



ANKARA

HACI BAYRAM VELİ ÜNİVERSİTESİ

LİSANSÜSTÜ EĞİTİM ENSTİTÜSÜ

**ULUSLARARASI VERGİ UYUŞMAZLIKLARININ
ÇÖZÜMÜNDE TAHKİM MÜESSESESİNİN İNCELENMESİ**

Arkan YUSUFOĞLU

Tez Danışmanı

Doç. Dr. Mine Nur BOZDOĞAN

**DOKTORA TEZİ
MALİYE ANABİLİM DALI
MALİYE BİLİM DALI**

KASIM 2020



**ULUSLARARASI VERGİ UYUŞMAZLIKLARININ ÇÖZÜMÜNDE
TAHKİM MÜESSESESİNİN İNCELENMESİ**

Arkan YUSUFOĞLU

**DOKTORA TEZİ
MALİYE ANABİLİM DALI
MALİYE BİLİM DALI**

**ANKARA HACI BAYRAM VELİ ÜNİVERSİTESİ
LİSANSÜSTÜ EĞİTİM ENSTİTÜSÜ**

KASIM 2020

ETİK BEYAN

Ankara Hacı Bayram Veli Üniversitesi Tez Yazım Kurallarına uygun olarak hazırladığım bu tez çalışmada; tez içinde sunduğum verileri, bilgileri ve dokümanları akademik ve etik kurallar çerçevesinde elde ettiğimi, tüm bilgi, belge, değerlendirme ve sonuçları bilimsel etik ve ahlak kurallarına uygun olarak sunduğumu, tez çalışmada yararlandığım eserlerin tümüne uygun atıfta bulunarak kaynak gösterdiğimi, kullanılan verilerde herhangi bir değişiklik yapmadığımı, bu tezde sunduğum çalışmanın özgün olduğunu, bildirir, aksi bir durumda aleyhime doğabilecek tüm hak kayıplarını kabullendiğimi beyan ederim.



Arkan YUSUFOĞLU

19.11.2020

ULUSLARARASI VERGİ UYUŞMAZLIKLARININ ÇÖZÜMÜNDE TAHKİM
MÜESSESESİNİN İNCELENMESİ
(Doktora Tezi)

Arkan YUSUFOĞLU

ANKARA HACI BAYRAM VELİ ÜNİVERSİTESİ
LİSANSÜSTÜ EĞİTİM ENSTİTÜSÜ
Kasım 2020

ÖZET

Devletler, vergilendirme yetkilerinin çatışması sonucu ortaya çıkan çifte vergilendirme sorununun önlenmesi için yaptıkları tek taraflı yasal düzenlemelerin yanı sıra vergi anlaşmaları imzalamaktadır. Ancak bu anlaşmaların uygulanması ya da yorumlanmasında çeşitli uyuşmazlıklar ortaya çıkabilmekte ve söz konusu uyuşmazlıklar anlaşmanın amacına hizmet etmesini engellemektedir. Vergi anlaşmalarından kaynaklanan bu uyuşmazlıkların çözümünde kullanılan yöntemler “karşılıklı anlaşma usulü” ve onun tamamlayıcı parçası olarak “tahkim”dir. Tahkimin uyuşmazlıkların çözümünde kullanılması yeni bir fikir olmamakla birlikte devletlerin egemenlik kaygıları nedeniyle vergi anlaşmaları bağlamında uygulanabilmesi mümkün olmamış ve uzun dönem karşılıklı anlaşma usulü tek çözüm yöntemi olmuştur. Tahkim, bir uyuşmazlık çözüm yöntemi olarak, istisnai olarak ikili vergi anlaşmalarında ve transfer fiyatlaması uyuşmazlıklarından kaynaklanan çifte vergilendirmenin ortadan kaldırılması ile sınırlı olan Avrupa Birliği Tahkim Anlaşması çerçevesinde kullanılabilmiştir. Günümüzde uluslararası vergi uyuşmazlıklarının çözümünde tahkimin kullanılması geniş çapta kabul görmektedir. Gelineen noktada Model anlaşmalar ve BEPS projesi kapsamında geliştirilen Çok Taraflı Anlaşma’da ve de Avrupa Birliği düzenlemelerinde tahkim hükmü bulunmaktadır. Bu bakımdan çalışmada, OECD ve BM model vergi anlaşmaları, OECD Çok Taraflı Anlaşma, AB Tahkim Anlaşması ve AB’de Vergi Uyuşmazlıklarının Çözüm Yöntemlerine İlişkin Konsey Direktifi’nde yer alan tahkim düzenlemeleri ile çeşitli ülkelerin uluslararası vergi uyuşmazlıklarının çözümüne yaklaşımı incelenmektedir. Ayrıca uyuşmazlıkların çözümünde tahkimin kullanılmasına yönelik olarak ileri sürülen çeşitli kaygı ve çekincelerin geçerliliği değerlendirilmektedir. Yapılan değerlendirme sonucunda, Türkiye’nin taraf olduğu vergi anlaşmalarında tahkim hükmü bulunmasının önünde anayasa ya da egemenlik bağlamında herhangi bir engel olmadığı ve vergi anlaşmaları bakımından takip edilen politikanın, uyuşmazlık çözüm yöntemi olarak tahkime yer verecek şekilde değiştirilmesinin ülkenin menfaatine olacağı sonucuna varılmıştır.

Bilim Kodu : 112005

Anahtar Kelimeler : Çifte Vergilendirme, Vergi Anlaşmaları, Uluslararası Vergi Uyuşmazlıkları, Tahkim

Sayfa Adedi : 244

Tez Danışmanı : Doç. Dr. Mine Nur BOZDOĞAN

Öğrenci ORCID ID : [0000-0002-5143-7152](https://orcid.org/0000-0002-5143-7152)

EXAMINATION OF THE ARBITRATION IN INTERNATIONAL TAX DISPUTE
RESOLUTION
(Ph. D. Thesis)

Arkan YUSUFOĞLU

ANKARA HACI BAYRAM VELİ UNIVERSITY
THE INSTITUTE OF GRADUATE STUDIES
November 2020

ABSTRACT

States sign tax treaties along with the unilateral legislative regulations to prevent double taxation problem arising from the conflict of taxation powers. However, various disputes may arise in the implementation or interpretation of these treaties and these disputes prevent the agreement from serving its purpose. The methods used to resolve these disputes arising from tax treaties are mutual agreement procedure and arbitration as an integral part of it. Although the use of arbitration in the resolution of disputes is not a new idea, it has not been possible to utilize it in the context of tax agreements due to the sovereignty concerns of the states, and therefore, the mutual agreement procedure has been the only solution method for a long time. Arbitration has been used as a dispute resolution method, rarely in bilateral tax treaties and the European Union Arbitration Agreement, which is limited to the elimination of double taxation arising from transfer pricing disputes. Nowadays, using arbitration in the resolution of international tax disputes is widely accepted. At this point, arbitration clauses have been included in the model tax conventions of OECD and UN, Multilateral Agreement developed within the scope of BEPS project and European Union regulations. In this regard, the study examines the arbitration regulations within OECD and UN model tax conventions, the OECD Multilateral Agreement, the EU Arbitration Agreement and the Council Directive on tax dispute resolution mechanisms in the European Union, and the approach of various countries to the international tax disputes resolution. In addition, the validity of various concerns and drawbacks about the use of arbitration in the resolution of disputes are evaluated. As a result of the evaluation, it is concluded that, in the context of constitution or sovereignty there is no obstacle to include arbitration clause in Turkey's tax treaties. Changing the current policy on tax treaties to include arbitration as a dispute resolution method will be in the best interest of country.

Science Code : 112005
Key Words : Double Taxation, Tax Treaties, International Tax Disputes, Arbitration
Page Number : 244
Supervisor : Assoc. Prof. Dr. Mine Nur BOZDOĞAN
Student ORCID ID : [0000-0002-5143-7152](https://orcid.org/0000-0002-5143-7152)

İÇİNDEKİLER

	Sayfa
ÖZET	iv
ABSTRACT	v
İÇİNDEKİLER	vi
TABLoların LİSTESİ.....	vii
ŞEKİLLERİN LİSTESİ.....	ix
SİMGELER VE KISALTMALAR.....	xii
1. GİRİŞ.....	1
2. ULUSLARARASI UYUŞMAZLIKLAR VE ÇÖZÜMÜNDE TAHKİM MÜESSESESİ : TEORİK BİR YAKLAŞIM	5
2.1. Uluslararası Uyuşmazlıklar ve Barışçıl Çözüm Yolları.....	5
2.2. Uluslararası Uyuşmazlıklarda Diplomatik (Yargısal Olmayan) Çözüm Yolları .	7
2.2.1. Görüşme	8
2.2.2. Dostça Girişim ve Arabuluculuk.....	8
2.2.3. Araştırma ve Soruşturma.....	9
2.2.4. Uzlaştırma	10
2.3. Uluslararası Uyuşmazlıklarda Yargısal Çözüm Yolları.....	11
2.3.1. Tahkim	11
2.3.1.1. Tahkim türleri.....	13
2.3.1.1.1. Zorunlu - ihtiyari tahkim.....	13
2.3.1.1.2. Kurumsal - ad hoc tahkim.....	13
2.3.1.1.3. Bağlayıcı - bağlayıcı olmayan tahkim	14
2.3.1.1.4. En iyi son teklif tahkimi - bağımsız görüş tahkimi	14
2.3.1.2. Uluslararası vergi hukukunda tahkimin gelişimi	15

2.3.1.3. Türk hukuk sisteminde uluslararası tahkimin gelişimi	20
2.3.2. Uluslararası Mahkemeler	22
3. ULUSLARARASI VERGİ UYUŞMAZLIKLARININ KAYNAĞI OLARAK ÇİFTE VERGİLENDİRME SORUNU VE VERGİ ANLAŞMALARI.....	25
3.1. Çifte Vergilendirme Kavramı	25
3.2. Çifte Vergilendirmenin Ortaya Çıkış Nedenleri.....	27
3.2.1. Mülkilik İlkesi	29
3.2.1. Şahsilik İlkesi	30
3.3. Çifte Vergilendirmenin Önlenmesi	31
3.3.1. Tek Taraflı Önlemler	31
3.3.1.1. Yurtdışında ödenen verginin matrahtan indirilmesi.....	32
3.3.1.2. Yurtdışında ödenen verginin ödenecek vergiden mahsubu	33
3.3.1.3. Yurtdışında elde edilen gelirler için istisna uygulaması	34
3.3.2. İki ya da Çok Taraflı Önlemler	35
3.4. Vergi Anlaşması Kavramı	35
3.4.1. Vergi Anlaşmalarının Kapsamı.....	37
3.4.2. Vergi Anlaşmalarının İşlevleri.....	38
3.4.2.1. Hukuk yaratma işlevi	39
3.4.2.2. Uluslararası vergi kaçakçılığı ve vergiden kaçınmayı önleme işlevi	39
3.4.2.3. Vergi gelirlerinin devletler arasında paylaşılması işlevi	40
3.4.2.4. Vergi adaletinin sağlanması ve ayrımcılığın önlenmesi işlevi.....	41
3.4.2.5. Ekonomik büyüme ve kalkınmanın desteklenmesi işlevi	41
3.4.2.6. Politik hedeflerin desteklenmesi işlevi.....	42
3.4.3. Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmalarının Tarihi Gelişimi ve Uluslararası Kuruluşların Çalışmaları.....	42

3.4.3.1. Milletler Cemiyeti ve Birleşmiş Milletler'in çalışmaları	43
3.4.3.2. OECD'nin çalışmaları	45
3.4.3.3. Avrupa Birliği'nin çalışmaları	46
3.4.4. Model Anlaşma Kavramı	48
3.4.5. İkili Model Anlaşmalar.....	48
3.4.5.1. OECD Model Anlaşması.....	49
3.4.5.2. Birleşmiş Milletler Model Anlaşması	50
3.4.5.3. Model anlaşmalarda çifte vergilendirmenin ortadan kaldırılması yöntemleri	51
3.4.6. Çok Taraflı Anlaşmalar	53
3.4.7. Vergi Anlaşmalarının Türkiye'de Gelişimi.....	54
4. ULUSLARARASI VERGİ ANLAŞMALARININ UYGULANMASI, YORUMLANMASI VE VERGİ UYUŞMAZLIKLARINDAN DOĞAN UYUŞMAZLIKLARIN ÇÖZÜMÜ	67
4.1. Vergi Anlaşmalarının Uygulanması.....	67
4.1.1. Vergi Anlaşmalarının Uluslararası Hukuk Bakımından Uygulanması	67
4.1.2. Vergi Anlaşmalarının İç Hukuk Bakımından Uygulanması	69
4.1.3. Anlaşmaların Yürürlüğe Girmesi, Tadil Edilmesi ve Sonlandırılması.....	71
4.2. Vergi Anlaşmalarının Yorumlanması	73
4.2.1. Genel Yorum Kuralları.....	74
4.2.2. Tamamlayıcı Yorum Kuralları	77
4.2.3. İki ya da Daha Fazla Dilde Yazılan Anlaşmaların Yorumlanması.....	80
4.2.4. Özel Yorum Kuralları	80
4.2.4.1. Terimlerin model anlaşmaların 3/2 maddesi kapsamında yorumlanması.....	80
4.2.4.2. Karşılıklı anlaşma usulünün yorumda kullanılması	83
4.3. Vergi Anlaşmalarından Doğan Uyuşmazlıklar.....	84

4.4. Uyuşmazlıkların Çözüm Yolları.....	85
4.4.1. Karşılıklı Anlaşma Usulü	85
4.4.1.1. Karşılıklı anlaşma usulünde konu	88
4.4.1.1.1. Anlaşma hükümlerine aykırı vergilendirme.....	88
4.4.1.1.2. Anlaşma hükümlerinin farklı yorumlanması ve uygulanmasında ortaya çıkan güçlük ve tereddütler	91
4.4.1.1.3. Anlaşmada yer alan boşluklardan kaynaklanan çifte vergilendirme	93
4.4.1.2. Karşılıklı anlaşma usulünde süreç	93
4.4.1.2.1. Vergi mükellefinin yetkili makama başvurusu	95
4.4.1.2.2. Yetkili makamca başvurunun değerlendirilmesi.....	98
4.4.1.2.3. Karşılıklı görüşme aşaması	99
4.4.2. Tahkim.....	101
4.4.2.1 OECD Model Vergi Anlaşması'nda tahkim	102
4.4.2.1.1. Tahkimin kapsamı	103
4.4.2.1.2. Tahkim talep etme süresi	105
4.4.2.1.3. Tahkimin iç hukuktaki kanun yollarıyla ilişkisi.....	107
4.4.2.1.4. Tahkim usulü.....	108
4.4.2.2. BM Model Vergi Anlaşması'nda tahkim.....	121
4.4.2.2.1. Tahkimin kapsamı	123
4.4.2.2.2. Tahkim talep etme süresi	124
4.4.2.2.3. Tahkimin iç hukuktaki kanun yollarıyla ilişkisi.....	125
4.4.2.2.4. Tahkim usulü.....	125
4.4.2.3. Çok Taraflı Anlaşma'da (MLI) tahkim.....	132
4.4.2.3.1. Tahkimin kapsamı	133

4.4.2.3.2. Tahkim talep etme süresi	135
4.4.2.3.3. Tahkimin iç hukuktaki kanun yollarıyla ilişkisi.....	135
4.4.2.3.4. Tahkim usulü.....	136
4.4.2.4. Avrupa Birliği Tahkim Anlaşması'nda tahkim.....	143
4.4.2.4.1. Tahkimin kapsamı	144
4.4.2.4.2. Danışma kurulu oluşturma süresi.....	145
4.4.2.4.3. Tahkimin iç hukuktaki kanun yollarıyla ilişkisi.....	145
4.4.2.4.4. Tahkim usulü.....	145
4.4.2.5. Avrupa Birliği'nde Vergi Uyuşmazlıklarının Çözüm Yöntemlerine İlişkin Konsey Direktifi'nde tahkim	150
4.4.2.5.1. Tahkimin kapsamı	151
4.4.2.5.2. Danışma kurulu oluşturma süresi.....	152
4.4.2.5.3. Tahkimin iç hukuktaki kanun yollarıyla ilişkisi.....	152
4.4.2.5.4. Tahkim usulü.....	153
4.5. Peşin Fiyatlandırma Anlaşmaları	160
5. ULUSLARARASI VERGİ UYUŞMAZLIKLARININ ÇÖZÜMÜNDE KARŞILIKLI ANLAŞMA USULÜ VE TAHKİME İLİŞKİN ÜLKE ÖRNEKLERİ	163
5.1. ABD Uygulaması	163
5.2. İngiltere Uygulaması.....	168
5.3. Almanya Uygulaması.....	173
5.4. Fransa Uygulaması.....	177
5.5. Rusya Uygulaması.....	181
5.6. Çin Uygulaması	185
5.7. Türkiye Uygulaması.....	188
6. ULUSLARARASI VERGİ UYUŞMAZLIKLARININ ÇÖZÜMÜNDE TAHKİM MÜESSESESİNİN DEĞERLENDİRİLMESİ	197

6.1. Karşılıklı Anlaşma Usulünün Eksiklikleri Açısından Değerlendirilmesi	197
6.2. Mali Egemenlik ve Anayasal Kaygılar Açısından Değerlendirilmesi	199
6.3. Şeffaflık Açısından Değerlendirilmesi.....	202
6.4. Mahkemelerce Kararın İncelenmesi Açısından Değerlendirilmesi	203
6.5. Tenfiz Edilebilirlik Açısından Değerlendirilmesi	204
6.6. Gelişmekte Olan Ülkelerin Çekinceleri Açısından Değerlendirilmesi	206
6.7. İnsan Hakları Açısından Değerlendirilmesi.....	208
6.8. Mükellef Hakları Açısından Değerlendirilmesi	213
7.SONUÇ	219
KAYNAKLAR	227
ÖZGEÇMİŞ	243

TABLoların LİSTESİ

Tablo	Sayfa
Tablo 3.1. Çifte vergilendirmenin ortaya çıkış nedenleri	29
Tablo 3.2. Matrahtan indirim yönteminin işleyişi	32
Tablo 3.3. Mahsup yönteminin işleyişi.....	34
Tablo 3.4. Türkiye'nin taraf olduğu çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları.....	55
Tablo 3.5. Türkiye'nin taraf olduğu anlaşmalarda kullanılan yöntemler ve kapsamı. ...	58
Tablo 5.1. ABD'de karşılıklı anlaşma iş usulü yükü	165
Tablo 5.2. İngiltere'de karşılıklı anlaşma usulü iş yükü.....	170
Tablo 5.3. Almanya'da karşılıklı anlaşma usulü iş yükü.....	175
Tablo 5.4. Fransa'da karşılıklı anlaşma usulü iş yükü.....	179
Tablo 5.5. Rusya'da karşılıklı anlaşma usulü iş yükü.	183
Tablo 5.6. Çin'de karşılıklı anlaşma usulü iş yükü.....	186
Tablo 5.7. Türkiye'de karşılıklı anlaşma usulü iş yükü.....	193

ŞEKİLLERİN LİSTESİ

Şekil	Sayfa
Şekil 4.1. Karşılıklı anlaşma usulünde süreç.	94
Şekil 4.2. OECD Model Anlaşmasında tahkim süreci.....	109



KISALTMALAR

Bu çalışmada kullanılmış kısaltmalar, açıklamaları ile birlikte aşağıda sunulmuştur.

Kısaltmalar	Açıklamalar
AB	: Avrupa Birliği
ABAD	: Avrupa Birliği Adalet
ABD	: Amerika Birleşik Devletleri
AİHM	: Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi
AİHS	: Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi
BM	: Birleşmiş Milletler
BEPS	: Base Erosion and Profit Shifting (Matrah Aşındırma ve Kar Aktarımı)
bkz.	: Bakınız
DTÖ	: Dünya Ticaret Örgütü
ICC	: International Chamber of Commerce (Uluslararası Ticaret Odası)
ICDR	: International Centre for Dispute Resolution (Uluslararası Uyuşmazlık Çözüm Merkezi)
ICSID	: International Centre for Settlement of Investment Disputes (Uluslararası Yatırım Uyuşmazlıkları Çözüm Merkezi)
IRS	: Internal Revenue Service (ABD İç Gelir İdaresi)
IFA	: (International Fiscal Association) Uluslararası Maliye Birliği
GATT	: The General Agreement on Tariffs and Trade (Gümrük Tarifeleri ve Ticaret Genel Anlaşması)
HMRC	: Her Majesty's Revenue and Customs (İngiltere Gelir ve Gümrük İdaresi)
KAU	: Karşılıklı Anlaşma Usulü
LCIA	: London Court of International Arbitration (Londra Uluslararası Tahkim Mahkemesi)
MLI	: Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent BEPS (Matrah Aşındırma ve Kar Aktarımından Korunmak İçin Vergi Anlaşmalarıyla Bağlantılı Tedbirlerin Uygulanması Hakkındaki Çok Taraflı Anlaşma)
NAFTA	: North American Free Trade Agreement (Kuzey Amerika Serbest Ticaret Anlaşması)

OECD	: Organisation for Economic Co-operation and Development (Ekonomik Kalkınma ve İşbirliği Örgütü)
OEEC	: Organisation for European Economic Co-operation (Avrupa Ekonomik İşbirliği Örgütü)
para.	: paragraf
UAD	: Uluslararası Adalet Divanı
UN	: United Nations (Birleşmiş Milletler)
UNCITRAL	: United Nations Commission On International Trade Law (Birleşmiş Milletler Uluslararası Ticaret Hukuku Komisyonu)
VAHS	: Viyana Anlaşmalar Hukuku Sözleşmesi



1. GİRİŞ

Uluslararası uyuşmazlıklar, çok çeşitli sebeplerle uluslararası hukukun öznelere arasında ortaya çıkan anlaşmazlıklardır. Özellikle devletler arasında ortaya çıkan uyuşmazlıkların neticesinde sonuçları savaşılar kadar uzanan durumlar ortaya çıkabilmektedir. 19. yüzyılın sonu ve 20. yüzyılın başı itibariyle ülkelerin giderek daha fazla birbirine eklenmeye başlaması ve savaşların yıkıcı etkilerinden sakınmak amacıyla uyuşmazlıkların barışçıl yollarla çözömlenmesine yönelik çabalar geliştirilmiştir.

Uluslararası hukuk bakımından barışçıl çözüm yollarının kurumsallaşması La Haye Konferansları ve Sözleşmeleri ve takiben Milletler Cemiyeti/Birleşmiş Milletlerin çalışmaları ile gerçekleştirilmiştir. Diplomatik ve yargısal olarak ikili ayrıma tabi tutulabilecek olan barışçıl çözüm yolları; görüşme, dostça girişim ve arabuluculuk, araştırma ve soruşturma ile uzlaştırma, yargısal yöntemler ise tahkim ve mahkemelerdir. Bu yöntemler birbirinden, üçüncü tarafların uyuşmazlığa müdahil olma seviyesi ve sürecin taraflar üzerindeki bağlayıcılığı temelinde ayrılmaktadır.

Uyuşmazlıkların tarafsız üçüncü kişilerce, uyuşmazlık tarafları açısından bağlayıcı bir kararla çözömlenmesi olarak tanımlanabilecek olan tahkim, yargısal ya da yargı benzeri bir çözüm yöntemi olarak nitelendirilmektedir. Tahkim, diplomatik çözüm yollarından, bağlayıcı bir sonuç ortaya çıkarması, mahkemelerden ise tarafların rızasına dayanan, kendilerinin belirlediği hakemlerce önceden belirlenmiş usul kurallarına bağlı olmaksızın karar alınması ile ayrılmaktadır.

Ekonomik aktivitenin uluslararası nitelik kazanmasının bir sonucu olarak, devletlerin vergilendirme yetkilerinin çakışması, çifte vergilendirme sorununun ortaya çıkmasına neden olmuştur. Uluslararası ekonomik faaliyetlerin önünde engel teşkil eden bu sorunun aşılabilmesi için devletler, vergi anlaşmaları yapmak suretiyle vergilendirme yetkilerini karşılıklı olarak sınırlandırma yolunu tercih etmeye başlamışlardır. Sorunun ciddiyeti ve vergi anlaşmalarının faydasının kavranması, Birleşmiş Milletler ve OECD gibi uluslararası kuruluşların bu konuya eğilmelerine ve uygulamada bütünlük sağlaması ve anlaşma yapacak devletlere yol göstermesi amaçlanan model vergi anlaşmalarının ortaya çıkmasına yol açmıştır. Nitekim uluslararası bir bütünleşme olan Avrupa Birliği de üye devletlerin yaptıkları vergi anlaşmalarının yanında birlik içinde çifte vergilendirme sorununun çözümüne yönelik uygulamalar geliştirmiştir.

Devletlerin vergilendirme yetkilerini karşılıklı olarak sınırlandırmayı kabul ettikleri anlaşmalar olan vergi anlaşmaları da diğer tüm uluslararası anlaşmalar gibi genel çerçevesi Viyana Anlaşmalar Hukuku Sözleşmesi'nde belirlenmiş olan ilkeler doğrultusunda uygulanmalı ve yorumlanmalıdır. Ancak taraf devletlerin ne idare ne de mahkemeleri birbirinin kararlarıyla bağlı olmadıklarından bu anlaşmaların taraf devletlerce farklı yorumlanması ya da uygulanması kaçınılmaz olarak uyuşmazlıkların ortaya çıkmasına neden olmaktadır.

Söz konusu uyuşmazlıkların çözümünde öngörülen yöntemler karşılıklı anlaşma usulü ve tahkimdir. Altyapısı uzun yıllar öncesine dayanmakla birlikte vergi anlaşmalarından kaynaklanan uyuşmazlıkların çözülmesinde öncelikle tahkime başvurulması istisnai olmuş, uzun dönem karşılıklı anlaşma usulü yegane çözüm yöntemi olarak var olmuştur. Devletler başta egemenlik kaygıları olmak üzere çeşitli nedenlerle tahkim konusuna mesafeli yaklaşmışlardır.

Karşılıklı anlaşma usulünün en temel problemi olan çözüm garantisi vermemesi ve yöneltilen diğer eleştiriler sonucu bu çözüm yönteminin eksikliklerini kapatmak amacıyla 2008 yılında OECD ve 2011 yılında Birleşmiş Milletler model vergi anlaşmalarının karşılıklı anlaşma usulü ile ilgili maddelerine tahkim hükmü eklenmiştir. Vergi anlaşmaları bakımından tahkim, karşılıklı anlaşma usulü olmaksızın tek başına var olan bir çözüm yöntemi değil, aksine onun bir parçası olarak tasarlanmış bulunmaktadır. Tahkimin temel amacı, karşılıklı anlaşma usulü çerçevesinde belirli bir sürede çözüme ulaştırılamayan meselelerin çözülmesidir.

Özellikle OECD/G20 bünyesinde yürütülen Matrah Aşındırma ve Kar Aktarımı Projesi kapsamında hazırlanan Matrah Aşındırma ve Kar Kaydırmanın Engellenmesine Yönelik Vergi Anlaşmaları ile İlgili Önlemlerin Uygulanmasına İlişkin Çok Taraflı Anlaşma'ya imzacı olan ve bu anlaşmanın tahkim düzenlemesi içeren hükmünü kullanmayı tercih eden devletlerin sayısının fazlalığı düşünüldüğünde, günümüzde vergi anlaşmalarından kaynaklanan uyuşmazlıkların çözümünde tahkimin geniş kabul gördüğü ve üzerinde önemle durulduğu, uygulamada birlik sağlayacak mekanizmalar geliştirildiği görülmektedir. Yalnızca uluslararası kuruluşlar değil, Avrupa Birliği'nde de konuya önem atfedilmekte ve 1995 yılından beri yürürlükte olan İlişkili İşletmelerin Kar Ayarlamalarıyla Bağlantılı Çifte Vergilendirmenin Ortadan Kaldırılması Anlaşması'nın temelleri üzerine inşa edilen ancak ondan çok daha geniş kapsamlı olan, Vergi Uyuşmazlığı Çözüm

Yöntemlerine İlişkin Konsey Direktifi'nde de tahkim uygulaması benimsenmektedir. Oldukça geniş bir vergi anlaşmaları ağına sahip olan Türkiye'nin taraf olduğu anlaşmaların hiçbirinde uyuşmazlık çözüm yöntemi olarak tahkim yer almamaktadır. Üstelik Türkiye OECD Çok Taraflı Anlaşması'nı da imzalamış ancak, anlaşmada yer alan tahkim düzenlemesini uygulamayı seçmemiştir. Bu bakımdan tezin konusunu uluslararası vergi uyuşmazlıklarının çözümünde tahkim müessesesinin incelenmesi oluşturmaktadır.

Beş bölümden oluşan çalışmanın birinci bölümünde, uluslararası uyuşmazlıkların çözümünde kullanılan barışçıl çözüm yöntemleri, bir uyuşmazlık çözüm yöntemi olarak tahkim kavramı ve özellikleri, tahkimin uluslararası hukuk ve uluslararası vergi hukukundaki gelişimi ile tahkimin Türk hukuk sistemi içindeki yeri incelenmektedir.

İkinci bölümde, uluslararası vergi uyuşmazlıklarının kaynağı olan çifte vergilendirme sorunu ve vergi anlaşmaları ele alınmaktadır. Bu bakımdan çifte vergilendirme sorununun ortaya çıkış nedenleri, vergi anlaşmalarının işlevleri, uluslararası kuruluşların bu konudaki çalışmaları ve model vergi anlaşmaları ile Türkiye'nin vergi anlaşmalarına yönelik tutumu incelenmektedir.

Üçüncü bölümde, vergi anlaşmalarının hem uluslararası hem de iç hukuk bakımından uygulanması ve bu anlaşmaların yorumlanmasında geçerli olan kurallar ve kaynaklar, ortaya çıkan uyuşmazlıklar ve bu uyuşmazlıkların ortaya çıkış biçimleri üzerinde durulduktan sonra temel uyuşmazlık çözüm yöntemi olan karşılıklı anlaşma usulü incelenmektedir. Bölümün devamında tezin ana konusunu teşkil eden tahkim hükmü içeren kaynaklar olan OECD ve BM Model Vergi Anlaşmaları, OECD Çok Taraflı Anlaşması, AB Tahkim Anlaşması ve Vergi Uyuşmazlıklarının Çözüm Yöntemlerine İlişkin Direktifi'te yer alan tahkim düzenlemeleri detaylı biçimde incelenmektedir. Son olarak ise esasında bir uyuşmazlık çözüm yöntemi olmayan ancak uyuşmazlıkların ortaya çıkmasından sakınmak amacıyla geliştirilmiş bir yöntem olan peşin fiyatlandırma anlaşmalarına değinilmektedir.

Dördüncü bölümde değişik hukuk sistemlerinin egemen olduğu ABD, İngiltere, Almanya, Fransa, Rusya, Çin ve Türkiye'de vergi anlaşmalarına ilişkin benimsenen politikalar ve uyuşmazlık çözümüne ilişkin ülke profilleri yer almakta ve Türkiye'de vergi anlaşmalarından kaynaklanan uyuşmazlıkların çözümünde tahkimin uygulanabilirliği tartışılmaktadır.

Son bölümde ise tahkim müessesesine yöneltilen eleştiri ve çekincelerin geçerliliğinin tartışılması ve olası çözüm önerileri ile tahkimin kullanımının insan ve mükellef hakları bağlamında değerlendirilmesi yer almaktadır.



2. ULUSLARARASI UYUŞMAZLIKLAR VE ÇÖZÜMÜNDE TAHKİM MÜESSESESİ: TEORİK BİR YAKLAŞIM

2.1. Uluslararası Uyuşmazlıklar ve Barışçıl Çözüm Yolları

Uyuşmazlık, bir olgu, hukuk ya da politika ile ilgili olarak bir tarafın talep veya iddialarının diğer tarafça reddedilmesi, karşı bir taleple yanıtlanması ya da inkar edilmesi ile ortaya çıkan anlaşmazlık olarak tanımlanabilir¹. Uyuşmazlık kavramı, Daimî Uluslararası Adalet Divanı'nın bir kararında “*hukukun bir noktası ya da bir olgu hakkında anlaşmazlık, iki tarafın hukuki görüşleri ya da çıkarları arasındaki çatışma*” olarak tanımlanmaktadır². Yine Uluslararası Adalet Divanı'nın bir başka kararında “*iki tarafın, belirli anlaşma yükümlülüklerinin yerine getirilmesi veya yerine getirilmemesi ile ilgili olarak açıkça zıt görüşlere sahip olduğu bir durum*” olarak tanımlanmaktadır³. Bu tanımlardan hareketle, bir uyuşmazlığın belirgin özellikleri, anlaşmazlığın spesifik bir konu hakkında mantıklı biçimde iyi tarif edilmiş olması ve çatışan iddia ya da değerlendirmeler içermesidir⁴.

Bu tür anlaşmazlıklar dar anlamda devletler arasında, daha geniş bir bakış açısıyla ise yabancı özel hukuk kişilerini de kapsayacak şekilde uluslararası toplumun üyeleri arasında⁵, başka bir ifadeyle uluslararası ilişkiler bağlamında, dünyanın farklı yerlerindeki hükümetler, kurumlar, tüzel ya da özel kişiler arasında gerçekleştiğinde uluslararası bir uyuşmazlık halini almaktadır⁶. Bir uyuşmazlığın uluslararası niteliği sınır ötesi boyutu ya da devletler arasındaki uyuşmazlıklarla sınırlı olmasından ziyade uluslararası hukuk sükelerinin birbiri ile çatışma halinde olan iddialarının uluslararası hukuka dayanmasından⁷ ve taraflardan birinin diğerinin iddialarına kesin biçimde karşı çıkmasından ileri gelmektedir⁸.

Uluslararası uyuşmazlıklar, stratejik, politik, ekonomik, kültürel ve dini faktörlerden kaynaklanabilse de uluslararası hukuk kurallarının yorumlanması ve uygulanması ile

¹ Merrills, J. G. (2011). International Dispute Settlement, Fifth Edition, Cambridge University Press, Cambridge s.1.

² Mavrommatis Palestine Concessions (Greece v. U.K.), 1924 P.C.I.J. (ser. B) No. 3 (Aug. 30), s.11 https://www.icj-cij.org/files/permanent-court-of-international-justice/serie_A/A_02/06_Mavrommatis_en_Palestine_Arret.pdf Erişim:16.10.2019

³ Interpretation of Peace Treaties with Bulgaria, Hungary and Romania, Advisory Opinion, 1950 I.C.J. 65 (Mar. 30), s.74. <https://www.icj-cij.org/files/case-related/8/008-19500330-ADV-01-00-EN.pdf> Erişim:16.10.2019.

⁴ Bilder, R. B. (1986). “An Overview of International Dispute Settlement”, Emory Journal of International Dispute Resolution, Cilt:1, Sayı:1, ss.1-32, s.4.

⁵ Pazarcı, H. (2016). Uluslararası Hukuk, Gözden Geçirilmiş 15. Bası, Turhan Kitabevi, Ankara, s.451.

⁶ Merrills, a.g.e. s.1.

⁷ Peters, A. (2003). “International Dispute Settlement: A Network of Cooperational Duties”, European Journal of International Law, Cilt:14 Sayı:1, ss.1-34, s.3.

⁸ Shaw, M. N. (2003). International Law, Fifth Edition, Cambridge University Press, Cambridge, s.970.

uluslararası hukuktaki durağanlık ve değişim arasındaki antitez tüm uluslararası uyuşmazlıkların temel bileşenleridir⁹.

Uluslararası uyuşmazlıklar öğretide hukuki (yargılanabilir) ve politik (yargılanamaz) olarak bir ayrıma tabi tutulmakta ve bazı önemli uluslararası anlaşmaların metinlerinde açık ya da örtük şekilde bu ayrım kabul edilmiş olmasına rağmen¹⁰, herhangi bir uyuşmazlığın politik varsayımlar içereceği ve birçok politik anlaşmazlığın yargısal anlamda çözümlenebileceği düşünüldüğünde, bu iki kavramı birbirinden objektif, genel kriterlerle net biçimde ayırmak oldukça güçtür¹¹.

Her devletin kendi çıkarları doğrultusunda hareket ettiği gerçeğinin ışığında çıkarların çatıştığı noktada uyuşmazlıkların ortaya çıkacağı ve bu durumun savaş gibi herkes için zararlı ve istenmeyen sonuçlara yol açabildiği bilinmektedir. Her ne kadar uluslararası hukukun temel amacı barışın korunması olsa da¹² Birleşmiş Milletler'in (BM) kuruluşuna kadar kuvvet kullanımının yasaklanabilmesi mümkün olmamıştır¹³. Dünya üzerindeki egemen devletlerin 193'ünün Birleşmiş Milletler'e üye olduğu¹⁴ düşünüldüğünde günümüzde bu anlamda bir dünya düzeni teşkil edildiği kabul edilebilecektir.

Birleşmiş Milletler Anlaşması'nın¹⁵ 1. maddesinde örgütün amacı: *"Uluslararası barış ve güvenliği korumak... barışın bozulmasına yol açabilecek nitelikteki uluslararası uyuşmazlık veya durumların düzeltilmesini ya da çözümlenmesini barışçı yollarla, adalet ve uluslararası hukuk ilkelerine uygun olarak gerçekleştirmek"* şeklinde belirtilmiş ve takip eden maddede örgütün ilkeleri arasında *"Tüm üyeler uluslararası nitelikteki uyuşmazlıklarını uluslararası barış ve güvenliği ve adaleti tehlikeye düşürmeyecek biçimde, barışçı yollarla çözerler."* ifadesiyle uluslararası uyuşmazlıkların çözümünde barışçıl yolların benimsendiği hüküm altına alınmıştır.

Söz konusu barışçıl yolların ne olduğu ise yine Birleşmiş Milletler Anlaşması'nın 33. maddesinde, *"Süregitmesi uluslararası barış ve güvenliğin korunmasını tehlikeye düşürebilecek nitelikte bir uyuşmazlığa taraf olanlar, her şeyden önce görüşme, soruşturma,*

⁹ Tanaka, Y. (2018). The Peaceful Settlement of International Disputes, Cambridge University Press, Cambridge, s.3-4.

¹⁰ Pazarcı, a.g.e. s. 452.

¹¹ Shaw, a.g.e. s.916.

¹² Shaw, a.g.e. s.914.

¹³ Merrills, a.g.e. s.1.

¹⁴ <https://www.un.org/en/member-states/index.html> Erişim: 10.03.2020.

¹⁵ Birleşmiş Milletler Antlaşması ve Uluslararası Adalet Divanı Statüsü, https://turkey.un.org/sites/default/files/2020-02/UN-charter-turkish_0.pdf Erişim: 10.03.2020.

arabuluculuk, uzlaşma, hakemlik ve yargısal çözüm yolları ile...” biçiminde sayma yoluyla belirtilmiş bulunmaktadır. Esas itibarıyla Birleşmiş Milletler tarafından benimsenen barışçıl çözüm yöntemleri, uzlaştırma hariç, 1899 ve 1907 yıllarında gerçekleştirilen La Haye Konferansları ve sonucunda imzalanan Uluslararası Uyuşmazlıkların Barışçıl Çözümüne Dair Sözleşmelerde yer alan yöntemlerdir¹⁶. Söz konusu maddede barışçıl çözüm yollarının neler olduğu sayılmış ancak, bunların arasında herhangi bir öncelik sırası ya da belirli durumlar için belirli yöntemlerin kullanılmasına ilişkin bir kural belirlenmemiştir¹⁷. Uyuşmazlığın çözümünde hangi yöntemin kullanılacağı tarafların keyfiyetindedir¹⁸.

Söz konusu barışçıl çözüm yollarının, çözüm yönteminin, sübjektiften objektife doğru sıralandığı tekli model ve çözümün ya da uyuşmazlığın yapısına göre diplomatik ve yargısal veya dinamik ve statik şeklinde ya da yargısal olmayan ve yargı veya yargı benzeri biçiminde ayrıştırılabilecek ikili model şeklinde sınıflandırılması mümkündür¹⁹. Diplomatik ve yargısal çözüm yolları arasındaki en temel fark üçüncü tarafın kararlarının bağlayıcılığı noktasında ortaya çıkmaktadır²⁰. Barışçıl uyuşmazlık çözüm yöntemlerinin sınıflandırılmasında öğretide ikili yöntem benimsendiğinden²¹ çalışmamızda bu yöntem baz alınarak, diplomatik ya da yargısal olmayan çözüm yolları; görüşme, dostça girişim ve arabuluculuk, araştırma ve soruşturma ve uzlaştırma, yargısal yöntemlerin altında ise tahkim ve uluslararası mahkemeler biçiminde incelenecektir.

2.2. Uluslararası Uyuşmazlıklarda Diplomatik (Yargısal Olmayan) Çözüm Yolları

Diplomatik çözüm yolları, tarafların uyuşmazlık üzerinde kontrollerini devam ettirdikleri ve üçüncü taraflarca kendilerine önerilecek olan çözümü kabul etme ya da reddetme imkanına sahip oldukları yöntemler olan görüşme, dostça girişim ve arabuluculuk, araştırma ve soruşturma ve uzlaştırmadır²².

¹⁶ 1899 Tarihli Uluslararası Uyuşmazlıkların Barışçıl Çözümüne Dair La Haye Sözleşmesi, <https://www.loc.gov/law/help/us-treaties/bevans/m-ust000001-0230.pdf> Erişim:10.03.2020, 1907 Tarihli Uluslararası Uyuşmazlıkların Barışçıl Çözümüne Dair La Haye Sözleşmesi <https://pca-cpa.org/wp-content/uploads/sites/6/2016/01/1907-Convention-for-the-Pacific-Settlement-of-International-Disputes.pdf> Erişim:10.03.2020

¹⁷ Merrills, a.g.e. s.2, Shaw, a.g.e. s.918.

¹⁸ Pazarcı, a.g.e. s.454, Shaw, a.g.e. s.918.

¹⁹ Tanaka, a.g.e. 19-23.

²⁰ Pazarcı, a.g.e. s.455, Tanaka, a.g.e. s.21.

²¹ Tanaka, a.g.e. s.20. bkz. Shaw a.g.e s. Bölüm 18-19, Pazarcı, a.g.e. Bölüm 8.

²² Merrills, a.g.e. s.83,

2.2.1. Görüşme

Görüşme, tarafların karşılıklı rızalarıyla bir uyuşmazlık ya da potansiyel uyuşmazlığın çözümü hususunda anlaşmaya varmaya çalıştığı, taraflara üçüncü tarafların müdahalesi olmaksızın özerklik sağlayan bir pazarlık süreci olarak tanımlanabilir²³. Görüşme, tarafların uyuşmazlığın çözümü üzerinde uzlaşmak için doğrudan iletişime geçerek ve pazarlık ederek girişiminde bulunduğu bir süreçtir²⁴. Görüşmeler temel olarak ilgili tarafların farklı görüşlerinin uzlaştırılması ya da en azından savunulan farklı yargıların anlaşılabilmesi için taraflar arasında gerçekleştirilen tartışmalardan oluşmaktadır²⁵. Devletler arasında gerçekleştirilen görüşmeler, normal diplomatik kanallar aracılığıyla yürütülmekle birlikte bazı durumlarda yetkili makam olarak adlandırılan temsilciler aracılığıyla da gerçekleştirilebilmektedir²⁶.

Görüşme, her türden uyuşmazlığın çözümünde kullanılabilen esnek ve etkili bir çözüm yöntemidir²⁷. Bu avantajlar dolayısıyla görüşmeye, diğer yöntemlerin tamamının toplamından daha sık başvurulmaktadır²⁸. Yargılama da dahil olmak üzere diğer çözüm yöntemlerinin kullanılması esasında görüşmelerin sonrasında gerçekleşen bir süreç olarak olmaktadır²⁹.

2.2.2. Dostça Girişim ve Arabuluculuk

Dostça girişim ve arabuluculuk, görüşmeler yoluyla uyuşmazlıklarını çözemeyen tarafların, üçüncü bir tarafın uyuşmazlığın çözümünde yardımcı olmak adına sınırlı şekilde müdahil olmasını talep ya da kabul etmesidir³⁰. Uluslararası uygulamadan doğmuş olan bu yöntemler³¹ 1899 ve 1907 La Haye Konferansları'nda, barışçıl uyuşmazlık çözüm yöntemleri olarak ortaya konulmuş ve birbirinin yerine kullanılabilecek şekilde değerlendirilmiştir³². Her ne kadar Birleşmiş Milletler Anlaşması'nda dostça girişim barışçıl

²³ Garner, B. A. ve Black, H. C. (2009). Black's Law Dictionary, 9th Edition, West Publishing Co. St. Paul, s.1136

²⁴ Bilder, a.g.e. s.22.

²⁵ Shaw, a.g.e. s.918.

²⁶ Merrills, a.g.e. s.8.

²⁷ United Nations. (1992). Handbook on the Peaceful Settlement of Disputes between States, United Nations, New York, s.9.

²⁸ Merrills, a.g.e. s.2

²⁹ Bilder, a.g.e. s.24. UN (1992), a.g.e. s.9.

³⁰ Bilder, a.g.e. s.24.

³¹ Pazarıcı, a.g.e. s.456-458.

³² UN (1992), a.g.e. s.33.

çözüm yöntemleri arasında sayılmamış olsa da daha sonraki kaynaklarda anlaşmanın ilgili maddesinde sayılan yöntemlerle denk tutulmuştur³³.

Dostça girişimde, üçüncü tarafın rolü, uyuşmazlığın taraflarını görüşmelere devam etmek hususunda teşvik etmekle sınırlıyken arabuluculukta üçüncü taraf, görüşmelere aktif olarak katılmaktadır³⁴. Dostça girişimde bulunan üçüncü taraf, uyuşmazlığın tarafları arasında, bir dizi gayri resmi toplantılar yoluyla bağlantı kurmakta ve bu sırada tarafların görüşlerini birbirlerine iletmektedir³⁵. Dostça girişimler ile taraflar arasında iletişim tesis edilerek oldukça fazla şey başarmak mümkündür ancak, taraflar çözümün makul bir bedelle karşılanamayacağı kanaatine vardysa ya da uyuşmazlık, tarafların doğrudan iletişim kuramayacağı kadar ciddi bir boyut aldıysa arabulucuya müracaat söz konusu olabilir³⁶. Gerek dostça girişim gerekse de arabuluculuk teklifleri üçüncü tarafın inisiyatifi ya da uyuşmazlığın taraflarının talebi ile yapılabilmekte ve bu husustaki faaliyetler ancak uyuşmazlığın taraflarının rızası ile başlamakta ve devam etmektedir³⁷.

Arbuluculukta üçüncü taraf, çatışan tarafların taleplerini uzlaştırmak ve karşılıklı olarak kabul edilebilir bir çözüme ulaşabilmek adına kendi tekliflerini sunmak için uyuşmazlığa müdahil olmakta ve görüşmelere aktif olarak katılmaktadır³⁸. La Haye Sözleşmesi uyarınca arabulucunun rolü, taraflardan biri ya da arabulucu tarafından önerilen çözümün kabul edilmediği deklare edilirse sona ermektedir³⁹. Her ne şekilde başlatılmış olursa olsun dostça girişim ve arabuluculuk faaliyetleri tavsiye niteliğinde olup bağlayıcılığı bulunmamaktadır⁴⁰.

2.2.3. Araştırma ve Soruşturma

Araştırma ve soruşturma, tarafsız bir üçüncü tarafın sorunları açıklığa kavuşturmak ve tarafların anlaşmazlıkları çözmelerine yardımcı olmak için, çıkmaza girmiş olan uyuşmazlık taraflarının dayandığı olgu ve yargıları belirleyip incelediği, alternatif bir

³³ UN (1992). a.g.e. s.33. "Ciddi bir anlaşmazlık ya da çatışma durumunda, silahlara başvurulmadan önce, taraf devletler şartlar el verdiğince bir ya da daha fazla dost devletin dostça girişim ya da arabuluculuğuna başvurmayı kabul eder." Uluslararası Uyuşmazlıkların Barışçıl Çözümüne Dair La Haye Sözleşmesi, m.2.

³⁴ Shaw, a.g.e. s.921.

³⁵ UN (1992), a.g.e. s.39.

³⁶ Merrills, a.g.e. s.33.

³⁷ Pazarcı, a.g.e. s.456-458.

³⁸ UN (1992), a.g.e. s.40.

³⁹ 1899 Tarihli Uluslararası Uyuşmazlıkların Barışçıl Çözümüne Dair La Haye Sözleşmesi, m.5.

⁴⁰ 1899 Tarihli Uluslararası Uyuşmazlıkların Barışçıl Çözümüne Dair La Haye Sözleşmesi, m.6.

uyuşmazlık çözümü yöntemidir⁴¹. Uyuşmazlığa taraf olan devletler, uyuşmazlık konusu olan olgu ya da ilgili anlaşmanın ihlallerinin belirlenmesi veya tarafların öne sürdüğü diğer uluslararası yükümlülüklerin incelenmesi ve uygun çözümler üretilebilmesi için bu yönteme başvurabilmektedir⁴². Bu yönteme aynı zamanda tarafların uyuşmazlığın çözümü için kullanmayı kararlaştırdıkları diğer yöntemler için gerekli olan bilginin sağlanması için de başvurulabilmektedir⁴³.

La Haye Sözleşmesi'ne göre onur ya da hayati çıkarlarla ilgili olmayan ve diplomasi kanalıyla çözüme kavuşturulamamış uyuşmazlıkların çözümünde, şartlar elverdiğince, gerçekleri tarafsız ve özenli şekilde ortaya çıkaracak uluslararası araştırma ve soruşturma komisyonları kurulması yoluna gidilmelidir⁴⁴. Taraflar üzerinde doğrudan anlaşma sağlamadığı durumlarda komisyonlar tarafların seçeceği ikişer kişi ve bu dört kişinin seçeceği bir hakemden oluşmaktadır⁴⁵. Süreç sonunda komisyon tarafından, olguların açıklanması ile sınırlı olan rapor uyuşmazlık taraflarına sunulmaktadır⁴⁶. Kurulan bu komisyonlar uyuşmazlıkla ilgili çözüm önerisi getirmemekte uyuşmazlığın çözümünü taraflara bırakmaktadır.

2.2.4. Uzlaştırma

Uzlaştırma, herhangi bir nitelikteki uluslararası uyuşmazlığın çözümünde, uyuşmazlık taraflarınca sürekli ya da geçici olarak oluşturulan komisyonların uyuşmazlığı tarafsız bir biçimde incelemesi ve taraflarca kabul edilebilecek bir çözüm üretmeye çalışması şeklinde yürütülen bir uyuşmazlık çözüm yöntemidir⁴⁷. Uzlaştırma eylemi, uyuşmazlığın zıt yönlerini taraflara göstermek suretiyle genellikle iki tarafın taleplerinin orta noktasında bir çözüm üzerinde anlaşmalarını sağlamaya yöneliktir⁴⁸. Uzlaştırmada, uluslararası uyuşmazlığın tarafları, bir yandan uyuşmazlığın tüm yanlarıyla objektif biçimde araştırılması ve

⁴¹ Garner ve Black, a.g.e. s.1136. Aynı zamanda, bir uluslararası anlaşmanın yürütülmesi ve uyuşmazlıkların çözümünü de içerecek şekilde uluslararası ilişkiler bağlamında bilgi toplama biçiminde de bir anlamı da bulunmaktadır.

⁴² UN (1992), a.g.e. s.33.

⁴³ UN (1992), a.g.e. s.33.

⁴⁴ 1899 Tarihli Uluslararası Uyuşmazlıkların Barışçıl Çözümüne Dair La Haye Sözleşmesi, m.9.

⁴⁵ 1899 Tarihli Uluslararası Uyuşmazlıkların Barışçıl Çözümüne Dair La Haye Sözleşmesi, m.32.

⁴⁶ 1899 Tarihli Uluslararası Uyuşmazlıkların Barışçıl Çözümüne Dair La Haye Sözleşmesi, m.13, 14.

⁴⁷ The Institute of International Law, (1961). Regulations on the Procedure of International Conciliation, Session of Salzburg – 1961, m.1. https://www.idi-iil.org/app/uploads/2017/06/1961_salz_02_en.pdf Erişim: 10.03.2020.

⁴⁸ Rubino-Sammartano, M. (2014). International Arbitration Law and Practice, Third Edition, JurisNet, New York, s.25.

değerlendirilmesiyle birbirlerinin iddialarını daha iyi anlayabilmekte diğer yandan da taraflarca kabul edilebilecek bir çözümün koşullarını tanımlama fırsatı da dahil olmak üzere, birbirlerinin hukuki ve diğer taleplerinin müzakere edilmesi ve yargı dışı değerlendirilmesi için resmi olmayan bir üçüncü taraf mekanizması elde etmektedir⁴⁹. Bu bakımdan uzlaştırma hem araştırma soruşturma hem de arabuluculuk yöntemlerinin özelliklerini kombine etmektedir⁵⁰. Uzlaştırmada da tıpkı arabuluculuk ve araştırma - soruşturma yöntemlerinde olduğu gibi üçüncü tarafın bulguları ya da tavsiyeleri bağlayıcı nitelikte değildir⁵¹.

2.3. Uluslararası Uyuşmazlıklarda Yargısal Çözüm Yolları

2.3.1. Tahkim

Tahkim, genellikle uyuşmazlık taraflarının üzerinde anlaşacağı bir ya da daha fazla tarafsız üçüncü kişinin uyuşmazlığın çözümünde bağlayıcı kararlar aldığı bir çözüm yolu olarak tanımlanabilir⁵². Uluslararası hukuk bakımından tahkim, devletler arasında ortaya çıkabilecek uyuşmazlıkların, devletlerin kendilerinin seçeceği yargıçlar tarafından hukuka uygun olarak çözülmesidir⁵³. Daha geniş bir bakış açısıyla, kararları verecek kişilerin hukukçu olma zorunluluğu bulunmamaktadır ve hukuk kurallarının yanında hakkaniyet ve adalet, dostça çözüm ve siyasal çözüm içeren kuralları da önüne gelen uyuşmazlığın çözümünde kullanabilmektedir⁵⁴. Hukuki nitelikli özellikle de uluslararası anlaşmaların yorumlanması ve uygulanmasına ilişkin sorunların çözümünde diplomasinin başarısız olduğu noktada tahkim, en etkili ve aynı zamanda en adil çözüm olarak kabul edilmektedir⁵⁵.

Uyuşmazlığa taraf olan devletlerin barışçıl çözüm yollarından hangisini seçeceğine dair uluslararası hukukta bir dayatma bulunmadığından uyuşmazlıkların tahkim yoluyla çözülmesini zorunlu tutan bir kural da yoktur⁵⁶. Bu nedenle bir uyuşmazlığın tahkime gidebilmesi için ya uyuşmazlığın ortaya çıkmasından önce taraflar arasında yapılmış bir anlaşmada uyuşmazlıkların tahkim yoluyla çözüleceğinin hüküm altına alınmış olması ya da

⁴⁹ UN (1992), a.g.e. s.45.

⁵⁰ UN (1992), a.g.e. s.45.

⁵¹ Bilder, a.g.e. s.24.

⁵² Garner ve Black, a.g.e. s.119.

⁵³ 1899 Tarihli Uluslararası Uyuşmazlıkların Barışçıl Çözümüne Dair La Haye Sözleşmesi, m.15. aynı tanım 1907 Tarihli Uluslararası Uyuşmazlıkların Barışçıl Çözümüne Dair La Haye Sözleşmesi'nin 37. Maddesinde tahkimin bağlayıcılığını vurgulayan, "Tahkime başvurulması karara iyi niyetle boyun eğileceği anlamına gelir." şeklindeki ek cümleyle aynen tekrar edilmektedir.

⁵⁴ Pazarcı, a.g.e. s.463.

⁵⁵ 1899 Tarihli Uluslararası Uyuşmazlıkların Barışçıl Çözümüne Dair La Haye Sözleşmesi, m.16.

⁵⁶ Pazarcı, a.g.e. s.464.

uyuşmazlık ortaya çıktıktan sonra tarafların bir tahkim sözleşmesi yapmaları gerekmektedir⁵⁷. Tarafların uyuşmazlığı tahkime götürmeleri, tahkim sonucunda verilecek karara uymayı peşinen kabul ettikleri anlamına gelmektedir⁵⁸. Bu bakımdan tahkim, bir zorunluluktan ziyade genellikle tarafların tahkim sözleşmesi ile yapısını serbestçe belirlediğı, bu serbestiden dolayı bir yanıyla özel bir düzenleme diğeryandan ise kararların etkisi bakımından hemen hemen bir mahkemeye aynı olmasından dolayı yargılama faaliyeti olan bir karşılıklı rıza meselesidir⁵⁹.

Tahkimin yargılamadan farkı, mahkemeler önceden belirlenmiş usul kurallarına göre oluşturulup yargılama sürecini yürüten daimi kuruluşlarken tahkimde hakemler genellikle uyuşmazlığın taraflarınca ad hoc olarak atanmakta ve yine uyuşmazlık taraflarınca belirlenen ve değıştirilebilen usul kurallarına göre karar almaktadır⁶⁰. Yukarıda açıklanan yargısal olmayan yöntemlerden temel farkı ise uyulması zorunlu (bağlayıcı) bir uyuşmazlık çözümünü öngörmesidir⁶¹. Tahkim, bir sorunun çözümünü, sabit yargılama usullerine uyması ve ülkenin kanunlarını uygulaması gereken yargıçlardan farklı olarak, yasal formalitelere uyma mecburiyeti olmaksızın usul kurallarından ve maddi hukuktan elindeki vakaya en uygun olanını uygulayabilen ve yetkilerini bir sözleşmeden alan bir veya daha fazla kişiye (hakemlere) emanet etmektedir⁶². Gücünü ve meşruiyetini devletten alan mahkemelerin aksine tahkim, gücünü, güvenilirliğini ve icra kabiliyetini hakeme gidilmesine yönelik olarak yapılan hususi anlaşmaya dayandırmaktadır⁶³.

Tahkimin sağladığı, taraflar arasındaki uyuşmazlığın niteliğine göre farklılık arz edebilmekle birlikte, daha az bürokratik işlem gerektirdiğinden daha az maliyetli olması, tarafların uyuşmazlık konusu ile ilgili olarak uzmanlıkları bulunan kimseleri hakem olarak tayin edebilmeleri, uyuşmazlığın çözümünde uygulanacak hukukun taraflarca tercih edilebilmesi, daha basit ve esnek bir yapısı olmasından dolayı daha hızlı çözüme ulaşılması

⁵⁷ Pazarcı, a.g.e. s.464.

⁵⁸ Maktouf, L. (1988). "Resolving International Tax Disputes through Arbitration", Arbitration International, Cilt: 4, Sayı:1, ss.32-51, s.42.

⁵⁹ Zekos, G. I. (2013). Constitution, Arbitration and Courts, Nova Science Publishers Inc. New York, s.ix

⁶⁰ Garbarino, C. ve Lombardo M. (2010). "Arbitration Of Unresolved Issues In Mutual Agreement Cases: The New Paragraph 5, Art. 25 Oecd Model Convention, A Multi-Tiered Dispute Resolution Clause" içinde ed. Lang, M., Pistone, P., Schuch J., Storck, A. ve Zagler, M. Tax Treaties: Building Bridges Between Law and Economics, IBFD, Amsterdam, ss.459-474, s.460, Pazarcı, a.g.e. s.475.

⁶¹ Garbarino ve Lombardo, a.g.e. s.460.

⁶² Garbarino ve Lombardo, a.g.e. s.460.

⁶³ Maktouf, a.g.e. s.42.

ve tarafların arzu etmeleri halinde sürecin gizli yürütülebilmesi gibi avantajlar, bir uyuşmazlık çözüm yöntemi olarak tercih edilmesini sağlamaktadır⁶⁴.

2.3.1.1. Tahkim türleri

Tahkim türlerini, tahkim sürecinin başlaması yönünden zorunlu ve ihtiyari tahkim, hakem heyetinin yapısına göre kurumsal ve ad hoc tahkim, tahkim kararının bağlayıcılığı yönünden bağlayıcı ve bağlayıcı olmayan tahkim ve de heyetin kararını alışı biçimine göre en iyi son teklif tahkimi ve bağımsız görüş tahkimi olarak tasnif etmek mümkündür⁶⁵.

2.3.1.1.1. Zorunlu - ihtiyari tahkim

Gerek uyuşmazlık ortaya çıkmadan önce gerekse uyuşmazlıktan sonra yapılmış olsun tahkime dayanak teşkil eden düzenlemede, spesifik bir uyuşmazlığın tahkime götürülebilmesi tarafların karşılıklı rızasına bağlandıysa ihtiyari, tahkim süreci taraflardan birinin talebiyle ve diğer tarafın itiraz hakkı olmaksızın başlıyorsa zorunlu tahkim söz konusudur⁶⁶. İki tahkim türü arasındaki temel ayrım, tahkime gitme taahhüdünden farklı olarak⁶⁷ ortaya çıkabilecek tüm uyuşmazlıkların tahkime götürülmesi ya da vaka bazında tahkime gönderilecek uyuşmazlıklara karar verilmesi üzerinedir⁶⁸.

İhtiyari tahkimde, tahkime dayanak teşkil eden anlaşmanın hükümleri tarafları bir tahkim süreci başlatmaya zorlamazken, zorunlu tahkimde bir uyuşmazlık ortaya çıktıktan sonra herhangi bir kabul şartına bağlı olmaksızın tahkim sürecinin başlaması söz konusudur⁶⁹.

2.3.1.1.2. Kurumsal - ad hoc tahkim

Tahkim sürecinin yönetiliş biçimine göre yapılabilecek bir diğer ayrım da kurumsal tahkim ad hoc tahkim ayrımıdır. Kurumsal tahkimde, Londra Uluslararası Tahkim

⁶⁴ Özturanlı, B. (2016). Devletlerarası Tahkim, Seçkin Yayıncılık, Ankara, s.53-55.

⁶⁵ Yıldırım, M. (2010). Uluslararası Vergi Hukuku'nda Tahkim, On İki Levha Yayıncılık, İstanbul, s.71-76, Ferhatoğlu, E. (2010). Uluslararası Vergi Uyuşmazlıklarının Tahkim Yoluyla Çözümlemesi: Avrupa Birliği Tahkim Anlaşması, Beta Basım Yayım Dağıtım A.Ş., İstanbul, s.13, Kollman, J ve Turcan, L. (2015). Overview of the Existing Mechanisms to Resolve Disputes and Their Challenges içinde ed. Lang, M. ve Owens, J. International Arbitration in Tax Matters Volume 2, IBFD, Amsterdam, ss.15-78, s.32-33.

⁶⁶ Garbarino ve Lombardo, a.g.e. s.461.

⁶⁷ Yıldırım, a.g.e. s.72.

⁶⁸ Ault, H. J. (2005). "Improving the Resolution of International Tax Disputes", Florida Tax Review, Cilt:7, Sayı:3 ss.137-153, s.144.

⁶⁹ UN. (2016a). Committee of Experts on International Cooperation in Tax Matters, Coordinator's Report on Work of the Subcommittee on the Mutual Agreement Procedure—Dispute Avoidance and Resolution, Twelfth Session, E/C.18/2016/CRP.4, Geneva, s.52.

Mahkemesi (LCIA), Uluslararası Ticaret Odası (ICC), Uluslararası Uyuşmazlık Çözüm Merkezi (ICDR) gibi kuruluşlar, belge ve başvuruları alınması ve hakemlere iletilmesi, dosya ve kayıtları tutma, tarafların talebi halinde potansiyel hakemlerin listesini sunma, taraflar anlaşamazsa hakemleri seçme gibi idari süreçleri yürütürken, heyetin belirli bir uyuşmazlığı çözmek için oluşturulduğu ad hoc tahkimde, tahkim sürecinin yürütülmesinden taraflar sorumludur⁷⁰. Ad hoc tahkim, belirli bir anlaşmazlığın çözülmesini amacıyla herhangi bir tahkim kurumunun denetim veya resmi yönetimine dayanmazken kurumsal tahkimde süreç, genellikle bir tahkim kurumunun kurallarına göre ve bu kurumun himayesinde yürütülmektedir⁷¹.

2.3.1.1.3. Bağlayıcı - bağlayıcı olmayan tahkim

Uyuşmazlık taraflarının tahkim süreci sonucunda verilecek olan karara uyma zorunluluğu olup olmamasına göre tahkim türleri bağlayıcı ve bağlayıcı olmayan tahkim şeklinde ayrıma tabi tutulabilir⁷². Tahkim tanımı gereği, taraflar açısından bağlayıcı olan bir kararla sonuçlanmakta başka bir deyişle tarafların tahkim kararından ayılmaları mümkün olmamaktadır⁷³. Ancak bağlayıcı olmayan tahkim prosedüründe uyuşmazlık taraflarının sürecin sonunda verilen karara uyma zorunlulukları bulunmamaktadır⁷⁴. Böyle bir durumda tahkim kararının taraflar üzerinde bir etki yaratabilmesi ancak tahkim kararını kabul etmeleri ile mümkün olacaktır. Sonucu uyuşmazlık tarafları üzerinde etki doğurmayan bir süreç için çaba, zaman ve kaynak ayırmak mantıklı olmayacağından kararın bağlayıcı doğası değiştirilmemek suretiyle taraflara farklı çözümler üzerinde uzlaşarak tahkim kararından ayrılma imkanı sağlanması, tarafların anlaşma sağlayamaması durumunda ise tahkim kararının geçerli olması da mümkündür.

2.3.1.1.4. En iyi son teklif tahkimi - bağımsız görüş tahkimi

Tahkim uygulamasıyla ilgili olarak yapılabilecek bir diğer ayrım hakemlerin karar alışı biçimlerine göre yapılan en iyi son teklif tahkimi ve bağımsız görüş tahkimi ayrımıdır. En iyi son teklif tahkimi, uyuşmazlık taraflarının karara ilişkin olarak birçok durumda parasal bir tutar olan çözüm önerilerini sundukları ve hakemlerin bunlardan birini çözüm olarak

⁷⁰ UN (2016a), a.g.e. s.57.

⁷¹ Garbarino ve Lombardo, a.g.e. s.461.

⁷² Yıldırım, a.g.e. s.76-77.

⁷³ UN (2016a), a.g.e. s.55.

⁷⁴ UN (2016a), a.g.e. s.55.

tercih ettikleri tahkim biçimidir⁷⁵. Bağımsız görüş tahkimi ise, hakemlerin kendilerine sunulan olgular, tarafların argümanları ve yürürlükteki mevzuata dayanarak kendi bağımsız kararlarını olguların analizi ve kararın dayandığı kanunların belirtildiği gerekçeli karar biçiminde bildirdikleri tahkim türüdür⁷⁶.

2.3.1.2. Uluslararası vergi hukukunda tahkimin gelişimi

Uyuşmazlıkların barışçıl çözümünde tahkimin kullanımı antik çağlara kadar geri gitse de⁷⁷ modern anlamda tahkimin bir uyuşmazlık çözüm yöntemi olarak kullanılmaya başlaması 18. yüzyılın sonuna dayanmaktadır⁷⁸. 1794 yılında ABD ile Britanya arasında imzalanan ve taraflar arasındaki hukuki uyuşmazlıkların çözümü için karma komisyonlar kurulmasını öngören Jay Treaty, bir uyuşmazlık çözüm yöntemi olarak tahkimin modern formunun rastlandığı ilk kaynaktır⁷⁹. Tahkimle ilgili bir diğer önemli adım ABD ile Britanya arasındaki 1872'deki Alabama Meselesi olarak anılan uyuşmazlıkta oluşturulan tahkim heyetinin gerekçeli kararıyla Britanya'nın 15,5 milyon dolar tazminata mahkûm edilmesidir⁸⁰. Alabama Meselesi tahkiminin başarısı, izleyen dönemde başka devletler arası uyuşmazlıklar için de tahkime gidilmesine yol açmış ve nihayet 1899 La Haye Konferansı'nda temsil edilen devletlere Daimî Tahkim Mahkemesi kurulmasını öngören bir anlaşma imzalamak konusunda ilham vermiştir⁸¹. Tahkimin genel kabul gören tanımı ile tahkim sürecine ilişkin genel kurallar 1899 ve 1907 La Haye Sözleşmeleri'nde düzenlenmiştir⁸². Ayrıca, sabit bir hakimlik organı yerine taraf devletlerin aday gösterdiği kişilerden müteşekkil bir heyetle karar aldığından esasında gerçek bir mahkeme olmayan, Daimî Hakemlik Mahkemesi 1899 tarihli La Haye Sözleşmesi sonucu kurulmuştur⁸³.

⁷⁵ UN (2016a), a.g.e. s.55.

⁷⁶ UN (2016a), a.g.e. s.56.

⁷⁷ Esas itibarıyla tahkim, devletler (ya da devlet benzeri yapılar) arasındaki uyuşmazlıkların çözümünde kullanılan en eski barışçıl çözüm yöntemidir. Devletler arası uyuşmazlıklarda tahkimin tarihi bazı araştırmacılarca M.Ö. 2550 yılında Lagaş ve Umma şehir devletleri arasındaki sınır uyuşmazlığının Kış kralı Misilim tarafından hakem olarak çözümlenmesi ya da M.Ö. 2100 yılında Ur ve Lagaş şehir devletleri arasındaki bir uyuşmazlıkta Uruk kralının hakem olarak uyuşmazlığı çözümlenmesi ilk tahkim uygulamaları olarak kabul edilmektedir. Diğerlerince M.Ö. 8. Yüzyılda Argos' un Thebes'e savaş açması üzerine ortaya çıkan uyuşmazlıkların soylu bir kadın olan Eriphyle tarafından karara bağlanması olarak kabul edilmektedir. Uluslararası tahkimin devletler arası çıkan uyuşmazlıkların çözümünde Antik Yunan ve Antik Roma dönemlerinde sıklıkla kullanılmış olduğu ise üzerinde birleşilen görüştür. Born, G. (2009). International Commercial Arbitration, Volume I, Kluwer Law International, Alphen aan den Rijn, s.9-10.

⁷⁸ Shaw, a.g.e. s.952.

⁷⁹ Shaw, a.g.e. s.952.

⁸⁰ Tanaka, a.g.e. s.108.

⁸¹ Tanaka, a.g.e. s.108.

⁸² Yıldırım, a.g.e. s.20-21.

⁸³ Shaw, a.g.e. s.953.

Uluslararası kamu hukuku alanında tahkim müessesesinin gelişimi La Haye Sözleşmelerini takiben Birleşmiş Milletler'in Uluslararası Uyuşmazlıkların Barışçıl Çözümü İçin 1928 tarihli Cenevre Genel Senedi, 1948 tarihli Amerikan Barışçıl Çözüm Yolları Anlaşması (Bogota Pakı), 1958 tarihli Tahkim Usulü Hakkında BM Model Kuralları, 1957 tarihli Uyuşmazlıkların Barışçıl Çözümü Hakkında Avrupa Sözleşmesi ve 1982 tarihli Deniz Hukuku Sözleşmesi gibi çok taraflı uluslararası anlaşmalarla devam etmiştir⁸⁴.

Benzer şekilde tarihi antik çağlara kadar geri giden özel hukuktaki tahkim uygulamalarının kurumsallaşması da uluslararası kamu hukukundakine paralel şekilde La Haye Sözleşmeleri'nin kabul edilmesini takiben yaşanmıştır⁸⁵. Bu alandaki tahkimle ilgili olarak 1919 yılında kurulmuş olan ICC öncü rolü üstlenmiş ve 1923 yılında ICC'nin bir organı olarak Milletlerarası Tahkim Divanı kurulmuştur⁸⁶. Hakem kararlarının tanınması ve tenfizine ilişkin hükümler içeren ilk düzenlemeler olan 1923 tarihli Cenevre Protokolü ile 1927 tarihli Cenevre Sözleşmesi'ni izleyen dönemde⁸⁷, özel hukuk kişileri arasında gerçekleşecek tahkime ilişkin hukuki çerçeve, 1958 tarihli Yabancı Hakem Kararlarının Tanınması ve İcrası Hakkındaki New York Sözleşmesi, 1961 tarihli Milletlerarası Ticari Hakemlik Konusunda Avrupa Sözleşmesi, 1965 tarihli Devletler ve Diğer Devletlerin Vatandaşları Arasında Yatırım Uyuşmazlıklarının Çözümü Hakkında Sözleşme (ICSID)⁸⁸ ve BM Uluslararası Ticaret Hukuku Komisyonu (UNCITRAL) tarafından yayımlanan tahkim kuralları⁸⁹ ile Model Tahkim Kanunu⁹⁰ ile oluşturulmuştur.

Uluslararası vergi hukukunda tahkim müessesesinin gelişimi, 19. yy. sonu ve 20. yy. ilk yarısında, La Haye Konferansları'nın da oluşturmuş olduğu uluslararası iklimle birlikte Milletler Cemiyeti'nin ve Birleşmiş Milletler'in çabaları kapsamında vergi anlaşmalarında nadiren tahkime yer verilmesi ve hayata geçirilemeyen model anlaşma önerilerinin gündeme geldiği birinci evre, 70'lerde tartışılmaya başlayıp 1990'da hayata geçirilen Avrupa Birliği (AB) Tahkim Anlaşması ile neticelenen ikinci evre, yine 70'lerde tartışılmaya başlanıp 2008 yılında Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Örgütü (OECD) ve onu takiben 2011 yılında BM model anlaşmalarına tahkim hükmünün eklenmesiyle sonuçlanan üçüncü evre ve son olarak

⁸⁴ Merrills, a.g.e. s.89, Yıldırım, a.g.e. s.21.

⁸⁵ Born, a.g.e. s.22-58

⁸⁶ Ault, H. J. ve Majdanska, A. (2015). "Arbitration and International Institutions", içinde ed. Lang, M. ve Owens, J. International Arbitration in Tax Matters Volume 2, IBFD, Amsterdam, ss.211-281, s.213.

⁸⁷ Born, a.g.e. s.59.

⁸⁸ Yıldırım, a.g.e. s.22-23.

⁸⁹ <https://uncitral.un.org/en/texts/arbitration/contractualtexts/arbitration> Erişim:21.06.2020

⁹⁰ https://uncitral.un.org/en/texts/arbitration/modellaw/commercial_arbitration Erişim:21.06.2020

uluslararası vergi uyuşmazlıklarının çözümünde tahkimin yerinin OECD Matrah Aşındırma ve Kar Aktarımı Projesi (BEPS) kapsamında geliştirilen çok taraflı anlaşma ve AB’de Vergi Uyuşmazlıklarının Çözüm Yöntemlerine İlişkin Konsey Direktifi ile sağlamlaştığı dördüncü evre olmak üzere dört ayrı evrede incelenebilir.

Uluslararası vergi uyuşmazlıklarının çözümüne ilişkin tahkim uygulamasının yer aldığı ilk anlaşma, enteresan biçimde güncel anlaşmalardaki gibi zorunlu ve bağlayıcı tahkime yer verilmiş olan 1926 tarihli Birleşik Krallık ile Özgür İrlanda Devleti arasında imzalanan gelir vergisi anlaşmasıdır⁹¹. Akabinde BM bünyesinde 1927 yılında hazırlanan model anlaşma taslağında, anlaşmaların yorumlanması ya da uygulanmasından kaynaklanan ve çözümsüz kalan uyuşmazlıklar için, tarafları dinleyecek, gerekli gördüğünde toplantılar düzenleyecek ve tavsiye niteliğinde karar verecek bir danışma kurulu oluşturulması öngörülmüş ancak 1928 yılında yayımlanan BM model anlaşmasında yer almamıştır⁹². BM Mali Komitesi’nce hazırlanan çok taraflı anlaşma taslağında da zorunlu ve bağlayıcı tahkime ilişkin hükümler yer almışsa da çok taraflı bir model anlaşma geliştirme çabaları sonuçsuz kalmıştır⁹³. Tahkim hükümlerine yer veren bir diğer anlaşma 1934 tarihli Çekoslovakya ile Romanya arasında imzalanan Veraset ve İntikal Vergisi Anlaşması’dır⁹⁴. Bu anlaşmaların dışında araçların geçici ithalatına ilişkin BM tarafından 1956 yılında hazırlanan gümrük anlaşmasında da tahkime ilişkin hükümler yer almıştır⁹⁵. Vergi anlaşmalarında tahkim müessesinin gelişiminde ilk evre olarak nitelediğimiz bu dönemde ele alınması gereken son anlaşma 1989 tarihli ABD-Almanya Gelir Vergisi Anlaşması’dır. Tahkimin OECD, BM, AB içinde tartışma düzeyinde olduğu dönemde hayata geçirilmiş ve halen yürürlükte olan bu anlaşma⁹⁶ yetkili makamların mutabık kalmaları halinde çözümsüz kalan uyuşmazlıklar için tahkime gidilmesini öngörmektedir⁹⁷.

İzleyen dönemde uluslararası vergi uyuşmazlıklarının çözümünde tahkimin kullanılmasına ilişkin olarak atılan en önemli adım Avrupa Birliği Komisyonu tarafından 1976 yılında bir direktif önerisi olarak Konsey’e sunulmasının ardından gerçekleşen uzun

⁹¹ Altman, D. Z. (2006). Dispute Resolution under Tax Treaties, IBFD, Amsterdam, s.16-17.

⁹² Altman, a.g.e. s.44-45.

⁹³ Züger, M. (2001), Arbitration under Tax Treaties: Improving Legal Protection in International Tax Law , IBFD, Amsterdam, s.18, Altman, a.g.e. s.47-49.

⁹⁴ Züger (2001), a.g.e. s.18, Altman, a.g.e. s.17.

⁹⁵ Züger (2001), a.g.e. s.18-19, Yıldırım, a.g.e. 24.

⁹⁶ Chaudhary, T. (2018). “History of Arbitration in Tax Treaty Law”, içinde ed. Majdanska, A. ve Turcan, L. OECD Arbitration in Tax Treaty Law, Linde Verlag, Wien, ss.1-27, s.8.

⁹⁷ Altman, a.g.e. s.19.

görüşmeler sonucu 1990 yılında çok taraflı bir anlaşma olarak imzalanıp 1995 yılında yürürlüğe giren “İlişkili İşletmelerin Kar Ayarlamalarıyla Bağlantılı Çifte Vergilendirmenin Ortadan Kaldırılması Anlaşması” (Avrupa Birliği Tahkim Anlaşması)’dır⁹⁸. Bu anlaşmanın önemi izleyen yıllarda OECD ve BM tarafından hazırlanan model anlaşmalarda tahkim hükmüne yer verilmesi adına önemli bir dayanak noktası olmasıdır⁹⁹.

Vergi anlaşmalarına yönelik çalışmalarda 20. yüzyılın ikinci yarısında OECD sürükleyici rol üstlenmiştir. 1977 yılında yayımlanan model vergi anlaşmasında¹⁰⁰ uyuşmazlıkların çözümünde hakem olarak hareket edecek belli kişilerden görüş alınmasının mümkün olabileceği belirtilmiştir¹⁰¹. Benzer şekilde 1984 tarihli raporunda OECD Mali İşler Komitesi’nce transfer fiyatlandırması uyuşmazlıklarının çözümünde tahkimin kullanılması önerilmiş ancak bu öneri de mali egemenlikten kabul edilemez bir feragat olarak değerlendirilmiştir¹⁰². 1995 yılında yayımlanan raporda¹⁰³, karşılıklı anlaşma usulünün çözüm garantisi sağlamaması vurgulanarak, tahkim hükümleri içeren Gümrük Tarifeleri ve Ticaret Genel Anlaşması (GATT) ile Dünya Ticaret Örgütü (DTÖ), ABD – Kanada Serbest Ticaret Anlaşması ve genişletilmiş Kuzey Amerika Serbest Ticaret Anlaşması (NAFTA) ve AB Tahkim Anlaşması’na atıflar yapılarak tahkimin vergi uyuşmazlıklarında kullanılmasının tekrar ve daha detaylı incelenmesi kabul edilmiştir¹⁰⁴. Bunun üzerine oluşturulan ortak çalışma grubu ICC ve Uluslararası Vergi Araştırmaları Derneği (IFA) tarafından önerilen tahkim düzenlemelerinin de yer aldığı bir raporda tahkim uygulamaları derinlemesine ele alınmıştır¹⁰⁵. Bu çalışmada yer alan öneriler ışığında, 2006 yılında model vergi anlaşmasına eklenmek üzere tahkim düzenlemesi öngören hükmün taslağı kamuoyu tartışmasına açılmış¹⁰⁶, bu taslağa gelen yorumlar ve 150’den fazla katılımcıyla gerçekleştirilen toplantıda alınan görüşler ışığında taslakta birtakım değişiklikler

⁹⁸ Ferhatoglu (2010), a.g.e. s.125-127.

⁹⁹ Ferhatoglu (2010), a.g.e. s.125.

¹⁰⁰ OECD. (1977). Model Double Taxation Convention on Income and on Capital, OECD Publishing, Paris.

¹⁰¹ OECD (1977), a.g.e. s.182.

¹⁰² OECD. (1984). Transfer Pricing and Multinational Enterprises Three Taxation Issues, OECD Publishing, Paris, s.20-38.

¹⁰³ OECD. (2001). Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations, 2001: Travel version, OECD Publishing, Paris,

¹⁰⁴ OECD (2001), a.g.e. s. IV53-IV55.

¹⁰⁵ OECD. (2004). Improving the Process for Resolving International Tax, <https://www.oecd.org/ctp/treaties/33629447.pdf> Erişim:25.06.2020

¹⁰⁶ OECD. (2006). Proposals For Improving Mechanisms For The Resolution Of Tax Treaty Disputes Public Discussion Draft, s.5 <https://www.oecd.org/tax/dispute/proposals-for-improving-mechanisms-for-the-resolution-of-tax-treaty-disputes-2006.pdf> Erişim:25.06.2020

yapılmıştır¹⁰⁷. Bu değişiklikler de dikkate alınarak 2008 yılında model vergi anlaşmasının karşılıklı anlaşma usulü ile ilgili 25. maddesine ek bir fıkra olarak tahkim hükmü eklenmiştir.

Vergi anlaşmalarına ilişkin çabalara kronolojik anlamda BM öncülük etmiş olsa da özellikle 20. yüzyılın ikinci yarısında organizasyon, OECD'nin çalışmalarını takip etmiş ve bu çalışmaları temel alan ancak geliştirmekte olan ülkelerin önceliklerini göz önünde bulunduran kendi model anlaşmasını 1980 yılında yayımlamıştır¹⁰⁸. BM model vergi anlaşmasının yayımlanmasından önce oluşturulmuş olan 1969-1979 yılları arasında sekiz kez toplanan Ad hoc Uzmanlar Grubu sekiz ayrı rapor yayımlamıştır¹⁰⁹. Yayımlanan bu raporlarda bir uyuşmazlık çözüm yöntemi olarak tahkimin kullanılması birden fazla sefer gündeme gelmiş olsa da bu yönde somut bir ilerleme kaydedilememiştir¹¹⁰. BM model anlaşmasında 2001 yılında yapılan güncelleme ile birlikte model anlaşma çerçevesinde gönüllü tahkimin kullanılabileceği ifade edilmiştir¹¹¹. 2008 yılında OECD modeline tahkim hükmünün eklenmesinin ardından, tahkim müessesesinin BM model anlaşmasında yer almasının faydalarının ve olası sorunların tartışılarak bir rapor hazırlanması gündeme gelmiş¹¹² ve hazırlanan raporun ışığında 2011 yılında yapılan güncelleme ile tahkim düzenlemesi içeren alternatif bir madde ile model anlaşmaya eklenmiştir.

Uluslararası vergi uyuşmazlıklarının çözümünde tahkim müessesesinin gelişimine ilişkin üzerinde durulması gereken son evre ise OECD'nin Çok Taraflı Anlaşması ve AB'de Vergi Uyuşmazlıklarının Çözüm Yöntemlerine İlişkin Konsey Direktifi ile tahkimin geniş çapta benimsendiği ve uygulamanın iyileştirilmesine yönelik çalışmaların olduğu güncel dönemdir.

BEPS, 2013 yılında çokuluslu şirketlerin vergi planlaması stratejileri kullanarak yarattıkları vergi kaybı ile mücadele etmek adına OECD/G20 bünyesinde 135'ten fazla ülkenin katılımıyla geliştirilmiş 15 adet eylemden oluşmaktadır¹¹³. BEPS' in Uyuşmazlık Çözüm Yöntemlerinin Daha Etkin Hale Getirilmesi başlıklı 14. Eylem Planı kapsamındaki

¹⁰⁷ OECD. (2007). Improving The Resolution Of Tax Treaty Disputes (Report Adopted By The Committee On Fiscal Affairs On 30 January 2007) s.3. <https://www.oecd.org/ctp/dispute/38055311.pdf> Erişim:25.06.2020

¹⁰⁸ Altman, a.g.e. s.68.

¹⁰⁹ Yaltı Soydan, B. (1995). Uluslararası Vergi Anlaşmaları, Beta Basım Yayım Dağıtım A.Ş., İstanbul. s.40.

¹¹⁰ Altman, a.g.e. s.68-71.

¹¹¹ Turcan, L. (2017). "Dispute Resolution", içinde ed. Lang, M., Pistone, P., Rust, A., Schuch, J. ve Staringer C. The UN Model Convention and Its Relevance for the Global Tax Treaty Network, IBFD, Amsterdam, ss.261-317, s.272.

¹¹² UN. (2009). Committee of Experts on International Cooperation in Tax Matters, Report on the fifth session (19-23 October 2009), E/C.18/2009/6 (SUPP), New York, s.17-18.

¹¹³ <http://www.oecd.org/tax/beps/about/> Erişim:26.06.2020.

bileşenlerden biri zorunlu ve bağlayıcı tahkim taahhüdünde bulunmaktadır¹¹⁴. 15. Eylem Planı ise bir bütün anlamında BEPS çerçevesinde alınması kararlaştırılan önlemlerin uygulanmasına ve vergi anlaşmalarının tadil edilmesine imkan tanıyacak bir çok taraflı anlaşma geliştirilmesidir¹¹⁵. Geliştirilen çok taraflı anlaşmada taraf olan devletlerin uygulamayı tercih etmeleri halinde geçerli olan zorunlu ve bağlayıcı tahkim hükmü yer almaktadır¹¹⁶.

AB Tahkim Anlaşması'nın kapsamının transfer fiyatlandırması uyuşmazlıkları ile sınırlı olması ve AB mevzuatının bir parçası olmak yerine çok taraflı bir anlaşma niteliğinde olmasından dolayı Avrupa Adalet Divanı'nın denetiminin dışında olması gibi nedenlerle¹¹⁷, AB içinde planlanan Vergisi Reform Paketi'nin¹¹⁸ bir parçası olarak etkin ve verimli bir uyuşmazlık çözüm sistemi getirmek amacıyla 2017 yılında kabul edilen Avrupa Birliği'nde Vergi Uyuşmazlıklarının Çözüm Yöntemlerine İlişkin Konsey Direktifi¹¹⁹, 2019 yılı itibarıyla yürürlüğe girmiştir.

2.3.1.3. Türk hukuk sisteminde uluslararası tahkimin gelişimi

Türk hukuk sisteminde tahkim, ulusal ve uluslararası olmak üzere ikili ayrıma tabidir¹²⁰. Uluslararası tahkime ilişkin yasal çerçeveyi ise ilgili kanunlar ve taraf olunan uluslararası sözleşmeler oluşturmaktadır¹²¹.

Türkiye'de uluslararası tahkimi düzenleyen temel kanun, UNCITRAL Model Kanunu ve İsviçre Devletler Özel Hukuku Hakkında Kanunu'nun uluslararası tahkime ilişkin hükümleri baz alınarak hazırlanan¹²² Milletlerarası Tahkim Kanunu'dur¹²³. Ulusal tahkim ise Hukuk Muhakemeleri Kanunu¹²⁴ kapsamında düzenlenmektedir¹²⁵. Ayrıca Milletlerarası

¹¹⁴ OECD (2015). Making Dispute Resolution Mechanisms More Effective, Action 14 - 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris, .s.41.

¹¹⁵ OECD (2013). Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting, OECD Publishing. s.24.

¹¹⁶ OECD MLI Bölüm VI.

¹¹⁷ Chaudhary, a.g.e. s.23-24.

¹¹⁸ Communication From The Commission To The European Parliament And The Council Building A Fair, Competitive And Stable Corporate Tax System For The EU, 25.10.2016 COM(2016) 682 final.

¹¹⁹ Council Directive of 10 October 2017 on tax dispute resolution mechanisms in the European Union 2017/1852, Official Journal of the European Union, L 265, 14.10.2017.

¹²⁰ Erdem, H. E. (2019). "Turkey", içinde ed. Carter, J. H., The International Arbitration Review, Tenth Edition, Law Business Research Ltd., Londra, ss.469-482, s.469.

¹²¹ Akıncı, Z. (2007). Milletlerarası Tahkim, Seçkin Yayıncılık, Ankara, s.39-46.

¹²² Ekşi, N. (2003). "Milletlerarası Tahkim Kanunu Hakkında Genel Bir Değerlendirme", Milletlerarası Hukuk ve Milletlerarası Özel Hukuk Bülteni, Cilt:23, Sayı:1-2, ss.295-338, s.300.

¹²³ 4686 sayılı Milletlerarası Tahkim Kanunu, Resmi Gazete Tarih: 05.07.2001, Sayı : 24453.

¹²⁴ 6100 sayılı Hukuk Muhakemeleri Kanunu, Resmi Gazete Tarih: 04.02.2011, Sayı: 27836.

¹²⁵ Erdem, a.g.e. s.469.

Özel Hukuk ve Usul Hukuku Hakkında Kanunu'nda¹²⁶ yabancı hakem kararlarının tenfizine ilişkin hükümler yer almaktadır¹²⁷. Yabancı hakem kararlarının tanınması ve tenfizine ilişkin Türkiye'nin taraf olduğu uluslararası sözleşmeler ise 1958 tarihli Yabancı Hakem Kararlarının Tanınması ve İcrası Hakkındaki New York Sözleşmesi, 1961 tarihli Milletlerarası Ticari Hakemlik Konusunda Avrupa Sözleşmesi ve 1965 tarihli Devletler ve Diğer Devletlerin Vatandaşları Arasında Yatırım Uyuşmazlıklarının Çözümü Hakkında Sözleşmedir¹²⁸. Ek olarak Türkiye'nin taraf olduğu ikili yatırım anlaşmaları ve Enerji Şartı Anlaşması'nda da ortaya çıkacak uyuşmazlıkların tahkim yoluyla çözülmesi öngörülmekte ve buna ilişkin kurallar yer almaktadır¹²⁹.

Yukarıda bahsi geçen düzenlemeler daha ziyade özel hukuk kişileri arasında ortaya çıkabilecek ticari uyuşmazlıkları konu edinirken idare hukuku bağlamında tahkime ilişkin olarak, esasında bir kamu imtiyaz sözleşmesi niteliğinde olan yap-işlet-devret projelerinde ortaya çıkabilecek uyuşmazlıklar için uluslararası tahkim yolunun açılabilmesi amacıyla anayasa değişikliği¹³⁰ yapılarak kamu hizmetleri ile ilgili yabancılık unsuru taşıyan imtiyaz şartlaşma ve sözleşmelerine ilişkin uyuşmazlıkların çözümünde uluslararası tahkime gidilebileceği hüküm altına alınmıştır¹³¹. Bu tür uyuşmazlıklarda tahkim yoluna gidilmesi durumunda uyulacak ilke ve esasların düzenlenmesi amacıyla da 4501 sayılı Kamu Hizmetleri ile İlgili İmtiyaz Şartlaşma ve Sözleşmelerinden Doğan Uyuşmazlıklarda Tahkim Yoluna Başvurulması Halinde Uyulması Gereken İlkelere Dair Kanun¹³² çıkarılmıştır¹³³. Anayasada yapılan bu değişiklik ile idare hukukunda içtihadi bir ilke olan tahkim yasağı kuralına yukarıda bahsi geçen sözleşmelere özgü olmak üzere bir istisna geliştirilmiştir¹³⁴.

Türkiye'de uluslararası vergi uyuşmazlıkları bakımından ise tezin ilerleyen bölümlerinde detaylı bir şekilde ele alınacağı üzere, taraf olunan anlaşmalarda tahkim

¹²⁶ 5718 sayılı Milletlerarası Özel Hukuk ve Usul Hukuku Hakkında Kanun, Resmi Gazete Tarih:12.02.2007, Sayı:26728.

¹²⁷ Deynekli, A. (2015). "Yabancı Hakem Kararlarının Türkiye'de Tanınması ve Tenfizinde Karşılaşılan Sorunlar", Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, Cilt:16, Özel Sayı 2014, ss.105-122, s.105.

¹²⁸ Akıncı, a.g.e. s.43-54.

¹²⁹ Tuncay, A. (2013). "Türk Hukuk Sisteminde Tahkim Mevzuatı", International Conference on Eurasian Economies, Session 2D: Uluslararası Hukuk, ss.879-885, s.883.

¹³⁰ 4446 sayılı Anayasa'nın Bazı Maddelerinde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun, Resmi Gazete Tarih:14.08.1999, Sayı: 23786.

¹³¹ Akıncı, a.g.e. s.39-43.

¹³² 4501 sayılı Kamu Hizmetleri ile İlgili İmtiyaz Şartlaşma ve Sözleşmelerinden Doğan Uyuşmazlıklarda Tahkim Yoluna Başvurulması Halinde Uyulması Gereken İlkelere Dair Kanun, Resmi Gazete Tarih: 22.1.2000 Sayı: 23941.

¹³³ Akıncı, a.g.e. s.41.

¹³⁴ Gözler, K. (2011). Anayasa Hukukunun Genel Teorisi: Cilt 1, Ekin Kitabevi, Bursa, s.254-255.

hükmüne yer verilmemesi, anayasal engeller ve ülkenin vergi anlaşmaları politikasının bir uyuşmazlık çözüm yöntemi olarak tahkimin benimsenmesini içermemesi nedeniyle tahkime gidilebilmesi söz konusu değildir.

2.3.2. Uluslararası Mahkemeler

Uyuşmazlıkların yargısal çözümü, tüm uluslararası ya da bölgesel mahkemelerin uluslararası hukukun özneları arasındaki uyuşmazlıklar hakkında uluslararası hukukun kural ve ilkeleri doğrultusunda karar vermeleridir¹³⁵. Uluslararası mahkeme, devletler arasında yapılan bir anlaşma ya da üyesi olunan bir uluslararası örgütün bünyesinde oluşturulmuş, vereceğı bağlayıcı uyuşmazlıkları kararla çözmekle görevli organ olarak ifade edilebilir¹³⁶. Esas itibarıyla tahkimden geliştirilmiş olan uluslararası mahkemelerin genel ya da özel yetkili olan çeşitli biçimleri bulunmaktadır¹³⁷. Söz konusu mahkemelere örnek olarak Uluslararası Daimi Adalet Divanı'nın yerine kurulan Uluslararası Adalet Divanı (UAD)¹³⁸, Avrupa Birliğı Adalet Divanı (ABAD) ve Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi'nin (AİHS) ilgili maddesince kurulmuş olan Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi (AİHM) ile Birleşmiş Milletler Deniz Hukuku Sözleşmesi ile kurulan Uluslararası Deniz Hukuku Mahkemesi ifade edilebilir¹³⁹.

Uluslararası vergi uyuşmazlıklarının çözümünde doğrudan yetkili ve de bu alanda uzmanlaşmış bir uluslararası mahkeme mevcut olmamakla birlikte¹⁴⁰ mahkemelerin dolaylı olarak söz konusu uyuşmazlıkların çözümünde yetkili olmaları mümkündür. İstisnai de olsa Uluslararası Adalet Divanı ve Avrupa Birliğı Adalet Divanı, vergi anlaşmalarından kaynaklanan uyuşmazlıkların çözümünde yetkili kabul edilmektedir.

Uluslararası Adalet Divanı açısından bu yetki kaynağını; tarafların ad hoc olarak bir uyuşmazlıkta UAD'ı yetkili mahkeme belirleme hususunda anlaşmaları, tarafların bir anlaşma imzalarken çıkacak uyuşmazlıklarda UAD'ın yetkili olacağına dair hüküm eklemleri, ya da Uluslararası Adalet Divanı Statüsü'nün 36. maddesi uyarınca her iki tarafın da divanın yetkisini fiilen ve özel bir anlaşma olmaksızın zorunlu olarak tanıdıklarını

¹³⁵ Shaw, a.g.e. s.959.

¹³⁶ Pazarcı, a.g.e. s.475.

¹³⁷ Merrills, a.g.e. s.116.

¹³⁸ Merrills, a.g.e. s.116.

¹³⁹ Ferhatoğlu (2010), a.g.e. s.14.

¹⁴⁰ Ferhatoğlu (2010), a.g.e. s.84.

bildirmelerinden alabilecektir¹⁴¹. Örneğin Almanya ile İsveç arasında imzalanan 1992 tarihli çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmasında 1957 tarihli Uyuşmazlıkların Barışçıl Çözümü Hakkında Avrupa Sözleşmesi'ne atıf yapılarak UAD'ın uyuşmazlık çözümünde yetkisi kabul edilmiştir¹⁴².

Benzer şekilde Avrupa Birliği'nin İşleyişine Dair Anlaşma'nın 273. maddesi¹⁴³ üye devletlerin taraf oldukları anlaşmalardan kaynaklanan uyuşmazlıkların çözümünde ABAD'ı yetkilendirmek hususunda özel anlaşmalar yapmalarına imkan tanımaktadır. Örneğin Almanya ile Avusturya'nın taraf oldukları vergi anlaşmasının karşılıklı anlaşma usulüne ilişkin 25. maddesinde, karşılıklı anlaşma usulü kapsamında 3 yıl içinde çözümlenemeyen uyuşmazlıklar için Avrupa Adalet Divanı'nın yetkili olacağı bir tahkim süreci başlatmayı taahhüt edilmektedir¹⁴⁴. Nitekim bahsi geçen bu anlaşmanın bir maddesinin taraf devletlerce farklı yorumlanması sonucu ortaya çıkan bir uyuşmazlıkta 2017 yılında ABAD ilk kez tahkim mercii olarak karar vermiştir¹⁴⁵.

Her ne kadar AİHM'e yapılan başvurular çoğunlukla kişiler, kişi toplulukları şirketler ya da sivil toplum kuruluşlarınca yapılırsa da AİHS'nin 33. maddesinde yer alan "*Her Yüksek Sözleşmeci Taraf, diğer bir Yüksek Sözleşmeci Taraf'a karşı Sözleşme ve Protokollerinin hükümlerinin ihlali iddiası ile Mahkeme'ye başvurabilir.*" hükmü uyarınca devletlerin de birbirlerine karşı AİHM'e başvuru yapma imkanı bulunmaktadır¹⁴⁶. Sözleşme'nin yürürlüğe girdiği tarihten bugüne daha ziyade askeri operasyonlar ve silahlı çatışmalar kaynaklı 28 adet başvuru yapılmıştır¹⁴⁷. Bununla birlikte AİHM'in bireyler ya da şirketler ile devletler

¹⁴¹ Bruggen, E. (2002). "About the Jurisdiction of International Courts to Settle Tax Treaty Disputes", içinde ed. Lang, M. ve Züger, M. Settlements of Disputes in Tax Treaty Law, Kluwer Law International, Hague, ss.501-533, s.521-525.

¹⁴² Bruggen, a.g.e. s.520.

¹⁴³ Consolidated Version Of The Treaty On The Functioning Of The European Union, Official Journal of the European Union, C 326/47, 26.10.2012.

¹⁴⁴ Bruggen, a.g.e. s.514.

¹⁴⁵ Avusturya'da tam mükellef olan bir bankanın Almanya'da yerleşik iki farklı bankadan edindiği sertifikalardan elde edilen gelire ilişkin olarak iki ülke arasındaki çifte vergilendirme anlaşmasının 11/2 maddesinin yorumlanması talebiyle çifte vergilendirme anlaşmasının 25/5 maddesi kapsamında 3 Aralık 2015 tarihinde Avusturya'nın yapmış olduğu başvuru üzerine 12 Eylül 2017 tarihinde Avrupa Adalet Divanı ilk kez bir vergi uyuşmazlığında tahkim mercii olarak karar vermiştir. Söz konusu kararda Avusturya lehine uyuşmazlık konusu sertifikaların anlaşmanın ilgili maddesi kapsamında değerlendirilemeyeceğine hükmedilmiştir.

ECLI:EU:C:2017:664

<http://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?text=&docid=194281&pageIndex=0&doclang=en&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=7777289> Erişim: 02.07.2020

¹⁴⁶ ECHR, (2020). "Q & A on Inter-State Cases", https://www.echr.coe.int/Documents/Press_Q_A_Inter-State_cases_ENG.pdf Erişim: 14.10.2020

¹⁴⁷ ECHR, (2020). "Q & A on Inter-State Cases", https://www.echr.coe.int/Documents/Press_Q_A_Inter-State_cases_ENG.pdf Erişim: 14.10.2020

arasında vergilendirme işlemi ile ilgili olarak ortaya çıkan uyuşmazlıklarla ilgili almış olduğu kararlar da bulunmaktadır¹⁴⁸. Mahkemenin iki ülke arasındaki çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmasına ya da model vergi anlaşmalarına atıf yaparak, vakaları AİHS'nin 6, 7, 8, 14. ve Ek Protokol No. 1'in 1. maddesine yönelik ihlaller bakımından inceleyip hüküm verdiği kararları da bulunmaktadır¹⁴⁹.



¹⁴⁸ ECHR, (2019). "Taxation and the European Convention on Human Rights"

https://www.echr.coe.int/Documents/FS_Taxation_ENG.pdf Erişim:14.10.2020

¹⁴⁹ Söz konusu kararlar, G.S.B. v. SWITZERLAND (Application no. 28601/11) <http://hudoc.echr.coe.int/eng?i=001-159732> Erişim 14.10.2020, DARBY v. SWEDEN (Application no. 11581/85) <http://hudoc.echr.coe.int/eng?i=001-57642> Erişim:14.10.2020, MIALHE v. FRANCE (No. 2) (Application no. 18978/91) <http://hudoc.echr.coe.int/eng?i=001-58077> Erişim:14.10.2020, ŽAJA v. CROATIA (Application no. 37462/09) <http://hudoc.echr.coe.int/eng?i=001-166925> Erişim:14.10.2020.

3. ULUSLARARASI VERGİ UYUŞMAZLIKLARININ KAYNAĞI OLARAK ÇİFTE VERGİLENDİRME SORUNU VE VERGİ ANLAŞMALARI

3.1. Çifte Vergilendirme Kavramı

Aynı vergi mükellefinin veya vergi konusunun aynı vergilendirme döneminde birden fazla vergilendirilmesi olarak tanımlanabilecek olan çifte vergilendirme¹⁵⁰, ulusal ya da uluslararası nitelikte olabilen, ekonomik ve hukuksal boyutları olan ve yatay-dikey, gerçek-görünüşte ve kişisel-kişisel olmayan gibi farklı türler altında incelenebilen bir üst kavramdır¹⁵¹.

Ulusal çifte vergilendirme, vergilendirme yetkisinin devletlerin siyasi örgütlenme biçimlerinden dolayı ülke içerisinde farklı idari birimler (federal devlet ile federe devletler ya da kantonlar) tarafından kullanımının ortaya çıkardığı çifte vergilendirme durumudur¹⁵². Bu bağlamda, tanımı itibariyle neredeyse aynı nitelikteki vergi hatalarından¹⁵³ olan verginin mükerrer olması¹⁵⁴ ile karıştırılmamalıdır. Çifte vergilendirmede bu duruma sebep olan birden fazla idare vergi alma amacı gütmekteyken mükerrer vergi alınması istenmeyen bir durum olup düzeltmeye tabi tutulmaktadır¹⁵⁵. Uluslararası çifte vergilendirme ise iki ya da daha fazla devletin vergilendirme yetkilerinin çakışması sonucu aynı mükellefin ya da vergi konusunun birden fazla ülkede vergilendirilmesidir.

Uluslararası hukuki çifte vergilendirme, aynı vergi mükellefine aynı vergi konusuna ve aynı döneme ilişkin olarak iki ya da daha fazla devlet tarafından aynı nitelikte vergi konulması olarak tanımlanabilir¹⁵⁶. Tersine, ekonomik çifte vergilendirme ise aynı vergi konusu için aynı dönemde birden fazla devlet tarafından ancak farklı mükellefler nezdinde

¹⁵⁰ Yaltı Soydan, a.g.e. s.3.

¹⁵¹ Yaltı Soydan, a.g.e. s.2-9.

¹⁵² Yaltı Soydan, a.g.e. s.11, Ercan, T. (2012). "Uluslararası Vergi Uyuşmazlıkları ve Çözüm Yolları", Erzurumluoğlu Armağanı, ss.353-373, s.358.

¹⁵³ Vergi Hatası: Vergi Usul Kanunu'nun 116. maddesinde "Vergiye mütaallik hesaplarda veya vergilendirmede yapılan hatalar yüzünden haksız yere fazla veya eksik vergi istenmesi veya alınmasıdır." şeklinde tanımlanmaktadır.

¹⁵⁴ Verginin Mükerrer Olması: Vergi Usul Kanunu'nun 116/3 maddesine göre, "Aynı vergi kanununun uygulanmasında belli bir vergilendirme dönemi için aynı matrah üzerinden bir defadan fazla vergi istenmesi veya alınmasıdır."

¹⁵⁵ Tezel, A. (1989). Uluslararası Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları ve Türkiye Uygulaması, Türkiye Sanayi ve İşadamları Derneği Yayını, Yayın No: TÜSİAD-T/89.3.126, İstanbul, s.3.

¹⁵⁶ OECD. (2017a), Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017, OECD Publishing, Paris, s.9.

vergilendirme yapılması durumunda ortaya çıkmaktadır¹⁵⁷. Bu bağlamda, aynı vergi konusunun aynı ya da farklı mükellefler nezdinde vergilendirilmesi, uluslararası hukuki ya da ekonomik çifte vergilendirme ayırımının yapılması açısından önem arz etmektedir¹⁵⁸.

Tanımdan yola çıkılarak uluslararası çifte vergilendirmenin¹⁵⁹ unsurları aşağıdaki gibi sıralanabilir¹⁶⁰:

- Birden fazla devletin vergilendirme yetkisinin çakışması,
- Vergi yükümlüsünün aynı kişi olması,
- Vergi konusunun aynı olması,
- Vergilendirme döneminin aynı olması,
- Verginin aynı türde ya da benzer nitelikte olması.

Bu unsurlarla uluslararası çifte vergilendirme olgusu değerlendirilirken; birden fazla devletin vergilendirme yetkisinin çakışması yani birden fazla devletin vergi alma isteğinin varlığı¹⁶¹, vergi yükümlüsünün aynılığının yalnızca kanuni mükellef değil, vergi sorumlusu üçüncü kişiler de dahil edilerek, vergi konusunun aynılığının yalnızca gelir, servet ya da harcama olarak değil vergiyi doğuran olayı da kapsayacak şekilde, vergilendirme döneminin aynılığının vergiyi doğuran olayın gerçekleşme zamanının aynı olması şeklinde ve verginin aynı olmasını ise, verginin benzer nitelikte olması ile desteklenecek şekilde algılanması gerekliliği göz önünde bulundurulmalıdır¹⁶².

Mükellef üzerinde ilave vergi yükünün ortaya çıkmasına sebep olan çifte vergilendirme, ödeme gücünün kavranmasına ilişkin ilke ve görüşlere ters bir nitelik taşımaktadır. Kaynak dağılımı üzerinde de bozucu etkilere yol açan bu olgu mükelleflerin vergi dışı kalmaya çabalamalarına ve vergi kaybı oluşmasına neden olmaktadır. Aynı

¹⁵⁷ Vogel, K. (1986). "Double Tax Treaties and Their Interpretation", International Tax & Business. Law, Cilt:4 Sayı:1, ss.4-85, s.6.

¹⁵⁸ Ferhatoğlu, E. (2013). "Vergi Anlaşmaları Hukukunda Uyuşmazlıkların Çözümlemesi", Vergi Sorunları Dergisi, Sayı: 301, ss.52-64, s.53.

¹⁵⁹ Tezin bundan sonraki kısımlarında aksi belirtilmedikçe çifte vergilendirme ve uluslararası çifte vergilendirme terimleri, uluslararası hukuki çifte vergilendirmeyi ifade etmek amacıyla kullanılacaktır.

¹⁶⁰ Yaltı Soydan, a.g.e. s.4; Pehlivan, O. ve Öz, E. (2011). Uluslararası Vergilendirme, Derya Kitabevi, Trabzon, s.62-63.

¹⁶¹ Pehlivan ve Öz, a.g.e. s.63.

¹⁶² Yaltı Soydan, a.g.e. s. 4-6.

zamanda vergilendirme yetkilerinin çatışması uluslararası sorunların doğmasına sebep olabilmektedir¹⁶³.

Son olarak çifte vergilendirme türlerinin tasnifinde; dikey-yatay-çapraz ayrımı vergilendirme otoritelerinin hiyerarşik konumunun aynılığı ya da farklılığına göre¹⁶⁴, gerçek-gerçek olmayan (görünüşte) ayrımı çifte vergilendirme durumunun fiiliyatta gerçekleşmiş olup olmamasına göre¹⁶⁵ ve kişisel-kişisel olmayan karışık çifte vergilendirme ayrımı ise, çifte vergilendirme işleminde söz konusu olan verginin niteliğine göre belirlenmektedir¹⁶⁶.

3.2. Çifte Vergilendirmenin Ortaya Çıkış Nedenleri

Vergilendirme yetkisi, devletin egemenliğine dayanarak doğrudan ya da yetki verdiği kamu tüzel kişileri eliyle vergi alma konusunda sahip olduğu hukuki ve fiili güçtür¹⁶⁷. Bir geliri vergilendirme yetkisi temelini, gelir (vergi objesi) ile devlet arasındaki ilişkiden (genellikle kaynak ya da situs prensibi olarak anılır) ya da vergi yükümlüsü (vergi süjesi) ile devlet arasındaki yerleşiklik ya da uyrukluktan ileri gelen ilişkiden almaktadır¹⁶⁸. Vergi mükellefi veya vergiye tabi işlem ile devlet arasında makul bir ilişki (bağlantı faktörü) bulunması gerekir; aksi durumda devletin mükellef ya da iktisadi aktiviteden vergi alması mümkün değildir¹⁶⁹.

Uluslararası hukuk, devletlerin vergi egemenlikleri hususunda az sayıda sınırlama getirdiğinden, aynı olay iki ya da daha fazla devlet tarafından vergilendirilebilmektedir. Birçok ulusal vergi sisteminde, vergi yükümlüsü ile devlet arasında yakın kişisel bir ilişki olması durumunda bireyler tam mükellef kabul edilmekte ve dünya çapındaki gelirleri vergilendirilmekte, bu ilişkinin zayıf olması ya da yalnızca objektif faktörlerden meydana

¹⁶³ Akdoğan, A. (2009). Kamu Maliyesi, Gözden Geçirilmiş ve Güncellenmiş 13. Baskı, Gazi Kitabevi, Ankara, s.173.

¹⁶⁴ Detaylı bilgi için bkz. Yaltı Soydan, a.g.e. s. 8.

¹⁶⁵ Pehlivan ve Öz, a.g.e. s.64.

¹⁶⁶ Yaltı Soydan, a.g.e. s.9.

¹⁶⁷ Çağan, N. (1982). Vergilendirme Yetkisi, Kazancı Hukuk Yayınları, İstanbul, s.3.

¹⁶⁸ UN. (2003). Manual for the Negotiation of Bilateral Tax Treaties between Developed and Developing Countries, s.9

¹⁶⁹ Rohatgi, R. (2005). Basic International Taxation (Second Edition) Volume One Principles of International Taxation, Richmond Law & Tax Ltd. Richmond. s.16.

gelmesi durumunda ise dar mükellef olarak kabul edilip yalnızca ülke içinde elde edilen gelirler vergilendirilmektedir¹⁷⁰.

Çifte vergilendirme sorunu, temelde, ülkelerin vergilendirme yetkisini kullanırken aynı unsura ilişkin farklı vergilendirme ilkelerini benimsemelerinden dolayı çakışmasından kaynaklanmaktadır. Bir başka deyişle bu durum iki farklı devletin vergi kanunlarının uygulanmasında aynı unsura ilişkin mülkîlik ve şahsîlik ilkelerini kabul etmelerinden dolayı iki devletin de bu unsuru kendi vergilendirme yetkisinin içinde saymaları ve vergi almak istemelerinden ileri gelmektedir.

Devletlerin vergilendirme yetkilerine ilişkin olarak farklı ilkeleri benimsemeleri aşağıdaki çatışmaları doğurmakta ve çifte vergilendirmeye neden olmaktadır¹⁷¹:

Kaynak – Kaynak çatışmaları: Bir mükellefin gelirinin iki ya da daha fazla devlet tarafından kendi ülkelerinden kaynaklandığı gerekçesiyle vergilendirilmek istenmesi,

Mukimlik – Mukimlik çatışmaları: İki ya da daha fazla devletin mükellefi kendi ülkelerinde mukim (yerleşik) olarak kabul ederek vergilendirmek istemesi,

Mukimlik – Kaynak çatışmaları: Aynı gelirin, önce kaynak kuralları gereği elde edildiği ülke ardından da mukimlik kuralları gereği ikamet edilen ülke tarafından vergilendirilmesi,

Gelir nitelendirme çatışmaları: Aynı gelir ya da sermayenin iki farklı devlet tarafından farklı şekilde nitelendirilmesi ya da sınıflandırılması nedeniyle farklı vergi hükümlerine tabi olması,

Mahiyet çatışmaları: İki devletin iç hukuklarında farklı şekillerde nitelendirilen kişi ya da kurumun farklı şekillerde vergilendirilmesi,

Uyumsuz vergi sistemleri: İki vergi sisteminin, değerlendirme, vergiye tabi gelirin tanımı ya da verginin hesaplanması noktasında birbirinden farklılaşan kurallar barındırması,

Uluslararası vergilendirmede en yaygın hukuki ihtilaf şekli, bir mükellefin aynı anda iki devletle vergisel anlamda ilişkide bulunduğu mukimlik – kaynak çatışmasıdır¹⁷².

¹⁷⁰ Lang, M. (2013). Introduction to the Law of Double Taxation Conventions 2nd Edition, IBFD, Amsterdam, s.27.

¹⁷¹ Rohatgi, a.g.e. s.17.

¹⁷² Rohatgi, a.g.e. s.17.

İkamet ülkesi Kaynak ülkesi	Faktör gelirlerini vergilendiriyor	Faktör gelirlerini vergilendirmiyor
	Faktör gelirlerini vergilendiriyor	Çifte vergilendirme
Faktör gelirlerini vergilendirmiyor	İkametgah ilkesi	Kaynak ilkesi
	Vergi İstisnası	

Tablo 3.1. Çifte vergilendirmenin ortaya çıkış nedenleri

Kaynak: Pehlivan ve Öz, 2011:60

Tablo 3.1’de çifte vergilendirme olgusunun ortaya çıkışı gösterilmiştir. Buna göre, her iki devletin vergilendirme yetkilerini kullanmak istemeleri şahsılık ve mülkîlik ilkelerinin (kaynak ve ikametgah) çatışmasına neden olarak çifte vergilendirme ile sonuçlanırken, faktör gelirlerinin yalnızca kaynak ülke tarafından ya da yalnızca yerleşik olunan ülkede vergilendirilmesi durumunda bu sorun ortadan kalkmaktadır.

Çifte vergilendirme olgusunun ortaya çıkışına zemin hazırlayan temel ilkeler olan mülkîlik ve şahsılık ilkelerinin öncelikli olarak ele alınması gerekmektedir.

3.2.1. Mülkîlik İlkesi

Yasaların yerselliği/mülkîlik ilkesi uyarınca, yasalar kural olarak ülke sınırları içerisinde yerli ya da yabancı herkese uygulanır¹⁷³. Yasaların mülkîliği ilkesi vergi hukukunda karşılığını kaynak ilkesi olarak bulmaktadır. Kaynak ilkesine göre, bir devletin mali egemenlik alanı içinde bulunan vergi konuları ve vergiyi doğuran olaylar o devletin vergilendirme yetkisine tabidir¹⁷⁴. Bu ilke uygulanma gerekçesini, vergi mükellefinin ilgili devletin sınırları içerisinde gelir elde etmesine imkan tanıyan ekonomik fırsatların yaratılmasına devletin katkıda bulunduğu fikrinden almaktadır¹⁷⁵.

Vergilendirmede kaynak ilkesinin benimsenmesi, vergi yükümlülerinin yalnızca ilgili devletin sınırları içerisinde elde ettikleri gelirlerin vergilendirileceğini gösterir ve dar yükümlülük olarak adlandırılır, vergilendirme açısından bu ilke tek başına benimsendiğinde

¹⁷³ Gözübüyük, A. Ş. (2008). Hukuka Giriş ve Hukukun Temel Kavramları, Turhan Kitabevi, Ankara, s.68.

¹⁷⁴ Öncel, M., Kumrulu, A. ve Çağan, N. (2014). Vergi Hukuku, Turhan Kitabevi, Ankara, s.57.

¹⁷⁵ UN (2003), a.g.e. s.9.

yükümlülerin yerli ya da yabancı olmaları veya ikametgahlarının bir önemi bulunmamaktadır¹⁷⁶. Esas olan gelirin egemen devletin mali sınırları içinde elde edilmiş olmasıdır.

3.2.2. Şahsilik İlkesi

Yasaların uygulanmasında genel olarak mülkilik ilkesi benimsenmiş olmakla birlikte bazı durumlarda ülke yasalarının diğer ülkelerdeki olaylar için de uygulanması söz konusu olmaktadır. Bu durum yasaların yer bakımından uygulanmasında şahsilik ilkesi olarak adlandırılır¹⁷⁷. Şahsilik ilkesi, bir devlet ile şahsi ilişki içinde bulunan kişilerin nerede bulunurlarsa bulunsunlar bağlı oldukları devletin yasalarına tabi tutulmalarını gerektirir¹⁷⁸.

Uluslararası hukukta, mülkilik prensibi iç hukukun, vergilendirme de dahil yurtdışındaki olaylara uygulanmasına engel teşkil etmemektedir¹⁷⁹. Mükellef ile devlet arasında, ikamet, mutad mesken, vatandaşlık veya varlıkların mevkileri (situs of assets) gibi yeterli bir bağlantı mevcut olduğunda, dış ekonomik işlemlerin vergilendirilmesine izin verilmektedir¹⁸⁰. Devletle bu şekilde kişisel bağı kurulan kişiler, tam mükellef kabul edilirler –esasinda bu kişiler için şahsilik ve mülkilik ilkelerinin aynı anda uygulandığı söylenebilir- ve yurtiçi ya da yurtdışındaki gelirlerinin tamamı için vergilendirme işlemine tabi tutulurlar.

Vergi hukuku bağlamında ikametgah (mali ikametgah), özel hukuktaki ikametgahı da kapsayan daha geniş bir anlam taşımaktadır. Mali ikametgah, gerçek kişiler için ikametgah, ev, iş yeri, tüzel kişiler için ise yasal merkez, yönetim merkezi ya da benzer nitelikte bir yer olabilmektedir¹⁸¹. Mali ikametgah mükellefiyet tesisine temel oluşturmaktadır¹⁸².

Şahsilik ilkesinin uygulanmasında bir diğer boyut ise uyruklu ilkesinin kabul edilmesidir. Devlet ile şahıs arasında vatandaşlık ilişkisinin bulunması durumunda –ABD örneğinde olduğu gibi¹⁸³- dünya çapında elde edilen gelirlerin tamamının uyruğunda bulunulan ülke tarafından vergilendirilmesi söz konusu olmaktadır.

¹⁷⁶ Yaltı Soydan, a.g.e. s.18, Öncel, Kumrulu ve Çağan, a.g.e. s.57.

¹⁷⁷ Gözübüyük, a.g.e. s.68.

¹⁷⁸ Şenyüz, D., Yüce, M. ve Gerçek, A. (2017). Vergi Hukuku (Genel Hükümler), 8. Baskı Ekin Yayınevi, Bursa, s.48.

¹⁷⁹ Vogel, a.g.e. s.7

¹⁸⁰ Vogel, a.g.e. s.7

¹⁸¹ Yaltı Soydan, a.g.e. s. 19.

¹⁸² Tuncer, S. (1974). Çifte Vergileme ve Milletlerarası Vergi Anlaşmaları, Sevinç Matbaası, Ankara, s.16.

¹⁸³ Tuncer, a.g.e. s. 18; Arıkan, Z. (1995). “Uluslararası Çifte Vergilendirme ve Önlenmesi Yolları”, D.E.Ü. İ.İ.B.F. Dergisi Cilt: 10, Sayı: II, ss.243-257, s.248.

3.3. Çifte Vergilendirmenin Önlenmesi

Günümüzde teknolojik gelişme, küreselleşme gibi olguların bir sonucu olarak, sermaye ve işgücü hiç olmadığı kadar mobilite kazanmış durumdadır. Bunun sonucu olarak gerçek ve tüzel kişilerin ekonomik aktiviteleri aynı anda birden fazla ülkede gerçekleşmeye başlamıştır. Ülkelerin vergi sistemlerinde birbirinden farklı vergileme ilkelerini benimsemiş olmaları nedeniyle ortaya çıkan çifte vergilendirme, hız kazanan uluslararası ekonomik aktiviteler çerçevesinde giderek önemi artan bir problem halini almıştır.

Aynı gelir veya servet unsurunun birden fazla ülke tarafından vergilendirilmesi, mükelleflerin gelirleri ile harcama, tasarruf ve yatırım kararları üzerinde negatif etkiler doğurmakta ve bu bağlamda vergi borçlusu için kısa dönemde, vergi alacaklısı için ise orta ve uzun dönemde ortaya çıkan olumsuz etkiler yaratmaktadır. Bahsi geçen etkilerin ortaya çıkmaması adına devletler birtakım önlemler almaktadırlar. Bu önlemler ülkelerin tek başlarına iç mevzuatlarında yapacakları düzenlemeler şeklinde olabildiği gibi vergi anlaşmaları gibi ikili veya çok taraflı olarak da hayata geçirilebilmektedir¹⁸⁴.

3.3.1. Tek Taraflı Önlemler

Tek taraflı önlemler, devletlerin kendi vergi mevzuatlarında yapacakları düzenlemelerle çifte vergilendirmeyi ortadan kaldırmak adına aldıkları önlemlerdir. Tarihsel açıdan çifte vergilendirmeyi hafifletmek için ilk olarak tek taraflı önlemler uygulanmıştır¹⁸⁵. Özellikle Birinci Dünya Savaşı'ndan sonra gelir vergisi oranlarının yükselmesini takiben tek taraflı önlemler yaygınlaşmıştır¹⁸⁶.

Tek taraflı önlemlerde diğer ülkelerin vergi sistemlerindeki kaynak ilkesinin önceliği tanınmaktadır¹⁸⁷. İlgili devletlerden birinin vergi alma talebinden vazgeçmesi ile çifte vergilendirmeden kaçınmak mümkündür. İkamet edilen devlet adına bu tek taraflı önlem sıklıkla, Anglo-Amerikan hukukunda geliştirilen kaynak ülkesinde tarh edilen vergi için kendi vergi yükümlülüğüne denk bir indirim sağlanmasıyla hayata geçirilmektedir. Diğer ülkelerde istisnalar tanınması yoluyla çifte vergilendirmeden kaçınılmaktadır. Örneğin İsviçre'de, yurtdışındaki daimî işyeri ve gayrimenkullerden elde edilen gelirler istisna iken

¹⁸⁴ Tuncer, a.g.e. s. 20-26; Yaltı Soydan, a.g.e. s. 26-35; Ferhatoğlu (2010), a.g.e. s.23-29.

¹⁸⁵ Bischel, J., E. (2010). "Basic Approaches To Tax Treaty Negotiation", Sixth Session of the Committee of Experts on International Cooperation in Tax Matters, 18-22 October 2010, Geneva, s.1.

¹⁸⁶ Norr, M. (1962). "Jurisdiction on Tax and International Income", Tax Law Review, Cilt: 17, Sayı: 3, ss.431-464, s.439-440.

¹⁸⁷ Öncel, Kumrulu ve Çağan, a.g.e. s.58, Bischel, a.g.e. s.1.

Hollanda ve Avusturya’da yurtdışı kaynaklı gelirler kaynak ülkede vergilendirilmek şartıyla istisna tutulmuştur¹⁸⁸.

Söz konusu önlemler, vergi sisteminin yapısının sedüler ya da üniter olmasına bağlı olarak iki ana sınıfa ayrılmaktadır. Sedüler vergi sistemi olan ülkelerde istisna yöntemi uygulanırken, üniter vergi sistemine sahip ülkelerde daha ziyade indirim yöntemi uygulanmaktadır¹⁸⁹. Ülkeler arası farklılık arz etmekle birlikte temel olarak, yurtdışı kaynaklı gelirlerin istisna tutulması, yurtdışı kaynaklı gelirler için yabancı ülkelerde ödenen verginin mahsubu ve yurtdışı kaynaklı gelirler için ödenen vergilerin matrahtan indirilmesi şeklinde üç yöntem uygulanmaktadır¹⁹⁰.

3.3.1.1. Yurtdışında ödenen verginin matrahtan indirilmesi

Söz konusu yöntemde, yerleşiklerin kaynak ülkede elde ettikleri gelirler üzerinden ödedikleri vergiler, yurtdışındaki yatırım için yapılmış bir maliyet / indirilebilir gider olarak değerlendirilmektedir. Bu bağlamda yurtiçi ve yurtdışı gelirlerin toplamının oluşturduğu matrah üzerinden kaynak ülkede ödenen vergiler indirilmekte ve elde edilen tutar vergilendirilmektedir¹⁹¹.

Sistemin işleyişine dair bir örnek vermek gerekirse; Y ülkesinde yerleşik olan A gerçek ya da tüzel kişinin, Y ülkesinde elde ettiği gelir 1000 birim ve Z ülkesinde elde ettiği gelir ise 500 birimdir, Z ülkesinde elde edilen gelir için 100 birim vergi ödenmiştir. Her iki ülkede de vergi oranının %20 olduğu varsayımı altında indirim yönteminin uygulandığı ve uygulanmadığı iki durum için A kişinin vergi sonrası gelirleri aşağıdaki gibi olacaktır.

Matrahtan İndirimin Uygulanmadığı Durum	Matrahtan İndirim Uygulaması
(1) Y ülkesinde elde edilen gelir.....1000	(1) Y ülkesinde elde edilen gelir 1000
(2) Z ülkesinde elde edilen gelir.....500	(2) Z ülkesinde elde edilen gelir 500
(3) Z ülkesinde ödenen vergi 100	(3) Z ülkesinde ödenen vergi 100
(4) Y ülkesindeki matrah 1500	(4) Y ülkesindeki matrah 1400

¹⁸⁸ Vogel, a.g.e. s.9.

¹⁸⁹ Norr, a.g.e. s.439-440.

¹⁹⁰ Lang, a.g.e. s.30.

Bu noktada tek taraflı yöntemlerden birinin uygulanıyor oluşunun diğer bir yöntemin uygulanmasına engel teşkil etmediğini belirtmek gerekmektedir. Tek bir vergi sistemi içerisinde birden fazla yöntem eş zamanlı olarak kullanılabilir.

¹⁹¹ Tuncer, a.g.e. s.23, Yalıtı Soydan, a.g.e. s.26, Pehlivan ve Öz, a.g.e. s.71.

(5) Y ülkesinde ödenecek vergi.....1500x%20 Vergi sonrası gelir [(1)+(2)] – [(3)+(5)].....1100	(5) Y ülkesinde ödenecek vergi.....1400x%20 Vergi sonrası gelir [(1)+(2)] – [(3)+(5)].....1120
---	---

Tablo 3.2. Matrahtan indirim yönteminin işleyişi

Kaynak: Bu tablo tarafımızca hazırlanmıştır.

Tablo 3.2’de görüleceği üzere matrahtan indirim yöntemi çifte vergilendirmeyi tamamen ortadan kaldırmamakta ancak, ortaya çıkan olumsuz etkiyi kısmen azaltmakta ve vergi sonrası gelir ilk duruma göre daha yüksek olmaktadır.

3.3.1.2. Yurtdışında ödenen verginin ödenecek vergiden mahsubu

Mahsup işlemi aynı vergi konusuyla ilgili daha önce ödenmiş bir verginin ödenmesi gereken toplam vergiden indirilmesi işlemi olarak tanımlanabilir¹⁹². Uluslararası vergilendirme bakımından değerlendirildiğinde yurtdışında ödenen vergilerin yerleşik ya da uyuğunda bulunulan ülkede hesaplanan vergiden indirilmesi anlamını taşımaktadır.

Mahsup yönteminde, ana fikir kaynak ülkede (yurtdışında) ödenen verginin ikamet ülkesinde ödenmiş kabul edilmesidir¹⁹³. Tam mükellef kabul edilen gerçek ya da tüzel kişilerin evrensel geliri üzerinden hesaplanan vergiden kaynak ülkede o unsura ilişkin ödenmiş olan vergi, ikamet ülkede hesaplanan toplam vergiden mahsup edilmektedir¹⁹⁴. Ülkeler arası vergi oranları farklılıklarını göz önünde bulunduran bu sistemde, kaynak ülkedeki vergi oranı, ikamet ülkesinden düşük ise aradaki fark ikamet ülkesinde vergilendirilmektedir ancak tersi durumda ikamet ülkesinde herhangi bir vergi tahsil edilmemekte ve aşan kısım için vergi iadesi yapılmamaktadır¹⁹⁵. Nitekim Türk Vergi Sistemi’nin gelir üzerinden alınan vergilere ilişkin mevzuatında da bu uygulamaya paralel hükümler bulunmaktadır¹⁹⁶. Bir yönüyle çifte vergilendirmenin önlenmesini sağlayarak mükelleflerin menfaatini koruyan bu yöntem diğer bir yönüyle ikamet edilen ülkenin vergi hasılatını korumaya da hizmet etmektedir.

Sistemin işleyişine dair bir örnek vermek gerekirse; Y ülkesinde yerleşik olan A gerçek ya da tüzel kişinin, Z ülkesinde elde ettiği gelir ise 1000 birimdir, Y ülkesinde gelir vergisi

¹⁹² Akdoğan, a.g.e. s.166.

¹⁹³ Tuncer, a.g.e. s.25.

¹⁹⁴ Öncel, Kumrulu ve Çağan, a.g.e. s.59.

¹⁹⁵ Yaltı Soydan, a.g.e. s.27, Tuncer, a.g.e. s.25.

¹⁹⁶ Bkz. 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu, Resmî Gazete: Tarih: 6/1/1961, Sayı: 1070, madde 123 ve 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu, Resmi Gazete: Tarih: 21/6/2006, Sayı: 26205, madde 33.

oranı %20'dir ve Z ülkesinde söz konusu gelir için %15 oranında vergi A'dan tahsil edilmiş olduğu kabulü altında mahsup yönteminin uygulaması aşağıdaki gibi olacaktır.

(1) Z ülkesinde elde edilen gelir (Matrah).....	1000
(2) Y ülkesinde ödenecek vergi (%20).....	200
(3) Z ülkesinde ödenen vergi (%15).....	150
(4) Y ülkesinde ödenen vergi [(2)-(3)].....	50
Vergi sonrası gelir (1) – [(3)+(4)]	800

Tablo 3.3. Mahsup yönteminin işleyişi

Kaynak: Bu tablo tarafımızca hazırlanmıştır.

Tablo 3'te gösterildiği gibi mahsup uygulaması, çifte vergilendirmeyi önlemekle birlikte vergi yükünün yerleşik olunan (ikamet) ülkedekinden düşük olmasını da engelleyerek sermaye ihracında tarafsızlık sağlamaktadır¹⁹⁷. Böylelikle bir ülkedeki yerleşikler (tam mükellefler) yatırımlarını nerede gerçekleştirirlerse gerçekleştirsinler aynı vergi yükü ile karşılaşacaklarından yatırım kararlarını vergi öncesi getirilerini göz önünde bulundurarak vereceklerdir¹⁹⁸.

3.3.1.3. Yurtdışında elde edilen gelirler için istisna uygulaması

Vergi istisnası, çeşitli sosyal, kültürel, ekonomik, mali ve idari sebeplerle normalde vergilendirmenin kapsamında bulunan bazı vergi konularının yasa ile vergileme dışı bırakılması durumudur¹⁹⁹. Çifte vergilendirmenin önlenmesinde istisna yönteminin tercih edilmesi, ikamet ülkesinin kaynak ilkesinin öncelliğini, başka bir deyişle kaynak devletin vergilendirme yetkisini kabul ederek kendi vergi alma talebinden vazgeçmesi anlamını taşımaktadır.

İstisna yönteminde ikamet ülkesi, mükelleflerin kaynak ülke tarafından vergilendirilmiş olan gelir ya da servet unsurlarını vergilendirmekten vazgeçer. Bu bağlamda

¹⁹⁷ Yaltı Soydan, a.g.e. s. 27.

¹⁹⁸ Weisbach, D. A. (2015). "The Use of Neutralities in International Tax Policy", National Tax Journal, Cilt: 68, Sayı: 3, ss.635-652, s.637.

¹⁹⁹ Akdoğan, a.g.e. s.154-155.

vergi, kaynak ülkenin vergilendirme koşullarına tabi tutularak ödenir²⁰⁰. Bu yöntemde vergi yurtdışındaki gelir ve servet unsurları göz önüne alınmaksızın yalnızca ülke içinde sahip olunan kaynaklar üzerinden hesaplanmaktadır²⁰¹. Ancak tek taraflı bir önlem olarak uygulanan istisna bütün unsurlar için değil belli başlı bazı vergi konuları için uygulanmaktadır²⁰².

3.3.2. İki ya da Çok Taraflı Önlemler

Deneyimler, tek taraflı önlemlerin çifte vergilendirmenin etkilerini ortadan kaldırmak veya hafifletmek için tamamen yeterli olmayabileceğini göstermiştir. Bu durum, sırasıyla ülkeler arasındaki hukuk sistemi ve vergi geçmişi, maliye politikası, gelir ihtiyaçları ve vergiye uyum ile uygulama düzeyindeki farklılıkların doğurduğu vergi sistemlerinin çeşitliliğinden kaynaklanmaktadır²⁰³.

Bu nedenle devletler çifte vergilendirmeyi önlemeye yönelik karşılıklı olarak vergilendirme yetkilerini kısıtlamayı/paylaşmayı kabul ettikleri, iki ya da çok taraflı anlaşmalar yapma yoluna gitmektedirler²⁰⁴. Çalışmanın izleyen kısmında söz konusu anlaşmalar ayrıntılı olarak ele alınacaktır.

3.4. Vergi Anlaşması Kavramı

Vergi anlaşmaları egemen devletler tarafından imzalanan “andlaşma” olmaları nedeniyle uluslararası hukukun konusuna girmektedir²⁰⁵. Viyana Anlaşmalar Hukuku Sözleşmesi’nin (VAHS) ikinci maddesinde²⁰⁶:

“andlaşma”, ister tek bir belgede, isterse iki veya daha fazla ilgili belgede yer alsın ve (kendine) mahsus ismi ne olursa olsun, Devletler arasında yazılı şekilde akdedilmiş ve milletlerarası hukuka tabi olan milletlerarası anlaşma (mutabakat) demektir.” şeklinde tanımlanmaktadır. Bu bağlamda vergi anlaşmaları, iki ya da daha fazla devletin aralarında gelir, servet veya anlaşmaya dahil edilecek diğer vergi konuları üzerinde öncelikle çifte vergilendirmeyi önlemek, sonrasında da ortadan kaldırmak amacıyla karşılıklı rıza ve

²⁰⁰ Pehlivan ve Öz, a.g.e. s.68.

²⁰¹ Öncel, Kumrulu ve Çağan, a.g.e. s.59.

²⁰² Tuncer, a.g.e. s.26.

²⁰³ UN (2003), a.g.e. s.4.

²⁰⁴ Tuncer, a.g.e. s.27, Yaltı Soydan, a.g.e. s. 29, Öz, N. S. (2005). Uluslararası Vergi Rekabeti ve Vergi Cennetleri, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara, s.37-38.

²⁰⁵ Yaltı Soydan, a.g.e. s.29.

²⁰⁶ Viyana Anlaşmalar Hukuku Sözleşmesi m.2.
https://legal.un.org/ilc/texts/instruments/english/conventions/1_1_1969.pdf Erişim: 14.06.2018.

onaylamaya dayanarak yaptıkları uluslararası anlaşmalardır²⁰⁷. Anlaşmalar yalnızca çifte vergilendirmeyi önlemek amacıyla değil, aynı zamanda mali idareler arası işbirliği ve bilgi alışverişine yönelik hükümler barındırmak suretiyle uluslararası vergi kaçakçılığının önlenmesi amacıyla da yapılmaktadır²⁰⁸.

Anlaşmalar, uluslararası kamu hukukunun kurallarına tabidir. Bir vergi anlaşmasının imzalanması durumunda, bir uluslararası hukuk yükümlülüğünü kabul etmiş olan anlaşma tarafları, belirli durumlarda vergilendirme yetkilerinden tamamen veya kısmen vazgeçmeyi taahhüt ederler. Akit devletleri, vergilendirme haklarından vazgeçme şekillerine karar vermekte özgürdürler²⁰⁹. Vergi anlaşması kuralları, uluslararası özel hukuk kurallarının aksine, akit devletlerinin kendi yasalarına göre vergilendirme yaptıklarını varsaymaktadır; bu nedenle, anlaşma kuralları yabancı hukukun uygulanmasına yol açmaktan ziyade, çifte vergilendirmeyi önlemek için sınır ötesi olaylarda her iki akit devletin vergi yasalarının içeriğini sınırlamaktadır²¹⁰. Bir vergi anlaşması, iç hukukta var olmayan bir vergi alacağı oluşturmadığı gibi mevcut bir alacağın kapsamını genişletmekte veya türünü değiştirmemektedir²¹¹.

Çifte vergilendirme anlaşmaları, esas itibariyle ikili bir doğaya sahiptir, bir yandan iki devletin mali yetkilerin paylaşımına yönelik yaptıkları bir anlaşma iken diğer yandan bu anlaşmalar akit devletlerin vergi hukukunun bir parçası olmaktadır²¹². Devletler, iç hukuklarında anlaşma hükümlerinin öngördüğü değişiklikler yapabilecekleri gibi yapılan anlaşmanın doğrudan iç hukuk gibi uygulanabilmesini de sağlayabilmektedir. Bu durumda anlaşma kuralları aksi halde uygulanacak olan iç hukuk kurallarını geçersiz kılmaktadır²¹³. Uluslararası anlaşmalar, doğrudan uygulanacak hukuk kurallarını gösterdiklerinden düzenledikleri konularda ulusal hukukun önünde yer almaktadırlar²¹⁴.

²⁰⁷ Tuncer a.g.e. s.35.

²⁰⁸ Öncel, Kumrulu ve Çağan, a.g.e. s.61.

²⁰⁹ Lang, a.g.e. s.27.

²¹⁰ Vogel, a.g.e. s.14.

²¹¹ Uckmar, V. (2012). "Double Taxation Conventions", içinde ed. Amatucci, A. International Tax Law, Kluwer Law International, Alphen/Rijn, ss.161-193, s.164.

²¹² Baker, P. (1991). Double Taxation Agreements and International Tax Law (A Manual on the OECD Model Double Taxation Convention 1977), Sweet & Maxwell, London, s.5.

²¹³ Lang, a.g.e. s.27.

²¹⁴ Nomer, E. (2011). Devletler Hususi Hukuku, Beta Basım Yayım Dağıtım A.Ş., İstanbul, s.68.

3.4.1. Vergi Anlaşmalarının Kapsamı

Vergi anlaşmalarının kapsamından kasıt, uygulama aşamasında anlaşma maddelerinin hüküm ifade edeceği kişiler, vergiler, ülkeler ve zamandır²¹⁵.

Vergi anlaşmasının hükümlerinin geçerli olduğu kişiler, anlaşmanın kişilere ilişkin kapsamını oluşturmaktadır. Bu bağlamda, anlaşmalar akit devletlerin birinin ya da ikisinin birden mukimi olan gerçek kişilere, kurumlara ve kişilerin oluşturduğu herhangi bir kuruluşa uygulanmaktadır²¹⁶.

İki devletten birinde tam mükellefiyetin bulunması durumunda diğer akit devlet anlaşmayı uygulamakla yükümlüdür. Ancak iki devlette birden dar mükellefiyetin olması durumunda ilgili kişinin anlaşma hükümlerinden yararlanması söz konusu olmayacaktır²¹⁷. İki devlette aynı anda tam mükellef olan kişilerin hangi ülkenin mukimi sayılacağı ise; gerçek kişiler için sırasıyla, sürekli ikametgah, hayati menfaatlerin merkezi, kalmayı adet edindiği ev ve bu kriterlerin hiçbirinin kullanılmadığı durumlarda vatandaşlık bağına göre, gerçek kişi dışındakiler için ise etkin yönetim merkezi, kuruluş yeri ya da diğer benzeri faktörlere göre belirlenecektir²¹⁸.

Anlaşmalar, bir akit devlet, onun politik alt birimleri ya da yerel idareleri adına gelir ve servet üzerinden alınmakta olan ve ileride bunlara ilave olarak veya bunların yerlerine alınacak aynı nitelikte ya da önemli ölçüde benzeyen vergilere uygulanmaktadır. Söz konusu vergiler, toplam gelir, toplam sermaye ya da gelirin veya sermayenin unsurları üzerinden, menkul ve gayrimenkullerin elden çıkarılması, ücret ve maaşlar ile sermaye değer artışları için alınan vergilerin tamamını kapsamaktadır. Bunun yanında özellikle uygulanacakları vergilerin spesifik olarak belirtilmesi de mümkündür²¹⁹.

Vergi anlaşmaları kural olarak akit devletlerin ülkelerini kapsamaktadır. Ancak bu kapsamın genişletilmesi ya da daraltılması, “akit devlet” teriminin içeriğinin belirlenmesi anlaşmaya taraf olan devletlerin keyfiyetindedir. OECD model anlaşması ülke anlamında

²¹⁵ Yaltı Soydan, a.g.e. s.108-116.

²¹⁶ OECD Model Vergi Anlaşması, m.1, UN. (2017). Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries 2017 Update, United Nations, New York, 2017, m.1.

²¹⁷ Lang, a.g.e. s.66.

²¹⁸ OECD Model Vergi Anlaşması, m.4, BM Model Vergi Anlaşması, m.4.

²¹⁹ OECD Model Vergi Anlaşması, m.2, BM Model Vergi Anlaşması, m.2.

kapsamın genişletilmesine ilişkin hüküm ifade eden madde barındırırken BM modelinde böyle bir hüküm bulunmamaktadır²²⁰.

Anlaşmaların yürürlüğe girme ve yürürlükten kalkmasına ilişkin süreler de anlaşma metinlerinde yer almaktadır. Her iki model anlaşmada da anlaşmaların en kısa sürede onaylanacağı ve onay belgelerinin karşılıklı olarak değiştirileceği belirtilmektedir. Anlaşmanın onay belgelerinin karşılıklı gönderilmesi ile yürürlüğe girecek olmasının yanında anlaşma hükümlerinin etkili olacağı tarihler anlaşma tarafları için ayrı ayrı belirlenebilmektedir²²¹.

Anlaşmalar akit devletlerden biri anlaşmayı sonlandırana kadar yürürlükte kalmaktadır. Taraf devletler, diplomatik yollarla, herhangi bir takvim yılını izleyen yılsonundan altı ay öncesine kadar fesih bildirimi yaparak anlaşmayı sonlandırabilirler²²².

3.4.2. Vergi Anlaşmalarının İşlevleri

En geniş çerçevede vergi anlaşmalarının amacı, uluslararası ticaret ve yatırımları bu sınır ötesi akımların önündeki vergisel engellerin kaldırılması suretiyle desteklemektir. Bu temel amaç daha spesifik ve operasyonel hedeflerle desteklenmektedir²²³. Devletleri vergi anlaşmaları akdetmeye yönelten temel motivasyon çifte vergilendirmenin önlenmesidir. Ancak daha geniş bir perspektiften bakıldığında çifte vergilendirmenin önlenmesinin yanında, vergi anlaşmalarının hukuk yaratma, uluslararası vergi kaçakçılığı ve vergiden kaçınmayı önleme, vergi gelirlerinin devletler arasında paylaşılması, vergi adaletinin sağlanması ve ayrımcılığın önlenmesi, ekonomik kalkınmanın desteklenmesi gibi işlevlerinden faydalanmak amacıyla hayata geçirildikleri görülecektir²²⁴. Bunlara ek olarak politik nedenlerden bahsetmek de mümkündür²²⁵. Vergi anlaşmalarının, çifte vergilendirmeyi önleme dışındaki işlevlerinin kısaca ayrıntılandırılmasına ihtiyaç bulunmaktadır.

²²⁰ Söz konusu madde OECD Model Vergi Anlaşması'nın "Bölgesel Genişleme" başlıklı 30. maddesidir.

²²¹ OECD Model Vergi Anlaşması, m.31, BM Model Vergi Anlaşması, m.30.

²²² OECD Model Vergi Anlaşması, m.32, BM Model Vergi Anlaşması, m.31.

²²³ Arnold, B. J. (2016). International Tax Primer, Third Edition, Kluwer Law International B.V., Alphen aan den Rijn, s.144.

²²⁴ Yaltı Soydan, a.g.e. s.31-34.

²²⁵ Pickering, A. (2013). Why Negotiate Tax Treaties, Papers on Selected Topics in Negotiation of Tax Treaties for Developing Countries, Paper No. 1-N, United Nations, New York, s.17.

3.4.2.1. Hukuk yaratma işlevi

Uluslararası hukuk ile vergi hukukunun kesişim noktasında yer alan uluslararası vergi hukuku, ulusal sınırları aşan vergileme ile ilgili ilişkilerin hukuki çerçevesini oluşturmaktadır²²⁶.

Vergi anlaşmalarının ilk ve en önemli işlevi, uluslararası vergi hukukunun temel ilke ve kurumlarını oluşturarak bu hukuk dalına kaynak teşkil etmesidir²²⁷. Vergi anlaşmaları da diğer uluslararası anlaşmalar gibi uluslararası hukukun kaynaklarını oluşturmakla birlikte diğer uluslararası anlaşmalardan kendine has nüansları ile ayrılarak uluslararası vergi hukukunun ayrı bir hukuk dalı olarak var olmasına neden olmaktadır²²⁸. Yalnızca uluslararası hukuk bakımından değil, daha önce belirtildiği gibi anlaşmalar imzalandıktan sonra akit devletlerinin ulusal sistemlerinde de mevcut hali ya da ikincil düzenlemeler ile vergi hukukunun kaynaklarından biri haline gelmektedir.

3.4.2.2. Uluslararası vergi kaçakçılığı ve vergiden kaçınmayı önleme işlevi

Vergileme gerçek kişi ya da kurumların mali güçlerinde bir azalma meydana getirmekte başka bir ifade ile karlılıklarını negatif biçimde etkilemektedir. Bunun doğal sonucu olarak bu işlemin süjesi konumunda olanlar – temel güdüsü kar elde etmek olan gerçek kişi ya da kurumlar- vergilemeye karşı tepki oluşturmaktadırlar. Bu tepki çoğu zaman hiç vergi ödememe; bunun mümkün olmadığı durumlarda ise daha az vergi ödemeye yönelmek şeklini almaktadır.

Literatürde hiç ya da az miktarda vergi ödemeye yönelik eylemler genellikle vergiden kaçınma ve vergi kaçırma başlıkları altında tanımlanmaktadır. Buna göre vergiden kaçınmak, vergiyi doğuran olaya sebebiyet vermemek suretiyle vergi dışı kalmak iken vergi kaçırma ise yasa koyucunun emir ya da yasaklarına uymayarak vergiyi hiç ödememe veya eksik ödeme durumudur. Vergiden kaçınma suç teşkil etmez iken vergi kaçakçılığı aynı zamanda idari (vergicilik) boyutu aşan, adli işlem gerektiren bir suç olarak karşımıza çıkmaktadır²²⁹. Ancak bu ayrım büyük ölçüde ulusal hukuk sistemleri içinde geçerlidir.

²²⁶ Şenyüz, D, Yüce, M. ve Gerçek, A. a.g.e. s.340.

²²⁷ Yaltı, Soydan, a.g.e. s.31.

²²⁸ Avi-Yonah, R. S. (2004). "International Tax as International Law." Tax Law Review, Sayı: 57, No: 4, ss. 483-501, s.483.

²²⁹ Türk, İ. (1992). Kamu Maliyesi, Turhan Kitabevi, Ankara, ss.209-214, Akdoğan, a.g.e. s.169-172, Uluatam, Ö. (2012). Kamu Maliyesi, Yenilenmiş 12. Baskı, İmaj Yayınevi, Ankara, s.339-341, Bilici, N ve Bilici A. (2013). Kamu Maliyesi, Güncelleştirilmiş ve Geliştirilmiş 2. Baskı, Seçkin Yayıncılık, Ankara, ss.189-192; Erdem, M.

Vergilendirmeye konu işlemler uluslararası boyutta gerçekleştiğinde farklı ulusal sistemlerin konuyu farklı biçimlerde ele almalarından dolayı bu ayrım güçleşmekte ve önemini kaybetmektedir²³⁰. Özellikle şirketlerin gerçekleştirdiği ve vergiden kaçınma olarak anılan faaliyetlerin birçoğu vergi kaçakçılığı olarak nitelendirilebilir faaliyetlerdir²³¹. Bu noktada terminolojinin agresif vergi planlaması yöntemleriyle vergi matrahının aşındırılmasının önlenmesi biçiminde güncellenmesi kavramın kapsayıcılığından dolayı daha sağlıklı olabilecektir.

Vergi anlaşmaları içlerinde barındırdıkları idareler arası iş birliği ve bilgi değişimine yönelik maddelerle vergi matrahının aşındırılmasını önleme amacına da hizmet etmektedir²³².

3.4.2.3. Vergi gelirlerinin devletler arasında paylaşılması işlevi

Bir vergi anlaşmasında taraf devletler, çifte vergilendirmenin önlenmesi amacıyla vergilendirme yetkilerinden, anlaşmada kabul edilen istisna ya da mahsup yöntemleri gereği vazgeçmeyi ya da bu yetkinin sınırlandırılmasını taahhüt etmektedir²³³.

Sanayileşmiş ve gelişmekte olan ülkeler arasındaki ilişkiye bakıldığında, genellikle sanayileşmiş ülkelerin net sermaye ihracatçıları ve gelişmekte olan ülkeler ise tipik olarak net sermaye ithalatçısı konumunda olduğu asimetrik yatırım pozisyonu gözlemlenmektedir ve devletlerin vergilendirme politikaları da buna göre birbirlerinden farklılaşmaktadır²³⁴. Vergilendirme yetkisinin hangi devlet tarafından kullanılacağı anlaşmada kaynak veya ikametgah ilkelerinden hangisinin benimseneceği ile ilgili bir husustur. Sermaye ihraç eden ülkeler ikametgah ilkesini savunurken sermaye ithal eden ülkeler ise kaynak ilkesinin benimsenmesini savunmaktadır. Bu bağlamda vergi anlaşmaları, devletlerin birbiriyle çakışan çıkarlarının uzlaştırarak ve vergi alma hakkının kim tarafından kullanılacağını belirleyerek vergi gelirlerini devletler arasında paylaşırma işlevi yerine getirmektedir²³⁵.

Şenyüz, D. ve Tatlıoğlu, İ. (2015). Kamu Maliyesi, 12. Baskı, Ekin Yayınevi, Bursa, s.205-212, Şen, H. ve Sağbaş, İ. (2015). Vergi Teorisi ve Politikası, Kalkan Ofset, Ankara, s.295-298.

²³⁰ Yaltı, Soydan, a.g.e. s.288-289.

²³¹ Gravelle, J. G. (2009). "Tax Havens: International Tax Avoidance and Evasion", National Tax Journal, Cilt: 62, Sayı: 4, ss.727-753, s.727.

²³² Öncel, Kumrulu ve Çağan, a.g.e. s. 61.

²³³ Lang, a.g.e. s.31.

²³⁴ Braun, J. ve Zagler, M. (2014). "An Economic Perspective on Double Tax Treaties with(in) Developing Countries", World Tax Journal, Cilt:6, Sayı:3, ss. 242-281, s.244-245.

²³⁵ Yaltı Soydan, a.g.e. s.33.

3.4.2.4. Vergi adaletinin sağlanması ve ayrımcılığın önlenmesi işlevi

Çifte vergilendirmenin mükellefler üzerindeki en belirgin etkisi ulusal ve uluslararası ekonomik aktiviteler arasında, uluslararası ekonomik aktiviteler aleyhine vergi adaletini bozmasıdır.

Bununla birlikte ulusal sistemler içinde var olan ayrımcı uygulamalar da aynı şekilde vergi adaletini yerleşik olmayanlar aleyhine bozmaktadır. Bu nedenle, anayasa hukuku, insan hakları hukuku, ticaret hukuku, Avrupa Birliği hukuku gibi birçok hukuk dalında olduğu şekilde vergi anlaşmaları hukukunda da oldukça önemli bir yere sahiptir²³⁶. Vergi anlaşmalarında yer alan ayrımcılığa karşı hükümler anlaşmaya taraf devletleri; benzer durumdaki farklı ülke vatandaşlarına –yerleşiklerin ve yerleşik olmayanların aynı durumda olmadıkları kabulü ile- taraflardan birinde yerleşik olan devletsiz kişilere, ilgili devlette daimi işyeri bulunan ve yerli işletmelerin gerçekleştirdiği aktivitelere benzer işle uğraşan işletmelere, yerleşik olmayanlara yapılan ödemelerin gider olarak indirilebilmesi konusunda ve yabancıların mülkiyetinde ya da kontrolünde olan şirketlere yönelik daha az avantajlı vergileme sağlamama noktasında bağlamaktadır²³⁷.

3.4.2.5. Ekonomik büyüme ve kalkınmanın desteklenmesi işlevi

Ekonomik büyüme ve kalkınma hedeflerine ulaşmada yatırımlar kilit rol oynamaktadır. Gelişmekte olan ülkeler, çoğu zaman tasarruf/sermaye yetersizliği sebebiyle yatırımların yeterli düzeyde gerçekleştirilememesinden dolayı doğrudan yabancı sermaye yatırımları ya da cari açıklarını finanse edebilmek adına portföy yatırımı şeklinde dış kaynaklara ihtiyaç duymakta ve söz konusu kaynakları kendilerine çekmek için diğer ülkelerle rekabet etmektedirler.

Genel olarak, vergi anlaşmalarının temel hedefi, uluslararası ticaret ve yatırım akışı ile teknoloji transferini iyileştirmek amacıyla, vergi mükelleflerinin çifte vergilendirmeye karşı korunmasıdır. Ayrıca, yabancı yatırımcılar ve yerel vergi mükellefleri arasındaki belirli ayrımcılık türlerini önlemeyi ve uluslararası operasyonların güvenle yürütülebileceği bir çerçeve olarak makul bir yasal ve mali kesinlik unsuru sağlamayı amaçlamaktadır. Bu

²³⁶ Dziurdz, K ve Marchgraber, C. (2015). “Non-Discrimination in European and Tax Treaty Law: An Overview”, içinde ed. Dziurdz, K ve Marchgraber, C. Non-Discrimination in European and Tax Treaty Law, Linde Verlag, Wien, ss.2-19, s.2.

²³⁷ OECD. (1996). Non-Discrimination In Bilateral Tax Conventions, s.2. <http://www.oecd.org/daf/mai/pdf/eg2/eg2rd961e.pdf> erişim:18.06.2018.

bağlamda, vergi anlaşmaları geliştirmekte olan ülkelerin kalkınma hedeflerine ulaşmalarına katkıda bulunmaktadır²³⁸.

Vergi anlaşmalarıyla ülkeler arasında paylaşılan vergilendirme yetkisi, tarafsızlık kavramı ile desteklenerek yatırım ortamını iyileştirmektedir²³⁹. Ekonomik verimlilik veya vergi tarafsızlığı, üretim kaynaklarının optimal tahsisi ve vergi sisteminin neden olduğu herhangi bir bozulmanın en aza indirilmesi olarak tanımlanabilir²⁴⁰. İşletmelerin ekonomik kararlarının vergisel etmenlerden etkilenmemesi gerektiği fikrine dayanan sermaye ihraç/ithalatı tarafsızlığının temin edilebilmesi için, vergi anlaşmalarında, istisna (sermaye ithal tarafsızlığı) veya mahsup yöntemleri (sermaye ihraç tarafsızlığı) kullanılmaktadır²⁴¹.

3.4.2.6. Politik hedeflerin desteklenmesi işlevi

Devletleri vergi anlaşmaları akdetmeye motive eden işlevlerinin yanında politik nedenlerle de vergi anlaşmaları yapılabilmektedir. Bu noktada, küresel ekonomiye ve potansiyel yatırımcılara uluslararası topluluğun sorumlu bir üyesi olunduğu mesajının verilmesi amacı öne çıkabileceği gibi anlaşmalar, uluslararası bir örgüte üyelik ya da anlaşmaya taraf olmanın sonucu olarak uluslararası veya bölgesel yükümlülükler ya da beklentilerden dolayı yapılabilmektedir²⁴².

Bunun yanında ülkelerin ikili ilişkilerini geliştirme²⁴³ ve böylelikle siyasi hinterlandını genişleterek ileriye yönelik olarak ekonomik ve politik kazanımlar elde etmek amacıyla da vergi anlaşmaları yapılmaktadır.

3.4.3. Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmalarının Tarihi Gelişimi ve Uluslararası Kuruluşların Çalışmaları

İlk çifte vergilendirme anlaşmasının hangisi olduğu üzerinde literatürde bir görüş birliği olmamakla birlikte -Tuncer (1974) ve Tezel (1989) bu konuyla ilgili olarak yapılan araştırmaları derlemiş ve farklı çalışmalarda ilk vergi anlaşması olarak 1843 Fransa ile Belçika arasında vergi tahsilatını kolaylaştırmak üzere yapılan, 1872 İngiltere ile İsviçre arasında veraset vergileri konusunda ve 1899 yılında Avusturya ve Prusya arasında yapılan

²³⁸ UN (2011), a.g.e. s.vi

²³⁹ Lang, M. ve Owens J. (2014). "The Role of Tax Treaties in Facilitating Development and Protecting the Tax Base", WU International Taxation Research Paper Series, No: 2014- 03, s.7.

²⁴⁰ Lang ve Owens, a.g.e. s.7

²⁴¹ Lang ve Owens, a.g.e. s.7

²⁴² Pickering, a.g.e. s.17-19.

²⁴³ Pickering, a.g.e. s.18.

anlaşmaları sıralamaktadır, Yaltı (1995) bu anlaşmalar arasında 1878 İngiltere- İsviçre arasında yapılan anlaşmanın ilk geniş kapsamlı vergi anlaşması olarak kabul edilmesi gerektiğini savunmaktadır- bu uygulamanın başlangıcı 19. yüzyıla uzanmaktadır²⁴⁴. Başlangıçta yalnızca federal olarak birbiriyle bağlantılı ya da yakın müttefik olan devletlerin giriştiği bu çalışmalar Birinci Dünya Savaşı'nın ardından yaygınlık kazanmıştır²⁴⁵.

Milletler Cemiyeti tarafından başlatılan ve OECD ve bölgesel konferanslar ile BM tarafından takip edilen uluslararası çifte vergilendirme problemini çözmeye yönelik çabalar, genel olarak bir dizi iki taraflı model vergi anlaşmaları ile somut ifade bulmuşlardır²⁴⁶.

3.4.3.1. Milletler Cemiyeti ve Birleşmiş Milletler'in çalışmaları²⁴⁷

1928'de, Milletler Cemiyeti Konseyi'nin düzenlediği Çifte Vergilendirme ve Vergiden Kaçınma Hakkında Hükümet Uzmanları Genel Toplantısı'nda, Dolaysız Vergiler Özelinde Çifte Vergilendirmeyi Önleme Konusunda İki Taraflı Anlaşma ve sırasıyla veraset vergileri, vergilendirmede idari yardımlaşma ve vergi tahsilatında adli yardımlaşma üzerine diğer üç model anlaşma kabul edilmiştir²⁴⁸. 1928 modelinin kapsamı geniş olmadığından, Milletler Cemiyeti, modelin daha da geliştirilmesi için 1929'da Mali Komite'sini kurmuştur. Mali Komite, 1935 yılında revize edilen sanayi ve ticari işletmelerin gelirlerinin paylaşımına ilişkin çok taraflı bir anlaşma taslağı hazırlamış ancak, söz konusu anlaşma modeli hiçbir zaman kabul edilmemiştir²⁴⁹.

İlerleyen yıllarda, doğrudan vergilerle ilgili üç 1928 modelinin, 1930'lu yıllarda yapılan çeşitli ikili vergi anlaşmalarında yer alan teknik gelişmeler ışığında, uluslararası ticaret ve yatırım alanlarında ortaya çıkan yeni eğilimleri ve sorunları da dikkate alarak revize edilmesi gündeme gelmiş ve bunun sonucunda 1943 Meksika ve 1946 Londra model anlaşmalarının hazırlanmasını sağlamıştır²⁵⁰. Bu modellerden, 1943 Meksika Modeli (Meksika Taslağı) ve 1946 Londra Modeli (Londra Taslağı) öne çıkmaktadır. Az gelişmiş/gelişmekte olan ülkelerin bakış açısını yansıtan Meksika Taslağı, vergileme

²⁴⁴ Tuncer, a.g.e. s.40, Tezel a.g.e. s.9, Yaltı Soydan, a.g.e. s.36.

²⁴⁵ Vogel, a.g.e. s.10.

²⁴⁶ UN (2003), a.g.e. s.25.

²⁴⁷ Birleşmiş Milletler, 24 Ekim 1945'de İkinci Dünya Savaşı ile işlevsiz hale gelmiş olan Milletler Cemiyeti'nin yerini alması amacıyla kurulmuştur. Birleşmiş Milletler, Milletler Cemiyetinin halefi konumunda olduğundan Milletler Cemiyeti ve Birleşmiş Milletlerin çalışmaları tek başlık altında incelenecektir.

²⁴⁸ UN. (2003), a.g.e. s. 26.

²⁴⁹ Holmes, K. (2014). International Tax Policy and Double Tax Treaties An Introduction To Principles And Applications, Second Revised Edition IBFD, Amsterdam, s.61.

²⁵⁰ UN (2003), a.g.e. s.27-30.

sorunlarına kaynak ilkesi çerçevesinde yaklaşırken Londra Taslağı gelişmiş ülkelerin yaklaşımını yansıtmaktadır²⁵¹.

1946-1955 döneminde Meksika ve Londra taslak modellerinin prensipleri takip edilerek çeşitli ülkeler tarafından 70'den fazla ikili çifte vergilendirmeyi önleme anlaşması imzalanmış olmakla birlikte, söz konusu anlaşmalar geniş kabul görmemiş ya da oybirliği ile takip edilmemiştir²⁵². Yine de, Avrupa ülkelerinin artan karşılıklı ekonomik bağımlılığı, çifte vergilendirmeyi önleme yönündeki önlemlerin önemini arttırmış ve anlaşmalarda yeknesak ilkeler, tanımlar, kurallar ve yöntemler gittikçe istenen hale gelmiştir²⁵³.

Birleşmiş Milletler, 1945'te Milletler Cemiyeti'nin yerini almış ve Birleşmiş Milletler'in yeni oluşturulmuş Ekonomik ve Sosyal Konseyi, Milletler Cemiyeti'nin Londra taslağının gözden geçirilmesini ve geliştirilmesi görevini devralmış ve bu amaçla Mali Komite oluşturulmuştur²⁵⁴. 1954 yılına kadar çalışmalarına devam eden komite Milletler Cemiyeti'nin daha önce yapmış olduğu çalışmaları ilerletme konusunda başarı sağlayamamıştır. İzleyen süreçte çifte vergilendirme anlaşmalarına yönelik çalışmalarda daha ziyade OEEC etkin olmuştur²⁵⁵.

Gelişmiş ve gelişmekte olan ülkeler arasında ikili vergi anlaşmalarının imzalanmasının teşvik edilmesi, Birleşmiş Milletler Ekonomik ve Sosyal Konseyi tarafından 4 Ağustos 1967'de alınan 1273 sayılı Karar ile kabul edilmiştir. Bu karara istinaden 1968'de Gelişmiş ve Gelişmekte Olan Ülkeler Arasında Vergi Anlaşmaları Ad Hoc Uzmanlar Grubu oluşturulmuştur²⁵⁶. 1974 yılında, o güne kadar yapılan bütün çalışmaları içeren “Gelişmiş ve Gelişmekte Olan Ülkeler Arasında Vergi Anlaşmaları Rehberi” ve 1979'da “Gelişmiş ve Gelişmekte Olan Ülkeler Arasında İki Taraflı Vergi Anlaşması Görüşmeleri El Kitabı”, 1980 yılında ise “Gelişmiş ve Gelişmekte Olan Ülkeler Arasında Çifte Vergilendirme Anlaşma Modeli” yayımlanmıştır²⁵⁷. Ad Hoc Uzmanlar Grubu 90'lı yıllarda küreselleşmenin sonucu olarak uluslararası ekonomik, finansal ve mali ortamda gerçekleşen değişimlerin etkisiyle

²⁵¹ Whittaker, D. R. (1982). “An Examination of the O.E.C.D. and U.N. Model Tax Treaties: History, Provisions and Application to U.S. Foreign Policy”, North Carolina Journal Of International Law And Commercial Regulation, Cilt:8 Sayı:1, ss.39-60, s.43-44.

²⁵² Holmes, a.g.e. s.61.

²⁵³ Holmes, a.g.e. s.61.

²⁵⁴ Holmes, a.g.e. s.61.

²⁵⁵ Holmes, a.g.e. s.61.

²⁵⁶ UN (2017). a.g.e. s.v.

²⁵⁷ Yaltı Soydan, a.g.e. s.40-41.

model anlaşmayı gözden geçirme ve güncelleme çalışmaları gerçekleştirmiştir²⁵⁸. Böylelikle ortaya çıkan gereklilikler göz önünde bulundurularak 2001, 2011 ve 2017 yıllarında BM Model Anlaşması güncellenmiştir.

3.4.3.2. OECD'nin çalışmaları

25 Şubat 1955'te Avrupa Ekonomik İşbirliği Örgütü (OEEC) Konseyi çifte vergilendirme ile ilgili ilk tavsiye kararını kabul etmiştir. 1956 yılında Mali Komite üye ülkeler arasındaki çifte vergilendirme probleminin çözümüne yönelik tüm üyelerce kabul görecektir bir taslak anlaşma hazırlama konusunda çalışmalara başlamış ve 1963 yılında “Gelir ve Servet Üzerinden Alınan Vergilere İlişkin Çifte Vergilendirme Anlaşması Taslağı” başlıklı raporunu sunmuştur²⁵⁹. Söz konusu model, gelişmiş ülkelerin ihtiyaçlarına cevap verecek şekilde anlaşma müzakereleri için kullanacakları sağlam bir temel oluşturmak amacıyla geliştirilmiştir²⁶⁰. 1963 Modeli ile birlikte vergi anlaşmalarının sayısında önemli bir artış meydana gelmiş hatta model OECD²⁶¹ üyesi olmayan ülkeler tarafından da benimsenmiştir. Modelin yayımlanmasının ardından üye ülkeler arasında 69 yeni anlaşma imzalanmış ve 49 anlaşma da revize edilmiştir²⁶².

OECD Mali Komitesi 1963 yılında raporunu sunarken, taslak anlaşmanın ilerleyen dönemde, yeni çalışmaların ardından revize edilebileceğini öngörmüştür. Üye ülkelerin ikili anlaşmalarının müzakerelerinde ve anlaşmaların uygulamasında kazandıkları tecrübeleri, vergi sistemlerindeki değişiklikleri, uluslararası mali ilişkilerin artışı, yeni ticari faaliyet alanlarının ve uluslararası düzeyde yeni kompleks iş organizasyonlarının ortaya çıkması gibi nedenlerden ötürü OECD Mali İşler Komitesi, 1963 Taslak Anlaşma'nın ve şerhlerinin revizyonunu üstlenmiş ve bu çalışma, 1977 yılında yeni bir Model Anlaşma ile sonuçlanmıştır²⁶³.

1963 modelinin revizyonunu gerektiren sebeplerin varlığını sürdürmesi, özellikle de 80'li yıllarla birlikte küreselleşme ve liberalizasyon olgularının hızlanması sonucu model anlaşma ve yorumlarının revizyonu devam eden bir süreç haline dönüşmüştür. Bu nedenle

²⁵⁸ UN (2017). a.g.e. s.v.

²⁵⁹ OECD (2017a), a.g.e. s.9-10.

²⁶⁰ Whittaker, a.g.e. s.44.

²⁶¹ İkinci Dünya Savaşı'nın ardından Avrupa'nın yeniden inşası için Marshall Plan'ı doğrultusunda ABD ve Kanada yardımlarının yönetilmesi amacıyla 1948'de kurulan OEEC, 1960 yılında imzalanan anlaşma ile OECD'ye evrilmiştir.

²⁶² Yaltı Soydan, a.g.e. s.39.

²⁶³ OECD (2017a), a.g.e. s.10.

OECD Mali İşler Komitesi, 1991 yılı itibariyle model revizyonunun tamamlanmasını beklemek yerine periyodik olarak ve daha zamanında güncellemeler ve tadiller sağlayan, değiştirilebilir bir Model Anlaşma konseptini benimsemiştir²⁶⁴.

1992 yılında kabul edilen model anlaşma o tarihten itibaren 10 sefer güncellenmiştir (1994, 1995, 1997, 2000, 2002, 2005, 2008, 2010, 2014 ve 2017). 2017 yılında gerçekleştirilen son güncelleme OECD/G20 Matrah Aşındırma ve Kar Aktarımı Projesi (BEPS) ve özellikle bu projenin bir parçası olarak üretilen 2, 6, 7 ve 14. Eylemlere ilişkin nihai raporlar kaynaklı geniş çaplı değişiklikler meydana gelmiştir²⁶⁵.

3.4.3.3. Avrupa Birliği'nin çalışmaları

Avrupa Birliği temelleri İkinci Dünya Savaşı'ndan sonra atılan ekonomik, parasal ve siyasal bir bütünleşme sürecidir. Avrupa Kömür Çelik Topluluğu ile başlayan bu süreç, dönem içinde gelişerek ve kapsamını genişleterek Avrupa Birliği adı ile son halini almıştır²⁶⁶. 2020 yılı itibariyle 27 üye ülkesi bulunan Avrupa Birliği, Avrupa kıtasının büyük bir bölümünü kapsamakta, 447,7 milyon olarak tahmin edilen nüfusu²⁶⁷ barındırmakta ve 2019 yılındaki 13,953 trilyon Euro'luk ekonomik büyüklük ile dünyanın en büyük ikinci ekonomisi konumundadır²⁶⁸. AB'ye üye devletler arasında malların, hizmetlerin, üretim faktörlerinin serbest dolaşımını sağlamak eşit rekabetin önündeki engelleri kaldırarak bir Ortak Pazar ya da Tek Pazar oluşturmak ve işlerliğini sağlamak temel ekonomik amaç olmuştur. Bu bağlamda AB'deki vergi düzenlemelerinin temelini, gümrük ve eş etkili vergilerin kaldırılarak ortak gümrük tarifesinin kabulü, ayrımcı vergileme ve aşırı vergi iadesi yasaklanması ile çifte vergilendirmenin önlenmesi oluşturmaktadır²⁶⁹.

Rekabetin ve serbest dolaşımın önünde engel teşkil eden çifte vergilendirme sorununun önlenmesi adına Avrupa Topluluğunu Kuran Anlaşma'nın²⁷⁰ 293. maddesinde üye devletlerin kendi vatandaşlarının çıkarlarını korumak amacıyla çifte vergilendirmenin

²⁶⁴ OECD (2017a), a.g.e. s.10-11.

²⁶⁵ OECD (2017a), a.g.e. s.11.

²⁶⁶ https://europa.eu/european-union/about-eu/history_en Erişim: 07.05.2019

²⁶⁷ https://ec.europa.eu/eurostat/statistics-explained/index.php/Population_and_population_change_statistics Erişim: 05.10.2020

²⁶⁸ <https://ec.europa.eu/eurostat/tgm/refreshTableAction.do?tab=table&plugin=1&pcode=tec00001&language=en> Erişim: 05.10.2020

²⁶⁹ Bilici, N. (2005). Türkiye - Avrupa Birliği ilişkileri, Seçkin Yayıncılık, Ankara, s.148-152.

²⁷⁰ Consolidated Versions Of The Treaty On European Union And Of The Treaty Establishing The European Community, Official Journal of the European Union, C 321 E/1 29.12.2006

ortadan kaldırılması için müzakere edebilecekleri ifade edilmektedir²⁷¹. Bu bakımdan çifte vergilendirmenin ortadan kaldırılmasında ikili antlaşmaların kullanılmasının benimsendiği ifade edilebilecektir. Bunun yanında AB üyesi ülkelerin çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları yapma zorunlulukları bulunmamakta ve birlik kuralları üye ülkeleri bu konuda zorlayamamaktadır. Nitekim Avrupa Birliğinin İşleyişine İlişkin Anlaşma ile ilgili madde mülga edilmiş bulunmaktadır²⁷².

Avrupa Topluluğunu Kuran Anlaşma'nın 293. maddesi kapsamında çifte vergilendirmenin ortadan kaldırılması bağlamında sonuçlandırılan tek anlaşma, ticari tahkim modelinden esinlenerek oluşturulacak danışma kurulları vasıtasıyla çifte vergilendirmeye ilişkin uyuşmazlıkların çözümüne yönelik bir prosedür oluşturma amacını taşıyan, 23 Temmuz 1990 tarihli Bağlı İşletmelerin Karlarının Ayarlanmasından Doğan Çifte Vergilendirmenin Ortadan Kaldırılması Hakkında Anlaşma ya da daha çok bilinen adıyla Tahkim Anlaşması olmuştur²⁷³.

Bununla birlikte bir üst yapı olarak Avrupa Birliği mevzuatında çifte vergilendirmenin ortadan kaldırılması ile ilişkili olarak hüküm barındıran üç direktif bulunmaktadır. Bunlar, Ana Şirket – Bağlı Şirket Direktifi²⁷⁴, Birleşme Direktifi²⁷⁵ ve Faiz ve Gayrimaddi Hak Bedelleri Direktifi²⁷⁶ olarak sıralanabilir. Söz konusu direktifler, birlik içinde birden fazla ülkede faaliyet gösteren şirketlerin vergilendirilmesi konusuna açıklık getirmekte ve çifte vergilendirme probleminin ortaya çıkmasını engellemeyi amaçlamaktadır.

Ortak pazarın işleyişi açısından önemli bir problem olan çifte vergilendirmenin ortadan kaldırılabilmesi adına Avrupa Komisyonu 2016 yılında Ortak Konsolide Kurumlar Vergisi Matrahı önerisini revize ederek tekrar²⁷⁷ sunmuş ancak, henüz hayata

²⁷¹ Bilici, a.g.e. s.152.

²⁷² Consolidated Version Of The Treaty On The Functioning Of The European Union, Official Journal of the European Union, C 326/47, 26.10.2012

²⁷³ Hofmann, H. (2011). "Double Tax Agreements: Between EU Law and Public International Law" içinde ed. Rust, A. Double Taxation within the European Union, Kluwer Law International, London, ss.75-86, s.77.

²⁷⁴ Council Directive 90/435/EEC of 23 July 1990 on the common system of taxation applicable in the case of parent companies and subsidiaries of different Member States, Official Journal L 225 , 20/08/1990 P. 0006 - 0009

²⁷⁵ Council Directive 90/434/EEC of 23 July 1990 on the common system of taxation applicable to mergers, divisions, transfers of assets and exchanges of shares concerning companies of different Member States, Official Journal of the European Union, L 225, 20/08/1990 P. 0001 - 0005

²⁷⁶ Council Directive 2003/49/EC of 3 June 2003 on a common system of taxation applicable to interest and royalty payments made between associated companies of different Member States, Official Journal of the European Union, L 157, 26.6.2003, s. 49–54

²⁷⁷ Ortak Konsolide Kurumlar Vergisi Matrahı, Avrupa Komisyonu tarafından ilk olarak 2011 yılında önerilmiştir. Önerinin amacı vergilemede (kurumlar vergisi açısından) kurallar bütünü getirilmek suretiyle,

geçirilememiştir. Son olarak 2017 yılında, AB bünyesinde üye ülkelerin vergi anlaşmalarını farklı uygulamaları ya da yorumlamalarından kaynaklanan uyuşmazlıkların etkin biçimde çözümlenebilmesi için bir yöntem ve kurallar bütünü getiren Direktif yayımlanmış ve 1 Temmuz 2019 tarihi itibarıyla yürürlüğe girmiş durumdadır²⁷⁸.

3.4.4. Model Anlaşma Kavramı

İki devletin temsilcilerinin bir araya gelmesi ve çifte vergilendirmeyi önleyici bir anlaşma taslağı üzerinde görüş birliğine varmaları, devletlerin çelişen çıkarlarını uzlaştırmak ve komplike vergi sorunlarını çözmek uzun ve yorucu bir çalıştırmayı gerektirdiğinden oldukça güç olmaktadır²⁷⁹. Birleşmiş Milletler ve OECD gibi uluslararası kuruluşlarca daha önce yapılmış olan uzun ve sistemli çalışmalara dayanarak hazırlanmış olan model anlaşmalar, vergi anlaşmaları yapılması için yararlı ve kolaylaştırıcı bir rehber vazifesi görmekte, anlaşmanın neticelendirilmesi için gereken süreyi azaltmakta ve daha önemlisi uygulama birliği sağlamaktadır²⁸⁰.

Model anlaşmaların amacı, ikili veya çok taraflı anlaşmaya girmek isteyen ülkelere rehberlik sunmak ve vergi kanunlarının karmaşıklığı ile uyum maliyetlerini en aza indirmektir²⁸¹. Üye ülkelerin mümkün olduğunca modeli takip edeceği temelinde çok taraflı tartışmalar yoluyla geliştirilmiş olan modellerde, bağlayıcı bir gereklilik veya yükümlülük bulunmadığından uygulanmaları zorla dayatılamaz²⁸². Bu nedenle, model anlaşmalar sadece ülkeler arasında görüşülen gerçek anlaşmalar için temel alınabilecek birer model, bir bakıma ülkelerin görüşmelerinin başlangıç noktalarıdır²⁸³.

3.4.5. İkili Model Anlaşmalar

Daha önce de belirtildiği gibi model anlaşmalar, ülkelerin vergi anlaşmaları imzalayabilmeleri genelleştirilmiş kurallar bütünü ortaya koyan ve devletlerin anlaşma müzakerelerine başlangıç noktası teşkil edecek, bağlayıcılığı olmayan ancak yol gösterici belgeler niteliğindedir. Ülkelerin çift taraflı (ikili) vergi anlaşmalarına girerken kullandıkları

şirketlerin birliğe tek bir pazar gibi muamele etmesi, bu sayede sınır ötesi faaliyetlerin kolaylaşması ve böylelikle ticaret ve yatırımların teşvik edilmesidir. Proposal for a Council Directive on a Common Corporate Tax Base, 25.10.2016, COM(2016) 685 final 2016/0337 (CNS), s.2.

²⁷⁸ Council Directive of 10 October 2017 on tax dispute resolution mechanisms in the European Union 2017/1852, Official Journal of the European Union, L 265, 14.10.2017, s. 1-3.

²⁷⁹ Tuncer, a.g.e. s.51.

²⁸⁰ Tuncer, a.g.e. s.53.

²⁸¹ Holmes, a.g.e. s.65

²⁸² Holmes, a.g.e. s.65.

²⁸³ Holmes, a.g.e. s.65.

genel kabul görmüş iki modelden bahsetmek mümkündür. Bunlar, OECD “Gelir Ve Servet Üzerinden Alınan Vergilere İlişkin Model Anlaşma” ve BM “Gelişmiş ve Gelişmekte Olan Ülkeler Arasında Model Vergi Anlaşması” modelleridir.

3.4.5.1. OECD Model Anlaşması

1963 yılından bu yana OECD Model Anlaşması vergi anlaşmalarının görüşülmesi, uygulanması ve yorumlanmasında geniş yankı uyandırmıştır. OECD üyesi ülkeler ikili anlaşmaları imzalarken ya da revize ederken büyük ölçüde model anlaşmayı esas almaktadırlar. Dahası modelin etkisi OECD bölgesinin çok daha ötesine ulaşarak, üye ülkeler ile üye olmayan ülkeler, üye olmayan ülkeler arasındaki anlaşmalar ve diğer küresel ya da bölgesel uluslararası organizasyonların çifte vergilendirme ile ilgili problemlere ilişkin çalışmalarında müzakerelerin temel referans dokümanı durumunda bulunmaktadır²⁸⁴.

OECD Model Anlaşması yedi bölümden oluşmaktadır. Modelin yapısı aşağıdaki gibidir²⁸⁵:

Bölüm I (Anlaşmanın Kapsamı) anlaşma kapsamında olan kişi ve vergilerle ilgili hükümlerin yer aldığı 1 ve 2. maddeler.

Bölüm II (Tanımlar) genel tanımlar ile mukimlik (yerleşiklik) ve daimi işyeri kavramlarına ilişkin tanımlamaları içeren hükümlerin yer aldığı 3 ile 5. maddeler.

Bölüm III (Gelirin Vergilendirilmesi) çifte vergilendirmenin ortadan kaldırılması amacıyla 6 ile 21. maddeler arasında çeşitli gelir unsurları için vergilendirme yetkisinin akit devletlerinden hangisine münhasır olacağı yer almaktadır. Bu noktadan sonra diğer devlet bu gelir unsurlarını vergilemekten alıkonmaktadır. Kural olarak münhasır vergilendirme yetkisi ikamet ülkesine verilmektedir. Temettü ve faiz ödemelerinde her iki ülkenin de vergilendirme hakkı bulunmasına rağmen uygulanabilecek vergi oranı kaynak ülkesi için sınırlandırılmıştır. İlgili hükümler kaynak ülkesine tam ya da sınırlı vergilendirme hakkı tanıdığı sürece, ikamet ülkesi çifte vergilendirmeden kaçınmak için önlem almak zorundadır. Model anlaşma, istisna ya da indirim yöntemleri arasında seçim yapma hususunu akit devletlere bırakmaktadır.

²⁸⁴ OECD (2017a), a.g.e. s.12.

²⁸⁵ OECD (2017a), a.g.e. s.15-26.

Bölüm IV (Sermayenin Vergilendirilmesi) model anlaşmanın 6 ile 21. maddeleri arasında yer alan hükümler sermayenin vergilendirilmesi hususunda da geçerlidir.

Bölüm V (Çifte Vergilendirmenin Ortadan Kaldırılma Yolları) model anlaşmanın 23A ve 23B maddelerinde çifte vergilendirmenin önlenmesinde kullanılacak olan istisna ve mahsup yöntemlerine ilişkin hükümler yer almaktadır.

Bölüm VI (Özel Hükümler) ayrımcılığın önlenmesi, karşılıklı anlaşma usulü, bilgi değişimi, vergi tahsilatında yardımlaşma, diplomatik misyon üyeleri ve konsolosluklar, anlaşmanın faydalarından yararlanma ve bölgesel genişlemeye yönelik hükümlerin yer aldığı 24 ile 30. maddeler.

Bölüm VII (Son Hükümler) anlaşmanın yürürlüğe girmesi ve sonlanmasıyla ilgili hükümleri içeren 31 ve 32. maddeler.

3.4.5.2. Birleşmiş Milletler Model Anlaşması

Birleşmiş Milletler Model Anlaşması, OECD Model Anlaşması'nın belirlediği şablonu takip eder ve model anlaşma hükümlerinin birçoğu OECD Model Anlaşması'ninkilerle aynı veya neredeyse özdeştir. İki model arasındaki en büyük fark, BM Model Anlaşması'nın geliştirmekte olan ülkeler tarafından uygulanabilecek olan vergilere daha az kısıtlama getirmesidir²⁸⁶. Büyük farklılıklar, daimi işyeri (5. Madde) ticari kazanç (7. Madde), ilişkili işletmeler (9. Madde), çifte vergilendirme anlaşmalarının sonuçlandırılmasında devlet uygulamaları temettüleri (10. Madde), faiz (11. Madde), telif hakkı (12. Madde), sermaye kazançları (13. Madde) ve diğer gelirler (21. Madde) ile ilgili olarak mevcuttur²⁸⁷.

OECD Model Anlaşmasında olduğu gibi BM Model Anlaşması da yedi bölüm halinde organize edilmiş olup modelin yapısı aşağıdaki gibidir²⁸⁸:

Bölüm I (Anlaşmanın Kapsamı) kapsanan kişi ve vergilerle ilgili 1 ve 2. maddeler.

Bölüm II (Tanımlar) Model Anlaşmada kullanılan anahtar terimlerin tanımlarının belirtildiği 3 ile 5. maddeler. Bu maddeler “mukimlik” ve “daimi işyeri” tanımlarını içermektedir. Müzakereciler, terimlerin tanımlanmasında Birleşmiş Milletler ve OECD

²⁸⁶ Arnold (2016), a.g.e. s.141.

²⁸⁷ Lang, a.g.e. s.27-28.

²⁸⁸ UN. (2016b). Manual for the Negotiation of Bilateral Tax Treaties Between Developed and Developing Countries, United Nations New York, s. ix-x.

model anlaşmalarındaki farklılıkların istenmeyen sonuçlar doğurmaması için özel ihtimam göstermeleri konusunda cesaretlendirilmektedir.

Bölüm III (Gelirin Vergilendirilmesi) anlaşma tarafları arasında vergilendirme yetkisinin farklı gelir kategorilerine göre tahsisini belirleyen dağıtım kuralları 6 ile 21. maddeler arasında yer almaktadır. Vergi anlaşması müzakerelerinin, daimi işyeri kavramına ilişkin konular ve bunun işletme karlarının vergilendirilmesi amacıyla uygulanması, temettü, faiz ve telif hakkı ödemelerine uygulanacak stopaj oranlarının belirlenmesi gibi en tartışmalı yönlerine özel önem verilmiştir.

Bölüm IV (Sermayenin Vergilendirilmesi) madde 22’de yer alan sermaye üzerindeki vergilerle ilgili hükümler kısaca açıklanmaktadır.

Bölüm V (Çifte Vergilendirmenin Ortadan Kaldırılması Yöntemleri) mükellefin ikamet ülkesinin istisna ya da indirim yöntemlerinden biriyle çifte vergilendirmenin giderilmesine yönelik 23. maddenin uygulanması tarif edilmektedir.

Bölüm VI (Özel Hükümler) ayrımcılık yapılmaması, karşılıklı anlaşma usulü ve bilgi değişimine yönelik hükümleri içeren 24 ile 27. maddeler incelenmektedir.

Bölüm VII (Son Hükümler) 29 ve 30. Maddelerde yer alan, anlaşmaların yürürlüğe girmesi ve sonlandırılmasına ilişkin prosedürleri kapsamaktadır.

3.4.5.3. Model anlaşmalarda çifte vergilendirmenin ortadan kaldırılması yöntemleri

Birbirleri ile sistematik anlamda özdeş olan iki model anlaşmada da çifte vergilendirmenin önlenmesine ilişkin hükümler V. Bölüm 23. madde içerisinde düzenlenmektedir. Daha önce de belirtildiği gibi iki model anlaşmanın temelde birbirlerinden ayrıldıkları nokta vergilendirme yetkisinin kullanımının hangi ülkeye ait olacağıdır. OECD modeli sermaye ihraç eden gelişmiş ülkeler lehine bir yapı arz ederken BM modelinde bu durum sermaye ithal eden gelişmekte olan ülkeler lehinedir.

Her iki model anlaşma da çifte vergilendirmenin ortadan kaldırılması için iki yöntem kullanılmaktadır. Bunlar her iki anlaşmanın da 23A maddesinde yer alan “istisna yöntemi” ile 23B maddesinde yer alan “mahsup yöntemi”dir.

İstisna Yöntemi

Daha önce de belirtildiği üzere istisna yöntemi, kaynak ülkede vergilendirilmiş gelirin (ya da servet) ikamet ülkesinde matraha dahil edilmemesi yoluyla çifte vergilendirmenin

önlenmesinde kullanılan araçlardan biridir. Bu bağlamda model anlaşmalarda kullanılması öngörülen istisna yöntemi için iki uygulama biçimi belirlenmiş bulunmakta olup; bunlar ikamet ülkesinin, gelirin geri kalanına uygulanacak vergiyi belirlerken kaynak ülkede vergilendirilmiş geliri göz önünde bulundurmadığı “tam istisna” ve iç vergilemede uygulanacak vergiyi belirlerken istisna edilen tutarı göz önünde bulundurma hakkının saklı tutulduğu “artan oranlı istisna” yöntemidir²⁸⁹.

Mahsup Yöntemi

Model anlaşmaların ilgili maddesinde (23B) çifte vergilendirmenin önlenmesinde mahsup yönteminin kullanılması öngörülmektedir. İstisna yöntemine benzer şekilde mahsup yönteminde de iki farklı uygulama bulunmaktadır. Bunlar, kaynak ülkede ödenen verginin bir sınırlama olmaksızın ikamet edilen ülkede hesaplanan vergiden indirildiği “tam mahsup” ve kaynak ülkede ödenen verginin, söz konusu gelirin ikamet ülkede elde edilmiş olması durumunda ödenmesi gereken olan vergi tutarıyla sınırlı miktarının ikamet ülkesinde ödenecek vergiden düşüldüğü “basit mahsup” yöntemidir²⁹⁰.

Korumalı Mahsup

Ekonomik büyüme ve kalkınma hedeflerine ulaşma yolunda birçok devlet yatırımları ülkelerine çekmek amacıyla çeşitli vergisel teşvikler uygulamaktadır. Ancak çifte vergilendirmenin önlenmesi noktasında kaynak ülkede sağlanan teşvik kapsamında düşük oranda ya da hiç vergi ödenmemiş gelirin, ikamet edilen ülkesince mahsup yönteminin kullanılması ya da istisna yönteminin belirli düzeyde vergilendirilmiş olma şartına bağlanması durumunda, ikamet ülkesinde vergilendirilmesi ve söz konusu teşviklerin yatırımcılara fayda sağlamasına engel oluşturmaktadır²⁹¹. Böyle bir durumda kaynak ülke tarafından teşvik kapsamında alınmayan vergi yatırımcıdan ziyade ikamet ülkenin geliri haline gelmektedir²⁹².

Bu sorunun aşılması için model anlaşmalarda, ikamet ülkesinin kaynak ülkenin ekonomik kalkınmasını desteklemek amacıyla özel hükümler çerçevesinde kaynak ülkede

²⁸⁹ OECD Model: Commentary on Article 23A and 23B, para. 14, UN Model: Commentary on Article 23A and 23B, para. 14/14.

²⁹⁰ OECD Model: Commentary on Article 23A and 23B, para. 15-17, UN Model: Commentary on Article 23A and 23B, para. 14/15-17.

²⁹¹ OECD Model: Commentary on Article 23A and 23B, para. 72, UN Model: Commentary on Article 23A and 23B, para. 16/72.

²⁹² Ault, H. J. ve Arnold B. J. (2010). Comparative Income Taxation A Structural Analysis, Third Edition, Kluwer Law International, Alphen aan den Rijn, s.552.

alınmayan verginin mahsubunu kabul etmesi, kaynak ülkede sağlanan vergisel faydadan daha yüksek oranda bir tutarı kendi vergisinden düşmeyi kabul etmesi ya da ikamet ülkesinin kaynak devlette teşvikten yararlanılarak elde edilen geliri istisna tutması yoluyla gerçekleştirilmektedir²⁹³.

3.4.6. Çok Taraflı Anlaşmalar

Birden fazla devletin taraf olacağı bir çok taraflı çifte vergilendirmeyi önleme anlaşması teorik açıdan çekici ve teknik açıdan mümkün bulunmakla birlikte, taraf olacak devletlerin tamamının çıkarlarının uzlaştırılmasının zorluğu, ortaya çıkacak anlaşmanın karmaşıklığı nedeniyle uygulama ve anlaşılmasında ve de bu anlaşmanın değiştirme, güncelleme ve sona erdirilmesi gibi konularda ikili anlaşmaların içerdiği esnekliği sunamayacağı gerekçeleriyle uzun süre çifte vergilendirmenin önlenmesine yönelik çalışmalarda ikili anlaşmaların öne çıkmasına neden olmuştur²⁹⁴.

20. yüzyıl boyunca çok taraflı anlaşmalar hayata geçirilmiş ve bu anlaşmalar değişik derecelerde başarıya ulaşmakla birlikte kalıcı olamamaları²⁹⁵ nedeniyle literatürde ve uygulamada yalnızca ekonomik, hukuksal yakınlığı olan²⁹⁶, bölgesel ve az sayıda ülke arasında²⁹⁷ etkili olacağına ilişkin görüş ve geniş ikili anlaşmalar ağı hakim olmuştur. Günümüzde, ANDEAN Topluluğu Gelir Vergisi Anlaşması, CARICOM Gelir Vergisi Anlaşması, NORDIC Anlaşması ve Güney Asya ülkeleri arasındaki Sınırlı Çok Taraflı Çifte Vergilemeden Kaçınma ve Vergi Meselelerinde İdari Yardım Sözleşmesi gibi çok taraflı anlaşmalar yürürlükte bulunmasına rağmen bunlardan yalnızca NORDIC Anlaşması'nın kayda değer bir başarı sergilediği söylenebilecektir²⁹⁸.

²⁹³ OECD Model: Commentary on Article 23A and 23B, para. 73, UN Model: Commentary on Article 23A and 23B, para. 16/73.

²⁹⁴ Yaltı Soydan, a.g.e. s.34-35.

²⁹⁵ 1922'de Avusturya, Macaristan, İtalya, Romanya ve Sırp Hırvat ve Sloven Krallığı arasında imzalanan Güney-Doğu Avrupa Çok Taraflı Vergi Anlaşması ilk çok taraflı vergi anlaşmasıdır. Bunu takiben birkaç başarısız girişimin ardından 1931 yılında Birleşmiş Milletler Mali Komitesi tarafından "Belirli Gelir Kategorilerinde Çifte Vergilendirmenin Önlenmesi İçin Çok Taraflı Anlaşma Taslağı" hazırlanmıştır. 1968 yılında Avrupa Komisyonu nihai olarak terkedilecek bir çok taraflı anlaşma taslağı hazırlamıştır. Bir yıl sonra Avrupa Serbest Ticaret Birliği çok taraflı bir anlaşma formülize etme adına girişimde bulunmuş ancak bu başarısızlıkla sonuçlanmıştır. Daha sonra hayata geçirilen Arap Ülkeleri Ekonomik Anlaşmalar Konseyi üyeleri arasında imzalanan 1973 Arap Vergi Anlaşması ve eski sosyalist ülkeler arasındaki Karşılıklı Ekonomik Yardımlaşma Konseyi anlaşmaları ideolojik ve/veya bölgesel şartlardaki çözülmeden dolayı özlerini kaybetmiştir. UNCTAD. (2000) Taxation, UNCTAD Series on Issues in International Investment Agreements, New York / Geneva: United Nations, s.30-31.

²⁹⁶ Yaltı Soydan, a.g.e. s.35.

²⁹⁷ Çevik, S. (2013). Küresel Ekonomide Uluslararası Vergileme Yapısı, Ekonomi Politikası Ve Ülkeler Arası İşbirliği, Palet Yayınları, Konya, s.135.

²⁹⁸ Çevik, a.g.e. s.136.

Ancak küreselleşme olgusuyla birlikte uluslararası vergi hukuku, vergi rekabeti, vergi arbitrajı ve özellikle çok uluslu şirketlerin vergilendirilmesi ile ilgili konularda çözülememiş kolektif eylem sorunları haline gelmiş, basit anlamda güncelliğini yitirmiş bulunmaktadır. Bu nedenle birçok devlet, ikili anlaşmaları daha hızlı ve daha kapsamlı biçimde değiştirmek amacıyla çok taraflı bir araç geliştirmeye başlamıştır. Nitekim 100’ü aşkın devlet Matrah Aşındırma ve Kar Aktarımı Projesi (BEPS)’nin uygulanmasına mahsus gruba katılmış ve bu çalışmalar Matrah Aşındırma ve Kar Aktarımından Korunmak İçin Vergi Anlaşmalarıyla Bağlantılı Tedbirlerin Uygulanması Hakkındaki Çok Taraflı Anlaşma’nın (MLI) kabul edilmesiyle sonuçlanmıştır²⁹⁹. Görünüşe göre 20. yüzyılın aksine 21. yüzyılda çok taraflı anlaşmalar –esasinda OECD bünyesindeki bu çalışmaya katılan devletlerin sayısının fazlalığı düşünüldüğünde anlaşma- uluslararası vergi hukukunun şekillenmesinde etkili olacaktır.

3.4.7. Vergi Anlaşmalarına Türkiye’de Gelişimi

Çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları yapma hususunda Türkiye’nin yaklaşımı özellikle OECD modeline karşı, modelin gelişmiş ülkeler için arzu edilen sonuçları verse dahi gelişmekte olan ülkeler için aynı etkiyi yaratmayacağı düşüncesiyle çekingen bir tavır sergilemek şeklinde olmuş ve modele çeşitli şerhler koyulmuştur³⁰⁰. Her ne kadar anlaşma akdetme konusunda çekingen bir tavır sergilense de Türkiye uluslararası kuruluşlar (OECD, BM) bünyesinde yapılan çalışmalara katılmış ve aktif bir rol oynamıştır³⁰¹.

Süreç içerisinde lehte ve aleyhte çeşitli argümanlarla³⁰² Türkiye’nin vergi anlaşmaları imzalama gerekliliği tartışılmış, bu tartışmaların neticesinde OECD modelinin Türkiye’nin koşullarına uygun olmadığı ve çıkarlarını koruyamayacağından hareketle 1969 yılında “Gelir ve Servet Vergilerinde Çifte Vergilendirmenin Önlenmesi Amacıyla Yapılacak Anlaşmalar İçin Türk Projesi” (Türk Modeli) yayımlanmıştır³⁰³.

Türkiye vergi anlaşmalarına ilişkin çekingen tutumunu 1970 yılında Avusturya ile imzaladığı ilk anlaşma ile geride bırakmış olsa da sürecin 80’li yıllara kadar ivme kazandığı

²⁹⁹ Broekhuijsen, D.M. (2018). A Multilateral Tax Treaty: Designing An Instrument To Modernise International Tax Law, Kluwer Law International, Alphen aan den Rijn, s.1-2.

³⁰⁰ Tezel, a.g.e. s.19-20.

³⁰¹ Tuncer, a.g.e. s.176, Tezel, a.g.e. s.19.

³⁰² Detaylı bilgi için bkz. Tuncer, a.g.e. s.172-175.

³⁰³ Tuncer a.g.e. s.176, Yaltı Soydan, a.g.e. s.48, Yaltı Soydan, Maliye Bakanlığı’nın ilgili birimleriyle yaptığı görüşmede Türk Modeli’nin eski, kullanılmayan ve geçerliliği kalmayan bir metin olduğu bilgisine ulaştığını aktarmaktadır.

söylenemeyecektir³⁰⁴. 1980 sonrası süreçte vergi anlaşmalarına atfedilen önemin ve imzalanan anlaşma sayısının artışı, küreselleşme olgusuyla birlikte ülkedeki iktisadi paradigma değişimi ve Türkiye'nin dünya ekonomisine eklenmesinden kaynaklanmaktadır.

2019 yılı sonu itibariyle Türkiye 93 adet çifte vergilendirmeyi önleme anlaşması imzalamıştır ve bunlardan 85 adedi yürürlükte bulunmaktadır³⁰⁵. Afganistan, Gana, Kamboçya, Kamerun, Küba, Libya, Mali, Mozambik, Nijer, Nijerya ve Tanzanya ile bir çifte vergilendirmeyi önleme anlaşması imzalanması, Hollanda, İsveç ve Lüksemburg ile ise mevcut anlaşmaların revize edilmesi için müzakereler devam etmektedir³⁰⁶. Ayrıca, ihtiyaç duyulması halinde yürürlükte olan anlaşmaları³⁰⁷ tadil eden protokoller imzalanmasına ilişkin çalışmalar yürütülmektedir³⁰⁸.

Bunun yanında, 07/06/2017 tarihinde OECD/G20 bünyesinde yürütülen Matrah Aşındırma ve Kar Aktarımı Projesi'nin ilgili eylemi uyarınca hazırlanan “Matrah Aşındırma ve Kar Kaydırmanın Engellenmesine Yönelik Vergi Anlaşmaları ile İlgili Önlemlerin Uygulanmasına İlişkin Çok Taraflı Anlaşma” (MLI) imzalanmıştır³⁰⁹.

	Taraf Devlet	Anlaşmanın İmza – Yürürlük Tarihi		Taraf Devlet	Anlaşmanın İmza – Yürürlük Tarihi
1)	Avusturya	03.11.1970 - 24.09.1973	47)	Kırgızistan	01.07.1999 - 20.12.2001
2)	Norveç	16.12.1971 - 30.01.1976	48)	Tacikistan	06.05.1996 - 26.12.2001
3)	Güney Kore	24.12.1983 - 25.03.1986	49)	Çek Cum.	12.11.1999 – 23.12.2003
4)	Ürdün	06.06.1985 - 03.12.1986	50)	İspanya	05.07.2002 - 18.12.2003
5)	Tunus	02.10.1986 - 28.12.1987	51)	Bangladeş	31.10.1999 - 23.12.2003
6)	Romanya	01.07.1986 - 15.09.1988	52)	Letonya	03.06.1999 - 23.12.2003
7)	Hollanda	27.03.1986 - 30.09.1988	53)	Slovenya	19.04.2001 - 23.12.2003

³⁰⁴ Yaltı Soydan, a.g.e. s.49.

³⁰⁵ Gelir İdaresi Başkanlığı. (2020). 2019 Yılı Faaliyet Raporu, Strateji Geliştirme Daire Başkanlığı, Yayın No:349, s.90.

³⁰⁶ Gelir İdaresi Başkanlığı (2020) a.g.e. s.91.

³⁰⁷ İlgili ülkeler, Lüksemburg, Singapur, Malezya, Güney Afrika Cumhuriyeti, Belçika, Özbekistan, Ukrayna, Kuveyt

³⁰⁸ Gelir İdaresi Başkanlığı (2020) a.g.e. s.91.

³⁰⁹ Gelir İdaresi Başkanlığı. (2019a). 2018 Yılı Faaliyet Raporu, Strateji Geliştirme Daire Başkanlığı, Yayın No:314, s.115.

8)	Pakistan	14.11.1985 - 08.08.1988	54)	Yunanistan	02.12.2003 - 05.03.2004
9)	İngiltere	19.02.1986 - 26.10.1988	55)	Suriye	06.01.2004 - 21.08.2004
10)	Finlandiya	09.05.1986 - 30.12.1988	56)	Tayland	11.04.2002 - 13.01.2005
10)	Finlandiya (Revize)	06.10.2009 – 04.05.2012	57)	Sudan	26.08.2001 – 31.01.2005
11)	K.K.T.C.	22.12.1987 - 30.12.1988	58)	Lüksemburg	09.06.2003 - 18.01.2005
12)	Fransa	18.02.1987 - 01.07.1989	59)	Estonya	25.08.2003 - 21.02.2005
13)	Almanya (Feshedilen)	16.04.1985- 31.12.1989	60)	İran	17.06.2002 - 27.02.2005
	Almanya (Yeni)	19.09.2011 – 01.08.2012	61)	Fas	07.04.2004 - 18.07.2006
14)	İsveç	21.01.1988 - 18.11.1990	62)	Lübnan	12.05.2004 – 21.08.2006
15)	Belçika	02.06.1987 - 08.10.1991	63)	Güney Afrika Cumhuriyeti	03.03.2005 - 06.12.2006
16)	Danimarka	30.05.1991 - 20.06.1993	64)	Portekiz	11.05.2005 – 18.12.2006
17)	İtalya	27.07.1990 - 01.12.1993	65)	Sırbistan- Karadağ	12.10.2005 – 10.08.2007
18)	Japonya	08.03.1993 - 28.12.1994	66)	Etiyopya	02.03.2005 – 14.08.2007
19)	B.A.E.	29.01.1993 - 26.12.1994	67)	Bahreyn	14.11.2005 – 02.09.2007
20)	Macaristan	10.03.1993 - 09.11.1995	68)	Katar	25.12.2001 – 11.02.2008
21)	Kazakistan	15.08.1995 - 18.11.1996		Katar (Revize)	18.12.2016 – 31.12.2018
22)	Makedonya	16.06.1995 - 28.11.1996	69)	Bosna Hersek	16.02.2005 – 18.09.2008
23)	Arnavutluk	04.04.1994 - 26.12.1996	70)	S. Arabistan	09.11.2007 – 01.04.2009
24)	Cezayir	02.08.1994 - 30.12.1996	71)	Gürcistan	21.11.2007 – 15.02.2010
25)	Moğolistan	12.09.1995 - 30.12.1996	72)	Umman	31.05.2006 – 15.03.2010
26)	Hindistan	31.05.1995 - 30.12.1996	73)	Yemen	26.10.2005 – 16.03.2010
27)	Malezya	27.09.1994 - 31.12.1996	74)	İrlanda	24.10.2008 – 18.08.2010

28)	Mısır	25.12.1993 - 31.12.1996	75)	Yeni Zelanda	22.04.2010 – 28.07.2011
29)	Çin Halk C.	23.05.1995 - 20.01.1997	76)	Kanada	14.07.2009 – 04.05.2011
30)	Polonya	03.11.1993 - 01.04.1997	77)	İsviçre	18.06.2010 – 08.02.2012
31)	Türkmenistan	17.08.1995 - 24.06.1997	78)	Brezilya	14.03.2005 – 09.10.2012
32)	Azerbaycan	09.02.1994 - 01.09.1997	79)	Avustralya	28.04.2010 – 05.06.2013
33)	Bulgaristan	07.07.1994 - 17.09.1997	80)	Malta	14.07.2011 – 13.06.203
34)	Özbekistan	08.05.1996 - 30.09.1997	81)	Meksika	17.12.2013 – 23.07.2015
35)	ABD	28.03.1996 – 19.12.1997	82)	Kosova	10.09.2012 – 15.10.2015
36)	Beyaz Rusya	24.07.1996 - 29.04.1998	83)	Filipinler	18.03.2009 – 11.01.2016
37)	Ukrayna	27.11.1996 - 29.04.1998	84)	Vietnam	08.07.2014 – 09.06.2017
38)	İsrail	14.03.1996 - 27.05.1998	85)	Gambiya	11.02.2014 – 26.01.2018
39)	Slovakya	02.04.1997 - 02.12.1999	86)	Senegal	14.11.2015 -
40)	Kuveyt	06.10.1997 - 13.12.1999	87)	Fildişi Sahili	29.02.2016 -
41)	Rusya	15.12.1997 - 31.12.1999	88)	Somali	03.03.2016 -
42)	Endonezya	25.02.1997 – 06.03.2000	89)	Çad	26.12.2017 -
43)	Litvanya	24.11.1998 – 17.05.2000	90)	Filistin	25.10.2018 -
44)	Hırvatistan	22.09.1997 - 18.05.2000	91)	Ruanda	01.12.2018 -
45)	Moldova	25.06.1998 - 28.07.2000	92)	Arjantin	01.12.2018 -
46)	Singapur	09.07.1999 - 27.08.2001	93)	Venezuela	03.12.2018 -

Tablo 3.4. Türkiye'nin taraf olduğu çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları

Kaynak: Gelir İdaresi Başkanlığı, 2020:140-141.

Türkiye'nin taraf olduğu çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarında düzenlenen gelir unsurları ise aşağıdaki gibidir³¹⁰:

- Gayrimenkul varlıklardan elde edilen gelirler,
- Ticari kazançlar,

³¹⁰ https://www.gib.gov.tr/uluslararası_mevzuat Erişim: 19.05.2019

- Uluslararası taşımacılık kazançları,
- Temettü gelirleri,
- Faiz gelirleri,
- Gayrimaddi Hak Bedelleri (Royalty gelirleri)
- Sermaye değer artış kazançları,
- Serbest meslek faaliyetlerinden elde edilen gelirler,
- Ücret gelirleri,
- Şirket yönetim kurulu üyelerinin gelirleri,
- Sanatçı ve sporcu gelirleri,
- Özel sektör çalışanlarının emekli maaşları,
- Kamu çalışanlarının ücret gelirleri ve emekli maaşları,
- Öğretmenler ve öğrencilerin elde ettikleri gelirler ve
- Diğer gelirler

Söz konusu anlaşmalarda çifte vergilendirmenin önlenmesi yöntemleri ve bunların hangi kapsamda uygulanacağı ise Tablo 3.5’te özetlenmiştir.

Taraf Ülke	Mahsup	İstisna
ABD	-ABD mukiminin Türkiye’de elde ettiği gelir üzerinden Türkiye’de ödediği vergi - ABD mukimine Türkiye’de mukim olan bir şirket tarafından ödenen temettü için temettü dağıtan şirket tarafından Türkiye’de ödenen vergi - Türkiye mukiminin ABD’de elde ettiği gelir üzerinden ABD’de ödediği vergi	-
Almanya (2011 sonrası)	- Türkiye mukiminin Almanya’da elde ettiği gelirler için Almanya’da ödediği vergi - Almanya mukiminin Türkiye’de elde ettiği temettü, faiz gayrimaddi hak bedelleri, sermaye değer artış kazançları, ücret yöneticilere yapılan ödemeler, sanatçı ve sporcu gelirleri ile ilgili olarak anlaşmada belirtilmiş durumlarda Türkiye’de ödenen vergi	-

Arnavutluk	- Arnavutluk mukiminin Türkiye’de elde ettiği gelir ve servet üzerinden Türkiye’de ödenen vergi - Türkiye mukiminin Arnavutluk’ta elde ettiği temettü, faiz, gayrimaddi hak geliri ve sermaye değer artış kazançlarıyla ilgili olarak anlaşmada belirtilmiş durumlarda Arnavutluk’ta ödenen vergi	- Mahsuba konu olduğu belirtilenler hariç olmak üzere Türkiye mukiminin Arnavutluk’ta elde ettiği gelir ve servet
Avusturalya	- Avusturalya mukiminin Türkiye’de elde ettiği gelirler için Türkiye’de ödediği vergi - Türkiye mukiminin Avusturalya’da elde ettiği gelirler için Avusturalya’da ödediği vergi	-
Avusturya (2010 sonrası)	- Türkiye mukimlerinin Avusturya’da elde ettiği gelirler için Avusturya’da ödenen vergi - Avusturya mukiminin Türkiye’de elde ettiği temettü, faiz, gayrimaddi hak geliri ve sermaye değer artış kazançlarıyla ilgili olarak anlaşmada belirtilmiş durumlarda Türkiye’de ödenen vergi	- Avusturya mukimlerinin Türkiye’de elde ettiği gelirler - Türkiye mukimi şirket tarafından Avusturya mukimi şirkete ödenen temettüler
Azerbaycan	- Azerbaycan mukiminin Türkiye’de elde ettiği gelirler üzerinden Türkiye’de ödenen vergi - Türkiye mukiminin Azerbaycan’da elde ettiği temettü, faiz, gayrimaddi hak geliri ve sermaye değer artış kazançlarıyla ilgili olarak anlaşmada belirtilmiş durumlarda Azerbaycan’da ödenen vergi	- Mahsuba konu olduğu belirtilenler hariç olmak üzere Türkiye mukiminin Azerbaycan’da elde ettiği gelir
B.A.E.	- Türkiye mukiminin B.A.E.’de elde ettiği gelir ve servet ve üzerinden B.A.E.’de ödenen vergi	-
Bangladeş	- Türkiye mukiminin Bangladeş’te elde ettiği temettü, faiz, gayrimaddi hak geliri ilgili olarak anlaşmada belirtilmiş durumlarda Bangladeş’te ödenen vergiler - Bangladeş mukiminin Türkiye’de elde ettiği gelir üzerinden Türkiye’de ödenen vergi	- Mahsuba konu olduğu belirtilenler hariç olmak üzere Türkiye mukiminin Bangladeş’te elde ettiği gelir

Belçika	- Karşılıklı olarak elde edilen temettü, faiz, gayrimaddi hak geliri ve sermaye değer artış kazançlarıyla ilgili olarak anlaşmada belirtilmiş durumlarda diğer akit devlette ödenen vergi	- Mahsuba konu olduğu belirtilenler hariç olmak üzere Belçika mukiminin Türkiye’de elde ettiği gelir - Mahsuba konu olduğu belirtilenler hariç olmak üzere Türkiye mukiminin Belçika’da elde ettiği gelir - Karşılıklı olarak hisse senetleri ve bonoların iktisap tarihinden itibaren bir yıl geçmeden elden çıkartılması dolayısıyla elde edilen sermaye değer artış kazançları
Beyaz Rusya	- Türkiye mukiminin Beyaz Rusya’da elde ettiği temettü, faiz, gayrimaddi hak geliri, varlıkların elden çıkarılmasından doğan kazançlarla ilgili olarak anlaşmada belirtilmiş durumlarda Beyaz Rusya’da ödenen vergiler - Beyaz Rusya mukiminin Türkiye’de elde ettiği gelir üzerinden Türkiye’de ödenen vergi	- Mahsuba konu olduğu belirtilenler hariç olmak üzere Türkiye mukiminin Beyaz Rusya’da elde ettiği gelir
Endonezya	- Türkiye mukiminin Endonezya’da elde ettiği temettü, faiz, gayrimaddi hak geliri, sermaye değer artış kazançları ilgili olarak anlaşmada belirtilmiş durumlarda Endonezya’da ödenen vergiler - Endonezya mukiminin Türkiye’de elde ettiği gelir üzerinden Türkiye’de ödenen vergi	- Mahsuba konu olduğu belirtilenler hariç olmak üzere Türkiye mukiminin Endonezya’da elde ettiği gelir
Estonya	- Türkiye mukiminin Estonya’da elde ettiği temettü, faiz, gayrimaddi hak geliri, ilgili olarak anlaşmada belirtilmiş durumlarda Estonya’da ödenen vergiler - Estonya mukiminin Türkiye’de elde ettiği gelir üzerinden Türkiye’de ödenen vergi	- Mahsuba konu olduğu belirtilenler hariç olmak üzere Türkiye mukiminin Estonya’da elde ettiği gelir
Fas	- Türkiye mukiminin Fas’ta elde ettiği temettü, faiz, gayrimaddi hak geliri, ilgili olarak anlaşmada belirtilmiş durumlarda Estonya’da ödenen vergiler - Fas mukiminin Türkiye’de elde ettiği gelir üzerinden Türkiye’de ödenen vergi	- Mahsuba konu olduğu belirtilenler hariç olmak üzere Türkiye mukiminin Fas’ta elde ettiği gelir

Finlandiya	- Karşılıklı olarak gelir üzerinden ödenen verginin diğer akit devlette ödenen vergilerin mahsubu	- Türkiye’de mukim bir şirket tarafından Finlandiya’da mukim olan ve temettüleri ödeyen şirketteki oy gücünün doğrudan %10’unu kontrol eden bir şirkete ödenen temettüler
Hindistan	- Türkiye mukiminin Hindistan’da elde ettiği temettü, faiz, gayrimaddi hak geliri, sermaye değer artış kazançları ilgili olarak anlaşmada belirtilmiş durumlarda Hindistan’da ödenen vergiler - Hindistan mukiminin Türkiye’de elde ettiği gelir üzerinden Türkiye’de ödenen vergi	- Mahsuba konu olduğu belirtilenler hariç olmak üzere Türkiye mukiminin Hindistan’da elde ettiği gelir
Hırvatistan	- Türkiye mukiminin Hırvatistan’da elde ettiği temettü, faiz, gayrimaddi hak geliri ilgili olarak anlaşmada belirtilmiş durumlarda Hırvatistan’da ödenen vergiler - Hırvatistan mukiminin Türkiye’de elde ettiği gelir üzerinden Türkiye’de ödenen vergi	- Mahsuba konu olduğu belirtilenler hariç olmak üzere Türkiye mukiminin Hırvatistan’da elde ettiği gelir
Hollanda	- Türkiye mukiminin Hollanda’da elde ettiği temettü, faiz, gayrimaddi hak geliri, sermaye değer artış kazançları ilgili olarak anlaşmada belirtilmiş durumlarda Hollanda’da ödenen vergiler - Hollanda mukiminin Türkiye’de elde ettiği temettü, faiz, gayrimaddi hak kazançları, bağımlı faaliyetler, müdürlere yapılan ödemeler, sanatçı ve sporcular ve emekli maaşları ile ilgili olarak anlaşmada belirtilmiş durumlarda Türkiye’de ödenen vergiler	- Mahsuba konu olduğu belirtilenler hariç olmak üzere Türkiye mukiminin Hollanda’da elde ettiği gelir - Hollanda mukiminin Türkiye’de uluslararası taşımacılık, ilişkili işletmeler, sanatçı ve sporcuların gelirleri, profesör ve öğretmenler ile öğrenciler ilişkin olanlar hariç olmak üzere elde ettiği gelirler anlaşma hükümlerinde belirtilen koşullar altında indirim yoluyla muafiyete tabi tutulacaktır.
İngiltere	- İngiltere mukiminin Türkiye’de elde ettiği ticari kazanç, gelir veya sermaye değer artış kazançları ile ilgili olarak anlaşmada belirtilmiş durumlarda Türkiye’de ödenen vergiler - Türkiye mukiminin İngiltere’de elde ettiği gelir üzerinden İngiltere’de ödenen vergi	-

İspanya	- Karşılıklı olarak gelir üzerinden ödenen verginin diğer akit devlette ödenen vergilerin mahsubu	- Mahsuba alternatif ve aynı gelire aynı anda uygulanmamak üzere anlaşmada yer alan hükümler doğrultusunda Türkiye’de mukim şirket tarafından İspanya’da mukim şirkete yapılan temettü ödemeleri
İsveç	- İsveç mukiminin Türkiye’de elde ettiği gelir üzerinden Türkiye’de ödenen vergi - Türkiye mukiminin İsveç’te elde ettiği uluslararası taşımacılık temettü, faiz, gayrimaddi hak bedelleri, sermaye değer artış kazançları ve müdürlere yapılan ödemelere ile ilgili olarak anlaşmada belirtilmiş durumlarda İsveç’de ödenen vergiler	- Mahsuba konu olduğu belirtilenler hariç olmak üzere Türkiye mukiminin İsveç’te elde ettiği gelir - Türkiye’de mukim olan bir şirket tarafından İsveç’te mukim olan bir şirkete ödenen temettüleri - İsveç mukiminin Türkiye’de ticari kazanç, sermaye değer artış kazançları, serbest meslek kazançlarına ilişkin olarak elde ettiği gelirler anlaşma hükümlerinde yer alan şartlar doğrultusunda istisna edilecektir
İsviçre	- İsviçre mukiminin Türkiye’de elde ettiği temettü, faiz, gayrimaddi hak bedelleri ile ilgili olarak anlaşmada belirtilmiş durumlarda Türkiye’de ödenen vergiler - Türkiye mukiminin İsviçre’de elde ettiği gelir üzerinden İsviçre’de ödenen vergi	- Mahsuba konu olduğu belirtilenler hariç olmak üzere İsviçre mukiminin Türkiye’de elde ettiği gelir
Kırgızistan	- Türkiye mukiminin Kırgızistan’da elde ettiği temettü, faiz, gayrimaddi hak bedelleri ile ilgili olarak anlaşmada belirtilmiş durumlarda Kırgızistan’da ödenen vergiler - Kırgızistan mukiminin Türkiye’de elde ettiği gelir üzerinden Türkiye’de ödenen vergi	- Mahsuba konu olduğu belirtilenler hariç olmak üzere Türkiye mukiminin Kırgızistan’da elde ettiği gelir
K.K.T.C.	- Türkiye mukiminin K.K.T.C.’de elde ettiği uluslararası taşımacılık, temettüleri, faiz, gayrimaddi hak gelirleri, sermaye değer artış kazançlarına ilişkin olarak anlaşma hükümlerinde belirtilen koşullar altında K.K.T.C.’de ödenen vergiler - K.K.T.C. mukiminin Türkiye’de elde ettiği gelirlere ilişkin olarak Türkiye’de ödenen vergiler	- Mahsuba konu olduğu belirtilenler hariç olmak üzere Türkiye mukiminin K.K.T.C.’de elde ettiği gelir - Türkiye’de mukim kurumlar arasında elde edilen temettülerin Türkiye’de kurumlar vergisine tabi tutulmaması şartıyla Türkiye mukimi bir devletin K.K.T.C. mukimi şirketten elde ettiği temettüleri

Letonya	- Türkiye mukiminin Letonya’da elde ettiği temettü, faiz, gayrimaddi hak bedelleri ile ilgili olarak anlaşmada belirtilmiş durumlarda Letonya’da ödenen vergiler -Letonya mukiminin Türkiye’de elde ettiği gelirler üzerinden Türkiye’de ödenen vergi	- Mahsuba konu olduğu belirtilenler hariç olmak üzere Türkiye mukiminin Letonya’da elde ettiği gelir
Litvanya	- Türkiye mukiminin Litvanya’da elde ettiği temettü, faiz, gayrimaddi hak bedelleri ile ilgili olarak anlaşmada belirtilmiş durumlarda Litvanya’da ödenen vergiler -Litvanya mukiminin Türkiye’de elde ettiği gelirler üzerinden Türkiye’de ödenen vergi	- Mahsuba konu olduğu belirtilenler hariç olmak üzere Türkiye mukiminin Litvanya’da elde ettiği gelir
Lüksemburg	- Türkiye mukiminin Lüksemburg’da elde ettiği gelir ve servet üzerinden Lüksemburg’da ödenen vergiler - Lüksemburg mukiminin Türkiye’de elde ettiği temettü, faiz, gayrimaddi hak bedelleri, sanatçı ve sporcuların gelirleri ile ilgili olarak anlaşmada belirtilmiş durumlarda Türkiye’de ödenen vergiler	- Mahsuba konu olduğu belirtilenler hariç olmak üzere Lüksemburg mukiminin Türkiye’de elde ettiği gelir ve servet - Lüksemburg mukimi şirketlerin sermayesinin en az %25’ine sahip olduğu Türkiye mukimi şirketten elde ettiği temettüler
Macaristan	- Türkiye mukiminin Macaristan’da elde ettiği gelir üzerinden Macaristan’da ödenen vergiler - Macaristan mukiminin Türkiye’de elde ettiği temettü, faiz, gayrimaddi hak bedelleri, ile ilgili olarak anlaşmada belirtilmiş durumlarda Türkiye’de ödenen vergiler	- Mahsuba konu olduğu belirtilenler hariç olmak üzere Macaristan mukiminin Türkiye’de elde ettiği gelir
Makedonya	- Türkiye mukiminin Makedonya’da elde ettiği temettü, faiz, gayrimaddi hak bedelleri, sermaye değer artış kazançları ile ilgili olarak anlaşmada belirtilmiş durumlarda Makedonya’da ödenen vergiler -Makedonya mukiminin Türkiye’de elde ettiği gelir ve servet üzerinden Türkiye’de ödenen vergiler	- Mahsuba konu olduğu belirtilenler hariç olmak üzere Türkiye mukiminin Makedonya’da elde ettiği gelir ve servet

Moldova	- Türkiye mukiminin Moldova’da elde ettiği temettü, faiz, gayrimaddi hak bedelleri, sermaye değer artış kazançları ile ilgili olarak anlaşmada belirtilmiş durumlarda Moldova’da ödenen vergiler - Moldova mukiminin Türkiye’de elde ettiği gelir üzerinden Türkiye’de ödenen vergiler	- Mahsuba konu olduğu belirtilenler hariç olmak üzere Türkiye mukiminin Moldova’da elde ettiği gelir
Polonya	- Türkiye mukiminin Polonya’da elde ettiği gelir ve servet üzerinden Polonya’da ödenen vergiler - Polonya mukiminin Türkiye’de elde ettiği temettü, faiz, gayrimaddi hak bedelleri ile ilgili olarak anlaşmada belirtilmiş durumlarda Türkiye’de ödenen vergiler	- Mahsuba konu olduğu belirtilenler hariç olmak üzere Polonya mukiminin Türkiye’de elde ettiği gelir ve servet
Slovakya	- Türkiye mukiminin Slovakya’da elde ettiği temettü, faiz, gayrimaddi hak bedelleri, sermaye değer artış kazançları ile ilgili olarak anlaşmada belirtilmiş durumlarda Slovakya’da ödenen vergiler -Slovakya mukiminin Türkiye’de elde ettiği gelirler üzerinden Türkiye’de ödenen vergi	- Mahsuba konu olduğu belirtilenler hariç olmak üzere Türkiye mukiminin Slovakya’da elde ettiği gelir
Sudan	- Türkiye mukiminin Sudan’da elde ettiği temettü, faiz, gayrimaddi hak bedelleri, sermaye değer artış kazançları ile ilgili olarak anlaşmada belirtilmiş durumlarda Sudan’da ödenen vergiler -Sudan mukiminin Türkiye’de elde ettiği gelirler üzerinden Türkiye’de ödenen vergi	- Mahsuba konu olduğu belirtilenler hariç olmak üzere Türkiye mukiminin Sudan’da elde ettiği gelir
Tayland	- Türkiye mukiminin Tayland’da elde ettiği temettü, faiz, gayrimaddi hak bedelleri, sermaye değer artış kazançları ile ilgili olarak anlaşmada belirtilmiş durumlarda Tayland’da ödenen vergiler -Tayland mukiminin Türkiye’de elde ettiği gelirler üzerinden Türkiye’de ödenen vergi	- Mahsuba konu olduğu belirtilenler hariç olmak üzere Türkiye mukiminin Tayland’da elde ettiği gelir

Karşılıklı Olarak Mahsup Yöntemi Benimsenen Ülkeler	
Bahreyn, Bosna Hersek, Brezilya, Bulgaristan, Cezayir, Çek Cum., Çin Halk Cum., Danimarka, Etiyopya, Filipinler, Fransa, Gambiya, Güney Afrika, Güney Kore, Gürcistan, İrlanda, İsrail, İtalya, Japonya, Katar (2009 sonrası), Kazakistan, Kosova Lübnan, Malezya, Malta, Meksika, Mısır, Moğolistan, Norveç (2012 sonrası), Özbekistan, Pakistan, Portekiz, Rusya, S. Arabistan, Singapur, Slovenya, Suriye, Tacikistan, Tunus, Türkmenistan, Umman, Vietnam, Yemen, Yeni Zelanda, Yunanistan	- Karşılıklı olarak gelir üzerinden ödenen verginin diğer akit devlette ödenecek vergiden mahsubu
İran, Kanada, Kuveyt, Romanya, Sırbistan-Karadağ, Ukrayna, Ürdün	- Karşılıklı olarak gelir ve servet ve üzerinden ödenen vergilerin diğer akit devlette mahsubu

Tablo 3.5. Türkiye'nin taraf olduğu anlaşmalarda kullanılan yöntemler ve kapsamı

Kaynak: Anlaşmaların çifte vergilendirmenin önlenmesi başlıklı maddelerinden derlenerek tarafımızca oluşturulmuştur.



4. ULUSLARARASI VERGİ ANLAŞMALARININ UYGULANMASI, YORUMLANMASI VE UYUŞMAZLIKLARIN ÇÖZÜMÜ

4.1. Vergi Anlaşmalarının Uygulanması

4.1.1. Vergi Anlaşmalarının Uluslararası Hukuk Bakımından Uygulanması

Çifte vergilendirme anlaşmaları uluslararası sözleşmelerdir; bunların oluşturulması ve sonuçları, Viyana Anlaşmalar Hukuku Sözleşmesi'nde yer alan kurallara göre belirlenir³¹¹. 22 Mayıs 1969'da kabul edilen sözleşme Birleşmiş Milletler Anlaşmalar Hukuku Konferansı tarafından 23 Mayıs 1969'da imzaya açılmıştır. 2020 yılı itibarıyla anlaşmayı 45 devlet imzalamış, 116 devlet de anlaşmaya taraf olmuş durumdadır³¹². Anlaşmalarla ilgili uluslararası teamül hukukunun mevcut normlarını düzenleyen Viyana Anlaşmalar Hukuku Sözleşmesi, aynı zamanda imzacı olmayan devletler açısından da bağlayıcı ve hem geçmiş hem de gelecekte imzalanacak anlaşmalara uygulanabilir kabul edildiğinden, iç hukuka özel olarak dahil edilmesi şart değildir³¹³.

Uluslararası hukuk bağlamında vergi anlaşmalarının uygulanmasına ilişkin genel kurallar sözleşmenin, anlaşmalara “riayet, uygulama ve yorumlama” başlıklı üçüncü bölümünde düzenlenmektedir.

Buna göre bu kurallardan ilki, sözleşmenin ilgili maddesinde “*Yürürlükteki her anlaşma ona taraf olanları bağlar ve tarafların onu iyi niyetle icra etmesi gerekir.*” şeklinde ifade edilen iyi niyet ilkesidir³¹⁴. Uluslararası hukukun temel ilkelerinden biri olan iyi niyet ilkesi, ahde vefa kuralı ve dürüstlük, adalet ve makul olmakla doğrudan alakalı ve uygulanması belirli bir zamanda uluslararası toplumda geçerli olan dürüstlük adalet ve makullük standartlarınca belirlenen diğer hukuk kurallarından türetilmiştir³¹⁵. Uluslararası Adalet Divanı iyi niyeti, anlaşmanın amacı ve tarafların anlaşmayı akdetme maksatlarının, lafzının önüne geçmesi olarak yorumlamıştır³¹⁶. Anlaşmalar egemen devletler arasında imzalanan bağlayıcı metinlerdir; devletler bu metinlere riayet etmeyen devletlerle vergi

³¹¹ Uckmar, a.g.e. s.165.

³¹² https://treaties.un.org/pages/ViewDetailsIII.aspx?src=TREATY&mtdsg_no=XXIII-1&chapter=23&Temp=mtdsg3&clang=_en Erişim:16.10.2020

³¹³ Rohatgi, a.g.e. s.27.

³¹⁴ Viyana Anlaşmalar Hukuku Sözleşmesi m.26.

³¹⁵ O'Connor, J. F. (1991). Good Faith in International Law, s.124'ten aktaran Engelen, F. A. (2004). Interpretation of Tax Treaties under International Law, IBFD, Amsterdam, s.462.

³¹⁶ Gabcikovo-Nagumaros Project (Hung. v. Slov.), 1997 I.C.J. 7 (Sept. 25), s.79 <https://www.icj-cij.org/files/case-related/92/092-19970925-JUD-01-00-EN.pdf> Erişim:16.10.2019

anlaşması yapmaya ilgi göstermeyeceklerdir³¹⁷. Sözleşmenin takip eden maddesinde yer alan “*Bir taraf bir andlaşmayı icra etmeme gerekçesi olarak iç hukukunun hükümlerine başvuramaz. Bu kural 46. maddeye bir halel getirmez.*”³¹⁸ hükmü, uluslararası anlaşmaların iyi niyetle uygulanması gerektiği şeklindeki ilkeyi kuvvetlendirmekte; birçok hukuk yapıcı anlaşmanın amacının, taraf devletlerin iç hukuklarını değiştirmek olduğu göz önüne alındığında, anlaşmaya riayet edilmemesine olağan bir gerekçe olarak iç hukukun kullanılmasının önüne geçmektedir³¹⁹. Bununla birlikte iç hukukun anlaşma akdetme yetkisiyle ilgili sözleşme hükümlerini (madde 46) saklı tutmaktadır.

Anlaşmaların hükümleri aksi belirtilmediği sürece anlaşmanın yürürlüğe girdiği tarihten önceki olaylar açısından bağlayıcı değildir³²⁰ ve akit devletlerin her birinin ülkelerinin tamamında geçerlidir³²¹. Viyana Anlaşmalar Hukuku Sözleşmesi uyarınca anlaşmalar, rızaları olmaksızın üçüncü devletler için hak ya da yükümlülük yaratmamaktadır³²². Ancak vergi anlaşmalarının genel anlamda iki devlet arasında yapılan çift taraflı anlaşmalar olduğu ve yalnızca akit devletlerin mukimlerine uygulandığı göz önüne alınırsa uluslararası hukukun getirdiği bu kuralın vergi anlaşmaları açısından bir anlam ifade etmediği başka bir deyişle ikili anlaşmalar olan çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarının üçüncü ülkeler için hak ya da yükümlülük ortaya çıkarmadığı görülmektedir.

Aynı konuyla ilgili birbirini takip eden anlaşmalarda ise uygulanacak olan usul Viyana Anlaşmalar Hukuku Sözleşmesi’nin 30. maddesinde düzenlenmektedir³²³. İlgili maddede,

³¹⁷ Arnold (2016), a.g.e. s.137.

³¹⁸ Viyana Anlaşmalar Hukuku Sözleşmesi m. 27.

Viyana Anlaşmalar Hukuku Sözleşmesi’nin 46. Maddesi:

“1. Bir Devlet, bir andlaşmayla bağlanma rızasının iç hukukunun andlaşma akdetme yetkisiyle ilgili hükümlerini ihlal etmek suretiyle açıklandığı vakıasına rızasını geçersiz kılan bir gerekçe olarak başvuramaz, meğer ki ihlal aşikar ve iç hukukunun temel önemi haiz bir kuralı ile ilgili olsun.

2. Bir ihlal, söz konusu meselede normal uygulamaya göre ve iyi niyetle hareket eden herhangi bir Devlet için objektif olarak açık görünüyorsa, aşikardır.”

³¹⁹ Schmalenbach, K. (2018). “Article 27. Internal law and observance of treaties” içinde ed. Dörr, O. ve Schmalenbach K. Vienna Convention on the Law of Treaties A Commentary, Second Edition Springer-Verlag GmbH, Heidelberg, ss.493-506, s.493.

³²⁰ Viyana Anlaşmalar Hukuku Sözleşmesi m.28.

³²¹ Viyana Anlaşmalar Hukuku Sözleşmesi m.29.

³²² Viyana Anlaşmalar Hukuku Sözleşmesi m.34.

³²³ Viyana Anlaşmalar Hukuku Sözleşmesi m.30 aşağıdaki gibidir

“Birleşmiş Milletler Şartı’nın 103 üncü maddesi saklı kalmak üzere, aynı konuyla ilgili olarak ardarda yapılan andlaşmaların tarafları olan Devletlerin hakları ve yükümlülükleri, aşağıdaki paragrafta uygun şekilde tespit edilecektir:

Bir andlaşma, bir önceki veya sonraki andlaşmanın hükümlerine tabi olduğunu veya onlarla bağdaşmaz addedilemeyeceğini belirttiği zaman, o diğer andlaşmanın hükümleri üstündür.

BM Anlaşmasının üstünlüğünün kabulünün ifade edilmesinin ardından taraf devletlerce üzerinde anlaşılan ihtilaf maddelerine atıf yapılmakta; böyle bir maddenin yokluğunda ise, müteakip anlaşmaların taraflarının aynı olup olmaması durumuna göre farklı kurallar getirmekte ve son olarak üstün bir anlaşmaya riayet edilmesi sebebiyle daha alt bir anlaşmanın ihlal edilmesi durumunda devletlerin sorumluluklarına ilişkin kurallar içermektedir³²⁴.

4.1.2. Vergi Anlaşmalarının İç Hukuk Bakımından Uygulanması

Uluslararası kamu hukuku kapsamındaki anlaşmalar olan çifte vergilendirme anlaşmalarının, genellikle anayasal bir konu olan iç hukukta nasıl uygulanacaklarına karar vermek akit devletlerin keyfiyetindedir³²⁵.

Bazı devletler, iç hukukun uluslararası hukuka bağlı ve tabi olduğu monistik ilkeyi “birleşme doktrini” takip ederken diğer ülkeler, ulusal ve uluslararası hukukun ayrı ayrı ele alındığı ve “dönüşüm doktrini” altında belirli bir ulusal mevzuat gerektirdiği “dualist doktrini” takip etmektedir³²⁶. Monistik doktrinin uygulandığı sistemlerde anlaşmalar, onaylandıkları anda yürürlüğe girmekte –bununla birlikte bazı ülkelerde parlamentonun bir kanunla uygun bulması şartı aranabilir- ve otomatik olarak iç hukukun bir parçası haline gelmektedir. Öte yandan düalist doktrinin takip edildiği ülkelerde, anlaşma hükümlerinin bir yasama tasarrufu ya da ikincil mevzuat ile iç hukuka dönüştürülmeden uygulanması mümkün değildir³²⁷.

Vergi anlaşması hükümlerinin iç hukukta uygulanabilir hale gelmesinin yanında üzerinde durulması gereken bir diğer nokta ise anlaşma hükümlerinin hukuk hiyerarşisi

Daha önceki bir andlaşmanın bütün tarafları aynı zamanda sonraki andlaşmaya da taraf olduğu fakat önceki andlaşma 59 uncu maddeye göre sona erdirilmediği veya yürürlüğü askıya alınmadığı zaman, daha önceki andlaşma sadece hükümlerinin sonraki andlaşmayla bağdaşması ölçüsünde uygulanır.

Sonraki andlaşmanın tarafları önceki andlaşmanın taraflarının tamamını kapsamadığı zaman:

a - her ikisine taraf olanlar arasında üçüncü paragrafta yer alan aynı kural uygulanır.

b - her iki andlaşmaya taraf olan bir Devletle sadece andlaşmaların birisine taraf olan bir Devlet arasında, her iki Devletin tarafı oldukları andlaşma bunların karşılıklı hak ve yükümlülüklerini yönetir.

Dördüncü paragraf hükümleri, 41. maddeye veya 60. maddeye göre bir andlaşmanın sona erdirilmesi ile veya yürürlüğünün askıya alınmasıyla ilgili herhangi bir meseleye veya bir Devletin başka bir Devlete karşı, başka bir andlaşma gereğince üstlendiği yükümlülüklerle bağdaşmayan bir andlaşmanın yapılması veya uygulanması sebebiyle bir Devlet için doğabilecek herhangi bir sorumluluk meselesine, halel getirmez.”

³²⁴ Von der Decken, K. (2018). “Article 30 Application of successive treaties relating to the same subject matter”, içinde ed. Dörr, O. ve Schmalenbach K. Vienna Convention on the Law of Treaties A Commentary, Second Edition, Springer-Verlag GmbH, Heidelberg, ss. 539-555, s.540.

³²⁵ Lang, a.g.e. s.32.

³²⁶ Uckmar, a.g.e. s.165.

³²⁷ Uckmar, a.g.e. s.165.

içindeki yeri, başka bir deyişle iç hukukta yer alan hükümler ile anlaşma hükümlerinin çatışması durumunda hangisinin üstün olacağıdır³²⁸.

Anlaşma hükümlerinin statüsü, ülkelerin anayasalarında iç hukuka göre kendilerine verilen önceliğe bağlıdır. Bu açıdan anayasal uygulamalar aşağıdaki gibi tanımlanabilir³²⁹:

- Arjantin, Fransa, İtalya, Japonya, Hollanda, İsviçre gibi ülkelerde anayasa, anlaşmanın özel bir yasa (lex specialis) olarak kendiliğinden yürürlüğe girmesini ve iç hukukun bir parçası haline gelmesini sağlar. Doğrudan uygulanan bir anlaşmanın, önceki ve sonraki ulusal yasalardan daha üstün bir statüsü vardır. Ulusal mevzuatın böyle bir anlaşmayı geçersiz kılması anayasal olarak imkansızdır.
- Belçika, Finlandiya, Almanya, İzlanda, İrlanda, Lüksemburg, Norveç, Peru, Portekiz, Singapur, İsveç gibi ülkelerde anayasa, uluslararası anlaşmaların parlamento tarafından onaylanmasını gerektirir; ancak, bu işlemin ardından anlaşma hükümleri üstün bir statü kazanmaktadır. Bu ülkeler her zaman açık yasal hükümler veya içtihat hukuku yoluyla anlaşma hükümlerine öncelik vermektedir. Anlaşma hükümleri, uluslararası yükümlülüklerin ihlal edilmesini önlemek amacıyla daha sonra çıkarılan ulusal vergi mevzuatını geçersiz kılmaktadır.
- Avusturya, Brezilya, Danimarka, Endonezya, İsrail, Kore, Sri Lanka, ABD gibi ülkelerde anayasa, anlaşma hükümlerini iç hukuktaki hükümlerle eş değer saymaktadır. Anlaşma hükümleri ile ulusal yasaların çatışması durumunda sonra gelen yasa özel yasayı geçersiz kılar (lex posterior derogat legi priori) kuralı gereği son çıkarılan yasa geçerli olmaktadır. Bu nedenle, müteakip yapılan yasa değişiklikleri anlaşmanın geçersiz kılınmasına ve uluslararası yükümlülüklerin ihlaline neden olabilmektedir.
- Avustralya, Kanada, Hindistan, Yeni Zelanda, Birleşik Krallık gibi parlamento egemenliğine dayanan ülkelerde uluslararası anlaşmaların özel bir statüsü yoktur ve parlamento kararı ile iç hukukun bir parçası haline gelir. Yalnızca yasama işleminin yapılması durumunda etkili olabilecek bir anlaşma, tipik olarak izleyen yasama işlemiyle geçersiz kılınabilir. Bu nedenle, parlamento, daha sonraki bir değişiklik veya yürürlükten kaldırma ile önceki bir anlaşmanın hükümlerini geçersiz kılabilir.

³²⁸ Yaltı Soydan, a.g.e. s.77

³²⁹ Rohatgi, a.g.e. s.35.

Türkiye’de uluslararası anlaşmaların iç hukuka karşı konumları incelendiğinde, anayasamızın³³⁰ 90. maddesinin 5. fıkrasında yer alan hüküm “*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.*” şeklinde olup, anlaşma hükümlerinin yasalarla eşit konumda olduğunu ifade etmekle birlikte devamında, anlaşmaların anayasaya aykırılık iddiası ile anayasa mahkemesine götürülemeyeceğini ve temel hak ve özgürlüklere ilişkin anlaşmalarla kanunlar arasında uyuşmazlık ortaya çıkması durumunda anlaşma hükümlerinin geçerli olacağını belirtilmiştir. Bu bağlamda anlaşmaların normlar hiyerarşisindeki yeri öğretide tartışmalı olsa da³³¹ anayasanın temel hak ve özgürlüklere ilişkin anlaşmaları ulusal yasalardan üstün olmasalar bile en azından ayrıcalıklı bir konuma getirdiği kabul edilebilecektir³³².

İlgili fıkra da geçen “usulüne uygun” ibaresi ise, aynı maddenin³³³ 1. fıkrasında yer alan “*Türkiye Cumhuriyeti adına yabancı devletlerle ve milletlerarası kuruluşlarla yapılacak andlaşmaların onaylanması, Türkiye Büyük Millet Meclisinin onaylamayı bir kanunla uygun bulmasına bağlıdır.*” hükmünü işaret etmektedir. Bu bağlamda Türkiye’nin yukarıda bahsi geçen ikinci grup ülkeler içinde yer aldığı ve monistik yaklaşımı benimsediği görülmektedir.

4.1.3. Anlaşmaların Yürürlüğe Girmesi, Tadil Edilmesi ve Sonlandırılması

Uluslararası anlaşmalar, anlaşma hükümlerinde yer alan şekil ve tarihte ya da müzakere eden devletlerin mutabık oldukları, böyle bir hükmün ya da mutabakatın

³³⁰ Türkiye Cumhuriyeti Anayasası, Resmî Gazete: Tarih: 9/11/1982, Sayı: 17863 (Mükerrer)

³³¹ Uluslararası anlaşmaların anayasanın da üzerinde konumlandığı görüşü için bkz. Gülmez, M. (2004). “Anayasa Değişikliği Sonrasında İnsan Hakları Sözleşmelerinin İç Hukuktaki Yeri ve Değeri”, Türkiye Barolar Birliği Dergisi, Sayı:54, ss.147-161, s.155 ve anlaşmaların mecliste adi çoğunlukla kabul ediliyor olmasından dolayı anlaşmalara kanun üstü bir değer atfedilemeyeceği görüşü için bkz. Gözler, K. (2000). Türk Anayasa Hukuku, Ekin Kitabevi, Bursa, s.451-454

³³² Soysal, M. (1997). “Uluslararası Andlaşmalar Konusunda Anayasa Yargısı”, Anayasa Yargısı Dergisi, Cilt:14, ss.171-187, s.171-172.

³³³ Anayasa m.90. Ayrıca aynı maddenin 2. Fıkrasında yer alan “*Ekonomik, ticari veya teknik ilişkileri düzenleyen ve süresi bir yılı aşmayan andlaşmalar, Devlet Maliyesi bakımından bir yüklenme getirmemek, kişi hallerine ve Türklerin yabancı memleketlerdeki mülkiyet haklarına dokunmamak şartıyla, yayımlanma ile yürürlüğe konabilir.*” hükmü ile anlaşmaların onaylanmasına ilişkin düzenlemenin istisnaları belirtilmiş ancak bu anlaşmaların iki ay içinde meclisin bilgisine sunulacağı hüküm altına alınmıştır.

yokluğunla tüm tarafların anlaşmaya bağlanma rızasının ardından yürürlüğe girer³³⁴. Vergi anlaşmalarının yürürlüğe girmesine ilişkin hükümler anlaşma metinlerinde yer almaktadır. Her iki model anlaşmada da anlaşmaların en kısa sürede onaylanacağı ve onay belgelerinin karşılıklı olarak değiştirileceği belirtilmektedir. Anlaşmanın onay belgelerinin teati edilmesi ile yürürlüğe girecek olmasının yanında anlaşma hükümlerinin etkili olacağı tarihler anlaşma tarafları için ayrı ayrı belirlenebilmektedir³³⁵.

Vergi anlaşmalarından yer alan tarihler³³⁶:

- İmza tarihi: Her iki devlette de anlaşma hükümlerinin uygulanacağı vergilerin listesinin (Kavranan Vergilerin) belirlendiği tarihtir. Bununla birlikte anlaşmanın imza tarihinden sonra mevcut vergilere ek ya da onların yerine getirilecek benzer nitelikte vergiler için uygulanacağı hükmü de genellikle anlaşmalara eklenmektedir.
- Yürürlük tarihi: Anlaşmanın devletler açısından bağlayıcılık kazandığı tarihtir. Anlaşma her devletin diğer akit devletine, anlaşmanın yürürlüğe girmesi için iç hukukta atılması gereken adımların tamamlandığını bildirmesini gerektirmektedir. Anlaşmalar bu bildirimi takip eden belli bir gün sonra yürürlüğe girer.
- Uygulanma tarihi: Yürürlüğe girme tarihinden farklı olarak, vergiler açısından anlaşmanın uygulanmaya başlayacağı tarihi ifade etmektedir. Genellikle anlaşmanın yürürlüğe girdiği takvim yılını izleyen mali yılbaşından itibaren şekilde ifade edilmektedir.

Vergi anlaşmaları da tıpkı iç mevzuat gibi zaman içinde güncellenmeyi gerektirmektedir. Anlaşmalar kabul edildikten sonra akit devletlerinin karşılıklı rızasıyla küçük ya da büyük değişikliklerin yapılması mümkündür. Devletlerin, uluslararası hukukta yürürlüğe girmeden önce tıpkı anlaşmalar gibi onaylanmaları gereken ancak akdedilmeleri anlaşmalardan daha kısa süren, en basit tabiriyle farklı bir isim altındaki anlaşmalar olan protokoller yoluyla anlaşmaları tadil etmeleri olağan bir durumdur³³⁷.

Uluslararası anlaşmaların, ilgili anlaşmanın hükümlerine uygun olarak ya da tarafların karşılıklı rızası ile askıya alınmaları³³⁸ veya sonlandırılmaları³³⁹ mümkündür. Bununla

³³⁴ Viyana Anlaşmalar Hukuku Sözleşmesi m.24.

³³⁵ OECD Model Vergi Anlaşması, m.31, BM Model Vergi Anlaşması, m.30.

³³⁶ Rohatgi, a.g.e. s.31.

³³⁷ Arnold (2016), a.g.e. s.144.

³³⁸ Viyana Anlaşmalar Hukuku Sözleşmesi m.57.

³³⁹ Viyana Anlaşmalar Hukuku Sözleşmesi m.54.

birlikte anlaşmanın akit devletlerinin biri tarafından esaslı şekilde ihlal edilmesi diğer devletin anlaşmayı askıya alması ya da sonlandırması için gerekçe oluşturabilmektedir³⁴⁰. Anlaşmanın askıya alınması ya da sonlandırılmasına sebebiyet verebilecek unsurlardan bir diğeri de anlaşmanın icrasının imkansız hale gelmesidir. Anlaşmanın uygulanması için zaruri olan bir nesnenin kalıcı olarak ortadan kalkması ya da tahrip olması anlaşmanın sonlanması, bu durum geçici ise anlaşmanın icrasının imkansızlığı nedeniyle askıya alınmasına zemin teşkil edebilmektedir³⁴¹.

Vergi anlaşmaları, taraflardan birinin talebi ile anlaşmanın sonlandırılmasını sağlayan sonlandırma hükümleri içermektedir. Akit devletler karşılıklı rıza ile herhangi bir zamanda anlaşmayı sonlandırabilirler. Her iki model anlaşmanın da ilgili maddelerinde, akit devletlerinden birinin, cari yılın sonundan en geç altı ay önce diğer akit devlete sonlandırma bildirimini yapmak suretiyle, takip eden yılbaşından itibaren tek taraflı olarak anlaşmayı sonlandırabileceği hüküm altına alınmıştır³⁴².

4.2. Vergi Anlaşmalarının Yorumlanması

Hukukta yorum, kuralların gerektiği gibi uygulanabilmesi için anlam ve kapsamının açık şekilde belirlenmesini gerektiğinden, bir hükmün gerçekte ne ifade ettiğinin belirlenmesi faaliyetidir³⁴³. Bu bakımdan vergi anlaşmalarının doğru uygulanabilmesi için anlaşma hükümlerinin, anlamının kavranması ve akit devletlerin iradelerinin sağlıklı biçimde anlaşılabilmesi için yorumlanmaları gerekmektedir³⁴⁴.

Vergi anlaşmalarının yorumlanması, iç hukuk kurallarının yorumlanmasından metodolojik olarak farklılık arz etmemekle birlikte³⁴⁵ anlaşmaların yorumlanmaları aşağıda belirtilen açılardan farklılaşmaktadır³⁴⁶:

- Vergi anlaşmaları, uluslararası hukukun bir parçası olduğundan uluslararası teamül hukukunun kurallarına tabidir; bu bakımdan yorum kuralları iç hukukta uygulananlardan farklıdır.

³⁴⁰ Viyana Anlaşmalar Hukuku Sözleşmesi m.60.

³⁴¹ Viyana Anlaşmalar Hukuku Sözleşmesi m.61.

³⁴² OECD Model Vergi Anlaşması, m.32, BM Model Vergi Anlaşması, m.31.

³⁴³ Şenyüz, Yüce ve Gerçek, a.g.e s.55.

³⁴⁴ Yaltı Soydan, a.g.e. s.86.

³⁴⁵ Arnold (2016), a.g.e. s.147, "Uluslararası hukukta da lafzi, sistematik, amaçsal ve tarihsel yorum yöntemleri kullanılmaktadır" Lang, a.g.e. s.37.

³⁴⁶ Rohatgi, a.g.e. s.38-39, Arnold (2016), a.g.e. s.147.

- Vergi anlaşmaları, çift taraflı olduğundan yorumda akit devletlerin ikisinin de amaçları göz önünde bulundurulmalıdır.
- Vergi anlaşmaları, uluslararası yapıları gereği iç hukuka göre daha geniş kapsamlıdır,
- Vergi anlaşmalarında genellikle iç hukukta kullanılmayan terimler yer almaktadır.
- İç hukukun aksine vergi anlaşmaları, vergisel yükümlükler getirmek yerine çifte vergilendirmeden kaçınmak adına genel kuralları belirlemektedir.
- Her iki model anlaşma ve bunların şerhlerinin iç hukuk bağlamında karşılıkları bulunmamaktadır.

Vergi anlaşmaları uluslararası hukukun birer parçası olduklarından, uluslararası teamül hukukunun kurallar sisteminin belirlendiği Viyana Anlaşmalar Hukuku Sözleşmesi'ne tabidirler. Bu bağlamda VAHS'nin "Anlaşmaların Yorumu" başlıklı üçüncü kısmında yer alan 31-33. maddeleri vergi anlaşmalarının yorumlanmasında takip edilecek kuralları içermektedir. Bunun yanında, model vergi anlaşması şerhlerinin, VAHS kapsamında tamamlayıcı yorum kaynağı olarak değerlendirilmeleri mümkündür³⁴⁷. VAHS'deki yorum kurallarının tamamlayıcısı olarak belirli şartlar altında anlaşmada tanımlanmamış terimlerin yorumu ile ilgili olarak bir gönderme hükmü ile iç hukukun yetkili kılınması da söz konusudur³⁴⁸.

4.2.1. Genel Yorum Kuralları

VAHS'nin genel yorum kuralı başlıklı 31. maddesi³⁴⁹, uluslararası anlaşmaların yorumunda uygulanacak temel kuralları belirlemektedir. Maddenin ilk fıkrasında

³⁴⁷ Lang, M. ve Brugger, F. (2008). "The Role Of The OECD Commentary In Tax Treaty Interpretation", Australian Tax Forum, Sayı:23 ss.95-108, s.98.

³⁴⁸ Yaltı Soydan, a.g.e. s.94.

³⁴⁹ İlgili madde

1. Bir anlaşma, hükümlerine anlaşmanın bütünü içinde ve konu ve amacının ışığında verilecek alelade manaya uygun şekilde iyi niyetle yorumlanır.

2. Bir anlaşmanın yorumu bakımından, (anlaşmanın) bütünü, girişini ve eklerini içine alan metne ilaveten, aşağıdakileri kapsar:

a - Anlaşmanın akdedilmesi ile bağlantılı olarak bütün taraflar arasında yapılmış olan anlaşmayla ilgili herhangi bir anlaşma;

b - anlaşmanın akdedilmesi ile bağlantılı olarak bir veya daha fazla tarafça yapılan ve diğer taraflarca anlaşmayla ilgili bir belge olarak kabul edilen herhangi bir belge.

3. Anlaşmanın bütünü ile birlikte aşağıdakiler (de) dikkate alınır:

a - Taraflar arasında anlaşmanın yorumu veya hükümlerinin uygulanması ile ilgili olarak yapılan daha sonraki (tarihli) herhangi bir anlaşma,

b - Tarafların anlaşmanın yorumu konusundaki mutabakatını tespit eden anlaşmanın uygulanması ile ilgili daha sonraki herhangi bir uygulaması.

c- Taraflar arasındaki ilişkilerde milletlerarası hukukun tatbiki kabil herhangi bir kuralı.

4. Tarafların bir terime özel bir mana vermek istedikleri tespit edilirse, o terime o mana verilir.

anlaşmaların yorumlanmasında, sistematik, amaçsal ve lafzi yorum yöntemlerinin kullanılacağını ve yorumun iyi niyetle yapılacağı vurgulanmaktadır.

26. maddedeki ahde vefa ilkesini olduğu gibi takip eden iyi niyet, anlaşmada kullanılan terimlerin mecaz değil, olağan anlamlarının esas alınması ve olağan anlamın soyut olarak değil, anlaşmanın amaç ve hedefi bağlamında belirlenmesi şeklindeki üç ayrı prensibi tek çatı altında birleştiren genel yorum kuralı³⁵⁰, bahsi geçen bu yöntemler arasında hiyerarşik ya da kronolojik bir sıralama belirlememekte ancak bütün bu yöntemlerin simültane olarak kullanılacağı bir ortam yaratmaktadır³⁵¹.

Anlaşmanın ilgili maddesi, metnin, tarafların iradelerinin gerçek ifadesi olarak kabul edilmesi gerektiği görüşüne dayanmaktadır. Dolayısıyla yorumun başlangıç noktası, tarafların iradelerinin en baştan araştırılması değil, metnin anlamının açıklanmasıdır³⁵². Metnin anlamı ortaya çıkartılırken anlaşma hükümlerinde yer alan terimlerin olağan anlamları kullanılmalıdır; ancak, terimlerin olağan anlamı mutlaka gündelik kullanım anlamına gelmez. Uluslararası bağlamda var olan bir ortak kullanım ya da anlaşmanın tarafları arasında geliştirilmiş mutlak bir kullanım biçimi veya vergi hukuku gibi spesifik alanlarda geliştirilmiş teknik dil, terimin olağan anlamı olarak kabul edilebilecektir³⁵³. Anlaşmanın yorumlanmasında lafzi yaklaşımın benimsenmiş olması öznel unsurların tamamen dışlandığı anlamına değil; bu unsurların anlaşmanın amacına atfedildiği anlamına gelmektedir. VAHS’de yer alan amaç terimi akit devletlerin öznel niyetlerini değil, bir bütün olarak anlaşmanın amacına atıfta bulunmaktadır³⁵⁴.

İkinci fıkrada, birinci fıkrada yer alan “bütün” kavramının kapsamının ne olduğu açıklanmaktadır. Buna göre anlaşmanın bütünü, giriş ve ekleri ile birlikte “*andlaşmanın akdedilmesi ile bağlantılı olarak bütün taraflar arasında yapılmış olan andlaşmayla ilgili herhangi bir anlaşma*” ve “*andlaşmanın akdedilmesi ile bağlantılı olarak bir veya daha fazla tarafça yapılan ve diğer taraflarca andlaşmayla ilgili bir belge olarak kabul edilen herhangi bir belge*” anlaşmanın yorumlanması bakımından “bütün” kavramının kapsamına

³⁵⁰ UN. (1971). United Nations Conference On The Law Of Treaties First And Second Sessions Vienna, 26 March- 24 May 1968 And 9 April- 22 May 1969, Official Records, Documents of the Conference, New York, s. 40.

³⁵¹ Dörr, O, (2018). “Article 31 General rule of interpretation”, içinde ed. Dörr, O. ve Schmalenbach K. Vienna Convention on the Law of Treaties A Commentary, Second Edition, Springer-Verlag GmbH, Heidelberg, ss.560-616, s.580.

³⁵² UN (1971), a.g.e. s.40.

³⁵³ Vogel, a.g.e. s.35.

³⁵⁴ Vogel, a.g.e. s.35.

girmektedir³⁵⁵. 31. maddenin 2. fıkrasında tanımlanan anlaşmanın bütününi oluşturan bu iki tip belgenin anlaşmanın ayrılmaz bir parçası olması şart değildir. Bunların anlaşmanın gerçek bir parçası olup olmayacağı her bir ayrı durum için tarafların niyetlerine bağlıdır³⁵⁶.

İlgili fıkarda bahsi geçen ilgili belgelerin bir anlaşmanın harici/dışsal bağlamında olması, tüm tarafların uzlaşısına konu olması, tarafların anlaşma yürürlüğe girdiğinde yükümlülük taşıyacak olan devletler olması, belgenin anlaşmanın içeriği ile bağlantılı olması ve ilgili uzlaşının anlaşmanın akdedilmesine belli bir zamansal yakınlık taşıması şeklinde dört koşula bağlanmıştır³⁵⁷.

Üçüncü fıkarda ise anlaşmanın bütününi yanında yorum yapılırken dikkate alınacak diğer unsurlar sıralanmaktadır. Bunlardan ilki “a” bendinde yer alan anlaşmanın yorumlanması ya da hükümlerinin uygulanmasına ilişkin olarak müteakiben taraflarca yapılacak anlaşmalardır³⁵⁸. Bununla birlikte, bir hükmün yorumu ile ilgili olarak anlaşmanın yapılmasından önce taraflarca varılan uzlaşılar benzer şekilde, anlaşmanın yapılmasından sonra gerçekleşen bu tür bir uzlaşısı da anlaşmanın yorumlanması noktasında dikkate alınmalıdır³⁵⁹. Anlaşmanın tarafları prensip olarak müteakip uzlaşısı veya anlaşmalar yapmak konusunda herhangi bir sınırlamaya tabi değildir ve yorumlama bağlamında varılacak olan uzlaşısı ya da yapılacak olan müteakip anlaşmaların taşıması gereken şekli bir şart yoktur³⁶⁰.

İlgili fıkranın “b” bendinde, anlaşmanın uygulanmasında, akit devletlerin anlaşmanın yorumlanmasına ilişkin olarak uzlaşısını tesis eden herhangi bir müteakip uygulamanın anlaşmanın bütünü ile birlikte dikkate alınacak bir diğer unsur olduğu belirtilmektedir³⁶¹. Akit devletler arasında ve süreklilik arz eden bu tür uygulamalar uzlaşısı ile tesis edilmiş yorum anlamına gelmekte ancak yorum ile anlaşmanın tadil edilmesi arasındaki sınırı belirsizleştirmektedir³⁶².

Üçüncü fıkranın “c” bendinde ise, taraf devletler arasındaki ilişkilerde uygulanabilecek olan herhangi bir uluslararası hukuk kurallarının da anlaşmanın bütünüyle

³⁵⁵ Viyana Anlaşmalar Hukuku Sözleşmesi m.31/2.

³⁵⁶ UN (1971) a.g.e. s.41

³⁵⁷ Dörr, a.g.e. s.590

³⁵⁸ Viyana Anlaşmalar Hukuku Sözleşmesi m.31/3a.

³⁵⁹ UN (1971), a.g.e. s.41.

³⁶⁰ Dörr, a.g.e. s.594.

³⁶¹ Viyana Anlaşmalar Hukuku Sözleşmesi m.31/3b.

³⁶² Dörr, a.g.e. s.595-596.

birlikte yorum açısından göz önünde bulundurulacak bir diğer unsur olduğu belirtilmektedir³⁶³.

Genel yorum kuralının yer aldığı VAHS'nin 31. maddesinin son fıkrasında ise esas itibarıyla birinci fıkrada yer alan terimlerin olağan anlamlarıyla kullanılması kuralının bir istisnası olarak, taraf devletlerin anlaşmada yer alan terimlere özel bir anlam yüklemek istemeleri durumunda, terime yüklenen bu anlamın anlaşmanın uygulanması ve yorumlanması noktasında esas alınacağı ifadesi hüküm altına alınmış bulunmaktadır³⁶⁴. Bu noktada bahsi geçen özel anlam iki şekilde ortaya çıkabilmektedir. Bunlardan ilki bir anlaşmanın şartlarının, anlaşmanın kapsadığı belirli alan nedeniyle teknik veya “özel anlamı” olmasıdır -ki bu durumda özel anlam halihazırda anlaşmanın amaç ve hedefi bağlamında olağan anlam durumundadır- ikincisi ise taraf devletlerin terimi kullanma biçiminden dolayı olağan anlamından farklı anlam ifade etmesi durumudur³⁶⁵. Ancak böyle bir durumda terimin özel anlamında kullanılmış olmasına ilişkin ispat yükü bu iddiada bulunan tarafta olacaktır³⁶⁶.

4.2.2. Tamamlayıcı Yorum Kuralları

Uluslararası anlaşmaların yorumlanmasında temel oluşturacak genel yorum kurallarının yanında VAHS'nin “Tamamlayıcı Yorum” başlıklı 32. maddesi³⁶⁷ belirli şartlarda tamamlayıcı yorum araçlarına başvurulabileceğini hüküm altına almaktadır. Maddenin başlığında yer alan tamamlayıcı kelimesi, maddenin alternatif özerk yorumlama araçları sağlamaktan ziyade, genel yorum kurallarının çerçevesini çizdiği yorumlama faaliyetine yardımcı olmak amacı taşıdığını ifade etmektedir³⁶⁸.

Eğer genel yorum kuralların altında yapılan yorumdan çıkan anlam muğlak ve anlaşılmazsa ya da açık şekilde absürt ve mantık dışı ise anlaşmanın hazırlık çalışmaları ve yapılma şartları da dahil olmak üzere tamamlayıcı yorum araçlarına başvurulabilecektir. Aksi durumda tamamlayıcı yorum araçları yalnızca genel yorum kuralları altında çıkarılan

³⁶³ Viyana Anlaşmalar Hukuku Sözleşmesi m.31/3c.

³⁶⁴ Viyana Anlaşmalar Hukuku Sözleşmesi m.31/4.

³⁶⁵ Dörr, a.g.e. s.613.

³⁶⁶ UN (1971) a.g.e. s.42.

³⁶⁷ İlgili madde

31. maddenin uygulanmasından hasil olan manayı teyid etmek veya 31. maddeye göre yapılan yorum,

a - manayı muğlak veya anlaşılmaz bırakıyorsa,

b - çok açık bir şekilde saçma olan veya makul olmayan bir sonuca götürüyorsa, manayı tespit etmek için anlaşmanın hazırlık çalışmalarına ve yapılma şartları dahil, tamamlayıcı yorum araçlarına başvurulabilir.

³⁶⁸ UN (1971), a.g.e. s.43.

anlamın teyit edilmesi amacıyla kullanılacaktır³⁶⁹. VAHS’de 31. maddenin yansıttığı yorum yöntemlerinin yanında tarihi yoruma atıf yapılan tamamlayıcı yorum araçlarının neler olduğu sayılmayıp yalnızca hazırlık çalışmaları ve anlaşmanın yapıldığı şartların bunlara dahil olduğu belirtildiğinden tamamlayıcı yorum araçlarının bu ikisiyle sınırlı olmadığı kabul edilmelidir³⁷⁰.

Hazırlık çalışmaları, anlaşma yapılmadan önce müzakere eden devletlerce üretilmiş taslakları, muhtıraları, şerhleri ve diğer beyan ve gözlemler gibi her türlü ilişkili belgeyi içine alan bir kavram olup anlaşmaların yorumlanmasında kullanılabilmesi için, objektif biçimde değerlendirilebilir, ortak bir anlayışı yansıtan tüm müzakerecilerin erişimine açık ve incelenen anlaşma ile doğrudan bağlantılı olmalıdır³⁷¹.

Vergi anlaşmalarının yorumlanması söz konusu olduğunda başvurulacak kaynaklardan biri de model anlaşma şerhleridir. Model anlaşmalar, içlerinde barındırdıkları maddelerdeki hükümlerin açıklandığı anlaşmaya ek şerhlere sahiptir³⁷². OECD model anlaşması ve şerhleri OECD Mali İşler Komitesi, BM model anlaşması ve şerhleri de Birleşmiş Milletler tarafından görevlendirilen Vergi Meselelerinde Uluslararası İşbirliğine Dair Uzmanlar Komitesi’nin anlaşmanın hükümleri ve spesifik durumlardaki uygulanmasına ilişkin görüşlerini yansıtmaktadır³⁷³. Uluslararası vergi hukukunun gelişiminde özel bir öneme sahip olan şerhler, anlaşmaların uygulanmasında ve yorumlanmasında ve özellikle uyumsuzlukların çözülmesinde oldukça faydalıdır³⁷⁴. Gerek ülkelerin vergi idarelerince detaylara ilişkin gündelik sorulara ve çeşitli hükümlerin amaçlarını kapsayan daha büyük problemlerin çözümünde, gerekse mükelleflerce ticari işlemlerini ve yatırımlarını planlarken bu şerhlerden sıklıkla faydalanılmaktadır³⁷⁵.

Ayrıca OECD model anlaşması, şerhlerde yer alan yorumlara muvafakat edemeyen üye ülkelerin isteği doğrultusunda söz konusu maddenin o ülke tarafından uygulanma şeklini gösteren mütalaalar³⁷⁶ ve ilgili maddelerin şerhlerine kaydedilen, ülkelerin yoruma ilişkin farklı görüşlerinin ifade edildiği çekinceleri de içinde barındırmaktadır³⁷⁷. Benzer şekilde

³⁶⁹ Viyana Anlaşmalar Hukuku Sözleşmesi m.32.

³⁷⁰ Yaltı Soydan, a.g.e. s.91.

³⁷¹ Dörr, a.g.e. s.621-624.

³⁷² Yaltı Soydan, a.g.e. s.92.

³⁷³ Rohatgi, a.g.e. s.43.

³⁷⁴ OECD (2017a), a.g.e. s.18.

³⁷⁵ OECD (2017a), a.g.e. s.18-19.

³⁷⁶ OECD (2017a), a.g.e. s.19.

³⁷⁷ OECD (2017a), a.g.e. s.19.

BM model anlaşmasında da, pratik nedenlerle anlaşma metninde bunları tekrar etmektense OECD modelinde yer alan, spesifik ülkelerin anlaşmayı uygulama ve yorumlama biçimlerinin ifadesi olan bu unsurların kullanılmasının faydalı olacağı belirtilmektedir³⁷⁸.

Model anlaşma şerhleri, VAHS'nin 31/1 maddesi gereğince, terimlerin olağan anlamı ya da anlaşmanın amaç ve hedefinin belirlenmesinde kullanılabileceği gibi vergi anlaşmasının uygulanmasına yönelik olarak müteakip uygulamalardan kabul edilerek VAHS 31/3(b) maddesi kapsamında değerlendirilebilir³⁷⁹. Bunun yanında model anlaşmaları ve onların eklerinde yer alan şerhlerin VAHS'nin 32. Maddesi kapsamında tamamlayıcı yorum araçlarından biri olarak kullanılması da mümkündür³⁸⁰. Ancak bu anlaşma ve şerhlerin yorum aracı olarak kullanılabilmeleri için yorumlanmaya çalışılan anlaşma hükmünün yorumlamada kullanılmak istenen model anlaşmaya dayanması gerekmektedir³⁸¹.

Model anlaşma şerhlerinin VAHS karşısındaki konumunun belirlenebilmesine yönelik olarak dört aşamalı şu görüşün benimsenmesi faydalı olacaktır³⁸²:

- 1- Eğer bir terim orijinal model anlaşma metninde yer alıyor ve şerhinde açıklanıyorsa, o terimin uluslararası vergi dilinin bir parçası haline geldiği, bu nedenle o terime ithaf edilen anlamın VAHS 31/1 kapsamında olağan anlam olduğu varsayılmalıdır.
- 2- Eğer bir terim revize edilmiş bir modelde ilk kez kullanılıyorsa, o terime ithaf edilen anlam da aradaki zamanda olağan anlam olarak kabul edilmelidir. Ancak anlaşma revize modelin sunumunu takip eden ilk yıllarda yapıldıysa bu durum şüphelidir.
- 3- Eğer bir terime verilen anlam, olağan anlam değilse, bunun VAHS 31/4 kapsamında bir özel anlam olup olmadığı belirlenmelidir. Ancak bu durum yalnızca söz konusu anlaşmanın yapılması ile şerhte yapılan değişiklik arasında yeterli zaman geçmesiyle meşruluk kazanır.

³⁷⁸ UN (2017), a.g.e. s.xv.

³⁷⁹ Linderfalk, U. Ve Hilling, M. (2015). "The Use of OECD Commentaries as Interpretative Aids- The Static/Ambulatory-Approaches Debate Considered from the Perspective of International Law", Nordic Tax Journal, Cilt:1 ss.34-59, s.58.

³⁸⁰ Vogel, a.g.e. s.40.

³⁸¹ Lang ve Brugger, a.g.e. s.98.

³⁸² Vogel, K. (2000). "The Influence Of The OECD Commentary On Treaty Interpretation ", Bulletin for International Taxation, Cilt: 54 Sayı: 12, ss. 612-616, s.616'dan aktaran Steenkamp, L. (2017). "The Use Of The Oecd model Tax Convention As An Interpretative Aid: The Static Vs Ambulatory Approach Debate Considered From A South African Perspective", Journal of Economic and Financial Sciences, Cilt: 10, Sayı:2 ss.195-205, s. 204-205

- 4- Eğer anlam çok yeniyse, şerh yine de VAHS 31/2 kapsamında tamamlayıcı yorum aracı olarak kullanılabilecektir.

Bu noktada ortaya çıkan bir diğer soru ise, model anlaşma şerhleri –özellikle de OECD Modeli- sıklıkla güncellendiğinden, yorumlama faaliyeti sırasında değişen şerhlerin konumunun ne olacağıdır. OECD’nin yaklaşımı, yapılan değişikliklerin, değiştirilen anlaşma hükümlerinin özü itibarıyla farklı olması durumunda değişiklikten önce yapılmış olan anlaşmaların uygulama ve yorumunda kullanılamayacağı, diğer değişiklik ve ilavelerin ise yorum anlamında bağlayıcı olacağı yönündedir³⁸³.

4.2.3. İki ya da Daha Fazla Dilde Yazılan Anlaşmaların Yorumlanması

VAHS’nin 33. maddesi iki ya da daha fazla dilde yazılan anlaşmaların yorumlanmasını düzenlemektedir. İlgili maddeye göre anlaşmada aksi belirtilmediği ya da taraflarca uyuşmazlık durumunda hangi dildeki metnin geçerli olacağı üzerinde anlaşılmadıkça, anlaşma metinleri her iki dilde de eşit derecede geçerli olacaktır³⁸⁴. Anlaşmaların yapıldıkları dillerin dışındaki bir dildeki versiyonu anlaşmada belirtilerek ya da tarafların uzlaşısıyla geçerli sayılabilir³⁸⁵. Anlaşmada yer alan terimlerin her resmi metinde aynı anlamı ifade ettikleri varsayılmaktadır³⁸⁶. Belirli bir metnin geçerli olacağının belirtildiği durumlar hariç olmak üzere, metinler karşılaştırıldığında, 31 ve 32. maddelerin uygulanmasının ortadan kaldıramadığı bir farklılık ortaya çıkarsa, anlaşmanın amacı ve hedefi doğrultusunda metinleri en iyi şekilde uzlaştıran anlam kabul edilecektir³⁸⁷.

4.2.4. Özel Yorum Kuralları

4.2.4.1. Terimlerin model anlaşmaların 3/2. maddesi kapsamında yorumlanması

Anlaşma metinlerinin tarafların iradesini tam olarak yansıttığı bu nedenle hükümlerde yer alan terimlerin yorumlanmasında anlaşma metninin esas kabul edilmesi gerektiği daha önce vurgulanmıştır. Bir terim, anlaşmada tanımlanmış ise anlaşmada yer alan şekliyle kullanılmak durumundadır. Bununla birlikte, terimin anlaşmada tanımının yapılmaması durumunda bir gönderme hükmü ile anlaşmaya taraf olan devletlerin iç hukuklarının bu anlamın saptanması konusunda yetkilendirilmesi de mümkündür³⁸⁸. Ancak gönderme

³⁸³ OECD (2017a), a.g.e. s.20.

³⁸⁴ Viyana Anlaşmalar Hukuku Sözleşmesi m.33/1.

³⁸⁵ Viyana Anlaşmalar Hukuku Sözleşmesi m.33/2.

³⁸⁶ Viyana Anlaşmalar Hukuku Sözleşmesi m.33/3.

³⁸⁷ Viyana Anlaşmalar Hukuku Sözleşmesi m.33/4.

³⁸⁸ Yaltı Soydan, a.g.e. s.94.

hükmü, VAHS'deki yorum kurallarını geçersizleştiren, anlaşmadan doğan bütün sorunları çözen ya da anlaşmadaki tüm boşlukları doldurmak için iç hukuku yetkili kılan bir hüküm olarak değerlendirilmemelidir³⁸⁹.

Model anlaşmaların içeriklerinin uluslararası hukuktaki yorum kuralları çerçevesinde değerlendirilmesi gerekmektedir. Bu bağlamda bir vergi anlaşmasının VAHS 31/1 maddesi gereğince belirleyici olan amaç ve hedefi göz önünde bulundurulduğunda model anlaşmaların 3/2 maddesinde yer alan anlaşmanın içeriği kavramına yönelik daha geniş bir anlayış ortaya çıkmaktadır³⁹⁰. Vergi anlaşmalarının amacını gerçekleştirebilmesi akit devletlerinin terimleri aynı biçimde anlamasına bağlıdır. Bu nedenle 3. maddenin ikinci fıkrasındaki iç hukuka yapılan göndermeler mümkün olduğunca dar, yine aynı fıkradaki anlaşmanın içeriği kavramı ise geniş olarak değerlendirilmelidir. Böylelikle ilgili maddedeki iç hukuka yapılan göndermeler yalnızca diğer yorum yöntemlerinin kullanımı tatmin edici bir sonuç doğurmadığında önem taşıyacaktır³⁹¹.

Model anlaşmaların bu tür bir gönderme hükmü içeren 3. maddesinin ikinci fıkrası aşağıdaki gibidir³⁹²:

“Anlaşmanın bir Akit Devlet tarafından herhangi bir tarihte uygulanmasına ilişkin olarak, Anlaşmada tanımlanmamış herhangi bir terim, anlaşmanın içeriği aksini gerektirmedikçe –ya da yetkili makamlar madde 25'teki hükme binaen farklı bir anlam üzerinde anlaşmadıkça³⁹³–, Anlaşmanın uygulanacağı vergilerin amaçları bakımından, o tarihte bu Devletin mevzuatında sahip olduğu anlamı taşıyacak ve bu Devletin yürürlükteki vergi mevzuatında yer alan bir anlam, bu Devletin diğer mevzuatında bu terime verilen anlama göre üstünlük taşıyacaktır.”

Bu maddenin uygulanması üç aşamalı bir süreçte gerçekleşmektedir³⁹⁴:

- 1- Anlaşmada terimin tanımı bulunmakta mıdır?
- 2- Eğer anlaşmadan terimin tanımı bulunmuyorsa, bu terimin iç hukuktaki tanımı nedir?

³⁸⁹ Yaltı Soydan, a.g.e. s.94.

³⁹⁰ Lang, a.g.e. s.51

³⁹¹ Lang, a.g.e. s.51

³⁹² UN (2017), a.g.e. s.9-10, OECD (2017a), a.g.e. s.30.

³⁹³ Bu cümlelerin mevcut hali OECD model anlaşmasının ilgili maddesine 2017 yılında yapılan değişiklik ile eklenmiş bulunmakta olup BM modelinin söz konusu maddesinde yer almamaktadır. Her iki model anlaşmanın da 3/2 maddesi bu cümle harici birebir aynı olduğundan bu şekilde bir gösterim tercih edilmiştir.

³⁹⁴ Arnold (2016), a.g.e. s.150.

- 3- Anlaşmanın içeriği terimin iç hukuktaki anlamından farklı bir anlamda kullanılmasını gerektirmekte midir?

Model anlaşmaların ilgili maddelerinde, kişi, şirket, teşebbüs, bir akit devletin teşebbüsü, uluslararası trafik, yetkili makam, mukim, daimî işyeri, temettü, faiz, gayrimaddi hak bedelleri gibi çeşitli kavramlar tanımlanmış bulunduğundan bu terimler kullanıldığında anlaşmadaki tanımlar 3. maddenin 2. fıkrasından öncelik sahibidir³⁹⁵. Vergi anlaşmalarında birçok terim için ise herhangi bir tanım verilmemiş ya da bu tanım kısmi, belirsiz veya spesifik maddeyle sınırlı olarak verilmiştir. Bazı terimler ise ya iç hukuktakinden farklı tanımlanmış ya da iç hukukta tanımlanmamış olan terimlerdir³⁹⁶. Bu gibi durumlarda model anlaşmaların bahsi geçen maddesindeki hüküm, -bir terim iç hukukta tanımlanmamış olsa bile bir olağan anlamı olacağından- terimin iç hukuktaki tanımından ziyade olağan anlamına vurgu yapmaktadır³⁹⁷.

İç hukuktaki anlamın kullanılması ile ilgili olarak ortaya çıkan bir diğer soru ise, yorum faaliyetinde model anlaşma şerhlerindeki benzer şekilde durağan mı yoksa hareketli yorumun mu benimseneceğidir? Durağan yorum, terimin, anlaşmanın yapıldığı tarihte iç hukuktaki anlamına dayanılarak yapılırken, hareketli yorumda söz konusu terimin anlamı iç hukukta yapılan değişiklikleri takip ederek güncel anlamında kullanılacaktır³⁹⁸. OECD modelinde 1995 ve BM modelinde 2001 yapılan değişikliklerle birlikte ilgili maddenin uygulanmasında hareketli yorumun baz alınacağı belirtilmiştir³⁹⁹.

Akit devletlerin iç hukuklarında terimler aynı anlamı taşıdığı sürece herhangi bir sorun ortaya çıkmazken terimlerin ülkelerin iç hukuklarındaki farklı yorumlanıyor oluşu nitelendirme sorunun ortaya çıkmasına neden olacaktır⁴⁰⁰. Bu sorunun çözümünde üç yaklaşımın benimsenmesi mümkündür. Bunlar⁴⁰¹:

- 1- Lex fori yaklaşım: Akit devletlerin ikisinin de terimleri nitelendirirken kendi iç hukuklarına göre hareket etmesi,
- 2- Kaynak devlet yaklaşımı: Akit devletlerin ikisinin de terimleri nitelendirirken kaynak devletin iç hukukuna uyması,

³⁹⁵ Rohatgi, a.g.e. s.48.

³⁹⁶ Rohatgi, a.g.e. s.49.

³⁹⁷ Arnold (2016), a.g.e. s.151.

³⁹⁸ Holmes, a.g.e. s.82.

³⁹⁹ Arnold (2016), a.g.e. s.151.

⁴⁰⁰ Vogel, a.g.e. s.59.

⁴⁰¹ Vogel, a.g.e. s.62.

- 3- Otonom yaklaşım: Akit devletlerin ikisinin de anlaşmanın içeriğinden tutarlı bir nitelendirme kurmaya çalışması.

Birinci yaklaşımda, akit devletin iç hukuklarında terimlerin farklı yorumlanması, çifte vergilendirme ya da vergi dışı kalma durumuna yol açabilecektir⁴⁰². İkinci yaklaşımda, ikamet ülkesi, kaynak ülkesinin yapmış olduğu nitelendirmeyi kabul edecek ve terimlerin iç hukuklarda farklı nitelendirilmesi durumunda, ikamet ülkesi, anlaşma kapsamında indirim ya da istisna sağlayacaktır⁴⁰³. Nitekim OECD'nin de konuya ilişkin bu yaklaşımı benimsediği görülmektedir⁴⁰⁴. Diğer yöntemlerin olası handikaplarını ortadan kaldıran bir yaklaşım olarak otonom yaklaşım, her iki devlet için de geçerli olan bağımsız kurallar ortaya koyarak arzulanan ortak yoruma ulaşma anlamında anlaşma şartlarına en uygun olan yaklaşım olarak değerlendirilmektedir⁴⁰⁵.

4.2.4.2. Karşılıklı anlaşma usulünün yorumda kullanılması

Her iki model anlaşmanın da uyuşmazlık çözüm yöntemi olarak oluşturulmuş olan karşılıklı anlaşma usulüne⁴⁰⁶ ilişkin 25. maddesinin üçüncü fıkrasında yer alan “*Akit Devletlerin yetkili makamları, anlaşmanın yorumundan veya uygulanmasından kaynaklanan her türlü güçlüğü veya tereddüdü karşılıklı anlaşmayla çözmek için gayret göstereceklerdir...*” şeklindeki hüküm ile anlaşmanın yorumlanmasında ortaya çıkan güçlük ve tereddütlerle ilgili olarak karşılıklı anlaşma usulünün kullanılabileceği belirtilmiştir.

İlgili hükümde belirtilen yetkili makam genel olarak Maliye Bakanı veya yetkili temsilcileri olmakla birlikte, devletlerin iç hukuklarında bu konuda Dışişleri Bakanlığı ya da mahkemeler de bu konuda yetkilendirilebilmektedir⁴⁰⁷. Yetkili makamlarca anlaşmaların yorumlanması üzerine varılan karşılıklı anlaşmalar, karşılıklı anlaşma tadil ya da fesih edilmediği sürece taraflar açısından bağlayıcı olmaktadır⁴⁰⁸. Ancak vergi idareleri açısından bağlayıcı olan bu anlaşmalar, mahkemeler nezdinde bağlayıcı olmadığından VAHS'nin 31.

⁴⁰² Avery Jones, J. F., vd. (1984). “The Interpretation Of Tax Treaties With Particular Reference To Article 3(2) Of The OECD Model-I”, British Tax Review, Sayı:1, ss.14-54, s.48.

⁴⁰³ Rohatgi, a.g.e. s.53.

⁴⁰⁴ OECD Model: Commentary on Article 23A and 23B, para. 32.3.

⁴⁰⁵ Vogel, a.g.e. s.65.

⁴⁰⁶ Karşılıklı Anlaşma Usulüne ilişkin detaylı açıklamalar ilerleyen bölümde yer alacaktır

⁴⁰⁷ OECD Model: Commentary on Article 25, para. 53, UN Model: Commentary on Article 25 (alternatives A and B), para. 10/53.

⁴⁰⁸ OECD Model: Commentary on Article 25, para. 54, UN Model: Commentary on Article 25 (alternatives A and B), para. 10/54.

Maddesinin 3'üncü fıkrasında yer alan müteakip anlaşma ya da uygulama olarak değerlendirilmesi gerekmektedir⁴⁰⁹.

4.3. Vergi Anlaşmalarından Doğan Uyuşmazlıklar

Esas itibariyle, iki devletin vergilendirme yetkilerinin çatışmasından kaynaklanan çifte vergilendirme sorununun giderilmesi için akdedilmekte olan vergi anlaşmaları da çeşitli nedenlerle anlaşmanın kendisinden kaynaklanan uyuşmazlıkların ortaya çıkmasına neden olabilmektedir. Akit devletlerin ne idari kurumları ne de mahkemeleri diğer akit devletinin idari ya da yargı kararlarıyla bağlı olmadıklarından vergi anlaşmalarının yorumlanması veya uygulanması sırasında uyuşmazlıkların ortaya çıkması her zaman ihtimal dahilinde olmaktadır⁴¹⁰.

Vergi uyuşmazlıkları, çatışmanın verginin hesaplanması ya da matrahın belirlenmesi gibi somut olaya bağlı olması veya vergilendirme yetkisinin paylaşımı, iç hukuk ya da anlaşma hükümlerinin yorumlanmasına ilişkin sorunlardan ileri gelmesine göre olgusal ya da hukuki niteliktedir⁴¹¹. Ancak özellikle transfer fiyatlandırması uyuşmazlıkları aynı anda olgusal ve hukuki problemler barındırabilmektedir⁴¹². Hukuki çifte vergilendirme uyuşmazlıklarının en yaygın örnekleri, ikametgah veya daimî işyeri statüsü veya belirli gelir unsurlarının nitelendirilmesi ve bunların anlaşmanın belirli hükümleri altındaki kapsamlarına ilişkin uyuşmazlıklardır⁴¹³. Söz konusu uyuşmazlıklar; ülke – ülke, ülke – ülke – mükellef, ülke – mükellef arası uyuşmazlıklar biçiminde ortaya çıkabilmektedir⁴¹⁴.

Bu bağlamda vergi anlaşmalarından doğan uyuşmazlıkları aşağıdaki gibi özetlemek mümkündür⁴¹⁵:

- Akit devletlerinin olguları farklı değerlendirmesinden kaynaklanan uyuşmazlıklar,
- Anlaşma hükümlerinin farklı yorumlanmasından kaynaklanan uyuşmazlıklar,
- Anlaşmada var olan boşluklardan kaynaklanan uyuşmazlıklar,

⁴⁰⁹ Uckmar, a.g.e. s.183.

⁴¹⁰ Züger, M. (2002). "Conflict Resolution in Tax Treaty Law- General Report", içinde ed. Lang, M. ve Züger, M. Settlements of Disputes in Tax Treaty Law, Kluwer Law International, Hague, ss.15-49, s.17.

⁴¹¹ Züger (2002), a.g.e. s.17.

⁴¹² Züger (2002), a.g.e. s.17.

⁴¹³ OECD (2007a), Manual On Effective Mutual Agreement Procedures (MEMAP), s.8. <https://www.oecd.org/ctp/38061910.pdf> Erişim:13.09.2019.

⁴¹⁴ Altman, a.g.e. s. 9-10.

⁴¹⁵ Yaltı Soydan, a.g.e. s.331-332,

- İlişkili işletmelerin işlemlerine ilişkin olarak vergi matrahının ayarlanmasına yönelik olarak ortaya çıkan uyuşmazlıklar.

Daha sofistike bir yaklaşımla anlaşmalarda yer alan maddeler bazında uyuşmazlıkları; tanımsal (1-5), esasa (6-23) ve usule (24-31) ilişkin maddelerden kaynaklanan uyuşmazlıklar olarak üç ana grup ve gerçekleşme örüntülerine göre 116 alt gruba ayırarak da incelemek mümkündür⁴¹⁶.

4.4. Uyuşmazlıkların Çözüm Yolları

Anlaşmaların uygulanması esnasında ortaya çıkan uyuşmazlıkların giderilmesi için gerek OECD gerekse BM model anlaşmalarında “karşılıklı anlaşma usulü” temel yöntem olarak belirlenmiş; bununla birlikte 2008 yılında OECD, 2011 yılında ise BM modeline yapılan ekleme ile “tahkim”, karşılıklı anlaşma usulünü tamamlayıcı bir uyuşmazlık çözüm yöntemi olarak model anlaşmalarda yer almıştır.

4.4.1. Karşılıklı Anlaşma Usulü

Vergi anlaşmalarının amaçlarına ulaşabilmesi taraf devletlerin anlaşmayı pratikte gerçekten uyguluyor olmalarına bağlıdır. Taraf devletlerden birinin bunun aksine davranması halinde mükelleflerin vergi idaresinin söz konusu davranışını ilgili devletin yargı organlarına taşıma hakkı bulunmaktadır⁴¹⁷. Uygulamada üstün bir irade bulunmadığından itiraz edilse bile taraf devletlerin yargı organları aynı kuralı farklı biçimde yorumlamaya devam ederek uyuşmazlığın sürmesine neden olabildiğinden, vergi anlaşmalarında mükellefe hukuki güvenlik sağlayan bir müessese olarak karşılık anlaşma usulü yer almaktadır⁴¹⁸. Model anlaşmalarda yer alan karşılıklı anlaşma usulü, 1899 Avusturya-Prusya Anlaşması’ndakine oldukça benzer şekilde iki devletin bir uzlaşısı sağlayabilmesi için girişimde bulunmasını gerektirmektedir⁴¹⁹.

İç hukuktaki, idari ve yargısal çözüm mekanizmalarından ayrı ve bağımsız olan karşılıklı anlaşma usulü, anlaşmaya taraf olan devletlerin temsilcilerine, mükelleflerin

⁴¹⁶ Baistrocchi, E. (2017). “Patterns of Tax Treaty Disputes: A Global Taxonomy”, içinde ed. E. Baistrocchi A Global Analysis of Tax Treaty Disputes (Cambridge Tax Law Series), Cambridge University Press, Cambridge, ss.1351-1456, s.1354-1355.

⁴¹⁷ Brown, P. A. (2015). “Enhancing the Mutual Agreement Procedure by Adopting Appropriate Arbitration Provisions”, içinde ed. Lang, M. ve Owens, J. International Arbitration in Tax Matters Volume 2, IBFD, Amsterdam, ss.85-109, s.87.

⁴¹⁸ Lang, a.g.e. s.147.

⁴¹⁹ Bertolini, M. ve Weaver, P. Q. (2013). “Mandatory Arbitration within Tax Treaties: A Need for a Coherent International Standard”, The ATA Journal of Legal Tax Research, Cilt:11, Sayı:2 ss.1-20, s.4.

anlaşma hükümlerinin yanlış uygulanması da dahil olmak üzere anlaşmanın yorumlanması ya da uygulanmasına yönelik olarak ortaya çıkan güçlük ve tereddütlere ilişkin şikayetlerini ele almalarını sağlamaktadır⁴²⁰. Başka bir deyişle, karşılıklı anlaşma usulü, çoğu zaman taraflardan birinin anlaşmayı doğru uygulamaması ya da anlaşmanın taraf devletlerde birbiriyle tutarsız biçimde uygulanmasından dolayı fazla vergilendirildiğini iddia eden bir mükellefin başvurusu ile başlatılan bir uyuşmazlık çözüm yöntemidir⁴²¹. Karşılıklı anlaşma usulü yargısal süreçlerin aksine, yetkili makamların iletişim ve toplantılarını içeren informal bir biçime sahiptir⁴²². Söz konusu görüşmelerde taraflar, ortaklaşa kabul edilebilecek bir yoruma ulaşmaya ya da karşılıklı ödünler vermek veya çıkarları uzlaştırıcı bir yol bulmak suretiyle ortadaki sorunu çözmeye çalışmaktadırlar⁴²³. Anlaşmaya taraf olan devletlerin temsilcilerinin (yetkili makamlarının) bu yolla uyuşmazlığı çözme zorunluluğu bulunmamaktadır⁴²⁴. Bu nedenle, uyuşmazlıkta çözümü garanti etmeyen bu süreç yalnızca bir “pactum de negotiando” niteliğindedir⁴²⁵.

Her iki model anlaşmada da temel uyuşmazlık çözüm yöntemi olarak karşılıklı anlaşma usulü, anlaşmaların 25. maddelerinde hüküm altına alınmış bulunmaktadır. OECD Model Anlaşması’nın söz konusu maddesi⁴²⁶ ile BM Modeli’nin ilgili maddesi içeriği

⁴²⁰ UN. (2019). Chapter on Mutual Agreement Procedure of the Handbook on Dispute Avoidance and Resolution, Committee of Experts on International Cooperation in Tax Matters Eighteenth session, New York, 23-26 April 2019, s.3

⁴²¹ Gildemeister, A. E. (2007). “Arbitration of Tax Treaty Disputes The 2008 OECD Model For Income Tax Treaties Will Contain An Arbitration Clause”, Transnational Dispute Management, Sayı:5, s.5.

⁴²² Holmes, a.g.e. 418.

⁴²³ Yaltı Soydan, a.g.e. s.333.

⁴²⁴ Ault (2005), a.g.e. s.139.

⁴²⁵ Altman, a.g.e. s.13. “Bu terim gelecekte bir anlaşma yapılmasına ilişkin olarak bir uzlaşığı ifade etmektedir.”

⁴²⁶ OECD Model Anlaşması’nın Karşılıklı Anlaşma Usulü başlıklı 25. maddesi aşağıdaki gibidir:

“1. Bir kişi, akit devletlerden birinin veya her ikisinin işlemlerinin kendisi için bu Anlaşmanın hükümlerine uygun düşmeyen bir vergileme yarattığı veya yaratacağı kanaatine vardığında, bu devletlerin iç mevzuatında öngörülen çözüm yollarıyla bağlı kalmaksızın, olayı akit devletlerinden herhangi birinin yetkili makamına arz edebilir. Söz konusu müracaat, anlaşma hükümlerine aykırı düşen bir vergilemeyle sonuçlanan eylemin tebliğinden itibaren üç yıl içerisinde yapılmalıdır.

2. Söz konusu yetkili makam, itirazı haklı bulur ve kendisi tatminkar bir çözüme ulaşamaz ise, anlaşmaya ters düşen vergilemeyi önlemek amacıyla, diğer akit devletin yetkili makamıyla karşılıklı anlaşma yoluyla konuyu çözmeye çaba sarf edecektir. Anlaşmaya varılan her husus, akit devletlerin iç mevzuatında yer alan zaman aşımı sürelerine bağlı olmaksızın uygulanacaktır.

3. Akit devletlerin yetkili makamları, anlaşmanın yorumundan veya uygulanmasından kaynaklanan her türlü güçlüğü veya tereddütlü karşılıklı anlaşmayla çözmek için çaba sarf edecektir. Yetkili makamlar aynı zamanda, anlaşmada ele alınmayan durumlardan kaynaklanan çifte vergilendirmenin ortadan kaldırılması için istişarede bulunabilirler.

4. Akit devletlerin yetkili makamları, bundan önceki fıkralarda belirtilen hususlarda anlaşmaya varabilmek için birbirleriyle, kendilerinden veya temsilcilerinden oluşan ortak bir komisyon kanalı da dahil olmak üzere, doğrudan iletişime geçebilirler.

itibariyle temelde aynı olmakla beraber BM model anlaşma metninde yer alan hükümler OECD modelinin 2014 yılındaki versiyonunu baz almakta bu nedenle güncel OECD modelinin ilgili maddesi arasında önemli farklılıklar ortaya çıkmaktadır.

Öncelikle belirtilmelidir ki, 25. maddeye ilişkin olarak BM modeli OECD modelinden sistematik olarak farklı bir yol izlemiş ve alternatifli bir sunum tercih edilmiştir. Aynı maddenin alternatif biçimleri arasındaki fark, maddeye eklenen beşinci fıkranın, tahkim yolunun, 25B maddesinde yer almasıdır⁴²⁷.

Maddelerin içeriğine ilişkin farklılıklar da bulunmaktadır. Bunlardan ilki 1'inci fıkra kapsamında veya kendilerine ayrımcılık yapıldığı iddiasıyla mükelleflerce başvuru yapılacak yetkili makamın, başvuruyu yapacak kişinin yerleşik olduğu ülkenin yetkili makamı olarak belirtilmesidir. İkinci fark, 4'üncü fıkraya eklenen ilave bir cümle ile yetkili makamların istişareler yoluyla karşılıklı anlaşma usulünün uygulanmasıyla alakalı olarak karşılıklı prosedürler, şartlar ve yöntemler geliştirebileceklerinin hüküm altına alınmış olmasıdır.

Son olarak 5'inci fıkra da yer alan tahkim yolunda; OECD'nin modelinin ilgili fıkrasından farklı biçimde, başvuru süresi iki yerine üç yıl olarak belirlenmiş, OECD modeli tahkim başvurusunu süreci başlatan kişinin gerçekleştirmesini gerektirirken, BM modelinde akit devletlerinden birinin yetkili makamınca yapılabileceği ve yetkili makamların farklı bir çözüm üzerinde anlaşması halinde, kararının kendilerine bildirilmesini takip eden altı ay içerisinde tahkim kararından ayrılacakları hüküm altına alınmıştır.

5. a) 1'inci fıkra uyarınca bir kişi bir akit devletin yetkili makamına, akit devletlerden birinin veya her ikisinin işlemlerinin o kişi için bu anlaşmanın hükümlerine uygun düşmeyen bir vergileme yarattığı gerekçesiyle müracaat etmiş ve

b) söz konusu olayla ilgili olarak, müracaatın ele alınabilmesi adına gerekli tüm bilgilerin her iki yetkili makama sunulduğu tarihten itibaren iki yıl içerisinde 2'inci fıkra uyarınca bu olayı çözmek adına bir anlaşmaya varılamamışsa

İlgili kişinin yazılı talebi olması halinde, söz konusu olaydan kaynaklanan ve çözülemeyen her türlü sorun tahkime gönderilecektir. Ancak devletlerden birinde bu çözülmeyen sorunlar hakkında bir mahkeme kararı verilmiş ise, söz konusu sorunlar tahkime gönderilmeyecektir. İlgili olaydan doğrudan etkilenen kişi tahkim kararını uygulayan karşılıklı anlaşmayı reddetmediği sürece, söz konusu karar her iki akit devleti için bağlayıcı olacaktır ve bu devletlerin iç mevzuatındaki herhangi bir zaman aşımına bağlı kalmaksızın uygulamaya konulacaktır. Akit devletlerin yetkili makamları karşılıklı anlaşma yoluyla bu fıkranın uygulama şeklini belirleyeceklerdir”

⁴²⁷ BM Model Vergi Anlaşması, m.25 (alternatif A ve B).

4.4.1.1. Karşılıklı anlaşma usulünde konu

Model anlaşmaların 25. maddelerinde düzenlenen hüküm gereğince, karşılıklı anlaşma usulünün konusunu⁴²⁸:

- Anlaşma hükümlerine aykırı vergilendirme,
- Anlaşmanın yorumlanması ya da uygulanmasına ilişkin güçlük ve tereddütler,
- Anlaşmada ele alınmayan durumlardan kaynaklanan çifte vergilendirme oluşturmaktadır.

4.4.1.1.1. Anlaşma hükümlerine aykırı vergilendirme

Vergi anlaşmalarının temel amacı vergilendirme yetkisinin devletler arasında paylaşılması suretiyle çifte vergilendirmenin ortadan kaldırılmasıdır. Bu bağlamda anlaşmalar söz konusu amacı gerçekleştirmeye yönelik olarak tasarlanmış bulunmaktadır. Ancak bu anlaşmalara aykırı işlemler yapılması, çifte vergilendirme ya da mükellefin anlaşma faydalarından yararlanamaması sonuçlarını doğurabilecektir.

Uygulamada karşılıklı anlaşma usulü anlaşma hükümlerine aykırı vergilendirme sebebiyle birçok diğer konunun yanında özellikle aşağıdaki konularda kullanılmaktadır:

- 7. maddenin 2. fıkrası uyarınca karların belli bir daimî iş yerine atfedilmesi ile ilgili sorunlar⁴²⁹.

Örneğin, A ülkesinde mukim bir şirketin B ülkesinde şubesi bulunmaktadır. A ülkesindeki vergi makamları bu ülkedeki merkezde gerçekleştirilen belli bir miktar genel yönetim giderini şubeye atfetmek istemekte ancak, B ülkesinin vergi makamları bu görüşe katılmamaktadır⁴³⁰.

- Anlaşmanın 9, 11/6 veya 12/4 maddelerindeki hükümler uyarınca faiz ve gayrimaddi hak bedellerinin fazla kısmının –gerçek lehdar ve ödemeyi yapan kişi

⁴²⁸ OECD Model Vergi Anlaşması, m.25, BM Model Vergi Anlaşması, m.25 (alternatif A ve B).

Diğer yandan, Yaltı Soydan, konuyu karşılıklı anlaşma türleri başlığı altında, olay bakımından karşılıklı anlaşma, yorum ve uygulama açısından karşılıklı anlaşma ve anlaşmadaki boşluklar bakımından karşılıklı anlaşma olarak ele almaktadır, Yaltı Soydan, a.g.e. s. 333-335. Model anlaşma hükümlerinin lafzına bağlı kalmak açısından bu nitelendirmenin daha doğru olacağı kanaatindeyiz.

⁴²⁹ OECD Model: Commentary on Article 25, para. 9.

⁴³⁰ Desax, M. ve Veit, M. (2007). "Arbitration of Tax Treaty Disputes: The OECD Proposal", Arbitration International, Cilt: 23, Sayı: 3, ss 405–430, s.406.

arasında özel bir ilişki olması durumunda- ödeme yapanın mukimi olduğu devlette vergilendirilmesi ile ilgili sorunlar⁴³¹.

Örneğin, A devletinde yerleşik bir şirket, B devletinde yerleşik bir şirkete temettü ödemiş ve bu temettüden A devletinin iç hukuku uyarınca % 25 oranında kesinti yapmıştır. Sonrasında B devletindeki şirket iki devlet arasındaki anlaşmanın öngördüğü oranın üzerinde yapılan kesintinin iadesini talep etmiş ancak, A devletinin vergi makamları bu talebi B devletindeki şirketin söz konusu temettünün gerçek lehdarı olmadığı gerekçesiyle reddetmiştir. Şirket bu görüşe katılmamaktadır⁴³².

- Borçlu şirketin ülkesinde anlaşmanın 9. ya da 11/6 maddelerine dayanarak faizin temettü olarak kabul edilerek örtülü sermayeye yönelik mevzuatın uygulandığı durumlar⁴³³.

B ülkesindeki bağlı ortaklık A ülkesindeki ana şirketten aldığı borç üzerinden faiz ödemektedir. B ülkesindeki vergi makamları bağlı ortaklığın uygun şekilde sermayelendirilmediği kabulü ile söz konusu faizi indirilemeyecek gider (temettü) olarak değerlendirmektedir. A ülkesindeki vergi makamları ise tamamı vergiye tabi faiz olarak değerlendirmekte ve temettülere sağlanan vergi kolaylıklarını uygulamayı reddetmektedir⁴³⁴.

- Mükellefin gerçek durumuna ilişkin bilgi eksikliğinin, özellikle anlaşmanın 4/2 maddesi uyarınca ikametgahın, 5. madde kapsamında daimi işyerinin varlığının ya da 15/2 maddesi gereği bir çalışan tarafından sunulan hizmetin geçici niteliğinin belirlenmesi gibi hususlarda anlaşmanın yanlış uygulanmasına sebebiyet vermesi ile ilgili sorunlar⁴³⁵.

Örneğin, hem A hem de B devletinin kendi iç hukukları uyarınca bu devletlerin yerleşik olan ve her iki devlette de kalıcı ikametgahı bulunan bir kişi yalnızca şahsi ve ekonomik ilişkilerinin yakın olduğu devlette yerleşik sayılacaktır. Bu çözümlemeyle şahıs kendini anlaşma amaçları bakımından A devletinde yerleşik kabul edecek ancak, B devleti

⁴³¹ OECD Model: Commentary on Article 25, para. 9.

⁴³² UN (2019), a.g.e. s.11

⁴³³ OECD Model: Commentary on Article 25, para. 9.

⁴³⁴ Desax ve Veit, a.g.e. s.406.

⁴³⁵ OECD Model: Commentary on Article 25, para. 9.

bu çözümlemeyi farklı şekilde uygulayarak kişi kendi ülkesinde yerleşikmiş gibi elde ettiği bütün gelirleri vergilendirecektir⁴³⁶.

Vergi idareleri ya da mahkemelerin anlaşma hükümlerini uygularken farklı olgulara göre hareket etmeleri durumuna verilebilecek bir diğer örnekte; bir vergi idaresinin bir inşaat sahasına 13 aydır ülkesinde faaliyette olmasından dolayı daimi işyeri kuralını uygulayarak bu inşaat sahasının elde ettiği karları vergilendirmesine karşılık diğer devletin -belki de bilgi eksikliğinden- söz konusu inşaat sahasını 11 aydır faaliyette kabul etmesi ve bu karları istisna kapsamına almaması ya da herhangi bir vergi indirimi sağlamaması dolayısıyla çifte vergilendirme ortaya çıkabilecektir⁴³⁷.

A devleti, bu devlette istihdam edilmiş olan B devleti mukimi işçinin elde etmiş olduğu geliri, işçinin bu ülkede bir takvim yılında 183 günden uzun kaldığı gerekçesiyle vergilendirmektedir. Ancak, mükellefin bunun anlaşma ile istisna kapsamına alındığı görüşünde olması nedeniyle ortaya çıkabilecek olan çifte vergilendirme de anlaşmaya aykırı vergilendirmeye verilebilecek örneklerdendir⁴³⁸.

Bununla birlikte karşılıklı anlaşma usulü, yetkili makamların transfer fiyatlaması sorunları bağlamında yalnızca hukuki değil; aynı zamanda özellikle anlaşmanın 9/1 maddesindeki ilişkili işletmelerin karlarının dahil edilmesi ve karşı düzeltmelerin yapılması gibi ekonomik çifte vergilendirmeye neden olan sorunların çözümüne ilişkin istişare etmelerine imkan sağlamaktadır⁴³⁹.

Transfer fiyatlandırması ve matrah düzeltmesine ilişkin olarak verilebilecek bir örnekte, A ülkesindeki ana şirket B ülkesindeki bağlı ortaklığından mevcut lisans sözleşmesine göre % 5'lik bir telif bedeli talep etmektedir. A ülkesinde vergi makamları, % 7'lik bir telif bedelini uygun bulmakta ve ana şirket için % 2'lik bir matrah düzeltmesi yapmaktadır. Bağlı ortaklık B ülkesindeki vergi makamlarından % 2 oranında karşı düzeltme yapılmasını ve %7 oranında vergi indirimine izin verilmesini beklemektedir ancak B ülkesinin vergi makamlarının bu görüşte değildir⁴⁴⁰.

⁴³⁶ UN (2019), a.g.e. s.10

⁴³⁷ Züger (2002), a.g.e. s.17

⁴³⁸ UN (2019), a.g.e. s.11

⁴³⁹ OECD Model: Commentary on Article 25, para. 10.

⁴⁴⁰ Desax ve Veit, a.g.e. s.406.

Bunun yanında OECD modelinin güncel versiyonunda yer almamakla birlikte BM modelinin karşılıklı anlaşma usulüne ilişkin maddesinde yer alan bir diğer gerekçe⁴⁴¹, her iki model anlaşmanın da 24. maddesinde yer alan ayrımcı vergilendirmenin önlenmesine yönelik hükümlere aykırı olarak işlem yapıldığı iddiasının bulunmasıdır. Örneğin, akit devletlerden birinin mukimi olan şirketin, söz konusu devletin iç hukuku uyarınca diğer akit devlet mukimlerine yapılan belirli ödemelerin indirilmesinin kabul edilmemesini, anlaşmanın ayrımcılığı önleme kurallarını ihlal ettiği görüşünde olması⁴⁴², BM modelinde karşılıklı anlaşma usulünün kullanılabileceği olaylardan biri olarak yer almaktadır.

Son olarak iç hukukta yer alan kötüye kullanımı engelleme hükümlerinin anlaşmaya aykırı uygulanmasıdır. Örneğin; A devletin iç hukukunda bulunan bir “dividend stripping”⁴⁴³ kuralı uyarınca bu devlet temettüleri, iki devlet arasında var olan anlaşma hükümlerinde yer alan hisse devri kapsamında B devleti mukimi tarafından elde edilen kazanç olarak vergilendirmektedir. Ancak mükellef, A devletin “dividend stripping” kuralının anlaşmadaki temettü tanımına bakılmaksızın uygulanmasının devir işleminin ilgili anlaşma hükmünü kötüye kullanan bir tertip olmasından dolayı haklı olduğu şeklindeki yaklaşımını kabul etmemektedir⁴⁴⁴.

4.4.1.1.2. Anlaşma hükümlerinin farklı yorumlanması ve uygulanmasında ortaya çıkan güçlük ve tereddütler

Vergi anlaşmalarının kendilerinden beklenen fonksiyonları tam olarak yerine getirebilmeleri, anlaşmayı uygulayacak olan idari ve adli makamların anlaşma hükümlerini aynı şekilde anlamaları/yorumlamalarını gerektirmektedir. Ancak bahsi geçen bu makamlar birbirlerinin kararlarıyla bağlı olmadıklarından⁴⁴⁵, anlaşma terimlerinin farklı biçimde yorumlanması ve bu nedenle anlaşmanın farklı biçimde uygulanması söz konusu olmakta ve uyumsuzluklara yol açabilmektedir.

Örneğin, A devleti bir yabancı işletmenin kendi ülkesinde olan sunucu üzerinden gerçekleştirdiği faaliyetleri vergilendirmekte; çünkü sunucunun daimi işyeri teşkil ettiğini kabul etmektedir. Ancak B devleti bu yorumu benimsememektedir. Mükellef itirazda

⁴⁴¹ BM model anlaşmasının 25. Maddesinin 1. Fıkrasında yer alan ifade “...kişinin durumunun 24. Maddenin 1. Fıkrasına uygun düşmesi durumunda vatandaşı olduğu devlete...”

⁴⁴² UN (2019), a.g.e. s.11.

⁴⁴³ Vergi avantajı sağlamak amacıyla temettü ödemesinden hemen önce hisse alıp ve bu ödeme sonrası bu hisselerin satılması anlamına gelmektedir.

⁴⁴⁴ UN (2019), a.g.e. s.11.

⁴⁴⁵ Züger (2002), a.g.e. s.17.

bulunmuş, ancak B devleti yüksek mahkemesi, bir sunucunun daimi işyeri olmanın şartlarını taşımadığını kabul etmiştir. Böylelikle iki devlet de sunucu yoluyla elde edilen karları vergilendirmektedir⁴⁴⁶.

Yorum farkından kaynaklanan uyuşmazlıklara bir başka örnek ise, bir akit devletinde yerleşik olan şirket diğer akit devleti mukiminden aldığı yazılım ödemesini ticari kazanç olarak nitelendirmekte ancak, diğer devlet söz konusu kazancı gayrimaddi hak bedeli kabul ettiğinden ödenen tutar üzerinden bir vergi kesintisi talep etmesidir⁴⁴⁷.

Her iki model anlaşmada da karşılıklı anlaşma usulünün anlaşmanın yorumlanması ya da uygulanmasında, ortaya çıkan her türlü güçlüğü giderilmesinde yetkili makamların çaba sarf edecekleri hüküm altına alınmış bulunmaktadır.

Model anlaşmanın bu maddesindeki hüküm ile karşılıklı anlaşma kapsamında yapılan yorumlama şu konuları kapsamaktadır⁴⁴⁸:

- Terimlerin anlamalarının anlaşmada eksik ya da muğlak yapılmış olması durumunda anlamın netleştirilmesi,
- Taraf devletlerden birinin iç hukukunda, anlaşmanın dengesini bozmadan ya da özüne etki etmeden yapılmış olan değişikliklerle oluşturulmuş yeni vergi sistemine ilişkin zorlukların ortadan kaldırılması,
- Borç alanın ülkesinde, örtülü sermaye kuralları uyarınca faizin temettü olarak değerlendirilip değerlendirilmeyeceği ve borç verenin ikamet ettiği ülkede temettülerde olduğu gibi bir vergi kolaylığı sağlanıp sağlanmayacağı ve bunlar olacaksa hangi şartlar altında olacağının belirlenmesi,
- Anlaşmanın uygulanması ya da yorumlanmasına ilişkin zorluk ya da şüphelerin bulunduğu durumda, taraf devletlerin her ikisinin de ikili vergi anlaşması yapmış olduğu bir üçüncü devletin yetkili makamları ile iki ya da çok taraflı peşin fiyatlandırma anlaşması yapılması.

⁴⁴⁶ Züger (2002), a.g.e. s.17.

⁴⁴⁷ UN (2019). a.g.e. s.11.

⁴⁴⁸ OECD Model: Commentary on Article 25, para. 52, UN Model: Commentary on Article 25 (alternatives A and B), para. 10/52.

4.4.1.1.3. Anlaşmada yer alan boşluklardan kaynaklanan çifte vergilendirme

Gelişen ve değişen ekonomik aktivitelerle ortaya çıkan ya da bizatihi taraf devletlerin iradesi ile anlaşmalarda yer alan boşluklar da uyuşmazlıklara sebebiyet verebilmektedir. Örneğin her iki devlette de iş yeri bulunan ve her iki devletin de mukimi olmayan mükellefin durumu, anlaşmada buna yönelik bir hüküm olmaması dolayısıyla uyuşmazlığa neden olabilecektir⁴⁴⁹.

Dahası yaşanan gelişmenin bir sonucu olarak ortaya çıkan kripto para, hibrit finansal araçlar gibi vergi anlaşmalarının metinlerinde –ve birçok ülkenin iç hukukunda- yer almayan kavram ya da faaliyetlerin çifte vergilendirme ya da tam tersine vergi dışı kalınmasına sebebiyet verebilmektedir. Bu noktada, model anlaşmaların karşılıklı anlaşma usulü ile ilgili maddesinde yer alan “...anlaşmada ele alınmayan durumlardan kaynaklanan çifte vergilendirmenin ortadan kaldırılması için istişarede bulunabilirler.”⁴⁵⁰ ifadesi ile anlaşmada yer almayan durumlarla ilgili olarak ortaya çıkan çifte vergilendirmenin önlenmesi için yetkili makamların birbirlerine danışabilecekleri hüküm altına alınmış bulunmaktadır.

4.4.1.2. Karşılıklı anlaşma usulünde süreç

Karşılıklı anlaşma usulüne (KAU) ilişkin süreç model anlaşmaların 25. maddesinde aşağıdaki şekilde düzenlenmiş bulunmaktadır⁴⁵¹:

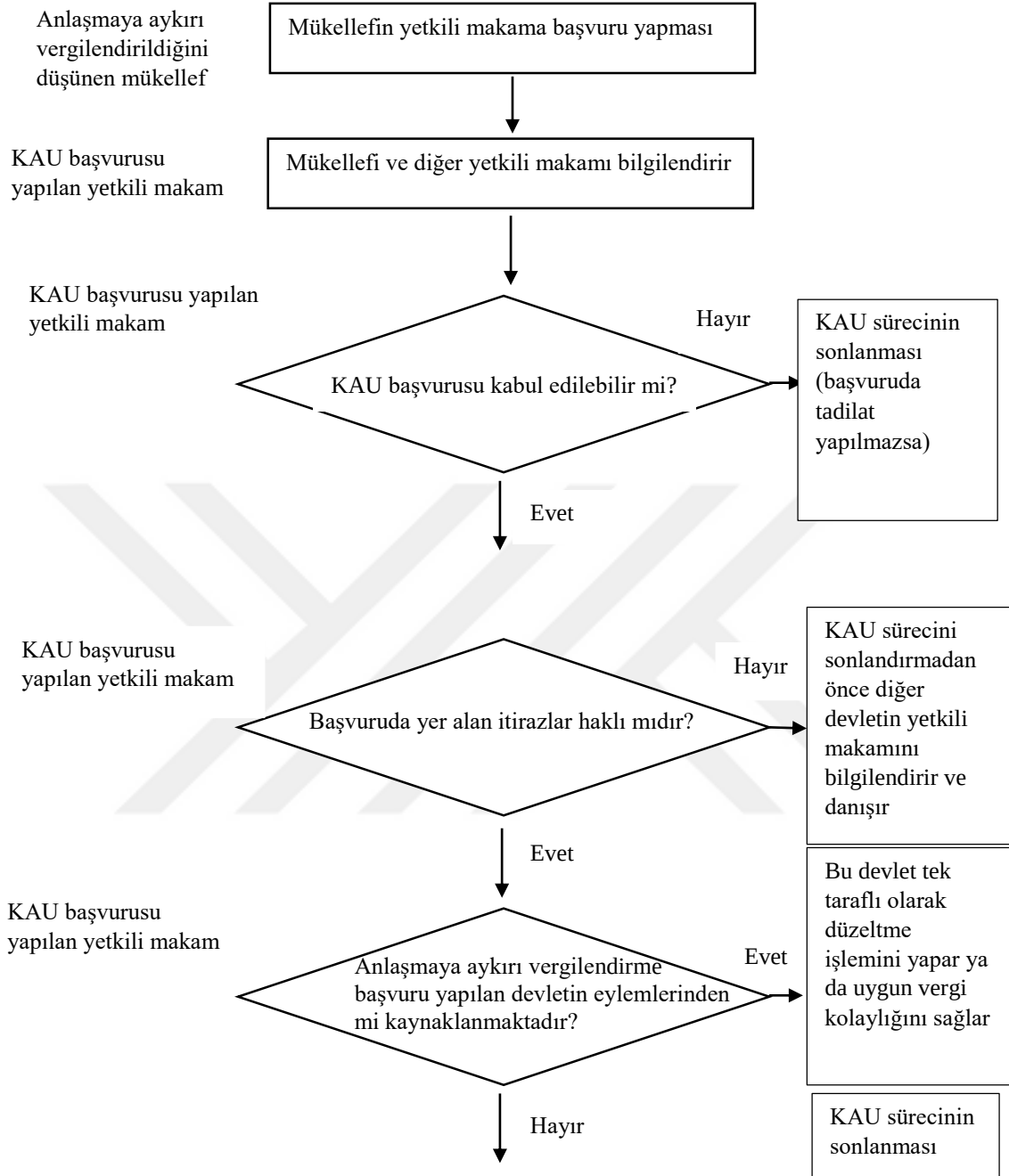
- 1- Karşılıklı Anlaşma Usulü başvurusunun yapılması
- 2- Karşılıklı Anlaşma Usulü dosyasının tek taraflı olarak ele alınması
- 3- Karşılıklı Anlaşma Usulü dosyasının çift taraflı olarak ele alınması
- 4- Karşılıklı Anlaşma Usulünün sonuçlandırılması
- 5- Karşılıklı Anlaşmanın uygulanması

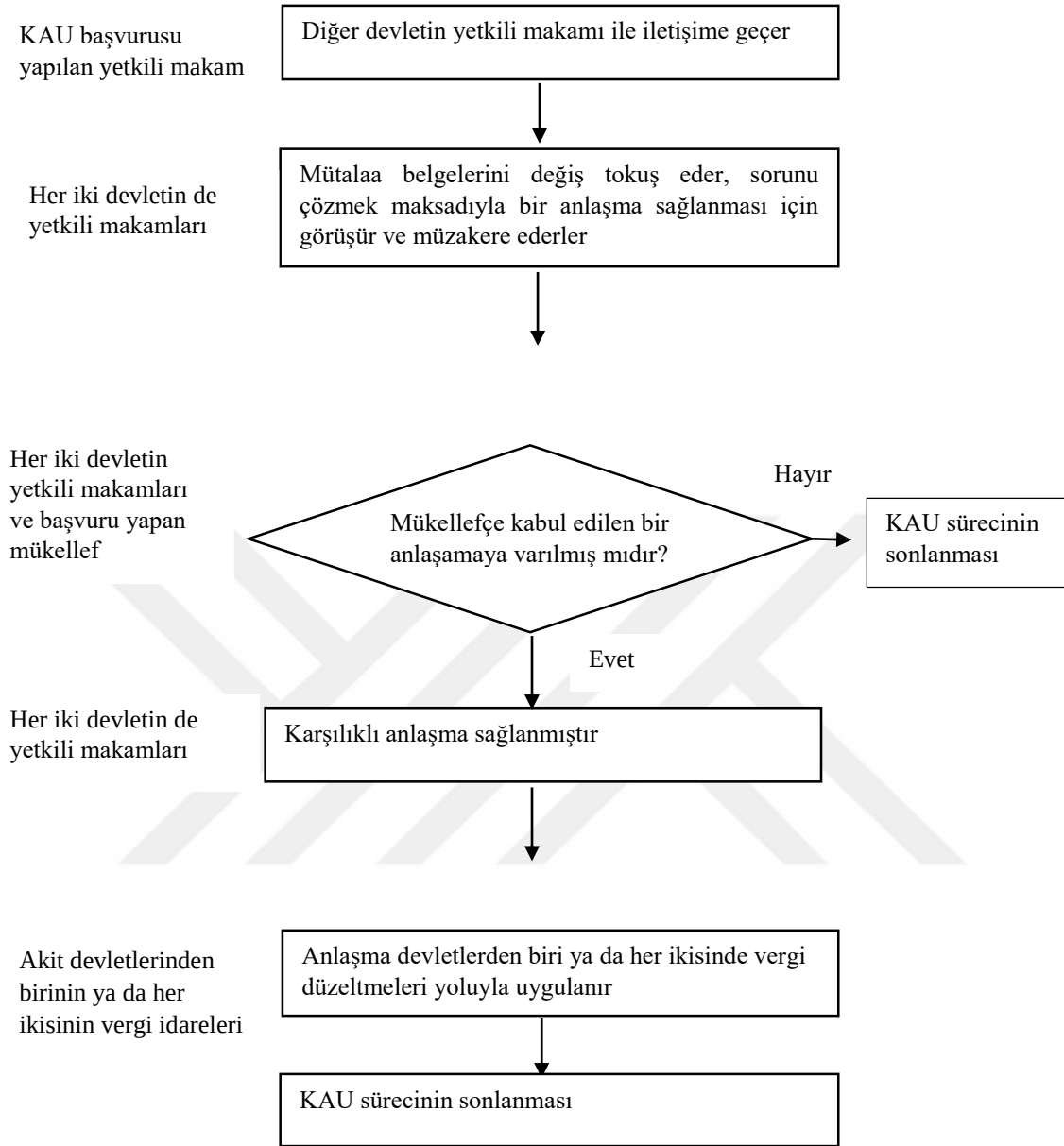
Aşağıdaki Şekil 4.1’de karşılıklı anlaşma usulünün süreçleri özetlenmiş bulunmaktadır.

⁴⁴⁹ Yaltı Soydan, a.g.e. s. 332.

⁴⁵⁰ OECD Model Vergi Anlaşması, m.25/3, BM Model Vergi Anlaşması, m.25/3 (Alternatif A ve B).

⁴⁵¹ UN. (2019), a.g.e. s.16.





Şekil 4.1. Karşılıklı anlaşma usulünde süreç

Kaynak: UN, 2019:18

4.4.1.2.1. Vergi mükellefinin yetkili makama başvurusu

Model anlaşmaların karşılıklı anlaşma usulü ile ilgili maddesinde göre, sürecin anlaşmaya taraf olan devletlerin bir ya da ikisinin işlemlerinin kendisi açısından anlaşma hükümlerine aykırı vergilendirme sonucu ortaya çıkardığı ya da çıkaracağı kanaatinde olan mükellefin yetkili makama başvurusu ile başlamaktadır⁴⁵². Söz konusu başvuruya ilişkin

⁴⁵² OECD Model Vergi Anlaşması, m.25/1, BM Model Vergi Anlaşması, m.25/1 (Alternatif A ve B).

olarak, başvurunun yetkili makama yapılması⁴⁵³ ve başvuruların mükellefin başvurusuna konu olan işlemin kendisine tebliğini takip eden üç yıl içerisinde yapılması dışında şekil şartı belirlenmemiştir⁴⁵⁴. Bunun yanında, yetkili makamlar uygun görecekları özel başvuru usulleri belirleyebilirler. Bu tarz bir usulün belirlenmediğı durumlarda, başvurular ilgili devletin vergi makamlarına, vergilerle ilgili olarak yapılacak olan başvuruların şekil şartlarına tabi olacaktır⁴⁵⁵⁴⁵⁶.

⁴⁵³ OECD modeli anlaşmaya taraf olan devletlerden herhangi birinin yetkili makamı olabilecek iken BM modeli, ayrımcı vergileme ile ilgili başvurular hariç olmak üzere, mukimi olunan ülkenin yetkili makamına başvuruyu öngörmektedir.

⁴⁵⁴ OECD Model: Commentary on Article 25, para. 16, UN Model: Commentary on Article 25 (alternatives A and B), para. 9/16.

⁴⁵⁵ OECD Model: Commentary on Article 25, para. 16, UN Model: Commentary on Article 25 (alternatives A and B), para. 9/16.

⁴⁵⁶ Akit devletlerince anlaşmada karşılıklı anlaşma usulü başvurularının özel usullere bağlanmadığı durumlarda mükelleflerin şu bilgileri sağlamaları gerekmektedir:

1. Mükellefin isim, adres ve vergi kimlik numarası;
2. Transfer fiyatlaması uyumsuzlukları için, isim adres ve mümkünse herhangi ilişkili yabancı mükellefin vergi kimlik numarası;
3. İlgili yabancı vergi idaresinin adı ve eğer mümkünse düzeltme işlemini yapan ya da yapacak olan bölgesel ya da yerel vergi idaresinin belirtilmesi;
4. Mükellefin doğru şekilde uygulanmadığını düşündüğü vergi anlaşması hükmü/hükümleri ile mükellefin söz konusu hükmün uygulanmasına ilişkin yorumu;
5. İlgili vergi yılı ve dönemi;
6. İlişki, durum, işlemlerin yapısı, sorunlar, ya da ilişkili kişiler;
7. Başvuru yapılan yetkili makam için vergi idarelerinin gerçekleştirdiğı, mükellefi etkileyen spesifik sorunlar ve da dahil olmak üzere olguların özeti ve sorunların analizi
8. Transfer fiyatlaması uyumsuzlukları için, mükellefin mukimi olduğu ülkenin mevzuatına göre oluşturulmuş dokümantasyon;
9. İlgili herhangi bir yetkili makam talebinin bir kopyası ve diğer vergi idaresinin eylemine karşılık olarak sunulmuş olan diğer vergi idaresinden gönderilen cevaplar, dosyalar, itirazların kopyaları da dahil olmak üzere diğer ülkenin yetkili makamına sunulan belgeler
10. Aynı ya da ilişkili bir konuyla ilgili akit devletlerinin herhangi birinin yetkili makamlarına daha evvel yapılmış bir başvuru yapıp yapılmadığına dair bir gösterge
11. İç hukuk ve vergi anlaşması da dahil olmak üzere vergi kolaylığı talep edilen yıl için süre sınırlamalarına ilişkin takvim
12. Mükellefin ilgili yargı bölgelerinde, itiraz, temyiz, iade talebi ya da benzeri bir belge sunup sunmadığını gösteren beyan
13. yetkili makam başvurusunun halihazırda ya da daha önce taraf devletlerin vergi makamları tarafından, peşin fiyatlandırma anlaşmasının bir parçası olarak ele alındığı durumlarda; yargı kararı ya da benzeri işlemler ya da bu etkide beyan;
14. Bir kişinin yetkili bir temsilci olarak hareket etmesi için bir onay verilmemişse, bir temsilcinin talepte bulunurken vergi mükellefi için hareket etmeye yetkili olduğuna dair imzalı bir beyan;
15. Mükellefin ilişkili olduğunu düşündüğü diğer olguların herhangi biri
16. Diğer makamın gerçekleştirdiğı karşılıklı anlaşma usulü sürecini etkileyebilecek herhangi bir uzlaş ya da anlaşmanın bir kopyası ve
17. Mükellefinin, sorunları çözebilecek muhtemel esaslara ilişkin görüşleri. OECD (2007a), a.g.e. s.14-15.

Yetkili makam, anlaşmaların tanımlar başlıklı 3. maddesinde⁴⁵⁷ her bir anlaşma için ayrı ayrı belirlenmekle birlikte genellikle Maliye Bakanı veya yetkili temsilcileri bu görevi üstlenmektedir⁴⁵⁸. Örneğin Avusturya, Hollanda, Çekya, Macaristan, Letonya, Lüksemburg, Norveç ve İsveç gibi ülkelerde yetkili makam Maliye Bakanlıkları iken Danimarka’da Merkezi Gümrük ve Vergi İdaresi, İspanya’da Genel Vergi İdaresi ve Belçika’da ise Bölge Yöneticisidir⁴⁵⁹. Türkiye’nin taraf olduğu anlaşmalarda yetkili makam, Maliye Bakanı (Hazine ve Maliye Bakanı) veya onun yetkili kıldığı kişiler olarak ifade edilmekle birlikte karşılıklı anlaşma usulüne ilişkin işlemler, Gelir İdaresi Başkanlığı Avrupa Birliği ve Dış İlişkiler Daire Başkanlığı tarafından yürütülmektedir⁴⁶⁰.

İdareleri geç başvurulardan korumak üzere belirlenmiş olan üç yıllık başvurusu süresi en az zaman aralığı olarak değerlendirilmelidir ve söz konusu bu süre devletlerce kendi ikili anlaşmalarında daha uzun olacak şekilde belirlenebilmektedir⁴⁶¹. Üç yıllık başvuru süresinin başlangıcına ilişkin hüküm mükellefin lehine olacak şekilde yorumlanmalıdır, böylelikle doğrudan idari bir karar ya da işlemi müteakip vergilendirme yapılması gerekse bile zaman sınırı, böyle bir vergilendirmeye yol açan işlemin tebliğinden itibaren başlayacaktır⁴⁶². Bu noktada, üç yıllık başvuru süresinin vergilendirme işleminin sonuçları gerçekleştiğinde başlamakla birlikte, mükelleflerin ilgili işlemin anlaşmaya aykırı vergilendirmeye sebebiyet vereceğini anladığı anda (anlaşmaya aykırı vergilendirme işlemi gerçekleştirilmeden önce) başvuru yapma hakkının olduğunun belirtilmesi gerekmektedir⁴⁶³.

Model anlaşmaların karşılıklı anlaşma usulü ile ilgili 25. maddeleri yetkili makamlara bir anlaşmaya varma mecburiyeti getirmediğinden, mükelleflerin aynı zamanda iç hukuktaki yargısal ya da idari yolları karşılıklı anlaşma usulü başvurusuna paralel olarak

⁴⁵⁷ Model anlaşmaların 3’üncü maddelerinin 1’inci fıkralarında “Yetkili makam kavramı A ülkesinde B ülkesinde..... ifade eder.” şeklinde yer almaktadır.

⁴⁵⁸ OECD Model: Commentary on Article 25, para. 53, UN Model: Commentary on Article 25 (alternatives A and B), para. 10/53.

⁴⁵⁹ UN (2019), a.g.e. s.17.

⁴⁶⁰ Gelir İdaresi Başkanlığı. (2019b). Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmalarında Yer Alan Karşılıklı Anlaşma Usulüne İlişkin Rehber, Avrupa Birliği ve Dış İlişkiler Daire Başkanlığı Yayın No:.... Ekim 2019 s.7. https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/CifteVergilendirme/KAU_Kilavuzu2019.pdf Erişim:04.03.2020

⁴⁶¹ OECD Model: Commentary on Article 25, para. 20, UN Model: Commentary on Article 25 (alternatives A and B), para. 9/20.

⁴⁶² OECD Model: Commentary on Article 25, para. 21, UN Model: Commentary on Article 25 (alternatives A and B), para. 9/21.

⁴⁶³ OECD Model: Commentary on Article 25, para. 21, UN Model: Commentary on Article 25 (alternatives A and B), para. 9/21.

kullanmaları olağandır⁴⁶⁴. Mükelleflerin iç hukuk yollarına başvurması halinde üç yıllık başvurusu süresi, akit devletlerinin iç hukuklarında ayrıca düzenlenmediği sürece, işlemeye devam etmektedir⁴⁶⁵. Bu durumun ortaya çıkarılabileceği olumsuzlukların yaşanmaması adına, bazı devletler iç hukuk yolları ya da karşılıklı anlaşma usulü başvurusunun öncelikle yapılmasını gerekli tutabilmektedir⁴⁶⁶.

Her ne kadar model anlaşmaların ilgili maddeleri ödeme yapılmamasını, karşılıklı anlaşma usulü başvurusunun reddine gerekçe olacağına ilişkin hüküm içermese de bazı devletler, başvurunun uyuşmazlık konusu edilen verginin tamamı ya da bir kısmı ödenmeksizin yapılamayacağı yaklaşımını benimseyebilmektedir⁴⁶⁷. Karşılıklı anlaşma sonucu başvuruya konu olan anlaşmaya aykırı vergilendirme tamamen ortadan kaldırılabilir, başvurunun ödeme şartına bağlanmış olması, -anlaşmanın amaç ve hedeflerine aykırı olarak- mükelleflerin paranın zaman değeri açısından kalıcı bir maliyet altına girmesine neden olacağından, tahakkuk ve tahsil süreçlerinin inceleme aşamasında olan karşılıklı anlaşma süreci boyunca durması arzu edilen bir durumdur⁴⁶⁸. Benzer bir durum, uyuşmazlığa konu olan vergi üzerinden kesilen idari para cezaları veya faizler için de ortaya çıkmaktadır. Anlaşmanın amaç ve hedefleri ile anlaşmanın iyi niyetle uygulanması gerekliliği, ceza ve faizlerin mükellefleri karşılıklı anlaşma sürecine başvurmalarının önünde engel oluşturacak şekilde uygulanmamasını gerektirmektedir⁴⁶⁹.

4.4.1.2.2. Yetkili makamca başvurunun değerlendirilmesi

Karşılıklı anlaşma usulü başvurusunu alan yetkili makam öncelikli olarak başvurunun geçerliliğini kontrol etmekte ve mükellef ile diğer akit devletin yetkili makamını başvuru aldığı hususunda bilgilendirmektedir⁴⁷⁰. Yapılan başvurunun geçerliliği, başvurunun zamanında yapılıp yapılmadığı, başvurunun ilgili devletçe hazırlanmış rehberine uygun olarak sunulup sunulmadığı ve başvurunun mükellefin itirazının anlaşılması ve

⁴⁶⁴ UN (2019), a.g.e. s.36.

⁴⁶⁵ OECD Model: Commentary on Article 25, para. 25, UN Model: Commentary on Article 25 (alternatives A and B), para. 9/25.

⁴⁶⁶ UN (2019), a.g.e. s.37.

⁴⁶⁷ OECD Model: Commentary on Article 25, para. 46, UN Model: Commentary on Article 25 (alternatives A and B), para. 9/46.

⁴⁶⁸ OECD Model: Commentary on Article 25, para. 47.1, UN Model: Commentary on Article 25 (alternatives A and B), para. 9/47.1.

⁴⁶⁹ OECD Model: Commentary on Article 25, para. 49.4, UN Model: Commentary on Article 25 (alternatives A and B), para. 9/49.4.

⁴⁷⁰ UN (2019), a.g.e. s.41.

değerlendirilebilmesi için yeterli bilgiyi barındırıp barındırmadığı hususlarının yetkili makamca incelenerek karara bağlanır⁴⁷¹.

Karşılıklı anlaşma usulüne başvurusuna dayanak teşkil eden işlemlerin anlaşmanın kötüye kullanımı olarak değerlendirildiği durumlarda bazı ülkeler mükellefin karşılıklı anlaşma usulüne başvurmasına izin vermeyebilmektedir⁴⁷². Bazı ülkelerde ise, anayasa ya da diğer mevzuat hükümleri veya yargı kararlarından dolayı belli konuların, genel olarak karşılıklı anlaşma usulüne ya da en azından mükellefçe başlatılacak karşılıklı anlaşma usulüne elverişli olmadığı kabul edilmektedir⁴⁷³. Her halükarda yetkili makam, mükellefin başvurusunu izleyen 30 gün içinde başvurunun kabul edilip edilmediğini, eğer kabul edilmediyse bu durumu gerekçeleriyle birlikte mükellefe bildirmektedir⁴⁷⁴.

Başvuru yapılan yetkili makam model anlaşmaların ilgili maddesi gereği başvurunun özü itibariyle geçerli olup olmadığını ve sorunun tek taraflı bir önlemle çözülüp çözülemediğini incelemektedir⁴⁷⁵. Yetkili makam yaptığı inceleme sonucunda söz konusu başvurunun geçerli olduğu ve tamamen ya da kısmen bu ülkede alınan bir önlemden ileri geldiği sonucuna varırsa, mümkün olduğunca hızlı biçimde düzeltme yaparak ya da uygun önlemleri alarak mükellefin talebine cevap vermelidir⁴⁷⁶. Yetkili makam tek taraflı bir önlem alma kararı verdiğinde mükellefi ve diğer ülkenin yetkili makamını karşılıklı anlaşma usulü dosyasının bu kararın sonucu olarak kapatıldığından haberdar etmeli ve önlemi derhal uygulamalıdır⁴⁷⁷. Böyle bir durumda sorun tek taraflı olarak çözülebilmektedir. Öte yandan, diğer akit devletin yetkili makamı ile görüş ve bilgi paylaşımı, belirli bir yorumun teyit edilmesi ya da gelecekte anlaşma metninin tadiline ilişkin hususlarda faydalı olabilecektir⁴⁷⁸.

4.4.1.2.3. Karşılıklı görüşme aşaması

Kendisine başvuru yapılan yetkili makam, yaptığı inceleme sonucu başvuruda yer alan itirazların geçerli olduğu ancak, bu sorunu tek taraflı önlemler aracılığıyla çözemeyeceği

⁴⁷¹ UN (2019), a.g.e. s.41.

⁴⁷² OECD Model: Commentary on Article 25, para.26, UN Model: Commentary on Article 25 (alternatives A and B), para. 9/26.

⁴⁷³ OECD Model: Commentary on Article 25, para.27, UN Model: Commentary on Article 25 (alternatives A and B), para. 9/27.

⁴⁷⁴ Ferhatoğlu (2010), a.g.e. s.56.

⁴⁷⁵ UN (2019), a.g.e. s.46.

⁴⁷⁶ OECD Model: Commentary on Article 25, para.32, UN Model: Commentary on Article 25 (alternatives A and B), para. 9/32.

⁴⁷⁷ UN (2019), a.g.e. s.51.

⁴⁷⁸ OECD Model: Commentary on Article 25, para.32, UN Model: Commentary on Article 25 (alternatives A and B), para. 9/32.

sonucuna varırsa diğer yetkili makamla, genellikle mütalaa belgesi sunması ya da tam tersi hususunda davet etmek suretiyle ortaklaşa bir çözüm üretmek amacıyla iletişime geçerek karşılıklı anlaşma usulünün çift taraflı aşamasını başlatmaktadır⁴⁷⁹. Anlaşma hükümlerine aykırı vergilendirmeye maruz kaldığı iddiasındaki mükellefin hangi yetkili makama başvuru yaptığına bakılmaksızın, anlaşmaya aykırı vergilendirmeye neden olan eylem ve işlemleri gerçekleştiren yetkili makam tarafından hazırlanan mütalaa belgesi, ilgili vaka ve sorunların ayrıntılı bir tanımını ortaya koyan, çözülmesi gereken meseleleri çerçeveleyen ve makul öneriler sunulan bir belgedir⁴⁸⁰.

Akit devletlerinin yetkili makamlarının diplomatik usullere uymaksızın gerçekleştirdiği⁴⁸¹ bu görüşmeler yazışma, telefon, video konferans veya yüz yüze biçiminde olabilmektedir⁴⁸². Akit devletler, her bir yetkili otoritenin kendine has özellikleri ve tecrübeleri, mevcut kaynaklar ve beklenen karşılıklı anlaşma usulü yükü gibi faktörleri dikkate alarak, karşılıklı anlaşma usulü istişarelerini ikili ilişkiler bağlamında en iyi nasıl yürüteceklerini belirlemekte, bazı durumlarda, yetkili makamlar karşılıklı anlaşma usulünün yürütülmesi için geliştirdikleri ikili prosedürleri (alınan önlemin tarifi, hangi akit devletinin vergi kolaylığı sağlayacağı, kolaylığın zamanlaması ve diğer detaylar) bir mutabakat zaptı biçiminde kayıt altına alabilmektedir⁴⁸³. Süreç içinde mükelleflerin doğrudan ya da temsilcileri aracılığıyla yazılı veya sözlü olarak beyanda bulunma ve hukuki danışmanlardan destek alma imkanları bulunmaktadır⁴⁸⁴.

Daha önce belirtildiği üzere model anlaşmaların ilgili maddesinde yer alan karşılıklı anlaşma usulü, tarafları görüşme, uyuşmazlık üzerine tartışma ve bu uyuşmazlığın çözümü ile ilgili çaba gösterme yükümlülüğüne sokmakta ancak, bu görüşmeler sonrası bir çözüme varma zorunluluğu bulunmamaktadır.

Yetkili makamlar arasında anlaşma sağlanması durumunda, vergi mükellefine kararın yazılı olarak bildirilmesi ve sonucun açıklanması sağlanır⁴⁸⁵. Ancak yetkili makamların bir anlaşmaya varmış olması bu anlaşmanın uygulanabilmesi için yeterli değildir. Karşılıklı

⁴⁷⁹ UN (2019), a.g.e. s.51.

⁴⁸⁰ UN. (2012). Guide To The Mutual Agreement Procedure Under Tax Treaties, s.28. https://www.un.org/esa/ffd/wp-content/uploads/2014/10/ta-Guide_MAP.pdf Erişim: 11.10.2019

⁴⁸¹ Yaltı Soydan, a.g.e. s.333.

⁴⁸² OECD (2007a), a.g.e. s.17.

⁴⁸³ UN (2012), a.g.e. s.29-30.

⁴⁸⁴ OECD Model: Commentary on Article 25, para.60, UN Model: Commentary on Article 25 (alternatives A and B), para. 11/60.

⁴⁸⁵ OECD (2007a), a.g.e. s.17.

anlaşma başvurusu yapan mükellef yetkili makamların gerçekleştirdiği anlaşma ile bağlı olmadığından bu anlaşmanın uygulanabilmesi için mükellef tarafından kabul edilmesi ve mükellefin başvurabileceği diğer iç hukuk yollarına başvurudan feragat etmesi gerekmektedir⁴⁸⁶. Genel bir kural olarak, her iki yetkili makam böyle bir kısmi kabulü kabul etmediği sürece, vergi mükellefinin teklif edilen anlaşmanın belirli konularla ilgili kesin kararlar veya belirli vergilendirilebilir süreler gibi sadece bazı kısımlarını kabul etmesine izin verilmemektedir⁴⁸⁷. Mükellefin teklif edilen anlaşmayı kesin olarak reddetmesi durumunda, yetkili makamlar karşılıklı anlaşma usulünün sonlandığını ve dosyanın kapatıldığını mükellefe resmen bildirmelidir⁴⁸⁸.

Model anlaşmaların ilgili maddesinde, yetkili makamlarca sağlanan anlaşmanın – mükellefçe kabul edildiği takdirde – iç hukukta yer alan zaman kısıtlamalarına bağlı olmaksızın uygulanacağı hüküm altına alınmıştır⁴⁸⁹. Karşılıklı anlaşmayı uygulamak için gerekli olan eylemler, mükellefe sağlanacak olan vergisel kolaylığın niteliğine bağlı olarak değişiklik gösterebilecektir ancak, çoğu zaman akit devletlerinden birinde vergi iadesi yapılması biçiminde olacaktır⁴⁹⁰. Karşılıklı anlaşmanın uygulanması, yetkili makamın, vergi idaresinin vergi iadelerinden sorumlu birimi gibi diğer bölümleriyle koordinasyonunu gerektirecek ve genellikle vergi idaresinin sorumluluk ve fonksiyonları göz önünde bulundurularak yetkili makam tarafından geliştirilmiş spesifik tek taraflı prosedürlere bağlı olacaktır⁴⁹¹.

4.4.2. Tahkim

Bir uyuşmazlık çözüm yöntemi olarak tahkim, karşılıklı anlaşma usulünün tamamlayıcı bir parçası olarak OECD ve BM model anlaşmaları ile Çok Taraflı Anlaşma (MLI) ve AB Tahkim Anlaşması ile AB’de Vergi Uyuşmazlıklarının Çözüm Yöntemlerine İlişkin Konsey Direktifi içinde yer almaktadır.

⁴⁸⁶ Ault, H. J. (2013). “Dispute Resolution: the Mutual Agreement Procedure”, United Nations Handbook on Selected Issues in Administration of Double Tax Treaties for Developing Countries, United Nations, New York, ss.309-339, s.320.

⁴⁸⁷ UN (2019), a.g.e. s.66.

⁴⁸⁸ UN (2019), a.g.e. s.66-67.

⁴⁸⁹ OECD Model Vergi Anlaşması m.25, BM Model Vergi Anlaşması m.25(B).

⁴⁹⁰ UN (2019), a.g.e. s.71.

⁴⁹¹ UN (2019), a.g.e. s.70-71.

4.4.2.1 OECD Model Vergi Anlaşması'nda tahkim

Vergi anlaşmalarının uygulanması ya da yorumlanmasından kaynaklanan uyuşmazlıkların çözümünde kullanılan temel yöntem karşılıklı anlaşma usulüdür. Ancak karşılıklı anlaşma usulünün, anlaşmaya taraf olan devletlere uyuşmazlıkları çözme zorunluluğundan ziyade çözüm adına çaba sarf etme yükümlülüğü getiriyor olması bazı durumlarda uyuşmazlıkların çözümsüz kalmasına neden olabilmektedir⁴⁹². Bu nedenle hem özel sektör temsilcilerinin hem de vergi yetkililerinin karşılıklı anlaşma usulünün etkinliğinin artırılmasına yönelik önerileri de dikkate alınarak⁴⁹³ 2008 yılında OECD Model Anlaşması'nın Karşılıklı Anlaşma Usulü başlıklı 25. maddesine eklenen 5. fıkra⁴⁹⁴ ile tahkim, karşılıklı anlaşma usulüne tamamlayıcı bir uyuşmazlık çözüm yöntemi olarak kabul edilmiş bulunmaktadır.

Ancak tahkim heyetinin uyuşmazlığı bir bütün olarak karara bağladığı, ticari ya da diğer devlet ile özel kişiler arasındaki tahkimden farklı olarak OECD Modeli'nin getirmiş olduğu tahkim, karşılıklı anlaşmanın sağlanmasına engel olan bir hususun tahkimce karara bağlanması ve böylelikle uyuşmazlığın karşılıklı anlaşma usulü ile çözülmesine hizmet etmektedir⁴⁹⁵. Bu açıdan tahkim, karşılıklı anlaşma usulünün alternatifi ya da ilave bir çözüm yöntemi olmaktan ziyade, yalnızca karşılıklı anlaşma usulünün başlatılmış olması ve yetkili makamların belirtilen sürede çözüme ulaşamamaları şartıyla devreye sokulabilen bir uzantısı durumundadır⁴⁹⁶.

⁴⁹² OECD (2007b), a.g.e. s.4.

⁴⁹³ OECD (2007b), a.g.e. s.4.

⁴⁹⁴ Fıkranın 2017 yılında güncellenen model anlaşmada yer alan son hali

5“a) 1’inci fıkra uyarınca bir kişi bir akit devletin yetkili makamına, akit devletlerden birinin veya her ikisinin işlemlerinin o kişi için bu anlaşmanın hükümlerine uygun düşmeyen bir vergileme yarattığı gerekçesiyle müracaat etmiş ve

b) söz konusu olayla ilgili olarak, müracaatın ele alınabilmesi adına gerekli tüm bilgilerin her iki yetkili makama sunulduğu tarihten itibaren iki yıl içerisinde 2’inci fıkra uyarınca bu olayı çözmek adına bir anlaşmaya varılamamışsa

İlgili kişinin yazılı talebi olması halinde, söz konusu olaydan kaynaklanan ve çözülemeyen her türlü sorun tahkime gönderilecektir. Ancak devletlerden birinde bu çözülmeyen sorunlar hakkında bir mahkeme kararı verilmiş ise, söz konusu sorunlar tahkime gönderilmeyecektir. İlgili olaydan doğrudan etkilenen kişi tahkim kararını uygulayan karşılıklı anlaşmayı reddetmediği sürece, söz konusu karar her iki akit devleti için bağlayıcı olacaktır ve bu devletlerin iç mevzuatındaki herhangi bir zaman aşımına bağlı kalmaksızın uygulamaya konulacaktır. Akit devletlerin yetkili makamları karşılıklı anlaşma yoluyla bu fıkranın uygulama şeklini belirleyeceklerdir”

⁴⁹⁵ OECD Model: Commentary on Article 25, para.64.

⁴⁹⁶ OECD Model: Commentary on Article 25, para.64.

Bununla birlikte, belirtilen süre zarfında karşılıklı anlaşma usulü ile çözümlenemeyen uyuşmazlıklar için tahkim yolunun ihtiyari değil, zorunlu olduğu ve tahkim kararının, mükellefin bu kararın uygulanması sonucunda ortaya çıkan karşılıklı anlaşmayı reddetmediği sürece yetkili makamlar açısından bağlayıcı olacağı model vergi anlaşmasının ilgili hükmünde belirtilmiş bulunmaktadır⁴⁹⁷. Söz konusu zorunluluk unsuru karşılıklı anlaşma usulünde yetkili makamların belirtilen süreler içerisinde uyuşmazlığı çözmeleri hususunda disiplinli olması noktasında teşvik etmekte⁴⁹⁸; bağlayıcılık unsuru ise bir açıdan yetkili makamların uyuşmazlığı çözümsüz bırakmasına engel olmakta bir başka açıdan ise, gerek karşılıklı anlaşma usulünde gerekse tahkimde sürece katılımı son derece sınırlı olan vergi mükellefinin elini güçlendirmektedir.

4.4.2.1.1. Tahkimin kapsamı

Model vergi anlaşmasının ilgili maddesinde yer alan tahkim düzenlemesi, mükelleflerin yetkili makama başvurusunu takip eden iki yıllık süre içinde karşılıklı anlaşma usulü çerçevesinde çözüme kavuşturulamamış uyuşmazlıklar için öngörülmüş durumdadır. Bu noktada ilgili düzenlemenin kapsamının ne olduğunun açıklanması gerekmektedir.

Öncelikle, akit devletlerin yapmış oldukları anlaşmalarda tahkim hükmüne yer vermeleri gerekmektedir. Örneğin Danimarka, İsrail, Kore, Meksika ve Türkiye taraf oldukları vergi anlaşmalarında model vergi anlaşmasının ilgili fıkrasına yer vermeme hakkını saklı tutmuşlardır⁴⁹⁹. Bahsi geçen ülkeler için vergi uyuşmazlıkları bağlamında tahkim kullanılabilir bir uyuşmazlık çözüm yöntemi değildir. Bazı devletler ise anlaşmalarında tahkim hükmüne yer vermekle birlikte, tahkimin kapsamını olgusal meselelerle sınırlandırma ya da transfer fiyatlandırması veya daimi ikametgahın tespiti gibi belirli tip uyuşmazlıklar için tahkimi her zaman mümkün kılabilirken diğer hususlar için tahkimin kapsamını vaka bazında değerlendirebilmektedir⁵⁰⁰. Bununla birlikte, yapmış oldukları anlaşmada tahkim hükmüne yer vermemiş olan devletlerin, karşılıklı anlaşma ile genel bir uygulama biçiminde veya spesifik bir uyuşmazlık için tahkim prosedürü benimsemeleri de mümkündür⁵⁰¹.

⁴⁹⁷ OECD Model Vergi Anlaşması, m.25/5.

⁴⁹⁸ Arnold, B. J. (2015). "The Scope of Arbitration Under Tax Treaties" içinde ed. Lang, M. ve Owens, J. International Arbitration in Tax Matters Volume 2, IBFD, Amsterdam, ss.113-137, s.117.

⁴⁹⁹ OECD Model: Commentary on Article 25, para.97

⁵⁰⁰ OECD Model: Commentary on Article 25, para.66, Örneğin Avusturalya – Yeni Zelanda arasındaki anlaşmada bu yaklaşım benimsenmiştir. Arnold (2015), a.g.e. s.125.

⁵⁰¹ OECD Model: Commentary on Article 25, para.69.

İkinci olarak, karşılıklı anlaşma usulünün bir uzantısı olarak tahkime, yalnızca karşılıklı anlaşma usulüne başvurunun mümkün olduğu durumlarda başvurulabilmektedir⁵⁰². Örneğin, önemli cezalar öngörülen ciddi ihlallerden dolayı karşılıklı anlaşma usulünün kullanılamaması durumunda, tahkime başvurulabilmesi de mümkün olmayacaktır⁵⁰³. Diğer yandan yetkili makamlardan birinin karşılıklı anlaşma usulünün işletilmesinin mümkün olmadığını kabul etmesi durumunda mükelleflerin yargı yolunun dışında kullanabilecekleri bir uyuşmazlık çözüm yöntemi bulunmamaktadır⁵⁰⁴. İlgili fıkranın lafzında anlaşma hükümlerine aykırı vergilendirme işlemine muhatap olduğu gerekçesiyle yetkili makama başvuru yapan mükellefin söz konusu uyuşmazlık için karşılıklı anlaşma usulü ile bir sonuca varılamadığında tahkim yoluna başvurabileceği belirtilmiştir⁵⁰⁵. Bu bağlamda, model vergi anlaşmasının karşılıklı anlaşma usulü (madde 25), bilgi değişimi (madde 26) ve vergi tahsilatında yardımlaşma (madde 27) hariç olmak üzere bütün maddeleri –özellikle de vergilendirme yetkisinin dağıtıldığı 6-21. maddeler- potansiyel olarak anlaşmaya aykırı vergilendirmeye sebep olabileceğinden tahkimin kapsamına girmektedir⁵⁰⁶. Bununla birlikte, anlaşma hükümlerine aykırı vergilendirme işleminin fiilen gerçekleşmiş olması gerekmektedir⁵⁰⁷. Bu bakımdan karşılıklı anlaşma usulüne başvurunun mümkün olduğu anlaşma hükümlerine aykırı vergilendirmeye maruz kalma ihtimalinin varlığı⁵⁰⁸ tahkimin kapsamı dışında bırakılmış durumdadır. Yine ilgili fıkranın lafzından, akit devletler kapsamın bu yönde genişleyeceği üzerine anlaşmadıkları sürece⁵⁰⁹, 25/3. maddede düzenlenmiş bulunan, yetkili makamlarının, anlaşmaların uygulanma ve yorumlanmasına ilişkin şüphelerin giderilmesi ve anlaşmada yer almayan hususlardan kaynaklanan çifte vergilendirmenin önlenmesi için karşılıklı anlaşma usulünü kullanmaları kapsam dışı kalmış durumdadır.

Tahkim düzenlemesinin kapsamı belirlenirken göz önünde bulundurulması gereken üçüncü husus ise söz konusu uyuşmazlığın karşılıklı anlaşma usulü ile çözümlenememiş olmasıdır. Model anlaşmada yer alan tahkim hükmünün uygulanması açısından bir

⁵⁰² Connors, J. ve Delputte, B. (2015). “Alternative Dispute Resolution in International Tax Law – The View of Business”, içinde ed. Lang, M. ve Owens, J. International Arbitration in Tax Matters Volume 2, IBFD, Amsterdam, ss.79-84, s.83.

⁵⁰³ OECD Model: Commentary on Article 25, para.68.

⁵⁰⁴ Connors ve Delputte, a.g.e. s.83.

⁵⁰⁵ OECD Model Vergi Anlaşması, m.25/5.

⁵⁰⁶ Arnold (2015), a.g.e. s.124.

⁵⁰⁷ OECD Model: Commentary on Article 25, para.72.

⁵⁰⁸ OECD Model: Commentary on Article 25, para.72.

⁵⁰⁹ OECD Model: Commentary on Article 25, para.73.

uyuşmazlık, yetkili makamların üzerinde anlaşamadığı ve yetkili makamlardan birine göre anlaşma hükümlerine aykırı vergilendirme işlemi olduğuna işaret eden en az bir hususun varlığı halinde çözümlenmiş sayılmayacaktır⁵¹⁰. Bu nedenle yetkili makamlardan biri tek taraflı olarak, karşılıklı anlaşma usulü dosyasının kapandığına ve ilgili kişinin tahkime başvuru yapamayacağına karar veremez⁵¹¹. Aynı şekilde yetkili makamlar, anlaşma hükümlerine aykırı vergilendirme olmadığı hususunda uzlaşmalarını engelleyen konuların varlığını sürdürmesi halinde, uyuşmazlığın çözümlendiğini kabul ederek tahkim talebini reddedemezler⁵¹². Ancak yetkili makamların, vergilendirmenin anlaşmaya uygun olduğuna karar vermesi halinde, çözümsüz kalmış bir sorundan bahsedilemez ve anlaşmada ele alınmayan durumlardan kaynaklanan bir çiftte vergilendirme olsa dahi, uyuşmazlık çözülmüş kabul edilebilir⁵¹³ ve dolayısıyla mükelleflerin tahkime başvuru imkanı bulunmaz.

Son olarak, tahkim sürecinin etkinliğinin sağlanması ve birbiri ile çelişen kararların ortaya çıkmasının engellenebilmesi için, birçok ülkenin karşılıklı anlaşma usulü ile ilgili olarak benimsedikleri yaklaşımla da tutarlı olacak şekilde, hali hazırda akit devletlerden birinin yargı organlarınca hakkında karar verilmiş bulunan konularla ilgili olarak mükelleflerin tahkim yoluna başvurabilmeleri mümkün deđildir⁵¹⁴. Ancak bazı devletlerin, karşılıklı anlaşma usulü -dolayısıyla tahkim- ile iç hukuk yollarının aynı anda kullanılmasına izin vermesi de mümkündür⁵¹⁵.

4.4.2.1.2. Tahkim talep etme süresi

Model vergi anlaşmasının tahkim düzenlemesinin yer aldığı ilgili maddesinde, mükelleflerin, söz konusu uyuşmazlığın yetkili makamlarca ele alınması için gerekli olan bütün bilgi ve belgelerin yetkili makamlara sunulduğu tarihten itibaren iki yıl içinde karşılıklı anlaşma usulü çerçevesinde çözümlenemeyen uyuşmazlıklar için tahkim talebinde bulunabilecekleri hüküm altına alınmıřtır⁵¹⁶. Ortaya çıkan uyuşmazlıkların çözümünde benimsenen yöntem karşılıklı anlaşma usulü olduğundan BEPS'in 14. Eylem Planı çerçevesinde uyuşmazlıkların 24 aylık süre içinde karşılıklı anlaşma yolu ile çözümlenmesi

⁵¹⁰ OECD Model: Commentary on Article 25, para.71.

⁵¹¹ OECD Model: Commentary on Article 25, para.71.

⁵¹² OECD Model: Commentary on Article 25, para.71.

⁵¹³ OECD Model: Commentary on Article 25, para.71.

⁵¹⁴ OECD Model: Commentary on Article 25, para.76.

⁵¹⁵ OECD Model: Commentary on Article 25, para.79.1.

⁵¹⁶ OECD Model Vergi Anlaşması, m.25/5.

hedeflenmiştir⁵¹⁷. Ancak karşılıklı anlaşma usulü ile çözüme kavuşturulamayan uyuşmazlıkların tahkime taşınması mükellefin iradesinde olup mükelleflerin, karşılıklı anlaşmanın sağlanması adına yetkili makamlara daha fazla süre tanımak için iki yıldan daha uzun beklemeleri ya da dosyayı takip etmekten vazgeçmeleri de mümkündür⁵¹⁸. Bunun yanında tahkim talep edilebilmesi için belirtilmiş olan sürenin aşağıda açıklanan hallerde farklı biçimlerde uygulanabilmesi de söz konusudur.

İki yıllık sürenin kısa olduğu kanaatinde olan devletlerin, model anlaşmaların ilgili maddesini tahkime başvuru süresini üç yıl olacak şekilde tadil etme imkanları bulunmaktadır⁵¹⁹. Bununla birlikte akit devletlerinin, yetkili makamlarına iki yıllık süre bitmeden önce vaka bazında farklı süre sınırları üzerinde anlaşmalarına izin vermek suretiyle, belirli şartlar altında, spesifik bir uyuşmazlık için tahkim başvurusu yapılabilmesi için geçmesi gereken süreyi uzatabilme imkanları da bulunmaktadır⁵²⁰.

Devletler, ilgili maddede yer alan iki yıllık sürenin, karşılıklı anlaşma usulünü durduran şartların varlığı halinde işlemeyeceğine dair bir hükmü yapacakları vergi anlaşmasına ekleme imkanına sahiptir⁵²¹.

Bazı hallerde dosyanın esastan incelenmesi için gerekli olan ön bilginin mükellefçe yetkili makama sunulmasının ardından yetkili makamların ilave bilgi talep etmesi gerekebilmektedir⁵²². İstenilen ilave bilgilerin mükellefçe zamanında sağlanamaması uyuşmazlığın çözümünü geciktirecek ya da engelleyeceğinden, akit devletler yukarıda bahsedildiği üzere yetkili makamlarına tahkim talebi için vaka bazında farklı süreler tayin etme izni vererek ya da tahkim hükmünün uygulanma biçimini bu duruma uygun biçimde ayarlayacak bir karşılıklı anlaşma ile bu sorunun üstesinden gelme imkanına sahiptir⁵²³.

⁵¹⁷ OECD (2015), a.g.e. s.15.

⁵¹⁸ OECD Model: Commentary on Article 25, para.70.

⁵¹⁹ OECD Model: Commentary on Article 25, para.70.1.

⁵²⁰ OECD Model: Commentary on Article 25, para.70.1.

⁵²¹ Örneğin, anlaşmaya taraf olan devletlerden birinin karşılıklı anlaşma usulü ve mahkemelere eş zamanlı olarak başvurulmasına imkan tanımaması ve karşılıklı anlaşma usulüne konu edilen uyuşmazlığın adli ya da idari mahkemelerce yargılama sürecinde olan bir ya da daha fazla sorunla ilişkili olması ya da mükellef ve yetkili makamın mücbir sebepler dolayısıyla sürenin işlemeyeceği üzerinde anlaşmaları gibi durumlarda sürelerin işlemeyeceği hüküm altına alınabilmektedir. OECD Model: Commentary on Article 25, para.70.2.

⁵²² Örneğin iki yıllık sürenin başlamasının ardından yetkili makamların yapmış oldukları derinlemesine analizlerde uyuşmazlığın çözüme kavuşturulması için ilave bilgiler gerektiğine karar vermeleri. OECD Model: Commentary on Article 25, para.70.3.

⁵²³ OECD Model: Commentary on Article 25, para.70.3.

4.4.2.1.3. Tahkimin iç hukuktaki kanun yollarıyla ilişkisi

Uyuşmazlık çözümünde etkinliğin sağlanabilmesi amacıyla ilgili maddenin lafzında, hakkında yerel mahkemelerce karara varılmış uyuşmazlıklar için tahkim yolunun kapalı tutulduğu daha önce belirtilmiş idi. Karşılıklı anlaşma usulü ve onun uzantısı olarak tahkim, yetkili makam/idarece işletilecek bir süreç olduğundan ve idarenin mahkeme kararlarına aykırı hareket etmesi mümkün olmayacağından, karşılıklı anlaşma usulü ile ilgili olarak benimsenmiş olan genel prensiplerin⁵²⁴ tahkim için de uygulanması gerekecektir⁵²⁵. Bu bağlamda mükelleflerin iç hukuktaki kanun yolları ve karşılıklı anlaşma usulünü eş zamanlı olarak takip etmeleri mümkün değildir⁵²⁶. Ancak anlaşmaya taraf olan devletlerden birinde idarenin mahkeme kararlarından sapmaları mümkünse, yerel mahkemelerde hakkında karar verilmiş bulunan uyuşmazlıklarla ilgili tahkim yoluna gidilemeyeceğine ilişkin cümleyi anlaşma metninden çıkarmaları mümkündür⁵²⁷.

Mükelleflerin iç hukuk yollarını tüketmeksizin tahkim sürecini başlattığı durumlarda ise -yine karşılıklı anlaşma usulünde olduğu gibi- iç hukuktaki kanun yolları, tahkim kararıyla şekillenecek karşılıklı anlaşma sağlanana kadar askıya alınacaktır⁵²⁸. İlgili mükellefin bu anlaşmayı kabul etmesi durumunda iç hukuktaki kanun yollarına başvuru yapmaktan vazgeçmesi; kararı reddetmesi durumunda ise iç hukuktaki kanun yolları aracılığıyla hakkını araması gerekecektir⁵²⁹.

Karşılıklı anlaşma usulü ve iç hukuktaki kanun yollarının eş zamanlı olarak takip edilmesinin mümkün olduğu bazı ülkelerde, tahkime gönderilen meselelerle ilgili olarak tahkim talebi yapıldıktan sonra ancak henüz tahkim heyetince bir karar verilmeden önce mahkemelerce karar verilmesi ihtimal dahilinde olacaktır⁵³⁰. Bu tür ülkelerde tahkim

⁵²⁴ - İç hukuk yollarının tüketilmediği durumlarda yetkili makamlar genellikle mükelleflerin iç hukuk yollarının askıya alınmasını kabul etmesini talep edecek ya da mükellef bunu kabul etmezse karşılıklı anlaşma usulünü iç hukuk yolları tükenene kadar erteleyecektir.

- İlk olarak karşılıklı anlaşma usulüne başvuru yapıldığı durumlarda, yetkili makamlarca varılan anlaşmanın uygulanmasını kabul eden mükelleflerin iç hukuk kanun yollarına başvurudan feragat etmesi ya da karşılıklı anlaşmayı kabul etmeyerek iç hukuk yollarını takip etmesi gerekmektedir.

-Devletlerden birinde ilk olarak iç hukuktaki kanun yolları tüketilmiş ise- bir mesele ile alakalı hukuki bir karar verildiğinde birçok ülkede bu kararın karşılıklı anlaşma usulü ile aşılması imkansız kabul edildiğinden- mükelleflerin yalnızca diğer devlette çifte vergilendirme ile ilgili indirim elde etmek için karşılıklı anlaşmaya başvuru yapmaları mümkündür

⁵²⁵ OECD Model: Commentary on Article 25, para.76.

⁵²⁶ OECD Model: Commentary on Article 25, para.76.

⁵²⁷ OECD Model: Commentary on Article 25, para.79.1.

⁵²⁸ OECD Model: Commentary on Article 25, para.77.

⁵²⁹ OECD Model: Commentary on Article 25, para.77.

⁵³⁰ OECD Model: Commentary on Article 25, para.79.1.

kararına dayanan karşılıklı anlaşmanın uygulanmasında yaşanacak güçlüklerden sakınmak adına, mahkemelerce tahkime gönderilmiş meselelerin karara bağlanması durumunda tahkim sürecinin sona ereceğine ilişkin bir hüküm anlaşmanın ilgili fıkrasına eklenebilir⁵³¹.

4.4.2.1.4. Tahkim usulü

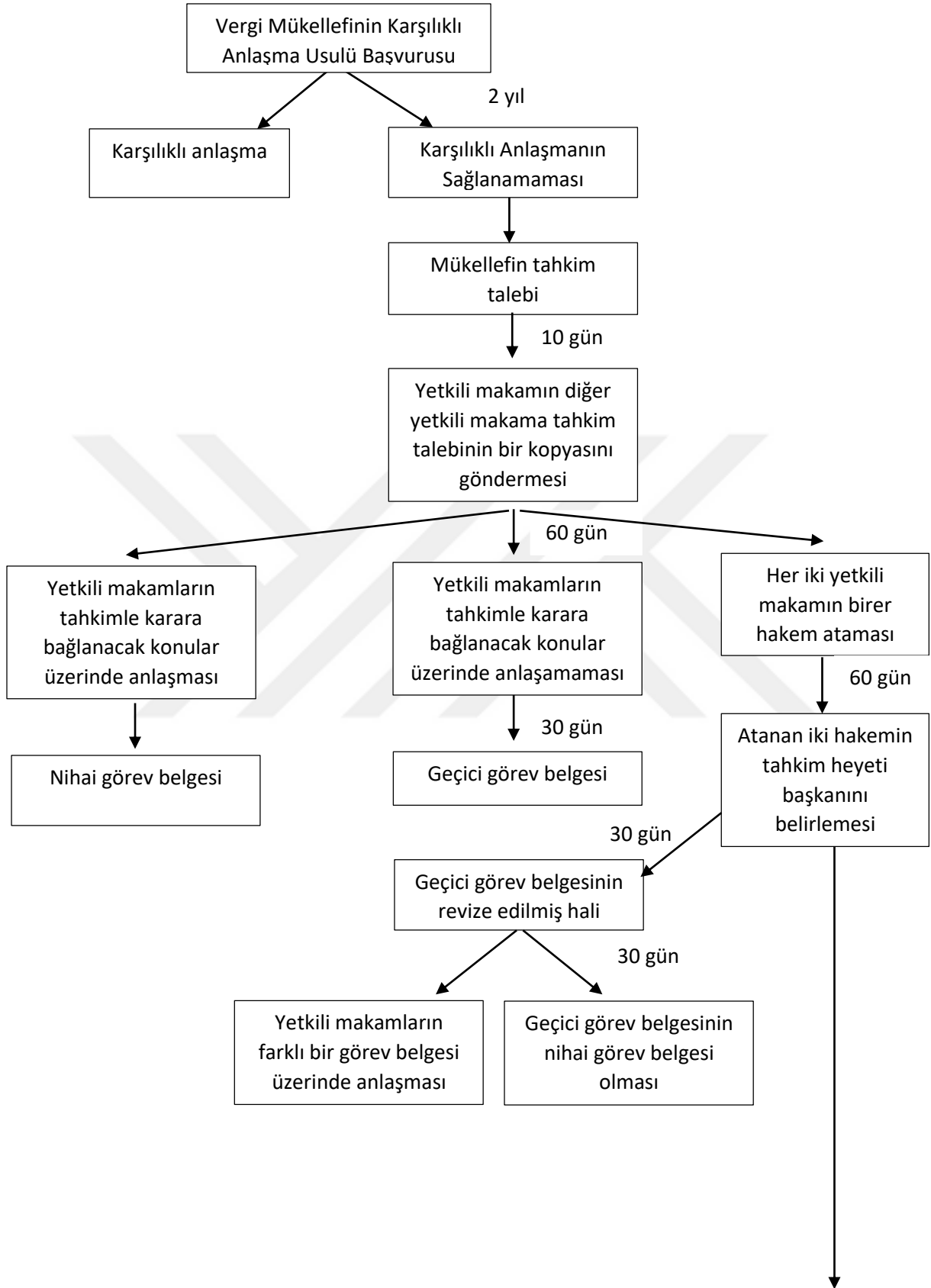
Bir uyuşmazlık çözüm yöntemi olarak tahkim müessesesinin nasıl işletileceği, model vergi anlaşmasının ilgili maddesi uyarınca yetkili makamlarca karşılıklı anlaşma ile belirlenecektir⁵³². Bununla birlikte, yetkili makamlara tahkim müessesesinin işletilmesine ilişkin usul kurallarını belirlerken yol göstermesi açısından model vergi anlaşmasına örnek bir tahkim anlaşması eklenmiştir. Yetkili makamlar bu anlaşmayı olduğu gibi ya da istekleri doğrultusunda çeşitli değişiklikler yapmak suretiyle kullanabilecektir⁵³³. Model anlaşma kavramının, anlaşma yapmak niyetinde olan devletlere yol gösterme amacı taşıması ve OECD'nin konuyla ilgili yaklaşımını temsil etmesi sebebiyle, takip eden açıklamalar OECD Model Anlaşması'nın şerhi ve ekinde yer alan örnek tahkim anlaşması çerçevesinde yapılacaktır.

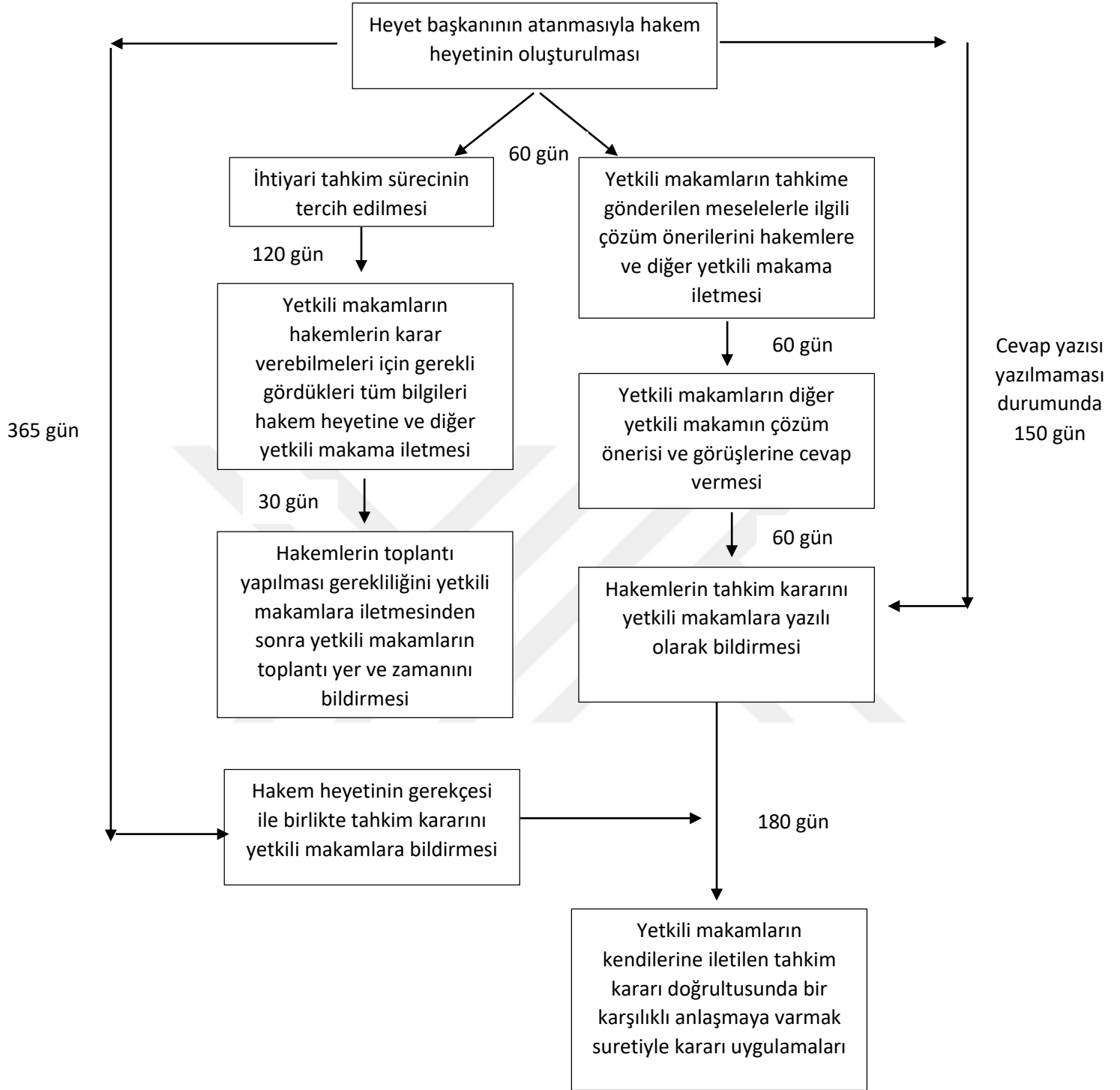
OECD model vergi anlaşmasında öngörülen tahkim süreci aşağıdaki Şekil 4.2'de özetlenmiştir.

⁵³¹ OECD Model: Commentary on Article 25, para.79.1.

⁵³² OECD Model Vergi Anlaşması, m.25/5.

⁵³³ OECD Model: Commentary on Article 25, Annex Sample Mutual Agreement on Arbitration, para.1.





Şekil 4.2. OECD Model Anlaşmasında tahkim süreci

Kaynak: Garbarino ve Lombardo, 2015: 468-470; OECD Model Vergi Anlaşması ve Şerhinde 2017 yılı itibariyle gerçekleştirilen değişiklikler doğrultusunda güncellenmiş ve genişletilmiştir.

Tahkim talebi

Tahkim süreci de karşılıklı anlaşma usulünde olduğu gibi ilgili mükellefin başvurusu ile başlamakta ve sonrasında yetkili makamlarca yürütülen devletler arası bir sürece dönüşmektedir⁵³⁴. Mükellef tarafından yapılacak olan tahkim talebi model anlaşmanın ilgili maddesinde belirtildiği şekliyle, yazılı olarak yapılmalıdır. Söz konusu başvuru metninde, vakanın tanımlanmasına yeterli bilgi ve buna ek olarak talepte bulunan kişilerin ya da vakadan doğrudan etkilenenlerin tahkim başvurusuna konu olan meselelerle ilgili olarak akit devletlerin mahkemelerince verilmiş bir karar bulunmadığına dair beyan bulunmalıdır⁵³⁵.

Talebi alan yetkili makam, talebin bir kopyasının da diğer yetkili makama gönderildiğine dair bir emare olmaması durumunda, talebin alınmasını müteakip 10 gün içinde talebin ve eklerinin bir kopyasını diğer yetkili makama göndermektedir⁵³⁶. Söz konusu başvurular için, başvuru yapanlardan herhangi bir ücret ya da yetkili makamın tahkim sürecinde oluşacak masraflarının talep edilmesi OECD tarafından benimsenen bir yaklaşım değildir⁵³⁷.

İki yıllık sürenin başlangıcı

Daha önce de belirtildiği üzere bir uyuşmazlıkla ilgili olarak tahkim talebinde bulunulabilmesi ve vakanın ele alınabilmesi için gerekli olan her türlü bilgi ve belgenin yetkili makamlara sunulduğu tarihten itibaren 2 yıl içinde karşılıklı anlaşma usulü çerçevesinde bir çözüme varılamamış olması gerekmektedir. Gerekli bilgi ve belgelerin neler olduğu yetkili makamlarca yapılacak olan tahkim anlaşmasının ilgili maddesinde bir liste halinde bulunmalıdır⁵³⁸.

Söz konusu iki yıllık süre, yetkili makamlarca, ilave herhangi bir bilgi talep edilmediği durumda, karşılıklı anlaşma usulü başvurusunun alınmasını müteakip başvuru sahibinin ve diğer yetkili makamın, dosyanın esastan incelenmesi için gerekli olan bilginin alındığına dair bilgilendirildiği tarih ya da başvuruyu alan yetkili makamın diğer ülkenin yetkili makamına bu başvurunun bir kopyasıyla birlikte bir bilgilendirme yazısı göndermesinden 90 gün sonraki tarihten hangisi daha önce ise o tarihte başlamış

⁵³⁴ Arnold (2015), a.g.e. s.119.

⁵³⁵ OECD Model: Sample Mutual Agreement on Arbitration, m.1.

⁵³⁶ OECD Model: Sample Mutual Agreement on Arbitration, m.1.

⁵³⁷ OECD Model: Commentary on Article 25, General Approach of the Sample Mutual Agreement, para. 5.

⁵³⁸ OECD Model: Commentary on Article 25, General Approach of the Sample Mutual Agreement, para. 7.

sayılacaktır⁵³⁹. Öte yandan yetkili makamlarca başvuru yapan mükelleften ilave bilgi talebinde bulunulduysa sürenin başlangıcı, istenilen ilave bilgilerin talep eden yetkili makamca alındığının başvuru sahibine ve diğer yetkili makama bildirildiği son tarih ya da yetkili makamların başvuru sahibinden talep edilmiş olan tüm bilgileri aldığı tarihten 90 gün sonrasındaki tarihlerden hangisi daha önce ise o tarih kabul edilecektir⁵⁴⁰. Yetkili makamlarca, başvuru sahibine talep edilen bilgilerde hala eksiklik olduğunun bildirilmesi durumunda sürenin başlangıcının hesaplanmasında, ilave bilgi talep edilmesi durumunda geçerli olan kurallar uygulanacaktır⁵⁴¹.

Görev belgesi

Görev belgesi, tahkim sürecinde, tahkim heyetince karara bağlanacak meselelerin yanında tahkimin yapılacağı yer, tahkimin dili ve açılış ve cevap dilekçelerinin verileceği tarihler gibi idari konuların yer aldığı bir belgedir⁵⁴². Görev belgesi, tahkim heyetinin karara bağladığı konular için hukuki zemin oluşturmaktadır⁵⁴³. Tahkim talebinin alınmasını takip eden 60 gün içinde yetkili makamlar, tahkim heyetince karara bağlanacak hususlar üzerinde anlaşarak tahkim talebini yapan kişiye yazılı biçimde bildirmektedir⁵⁴⁴. Tahkim sürecinin, yetkili makamlarca karşılıklı anlaşma usulü çerçevesinde çözüme ulaşılamadığı durumlarda söz konusu olduğu düşünülürse görev belgesi üzerinde de anlaşamamaları her zaman olasılık dahilinde olacaktır⁵⁴⁵. Böyle bir durumda, yetkili makamlardan birinin görev belgesi üzerinde anlaşmayarak tahkim sürecini tıkamasının önüne geçilmesine ve işbirliğine yanaşmayan yetkili makam üzerinde baskı oluşturmaya hizmet eden geçici görev belgesi gündeme gelmektedir⁵⁴⁶.

Bahsi geçen 60 günlük süre içerisinde görev belgesinin tahkim talebinde bulunan kişiye tebliğ edilmemesi durumunda bu sürenin bitmesini izleyen 30 gün içinde tahkim talebinde bulunan mükellef ve yetkili makamlar birbirlerine tahkimle karara bağlanacak

⁵³⁹ OECD Model: Sample Mutual Agreement on Arbitration, m.2.

⁵⁴⁰ OECD Model: Sample Mutual Agreement on Arbitration, m.2.

⁵⁴¹ OECD Model: Sample Mutual Agreement on Arbitration, m.2.

⁵⁴² Garbarino ve Lombardo, a.g.e. s.466.

⁵⁴³ OECD Model: Commentary on Article 25, General Approach of the Sample Mutual Agreement, para. 15.3.

⁵⁴⁴ OECD Model: Commentary on Article 25, General Approach of the Sample Mutual Agreement, para. 15.1.

⁵⁴⁵ Desax ve Veit, a.g.e. s.418.

⁵⁴⁶ Ault, H. J. ve Sasseeville, J. (2009). "2008 OECD Model: The New Arbitration Provision", Bulletin for International Taxation, Cilt:63, Sayı:5/6, ss.208-215, s.213'den aktaran Franco, F. X. R. (2018)." Arbitration under the OECD Model Convention" içinde ed. Majdanska, A. ve Turcan, L. OECD Arbitration in Tax Treaty Law, Linde Verlag, Wien, ss.89-108, s.103.

hususların listesini yazılı biçimde bildirerek geçici bir görev belgesi oluşturabilecektir⁵⁴⁷. Hakemlerin seçilmesini izleyen 30 gün içerisinde heyet başkanı, yetkili makamlar ve tahkim talebinde bulunan kişiye, geçici görev belgesinin revize edilmiş bir versiyonunu bildirmektedir⁵⁴⁸. Söz konusu revize görev belgesinin yetkili makamlarca alınmasını izleyen 30 gün içinde yetkili makamların farklı bir görev belgesi üzerinde anlaşıp bunu hakemlere ve tahkim talebinde bulunan kişiye yazıyla bildirmeleri durumunda, üzerinde anlaştıkları görev belgesi aksi halde ise hakemlerce revize edilerek sunulan görev belgesi geçerli olacaktır⁵⁴⁹.

Her ne kadar OECD Model Anlaşması'na eklenmiş olan örnek tahkim anlaşmasında görev belgesine yönelik yukarıda açıklanan hükümler bulunmasa da bu tür bir hükmü yapacakları tahkim anlaşmasına eklemek yetkili makamlar açısından faydalı olabilecektir⁵⁵⁰.

Hakemlerin seçimi ve görevlendirilmesi

Tahkim süreci, uluslararası vergilendirme konularında uzmanlığı ya da tecrübesi bulunan, tahkim talebinin her iki yetkili makama ulaşmasına müteakip 60 gün içinde, yetkili makamlarca atanacak birer ve bu iki hakemin, son görevlendirme işlemini takip eden 60 gün içinde seçecekleri ve heyet başkanı olarak görev yapacak üçüncü bir hakemden oluşan tahkim heyeti tarafından yürütülecektir⁵⁵¹. Belirtilen süreler içinde hakemlerin ya da heyet başkanının atamasının yapılmaması durumunda, tahkim talebinde bulunan mükellefin talebiyle, OECD Vergi Politikası ve İdaresi Merkezi'nin anlaşmaya taraf olan devletlerin vatandaşı olmayan en yüksek mevkideki yetkilisince 10 gün içinde hakem ataması işlemi gerçekleştirilir⁵⁵². Hakem ve hakem atama yetkisi olan kişi ve kişilerce imzalanan teyit mektubu her iki yetkili makama iletildiğinde hakem ataması işlemi gerçekleşmiş kabul edilir⁵⁵³.

⁵⁴⁷ OECD Model: Commentary on Article 25, General Approach of the Sample Mutual Agreement, para. 15.1.

⁵⁴⁸ OECD Model: Commentary on Article 25, General Approach of the Sample Mutual Agreement, para. 15.1.

⁵⁴⁹ OECD Model: Commentary on Article 25, General Approach of the Sample Mutual Agreement, para. 15.1.

⁵⁵⁰ OECD Model: Commentary on Article 25, General Approach of the Sample Mutual Agreement, para. 15.1.

⁵⁵¹ OECD Model: Sample Mutual Agreement on Arbitration, m.3. Ayrıca yetkili makamlarca yapılacak olan tahkim anlaşmasının görev belgesine ilişkin hükümler içermesi durumunda, yetkili makamlara üzerinde anlaşılan görev belgesini de dikkate alarak temsilci hakemlerini seçmelerine imkan tanıyacak biçimde, hakemlerin atanmasına ilişkin 60 günlük sürenin -örneğin 90 gün biçiminde- uzatılması mümkündür. OECD Model: Commentary on Article 25, General Approach of the Sample Mutual Agreement, para. 15.2.

⁵⁵² OECD Model: Sample Mutual Agreement on Arbitration, m.3.

⁵⁵³ OECD Model: Sample Mutual Agreement on Arbitration, m.3.

Görevlendirilecek olan hakemler, akit devletlerinin yetkili makamlarından, vergi idarelerinden, maliye bakanlıklarından ve tahkim talebinde bulunan mükellef ile danışmanlarından bağımsız ve tarafsız kimseler olmalı ve tahkim süreci boyunca bu özelliklerine gölge düşürecek hareketlerden kaçınmalıdır⁵⁵⁴. Yetkili makamlar aksini kararlaştırmadığı sürece, heyete seçilen kimselerin hakimlik ya da hakemlik tecrübesi taşımaları zorunlu değildir⁵⁵⁵.

Benimsenen tahkim yaklaşımı

OECD Model Vergi Anlaşması'nda tahkime gönderilen bir uyuşmazlık için uygulanacak olan tahkim yaklaşımına ilişkin herhangi bir kural belirtilmemiş olmakla birlikte model anlaşmaya eklenmiş olan örnek tahkim anlaşmasında öncelikli olarak en iyi son teklif⁵⁵⁶ yaklaşımının ve ihtiyari olarak da bağımsız görüş⁵⁵⁷ yaklaşımının benimsendiği görülmektedir⁵⁵⁸.

En iyi son teklif yaklaşımında hakemler, yetkili makamların söz konusu uyuşmazlıkla ilgili olarak önerdikleri çözüm önerilerinden birini tercih etmekte⁵⁵⁹ ve herhangi bir açıklama ya da gerekçe sunmaksızın çözüm olarak benimsemektedir⁵⁶⁰. Bağımsız görüş yaklaşımında ise, hakemler, tarafların ilgili mevzuata dayanarak sunduğu olgu ve argümanlarla ilgili olarak söz konusu olguların ve mevzuatın gerekçeli analizine dayanan bağımsız bir karar vermektedir⁵⁶¹.

Bağımsız görüş yaklaşımında hakemlerin ilgili mevzuatı yorumlaması ve somut olaya uygulaması gerekirken, en iyi son teklif yaklaşımında yalnızca kendilerine önerilen iki

⁵⁵⁴ OECD Model: Sample Mutual Agreement on Arbitration, m.3.

⁵⁵⁵ OECD Model: Commentary on Article 25, General Approach of the Sample Mutual Agreement, para 17. OECD Model Anlaşması'nın 2017 yılından önceki versiyonunda öncelikli olarak bağımsız görüş tahkim yaklaşımı benimsenmiş durumdadır. Ancak yetkili makamların en iyi son teklif yaklaşımını kullanmalarına da imkan tanınmış durumdadır. OECD. (2014). Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2014, OECD Publishing, Paris, s.406-407.

⁵⁵⁶ En iyi son teklif ya da son teklif yaklaşım, aynı zamanda literatürde "beyzbol tahkimi" olarak da yer almaktadır. Bunun sebebi, Amerikan Ulusal Beyzbol Ligi'nde 1974 yılından beri belirli şartları taşıyan oyuncuların mevcut kontratlarında yer alan parametreler kapsamında ücretlerinin belirlenmesi amacıyla uygulanıyor olmasıdır. Tulis, B. A. (2010). "Final-Offer Baseball Arbitration: Contexts, Mechanics & Applications", Seton Hall Journal of Sports and Entertainment Law, Cilt:20, Sayı:1, ss. 85-110, s.90-91.

⁵⁵⁷ Literatürde aynı zamanda konvansiyonel tahkim olarak anılmaktadır.

⁵⁵⁸ OECD Model: Sample Mutual Agreement on Arbitration, m.4 – 5.

⁵⁵⁹ OECD (2007b), a.g.e. s.17.

⁵⁶⁰ OECD Model: Commentary on Article 25, General Approach of the Sample Mutual Agreement, para 4.

⁵⁶¹ OECD (2007b), a.g.e. s.17.

çözüm yönteminden birini tercih etmektedirler⁵⁶². Bu yönüyle en iyi son teklif yaklaşımı, uyuşmazlık çözüm sürecini basitleştirerek, hızlandırmakta ve maliyetleri azaltmaktadır⁵⁶³. Ancak daha incelikli kararlar alınmasını gerektiren kompleks hukuki meseleleri içinde barındıran uyuşmazlıklar söz konusu olduğunda yetkili makamlar bağımsız görüş yaklaşımını tercih edebilmektedir⁵⁶⁴. Bağımsız görüş yaklaşımının bir özelliği de gerekçeli kararda hakemlerin karar alırken kullandığı yöntemler ve onları bu karara yönlendiren nedenler yer aldığından, kararın kabul edilebilirliğinin daha yüksek olmasıdır⁵⁶⁵. Her yaklaşımın kendi içinde avantaj ve dezavantajları bulunduğundan, anlaşmaya taraf olan devletler, politikalarını ve uyuşmazlığın yapısı dikkate alarak, bu yaklaşımlardan birini tercih edebilecekleri gibi bunların varyasyonları ya da karma hallerini de kullanmayı tercih etme imkanına sahiptir⁵⁶⁶.

Tahkim süreci

Tahkim heyetinin başkanının seçilmesini izleyen 60 gün içinde, akit devletlerinin yetkili makamları tahkime konu vakada çözümsüz kalan tüm meseleler için önerdikleri çözümü hakemlere ve diğer yetkili makama sunarlar⁵⁶⁷. Tahkime konu vakadaki her bir düzeltme veya benzer mesele için önerilen çözüm, belirli parasal tutarların temlik edilmesi ya da belirtilmiş ise anlaşma hükümlerine göre tahsil edilebilecek en yüksek vergi tutarı ile sınırlı olacaktır⁵⁶⁸. Çözümlememiş meselelerin, bir kişinin bir akit devletinde yerleşik olup olmadığı ya da bir akit devletinin mukimi tarafından işletilen teşebbüsün diğer akit devletinde daimî işyerinin olup olmadığı gibi anlaşma hükümlerinin uygulanma şartlarının oluşup oluşmadığına yönelik öncelikle cevaplanması gereken soruları içerdiği vakalarda, yetkili makamlar bu tür soruların yanıtlarına bağlı olarak alternatif çözüm önerileri sunabilirler⁵⁶⁹.

Aynı süre zarfında yetkili makamlar, hakemlere ve diğer yetkili makama sundukları çözüm önerilerini destekleyecek mütalaa belgeleri sunabilirler. Ayrıca heyet başkanının

⁵⁶² Petruzzi, R. Koch, P. ve Turcan L. (2015). "Baseball Arbitration in Comparison to Other Types of Arbitration", içinde ed. Lang, M. ve Owens, J. International Arbitration in Tax Matters Volume 2, IBFD, Amsterdam, ss.139-158, s.151

⁵⁶³ Petruzzi, Koch ve Turcan a.g.e. s.142.

⁵⁶⁴ OECD Model: Commentary on Article 25, General Approach of the Sample Mutual Agreement, para 4.

⁵⁶⁵ OECD (2007b), a.g.e. s.19.

⁵⁶⁶ OECD Model: Commentary on Article 25, General Approach of the Sample Mutual Agreement, para 3.

⁵⁶⁷ OECD Model: Sample Mutual Agreement on Arbitration, m.4.

⁵⁶⁸ OECD Model: Sample Mutual Agreement on Arbitration, m.4.

⁵⁶⁹ OECD Model: Sample Mutual Agreement on Arbitration, m.4.

atanmasını izleyen 120 gün içinde yetkili makamlar, diğer yetkili makamın çözüm önerisi ve mütalaa belgesine cevap verebilirler⁵⁷⁰. Söz konusu cevaplar, diğer yetkili makamın görüş ve argümanlarına yönelik olmalı ve cevap veren yetkili makam için kendi görüşünü lehine ilave argümanlar sunmak için kullanılmamalıdır⁵⁷¹.

En iyi son teklif yöntemi, genellikle hakemlerin yüz yüze görüşmesini gerektirmediğinden, hakemler kendi aralarında ve yetkili makamlarla telekonferans veya video konferans yöntemleriyle iletişim kurma imkanına sahiptir⁵⁷². Ancak ilave maliyet getirecek yüz yüze toplantıların gerekliliği olduğu durumlarda, heyet başkanı toplantının yeri ve zamanını belirleyecek olan yetkili makamlarla iletişime geçmekte ve hakemleri bu konuda bilgilendirmektedir⁵⁷³.

Tahkim heyeti, herhangi bir gerekçe ya da açıklama olmaksızın, yetkili makamların tahkime konu edilen meselelerle ilgili olarak sundukları çözüm önerilerinden birini basit çoğunluk esasına göre tahkim kararı olarak seçmektedir⁵⁷⁴. Bir ya da daha fazla öncelikle cevaplanması gereken soru içeren durumlarda tahkim heyeti, bu hususta karar verecek ve sonrasında yetkili makamlarca sunulan alternatif çözüm önerilerinden birini tahkim kararı olarak benimseyecektir⁵⁷⁵. Yetkili makamlar aksini kararlaştırmadıkları sürece tahkim kararı, son cevap yazısının hakemlere ulaşmasını takip eden 60 gün içinde, şayet cevap yazısı sunulmadıysa heyet başkanının atanmasını takip eden 150 gün içinde yetkili makamlara yazılı olarak bildirilecek ve emsal niteliği taşımayacaktır⁵⁷⁶.

İhtiyari tahkim süreci

Yetkili makamların kararlaştırması halinde en iyi son teklif yaklaşımının yerine tahkim sürecinde bağımsız görüş yaklaşımının kullanılması da mümkündür. Heyet başkanının atanmasını izleyen 60 gün içinde yetkili makamların ilgili vaka için ihtiyari tahkim sürecini işletmeyi tercih etmeleri halinde, bu tercihi izleyen 120 gün içinde yetkili makamlar tahkim heyetinin karar vermesi için gerekli gördüğü tüm bilgileri hakem heyeti ve diğer yetkili makama sunmaktadır⁵⁷⁷. Söz konusu bilgi, olguların ve karara bağlanacak

⁵⁷⁰ OECD Model: Sample Mutual Agreement on Arbitration, m.4.

⁵⁷¹ OECD Model: Commentary on Article 25, General Approach of the Sample Mutual Agreement, para 22.

⁵⁷² OECD Model: Commentary on Article 25, General Approach of the Sample Mutual Agreement, para 23.

⁵⁷³ OECD Model: Commentary on Article 25, General Approach of the Sample Mutual Agreement, para 23.

⁵⁷⁴ OECD Model: Sample Mutual Agreement on Arbitration, m.4.

⁵⁷⁵ OECD Model: Commentary on Article 25, General Approach of the Sample Mutual Agreement, para 24.

⁵⁷⁶ OECD Model: Sample Mutual Agreement on Arbitration, m.4.

⁵⁷⁷ OECD Model: Sample Mutual Agreement on Arbitration, m.5.

özömsüz kalan meselelerin, bu meselelere ilişkin yetkili makamın görüşünü ve bu görüşü destekleyen argümanlarıyla birlikte açıklamasını içermektedir⁵⁷⁸. Yetkili makamlar aksini kararlaştırmadıkları sürece, tahkim heyeti, tahkim talebinin her iki yetkili makama ulaşmasından önce yetkili makamların sahip olmadığı bilgileri dikkate almayacaktır⁵⁷⁹.

Tahkim talebinde bulunan mükellef doğrudan ya da temsilcileri yoluyla hakemlere görüşlerini yazılı olarak ve yetkili makamların ve hakemlerin kabul etmesi halinde tahkim toplantılarında görüşlerini sözlü olarak sunabilmektedir⁵⁸⁰. Bir toplantı yapılması gerektiğine ilişkin heyet başkanın yetkili makamları bilgilendirmesini takip eden 30 gün içinde yetkili makamlar, toplantının yeri ve zamanını kararlaştırıp hakemleri bu konuda bilgilendirmektedir⁵⁸¹.

Tahkim heyeti, yürürlükteki anlaşma hükümleri, anlaşma hükümlerine uymak kaydıyla akit devletlerinin iç hukukları ve yetkili makamlarca karşılıklı anlaşmayla açıkça belirtilmiş olan kaynaklara göre tahkime gönderilen meseleleri karara bağlamaktadır⁵⁸². Bu bağlamda tahkim heyeti, yalnızca anlaşma hükümlerinin doğru uygulanıp uygulanmadığına ilişkin olarak iç hukuk uygulamasını gözden geçirmektedir⁵⁸³. Karşılıklı anlaşma usulü kapsamında çözüme ulaşılabilen hususlar genellikle anlaşma hükümlerinin yorumlanması ya da emsallere uygunluk prensibinin uygulanmasına ilişkin olduğundan yetkili makamlar, yoruma ilişkin hususların Viyana Anlaşmalar Hukuku Sözleşmesi'nin ilgili maddeleri ve emsallere uygunluk ilkesinin uygulanmasına ilişkin hususların da OECD'nin Transfer Fiyatlandırması Rehberi⁵⁸⁴ ışığında hakemlerce karara bağlanmasını öngörebilirler⁵⁸⁵. Ayrıca Viyana Anlaşmalar Hukuku Sözleşmesi'nin tamamlayıcı yoruma başvurulmasına müsaade etmesi, anlaşma hükümlerinin yorumlanmasına ilişkin kaynakların belirlenmesi noktasında hakemlere özgürlük alanı oluşturmaktadır⁵⁸⁶. Yetkili makamların anlaşma hükümlerinin uygulanma ve yorumlanmasına ilişkin olarak, örneğin mutabakat zaptı gibi bir

⁵⁷⁸ OECD Model: Sample Mutual Agreement on Arbitration, m.5.

⁵⁷⁹ OECD Model: Sample Mutual Agreement on Arbitration, m.5.

⁵⁸⁰ OECD Model: Sample Mutual Agreement on Arbitration, m.5.

⁵⁸¹ OECD Model: Sample Mutual Agreement on Arbitration, m.5.

⁵⁸² OECD Model: Sample Mutual Agreement on Arbitration, m.5.

⁵⁸³ OECD Model: Commentary on Article 25, General Approach of the Sample Mutual Agreement, para 30.

⁵⁸⁴ OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations.

⁵⁸⁵ OECD Model: Commentary on Article 25, General Approach of the Sample Mutual Agreement, para 31.

⁵⁸⁶ OECD Model: Commentary on Article 25, General Approach of the Sample Mutual Agreement, para 31.

belgeye uyulacağını kararlaştırmaları ve daha sonra söz konusu belgenin yorumlanmasında uyumsuzlığa düşmeleri durumunda bu belgeye açık atıf yapılması da mümkündür⁵⁸⁷.

Yetkili makamlar aksini kararlaştırmadıkça, basit çoğunluk esasıyla verilen tahkim kararı heyet başkanının atanmasını takip eden 365 gün içinde karara dayanak teşkil eden kaynaklar ve gerekçeyi belirtir biçimde yazılı olarak yetkili makamlara iletilmektedir⁵⁸⁸. Emsal oluşturma niteliği bulunmayan bu karar, tahkim başvurusunda bulunan mükellefin ve yetkili makamların izniyle, dahil olan tarafların isimleri ve kimliklerini açık edecek her türlü bilgi çıkartılmak ve emsal teşkil etmeyeceğine dair ibare eklenmek suretiyle yayımlanabilmektedir⁵⁸⁹.

Bilgi iletimi ve gizlilik

Tahkim sürecinde görev alan hakemlerin, ilgili meseleyi karara bağlamak için ihtiyaç duyulan bilgiye tam erişimi kadar bu bilgiler açısından yetkili makamların bağlı oldukları gizlilik kurallarıyla bağlı olmaları da önem taşımaktadır⁵⁹⁰.

Tahkim süreciyle sonuçlanan vaka ile ilgili bilgi iletimi ve gizliliğe ilişkin, model vergi anlaşmasının karşılıklı anlaşma usulü başlıklı 25. ile bilgi değişimi başlıklı 26. maddeleri ve akit devletlerinin iç hukuklarının uygulanması amacıyla, her bir hakem ve her bir hakem için en fazla üç kişilik bir ekip, hakemi atayan yetkili makamın, eğer bu hakem bir yetkili makam tarafından atanmadıysa, yetkili makamların ikisinin de temsilcisi olarak belirlenecektir⁵⁹¹. Böylelikle gizliliğin ihlal edilmesi durumunda uygulanacak olan yaptırımlar tahkim sürecinde yer alan hakemler için de geçerli olacaktır⁵⁹². Bu bakımdan bir temsilcisi olarak seçilecek kimselerin, gizlilikle alakalı anlaşma ve iç hukukta yer alan düzenlemelere uygun hareket etmek hususunda yazılı taahhütte bulunması gerekmektedir⁵⁹³.

Zamanında bilgi sağlanamaması halinde sürenin durması

Yetkili makamların, tahkim başvurusunda bulunan mükellefin, iki yıllık sürenin başlamasının ardından kendisinden talep edilen ilave bilgileri zamanında sağlayamadığı hususunda anlaşmaları halinde söz konusu iki yıllık sürenin, ilave bilginin mükelleften

⁵⁸⁷ OECD Model: Commentary on Article 25, General Approach of the Sample Mutual Agreement, para 31.

⁵⁸⁸ OECD Model: Sample Mutual Agreement on Arbitration, m.5.

⁵⁸⁹ OECD Model: Sample Mutual Agreement on Arbitration, m.5.

⁵⁹⁰ OECD Model: Commentary on Article 25, General Approach of the Sample Mutual Agreement, para 33.

⁵⁹¹ OECD Model: Sample Mutual Agreement on Arbitration, m.6.

⁵⁹² OECD Model: Commentary on Article 25, General Approach of the Sample Mutual Agreement, para 33.

⁵⁹³ OECD Model: Sample Mutual Agreement on Arbitration, m.7.

istendiği tarihten bu bilginin yetkili makamlara sunulduğu tarihe kadar olan süreyi kapsayacak şekilde uzatılması mümkündür⁵⁹⁴. Bunun yanında yetkili makamlar tahkim anlaşmasına, belirli bir ilave süre içinde mükellefin talep edilen ilave bilgiyi sağlamaması durumunda meselenin tahkime gönderilemeyeceğine dair bir hüküm ekleme imkanına sahiptir⁵⁹⁵.

Maliyetler

Örnek tahkim anlaşmasında, ortaya çıkacak maliyetlerle ilgili olarak benimsenen yaklaşım, tahkime gönderilen uyuşmazlığa taraf olan yetkili makamlar ve mükellefin, miktarını kontrol edebildikleri kendi maliyetlerinin kendilerince, ortaya çıkan diğer maliyetlerin ise yetkili makamların eşit oranda üstlenilmesi biçimindedir⁵⁹⁶.

Bu bakımdan tahkim sürecinde yetkili makamlar aksini kararlaştırmadıkça, her bir yetkili makam ve tahkim talebinde bulunan mükellef, ulaşım maliyetleri ve görüşlerinin hazırlanıp sunulmasıyla alakalı masrafları da kapsayacak şekilde, kendi katılımları ve temsilcileri ilgili maliyetleri kendileri karşılayacaklardır⁵⁹⁷. Her bir yetkili makam kendi atadıkları, ya da OECD Vergi Politikası ve İdaresi Merkezi yetkilisince atanan hakemin, ücreti ile seyahat, iletişim ve sekretarya masraflarını karşılayacaktır⁵⁹⁸. Heyet başkanının ücreti ile seyahat, iletişim ve sekretarya giderleri yetkili makamlarca eşit biçimde üstlenilecektir⁵⁹⁹.

Yetkili makamlar, tahkim anlaşmasına hakemlere ödenecek ücretlerle ilgili, taraf devletlerin belirli koşullarını, belirli ilişkilerini ve tahkimin türünü yansıtacak bir cetvel ekleme ya da Uluslararası Yatırım Anlaşmazlıkları Çözüm Merkezi (ICSID) tarafından belirlenen veya AB Tahkim Anlaşması'nın Revize Davranış Kuralları'nda (Code of Conduct) yer alan ücret tarifelerini kullanma imkanına sahiptirler⁶⁰⁰. Tahkim heyetinin toplantılarıyla alakalı diğer maliyetler ilgili toplantıya ev sahipliği yapan yetkili makamca ve yetkili makamların karşılamayı kabul ettikleri diğer harcamalarla ilgili maliyetler her iki yetkili makamca eşit biçimde karşılanacaktır⁶⁰¹.

⁵⁹⁴ OECD Model: Sample Mutual Agreement on Arbitration, m.7.

⁵⁹⁵ OECD Model: Commentary on Article 25, General Approach of the Sample Mutual Agreement, para. 34.

⁵⁹⁶ OECD Model: Commentary on Article 25, General Approach of the Sample Mutual Agreement, para. 35.

⁵⁹⁷ OECD Model: Sample Mutual Agreement on Arbitration, m.8.

⁵⁹⁸ OECD Model: Sample Mutual Agreement on Arbitration, m.8.

⁵⁹⁹ OECD Model: Sample Mutual Agreement on Arbitration, m.8.

⁶⁰⁰ OECD Model: Commentary on Article 25, General Approach of the Sample Mutual Agreement, para. 39.

⁶⁰¹ OECD Model: Sample Mutual Agreement on Arbitration, m.8.

Öngörülen sürede tahkim kararının bildirilmemesi

Seçilen tahkim yaklaşımına bağlı olarak tahkim anlaşmasında öngörülmüş olan ya da yetkili makamlarca belirlenmiş herhangi bir başka süre içinde tahkim kararının yetkili makamlara bildirilmemesi durumunda, 60 gün içinde aynı kriterleri sağlayacak yeni hakemler atamak hususunda anlaşabilirler⁶⁰².

Tahkim kararının verilemeyeceği haller

Tahkim başvurusunun yapılmasının ardından ve hakemlerce tahkim kararı yetkili makamlara bildirilmeden önce, yetkili makamlar hakemleri; tahkime gönderilen tüm hususları çözüme ulaştırdıkları veya tahkim talebinde bulunan mükellefin, tahkim ya da karşılıklı anlaşma usulü başvurusunu geri çektiğine ilişkin yazılı biçimde bilgilendirmesi durumunda, tahkim kararı verilmeyecek ve karşılıklı anlaşma usulü tamamlanmış sayılacaktır⁶⁰³.

Nihai karar

Tahkim süreci sonunda verilen karar, akit devletlerinden birinin mahkemelerince, model vergi anlaşmasının tahkime ilişkin hükmünü ihlal ettiği ya da herhangi bir başka nedenle tenfiz edilemez biçiminde değerlendirilmedikçe nihai olacaktır⁶⁰⁴. Bir tahkim kararının tenfiz edilemez bulunması durumunda, bilgi iletimi ve gizlilik ile maliyetler hariç olmak üzere, tahkim talebi yapılmamış ve tahkim süreci gerçekleşmemiş sayılacaktır⁶⁰⁵. Böyle bir durumda, karşılıklı anlaşma usulüne başvurunun üzerinden iki yıl geçmiş olduğundan, mükellef derhal yeni bir tahkim başvurusunda bulunabilecektir⁶⁰⁶. Ancak yetkili makamların, tahkim kararının mükellefin eylemlerinden kaynaklı olarak geçersiz kılınması gibi durumlarda, bu tür başvurular yapılmasını yasaklama imkanı bulunmaktadır⁶⁰⁷.

Tahkim kararının uygulanması

Yetkili makamlar, kararın kendilerine bildirilmesini takip eden 180 gün içinde tahkime gönderilen vaka ile ilgili karşılıklı anlaşmaya varmak suretiyle hakem kararını

⁶⁰² OECD Model: Sample Mutual Agreement on Arbitration, m.9.

⁶⁰³ OECD Model: Sample Mutual Agreement on Arbitration, m.10.

⁶⁰⁴ OECD Model: Sample Mutual Agreement on Arbitration, m.11.

⁶⁰⁵ OECD Model: Sample Mutual Agreement on Arbitration, m.11.

⁶⁰⁶ OECD Model: Commentary on Article 25, General Approach of the Sample Mutual Agreement, para. 45.

⁶⁰⁷ OECD Model: Commentary on Article 25, General Approach of the Sample Mutual Agreement, para. 45.

uygulayacaktır⁶⁰⁸. Model vergi anlaşmasının ilgili maddesi uyarınca, tahkim heyetince verilen karar her iki yetkili makam açısından da bağlayıcıdır ve yetkili makamların tahkim kararını uygulayan bir karşılıklı anlaşmaya varmak zorunluluğu bulunmaktadır⁶⁰⁹. Tahkim kararını uygulayan karşılıklı anlaşma, mükellef tarafından reddedilmediği sürece, her iki devlet için de bağlayıcı olmaktadır ve iç hukukta yer alan süre sınırlarına bağlı olmaksızın uygulanacaktır⁶¹⁰.

4.4.2.2. BM Model Vergi Anlaşması'nda tahkim

Bir model vergi anlaşmasında tahkim hükmü bulunması fikri her ne kadar Birleşmiş Milletler'e (o zamanki adıyla Milletler Cemiyeti) ait olsa da⁶¹¹ -ve her ne kadar 2001 yılından bu yana şerhinde gönüllü tahkime ilişkin hüküm barındırsa da⁶¹²- bu fikrin OECD tarafından hayata geçirilmesi 2008 yılında mümkün olmuştur. Takip eden süreçte Birleşmiş Milletler bünyesinde, uyuşmazlık çözüm yöntemi olarak karşılıklı anlaşma usulünün geliştirilmesi ve bu bağlamda gelişmekte olan ülkelerin ve geçiş ekonomilerinin ihtiyaç ve endişeleri de dikkate alınarak tahkim müessesesinin kullanılmasının faydalarının ve olası sorunların tartışılarak bir rapor hazırlanması gündeme gelmiştir⁶¹³. Hazırlanan raporda, BM Model Vergi Anlaşması'na yapılması planlanan güncellemede tahkim hükmü eklenmesi ile ilgili 3 farklı seçenek⁶¹⁴ önerilmiştir. Nitekim karşılıklı anlaşma usulü başlıklı 25. maddenin, biri zorunlu tahkim hükmü içeren diğeri ise içermeyen iki farklı alternatifinin olduğu öneri kabul görmüş⁶¹⁵ ve 2011 yılında yapılan güncelleme ile model vergi anlaşmasına eklenmiştir.

⁶⁰⁸ OECD Model: Sample Mutual Agreement on Arbitration, m.12.

⁶⁰⁹ OECD Model Vergi Anlaşması m.25/5.

⁶¹⁰ OECD Model Vergi Anlaşması m.25/5.

⁶¹¹ 1927 Milletler Cemiyeti Model Vergi Anlaşması Taslağı, Kollman ve Turcan, a.g.e. s.34.

⁶¹² Turcan, a.g.e. s.272.

⁶¹³ UN. (2009). Committee of Experts on International Cooperation in Tax Matters, Report on the fifth session (19-23 October 2009), E/C.18/2009/6 (SUPP), New York, s.17-18.

⁶¹⁴ 1- Akit devletlerinin çeşitli sebeplerle tahkim hükmünü anlaşmalarına eklemeyi uygun bulmayabileceklerine ilişkin bir dipnot ile beraber model vergi anlaşmasının 25. Maddesinin tahkim hükmü içermesi

2- BM Model Vergi Anlaşmasının 25. Maddesinin iki farklı alternatifinin olması ve A alternatifi tahkim hükmü içermeyen B alternatifinin yukarıdaki seçenek 1 de belirtilene benzer bir tahkim hükmü içermesi

3- Model anlaşmanın 25. Maddesine bir tahkim hükmü eklememekle birlikte ilgili maddenin şerhinde hali hazırda yer alan ihtiyari tahkimin yanı sıra seçenek 1 de belirtilene benzer bir tahkim hükmü ve ilave açıklamalar eklenmesi UN. (2010a). Report by the Subcommittee on Dispute Resolution: Arbitration as an Additional Mechanism to improve the mutual Agreement Procedure, E/C.18/2010/CRP.2, s.2

⁶¹⁵ UN. (2010b). Committee of Experts on International Cooperation in Tax Matters, Report on the sixth session (18-22 October 2010), E/C.18/2010/7, New York, s.7

OECD Model Vergi Anlaşması'nın ilgili maddesinden türetilmiş olan 25. madde Alternatif B, OECD Model'inden farklı dört özellik barındırmaktadır. Bunlar⁶¹⁶:

- Yetkili makamların karşılıklı anlaşma usulü kapsamında bir çözüme ulaşmaları için OECD Modelinde 2 yıl olarak belirlenmiş olan sürenin 3 yıl olması,
- OECD Modelinde mükellef tarafından yapılan tahkim talebinin yetkili makamlardan biri tarafından yapılması,
- OECD Modelinin aksine yetkili makamların tahkim kararının bildirilmesini izleyen 6 ay içinde farklı bir çözüm üzerinde anlaşarak tahkim kararından sapabilmeleri,
- Sürelerin başlangıcının tespitinde tüm bilginin yetkili makamlara sunulması yerine karşılıklı anlaşma usulü dosyasının diğer yetkili makama sunulmasıyla başlamasıdır.

Yukarıdaki dört temel fark dışında BM modelindeki tahkim hükmü OECD modeliyle neredeyse aynıdır. Hatta BM Model Anlaşması'nın şerhinde tahkim hükmünün yer aldığı 25/5 maddeyle ilgili olarak doğrudan OECD Model Anlaşması'nın şerhine atıf yapılmaktadır.

İlgili madde hükmünde, 3 yıl içinde karşılıklı anlaşma kapsamında çözümlenememiş uyuşmazlıkların yetkili makamlardan birinin talep etmesi halinde tahkime gönderileceği ve tahkim kararının açıklanmasını izleyen altı ay içinde yetkili makamların farklı bir çözüm üzerinde anlaşmadığı ya da mükellefin tahkim kararını uygulayan karşılıklı anlaşmayı reddetmediği sürece akit devletler açısından bağlayıcı olacağı belirtilmiştir⁶¹⁷. Başka bir deyişle OECD modeline benzer biçimde zorunlu ve bağlayıcı bir tahkim hükmü söz konusudur. Bununla birlikte, model anlaşmanın şerhinde diğer yetkili makamın talebi doğrultusunda (zorunlu) tahkime gitme yükümlülüğü altına girmek istemeyen devletler için tahkime gönderilecek konular üzerinde daha fazla kontrol ve esneklik sağlayan, yetkili makamların vaka bazında tahkime gidilmesi hususunda anlaşarak işletecekleri bir gönüllü tahkim hükmünün de anlaşmalara eklenebileceği belirtilmiştir⁶¹⁸.

Tahkim sürecinin, mükellef yerine yetkili makamlardan biri tarafından başlatılmasının, yetkili makamların kendi aralarında anlaşarak bir uyuşmazlığın tahkime gönderilmesini engelleyebileceği, bu nedenle de tahkimin tam anlamıyla bir zorunlu tahkim

⁶¹⁶ UN Model: Commentary on Article 25 (alternative B), para. 13.

⁶¹⁷ BM Model Vergi Anlaşması m.25(B)/5.

⁶¹⁸ UN Model: Commentary on Article 25 (alternative B), para. 14.

olmadığı yönünde bir görüş de bulunmaktadır⁶¹⁹. Ancak biz öncelikle anlaşmanın uygulanmasında iyi niyet kuralına riayet edileceği bu bağlamda tahkim de dahil olmak üzere uyuşmazlığın çözümü için çaba sarf edileceği, ikincil olarak ise tahkimin, karşılıklı anlaşma usulünün tamamlayıcı bir parçası olduğu göz önünde bulundurularak sonu tahkime gidecek olan karşılıklı anlaşma sürecini başlatan tarafın mükellef olduğu görüşündeyiz. Dahası model anlaşma şerhinde yukarıda belirtilen şekilde gönüllü bir tahkim uygulamasından ayrıca bahsediliyor oluşu, ilgili hükmün zorunlu tahkim öngördüğüne işaret etmektedir. Ancak yetkili makamlara tahkim talebinin açıklanmasını takip eden 6 ay içinde farklı bir çözüm üzerinde anlaşabilme imkanının tanınmış olması bizce tahkim kararının bağlayıcılığını zedelemektedir.

4.4.2.2.1. Tahkimin kapsamı

BM Model Vergi Anlaşması'nda yer alan tahkim düzenlemesinin kapsamı, tıpkı OECD modelinde olduğu gibi, akit devletlerden birinin eylemleri sonucu anlaşmaya aykırı vergilendirme işlemi dolayısıyla karşılıklı anlaşma usulüne başvurulmuş ve üç yıl içinde yetkili makamlarca karşılıklı anlaşma usulü çerçevesinde çözüme ulaştırılmamış uyuşmazlıklardır⁶²⁰. Tahkimin karşılıklı anlaşma usulünün bir uzantısı olduğu göz önünde bulundurulduğunda karşılıklı anlaşma usulüne başvurunun mümkün olmadığı durumlarda ve mükellefçe uyuşmazlığın doğru biçimde çözümlenmediği düşünülse dahi yetkili makamlarca karşılıklı anlaşma sağlanmış olan meselelerin tahkime götürülmesi mümkün değildir⁶²¹. Ancak anlaşmaya aykırı vergilendirmenin fiilen gerçekleşmiş olması gerekmektedir⁶²².

İlgili maddenin lafzında, yalnızca mükelleflerce 25. maddenin 1. fıkrası kapsamında anlaşma hükümlerine aykırı vergilendirme dolayısıyla öncelikli olarak karşılıklı anlaşma usulüne başvurulmuş ve çözümsüz kalmış olan uyuşmazlıklar için tahkim yolu öngörüldüğünden⁶²³ karşılıklı anlaşma usulünün işletilebileceği diğer bir husus olan aynı maddenin 3. fıkrası kapsam dışı kalmış durumdadır. Kapsamın bu yönde genişletilmesi ise akit devletlerin keyfiyetindedir⁶²⁴.

⁶¹⁹ Arnold (2015), a.g.e. s.116.

⁶²⁰ BM Model Vergi Anlaşması m.25(B)/5.

⁶²¹ UN Model: Commentary on Article 25 (alternative B), para. 18.

⁶²² UN Model: Commentary on Article 25 (alternative B), para. 18.

⁶²³ BM Model Vergi Anlaşması m.25(B)/5.

⁶²⁴ UN Model: Commentary on Article 25 (alternative B), para. 18.

Yine OECD modeline benzer şekilde, akit devletlerden herhangi birinin mahkemelerinde söz konusu uyuşmazlıkla ilgili verilmiş bir karar bulunması durumunda çözümsüz kalan meselelerin tahkime götürülebilmesi mümkün değildir⁶²⁵. Anlaşmaya taraf olan devletlerin yetkili makamlarının mahkeme kararlarından sapma imkanları mevcut ise anlaşma metninin yukarıdaki açıklamaları içermeyecek şekilde düzenlenmesi ve tahkim yolunun hakkında mahkeme kararı bulunan hususlar için de açık tutulabilmesi mümkündür⁶²⁶.

Tahkimin kapsamıyla ilgili olarak iki model anlaşma arasındaki en belirgin farklardan biri de BM Model Anlaşması'na ek örnek tahkim anlaşmasının yetkili makamlar tarafından belirlenmiş bir vergi tutarından daha azını içeren uyuşmazlıkların, bir prensip meselesinin çözülmesi gibi yetkili makamların üzerinde mutabık kalacağı durumlar dışında, tahkime gönderilemeyeceğine dair bir hükmü barındırmasıdır⁶²⁷. Söz konusu uygulama gelişmekte olan ülkelerin, halihazırda kapasite sorunları yaşayan vergi idarelerinin iş yükünü ve maliyetlerini düşürmeyi amaçlamaktadır⁶²⁸.

4.4.2.2.2. Tahkim talep etme süresi

Model anlaşma metninde karşılıklı anlaşma usulü çerçevesinde çözüme ulaşılamaması durumunda yetkili makamlardan herhangi birinin tahkim talebinde bulunabilmesi için belirlenen süre, karşılıklı anlaşma usulü dosyasının diğer yetkili makama sunulmasından itibaren 3 yıldır⁶²⁹. BM modelinin OECD modelinden farklılaştığı bir diğer alan olan tahkim talep etme süresinin uzunluğu, gelişmekte olan ülkelerin vergi idarelerinin kapasite kısıtları ve çalışanlarının eş zamanlı olarak farklı görevleri yerine getiriyor olacakları ön kabulüyle yetkili makamlara daha uzun süre tanınmasının uygun olacağı görüşüne dayanmaktadır⁶³⁰.

3 yıllık sürenin sonunda tahkim talebinde bulunulması yetkili makamların keyfiyetinde olup, yetkili makamlar sorunun çözülmesi için daha uzun bir süre beklemeyi ya da dosyayı takip etmekten vazgeçmeyi tercih edebilirler⁶³¹. Ayrıca devletlerin belli koşullarda, tahkim talebinde bulunulacak süreleri 3 yıldan daha uzun olarak belirlemeleri de

⁶²⁵ BM Model Vergi Anlaşması m 25(B)/5.

⁶²⁶ UN Model: Commentary on Article 25 (alternative B), para. 18.

⁶²⁷ UN Model: Commentary on Article 25(B), Annex Sample Mutual Agreement on Arbitration, para.1.

⁶²⁸ Turcan, a.g.e. s.289.

⁶²⁹ BM Model Vergi Anlaşması m.25(B)/5.

⁶³⁰ Turcan, a.g.e. s.274.

⁶³¹ UN Model: Commentary on Article 25 (alternative B), para. 18.

mümkündür⁶³². Bir uyuşmazlığın tahkime gönderileceği hallerde, yetkili makamlarca karşılıklı anlaşma başvurusunda bulunan mükellefin bu durum hakkında bilgilendirilmesi gerekmektedir⁶³³. Ancak bu işlem tahkim sürecinin başlatılabilmesi için bir şart değildir ve yerine getirilememesi durumunda tahkim sürecini ertelememektedir⁶³⁴.

4.4.2.2.3. Tahkimin iç hukuktaki kanun yollarıyla ilişkisi

BM Model Vergi Anlaşmasında yer alan tahkim müessesesinin iç hukukla ilişkisi OECD modeliyle özdeştir. Daha önce belirtildiği üzere, hakkında mahkemelerce karar verilmiş olan meselelerin tahkime götürülmesi mümkün değildir⁶³⁵. İç hukuktaki kanun yolları ile tahkime eş zamanlı başvuruya imkan tanınmamakta ve karşılıklı anlaşma usulü süreci sonlanana kadar iç hukuk yollarına başvuru imkanı askıya alınmaktadır⁶³⁶. Mükelleflerin tahkim kararını uygulayan karşılıklı anlaşmayı kabul etmesi halinde iç hukuktaki kanun yollarına başvuru hakkında feragat etmesi, reddetmesi durumunda ise iç hukukta yer alan kanun yollarını takip etmesi gerekmektedir⁶³⁷.

4.4.2.2.4. Tahkim usulü

Model anlaşma metninde, tahkimin uygulanma biçiminin taraf devletlerin yetkili makamlarınca belirleneceği belirtilmiş⁶³⁸ ve yol göstermesi açısından metnin ekinde örnek tahkim anlaşmasına yer verilmiştir. Bu bakımdan takip eden açıklamalar model anlaşma metnine eklenmiş bulunan örnek tahkim anlaşması ve bu anlaşmaya ilişkin şerhte yer alan ifadelerle dayanılarak yapılacaktır.

Tahkim talebi

BM Model Anlaşması'nda tahkim talebinin yetkili makamlar tarafından yapılması öngörülmüş olmakla birlikte devletlerin anlaşma metinlerini, tahkim talebinin karşılıklı anlaşma başvurusunda bulunan mükellef tarafından yapılmasına imkan tanıyacak şekilde tadil etmeleri de mümkündür⁶³⁹. Karşılıklı anlaşma usulü kapsamında çözümsüz kalan meseleler için tahkim talebi, yazılı olarak yapılmakta ve diğer yetkili makam ile karşılıklı

⁶³² UN Model: Commentary on Article 25 (alternative B), para. 18.

⁶³³ UN Model: Commentary on Article 25 (alternative B), para. 18.

⁶³⁴ UN Model: Commentary on Article 25 (alternative B), para. 18.

⁶³⁵ BM Model Vergi Anlaşması m.25(B)/5.

⁶³⁶ UN Model: Commentary on Article 25 (alternative B), para. 18.

⁶³⁷ UN Model: Commentary on Article 25 (alternative B), para. 18.

⁶³⁸ BM Model Vergi Anlaşması m.25(B)/5.

⁶³⁹ UN Model: Commentary on Article 25 (alternative B), para. 17.

anlaşma usulü başvurusunu yapan mükellefe gönderilmektedir⁶⁴⁰. Ayrıca başvuru metnine, tahkime gönderilmesi söz konusu olan meselelerle ilgili olarak evvelce verilmiş bir mahkeme kararı bulunmadığına ilişkin mükellefin yazılı beyanı da eklenmektedir⁶⁴¹.

Üç yıllık sürenin başlangıcı

Tahkim talebinde bulunulmasına ilişkin sürelerin hesaplanması ile ilgili oldukça detaylı açıklamalar içeren OECD modeline göre BM modelinin yaklaşımı son derece sadedir. Buna göre tahkim talebi ancak taraf devletlerden birinin yetkili makamına anlaşmaya aykırı vergilendirilme gerekçesiyle sunulan karşılıklı anlaşma dosyasının diğer yetkili makama da sunulduğu tarihten itibaren 3 yıl sonra yapılabilecektir⁶⁴². Bir karşılıklı anlaşma usulü dosyası, yetkili makamlarca belirlenen bilgi ve belgelerin diğer ülkenin yetkili makamına iletildiği tarihte söz konusu yetkili makama da sunulmuş sayılmaktadır⁶⁴³.

Görev belgesi

Tahkim talebinin diğer yetkili makamca alınmasını takip eden 3 ay içinde, yetkili makamlar tahkim heyetince karara bağlanacak meselelerin neler olduğu üzerinde uzlaşıp bunu karşılıklı anlaşma usulü başvurusunda bulunan mükellefe yazılı biçimde bildirmektedir⁶⁴⁴. Görev belgesi genellikle belirli bir mesele ya da meselelerle sınırlı olarak düzenlenmekle birlikte, vakanın ve ilgili meselelerin özellikleri göz önünde bulundurularak, yetkili makamların yalnızca belli meselelerin değil uyuşmazlığın tamamının tahkimle çözülmesini kararlaştırmaları da mümkündür⁶⁴⁵.

3 aylık süre zarfında yetkili makamlar, görev belgesi üzerinde anlaşılıp bunu ilgili mükellefe bildirmezlerse bu sürenin bitimini takip eden bir ay içinde birbirlerine tahkimle çözümlenecek meselelerin bir listesini yazılı olarak bildirerek geçici bir görev belgesi oluşturabilirler⁶⁴⁶. Tüm hakemlerin atanmasını takip eden bir ay içinde hakemler, yetkili makamlar ve mükellefe geçici görev belgesinin gözden geçirilmiş bir halini bildirirler ve bu gözden geçirilmiş görev belgesinin her iki yetkili makama ulaşmasını takip eden 1 ay içinde

⁶⁴⁰ UN Model: Sample Mutual Agreement on Arbitration, m.1.

⁶⁴¹ UN Model: Sample Mutual Agreement on Arbitration, m.1.

⁶⁴² UN Model: Sample Mutual Agreement on Arbitration, m.2.

⁶⁴³ UN Model: Sample Mutual Agreement on Arbitration, m.2.

⁶⁴⁴ UN Model: Sample Mutual Agreement on Arbitration, m.3.

⁶⁴⁵ UN Model: Commentary on Article 25(B), General Approach of the Sample Mutual Agreement, para. 1.

⁶⁴⁶ UN Model: Sample Mutual Agreement on Arbitration, m.4.

yetkili makamlar farklı bir görev belgesi üzerinde anlaşmazlarsa söz konusu görev belgesi nihai hale gelmektedir⁶⁴⁷.

Hakemlerin seçimi ve görevlendirilmesi

Görev belgesinin karşılıklı anlaşma usulü başvurusunda bulunan mükellefe ulaşmasını takip eden 3 ay ya da geçici görev belgesi düzenlenmesinin söz konusu olduğu durumlarda, tahkim talebinin diğer yetkili makama iletilmesini izleyen 4 ay içinde, her bir yetkili makam birer ve son görevlendirme işlemini takip eden 2 ay içinde bu iki hakem tarafından heyet başkanı olarak görev yapacak üçüncü hakem tayin edilerek tahkim heyeti oluşturulmaktadır⁶⁴⁸.

BM model anlaşmasında benimsenen yaklaşım, hakemlerin taşınması gereken özellikler konusunda taraflara serbesti tanınmasının herkesin çıkarına olacağı biçimindedir⁶⁴⁹. Bu bağlamda tahkime gönderilen dosyanın daha önceki safhalarında yer almamış olmak kaydıyla, akit devletlerden birinin memurları da dahil olmak üzere, herkes hakem olarak atanabilmektedir⁶⁵⁰. Heyet başkanının, vergi meselelerinin yanında tahkim sürecinde ortaya çıkabilecek usul, kanıt ve lojistiğe ilişkin sorunlarla alakalı tecrübeli olması önem arz etmektedir⁶⁵¹. Bir hakem, atama işlemini onaylayan belge hakem tarafından ve hakem atama yetkisine sahip kişi ya da kişilerce imzalandığında atanmış sayılır⁶⁵². Ancak atama işleminden önce hakemlerin, bağımsızlıkları ve tarafsızlıkları ile ilgili olarak meşru şüpheler oluşturacak herhangi bir durum olmadığı ve tahkim sürecinde böyle bir durum ortaya çıkarsa derhal yetkili makamları bu hususta yazılı olarak bilgilendireceğine dair yazılı beyanda bulunmaları gerekmektedir⁶⁵³.

Belirtilen süre zarfında hakemlerin ataması gerçekleştirilmez ise henüz atanmamış olan hakem ya da hakemler, yetkili makamlardan biri tarafından bu husustaki talebin iletilmesini izleyen bir ay içinde, BM Vergi Meselelerinde Uluslararası İşbirliği Uzmanları Komitesi (UN Committee of Experts on International Cooperation in Tax Matters) başkanı,

⁶⁴⁷ UN Model: Sample Mutual Agreement on Arbitration, m.4.

⁶⁴⁸ UN Model: Sample Mutual Agreement on Arbitration, m.5.

⁶⁴⁹ UN Model: Commentary on Article 25(B), General Approach of the Sample Mutual Agreement, para. 2/15.

⁶⁵⁰ UN Model: Sample Mutual Agreement on Arbitration, m.7.

⁶⁵¹ UN Model: Commentary on Article 25(B), General Approach of the Sample Mutual Agreement, para. 2/15.

⁶⁵² UN Model: Sample Mutual Agreement on Arbitration, m.7.

⁶⁵³ UN Model: Sample Mutual Agreement on Arbitration, m.7.

başkanın akit devletlerden birinin vatandaşı ya da mukimi olması durumunda, komitenin bu özellikleri taşımayan ve en uzun süredir görev yapan üyesi tarafından yapılacaktır⁶⁵⁴.

Ancak yetkili makamlar, karşılıklı anlaşma usulüne başvuru yapan mükellefin gerekli bilgileri zamanında sağlayamadığı gerekçesiyle söz konusu uyuşmazlığın 3 yıl içinde çözülememiş olduğu hususunda anlaşılırsa, hakemlerin atanmasını karşılıklı anlaşma usulüne ilişkin bilgilerin sağlanmasındaki gecikme kadar erteleyebilme imkanına sahiptir⁶⁵⁵.

Tahkim süreci

BM model anlaşmasında tahkim sürecine ilişkin öncelikli olarak benimsenen yaklaşım, hakemlerin tahkime konu olan meselelerle ilgili olarak yetkili makamlardan birisinin görüşünü karar olarak tercih ettiği en iyi son teklif ya da son teklif tahkimidir⁶⁵⁶. Ancak model anlaşmada yetkili makamların görev belgesinde benimsenecek olan tahkim yaklaşımını bağımsız görüş yaklaşımı olarak belirlemelerine de imkan tanınmaktadır⁶⁵⁷. Bununla birlikte tahkim anlaşması ve görev belgesine uymak kaydıyla tahkim sürecinde uyulacak olan usule ve kanıtlara ilişkin kuralları hakemler belirleyeceklerdir⁶⁵⁸. Hakemlerin kararına dayanak teşkil edecek maddi olgular karşılıklı anlaşma usulü çerçevesinde gelişmiş olanlardır ve yalnızca istisnai durumlarda hakem heyeti, vakanın önceki aşamalarında ileri sürülmemiş olan olgusal meseleleri incelemeye almaktadır⁶⁵⁹. Tahkime gönderilen meselelerin çözümlenmesi için ihtiyaç duyulan -gizli olanlar da dahil olmak üzere- her türlü bilgi hakemlere sağlanmakta ve yetkili makamlar aksini kararlaştırmadıkları sürece tahkim talebinde bulunulmadan önce yetkili makamların sahip olmadığı bilgiler tahkim sürecinde dikkate alınmamaktadır⁶⁶⁰. Hakemler tahkime gönderilen uyuşmazlıkları, anlaşmanın ilgili hükümleri ve bu hükümlere ilişkin olarak akit devletlerin iç hukuklarında yer alan hükümler, anlaşmanın yorumlanmasına ilişkin Viyana Anlaşmalar Hukuku Sözleşmesi'nin ilgili maddeleri ve yetkili makamların görev belgesinde açıkça belirttiği diğer kaynaklara göre karara bağlamaktadır⁶⁶¹.

⁶⁵⁴ UN Model: Sample Mutual Agreement on Arbitration, m.5.

⁶⁵⁵ UN Model: Sample Mutual Agreement on Arbitration, m.9.

⁶⁵⁶ UN Model: Commentary on Article 25(B), General Approach of the Sample Mutual Agreement, para. 2/12.

⁶⁵⁷ UN Model: Sample Mutual Agreement on Arbitration, m.11.

⁶⁵⁸ UN Model: Sample Mutual Agreement on Arbitration, m.10.

⁶⁵⁹ UN Model: Commentary on Article 25(B), General Approach of the Sample Mutual Agreement, para. 2/18.

⁶⁶⁰ UN Model: Sample Mutual Agreement on Arbitration, m.10.

⁶⁶¹ UN Model: Sample Mutual Agreement on Arbitration, m.14.

En iyi son teklif yaklaşımının benimsendiği durumda, yetkili makamlar görev belgesinde aksini kararlaştırmadıkları sürece, hakemlerin atanmasını takip eden 2 ay ya da geçici görev belgesinin söz konusu olduğu hallerde buna ilişkin sürecin tamamlanmasını takip eden 2 ay içinde, her bir yetkili makam görev belgesinde ele alınan meselelere ilişkin cevaplarını yazılı olarak hakemlere iletmektedir⁶⁶². Yetkili makamların öncelikli olarak çözümlenmesi gereken meselelerle ilgili olarak hakemlere sundukları cevaplar koşullara göre alternatifli olabilmektedir⁶⁶³. Yetkili makamlardan gelen son cevap yazısını takip eden 3 ay içinde hakemler, görev belgesinde belirtilen her bir mesele için yetkili makamlardan birinin görüşünü basit çoğunluk kuralına göre çözüm olarak seçecek ve bu seçimin nedenini kısaca belirterek yetkili makamları bilgilendirecektir⁶⁶⁴.

Bağımsız görüş yaklaşımının benimsenmesi durumunda, görev belgesinde aksi kararlaştırılmadığı sürece, hakemler kararlarını, söz konusu karara dayanak teşkil eden hukuk kaynakları ve kararın gerekçesini de belirterek yazılı biçimde sunmaktadır⁶⁶⁵. Tahkim sürecinde, karşılıklı anlaşma usulü başvurusu yapan mükellef görüşlerini, doğrudan ya da temsilcileri yoluyla, yazılı biçimde hakemlere sunabilmektedir⁶⁶⁶. Ayrıca hakemlerin kabul etmesi şartıyla ilgili mükelleflerin heyet toplantısı esnasında sözlü sunun yapmaları da mümkündür⁶⁶⁷.

Tahkim kararı, heyet başkanının dosyanın değerlendirilmesi için gerekli olan tüm bilgilerin alındığına dair yetkili makamları ve ilgili mükellefi bilgilendirdiği tarihten itibaren altı ay içinde yetkili makamlara bildirilmektedir⁶⁶⁸. Son hakem atanması işlemi takip eden iki ay içinde, yetkili makamlardan birinin rızasıyla, heyet başkanı diğer yetkili makamı ve ilgili mükellefi gerekli bilgilerin temin edilmediğine ilişkin yazılı olarak bilgilendirirse; tahkim kararı, bu bilgilendirmeyi müteakip iki ay içinde bilgilerin sağlanması halinde bilginin temin edildiği tarihten itibaren altı ay, iki aylık süre içinde bilgilerin temin edilememesi durumunda ise bu bilgilendirmenin gönderildiği tarihten itibaren sekiz ay

⁶⁶² UN Model: Sample Mutual Agreement on Arbitration, m.6.

⁶⁶³ Örneğin yetkili makamın hakemlere sunduğu cevap yazısında, daimî işyeri mevcut değildir ancak hakem heyeti var olduğu yönünde karar verirse bu işyerine şu miktarda kar atfedilebilir şeklinde görüş açılması mümkündür. UN Model: Commentary on Article 25(B), General Approach of the Sample Mutual Agreement, para. 2/13.1.

⁶⁶⁴ UN Model: Sample Mutual Agreement on Arbitration, m.6.

⁶⁶⁵ UN Model: Sample Mutual Agreement on Arbitration, m.11.

⁶⁶⁶ UN Model: Sample Mutual Agreement on Arbitration, m.11.

⁶⁶⁷ UN Model: Commentary on Article 25(B), General Approach of the Sample Mutual Agreement, para. 3.

⁶⁶⁸ UN Model: Sample Mutual Agreement on Arbitration, m.11.

içinde yetkili makamlara ve ilgili mükellefe bildirilmelidir⁶⁶⁹. Yetkili makamların ve ilgili mükellefin izniyle, emsal teşkil etmeyeceği belirtilen hakem kararının, tarafların isimleri ve kimliklerini açığa çıkaracak her türlü bilgi çıkarılmak suretiyle yayımlanması mümkündür⁶⁷⁰

Benimsenen tahkim yaklaşımına ilişkin yukarıda açıklanan süre sınırları içinde tahkim kararı yetkili makamlara bildirilmez ise yetkili makamlar, bu süreleri 6 ayı geçmeyecek şekilde uzatma hususunda anlaşabilir ya da bahsi geçen sürelerin bitmesini izleyen bir ay içinde yeni hakemler atayabilirler⁶⁷¹. Yeni hakem atanmasının söz konusu olduğu durumda süreç, ilk hakemlerin atandığı noktaya geri dönüp oradan devam etmektedir⁶⁷².

Bilgi iletimi ve gizlilik

Bilgi iletimi ve gizlilik hususunda BM modeli OECD modeli ile aynı yaklaşımı benimsemektedir. Tahkim süreciyle sonuçlanan vaka ile ilgili bilgi iletimi ve gizliliğe ilişkin, model vergi anlaşmasının 25 ve 26. maddeleri ve akit devletlerinin iç hukuklarında yer alan hükümlerin uygulanması amacıyla, her bir hakem kendilerini atayan yetkili makamın temsilcisi olarak belirlenecektir⁶⁷³. Böylelikle gizliliği ihlal edilmesine ilişkin hükümler hakemler için de uygulanabilecektir⁶⁷⁴.

Maliyetler

OECD modelinde olduğu gibi BM modelinde de tarafların kendi kontrollerinde olan maliyetlerin taraflarca ve ortaya çıkan diğer maliyetlerin ise ortaklaşa karşılanmasına yönelik bir yaklaşım benimsenmiştir⁶⁷⁵. Yetkili makamlar aksini kararlaştırmadıkları sürece, tahkim sürecinde her bir yetkili makam ve ilgili mükellef, seyahat ve görüşlerin hazırlanıp sunulması da dahil olmak üzere sürece katılımlarına ilişkin ortaya çıkan maliyetleri kendileri üstleneceklerdir⁶⁷⁶. Her bir yetkili makam kendi atadıkları hakemin ücretini, seyahat, iletişim ve sekreteryaya giderlerini kendileri, heyet başkanı ile ilgili maliyetleri ise ortaklaşa karşılayacaklardır⁶⁷⁷. Hakem ücretlerinin günlük sabit bir tutar olması, belirli giderlerin kaç

⁶⁶⁹ UN Model: Sample Mutual Agreement on Arbitration, m.11.

⁶⁷⁰ UN Model: Sample Mutual Agreement on Arbitration, m.11.

⁶⁷¹ UN Model: Sample Mutual Agreement on Arbitration, m.16.

⁶⁷² UN Model: Commentary on Article 25(B), General Approach of the Sample Mutual Agreement, para. 2/38.

⁶⁷³ UN Model: Sample Mutual Agreement on Arbitration, m.18.

⁶⁷⁴ UN Model: Commentary on Article 25(B), General Approach of the Sample Mutual Agreement, para. 2/15.

⁶⁷⁵ UN Model: Commentary on Article 25(B), General Approach of the Sample Mutual Agreement, para. 2/26.

⁶⁷⁶ UN Model: Sample Mutual Agreement on Arbitration, m.13.

⁶⁷⁷ UN Model: Sample Mutual Agreement on Arbitration, m.13.

gün süreyle karşılanacağı ve hakemlerin hangi giderleri için geri ödeme alabileceklerine ilişkin koşullar yetkili makamlarca tahkim anlaşmasında belirlenebilecektir⁶⁷⁸.

Yetkili makamlarca aksi kararlaştırılmadıkça tahkim heyetinin toplantıları için gerekli olan lojistik düzenlemeler ve sürecin yürütülmesi için ihtiyaç duyulacak olan idari personelin temini, karşılıklı anlaşma usulü başvurusu yapan mükellefin mukimi olduğu ülkenin yetkili makamınca gerçekleştirilmektedir ve süreçte ortaya çıkan maliyetler yine aynı yetkili makam tarafından karşılanmaktadır⁶⁷⁹. Bunların dışında yetkili makamların karşılamayı kabul ettikleri, örneğin tercüme ya da toplantıların kayıt altına alınması gibi faaliyetlerden kaynaklanan diğer tüm giderler yetkili makamlar tarafından ortaklaşa karşılanacaktır⁶⁸⁰.

Tahkim kararının verilemeyeceği haller

Tahkim talebinin yapılmasından sonra ancak tahkim kararının yetkili makamlara ve ilgili mükellefe bildirilmesinden önce yetkili makamların, hakemleri ve ilgili mükellefi, görev belgesinde yer alan bütün meselelere çözüm getirdiklerine ilişkin yazılı olarak bilgilendirmeleri durumunda uyuşmazlık karşılıklı anlaşma usulü çerçevesinde çözümlenmiş sayılmakta ve bu hususta tahkim kararı verilmemektedir⁶⁸¹.

Nihai Karar

Kararın kendilerine bildirilmesini izleyen altı ay içinde yetkili makamlar farklı bir çözüm üzerinde anlaşmaz ya da anlaşmanın ilgili hükmünün ihlali veya kararı etkileyebilecek biçimde görev belgesinde ya da tahkim anlaşmasında yer alan usul kurallarına aykırı davranıldığı gerekçesiyle akit devlet mahkemelerinden biri tarafından tenfiz edilemez olduğuna karar verilmediği sürece tahkim kararı kesindir⁶⁸². Kararın tenfiz edilemez bulunması ya da yetkili makamların farklı bir çözüm üzerinde anlaşması durumunda, bilgi iletimi ve gizlilik ile maliyetlerle ilgili olanlar hariç olmak üzere tahkim süreci gerçekleşmemiş sayılır⁶⁸³.

⁶⁷⁸ UN Model: Sample Mutual Agreement on Arbitration, m.5.

⁶⁷⁹ UN Model: Sample Mutual Agreement on Arbitration, m.12.

⁶⁸⁰ UN Model: Sample Mutual Agreement on Arbitration, m.12.

⁶⁸¹ UN Model: Sample Mutual Agreement on Arbitration, m.19.

⁶⁸² UN Model: Sample Mutual Agreement on Arbitration, m.17.

⁶⁸³ UN Model: Sample Mutual Agreement on Arbitration, m.17.

Tahkim kararının uygulanması

Yetkili makamlar farklı bir çözüm üzerinde anlaşmadıkları sürece kararın kendilerine bildirilmesini izleyen 6 ay içinde karşılıklı anlaşmaya varmak suretiyle kararı uygulamaktadır⁶⁸⁴. Tahkim kararı, yetkili makamlar söz konusu 6 aylık sürede farklı bir çözüm üzerinde anlaşmadığı ve tahkim kararını yansıtan karşılıklı anlaşma mükellef tarafından reddedilmediği sürece her iki devlet açısından da bağlayıcı olmakta ve iç hukukta yer alan süre sınırlarına bakılmaksızın uygulanmaktadır⁶⁸⁵.

4.4.2.3. Çok Taraflı Anlaşma'da (MLI) tahkim

OECD/G20 bünyesinde yürütülen, Matrah Aşındırma ve Kar Aktarımı Projesi (BEPS) kapsamında belirlenen eylem planlarında hem vergi anlaşmalarında yer alan mevcut uyumsuzluk çözüm mekanizmalarının daha efektif hale getirilmesi (14. Eylem Planı) hem vergi anlaşmalarını değiştirecek çok taraflı enstrüman geliştirilmesi (15. Eylem Planı) gündeme gelmiştir⁶⁸⁶. 15. Eylem Planı, BEPS kapsamında geliştirilen önlemlerin uygulanabilmesi ve vergi anlaşmalarının tadil edilebilmesi için vergi hukuku ve uluslararası kamu hukukunun ilgili konularının analiz edilerek çok taraflı bir enstrüman geliştirilmesini hedeflemektedir⁶⁸⁷. Bu bağlamda BEPS'in içinde yer alan, hibrit uyumsuzlukların ele alınması, anlaşmaların kötüye kullanımının önlenmesi, daimî iş yeri statüsünden kaçınma ve uyumsuzluk çözümünün geliştirilmesi gibi önlemlerin, hızlı, koordineli ve tutarlı biçimde uygulanması amacıyla⁶⁸⁸, 24 Kasım 2016 tarihinde çok taraflı anlaşma kabul edilmiş ve 1 Temmuz 2018 itibarıyla yürürlüğe girmiştir⁶⁸⁹. 29.09.2020 tarihi itibarıyla 94 ülke çok taraflı anlaşmaya imzacı olmuş durumdadır⁶⁹⁰.

Çok taraflı anlaşma, taraf olan devletlerin kapsamına gireceğini belirtmiş olduğu tüm çifte vergilendirme anlaşmalarında değişiklik yapmaktadır⁶⁹¹. Başka bir deyişle taraf devletlerin hangi vergi anlaşmalarını çok taraflı anlaşma kapsamına alıp değişikliğe tabi

⁶⁸⁴ UN Model: Sample Mutual Agreement on Arbitration, m.18.

⁶⁸⁵ BM Model Vergi Anlaşması m.25(B)/5.

⁶⁸⁶ OECD. (2013). Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting, OECD Publishing, Paris, s.23-24

⁶⁸⁷ OECD (2013), a.g.e s.24.

⁶⁸⁸ OECD. (2016c). Multilateral Convention To Implement Tax Treaty Related Measures To Prevent Base Erosion And Profit Shifting (MLI) s.1 <https://www.oecd.org/tax/treaties/multilateral-convention-to-implement-tax-treaty-related-measures-to-prevent-BEPS.pdf> Erişim:25.04.2020

⁶⁸⁹ <https://www.oecd.org/tax/treaties/multilateral-instrument-BEPS-tax-treaty-information-brochure.pdf> Erişim:25.04.2020.

⁶⁹⁰ <https://www.oecd.org/tax/treaties/beps-mli-signatories-and-parties.pdf> Erişim:06.10.2020.

⁶⁹¹ OECD MLI m.1 ve m.2.

tutacağını belirleme imkanı bulunmaktadır. Ancak çok taraflı anlaşma, bir vergi anlaşmasının metnini doğrudan değiştiren bir tadil protokolünden ziyade, var olan vergi anlaşmalarının uygulanış biçimini BEPS önlemlerinin uygulanması için değiştirmektedir⁶⁹². Bunun yanında devletler, çok taraflı anlaşma kapsamına alınmış olan vergi anlaşmaları için, belirli hükümler ya da hükmün bir kısmının uygulanmamasını tercih edebileceği gibi ihtiyari ve alternatif hükümlerin uygulanmasını tercih etmeleri de mümkündür⁶⁹³. Bu bağlamda taraf olmuş devletlerin, çok taraflı anlaşma kapsamına aldıkları anlaşmalarını, çekince koymadıkları maddelerdeki hükümler çerçevesinde değiştirme yükümlülükleri doğmaktadır.

Çok taraflı anlaşmanın 6. Bölümü, yalnızca çok taraflı anlaşmanın bu bölümünü uygulamayı tercih etmiş ve bu tercihi depozitere bildirmiş olan iki ülkenin aralarında yapmış oldukları vergi anlaşması için uygulanacak olan zorunlu ve bağlayıcı tahkime ilişkin hükümler içermektedir⁶⁹⁴. Çok taraflı anlaşmadaki tahkim uygulaması genel anlamda OECD model anlaşmasını takip etmektedir. İlgili maddede⁶⁹⁵ iki yıllık süre içinde karşılıklı anlaşma usulü çerçevesinde çözümlenemeyen uyuşmazlıkların, ilgili mükellefin yazılı biçimde talep etmesi halinde tahkime gönderileceği hüküm altına alınmıştır. Ancak, yetkili makamların kararın açıklanmasını takip eden 3 ay içinde bu karardan sapmalarına imkan tanınması gibi⁶⁹⁶ BM model anlaşmasının özelliklerini yansıtan hükümler de barındırmaktadır. Bunların dışında, model anlaşmaların ilgili maddelerinde yer almayan ancak model anlaşma şerhinde açıklanmış bulunan durumlar için ayrı ayrı hükümler içermektedir.

4.4.2.3.1. Tahkimin kapsamı

Çok taraflı anlaşmada yer alan tahkim düzenlemesinin kapsamı her iki model anlaşmada da olduğu gibi, anlaşmaya aykırı vergilendirme gerekçesiyle karşılıklı anlaşma usulüne başvurulmuş ve belirtilen süreler içinde yetkili makamlar tarafından karşılıklı anlaşma usulü kapsamında bir çözüme ulaşılamamış olan uyuşmazlıklardır⁶⁹⁷. Model anlaşmalardakine benzer şekilde anlaşmaya aykırı vergilendirmenin gerçekleşme ihtimali ile

⁶⁹² OECD. (2016d). Explanatory Statement To The Multilateral Convention To Implement Tax Treaty Related Measures To Prevent Base Erosion And Profit Shifting, s.3. <https://www.oecd.org/tax/treaties/explanatory-statement-multilateral-convention-to-implement-tax-treaty-related-measures-to-prevent-BEPS.pdf> Erişim: 25.04.2020.

⁶⁹³ OECD (2016d), a.g.e. s. 3-4.

⁶⁹⁴ OECD MLI m.18-19.

⁶⁹⁵ OECD MLI m.19.

⁶⁹⁶ OECD MLI m.24/2.

⁶⁹⁷ OECD MLI m.19/1.

yetkili makamların anlaşmanın uygulanması ve yorumlanmasına ilişkin ortaya çıkan şüphe ve zorluklar ile anlaşmada ele alınmamış olgulardan kaynaklanan çifte vergilendirme dolayısıyla başlatılan karşılıklı anlaşma usulünün çözümsüz kalması, tahkimin kapsamı dışındadır.

Bununla birlikte taraflar, aksi halde tahkimin kapsamına girecek olan meseleler hakkında akit devletlerden birinin mahkemelerince bir karar verilmiş olması durumunda, bu meselelerin tahkime götürülemeyeceğini hüküm altına alabilirler⁶⁹⁸. Çok taraflı anlaşma bu noktada model anlaşmalardan ayrılmaktadır. Model anlaşmaların tahkime ilişkin hükümlerinde mahkemelerce karara bağlanmış meselelerin tahkime konu edilemeyeceği açıkça belirtilmiş iken çok taraflı anlaşma bu uyuşmazlıkların da tahkime götürülmesine imkan tanımakta ve hukuki güvenliği artırmaktadır⁶⁹⁹. Yine aynı şekilde, tahkim uygulamayı tercih eden tarafların, bu tercihi depozitere bildirdikleri tarihte olmak kaydıyla tahkimin kapsamına ilişkin olarak bir ya da daha fazla çekince formüle etmek suretiyle, diğer akit devletin de kabulüne bağlı olarak, tahkimin kapsamını diledikleri gibi daraltmaları mümkündür. Söz konusu çekinceler, depoziterce bildirilmelerini takip eden 12 ay içinde diğer akit devlet tarafından itiraz edilmemesi durumunda kabul edilmiş sayılırlar⁷⁰⁰. Çekinceler koyarak tahkimin kapsamının daraltılabilmesi imkanı devletlerin mevcut politikaları ve iç hukuklarıyla çelişmeksizin çok taraflı anlaşmanın tahkime ilişkin hükümlerini kullanmayı tercih etmelerini sağlayabilecektir⁷⁰¹. Ancak bu tür bir esneklik çok taraflı anlaşmanın genel karakteristiği ile uyumlu olmakla birlikte kapsam kısıtlamasına ilişkin bu kadar açık uçlu bir hükmün bulunması, zorunlu ve bağlayıcı tahkimin uygulama alanını son derece kısıtlı bir hale getirebilecektir⁷⁰².

Son olarak, uyuşmazlıkların çözümünde etkinlik sağlanması ve yinelenen çabalardan sakınılması adına⁷⁰³ bir çift taraflı ya da çok taraflı anlaşmada yer alan zorunlu ve bağlayıcı tahkim hükmü çerçevesinde bir tahkim heyeti ya da benzeri kurulun oluşturulduğu uyuşmazlıklar çok taraflı anlaşma kapsamında tahkime götürülememektedir⁷⁰⁴.

⁶⁹⁸ OECD MLI m.19/12.

⁶⁹⁹ Plantamura, P. M. (2018). "Arbitration Pursuant to the MLI" içinde ed. Majdanska, A. ve Turcan, L. OECD Arbitration in Tax Treaty Law, Linde, ss.209-230, s.218.

⁷⁰⁰ OECD MLI m.28/2.

⁷⁰¹ Plantamura, a.g.e. s.216.

⁷⁰² Markham, M. A. (2019). "Arbitration and tax treaty disputes" Arbitration International, Cilt:35, Sayı:4, ss.473-504, s.494.

⁷⁰³ OECD (2016d), a.g.e. s.65.

⁷⁰⁴ OECD MLI m.26/2.

4.4.2.3.2. Tahkim talep etme süresi

Çok taraflı anlaşmanın ilgili maddesinde, karşılıklı anlaşma usulü kapsamında çözümsüz kalan meseleler için ilgili mükelleflerin tahkim talebinde bulunabilecekleri süre iki yıl olarak belirlenmiş bulunmaktadır⁷⁰⁵. Ancak çok taraflı anlaşmaya konulan diğer tüm çekinceler gibi tarafların karşılıklı kabulüne bağlı olarak⁷⁰⁶ ilgili süreyi 3 yıl olarak uygulama hakkını saklı tutma imkanları da bulunmaktadır⁷⁰⁷. Bununla birlikte yetkili makamların vaka bazında farklı süreler üzerinde anlaşmaları da mümkündür⁷⁰⁸. Belirlenecek olan farklı süre yukarıda bahsi geçen 2 yıllık süreden daha uzun olacağı gibi daha kısa da olabilmektedir⁷⁰⁹.

Karşılıklı anlaşma usulünün, ele alınan mesele ya da meselelerin mahkemelerde derdest olması nedeniyle yargı süreci⁷¹⁰ sonlanana kadar yetkili makamca durdurulmuş olması ya da mükellef ile yetkili makamın, karşılıklı anlaşma usulünün durdurulması hususunda anlaşmaları halinde, tahkim talebinde bulunmak için öngörülmüş olan iki yıllık süre de durmaktadır⁷¹¹. Bununla birlikte, yetkili makamların, karşılıklı anlaşma usulü başlatıldıktan sonra talep edilen ilave bilgilerin mükellef tarafından zamanında sağlanamadığı hususunda anlaşmaları durumunda süre ilave bilginin talep edilmesinden sunulmasına kadar geçen süre kadar uzamaktadır⁷¹².

4.4.2.3.3. Tahkimin iç hukuktaki kanun yollarıyla ilişkisi

Daha önce de belirtildiği üzere, çok taraflı anlaşmada, OECD ve BM modellerinin aksine, hakkında mahkemelerce karar verilmiş olan meselelerin tahkime götürülebilmesi öngörülmüştür. Ancak bahsi geçen modellere benzer şekilde, yetkili makamların, hukuki ya da idari nedenlerle mahkeme kararlarından sapmalarının mümkün olmadığı ülkelerde, tahkim talebinden önce ya da tahkim sürecinde mahkemelerce karara bağlanan meselelerin tahkime götürülememesini sağlamak için çok taraflı anlaşma tarafların bu hususta çekinceler koymasına imkan tanımaktadır⁷¹³.

⁷⁰⁵ OECD MLI m.19/1.

⁷⁰⁶ OECD (2016d), a.g.e. s.59.

⁷⁰⁷ OECD MLI m.19/11.

⁷⁰⁸ OECD MLI m.19/1.

⁷⁰⁹ OECD (2016d), a.g.e. s.55.

⁷¹⁰ Mahkemelerce söz konusu meseleler karara bağlanana ya da görülmekte olan dava geri çekilene kadar

⁷¹¹ OECD MLI m.19/2.

⁷¹² OECD MLI m.19/3.

⁷¹³ OECD (2016d), a.g.e. s.59., OECD MLI m.19/12.

Her ne kadar BEPS kapsamında karşılıklı anlaşma usulüne -ve dolayısıyla tahkime- iç hukukta var olan hukuki ya da idari çözüm yollarına bağlı olmaksızın başvurunun mümkün olacağı belirtilse de birçok ülkede karşılıklı anlaşma usulü ile iç hukuktaki çözüm yollarının simültane olarak kullanılmaması için sürecin belli bir sıra ile takip edilmesi kurala bağlanabilmektedir⁷¹⁴. Bu nedenle çok taraflı anlaşmada, iç hukuktaki kanun yollarına başvurulması durumunda karşılıklı anlaşma usulünün, yargısal süreç sona erene kadar yetkili makamca askıya alınabileceği hüküm altına alınmıştır⁷¹⁵. Bununla birlikte tarafların yukarıda bahsi geçen çekinceler koyması durumunda, meselelerin mahkemelerce karara bağlanması halinde durmuş olan tahkim süreci sona ermektedir⁷¹⁶.

Karşılıklı anlaşmanın, iç hukuktaki kanun yolları tüketilmeden önce sağlanması durumunda, daha sonra verilecek olan bir mahkeme kararı ile karşılıklı anlaşmanın uygulanması engellenebileceğinden, yetkili makamların anlaşmayı sonlandırmak için mükelleflerin henüz tüketilmemiş kanun yollarına başvuru hakkından feragat etmesini talep edebilecektir⁷¹⁷. Bu bağlamda, çok taraflı anlaşmanın ilgili maddesinde, kararın kendisine bildirildiği tarihten itibaren 60 gün içinde iç hukuk kanun yollarına başvuru hakkından feragat etmeyen ya da sürmekte olan yargısal süreci sonlandırmayan mükelleflerin, tahkim kararını uygulayan karşılıklı anlaşmayı kabul etmemiş sayılacağı hüküm altına alınmış bulunmaktadır⁷¹⁸. Böyle bir durumda tahkim kararı bağlayıcı olmayacaktır. Taraflardan birinin iç hukukunun yukarıda açıklanan türden bir feragat gerektirmediği hallerde vergi dışı kalma ya da düşük vergi için tahkim ve mahkeme kararının aynı anda kullanılmasının engellenmesi için⁷¹⁹ tahkim kararını uygulayan karşılıklı anlaşma ile çözümlenen meselelerin mükellefçe yargıya taşınması durumunda tahkim kararı bağlayıcı olmayacaktır⁷²⁰.

4.4.2.3.4. Tahkim usulü

Çok taraflı anlaşmanın ilgili maddesinde, tahkimin uygulanma biçimini ve dosyanın esastan ele alınması için gerekli olacak asgari bilginin taraf devletlerin yetkili makamlarınca

⁷¹⁴ OECD (2016d), a.g.e. s.55.

⁷¹⁵ OECD MLI m.19/2.

⁷¹⁶ OECD (2016d), a.g.e. s.55.

⁷¹⁷ OECD (2016d), a.g.e. s.56-57.

⁷¹⁸ OECD MLI m.19/4.

⁷¹⁹ OECD (2016d), a.g.e. s.57.

⁷²⁰ OECD MLI m.19/4.

belirleneceği hüküm altına alınmıştır⁷²¹. Ancak tahkim sürecinde uygulanacak usul kurallarına ilişkin rehber niteliğinde örnek tahkim anlaşması içeren OECD ve BM model anlaşmalarının aksine çok taraflı anlaşmada usul kuralları anlaşma metninde yer almaktadır.

Tahkim talebi

Çok taraflı anlaşmada, 2 yıllık süre zarfında karşılıklı anlaşma usulü kapsamında çözümlenemeyen meseleler için tahkim talebinin, mükellef tarafından yazılı olarak yapılması öngörülmüştür⁷²². Başvurunun içeriğine eklenmesi gereken bilgilerin ne olduğu, karşılıklı anlaşma kapsamında yetkili makamlar tarafından belirlenmekte ve genellikle ülkelerin bu hususta yayımladığı rehberlerde liste olarak bulunmaktadır⁷²³.

İki yıllık sürenin başlangıcı

Tahkim talebinde bulunulabilmesi için karşılıklı anlaşma sürecinde geçmesi gereken iki yıllık sürenin başlangıcının tespit edilmesinde, mükellef tarafından yetkili makama yapılan karşılıklı anlaşma usulü başvurusu için ilgili mükelleften ilave bir bilgi talep edilip edilmediği önem arz etmektedir.

Karşılıklı anlaşma usulü başvurusunun ilk olarak yapıldığı yetkili makam, bu talebi almasını takip eden 2 ay içinde, ilgili mükellefi ve diğer yetkili makamı talebin bir kopyasıyla birlikte, karşılıklı anlaşma usulü talebinin aldığı hususunda bilgilendirmektedir⁷²⁴. Talebin alınmasını takip eden 3 ay içinde ilgili mükellefe dosyanın esastan incelenmek için uygun olduğu bildirilmekte ya da mükelleften ilave bilgi talep edilmektedir⁷²⁵. Talep edilen ilave bilgilerin mükellefçe yetkili makama sunulmasını takip eden 3 ay içinde ilgili mükellefi ve diğer yetkili makamı talep edilen ilave bilginin temin edildiği ya da talep edilen bilgilerde halen eksiklik olduğu hususunda bilgilendirmektedir⁷²⁶.

Karşılıklı anlaşma usulü başvurusunda ilave bir bilgi talep edilmemiş olması durumunda 2 yıllık süre, her iki yetkili makamında mükellefi başvurunun alındığına dair bilgilendirdiği tarih veya yetkili makamca diğer yetkili makamın başvuru hakkında bilgilendirilmesinden 3 ay sonraki tarihlerden hangisi daha erken ise o tarihte başlamış

⁷²¹ OECD MLI m.19/10.

⁷²² OECD MLI m.19/1.

⁷²³ OECD (2016d), a.g.e. s.58.

⁷²⁴ OECD MLI m.19/5.

⁷²⁵ OECD MLI m.19/6.

⁷²⁶ OECD MLI m.19/7.

sayılacaktır⁷²⁷. İlave bilgilerin talep edildiği hallerde ise, istenilen ilave bilgilerin talep eden yetkili makamca alındığının başvuru sahibine ve diğer yetkili makama bildirildiği son tarih ya da yetkili makamların başvuru sahibinden talep edilmiş olan tüm bilgileri aldığı tarihten 3 ay sonrasındaki tarihlerden hangisi daha önce ise o tarihte 2 yıllık süre başlamaktadır⁷²⁸. Yetkili makamlarca, başvuru sahibine talep edilen bilgilerde hala eksiklik olduğunun bildirilmesi durumunda sürenin başlangıcının hesaplanmasında, ilave bilgi talep edilmesi durumunda geçerli olan kurallar uygulanacaktır⁷²⁹.

Hakemlerin seçimi ve görevlendirilmesi

Tahkim sürecini yürütecek olan tahkim heyetinin seçimi ve görevlendirilmesi noktasında yetkili makamlara serbestlik tanınmakla birlikte⁷³⁰ çok taraflı anlaşmada OECD modelinde yer alan kurallar benimsenmiş bulunmaktadır.

Bu bakımdan tahkim heyeti, tahkim talebinin alınmasını izleyen 60 gün içinde her bir yetkili makamın atayacağı birer hakem ve son atama tarihini izleyen 60 gün içinde bu iki hakemin, heyet başkanı olarak görev yapmak üzere seçecekleri, akit devletlerin vatandaşı ya da yerleştiği olmayan üçüncü bir hakemden oluşacaktır⁷³¹. Söz konusu süreler içinde yetkili makamlarca hakemlerin ya da hakemlerce heyet başkanının belirlenememesi durumunda bu işlem, uyuşmazlığın çözümünün tahkim heyetinin oluşturulamaması nedeniyle haksız yere ertelenmemesini sağlamak amacıyla⁷³², OECD Vergi Politikası ve İdaresi Merkezi'nin anlaşmaya taraf olan devletlerin vatandaşı olmayan en yüksek mevkideki yetkilisi tarafından yerine getirilecektir⁷³³.

Tahkim sürecinde hakem olarak görev yapacak olan kişilerin uluslararası vergi meseleleri ile ilgili uzmanlığı ve tecrübesi olması gerekmektedir birlikte yetkili makamlar bu yönde karar almadıkları müddetçe bu kimselerin hakemlik ya da hakimlik tecrübesi olmasına gerek yoktur⁷³⁴. Görevlendirilecek olan hakemler, anlaşma taraflarının yetkili makamlarından, vergi idarelerinden, maliye bakanlıklarından ve tahkim talebinde bulunan

⁷²⁷ OECD MLI m.19/8.

⁷²⁸ OECD MLI m.19/9.

⁷²⁹ OECD MLI m.19/9.

⁷³⁰ OECD MLI m.20/1.

⁷³¹ OECD MLI m.20/2.

⁷³² OECD (2016d), a.g.e. s.60.

⁷³³ OECD MLI m.20/3-20/4.

⁷³⁴ OECD (2016d), a.g.e. s.59.

mükellef ile danışmanlarından bağımsız ve tarafsız kimseler olmalı ve tahkim süreci boyunca bu özelliklerine gölge düşürecek hareketlerden kaçınmalıdır⁷³⁵.

Tahkim süreci

Çok taraflı anlaşmada da OECD ve BM model anlaşmalarında olduğu gibi öncelikli olarak en iyi son teklif yaklaşımı benimsenmiş ancak, yetkili makamların bağımsız görüş yaklaşımının uygulanması üzerine anlaşabilmelerine de imkan tanınmıştır⁷³⁶. Anlaşma taraflarından birinin bağımsız görüş yaklaşımını benimsemesi diğerinin ise çok taraflı anlaşmada öngörülmuş tahkim yaklaşımlarını kullanmamayı tercih etmiş olması durumunda, yetkili makamlar tahkim yönteminin belirlenmesi için anlaşmak için çaba sarf edecektir⁷³⁷. Bu anlaşma gerçekleşene kadar zorunlu ve bağlayıcı tahkimin söz konusu tarafların arasındaki vergi anlaşması için uygulanabilmesi mümkün değildir⁷³⁸.

Bunun yanında, OECD ve BM modellerinin aksine çok taraflı anlaşmada bu süreçte uyulması gereken süre sınırlarına ilişkin herhangi bir bilgi bulunmamaktadır. Söz konusu sürelerin de tahkimin uygulanış biçimi kapsamında yetkili makamlarca belirlenmesi öngörülmüştür⁷³⁹.

En iyi son teklif yaklaşımı altında, bir dosyanın tahkime sevk edilmesinden sonra, her bir yetkili makam, tahkime konu vakadaki çözümsüz kalan her bir düzeltme veya benzer meseleler için belirli parasal tutarların temlik edilmesi ya da belirtilmiş ise anlaşma hükümlerine göre tahsil edilebilecek en yüksek vergi tutarı ile sınırlı kalacak çözüm önerilerini hakemlere ve diğer yetkili makama sunarlar⁷⁴⁰. Çözümlememiş meselelerin, anlaşma hükümlerinin uygulanma şartlarının oluşup oluşmadığına yönelik öncelikle cevaplanması gereken soruları içerdiği vakalarda, yetkili makamlar bu tür soruların yanıtlarına bağlı olarak alternatif çözüm önerileri sunabilirler⁷⁴¹. Aynı zamanda yetkili makamların, hakemlere önerilerini destekleyecek mütalaa belgeleri sunmaları da mümkündür⁷⁴². Her bir yetkili makam, hakem heyetine sundukları çözüm önerileri ve mütalaa belgesinin bir örneğini diğer yetkili makama göndermektedir⁷⁴³. Ayrıca yetkili

⁷³⁵ OECD MLI m.20/2.

⁷³⁶ OECD MLI m.23.

⁷³⁷ OECD MLI m.23/3.

⁷³⁸ OECD MLI m.23/3.

⁷³⁹ OECD (2016d), a.g.e. s.61.

⁷⁴⁰ OECD MLI m.23/1.

⁷⁴¹ OECD MLI m.23/1.

⁷⁴² OECD MLI m.23/1.

⁷⁴³ OECD MLI m.23/1.

makamlar, anlaşmada belirlenecek süre sınırları içinde, diğer yetkili makama bir kopyasını yollamak kaydıyla, diğer yetkili makamın hakemlere sunmuş oldukları çözüm önerileri ve mütalaalara yanıt verebilirler⁷⁴⁴. Tahkim heyeti, tahkime gönderilen her bir mesele için, herhangi bir gerekçe ya da açıklama olmaksızın, yetkili makamların sundukları çözüm önerilerinden birini basit çoğunluk esasına göre tahkim kararı olarak seçmektedir⁷⁴⁵. Emsal değeri taşımayan bu karar yetkili makamlara yazılı olarak bildirilmektedir⁷⁴⁶.

Bağımsız görüş yönteminin tercih edildiği durumda, bir dosyanın tahkime sevk edilmesinden sonra yetkili makamlar tahkim heyetinin karar vermesi için gerekli olan tüm bilgileri hakem heyetine gecikmeye mahal vermeksizin sunmaktadır⁷⁴⁷. Yetkili makamlar aksini kararlaştırmadıkları sürece, tahkim talebinin her iki yetkili makama ulaşmasından önce yetkili makamların sahip olmadığı bilgiler hakem heyetine dikkate alınmamaktadır⁷⁴⁸. Tahkim kararı, çok taraflı anlaşma kapsamına alınmış olan anlaşmanın ilgili hükümleri ve bunlara uymak kaydıyla akit devletlerin iç hukuklarında yer alan hükümler ve yetkili makamların tahkime ilişkin karşılıklı anlaşmada açıkça belirttiği diğer kaynaklar çerçevesinde verilmektedir⁷⁴⁹. En iyi son teklif yaklaşımında olduğu gibi, emsal değerine haiz olmayan tahkim kararı basit çoğunluk esasına göre alınacak ve kararın dayandığı hukuk kaynakları ile gerekçesiyle birlikte yetkili makamlara yazılı olarak bildirilecektir⁷⁵⁰.

Bilgi iletimi ve gizlilik

Tahkim sürecinin amacını karşılıklı anlaşma usulünün mahremiyetini zedelemekten gerçekteşirebilmesi için hakemlerin, yetkili makamların tabi olduğu gizlilik kurallarıyla bağlı olması önem arz etmektedir⁷⁵¹. Bu bağlamda, çok taraflı anlaşmanın ilgili kısmı ve kapsama alınmış olan vergi anlaşması ile taraf devletlerin iç hukuklarının bilgi değişimini, gizlilik ve idari yardımlaşmaya ilişkin hükümlerinin uygulanması amacıyla, tahkim heyeti üyeleri ve her bir hakem için en fazla üç kişilik bir ekip bilginin açıklanabileceği kişiler olarak kabul edilmektedir⁷⁵². Hakem heyetine sunulan bilgiler ve yetkili makamların hakemlerden elde ettiği bilgiler kapsam altındaki anlaşmanın bilgi değişimi ve idari

⁷⁴⁴ OECD MLI m.23/1.

⁷⁴⁵ OECD MLI m.23/1.

⁷⁴⁶ OECD MLI m.23/1.

⁷⁴⁷ OECD MLI m.23/2.

⁷⁴⁸ OECD MLI m.23/2.

⁷⁴⁹ OECD MLI m.23/2.

⁷⁵⁰ OECD MLI m.23/2.

⁷⁵¹ OECD (2016d), a.g.e. s.61.

⁷⁵² OECD MLI m.21/1.

yardımlaşma hükümleri altında iletilmiş kabul edilmektedir⁷⁵³. Bu bakımdan hakem heyetinin ve tahsis edilen personelin, tahkim incelemesine geçilmeden önce bu süreçte elde ettikleri bilgilerin gizliliğine ilişkin, kapsama alınmış olan vergi anlaşmasının bilgi değişimi ve idari yardımlaşma hükümleri ve tarafların iç hukuklarındaki yükümlülöklere uygun davranacaklarına dair yazılı taahhütte bulunmaları gerekmektedir⁷⁵⁴.

Ayrıca tahkim talebinde bulunan mükellef ve temsilcilerinden, tahkim sürecinde elde edilen bilgilerin ifşa edilmeyeceğine ilişkin yazılı taahhüt talep edilmesi ve bunun ihlali halinde henüz karar verilmemiş olan tahkim sürecinin sonlandırılmasına ilişkin çok taraflı anlaşmanın ilgili hükmünün uygulanması taraf devletlerin keyfiyetindedir⁷⁵⁵.

Maliyetler

Çok taraflı anlaşmanın ilgili maddesinde⁷⁵⁶ tahkim heyetinin ücret ve giderleri ile tahkim sürecinde oluşacak maliyetlerin ne şekilde karşılanacağını karşılıklı anlaşma kapsamında tarafların yetkili makamlarınca belirlenmesi öngörölmüştür. Böyle bir anlaşmanın yokluğunda ise, her bir yetkili makam kendi atadığı hakemin ücretini karşılayacak, heyet başkanının ücreti ve geri kalan her türlü maliyet ise yetkili makamlarca eşit biçimde paylaşılacaktır⁷⁵⁷. Tahkim heyetinin toplantıları için yapılan lojistik düzenlemelere ilişkin giderler ve tahkim işlemlerinin idari koordinasyonundan kaynaklanan maliyetler genellikle toplantıya ev sahipliği yapan yetkili makam tarafından karşılanmaktadır⁷⁵⁸. Ayrıca model anlaşmaların tahkim düzenlemelerinde de olduğu gibi, yetkili makamların hakemlere ödenecek ücretler için bir tarife belirleyebilecekleri gibi hali hazırda diğer kurumların uyguladıkları tarifeleri de kullanma imkanına sahiptirler⁷⁵⁹.

Tahkim kararının verilemeyeceği haller

Tahkim başvurusu yapıldıktan sonra ancak tahkim kararı hakemlerce yetkili makamlara bildirilmeden önce, yetkili makamlar karşılıklı anlaşma ile uyuşmazlığı çözüme ulaştırır ya da ilgili mükellef, tahkim ya da karşılıklı anlaşma usulü başvurusunu geri çekerse, tahkim kararı verilmeyecek süreç sonlanacaktır⁷⁶⁰.

⁷⁵³ OECD MLI m.21/1.

⁷⁵⁴ OECD MLI m.21/2.

⁷⁵⁵ OECD MLI m 23/5.

⁷⁵⁶ OECD MLI m.25.

⁷⁵⁷ OECD MLI m.25.

⁷⁵⁸ OECD (2016d), a.g.e. s.61.

⁷⁵⁹ OECD (2016d), a.g.e. s.61.

⁷⁶⁰ OECD MLI m.22.

Nihai karar

Çok taraflı anlaşma metninde ve açıklayıcı beyanda tahkim kararının nihai olduğu belirtilmiş⁷⁶¹ ancak ilave bir açıklama yapılmamıştır. Bu noktada model anlaşmalarda yer alan tahkim uygulamalarına benzer şekilde, heyetin vereceği karar hakkında taraf devletlerden herhangi birinin mahkemelerince tenfiz edilemeyeceğine ilişkin karar verilmediği sürece nihai olacağı görüşündeyiz. Nitekim kararın bağlayıcılığı ile ilgili olarak, tahkim kararının mahkemelerce hükümsüz kılınması durumuna değinilmiş ve bu halde bilginin gizliliği ve tahkim maliyetleri hariç olmak üzere, tahkim sürecinin gerçekleşmediğinin varsayılacağı belirtilmiştir⁷⁶². Böyle hallerde yetkili makamlar aksini kararlaştırmadıkça mükelleflerin yeni bir tahkim talebinde bulunmaları mümkündür⁷⁶³

Tahkim kararının uygulanması

Tahkime gönderilen uyuşmazlıklarla ilgili olarak tahkim heyetinin vermiş olduğu karar, başvuruda bulunan mükellef tahkim kararını uygulayan karşılıklı anlaşmayı kabul ederek henüz tüketmediği kanun yollarından feragat etmediği, taraf devletlerden birinin mahkemelerince hükümsüz kılınmadıkça ve tahkim kararını uygulayan karşılıklı anlaşma ile çözümlenen uyuşmazlıklar mükellefçe mahkemeye taşınmadıkça taraf devletler açısından bağlayıcıdır ve söz konusu karar karşılıklı anlaşma ile uygulanmaktadır⁷⁶⁴.

Ancak, taraf devletlerin tercih etmesi ve bu hususu depozitere bildirmesi durumunda, yetkili makamların tahkim kararının kendilerine bildirilmesini izleyen 3 ay içinde farklı bir çözüm üzerinde anlaşması⁷⁶⁵ ve böylelikle tahkim kararının bağlayıcılığının ortadan kalkması da söz konusu olabilmektedir. En iyi son teklif yöntemi ile gerçekleştirilen tahkim sürecinde verilen karar yetkili makamlardan birinin konu hakkındaki görüşü olacağından taraf devletlerin bu opsiyonu yalnızca bağımsız görüş tahkiminin söz konusu olması durumunda uygulamaları da mümkündür⁷⁶⁶.

⁷⁶¹ OECD MLI m.16/4. OECD (2016d), a.g.e. s.61.

⁷⁶² OECD MLI m.16/4.

⁷⁶³ OECD MLI m.16/4

⁷⁶⁴ OECD MLI m.16/4

⁷⁶⁵ OECD MLI m.24/1- 24/2.

⁷⁶⁶ OECD MLI m.24/3. OECD (2016d), a.g.e. s.64.

4.4.2.4. Avrupa Birliği Tahkim Anlaşması'nda tahkim

Avrupa Komisyonu'nun 1976 tarihli direktif önerisi⁷⁶⁷ ve 1985 yılında yayımlanan İç Pazarın Tamamlanmasına İlişkin Beyaz Kitap⁷⁶⁸ temel alınarak hazırlanan, bir üye devletin teşebbüsünün karlarının yukarı doğru düzeltilmesinin sonucu üye devletlerin teşebbüsleri arasında ortaya çıkan çifte vergilendirme uyuşmazlıklarının çözümüne yönelik “İlişkili İşletmelerin Kar Ayarlamalarıyla Bağlantılı Çifte Vergilendirmenin Ortadan Kaldırılması Anlaşması” (Avrupa Birliği Tahkim Anlaşması)⁷⁶⁹ 23 Temmuz 1990 tarihinde imzalanmış ve 1 Ocak 1995 tarihinde yürürlüğe girmiştir⁷⁷⁰. Başlangıçta 5 yıl olarak belirlenmiş olan anlaşma yürürlük süresi, 1999 yılında anlaşmayı tadil eden protokol⁷⁷¹ ile taraflardan biri karşı çıkmadıkça her beş yılın sonunda otomatik olarak uzatılacak şekilde değiştirilmiş ve anlaşma 1 Kasım 2004 tarihinde 1 Ocak 2000'den itibaren geçerli olmak üzere yeniden yürürlüğe girmiştir⁷⁷². Bunun yanında anlaşmanın daha iyi uygulanabilmesi amacıyla, anlaşmanın kapsamı, bir dosyanın kabul edilebilirliği, karşılıklı anlaşma usulü ve uyuşmazlık çözüm prosedürlerinin açıklandığı Ortak Transfer Fiyatlandırması Forumu tarafından hazırlanan Davranış Kuralları'nın (Code of Conduct) ilk hali 2006 ve revize hali de 2009 yılında kabul edilmiştir⁷⁷³.

AB Tahkim Anlaşması'nın ilgili hükümlerine göre, teşebbüsler, emsallere uygunluk prensibinin⁷⁷⁴ uygulanmadığı gerekçesiyle ortaya çıkan çifte vergilendirme için teşebbüs

⁷⁶⁷ Proposal for a Council Directive on the elimination of double taxation in connection with the adjustment of transfers of profits between associated enterprises (arbitration procedure), Official Journal of the European Communities, Cilt:19 No: C 301 21 December 1976, s.4-7. Söz konusu direktif önerisinde karların ayarlanmasıyla ilgili olarak ortaya çıkan çifte vergilendirmenin önlenmesinde, öncelikli olarak karşılıklı anlaşma usulünün kullanılması, çözüme ulaşılamaması durumunda ise çözüm için taraf devletlerin vergi idarelerinin temsilcileri ve bir de tarafsız kişiden oluşacak komisyona gidilmesi öngörülmüştür.

⁷⁶⁸ Completing the Internal Market. White Paper from the Commission to the European Council (Milan, 28-29 June 1985). COM (85) 310 final, 14 June 1985. [EU Commission - COM Document]

⁷⁶⁹ Convention On The Elimination Of Double Taxation In Connection With The Adjustment Of Profits Of Associated Enterprises, (90/463/EEC), Official Journal of the European Communities L 225/10, 20.08.1990

⁷⁷⁰ https://ec.europa.eu/taxation_customs/business/company-tax/transfer-pricing-eu-context/transfer-pricing-arbitration-convention_en Erişim:29.04.2020 Detaylı bilgi için bkz. Ferhatoğlu, E. (2008). “Uluslararası Vergi Uyuşmazlıklarının Giderilmesi: Avrupa Birliği Tahkim Anlaşması”, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, Cilt:57, Sayı:4 ss.191-218 ve Ferhatoğlu, E. (2010) Uluslararası Vergi Uyuşmazlıklarının Tahkim Yoluyla Çözülmesi: Avrupa Birliği Tahkim Anlaşması, Beta Basım Yayım Dağıtım A.Ş., İstanbul

⁷⁷¹ Protocol Amending The Convention Of 23 July 1990 On The Elimination Of Double Taxation In Connection With The Adjustment Of Profits Of Associated Enterprises, Official Journal Of The European Communities C 202, 16 July 1999

⁷⁷² https://ec.europa.eu/taxation_customs/business/company-tax/transfer-pricing-eu-context/transfer-pricing-arbitration-convention_en Erişim:29.04.2020

⁷⁷³ <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=LEGISSUM%3AI26038> Erişim:29.04.2020

⁷⁷⁴ Avrupa Birliği Tahkim Anlaşması m.4.

oldukları ya da daimî işyerlerinin bulunduğu üye devletin yetkili makamına 3 yıl içinde başvuru yapmaktadır⁷⁷⁵. Yetkili makam bu başvuruyu haklı bulur ve kendi başına çözüm üretilmezse diğer yetkili makam ile karşılıklı anlaşma yoluyla sorunu çözmeye çaba sarf edecektir⁷⁷⁶. Başvuruyu izleyen 2 yıl içinde yetkili makamlar karşılıklı anlaşma ile çifte vergilendirme sorununu çözüme kavuşturamazlarsa, ilgili uyuşmazlığın çözümüne ilişkin görüş bildirmek üzere bir danışma kurulu oluşturacaklardır⁷⁷⁷. Komisyonun kararını bildirmesini izleyen 6 ay içinde yetkili makamlar, komisyon görüşünden farklı bir karar üzerinde anlaşamazlarsa tahkim kararına uygun hareket etmek zorundadır⁷⁷⁸.

Görülebileceği üzere AB Tahkim Anlaşması'nda da tıpkı model vergi anlaşmaları ve MLI da olduğu gibi, uyuşmazlıkların çözümünde öncelikli olarak karşılıklı anlaşma usulü ve onun uzantısı biçiminde bir tahkim söz konusudur. Ancak yetkili makamlara, tahkim kararından sapma imkanının sağlanmış olmasıyla OECD modelinden ayrışmakta ve BM model anlaşması ile MLI'ya yaklaşmaktadır.

4.4.2.4.1. Tahkimin kapsamı

AB Tahkim Anlaşması, bir AB üyesi devletin faaliyet gösteren ilişkili işletmelerin kar ya da zararlarının daimî işyerine atfedilmesine ilişkin olarak emsallere uygunluk ilkesine uyulmaması⁷⁷⁹ nedeniyle ortaya çıkan çifte vergilendirme durumunda gelir üzerinden alınan vergiler için uygulanacaktır⁷⁸⁰. Bununla birlikte, Revize Davranış Kuralları anlaşmasının kapsamını AB içindeki üçgen transfer fiyatlandırması vakaları ve örtülü sermaye olarak tanımlamaktadır⁷⁸¹. Anlaşma kapsamında, transfer fiyatlandırması ile ilişkili olarak ortaya çıkan çifte vergilendirme için yapılan başvuruyu izleyen 2 yıl içinde yetkili makamlarca bir çözüme ulaşılamaması durumunda tahkime başvurulmaktadır⁷⁸². Son olarak kar ayarlaması yapılmasına sebebiyet veren işletmelerden birinin eylemlerinin ciddi cezalara tabi olduğu yönünde kesinleşmiş bir mahkeme kararı olması durumunda, yetkili makamların karşılıklı anlaşma usulü başlatma ve dolayısıyla danışma kurulu oluşturma yükümlülüğü yoktur⁷⁸³. Bu

⁷⁷⁵ Avrupa Birliği Tahkim Anlaşması m.6/1.

⁷⁷⁶ Avrupa Birliği Tahkim Anlaşması m.6/2.

⁷⁷⁷ Avrupa Birliği Tahkim Anlaşması m.7/1.

⁷⁷⁸ Avrupa Birliği Tahkim Anlaşması m.12/1.

⁷⁷⁹ Avrupa Birliği Tahkim Anlaşması m.1.

⁷⁸⁰ Avrupa Birliği Tahkim Anlaşması m.1.

⁷⁸¹ Revised Code of Conduct for the effective implementation of the Convention on the elimination of double taxation in connection with the adjustment of profits of associated enterprises (2009/C 322/01), Official Journal of the European Union, C 322/1, 30.12.2009, m.1.

⁷⁸² Avrupa Birliği Tahkim Anlaşması m.7/1.

⁷⁸³ Avrupa Birliği Tahkim Anlaşması m.8/1.

noktada, karşılıklı anlaşma usulü başvurusunu reddetmek ve ilgili vakayı çözüm sürecinin kapsamı dışında tutmak yetkili makamların keyfiyetindedir. Nitekim Revize Davranış Kuralları'nda, yalnızca vergi kaçakçılığı gibi istisnai durumlarda ciddi cezalar uygulanacağını vurgulanması tavsiye edilmektedir⁷⁸⁴.

4.4.2.4.2. Danışma kurulu oluşturma süresi

AB Tahkim Anlaşması'nın ilgili maddesinde, karşılıklı anlaşma usulü kapsamında çifte vergilendirmenin yetkili makamlarca çözümlenememesi durumunda, bu konuda görüş bildirmek üzere, danışma kurulu oluşturma için öngörülmüş olan süre iki yıldır⁷⁸⁵. Yetkili makamların, ilgili teşebbüsün de kabulü şartıyla, karşılıklı anlaşmayla söz konusu iki yıllık süreden farklı süreler belirlemesi de mümkündür⁷⁸⁶.

4.4.2.4.3. Tahkimin iç hukuktaki kanun yollarıyla ilişkisi

AB Tahkim Anlaşmasının ilgili maddesinde iç hukuktaki kanun yollarına bakılmaksızın karşılıklı anlaşma usulüne başvuru yapılabileceği hüküm altına alınmıştır⁷⁸⁷. Söz konusu uyuşmazlıkla ilgili tahkim sürecinin başlatılması için karşılıklı anlaşma usulü kapsamında geçmesi gereken 2 yıllık süre aynı uyuşmazlıkla ilgili iç hukuktaki kanun yollarına başvurulması durumunda, mahkemelerce karar verilene kadar işlemeyecektir⁷⁸⁸. Ancak yetkili makamların, yargı kararlarından sapma imkanlarının olmadığı üye devletlerin teşebbüsleri için yargıya başvuru süreleri dolana kadar ya da hali hazırda yargıya başvurulduysa söz konusu başvuru geri çekilmedikçe tahkime başvuru yapılması mümkün değildir⁷⁸⁹.

4.4.2.4.4. Tahkim usulü

AB Tahkim Anlaşması kapsamında yürütülecek olan tahkim sürecinde uygulanacak olan kurallar anlaşmanın ilgili maddeleri (8-14) ve Revize Davranış Kuralları kapsamında ele alınacaktır.

⁷⁸⁴ Revised Code of Conduct m.3.

⁷⁸⁵ Avrupa Birliği Tahkim Anlaşması m.7/1.

⁷⁸⁶ Avrupa Birliği Tahkim Anlaşması m.7/4.

⁷⁸⁷ Avrupa Birliği Tahkim Anlaşması m.6/1.

⁷⁸⁸ Avrupa Birliği Tahkim Anlaşması m.7/1.

⁷⁸⁹ Avrupa Birliği Tahkim Anlaşması m.7/3.

Tahkim talebi

AB Tahkim Anlaşması'nda OECD ve BM model anlaşmaları ile MLI'nın aksine tahkim süreci taraflardan herhangi birinin talebinden ziyade belirli sürenin geçmesini takiben yetkili makamların kendiliğinden harekete geçtikleri bir süreç olmaktadır. Üye devletlerce aksi kararlaştırılmadıkça, çifte vergilendirme ile sonuçlanan ya da sonuçlanma ihtimali olan işlemi gerçekleştiren üye devlet, danışma kurulu oluşturulması için inisiyatif almakta ve toplantılarını ayarlamaktadır⁷⁹⁰. Eğer söz konusu yetkili makam süreci başlatmazsa diğer yetkili makam devreye girerek süreci başlatmaktadır⁷⁹¹. Yetkili makamlar, söz konusu iki yıllık sürenin bitmesini takip eden altı ay içinde danışma kurulunu oluşturmalıdır⁷⁹².

İki yıllık sürenin başlangıcı

Bir uyuşmazlıkla ilgili olarak danışma kurulunun oluşturulabilmesi için karşılıklı anlaşma usulü kapsamında geçmesi gereken iki yıllık süre, vergi tahakkukuna ilişkin bildirim ya da vakanın karşılıklı anlaşma usulü kapsamında incelenebilmesi için yetkili makamın talep ettiği asgari bilginin mükellefçe yetkili makama sunulduğu tarihlerden hangisi daha sonra ise o tarihte başlamış sayılacaktır⁷⁹³. Ancak yukarıda da bahsedildiği üzere karşılıklı anlaşma usulü ile iç hukuktaki kanun yollarına aynı anda başvurulması halinde 2 yıllık sürenin başlangıcı nihai yargı kararının verildiği tarihten itibaren hesaplanmaya başlayacaktır⁷⁹⁴.

Hakemlerin seçimi ve görevlendirilmesi

Yetkili makamlara, çifte vergilendirme sorununun çözümüyle ilgili tavsiye kararı verecek olan danışma kurulu, kurul başkanına ek olarak, her bir yetkili makamın ikişer temsilcisi ve yetkili makamların bağımsız kişiler listesinden karşılıklı anlaşma ile belirleyecekleri çift sayıda bağımsız kişiden oluşmaktadır⁷⁹⁵. Yetkili makamların anlaşmaları durumunda kurulda görev alacak temsilcilerin sayısının bire düşürülmesi mümkündür⁷⁹⁶. Bağımsız kişiler listesi, AB Tahkim Anlaşması'na taraf olan tüm devletlerin,

⁷⁹⁰ Revised Code of Conduct m.7.2.

⁷⁹¹ Revised Code of Conduct m.7.2.

⁷⁹² Revised Code of Conduct m.7.2.

⁷⁹³ Revised Code of Conduct m.5.

⁷⁹⁴ Avrupa Birliği Tahkim Anlaşması m.7/1.

⁷⁹⁵ Avrupa Birliği Tahkim Anlaşması m.9/1, 9/4.

⁷⁹⁶ Avrupa Birliği Tahkim Anlaşması m.9/1,

AB ülkelerinden birinin vatandaşı ve mukimi olan yetkin ve bağımsız kişiler arasından seçerek Avrupa Konseyi Genel Sekreterliği'ne bildirdiği beşer kişiden oluşmaktadır⁷⁹⁷. Üye devletler bağımsız kişilerin hukuk, vergi ve özellikle transfer fiyatlandırması alanındaki tecrübelerini içerecek özgeçmişlerini de Avrupa Konseyi Genel Sekreterliği'ne iletmektedir⁷⁹⁸. Yetkili makamlar, ayrıca söz konusu listede kurul başkanı olma yetisine sahip olan kimseleri de belirtmektedir⁷⁹⁹.

Bağımsız kişilerin atanması esnasında bu kişilerin görevlerini yerine getirememe ihtimalinden sakınmak adına aynı kurallar çerçevesinde yedek kimseler de belirlenmektedir⁸⁰⁰. Karşılıklı anlaşmanın olmaması durumunda, çift sayıda bağımsız kişi kura çekmek suretiyle belirlenecektir⁸⁰¹. Bağımsız kişilerin kura ile atanması durumunda, yetkili makamlar, önceden anlaştıkları hususların yanında; bu kişilerin uyumsuzlukla ilgili vergi idarelerinden birinde görevli olması, ilişkili şirketlerden birinin hissedarı ya da bunlardan birinin çalışanı veya danışmanı olması ve uyumsuzluğun çözümünde objektifliği hususunda yeterli garanti sunamayan kişilerin atanmalarına itiraz edebilmektedir⁸⁰².

Yetkili makamların temsilcileri ve atanan bağımsız kişiler, bağımsız kişiler listesi içinden bir kişiyi kurul başkanı olarak görev yapmak üzere seçmektedirler⁸⁰³. Başkan olarak seçilecek kişinin, kendi ülkesindeki en yüksek yargı makamlarına atanma veya hukuk danışmanı olmak için gerekli olan özellikleri taşıması gerekmektedir⁸⁰⁴. Aksi kararlaştırılmadıkça danışma kurulu, tesisleri kurulun oluşturulma sürecini başlatan üye devletçe sağlanan ve danışma kurulu başkanına bağlı olarak çalışacak olan sekreteryaya tarafından desteklenmektedir⁸⁰⁵.

Tahkim süreci

AB Tahkim Anlaşması'nda, model vergi anlaşmaları ve çok taraflı anlaşmanın aksine bağımsız görüş yaklaşımı benimsenmiş olup tahkimin şeklinin yetkili makamlarca belirlenmesi ya da ihtiyari olarak en iyi son teklif ya da başkaca bir tahkim yaklaşımının kullanılması mümkün değildir. Kurul başkanının, vakanın incelenmesiyle ilgili tüm bilgi ve

⁷⁹⁷ Avrupa Birliği Tahkim Anlaşması m.9/4, Revised Code of Conduct m.7.1.

⁷⁹⁸ Revised Code of Conduct m.7.1.

⁷⁹⁹ Revised Code of Conduct m.7.1.

⁸⁰⁰ Avrupa Birliği Tahkim Anlaşması m.9/2.

⁸⁰¹ Avrupa Birliği Tahkim Anlaşması m.9/1.

⁸⁰² Avrupa Birliği Tahkim Anlaşması m.9/3.

⁸⁰³ Avrupa Birliği Tahkim Anlaşması m.9/5.

⁸⁰⁴ Avrupa Birliği Tahkim Anlaşması m.9/5.

⁸⁰⁵ Revised Code of Conduct m.7.2.

belgelerin özellikle de karşılıklı anlaşma usulü sürecinde kullanılan tüm belge, rapor, yazışma ve kararların danışma kuruluna sunulduğunu⁸⁰⁶ teyit ettiği tarihten itibaren 6 ay içinde, AB Tahkim Anlaşması'nda yer alan emsallere uygunluk kurallarına dayanarak⁸⁰⁷ basit çoğunluk usulüyle karar almaktadır⁸⁰⁸.

İlişkili şirketler, tahkim kararı verilirken kullanabileceğini düşündüğü her türlü bilgi, kanıt ve evrakı danışma kuruluna sunabilmektedir⁸⁰⁹. Şirketlerin talep etmeleri halinde danışma kurulunun huzuruna çıkmaları ya da temsil edilmeleri mümkündür⁸¹⁰. Ayrıca danışma kurulunun talep etmesi durumunda ilişkili şirket ve yetkili makamlar her türlü bilgi ve belgeyi danışma kuruluna sağlamakla yükümlüdür⁸¹¹. Ancak yetkili makamların, iç hukukları ya da olağan idari uygulamalarının müsaade etmediği idari önlemler almak, bilgileri sağlamak ya da ticari, endüstriyel veya mesleki sır ya da ticaret sürecini ifşa edecek bilgileri veya ifşa edilmesi kamu politikasına aykırı olan bilgileri sağlama zorunluluğu bulunmamaktadır⁸¹². Danışma kurulunun toplantılarının yapılacağı ve kararın açıklanacağı yer yetkili makamlarca belirlenmektedir⁸¹³.

Danışma kurulu kararında, kurul üyelerinin isimleri, talep, tahkim sürecinin kısa özeti, karara dayanak teşkil eden argüman ve yöntemler, karar, kararın verildiği yer ve tarih ile kurul üyelerinin imzaları yer almaktadır⁸¹⁴. Üç nüsha halinde hazırlanan kurul görüşünün birer kopyası yetkili makamlara ve bir kopyası da arşivlenmek üzere Avrupa Konseyi Genel Sekreterliği'ne gönderilmektedir⁸¹⁵. Yetkili makamların, anlaşmaları halinde, ilişkili şirketlerin de rızasını almak kaydıyla, danışma kurulu kararının, tam olarak ya da şirketlerin adlarının ve bunları ifşa edebilecek her türlü bilginin çıkartılması suretiyle yayımlanması mümkündür⁸¹⁶.

⁸⁰⁶ Revised Code of Conduct m.7.3.

⁸⁰⁷ Avrupa Birliği Tahkim Anlaşması m.11/1.

⁸⁰⁸ Avrupa Birliği Tahkim Anlaşması m.11/2.

⁸⁰⁹ Avrupa Birliği Tahkim Anlaşması m.10/1.

⁸¹⁰ Avrupa Birliği Tahkim Anlaşması m.10/2.

⁸¹¹ Avrupa Birliği Tahkim Anlaşması m.10/1.

⁸¹² Avrupa Birliği Tahkim Anlaşması m.10/1.

⁸¹³ Revised Code of Conduct m.7.2.

⁸¹⁴ Revised Code of Conduct m.7.4.

⁸¹⁵ Revised Code of Conduct m.7.4.

⁸¹⁶ Revised Code of Conduct m.7.4.

Bilgi iletimi ve gizlilik

Tahkim sürecinde, danışma kurulu toplanmadan önce vaka ile ilgili tüm bilgi ve belgeler yetkili makamlarca kurula sunulmaktadır⁸¹⁷. Ancak daha önce de belirtildiği üzere yetkili makamların iç hukukları ya da olağan idari uygulamaları uyarınca temin edilemeyecek olan bilgileri ve ticari sır kapsamındaki ya da kamu politikasına aykırı bilgileri sağlama yükümlülüğü yoktur⁸¹⁸. Tahkim sürecinde yer alan kurul üyelerinin, bu süreçte elde ettikleri tüm bilgileri sır olarak saklama yükümlülüğü bulunmaktadır⁸¹⁹. Benzer şekilde sekreteryaya personeli de kurul üyelerinin tabi olduğu gizlilik şartlarına tabidir⁸²⁰. Taraf devletler, gizliliğe ilişkin yükümlülüklerin ihlal edilmesine ilişkin cezai hükümleri belirleyecek ve AB komisyonuna bildirecektir⁸²¹.

Maliyetler

Tahkim sürecinde ortaya çıkan, danışma kuruluna ilişkin idari maliyetler ve bağımsız kişilerin ücret ve harcamaları⁸²², taraf devletler tarafından eşit olarak paylaşılmaktadır⁸²³. Üye devletlerin yetkili makamları aksini kararlaştırmadıkları sürece; bağımsız kişilere yapılacak ödemeler, danışma komisyonunu kurma girişiminde bulunan üye devletin üst düzey memurları için olağan geri ödeme ile sınırlı olacaktır ve ücretler ise kişi başına her bir toplantı için 1000 Euro ile sınırlı olacaktır⁸²⁴. Süreçte ortaya çıkan maliyetlere ilişkin yapılacak olan fiili ödemeler, aksi kararlaştırılmadıkça danışma kurulunun kurulmasına öncülük eden üye devlet tarafından gerçekleştirilecektir⁸²⁵.

Tahkim kararının uygulanması

Danışma kurulunun kararını bildirmesini takip eden 6 ay içinde yetkili makamlar, tahkime konu çifte vergilendirme sorununu çözmek üzere emsallere uygunluk ilkesine uygun bir karar alması gerekmektedir⁸²⁶. Anlaşma kapsamında karların bir devlette istisna edilmesi ya da bir devlette söz konusu karlar üzerinden alınacak verginin diğer devlette

⁸¹⁷ Revised Code of Conduct m.7.2.

⁸¹⁸ Avrupa Birliği Tahkim Anlaşması m.10/1.

⁸¹⁹ Avrupa Birliği Tahkim Anlaşması m.9/6.

⁸²⁰ Revised Code of Conduct m.7.2.

⁸²¹ Avrupa Birliği Tahkim Anlaşması m.9/6.

⁸²² Revised Code of Conduct m.7.3.

⁸²³ Avrupa Birliği Tahkim Anlaşması m.11/3.

⁸²⁴ Revised Code of Conduct m.7.3. Kurul başkanının ücreti üyelerinkinden %10 fazla olacaktır.

⁸²⁵ Revised Code of Conduct m.7.3.

⁸²⁶ Avrupa Birliği Tahkim Anlaşması m.12/1.

mahsup edilmesi halinde çifte vergilendirme ortadan kaldırılmış kabul edilecektir⁸²⁷. Yetkili makamların çifte vergilendirmeyi ortadan kaldırmak üzere karşılıklı anlaşmaya varamaması durumunda danışma kurulunun görüşüne uygun hareket etmekle yükümlüdür⁸²⁸. Model vergi anlaşmaları ve MLI’da yer alan tahkim düzenlemelerinin aksine AB Tahkim Anlaşması’nda, mükelleflerin tahkim kararını uygulayan karşılıklı anlaşmayı kabul etmeme gibi bir imkanı bulunmamaktadır⁸²⁹.

4.4.2.5. Avrupa Birliği’nde Vergi Uyuşmazlıklarının Çözüm Yöntemlerine İlişkin

Konsey Direktifi’nde tahkim

Avrupa Birliği’nde Vergi Uyuşmazlıklarının Çözüm Yöntemlerine İlişkin Konsey Direktifi, Avrupa Birliği’nde Çifte Vergilendirme Uyuşmazlıklarının Çözüm Yöntemlerine İlişkin Direktif Teklifi⁸³⁰, Ortak Konsolide Kurumlar Vergisi Matrahı Direktif Teklifi⁸³¹ ve 2016/1164 sayılı Direktifte⁸³² Üçüncü Ülkelerle Hibrit Uyumsuzluklara İlişkin Olarak Değişiklik Yapılmasına İlişkin Direktif Teklifi⁸³³,nin de içinde yer aldığı Kurumlar Vergisi Reform Paketi’nin⁸³⁴ bir parçası olarak 2016 yılında gündeme gelmiştir. İlgili tarihte sürmekte olan toplam değeri 10,5 milyar Euro’nun üzerindeki 900’ü aşkın çifte vergilendirme uyuşmazlığı ile ilgili üye devletlerin taraf oldukları mevcut vergi anlaşmalarında yer alan çözüm yöntemlerinin her zaman çözümü garanti etmeyen, uzun ve maliyetli süreçler olması ve AB Tahkim Anlaşması’nın görece dar kapsamı göz önünde bulundurularak⁸³⁵, etkin ve verimli bir uyuşmazlık çözüm sistemi getirmek amacıyla söz konusu Direktif⁸³⁶ 10 Ekim 2017 tarihinde kabul edilmiş ve 1 Temmuz 2019 itibariyle

⁸²⁷ Avrupa Birliği Tahkim Anlaşması m.14.

⁸²⁸ Avrupa Birliği Tahkim Anlaşması m.12/1.

⁸²⁹ Kollman ve Turcan, a.g.e. s.61

⁸³⁰ Proposal for a Council Directive on Double Taxation Dispute Resolution Mechanisms in the European Union, COM(2016) 686 final 2016/0338 (CNS),

⁸³¹ Proposal for a Council Directive on a Common Corporate Tax Base, 25.10.2016, COM(2016) 685 final 2016/0337 (CNS)

⁸³² Council Directive of 12 July 2016 laying down rules against tax avoidance practices that directly affect the functioning of the internal market 2016/1164, Official Journal of the European Union, L193/1

⁸³³ Proposal for a Council Directive amending Directive (EU) 2016/1164 as regards hybrid mismatches with third countries, 25.10.2016, COM(2016) 687 final 2016/0339 (CNS)

⁸³⁴ Communication From The Commission To The European Parliament And The Council Building A Fair, Competitive And Stable Corporate Tax System For The EU, 25.10.2016 COM(2016) 682 final

⁸³⁵ COM(2016) 682 final, s.6.

⁸³⁶ Council Directive of 10 October 2017 on tax dispute resolution mechanisms in the European Union 2017/1852, Official Journal of the European Union, L 265, 14.10.2017

yürürlüğe girmiştir. Direktif, AB ikincil mevzuatı olduğundan, üye devletlerin direktifi uygulama yükümlülüğü bulunmaktadır⁸³⁷.

Direktif, vergi anlaşmalarının ve AB Tahkim Anlaşması'nın farklı uygulanması veya yorumlanmasından kaynaklanan tüm uyuşmazlıkların çözümüyle ilgili olarak şikayet, karşılıklı anlaşma ve uyuşmazlık çözümü olmak üzere üç aşamalı bir prosedür öngörmektedir⁸³⁸. Uyuşmazlık çözüm aşamasında, AB Tahkim Anlaşması'nda olduğu şekilde bir danışma kurulunu oluşturulması ya da bağımsızlıkla alakalı kurallar hariç olmak üzere danışma kurulundan farklı bir formda oluşturulabilecek ve farklı bir tahkim yöntemi kullanabilecek olan bir alternatif uyuşmazlık çözüm kurulu oluşturulması mümkündür⁸³⁹. Gerek model anlaşmalar ve MLI gerekse AB Tahkim Anlaşması'nda olduğu üzere uyuşmazlığın çözümü yetkili makamların karşılıklı anlaşması ile gerçekleşmektedir. Ancak Direktif'te öngörülen düzenlemede, MLI ve AB Tahkim Anlaşması'nda olduğu gibi, yetkili makamların tahkim kararından sapmaları mümkündür⁸⁴⁰.

4.4.2.5.1. Tahkimin kapsamı

Direktif'in kapsamı, AB üyesi devletler arasında çifte vergilendirmenin önlenmesine ilişkin anlaşmaların uygulanması ve yorumlanmasından kaynaklanan uyuşmazlıkların çözümü ve bu süreçte kişilerin hak ve yükümlülüklerinin belirlenmesi olarak yer almaktadır⁸⁴¹. Uyuşmazlık Çözüm Direktifi, AB Tahkim Anlaşması da dahil olmak üzere AB içinde mevcut olan sistemlerin üzerine inşa edilmiş olmakla birlikte Direktif'in kapsamı, yalnızca transfer fiyatlandırması uyuşmazlıklarına uygulanan AB Tahkim Anlaşması'ndan daha geniştir⁸⁴². Direktif, üye devletlerin taraf olduğu ikili vergi anlaşmaları ile AB Tahkim Anlaşması kapsamında gelir ve sermaye vergisine tabi olan kimseler için uygulanacaktır⁸⁴³. Bu bakımdan tahkim, AB üyesi devletler arasında vergi anlaşmalarının uygulanması ve yorumlanmasından kaynaklanan uyuşmazlıkların, uyuşmazlık konusu işlemin mükellefe bildirildiği tarihten itibaren 3 yıl içinde yapılan şikayet başvurusu üzerine tek taraflı olarak

⁸³⁷ Govind, S. (2018). "The New Face of International Tax Dispute Resolution: Comparing the OECD Multilateral Instrument with the EU Dispute Resolution Directive", EC TAX REVIEW, Cilt:27, Sayı:6, ss.309-324, s.321.

⁸³⁸ AB'de Vergi Uyuşmazlıklarının Çözüm Yöntemlerine İlişkin Konsey Direktifi, m.3-16.

⁸³⁹ AB'de Vergi Uyuşmazlıklarının Çözüm Yöntemlerine İlişkin Konsey Direktifi, m.6-10.

⁸⁴⁰ AB'de Vergi Uyuşmazlıklarının Çözüm Yöntemlerine İlişkin Konsey Direktifi, m.15.

⁸⁴¹ AB'de Vergi Uyuşmazlıklarının Çözüm Yöntemlerine İlişkin Konsey Direktifi, m.1.

⁸⁴² AB'de Vergi Uyuşmazlıklarının Çözüm Yöntemlerine İlişkin Konsey Direktifi, Başlangıç hükümleri, s.2.

⁸⁴³ AB'de Vergi Uyuşmazlıklarının Çözüm Yöntemlerine İlişkin Konsey Direktifi, Başlangıç hükümleri, s.2.

ya da karşılıklı anlaşma usulü çerçevesinde 2 yıl içinde çözümlenememesi durumunda söz konusu olacaktır.

Direktif, çifte vergilendirme anlaşmalarında ve AB Tahkim Anlaşması'nda yer alan uyuşmazlık çözüm yollarına bir alternatif olarak geliştirilmiştir ve Direktif kapsamında şikayet başvurusu yapılması halinde yetkili makamlar bahsi geçen diğer anlaşmalar kapsamında yürütülmekte olan tüm çözüm süreçlerini sonlandıracaklardır⁸⁴⁴.

Üye devletlerin, vergi kaçakçılığı, ağır ihmal ya da ağır kusur sebebiyle ilgili mükellefin cezaya muhatap olması durumunda uyuşmazlık çözümü sürecine erişimini engellemeleri mümkündür⁸⁴⁵. Ayrıca üye devletlerin vaka bazında ilgili uyuşmazlığın çifte vergilendirme içermediği gerekçesiyle söz konusu uyuşmazlıklar için çözüm sürecine başvuruyu reddedebilecektir⁸⁴⁶.

4.4.2.5.2. Danışma kurulu oluşturma süresi

Mükelleflerin yetkili makamlara yapacakları şikayet başvuruları, yetkili makamlardan biri tarafından kabul edilmez ya da şikayet kabul edilmekle birlikte yetkili makamların 2 yıllık süre içinde karşılıklı anlaşma sağlayamadığı durumlarda, ilgili mükellefin talebi üzerine danışma kurulu oluşturulmaktadır⁸⁴⁷. Mükelleflerin, şikayet başvurularının reddedildiği ya da yetkili makamların karşılıklı anlaşma sağlayamadığına ilişkin bildirim aldıkları tarihten itibaren 50 gün içinde ya da şikayet başvurusunun reddedilmesine ilişkin olarak ilgili ülkenin mahkemelerine yapılan başvurunun sonucunun kendilerine bildirildiği tarihten itibaren 50 gün içinde danışma kurulu oluşturulması hususunda başvuru yapmaları gerekmektedir⁸⁴⁸. Başvurunun alınmasını müteakip 120 gün içinde danışma kurulu oluşturulmakta ve başvuru sahibi bu konuda bilgilendirilmektedir⁸⁴⁹.

4.4.2.5.3. Tahkimin iç hukuktaki kanun yollarıyla ilişkisi

Direktif'in ilgili maddesinde ilgili üye devletlerin iç hukuklarında mevcut olan kanun yollarına bakılmaksızın şikayet başvurusu yapılabileceği hüküm altına alınmıştır⁸⁵⁰. Ancak iç hukukta yer alan kanun yollarına başvurulmuş olması durumunda, şikayet başvurusunun

⁸⁴⁴ AB'de Vergi Uyuşmazlıklarının Çözüm Yöntemlerine İlişkin Konsey Direktifi, m.16/5.

⁸⁴⁵ AB'de Vergi Uyuşmazlıklarının Çözüm Yöntemlerine İlişkin Konsey Direktifi, m.16/6.

⁸⁴⁶ AB'de Vergi Uyuşmazlıklarının Çözüm Yöntemlerine İlişkin Konsey Direktifi, m.16/7.

⁸⁴⁷ AB'de Vergi Uyuşmazlıklarının Çözüm Yöntemlerine İlişkin Konsey Direktifi, m.6/1.

⁸⁴⁸ AB'de Vergi Uyuşmazlıklarının Çözüm Yöntemlerine İlişkin Konsey Direktifi, m.6/1.

⁸⁴⁹ AB'de Vergi Uyuşmazlıklarının Çözüm Yöntemlerine İlişkin Konsey Direktifi, m.6/1.

⁸⁵⁰ AB'de Vergi Uyuşmazlıklarının Çözüm Yöntemlerine İlişkin Konsey Direktifi, m.3/1.

kabul ya da reddedilmesine ilişkin 6 aylık süre ve karşılıklı anlaşma usulü kapsamındaki 2 yıllık süre, mahkemelerin söz konusu uyuşmazlıkla ilgili verdikleri nihai karardan itibaren başlamaktadır⁸⁵¹. MLI'da yer alan düzenlemeye benzer şekilde, yetkili makamların karşılıklı anlaşma yoluyla söz konusu uyuşmazlığın çözümüne ilişkin bir karar almaları halinde, kararın uygulanabilir ve bağlayıcı olabilmesi için ilgili mükellefin devam etmekte olan diğer çözüm süreçlerini sonlandırması gerekmektedir⁸⁵².

Ayrıca yetkili makamların yargı kararlarından sapmalarının mümkün olmadığı ülkeler için, karşılıklı anlaşma sağlanmadan önce yargı organlarınca söz konusu uyuşmazlıkla ilgili karar verilmesi halinde karşılıklı anlaşma usulü sürecinin sonlanacağını⁸⁵³, böyle bir mahkeme kararının etkisiyle karşılıklı anlaşma usulü kapsamında çözümlenemeyen uyuşmazlıklar için tahkim talebinde bulunulamayacağı ve tahkim talebinden sonra ancak tahkim kararı verilmeden önce bir mahkeme kararı verilmesi durumunda tahkim sürecinin sonlanacağını⁸⁵⁴ hüküm altına alınması mümkündür.

4.4.2.5.4. Tahkim usulü

AB Uyuşmazlık Çözüm Direktifi kapsamındaki tahkimde uygulanacak olan kurallar, direktifin ilgili maddeleri çerçevesinde açıklanacaktır.

Tahkim talebi

Mükelleflerin, şikayet başvurularının yetkili makamlarca talep edilen bilgilerde eksiklik olduğu, bir uyuşmazlığın bulunmadığı veya başvurunun 3 yıllık süre içinde yapılmadığı gerekçesiyle, reddedilmesi ya da şikayet başvurusu kabul edilmekle birlikte 2 yıl içinde karşılıklı anlaşma ile bir çözüm bulunamaması durumunda, bu durumun kendilerine bildirildiği tarihten itibaren 50 gün içinde danışma kurulu oluşturulması için yazılı talepte bulunmaları mümkündür⁸⁵⁵. Ancak şikayet başvurusunun reddedilmesinden dolayı tahkim talebinde bulunulabilmesi için, söz konusu işlemle ilgili temyiz imkanının olmaması, süre gelen bir temyiz süreci bulunmaması ya da mükellefin bu hakkından vazgeçmesi gerekmektedir⁸⁵⁶.

⁸⁵¹ AB'de Vergi Uyuşmazlıklarının Çözüm Yöntemlerine İlişkin Konsey Direktifi, m.16/3.

⁸⁵² AB'de Vergi Uyuşmazlıklarının Çözüm Yöntemlerine İlişkin Konsey Direktifi, m.4/2.

⁸⁵³ AB'de Vergi Uyuşmazlıklarının Çözüm Yöntemlerine İlişkin Konsey Direktifi, m.16/4.

⁸⁵⁴ AB'de Vergi Uyuşmazlıklarının Çözüm Yöntemlerine İlişkin Konsey Direktifi, m.16/4.

⁸⁵⁵ AB'de Vergi Uyuşmazlıklarının Çözüm Yöntemlerine İlişkin Konsey Direktifi, m.6/1.

⁸⁵⁶ AB'de Vergi Uyuşmazlıklarının Çözüm Yöntemlerine İlişkin Konsey Direktifi, m.6/1.

İki yıllık sürenin başlangıcı

Direktif kapsamında danışma kurulu oluşturulmasının talep edilebilmesi için karşılıklı anlaşma usulü kapsamında geçmesi gereken 2 yıllık sürenin başlangıcı, mükellefin şikayet başvurusunun kabul edildiğine ilişkin mükellefe yapılan son bilgilendirme tarihidir⁸⁵⁷. Söz konusu 2 yıllık sürenin yetkili makamlardan birinin yazılı gerekçe ile talep etmesi halinde 1 yıl süre ile uzatılabilmesi de mümkündür⁸⁵⁸. Ancak iç hukukta yer alan kanun yollarına eş zamanlı olarak başvurulmuş olması durumunda 2 yıllık süre, mahkemelerin söz konusu uyuşmazlıkla ilgili verdikleri nihai karardan itibaren başlamaktadır⁸⁵⁹.

İşleyiş kuralları

İşleyiş kuralları, OECD ve BM modellerinde yer alan görev belgesine benzer şekilde tahkim sürecinin işleyişine ilişkin kuralların belirlendiği bir çerçeve yapı işlevi görmektedir. Söz konusu işleyiş kurallarının içinde, tahkim kararı verilecek olan uyuşmazlığın tarifi, çözümlenecek hukuki ve olgusal meseleler üzerinde üye devletlerin yetkili makamlarının uzlaşacağı görev belgesi, çözüm organının danışma kurulu mu yoksa alternatif uyuşmazlık çözüm kurulu biçiminde mi olacağı, alternatif uyuşmazlık çözüm kurulu tarafından benimsenecek tahkim yaklaşımı, uyuşmazlık çözümüne ilişkin zaman dilimi, oluşturulacak olan kurulun kompozisyonu, mükellefin ve üçüncü kişilerin tahkim sürecine katılımları ile ilgili kurallar ve kurul toplantıları ve kararın verilmesine ilişkin lojistik düzenlemeler yer almaktadır⁸⁶⁰.

Danışma kurulu oluşturulmasına ilişkin başvurunun yapılmasını takip eden 120 gün içinde işleyiş kuralları, kurul görüşünün kabul edileceği tarih ve üye devletlerin iç hukukları ve anlaşmalara yapılacak atıflar, ilgili devletlerin yetkili makamlarınca mükellefe bildirilmektedir⁸⁶¹. İşleyiş kurallarında eksiklik olması ya da ilgili mükellefe bildirilmemesi durumunda, Avrupa Komisyonu'na belirlenen standart işleyiş kuralları⁸⁶² kullanılacaktır⁸⁶³. Yetkili makamların işleyiş kurallarını ilgili mükellefe bildirmemesi

⁸⁵⁷ AB'de Vergi Uyuşmazlıklarının Çözüm Yöntemlerine İlişkin Konsey Direktifi, m.4/1.

⁸⁵⁸ AB'de Vergi Uyuşmazlıklarının Çözüm Yöntemlerine İlişkin Konsey Direktifi, m.4/1.

⁸⁵⁹ AB'de Vergi Uyuşmazlıklarının Çözüm Yöntemlerine İlişkin Konsey Direktifi, m.16/3.

⁸⁶⁰ AB'de Vergi Uyuşmazlıklarının Çözüm Yöntemlerine İlişkin Konsey Direktifi, m.11/2.

⁸⁶¹ AB'de Vergi Uyuşmazlıklarının Çözüm Yöntemlerine İlişkin Konsey Direktifi, m.11/1.

⁸⁶² Commission Implementing Regulation (EU) 2019/652 Of 24 April 2019 Laying Down Standard Rules Of Functioning For The Advisory Commission Or Alternative Dispute Resolution Commission And A Standard Form For The Communication Of Information Concerning Publicity Of The Final Decision in Accordance With Council Directive (EU) 2017/1852, Official Journal of the European Union, L 110/26, 25.4.2019

⁸⁶³ AB'de Vergi Uyuşmazlıklarının Çözüm Yöntemlerine İlişkin Konsey Direktifi, m.11/3.

durumunda, danışma kurulunun oluşturulmasını takip eden iki hafta içinde, bağımsız kişiler ve heyet başkanı işleyiş kurallarını tamamlamakta ve mükellefe bildirmektedir⁸⁶⁴. Bunun da gerçekleşmemesi halinde ise mükelleflerin, işleyiş kurallarının uygulanmasına ilişkin mahkeme ilamı almak üzere, ilgili üye devletlerden birinin mahkemelerine başvurmaları mümkündür⁸⁶⁵.

Hakemlerin seçimi ve görevlendirilmesi

AB'de Vergi Uyuşmazlıklarının Çözüm Yöntemlerine İlişkin Konsey Direktifi'nde yer alan danışma kurulunun yapısı AB Tahkim Anlaşması'nda öngörülen ile benzer yapıdadır. Buna göre danışma kurulu, yetkili makamların birer temsilcisi ve yetkili makamların bağımsız kişiler listesinden atadıkları birer kişi ve yetkili makam temsilcileri ile bağımsız kişilerin, yine bağımsız kişiler listesinden seçecekleri ve aksi kararlaştırılmadıkça yargıç olması gereken bir heyet başkanından⁸⁶⁶ oluşmaktadır. Yetkili makamların anlaşmaları halinde, temsilci ve bağımsız kişilerin sayılarının ikiye yükseltilmesi mümkündür⁸⁶⁷.

Bağımsız kişiler listesi, üye devletlerin önerdiği yetkin ve bağımsız olup dürüst ve tarafsız şekilde görev yapacak üçer kişiden oluşmaktadır⁸⁶⁸. Üye devletler, söz konusu bağımsız kişilerin isimlerini, bu kimselerin profesyonel ve akademik geçmişlerini, yetkinlik ve uzmanlıkları ile sahip olabilecekleri çıkar çatışmalarına ilişkin bilgileri eksiksiz ve güncel biçimde Avrupa Komisyonu'na bildirmektedir⁸⁶⁹. Ayrıca üye devletler heyet başkanı olarak seçilebilecek kişileri spesifik olarak bu listelerde belirtebilirler⁸⁷⁰.

Bağımsız kişilerin görevlendirilmesine ilişkin kurallar yetkili makamlarca belirlenmekte aksi durumunda bu kişilerin görevlendirilmesi kura yoluyla yapılmaktadır⁸⁷¹. Bağımsız kişilerin görevlerini yerine getirememe ihtimaline karşı atanmalarını takiben aynı kurallar çerçevesinde yedek kişiler de belirlenmektedir⁸⁷².

⁸⁶⁴ AB'de Vergi Uyuşmazlıklarının Çözüm Yöntemlerine İlişkin Konsey Direktifi, m.11/4.

⁸⁶⁵ AB'de Vergi Uyuşmazlıklarının Çözüm Yöntemlerine İlişkin Konsey Direktifi, m.11/4.

⁸⁶⁶ AB'de Vergi Uyuşmazlıklarının Çözüm Yöntemlerine İlişkin Konsey Direktifi, m. 8/1, m. 8/6.

⁸⁶⁷ AB'de Vergi Uyuşmazlıklarının Çözüm Yöntemlerine İlişkin Konsey Direktifi, m.8/1.

⁸⁶⁸ AB'de Vergi Uyuşmazlıklarının Çözüm Yöntemlerine İlişkin Konsey Direktifi, m.9/1.

⁸⁶⁹ AB'de Vergi Uyuşmazlıklarının Çözüm Yöntemlerine İlişkin Konsey Direktifi, m.9/2.

⁸⁷⁰ AB'de Vergi Uyuşmazlıklarının Çözüm Yöntemlerine İlişkin Konsey Direktifi, m.9/2.

⁸⁷¹ AB'de Vergi Uyuşmazlıklarının Çözüm Yöntemlerine İlişkin Konsey Direktifi, m.9/2, m.9/3.

⁸⁷² AB'de Vergi Uyuşmazlıklarının Çözüm Yöntemlerine İlişkin Konsey Direktifi, m.9/2.

Tahkim talebinde bulunulmasını takip eden 120 gün içinde danışma kurulu oluşturulmazsa, bu sürenin bitimini takip eden 30 gün içinde mükelleflerin ilgili devletlerin iç hukuklarında bu görevi yapmak üzere belirlenmiş mahkeme ya da benzeri organlara başvurarak danışma kurulu oluşturulmasını talep etme imkanı bulunmaktadır⁸⁷³. Bu uygulama ile danışma kuruluna hakem ataması yapılamadığı gerekçesiyle mükellefin tahkim talebinin yanıtsız ya da sürüncemede kalması önlenmiş olmaktadır. Başvuru yapılan mahkeme ya da organ, iç hukukta hukuk ya da ticaret davalarında hakem atanamaması durumunda geçerli olan kurallara göre karar verecektir⁸⁷⁴.

Mahkemelerce gerçekleştirilen görevlendirmeler hariç olmak üzere, yetkili makamlar, önceden belirledikleri hususlara ek olarak; bu kişilerin son 3 yıl içinde söz konusu üye devletlerin vergi idarelerinden birinde görevli olması, son 5 yıl içinde uyuşmazlığa taraf tüzel kişiliğin hissedarı, çalışanı veya danışmanı olması, uyuşmazlığın çözümünde objektifliği hususunda yeterli garanti sunamaması ve son 3 yıl içinde vergi danışmanlığı yapan bir şirketin çalışanı olması ya da profesyonel anlamda vergi danışmanlığı yapması durumunda, atanan bağımsız kişilere itiraz etme hakkına sahiptir⁸⁷⁵. Danışma kurulunda görev alan kişiler, kurul kararının açıklanmasını izleyen 12 ay süreyle atanmalarına itiraz edilmesine gerekçe oluşturacak durumlar içinde bulunamazlar⁸⁷⁶. Yetkili makamlar, atanan bağımsız kişilerden, bu kişilerin bağımsızlık ve tarafsızlığına etki edebilecek her türlü çıkar, ilişki ya da diğer meseleyi açıklamasını talep etme hakkına sahiptir⁸⁷⁷.

Tahkim süreci

AB'de Vergi Uyuşmazlıklarının Çözüm Yöntemlerine İlişkin Direktifi'te mükelleflerin şikayet başvurularının yetkili makamlarca reddedilmesi ya da karşılıklı anlaşma usulü kapsamında belirtilen süre zarfında uyuşmazlığın çözülmemesi durumunda devreye girecek olan tahkim süreci için öncelikli olarak bağımsız görüş yaklaşımı benimsenmiş olmakla birlikte yetkili makamların, en iyi son teklif gibi farklı tahkim yöntemleri de dahil olmak üzere, duruma uygun düşecek herhangi bir uyuşmazlık çözüm sürecini kullanacak alternatif uyuşmazlık çözüm kurulu kurulması hususunda

⁸⁷³ AB'de Vergi Uyuşmazlıklarının Çözüm Yöntemlerine İlişkin Konsey Direktifi, m.7/1, 7/2.

⁸⁷⁴ AB'de Vergi Uyuşmazlıklarının Çözüm Yöntemlerine İlişkin Konsey Direktifi, m.7/3.

⁸⁷⁵ AB'de Vergi Uyuşmazlıklarının Çözüm Yöntemlerine İlişkin Konsey Direktifi, m.8/4.

⁸⁷⁶ AB'de Vergi Uyuşmazlıklarının Çözüm Yöntemlerine İlişkin Konsey Direktifi, m.8/5.

⁸⁷⁷ AB'de Vergi Uyuşmazlıklarının Çözüm Yöntemlerine İlişkin Konsey Direktifi, m.8/5.

anlaşmalarına da imkan tanınmıştır⁸⁷⁸. Üye devletler bahsi geçen alternatif uyuşmazlık çözüm kurulunun sürekli bir yapı şeklinde biçimlenmesini kararlaştırmaları mümkündür⁸⁷⁹.

İlgili mükellefin şikayet başvurusunun kabul edilmemesi üzerine oluşturulan danışma kurulu, 6 ay içinde bu hususta bir karar alacak ve kararın alınmasını izleyen 30 gün içinde bu kararını yetkili makamlara bildirecektir⁸⁸⁰. Danışma kurulu mükellefin şikayet başvurusunu haklı bulur ve bu husustaki kararın iletilmesini izleyen 60 gün içinde yetkili makamlarca karşılıklı anlaşma usulü süreci başlatılmazsa, bu 60 günlük sürenin bitmesinden itibaren 6 ay içinde söz konusu uyuşmazlığın çözümüyle ilgili bir karar alacaktır⁸⁸¹. Şikayet başvurusu kabul edilmekle birlikte, 2 yıllık sürede karşılıklı anlaşmaya varılamamış olması durumunda ise ilgili mükellefin talebi üzerine oluşturulan komisyon 6 ay içinde uyuşmazlığın çözümüne ilişkin görüş bildirmek üzere karar alacaktır⁸⁸².

Yetkili makamların anlaşmaları durumunda, mükelleflerin tahkim kararıyla ilişkili olabilecek her türlü bilgi, kanıt ve evrakı kurula sunması mümkündür⁸⁸³. Mükellefler talepte bulunmaları ve yetkili makamların da rızası olması halinde danışma kurulunun huzuruna çıkabilmekte ya da temsil edilebilmektedir⁸⁸⁴. Ayrıca kurulun talep etmesi durumunda ilgili mükellef ve yetkili makamlar her türlü bilgi ve belgeyi danışma kuruluna sağlamakla yükümlüdür⁸⁸⁵.

Danışma kurulu ya da alternatif uyuşmazlık çözüm kurulunun oluşturulmasını takip eden 6 ay içinde basit çoğunluk esasına göre yürürlükteki anlaşma ve iç hukuk hükümlerine dayanan kurul kararı yetkili makamlara iletilmektedir⁸⁸⁶. Kurul, söz konusu uyuşmazlığın çözümünde 6 aylık sürenin yetersiz olduğu kanaatine varırsa ilgili sürenin 3 ay uzatılması mümkündür⁸⁸⁷. Karar alınırken çoğunluğun sağlanamaması durumunda, heyet başkanının oyu belirleyici olmaktadır⁸⁸⁸.

⁸⁷⁸ AB'de Vergi Uyuşmazlıklarının Çözüm Yöntemlerine İlişkin Konsey Direktifi, m.10/2.

⁸⁷⁹ AB'de Vergi Uyuşmazlıklarının Çözüm Yöntemlerine İlişkin Konsey Direktifi, m.10/1.

⁸⁸⁰ AB'de Vergi Uyuşmazlıklarının Çözüm Yöntemlerine İlişkin Konsey Direktifi, m.6/2.

⁸⁸¹ AB'de Vergi Uyuşmazlıklarının Çözüm Yöntemlerine İlişkin Konsey Direktifi, m.6/2.

⁸⁸² AB'de Vergi Uyuşmazlıklarının Çözüm Yöntemlerine İlişkin Konsey Direktifi, m.6/2.

⁸⁸³ AB'de Vergi Uyuşmazlıklarının Çözüm Yöntemlerine İlişkin Konsey Direktifi, m.13/1.

⁸⁸⁴ AB'de Vergi Uyuşmazlıklarının Çözüm Yöntemlerine İlişkin Konsey Direktifi, m.13/2.

⁸⁸⁵ AB'de Vergi Uyuşmazlıklarının Çözüm Yöntemlerine İlişkin Konsey Direktifi, m.13/1.

⁸⁸⁶ AB'de Vergi Uyuşmazlıklarının Çözüm Yöntemlerine İlişkin Konsey Direktifi, m.14.

⁸⁸⁷ AB'de Vergi Uyuşmazlıklarının Çözüm Yöntemlerine İlişkin Konsey Direktifi, m.14.

⁸⁸⁸ AB'de Vergi Uyuşmazlıklarının Çözüm Yöntemlerine İlişkin Konsey Direktifi, m.14.

Bilgi iletimi ve gizlilik

Danışma kurulunun talep etmesi halinde yetkili makamlar ve mükellefler her tür bilgi, kanıt ve evrakı danışma kuruluna sunmakla yükümlüdür⁸⁸⁹. Ancak yetkili makamlar, iç hukukları ya da olağan idari uygulamalarının müsaade etmediği idari önlemler gerektiren ya da ticari, endüstriyel veya mesleki sır ya da ticaret süreciyle ilgili sırlarla ilgili veya ifşa edilmesi kamu politikasına aykırı olan bilgileri sağlamayı reddetme imkanına sahiptir⁸⁹⁰.

Danışma kurulunun tüm üyeleri, tahkim sürecinde edindikleri bilgilere ilişkin olarak uyuşmazlığa taraf AB üyesi devletlerin iç hukuklarında yer alan mesleki sır yükümlülüklerine tabidir⁸⁹¹. Mükellefler ve temsilcileri, tahkim sürecinde elde ettikleri tüm bilgiyi sır kapsamında değerlendirmek ve talep edilmesi halinde yetkili makamlara bu yönde beyanda bulunmak durumundadır⁸⁹². Üye devletler gizlilik yükümlülüklerin ihlaline ilişkin yaptırımları belirleyecek ve AB Komisyonu'na bu ihlallerin cezalandırılması yönünde aldıkları önlemleri bildirecektir⁸⁹³.

Maliyetler

Mükelleflerin yaptıkları şikayet başvurularını geri çekmeleri ya da tahkim komisyonunca mükellefin şikayet başvurusunun yetkili makamlarca reddini haklı bulması durumunda ortaya çıkan maliyetler ilgili mükellef tarafından karşılanmaktadır⁸⁹⁴. Bunların dışında kalan maliyetler, yetkili makamlar aksini kararlaştırmadıkça, bağımsız kişilerin harcamaları için, ilgili üye devletlerde üst düzey kamu görevlileri için yapılan ödemelere eşit tutardaki kısmı ve bu kişilerin ücretleri de kurulun toplandığı her bir gün için kişi başı 1000 Euro ile sınırlı olmak üzere yetkili makamlarca eşit olarak karşılanacaktır⁸⁹⁵. Ayrıca üye devletlerin, yukarda bahsi geçen maliyetlerin de mükellefçe karşılanacağı hususunda anlaşmaları da mümkündür⁸⁹⁶.

⁸⁸⁹ AB'de Vergi Uyuşmazlıklarının Çözüm Yöntemlerine İlişkin Konsey Direktifi, m.13/1.

⁸⁹⁰ AB'de Vergi Uyuşmazlıklarının Çözüm Yöntemlerine İlişkin Konsey Direktifi, m.13/1.

⁸⁹¹ AB'de Vergi Uyuşmazlıklarının Çözüm Yöntemlerine İlişkin Konsey Direktifi, m.13/3.

⁸⁹² AB'de Vergi Uyuşmazlıklarının Çözüm Yöntemlerine İlişkin Konsey Direktifi, m.13/3.

⁸⁹³ AB'de Vergi Uyuşmazlıklarının Çözüm Yöntemlerine İlişkin Konsey Direktifi, m.13/3, m.19/2.

⁸⁹⁴ AB'de Vergi Uyuşmazlıklarının Çözüm Yöntemlerine İlişkin Konsey Direktifi, m.12/2.

⁸⁹⁵ AB'de Vergi Uyuşmazlıklarının Çözüm Yöntemlerine İlişkin Konsey Direktifi, m.12/1.

⁸⁹⁶ AB'de Vergi Uyuşmazlıklarının Çözüm Yöntemlerine İlişkin Konsey Direktifi, m.12/2.

Tahkim Kararının Uygulanması

Danışma kurulunun kararını bildirmesini takip eden 6 ay içinde yetkili makamlar, tahkime konu uyuşmazlığı çözmek üzere anlaşmaya varmakla yükümlüdür⁸⁹⁷. Ancak yetkili makamların tahkim kararından farklı bir çözüm üzerinde de anlaşma imkanı bulunmaktadır⁸⁹⁸. Yetkili makamlar farklı bir çözüm üzerinde anlaşamazlarsa tahkim kararına uymakla yükümlü olacaktır⁸⁹⁹. Görüleceği üzere Direktif, tahkim kararının bağlayıcılığı noktasında OECD modelinden ayrılmakta, BM, MLI ve AB Tahkim Anlaşması'ndaki yaklaşımı benimsemektedir. Kararın alınmasını izleyen 30 gün içinde ilgili mükellefe bildirilmemesi durumunda, mükelleflerin kararı edinmek için üye devletlerin iç hukukunda yer alan yollara başvurmaları mümkündür⁹⁰⁰.

Üye devletler açısından bağlayıcı olan ve emsal değeri taşımayan tahkim kararının uygulanabilmesi, ilgili mükellefin kararın kendisine bildirilmesini izleyen 60 gün içinde kararı kabul etmesi ve iç hukuktaki kanun yollarına başvuru hakkından feragat etmesine bağlıdır⁹⁰¹. Üye devletlerin yargı organlarınca hakemlerin bağımsızlığına dair eksiklik olduğuna karar verilmediği sürece karar ilgili devletlerin iç hukuklarındaki sürelerle bağlı kalmaksızın uygulanacaktır⁹⁰². Kararın uygulanmaması durumunda, mükelleflerin kararın uygulanması için ilgili üye devletin mahkemelerine başvurma hakları bulunmaktadır⁹⁰³.

Yetkili makamlar, ilgili mükellefin rızasını da almak kaydıyla, nihai kararın tamamının yayımlanması hususunda anlaşabilmektedir⁹⁰⁴. Böyle bir rızanın yokluğunda yetkili makamlar, uyuşmazlığın konusu ve tarifi, tarihi, ilgili vergilendirme dönemi, hukuki dayanak ile uygulanan tahkim yöntemi ve nihai kararın kısa bir tarifini içeren özetini yayımlamaktadır⁹⁰⁵. Yayımlanacak olan bilgiler yetkili makamlarca ilgili mükellefe gönderilmekte ve ilgili mükellefçe 60 gün içinde ticari, sınai ya da profesyonel sırlar, ticaret süreçleri veya kamu politikasına aykırı bilgilerin yayımlanmaması talep edilebilmektedir⁹⁰⁶.

⁸⁹⁷ AB'de Vergi Uyuşmazlıklarının Çözüm Yöntemlerine İlişkin Konsey Direktifi, m.15/1.

⁸⁹⁸ AB'de Vergi Uyuşmazlıklarının Çözüm Yöntemlerine İlişkin Konsey Direktifi, m.15/2.

⁸⁹⁹ AB'de Vergi Uyuşmazlıklarının Çözüm Yöntemlerine İlişkin Konsey Direktifi, m.15/2.

⁹⁰⁰ AB'de Vergi Uyuşmazlıklarının Çözüm Yöntemlerine İlişkin Konsey Direktifi, m.15/3.

⁹⁰¹ AB'de Vergi Uyuşmazlıklarının Çözüm Yöntemlerine İlişkin Konsey Direktifi, m.15/4.

⁹⁰² AB'de Vergi Uyuşmazlıklarının Çözüm Yöntemlerine İlişkin Konsey Direktifi, m.15/4.

⁹⁰³ AB'de Vergi Uyuşmazlıklarının Çözüm Yöntemlerine İlişkin Konsey Direktifi, m.15/4.

⁹⁰⁴ AB'de Vergi Uyuşmazlıklarının Çözüm Yöntemlerine İlişkin Konsey Direktifi, m.18/2.

⁹⁰⁵ AB'de Vergi Uyuşmazlıklarının Çözüm Yöntemlerine İlişkin Konsey Direktifi, m.18/3.

⁹⁰⁶ AB'de Vergi Uyuşmazlıklarının Çözüm Yöntemlerine İlişkin Konsey Direktifi, m.18/3.

4.5. Peşin Fiyatlandırma Anlaşmaları

Peşin fiyatlandırma anlaşması, belirli bir dönemde gerçekleştirilen işlemlerde transfer fiyatlamasının tespit edilmesi için kontrol edilen işlemlerin öncesinde uygun kriterler (örneğin yöntem, karşılaştırılabilir ve uygun düzeltmeler ve gelecekteki olaylara ilişkin kritik varsayımlar) belirlenmesine yönelik bir anlaşmadır⁹⁰⁷. Bu açıdan peşin fiyatlandırma anlaşmaları, bir uyuşmazlık çözüm yönteminden ziyade uyuşmazlıkların ortaya çıkmasını engellemeye yönelik bir müessese olarak değerlendirilmelidir.

Peşin fiyatlandırma anlaşmaları mükelleflere, aksi taktirde ortaya çıkacak olan çifte vergilendirmenin önlenmesi amacıyla, transfer fiyatlandırması metodolojileri ve bunların belirli bir zaman aralığında emsallere uygunluk ilkesi dışında kalan spesifik sınır ötesi işlemlere uygulanması konusunda yardımcı olmaktadır⁹⁰⁸. Peşin fiyatlandırma anlaşmaları, mahkemelerce çözümlenmesi gereken transfer fiyatlandırması davalarının sayısını azaltan hem çok uluslu şirketler hem de vergi idareleri açısından zaman ve para tasarrufu sağlayan bir alternatif çözüm yöntemidir⁹⁰⁹. Vergi idareleri açısından peşin fiyatlandırma anlaşmaları, özellikle global menkul kıymet ya da emtia ticareti işlemleri bağlamında ortaya çıkan kar dağıtımı ya da gelirin nitelendirilmesi sorunlarında ve model anlaşmaların 7. maddesi uyarınca ortaya çıkan dağıtım, daimi iş yeri ve şubelerin işlemlerine ilişkin sorunların çözümünde fayda sağlamaktadır⁹¹⁰.

Vergi mükellefi ve vergi idaresi arasında yapılan tek taraflı peşin fiyatlandırma anlaşmalarının yanı sıra sınır ötesi işlemlerin vergilendirilme biçimine karar verecek olan iki ya da daha fazla vergi idaresinin gerçekleştirmiş olduğu ikili ya da çok taraflı peşin fiyatlandırma anlaşmaları da bulunmaktadır⁹¹¹. İkili peşin fiyatlandırma anlaşmalarında, mükellef yabancı ilişkili tarafla gerçekleştireceği işlemin öncesinde karşılıklı olarak kabul edilebilir bir transfer fiyatı belirleyebilmek üzere başvuruda bulunmakta ve söz konusu

⁹⁰⁷ OECD. (2017b). OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations, OECD Publishing, Paris, s.214.

⁹⁰⁸ OECD (2007a), a.g.e. s.43.

⁹⁰⁹ Borkowski, S. C. (2000). "Transfer Pricing Advance Pricing Agreements: Current Status by Country", The International Tax Journal, Sayı: 26, ss.1-16, s.3.

⁹¹⁰ OECD (2017b), a.g.e. s.216.

⁹¹¹ Kerschner I. Ve Stiasny M. (2013). "The Experience with Advance Pricing Agreements" Intertax, Cilt:41 Sayı: 11, ss. 588–593, s.588.

işlemle ilgili detaylı bilgi sağlamakta buna karşılık olarak çifte vergilendirmeye maruz kalmayacağını garanti eden bir transfer fiyatı taahhüdü almaktadır⁹¹².

Model anlaşmaların 25. Maddeleri yalnızca dahil olan vergi idareleri açısından bağlayıcı olacak ikili ya da çok taraflı peşin fiyatlandırma anlaşmalarına karşılıklı anlaşma usulü kapsamında temel oluşturmaktadır⁹¹³. Her ne kadar ilgili maddede açıkça ifade edilmese de model anlaşmaların 25. maddesinin 3. fıkrasında yer alan hüküm, gerek belirli kategorideki mükelleflere transfer fiyatının uygulanmasında ortaya çıkan şüphe ve zorluklar gerekse de anlaşmada ele alınmayan durumlardan ortaya çıkan çifte vergilendirmenin önlenmesi açısından peşin fiyatlandırma anlaşmalarına hukuki dayanak teşkil etmektedir⁹¹⁴. Karşılıklı anlaşma usulü ile gerçekleştirilecek olan peşin fiyatlandırma anlaşmalarının kapsamı dahil olan idarelerin ve mükelleflerin istekleri çerçevesinde şekillenmektedir. Bu bağlamda model anlaşmaların ticari kazanç ve ilişkili işletmelerle ilgili ortaya çıkan sorunların çözümünde kullanılabilmektedir⁹¹⁵. Peşin fiyatlandırma anlaşmaları, bir mükellefin tüm transfer fiyatlandırması sorunlarını kapsayabileceği gibi belirli bir işlemle sınırlı da olabilmektedir⁹¹⁶.

⁹¹² De Waegenaere, A. Sansing, R. ve Wielhouver J. L. (2007). "Using Bilateral Advance Pricing Agreements To Resolve Tax Transfer Pricing Disputes" National Tax Journal, Cilt: 60, Sayı: 2, ss.173-191, s.174.

⁹¹³ Kerschner ve Stiasny, a.g.e. s.588.

⁹¹⁴ OECD (2017b), a.g.e. s.218-219.

⁹¹⁵ OECD (2017b), a.g.e. s.482.

⁹¹⁶ OECD (2017b), a.g.e. s.482.



5. ULUSLARARASI VERGİ UYUŞMAZLIKLARININ ÇÖZÜMÜNDE KARŞILIKLI ANLAŞMA USULÜ VE TAHKİME İLİŞKİN ÜLKE ÖRNEKLERİ

5.1. ABD Uygulaması

ABD'nin yürürlükte olan 68 adet vergi anlaşması bulunmaktadır⁹¹⁷. ABD'nin yapmış olduğu anlaşmalar, OECD modelini yakından takip eden ancak bu ülkenin vergi anlaşmaları politikasına yönelik kendine has birkaç pozisyonunu yansıtan⁹¹⁸ ABD Modeli'ne dayanmaktadır. ABD hukukunda vergi anlaşması uyuşmazlıklarının çözülmesi sürecinin temelini karşılıklı anlaşma usulü oluşturmaktadır⁹¹⁹. Tıpkı OECD ve BM Modellerinde olduğu gibi, anlaşmaya aykırı vergilendirildiği kanaatinde olan mükellefler, yetkili makama başvurmak suretiyle uyuşmazlık çözüm sürecini başlatabilmektedir⁹²⁰.

ABD Model Anlaşması OECD ve BM Modellerinden farklı olarak, temel uyuşmazlık çözüm yöntemi olarak benimsenen karşılıklı anlaşma usulü ile ilgili 25. madde 10 fıkradan oluşmakta ve oldukça detaylı biçimde dizayn edilmiş bulunmaktadır⁹²¹. Genel anlamda OECD ve BM Modellerinin şerhlerinde yer alan açıklamalar ABD modelinde madde hükmünün içerisinde doğrudan yer almaktadır⁹²². Yetkili makamlara ekonomik ya da parasal gelişmeleri yansıtacak şekilde anlaşma metninde yer alan parasal tutarları artırmak için anlaşma yetkisi veren dördüncü fıkra ve 2016 yılı itibarıyla modele eklenmiş olan⁹²³ genel anlamda karşılıklı anlaşma usulünün tamamlayıcısı konumundaki tahkime başvuruya yönelik şartlar ve tahkime ilişkin fıkraların uygulanmasında kullanılacak tanımlar ve esas

⁹¹⁷ <https://www.irs.gov/businesses/international-businesses/united-states-income-tax-treaties-a-to-z>
Erişim: 24.01.2020

⁹¹⁸ ABD vatandaşlarını münhasır ABD vergi yetkisine tabi kılan “kurtarma klozu” ve “faydaların kısıtlanması klozu”nun dahil edilmesi, şirketlerin mukimliğinin kuruluş yeri esasına göre belirlenmesi, ABD ile ilgisi olmayan sermaye hükmünün çıkarılması, kapsamlı bir bilgi değişimi maddesinde ısrar ve yeni OECD Model madde 7'nin yer almaması gibi. Brauner, Y. (2018). *Tax Treaty Disputes in the United States*, içinde ed. E. Baistrocchi A Global Analysis of Tax Treaty Disputes (Cambridge Tax Law Series), Cambridge University Press, Cambridge, ss. 17-64, s.21-22.

⁹¹⁹ Brauner, a.g.e. s.27-28.

⁹²⁰ Ault (2005), a.g.e. s.139.

⁹²¹ United States Model Income Tax Convention m.25.

⁹²² Örneğin OECD ve BM modelinin 25. maddelerinin üçüncü fıkralarında yetkili makamları, “...anlaşmanın yorumundan veya uygulanmasından kaynaklanan her türlü güçlüğü veya tereddüdü karşılıklı anlaşmayla çözmek için çaba sarf edecektir. Yetkili makamlar aynı zamanda, anlaşmada ele alınmayan durumlardan kaynaklanan çifte vergilendirmenin ortadan kaldırılması için istişarede bulunabilirler...” şeklinde bulunan hüküm ABD modelinde de aynı şekilde yer almakta ancak “Taraflar devletlerin yetkili makamları özellikle şunlarla ilgili anlaşmaya varabilmektedir:” biçiminde devam etmekte ve konuları saymayı tercih etmektedir. Oysa OECD ve BM modelinde bu konular Model Anlaşma Şerhlerinde açıklanmaktadır.

⁹²³ Bir önceki 2006 ABD Model Anlaşması'nın 25. Maddesi 5 fıkradan oluşmaktadır.

alınacak kurallara ilişkin 6-10. fıkraları modelin karşılıklı anlaşma usulüne ilişkin maddesinin diğer modellerden farklı yönleridir⁹²⁴.

ABD’de vergi anlaşmalarından kaynaklanan uyuşmazlıkların çözümünde yetkili makam, İç Gelir İdaresi’nin (IRS) Büyük İşletmeler ve Uluslararası Departmanı (LB&I) altında bulunan iki ofis şeklinde örgütlenmiş bulunmaktadır⁹²⁵. Bunlar, ABD’nin taraf olduğu anlaşmaların ticari kazanç ve bağlı ortaklıklarla ilgili maddelerinden kaynaklanan uyuşmazlıklar ve tek taraflı, karşılıklı ya da çok taraflı peşin fiyatlandırma anlaşması başvurularının yapıldığı makam olan “Peşin Fiyatlandırma ve Karşılıklı Anlaşma Programı” (APMA) ve ABD’nin taraf olduğu anlaşmalardaki diğer maddelerle ilgili olarak ortaya çıkan uyuşmazlıkların çözümünden sorumlu “Anlaşma Yardımı ve Yorumlama Takımı” (TAIT) dır⁹²⁶.

ABD’de transfer fiyatlaması uyuşmazlıkları, iç hukukta ve anlaşmalarda yer alan kötüye kullanımı engelleme hükümleri ile ilgili uyuşmazlıklar, iyi niyetli mükellefçe gerçekleştirilen düzeltmelerden kaynaklanan çifte vergilendirme uyuşmazlıkları⁹²⁷ ve hali hazırda mükellef ile vergi idaresi arasında denetim anlaşması bulunan uyuşmazlıklar⁹²⁸ karşılıklı anlaşma usulünün kapsamına girmektedir. Karşılıklı anlaşma usulüne başvuru için spesifik bir zaman sınırı belirlenmemiş olup mükellefler, bir yetkili makam sorunu⁹²⁹ ortaya çıktığında ya da ortaya çıkma ihtimali belirlediğinde vakit kaybetmeden yetkili makama başvuru yapabilmektedir⁹³⁰. Bununla birlikte ABD’nin taraf olduğu bazı anlaşmalarda başvurular için süreler belirlenmiş durumdadır⁹³¹. Karşılıklı anlaşma usulü başvurularında mükelleflerden herhangi bir ücret talep edilmemektedir⁹³². Karşılıklı anlaşma usulünün işletildiği süre boyunca vergi tahsilatı prosedürleri durmaktadır⁹³³. Karşılıklı anlaşmaya

⁹²⁴ United States Model Income Tax Convention m.25.

⁹²⁵ OECD. (2017c). United States Dispute Resolution Profile, s.1, <https://www.oecd.org/tax/dispute/United-States-Dispute-Resolution-Profile.pdf> Erişim:27.01.2020

⁹²⁶ OECD (2017c), a.g.e. s.1.

⁹²⁷ IRS. (2015a). Procedures for Requesting Competent Authority Assistance under Tax Treaties 26 CFR 601.201: Rulings and determination letters. Rev. Proc. 2015-40, s.14-17.

⁹²⁸ IRS (2015a), a.g.e. s.42.

⁹²⁹ Competent authority issue. Karşılıklı anlaşma usulü kapsamındaki konular için ABD’de bu ifade biçimi kullanılmaktadır.

⁹³⁰ IRS (2015a), a.g.e. s.25.

⁹³¹ IRS (2015a), a.g.e. s.25.

⁹³² OECD (2017c), a.g.e s.8.

⁹³³ OECD (2017c), a.g.e s.7-8.

müteakip yapılan düzeltmelerden kaynaklanan faiz ya da cezalar silinmekte ya da karşılıklı anlaşma usulünün bir parçası olarak ele alınmaktadır⁹³⁴.

Aynı mükellefle ilgili dava konusu edilmiş sorunlar ve vergilendirme dönemi ya da yine aynı mükellefle ilgili olarak ABD federal mahkemelerinde görülmekte olan ve dava edilmeden önce itirazları IRS yetkisinde olan konularla ilgili olarak⁹³⁵ iç hukukun sağladığı idari ya da yargısal çözüm yollarına başvurmuş olan mükelleflerin karşılıklı anlaşma usulüne başvurmaları mümkün olmamaktadır⁹³⁶. Ancak diğer hususlarda, hukuk müşavirliğinden⁹³⁷ görüş alınmak suretiyle yapılan başvuruların yetkili makamca kabul edilmesi söz konusu olmaktadır⁹³⁸. Hali hazırda bir yargı organı tarafından karara bağlanmış bulunan hususlarda mükelleflerin yabancı yetkili makamdan bağlantılı bir vergi kolaylığı temin etmek amacıyla ABD’de karşılıklı anlaşma usulüne başvurmaları mümkündür⁹³⁹.

Yıl	Açılış Envanteri	İlgili Yılda Başlatılan	İlgili Yılda Tamamlanan	Kapatılan ya da geri çekilen başvuru	Kapanış Envanteri	Ortalama Sonuçlandırılma Süresi (Ay)
2006	424	240	234	-	430	24
2007	430	257	187	-	500	19
2008	500	308	230	-	578	22
2009	578	326	180	-	724	24
2010	724	252	271	-	705	29
2011	705	279	298	-	686	27.6
2012	477*	236	140	-	573	24.17
2013	573	403	261	-	732	23.40
2014	733	354	185	8	956	20.95
2015	956	289	215	11	998	31.2
2016	972	189	184	-	977	30.87
2017	977	299	293	-	983	27.17
2018	1005	253	251	-	1007	34.37

* 2012 yılı itibariyle Peşin Fiyatlandırma anlaşmaları istatistiklere dahil edilmemiştir.

Tablo 5.1. ABD’de karşılıklı anlaşma iş usulü yükü

⁹³⁴ OECD (2017c), a.g.e s.9.

⁹³⁵ IRS (2015a). a.g.e. s.49.

⁹³⁶ OECD (2017d). Inclusive Framework on BEPS: Action 14 Making Dispute Resolution More Effective MAP Peer Review Report, Best Practices United States, s.17.

⁹³⁷ Associate Chief Counsel (International)

⁹³⁸ IRS (2015a). a.g.e. s.49.

⁹³⁹ RS (2015a). a.g.e. s.49-50

Kaynak: <https://www.oecd.org/ctp/dispute/map-statistics-2006-2015.htm#US>, OECD, 2017d:46⁹⁴⁰, OECD, 2019:53-56⁹⁴¹ ve <https://www.oecd.org/tax/dispute/mutual-agreement-procedure-statistics-2018-per-jurisdiction-all.htm> derlenerek oluşturulmuştur.

Tablo 5.1’de ABD’de yıllar itibariyle karşılıklı anlaşma usulüne konu olan başvuruların gelişimi gösterilmektedir. İncelenen süre boyunca karşılıklı anlaşma başvurularının ve bu bakımdan iş yükünün sürekli olarak arttığı, çoğu zaman ilgili yılda yeni eklenen başvuru sayısı kadar dosyanın kapatılamadığı, sürecin tamamlanması ile ilgili ortalama sürenin ise düzenlilik arz etmese de artış sergilediği ve iki yılın üzerinde olduğu görülmektedir.

Bu noktada BEPS’in 14 numaralı eylem planı olan uyuşmazlık çözüm mekanizmalarının daha efektif hale getirilmesi kapsamında uyuşmazlıkların 24 aylık süre zarfında çözülmesinin hedeflendiği⁹⁴² ve hesaplama yönteminin değiştiğinin belirtilmesi gerekmektedir⁹⁴³. Bu bağlamda 2016 yılı sonrası yapılan başvurular için transfer fiyatlandırması ile ilgili olanlarda 16.07, ayda diğer başvurularda ise 12,68 ayda karşılıklı anlaşma usulü süreçlerinin sonlandırıldığı görülmektedir⁹⁴⁴. Ancak 2016 öncesi yapılan başvurular için bu süreler sırasıyla 54.10 ve 61.19 aya çıkmış durumdadır⁹⁴⁵. Bu durum BEPS öncesi gerçekleşen uyuşmazlıkların çözümsüz kaldığı fikrini uyandırmaktadır.

⁹⁴⁰ OECD. (2017e). Making Dispute Resolution More Effective - MAP Peer Review Report, United States (Stage 1): Inclusive Framework on BEPS: Action 14, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris.

⁹⁴¹ OECD. (2019a), Making Dispute Resolution More Effective - MAP Peer Review Report, United States (Stage 2): Inclusive Framework on BEPS: Action 14, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris.

⁹⁴² OECD (2015), a.g.e. s.15.

⁹⁴³ OECD. (2016a), BEPS Action 14 on More Effective Dispute Resolution Mechanisms – Peer Review Documents, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD, Paris, s.33-35.

Sürelerin hesaplanmasında 1 Ocak 2016 öncesi, başvurunun alındığı tarih başlangıç ve kapanış evrakı (closing letter) tarihi de bitiş olarak kabul edilmekteyken, 1 Ocak 2016 sonrası ise karşı yetkili makama başvurunun bildirilmesinden itibaren 1 hafta ya da mükellefin başvurusundan itibaren 5 hafta içinde veya başvuruda eksiklik olması ve yetkili makamca 2 ay içerisinde bu eksikliğin giderilmesi talep edilmişse, eksiksiz yapılan başvurularda geçerli olan süre ya da eksik bilgi/belgenin yetkili makama sunulduğu tarihlerden hangisi daha geç ise o tarih başlangıç tarihi olarak kabul edilmektedir. Bitiş tarihi ise karşılıklı anlaşma usulü sonucunda sağlanan çözümün mükellefe bildirildiği ya da yetkili makamın mükellefin başvurusunu geri çektiğine ilişkin bilgilendirildiği tarih bitiş tarihi kabul edilmektedir. Bunun yanında BEPS 14. Eylem Planı kapsamında getirilen bir diğer yenilik, sürelerin hesaplanmasında yetkili makamlardan herhangi birinin mütalaa belgesi sunması ile başlatılan ayrı bir aşama geliştirilmesi böylelikle sürelerin başlangıçtan- aşama 1’e aşama 1’den sona ve başlangıçtan sona olmak üzere üç ayrı başlık altında istatistik tutulmasıdır. OECD (2016a), a.g.e. s.35-37.

⁹⁴⁴ <https://www.oecd.org/tax/dispute/2018-map-statistics-united-states.pdf> Erişim:12.02.2020

⁹⁴⁵ <https://www.oecd.org/tax/dispute/2018-map-statistics-united-states.pdf> Erişim:12.02.2020

ABD, iç hukuku vergi anlaşmalarına tahkim hükmü eklenmesi hususunda herhangi bir sınırlama getirmemektedir. Vergi anlaşmalarına tahkim hükmü eklenmesi ülkenin vergi anlaşmaları politikasının bir parçasıdır ve ABD modeli zorunlu ve bağlayıcı bir tahkim prosedürü içermektedir⁹⁴⁶. ABD taraf olduğu vergi anlaşmalarının on iki⁹⁴⁷ adedi karşılıklı anlaşma usulünün son aşaması olarak bir tahkim hükmü içermektedir. Bu anlaşmalardan, zorunlu ve bağlayıcı tahkim hükmü içeren yedi adet anlaşmanın üçüne tahkim hükmü bir protokol ile ilave edilmiş ancak söz konusu protokoller henüz onaylanmadığından tahkime ilişkin hükümler yürürlüğe girmemiştir. Geri kalan beş anlaşmada ise gönüllü ve bağlayıcı bir tahkim hükmü bulunmakla birlikte bunlar da yürürlüğe girmiş durumda değildir⁹⁴⁸.

2016 yılında yayımlanan ABD Modeli'ne göre, akit devletlerinden en az birinde ilgili vergilendirme döneminde beyanname verilmiş olması; taraf devletlerin yetkili makamları tarafından farklı bir tarih üzerinde anlaşılıp bu tarih mükellefe bildirilmemişse ilgili uyuşmazlığın başlangıç tarihinden itibaren iki yıl geçmiş olması; başvuru yapılan yetkili makama uyuşmazlığın tahkim yolu ile çözülmesine ilişkin yazılı talepte bulunulması; ilgili tüm kişiler ve onların yetkili temsilcileri tarafından taraf devletlerin her ikisinin de yetkili makamlarına tahkim sürecinde elde edilecek bilgilerin açık edilmeyeceği hususunda yazılı anlaşmalar sunmaları durumunda, en kısa sürede uyuşmazlık tahkime götürülecektir⁹⁴⁹. Ancak bir uyuşmazlıkla ilgili olarak taraf devletlerden herhangi birinin mahkemelerinde bir karar verilmiş veya akit devletlerinin yetkili makamlarınca uyuşmazlığın tahkime götürülebileceği tarihin öncesinde, uyuşmazlığın tahkim ile çözüme uygun olmadığı yönünde bir anlaşmaya varılmış ise tahkim başvurusu yapılamaz⁹⁵⁰.

Tahkim heyeti, taraf devletlerin yetkili makamlarınca belirlenen iki kişi ve bu iki kişinin seçtiği heyet başkanı olarak görev yapacak bir üye olmak üzere toplam üç üyeden oluşmaktadır⁹⁵¹. Tahkim heyeti ilgili uyuşmazlığa ilişkin bir karara varmadan önce, taraf devletlerin yetkili makamlarınca bir karşılıklı anlaşmaya varılması; tahkim başvurusu yapanın başvurusunu geri çekmesi, tahkim sürecinde taraf devletlerin mahkemelerinde söz konusu uyuşmazlık hakkında bir karar verilmesi; ilgili kişiler ya da yetkili temsilcilerince

⁹⁴⁶ OECD (2019a), a.g.e. s.70-71.

⁹⁴⁷ Bunlar: Belçika, Kanada, Fransa, Almanya, İrlanda, İtalya, Japonya, Kazakistan, Meksika, Hollanda, İsviçre, İspanya ile yapılan çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarıdır.

⁹⁴⁸ OECD (2019a), a.g.e. s.71.

⁹⁴⁹ United States Model Income Tax Convention m.25/7.

⁹⁵⁰ United States Model Income Tax Convention m.25/7.

⁹⁵¹ United States Model Income Tax Convention m.25/9.

gizlilik anlaşmasının ihlal edilmesi ve yetkili makamlarca bu durumun tahkim sürecini sonlandıracağını kabul etmeleri durumunda süreç sonlanacaktır⁹⁵². Bir uyuşmazlık hakkında tahkime gidildikten sonra başvuru yapan kimsenin tahkim heyetine sunulmak üzere analiz ve görüşlerini yetkili makamlara yazılı olarak iletmesi mümkündür. Aynı şekilde yetkili makamlar, her bir düzeltme işlemi ya da benzer durumlarla ilgili çözüm önerilerinin yer aldığı mütalaa belgesini tahkim heyetine sunabilir⁹⁵³.

Tahkim heyeti kararını yazılı olarak taraf devletlerin yetkili makamlarına iletacaktır. Tahkime konu olan uyuşmazlıkla ilgili olarak heyetin verdiği karşılıklı anlaşma kapsamında bir çözüm içeren karar, mükellefçe kabul edilmesi halinde taraf devletler açısından bağlayıcı olmaktadır⁹⁵⁴. Tahkim heyetinin üyelerinin ücret ve giderleri ve taraf ülkelerin başvurusuyla bağlantılı olarak ortaya çıkan maliyetler taraf devletlerin yetkili makamlarınca eşit biçimde karşılanacaktır⁹⁵⁵. Görüleceği üzere ABD'nin vergi anlaşmalarında yer vereceği tahkim müessesesine ilişkin yaklaşımı, OECD Model Anlaşması ve Çok Taraflı Anlaşma ile benzeşmektedir.

Uyuşmazlıkların ortaya çıkmasını engellemek amacıyla, yetkili makamca sağlanan, bir mükellef grubu ile ilgili ya da ilgili olabilecek, karşılıklı anlaşmalar IRS'in web sayfasında yayımlanmaktadır⁹⁵⁶. Ayrıca geçmişe yönelik olarak uygulanabilen⁹⁵⁷ karşılıklı peşin fiyatlandırma anlaşması programları uygulanmakta olup bu peşin fiyatlandırma anlaşmalarına başvurulabilmesi için belirli bir ücret ve 60 günlük süre belirlenmiş durumdadır⁹⁵⁸. Bunun yanında bu programlara başvurulabilmesi için rehberler ve istatistiki veriler yayımlanmakta, mükelleflerin anlaşma hükümlerine uygun tarhiyat yapıldığından emin olmaları adına görevliler eğitime tabi tutulmaktadır⁹⁵⁹.

5.2. İngiltere Uygulaması

İngiltere'nin yürürlükte bulunan 144 adet vergi anlaşması bulunmaktadır⁹⁶⁰. Vergi anlaşmaları hususunda OECD Modeli'ni benimsemiş olan İngiltere'nin bu model

⁹⁵² United States Model Income Tax Convention m.25/9.

⁹⁵³ United States Model Income Tax Convention m.25/9

⁹⁵⁴ United States Model Income Tax Convention m.25/9.

⁹⁵⁵ United States Model Income Tax Convention m.25/9.

⁹⁵⁶ OECD (2017c), a.g.e s.3.

⁹⁵⁷ IRS. (2015b). Procedures for Advance Pricing Agreements Internal Revenue Code § 482: Allocation of income and deductions among taxpayers, Rev. Proc. 2015-41, s.45-47.

⁹⁵⁸ IRS (2015b), a.g.e. s.78-80.

⁹⁵⁹ OECD (2017b), a.g.e s.3-4.

⁹⁶⁰ <https://www.gov.uk/government/collections/tax-treaties#a-b-c> Erişim:17.02.2020

karşısındaki tutumu modelin şerhinde yer alan çekince ve görüşlerde yer almaktadır⁹⁶¹. İngiltere'nin daimî işyerinin tanımında offshore hidrokarbon arama faaliyetleri ile ilgili özel bir madde ekleme hakkını saklı tutması ya da internet üzerinden satış yapanlar tarafından kullanılan sunucuların daimî işyeri sayılamayacağı hakkında net görüş bildirmesi bunlara örnek olarak gösterilebilecektir⁹⁶². Benzeri ayrışmalar, model anlaşmanın 8, 10, 11, 19, 21, 24 ve 25. maddeleri için de söz konusudur⁹⁶³.

İngiltere'nin taraf olduğu anlaşmaların 15 adedi hariç hepsi anlaşmaların uygulanma ya da yorumlanmalarından ortaya çıkabilecek olan uyuşmazlıkların çözümü ile ilgili karşılıklı anlaşma usulü hükmü ve taraf olunan anlaşmaların 28 adedi karşılıklı anlaşma usulünün son aşaması olarak tahkim hükmü içermektedir⁹⁶⁴. İngiltere aynı zamanda, birlik üyesi ülkeler arasında ortaya çıkan transfer fiyatlandırması ve karların daimi işyerine atfedilmesine ilişkin uyuşmazlıkların çözülmesi için tahkim ile desteklenmiş bir karşılıklı anlaşma usulü içeren Avrupa Birliği Tahkim Anlaşması'na taraf ülkelerden biridir ve uyuşmazlık çözümüne ilişkin Konsey Direktifini (2017/1852) benimsemiş durumdadır⁹⁶⁵.

İngiltere'de vergi anlaşmalarından kaynaklanan uyuşmazlıkların çözümünde yetkili makam işlevi, İngiltere Gelir ve Gümrük İdaresi (HMRC) altında örgütlenmiş Müşteri Stratejisi ve Vergi Tasarımı (Customer Strategy and Tax Design) (CS&TD) biriminde bulunan üç ekip tarafından yerine getirilmektedir⁹⁶⁶.

İngiltere'de transfer fiyatlaması uyuşmazlıkları⁹⁶⁷, anlaşmalarda yer alan kötüye kullanımı engelleme hükümleri ile ilgili uyuşmazlıklar, iyi niyetli mükellefçe

⁹⁶¹ Lyons, T. Ve Whiston J. (2017) "Tax Treaty Disputes in the United Kingdom", içinde ed. E. Baistrocchi A Global Analysis of Tax Treaty Disputes (Cambridge Tax Law Series), Cambridge University Press, Cambridge, ss.709-754, s.720.

⁹⁶² Lyons, ve Whiston, a.g.e. s.720.

⁹⁶³ Detaylı bilgi için bkz. Lyons ve Whiston, a.g.e. s.720-722.

⁹⁶⁴ OECD. (2019b). Making Dispute Resolution More Effective - MAP Peer Review Report, United Kingdom (Stage 2): Inclusive Framework on BEPS: Action 14, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris. s.13

⁹⁶⁵ OECD (2019b), a.g.e. s.13.

Birleşik Krallık 1 Ocak 2020 itibarıyla resmi olarak Avrupa Birliği'nden ayrılmış durumdadır. 1 Ocak- 31 Aralık 2020 arasındaki geçiş döneminde AB'den ayrılırken yapmış olduğu anlaşma kapsamında olan mevzuat ve kurumlar işlemeye devam edecektir. 1 Ocak 2021 itibarıyla ülkenin kendi iç hukukuna aktarmamış olduğu AB mevzuatı geçerliliğini kaybedecektir. Bu açıdan AB'nin bahsi geçen Direktifi (2017/1852) doğrudan İngiltere'yi kapsamayacaktır. KPMG (2020). "UK: Brexit tax implications, EU directives" <https://home.kpmg/us/en/home/insights/2020/02/tnf-uk-brexit-implications-eu-directives.html>

Erişim:18.02.2020

⁹⁶⁶ OECD (2019b), a.g.e. s.13.

⁹⁶⁷ İngiltere'nin taraf olduğu eski anlaşmaların 12 adedi karşılıklı anlaşma usulü 3 adedi de ilişkili işletmelerin vergilendirilmesinde uygun düzeltme yapılması ile alakalı bir madde içermemektedir.

gerçekleştirilen düzeltmelerden kaynaklanan çifte vergilendirme uyuşmazlıkları ve halihazırda var olan mükellef ile vergi idaresi arasındaki denetim anlaşmaları ile ilgili uyuşmazlıklar, karşılıklı anlaşma usulünün kapsamına girmektedir⁹⁶⁸. Anlaşma hükümlerine aykırı vergilendirildiğini düşünen mükellefler, anlaşmalarda daha uzun bir süre üzerinde uzlaşmamış ise uyuşmazlığın ilgili olduğu vergilendirme döneminin sonunu takip eden 6 yıl içerisinde yetkili makamlara karşılıklı anlaşma usulü başvurusu yapabilmektedir⁹⁶⁹. İngiliz yetkili makamlarınca karşılıklı anlaşma usulü başvurularında mükelleflerden herhangi bir ücret talep edilmemekte ve karşılıklı anlaşma usulünün işletildiği süre boyunca vergi tahsilatı prosedürleri durmaktadır⁹⁷⁰. Verginin vadesinden sonra ödenmesine ilişkin olarak hesaplanacak olan faiz/zam da karşılıklı anlaşma süreci tamamlanana kadar askıya alınmaktadır⁹⁷¹. Karşılıklı anlaşma usulünün işletilmesi sonucunda sağlanan uzlaşma iç hukuktaki herhangi bir süre sınırına bağlı olmaksızın uygulanmaktadır⁹⁷².

Aynı uyuşmazlıkla ilgili olarak iç hukukun sağladığı idari ya da yargısal çözüm yollarına başvurmuş olan mükelleflerin karşılıklı anlaşma usulüne başvuru yapmaları mümkündür⁹⁷³. Dahası sözü geçen uyuşmazlıkla ilgili olarak hali hazırda verilmiş bir idare ya da yargı kararının varlığı halinde bile mükelleflerin karşılıklı anlaşma usulüne başvurularının usulden reddedilmesini gerektiren bir düzenleme bulunmamaktadır⁹⁷⁴.

Yıl	Açılış Envanteri	İlgili Yılda Başlatılan	İlgili Yılda Tamamlanan	Kapatılan ya da geri çekilen başvuru	Kapanış Envanteri	Ortalama Sonuçlandırılma Süresi (Ay)
2008	109	44	47	1	106	27
2009	126	56	61	1	120	22
2010	126	68	56	11	127	28
2011	127	54	48	-	133	23
2012	133	69	54	5	143	22,43
2013	143	79	56	6	160	21
2014	160	117	83	4	190	28,5
2015	211	115	82	15	229	21,3
2016	262	115	58	-	319	27,82
2017	319	344	206	-	457	12,61

⁹⁶⁸ OECD (2018), United Kingdom Dispute Resolution Profile, s.7-8, <https://www.oecd.org/tax/dispute/United-Kingdom-Dispute-Resolution-Profile.pdf> Erişim:19.02.2020

⁹⁶⁹ Taxation (International and Other Provisions) Act 2010 125/3.

⁹⁷⁰ OECD (2018), a.g.e. s.9-10.

⁹⁷¹ HMRC (2016a). HMRC International Manual, Transfer Pricing: methodologies: Mutual Agreement Procedure: Methods of giving relief, INTM423070. <https://www.gov.uk/hmrc-internal-manuals/international-manual/intm423070> Erişim:19.02.2020

⁹⁷² OECD (2018), a.g.e. s.14.

⁹⁷³ OECD (2018), a.g.e. s.8.

⁹⁷⁴ HMRC (2016b). HMRC International Manual, Transfer Pricing: methodologies: Mutual Agreement Procedure: Access to MAP, INTM423030, <https://www.gov.uk/hmrc-internal-manuals/international-manual/intm423030> Erişim: 19.02.2020

2018	453	251	274	-	430	13.4
------	-----	-----	-----	---	-----	------

Tablo 5.2. İngiltere’de karşılıklı anlaşma usulü iş yükü

Kaynak:<https://www.oecd.org/tax/dispute/map-statistics-2006-2015.htm#UK>,

<https://www.oecd.org/tax/dispute/mutual-agreement-procedure-statistics-2018-per-jurisdiction-all.htm> Erişim:19.02.2020, OECD, 2019b:68-69.

Tablo 5.2’de İngiltere’nin karşılıklı anlaşma usulüne ilişkin yıllar itibariyle iş yükü ve uyuşmazlığın çözülmesi için gerekli olan süre ay olarak gösterilmektedir. İncelenen zaman diliminde İngiltere’de karşılıklı anlaşma usulüne konu olan uyuşmazlık sayılarının arttığı görülmektedir. Ancak uyuşmazlıklardaki bu artışın ABD ve Hollanda gibi İngiltere’nin uzun zamandır çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmasına taraf olduğu partnerleri ile yaşanan uyuşmazlıklardan ileri geliyor oluşu, taraf olunan anlaşmaların sayısının artmasından ziyade küreselleşen ekonomi ve modern finansal ve ticaret modellerinden kaynaklandığını işaret etmektedir⁹⁷⁵.

Bunun yanında uyuşmazlığın çözüme kavuşturulması için geçen süre bağlamında İngiltere’de değişkenlik gözlense de genel anlamda BEPS’in 14. Eylem Planı’nda yer alan 24 aylık süreye yakın seyrettiği ve 2016 yılı sonrası bu sürelerin ciddi miktarda azaldığı gözlenmektedir. 1 Ocak 2016 – 31 Aralık 2017 tarihleri arasında kalan dönemde uyuşmazlık çözümü için geçen ortalama süre 15,95 ay iken 2016 sonrası yapılan başvurular ortalama 3,77 ayda sonuçlandırılırken 2016 öncesinde yapılan başvurular için ortalama süre 36,25 ay⁹⁷⁶ olmuştur.

İngiltere iç hukukunda, ülkenin taraf olduğu anlaşmaların tahkim içermesine engel teşkil edecek herhangi bir düzenleme bulunmamaktadır ve ülkenin vergi anlaşmaları politikası da tahkimin kullanılmasına imkan tanımaktadır⁹⁷⁷. Daha önce de belirtildiği gibi İngiltere’de mükellefler ve yetkili makam iç hukukun sağlamış olduğu idari ya da yargı mercilerinin kararlarından bağımsız olarak karşılıklı anlaşma usulüne başvurabilmektedir. Bu durum genel olarak ilgili vergi anlaşmasında özel olarak yer alıyor olması durumunda tahkim müessesesi için de geçerli olmaktadır⁹⁷⁸. İngiltere politika olarak tahkime konu edilebilecek uyuşmazlıkların, bu uyuşmazlıklar mevcut olan iç hukuk yollarıyla bir çözüme

⁹⁷⁵ Lyons ve Whiston, a.g.e. s.750.

⁹⁷⁶ OECD (2019b), a.g.e. s.68.

⁹⁷⁷ OECD (2017c), a.g.e. s.11-12.

⁹⁷⁸ OECD. (2017f). Inclusive Framework on BEPS: Action 14 Making Dispute Resolution More Effective MAP Peer Review Report, Best Practices United Kingdom, s.14.

ulaştırılmış olsa bile, tahkime götürülmesine izin verme taraftarıdır⁹⁷⁹. Esas olarak İngiltere tahkimin rolünü 1926 yılında İrlanda Özgür Devleti ile yaptığı anlaşmadan beri benimsemiş durumdadır⁹⁸⁰. İngiltere'nin taraf olduğu anlaşmaların 28 adedi karşılıklı anlaşma usulünün son adımı olarak tahkim müessesesi içermektedir⁹⁸¹. Bu anlaşmaların 27 adedi OECD Modeli'nde yer alan tahkim hükümleri baz alınarak düzenlenmiş iken bir adedi ise gönüllü ve bağlayıcı tahkim hükmü bulundurmaktadır⁹⁸². Ancak daha önce de belirtildiği üzere, model anlaşma sıkı sıkıya takip edilmesi gereken kurallar bütünü getirmekten ziyade, vergi anlaşması yapmak niyetinde olan devletlere yol göstermek amacı taşıdığından İngiltere'nin taraf olduğu anlaşmalarda da modelin öngördüğü biçimden farklılaşmalar ortaya çıkmaktadır. Örneğin bahsi geçen bu anlaşmaların 10 adedi kurumlar vergisi mükelleflerinin iki ülkede de tam mükellef sayılması ile ilgili uyuşmazlıklar tahkim kapsamı dışında tutulmuşken, 1 adedinde ise yalnızca önceden kararlaştırılmış spesifik konular için tahkime başvurmak mümkündür⁹⁸³.

İngiltere taraf olduğu çifte vergilendirme anlaşmalarında OECD modelinde yer alan tahkim hükümlerini takip etmekte ve anlaşmaya aykırı vergilendirilme ile ilgili uyuşmazlıkların tamamını tahkim kapsamında kabul etmektedir⁹⁸⁴. Ancak anlaşmaya taraf olan diğer devletler tahkimin konusunu sınırlandırabildiklerinden tahkimin kapsamı ve kurallarının belirlenebilmesi için anlaşmaya ya da mutabakat zaptına atıf gerekli olmaktadır⁹⁸⁵. Bunun yanında, Matrah Aşındırma ve Kar Aktarımından Korunmak İçin Vergi Anlaşmalarıyla Bağlantılı Tedbirlerin Uygulanması Hakkındaki Çok Taraflı Anlaşma (MLI)'ya taraf olunmasının bir sonucu olarak, İngiltere'nin MLI'ya çekince koymaksızın imzacı olmuş partnerleriyle yapmış olduğu çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarına tahkim hükmü eklenmiş durumdadır⁹⁸⁶. OECD Modeli'nde yer alan tahkim müessesinin

⁹⁷⁹ OECD (2017e), a.g.e. s.16.

⁹⁸⁰ Lyons ve Whiston, a.g.e. s.750.

⁹⁸¹ OECD (2019c), a.g.e. s.79.

⁹⁸² OECD (2019c), a.g.e. s.79.

⁹⁸³ OECD (2019c), a.g.e. s.79.

⁹⁸⁴ HMRC. (2016c). HMRC International Manual, Transfer Pricing: methodologies: Mutual Agreement:Arbitration, INTM423080, <https://www.gov.uk/hmrc-internal-manuals/international-manual/intm423080> Erişim: 20.02.2020

⁹⁸⁵ HMRC. (2016c). HMRC International Manual, Transfer Pricing: methodologies: Mutual Agreement:Arbitration, INTM423080

⁹⁸⁶ HMRC. (2016c). HMRC International Manual, Transfer Pricing: methodologies: Mutual Agreement:Arbitration, INTM423080

üzerine inşa edilmiş olan MLI tahkimi, ilave kurallar getirmekte ve bu kurallar çerçevesinde taraf devletlere alternatif tahkim yaklaşımları üzerinde uzlaşma imkanı tanımaktadır⁹⁸⁷.

Uyuşmazlıklardan sakınmak amacıyla HMRC, 1999 yılından beri peşin fiyatlandırma anlaşması programı uygulamaktadır⁹⁸⁸. İngiltere’de peşin fiyatlandırma anlaşması başvuruları için spesifik bir zaman aralığı belirlenmemiştir ve bu başvurular için mükelleflerden herhangi bir ücret talep edilmemektedir⁹⁸⁹. İngiltere’de yapılan peşin fiyatlandırma anlaşmalarının geçmiş yıllara dönük olarak uygulanması da mümkündür⁹⁹⁰. Mükelleflerin peşin fiyatlandırma anlaşması başvurusu yapabilmesi için gerekli olan bilgi ve belgeler ile peşin fiyatlandırma anlaşmalarına ilişkin istatistikler halka açık olarak yayımlanmaktayken⁹⁹¹ yetkili makamlarca, anlaşmaların uygulanma ya da yorumlanmasında ortaya çıkan güçlüklerle ilişkin varılan, belirli bir mükellef grubu ile ilgili ya da ilgili olabilecek, karşılıklı anlaşmalar (bir nevi sirküler) yayımlanmamaktadır⁹⁹². Mükelleflerin denetim ve inceleme işlemlerinde görev alan memurlar, yaptıkları tarh işleminin anlaşma hükümleriyle uyumlu biçimde yapılmasının temini için eğitime tabi tutulmaktadır⁹⁹³.

5.3. Almanya Uygulaması

Almanya ilk çifte vergilendirme anlaşmasının doğum yeri olarak yüz yılı aşkın süredir uluslararası vergi hukukunun gelişiminin merkezi olmuştur⁹⁹⁴. 2019 yılı itibariyle ülkenin taraf olduğu yürürlükte bulunan 132 adet vergi anlaşması bulunmaktadır⁹⁹⁵. Vergi anlaşmaları bağlamında genellikle OECD Modelini takip eden Almanya, anlaşma partnerlerinin (çoğunlukla sermaye ithal eden ülkeler) modelin standart metninde belirtilenin ötesinde vergilemede kaynak prensibinin korunmasında ısrar ettiği durumlarda, OECD tarafından model anlaşma şerhinde uygun bulunan bazı alternatif düzenlemelere de yer

⁹⁸⁷ HMRC. (2016c). HMRC International Manual, Transfer Pricing: methodologies: Mutual Agreement: Arbitration, INTM423080

⁹⁸⁸ OECD (2017f), a.g.e. s.11.

⁹⁸⁹ OECD (2017f), a.g.e. s.11.

⁹⁹⁰ OECD (2018), a.g.e. s.4.

⁹⁹¹ OECD (2018), a.g.e. s.4-5.

⁹⁹² OECD (2017f), a.g.e. s.12.

⁹⁹³ OECD (2018), a.g.e. s.5.

⁹⁹⁴ Haslener, W. (2017). “Tax Treaty Disputes in Germany”, içinde ed. E. Baistrocchi A Global Analysis of Tax Treaty Disputes (Cambridge Tax Law Series), Cambridge University Press, Cambridge, ss.290-358, s.290.

⁹⁹⁵ https://www.bundesfinanzministerium.de/Web/DE/Themen/Steuern/Internationales_Steuerrrecht/Staat_enbezogene_Informationen/staatenbezogene_info.html;jsessionid=84DDB04DF2620D6B403044B13929BBB4.delivery1-replication Erişim: 14.03.2020

verebilmektedir⁹⁹⁶. Almanya'nın yapmış olduğu anlaşmalarda OECD Modeli'nden sapmalar genellikle; daimî işyerinin tanımı (5. madde), ticari kazanç (7. madde) ve bununla bağlantılı olarak faiz (11. madde) ve gayrimaddi hak bedelleri (12. madde) ile çifte vergilendirmenin elimine edilmesi ile ilgili istisna uygulaması (23A maddesi) hususlarında ortaya çıkmaktadır⁹⁹⁷.

Almanya'nın taraf olduğu anlaşmaların tamamı anlaşmaların yorumlanması ve uygulanmasından kaynaklanabilecek uyuşmazlıkların çözümü için karşılıklı anlaşma usulü hükmü ve bu anlaşmaların 14 adedi de karşılıklı anlaşma usulünün son adımı olarak tahkim hükmü barındırmaktadır⁹⁹⁸. Ek olarak Almanya, AB üyesi ülkeler arasında ortaya çıkabilecek transfer fiyatlandırması uyuşmazlıklarının çözümünde tahkimle desteklenmiş karşılıklı anlaşma usulü barındıran Avrupa Birliği Tahkim Anlaşması'na taraf ülkelerden biridir⁹⁹⁹. Ayrıca 13 Aralık 2019'dan itibaren yürürlükte olmak üzere uyuşmazlık çözümüne ilişkin Konsey Direktifi'nin benimsenmesi ile ilgili Kanun¹⁰⁰⁰ resmî gazetede yayımlanmış durumdadır.

Almanya'da vergi anlaşmalarından kaynaklanan uyuşmazlıkların çözümünde yetkili makam, Federal Merkezi Vergi Ofisi olup, bir mükellef grubunu ilgilendiren ya da ilgilendirebilecek olan genel nitelikli karşılıklı anlaşmalarla ilgili yetkili makam ise Federal Maliye Bakanlığı'dır¹⁰⁰¹.

Almanya'da transfer fiyatlandırması, anlaşma metinlerinde ya da iç hukukta yer alan kötüye kullanımın engellenmesine yönelik hükümlerin uygulanmasından kaynaklanan uyuşmazlıklar, iyi niyetli mükellefçe gerçekleştirilen düzeltmelerden kaynaklanan çifte vergilendirme uyuşmazlıkları ve hali hazırda idare ile mükellef arasındaki denetim anlaşması ile ilgili uyuşmazlıklar karşılıklı anlaşma usulünün konusuna girmektedir¹⁰⁰². Ülkenin taraf olduğu anlaşmaların büyük bir kısmında OECD model anlaşmasına uygun

⁹⁹⁶ Haslener, a.g.e. s.306-307.

⁹⁹⁷ Haslener, a.g.e. s.307-314.

⁹⁹⁸ OECD. (2017g). Making Dispute Resolution More Effective – MAP Peer Review Report, Germany (Stage 1), Inclusive Framework on BEPS: Action 14, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris, s.11

⁹⁹⁹ OECD (2017g), a.g.e. s. 11

¹⁰⁰⁰ Gesetz zur Umsetzung der Richtlinie (EU) 2017/1852 des Rates vom 10. Oktober 2017 über Verfahren zur Beilegung von Besteuerungsstreitigkeiten in der Europäischen Union, Bundesgesetzblatt Jahrgang 2017 Teil Nr.46 ausgegeben zu Bonn am 12 December 2019

¹⁰⁰¹ OECD. (2019c). Germany Dispute Resolution Profile <https://www.oecd.org/tax/dispute/Germany-Dispute-Resolution-Profile.pdf> Erişim 14.03.2020

¹⁰⁰² OECD (2019c), a.g.e. s.6-8.

biçimde anlaşmaya aykırı vergilendirildiği kanaatinde olan mükellefler 3 yıl içinde karşılıklı anlaşma usulü başvurusu yapabilmektedir¹⁰⁰³. Ancak bazı anlaşmalarda bu süre farklılaşabilmektedir¹⁰⁰⁴. Mükelleflerin gerçekleştireceği karşılıklı anlaşma usulü başvuruları için yetkili makamlarca herhangi bir ücret talep edilmemektedir¹⁰⁰⁵. Karşılıklı anlaşma usulünün işletildiği süre boyunca vergi tahsilat süreçleri otomatik olarak durmamakta, ancak bu hususta yapılacak ayrı bir başvuru ile vergi tahsilatının askıya alınması söz konusu olabilmektedir¹⁰⁰⁶. Karşılıklı anlaşma ile Alman vergi idaresi tarafından yapılan bir işlem yürürlükten kaldırılması veya içindeki tutarların azaltılması durumunda söz konusu düzenlemeye karşılık gelen faiz talepleri de Alman iç hukukunun bir gereği olarak kendiliğinden ortadan kalkmakta ya da azaltılmaktadır¹⁰⁰⁷.

Aynı uyuşmazlıkla ilgili olarak iç hukukun sağladığı idari ya da yargısal çözüm yollarına başvurmuş olan mükelleflerin karşılıklı anlaşma usulüne başvuru yapmaları mümkündür¹⁰⁰⁸. Aynı şekilde iç hukukta yer alan idari ya da yargı makamlarının karara bağlamış olduğu uyuşmazlıklar için de karşılıklı anlaşma usulüne başvuru yapılabilmesi mümkündür¹⁰⁰⁹.

Yıl	Açılış Envanteri	İlgili Yılda Başlatılan	İlgili Yılda Tamamlanan	Kapatılan ya da geri çekilen başvuru	Kapanış Envanteri	Ortalama Sonuçlandırılma Süresi (Ay)
2006	444	212	155	25	476	-
2007	476	186	125	11	526	-
2008	527	177	171	14	519	-
2009	419	177	127	12	543	-
2010	543	150	183	26	484	-
2011	619	306	150	73	702	-
2012	702	277	138	54	787	-
2013	787	167	158	38	858	-
2014	858	374	158	45	1029	-
2015	1029	363	196	49	1147	-
2016	1177	354	350	-	1181	26.34
2017	1181	582	522	-	1241	22.59
2018	1241	615	658	-	1198	22.21

¹⁰⁰³ OECD (2017g) a.g.e. s.11.

¹⁰⁰⁴ Belçika Kanada Endonezya İtalya Pakistan Portekiz ve Venezuela ile olan anlaşmalarda bu süre 2 ABD ile olan anlaşmada ise 4 yıl olarak belirlenmiştir.

Bundesministerium der Finanzen (2018). Merkblatt zum internationalen Verständigungs- und Schiedsverfahren auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen, IV B 2 - S 1304/17/10001, 09.10.2018, s.7

¹⁰⁰⁵ OECD (2019c) a.g.e. s.13.

¹⁰⁰⁶ OECD (2019c) a.g.e. s.13-14.

¹⁰⁰⁷ OECD (2019c) a.g.e. s.15-16.

¹⁰⁰⁸ OECD (2019c) a.g.e. s.10.

¹⁰⁰⁹ OECD (2019c) a.g.e. s.10.

Tablo 5.3. Almanya’da karşılıklı anlaşma usulü iş yükü

Kaynak: <https://www.oecd.org/tax/dispute/map-statistics-2006-2015.htm#germany>,
<https://www.oecd.org/tax/dispute/mutual-agreement-procedure-statistics-2018-per-jurisdiction-all.htm> Erişim: 16.03.2020, OECD, 2017g:10, OECD, 2020a¹⁰¹⁰:76-77

Tablo 5.3’te yıllar itibariyle Almanya’da karşılıklı anlaşma usulüne ilişkin iş yükü gösterilmiştir. İncelenen dönem boyunca iş yükünün sürekli olarak artarak 2006 yılından 2018 yılına gelindiğinde neredeyse üç katına ulaşmış olduğu gözlenmektedir. Bunun yanında Alman yetkili makamlarının OECD tanımlarında yer alan biçimde karşılaştırılabilir nitelikte zaman verisi temin edemediği görülmektedir¹⁰¹¹. Elde olan sınırlı veri incelendiğinde BEPS’in 14. Eylem planı çerçevesinde öngörülen 24 aylık çözüm süresine yakın süreler içinde karşılıklı anlaşma usulü başvuruları sonuçlandırılmaktadır.

Almanya iç hukukunda, ülkenin taraf olduğu anlaşmaların tahkim içermesine engel teşkil edecek herhangi bir düzenleme bulunmamaktadır ve ülkenin vergi anlaşmaları politikası da tahkimin kullanılmasına imkan tanımaktadır¹⁰¹². Bununla birlikte, Almanya Avrupa Birliği Tahkim Anlaşması’na da taraftır ve son olarak MLI’nın zorunlu ve bağlayıcı tahkimini de kullanmayı kabul etmiş bulunmaktadır¹⁰¹³. Ancak politika olarak, tahkime giden iki ayrı yolun çakışmasını önlemek amacıyla, Avrupa Birliği Tahkim Anlaşması’nın kapsamına girecek olan vergi anlaşmalarında tahkim hükmüne yer verilmemektedir¹⁰¹⁴. Almanya’nın taraf olduğu ve tahkim hükmü içeren 14 anlaşmanın¹⁰¹⁵ 7 adedi OECD Model Anlaşmasının ilgili maddesini baz almakla birlikte karşılıklı anlaşma usulüne başvuru için 3 yıllık sürenin 2 yıl olması ya da tahkim sürecini mükellefin başvurusu yerine yetkili makamların başvurusu ile başlatılması gibi farklılıklar taşımaktadır¹⁰¹⁶. Geri kalan anlaşmalardan 4 adedi zorunlu ve bağlayıcı tahkim hükmü, 3 adedi ise gönüllü ve bağlayıcı tahkim hükmü içermektedir¹⁰¹⁷.

¹⁰¹⁰ OECD. (2020a). Making Dispute Resolution More Effective – MAP Peer Review Report, Germany (Stage 2): Inclusive Framework on BEPS: Action 14, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris.

¹⁰¹¹ <https://www.oecd.org/tax/dispute/map-statistics-2006-2015.htm#germany>, Erişim: 16.03.2020

¹⁰¹² OECD (2017g), a.g.e. s.69.

¹⁰¹³ OECD (2017g), a.g.e. s.69.

¹⁰¹⁴ Haslener, a.g.e. s.331.

¹⁰¹⁵ Söz konusu ülkeler, ABD, Avustralya, Avusturya, Ermenistan, Fransa, Hollanda, İngiltere İsveç, İsviçre, Japonya, Jersey, Kanada, Lihtenştayn, Lüksemburg,

¹⁰¹⁶ OECD (2017g), a.g.e. s.69.

¹⁰¹⁷ OECD (2017g), a.g.e. s.69.

Karşılıklı anlaşma ya da tahkim sonucu, Alman vergi makamları mahkeme kararlarından kaynaklanan vergi tarhiyatları da dahil olmak üzere, gerçekleştirdiği işlemi değiştirmekle yükümlüdür¹⁰¹⁸. Ancak mükellefler ile yerel idareler arasındaki denetim anlaşmaları ile ilgili uyuşmazlıkların tahkime götürülmesi mümkün değildir¹⁰¹⁹.

Uyuşmazlıkların ortaya çıkmasını engellemek amacıyla, bir mükellef grubu ile ilgili ya da ilgili olabilecek genel nitelikteki karşılıklı anlaşmalar Federal Maliye Bakanlığı'nın yayımladığı sirkülerlerde mevcuttur¹⁰²⁰. Mükellefler geçmişe yönelik olarak da uygulanabilen peşin fiyatlandırma anlaşmalarına genellikle 20.000 Euro bir ücret ödeyerek başvuru yapabilmektedir¹⁰²¹. Peşin fiyatlandırma anlaşmalarının işleyişine yönelik rehberler ve bu konu hakkındaki istatistiki verileri içeren yıllık raporlar yayımlanmaktadır¹⁰²². Mükelleflerin denetim ve inceleme işlemlerinde görev alan memurlar, tarhiyatların anlaşma hükümleriyle uyumlu biçimde yapılabilmesi için Federal Maliye Akademisinde özel eğitimlere tabi tutulmaktadır¹⁰²³.

5.4. Fransa Uygulaması

Fransa'nın taraf olduğu 128 adet vergi anlaşması bulunmaktadır¹⁰²⁴. Fransa'nın kısmen eski kolonileriyle olan bağları kısmen de hem sermaye ihraç hem de ithal eden bir ülke olmasından kaynaklanan geniş vergi anlaşmaları ağı, çifte vergilendirmenin önlenmesi hedefinin yanında Fransız şirketlerinin yurtdışında rekabet edebilirliğini sürdürmesi, ülkeye doğrudan yabancı sermaye yatırımı çekilebilmesi ve gelişmekte olan ülkelerin desteklenmesi gibi politika hedeflerine hizmet etmektedir¹⁰²⁵. Her ne kadar taraf olunan anlaşmalar çoğunlukla OECD Modeli'nden esinlenilerek hazırlanmış olsa da bazı anlaşmalarda BM Modeli'nin tavsiyeleri takip edilmekte diğer birtakım anlaşmalarda ise ülkenin anlaşma partneriyle olan ikili ilişkilerinden kaynaklı sapmalar gözlenebilmektedir¹⁰²⁶. Fransa'nın taraf olduğu vergi anlaşmalarında OECD modelinden yaşanan sapmalar, bazı anlaşmalarda mukimliğin belirlenmesi, iç hukukta ortaklıkların

¹⁰¹⁸ OECD (2019c), a.g.e. s.10.

¹⁰¹⁹ OECD (2017g), a.g.e. s.43.

¹⁰²⁰ OECD (2019c), a.g.e. s.2.

¹⁰²¹ OECD (2019c), a.g.e. s.2-3.

¹⁰²² OECD (2019c), a.g.e. s.3-4.

¹⁰²³ OECD (2019c), a.g.e. s.4.

¹⁰²⁴ <https://www.impots.gouv.fr/portail/les-conventions-internationales> Erişim:21.03.2020

¹⁰²⁵ Monsenego, J. (2017). "Tax Treaty Disputes in France", içinde ed. E. Baistrocchi A Global Analysis of Tax Treaty Disputes (Cambridge Tax Law Series), Cambridge University Press, Cambridge, ss.237-289, s.240.

¹⁰²⁶ Monsenego, a.g.e. s.242-243.

model anlaşmadakinden farklı tanımlanmasından kaynaklanan sapmalar, daimi işyerinin tespitinde bazı anlaşmalarda BM Modeli'nin takip edilmesi, bazı anlaşmaların gayrimenkullerden elde edilen gelirlere ilişkin daha geniş bir kapsamı olması, ülkenin taraf olduğu anlaşmaların hiçbirinin ticari kazançlarla ilgili OECD modelinin lafzını barındırmaması ve birçok anlaşmada ilişkili işletmelerin kazançlarıyla ilgili karşı düzeltme yapılmasına ilişkin hüküm bulunmaması, temettü ve faizlere ilişkin farklı uygulamalar içeren anlaşmaların bulunması şeklinde özetlemek mümkündür¹⁰²⁷.

Fransa'nın taraf olduğu anlaşmaların üçü adedi hariç hepsinde vergi anlaşmalarının yorumlanması ya da uygulanmasından kaynaklanan uyuşmazlıkların çözümün yöntemi olarak karşılıklı anlaşma usulü yer almakta ve bu anlaşmaların 8 adedinde karşılıklı anlaşma usulünün son adımı olarak tahkim mekanizması bulunmaktadır¹⁰²⁸. Ayrıca Fransa Avrupa Birliği Tahkim Anlaşması'na da taraf ülkelerden biridir¹⁰²⁹ ve uyuşmazlık çözümüne ilişkin AB Konsey Direktifi'nin iç hukuka aktarılması için gerekli işlemleri gerçekleştirmiş durumdadır¹⁰³⁰. Son olarak 1 Ocak 2019 tarihi itibarıyla Çok Taraflı Anlaşma (MLI) yürürlüğe girmiş bulunmaktadır¹⁰³¹. Bu bakımdan bazı çekinceler belirtmekle birlikte¹⁰³² Çok Taraflı anlaşmanın zorunlu ve bağlayıcı tahkime ilişkin hükümlerini kabul etmiş bulunmaktadır.

Fransa'da uyuşmazlıkların çözümünde yetkili makam görevi Kamu Maliyesi Genel Müdürlüğü'nün Uluslararası Hukuk ve Ekonomik Uzmanlık Misyonu tarafından yerine getirilmektedir¹⁰³³. Fransa'da transfer fiyatlandırması uyuşmazlıkları, anlaşma metinlerinde ya da iç hukukta yer alan kötüye kullanımın engellenmesine yönelik hükümlerin uygulanmasından kaynaklanan uyuşmazlıklar ve hali hazırda idare ile mükellef arasında bulunan denetim anlaşması ile ilgili uyuşmazlıklar için karşılıklı anlaşma usulüne başvuru yapılması mümkündür¹⁰³⁴. Fransa'nın taraf olduğu vergi anlaşmalarında, anlaşmaya aykırı

¹⁰²⁷ Monsenego, a.g.e. s.243-252.

¹⁰²⁸ OECD. (2017h). Making Dispute Resolution More Effective – MAP Peer Review Report, France (Stage 1) Inclusive Framework on BEPS: Action 14, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris, s.11

¹⁰²⁹ OECD (2017h), a.g.e. s.11.

¹⁰³⁰ Décret n° 2019-616 du 21 juin 2019 relatif au règlement des différends fiscaux dans l'Union européenne <https://www.legifrance.gouv.fr/eli/decret/2019/6/21/2019-616/jo/texte> Erişim:21.03.2020

¹⁰³¹ <https://www.impots.gouv.fr/portail/node/658?l=en> Erişim:21.03.2020

¹⁰³² <http://www.oecd.org/tax/treaties/beps-mli-position-france-instrument-deposit.pdf> Erişim: 21.03.2020

¹⁰³³ OECD (2017h), a.g.e. s.11.

¹⁰³⁴ OECD (2017i), France Dispute Resolution Profile, s.4. <https://www.oecd.org/tax/dispute/France-Dispute-Resolution-Profile-FR-EN.pdf> Erişim:21.03.2020

vergilendirme işlemine tabi tutulduğu kanısında olan mükellefler her bir anlaşmanın kendi metninde belirtilmiş olan 3 ay ile 3 yıl arasında değişen süre zarflarında yerleşik olduğu ülkenin yetkili makamına başvuru yapabilmektedir¹⁰³⁵. Söz konusu başvurular için mükelleflerden herhangi bir ücret talep edilmemektedir¹⁰³⁶. 31 Aralık 2013 yılından sonra gerçekleştirilen karşılıklı anlaşma usulü başvurularında vergi tahsilat süreçlerinin durması söz konusu olmamaktadır¹⁰³⁷. Aynı uyuşmazlıkla ilgili olarak iç hukukun sağladığı idari ya da yargısal çözüm yollarına başvurmuş olan mükelleflerin karşılıklı anlaşma usulüne başvuru yapmaları mümkündür ancak, karşılıklı anlaşmanın uygulanabilmesi daha sonra iç hukukta var olan idari ya da yargı birimlerinin vereceği kararlarla çatışma olmaması açısından bu kurumlara yapılan müracaatların geri çekilmesine bağlıdır¹⁰³⁸. Aynı şekilde iç hukukta yer alan idari ya da yargı makamlarının karara bağlamış olduğu uyuşmazlıklar için de karşılıklı anlaşma usulüne başvuru yapılabilmesi mümkündür ancak karşılıklı anlaşmanın uygulanabilmesi mahkemenin verdiği kesin karardan faydalanmaktan vazgeçilmesini gerektirmektedir¹⁰³⁹. Fransız yetkili makamlarının sağlamış olduğu karşılıklı anlaşmalar iç hukuktaki süre sınırlarına bakılmaksızın uygulanmaktadır¹⁰⁴⁰. Ancak karşılıklı anlaşmayı müteakip yapılan düzeltmelerden kaynaklanan faiz ve cezalar karşılıklı anlaşmanın bir parçası olarak değerlendirilmemektedir¹⁰⁴¹.

Yıl	Açılış Envanteri	İlgili Yılda Başlatılan	İlgili Yılda Tamamlanan	Kapatılan ya da geri çekilen başvuru	Kapanış Envanteri	Ortalama Sonuçlandırılma Süresi (Ay)
2006	278	104	128	9	254	38
2007	254	100	121	6	233	36
2008	301	154	127	6	328	30
2009	328	169	70	5	427	22
2010	427	135	65	7	490	35
2011	490	173	106	18	539	32
2012	539	181	169	29	551	41
2013	525	216	123	4	618	30
2014	618	201	270	6	549	29
2015	549	173	156	12	566	28,5
2016	844	296	303	-	837	25.99
2017	837	336	291	-	882	29.17
2018	885	449	362		972	24.37

¹⁰³⁵ BOI-INT-DG-20-30-10-20170201 No. 210. <https://bofip.impots.gouv.fr/bofip/5344-PGP.html>
Erişim:21.03.2020

¹⁰³⁶ OECD (2017), a.g.e. s.6.

¹⁰³⁷ OECD (2017), a.g.e. s.6.

¹⁰³⁸ BOI-INT-DG-20-30-10-20170201 No. 680

¹⁰³⁹ BOI-INT-DG-20-30-10-20170201 No. 690

¹⁰⁴⁰ OECD (2017), a.g.e. s.10.

¹⁰⁴¹ OECD (2017), a.g.e. s.7.

Tablo 5.4. Fransa’da karşılıklı anlaşma usulü iş yükü

Kaynak: <https://www.oecd.org/tax/dispute/map-statistics-2006-2015.htm#france>,
<https://www.oecd.org/tax/dispute/mutual-agreement-procedure-statistics-2018-per-jurisdiction-all.htm> Erişim:21.03.2020, OECD, 2017h:68-69, OECD, 2020b¹⁰⁴²:57-66

Tablo 5.4’te yıllar itibariyle Fransa’nın karşılıklı anlaşma usulüne ilişkin iş yükü gösterilmiştir. İncelenen dönem boyunca karşılıklı anlaşma usulü iş yükü sürekli olarak artış göstermiştir. BEPS’in 14.Eylem Planı’nda öngörülen 24 aylık süre zarfında uyuşmazlıkların çözülmesi bağlamında ülkenin performansının son yıllarda iyileşmekle birlikte ortalama sürenin 24 ayın altına indirilmesi mümkün olmamıştır.

Fransa iç hukukunda, ülkenin taraf olduğu anlaşmaların tahkim içermesine engel teşkil edecek herhangi bir düzenleme bulunmamaktadır¹⁰⁴³. Avrupa Birliği Tahkim Anlaşması ve Çok Taraflı Anlaşmanın (MLI) tahkim uygulamalarının yanı sıra ülkenin taraf olduğu anlaşmaların 8 adedinde tahkim hükmü bulunmaktadır¹⁰⁴⁴. Söz konusu 8 anlaşmanın 2’si OECD modeline göre oluşturulmuş, diğer ikisi zorunlu tahkim hükmü içermekle birlikte OECD modelinden farklıdır ve geriye kalan 4 anlaşmada gönüllü tahkime ilişkin hükümler bulunmaktadır¹⁰⁴⁵.

MLI’de yer alan zorunlu tahkime ilişkin olarak (m. 19) Fransa, iki yıllık sürenin üç yıl olarak uygulanması ve mahkemelerce hakkında karar verilmiş olan uyuşmazlıkları ile tahkim talebi yapıldıktan sonra tahkim heyeti toplanmadan mahkemelerce hakkında karar verilen uyuşmazlıkların tahkime gidemeyeceği hususlarını uygulama hakkını saklı tutmaktadır¹⁰⁴⁶. Aynı şekilde hali hazırda tahkim hükmü barındıran anlaşmaların MLI kapsamında zorunlu tahkime tabi olmayacağı belirtilmiş bulunmaktadır¹⁰⁴⁷. Ayrıca, akit devletlerden birinde matraha dahil edilmeyen, istisna ya da sıfır vergi oranına muhatap olan gelir kalemleriyle ilgili olarak oluşacak uyuşmazlıkların, mükellefin vergi kaçakçılığı, ihmal ya da kayıt tutma ödevinin ihlalinden dolayı idari ya da adli cezaya muhatap olduğu uyuşmazlıkları, vergilendirme döneminde ortalama 150.000 Euro’nun altında kalan

¹⁰⁴² OECD. (2020b). Making Dispute Resolution More Effective – MAP Peer Review Report, France (Stage 2): Inclusive Framework on BEPS: Action 14, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris,

¹⁰⁴³ OECD (2017h), a.g.e. s.49.

¹⁰⁴⁴ OECD (2017h), a.g.e. s.49. Bu ülkeler, ABD, Almanya, İngiltere, İsviçre, Kanada, Kazakistan, Kolombiya, ve Kanada’nın eyaleti olan Quebec ile yapılmış olan vergi anlaşması

¹⁰⁴⁵ OECD (2017h), a.g.e. s.49.

¹⁰⁴⁶ <http://www.oecd.org/tax/treaties/beps-mli-position-france-instrument-deposit.pdf> Erişim:21.03.2020

¹⁰⁴⁷ <http://www.oecd.org/tax/treaties/beps-mli-position-france-instrument-deposit.pdf> Erişim:21.03.2020

matrahla ilgili uyuşmazlıkların, AB Tahkim Anlaşması kapsamındaki uyuşmazlıkların, tahkim süreci başlamadan önce yetkili makamlarca karşılıklı anlaşma yoluyla çözümlenen uyuşmazlıkların MLI tahkiminin kapsamına girmeyeceğini belirtmiş bulunmaktadır¹⁰⁴⁸.

Uyuşmazlıkların ortaya çıkmasını engellemek amacıyla, bir mükellef grubu ile ilgili ya da ilgili olabilecek genel nitelikteki karşılıklı anlaşmalar ilgili vergi anlaşmasının bir eki biçiminde ulaşılabılır durumdadır¹⁰⁴⁹. Ayrıca Fransa'nın peşin fiyatlandırma anlaşmalarına ilişkin bir programı da olmakla birlikte bu mükelleflerin geçmişe yönelik peşin fiyatlandırma anlaşmaları için başvuru yapabilmeleri mümkün değildir¹⁰⁵⁰. Fransız yetkili makamları yalnızca karşılıklı anlaşma usulü hükmü içeren çifte vergilendirme anlaşmalarına taraf olan yetkililerle karşılıklı peşin fiyatlandırma anlaşmalarına girmektedir¹⁰⁵¹ (DLI. 2019:119). Mükelleflerin en az 3 en fazla 5 yıl sürecek peşin fiyatlandırma anlaşmaları için kapsama alınması istenen yılın başından en az 6 ay önce yetkili makamlara başvurularını yapmış olmaları gerekmektedir. Söz konusu başvurular için mükelleflerden herhangi bir ücret talep edilmemektedir¹⁰⁵².

Peşin fiyatlandırma anlaşmalarının işleyişine yönelik rehber¹⁰⁵³ halka açık şekilde resmi bültende yayımlanmış bulunmakta ve konuya ilişkin istatistikler her yıl yayımlanan faaliyet raporlarında yer almaktadır¹⁰⁵⁴. Mükelleflerin denetim ve inceleme işlemlerinde görev alan memurlar, yapacakları tarh işlemlerinin anlaşma hükümleriyle uyumlu biçimde yapılabilmesi için eğitimlere tabi tutulmaktadır¹⁰⁵⁵.

5.5. Rusya Uygulaması

Rusya Federasyonu 1991'de Sovyetler Birliği'nin dağılmasının ardından, Sovyetler Birliği'nin yapmış olduğu vergi anlaşmalarını miras olarak almış ve bu anlaşmalar yenileri ile değiştirilinceye kadar 90'lı yıllar boyunca yürürlükte kalmışlardır¹⁰⁵⁶. 1991-2010 arası dönem ülkenin vergi anlaşmaları politikası açısından yatırımları cezbetmek için anlaşmalar

¹⁰⁴⁸ <http://www.oecd.org/tax/treaties/beps-mli-position-france-instrument-deposit.pdf> Erişim:21.03.2020

¹⁰⁴⁹ OECD (2017), a.g.e. s.2.

¹⁰⁵⁰ BOI-SJ-RES-20-10-20140218 No. 220. <https://bofip.impots.gouv.fr/bofip/1053-PGP.html?identifiant=BOI-SJ-RES-20-10-20140218> Erişim:21.03.2020

¹⁰⁵¹ DLA Piper. (2019). APA & MAP Country Guide 2019, a.g.e. s.119.

¹⁰⁵² OECD (2017), a.g.e. s.3.

¹⁰⁵³ BOI-SJ-RES-20-10-20140218

¹⁰⁵⁴ OECD (2017), a.g.e. s.3.

¹⁰⁵⁵ OECD (2017), a.g.e. s.3.

¹⁰⁵⁶ Dmitrieva, I. (2017). "Tax Treaty Disputes in Russia", içinde ed. E. Baistrocchi A Global Analysis of Tax Treaty Disputes (Cambridge Tax Law Series), Cambridge University Press, Cambridge, ss.905-961, s.916.

ağını genişletmek, 2010 sonrası ise anlaşmaların revize edilmesi üzerine kurulmuştur¹⁰⁵⁷. Rusya'nın 90 ülke ile akdetmiş olduğu 84'ü yürürlükte bulunan toplam 89 adet vergi anlaşması bulunmaktadır¹⁰⁵⁸. Ülkenin taraf olduğu vergi anlaşmaları genel anlamda OECD Modeli ile uyumlu olmakla birlikte, çeşitli anlaşmaların hükümlerinde BM Modeli'nde var olan uygulamaların benimsendiği de görülmektedir¹⁰⁵⁹.

Rusya'nın taraf olduğu tüm anlaşmalarda anlaşmaların, uygulanması ve yorumlanması ile ilgili uyuşmazlıkların çözümü için karşılıklı anlaşma usulüne ilişkin hüküm bulunmaktadır¹⁰⁶⁰. Ek olarak Rusya, 2017 yılında MLI'yi imzalayarak, taraf olduğu vergi anlaşmalarında BEPS'in 14. Eylem Planı'nda karşılıklı anlaşma usulü ile ilgili öngörülen modifikasyonları yapmayı taahhüt etmiş bulunmaktadır¹⁰⁶¹. Rusya'da yetkili makam görevi Maliye Bakanlığı altında örgütlenmiş olan Vergi ve Gümrük Politikası Departmanı'nın Uluslararası Vergilendirme Bölümü tarafından yerine getirilmektedir¹⁰⁶².

Rusya'da transfer fiyatlandırması uyuşmazlıkları, anlaşmalarda ve iç hukukta yer alan kötüye kullanımının önlenmesine ilişkin hükümlerin uygulanmasından kaynaklanan uyuşmazlıklar, idare ile mükellef arasında halihazırda var olan denetim anlaşması ile ilgili uyuşmazlıklar ve iyi niyetli mükellefçe gerçekleştirilen düzeltmelerden kaynaklanan çifte vergilendirme uyuşmazlıkları karşılıklı anlaşma usulünün kapsamına girmektedir¹⁰⁶³. Karşılıklı anlaşma usulüne başvuru yapılması için mükellefler, ilgili vergi anlaşmasında yer alan süre sınırları ile bağlı olmaktadır¹⁰⁶⁴. Bu süre Rusya'nın taraf olduğu birçok vergi anlaşmasında, karşılıklı anlaşmaya konu edilecek uyuşmazlığın öğrenildiği tarihten itibaren 3 yıl olarak belirlenmiş durumdadır¹⁰⁶⁵. Rusya'da karşılıklı anlaşma başvurusu ile vergi tahsilat sürecinin işleyip işlemeyeceği, her bir karşılıklı anlaşma dosyası açısından farklı

¹⁰⁵⁷ Dmitrieva, a.g.e. s.916-918.

¹⁰⁵⁸ OECD. (2019d). Making Dispute Resolution More Effective – MAP Peer Review Report, Russian Federation (Stage 1): Inclusive Framework on BEPS: Action 14, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris, s.13.

¹⁰⁵⁹ Dmitrieva, a.g.e. s.918-921.

¹⁰⁶⁰ OECD (2019d), a.g.e. s.13.

¹⁰⁶¹ OECD (2019d), a.g.e. s.13.

¹⁰⁶² OECD (2019d), a.g.e. s.13.

¹⁰⁶³ OECD (2016b). Russia Dispute Resolution Profile, s.4-5. <https://www.oecd.org/tax/dispute/russia-Dispute-Resolution-Profile.pdf> Erişim:24.02.2020.

¹⁰⁶⁴ OECD (2016b), a.g.e. s.5.

¹⁰⁶⁵ Ministry of Finance of the Russian Federation. (2019). Guidance on Mutual Agreement Procedure pursuant to the provisions of Double Taxation Agreements, s.5. https://www.minfin.ru/ru/document/?id_4=126601-rukovodstvo_po_provedeniyu_vzaimosoglasitelnoi_protседury_guidance_on_mutual_agreement_procedure Erişim:24.02.2020

olmakla birlikte, karşılıklı anlaşma başvurusu için yetkili makamlarca mükelleflerden herhangi bir ücret talep edilmemektedir¹⁰⁶⁶.

Rusya’da mükelleflerin karşılıklı anlaşma usulüne başvurularını kısıtlayacak herhangi bir idari ya da yasal düzenleme bulunmamaktadır¹⁰⁶⁷. Mükellefler iç hukukta var olan müesseselerden bağımsız olarak karşılıklı anlaşma sürecini başlatabilmekte hatta iki çözüm yoluna da aynı anda başvurabilmektedir¹⁰⁶⁸. Ancak yetkili makam mahkemelerin vermiş olduğu kararlar ile bağlı olduklarından karşılıklı anlaşma sürecinde bu kararlara uymakla yükümlüdür¹⁰⁶⁹.

Yıl	Açılış Envanteri	İlgili Yılda Başlatılan	İlgili Yılda Tamamlanan	Kapanış Envanteri	Ortalama Sonuçlandırılma Süresi (Ay)
2016	3	5	0	8	-
2017	8	10	3	15	4.80
2018	15	10	2	23	9.20

Tablo 5.5. Rusya’da karşılıklı anlaşma usulü iş yükü

Kaynak: OECD, 2019c:76-79

Tablo 5.5’te Rusya’nın karşılıklı anlaşma usulüne ilişkin iş yükü gösterilmiştir. Ancak Rusya OECD üyesi bir ülke olmadığından BEPS’e dahil olunmasından önceki yıllara ilişkin istatistiki veri bulunmamaktadır. Halka açık bilginin bu derece kısıtlı olması, karşılıklı anlaşma usulünün yalnızca belirli mükelleflerle uyuşmazlıkları çözmek için nadiren kullanıldığını ve daha çok anlaşma hükümlerinin yorumlanmasına ilişkin sonuçları mutabakat zaptıyla belgelendirilen karşılıklı anlaşmalara varmak için kullanıldığına işaret etmektedir¹⁰⁷⁰. Karşılıklı anlaşma usulüne görece başvurunun düşük kaldığı ülkede başvuruların sonuçlandırılma süresinin de görece düşük kaldığı gözlenmektedir. Son birkaç yıla kadar, Rus vergi makamlarının yabancı şirketler tarafından ülkede gerçekleştirilen faaliyetlerin doğasını ya da daimî işyerine vergilendirilebilir gelir ithaf edilmesi gibi konuları nadiren sorguladığından¹⁰⁷¹ ortaya bir uyuşmazlık çıkmadığı ya da çıkan uyuşmazlıkların Rusya iç hukukunda var olan çözüm yöntemleri çerçevesine çözümlendiği çıkarımı yapılabilecektir.

¹⁰⁶⁶ OECD (2016b), a.g.e. s.5.

¹⁰⁶⁷ Ministry of Finance of the Russian Federation (2019), a.g.e. s.4.

¹⁰⁶⁸ OECD (2019d), a.g.e. s.23.

¹⁰⁶⁹ OECD (2019d), a.g.e. s.23.

¹⁰⁷⁰ Dmitrieva, a.g.e. s.957.

¹⁰⁷¹ Dmitrieva, a.g.e. s.923.

Rusya’da vergi anlaşmalarına ilişkin uyuşmazlıkların çözümünde kullanılması mümkün olan bir tahkim müessesesi mevcut değildir¹⁰⁷². Her ne kadar ülkenin mevzuatında tahkimin bir çözüm mekanizması olarak kullanılmasının önünde bir engel olmasa da politika bağlamında taraf olunan anlaşmalarda zorunlu ve bağlayıcı bir tahkim hükmüne yer verilmemiştir¹⁰⁷³. Uygulamada ülkenin taraf olduğu 89 anlaşmadan yalnızca bir adedinde (Hollanda) gönüllü ve bağlayıcı tahkim hükmü bulunmaktadır¹⁰⁷⁴. Bununla birlikte Rusya çok taraflı anlaşmaya (MLI)’ya taraf olarak BEPS’in 14. Eylem Planı doğrultusunda 71 adet anlaşmasını tadil etme yükümlülüğü altına girmiştir¹⁰⁷⁵. Rusya çok taraflı anlaşmanın, karşılıklı anlaşma usulünü düzenleyen 16. maddesine herhangi bir çekince koymadan kabul etmiş bulunmaktadır¹⁰⁷⁶. Ancak çok taraflı anlaşmanın zorunlu ve bağlayıcı tahkime ilişkin hükümlerinin uygulanması taraf olan devletlerin keyfiyetinde olduğundan¹⁰⁷⁷, Rusya tahkime ilişkin hükümleri uygulamayı tercih eden ülkelerden biri olmamıştır¹⁰⁷⁸. Böylelikle Rusya’nın taraf olduğu vergi anlaşmalarından kaynaklanan uyuşmazlıkların çözüm yöntemi olarak karşılıklı anlaşma usulü kullanılmaya devam edilecektir.

Uyuşmazlıkların ortaya çıkmasını engellemek amacıyla, bir mükellef grubu ile ilgili ya da ilgili olabilecek, karşılıklı anlaşmalar Maliye Bakanlığı’nın web sayfasında yayımlanmaktadır¹⁰⁷⁹. Ayrıca Rus Vergi Kanunu’nun 105. maddesi uyarınca mükelleflerin, 3 yıllık bir dönemi kapsayan ve 2 yıl uzatılabilen peşin fiyatlandırma anlaşmalarına başvurmaları mümkündür¹⁰⁸⁰. Ancak bu peşin fiyatlandırma anlaşmalarının geçmişe yönelik olarak uygulanabilmeleri mümkün değildir¹⁰⁸¹. Mükelleflerin peşin fiyatlandırma anlaşmalarına başvuru yapmaları için öngörülen süre uygulama yılından en fazla bir yıl öncesi olup¹⁰⁸² peşin fiyatlandırma anlaşması başvuruları için mükelleflerden 2 milyon

¹⁰⁷² OECD (2016b), a.g.e. s.6.

¹⁰⁷³ OECD (2019d), a.g.e. s.55.

¹⁰⁷⁴ OECD (2019d), a.g.e. s.55.

¹⁰⁷⁵ Ministry of Finance of the Russian Federation (2019), a.g.e.s.2.

¹⁰⁷⁶ OECD (2019d), a.g.e. s.13.

¹⁰⁷⁷ Matrah Aşındırma ve Kar Aktarımından Korunmak İçin Vergi Anlaşmalarıyla Bağlantılı Tedbirlerin Uygulanması Hakkındaki Çok Taraflı Anlaşma (MLI) Tahkim Başlıklı 4. Kısım, Madde 18. *“Bir taraf anlaşmanın bu kısmını, kapsamında bulunan vergi anlaşmalarına uygulamayı tercih edebilir ve bunu uygun biçimde depozitere bildirir. Bu kısım taraf devletlerin her ikisinin de bu tarz bir bildirim yapmasıyla yalnızca bu iki taraf devletin bu anlaşmanın kapsamında bulunan vergi anlaşmalarıyla ilgili olarak uygulanır.”*

¹⁰⁷⁸ <http://www.oecd.org/tax/treaties/mli-database-matrix-options-and-reservations.htm> Erişim: 28.02.2020

¹⁰⁷⁹ OECD (2016b), a.g.e. s.2.

¹⁰⁸⁰ OECD (2019d), a.g.e. s.19.

¹⁰⁸¹ OECD (2019d), a.g.e. s.19.

¹⁰⁸² OECD (2019d), a.g.e. s.19.

Ruble ücret talep edilmektedir¹⁰⁸³. Söz konusu uygulama ile ilgili istatistiklerin halka açık olarak yayımlanmadığı ülkede, 2012 yılından beri vergi denetiminde görev alan memurlar OECD'nin konuyla ilgili seminerlerine katılıp eğitim almaktadır¹⁰⁸⁴.

5.6. Çin Uygulaması

Çin'in taraf olduğu 100'ü yürürlükte olan 107 adet vergi anlaşması bulunmaktadır¹⁰⁸⁵. Benzer şekilde Çin ile ülkenin özel yönetim bölgeleri olan Hong Kong ve Makao arasında da bir vergi anlaşmasıyla hemen hemen aynı olan çifte vergilendirmeyi önlemeye yönelik düzenlemeler bulunmaktadır¹⁰⁸⁶. Ülkenin 80 ve 90'lı yıllarda akdetmiş olduğu anlaşmalar, ülkenin gelişmiş bir ülke olmasının etkisiyle vergi tabanını korumaya yönelik olarak, kaynak ilkesinin, daimî işyeri tanımının ve korumalı mahsup hükümlerinin ön plana çıkarıldığı anlaşmalar olmuştur¹⁰⁸⁷. Çin'in taraf olduğu vergi anlaşmaları OECD Modeli'nin temel formatını yakından takip etmekle birlikte inşaat sahalarının daimî işyeri niteliği ya da bağımsız acentelerin durumu gibi konularda Çin BM Modeli'nin hükümlerini kullanmayı tercih etmektedir¹⁰⁸⁸.

Çin'in taraf olduğu bütün anlaşmalarda, anlaşma hükümlerinin uygulanması ya da yorumlanmasından ileri gelen uyuşmazlıkların çözümü için karşılıklı anlaşma usulüne ilişkin hüküm bulunmaktadır¹⁰⁸⁹. Uyuşmazlık çözümünde yetkili makam işlevi, Devlet Vergi İdaresi altında örgütlenmiş bulunan Uluslararası Vergilendirme Departmanı tarafından yerine getirilmektedir¹⁰⁹⁰. 2017 yılında Çok Taraflı Anlaşma (MLI)'ya taraf olan Çin, BEPS'in 14. Eylem Planı kapsamında taraf olduğu çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarında gerekli değişiklikleri gerçekleştirmeyi kabul etmiş bulunmaktadır¹⁰⁹¹.

Çin'de transfer fiyatlaması uyuşmazlıkları, anlaşmaya aykırı vergilendirme ya da çifte vergilendirmeye sebep oldukları ölçüde anlaşmalarda ve iç hukukta yer alan kötüye kullanımı önleme hükümlerinin uygulanmasından kaynaklanan uyuşmazlıklar karşılıklı

¹⁰⁸³ DLA Piper, a.g.e. s.359.

¹⁰⁸⁴ OECD (2016b), a.g.e s.2.

¹⁰⁸⁵ OECD. (2019e). Making Dispute Resolution More Effective – MAP Peer Review Report, China (Stage 1): Inclusive Framework on BEPS: Action 14, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris, s.11

¹⁰⁸⁶ Ni, Y. P. (2017). "Tax Treaty Disputes in China", içinde ed. E. Baistrocchi A Global Analysis of Tax Treaty Disputes (Cambridge Tax Law Series), Cambridge University Press, Cambridge, ss.761-816, s.765.

¹⁰⁸⁷ Ni, a.g.e. s.765-766.

¹⁰⁸⁸ Ni, a.g.e. s.768.

¹⁰⁸⁹ OECD (2019e), a.g.e. s.11.

¹⁰⁹⁰ OECD (2019e), a.g.e. s.11.

¹⁰⁹¹ OECD (2019e), a.g.e. s.11.

anlaşma usulünün kapsamına girmektedir¹⁰⁹². Ancak Çin’de bir denetim anlaşması müessesesi bulunmadığından, mükellef ile vergi idaresi arasında yapılan denetim anlaşmaları karşılıklı anlaşma usulünün kapsamında değildir¹⁰⁹³. Bununla birlikte iyi niyetli mükellefçe gerçekleştirilen düzeltmelerden kaynaklanan çifte vergilendirme uyuşmazlıkları karşılıklı anlaşma usulünün kapsamına girmemektedir¹⁰⁹⁴. Mükellefler, ilgili anlaşmada belirtilen süreler içerisinde herhangi bir ücret talep edilmeksizin karşılıklı anlaşma usulüne başvurularını yapabilmektedir¹⁰⁹⁵. Karşılıklı anlaşma başvurusuyla birlikte vergi tahsilat süreçleri işlemeye devam etmektedir¹⁰⁹⁶. Ülke mevzuatında, karşılıklı anlaşma usulü ile iç hukuk arasındaki ilişkileri açıklayan bir hüküm bulunmadığından, karşılıklı anlaşma usulü ve iç hukukun sağladığı idari ya da yargısal çözüm yollarına aynı anda başvuru yapılıp yapılamayacağı ve hali hazırda iç hukukta yer alan idari ya da yargısal makamlarca karara bağlanmış uyuşmazlıklarla ilgili karşılıklı anlaşma usulüne başvuru yapılıp yapılamayacağı belirsizdir¹⁰⁹⁷. Süreç sonunda sağlanan karşılıklı anlaşmalar, iç hukuktaki süre sınırlarına bağlı kalınmaksızın uygulanmaktadır¹⁰⁹⁸.

Yıl	Açılış Envanteri	İlgili Yılda Başlatılan	İlgili Yılda Tamamlanan	Kapanış Envanteri	Ortalama Sonuçlandırılma Süresi (Ay)
2013	32	23	10	43	29,7
2014	42	29	12	55	19,1
2015	-	25	5	99	33
2016	89	34	8	115	36,26
2017	115	40	21	134	3,24/32,97
2018	132	24	45	111	31,88

Tablo 5.6. Çin’de karşılıklı anlaşma usulü iş yükü

Kaynak: <https://www.oecd.org/tax/dispute/map-statistics-2006-2015.htm> Erişim: 27.02.2020, OECD, 2019d:89-92, <https://www1.compareyourcountry.org/map-statistics> Erişim: 27.02.2020

Tablo 5.6’da yıllar itibariyle Çin’de karşılıklı anlaşma usulüne ilişkin iş yükü gösterilmektedir. Çin 2013 yılı itibariyle karşılıklı anlaşmaya ilişkin istatistiki bilgilerini raporlamaya başlamıştır. Bu süre zarfında Çin ekonomisi düşünüldüğünde görece düşük

¹⁰⁹² OECD. (2019f). China Dispute Resolution Profile, s.5 <https://www.oecd.org/tax/dispute/China-Dispute-Resolution-Profile.pdf> Erişim:27.02.2020

¹⁰⁹³ OECD (2019f), a.g.e. s.5.

¹⁰⁹⁴ OECD (2019f), a.g.e. s.6.

¹⁰⁹⁵ State Taxation Administration. (2013). Public Notice On Implementation Measures of Mutual Agreement Procedure(“MAP”) for Tax Treaty Related Issues, No:56, Madde 11. <http://www.chinatax.gov.cn/n810341/n810755/c3523242/content.html> Erişim:27.02.2020

¹⁰⁹⁶ OECD (2019e), a.g.e. s.8.

¹⁰⁹⁷ OECD (2019e), a.g.e. s.23.

¹⁰⁹⁸ OECD (2019f), a.g.e. s.14.

sayıda karşılıklı anlaşma usulü başvurusu yapıldığı göze çarpmaktadır. Bu durumun, özellikle 2008 öncesi yabancı yatırımcılara oldukça avantajlı vergi teşvikleri sağlanmasından dolayı yatırımcıların oldukça düşük vergi ödemelerini gerektirmesi ve nadiren Çin vergi makamları ile ciddi uyuşmazlıklara taraf olmalarından¹⁰⁹⁹ kaynaklandığı kabul edilebilir.

Bunun yanında, karşılıklı anlaşma sürecinin sonlandırılmasına ilişkin olarak BEPS'in uyuşmazlıkların çözümünde 24 aylık süre sınırına uyulması konusunda başarılı olunamadığı gözlenmektedir. 2016-2018 dönemi özelinde ise dosyaların kapatılması için gerekli olan süre 31,11 ay olarak gerçekleşmiştir¹¹⁰⁰.

Çin'de vergi anlaşmalarından kaynaklanan uyuşmazlıkların çözümünde tahkimin kullanılması söz konusu değildir¹¹⁰¹. Çin, politika olarak vergi anlaşmalarında karşılıklı anlaşma usulünün son adımı olarak bir tahkim hükmü içermesini kabul etmemektedir¹¹⁰². Çin, birçok başka ülkeyle birlikte¹¹⁰³ OECD Model Anlaşması'nın 25. maddesinin 5. paragrafını taraf olduğu vergi anlaşmalarına dahil etmeme hakkını saklı tutmaktadır¹¹⁰⁴. Dahası çok taraflı anlaşmayı imzalamış olmakla beraber, çok taraflı anlaşmanın içinde bulunan tahkim hükmünün uygulanmasını da tercih etmemiş bulunmaktadır¹¹⁰⁵.

Uyuşmazlıkların ortaya çıkmasının engellenebilmesi için, Çin'de 90'lı yılların sonundan beri uygulanan ve 2002 itibarıyla resmileştirilen peşin fiyatlandırma anlaşması programı uygulanmaktadır¹¹⁰⁶. Belirli bir mükellef grubunu ilgilendiren ya da ilgilendirebilecek olan, bir anlaşma hükmünün yorumlanması üzerine yetkili makamlarca varılan karşılıklı anlaşmalar ya da anlaşma kapsamındaki bir konu üzerindeki uzlaşmalar Devlet Vergi İdaresi tarafından kamuoyu açıklaması biçiminde yayımlanmaktadır¹¹⁰⁷. Mükellefler, en fazla 10 yıllık bir periyot için geçmişe yönelik olarak uygulanabilen peşin fiyatlandırma anlaşmalarına başvuru yapabilmektedir¹¹⁰⁸. Peşin fiyatlandırma anlaşmasına

¹⁰⁹⁹ Ni, a.g.e. s.761.

¹¹⁰⁰ OECD (2019e), a.g.e. s.52.

¹¹⁰¹ OECD (2019f), a.g.e. s.10.

¹¹⁰² OECD (2019e), a.g.e. s.66.

¹¹⁰³ Brezilya, Hindistan, Endonezya, Sırbistan, Güney Afrika ve Hong Kong, taraf oldukları anlaşmalarda Model Anlaşmanın 25. maddesinin 5. Fıkrasını içermemesi hakkını saklı tutmaktadır

¹¹⁰⁴ OECD (2019d), a.g.e. s.66.

¹¹⁰⁵ <http://www.oecd.org/tax/treaties/mli-database-matrix-options-and-reservations.htm> Erişim: 28.02.2020

¹¹⁰⁶ OECD (2019e) a.g.e. s.17.

¹¹⁰⁷ OECD (2019f) a.g.e. s.2.

¹¹⁰⁸ OECD (2019f) a.g.e. s.2.

başvuru yapılması için spesifik bir süre sınırı bulunmamakta ve bu başvurular için mükelleflerden herhangi bir ücret talep edilmemektedir¹¹⁰⁹. Peşin fiyatlandırma anlaşmalarının işleyişine yönelik rehberler ve bu konu hakkındaki istatistiki verileri içeren yıllık raporlar yayımlanmaktadır¹¹¹⁰. Mükelleflerin denetim ve inceleme işlemlerinde görev alan memurlar, tarhiyatların anlaşma hükümleriyle uyumlu biçimde yapılabilmesi için eğitime tabi tutulmaktadır¹¹¹¹.

5.7. Türkiye Uygulaması

Türkiye'nin taraf olduğu 93 adet çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmasının 85 adedi yürürlükte bulunmaktadır¹¹¹². Yapmış olduğu vergi anlaşmalarında OECD Modeli'ni baz almakta olan Türkiye'nin model vergi anlaşmasından ayrıştığı nokta temelde kaynak ilkesinin kullanılmasıyla ilgilidir¹¹¹³. Türkiye rasyonel biçimde çıkarlarını gözeterek, sermaye ithal ettiği ülkelerle yaptığı anlaşmalarda vergilendirme yetkisini korumaya çalışmakta ve sermaye ihraç ettiği ya da gelecekte etme ihtimali olan ülkelerle yaptığı anlaşmalarda ise model anlaşmanın ikamet ilkesini önceleyen yapısıyla uyumlu hükümler eklemeye çalışmaktadır¹¹¹⁴. Türkiye'nin model anlaşmanın, 3¹¹¹⁵, 5¹¹¹⁶, 7¹¹¹⁷, 8¹¹¹⁸,

¹¹⁰⁹ OECD (2019f), a.g.e. s.3.

¹¹¹⁰ OECD (2019f), a.g.e. s.3.

¹¹¹¹ OECD (2019f), a.g.e. s.3-4.

¹¹¹² Gelir İdaresi Başkanlığı (2020), a.g.e. s.90.

¹¹¹³ Yaltı, B. (2017). "Tax Treaty Disputes in Turkey", içinde ed. E. Baistrocchi A Global Analysis of Tax Treaty Disputes (Cambridge Tax Law Series), Cambridge University Press, Cambridge, ss.661-708, s.674-675.

¹¹¹⁴ Yaltı, a.g.e. s.675.

¹¹¹⁵ Uluslararası trafik teriminin tanımı

¹¹¹⁶ Elektronik ticaret faaliyetlerinin daimî işyeri kapsamında değerlendirilmesi hususundaki pozisyonunu koruma, doğrudan ya da ayrı bir işletmenin çalışanları yoluyla süreklilik arz eden profesyonel hizmetler ve diğer bağımsız karakterdeki faaliyetler yürüten kişilerin daimî işyerine sahip kabul edilmesi, 6 aydan uzun faaliyet gösteren, şantiyeler ile inşaat ve montaj projelerinin daimî işyeri sayılması

¹¹¹⁷ Serbest meslek kazançlarının vergilendirilmesinde ayrı bir yol izleme, Konteynerlerin kiraya verilmesinden elde edilen gelirlere stopaj uygulanması, 7. Maddenin 2010 yılından önceki halini kullanmak ve güncelleme ile model anlaşma şerhine eklenen açıklamaları desteklememek

¹¹¹⁸ Maddenin yurtiçi yolcu ve yük taşımacılığı ile konteyner hizmetlerinden elde edilen gelirlere uygulanması, madde kapsamının karayolu taşıtlarıyla gerçekleştirilen taşımacılık faaliyetlerini kapsayacak şekilde genişletilmesi

10¹¹¹⁹, 11¹¹²⁰ 12¹¹²¹, 13¹¹²², 15¹¹²³, 22¹¹²⁴ ve 25.¹¹²⁵ maddelerine koymuş olduğu çekinceler, benimsemiş olduğu yaklaşımın OECD modelinden farklılaştığı noktaları yansıtmaktadır.

Türkiye'nin taraf olduğu anlaşmaların tamamında, anlaşma hükümlerinin uygulanması ya da yorumlanmasından kaynaklanan uyuşmazlıkların çözümü için karşılıklı anlaşma usulüne ilişkin hüküm bulunmaktadır¹¹²⁶. Ancak bu anlaşmaların hiçbirinde karşılıklı anlaşma usulünün tamamlayıcısı olarak bir tahkim hükmü bulunmamaktadır¹¹²⁷. Nitekim OECD Modeli'nin ilgili maddesine de tahkim hükmünün kullanılmaması yönünde çekince konmuş durumdadır. Ek olarak Türkiye 2017 yılında Çok Taraflı Anlaşma'ya taraf imzacı olmuş ancak, yürürlüğe girmesi için gereken diğer adımlarda herhangi bir ilerleme yaşanmamıştır¹¹²⁸. Çok Taraflı Anlaşma yürürlüğe girdiğinde, Türkiye'nin mevcut vergi anlaşmalarında BEPS'in 14. Eylem Planı çerçevesinde karşılıklı anlaşma usulüne başvuru süresi, başvuru makamı, kararın uygulanması gibi konu başlıklarında yer alan uyumsuzluklar bu kapsamda giderilecektir¹¹²⁹. Ancak Türkiye Çok Taraflı Anlaşma'da yer alan tahkime ilişkin hükümleri uygulamayı tercih ettiğini depozitere bildirmediğinden, Çok Taraflı Anlaşma kapsamındaki tahkim de Türkiye açısından söz konusu olmayacaktır¹¹³⁰.

Türkiye'de uyuşmazlık çözümünde yetkili makam işlevi Gelir İdaresi Başkanlığı Avrupa Birliği ve Dış İlişkiler Daire Başkanlığı tarafından yürütülmektedir¹¹³¹. Türkiye'de

¹¹¹⁹ Temettüleriyle ilgili 2. fıkrada öngörülen vergi oranları, Türkiye'deki daimî işyeri yoluyla iş yapan teşebbüslerin karlarını 7. madde kapsamında vergilendirilmesinden sonra kalan kısmının vergilendirme hakkının saklı tutulması

¹¹²⁰ Faizlerle ilgili maddenin 2. fıkrasında öngörülen vergi oranları

¹¹²¹ Hangi ödemelerin hangi şartlar altında gayrimaddi hak bedeli sayılacağına ilişkin pozisyonunu saklama. Gayrimaddi hak bedellerinin vergilendirilmesinde stopaj yapma hakkının saklı tutulması, sınai, ticari ya da bilimsel ekipmanların kiraya verilmesinden elde edilen gelirlerin kaynakta vergilendirilme hakkının saklı tutulması

¹¹²² Kendi sınırları içinde menkul varlıkların ve 2. fıkrada belirtilenler hariç her türlü mülkiyetin elden çıkartılmasından elde edilen gelirleri kendi mevzuatı dahilinde vergilendirme hakkını saklı tutma

¹¹²³ Türkiye'de yerleşik bir şirket tarafından uluslararası trafikte işletilen bir gemi ya da uçakta istihdam edilmek sonucu elde edilen gelirlerin vergilendirme hakkının saklı tutulması

¹¹²⁴ Sermaye üzerinden vergi alınacak olursa ve alındığı zaman için madde ile ilgili pozisyonunu saklı tutma

¹¹²⁵ Tahkim hükmü içeren 5 fıkranın taraf olunan anlaşmalara eklenmemesi, mükelleflerin vergi iadesine karar verilen karşılıklı anlaşmanın kendisine bildirildiği tarihten itibaren 1 yıl içinde vergi iadesinin yapılması için başvuru yapması gerekliliğini saklı tutma hakkı

¹¹²⁶ OECD. (2019g). Making Dispute Resolution More Effective - MAP Peer Review Report, Turkey (Stage 1): Inclusive Framework on BEPS: Action 14, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris, s.11

¹¹²⁷ OECD (2019g), a.g.e. s.56.

¹¹²⁸ <https://www.oecd.org/tax/treaties/beps-mli-signatories-and-parties.pdf> Erişim:10.05.2020

¹¹²⁹ OECD (2019g), a.g.e. s.9.

¹¹³⁰ <http://www.oecd.org/tax/treaties/beps-mli-position-turkey.pdf> Erişim:10.05.2020

¹¹³¹ Gelir İdaresi Başkanlığı (2019b), a.g.e. s.7.

transfer fiyatlandırması uyuşmazlıkları¹¹³², her ne kadar bu tip bir vaka ile hiç karşılaşılmamış olsa da anlaşmalarda ve iç hukukta yer alan kötüye kullanımının önlenmesine ilişkin hükümlerin uygulanmasından kaynaklanan uyuşmazlıklar¹¹³³ ve iyi niyetli mükellefçe gerçekleştirilen düzeltmelerden kaynaklanan çifte vergilendirme uyuşmazlıkları karşılıklı anlaşma usulünün kapsamına girmektedir¹¹³⁴. Türkiye’de vergi denetimi anlaşması gibi bir müessese bulunmadığından, mükellef ile idare arasındaki denetim anlaşması ile ilgili uyuşmazlıkları için karşılıklı anlaşma usulünün işletilmesi söz konusu değildir¹¹³⁵. Ancak iç hukukta var olan tarhiyat öncesi ve tarhiyat sonrası uzlaşma kapsamında sağlanacak uzlaşma sonucunda ortaya çıkacak olan çifte vergilendirmeyi önlemek adına diğer akit devlette karşı düzeltme yapılması gerekliliği doğarsa, karşılıklı anlaşma usulüne başvuru mümkün olabilmektedir¹¹³⁶.

Anlaşma hükümlerine aykırı vergilendirme işleminin tebliğ edilmesini müteakip, anlaşmaların ilgili maddelerinde öngörülmüş olan 1 ile 5 yıl arasında değişen süre zarfında karşılıklı anlaşma usulüne başvuru yapılabilmekte ve söz konusu başvurular için mükelleflerden herhangi bir ücret talep edilmemektedir¹¹³⁷. Karşılıklı anlaşma usulüne başvurulmuş olması iç hukukta vergi tahsilatını durduran haller arasında sayılmadığından, vergi tahsilat süreci işlemeye devam etmektedir¹¹³⁸.

Aynı uyuşmazlıkla ilgili olarak iç hukukun sağladığı idari ya da yargısal çözüm yollarına başvurmuş olan mükelleflerin, bu iki yol birbirinin alternatifi konumunda olduğundan, eş zamanlı olarak karşılıklı anlaşma usulüne başvuru yapmaları mümkün değildir¹¹³⁹. Her ne kadar yayımlanan rehberde mükelleflerin iç hukukta başvurabilecekleri çözüm yolları olarak yalnızca uzlaşma ve dava açma gösterilmiş olsa da¹¹⁴⁰ anlaşma hükümlerine aykırı vergilendirildiği kanaatinde olan mükelleflerin, bu yolların dışında,

¹¹³² OECD. (2020c). Turkey’s Dispute Resolution Profile, s.7, <https://www.oecd.org/tax/dispute/turkey-dispute-resolution-profile.pdf> Erişim:10.05.2020, Gelir İdaresi Başkanlığı (2019b), a.g.e. s.8

¹¹³³ OECD (2020c), a.g.e. s.7-8, Gelir İdaresi Başkanlığı (2019b), a.g.e. s.9

¹¹³⁴ OECD (2020c), a.g.e. s.10.

¹¹³⁵ OECD (2020c), a.g.e. s.8.

¹¹³⁶ Gelir İdaresi Başkanlığı (2019b), a.g.e. s.15.

¹¹³⁷ OECD (2020c), a.g.e. s.15-16, Gelir İdaresi Başkanlığı (2019b), a.g.e. s.7-9.

Örneğin Belçika, Danimarka, Cezayir, Çin, Rusya, Kanada ile olan anlaşmalarda karşılıklı anlaşma usulüne başvuru yapılabilecek olan süre 1 yıl olarak düzenlenmiştir. https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/CifteVergilendirme/KAU_Tablo2019.pdf Erişim: 10.05.2020

¹¹³⁸ OECD (2020c), a.g.e. s.15, Gelir İdaresi Başkanlığı (2019b), a.g.e. s.10.

¹¹³⁹ OECD (2020c), a.g.e. s.10.

¹¹⁴⁰ Gelir İdaresi Başkanlığı (2019b), a.g.e. s.15.

örneğin anlaşmada istisna kapsamına alınan bir konunun matraha eklenmesi, anlaşmada belirtilenden farklı bir oran uygulanması, yapılması gereken mahsup işleminin yapılmaması ya da eksik yapılması gibi durumlarda, hata düzeltme başvurusu da yapabileceği görüşündeyiz. Ancak karşılıklı anlaşma usulü başvurusu, iç hukukta yer alan idari çözüm yöntemlerine başvurular için geçerli olan sürelerin işlemlerini durdurmadığından¹¹⁴¹, karşılıklı anlaşma usulü sürecinin uzunluğu göz önünde bulundurulursa, karşılıklı anlaşma usulü başvurusunun neticelenmesinin ardından bu idari çözüm yollarına başvuru, pratikte mümkün olmayacaktır.

Rehberde dava açma süresinin durmasına ilişkin bir bilgi yer almasa da iç hukukta yer alan idari çözüm yolları ve karşılıklı anlaşma usulü kapsamında tatmin edici bir çözüme ulaşamayan mükellefler için genel hükümler ve kanunda öngörülen süreler içinde dava yolunun açık olduğu belirtilmiştir¹¹⁴². Karşılıklı anlaşma usulünde konunun düzeltilmesi gereken bir vergilendirme hatası olduğu¹¹⁴³ ve anlaşmalarda karşılıklı anlaşma usulüne başvuruya ilişkin iç hukuka yapılan atıfların idarece Vergi Usul Kanunu'nun hata düzeltme ile ilgili hükümleri ile açıklandığı¹¹⁴⁴ göz önünde bulundurulursa, karşılıklı anlaşma usulüne başvuru dava açma süresini durduracaktır¹¹⁴⁵. Yaltı, bu yönde özel bir düzenleme yapılmadığı sürece, mükellefin başvurusu kabul edilerek, yetkili makamların karşılıklı görüşme aşamasına geçmelerinin, dava açma süresinin yeniden işlemeye başlayacağını ve sürecin sonuçsuz kalması durumunda dava açma noktasında hak kaybının ortaya çıkacağını ifade etmektedir¹¹⁴⁶. Ancak gerek model anlaşmanın ilgili hükmünde gerekse de rehberde karşılıklı anlaşmanın uygulanabilmesinin mükellefin rızasına bağlanmış olması ve model anlaşmanın bu rızayı dava açmaktan feragat olarak ele almış olması¹¹⁴⁷, süreç boyunca dava açma süresinin işlemeyeceği ön kabulü ile hareket edildiği izlenimini uyandırmaktadır. O halde dava açma süresi içinde yapılacak olan karşılıklı anlaşma usulü başvurularının reddedilmesi ya da süreç sonunda mükellefin karşılıklı anlaşmayı kabul etmemesi

¹¹⁴¹ Gelir İdaresi Başkanlığı (2019b), a.g.e. s.15.

¹¹⁴² Gelir İdaresi Başkanlığı (2019b), a.g.e. s.15.

¹¹⁴³ Yaltı Soydan, a.g.e. s.344.

¹¹⁴⁴ https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/CifteVergilendirme/KAU_Tablo2019.pdf

Erişim:12.05.2020

¹¹⁴⁵ Yaltı, B. (2015). "Vergi Anlaşmalarında Karşılıklı Anlaşma Usulü: Türkiye Deneyimi", içinde ed. Yaltı B. Vergi Uyuşmazlıklarının Çözümü: Barışçıl Mekanizmalar, Beta Basım Yayım Dağıtım A.Ş., İstanbul, ss.309-341, s.329.

¹¹⁴⁶ Yaltı (2015), a.g.e. s.330.

¹¹⁴⁷ Yaltı (2015), a.g.e. s.330-331.

durumunda uyuşmazlığın yargıya taşınması mümkündür¹¹⁴⁸. Bununla birlikte dava açma süresi dolduktan sonra yapılan karşılıklı anlaşma usulü başvurularıyla ilgili olarak, başvurunun reddedilmesi halinde ise üst makama şikayet yoluyla başvurulması ve bu başvurunun da reddedilmesi ya da reddedilmiş sayılması halinde yargı yoluna gidilmesi mümkün olacaktır¹¹⁴⁹.

Öte yandan öncelikli olarak yargı yolunun tercih edilmesi halinde ise, karşılıklı anlaşma usulüne ancak mükellefin bu başvurusundan feragat etmesi durumunda başvurulabilmektedir¹¹⁵⁰. Ancak bu durumun ileride karşılıklı anlaşma usulünün sonuçsuz kalması ya da mükellefin karşılıklı anlaşmayı kabul etmemesi durumunda dava açma hakkını kaybetmesi anlamına geleceğinden, bu iki usul arasındaki ilişkinin bekletici mesele yapılması ve mükellefin karşılıklı anlaşmayı kabul etmesi halinde davadan feragat etmesine yönelik bir düzenleme hakların korunması bağlamında daha faydalı olacaktır¹¹⁵¹. Hali hazırda iç hukukta yer alan idari ya da yargısal makamlarca karara bağlanmış uyuşmazlıklarla ilgili karşılıklı anlaşma usulüne yalnızca idari ya da yargısal çözüm sürecinde alınan kararın diğer akit devlette karşı düzeltme yapılmasını gerektirdiği durumlarda başvuru yapılabilmektedir¹¹⁵². Süreç sonunda karşılıklı anlaşmaya varılması durumunda, ilgili mükellefin kabul etmesi şartıyla, ülkenin taraf olduğu anlaşmaların ilgili maddelerinde belirtilen süre sınırları içinde karşılıklı anlaşma uygulanmaktadır¹¹⁵³. Ancak karşılıklı anlaşma Türkiye’de yapılacak bir vergi iadesini gerektiriyorsa mükelleflerin 1 yıl içinde iade almak için vergi idaresine başvuru yapmaları gerekmektedir¹¹⁵⁴.

¹¹⁴⁸ Nitekim 2016 yılında gündeme gelen Vergi Usul Kanunu Tasarısı’nın 303-307. Maddelerinde karşılıklı anlaşma usulüne ilişkin yukarıdaki görüşlerimizi destekler hükümler yer alması tasarlanmış ancak ilgili metin yasalaşmamıştır.

¹¹⁴⁹ Yaltı (2015), a.g.e. s.331.

¹¹⁵⁰ OECD (2020c), a.g.e. s.10, Gelir İdaresi Başkanlığı (2019b), a.g.e. s.15.

¹¹⁵¹ Yaltı (2015), a.g.e. s.335-340.

Benzer şekilde bahsi geçen Vergi Usul Kanunu Tasarısı’nda karşılıklı anlaşma ile dava açma ve uzlaşma arasındaki ilişkinin bu yönde düzenlenmesi öngörülmüştür. Buna göre dava açılmışsa, karşılıklı anlaşma süreci sonuçlanmadan mahkemeler uyuşmazlığı incelemeyecek; eğer incelenir ve karara bağlanırsa hükümsüz sayılacaktır. Uzlaşma ise karşılıklı anlaşma usulü sürecinin sonuna kadar ertelenebilecek, mükelleflerin bunu beklemeksizin uzlaşmadan faydalanmak istemeleri halinde ise karşılıklı anlaşma başvurularından vazgeçmiş sayılacakları öngörülmüştür.

¹¹⁵² OECD (2020c), a.g.e. s.10, Gelir İdaresi Başkanlığı (2019b), a.g.e. s.15.

¹¹⁵³ Türkiye’nin taraf olduğu anlaşmaların bir kısmında karşılıklı anlaşmanın iç hukuktaki süre sınırlarına bağlı olmaksızın uygulanacağı, bir kısmında, ise iç hukuktaki süreler çerçevesinde uygulanacağı belirtilirken bazı anlaşmalarda spesifik olarak 1 yıl ya da 5 yıl içinde uygulanacağı hüküm altına alınmış durumdadır.

¹¹⁵⁴ OECD (2019g), a.g.e. s.59.

Yıl	Açılış Envanteri	İlgili Yılda Başlatılan	İlgili Yılda Tamamlanan	Kapatılan ya da geri çekilen başvuru	Kapanış Envanteri	Ortalama Sonuçlandırılma Süresi (Ay)
2006	3	-	-	1	2	-
2007	2	2	1	1	3	-
2008	3	1	1	1	2	7
2009	2	3	-	1	4	48
2010	4	4	-	-	8	-
2011	8	-	1	3	4	-
2012	4	-	-	2	2	-
2013	2	2	-	-	4	-
2014	4	2	1	1	4	-
2015	4	2	-	1	5	-
2016	8	9	1	-	16	-
2017	19	3	8	-	14	-
2018	14	7	3	-	18	16,7

Tablo 5.7. Türkiye’de karşılıklı anlaşma usulü iş yükü

Kaynak: <https://www.oecd.org/tax/dispute/map-statistics-2006-2015.htm> Erişim: 12.05.2020, <https://www1.compareyourcountry.org/map-statistics> Erişim: 12.05.2020

Tablo 5.7’de Türkiye’de karşılıklı anlaşma usulüne ilişkin iş yükünün yıllar itibariyle gelişimi gösterilmiştir. Türkiye’nin geniş vergi anlaşmaları ağı düşünüldüğünde yıllar itibariyle karşılıklı anlaşma usulü başvurularının son derece düşük sayıda olduğu göze çarpmaktadır. Bu veriler ışığında yapılabilecek varsayımlar; vergi idaresinin anlaşmaları doğru yorumladığı ve uyguladığı bu nedenle de uyuşmazlık ve karşılıklı anlaşma usulü başvurularının düşük olduğu, çıkan uyuşmazlıkların iç hukukta mevcut olan idari çözüm yollarıyla çözümlendiği ya da uyuşmazlıklarla ilgili yargı yolunun tercih edildiğidir¹¹⁵⁵. Ancak yukarıdaki varsayımları destekleyecek ne objektif veri ne de yeteri kadar yayımlanmış yargı kararı bulunmadığından net bir yorum yapmak mümkün değildir¹¹⁵⁶. Diğer yandan uyuşmazlıkların çözülmesi için gerekli olan süreye ilişkin de sağlıklı yorum yapmaya imkan tanıyacak veri bulunmamaktadır. Karşılıklı anlaşma usulü kapsamında 1 Ocak 2016 – 31 Aralık 2017 döneminde çözümlenen uyuşmazlıklar ortalama 15,15 ay¹¹⁵⁷ ve 2018 yılında 16,7 ay sürmüştür. BEPS sonrası dönemde ortaya çıkan uyuşmazlıklar için BEPS’in 14. Eylem Planı çerçevesinde belirlenen, uyuşmazlıkların 24 aylık süre zarfında çözümlenmesi hedefini yakalamada başarılı olunduğu ifade edilebilecektir.

Türkiye’de vergi anlaşmalarından kaynaklanan uyuşmazlıkların çözümünde tahkimin kullanılmasının, anayasal kısıtlar dolayısıyla mümkün olmadığı ifade edilmektedir¹¹⁵⁸.

¹¹⁵⁵ Yaltı (2017), a.g.e. s.663.

¹¹⁵⁶ Yaltı (2017), a.g.e. s.663.

¹¹⁵⁷ OECD (2019g), a.g.e. s.10.

¹¹⁵⁸ OECD (2020c), a.g.e. s.19-20, OECD (2019g), a.g.e. s.55.

Bunun sebebi, Anayasanın 36. maddesinde¹¹⁵⁹ uluslararası anlaşmaların yorumlanması ve uygulanması da dahil olmak üzere ortaya çıkan uyuşmazlıklar hak arama hürriyeti kapsamına alınmış ve bu uyuşmazlıklar için yargıya müracaat edilebileceği¹¹⁶⁰ hüküm altına alınmış olmakla birlikte bu tür uyuşmazlıkların, Anayasanın 125. maddesinde¹¹⁶¹ tahkime götürülebilecek uyuşmazlıklar arasında sayılmaması şeklinde belirtilmektedir¹¹⁶².

Ancak bu yorum söz konusu tahkimin mükellef ile idare arasında gerçekleştiği gibi hatalı bir yoruma dayanmaktadır. Her ne kadar uyuşmazlıktan zarar gören mükellef olsa da vergi anlaşmaları bakımından söz konusu olan tahkim süreci, tıpkı karşılıklı anlaşma usulü gibi devletler arasında gerçekleştirilen bir süreçtir ve mükellefler buna taraf değildir.

Anayasanın 125. maddesinde tahkime gidilebileceği belirtilen uyuşmazlık devlet ile bir özel hukuk kişisi arasında, idare hukukunun konusuna giren bir sözleşmeden kaynaklanan bir uyuşmazlıktır ve daha önce idari yargının görevine giren bir hususta istisna tesis etmek amacıyla geliştirilmiştir. Halbuki uluslararası vergi uyuşmazlıkları, bir vergi anlaşması imzalamış olan devletlerce, bu anlaşmanın farklı yorumlanması ya da uygulamasından kaynaklanan ve devletler arasında olan bir uyuşmazlıktır. Böyle bir yaklaşım altında vergi anlaşmaları bakımından tahkim, Türkiye'nin taraf olduğu Enerji Şartı Anlaşması, Karşılıklı Yatırımların Korunması ya da Serbest Ticaret anlaşmalarında yer alan tahkimden farklı değildir. Çünkü tahkimin konusu, yapılmış olan bir uluslararası anlaşmanın yorumlanması ya da uygulanması noktasında anlaşma tarafları arasında ortaya çıkan uyuşmazlıkların çözümüdür.

Türkiye'nin vergi anlaşmalarına ilişkin takip ettiği politikası anlaşmalarda tahkime yer verilmemesi yönündedir¹¹⁶³. Daha önce belirtildiği üzere Türkiye OECD Model Vergi Anlaşması'nın ilgili maddesine çekince koyarak, tahkim hükmünü taraf olduğu anlaşmalara

¹¹⁵⁹ Anayasa m.36.

"Herkes, meşru 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"

¹¹⁶⁰ Ayrıca tahkimin, kanunla kurulmuş bağımsız bir mahkeme olmadığı ve hakimlik teminatı barındırmadığından, anayasal açıdan yargı mercii olarak kabul edilemeyeceğine yönelik yargı kararları da içeren detaylı bir inceleme için bkz. Yıldırım, a.g.e. s.129-134.

¹¹⁶¹ Anayasa m.125

"İdarenin her türlü eylem ve işlemlerine karşı yargı yolu açıktır. 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." ...

¹¹⁶² OECD (2020c), a.g.e. s.19-20, OECD (2019g), a.g.e. s.55.

¹¹⁶³ OECD (2020c), a.g.e. s.20, OECD (2019g), a.g.e.s.56.

dahil etmeme hakkını saklı tutmuştur. Benzer şekilde Çok Taraflı Anlaşma'nın da tahkime ilişkin hükümlerinin kullanması da tercih edilmemiştir. Ancak bir politika değişikliği sonucu taraf olunan anlaşmalara tahkim hükmü eklenmesi gündeme gelirse yukarıda açıklanan nedenlerden dolayı anayasa değişikliği yapılması gerekmemektedir.

Uyuşmazlıkların ortaya çıkmasını engellemek amacıyla, her ne kadar vergi idaresinin bu konudaki tecrübeleri sınırlı olsa da bir mükellef grubu ile ilgili ya da ilgili olabilecek, karşılıklı anlaşmalar, duyuru ve açıklamalar ile genel nitelikli açıklamalar içeren özeldeler mükellefin bilgileri ifşa edilmeksizin Gelir İdaresi Başkanlığı'nın web sayfasında yayımlanmaktadır¹¹⁶⁴. Ayrıca Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 13/5 maddesi uyarınca mükelleflerin, 3 yıllık bir dönemi kapsayan ve şartların değişmediğinin tespit edilmesi şartıyla birer dönemlik olarak yenilenebilen¹¹⁶⁵ peşin fiyatlandırma anlaşmalarına başvurmaları mümkündür¹¹⁶⁶. Söz konusu peşin fiyatlandırma anlaşmaları, pişmanlık ve ıslah müessesesinin şartlarından yararlanmanın mümkün olması ve anlaşmadaki şartların geçerli olması halinde zamanaşımına uğramamış vergilendirme dönemleri için geçmişe yönelik olarak da uygulanabilmektedir¹¹⁶⁷. Mükelleflerin peşin fiyatlandırma anlaşmalarına başvuru yapmaları için öngörülen spesifik bir süre sınırı bulunmamakta ve peşin fiyatlandırma anlaşması başvuruları için mükelleflerden herhangi bir ücret talep edilmemektedir¹¹⁶⁸. Anlaşma hükümlerine uygun tarhiyat yapılabilmesi adına mükelleflerin denetim/inceleme faaliyetlerinde görev alan memurlara çifte vergilendirme anlaşmalar ve bilgi değişimine yönelik eğitim verilmekte ve ayrıca OECD tarafından organize edilen eğitimlere katılımları sağlanmaktadır¹¹⁶⁹.

¹¹⁶⁴ OECD (2020c), a.g.e. s.3.

¹¹⁶⁵ 1 Seri No'lu Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Genel Tebliğ, Resmî Gazete Tarihi: 18.11.2007 Sayı: 26704, s.24.

¹¹⁶⁶ OECD (2020), a.g.e. s.4.

¹¹⁶⁷ Kurumlar Vergisi Kanunu, m.13/5.

¹¹⁶⁸ OECD (2020c), a.g.e. s.5.

¹¹⁶⁹ OECD (2020c), a.g.e. s.5.



6. ULUSLARARASI VERGİ UYUŞMAZLIKLARININ ÇÖZÜMÜNDE TAHKİM MÜESSESESİNİN DEĞERLENDİRİLMESİ

6.1. Karşılıklı Anlaşma Usulünün Eksiklikleri Açısından Değerlendirilmesi

Vergi anlaşmalarının uygulanması ve yorumlanmasına ilişkin olarak ortaya çıkan uyuşmazlıkların çözümünde karşılıklı anlaşma usulü uzun süre yegane çözüm yolu olarak görülmüştür. Vergi anlaşmalarında yer alan tahkim müessesesi, karşılıklı anlaşma usulüne yöneltile eleştirilerin sonucunda, bu usulünün tamamlayıcı bir parçası olarak geliştirilmiştir. O halde tahkimi, öncelikli olarak karşılıklı anlaşma usulünün bu eksikliklerini ne ölçüde kapatabildiği yönünden değerlendirmek yerinde olacaktır.

Söz konusu eleştirilerden ilki ve belki de en önemlisi, karşılıklı anlaşma usulünde uyuşmazlığın çözülmesi adına yetkili makamlara bir çözüme varmaktan ziyade bu amaçla çaba sarf etme zorunluluğu getirilmiş olmasıdır. Her ne kadar uluslararası hukukun gereği olarak yetkili makamlar sorunun çözülebilmesi için iyi niyetle çaba sarf edecek olsalar da kaçınılmaz olarak bazı vakalar¹¹⁷⁰ iç hukukun, yetkili makamların karşılıklı anlaşmaya varma kabiliyetlerin sınırlandırmasından değerlendirme gibi ekonomik sorunlara kadar geniş bir yelpazedeki sebeplerle çözümsüz kalabilmektedir¹¹⁷¹. Bu bakımdan karşılıklı anlaşma usulü çözüm garanti etmeyen¹¹⁷², mükelleflere tam anlamıyla bir hukuki koruma temin edemeyen¹¹⁷³ bir süreç olmaktadır. Anlaşmalarda yer alan tahkim düzenlemelerinde ise, bir mesele tahkime gönderildikten sonra uyuşmazlık konusu meseleler tahkim heyetince karara bağlanmakta ve bu karar yetkili makamlar bakımından bağlayıcı olmaktadır. Her ne kadar OECD modeli haricindeki anlaşmalarda yer alan tahkimde yetkili makamların tahkim kararından sapma imkanları bulunsa da tahkim heyetinin kararı, yetkili makamları belirli bir süre zarfında bir çözüm üzerinde anlaşmaya ya da tahkim kararına uymaya zorlamaktadır. Bu bağlamda tahkim düzenlemesi, şu ya da bu şekilde uyuşmazlığın çözümsüz kalmasını ihtimalini ortadan kaldırmaktadır.

İkincisi -tahkim hükmünün yokluğunda- karşılıklı anlaşma usulünde yetkili makamların, belirli bir süre zarfı içinde uyuşmazlığı çözme zorunluluklarının olmamasıdır¹¹⁷⁴. BEPS'in 14. Eylem Planı'nda uyuşmazlıkların 24 aylık süre içinde

¹¹⁷⁰ Ault (2013), a.g.e. s.326.

¹¹⁷¹ OECD (2007a), a.g.e. s.8.

¹¹⁷² Kollman ve Turcan, a.g.e. s.26

¹¹⁷³ Züger (2001), a.g.e. s.12.

¹¹⁷⁴ Züger (2001), a.g.e. s.13, Desax ve Veit, a.g.e. s.410, Kollman ve Turcan, a.g.e. s.25, Brown, a.g.e.s. 89.

karşılıklı anlaşma yoluyla çözümlenmesi öngörülmüş olsa da eldeki son verilere göre transfer fiyatlandırması uyuşmazlıkları ortalama 33, diğer uyuşmazlıklar ise ortalama 14 ayda çözülmektedir¹¹⁷⁵. Tahkim hükmü içeren anlaşmalar söz konusu olduğunda, uyuşmazlıklar BM modelinde 3, diğer tahkim düzenlemelerinde ise 2 yıl içinde karşılıklı anlaşma usulü çerçevesinde çözüme ulaşılamaması durumunda tahkime gidilecektir. Tahkim süreci başladıktan sonra tahkim heyetinin kararını bildirmesi ve de yetkili makamların bunun üzerine farklı bir çözüm üzerinde anlaşması veya tahkim kararının uygulanması için de -genellikle 6 ay- süre sınırları belirlenmiş durumdadır. Bu bakımdan karşılıklı anlaşma usulüne eklenmiş bulunan tahkim düzenlemesi, uyuşmazlık çözümünü bir zaman çizelgesine bağlayarak mükelleflerin önlerini görebilmelerini ve daha sağlıklı değerlendirmeler yapabilmelerine imkan tanımaktadır. Bunun yanında zorunlu tahkim hükmünün varlığı süreç üzerindeki kontrollerini kaybetmek istemeyen yetkili makamlar açısından uyuşmazlığın çözümlenmesi hususunda teşvik edici etki yaratmaktadır¹¹⁷⁶

Üzerinde durulması gereken bir diğer husus, karşılıklı anlaşma usulünde mükelleflerin rolünün süreci başlatmak, gerekli bilgi ve belgeleri sunmak ve eğer kendisinden ilave bilgi talep edilirse yetkili makamlara bunları sağlamakla sınırlı olmasıdır¹¹⁷⁷. Karşılıklı anlaşma usulü, akit devletlerin yetkili makamları arasında gerçekleşen bir süreçtir ve mükelleflerin yukarıda bahsedilenler hariç olmak üzere sürece katılma ya da süreci yönlendirme imkanları bulunmamaktadır¹¹⁷⁸. Mükelleflerin sürece katılımının bu derece kısıtlı olması, karar alma sürecini şeffaf olmaktan çıkartmaktadır¹¹⁷⁹. Tahkimde ise mükellef katılımı karşılıklı anlaşma usulüne göre görece daha fazladır. Mükelleflerin tahkim talep etme, tahkim kararını veto etme, bilgilendirilme, görüş bildirme, yetkili makam ve hakem heyetinin kabulü şartıyla toplantılara katılma hakkı bulunmaktadır¹¹⁸⁰. Bu noktada benimsenecek olan tahkim yaklaşımının, mükellefin sürece olan katılımını da etkileyeceğini belirtmek gerekmektedir. En iyi son teklif yaklaşımının benimsendiği durumda, hakemler yetkili makamların

¹¹⁷⁵ <https://www.oecd.org/tax/dispute/mutual-agreement-procedure-statistics.htm> Erişim:17.05.2020

¹¹⁷⁶ Nowland, S. G. (2014). "Three's (Not) a Crowd in International Tax Arbitration: International Tax Arbitration as a Development of International Commercial Arbitration Rather than a MAP Fix" *Hastings Int'l & Comp. L. Rev.* Cilt:37, Sayı:1, ss.185-222, s.191.

¹¹⁷⁷ Perrou, K. (2015). "Participation of Taxpayer in MAP and Arbitration: Handicaps and Prospects", içinde ed. Lang, M. ve Owens, J. *International Arbitration in Tax Matters Volume 2*, IBFD, Amsterdam, ss.289-309, s.290-291.

¹¹⁷⁸ Züger (2001), a.g.e. s.13-14, Kollman ve Turcan, a.g.e. s.28.

¹¹⁷⁹ Desax ve Veit, a.g.e. s.410, Kollman ve Turcan, a.g.e. s.28.

¹¹⁸⁰ Pistone, P. (2015). "Vergi Anlaşmalarında Karşılıklı Anlaşma Usulünden Tahkime: Verginin Tahsil Edilmesi Amacı ile Mükellef Haklarının Korunmasının Uzlaştırılması", içinde ed. Yaltı B. *Vergi Uyuşmazlıklarının Çözümü: Barışçıl Mekanizmalar*, Beta Basım Yayım Dağıtım A.Ş., İstanbul, ss.259-270, s. 267-270.

uyuşmazlık çözümüne ilişkin öne sürdükleri tekliflerden birini seçmekle sınırlı olduklarından, bağımsız karar yaklaşımına göre mükelleflerin sürece katılımı daha kısıtlı olacaktır.

6.2. Mali Egemenlik ve Anayasal Kaygılar Açısından Değerlendirilmesi

Egemenliğin mali alandaki tezahürü olan mali egemenlik, devletin iç hukukta vergilendirme, harcama, bütçe yapma, borçlanma ve kamu mallarını yönetme, uluslararası hukukta ise diğer devletlerden bağımsız politika takip etme yetkilerini içinde barındıran bir kavramdır¹¹⁸¹. Ancak bu yetkiler gerek iç hukukta anayasal ilkeler gerekse de uluslararası hukuk açısından uluslararası anlaşmalar ve AB gibi uluslararası bütünleşmelere katılım yoluyla sınırlandırılmaktadır¹¹⁸². Devletler vergi anlaşması imzalayarak sınır ötesi işlemlerle ilgili olarak anlaşma hükümleri çerçevesinde vergilendirme yetkisini aralarında paylaşmaktadır¹¹⁸³. Başka bir deyişle belirli durumlarda vergilendirme yetkilerinden tamamen veya kısmen vazgeçme biçimindeki bir uluslararası hukuk yükümlülüğünü kabul etmektedirler¹¹⁸⁴.

Uyuşmazlıkların zorunlu tahkim yoluyla çözüme kavuşturulması, tahkim kararı uluslararası anlaşmaları onaylama yetkisine sahip organ tarafından onaylanmadığından devletler açısından ilave egemenlik kaygılarına neden olmaktadır¹¹⁸⁵. Egemenliğin bileşenlerinden biri de devletin kendi egemenliğini anlaşmalar yoluyla sınırlama kapasitesi ve hakkı olduğundan, devletlerin vergi anlaşmaları yapmak yoluyla belirli şartlar altında egemenliğinden gönüllü biçimde vazgeçmeleri bizatihi egemenliğin kullanılmasıdır¹¹⁸⁶. Bu bağlamda karşılıklı anlaşma usulü ve onun tamamlayıcısı niteliğindeki tahkim, vergi anlaşmalarının geleneksel vizyonuna uygun biçimde, akit devletler arasında vergilendirme yetkisinin kullanımını koordine etmek üzere tasarlanmış bir mekanizmadır¹¹⁸⁷. Egemenlik yalnızca vergi anlaşması ve bu anlaşmada yer alan uyuşmazlık çözümüne ilişkin hükmün uygulandığı -en başta vergi anlaşmasına taraf olunurken kabul edilmiş olan- ölçüde

¹¹⁸¹ Çağın, a.g.e. s.2-3.

¹¹⁸² Çağın, a.g.e. s.3-12.

¹¹⁸³ UN. (2015). Secretariat Paper on Alternative Dispute Resolution in Taxation, Committee of Experts on International Cooperation in Tax Matters Tenth Session, Geneva, 19-23 October 2015, s.19.

¹¹⁸⁴ Lang, a.g.e. s.27.

¹¹⁸⁵ Schoueri, L. (2015). "Arbitration and Constitutional Issues", içinde ed. Lang, M. ve Owens, J. International Arbitration in Tax Matters Volume 2, IBFD, Amsterdam, ss.187-208, s.204.

¹¹⁸⁶ UN (2010a), a.g.e. s.5.

¹¹⁸⁷ Baker, P. ve Pistone, P. (2016). "BEPS Action 16: The Taxpayer's Right to an Effective Legal Remedy under European Law in Cross-Border Situations", EC Tax Review, Cilt:25, Sayı:5-6, ss.335-345, s.340.

sınırlandırılmış olacaktır¹¹⁸⁸. Tahkim egemenlik kaybına neden olmamakta aksine anlaşma ile paylaşılmış olan egemenliği takip etmektedir¹¹⁸⁹. Eğer tahkim bir uyuşmazlık çözüm yöntemi olarak anlaşmada yer aldıysa, anlaşmayı onaylama yetkisine sahip olan organ, yetkili makamlara karşılıklı anlaşma usulü görüşmelerinde bulunma ve hangi şartlar altında tahkime gidilebileceğini belirleme hususunda yetki vermiş olacak, başka bir deyişle tahkim yoluyla alınan karar anlaşmanın belirlediği egemenlik alanından kaynaklanacaktır¹¹⁹⁰.

Tahkime ilişkin egemenlik kaygıları genellikle; vergilendirme yetkisine ilişkin sonuç doğuracak bir hususta hakem kararına böyle bir güç verilmesinin anayasaya aykırı bir yetki devri olacağı, anayasaya aykırı olmamakla birlikte eşitlik ilkesi gereği yerel mükellefler için de benzer bir tahkimden faydalanma imkanı tanınmasını gerektirecek olması ve zorunlu bağlayıcı tahkim anlaşmasını doğrudan veya dolaylı olarak engelleyen hiçbir resmi anayasal konu olmasa bile, genel olarak karar alma gücünün üçüncü kişilere kaymasının arzu edilmemesi biçiminde ifade edilmektedir¹¹⁹¹.

Bazı ülkelerde genellikle devlet görevlilerinin ulusal yargı organlarınca verilmemiş bir karara göre hareket etmeleri mümkün olmadığından vergi uyuşmazlıklarının çözümünde tahkimin uygulanması anayasal kısıtlar nedeniyle mümkün olmamaktadır¹¹⁹². Bunun nedeni tahkimin geleneksel olarak, güçler ayrılığı ilkesinin sıkı biçimde uygulanması ve hukukta nihai yorum merciinin bağımsız mahkemeler olmasını gerektiren hukukun üstünlüğü ilkesine aykırı olarak değerlendirilmesidir¹¹⁹³. Ancak vergi anlaşmalarında yer alan tahkim düzenlemesinin, karşılıklı anlaşma usulünün bir uzantısı olduğu ve tahkim sonucu verilen kararın yine karşılıklı anlaşma ile uygulanıyor olduğu göz önünde bulundurulursa, tahkim kararını uygulayan karşılıklı anlaşma ile geleneksel karşılıklı anlaşma usulü, iç hukuk ve de özellikle anayasa hukuku bakımından aynı etki ve statüye sahip olacaktır¹¹⁹⁴.

Nitekim bazı ülkelerin ulusal mevzuatlarının, politik veya idari kabullerinin örneğin anayasal kısıtlarının, tahkimin uygulanmasına izin vermeyebileceği ya da meşru

¹¹⁸⁸ UN. Dispute Avoidance and Resolution Handbook (Projected Framework): Chapter 7: Mandatory Dispute Settlement (MDS), s.9
https://www.un.org/development/desa/financing/sites/www.un.org.development.desa.financing/files/2020-04/16STM_Chapter7_Dispute-Handbook_Mandatory-Dispute-Settlement.pdf Erişim: 20.05.2020.

¹¹⁸⁹ Turcan, a.g.e. s.289.

¹¹⁹⁰ Schoueri, a.g.e. s.205.

¹¹⁹¹ UN (2015), a.g.e. s.20-23.

¹¹⁹² UN (2015), a.g.e. s.20.

¹¹⁹³ Dourado, P. A. ve Pistone, P. (2014). "Some Critical Thoughts on the Introduction of Arbitration in Tax Treaties", Intertax, Cilt:42, Sayı:3, ss.158-160, s.158.

¹¹⁹⁴ UN (2010a), a.g.e. s.6.

görmeyeceği kabul edilmiş¹¹⁹⁵ ve OECD modelinin ilgili maddesine bu yönde bir dipnot eklenmiştir¹¹⁹⁶. Ancak uyuşmazlık çözüm sürecinde tahkimin öneminin kavranmasıyla 2017 yılında bu dipnot model vergi anlaşması metninden çıkartılmıştır¹¹⁹⁷.

Benzer şekilde vergi anlaşmalarında yer alan tahkimin, vergilemede kanunilik ilkesinin ihlali ve vergi gelirlerinden usulsüz şekilde feragat edilmesi anlamına geleceği ileri sürülmektedir¹¹⁹⁸. Devletler vergi anlaşmaları ile vergilendirme yetkilerini sınırlandırmayı kabul ettiklerinden, -bu bağlamda sınırlama tahkimden değil vergi anlaşmasının kendisinden kaynaklanmaktadır- vergilendirme yetkisinin olmadığı yerde vergi gelirinden ve bu vergi gelirinden anayasaya aykırı biçimde feragat edildiğinden bahsetmek mümkün olmayacaktır¹¹⁹⁹.

Bunun yanında tahkimin uygulanması anayasaya aykırılık teşkil etmemekle birlikte anayasalarda yer alan eşitlik ilkesi gereği iç hukukta ortaya çıkacak uyuşmazlıklar için de tahkim müessesesinin mümkün kılınmasını gerektirebilecek olması da öne sürülen kaygılardan biri olmaktadır¹²⁰⁰. Ancak anayasalarda yer alan eşitlik ilkesi genellikle benzer durumdaki kişilere eşit muamele edilmesini gerektirecek şekilde dizayn edildiğinden, eşitliğin vergi anlaşmasıyla ilgili olarak karşılıklı anlaşma usulü sürecine başvuran vergi mükellefleri arasında eşitlik olarak yorumlanması halinde, yerel bir etkisi olmayacak ve herhangi bir soruna neden olmayacaktır¹²⁰¹. Bununla birlikte vergi anlaşmalarında yer alan tahkim kararlarının emsal niteliği taşınamaması, anlaşma kapsamında ve benzer durumda olan mükelleflerin farklı sonuçlarla karşılaşmasına neden olarak eşitlik ilkesini zedeleyebilecektir¹²⁰². Fakat model anlaşmalar yetkili makamların ve ilgili mükellefin rızası ile bu kararların yayımlanmasına imkan tanıdığından, söz konusu kararlar emsal gösterilemese de gelecekte ortaya çıkabilecek uyuşmazlıklardan sakınılmasına ve aynı mesele ile ilgili daha tekdüze yaklaşımlar geliştirilmesine imkan tanıyacaktır¹²⁰³.

¹¹⁹⁵ OECD Model: Commentary on Article 25, para.65., UN Model: Commentary on Article 25 (B), para.18/65.

¹¹⁹⁶ BM model anlaşmasında ise tahkim hükmüne ilişkin benimsenen alternatifli yaklaşımdan dolayı böyle bir dipnottan söz etmek mümkün değildir.

¹¹⁹⁷ OECD Model: Commentary on Article 25, para.65.

¹¹⁹⁸ Schoueri, a.g.e. s.206.

¹¹⁹⁹ Schoueri, a.g.e. s.205-206.

¹²⁰⁰ UN (2016a), a.g.e. s.64.

¹²⁰¹ UN (2015), a.g.e. s.21.

¹²⁰² Yıldırım, a.g.e. s.150

¹²⁰³ OECD Model: Commentary on Article 25, General Approach of the Sample Mutual Agreement, para 32.

Bazı ülkelerde ise karşılıklı anlama usulünde sahip olunan karar alma gücünün, ülkelerin kendisinden bu hususta tecrübesi olmayan ve güven aşılamayan oluşumlara doğru kayması tahkime yönelik kaygılardandır¹²⁰⁴. Ancak vergi anlaşmalarında öncelikli olarak benimsenen tahkim yaklaşımının, hakemlerin yetkili makamların uyuşmazlıkla ilgili ortaya koydukları çözüm önerilerinden birini seçtiği en iyi son teklif yaklaşımı olduğu göz önünde bulundurulursa, egemenlikle ilgili kaygıların azalması gerekmektedir¹²⁰⁵.

6.3. Şeffaflık Açısından Değerlendirilmesi

Tahkime ilişkin sıklıkla yöneltlen eleştirilerden biri de sürecin genel anlamda şeffaflıktan yoksun olmasıdır¹²⁰⁶. Karşılıklı anlaşma usulü ve onun bir parçası olarak tahkimin gizliliği, işletmelerin vergi ile ilgili işlemlerinin kamuya açıklanmasını istemeyecekleri ve gizli görüşmelerin yetkili makamlar açısından karşılıklı olarak kabul edilebilir bir sonuca ulaşmada esneklik sağlayacağı ön kabulleri üzerine kuruludur¹²⁰⁷. Bu tür bir gizlilik süreçten tecrübe kazanmayı ve uyuşmazlık çözüm sürecinin adil ve etkin bir şekilde işleyip işlemediğini sistematik olarak gözlemlenmesini zorlaştırırken, sisteme güvenin inşa edilmesinin önünde engel oluşturmaktadır¹²⁰⁸.

Ancak vergi anlaşmalarındaki tahkim söz konusu olduğunda şeffaflık ile mahremiyet arasında dengenin kurulması gerekmektedir¹²⁰⁹. Karşılıklı anlaşma usulü ve bu bağlamda tahkimde, hakemlerin redaksiyonun imkansız veya yanıltıcı olacağına veya yetkili makamların kararın yayımlanmamasına karar vermediği takdirde, kararların redakte edilerek yayımlanması benimsenebilir¹²¹⁰. Kararların redakte edilerek yayımlanması, uyuşmazlık taraflarının ve vergi mükelleflerinin çıkarlarını koruyacak, aynı zamanda daha fazla şeffaflık sağlayacak ve böylece süreçte tutarlılığı ve güveni teşvik edecektir¹²¹¹. Böylelikle hem mükellef mahremiyet korunacak hem de tahkimin sonuçlarının öngörülebilmesine imkan tanıyacak şekilde içtihat oluşması sağlanmış olacaktır¹²¹².

¹²⁰⁴ UN (2015), a.g.e. s.21.

¹²⁰⁵ Petruzzi, Koch ve Turcan a.g.e. s.158.

¹²⁰⁶ Lennard, M. (2015). "International Tax Arbitration and Developing Countries" içinde ed. Lang, M. ve Owens, J. International Arbitration in Tax Matters Volume 2, IBFD, Amsterdam, ss.439-464, s.454.

¹²⁰⁷ UN (2015), a.g.e. s.37.

¹²⁰⁸ UN (2015), a.g.e. s.38.

¹²⁰⁹ Quinones, N. (2015). "International Tax Arbitration as an ADR Solution in a Time of Global Tax Demands" içinde ed. Rovine, A. W. Contemporary Issues in International Arbitration and Mediation: The Fordham Papers, Koninklijke Brill NV, Leiden, ss.459-473, s.468.

¹²¹⁰ Lennard, a.g.e s.455

¹²¹¹ UN (2016a), a.g.e. s.66

¹²¹² Quinones, a.g.e. s.468

Nitekim tahkim hükmü barındıran model anlaşmalar ve AB Tahkim Anlaşması kararların yayımlanmasında ilgili mükellefin ve yetkili makamların rızası olması durumunda tarafların kimliklerini açık edecek her türlü bilgi çıkartılarak kararın yayımlanmasına imkan tanımaktadır. AB’de Vergi Uyuşmazlıklarının Çözüm Yöntemlerine İlişkin Konsey Direktifi ise bu hususta daha katı bir yaklaşım benimseyerek, yetkili makamların ve ilgili mükellefin kabulü halinde nihai kararın tamamını, böyle bir rızanın yokluğunda ise kararın bir özetini yayımlamaktadır.

6.4. Mahkemelerce Kararın İncelenmesi Açısından Değerlendirilmesi

Tahkim kararı, yetkili makamlarca bu karara uyan bir karşılıklı anlaşma ile hayata geçirilmektedir. Karşılıklı anlaşmalar ise bir tahkim kararı dahil olsun ya da olmasın, herhangi bir inceleme ya da temyize tabi değildir¹²¹³. Uygulamada tahkim heyetince verilen kararlar, imkan tanınan hallerde ve belirtilen süreler içinde yetkili makamlar farklı bir çözüm üzerinde anlaşmadıkları sürece, yetkili makamlar açısından bağlayıcı olmaktadır. Mükellefler açısından ise AB Tahkim Anlaşması hariç olmak üzere diğer tüm düzenlemelerde tahkim kararını uygulayan karşılıklı anlaşmayı reddetme imkanı bulunmaktadır. Yetkili makamlar açısından ise tahkim karardan, OECD model anlaşması hariç olmak üzere, bu karardan farklı bir çözüm üzerinde anlaşmak suretiyle sapmak mümkündür. Bu bağlamda, uymakla yükümlü olmadıkları bir kararın yetkili makamlarca yargıya taşınması pratikte bir anlam ifade etmeyecektir.

Model anlaşmaların ekinde yer alan örnek tahkim anlaşmasında, tahkim kararının, akit devletlerinden birinin mahkemelerince tahkime ilişkin hükmün ihlal edildiği ya da herhangi bir başka nedenle tenfiz edilemez biçiminde değerlendirilmedikçe nihai olacağı hüküm altına alınmış bulunmaktadır. Mükelleflerin tahkim kararını reddedebileceği göz önüne alındığında, kararın mahkeme incelemesine tabi olmasını öngören bu kural akit devletlerinin korunmasını amaçlamaktadır¹²¹⁴. Söz konusu hüküm bir taraftan bir inceleme olasılığının varlığıyla, tahkim sürecinde davranış standartlarını yükseltebilir, diğer taraftan ise, tahkim kararını uygulamak istemeyen yetkili makamlar için bir boşluk haline gelebilecektir¹²¹⁵. Ancak bu hüküm, tahkim kararının geçersiz kılınması için akit devletlerin iç hukuklarında yer almayan bağımsız zeminler oluşturmaktan ziyade, iç hukukta yer alan kurallar gereği,

¹²¹³ Wilkie, J.S. (2015). “Implementation of Arbitration Decisions in Domestic Law”, içinde ed. Lang, M. ve Owens, J. International Arbitration in Tax Matters Volume 2, IBFD, Amsterdam, ss.321-366, s.352.

¹²¹⁴ Gildemeister, a.g.e. s.10.

¹²¹⁵ Gildemeister, a.g.e. s.10.

örneğin hakemlerin tarafsızlığı ve bağımsızlığına ilişkin olarak yapılan usul hatalarının tahkim kararını esastan etkilemesinden dolayı taraf devletlerden birinin mahkemelerince geçersiz kılınan kararın diğer devlet açısından bağlayıcı olmamasını sağlamaya yöneliktir¹²¹⁶.

Kararın geçersiz sayılmasına gerekçe olan usul hatalarıyla ilgili olarak taraf devletlerin iç hukuklarına atıf yapılmıştır. Tahkim kararının mahkemelerce incelenmesi ve geçersiz sayılmasında genellikle hakem heyetinin yetkisizliği, usul kurallarının ağır ihlali, tahkime konu edilen taleplerin ötesinde kararlar (ultra petita) ya da tahkime konu edilen meselelerden biri hakkında karar verilememesidir¹²¹⁷. Benzer şekilde ICSID Sözleşmesi'nde heyetin uygun şekilde oluşturulmadığı, yetki aşımı, heyet üyelerinden birinin rüşvet alması, usule ilişkin kurallardan ciddi sapma ve kararın gerekçelendirilmemesi kararın geçersiz kılınmasına gerekçe teşkil etmektedir¹²¹⁸. Vergi anlaşmalarında yer alan tahkim açısından düşünüldüğünde, yetkili makamlarca seçilen hakemlerden kurulan heyetin yetkisizliği ve usulüne uygun oluşturulmadığına ilişkin bir itiraz yersiz olacaktır¹²¹⁹. Tahkim kararının gerekçelendirilmediği gerekçesiyle yapılabilecek olan itiraz ise yöntemin doğası gereği en iyi son teklif tahkiminde değil, yalnızca bağımsız görüş tahkiminin uygulandığı durumlarda geçerli olabilecektir¹²²⁰.

Tahkim kararının mahkeme incelemesine tabi olup olmaması noktasında hukuki güvenlik ilkesi ile hakkaniyet arasında dengenin gözetilmesi gerekmektedir¹²²¹. Ancak tahkim kararının geçerliliğine, bir devletin mahkemesince verilecek olan karar diğer devlet açısından bağlayıcı olmayacağından, yerel mahkemelerce karar verilmesinden ziyade bu hususta uluslararası bir organın görevli tayin edilmesi daha sağlıklı olacaktır¹²²².

6.5. Tenfiz Edilebilirlik Açısından Değerlendirilmesi

Vergi uyuşmazlıklarında tahkim müessesesi, karşılıklı anlaşma usulüne alternatif bir çözüm yöntemi değil, aksine karşılıklı anlaşma usulünün tamamlayıcı bir parçası olarak tasarlanmıştır. Tahkimde, karşılıklı anlaşma usulü kapsamında üzerinde uzlaşılammış

¹²¹⁶ OECD Model: Commentary on Article 25, General Approach of the Sample Mutual Agreement, para 46.

¹²¹⁷ Desax ve Veit, a.g.e. s.428-429.

¹²¹⁸ Devletler ve Diğer Devletlerin Vatandaşları Arasındaki Yatırım Uyuşmazlıklarının Çözülmesi Hakkında Sözleşme, m.52.

¹²¹⁹ Desax ve Veit, a.g.e. s.429.

¹²²⁰ Rust, A. (2015). "How Final Are Arbitration Decisions", içinde ed. Lang, M. ve Owens, J. International Arbitration in Tax Matters Volume 2, IBFD, Amsterdam, ss.377-385, s.384-385.

¹²²¹ Rust, a.g.e. s.384.

¹²²² Rust, a.g.e. s.382.

meselerin çözüme kavuşturulması amaçlanmaktadır. Bu bağlamda tahkim kararı da kendiliğinden uygulanabilir bir karar değil, karşılıklı anlaşma usulünün bir parçasıdır¹²²³. Mahkemelerce tenfizi gereken ticari tahkim kararlarının aksine, vergi anlaşmalarında yer alan tahkim düzenlemesi yetkili makamlarca uygulanacak bir kararla sonuçlanmaktadır¹²²⁴.

Vergi tahkimi ile ilgili olarak cevaplanması gereken sorulardan biri de sürecin sonunda çözüm önerisi kabul görmeyen devletin buna boyun eğmemesi durumunda kararın tenfiz edilebilirliğidir¹²²⁵. Tahkim uygulaması uluslararası bir anlaşmadan kaynaklanan bir yükümlülük olduğuna göre, bu yükümlülüklerin yerine getirilmesinde Viyana Anlaşmalar Hukuku Sözleşmesi'nin getirdiği kurallar baz alınmalıdır. Buna göre taraflar ahde vefa ve iyi niyet ilkeleri çerçevesinde hareket etmeli ve tahkim kararını uygulayan bir karşılıklı anlaşma ile uyuşmazlığı çözmelidir. Aksi durum bu ilkelerin ihlal edilmesi anlamına gelecektir. Tahkim kararının uygulanması karşılıklı anlaşma usulü içinde mümkün olduğundan tahkim kararlarının tenfizine ilişkin normal kurallardan ziyade bu kararın uygulanması, karşılıklı anlaşma usulünün ülkelerin iç hukukundaki statüsü ile alakalıdır¹²²⁶. Daha açık bir ifade ile vergi anlaşmalarından kaynaklanan tahkim kararlarının tenfiz edilmesine gerek yoktur.

Ancak daha önce akit devletlerin mahkemelerinin kararı tenfiz edilemez biçiminde karara bağlanabileceği belirtilmiştir. Mahkemeler tahkim kararını, anlaşmanın tahkimle ilgili hükmünü ihlal etmesi ya da herhangi bir başka nedenden tenfiz edilemez olarak değerlendirebilecektir¹²²⁷. İlgili mükellefin tahkim kararını uygulayan karşılıklı anlaşmayı reddetme imkanının olduğu göz önünde bulundurulacak olursa, mahkemelerin resen bu hususu değerlendirmeye almayacağı varsayımıyla, tahkim kararına uymakla yükümlü olan, yetkili makamların kararın kendilerine tebliğinden itibaren belli bir süre sınırı içinde ve daha önce açıklanmış olan gerekçelerle mahkemelere bu yönde başvuru yapması gerekecektir.

Kararın uygulanmasına ilişkin olarak, tahkim kararının yerel mahkemelerin nihai kararıyla eşdeğer sayılması gibi anlaşmadan kaynaklanan kurallar geliştirilmesi, yetkili

¹²²³ Gildemeister, a.g.e. s.5-6.

¹²²⁴ UN. Dispute Avoidance and Resolution Handbook (Projected Framework): Chapter 7: Mandatory Dispute Settlement (MDS), s.2.

¹²²⁵ Lennard, a.g.e. s.458.

¹²²⁶ Avery Jones, J. F. (2015). "Arbitration and Publication of Decisions", içinde ed. Lang, M. ve Owens, J. International Arbitration in Tax Matters Volume 2, IBFD, Amsterdam, ss.369-375, s.375.

¹²²⁷ OECD Model: Sample Mutual Agreement on Arbitration, m.11.

makamlarca tahkim kararının uygulanmaması riskini bertaraf edebilecektir¹²²⁸. Nitekim ICSID Sözleşmesi taraf devletlerin, tahkim kararını bu devletlerin yerel mahkemelerince verilmiş nihai karar olarak kabul etmelerini öngörmektedir¹²²⁹. Ancak ne model vergi anlaşmaları ne de AB düzenlemelerinde tahkim kararının uygulanmasını düzenleyen bir hüküm bulunmamaktadır. Yalnızca AB’de Vergi Uyuşmazlıklarının Çözüm Yöntemlerine İlişkin Konsey Direktifi’nde yetkili makamlarca kararın uygulanmaması durumunda mükelleflerin yerel mahkemelere başvurabileceği hüküm altına alınmış bulunmaktadır¹²³⁰. Böyle bir düzenlemenin bulunmaması tahkim sürecinin etkinliğini olumsuz yönde etkilemektedir¹²³¹.

6.6. Gelişmekte Olan Ülkelerin Çekinceleri Açısından

Yukarıda yer alan kaygıların yanı sıra gelişmekte olan ülkelerin sahip oldukları birtakım handikaplar bahsi geçen bu ülkelerin vergi anlaşmalarına tahkim hükmü eklemelerine yönelik ilave kaygılar taşımalarına neden olmaktadır. Gelişmekte olan ülkeler açısından geçerli olacak olan bu ilave kaygıları tahkim sürecinin maliyetleri, tecrübe ve aşinalığın olmaması ile hakemlerin tarafsızlığı olarak sıralamak mümkündür¹²³².

Her ne kadar uluslararası vergi uyuşmazlıklarının çözümünde tahkimin gerçek maliyetlerini yansıtacak -özellikle de bağımsız görüş tahkimi açısından- yeterli tecrübe olmasa da¹²³³ uluslararası yatırım uyuşmazlıkları söz konusu olduğunda tahkimin oldukça maliyetli olabildiği bilinmektedir¹²³⁴. Tahkim esnasında ortaya çıkan maliyetler, benimsenen tahkim yaklaşımı, uyuşmazlığın karmaşıklık düzeyi ve uyuşmazlığa konu tutarın büyüklüğü ile bağlantılı olarak değişkenlik göstermektedir¹²³⁵. Gelişmekte olan ülkeler açısından uyuşmazlığın yerel mahkemeler yoluyla çözümünden daha maliyetli olma ihtimali kaygı oluşturmaktadır¹²³⁶. Gelişmekte olan ülkeler, yargıya başvurulduğunda söz konusu olmayan hakem, sekretarya, seyahat, tesis, organizasyon ve tercüme gibi döviz cinsinden gerçekleştirilen giderlerin genellikle tutarın yarısı olan kendi paylarını karşılamak

¹²²⁸ UN (2016a), a.g.e. s.63.

¹²²⁹ Devletler ve Diğer Devletlerin Vatandaşları Arasındaki Yatırım Uyuşmazlıklarının Çözümlemesi Hakkında Sözleşme, m.54.

¹²³⁰ AB’de Vergi Uyuşmazlıklarının Çözüm Yöntemlerine İlişkin Konsey Direktifi, m.15/4.

¹²³¹ UN (2015), a.g.e. s.38.

¹²³² UN (2015), a.g.e. s.26-37.

¹²³³ UN (2015), a.g.e. s.26.

¹²³⁴ Lennard, a.g.e. s.446.

¹²³⁵ UN (2015), a.g.e. s.26.

¹²³⁶ UN (2015), a.g.e. s.26.

zorundadır¹²³⁷. Model anlaşmalarda ve MLI'da en iyi son teklif yaklaşımın benimsenmiş olmasının bir nedeni de bu yaklaşımın görece maliyet etkin olmasıdır. Ayrıca BM modelinde yer alan yetkili makamlarca belirlenecek tutarın altındaki uyuşmazlıkların tahkime götürülememesi ve de tahkim talebinin taraf devletlerin yetkili makamlarından biri tarafından gerçekleştirilebiliyor olması da gelişmekte olan ülkelerin bu konudaki hassasiyetleri dikkate alınarak geliştirilmiş düzenlemeler olarak değerlendirilebilecektir.

AB düzenlemelerinde model anlaşmalardakinin tersine öncelikli olarak bağımsız görüş tahkimi benimsenmekle birlikte, AB uygulamasında hakemlere ödenecek ücretler ve karşılanacak giderlerin üst sınırları belirlenmiş durumdadır. AB düzenlemeleri için geçerli olan ücret cetvellerinin vergi anlaşması tahkiminde de kullanılabilmesi mümkündür. Bu tür bir yaklaşım maliyetler açısından öngörülebilirlik kazandıracaktır.

Son olarak teknolojinin geldiği nokta itibarıyla, bilgi, belge ve kanıt sunulması, yazışmaların ve tahkim toplantılarının yapılması ile ilgili mükelleflerin bu toplantılara katılmaları ve de gerekli olduğunda çeviri hizmetlerinden faydalanılması gibi tahkim sürecinin sanal ortamlarda gerçekleştirilmesi ortaya çıkması muhtemel birçok maliyeti en aza indirebilecektir.

Gelişmekte olan birçok ülkenin karşılıklı anlaşma usulü ve tahkim konusunda ya hiç ya da çok az tecrübeye sahip olması bir uyuşmazlık çözüm yöntemi olarak tahkimin taraf olunan vergi anlaşmalarında yer almamasına neden olmaktadır¹²³⁸. Birçok ülke uyuşmazlığı ve vergi gelirlerini kaybedecekleri gerekçesiyle yabancı oldukları bu çözüm yöntemine sıcak bakmamaktadır¹²³⁹. Tahkimin gizli yürütülen bir süreç olmasından dolayı, diğer ülkelerin sürece katılan ülkelerin tecrübelerinden faydalanmaları da mümkün olmamaktadır¹²⁴⁰. Bu konuda süreçleri gözeterek bir kurum oluşturularak kapasite geliştirme ve rehberlik sağlanmak suretiyle tecrübe eksikliğinin giderilmesi mümkün olabilecektir¹²⁴¹. Gelişmekte olan ülkelere vergi uzmanlarına eğitimler sağlanarak ve üniversitelerle işbirliği geliştirilerek geleceğe yönelik olarak potansiyel hakem havuzunun genişletilmesi de mümkündür¹²⁴².

¹²³⁷ Lennard, a.g.e. s.447.

¹²³⁸ Turcan, a.g.e. s.286

¹²³⁹ UN (2015), a.g.e. s.31.

¹²⁴⁰ Turcan, a.g.e. s.286

¹²⁴¹ UN (2015), a.g.e. s.32.

¹²⁴² UN (2015), a.g.e. s.32.

Gelişmekte olan ülkelerin taşıdığı kaygıların bir diğeri ise hali hazırda karmaşık vergi uyumsuzluklarının çözümünde yer alabilecek potansiyel hakemlerin sayısının sınırlı olması ve bu hakemlerin bağımsız kişiler olsalar dahi gelişmiş ülkelerde yerleşik olan düşünce yapısı ve uluslararası vergilemeye bakışın etkisinde kalabilecek olmasıdır¹²⁴³. Mevcut potansiyel hakemlerin, gelişmekte olan ülkelerin bakış açıları ve gerçeklerine ve bu ülkelere has zorluklar ile bu zorlukların nasıl çözülebileceğine aşina olmama ihtimali bu ülkelerin tahkime karşı taşıdığı çekincelerin arasında yer almaktadır¹²⁴⁴. Gelişmekte olan ülkeler açısından tarafsızlığın sağlanabilmesi için hakemlerin, bu ülkelerdeki ekonomik ve sosyal durumu ile ilgili bilgi sahibi olması ve bu ülkelerin taraf olduğu uyumsuzlukların olası komplikasyonlarının farkında olması gerekmektedir¹²⁴⁵. Bu bağlamda, BM modelinin hakemlerin seçiminde dosyanın önceki aşamalarında yer almamış olmak kaydıyla akit devletlerin memurlarının dahi hakem olarak atanabilmelerine imkan tanınması, gelişmekte olan ülkelerin yaşadığı bu tür kapasite ve yetişmiş insan kaynağı sorunlarının bir yansımasıdır.

Bu kaygıların bertaraf edilmesi adına, gelişmekte olan ülkelere gelen hakem havuzunun genişletilmesi, potansiyel hakemlerin gelişmekte olan ülkelerin sorun ve öncelikleri konusunda farkındalıklarının artırılması ve yeterli beceri ve tecrübeye sahip hakemlerin bir akreditasyon sistemi ya da herhangi başka bir yol ile tanınırlıklarını arttırmak olası çözüm yollarıdır¹²⁴⁶.

6.7. İnsan Hakları Açısından

İnsan hakları, devletlerin vatandaşları üzerindeki mutlak gücünü sınırlandırdığından vergilendirmenin temel yönlerinden biridir¹²⁴⁷. Vergi anlaşmaları da tıpkı vergi sisteminin diğer parçaları gibi insan hakları normlarına uyumlu olmaktan muaf olmadıklarından, mükelleflerin anlaşma hükümlerinin insan hakları normlarını ihlal ettiği gerekçesiyle yapacakları itirazlara da muhatap olmaması için herhangi bir neden yoktur¹²⁴⁸. Vergi

¹²⁴³ UN. Dispute Avoidance and Resolution Handbook (Projected Framework): Chapter 7: Mandatory Dispute Settlement (MDS), s.7.

¹²⁴⁴ UN (2015), a.g.e. s.33.

¹²⁴⁵ Markham, M. A. (2018). "Litigation, Arbitration and Mediation in International Tax Disputes: An Assessment of Whether This Results in Competitive or Collaborative Relations", Contemporary Asia Arbitration Journal, Cilt:11, Sayı:2, ss.277-304, s.291.

¹²⁴⁶ UN (2015), a.g.e. s.34.

¹²⁴⁷ Baker, P. (2001). "Taxation And Human Rights", GITC Review, Cilt:1, Sayı:1, ss.1-15, s.1.

¹²⁴⁸ Baker, P. (2011). "Double Taxation Conventions and Human Rights", içinde ed. Baker, P. ve Bobbett, C. Tax Polymath: A Life in International Taxation- Essays in Honour Of John F Avery Jones, IBFD, Amsterdam, ss.63-76, s.64.

anlaşmalarından kaynaklanan uyuşmazlıklar devletler arasında gerçekleşeler bile söz konusu uyuşmazlıktan çıkarları etkilenen mükellefler olduğundan insan hakları normlarının bu tür uyuşmazlıkların çözümü açısından da geçerli olması gerekmektedir¹²⁴⁹

İnsan Hakları Evrensel Bildirgesi'nin 1948'de kabul edilmesinin ardından, 1950'lerde Avrupa¹²⁵⁰, 1970'lerde Amerika¹²⁵¹ ve 80'lerde Afrika¹²⁵² olmak üzere üç büyük bölgesel insan hakları sistemi geliştirilmiş ayrıca 1976'da ise Birleşmiş Milletler'in Kişisel ve Siyasal Haklar Uluslararası Sözleşmesi yürürlüğe girmiştir¹²⁵³. Birleşmiş Milletler'in geliştirdiği ve de bölgesel olan sözleşmeler, insan haklarının korunmasına ilişkin olarak son derece benzer düzenlemeler içermektedir¹²⁵⁴. Hem Türkiye'nin taraf olması hem de sözleşmenin uygulanmasını denetleyen ve içtihat oluşturan Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi'nin (AİHM) varlığından, ilerleyen açıklamalar Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi (AİHS) baz alınarak yapılacaktır.

Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi'nde yer alan haklar arasından; Sözleşme'nin 6, 8 ve 14. maddelerinde yer alan adil yargılanma, özel ve aile hayatına saygı hakları ile ayrımcılık yasağı ve ilk protokolün 1. maddesinde yer alan mülkiyetin korunması vergi anlaşmaları ile ilişkilendirilebilecektir¹²⁵⁵. Bunlar arasından beraberinde getirdiği birçok bileşeni ile birlikte adil yargılanma ile özel ve aile hayatına saygı hakları, uluslararası vergi uyuşmazlıklarının çözümünde doğrudan etki eden haklar olarak öne çıkmaktadır¹²⁵⁶.

Adil yargılanma hakkı, Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi'nin 6. maddesinde yer almaktadır. İlgili maddeye göre¹²⁵⁷:

“Herkes davasının, medeni hak ve yükümlülükleriyle ilgili uyuşmazlıklar ya da cezai alanda kendisine yöneltilen suçlamaların esası konusunda karar verecek olan, yasayla

¹²⁴⁹ Maradey, I. (2018). “Arbitration and Human Rights”, içinde ed. Majdanska, A. ve Turcan, L. OECD Arbitration in Tax Treaty Law, Linde Verlag, Wien, ss.593-612, s.594.

¹²⁵⁰ 1953 yılında yürürlüğe giren Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi, <https://www.echr.coe.int/Pages/home.aspx?p=basictexts&c=Erişim:01.06.2020>.

¹²⁵¹ 1978 yılında yürürlüğe giren Amerikan İnsan Hakları Sözleşmesi, <http://www.oas.org/en/iachr/mandate/what.asp> Erişim:01.06.2020

¹²⁵² 1986 yılında yürürlüğe giren Afrika İnsan ve Halkların Hakları Sözleşmesi, <https://www.achpr.org/history> Erişim: 01.06.2020

¹²⁵³ Perrou, K. (2014). Taxpayer Participation in Tax Treaty Dispute Resolution, IBFD, Amsterdam, s.112-115.

¹²⁵⁴ Baker (2011), a.g.e. s.64.

¹²⁵⁵ Baker (2011), a.g.e. s.66-67, Brokelind, C. (2011). “The Role of the EU in International Tax Policy and Human Rights Does the EU Need a Policy on Taxation and Human Rights”, içinde ed. Kofler, G. Maduro, M. P. ve Pistone P. Human Rights and Taxation in Europe and the World, IBFD, Amsterdam, ss.113-128, s.116-117.

¹²⁵⁶ Maradey, a.g.e. s.604.

¹²⁵⁷ Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi, m.6.

kurulmuş, bağımsız ve tarafsız bir mahkeme tarafından, kamuya açık olarak ve makul bir süre içinde görülmesini isteme hakkına sahiptir...”

Sözleşmenin ilgili maddesinin lafzından söz konusu güvencenin medeni hak ve yükümlülükler ile ceza hukukunu kapsadığı anlaşılmaktadır. AİHM, vergi yükümlülüğünün tespitini, kamu hukukunun bir parçası olmasından dolayı idare hukukuna ilişkin uyuşmazlıkların anlaşma metni hazırlanırken kasıtlı olarak kapsam dışında tutulduğu gerekçesiyle adil yargılanma hakkı kapsamında değerlendirmemiştir¹²⁵⁸. Ancak mahkemenin bu kararı sonrası oluşan içtihadı, fazla ödenen verginin iadesine ve tarhiyat işleminin iptaline ilişkin medeni haklar ve yükümlükler kapsamındaki tazminat talepleri, sosyal güvenlik katkı payı ödemeleri ve vergi cezalarına ilişkin verilen kararlarla aşınmış durumdadır¹²⁵⁹. Doğrudan verginin kendisi üzerine olan uyuşmazlıklar bu madde kapsamına girmeseler de vergiler ve ilave ödemelerle ilgili iç hukuktaki işlemler, 6. madde kapsamında başvuran aleyhindeki bir suç isnadını tespit ettiği ölçüde AİHM’in yetkisine girmektedir¹²⁶⁰.

Karşılıklı anlaşma usulü, vergi ve bu vergiye ilişkin cezaların tespit edildiği yargılama öncesi bir süreç olarak değerlendirilebileceğinden AİHS’in adil yargılanma hakkını güvence altına alan maddesinin kapsamına girmektedir¹²⁶¹. Karşılıklı anlaşma usulü iç hukukta yargı yoluna başvuruya nazaran, ihtiyari ve ilave bir uyuşmazlık çözüm yöntemi olarak değerlendirildiğinde ise, adil yargılanma hakkı mahkemeler yoluyla korunacağından, karşılıklı anlaşma usulünün adil yargılanma hakkı ile olan bağının zayıfladığı ya da bu hak kapsamında değerlendirilemeyeceği öne sürülebilecektir¹²⁶². Ancak transfer fiyatlandırmasına ilişkin karşı düzeltmeler ya da çifte mukimlik gibi bazı konularda karşılıklı anlaşma usulünün yegane çözüm yolu haline gelebilmektedir¹²⁶³. Dahası devlet tarafından

¹²⁵⁸ Baker (2011), a.g.e. s.68. Söz konusu karar Ferrazzini V. Italy application number 44759/98,

¹²⁵⁹ Baker, P. (2001). “Should Article 6 ECHR (Civil) Apply to Tax Proceedings?”, Intertax, Cilt:29, Sayı:6/7, ss. 205-211, s.209-210. Söz konusu kararlar: Editions Periscope v France (Application no. 11760/85), The Building Societies case (Application no. 21319/93), DC v Italy (Application no. 13120/87), Filippello v Italy (Application no. 25564/94), Schouten & Meldrum v Netherlands (Application no. 19005/91), Bendenoun v France Application No. 12547/86 (1994), Georgiou v United Kingdom (Application no. 40042/98).

¹²⁶⁰ Maisto, G. (2011). “The Impact of the European Convention on Human Rights on Tax Procedures and Sanctions with Special Reference to Tax Treaties and the EU Arbitration Convention”, içinde ed. Kofler, G. Maduro, M. P. ve Pistone P. Human Rights and Taxation in Europe and the World, IBFD, Amsterdam, ss.373-396, s.374.

¹²⁶¹ Maisto, a.g.e. s.388.

¹²⁶² Baker, P. (2015). “Establishing a New International Framework”, içinde ed. Lang, M. ve Owens, J. International Arbitration in Tax Matters Volume 2, IBFD, Amsterdam, ss.467-479, s.468, Maisto, a.g.e. s.389.

¹²⁶³ Baker (2015), a.g.e. s.469.

sunulan tüm çözüm yollarının insan hakları normlarına uymak zorunda olduğu gerçeği göz ardı edilmemelidir¹²⁶⁴.

Tahkim hükmü olmaksızın karşılıklı anlaşma usulünde, adil yargılanma hakkı kapsamında mahkemeye başvuru hakkından, bağımsız ve tarafsız mahkemeden, silahların eşitliği ilkesinden ve makul bir süre içinde karar verilmesi hatta bir karar verilmesinin kesinliğinden dahi söz etmek mümkün olmayacağından, tek başına karşılıklı anlaşma usulü adil yargılanma hakkının korunmasını sağlamaktan oldukça uzaktır¹²⁶⁵. Nitekim BEPS'in 14. Eylem Planı kapsamında vergi anlaşmalarından kaynaklanan uyuşmazlıklar için, etkin, verimli ve kısa sürede çözümünün sağlanabilmesi için asgari standartlar geliştirilmiştir¹²⁶⁶. Bu asgari standartların bileşenlerinden mükelleflerin karşılıklı anlaşma usulüne başvuru imkanlarının genişletilmesi ve ortalama iki yıllık süre içinde karşılıklı anlaşma usulü kapsamında uyuşmazlıkların çözülmesinin hedeflenmesi doğrudan adil yargılanma hakkının korunması ile ilişkilendirilebilecektir.

Karşılıklı anlaşma usulünün tamamlayıcı olarak tahkim uygulaması ise adil yargılanma hakkı bağlamında var olan sorunların tamamını çözmemekle birlikte en azından uyuşmazlıkların çözümünde kesinlik sağlanması ve bu çözümün makul süreler içinde temin edilmesini mümkün kılmaktadır¹²⁶⁷. Tahkim uygulamasında mükellefe tanınan sürece katılım imkanı, heyet önünde dinlenme, duruşmalarda bulunma ve hukuki yardım alma haklarının korunmasına da hizmet etmektedir¹²⁶⁸. Ancak tahkim heyeti, her ne kadar hukuk kuralları temelinde öngörülen bir şekilde uyuşmazlık çözümüne ilişkin nihai karar vermek suretiyle yargısal bir fonksiyon yerine getirse de heyetin oluşum biçiminden hareketle bağımsız mahkeme olma özelliği taşımadığından mahkemeye başvuru hakkını tam olarak karşılamamaktadır¹²⁶⁹.

Uluslararası vergi uyuşmazlıklarıyla ilişkilendirilebilecek diğer bir hak ise mahremiyettir. Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi'nin "Özel ve Aile Hayatına Saygı" başlıklı 8. maddesi mahremiyetle ilgilidir. İlgili maddeye göre¹²⁷⁰:

¹²⁶⁴ Baker (2015), a.g.e. s.469.

¹²⁶⁵ Baker (2015), a.g.e. s.469-470.

¹²⁶⁶ OECD (2015), a.g.e. s.13-28.

¹²⁶⁷ Baker (2015), a.g.e. s.470.

¹²⁶⁸ Perrou (2014), a.g.e. s.181.

¹²⁶⁹ Perrou (2014), a.g.e. s.190-194.

¹²⁷⁰ Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi, m.8.

“Herkes özel ve aile hayatına, konutuna ve yazışmasına saygı gösterilmesi hakkına sahiptir.

Bu hakkın kullanılmasına bir kamu makamının müdahalesi, ancak müdahalenin yasayla öngörülmüş ve demokratik bir toplumda ulusal güvenlik, kamu güvenliği, ülkenin ekonomik refahı, düzenin korunması, suç işlenmesinin önlenmesi, sağlığın veya ahlakın veya başkalarının hak ve özgürlüklerinin korunması için gerekli bir tedbir olması durumunda söz konusu olabilir.”

İlk aşamada vergi anlaşmalarında yer alan bilgi değişimine ilişkin hükümler bu hakla bağlantılı olmakla birlikte¹²⁷¹ uyuşmazlık çözüm yöntemleri de bu süreçlere mükelleflerin kişisel bilgileri ve ticari sırları dahil olduğundan bu hakkın korunması ile ilişkilendirilebilecektir¹²⁷².

Uluslararası vergi uyuşmazlıklarının çözümünde tahkim uygulaması yer alan tüm düzenlemelerde, mahremiyetin korunması ile ilgili hükümler yer almaktadır. Bu bakımdan hakemlerin tahkim sürecinde elde ettikleri bilgiler sır mahiyetindedir ve bu mahremiyetin ihlali durumunda yaptırımlar söz konusu olmaktadır. Tahkim kararının mahkemelerce tenfiz edilemez bulunması durumunda dahi, sürecin maliyetler ve mahremiyet hariç olmak üzere hiç gerçekleştirilmemiş kabul edileceği hüküm altına alınmıştır. Bir diğer husus ise süreç sonunda tahkim kararının yayımlanmasının tarafların rızasına bağlanmış olmasıdır. Tüm tarafların rızasının olması halinde bile mükelleflerin kimliklerini açık edecek her türlü bilgi çıkartılmak suretiyle karar yayımlanabilmektedir. Daha önce belirtildiği üzere bu durum içtihat oluşmasının önünde engel teşkil etse de diğer yandan mahremiyetin korunmasına hizmet etmektedir.

Son olarak üzerinde durulması gereken nokta, AİHS Ek 1 No’lu Protokol’ün 1. maddesinde yer alan “mülkiyetin korunması” hakkıdır. İlgili maddeye göre¹²⁷³:

“Her gerçek ve tüzel kişinin mal ve mülk dokunulmazlığına saygı gösterilmesini isteme hakkı vardır. Bir kimse, ancak kamu yararı sebebiyle ve yasada öngörülen koşullara ve uluslararası hukukun genel ilkelerine uygun olarak mal ve mülkünden yoksun bırakılabilir.

¹²⁷¹ Baker (2011), a.g.e. s.69-70.

¹²⁷² Maradey, a.g.e. s.604.

¹²⁷³ İnsan Hakları ve Temel Özgürlüklerin Korunmasına İlişkin Sözleşme’ye Ek Protokol No.1, m.1.

Yukarıdaki hükümler, devletlerin, mülkiyetin kamu yararına uygun olarak kullanılmasını düzenlemek veya vergilerin ya da başka katkıların veya para cezalarının ödenmesini sağlamak için gerekli gördükleri yasaları uygulama konusunda sahip oldukları hakka hâlel getirmez.”

Söz konusu maddede gerçek ve tüzel kişilerin mülkiyet hakları garanti altına alınmakta ve belirli şartlara bağlanmak suretiyle, mülkiyete devlet müdahalesinin sınırları belirlenmektedir¹²⁷⁴. Nitekim AİHM vergilendirme işlemini mülkiyet hakkına müdahale olarak değerlendirdiği görülmektedir¹²⁷⁵. Vergi anlaşmaları da mükelleflerin çifte vergilendirme durumunda kaybedecekleri mülkiyeti korumayı amaçlamaktadır¹²⁷⁶. Bu anlaşmaların yanlış yorumlanması ya da uygulanmasından dolayı ortaya çıkan uyuşmazlıklar nedeniyle mükelleflerin fazla vergi ödemek durumunda kalmaları da mülkiyetin korunması hakkını ihlal etmektedir. Şöyle ki, vergi anlaşmaları düzenledikleri konularda uygulanacak hukuk kuralını gösterdiğinden ve de ulusal yasaların önünde yer aldıklarından, anlaşma hükümlerine aykırı vergilendirme işlemi AİHS Ek 1 No’lu Protokol’ün 1. maddesinde yer alan “*yasalarda öngörülen koşullara göre*” kuralına aykırılık teşkil etmektedir. Bu açıdan yukarıda açıklanan adil yargılanma hakkı ile bağlantılı olarak bahsi geçen uyuşmazlıklar bakımından mevcut çözüm yöntemlerinin etkinliğinin artırılması mülkiyetin korunmasına hizmet edecektir.

6.8. Mükellef Hakları Açısından

Mükellef hakları kavramı, insan haklarının vergi hukuku alanındaki izdüşümü olduğundan¹²⁷⁷, vergi anlaşmaları söz konusu olduğunda uygulanabilecek yukarıda izah edilen haklar çerçevesinde değerlendirilmelidir. Bu açıdan uluslararası vergi uyuşmazlıklarının çözüm yöntemleri bağlamında mükelleflerin sahip oldukları haklar; adil yargılanma ile özel ve aile hayatına saygı haklarının çatısını oluşturduğu, sürece katılım hakkı, bağımsız, tarafsız ve yetkin yargı ve mahremiyet haklarıdır¹²⁷⁸. Tahkim, karşılıklı

¹²⁷⁴ Bozdoğan, M. N. (2012). “Mülkiyet Hakkına Haksız Bir Müdahale, İptali ve Yeni Hukuki Zemin: Fazla veya Yersiz Tahsil Edilen Vergilerin İadesinde Süre Sorunu”, Maliye Dergisi, Sayı:162, ss.219-237, s.227.

¹²⁷⁵ Bu yöndeki AİHM kararlarına ilişkin örnekler için bkz. Bozdoğan, a.g.e. s.227-230.

¹²⁷⁶ Baker (2011), a.g.e. s.74.

¹²⁷⁷ Yaltı, B. (2006). Vergi Yükümlüsünün Hakları, Beta Basım A.Ş. İstanbul, s.3-7.

¹²⁷⁸ Pereria, C. L. (2018). “Arbitration in International Tax Law and Taxpayers’ Rights: A comparative and critical approach” içinde ed. Majdanska, A. ve Turcan, L. OECD Arbitration in Tax Treaty Law, Linde Verlag, Wien, ss.493-519, s.500.

anlaşma usulünün bir parçası olduğundan, mükelleflerin karşılıklı anlaşma usulü çerçevesinde sahip oldukları haklar tahkim için de geçerli olacaktır.

Mükelleflerin sürece katılmaları, tahkim talep etme hakkı, görev belgesinin düzenlenmesine katılım, kanıt ve bilgi sunma ile temsil edilme haklarını kapsamaktadır¹²⁷⁹. Bunların yanında tahkim kararını kabul ya da reddetme hakkı da mükelleflerin sürece katılmaları doğrultusunda değerlendirilebilecektir¹²⁸⁰. Mükelleflerin uyuşmazlık çözüm sürecine katılımdan dışlanmış olmaları, karşılıklı anlaşma usulüne yöneltilen başlıca eleştirilerden biridir. Karşılıklı anlaşma usulünün bir parçası olarak tahkimde de süreç devletler arası olarak devam etmekle birlikte mükelleflerin esasında taraf olmadıkları bu sürece katılmaları karşılıklı anlaşma usulüne nazaran daha fazladır.

Tahkim talebi, OECD modeli, Çok Taraflı Anlaşma ve AB'de Vergi Uyuşmazlıklarının Çözüm Yöntemlerine İlişkin Konsey Direktifi'nde mükellef tarafından gerçekleştirilirken, BM modelinde yetkili makamlardan biri tarafından gerçekleştirilmektedir. AB Tahkim Anlaşması'nda ise tahkim belirli bir sürenin sonunda otomatik olarak başlatılan bir süreç olduğundan tahkim talebinden söz etmek mümkün değildir. Kanaatimizce aksi halde ortaya çıkacak çifte vergilendirme sorunundan doğrudan etkilenen mükelleflerin, bir taraf olarak tahkimde yer almasalar bile, tahkim talebinde bulunarak süreci başlatma imkanlarının olması mükellef haklarının korunması açısından daha yerinde bir yaklaşımdır.

Görev belgesinin oluşturulması hususunda yalnızca OECD modelinde mükellefe ikincil bir rol verilirken, BM modeli ve Vergi Uyuşmazlıklarının Çözüm Yöntemlerine İlişkin Konsey Direktifi'nde bu yetkinin taraf devletlerde olduğu belirtilmiş, Çok Taraflı Anlaşma ve AB Tahkim Anlaşması'nda ise bu konuda bir hüküm bulunmamaktadır¹²⁸¹. OECD modelinde yer verilmiş olan ikincil rol ise geçici görev belgesi oluşumuna katılmak suretiyle tıkanan sürecin işlemlerini sağlamaya yöneliktir¹²⁸².

Uyuşmazlığın çözümüne ilişkin bilgi ve belge sunmak mükelleflerin yalnızca hakkı değil, aynı zamanda da sorumluluğudur¹²⁸³. Model vergi anlaşmalarında tahkime başvuru yapılabilmesi için karşılıklı anlaşma usulü kapsamında geçmesi gereken sürelerin

¹²⁷⁹ Pereira, a.g.e. s.505-508.

¹²⁸⁰ Pistone, a.g.e. s.270.

¹²⁸¹ Pereira, a.g.e. s.507.

¹²⁸² Perrou (2014), a.g.e. s.174.

¹²⁸³ Pereira, a.g.e. s.507.

hesaplanmasında, mükellefçe dosyanın incelenebilmesi için gerekli olan tüm bilgi ve belgelerin yetkili makamlara sunulduğu tarih baz alınmaktadır. Dahası yetkili makamların ilave ya da belge talep etmeleri durumunda sözü geçen süre istenilen ilave belgelerin yetkili makamlara sunulduğu tarihten itibaren başlamaktadır. Ayrıca bağımsız görüş tahkiminin tercih edildiği durumda mükelleflerin bizzat ya da temsilcileri yoluyla tahkim heyetine görüşlerini sunması da mümkündür. AB uygulaması ise görece farklı bir yaklaşım benimsemektedir. Bilgi, belge ve görüş iletilmesi danışma kurulunun talep etmesi durumunda ortaya çıkan bir yükümlülük olmaktadır. Yöntemin doğası gereği bağımsız görüş tahkiminin benimsendiği durumlarda hakemlerin ve yetkili makamların rızasının bulunması durumunda ilgili mükelleflerin bizzat ya da temsilcileri aracılığıyla tahkim heyetinin huzuruna çıkması ve sözlü olarak sunum yapılması da mümkündür.

Son olarak AB Tahkim Anlaşması hariç olmak üzere, tahkim kararının uygulanabilmesi ilgili mükellefin kararı kabul etmesi ve başvurabileceği kanun yollarından feragat etmesi ile mümkündür. Bu durumun mükellefler adına süreç üzerinde bir nebze kontrol sağladığı ileri sürülebilecektir. Ancak mükelleflere tanınmış olan bu hak tahkime özgü olarak yeni geliştirilmiş bir unsur değildir. Tahkim olmaksızın yürütülen karşılıklı anlaşma usulünde de varılan anlaşmanın uygulanabilmesi mükellefin kabulüne bağlıdır.

Bağımsız, tarafsız ve yetkin yargılanma hakkı ise içinde; hakemlerin atanması, yetkinliği, bağımsız ve tarafsızlıklarını kapsamaktadır¹²⁸⁴. Vergi anlaşmalarının uygulanması ya da yorumlanması noktasında ortaya çıkan uyuşmazlıkların çözümünde tahkim uygulaması öngören tüm düzenlemelerde hakemlerin seçimi, yetkili makamlara bırakılmıştır ve mükelleflerin bu sürece müdahaleleri mümkün değildir¹²⁸⁵. Öngörülen süre zarfında yetkili makamlarca hakem tayin edilememesi durumuyla sınırlı kalmak üzere, mükellefler, model anlaşmalarda OECD ve BM'nin yetkilileri ya da Vergi Uyuşmazlıklarının Çözüm Yöntemlerine İlişkin Konsey Direktifi özelinde yerel mahkemelere başvurarak hakem atanması hususunda gereğinin yapılmasını talep edebilmektedir. Görev belgesinin oluşturulmasındakine benzer şekilde burada da mükelleflerin müdahil olmaları asli bir unsur değil, ancak tıkanan sürecin rayına oturtulmasına yöneliktir¹²⁸⁶.

¹²⁸⁴ Pereira, a.g.e. s.509.

¹²⁸⁵ Pereira, a.g.e. s.510.

¹²⁸⁶ Perrou (2014), a.g.e. s.174.

Uyuşmazlık çözüm sürecine dahil olan kişilerin ilgili alanda uzman ve deneyimli kişiler olması isabetli kararlar verilmesi açısından önem arz etmektedir. Ancak uygulamada hakemlerin taşınması gereken özelliklere ilişkin kurallar, tahkim öngören düzenlemelerde birbirinden farklılaşmaktadır. Örneğin, OECD modeli ve MLI hakem olarak atanacak kişilerin uluslararası vergilendirme konularında uzmanlığı ya da tecrübesi bulunmasını gerektirirken, BM modeli, hakemlerin taşınması gereken özellikler konusunda taraflara serbesti tanınmasının herkesin çıkarına olacağı görüşünü benimseyerek dosyanın daha önceki safhalarında yer alamamış olan herkesin hakem olarak atanabilmesine imkan tanımaktadır. Ancak BM modelinde, heyet başkanının, uluslararası vergi uyuşmazlıklarının yanında tahkim sürecinde ortaya çıkabilecek çeşitli sorunlarla ilgili tecrübeli olması beklenmektedir.

Hakemlerin bağımsız ve tarafsızlığı, tahkim sürecinin hassas noktalarından biridir¹²⁸⁷. Tahkim süreci öngörülmüş olan tüm düzenlemeler hakemlerin bağımsız ve tarafsızlığına yapılmış vurgular barındırmakla birlikte bunun gereklilikleri hakkında farklı yaklaşımlar benimsemiş durumdadır. Örneğin OECD modeli ve Çok Taraflı Anlaşma'da hakemlerin, anlaşmaya taraf olan devletlerin yetkili makamları, vergi idareleri, maliye bakanlıkları ve tahkim talebinde bulunan mükellef ile danışmanlarından bağımsız kimseler olması gerekirken, BM modelinde dosyanın önceki aşamalarında görev almamış olmak kaydıyla taraf devletlerin memurları bile hakem olarak atanabilmektedir. Ancak BM modeli hakemlerin atanmalarından önce bağımsız ve tarafsızlıklarına ilişkin haklı şüphelere yol açabilecek koşulların bulunmadığı ve eğer böyle bir durum ortaya çıkarsa derhal yetkili makamlara bildireceklerine dair yazılı beyanda bulunulmasını gerektirmektedir. Ayrıca OECD modelinde, tahkim süreci tamamlandıktan sonra dahi hakemlerin bağımsız ve tarafsızlıklarını zedeleyecek durumlardan kaçınmak zorunluluğu bulunmaktadır¹²⁸⁸.

AB düzenlemelerinde benimsenen yaklaşım ise yetkili makamların karşılıklı anlaşması ile belirlenecek olan hakemlerin bağımsız ve tarafsızlık şartlarını sağlayacak olması üzerinedir¹²⁸⁹. Ancak bilindiği üzere yetkili makamların karşılıklı anlaşma sağlayamaması durumunda danışma kurulunda görev yapacak kimseler bağımsız kişiler listesinden kura ile seçilmektedir. Böyle bir durum söz konusu olduğunda ise yetkili makamlar, uyuşmazlığa taraf vergi idareleri ya da ilgili mükellefle ilişkili kişiler ile

¹²⁸⁷ Perreira, a.g.e. s.511.

¹²⁸⁸ OECD Model: Commentary on Article 25, General Approach of the Sample Mutual Agreement, para. 17.

¹²⁸⁹ Perreira, a.g.e. s.512.

objektifliği hususunda yeterli garanti sunamayan kişilerin ve profesyonel vergi danışmanlığı yapan kişilerin hakem olarak atanmalarına itiraz edebilmektedir.





7. SONUÇ

Küreselleşme ve teknolojik gelişmelerin etkisiyle geçtiğimiz yüzyılda uluslararası ekonomik ilişkiler artmış sermaye, işgücü, mal ve hizmetler uluslararası nitelik kazanmıştır. Birden fazla devlette gerçekleştirilen ekonomik faaliyetler, devletlerin vergilendirme yetkilerinin çakışmasına ve çifte vergilendirme sorununun ortaya çıkmasına neden olmuştur. Bu sorunun çözülebilmesi için devletler, tek taraflı olarak kendi mevzuatlarında düzenlemeler yapmak ya da iki veya çok taraflı vergi anlaşmaları imzalamak yollarını tercih etmektedir. Vergi anlaşmaları, devletlerin vergilendirme yetkilerinden karşılıklı olarak ödün vermeleri temelinde imzalanan uluslararası anlaşmalardır.

Çifte vergilendirme sorununun ciddiyeti ve bu sorunun aşılmasında vergi anlaşmalarının önemi uluslararası kuruluşlarca da kabul görmüş, böylelikle Birleşmiş Milletler, OECD, Avrupa Birliği gibi uluslararası ve uluslararası örgütlerin bu konuda yürüttükleri çalışmalar, ikili doğaları gereği hem uluslararası vergi hukukuna kaynak olan hem de devletlerin iç hukukunun parçası olan vergi anlaşmalarının hazırlanmasında yol gösterici olacak model vergi anlaşmaları ve AB özelinde direktiflerin ortaya çıkmasına yol açmıştır. Devletler, çıkarları doğrultusunda vergi anlaşmaları politikalarını şekillendirirken ve bu bağlamda anlaşma yaparken temel aldıkları modelin özünden çeşitli sapmalar kaçınılmaz olarak ortaya çıkmaktadır.

1970’li yıllardan itibaren vergi anlaşmaları imzalamaya başlamış olan Türkiye’nin 2019 yılı itibarıyla taraf olduğu 93 ve yürürlükte olan 85 adet anlaşmayla oldukça geniş bir vergi anlaşmaları ağı bulunmaktadır. Uluslararası anlaşmaların iç hukuk bakımından uygulanabilmesi noktasında monist yaklaşımı benimsemiş olan Türkiye’de Anayasanın 90. maddesinin 5. fıkrası ile kanun hükmünde kabul edilen bu anlaşmaların temel hak ve hürriyetlere ilişkin olanlarıyla kanunların çatışması durumunda, anlaşma hükümlerinin geçerli olacağı düzenlenmiştir. Kanaatimizce vergi anlaşmaları da temel hak ve özgürlüklere ilişkin anlaşmalar olduğundan kanunlarla çatışması durumunda anlaşma hükümleri geçerli olacaktır. Anayasada uluslararası anlaşmalar ile iç hukuk arasındaki hiyerarşiyi belirten böyle bir hüküm bulunmasa dahi, anlaşmaların *lex specialis* özelliğinden dolayı, düzenledikleri konuya ilişkin çıkabilecek uyumsuzluklarda yine de anlaşma hükümlerinin esas alınması gerektiği görüşündeyiz.

Uluslararası hukuk bağlamında ise vergi anlaşmaları da tıpkı tüm diğer uluslararası anlaşmalar gibi Viyana Anlaşmalar Hukuku Sözleşmesi’nde yer alan ilkelere tabidir. Bu

bağlamda anlaşmaların ahde vefa ilkesi gereği iyi niyet çerçevesinde uygulanmaları gerekmektedir. Yine aynı ilkeler gereği, devletler bir anlaşmada yer alan yükümlülüklerini yerine getirmemek için iç hukuklarını gerekçe olarak gösteremezler.

Anlaşmaların doğru biçimde uygulanabilmesi, anlaşmayı uygulayacak olan akit devletlerin vergi idareleri ve mahkemeleri tarafından doğru biçimde anlaşılmasına bağlıdır. Bu bağlamda anlaşma hükümlerinin anlamının ortaya çıkartılması olarak tanımlanabilecek olan yorum, büyük önem kazanmaktadır. Benzer şekilde anlaşma hükümlerinin yorumlanması da VAHS'nin ilgili maddelerinde yer alan kurallar çerçevesinde yapılmalıdır. Buna göre metodolojik anlamda iç hukukta geçerli olan yorum yöntemleri kullanılarak, anlaşma hükümleri bir bütün olarak konu ve amacının ışığında iyi niyetle yorumlanacaktır. Anlaşmalar yorumlanırken bir bütün olarak anlaşmanın kendisi ve tamamlayıcı metinlerle birlikte ele alınması genel yorum kuralıyken, yardımcı yorum araçları olarak anlaşmanın yapılma şartları ve hazırlık çalışmaları da yorumlama faaliyetinde kullanılabilmektedir. Vergi anlaşmalarının yorumlanması söz konusu olduğunda anlaşma metninin yanında model anlaşmaların hükümlerinin açıklandığı şerhleri de yorum açısından büyük önem taşımaktadır. Son olarak model vergi anlaşmalarında, karşılıklı anlaşma usulünün anlaşmaların yorumlanmasında ortaya çıkan güçlükler için kullanılabileceği ve yetkili makamların anlaşmanın yorumlanması üzerine karşılıklı anlaşmaya varabilecekleri hüküm altına alınmıştır.

Uluslararası uyuşmazlık öğretide geniş kabul gören tanımıyla, hukukun bir noktası üzerindeki anlaşmazlık olarak ele alındığında, uluslararası vergi uyuşmazlıkları, uluslararası vergi hukukuna kaynak teşkil eden vergi anlaşmalarının yorumlanması ve uygulanmasında ortaya çıkan anlaşmazlıklardır. Vergi anlaşmalarına ilişkin olarak ortaya çıkmakta olan uyuşmazlıklar, kaynağını akit devletlerinin vergi idarelerince olguların farklı değerlendirilmesi, anlaşma hükümlerinin farklı yorumlanması, anlaşmada boşluklar bulunması ve ilişkili şirketlerin matrahlarının ayarlanmasına yönelik anlaşmazlıklardan almaktadır.

Uluslararası vergi uyuşmazlıklarının çözümünde kullanılan yöntemler, karşılıklı anlaşma usulü ve onun tamamlayıcı bir parçası olarak tahkimdir. Karşılıklı anlaşma usulü, uzun dönem model vergi anlaşmalarında yer alan yegane uyuşmazlık çözüm yöntemi olmuş tahkim ise fikren eski olmakla birlikte hayata geçirilebilmesi görece yeni olan öncesinde yalnızca sınırlı sayıda vergi anlaşmasında kendine yer bulabilmiş bir uygulamadır.

Karşılıklı anlaşma usulü, esasında uluslararası uyuşmazlıkların barışçıl çözüm yöntemlerinden olan görüşme karakteristiğindedir. Anlaşmaya taraf olan devletlerin yetkili makamlarının informal görüşmeler vasıtasıyla, söz konusu uyuşmazlığa ilişkin ortaklaşa kabul edilecek bir yorum üretmek ya da tarafların çıkarlarının uzlaştıran bir yol olarak çözüm sağlamaya çalışmaktadır. Karşılıklı anlaşma usulü, anlaşma hükümlerine aykırı vergilendirme işlemine maruz kaldığı ya da kalacağı gerekçesiyle mükelleflerin yetkili makama başvurusu üzerine ya da anlaşmanın uygulanmasında ve yorumlanmasında ortaya çıkan güçlükleri aşmak veya anlaşmada yer alan boşluklardan kaynaklanabilecek çifte vergilendirmenin önlenmesi için birbirleriyle istişare etmek adına yetkili makamlar tarafından başlatılabilmektedir.

Mükellefin başvurusu üzerine başlatılan karşılıklı anlaşma usulü için, başvuruyu alan yetkili makam öncelikle başvuruyu incelemekte ve mümkünse alacağı tek taraflı bir önlem ile sorunu çözmektedir. Bu noktada süreç, iç hukuk bakımından hata düzeltme başvurusu niteliğindedir. Bunun mümkün olmadığı durumda da ise diğer devletin yetkili makamıyla irtibata geçerek sürecin iki taraflı olan aşamasını başlatmaktadır. Karşılıklı anlaşma usulünün yapısı gereği yetkili makamların uyuşmazlığı çözmekten ziyade çözüm için çaba sarf etme yükümlülüğü altında olması, karşılıklı anlaşma usulüne yöneltilecek eleştirilerin temelini oluşturmaktadır. Tarafların bir uluslararası anlaşmayı uygularken iyi niyet ilkesi çerçevesinde hareket etme yükümlülüğü olsa da uygulamada çeşitli sebeplerden süreç çözümsüz kalabilmektedir. Dahası anlaşmalarda karşılıklı anlaşma usulünün tamamlanması için bir süre sınırı öngörülmediğinden uzun yıllar boyunca çözümsüz kalan uyuşmazlıklar ortaya çıkabilmektedir. Nitekim, BEPS'in ilgili eylem planında, karşılıklı anlaşma usulü kapsamında ortalama 24 aylık bir sürede uyuşmazlıkların çözüme ulaştırılması hedeflenmektedir.

Karşılıklı anlaşma usulü, anlaşmaya taraf olan devletlerin yetkili makamları arasında gerçekleştirilen bir süreç olduğundan, mükelleflerin rolü ve sürece aktif katılımları son derece sınırlıdır. Böylelikle karşılıklı anlaşma usulü çözümü garanti etmeyen, mükellef açısından yeterli hukuki koruma sağlamaktan uzak bir müessese görüntüsü vermektedir. Bu durum insan hakları ve bu hakların vergi hukukundaki izdüşümü olan mükellef hakları bağlamında değerlendirildiğinde, hakların yeterli ölçüde korunamaması anlamına gelmektedir.

Vergi anlaşmalarının uygulanması ya da yorumlanmasından kaynaklanan uyuşmazlıkların çözümünde kullanılabilecek bir diğer yöntem ise tahkimdir. Uyuşmazlıkların tarafsız üçüncü kişilerce çözülmesi olarak özetlenebilecek olan tahkim müessesesi, antik çağlardan beri gerek kamu hukuku gerekse de özel hukukun konusuna giren uyuşmazlıkların çözülmesinde kullanılmış olsa da uluslararası hukuk bağlamında kurumsallaşması 19. yy. sonunda La Haye konferansları ve sözleşmeleri ile mümkün olmuştur. Uluslararası vergi uyuşmazlıklarının çözümünde tahkimin kullanılması fikri de aynı dönemde gündeme gelmiş ancak model anlaşmalar bağlamında kullanılmaya başlaması 2008 yılında OECD ve 2011 yılında BM modellerine tahkim hükmünün eklenmesi ile mümkün olmuştur. 2018 yılında ise BEPS kapsamında alınan önlemler doğrultusunda vergi anlaşmalarının tadil edilmesine imkan tanıyacak Çok Taraflı Anlaşma yürürlüğe girmiştir. Tahkim en genel anlamda karşılıklı anlaşma usulüne yöneltilecek eleştirilerin sonucunda, bu usulünün tamamlayıcı bir parçası olarak geliştirilmiştir ve yukarıda sıralanan sorunlara tam anlamıyla olmasa da geniş ölçüde çözüm sağlamaktadır.

Uluslararası vergi uyuşmazlıklarının çözümünde tahkime devletlerin soğuk bakmasının temel nedeni, egemenliğe ilişkin kaygılar ve anayasal engeller olmuştur. Ancak vergi anlaşması imzalamak suretiyle devletlerin egemenliklerini sınırlamayı kabul etmelerinin, egemenliklerini kullanmanın bir biçimi olduğu ve tahkimin vergi anlaşmasının belirlediği egemenlik sınırları içinde var olduğu göz önünde bulundurulacak olursa, tahkim hükmü içeren bir anlaşma ile böyle bir hüküm bulundurmeyen anlaşmaların devlet egemenliğine etkisi bakımından bir farklılık olmamalıdır.

Bununla birlikte tahkimin vergilemede kanunilik ilkesine aykırı olarak vergi gelirlerinden feragat etmek anlamına geleceğine yönelik iddiaların yersiz olduğu görüşündeyiz. Çünkü tahkimin fonksiyonu, devletlerin vergilendirme yetkilerini sınırlamayı karşılıklı olarak kabul ettikleri anlaşmanın uygulanmasıdır. Bu nedenle vergilendirme yetkisi olmayan bir ortamda vergi gelirinden anayasaya aykırı biçimde vazgeçildiği öne sürülemeyecektir.

Benzer şekilde tahkime yönelik ifade edilen kaygılardan bir diğeri ise tahkim uygulamasının iç hukukta ortaya çıkan uyuşmazlıklara taraf olan mükellefler aleyhine anayasada yer alan eşitlik ilkesine aykırılık teşkil edeceğidir. Ancak bu ilkenin benzer durumdaki kişilere eşit muamele yapılmasını gerektirdiği göz önünde bulundurulursa, bu durum spesifik bir vergi anlaşması ile ilgili ortaya çıkacak uyuşmazlıklarda karşılıklı

anlaşma usulü sürecine başvuran vergi mükellefleri arasında eşitlik olarak yorumlanmalıdır. Nitekim OECD model vergi anlaşmasının tahkimle ilgili maddesinde, 2017 yılı öncesinde yer alan dipnotta bazı devletlerde anayasal engeller nedeniyle hakemlerin vergi uyuşmazlıklarıyla ilgili karar almalarının mümkün olmayabileceği kabul edilmiş ve yalnızca tahkim mekanizmasını etkin şekilde işletebilecek devletlerin bu hükmü anlaşmalarına eklemeleri önerilmiştir. Ancak söz konusu dipnotun tahkimin öneminin kavranması ile OECD modelinin 2017 versiyonundan çıkarılmış olması yerinde bir yaklaşımdır

Günümüzde vergi anlaşmalarından doğan uyuşmazlıkların çözümünde tahkime gidilmesini öngören, OECD ve BM Model Vergi Anlaşmaları, OECD Çok Taraflı Anlaşma, AB Tahkim Anlaşması (transfer fiyatlandırması uyuşmazlıkları ile sınırlı) ve AB’de Vergi Uyuşmazlıklarının Çözüm Yöntemlerine İlişkin Konsey Direktifi olmak üzere, yürürlükte bulunan beş adet temel düzenleme bulunmaktadır. Zorunlu ve bağlayıcı tahkim uygulamasının benimsendiği bu düzenlemeler genel anlamda benzer bir yapı arz etmekle birlikte, amaç ve kapsamlarına uygun nüanslar içermektedir. Bu bağlamda OECD Çok Taraflı Anlaşması akit devletlere en fazla esneklik imkanı sunarken AB Tahkim Anlaşması en katı hükümleri içermektedir. Tahkim sürecine ilişkin olarak OECD ve BM gerek hakem seçimi gerekse uygulanacak tahkim yönteminde uygulamada pratikliğe öncelik verirken, AB’nin sürecin disiplinli şekilde işletilmesine önem verdiğini söylemek yanlış olmayacaktır.

Tahkimin kapsamı akit devletlerce serbestçe belirlenebilmekle birlikte genel yaklaşım, hali hazırda ulusal mahkemelerce karara bağlanmış uyuşmazlıkların tahkimin kapsamı dışında tutulmasıdır. Böylelikle ülkelerin yargısal anlamda egemenliklerine saygı gösterilmekte ve yargı kararına aykırı hareket etmesi mümkün olmayan idareler açısından ortaya çıkabilecek güçlüklerin önüne geçilmesi hedeflenmektedir.

OECD modeli hariç olmak üzere, diğer tüm düzenlemelerde tahkim kararının kendilerine bildirilmesini takip eden belli bir süre içinde yetkili makamların bu karardan ayrılarak farklı bir çözüm üzerinde anlaşmaları mümkündür. Yetkili makamların farklı bir çözüm üzerinde anlaşmamaları halinde tahkim kararı yetkili makamlar açısından bağlayıcı hale gelmektedir. Tahkim kararının bağlayıcı doğasını bozmaksızın yetkili makamlara farklı çözümler üzerinde anlaşma imkanının tanınmış olması, mükellefler ve yetkili makamların çıkar ve kaygılarını dengelemek adına işlevsel bir tasarımdır.

Tahkim hükmü içeren tüm düzenlemelerde tahkim kararı, bu kararı uygulayan karşılıklı anlaşma yoluyla uygulanmaktadır. Söz konusu karar yetkili makamlar açısından

bağlayıcı olmakla birlikte, AB Tahkim Anlaşması hariç olmak üzere, ilgili mükelleflerin tahkim kararını uygulayan karşılıklı anlaşmayı reddetme imkanı bulunmaktadır. Böyle bir durumda mükelleflerin haklarını aramak için henüz tüketmedikleri kanun yollarına başvuru yapma imkanı devam etmektedir. Tahkim kararının uygulanması, yalnızca bu karara uyan bir karşılıklı anlaşma ile mümkün olduğundan, bu kararların akit devletlerin mahkemelerince tenfizini gerektirmemektedir.

Tahkim sürecine ilişkin olarak gözetilmesi gereken bir diğer denge de şeffaflık ile mahremiyet arasındadır. Bu bakımdan tahkim kararlarının, mükellef ve yetkili makamların kimliklerini açık edecek bilgiler çıkartılması suretiyle yayımlanması, mahremiyet bağlamında vergi mükelleflerinin çıkarlarını koruyacak, aynı zamanda daha şeffaf ve öngörülebilir bir süreç ortaya çıkmasını sağlayacaktır.

Günümüzde uluslararası vergi uyuşmazlıklarının çözümünde, gerek anglo-sakson hukuk sisteminin geçerli olduğu ABD, İngiltere gibi ülkelerde gerekse kıta avrupalı hukuk sisteminin uygulandığı Almanya, Fransa gibi ülkelerde tahkim müessesesi etkin olarak kullanılmaktadır. Bu ülkelerde tahkimin, artan uyuşmazlık sayılarına ve uyuşmazlık sürelerine bir çözüm olarak değerlendirildiği görülmektedir. Ancak Rusya ve Çin gibi ülkelerde ise tahkime mesafeli yaklaşılmaktadır. Bu iki ülkede gerçekleşen uyuşmazlıklara ilişkin halka açık bilgi son derece sınırlı olmakla birlikte bu ülkelerin kendi iç dinamikleri ve yabancı yatırımcıya yaklaşımları nedeniyle karşılıklı anlaşma usulüne başvuruların sınırlı olduğu çıkarımı yapılabilir. Ancak bu ülkelerin, temel haklar, hukukun üstünlüğü, şeffaflık gibi konularda yukarıda örnek verilen diğer ülkelerle karşılaştırıldığında oldukça geride olan ülkeler olduğunu göz önünde bulundurmak gerekmektedir.

Türkiye açısından ise idarenin tahkimin uygulanabilmesinin mevcut anayasal düzen açısından mümkün olmadığı yönündeki açıklamasına katılmak mümkün değildir. Vergi anlaşmaları açısından tahkim, Türkiye'nin taraf olduğu ve yürürlükte bulunan, başka konulardaki birçok uluslararası anlaşmada örneğine rastlanan tahkim hükümlerinden ne amaç ne de teknik bakımından farklılık arz etmemektedir. Bu bakımdan tahkimin uygulanabilmesi açısından anayasal herhangi bir engel bulunmadığı kanaatindeyiz.

Bunun yanında Türkiye'nin vergi anlaşmalarına ilişkin politikası da anlaşmalara tahkim hükmünün eklenmemesi yönündedir. Bu politika ile tutarlı biçimde OECD model anlaşmasının 25. maddesine çekince konulmuş ve Çok Taraflı Anlaşma'da yer alan opsiyonel tahkim düzenlemesinin kullanılması da tercih edilmemiştir. Uyuşmazlıklara

görece az rastlanması ve belki de ortaya çıkan uyuşmazlıkların mevcut idari ve yargısal çözüm yolları çerçevesinde çözümleniyor olması, ülkenin karşılıklı anlaşma usulüne ilişkin iş yükünün oldukça düşük olmasına, dolayısıyla tahkime yönelik ihtiyaç ve talep oluşmamasına yol açmış olabilir. Fakat mükellefler açısından hukuki güvenlik sağlanması için uyuşmazlıkların ortaya çıkıyor olması bir ön gereklilik olarak değerlendirilmemelidir. Bu bağlamda vergi anlaşmalarının amaçlarına tam anlamda hizmet edebilmesi bakımından tahkimin kullanılması gerekmektedir. Uluslararası yatırımlar bakımından son derece yoğun bir rekabetin sürdüğü günümüzde, imzaladıkları çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarında ortaya çıkabilecek uyuşmazlıklarla ilgili olarak bir çözüm garanti etmeyen karşılıklı anlaşma usulüne nazaran, belli süre sınırları içinde çözüme ulaşma yükümlülüğü getiren tahkimin mümkün olduğu ülkelerin daha cazip hale geleceği açıktır.

Günümüzde uluslararası örgütlerin ve Avrupa Birliği'nin uluslararası vergi uyuşmazlıklarının çözümünde zorunlu ve bağlayıcı tahkimin etkin biçimde kullanılması ve uygulamada birlik sağlayacak düzenlemelere yöneldiği de göz önünde bulundurulursa, Türkiye açısından böyle bir uygulamanın hayata geçirilme gerekliliği daha da belirginleşmektedir.

Bu noktada ülkemizin vergi anlaşmalarına ilişkin politikasında değişikliğe gidilmesi gerekmektedir. OECD Çok Taraflı Anlaşması'nı imzalamış bulunan Türkiye'nin, öncelikli olarak bu anlaşmaya yönelik tutumunu değiştirmesi ve Anlaşma'da yer alan tahkim düzenlemesini kullanmayı tercih ettiğini depoziter olan OECD'ye bildirmesi gerekmektedir. Böylelikle anlaşma yürürlüğe girdiği tarihte, karşılıklı olarak bu anlaşmada yer alan tahkim düzenlemesini kabul eden ülkelerle olan çifte vergilendirme anlaşmaları tadil edilecek ve bu anlaşmalardan kaynaklanan uyuşmazlıklar için tahkime gidilebilmesi mümkün olacaktır. Çok Taraflı Anlaşma'nın yapısı gereği, tahkim hükmünün anlaşmaların tümüne değil, belirlenecek bir kısım anlaşmaya eklenmesi de mümkündür. Bu durumda, en azından ilk aşamada, uzun dönemdir vergi anlaşması partneri olunan ve ekonomik ilişkilerin yoğun olduğu, Almanya, Avusturya gibi ülkelerle olan anlaşmalar açısından tahkim hayata geçirilerek idare açısından tecrübe kazanılması ve sürecin çıktılarına göre bu uygulamanın genele yayılması da ikinci en iyi olarak tercih edilebilecektir. Dahası çok taraflı anlaşmanın sağladığı esneklik sayesinde ilgili maddelere çekince konularak, ortaya çıkması muhtemel zorlukların engellenmesi adına karşılıklı anlaşma usulüne yönelik mevcut politikayla uyumlu biçimde, mahkemelerce karara bağlanmış meselelerin tahkime gönderilemeyeceği

hüküm altına alınabilir. BM modelinde olduğu gibi bir uyuşmazlığın tahkime konu edilebilmesi için asgari bir parasal sınır belirlenebilir. Yine benzer şekilde anlaşmaya taraf devletlerden birinde matraha dahil edilmeyen unsurların ve usulsüzlük ya da kaçakçılık fiilleri dolayısıyla cezanın söz konusu olduğu uyuşmazlıkların tahkimin kapsamı dışında tutulması da mümkündür. Böylelikle bir yandan ülke menfaatlerine en uygun anlaşma modeli dizayn edilirken diğer yandan uluslararası vergi hukukundaki mevcut yönelimden uzak kalınmayacak ve hukuki güvenliğin temin edilmesine katkı sağlanacaktır.



KAYNAKLAR

- Akdoğan, A. (2009). Kamu Maliyesi, Gözden Geçirilmiş ve Güncellenmiş 13. Baskı, Gazi Kitabevi, Ankara.
- Akıncı, Z. (2007). Milletlerarası Tahkim, Seçkin Yayıncılık, Ankara.
- Alganer, Y. ve Yılmaz, G. (2010). “Avrupa Birliği Müktesebatı Bağlamında Katma Değer Vergisi’nde Yakınlaştırma ve Uyumlaştırma Çalışmaları”, Marmara Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi, Cilt: XXVIII, Sayı: I ss. 135-160.
- Altman, D. Z. (2006). Dispute Resolution under Tax Treaties, IBFD, Amsterdam.
- Arıkan, Z. (1995). “Uluslararası Çifte Vergilendirme ve Önlenmesi Yolları”, D.E.Ü. İ.İ.B.F. Dergisi Cilt: 10, Sayı: II, ss.243-257.
- Arnold B. J. (2015). “The Scope of Arbitration Under Tax Treaties” içinde ed. Lang, M. ve Owens, J. International Arbitration in Tax Matters Volume 2, IBFD, Amsterdam, ss.113-137.
- Arnold, B. J. (2016). International Tax Primer, Third Edition, Kluwer Law International B.V., Alphen aan den Rijn.
- Ault, H. J. (2005). “Improving the Resolution of International Tax Disputes”, Florida Tax Review, Cilt:7, Sayı:3 ss.137-153.
- Ault, H. J. ve Arnold B. J. (2010). Comparative Income Taxation A Structural Analysis, Third Edition, Kluwer Law International, Alphen aan den Rijn.
- Ault, H. J. (2013). “Dispute Resolution: the Mutual Agreement Procedure”, United Nations Handbook on Selected Issues in Administration of Double Tax Treaties for Developing Countries, United Nations, New York, ss.309-339.
- Ault, H. J. ve Majdanska, A. (2015). “Arbitration and International Institutions”, içinde ed. Lang, M. ve Owens, J. International Arbitration in Tax Matters Volume 2, IBFD, Amsterdam, ss.211-281.
- Avery Jones, J. F. (2015). “Arbitration and Publication of Decisions”, içinde ed. Lang, M. ve Owens, J. International Arbitration in Tax Matters Volume 2, IBFD, Amsterdam, ss.369-375.
- Avery Jones, J. F., vd. (1984). “The Interpretation Of Tax Treaties With Particular Reference To Article 3(2) Of The OECD Model-I”, British Tax Review, Sayı:1, ss.14-54.
- Avi-Yonah, R. S. (2004). "International Tax as International Law." Tax Law Review, Sayı: 57, No: 4, ss. 483-501.
- Baistrocchi, E. (2017). “Patterns of Tax Treaty Disputes: A Global Taxonomy” içinde ed. E. Baistrocchi A Global Analysis of Tax Treaty Disputes (Cambridge Tax Law Series). Cambridge University Press, Cambridge, ss.1351-1456.
- Baker, P. (1991). Double Taxation Agreements and International Tax Law (A Manual on the OECD Model Double Taxation Convention 1977), Sweet & Maxwell, London.
- Baker, P. (2001). “Should Article 6 ECHR (Civil) Apply to Tax Proceedings?”, Intertax, Cilt:29, Sayı:6/7, ss. 205-211.
- Baker, P. (2001). “Taxation And Human Rights”, GITC Review, Cilt:1, Sayı:1, ss.1-15.

- Baker, P. (2011). "Double Taxation Conventions and Human Rights", içinde ed. Baker, P. ve Bobbett, C. *Tax Polymath: A Life in International Taxation- Essays in Honour Of John F Avery Jones*, IBFD, Amsterdam, ss.63-76.
- Baker, P. (2015). "Establishing a New International Framework", içinde ed. Lang, M. ve Owens, J. *International Arbitration in Tax Matters Volume 2*, IBFD, Amsterdam, ss.467-479.
- Baker, P. ve Pistone, P. (2016). "BEPS Action 16: The Taxpayer's Right to an Effective Legal Remedy under European Law in Cross-Border Situations", *EC Tax Review*, Cilt:25, Sayı:5-6, ss.335-345.
- Bertolini, M. ve Weaver, P. Q. (2013). "Mandatory Arbitration within Tax Treaties: A Need for a Coherent International Standard", *The ATA Journal of Legal Tax Research*, Cilt:11, Sayı:2 ss.1-20.
- Bilder, R. B. (1986). "An Overview of International Dispute Settlement", *Emory Journal of International Dispute Resolution*, Cilt:1, Sayı:1, ss.1-32.
- Bilici, N. (2005). *Türkiye - Avrupa Birliği İlişkileri*, Seçkin Yayıncılık, Ankara.
- Bilici, N ve Bilici A. (2013). *Kamu Maliyesi, Güncelleştirilmiş ve Geliştirilmiş 2. Baskı*, Seçkin Yayıncılık, Ankara.
- Bischel, J., E. (2010). "Basic Approaches To Tax Treaty Negotiation", Sixth Session of the Committee of Experts on International Cooperation in Tax Matters, 18-22 October 2010, Geneva.
- Borkowski, S. C. (2000). "Transfer Pricing Advance Pricing Agreements: Current Status by Country", *The International Tax Journal*, Sayı: 26, ss.1-16.
- Born, G. (2009). *International Commercial Arbitration, Volume I*, Kluwer Law International, Alphen aan den Rijn.
- Bozdoğan, M. N. (2012). "Mülkiyet Hakkına Haksız Bir Müdahale, İptali ve Yeni Hukuki Zemin: Fazla veya Yersiz Tahsil Edilen Vergilerin İadesinde Süre Sorunu", *Maliye Dergisi*, Sayı:162, ss.219-237,
- Braun, J. ve Zagler, M. (2014). "An Economic Perspective on Double Tax Treaties with(in) Developing Countries", *World Tax Journal*, Cilt:6, Sayı:3, ss. 242-281.
- Brauner, Y. (2018). "Tax Treaty Disputes in the United States", içinde ed. E. Baistrocchi *A Global Analysis of Tax Treaty Disputes (Cambridge Tax Law Series)*. Cambridge University Press, Cambridge, ss. 17-64.
- Broekhuijsen, D.M. (2018). *A Multilateral Tax Treaty: Designing An Instrument To Modernise International Tax Law*, Kluwer Law International, Alphen aan den Rijn.
- Brokelind, C. (2011). "The Role of the EU in International Tax Policy and Human Rights Does the EU Need a Policy on Taxation and Human Rights", içinde ed. Kofler, G. Maduro, M. P. ve Pistone P. *Human Rights and Taxation in Europe and the World*, IBFD, Amsterdam, ss.113-128.
- Brown, P. A. (2015). "Enhancing the Mutual Agreement Procedure by Adopting Appropriate Arbitration Provisions", içinde ed. Lang, M. ve Owens, J. *International Arbitration in Tax Matters Volume 2*, IBFD, Amsterdam, ss.85-109.

- Bruggen, E. (2002). “About the Jurisdiction of International Courts to Settle Tax Treaty Disputes”, içinde ed. Lang, M. ve Züger, M. Settlements of Disputes in Tax Treaty Law, Kluwer Law International, Hague, ss.501-533.
- Bundesministerium der Finanzen (2018). Bundesministerium der Finanzen (2018). Merkblatt zum internationalen Verständigungs- und Schiedsverfahren auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen, IV B 2 - S 1304/17/10001, 09.10.2018.
- Chaudhary, T. (2018). “History of Arbitration in Tax Treaty Law”, içinde ed. Majdanska, A. ve Turcan, L. OECD Arbitration in Tax Treaty Law, Linde, ss.1-27.
- Commission Implementing Regulation (EU) 2019/652 Of 24 April 2019 Laying Down Standard Rules Of Functioning For The Advisory Commission Or Alternative Dispute Resolution Commission And A Standard Form For The Communication Of Information Concerning Publicity Of The Final Decision in Accordance With Council Directive (EU) 2017/1852, Official Journal of the European Union, L 110/26, 25.4.2019.
- Communication From The Commission To The European Parliament And The Council Building A Fair, Competitive And Stable Corporate Tax System For The EU, 25.10.2016 COM(2016) 682 final.
- Communication From The Commission To The European Parliament And The Council Building A Fair, Competitive And Stable Corporate Tax System For The EU, 25.10.2016 COM(2016) 682 final.
- Completing the Internal Market. White Paper from the Commission to the European Council (Milan, 28-29 June 1985). COM (85) 310 final, 14 June 1985. [EU Commission - COM Document].
- Connors, J. ve Delpitte, B. (2015). “Alternative Dispute Resolution in International Tax Law – The View of Business”, içinde ed. Lang, M. ve Owens, J. International Arbitration in Tax Matters Volume 2, IBFD, Amsterdam, ss.79-84.
- Consolidated Version Of The Treaty On The Functioning Of The European Union, Official Journal of the European Union, C 326/47, 26.10.2012.
- Consolidated Versions Of The Treaty On European Union And Of The Treaty Establishing The European Community, Official Journal of the European Union, C 321 E/1 29.12.2006.
- Convention On The Elimination Of Double Taxation In Connection With The Adjustment Of Profits Of Associated Enterprises, (90/463/EEC), Official Journal of the European Communities L 225/10, 20.08.1990.
- Council Directive 2003/49/EC of 3 June 2003 on a common system of taxation applicable to interest and royalty payments made between associated companies of different Member States, Official Journal of the European Union, L 157, 26.6.2003.
- Council Directive 90/434/EEC of 23 July 1990 on the common system of taxation applicable to mergers, divisions, transfers of assets and exchanges of shares concerning companies of different Member States, Official Journal of the European Union, L 225, 20/08/1990 P. 0001 – 0005.

- Council Directive 90/435/EEC of 23 July 1990 on the common system of taxation applicable in the case of parent companies and subsidiaries of different Member States, Official Journal L 225 , 20/08/1990 P. 0006 – 0009.
- Council Directive of 10 October 2017 on tax dispute resolution mechanisms in the European Union 2017/1852, Official Journal of the European Union, L 265, 14.10.2017.
- Council Directive of 10 October 2017 on tax dispute resolution mechanisms in the European Union 2017/1852, Official Journal of the European Union, L 265, 14.10.2017.
- Council Directive of 10 October 2017 on tax dispute resolution mechanisms in the European Union 2017/1852, Official Journal of the European Union, L 265, 14.10.2017.
- Council Directive of 12 July 2016 laying down rules against tax avoidance practices that directly affect the functioning of the internal market 2016/1164, Official Journal of the European Union, L193/1.
- Çağan, N. (1982). Vergilendirme Yetkisi, Kazancı Hukuk Yayınları, İstanbul.
- Çevik, S. (2013). Küresel Ekonomide Uluslararası Vergileme Yapısı, Ekonomi Politikası ve Ülkeler Arası İşbirliği, Palet Yayınları, Konya.
- De Waegenaere, A. Sansing, R. ve Wielhouwer J. L. (2007). “Using Bilateral Advance Pricing Agreements To Resolve Tax Transfer Pricing Disputes” National Tax Journal, Cilt: 60, Sayı: 2, ss.173-191.
- Décret n° 2019-616 du 21 juin 2019 relatif au règlement des différends fiscaux dans l'Union européenne <https://www.legifrance.gouv.fr/eli/decret/2019/6/21/2019-616/jo/texte> Erişim:21.03.2020.
- Desax, M. ve Veit, M. (2007). “Arbitration of Tax Treaty Disputes: The OECD Proposal”, Arbitration International, Cilt: 23, Sayı: 3, ss 405–430.
- Deynekli, A. (2015). “Yabancı Hakem Kararlarının Türkiye’de Tanınması ve Tenfizinde Karşılaşılan Sorunlar”, Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, Cilt:16, Özel Sayı 2014, ss.105-122.
- DLA Piper. (2019). APA & MAP Country Guide 2019.
- Dmitrieva, I. (2017). “Tax Treaty Disputes in Russia”, içinde ed. E. Baistrocchi A Global Analysis of Tax Treaty Disputes (Cambridge Tax Law Series). Cambridge University Press, Cambridge, ss.905-961.
- Dourado, P. A. ve Pistone, P. (2014). “Some Critical Thoughts on the Introduction of Arbitration in Tax Treaties”, Intertax, Cilt:42, Sayı:3, ss158-160.
- Dörr, O. (2018). “Article 31 General rule of interpretation” içinde ed. Dörr, O. ve Schmalenbach K. Vienna Convention on the Law of Treaties A Commentary, Second Edition, Springer-Verlag GmbH, Heidelberg, ss.560-616.
- Dziurdz, K ve Marchgraber, C. (2015). “Non-Discrimination in European and Tax Treaty Law: An Overview”, içinde ed. Dziurdz, K ve Marchgraber, C. Non-Discrimination in European and Tax Treaty Law, Linde Verlag, Wien, ss.2-19.
- ECLI:EU:C:2017:664
<http://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?text=&docid=194281&pageIndex=0&doclang=en&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=7777289> Erişim: 02.07.2020.

- Ekşi, N. (2003). “Milletlerarası Tahkim Kanunu Hakkında Genel Bir Değerlendirme”, Milletlerarası Hukuk ve Milletlerarası Özel Hukuk Bülteni, Cilt:23, Sayı:1-2, ss.295-338.
- Engelen, F. A. (2004). Interpretation of Tax Treaties under International Law, IBFD Amsterdam.
- Ercan, T. (2012). “Uluslararası Vergi Uyuşmazlıkları ve Çözüm Yolları”, Erzurumluoğlu Armağanı. ss.353-373.
- Erdem, H. E. (2019). “Turkey”, içinde ed. Carter, J. H., The International Arbitration Review, Tenth Edition, Law Business Research Ltd., Londra, ss.469-482.
- Erdem, M. Şenyüz, D. ve Tatlıoğlu, İ. (2015). Kamu Maliyesi 12. Baskı, Ekin Yayınevi, Bursa.
- Ferhatoğlu, E. (2008). “Uluslararası Vergi Uyuşmazlıklarının Giderilmesi: Avrupa Birliği Tahkim Anlaşması”, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, Cilt57, Sayı:4 ss.191-218.
- Ferhatoğlu, E. (2010) Uluslararası Vergi Uyuşmazlıklarının Tahkim Yoluyla Çözümlemesi: Avrupa Birliği Tahkim Anlaşması, Beta Basım Yayım Dağıtım A.Ş., İstanbul.
- Ferhatoğlu, E. (2013). “Vergi Anlaşmaları Hukukunda Uyuşmazlıkların Çözümlemesi”, Vergi Sorunları Dergisi, Sayı: 301, ss.52-64.
- Franco, F. X. R. (2018).” Arbitration under the OECD Model Convention” içinde ed. Majdanska, A. ve Turcan, L. OECD Arbitration in Tax Treaty Law, Linde Verlag, Wien, ss.89-108.
- Gabcikovo-Nagumaros Project (Hung. v. Slov.), 1997 I.C.J. 7 (Sept. 25). <https://www.icj-cij.org/files/case-related/92/092-19970925-JUD-01-00-EN.pdf> Erişim:16.10.2019
- Garbarino, C. ve Lombardo M. (2010). “Arbitration Of Unresolved Issues In Mutual Agreement Cases: The New Paragraph 5, Art. 25 Oecd Model Convention, A Multi-Tiered Dispute Resolution Clause” içinde ed. Lang, M., Pistone, P., Schuch J., Storck, A. ve Zagler, M. Tax Treaties: Building Bridges Between Law and Economics, , IBFD, Amsterdam, ss.459-474.
- Garner, B. A.ve Black, H. C. (2009). Black’s Law Dictionary, 9th Edition, West Publishing Co. St. Paul.
- Gelir İdaresi Başkanlığı. (2019a). 2018 Yılı Faaliyet Raporu, Strateji Geliştirme Daire Başkanlığı, Yayın No:314.
- Gelir İdaresi Başkanlığı. (2019b). Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmalarında Yer Alan Karşılıklı Anlaşma Usulüne İlişkin Rehber, Avrupa Birliği ve Dış İlişkiler Daire Başkanlığı Yayın No:... Ekim 2019, https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/CifteVergilendirme/KAU_Kilavu2019.pdf Erişim:04.03.2020.
- Gelir İdaresi Başkanlığı. (2020). 2019 Yılı Faaliyet Raporu, Strateji Geliştirme Daire Başkanlığı, Yayın No:349.
- Gesetz zur Umsetzung der Richtlinie (EU) 2017/1852 des Rates vom 10. Oktober 2017 über Verfahren zur Beilegung von Besteuerungsstreitigkeiten ni der Europäischen Union,

Bundesgesetzblatt Jahrgang 2017 Teil Nr.46 ausgegeben zu Bonn am 12 December 2019.

- Gildemeister, A. E. (2007). "Arbitration of Tax Treaty Disputes The 2008 OECD Model For Income Tax Treaties Will Contain An Arbitration Clause", Transnational Dispute Management, Sayı:5.
- Govind, S. (2018). "The New Face of International Tax Dispute Resolution: Comparing the OECD Multilateral Instrument with the EU Dispute Resolution Directive", EC TAX REVIEW, Cilt:27, Sayı:6, ss.309-324.
- Gözler, K. (2000). Türk Anayasa Hukuku, Ekin Kitabevi, Bursa.
- Gözler, K. (2011). Anayasa Hukukunun Genel Teorisi: Cilt 1, Ekin Kitabevi, Bursa.
- Gözübüyük, A. Ş. (2008). Hukuka Giriş ve Hukukun Temel Kavramları, Turhan Kitabevi, Ankara.
- Gravelle, J. G. (2009). "Tax Havens: International Tax Avoidance and Evasion", National Tax Journal, Cilt: 62, Sayı: 4, ss.727-753.
- Gülmez, M. (2004). "Anayasa Değişikliği Sonrasında İnsan Hakları Sözleşmelerinin İç Hukuktaki Yeri ve Değeri", Türkiye Barolar Birliği Dergisi, Sayı:54, ss.147-161.
- Haslener, W. (2017). "Tax Treaty Disputes in Germany", içinde ed. E. Baistrocchi A Global Analysis of Tax Treaty Disputes (Cambridge Tax Law Series). Cambridge University Press, Cambridge, ss.290-358.
- HMRC (2016a). HMRC International Manual, Transfer Pricing: methodologies: Mutual Agreement Procedure: Methods of giving relief, INTM423070. <https://www.gov.uk/hmrc-internal-manuals/international-manual/intm423070> Erişim:19.02.2020.
- HMRC (2016b). HMRC International Manual, Transfer Pricing: methodologies: Mutual Agreement Procedure: Access to MAP, INTM423030, <https://www.gov.uk/hmrc-internal-manuals/international-manual/intm423030> Erişim: 19.02.2020.
- HMRC (2016c). HMRC International Manual, Transfer Pricing: methodologies: Mutual Agreement: Arbitration, INTM423080, <https://www.gov.uk/hmrc-internal-manuals/international-manual/intm423080> Erişim: 20.02.2020.
- Hofmann, H. (2011). "Double Tax Agreements: Between EU Law and Public International Law" içinde ed. Rust, A. Double Taxation within the European Union, Kluwer Law International, London, ss.75-86.
- Holmes, K. (2014). International Tax Policy and Double Tax Treaties An Introduction To Principles And Applications, Second Revised Edition IBFD, Amsterdam, s.61.
- Interpretation of Peace Treaties with Bulgaria, Hungary and Romania, Advisory Opinion, 1950 I.C.J. 65 (Mar. 30). <https://www.icj-cij.org/files/case-related/8/008-19500330-ADV-01-00-EN.pdf> Erişim:16.10.2019.
- IRS. (2015a). Procedures for Requesting Competent Authority Assistance under Tax Treaties 26 CFR 601.201: Rulings and determination letters. Rev. Proc. 2015-40.
- IRS. (2015b). Procedures for Advance Pricing Agreements Internal Revenue Code § 482: Allocation of income and deductions among taxpayers, Rev. Proc. 2015-41.
- İnternet: <http://www.oecd.org/tax/beps/about/> Erişim:26.06.2020.

İnternet: <http://www.oecd.org/tax/treaties/beps-mli-position-france-instrument-deposit.pdf>
Erişim: 21.03.2020.

İnternet: <http://www.oecd.org/tax/treaties/beps-mli-position-turkey.pdf> Erişim: 10.05.2020.

İnternet: <http://www.oecd.org/tax/treaties/mli-database-matrix-options-and-reservations.htm> Erişim: 28.02.2020.

İnternet: <http://www.oecd.org/tax/treaties/mli-database-matrix-options-and-reservations.htm> Erişim: 28.02.2020.

İnternet: https://ec.europa.eu/eurostat/statistics-explained/index.php/Population_and_population_change_statistics Erişim: 07.05.2019.

İnternet: <https://ec.europa.eu/eurostat/tgm/refreshTableAction.do?tab=table&plugin=1&pcode=tec00001&language=en> Erişim: 07.05.2019.

İnternet: https://ec.europa.eu/taxation_customs/business/company-tax/transfer-pricing-eu-context/transfer-pricing-arbitration-convention_en Erişim: 29.04.2020.

İnternet: https://ec.europa.eu/taxation_customs/business/company-tax/transfer-pricing-eu-context/transfer-pricing-arbitration-convention_en Erişim: 29.04.2020.

İnternet: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=LEGISSUM%3A126038>
Erişim: 29.04.2020.

İnternet: https://europa.eu/european-union/about-eu/history_en Erişim: 07.05.2019.

İnternet:
https://treaties.un.org/pages/ViewDetailsIII.aspx?src=TREATY&mtdsg_no=XXIII-1&chapter=23&Temp=mtdsg3&clang=_en Erişim: 16.10.2020.

İnternet: <https://uncitral.un.org/en/texts/arbitration/contractualtexts/arbitration>
Erişim: 21.06.2020

İnternet: https://uncitral.un.org/en/texts/arbitration/modellaw/commercial_arbitration
Erişim: 21.06.2020.

İnternet:
https://www.bundesfinanzministerium.de/Web/DE/Themen/Steuern/Internationales_Steuerrecht/Staatenbezogene_Informationen/staatenbezogene_info.html;jsessionid=84DDB04DF2620D6B403044B13929BBB4.delivery1-replication Erişim: 14.03.2020.

İnternet:
https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/CifteVergilendirme/KAU_Tablo2019.pdf Erişim: 10.05.2020

İnternet: https://www.gib.gov.tr/uluslararasi_mevzuat Erişim: 19.05.2019.

İnternet: <https://www.gov.uk/government/collections/tax-treaties#a-b-c> Erişim: 17.02.2020.

İnternet: <https://www.impots.gouv.fr/portail/les-conventions-internationales>
Erişim: 21.03.2020.

İnternet: <https://www.impots.gouv.fr/portail/node/658?l=en> Erişim: 21.03.2020.

İnternet: <https://www.irs.gov/businesses/international-businesses/united-states-income-tax-treaties-a-to-z> Erişim: 24.01.2020.

- İnternet: <https://www.oecd.org/tax/dispute/2018-map-statistics-united-states.pdf>
Erişim:12.02.2020.
- İnternet: <https://www.oecd.org/tax/dispute/map-statistics-2006-2015.htm#germany>,
Erişim: 16.03.2020.
- İnternet: <https://www.oecd.org/tax/dispute/mutual-agreement-procedure-statistics.htm>
Erişim:17.05.2020.
- İnternet: <https://www.oecd.org/tax/treaties/beps-mli-signatories-and-parties.pdf>
Erişim:25.04.2020.
- İnternet: <https://www.oecd.org/tax/treaties/beps-mli-signatories-and-parties.pdf>
Erişim:10.05.2020.
- İnternet: <https://www.oecd.org/tax/treaties/multilateral-instrument-BEPS-tax-treaty-information-brochure.pdf> Erişim:25.04.2020.
- İnternet: <https://www.un.org/en/member-states/index.html> Erişim: 10.03.2020.
- İnternet:https://www.un.org/development/desa/financing/sites/www.un.org.development.desa.financing/files/2020-04/16STM_Chapter7_Dispute-Handbook_Mandatory-Dispute-Settlement.pdf Erişim: 20.05.2020.
- Kerschner I. Ve Stiasny M. (2013). “The Experience with Advance Pricing Agreements”
Intertax, Cilt:41 Sayı: 11, ss. 588–593.
- Kollman, J ve Turcan, L. (2015). Overview of the Existing Mechanisms to Resolve Disputes and Their Challenges içinde ed. Lang, M. ve Owens, J. International Arbitration in Tax Matters Volume 2, IBFD, Amsterdam, ss.15-78.
- KPMG. (2020). “UK: Brexit tax implications, EU directives”
<https://home.kpmg/us/en/home/insights/2020/02/tnf-uk-brexite-implications-eu-directives.html> Erişim:18.02.2020.
- Lang, M. (2013). Introduction to the Law of Double Taxation Conventions 2nd Edition, IBFD, Amsterdam.
- Lang, M. ve Brugger, F. (2008). “The Role Of The OECD Commentary In Tax Treaty Interpretation”, Australian Tax Forum, Sayı:23 ss.95-108.
- Lang, M. ve Owens J. (2014). “The Role of Tax Treaties in Facilitating Development and Protecting the Tax Base”, WU International Taxation Research Paper Series, No: 2014- 03.
- Lennard, M. (2015). “International Tax Arbitration and Developing Countries” içinde ed. Lang, M. ve Owens, J. International Arbitration in Tax Matters Volume 2, IBFD, Amsterdam, ss.439-464.
- Linderfalk, U. Ve Hilling, M. (2015). “The Use of OECD Commentaries as Interpretative Aids- The Static/Ambulatory–Approaches Debate Considered from the Perspective of International Law”, Nordic Tax Journal, Cilt:1 ss.34-59.
- Lyons, T. ve Whiston J. (2017) “Tax Treaty Disputes in the United Kingdom”, içinde ed. E. Baistrocchi A Global Analysis of Tax Treaty Disputes (Cambridge Tax Law Series). Cambridge University Press, Cambridge, ss.709-754.
- Maisto, G. (2011). “The Impact of the European Convention on Human Rights on Tax Procedures and Sanctions with Special Reference to Tax Treaties and the EU

- Arbitration Convention”, içinde ed. Kofler, G. Maduro, M. P. ve Pistone P. Human Rights and Taxation in Europe and the World, IBFD, Amsterdam, ss.373-396.
- Maktouf, L. (1988). “Resolving International Tax Disputes through Arbitration”, *Arbitration International*, Cilt: 4, Sayı:1, ss.32-51.
- Maradey, I. (2018). “Arbitration and Human Rights”, içinde ed. Majdanska, A. ve Turcan, L. *OECD Arbitration in Tax Treaty Law*, Linde, ss.593-612.
- Markham, M. A. (2018). “Litigation, Arbitration and Mediation in International Tax Disputes: An Assessment of Whether This Results in Competetive or Collaborative Relations”, *Contemporary Asia Arbitration Journal*, Cilt:11, Sayı:2, ss.277-304.
- Markham, M. A. (2019). “Arbitration and tax treaty disputes” *Arbitration International*, Cilt:35, Sayı:4, ss.473-504.
- Mavrommatis Palestine Concessions (Greece v. U.K.), 1924 P.C.I.J. (ser. B) No. 3 (Aug. 30). https://www.icj-cij.org/files/permanent-court-of-international-justice/serie_A/A_02/06_Mavrommatis_en_Palestine_Arret.pdf Erişim:16.10.2019
- Merrills, J. G. (2011). *International Dispute Settlement*, Fifth Edition, Cambridge University Press, Cambridge.
- Ministry of Finance of the Russian Federation. (2019). *Guidance on Mutual Agreement Procedure pursuant to the provisions of Double Taxation Agreements*, https://www.minfin.ru/ru/document/?id_4=126601-rukovodstvo_po_provedeniyu_vzaimosoglasitelnoi_protседury_guidance_on_mutual_agreement_procedure
- Monsenego, J. (2017). “Tax Treaty Disputes in France”, içinde ed. E. Baistrocchi *A Global Analysis of Tax Treaty Disputes* (Cambridge Tax Law Series). Cambridge University Press, Cambridge, ss.237-289.
- Ni, Y. P. (2017). “Tax Treaty Disputes in China”, içinde ed. E. Baistrocchi *A Global Analysis of Tax Treaty Disputes* (Cambridge Tax Law Series). Cambridge University Press, Cambridge, ss.761-816.
- Nomer, E. (2011). *Devletler Hususi Hukuku*, Beta Basım Yayım Dağıtım A.Ş., İstanbul.
- Norr, M. (1962). “Jurisdiction on Tax and International Income”, *Tax Law Review*, Cilt: 17, Sayı: 3, ss.431-464.
- Nowland, S. G. (2014). “Three's (Not) a Crowd in International Tax Arbitration: International Tax Arbitration as a Development of International Commercial Arbitration Rather than a MAP Fix” *HastingsInt'l & Comp. L. Rev*, Cilt:37, Sayı:1, ss.185-222.
- OECD. (1977). *Model Double Taxation Convention on Income and on Capital*, OECD Publishing, Paris.
- OECD. (1984). *Transfer Pricing and Multinational Enterprises Three Taxation Issues*, OECD Publishing, Paris.
- OECD. (1996). *Non-Discrimination In Bilateral Tax Conventions*, <http://www.oecd.org/daf/mai/pdf/eg2/eg2rd961e.pdf> erişim:18.06.2018.
- OECD. (2001). *Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations*, 2001: Travel version, OECD Publishing, Paris.

- OECD. (2004). Improving the Process for Resolving International Tax, <https://www.oecd.org/ctp/treaties/33629447.pdf> Erişim:25.06.2020.
- OECD. (2006). Proposals For Improving Mechanisms For The Resolution Of Tax Treaty Disputes Public Discussion Draft, s.5 <https://www.oecd.org/tax/dispute/proposals-for-improving-mechanisms-for-the-resolution-of-tax-treaty-disputes-2006.pdf> Erişim:25.06.2020.
- OECD. (2007). Improving The Resolution Of Tax Treaty Disputes (Report Adopted By The Committee On Fiscal Affairs On 30 January 2007) s.3. <https://www.oecd.org/ctp/dispute/38055311.pdf> Erişim:25.06.2020.
- OECD. (2007a). Manual On Effective Mutual Agreement Procedures (MEMAP). <https://www.oecd.org/ctp/38061910.pdf>
- OECD. (2007b). Improving The Resolution Of Tax Treaty Disputes, (Report adopted by the Committee on Fiscal Affairs on 30 January 2007).
- OECD. (2013). Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting, OECD Publishing, Paris.
- OECD. (2014). Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2014, OECD Publishing, Paris.
- OECD. (2015). Making Dispute Resolution Mechanisms More Effective, Action 14 - 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris.
- OECD. (2016a). BEPS Action 14 on More Effective Dispute Resolution Mechanisms – Peer Review Documents, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD, Paris.
- OECD. (2016b). Russia Dispute Resolution Profile, s.4-5. <https://www.oecd.org/tax/dispute/russia-Dispute-Resolution-Profile.pdf> Erişim:24.02.2020.
- OECD. (2016c). Multilateral Convention To Implement Tax Treaty Related Measures To Prevent Base Erosion And Profit Shifting (MLI) <https://www.oecd.org/tax/treaties/multilateral-convention-to-implement-tax-treaty-related-measures-to-prevent-BEPS.pdf> Erişim:25.04.2020.
- OECD. (2016d). Explanatory Statement To The Multilateral Convention To Implement Tax Treaty Related Measures To Prevent Base Erosion And Profit Shifting, <https://www.oecd.org/tax/treaties/explanatory-statement-multilateral-convention-to-implement-tax-treaty-related-measures-to-prevent-BEPS.pdf> Erişim: 25.04.2020.
- OECD. (2017a). Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017, OECD Publishing, Paris
- OECD. (2017b). OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations, OECD Publishing, Paris,
- OECD. (2017c). United States Dispute Resolution Profile, s.1, <https://www.oecd.org/tax/dispute/United-States-Dispute-Resolution-Profile.pdf> Erişim:27.01.2020.
- OECD. (2017d). Inclusive Framework on BEPS: Action 14 Making Dispute Resolution More Effective MAP Peer Review Report, Best Practices United States,

- OECD. (2017e). Making Dispute Resolution More Effective - MAP Peer Review Report, United States (Stage 1): Inclusive Framework on BEPS: Action 14, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris.
- OECD. (2017f). Inclusive Framework on BEPS: Action 14 Making Dispute Resolution More Effective MAP Peer Review Report, Best Practices United Kingdom,
- OECD. (2017g). Making Dispute Resolution More Effective – MAP Peer Review Report, Germany (Stage 1), Inclusive Framework on BEPS: Action 14, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris.
- OECD. (2017h). Making Dispute Resolution More Effective – MAP Peer Review Report, France (Stage 1) Inclusive Framework on BEPS: Action 14, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris.
- OECD. (2017i). France Dispute Resolution Profile, s.4. <https://www.oecd.org/tax/dispute/France-Dispute-Resolution-Profile-FR-EN.pdf> Erişim:21.03.2020.
- OECD. (2018). United Kingdom Dispute Resolution Profile, <https://www.oecd.org/tax/dispute/United-Kingdom-Dispute-Resolution-Profile.pdf> Erişim:19.02.2020.
- OECD. (2019a). Making Dispute Resolution More Effective - MAP Peer Review Report, United States (Stage 2): Inclusive Framework on BEPS: Action 14, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris.
- OECD. (2019b). Making Dispute Resolution More Effective - MAP Peer Review Report, United Kingdom (Stage 2): Inclusive Framework on BEPS: Action 14, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris.
- OECD. (2019c). Germany Dispute Resolution Profile <https://www.oecd.org/tax/dispute/Germany-Dispute-Resolution-Profile.pdf> Erişim 14.03.2020.
- OECD. (2019d). Making Dispute Resolution More Effective – MAP Peer Review Report, Russian Federation (Stage 1): Inclusive Framework on BEPS: Action 14, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris.
- OECD. (2019e). Making Dispute Resolution More Effective – MAP Peer Review Report, China (Stage 1): Inclusive Framework on BEPS: Action 14, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris.
- OECD. (2019f). China Dispute Resolution Profile <https://www.oecd.org/tax/dispute/China-Dispute-Resolution-Profile.pdf> Erişim:27.02.2020.
- OECD. (2019g). Making Dispute Resolution More Effective - MAP Peer Review Report, Turkey (Stage 1): Inclusive Framework on BEPS: Action 14, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris.
- Özturanlı, B. (2016). Devletlerarası Tahkim, Seçkin Yayıncılık, Ankara.
- OECD. (2020a). Making Dispute Resolution More Effective – MAP Peer Review Report, Germany (Stage 2): Inclusive Framework on BEPS: Action 14, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris.

- OECD. (2020b). Making Dispute Resolution More Effective – MAP Peer Review Report, France (Stage 2): Inclusive Framework on BEPS: Action 14, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris.
- OECD. (2020c). Turkey's Dispute Resolution Profile
<https://www.oecd.org/tax/dispute/turkey-dispute-resolution-profile.pdf>
Erişim:10.05.2020.
- Öncel, M., Kumrulu, A. ve Çağan, N. (2014). Vergi Hukuku, Turhan Kitabevi, Ankara.
- Öz, N. S. (2005). Uluslararası Vergi Rekabeti ve Vergi Cennetleri, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara.
- Pazarcı, H. (2016). Uluslararası Hukuk, Gözden Geçirilmiş 15. Bası, Turhan Kitabevi, Ankara.
- Pehlivan, O. ve Öz, E. (2011). Uluslararası Vergilendirme, Derya Kitabevi, Trabzon.
- Pereria, C. L. (2018). “Arbitration in International Tax Law and Taxpayers' Rights: A comparative and critical approach” içinde ed. Majdanska, A. ve Turcan, L. OECD Arbitration in Tax Treaty Law, Linde, ss.493-519.
- Perrou, K. (2014). Taxpayer Participation in Tax Treaty Dispute Resolution, IBFD, Amsterdam.
- Perrou, K. (2015). “Participation of Taxpayer in MAP and Arbitration: Handicaps and Prospects”, içinde ed. Lang, M. ve Owens, J. International Arbitration in Tax Matters Volume 2, IBFD, Amsterdam, ss.289-309.
- Peters, A. (2003). “International Dispute Settlement: A Network of Cooperational Duties”, European Journal of International Law, Cilt:14 Sayı:1, ss.1-34.
- Petruzzi, R. Koch, P. ve Turcan L. (2015). “Baseball Arbitration in Comparison to Other Types of Arbitration”, içinde ed. Lang, M. ve Owens, J. International Arbitration in Tax Matters Volume 2, IBFD, Amsterdam, ss.139-158.
- Pickering, A. (2013). Why Negotiate Tax Treaties, Papers on Selected Topics in Negotiation of Tax Treaties for Developing Countries, Paper No. 1-N, United Nations, New York.
- Pistone, P. (2015). “Vergi Anlaşmalarında Karşılıklı Anlaşma Usulünden Tahkime: Verginin Tahsil Edilmesi Amacı ile Mükellef Haklarının Korunmasının Uzlaştırılması”, içinde ed. Yaltı B. Vergi Uyuşmazlıklarının Çözümü: Barışçıl Mekanizmalar, Beta Basım Yayım Dağıtım A.Ş., İstanbul, ss.259-270.
- Plantamura, P. M. (2018). “Arbitration Pursuant to the MLI” içinde ed. Majdanska, A. ve Turcan, L. OECD Arbitration in Tax Treaty Law, Linde, ss.209-230,
- Proposal for a Council Directive on a Common Corporate Tax Base, 25.10.2016, COM(2016) 685 final 2016/0337 (CNS).
- Proposal for a Council Directive on Double Taxation Dispute Resolution Mechanisms in the European Union, COM(2016) 686 final 2016/0338 (CNS).
- Proposal for a Council Directive amending Directive (EU) 2016/1164 as regards hybrid mismatches with third countries, 25.10.2016, COM(2016) 687 final 2016/0339 (CNS).
- Proposal for a Council Directive on the elimination of double taxation in connection with the adjustment of transfers of profits between associated enterprises (arbitration

- procedure), Official Journal of the European Communities, Cilt:19 No: C 301 21 December 1976.
- Protocol Amending The Convention Of 23 July 1990 On The Elimination Of Double Taxation In Connection With The Adjustment Of Profits Of Associated Enterprises, Official Journal Of The European Communities C 202, 16 July 1999.
- Quinones, N. (2015). "International Tax Arbitration as an ADR Solution in a Time of Global Tax Demands" içinde ed. Rovine, A. W. Contemporary Issues in International Arbitration and Mediation: The Fordham Papers, Koninklijke Brill NV, Leiden, ss.459-473.
- Revised Code of Conduct for the effective implementation of the Convention on the elimination of double taxation in connection with the adjustment of profits of associated enterprises (2009/C 322/01), Official Journal of the European Union, C 322/1, 30.12.2009.
- Rohatgi, R. (2005). Basic International Taxation (Second Edition) Volume One Principles of International Taxation, Richmond Law & Tax Ltd. Richmond.
- Rubino-Sammartano, M. (2014). International Arbitration Law and Practice, Third Edition, JurisNet, New York.
- Rust, A. (2015). "How Final Are Arbitration Decisions", içinde ed. Lang, M. ve Owens, J. International Arbitration in Tax Matters Volume 2, IBFD, Amsterdam, ss.377-385.
- Schmalenbach, K. (2018). "Article 27. Internal law and observance of treaties" içinde ed. Dörr, O. ve Schmalenbach K. Vienna Convention on the Law of Treaties A Commentary, Second Edition Springer-Verlag GmbH, Heidelberg, ss.493-506.
- Schoueri, L. (2015). "Arbitration and Constitutional Issues", içinde ed. Lang, M. ve Owens, J. International Arbitration in Tax Matters Volume 2, IBFD, Amsterdam, ss.187-208.
- Shaw, M. N. (2003). International Law, Fifth Edition, Cambridge University Press, Cambridge
- Soysal, M. (1997). "Uluslararası Andlaşmalar Konusunda Anayasa Yargısı", Anayasa Yargısı Dergisi, Cilt:14, ss.171-187.
- State Taxation Administration (2013). Public Notice On Implementation Measures of Mutual Agreement Procedure("MAP") for Tax Treaty Related Issues, No:56, <http://www.chinatax.gov.cn/n810341/n810755/c3523242/content.html> Erişim:27.02.2020.
- Steenkamp, L. (2017). "The Use Of The Oecd model Tax Convention As An Interpretative Aid: The Static Vs Ambulatory Approach Debate Considered From A South African Perspective", Journal of Economic and Financial Sciences, Cilt: 10, Sayı:2 ss.195-205.
- Şen, H. ve Sağbaş, İ. (2015). Vergi Teorisi ve Politikası, Kalkan Ofset, Ankara.
- Şenyüz, D, Yüce, M. ve Gerçek, A. (2017). Vergi Hukuku (Genel Hükümler), 8. Baskı Ekin Yayınevi, Bursa.
- Tanaka, Y. (2018). The Peaceful Settlement of International Disputes, Cambridge University Press, Cambridge.

- Tezel, A. (1989). Uluslararası Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları ve Türkiye Uygulaması, Türkiye Sanayi ve İşadamları Derneği Yayını, Yayın No: TÜSİAD-T/89.3.126, İstanbul.
- Tulis, B. A. (2010). “Final-Offer Baseball Arbitration: Contexts, Mechanics & Applications”, Seton Hall Journal of Sports and Entertainment Law, Cilt:20, Sayı:1, ss. 85-110.
- Tuncay, A. (2013). “Türk Hukuk Sisteminde Tahkim Mevzuatı”, International Conference on Eurasian Economies, Session 2D: Uluslararası Hukuk, ss.879-885, s.883.
- Tuncer, S. (1974). Çifte Vergileme ve Milletlerarası Vergi Anlaşmaları, Sevinç Matbaası, Ankara,
- Turcan, L. (2017). “Dispute Resolution”, içinde ed. Lang, M., Pistone, P., Rust, A., Schuch, J. ve Staringer C. The UN Model Convention and Its Relevance for the Global Tax Treaty Network, IBFD, Amsterdam, ss.261-317.
- Türk, İ. (1992). Kamu Maliyesi, Turhan Kitabevi, Ankara.
- Uckmar, V. (2012). “Double Taxation Conventions”, içinde ed. Amatucci, A. International Tax Law, Kluwer Law International, Alphen/Rijn, ss.161-193.
- Uluatam, Ö. (2012). Kamu Maliyesi, Yenilenmiş 12. Baskı, İmaj Yayınevi, Ankara.
- United Nations. (1992). Handbook on the Peaceful Settlement of Disputes between States, United Nations, New York.
- UN. (1971). United Nations Conference On The Law Of Treaties First And Second Sessions Vienna, 26 March- 24 May 1968 And 9 April- 22 May 1969, Official Records, Documents of the Conference, New York.
- UN. (2003). Manual for the Negotiation of Bilateral Tax Treaties between Developed and Developing Countries.
- UN. (2009). Committee of Experts on International Cooperation in Tax Matters, Report on the fifth session (19-23 October 2009), E/C.18/2009/6 (SUPP), New York.
- UN. (2010a). Report by the Subcommittee on Dispute Resolution: Arbitration as an Additional Mechanism to improve the mutual Agreement Procedure, E/C.18/2010/CRP.2.
- UN. (2010b). Committee of Experts on International Cooperation in Tax Matters, Report on the sixth session (18-22 October 2010), E/C.18/2010/7, New York.
- UN. (2011). Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries, New York.
- UN. (2012). Guide To The Mutual Agreement Procedure Under Tax Treaties https://www.un.org/esa/ffd/wp-content/uploads/2014/10/ta-Guide_MAP.pdf
- UN. (2015). Secretariat Paper on Alternative Dispute Resolution in Taxation, Committee of Experts on International Cooperation in Tax Matters Tenth Session, Geneva, 19-23 October 2015.
- UN. (2016a). Committee of Experts on International Cooperation in Tax Matters, Coordinator's Report on Work of the Subcommittee on the Mutual Agreement Procedure—Dispute Avoidance and Resolution, Twelfth Session, E/C.18/2016/CRP.4, Geneva.

- UN. (2016b). Manual for the Negotiation of Bilateral Tax Treaties Between Developed and Developing Countries, United Nations New York.
- UN. (2017). Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries 2017 Update, United Nations, New York.
- UN. (2019). Chapter on Mutual Agreement Procedure of the Handbook on Dispute Avoidance and Resolution, Committee of Experts on International Cooperation in Tax Matters Eighteenth session, New York, 23-26 April 2019.
- UNCTAD. (2000) Taxation, UNCTAD Series on Issues in International Investment Agreements, New York / Geneva: United Nations.
- Vogel, K. (1986). "Double Tax Treaties and Their Interpretation", International Tax & Business. Law, Cilt:4 Sayı:1, ss.4-85.
- Von der Decken, K. (2018). "Article 30 Application of successive treaties relating to the same subject matter", içinde ed. Dörr, O. ve Schmalenbach K. Vienna Convention on the Law of Treaties A Commentary, Second Edition, Springer-Verlag GmbH, Heidelberg, ss.539-555.
- Weisbach, D. A. (2015). "The Use of Neutralities in International Tax Policy", National Tax Journal, Cilt: 68, Sayı: 3, ss.635-652.
- Whittaker, D. R. (1982). "An Examination of the O.E.C.D. and U.N. Model Tax Treaties: History, Provisions and Application to U.S. Foreign Policy", North Carolina Journal Of International Law And Commercial Regulation., Cilt:8 Sayı:1, ss.39-60.
- Wilkie, J.S. (2015). "Implementation of Arbitration Decisions in Domestic Law", içinde ed. Lang, M. ve Owens, J. International Arbitration in Tax Matters Volume 2, IBFD, Amsterdam, ss.321-366.
- Yaltı Soydan, B. (1995). Uluslararası Vergi Anlaşmaları, Beta Basım Yayım Dağıtım A.Ş., İstanbul.
- Yaltı, B. (2006). Vergi Yükümlüsünün Hakları, Beta Basım A.Ş. İstanbul.
- Yaltı, B. (2015). "Vergi Anlaşmalarında Karşılıklı Anlaşma Usulü: Türkiye Deneyimi", içinde ed. Yaltı B. Vergi Uyuşmazlıklarının Çözümü: Barışçıl Mekanizmalar, Beta Basım Yayım Dağıtım A.Ş., İstanbul, ss.309-341.
- Yaltı, B. (2017). "Tax Treaty Disputes in Turkey", içinde ed. E. Baistrocchi A Global Analysis of Tax Treaty Disputes (Cambridge Tax Law Series). Cambridge University Press, Cambridge, ss.661-708.
- Yıldırım, M. (2010). Uluslararası Vergi Hukuku'nda Tahkim, On İki Levha Yayıncılık, İstanbul.
- Zekos, G. I. (2013). Constitution, Arbitration and Courts, Nova Science Publishers Inc. New York.
- Züger, M. (2001), Arbitration under Tax Treaties: Improving Legal Protection in International Tax Law, IBFD, Amsterdam.
- Züger, M. (2002). "Conflict Resolution in Tax Treaty Law- General Report", içinde ed. Lang, M. ve Züger, M. Settlements of Disputes in Tax Treaty Law, Kluwer Law International, Hague, ss.15-49.

- 1 Seri No'lu Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Genel Tebliğ, Resmî Gazete Tarihi: 18.11.2007 Sayı: 26704.
- 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu, Resmî Gazete: Tarih: 6/1/1961, Sayı: 1070.
- 4446 sayılı Anayasa'nın Bazı Maddelerinde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun, Resmi Gazete Tarih:14.08.1999, Sayı: 23786.
- 4501 sayılı Kamu Hizmetleri İle İlgili İmtiyaz Şartlaşma Ve Sözleşmelerinden Doğan Uyuşmazlıklarda Tahkim Yoluna Başvurulması Halinde Uyulması Gereken İlkelere Dair Kanun, Resmi Gazete Tarih : 22.1.2000 Sayı: 23941.
- 4686 sayılı Milletlerarası Tahkim Kanunu, Resmi Gazete Tarih: 05.07.2001, Sayı : 24453.
- 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu, Resmi Gazete: Tarih: 21/6/2006, Sayı: 26205.
- 5718 sayılı Milletlerarası Özel Hukuk ve Usul Hukuku Hakkında Kanun, Resmi Gazete Tarih:12.02.2007, Sayı:26728.
- 6100 sayılı Hukuk Muhakemeleri Kanunu, Resmi Gazete Tarih: 04.02.2011, Sayı: 27836.
- 1899 Tarihli Uluslararası Uyuşmazlıkların Barışçıl Çözümüne Dair La Haye Sözleşmesi <https://www.loc.gov/law/help/us-treaties/bevans/m-ust000001-0230.pdf> Erişim:10.03.2020.
- 1907 Tarihli Uluslararası Uyuşmazlıkların Barışçıl Çözümüne Dair La Haye Sözleşmesi <https://pca-cpa.org/wp-content/uploads/sites/6/2016/01/1907-Convention-for-the-Pacific-Settlement-of-International-Disputes.pdf> Erişim:10.03.2020.
- BOI-INT-DG-20-30-10-20170201. <https://bofip.impots.gouv.fr/bofip/5344-PGP.html> Erişim:21.03.2020
- BOI-SJ-RES-20-10-20140218. <https://bofip.impots.gouv.fr/bofip/1053-PGP.html?identifiant=BOI-SJ-RES-20-10-20140218> Erişim:21.03.2020
- Viyana Anlaşmalar Hukuku Sözleşmesi https://legal.un.org/ilc/texts/instruments/english/conventions/1_1_1969.pdf Erişim: 14.06.2018.
- The Institute of International Law, (1961). Regulations on the Procedure of International Conciliation, Session of Salzburg – 1961 https://www.idi-il.org/app/uploads/2017/06/1961_salz_02_en.pdf Erişim: 10.03.2020.
- Türkiye Cumhuriyeti Anayasası, Resmî Gazete: Tarih: 9/11/1982, Sayı: 17863 (Mükerrer).

ÖZGEÇMİŞ

Kişisel Bilgiler

Soyadı, adı : Yusufoglu, Arkan
Doğum tarihi ve yeri : 08.01.1990 Bulgaristan
e-posta : arkan.yusufogulu@hbv.edu.tr

Eğitim Derecesi	Okul/Program	Mezuniyet Yılı
Doktora	Gazi Üniversitesi/Maliye	
Yüksek Lisans	Pamukkale Üniversitesi/Maliye	2014
Lisans	Gazi Üniversitesi/Maliye	2012
Lise	Yıldırım Beyazıt Anadolu Lisesi	2008

İş Deneyimi	Çalıştığı Yer	Görev
2018 -	AHBV Üniversitesi	Araştırma Görevlisi
2014 - 2018	Gazi Üniversitesi	Araştırma Görevlisi
2012 - 2014	Pamukkale Üniversitesi	Araştırma Görevlisi

Yabancı Dili

İngilizce

Eserler

A. Uluslararası hakemli dergilerde yayımlanan makaleler:

1. YUSUFOĞLU Arkan, ÖZPENÇE Özay (2015). A solution proposal for the arising problems of the presentation of global public goods Küresel kamusal malların sunum ve finansmanında ortaya çıkan sorunlara bir çözüm önerisi. International Journal of Human Sciences, 12(1), 15-35., Doi: 10.14687/ijhs.v12i1.3073
2. YILMAZ Mustafa Atahan, YUSUFOĞLU Arkan (2014). The Taxation of Tobacco Products and Effects on the Consumer Behaviour in Turkey. European Journal of Research on Education, 2(5), 99-107.

B. Uluslararası bilimsel toplantılarda sunulan ve bildiri kitaplarında (proceedings) basılan bildiriler:

1. ÇAKIR Muharrem, YUSUFOĞLU Arkan, SARAÇOĞLU Osman Fatih (2018). Agresif Vergi Planlaması Aracı Olarak Hibrit Finansal Araçlar. Taras Schevchenko International Congress On Social Sciences - I, 42-43. (Özet Bildiri/Sözlü Sunum)
2. YUSUFOĞLU Arkan, ÇAKIR Muharrem, SANCİ Barboros (2018). Vergi Hukukunda Yeni Bir Uygulama: İzaha Davet. Taras Schevchenko International Congress On Social Sciences - I, 9-10. (Özet Bildiri/Sözlü Sunum)

3. YUSUFOĞLU Arkan, ÇAKIR Muharrem (2017). 1 Kasım 2015 Milletvekili Seçimlerinde Siyasal Partilerin Seçim Vaatlerinin Kamu Tercihi Teorisi Perspektifinden Değerlendirilmesi. 2. Uluslararası Ekonomi Yönetimi ve Pazar Araştırmaları Kongresi (Özet Bildiri/Sözlü Sunum)
4. ÇAKIR Muharrem, YUSUFOĞLU Arkan (2017). Bölgesel Kalkınma Açısından Türkiye’de Bölgesel Teşvik Uygulamalarının İncelenmesi Ve Karşılaştırmalı Analizi. 2. Uluslararası Ekonomi Yönetimi ve Pazar Araştırmaları Kongresi (Özet Bildiri/Sözlü Sunum)
5. YUSUFOĞLU Arkan, AKÇAY Fatih, KÜÇÜKŞAHİN Habib, ÇİFTÇİ Taha Emre (2015). Tobin Vergisi Tartışması. I. ULUSLARARASI SOSYAL BİLİMLER ARAŞTIRMALARI KONGRESİ(02) (Tam Metin Bildiri/Sözlü Sunum)
6. ÖZ Ersan, GÜLTEN Selçuk, YUSUFOĞLU Arkan (2014). Enerji Politikaları Bağlamında Türkiye Kazakistan Ekonomik İlişkileri. International Congress on Economics, Finance and Energy (EFE'2014) (/Sözlü Sunum)
7. ÖZ Ersan, GÜLTEN Selçuk, YUSUFOĞLU Arkan (2014). Kırgızistan'da Girişimcilik Faaliyetlerinin Finansal Ve Vergisel Yönleri. 6th International Congress on Entrepreneurship (ICE'14) (Tam Metin Bildiri/Sözlü Sunum)
8. YILMAZ Mustafa Atahan, YUSUFOĞLU Arkan (2014). The Taxation of Tobacco Products and Effects on the Consumer Behaviour in Turkey. III. European Conference on Social and Behavioral Sciences: Rome (Tam Metin Bildiri/Sözlü Sunum)

C. Yazılan ulusal/uluslararası kitaplar veya kitaplardaki bölümler:

C2. Yazılan ulusal/uluslararası kitaplardaki bölümler:

1. Yrd. Doç. Dr. Yaşar Mehtibay’a Armağan, Bölüm adı:(Türkiye’de 2002-2015 Dönemi Özelinde Mali Uyumun Kalitesinin Değerlendirilmesi) (2017)., YUSUFOĞLU Arkan, Gazi Kitabevi, Editör: Saraçoğlu Fatih, Çakır Muharrem, Basım sayısı:1, Sayfa Sayısı 474, ISBN:978-605-344-477-0, Türkçe(Bilimsel Kitap),

D. Ulusal hakemli dergilerde yayımlanan makaleler:

1. POLAT Arzu, YUSUFOĞLU Arkan, ÇAKIR Muharrem (2018). Bitcoin Özelinde Sanal Paraların Türk Vergi Sistemi Karşısındaki Durumunun İncelenmesi. Vergi Dünyası Dergisi(445), 43-56.
2. YUSUFOĞLU Arkan (2017). Kamu Özel Ortaklığı Projelerinde Koşullu Yükümlülükler ve Mali Riskler: Avrasya Tüneli, Osmangazi Ve Yavuz Sultan Selim Köprüleri Üzerine Bir Değerlendirme. Ankara Hacı Bayram Veli Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi (Online), 156-174.
3. ÇAKIR Muharrem, YUSUFOĞLU Arkan (2016). Teknoloji Geliştirme Bölgelerine Sağlanan Teşvikler ve Ekonomiye Etkisinin Değerlendirilmesi. Banka ve Finans Hukuku Dergisi, 5(20), 1471-1492.
4. YUSUFOĞLU Arkan (2016). Türk Vergi Sisteminde Seçimlik Vergi Planlaması Araçları ve Kısıtlayıcı Düzenlemeler. Vergi Sorunları Dergisi(330), 146-158.
5. ÇİFTÇİ Taha Emre, YUSUFOĞLU Arkan (2014). Türkiye de Vergi Uyuşmazlıklarının Yargılama Aşamaları. Legal Mali Hukuk Dergisi, 10(115), 21-41.

E. Ulusal bilimsel toplantılarda sunulan ve bildiri kitaplarında basılan bildiriler:

- YUSUFOĞLU Arkan (2017). Kamu Özel Ortaklığı Projelerinde Koşullu Yükümlülükler ve Mali Riskler: Avrasya Tüneli, Osmangazi ve Yavuz Sultan Selim Köprüleri Üzerine Bir Değerlendirme. Genç Akademi Genç Sosyal Bilimciler Sempozyumu’xx17 (Özet Bildiri/Sözlü Sunum)





le.ahbv.edu.tr