



Siyasal Bilgiler Fakültesi Dergisi, (İSMUS), V/1 (2020), s. 1-18

ULUSLARARASI ÇİFTE VERGİLENDİRME SORUNU ÖRNEĞİNDE VERGİSEL UYUŞMAZLIKLARA İLİŞKİN İDARİ-BARIŞÇIL ÇÖZÜM POLİTİKASI ANALİZİ *

Ziya ALP**

Özet

Vergi ilişkisinde baskı kurma ve zor kullanma yerine ikna etme ya da uzlaşma arayarak çözüme ulaşma anlayışının ağırlık kazandığı bir süreçte, eşitlik ve adalet kavramları temelinde insan hakları ilkelerinin öne çıktığı anayasal ilişki biçiminin doğal bir sonucu olarak vergisel uyumsuzluklar sıklıkla gündeme gelmeye başlamıştır. Söz konusu uyumsuzlukları yargı kurumunu zora sokmadan çözmeye ve aynı zamanda tarafların (mükellef-idare) menfaatlerini makul bir noktada uyumlaştırmaya çalışan idari/barışçıl çözüm usulleri ile bu usullerin en son örneğini teşkil eden ve 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu kapsamında yer alan izaha davet, uzlaşma, cezalarda indirim gibi müesseselere yapısal ve işlevsel olarak katkı sağlaması bakımından, uluslararası çifte vergilendirmeyi önleyici tedbir ve süreçlerin yasal-idari ve yargısal zeminde değerlendirilmesi, bu çalışmanın konusu oluşturmaktadır. Bu kapsamda “uluslararası çifte vergilendirme” sorunu örneğinde yer alan yöntem, kurum ve süreçler, çözüme yönelik tüm unsurları kapsayacak biçimde yasal, idari ve yargısal zeminde ele alınmıştır.

Anahtar Kelimeler: *İzaha Davet, Uluslararası Çifte Vergilendirme, İdari Çözüm Usulleri, Yargısal Çözüm Mercileri*

Jel Kodu: (3 K, 6 M)

* Bu makale danışmanlığını Dr. Öğr. Üyesi A.Bumin Doğrusöz'ün yaptığı “Vergi Uyumsuzluklarında Yeni Bir İdari Çözüm Yolu Olarak İzaha Davet Müessesesi” isimli doktora tezinden üretilmiştir.

** Marmara Üniversitesi, SBE Enstitüsü Maliye Ana Bilim Dalı Mali Hukuk Bilim Dalı Doktora Öğrencisi, ziyaalp_61@hotmail.com

ANALYSIS OF ADMINISTRATIVE-PEACEFUL SOLUTION POLICY ON TAX DISPUTES IN THE CASE OF THE INTERNATIONAL DOUBLE TAXATION PROBLEM

Abstract

In a process where the understanding of persuasion or finding a solution by seeking compromise instead of putting pressure and using force in the tax relationship has gained weight, tax disputes have started to come to the fore frequently as a natural result of the constitutional relationship in which human rights principles come to the fore on the basis of the concepts of equality and justice. Administrative/peaceful settlement procedures, which try to resolve the said disputes without putting the judicial institution into trouble and at the same time harmonize the interests of the parties (taxpayer-administrative) at a reasonable point, and which constitute the latest example of these procedures and are within the scope of the Tax Procedure Law No. 213, primarily invitation to explanation, reconciliation The subject of this study is the evaluation of international double taxation preventive measures and processes on legal-administrative and judicial grounds, in terms of contributing structurally and functionally to institutions such as reductions in fines and penalties. In this context, the methods, institutions and processes in the example of the "international double taxation" problem have been discussed on a legal, administrative and judicial basis, covering all the elements for a solution.

Anahtar Kelimeler: *Invitation to Disclosure, International Double Taxation, Administrative Resolution Procedures, Judicial Resolution Authorities.*

Jel Kodu: (3 K, 6 M)

Giriş

Vergi kavramının eski dilde aynı zamanda “teklif” olarak adlandırılması bu kurumun mahiyetinin siyasi bir zorlama anlamı içerdiğini göstermektedir (Giritli, Bilgen, & Akgüner, 2008, s. 887). Uyuşmazlık kavramına etimolojik açıdan bakıldığında ise, “çekişme” ve “anlaşmazlık” kavramlarının öne çıktığı görülmektedir (Türk Dil Kurumu, 2018). Vergi uyuşmazlığı ise esasen hukuki anlaşmazlıkları niteleyen bir kavramdır. Bu kavramın temelinde mükellef ve vergi idaresi arasındaki anlayış ya da görüş farkı unsurları mevcuttur (Kızılot & Taş, 2009, s. 153). Bununla birlikte her uyuşmazlık idare ile mükellef arasında olmayabilir. Bazen vergi idaresi doğrudan mükelleflerle değil de, alacaklı oldukları miktarlar yönünden takdir komisyonları tarafından verilen kararlara karşı bu komisyonlarla da niza halinde olabilir. Bu durumda davanın tarafları davacı olarak vergi dairesi ile davalı olarak takdir komisyonu olmaktadır (Karagözoğlu, 1975, s. 116). Dolayısıyla mahiyetinde icbar bulunan vergisel uyuşmazlıkların etkin bir şekilde önlenmesi veya asgariye indirilmesi sadece barışçıl-idari süreçlerin işletilmesi yoluyla sağlanabilecek bir netice olmadığından, öncelikle barışçıl veya idari düzenlemelerin/müesseselerin temelini oluşturan yasal altyapının uyumlu, uygulanabilir, ihtiyaçlara cevap verir hale getirilmesi gerekmektedir.

Hatta yasal, idari ve yargısal unsurlardan müteşekkil bütüncül bir sürecin gereği olarak yasal ve idari süreçlerle uyum içinde işleyen bir yargı mekanizmasının varlığı şarttır. Zira vergi idaresi ve mükelleflerin ekonomik, sosyal, psikolojik ve kültürel şartlarını dikkate almayan bir yasal düzenleme, idari uygulama aşamasında problemlere yol açacak ve uyuşmazlıkların ihtilafa dönüşmesine mani olma noktasında yeterli etkinlik seviyesine ulaşamayacaktır. Örneğin vergi yasalarının yapım sürecinde gözden kaçırılan yahut sonuçları isabetli bir şekilde hesaplanamayan bir takım düzenlemeler uygulama noktasında boşluklara sebep olmakta, hatta bir kısım mükellefler de kanundan doğan bu boşluklardan yararlanmak suretiyle vergiden kaçınmaktadırlar (Karakoç, 2015, s. 32). Böylece esasen uygun bir yasal düzenleme ve etkin bir idari uygulama ile hukuksal ihtilafı dönüştürmesi engellenebilecek birçok uyuşmazlık, yargının konusu haline gelecek ve yargının işleyişi gereksiz yere meşgul edilecektir. Bu sebeple, vergisel uyuşmazlıkların etkin bir biçimde önlenmesi ve/veya çözülebilmesi için alınacak tedbirler, geniş ve bütüncül bir sürecin tüm aşamalarında (yasal-idari-yargısal) ve birbiriyle eşgüdüm içinde tesis edilmelidir. Bu çalışmamızda vergisel uyuşmazlıkların önlenmesine ya da çözümüne yönelik alınacak tedbirlere bir model oluşturma bakımından “uluslararası çifte vergilendirme” sorunu ele alınmış, ulusal-uluslararası düzeyde yasal, idari ve yargısal süreçler bir bütünün parçaları olarak analiz edilmiştir.

ÇİFTE VERGİLENDİRMEYİ ÖNLEYİCİ DÜZENLEMELER ve ÇÖZÜM MERCİLERİ (INTERNATIONAL DOUBLE TAXATION AND SOLUTION AUTHORITIES)

1. Ulusal Düzeyde Geçerli İdari ve Yasal Tedbirler

Ülkeler arası ekonomik ve ticari ilişkilerin had safhaya ulaştığı günümüzde sermaye, teknoloji ve işgücü uluslararası bir boyut kazanmıştır. Bu çerçevede birden fazla devletin egemenlik hakkına yaslanmak suretiyle, ikamet ve uyruklu ilkelere dikkate alarak gelir unsurlarını vergilemek istemesi neticesinde, aynı vergi yükümlüsünden aynı vergi konusu ile bağlantılı olarak aynı zaman diliminde benzeri bir vergi alınması durumunda, bir ver-

gi uyumsuzluğu olan çifte vergilendirme sorunu ortaya çıkmaktadır.¹ Uluslararası niteliği bulunan ticari bir işlemin sonuçları üzerinde birden fazla ülkenin hak iddia etmesinden doğan bir uyumsuzluk olan uluslararası hukuki çifte vergilendirme, uluslararası işlemler üzerinde ulusal bazda yürütülen işlem ve faaliyetlere nazaran daha fazla vergi yükü oluşmasına sebep olmakta, böylece uluslararası mal, hizmet, sermaye ve emek hareketleri sınırlandırılmakta veya engellenmektedir. Dolayısıyla sürdürülebilir bir küresel ekonominin gereği olarak etkin bir vergileme sürecinin teşekkülü için öncelikle bir takım yasal ve idari tedbirler almak suretiyle çifte vergileme sorununun önlenmesi gerekir.

OECD (Ekonomik Kalkınma ve İşbirliği Örgütü) Model Anlaşmasının sunuş bölümünde tanımlandığı üzere Çifte Vergilendirme, aynı vergi yükümlüsünün iki veya daha çok devlette, aynı vergilendirme döneminde, aynı vergi konusu üzerinden, aynı veya benzer nitelikte bir vergiye tabi tutulmasıdır (Kaplan, 2013, s. 41). Ülkeler, çifte vergilendirme sorununun çözümüne yönelik olarak kendi iç mevzuatlarında bir takım düzenlemeler yaparken, diğer ülkelerle de çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları yapmaktadırlar. Ülkeler kendi mevzuatlarında tek taraflı olarak aldıkları mahsup, vergi oranının indirimi, istisna ve matrahtan indirim gibi bir takım tedbirler yoluyla çifte vergilendirmeyi önlemeye çalışırken bazı uyumsuzluklar söz konusu olduğundan, bunların üstesinden gelinebilmesi için bir takım uluslararası önlemlerin alınması zorunlu hale gelmektedir. Bu sebeple ülkeler, iki ya da çok taraflı vergi anlaşmaları yoluyla bu sorunların üstesinden gelebilme ve çelişkileri giderebilme imkân ve kabiliyetlerine sahip olmaktadır (Öz & Çavdar, 2012, s. 51-66). Devletler çifte vergilendirme sorununun üstesinden gelmek maksadıyla bir yandan kendi vergi sistemlerinde yabancı ülkelere elde edilen gelirlerin vergilendirilmemesi veya vergilense bile yabancı ülkelere ödenen vergilerin kısmen veya tamamen mahsubuna imkân veren düzenlemeleri gerçekleştirirken, diğer yandan bu düzenlemelerin yeterli gelmediği noktalarda karşılıklı veya çok taraflı uluslararası anlaşmaların² yapılması yoluna gitmektedirler.

Çifte vergilemenin önlenmesine ilişkin olarak iç hukukta yer alan önlemler/tedbirler dar mükellefiyet, istisna uygulaması, yurt dışı zararların indirimi, vergi mahsupları, düzeltme işlemi, kamu denetçisine (ombudsman) başvuru, Anayasa Mahkemesi'ne başvuru şeklinde sayılabilir. Salt iç hukuktan kaynaklanmayan uygulama ve önlemler ise uluslararası vergi anlaşmaları/antlaşmaları, karşılıklı anlaşma usulü, uluslararası tahkim, Avrupa İnsan Hak-

¹ Sınırların katılığını yitirip geçişkenliğini arttırması; eskiden daha az ve zor şartlarda gerçekleştirilen ticaretin uluslararası boyutunun öne çıkması; mukim ülke sınırları içerisinde kurulan şirketlerin vergi planlaması çerçevesinde bağlı işletmelerini avantajlı gördükleri başka ülkelerde (kaynak ülke) faaliyete geçirmesi; her alanda küreselleşmenin hızlanması gibi hususlar, uluslararası alanda yaşanan vergisel sorunlara yol açmış ve bu çerçevede çifte vergilendirme sorunu gündeme gelmiştir. Çifte vergilendirme sorunsalı esasen, mukim ülke ile kaynak ülkenin aynı kazanç unsuru üzerinden vergi almak istemesinden kaynaklanmaktadır. Zira mukim ülke yerleşme yeri ülkesi bağlamında, kaynak ülke ise faaliyetin gerçekleştiği ülke bakımından kendisini vergilendirme konusunda yetkili görmekte ve bu durumda çakışmalara yol açmaktadır.

² Bazı durumlarda taraf ülkelerin siyasi ve idari yapıları bakımından uyumsuzluklar meydana gelebilmektedir. Örneğin 2011 yılında Almanya ile Türkiye arasında imzalanan anlaşma bağlamında her iki ülke siyasi ve idari yapılarındaki farklılıkların dikkate alınması gerekmiştir. Bu nedenle anlaşma metninde Almanya'nın federal yapısına göndermeler yapan hükümler yer almaktadır. Zira Almanya yüzyıllardır federal niteliği haiz bir devlet rejimi çerçevesinde yapılanmıştır. Bu kapsamda ülke 16 adet eyalete ayrılmış durumdadır ve her eyaletin kendi içinde bir parlamentosu ve hükümeti bulunmaktadır. Dolayısıyla her ne konuda olursa olsun uyumsuzlukların önlenmesi veya çözümüne yönelik olarak alınacak tedbirlerin o ülkenin sahip olduğu rejim ve bürokratik yapı ile uyumlu olması gerektiği hakkında ayrıntılı açıklama için bkz. Selahattin Tuncer, Türkiye Cumhuriyeti ile Federal Almanya Cumhuriyeti Arasında Çifte Vergilendirmeyi ve Vergi Kaçakçılığını Önleme Anlaşması İmzalandı - II, Yaklaşım Dergisi, Sayı 232, 2012, ss.10-12.

ları Mahkemesine başvuru olarak ifade edilebilir. Çözüm sürecine ilişkin uluslararası yargısal merciler her ne kadar şeklen bir yargı kurumu olsalar bile bir kısım yönleri itibarıyla “uzlaşma komisyonu” niteliğini haiz bir fonksiyon icra etmektedirler. Zira bu mercilere başvurma ve kararlarına uyma gibi hususlar tarafların rıza, talep ve onaylarını gerektirmektedir.

Bu başlık altında uluslararası çifte vergilendirmenin önlenmesine matuf olarak tesis edilmiş üç temel mekanizma olan indirim, istisna ve mahsup yöntemlerinden bahsedilecektir. Türk vergi hukukunda idare aleyhine bazı uyumsuzluklar ya da vergi beyan durumları ortaya çıktığında ilgili tutar mükelleften olan alacaklara belirli kural, sınır ve şartlar çerçevesinde mahsup edilebilmektedir.³ Bunun tam tersi de söz konusu olabilir ki mükellef aleyhine tarh-tahakkuk ettirilen tutarlar, mükellefin vergi idaresinden olan alacaklarına mahsup edilebilmelidir. Ancak mahsup imkânı söz konusu değilse mükellefin lehine olan miktarın takip eden yılsonunda ortaya çıkacak vergi matrahından ya da tutarından indirim konusu yapılması düşünülebilir. Dolayısıyla mahsup, indirim ve istisna mekanizmalarının muhtemel uyumsuzlukların önlenmesi ve çözümü noktasında çok daha etkin ve işlevsel uygulanması mümkündür. Bu anlamda izaha davet ya da diğer idari çözüm usulleri sonucu mükellef aleyhine ortaya çıkan veya tespit edilen belli vergi ve ceza tutarları için eğer şartları var ise mahsup, indirim veya istisna mekanizmaları vergiye gönüllü uyumu sağlayacak biçimde çok daha etkin ve adil bir şekilde işletilebilecektir. Örneğin uzlaşma, izaha davet ve benzeri bir idari çözüm süreci sonucunda aleyhine vergi ve ceza tahakkuk ettirilen mükellef, gerçekten zor durumda ise yahut bu tutarı ödemediği takdirde zor duruma düşecekse cari mevzuat gereği bu alacağın ertelenmesi alternatifinin yanında (mükellefin ekonomik durumunun düzeleceği tarihe kadar geçerli olmak üzere) belli bir dönem kapsamında mükellef lehine oluşacak alacaklara yahut vergi beyanlarına ilişkin olarak⁴ mahsup, indirim ya da istisna mekanizmalarının işletilmesi ya da duruma göre bazı çözüm mekanizmalarının işletilmemesi şeklinde bir takım tedbirlerin alınması mümkündür.

1.1 Matrahtan İndirim (Deduction Method)

Matrahtan indirim usulünde kaynak ülkede⁵ ödenen vergi, yerleşik ülkede⁶ beyan edilen vergi matrahından gider olarak indirilebilmekte, böylece çifte vergilendirme sorunu/uyumsuzluğu kısmen ortadan kaldırılabilir. ⁷ Vergi oranında indirimde ise çifte ver-

³ KVK'nın 34 ve GVK'nın 121. maddelerinde; beyanname gösterilen gelire dâhil kazanç ve iratlardan Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunlarına göre kesilmiş bulunan vergilerin, beyanname üzerinden hesaplanan gelir ve kurumlar vergisine mahsup edileceği, mahsubu yapılan miktarın gelir ve kurumlar vergisinden fazla olması halinde aradaki farkın vergi dairesince mükellefe bildirileceği ve mükellefin tebliğ tarihinden itibaren bir yıl içinde müracaat etmesi durumunda ret ve iade olunacağı belirtilmiştir. KVK'nın 15.maddesinin 1. fıkrası ile 30. maddesinin 1 ve 2. fıkralarına göre yapılan vergi kesintilerinin bir kısmı, GVK'nın geçici 67. maddesi kapsamında vergi kesintisine tabi tutulduğundan, beyannameye dâhil kazançlar üzerinden bu hüküm uyarınca kesilen vergilerin de hesaplanan kurumlar vergisinden mahsup edilmesi mümkündür. Ancak, GVK'nın geçici 67. maddesinin 2 ve 3. fıkraları kapsamında vergi kesintisi yapılması halinde, kesinti suretiyle ödenen verginin, işlem den doğan kazancın tabi olduğu vergi kesintisiyle çarpımı sonucu bulunacak tutarı aşan kısmı, yıllık kurumlar vergisinden mahsup edilemeyecektir.

⁴ Örneğin mahsubu gereken birtakım tevkifatların vergi matrahından mahsup edilmemesi şeklinde.

⁵ Vergiyi doğuran olayın meydana geldiği ülke.

⁶ Mükellefin ikamet ettiği/uyruğunda olduğu ülke.

⁷ Örneğin; A kişininin yerleşik (mukim) ülkede elde ettiği geliri 1000.-TL, vergi oranı ise yüzde 20 olsun. Bu kişininin kaynak ülkede elde ettiği kazancı ise 500.-TL, vergi oranı ise yüzde 10 olsun. Bu durumda yerleşik ülkede elde edilen 1000.-TL'den indirilecek tutar (500*%10) = 50.-TL olacaktır. Yani A kişininin yerleşik ülkede beyan edeceği kazanç tutarı (1000 - 50) = 950.-TL olup; ödeyeceği vergi ise 950*%20 üzerinden hesaplanacaktır.

gilemeyi önleme maksadı ile gelirin tamamına ya da bir kısmına uygulanan vergi oranları indirilebilmektedir. Bu yöntem devletler açısından tek taraflı uygulanabileceği gibi karşılıklı olarak da uygulanma imkânına sahiptir (Kaplan, 2013, s. 41).

1.2 Mahsup (Foreign Tax Credit)

Bu sistemde istisna sisteminde olduğunun aksine matraha değil, matrah üzerinden hesaplanan vergi tutarına odaklanılmıştır. Bu bağlamda üç tür mahsup yönteminden söz etmek mümkündür. Bunlardan birincisi tam mahsup (full credit) yöntemidir. Bu yöntemde göre, yurt dışında (kaynak ülkede) ödenen vergi ile yerleşim ülkesinde hesaplanacak vergi arasında herhangi bir kıyaslama yapılmaksızın, yurt dışında ödenen verginin tamamının yurt içinde hesaplanan vergiden mahsup edilmesi mümkündür. Ancak bu sistemde yurt dışında ödenen verginin yurt içinde ödenen vergiden daha fazla olması sonucu vergi iadesi gündeme geleceğinden, OECD tarafından tavsiye edilen sistem adi mahsup (ordinary credit) yöntemidir. Bu yöntemde yurt dışında ödenen vergilerin tamamı değil, sadece yurt dışında ödenen vergiye ilişkin kazancın üzerinden yurt içinde geçerli olan vergi oranının uygulanması sonucunda bulunan tutara kadar yani bu tutarla sınırlı olarak mahsup imkânı getirilmiştir (Sarı, 2012, s. 50). Üçüncü olarak ise korumalı mahsup yöntemi (tax sparing credit) gelmektedir. Bilindiği üzere mahsup yapılabilmesi için kaynak devlette herhangi bir vergilendirmenin yapılması gerekir.

Bazı durumlarda kaynak ülkelerde teşvikler nedeniyle hiç vergi ödenmemesi yahut çok düşük oranlarda vergi ödenmesi mahsup yöntemini işlevsiz hale getirmektedir. Bu noktada uygulanan vergi teşviklerinin kaldırılmasını önlemek için korumalı mahsup yönteminin anlaşmalara dâhil edilmesi yerinde olacaktır. Bu çerçevede, korumalı mahsup yöntemi, kaynak devletinde ödenebilecek olan bir takım vergilerin istisna, teşvik, oran indirimi yoluyla hesaplanmaması imkânını getirdiğinden, kişinin yerleşik olduğu ülkede vergi matrahı tespit edilirken kaynak ülkede ödenen vergilerin tamamı ödenmiş gibi dikkate alınarak, ödenecek vergiden mahsup edilmektedirler. Özellikle gelişmekte olan ülkelerin uyguladığı vergi teşviklerinin devamı açısından bu mahsup yönteminin büyük önemi vardır (Çiçen & Erbil, 2011, s. 37-38).

Hazineci bir anlayışla ilk bakışta gelir kaybına sebep olacağı düşünülen tam mahsup yöntemi, mükellefin (vergiye uyumunun artması ve vergi idaresi ile iyi ilişkiler geliştirmesi sebebiyle psikolojik olarak ülke içinde yatırım yapma meylinin artması ihtimalinin yanında) yatırımlarından sağladığı ancak belli sebeplerle⁸ ülke içinde tekrar yatırımlara kanalize etmeyi düşünmediği kapitali, kaynak ülkede daha fazla yatırım yaparak kullanmak suretiyle ülkeye döviz girişini arttırıp dış ticaret dengesinin kurulmasına katkı yapmasını sağlayabilir. Görüldüğü üzere vergi uyuşmazlıklarının önlenmesine matuf olarak sadece mahsup yöntemine ilişkin olarak alınacak basit bir tedbir ve tercih bile daha geniş bir bakış açısı sayesinde orta ve uzun vadede ülkenin vergi kaynağında önemli düzeyde artış sağlanmasına imkân verebilecektir. Dolayısıyla indirim, mahsup, istisna gibi uyuşmazlıkların önlenmesi ve vergi adaletinin tesisine dönük bir takım basit tedbirlerin, vergi uyumunu/adaletini gerçekleştirerek çarpan etkisi sayesinde ülke ekonomisinin makro göstergeleri üzerinde olumlu değişimlere katkı sağlayabileceği gözden uzak tutulmamalıdır. Dolayısıyla idari/barışçıl

⁸ Politik, hukuksal, iktisadi, sosyal vb.

çözüm usulleri, salt hazineye giren mali kaynakların artırılması hedefine ulaşmak için dar bir bakış açısıyla ele alınmamalı, daha geniş bir düzlemde vergi kaynağının artırılması, kamu düzeninin temin edilmesi ve makroekonomik göstergelerin iyileştirilmesi bakımından orta ve uzun vadeli iktisadi ve sosyal etkileri bakımından değerlendirilmelidir.

1.3 İstisna Yöntemleri (Exemption method)

İstisna usulü, yerleşim yeri ilkesinin aksine olarak kaynak ülkesinde yapılan vergilendirmenin yeterli kabul edilerek, kaynak ülkeden aktarılan kazanç tutarının yerleşik ülkedeki vergi matrahının tespitinde dikkate alınmadığı bir yöntemdir. Bu sistemde eğer kaynak ülkedeki vergi oranları yerleşik ülkedeki vergi oranlarından daha düşük ise mükellef açısından daha avantajlı bir durum ortaya çıkmaktadır. Aksine yerleşik ülke vergi idaresi açısından ise daha çok vergi gelirinden mahrum kaldığı bir durum söz konusu olmaktadır. Üstelik yerleşik ülkedeki vergileme artan oranlı bir vergileme sistemi ise ilgili vergi idaresi açısından kayıp daha da büyük olmaktadır. Bu handikabı ortadan kaldırmak amacıyla OECD'nin getirdiği bir öneri doğrultusunda, yurt dışı gelirin, matrahın tespitinde değil vergi oranını belirleyen gelir diliminin tespitinde dikkate alınması daha etkili olacaktır. İstisna yönteminin bu özel usulüne müterakkiyete duyarlı istisna sistemi (exemption with progression) denilmektedir. (Sarı, 2012, s. 50) Yani yurt dışından elde edilen kazanç tutarı vergi dilimini belirlemek için kullanılacak, ancak bu belirlenen oran üzerinden vergi hesaplanırken (yurt dışı kazanç tutarı) matraha dâhil edilmeyecektir. Böylece yurt dışı kazanç tutarının da hesaba dâhil edilerek tespit edilen yeni vergi dilimine isabet eden vergi oranı, salt yurtiçi kazanç tutarına isabet eden vergi matrahına uygulanacaktır.⁹

İstisna yönteminin en büyük handikabı, yurt dışı kazançlarını vergi kapsamı dışına çıkardığından, yerleşik kişilerin taşınabilir sermaye unsurlarını yurt dışına götürme isteği ve meylidir. Dolayısıyla bu kişiler vergi oranlarının oldukça düşük olduğu hatta vergi cenneti olarak tabir edilen ülkelere bir takım sermaye unsurlarını taşımak suretiyle yerleşik ülkenin vergi kapasitesine zarar vereceklerdir. Bu nedenle uygulanan bir idari tedbirin kendisinden beklenen pozitif sonuçları doğurabilmesi ve negatif dışsallık¹⁰ lara yol açmaması için bütüncül bir anlayış içerisinde ülkenin siyasi, idari ve yargı mekanizmalarının adil ve etkin bir şekilde işliyor olması elzemdir. Eğer bu mekanizmalar etkin değilse ve sorun üretir hale gelmişse bir ülkenin vergi idaresi hangi tedbiri ne şekilde uygularsa uygulasin beklediği sonuçların beklediği şekilde gerçekleşmesi zor olacaktır. Adeta bir zincirin halkası olan idari tedbirler, diğer halkaları oluşturan yasal ve yargısal süreçler sağlıklı değilse, işe yaramayacaktır. Görüldüğü üzere bazı durumlarda tercih edilen çözüm yöntemi vergi kaynağının erimesi yönünde olumsuz bir etki oluşturabilmektedir. Bu itibarla mevcut vergisel uyumsuzluklara yönelik çözüm yöntemleri geliştirilirken zincirin diğer halkaları olan yasal ve yargısal süreçlerin etkinliği ile tercih edilecek çözüm usullerinin vergi kaynağına ve vergi sisteminin bütününe yapacakları dışsallıkların da dikkate alınması gerekir.

⁹ Örneğin; Yurt dışından elde edilen 100 birimlik gelir artan oranlı bir vergi sisteminde vergi dilimini tespit ederken dikkate alınacaktır. Yani, mukim ülkede elde edilen 300 birimlik gelire yurt dışından elde edilen 100 birim kazanç dâhil edilecek; $(300+100)=400$ birime tekabül eden vergi dilimi ve oranı bulunacak; ancak bu oran üzerinden vergi hesaplanırken vergiye tabi matrah 400 birim değil 300 birim olarak dikkate alınacaktır.

¹⁰ Vergi idaresinin iş yükü-zaman maliyetleri, vergiye gönüllü uyumun azalması, uyumsuzlukların hukuki ihtilaflara dönüşerek yargı kurumlarının iş yükünü arttırması gibi.

2. Uluslararası Düzenlemeler

İç hukuktan kaynaklanmayan uluslararası düzlemde yer alan uygulamalar, uluslararası vergi anlaşmaları/antlaşmaları, karşılıklı anlaşma usulü, karşı düzeltmeler, güvenli limanlar, uluslararası tahkim ve uluslararası mahkemelere (AIHM, AB Adalet Divanı, BM Adalet Divanı) başvuru, olarak ifade edilebilir. Daha önce de değindiğimiz üzere anlaşma bazlı uluslararası çözüm usullerini belli yönleri itibariyle tarhiyat öncesi uzlaşma kurumuna benzetmek mümkün olmakla birlikte buradaki taraflar, idare ve mükellef olarak hiyerarşik bir biçimde değil, eşit statüye sahip devletler olarak konumlanmaktadır. Diğer yandan rızaya dayalı anlaşma bazlı çözüm usullerinden olan vergi anlaşmaları, taraflarca imza altına alınan uzlaşma tutanakları gibi kesin işlevi haiz olmasına rağmen tarhiyat sonrası uzlaşmadan farklı olarak uyuşmazlıkların (çifte vergilendirme sorunu) henüz meydana gelmeden önlenmesine matuftur.¹¹ Dolayısıyla bu yönü itibariyle vergi anlaşmaları, tarhiyat öncesi uzlaşma, izaha davet ile pişmanlık ve ıslah müesseselerine benzemektedir. Aynı durum matrahtan indirim, mahsup, istisna usulleri için de geçerlidir. Bunlar da uyuşmazlığın meydana gelmemesine yönelik önleyici tedbirler mahiyetindedirler. Yalnız buradaki fark bu yasal ve idari tedbirlerin ilgili ülkeler bağlamında karşılıklı mutabakat ve uzlaşma ile alınmasıdır.¹² Yani sağlanan uzlaşma ve mutabakat gerçekleştirilecek yasal ve idari düzenlemelere ilişkindir. Hâlbuki Türkiye’de uygulanan idari çözüm usulleri tek taraflı (yani tarafların uzlaşmasını ve mutabakatını içermeyen) yani yasama gücü tarafından yasal olarak tesis edilen idari müesseseler şeklinde ortaya çıkmaktadır. Yani burada sağlanan uzlaşma ve mutabakat vergisel işlemlerin sonuçlarına ilişkindir. Bu itibarla Türkiye bağlamında idari çözüm müesseselerinin yapımına ve uygulanmasına ilişkin karar alma süreçlerine mükellef temsilcilerinin de katıldığı bir kurul ya da komisyonun oluşturulması muhtemel negatif dışsallıkların¹³ ve uyuşmazlıkların önüne geçilmesi bakımından yararlı olabilecektir.

2.1. İki Taraflı Vergi Anlaşmaları (Mutual/Bilateral Tax Agreements)

Çifte vergileme niteliğini haiz (uluslararası) bir vergi uyuşmazlığını önlemek ya da etkisini en aza indirmek amacıyla iki ülke arasında iki taraflı vergi anlaşmaları imzalanabilmektedir. Uluslararası hukuk bağlamında yapılan bu anlaşmalar yoluyla çifte vergilemenin önlenememesi/etkisinin azaltılabilmesi için anlaşmaya taraf ülkelerin vergilendirme yetkilerinin sınırlandırılması hususunda mutabık olmaları gerekmektedir. Anlaşma kapsamında vergi idaresi-mükellef ilişkisi gibi bir ast üst ilişkisinden ziyade eşitler arası ilişki bağlamında mevcut olan bir mekanizma söz konusudur. Vergi anlaşması niteliğini haiz bu mekanizma, idare-mükellef ilişkisi bağlamında kurulan uzlaşma mekanizmasından bu yönüyle (yapısal olarak) farklılık arz eder. Diğer yandan uzlaşma yoluyla vergi idaresi ceza ve faiz gibi bazı alacaklarından taviz vermekte, hatta teorik olarak vergi aslının bir kısmından vazgeçmesi (uygulamada rastlanmasa) bile mümkün olmaktadır. Dolayısıyla işlevsel olarak iki taraflı vergi anlaşmaları ile uzlaşma süreçleri arasında benzerlikler olduğunu söylememiz gerekir.

¹¹ Anlaşma bazlı uluslararası çözüm usulleri bu yönleri itibariyle izaha davet ile pişmanlık ve ıslah müesseselerine benzemektedir.

¹² Bu bağlamda Ülkeler, çifte vergilendirme sorununun çözümüne yönelik olarak hem kendi iç mevzuatlarında birtakım düzenlemeler yapmakta; hem de diğer ülkelerle de çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları imzalamaktadırlar.

¹³ Vergi uyuşmazlıklarının çözülmemesi/önlenememesi sebebiyle vergi idaresinin iş yükü-zaman maliyetlerinin artması, vergiye gönüllü uyumun azalması, uyuşmazlıkların hukuki ihtilaflara dönüşerek yargı kurumlarının iş yükünü arttırması gibi.

Türkiye'nin içinde bulunduğu ekonomik şartlar¹⁴ ülkeye yabancı sermaye girişinin temin edilmesini şart kılmaktadır. Zira tasarruf yetersizliğinden dolayı büyük yatırımların gerçekleştirilebilmesi ülkeye yabancı sermayenin gelmesine bağlıdır. Sermaye akımını hızlandırmak ve kolaylaştırmak için izlenecek yol ve yöntemlerden bir tanesi yerleşik ülke ile vergi anlaşması imzalamak suretiyle gelecek olan yabancı sermayenin çifte vergilendirme tehlikesini bertaraf etmektir. Türkiye'nin bu tür vergi anlaşmaları imzalarken katı bir kaynak ilkesi savunucusu olması beklenemez, zira bu konuda gösterilecek bir direnç yabancı sermaye sağlayan yerleşik ülke ile olan anlaşmayı imkânsız hale getirecektir. Bu nedenle anlaşmanın fayda-maliyet analizi çok iyi yapılmalı ve bu konuda gerekli kaynaklar en ufak bir dikkatsizliğe meydan vermeyecek şekilde değerlendirilmelidir (Taylan, Vergi Anlaşmaları ve Türkiye'nin Konu Üzerindeki Çalışmaları, 1984, s. 27). Tıpkı bunun gibi idari çözümler kapsamında taraflarca varılan uzlaşmanın, vergi idaresi tarafından mükellefin menfaatlerini dikkate alan optimal bir noktada temin edilmesi, büyük önem arz etmektedir.

Bu itibarla ülke ekonomisinin tasarruf yetersizliğinden yabancı sermayeye muhtaç olduğu için yerleşik ülkelerin menfaatini gözetmek zorunda olduğu gibi, hazine için vazgeçilmez niteliği haiz vergi gelirlerini sağlayan vergi mükelleflerinin hak ve menfaatlerinin de benzer şekilde gözetilerek vergi idaresince uzlaşmacı, kolaylaştırıcı ve teşvik edici bir tavır takılması orta ve uzun vadede lütufkâr ya da tavizkâr olmaktan ziyade rasyonel bir politika olacaktır. Bu politika belirlenirken uluslararası vergi uyumsuzluklarının önlenmesi ve/veya çözümlenmesine yönelik olarak hazırlanmış olan OECD ve BM (Birleşmiş Milletler) model anlaşmaları¹⁵ bir ölçüt ya da model olarak dikkate alınabilir. Böylece bir vergi ilişkisinin ana aktörleri/tarafları olan vergi idaresi ve mükelleflerin, herhangi bir durumla karşılaştıklarında ne şekilde davranmaları gerektiği, ihtiyaç duydukları hususlar, içinde buldukları ekonomik, politik, sosyal durum ve benzeri hususlar belirgin hale getirilmiş olacak ve bu suretle uyumsuzluk görüşmelerinin daha sistematik ve kolay bir şekilde sürdürülmesinin yanında vergi güvenliği de sağlanacaktır.

2.2. Çok Taraflı Vergi Antlaşmaları (Multilateral Tax Treaties)

Uluslararası hukuk çerçevesinde çifte vergilendirmeyi önlemek amacıyla ikiden fazla ülkenin bir araya gelerek ortak bir çıkar üzerinde mutabık kalmaları suretiyle imzaladıkları antlaşmalardır. Fakat bu tür antlaşmalarda ortak bir çıkar üzerinde mutabık kalmanın zorluğu sebebiyle çok taraflı vergi antlaşmaları yapmak oldukça nadir ve zor görülen bir durumdur. Bu anlaşma türünde vergisel bazda tüm idari işbirliği yolları kullanılmakta olup, gerek vergi matrahının belirlenmesinde faydalanılan bilgi değişimi, gerek tahsilatta sağlanan yardımlaşma, söz konusu işbirliğinin tezahür eden unsurlarıdır. Ayrıca vergi türlerinin tamamı antlaşma kapsamında yer aldığından, her iki ülke sınırları içerisinde vergi kayıp ve

¹⁴ Ülke içi üretim ve tasarruf yetersizliği gibi.

¹⁵ Devletlerin vergi sistemlerinin birbirinden çok farklı olması sebebiyle çifte vergilendirme sorununun çok taraflı anlaşmalar yoluyla çözümlenmesindeki zorluk, daha çok ikili anlaşmaların tercih edilmesine yol açmış; ikili anlaşmalardaki görüşmeleri kolaylaştırmak ve süreci kısaltmak amacıyla en yaygın olarak kullanılan OECD ve BM model anlaşmaları geliştirilmiştir. OECD modeli gelişmiş ülkelerin bakış açısına sahiptir ve bunların ihtiyaçlarını öncelikle karşılar. Bu model ikâmetgah/yerleşiklik ilkesine daha fazla ağırlık vermiştir. Zira bu ülkeler dünyanın en gelişmiş ve en çok teknoloji/sermaye ihraç eden ülkeleridir. Diğer model BM modeli ise daha ziyade gelişmekte olan ülkelerin ihtiyaçlarına karşılık vermek üzere onların önceliklerini esas alarak geliştirilmiştir. Ayrıntılı açıklama için bkz. Feridun Güngör, Uluslararası Hukuksal Çifte Vergilendirmenin Önlenmesi ve Türkiye Uygulaması, Vergi Dünyası Dergisi, Sayı: 190, 1997, s. 45.

kaçağı ile daha etkin ve koordineli olarak mücadele etme imkânı söz konusu olmaktadır. Bu tür çok taraflı vergi antlaşmalarına sadece OECD veya Avrupa Konseyine üye olan ülkeler taraf olabilmektedir. Zira bu ülkelerin ekonomik yapıları ve hacimleri uyumlu olduğu gibi, benzer hukuk sistemlerine sahip olmaları da söz konusu antlaşmaları yapmalarını kolaylaştırmaktadır (Kılıç, 2006, s. 43).

Bu tür antlaşmalar esasen idare ve mükellefler için önemli bir model oluşturabilir ve bu modelden alınacak örnekler yoluyla (antlaşma maddelerinden, düzenlemelerinden yararlanmak suretiyle) vergi idaresi ile vergi grupları bazında çok sayıda mükellef ile benzer anlaşma protokolleri, sözleşmeler yapılabilir. Bu yolla belli sektörler ya da belirli mükellef grupları bakımından yaygınlık kazanmış sorunların ve/veya özgelge ile beyan edilmiş uyumsuzlığa yol açma ihtimali olan bazı hususların bir takım protokollere bağlanarak mükelleflerle idare arasında güven tesis edilmesi ve bu yolla vergiye uyumun sağlanması mümkündür. Böylelikle yaygınlık kazanmış uygulama sorunları ve özgelge kapsamında yer alan hususlar bakımından meydana gelebilecek potansiyel bir vergi uyumsuzluğu, bahse konu anlaşma protokolü kapsamında önlenmiş veya ortadan kaldırılmış olacaktır. Bu itibarla yaygın olarak ihtilaf yaratan sorunlar ile idarece verilmiş tüm güncel özgelgeler bakımından esas alınacak ilke ve kuralların bir protokole bağlanması (bu protokoller yasal düzenlemeler, mahkeme kararları ve sair hususlar bakımından periyodik olarak güncellenmeli) ve mükelleflere tebliğ edilmesi yerinde olacaktır. Böylece aynı ya da benzer konularda sürekli özgelge vermek durumunda kalan vergi idarelerinin ve ihtilafa dönüşen uyumsuzluklarla uğraşmak durumunda kalan yargı kurumlarının iş yükü azalmış olacaktır.

2.3. Karşılıklı Anlaşma Yöntemi (Mutual Agreement Procedure)

Karşılıklı Anlaşma Yöntemi (KAU), tıpkı uzlaşma müessesesinde idare ve mükellef temsilcilerinin bir araya gelmesi gibi iki akit devletin yetkili makamlarının bir araya gelerek, vergi anlaşmasından (anlaşma protokollerinden) doğan ihtilaflara çözüm bulmak üzere tartışmak, konuşmak yoluyla her iki tarafça da kabul edilebilecek adil ve makul bir çözüm bulma arayışı ve çabası olarak tanımlanabilir. Uzlaşma müessesesinden farklı olarak (karşılıklı anlaşma yönteminde) varılan mutabakat tarafları (vergi idarelerini-mükellefleri) bağlayıcı nitelikte değildir. Vergi anlaşmasının uygulanması veya maddelerinin farklı yorumlanmasından kaynaklanan anlaşmazlıkların çözülmesi sürecinde mükellefler daha ziyade yerleştiği oldukları devletlerin mevzuatını esas almayı tercih etmektedirler. Türkiye yönünden baktığımızda vergisel bir uyumsuzlığa ilişkin olarak mahkemenin vereceği nihai karar, bağlayıcı ve zorunlu bir nitelik arz eder. Bu aşamaya gelinmişse bundan sonra diğer devletin mukiminin kendi devletinin temsilcilerine başvurarak karşılıklı anlaşma usulünü talep etmesinin bir anlamı olmayacaktır (Kaplan, 2013, s. 47-48). Dolayısıyla ilgili uyumsuzluğun çözüme kavuşturulması için öncelikle karşılıklı anlaşma yöntemi denenmek isteniyorsa bu aşamada yargı yoluna gidilmemesi şarttır.

Zira mükellefler özellikle çifte vergilendirme içeren birçok durumda bu prosedürden faydalanmayı istemektedirler. Türkiye'deki uzlaşma ve diğer idari çözüm yöntemlerinde olduğu gibi çıkan sonuca uyulması bakımından KAU yöntemi tarafları mecbur bırakmamaktadır. Ancak Türkiye'deki idari çözüm yöntemlerine başvurma usullerinden farklı olarak yetkili merciler tarafından çözüme ulaşma konusunda karşılıklı anlaşma usulü bakımından bir girişimde bulunulması zorunludur. Yetkili merciler birbiriyle uyumsuz ve çelişen yerel mevzuat düzenlemeleri ya da bu mevzuatın vergi idarelerinin uzlaşma yetkilerine getirdiği kısıtlamalar sebebiyle bir neticeye varamayabilirler. Bu durumda çözüme kavuşturulama-

yan hususlar için ya da en azından bu hususların bazıları için tahkim yoluna gitmek her zaman mümkündür (Erdem, 2013, s. 18).

2.4. Karşı Düzeltmeler (Correlative Adjustments)

OECD model anlaşmasının ÇVÖA (Çifte Vergilendirmeyi Önleme Antlaşması) 9'uncu maddesinin 2'nci bendi uyarınca; "bir müteakbil düzeltme, bir akit devlet tarafından düzeltilmiş bir fiyat üzerinden ilişkili kuruluşun/kişinin¹⁶ vergiye tabi kârlarının, kazancının yeniden hesaplanması yoluyla ya da hesaplama yapılmadan, salt transfer fiyatlandırması¹⁷ sonucunda düzeltildiği ve bu düzeltilen tutarın¹⁸ ilgili kısmına ilişkin olarak ödenen verginin mahsubuna imkân verilmesiyle gerçekleştirilen bir işlemdir. Karşı düzeltmeler kural olarak zorunlu değildir. Bununla birlikte, bir vergi idaresi birinci düzeltmenin yöntem, ilke ve tutar bakımından adil ve makul olduğuna ikna olduğu takdirde karşı düzeltme yapmak mecburiyetindedir. Kural bazında karşı düzeltme zorunluluğunun olmaması, bir devletin keyfi ya da ihtiyari her düzeltmesinin, karşı düzeltme ile cevaplanma mecburiyetinin olmaması anlamına gelir ki bu aynı zamanda her OECD üyesi ülkenin vergisel egemenliğinin korunması bakımından gereklidir. Hâsılı, karşı düzeltmeler, özellikle transfer fiyatlaması düzeltmelerinden sonra oluşan mükerrer vergilendirmenin mahsup yoluyla önlenmesi için önemli bir araç konumundadır (Erdem, 2013, s. 19).

2.5. Güvenli Limanlar (Safe Harbours)

Güvenli liman, önceden belli kriterlere göre tespit edilmiş mükellef grupları ya da işlemler için belirlenmiş bir transfer fiyatlandırması rejimi olup gerekli şartlara haiz mükellefler için bazı transfer fiyatlandırması yükümlülüklerinden muafiyet sağlayan bir mekanizmadır. Yani ilgili rejim (Güvenli Liman) kapsamında şart koşulan yükümlülüklerini yerine getiren mükellefler, transfer fiyatlandırması ile ilgili belgelendirme ve diğer yükümlülüklerden kurtulmuş olmaktadır. Bu uygulamayı açıkça kabul etmeyen ülkeler için bu rejimin herhangi bir bağlayıcılığı bulunmamaktadır. Bu rejimin nisbeten daha az risk taşıyan ilişkili işlemler için ikili veya çok taraflı anlaşmalar çerçevesinde uygulanması birçok dezavantajı ortadan kaldıracaktır. Güvenli limanlar sadece ilgili mükellefler için değil aynı za-

¹⁶ İlişkili Kişi: Kurumların kendi ortakları, kurumların veya ortaklarının ilgili bulunduğu gerçek kişi veya kurum ile idaresi, denetimi veya sermayesi bakımından doğrudan veya dolaylı olarak bağlı bulunduğu ya da nüfuzu altında bulundurduğu gerçek kişi veya kurumları ifade eder. Ortakların eşleri, ortakların veya eşlerinin üstsoy ve altsoy ile üçüncü derece dâhil yansoy hısımları ve kayın hısımları da ilişkili kişi sayılır. Kazancın elde edildiği ülke vergi sisteminin, Türk vergi sisteminin yarattığı vergilendirme kapasitesi ile aynı düzeyde bir vergilendirme imkânı sağlayıp sağlamadığı ve bilgi değişimi hususunun göz önünde bulundurulması suretiyle Bakanlar Kurulunca ilan edilen ülkelerde veya bölgelerde bulunan kişilerle yapılmış tüm işlemler, ilişkili kişilerle yapılmış sayılır. Konu hakkında ayrıntılı açıklama için bkz. https://www.gib.gov.tr/fileadmin/user_upload/Tebliğler/5520/13.html, (14.05.2020)

¹⁷ 21.6.2006 tarih ve 26205 sayılı Resmî Gazetede yayınlanan 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 13 üncü maddesine göre, kurumların, ilişkili kişilerle emsallere uygunluk ilkesine aykırı olarak tespit ettikleri bedel veya fiyat üzerinden mal veya hizmet alım ya da satımında bulunmaları durumunda, kazanç tamamen veya kısmen transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılmış sayılacaktır.

¹⁸ Tamamen veya kısmen transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılmış sayılan kazanç, Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunlarının uygulamasında, bu maddedeki şartların gerçekleştiği hesap döneminin son günü itibarıyla dağıtılmış kâr payı veya dar mükellefler için ana merkeze aktarılan tutar sayılır. Ancak, örtülü kazanç dağıtımı yapılan kurumlarda bu düzeltmenin yapılabilmesi için örtülü kazanç dağıtan kurum adına tarh edilen vergilerin kesinleşmiş ve ödenmiş olması gerekmektedir. Söz konusu kâr payının başka bir kuruma aktarılmış olması durumunda, bu kazanç iştirak kazancı olarak değerlendirilecek olup kâr payının dar mükellef kuruma, gerçek kişilere, vergiye tabi olmayan veya vergiden muaf herhangi bir kişi veya kuruma aktarılmış olması halinde, bu kâr payının net kâr payı kabul edilerek bu tutarın brüte tamamlanması sonucu bulunan tutar üzerinden kâr dağıtımına bağlı vergi kesintisi yapılması gerekecektir. Bkz: https://www.gib.gov.tr/fileadmin/user_upload/Tebliğler/5520/13.html, (14.05.2020)

manda vergi idareleri için de sınırlı kaynaklarını daha riskli ve karmaşık işlemlere kanalizasyon etmekten dolayı fonksiyonel yararlar sağlamaktadır (Duran, 2012, s. 136-137). Güvenli liman uygulaması veya rejiminin avantaj ve dezavantajları dikkate alınmak suretiyle, özellikle vergi konularına ilişkin uyuşmazlıklar bakımından belli kriterler (asgari oranlar, alt-üst limitler gibi) getirilerek idari çözüm süreçlerinin daha sistematik ve hızlı hale getirilebilmesi mümkündür. Örneğin izaha davet rejimi kapsamında belirli vergi konuları bakımından asgari bir ön tespit tutarı belirlenerek bu tutarın altındaki ön tespitler izaha davet kapsamında çıkarılabilir. Bu itibarla, uluslararası vergi uyuşmazlıklarının önlenmesi ve çözülmesi sürecinde işletilen müesseseler, tedbirler, mekanizmalar, model anlaşmalar ve kurumların, ülkelerin yasama, idare ve yargı otoriteleri tarafından idari çözüm usulleri bağlamında bir model olarak esas alınması faydalı olacaktır.

3. Uluslararası Uyuşmazlıkların Yargısal Çözüm Mercileri

Mükellefler ile vergi idaresinin mevcut veya muhtemel bir uyuşmazlığı yargı yoluna gitmeden önce çözmek veya önlemek amacıyla bir araya gelip karşılıklı diyalog ve anlaşma yoluyla yürüttükleri süreç idari çözüm yolu olarak tanımlanmaktadır. Çözüme ulaşırlarken genel olarak vergi idaresi vergi ve cezanın bir bölümünden vazgeçmekte, mükellef ise belirli bir miktar ödemeye razı gelmektedir (Kızılot Ş. v., 2009, s. 154). Böylece gerek vergi idaresi gerek mükellefler yargı sürecinin davacı ve davalı taraflarına¹⁹ dönüşmekten kurtulmuş olmaktadır. Zira işin esasına baktığımızda yargılama sürecinin temelinde “hasım” kavramı bulunmaktadır. Hasım ilişkisinde taraflardan birinin kaybetmesi zorunlu hale gelmektedir. Son yıllarda ABD’deki hukuk fakültelerinde öğrencilerin mevcut ihtilaflara yönelik olarak barişçıl görüşmelere, kazan-kazan tekniklerine ve özel mahkemelere teşvik edildiği görülmektedir. Zira vergi idaresi ile mükellefler arasındaki ilişki karşılıklı bağımlılık ilişkisi olduğundan taviz verilmemesi gereken temel ilkenin “işbirliği” ilkesi olduğu kabul edilmektedir (Stephen R. Covey, 2015, s. 238). Bu şekilde mükellefler ve vergi idareleri yargısal maliyetleri yüklenmedikleri gibi, yargı kurumları da kendilerine başvurulmadan çözülebilecek uyuşmazlıklara ilişkin iş yükünden kurtulmakta ve asıl işlevlerine etkin bir şekilde odaklanabilme imkânına kavuşmaktadır.

Yargı kurumları devletin kaza işlevini harekete geçirmek suretiyle kendisine intikal eden hukuki ihtilaflara ilişkin olarak haklıyı, hakkın kapsamını, muhtevasını ve ihtilaf karşısında uygulanması gereken hukuk kurallarını gösterir ve uygular (Onar, 1968, s. 1761). Bu anlamda yargısal çözüm mercilerinin hukuki ihtilafları çözüme kavuştururken farklı ve yeni çözüm prosedürlerini hayata geçirdikleri görülmektedir. Bu kapsamda, Avrupa İnsan Hakları Mahkemesine (AİHM) yapılacak başvurulara ilişkin olarak filtre işlevinin geliştirilmesi için 14 no.lu protokolün 6’ncı maddesi kapsamında “Tek Yargıç” düzeni kurul-

¹⁹ Vergilendirme ilişkisinde tarafların ileri sürdüğü iddialar veya sahiplendikleri menfaatleri birbirine zit olduğundan yükümlüler imkânları elverdiği sürece minimum seviyede vergi ödemek isterler. Bunun için mevcut yasal olanakları kullanmanın dışında hukuk sınırlarının dışına çıkarak kaçakçılık eylemlerine de tevessül edebilirler. Hâsılı vergilemeye karşı direnç gösteren mükellefler zaman, emek, para gibi birçok maliyetlere sebep olabilirler. Bu nedenle vergi idaresi ile yükümlülerin birbirleriyle hasım olmaktan çok partner olmayı tercih ederek işbirliği yolunu seçmeleri en rasyonel tercihtir. Konu hakkında ayrıntılı açıklama için bkz. İdris Hakan Furtun, Türk Hukuku’nda Vergi Mükellefini Denetleme Araçları, Bahri Öztürk ve Funda Başaran Yavaşlar (Ed.), Vergi Hukuku Örneğinde Hukuka Uygun ve Etkin Kamu Denetimi Sempozyum Kitabı içinde (299-312), Ankara: Seçkin Yayınları, 2010, ss.300-301

muştur. Mahkemeye davanın herhangi bir aşamasında “dostane çözüme davet etme yetkisi”²⁰ verilmiş olup, Avrupa Konseyi Bakanlar Komitesi’ne bir mahkeme kararının yerine getirilmesi esnasında, kararın yorumlanması bakımından bir sorun ile karşılaşılması durumunda, meseleyi vuzuha kavuşturması için Mahkeme’ye gönderme yetkisi tanınmıştır (Nacakçı, 2019). Ancak Türkiye’de faaliyet gösteren üst yargı organlarının dostane çözüme davet etme şeklinde bir yetkisi bulunmamaktadır. Bununla birlikte benzer bir yetki sadece kararları tavsiye niteliğinde bulunan Kamu Denetçiliği Kurumu’na ait bulunmaktadır. Dolayısıyla vergisel uyuşmazlıkların yargıya intikali durumlarında ilgili mahkemelere bu yönde bir yetkinin verilmesi, uyuşmazlıkların bütüncül çözüm sürecinin son halkası olan yargılama merhalesinde dostane bir şekilde izalesi adına önemli bir imkân sağlayarak mükelleflerin vergiye gönüllü uyum düzeyini yükseltecektir.

İkinci olarak, birçok AİHM kararında mülkiyet hakkına müdahale etme niteliğini haiz iç hukuk kurallarının çelişik mevzuat ve içtihatlarla karmaşık hale getirilmemesi ve mahiyetinin açık ve net olması gerektiği, aksi takdirde öngörülebilirlik ve belirlilik ilkelerinin işlevsiz kalacağı ifade edilmiştir (Sadık Kırbuş, 2012, s. 13). Ülke içi yargı kurumlarının özellikle Temyiz Mercilerinin önlerine gelen vergi uyuşmazlıklarının, tıpkı AİHM gibi nizaya konu vergisel işlemin dayandığı mevzuatın çelişkili ve muğlak olup olmaması bakımından ele alınması ve bu yönüyle bahse konu cari (vergisel) yasal düzenlemelerin öngörülebilirlik, belirlilik ve adalet ilkelerine uygunluk bakımından denetlenmesi mütemediyen uyuşmazlık üreten patolojik yasal zemini rehabilite edici bir etki meydana getirerek potansiyel uyuşmazlıkları daha doğmadan önleyebilecektir.

Üçüncü olarak, Mahkeme (AİHM), aynı temel sorundan kaynaklanan büyük vaka grupları için bir araç olarak “pilot karar prosedürü” adı altında yeni bir mekanizma geliştirmiştir. Buna göre, tekrarlayan sorunlar için ortak kurallar, ilkeler ve politikalar hayata geçirilerek, mahkemenin iş yükü hafifletilmiş olacak ve süreçte yaşanan tıkanıklıklar azalacaktır.²¹ Uyuşmazlıkların çözümünde kullanılan bu mekanizma, küreselleşmenin de etkisiyle ülkelerin karşılıklı olarak artan ticari ve yatırım ilişkileri sebebiyle, yatırımların ve ticaretin güvene altına alınması amacıyla iki ya da çok taraflı uluslararası sözleşmelerde uyuşmazlıkların çözüm mercii olarak öngörülmekte, seçimlik bir yargı yolu olarak etkinliğini günden güne arttırmaktadır.

²⁰ Yargılamanın her aşamasında Mahkeme, yazı işleri müdürlüğü vasıtasıyla taraflara “dostane çözüm” önerisinde bulunabilir. Dostane çözümün Mahkeme tarafından kabul edilebilmesi için ilgili hükümetin bir şekilde başvuruçunun iddialarının doğruluğunu kabul etmesi, başvuruçunun zararını karşılama ve lehine bazı tedbirleri alma yükümlüğü altına girmesi gerekir. Şayet taraflar bir uzlaşmaya varır ve bu yeterli görülürse Mahkeme başvuruyu gündemden düşürerek dostane çözümden gerekli sonuçları çıkarır. Şayet taraflar bir çözüme varamazsa hükümet, Mahkemeye Sözleşme’nin ihlalini tanıyan ve başvuruçunun zararını tazmin eden “tek taraflı deklarasyon” bildiriminde bulunabilir. Bu tek taraflı deklarasyon kabul edilirse, başvuru yine gündemden düşürülür. Dosyaların çözümünde kullanılan bu iki usul -ki birincisi Sözleşme metninde düzenlenmiş ikincisi ise uygulamayla ortaya çıkmıştır- yıllar içinde daha sıklıkla uygulanır hale gelmiştir. Konu hakkında geniş açıklama için bkz: <https://www.anayasa.gov.tr/tr/yayinlar/insan-haklari-bilgi-bankasi/avrupa-insan-haklari-mahkemesi/aihm-yapisi/>, (18.08.2020)

²¹ Türkiye’de de özellikle idari yargı alanında benzer vergisel uyuşmazlıklara ilişkin olarak “pilot karar prosedürü” bağlamında ortak kural, ilke ve politikalar oluşturulmak suretiyle daha hızlı ve adil bir yargılama süreci temin edilebilir.

Diğer yandan, uluslararası sözleşmelerin taraflarının birbirlerinin mahkemesine gitmeyi (ilgili iç mevzuatın bilinmemesi, teminat yatırma zorunluluğu, riskler, yabancı avukat ile takip mecburiyeti vb. sebeplerle) riskli bulmaları, diğer tarafın kendi milli mahkemesinde kayırlabileceği korkusu, milli mahkemelerin aşırı bürokratik ve az uzmanlaşmış yapısının sürecin uzamasına sebep olabileceği gibi hususlar nedeniyle tahkim müessesesi seçimlik bir yargı yolu olarak tercih edilmektedir. Bir diğer neden ise milli mahkeme kararlarının uluslararası alanda etkinliğinin düşük olmasıdır. Zira milli mahkemeler karşı devletin mahkemelerinin kararlarının uygulanması ve tenfizi noktasında isteksiz ve çekingendirler. Tüm bunlar sebebiyle tahkim mekanizması cazip ve vazgeçilmesi çok zor bir niteliği haizdir (Dayanç, 2001, s. 34). Tahkim bir yönüyle vergisel uyuşmazlıkların çözümü sürecinde İngiltere’de yer alan “Hakem Ofisi”nin uluslararası versiyonu olarak kabul edilebilir. Bu itibarla Türkiye’de de “Hakem Ofisi”ne benzer bir birim oluşturulurken “Tahkim” müessesesinin yapısı ve işlevi analiz edilmek suretiyle bir model olarak örnek alınabilir. Zira bu kurum, özellikle anglo-sakson ekolde benzerlerine göre en yaygın ve başarılı şekilde kullanılmaktadır (Mehmet Üçer, 2018, s. 141).

Türkiye Cumhuriyeti Devleti de bu müesseseye yönelik bir takım yasal düzenlemeleri hayata geçirmiştir. Bu meyanda, 4686 sayılı Kanunun²² 1’inci maddesine göre Kanunun amacının, milletlerarası tahkime ilişkin usul ve esasları düzenlemek olduğu ve kapsamının, yabancılık unsuru taşıyan ve tahkim yerinin Türkiye olarak belirlendiği veya bu Kanun hükümlerinin taraflar ya da hakem veya hakem kurulunca seçildiği uyuşmazlıkları kapsadığı belirtilmiştir. Kanunun 4’üncü maddesine göre tarafların, sözleşmeden kaynaklınsın ya da kaynaklanmasın aralarında mevcut bir hukuki ilişkiden doğmuş veya doğabilecek uyuşmazlıkların tümünün veya bazılarının tahkim yoluyla çözülmesi konusunda bir anlaşma akdedebileceği ve bu anlaşmanın, asıl sözleşmeye konan tahkim şartı veya ayrı bir sözleşme şeklinde de yapılabileceği ifade edilmiştir.

²² 5.7.2001 tarih ve 24453 sayılı Resmi Gazete’de yayınlanan 4686 Sayılı Milletlerarası Tahkim Kanunu.

Sonuç

Uluslararası çifte vergilendirmenin önlenmesine yönelik olarak ulusal çapta uygulanan yasal ve idari önlemler bağlamında matrahtan indirim, mahsup ve istisna usulleri uygulanmaktadır. Aynı şekilde uluslararası düzlemde alınan yasal/idari tedbirlere yönelik ise iki ve çok taraflı vergi anlaşmaları, karşılıklı anlaşma yöntemi, karşı düzeltmeler, güvenli limanlar gibi yöntemler, idari çözüm yöntemlerine örneklik teşkil etmesi bakımından büyük önemi haizdir. Ayrıca uluslararası uyuşmazlıkların çözüm mercileri olan bazı yargı organları tarafından uygulanan prosedürler de idari çözüm süreçleri için uygulanabilir ve işlevsel örnekler içermektedir. Uluslararası çifte vergilendirme uyuşmazlıklarının yasal düzenlemeler ve barışçıl idari yöntemlerle önlenememesi veya çözülememesi durumunda çözüm mercileri olarak ulusal mahkemeler, uluslararası mahkemeler (AB Adalet Divanı, BM Adalet Divanı, AİHM), Uluslararası Ticari Tahkim ve AB Tahkim Anlaşması gündeme gelecektir. Zira ciddi etkileri olan vergisel uyuşmazlıkların etkin bir şekilde önlenmesi ve çözümlenmesi, yasal ve idari tedbirlerin yanında onlarla uyumlu olarak işleyen bir yargı sürecinin ve aktörlerinin varlığını zorunlu kılmaktadır.

Yasal, idari ve yargısal aşamalar bir zincirin halkaları gibi birbirlerini olumlu ya da olumsuz olarak etkilediklerinden eşgüdüm içinde olmaları gerekir ki, zincirin halkalarından birinin eksikliği ya da zayıflığı bütün bir sürecin²³ etkinliği ya da etkisizliğini belirleyecektir. Bu itibarla idari veya barışçıl bir çözüm usulünün vergisel uyuşmazlıkları etkin bir şekilde ortadan kaldırması ya da önlemesi için bu çözüm usulüyle uyumlu ve ona paralel olarak yasal ve yargısal zeminde de bir takım tedbirler alınması ya da düzenlemeler yapılması gerekmektedir. AB'nin (Avrupa Birliği) idari ve yargısal sistemi içinde yer alan bir takım ilke, kurum ve mekanizmaların ülke içi idari (özellikle vergi idaresi) ve (vergi) yargı kurumları bakımından model alınması cari yapısal sorunların ortadan kaldırılması bakımından hızlı, güvenilir ve etkin sonuçlar elde edilmesine imkân verebilir. Bu kapsamda ilk olarak, uluslararası vergi uyuşmazlıklarının çözümü bağlamında uygulanan çok taraflı vergi anlaşmalarından ve ABTS (Avrupa Birliği Transfer Sistemi) protokollerinden ilham alınarak vergi idaresi ile vergi grupları bazında çok sayıda mükellef ile benzer anlaşma protokolleri, sözleşmeler yapılmalı, bu kapsamda yaygın olarak ihtilaf yaratan sorunlar ile idarece verilmiş tüm güncel özellikler bakımından esas alınacak ilke ve kurallar bir protokole bağlanmalı (bu protokoller yasal düzenlemeler, mahkeme kararları ve sair hususlar bakımından periyodik olarak güncellenmeli) ve mükelleflere tebliğ edilmelidir. Ayrıca, İstinaf mahkemelerinin önlerine gelen vergi uyuşmazlıklarının, tıpkı AİHM gibi nizaya konu vergisel işlemin dayandığı mevzuatın çelişkili ve muğlak olup olmaması bakımından ele alınması ve bu yönüyle bahse konu cari (vergisel) yasal düzenlemelerin öngörülebilirlik, belirlilik ve adalet ilkelerine uygunluk bakımından denetlenmesine dair ayrıntılı yasal düzenlemelerin yapılması yararlı olacaktır.

²³ Vergi uyuşmazlıklarının çözümüne ilişkin bütüncül (yasal-idari-yargısal) süreç.

Uluslararası güvenlik rejimlerinden olan Güvenli Liman uygulaması model alınmak suretiyle vergi uyuşmazlığına yol açan ayrıntılı ve karışık bir takım yasal düzenlemeler, güvenli liman yöntemi örnek alınarak bir takım (sınır değerler, ilke, kural, kriter vb.) düzenlemeler yapılmak suretiyle sadeleştirilerek etkin hale getirilmelidir. Zira bu tür düzenlemeler mükelleflerin vergiye gönüllü uyum düzeylerini yükseltmekle kalmayacak, vergi kapasitesinin genişliğini, derinliğini ve sürekliliğini güçlendirecektir. Sonuç olarak, etkin ve adil bir şekilde işleyen bir yargı mekanizması mahkemelerin yanı sıra vergi idaresinin işlemlerine olan güveni de arttıracak ve uyuşmazlığın tarafı olan mükellefleri barişçıl yöntemlere gönüllü olarak sevk edecektir. Zira güvenilir niteliği haiz yasal ve yargısal süreçler idari çözüm süreçlerinin saygınlığını olumlu etkileyecek, saygınlık ve güven ise mükelleflerin vergiye uyum düzeylerini arttıracaktır. İdari çözüm süreçlerini askeri bir kola benzetecek olursak tıpkı askeri bir birliğin takip edilen yolların güvenliğini ve emniyetini temin eden ön ve arka kolları olduğu gibi barişçıl çözüm usulleri bakımından yasal ve yargısal süreçler bu işlevi yerine getirmektedir. Zira vergisel uyuşmazlıkların ortaya çıkmasının kökleri yasal düzenlemelere kadar giderken dalları ise yargısal süreçlere doğru uzanmaktadır.

Dolayısıyla idari çözüm mekanizmalarının, köklerden yani yasal düzenlemelerden etkilenip dalları yani yargısal süreçleri etkileyen bir gövde misali vergi sistemini ayakta tutan çok önemli bir misyonu vardır. Bu itibarla gövdenin sıhhati kök (yasal süreç) ve dallarla (yargısal süreç) yakından ilişkilidir ve analiz edilirken birlikte ele alınmalıdır. Bu itibarla, meydana gelme sıklığı ile oluşturdukları olumsuz etki ve dışsallıkların niteliği bakımından ciddi sayılabilecek vergisel uyuşmazlıkların salt idari tedbirler/düzenlemeler yoluyla önlenmesi ya da çözülebilmesi mümkün olmadığından, bunların yasal, idari ve yargısal evrelerden müteşekkil geniş ve bütüncül bir sürecin tüm aşamalarında alınacak (yasal, idari ve yargısal düzlemde birbiriyle uyumlu ve birbirini destekleyen) etkin tedbirler yoluyla çözüme kavuşturulması stratejisi bir politika olarak ele alınmalı, sürecin yürütülmesi ve koordinasyonu görece bağımsız bir idari otorite tarafından gerçekleştirilmelidir.

Kaynakça

- Covey, Stephen R. (2015), Etkili İnsanların 7 Alışkanlığı. 52.Baskı. İstanbul: Varlık Yayınları.
- Çiçen, A., & Erbil, N. S. (2011). Çifte Vergilendirmeyi Önleme Yöntemleri ve Temettü, Faiz, Gayrimaddi Hak Bedeli Kapsamında Vergi Anlaşmalarında Korunmalı Mahsup. *Vergi Dünyası Dergisi*, 37-38.
- Dayanç, M. (2001). Milletlerarası Tahkim Kanunu ve Bu Kanun Kapsamında Yapılan İşlemlerin Vergi Mevzuatı Karşısındaki Durumu. *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı: 242, 34.
- Duran, M. (2012). Güvenli Limanlar (Safe Harbours) ile İlgili Olarak OECD Transfer Fiyatlandırması Rehberindeki Değişiklik Çalışmaları. *Vergi Sorunları Dergisi*, 136-137.
- Erdem, T. (2013). OECD Model Anlaşmasının 9/2'nci Maddesindeki Düzeltmenin Mahiyeti ve İç Hukuka Etkileri. *Vergi Sorunları Dergisi*, 18.
- Furtun, İdris Hakan. (2010), Türk Hukuku'nda Vergi Mükellefini Denetleme Araçları, Bahri Öztürk ve Funda Başaran Yavaşlar (Ed.), Vergi Hukuku Örneğinde Hukuka Uygun ve Etkin Kamu Denetimi Sempozyum Kitabı içinde (299-312), Ankara: Seçkin Yayınları.
- Giritli, İsmet; Bilgen, Pertev; Akgüner, Tayfun. (2008), İdare Hukuku, Genişletilmiş 3.Baskı, İstanbul: Der Yayınevi.
- Güngör, F. (1997). Feridun Güngör, Uluslararası Hukuksal Çifte Vergilendirmenin Önlenmesi Ve Türkiye Uygulaması. *Vergi Dünyası Dergisi*.
- <https://www.oecd.org>. (2016, 5 2). <https://www.oecd.org/ctp/treaties/2014-model-tax-convention-articles.pdf>. <https://www.oecd.org>. adresinden alındı
- <https://www.oecd.org/ctp/treaties/2014-model-tax-convention-articles.pdf>.
- <https://www.oecd.org/ctp/treaties/2014-model-tax-convention-articles.pdf>, (2014).
- <https://www.oecd.org>. adresinden alındı
- https://www.gib.gov.tr/fileadmin/user_upload/Tebliğler/5520/13.html,
- <https://www.anayasa.gov.tr/tr/yayinlar/insan-haklari-bilgi-bankasi/avrupa-insan-haklari-mahkemesi/aihm-yapisi/>, (18.08.2020)
- Kaplan, E. (2013). Türk Hukukunda Uluslararası Çifte Vergilendirme Uyuşmazlıklarının Çözüm Yolları. *Vergi Dünyası Dergisi*, 41.
- Karagözoğlu, Fevzi. (1975) Vergi Uyuşmazlıkları ve Çözüm Yolları, 1.Sayı, Ankara: Vergi Hukuku Yayınları.
- Karakoç, Yusuf. (2015), Vergi Anlaşmazlıklarının/Uyuşmazlıklarının Çözüm Yolları (Vergi Yargılaması Hukuku). Genişletilmiş 3. Basım. Ankara: Yetkin Yayınları.
- Kılıç, R. (2006). Ramazan Kılıç, Vergi Anlaşmaları Çerçevesinde Ulusal Gelir İdareleri Arasında Gerçekleştirilen Bilgi Değişimi, Sayı:302, Ekim 2006. *Vergi Dünyası Dergisi*.
- Kızılot, Şükrü ve Taş, Metin, (2009) Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi, Ankara: Yaklaşım Yayıncılık.

Kocaer, Ş. (2014). „AİHM (Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi) Kararları Çerçevesinde Vergi Davalarında Bireysel Başvuru Yolu. *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı: 393, 36.

Mehmet Üçer, (-1. ., (2018). Roma Hukukundan Günümüze Alternatif Çözüm Yılları ve Tahkim, . Tahir Muratoğlu ve Burak Buluttekin (Ed.) içinde, *Hukukta Alternatif Uyuşmazlık Çözüm Yolları* (s. 141). Ankara: 1.Baskı, Seçkin Yayınları.

Nacakçı, O. (2019, 04 23). *Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi'nin Yapısı ve Oluşum Biçimi*.

<http://www.ekdial.av.tr>: <http://www.ekdial.av.tr/mak/on1.pdf> adresinden alındı

oecd.org. (2016, Mayıs 2). <https://www.oecd.org/ctp/treaties/2014-model-tax-convention-articles.pdf>, adresinden alındı

Onar, Sıddık Sami. (1968), İdare Hukukunun Umumi Esasları, 3.Cilt, İstanbul: Hak Kitabevi.

Öz, E., & Çavdar, F. (2012). Çifte Vergilendirmenin Önlenmesine Yönelik OECD ve Türkiye Uygulamaları, . *Vergi Dünyası Dergisi*, 51-56.

Sadık Kırbaş. (2012). Türk Vergi Mevzuatında Karmaşa ve Yarattığı Sorunlar, *Yaklaşım Dergisi*, Sayı: 232, 13.

Sarı, H. (2012). Uluslararası Çifte Vergilemeyi Önleme Yöntemleri. *Vergi Dünyası Dergisi*, 49.

Taylan, E. (1984). Vergi Anlaşmaları ve Türkiye'nin Konu Üzerindeki Çalışmaları. *Vergi Dünyası Dergisi*.

Tokmakkaya, M. (1996). Uluslararası Vergi Anlaşmaları ve Türkiye Uygulamaları. *Vergi Dünyası Dergisi*, Ekim 1996.

Türk Dil Kurumu, Bilim ve Sanat Terimleri Ana Sözlüğü, www.tdk.gov.tr, (10.05.2018)

Selahattin Tuncer, Türkiye Cumhuriyeti ile Federal Almanya Cumhuriyeti Arasında Çifte Vergilendirmeyi ve Vergi Kaçakçılığını Önleme Anlaşması İmzalandı – II, *Yaklaşım Dergisi*, Sayı 232, 2012