

# Tam ve Dar Yükümlülük Esasına Göre Vergilendirmenin Meşrulaştırılması Sorunu

Hakemli Makale

**Oytun CANYAŞ**

Doç. Dr., TOBB Ekonomi ve Teknoloji Üniversitesi Hukuk Fakültesi Öğretim Üyesi

---

## İÇİNDEKİLER

---

Giriş . . . . .	111
I. Vergilendirme Yetkisini Meşrulaştıran Görüşler ile Egemenlik Teorisi İlişkisi. . . . .	114
II. Dar-Tam Yükümlülüğün Vergilendirme Yetkisini Meşrulaştıran Görüşler Bakımından İncelenmesi. . . . .	115
A. Genel Açıklama. . . . .	115
B. Fayda Teorisine Dayalı Meşrulaştırma . . . . .	117
1. Fayda Teorisine Genel Bakış . . . . .	117
2. Fayda Teorisinin Türleri. . . . .	118
2. Dar-Tam Yükümlülüğün Fayda Teorisiyle Meşrulaştırılması . . . . .	120
C. Fedakârlık (Ödeme Gücü) Teorisine Dayalı Olarak Meşrulaştırma . . . . .	123
Ç. Eşitlik Teorisine Dayalı Meşrulaştırma . . . . .	125
1. Genel Olarak . . . . .	125
2. Yükümlüler Arası Eşitlik Teorisi İle Meşrulaştırma. . . . .	125
3. Devletlerarası Eşitlik Teorisi İle Meşrulaştırma . . . . .	127
D. İktisadi Bağ Teorisi İle Meşrulaştırma. . . . .	128
E. Tarafsızlık Teorisi İle Meşrulaştırma . . . . .	131
Sonuç . . . . .	135

---

**ÖZET**

---

Vergilendirme yetkisi ülke sınırları dışında veya içinde kullanılabilir. Gelir üzerinden alınan vergilerde bu yetki dar ve tam yükümlülük esasına göre kullanılmaktadır. Dar ve tam yükümlülük esasında yükümlü ile ilişki, uyruklu, ikametgâh, işyeri gibi mali bağ ölçütleri üzerinden kurulmaktadır. Bu çalışmada vergilendirme yetkisinin kullanımını meşrulaştıran teorilerin, dar ve tam yükümlülük esasına göre vergilendirmeye yaklaşımı ele alınmaktadır. Bu çerçevede konu fayda, fedakârlık, eşitlik, iktisadî bağ ve tarafsızlık teorileri bakımından irdelenmektedir. Bu teorilerden tarafsızlık, iktisadî bağ ve eşitlik teorileri vergilendirme yetkisinin dar-tam yükümlülük esasına göre kullanılması arasında tercihte bulunmaktadır. Söz konusu teorilerin ortaya koyduğu tercihin belirlenmesi uluslararası hukuk kaynaklarının yorumuna katkı sağlayabilecektir.

**Anahtar Kelimeler**

Vergilendirme yetkisi, dar yükümlülük, tam yükümlülük, mali bağ, fayda teorisi, fedakârlık teorisi, tarafsızlık teorisi, eşitlik teorisi, iktisadî bağ teorisi.

---

**ABSTRACT**

---

**Justification of Unlimited and Limited Tax Liability**

Taxation power can be either be used domestically or it might be used abroad. Such power is used according to unlimited and limited tax liability in income based taxes. Relation with the taxpayer is based on criteria of fiscal nexus such as nationality, domicile, permanent establishment in unlimited and limited tax liability. In this study, the approach of the theories that justify the taxation power to the unlimited and limited tax liability has been discussed. In this framework, the subject has been analyzed through the lenses of benefit, sacrifice, equity and through the theories of economic allegiance and neutrality. Among these theories, neutrality, economic allegiance and equity opt for using the taxation power according to unlimited and limited tax liability. Determining the preference of the said theories might contribute to the interpretation of the international legal sources.

**Keywords:**

Taxation power, limited tax liability, unlimited tax liability, fiscal nexus, benefit theory, sacrifice theory, neutrality theory, economic allegiance theory, equity theory.

## GİRİŞ

Devletin ülkesi üzerindeki egemenliğine dayanarak vergi alma konusunda sahip olduğu hukukî ve fiilî güç, “vergilendirme yetkisi” olarak tanımlanabilir<sup>1</sup>. Vergilendirme yetkisi, devletin mali alandaki yetkilerinden<sup>2</sup> (harcama, bütçe yapma, borçlanma vb.) en önemlisidir. Zira modern devletler vergi devletleridir<sup>3</sup>. Vergi devletleri, kamu hizmetlerinin finansmanı için gereksinim duyduğu mali kaynakları temelde vergilendirme yetkisini kullanarak karşılar. İşte bu nedenle, vergilendirme yetkisinin egemenliğin mali alandaki kullanımından doğan diğer yetkilere kıyasla öncelikli bir yeri vardır<sup>4</sup>.

Vergilendirme yetkisi, ilk olarak bir devletin ülke sınırları içerisinde kullanılabilir ki<sup>5</sup>, bu alan aynı zamanda o devletin mali sınırlarını oluşturur<sup>6</sup>. Söz konusu yetkinin bir devletin egemenlik alanı içerisinde gerçekleşen vergiyi doğuran olaylar üzerindeki kullanımı “vergilerin mülkiliği ilkesi” ile ifade edilmektedir<sup>7</sup>. Devletler, çeşitli ölçütlerden hareketle vergilendirme yetkilerini egemenlik alanı dışında da kullanabilir. Bu çerçevede vergilendirme yetkisi, belirli kriterlerden hareketle, kıta sahanlığı, münhasır ekonomik bölge gibi ülke dışı alanlarda da kullanılabilir gibi egemenlik alanının tamamen dışında bulunan vergi konuları üzerinde de kullanılabilir<sup>8</sup>. Vergilendirme yetkisi egemenlik alanı dışında devlet ile yükümlü arasında kişisel bağ kurularak kullanılır ki bu durum “vergilerin kişiselliği ilkesi” ile ifade edilmektedir<sup>9</sup>.

Vergilendirme yetkisinin egemenlik alanı içerisinde veya dışarısında kullanılması çeşitli “mali bağ” ölçütleri aracılığıyla olmaktadır<sup>10</sup>. “Mali bağ”, devlet ile mali özne arasında vergilendirmeye yol açan hukukî ilişki olarak tanımlanabilir<sup>11</sup>. Gelir üzerinden

1 ÇAĞAN, Nami, **Vergilendirme Yetkisi**, Kazancı Yayınevi, İstanbul, **1982**, s. 3; ULUATAM, Özhan, METHİBAY, Yaşar, **Vergi Hukuku**, İmaj Yayınevi, Ankara, **2000**, s. 17; ÖNCEL Mualla, KUMRULU Ahmet, ÇAĞAN, Nami, **Vergi Hukuku**, TURHAN Kitabevi, Ankara, **2013**, s. 33.

2 ÇAĞAN, **1982**, s. 3.

3 PIERSON Christopher, **Modern Devlet**, Çiviyazıları, İstanbul, **2000**, s. 56.

4 ÖNCEL/KUMRULU/ÇAĞAN/ KUMRULU/ÇAĞAN, **2013**, s. 33.

5 CANYAŞ, Oytun, **Çifte Vergilendirmeyi Önleme Andlaşmalarının İç Hukuktaki Konumu**, Adalet Yayınevi, Ankara, **2015**, s. 27.

6 CANYAŞ, **2015**, s. 27.

7 ÇAĞAN, **1982**, s. 213; ÖNCEL/KUMRULU/ÇAĞAN, **2013**, s. 57.

8 CANYAŞ, **2015**, s. 27.

9 ÇAĞAN, **1982**, s. 213; OCRAN, Modibo, “Double Taxation Treaties and Transnational Investment: A Comparative Study”, **Transnational Law**, 2, **1989**, s. 133-134; ULUATAM / METHİBAY, **2000**, s. 62; KANETİ, Selim, **Vergi Hukuku**, Filiz Kitabevi, 2. Baskı, İstanbul, **1989**, s. 39.

10 GARBARINO, Carlo, “Taxation of International Sales Transactions: Outlines of A General Theory”, **Harvard International Law Journal**, 29, **1988**, s. 396; MARTHA, Silvestre Rutsell, **The Jurisdiction to Tax in International Law**, Deventer: Kluwer, **1989**, s. 47; VOGEL, Klaus, **on Double Taxation Conventions**, London, Kluwer Law International, **1997**, s. 4; LIEBMAN, “Taxation of Foreign Source Income: Implications of CCA”, **Harvard International Law Journal**, 17(2) **1976**, s. 342.

11 MARTHA, **1989**, s. 47; CANYAŞ, **2015**, s. 21. Çalışmada mali bağ ölçütleri açıklanmamıştır. Zira vergi hukukunda ikametgâh, işyeri, uyrukluk gibi mali bağ ölçütlerinin içeriği daha önce pek çok çalışmada ortaya konulmuştur. Söz konusu ölçütler hakkında bkz. NIZAMIEV, Alfred, **The Main Characteristics of State's Jurisdiction to Tax in International Dimension**, Georgia: LLM Thesis, University of Georgia School of Law., **2003**,

alınan vergilerde<sup>12</sup> kullanılan mali bağ ölçütlerine, mülklik ilkesinin uzantısı olan “gelirin kaynağı”, “işyeri”, “sabit yer” ya da kişisel ilkesinin uzantısı olan “uyruklu” ve “mali ikametgâh” ölçütleri örnek olarak verilebilir<sup>13</sup>.

Devletler vergilendirme yetkilerini, çifte vergilendirmeyi önleme andlaşmaları<sup>14</sup>, uluslararası örf ve âdet hukuku kuralları gibi uluslararası hukuk kaynakları yoluyla<sup>15</sup> veya iç hukuklarında tek taraflı olarak sınırlandırabilmektedir<sup>16</sup>. Devletler gelir üzerinden alınan vergiler üzerindeki yetkilerini, uluslararası hukuk kaynaklarıyla sınırlandırırken de<sup>17</sup> yukarıda yer verilen ikametgâh, işyeri, uyruklu gibi mali bağ ölçütlerini esas almaktadır<sup>18</sup>. Öte yandan gelir üzerinden alınan vergilerde de benzer ölçütlere yer verilebilmektedir. Bu konuda Türk Gelir Vergisi Kanunu’nun 3-4üncü maddeleri ve Türk Kurumlar Vergisi Kanunu’nun 3üncü maddesi hükümlerindeki mali bağ ölçütleri örnek olarak verilebilir. Dolayısıyla benzer ölçütler iç hukuk normları bakımından da geçerlidir.

s. 23; HELLERSTEIN, “Jurisdiction to Tax Income and Consumption In the New Economy:A Theoretical and Comparative Perspective” *Georgia Law Review*, 38(1), 2003, s. 6-7; ALBRECHT, “The Taxation of Aliens Under International Law”, *British Yearbook of International Law*, 1952, s. 154; KNETCHLE, Arnold, *Basic Problems in International Fiscal Law*, Deventer: Kluwer Law International 1979, s. 36; HINNEKENS, Luc, “Looking for an Appropriate Jurisdictional Framework for Source-State Taxation of International Electronic Commerce in the Twenty-First Century”, *INTERTAX*, 26(4) 1998, s. 197-200; SOYDAN YALTI, Billur, *Uluslararası Vergi Hukuku*, Beta Yayınevi, İstanbul, 1995, s. 19-20; KAUFMAN, Nancy, “Fairness And The Taxation of International Income” *Law and Policy in International Business 1997-1998*, s. 146-147.

12 Gelir üzerinden alınan vergiler için bkz. ERGİNAY, Akif, *Kamu Maliyesi*, Savaş Yayınları, Ankara, 1998, s. 86 vd.; TURHAN, Salih, *Vergi Teorisi Ve Politikası*, Der Yayınları, İstanbul, 1987, s. 120 vd.; BİLİCİ, Nurettin, *Kamu Maliyesi*, Savaş Yayınevi, 5. Baskı, Ankara, s. 146.

13 Söz konusu ölçütler hakkında bilgi için bkz. CANYAŞ, 2015, s. 29 vd.

14 Bundan sonra “ÇVÖA” olarak anılacaktır.

15 Vergilendirme yetkisinin uluslararası hukuk kaynaklarıyla sınırlandırılması hakkında bkz. CANYAŞ, 2015, s. 52 vd.

16 Vergilendirme yetkisinin tek taraflı sınırlandırılması hakkında bkz. NORR, Martin, “Jurisdiction to Tax and International Income”, *Tax Law Review*, 17, 1961-1962, s. 440; KNETCHLE, 1979, s. 38; ÇAĞAN, 1982, s. 221; ÖNCEL/KUMRULU/ÇAĞAN/KUMRULU/ÇAĞAN, 2013, s. 58 vd.; LANG, Micheal, *Introduction to the Law of Double Taxation Conventions*, Wien: IBD. 2013, s. 30-31; SOYDAN, 1995, s. 25-28.

17 Gerçekten de çifte vergilendirmeyi önleme andlaşmalarının esas aldığı model vergi anlaşmaları incelendiğinde, anlaşmaların vergilendirme yetkisinin belirli mali bağ ölçütlerini dikkate alarak sınırlandırdığı görülmektedir. Söz gelimi OECD (2010) Modeli ve BM (2011) Modellerinin 4. maddesinde “uyruklu ölçütü”ne çifte ikametgâh sorununu çözen bir ölçüt olarak yer verilmiştir. Aynı şekilde OECD (2010) Modeli ve BM (2011) Modellerinin 4. maddesinde “mukim” tanımlanırken akit devletin kanunlarında yer alan ikametgâh, yönetim merkezi gibi kavramlara yer verilerek suretiyle söz konusu mali bağ ölçütleri temel alınmıştır. Diğer taraftan yine OECD (2010) Modeli m.6’da belirtildiği üzere “mülkün bulunduğu yer” de gelirin kaynağı belirlenirken kullanılan mali bağ ölçütlerinden biri olabilmektedir. Son olarak OECD (2010) Modeli ve BM (2011) Modelleri m.5 ve m.7’de ticari kazançların vergilendirilmesinde hangi akit devletin vergilendirme yetkisini kullanacağını öngören “işyeri” ölçütü bu konuda örnek olarak gösterilebilir. Bu konuda örnekleri çoğaltmak mümkündür. Bu noktada çifte vergilendirmeyi önleme andlaşmalarında yer alan “bağlama noktaları”nın vergilendirme yetkisinin belirli bir devlet tarafından kullanılmasını sağlayan mali bağ ölçütleri olduğunu söylemek yanlış olmayacaktır. Vergilendirme yetkisini sınırlandırdığı ileri sürülen uluslararası teamül kurallarında da mali bağ ölçütlerine yer verildiği gözlemlenebilmektedir. Bu bağlamda uluslararası vergi hukukuna özgü bir teamül kuralı olduğu iddia edilen mukim “ayırım yapma yasağı” bakımından da uyruklu ölçütü esas alınabilmektedir.

18 Vergilendirme yetkisinin sınırlandırılması için mali bağ ölçütlerine başvurulmasının uluslararası hukuktan kaynaklanan bir zorunluluk olup olmadığı hakkındaki tartışmalar için bkz. CANYAŞ, 2015, s. 57-58.

Vergilendirme yetkisinin uluslararası hukuk kaynaklarıyla veya iç hukuk normlarıyla tek taraflı olarak sınırlandırılması, vergi normlarının yer bakımından uygulanması sorudur. Gelir üzerinden alınan vergilerde vergi kanunlarının yer bakımından uygulanması konusu “tam-dar yükümlülük” kavramlarıyla açıklanmaktadır<sup>19</sup>. Gelir üzerinden alınan vergilerde, yükümlünün egemenlik alanı içindeki ve dışındaki toplam gelirlerinin vergilendirilmesi “tam yükümlülük” (dünya çapında vergilendirme) olarak ifade edilmektedir<sup>20</sup>. Bu bağlamda tam yükümlülük ikametgâh, kanuni merkez, iş merkezi veya uyruklu gibi mali bağ ölçütlerinden hareketle ihdas edilmektedir. Gelir üzerinden alınan vergilerde, vergilendirme yetkisinin belirli yükümlüler nezdinde salt egemenlik alanı içerisinde kullanımı ise “dar yükümlülük” olarak ifade edilmektedir<sup>21</sup>. Dar yükümlülükte, yükümlünün salt ülke sınırları içinde elde ettiği gelir vergilendirilmektedir<sup>22</sup>.

Bu noktada çalışmanın odaklandığı araştırma sorusu ortaya konabilir. Çalışmada geliri vergilendiren normların yer bakımından uygulanma sınırlarını belirleyen dar-tam yükümlülük esasının hangi görüş/görüşlerden hareketle meşrulaştırılabileceği sorunu ele alınmaktadır. Bu çerçevede çalışmada, devletlerin neden bazı şartların varlığı halinde vergilendirme yetkilerini salt egemenlik alanlarıyla sınırlı tuttukları; bazı hallerde ise egemenlik alanlarının ötesinde dünya çapında kullandıkları sorusu, vergilendirme yetkisini meşrulaştıran görüşler bağlamında irdelenmektedir. Hiç şüphesiz bu soru araştırılırken uluslararası vergi hukuku kaynaklarında veya iç hukuk normlarında neden belirli mali bağ ölçütlerinin kullanıldığı da ortaya konulmuş olacaktır<sup>23</sup>.

Bu çerçevede çalışmada öncelikle vergilendirme yetkisinin kullanımını meşrulaştıran görüşler ile egemenlik teorisi arasındaki ilişki ortaya konulmuştur. Vergi hukuku öğretisinde vergilendirme yetkisini meşrulaştıran görüşler açıklanırken fayda, fedakârlık, objektif bağ, eşitlik, tarafsızlık ve egemenlik teorisinden sıklıkla bahsedilmekte<sup>24</sup> ve

19 Tam ve dar yükümlülük kavramları üzerinde oldukça çok çalışılmış ve tanım düzeyinde tartışma bulunmayan kavramlardır. Bu nedenle çalışmanın hacmini gereksiz yere arttırmamak adına belirtilen kavramlara detaylı olarak yer verilmemiştir. Gelir üzerinden alınan vergilerde tam ve dar yükümlülük kavramları için bkz. ÖNCEL/KUMRULU/ÇAĞAN/KUMRULU/ÇAĞAN, **2013**, s. 319-320; ŞENYÜZ, Doğan, YÜCE, Mehmet, GERÇEK, Adnan, **Türk Vergi Sistemi Dersleri**, Ekin Yayınevi, Bursa, 2011, s. 8-10; BİLİCİ, Nurettin, **Türk Vergi Sistemi**, Seçkin Yayınevi, 31. Baskı, **2013**, Ankara, s. 26-28; EKMEKÇİ, Esra, **Kurumlar Vergisinde Dar Yükümlülük**, Kazancı Yayınları, İstanbul, **1994**; BULUTOĞLU, Kenan, **Türk Vergi Sistemi**, Fakülteler Matbaası, İstanbul, 1971, s. 46-56.

20 LANG, **2013**, s. 27. Bu yükümlülük ilk olarak 1848 yılında çıkarılan bir düzenlemeyle İsviçre Bern Kantonu'nda uygulanmıştır. ALBRECHT, **1952**, s. 158, dn. 5.

21 LANG, **2013**, s. 28.

22 SOYDAN, **1995**, s. 18.

23 Devletlerin vergilendirme yetkilerinin yer bakımından uygulanmasının meşrulaştırılması, teorik katkının ötesinde uluslararası vergi hukuku kaynaklarının uygulanmasında ortaya çıkabilecek sorunların çözümünü de kolaylaştırabilecektir. Özellikle ÇVÖA'larının yorumunda ortaya çıkabilecek tereddütlerin aşılmasında bu çalışmada ulaşılan sonuçların katkı sağlayabileceği düşünülmektedir.

24 Bu teoriler için bkz. MUSGRAVE, Richard, **Kamu Maliyesi Teorisi**, (Çeviren: Şener, Orhan; Methibay, Yaşar), Asil Yayın, Ankara, **2004**, s. 75 vd.; VOGEL, Klaus, “The Justification For Taxation: A Forgotten Question”, **The American Journal of Jurisprudence**, **1988**, (“VOGEL, 1988” olarak atıfta bulunulmuştur), s. 24; AKDOĞAN, Abdurrahman, **Kamu Maliyesi**, Gazi Kitabevi, 13. Baskı, Ankara, **2009**, s. 127 vd.; TURHAN, **1987**, s. 15; ERGİNAY, **1998**, s. 34 vd.; SKAAR, Arvid. A., **Permanent Establishment: Erosion of Tax Treaty Principle**, Deven-

konu, söz konusu yetkinin “egemenlik teorisi”yle meşrulaştırılabileceği sonucuna varılarak tüketilmektedir<sup>25</sup>. Halbuki vergilendirme yetkisinin meşrulaştırılmasıyla vergilendirme yetkisini sınırlandıran kaynakların bağlayıcılığı birbirinden farklı kavramlardır. Bu nedenle aşağıda ilk olarak egemenlik teorisi ile diğer görüşler arasındaki ilişki açıklığa kavuşturulmuştur.

Daha sonra vergilendirme yetkisinin meşrulaştırılmasını ortaya koyan görüşler dar-tam yükümlülüğün meşrulaştırılması sorunuyla ve mali bağ ölçütleriyle ilgi kurularak açıklanmıştır. Çalışmanın sonuç kısmında ise ortaya konan teorilerden hangisi ya da hangilerinin dar-tam yükümlülüğün ihdasında esas alındığı belirlenmeye çalışılmıştır.

## I. VERGİLENDİRME YETKİSİNİ MEŞRULAŞTIRAN GÖRÜŞLER İLE EGEMENLİK TEORİSİ İLİŞKİSİ

Vergilendirme yetkisinin kullanımının meşrulaştırılması kamu maliyesi ve uluslararası vergi hukukunda oldukça yoğun incelenmiş bir konudur. Öğretide anılan yetkinin egemenlik, fayda, fedakârlık, eşitlik, iktisadî bağ ve tarafsızlık gibi teorilerle meşrulaştırıp meşrulaştırılmayacağı tartışılmaktadır<sup>26</sup>. Egemenlik teorisi, vergilendirme yetkisinin egemenliğin bir görünümü olmasından hareket etmekte ve söz konusu yetkinin egemenlik alanı içinde veya dışında kullanımının salt egemenlikle meşruiyet kazanacağını savunmaktadır<sup>27</sup>. Egemenlik teorisi, maliye teorisi bakımından fedakârlık teorisinin uluslararası kamu hukuku bakımından ise klasik egemenlik anlayışının yansıması olarak düşünülebilir<sup>28</sup>.

Yukarıda belirtildiği üzere, vergilendirme yetkisinin egemenliğin görünümü olduğu noktasında herhangi bir tereddüt bulunmamaktadır. Ne var ki, vergilendirme yetkisinin meşruiyeti tartışmasında, egemenlik teorisi ile diğer teoriler aynı başlık altında ele alınmamalıdır. Zira bir hukuk kaynağının bağlayıcılığı sorunu ile o hukuk kaynağındaki düzenlemelerin meşrulaştırılması sorunu birbirinden farklıdır. Meşrulaştırma sorunu ancak ve ancak vergilendirme yetkisinin egemenliğe dayalı kullanımı içerisinde tartışılabilir bir konudur. Meşrulaştırma, vergilendirme yetkisini sınırlandıran uluslararası andlaşmalar, örf ve âdet kuralları gibi hukuk kaynaklarında yer alan düzenlemelerin hangi ölçütlere dayanılarak ihdas edildiği meselesini inceler. Dolayısıyla hangi teoriyle meşrulaştırılmaya çalışılırsa çalışılsın, vergilendirme yetkisinin kullanımı sadece

ter: Kluwer Law **1991**, s. 26; MARTHA, **1989**, s. 11 vd.; ALBRECHT, **1952**, s. 145-146; GARBARINO, **1988**, s. 396; AKÇAOĞLU, Ertuğrul, **Elektronik Ticaretin Vergilendirilmesi**, Mali Akademi, Ankara, **2012**, s. 41; CANYAŞ, **2015**, s. 52.

25 ALBRECHT, **1952**, s. 145-146; WANG, Minyan, “Tax Jurisdiction in Electronic Commerce from the Perspective of Public International Law: A Particular Examination of Income Tax” **INTERTAX**, 34(11)**2006**, s. 538.

26 Bkz. MUSGRAVE, **2004**, s. 75 vd.; VOGEL, **1988**, s. 24; AKDOĞAN, **2009**, s. 127; TURHAN, **1987**, s. 15; ERGİNAY, **1998**, s. 34 vd.; SKAAR, **1991**, s. 26; MARTHA, **1989**, s. 11 vd.; ALBRECHT, **1952**, s. 145-146; GARBARINO, **1988**, s. 396; AKÇAOĞLU, **2012**, s. 41. Esasında öğretide sözleşme, takas, fakülte teorisi de vergilendirme yetkisini meşrulaştırmaya çalışan teoriler olarak sunulmaktadır. Örnekler için bkz. SKAAR, **1991**, s. 26; MARTHA, **1989**, s. 11 vd.; ALBRECHT, **1952**, s. 145-146; GARBARINO, **1988**, s. 396.

27 ALBRECHT, **1952**, s. 148; WANG, **2006**, s. 537; SKAAR, **1991**, s. 24.

28 Vergilendirme yetkisinin klasik egemenlik anlayışı ile bağlantısı için bkz. CANYAŞ, **2015**, s. 54 vd.

“Egemenlik Teorisi”<sup>29</sup> ile bağlayıcılık kazanabilecektir. Sonuç olarak, egemenlik teorisinin vergilendirme yetkisinin kullanımının meşrulaştırılma sorununa herhangi bir katkısı bulunmamaktadır.

## II. DAR-TAM YÜKÜMLÜLÜĞÜN VERGİLENDİRME YETKİSİNİ MEŞRULAŞTIRAN GÖRÜŞLER BAKIMINDAN İNCELENMESİ

### A. GENEL AÇIKLAMA

Vergilendirme yetkisini meşrulaştıran iki temel teorinin bulunduğu söylenebilir<sup>30</sup>: “Fayda Teorisi” ve “Fedakârlık Teorisi”. Esasen fayda teorisi tek bir teoriden değil, bir grup teoriden oluşmaktadır. Her iki teori de takip eden bölümlerde ele alınacaktır. Ancak bu açıklamalara geçmeden önce iki noktanın aydınlatılması gerekmektedir.

İlk olarak her iki teorinin ulusal ve uluslararası öğretilerde çok farklı kavramlarla ifade edilmesinin terminolojik bir karışıklığa yol açtığı vurgulanmalıdır. Gerçekten de gerek “fayda teorisi” gerek “fedakârlık teorisi” öğretilerde pek çok farklı isimle anılmakta ve bu durum tam bir terim karmaşasına yol açmaktadır. Öğretilerde rastlanılan ve vergilendirme yetkisini “denklik teorisi”<sup>31</sup>, “rasyonalist/ferdiyetçi devlet anlayışı”<sup>32</sup>, “takas teorisi”<sup>33</sup> ve “sözleşme teorisi”<sup>34</sup> ve “etik teori”<sup>35</sup> başlıkları altında meşrulaştırmaya çalışan görüşler “fayda teorisi”ni açıklamaktadır. Benzer bir kavramsal karışıklık “fedakârlık teorisi” bakımından da söz konusudur. Vergilendirme yetkisini “egemenliğe dayandıran görüş”<sup>36</sup>, “organik/kolektivist devlet anlayışına dayandıran görüş”<sup>37</sup>, “günümüzdeki açıklanış şekli”<sup>38</sup> ve “mülk teorisi”<sup>39</sup> adları altında açıklayan görüşler “fedakârlık teorisi”nden başka bir görüş ileri sürmemektedir. Dolayısıyla genel bir perspektiften bu teorilerin tamamının aynı kavram içerisinde yer aldığı söylenebilir.

Bu bölümde açıklığa kavuşturulması gereken ikinci nokta çok daha temel bir soruna ilişkindir. Bu sorun öğretilerde rastladığımız “fayda teorisi” ile “fedakârlık teorisi” arasındaki esas farklılığın fayda teorisinin sözleşme ilişkisinden; fedakârlık teorisinin ise egemenlikten kaynaklandığına ilişkin yanılıdır<sup>40</sup>. Oysa yukarıda da belirtildiği üzere her iki teori

29 WANG, 2006, s. 538.

30 MUSGRAVE, 2004, s. 75 vd.; VOGEL, 1988, s. 24; AKDOĞAN, 2009, s. 128; TURHAN, 1987, s. 15; ERGİNAY, 1998, s. 34 vd.; ÖNCEL/KUMRULU/ÇAĞAN, 2013, s. 33.

31 SKAAR, 1991, s. 24.

32 TURHAN, 1987, s. 15.

33 AKÇAOĞLU, 2012, s. 41.

34 MARTHA, 1989, s. 11-18; ALBRECHT, 1952, s. 145-146; GARBARINO, 1988, s. 396.

35 SKAAR, 1991, s. 26; MARTHA, 1989, s. 11 vd.; ALBRECHT, 1952, s. 145-146; GARBARINO, 1988, s. 396.

36 ERGİNAY, 1998, s. 34 vd.

37 TURHAN, 1987, s. 15.

38 AKDOĞAN, 2009, s. 131.

39 MUSGRAVE, 1958, s.91; SKAAR, 1991, s. 26. Esasen “mülk teorisi”, ödeme gücü teorisinin tarihsel açıklanış biçimlerinden biridir. Bu konuda bkz. MUSGRAVE, 1958, s. 91.

40 Bu konuda bkz. MARTHA, 1989, s. 19 vd.; ÖNCEL/KUMRULU/ÇAĞAN, 2013, s. 33; ALBRECHT, 1952, s. 145-146; GARBARINO, 1988, s. 396; ERGİNAY, 1998, s. 33; TURHAN, 1987, s. 20-21; AKDOĞAN, 2009, s. 132.

de egemenlikten doğar. Gerçekten de fayda teorisi de egemenliğe dayanmaktadır. Büyük ihtimalle buradaki yanılığın fayda teorisinin devleti sosyal sözleşmeyle açıklayan görüşün yansımaları olmasından doğmaktadır. Halbuki, fayda teorisinin dayandığı sosyal sözleşme kişi ile devlet arasında değil ve fakat kişiler arasında yapılmıştır<sup>41</sup>. Diğer bir anlatımla, bu teoride vergilendirme yetkisi, kişi ile devlet arasında var olduğu iddia edilen açık veya zımni bir sözleşmeye dayanmamaktadır. Fayda teorisinin ortaya çıktığı dönemde de bu teori ortaya atılmadan önceki dönemde de, vergilendirme yetkisi devletin ülkesi ve kişiler üzerindeki fiilî gücüne dayanmaktadır. Sonuç olarak her iki teori de vergilendirme yetkisini önceki teoriler gibi egemenlik çerçevesinde açıklar; bu teorilerin ortak amacı sadece uygulanan vergi politikaları ve vergi türlerini normatif bakımdan meşrulaştırmaktır<sup>42</sup>.

Hemen belirtmek gerekir ki, tarihsel süreç incelediğinde vergilendirme yetkisinin egemenlik içinde meşrulaştırılmasının salt fayda ve fedakârlık teorileriyle başlamadığı görülmektedir. XII-XVII. yüzyıllar arasında mutlakiyet rejimlerinin hâkim olduğu dönemde vergi, kralın yani egemen gücün mutlak hakkı olarak meşrulaştırılmıştır<sup>43</sup>. Onaltıncı yüzyılın sonlarından itibaren geçerli olan görüşe göre ise vergilendirmenin ancak olağanüstü hallerde meşrulaştırılabileceği görüşü hâkim olmuştur. Bu görüş ilk olarak İspanyol düşünür Francisco Suarez'in çalışmalarında dile getirilmiştir<sup>44</sup>. Anılan görüş ile vergilendirmenin zorunlu yönü kabul edilmiş olmakla birlikte, vergilendirme yetkisinin kullanımı her somut olayda değerlendirilen bir acil durum/olağanüstü hâl ön şartına bağlanmıştır. Silahlanma, monarşinin özel harcamaları, kral için verilen fidye vergilendirmeye yol açan olağanüstü harcamalara örnek olarak verilebilir<sup>45</sup>.

Onyedinci yüzyıla gelindiğinde ise Alman Maliye Teorisi'nde beliren görüşler vergilendirme yetkisinin salt olağanüstü durumlarla sınırlı ve bu amaçtan kaynaklanan harcamalara yönelik olarak kullanılabileceği görüşünün terk edilmesi sonucunu doğurmuştur. Buna göre vergi genel olarak "*necessitas vel utilitas publica*" (kamu yararı-gereksinimi)/public necessity için alınan sürekli bir mali yükümlülüğe dönüşmüştür. Dolayısıyla bu dönemde vergilendirme yetkisinin kullanımı kamu yararı ile meşrulaştırılmakta ve olağanüstü dönemlere özgü geçici karakter yerini sürekliliğe bırakmaktadır. Bu görüş "Kameraljurisprudenz"<sup>46</sup> olarak adlandırılmakta olup Christoph Besold ve Caspar Klock tarafından savunulmaktadır<sup>47</sup>.

Tarihsel süreç içerisinde "kameraljurisprudenz" yerini "fayda teorisi"ne; fayda teorisi de fedakârlık teorisine bırakmıştır. Türk Maliye Öğretisi'nde vergilendirme yetkisinin meşrulaştırılma başlığı altında ele alınan teoriler de fayda ve fedakârlık teorileridir<sup>48</sup>. Halbuki meseleyi uluslararası vergi hukuku öğretisi çok daha geniş bir perspektiften

41 Bkz. MAGEE, B. **Felsefenin Öyküsü**, Dost Kitabevi, Ankara, 1999, s. 107.

42 TURHAN, 1987, s. 15; VOGEL, 1988, s. 24.

43 ERGİNAY, 1998, s. 33.

44 VOGEL, 1988, s. 24.

45 VOGEL, 1988, s. 25.

46 Türkçeye "Maliye Hukuku" olarak çevrilebilir.

47 VOGEL, 1988, s. 25.

48 Bkz. TURHAN, 1987, s. 15; ERGİNAY, 1998, s. 33; AKDOĞAN, 2009, s. 127 vd.



incelemiştir. Bu bağlamda uluslararası vergi hukuku öğretisinde vergilendirme yetkisinin fayda, fedakârlık, iktisadî bağ, eşitlik ve tarafsızlık teorileriyle meşrulaştırılabileceği ifade edilmektedir<sup>49</sup>. Bu teorilerden bazıları (söz gelimi iktisadî bağ ve eşitlik teorileri) fayda veya fedakârlık teorisi kapsamında da ele alınabilir<sup>50</sup>. Fakat vergilendirme yetkisinin paylaşımı bakımından arz ettikleri önem söz konusu teorilerin de ayrı başlık altında incelenmesini gerekli kılmıştır.

## B. FAYDA TEORİSİNE DAYALI MEŞRULAŞTIRMA

### 1. Fayda Teorisine Genel Bakış

Fayda teorisi, vergilendirme yetkisini devlet ile kişi arasında gündeme gelebilecek herhangi bir faydanın değişiminden hareketle meşrulaştırmaktadır. Liberal-ferdiyetçi devlet görüşüne dayanan bu teori<sup>51</sup> sosyal sözleşme teorisinden hareket etmektedir<sup>52</sup>. Söz konusu yaklaşımda devlet, kişilerin ortak gayelerini gerçekleştirmek amacıyla kurdukları menfaat birliği olarak nitelendirildiğinden ve bu anlayış serbest iktisadî değişime dayandığından vergi, devletin sağladığı hizmetlerin fiyatı olmaktadır<sup>53</sup>. Dolayısıyla bu görüş, verginin karşılıksız olmadığını, devletin sunduğu hizmetler için değişim aracı olduğunu ileri sürmektedir<sup>54</sup>.

Daha önce belirtildiği üzere fayda teorisinin temel esprisi olan verginin sağlanan kamu hizmetlerinin fiyatı olduğu görüşü, “sosyal sözleşme teorisi”ne dayanmaktadır<sup>55</sup>. Bu teorisinin ilk versiyonunda sosyal sözleşmenin amacı güvenlik hizmeti olduğundan, vergi de sağlanan bu güvenlik hizmetinin ve düzenli bir toplumda yaşamının fiyatı olarak algılanmıştır<sup>56</sup>. Ancak tarihsel süreç içinde vergi karşılığı yararlanan kamu hizmetlerinin bu kadar dar yorumlanmadığını belirtmek gerekir<sup>57</sup>. Buna göre devlet tarafından yükümlüye sağlanan fayda, genel veya özel nitelikli olabilir. Genel faydaya eğitim, iç ve dış güvenlik, altyapı örnek olarak verilebilir. Bunların ötesinde yükümlünün iktisadî faaliyetini koruma altına alan hukukî yapıdan yararlanması gibi özel faydalar da doğabilir. Ayrıca döviz kurlarında ve faiz oranlarında istikrarın sağlanması gibi kaynak devletince sağlanan daha da spesifik nitelikli faydalar da ortaya çıkabilir<sup>58</sup>.

Fayda teorisi, dayanak aldığı “sosyal sözleşme teorisi”nin gerçeği yansıtmaması nedeniyle eleştirilmektedir. Bu eleştirilere göre devlet, zımni bir sözleşme ile özgürlüklerin

49 Bkz. VOGEL, 1988, s. 24 vd.; WANG, 2006, s. 536; MARTHA, 1989, s. 19 vd.; SKAAR, 1991, s. 24 vd.; ALBRECHT, 1952, s. 145-146; GARBARINO, 1988, s. 396; PINTO, Dale, **E-Commerce and Source-Based Income Taxation**, Amsterdam, IBFD, 2003, s. 7 vd.; MONSENEGO, Jerome, **Taxation of Business Income Within the European Internal Market**, Göteborg, Intellecta Infolog, 2011, s. 33 vd.

50 Bu çerçevede iktisadî bağ, fayda teorisi; eşitlik ise fedakârlık teorisi kapsamında ele alınabilir.

51 TURHAN, 1987, s. 15 vd.; ERGİNAY, 1998, s. 34.

52 TURHAN, 1987, s. 15-16; AKDOĞAN, 2009, s. 128-131; ERGİNAY, 1998, s. 34.

53 ERGİNAY, 1998, s. 34.

54 TURHAN, 1987, s. 15-16; AKDOĞAN, 2009, s. 128-131; ERGİNAY, 1998, s. 34; PINTO, 2003, s. 17.

55 MUSGRAVE, 2004, s. 78.

56 MUSGRAVE, 2004, s. 78.

57 Bu bağlamda 18. yüzyıl sonlarında klasik iktisatla birlikte sözleşme teorisinde yer verilen güvenlik/koruma yerini Bentham'ın en büyük mutluluk teorisine bırakmıştır. Bu teori için bkz. MUSGRAVE, 2004, s. 76 vd.

58 PINTO, 2003, s. 19.

sınırlandırılması sonucu doğmamıştır. Bu nedenle vergi de açık veya zımnî bir sözleşmenin sonucu değildir<sup>59</sup>. Ancak yukarıda da belirtildiği üzere bu görüş fayda teorisini yanlış bir temelden hareketle eleştirmektedir. Zira sosyal sözleşme teorisi kişi ile devlet arasında değil, kişiler arasındadır<sup>60</sup>. Bu teoride vergilendirme yetkisinin kullanılması hususunda devlet ile kişiler arasında tek tek açık veya zımnî bir sözleşme yapılması söz konusu değildir. Daha önce de belirtildiği üzere vergilendirme yetkisi her durumda egemenlikten doğar. Yetki kavramının kendisi egemenlikle ilintilidir. Sonuçta fayda teorisi vergilendirme yetkisini meşrulaştırmayı amaçlayan görüşlerden biridir. Bu çerçevede fayda teorisinin önemi, iktisadî analize daha uygun olmasından ziyade modern demokratik toplumlarda vergilendirmeyi daha iyi açıklamasına dayanmaktadır<sup>61</sup>.

## 2. Fayda Teorisinin Türleri

Fayda teorisi vergilendirme yetkisinin yer bakımından kullanımını meşrulaştırmaya çalışan yazarları doğrudan etkilemiştir. Burada vergilendirme yetkisinin yer bakımından kullanılmasıyla, yetkinin tabiiyet veya mukimlik gibi mali bir bağ ile egemenlik alanının dışında veya mukim olmayan veya yabancı uyruklu<sup>62</sup> kimseler üzerinde egemenlik alanı içinde kullanılmasını kastediyoruz. Gerçekten de bazı yazarlar fayda teorisine vergilendirme yetkisini açıklayan önemli teorilerden biri olarak yer vermişlerdir.

Fayda teorisinin pek çok türü bulunmaktadır. Vergilendirme yetkisinin kullanımını "değişim/mübadele"<sup>63</sup>, "sosyal üretim giderlerine katılma payı"<sup>64</sup> ve "sigorta bedeli"<sup>65</sup> teorisleriyle açıklayan görüşler fayda teorisinin görünümleridir. Bu teorilerden "vergilendirmeyi sigorta primi ile açıklayan görüş", vergiyi devletin vatandaşların yaşam ve mülkiyet haklarını koruma karşılığı aldığı sigorta primine benzetmektedir<sup>66</sup>. Vergiyi sosyal üretime katılma payı olarak ele alan yaklaşımda ise toplum, üreticiler birliğine benzetilmekte; vergi de devletçe yapılan kamu hizmetlerinin sosyal üretime katılmasının karşılığında ödenen pay olarak görülmektedir<sup>67</sup>. Her iki türün de çalışma bakımından önemi bulunmamaktadır.

Fayda teorisinin çalışma bakımından önem arz eden türü "değişim teorisi" ve türevleridir. Öğretide "takas teorisi"<sup>68</sup>, "denklik teorisi"<sup>69</sup>, "sözleşme teorisi"<sup>70</sup> ve hatta

59 TURHAN, 1987, s. 18.

60 MAGEE, 1999, s. 107.

61 MUSGRAVE, 2004, 76 vd. Fayda teorisi hakkında ayrıntılı bilgi için bkz. MUSGRAVE, 2004, s. 75-111.

62 Yabancıların vergilendirilmesi hususundaki en eski gerekçeye Grotius da rastlamaktayız. Grotius'a göre, yabancı ülkede seyahat eden kimselerin vergilendirilmesi, ilgili devletin altyapısını kullanmalarıyla meşrulaştırılabilecektir. Grotius, Liber II, c.ii, SXIV'den aktaran ALBRECHT, 1952, s. 151.

63 Bkz. ERGİNAY, 1998, s. 34 vd.; AKDOĞAN, 2009, s. 128 vd.; TURHAN, 1987, s. 15.

64 Bkz. ERGİNAY, 1998, s. 34 vd.; AKDOĞAN, 2009, s. 128 vd.; TURHAN, 1987, s. 15.

65 Bkz. AKDOĞAN, 2009, s. 128 vd.; TURHAN, 1987, s. 15; MUSGRAVE, 2004, s.76.

66 TURHAN, 1987, s. 18; AKDOĞAN, 2009, s. 129.

67 TURHAN, 1987, s. 19; AKDOĞAN, 2009, s. 129-130; ERGİNAY, 1998, s. 36.

68 AKÇAOĞLU, 2012, s. 37.

69 SKAAR, 1991, s. 24.

70 ALBRECHT, 1952, s. 146; WANG, 2006, s. 536-537.

“etik teori”<sup>71</sup> adı altında yer verilen teoriler, fayda teorisine özellikle de bu teorinin en temel açıklanış biçimlerinden olan “değişim teorisi”ne dayanmaktadır<sup>72</sup>. Bu yazarların hiçbiri söz konusu teorilerin vergilendirme yetkisinin kullanımını meşrulaştırdığı düşüncesini taşımamaktadır. Bununla birlikte öğretilerde rastlanabilecek pek çok teorinin “değişim teorisi” dolayısıyla da “fayda teorisi” kapsamına girdiğini gösterebilmek açısından bu teorileri ele almayı uygun bulduk.

Gerçekten de uluslararası alanda vergilendirme yetkisinin kullanımını meşrulaştırmaya çalışan teorilerin önemli bir kısmı doğrudan değişim teorisine dayanmaktadır. Değişim teorisinde, vergi devletin sağladığı hizmetlerin özellikle de iç-dış güvenliğin fiyatıdır. Liberal iktisat anlayışının yansıması olan bu görüş, serbest piyasadaki mal-hizmetlerle fiyat arasındaki değişimden hareketle vergilendirmeyi meşrulaştırmaktadır. Bu bağlamda, fertler de devletin sağladığı kamu hizmetleri karşılığında faydalanma derecesine göre vergi ödeyeceklerdir<sup>73</sup>. Kişilerin elde ettiği faydanın ölçülmesi bu teorinin odaklandığı hususların başında gelmektedir. Bu bağlamda neo-klasik iktisatçılar kişilerin kamu hizmetlerinden faydalanma derecesini “marjinal fayda” ile ölçmektedir<sup>74</sup>.

Değişim teorisi iktisaden oldukça yoğun eleştirilere maruz kalmıştır. Anılan teori, özellikle serbest piyasadaki değişimin vergilendirmeye aktarımındaki tutarsızlıklar nedeniyle eleştirilmektedir. Zira serbest piyasada değişim, karşılıklı faydaya dayanmakta ve bu fayda ölçülebilir olmaktadır. Kamu hizmetleri ise bölünemediğinden bunlardan sağlanan fayda da ölçülemez<sup>75</sup>. Kaldı ki kamu hizmetleri bölünebilse bile bunlardan en çok yararlanan düşük gelirli olanların en fazla vergiyi ödemesi gerekir<sup>76</sup>.

Bütün bu eleştirilere rağmen değişim teorisinin türevleri vergilendirme yetkisini meşrulaştıran teoriler olarak öğretilerde tartışılmaktadır. Bu çerçevede vergilendirme yetkisinin uluslararası alanda meşrulaştırılması tartışmalarında sunulan görüşlerden “takas teorisi”, değişim (fayda) teorisinden başka bir şey değildir. Zira takas teorisinde de vergi devletin sunduğu güvenlik, adalet gibi kamu hizmetlerinin karşılığıdır<sup>77</sup>.

Yabancılar üzerinde vergilendirme yetkisinin kullanılmasının meşrulaştırılması tartışmalarında rastladığımız “sözleşme teorisi” de değişim teorisinden farklı bir teori değildir<sup>78</sup>. Bu bağlamda ALBRECHT, sözleşme teorisini değişim teorisine benzer bir şekilde

71 GARBARINO, 1988, s. 396; ALBRECHT, 1952, s. 147; WANG, 2006, s. 536-537.

72 Her iki görüş hakkında bkz. TURHAN, 1987, s. 19 vd.; AKDOĞAN, 2009, s. 128 vd.; ERGİNAY, 1998, s. 35 vd.; MUSGRAVE, 1958, s.68.

73 TURHAN, 1987, s. 16-17; ERGİNAY, 1998, s. 34; SKAAR, 1991, s.25. MERRILL, fayda teorisinde geçerli olan *quid pro quo* ilişkisinin tam bir değişimi gerektirmediğini ileri sürmektedir. Yazara göre, vergi yükümlülerinin bu hizmetten doğrudan yararlanıp yararlanmamasının bir önemi bulunmamaktadır. MERRILL, Maurice H., “Jurisdiction To Tax-Another Word”, *Yale Law Journal*, 44, 1934-1935, s. 586.

74 ERGİNAY, 1998, s. 34.

75 ERGİNAY, 1998, s. 34-35; TURHAN, 1987, s. 18.

76 TURHAN, 1987, s. 18; AKDOĞAN, 2009, s. 129.

77 AKÇAOĞLU, 2012, s. 37.

78 GARBARINO, 1988, s. 396; ALBRECHT, 1952, s. 146; WANG, 2006, s. 536-537. Sözleşme teorisini tartışan yargı kararlarına rastlamak mümkündür. Bu çerçevede *Colorado v. Harbeck*, 189 App. Div. N.Y. 165 (1921) kararından bahsetmek gerekir. Anılan kararda Mahkeme, Colorado Eyaleti’nde yükümlü ile eyalet arasında vergi borcu doğuran bir sözleşme olmasından hareketle dava açılmayacağını hükme bağlamıştır. Öte yandan

açıkladıktan sonra bu teörinin yabancıların vergilendirilmesini meşrulaştırdığını ifade etmektedir<sup>79</sup>. Yazara göre, devlet ile yükümlü arasında vergilendirme yetkisini kuran açık bir sözleşme olmadığı gibi zımni bir sözleşmenin bulunduğu varsayılsa bile böyle bir sözleşme yabancılar üzerinde vergilendirme yetkisinin kullanılmasını meşrulaştıramayacaktır<sup>80</sup>. Örneğin zımni sözleşme varsayımı, egemenlik alanı içinde iradi olarak bulunan yabancı üzerinde vergilendirme yetkisinin kullanımını açıklayabilmekte ancak yabancı kimsenin hiçbir iradi hareketi olmadan söz gelimi mirasçılık nedeniyle yabancı devletin vergilendirme yetkisine girmesini açıklayamamaktadır<sup>81</sup>.

Son olarak bazı yazarlar da vergilendirme yetkisinin uluslararası alanda kullanılmasını "etik teorisi" adı altında açıklamışlardır ki bu teori de doğrudan değişim teorisine dayanmaktadır. Bu teoriye göre, vergi, vergilendirme yetkisini kullanan devletten elde edilen faydaların etik karşılığıdır<sup>82</sup>. Ancak teori, etik karşılığı belirleyecek standartların olmaması nedeniyle kabul görmemiştir<sup>83</sup>.

## 2. Dar-Tam Yükümlülüğün Fayda Teorisiyle Meşrulaştırılması

Görüldüğü üzere hangi isimle anılırsa anılsın yukarıda yer verilen teoriler, fayda teorisinin alt türü olan değişim teorisine dayanmaktadır. Dolayısıyla değişim teorisi vergilendirme yetkisinin meşrulaştırılmasında esas alınan temel teorilerden biridir. Bu çerçevede mali bağı kuran ölçütlerin tamamı dolayısıyla da tam ve dar yükümlülük, "fayda teorisi"nin türü olan "değişim teorisi" ile meşrulaştırılabilir. Gerçekten de "ikamet", "uyruklu" ve "kaynak ilkesi"ne dayanan mali bağ ölçütleri incelendiğinde, söz konusu bağların seçiminin altında yatan nedeninin fayda teorisi olduğu açıkça görülmektedir<sup>84</sup>. Zira bu ölçütler kapsamındaki yükümlüler ile devlet arasında genel bir karşılıklılık/quid pro quo ilişkisi kurmak mümkündür. Burada karşılıklılık ilişkisiyle kastımız sağlanan kamu hizmetinin tam bir fiyatlandırması değildir. Burada kastedilen sağlanan fayda (kamu hizmeti) ile vergi arasında miktara dayanmayan, genel bir karşılıklılık<sup>85</sup>.

Bu noktada fayda teorisinin mali bağ ölçütlerini nasıl meşrulaştırdığını tek tek ele almak yararlı olacaktır. Bu bağlamda ikamet (mukimlik) ölçütü ancak bu teoriyle meşrulaştırılabilir<sup>86</sup>. Zira, yükümlünün ikamet ettiği ülke, kural olarak yükümlüye güvenlik,

---

vergilendirme ilişkisinin "sözleşme" ile kurulduğunu gösteren örnekler de vardır. Bu konuda İran ile Anglo-İran Petrol Şirketi arasındaki 29/4/1933 tarihli sözleşme örnek olarak verilebilir. Bu sözleşmeyle adı geçen şirket İran'a belirli bir miktarda ve nitelikte vergi ödemeyi taahhüt etmiştir (ALBRECHT, 1952, s. 147).

79 ALBRECHT, 1952, s. 146.

80 ALBRECHT, 1952, s. 146.

81 ALBRECHT, 1952, s. 146. Görüldüğü üzere, ALBRECHT de, fayda teorisinin dayandığı sözleşmenin yükümlü ile devlet arasında sözleşme olduğu yanılıgısına düşmüştür. Aynı yanılıgıya WANG da düşmüştür. Bkz. WANG, 2006, s. 537.

82 GARBARINO, 1988, s. 396; ALBRECHT, 1952, s. 147; WANG, 2006, s. 537.

83 ALBRECHT, 1952, s. 147.

84 Aynı doğrultuda bkz. YONAH, Avi, *International Tax As International Law*, New York, Cambridge Tax Law Series, 2007, s. 11.

85 Aynı doğrultuda bkz. MERRILL, 1934-1935, s. 586; PINTO, 2003, s. 17.

86 MUSGRAVE, Pegg, "Sovereignty, Entitlement and Cooperation in International Taxation", *Brooklyn Journal of International Law*, 26, 2001, s. 1336.

adalet, eğitim gibi pek çok hizmet sunar; diğer bir anlatımla o ülkede ikamet eden kimse o devletin sunduğu kamu hizmetlerinden faydalanır. İşte bu faydalanma mukimlerin vergilendirilmesini meşru hale getirir<sup>87</sup>. Dolayısıyla fayda teorisi çerçevesinde kişilerin vergilendirilmesi de ikamet devleti tarafından yapılmalıdır<sup>88</sup>. Bununla birlikte, ikamet ölçütünün fayda teorisiyle meşrulaştırılması, kişinin mali ikametgahının bulunduğu devlet dışındaki başka bir devlette uzun bir süre geçirmesi durumunda da ikamet devleti tarafından vergilendirilmesini tam olarak açıklayamayacaktır. Zira bu olasılıkta kişi, temel olarak mali ikametgahının değil ve fakat uzun bir süreden beri bulunduğu devletin güvenlik vs. kamu hizmetlerinden faydalanacaktır<sup>89</sup>.

Uyruklu ölçütü de genel bir karşılıklılık/quid pro quo ilişkisinden hareket edildiğinde fayda teorisiyle meşrulaştırılabilir. Zira bir devletin vatandaşı o devletin sunduğu kamu hizmetlerinden sınırlı bir düzeyde bile olsa yararlanmaktadır. Hiç şüphesiz o devletin vatandaşı egemenlik alanı dışında mukim olduğunda, devletten elde edilen fayda, mukimlik başına göre çok daha azdır. Ancak yine de kamu hizmeti ile vergi arasında belirli bir düzeyde karşılıklılık ilişkisi kurmak mümkündür. Nitekim bu yönde verilmiş ulusal yargı kararları bulunmaktadır. Söz gelimi, ABD Yüksek Mahkemesi'nin Cook v. Trait, 265 U.S. 47 (1924) kararında da söz konusu ölçüt, ABD vatandaşlarının -dünyanın neresinde bulunursa bulunsun- ABD'nin sunduğu kamu hizmetlerinden faydalanmaya devam etmeleriyle meşrulaştırılmıştır<sup>90</sup>. Dolayısıyla Mahkemenin uyruklu ilkesini fayda teorisiyle meşrulaştırdığı söylenebilir.

Aynı şekilde, kaynak ilkesine dayanan mali bağ ölçütleri de fayda teorisi ile meşrulaştırılabilir<sup>91</sup>. Hatta kaynak ilkesine dayanan ölçütlerin fayda teorisinin en yoğun gözlemlenebildiği ölçütler olduğu söylenebilir. Buna göre, vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesi -söz gelimi gelirin elde edilmesi- vergilendirme yetkisini kullanan devletin hukukî ve iktisadî açıdan sunduğu imkanların kullanılması nedeniyledir<sup>92</sup>. Diğer bir anlatımla, vergilendiren devlet, o ülkede gelirin elde edilmesine güvenlik, eğitim vs. hizmetlerle imkân sağladığı için yükümlü, o geliri elde edebilmiştir<sup>93</sup>. Bu açıdan kaynak devletin vergilendirme yetkisini kullanması fayda teorisini savunanların ileri sürdüğü *quid pro quo* karşılık olarak düşünülebilir<sup>94</sup>.

Kaynak ilkesini fayda teorisiyle meşrulaştıran ulusal yargı kararlarına rastlamak mümkündür. Örneğin, ABD Yüksek Mahkemesi Savings & Loan Society v. Multnomah County, 16 U.S., 1898 kararında, yükümlülerin gayrimenkullerinin bulunduğu yer devletin sağladığı güvenlik vs. kamu hizmetlerinden faydalanmasından hareketle,

87 AKÇAOĞLU, 2012, s. 38.

88 MERRILL, 1934-1935, s. 593.

89 MERRILL, 1934-1935, s. 593; YONAH, 2007, s. 11.

90 HELLERSTEIN, 2003, s. 6; NORR, 1961-1962, s. 436, dn:13; NIZAMIEV, 2003, s. 25; YONAH, 2007, s. 22. ABD'de uyruklu ilkesi ayrıca IRC sec. 1,2(d) ve 7701(a)(30)'da hüküm altına alınmıştır YONAH, 2007, s. 22.

91 MUSGRAVE P., 2001, s. 134; PINTO, 2003, s. 17.

92 HELLERSTEIN, 2003, s. 7; NIZAMIEV, 2003, s. 31.

93 GARBARINO, 1988, s. 394.

94 NIZAMIEV, 2003, s. 32.

gayrimenkulün başka bir eyalet tarafından vergilendirilmesinin hukuka aykırı olacağına hükmetmiştir<sup>95</sup>. Aynı şekilde kaynak ilkesinin evrensel bir ilke olduğunu vurgulayan ABD Yüksek Mahkemesi de New York ex rel. Cohn v. Graves, 300, 308 U.S., 1937 kararında, kaynak ilkesine göre vergilendirmeyi fayda teorisiyle meşrulaştırmıştır<sup>96</sup>.

Belirtilen kararlar dışında genel olarak mali bağ ölçütlerinin fayda teorisiyle meşrulaştırılabileceğini belirten ulusal yargı kararları da vardır. Örneğin ABD Yüksek Mahkemesi "Union Refrigerator Transit Company v. Kentucky, 199, U.S. 194, 1905" kararında vergilendirme yetkisinin kullanımı için öngörülen mali bağların "fayda teorisi"ne dayandığı ifade edilmiştir<sup>97</sup>. Yüksek Mahkemeye göre vergi, yükümlüye sağlanan kişisel mülkün korunması, mülküne değer katması, eğitim, ulaşım, sağlık gibi kamu hizmetlerinden faydalanılması karşılığında alınmaktadır. Dolayısıyla Yüksek Mahkeme, eyaletlerin vergilendirme yetkilerini fayda teorisi çerçevesinde tartışmıştır<sup>98</sup>.

Öte yandan yabancılar veya mukim olmayanlar da o devletin egemenlik alanı içerisinde gelir elde edebilir ve yükümlü olabilir<sup>99</sup>. Bunların vergilendirilmesi de aynı gerekçeyle kaynak devletinin, gelirin elde edilmesi için gerekli hukukî ve iktisadî altyapıyı sunmasıyla meşrulaştırılmaktadır<sup>100</sup>. Benzer şekilde dar yükümlü kurumlar vergisi yükümlüleri de gelirin kaynaklandığı devletten pek çok fayda sağlar. Söz gelimi, dar yükümlü kurum o devletin altyapısından, eğitim sisteminden hatta daha spesifik hükümet politikalarından (örneğin döviz kurunun sabitlenmesi gibi) faydalanmaktadır<sup>101</sup>. Belirtilen genel fayda dar yükümlü kurumların vergilendirilmesini meşrulaştırabilmektedir.

Yukarıdaki açıklamalardan da anlaşılacağı üzere, fiilen o devletin ülkesinde bulunmak kaynak devletiyle olan mali bağı kurabilmektedir. Zira yükümlü o devletin ülkesinde bulunduğu kaynak devletin sağladığı güvenlik, ulaşım gibi hizmetlerden yararlanabilmektedir<sup>102</sup>. Ancak SKAAR, bir işletme o ülkede bulunmasa bile o ülkenin vergilendirme yetkisinin fayda teorisiyle meşrulaştırılabileceğini ifade etmektedir<sup>103</sup>. Zira ülkede bulunmasa dahi belirli bir işletmenin kaynak devletinin altyapı hizmetlerinden yararlanması

95 MERRILL, **1934-1935**, s. 586. Benzer karar için bkz Henderson Bridge Co v. Henderson 173, U.S. 592, 1899 MERRILL, **1934-1935**, s. 586.

96 HELLERSTEIN, **2003**, s. 7.

97 Karar, Anayasaya aykırılığı due process bakımından ele almaktadır. Due process hakkında bkz. ALTIPARMAK, Kerem, "Due Process Law Kavramının Amerikan Hukukundaki Yeri Üzerine Bir İnceleme", **AÜHFĐ**, C:45, S:1, 1996. ABD'de eyaletlerin vergilendirme yetkilerini kullanmalarının Anayasal sınırları için bkz. ROTTSCHAFFER, Henry, "State Jurisdiction to Tax Income". **Iowa Law Review**, 22, 1936-1937; REED, Jhon Alan, "State Jurisdiction to Tax Income of Business Engaged in Interstate Commerce", **Journal of State Taxation**, 5, 1986-**1987**, s. 273.

98 MERRILL, **1934-1935**, s. 585-586.

99 ALBRECHT, **1952**, s. 154.

100 NIZAMIEV, **2003**, s. 31.

101 YONAH, **2007**, s. 11.

102 PINTO, **2003**, s. 21.

103 SKAAR, **1991**, s. 559-560. Bu durum özellikle elektronik ticaretin vergilendirilmesinde kaynak devletin yetkisinin meşrulaştırılması bakımından tartışılmaktadır.

söz konusu olabilir<sup>104</sup>. Kaynak devletin elektronik ticaret için gerekli iletişim altyapısını kullanmak bu tür hizmetlere örnek olarak verilebilir<sup>105</sup>. Bu durumda kaynak devlet vergilendirme yetkisi dar yükümlüler nezdinde de fayda teorisiyle meşrulaştırabilmektedir<sup>106</sup>.

### C. FEDAKÂRLIK (ÖDEME GÜCÜ) TEORİSİNE DAYALI OLARAK MEŞRULAŞTIRMA

Ondokuzuncu yüzyılda "fayda teorisi" yerine "fedakârlık teorisi"<sup>107</sup> egemen olmaya başlamıştır. Bu görüş, vergilendirme yetkisinin organik/kollektivist devlet görüşüyle açıklanmasına dayanır<sup>108</sup>. Bu anlayışı savunanlara göre devlet, kişilere hizmet sunmakla ödevli olmaktan çok bütün kişileri kapsayan, toplumdan ayrı ve üstün bir varlığa dönüşmektedir<sup>109</sup>. Bu varlık iktisadî ve sosyal hayatta üstlendiği hedefleri, yabancılar da dahil olmak üzere her kişinin mali gücüne göre katkıda bulunmasıyla gerçekleştirir. Bu doğrultuda vergi, piyasa ekonomisindeki gibi fayda (değişim) ile değil; devletin egemenliğiyle açıklanmaktadır. Hatta yukarıda da belirtildiği üzere çoğu yazar bu noktadan hareketle fedakârlık teorisinin egemenliğe dayandığını buna karşılık fayda teorisinin ise egemenliğe dayanmadığını ileri sürmektedir<sup>110</sup>. Halbuki her iki teori de egemenliğe dayanmaktadır. Aralarındaki farklılık şu şekilde ortaya çıkar: Fayda teorisinde mali yükümlülükler, kamu hizmetleri karşılığında fiyat, sigorta bedeli vs. adlar altında talep edilmektedir. Oysa fedakârlık teorisinde kişiler, toplumdan ayrı bir varlığa sahip (ve üstün) devletin giderlerine -herhangi bir karşılık isteme hakları bulunmaksızın- katılmaktadır<sup>111</sup>. Özetle her iki teori arasındaki farklılık sözleşme/egemenliğe dayalı olma noktasında değil, devlete yapılan zorunlu ödenti için karşılık istenip istenemeyeceği noktasındadır.

Görüldüğü üzere, fedakârlık teorisi, fayda teorisindeki değişimi, devletin karşılıksız olarak isteyebileceği fedakârlığa dayalı yükümlülükler ile değiştirmiştir<sup>112</sup>. Bu nedenle fedakârlık kavramına biraz daha yakından bakmak faydalı olacaktır<sup>113</sup>. İlk olarak J.S.

104 SKAAR, 1991, s. 559-560.

105 SKAAR, 1991, s. 559-560.

106 PINTO, 2003, s. 23.

107 VOGEL, bu teoriyi fedakârlık teorisi/sacrifice theory olarak adlandırmaktadır. Bkz. VOGEL, 1988, s. 19. Türk Hukuku'nda ise daha çok "ödeme gücü teorisi" olarak anılmaktadır.

108 TURHAN, 1987, s. 20-21.

109 VOGEL, 1988, s. 27-28; ÖNCEL/KUMRULU/ÇAĞAN, 2013, s. 33; ERGİNAY, 1998, s. 33; TURHAN, 1987, s. 20-21.

110 ERGİNAY, 1998, s. 36-37; TURHAN, 1987, s. 20-21; AKDOĞAN, 2009, s. 132.

111 TURHAN, 1987, s. 20-21.

112 TURHAN, 1987, s. 20-21.

113 Esasen fedakârlık teorisi içerisinde de üç yaklaşım bulunmaktadır. Birinci yaklaşım, salt verginin dağılımı sorununu ele almaktadır. Bu yaklaşım, vergi payının/yükünün eşit dağıtılması gerektiğini, vergilendirme ilkelere eşitliğin gereklerini tanımlayacağını ve bunun vergi oranlarına nasıl yansıtılacağını belirleyeceğini ileri sürmüştür. İkinci görüş, verginin dağıtım meselesini bir eşitlik/adalet sorunundan ziyade iktisadî sorun olarak ele almaktadır. Bu yaklaşım kamu harcamaları boyutunu göz ardı etmektedir. Buna göre, vergi toplam fedakârlığın minimize edildiği noktaya kadar salınmalıdır. Bu da ancak tüm vergi yükümlülerinin marjinal fedakarlıklarının eşitlenmesiyle mümkündür. Üçüncü yaklaşım ise refah iktisadî boyutuna kamu harcamaları boyutunu da ekler.

Mill'in ortaya attığı "fedakârlık" kavramı, eşitliği temel alan bir kavramdır. Mill'e göre bir vergi kanunu bütün vatandaşların eşit derecede fedakârlıkta bulunmalarını sağlayabiliyorsa adildir<sup>114</sup>. Bu görüşün temel kaygısı vergilendirme yetkisini (ki bu yetki karşılıksız bir fedakârlık anlayışıyla meşrulaşmaktadır) yükümlüler arasında eşit paylaşırabilenektir. Bu bağlamda Mill'e göre "vergilemede eşitlik, fedakarlıkta eşitlik" anlamına gelmekte ve vergi yükü ancak herkesin kamu yararı için eşit fedakarlıkta bulunacak miktarda vergi ödemesi durumunda adil dağılmaktadır<sup>115</sup>. Bu çerçevede fedakârlık teorisi, mali güce göre vergilendirmeyi gerektirmektedir. Bu nedenle vergilendirme yetkisinin yükümlülerin ekonomik ve kişisel durumlarına göre alınması bir zorunluluk olarak ortaya çıkmaktadır. Sonuç olarak bu anlayış vergilendirme yetkisini, fedakârlık ve ulusal görev kavramları ile meşrulaştırmıştır<sup>116</sup>.

Vergilendirme yetkisinin uluslararası alanda kullanımını "siyasi bağ teorisi", "fakülte teorisi" ve son olarak "egemenlik teorisi" adı altında açıklayan görüşler, anılan yetkiyi fedakârlık teorisiyle meşrulaştırma çabası içindedir. Ulus devletler kişiler üzerindeki egemenliklerini siyasi bağ (political allegiance) üzerinden meşrulaştırmaktadır<sup>117</sup>. Vergilendirme yetkisini açıklayan "siyasi bağlılık teorisi" de, devletlerin vergilendirme yetkisini ancak siyasi bağı bulunan yükümlüler üzerinde kullanabileceği görüşünü esas almaktadır<sup>118</sup>. Görüldüğü üzere bu teori vergilendirme yetkisinin uyrukluğun temelinde kullanılabileceğini dayanak aldığından anılan yetkinin kişisellik bağına dayalı olarak egemenlik alanı dışında kullanılmasına imkân vermektedir. Bu teori verginin vatandaşlık ödevi olmasından hareket ettiği için<sup>119</sup>, vergilendirme yetkisi vatandaşların karşılıksız katlanmak zorunda oldukları (fedakarlıkta bulunmak zorunda oldukları) ulusal bir görev olarak meşrulaştırılmaktadır<sup>120</sup>.

Bazı yazarlar ise vergilendirme yetkisinin uluslararası alanda kullanımının meşrulaştırılmasında "fakülte teorisi"nden bahsetmektedir<sup>121</sup>. Bu teori, fedakârlık teorisinin eş anlamlısı değildir; onun tarihsel süreçteki aşamalarından biridir. "Fakülte teorisi" onaltıncı yüzyıl ortalarına kadar uzanmakta ve artan oranda vergilendirmeyi savunmaktadır<sup>122</sup>. Bu nedenle vergilendirme yetkisinin adil dağıtılması yönündeki görüşler "fakülte teorisi"ne hasredilmektedir. Bu teörinin "Fakülte" olarak adlandırılmasının nedeni,

---

miştir. Bu yaklaşım, bütçeyi az ya da çok refahı maksimize eden bir plan olarak görmektedir. Bkz. MUSGRAVE, **1958**, s. 90-91.

114 J.S. Mill, *Principles of Political Economy*, s. 352'den aktaran VOGEL, 1988, s. 28. Bu teörinin bazı ülkelerde artan oranlı gelir vergisi tarifesi kabul ettirmek için desteklediği belirtilmektedir. Bu ülkelere örnek olarak da Almanya verilmektedir VOGEL, **1988**, s. 30.

115 MUSGRAVE, **2004**, s. 113.

116 ÖNCEL/KUMRULU/ÇAĞAN, **2013**, s. 33.

117 Allix, *La Condition des Etrangers au Point de Vue Fiscal*, 61 RDC, 1937'den aktaran MARTHA, **1989**, s. 22.

118 AKÇAOĞLU, **2012**, s. 36.

119 AKÇAOĞLU, **2012**, s. 36.

120 Öte yandan bu teori fayda teorisi temelinde de meşrulaştırılabilir.

121 SKAAR, **1991**, s. 26.

122 MUSGRAVE, **2004**, s. 113.



Elisabeth Dönemi Hukuku ile Amerikan Kolonileri'nin ilk dönem hukuk sistemlerinde "fakülte"nin "mülkiyet/property" anlamına gelmesidir<sup>123</sup>. Bu teoriye göre, adil vergilendirme, mülk/servetin büyüklüğüne göre yapılmalıdır. İktisadi gelişmeyle birlikte ödeme gücünün göstergesi mülk/servet yerine gelir olmuştur. Hatta gelir vergisi en eşitlikçi vergi kabul edilmiştir. Bu nedenle günümüzde geçerli olan bir teori değildir. Bu teoriye yer veren yazarlar da anılan teorinin vergilendirme yetkisinin uluslararası alanda kullanımını açıklayamadığı görüşündedirler<sup>124</sup>.

Daha önce belirtildiği üzere "egemenlik teorisi" de doğrudan fedakârlık teorisine dayanmaktadır<sup>125</sup>. Egemenlik teorisinin kapsamı ve vergilendirme yetkisini meşrulaştırıcı görüşler arasındaki bağlantısı yukarıda ele alındığından burada söz konusu teoriye tekrar yer verilmemiştir.

Buraya kadar yapılan açıklamalar değerlendirildiğinde, fedakârlık teorisinin, gelir üzerinden alınan vergilerde tam yükümlülük esasını meşrulaştırdığı söylenebilir. Zira bu teorinin öngördüğü mali güç ilkesi<sup>126</sup> ancak yükümlünün egemenlik alanı içindeki ve dışındaki gelirinin dikkate alınmasıyla uygulanabilir. Öte yandan bu teori tam yükümlülükte kullanılan bağlardan biri olan "uyrukluk ölçütü"nü de meşrulaştırabilmektedir.

## Ç. EŞİTLİK TEORİSİNE DAYALI MEŞRULAŞTIRMA

### 1. Genel Olarak

Eşitlik teorisi, vergilendirme yetkisini yükümlüler arası ve devletler arası olmak üzere iki yaklaşım çerçevesinde meşrulaştırmaya çalışmaktadır. Her iki yaklaşım aşağıda sırasıyla ele alınmıştır.

### 2. Yükümlüler Arası Eşitlik Teorisi İle Meşrulaştırma

"Yükümlüler arası eşitlik teorisi", temel olarak bu çalışmanın konusunu oluşturan vergilendirme yetkisinin egemenlik alanının yanı sıra egemenlik alanı dışında (tam yükümlülük esas) veya salt egemenlik alanı içerisinde yabancılar/mukim olmayanlar üzerinde (dar yükümlülük esas) kullanılmasının ne şekilde meşrulaştırılabileceği sorusunu ele almaktadır<sup>127</sup>. "Yükümlüler arası eşitlik", o devletin çeşitli bağlarla yükümlü olarak sınıflandırdığı kimselerin yurtiçinde ve/veya yurtdışında elde ettikleri aynı miktarda gelir için eşit düzeyde vergilendirilmeleridir<sup>128</sup>. Dolayısıyla bu görüşe göre, bir devletin vergilendirme yetkisini salt egemenlik alanı içerisinde ve/veya dışında kullanması devletlerin yükümlüler arası eşitliği sağlama ödevleri nedeniyle meşrulaştırılabilmektedir. Bu noktadan hareketle öğretilerde yükümlüler arası eşitlik başlığı altında incelenen teorinin tam yüküm-

123 MUSGRAVE, 1958, s. 91.

124 SKAAR, 1991, s. 26.

125 Söz konusu teori için bkz. ALBRECHT, 1952, s. 148; SKAAR, 1991, s. 24; WANG, 2006, s. 536.

126 Mali güç ilkesi hakkında ayrıntılı bilgi için bkz. YAVAŞLAR BAŞARAN, Funda, **Gelir Vergilendirmesinin Temelleri**, Seçkin Yayınevi, Ankara, 2011, s. 27 vd.

127 KAUFMAN, 1997-1998, s. 164; WILDE, 2010, s. 287.

128 VOGEL, Klaus, "Worldwide vs. Source Taxation of Income- A review and re-evaluation of arguments-Part III", **INTERTAX**, 1988/11, s. 394. ("VOGEL, 1988-c", olarak atıf yapılmıştır.)

lülüğün meşrulaştırılması bakımından fedakârlık teorisinin bir türevi olduğu söylenebilir.

Gerçekten de bir devletin “tam yükümlülük” esasını ihdası, yükümlüler arası eşitliğin sağlanması amacıyla fedakârlık teorisine dayanılarak da meşrulaştırılabilir<sup>129</sup>. Şöyle ki, daha önce belirtildiği üzere, “fedakârlık teorisi”nde devlet, toplumdan ayrı ve ondan daha üstün bir varlığa dönüştüğünden devletin iktisadî ve sosyal hayatta üstlendiği ödevler yabancılar da dahil olmak üzere her kişinin mali gücüne göre katkıda bulunmasıyla yerine getirilmektedir<sup>130</sup>. Dolayısıyla bu teoride fedakarlığın yükümlüler arasında eşit dağılımı önem arz eder. Fedakârlık teorisini benimsemiş bir vergilendirme sisteminde vergilendirme yetkisi ödeme gücüne göre, diğer bir anlatımla, yükümlülerin ekonomik ve kişisel farklılıkları dikkate alınarak kullanılır. Yükümlülerin ekonomik farklılıklarının kavranabilmesi için ise vergilendirme yetkisi salt egemenlik alanıyla sınırlandırılmamalıdır. Bu bağlamda vergilendirme yetkisinin egemenlik alanının yanı sıra yükümlülerin egemenlik alanı dışında elde ettikleri gelirleri de kapsamı halinde ekonomik farklılıklar dikkate alınmış olacaktır. Kaynak ilkesine göre vergilendirmeyse sadece belirli bir ülke içinde elde edilen gelire ulaşabildiğinden ödeme gücüne uygun vergilendirilme yapılıp yapılmadığını ölçmeye hizmet etmez<sup>131</sup>. Dolayısıyla, fedakârlık teorisine ve bu teorinin vergilendirmede eşitlik ölçütü olan ödeme gücüne dayanan bir vergilendirme sistemi, tam yükümlülük esasına dayanmalıdır<sup>132</sup>.

Gelir üzerinden alınan vergilerde vergilendirme yetkisinin salt egemenlik alanıyla sınırlı olarak kullanılması (dar yükümlülük) da “yükümlüler arası eşitliğin sağlanması” ereğiyle meşrulaştırılabilmektedir. Bu çerçevede, aynı egemenlik alanı içerisinde o devletin sunduğu aynı kamu hizmetlerinden aynı miktarda faydalanmak yükümlülerin eşit vergiye tabi tutulmasını meşrulaştırır<sup>133</sup>. Başka bir anlatımla, devletin kamu hizmetleri sunması ve yükümlülerin de bu hizmetlerden faydalanması salınan vergileri meşrulaştırmaktadır<sup>134</sup>. Şüphesiz burada bahsedilen yükümlüler arası eşitlik, yatay eşitliktir. Dolayısıyla, dar yükümlülük bakımından yükümlüler arası eşitliğin sağlanması, “fayda teorisi” ile meşrulaştırılabilir<sup>135</sup>.

Görüldüğü üzere, kaynak ilkesi, dar yükümlülüğü meşrulaştırma noktasında herhangi bir anlam ifade etmemektedir. Zira, kaynak ilkesi sadece egemenlik alanı içerisinde vergilendirme yetkisinin egemenliğe dayalı olarak kullanıldığını açıklamakta, fakat söz konusu yetkinin egemenliğe dayalı kullanımını meşrulaştıramamaktadır. Daha önce

129 KAUFMAN, **1997-1998**, s. 153; VOGEL, **1988-c**, s. 394; AKÇAOĞLU, **2012**, s. 38; WILDE, **2010**, s. 287.

130 VOGEL, **1988-c**, s. 27-28; ÖNCEL/KUMRULU/ÇAĞAN, **2013**, s. 33; ERGİNAY, **1998**, s. 33; TURHAN, 1987, s. 20-21. Fedakârlık teorisinin vatandaşlığı esas alan dünya çapında vergilendirmeyi desteklediği; mukimliğin fedakârlık teorisi için gerekli bağı vatandaşlık kadar kuramadığı yönündeki görüşler için bkz. VOGEL, **1988-c**, s. 394.

131 AKÇAOĞLU, **2012**, s. 38.

132 KAUFMAN, **1997-1998**, s. 153. Bununla birlikte VOGEL, yükümlüler arası eşitliğin sağlanmasının sadece kaynak ilkesine göre vergilendirmeyi meşrulaştırdığını ileri sürmektedir. Bu konuda bkz. VOGEL, **1988-c**, s. 394.

133 KAUFMAN, **1997-1998**, s. 169; WILDE, **2010**, s. 287.

134 KAUFMAN, **1997-1998**, s. 166.

135 KAUFMAN, **1997-1998**, s. 153.

de belirtildiği üzere, vergilendirme yetkisinin kullanımının uluslararası hukuk tarafından sınırlandırıp sınırlandırılmadığı meselesi meşrulaştırma değil; hukukîlik sorunudur.

Tam-dar yükümlülük esasının yükümlüler arası eşitliği sağlamak üzere ihdas edildiği yönündeki görüşü Türk Hukuku bakımından bağlayıcı bir zemine oturtmak mümkündür. Bu bağlamda anılan görüş, Anayasanın 73üncü maddesinin 1inci fıkrası ve 10uncu maddesi uyarınca Türk Hukuku'yla ilişkilendirilebilir. Gerçekten de, Anayasanın 73üncü maddesinin 1inci fıkrasında düzenlenen "mali güç ilkesi" gelir üzerinden alınan vergilerde "tam yükümlülük" esasına göre vergilendirmeyi zorunlu kılmaktadır. Öte yandan Anayasanın 10uncu maddesinde düzenlenen eşitlik ilkesinde de dar yükümlülük esasının temellerini bulmak mümkündür.

### 3. Devletlerarası Eşitlik Teorisi İle Meşrulaştırma

Vergilendirme yetkisinin meşrulaştırılmasında gündeme gelen teorilerden biri de P. Musgrave'in "devletler arası eşitlik teorisi"dir. Anılan teori, vergilendirme yetkisinin tam yükümlülük esasına göre mi yoksa dar yükümlülük esasına göre mi kullanılması gerektiği sorununa odaklanmıştır. Esasen bu teori de vergilendirme yetkisinin kullanımı sorununu, aynı aşağıda açıklanan "iktisadî bağıllık teorisi"ndeki gibi, devletler arası eşitliğin sağlanması amacıyla meşrulaştırmaktadır. Ancak bu teoriden farklı olarak devletler arası eşitliğin ikamet devletinin vergilendirme yetkisine üstünlük tanınarak sağlanabileceğini ileri sürmektedir. Dolayısıyla bu teori, devletlerin vergilendirme yetkilerini tam yükümlülük esasına göre kullanmaları gerektiğini savunmaktadır<sup>136</sup>.

Gerçekten de P. Musgrave, eşitlik sorununu tamamen farklı bir boyutta - "devletler arası eşitlik" sorunu olarak- ele almıştır. Devletler arası eşitlik, verginin devletler arasında adil paylaşılmasını ifade eder<sup>137</sup>. Yazara göre bir yükümlünün gerek yurt içinde gerek yurtdışında elde ettiği gelir, yükümlünün vatandaşı veya mukimi olduğu devletin ulusal geliridir. Dolayısıyla, MUSGRAVE egemenlik alanı dışında elde edilen gelirin vergilendirme yetkisinin de ikamet devletine ait olduğu öncülünden hareket etmekte ve uluslararası eşitliğin sağlanması meselesini, kaynak devletin yabancı kaynaklı sermayenin faaliyetlerinden elde edilen gelirden alacağı pay sorunu olarak görmektedir<sup>138</sup>. Özetle, vergilendirme yetkisi meşrulaştırılması gereken devlet, "kaynak devleti"dir<sup>139</sup>.

Görüldüğü üzere, MUSGRAVE, "devletlerarası eşitliği", ikamet ve kaynak devletleri arasında ulusal gelir ve giderlerin eşitliğe dayalı paylaşımı meselesi olarak görmüştür. Buna göre bir yükümlünün geliri ikamet devletinin ulusal kazancının bir parçasıdır. Dolayısıyla kaynak devletin vergi alması, ikamet devletinin ulusal kazancının bir kısmının kaybı anlamına gelir. Bu çerçevede ikamet devletinin ulusal kaybı, kaynak devletin ulusal kazancı haline dönüşecektir<sup>140</sup>.

136 KAUFMAN, 1997-1998, s. 153-154; WILDE, 2010, s. 287.

137 WILDE, 2010, s. 287.

138 KAUFMAN, 1997-1998, s. 154.

139 VOGEL, 1988-c, s. 394.

140 KAUFMAN, 1997-1998, s. 189. Kaynak devletin vergilendirme yetkisini kullanması hususunda MUSGRAVE

Bu noktada gündeme MUSGRAVE'in vergilendirme yetkisini neden ikamet devletine attığı ve tam yükümlülük esasına göre vergilendirmeyi desteklediği sorusu gelmektedir. MUSGRAVE'in tam yükümlülük esasını savunan görüşü, ikamet devletinin vergi yükümlülerinin sermaye ve gelirleri üzerindeki ulusal mülkiyet haklarına dayanmaktadır. Buna göre, ikamet devletinin vergi yükümlüsünün sermaye ve gelirleri üzerindeki hakları, bunların ikamet devletinin koruması altında doğmasıyla meşrulaştırılmaktadır<sup>141</sup>. Dolayısıyla son tahlilde MUSGRAVE de, teorisini fayda teorisine dayandırmıştır<sup>142</sup>.

#### D. İKTİSADİ BAĞ TEORİSİ İLE MEŞRULAŞTIRMA

Vergilendirme yetkisinin meşrulaştırılmasında başvuru teorilerden biri de "iktisadî bağ teorisi"dir. Eşitlik teorisi gibi iktisadî bağ teorisi de doğrudan vergilendirme yetkisinin tam dar yükümlülük esasına göre kullanılmasının meşrulaştırılmasına odaklanmıştır. Georg von SCHANZ tarafından oluşturulan bu teoriye göre vergilendirme yetkisi, devlet ile kişi arasında kurulan ekonomik bağa göre kullanılırsa devletler arasında eşit paylaşılması olacaktır<sup>143</sup>.

Teoriye göre iktisadî bağlılık, tüketim, yatırım ve ticari faaliyet biçiminde gerçekleşebilir<sup>144</sup>. Gerçekten de SCHANZ, bir devlet ile yükümlü arasındaki iktisadî bağın ya tüketime o devletin yetki alanı içerisinde yapılmasıyla ya da ticari faaliyetlerin ya da yatırımın o devlette gerçekleşmesiyle kurulabileceğini belirtmektedir<sup>145</sup>. Bu çerçevede adı geçen yazar<sup>146</sup>, mukimliğin, uyrukluğun ve salt ülkedeki fiziksel varlığın vergilendirme yetkisini meşrulaştırmayacağı düşüncesindedir. Bu kriterler vergilendirme yetkisini kullanan devletten herhangi bir fayda sağlamayan veya çok az fayda sağlayan kimsele rin vergilendirilmesine yol açmaktadır<sup>147</sup>. Bir devletin vergilendirme yetkisini kullanması, tüketime, yatırımın, ticari faaliyetin kısaca iktisadî bağın o devlette gerçekleşmesi şartıyla meşru olacaktır<sup>148</sup>. Mukimlik, tüketime dayandığı sürece vergilendirme yetkisini

çeşitli teoriler önermiştir. Bunlardan biri kaynak devletin vergilendirme yetkisini dar bir fayda teorisine göre kullanmasıdır. MUSGRAVE'in önerdiği dar fayda teorisi, kaynak devletin üretim sürecine katılan ara malları doğrudan vergilendirmesi esasına dayanmaktadır. Bu konuda ayrıntılı bilgi için bkz. KAUFMAN, 1997-1998, s. 191-192.

141 KAUFMAN, 1997-1998, s. 192.

142 MUSGRAVE, egemenliğin kaynak devletinin yetkisini kullanması için bir ölçüt sunmadığını ileri sürmektedir. Yazara göre, kaynak ilkesinin temelleri ülke sınırları içerisinde herkese eşit davranılmasını gerektiren "ayrım-cılık yasağı"nda bulunabilir. Bağlantılı hatta belki de daha yaygın bir ilke "karşılıklılık ilkesi"dir. Bu ilkeyle ilgili devletler yükümlülükleri karşılıklı olarak eşit oranda vergilendirmeyi kabul ederler (KAUFMAN, 1997-1998, s. 192; WILDE, 2010, s. 287).

143 AKÇAOĞLU, 2012, s. 39.

144 AKÇAOĞLU, 2012, s. 39.

145 PINTO, 2007, s. 48-49.

146 Schanz, Zur Früge der Steucrpflcht, 9, 11, Finanzarschiv, 1,4,1982'den aktaran VOGEL, Klaus, "Worldwide vs. Source Taxation of Income- A review and re-evaluation of arguments-Part I", **INTERTAX**, 1988, s. 220. (Bundan sonra "VOGEL, 1988-a" olarak atıfta bulunulmuştur.

147 VOGEL, 1988-a, s. 220.

148 İbid.

kullanan devlet ile ödevli arasında yeterli bağı kuracaktır; ancak tüketime dayanmayan bir mukimlik vergilendirme için tek başına yeterli olamayacaktır.<sup>149</sup> Bu noktadan hareket eden yazara göre bu ölçütler ancak yükümlünün tüketimini de dikkate alacak şekilde ihdas edilirse iktisadî bağı yansıtabilecektir<sup>150</sup>. Buna karşılık yazar bir kimsenin mukimi olduğu devletin dışında, diğer bir devlette gelir elde etmesi durumunda o diğer devletle arasında iktisadî bağı bulunduğunu kabul etmektedir<sup>151</sup>.

İktisadi bağı teorisinin özünü oluşturan "iktisadî bağı", tanımlanması güç bir kavramdır. İktisadi bağı, vergi öznesinin salt elde ettiği iktisadî menfaate dayalı olarak vergilendirme yetkisine tabi olması şeklinde tanımlanabilir<sup>152</sup>. Buradaki asıl sorun "iktisadî menfaat"ın hangi durumda var olduğunun belirlenmesidir. Söz konusu sorunu ele alan CAROLL, bir kimsenin iktisadî menfaatinin gelirinin iktisaden veya fiziki olarak üretildiği yerde yoğunlaştığı sonucuna varmıştır<sup>153</sup>. Yazar bir kimsenin tüketiminin gerçekleştiği yerde de iktisadî menfaatinin bulunduğu düşüncesindedir. Bu noktadan hareket eden CAROLL, bütün taşınmaz ve taşınır malların (para, mücevharat ve mobilyalar dışında) kaynak devletince; gayrimaddi hakların da ikamet devleti tarafından vergilendirilmesi gerektiğini savunmuştur<sup>154</sup>. Bu tespitlerin SCHANZ'ın çıkarımlarına paralel olduğu görülmektedir.

İktisadi bağılık teorisinin devletler arası eşitlik teorisinden farklılaştığı nokta, devletler arası eşitlik teorisinde, geliri yaratan sermayenin sahibi olan ikamet devletinin en azından mukimlik bağı nedeniyle yükümlünün tüm geliri üzerinde menfaati bulunmasıdır. İktisadi bağılık teorisindeyse geliri yaratan sermayenin maliki olmanın herhangi bir önemi bulunmamaktadır. İktisadi bağılık teorisinde önemli olan yükümlünün ikamet devletinde tüketim veya yatırım gibi iktisadî bir menfaatinin varlığıdır<sup>155</sup>.

Görüldüğü üzere iktisadî bağılık teorisi de vergilendirme yetkisinin tam/dar yükümlülüğe göre paylaşılmasını, eşitliği sağlama ereğiyle meşrulaştırmaktadır. Ancak bu teori, eşitliği yükümlüler arasında değil, devletler arasında sağlamayı hedeflemektedir. Gerçekten de iktisadî bağılık teorisinde, vergi yükümlülerinin her bir devletteki iktisadî

149 İbid.

150 PINTO, 2007, s. 49.

151 PINTO, 2007, s. 49.

152 Knetchle, 1979, s. 36. Benzer bir şekilde ALBRECHT, iktisadî bağılığı, yabancıların buldukları devlette mülk edinmeleri ve iktisadî faaliyet yürütmeleri nedeniyle vergilendirilmeleri olarak tanımlamıştır. Bkz. ALBRECHT, 1952, s. 148.

153 Mitchell Carroll, Prevention of International Double Taxation and Fiscal Evasion. Two Decades of Progress under League of Nations, 1939, s. 13'den aktaran PINTO, 2007, s. 50.

154 Mitchell Carroll, Prevention of International Double Taxation and Fiscal Evasion. Two Decades of Progress under League of Nations, 1939, s. 14'den aktaran PINTO, 2003, s. 51. Bununla birlikte, gelirin gerçek kaynağını saptamanın güç olduğunu belirten yazarlar da bulunmaktadır. YONAH, bir gayrimenkulden veya maden ocağından elde edilen gelirin kaynağının belirlenmesinde herhangi bir güçlük bulunmadığını; buna karşılık aynı basitliğin uluslararası ticari faaliyetten elde edilen gelirin kaynağının saptanması için geçerli olmadığını belirtmektedir. Bkz. YONAH, 2007, s. 38.

155 KAUFMAN, 1997-1998, s. 198.

menfaatlerinden hareketle gelirlerinin paylaşılması öngörülmektedir<sup>156</sup>.

Bu çerçevede SCHANZ, fayda teorisinden hareketle vergi matrahının kaynak ve ikamet devletleri arasında paylaşılmasını önermektedir. Şöyle ki, SCHANZ, gerek ikamet devletinin gerek kaynak devletinin vergilendirme yetkilerinin kamu hizmetleri sunmaları nedeniyle meşrulaştırabileceğini; fakat kaynak devletinin vergi matrahındaki payının ikametten daha fazla olması gerektiğini savunmaktadır<sup>157</sup>. Bu bağlamda adı geçen yazar, matrahın 1/4'ünün ikamet devleti, 3/4'ünün ise kaynak devleti tarafından vergilendirilmesini önermektedir<sup>158</sup>.

Anılan ölçüt 1923 Milletler Cemiyeti Raporu'nu da etkilemiştir. Buna göre, iki devlet arasında vergilendirme yetkisi yükümlünün iktisadî menfaatinin hangi devlette bulunduğundan hareketle paylaşılmıştır<sup>159</sup>. Bununla birlikte Milletler Cemiyeti Uzmanları'nın 1923 tarihli Raporu'nda<sup>160</sup> SCHANZ'ın vardığı sonucun aksi bir sonuca varılmıştır<sup>161</sup>. Zira Raporda devletlerin karşılıklı olarak mukim olmayanları vergiden muaf tutmaları öngörüldüğünden, SCHANZ'ın önerdiği kaynak ilkesi/dar yükümlülük değil, ikamet ilkesi/tam yükümlülük önerilmektedir<sup>162</sup>.

İktisatçılar Raporu ve dolayısıyla iktisadî bağ teorisi ilk olarak Çifte Vergilendirmeyi Önleme Model Anlaşmalarını etkilemiştir<sup>163</sup>. Örneğin 1927 tarihli Milletler Cemiyeti Model Anlaşması'nda kaynakta vergilendirme için kullanılan "işyeri" kavramı bugün halen vergi anlaşmalarında ticari kazançların vergilendirilmesinin en önemli ölçütüdür<sup>164</sup>. Aynı şekilde 1927 Model Anlaşması faiz ve kâr payının vergilendirilmesini kaynak devlete bırakmıştır. Kaynak ilkesini benimseyen 1943 Meksika Anlaşması da ikamet ilkesini benimseyen 1946 Londra Anlaşması da bu teoriden etkilenmiştir<sup>165</sup>. Dolayısıyla bugün uluslararası vergi hukukunun en önemli kaynaklarından olan Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmalarının iktisadî bağ teorisinden etkilendiği söylenebilir.

156 KAUFMAN, **1997-1998**, s. 196.

157 VOGEL, **1988-c**, s. 395.

158 VOGEL, **1988-a**, s. 221. ERGİNAY, kaynak ilkesinin dayandığı temel ilkenin yükümlüler ile iktisadî faaliyette buldukları veya malların bulunduğu ülkeler arasındaki ekonomik bağılılık olduğunu belirtmektedir. Yazara göre, gelir nerede meydana geliyorsa vergilendirme yetkisinin de ekonomik bağılılığı sağlayan devlet tarafından kullanılması uygun düşecektir. Bkz. ERGİNAY, Akif, **Vergi Hukuku**, Turhan Kitabevi, 11. Baskı, Ankara, **1984**, s. 25 vd. Bu haliyle adı geçen yazar isim zikretmeden SCHANZ'ın teorisini kabul eder gözükmektedir.

159 PINTO, **2007**, s. 50. İktisatçılar Raporu'na göre, gelirin kaynağı ile "situs" birbirinden farklıdır. Gelirin kaynağı/originini, gelirin üretildiği spesifik yere - iktisadî yere- karşılık gelmektedir. Buna karşılık, situs ise belirli bir mülkün bulunduğu devlete/yere veya işletme faaliyetlerinin fiziksel olarak gerçekleştirildiği yere işaret eder. İktisatçılar Raporu, s. 19'dan aktaran PINTO, **2003**, s. 51.

160 Bu konuda ayrıntılı bilgi için bkz. KAUFMAN, **1997-1998**, s. 197; PINTO, **2007**, s. 50.

161 1923 Milletler Cemiyeti Raporu Gijspert Bruins/Hollanda; Luigi Einavdi/İtalya; Edwin Seligman/ABD; Josiah Stamp/İngiltere tarafından hazırlanmıştır. Bkz. The Report on Double Taxation (Economists' Report), League of Nations. Doc. EFS 73 F 19, 1923.

162 VOGEL, **1988-a**, s. 220.

163 PINTO, **2003**, s. 52.

164 PINTO, **2003**, s. 52.

165 A.g.e., s. 52.

## E. TARAFSIZLIK TEORISI İLE MEŞRULAŞTIRMA

1960'ların başından itibaren, uluslararası alanda vergilendirme yetkisinin kullanımında tarafsızlık teorisi ön plana çıkmaya başlamıştır<sup>166</sup>. "Vergilendirmede tarafsızlık ilkesi", vergilendirme yetkisinin kullanımının, yükümlülerin ticari kararlarına minimum etki etmesi anlamına gelir<sup>167</sup>. Bu teori temellerini sermaye dağıtımında iktisadî etkinliğin sağlanmasından almaktadır. Buna göre, gelir üreten faktörler serbest piyasaya kamu müdahalesi olmaksızın dağıtılsa iktisadî etkinliğin en yüksek olacağı varsayılmaktadır<sup>168</sup>. Dolayısıyla "vergilendirmede tarafsızlık", vergilendirme yetkisinin kullanımının serbest piyasadaki kaynak dağıtımına etki etmemesidir<sup>169</sup>. Bu durumda teorinin cevabını aradığı soru vergilendirme yetkisinin hangi yükümlülük esasına göre kullanılmasının vergilendirmede tarafsızlığı bozmayacağıdır. Bu sorunun cevaplanabilmesi için belirli kazanç ve irat kategorileri bakımından hangi yükümlülük esasının iktisadî etkinliği sağlayacağını tespit etmek gerekir.

Vergilendirmede tarafsızlık ilkesi daha çok doğrudan yatırımlar bakımından tartışılmaktadır. "Vergilendirmede tarafsızlığı", vergilendirmenin yurt içi ve yurt dışı yatırım kararlarını etkilememesi olarak tanımlayan Richard MUSGRAVE, bu konudaki hâkim terminolojinin de kurucusudur<sup>170</sup>. Yazar, doğrudan yabancı yatırımların tam yükümlülüğe göre mi yoksa dar yükümlülüğe göre mi vergilendirilmesi gerektiği tartışmalarında sıklıkla başvurulan "sermaye ihracında tarafsızlık" ve "sermaye ithalinde tarafsızlık" kavramlarını ilk defa ortaya atmıştır<sup>171</sup>. "Sermaye ihracatında tarafsızlık", yatırımcının yurt içinde ve yurtdışında yaptığı bir yatırımdan elde ettiği aynı tutarda gelir için aynı miktarda vergiyi (yurtiçi+yurtdışı gelirleri için) ödemesi anlamına gelir<sup>172</sup>. Dolayısıyla gelir ister yurt içi ister yurt dışından elde edilmiş olsun yükümlülerin ikamet devletinde vergi

166 SKAAR, 1991, s. 26.

167 MONSENEGO, 2011, s. 33. Esasen bu ilke AB mevzuatı bakımından da önem arz eder. Zira AB mevzuatı ortak pazarda AB vatandaşlarının ticari faaliyette bulunurken herhangi bir ayrımcılık veya sınırlamaya tabi tutulmalarını düzenlemektedir. Bkz. MONSENEGO, 2011, s. 33.

168 VOGEL, 1988-a, s. 216.

169 Bununla birlikte VOGEL, tarafsızlık ilkesini R.MUSGRAVE'den daha farklı anlamlandırmıştır. Yazara göre, vergilendirmede tarafsızlık ilkesi, salt vergi sistemleriyle değil; devletin sağladığı kamu hizmetleri ve diğer faydalar ile de ilintilidir. Doğrudan yatırım yapılacak devlet tarafından sağlanan bu tür faydalara güvenli iktisadî istikrar, alt yapı ve doğrudan teşvikler örnek olarak verilebilir. Hiç şüphesiz kamu sağlığı, eğitim düzeyi (işgücü niteliği ve niceliği gibi) de yatırımcıya doğrudan veya dolaylı fayda sağlayabilir. Dolayısıyla bir yatırım kararı alınırken yatırımcı vergi dışındaki faydaları da göz önüne alabilecektir. Bkz. VOGEL, Klaus, "Worldwide vs. Source Taxation of Income- A review and re-evaluation of arguments-Part II", **INTERTAX**, 1988, s. 311 (Bundan sonra "VOGEL, 1988-b" olarak atıfta bulunulmuştur).

170 VOGEL, 1988-b, s. 311.

171 DENA, sermaye ihracatında ve ithalinde tarafsızlık kavramlarına "ulusal tarafsızlık" başlığı altında üçüncü bir tür daha eklemiştir. Bu konuda bkz. DENA, Osollo Luis, "California's Unitary Method of Allocating Jurisdiction to Tax From Multistate (or Nation) Business: International Application and Implications", **Tilburg Foreign Law Review**, 6, 1997, s. 291-292. Diğer tarafsızlık türleri için bkz. SHAHEEN, Fadi, **International Tax Neutrality**, Tax Law Review, 64, 2011.

172 VOGEL, 1988-b, s. 311; MONSENEGO, 2011, s. 35; DENA, 1997, s. 291; GRAETZ, Micheal J., "Taxing International Income: Inadequate Principles, Outdated Concepts and Unsatisfactory Policies", **Brooklyn Journal of International Law**, 26, 2000-2001, s. 1364.

yükleri aynı olmalıdır. Sermaye ihracatında tarafsızlığın amacı küresel iktisadî etkinliğin maksimize edilmesidir<sup>173</sup>. Dolayısıyla sermaye ihracatında tarafsızlık yatırım kararlarının vergi sisteminden etkilenmemesini esas almaktadır<sup>174</sup>. Bu sistem, tarafsızlık ilkesine birbir uyum için tam yükümlülük esasına göre (dünya çapında) vergilendirme yapılmasını gerektirir<sup>175</sup>. Buradan hareketle, “fedakârlık teorisi”nin sermaye ihracatında tarafsızlığı desteklediği söylenebilir<sup>176</sup>. Ayrıca sermaye ihracatında tarafsızlığı gerçekleştirmek için gelirin hangi devlette elde edildiğine bakılmaksızın tam mahsup sisteminin de bu ilkeyi benimsemiş bir devletin vergi sisteminde bulunması gerekir<sup>177</sup>. Diğer taraftan SHAHEEN, kaynak devletlerin uyumlaştırılmış vergi oranları uygulamaları durumunda da sermaye ihracatında tarafsızlığın başariyebileceğini ileri sürmektedir<sup>178</sup>.

Sermaye ithalinde tarafsızlık ise, dünyanın çeşitli ülkelerindeki sermaye fonlarının herhangi bir devletin pazarında aynı şartlar altında rekabet etmesini/vergilendirilmesini içerir<sup>179</sup>. Dolayısıyla bir ülkenin vergi sistemi işletmeler arası rekabeti etkilemiyorsa sermaye ithalatında tarafsızlığa uygundur<sup>180</sup>. Bu ilke kaynak ilkesinin uygulanmasını ve yurt dışındaki gelirin istisna edilmesini gerektirir. Diğer bir anlatımla, vergi yükümlüsünün ikamet devleti neresi olursa olsun kaynak devlette vergi yüklerinin aynı olmasını ifade eder. Görüldüğü üzere, “sermaye ithalinde tarafsızlık” fayda teorisini desteklemektedir<sup>181</sup>. Kaynak devlet, “ayırım yapmama ödevi”ne uygun davranmalı ve böylelikle yerli ve yabancılara eşit davranmalıdır<sup>182</sup>. Sonuç olarak sermaye ihracatında tarafsızlık mahsup sistemiyle destekli dünya çapında vergilendirmeyi (tam yükümlülük); “sermaye ithalinde tarafsızlık” ise kaynak ilkesine göre vergilendirmeyi ve “istisna yöntemi”ni içermektedir<sup>183</sup>.

Doğrudan yatırımların vergilendirilmesinde sermaye ihracatında tarafsızlık ilkesinin mi yoksa sermaye ithalinde tarafsızlık ilkesinin mi kabul edileceği sorusuna farklı yanıtlar verilebilmektedir. R. MUSGRAVE, açıkça sermaye ihracatında tarafsızlığın,

173 SHAHEEN, 2011, s. 133.

174 SHAHEEN, 2011, s. 133.

175 MONSENEGO, 2011, s. 35.

176 WILDE, 2010, s. 294.

177 MONSENEGO, 2011, s. 35; SKAAR, 1991, s. 27; SHAHEEN, 2011, s. 131.

178 SHAHEEN, 2011, s. 131. Adı geçen yazar, sermaye ithalatında tarafsızlığın ise sadece kaynak ilkesine göre vergilendirmeyle başariyebileceği ileri sürülmektedir. Bu nedenle her iki tarafsızlığın eşzamanlı olarak sağlanması ancak uyumlaştırılmış bir vergi oranına dayanan kaynak ilkesi uygulamasıyla mümkündür. Bkz. SHAHEEN, 2011, s. 131.

179 VOGEL, 1988-b, s. 311; DENA, 1997, s. 292; GRAETZ, 2000-2001, s. 1364; SHAHEEN, 2011, s. 135.

180 SHAHEEN, 2011, s. 135.

181 WILDE, 2010, s. 295.

182 MONSENEGO, 2011, s. 35.

183 VOGEL, 1988-b, s. 311. DENA, ABD Vergi Sistemi'nin tarafsızlık ilkesine uygun olduğunu belirtmektedir. Bu nedenle ABD Sistemi, vergilendirme yetkisinin kullanımının yatırımları caydırmaması ve teşvik etmemesi üzerine kuruludur. Böylece sinai ve ticari kararlar vergiden bağımsız olarak alınabilecektir. DENA, 1997, s. 291.



sermaye ithalatında tarafsızlıktan daha üstün olduğunu ileri sürmektedir<sup>184</sup>. Dolayısıyla, R. MUSGRAVE'e göre doğrudan yabancı yatırımlarda vergilendirme yetkisi ikamet devleti tarafından kullanılmalıdır. Buna karşılık, VOGEL ise doğrudan yatırımların vergilendirmesinde sermaye ithalinde tarafsızlık ilkesini savunmaktadır<sup>185</sup>. Bu çerçevede VOGEL, gelirin kaynağını doğrudan yatırımın kurulduğu yer olarak kabul ettiğinden kaynak devletin vergilendirme yetkisini savunmaktadır<sup>186</sup>. Aynı şekilde PINTO da sermaye ithalatında tarafsızlığın uluslararası rekabet açısından tercih edilmesi gerektiğini ileri sürmekte<sup>187</sup> dolayısıyla da kaynak devletin vergilendirme yetkisini kullanmasını savunmaktadır. Bunun dışında PINTO, sermaye ihracatında tarafsızlığın fiyat düzeyini bozucu etkisi nedeniyle de etkisiz ve dolayısıyla da tarafsız olmadığını ifade etmektedir<sup>188</sup>.

Doğrudan yatırımların iktisadî etkinliği bozmayacak şekilde vergilendirilmesinde kilit noktalardan biri de doğrudan yatırıma verilen anlamdır. Bir kere bir "doğrudan yatırım"ın geçici bir faaliyetten öte olması gerekir. Satış yapmak veya o ülkede seyahat ederken ticari faaliyette bulunmak doğrudan yatırım sayılmayacağı gibi bunların kaynak devlet tarafından vergilendirilmesi de iktisadî etkinliğin sağlanmasına katkıda bulunmayacaktır. Zira bir ülkede satış yapmak sadece pazar sağlamaktadır; satıcı işletme kurmadıkça o ülkedeki üretime katılmış olmayacaktır<sup>189</sup>. Bu nedenle o ülkeye salt satışta bulunmak etkin sermaye dağılımını sağlayamayacaktır. Satışın yapıldığı ülkeye veya sözleşmenin akdedildiği ülkeye kaynak devleti olarak vergilendirme yetkisi veren kuralar "eşitlik" ilkesine dayanılarak savunabilir. Ancak VOGEL, bu durumun iktisadî etkinlik perspektifinden ele alınmayacağını ifade etmektedir. Çünkü, satışlar sermaye transferi olmadığından bunların ikamet devletince vergilendirilmesi etkin kaynak dağılımını etkilemeyecektir. Bu bağlamda iktisadî etkinliğin asgari şartı, sermaye faktörlerinin belirli bir süreyle transfer edilmesidir. Üretici ürünlerini başka bir ülkede sattığında, iktisadî etkinlik bakımından gelirin kaynağı malların üretildiği yerdir. Bu bağlamda satışın yapıldığı ülke sadece bir pazardır; üretilen değere bir katkı sağlamamaktadır<sup>190</sup>.

Nitekim, Çifte Vergilendirmeyi Önleme Andlaşmalarına da giren "işyeri (PE)" kavramı Kıta Avrupası'nda bu kabulün sonucu olarak oluşturulmuştur<sup>191</sup>. ABD Hukuku'ndaki "trade or business" ve İngiliz Hukuku'ndaki "trade within UK or with UK" gibi ölçütlerin kabul edilme nedeni de budur<sup>192</sup>. Bütün bu açıklamalar göstermektedir ki, doğrudan

184 P. MUSGRAVE'den s. 67'den aktaran VOGEL, **1988-b**, s. 313.

185 VOGEL, **1988-b**, s. 311.

186 A.g.e., s. 315.

187 Bu konuda bkz. PINTO, **2003**, s. 26.

188 Bu konuda bkz. PINTO, **2003**, s. 28.

189 Aynı şekilde bir ülkede geçici olarak serbest meslek faaliyetinde bulunmak da iktisadî etkinliği engelleyici etki yaratmayacaktır (VOGEL, **1988-b**, s. 315).

190 VOGEL, **1988-b**, s. 317.

191 A.g.e., s. 315.

192 Belirtilen ölçütler için bkz. YALTI, Billur, "**Elektronik Ticarete Vergilendirme**", İstanbul, Der Yayınları, **2003**, s. 98 vd. Yukarıda sergilenen tartışmalar sermaye ihracatında ve ithalinde tarafsızlık ilkelerinden birinin tercih edilmesi gerektiğini ileri sürmektedir. Ancak bazı yazarlar bu ilkelerden herhangi birinin tercih edil-

yabancı yatırımların vergilendirilmesinde iktisadî etkinlik, söz konusu yetkinin kaynak devlet tarafından kullanılmasıyla olanaklıdır<sup>193</sup>.

Portföy yatırımları bakımından iktisadî etkinliğin tam yükümlülük esası ile mi yoksa dar yükümlülük esasıyla mı vergilendirileceği sorusunun cevabı ise, biraz da girift bir açıklamayı gerektirmektedir. Öncelikle bu yaklaşımın portföy yatırımlarıyla kastettiği bir devlet işletmesinin diğer devlet işletmesinde işyeri vs. türden başka bir işletme kurmaksızın yaptığı yatırımlardır<sup>194</sup>. Bu tür yatırımlardan elde edilen gelirlere faiz ve kâr payı verilebilir. Uluslararası düzeyde borç para verilmesi, bir devletten diğerine sermaye aktarmak anlamına geldiğinden bunlar bakımından da etkin kaynak dağılımı önemlidir. Ne var ki portföy yatırımcısı, borç alan devletin kamu hizmetlerinden önemli ölçüde yararlanmamaktadır. Bunların borç verdikleri ülkeden elde ettikleri tek fayda yatırım için sağlanan siyasi ve iktisadî istikrar olabilir<sup>195</sup>. Tüm bu açıklamalar göstermektedir ki, portföy yatırımlarından elde edilen gelirin tam yükümlülük esasına göre (dünya çapında) vergilendirilmesi ancak matrahın riskten kaynaklanan faizi de (normal faize eklenen risk primi) içermesi koşuluyla vergilendirmede tarafsızlık ilkesine uygun olacaktır<sup>196</sup>. Aksi şartlardaki vergilendirme ise, iktisadî etkinliği sağlayamayacaktır<sup>197</sup>.

Tarafsızlık teorileri sadece sermaye ihracatında ve ithalatında tarafsızlıkla sınırlı değildir. Öğretide bir de “devletlerarası tarafsızlık teorisi”nden bahsedilmektedir<sup>198</sup>. Devletler arası tarafsızlık, devletlerin vergilendirme yetkilerini kullanmalarının yatırımların yönünü etkilemesini konu edinmektedir. Bu konuda hâkim görüş, vergi yapıları ve

---

mesinin istenilen sonucu vermeyeceğini belirtmektedir. Bu konuda bkz. WILDE, 2010, s. 294-297; MONSENEGO, 2011, s. 36.

193 Öte yandan bir işletmenin belirli bir kısmı başka bir devlette kurulursa, vergi yükünün her ikisi arasında iktisadî etkinliğin gereklerine uygun dağıtılması sorunu ortaya çıkar. Bu bağlamda sorun bir işletmenin farklı ülkelerde yürüttüğü faaliyetlerden elde ettiği toplam kazancının ne kadarının işletmenin diğer devletteki kısmına atfedileceğidir. Dolayısıyla bir işletmenin yurtdışındaki kısmına atfedilecek kazancın vergilendirilmesinde de iktisadî etkinlik sağlanmalıdır. Hemen belirtmek gerekir ki, bu tartışma bakımından diğer devlette bulunan işletmenin hukukî formunun bir önemi bulunmamaktadır. Çünkü işletme ister hukuken işletmeye bağlı olsun (işyeri gibi) isterse de bağımsız olsun (yavru şirket gibi) bürünülen hukukî formun iktisadî etkinlik bakımından ulaşılabilecek sonuçları değiştirmesi söz konusu olmayacaktır. Bu bağlamda tarafsızlık ilkesi, işyeri/şubenin hangi giderleri indirebileceği bakımından da tartışılmaktadır. Bu konuda ayrıntılı bilgi için bkz. VOGEL, 1988-b, s. 319-320.

194 VOGEL, 1988-b, s. 317.

195 VOGEL, 1988-b, s. 317.

196 VOGEL, 1988-b, s.317.

197 Tarafsızlık ilkesine ilişkin analizler kira, gayrimaddi hak bedelleri, serbest meslek kazançları ve ücretler için de yapılabilir. Bunlar bakımından da iktisadî etkinliğin sağlanması amacından hareketle vergilendirme yetkisinin tam yükümlülüğe göre mi yoksa dar yükümlülüğe göre mi kullanılması gerektiği normatif bakımdan inceleme konusu yapılabilecektir. Söz gelimi, ücretlerin vergilendirilmesinde yetki sorunu, tarafsızlık ilkesi bakımından incelendiğinde de tam-dar yükümlülük arasında bir tercih yapmak mümkündür. Buna göre ücretlerin vergilendirilmesinde yetki, dar yükümlülük esasına göre kaynak devlet tarafından kullanılmalıdır. Ücretin vergilendirilmesine ilişkin açıklamalar serbest meslek kazançları için de geçerlidir. Bu konuda bkz. VOGEL, 1988-b, s. 318 vd.

198 VOGEL, 1988-b, s. 313.

yükleri arasındaki farklılıklar nedeniyle devletin uluslararası mali tarafsızlığının sağlanamayacağı yönündedir<sup>199</sup>.

Bazı devletler vergilendirme yetkilerinin kullanımını yukarıda açıklanan tarafsızlık teorilerinden bir kısmıyla meşrulaştırdıklarını açıkça ifade etmektedir. Nitekim ABD'de Kennedy Dönemi'nden beri (1961) ABD uluslararası vergi politikasının temel amacının sermaye ihracatında tarafsızlığı sağlamak olduğu ifade edilmektedir<sup>200</sup>. Bu noktadan hareket eden GRAETZ'in, ABD vergi politikalarının genel amacının dünya çapında iktisadî etkinliği sağlamak olduğunun varsayıldığını ve sermaye ithalatında/ihracatında tarafsızlığın bu etkinliğin sağlanmasının araçları olarak kabul edildiğini ileri sürmektedir<sup>201</sup>.

## SONUÇ

Yukarıda ele alınan teorilerin tamamı dar-tam yükümlülük esasına göre vergilendirmede meşrulaştırma sorununu ele almıştır. Söz konusu teorilerin bir kısmı dar-tam yükümlülük kavramlarının doğrudan meşrulaştırılmasını irdelerken diğer kısmı meseleyi tali bir sorun olarak incelemiştir.

Dar-tam yükümlülük esasına göre vergilendirmeyi tali sorun olarak tartışan teoriler, fayda ve fedakârlık teorileridir. Esasen her iki teori de daha genel bir sorun olan vergilendirme yetkisinin meşrulaştırılması sorununa odaklanmaktadır. Hem tam hem de dar yükümlülük esasına göre vergilendirme, fayda teorisine göre meşrulaştırılabilmektedir. Bu anlamda ikamet, kaynak ve uyrukluk gibi mali bağ ölçütlerinin ihdasında temel alınan teori, "fayda teorisidir". Gerçekten de yukarıda anılan ölçütlerin tamamı yükümlüler ile devlet arasındaki genel bir karşılıklılık ilişkisinden hareketle meşrulaştırılabilmektedir. Fedakârlık teorisine ise, temelde tam yükümlülük ve uyrukluk ölçütünü meşrulaştırılabilmektedir.

Görüldüğü üzere, fayda ve fedakârlık teorileri bir devletin uluslararası hukuk kaynaklarında veya iç hukukunda, dar veya tam yükümlülük esaslarından hangisini tercih etmesi gerektiği sorununa doğrudan odaklanmamıştır. Ne var ki, vergilendirme yetkisini meşrulaştıran diğer teoriler olan eşitlik, iktisadî bağ ve tarafsızlık teorileri münhasıran belirli bir yükümlülük esasını destekleyebilmektedir. Gerçekten de iktisadî bağ ve tarafsızlık teorisine dar/tam yükümlülük esasının meşrulaştırılması sorununun ötesinde, vergilendirme yetkilerinin çakıştığı durumlarda anılan yetkinin hangi devlet tarafından kullanılacağı sorusuna cevap aramaktadır. Diğer bir anlatımla, bu teoriler birden fazla devletin vergilendirme yetkisini kullanabildiği durumlarda yetki sınırlandırmasının nasıl olması gerektiğiyle ilgilenmektedir.

Normatif özellik arz eden vergilendirme yetkilerinin çakıştığı durumlarda anılan yetkinin hangi devlet tarafından kullanılacağı sorusunun cevabı yoğun iktisadî analizleri

199 P. MUSGRAVE'den s. 67'den aktaran VOGEL, **1988-b**, s. 313. Bu görüşe karşı çıkan TURE, devletler arası tarafsızlığın hiçbir devletin diğer devletteki fiyatları vergilendirme yetkisini kullanarak değiştirmemesi olduğu; bu durumun dünya çapındaki vergilendirmenin reddedilmesi ve kaynak ilkesinin uygulanmasıyla başarılabileceği düşüncesindedir Bkz.VOGEL, **1988-b**, s. 313.

200GRAETZ, **2000-2001**, s. 1367.

201 GRAETZ, **2000-2001**, s. 1363.

gerektirmektedir. Bu çerçevede iktisadî bağ teorisi temel olarak dar yükümlülüğü kısmen de tam yükümlülüğü desteklemektedir. Zira anılan teoriye göre gelir üzerinden alınan vergilerde, vergilendirme yetkisinin 1/4'ünün ikamet devleti, 3/4'ünün ise kaynak devleti tarafından kullanılması önerilmektedir. Tarafsızlık teorisinin alt türleri dikate alındığında söz konusu teorinin de her iki yükümlülüğü desteklediği söylenebilir. Devletler arası eşitlik teorisi ise gelir üzerinden alınan vergilerde vergilendirme yetkisini ikamet devletinin kullanması gerektiğini ileri sürmektedir. Dolayısıyla anılan teori tam yükümlülük esasına göre vergilendirmeyi savunmaktadır.

Dar-tam yükümlülük esasına göre vergilendirmenin meşrulaştırılma sorunu bakımından ortaya konan teorilerden her biri meseleyi farklı bir ölçütten hareketle ele almaktadır. Söz konusu teorilerden herhangi birini tercih etmek hukuk disiplini içerisinde yer alan bir çalışmanın konusu değildir. Böyle bir tercihin tartışılması iktisat ve maliye bilimlerinin konusudur. Bununla birlikte, daha önce de belirtildiği üzere, bu çalışmada ulaşılan sonuçlar bir uluslararası hukuk kaynağında veya iç hukuk normunun yorumunda ortaya çıkabilecek uyumsuzlukların çözümüne katkı sağlayabilecektir. Özellikle çifte vergilendirmeyi önleme andlaşmalarında, belirli bir bağlama konusunda vergilendirme yetkisinin hangi devlet tarafından kullanılacağı belirlenirken yukarıda yer verilen teorilerden yararlanabilecektir. Ancak bu tür yorum sorunlarında başvurulabilecek teorilerin iktisadî bağ, devletler arası eşitlik ve tarafsızlık teorileriyle sınırlı olduğunu bir kez daha vurgulamak gerekir.

---

## KAYNAKÇA

---

- AKÇAOĞLU, Ertuğrul, **Elektronik Ticaretin Vergilendirilmesi**, Mali Akademi, Ankara, 2012.
- AKDOĞAN, Abdurrahman, **Kamu Maliyesi**, Gazi Kitabevi, 13. Baskı, Ankara, 2009.
- ALBRECHT, "The Taxation of Aliens Under International Law", **British Yearbook of International Law**, 1952, p.145-185.
- ALTIPARMAK, Kerem, "Due Process Law Kavramının Amerikan Hukukundaki Yeri Üzerine Bir İnceleme", **AÜHFD**, C:45, S:1, 1996, s. 219-250.
- BİLİCİ, Nurettin, **Türk vergi Sistemi**, Seçkin Yayınevi, 31. Baskı, Ankara, 2013.
- BİLİCİ, Nurettin, **Kamu Maliyesi**, Savaş Yayınevi, 5. Baskı, Ankara, 2015.
- BULUTOĞLU, Kenan, **Türk Vergi Sistemi**, Fakülteler Matbaası, İstanbul, 1971.
- CANYAŞ, Oytun, **Çifte Vergilendirmeyi Önleme Andlaşmalarının İç Hukuktaki Konumu**, Adalet Yayınevi, Ankara, 2015.
- ÇAĞAN, Nami, **Vergilendirme Yetkisi**, Kazancı Yayınevi, İstanbul, 1982.
- DENA, Osollo Luis, "California's Unitary Method of Allocating Jurisdiction to Tax From Multistate (or Nation) Business: International Application and Implications", **Tilburg Foreign Law Review**, 6, 1997, p. 289-350.
- EKMEKÇİ, Esra, **Kurumlar Vergisinde Dar Yükümlülük**, Kazancı Yayınları, İstanbul, 1994.
- ERGİNAY, Akif, **Vergi Hukuku**, Turhan Kitabevi, 11. Baskı, Ankara, 1984.
- ERGİNAY, Akif, **Kamu Maliyesi**, Savaş Yayınları, Ankara, 1998.
- GARBARINO, Carlo, "Taxation of International Sales Transactions: Outlines of A General Theory", **Harvard International Law Journal**, 29, 1988, p. 394-422.

- GRAETZ, Micheal J., "Taxing International Income: Inadequate Principles, Outdated Concepts and Unsatisfactory Policies", **Brooklyn Journal of International Law**, 26, 2000-2001, p. 1357-1448.
- HELLERSTEIN, "Jurisdiction to Tax Income and Consumption In the New Economy: A Theoretical and Comparative Perspective" **Georgia Law Review**, 38(1), 2003, p. 1-70.
- HINNEKENS, Luc, "Looking for an Appropriate Jurisdictional Framework for Source-State Taxation of International Electronic Commerce in the Twenty-First Century", **INTERTAX**, 26(4) 1998, p. 192-200.
- KANETİ, Selim, **Vergi Hukuku**, Filiz Kitabevi, 2. Baskı, İstanbul, 1989.
- KAUFMAN, Nancy, "Fairness And The Taxation of International Income" **Law and Policy in International Business** 1997-1998, p. 145-204.
- KNETCHLE, Arnold, **Basic Problems in International Fiscal Law**, Deventer: Kluwer Law International 1979.
- LANG, Micheal, **Introduction to the Law of Double Taxation Conventions**, Wien, IBFD, 2013.
- LIEBMAN, "Taxation of Foreign Source Income: Implications of CCA", **Harvard International Law Journal**, 17(2) 1976, p.335-358.
- MAGEE, B. **Felsefenin Öyküsü**, Dost Kitabevi, Ankara, 1999.
- MARTHA, Silvestre Rutsell, **The Jurisdiction to Tax in International Law**, Deventer: Kluwer. 1989.
- MERRILL, Maurice H., "Jurisdiction To Tax-Another Word", **Yale Law Journal**, 44, 1934-1935, s. 586
- MONSENEGO, Jerome, **Taxation of Business Income Within the European Internal Market**, Göteborg, Intellecta Infolog.
- MUSGRAVE, Peggy, "Sovereignty, Entitlement and Cooperation in International Taxation", **Brooklyn Journal of International Law**, 26, 2001, p. 1335-1357.
- MUSGRAVE, Richard, **Kamu Maliyesi Teorisi**, (Çeviren: Şener, Orhan; Methibay, Yaşar), Asil Yayın, Ankara, 2004.
- NIZAMIEV, Alfred, **The Main Characteristics of State's Jurisdiction to Tax in International Dimension**, Georgia: LLM Theses, University of Georgia School of Law., 2003.
- NORR, Martin, "Jurisdiction to Tax and International Income", **Tax Law Review**, 17, 1961-1962, p. 431-464.
- OCRAN, Modibo, "Double Taxation Treaties and Transnational Investment: A Comparative Study," **Transnational Law**, 2, 1989, p. 131-178.
- ÖNCEL, Mualla, KUMRULU Ahmet, ÇAĞAN, Nami, **Vergi Hukuku**, TURHAN Kitabevi, Ankara, 2013.
- PIERSON Christopher, **Modern Devlet**, Çiviyazıları, İstanbul, 2000.
- PINTO, Dale, **E-Commerce and Source-Based Income Taxation**, Amsterdam, IBFD, 2003.
- REED, Jhon Alan, "State Jurisdiction to Tax Income of Business Engaged in Interstate Commerce", **Journal of State Taxation**, 5, 1986-1987, p. 271-306
- ROTTSCHEAFER, Henry,, "State Jurisdiction to Tax Income". **Iowa Law Review**, 22, 1936-1937, p.292-312.
- SHAHEEN, Fadi, **International Tax Neutrality**, Tax Law Review, 64, 2011, p. 131-148.
- SOYDAN YALTI, Billur, **Uluslararası Vergi Hukuku**, Beta Yayınevi, İstanbul, 1995.
- ŞENYÜZ, Doğan, YÜCE, Mehmet, GERÇEK, Adnan, **Türk Vergi Sistemi Dersleri**, Ekin yayınevi, Bursa, 2011.
- TURHAN, Salih, **Vergi Teorisi Ve Politikası**, Der Yayınları, İstanbul, 1987.
- ULUATAM, Özhan, METHİBAY, Yaşar, **Vergi Hukuku**, İmaj Yayınevi, Ankara, 2000.
- VOGEL, Klaus, "The Justification For Taxation: A Forgotten Question", **The American Journal of Jurisprudence**, 1988, p. 19-60 ("VOGEL, 1988" olarak atıfta bulunulmuştur.)
- VOGEL, Klaus, "Worldwide vs. Source Taxation of Income- A review and re-evaluation of arguments- Part I", **INTERTAX**, 1988, p. 216-230. (Bundan sonra "VOGEL, 1988-a" olarak atıfta bulunulmuştur.
- VOGEL, Klaus, "Worldwide vs. Source Taxation of Income- A review and re-evaluation of arguments-Part II", **INTERTAX**, 1988, p. 310-320. (Bundan sonra "VOGEL, 1988-b" olarak atıfta bulunulmuştur)

- VOGEL, Klaus, "Worldwide vs. Source Taxation of Income- A review and re-evaluation of arguments-Part III", **INTERTAX**, 1988/11, p. 393-401. ("VOGEL, 1988-c", olarak atıf yapılmıştır.)
- VOGEL, Klaus, **on Double Taxation Conventions**, London, Kluwer Law International. 1997, s. 4;
- WANG, Minyan, "Tax Jurisdiction in Electronic Commerce from the Perspective of Public International Law: A Particular Examination of Income Tax" **INTERTAX**, 34(11)2006, p. 530-551.
- YALTI, Billur, "**Elektronik Ticarete Vergilendirme**", Der Yayınları, İstanbul, 2003.
- YAVAŞLAR BAŞARAN, Funda, **Gelir Vergilendirmesinin Temelleri**, Seçkin Yayınevi, Ankara, 2011.
- YONAH, Avi, **International Tax As International Law**, New York, Cambridge Tax Law Series, 2007.