

Uluslararası Çifte Vergilendirmeyi Önlemeye Yönelik Model Vergi Anlaşmaları ve Anlaşmazlıkların Çözüm Yöntemleri

Özet

Uluslararası Çifte Vergilendirme (UÇV), dünya ticaretinin küreselleşmesiyle ortaya çıkan bir sorundur. Günümüzde, çokuluslu şirketler ürün maliyetini azaltıcı ve vergisel avantajlar nedeniyle en iyi imkânlar sunan ülkelere yönelmektedir. Bu durum, şirket gelirinin iki farklı ülke tarafından vergilendirilmesi ihtimalini doğurmaktadır. Bu nedenle, ülkeler UÇV'nin önlenmesi için anlaşmalar yaparlar. Bu yönüyle, model vergi anlaşmaları ülkeler için hazır bir metin sağlamaktadır. Çalışmada öncelikle UÇV açısından model vergi anlaşmaları açıklanmıştır. Daha sonra, anlaşmalardan doğan sorunların çözüm yöntemleri belirtilmiştir.

Anahtar Kelimeler: Vergi, Uluslararası Çifte Vergilendirme, Model Vergi Anlaşması.

JEL Sınıflandırma Kodu: F53, H25, H26, K34

Model Tax Conventions for Preventing International Double Taxation and Solution Methods of Disputes

Abstract

International Double Taxation (IDT) is a problem emerged with globalisation of the world trade. Nowadays, multinational companies go towards to countries that offer the best opportunities due to decreasing the cost of goods and tax advantages. This situation results in the possibility of taxation of company's income by two different countries. Therefore, countries make agreements for preventing IDT. From this aspect, model tax conventions provide a prepared text for countries. First, the model tax conventions in terms of IDT are explained in the study. Then, the solution methods of problems arising from conventions are expressed.

Keywords: Tax, International Double Taxation, Model Tax Convention.

JEL Classification Codes: F53, H25, H26, K34

Giriş

Dünya ticaretinin küreselleşmesiyle birlikte vergilendirme yetkisinden kaynaklanan bir sorun olarak ortaya çıkan UÇV'yi önlemek amacıyla buna maruz kalan devletler bir araya gelerek bu durumu ortadan kaldırmaya çalışmaktadır. Bu kapsamda devletler arasında varılan mutabakatlar neticesinde belirli koşulları taşıyan anlaşmalar yapılmaktadır.

Vergi mevzuatı ülkemizde olduğu gibi diğer ülkelerde de oldukça zor ve karmaşık bir yapıya sahip bulunmaktadır. Bu bakımdan devletlerin vergiyle ilgili bir alanda anlaşmaya varması belirli bir zamanı gerektirmekte, bu da genellikle her iki taraf için yorucu bir hal almaktadır. İşte bu noktada devletler arasında yapılacak anlaşmaya esas teşkil eden model vergi anlaşmaları söz konusu devletlerin işini kolaylaştırmakta, belirtilen dezavantajları ortadan kaldırarak onlara taslak bir metin sunmaktadır.

UÇV'nin önlenmesine yönelik yapılan anlaşmalara rağmen yine de taraflar arasında anlaşmazlık oluşabilmektedir. Bu durumda ise anlaşmazlık konusu sorunun çözümü için taraflar anlaşma kapsamında veya dışında olmak üzere ulusal ve uluslararası düzeyde muhtelif yöntemlere başvurabilmektedir.

1. Uluslararası Çifte Vergilendirme

UÇV; iki veya daha fazla devletin, aynı vergi yükümlüsünü, aynı vergi konusu ile bağlantılı olarak, aynı vergilendirme dönemi için benzer vergilerle vergilendirmesi şeklinde ifade edilmektedir. UÇV, küreselleşen dünya ticaretiyle birlikte ekonomik nedenlerle ortaya çıkmasına karşın, esasen ülkelerin egemenlik hakkı uyarınca vergilendirme yetkisine dayalı olarak ekonomik faaliyetleri vergilendirmek istemesinden kaynaklanmaktadır.¹

Vergilendirme yetkisini sınırlandıran temel ilkeler kanunlarla saptanmaktadır. Bu ilkeler bir anlamda ülkelerin vergisel sınırlarına ilişkin ölçüt normlar getirmektedir. Bu ilkeler, mülkîlik ve şahsîlik ilkesi olarak iki gruba ayrılmakta, şahsîlik ilkesi de tabiiyet ve ikamet ilkeleri olmak üzere iki alt başlıkta değerlendirilmektedir. Bu ilkelerin devletlerin vergi sistemleri içerisindeki ağırlığı ve uygulanış tarzı, vergilendirme yetkisinin sınırını çizmeleri bakımından UÇV'nin de temel sebebini oluşturmaktadır.²

2. Model Vergi Anlaşmaları

2.1. Model Vergi Anlaşmasına Duyulan Gereksinim

Ulusal düzeyde dahi oldukça karmaşık olan vergi konusunun uluslararası düzeye taşınarak devletler arasında müzakere edilmesi, konuyu iyice karmaşık hale getirebilmektedir. Politik, ekonomik, kültürel ve hukuksal farklılıkları olan iki egemen devletin, bu karmaşa içerisinde bir anlaşma akdetmek amacıyla vergi sistemlerini müzakere etmesi oldukça sıkıntılı bir süreci gerektirir. Model vergi anlaşmalarına duyulan temel gereksinimin sebebi bu sıkıntıyı en aza indirmektir. Model vergi anlaşmaları anılan sıkıntıları bertaraf etmek amacıyla anlaşma imzalamak isteyen taraflara hazır bir metin sunmaktadır. Bu metin sayesinde uzun, yorucu ve çoğu zaman da içinden çıkılmaz hale gelen müzakere süreci en aza indirilmektedir.³

2.2. Model Vergi Anlaşmaları

Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmalarına (ÇVÖA) rehberlik etmesi amacıyla çeşitli devletler ve uluslararası örgütlerce hazırlanmış pek çok model vergi anlaşması bulunmaktadır.⁴ Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Teşkilatı/Organisation for Economic Co-operation and Development (OECD), Milletler

¹ İbrahim Nihat Bayar, Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları ve Mahsup Sistemi, 1. bsk., Ankara: Maliye ve Hukuk Yayınları, 2006, s. 2, 9.

² Bayar, a.g.e., s. 11-12.

³ Bayar, a.g.e., s. 53.

⁴ Bayar, a.g.e., s. 54.

Cemiyeti/League of Nations (MC) tarafından 1921 yılında başlatılan işe devam etmiştir. OECD, MC'nin kaldığı yerden devam ederek; çift taraflı anlaşmaların ilki olan 1928 Cenova, sonraki yıllarda da 1943 Meksika ve 1946 Londra model vergi anlaşmalarını hazırlamıştır.⁵ Bugün gelinen noktada dünyada geçerli olduğu söylenebilecek OECD ve Birleşmiş Milletler/United Nations (BM) tarafından hazırlanan iki model anlaşma bulunmaktadır. Bu modellerin her ikisi de devletlerce değil, uluslararası örgütlerce hazırlanmıştır. Bu sayede modeller belli bir devletin amacına hizmet etmemekte ve tarafsızlığını koruyabilmektedir.⁶ Model vergi anlaşmalarının tarihsel gelişim süreci aşağıda belirtilmiştir.⁷

*1921 - UÇV'nin Ekonomik Perspektifi Konusunda MC Tarafından Yapılan Çalışma

*1928 - MC Tarafından Kabul Edilen Anlaşmalar Serisi (Cenova Model Anlaşması)

*1933 - MC Tarafından Kabul Edilen Gelir Paylaşımına İlişkin Çok Taraflı Anlaşma

*1935 - MC Tarafından Kabul Edilen Gelir Paylaşımına İlişkin İki Taraflı Anlaşma

*1943 - Meksika Model Vergi Anlaşması

*1946 - Londra Model Vergi Anlaşması

*1958 - Vergi Anlaşmaları Konusu İçin Kurulan OECD Mali İşler Komitesi

*1963 - Gelir ve Servet Vergilerine İlişkin Taslak OECD Model Vergi Anlaşması

*1977 - Gelir ve Servet Vergilerine İlişkin OECD Model Vergi Anlaşması

*1980 - BM Model Vergi Anlaşması (1992, 1994, 1995 ve 1997 yıllarında revize edilmiştir.)

*1992 - Revize Edilen OECD Model Vergi Anlaşması

*2001 - BM Model Vergi Anlaşması

*2003 - Revize Edilen OECD Model Vergi Anlaşması

2.2.1. OECD Model Vergi Anlaşması

2.2.1.1. Anlaşmanın Tarihsel Gelişimi

II. Dünya savaşı sonrası yıllarda Marshall yardım fonunun işletilmesi için oluşturulan Avrupa Ekonomik İşbirliği Organizasyonunun/Organisation for European Economic Co-operation (OEEC) kapsamı 1961 yılında genişletilerek OECD haline dönüştürülmüştür. OEEC, 1956 yılında kurulan Mali İşler Komitesini, gelir ve servet vergilerinde UÇV'den kaçınma yolunda somut teklifleri gösteren bir anlaşma modeli hazırlama ile görevlendirmiştir. Vergileme hakkını, oturan ülkeye tanıyan bir model ile maddelerin yorumlanmasına ilişkin bir dizi rapor hazırlayan Mali İşler Komitesi, OEEC'nin 1961 yılında OECD adı altında yeniden düzenlenmesinden sonra da varlığını korumuş ve çalışmalarını sürdürmüştür.⁸

OECD'nin ilk olarak 1963 yılında hazırladığı anlaşma modeli, gerek bu anlaşmada açık bırakılan özel konular, gerek değişen ekonomik ilişkiler, gerekse de vergi sistemlerinin ortaya çıkardığı ihtiyaçlarla ilgili çalışmalar sonucunda gözden geçirilerek 1977, 1992 ve 2003 yıllarında yenilenmiştir.⁹

⁵ Ersan Öz ve Fatih Çavdar, Çifte Vergilendirmenin Önlenmesine Yönelik OECD ve Türkiye Uygulamaları, Vergi Dünyası, Temmuz-2012, Sayı: 371, s. 51-66.

⁶ Bayar, a.g.e., s. 54.

⁷ Çetin Kara, Uluslararası Çifte Vergilendirme ve Türkiye'nin Akdettiği Anlaşmalar, Maliye Dergisi, Eylül-Aralık/1995, s. 85; Murat Çubukçu, Uluslararası Çifte Vergilendirme Sorunu, Yüksek Lisans Tezi, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2006, s. 127.

⁸ Mehmet Akbay, Milletlerarası Vergi Anlaşmaları, Vergi Dünyası, Sayı: 113, Ocak-1991, s. 5; Çubukçu, a.g.t., s. 129.

⁹ Çubukçu, a.g.t., s. 131.

2.2.1.2. Anlaşmanın Sistematiği

OECD'nin Mali İşler Komitesi aracılığı ile hazırlanan modeller oldukça güçlü bir organizasyon ürünüdür. OECD'nin bu çalışmaları ÇVÖA imzalanması, uygulanması ve yorumlanması konusunda birçok sıkıntıyı ortadan kaldırmaktadır. OECD, çalışmalarını tüm dünya ülkelerinin vergi sistemlerini inceleyerek ve tüm dünya ülkelerine yönelik olarak hazırlamaktadır.¹⁰

OECD modellerinde; UÇV sorununa sermaye ve teknoloji ihraç eden *gelişmiş ülkelerin* çıkarları açısından bakılmış, dolayısıyla vergilendirmede *ikamet ilkesi* üzerine ağırlık verilmiştir. Bu durum sermaye ve teknoloji ihraç eden ülkelere avantaj sağladığı gerekçesiyle eleştirilmektedir.¹¹ Bu nedenle, OECD modeline dayanan vergi anlaşmalarının, sermaye ithal ve ihraç eden ülkeler bakımından sermayenin akış yönüne göre, gelişmiş ülkeler arasında hazine dengesini bozmaksızın uygulanabildiği, buna karşılık gelişmekte olan ülkeler hazinesi aleyhine sonuçlar verdiği eleştirisi yapılmıştır.¹² Ancak, OECD bu eleştirilere karşı tepkisiz kalmamış ve yaptığı güncellemelerde bu durumun sakıncalarını en aza indirmeye çalışmıştır. Nitekim 1992 modelinde yer alan serbest meslek kazançlarına ilişkin vergilendirilme rejiminin 2003 modelinde yer almamasının nedeni olarak, az gelişmiş ülkeleri de bu modele özendirmek olduğu ileri sürülmüştür.¹³

OECD'nin 1963 yılı model vergi anlaşmasının temel ilkeleri aşağıda belirtilmiştir.¹⁴

*Gelirin vergilendirilmesi esas olarak kişiselik-ikametgâh ilkesine bağlanmıştır.

¹⁰ Bayar, a.g.e., s. 55.

¹¹ Mualla Öncel, Ahmet Kumrulu ve Nami Çağan, **Vergi Hukuku**, 6. bsk., Ankara: Turhan Kitabevi, 1998, s. 62; Çubukçu, a.g.t., s. 129.

¹² Billur Yalıtı Soydan, **Uluslararası Vergi Anlaşmaları**, İstanbul: Beta Yayınları, 1995, s. 43-44; Çubukçu, a.g.t., s. 132.

¹³ Bayar, a.g.e., s. 55.

¹⁴ Özhan Uluatam ve Yasar Methibay, **Vergi Hukuku**, 5. bsk., Ankara: İmaj Yayınevi, 2001, s. 67-68; Çubukçu, a.g.t., s. 131.

*Müteşebbis gelirlerinin vergilendirilmesinde işyeri ölçüsü esas alınmıştır.

*Sermaye değerinin artışından doğan kazançlar, menkul veya gayrimenkul malların satışından elde edilen kazançlar malların bulunduğu ülkede vergilendirilmektedir.

*Ücretler/serbest meslek kazançları faaliyetin yapıldığı devlette vergilendirilmektedir.

*Gayrimenkul gelirleri bunların bulunduğu ülkede vergiye tabi tutulmaktadır.

*Menkul malların servet unsuru olarak vergilendirilmesinde buldukları ülke yetkilidir.

OECD modeli, 2004 yılı itibarıyla yaklaşık 2000'den fazla ÇVÖA'ya esas teşkil etmiştir.¹⁵

2.2.1.3. Anlaşmanın Değerlendirilmesi

OECD model vergi anlaşmasında öngörülen temel çözüm, yurt dışı gelirlerde vergilendirmenin mümkün olduğunca ülkelere birinde yapılması şeklindedir. Bu konuda benimsenen yaklaşım, vergilendirmenin genellikle, yalnızca mükellefin yerleşim ülkesinde yapılmasıdır. Sınırlı bazı durumlarda vergilendirmenin yalnızca kaynak ülkede yapılmasına da izin verilmektedir. Ayrıca, bazı durumlarda yurt dışı gelirin kaynak ülkede vergilendirilmesi imkânı tanınırken, nihai vergilendirme yerleşim ülkesine bırakılmaktadır.¹⁶

OECD modelinin özelliği, modele uygun olarak yapılacak ikili bir anlaşmanın iktisaden zayıf olan akit ülkenin aleyhine olacağıdır. Çünkü OECD üye ülkelerden birkaç tanesi hariç çoğu gelişmiş ülkeler grubunda yer almaktadır. Teşkilatın maddi yükünü de çoğunlukla üstlenen ileri ülkeler, komitelerin ve genel sekreterliğin çalışmasına da hakim bulunmak-

¹⁵ Çubukçu, a.g.t., s. 132.

¹⁶ A. Bayazıt Balcı, **Uluslararası Çifte Vergilendirme Sorunları-I**, Vergi Dünyası, Sayı: 263, Temmuz-2003, s. 38; Çubukçu, a.g.t., s. 135.

tadır. İktisaden ilerleme yolunda bulunan ülkelerin OECD teşkilatı içindeki rolleri diğerlerine nazaran çok daha azdır. Dolayısıyla, OECD modelinde gelişmiş ülkeler yararına birçok hüküm yer alır.¹⁷

Örneğin; OECD modelinde, yabancı işgücü ücretlerinin vergilendirme yetkisi, gelişmiş ülkelere tanınmıştır. Bu hüküm bakımından ikamet ilkesinden vazgeçilerek kaynak ilkesine dönüşmüştür. Bu hükümden de görüleceği üzere, gelişme yolunda olan ülkelerin, gelişmiş ülkelere işgücü ihraç ettikleri dikkate alınırsa, bu hükmün de gelişmekte olan ülkeler aleyhine olduğu görülebilir. Yine anlaşma modelinde, patent gibi hakların vergilendirilmesinde yetki kural olarak ikamet edilen ülkeye tanınmıştır. Bu durum da teknoloji ithalatı yapan gelişmekte olan ülkeler aleyhinedir.¹⁸

Sonuç olarak OECD modeli, anlaşmaya taraf olanlardan her ikisinin de gelişmiş ülke olması durumunda, ekonomik açıdan dengeyi bozmamakta, her iki ülkenin de hazine çıkarlarına hizmet edebilmektedir. Aynı model, taraflardan birinin gelişmekte olan ülke olması halinde ise dengeyi koruyamamakta ve hazine çıkarları gelişmekte olan ülke aleyhine bozulmaktadır. OECD modeli bu nedenle tek yönlü olmakla eleştirilmektedir.¹⁹

2.2.2. BM Model Vergi Anlaşması

2.2.2.1. Anlaşmanın Tarihsel Gelişimi

BM'nin model vergi anlaşması hazırlama çabaları 1920'li yıllardaki MC dönemine kadar uzanmaktadır. UÇV'nin önlenmesi konusunda yapılan ilk çalışmalardan biri yerini sonradan BM'nin aldığı MC tarafından 1921 yılında başlatılmıştır. Bu çalışma-

larda, vergileme hakkının oturulan ülkeye mi, yoksa kaynak ülkeye mi tanınması gerektiği ve diğer ülkede istisna uygulaması gibi hususlar incelenmiştir. MC'nin bu alanda yaptığı çalışmalar 1946 Londra Konferansında tamamlanan bir taslakla sonuçlanmıştır. Bu taslak 1945 tarihinde kurulan BM'nin Ekonomik ve Sosyal Konseyi tarafından ele alınarak geliştirilmiştir. BM'nin İktisadi Komitesi, 1947 yılında aldığı bir karar ile belge niteliğinde olan vergi anlaşmalarının yayınlanmasına karar vermiştir. BM modeli, 1977 OECD modelini esas alarak 1978 yılında onaylanmış ve ilk kez 1980 yılında yayınlanmıştır.²⁰

1990'larda uluslararası ekonomik, finansal ve mali çevrelerdeki değişiklikler, yeni finansal enstrümanların kullanılmaya başlanması, transfer fiyatlandırma mekanizmalarındaki gelişmeler, vergi cennetlerinin büyümesi, küreselleşmenin uluslararası ekonomik ilişkilere etkisi ve OECD modelinde yapılan revizyonlar, mevcut anlaşmalardan elde edilen deneyim ve yorumlar BM modelinde değişiklik yapılmasına gerekçe oluşturmuştur.²¹ Bu bakımdan; BM modeli 1992, 1994, 1995 ve 1997 yıllarında güncellenerek 2001 yılına kadar varlığını sürdürmüştür. 2001 yılında yeni bir model hazırlanarak yürürlüğe girmiştir.²²

2.2.2.2. Anlaşmanın Sistematiği

BM modeli, vergilendirme yetkisinin paylaşımı konusunda ağırlığı *kaynak ilkesine* vermesi nedeniyle sermaye ithal eden *gelişmekte olan ülkeler* tarafından tercih edilmektedir. Model bu yapıyla aynı zamanda eski Doğu Bloku ülkeleri ve bağımsızlığını yeni kazanan ülkeler tarafından da tercih edilmektedir.²³

¹⁷ Necmi Karakullukçu, **Milletlerarası Vergi Anlaşmaları**, Ankara: Damga Matbaası, 1971, s. 16; Çubukçu, a.g.t., s. 136.

¹⁸ Selahattin Tuncer, **Çifte Vergileme ve Milletlerarası Vergi Anlaşmaları**, Ankara: Sevinç Matbaası, 1974, s. 82-98-102; Çubukçu, a.g.t., s. 137.

¹⁹ Ali İldır, **Uluslararası Muhasebede Vergilendirme Sorunları**, Uludağ Üniversitesi SBE, Doktora Tezi, Bursa, 1999, s. 73; Çubukçu, a.g.t., s. 138.

²⁰ Çubukçu, a.g.t., s. 139.

²¹ Semih Öz, **Uluslararası Vergi Rekabeti ve Vergi Cennetleri**, Ankara: Maliye ve Hukuk Yayınları, Mart-2005, s. 41; Çubukçu, a.g.t., s. 139.

²² Bayar, a.g.e., s. 54.

²³ Bayar, a.g.e., s. 55.

Esas olarak OECD modellerini kendine temel alan BM modelinde, OECD modelinden farklı olarak; sabit işyeri, ticari kazanç, bağımlı teşebbüs, temettü, faiz, gayri maddi hak bedeli, sermaye değer artışı ve diğer gelir konuları düzenlenmiştir. Ayrıca, OECD'nin 2003 modeli metninden çıkarılan serbest meslek kazancı BM modelinde varlığını korumaktadır.²⁴

OECD modeli ile aynı sistematığı takip eden BM modeli, madde metinlerinde getirdiği bazı değişiklikler ve buna bağlı olarak ortaya çıkan yorum farklılıkları ile kaynak ilkesinin lehine bir durum oluşturmaktadır. Örneğin; temettü, faiz ve gayri maddi hak bedelinin vergilendirilmesinde OECD modelinden farklı olarak stopaj oranı zikretmekte, bu oranın tespiti tarafların ikili müzakerelerine terk edilmektedir. Bu durumda kaynak ülke, model anlaşmaya bağlı kalmaksızın kendi lehine oranlar talep edebilmektedir.²⁵

2.2.2.3. Anlaşmanın Değerlendirilmesi

OECD modelleri dışında, BM modellerinin de yoğun olarak itibar görmesinin nedeni uluslararası ticaretin hızla artan hacmi ve koloncilik anlayışının sona ermesi ile gelişmekte olan ülkeler ile gelişmiş ülkeler arasındaki anlaşmaların farklı kriterler gerektirmesidir.²⁶

OECD modelinin gelişmiş ve gelişmekte olan ülkeler arasında imzalanmış anlaşmalarda yetersiz kalması nedeniyle, alternatif olarak düzenlenen BM modelinde kaynak ülkenin vergilendirilmesine ağırlık verilmektedir. BM modeline hakim olan görüş, anlaşmalara taraf olan devletlerin hukuki ve ekonomik koşullarını göz önüne alarak, anlaşmadan elde edilecek fayda ile hazineye yüklenen fedakarlığı dengelemektir. BM modeli, gelirin doğduğu ülkenin vergilendirilmesini ön plana çıkararak, bu dengesiz-

liği ortadan kaldırmaya çalışır.²⁷ BM modeli, genelde ele aldığı gelir unsurları itibarıyla vergileme yetkisini elde edilen ülkeye bırakması nedeniyle genellikle gelişmekte olan ülkelerin kendi aralarında veya bunların gelişmiş ülkelerle imzaladıkları anlaşmalar da esas alınmaktadır.²⁸

BM modeline dayanılarak yapılan yaklaşık 800'den fazla anlaşma vardır. Bu 800 anlaşmanın en az 700'ü de gelişmekte olan ülkeler arasında yapılmıştır. Bunlardan 100 tanesi de OECD üyesi ülkeler arasında yer almaktadır.²⁹

3. UÇV Konusunda Ortaya Çıkan Anlaşmazlıkların Çözüm Yöntemleri

ÇVÖA'nın kapsamlı ve özenle oluşturulan hükümlerine rağmen, bu hükümlerin taraf devletlerin ilgili vergi idarelerince uygulanması sırasında hatalı işlemler, hatalı yorumlar veya ilgili anlaşma hükümlerinin dikkate alınmaması gibi durumlar ortaya çıkabilmektedir. Bu gibi istenilmeyen durumlarla karşılaşan ve sorunlarını ilgili idare nezdinde çözemeyen mükellefler için farklı çözüm mercileri bulunmaktadır.³⁰

3.1. Karşılıklı Anlaşma Usulü

Karşılıklı Anlaşma Usulü/Mutual Agreement Procedure (KAU), OECD model vergi anlaşması temelinde geliştirilen bir uluslararası vergi uyuşmazlığı çözüm mekanizmasıdır. Günümüzde uluslararası vergi uyuşmazlıklarının giderilmesinde temel yöntem olarak görülen KAU, artan uyuşmazlık sayısı ve çözüme kavuşturulamamış dosyalar dolayısıyla etkinliğini yitirmeye başlamıştır. İkili vergi anlaşmaları-

²⁷ Tuncer, a.g.e., s. 50; Çubukçu, a.g.t., s. 141.

²⁸ Çetin Kara, **Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları Türkiye Uygulaması**, Ankara: Maliye ve Hukuk Yayınları, 2000, s. 6; Çubukçu, a.g.t., s. 141.

²⁹ Çubukçu, a.g.t., s. 141.

³⁰ Gelir İdaresi Başkanlığı, **Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmalarında Yer Alan Karşılıklı Anlaşma Usulüne İlişkin Rehber**, Ağustos-2009, s. 2, http://www.gib.gov.tr/fileadmin/mevzuat/uluslararasi_mevzuat/ciftever_karsilikli94.pdf, 22/10/2017.

²⁴ Bayar, a.g.e., s. 55.

²⁵ Bayar, a.g.e., s. 55.

²⁶ Bayar, a.g.e., s. 54.

nin birçoğu OECD model vergi anlaşmasının 25'inci maddesinde yer alan KAU hükümlerine benzer hükümler içermektedir.³¹

ÇVÖA kapsamında yer alan KAU'ye ilişkin söz konusu madde hükmü mükelleflere ulusal çözüm yollarına başvurmanın yanı sıra durumlarını, olayına göre, mukim oldukları veya vatandaşı oldukları devletin yetkili makamlarına da iletme imkânı veren bir çözüm yolu önermektedir.³²

ÇVÖA'da yer alan KAU maddesinde; anlaşmaya taraf devletlerin birinde mukim olanların, taraf devletlerden herhangi birinde veya ikisinde kendilerine yönelik yapılan işlemlerin, anlaşma hükümlerine uygun olmadığı veya olmayacağı sonucuna varmaları durumunda, nasıl bir yol izlemeleri gerektiği açıklanmaktadır. Böyle bir durumla karşılaşan mükelleflerin, akit devletlerin iç mevzuatlarında öngörülen müracaat usullerine bağlı kalmaksızın, mukim oldukları akit devletlerin yetkili makamlarına götürme hakları bulunmaktadır.³³

Anlaşma hükümlerine aykırı vergilendirildiği gerekçesiyle mükellef talebinin iletildiği devletin yetkili makamı, bu sorunu kendisinin çözememesi durumunda, konu diğer devletin yetkili makamına götürülmekte ve karşılıklı anlaşmaya varmak için duruma göre yazılı veya sözlü görüşmeler yapılmaktadır.³⁴

KAU sonucunda yetkili makamların varmış olduğu mutabakat mükellefi bağlayıcı nitelikte değildir. Mükellef dilerse yetkili makamların üzerinde mutabık kaldıkları sonucu kabul eder, dilerse mukimi (duruma göre vatandaşı olduğu) olduğu akit devletin iç mevzuatında yer alan çözüm yollarına zaman sınırlamalarını da dikkate alarak başvurabilir.³⁵

KAU kapsamında, akit devletler arasındaki görüşmeler bir anlaşmayla sona ermeyebilir, uyuşmazlık giderilemeyebilir. Başka bir ifadeyle, akit devletlerin UÇV nedeniyle ortaya çıkmış vergi uyuşmazlığının giderilmesine yönelik prosedürü tamamlayıp, sorunu ortadan kaldırma gibi herhangi bir zorunluluğu yoktur. Böylece, KAU sürecine başlanmış olması UÇV sorununun giderilmesi konusunda herhangi bir garanti vermemekte, UÇV sorunu KAU sürecinden sonra da varlığını sürdürebilmektedir.³⁶

KAU'nun UÇV sorununu tam olarak ortadan kaldırmaması, çözümsüz kalan uyuşmazlık sayısının fazlalığı, uyuşmazlıkların giderilmesinin zaman alması gibi problemlerle birlikte kanuni ve iş merkezi kavramlarının anlaşma hükümleri çerçevesinde değerlendirilmesi, anlaşma hükümlerinin yorumlanması, hizmetler ve maddi olmayan varlıkların değerlendirilmesi gibi konulardaki farklı bakış açıları yöntemin etkinliğini azaltan faktörleri oluşturmaktadır.³⁷

KAU'nun etkinliğini arttırmaya yönelik önlemlerin yanında Milletlerarası Ticaret Odası/International Chamber of Commerce (MTO), KAU sürecinin iyileştirilmesinden ziyade uyuşmazlıkların giderilmesinde alternatif olarak nitelendirilen tahkim üzerine çalışmalar yapmış, bu bağlamda 1984 yılındaki raporunda da KAU'nun zayıf yönlerini ortaya koyarak tahkim uygulamasını gündeme getirmiştir. MTO, KAU'nun eksik ve aksayan yönleri nedeniyle uluslararası vergi uyuşmazlıklarında tahkim yöntemini önermektedir.³⁸

3.2. Tahkim

Uluslararası vergi uyuşmazlıklarının giderilmesinde diplomatik çözüm yolu olarak nitelendirilebilecek KAU hakim yöntem olarak kabul edilmişken, özellikle 1990'lı yıllardan itibaren tahkim/arbitration yön-

³¹ Emrah Ferhatoğlu, **Uluslararası Vergi Uyuşmazlıklarının Giderilmesi: AB Tahkim Anlaşması**, Antalya: Türkiye Maliye Sempozyumu, 2008, s. 197.

³² Gelir İdaresi Başkanlığı, a.g.r., s. 2.

³³ Gelir İdaresi Başkanlığı, a.g.r., s. 2-3.

³⁴ Gelir İdaresi Başkanlığı, a.g.r., s. 4.

³⁵ Gelir İdaresi Başkanlığı, a.g.r., s. 10.

³⁶ Ferhatoğlu, a.g.s., s. 198.

³⁷ Ferhatoğlu, a.g.s., s. 196.

³⁸ Ferhatoğlu, a.g.s., s. 198-200.

temi de vergi anlaşmalarında KAU'yu tamamlayıcı bir süreç olarak yerini almaya başlamıştır. Tahkim yönteminin örneği olarak gösterilen Avrupa Birliği (AB) Tahkim Anlaşmasında da bu süreç KAU'nun tamamlayıcısı olarak düzenlenmiştir.³⁹

Tahkim, kapsam dahilindeki konularla ilgili olarak taraflar arasında doğmuş veya doğabilecek uyuşmazlıkların yargı yoluyla çözülmesi yerine hakem adı verilen kimseler aracılığı ile çözülmesi konusunda tarafların anlaşmaları şeklinde tanımlanmaktadır.⁴⁰

Devletler arası uyuşmazlıklarının giderilmesinde tahkim, tahkim komisyonunun kurulması ve sürecin işleyişi bakımından bir kuruma bağlı olup olmamasına göre *kurumsal tahkim* veya *arızı tahkim* (*geçici/ad hoc*) şeklinde görülebilmektedir. Bir uluslararası kurum nezdinde kurulan tahkim komisyonuyla yine bu kurum tarafından esasları belirtilmiş tahkim sürecinin işletildiği tahkim biçimine kurumsal tahkim denilmektedir. Tarafların tahkim komisyonunun oluşumundaki etkileri sınırlandırılmıştır. Arızı tahkimde ise taraflar bir uluslararası kuruma tabi olmaksızın bir tahkim komisyonu kurmaktadır. Taraflar tahkim usullerini kendileri belirleyebileceği gibi bu görevi kurulan komisyona da bırakabilir.⁴¹

Tahkim, devletler arası ticari ilişkilerde ortaya çıkan uyuşmazlıkların giderilmesinde yaygın olarak kullanılırken, KAU'nun eksiklikleri dolayısıyla devletler arası vergi uyuşmazlıklarının giderilmesinde de uygulanabilirliği tartışılmakta, bazı ikili vergi anlaşmalarında 1990'lı yıllarla birlikte yerini almakta yada çok taraflı vergi anlaşmalarına konu olmaktadır. İkili vergi anlaşmalarında tahkim süreci arızı tahkim niteliğindeki çok taraflı vergi anlaşmalarında kurumsal tahkim niteliği bulunmaktadır.⁴²

³⁹ Ferhatoğlu, a.g.s., s. 196.

⁴⁰ Ziya Akıncı, **Milletlerarası Tahkim**, Ankara: Seçkin Yayınları, 2003, s. 23; Ferhatoğlu, a.g.s., s. 200.

⁴¹ Akıncı, a.g.e., s. 24; Ferhatoğlu, a.g.s., s. 196.

⁴² Ferhatoğlu, a.g.s., s. 200-201.

Tahkim, bir uyuşmazlığın akit devletler tarafından anlaşmalarda belirtilen KAU çerçevesinde belirli bir sürede çözümlenememesi durumunda başvurulacak bir yol olarak nitelendirilmektedir. Bu yaklaşımda tahkim sonucunda verilecek hüküm, akit devlet tarafından zorunlu olarak uygulanırken, vergi yükümlüleri de kararı kabul etmek zorundadırlar. Bu bakımdan tahkim, vergi anlaşmalarında öngörülen KAU'nun yerini almamakta, KAU'nun bir tamamlayıcısı olarak, uyuşmazlığın giderilmesinde yetersiz kalınan durumlarda uygulanmaktadır.⁴³

Günümüzde anlaşmalarda yer alan tahkim hükümleri ise KAU'nun sonucuna göre *ihtiyari* yada *zorunlu tahkimi* gerektirebilmektedir. Birçok anlaşmanın KAU ile ilgili hükümleri, mutabakat sağlanması ve UÇV'nin önüne geçilmesi bakımından çaba sarf edilmesi gerekliliğini ifade eder. Ancak bu konuda bir zorunluluk da bulunmamaktadır. Sürecin mutabakatla sonuçlanmaması durumunda bazı anlaşmalarda tarafların görüş birliğiyle uyuşmazlık komisyonu bağımsız bir tahkim komisyonuna sevk edilir. Tahkim komisyonunun süreç sonunda verdiği karar tarafları bağlayıcı olmamakla birlikte uzman görüşü niteliğindedir. Bununla birlikte, tahkimle ilgili bu uygulamalarda görüş birliği bulunmamasına rağmen birçok anlaşmada benzer ihtiyari tahkim hükümlerine yer verilmiştir.⁴⁴

Birçok anlaşmada tahkim sürecine başlama, taraf devletlerden her ikisinin birden olumlu görüşüne bağlı olmaktadır. Ancak tahkim anlaşması ve tahkim anlaşması taraflarının üçüncü ülkelerle yaptıkları bazı anlaşmalarda *zorunlu tahkim* niteliği bulunmaktadır. Zorunlu tahkim sürecinde, KAU sonunda anlaşmaya varılamaması durumunda tahkim komisyonunun kurulması gerekmektedir. Bazı anlaşmalarda da KAU sürecinin sonunda sadece bir tarafın isteği ile tahkim süreci başlayabilmektedir. Örneğin; Hollanda'nın Mısır, Kuveyt, Makedonya,

⁴³ Ferhatoğlu, a.g.s., s. 201-202.

⁴⁴ Ferhatoğlu, a.g.s., s. 202.

Moldova ve Özbekistan ile yaptığı anlaşmalarda, akit devletlerden biri KAU'nun 2 yıl içinde sonuç vermemesi durumunda (Mısır için 5 yıl) diğer akit devletlerin girişimi veya onayı olmaksızın tahkim kuruluna başvurma hakkı bulunmaktadır.⁴⁵

3.3. Ulusal Mahkemeler

Vergi mükelleflerinin vergilendirme işlemlerine karşı yargı yoluna başvurmaları hukuk devleti ilkesinin bir gereğidir. Bu bakımdan, vergilendirme işlemleri arasında ayırım yapmaksızın mükellefin UÇV'ye neden olan bir işleme karşı da yerleşik bulunduğu ülkenin düzenlemelerine göre bu ülkedeki yargı yerlerine başvurabilmektedir. Ancak, birden fazla ülkenin vergilendirme yetkisinin çatıştığı UÇV sorununa neden olan vergilendirme işleminin ulusal mahkemede itiraz konusu yapılması, bu sorunla ilgili tek taraflı önlem alınmasıyla sonuçlanacak, dolayısıyla UÇV sorunu tek taraflı önlem ile giderilememiş olabilecektir.⁴⁶

Diğer taraftan; vergilendirme olayına ilişkin mahkemenin vereceği karar, hem mükellef hem de kamu idaresi için bağlayıcı ve uygulanması zorunlu bir karar niteliği taşıyacağından, bu aşamadan sonra mükellefin yargı kararından memnun kalmayarak sorunun çözümünü ÇVÖA'nın KAU'ya ilişkin maddesi çerçevesinde talep etmesinin bir anlamı kalmayacaktır. Çünkü ortada nihai bir mahkeme kararının olduğu durumda, bu karar aleyhine KAU'nun başlatılması ve mahkeme kararı aleyhine bir karar verilmesi söz konusu olamayacaktır.⁴⁷

3.4. Uluslararası Mahkemeler

Vergi ile ilgili işlemlerde bağımsız ve özel amaçlı uluslararası bir vergi mahkemesi olmamasına karşın; AB Adalet Divanı/The Court of Justice of the

European Union (ABAD), Uluslararası Adalet Divanı/ International Court of Justice (UAD) ve Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi/European Court of Human Rights (AİHM) uluslararası vergi uyuşmazlıklarının giderilmesinde önemli rollere sahip bulunmaktadır.⁴⁸

3.4.1. Avrupa Birliği Adalet Divanı

AB Antlaşmasının 19/1 maddesine göre, AB yargı kurumu üç adli organdan oluşmaktadır. Bunlar; Adalet Divanı (Court of Justice), Genel Mahkeme (General Court) ve Özel Mahkemelerdir (Civil Service Tribunal). Bu üç mahkeme bir arada ABAD'ın bir parçası konumundadır. Bu üç mahkeme arasında müstakil organlar arası bir ilişki yerine ABAD çatısı altında bir ilişki söz konusudur.⁴⁹

Adalet Divanı, her bir üye devletin gönderdiği birer Hakim olmak üzere toplam 28 Hakim ve 11 Kanun Sözcüsünden oluşmaktadır. Kanun Sözcüleri Divana yardımcı olmaktadır. Kendilerinin görevlendirildiği davalarla ilgili olarak etki altında kalmadan ve bağımsız olarak görüş bildirmekle sorumludurlar. Hâkimler ve Kanun Sözcüleri, tekrar seçilebilmek üzere 6 yıllığına üye devletlerin hükümetleri tarafından mutabakatla atanmaktadır. Bu mevkiye seçilecek olanlar kendi ülkelerinde en yüksek yargı makamlarına atanabilecek nitelik ve yeterliliğe sahip, bağımsızlıklarından asla şüphe duyulmayan kişilerdir. Adalet Divanı daireler halinde çalışmakta olup, belli dava ve konular üzerine ihtisaslaşmış daireleri yoktur. *Genel Mahkeme*, aynı üye devletler için en az birer Hakim olmak üzere toplam 28 Hakimden oluşmaktadır. Bu mahkeme üyelerinin seçimi Adalet Divanı üyelerinin seçimi ve atanmasıyla aynı usule tabidir. Adalet Divanından farklı olarak Genel Mahkemede sürekli görev yapan Hukuk Sözcüleri olmadığından istisnai durumlarda Genel

⁴⁵ Ferhatoğlu, a.g.s., s. 202.

⁴⁶ Emrah Ferhatoğlu, **Uluslararası Vergi Uyuşmazlıklarının Tahkim Yoluyla Çözülmesi**, 1. bsk., İstanbul: Beta Yayınları, 2010, s. 83.

⁴⁷ Gelir İdaresi Başkanlığı, a.g.r., s. 11.

⁴⁸ Ferhatoğlu, a.g.e., s. 84.

⁴⁹ Servet Alyanak, **Avrupa Birliği Adalet Divanının Teşkilatlanması**, Ankara Barosu Dergisi, 2014/3, s. 256; http://curia.europa.eu/jcms/jcms/_6/en/, 22/10/2017.

Mahkeme Yargıçlarından birisi davaya ilişkin olarak Hukuk Sözcüsü sıfatıyla görevlendirilmektedir. Özel Mahkemeler, belli bazı konu ve sektörler açısından ilk derece yargı yetkisi tanınması düşünülmüş mahkemelerdir. Halen Personel Mahkemesi dışında uzmanlaşmış başkaca bir mahkeme bulunmamaktadır. Bu mahkeme görev süreleri 6 yıl olan yedi Hakimden oluşmaktadır. Personel Mahkemesinde Hakim sayısı için ABAD içerisindeki genel kural olan her üye devletin mahkemelerde bir Hakim ile temsili uygulamasının aksine yedi Hakim çalışmaktadır. Mahkeme, Birlik ile Birlik resmi memurlarının yanı sıra belirli veya belirsiz süreli sözleşmelerle çalışan kişiler ve geçici personel arasındaki her türlü uyumsuzluğa bakmaya yetkilidir.⁵⁰

ABAD, AB kurucu antlaşmalarının ve ikincil hukuk kaynaklarının uygulanması, yorumlanması ve denetiminden sorumlu bağımsız bir yargı organıdır. Roma Antlaşmasının 239'uncu maddesi (Lizbon Antlaşmasından sonra 273'üncü madde) taraf devletlerin karşılıklı mutabakatı ile taraf devlet arasındaki Roma Antlaşması ile ilgili bir uyumsuzlukta ABAD'ın yetkili olduğunu ifade etmiştir. Tarafların Roma Antlaşmasının yorumlanması ve uygulanması konusunda anlaşmaya varamamaları durumunda söz konusu uyumsuzluk tahkim için ABAD'a sevk edilebilmektedir. Uyuşmazlık konusunun ABAD'a sevk edilmesi taraf devletlerin rızasıyla gerçekleşmekle birlikte, mahkemenin yetkileri bu aşamada bile yine tarafların mutabakatı ile sınırlandırılmaktadır. ABAD'a taraf devletlerce tanınan bu yetki mahkemenin bir tahkim organı gibi nitelendirilmesi ne neden olmuştur.⁵¹

Avusturya, taraf olduğu ÇVÖA'da uyumsuzluk çözüm yolu olarak ABAD'ı adres olarak göstermektedir. Örneğin; Avusturya-Almanya anlaşmasında

tarafların anlaşmanın yorumlanması ve uygulanmasından doğan güçlükleri yada şüpheleri 3 yıl içinde KAU ile çözüme kavuşturamaması durumunda vergi yükümlüsünün talebiyle söz konusu uyumsuzluk tahkim için ABAD'a sevk edilmektedir.⁵²

3.4.2. Uluslararası Adalet Divanı

UAD, BM'nin başlıca yargı organı olup, çalışmalarına 1946 yılında başlamıştır. Merkezi Hollanda'nın Lahey kentindedir. Genel Kurul ve Güvenlik Konseyi tarafından 9 yıllık süreyle seçilen 15 hakimden oluşur. Hakimler değişik ülkelerden seçilir. Böylece dünyadaki değişik hukuk sistemlerinin temsil edilmesi amaçlanır.⁵³

UAD, BM'nin ana organı olmakla birlikte, devletlerin sunduğu her türlü uyumsuzluklarla birlikte BM antlaşması ve uluslararası anlaşmalarda öngörülen uyumsuzluklarda yargı organıdır. Bu bakımdan UAD, taraf devletlerin mutabık kalması durumunda vergi anlaşmalarından doğan uyumsuzluklarda görevli olabilmektedir. UAD'nin yetkisi devletler tarafından yapılan anlaşmalar kapsamında sınırlandırılabilir. Örneğin; Meksika-İsrail anlaşmasında, anlaşmanın uygulanmasından ve yorumlanmasından doğan uyumsuzlukların sadece KAU ve tahkim yoluyla çözümleneceği belirtilmiştir.⁵⁴

Uluslararası vergi uyumsuzluklarının çözümünde yaygın olarak kullanılan KAU, uyumsuzlukların çözümünü garanti etmemekle birlikte, sürecin ne kadar zaman alacağı ile ilgili de herhangi bir süre sınırlaması getirmemiştir. Taraf devletler süreçte uygun bir çözüm bulmak için sadece gayret gösterme yükümlülüğüne girmiştir. Bununla birlikte; taraf devletler arasındaki görüşmelerin sonuçsuz kalması durumunda BM şartını da ifade eden diğer barışçıl çözüm yollarına da gidilebilmektedir.⁵⁵

⁵² Ferhatoğlu, a.g.e., s. 85.

⁵³ <http://www.icj-cij.org/court/index.php?p1=1>, 22/10/2017.

⁵⁴ Ferhatoğlu, a.g.e., s. 86.

⁵⁵ Ferhatoğlu, a.g.e., s. 86.

⁵⁰ Alyanak, a.g.m., s. 257-262; http://curia.europa.eu/jcms/jcms/j_6/en/, 22/10/2017.

⁵¹ Ferhatoğlu, a.g.e., s. 84-85.

3.4.3. Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi

AİHM, uluslararası bir teşkilat olan Avrupa Konseyine (AK) bağlı uluslararası bir mahkemedir. Türkiye'nin, 1949 yılında kuruluşunda üyesi olduğu AK'nin esas amacı; kişi özgürlüğü, siyasal özgürlük ve hukukun üstünlüğüne bağlı olarak üyeleri arasında hukuki bütünlüşmeyi sağlamaktır. AK birçok sözleşme ve tavsiye kararı kabul etmiştir. Bu sözleşmelerden en önemlisi daha çok Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi (AİHS) olarak bilinen İnsan Hakları ve Ana Hürriyetleri Korumaya Dair Sözleşmedir. AİHS, 04.11.1950 tarihinde aralarında Türkiye'nin de bulunduğu 15 ülke tarafından Roma'da imzalanmıştır. Sözleşme 03.09.1953 tarihinde yürürlüğe girmiş ve Türkiye tarafından 18.05.1954 tarihinde onaylanmıştır. AİHS, AK'ye üye ülkelerde insan hakları ve temel özgürlükleri güvence altına alan uluslararası bir antlaşmadır. Sözleşme ile güvence altına alınan hakların uygulanmasını denetlemek üzere Avrupa İnsan Hakları Komisyonu (1954) ve Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi (1959) olmak üzere iki ayrı bağımsız organ kurulmuştur. AK'ye üye ülke sayısındaki artışa paralel olarak, AİHS denetim mekanizmasının günün koşullarına uygun duruma getirilmesi amacıyla 01.11.1998 tarihinde yürürlüğe giren Ek-11 numaralı protokol ile yarı zamanlı olarak çalışan Mahkeme ve Komisyonun yerine AK'nin bir organı olarak tek ve tam zamanlı çalışan yeni bir Mahkemeyi Fransa'nın Strazburg şehrinde kurmuştur. AİHM, AK'ye üye 47 ülke sayısına eşit sayıdaki Hakimden oluşmaktadır. Hakimler, AK Parlamenterler Meclisi tarafından üye ülkelerde önerilen üç aday arasından 9 yıllık bir süreyle seçilmektedir. Hakimlerin tekrar seçilme hakları bulunmamaktadır.⁵⁶

AİHM, AİHS ve ek protokolleriyle güvence altına alınan temel hakların çiğnenmesi durumunda bireylerin, birey gruplarının, tüzel kişiliklerin ve diğer

devletlerin, belirli usul ve kurallar dahilinde başvurabileceği bir yargı merciidir. Bu bağlamda AİHM, temel hak ve özgürlüklerin vergisel işlemlerden dolayı ihlali söz konusu olduğunda devreye sokulabilen bir mahkemedir. AİHM'e başvurmadan önce ilgili devletin hukukunda öngörülen iç hukuk yollarının tüketilmesi gerekmektedir. AİHM, yargısal görevi kapsamındaki uyuşmazlıkları zorunlu ve kesin olarak karara bağlamaktır. AİHM, görevlerini yerine getirirken, alanında uzman kişi, kurum ve kuruluşlardan bilirkişi olarak faydalanabilmektedir. AİHM, önüne getirilen uyuşmazlıkları kesin olarak karara bağlayan bir yargı organı niteliğindedir. Davalı devletin AİHM kararlarına uyması zorunludur. AİHM kararı ile sadece sözleşmenin çiğnenip çiğnenmediği saptanmakla kalmaz, gereken durumlarda davalı devlet tazminata da mahkum edilmektedir.⁵⁷

AİHM ile ilgili olarak karıştırılan bir husus mahkemenin AB'nin mahkemesi olduğu yönündedir. Halbuki; AİHM neredeyse tüm Avrupa ülkelerinin üyesi olduğu uluslararası bir teşkilat olan AK'nin bir organıdır. Karışıklık; AB'nin AK'nin bayrağını kullanıyor olmasından ve AK'nin AB ile olan yakın ilişkisinden kaynaklanmaktadır.

Sonuç

Ulusal düzeyde dahi oldukça karışık olan vergisel konuların uluslararası düzeye taşınarak devletler arasında müzakere edilmesi, konuyu iyice içinden çıkılmaz hale sokabilmektedir. Pek çok açıdan farklılıkları bulunan iki egemen devletin bu karmaşa içerisinde bir anlaşma imzalamak için vergi sistemlerini müzakere etmesi oldukça sıkıntılı bir süreci gerektirir. Model vergi anlaşmalarına duyulan gereksinim bu aşamada ortaya çıkmakta, belirtilen sıkıntılar bu sayede asgariye inmektedir. Böylece; model vergi anlaşmaları ÇVÖA imzalamak isteyen taraflara ha-

⁵⁶ <http://www.echr.coe.int/Pages/home.aspx?p=home;>
<http://www3.csgb.gov.tr/csgbPortal/diyih.portal?page=disiliskiler&id=3.3, 22/10/2017.>

⁵⁷ <http://www.echr.coe.int/Pages/home.aspx?p=home;>
<http://www3.csgb.gov.tr/csgbPortal/diyih.portal?page=disiliskiler&id=3.3, 22/10/2017.>

zır bir metin sunmakta, bu sayede uzun, yorucu ve çoğu zaman da içinden çıkılmaz müzakere süreci kısalarak kolaylaşmaktadır.

Model vergi anlaşmaları kapsamında; OECD modelini geliştirmiş ülkeler arasında yapılacak anlaşmalara, BM modeli ise geliştirmiş ve gelişmekte olan ülkeler arasında yapılacak anlaşmalara ilişkin taslaklar sunulmaktadır. OECD modelinde ikametgâh ilkesine dayalı vergilendirme yetkisi egemen iken BM modelinde kaynak ilkesine öncülük tanınmaktadır.

ÇVÖA'nın kapsamlı ve özenle oluşturulan hükümlerine rağmen, anlaşmaların vergi idarelerince uygulanması sırasında, hatalı işlemler/yorumlar veya ilgili hükümlerin dikkate alınmaması gibi haller ortaya çıkabilmektedir. İstenilmeyen bu durumlar ile karşılaşan ve sorunlarını idareler nezdinde çözemeyen mükellefler için KAU, tahkim, ulusal ve uluslararası mahkemeler gibi farklı çözüm mercileri bulunmaktadır.

KAU ve tahkim yöntemleri; artan küreselleşme olgusuyla birlikte uluslararası alanda meydana gelen vergi kayıplarının önlenmesi amacıyla G20 ülkelerinin çağrısı üzerine OECD tarafından hazırlanan Matrah Aşındırma ve Kar Aktarımı/Base Erosion and Profit Shifting (BEPS) eylem planı kapsamında da ele alınmıştır. Bu çerçevede; BEPS'in 14'üncü eylem planı uyarınca, uluslararası vergisel uyumsuzlukların çözümünde KAU'nun daha etkin bir şekilde kullanılması hedeflenmektedir. Bunun yanında, söz konusu uyumsuzluklarda isteyen ülkeler açısından tahkim yolunun da bir seçenek olarak bulunması amaçlanmaktadır. Böylece BEPS ile ÇVÖA'dan doğan anlaşmazlıklarda KAU ve tahkimin daha efektif bir şekilde kullanılarak UÇV'nin önlenmesine çalışıldığı görülmektedir. Bununla birlikte; ülkeler ve çokuluslu şirketler arasındaki vergisel çıkar çatışması devam ettikçe, UÇV'nin farklı şekillerde bir sorun olarak devam edeceği kanaatindeyiz.

Kaynakça

- Akbay, Mehmet (1991/1), Milletlerarası Vergi Anlaşmaları, Vergi Dünyası, Sayı: 113.
- Akıncı, Ziya (2003), Milletlerarası Tahkim, Ankara: Seçkin Yayınları.
- Alyanak, Servet (2014/3), Avrupa Birliği Adalet Divanının Teşkilatlanması, Ankara Barosu Dergisi.
- Balcı, A. Bayazıt (2003, Temmuz), Uluslararası Çifte Vergilendirme Sorunları-I, Vergi Dünyası, Sayı: 263.
- Bayar, İbrahim Nihat (2006), Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları ve Mahsup Sistemi, 1. bsk., Ankara: Maliye ve Hukuk Yayınları.
- Çubukçu, Murat (2006), Uluslararası Çifte Vergilendirme Sorunu, İstanbul: İstanbul Üniversitesi-Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi.
- Ferhatoğlu, Emrah (2008), Uluslararası Vergi Uyuşmazlıklarının Giderilmesi: AB Tahkim Anlaşması, Antalya: Türkiye Maliye Sempozyumu.
- Ferhatoğlu, Emrah (2010), Uluslararası Vergi Uyuşmazlıklarının Tahkim Yoluyla Çözümlemesi, 1. bsk., İstanbul: Beta Yayınları.
- Gelir İdaresi Başkanlığı (2009), Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmalarında Yer Alan Karşılıklı Anlaşma Usulüne İlişkin Rehber, http://www.gib.gov.tr/fileadmin/mevzuat/uluslararası_mevzuat/ciftever_karsilikli94.pdf, 22/10/2017.
- İldir, Ali (1999), Uluslararası Muhasebeye Vergilendirme Sorunları, Bursa: Uludağ Üniversitesi-SBE, Doktora Tezi.
- Kara, Çetin (2000), **Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları** Türkiye Uygulaması, Ankara: Maliye ve Hukuk Yayınları.
- Kara, Çetin (1995, Eylül-Aralık), Uluslararası Çifte Vergilendirme ve Türkiye'nin Akdettiği Anlaşmalar, Maliye Dergisi.
- Karakullukçu, Necmi (1971), Milletlerarası Vergi Anlaşmaları, Ankara: Damga Matbaası
- Öncel, Mualla, Kumrulu, Ahmet ve Çağan, Nami (1998), Vergi Hukuku, 6. bsk., Ankara: Turhan Kitabevi.
- Öz, Ersan ve Çavdar, Fatih (2012, Temmuz), Çifte Vergilendirmenin Önlenmesine Yönelik OECD ve Türkiye Uygulamaları, Vergi Dünyası, Sayı: 371.
- Öz, Semih (2005, Mart), Uluslararası Vergi Rekabeti ve Vergi Cennetleri, Ankara: Maliye ve Hukuk Yayınları.
- Tuncer, Selahattin (1974), Çifte Vergileme ve Milletlerarası Vergi Anlaşmaları, Ankara: Sevinç Matbaası.
- Uluatam, Özhan ve Methibay, Yaşar (2001), Vergi Hukuku, 5. bsk., Ankara: İmaj Yayınevi.
- Yalıtı Soydan, Billur (1995), Uluslararası Vergi Anlaşmaları, İstanbul: Beta Yayınları.
- <<http://www3.csgb.gov.tr/csgbPortal/diyih.portal?page=disiliskiler&id=3.3>>, 22/10/2017.
- <http://curia.europa.eu/jcms/jcms/j_6/en/>, 22/10/2017.
- <<http://www.echr.coe.int/Pages/home.aspx?p=home>>, 22/10/2017.
- <<http://www.icj-cij.org/court/index.php?p1=1>>, 22/10/2017.