

# ULUSLARARASI VERGİ UYUŞMAZLIKLARININ GİDERİLMESİ: AVRUPA BİRLİĞİ TAHKİM ANLAŞMASI\*

*Settlement of International Tax Disputes: European Union Arbitration  
Convention*

**Yrd. Doç. Dr. Emrah FERHATOĞLU\*\***

**1. GİRİŞ**, 2. ULUSLARARASI VERGİ UYUŞMAZLIKLARI, 3. ULUSLARARASI VERGİ UYUŞMAZLIKLARININ GİDERİLMESİ, 3.1. Uluslararası Vergi Uyuşmazlıklarına Giderilmesi Çabalarının Tarihsel Gelişimi, 3.2. Uluslararası Vergi Uyuşmazlıklarının Giderilme Yöntemleri, 3.2.1. *Karşılıklı Anlaşma Usulü*, 3.2.2. *Tahkim*, a. Önerilen Tahkim Modelleri, aa. Lindencrona ve Mattsson'un Tahkim Önerisi, ab. Carl S. Shoup'un Tahkim Önerisi, b. OECD Tarafından Tahkimin Algılanış Biçimi, 4. BAĞLI İŞLETMELERİN KÂRLARININ AYARLANMASINDAN DOĞAN ÇİFTE VERGİLENDİRMEİNİN ORTADAN KALDIRILMASI HAKKINDA AVRUPA TOPLULUĞU ANLAŞMASI, 4.1. Tahkim Anlaşmasının Hukuki Niteliği, 4.2. Tahkim Anlaşmasının Kapsamı, 4.2.1. *Kişi Bakımından*, 4.2.2. *Konu Bakımından*, 4.2.3. *Vergiler bakımından*, 4.2.4. *Taraflar Bakımından*, 4.3. Tahkim Anlaşması Kapsamında Uyuşmazlıkların Giderilme Süreci, 4.3.1. *Sürecin Başlaması*, 4.3.2. *Karşılıklı Anlaşma Usulü Aşamaları*, 4.3.3. *Tahkim Aşamaları*, 5. TÜRKİYE AÇISINDAN ULUSLARARASI VERGİ UYUŞMAZLIKLARININ GİDERİLMESİ, 6. SONUÇ VE DEĞERLENDİRME

---

\* Bu makale, 7-11 Mayıs 2008 tarihinde Antalya'da gerçekleştirilen 23. Türkiye Maliye Sempozyumu'nda sunulan tebliğin gözden geçirilmiş yeni versiyonudur.

\*\* Eskişehir Osmangazi Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Maliye Bölümü Öğretim Üyesi.

## ÖZET

Akit devletlerin çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarının hükümlerini farklı yorumlamaları uluslararası vergi uyumsuzluklarına neden olabilmektedir. Uluslararası vergi uyumsuzlukları genellikle, vergi anlaşmalarında düzenlenen karşılıklı anlaşma usulü ile çözümlenmektedir. Vergi uyumsuzluklarının sayısının zaman içinde artması ve uyumsuzluk konularının giderek karmaşıklaşması karşılıklı anlaşma usulünün sorunun çözümünde yetersiz kalmasına neden olmuştur. Tahkim, bu nedenle bazı uluslararası örgütler ve iş çevreleri tarafından uluslararası vergi uyumsuzluklarının giderilmesinde alternatif yöntem olarak önerilmektedir. Bu çalışmada Avrupa Birliği Tahkim Anlaşması ve karşılıklı anlaşma usulü inceme konusu yapılmış, bu yöntemlerin uyumsuzlukları nasıl giderdikleri incelenmiştir. Çalışmanın son kısmında da bu yöntemlerin Türkiye açısından değerlendirilmesine yer verilmiştir.

**Anahtar Sözcükler:** Uluslararası vergi uyumsuzlukları, tahkim, Avrupa Birliği Tahkim Anlaşması

## ABSTRACT

International tax disputes arise when contracting states interpret double tax treaties differently. These tax issues have been increasing over time. International tax disputes have generally been resolved by the mutual agreement procedure (MAP). However these issues have become more complex and now involve two or more countries. Because of this complexity, the MAP has been insufficient to resolve all international tax disputes. Arbitration has been suggested by a number of international organizations and business communities to be an alternative method of dispute resolution. In this paper, we study both the EU Arbitration Convention and the MAP to understand how these methods can resolve tax disputes. Lastly we evaluate the issue from the Turkish perspective.

**Keywords:** International tax disputes, arbitration, European Union Arbitration Convention

## 1. GİRİŞ

Son otuz yılda uluslararası ticaret ve sermaye akımlarının yoğunlaşması, uluslararası çifte vergilendirme sorununun öneminin artmasına neden olmuştur. Ülkelerin tek taraflı almış olduğu önlemler sorunun giderilmesinde yetersiz kalınca uluslararası düzeyde çözüm arayışları çerçevesinde çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları gündeme gelmiştir. Ancak, çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarının da akit devletler tarafından farklı yorumlanması ve uygulanması veya anlaşmalarda

öngörülmeleyen sorunların ortaya çıkması gibi durumlarda çifte vergilendirme giderilememekte, uluslararası vergi uyuşmazlıkları ortaya çıkabilmektedir. Çok uluslu şirketlerin taraf olduğu transfer fiyatlandırması uyuşmazlıkları bu alanda en sık karşılaşılan uyuşmazlık türüdür. Bunun dışında, faaliyetlerini birden fazla ülkeye yaymış çok uluslu şirketlerin mükellefiyet türünün belirlenmesi, bağlı şirketler arasındaki ödemelerinin hizmet veya telif bedeli olarak değerlendirilmesi konularında da sorunlarla karşılaşmaktadır.

Günümüzde uluslararası vergi uyuşmazlıkları, Avrupa Birliği'nde transfer fiyatlandırmasından kaynaklanan uyuşmazlıkların giderilmesi dışında, genellikle *akit devlet usulü* olarak da nitelendirilen ve OECD Model Anlaşmasında ayrıntılı olarak düzenlenen *karşılıklı anlaşma usulü* yoluyla çözümlenmektedir. Karşılıklı anlaşma usulünün (KAU) bir takım nedenlerle uyuşmazlıkların giderilmesinde yetersiz kalması, bu alanda alternatif bir yöntem olarak görülen ancak vergilendirme yetkisinin kısmen devri bakımından eleştirilen *tahkim* yöntemi üzerindeki çalışmaların yoğunlaşmasına neden olmuştur. Bu çalışmada, OECD tarafından da Model Vergi Anlaşmasına eklenmesi planlanan<sup>1</sup> uluslararası vergi uyuşmazlıklarının giderilmesinde tahkim yöntemi Tahkim Anlaşması (*Bağlı İşletmelerin Kârlarının Ayarlanmasından Doğan Çifte Vergilendirmenin Ortadan Kaldırılması Hakkında Avrupa Topluluğu Anlaşması*)<sup>2</sup> ışığında inceleme konusu yapılacaktır.

## 2. ULUSLARARASI VERGİ UYUŞMAZLIKLARI

İki devlet arasında bir hukuk kuralının uygulanması, yorumlanması ya da hukuk tarafından düzenlenmeyen bir konu veya var olan düzenlemelerin değiştirilmek istenmesi halinde ortaya çıkan duruma *uluslararası uyuşmazlık* denilmektedir.<sup>3</sup> Uluslararası vergi uyuşmazlıkları ise, devletlerin kural olarak ülke sınırları içinde geçerli vergilendirme yetkilerini benimsedikleri ikâmet, kaynak ve vatandaşlık ilkeleriyle ülke sınırları dışına yaymaları durumunda ortaya çıkmaktadır. Bu durumda aynı vergi konularının ve (veya) mükelleflerin birden fazla vergilendirilmesi söz konusu olmakta ve çifte vergilendirmeye birlikte uluslararası vergi uyuşmazlıkları ortaya çıkabilmektedir.<sup>4</sup> Devletler, iki veya çok taraflı vergi anlaşmalarıyla çifte

<sup>1</sup> OECD, "Proposals for Improving Mechanisms for the Resolution of Tax Treaty Disputes" (Public Discussion Draft), Centre for Tax Policy and Administration, February 2006.

<sup>2</sup> Convention on the Elimination of Double Taxation in Connection with the Adjustment of Profits of Associated Enterprises, *Journal of the European Communities*, L 225, 20/08/1990, p.10.

<sup>3</sup> Melda SUR, *Uluslararası Hukukun Esasları*, Beta, Geliştirilmiş İkinci Baskı, İstanbul 2006, s. 276.

<sup>4</sup> Selâhattin TUNCER, *Çifte Vergileme ve Milletlerarası Vergi Anlaşmaları*, Eskişehir İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi Yayın No: 112-66, Eskişehir, 1974, s. 31-32; Nami ÇAĞAN, *Vergilendirme Yetkisi*, Kazancı Hukuk Yayınları, İstanbul, 1982, s. 9-10.

vergilendirmenin önüne geçebilmenin ve uluslararası vergi uyuşmazlıklarını giderebilmenin yollarını aramaktadırlar.<sup>5</sup>

Uluslararası nitelikteki tüm anlaşmalar gibi vergi anlaşmalarının da tarafların gerçek iradelerinin anlaşılması için yorumlanması gerekir.<sup>6</sup> Akit devletlerin vergi anlaşmalarının hükümlerini farklı yorumlamaları ve sonuçta farklı uygulamalara yönelmeleri mükelleflerin çifte vergilendirme sorunuyla karşı karşıya kalması ve uluslararası vergi uyuşmazlıklarının ortaya çıkmasına neden olmaktadır.<sup>7</sup>

Çok uluslu şirketlerin taraf olduğu transfer fiyatlandırması uyuşmazlıkları bu alanda en sık karşılaşılan uyuşmazlık türüdür.<sup>8</sup> Bir işletmenin mal ve hizmetleri ile gayri maddi varlıklarını kendi bölümleri, kolları ya da bağlı işletmeleri arasında transfer ederken kullandığı fiyat olarak tanımlanabilecek transfer fiyatı; çok uluslu şirketler tarafından dünya genelindeki vergi sonrası kârlarını maksimize edebilmek amacıyla kullanılabilir. Bu durum, faaliyetleri birden fazla ülkeye yayılmış çok uluslu şirketlerin işlemlerinin karşılaştırılabilir işlemlere uygunluğunun denetlenmesini gerektirmektedir.<sup>9</sup> Ülkelerin piyasa fiyatı ilkesine farklı bakış açıları çok uluslu şirketlerin elde ettiği kazancın ekonomik çifte vergilendirmeye konu olmasına neden olmaktadır.<sup>10</sup>

Transfer fiyatlandırması dışındaki uluslararası vergi konularında da uyuşmazlıklar ortaya çıkabilmektedir. Faaliyetlerini birden fazla ülkeye yaymış çok uluslu şirketlerin mükellefiyet durumlarının değerlendirilmesi ya

---

<sup>5</sup> TUNCER, **a.g.e.**, s. 27.

<sup>6</sup> Billur YALTI SOYDAN, **Uluslararası Vergi Anlaşmaları**, Beta Basım Yayın Dağıtım, 1. Baskı, Temmuz 1995, İstanbul, s. 86.

<sup>7</sup> William PARK, "Income Tax Treaty Arbitration", **George Mason Law Review**, Vol. 10:4, 2002, s. 806-807.

<sup>8</sup> Ülkelerin yüksek gelir elde etmek adına transfer fiyatlaması manipülasyonlarına karşı aldıkları önlemleri etkinleştirme çalışmaları da çifte vergilendirme sorununa neden olabilmektedir. Robert COLE, "Keeping the Component Authority Process Effective: Moral Obligation and Arbitration", **Tax Management International Journal**, Feb 14, 2003, Vol: 32, No: 2.

<sup>9</sup> Mehmet AKTAŞ, "Uluslararası Transfer Fiyatlaması ve Türk Vergi Sistemindeki Konumu-I", **Yaklaşım**, Sayı 130, Ekim 2003, 39-47.

<sup>10</sup> İlişkili kurumların bağımsız hukuki kişiliklerinin varlığı nedeniyle hukuki çifte vergilendirme sorunu bulunmamakla birlikte ekonomik çifte vergilendirme sorunu geçerli olacaktır. Farklı ülkelerde faaliyette bulunan kurumlardan birinin matrahı gerçeğe aykırı transfer fiyatlandırması nedeniyle düzeltildiğinde diğer kurumun matrahı buna göre yeniden ayarlanmaz ise ekonomik çifte vergilendirme sorunu orta çıkacaktır. Bkz. PARK, **a.g.e.**, s. 807. Uluslararası hukuksal çifte vergilendirme, birden fazla devletin aynı vergi konusu ile ilişkili olarak aynı vergi yükümlüsünü vergilendirilmesini ifade ederken; uluslararası ekonomik çifte vergilendirme ise aynı vergi konusunun farklı vergi yükümlülerinin elinde vergilendirilmesi anlamını taşır. YALTI SOYDAN (1995), **a.g.e.**, s. 10.

da bağlı şirketler arasındaki ödemelerin hizmet veya telif bedeli olarak değerlendirilmesi bunlara örnek gösterilebilir.<sup>11</sup>

Uluslararası vergilemedeki bu sorunlar karşısında uluslararası yetkilerle donatılmış bir kurum bulunmamaktadır. Anlaşmaların yorumlanması ve uygulanmasından kaynaklanan çifte vergilendirme sorunu yerel mahkemelerde görüşülebilmektedir. Ancak, verilen kararlar tarafların tümü için gerek politik gerekse hukuki açıdan yanlı olma gerekçesiyle kabul edilebilir değildir.<sup>12</sup>

### **3. ULUSLARARASI VERGİ UYUŞMAZLIKLARININ GİDERİLMESİ**

Uluslararası vergi uyuşmazlıklarının anlaşmalardaki amaçların gerçekleştirilmesi bakımından yaratabileceği olumsuz etkiler, IX. yüzyıldan itibaren dikkat çekmeye başlamıştır. Birinci ve İkinci Dünya Savaşları arasındaki dönemde imzalanan anlaşmalardaki basit önlemlerle soruna çözüm bulunmaya çalışılmıştır. İkinci Dünya Savaşından sonraki dönemde, Özellikle OECD Modellerinde ayrıntılı düzenlemelere konu olan karşılıklı anlaşma usulü, vergi anlaşmalarından doğan uyuşmazlıkların giderilmesinde etkin rol oynayabilecek bir yöntem olarak kabul edilmiştir.<sup>13</sup> Uyuşmazlıkların giderilmesi yöntemlerine geçmeden önce devletlerin uyuşmazlıklara bakış açıları ve çözüm yolları arayışlarının tarihsel gelişimini gözden geçirmek yararlı olabilir.

#### **3.1. Uluslararası Vergi Uyuşmazlıklarına Giderilmesi Çabalarının Tarihsel Gelişimi**

1920'li yılların başında Milletler Cemiyeti dolaysız vergiler alanında uluslararası işbirliğinin sağlanması konusunda önemli bir kurum haline gelmeye başlamıştır. 1928 yılında da ilk model vergi anlaşmasını oluşturmuştur.<sup>14</sup> Model Anlaşma, dolaysız vergiler alanında çifte vergilendirmenin önüne geçilmesi, idari yardımlaşma konularını kapsayan anlaşma modellerini kabul etmesi ve uluslararası alanda çifte vergilendirmenin önlenmesinde önemli bir gelişme olarak nitelendirilmektedir.

<sup>11</sup> PARK, a.g.e., s. 807.

<sup>12</sup> PARK, a.g.e., s. 808.

<sup>13</sup> YALTI SOYDAN (1995), a.g.e., s. 332.

<sup>14</sup> Model Anlaşma üzerindeki çalışmalar 1922 yılında yedi ülke (Belçika, Çekoslovakya, Fransa, İngiltere, İtalya, Hollanda ve İsviçre) tarafından başlatılmış olmakla birlikte 1925 yılında bu hazırlıklara Almanya, Polonya, Arjantin, Japonya ve Venezuela da katılmıştır. **bkz.** Michael J. MCINTYRE, "Developing Countries and International Cooperation on Income Tax Matters: An Historical Review", [http://www.michielse.com/files/mcintyre\\_intl\\_cooperation.pdf](http://www.michielse.com/files/mcintyre_intl_cooperation.pdf), Erişim: 10.04.08.

İngiltere ve İrlanda arasında 12 Nisan 1926 tarihinde imzalanan bir anlaşma ile yargıçların gelir vergisi ile ilgili kararlarına ilişkin uyulması zorunlu hükümler içermiştir. Buna göre, “*anlaşmaya taraf ülkeler arasında herhangi bir nedenle ortaya çıkabilecek bir ihtilaf, tarafların kararlaştıracakları bir tahkim kurulu tarafından karara bağlanır, bu karar kesindir*”. 20 Haziran 1934 tarihli Çekoslovakya-Romanya çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmasında da taraflar arasında herhangi bir uyuşmazlığın Milletler Cemiyeti içinde oluşturulacak bir komisyon tarafından giderileceğini belirtilmiştir. 1963 OECD Çifte Vergilemeyi Önleme Anlaşma Modelinde de taraflar arasında ortaya çıkabilecek bir uyuşmazlığın giderilmesinde KAU'nun uygulanacağı belirtilmiştir. Aynı yıl içinde Avrupa Komisyonu vergi uyuşmazlıklarının giderilmesinde görev alacak ve vergi idarelerinin daimi temsilcilerinden oluşacak bir komitenin kurulmasını kabul etmiş, ancak aşılamayan politik engeller konuyla ilgili çalışmaların tamamen sona ermesine neden olmuştur.<sup>15</sup>

### 3.2. Uluslararası Vergi Uyuşmazlıklarının Giderilme Yöntemleri

Uluslararası vergi uyuşmazlıklarının giderilmesinde diplomatik çözüm yolu olarak nitelendirilebilecek KAU hakim yöntem olarak kabul edilmişken, özellikle 1990'lı yıllardan itibaren tahkim yöntemi de vergi anlaşmalarında KAU'yu tamamlayıcı bir süreç olarak yerini almaya başlamıştır. Tahkim yönteminin örneği olarak gösterilen Avrupa Birliği Tahkim Anlaşması'nda da söz konusu süreç KAU'nun tamamlayıcısı olarak düzenlenmiştir.

KAU'nun çifte vergilendirme sorununu tam olarak ortadan kaldırmaması, çözümsüz kalan uyuşmazlık sayısının fazlalığı, uyuşmazlıkların giderilmesinin zaman alması gibi sorunlarla birlikte kanuni ve iş merkezi kavramlarının anlaşma hükümleri çerçevesinde değerlendirilmesi, anlaşma hükümlerinin yorumlanması, hizmetler ve maddi olmayan varlıkların değerlendirilmesi gibi konularda farklı bakış açıları yöntemin etkinliğini azaltan faktörler arasındadır.<sup>16</sup> Bu bakımdan OECD, Model Vergi Anlaşmasında KAU'nun tamamlayıcısı olarak tahkim hükümlerine yer verme hazırlığı içindedir. Bazı yazarlar KAU'nun etkinliğinin azalması karşısında uyuşmazlıkların giderilmesinde Peşin Fiyatlandırma Anlaşmalarının (Advance Pricing Agreements) etkinliğini tartışmaktadırlar.<sup>17</sup> Bilindiği gibi Peşin Fiyatlandırma Anlaşmaları (PFA), grup içi işlemde geçerli olacak transfer fiyatının belirlenmesine ilişkin

<sup>15</sup> Jean-Philippe CHETCUTI, “Arbitration in International Tax Dispute Resolution”, <http://www.inter-lawyer.com/lex-e-scripta/articles/tax-arbitration.htm>, Erişim: 15.01.08.

<sup>16</sup> Bruno GOUTHIERE, “The OECD Recommends Arbitration to Improve the Resolution of Tax Treaty Disputes”, **International Tax Journal**, May-June 2007, s. 21.

<sup>17</sup> Sean F. FOLEY, Paul B. BURNS, “The APA Program as a Model for Successful Alternative Dispute Resolution”, **Tax Management International Journal**, Sep 12, 2003, Vol. 32, No. 2, s. 451-460.

ölçütlerin önceden belirlenerek vergi yükümlüsü tarafından vergi idaresine bildirilmesi, her iki tarafın grup içi işlemlerde geçerli olacak bu ölçütler üzerinde anlaşmasını ifade etmektedir. Bu özelliği itibarıyla PFA transfer fiyatlandırmasından kaynaklanan uyuşmazlıkların giderilmesinde geçerli olan bir yöntemden ziyade bu konuda çıkabilecek muhtemel uyuşmazlıkları önleyen bir anlaşma niteliğindedir.<sup>18</sup> PFA, faaliyetlerinin niteliği nedeniyle transfer fiyatlandırması yöntemi seçiminden dolayı riske girmeyen şirketler açısından önemli bir seçenektir.<sup>19</sup>

### 3.2.1. Karşılıklı Anlaşma Usulü

Karşılıklı anlaşma usulü, OECD Model Anlaşması temelinde geliştirilen bir uluslararası vergi uyuşmazlığı çözüm mekanizmasıdır. Günümüzde uluslararası vergi uyuşmazlıklarının giderilmesinde temel yöntem olarak görülen karşılıklı anlaşma usulü (KAU) artan uyuşmazlık sayısı ve çözüme kavuşturulamamış dosyalar dolayısıyla etkinliğini yitirmeye başlamıştır.<sup>20</sup>

İkili vergi anlaşmalarının birçoğu OECD Model Anlaşmasının 25. maddesinde yer verilen KAU hükümlerine benzer hükümler içermektedir. Model anlaşmanın 25. maddesine göre, vergi yükümlüleri, akit devletlerden birinin veya her ikisinin işlemlerinden kendileri için anlaşmanın hükümlerine uygun düşmeyen sonuçlar yarattığına kanaat getirirlerse yerleştiği buldukları ülkenin idaresine başvuracaklardır. İlgili vergi idaresi mükellefin talebiyle ilgili etkin bir çözüm bulamaz ise, KAU süreci akit devletleri sorunun ortadan kaldırılması için karşılıklı görüşmelere çağıracaktır. Görüşmelerde uyuşmazlık konusu olan anlaşma hükmünün akit devletlerde aynı biçimde uygulanması için mutabakat sağlanması amaçlanır. Bu şekliyle KAU, akit devletlerin anlaşma hükümlerini en doğru şekliye uygulanarak var olan uyuşmazlıkların giderilmesine, yeni uyuşmazlıkların da önlenmesine hizmet eden bir koordinasyon süreci olarak nitelendirilebilir.<sup>21</sup> KAU, uyuşmazlıkları gelir ve indirimlerin kişiler arasında tahsisine, gelirin unsurlarına, gelir unsurlarının tanımlanmasına, kavramların

<sup>18</sup> Peşin Fiyatlandırma Anlaşmalarıyla ilgili olarak Billur YALTI SOYDAN, “Çokuluslu İşletmeler ve Vergi İdareleri için Transfer Fiyatlandırma Rehberi”, **Vergi Sorunları**, Sayı: 91, Yıl: 1996, s. 131.

<sup>19</sup> APA, şirketler açısından özellikle; ilişkili şirketler arasında yüklenen fonksiyonların ve risklerin tahsisinde bir dağıtım anahtarının tespit edilemediği durumlarda, sahip olunan maddi olmayan varlıkların değerlerinin ilişkili şirketler açısından farklı değerlendirildiği durumlarda, faaliyet gösterilen sektörde veya işin niteliği gereği karşılaştırılabilirlik analizinin yapılamadığı durumlarda ve iş stratejisi gereği yasal belirlilik arandığı durumda tercih edilmektedir. Alexander VOGELE, Markus BREM, “Do APAs Prevent Disputes?”, **International Tax Review**, December 2002/January 2003, Vol. 14, Iss. 1, s. 35.

<sup>20</sup> Jeffrey OWENS, “Resolving International Tax Disputes: The Role of OECD”, **Observer**, No: 243, May 2004, s. 45.

<sup>21</sup> Mario ZÜGER, **Arbitration Under Tax Treaties**, IBFD Publications, Amsterdam, 2001, s. 11.

tanımlanmasına ve kanuni veya iş merkezinin tespiti konularına göre sınıflandırmıştır.<sup>22</sup>

Özellikle Uluslararası Ticaret Odası (ICC), KAU'nun bazı eksik ve aksayan yönleri nedeniyle uluslararası vergi uyuşmazlıklarının giderilmesinde *tahkim yöntemini* önermektedir.<sup>23</sup> ICC'ye göre KAU'nun eksik ve aksayan yönleri şunlardır:<sup>24</sup>

- Çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları, çifte vergilendirmenin önlenmesine yönelik girişimleri desteklerken böyle bir gayrete yönelik uygulanması zorunlu hükümlere yer vermemektedirler. Akit devletler arasındaki görüşmeler bir anlaşmayla sona ermeyebilir, uyuşmazlık giderilemeyebilir. Başka bir ifadeyle, akit devletlerin çifte vergilendirme nedeniyle ortaya çıkmış bir vergi uyuşmazlığının giderilmesine yönelik prosedürü tamamlayıp, sorunu ortadan kaldırma gibi herhangi bir zorunluluğu yoktur. Böylece, KAU sürecine başlanmış olması çifte vergilendirme sorununun giderilmesi konusunda herhangi bir garanti vermemekte, çifte vergilendirme sorunu KAU sürecinden sonra da varlığını sürdürebilmektedir.

- KAU sürecinde akit devletler arasındaki pazarlıklar da vergi yükümlülükleri için ayrı bir sorundur. Akit devletlerin karşı karşıya kaldıkları çok sayıdaki uyuşmazlık, kimi zaman mükelleflerin karşılıklı görüşmelerde kurban edilmesine neden olabilmektedir. Örneğin, Japon resmi makamları KAU prosedüründe gelir tahsisıyla ilgili olarak bir uyuşmazlıkta ABD yararına hareket ederken, ABD resmi makamları da bir sonraki davada gelir tahsisi konusunda Japon resmi makamları yararına hareket edebilmektedir. Doğal olarak bu durum, vergi mükelleflerinin yanlış kararlarla karşı karşıya kalmasına neden olmaktadır.<sup>25</sup>

- Karşılıklı görüşmeler için herhangi bir zaman sınırı bulunmamakla birlikte görüşmeler ortalama iki ila üç yıl arasında sona erdirilmektedir. Bununla birlikte ancak 12 yılda karara bağlanabilmiş veya akit devletlerin anlaşma zorunluluğunun bulunmaması nedeniyle bir henüz

<sup>22</sup> PARK, **a.g.e.**, s. 809.

<sup>23</sup> ICC, ticari tahkim konusundaki tecrübesine dayanarak vergi uyuşmazlıkları alanında tahkim uygulamasının iş dünyası ve devletler açısından cazip ve etkili olacağını ifade etmektedir. Tahkim, uyuşmazlıkların düşük maliyetlerle adaletli bir şekilde giderilmesinin yanı sıra, çifte vergilendirmenin önüne geçilmesiyle önceden kestirilemeyen faydalarla küresel ekonomik refaha katkı da sağlayacaktır. "International Arbitration best Way to Settle Double Taxation Disputes", [http://www.iccwbo.org/home/news\\_archives/2000/tax\\_disputes.asp](http://www.iccwbo.org/home/news_archives/2000/tax_disputes.asp), Erişim: 15.01.08.

<sup>24</sup> "Arbitration in International Tax Matters" (ICC Commission on Taxation, May 3, 2000), [http://www.iccwbo.org/home/statements\\_rules/statements/2000/arbitration\\_tax.asp](http://www.iccwbo.org/home/statements_rules/statements/2000/arbitration_tax.asp), Erişim: 15.01.08.

<sup>25</sup> PARK, **a.g.e.**, s. 809.



sonlandırılmamış görüşmeler de bulunmaktadır.<sup>26</sup> Bu şekilde KAU'nun, herhangi bir şekilde zaman sınırı öngörmemesi iş çevreleri bakımından önem arz etmektedir. Bazı ülkeler arasındaki karşılıklı görüşmelerin de daha az zaman aldığı belirtilmektedir. Örneğin, İngiltere ve ABD'nin resmi makamları arasındaki görüşmeler diğer devletlerin ilgili resmi makamları arasındaki görüşmelerden daha olumlu bir havada geçmektedir.<sup>27</sup>

- OECD Model Anlaşması'nın madde 25(4) hükmünde, “*akit devletler önceki paragraflardaki hususlarda anlaşmaya varabilmek için temsilcilerinden oluşan karma bir komisyon yoluyla doğrudan görüşebilirler*” ifadesi yer almaktadır. Hükme göre, karşılıklı görüşmelerde sadece akit devletlerin yetkilileri bulunabilmektedir. Bu bakımdan, KAU sürecinde mükelleflerin karşılıklı görüşmelerle ilgili belgeleri incelemeleri ya da görüşmelerde ifade vermeleri mümkün değildir. Mükelleflerin görüşmelerde yer alarak yazılı ve sözlü ifade vermeleri, kendilerini temsil etmeleri fikrine OECD Mali İşler Komitesi'ndeki temsilciler de sıcak bakmakla birlikte pratikte böyle bir durum çok ender görülmektedir. Uyuşmazlıklar genellikle akit devletlerin üst düzey temsilcileri arasındaki görüşmelerde karara bağlanmaktadır.<sup>28</sup>

- KAU ile akit devletlerin iç hukuk düzenlemeleri çelişebilmekte, süreç sonunda varılan karar her zaman uygulanamamaktadır. Örneğin başvuru süresi, savunma hakkı ya da konuyla ilgili yerel mahkemelerde bir karar verilmişse KAU'nun sonundaki karar uygulanabilir olmayacaktır.<sup>29</sup>

- KAU sürecinin sonunda varılacak olan karar, henüz sonlandırılmamış diğer görüşmelerden etkilenebilir. Böylece çifte vergilendirme sorununu ortadan kaldıran, mükelleflerin lehine bir karar ortaya çıkmayabilir. Ayrıca KAU sonunda varılacak karar akit devletlerin iç hukuk düzenlemelerine uygun olamayabileceği gibi anlaşmanın genel hükümleriyle de uyuşmayabilir.

KAU'nun yukarıda sayılan eksiklikleri ve özellikle 1990'lı yıllarda artan uyuşmazlık sayısı karşısında, devletleri süreci daha etkin bir hale getirecek, mükelleflerin çifte vergilendirme sorununu giderecek önlemler geliştirmeye yöneltmiştir. Örneğin ABD, artan uyuşmazlık sayısına karşılık daha fazla personel istihdam etmeye başlamış, belli başlı akit devletlerle daha sık toplantılar düzenlemeye yönelmiş, birebir görüşmelerin sayısını arttırarak toplantılarda analiz yapabilen uzmanlardan daha fazla yararlanmaya çalışmıştır.<sup>30</sup>

<sup>26</sup> ZÜGER, a.g.e., s. 13.

<sup>27</sup> PARK, a.g.e., s. 809.

<sup>28</sup> ZÜGER, a.g.e., s. 14.

<sup>29</sup> YALTI SOYDAN (1995), a.g.e., s. 355.

<sup>30</sup> Benzer bir önlem alan Kanada Maliye Bakanlığı yetkilileri, 1997 yılında, KAU süreci devam eden açık dosya sayısını yüzde elli azaltıklarını ifade etmiştir. Meksika ise konuyla

KAU'nun etkinliğini arttırmaya yönelik bu önlemlerin yanında ICC, KAU sürecinin iyileştirilmesinden ziyade uyuşmazlıkların giderilmesinde alternatif olarak nitelendirilen Tahkim üzerine çalışmalar yapmış, 1984 yılındaki raporunda da KAU'nun zayıf yönlerini ortaya koyarak tahkim uygulamasını gündeme getirmiştir.

### 3.2.2. Tahkim

Tahkim, kapsam dahilindeki konularla ilgili olarak taraflar arasında doğmuş veya doğabilecek uyuşmazlıkların yargı yoluyla çözümlenmesi yerine hakem adı verilen kişiler aracılığı ile çözümlenmesi konusunda tarafların anlaşmaları şeklinde tanımlanmaktadır.<sup>31</sup> Uluslararası hukukta uyuşmazlıkların giderilmesinde yargı ve tahkim yolu eşit düzeydedir. Ancak, ortaya çıktığı dönem itibarıyla tahkim usulü daha eski olması ve taraflara süreçte esneklik tanınması gibi nedenlerle geçmişte devletlerarası uyuşmazlıkların giderilmesinde önemli bir yeri bulunmaktaydı.<sup>32</sup>

Devletlerarası uyuşmazlıklarının giderilmesinde tahkim, tahkim komisyonunun kurulması ve sürecin işleyişi bakımından bir kuruma bağlı olup olmamasına göre *kurumsal tahkim* veya *arızî tahkim (geçici, ad hoc<sup>33</sup> tahkim)* şeklinde görülebilmektedir.<sup>34</sup> Bir uluslararası kurum nezdinde kurulan tahkim komisyonu yine bu kurum tarafından esasları belirtilmiş tahkim sürecinin işletildiği tahkim biçimine kurumsal tahkim denilmektedir. Tarafların tahkim komisyonunun oluşumundaki etkileri sınırlandırılmıştır. Arızî tahkimde ise taraflar bir uluslararası kuruma tabi olmaksızın bir tahkim komisyonu kurarlar, tahkim usullerini kendileri belirleyebilecekleri gibi kurulan komisyona da bu görevi bırakabilirler.<sup>35</sup>

Tahkim, devletlerarası ticari ilişkilerde ortaya çıkan uyuşmazlıkların giderilmesinde yaygın olarak kullanılırken,<sup>36</sup> KAU'nun eksiklikleri dolayısıyla devletlerarası vergi uyuşmazlıklarının giderilmesinde de

---

ilgili ilginç bir açıklama yaparak Peşin Fiyatlandırma Anlaşmalarından elde ettikleri kamu kaynağını KAU süreçlerinde görev alacak ilave personelin finansmanında kullandıklarını ifade etmiştir. Marc M. LEVEY, Steven C. WRAPPE, Kerwin CHUNG, "The Future of Transfer Pricing Disputes: All Roads Lead to Component Authority", **Tax Management International Journal**, Aug 7, Vol. 27, No. 8, s. 386.

<sup>31</sup> Ziya AKINCI, **Milletlerarası Tahkim**, Seçkin, Ankara, 2003, s. 23.

<sup>32</sup> SUR, **a.g.e.**, s. 286.

<sup>33</sup> Sözlük anlamıyla *ad hoc*, belirli bir sonuca veya amaca yönelik olan, bu sonuç veya amaç dışında herhangi bir uygulamayla ilgili olmayan anlamına gelmektedir. **Webster's Third New Dictionary of the English Language Unabridged**, Könemann, Merriam-Webster, 1993, s. 26.

<sup>34</sup> AKINCI, **a.g.e.**, s. 24.

<sup>35</sup> AKINCI, **a.g.e.**, s. 24.

<sup>36</sup> Örneğin 1768 yılında kurulan New York Ticaret Odası'nın bir görevi de ticari tahkimdir. AKINCI, **a.g.e.**, s. 24.

uygulanabilirliği tartışılmakta, bazı ikili vergi anlaşmalarında<sup>37</sup> 1990'lı yıllarla birlikte yerini almakta ya da çok taraflı vergi anlaşmalarına konu olmaktadır. İkili vergi anlaşmalarında tahkim süreci arızî tahkim niteliğindeki çok taraflı anlaşma niteliğindeki *Bağlı İşletmelerin Kârlarının Ayarlanmasından Doğan Çifte Vergilendirmenin Ortadan Kaldırılması Hakkında Avrupa Topuluğu Anlaşması*'nda kurumsal tahkim nitelikleri bulunmaktadır.

Tahkim, bir uyuşmazlığın akit devletler tarafından anlaşmalarda belirtilen KAU çerçevesinde belirli bir sürede çözümlenememesi durumunda başvurulacak bir yol olarak nitelendirilmektedir. Bu yaklaşımda tahkim

<sup>37</sup> 29 Ağustos 1989 tarihli Almanya-ABD Anlaşması md. 25(5), Almanya-Fransa Anlaşması md. 25(a), 29 Mayıs 1991 tarihli Hollanda-Venezuela Anlaşması md. 29(5), 14 Haziran 1992 tarihli Almanya İsveç Anlaşması md. 36(3), 18 Eylül 1992 tarihli Meksika-ABD Anlaşması md. 26(5), 18 Aralık 1992 tarihli Hollanda-ABD Anlaşması md. 29(5), 30(3); Kanada-Hollanda Anlaşması md. 25(5); 24 Ekim 1993 tarihli Kazakistan-ABD Anlaşması md. 25(5); Azerbaycan-İngiltere Anlaşması md. 26; 14 Mart 1994 tarihli Letonya-Hollanda Anlaşması md. 27(5), 2 Haziran 1994 tarihli Meksika-İngiltere Anlaşması md. 26(5); 31 Ağustos 1994 tarihli Fransa-ABD Anlaşması md. 26(6), 22 Eylül 1994 tarihli İtalya-Kazakistan Protokolü md. 8; 9 Kasım 1994 tarihli Meksika-Singapur Anlaşması md. 25(5); Kanada-ABD Anlaşması md. 24(6); 23 Ağustos 1995 tarihli Kazakistan-Pakistan Anlaşması md.25(4); 24 Ekim 1995 tarihli Hollanda-Ukrayna Anlaşması md.27(5); 20 Kasım 1995 tarihli İrlanda-İsrail Anlaşması md.25(5); 27 Kasım 1995 tarihli Kanada-Güney Afrika Anlaşması md.24(6); Kanada-Fransa Anlaşması md. 25(5); 28 Aralık 1995 tarihli Finlandiya-Hollanda Protokolü; 24 Nisan 1996 tarihli Kazakistan-Hollanda Anlaşması md. 27(5), 28(2); 25 Eylül 1996 tarihli Kanada-Kazakistan Anlaşması md. 25(5); 2 Ekim 1996 tarihli İsviçre-ABD Anlaşması md. 25(6), 26(4); 16 Aralık 1996 tarihli Hollanda-Rusya Anlaşması md. 26(5); 6 Şubat 1997 tarihli Meksika-Venezuela Anlaşması md. 24(5), 24(6); 14 Mart 1997 tarihli Estonya-Hollanda Anlaşması md. 27(5), md. 28(2); 9 Haziran 1997 tarihli Kanada-İzlanda Anlaşması md. 25(5), 28 Temmuz 1997 tarihli İrlanda-ABD Anlaşması md. 26(5); 25 Eylül 1997 tarihli İzlanda-Hollanda Anlaşması md.27(5), 28(3); 21 Ocak 1998 tarihli Kanada-Şili Anlaşması md. 25(5), 17 Nisan 1998 tarihli Şili-Meksika Anlaşması md. 25(5); 11 Eylül 1998 tarihli Makedonya-Hollanda Anlaşması md. 27(5); 22 Ekim 1998 tarihli İrlanda-Meksika Anlaşması md.24(5), 24(6); 21 Nisan 1999 tarihli Mısır-Hollanda Anlaşması md. 26(6), 26(2), 16 Haziran 1999 tarihli Litvanya-Hollanda Anlaşması md. 27(5), 28(2); 20 Temmuz 1999 tarihli İsrail Meksika Anlaşması md. 26(5), 26(6); 25 Ağustos 1999 tarihli İtalya-ABD Anlaşması md. 25(5); 26 Ağustos 1999 tarihli Şili-Ekvator Anlaşması md. 25(5); 21 Ekim 1999 tarihli Kazakistan-İsviçre Anlaşması 25(5); 10 Mart 2000 tarihli Şili-Polonya Anlaşması md. 25(5); 23 Mayıs 2000 tarihli Hırvatistan-Hollanda Anlaşması md. 26(5), 27(2); 3 Temmuz 2000 tarihli Moldova-Hollanda Anlaşması md. 26(5), 27(1), 4 Temmuz 2000 Azerbaycan-Avusturya Anlaşması md. 25(5); 20 Ağustos tarihli Avusturya-Almanya Anlaşması md. 25(5); 22 Kasım 2000 tarihli İtalya-Lübnan Anlaşması md. 25(5); 7 Şubat 2001 tarihli Lüksemburg-Meksika Anlaşması md. 9(4); 29 Nisan 2001 tarihli Kanada-Almanya Anlaşması md. 25(6); 29 Mayıs 2001 tarihli Kuveyt-Hollanda Anlaşması md. 26(5), 27(3); 28 Haziran 2001 tarihli Kanada-Ekvator Anlaşması md. 24(5); 20 Temmuz 2001 tarihli Kanada-Peru Anlaşması md. 25(6); 18 Ekim 2001 tarihli Hollanda-Özbekistan Anlaşması md. 27(5), 28(2); 31 Ekim 2001 tarihli Ermenistan-Hollanda Anlaşması md. 27(5). Ayrıntılı bilgi için bkz. ZÜGER, a.g.e., s. 239-276.

sonucunda verilecek hüküm, akit devlet tarafından zorunlu olarak uygulanırken, vergi yükümlülere de kararı kabul etmek zorundadırlar. Bu bakımdan tahkim, vergi anlaşmalarında öngörülen KAU'nun yerini almamakta, KAU'nun bir tamamlayıcısı olarak bu prosedürün uyuşmazlığı gidermede yetersiz kaldığı durumlarda uygulanmalıdır.<sup>38</sup>

Günümüzde anlaşmalarda yer alan tahkim hükümleri ise KAU'nun sonucuna göre *ihtiyari* ya da *zorunlu tahkimi* gerektirebilmektedir. Birçok anlaşmanın KAU ile ilgili hükümleri, mutabakat sağlanması ve çifte vergilendirmenin önüne geçilmesi bakımından çaba sarf edilmesi gerekliliğini ifade eder. Ancak bu konuda, önceden de ifade edildiği gibi, bir zorunluluk da bulunmamaktadır. Sürecin mutabakatla sonuçlandırılmaması durumunda da 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 bir görüş birliği bulunmamasına rağmen birçok anlaşmada benzer ihtiyari tahkim hükümlerine yer verilmiştir.

İfade edildiği gibi 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<sup>39</sup> *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, Moldova ve Özbekistan'la 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 kurulmasına başvurma hakkı bulunmaktadır.<sup>40</sup> Ancak Tahkim Anlaşmasında, tahkim komisyonunun verdiği karar da ihtiyari tahkim hükümlerinde olduğu gibi bağlayıcı bulunmamaktadır.<sup>41</sup>

Çalışmanın konusunu oluşturan Tahkim Anlaşmasının incelenmesine geçmeden önce, 1990'lı yıllara kadar önerilen tahkim modellerine ve OECD tarafından konunun algılanış biçimine değinmekte yarar bulunmaktadır.

<sup>38</sup> David R. TILLINGHAST, "Arbitration of Disputes Arising under Income Tax Treaties: Has the Time Come?", **Tax Management International Journal**, July 11, 2003, Vol.32, No. 7, s. 370.

<sup>39</sup> Örneğin Almanya'nın, AB üyesi olmayan ülkelerle yaptığı kimi anlaşmalarda, Avusturya'nın da Birlik üyesi olduktan sonra üçüncü ülkelerle yaptığı anlaşmalarda Tahkim Anlaşması'na paralel hükümler bulunmaktadır. Bkz. ZÜGER, **a.g.e.**, s. 67.

<sup>40</sup> Michael LANG, Mario ZÜGER, **Settlement of Disputes in Tax Treaty Law**, Eucotax Series on International Taxation, Kluwer Law International, 2002, s. 34.

<sup>41</sup> ZÜGER, **a.g.e.**, s. 17-107.

### *a. Önerilen Tahkim Modelleri*

#### *aa. Lindencrona ve Mattsson'un Tahkim Önerisi*

Gustaf Lindencrona ve Nils Mattson, 1979 yılında uluslararası vergi uyuşmazlıklarının giderilmesinde çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarının başarısızlığını gidermek amacıyla tahkim önerisini gündeme getirmişlerdir.<sup>42</sup> Öneride, ülkelerin vergilendirme yetkilerinin vergi anlaşmaları yoluyla hâlihazırda sınırlandırıldığı, tahkimin söz konusu yetkinin daha da sınırlandırılması anlamına gelmediği, sadece anlaşma hükümlerinin yerine getirilmesi ve uyuşmazlıkların etkin olarak çözümlenmesine yönelik olduğu ifade edilmiştir. 1981 yılında Berlin'deki yıllık IFA (international fiscal association) kongresinde de Lindencrona ve Mattson, tahkim önerilerini yenilemişlerdir.<sup>43</sup> Önerilerinde transfer fiyatlandırması uyuşmazlıklarının ötesinde, bütün uluslararası vergi uyuşmazlıklarında uygulanabilecek geniş anlamda tahkim önerisi yer almıştır.<sup>44</sup> Öneride, vergi anlaşmalarına dahil edilmesi tartışılan tahkimle ilgili hükümler şu şekilde belirtilmiştir:

*“Bir kimse, akit devletlerin anlaşma hükümlerini farklı yorumladığı, anlaşmanın hükümlerine göre muamele görmediği kanısına varırsa ve uyuşmazlık giderilemezse, uyuşmazlık tahkim yoluyla giderilebilir.*

*Tahkim süreci, Stockholm'deki Uluslararası Vergi Uyuşmazlıkları Tahkim Enstitüsüne yapılacak başvuruyla başlar ve enstitünün belirleyeceği kurallar ile yürütülür. Tahkim sürecinin sonunda varılan karar akit devletleri bağlar.”*

Öneriye göre tahkim, anlaşmada yer alan çözüm önerileri tüketildikten sonra başvurulacak bir yoldur. Bu bakımdan, uyuşmazlıkların giderilmesinde iç hukuk yollarının tüketilmesi tahkim sürecinin başlaması için ön koşul durumundadır. Ayrıca süreç sonunda Enstitünün verdiği karar akit devletler açısından uygulanabilir olmalı, iç hukuk sistemlerinde engelleyici hükümler bulunmamalıdır. Tüm bu koşullar birlikte gerçekleşmezse tahkim talebi reddedilir.<sup>45</sup>

Lindencrona ve Mattson'a göre, *Uluslararası Vergi Uyuşmazlıkları Tahkim Enstitüsü*, tahkim komisyonunun görevlendirilmesinin ardından ortaya çıkabilecek idari ve teknik sorunların çözümlenmesi için gerekli

<sup>42</sup> Tahkim önerisi, Dünya Hukukçular Birliği'nin Dokuzuncu Konferansı'nda (World Association of Lawyers of World Peace Through Law, Ninth Conference) gündeme gelmiştir. (Hans M. CARSTEN, Arbitration in Taxation –Book Review-, **The American Journal of International Law**, Vol. 76, No. 2, s. 440).

<sup>43</sup> Jean-Philippe CHETCUTI, “Arbitration in International Tax Dispute Resolution”, <http://www.chetcuticauchi.com/jpc/research/tax-arbitration.htm>, Erişim: 15.01.08.

<sup>44</sup> YALTI SOYDAN (1995), **a.g.e.**, s. 358.

<sup>45</sup> YALTI SOYDAN (1995), **a.g.e.**, s. 361.

olacaktır. Birleşmiş Milletler tarafından kurulması önerilen ve bu nedenle uluslararası nitelikli olması istenen Enstitü, anlaşma hükümlerinin farklı olaylarda aynı şekilde yorumlanıp uygulanmasından sorumlu olacaktır. Enstitü ayrıca, devletlerin her bir uyuşmazlık için keyfi kurallar inşa etmesinin önüne geçebilmek için farklı ülkelerden tahkim sürecini yönetebilecek nitelikte hakem heyeti listeleri hazırlayacaktır. Enstitü tarafından ortaya konulan kurallar, tahkim komisyonunun görevlendirilmesi, komisyon üyelerinin dağılımı ve tahkim sürecinin başlatılmasıyla ilgili usulleri belirler. Böylece, süreç keyfilikten uzak bir şekilde hukuka uygun olarak işletilir.<sup>46</sup>

Tahkim önerisinde vergi yükümlülerinin uyuşmazlık konusunun görüşülmesinde hazır bulunma hakkı da öngörülmüştür. Yükümlüler, sürecin işletmesine etki edebilecek çeşitli belgeleri komisyona sunabileceklerdir. Ancak, süreci başlatamayacaklardır. Öneride, sürecin maliyeti de dikkate alınmış; yapılan harcamaların akit devletler arasında eşit şekilde bölüştürülmesi öngörülmüştür. Ayrıca, tahkim sonucunun yayınlanacağı belirtilmiştir.<sup>47</sup>

#### ***ab. Carl S. Shoup'un Tahkim Önerisi***

Bir başka tahkim modeli de 1983 yılında Carl S. Shoup tarafından önerilmiştir.<sup>48</sup> Modelde uyuşmazlıkların giderilmesinde tahkim süreci ihtiyari olmakla birlikte sürecin sonucu taraflar için bağlayıcıdır. Lindencrona ve Mattson'un ifade ettiği modelden farklı olarak mükelleflere tahkim sürecini başlatabilme imkânı tanınmışken, sadece transfer fiyatlandırmasından kaynaklanan uyuşmazlıkların giderilmesine yönelik dar anlamda tahkim gündeme getirilmiştir. Önerilen modelde, tahkime başvuran mükellef üç ila beş yıl arasında sürececek bir sürecin sonucunu beklemekle kendisini bağlamış olacak, yerel mahkemelerdeki konuyla ilgili kararı da göz önüne alarak kendisine en uygun tercihi yapabilecektir.<sup>49</sup>

#### ***b. OECD Tarafından Tahkimin Algılanış Biçimi***

Uluslararası Ticaret Örgütü ve bazı OECD yetkilileri tarafından zaman zaman gündeme getirilmiş olan tahkim usulü, 1984 yılındaki OECD Raporunda da gündeme gelmiştir. Bu dönemde özellikle, ülke temsilcilerinin uyuşmazlıkların giderilmesinde KAU'nun yerini alacak tahkim yönteminin gündeme getirilmesi konusunda bile isteksiz oldukları ifade edilmektedir. Bu

<sup>46</sup> Jean-Philippe CHETCUTI, "Arbitration in International Tax Dispute Resolution", <http://www.chetcuticauchi.com/jpc/research/tax-arbitration.htm>, Erişim: 15.01.08.

<sup>47</sup> YALTI SOYDAN (1995), **a.g.e.**; s. 361; Jean-Philippe CHETCUTI, "Arbitration in International Tax Dispute Resolution", <http://www.chetcuticauchi.com/jpc/research/tax-arbitration.htm>, Erişim: 15.01.08.

<sup>48</sup> Bkz. YALTI SOYDAN (1995) **a.g.e.**, s. 358, dipnot 104.

<sup>49</sup> Jean-Philippe CHETCUTI, "Arbitration in International Tax Dispute Resolution", <http://www.chetcuticauchi.com/jpc/research/tax-arbitration.htm>, Erişim: 15.01.08.

yaklaşımına göre, KAU'nun yerini alacak tahkim, mali egemenliğin yitirilmesinden başka bir şey değildir. Ancak, 1984 yılından günümüze kadar OECD'nin konuyla ilgili yaklaşımı değişmiş, tahkim yöntemi uluslararası vergi uyuşmazlıklarının giderilmesinde KAU'nun etkinliğini arttıran bir uygulama olarak değerlendirilmeye başlamıştır.<sup>50</sup> Bu kapsamda OECD Model Vergi Anlaşma'sının KAU ile ilgili hükümlerinin yer aldığı 25. maddesine tahkimle ilgili aşağıdaki 5. bendi eklemek için bir tasarı hazırlamıştır.<sup>51</sup>

“5.

*a) 1. fıkra kapsamında, bir kimsenin akit devletlerden biri veya her ikisi tarafından gerçekleştirilen vergilendirme işleminin Anlaşmada düzenlenen hükümlere uygun olmadığını mukimi bulunduğu akit devletin yetkili makamına bildirdiği ve*

*b) diğer akit devletin yetkili makamının yapılan bu itirazdan haberdar edilmesinden itibaren 2 yıl içinde, akit devletlerin ikinci fıkrada belirtilen esaslara uygun olarak bir anlaşmaya varamadıkları durumda, vergilendirme işleminin muhatabı olan kimsenin talep etmesi halinde, üzerinde anlaşmaya varılamayan konu tahkime sevk edilir. Bu anlaşmazlık konusu hakkında, devletlerden birinde yerel mahkemece veya komisyonca daha önceden bir karar alınmışsa, anlaşmazlık konusu tahkime sevk edilemez. Tahkim sonucu varılan karar, her iki devlet bakımından vergilendirme işleminden etkilenen kimse tarafından reddedilmedikçe bağlayıcıdır ve yerel sürelerle bağlı kalımsız uygulanır. Akit devletlerin yetkili makamları, bu paragraf hükümlerinin uygulanma biçimini karşılıklı anlaşmayla belirler.”*

[Bu bentle birlikte aynı sayfada gösterilecek dipnot aşağıdaki gibi olacaktır:]

*“Bu bentte yer alan uyuşmazlık giderilme yöntemi bazı devletlerde ulusal hukuk, politik ve idari nedenlerle uygulanamayabilir. Ayrıca bazı devletler, bu bendi içeren anlaşmaları belirli devletlerle yapmak isteyebilirler. Bu nedenlerle, bu paragraf sadece her bir devletin Anlaşmanın Yorumundaki 47. paragrafa yer alan unsurlar üzerinde mutabık oldukları Anlaşmalarda yer almalıdır. Yorumun 54. paragrafında ifade edildiği gibi, devletler, anlaşmazlık konusu hakkında devletlerden birinde yerel mahkemece veya komisyonca daha önceden bir karar alınmışsa, anlaşmazlık*

<sup>50</sup> “Why the OECD Supports Arbitration”, **International Tax Review**, February 2007, s. 1.

<sup>51</sup> OECD, “Proposals for Improving Mechanisms for the Resolution of Tax Treaty Disputes” (Public Discussion Draft), Centre for Tax Policy and Administration, February 2006; öneriyle ilgili olarak, OECD'nin Şubat 2007 tarihinde yayınladığı rapor dikkate alınmıştır. OECD, “Improving Resolution of Tax Treaty Disputes” (Report Adopted by the Committee on Fiscal Affairs on 30 January 2007), Centre for Tax Policy and Administration, February 2007.

*konusu tahkime sevk edilemez şeklindeki hükmü anlaşmaları halinde fıkradan çıkarabilirler.”*

OECD ülkelerinde tahkimle ilgili çalışmaların yoğunlaşmasına kadar geçen zamanda tahkime karşı duruşlar, vergilendirme yetkisinin kaybedilmemesi ve tahkime gerçekten gerek olmadığı düşüncelerine dayanmaktaydı. Vergilendirme yetkisiyle ilgili düşünce, bu yetkinin ulusal egemenliğin temel değeri olmasından hareketle ne uluslararası ne de özel kurumlara devredilemeyeceğini öne sürer. Bununla birlikte, ticari tahkimle ilgili benzer yaklaşımlar da geçmişte ifade edilmiştir.<sup>52</sup> Tahkime gerek olmadığı düşüncesi ise vergi anlaşmalarına eklenecek tahkim hükümlerinin söz konusu anlaşmaları karmaşık hale getireceği endişesine dayanmaktadır. Buna göre, çözümlenmemiş uyuşmazlıklar anlaşmaların daha karmaşık hale getirilmesi için yeterli bir neden değildir.<sup>53</sup>

#### **4. BAĞLI İŞLETMELERİN KÂRLARININ AYARLANMASINDAN DOĞAN ÇİFTE VERGİLENDİRMEİN ORTADAN KALDIRILMASI HAKKINDA AVRUPA TOPLULUĞU ANLAŞMASI**

*Bağlı İşletmelerin Kârlarının Ayarlanmasından Doğan Çifte Vergilendirmenin Ortadan Kaldırılması Hakkında Avrupa Topluluğu Anlaşması* (Tahkim Anlaşması), Avrupa Komisyonu'nun 1976 yılındaki direktif önerisine<sup>54</sup> dayanmaktadır. Komisyon'un önerisi İç Pazar koşullarının tamamlanmasına ilişkin Beyaz Rapor'a (1985) dayanmakla birlikte, farklı üye ülkelerde bulunun bağlı şirketler arası kâr transferlerindeki çifte vergilendirme sorununun ortadan kaldırılmasını amaçlamıştır. Avrupa Konseyi'ndeki uzun görüşmeler sonucunda Komisyon'un direktif önerisi uluslararası bir anlaşmaya dönüşmüş ve 23 Temmuz 1990 tarihinde Brüksel'de 12 üye devlet tarafından imzalanıp 1 Ocak 1995'de yürürlüğe girmiştir.<sup>55</sup> 1995 genişlemesinde Birliğe katılan Avusturya, Finlandiya ve İsveç; 2004 genişlemesinde de üye olan 10 yeni ülkeyle de söz konusu anlaşma yapılmıştır.<sup>56</sup> Tahkim Anlaşması'nın 20.

<sup>52</sup> TILLINGHAST, a.g.e., s. 371.

<sup>53</sup> TILLINGHAST, a.g.e., s. 371.

<sup>54</sup> Proposal for a Council Directive on the Elimination of the Double Taxation in Connection with The Adjustment of Transfers of Profits Between Associated Enterprises (Arbitration Procedure), **Journal of the European Communities**, C 301, 21/12/1976, p. 4.

<sup>55</sup> Convention 90/486/EEC on the Elimination of Double Taxation in Connection with the Adjustment of Profits of Associated Enterprises, **Journal of the European Communities**, L 225, 20/08/1990, p. 10.

<sup>56</sup> 1994 genişlemesi için anlaşma için bkz. Convention Concerning the Accession of the Republic of Finland and Kingdom of Sweden to Convention on Elimination of Double Taxation in Connection with the Adjustment of Profits of Associated Enterprises, **Official Journal of the European Communities**, C 26, 13/01/1996). 2004 genişlemesi için yapılan anlaşma için bkz. Convention on the Accession of the Czech Republic, the Republic of Estonia, the Republic of Cyprus, the Republic of Latvia, the Republic of Lithuania, the



maddesine göre anlaşmanın geçerlilik süresi 5 yıldır. Akit devletler bu sürenin sona ermesine 6 ay kala geçerlilik süresinin uzatılmasına karar vereceklerdir.<sup>57</sup> Ancak akit devletler, 19 Mayıs 1998 tarihinde Tahkim Anlaşmasının süresinin 5 yıl daha uzatılmasına karar vermiş, anlaşmanın geçerlilik süresinin ortaya konduğu 20. maddesini de değiştirecek bir ek protokole 25 Mayıs 1999 tarihinde imza atmış ve tüm ülkelerin onaylamasıyla 1 Kasım 2004 tarihinde yürürlüğe girmiştir.<sup>58</sup> Ek protokolün 1. maddesine göre, anlaşmanın geçerlilik süresinin yine 5 yıl olduğu, ancak süre uzatımının otomatik olarak gerçekleşeceği belirtilmiştir. Buna göre akit devletler, anlaşmanın geçerli olduğu 5 yıllık sürenin son 6 ayı içinde eğer anlaşma süresinin uzatılmasına herhangi bir yazılı itirazda bulunmazlarsa, yürürlük süresi otomatik olarak 5 yıl uzayacaktır.<sup>59</sup>

Tahkim Anlaşmasının amacı, üye ülkelerin farklı üye ülkelere faaliyetlerini yaymış bağlı şirketlerin kârlarını düzeltmesi sonucu ortaya çıkan uluslararası çifte vergilendirmenin giderilmesidir. Buradaki çifte vergilendirme sorunu ekonomik nitelikte olabileceği gibi hukuki de olabilir. Örneğin, bağlı şirketleri farklı üye ülkelerde faaliyet gösteren bir şirketin bağlı şirketlerle olan ekonomik ilişkilerinde emsallere uygunluk ilkesine uymadığı gerekçesiyle matrah düzeltme işlemi yapılmış ve beyan edilen kurum kazancı arttırılmıştır. Eğer diğer üye ülkede faaliyet gösteren bağlı şirketin matrahı da yapılan bu düzeltmeye göre yeniden tespit edilmezse ya da buna izin verilmezse uluslararası çifte vergilendirme ortaya çıkmış olur. Uluslararası ticari ilişki içinde bulunan bu şirketlerin ayrı hukuki kişiliğe sahip olması durumunda ekonomik çifte vergilendirme, aynı hukuki kişilik içinde bulunmaları durumunda ise hukuki çifte vergilendirme söz konusudur.<sup>60</sup>

Yukarıda açıklandığı gibi, Tahkim Anlaşmasıyla, matrah artırımını nedeniyle ortaya çıkan çifte vergilendirme sorununun ortadan kaldırılması amaçlanmaktadır. Bu çerçevede matrah artırımında bulunan şirket, işyerinin bulunduğu ülkenin vergi idaresine başvuru da bulunur. Bağlı şirketinin

---

Republic of Hungary, the Republic of Malta, the Republic of Poland, the Republic of Slovenia, and the Slovak Republic to the Convention on the Elimination of Double Taxation in Connection with the Adjustment of Profits of Associated Enterprises, **Official Journal of the European Communities**, C 160, 08/12/2004.

<sup>57</sup> Convention on the Elimination of Double Taxation in Connection with the Adjustment of Profits of Associated Enterprises, **Official Journal of the European Communities**, L 225, 20/08/1990, article 20.

<sup>58</sup> Protocol Amending the Convention of 23 July 1990 on the Elimination of Double Taxation in Connection with the Adjustment of Profits of Associated Enterprises, **Official Journal of the European Communities**, C 202, 16/07/1999.

<sup>59</sup> Protocol Amending the Convention of 23 July 1990 on the Elimination of Double Taxation in Connection with the Adjustment of Profits of Associated Enterprises, **Official Journal of the European Communities**, C 202, 16/07/1999, article 1.

<sup>60</sup> Ghislan T.J. JOSEPH, "Transfer Pricing: The EC Arbitration Convention as a Dispute Resolution Mechanism", **The International Tax Journal**, Spring 2002, 28, 2, s. 38.

bulunduğu ülke vergi idaresi de bu başvuruya ilgili bilgilendirilir. Eğer akit devletler çifte vergilendirme sorununu 2 yıl içinde ortadan kaldıramazlarsa bir tahkim komisyonu kurulur. Kurulan tahkim komisyonu da durumun bildirilmesini izleyen 6 ay içinde görüşünü açıklar. Görüşün açıklanmasını izleyen 6 ay içinde de akit devletler bu görüşü de dikkate alarak çifte vergilendirmenin ortadan kaldırılması için nihai kararlarını açıklarlar. Tahkim komisyonunun önerisiyle akit devletlerin nihai kararı birbirinden farklı olabilir. Bu bakımdan tahkim komisyonunun kararı bağlayıcı değildir. Ancak tahkim komisyonunun görüşü açıkladıktan sonra geçen 6 ay içinde akit devletler bir karara varamazlarsa komisyonun görüşü bağlayıcı karar olarak akit devletler tarafından dikkate alınır.<sup>61</sup>

#### 4.1. Tahkim Anlaşmasının Hukuki Niteliği

Tahkim Anlaşması'nın giriş kısmında yer alan "*Roma Anlaşmasının 220. maddesi gereği, taahhüt ettiğimiz milletlerin refahı için görüşmelerde bulunma, çifte vergilendirmeyi giderme...*" ifadesiyle Anlaşmanın hukuki dayanağı ortaya konulmuştur. Buna göre, Avrupa Ekonomik Topluluğu'nu Kuran Anlaşma'nın (Roma Anlaşması) 220. maddesi Tahkim Anlaşması'nın hukuki dayanağını oluşturmaktadır.<sup>62</sup> Anlaşmanın hukuki niteliğine ilişkin tartışmalar iki görüş etrafında yoğunlaşmaktadır. Bunlardan ilki Anlaşmanın diğer uluslararası vergi anlaşmalarından bir farkının olmadığı; diğeri ise, Anlaşmanın uluslararası bir niteliğe sahip olduğu, dolayısıyla diğer vergi anlaşmalarından daha üstün olduğu görüşüdür.<sup>63</sup>

Tahkim Anlaşmasının diğer uluslararası vergi anlaşmalarından farklı olmadığını savunanlar, anlaşmanın onaylanma zorunluluğu (yürürlüğe girmesinde ya da değişiklik yapılmasında ek protokollere ihtiyaç duyulması), Birliğe yeni katılan ülkeler için de geçerli olabilmesi için bu ülkelerle ek protokollerin imzalanması, Anlaşmanın yorumlanması ve uygulanmasının Adalet Divanının yetkisi dışında olması ve Komisyonun Anlaşma hükümlerini izleme ve denetleme yetkisine sahip olmamasını gerekçe göstermektedirler. Tüm bunlara dayanarak Anlaşmanın Avrupa Birliği hukukunun bir parçası olmadığını ifade ederler.

Anlaşmanın uluslararası niteliği olduğunu ileri sürenler ise düzenlemenin Roma Anlaşmasının 293. maddesine dayanmasından hareket

<sup>61</sup> JOSEPH, a.g.e., s. 38-39.

<sup>62</sup> Bilindiği gibi 25 Mart 1957 tarihinde imzalanan Roma Anlaşması, 7 Şubat 1992 tarihli Maastricht Anlaşması ve 2 Ekim 1997 tarihli Amsterdam Anlaşması ile revize edilmiştir. Bu çalışmalar kapsamında Anlaşmanın bahsedilen maddesinin numarası Amsterdam Anlaşmasıyla 293 olarak değiştirilmiştir. Bu bakımdan çalışmanın bunan sonraki kısmında 293 madde numarası kullanılacaktır. Bkz. JOSEPH, a.g.e., s. 39.

<sup>63</sup> Andreas BERNATH, *The Implications of Arbitration Convention*, Jönköping International Business School, Jönköping University, Master Thesis in International Law, Maj 2006, s. 31.

ederler. Bu görüşe göre, söz konusu madde hükmü ile anlaşma doğrudan Avrupa Birliği hukuku ile bağlantılı hale gelmiştir.<sup>64</sup> Ancak, Tahkim Anlaşmasının öne sürüldüğü gibi üstün norm olması özelliği de 15. maddesiyle sınırlandırılmıştır. Bu maddede “*anlaşma, transfer fiyatlandırması düzeltmelerinden kaynaklanan çifte vergilendirmenin giderilmesi için yürürlükte olan diğer anlaşmalarla düzenlenmiş veya gelecekte imzalanacak anlaşmalarla düzenlenecek ya da üye devletlerin iç hukuk sistemlerinde yer alan düzenlemelerden daha fazla yükümlülük getiremez*” ifadesi yer almaktadır. Böylece bu hükümle, anlaşmanın ülkelerin iç hukuk sistemlerindeki düzenlemelerden ya da diğer anlaşmalardan daha fazla yükümlülük getirmesi sınırlandırılmıştır.<sup>65</sup> Bu bakımdan anlaşmanın diğer uluslararası vergi anlaşmalarıyla normlar hiyerarşisi bakımından aynı düzeyde olduğu daha çok kabul edilmektedir.

Üye ülkelerin, uluslararası vergi sorunları içinde çok uluslu şirketler tarafından da en önemlisi olarak görülen<sup>66</sup> transfer fiyatlandırması ile ilgili işlemlerdeki vergilendirme yetkilerini Birlik kurumlarına devretme konusundaki isteksizlikleri direktif önerisinin bu şekilde uluslararası anlaşma haline dönüştürülmesine neden olmuştur.<sup>67</sup>

Komisyon önerisinin çok taraflı anlaşmaya dönüşmesi ise iki önemli sonuç ortaya çıkarmıştır. Bunlardan ilki, Komisyon önerisi direktifleşmeyerek uluslararası bir nitelik kazanmamış ve Avrupa Adalet Divanı'na tahkim sürecinin izlenmesi, denetlenmesi ve yorumlanması açısından yetki tanınmamıştır. İkincisi ise Komisyonun görevleriyle ilgilidir. Buna göre, tahkim anlaşması komisyonun denetleme yetkisinin dışında kalmıştır. Böylece söz konusu düzenlemenin üye devletlerce uygulanıp uygulanmadığının Komisyon tarafından denetlenmesi mümkün olmamaktadır.<sup>68</sup>

Anlaşmanın uluslararası bir izlemeye ve denetlemeye tabi olmaması üye ülkelerde süreçle ilgili farklı yorumların ve uygulamaların ortaya çıkmasına neden olabilmektedir. Bu sorunlara karşı, üyelerin anlaşmanın uygulanması ve yorumlanmasıyla ilgili konularda Adalet Divanına yetki veren bir

<sup>64</sup> JOSEPH, *a.g.e.*, s. 41.

<sup>65</sup> JOSEPH, *a.g.e.*, s. 41.

<sup>66</sup> “Transfer Pricing is the Most Important Tax Issue According to Ernst & Young Survey”, **Businesswire Web Page**, [http://home.businesswire.com/portal/site/google/index.jsp?ndmViewId=news\\_view&newsId=20031105005731&newsLang=en](http://home.businesswire.com/portal/site/google/index.jsp?ndmViewId=news_view&newsId=20031105005731&newsLang=en) (Erişim: 30.01.08).

<sup>67</sup> Önceden de değinildiği gibi AB Tahkim Anlaşmasının özünü 1976 yılındaki direktif önerisi oluşturmaktadır. Ancak ülkelerin tercihleriyle Komisyon'un raporunda da açıklandığı gibi söz konusu direktif önerisi çok taraflı anlaşmaya dönüştürülmüştür. Eğer Komisyonun direktif önerisi Konseyden geçip direktif halini almış olsaydı AB Mevzuatının bir parçası haline gelecek, üye ülkeler vergilendirme yetkilerinin önemli bir parçası olarak gördüğü transfer fiyatlandırması alanındaki yetkilerden vazgeçmiş durumda olacaklardı.

<sup>68</sup> JOSEPH, *a.g.e.*, s. 40.

protokol hazırlaması önerilmektedir. Böylece, Tahkim Anlaşmasıyla çözümlenmiş bir uyuşmazlıkla ilgili bir mükellefin anlaşmanın uygulanması ve yorumlanmasına karşı doğrudan Adalet Divanına başvuru yapması mümkün olacaktır.<sup>69</sup>

## 4.2. Tahkim Anlaşmasının Kapsamı

### 4.2.1. Kişi Bakımından

Tahkim Anlaşmasının 1(1) maddesi, Anlaşmanın uygulanması bakımından kişi kapsamını ortaya koymaktadır. Buna göre, bir akit devlet yetkisindeki işletmenin diğer akit devlet yetkisindeki işletmeyle gerçekleştireceği belirli işlemler anlaşma kapsamındadır. Anlaşmanın 1(2) maddesinde ise *“bir akit devletin yetkisindeki bir işletmenin diğer bir akit devlet yetkisinde daimi işyerinin bulunması durumunda, işletme kurulduğu yer devlet yetkisinde sayılır”* ifadesi yer almıştır. Anlaşmanın 3. maddesinde genel tanımlar yapılmakla birlikte *işletme* ya da *daimi iş merkezi* kavramlarının tanımlarına yer verilmemiştir. Bu durumda üye ülkelerin aralarında imzaladıkları ve OECD Model Anlaşmasını temel aldıkları diğer uluslararası vergi anlaşmalarındaki tanımların dikkate alınması gerekir.<sup>70</sup>

Farklı ülkelerde faaliyetlerini sürdüren Anlaşma kapsamındaki işletmelerin *“bağlı işletme”* olması gerekmektedir. Bağlı işletme tanımı ise OECD Model Anlaşması md. 9(1)'deki tanımla aynı olmak üzere Tahkim Anlaşması md. 4(1)'de yer almıştır. Madde 4(2) ise transfer fiyatlandırmasında emsallere uygunluk ilkesini OECD Model Anlaşma md. 7(2) temel alarak düzenlemiştir.<sup>71</sup>

### 4.2.2. Konu Bakımından

Tahkim Anlaşmasının 1(1) maddesi, Anlaşmanın uygulanması bakımından kişi kapsamıyla birlikte konu kapsamını da belirtmektedir. Madde 1(1)'de, *“bir akit devlet yetkisindeki işletme kazançları bir başka akit devlet yetkisindeki bir işletme nezdinde madde 4'de belirtilen ilkeler temelinde ve ülkedeki eşdeğer düzenlemeler nedeniyle kavranmışsa”* ifadesi yer almaktadır.<sup>72</sup> Buna göre, 4. maddede belirtilmiş emsallere uygunluk ilkesine göre yapılacak bir kazanç düzeltiminden sonra diğer bir akit devlet yetkisinde bulunan bağlı işletmedeki kazançların herhangi bir şekilde

<sup>69</sup> JOSEPH, a.g.e., s. 41.

<sup>70</sup> JOSEPH, a.g.e., s. 43.

<sup>71</sup> Bağlı işletmenin ne olduğunun açıkça ortaya konulmamış olması anlaşmanın uygulanması ve yorumlanmasında tartışmalı bir konudur. Örneğin bazı üye ülkelerde bir işletmenin bir başka işletmeyle bağlı işletme sayılabilmesi için sabit oranlar belirlenmiştir. Örneğin üye ülkeler bir işletmeye doğrudan ve dolaylı olarak sermayesine veya oy hakkına sahip olabilmesi için %25 gibi bir oran belirlemişlerdir. Bu oran bazı ülkelerde %51 gibi daha yüksek bir oran da olabilmektedir. Bazı ülkelerde de uyuşmazlık konusu olan olayın niteliğine göre değişebilmektedir. Commission Staff Working Paper, SEC(2001) 1961, p. 281.

<sup>72</sup> Tahkim Anlaşması, madde 4(1).

düzeltilmemesi nedeniyle ortaya çıkan çifte vergilendirme sorunu konu edilmiştir.

Ancak madde 4(1) hükmünün dikkatli olarak değerlendirildiğinde anlaşmanın uygulanabilmesi için herhangi bir çifte vergilendirme sorunun ortaya çıkması şartı aranmadığı görülmektedir. Buna göre anlaşma, bir ülkede faaliyet gösteren işletmenin kazancı piyasa fiyatı ilkesine göre yeniden ayarlandığında (düzeltildiğinde) diğer ülkedeki bağlı işletmede de dikkate alınan kazançlar için uygulanabilir. Bu kazançların kavranması çifte vergilendirme sorunu yaratsın veya yaratmasın anlaşma hükümlerinin uygulanmasını öngörmektedir.<sup>73</sup>

Örneğin, bahsedilen düzeltme işlemi ile işletmelerde her zaman daha fazla vergi yükünün ortaya çıkmasına neden olmayabilir. Anlaşmanın 1(3) maddesine göre, “*işletmelerin kârdan ziyade zarara sahip olduğu durumlarda*” bu hükümler uygulanmaktadır.<sup>74</sup>

#### 4.2.3. Vergiler bakımından

Tahkim Anlaşmasının 2(1) maddesine göre, gelir üzerinden alınan vergiler kapsam dahilindedir.<sup>75</sup>

#### 4.2.4. Taraflar Bakımından

Anlaşmanın 16(1) maddesine göre, Roma Anlaşması md. 227’de belirtilen üye ülkeler anlaşmanın tarafları olmaktadır. Ancak, anlaşma farklı üye ülkelerde kurulmuş olan ve farklı kimselere ait olan işletmeler arasında geçerli olan ya da aynı üye ülkedeki ilişkili işletmeler arasında gerçekleşen işletmelerde uygulanmamaktadır.<sup>76</sup>

#### 4.3. Tahkim Anlaşması Kapsamında Uyuşmazlıkların Giderilme Süreci

Tahkim anlaşmasının 6 ila 14. maddeleri arasında düzenlenen ve Kısım 3 başlığı altında yer verilen uyuşmazlıkların giderilme süreci, Tahkim Anlaşmasının diğer anlaşmalardan en önemli farkıdır. Diğer vergi anlaşmaları uyuşmazlıkların giderilmesinde sadece akit devletler arasında diplomatik prosedüre yer verirken, Tahkim Anlaşması uyuşmazlığın giderilme sürecine aktif olarak katılan işletmelerin (mükelleflerin) haklarını da tanımlayan tahkim sürecini de içermektedir. Anlaşmanın en önemli yönü de KAU’nun aksine, sürecin sonunda çifte vergilemenin tamamıyla giderileceğine ilişkin garanti vermesidir.<sup>77</sup>

<sup>73</sup> BERNATH, a.g.e., s. 40.

<sup>74</sup> JOSEPH, a.g.e., s. 45.

<sup>75</sup> Tahkim Anlaşması, madde 2(1).

<sup>76</sup> JOSEPH, a.g.e., s. 44.

<sup>77</sup> JOSEPH, a.g.e., s. 48-49.

#### 4.3.1. Sürecin Başlaması

Uyuşmazlıkların giderilme süreci Tahkim Anlaşmasında yukarıda da değinildiği üzere çeşitli aşamalardan oluşmaktadır. Ancak, 5. maddede düzenlenen tebliğ kısmı da sürecin başlangıcı olarak düşünülebilir. 5. maddeye göre, akit devletlerden biri, anlaşmanın 4. maddesinde düzenlenen esaslara göre bir şirketin kazancını düzeltirse bu işletmenin diğer akit devlet yetkisinde faaliyet gösteren bağlı şirketini söz konusu düzeltimden haberdar etmesi için bir süre tanır. Diğer akit devlet yetkisinde faaliyet gösteren bu şirket de ilgili akit devleti düzeltim işlemiyle ilgili bilgilendirir.<sup>78</sup> İkinci akit devlet, düzeltim işlemi yapan akit devletin işlemine karşılık bağlı şirketin kazancını düzeltirse çifte vergilendirme, dolayısıyla uyuşmazlık ortaya çıkmayacaktır. Görüldüğü gibi, 5. maddenin işletildiği aşamada henüz uyuşmazlık ortaya çıkmamıştır. Eğer akit devletlerden biri, diğer akit devletin yaptığı düzeltim işlemi kabul edip, karşı düzeltimde bulunursa, sürecin izleyen aşamalarının işletilmesine gerek kalmayacaktır.<sup>79</sup> Bunun aksi durumda ise 6. ve 7. maddeler işletilecektir.

#### 4.3.2. Karşılıklı Anlaşma Usulü Aşaması

Akit devletlerden birinin madde 4'de belirtilen ilkeler çerçevesinde yaptığı düzeltim işleminin sonucunda çifte vergilendirmeye maruz kaldığını düşünen şirket, çifte vergilendirme sorununu, ortaya çıktığı düzeltim işleminin kendisine tebliğ edilmesini izleyen 3 yıl içinde işyerinin bulunduğu akit devlete bildirir. Eğer, şirket başvurusunun haklı nedenlere dayanmadığına ya da işlemin transfer fiyatlandırması düzenlemelerine dayanılarak hükmedilen bir ceza olduğuna karar verilirse başvuru reddedilir.<sup>80</sup> Mükellefin iddiası haklı görüldüğü durumda ise KAU aşamasına geçilir. Akit devletler iki yıl içinde KAU ile çifte vergilendirme sorununu gidermezlerse, sorunun giderilmesi için çözüm önerecek tahkim komisyonunun kurulması aşamasına geçilir.<sup>81</sup>

#### 4.3.3. Tahkim Aşaması

Bir başkan, sayısı akit devletlerce kararlaştırılan birer ya da ikişer devlet temsilcisi ve bunlarla aynı sayıdaki bağımsız üyeden oluşur.<sup>82</sup> Kurulan

<sup>78</sup> Tahkim Anlaşması, madde 5(1).

<sup>79</sup> JOSEPH, a.g.e., s. 49; Anlaşmanın 5(3) maddesine göre, akit devletlerden biri, diğer akit devletin düzeltim işlemi kabul ederse, 6. ve 7. maddelerde düzenlenen tahkim süreci işletilmeyecektir.

<sup>80</sup> Tahkim Anlaşması, madde 6(2).

<sup>81</sup> Tahkim Anlaşması, madde 7(1).

<sup>82</sup> Bağımsız üyeler, akit devletlerin karşılıklı mutabakatıyla Bağımsız Üyeler Listesi'nden seçilir. Üyelerin seçilmesinde akit devletler arasında anlaşma sağlanamaması durumunda bahsedilen listede bulunan isimler arasında kur'a ile bağımsız üye seçimi yapılır (Tahkim Anlaşması, madde 9(1)). Bağımsız Üyeler Listesi, her akit devlet tarafından belirlenen beşer isimden oluşur (Tahkim Anlaşması, madde 9(4)). Akit devletler Bağımsız Üyeler

tahkim komisyonu da altı ay içinde sorunla ilgili görüşünü açıklamak zorundadır.<sup>83</sup> Tahkim komisyonunun görüşünü açıkladıktan sonra akit devletlere nihai karara varmaları konusunda altı ay süre verilir. Bu aşamada tahkim komisyonunun kararı bağlayıcı değildir. Bu bakımdan, akit devletlerin vereceği nihai karar tahkim komisyonunun kararından farklı olabilir, ancak emsallere uygunluk ilkesine uygun olmalıdır.<sup>84</sup> Taraflar altı ay içinde bir karara varamazlarsa tahkim komisyonunun vermiş olduğu karar akit devletler açısından bağlayıcı olur.<sup>85</sup>

### 5. TÜRKİYE AÇISINDAN ULUSLARARASI VERGİ UYUŞMAZLIKLARININ GİDERİLMESİ

Türkiye'nin taraf olduğu 68 anlaşmada uyuşmazlıkların giderilmesi ile ilgili hükümler bu anlaşmaların 24., 25. veya 26. maddelerinde “karşılıklı anlaşma prosedürü” başlığı altında düzenlenmiştir. Söz konusu hükümlerde benzer ifadelerle yer alan vergi uyuşmazlığının giderilme şekli model vergi anlaşmalarındaki KAU'ne paralel düzenlenmiştir. İfade edilen maddelerin hiç birinde tahkim yöntemi KAU'nun bir alternatifi ya da tamamlayıcısı olarak yer almamıştır.

Gelecekte imzalanacak anlaşmalarda yer alacak veya var olan anlaşmalara da ek protokollerle eklenebilecek tahkim yönteminin uygulanabilirliği vergilerin kanuniliği ilkesi çerçevesinde Anayasanın 73. maddesi ekseninde tartışılmalıdır. Yaltı Soydan (1994 ve 1995) tarafından ifade edildiği gibi anlaşmalarda yer alan KAU, ancak varılan karşılıklı anlaşmanın yasama organı tarafından ayrıca onaylanması durumunda uygulanabilir.<sup>86</sup> Bu bakımdan, Türkiye'nin taraf olduğu anlaşmalarda yer alacak tahkim hükümlerine dayanılarak tahkim komisyonuna sevk edilmiş

---

Listesinde yer alan isimleri ve bunların içinden komisyona başkanlık yapabilecek nitelikte olan üyeyi Konsey'e önceden bildirirler (Communication from the Commission to the Council, the European Parliament and the European Economic and Social Committee on the Work of the EU Joint Transfer Pricing Forum in the Field of Business Taxation from October 2002 to December 2003 and on a Proposal for a Code of Conduct for the Effective Implementation of the Arbitration Convention (90/436/EEC of 23 July 1990), Brussels, 23.04.2004 COM(2004) 297 final, 4.1.(c)). Listede yer alan bağımsız isimler, akit devletlerin vatandaşı olup, Anlaşmanın geçerli olduğu ülkelerde ikamet etmelidirler (Tahkim Anlaşması, madde 9(4)). Akit devletlerin temsilcileri ve yine akit devletler tarafından kararlaştırılan aynı sayıdaki bağımsız üyeler Bağımsız Üyeler Listesi'nden başkanlık yapabilecek nitelikte bir ismi tahkim Komisyonu Başkanı olarak seçerler (Tahkim Anlaşması, madde 9(5)).

<sup>83</sup> Tahkim Anlaşması, madde 11(1).

<sup>84</sup> LEVEY, **a.g.e.**, s. 386.

<sup>85</sup> Tahkim Anlaşması, madde 12(1).

<sup>86</sup> Billur YALTI SOYDAN, “Vergi Anlaşmalarında Yer Alan Karşılıklı Anlaşma Usulünde Anayasaya Aykırılık Sorunu”, **Vergi Dünyası**, Sayı 160, Aralık 1994, s. 102-103; YALTI SOYDAN (1995), **a.g.e.**, 346-353.

bir uyuşmazlıkla ilgili karar da Anayasanın 73. maddesi nedeniyle doğrudan uygulanabilir olmayacaktır.

Anayasanın 90. maddesinin 5. fıkrasında ise “*Usulüne göre yürürlüğe konulmuş milletlerarası andlaşmalar kanun hükmündedir. Bunlar hakkında Anayasaya aykırılık iddiası ile Anayasa Mahkemesine başvurulamaz. Usulüne göre yürürlüğe konulmuş temel hak ve özgürlüklere ilişkin milletlerarası andlaşmalarla kanunların aynı konuda farklı hükümler içermesi nedeniyle çıkabilecek uyuşmazlıklarda milletlerarası andlaşma hükümleri esas alınır*” ifadesi yer almaktadır. Buna göre, anlaşmalarda yer alabilecek tahkim hükümlerine karşı anayasaya aykırılık iddiasıyla Anayasa Mahkemesinde dava açılmayacaktır. Bu durumda Anayasanın 90. maddesi gereği tahkim hükümlerinin 73. maddeye rağmen uygulanıp uygulanamayacağı sorunu ortaya çıkmaktadır. Sorun, OECD model anlaşmasının 25. maddesine eklenilmesi düşünülen tahkim hükümleri çerçevesinde çözümlenecektir. Önceki başlıklarda da ifade edildiği gibi OECD Model Anlaşmasının 25. maddesine eklenmek üzere olan 5. bendin dipnotunda bazı ülkelerin tahkimle ilgili hükümleri iç hukuk düzenlemeleri nedeniyle anlaşmalara eklemeyebilecekleri, devletlerin anlaşmayı akdederken tahkim konusunda mutabık olmaları gerektiği, aksi halde ilgili hükümlerin metinden çıkarabilecekleri ifade edilmiştir. Ayrıca benzer ifadeler eklenecek söz konusu 5. bendin taslak şerhinde de bulunmaktadır.<sup>87</sup> Bu nedenle, OECD Model Anlaşmasının tahkimle ilgili taslak hükmünün vergilendirme yetkisini yasama organının aleyhine kısıtlama amacıyla olmadığı ifade edilebilir. Böylece Anayasa ve OECD Model Anlaşması hükümleri çerçevesinde, tahkim komisyonları tarafından verilecek kararların ancak, bu kararın uygulanmasına izin veren bir yasayla uygulanabilir olduğu söylenebilir.

Nitekim bazı ülkelerin hukuk düzenleri, uyuşmazlıkların tahkim komisyonuna sevk edilmesine imkân tanırken bazı ülkelerde bu, güçler ayrılığı ilkesi etrafında anayasal sorun haline gelmekte, tahkim sonucunun uygulanabilmesi parlamentonun onayına bağlanmaktadır.<sup>88</sup>

## 6. SONUÇ VE DEĞERLENDİRME

Uluslararası vergi uyuşmazlıklarının sayısının artması, KAU'nun bu süreçte yetersiz kalması, uyuşmazlıkların giderilmesinin süresini arttırmış, bazı uyuşmazlıklar çözüme kavuşturulamamıştır. ICC, ticari uyuşmazlıklardaki etkinliği bilinen tahkim yöntemini vergi uyuşmazlıklarının çözümünde KAU'nun alternatifi olarak ortaya koymuştur. OECD ise, günümüze kadar vergi uyuşmazlıklarının giderilmesinde tahkim uygulamasına ülkelerin vergilendirme yetkisinin önemli ölçüde zayıflatacağı

<sup>87</sup> KAU sürecinin Anayasa karşısındaki durumu ve uygulanabilirliği de benzer yaklaşımla Yalıtı Soydan (1994 ve 1995) tarafından inceleme konusu yapılmıştır.

<sup>88</sup> LANG, ZÜGER, a.g.e., 32.



gerekçesiyle sıcak bakmamıştır. Vergi anlaşmalarının bazılarında özellikle 1990'lı yılların başlarından itibaren tahkimle ilgili hükümler yer almaya başlamış, ülkeler tahkim hükümlerini model vergi anlaşmalarından farklı olarak ikili anlaşmalara KAU'nun tamamlayıcısı bir yöntem olarak dahil etmişlerdir. Bu dönemde tahkim, Avrupa Birliği'nde çok taraflı bir anlaşmayla vergi uyuşmazlıklarında etkin bir yöntem olarak uygulamaya konmuştur. Anlaşma, Avrupa Adalet Divanının ve Komisyonun yetkisi dışında uygulanmakta, tahkim komisyonunda görev yapabilecek üyelerin tespiti ise Konsey nezdinde gerçekleşmektedir. Üye ülkelerden bazıları, Birlik üyesi olmayan ülkelerle yaptıkları anlaşmalarda da tahkim hükümlerine yer vermektedirler. OECD de 2006 yılındaki Model Anlaşmada değişiklik önerisiyle tahkimi KAU'nun tamamlayıcısı olarak 25. maddeye eklemeyi öngörmüştür. Model Anlaşmanın 2008 güncellenmesinde yer alması planlanan tahkim hükümlerinin iç hukuk sistemi nedeniyle uygulayamayacak olan devletlerin anlaşmalarında bu hükümlere yer vermeyebilecekleri belirtilmiştir. Türkiye açısından uluslararası vergi uyuşmazlıklarının giderilmesinde KAU'nun anayasal nedenlerle uygulanmasının mümkün olmaması, bu sürece tamamlayıcı olacak tahkimin de eklenemeyeceği anlamına gelmektedir. Anlaşmalarda yer verilebilecek tahkim hükümleri ancak, KAU gibi meclisin kararla ilgili ek kararıyla mümkün olabilir.

**KAYNAKÇA**

- “Arbitration in International Tax Matters” (ICC Commission on Taxation, May 3, 2000), [http://www.iccwbo.org/home/statements\\_rules/statements/2000/arbitration\\_tax.asp](http://www.iccwbo.org/home/statements_rules/statements/2000/arbitration_tax.asp), Erişim: 15.01.08.
- “International Arbitration best Way to Settle Double Taxation Disputes”, [http://www.iccwbo.org/home/news\\_archives/2000/tax\\_disputes.asp](http://www.iccwbo.org/home/news_archives/2000/tax_disputes.asp), Erişim: 15.01.08.
- “Transfer Pricing is the Most Important Tax Issue According to Ernst & Young Survey”, **Businesswire Web Page**, [http://home.businesswire.com/portal/site/google/index.jsp?ndmViewId=news\\_view&newsId=20031105005731&newsLang=en](http://home.businesswire.com/portal/site/google/index.jsp?ndmViewId=news_view&newsId=20031105005731&newsLang=en), Erişim: 30.01.08.
- “Why the OECD Supports Arbitration”, **International Tax Review**, February 2007.
- AKINCI, Ziya. **Milletlerarası Tahkim**, Seçkin, Ankara, 2003.
- AKTAŞ, Mehmet. “Uluslararası Transfer Fiyatlaması ve Türk Vergi Sistemindeki Konumu-I”, **Yaklaşım**, Sayı 130, Ekim 2003.
- BERNATH, Andreas. **The Implications of Arbitration Convention**, Jönköping International Business School, Jönköping University, Master Thesis in International Law, Maj 2006.
- ÇAĞAN, Nami. **Vergilendirme Yetkisi**, Kazancı Hukuk Yayınları, İstanbul, 1982, s. 9-10.
- CARSTEN, Hans M. “Arbitration in Taxation –Book Review–”, **The American Journal of International Law**, Vol. 76, No. 2.
- CHETCUTI, Jean-Philippe. “Arbitration in International Tax Dispute Resolution”, <http://www.chetcuticauchi.com/jpc/research/tax-arbitration.htm>, Erişim: 15.01.08.
- COLE, Robert. “Keeping the Component Authority Process Effective: Moral Obligation and Arbitration”, **Tax Management International Journal**, Feb 14, 2003, Vol: 32, No: 2.
- Commission Staff Working Paper, SEC(2001) 1961, p. 281.
- Convention 90/486/EEC on the Elimination of Double Taxation in Connection with the Adjustment of Profits of Associated Enterprises, **Official Journal of the European Communities**, L 225, 20/08/1990.
- Convention Concerning the Accession of the Republic of Finland and Kingdom of Sweden to Convention on Elimination of Double Taxation

- in Connection with the Adjustment of Profits of Associated Enterprises, **Official Journal of the European Communities**, C 26, 13/01/1996.
- Convention on the Accession of the Czech Republic, the Republic of Estonia, the Republic of Cyprus, the Republic of Latvia, the Republic of Lithuania, the Republic of Hungary, the Republic of Malta, the Republic of Poland, the Republic of Slovenia, and the Slovak Republic to the Convention on the Elimination of Double Taxation in Connection with the Adjustment of Profits of Associated Enterprises, **Official Journal of the European Communities**, C 160, 08/12/2004.
- Convention on the Elimination of Double Taxation in Connection with the Adjustment of Profits of Associated Enterprises, **Official Journal of the European Communities**, L 225, 20/08/1990.
- FOLEY, Sean F.; BURNS, Paul B. "The APA Program as a Model for Successful Alternative Dispute Resolution", **Tax Management International Journal**, Sep 12, 2003, Vol. 32, No. 2.
- GOUTHIERE, Bruno. "The OECD Recommends Arbitration to Improve the Resolution of Tax Treaty Disputes", **International Tax Journal**, May-June 2007.
- JOSEPH, Ghislan T.J. "Transfer Pricing: The EC Arbitration Convention as a Dispute Resolution Mechanism", **The International Tax Journal**, Spring 2002, 28, 2.
- LANG, Michael; ZÜGER, Mario. **Settlement of Disputes in Tax Treaty Law**, Eucotax Series on International Taxation, Kluwer Law International, 2002.
- LEVEY, Marc M.; WRAPPE, Steven C.; CHUNG, Kerwin. "The Future of Transfer Pricing Disputes: All Roads Lead to Component Authority", **Tax Management International Journal**, Aug 7, Vol. 27, No. 8.
- MCINTYRE, Michael J. "Developing Countries and International Cooperation on Income Tax Matters: An Historical Review", [http://www.michielse.com/files/mcintyre\\_intl\\_cooperation.pdf](http://www.michielse.com/files/mcintyre_intl_cooperation.pdf), Erişim: 10.04.08.
- OECD, "Improving Resolution of Tax Treaty Disputes" (Report Adopted by the Committee on Fiscal Affairs on 30 January 2007), Centre for Tax Policy and Administration, February 2007.
- OECD, "Proposals for Improving Mechanisms for the Resolution of Tax Treaty Disputes" (Public Discussion Draft), Centre for Tax Policy and Administration, February 2006.
- OWENS, Jeffrey. "Resolving International Tax Disputes: The Role of OECD", **Observer**, No: 243, May 2004.

- PARK, William. "Income Tax Treaty Arbitration", **George Mason Law Review**, Vol. 10:4, 2002.
- Proposal for a Council Directive on the Elimination of the Double Taxation in Connection with The Adjustment of Transfers of Profits Between Associated Enterprises (Arbitration Procedure), **Official Journal of the European Communities**, C 301, 21/12/1976.
- Protocol Amending the Convention of 23 July 1990 on the Elimination of Double Taxation in Connection with the Adjustment of Profits of Associated Enterprises, **Official Journal of the European Communities**, C 202, 16/07/1999.
- SUR, Melda. **Uluslararası Hukukun Esasları**, Beta, Geliştirilmiş İkinci Baskı, İstanbul 2006.
- TILLINGHAST, David R. "Arbitration of Disputes Arising under Income Tax Treaties: Has the Time Come?", **Tax Management International Journal**, July 11, 2003, Vol.32, No. 7.
- TUNCER, Selâhattin **Çifte Vergileme ve Milletlerarası Vergi Anlaşmaları**, Eskişehir İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi Yayın No: 112-66, Eskişehir, 1974.
- VOGELE, Alexander; Brem, MARKUS. "Do APAs Prevent Disputes?", **International Tax Review**, December 2002/January 2003, Vol. 14, Iss. 1.
- Webster's Third New Dictionary of The English Language Unabridged**, Könenmann, Merriam-Webster, 1993.
- YALTI SOYDAN, Billur. "Çokuluslu İşletmeler ve Vergi İdareleri için Transfer Fiyatlaması Rehberi", **Vergi Sorunları**, Sayı: 91, Yıl: 1996.
- YALTI SOYDAN, Billur. "Vergi Anlaşmalarında Yer Alan Karşılıklı Anlaşma Usulünde Anayasaya Aykırılık Sorunu", **Vergi Dünyası**, Sayı 160, Aralık 1994.
- YALTI SOYDAN, Billur. **Uluslararası Vergi Anlaşmaları**, Beta Basım Yayım Dağıtım, 1. Baskı, İstanbul, Temmuz 1995.
- ZÜGER, Mario. **Arbitration Under Tax Treaties**, IBFD Publications, Amsterdam, 2001.