

Milletlerarası vergi mükerrerliği ve bunu önleme çareleri

Turhan Feyzioğlu

Siyasal Bilgiler okulunda asistan

Bir mükellefin, aynı mevzu üzerinden ve aynı mükellefiyet devresi içinde, aynı mahiyette iki veya daha fazla vergiye tâbi tutulmasına vergi mükerrerliği (double imposition = double taxation = Doppelbesteuerung) derler. Gerek maliyecileri, gerek Devletler Hukuku mensuplarını pek çok işgal eden bu hâdise en ziyade veraset, umumî gelir, menkul kıymet ve şirket vergilerinde görülür.

Hemen tebarüz ettirelim ki, vergi mükerrerliğinin karakteristik unsurları hakkında müellifler tam bir anlaşmaya varamamışlardır. Alman maliyecisi Geyler tarafından 1931 de neşredilen «Steuerliche Mehrfachbelastungen und ihre normative Abwehr» (Verginin teker-rürü ve bunu önleyecek kaideler) adlı 600 kûsur sahifelik eserin hemen hemen münhasıran «mükerrer vergi» nin tarifine tahsis edilmiş olması ve bu konudaki mühim eserlerde «tarif» bahsinin geniş bir yer tutması, meselenin nekadar ihtilâflı olduğunu göstermeğe kâfidir (1). Biz burada, kesin bir sonuca bağlanmayan nazarı münakaşalara girişmektense. — birçok müelliflerin yaptığı gibi — yukardaki kısa tarifile iktifa edip (2). mükerrer verginin mahiyetini bir kaç misalle aydınlatmayı daha doğru buluyoruz.

A memleketinde oturan bir mükellefin B memleketinde sanai veya ticarî bir teşebbüse giriştiğini farzedelim. A memleketi gelir sahibinin kendi memleketi dahilinde oturmasını esas ittihaz ede-

(1) Allix, *Répétitions écrites de Science financière*, Paris, 1937 - 1938 s. 5 - 38. (Mükerrer vergi hakkında bir doktora kurudur).

(2) F. H. Sur, *Maliye dersleri*, Ankara, 1945, s. 142.

Bu tarif. İsviçre federal mahkemesinin 12 şubat 1875 tarihli bir kararında yaptığı tarife de uymaktadır. (Allix, s. g. e., s. 10).

rek, B memleketi ise gelirin kendi memleketinden neşet ettiğini göz önünde tutarak, aynı mükellefi, aynı mevzu üzerinden, aynı mahiyette iki vergiye maruz bırakabilirler. — Veya muhtelif memleketlerde şubeleri olan bir şirket, bu memleketlerin her birinde şubelerinin kazançları dolayısıyla vergi ödedikten sonra, merkezinin bulunduğu memlekette de kârın yekûnu üzerinden bir vergi öder. — Veraset vergilerinde de sık sık mükerrerlik husule gelir. A memleketinde oturan bir kimsenin ölümü neticesinde, B memleketinde bulunan bir takım malların C memleketindeki bir vârise isabet ettiğini farzedelim. Bu üç memleketin veraset vergisi sistemleri farklı olabilir. Vergi, A memleketinin mevzuatına göre müteveffanın ikametgâhında, B memleketinin kanunlarına göre malların bulunduğu yerde, C memleketinin sistemine göre de vârisin ikametgâhında ödenmek icap edebilir. Bu takdirde terekenin ne kadar ağır bir vergiye maruz kalacağını anlamak güç değildir. Bir çok hallerde, vergi nisbeti % 100 ü bile aşmaktadır (3).

Zamanımızda vergi mükerrerliklerinin artmasını intaç eden sebepleri ve bundan doğan maddî, manevî zararları incelemeye başlamadan önce, bütün vergi mükerrerliklerinin aynı mahiyette bulunmadığını belirtmek faydasız olmayacaktır. Filhakika vergi mükerrerlikleri *kasdî* veya *gayri kasdî* diye ikiye ayrılabilir. Keza *aynî* devletin vergilerinde mükerrerlik olabileceği gibi, *muhtelif* devletlerin alacağı vergiler de mükerrerliğe yol açabilir. İsteyerek yapılan mükerrerliklere misal olarak: şirketlerden alınan vergiler (4), veya vatandaşların memlekette kazandıkları paraları hariçte yemelerini (absentéisme'i) önlemek maksadıyla yapılan mükerrerlikler; emekle elde edilen gelirleri emek karşılığı olmıyan gelirlerden ayırmak ga-

(3) Bk. Barth. — Raynaud, *La vie économique internationale*, 1926, böl. IV, s. 299; (Allix'den naklen, s. g. e., s. 7); I. Fazıl Pelin, *Finans ilmi ve finansal kanunlar*, ikinci bası, İstanbul, 1942 s. 234.

(4) Hem şirketin umumî kârı, hem de hissedarlara düşen miktarlar ayrı ayrı vergilere tâbi tutulunca, *iktisaden* bir mükerrerlik mevcut olduğu mehkaktır. Fakat birçokları şirketin ayrı bir hükmî şahsiyeti bulunduğunu iddia ederek burada *hukuken* bir mükerrerlik bahis mevzuu olmadığını ileri sürmektedirler. Bazılarına göre de mükerrerlik vardır, fakat gayet yerindedir: Çünkü şirket fertlerin malik olmadığı geniş ve kolay kazanç imkânlarına maliktir.

Bu mesele hakkında Bk. Pelin, s. g. e., s. 231 ve 401 - 402; F. H. Sur, s. g. e., s. 143; Allix, s. g. e., s. 14 - 15, 34 - 35, 114 - 127; Allix, *Traité élémentaire...*, s. 359; Jeze, *Cours...*, 1933, s. 115; Jens Jessen, *Deutsche Finanzwirtschaft*, Hamburg, 1937, s. 132; K. Teodor von Eheberg, *Grundriss der Finanzwissenschaft*, Leipzig, 1936, s. 87.

yesiyle bu sonunculara yüklenen munzam mükellefiyetler gösterilebilir. Keza yerli sermayelerin yabancı memleketlere akmasını, yabancı sermayenin memleketi istilâ etmesini önlemek gayesiyle, yahut mukabelei bilmisil olarak kasdî mükerrerlikler yapıldığı vâkidir. Fakat vergi mükerrerliği deyince, daha ziyade, kanun yapanların maksatları dışında husule gelen mükerrerlikler anlaşılır.

Mükerrerliğin aynı devlet içinde mi, yoksa muhtelif devletlerin aldıkları vergiler yüzünden mi husule geldiği noktasından yapılan tasnif daha önemlidir. Aynı devlet içindeki tekerrürler, ya doğrudan doğruya merkezî devletin vergileri, ya merkezî devletle mahallî idarelerin vergileri, yahut da federal devletle federe devletlerin vergileri arasında husule gelir. Hukukçuları ve maliyecileri bilhassa uğraştıran, birçok milletler arası teşekküllerin harekete geçmesini intaç eden hâdise, *muhtelif* devletlerin aldıkları vergiler dolayısıyla husule gelen tekerrürdür. Zaten bu yazının konusunu da Milletlerarası vergi mükerrerliği ve bunu önleme çareleri teşkil etmektedir.

Vergi mükerrerliklerinin artış sebepleri: (5) Son yüzyıl içinde, milletler arası iktisadî münasebetlerin gösterdiği büyük gelişme, vergi mükerrerliklerinin gitgide ehemmiyet kazanması neticesini doğurmuştur. İktisadî münasebetlerin artmasında her şeyden önce münakale vasıtalarının inkişafı müessir olmuştur. Mesafeler âdeta kısalmış, insanların ve eşyaların yer değiştirmesi son derece kolaylaşmıştır. Diğer taraftan makineye dayanan büyük istihsal mahallî veya millî pazarla iktifa edemediği için, dış pazarlarla alışveriş artmıştır. XIX. cu asır ortalarında Avrupada hâkim olan liberal rejim de dış ticaretin gelişmesine tesir etmiştir. Diğer taraftan istihsal metodları değişmiş, ferdî teşebbüslerin yanısıra, geniş ölçüde istihsal yapan büyük şirketler kurulmuştur. Bu şirketler muhtelif memleketlere dal budak salmış; şubeler açmış; aralarında trust, holding şeklinde bir takım kombinezonlar kurmuşlardır. Bütün bunlar siyasî sınırları kat'eden girift iktisadî alâkalar doğurmuştur. Menkul servetler çoğalmış ve sermayelerin akıcılığı artmıştır. Hele bankacılığın inkişafı ile muazzam servetlerin bir memlekette nakline nakli son derece kolaylaşmıştır. İnsanlar da daha çok seyahat etmeğe, daha sık yer değiştirmeye başlamışlardır.

(5) Bk. F. H. Sur, s. g. e., s. 142; İ. F. Pelin, s. g. e., s. 233 - 234; Jèze, s. g. e., s. 113; Allix, *Traité élém.*, s. 560 - 561; Allix, *Répétitions écrites*, s. 37 ve bilhassa s. 46 - 50. ...

Bundan başka, kamu masraflarının büyük bir hızla artması yüzünden her memlekette vergiler çoğalmış ve tenevvü kazanmıştır; üstelik nisbetler de yükseltilmiştir. Bu yüzden vergi mükerrerlikleri hem sıklaşmış, hem de ezici bir hal almağa başlamıştır. Milliyet fikirlerinin bir çok yerlerde ecnebi aleyhtarlığına kadar gitmesi ve yukarda kısaca işaret ettiğimiz bazı iktisadî siyaset mülâhazaları da kasdî mükerrerliklere yol açmıştır. Diğer taraftan bilhassa Birinci Dünya Harbinden sonra himayecilik cereyanının alıp yürümesi üzerine, mallarının gümrük duvarları ile karşılaşacağını gören birçok ihracatçı sanayiciler, bizzat satış mahallinde şubeler açıp istihsalde bulunmak yolunu tutmuşlardır. Nihayet, bütün bu mütenevvi sebeplerden başka, maliye tekniğinde husule gelen değişme de vergi mükerrerliğinin geniş ölçüde artmasını mucip olmuştur. Gerçekten, bütün ileri memleketlerde, *aynî* vergilerin aleyhine olarak, *şahsî* vergiler revaç bulmuştur. Yalnız muayyen malları veya gelir nevilerini göz önünde tutan *aynî* vergilerin yerine, mükellefin bütün gelirene başvuran ve ailevi, zatî durumunu da göz önünde tutan *şahsî* vergiler kaim olmuştur. Birçok memleketlerde, *ayrı irat vergileri* (arazi, bina, kazanç vergileri) terkedilerek, *şahsî* vergilerin en iyi örneği olan *umumî gelir vergileri* kabul edilmiştir. Toprağa, gayri menkule, dış karinelere bağlı olan *aynî* vergiler ancak millî makamlar tarafından vergiye tâbi tutulabilirdi. Şahsî vergiler ise mükellefin — yabancı memleketlerden neşet edenler de dahil olmak üzere — bütün gelirini hesaba kattığı için, gelirin kaynağı olan memleketin vergi sistemi ile, mükellefin mukim bulunduğu memleketin sistemi umumiyetle çatışacak, her iki tarafın malî makamları da kendilerini vergi almakta haklı görecekti. Bütün bu saydığımız âmiller, vergi mükerrerliği ihtimallerini artırmak suretile, bir takım ağır sonuçlar doğurmuştur.

Vergi mükerrerliklerinin mahzurları: (6) Vergi mükerrerliğinin en başta gelen mahzuru, hiç şüphesiz, verginin müsavilliği kaidesini ihlâl ederek ve mükellefi ezici bir yük altında bırakarak adaletsiz-

(6) Allix, *Répétitions écrites*, s. 50.; *Rapport du comité des savants, I ère Partie, (conséquences économiques)*; raporun tahlili, s. 62 - 68; F. H. Sur, *Maliye dersleri*, s. 144 - 145; İ. F. Pelin, s. g. e., s. 232 - 233; Jèze, s. g. e., s. 115 - 116; Seligman, *Double imposition et coopération fiscale internationale*, Recueil des Cours de l'Académie de Droit international. 1927, t. 20 s. 553 - 556; A. N. Sack, *La double imposition et l'allégement de sa charge dans les travaux de la S. D. N.*, Revue générale de droit international Public 1930, s. 99 ve müt.

liğe sebebiyet vermesidir. Sadece yabancıların menfaatlerini ihlâl eden bir mükerrerliğin dahi fena olduğu bugün bütün müelliflerce kabul edilmektedir. Yabancıyı ezmek ahlâkî bir hareket sayılamayacağı gibi, siyaseten de hatalıdır: çünkü mukabil tedbirlere yol açar. Türkiye İran tebaalarını mükerrer bir vergiye maruz bırakırsa, İran da Türkiye tâbiyetindeki kimselere aynı şekilde muamele yapacaktır. Bunlar milletler arası iyi münasebetlerin ihlâline de müncer olabilir.

Mükerrer verginin dünya iktisadiyatı bakımından da zararlı olacağı belirtilmiştir. Ezcümle Alman müelliflerinden Dorn, bu yüzden, iktisadî faaliyetlerin, en uygun tabiat ve iktisat şartlarının toplandığı yerlerde değil de, malî yüklerin en hafif olduğu memleketlerde tekâsüf edeceğine dikkati çekmiştir. İstihsal kuvvetleri sun'î ve irasyonel bir şekilde dağılacaktır. Milletlerarası Ticaret Odası da, 1923 Viyana kongresinde, mükerrer verginin bazı mahzurlarını kuvvetle belirtmiştir: mükerrer vergi sermayelerin serbest tedavülüne engel olur; bilhassa şubeli teşebbüsler için ezici bir yük teşkil eder; milletlerarası münasebetler bakımından maddî, manevî büyük zararlar doğurur.

Milletler cemiyeti tarafından mükerrer vergi meselesini incelemeye memur edilen Âlimler komitesi de, 1923 te verdiği ve biraz sonra tahlil edeceğimiz raporunun birinci kısmını, vergi mükerrerliğinin iktisadî sonuçlarına tahsis etmiştir. Mütihazsıslara göre, vergi kendisini iki şekilde hissettirir: Mükellefler üzerinde bir yük teşkil eder — ve servetlerin serbestçe tedavülüne engel olur. Mütihazsıslar Moranya adını verdikleri farazî bir devleti ele alarak şöyle bir muhakeme yürütürler: Moranya yabancı sermayelere başvuran bir memlekettir; fakat günün birinde yabancı sermayelerden bir vergi almağa başlıyor. Verginin konmasından önce yapılmış plâsmanların sahipleri için vergi ağır bir yük teşkil edecektir. Fakat daha sonra yapılacak plâsmanlar bakımından, vergi bir engel olarak kendini hissettirecektir. Gerçekten sermayelerini şuraya veya buraya yatırmakta serbest bulunan kapitalistler, daima kendileri için en kârlı olan yolu seçerler. Moranyanın ecnebi sermayeleri vergiye tâbi tutması karşısında şu iki şıktan birini tercih edeceklerdir: ya bu memlekete sermaye yatırmaktan tamamiyle vazgeçeceklerdir, — ki bu takdirde Moranyada iktisadî hayat kısmen sekteye uğriyacak, faiz haddi ve istihsal masrafları artacaktır —; yahut da sermayelerini daha ağır şartlarla yatıracaklardır. Meselâ gayri safi gelirin % 20 sini alan bir vergi konmuşsa, sermayedarlar % 5 faiz yerine

% 6,25 faiz istiyebileceklerdir. Hattâ, ilerde konması muhtemel olan vergileri de hesaba katarak, daha ihtiyatlı davranmaları ve % 6,25 ten de yüksek bir faiz istemeleri mümkündür. Neticede, vergi mükerrerliğinin asıl yükünü yabancı sermayeleri değil, bunlara muhtaç bulunan memleket çekecektir. Mütéhassısların vardıkları sonuç şudur: yabancı sermayeleri vergiye tâbi tutarak bunları mükerrer bir mükellefiyete maruz kılmak daima borçlu memleketin zararlıdır.

Hulâsa, vergi mükerrerliğinin iktisadî ve hukukî, maddî ve manevî cephelerden bir takım mühim mahzurları vardır. İşte bu yüzden, vergi mükerrerliği meselesi bütün memleketlerin hukukçu ve maliyecilerini bir hayli işgal etmiş, son derece geniş neşriyata sebebiyet vermiştir; bir çok milletlerarası teşekküller de bu ile uğraşmak mecburiyetini hissetmişlerdir. Şimdi bu alandaki çalışmaları ve bulunan çareleri kısaca gözden geçirelim.

Yapılan çalışmalar ve teklif edilen çareler: (7) Milletlerarası vergi mükerrerliklerini önlemek için alınabilecek tedbirleri tek taraflı ve çok taraflı olmak üzere ikiye ayırabiliriz. Tek taraflı tedbirler, bir devletin kendiliğinden, iktisadî siyaset veya adalet mülâhazalarıyla aldığı tedbirlerdir. Meselâ karşılıklı bir anlaşmaya müstenit olmaksızın, Moranya devleti, başka devletlere öndendiği resmî vesikalarla isbat edilen gelir vergilerini kendi alacağı vergiden tenzil edebilir. Fakat her Devletin kendiliğinden iç mevzuatına koyacağı dağınık hükümlerle bu büyük davanın halledilmesine imkân olmadığı ve daha şümüllü tedbirler bulmak icap ettiği çok geçmeden anlaşılmıştır. Bunun üzerine, bazı milletlerarası teşekküller bu mesele ile meşgul olmaya başlamıştır. 1919 da Brükselde toplanan Parlâmentolar arası konferans, 1921 milletlerarası Deniz Konferansı, çalışmaları arasında bu konuya da yer vermişlerdir. Fakat vergi mükerrerliği meselesini en esaslı şekilde ele alan

(7) Jéze; s. g. e., s. 116 - 117; F. H. Sur s. g. e., 146 - 147; İ. F. Pelin, s. g. e., 234 - 239; Allix *Traité élémentaire*, s. 561 - 567; A. N. Sack, s. g. makale, *Revue générale de droit international public*, 1930, s. 129 - 143; Seligman, s. g. makale, *Recueil des Cours*, 1927, t. 20, s. 552 - 585; Niboyet, *Les doubles impositions au point de vue juridique*, s. 52 - 100, *Recueil des Cours*, 1930, t. 31; Allix, *Répétitions écrites* (doktora kuru), 1937 - 1938; Benvenuto Griziotti, *L'imposition fiscale des étrangers*, *Recueil des Cours*, 1926, t. 13; Luigi Einaudi, *La coopération internationale en matière fiscale*, *Recueil des Cours*, 1928, t. 25, s. 5 ve müt.; *Milletler cemiyeti mafî komitesinin raporu*, Maliye mecmuası, sayı 5 ve 6.

teşekküller: Devletler Hukuku Enstitüsü, Milletler arası Ticaret Odası ve Milletler Cemiyetidir.

1873 de kurulan *Devletler Hukuku Enstitüsü*, 1897 Kopenhag toplantısında veraset vergilerinde husule gelen milletlerarası vergi mükerrerliği meselesi ile meşgul olmuştur. Bu içtimada mevcut sistemlerin tesbiti ile iktifa edilmiş, fakat 1922 Grenoble içtimasında, uzun tartışmalardan sonra, veraset vergileri hakkında şöyle bir karara varılmıştır: vergi almak hakkı müteveffanın son ikametgâhının bulunduğu memlekete ait olmalı, yalnız terekedeki taşınmaz mallar (gayri menkuller) kâin oldukları memlekette vergiye tâbi tutulmalıdır.

1920 de kurulan *Milletler arası Ticaret Odası* da, kuruluş gününden itibaren vergi mükerrerliği meselesi ile uğraşmağa başlamış; bu iş için hususî bir komite teşkil etmiştir. Bu komitenin raporunda, bilhassa, vergi bakımından yabancıların da vatandaşlar gibi muamele görmesi gerektiğine işaret ediliyor ve yabancı memleketlerde elde edilen kazançlardan dolayı orada ödenmiş olan vergilerin umumi vergi yekûnundan indirilmesi tavsiye olunuyordu.

Milletler Cemiyetinin de bu meseleyi ele alması istendi. Bunun üzerine, 1921 de dört iktisatçı mütehassıstan müteşekkil bir *Âlimler komitesi* teşkil edildi. Columbia üniversitesinden Prof. Seligman, Rotterdam yüksek ticaret okulundan Prof. Bruins, Londra üniversitesinden Prof. Stamp, ve Torino üniversitesinden Prof. Luigi Einaudi'nin iştirak ettiği bu komite, raporunu 1923 te Milletler Cemiyetine verdi.

Diğer taraftan, meseleyi teknik ve idarî cepheden incelemek üzere yüksek maliye memurlarından ve tatbikatçılardan müteşekkil ve daha kalabalık ikinci bir komite kuruldu. 1922 de çalışmaya başlayan bu *Teknisyenler komitesi* de raporunu 1925 te hazırlayıp verdi. Bu raporda komitenin biraz daha genişletilmesi ve çeşitli vergi sistemlerini temsil eden mütehassısların bir araya getirilmesi de tavsiye olunduğu için, yeni bir «Teknisyenler komitesi» teşkil edildi. Bu ikinci *Teknisyenler komitesi* de 1926 ve 1927 de yaptığı toplantılarda dört anlaşma projesi hazırladı. Bunlardan ikisi vasıtasız (dolaysız) vergilerde ve veraset vergilerinde mükerrerliği önlemeğe matuftu; diğer ikisi vergi kaçakçılığının önüne geçmek veya tahsilâtı kolaylaştırmak için Devletlerin karşılıklı olarak birbirine idarî yardımda bulunmasını derpiş ediyordu.

Bu komitenin tavsiyesine uyularak, hükûmet mümessillerini ihtiva eden bir üçüncü *Teknisyenler komitesi* toplandı. (Daha önceki

komitelere iştirak eden mütehasıslar resmen kendi devletlerini temsil etmiyorlardı). Hükümet mümessilleri komitesi yukarda bahsettiğimiz iki taraflı anlaşma projelerini kabul (8) ve Milletler Cemiyetine bağlı daimi bir maliye komitesinin teşkilini tavsiye etti. Bu komitenin vazifesi akdedilen anlaşmaları yayınlamak, muhtelif memleketlerin malî sistemlerini incelemek, önemli meseleler hakkında muhtıralar neşretmek olacaktı. Üç yılda bir seçilen 12 âzadan mürekkep Milletler Cemiyeti daimî malî komitesi çok esaslı faaliyette bulunarak bütün malî anlaşmaları neşretti; malî terminolojiyi birleştirmeye, muhtelif memleketlerin mevzuatını incelemeye çalıştı. Sayısız raporlar hazırladı. Vergi mükerrerliğini önlemek bahsinde en iyi yolun hangisi olduğunu araştırdı ve şu sonuca vardı ki, «en ziyade müsadeye mazhar millet» kaydının bu sahada müsbet netice vermesi şöyle dursun, işleri büsbütün karıştıracığı muhakkaktır. Bu sebeple anlaşmalara konan «en ziyade müsaadeye mazhar millet» kaydının malî meselelere şumulü olmadığı bilhassa tasrih edilmeli ve iki veya çok taraflı anlaşmalarla mükerrer vergiyi ortadan kaldırmak yolu tutulmalıdır.

Yukarda bahsi geçen raporlar içinde en önemlileri iktisatçı mütehasıslar veya âlimler komitesinin hazırladığı rapor ile birinci mütehasıslar komitesinin raporudur. Bu raporlarda vergi mükerrerliği meselesi, sebepleri, neticeleri ve hal çareleriyle birlikte mufassal olarak incelenmiştir.

İktisatçı mütehasısların raporu (9) vergi mükerrerliğinin iktisadî sonuçlarını tahlil etmekle başlar. (Mütehasısların bu husustaki fikirlerine daha önce temas etmiştik). Raporun ikinci kısmında vergi alma hakkının esası incelenmektedir. Devlete vergi almak yetkisini veren nedir? Eski bir nazariyeye göre vergi hakkı bir *mübadele*ye dayanır. Vergi, devlet tarafından mükellefleri ve mallarını korumak üzere girişilen masrafların ve mükelleflere yapılan diğer hizmetlerin bedelidir. Bu nazariye bugün umumiyetle terkedilmiştir ve mütehasısların belirttiği gibi, vergi mükerrerliği problemini halletmek bakımından da hiç bir imkân temin etmez.

Bugün revaçta olan nazariye *ödeme kabiliyeti* nazariyesidir. Va-

(8) Bu anlaşma projelerinin metni için, bk. Niboyet, s. g. *makale*, *Recueil des Cours*, 1930. t. 31, s. 30 - 33. — Projelerden birinin tercümesi yazının sonuna eklenmiştir.

(9) Bu raporun tam bir tahlili için, bk. Allix, *Répétitions écrites*, S. 30 ve müt; Sack, s. g. *makale*, *Revue générale de droit international public*, 1930, s. 132 ve müt.

tandaşlar devlet hizmetlerinden az veya çok istifade etmelerine göre değil, kamu masraflarına ortak olmak hususundaki iktidarları nisbetinde vergi öderler. Fakat kamu masraflarına ortak olmak, maddî imkânlarından bir kısmını camia emrine vermek mecburiyeti nereden doğmaktadır? Son zamanlara kadar bu mecburiyete esas olarak kabul edilen prensip, *siyasî bağlılık* (*allégeance politique*) prensibi idi. Tşbiyet bağının Devlete karşı bazı haklar verdiği ve bir takım borçlar yüklediği muhakkak ise de, siyasî bağlılık prensibi meselâ ecnebilerin vergiye tâbi tutulması gibi bazı hâdiseleri izah edememektedir. Tâbiyet esasının vergi alma hakkı için yeter bir temel teşkil etmediğini gören nazariyeciler muvakkat mesken, ikametgâh, servetin menşei veya bulunduğu yer (situs) gibi başka esaslar aramışlardır. Bu sonuncularda siyasî olmaktan çok iktisadî bir karakter göze çarpmaktadır. İşte servetin menşei, bulunduğu yer (situs), kullanıldığı memleket (ikametgâh) gibi unsurların bir nevi *iktisadî bağlılık* (*allégeance économique*) husule getirdiği, ve Devletin vergi alma hakkının siyasî bağlılığa değil, bu iktisadî bağlılığa müstenit olduğu ileri sürülmüştür.

Mütehasıslara göre, vergi, siyasî bağ göz önünde tutulmadan, mükellefin iktisaden bağlı bulunduğu devletler arasında taksim edilmelidir. Fakat iktisadî bağlılık unsurlarının ikisi veya üçü çatıştığı zaman hangisi ağır basacaktır? Gaye mükerrer vergiyi önlemek olduğuna göre, mükellefin ikamet ettiği memleketin hakkı mı, yoksa servetin elde edildiği veya halen bulunduğu memleketin hakkı mı tercih olunacaktır? Raporun son kısmında mütehasıslar işte bu ana - meseleyi halletmeğe çalışmaktadırlar.

Mütehasıslar mükerrer vergi meselesini halledebilecek dört usul tasavvur etmişlerdir:

a) *Tenzil usulü*: Yabancı memleketlerden gelen servet ve gelirlerden dolayı hariçte ödenmiş olan vergiler, memlekette ödenmesi icap eden vergiden indirilir. Bu usulde servet ve gelirin *menşei* esas ittihaz edilmiş bulunmaktadır.

Türkiyede oturan bir kimsenin Yunanistandaki bir sınaî teşebbüsten temin ettiği veya Romanyada ölen bir kimseden miras olarak aldığı gelir ve servet evvelâ Yunanistan veya Romanyada vergiye tâbi tutulacak ve bu miktar, Türkiyede ödenmesi icap eden asıl vergi yekûnundan tenzil edilecektir. Bu usul alacaklı memleketlerin işine gelmez. Çünkü mükerrerliğin önlenmesinden doğan bütün fedakârlık alacaklı memleketlerin sırtına yüklenmektedir.

b) *Muafiyet usulü*: Birinci usulün tam aksidir. Bu usule göre, memleket dışında oturan kimselere giden servet ve gelir vergiye tâbi tutulmaz. Burada *ikametgâh* unsuru esas ittihaz edilmiştir. Meselâ Türkiyede bir sınaî teşebbüs işleten bir Amerikalının bundan elde edeceği gelir Türkiyede vergiye tâbi olmayacak, sadece gelir sahibinin ikametgâhında vergi ödeyecektir. Servet ve gelirin menşeinin bulunduğu memleket, ezcümle borçlu memleketler bakımından mahzurlu olan bu usul alacaklı memleketlerin menfaatlarına tamamiyle uygundur.

c) *Paylaşma usulü*: İki memleket vergiyi belli nisbetler dahilinde paylaşmak üzere aralarında anlaşacaklardır. Yukardaki misalde verginin bir kısmını gelirin elde edildiği memleket yani Türkiye, diğer kısmını gelir sahibinin mukim bulunduğu memleket, meselâ Amerika alacaktır. Burada «iktisadî bağlılık (allégeance économique) derecesine göre paylaşma» prensibi tatbik edilmiş bulunuyor.

d) *Tasnif usulü*: Bu usulde ise, vergi olarak tahsil edilecek meblâğlar değil de, vergi mevzuları paylaşılır. Bazı mevzulardan vergi almak hakkı bir devlete, diğerlerinden vergi almak hakkı ikinci devlete verilir. Meselâ gayrimenkullerin «menşe» memleketinde, menkul servetlerin ise «ikametgâh» memleketinde vergiye tâbi tutulması kararlaştırılabilir. Bu usul de iktisadî bağlılık prensibine uygundur. Fakat, servet ve veraset vergilerinde kolay tatbik edilebilmesine karşılık, umumî gelir vergilerinde büyük güçlükler arzeder. Meselâ Moranyada oturan bir kimse, İmeryadaki bir ziraî işletmeden gelir temin etmektedir. Bu gelir gayrimenkul geliri midir, işletme geliri midir? Buna benzer birçok hallerde menşe memleketinin hakları ile ikametgâh memleketinin haklarını ayırmak zor olacaktır.

Bu dört usulü tesbit ettikten sonra, mütehassıslar bunları muhtelif vergi nevilerine tatbik etmişler ve veraset vergileri ile gayrişahsî vergilerden işe başlamışlardır.

Birinci usul ikametgâh memleketine ağır fedakârlıklar yüklemektedir. Üstelik bu fedakârlığın hudutları servet ve gelirin çıktığı veya bulunduğu memleketin takdirine kalmıştır. Bu sebeple ancak Amerika Birleşik Devletleri gibi zengin ve vatandaşlarının hâricete ticaret yapmalarını teşvik eden memleketler bu usule katlanabilirler. İkinci usul de servet ve gelirin çıktığı veya bulunduğu memleket bakımından fazla mahzurludur. Şu halde üçüncü veya dördün-

cü usule başvurmak lâzımdır. Komite vergi mevzularının tasnifi usulünü (4 üncü usulü) tercih etmektedir: gayrimenkuller ve bunlara bağlı olan tesisat ve makinalar için *menşe* prensibi; esham ve tahvilât, menkul servetler için *ikametgâh* prensibi tatbik edilmelidir. Gemiler, kayıtlı buldukları liman hangi memlekette ise orada vergi ödemelidir. Ticarî teşebbüsler için dördüncü usulün tatbiki kolay değildir: bunlar hakkında taksim usulü (üçüncü usul) tercihe şayandır. Şu halde veraset vergileri aynı vergilerde, bazan taksim usulü ile mezcedilmek şartıyla, tasnif usulü esas ittihaz edilmelidir.

Şahsî mahiyetteki gelir vergilerine gelince: burada komite bambaşka bir neticeye varmakta ve birinci, üçüncü, dördüncü usulleri elverişsiz, tatbiki imkânsız diye bertaraf ettikten sonra, muafiyet usulünde karar kılmaktadır. Bu usulün ise, borçlu memleketlerin zararına olarak tamamiyle alacaklı memleketlerin menfaatlarını sağlıyan bir usul olduğunu söylemiştik. Âlimler komitesinin bu tavsiyesi şiddetli tenkitlere yol açmış ve bu hükmün sebebini, komitenin münhasıran Holandalı ve Anglo-Sakson âlimlerden — yani münhasıran alacaklı milletler mümessillerinden — terekküp etmesinde arıyanlar olmuştur. (Gerçekten İtalyan profesörü çalışmalara iştirak edememiş ve hazırlanan raporu imzalamakla iktifa etmişti.) Âlimler komitesindeki dört üyeden biri olan Amerikalı profesör Seligman da, yapılan tenkitlere cevap verirken, raporun yalnız İngiliz, Holandalı ve Amerikalı üç mütehasşsın iştiraki ile hazırlanmış olmasının Lâtin memleketlerinde ve diğer memleketlerde carî bulunan vergi sistemlerinin ihmaline yol açtığını itiraf etmiştir. Seligman'a göre, raporda bu memleketlerin vergi sistemlerine de temas edilmiş, fakat üzerinde fazla durulmamıştır (10).

Âlimler komitesinin aksine olarak, Teknisyenler komitesi daha ziyade borçlu memleketlerin mümessillerinden mürekkepti (11). Fakat teknisyenler komitesinin vardığı neticeler de âlimler komitesinin başlıca tavsiyelerinden fazlaca uzaklaşmış değildir (12). O zamana kadar yapılmış olan milletlerarası mukavelelerde bilhassa taksim usulüne başvurulduğunu müşahade eden teknisyenler, vergileri *aynî* ve *şahsî* olarak ayırmışlar; aynı vergilerin *menşe* mem-

(10) Seligman, s. g. *makale*, Recueil des Cours, t. 20, s. 566 - 567.

(11) Belçika, Fransa, İngiltere, Holanda, İtalya, İsviçre, ve Çekoslovakya mümessilleri.

(12) Bilhassa bk., Seligman, s. g. *makale*, Recueil des Cours, t. 20, s. 569 ve müt.; Allix, *Répétitions écrites*, s. 95 ve müt.; Sack, s. g. *makale*, Revue générale de droit international public, 1930, s. 133 ve müt.

leketine, şahsî vergilerin ise *ikametgâh* memleketine ait olması lâzım geldiği yolunda bir neticeye varmışlardır. Fakat muhtelif vergi mevzularını ve nevilerini birer birer ele alıp incelerken, yer yer bu ana prensipten fedakârlıklar yapmışlardır: bir çok hallerde ikametgâh memleketi ile mal ve gelirin çıktığı veya bulunduğu memleketin — vergiyi aralarında belli nisbetler içinde paylaşmak üzere — anlaşmaları icap ettiğini belirtmişlerdir. Teknisyenler, sık sık bahsi geçen «ikametgâh tabirinin vuzuhsuzluğuna da dikkati çekmişler ve bu mefhumu kesin olarak tarife çalışmışlardır. Fakat bütün vergi nevilerine şamil tek bir tarif yapmak kabil olmamıştır. Umumî gelir vergileri için, ikametgâh mükellefin daimî olarak oturduğu yerdir. Veraset vergilerinde ise, ikametgâh müteveffanın ölümü sırasında daimî olarak yerleşmek niyetiyle oturduğu yerdir. Şirketler ve hükmi şahıslar için, kanunî merkez veya teşebbüsün fiili merkezi ikametgâh sayılabilir.

Daha sonra toplanan ikinci teknisyenler komitesinin ve hükümet mümessilleri komitesinin de aynı esaslara sadık kalarak bazı anlaşma projeleri hazırladıklarını yukarda söylemiştik.

Devletler hukuku Enstitüsünün, Milletler arası Ticaret odasının ve bilhassa Milletler Cemiyetinin bu çalışmaları, mükerrer vergiyi önlemek üzere milletler arası anlaşmalar yapılmasını kolaylaştırmış ve teşvik etmiştir. Gerçi daha geçen asrın ortalarından itibaren komşu ve bilhassa ahalişi birbirine akraba olan memleketler arasında — daha çok veraset vergilerine taallük eden — bir takım anlaşmalar yapılmıştı. Fakat 1921 den sonra bu anlaşmaların sayısı hızla kabarmış ve ikinci dünya harbinin başına kadar 140 a baliğ olmuştur. Milletler Cemiyeti mali komitesi bunları bir «recueil» halinde neşretmiştir (13). Fakat anlaşmaların mühim bir kısmı bütün vergilere şamil olmayıp, pek mahdut bir sahaya taallük etmektedir. Muhtelif memleketlerin vergi sistemleri arasındaki derin farklar göz önüne tutulunca, daha geniş anlaşmalar yapmaktaki güçlükler kendiliğinden anlaşılır (14).

Bu güçlüğü gören bazı müellifler, ezcümle Griziotti, Milletler Cemiyetinin vergi mükerrerliği meselesini kökünden halletmek için, dünya ölçüsünde bir malî islahat yapmasını ve malî sistemleri birleştirmeye çalışmasını istemişlerdir. Griziotti'ye göre, Milletler Ce-

(13) 1928 e kadar yapılan anlaşmaların tam bir listesini bulmak için, bk. Seligman, s. g. *makale*, Recueil des Cours, t. 20, s. 503 - 504.

(14) Niboyet, s. g. *makale*, Recueil des Cours, t. 31, s. 63 - 65 ve 67.

miyeti, dünyanın en yetkili maliyecilerinin yardımı ile muhtelif memleketlerde yürürlükte olan malî sistemlerin tenkidi bir etüdünü yaptırmalı ve muhtelif memleketlerin ihtiyaçlarına uygun rasyonel vergi nizamları bulmalıdır. Böylece malî sistemler ana tiplere irca edilecek ve bugün Devletlerin malî sahada anlaşmalarını imkânsız kılan birçok prensip ve menfaat zıddiyetleri ortadan kalkmış olacaktır. Bu da yalnız vergi mükerrerliğini önlemekle kalmayıp, milletler arası mübadeleyi kolaylaştıracak, milletler arası vergi kaçakçılığını yokedecektir (15).

Einaudi de, vergi mükerrerliğini önlemek için, malî sistemlerin ıslahını ve birbirine yaklaşmasını lüzumlu görmektedir: Muhtelif milletlerin kanun yapıcılarının zihniyetlerinde bir yakınlık husule gelmedikçe, kanun yapıcılarının hareket noktaları ve ana fikirlerinde iştirak olmadıkça, yazılı mukavelelerden doğacak mahdut işbirliği büyük faydalar sağlayamaz (16).

Fakat Allix'in belirttiği gibi (17), tarihten, geleneklerden, farklı adalet telâkkilerinden ve iktisadî, içtimaî zaruretlerden doğan mukavemetleri hesaba katmaksızın malî sistemlerin birleştirilmesinden bahsetmek, bugün için, hayale kapılmak demektir. Hattâ sadece vergi mükerrerliklerini önlemek gibi mütevazî bir gaye güden anlaşmaların bile cihanşümül bir mahiyet almasına şimdilik ihtimal yoktur. Çok taraflı anlaşma teşebbüsleri her defasında akamete uğramıştır. 1922 de Romada, Avusturya — Macaristan imparatorluğunun vârisi olan Devletler arasında yapılan çok taraflı malî anlaşma, neticede yalnız İtalya ve Avusturya tarafından tasdik edilmiştir. 10 kadar devleti bir araya toplamağa muvaffak olan biricik anlaşma, yabancılara ait otomobillerin malî durumunu tesbit eden Cenevre protokoludur.

Niboyet'nin bilhassa işaret ettiği gibi (18), vergi mükerrerliği meselesinin nazarı olarak halledilebilmesi bile büyük güçlükler arzeder. Sadece nazarı bakımdan «vergi koymağa yetkili» olan memleketin tesbiti kâfi değildir. Birçok tâlî noktalar üzerinde de karara varılması lâzımdır: Ezcümle ikametgâhın tarifi; malların tasnifi (hangi malların menkul, hangilerinin gayri menkul sayılacağı); malların bulunduğu yerin tesbiti (gayri maddî malların, meselâ alacakların yeri neresidir); vergilerin tavsifi (hangi vergiler vasıtalı,

(15) B. Griziotti, s. g. makale, Recueil des Cours, t. 13, netice.

(16) L. Einaudi, s. g. makale, Recueil des Cours, t. 25, s. 113 - 114.

(17) Allix, *Répétition écrites*, (doktora kuru, 1937 - 38), s. 296 - 300.

(18) Niboyet, s. g. makale, Recueil des Cours, t. 31, s. 70 - 80.

hangileri vasıtasız, hangi vergiler aynı, hangileri şahsidir); cemiyetlerin ve diğer hükmî şahısların statüsünü tâyinde hangi memleket hukukunun esas tutulacağı; zaman içindeki birçok ihtilâfların nasıl halledileceği (meselâ malî yıl zarfında yer değiştiren mükellefin vergi durumunun ne olacağı) gibi bir çok meseleler üzerinde anlaşmak gerektir.

Görüldüğü gibi, milletler arası vergi mükerrerliği sahasında, büyük hamleler yaparak birdenbire geniş anlaşmalara varmak kolay değildir. Bu sebeple Milletler Cemiyeti mütehassıslar komitesi de (1927) raporunda iki taraflı anlaşmalar yolunu tavsiye etmektedir (19). İktisatçı mütehassıslar komitesinde çalışmış olan profesör Seligman ise, daha nıkbindir: cihanşümül anlaşmalar yapılabilmesi şimdilik imkânsız da olsa, vergi sistemleri az çok birbirini andıran milletler (meselâ Amerika, İngiltere, Almanya, Holanda; — veya Lâtin memleketleri) arasında pekâlâ çok taraflı anlaşmalar yapılabilir. Diğer taraftan veraset vergileri gibi bazı sahalarda, cihanşümül anlaşmalara varabilmek nisbeten kolaydır. Sinaî inkilâp ve bunun doğurduğu iktisadî hayat, millî camiaların yanıbaşında bir «dünya camiası»nın mevcudiyetini insanlara kabûl ettirmiştir. Nasıl ki aynı devlete tâbi olan fertlerin işbirliği, her birinin bazı fedakârlıklarda bulunmasını ve müşterek bir gaye için gayret sarfetmesini gerektiriyorsa; Devletler arası münasebetlerin de karşılıklı fedakârlık ve müşterek bir gayeye bağlılık temeline dayanması lâzım geldiği ergeç anlaşılacaktır. Vergi sahasındaki işbirliği siyasî hayatın her sahasında doğacak olan işbirliğinin bir cephesinden ibaretir (20).

Seligman bu ümit dolu satırları yazdıktan sonra dünya pek karanlık yıllar geçirdi. Fakat şuna inanıyoruz ki, bu feci ve amansız harp yılları bütün milletlerin «tek bir dünya» da yaşadığını ve milletler arası işbirliğinin lüzumunu eskisinden daha kuvvetle açığa koymuştur. Bu derslerin tamamıyla faydasız olduğuna kani değiliz. Eski Milletler Cemiyetinin çalışmalarını devralan Birleşmiş Milletler teşkilâtının, milletler arası vergi hukuku sahasında yeni ilerlemeler temin edeceğinden eminiz (21).

(19) *İdem*, s. 58 - 59; Henri Bloch, *Malî işlerde karşılıklı yardım*, Maliye mecmuası, sayı 5, s. 57 (Revue de science et de législation financières'den).

(20) Seligman, s. g. *makale*, Recueil des Cours, t. 20, s. 589 - 595.

(21) Bu sahadaki çalışmalar harp içinde de devam etmiş, yeni anlaşmalar imzalanmıştır. Bunların en yenisi, bildiğimize göre, İngiltere ile Amerika arasında 1945 de yapılan «veraset vergilerinde mükerrerliği önlemeğe matuf anlaşma»dır.

Yazımıza son vermeden önce, biraz da milletlerarası vergi mükerrerliği bakımından memleketimizin durumuna temas etmek yerinde olacaktır.

Memleketimizin durumu: Bizde, uzun zaman, vergi mükerrerliği meselesiyle değil, tersine olarak yabancıların başlıca vergi ve resimlerden muafiyeti meselesi ile uğraşmak icap etmiştir. Bunun da sebebi kapitülasyonlardır.

Yukarda gördük ki, verginin iktisadî bağıllık (allégeance économique) temeline dayanması, yabancıların vergiden muafiyeti için hiç bir sebep bırakmamıştır. Yabancı, ikamet itibarile veya servet ve geliri itibarile ilgili olduğu siyasi camianın vergilerine iştirak etmek zorundadır. Kaldı ki, yabancıların vergiye iştiraki, yalnız *adalet* bakımından değil, *iktisadî rekabet* bakımından da elzemdir. Aksi halde iktisadî mücadele sahasında yabancı yerliden daha üstün bir duruma geçer ve memleketteki teşebbüs kuvveti zayıflar (22).

Nitekim bizde, Birinci Cihan Harbine gelinceye kadar yabancıların ne temettü vergisi ne de esnaf tezkeresi resmi ödememeleri yüzünden, yerli unsur daima iktisaden daha zayıf durumda kalmıştır. (Birçok yerli gayrimüslimler de yabancı tâbiyetine geçmek veya ecnebi himayesine sığınmak suretile vergiden kurtulmağa muvaffak olmuşlardır).

Ecnebilir bu muafiyetlerini kapitülasyonlara istinat ettirmişlerdir (23). Fakat muhterem hocam İbrahim Fazıl Pelin'in de belirttiği gibi, ecnebilerin ancak geçici olarak ticaret yaptıkları bir devirde kabul edilen ve memlekete daimi surette yerleşenlere şamil olduğu pek şüpheli bulunan bu muafiyetlerin ithalât, ihracat, banka işleri gibi en mühim ticaret şubelerini ellerinde tutan ecnebilere de tatbik edilmesi adalete ve millî egemenliğe her bakımdan aykırı idi. Buna rağmen, yapılan müzakereler Avrupa Devletlerinin emperyalist emelleri karşısında hiç bir netice vermedi, sürüncemede kaldı. Vergi kanunlarımızın fenalığından, tazyiklerin fazlalığından dem vuruluyordu. Avrupa devletlerine hoş görünecek bir vergi sistemine kavuşmak için kararnamele, projeler hazırlandı. Fakat bunların hepsi

(22) İ. Fazıl Pelin, s. g. e., Vergide umumiyet bahsi, bilhassa s. 152.; P. Fauchille *Traité de droit international public*, t. I. Première partie, Paris, 1922, s. 933.

(23) Bu hususta ve yabancıların vergi mükellefiyetinin Lozana kadar geçirdiği safhalar hakkında, bk. İ. Fazıl Pelin, s. g. e., s. 348 - 350 ve «*Beynelmîlel Ticaret ve finans münasebetleri bakımından Türkiye*», Üniversite Konferansları, 1935 - 1936, s. 336, bilhassa s. 345 ve müt.

itiraza uğruyor, karşı tarafın kötü niyeti yüzünden müzakereler bir türlü sona ermiyordu. Bu arada, muahedelerine eklenen bazı maddelerle, Bosna - Herseğin kaybı sırasında Avusturyanın, Trablusgarbın kaybı sırasında İtalyanın muvafakati alınabildi.

Umumî Harp başladıktan sonradır ki, 1 mart 1915 tarihli kanunla, yabancılar Osmanlı tebaaları ile aynı şekilde ve aynı sıfatla her türlü vergi ve mükellefiyetlere tâbi tutuldular (24). Mütarekede iade edilen kapitülâsyonlar Lozan muahedesinin 28 inci maddesi ile kökünden kaldırıldı. Bu muahedeye eklenen «İkamet ve selâhiyeti adliye hakkındaki mukavelename» ye de âkit devletler tebaalarının Türk tebaasının tâbi olduğu vergi, rüsum ve tekâliften başka veya daha ağır bir gûna vergi, rüsum ve tekâlîfe tâbi tutulmayacağı yolunda bir hüküm kondu. Bu suretle Türk vatandaşı ile yabancı arasında vergi müsaviliği teessüs etmiş oldu.

Bu merhale böylece aşıldıktan sonradır ki, vergi mükerrerliğini önleyecek bazı hükümler de kanunlarımızda yer aldı. Bunlar milletler arası anlaşmalara dayanmayıp, tek taraflı olarak Türk kanun vaznı tarafından kabul edilen hükümlerdir. 1931 de geniş ölçüde tâdil edilen 1926 tarihli «Veraset ve intikal vergisi» kanunumuz, mükellefi, hem *ikametgâh* esasına, hem de *menşe* esasına göre vergiye tâbi tutulmaktadır: Bir kere, Türkiyede oturan bir kimseden, kendisine hariçten intikal eden mallar için dahi vergi alınır (*ikametgâh* esası); diğer taraftan intikalın mevzuu olan «mal, hukuk ve menafi» Türkiyeden çıktığı takdirde, bunların intikal ettiği kimse hariçte de otursa, yine vergi alınır (*menşe* esası). Fakat, bu halin vergi mükerrerliklerine yol açabileceği düşünülerek, bazı tedbirler alınmıştır. 1931 tarih ve 1836 sayılı kanunla değiştirilen 20 nci madde mucibince: «*ikametgâhı* Türkiyede bulunan müteveffa veya tasarrufu yapan şahıstan intikal edip de yabancı memleketlerde bulunan menkul ve gayri menkul malların vergilerinden, bu memleketlerde alındığı sabit olan veraset ve intikal vergisi tenzil olunur.» Görüldüğü gibi, burada, Milletler Cemiyeti âlimler komitesinin tavsiye ettiği dört usulden birincisi olan *tenzil* usulü kabul edilmiştir.

Diğer taraftan, 1934 tarihinde Büyük Millet Meclisinden geçen 210 sayılı bir tefsir kararına göre, Türkiyede mukim bir *yabancıya* intikal edip yurt dışında bulunan mallardan vergi alınmaz. Kanaatımızca bu sonuncu muafiyet pek lüzumlu değildi. Çünkü malların bulunduğu memleket hiç vergi almadığı takdirde bizim de veraset

(24) P. Fauchille, s. g. e., s. 959.

ve intikal vergisi almamamız için makul bir sebep yoktur. Diğer taraftan, bu tefsir kararı yabancıları, Türkiye Cumhuriyeti tebaalarından daha iyi duruma sokmak suretile vergi eşitliğini lüzumsuz yere ihlâl etmektedir. Yirminci maddede olduğu gibi, hariçte ödenmiş olan verginin tenzili ile iktifa edilebilirdi.

«Kazanç vergisi» kanunumuz bazı vergi mükerrerliklerine yol açmaktadır (25). Kanun, mükellef olarak sıraladığı gerçek ve tüzel kişilerin bütün kazançlarını vergiye tâbi tutar. Tasarıdaki «Türkiye Cumhuriyeti dahilinde... temin ettikleri» kaydı sonradan kaldırılarak, menşei hariçte olan kazançlar da vergi mevzuuna ithal edilmiştir. Bununla beraber, hizmet erbabı için, kanunda vergi mükerrerliğini önlemeğe matuf bazı hükümler vardır. Kanunumuz hizmet erbabının teklifi bahsinde *ikametgâh* esasını kabul etmiştir. Bu, yukarıda bahsettiğimiz dört usulden ikincisine (*muafiyet* usulüne) tekbül etmektedir. 29 uncu maddeye göre, hariçteki bir ecnebi müesseseye bağlı olup da Türkiyede oturan memur ve komisyoncu kabîlinden hizmet erbabı kazanç vergisine tâbidir. Buna karşılık, Türkiyedeki müesseselere bağlı olup da devamlı surette hariçte oturan hizmet erbabı — o memlekette vergi ödediklerini isbat etmek şartıyla — vergiden muafır. Şu noktayı belirtelim ki, bu madde, memleket müesseselerine mensup olup da hariçte ikamet edenleri vergi mükerrerliğinden korumağa muktedir olmakla beraber, yabancı memleketlerdeki müesseselerin Türkiyedeki mensuplarını korumağa kâfi değildir. Çünkü bu sonuncular *ikametgâh* esasına göre Türkiyede vergi ödedikleri gibi, menşe esasına göre de müessesenin bulunduğu memlekette vergi ödeyebilirler. Hazineden daha fazla fedakârlık yapmaksızın bu gibi mükerrerlikleri önliyelemek için, devletler arası anlaşmalar akdetmek lâzım geldiği âşikârdır.

Diğer taraftan, kazanç vergisi kanunumuz hariçte şubesi olan müesseseler hakkında sarîh bir hüküm ihtiva etmemektedir. Türkiyede yerleşmiş olan veya yerleşmiş sayılan (yani şube açan, sabit tesisat vücuda getiren ve alım - satım yahut satım işiyle işigal eden) ecnebi müesseseler — rekabet ve vergi eşitliğini korumak için — vergiye tâbi tutulmuştur. Buna mukabil, yerli müesseselerin yabancı memleketlerdeki şubelerinin kazancını vergiden muaf tutan sarîh bir hüküm mevcut değildir. Bu hal şüphesiz vergi mükerrerliklerine yol açmaktadır. Bu mükerrerliklerin de fazla fedakârlık yapmaksızın önlenemesi milletler arası anlaşmalar aktedilmesine bağlıdır.

(25) Bu hususta bk., İbrahim Fazıl Pelin, s. g. e., s. 356 - 357 ve s. 234. not2.

Halbuki, bildiğimize göre, 3/5/1934 tarih ve 2424 sayılı kanunla tasdik edilen Cenevre protokolü hariç, memleketimiz vergi mükerrerliğine müteallik hiç bir milletler arası anlaşma yapmış değildir. Bunun bir sebebini vergi sistemimizin başlıca milletlerarası anlaşma sisteminden fazlaca farklı oluşunda arayabiliriz. Gerçekten, vergi sistemleri arasındaki farkların genişliği nisbetinde mükerrerliği önlemek için anlaşmalar yapılabilmesi güçleşir (26).

Bundan daha mühim bir sebep de, vergilerimizin umumiyetle *aynî* (gayri şahsî) oluşudur. Yukarda da işaret etmiştik ki, (27) arazi vergisi, bina vergisi gibi mülkî ve aynî mahiyetteki vergiler mükerrerlik hallerinin husule gelmesine pek elverişli değildir. Halbuki mükellefin servet ve gelirini kül halinde ele alan ve ailevî, şahsî durumunu göz önünde tutan vergiler mükerrerliğe daha çok yol açar.

Şu halde bizim vergilerimiz içinde mükerrerliğe sebebiyet verebilecek olanlar bilhassa veraset vergimizle, yarı — şahsî kazanç vergimizdir.

Projesi hazırlanmakta bulunan Umumî Gelir vergisinin tatbikine geçildikten sonra, hem mükerrerlik ihtimallerinin artması, hem de vergi rejimimizin ileri memleketlerin sistemine yaklaşması dolayısıyla bizim de mükerrerliği önlemeğe matuf bazı anlaşmalar yapmamız beklenebilir. Bu gibi anlaşmalar yalnız vergi rejimimizin daha âdil olması bakımından değil, vergilerimizin verimliliği ve milletler arası iktisadî münasebetlerimizin gelişmesi yönünden de faydalı olacaktır.

E K

Milletler Cemiyetinin topladığı üçüncü teknisyenler komitesi tarafından kabul edilen «veraset vergilerinde mükerrerliği önlemeğe matuf anlaşma tasarısı» nın tercümesi: (Niboyet'nin makalesinden naklen, Recueil des Cours, t. 31, S. 32).

Madde 1

Bu anlaşma âkit devletlerin mükelleflerini veraset vergileri sahasındaki vergi mükerrerliklerinden korumağa matuftur.

(26) Niboyet, s. g. makale, Recueil des Cours, t. 31, s. 67.

(27) Bk. s. 4.

Bu anlaşma mucibince «veraset vergisi» telâkki edilen mükellefiyetler aşağıda gösterilmiştir:

- a)
- b)
- c)

Madde 2

Veraset vergileri müteveffanın ikametgâhının bulunduğu memleket, yani ölümü sırasında devamlı surette kalmak niyetiyle mesken ittihaz ettiği memleket tarafından alınır. Memleket dışında bulunanlar da dahil olmak üzere, müteveffanın bıraktığı bilcümle mallar hesaba ithal edilebilir; fakat, lüzumu halinde, 4 üncü maddede gösterilen tenzilât icra olunarak, geriye kalan kısım tahsil edilecektir.

Madde 3

Âkit memleketlerin birinde mukim bulunan müteveffa diğer memleket dahilinde 4 üncü maddede gösterilen nevilere girebilecek mallar bırakmış ise, sonuncu memleket mezkûr mallardan veraset vergisi alabilir; fakat bu vergi başka herhangi bir memlekette bulunan mevcudat ve matlubat (aktif) hesaba katılmaksızın, sadece mezkûr malların kıymetleri üzerinden hesaplanmak iktiza eder.

Madde 4

Yukardaki maddelerin aynı zamanda tatbikinden doğabilecek vergi mükerreriğini önlemek gayesiyle, müteveffanın ikametgâhının bulunduğu memleket, aşağıda tasrih edilen mal neveleri için, şu iki miktardan en küçüğünü vergiden tenzil etmeğe rıza gösterecektir:

- a) Memleket dışında bulunan mevcudat ve matlubat üzerinden, *ikametgâh* Devletinin bilfiil tahakkuk ettirdiği vergi.
- b) Bu mevcudat ve matlubat üzerinden, *buldukları memlekette bilfiil* ödenecek olan miktar.

Yukarda adı geçen mal neveleri şunlardır:

- a) Gayri menkuller ve onları teçhize yarayan menkuller.
- b) Âkit devletler arasında bilmukavele tesbit edilebilecek olan bütün diğer mal neveleri.

Madde 5

Muayyen mallara terettüp eden veya muayyen mallar ile teminat altına alınmış bulunan borçlar, bu mallara mahsub edilir.

Diğer borçlar, âkit taraflar arasında yapılacak hususî anlaşmalara tevfikân tesbî tedilecek olan muhtelif mal neveleri arasında paylaşılır.

Madde 6

Bu anlaşmanın hükümlerinin tefsiri veya tatbiki hususunda âkit devletler arasında bir ihtilâf zuhûr ettiği ve bu ihtilâf gerek doğrudan doğruya iki devlet arasında, gerek başka herhangi bir dostane tesviye usulüyle halledilemediği takdirde, Milletler Cemiyeti Konseyinin tâyin edeceği bir teknik teşekküle tevdi edilebilir. Bu teşekkül iki tarafı dinledikten ve icabında bir araya getirdikten sonra, istişarî mahiyette olmak üzere, mütalâasını bildirir.

Âkit devletler, bu müracaattan önce, mezkûr teşekkülün serdedeceği mütalâanın kat'î mahiyette olmasını kararlaştırabilirler. Aksi takdirde bu mütalâa âkit devletleri bağlamaz, meğer ki her iki devlet tarafından kabul edile. Taraflar, gerek yukarda zikredilen usule başvurduktan sonra, gerekse bu usulün yerine kaim olmak üzere hakeme veya kazaî bir mercie müracaatta serbesttirler; Statüsü mucibince yetkili olduğu bütün mevzularda, Milletlerarası Daimî Adalet Divanına da başvurabilirler.

Yukarda bahsi geçen teşekkülün işe el koyması veya bu teşekkülün serdedeceği mütalâa, ihtilâf mevzuu olan tedbirin kaldırılmasını icap ettirmez; Milletlerarası Daimî Adalet Divanına müracaat edilmesi halinde de vaziyet böyledir; fakat Divan, Statüsünün 41 inci maddesi gereğince başka şekilde karar verebilir.