

KARADENİZ TEKNİK ÜNİVERSİTESİ * SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

MALİYE ANABİLİM DALI

DOKTORA PROGRAMI

KÜRESELLEŞMENİN ULUSLARARASI VERGİ HUKUKU ÜZERİNDEKİ ETKİLERİ

DOKTORA TEZİ

Muhammet AKTUĞ

TEMMUZ-2023

TRABZON

KARADENİZ TEKNİK ÜNİVERSİTESİ * SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

MALİYE ANABİLİM DALI

DOKTORA PROGRAMI

KÜRESELLEŞMENİN ULUSLARARASI VERGİ HUKUKU ÜZERİNDEKİ ETKİLERİ

DOKTORA TEZİ

Muhammet AKTUĞ

Tez Danışmanı: Prof. Dr. Osman PEHLİVAN

TEMMUZ-2023

TRABZON

ONAY

Muhammet Aktuğ tarafından hazırlanan “Küreselleşmenin Uluslararası Vergi Hukuku Üzerindeki Etkileri” bu Çalışma 03/08/2023 tarihinde yapılan savunma sınavı sonucunda oybirliği / oyçokluğu ile başarılı bulunarak jürimiz tarafından Maliye Anabilim Dalı Doktora Programı’nda **doktora tezi** olarak kabul edilmiştir.

Jüri Üyesi		Karar		İmza
Unvanı - Adı ve Soyadı	Görevi	Kabul	Ret	
Prof. Dr. Osman PEHLİVAN	Başkan	☐	☐	
Prof. Dr. Cemil RAKICI	Üye	☐	☐	
Prof. Dr. Hüseyin SADOĞLU	Üye	☐	☐	
Prof. Dr. Tarık VURAL	Üye	☐	☐	
Prof. Dr. Mehmet E. ALTUNDEMİR	Üye	☐	☐	

Yukarıdaki imzaların, adı geçen öğretim üyelerine ait olduklarını onaylarım.

Prof. Dr. Tülay İLHAN NAS
Enstitü Müdürü

BİLDİRİM

Tez içindeki bütün bilgilerin etik davranış ve akademik kurallar çerçevesinde elde edilerek sunulduğunu, ayrıca KTÜ - Sosyal Bilimler Enstitüsü Tez Yazım Kılavuzu'na uygun olarak hazırlanan bu çalışmada yararlanılan kaynakların tümüne eksiksiz atıf yapıldığını, aksinin ortaya çıkması durumunda her tür yasal sonucu kabul edeceğimi beyan ederim.

Muhammet AKTUĞ

18.07.2023

ÖNSÖZ

Birinci Dünya Savaşı sonrasında temelleri atılan uluslararası vergilendirme rejimi “bir kez vergilendirme” ilkesi ve “iktisadi bağ” doktrininin oluştuğu iki temel prensip üzerine inşa edilmiştir. İlk prensip ile tüm iktisadi faaliyetlerin mutlaka vergilendirilmesi, ancak sadece bir kez vergilendirilmesi ve bu suretle çifte vergilendirme sorununa sebep olunmadığı gibi vergi kaybının ortaya çıkması da engellenmek istenmiştir. İktisadi bağ doktrini ile ise sınır ötesi faaliyetlerde vergilendirme işleminin vergiyi doğuran olayın vuku bulduğu yerde gerçekleştirilmesi ve böylece mükelleflerin ikamet ve kaynak ülkelerinde oradaki iktisadi bağları ölçüsünde vergi ödemelerinin sağlanması amaçlanmıştır. Fakat iktisadi bağın belirlenmesindeki güçlükler MC ve devamında OECD tarafından hazırlanan model anlaşmalardaki dağıtım kurallarının ağırlıklı olarak gelişmiş ülkeleri koruyacak şekilde düzenlenmesiyle sonuçlanmıştır. 1980’lerden itibaren küreselleşmenin hız kazanması neticesinde vergilendirmede ekstra-fiskal amaçların ön plana çıkmaya başlaması, geçmişte vergilendirme hakları ihmal edilen gelişmekte olan ülkelerin bu sefer yabancı sermaye ve ticaret akışını kendi ekonomilerine çekmek için vergilendirme yetkilerini tek taraflı olarak sınırlandırmalarına yol açmış; böylece çifte vergilendirme sorunu büyük ölçüde çözüme kavuşmuştur. Küreselleşmenin etkisiyle, ülkelerin vergi gelirlerinde zararlı vergi rekabetine bağlı olarak meydana gelen aşınma, OECD’nin uluslararası vergilendirme alanındaki faaliyetlerini vergi kayıp ve kaçakları sorununa yoğunlaştırmasını sağlamıştır. OECD, ikili vergi anlaşmalarının mevcut problemleri çözmede yetersiz kalacağından hareketle uluslararası vergi hukukunun çok taraflılaştırılmasına yönelik girişimler başlatmıştır. Nitekim bu tez çalışması da yukarıda ifade edilen hususlar doğrultusunda uluslararası vergi hukukunda yaşanan amaç ve araç dönüşümünün incelenmesini ve yeni araçların mevcut problemlerin çözümünde işlevsel olup olmadığını değerlendirilmesini amaçlamaktadır.

Bu vesileyle, tez çalışmam esnasında kıymetli görüşlerinden çokça istifade ettiğim başta danışmanım Prof. Dr. Osman PEHLİVAN olmak üzere bugünlere gelmemde emeği geçen tüm hocalarıma, tez savunma sınavımda jüri üyesi olarak görev yapan Prof. Dr. Cemil RAKICI, Prof. Dr. Hüseyin SADOĞLU, Prof. Dr. Tarık VURAL ve Prof. Dr. Mehmet Emin ALTUNDEMİR’e medyunu şükran olduğumu belirtmek isterim. Ayrıca çalışma boyunca her zaman yanımda bulunup destek veren kıymetli aileme de teşekkürü bir borç bilirim.

Temmuz, 2023

Muhammet AKTUĞ

İÇİNDEKİLER

ÖNSÖZ	IV
İÇİNDEKİLER	V
ÖZET	IX
ABSTARCT.....	X
TABLolar LİSTESİ	XI
KISALTMALAR LİSTESİ.....	XII
GİRİŞ	1-6

BİRİNCİ BÖLÜM

1. ULUSLARARASI HUKUK VE ULUSLARARASI VERGİ HUKUKU	7-41
1.1. Uluslararası Hukukun Gelişimi ve Kaynakları	7
1.2. Uluslararası Hukukun Temelini Oluşturan Teori ve Yaklaşımlar	9
1.2.1. Doğal Hukuk Teorisi	9
1.2.2. Pozitivist Hukuk Teorisi	11
1.2.3. Tarihçi Hukuk Ekolü	13
1.2.4. Pozitivist Dönemin Kazanımları ve Uluslararası Vergi Hukukuna Etkileri	15
1.2.5. Milletler Cemiyeti'nin Kurulması ve İki Savaş Arası Dönem	16
1.2.6. İkinci Dünya Savaşı Sonrası Süreç	18
1.3. Küreselleşme Sürecinde Uluslararası Vergi Hukukunun Gelişimi	19
1.3.1. Ticari Liberalizasyon ve Küreselleşme	20
1.3.2. Gelir Vergilerinin Yaygınlaşması	23
1.4. Uluslararası Vergi Hukukunun Kaynakları	25
1.4.1. İç Hukuk	26
1.4.2. Vergi Anlaşmaları	26

1.4.2.1. Vergi Anlaşmalarının Amaçları ve Teknik Özellikleri	29
1.4.2.2. Vergi Anlaşmalarının Hukuki Niteliği ve İç Hukukla İlişkisi.....	32
1.4.3. Diğer Kaynaklar.....	36
1.4.3.1. Avrupa Birliği Hukuku.....	36
1.4.3.2. GATT ve GATS	38
1.4.3.3. Yatırım Anlaşmaları	40
1.4.3.4. AİHS ve AİHM İçtihatları.....	41

İKİNCİ BÖLÜM

2. ULUSLARARASI ÇİFTE VERGİLENDİRME SORUNU VE ÇÖZÜMÜ	42-87
2.1. Uluslararası Çifte Vergilendirme	42
2.1.1. Vergi Egemenliği	43
2.1.2. Vergilendirme Yetkisinin Farklı Amaçlar Doğrultusunda Kullanımı	44
2.1.3. Vergilendirmede Kaynak ve İkamet İlkeleri.....	45
2.1.4. Çifte Vergilendirmenin Sebepleri ve Türleri	46
2.1.4.1. Hukuki Çifte Vergilendirme.....	47
2.1.4.2. Ekonomik Çifte Vergilendirme	48
2.1.5. Çifte Vergilendirmenin Çözümü İçin Geliştirilen Araçlar	49
2.1.5.1. Tek Taraflı Tedbirler	49
2.1.5.2. Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları	51
2.2. Model Vergi Anlaşmalarının Gelişimi.....	52
2.2.1. Uluslararası Ticaret Odası'nın Girişimleri.....	52
2.2.2. Milletler Cemiyeti'nin Faaliyetleri	54
2.2.3. OECD ve BM'nin Faaliyetleri	58
2.3. Çifte Vergilendirmeyi Önleme İkili Anlaşmaları	60
2.3.1. Model Anlaşmaların Farkları ve İkili Anlaşmalara Etkisi	63
2.3.2. Model Anlaşmaların Olumsuzlukları ve İkili Anlaşmalara Yansıması	66
2.3.3. İkili Anlaşmaların Amaçları ve İşlevleri.....	67
2.3.4. Müzakere ve Revizyon Süreci	72

2.3.5.	Anlaşmaların Yorumu.....	74
2.3.5.1.	Anlaşmaların Yorumunda Viyana Sözleşmesinin Rolü.....	74
2.3.5.2.	Anlaşmaların Yorumunda İç Hukuk Kurallarının Etkisi.....	76
2.3.6.	Anlaşmaların Yürürlüğe Girmesi ve Fesih Usulü.....	77
2.3.7.	Ayrımcılık Yapmama İlkesi.....	78
2.3.8.	Anlaşma İstisnaları ve Karşı Tedbirler	80
2.3.9.	İhtilaf Çözüm Mekanizması.....	83
2.4.	Uluslararası Vergi Politikalarında Amaç ve Araç Dönüşümü	84

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

3.	ULUSLARARASI VERGİ KAYIP VE KAÇAĞI SORUNUYLA MÜCADELE VE ULUSLARARASI VERGİ HUKUKUNDA ÇOK TARAFLILAŞMA	88-149
3.1.	Uluslararası Vergi Rekabeti	89
3.1.1.	Vergi Rekabetinin Arkasındaki Motivasyon.....	90
3.1.2.	Vergi Rekabetinin Farklı Boyutları.....	92
3.1.2.1.	Uluslararası Çifte Vergilendirme	92
3.1.2.2.	Uluslararası Vergilendirmede Tarafsızlık ve İktisadi Etkinlik.....	94
3.1.2.3.	Refahın Yeniden Dağıtımı ve Kamusal Malların Sunumunda Bozulma	95
3.1.2.4.	Uluslararası Vergi Planlamasının Teşvik Edilmesi.....	96
3.2.	Zararlı Vergi Rekabetiyle Mücadele.....	97
3.2.1.	OECD'nin 1998 Raporu.....	99
3.2.2.	1998 Raporu'nda Vergi Cennetleri ve Tercihli Vergi Rejimleri	99
3.2.3.	OECD Vergi Konularında Bilgi Paylaşım Anlaşması (TIEA) Modeli.....	103
3.3.	Uluslararası Vergi Hukukunda Çok Taraflılaşma.....	105
3.3.1.	Vergi Konularında Karşılıklı İdari Yardımlaşma Anlaşması	106
3.3.2.	BEPS Eylem Planı	111
3.3.3.	Vergi Konularında Otomatik Bilgi Paylaşımı.....	117
3.3.3.1.	Ortak Raporlama Standardı (CRS) ve FATCA	122
3.3.4.	Çok Taraflı Araç (MLI)	130

3.4. Uluslararası Vergi Kayıp ve Kaçağıyla Mücadelede Samimiyet Sorumu	140
3.4.1. Vergi Cennetleri ve Off-shore Finans Merkezlerinin Gerçek Yüzü	141
3.4.1.1. Uluslararası Vergi Kayıp ve Kaçağı Sorunu ve Hegemonik Güç İlişkisi ...	145
SONUÇ VE ÖNERİLER	150
KAYNAKÇA.....	157
ÖZGEÇMİŞ	172



ÖZET

Geçmişten günümüze uluslararası vergilendirme alanında “hukuki çifte vergilendirme” ve “vergi kayıp ve kaçağı” olmak üzere iki temel sorun ortaya çıkmıştır. Birinci Dünya Savaşı’ndan sonra Uluslararası Ticaret Odası ve Milletler Cemiyeti’nin çifte vergilendirmenin çözümü için başlattığı girişimler uluslararası vergilendirme rejiminin şekillenmesinde ve uluslararası vergi hukuku disiplinin doğuşunda önemli rol oynamıştır. 1920’lerden küreselleşme sürecinin etkilerinin hissedilmeye başladığı 1980’lere kadar olan dönemde, uluslararası vergi hukukunun temel amacı çifte vergilendirmenin çözümü olmuştur. OECD ve BM tarafından hazırlanan model vergi anlaşmalarını temel alan ikili vergi anlaşmaları ve sonrasında yaygınlaşan indirim, istisna ve mahsup gibi tek taraflı tedbirler sayesinde çifte vergilendirme sorunu büyük ölçüde çözüme kavuşturulmuştur. 1980’lerden itibaren küreselleşmenin hızlanması, mükelleflere ve sermayeye fevkalade bir hareket kabiliyeti kazandırmıştır. Bu süreçte vergi cennetlerinin ve off-shore finans merkezlerinin sayısının artması, uluslararası zararlı vergi rekabetinin yoğunlaşmasına ve ülkelerin vergi gelirlerinin aşınmasına yol açmıştır. Tüm bu gelişmeler neticesinde OECD, uluslararası vergilendirme alanındaki faaliyetlerinin odak noktasını çifte vergilendirmeden uluslararası vergi kayıp ve kaçağına çevirmiştir.

Uluslararası vergi kayıp ve kaçağıyla mücadelede ikili vergi anlaşmalarının etkili olamayacağına anlaşılmaya başlandı üzerine, OECD tarafından uluslararası vergi hukukunun çok taraflılaştırılmasına yönelik girişimler başlatılmıştır. Fakat bu doğrultuda hazırlanan BEPS Eylem Planı, CRS ve AEOI Küresel Standardı ve son olarak ikili vergi anlaşmalarını herhangi bir müzakere ve revizyon sürecine gerek kalmaksızın çok taraflı bir yapıya büründüreceği iddia edilen MLI gibi araçlar istenilen başarıya henüz ulaşabilmiş değildir. Bu çalışmanın amacı, küreselleşme sürecinde uluslararası vergi hukukunda yaşanan amaç ve araç dönüşümünü inceleyerek, oluşturulan enstrümanların uluslararası vergilendirme sorunlarının çözümünde işlevsel olup olmadığını değerlendirmek ve bu doğrultuda çözüm önerileri ortaya koymaktır. Yapılan değerlendirmeler neticesinde, uluslararası vergi kayıp ve kaçağının çözümünde başarı sağlanmamasının arkasında uluslararası sistemin yapısından kaynaklı kronik sorunların olduğu anlaşılmıştır. Bu minvalde, OECD’nin önde gelen ülkelerinin aynı zamanda zararlı vergi rekabetinin aslı unsurları olması ve ABD’nin uluslararası vergi politikalarını kendi çıkarları doğrultusunda yönlendirmesi gibi hususların uluslararası vergi rejiminin âdil bir zemine oturtulmasını engellediği tespit edilmiştir.

Anahtar Sözcükler: Ticari Liberalizasyon, Küreselleşme, Vergi Anlaşmaları, Çifte Vergilendirme, Zararlı Vergi Rekabeti, Vergi Cennetleri, Çok Taraflılaştırma

ABSTARCT

From the past to the present, two main problems have appeared in international taxation: "juridical double taxation" and "tax evasion and avoidance". After World War I, efforts of the International Chamber of Commerce and the League of Nations to solve double taxation were instrumental in creating the international taxation regime and establishing international tax law. The main objective of international tax law between the 1920s and 1980s was to solve juridical double taxation. Thanks to the bilateral tax treaties based on the model tax treaties prepared by the OECD and the UN and the unilateral measures such as foreign tax credits, the problem of double taxation has mainly been resolved. Moreover, the acceleration of globalization since the 1980s has given taxpayers and capital extraordinary mobility. As a result, the increase in tax havens and offshore financial centers caused the intensification of harmful tax competition and the erosion of countries' tax revenues. Because of these developments, the OECD has altered its focus on international taxation from double taxation to international tax evasion and avoidance.

Once it became clear that bilateral tax treaties could not effectively combat international tax evasion and avoidance, the OECD launched initiatives for the multilateralization of international tax law. However, tools such as the BEPS Action Plan, the CRS and AEOI global standard, and the MLI prepared in this regard have not yet reached the desired success. This study aims to explore the transformation of the objectives and instruments of international tax law in the process of globalization, assess the effectiveness of these tools in solving global taxation issues, and suggest solutions in this direction. In light of the assessments, it is thought that the chronic problems arising from the structure of the international system cause the failure of the solution of international tax evasion and avoidance. In this context, many countries with harmful tax practices are members of the OECD, and the manipulation of the international tax policies by the United States for its benefit prevents the international tax system from being on a level playing field.

Keywords: Trade Liberalization, Globalization, Tax Treaties, Double Taxation, Harmful Tax Competition, Tax Havens, Multilateralization

TABLOLAR LİSTESİ

Tablo Nr.	Tablo Adı	Sayfa Nr.
1	OECD Ülkelerinin Taraf Oldukları Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması Sayıları ..	60
2	Türkiye'nin Çifte Vergilendirme Anlaşması Ağı İçerisinde Yer Alan Ülkeler.....	61
3	OECD Vergi Konularında Karşılıklı İdari Yardımlaşma Anlaşması'na Taraf Ülkeler...	107
4	Kurumlar Vergisi Gelirlerinin Toplam Vergi Gelirleri İçindeki Payı (1990-2021 / %)..	112
5	OECD Matrah Aşındırma ve Kâr Kaydırma (BEPS) Eylem Planı.....	113
6	Vergi Konularında Otomatik Bilgi Paylaşımının İşleyişi	120
7	AEOI Küresel Standardına Giden Süreç.....	121
8	AEOI Küresel Standardı Kapsamında Ülkelerin Paylaşım Yaptıkları Partner Sayısı	123
9	FATCA Standartları Kapsamında Otomatik Bilgi Paylaşımında Bulunan Ülkeler.....	127
10	Çok Taraflı Araç (MLI)'ın Gelişim Süreci	131
11	Çok Taraflı Araç (MLI) Hükümleri ve Opsiyon Durumları	132
12	Çok Taraflı Araç (MLI)'ı İmzalayan ve Taraf Olan Ülke Bilgileri	137
13	Kurumlar Vergisi Cenneti Endeksinde Yer Alan Ülkeler (2021).....	143

KISALTMALAR LİSTESİ

AB	: Avrupa Birliği
ABA	: Avrupa Birliği Anlaşması
ABAD	: Avrupa Birliği Adalet Divanı
ABD	: Amerika Birleşik Devletleri
ABİHA	: Avrupa Birliğinin İşleyişi Hakkında Anlaşma
AEOI	: Automatic Exchange of Information in Tax Matters – Vergi Konularında Otomatik Bilgi Paylaşımı
AİHM	: Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi
AİHS	: Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi
BEPS	: Base Erosion and Profit Shifting - Matrah Aşındırma ve Kâr Kaydırma
BIS	: Bank for International Settlements - Uluslararası Ödemeler Bankası
BM	: Birleşmiş Milletler
CRS	: Common Reporting Standart - Ortak Raporlama Standardı
DISC	: Domestic International Sales Corporation - Uluslararası Satış Yapan Yurtiçi Şirketler
EC	: European Council - Avrupa Devlet ve Hükümet Başkanları Konseyi
EOIR	: Exchange of Information on Request - İstek Üzerine Bilgi Paylaşımı
EU	: European Union - Avrupa Birliği
FATCA	: Foreign Account Tax Complaint Act - Yabancı Hesaplar Vergi Uyumu Kanunu
GATS	: General Agreement on Trade in Services - Hizmet Ticareti Genel Anlaşması
GATT	: General Agreement on Tariffs and Trade - Gümrük Tarifleri ve Ticaret Genel Anlaşması
IBIT	: International Bilateral Investment Treaties - Uluslararası İkili Yatırım Anlaşmaları
IGAs	: Intergovernmental Agreements - Hükümetlerarası Anlaşma Modelleri
IRS	: Internal Revenue Service - ABD Dahili Gelir İdaresi
İDA	: Vergi Konularında Karşılıklı İdari Yardımlaşma Anlaşması
KAU	: Karşılıklı Anlaşma Usulü
LOB	: Limitaion of Benefits - Faydaların Sınırlandırılması
MAP	: Mutual Agreement Procedure - Karşılıklı Anlaşma Usulü
MC	: Milletler Cemiyeti
MCAA	: Model Competent Authority Agreement - Model Yetkili Makam Anlaşması
MLI	: Multilateral Instrument - Çok Taraflı Araç

OECD	: Organisation for Economic Cooperation and Development - Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Teşkilatı
OEEC	: Organization for European Economic Cooperation - Avrupa Ekonomik İşbirliği Teşkilatı
PPT	: Principal Purpose Test - Esas Niyet Sorgulaması
SICJ	: Statute of the International Court of Justice - Uluslararası Adalet Divanı Statüsü
TIEA	: Tax Information Exchange Agreement - Vergiye İlişkin Bilgilerin Paylaşımı Anlaşması
UN	: United Nations - Birleşmiş Milletler
UTO	: Uluslararası Ticaret Odası
VAHS	: Viyana Anlaşmalar Hukuku Sözleşmesi
WTO	: World Trade Organization - Dünya Ticaret Örgütü
XML	: Extensible Markup Language - Genişletilebilir İşaretleme Dili

GİRİŞ

Uluslararası vergi hukuku konusunda ilk akla gelen sorulardan biri, uluslararası bir verginin mevcut olup olmadığıdır. Teoride, bilhassa küresel kamusal malların sunumunun finanse edilebilmesi için Tobin ve Spahn vergileri gibi bazı uluslararası vergi önerileri mevcut olmakla birlikte; pratikte mevzuatı, konusu, tarh ve tahsil makamı itibariyle tüm dünyada ortak olarak uygulanan bir vergi mevcut değildir. Uluslararası vergi hukuku disiplinin ilgi alanı da uluslararası bir vergiye ilişkin usul ve esaslar değil, sınır ötesi iktisadi ve ticari faaliyetlerin vergilendirilmesine yönelik hak ve menfaatlerin kaynak ve ikamet ülkeleri arasında dağıtımı ve bu kapsamda ortaya çıkan ihtilafların çözümüdür. Uluslararası vergi hukuku ile ilgili başka bir tartışma konusu da bu disiplinin isminde “hukuk” deyiminin kullanılıp kullanılamayacağıdır. Bu bakımdan bazı yazarlar uluslararası vergi hukuku yerine “uluslararası vergilendirme” ifadesini tercih etmektedir. Esas itibariyle söz konusu tartışmanın kökeni daha da geriye gitmekte ve uluslararası hukukun müstakil bir hukuk disiplini olarak kabul edilip edilemeyeceğine yönelik tartışmalara dayanmaktadır. Fakat çalışmanın kapsamı itibariyle burada kavramsal bir tartışmaya girilmeyecek, uluslararası hukukun bağımsız bir bilim dalı olduğu ve uluslararası vergi hukukunun da onun alt dallarından birini teşkil ettiği ön kabulü ile hareket edilecektir.

İlk bakışta uluslararası vergi hukuku deyiminin uluslararası vergilendirmeden çok daha geniş bir kapsama sahip olduğu gibi bir izlenim uyansa da aslında tam tersi bir durum söz konusudur. Nasıl ki ulusal ölçekte kaynağını ve gücünü ülkelerin vergi salma hakkından alan vergilendirme işlemleri mevcut olup vergi hukuku da bu işlemlerin usulü dairesinde yerine getirilmesini ve ortaya çıkan ihtilafların çözümünü konu alıyorsa, uluslararası vergilendirme de sınır ötesi işlemlerin vergilendirilmesini konu almakta ve bu kapsamdaki işlemlerin usulünce yürütülmesi ve ortaya çıkan ihtilafların çözümü uluslararası vergi hukukunun konusunu ve varoluş sebebini teşkil etmektedir.

Tarihi süreç içerisinde uluslararası vergilendirme alanında iki temel problem ortaya çıkmıştır. Bunlardan ilki uluslararası çifte vergilendirme, diğeri ise uluslararası vergi kayıp ve kaçığı sorunudur. 19’uncu yüzyılın ikinci yarısından sonra gelir vergilerinin dünya genelinde yaygınlaşması, buna muvazi olarak ulaşım ve iletişim teknolojisinde yaşanan ilerlemeler sınır ötesi faaliyetlerin artmasına, dolayısıyla farklı ülkelerin vergilendirme yetkilerinin birbiriyle çatışmasına ve çifte vergilendirme hadisesinin ortaya çıkmasına yol açmıştır. Çifte vergilendirmenin mükellefler üzerinde ağır bir yük oluşturarak vergi kaynağını kurutma riski taşıması ülkelerin çözüm için bir

araya gelmesini sağlamış; bu husus uluslararası vergi hukuku disiplininin doğuşuna zemin hazırlamıştır.

Çifte vergilendirmenin çözümü için uluslararası seviyedeki ilk çalışmalar Birinci Dünya Savaşı akabinde Uluslararası Ticaret Odası (UTO) ve Milletler Cemiyeti (MC)'nin girişimleriyle başlamıştır. Bilhassa Cemiyet'in faaliyetleri 1920'lerden günümüze değin olan süreçte uluslararası vergilendirme rejiminin şekillenmesinde büyük rol oynamıştır. Bu çerçevede çifte vergilendirme sorununun ikili vergi anlaşmalarıyla çözülmesi ve taraf ülkeler arasında anlaşma yapımının kolaylaştırılması için model vergi anlaşmaları hazırlanmasına yönelik girişimlere hız verilmiştir. İkinci Dünya Savaşı'ndan sonra MC'nin çifte vergilendirmenin çözümünde üstlendiği rolü Avrupa Ekonomik İşbirliği Teşkilatı (OEEC) ve devamında Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Teşkilatı (OECD) üstlenmiştir. MC'nin feshinden sonra yerine kurulan Birleşmiş Milletler (BM)'in Cemiyet'in uluslararası vergilendirme alanındaki misyonunu üstlenmekten en azından ilk etapta kaçınması, OECD'nin 1960'lardan sonra bu sahadaki en yetkili kuruluş haline gelmesini sağlamıştır. Çifte vergilendirmenin çözümü için hazırlanan model anlaşmaların, vergilendirme haklarını ağırlıklı olarak sermaye ihracatçısı pozisyonları güçlü olan gelişmiş ikamet ülkeleri lehine dağıtması, sermaye ithalatçısı pozisyonları daha ağır basan gelişmekte olan ülkelerin kaynak ülkede vergilendirmeyi öne çıkaran bir model talep etmelerine yol açmıştır. BM, gelişmekte olan ülkelerin bu talebine cevap vermek için bir model vergi anlaşması hazırlayarak ancak 1980 yılında uluslararası vergilendirme sahasına giriş yapmıştır.

İkinci Dünya Savaşı ertesinde başlayıp bilhassa 1980'lerden itibaren hızlanan küreselleşme sürecinde, uluslararası ticaretin önündeki engellerin kaldırılması sermayeye fevkalade bir hareket kabiliyeti kazandırmıştır. Mükelleflerin ve sermayenin sınır ötesine kolaylıkla geçebilmesi, buna karşılık ülkelerin vergi idarelerinin yetkilerinin siyasi sınırlarla mahdut bulunması uluslararası vergi kayıp ve kaçığı sorununu derinleştirmiştir. Yeni dönemde, çifte vergilendirme sorununun ikili vergi anlaşmaları ve tek taraflı tedbirlerle büyük ölçüde çözüme kavuşturulmuş olması OECD ve AB gibi çok uluslu organizasyonların uluslararası vergi kayıp ve kaçığı sorununa odaklanmalarına yol açmıştır. Birçok ülkenin uluslararası vergilendirmeyi sıfır toplamı bir oyun olarak görmesi zararlı vergi rekabetini şiddetlendirerek uluslararası vergi kayıp ve kaçığı küresel bir sorun haline getirmiştir.

OECD 1990'larda uluslararası vergi rekabetini gündemine alarak çözüm için çalışmalara başlamış ve 1998 yılında yayınladığı "Zararlı Vergi Rekabeti: Yükselen Global Bir Sorun" isimli ünlü raporuyla karşı harekete geçmiştir. Bu çerçevede OECD tarafından, zararlı vergi uygulamaları olarak isimlendirilen vergi cennetleri ile zararlı tercihli vergi rejimlerinin nitelikleri ve diğer ülkelerin vergi sistemlerine ve kamu gelirlerine verdikleri zararlar ortaya koyulmuştur. OECD, 1998 Raporu ile birlikte zararlı vergi uygulamalarında bulunan ülkeleri kara listeye alarak uluslararası kamuoyuna

ilan etmiştir. Fakat bu cesur adım ilk tepkiyi vergi cenneti veya off-shore finans merkezi olarak nitelendirilen ülkelerden değil ABD, İngiltere, Belçika, İrlanda ve İsviçre gibi OECD üyelerinden görmüştür. Sonuç olarak, OECD geri adım atmış ve uluslararası vergi kayıp ve kaçığının çözümüne yönelik faaliyetlerini zararlı vergi rekabetiyle mücadeleden küresel vergi şeffaflığının artırılmasına evirmiştir.

Küresel vergi şeffaflığının artırılması için ilk olarak çifte vergilendirme anlaşmaları kapsamında vergi konularında uluslararası bilgi paylaşımı ve idari yardımlaşmanın artırılmasına yönelik faaliyetlere ağırlık verilmiştir. Daha sonra bilhassa vergi cennetleri ve off-shore finans merkezlerinin OECD üyesi ülkelerle bilgi paylaşmalarını kolaylaştırmak ve teşvik etmek için sadece bu amaca özel bir model anlaşma olan TIEA hazırlanarak kullanıma sunulmuştur. 2008 Küresel Finans Krizi'nin ülkelerin gelir ihtiyacını artırması uluslararası vergi kayıp ve kaçığı sorununun daha çok dikkat çekmesine yol açmış ve başta G20 olmak üzere birçok uluslararası kuruluş OECD'yi bu sorunun çözümü için yeni araçlar oluşturmaya çağırmıştır. OECD, uluslararası vergi kayıp ve kaçığı sorununun ancak uluslararası vergi hukukunun iki taraflılıktan çıkarılıp çok taraflı hale getirilmesiyle sağlanacağından hareketle, bir taraftan mevcut ikili vergi anlaşmalarını çok taraflı hale getirmeye, diğer taraftan çok taraflı yeni araçlar oluşturmaya yönelik faaliyetlere yoğunlaşmış olup bu doğrultudaki çalışmalar devam etmektedir.

Bu tez çalışmasının amacı uluslararası vergi hukukunda zaman içerisinde yaşanan amaç ve araç dönüşümünü inceleyerek söz konusu araçların uluslararası vergilendirmeye ilişkin problemlerin çözümünde ne derece etkili olduğunun değerlendirilmesi ve yeni çözüm önerilerinin ortaya koyulmasıdır. Çalışmanın kapsamı şahıs ve kurum gelirleri üzerindeki vergilerle sınırlı olup uluslararası vergi hukuku alanında KDV ve ÖTV gibi dolaylı vergiler ile veraset ve intikal vergileriyle ilgili ortaya çıkan gelişmelere ve araçlara yer verilmemiştir. Bu tercihin sebebi; varış yeri prensibinin küresel ölçekte geniş kabul görmesiyle dolaylı vergiler alanındaki problemlerin büyük ölçüde çözüme kavuşması, veraset ve intikal vergileriyle ilgili ise çok fazla ihtilaf yaşanmaması nedeniyle mevcut uluslararası vergilendirme sorunlarının neredeyse tamamının gelir vergileri kaynaklı olmasıdır. Çalışmada BM ve AB gibi çok uluslu kuruluşların uluslararası vergi hukuku kapsamındaki faaliyetlerine ve araçlarına da yeri geldikçe değinilmekle beraber ağırlıklı olarak OECD tarafından atılan adımlara ve geliştirilen araçlara odaklanılmıştır. Bunun sebebi ise İkinci Dünya Savaşı sonrası süreçte OECD'nin uluslararası vergilendirme alanındaki en yetkili kuruluş haline gelmesi ve bu hususun diğer çok uluslu kuruluşlar tarafından da zımnen kabul edilmesidir.

Bu çalışma, yukarıda ifade edilen hususlar doğrultusunda üç ana bölümden oluşacak şekilde tasarlanmıştır. Birinci bölümde ilk olarak uluslararası hukukun gelişimi ve dayandığı kaynaklar anlatılmıştır. Bu kapsamda doğal hukuk yaklaşımı, pozitivist felsefe ve tarihçi ekolün uluslararası

hukuk disiplini ve pratiği üzerindeki etkileri kimi yerde ayrıntıya varacak şekilde tartışılmıştır. Böylece, mevcut uluslararası vergilendirme sorunlarının köken itibarıyla uluslararası sistemin yapısından kaynaklanan ve genel olarak uluslararası hukuk kapsamında yer alan çok sayıda problemin sadece bazı veçhelerini temsil ettiğinin anlaşılması istenmiştir. Bu doğrultuda anlaşma yapımı, tahkim, devletlerarası tahkim, ikili ve çok taraflı anlaşmalar gibi araçların uluslararası vergi hukuku disiplinden çok daha önce uluslararası hukuk çatısı altında geliştirilerek uluslararası sistemin anarşik yapısından kaynaklanan ihtilafların çözümünde kullanılmaya başladığı vurgulanmıştır. Bu sayede, uluslararası sistem içerisindeki aktörlerin savaş, silahlı misilleme, çatışma ve sivillerin dokunulmazlığı gibi hayati sorunların çözümünde dahi uzlaşma sağlayamadıklarından hareketle, çok daha tâlî fakat devletlerarası ekonomik çıkar çatışmasından uluslararası vergilendirme sorunlarının çözümü üzerinde uzlaşmalarının güçlüğüne dikkat çekilmiştir. Nitekim, Napolyon Savaşları sonrasında Avrupa’da barış ve istikrarın sağlanması için oluşturulan Avrupa Uyum (Concert of Europe)’nin Birinci Dünya Savaşı’nı, 1920’de kurulan MC’nin İkinci Dünya Savaşı’nı, 1945’te kurulan BM’nin ise sonraki süreçteki çok sayıda savaş ve silahlı çatışmayı engelleyemediği düşünüldüğünde uluslararası kuruluşlardan mevcut halleriyle niçin fazla beklenti içerisine girilmemesi gerektiği daha iyi anlaşılacaktır.

Birinci bölümünün devamında, uluslararası vergi hukuku disiplininin gelişimine zemin hazırlayan faktörler ve uluslararası vergi hukukunun kaynakları üzerinde durulmuştur. Bu doğrultuda ilk önce, ulaşım ve iletişim teknolojisindeki ilerlemelere paralel olarak 1870-1914 arasında yaşanan ve insanların, malların ve sermayenin mobilitesinde büyük bir artış meydana getiren ticari liberalizasyon döneminde uluslararası ticaret hacminin büyümesi ve aynı dönemde gelir vergilerin yaygınlaşmaya başlamasıyla ülkelerin vergilendirme yetkilerinde meydana gelen çatışmaya dikkat çekilmiş; söz konusu çatışmanın sebep olduğu çifte vergilendirme sorununun uluslararası vergi hukukunun doğuşunu sağladığına vurgu yapılmıştır. Ayrıca, 1870-1914 arasındaki ticari liberalizasyon dönemi ile 1970’lerden itibaren etkileri hissedilmeye başlayan modern küreselleşme sürecinde yaşanan iktisadi gelişmeler uluslararası vergilendirme sorunları bakımından değerlendirilmiştir. Devamında, ticari liberalizasyon ve küreselleşmeden sonra uluslararası vergilendirme sorunları ve uluslararası hukuki araçların gelişiminde diğer önemli faktör olan gelir vergilerinin ortaya çıkışı, gelir teorileri ve gelir vergisi sistemleri açısından kısaca ele alınmıştır. Birinci bölümde son olarak, uluslararası vergi hukukunun aslî ve tâlî kaynakları incelenmiştir. Aslî kaynaklar olarak vergi anlaşmaları ve iç hukuk ile bunların karşılıklı etkileşimleri monist ve düalist hukuk anlayışları çerçevesinde detaylıca anlatılmıştır. Tâlî kaynaklar olarak kabul edilen AB Hukuku, uluslararası yatırım anlaşmaları, GATT, GATS, Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi ve Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi kararlarına ise kısaca değinilmekle iktifa edilmiştir.

Çalışmanın ikinci bölümü uluslararası hukuki çifte vergilendirme sorunu ve çözümüne ayrılmıştır. Bu bahiste ilk olarak vergi egemenliği, vergilendirme yetkisi, kaynak ve ikamet ilkeleri

gibi çifte vergilendirme sorununun anlaşılması bakımından önem arz eden hususlar üzerinde durulmuş, ardından çifte vergilendirmenin türleri ve sebepleri açıklanmıştır. Devamında, çifte vergilendirmenin çözümü için oluşturulan tek taraflı araçlar ile ikili vergi anlaşmalarının gelişimi detaylıca incelenmiştir. Bu doğrultuda çifte vergilendirme anlaşmaları için hukuki dayanak oluşturmanın yanı sıra bir şablon vazifesi de gören model vergi anlaşmalarının ortaya çıkışı, 1920'li yıllarda UTO ve MC'nin faaliyetlerinden başlayarak 1950'lerde OEEC'nin, 1960'lardan itibaren ise OECD'nin çalışmaları üzerinden detaylı olarak anlatılmış ve tartışılmıştır. Ayrıca BM'nin gelişmekte olan ülkelerin taleplerine cevap vermek için model vergi anlaşması hazırlama sürecine girmesine de değinilmiş; OECD ve BM Model Vergi Anlaşmaları'nın karşılaştırması yapılarak benzerlikleri ve farklılıkları ortaya konulmuştur.

İkinci bölümün devam eden başlıklarında, ağırlıklı olarak OECD Modeli'nin hukuki ve teknik özellikleri ile amaçları ve işlevi ele alınmıştır. Bu kapsamda özellikle model anlaşmaların artıları ve eksileri, ikili anlaşmalarda müzakere ve revizyon süreci, anlaşma hükümlerinin yorumunda Viyana Anlaşmalar Hukuku Sözleşmesi ve iç hukukun etkisi, anlaşma hükümlerinin istismarının engellenmesi ve ihtilaf çözüm mekanizması gibi hususlar detaylı olarak incelenmiştir. İkinci bölümde son olarak, uluslararası vergilendirmenin odak noktasının çifte vergilendirme sorunundan uluslararası vergi kayıp ve kaçığı sorununa doğru kaymasına dikkat çekilerek, uluslararası vergi hukukunda yaşanan amaç ve araç dönüşümü tartışılmıştır. Bu çerçevede çifte vergilendirmenin sorununun ikili anlaşmalar ve tek taraflı tedbirlerle büyük ölçüde çözüme kavuşması nedeniyle, ikili vergi anlaşmalarının temel amacı ve işlevinde çifte vergilendirmenin engellenmesinden “çifte vergilendirmeme” (double non-taxation) sorununun çözümüne doğru yaşanan dönüşüm değerlendirilmiştir.

Çalışmanın üçüncü ve son bölümünde başlangıç olarak uluslararası vergi kayıp ve kaçığı sorunun sebepleri ve farklı boyutları ele alınmış, ardından söz konusu sorunun çözümü için uluslararası vergi hukukunun çok taraflı hale getirilmesine yönelik girişimler ve oluşturulan araçlar üzerinde durulmuştur. Bu doğrultuda, vergi kayıp ve kaçığı sorununun arkasındaki temel sebep olduğunun düşünülmesi hasebiyle “zararlı vergi rekabeti” muhtelif veçheleriyle anlatılmış ve OECD'nin zararlı vergi rekabetini önlemeye yönelik girişimleri 1998 Raporu çerçevesinde tartışılmıştır. Sonrasında, OECD'nin 1998 Raporu ile başlattığı mücadeleden geri adım atarak vergi kayıp ve kaçığı sorunun çözümüne yönelik çalışmalarını, zararlı vergi rekabetiyle mücadeleden küresel vergi şeffaflığının artırılmasına doğru yönlendirmesinin sebepleri açıklanmıştır.

Üçüncü bölümün devamında, uluslararası vergi hukukunda çok taraflılaşıma bahsi özellikle OECD'nin oluşturduğu politika ve araçlar perspektifinden incelenmiştir. Bu doğrultuda ilk olarak, OECD'nin daha 1988 yılında imzaya açtığı Vergi Konularında Karşılıklı İdari Yardımlaşma Anlaşması (İDA)'nın 2010 yılında revize edilmesinin sebepleri ve yapılan değişikliklerin kapsamı

anlatılmıştır. Takiben, G20'nin telkin ve desteğiyle OECD tarafından bilhassa çok uluslu şirketlerin matrah aşındırma ve kâr kaydırma faaliyetlerinin engellenmesi için başlatılan ve uluslararası vergi sisteminin yaklaşık yüz yıllık tarihindeki tartışmasız en iddialı girişim olan BEPS Eylem Planı detaylı olarak ele alınmıştır. Sonrasında, BEPS Eylem Planı çerçevesinde atılan adımları tamamlayıcı bir girişim olarak OECD tarafından geliştirilen Ortak Raporlama Standardı ile vergi konularında bilgi paylaşımının çok taraflı ve otomatik hale getirilmesi konusu üzerinde durulmuştur. Bu meyanda, ABD tarafından uygulamaya konulan FATCA'nın Ortak Raporlama Standardı ve genel olarak uluslararası vergilendirme sistemi üzerindeki etkileri de tartışılmıştır.

Üçüncü bölümde ele alınan diğer önemli bir konu da BEPS Eylem Planı'nın 15'inci ve son eylemi doğrultusunda 2015 yılında hazırlanmaya başlanıp 2017 yılında hayata geçirilen ve kısaca "Çok Taraflı Araç" şeklinde ifade edilen MLI'nın vergi kayıp ve kaçığı sorunun çözümünün üzerindeki etkileridir. OECD, MLI ile küresel ölçekte ikili vergi anlaşması ağırları içerisindeki 4000 binden fazla çifte vergilendirme anlaşmasını herhangi bir müzakere ve revizyon sürecine gerek kalmaksızın tümüyle çok taraflı hale getirecek bir sistem oluşturmak istemiştir. Bu sayede, çifte vergilendirme anlaşmalarındaki eskiyen hükümlerin otomatik olarak yenilenmesi, boşlukların doldurulması, eksikliklerin ise ikmâl edilmesi suretiyle çok uluslu şirketlerin ve varlıklı mükelleflerin ikili vergi anlaşmaları arasındaki asimetriden faydalanarak vergi avantajı elde etmelerinin önüne geçilmesi hedeflenmiştir.

Üçüncü bölümde, son olarak, uluslararası vergi kayıp ve kaçığı ile mücadelenin etkinliği değerlendirilmiştir. Bu çerçevede OECD ve AB'nin atmış olduğu adımların yetersizliğine vurgu yapılarak uluslararası sistem içerisindeki birçok devletin vergi kayıp ve kaçığı sorunuyla mücadeledeki samimiyetleri sorgulanmıştır. Zararlı vergi rekabetinin en önemli unsuru olan vergi cennetleri ve off-shore finans merkezleri sorununun hakiki olarak anlaşılabilmesi için bu tür bölgelerin geçmişin kolonyal güçleri olan İngiltere, Hollanda ve Belçika gibi devletler ile ilişkisine de değinilmiştir. Devamında, ABD'nin kendi çıkarları mevzubahis olduğunda diğer ülkelerin vergi egemenliklerini, hatta anayasalarını ihlal ettiğine ve sahip olduğu hegemonik gücü bu uğurda kullanmaktan imtina etmediğine dikkat çekilmiş ve bu doğrultuda yapılan değerlendirmelerle üçüncü bölüm nihayete erdirilmiştir.

BİRİNCİ BÖLÜM

1. ULUSLARARASI HUKUK VE ULUSLARARASI VERGİ HUKUKU

1.1. Uluslararası Hukukun Gelişimi ve Kaynakları

Uluslararası hukukun ne zaman ortaya çıktığını söyleyebilmek için öncelikle uluslararası hukukun ne olduğu üzerinde uzlaşmak gerekir. Eğer kasıt, uluslararası ilişkilerin seyrini en azından belirli derecede öngörülebilir kılan yöntem ve araçlar bütünü ise uluslararası hukukun kökeni tarihin kendisi kadar eski demektir.¹ Eğer kastedilen, uluslararası ilişkilerde milleti merkeze alan kapsamlı davranış kodları ise söz konusu tarih Klasik Çağ'ın sonu ve Orta Çağ'ın başlangıcı olacaktır. Uluslararası hukukun, devleti merkeze alan kapsamlı ve tutarlı prensipler külliyatı olarak kabul edilmesi durumundaysa başlangıç tarihi 17'nci yüzyıl kabul edilmelidir. Fakat dünyanın hukuk çatısı altında bir ölçüde bütünleşmiş hale gelip sanki tek bir toplummuş gibi hareket etmesi kastediliyorsa en iyimser tarih 19'uncu yüzyıldır. Uluslararası hukuk, bir tür tek dünya hükümetinin yasama ve yargı sistemi olarak tasavvur ediliyorsa henüz böyle bir disiplin ortaya çıkmamıştır ve yakın gelecekte çıkma ihtimali de yoktur (Neff, 2003: 5).

Yukarıda verilen hukuk tasavvurları içerisinde en dar olanı seçilirse, uluslararası hukukun gelişiminin Avrasya'daki üç bölgeye dayandığı söylenebilir: Mezopotamya, Kuzey Hindistan ve Antik Yunanistan. Bu bölgelerin ortak özelliği, aralarında dini ve kültürel açıdan benzerlikler bulunan ancak siyasi olarak parçalanmış devletlerden müteşekkil olmalarıdır. Uluslararası ilişkilerde nispeten istikrarlı ve öngörülebilir uygulamaların ortaya çıkmasında temel faktör bu kültürel ve dini benzerliklerdir. İlk dönem uluslararası hukuk kurallarını ise "diplomatik ilişkiler, anlaşma yapımı ve savaş kuralları" şeklinde üçe ayırmak mümkündür. Bunlara ilaveten ihtilafların tahkim yoluyla çözümüne de ayrı bir vurgu yapmak gerekir. Özellikle Sümer ve Yunan şehir devletleri arasındaki ihtilafların çözümünde tarafsız bir devletin kralının hakem tayin edilmesi vb. gibi uygulamalar

¹ Not: Antik çağlarda dahi uluslararası ilişkileri düzenleyen çeşitli hukuki yöntem ve araçlar geliştirilmiştir. Herodot'un meşhur "sessiz ticaret" (silent trading) örneği farklı dil, din ve kültür yapısına sahip milletlerin birbirleriyle nasıl barışçıl, öngörülebilir ve ortak çıkara dayalı ilişkiler kurabildiklerinin ispatıdır. Sessiz ticaret örneği, M.Ö. 6'nci yüzyılda Kartacalılar ile isimsiz bir Kuzey Afrika kabilesi arasındaki ticareti konu almaktadır. Buna göre Kartacalılar gemilerle yerli bir kabilenin topraklarına ulaşmakta ve satmak istedikleri malları kıyıya indirip, yerlilere dumanla haber verdikten sonra tekrar gemilerine dönmektedir. Ardından yerliler gelmekte ve malların bedeli olarak takdir ettikleri miktarda altını aynı yere bırakarak uzaklaşmaktadır. Kartacalılar kıyıya bırakılan altınları kâfi görürlerse gemilerine binip uzaklaşmakta ancak yetersiz görürlerse gemilerinde beklemeye çekilmektedir. Gemilerin gitmediğini gören yerliler tekrar kıyıya gelerek daha fazla altın bırakmaktadır. Bu süreç iki taraf ta memnun olana kadar devam etmektedir (bkz. Dolfma ve Spithoven, 2008: 517).

uluslararası hukukta tahkim müessesesinin yerleşmesine katkı sağlamıştır (Ager, 1997; Bozkurt vd., 2021).

M.Ö. 3100 tarihinde Sümer şehir devletleri Lagaş ve Umma arasındaki anlaşma ve M.Ö. 2000’de Hitit İmparatorluğu ile Mısır arasındaki Kadeş Anlaşması tarihte bilinen en eski anlaşmalar olup uluslararası hukuk pratiği açısından büyük kıymete sahiptir. Hakimiyet alanlarının tespiti ve kaçakların iadesi gibi hususları konu alan bu anlaşmaların önemli bir özelliği de uluslararası hukukun kadim açmazı olan “bağlayıcılık” sorununu dikkate almış olmalarıdır. Buna göre, tarafların anlaşma şartlarına riayet edeceklerine ilişkin taahhütlerinin garantisi olarak iki tarafın tanrıları, isimleri sayılmak suretiyle şahit gösterilerek bağlayıcılık sorununa bir çözüm getirilmeye çalışılmıştır (Levitt, 2015: 156; Bozkurt vd., 2021: 39).

Hristiyanlık ve Müslümanlığın ortaya çıkışı uluslararası ilişkiler ve uluslararası hukuk anlayışı açısından önemli gelişmeler ortaya çıkarmıştır. İslam dininin yayılmasına paralel olarak Müslüman devletlerin sayısının artması devletlerarası ilişkilerdeki pratiği de geliştirmiştir. İslam dini Müslim devletler (Daru’l İslam) ile Gayrimüslim devletler (Daru’l Harb) arasındaki ayrıma dikkat gösterdiği için Müslüman devletler arasındaki ilişkilerde daha kapsamlı kurallar ortaya çıkmıştır. Müslüman olmayan veya sapkın/bâtıl kabul edilen devlet ve milletler ile ilişkiler asgari düzeyde tutulsa da “geçici ateşkes” ve “güvenli geçiş” gibi çeşitli hukuki araçlar oluşturulmuştur. Yine, uluslararası ilişkilerde ahde vefa gösterilmesi (pacta sunt servanda), elçilere zeval verilmemesi, farklı din ve ırktan olanlara zulmedilmemesi, kadın ve çocukların öldürülmemesi (Traven, 2021: 133-135) gibi hususlar İslam’ın uluslararası hukuk anlayışını yansıtan örneklerdir.

Batı medeniyetlerinde çok uluslu devletlerin en önemli örneği Roma İmparatorluğu’dur. Roma’da hukuk “vatandaşlar hukuku” (jus civile) ve “kavimler hukuku” (jus gentium) şeklinde ikiye ayrılmıştır. Roma vatandaşı olmayan milletleri konu alan jus gentium’un bir nevi yabancılar hukuku niteliği taşıması nedeniyle savaş hukuku ve diplomatik dokunulmazlık gibi hususlar bu hukuk dalı içerisinde yer almıştır. Roma hukuk anlayışının temelinde İslam hukukundakine benzer ahlaki ve dini temeller yoktur. Sonradan, Yunan medeniyetinden mülhem olarak gelişen bir takım felsefi kavramlarla ahlaki bir temel oluşturulmaya çalışılmıştır. Buna örnek olarak “evrensel adalet” ilkesi gösterilebilir. Evrensel adalet düşüncesine göre, devletlerin hukuk anlayışları farklı olsa da tüm insan toplumlarında ortak bazı kuralların mevcut olduğu ve adaletin bu zeminde tesis edildiği kabul edilir. Evrensel adalet kavramına ilk olarak Aristo’nun Retorik isimli kitabında rastlanır. Bu anlayış Stoacılar tarafından daha da ileriye götürülerek, tüm dünya “doğal hukuk” tarafından yönetilen “tek şehir devleti” (kosmopolis) şeklinde tahayyül edilmiştir (Lettevall, 2008: 18-20). Romalı hukukçu ve devlet adamı Cicero doğal hukuku, evrensel olarak tüm toplumlara yayılan ve değişmeyen bir sistem olarak tarif etmiştir. Evrensel, ezeli ve ebedi gibi sıfatlarla bezenen doğal hukuk düşüncesi önce Romalı hukukçular, sonrasında ise Katolik Kilisesi tarafından benimsenerek Orta Çağ

Avrupası'na aktarılmıştır. Orta Çağ'da en yaygın hukuk anlayışı haline gelen doğal hukuk düşüncesinin kökeni Stoacılar ve Romalı hukukçulara dayansa da bu alandaki kavram ve kuralların birçoğu Kilise çatısı altında gelişmiştir (Neff, 2003: 3-5).

Günümüzde uluslararası hukuk; uluslararası kamu hukuku (public international law), uluslararası özel hukuk (private international law) ve uluslararası hukuk (supranational law) olmak üzere üç kısma ayrılmaktadır. Uluslararası kamu hukuku devletlerarasındaki ilişkilerin, karşılıklı hak ve yükümlülüklerin nasıl belirleneceğini konu almakta iken, uluslararası özel hukuk farklı ülke vatandaşlarının birbirleriyle olan ilişkilerini ele alır. Uluslararası hukuk ise bir devletin, milli mahkemelere ait yargılama hak ve yetkisinin bir kısmını uluslararası bir yargı organına devretmesini ifade eder. Örneğin AB ülkelerinde AB hukukunu ilgilendiren konularda son sözü söyleme yetkisi Avrupa Adalet Divanına (Court of Justice of the European Union) aittir. Genel olarak uluslararası hukuk, uluslararası teamül hukuku ve genel hukuki prensiplerden beslenmektedir (Rohatgi, 2005: 13). Uluslararası teamül hukuku devletlerin birbirleriyle ilişkilerinde alışlageldik uygulamaları ifade ederken, genel hukuki prensiplerden maksat ise her ülkenin iç mevzuatında yer alan hükümlerin uluslararası hukuka taalluk eden kısımlarıdır.

Bu tez çalışmasının odaklandığı konunun çatısını oluşturan uluslararası vergi hukuku, uluslararası kamu hukukunun bir alt dalını oluşturmaktadır. Dolayısıyla uluslararası vergi hukukunun kaynakları prensip itibarıyla uluslararası kamu hukukunun kaynaklarından neşet etmektedir. Uluslararası kamu hukukunun kaynaklarının neler olduğuna ise Uluslararası Adalet Divanı Statüsünün 38'inci Maddesinin 1'inci Fıkrasında değinilmektedir. Buna göre; (a) devletlerce açıkça kabul edilen kuralların oluşturulduğu uluslararası sözleşmeler, (b) hukuk olarak kabul edilmiş uluslararası teamüller, (c) medeni toplumlarca kabul edilmiş genel hukuki prensipler ve (d) hukuk kurallarının belirlenmesinde tâlî bir araç işlevi gören bazı yargı kararları ile doktrindeki yetkin görüşler uluslararası hukukun dayandığı kaynaklardır (SICJ, 1945).

1.2. Uluslararası Hukukun Temelini Oluşturan Teori ve Yaklaşımlar

1.2.1. Doğal Hukuk Teorisi

Uluslararası hukukun dayanağı olarak doğal (natüralist) hukuk teorisi yüzyıllarca egemenliğini sürdürmüş bir ideolojidir. Romalı hukukçular doğal hukukun insanoğlunun tabiatından türediğini ve adalete ilişkin temel fikirlerin buradan neşet ettiğini öne sürmüşlerdir. Bunların başında, doğal hukuku bir “sabite” olarak gören Romalı hukukçu ve devlet adamı Cicero gelmektedir. Doğal hukuk anlayışına göre, bir bütün olarak hukukun temelinde aksiyomatik doğrular yatmaktadır. Bu görüş doğal hukuk yaklaşımının iç hukukun yanı sıra uluslararası hukuk alanında da aynı derecede geçerli olduğu sonucunu doğurmaktadır (Boas, 2012: 12-13).

Orta Çağ Avrupası'nda iki farklı doğal hukuk anlayışı varlığını sürdürmüştür. İlk teoriye göre, Allah tarafından yaratılmış bir hukuk düşüncesi mevcut olup insanlar bu düşüncüyü keşfetmek suretiyle kendi aralarındaki ilişkilere tatbik etmekle yükümlüdürler. İkinci teori ise Thomas Aquinas tarafından dile getirilen ve doğal hukuk düşüncesinin keşfinde ilahi/dini motifleri reddederek akıl yürütme ve analizi ön plana çıkaran rasyonalist yaklaşımdır. Her iki teoride de hukuk bir bütün olarak zaten mevcuttur ve insanlar tarafından keşfedilmeyi beklemektedir. İlk teori keşfin kaynağını vahye dayandırırken, rasyonalist teori ise seküler bir yaklaşım benimseyerek akıl ve mantığı baz almaktadır. Orta Çağ'da vahiyçi görüşün çıkış noktası kilise olmuştur. Seküler doğal hukuk anlayışını uluslararası hukuka uygulayan ve uluslararası hukukun temel dayanaklarından biri olduğu görüşünü ortaya atan kişi ise Felemenk düşünür Hugo Grotious (1583-1645)'tur. Grotious'a göre hukuk, ilahi adalet ve ahlaka dayalı evrensel prensiplerle insanları ve milletleri yöneten bir sistemdir. Grotious'un bu yaklaşımı "hukuki eşitlik" (legal equality), "bölgesel egemenlik" (territorial sovereignty) ve "devletlerin bağımsızlığı" (independence of states) gibi uluslararası hukukun modern ilkelerinin bütün Avrupa'da, ardından ise bütün dünyada yerleşmesine zemin hazırlamıştır (Boas, 2012: 12-13).

17'nci ve 18'inci yüzyıllar, uluslararası hukuk disiplinin yeni bir ruh kazandığı dönemlerdir. Özellikle 18'inci yüzyıla hâkim olan pozitivist düşünce bazıları tarafından doğal hukuk teorisinin sekülerleşmesi olarak addedilse de bu yanlış bir kanıdır. Zira doğal hukuk teorisinin içinde seküler bir anlayış eskiden beri zaten mevcuttur. Yukarıda da belirtildiği üzere Thomas Aquinas'ın öncülüğünü yaptığı rasyonalist görüş doğal hukukun kaynağının vahiy veya ilham olmayıp akıl ve mantığa dayandığını çok önceden ifade etmiştir. 17'nci yüzyılda ortaya çıkan yenilik ise uluslararası hukukun kaynaklarının sadece doğal hukuk ilkelerinden ibaret olduğu görüşünün terkedilerek, devletlerin birbirleriyle ilişkilerindeki pratiğin de hukuki kaynak olarak benimsenmesidir. Hugo Grotious bu yeni dönemin en önemli temsilcisidir. Grotious, doğal hukuk teorisinin bir alt dalı olarak telakki edilen *jus gentium*'u milletler hukuku (law of nations) haline dönüştürerek çok önemli bir değişime öncülük etmiştir. Grotious'un milletler hukuku anlayışı doğal hukuk kurallarındaki boşlukları doldurmuş ve doğal hukukun uygulanması çok zor bazı kuralları yerine işlevsel yeni kurallar getirmiştir. Böylece milletler hukuku ve doğal hukuk birer rakip olarak değil birbirlerinin eksikliklerini tamamlayan partnerler olarak görülmeye başlanmıştır (Neff, 2003: 8-10).

Grotious'un yukarıda ifade edilen görüşlerine en büyük eleştiri Thomas Hobbes tarafından yöneltilmiştir. Hobbes, Leviathan adlı ünlü eserinde, Grotious'un toplumun siyaset öncesi döneminin düzenli ve hukuka uygun bir yapıda olduğu görüşünü şiddetle reddetmiştir. Hobbes, toplumun siyaset öncesi döneminde kaostan hâkim olduğunu ve bu durumdan ancak devlet idaresi altına girilerek çıkılabileceğini öne sürmüştür. Hobbes, doğal hukuk düşüncesini tümüyle reddetmemekle birlikte, insanların doğuştan gelen haklarını "kendini koruma" (self-preservation) ve "sözleşme/akit yapma" hakkına indirgemıştır. Buna göre, insanların kaos ve karmaşadan kurtulmaları ve doğuştan gelen haklarını elde etmeleri ancak bir egemenin (devletin) tabiiyetine girmeleriyle mümkündür. Bu tezden

hareketle, devletlerin istikrarlı bir uluslararası sistem oluşturabilmelerinin yolu uzlaşmadan geçmektedir. Uzlaşmalar yazılı olabileceği gibi yazısız da olabilir. Yüzyıllardır devam eden süreç içerisinde yazılı uzlaşmalar “anlaşma hukuku” (treaty of law)’nun, yazılı olmayanlar ise “teamül hukuku” (customary law)’nun gelişimini sağlamıştır (Hobbes, 1651: 99-125).

Pozitivist hukuk teorisinin filizlenmesini müteakip doğal hukuk anlayışına yönelik destekte önemli bir gerileme yaşanmıştır. Bununla birlikte doğal hukuk düşüncesi tamamen ortadan kalkmamış, hatta zaman zaman şekil değiştirse de yerleşmiş bazı prensipler vasıtasıyla uluslararası hukuk üzerinde önemli etkiler meydana getirmeye devam etmiştir. Örneğin bugün “doğal adalet” (natural justice) kavramıyla ifade edilen âdil yargılama ve âdil yargılanma gibi prensipler ilk olarak doğal hukuk teorisi içinde gelişmiştir. Yine, 20’nci yüzyılda insanlığa karşı işlenen suçlar ve soykırımı yasaklamaya yönelik gelişmelerin kökeninde de doğal hukuk düşüncesi yatmaktadır. Temel insan haklarının evrensel olarak kabul edilmesi ve güç kullanımında insancıl müdahaleyi merkeze alan anlayışlar doğal hukukun uluslararası hukuk içerisindeki tezahürleridir (Orakhelashvili, 2008: 77).

1.2.2. Pozitivist Hukuk Teorisi

19’uncu yüzyıl, genel olarak hukuk anlayışında pozitivistliğin hâkim olduğu bir dönemdir. Esasında “pozitif hukuk” daha Orta Çağ’dan beri insanlar tarafından oluşturulan kanunları, ilahi kanunlardan ve doğal hukuk kurallarından ayırt etmek için kullanılmış bir kavramdır. 19’uncu yüzyıl pozitivist hukuk anlayışının farkı ise Fransız filozof Auguste Comte tarafından geliştirilen “pozitivist felsefe” anlayışının hukuk sistemine yansımalarıdır. Comte’un “pozitif” ifadesiyle kastı, hayatın her alanında dini ve spekülâtif düşünce tarzının terkedilerek objektif, bilimsel ve ampirik bir fikir telakkisinin hâkim kılınmasıdır. Comte, insanlığın ortaya çıkışından itibaren üç tarihi evre geçirdiğini ve halen üçüncü evrede bulunduğunu öne sürmüştür. İlk aşama olan “teolojik” dönemde dini fikirler baskın iken devamındaki “metafizik” dönemde hukuka fizik-ötesi bir güç izafe edilen doğal hukuk anlayışı yaygınlaşmıştır. Comte’a göre, üçüncü ve son aşama olan “pozitivistlik” döneminden itibaren ise insanoğlunun zihni geçmişin hurafe ve dogmalarından âzâde hale gelmiştir (Martineau, 2000: 257).

Orijinal haliyle pozitivistlik dünyanın din adamları, siyasetçiler ya da hukukçular tarafından değil sanayiciler, mühendisler ve finansçılar tarafından yönetildiği teknokratik ama aslında bir o kadar da ütöpik bir sistem tahayyül etmiştir. Bu bakımdan Comte’un pozitivistlik tasavvurunu teknokrasi ve evanjelizm karışımı bir din olarak görmek de mümkündür. Sonraki süreçte, pozitivist felsefe hukukçular tarafından farklı bir yöne evrilerek orijinal halini kaybetmeye başlamıştır. Bir hukuk ekolü olarak pozitivistliğin alamet-i farikası, doğal hukukun tümüyle reddedilmesi ve pozitivist hukukun tek ve gerçek hukuk anlayışı olarak kabulüdür. Pozitivistler uluslararası hukukun

kaynakları üzerinde çokça durmuşlar ve bu kaynakların devletlerin kendi iradelerinden sâdır olan kurallar olduğunu öne sürmüşlerdir. Buna göre uluslararası hukuk kuralları, ilahi ya da metafizik bir hakikate dayanmayıp ancak devletler tarafından rızaya dayalı ve çeşitli amaçlara matuf olarak oluşturulan irade beyanlarıdır (Neff, 2003: 14-15).

Pozitivizm, uluslararası hukuku devletlerin bilinçli olarak belirledikleri kurallar bütünü olarak görmekte ve doğal hukuk teorisinin hukukun ebedi ve ezeli olduğu ve insanlar tarafından keşfedilmeyi beklediği şeklinde telakkisini reddetmektedir. Yani pozitivizm hukuka kutsiyet atfetmemekte ve onu sadece bir araçtan ibaret görmektedir. Buradan hareketle uluslararası hukuku da devletler üstü bir güç olarak değil, devletlerin birbirleriyle ilişkilerini düzenleyen ve yine bu devletler tarafından oluşturulmuş kurallar olarak kabul etmektedir. Pozitivistler, uluslararası hukuk kurallarının rızaya dayalı olarak oluşturulduğunu ve devletlerin kendilerine hak ve yükümlülükler getiren “uluslararası” bir kişiliğe (international personality) sahip bulunduğunu savunmuştur. Devletlerin sahip olduğu en temel hak ise “kendini koruma” (self-preservation) hakkıdır. Kendini koruma ya da kendi varlığını muhafaza hakkının devletler açısından en önemli getirisi, devletlere normal şartlar altında gayrı meşru kabul edilecek eylem ve hareketleri acil durumlarda fiiliyata geçirme salâhiyeti vermesidir. 1837’de İngiltere ile ABD arasındaki bir sınır ihtilafı bu durumun müşahhas örneği olarak gösterilmektedir. Bahsi geçen olayda, İngiliz kolonisi olan Kanada’da bir isyan çıkmış ve İngiltere isyancıları takiben ABD topraklarına girince iki ülke arasında diplomatik kriz çıkmıştır. İngiltere, ihlalin bahanesi olarak, karşı makamlarla görüşmeye imkân bulamadan “kendini koruma” hakkı çerçevesinde müdahale etmek zorunda kaldığını beyan etmiştir (Watson, 1998: 508).

Pozitivist uluslararası hukuk anlayışı, devletlerin sahip oldukları haklara özellikle vurgu yapmaktadır. Buna göre; (1) her devletin, uğrunda diğer devletlerle mücadele edebileceği farklı milli çıkarları vardır, (2) her devlet kendi hudutları içerisinde hükümrandır, (3) Her ülkenin iç hukuk sistemi kendi tarihi, sosyokültürel, edebi ve sanatsal değerlerinden izler taşır ve bunlara göre şekillenir. Uluslararası hukuka göre, uluslararası sistem içerisindeki her devlet eşit derecede egemendir. Ülkelerin eşitliği olarak da bilinen bu ilkeye göre; sınırlarının genişliği, nüfusu, askeri gücü, sosyo-kültürel ve ekonomik sistemine bakılmaksızın her ülkenin uluslararası hukuk bakımından eşit olduğu kabul edilir. Devletlerin eşitliği (sovereignty equality of states) ilkesi pozitivist teorinin yerleşmesinden sonra uluslararası hukuk disiplinde bir dogma haline gelmiştir. Hiçbir devletin, diğer devletlerin iç işlerine müdahale etme hakkı olmadığı prensibi ise devletlerin eşitliği ilkesinin mütemmimidir (Neff, 2003: 14).²

² Not: İkinci Dünya Savaşı sonrasında uluslararası vergi hukukunun odaklandığı temel konulardan biri haline gelen vergi cennetleri sorunun kesin bir çözüme kavuşturulamamasının esas gerekçesi de söz konusu ilkelereydi. Buna göre vergi cenneti ülkeler, kendi sınırları içerisinde egemen olduklarını ve bağımsız vergi politikaları takip etmede ve vergi mevzuatlarını diledikleri şekilde tasarlamada serbest olduklarını öne sürmektedirler. Bu durum vergi cenneti ülkelerin

Pozitivist hukuk teorisi, büyük ölçüde, doğal hukuk teorisine bir tepki olarak doğmuştur. Esasen pozitivism, Fransız filozof Auguste Comte tarafından tasarlanan ve insan aklını geçmişin hurafe ve dogmalarından kurtararak özgürleştireceği iddiasında olan bir fikir akımıdır. Pozitivist teori, doğal hukuk teorisinin “hukukun mistik kaynaklardan türemiş ve önceden var olduğunu” öne süren kadenci bakış açısını şiddetle reddetmiştir. Pozitivism, uluslararası hukuku “objektif, bilimsel ve ampirik” analizler neticesinde meydana getirilen bir sistem olarak görmektedir (Neff, 2003: 14).

1.2.3. Tarihçi Hukuk Ekolü

Pozitivism, 19’uncu yüzyıl uluslararası hukuk anlayışında en dominant yaklaşım haline gelmiş olsa da geçmişte doğal hukuk teorisinin ulaştığı tekele asla sahip olamamıştır. Bu dönemde tarihçi ekol ve doğal hukuk teorisi pozitivismle birlikte varlığını devam ettirmiştir. Tarihçi hukuk ekolü, ilk olarak doğal hukukun evrensel hukuk anlayışını reddederek, her toplumun ayırt edici tarihi ve kültürel değerleri olduğunu ve her topluluğun ancak kendi değer yargıları dikkate alınarak anlaşılabilceğini öne sürmüştür. Bu bakımdan tarihçi ekol ile pozitivist teorisinin ortak noktası, evrensel doğal hukuk düşüncesine karşı çıkmalarıdır. Tarihçi ekolün uluslararası hukuka ilişkin farklı görüşlerini üç maddede özetlemek mümkündür:

İlk olarak, teamül hukukunu pozitivist yaklaşımdaki gibi yazılı olmayan bir uzlaşma olarak değil gayri resmi bir yasama aracı olarak görmüşlerdir. Bu tez “*opinio juris*” yani devletlerin yapmış oldukları bir uygulamanın hukuk kuralı haline gelmesi prensibini uluslararası teamül hukukunun temel ilkelerinden biri haline getirmiştir. İkinci olarak, uluslararası hukukun ana aktörleri olarak “ulus devleti” öne çıkarmışlardır. Tarihçi ekole göre her toplum, kendi değer yargılarına göre kendi kaderini şekillendirme hakkına sahip olduğundan, önünde sonunda ulus-devlet haline gelmesi kaçınılmazdır. Bu görüş bilhassa İtalya’da oldukça yaygınlık kazanmış ve en önemli temsilcisi Turin Üniversitesi profesörlerinden Pasquale Mancini olmuştur. Tarihçi ekolün uluslararası hukukta milliyeti merkeze alan görüşlerinin daha sonra ortaya çıkan “halkların kendi kaderini tayin” (self-determination) prensibinin öncüsü olduğu söylenebilir. Tarihçi ekolün uluslararası hukuk alanındaki en iddialı fakat literatürde yeterince ilgi çekmemiş görüşü ise “medeni” ülkelere “emperyal” bir vazife yüklemesidir. 19’uncu yüzyıldaki hâkim antropolojik sınıflandırmadan hareketle devletleri “medeni”, “barbar” ve “vahşi” olmak üzere üç gruba ayıran bu yaklaşım, medeni devletlerin vahşi ve barbar devletleri çağdaştırma gibi ahlaki ve tarihi bir misyonları olduğunu öne sürmüştür. Bu doğrultuda fikir beyan eden en önemli yazar ise “dünya hükümeti” adlı ütöpik düşüncenin de babası olan James Lorimer’dir (Walton, 1927; Neff, 2003; Koskenniemi, 2004).

uluslararası hukuktan doğan egemenlik haklarını gayri ahlaki olarak kullanmaları anlamına gelmekte olup Üçüncü Bölüm’de daha detaylı ele alınacaktır.

Pozitivizmin 19'uncu yüzyılın baskın ideolojisi haline gelmesi ve tarihçi hukuk ekolünün ortaya çıkışı doğal hukuk yaklaşımının gücünü oldukça zayıflatsa da onu tam anlamıyla ortadan kaldıramamıştır. Bu durumun çeşitli sebepleri vardır. İlk olarak, doğal hukuk teorisine ilişkin düşünceler kolaylıkla şekil değiştirebildiğinden materyalistik ve bilimsel bir kisveye bürünerek farklı fikir akımları içerisinde kolaylıkla yer edinebilmektedir. Bu durumun en önemli tezahürlerinden biri liberal politik iktisat biliminin gelişiminde kendini göstermiştir. 1929 Büyük Buhranı'nın ortaya çıkması ve takiben Keynesyenizm'in iktisadi sistemlere hâkim olmasına kadar olan süreç içerisinde varlığını devam ettiren klasik liberal iktisadın temelinde insanların çıkarları arasında doğal bir uyum olduğu tezi yatmaktadır ki bu görüş doğrudan doğruya geleneksel doğal hukuk yaklaşımından ödünç alınmıştır. Piyasada doğal denge ve iktisadi aktörler arasındaki doğal uyum fikri sistematik olarak ilk defa Fransız fizikçi François Quesnay tarafından 1750'lerde dile getirilmiş, modern halini ise Adam Smith, David Ricardo ve John Stuart Mill gibi İngiliz yazarların çalışmalarıyla almıştır. Zaman içerisinde Klasik İktisat Ekolü olarak nitelendirilen bu yaklaşım, dünya genelindeki ekonomik aktörlerin önündeki her türlü bariyerin kaldırılarak serbest ticaretin desteklenmesini savunmuştur (Neff, 2003: 18).

Doğal hukuk düşüncesi, uluslararası hukukun nispeten daha geleneksel addedilen alanlarına daha kolay sirayet etmiştir. Özellikle uluslararası silahlı çatışma mevzu bahis olduğunda kökeni doğal hukuka dayanan “evrensel kardeşlik” ve “dünya barışı” gibi kavramlar sıklıkla göze çarpmaktadır. Doğal hukukun bu alandaki varlığının hissedilir olmasında pozitivizmin insancıl kabul edilmesi zor olan fikirlerinin de etkili olduğunu söylemek gerekir. Pozitivistler çatışma ve savaşı uluslararası sistemin kaçınılmaz bir sonucu olarak gördüklerinden, temelde savaşa karşı çıkmamışlar ancak savaşta uygulanacak kurallar üzerinde durmuşlardır. Bu yaklaşımın tabii sonucu olarak “haklı savaş” (just war) düşüncesi varlığını devam ettirmiş; eğer bir ülkenin hukuki haklarının korunmasında barışçıl yöntemler işe yaramıyorsa silaha başvurulması kabul edilebilir bir hareket sayılmıştır. Fakat barışçıl yöntemlerin kapsam ve sınırındaki muğlaklıklar ve hasım devletlerin iye niyetten uzak tutumları “haklı savaş” kavramının çarpıtılarak olur olmaz yerde silahlı misillemelere girişilmesine yol açmıştır. Öyle ki pozitivist uluslararası hukuk anlayışının zirveye ulaştığı 19'uncu yüzyıl aynı zamanda silahlı misillemelerin de yüzyılı olmuştur. Tahmin edileceği üzere, misillemelerde bulunan taraf çoğunlukla güçlü devletler olmuş ve bu misillemeler zaman zaman toprak işgali ve sivil yerleşim bölgelerinin bombalanmasına kadar varmıştır (Neff, 2003: 19) Güçlü devletlerin orantısız misilleme faaliyetleri nispeten güçsüz devletleri yeni arayışlara itmiştir. Örneğin, İngiltere öncülüğündeki Avrupa koalisyonunun 1902-1903'te Venezuela limanlarına uyguladığı blokaj bölge ekonomisine büyük zarar verince zamanın Arjantin Dışişleri Bakanı Luis Drage alacakların tahsili edilememesi vb. gibi bahanelerle silahlı müdahaleye başvurulmasının yasaklanması önerisinde bulunmuştur. Tam olarak bu değilse de buna yakın bir karar İkinci Lahey Konferansı'ndan çıkmıştır. Konferans sonrasında yapılan 1907 tarihli Porter Anlaşması'na göre, dünya barışı ve kardeşlik gibi

doğal hukuk kavramlarına da vurgu yapılarak, borç temerrütlerinde silahlı müdahaleden önce bir takım barışçıl adımların atılması kararlaştırılmıştır (bkz. Drago ve Nettles, 1928).

1.2.4. Pozitivist Dönemin Kazanımları ve Uluslararası Vergi Hukukuna Etkileri

Pozitivist felsefe, doğal hukukun sahip olduğu yüksek ideallere sahip olmayıp güce biat etmeye çok elverişli olsa da tamamıyla faydasız olduğunu söylemek de adaletsizlik olur. Bu dönemde uluslararası hukuk disiplini açısından birçok atılım yapılmış, kavramsallaşmaya gidilmiş ve İkinci Dünya Savaşı akabinde başlayıp 1970'lerden sonra etkisini artıracak olan modern küreselleşme döneminin habercisi “öncü bir küreselleşme” evresi de yaşanmıştır. Zaman zaman çok ileriye gidilmiş olsa da doğal hukukun bünyesindeki muğlaklıkların giderilmesine uğraşmış ve doğal hukuk düşüncesine dayalı spekülatif değerlendirmelerin önüne set çekilmek istenmiştir (Neff, 2003: 19).

Devletlerarası iş birliği ve koordinasyon faaliyetlerine örnek teşkil edecek, küreselleşme çağının habercisi, hazırlayıcısı ve hatta başlangıcı kabul edilebilecek gelişmeler yine bu dönemde ortaya çıkmıştır. Bu doğrultuda, uluslararası vergi hukuku disiplinin doğmasının en önemli sebepleri arasında olan uluslararası ulaşım ve iletişim faaliyetlerine yönelik çok önemli adımlar atılmıştır. Klasik iktisadi düşüncenin hız kazanmaya başladığı bir ortamda İngiltere ve Fransa arasında 1860 tarihli Cobben-Chevalier Serbest Ticaret Anlaşması'nın sonuçlandırılması ile birlikte gümrük tarifelerinin azaltılmasına yönelik politikalar hızlanmıştır (Tena-Junguito vd., 2012: 735-736). İlâveten, insan ve yük taşımacılığına elverişli nehirler olan Ren ve Tuna nehirleri üzerinde seyir serbestisinin sağlanmasına yönelik düzenlemeler (Huszar vd., 2019: 110-112), Süveyş ve Panama kanallarının açılması (Mukherjee, 2008: 31-32), Uluslararası Telgraf (1865) ve Evrensel Posta Birlikleri (1874)'nin kurulması gibi büyük atılımlar beynelmilel ticaretin gelişimine zemin hazırlamıştır.

19'uncu yüzyılın sonlarından Birinci Dünya Savaşı'na kadar olan süreçte, uluslararası seyahatlerde genellikle pasaport veya vize mecburiyetinin olmaması nedeniyle büyük bir ulaşım hareketliliği ortaya çıkmış ve insanların özgürce seyahat edebildikleri bir dönem yaşanmıştır. Ayrıca ülkelerin para birimlerinin altın standardına bağlı olması sayesinde insanların yanı sıra sermaye de büyük bir hareket serbestisine kavuşmuştur (bkz. Neff, 1990). Kısacası, dünyanın daha önce görmediği ve sonrasında ise uzun müddet göremeyeceği şekilde ekonomilerin entegre hali geldiği bir evre geçirilmiş olup çalışmanın devamında bu konuya tekrar değinilecektir

Çok taraflı anlaşmalar vasıtasıyla, uluslararası yasama faaliyeti olarak nitelendirilebilecek hukuki araçlar geliştirilmesi de pozitivist dönemde mümkün olmuştur. Bunun ilk örneği ise Osmanlı Devleti, İngiltere, Fransa, Alman Konfederasyonu, İspanya, Hollanda, Brezilya ve daha birçok

devletin imzasının olduğu 1856 Paris Deniz Hukukuna Saygı Deklarasyonu’dur. Anlaşmaya göre, “serbest gemiler, serbest mallar” (free ships, free goods) düsturundan hareketle denizlerde özel mülkiyete ait mallara el konulmasına sınırlama getirilmiş ve devletler resmi korsancılık (privateering) niteliği taşıyan uygulamalara son vereceklerini taahhüt etmişlerdir (Lemnitzer, 2013: 1069). Yaklaşık beş yıl gibi bir süre içerisinde 40’tan fazla devlet tarafından onaylanan Paris Deklarasyonu dünya genelinde deniz ticaretinin genişlemesine ve buna bağlı olarak uluslararası vergi hukukunun ortaya çıkışına katkı sunması bakımından ayrıca önem arz etmektedir.

1868 St. Petersburg Deklarasyonu ile topyekûn savaş (total-war) anlayışının terkine ve savaşlarda sivillerin zarar görmesinin önüne geçilmeye çalışılmıştır (Meyrowitz, 1968: 619-621). 1890 Brüksel Konferansı Genel Yasası ile Afrika’da köle ticareti yasaklanmış, gerekli takibatı yapmak ve taraflara bilgi akışı sağlamak için Brüksel ve Zanzibar’da denizcilik büroları kurulmuştur (Miers, 1998: 19).³ 1899 ve 1907’de düzenlenen Lahey Barış Konferanslarıyla “parlamenter diplomasi” ve “anlaşma şablonu” gibi hususlarda alınan kararlarla uluslararası yasama faaliyetlerine devam edilmiştir. İlk konferansta biri savaş hukuku, diğeri Uluslararası Daimî Tahkim Mahkemesi’nin kurulması konusunda iki önemli anlaşma taslağı hazırlanmıştır. İkinci konferansta ise çoğu savaş ve tarafsızlık gibi hususları kapsayan 13 adet sözleşme imzalanmıştır (Neff, 2003:20-21). İhtilafların barışçıl yollarla çözümünü amaçlayan ve ileride uluslararası vergi hukuku alanında da çokça kullanılacak bir araç olan “devletlerarası tahkim” (inter-state arbitration) müessesesinin hayata geçirilmesi pozitivist dönemin en önemli kazanımlarından biridir. ABD ile İngiltere arasındaki 1794 tarihli Jay Anlaşması bu alanda öncü olmuştur. Buna göre iki ülke arasındaki mülkiyete el koyma ve tarafsızlık gibi konulardan kaynaklı ihtilafları çözmek üzere iki ülke vatandaşlarından oluşan uzmanların yer aldığı bir tahkim komisyonu kurulması kararlaştırılmıştır (Meshel, 2020: 9-10).

1.2.5. Milletler Cemiyeti’nin Kurulması ve İki Savaş Arası Dönem

Uluslararası hukuk çatısı altında, devletlerarası ihtilaflarda silah kullanımının engellenmesi ve dünya barışının sağlanması yönündeki tüm çabalara rağmen 1914 Birinci Dünya Savaşı’nın önüne geçilememiştir. 1870-1871 Fransa-Prusya Savaşı gelecek savaşların çok daha kanlı geçeceğinin işareti olmasına rağmen büyük savaşın engellenememesi, kendini tamamıyla uluslararası sorunların çözümüne adanmış bir organizasyon eksikliğini gündeme getirmiştir. Zamanın ABD Başkanı Woodrow Wilson bu görüşün en önemli temsilcisi olmuştur. Netice itibarıyla bu uğurdaki çalışmalar meyvesini vermiş ve Milletler Cemiyeti (Cemiyeti Akvam)’nin kurulması kararlaştırılmıştır. Fakat

³ Not: Bununla birlikte, 1884-1885 Berlin Konferansı’nda Avrupa’nın büyük devletleri (düvel-i muazzama)’nin Afrika’nın taksimi ve birbirlerinin sömürgecilik haklarına saygı gösterme konusunda anlaşmaya varmış olmaları, köleliğin bitirilmesine yönelik faaliyetlerdeki samimiyyetin sorgulanmasını mecbur kılmaktadır.

Cemiyet sözleşmesinin metninin Versay Barış Anlaşması esnasında şekillendirilmesi, örgütün daha kuruluş aşamasında lekelenmesine yol açmıştır (Matsushima, 2022: 96).⁴

Cemiyetin en büyük vaadi, büyük devletlerin geçmişin Avrupa Uyumu (Concert of Europe) zamanından gelen alışkanlıklarını devam ettirerek uluslararası sistemi kendi amaçları doğrultusunda yönlendirmelerinin önüne geçileceğiydi (Neff, 2003: 19). Sözleşmede, üye devletler arasında savaş yasaklayan bir hükme yer verilememiş ancak savaş ilanından önce tüm hukuki ve siyasi çözüm yollarının tüketilmiş olması şartı üzerinde uzlaşmıştır. Tam olarak fiiliyata geçirilememekle beraber, Cemiyetin attığı en cesur adım ise barışçıl çözüm yollarını bitirmeden silaha başvuran üyeler için yaptırım kararlarının otomatik olarak devreye gireceğinin kararlaştırılmasıdır. Yaptırım olarak ise Birinci Dünya Savaşı sırasında Almanya'ya uygulanmış olan blokajdan da mülhem olarak bir takım ekonomik ve ticari kısıtlamalar belirlenmiştir (bkz. League of Nations, 1919).

Devam eden süreçte Cemiyet'in kurulmasını takviye edici uluslararası iki girişim daha olmuştur. Bunlar 1928 Kellog Paktı ve 1932 Stimson Doktrini'dir. Kellog Paktı ile taraf devletler savaş iç politika malzemesi yapmayacaklarını taahhüt etmişlerdir. Fakat sözleşme şartlarına uyumayan devletler için bir yaptırım mekanizması kararı alınamamıştır (Colombos, 1928: 87-92). Stimson Doktrini ise Japonya'nın Mançurya'yı işgali üzerine ABD'nin 'saldırganlıkla alınmış hiçbir kararın hukuki olarak tanınmayacağı' yönündeki beyanının uluslararası hukukta yerleşmiş bir ilke haline gelmesini ifade etmektedir. Nitekim bu prensip önce MC, İkinci Dünya Savaşı sonrasında ise BM tarafından benimsenmiştir (O'Mahoney, 2014: 844-846).

Bu dönemde sadece devletler arası ilişki pratiğinde değil, doktrininde de bazı gelişmeler ortaya çıkmıştır. Özellikle, öncülüğünü Avusturyalı hukukçu Hans Kelsen'in yaptığı Viyana Okulu'nun 19'uncu yüzyıl pozitivist hukuk düşüncesini tâdil etmeye yönelik çalışmaları dikkate değerdir. Kelsen, pozitivistizmin genel bilimsel bakış açısını sürdürmekle beraber devlet merkezli (state-centric), rızaya dayalı (consent-based) ve çoğulcu (pluralistic) uluslararası hukuk anlayışının terkedilmesi gerektiğini savunmuştur (Stern, 1936: 736-737). Uluslararası vergilendirme problemlerinin ilk defa uluslararası kamuoyunun gündemine getirilmesi ve bu minvalde serdedilen çabalar neticesinde bugünkü anlamıyla uluslararası vergi hukukunun doğuşu da Birinci Dünya Savaşı sonrası süreçte vuku bulmuştur. Bilhassa MC ve UTO'nun uluslararası hukuki çifte vergilendirmenin çözümüne yönelik olarak uluslararası bir vergi anlaşması şablonu oluşturma gayretleri uluslararası vergi hukukunun bağımsız bir bilim dalı olarak gelişiminde büyük rol oynamıştır (Jogarajan, 2018: 16). Bu konu çalışmanın devamında detaylı olarak ele alınacaktır.

⁴ Not: İkinci Dünya Savaşı'nın en önemli sebebinin, Versay Barış Anlaşması'nın Almanya'ya yüklediği ağır şartlar olduğu görüşünden hareketle bu anlaşma "savaşı başlatan barış" olarak nitelendirilmektedir (bkz. Lu, 2002:4-5).

1.2.6. İkinci Dünya Savaşı Sonrası Süreç

Uluslararası hukuk alanında 19'uncu yüzyılda ortaya çıkan heyecan verici gelişmeler nasıl ki Birinci Dünya Savaşı'nın önüne geçemediyse, MC'nin kurulmasını müteakip yaşanan gelişmeler de İkinci Dünya Savaşı'nı engelleyememiştir. Çünkü tüm barışçıl çabalara rağmen "güç diplomasisi" (gunboat diplomacy) bir tehdit unsuru olarak her daim yedekte tutulmuş ve gerektiğinde kullanılmak üzere varlığını devam ettirmiştir. Uluslararası seyahat ve ticaret hareketliliğinin altyapısını oluşturan ulaşım ve telekomünikasyon faaliyetlerinin farkının hissedilmeye başladığı bir dönemde peş peşe iki büyük savaşın patlak vermesi küreselleşme sürecini geciktirmiştir (Neff, 2003: 20-21).

İkinci Dünya Savaşı sonrasında uluslararası hukuk disiplinin yüksek prestij kazandığı bir döneme girilmiştir. Savaşın mağlubu olan Alman ve Japon liderlerin işledikleri suçlar için Nürnberg ve Tokyo'da kurulan mahkemelerde yargılanmaları uluslararası hukuka büyük şöhrat sağlamıştır. Mevcut uluslararası sisteminin temelleri de yine o önemde atılmıştır (bkz. Ambos, 2021; Nikez, 2022). 1945 yılında kurulan BM'nin MC'nin yerini alması, yeni dünya düzeninin ilk adımı olmuştur. BM ile gelen Uluslararası Adalet Divanı, devletler üzerinde zorlayıcı yargı yetkisi olmamakla beraber, bir nevi "Dünya Mahkemesi" niteliğini haizdir. BM'nin en önemli organı ise şüphesiz Güvenlik Konseyi'dir (Thirlway, 2003: 558-560; Powell ve Mitchell, 2007: 398-398). Esasen "birleşmiş milletler" ibaresiyle kastedilen de savaşın kazananı olan devletler olup diğer devletler sonradan bu birliğe katılmışlardır. Bu bakımdan daha BM'nin kuruluşunda galip devletlere Güvenlik Konseyi'nde daimî koltuk ve veto hakkı verilmiştir. Söz konusu ayrıcalıklar BM'nin geçmişin Avrupa Uyum (Concert of Europe)'nun modern bir versiyonu olduğu izlenimi uyandırmaktadır. BM, şiddetin önlenmesi için Cemiyet'ten çok daha kapsamlı kurallar getirmekle beraber etkisi yine tartışılmaktadır. Bu çerçevede "kendini koruma" hakkı baki kalmak üzere sadece savaş değil her türlü güç kullanımı yasaklanmıştır. Böylece devletlerin teknik olarak savaş halinde olamasalar bile misilleme vb. gibi hareketlerde bulunmaları engellenmek istenmiştir. Kurallara uymayanlara uygulanacak yaptırımlar ise sadece ekonomik tedbirlerden ibaret olmayıp gerektiğinde silahlı müdahalede bulunulabilmesi de mümkün hale getirilmiştir. BM yaptırımlarının kapsamı prensipte Cemiyet'in yaptırımlarına göre daha geniş görünse de pratiğe gelindiğinde oldukça etkisiz ve ürkek bir yapı karşımıza çıkmaktadır. Çünkü BM yaptırımlarının uygulanabilmesi için Güvenlik Konseyi'nin onayına ihtiyaç vardır. Daimî üyelerden birinin veto yetkisini kullanması halinde ise bu yaptırımların hayata geçirilmesi mümkün değildir. Bu bakımdan BM, Cemiyet'e göre çok daha siyasi bir organizasyondur (Neff, 2003: 22-23).

BM'nin kurulması ile uluslararası güvenlik alanında atılan adımlar IMF, Dünya Bankası ve Uluslararası Ticaret Örgütü'nün kurulması ile ekonomik cepheye de yayılmak istenmiştir. IMF ile uluslararası parasal istikrarın korunması, Dünya Bankası ile iktisadi kalkınmanın hızlandırılması için yabancı yatırımların teşvik edilmesi hedeflenmiştir. Bretton Woods ikizleri olarak bilinen IMF ve

Dünya Bankası başlangıçta “üçüz” olarak planlanmışsa da Uluslararası Ticaret Örgütü’nün kurulması üzerinde uzlaşma sağlanamamıştır (bkz. Hernandez, 2019).

1980’lerden itibaren, uluslararası hukuk alanında değişim rüzgarları bir kez daha kendini hissettirmeye başlamış, geçmişte reddedilen Uluslararası Ticaret Örgütü (ITO) projesi, Dünya Ticaret Örgütü (WTO) adı altında hayata geçirilmiştir. Afrika’daki “apartheid” politikasının doğurduğu tepkiler ve sivil toplum örgütlerinin sayısının artması insan hakları konusundaki uluslararası bilinci artırmıştır. 1998 yılında Uluslararası Ceza Mahkemesi’nin kuruluşu tekrar gündeme gelmiş ve 2002 yılında kurularak 2003’ten itibaren faaliyete başlamıştır (Armstrong vd., 2012: 66-69). Soğuk Savaş’ın sona ermesi ile birlikte, BM’nin başlangıç aşamasındaki idealist hedeflerine ulaşabileceği umulmuşsa da günümüze değin yaşanan gelişmeler bu ümidi boşa çıkarmıştır. Beş daimî üyenin sahip olduğu veto yetkisi âdil bir uluslararası sistem oluşturmanın önündeki en büyük engeldir.

1.3. Küreselleşme Sürecinde Uluslararası Vergi Hukukunun Gelişimi

Uluslararası vergi hukuku kavramı dar ve geniş anlamda olmak üzere iki farklı şekilde tarif edilebilir. Buna göre dar anlamda uluslararası vergi hukuku, sınır ötesi işlemlerden kaynaklı vergilendirme problemlerinin çözülebilmesi için ilgili devletlerin vergilendirme yetkilerinin sınırlandırılmasını amaçlayan araçlar ve kurallar bütünü şeklinde tanımlanabilir. Söz konusu araç ve kurallar ise büyük ölçüde, taraf devletler arasında yürütülen kapsamlı müzakereler neticesinde akdedilen ikili vergi anlaşmaları aracılığıyla oluşturulmaktadır. Geniş anlamda uluslararası vergi hukuku kavramı ise sadece ikili vergi anlaşmalarının çerçevesiyle sınırlı tutulmamakta, bunların yanı sıra uluslararası çok taraflı sözleşmeler, çifte vergilendirmenin önlenmesine yönelik tek taraflı tedbirler ve iç hukuk kurallarını da kapsamaktadır (Işık, 2014: 9).

Uluslararası vergi hukukunun ne zaman ortaya çıktığını kesin olarak söyleyebilmek kolay değildir. En azından, Adam Smith’in Milletlerin Refahı isimli ünlü kitabını yayınladığı yıl olan ve iktisadın bir bilim olarak doğuşu kabul edilen 1776 tarihi gibi bir milat uluslararası vergi hukuku için söz konusu değildir. Fakat netice itibarıyla uluslararası vergi hukukunun arkasında tıpkı genel vergi hukukunda olduğu gibi ekonomik gerçeklikler yatmaktadır. Dolayısıyla nasıl ki ulusal seviyedeki ekonomik ilişkiler bir noktada vergi hukukunun kural ve araçlarının oluşmasına yol açmışsa, ekonomik faaliyetlerin sınır ötesi bir boyut kazanmasının da uluslararası vergi hukukunun araçlarının ve kurallarının gelişmesini sağladığı söylenebilir. Bu doğrultuda uluslararası vergi hukukunun gelişiminde önemli rol oynadığı düşünülen iki gelişme mevcuttur. Bunlardan birincisi sınır ötesi faaliyetlerin artmasına ve dünya ticaret hacminin genişlemesine imkân veren ekonomik entegrasyon ve küreselleşme dönemlerinin yaşanması, ikincisi ise gelir vergilerinin dünya genelinde yaygınlaşmaya başlamasıdır.

1.3.1. Ticari Liberalizasyon ve Küreselleşme

Küreselleşme kavramı birçok disiplinde aralarında nüanslar olacak şekilde kullanılmaktadır. Uluslararası vergi hukukunun gelişiminde çok önemli bir yeri olması haysiyetiyle küreselleşme olgusunun doğru bir bağlama oturtulması bu çalışmanın selameti açısından da önem arz etmektedir. İktisadi, siyasi ve sosyal boyutlarıyla karmaşık bir fenomen olan küreselleşme kavramının kullanımı çok eskiye dayanmasa da ilgili kavramın ifade ettiği manadan yola yola çıkılarak tarihin çeşitli evrelerinde farklı küreselleşme evreleri geçirildiği şeklinde görüşler ortaya atılmıştır. Venedik Cumhuriyeti'nin 11'inci yüzyılda sınır ötesi ticari faaliyetler sayesinde zenginleşmesi veya 16'ncı yüzyılda denizcilik teknolojisindeki ilerlemeler neticesinde Portekizliler, İspanyollar ve Felemenkler tarafından gerçekleştirilen coğrafi keşiflerin tetiklediği uluslararası entegrasyon dönemi bunun örnekleridir. Belirtilen dönemlerde dünya belirli bir entegrasyon sürecine girmişse de bundan küreselleşme diye bahsetmek doğru değildir. Bugün küreselleşme olarak ifade edilen olgu İkinci Dünya Savaşı ertesinde ortaya çıkmaya başlamış ve bilhassa 1970'lerden itibaren hız kazanarak mevcut halini almıştır (Steger, 2003: 28-36).

Tarihte bugünkü küreselleşme anlayışına en yakın dönem 19'uncu yüzyılın ikinci yarısından Birinci Dünya Savaşı'nın başlangıcına kadar olan süreçte (1870-1914) ortaya çıkmıştır. Bu periyotta elektriğin kullanılmaya başlanması, buharlı motorun icadı, demiryolu ağlarının genişlemesi, dünya ekonomilerinde altın standardının hâkim olması, uluslararası seyahatlerde pasaport ve vize mecburiyetinin çok katı olmaması, telsiz telgrafın icadı, Uluslararası Telgraf ve Evrensel Posta Birliklerinin kurulması gibi gelişmeler uluslararası iktisadi ilişkileri artırmış ve büyük bir ticaret ve seyahat hareketliliği ortaya çıkarmıştır (Cornia, 2003: 2). Bahsi geçen dönemin modern küreselleşme sürecinden en önemli farkı ise o dönemde gümrük duvarlarının sağlamlığını koruması ve tam serbestleşme önünde engel oluşturmaya devam etmesidir. Bu süreçte, yükselen korumacı politikalar ile devletlerin birbirlerine karşı sergiledikleri milliyetçi ve saldırgan tutumlar önce Birinci Dünya Savaşı'nın, akabinde 1929 Büyük Buhranı'nın ve son olarak İkinci Dünya Savaşı'nın patlak vermesine sebep olmuş ve modern küreselleşme sürecini yaklaşık bir asır geciktirmiştir (Köhler, 2003).

Küreselleşmenin en kapsamlı ve açıklayıcı tanımlarından birini IMF eski direktörlerinden Horst Köhler 2003 yılında yaptığı bir konuşmada dile getirmiştir. Buna göre küreselleşme; fikirlerin, insanların, mal ve hizmetler ile sermayenin serbest dolaşımı sayesinde ekonomilerin ve toplumların git gide entegre hale geldiği bir süreci ifade etmektedir (Köhler, 2003). Köhler'in tanımından hareket edilirse, 1870-1914 arasındaki uluslararası entegrasyonu küreselleşme şeklinde nitelendirmek çok doğru olmasa da bu periyodu “öncü küreselleşme dönemi” şeklinde ifade etmek mümkündür.

Öncü küreselleşme devresinde deniz aşırı yatırımlar artmaya başlamış ve büyük bir emek göçü ortaya çıkmıştır (Morawska ve Spohn, 2018: 25-27). İngiltere, Prusya (Almanya), Fransa ve Rusya gibi sanayileşmiş ülkeler mamul mal ihracatına ağırlık verirken, gerekli hammaddeyi ise çoğunlukla sömürgelerinden temin etmişlerdir (Aybar, t.y.: 4-8). Uluslararası ticaret ciddi bir ivme kazansa da gümrük tarifelerinin varlığını devam ettirmesi ticari liberalizasyonun daha da gelişmesini engellemiştir. Sınır aşırı ticaret çok taraflı anlaşmalardan ziyade ülkelerin aralarında oluşturdukları ikili iş birlikleriyle sürdürülmüştür. Bu dönemin en önemli avantajı tüccar ve yatırımcıları kambiyo sisteminin risklerinden koruyan altın standardının mevcudiyetidir. Dönemin dikkate değer diğer bir özelliği ise ülkelerin bugünkü gibi “gelişmiş” ve gelişmekte olan” ülkeler şeklinde değil “sanayileşmiş” ve “sanayileşmemiş” ülkeler şeklinde sınıflandırılmasıdır (McGowan ve Kordan, 1981: 43-45, 55). Sanayileşmiş ülkeler çoğunlukla kendi kolonilerinden oluşan bölgelere kendi çıkarları doğrultusunda yatırımlar yapmışlar ve bu bölgeleri hammadde kaynağı ve pazar olarak kullanmışlardır.

Ekonomik entegrasyonun olmadığı dönemlerde ülkelerin vergi politikalarının yönünü adalet, etkinlik, uygulanabilirlik, ekonomik büyüme ve kalkınmayı teşvik gibi vergilendirme ilkeleri tayin ederken, uluslararası ekonomik ilişkilerin artması ile birlikte meseleye yeni boyutlar eklenmiştir. Vergi politikalarının oluşturulmasında ülke içi faktörlerin yanı sıra ekonominin uluslararası rekabet gücünü artırmak ve yabancı sermaye girişi sağlamak gibi unsurlar da dikkate alınmaya başlanmıştır (Tanzi, 1995: 70-71). Öncü küreselleşme döneminde ekonomik entegrasyonun yönü, sanayileşmiş ülkelerden sanayileşmemiş ülkelere doğru olmuştur. Bu bakımdan sanayileşmiş ülkeleri sermaye ihracatçısı, sanayileşmemiş ya da koloni şeklindeki ülkeleri ise sermaye ithalatçısı şeklinde nitelendirmek mümkündür.

Modern küreselleşme dönemi, öncü küreselleşme dönemindekinden çok daha karmaşık ve girift ilişkileri bünyesinde barındırmaktadır. Uluslararası ticaretin önünde bariyer oluşturan kota ve tarifelerin azaltılması, sermaye ve kambiyo kontrollerinin gevşetilmesi, iletişim teknolojisindeki ilerlemelerin fon ve kaynak transferini kolaylaştırması gibi unsurlar bu dönemin alameti farikalarıdır. Diğer taraftan bu dönemde insanların uluslararası hareketliliğinde bir artış olmamış, aksine öncü küreselleşme dönemine nazaran gerileme olmuştur. Birinci Dünya Savaşı öncesinde emek ve sermayenin mobilitesi aynı hızda artmış, 1970’lerden sonraki süreçte ise sermayenin mobilitesi olağan üstü bir hız kazanırken emeğin mobilitesi durağan kalmıştır (McGrew, 2020: 527-537). Her iki dönemde de sermayenin mobilitesi had safhada olmakla beraber bu durumun arkasında yatan sebepler farklıdır. 1870-1914 arasında sermayenin mobilitesindeki artışın itici gücü altın standardı iken, 1970 sonrasındaki hareketliliğin itici gücü gümrük engellerinin kaldırılmasıdır. 1970 sonrasındaki küreselleşme döneminde geçmişin “sanayileşmiş ve sanayileşmemiş ülkeler” ayrımının yerini “gelişmiş ve gelişmekte olan ülkeler” şeklindeki ayrım almış, serbest döviz kuru rejimleri

yerleşmeye başlamış, küresel finans ve ticareti yönlendirmeye çalışan uluslararası kurumların yanı sıra çok uluslu şirketlerin sayısı da hızla artmıştır.

Ticari liberalizasyon döneminin alameti farikalarından biri olan altın standardının Dünya’da yaygınlaşmasında lider vazifesi gören ülke İngiltere olmuştur. İngiltere fiili anlamda daha 1717 yılında altın standardına geçmiş olmakla birlikte bunun resmiyete dökülmesi Bank of England’ın 1821 yılında bütün banknotlarını altına endekslemesi ile vuku bulmuştur. Amerika’da ise daha önceden kullanılmakta olan altın ve gümüş bazlı ikili maden standardı 1834 yılında *de facto* anlamda altın standardına çevrilmişse de fiili durumun resmileştirilmesi 1900 yılını bulmuştur. Almanya başta olmak üzere diğer sanayileşmiş devletler de 1870 yılına gelene kadar, fiili olarak altın standardına geçmişlerdir. Bu dönemde altının değeri (1 ons altın = 100 dolar = 50 sterlin) şeklinde olduğundan 1 dolar 2 sterline eşitti (Ravenhill, 2020: 84).

Birinci Dünya Savaşı’nın başlamasını müteakip, sterline yönelik spekülasyon atakları neticesinde Bank of England’ın sterlinin altına tahavvülüne son vermesi ve İngiltere’nin altın ihracatına yasak getirmesi nedeniyle uluslararası altın standardı çökmüştür. Altın standardının çökmesi zaten yüksek olan gümrük tarifleriyle bir araya gelince uluslararası ticaretin önündeki engeller iyice artmıştır. Bu süreçte ABD’nin koruyucu politikaları şiddetlendirip gümrük tariflerini tek taraflı olarak yükseltmesine Avrupa da aynı karşılığı verince uluslararası ticaret sistemi tıkanmıştır. Korumacı tedbirlerin savaş sonrasında da devam etmesi nedeniyle 1929-1934 arasında dünya ticaret hacmi üçte iki oranında azalmıştır (Ravenhill, 2020: 88-89).

Liberal iktisadi politikaların 1929 Buhranına çare olmaması, ardından İkinci Dünya Savaşı’nın başlaması yeni uluslararası finans sisteminin inşasını 1945 yılına kadar ertelemiştir. Savaş sonrasında Bretton Woods ikizleri olarak bilinen IMF ve Dünya Bankası’nın kurulmasıyla birlikte yeni dünya düzeninin temelleri atılmıştır. IMF’nin kurulmasıyla, altın standardının çöküşü nedeniyle bozulan uluslararası parasal istikrarın yeniden tesisi, Dünya Bankası’nın kurulmasıyla ise savaşta yerle bir olan Avrupa’nın kalkındırılması amaçlanmıştır. IMF ve Dünya Bankası’ndan oluşan iki ayaklı sistemin başlangıçta üç ayaklı olması planlanmış ancak İngiltere ve ABD arasında Uluslararası Ticaret Örgütü’nün kurulması üzerinde uzlaşma sağlanamayınca bu alandaki eksikliği gidermek üzere 1947 yılında Gümrük Tarifeleri ve Ticaret Genel Anlaşması (GATT) imzalanmıştır. 1971 yılına gelindiğinde, ABD tıpkı İngiltere’nin 1914’te yaptığı gibi dolar altın konvertibilitesine son verince Bretton Woods sistemi de çökmüştür (Helleiner ve Babe, 2020: 451).

Bretton Woods sisteminin çökmesi neoliberal iktisadi politikaların revaç bulması ve küreselleşme sürecinin yüksek bir ivme kazanması ile sonuçlanmıştır. Neoliberal iktisadi politikaların gereği olarak dünya genelinde gümrük tarifelerinin indirilmesi ve kambiyo kontrollerinin kaldırılması dolayısıyla sermayenin mobilitesinde yüksek bir hareketlilik yaşanmıştır.

Sermaye hareketliliğinin önündeki engellerin kalkması çok uluslu şirketlerin uluslararası finans sistemindeki hâkimiyetini perçinlemiştir. Sermayenin kaçış noktası ise vergi cennetleri ve off-shore finans merkezleri olmuştur.

Sonuç olarak; 1870-1914 arasında yaşanan ve ticari liberalizasyon ya da öncü küreselleşme dönemi olarak isimlendirilebilecek periyottaki ekonomik entegrasyon ve küresel ticaret hacmindeki artış, ülkelerin vergilendirme yetkilerinin birbirleriyle çatışmasına ve ortaya çıkan problemlerin çözümü için uluslararası iş birliği ve koordinasyon faaliyetlerinin başlamasına yol açmıştır. Bu minvalde, Birinci Dünya Savaşı sonrasında kurulan MC ile UTO'nun çifte vergilendirme problemini çözmeye yönelik faaliyetleri uluslararası vergi hukukunun temelini teşkil eden ikili vergi anlaşmalarının gelişiminde önemli rol oynamıştır. İkinci Dünya Savaşı sonrasında şekillenmeye başlayıp 1970 ve 1980'lerde etkileri iyice hissedilmeye başlayan küreselleşme sürecinde ise çifte vergilendirme sorunun yerini zararlı vergi rekabeti ve uluslararası vergi kayıp ve kaçığı sorunu almaya başlamış olup bu konular çalışmanın ilerleyen bölümlerinde detaylıca incelenecektir.

1.3.2. Gelir Vergilerinin Yaygınlaşması

Gelir vergilerinin konusunu oluşturan “gelir” modern iktisat sisteminin sonucu olarak ortaya çıkan bir kavramdır. Dolayısıyla bugünkü anlamıyla, vergilendirmeye esas teşkil edecek bir gelir kavramının oluşabilmesi için kapitalist sistemin esasını teşkil eden “homoeconomicus” zihniyeti ile modern üretim ve pazarlama tekniklerinin gelişimine ihtiyaç duyulmuştur. Söz konusu şartlar ancak 19'uncu yüzyılda elverişli hale geldiği için modern gelir vergileri de ilk defa bu dönemde ortaya çıkmıştır. Özellikle, 19'uncu yüzyılın ikinci yarısından sonra devletlerin temel gelir kaynakları, servet ve mülkiyet vergilerinden gelir vergilerine doğru kaymaya başlamıştır (Neumark, 1947: 4; Rakıcı ve Aktuğ, 2020: 880).

1800'lü yıllarda gelirin tanımına yönelik kapsamlı teorik tartışmalar yürütülmüş ve netice itibarıyla her biri kendi taraftarlarınca rağbet göre iki gelir teorisi ortaya çıkmıştır. Bunlar “kaynak” ve “safı artış” teorileridir. Ülkelerin uyguladıkları gelir vergisi sistemleri ise zaman içerisinde hangi gelir teorisini baz aldıklarına bağlı olarak “sedüler gelir vergisi sistemi”, “global gelir vergisi sistemi” veya ikisinin birleşimiyle vücut bulan “karma gelir vergisi sistemi” olmak üzere üç kısma ayrılmıştır. İlk defa Alman iktisatçı Herman tarafından ortaya atılan ve sonrasında Alman vergi hukukçusu Fuisting tarafından geliştirilen kaynak teorisi, gelirin oluşumunda düzenlilik ve süreklilik şartı aradığından gelir vergisine konu olacak kazanç ve iratların mutlak ve devamlı bir mahiyeti haiz bulunmaları gerektiğini öne sürmektedir. Kaynak teorisi, gelire dar çerçevede yaklaşmakta ve sadece üretim faktörlerinin üretim sürecine katılmaları neticesinde elde ettikleri akım değerlerin vergilendirilmesini savunmaktadır (Neumark, 1947: 22; Bulutoğlu, 1997: 489; Aksoy, 2011: 304).

İlk defa Alman iktisatçı Schanz tarafından ortaya atılıp ardından Almanya’da Moll, Amerika’da Haig ve Simons tarafından geliştirilen safi artış teorisi ise kaynak teorisinin aksine gelire çok geniş çerçevede yaklaşmakta ve belirli bir periyodun başı ile sonu arasında kişinin servetinde artış meydana getiren her türlü unsurun gelir sayılması gerektiğini ileri sürmektedir (Neumark, 1947: 25; Rakıcı ve Aktuğ, 2020: 894). Sedüler gelir vergisi sistemi kaynak teorisini esas almakta ve çeşitli kaynaklardan elde edilen gelirler farklı sedüllere (kategorilere) ayrılarak her birine uygun görülen vergi oranları tatbik edilmektedir (Burns ve Krever, 1998: 2-3; Turhan, 2020: 12) Global gelir vergisi sistemi ise safi artış teorisine dayanmakta ve bu sistemde hangi kaynaktan ve nasıl türediğine bakılmaksızın tüm gelirler bir araya getirilip zararlar ve masraflar mahsup edildikten sonra ortaya çıkan pozitif farka vergi oranları uygulanmaktadır (Lathrope, 2008: 4).

Modern manada gelir vergisi ilk defa 1799 yılında İngiltere’de, Napolyon Savaşları’nı finanse etmek üzere, Başbakan William Pitt’in yönetimi altında uygulanmıştır. Başlangıçta bir tür savaş vergisi olarak düşünülen bu yeni yükümlülük, Napolyon’un mağlup edilmesini müteakip, gelen tepkiler üzerine 1916 yılında ilga edilmiştir. Fakat İngiltere sanayileşmenin verdiği avantajla serbest ticaret rejimine geçince gümrük vergileri önemli ölçüde azalmış ve bu açığı telafi etmek üzere 1842 yılında tekrar getirilen gelir vergisi kalıcı olarak uygulanır hale gelmiştir (Bordo ve White, 1991: 311-313).

Almanya’nın gelir vergisini ilk kullanımı İngiltere’ye benzer şekilde Napolyon Savaşları zamanına kadar uzansa da tam anlamıyla modern bir sisteme geçiş 1891 Prusya’sında vuku bulmuş ve bu sistem 1919, 1920 ve 1925 yıllarında yapılan reformlarla tekemmül ettirilmiştir. İsviçre’de ise ilk defa 1840 yılında Basel şehrinde tatbik sahasına konulan gelir vergisi giderek bütün kantonlara yayılmış, federal gelir vergisi uygulamasına ise ancak 1900’lü yılların başlarında geçilebilmiştir. Fransa’da ilk olarak ilkel bir sedüler sistem altında başlayan ve randıman vergisi niteliğini haiz olan gelir vergisi 1914 ve 1917 Reformlarıyla modernize edilmeye çalışılmış, ardından 1948 Reformu ile İngiliz ve Alman sistemine yakınlştırılmak istenmiş, 1959 yılında yapılan düzenlemeler neticesinde ise sedüler vergiler daraltılarak daha modern bir sisteme ulaşılmıştır. Amerika’da gelir vergisi ilk defa 1861 yılında İç Savaş’ın finansmanı için uygulanmaya başlamış ancak 1872 yılında feshedilmiş, 1913 yılında Anayasa’da yapılan ünlü 16’ncı Tâdilât (16th Amendment) ile tekrar uygulamaya koyularak kalıcı hale getirilmiştir (Turhan, 2020: 122-123).

Gelir vergilerinin dünya genelinde yaygınlaşması ve bugün küreselleşme süreci ya da çağı olarak nitelendirilen dönemin bir nevi öncüsü kabul edilen ekonomik entegrasyon ve ticari liberalizasyon döneminin (1870-1914) çakışması uluslararası çifte vergilendirme probleminin ortaya çıkmasına neden olmuştur. Bahsi geçen dönemde ülkeler arasındaki iktisadi ve ticari ilişkilerin gelişmesi, sermaye ve emeğin mobilitésinin geçmişle mukayese götürmez bir şekilde artması ve buna paralel olarak gelir vergilerinin yaygınlaşması ister istemez ülkelerin vergilendirme yetkilerinin

birbiriyle çatışmasına yol açmıştır. Birinci Dünya Savaşı'nın patlak vermesi ile kesintiye uğrayan liberalizasyon dönemi, savaş sonrasında eski hızını kaybetmiş ancak İkinci Dünya Savaşı'nın bitmesini müteakip yeni dünya düzenin kurulması ile tekrar hız kazanmış ve etkileri 1980'lerde iyice hissedilmeye başlayan küreselleşme olgusu ile birlikte zirveye ulaşmıştır. Bahsi geçen dönemlerde, başta çifte vergilendirme problemi olmak üzere ortaya çıkan uluslararası vergilendirme sorunlarının çözümü için girişilen bireysel ve çok uluslu çabalar uluslararası vergi hukuku disiplinin doğuşunu ve gelişimini sağlamıştır.

1.4. Uluslararası Vergi Hukukunun Kaynakları

Çalışmanın önceki başlıklarında da açıklandığı gibi uluslararası hukuk bir nevi “anlaşma ve teamül” hukuku niteliğini haizdir (Aktuğ ve Öz, 2021: 123). Uluslararası vergi hukukunun, uluslararası hukukun bir alt dalı olan uluslararası kamu hukuku kapsamında yer aldığı düşünülürse uluslararası vergi hukukunun hukuki dayanağının da bu çerçevede şekillendiği kolaylıkla anlaşılabilecektir. Uluslararası Adalet Divanı Statüsü'nün 38'inci Maddesi'nden yola çıkılarak uluslararası vergi hukukuna meşruiyet kazandıran kaynakların, başta devletler arasındaki anlaşma ve sözleşmeler ile teamüller olmak üzere evrensel hukuk kuralları ve iç hukuk düzenlemelerinden müteşkil olduğu söylenebilir (Avi-Yonah, 2007: 1; Hongler, 2021: 5).

OECD ve BM Model Vergi Anlaşmaları ve büyük ölçüde bunlara dayanarak hazırlanan ikili ve çok taraflı vergi anlaşmaları ile vergi konularında bilgi paylaşımı ve idareler arası yardımlaşmayı konu alan anlaşmalar uluslararası vergi hukukunun temelini oluşturmaktadır. Bunlara ilaveten uluslararası metinlerde yer alan ve insan haklarını ilgilendiren hükümler, vergi dışı anlaşmalardaki vergiye ilişkin hükümler ve genel hukuk kaideleri de uluslararası vergi hukukuna kaynak teşkil edebilmektedir (Hongler, 2021: 28-29). Fakat bu tez çalışması kapsam itibarıyla, uluslararası vergi hukukunun en önemli kaynağı mevkiindeki vergi anlaşmalarını konu aldığından diğer kaynaklara ilişkin genel bilgiler verilmekle iktifa edilecektir.

Vergi anlaşmaları devletler arasında akdedilen uluslararası metinler olsa da söz konusu anlaşmaların yürürlüğe girmesi ve yurtiçinde hüküm ifade eder hale gelmesi her ülkenin kendi iç hukuk kurallarına göre gerçekleşmektedir. Dolayısıyla bu başlık altında ilk olarak iç hukukun uluslararası vergi hukukunun kaynağı olarak önemi ve işlevine değinilecek, ardından vergi anlaşmalarının hukuki niteliği, fonksiyonları ve iç hukukla etkileşimi açıklanacak, son olarak ise Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi, AB Hukuku, Yatırım Anlaşmaları ile GATT ve GATS gibi uluslararası anlaşma ve metinlerdeki vergiye ilişkin hükümlere kısaca değinilecektir.

1.4.1. İç Hukuk

Ülkelerin iç hukuk sistemleri, uluslararası vergi hukukunun diğer kaynaklarının temelini oluşturan bir arka plan işlevi görmektedir. Daha açık bir ifadeyle, başta vergi anlaşmaları olmak üzere uluslararası vergi hukukunun diğer kaynakları ülkelerin iç hukuk kuralları üzerine inşa edilmektedir (Erdos, 2011: 166). Ayrıca uluslararası vergilendirmeye ilişkin herhangi bir konu vergi anlaşmalarında ya da diğer kaynaklarda düzenlenememiş ise yine iç hukuka göre hareket edilmektedir. Örneğin, iktisadi aktörlerin sınır ötesi faaliyetleri dolayısıyla ülke içinde vergi borcunun ne zaman ve ne şekilde ortaya çıkacağını büyük ölçüde iç hukuk tayin etmektedir. Çünkü uluslararası vergilendirmede “bağlantı faktörleri”⁵ olarak isimlendirilen ve ticari işlem ya da bağlantıları ülkelerin vergilendirme yetkileri kapsamına dahil eden kriterler iç hukuk sistemlerinde düzenlenmektedir.

Uluslararası vergi hukukunun kaynaklarının bir nevi altyapısını oluşturan iç hukukun dayandığı kaynak ise anayasadır. Anayasa, bazı ülkelerde vergi kanunlarının uygulanmasında doğrudan ve tam etkili iken bazı ülkelerde dolaylı ve kısmi bir etkiye sahiptir. Özellikle federal yönetim biçimine sahip ülkelerde, vergilendirme yetkisinin federal devlet ve eyaletler arasında tahsisi, anayasa tarafından yapılmaktadır. Dolayısıyla federal devletlerin anayasalarında, genellikle, vergilendirmeye ilişkin geniş atıflar yer almaktadır. Diğer taraftan, ülkelerin anayasalarında vergiye ilişkin doğrudan referanslar yer alamasa bile bu metinlerdeki adalet ve eşitlik gibi temel insan haklarına ilişkin hükümler vergi mükellefiyetini yakından ilgilendirmektedir. Amerika, Almanya ve İspanya gibi ülkelerde anayasa ve anayasa mahkemesinin vergi kanunlarının tatbiki üzerinde büyük bir etkisi vardır. Yazılı bir anayasası olmayan İngiltere’de ise anayasa, vergi kanunlarının anlık uygulamaları üzerinde neredeyse sıfır etkiye sahiptir (Harris, 2020: 17-18).

1.4.2. Vergi Anlaşmaları

Ticari liberalizasyon dönemi ve küreselleşme sürecinde küresel ticaret hacminde yaşanan genişlemeler, uluslararası vergi sisteminin düzenlenmesine ilişkin prensip ve kurallara olan ihtiyacı artırmıştır. Sınır ötesi iktisadi ve ticari faaliyetlerin yoğunlaşması farklı devletlerin vergilendirme yetkilerinin çatışmasına ve çözüm arayışı için uluslararası iş birliği ve koordinasyon çabalarının başlamasına neden olmuştur. Vergilendirme işlemi ve buna yönelik olarak oluşturulan vergi kanunları ülkelerin uluslararası hukuktan doğan egemenlik haklarının bir nişanesi olduğundan hiçbir devlet vergilendirme hak ve yetkilerini kendiliğinden sınırlandırmak istemez. Bu sebeple ülkelerin vergi politikalarının birbiriyle koordinasyonu kolay olmasa da vergilendirme yetkilerinin çatışmasından kaynaklı ihtilafların çözümü için elzemdir.

⁵ Not: Uluslararası vergilendirme alanında en yaygın kullanılan bağlantı faktörleri/kriterleri ikamet ve kaynak ilkeleridir.

20'nci yüzyılda gelir vergilerinin yaygınlık kazanmasına paralel olarak sınır ötesi iktisadi ve ticari faaliyetlerin artması çifte vergilendirme probleminin ortaya çıkmasına ve çözüm için ikili vergi anlaşmalarının gelişimine sebebiyet vermiştir. Başlangıçta, gelir vergisi mevzuatlarının kapsam ve yapı itibarıyla oldukça farklılık göstermesi nedeniyle sınır ötesi işlemlerde çifte vergilendirme sorunu artmış ve uluslararası ticaret zarar görmüştür. Bu tür problemlerin ortadan kaldırılması için vergi anlaşmaları akdedilerek, uluslararası iş birliği ve koordinasyonun artırılmasına gayret edilmiştir. Çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları olarak bilinen bu tür anlaşmalar, iki veya daha fazla ülkenin belirli konular üzerinde koordineli hareket etmesini sağlayacak şekilde tasarlanmıştır.

Dolaysız vergileri konu alan ilk çifte vergilendirmeyi önleme anlaşması 1899 yılında Prusya ve Avusturya-Macaristan İmparatorluğu arasında imzalanmıştır. Bu anlaşma büyük ölçüde, Alman İmparatorluğu bünyesindeki eyaletlerde çifte vergilendirmenin önlenmesi için çıkarılan 1870 tarihli Çifte Vergilendirmeyi Önleme Kanunu'nu esas alınarak hazırlanmıştır. Hem 1870 hem de 1899 tarihli düzenlemelerde, vergilendirme hakkının idareler arası tahsisi sedüleri gelir vergisi yaklaşımına göre yapılmıştır. Buna göre bazı gelir türlerinin (sedülerin) vergilendirilmesi hakkı bir ülkeye (idareye) bırakılırken bazı gelir türlerini vergilendirme yetkisi diğer ülkeye bırakılmıştır. Devamında, Birinci Dünya Savaşı'na kadar olan süreçte Kıta Avrupası'nda buna benzer yapıya sahip bir dizi vergi anlaşması daha yapılmıştır (Hattingh, 2013: 30-33).

Uluslararası vergi koordinasyonu faaliyetleri savaş döneminde sekteye uğrasa da savaşın bitmesini takiben akdedilen yeni vergi anlaşmaları ile kaldığı yerden devam etmiştir. 1920'lerin ortalarına gelindiğinde MC, ikili vergi anlaşmalarının sonuçlandırılmasını kolaylaştırmak ve uluslararası ticareti teşvik etmek için model vergi anlaşmaları hazırlayarak yayınlamıştır. Bu modellerde genel itibarıyla mevcut vergi anlaşması uygulamalarından esinlenilmiş ve sedüler yaklaşım baz almış ise de gelir kategorileri (sedüler) geçmişe kıyasla daha detaylı olarak tarif edilmiştir. Cemiyet'in hazırladığı modeller fazla rağbet görmemiş ve İkinci Dünya Savaşı'na kadar olan süreçte, bu modellerin kullanıldığı, sadece 20 adet çift taraflı vergi anlaşması imzalanabilmiştir (Harris, 2020: 18-19).

İkinci Dünya Savaşı ertesinde MC'nin yerini bugünkü BM teşkilatı almıştır. Fakat BM vergi anlaşmaları konusunda geçmişte Cemiyet'in üstlendiği rolü, hem de çok ihtiyaç olmasına rağmen, ilk zamanlar üstlenmekten kaçınmıştır. 1950'lerin ortalarına gelindiğinde Avrupa'da entegrasyon faaliyetlerinin artması ve Avrupa Ekonomik İşbirliği Teşkilatı'nın (OEEC) kurulmasıyla birlikte bu yeni oluşum vergi koordinasyonu meselesine ilgi göstererek üye ülkeler arasında kullanılacak vergi anlaşması modelleri geliştirmeye başlamıştır. OEEC, 1961 yılında bugünkü Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Teşkilatı'na (OECD) dönüşmüştür. OECD ilk model vergi anlaşmasını 1963 yılında

yayınlanmıştır. Bu model de büyük oranda MC modelleriyle uyumluluk göstermiş ve sedüler yaklaşımı dikkate almıştır. Ayrıca tıpkı Cemiyet'in modellerinde olduğu gibi 1963 Modeli'ne de çeşitli maddelere ilişkin Şerhler (Commentaries) eklenmiştir. Fakat eski anlaşma modellerinde Şerhler, Cemiyet'in sekretaryası tarafından hazırlandığı için üye ülkelerin ortak görüşünü yansıtmaktan uzak olduğu halde, OECD 1963 Modeli'nde üye devletlerin tamamının temsilcilerinin yer aldığı Mali Komite⁶ tarafından hazırlanıp üye devletlerin onayına sunularak kabul edildiği için ortak bir mutabakatı yansıtmaktadır. Buna göre üyelerin, ilgili maddelerin Şerh'ine katılmadıkları durumlarda çekince koyma hakları mahfuzdur. OECD 1963 Modeli, on yılı aşkın bir zaman içinde orta derecede bir başarı yakalamış ve 1977 yılına kadar bu modelin kullanıldığı 179 adet çifte vergilendirmeyi önleme anlaşması akdedilmiştir. 1977 yılında ise 1963 Modeli'nin revize edilmesiyle yeni bir model hazırlanarak üye ülkelerin kullanımına açılmıştır (Harris, 2020: 19-20).

OECD Model Vergi Anlaşması daha çok, gelişmiş ülkelerin ihtiyaçlarına cevap verecek şekilde dizayn edilmiştir. Bu sebeple, bir müddet sonra, gelişmekte olan ülkelerin gerek kendi aralarında gerekse gelişmiş ülkelerle yapacakları vergi anlaşmalarının sonuçlandırılmasını kolaylaştıracak yeni bir model ihtiyacı hasıl olmuştur. Başlangıçta vergi anlaşmaları konusuna ilgisiz kalan BM bu sefer devreye girerek 1980 yılında bir model vergi anlaşması hazırlamıştır. BM Modeli büyük oranda OECD Modeli ile benzerlik göstermekle beraber gelişmekte olan ülkelerin haklarını gözeterek şekilde bazı farklılıklar içermektedir. OECD 1992 yılında, üç, dört yıllık periyotlarla kendini sürekli yenileyen bir modele geçmiştir (OECD, 2017a: 9-11). BM de 2001 yılında yenilenmiş bir model yayınlanmış ve bu modelde 2011, 2017 ve son olarak 2021 yılında güncellemeler yapmıştır (UN, 2021). OECD ve BM Modelleri hala büyük ölçüde paralellik göstermekle beraber aralarındaki farklılıklar giderek artmaktadır.

OECD'nin 2013 yılında BEPS Projesi'ni başlatması, vergi anlaşmalarıyla ilgili yeni bir dönemin başlangıcı olmuştur. Buna göre mevcut ikili taraflı vergi anlaşmaları ağı gözden geçirilerek, 2017 yılında, birçok değişikliği bünyesinde barındıran yeni bir model üretilmiştir (Garbarino, 2020: 1-3). Bunu müteakip BM de kendi modelinde benzer değişiklikleri yaparak yine 2017 yılında paylaşma açmıştır. OECD'nin 2017 Modelinin getirdiği en önemli yeniliklerden biri vergi anlaşmalarını "iki taraflılıktan" çıkarıp "çok taraflı" hale getirmeye yönelik düzenlemelerdir. Geçmişte MC de vergi anlaşmalarını çok taraflı hale getirmeye çalışmışsa da başarılı sonuçlar elde edilememiştir (Avi-Yonah, 2017: 2). OECD'nin 2017 yılında yaptığı düzenleme ile çok taraflı vergi anlaşmalarının neticelendirilmesi kolaylaştırılmıştır. Bununla birlikte ikili vergi anlaşması ağı büyümeye devam etmektedir. Halihazırda, küresel ölçekte mevcut ikili vergi anlaşmalarının sayısı 4000'i aşmıştır (Kim, 2015: 230).

⁶ Not: O zamanlar Mali Komite (Fiscal Committee) olarak bilinen yapının adı daha sonra Mali İşler Komitesi (The Committee on Fiscal Affairs) olarak değiştirilmiştir.

1.4.2.1. Vergi Anlaşmalarının Amaçları ve Teknik Özellikleri

Bazı istisnaları olmakla birlikte, vergi anlaşmalarının tabiatında “iki taraflılık” yer almaktadır. Daha açık bir ifadeyle vergi anlaşmaları, esas olarak, iki ülke arasındaki sınır ötesi işlemlerde vergilendirme hakkının nasıl paylaşılacağını karara bağlayan veya belirli konularda iş birliği yapmak için varılan bir tür uzlaşmadır. Vergi anlaşmalarının doğasında iki taraflılığın mevcut olduğunun ileri sürülmesinin nedeni, üç ya da daha fazla devlet taraf olduğunda bu tür anlaşmaların sağlıklı işlemeyeceği düşüncesidir (Kim, 2015: 232-233).

Vergi anlaşmalarının temel hedefi ya da ortaya çıkış gerekçesi, iki ülke arasındaki sınır ötesi faaliyetlerde çifte vergilendirmenin önlenmesidir. Bu sebeple vergi anlaşmalarından, genellikle, çifte vergi anlaşmaları (double tax treaties), çifte vergi sözleşmeleri (double tax conventions) veya çifte vergilendirme anlaşmaları (double taxation agreements) şeklinde bahsedilmektedir. Ancak daha sonra vergi konularında idareler arası bilgi paylaşımını konu alan ikili vergi anlaşmaları (Tax Information Exchange Agreements, TIEA) da yaygınlaşmaya başlamıştır. Bu doğrultuda bilhassa OECD’nin ünlü 1998 Zararlı Vergi Rekabeti Raporu ve 2013 yılındaki BEPS Eylem Planı çerçevesinde, vergi anlaşmalarının esas amacı çifte vergilendirmenin önlenmesinden ziyade uluslararası vergi kayıp ve kaçakıyla mücadeleyle evrilmiştir.

Vergi anlaşmaları, bir taraftan iki devlet arasında vergilendirme hakkının paylaşımını düzenlerken, diğer taraftan sınır ötesi faaliyette bulunan mükelleflerin haklarını tayin eder. İşin özünde, bilhassa çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarının esas kazananı vergi mükellefleridir. Her ne kadar taraf devletler, anlaşmasız duruma nazaran daha fazla vergi hasılatı elde etseler de neticede ortak paydada buluşmak için vergilendirme yetkilerinin bir kısmından vaz geçtikleri için bir nevi fedakarlıkta bulunmuş olurlar. Halbuki anlaşma olmaması halinde, vergi mükellefleri hem ikamet hem de kaynak ülkesinde vergi ödemek zorunda kalacaklardır. Bu sebeple mükellef haklarına yönelik çok sayıda hüküm eklenmesi, vergi anlaşmalarının dikkat çekici özelliklerinden biridir. Nihayetinde çifte vergi anlaşmaları iki devlet arasında akdedildiği halde anlaşmaya doğrudan taraf bile olmayan mükellefler, temel haklarını bu anlaşmalardaki hükümlerden elde etmektedirler (Harris, 2020: 23).

Vergi anlaşmaları aracılığıyla yeni bir vergini ihdası ya da ülke içinde uygulanan vergilerin oranlarının artırılması veya azaltılmasının mümkün olup olmadığı uluslararası vergilendirme alanında ilgi çeken konulardan biridir. Genel olarak ikili vergi anlaşmaları ve model anlaşmalar yeni bir verginin salınmasını ya da mevcut vergilerin artırılmasını değil sınır ötesi işlemlerden doğan vergilendirme hakkını iki devlet arasında dağıtarak çifte vergilendirmenin önlenmesini amaçlar. Yaygın kabul görmüş anlayışa göre, vergi anlaşmalarıyla yeni bir vergi uygulanması söz konusu

olmamakla birlikte vergilendirme hakkı bir ülkeden alınıp diğerine verilebilmektedir (Bird, 2015: 6). Örneğin OECD Modeli'nin 11'inci Maddesi'nin 1'inci Fıkrası'na göre; bir âkit devletin sınırları içerisinde ortaya çıkan ancak diğer âkit devletin mukimi olan bir mükellefe ödenen faizin vergilendirilmesi hakkı ikinci âkit devlete bırakılabilmektedir. Burada yeni bir vergi ihdas edilmemekte ancak kaynak ülkede doğan bir gelirin vergilendirilmesi hakkı ikamet ülkesine bırakılmış olmaktadır (OECD, 2017a).

Vergi anlaşmaları, ülkelerin iç vergi sistemlerinde yapabilecekleri reformların kapsamı ve sınırı üzerinde belirleyici bir role sahiptir. Çünkü vergi anlaşmalarının esnetilmesi kolay değildir. Bu nedenle bir ülkenin vergi anlaşması ağı genişledikçe eli kolu bağlanmakta ve iç vergi sisteminde bu anlaşmaları dikkate almadan düzenleme yapabilmesi çok zorlaşmaktadır. Günümüzde, ülkelerin 50, 100 ve hatta daha fazla sayıda vergi anlaşmasına taraf olmasının gayet sıradan olduğu düşünülürse iç vergi reformlarının ne çetin şartlar altında yapılabileceği daha iyi anlaşılır. Bir ülkenin iç vergi mevzuatında, taraf olunan vergi anlaşmalarının hilafına olacak düzenlemeler yapılmak istenmesi halinde diğer taraf devletlerle yeniden müzakere masasına oturulması gerekir. Tüm devletlerle müzakere yapılması en azından kısa vadede mümkün değilken, vergi anlaşmalarının tek taraflı sonlandırılması ise iktisadi ve ticari olarak telafisi güç zararlara yol açabilir (Harris, 2020: 21).

Vergi anlaşmaları genellikle uzun yıllar geçerli olacak şekilde düzenlenmektedir. Bir taraftan vergi anlaşmalarının geçerlilik süresi ve yeniden müzakere yapmanın güçlüğü, diğer taraftan Dünya genelinde çok farklı yapıda ve sayıda vergi anlaşması ağının mevcut olduğu dikkate alınırsa, tüm bu karmaşa içerisinde çıkar bir yol bulunarak iç vergi reformları yapmanın zorluğu daha kolay anlaşılacaktır. Vergi anlaşmaları ülkelerin birbirleriyle mütekabiliyet esası altında tesis ettikleri, genellikle münferit işbirlikleri olarak düşünülmelidir. Burada “münferit” kelimesinin altının çizilmesinde fayda vardır. Çünkü çift taraflı vergi anlaşması sadece iki ülke arasındaki işbirliğini konu alsa da her ülke kendinden başka onlarca ülkeyle vergi anlaşması yaptığı için geniş bir ikili vergi anlaşması ağına sahip olmaktadır.

Bir ülkenin taraf olduğu tüm vergi anlaşmaları o ülkenin vergi anlaşması ağını oluşturmakta ve tüm ülkelerin vergi anlaşması ağlarının bir araya gelmesiyle küresel vergi anlaşması ağına ulaşılmaktadır. Bir ülkenin başka bir ülkeyle yapmış olduğu ikili vergi anlaşması, küresel vergi anlaşması ağı içerisinde ancak bir noktayı temsil eder. Küresel ağ içerisindeki bu noktaların yüzlerce değişik nokta ile etkileşimi söz konusudur. Bu sebeple bir ikili vergi anlaşmasının yeniden müzakere edilerek içeriğinde değişiklik yapılabilmesi için etkileşimde bulunduğu diğer tüm anlaşmalarda değişiklikler yapılması gerekebilmektedir. Vergi anlaşmalarında küresel vergi anlaşması ağını dikkate almadan yapılacak değişiklikler, bilhassa çok uluslu şirketlerin sistem içerisinde boşluklar yakalayarak agresif vergi planlamasına yönelmelerine sebep olabilir (Arel-Bundock, 2017: 2;

Valderrama vd., 2018: 141-145). Küresel vergi anlaşması ağı son derece karmaşık bir yapıya sahip olsa da zamanla kendi içinde yakaladığı bir istikrar söz konusudur. Vergi anlaşmalarının istismarının engellenebilmesi için küresel vergi anlaşması ağında boşluk yaratacak düzenlemelerden kaçınılmalıdır.

Vergi anlaşmalarının doğası gereği gayri elastik bir yapıya sahip olması, bu tür anlaşmalarda yeniden müzakere yoluyla yapılacak tâdilâtlar için ciddi bir engel teşkil etmektedir. Bu durum sadece hayata geçirilmiş vergi anlaşmaları için değil, söz konusu anlaşmalara temel teşkil eden OECD ve BM Model Vergi Anlaşmaları için de geçerlidir. Öyle ki model vergi anlaşmalarında yapılan yeni düzenlemelerin uygulamaya konulması onlarca yıl alabilmektedir. Bu sebeple bilhassa OECD Modeli'nde, yeni maddeler eklemek ya da mevcut maddeleri değiştirmek yerine Şerhler'de yapılan düzenlemelerle ilgili maddelerin daha önce kabul edilmiş anlamlarının ihtiyaca binaen genişletilip daraltıldığı görülmektedir (Harris, 2020: 21).

OECD'nin 2013 yılında BEPS Eylem Planı'nı hayata geçirmesi, çok uluslu şirketlerin profesyonel planlama yardımı olarak küresel vergi anlaşması ağındaki boşlukları tespit edip kendi amaçları doğrultusunda istismar ettiklerini ayan beyan ortaya çıkarmıştır. OECD bu durumun önüne geçmek adına, küresel vergi anlaşması ağının güncellenmesini sağlamak için “Matrah Aşındırması ve Kâr Kaydırmanın Önlenmesi İçin Vergi Anlaşması ile İlgili Tedbirlerin Uygulanmasına Yönelik Çok Taraflı Anlaşma” (MLI)⁷ adı altında yeni bir araç oluşturmuştur (OECD, 2016a: 1-2). MLI, ikili vergi anlaşması ağının tâdili için emsal teşkil etmesi bakımından önemi haiz olsa da etkileri sınırlı kalmaktadır.

Günümüzde vergi anlaşmaları hâlâ sedüler gelir vergisi sistemini baz almaktadır. Bu keyfiyet, vergi anlaşmalarının ilk ortaya çıktıkları dönemden beri temel yapılarını muhafaza ettiklerini göstermektedir. Anlaşmalarda sedüler yaklaşımın kullanılması, vergi sistemlerinde sedüler yaklaşımı benimsemeyen ya da sedüler yaklaşımı benimsemekle beraber bu sistemi vergi anlaşmasındaki sedüler sistem ile bağdaştıramayan ülkeler açısından problemlere yol açmaktadır. Böyle durumlarda, anlaşmalarda yer verilen gelir türleri ile gelir vergisi sistemindeki gelir türleri tam olarak eşleşmeyebilmektedir. Örneğin global yaklaşımı baz alan Avustralya gibi bir ülkenin gelir vergisi sistemi ile sedüler yaklaşımla göre düzenlenen anlaşma modellerinin uyumu çok zordur. Hatta global sistemi benimsemekle beraber emek, işletme, mülkiyet ve sermaye kazançları gibi farklı gelir türlerinin hesaplanmasında farklı kuralların mevcut olduğu Kanada'nın sistemi bile model anlaşmalardaki gelir kategorileriyle uyumamaktadır. Diğer taraftan Kanada'nın yaklaşımına çok benzer bir anlayışın yer aldığı ABD'nin sistemi model anlaşmalarla büyük ölçüde uyumaktadır.

⁷ Not: Tam ismi “Multilateral Convention to Implement Tax Treaty-Related Measures to Prevent BEPS” olan bu düzenleme literatürde kısaca “Multilateral Instrument (MLI)” şeklinde ve çok taraflı araç anlamına gelecek şekilde kullanılmaktadır.

İngiltere ise gelir vergisi sistemini sedüler yaklaşıma göre dizayn ettiği için anlaşmalardaki sedüler yapı ile tutarlılık göstermektedir (Jones vd. 2003: 26-27; Harris, 2020: 21-22).

Özü itibarıyla son derece tutucu ve geleneksel olan vergi anlaşmaları, tarihin seyri içerisinde derin planlamalardan ziyade tesadüflerle hayat bulmuş araçlardır. Vergi anlaşmalarının gelişim sürecinin etraflıca analiz edilmesi, bu anlaşmaların sadece lafzen değil ruhen de iyi anlaşılmasına yardımcı olacaktır. Uluslararası vergilendirme alanında çalışanların kolaylıkla düştükleri yanılgılardan biri ve belki de en büyüğü vergi anlaşmalarının ülkelerin ihtiyaçları doğrultusunda büyük bir stratejinin eseri olup belirli prensiplere dayanan sağlam bir kavramsal yapıyla hazırlandığı zannıdır. Eğer vergi anlaşmaları aklın, bilimin ve vicdanın ışığında yapılsaydı şüphesiz böyle olurdu. Halbuki gerek mevcut vergi anlaşmaları gerekse de model anlaşmalar ideal kurallarla değil karşılıklı fedakârlık ve siyasi uzlaşma ile vücuda gelir. Bu tür anlaşmaların metinleri oldukça kısa, kapsayıcı olmaktan uzak ve gerektiğinde esnetilebilmek için dili muğlaktır (Harris, 2020: 22). Kısacası, vergi anlaşmaları uluslararası vergilendirme problemlerinin tamamına yönelik olmayıp sadece üzerinde uzlaşılabilen konulara ilişkin hükümler içermektedir.

1.4.2.2. Vergi Anlaşmalarının Hukuki Niteliği ve İç Hukukla İlişkisi

Viyana Anlaşmalar Hukuku Sözleşmesi⁸ tüm uluslararası anlaşmaların üst çerçevesini oluşturmaktadır. Vergi anlaşmaları da bundan vâreste değildir. Viyana Sözleşmesi, Türkiye'nin de aralarında bulunduğu birçok ülke tarafından imzalanmamış olsa da tüm milletler için bağlayıcı bir niteliğinin olduğu yönünde yaygın bir görüş vardır. Bu görüşün altında, Viyana Sözleşmesi hükümlerinin uluslararası hukukun kodifike edildiği bir kaynak olduğu düşüncesi yer almaktadır (Arnold, 2015: 12).

Viyana Sözleşmesi BM'nin öncülüğünde 1969 yılında sonuçlandırılmış ancak 1980 yılında uygulamaya girmiştir. Sözleşmenin 1'inci Maddesi'nde kapsamına yer verilmiş ve devletler arasındaki anlaşmaların düzenlenmesinde bu sözleşme hükümlerinin geçerli olacağı belirtilmiştir. Sözleşmenin 2'nci Maddesi'nde tanımlanan terimler özellikle uluslararası anlaşmalarda kavram bütünlüğünün sağlanması açısından fevkalade öneme sahiptir. Buna göre anlaşma (treaty) “egemen devletler arasındaki uluslararası mutabakatlar” olarak nitelendirilmektedir (Vienna Convention, 1969). Fakat günümüzde anlaşma, sözleşme (convention), uzlaşma/mutabakat (agreement) vb. gibi kavramlar sıklıkla birbirinin yerine kullanılabilir (Wallace ve Martin-Ortega, 2013: 268). Âkit devletler olarak nitelendirilen katılımcılara hak ve mükellefiyetler getiren yazılı veya sözlü uluslararası hukuki araçlar olan anlaşmalar sadece taraf devletleri bağlamakta ve bu devletlerin vatandaşları üzerinde doğrudan bir bağlayıcılık oluşturmamaktadır. İki ülke arasındaki bir

⁸ Kısaca “Viyana Sözleşmesi” olarak da bilinmektedir.

anlaşmanın, bu ülkelerin vatandaşları açısından hüküm ifade edebilmesi için ilgili anlaşmayı etkin hale getirecek iç hukuk düzenlemelerinin yapılması gerekmektedir.

Hukuki bir araç olarak uluslararası vergi anlaşmalarının nasıl yürürlüğe girdiği ve iç hukuku nasıl etkilediği ülkelerin hukuk sistemlerine göre farklılık göstermektedir. Vergi anlaşmaları ve iç hukuk arasındaki etkileşimin merkezinde vergi mükellefleri yer almaktadır. Mükellefler vergi anlaşmalarına doğrudan taraf olmamalarına rağmen bu anlaşmalara dayanarak çeşitli haklar elde etmektedirler. Burada mükellef haklarının kapsam ve sınırı iç hukuk sisteminde uluslararası anlaşmalara yüklenen misyon ile yakından ilişkilidir. Vergi anlaşmalarının iç hukukta yürürlüğe girme usulleri ülkelerin hukuk sistemlerine göre farklılık göstermektedir. Genel olarak uluslararası anlaşmaların iç hukuk karşısındaki statüsüne yönelik monist ve düalist olmak üzere iki farklı yaklaşım bulunmaktadır. Monist (tekçi) yaklaşımda ulusal ve uluslararası hukuk tek bir hukuk sisteminin iki parçasını oluşturmaktadır. Düalist (ikili) yaklaşımda ise ulusal ve uluslararası hukuk, birbirinden tamamen farklı düzlemlerde var olan iki farklı hukuk düzenini temsil etmektedir (Ferrira, 2021: 14-15).

Monizm içerisinde, uluslararası hukukun normlar hiyerarşisinde ulusal hukuktan üstün tutulduğu veya ikisinin de eşit konumda olduğu iki farklı anlayış vardır. Uluslararası hukukun üstünlüğünü benimsemeyen ülkelerde, bu üstünlük ya anayasadaki bir hükme (Arnavutluk, Fransa, İtalya, Hollanda, Türkiye) ya da yüksek mahkemenin verdiği bağlayıcı bir karara dayanmaktadır (Belçika). Avusturya, Almanya ve ABD gibi bazı monist ülkelerde ise uluslararası hukuk ile ulusal hukuk aynı statüdedir. Yine monist ülkelerde, anlaşmaların yürürlüğe girmesi için farklı usuller takip edilmektedir. Buna göre bazı ülkelerde sadece anlaşmaların akdedilmesi yeterli olmakta ve ilave bir işleme gerek duyulmamakta iken bazılarında ise anlaşmaların parlamentoda onaylanması ve/veya resmi gazetede yayınlanması gerekmektedir (Harris, 2020: 23). Örneğin Türkiye’de, imzalanan uluslararası bir anlaşmanın geçerlilik kazanabilmesi için tıpkı bir kanun gibi TBMM’de görüşülüp onaylanması ve akabinde Cumhurbaşkanı tarafından imzalanarak Resmî Gazete’de yayınlanması icap etmektedir. Benzer şekilde, ABD’de bir anlaşmanın iç hukukta hüküm ifade eder hale gelebilmesi için senatonun onayı alındıktan sonra idare organının başı kabul edilen başkan tarafından yürürlüğe konulması gerekmektedir.

Ulusal ve uluslararası hukukun ayrı düzlemlerde hareket ettiği düalist ülkelerde anlaşmaların iç hukukta etki göstermesi için bazı spesifik mekanizmalar veya düzenlemelerle iç hukuka dahil edilmesi gerekmektedir. İngiltere, Avusturalya, Kanada, İrlanda ve Güney Afrika düalist sistemi benimsemiş ülkelere örnek olarak gösterilebilir. Düalist ülkelerde, vergi anlaşmalarının ulusal hukukta hüküm ifade edebilmesi için farklı usuller takip edilmektedir. Genel olarak, İngiliz Milletler Topluluğu’na (Commonwealth) bağlı ülkelerin çoğunda anlaşmalar parlamento tarafından çıkarılan kanunla yürürlüğe girmektedir. Örneğin Avustralya’da vergi anlaşmaları bir “genel kanun” (general

statute) aracılığıyla yasalaştırılırken, Kanada’da ise genel kanun yerine ilgili vergi anlaşmasına özel bir kanun (dedicated law) çıkarılmaktadır. Güney Afrika’da vergi anlaşmaları devlet başkanının ilgili anlaşmayı resmi yayın organında yayınlamasını müteakip yürürlüğe girdikten sonra, vergi kanunlarında yer alan şemsiye bir hüküm sayesinde iç hukuka dahil edilmektedir. İngiltere’de de vergi anlaşmalarının ulusal hukukta geçerli olmasını sağlayacak şemsiye bir hüküm mevcuttur (Harris, 2020: 24).

Anlaşmaların bağlayıcılığı, yani tarafların imza koydukları metnin gereğini yerine getirip getirmeyecekleri hususu Viyana Sözleşmesi’nin 26’ncı Maddesi’nde düzenlenmiştir. Bu doğrultuda diğer tüm anlaşmalarda olduğu gibi vergi anlaşmalarının bağlayıcılığı da “ahde vefa ilkesi” (pacta sunt servanda)’ne dayanmaktadır. Ahde vefa ilkesine göre, yürürlükteki her anlaşmanın gerektirdiği şartların âkit devletlerce hüsnüniyetle yerine getirileceği düşünülmektedir (Vienna Convention, 1969). Uluslararası hukukun en önemli normu (grundnorm) kabul edilen ahde vefa ilkesinin bir bakıma kerameti kendinden menkul bir niteliği haiz olması anlaşmaların bağlayıcılığı konusunu bir açmaza dönüştürmektedir. Çünkü uluslararası sistem içerisinde devlet otoritesine eş değer bir otorite mevcut olmadığı için uluslararası hukuk kaidelerinin ve anlaşma şartlarının iyi niyet ve samimiyet gibi soyut kavramlardan başka dayanağı kalmamaktadır (Pehlivan ve Aktuğ, 2019).

Ahde vefa ilkesinin uluslararası hukuk içerisindeki öneminin daha iyi anlaşılabilmesi için bu ilkeyi ulusal hukuk içerisindeki eş değeri olan anayasa ile kıyaslamak faydalı olabilir. İç hukuk sistemlerinde normlar hiyerarşisinin tepesinde nasıl ki anayasalar yer alıyorsa, uluslararası hukuk sisteminde de en tepede ahde vefa ilkesi yer almaktadır. İç hukuk içerisindeki diğer bütün hukuk kurallarının anayasaya uygun olması gerekmektedir. Anayasaya bir aykırılık durumu ortaya çıktığında ise devlet otoritesi devreye girerek bu aykırılığı ortadan kaldırmaktadır. Fakat uluslararası hukukta ahde vefa ilkesinin ihlal edildiği durumlarda bu ihlale karşı koyacak bir güç mevcut değildir. Ahde vefa ilkesinin tek dayanağı tarafların birbirlerinin iyi niyet ve samimiyetlerine olan inançtır. Fakat birçok ülkenin, imzaladığı vergi anlaşmalarının şartlarına riayet etmediği dikkate alındığında bu dayanağın ne derece zayıf olduğu da görülmektedir.

Uluslararası hukukta ahde vefa ilkesinden sonraki en önemli ilke mütakabiliyettir. Vergi anlaşmalarında yer alan hükümlerin hemen hemen tamamı mütakabiliyet esasına dayanmaktadır. Örneğin A ve B ülkeleri arasındaki bir vergi anlaşmasında A ülkesi B’nin diplomatlarına yönelik bir gelir vergisi muafiyetini ancak B’nin de A’nın diplomatlarına karşı aynı uygulamayı taahhüt etmesi halinde kabul etmektedir. Ya da ikili bir vergi anlaşmasında âkit devletlerden birinin yerleşikleri tarafından diğer âkit devletin yerleşiklerine yapılan faiz, temettü ve royalti ödemeleri üzerindeki stopaj oranının, örneğin %15 olarak belirlenebilmesi için iki devletin aynı uygulamayı karşılıklı olarak yapacaklarını garanti etmesi gerekmektedir. Vergi anlaşmalarında mütakabiliyet ilkesinin tam anlamıyla uygulanması bilhassa bilgi paylaşımı ve tahsilatta yardımlaşma konularında oldukça

zorlaşmakta, hatta kimi zaman bu ilkenin anlamının bile sorgulanmasına yol açmaktadır. Mütakabiliyet ilkesi taraf devletlere ciddi idari ve teknik maliyetler getirmektedir. Ayrıca maliyetler karşılanırsa bile taraflardan biri çok sayıda bilgi talebi veya tahsilatta yardımlaşma isteminde bulunurken diğer tarafın bu konularda çok fazla yardıma ihtiyaç duymaması ya da talep ettiği bilgilerin karşı tarafta mevcut olmaması gibi durumlar mütakabiliyet ilkesini işlevsiz hale düşürebilmektedir (Arnold, 2019: 15; Riccardi ve Riccardi, 2022: 3).

Ulusal ve uluslararası hukuk arasındaki hiyerarşi, vergi anlaşmalarının iç hukukta nasıl hüküm ifade edeceğini belirleyen önemli bir faktördür. Uluslararası hukukun iç hukuk üzerinde nispi üstünlüğünün olmadığı ülkelerde, zaman zaman iç hukuk kurallarının uluslararası anlaşmalarının tatbikine engel teşkil ettiği vakalar yaşanmaktadır. Bu durum literatürde “anlaşma aşımı” (treaty override) ve “anlaşma düşümü” (treaty underride) kavramlarıyla ifade edilmektedir. Uluslararası bir anlaşmanın usulünce yürürlüğe girmesinden sonra ortaya çıkan bir iç hukuk kuralının ilgili anlaşmayı kısmen veya tamamen etkisiz kılması anlamına gelen “anlaşma aşımı” hem monist hem de düalist ülkelerde görülebilmektedir (Ferreira, 2021: 13-15). Örneğin ABD ve Almanya’da anlaşma aşımına örnek teşkil edebilecek önemli vakalar mevcuttur. Özellikle, kraliçenin anlaşmaları bozma gücünün mahkemelerce dahi onaylanmış olması İngiltere’de birçok anlaşma aşımı hadisesinin ortaya çıkmasının temel sebebi olarak gösterilmektedir. İngiltere’den başka Avustralya, Hindistan ve Güney Afrika gibi ülkeler de anlaşma aşımı örnekleri görülebilmektedir.

Bir ülkede anlaşma aşımının gerçekleşebilmesi için öncelikle uluslararası bir anlaşmanın yürürlüğe girip iç hukukta hüküm ifade eder hale gelmesi gerekmektedir. Buna karşılık anlaşma düşümünde ise söz konusu anlaşma akdedilse dahi iç hukukta gerçek anlamda bir tatbik gücü kazanamaz. Dolayısıyla anlaşma düşümü sadece düalist devletlerde ortaya çıkabilir. Bilhassa İngiltere’de, vergi anlaşmalarının uygulanmasına dayanak sağlayan mevzuatın, ilgili anlaşmaların sadece belirli şartları sağladıkları ölçüde hüküm ifade eder hale geleceklerini şart koşması bu şartları sağlamayan uluslararası anlaşmaları en başından etkisiz hale getirmektedir. Örneğin; bir Alman bankası olan Commerzbank’ın İngiltere’deki şubesi fazla ödenmiş bir verginin iadesi için faiz talep etmiş fakat söz konusu talep, iç hukuka göre bu durumlarda faiz ödemesinin sadece mukim mükelleflere yapıldığı gerekçesiyle reddedilmiştir. Banka, İngiltere ve Almanya arasındaki ikili vergi anlaşmasındaki yerli ve yabancı mükellefler arasında ayrımcılık yapılamayacağına ilişkin hükmü öne sürse de mahkeme tarafından kabul görmemiştir. Böylece İngiltere ve Almanya arasındaki ikili vergi anlaşmasında yer alan ayrımcılık yapmama ilkesine ilişkin hüküm, iç hukuk tarafından kadük hale getirilmiştir (Harris, 2020: 24-25).

Çok uluslu şirketler, vergi anlaşmalarındaki boşluklardan faydalanarak agresif vergi planlaması yapmaktadırlar. Buna karşılık ülkelerin uluslararası anlaşmalarla verdikleri taahhütler, kendi hareket alanlarını kısıtladığı için hükümetler bir şekilde anlaşmaların etrafından dolanacakları

düzenlemeler (treaty override/underide) yapmaktadırlar. Örneğin İngiltere, mükelleflerin vergiden kaçınmalarını önlemek ve bu doğrultuda taraf olduğu anlaşmaların kısıtlamalarından kurtulmak için gelir ve kurumlar vergilerinden ayrı olarak “saptırılmış kazanç vergisi” (diverted profits tax) adıyla yeni bir vergi uygulamaya başlamıştır. İngiltere’nin iddiasına göre imzalamış olduğu vergi anlaşmaları gelir ve kurumlar vergileriyle ilgili olup saptırılmış kazanç vergisini kapsamamaktadır (Bond ve Buchanan, 2017). Elbette diğer taraf devletler saptırılmış kazanç vergisinin anlaşma kapsamında olduğunu öne sürebilirler. Fakat düalist yaklaşımı benimsemiş olan İngiltere’de iç hukukun söz konusu anlaşmaları saptırılmış kazanç vergisi açısından uygulamama gibi bir seçeneği (anlaşma düşümü) de mevcuttur.

Bir ülkenin anlaşma aşımı veya anlaşma düşümü uygulamalarına gitmesi halinde zarara uğrayan vergi mükelleflerinin şikâyet hakları bulunamamaktadır. Çünkü vergi mükellefleri uluslararası anlaşmaların doğrudan tarafı değildir. Fakat anlaşmanın tarafı olan devlet, ihlalde bulunan devletten imzaladığı metne riayet etmesini isteyebilir ve hatta son raddeye geldiğinde ihlali gerekçe göstererek anlaşmayı feshedebilir. Normal şartlar altında âkit devletler, kendi iç hukuk kurallarını bahane ederek, tarafı oldukları bir vergi anlaşmasını uygulamaktan imtina edemez. Bu prensip, Viyana Sözleşmesinin 27’nci Maddesinde “*Bir taraf, bir anlaşmayı uygulamama gerekçesi olarak kendi iç hukuk hükümlerini gerekçe gösteremez*” şeklinde açıkça vurgulanmıştır (Vienna Convention, 1969; Harris, 2020: 26).

1.4.3. Diğer Kaynaklar

Vergi anlaşmaları uluslararası vergi hukukunun en önemli kaynağı konumunda olmakla beraber bunların dışında Avrupa Birliği (AB) Hukuku, ülkelerin uluslararası yatırım ve ticareti geliştirmek için birbirleriyle imzaladıkları yatırım anlaşmaları, uluslararası ticarete serbestleşme ve âdil rekabet ortamını garanti altına almaya çalışan Gümrük Tarifeleri ve Ticaret Genel Anlaşması (GATT) ve Hizmet Ticareti Genel Anlaşması (GATS) ile Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi (AİHS) ve Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi (AİHM) kararları da uluslararası vergilendirmeyi doğrudan ya da dolaylı olarak ilgilendiren hükümler barındırmaktadır. Bu çalışmanın kapsamı esas itibarıyla vergi anlaşmaları ile sınırlı olduğu için diğer kaynaklardan kısaca bahsedilecektir.

1.4.3.1. Avrupa Birliği Hukuku

AB hukuku, Avrupa Birliği Anlaşması (ABA) ile Avrupa Birliğinin İşleyişi Hakkında Anlaşma (ABİHA) hükümlerine dayanmakta ve bu çerçevede şekillenmektedir. AB hukuku uluslararası hukukun bir parçası olan “uluslarüstü hukuk” kapsamında yer aldığından ilgili anlaşmaların üye ülkelerin iç hukuk sistemlerinde nasıl hüküm ifade edeceği yine monist veya düalist hukuk anlayışından hangisinin tercih edildiğine bağlı olarak değişmektedir. Örneğin düalist bir ülke olan

İrlanda’da tıpkı vergi anlaşmaları gibi AB anlaşmaları da özel bir kanun (dedicated statute) aracılığıyla iç hukukta etkin hale gelmektedir (Harris, 2020: 31).⁹

Bugün AB olarak bilinen birlik, ilk olarak 1951 yılında Avrupa Kömür ve Çelik Topluluğu olarak kurulmuştur. Sonrasında 1957 yılında Avrupa Atom Topluluğu ile Avrupa Ekonomik Topluluğu da kurularak üç ayaklı bir sistem oluşturulmuştur. 1967 yılına kadar hepsi ayrı birer kurum olan bu topluluklar Avrupa Toplulukları Anlaşması adıyla birleştirilmiştir. Avrupa Birliği ismi ise ilk defa 1992 Maastricht Anlaşması ile kullanılmaya başlanmış ve 2009 Lizbon Anlaşması ile AB’nin yapısı bugünkü haline kavuşmuştur (Borchardt, 2010: 11-15).

AB hukuku, Avrupa Birliği Adalet Divanı (ABAD) kararları doğrultusunda uygulanır. Bu bakımdan ABAD’ın AB hukukunun işleyişine yönelik yorum ve kararları bağlayıcı olup büyük öneme sahiptir. ABAD vermiş olduğu bir kararda, AB uyuğunda bulunanların üye devletlerin hukuki geleneklerinden bağımsız olarak AB anlaşmalarının hükümlerine güvenip bu doğrultuda hareket edebileceklerini belirtmiştir (Harris, 2020: 32). Dolayısıyla AB anlaşmaları söz konusu olduğunda tüm ülkelerin monist bakış açısıyla hareket etmeleri ve ilgili anlaşma hükümlerini iç hukukta işler hale getirmeleri gerekmektedir. AB hukukunun “uluslarüstü hukuk” niteliği kazanmasının arkasında ABAD kararlarının bağlayıcılığı yer almaktadır. Ayrıca ABAD’ın AB üyeleri arasındaki, başta çifte vergilendirme olmak üzere, vergiye ilişkin ihtilafların çözümüne yönelik çıkarmış olduğu içtihatlar (case law) hem uluslararası vergi hukukuna kaynaklık etmek hem de Birlik içerisinde vergi harmonizasyonunun gelişimine katkı sağlamak bakımından önemlidir (Ring, 2008: 46; Gutmann, 2013: 63-64).

ABİHA’nın 115’inci Maddesi AB hukuku içerisinde “direktif” olarak tabir edilen ve Türkiye’de eskiden bakanlar kurulu tarafından çıkarılan kanun hükmünde kararnamelere şimdi ise Cumhurbaşkanlığı kararnamesine benzeyen bir ikincil hukuk aracının oluşumuna zemin hazırlamaktadır. Direktifler, AB’nin esas karar alma organı olan Avrupa Konseyi tarafından çıkarılmaktadır. Bu bakımdan Konsey, Avrupa Parlamentosu’ndan daha güçlü bir yasama organı olma özelliği de taşımaktadır. Konsey’de Birlik üyesi her ülke bir bakan tarafından temsil edilmekte, hangi bakanın görevlendirileceği ise ele alınan mevzuya göre değişmektedir. Örneğin vergiye müteallik bir kararlarda maliye bakanları görevli olmaktadır. Vergiyle ilgili bir direktif çıkarılabilmesi için Konsey’deki tüm maliye bakanlarının oybirliği gerekmektedir. Avrupa Konseyi tarafından uluslararası vergilendirmeyi ilgilendiren birçok direktif çıkarılmıştır. Bunlardan dolaysız

⁹ Not: Bu durum İrlanda’nın Avrupa Toplulukları Kanunu’nun 2. Maddesinde “*Avrupa Topluluklarını yöneten anlaşmalar ve bu Toplulukların kurumları tarafından kabul edilen mevcut ve gelecekteki tasarruflar, Devlet (İrlanda) üzerinde bağlayıcı olacak ve bu anlaşmalarda belirtilen koşullar altında devletin iç hukukunun bir parçası olacak*” şeklinde ve içinde neredeyse boşluk barındırmayan bir hükümle ifade edilmiştir (bkz. European Communities Act of 1972, Madde 2).

vergilerle alakalı olanlara örnek olarak Ana Şirket – Bağlı Şirket Direktifi (1990)¹⁰, Birleşme Direktifi (1990)¹¹, Faiz ve Royalti Direktifi (2003)¹², Vergiden Kaçınmanın Önlenmesi Direktifi (2016)¹³ gösterilebilir. Genel olarak direktiflerin kapsamı oldukça dar tutulur ve sadece ele alınan konuya ilişkin düzenlemeleri içerir. Direktifler, ABİHA sayesinde iç hukukta hüküm ifade eder hale gelir. Bir anlaşmanın Avrupa Adalet Divanı tarafından yorumlanmasıyla oluşturulan içtihatlar da üye devletler açısından bağlayıcıdır (Harris, 2020: 33).

Tarihi perspektiften bakıldığında tıpkı çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları gibi vergi direktiflerinin de mükellefleri rahatlatarak uluslararası ticaretin gelişmesini amaçladıkları görülmektedir. Nitekim 1990'larda çıkarılan ve ana şirket-bağlı şirket, faiz ve royalti hakları gibi hususları düzenleyen direktiflerde vergi anlaşmalarındakilere benzer hükümler bulunmaktadır. Fakat vergi rekabetine paralel olarak vergi kayıp ve kaçığının artması nedeniyle, daha sonra çıkarılan direktiflerle üye devletlerin vergi salmasını zaruri kılan düzenlemelere yer verilmiştir. Bu durumun en bariz örneği 2016 tarihli Vergiden Kaçınmanın Önlenmesi Direktifi'dir.

1.4.3.2. GATT ve GATS

İkinci Dünya Savaşı'ndan sonra galip devletler tarafından tasarlanan yeni dünya düzeninin ekonomik veçhesi Bretton Woods sistemi ile oluşturulmuştur. Bretton Woods sistemi başlangıçta üç ayaklı olarak tasarlanmış; Dünya Bankası ile savaş nedeniyle yıkıma uğrayan ülkelerin hızla kalkındırılması, IMF ile uluslararası parasal istikrarın tesisi ve Uluslararası Ticaret Örgütü ile milletlerarası ticaretin serbest ve âdil rekabet şartları altında gerçekleştirilmesi düşünülmüştür. Fakat ABD ve İngiltere, Uluslararası Ticaret Örgütünün kurulması üzerinde uzlaşamayınca başlangıçta üç ayaklı olarak tasarlanan sistem, iki ayaklı olarak inşa edilmiştir. Bu sebeple uluslararası ticareti düzenleyen çok uluslu bir teşkilatın eksikliğini gidermek adına 1947 yılında 23 ülke tarafından Gümrük Tarifeleri ve Ticaret Genel Anlaşması (GATT) imzalanmıştır. 1995 yılında Dünya Ticaret Örgütü (WTO)'nün kurulup küresel ticaretin daha sağlam bir temele oturtulmasının ardından GATT'ın eski etkinliği kaybolsa da WTO çatısı altında varlığı devam etmektedir (Crowley, 2003: 42-43).

Bu çalışmanın kapsamını oluşturan gelir vergileri esasında GATT'ın doğrudan ilgi alanı içine girmemektedir. GATT'ın vergilendirmeye yönelik olarak asıl odaklandığı konu gümrük vergileridir. Gümrük vergileri dolaylı vergiler kategorisinde yer almakta olup dizayn ve uygulama bakımından

¹⁰ Council Directive of 2011/96/EU.

¹¹ Council Directive of 2009/133/EC.

¹² Council Directive of 2003/49/EC.

¹³ Council Directive of 2016/1164/EU.

gelir vergilerinden oldukça farklılık arz etmektedir. Diğer taraftan, GATT ile vergi anlaşmaları arasında gümrük engellerinin kaldırılması ve uluslararası ticaretin desteklenmesi gibi bir amaç birliği mevcuttur. Ancak GATT çok taraflı bir anlaşma iken vergi anlaşmalarının kahir ekseriyeti iki taraflıdır.

Dolaysız vergiler GATT'ın doğrudan hedef aldığı mali yükümlülükler olmasa da dolaysız bir vergiye ilişkin olarak sağlanan ayrıcalıkların “sübvansiyon” niteliğine bürünmesi halinde GATT'ın kapsama alanı içine girme ihtimali doğmaktadır (Hongler, 2021: 175-176). Bu ihtimal, GATT'ın 1994 versiyonuna “Sübvansiyon Düzenlemesi” (Subsidy Code)'nin dahil edilmesiyle birlikte daha da artmıştır. Sübvansiyon Düzenlemesi'nin sonuna ilştirilen Ek-1'in e bendi “*sınai ve ticari işletmeler tarafından ödenen veya ödenecek olan dolaysız vergilerin ... bilhassa ihracat ile ilgili tam veya kısmi muafiyeti, bağışlanması veya ertelenmesi*” gibi hususları konu almaktadır. Buna göre ilgili mevzuatta belirtilen kurallar muvacehesinde, ihraç edilen mallar nedeniyle dolaylı vergilere ilişkin bir vergi kolaylığı sağlanabilmekte, ancak üreticiye söz konusu malların ihracı nedeniyle dolaysız vergilere ilişkin bir imtiyaz verilememektedir.

GATT'ın ihracatçılara dolaysız vergilerle ilgili vergi ayrıcalığı sağlanamayacağına ilişkin düzenlemesi zaman zaman ihlal edilmektedir. Örneğin ABD, Uluslararası Satış Yapan Yurtiçi Şirketler (Domestic International Sales Corporation, DISC) adı altında bir yapılanmaya giderek bu kapsamdaki firmalara imtiyazlı kurumlar vergisi oranları tatbik etmeye başlamıştır. Daha sonra DISC uygulamasının yerini alan benzer düzenlemelerde de aynı yolun takip edildiği ve yurt dışına satış yapıp belirli şartları taşıyan yerli firmalara avantajlı gelir vergisi oranları uygulamasının devam ettiği görülmektedir. Ayrıca ABD 2018 yılından bu tarafa gelir vergisi sisteminin uluslararası nitelik taşıyan özelliklerine yönelik düzenlemeler yapmakta ve bu düzenlemelerin GATT hükümlerini ihlal etme potansiyeli bulunmaktadır (Harris, 2020: 34).

WTO tarafından hazırlanarak 1995 yılında yürürlüğe giren Hizmet Ticareti Genel Anlaşması (GATS), GATT'ın aksine mal ticaretinden ziyade hizmet ticaretini konu alan ve içerisinde oldukça detaylı hükümler bulunan çok taraflı bir anlaşmadır. Tıpkı GATT gibi GATS'ın kuruluş amacı da sınır ötesi ticari işlemlerde ayrımcılığın önüne geçerek âdil rekabet şartları içerisinde uluslararası ticaretin geliştirilmesidir. Haliyle, GATS metninde vergilendirmeyi alakadar eden hükümler de bulunmaktadır. Meseleye dolaysız vergiler açısından bakıldığında, GATS'ı imzalamış olan devletlerin uluslararası ticari işlemlerde ayrımcı vergi uygulamaları yapmamaları gerekmektedir (Hongler, 2021: 179-180). Ancak bazı ülkeler ilgili Anlaşmanın 14'üncü Maddesi'nde belirtilen istisna hallerini gerekçe göstererek bazı ülkelere yönelik ayrımcı vergi politikası takip edebilmektedir. Örneğin Arjantin, vergi konularında etkin bilgi paylaşımı yapmadığını öne sürdüğü Panama gibi ülkelerdeki hizmet tedarikçilerine yapılan ödemelere daha yüksek oranda stopaj uygulama kararı almıştır. Söz konusu ülkeler Arjantin'in ayrımcı vergi politikalarının âdil rekabet

şartlarını zedelediği ve GATS’a aykırı olduğu gerekçesiyle Dünya Ticaret Örgütü (WTO)’ne başvurmuşlardır. WTO Temyiz Kurulu ise Arjantin’i haklı bularak, alınan tedbirlerin GATS hükümlerini ihlal etmediğine karar vermiştir (Delimatsis ve Hoekman, 2017: 1-2).

1.4.3.3. Yatırım Anlaşmaları

Uluslararası İkili Yatırım Anlaşmaları (International Bilateral Investment Treaties, IBIT) ülkelerin kendi menşesindeki kişi ya da kuruluşların yurt dışındaki yatırım faaliyetlerinde tabi olacakları usul ve esasların belirlendiği mutabakatlardır. Vergi anlaşmalarında olduğu gibi yatırım anlaşmaları da genellikle iki ülke arasında geçekleşmekle beraber zaman zaman çok taraflı bir yapıya dayandığı da görülmektedir. IBIT’lerin temel amacı yatırımcıların korunması ve bilhassa ayrımcılığa maruz kalmaması için “en ziyade müsaadeye mazhar millet kaydının” (most-favoured-nation clause) uygulanmasıdır (Harris, 2020: 35). En ziyade müsaadeye mazhar millet ifadesinden maksat, yatırım ve ticaret anlaşmalarında, her iki âkit devletin de üçüncü bir devlete ya da kendi vatandaşlarına layık görecekları en iyi muameleyi birbirlerine ve birbirlerinin uyruğundakilere de sağlayacaklarına ilişkin bir taahhüttür.

Küresel ölçekte, yatırım anlaşmalarının sayısı 1990’larda çok hızlı bir şekilde artmaya başlamış ve halihazırda sonuçlandırılan IBIT sayısı 3000’i aşarak vergi anlaşmalarıyla yarışır hale gelmiştir (bkz. UNCTAD, 2021). Yatırım anlaşmaları görünüş itibarıyla vergilendirmeye veya vergi anlaşmalarına ilişkin hükümler içermemektedir. Fakat bu anlaşmaların yapısı ve kapsamı dikkate alındığında, uluslararası vergilendirmeden ve vergi anlaşmalarından bağımsız olarak ele alınmaları mümkün değildir. Çünkü, neticede itibarıyla yabancı bir ülkede gerçekleştirilen ticari bir faaliyet ve bu faaliyetin tabi olacağı vergi mevzuatı ve de sınır ötesi işlemlerden doğan bir kazanç söz konusudur.

Uluslararası yatırım anlaşmaları çerçevesinde, yatırımcılarla yatırım yaptıkları devlet arasındaki ihtilafların çözümü için “yatırımcı-devlet uyuşmazlık çözümü” (investor-state dispute settlement, ISDS) veya “yatırım mahkemesi sistemi” (investment court system) adı verilen bir “uluslararası hakem” mekanizması oluşturulmaktadır. BM Ticaret ve Kalkınma Konferansı (UNCTAD) verilerine göre ISDS mekanizmasının kullanıldığı 140 vakada yatırımcıların en büyük şikâyeti vergi uygulamalarına ilişkindir (UNCTAD, 2021: 3). Bu istatistiki bilgi, yatırım anlaşmalarının vergi politikalarından bağımsız olarak düşünölemeyeceğinin açık ispatı olması yanında, ISDS’nin vergi temelli uyuşmazlıkların çözümü için bir araç olduğunu ve IBIT’lerin uluslararası vergi hukukunun kaynakları arasında kabul edilmesi gerektiğini de göstermektedir.

1.4.3.4. AİHS ve AİHM İçtihatları

Kısaca “Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi (AİHS)” olarak bilinen “İnsan Haklarının ve Temel Özgürlüklerin Korunması Sözleşmesi” 1950 yılında taraf devletlerce imzalanıp Eylül 1953’te yürürlüğe girmiştir. Türkiye’nin de arasında bulunduğu Avrupa Konseyinin tüm üyeleri AİHS’ni imzalamış olup daha sonra katılanlarla birlikte toplam imzacı devlet sayısı 47’ye ulaşmıştır (Salihpaşaoğlu, 2009: 257). Ayrıca ABA’nın 6’ncı Maddesi AİHS ile garanti alınan hakların AB hukukunun ana prensiplerini oluşturduğunu belirtmektedir.

AİHS kişilerin temel hak ve hürriyetlerine yönelik hükümler ihtiva etmesi bakımından genel olarak vergilendirmeyi yakından ilgilendirmektedir. Yine de ilk bakışta AİHS’nin uluslararası vergi hukuku üzerindeki etkisinin sınırlı olduğu izlenimi uyanmaktadır. Ancak AİHS hükümlerinin, taraf devletlerin anayasa ve kanunlarının şekillenmesindeki rolü dikkate alındığında söz konusu etkinin görünenden çok daha derin olduğu anlaşılmaktadır. Örneğin AİHS’nin mülkiyetin korunması hakkı (Madde 6), adil yargılanma hakkı (Madde 6), ailevi ve özel yaşama saygı hakkı (Madde 8), düşünce, vicdan ve din özgürlüğü hakkı (Madde 9), ayrımcılığa maruz kalmama hakkı (Madde 14) gibi hükümlerinin uluslararası vergi hukuku alanında sonuç doğurması kaçınılmazdır (bkz. ECHR, 1950; Baker, 2008). AİHS hükümlerinin yorumlanması ve taraf devletler arasında uygulamada tutarlılığın sağlanmasında Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi’nin önemli rolü bir vardır. Ulusal mahkemeler yapmış oldukları içtihatlarda sık sık AİHM kararlarına atıfta bulunmaktadır. Ayrıca AİHM, AİHS’ye taraf devletlerin vatandaşları için iç hukuk yollarının tüketilmesini müteakip, bir nevi uluslararası temyiz mahkemesi vazifesi de görmektedir (Harris, 2020: 36).

İKİNCİ BÖLÜM

2. ULUSLARARASI ÇİFTE VERGİLENDİRME SORUNU VE ÇÖZÜMÜ

Sanayi Devrimi'nin tabii bir sonucu olarak 19'uncu yüzyılda imalat sektöründe ve buna bağlı olarak uluslararası ticaret hacminde büyük bir ilerleme kaydedilmiştir. Özellikle 1870'lerden 1914 Birinci Dünya Savaşı'na kadar olan periyotta tecrübe edilen ticari liberalizasyon döneminde insanların, malların ve sermayenin mobilitesi fevkalade artmıştır. Aynı dönemde gelir vergilerinin ortaya çıkması ve vergi sistemlerinde hızla yer almaya başlaması farklı ülkelerin vergilendirme yetkilerinin çatışmasına ve doğal olarak çifte vergilendirme probleminin ortaya çıkmasına yol açmıştır.

Diğer taraftan 19'uncu yüzyıl, çalışmanın önceki bölümünde de anlatıldığı üzere, pozitivist teorinin ülkelerin uluslararası hukuk anlayışlarında geniş yer edindiği ve devletlerarası çatışmaların çözümünde çok taraflı araçların/anlaşmaların gelişmeye başladığı bir dönemdir. Bu dönemde uluslararası vergilendirmeye yönelik ihtilafların çözümü için de milletlerarası işbirliği ve koordinasyon çabalarının başlayacağı hengâmda Birinci Dünya Savaşı'nın patlak vermesi, söz konusu girişimlerin savaş sonrasına ertelenmesine yol açmıştır.

Tarihin seyri içerisinde bakıldığında uluslararası vergi hukukunun çözmeye çalıştığı iki temel problemden ilkinin uluslararası çifte vergilendirme olduğu görülmektedir. Esasında, uluslararası vergi hukukunun doğuşu ve müstakil bir disiplin haline gelişi, çifte vergilendirmenin çözümü için başlatılan uluslararası faaliyetler neticesinde vuku bulmuştur. Çalışmanın bu bölümünde ilk olarak çifte vergilendirme problemine yol açan faktörler irdelenecek, ardından sorunun çözümü için oluşturulan hukuki araçların gelişimi ve etkinliği üzerinde durulacaktır.

2.1. Uluslararası Çifte Vergilendirme

Çifte vergilendirme sorununa geçmeden önce, ülkelerin vergi politikalarındaki çatışmaların temel sebeplerinin vuzuha kavuşturulması bakımından önemi haiz olan bazı kavram ve ilkelerin bilinmesinde fayda vardır. Bu minvalde aşağıda ilk olarak vergi egemenliği, vergilendirme yetkisi ile vergilendirmede kaynak ve ikamet ilkeleri hakkında bilgi verilecek, ardından çifte vergilendirme sorunu ve çözümü ele alınacaktır.

2.1.1. Vergi Egemenliği

Devletlerin egemenlik haklarının temel unsurlarından biri ve belki birincisi vergilendirme yetkisidir. Çünkü vergi olmadan sürdürülebilir bir devlet idaresi oluşturmak imkânsızdır (Aktuğ ve Öz, 2020) Uluslararası hukukta vergi salma hak ve yetkisi “vergi egemenliği” (tax sovereignty) kavramıyla ifade edilmektedir (Christians, 2009: 104-106). Vergi egemenliği yerine zaman zaman mali egemenlik (fiscal sovereignty) kavramı da kullanılmaktadır. Mali egemenlik, vergi egemenliğinden daha geniş bir anlama sahip olmakla beraber (Ring, 2008: 10) çalışmanın kapsamı itibarıyla böyle bir tartışmaya girilmeyecektir.

Ekonomik entegrasyon ve ticari serbestleşme dönemlerinden önce her devlet kendi sınırları dahilindeki kişi ve faaliyetleri vergilendirdiği için vergilendirmede mülkîlik ilkesi geçerli olmuş ve ülkelerin vergi egemenlikleri birbiriyle çatışmamıştır. Zaman içerisinde, devletlerin sanayileşmesi sonucu hammadde ve pazar ihtiyacının artması, sınır ötesi ticari faaliyetlerin yoğunlaşması, insanların, malların ve sermayenin seyyaliyetinin yükselmesi gibi hususların yanı sıra gelir vergilerinin de yaygınlaşması farklı devletlerin vergi egemenliklerinin çatışmasına ve çifte vergilendirme denilen hadisenin ortaya çıkmasına neden olmuştur. Devletlerin vergi egemenliklerinin bir sınırı bulunmakta ve bu sınırlar günümüzde çoğu zaman birbiriyle ters düşmektedir (Dagan, 2022: 3-4). Uluslararası vergi hukukunun en önemli amaçlarından biri ülkelerin vergi egemenliklerinin çatışmasından kaynaklı ihtilafları ortadan kaldırmaktır.

Uluslararası hukuka göre, devletler vergilendirme yetkilerini serbestçe kullanabilmektedirler. Bir devletin bir mükellefi ya da vergi konusunu kapsama alabilmesi için mükellef veya vergiye konu işlem ile bu devlet arasında bir bağlantı olmak zorundadır (Gadzo, 2018: 198). Bağlantı faktörleri (connecting factors) olarak isimlendirilen bu durumlar kişisel (personal) ve objektif kriterler olarak ikiye ayrılmaktadır. Kişisel bağlantı faktörleri doğrudan mükellefin şahsıyla ilgili olup genellikle ikametgâh, vatandaşlık veya uyrukluğ gibi unsurlardan oluşmaktadır. Eğer vergilendirilecek mükellef tüzel kişiliği haiz ise kişisel bağlantı faktörleri şirketin kuruluş yeri veya fiili yönetim merkezi vb. gibi hususları kapsar. Objektif bağlantı faktörleri ise vergilendirmeye konu işlemin bir kısmının, vergilendirecek devletin hudutları dahilinde gerçekleşmiş olmasını veya bir şekilde bu devleti ilgilendiriyor olmasını ifade eder (Lang, 2013: 27). Örneğin Türkiye’nin, gelirinin tamamını Fransa’da elde eden bir Fransız vatandaşını vergilendirebilmesi mümkün değildir. Çünkü söz konusu kişi ve gelir Türkiye’nin vergi egemenliğinin sınırları dışında kalmaktadır. Bu noktadan hareketle, bir ülkenin vergilendirme hak ve yetkisinin o ülkenin mali egemenlik alanıyla sınırlı olduğu söylenebilir.

Uluslararası hukuk pratiğinde, bir devletin vergi egemenliğini kendi rızası dışında sınırlandırabilecek herhangi bir araç mevcut değildir. Vergilendirme için tek şart, yukarıda da ifade

edildiği üzere, vergilendirecek devlet ile vergi konusu arasında hakiki bir bağlantı (genuine link) olmasıdır. Aksi takdirde vergilendirmenin meşru olması mümkün değildir (Lang, 2013: 27).

2.1.2. Vergilendirme Yetkisinin Farklı Amaçlar Doğrultusunda Kullanımı

Genel olarak ülkeler, vergilendirme hak ve yetkilerini iki temele dayandırmaktadırlar. İlk temel, mukim mükelleflerin yurtiçi ve yurtdışı kazançlarının tamamının yani dünya gelirlerinin (worldwide income) vergilendirilmesi iken, ikincisi gayri mukimlerin sadece o ülke sınırları içerisinde icra ettikleri faaliyetlerin ve elde ettikleri kazançların vergilendirilmesidir. Bu iki kriterin mümkün olduğunca takip edilebilmesi için ülkelerin vergi sistemlerinde uluslararası vergilendirmeye ilişkin çeşitli kurallara yer verilmektedir (Pehlivan ve Öz, 2019: 65-67).

Ülkelerin uluslararası vergilendirme yetkilerini maksimum seviyede tutmak istemelerinin arkasında yatan mantığı ya da gerekçeleri daha iyi kavramak için sınır ötesi faaliyetlerden doğan kazançların vergilendirilmesinin büyük bir pasta olarak tahayyül edilmesi faydalı olacaktır. Her ülke milli refahını maksimize etmek için bu pastadan olabildiğince fazla pay almaya çalışmaktadır. Bu amaca ulaşmak için her ülkenin kendi vatandaşlarının yurtdışında, yabancı ülke vatandaşlarının ise o ülkede elde ettikleri kazançları olabildiğince fazla vergilendirerek vergi hasılatını maksimize etmesi gerekmektedir. Her ülke gelir maksimizasyonu için hareket ettiğinde vergilendirme yetkilerinin birbiriyle çatışması ve bir noktada uzlaşma arayışının doğması kaçınılmaz hale gelmektedir (Holmes, 2014: 25).

Yukarıda bahsedilen husus, vergilendirmenin mali amacı doğrultusunda, her ülkenin hasılat maksimizasyonu için vergilendirme yetkisinin sınırını artırmaya çalışacağını ifade etmektedir. Halbuki verginin ekstra fiskal amaçları da bulunmakta ve bilhassa gelişmekte olan ülkeler bu amaçlar dolayısıyla vergilendirme yetkilerini kendi istekleriyle sınırlandırabilmektedir. Tasarruf açığı bulunan ülkeler, milli refah maksimizasyonu için daha fazla yabancı sermayeye muhtaç olduklarından vergilerin kapsam ve oranlarını gelişmiş ülkelere göre daha düşük tutarak rekabetçi bir yapı oluşturabilmektedirler. Burada önemli olan husus, vergilerin kapsam ve oranlarının düşürülmesiyle uğranılan kaybın yabancı sermaye girişi vesilesiyle elde edilecek toplam faydanın altında kalmasıdır (Keen ve Konrad, 2013: 258-260).

Vergilendirme yetkisi uluslararası bir boyut kazandığında, klasik yatay ve dikey adalet kavramlarına ilaveten sınır ötesi işlemlerden doğan vergilendirme hakkının ülkeler arasında hakkaniyetli dağıtımı da mevzubahis olmaktadır. Vergilendirmede yatay adalet ilkesine göre iktisadi olarak benzer durumdaki mükelleflerin ödeyecekleri vergi miktarının benzer olması gerekirken, dikey adalet ilkesine göre ise iktisadi olarak farklı durumdaki mükelleflerin ödeyecekleri vergi miktarının da farklı olması gerekmektedir (Rosenzweig, 2015: 478). Bunlara ilaveten, sınır ötesi

işlemlerden doğan kazançlara ilişkin vergilendirme yetkisinin taraf devletler arasında dağıtımında âdil bir sistem oluşturulması icap etmektedir (Brooks, 2009: 17-21).

Vergilendirmede klasik iktisadi etkinlik anlayışına göre, vergilerin mükelleflerin iktisadi kararlarını etkilememesi gerektiği öne sürülmektedir. Uluslararası vergilendirmede iktisadi etkinlik anlayışına göre ise ülkelerin vergilendirme yetkilerinin, mükelleflerin yatırımlarını yurtiçinde tutma veya yurtdışına taşıma kararları üzerinde bir etkiye sahip olmayacak şekilde kullanılması gerekmektedir. Meseleyi somutlaştırmak adına A ve B ülkelerinden oluşan basit bir uluslararası sistem tasavvur edilebilir. Başlangıçta A ve B'nin ikisi de 50 birim vergi uygulamaktayken, A ülkesi B'den gelecek yatırımlara 25 birimlik vergi teşviği sağlayacağını ilan ettiğinde, B'deki yatırımcılar A ülkesine kayacaktır. Fakat (ceteris paribus) A ülkesinin kazancı B ülkesinin kaybindan küçük olacağı için toplam iktisadi etkinlik bozulacaktır.

Yeni bir verginin ihdası ya da mevcut vergilerin kapsamında bir değişiklik yapılması söz konusu olduğunda ilk dikkat edilmesi gereken hususların başında idari maliyetler gelmektedir. Kısaca, vergilerin uyum ve uygulama maliyetleri olarak ifade edilen idari maliyetlerin, ulusal ölçekteki vergi politikalarının tatbikinde asgari düzeyde tutulması nispeten daha kolaydır. Uluslararası vergilendirme söz konusu olduğunda ise farklı ülkelerin vergi politikalarının birbiriyle uyumlaştırılması ve iç vergi mevzuatının buna göre düzenlenmesi gerekeceği için idari maliyetler de artacaktır. Uluslararası vergilendirmede idari maliyetlerin boyutunu tayin eden temel faktör, vergilendirme yetkisinin hangi genişlikte kullanıldığıdır. Buna göre vergilendirme yetkisini asgari düzeyde tutan ülke, idari maliyetleri de asgariye indirmiş olacaktır (Holmes, 2014: 25). Örneğin bir ülke, mukim mükelleflerin yurtdışında elde ettikleri geliri yurtiçinde ödenecek vergiden istisna ederse kaynak ülkeleriyle müzakerelerde bulunup karmaşık kurallarla uğraşmayacağı için hiçbir idari maliyet ortaya çıkmayacaktır. Diğer taraftan, idari maliyeti en düşük yöntemin iktisadi anlamda en etkin yöntem olmayabileceği de gözden kaçırılmamalıdır. Günümüzün küreselleşen dünyasında ülkelerin vergi sistemlerinin mümkün olduğunca uyumlu olması ve uluslararası iktisadi faaliyetlerde vergilendirme yetkilerinin âdil dağıtımı büyük önem arz etmektedir. Aksi halde ya çifte vergilendirme problemi ortaya çıkmakta ya da bilhassa çok uluslu şirketler agresif vergi planlaması suretiyle yüklü miktarlarda vergi arbitrajı elde etme imkânı yakalamaktadırlar.

2.1.3. Vergilendirmede Kaynak ve İkamet İlkeleri

Kaynak ilkesine göre vergilendirme, gelirin elde edildiği yerde vergilendirilmesini ifade eder. Buna göre bir ülke sınırları içerisinde faaliyet gösteren mukim veya gayri mukim kişi ve kurumların burada elde ettikleri gelirin vergilendirilmesi hakkının bu ülkeye ait olması gerekir (Nersesyan, 2021: 23-24). Çünkü ilgili ülke vergiye konu gelirin oluşumunda bir “kaynak” (source) işlevi görmektedir.

Kaynak ilkesinin arka planında yatan mantık vergilendirmede istifade teorisine dayanmaktadır. Kaynak ülkede faaliyet gösteren gayri mukim mükelleflerin, her ne kadar bu ülkenin vatandaşı olmasalar da burada sunulan altyapı, güvenlik, sağlık, adalet vb. gibi kamusal mal ve hizmetlerden istifade etmeleri nedeniyle, bu hizmetlerin karşılığı olarak vergi ödemeleri gerektiği düşünülmektedir (Pinto, 2007: 288-289). Bu düşüncenin mefhum-u muhalifine bakıldığında, kamusal mal ve hizmetlerden istifade etmeyen gayri mukim kişi ve kurumların kaynak ülkeler tarafından vergilendirilemeyeceği gibi bir mantık ortaya çıkmaktadır. Çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarında kaynak ülkelerin vergilendirme hakkının ilk olarak “daimî işyeri” (permanent establishment) şartına bağlanmasının sebebi bu mantıktır.

İkamet ilkesi, bir ülkenin kendi vatandaşlarının sadece yurtiçinde değil yurt dışında elde ettikleri geliri de vergilendirebilmesini ifade eder. Kaynak ilkesinde olduğu gibi ikamet ilkesine göre vergilendirmenin temelinde de istifade teorisi yatmaktadır. Buna göre mukim mükelleflerin, ikamet ettikleri ya da vatandaşı oldukları ülkelerin kendilerine sunmuş olduğu kamusal mal ve hizmetler ile diğer her türlü kolaylıktan faydalanmaları ve gerek yurtiçinde gerekse yurtdışında gelir elde etmek için bu imkânları kullanmaları nedeniyle dünya geliri üzerinden vergilendirilmeleri gerektiği öne sürülür (Holmes, 2014: 41).

Kaynak ve ikamet ilkelerine göre vergilendirmeyi istifade teorisi yanında iktisadi bağ doktrinine dayandırmak da mümkündür. Esasen istifade teorisi ve iktisadi bağ doktrini çoğu zaman birlikte dikkate alınmaktadır. İktisadi bağ (economic allegiance) doktrinine göre, kaynak ülkelerinin gayri mukim mükellefleri buralardaki iktisadi varlıkları ya da faaliyetleri oranında vergilendirmesi gerekir. Diğer taraftan mukim mükelleflerin yurtdışı gelirlerinin oluşumunda ikamet ülkelerinin payının inkâr edilemeyeceği ve iktisadi olarak kendi ülkelerine bağlı oldukları da düşünülür (Li vd., 2019: 1111-1112).

2.1.4. Çifte Vergilendirmenin Sebepleri ve Türleri

Çifte vergilendirme hadisesinin ortaya çıkmasının esas sebebi, uluslararası hukuka göre, gerektiğinde ülkelerin vergi egemenliklerinin önüne kayda değer bir set çekilememesi ve buna bağlı olarak vergilendirme yetkilerinin bir noktada çatışmasıdır. Genel olarak ülkelerin vergi sistemleri “evrensellik” ilkesinin gereği olarak mükelleflerin yurtiçi ve yurt dışı gelirlerinin tamamını kapsayacak şekilde dizayn edilmektedir. Tam vergi yükümlülüğü (full tax liability) olarak isimlendirilen bu durumda mükellef ile devlet arasındaki bağlantının kuvvetli, yani kişisel bağlantı faktörlerinin en az birinin mevcut olması gerekmektedir. Vergilendirilecek devlet ile mükellef arasındaki ilişki sadece objektif bağlantı faktörlerinden oluşuyorsa vergilendirmede mülkilik ilkesi geçerli olacak ve sadece o ülke sınırları içerisinde elde edilen gelir vergilendirilebilecektir. Bu

şekilde, mükelleflerin gelirlerinin sadece belirli bir kısmının vergilendirilebilmesi hali “sınırlı vergi yükümlülüğü” (limited tax liability) olarak isimlendirilmektedir (Lang, 2013: 28-29).

Bir mükellefin birden fazla devlette bağlantı faktörü bulunması halinde her iki devlet de vergi yükümlülüğü tesis etme hakkına sahip olacağından söz konusu mükellefin gelirini vergilendirmek isteyecek ve çifte vergilendirme problemi ortaya çıkacaktır. Çifte vergilendirme problemi aynı vergi konusu üzerinde tam vergi yükümlülüğü iddiasında bulunan iki farklı devletin vergilendirme yetkilerinin çatışmasıyla vuku bulabileceği gibi, birinin tam, diğerinin sınırlı vergi yükümlülüğü veya her ikisinin de sınırlı vergi yükümlülüğü uygulamak istemesiyle de meydana gelebilir. Aşağıda daha detaylı değinileceği üzere, çifte vergilendirme problemi farklı şekillerde ortaya çıkabilmekle beraber bu hususta kesin olan şey iktisadi faaliyetlerin zarar gördüğüdür.

2.1.4.1. Hukuki Çifte Vergilendirme

İki ülke arasındaki sınır ötesi iktisadi faaliyetlerin vergilendirilmesinde ülkelerden birinin kaynak ilkesine göre vergilendirmeyi diğerinin ise ikamet ilkesine göre vergilendirmeyi benimsemesi durumunda vergilendirme yetkilerinin çatışması çok zordur. Fakat bütün ülkelerin kaynak ve ikamet ilkelerini aynı anda uygulamak istemesi nedeniyle vergilendirme yetkilerinin çatışması kaçınılmaz hale gelmektedir. Bu durumda yurt dışında faaliyet gösteren gayri mukim statüdeki mükellefler kendi ülkelerinde ikamet ilkesine göre, yurt dışında ise kaynak ilkesine göre vergilendirilecekleri için aynı gelir üzerinden iki defa vergi alınmış olmaktadır. Aynı mükellefin, aynı vergi konusu üzerinden, aynı vergi döneminde en az iki farklı ülke tarafından vergilendirilmesi “uluslararası hukuki çifte vergilendirme” (juridical double taxation) kavramıyla ifade edilmektedir (Pickering, 2014: 5-6; Pehlivan ve Öz, 2019: 103-104).

Hukuki çifte vergilendirmenin arkasında farklı ülkelerin vergilendirme yetkisinin çatışması yatmaktadır (Gutmann, 2013: 65). Bu çatışma çoğu zaman bir kaynak ve bir ikamet ülkesi arasında ortaya çıksa da yaygın olmamakla beraber iki ikamet ülkesi veya iki kaynak ülkesinin vergilendirme yetkilerinin çatışma ihtimali de mevcuttur. Çifte vergilendirme ihtilafları kısaca “kaynak-kaynak çatışması”, “ikamet-ikamet çatışması” ve “ikamet-kaynak çatışması” şeklinde ifade edilebilir (Pickering, 2014: 5-6).

Kaynak-kaynak çatışmasının ortaya çıkabilmesi için kendi mukimleri olmayan bir mükellefi kendi hudutları dahilinde faaliyet icra ettiği iddiasıyla aynı vergi konusu üzerinden vergilendirmek isteyen iki farklı devlet olması gerekmektedir. Bilhassa uluslararası taşımacılık yapan kargo ve yolcu gemilerinin faaliyetlerinden doğan kazançların vergilendirilmesinde kaynak-kaynak çatışmasının, ortaya çıkması mümkündür. Örneğin menşei A ülkesi olan bir yolcu gemisinin B ülkesinin karasularından geçerek varış yeri olan C ülkesine ulaştığı düşünülürse; B ülkesinin iç hukukunun

kendi karasularından geçen gemilerin faaliyetlerinden doğan kazançları kendi ülkesinde elde edilmiş kabul etmesi, C ülkesinin iç hukukunun ise varış yeri kendi ülkesi olan gemilerin faaliyetlerinden doğan kazançları kendi ülkesinde elde edilmiş sayması halinde kaynak ülke konumundaki B ve C ülkelerinin vergilendirme yetkileri çatışacak ve aralarında anlaşamamaları halinde çifte vergilendire hadisesi ortaya çıkacaktır.

İkamet-ikamet çatışması genellikle birden fazla ülkede faaliyet gösteren şirketlerin vergilendirilmesinde karşılaşılan bir durumdur. Örneğin A ülkesinde kurulmuş fakat fiili yönetim merkezi B ülkesinde olan bir şirket ele alınırsa; tam vergi yükümlülüğü tesis etmek için A ülkesinin kuruluş yeri kriterini, B ülkesinin ise yönetim merkezi kriterini baz alması halinde her iki ülke de ikamet ilkesine göre vergilendirme hakkına sahip olduklarını iddia edecektir. Buna göre A ve B ülkeleri söz konusu mükellefin yurtiçi ve yurtdışı gelirlerinin tamamını vergilendirmek isteyecek ve aralarında anlaşamamaları halinde çifte vergilendirme problemi yaşanacaktır.

Fiiliyatta en sık karşılaşılan çifte vergilendirme sorunu kaynak-ikamet çatışmasından doğmaktadır (Holmes, 2014: 43-44). Buna göre ikamet ülkeleri yurt dışında faaliyet gösteren kendi mukimlerine tam vergi yükümlülüğü tesis etmek, kaynak ülkeleri ise gayri mukimlere sınırlı vergi yükümlülüğü uygulamak istediklerinden farklı ülkelerin vergilendirme yetkileri birbiriyle çatışmaktadır. Sınır ötesi faaliyetleri bulunan tüm özel ve tüzel kişiler bir devletin mukimi iken diğer devletin gayri mukimi konumunda olduklarından, kaynak ve ikamet ülkelerinin aralarında anlaşamamaları halinde çifte vergilendirmenin önlenmesi mümkün değildir. Örneğin Türkiye’de mukim bir mükellefin Almanya’da ticari faaliyette bulunduğu düşünülürse; söz konusu mükellef Türkiye’de ikamet ilkesine göre dünya geliri üzerinden, Almanya’da ise kaynak ilkesine göre orada elde ettiği gelir üzerinden vergi ödeyeceği için yurtdışında kazanılan gelir iki defa vergilendirilmiş olacaktır.

2.1.4.2. Ekonomik Çifte Vergilendirme

Hukuki çifte vergilendirmenin öznesi mükellef iken, ekonomik çifte vergilendirmenin öznesi verginin konusudur. Buna göre, hukuki çifte vergilendirmede aynı mükellef aynı vergi konusu üzerinden birden fazla defa vergi öderken, ekonomik çifte vergilendirmede aynı gelir unsuru (vergi konusu) farklı mükelleflerin ellerinde vergilendirilmektedir. Ekonomik çifte vergilendirme genellikle kurum gelirlerinin önce tüzel kişilik altında vergilendirilmesi ve akabinde vergi sonrası gelirin ortaklara dağıtılmasıyla birlikte kişisel gelir sayılarak yeniden vergilendirilmesi neticesinde ortaya çıkmaktadır (Lang, 2013: 29-30; Işık, 2014: 27-28). Bu bakımdan ekonomik çifte vergilendirmede mükellefler karı-koca, ortaklık-ortaklar, şirket-hissedarlar, ana şirket-bağlı şirket vb. gibi aralarında bağlantı olan gerçek veya tüzel kişilerden oluşmaktadır. Dolayısıyla mükellefler

hukuki anlamda farklı kişiler olmasına rağmen iktisadi anlamda aynı gelir unsuru üzerinden vergilendirilmiş olmaktadır.

Hukuki çifte vergilendirmenin çözümüne yönelik tek taraflı, ikili ve çok taraflı hukuki araçlar geliştirilmiş olduğu halde, ekonomik çifte vergilendirme gerçek anlamda çifte vergilendirme olarak kabul edilmediği için bu konuda bir uzlaşma mevcut değildir. Fakat ekonomik çifte vergilendirmenin mükelleflerin vergi sonrası kârını etkileyen önemli bir unsur olması nedeniyle yatırım kararlarında sapmaya yol açtığı ve uluslararası vergilendirmede tarafsızlık ilkesini bozduğu da bir vakıdır. Bu sebeple bazı ülkeler tek taraflı tedbirler alarak ekonomik çifte vergilendirmenin iç ve dış sermaye hareketliliği üzerindeki olumsuz etkisini ortadan kaldırmayı amaçlamaktadır. Örneğin, Letonya’da kurum kazançları gelir vergisinden istisna edilirken, Yunanistan’da ortaklara dağıtılan kâr paylarına muafiyet sağlanmakta, Avustralya ve Yeni Zelanda’da ise kurum kazançlarının tamamı vergisiz olarak ortaklara dağıtılmakta ve ortaklar sadece kişisel gelir vergisine tabi olmaktadır (Holmes, 2014: 58).

2.1.5. Çifte Vergilendirmenin Çözümü İçin Geliştirilen Araçlar

Uluslararası çifte vergilendirmenin çözümüne yönelik olarak geliştirilen en önemli hukuki araç şüphesiz ki çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarıdır. Bu anlaşmalar çoğu zaman kısaca “çifte vergi” ya da “çifte vergilendirme” anlaşmaları olarak ifade edilmektedir. Vergi anlaşmaları uluslararası çifte vergilendirmenin çözümü için oluşturulan ilk hukuki araç olma özelliğini taşımaktadır. Fakat zaman içerisinde ülkelerin uluslararası vergi politikalarında mali amaçtan ekstra-fiskal amaçlara doğru yaşanan kaymalar ve vergi anlaşmalarının gelişmekte olan ülkelerin haklarını ihmal etmesi gibi sebeplerle çifte vergilendirmenin önlenmesinde tek taraflı tedbirlerin ağırlığı artmaya başlamıştır. Bu çalışmanın konusu esas itibarıyla vergi anlaşmaları olduğu için, ilk olarak istisna, mahsup ve indirim gibi tek taraflı tedbirlerden kısaca bahsedilecek, ardından çifte vergi anlaşmaları bahsi detaylıca ele alınacaktır.

2.1.5.1. Tek Taraflı Tedbirler

İlk ortaya çıkışlarından günümüze değin çifte vergilendirme anlaşması ağı çok gelişmiş olmakla birlikte ilgili anlaşmalar kapsamında gerekli tüm hususlar üzerinde uzlaşma sağlanamaması nedeniyle, ülkeler çifte vergilendirmenin çözümü için tek taraflı tedbirler alma yoluna gitmişlerdir. Bu durumun ortaya çıkmasında, ülkelerin artan küresel vergi rekabetinden zarar görmemek ve yabancı yatırımcıları korkutacak, yerli yatırımcıları ise kaçırarak vergi maliyetlerini engellemek istemeleri önemli bir faktör olmuştur.

Çifte vergilendirmenin önlenmesinden kullanılan tek taraflı tedbirler ülkeden ülkeye değişiklik göstermekle beraber genellikle istisna, mahsup ve indirim yöntemlerinden biri veya bu yöntemlerin çeşitli kombinasyonları tercih edilmektedir. Tek taraflı tedbirler içerisinde mükellefler açısından en avantajlısı istisna yöntemidir. İstisna yönteminde ikamet ülkeleri mukim mükelleflerin yurtdışında elde ettikleri gelir ile ilgili vergilendirme hak ve yetkilerinden tamamen feragat etmektedir (Daurer ve Tüchler, 2012: 563).

Mükellefler açısından en avantajlı ikinci tedbir ise mahsup yöntemidir. Bu yöntem bilhassa, ikamet ve kaynak ülkeleri arasındaki ihtilafı her ikisinin de lehine olacak şekilde çözmesi bakımından önem arz etmektedir. Mahsup yönteminde mükelleflerin yurtdışında elde ettikleri gelir üzerinden kaynak ülkelerinde ödedikleri birim vergi, ikamet ülkelerinde ödeyecekleri birim vergiden düşülmektedir (Burton, 2017: 3). Diğer bir ifadeyle ikamet ülkeleri yine mukim mükelleflerin yurtiçi ve yurtdışı gelirlerinin tamamını vergilendirmekte fakat yurtdışında ödenen vergiyi yurtiçinde ödenecek vergiden mahsup etmektedir.

Mükellefler açısından avantajı en zayıf olan tek taraflı tedbir indirim yöntemidir. İndirim yönteminde (deduction method) de mükelleflerin ödeyecekleri vergi miktarı azalmakla birlikte bu miktar diğer yöntemlerdeki azalışa göre daha düşük kalmaktadır. Buna göre; ikamet ülkeleri mukim mükelleflerin yurt dışında ödedikleri vergi miktarını, yurtiçindeki vergilendirilebilir gelirlerinden indirerek kalan miktara kendi vergi oranlarını tatbik etmektedir (Oakland ve Xu, 1996: 45-46; Pehlivan ve Öz, 2019: 111). Burada dikkat edilmesi gereken husus, sağlanacak vergi kolaylığının yurtdışında ödenen verginin yurtiçinde ödenecek vergiden düşülmesi şeklinde değil vergilendirmeye esas alınacak gelirden düşülmesi şeklinde olmasıdır. İndirim yöntemi bilhassa ikamet ülkelerine vergi hasılatı bakımından büyük avantaj kazandırırken, mükellef açısından ise istisna ve mahsup yöntemlerine göre daha elverişsizdir.

İstisna, mahsup ve indirim yöntemlerini bir örnek yardımıyla açıklamak meselenin daha iyi anlaşılmasını sağlayabilir. Vergi oranının %50 olduğu A ülkesinde mukim B mükellefinin, A ülkesinde 1000 TL ve C ülkesinde 1000 TL olmak üzere toplam 2000 TL gelir elde ettiği düşünülürse, istisna yöntemine göre ilgili mükellef ikamet ülkesinde ($1000 \times 50 / 100 = 500$ TL) ve kaynak ülkesinde ($1000 \times 40 / 100 = 400$ TL) olmak üzere toplam 900 TL vergi ödeyecektir. Mahsup yöntemine göre ise ikamet ülkesi olan A'da ($2000 \times 50 / 100 = 1000$ TL) vergi ödemesi gerekirken yurtdışında ödediği ($1000 \times 40 / 100 = 400$ TL) vergi yurt içinde ödeyeceği vergiden mahsup edilecek ve A'da ($1000 - 400 = 600$ TL) ve B'de 400 TL olmak üzere ödeyeceği toplam vergi miktarı 1000 TL olacaktır. İndirim yönteminin kullanılması halinde ise ilgili mükellef ilk olarak kaynak ülkesi olan C'de ($1000 \times 40 / 100 = 400$ TL) vergi ödeyecektir. Ardından ikamet ülkesi olan A'da dünya geliri üzerinden vergilendirileceği için başlangıçta 2000 TL olan toplam gelirinden C'de ödediği 400

TL'lik vergi indirilecek ve $(1600 \times 50 / 100 = 800 \text{ TL})$ vergi ödeyecektir. Ödenen toplam vergi miktarı ise A'da 800 TL ve C'de 400 TL olmak üzere 1200 TL olacaktır.

2.1.5.2. Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları

Sınır ötesi ticari işlemlerde vergilendirme yetkisinin tayininde vergi anlaşmalarının yaygın olarak kullanımı 1920'lerden itibaren başlamakla beraber ilk çifte vergilendirme anlaşmasının tarihi çok daha eskiye dayanmaktadır. Bu bakımdan Prusya ile Avusturya-Macaristan İmparatorluğu arasındaki 1899 tarihli çifte vergi anlaşması bir ilk olma özelliğini taşımaktadır (Hattingh, 2013: 30).

Uluslararası iktisadi ve ticari işlemlerde vergilendirme yetkilerinin çatışması iki noktaya dayanmaktadır. İlki, mukim mükelleflerin yurtdışında elde ettikleri gelirlerin ikamet ülkelerince vergilendirilmek istenmesi, diğeri ise gayri mukimlerin kaynak ülkelerinde elde ettikleri gelirin söz konusu kaynak ülkelerince vergilendirilmek istenmesidir. Buna göre iki farklı ülke aynı mükellefin aynı geliri üzerinde aynı dönemde hak iddia ettiğinde çifte vergilendirme sorunu ortaya çıkmakta ve ülkelerin aralarında anlaşamamaları halinde vergi maliyetleri artıp kârlılık azalacağı için iktisadi aktörlerin kararlarında sapmalar meydana gelmektedir. Çifte vergilendirme uluslararası yatırımların dağılımında etkinliği bozarak, sermayenin mobilitesi önünde engel teşkil etmektedir.

Yukarıda ifade edildiği üzere çifte vergilendirmenin önüne geçmek için iki yöntem bulunmaktadır. Bunlar tek taraflı tedbirler ile ikili veya çok taraflı vergi anlaşmalarıdır. Tek taraflı tedbirler ülkelerin diğer ülkelerin vergi mevzuatlarından bağımsız olarak çifte vergilendirmeyi engellemek için uyguladıkları politikaları ifade etmekte ve bu durumda genellikle mukim mükelleflerin yurtdışı gelirleri ile gayri mukimlerin kaynak ülkelerde elde ettikleri gelirin bir kısmı yetkili makamlarca vergi dışı bırakılmaktadır. Çifte vergilendirme anlaşmalarında ise iki veya daha fazla ülke problemi çözmek için bir metin üzerinde uzlaşmakta ve bu noktadan sonra taraf ülkeler arasındaki sınır ötesi faaliyetlerin vergilendirilmesinde iç mevzuatlar değil anlaşmada belirlenen kurallar geçerli olmaktadır. Çifte vergilendirme anlaşmalarının kahir ekseriyeti ikililik (bilaterality) esasına dayanmaktadır.¹⁴

Gerek tek taraflı tedbirler gerekse de vergi anlaşmaları devletlerin vergi egemenliklerinin bir ölçüde sınırlandırılması anlamına gelmektedir. Vergi anlaşmalarında ilk olarak vergilendirme yetkisinin iki ülke arasında dağıtımı amaçlanmakta, bu dağıtım neticesinde elde edilen vergilendirme hakları ülkeler tarafından farklı amaçlarla tek taraflı olarak tekrar sınırlandırılabilir. Örneğin,

¹⁴ Not: Vergi anlaşmaları doğası ve yapıları gereği genellikle ikilik esasına dayanmakta olup bu durumun sebepleri Birinci Bölüm'de anlatılmıştır. Diğer taraftan NORDIC, ANDEAN ve CARRİCOM gibi çok taraflı çifte vergilendirme anlaşmaları da mevcut olmakla birlikte (bkz. Jogarajan, 2011) bunların sayısı ve etkinliği sınırlı olup çalışmanın kapsamı itibarıyla burada yer verilmemiştir.

geçmişte verginin mali amacının ön planda olduğu bir dönemde akdedilen bir anlaşmada vergilendirme yetkisinin mümkün olduğunca geniş tutulması istendiği halde, zaman içerisinde verginin ekstra fiskal amaçlarının revaç bulmasıyla vergilendirme yetkisinin istisna, mahsup ve indirim yöntemleriyle tek taraflı olarak daraltılması daha faydalı görülebilmektedir.

OECD ve BM Model Vergi Anlaşmaları baz alınarak hazırlanan çifte vergilendirme anlaşmalarında, vergilendirme hakkının dağıtımında genellikle ticari kazançların kaynak ülkede, yatırımların geri dönüşlerinin ise yatırımcının ikamet ülkesinde vergilendirilmesi usulü benimsenmektedir. Ancak yatırımın geri dönüşleri, ticari kazanç tutarından çok daha yüksek olduğu için çifte vergilendirme anlaşmaları sermaye ihracatçısı pozisyonları kuvvetli olan gelişmiş ülkelerin, sermaye ithalatçısı nitelikleri ağır basan gelişmekte olan ülkelere göre daha fazla mali avantaj elde ettikleri bir araç olmaktadır (Picciotto, 2011: 220).

2.2. Model Vergi Anlaşmalarının Gelişimi

Prensipde, iki veya daha fazla ülkenin akdedecekleri bir anlaşma ile kendi aralarındaki ticari ve iktisadi faaliyetlerde çifte vergilendirme probleminin önüne geçmelerinde hiçbir sakınca ya da engel yoktur. Fakat pratikte, vergi anlaşmaları daha müzakere sürecinin evvelinden başlayarak tarafların kavram ve tanımlar üzerinde uzlaşması, metne dahil edilecek vergilerin türü ile iş ve işletme modellerinin tespiti, ihtilaf çözüm mekanizması vb. gibi daha birçok husus üzerinde mutabakata varmalarını gerektirdiğinden zaman, tecrübe ve finansman yönünden çok maliyetli araçlardır. Bu sebeple söz konusu maliyetleri asgariye indirmek ve küresel vergi anlaşması ağının gelişimine katkı sağlamak iddiasıyla çeşitli uluslararası kuruluşlar tarafından hazırlanan vergi anlaşması modelleri ortaya çıkmıştır. Günümüzde ülkeler arasındaki çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları genellikle bu modellere dayanarak hazırlanmaktadır. Hatta ülkelerin kendi anlaşma modelleri ya da NORDIC, ANDEAN ve CARRICOM gibi çifte vergilendirmeyi önleme çok taraflı anlaşmaları dahi büyük ölçüde aynı çok uluslu kuruluşların modellerini baz almaktadır. Bu doğrultuda aşağıda ilk olarak UTO'nun Birinci Dünya Savaşı sonrasında çifte vergilendirmenin önlenmesine yönelik çabalarına değinilecek, sonrasında MC, OEEC ve OECD Modelleri ile BM Modeli'nin gelişimi üzerinde durulacaktır.

2.2.1. Uluslararası Ticaret Odası'nın Girişimleri

Prusya ile Avusturya-Macaristan İmparatorluğu arasındaki 1899 tarihli çifte vergilendirme anlaşması bir ilk olma özelliğini taşımakla beraber, bu alandaki çok taraflı çalışmalar UTO'nun girişimleriyle başlamıştır. UTO, 1920 yılında uluslararası çifte vergilendirme sorununu gündeme alarak sınır ötesi faaliyetlerde vergilendirme yetkisinin iki ülke arasında paylaştırılmasına yönelik öneriler hazırlamıştır. Buna göre ilk olarak, ikamet ülkesinin bazı vergilendirme haklarını kaynak

ülkesine bırakması fakat kaynak ülkede ödenen vergi miktarının anavatanda ödenecek vergi miktarından az olması halinde aradaki farkı talep edebilmesi şeklinde bir usul tavsiye edilmiştir (O’Hear ve Graetz, 1997: 1066-1067).

Henüz 1919 yılında kurulan UTO, 1920 yılında çifte vergilendirmeyi ana gündemine alarak mükelleflerin birden fazla ülkede vergiye maruz kalıp ticari açıdan dezavantajlı duruma düşmelerini engellemek istemiştir. Fakat UTO’nun ABD’li temsilcisi T. S. Adams’ın 1920 yılında yapmış olduğu “ikamet ülkelerinin vergilendirme yetkilerinin bir kısmının kaynak ülkelere verilmesi” şeklindeki öneri üzerinde, İngiltere’nin şiddetli muhalefeti nedeniyle uzlaşma sağlanamamıştır. Çünkü Adams’ın ABD’nin çıkarlarını gözeterek önerdiği yöntem, o dönemin en büyük sermaye ihracatçısı konumundaki İngiltere’nin çıkarlarıyla örtüşmemiştir (Wang, 1945: 58-59). Bu önerinin kabulü halinde İngiltere’nin, mukim mükelleflerin yurtdışı faaliyetlerinin vergilendirilmesi bakımından dezavantajlı hale düşeceği muhakkaktı.

İlk önerinin üzerinde uzlaşma sağlanamayınca, 1921 yılında yeni öneriler gündeme gelmiştir. Buna göre, gelir vergilerinin artan oranlı ve düz oranlı şeklinde ikiye ayrılarak birincisine süper vergi, ikincisine normal vergi denilmesi; süper verginin tatbikinin vatandaşlık esasına, normal verginin tatbikinin ise “kaynak” yani gelirin elde edildiği yer esasına dayanması tavsiye edilmiştir. Bu şekilde her ülkenin kendi vatandaşlarına artan oranlı, gayri mukimlere ise düz oranlı vergi uygulaması suretiyle ikamet ve kaynak ülkelerinin vergilendirme yetkilerinin bir ölçüde garanti altına alınması ve çifte vergilendirme probleminin hafifletilmesi amaçlanmıştır. Aynı öneri doğrultusunda, vergi sisteminde sadece düz oranlı gelir vergilerinin yer aldığı ülkelerin, mukim mükelleflerin yurtdışı gelirlerini ya tamamen istisna kapsamına almaları ya da en azından bu tür gelirlere yönelik bir vergi indirimi uygulamaları gibi görüşlere yer verilmiştir. Fakat UTO’daki ABD temsilcisi ülkesinin çıkarlarıyla bağdaşmadığını öne sürerek bu önerileri kabul etmemiştir. 1921 önerilerinin en büyük getirisi ise günümüzde vergi anlaşmalarının olmazsa olmazı haline gelmiş olan vergilendirmede tarafsızlık (non-discrimination) ilkesinin uluslararası seviyede benimsenmesidir. Bu ilke aracılığıyla, kaynak ülkelerinde yabancı mükelleflerin aleyhine olacak uygulamalara yer verilmesinin önüne geçilmek istenmiştir (O’Hear ve Graetz, 1997: 1066-1068).

Çifte vergilendirmeye yönelik girişimler sonuç vermeyince, UTO ulusal komitelerden kendi önerilerini hazırlamalarını istemiştir. ABD komitesi kendi ülkelerinin çıkarları gereği kaynak ülkede vergilendirmeyi göz ardı etmeyen bir çözüm üzerinde ısrar edilmesi kararı almıştır. UTO ulusal komitelerden gelen önerileri bir araya getirerek 15 adet taslak oluşturmuş ve bunları tartışılmak üzere tekrar ulusal komitelere göndermiştir. 1923 Roma Konferansı’nda tekrar görüşülen bu öneriler İngiltere’nin itirazı nedeniyle kabul edilmemiş olsa dahi sonraki süreçte ortaya çıkan anlaşma modelleri için kaynak işlevi görmüştür (O’Hear ve Graetz, 1997: 1070).

UTO'nun çifte vergilendirmenin önlenmesine yönelik faaliyetleri ABD ve İngiltere'nin çıkarlarının uyuşmaması nedeniyle akim kalmıştır. ABD kendi çıkarları gereği kaynak ülkede vergilendirmenin yok sayılmamasını isterken, İngiltere kendi menfaati gereği ikamet ülkesinde vergilendirmeye ağırlık verilmesini istemiştir. Çünkü bu dönemde uluslararası dolaşımdaki sermayenin çok önemli bir kısmı İngiltere çıkışıdır (Obstfeld ve Taylor, 2003: 140-142) ve kaynak ülkede vergilendirme İngiltere'nin kendi vatandaşlarının sınır ötesi yatırımları üzerindeki vergilendirme yetkisini kaybetmesi anlamına gelmektedir.

2.2.2. Milletler Cemiyeti'nin Faaliyetleri

UTO'nun faaliyetleri sonuç vermeyince çifte vergilendirme probleminin çözümü için MC devreye girmiştir. Cemiyet 1923 yılında Prof. Bruins (Hollanda), Prof. Einaudi (İtalya), Prof. Seligman (ABD) ve Sir Josiah Stamp (İngiltere)'ten oluşan uzmanlar heyetini çifte vergilendirmenin önlenmesine yönelik bir rapor hazırlamak üzere görevlendirmiştir. Heyet, çifte vergilendirmenin engellenmesi için iktisadi bağ teorisine dayanan bir çözüm önerisi sunmuştur. Buna göre, sınır ötesi işlemlerde vergilendirme yetkisinin mükelleflerin ilgili ülkelerdeki iktisadi bağları dikkate alınarak dağıtılması tavsiye edilmiştir. Raporda iktisadi bağın nasıl belirleneceğiyle ilgili dört kriter ortaya koyulmuştur (Avi-Yonah, 2005: 319-320):

- Gelirin fiziki ve iktisadi olarak ortaya çıktığı yer,
- Gelirin nihai aşamada bulunduğu yer,
- Elde edilen gelir üzerindeki hakların kullanılabilirdiği yer,
- Gelirin harcandığı, tüketildiği veya bir şekilde elden çıkarıldığı yer.

Yukarıda belirtilen maddeler içerisinde gelirin menşei dikkate alarak kaynak ilkesine işaret eden birinci kriter ile gelir sahibinin ikametgâhı veya anavatanını dikkate alarak ikamet ilkesine işaret eden dördüncü kriter diğerlerine göre daha önemli görülmüştür. Raporda, iktisadi bağın ortaya çıkarılması için her ne kadar yukarıdaki kriterlerin kullanılabileceği belirtilmişse de farklı gelir türleri mevzu bahis olduğunda iktisadi bağın tam olarak belirlenmesinin imkânsız olduğu da kabul edilmiştir (Carroll, 1939: 13-14).

Uzmanlar heyeti, çifte vergilendirmenin önlenmesi için tek çarenin kaynak ve ikamet ülkelerinin karşılıklı tavizler vermesinden geçtiğini belirtmiş ve 1923 yılında dört alternatif yöntem ortaya koyulmuştur. İlk yöntem, ikamet ülkelerinin mukim mükelleflere yurtdışında ödedikleri vergiyi yurtiçinde ödeyecekleri vergiden indirme hakkı tanımasıdır. İkinci yöntem, kaynak ülkelerinin gayri mukim mükellefleri gelir vergisinden muaf tutması şeklindedir. Raporda, bilhassa gelişmekte olan ülkelerin bu sayede yabancı yatırım çekebilecekleri ve kalkınmalarını hızlandıracakları belirtilmiştir. Üçüncü alternatif olarak, kaynak ve ikamet ülkeleri arasında

vergileendirme haklarını paylaştıran bir anlaşma yapılabileceği belirtilmiştir. Böylece belirli vergiler kaynak ülkesine, kalanların ise ikamet ülkesine bırakılması düşünülmüştür. Son alternatif olarak, yine bir vergi anlaşması aracılığıyla kaynak ülkesinin gayri mukimlerle ilgili olarak belirli gelir kategorileri üzerindeki vergileendirme haklarının bütünüyle muhafaza edildiği ancak diğer gelir kategorilerinin vergiden istisna tutulduğu, ikamet ülkesinin ise mukim mükelleflere yönelik olarak kaynak ülkede ödenen vergiler için bir indirim sağladığı ancak diğer gelir unsurlarını olağan şekilde vergileendirdiği bir metot ortaya atılmıştır (Carroll, 1939: 13-15). Esasen son alternatif, üçüncü yöntemin belirli ölçüde modifiye edilmiş halini yansıtmaktadır. Uzmanlar heyetinin raporu ideal yöntemin ikinci alternatif olduğunu ancak bazı ülkelerin kaynak ülkede vergileendirme hakkından feragat etmeyecekleri dikkate alındığında dördüncü yöntemin en iyi alternatif haline geldiğini belirtmiştir. Heyetin ikinci yöntemi ideal kabul etmesinin nedeni ise kaynak ülkelerin yabancı mükellefleri gelir vergisinden muaf tutmaları halinde bilhassa gelişmekte olan ülkelerin yurtdışından sermaye çekerek sanayileşmelerini hızlandıracakları iddiasıdır.

Daha önce UTO tarafından hazırlanan rapor ile Cemiyet'in davet ettiği dört ekonomistin hazırladığı rapor arasında belirgin farklar mevcuttur. UTO'nun raporu açık bir şekilde kaynak ülkede vergileendirmeye ağırlık verirken, ekonomistlerin raporu ikamet ülkesinde vergileendirmeye daha büyük önem atfetmiştir. Cemiyet'in 1923 Raporu'nda gelir vergileri "global gelir üzerindeki vergiler" ve "diğer vergiler" şeklinde ikiye ayrılmış; global gelirin vergileendirilmesi ikamet ülkesine bırakılırken gelir üzerindeki diğer vergiler kaynak ve ikamet ülkesi arasında paylaştırılmıştır. Cemiyetin raporundaki önemli hususlardan biri de UTO raporunda vergileendirme hakkı kaynak ülkesine bırakılmış olan faiz ve temettü gelirlerinin ikamet ülkesinin vergileendirme yetkisi kapsamına dahil edilmesidir (O'Hear ve Graetz, 1997: 77).

Cemiyet'in dört ekonomiste hazırlattığı 1923 Raporu'nun vergileendirme hakkını ağırlıklı olarak ikamet ülkesine bırakması tepki çekmiş, bunun üzerine ilgili raporu daha dengeli bir yapıya kavuşturmak için Teknik Uzmanlar Komitesi adıyla yeni bir heyet oluşturmuştur. Teknik Komite, 1923 Raporu'nu revize ederek vergileendirme haklarının kaynak ve ikamet ülkeleri arasında daha dengeli dağıtıldığı yeni bir rapor hazırlamış ve 1925 yılında yayınlamıştır. 1925 Raporu vergilerin sınıflandırılması bakımından 1923 Raporu'ndaki anlayışı benimsemekle beraber "global gelir üzerindeki vergiler" ve "diğer vergiler" ifadeleri yerine "şahsi vergiler" ve "gayri şahsi vergiler" kavramlarını tercih etmiştir. 1923 Raporu şahsi vergileri ikamet ülkesine bırakıp, gayri şahsi vergileri ikamet ve kaynak ülkeleri arasında iktisadi bağ teorisine göre dağıttığı halde, Teknik Komite şahsi vergileri yine ikamet ülkesine, gayri şahsi vergileri ise münhasıran kaynak ülkesine bırakmıştır. Teknik Komite ilgili kararı alırken vergileendirme yetkisinin dağıtımında teorik tutarlılığa göre değil pratik faydaya bakarak karar alındığını ayrıca belirtmiştir (O'Hear ve Graetz, 1997: 1077).

Teknik Komite 1925 yılında İngiltere, Fransa, Hollanda, İsviçre, Belçika ve Çekoslovakya temsilcilerinden oluşmaktayken sonrasında ABD, Almanya, Arjantin, Almanya, Japonya, Polonya ve Venezüella'yı da kapsayacak şekilde genişletilmiş; 1925 Raporu 1926, 1927 ve 1928 yıllarında peş peşe yapılan toplantılar neticesinde bir model vergi anlaşması haline dönüştürülmüştür (O'Hear ve Graetz, 1997: 1082).

ABD, Cemiyet'in çifte vergilendirmeyi önlemeye yönelik çalışmalarına, UTO'daki temsilcisi T. S. Adams'ı 1927 yılında Teknik Uzmanlar Komitesi'ne göndermek suretiyle müdahil olmuştur. Adams 1927 ve 1928'deki toplantılarda önemli roller üstlenmiştir. ABD'nin Cemiyet'in çalışmalarına müdahil olmasının çeşitli sebepleri bulunmaktadır. İlk olarak Teknik Komite'deki temsilcilerin ağırlıklı olarak sermaye ithalatçısı ülkelerden oluşması, sermaye ithali yanında aynı zamanda büyük bir sermaye ihracatçısı da olan ABD'yi endişelendirmiştir. UTO bünyesindeki çalışmalar esnasında tam tersi bir sebepten karşı karşıya gelen ABD ve İngiltere bu sefer ikamet ülkesinde vergilendirmenin garanti altına alınması için birlikte pozisyon almışlardır. Diğer taraftan 1925 Raporu'ndaki "şahsi" ve "gayri şahsi" vergi ayrımı Avrupa devletlerinin vergi sistemlerine uygun olsa da ABD'nin gelir vergisi sistemi açısından bazı muğlaklıklar barındırıyordu. Örneğin Fransa'da sekiz gelir unsurundan mürekkep sedüler gelir vergisine ilaveten kademeli bir gelir vergisi uygulandığı için birincisi gayri şahsi vergiye, ikincisi ise şahsi vergiye denk düşüyor ve 1925 Raporu'yla bir uyumsuzluk ortaya çıkmıyordu. ABD'deki uygulama ise bir bütün olarak global gelir vergisi sistemine dayandığından daha çok şahsi vergi kategorisine denk düşüyor; böylece ikamet ilkesine göre vergilendirme mümkün olurken kaynak ilkesine göre vergilendirme yapmak güçleşiyordu.

Teknik Komite'nin 1926, 1927 ve 1928'de yaptığı toplantılarda en büyük mesele global (üniter) ve sedüler vergi sistemine sahip ülkeler arasındaki farklılıklar olmuştur. Çünkü, yukarıda da ifade edildiği üzere, 1925 Raporu'nda yer alan çözüm yöntemleri başta ABD olmak üzere global gelir vergisi sistemine sahip ülkelere uygun değildi. Örneğin ABD'nin gelir vergisi sisteminde mukim mükellefler, vatandaşlar ve gayri mukim yabancılar üzerindeki düz oranlı normal bir vergi, sonra aynı mükellefler üzerindeki bir ek vergi ve kurumlar üzerindeki düz oranlı normal bir vergi yer alıyordu. 1925 Raporu'na göre bunların hangisinin şahsi, hangisinin gayri şahsi vergi addedileceği ise belirsizdi. Uygulamaya bakıldığında ise ABD'nin gelir vergilerinin ağırlıklı olarak şahsi vergi kategorisinde yer alması gerektiği sonucu ortaya çıktığından, ABD'nin kaynak ülke sıfatıyla vergilendirme yapma yetkisi risk altına giriyordu. Bu takdirde ABD sınırları içerisindeki gayri mukim mükelleflerin gelir vergisi ödemediği faaliyetlerde bulunabilmeleri gibi hiçbir ülkenin kabul edemeyeceği bir sonuç ortaya çıkıyordu. Aynı durum İngiltere için de risk teşkil etmekle beraber ABD'deki kadar büyük bir sıkıntı oluşturmuyordu. Çünkü İngiliz gelir vergisi sistemi ağırlıklı olarak ikamet ülkede vergilendirme esası üzerine kurulmuştu (O'Hear ve Graetz, 1997: 82.84).

Yukarıda ifade edilen sebepler neticesinde ABD temsilcisi Adams'ın Teknik Komite'ye katılımının ardından "şahsi-gayri şahsi vergi" ayırımıya yönelik tartışmalar hız kazanmıştır. Adams mevcut ayırımın çok muğlak olduğunu ve bunun yerine "menşe" (origin) ve "ikamet" (residence) şeklinde bir sınıflandırma yapılması gerektiğini ileri sürmüştür. Adams, menşe vergilerini iktisadi faaliyetin kökeni baz alınarak kaynak ülkeler tarafından gayri mukimler üzerine salınan vergiler, ikamet vergilerini ise ikamet ülkeleri tarafından mukim mükelleflerin dünya geliri üzerinden alınan vergiler şeklinde ifade etmiştir (O'Hear ve Graetz, 1997: 1085).

Tartışmalar sonucunda, tüm ülkelerin mali sistemlerine hitap edecek tek bir vergi anlaşması modeli oluşturmanın zorluğu anlaşılmış ve 1928 Cenova Konferansı'nda üç farklı anlaşma modeli benimsenmiştir. Bu minvalde, karma gelir vergisi sistemine sahip ülkeler için (I-a) şablonu, global gelir vergisi sistemine sahip ülkeler için (I-b) şablonu ve vergi sistemleri ciddi anlamda uyumsuz olan ülkeler için ise (I-c) şablonu ortaya çıkmıştır. Tahmin edileceği üzere (I-b) şablonunun hazırlanmasında ABD ve İngiltere temsilcilerinin önemli rolü olmuştur. Bu şablonda şahsi ve gayri şahsi vergi ayırımına yer verilmeyerek ikamet esaslı bir vergilendirme anlayışına ağırlık verilmiş ancak Adams'ın bastırmasıyla bazı gelir türlerinde, örneğin ticari kazançlarda, kaynak esaslı vergilendirmeye de müsaade edilmiştir. 1928 Modeli'nin en önemli sonuçlarından biri "daimî işyeri" prensibinin kaynak esaslı vergilendirme için ön şart haline gelmesidir. Buna göre gayri mukimlerin ticari kazançlarının kaynak ilkesine göre vergilendirilebilmesi için kaynak ülkede daimî işyerinin olması gerektiği anlayışı uluslararası vergilendirmenin en yaygın kurallarından biri haline gelmiştir. Daimî işyeri şartı, esasında Teknik Komite'nin faaliyetleri neticesinde ikamet ve kaynak ilkelerine göre vergilendirme arasında kurulan dengenin tekrar ikamet ülkeleri lehine değişmesi anlamına geliyordu. Bilhassa ABD ve İngiltere gibi büyük sermaye ihracatçısı konumundaki ülkelerin şirketleri yurtdışında daimî işyeri açmadıkları müddetçe yabancı ülkelerin vergi sistemlerinden âzâde hale gelmişler ve rakiplerine nazaran ciddi maliyet avantajları elde etmişlerdir (O'Hear ve Graetz, 1997: 1081-1089).

Cemiyet'in 1928 Raporu'nda çifte vergilendirme sorununun yanı sıra uluslararası vergi hukukunun başka alanlarını ilgilendiren konular hakkında da anlaşma şablonları oluşturulmuştur. Bunlar; (1) Dolaysız Vergilerde Çifte Vergilendirmenin Önlenmesi İçin İkili Anlaşma Modeli (I-a, I-b ve I-c şeklinde üç versiyonu mevcuttur), (2) Veraset ve İntikal Vergileri İçin Anlaşma Modeli, (3) Vergi Sorunlarında İdari Yardımlaşma İkili Anlaşması ve (4) Vergi Tahsilatlarında Adli Yardımlaşma şeklindedir (bkz. League of Nations, 1928). İdari yardımlaşma ve vergi tahsilatlarında adli yardımlaşma gibi alanlarda Cemiyet döneminde ilerleme kaydedilemese de gelecekte temel problemin çifte vergilendirmeden çıkıp vergi kayıp ve kaçakçı sorununa dönüşmesi neticesinde OECD bu ve benzeri alanlardaki çalışmalarını yoğunlaştırmış ve birçok araç geliştirmiştir.¹⁵

¹⁵ Not: Bu konuya Üçüncü Bölüm'de detaylı olarak yer verilecektir.

Cemiyet'in 1943 yılında Meksika'da gerçekleştirdiği bir konferansta "Meksika Modeli" olarak isimlendirilen yeni bir anlaşma modeli hazırlanmıştır. Bu modelde eski çalışmaların aksine gelişmekte olan ülkelerin vergilendirme yetkileri üst seviyede tutulmaya çalışılmıştır. Meksika Modeli'nde ikamet ilkesine göre vergilendirmeye de yer verilmekle birlikte, ikamet ülkelerinin mukim mükelleflere yurtdışında ödedikleri vergiler için indirim hakkı tanınması gerektiği de metne eklenmiştir. Meksika Modeli gelişmekte olan ülkelerin vergilendirme haklarını doğrudan merkeze alan ilk anlaşma modeli olma özelliğini taşımaktadır. O zamana kadarki rapor ve modellerde genellikle ilk önce ikamet ülkelerinin lehine olan düzenlemelere yer verilmiş, ancak sonradan ikamet ve kaynak ülkeleri arasında bir denge sağlanmaya çalışılmıştır. Örneğin 1923 Raporu açık bir şekilde ikamet ülkeleri lehineyken 1925 Raporu'nda kaynak ve ikamet ülkeleri arasında nispeten bir denge sağlanmış, 1928 Raporu'nda ibre yeniden ikamet ülkeleri lehine dönmüştür. 1943 Meksika Modeli ise katılımcıların çoğunun sermaye ithalatçısı ülkelere oluşmasının da etkisiyle doğrudan doğruya gelişmekte olan ülkelerin vergilendirme haklarını üst seviyeye çıkarmayı amaçlamıştır. 1946 yılına gelindiğinde Cemiyet'in Mali İşler Komitesi İngiltere'de toplanmış ve Londra Modeli olarak bilinen yeni bir anlaşma şablonu oluşturmuştur. Londra Modeli'nde, Meksika Modeli'nin aksine, sermaye ihracatçısı büyük devletleri koruyacak şekilde ikamet esaslı vergilendirmeye ağırlık veren hükümler benimsenmiştir (Whittaker, 1982: 43-44).

2.2.3. OECD ve BM'nin Faaliyetleri

MC'nin İkinci Dünya Savaşı sonrasında münfesih olması ve yerine kurulan BM'nin uluslararası vergilendirme konularına başlangıçta ilgi göstermemesi nedeniyle vergi anlaşmalarına yönelik çalışmalar OEEC tarafından idare edilmeye başlamıştır. OEEC 1950'li yıllar boyunca, Cemiyet döneminden tevarüs ettiği faaliyetlere devam ederek yeni bir model vergi anlaşması üzerinde çalışmıştır. OEEC bünyesindeki Mali Komite'nin hazırladığı yeni model vergi anlaşması 1963 yılında "Gelir ve Sermaye Hakkında Çifte Vergilendirme Anlaşması Taslağı" adıyla yayınlanmıştır. OEEC'nin hazırladığı model, Cemiyet'in 1946 Londra Modeliyle büyük ölçüde benzerdir. 1963 Modeli'nde OEEC üyesi Avrupa devletlerinin çıkarları gözetilerek ikamet ilkesine göre vergilendirmeye ağırlık verilmiştir (OECD, 1963). OEEC'nin Avrupa Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Teşkilatı'na (OECD) tahavvülü neticesinde 1963 Modeli'nden "OECD Modeli" şeklinde bahsedilmeye başlanmıştır. Sonraki süreçte, OECD uluslararası vergilendirme meselelerinin çözümünde en etkili kuruluş haline gelmiş ve 1963 Modeli'ni revize ederek 1977 yılında "Gelir ve Sermaye Hakkında Model Vergi Anlaşması" adıyla yayınlamıştır (OECD, 1977). Zaman içerisinde OECD Modeli'nde defalarca kez revizyon yapılarak değişen şartlara uyum sağlanmaya çalışılmıştır.

BM, uluslararası çifte vergilendirme problemine ancak 1970'lere doğru ilgi göstermeye başlamıştır. BM çifte vergilendirmeye, vergilendirme yetkisinin idareler arasında dağıtımından ziyade gelişmekte olan ülkelere sermaye akışı sağlanması penceresinden bakmıştır. Bu doğrultuda

BM bünyesinde 1968 yılında oluşturulan çalışma grubunun çabaları neticesinde 1980 yılında “Gelişmiş ve Gelişmekte Olan Ülkeler Arasında BM Model Vergi Anlaşması” yayınlanmıştır (UN, 1980). BM Modeli, OECD Modeli ile büyük oranda benzerlik göstermekle beraber, gelişmekte olan ülkelerin vergilendirme haklarını korumak adına kaynak ilkesine biraz daha ağırlık vermiştir.

OECD ve BM Modelleri’nin her ikisinde de çifte vergilendirmenin önlenmesi suretiyle mal ve hizmetler ile emek ve sermayenin serbest dolaşımının teşvik edilmesi, vergiden kaçınma ve vergi kaçırmanın engellenmesi gibi ortak hedeflere yer verilse de BM Modeli’nin esas odaklandığı nokta gelişmekte olan ülkelere yönelik sermaye akışının hız kazanması olmuştur. Gerek OECD gerekse BM Modeli’nde gelir ve sermaye unsurları sedüler bir anlayışla kategorize edilerek her bir gelir unsurunun vergilendirme hakkını taraf devletler arasında dağıtan kurallar yer almaktadır. İlgili kurallara göre, gelir ilk olarak “aktif gelir” ve “pasif gelir” şeklinde ikili bir ayrıma tabi tutulmakta, genel itibariyle aktif gelirinin vergilendirme hakkı kaynak ülkesine, pasif gelirin vergilendirme hakkı ise ikamet ülkesine bırakılmaktadır (Nersesyan, 2021: 23-24). Burada pasif gelirden maksat, yatırımın geri dönüşleri olarak da bilinen faiz, sermaye ve temettüler olup bunların vergilendirme hakları ikamet ülkesine verilmekte, ancak kaynak ülkesinin belirli bir oranda stopaj uygulamasına da müsaade edilebilmektedir. Model vergi anlaşmaları kullanılarak, taraf devletlere her bir gelir unsuru için kapsamlı veya kısıtlı vergilendirme yetkisi verilebilmektedir. Bir gelir unsuru hakkında taraflardan birine hiç vergilendirme hakkı tanınmaması halinde, ilgili devlet yurtdışında vergisi ödenen geliri yurtiçinde ödenecek vergiden istisna tutmakta ya da yurtdışında ödenen vergiyi yurtiçinde ödenecek vergiden indirilebilmektedir.

UTO, MC, OECD ve BM tarafından yapılan çalışmalar ve bu doğrultuda hazırlanan raporlar ile anlaşma modellerinin temel işlevi uluslararası vergilendirme hakkının taraf devletler arasında dağıtımını suretiyle çifte vergilendirme sorununun ortadan kaldırılmasıdır. Çifte vergilendirme sorununun çözümünün çeşitli amaçları bulunmaktadır. İlki, verginin saptırıcı etkileri dolayısıyla iktisadi aktörlerin kararlarında meydana gelecek sapmaların ve vergi kaynağının kısmen ya da tamamen kurumasının önüne geçilmesidir. Ayrıca sermayenin serbest dolaşımının sağlanması sayesinde bilhassa tasarruf açığı bulunan ülkelere yabancı yatırım akışının artacağı ve bu bölgelerin iktisadi kalkınmalarının hızlanacağı düşünülmüştür. Özellikle MC tarafından görevlendirilen dört ekonomistin raporu ile BM’nin çifte vergilendirmeye yönelik çalışmalarında bu amaca vurgu yapılmıştır. Başlangıçta tâlî bir amaç olmakla beraber sonradan uluslararası vergi hukukunun en önemli meselesi haline gelen bir husus da çifte vergilendirme anlaşmaları aracılığıyla vergi kayıp ve kaçığının engellenmesidir. Aynı gelir unsurlarının birden fazla devlet tarafından vergilendirilmesi halinde vergi yükü artacağından mükelleflerin vergiden kaçınma ve vergi kaçırma girişimlerinde bulunacakları düşünüldükçe bunun önüne geçilmek istenmiştir.

2.3. Çifte Vergilendirmeyi Önleme İkili Anlaşmaları

Günümüzde ikili vergi anlaşmaları genellikle OECD ve BM Modelleri temel alınarak oluşturulmaktadır. Bu tür model anlaşmalar ülkeleri yeni anlaşma şablonu hazırlanması, müzakere süreçlerinin uzaması, bir ülke ile yapılacak vergi anlaşması için hazırlanan şablonun diğer ülkelerle yapılacak vergi anlaşmalarına uymaması vb. gibi birçok idari ve teknik maliyet ile zaman kaybından korumuş olmaktadır. Dünya genelinde, OECD ve BM Modelleri baz alınarak akdedilen ikili vergi anlaşmalarının sayısı 4000’i aşmış bulunmaktadır (Kim, 2015: 30). Aşağıda, Tablo 1’de görüleceği üzere sadece OECD ülkelerinin kendi aralarında ve diğer ülkelerle yapmış oldukları çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarının sayısı 3000’den fazladır.

Tablo 1: OECD Ülkelerinin Taraf Oldukları Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması Sayıları

Ülke	Ç.V.Ö.A Sayısı	Ülke	Ç.V.Ö.A Sayısı	Ülke	Ç.V.Ö.A Sayısı
Avusturya	92	Yunanistan	57	Y. Zelanda	40
Avustralya	54	Macaristan	82	Norveç	88
Belçika*	150	İzlanda	46	Polonya	91
Kanada	94	İrlanda	76	Portekiz	80
Şili	32	İsrail	60	Slovakya	70
Kolombiya	16	İtalya	99	Slovenya	58
Kosta Rika	3	Japonya	90	İspanya	93
Çekya	95	Kore	94	İsveç	90
Danimarka	84	Letonya	64	İsviçre	122
Estonya	60	Litvanya	57	Türkiye	89
Finlandiya	85	Lüksemburg	86	İngiltere*	100
Fransa	125	Meksika	60	ABD	66
Almanya	96	Hollanda	102		

Kaynak: “PwC Worldwide Tax Summaries” verileri kullanılarak hazırlanmıştır. <https://taxsummaries.pwc.com/> (19.06.2023).

BM Modeli kendisinden daha önce ortaya çıkan OECD Modeli ile büyük ölçüde benzerlik göstermekle beraber kaynak ülkelerine daha geniş vergilendirme yetkisi tanınması ve gelişmekte olan ülkelerin menfaatlerini daha çok dikkate alması bakımından farklılık arz etmektedir (Lennard, 2009: 10-11). Vergi anlaşmalarının kapsamı âkit devletlerce belirlenmektedir. Buradan hareketle dolaylı veya dolaysız tüm vergilerin ikili anlaşmalara konu olması mümkündür. Ancak OECD ve BM Modelleri sadece gelir ve sermaye üzerinden alınan vergilere ilişkindir. Bu tez çalışmasının kapsamı da gelir ve sermaye üzerinden alınan vergilerle sınırlı olduğu için ivazsız intikaller ve veraset gibi hususlarda çifte vergilendirmenin önlenmesini konu alan diğer vergi anlaşmalarına değinilmeyecektir.

Türkiye, diğer ülkelerle imzalamış olduğu çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarında ağırlıklı olarak OECD Modeli’ni baz almakta, ancak kaynak ülkede vergilendirme hakkını garanti altına almak için BM Modeli’nin bazı hükümlerini de kullanabilmektedir. Türkiye’nin çifte

vergilendirme anlaşması altında hali hazırda 89 ülke yer almakta olup detayları Tablo 2’de gösterilmiştir. Buna göre Türkiye ilk çifte vergilendirme anlaşmalarını 1970 yılında Avusturya ve 1971 yılında Norveç ile imzalamıştır. Sonrasında yaklaşık 12 yıl boyunca başka çifte vergilendirme anlaşması yapmayan Türkiye, özellikle 1980’lerde liberal ekonomi politikalarının da etkisiyle çok sayıda ülkeyle seri vergi anlaşmaları imzalamaya başlamıştır.

Tablo 2: Türkiye’nin Çifte Vergilendirme Anlaşması Ağı İçerisinde Yer Alan Ülkeler

Taraf Devlet	İmza Tarihi / Revize	Yürürlük Tarihi / Revize	Uygulama Başlama / Revize
Avusturya	03.11.1970 / 28.03.2008	24.09.1973 / 01.10.2009	01.01.1974 / 01.01.2010
Norveç	16.12.1971 / 15.01.2010	30.01.1976 / 15.06.2011	01.01.1977 / 01.01.2012
Güney Kore	24.12.1983 / ...	25.03.1986 / ...	01.01.1987 / ...
Ürdün	06.06.1985 / ...	03.12.1986 / ...	01.01.1987 / ...
Tunus	02.10.1986 / ...	28.12.1987 / ...	01.01.1988 / ...
Romanya	01.07.1986 / ...	15.09.1988 / ...	01.01.1989 / ...
Hollanda	27.03.1986 / ...	30.09.1988 / ...	01.01.1989 / ...
Pakistan	14.11.1985 / ...	08.08.1988 / ...	01.01.1989 / ...
İngiltere	19.02.1986 / ...	26.10.1988 / ...	01.01.1989 / ...
Finlandiya	09.05.1986 / 06.10.2009	30.12.1988 / 04.05.2012	01.01.1989 / 01.01.2013
K.K.T.C	22.12.1987 / ...	30.12.1988 / ...	01.01.1989 / ...
Fransa	18.12.1987 / ...	01.07.1989 / ...	01.01.1990 / ...
Almanya ¹⁶	16.04.1985 / 19.09.2011	30.12.1989 / 01.08.2012	01.01.1990 / 01.01.2011
İsveç	21.01.1988 / ...	18.11.1990 / ...	01.01.1991 / ...
Belçika	02.06.1987 / ...	08.10.1991 / ...	01.01.1992 / ...
Danimarka	30.05.1991 / ...	20.06.1993 / ...	01.01.1991 / ...
İtalya	27.07.1990 / ...	01.12.1993 / ...	01.01.1994 / ...
Japonya	08.03.1993 / ...	28.12.1994 / ...	01.01.1995 / ...
B.A.E.	29.01.1993 / ...	26.12.1994 / ...	01.01.1995 / ...
Macaristan	10.03.1993 / ...	09.11.1995 / ...	01.01.1993 / ...
Kazakistan	15.08.1995 / ...	18.11.1996 / ...	01.01.1997 / ...
Makedonya	16.06.1995 / ...	28.11.1996 / ...	01.01.1997 / ...
Arnavutluk	04.04.1994 / ...	26.12.1996 / ...	01.01.1997 / ...
Cezayir	02.08.1994 / ...	30.12.1996 / ...	01.01.1997 / ...
Moğolistan	12.09.1995 / ...	30.12.1996 / ...	01.01.1997 / ...
Hindistan	31.01.1995 / ...	30.12.1996 / ...	01.01.1994 / ...
Malezya	27.09.1994 / ...	31.12.1996 / ...	01.01.1997 / ...
Mısır	25.12.1993 / ...	31.12.1996 / ...	01.01.1997 / ...
Çin H.C.	23.05.1995 / ...	20.01.1997 / ...	01.01.1998 / ...
Polonya	03.11.1993 / ...	01.04.1997 / ...	01.01.1998 / ...
Türkmenistan	17.08.1995 / ...	24.06.1997 / ...	01.01.1998 / ...
Azerbaycan	09.02.1994 / ...	01.09.1997 / ...	01.01.1998 / ...
Bulgaristan	07.07.1994 / ...	17.09.1997 / ...	01.01.1998 / ...
Özbekistan	08.05.1996 / ...	17.09.1997 / ...	01.01.1998 / ...
ABD	28.03.1996 / ...	19.12.1997 / ...	01.01.1998 / ...
Belarus	24.07.1996 / ...	29.04.1998 / ...	01.01.1999 / ...
Ukrayna	27.11.1996 / ...	29.04.1998 / ...	01.01.1999 / ...
İsrail	14.03.1996 / ...	27.05.1998 / ...	01.01.1999 / ...
Slovakya	27.04.1997 / ...	02.12.1999 / ...	01.01.2000 / ...
Kuveyt	06.10.1997 / ...	13.12.1999 / ...	01.01.1997 / ...
Rusya	15.12.1997 / ...	31.12.1999 / ...	01.01.2000 / ...
Endonezya	25.02.1997 / ...	06.03.2000 / ...	01.01.2001 / ...

¹⁶ Not: Türkiye’nin Almanya ile 1985 yılında imzalamış olduğu çifte vergilendirmeyi önleme anlaşması daha sonra feshedilerek, 2011 yılında yeni bir anlaşma yapılmıştır.

Tablo 2 (devamı)

Litvanya	24.11.1998 / ...	17.05.2000 / ...	01.01.2001 / ...
Hırvatistan	22.09.1997 / ...	18.05.2000 / ...	01.01.2001 / ...
Moldova	25.06.1998 / ...	28.07.2000 / ...	01.01.2001 / ...
Singapur	09.07.1999 / ...	27.08.2001 / ...	01.01.2002 / ...
Kırgızistan	01.07.1999 / ...	20.12.2001 / ...	01.02.2002 / ...
Tacikistan	06.05.1996 / ...	26.12.2001 / ...	01.01.2002 / ...
Çekya	12.11.1999 / ...	16.12.2003 / ...	01.01.2004 / ...
İspanya	05.05.2002 / ...	18.12.2003 / ...	01.01.2004 / ...
Bangladeş	31.10.1999 / ...	23.12.2003 / ...	01.01.2004 / ...
Letonya	03.06.1999 / ...	23.12.2003 / ...	01.01.2004 / ...
Slovenya	19.04.2001 / ...	23.12.2003 / ...	01.01.2004 / ...
Yunanistan	02.12.2003 / ...	05.03.2004 / ...	01.01.2005 / ...
Suriye	06.01.2004 / ...	21.08.2004 / ...	01.01.2005 / ...
Tayland	11.04.2002 / ...	13.01.2005 / ...	01.01.2006 / ...
Sudan	26.08.2001 / ...	31.01.2005 / ...	01.01.2006 / ...
Lüksemburg	09.06.2003 / ...	18.01.2005 / ...	01.01.2006 / ...
Estonya	25.08.2003 / ...	21.02.2005 / ...	01.01.2006 / ...
İran	17.06.2002 / ...	27.02.2005 / ...	01.01.2006 / ...
Fas	07.04.2004 / ...	18.07.2006 / ...	01.01.2007 / ...
Lübnan	12.05.2004 / ...	21.08.2006 / ...	01.01.2007 / ...
G. Afrika C.	03.03.2005 / ...	06.12.2006 / ...	01.01.2007 / ...
Portekiz	11.05.2005 / ...	18.12.2006 / ...	01.01.2007 / ...
Sırbistan	12.10.2005 / ...	10.08.2007 / ...	01.01.2008 / ...
Karadağ	12.10.2005 / ...	10.08.2007 / ...	01.01.2008 / ...
Etiyopya	02.03.2005 / ...	14.08.2007 / ...	01.01.2008 / ...
Bahreyn	14.11.2005 / ...	14.08.2007 / ...	01.01.2008 / ...
Katar	25.12.2001 / 18.12.2016	11.02.2008 / 21.12.2018	01.01.2009 / 01.01.2019
Bosna Hersek	16.02.2005 / ...	18.09.2008 / ...	01.01.2009 / ...
S. Arabistan	09.11.2007 / ...	01.04.2009 / ...	01.01.2010 / ...
Gürcistan	21.11.2007 / ...	15.02.2010 / ...	01.01.2011 / ...
Umman	31.05.2006 / ...	15.03.2010 / ...	01.01.2011 / ...
Yemen	26.10.2005 / ...	16.03.2010 / ...	01.01.2011 / ...
İrlanda	24.10.2008 / ...	18.08.2010 / ...	01.01.2011 / ...
Yeni Zelanda	22.04.2010 / ...	28.07.2011 / ...	01.01.2012 / ...
Kanada	14.07.2009 / ...	04.05.2011 / ...	01.01.2012 / ...
İsviçre	18.06.2010 / ...	08.02.2012 / ...	01.01.2013 / ...
Brezilya	16.12.2010 / ...	09.10.2012 / ...	01.01.2013 / ...
Avustralya	28.04.2010 / ...	05.06.2013 / ...	01.01.2014 / ...
Malta	14.07.2011 / ...	13.06.2013 / ...	01.01.2014 / ...
Meksika	17.12.2013 / ...	23.07.2015 / ...	01.01.2016 / ...
Kosova	10.09.2012 / ...	28.08.2015 / ...	01.01.2016 / ...
Filipinler	18.03.2009 / ...	11.01.2016 / ...	01.01.2017 / ...
Vietnam	08.07.2014 / ...	09.06.2017 / ...	01.01.2018 / ...
Gambiya	11.02.2014 / ...	26.01.2018 / ...	01.01.2019 / ...
Ruanda	01.12.2018 / ...	21.10.2020 / ...	01.01.2021 / ...
Venezuela	03.12.2018 / ...	14.10.2021 / ...	01.01.2022 / ...
Çad	26.12.2017 / ...	20.10.2021 / ...	01.01.2022 / ...

Kaynak: GİB, <https://www.gib.gov.tr/cifte-vergilendirmeyi-onleme-anlasmalari> (15.05.2023).

Tablo 2 incelendiğinde Türkiye'nin ikili vergi anlaşmaları ağındaki ülkeler arasında inşaat ve yapıım projeleri gerçekleştirip büyük miktarlarda tarım ürünü ihraç ettiği Rusya ve Orta Asya Türki cumhuriyetlerinin önemli bir yerinin olduğu görülmektedir. Söz konusu bölgelerle 1990'ların ortasında iyice artan ekonomik ilişkiler neticesinde karşılıklı iktisadi ve ticari bağların zarar

görmemesi ve çifte vergilendirmenin önlenmesi için çok sayıda vergi anlaşması imzalanmıştır. Diğer taraftan Türkiye ve AB arasında 1995 yılında imzalanan Gümrük Birliği Anlaşması'nın tabii bir sonucu olarak Avrupa ülkeleri ile imzalanan vergi anlaşmalarının sayısı da artmaya başlamıştır. Türkiye'nin vergi anlaşması ağının başka bir boyutunu da Afrika'ya yönelik politikalar şekillendirmektedir. 1998 yılında Afrika Eylem Planı'nın hayata geçirilmesiyle başlayan, 2010 yılında Afrika Strateji Belgesi ile geliştirilen ve 2013 yılında Afrika Ortaklık Politikası ile taahhüt edilen Afrika açılımı sürecinde (bkz. Oğurlu, 2018) Sudan, Fas, Lübnan, Güney Afrika, Etiyopya, Gambiya, Ruanda ve Çad gibi çok sayıda ülke ile karşılıklı vergi anlaşmaları imzalanmıştır.

2.3.1. Model Anlaşmaların Farkları ve İkili Anlaşmalara Etkisi

Dünyada geniş kabul görmüş iki vergi anlaşması modeli bulunmaktadır. Bu anlaşmalardan kısaca OECD Modeli ve BM Modeli şeklinde bahsedilmektedir. Bunlara ilaveten bazı ülkelerin kendilerine ait vergi anlaşması modelleri de mevcuttur. Diğer modeller OECD ve BM Modelleri gibi tüm ülkelere açık olarak yayınlanmamakta, ancak model sahibi ülkelerin diğer ülkelerle anlaşma akdi sürecine girmeleri halinde karşı tarafa sunulmaktadır. Örneğin ABD'nin, birkaç farklı versiyonu olan kendi vergi anlaşması modelleri bulunmakta ve bu modeller anlaşma müzakereleri esnasında diğer tarafın görüş ve önerilerine açılmaktadır. Fakat gerek BM Modeli gerekse ülkelerin müstakil modelleri esasında OECD Modeli'nden büyük farklılıklar arz etmemekte ve OECD Modeli'nin çeşitli amaçlar doğrultusunda modifiye edilmiş versiyonlarından oluşmaktadır (Arnold, 2019: 157).

MC tarafından hazırlanan 1943 Meksika ve 1946 Londra Modelleri çifte vergilendirme anlaşmalarının teşvikine yönelik öncü girişimler olmakla birlikte bu modellere dayanarak imzalanan ikili vergi anlaşmalarının sayısı sınırlı kalmıştır. Tüm ülkeleri tek bir model etrafında birleştirecek çalışmalar ise İkinci Dünya Savaşı sonrasında OEEC ve devamındaki OECD tarafından yapılmıştır. İlk OECD Modeli 1963 yılında yayınlanmış, 1977 ve 1992 yıllarında kapsamlı revizyonlara tabi tutulmuştur. 1992 yılındaki değişikliklerden sonra, ulaşım ve iletişim teknolojisindeki hızlı gelişmeler dikkate alınarak, Model Anlaşma'da uzun zaman aralıkları içerisinde kapsamlı revizyonlar yapmak yerine, zamanın şartlarına göre sık ama küçük güncellemeler yapılmasının daha faydalı olacağı değerlendirilmiştir (Lang ve Brugger, 2008: 96). Bu sebeple OECD Modeli 1992 yılından itibaren, sonuncusu 2017 yılında olmak üzere on defa güncellenmiştir.

BM'nin vergi anlaşması modeli hazırlama çalışmaları 1968 yılında başlamış ve 1980 yılında Gelişmiş ve Gelişmekte Olan Ülkeler Arasında Model Vergi Anlaşması yayınlanmıştır. BM Modeli 2001, 2011, 2017 ve 2021 yıllarında revize edilmiştir. BM Modeli, OECD Modeli ile büyük ölçüde benzerlik göstermekle beraber, gelişmekte olan ülkelerin vergilendirme yetkilerinin daha az kısıtlamaya tabi tutulması bakımından farklılık arz etmektedir. Örneğin OECD Modeli'nde kaynak

Ülkelerin, gayri mukimlere yapılacak demeler üzerinden alacakları stopaj miktarının bir sınırı olduğu halde, BM Modeli’nde böyle bir sınır koyulmamış ve stopaj oranının akit devletler tarafından belirlenmesine imkân tanınmıştır. Ayrıca BM Modeli, kaynak ülkede vergilendirmenin temelini teşkil eden daimi işyeri kriterini yeniden düzenleyerek kaynak ülkelerin gayri mukim mükelleflerin ticari kazançlarını daha geniş şekilde vergilendirebilmesinin önünü açmıştır (Lennard, 2009: 4-5).

OECD ve BM Modelleri’nin her ikisinde de uluslararası vergilendirme yetkileri ikamet ve kaynak ülkeleri arasında paylaştırılmaktadır. Ancak OECD Modeli ikamet ülkelerine daha fazla hak tanırken, BM Modeli “ticari kazanç”, “daimi işyeri tanımı”, “pasif gelir” ve “sermaye kazançları” gibi hususlarda kaynak ülkelerine avantaj sağlayabilecek düzenlemeler içermektedir (Lang ve Owens, 2014: 4). Örneğin, OECD ve BM Modelleri’nin 7’nci Maddesi’ne göre kaynak ülkelerin gayri mukim mükellefleri vergilendirebilmesi daimi işyeri şartına bağlanmıştır. Fakat daimi işyerinin kapsamı OECD Modeli’nde dar tutulurken BM Modeli’nde genişletilmiş ve kaynak ülkelerinin yabancı mükellefleri daha kolay vergilendirebilmelerine imkân tanınmıştır. Örneğin, inşaat alanları ve yapım projelerinde icra edilen faaliyetin daimi işyeri altında gerçekleştirildiğinin kabulü için gereken süre OECD Modeli’nde 12 ay iken, BM Modeli’nde 6 aydır. Yani gayri mukim mükelleflerin yurtdışındaki bu tür faaliyetlerinin kaynak ülkelerce vergilendirilebilmesi için, yapılan işin OECD Modeli’ne göre en az 12 ay sürmesi gerekirken BM Modeli’ne göre 6 ay sürmesi yeterlidir. Aksi takdirde kaynak ülkelerinin vergilendirme yetkisi bulunmamakta ve ilgili faaliyetin vergilendirilmesi hakkı tümüyle ikamet ülkesine ait olmaktadır. Benzer şekilde, BM Modeli’nde inşaat ve yapım projeleri için geçerli olan süre eşiği, montaj ve kurulum projeleri için de geçerlidir. Yine BM Modeli’ne göre, gayri mukim mükelleflerin kaynak ülkelerde bir takvim yılı içindeki hizmet sunumlarının toplam sresinin 6 ayı aşması halinde söz konusu hizmetlerin daimi işyeri altında icra edildiği kabul edilmektedir (OECD, 2017a; UN, 2021).

OECD Modeli’nde kaynak ülkelerinin gayri mukim mükelleflerin pasif gelirleri üzerinden alabilecekleri stopaj oranı %10 olarak belirlenmiştir. Bu durum şüpheye mahal vermez bir şekilde sermaye ihracatçısı pozisyonları güçlü olan gelişmiş ikamet ülkelerinin lehinedir. BM Modeli ise sermaye ithalatçısı pozisyonları daha ağır basan gelişmekte olan ülkelerin vergilendirme yetkilerini kısıtlamamak adına bu hususta mhut bir oran öngörmemiş ve taraf ülkelerin stopaj oranlarını kendi aralarında belirlemelerine imkân tanınmıştır. Başka bir farklılık ise ikili vergi anlaşmalarında kapsama alınmayan gelir türü olmaması ve sayılan gelir türleri dışındaki kazançların da taraf devletlerce vergilendirilebilmesine olanak tanınması adına metne eklenen “sair kazanç ve iratlar” hükmü ile ilgilidir. Sair kazanç ve iratlar statüsündeki gelirin vergilendirilmesi OECD Modeli’nde ikamet ülkesine bırakılmışken, BM Modelinde ise gelişmekte olan ülkelerin çıkarları göz önüne alınarak kaynak ülkesine bırakılmıştır (OECD, 2017a; UN, 2021).

OECD Modeli, çifte vergilendirmenin hafifletilmesi ya da ortadan kaldırılabilmesi için kaynak ülkelerinin vergilendirme yetkilerinden daha fazla fedakârlık yapmalarını istemektedir. Böylece kaynak ülkeleri diğer âkit devletlerin mukimlerinin kaynak ülkede belirli gelir kategorilerinden elde ettiği kazançların vergilendirme haklarını kısmen ya da tamamen ikamet ülkesine bırakmış olmaktadır. Çifte vergilendirme problemine ilişkin bu tür bir çözüm yolu ancak iki âkit devlet arasındaki karşılıklı yatırım ve ticaret akışı benzer seviyede olup, ikamet ülkelerinin kaynak ülkelere vergilendirilmeyen veya vergi kolaylığı sağlanan kazançları vergilendirmesi halinde mantıklı olmaktadır. Elette çifte vergi anlaşmalarına taraf olan devletler arasındaki karşılıklı yatırım ve ticaret akışının mutlak olarak eşit olması düşünülemez. Ancak arada bir muvazene olmalıdır. Bu takdirde OECD Modeli'ni baz alan bir çifte vergilendirme anlaşması akdeden ülkeler arasında yatırım ve ticaret hacmi bakımından küçük farklar olsa bile bir ülkeyle yapılan anlaşmadan doğan küçük bir dezavantaj başka bir ülkeyle yapılacak bir vergi anlaşmasından sağlanacak avantaj ile kolaylıkla telafi dileyebilir. Fakat âkit devletlerin karşılıklı yatırım ve ticaret akışları arasında büyük farklar varsa sermaye ithalatçısı konumundaki devlet, verginin mali amacı açısından her zaman dezavantajlı bir konumda olacaktır (Arnold, 2019: 158-159).

Model anlaşmalar ve bunları esas alarak hazırlanan ikili anlaşmalar genellikle gelişmiş ülkeler tarafından kendi ortak çıkarları ve amaçları doğrultusunda formüle edilmektedir. Günümüzde ülkeler arasındaki vergi anlaşmalarında en çok kullanılan şablon olan OECD Modeli bu durumun açık göstergesidir. OECD, ilgi alanına giren tüm konularda olduğu gibi çifte vergilendirme anlaşmaları hususunda da öncelikli olarak kendi üyelerinin çıkarlarını göz önüne almaktadır. Bu noktada OECD üyelerinin üye olmayan devletlere göre nispi gelişmişliği nedeniyle, alınan kararlar ve geliştirilen araçlar OECD dışında kalan ülkelerin çıkarlarıyla çoğu zaman örtüşmemektedir. Meseleye milli çıkarlar perspektifinden bakıldığında, gelişmiş ülkelerin ilk olarak oyunun kurallarını kendi lehlerine olacak şekilde düzenledikleri ve sonrasında diğer ülkelere bu kuralları dikte ettikleri gibi bir izlenim uyanmaktadır. BM, gelişmekte olan ülkelerin bu husustaki endişelerini gidermek adına, uluslararası vergi anlaşmaları bahsine dahil olmuş ve OECD Modeli'ne karşılık olarak BM Modeli'ni hazırlayıp yayınlamıştır. Fakat BM Modeli'nin çok büyük ölçüde OECD Modeli'ne benzemesi dağıtım sorunlarını (distributive issues) istenen ölçüde çözmemiş ve bu durum gelişmekte olan ülkeler tarafından dahi eleştiri konusu yapılmıştır (Picciotto, 1992: 55-56).

Gelişmiş ülkeler, gelişmekte olan ülkelerin çifte vergilendirme anlaşmalarına karşı duruşlarını kırmak için kaynak-bazlı vergilendirmeye ilişkin yeni öneriler gündeme getirmişlerdir. Bu öneriler, kaynak ülkelerin vergilendirme yetkilerini artırmaktan ziyade, gelişmiş ülkelere gelişmekte olan ülkelere doğru yatırım akışının artırılması şeklindedir. Esasında gelişmekte olan ülkelerin uluslararası vergilendirme alanındaki birinci önceliği daha fazla vergi geliri elde etmekten çok, yabancı sermaye çekmek olduğundan bu hususta gelişmiş ve gelişmekte olan ülkelerin amaçlarının örtüştüğü söylenebilir. Gelişmekte olan ülkeler ikamet ülkesi pozisyonları kuvvetli olan gelişmiş

lkeleri, bu ülke vatandaş ve yerleşiklerinin yurtdişında yatırım yapmalarını teşvik için, kaynak ülkede elde edilen gelirin ikamet ülkesinde ya vergiden istisna edilmesi ya da en azından çeşitli vergi indirimleri sağlanması hususunda ikna etmeye uğraşmaktadırlar. Meseleyi bir örnekle somutlaştırmak gerekirse; gelişmiş bir ülke konumundaki A, kendi yerleşiklerinin gelişmekte olan bir ülke konumundaki B’de elde ettikleri geliri vergiden istisna tutar ya da ya da yurtdişinde ödeyecekleri vergiden indirme hakkı tanırrsa (tax sparing credit) A’nın mukimleri B’de yatırım yapmaya daha istekli olacaklardır. Günümüzde birçok gelişmiş ülke, gelişmekte olan ülkelerle imzaladıkları ifte vergilendirme anlaşmalarına ayrımcı vergi indirimine ilişkin hükümler eklemeyi kabul ederken ABD böyle bir tavizi şiddetle reddetmektedir. Fakat şunu da belirtmek gerekir ki gelişmiş ülkeler gelişmekte olan ülkelerle yaptıkları anlaşmalara ayrıcalıklı vergi indirimi hükmü eklemeyi kabul etseler dahi karşılığında farklı tavizler talep etmekte ve bu mekanizmayı gelişmekte olan ülkeler açısından daha avantajsız hale getirebilmektedirler (Lang ve Owens, 2014: 38).

2.3.2. Model Anlaşmaların Olumsuzlukları ve İkili Anlaşmalara Yansıması

OECD Modeli, gelişmekte olan ülkelerin vergilendirme yetkilerini ikinci plana atmasına rağmen dünya genelinde muazzam bir başarı elde etmiştir. OECD Modeli’nin büyük rağbet görmesi uluslararası vergilendirmeye ilişkin birçok kuralın standart hale gelmesinde ve ifte vergilendirme probleminin büyük lcde çözüme kavuşturularak uluslararası yatırım ve ticaretin serbest dolaşımına katkı sağlamıştır. Bu artılarına rağmen OECD Modeli bir çok eksiklik ve kusuru da bünyesinde barındırmaktadır. İlk olarak Model’de yer alan birçok hüküm ye devletler arasında anlaşmazlıklara sebep olmamak için kasten muğlak bırakılmıştır. Ayrıca kambiyo kâr ve zararları, karmaşık finansal düzenlemeler, şirketlerin sınır ötesinde gerçekleştirdiği örgütlenmeler, şirketlerin birleşme ve devir kuralları vb. gibi hususlar ye devletler arasında uzlaşma sağlanamadığı için metne eklenememiştir (Arnold, 2019: 159).

OECD Modeli’nin en önemli kusuru, içerisindeki hükümlerin değiştirilip zamanın şartlarına uygun hale getirilmesinin çok zor olmasıdır. Bu zorluğun sebebi, yapılacak revizyonların tüm ye devletler tarafından kabul edilme mecburiyetidir. ye devletlerin Model’deki değişiklikler için ilk olarak mevcut ifte vergi anlaşmalarını gözden geçirip diğer akit devletlerle uzlaşma sağlamaları gerekmektedir. Her ülkenin çok sayıda ifte vergi anlaşmasına taraf olması nedeniyle değişiklik yapılması düşünülen hükümlere ilişkin müzakere süreçleri yıllarca hatta bazen on yıllarca sürebilmektedir (Harris, 2020: 21).

OECD Modeli’nin tdilinin önündeki engellerden bir diğeri de teşkilat bünyesindeki Mali İşler Komitesi’nde yer alan ülke temsilcilerinin oy birliğine ihtiyaç duyulmasıdır. Bazı konularda oy birliği bir şekilde sağlansa bile ülkelerin hükümler değiştikten sonra dahi çekince (reservation) koyma hakları baki kaldığından ortak konsensüse dayalı oylama sistemi işlevsiz kalabilmektedir.

Model'in Şerhi'nde yer alan çekinceler, ilgili ülkelerin çekince koydukları hükümlerin kendi vergi anlaşmalarında dikkate alınmayacağı anlamına gelmektedir. Birçok ülke OECD Modeli'nin çeşitli hükümlerine kendi milli çıkarları doğrultusunda çekince koymuştur. Örneğin royalti kazançlarını konu alan 12'nci Madde'ye 14 ülke tarafından çekince koyulmuştur. Bu ülkeler gayri mukimlerin royalti kazançlarına uygulanacak stopaj oranlarını Model'e göre değil kendi düzenlemelerine göre belirleyeceklerini beyan etmişlerdir. OECD Modeli'nde yapılacak değişikliklerde üyelerin ortak hareket etmesini güçleştiren başka bir mesele de Model'deki maddelerin açıklamalarının yer aldığı Şerh kısmında her ülkenin farklı "açıklamalar" (observations) getirebilme hakkının olmasıdır. Bu tür açıklamalar bahis mevzuu hükmün yorumlanmasında çoğunluğun kararından sapılan noktaları göstermektedir. Açıklamalar ilgili ülkenin, Model metninde yer alan maddeyi kabul ettiğini ancak taraf olacağı çifte vergi anlaşmalarında bu maddeyi Şerh'te yer verilen ortak açıklamaya göre değil kendi açıklamasında belirttiği anlama göre kullanacağını ifade etmektedir (Arnold, 2019: 158).

OECD Modeli'nin Şerh kısmında değişiklik yapılması bizzat maddelerde değişiklik yapmaktan çok daha kolaydır. Çünkü bir maddenin revize edilebilmesi için tüm ülkelerin ittifakına ihtiyaç olduğu halde maddelerin yorumlarının yer aldığı Şerh kısmında oy çokluğuyla değişiklik yapılabilmektedir. Değişikliği uygun bulmayan ülke ise kendi açıklamasını ekleyerek çoğunluğun kararına uymayacağını belirtmiş olmaktadır. Daha da ilginç bir nokta ise Şerh'te yapılan revizyonların, değişiklik tarihinden önce akdedilmiş çifte vergilendirme anlaşmalarını da kapsamasıdır. Bu husus anlaşmalarının uygulanmasında çeşitli soru işaretlerini de beraberinde getirmekte olup bunlara çifte vergilendirme anlaşmalarının yorumu bahsinde yer verilecektir.

2.3.3. İkili Anlaşmaların Amaçları ve İşlevleri

Çifte vergilendirme anlaşmalarının esas amacı ve işlevi sınır ötesi faaliyetlerin önündeki vergiye ilişkin engelleri ortadan kaldırarak uluslararası yatırım ve ticarete hareket serbestisi kazandırmaktır. Elbette esas gaye ve işleve hizmet eden bir takım tâlî fonksiyonlar da mevcuttur. Vergi anlaşmalarına mükellef perspektifinden bakıldığında en önemli işlevin çifte vergilendirmenin önlenmesi olduğu görülmektedir. Bu doğrultuda ikili vergi anlaşmalarının aslî ve tâlî işlevlerini aşağıdaki şekilde sıralamak mümkündür (Lang ve Owens, 2014: 6-7)

- Çifte vergilendirmeyi önlemek,
- Vergi idareleri arasında ihtilaf çıkmasını engellemek ve ortaya çıkan ihtilafları çözüme bağlamak,
- Uluslararası vergi kayıp ve kaçığının engellemek,
- Vergi konularında uluslararası bilgi paylaşımı ve tahsilatta yardımlaşmayı artırmak,
- Uluslararası yatırımcılara ticari ve iktisadi anlamda güven ve öngörülebilirlik sağlamak,
- Dünya genelinde, vergi sistemleri arasında koordinasyon ve harmonizasyonu geliştirmek,

- Çifte vergilendirmenin önlenmesinde tek taraflı tedbirlerin gelişmesine ve yaygınlaşmasına katkı sağlamak.

OECD ve BM Modelleri'nde, mükelleflerin doğrudan veya dolaylı olarak birden fazla ülkede vergilendirilmelerinin engellenmesini konu alan çok sayıda hüküm bulunmaktadır. Örneğin Madde 4(2)'de bir mükellefin âkit devletlerin çifte vatandaşı olması ya da âkit devletlerin her ikisinde de güçlü bağlantı faktörüne sahip olması durumunda ikamet ilkesinin birden fazla devlet tarafından uygulanmasının nasıl engelleneceğine ilişkin düzenlemeler yer almaktadır. Yine OECD ve BM Modelleri'nin 10, 11 ve 12'nci Maddeleri'ndeki "ikamet ülkelerinin kendi mukim mükelleflerine kaynak ülkede ödedikleri vergiler için vergi kolaylığı sağlamaları" gerektiğine ilişkin hükümler de çifte vergilendirmenin önlenmesine yöneliktir. Bahsedilen vergi kolaylıklarının neler olabileceği ise Madde 23'te belirtilmiştir. Buna göre; yurtdışında faaliyet icra eden mükelleflere kendi ülkelerinde sağlanacak vergi kolaylıkları, indirim ve mahsup yöntemleriyle getirilen kısmi rahatlamalar şeklinde olabileceği gibi istisna yöntemini uygulamak suretiyle yurtdışında elde edilen gelirin yurtiçinde tamamen vergi dışı bırakılması şeklinde de olabilir (OECD, 2017a).

Birinci Dünya Savaşı'nın nihayetinden 1980'lere kadar vergi anlaşmalarının odak noktasında çifte vergilendirme problemi ve çözümü yer almıştır. Nitekim bu husus OECD Modeli'nin ismine de yansımıştır. Örneğin OECD Modeli'nin 1963 ve 1977 tarihli versiyonlarındaki tam ismi "Gelir ve Sermaye Üzerinden Alınan Vergilerde Çifte Vergilendirmenin Önlenmesine İlişkin Model Anlaşma" şeklindedir. UTO ve MC'nin 1920-1945 arasında hazırladığı taslak ve modellerin isimlerinde de çifte vergilendirme ibaresi yer almaktadır.

Küreselleşme öncesi dönemde devletler gerek ülke içinde gerekse sınır ötesi işlemlerde vergilendirme yetkilerini mali amacı ön plana alarak kullandıkları için vergi sistemlerinde çifte vergilendirmenin çözümüne yönelik tek taraflı tedbirlere pek yer verilmemiştir. Bu sebeple küreselleşmenin hız kazanıp verginin ekstra-fiskal amaçları gündeme gelene kadar çifte vergilendirme probleminin çözümü için en etkili yöntem ikili vergi anlaşmaları olmuştur. Böylece ülkelerin çifte vergilendirme anlaşmalarının sayısı giderek genişlemiş ve bunların tamamı bir araya geldiğinde muazzam bir küresel vergi anlaşması ağı ortaya çıkmıştır.

Çifte vergilendirmenin önlenmesine yönelik uluslararası faaliyetlerin ortaya çıkışından itibaren bu tür anlaşmaların hedeflerinden biri de vergi kayıp ve kaçığının engellenmesi olmuştur. Fakat vergi anlaşmalarının esas itibarıyla çifte vergilendirmeye odaklanması nedeniyle bu hedef çok uzun bir süre geri planda kalmıştır (Arnold, 2015: 10). Esasında çifte vergilendirmenin ve vergi kayıp ve kaçığının engellenmesi vergi anlaşmalarının birbirine zıt iki amacını teşkil etmektedir. Çünkü çifte vergilendirmenin engellenmesi için ülkelerin vergilendirme yetkilerinden fedakarlıkta bulunulması gerekirken vergi kayıp ve kaçığının önüne geçmek için vergilendirme yetkilerinin tam ve doğru bir

şekilde kullanılması gerekmektedir. Bu iki amaç arasında pragmatik bir muvazene kurulması ülkelerin uluslararası vergi politikalarının ana hedefini oluşturmaktadır. Eğer bir ülke uluslararası vergilendirme yetkisini sürekli olarak en üst düzeyde tutmaya çalışırsa çifte vergilendirmenin ortaya çıkması ve bir müddet sonra vergi kaynağının kuruması muhtemeldir. Aksine, vergilendirme yetkisi gereğinden fazla gevşek tutulursa mükelleflerin, bilhassa çok uluslu şirketlerin, ülkelerin vergi mevzuatları arasındaki farklardan istifade ederek vergi kayıp ve kaçığına sebep olmaları kaçınılmazdır.

Çifte vergilendirme anlaşmaları bir taraftan çifte vergilendirmenin önüne geçemeye çalışırken diğer taraftan, özellikle küreselleşmenin etkilerinin hissedilmeye başlandığı 1980’lerden sonra, vergi kayıp ve kaçığına sebep olacak faktörleri de dikkate almaktadır. Bu iki amaç arasında denge kurulabilmesi için “bir kez vergilendirme prensibi” (single tax principle) geliştirilmiştir. Bir kez vergilendirme ilkesinin özü, sınır ötesi her türlü faaliyetin mutlaka vergilendirilmesi ancak mükerrer vergilendirme olmamasıdır (Avi-Yonah, 2007: 3). OECD ve BM Modelleri’nin ilk versiyonlarında genel açıklamaların yer aldığı “başlangıç” (preamble) kısmında anlaşmanın amacının çifte vergilendirmenin ve mali kaçakçılığın engellenmesi olduğu belirtilmiştir. Fakat mali kaçakçılık kavramının ifade ettiği mana konusunda üyeler arasında ortak bir anlayış tesis edilememiştir. Bazı ülkeler vergi kaçırmanın yanı sıra vergiden kaçınmayı da mali kaçakçılık kapsamına alırken, İsviçre gibi vergi cenneti olarak nitelendirilen bazı ülkeler ise mali kaçakçılığı sadece vergi kaçakçılığı suçuna indirgemıştır (Wittmer, 2013). Çifte vergilendirmenin ve mali kaçakçılığın engellenmesine dair ifadeler OECD Modeli’nin 1992 ve 2001 versiyonlarında ana metinden çıkarılarak sadece bir dipnotla gösterilmeye başlamıştır. Fakat vergiden kaçınma ve vergi kaçırma faaliyetleri dolayısıyla ülkelerin gelir kayıplarının artması sebebiyle OECD Modeli’nin 2003 yılındaki revizyonu ile birlikte Şerh kısmında vergi anlaşmalarının temel hedeflerinden birinin vergiden kaçınma ve vergi kaçırmanın engellenmesi olduğuna özellikle vurgu yapılmıştır (OECD, 2003).

Çifte vergilendirme probleminin çözümünde tek taraflı tedbirlerin de yaygınlaşmaya başlaması neticesinde ikili vergi anlaşmalarının asıl hedefi vergi kayıp ve kaçığının engellenmesi olmuştur. Burada vergi kayıp ve kaçığı ifadesi aynı zamanda adli bir suç olan vergi kaçırmanın yanı sıra çeşitli yollarla vergiden kaçınmaya yönelik faaliyetleri de içine almaktadır. Çok uluslu şirketlerin ülkeler arasındaki ikili vergi anlaşmalarını didik didik ederek vergi yükünden kısmen ya da tamamen kurtulmaya çalışmaları vergiden kaçınma konusunu OECD’nin temel gündemi haline getirmiştir. Nitekim 2017 yılında yapılan revizyonla OECD Modeli’nin tam isminin “Gelir ve Sermaye Üzerindeki Vergilere Yönelik Çifte Vergilendirmenin Önlenmesi ve Vergi Kaçırma ile Vergiden Kaçınmanın Engellenmesi” şeklinde değiştirilmiştir. Ayrıca sadece bununla da iktifa edilmemiş, Model’in başlangıç kısmında “çifte vergilendirmeme”, “anlaşma istismarı” ve “anlaşma alışverişi” gibi kavramlara referanslar yapılarak uluslararası vergi kayıp ve kaçığı ile mücadelede kararlı olduğu gösterilmeye çalışılmıştır (OECD, 2017a).

OECD, vergi kayıp ve kaçığıyla mücadelede sürekli olarak kararlık vurgusu yapsa da üyeler arasında uzlaşma sağlanamaması ve Model Anlaşma’da gerekli değişikliklerin yapılmasındaki güçlük dolayısıyla çok ağır hareket edilmektedir. Bu sebeple OECD ve BM Modelleri’nde vergiden kaçınmayı konu alan hükümler sınırlıdır. Modeller’de uluslararası vergi kayıp ve kaçığını doğrudan konu alan en önemli hukuki araçlar 26’ncı Madde’deki bilgi paylaşımı ve 27’nci Madde’deki tahsilatta yardımlaşma müesseseleridir. Bilgi paylaşımı ve tahsilatta yardımlaşma vergi kayıp ve kaçığının engellenmesine yönelik en eski mekanizmalardan biridir. Çifte vergilendirme anlaşmaları, birçok işlevinin yanı sıra vergi konularında uluslararası idari yardımlaşma ve bilgi paylaşımı için hukuki temel oluşturmaktadır. Ülkeler arasındaki idari yardımlaşma ve bilgi paylaşımı off-shore finans merkezleri ve vergi cennetlerinin sebep olduğu vergi kayıp ve kaçığı ile mücadelede büyük önem atfedilen araçlardır. Vergi idareleri arasındaki koordinasyon mükelleflerin vergiye uyumunu teşvik ederken, matrah aşındırması ve kâr kaydırma gibi faaliyetleri caydırıcı niteliktedir (Arnold, 2015: 7-8).

OECD, ikili vergi anlaşmaları vasıtasıyla idareler arası bilgi paylaşımını teşvik ederek mükelleflerin “bankacılık sırları” ve “kişisel verilerin mahremiyeti” gibi mazeretlerin arkasına sığınmalarının önüne geçmeye çalışmaktadır. Vergi kaynaklı sermaye kaçışı bilhassa gelişmekte olan ve yükselen ekonomiler grubunda yer alan ülkelerde daha yaygındır. Çünkü bu bölgelerdeki büyük servet sahibi mükellefler mevzuatlardaki boşlukları daha kolay yakalayabilmektedir. Gelişmekte olan ülkelerde yabancı sermayeyi ürktümemek için mevzuatların çok katı tutulmaması veya uygulamada gevşek davranılması, bir taraftan yabancı sermaye çekmeye çalışılırken diğer taraftan yerli sermayenin yurtdışına kaçışına zemin hazırlayabilmektedir.

İkili anlaşmalarının fonksiyonlarından biri de gayri mukim mükelleflerin kaynak ülkelerdeki faaliyetleri nedeniyle ortaya çıkan vergi borçlarının tahsilinde kaynak ülkelere kolaylık sağlayabilmesidir. Gayri mukim mükelleflerin kaynak ülkelerdeki tek bağlantısı buralarda yürüttükleri faaliyetlerden ibaret olduğu için ilgili vergi alacaklarının tahsilinde güçlükler ortaya çıkabilmektedir. İkili vergi anlaşması kapsamında taraf ülkelerden her biri kendi vatandaşlarına karşı ikamet ülkesi, diğer ülke vatandaşlarına karşı ise kaynak ülkesi vasfı taşıdıklarından dolayı gayri mukim mükelleflerin vergi borçlarının tahsilinde birbirlerine muhtaç vaziyettedirler. Bu minvalde, her ülkenin kendi vatandaş ya da yerleşiklerinin diğer taraftaki vergi borçlarının tahsiline, elbette mütakabiliyet esası altında, yardımcı olması en mantıklı yol olmaktadır. Âkit devletler arasında tahsilatta yardımlaşmanın tesis edilmesi, ikamet ülkelere kendi mukim ve yerleşiklerinin dünya gelirlerini daha iyi kavrayabilme, dolayısıyla da artan oranlı vergi sistemini daha âdil e etkin bir şekilde uygulayabilme kolaylığı sağlamaktadır (Roin, 1995: 1761).

OECD ve BM Modelleri'nin 26'ncı ve 27'nci Maddeleri'nde yer alan hükümler vergi kayıp ve kaçağını sorununun çözümü için büyük bir potansiyele sahip olsa da yeterli olmaktan uzaktır.¹⁷ Çünkü bu tür araçların işlevsel olabilmesi için sürekli olarak güncellenmesi ve yeni mekanizmalarla desteklenmesi gerekmektedir. Halbuki OECD Modeli'ne vergiden kaçınmaya yönelik genel bir kural (anti-avoidance rule) dahi ancak 2017 yılında eklenebilmiştir. İlk olarak BEPS Eylem Planı çerçevesinde gündeme gelen bu eksiklik, ABD'nin vergi anlaşmalarında yer alan "faydaların sınırlandırılması" (LOB - limitation of benefits) uygulamasından esinlenilerek giderilmiştir. Buna göre mükelleflerin vergi anlaşmalarını anlaşmanın ruhuna ve amacına aykırı olarak vergiden kaçınma vasıtası olarak kullanmaları halinde, anlaşma çerçevesinde sağlanan kolaylıklar ve faydalar sınırlandırılabilir (OECD, 2017a).

Çifte vergi anlaşmalarının tâlî hedeflerinden biri de vergilendirmede mukim ve gayri mukim mükellefler arasında ayırmacı uygulamalar yapılmasının önüne geçmektir. Ülkeler kendi vatandaşlarının diğer ülkelerdeki faaliyetlerinde o ülkelerin mutlak vergi uygulamalarından daha fazlasına tabi tutulmalarını istemezler. Bu doğrultuda, çifte vergilendirme anlaşmalarında kapsama alınan konulardan biri de tarafların birbirlerinin mukimlerine olağandan daha ağır ve ayırmacı vergi uygulamalarında bulunamayacaklarına ilişkin mütakabiliyet esaslı hükümlerdir (Hongler, 2021: 99-100).

Çifte vergilendirme anlaşmalarının çok önemli fakat yeteri kadar dikkat çekmemiş bir fonksiyonu da özellikle gayri mukim mükelleflere iktisadi ve mali anlamada öngörülebilirlik imkânı sağlamasıdır. Öngörülebilirlik, uluslararası yatırımcıların karar süreçlerinde dikkatlere aldıkları hususların başında gelmektedir. Buna göre yabancı bir ülkede faaliyette bulunan bir mükellef, bu ülke ile kendi ülkesi arasında bir vergi anlaşması olması halinde kendini daha güvende hissedecektir. Örneğin kaynak ülkede iç mevzuat değişikliği ortaya çıkıp belirli gelir grupları üzerindeki stopaj oranı artırılabilir söz konusu mükellef artırılmış orana değil vergi anlaşmasında yer alan orana tabi olmaya devam edecektir (Arnold, 2019: 161). Vergi anlaşmalarında garanti altına alınan mükellef hakları çerçevesinde yabancı mükelleflerin kaynak ülkelerdeki vergi rejimi değişikliklerinden ve ayırmacı uygulamalardan korunması, küresel sermayeye istikrarlı bir yatırım ve ticaret iklimi sunmaktadır. Buna göre gayri mukim mükellefler yurtdışında tabi olacakları vergi oranlarını, herhangi bir ihtilaf halinde uyuşmazlığın nasıl çözüleceğini, karşılıklı anlaşma usulü çerçevesinde hangi ülke makamlarına başvuru yapabileceklerini bildiklerinden yatırım ve ticarete ilişkin kararlarını güven içinde alabilmektedirler. Vergi anlaşmaları minimum 10-15 yıl süreyle yürürlükte kaldıkları için bu süre zarfında kaynak ülkelerinin vergi mevzuatlarında meydana gelebilecek değişiklik ve istikrarsızlıklara karşı gayri mukim mükelleflere öngörülebilirlik ve güvenlik sağlanmış olmaktadır (Lang ve Owens, 2014: 30-33).

¹⁷ Not: Bu konu çalışmanın Üçüncü Bölümünde detaylı olarak ele alınacaktır.

Literatürde, vergi anlaşmalarının uluslararası kalkınma yardımlarının yerini alıp alamayacağına ilişkin tartışmalar mevcuttur. Buna göre vergi anlaşmalarındaki dağıtım kurallarında, gelişmekte olan ülkelere daha fazla vergilendirme hakkı tanınmak suretiyle ilgili anlaşmaların bir kaynak aktarım mekanizması olarak kullanılıp kullanılamayacağı sorgulanmaktadır (Liebman, 1978: 310-311; Zolt, 2018: 114). Bu çerçevede, gelişmiş ülkeler ile gelişmekte olan ülkeler arasındaki ikili vergi anlaşmalarında gelişmekte olan ülkelerin vergilendirme ve hak yetkilerinin geniş tutulmasının, gelişmiş ülkelere gelişmekte olan ülkelere doğru bir kaynak transferi anlamına geleceği düşünülmektedir. Ancak, dağıtıcı adalet kavramı bakımından oldukça önemli olan bu düşüncenin mevcut uluslararası sistemde hayata geçirilebilmesi ve etkili sonuç vermesi çok zordur. Çünkü söz konusu düşünce her şeyden önce kendi içinde bir çelişki taşımaktadır. Şöyle ki gelişmekte olan ülkelerin vergilendirme hak ve yetkilerinin artırılması bu bölgelere yönelik uluslararası yatırım ve ticaret akışına ket vurabileceği için daha derin sorunlara yol açma tehlikesi taşımaktadır.

Vergi anlaşmaları zaman zaman uluslararası ilişkilerde yumuşama ve yakınlaşma çabaları çerçevesinde iyi niyet göstergesi olarak da kullanılabilmektedir. Örneğin ABD, diplomatik ilişkilerini geliştirmek istediği ülkelerle ilk olarak vergi anlaşması akdetme yoluna gidebilmektedir (Brauner, 2016: 988; Narotzki, 2017: 401-402; Dagan, 2018: 106). Yukarıda, ikili vergi anlaşmalarının amaç ve fonksiyonlarına yönelik olarak bahsedilen hususlardan hiçbirisi çifte vergilendirmenin önlenmesi amacı kadar önemli ve işlevsel olmamıştır. İkili vergi anlaşmalarının esas fonksiyonu çifte vergilendirme sorunun çözümü olup diğer her türlü amaç ve işlev ise tâlî statüde kalmıştır.

2.3.4. Müzakere ve Revizyon Süreci

Çifte vergi anlaşmalarında müzakere süreci genellikle, iki ülkenin aralarındaki iktisadi ve ticari ilişkileri dikkate alarak her iki ülkenin milli çıkarlarını ve yerleşiklerinin haklarını karşılıklı olarak korumak için çalışma kararı almaları ile başlamaktadır. Müzakerelere başlama kararı alındıktan sonra, taraflar kendi model anlaşmalarını ya da daha önce başka ülkelerle yapmış oldukları anlaşmaların taslaklarını birbirlerine iletmede ve yüz yüze görüşmeler için bir takvim tespit edilmektedir. Uluslararası teamül hukukuna göre, anlaşma müzakereleri genellikle iki turlu olarak düzenlenmektedir. Birinci tur görüşmeleri taraflardan birinin topraklarında yapılırken, ikinci tur görüşmeler diğer ülkede yapılmaktadır. Çifte vergi anlaşmalarının müzakerelerindeki alışılan gelen uygulama da tıpkı bu şekildedir. İlk turda taraflar belirli bir metin üzerinde uzlaşmaya çalışmakta veya OECD ve BM Modelleri'nden hangisini temel alacakları gibi hususları tartışmaktadır. Her iki taraf da kendi vergi sistemini ve buna bağlı olarak katı veya esnek davranabilecekleri noktaları belirtmekte, ardından madde madde görüşmeler başlamaktadır. Bu esnada üzerinde uzlaşılan konular bir tarafa ayrılırken, üzerinde uzlaşma sağlanamayan konular daha sonra tekrar görüşülmek üzere rafa kaldırılmaktadır (Riccardi ve Riccardi, 2022: 5).

Müzakere süreci nihayete erdiğinde, belirli bir metin üzerinde uzlaşma tesis edilmişse imza aşamasına geçilmektedir. Anlaşma metinleri her iki tarafın resmi yetkililerince imzalanmaktadır. Burada yetkili kişiler genellikle büyükelçiler ya da diğer diplomatik veya bürokratik devlet görevlilerinden oluşmaktadır. İmza aşaması geçildikten sonra, tarafların anlaşmayı kendi iç hukuk sistemlerine göre bir tasdik sürecine koymaları gerekmektedir. Anlaşmalar tasdik evraklarının karşılıklı olarak değişimini takiben, tarafların kendi aralarında belirledikleri mühlet içerisinde yürürlüğe girmektedir. OECD ve BM Modelleri'nin 31'inci Maddesi'nde vergi anlaşmalarının mümkün olduğunca çabuk yürürlüğe konulması istenmekle beraber akit devletlerin bu süreyi aralarında anlaşarak tayin etmelerine imkân tanınmıştır (OECD, 2017a; UN, 2021). Yukarıda ifade edilen hususlar çerçevesinde bir çifte vergi anlaşmasının oluşum süreci sırasıyla; müzakere, imzalanma, tasdik, onay belgelerinin teatisi ve iç hukuka göre yürürlüğe girme olmak üzere beş aşamada gerçekleşmektedir (Kysar, 2013: 22-24).

Çifte vergi anlaşmaları yürürlüğe girdikten sonra, zaman içerisinde değişen şartlara göre revizyon ihtiyacı ortaya çıkabilmektedir. Özellikle teknolojik ilerlemeler neticesinde iş ve işletme modellerinin değişimi nedeniyle anlaşma metinlerinde tâdîlât ihtiyacı duyulması çok sık rastlanan bir durumdur. Çifte vergi anlaşmalarında tâdîlât yapılabilmesi için her iki devletin mutabakata varması gerekmektedir. Taraflar değişiklikler konusunda mutabık kaldıkları takdirde, aralarında imzalayacakları bir protokol ile yaptıkları değişikliklere geçerlilik kazandırmaktadırlar. Uluslararası hukuk pratiğine göre tâdîlât protokolleri de bir tür anlaşmadır ve tıpkı tâdîlât tabi anlaşmaların geçtikleri aşamalardan geçerek yürürlüğe girmeleri gerekmektedir. Çifte vergi anlaşmalarında revizyon veya tâdîlât süreci genellikle uzun zaman almaktadır. Bunun çeşitli sebepleri vardır. İlk olarak, çoğu kere birkaç maddede değişiklik yapılması planlanırken müzakereler başladığında başka maddelerde de değişim ihtiyacı ortaya çıkabilmektedir. İkincisi ve daha da önemlisi ise günümüzde ülkelerin çok geniş çifte vergi anlaşması ağlarına sahip olmaları ve bunların tamamında tâdîlât yapabilmenin onlarca yıl alabilmesidir (Arnold, 2015: 3; Hearson, 2016: 9-10).

Vergi anlaşmalarının revizyonu, kimi zaman resmi bir tâdîlât sürecine girilmeden, sadece ilgili maddelerin yorumunun değiştirilmesiyle daha kolay halledilebilmektedir. Özellikle çok sayıda ülkenin taraf olduğu OECD ve BM Modelleri'nde ağırlıklı olarak maddelerin yorumlarının yer aldığı Şerh kısmında değişiklik yapılması tercih edilmektedir. Fakat çifte vergilendirme anlaşmalarının hemen hemen hepsinin iki ülke arasında akdedilmesi bu usulün işlevini sınırlandırmaktadır. Çünkü çok taraflı anlaşmalarda bir hükmün yorumunda yapılacak değişime bazı üyelerin katılmaması halinde dahi bu ülkelerin kendi hususi yorumlarını metne ekletip çoğunluğun kararından farklı bir işlem tesis etmeleri mümkün iken, ikili vergi anlaşmalarında âkit devletler arasında mutabakat sağlanmadığı müddetçe maddelerin yorumunda değişiklik yapılmasının çok bir önemi yoktur. Buna rağmen OECD ve BM Modelleri'nin 25'inci Maddeleri, akit devletlere aralarındaki çifte vergilendirme anlaşmalarının revizyon sürecinde maddelerdeki değişim üzerinde uzlaşma

sağlayamadıkları takdirde meseleyi ilgili maddelerin yorumunun değiştirilmesi suretiyle halletmelerini tavsiye etmektedir (OECD, 2017a; UN, 2021).

2.3.5. Anlaşmaların Yorumu

Çifte vergilendirme anlaşmalarının yorumu çeşitli noktalardan iç vergi mevzuatlarının yorumuyla benzerlik arz etmektedir. Buna göre anlaşma metinde yer alan hükümlerin ifade ettiği mana (lafzi yorum), ifadelerin anlaşma içerisindeki bağlamı (sistemik yorum) ve hangi amaçla kullanıldıkları (gâî yorum) gibi yorum kuralları vergi anlaşmalarının uygulanmasında da dikkate alınmaktadır (Yaltı-Soydan, 1995: 88-90). Bu benzerliklerin yanı sıra vergi anlaşmalarının yorumunun iç hukuktaki yorum kurallarından ayrıldığı birçok noktada mevcuttur. İlk olarak, iç hukuk kuralları ülke sınırları içerisinde geçerli iken vergi anlaşmaları genellikle iki veya daha fazla ülke arasında akdedilmektedir. Bu sebeple vergi anlaşmalarının yorumunda âkit devletlerin ortak bir zeminde buluşmaları zaruridir. Ayrıca vergi anlaşmalarında en az iki taraf devlet bulunduğu için anlaşma hükümleri de en az iki farklı ülkenin vatandaşlarını konu almakta, dolayısıyla iç mevzuata göre daha geniş bir kapsama sahip olmaktadır.

Çifte vergilendirme anlaşmalarında zaman zaman iç hukukta yer almayan kavram ve ifadelerin kullanılabilmesi anlaşmaların yorumunu güçleştirmektedir. Örneğin OECD ve BM Modelleri'nde kullanılan "girişim" (enterprise) kavramı birçok ülkenin vergi mevzuatında bulunmamaktadır. Bunun yanında iç vergi mevzuatlarının temel işlevi vergilerin salınması, uygulanması ve tahsili iken, çifte vergilendirme anlaşmalarında âkit devletlerin vergilendirme yetkilerini sınırlandırıcı hükümler ağırlıktadır. Vergi anlaşmalarının iç vergi mevzuatlarından en önemli farkı ise anlaşmaların tesisinde taslak vazifesi gören OECD ve BM Modelleri ile bunların Şerh kısımlarının iç hukukta eşdeğerlerinin olmamasıdır (Arnold, 2019: 161).

2.3.5.1. Anlaşmaların Yorumunda Viyana Sözleşmesinin Rolü

Çifte vergilendirme anlaşmalarının yorumu Viyana Anlaşmalar Hukuku Sözleşmesi (VAHS) ile somut bir yapıya kavuşturulan uluslararası teamül hukukuna göre şekillenmektedir. VAHS'nde yer verilen yorum kuralları sadece vergi anlaşmalarına değil tüm uluslararası anlaşmalara uygulanmaktadır. VAHS Madde 31(1)'de anlaşmaların "*anlaşma hükümlerine anlaşmanın bağlamı, kapsamı ve amacı ışığında verilecek olağan anlama göre hüsnü niyetle yorumlanacağı*" belirtilmiştir. Anlaşmanın kapsamı ifadesiyle nelerin kastedildiği ise Madde 31(2)'de açıklanmıştır. Buna göre anlaşmaların "başlangıç" ve "ekler" kısmı da dahil olmak üzere metnine ilaveten (Vienna Convention, 1969);

- a) *İlgili anlaşmanın sonuçlandırılmasına müteallik taraflar arasında yapılmış her türlü anlaşma, sözleşme, mutabakat metni vb.,*
- b) *Anlaşmanın sonuçlandırılmasına müteallik olarak taraflardan biri tarafından önerilen ve diğer taraf ya da taraflarca kabul edilen her türlü enstrüman anlaşma hükümlerinin yorumlanmasına kaynak teşkil edecek bağlama dahildir.¹⁸*

Anlaşmanın bağlamında yer alacak kaynaklara VAHS Madde 31(3) ile devam edilmiştir. Bu doğrultuda;

- a) *Taraflar arasında anlaşmanın yorumlanmasına veya anlaşma hükümlerinin uygulanmasına yönelik olarak sonradan yapılan anlaşmalar,*
- b) *Anlaşmanın sonuçlandırılmasından sonra taraflar arasında anlaşmanın yorumuna yönelik olarak mutabık kalınan her türlü uygulama,*
- c) *Taraflar arasındaki ilişkilerde uygulanabilir olan her türlü uluslararası hukuk kuralı da anlaşmanın bağlamına dahil edilmiştir.*

Madde 31(4)'te ise tarafların dilemeleri halinde anlaşmada yer alan bir kavrama olağan anlamının dışında özel bir anlam yükleyebilecekleri belirtilmiştir. Bu takdirde söz konusu kavramın yorumunda olağan anlamı değil özel anlamı dikkate alınacaktır. VAHS'nin 31'inci Maddesi'nde anlatılan yorum kurallarının genel olarak insiyaki bir anlayışa sahip olduğu görülmektedir. Ayrıca anlaşmalarda kelimelerin hangi bağlamda kullanıldıklarını anlamak için kullandıkları yere ve bir bütün olarak anlaşma metnine bakmak icap etmektedir. Bu kural sistematik yorum yönteminin açık bir ifadesidir. Diğer taraftan, âkit devletlerin anlaşma ile varmak istedikleri amaç ve ilgili hükümlerin hangi maksatla metne eklendiklerine dikkat edilerek gâî yorum yöntemine de işaret edilmiştir (Vienna Convention, 1969).

Yukarıda ifade edildiği üzere VSHS'nde yorum kurallarına ilişkin detaylı bilgilere yer verilmişse de bu bilgilerin aynı zamanda birçok muğlaklık barındırdığını da kabul etmek gerekir. Söz konusu kuralların mevcut halleriyle çifte vergilendirme anlaşmalarının yorumuna kayda değer bir katkı sağlamayacağı düşünülmektedir. Madde 31'deki en büyük eksiklik kelimelerin olağan anlamı, anlaşmanın bağlamı içerisindeki yeri ve ilgili hükümlerin metne eklenme amacı gibi kriterlerin hangisine öncelik verileceğinin belirtilmemiş olmasıdır. Örneğin çifte vergilendirme anlaşması kapsamında ortaya çıkacak bir ihtilafta bir hükmün olağan anlamı ve metne eklenme amacı arasında çatışma olduğunda hangisinin dikkate alınacağı belirsizdir. VAHS'nin 32'nci Maddesi'nde, 31'inci Madde'ye göre yorum yapmanın sağlıklı olmadığı veya yapılan yorumun tam olarak anlaşılabilmesi

¹⁸ Not: Örneğin Kanada, ABD ile yaptığı vergi anlaşmalarında ABD'nin her vergi anlaşması için oluşturduğu teknik açıklamayı kabul edeceğini peşinen bildirdiğinden dolayı söz konusu teknik açıklama iki ülke arasındaki vergi anlaşmalarının yorumlanmasında kaynak işlevi görmektedir (bkz. Arnold, 2019:165).

halinde kullanılabileceği belirtilen tamamlayıcı yorum materyallerine değinilmiştir. Tamamlayıcı yorum materyallerinden kasıt ise anlaşmanın hazırlık çalışmaları ve akdedilme koşulları şeklinde belirtilmiştir (Vienna Convention, 1969).

Uygulamada, OECD ve BM Modelleri'nin Şerh kısımları çifte vergilendirme anlaşmalarının yorumunda büyük bir ağırlığa sahiptir. Fakat üst norm olan VAHS'ne göre bu Şerhler'in hukuki statüleri tam olarak belli değildir. İlk bakışta Şerhler'in, VAHS'nin 32'nci Maddesi'ndeki tamamlayıcı yorum araçları kapsamına girdiği intibai uyansa da hem OECD ve BM hem de ulusal mahkemeler Şerhler'e tamamlayıcı değil aslî yorum kanyığı muamelesi yapmaktadır. Bizzat OECD Modeli'nin Şerhi'nde “burada yer alan hükümlerin, anlaşmaların yorumlanmasında ve uygulanmasında büyük ehemmiyeti haiz olduğu” açıkça ifade edilmiştir (OECD, 2017a). Çifte vergilendirme anlaşmalarının yorumlanmasında Şerhler'in kullanımı kimi zaman meşruiyet tartışmalarını da beraberinde getirmektedir. Örneğin yorumlanacak anlaşma, Şerh revize edilmeden önce yürürlüğe girmişse veya âkit devletlerden birinin OECD üyesi olmaması nedeniyle Şerh'in hazırlanmasında rol alamadığı durumlarda Şerh'in VAHS'nin 31'inci Maddesi çerçevesinde “anlaşmanın bağlamı” içerisine dahil edilemeyeceği öne sürülmektedir (Arnold, 2019: 165).

Çifte vergilendirme anlaşmalarının yorumlanmasında önem arz eden başka bir husus da âkit devletlerin “ortak yorum ilkesine” bağlı kalmalarıdır. Bu ilkeye göre iki devlet arasında bir çifte vergilendirme anlaşmasının yorumlanmasında taraflar arasında uygulama birliği olmalıdır. Aksi takdirde çifte vergilendirme probleminin yanı sıra çifte vergilendirmeme durumu da ortaya çıkabilir. VAHS'nde anlaşmaların yorumunu ilgilendiren başka bir düzenleme de birden fazla resmi dile sahip olan ülkelerin durumuyla ilgilidir. Buna göre bazı ülkelerde birden fazla resmi dil bulunduğu için taraf olunan vergi anlaşmalarının da birden fazla dilde yazılmış versiyonları olabilmektedir. VAHS'nin 33'üncü Maddesi'ne göre, ihtilaf halinde hangi dildeki versiyonun geçerli olacağına dair bir hüküm anlaşma metnine eklenmemişse, onaylı tüm dillerdeki versiyonların aynı derecede geçerli olacağı kabul edilmiştir. Ayrıca birden fazla resmi dile sahip olmamakla beraber bazı ülkeler çifte vergilendirme anlaşmalarını çok dilli olarak hazırlayabilmektedir. Örneğin Çin, taraf olduğu vergi anlaşmalarını hem Çince hem de İngilizce olarak hazırlamakta ve iki metin arasında ihtilaf olması halinde İngilizce versiyonun geçerli olacağı hükmünü anlaşma metinlerine eklemektedir (Arnold, 2015: 14-15).

2.3.5.2. Anlaşmaların Yorumunda İç Hukuk Kurallarının Etkisi

Çifte vergilendirme anlaşmalarının yorumuna yönelik olarak, anlaşmaların temel aldığı OECD ve BM Modelleri'nin yanı sıra bizzat anlaşma metinleri içerisinde iç hukuk kurallarının etkisine ilişkin çeşitli hükümler yer almaktadır. OECD ve BM Modelleri'nin 3'üncü Maddesi'nin 2'nci Fıkrası'nda vergi anlaşmalarında yeterli şekilde açıklanmamış kavram ve ifadelerin, anlaşmanın

bağlamına ters düşmemek kaydı şartıyla iç hukuka göre yorumlanabileceği belirtilmiştir. Aynı hüküm kapsamında iç hukuka göre işlem tesisinde önceliğin iç vergi mevzuatına ait olacağı ancak buradan gerekli referanslar elde edilemediği takdirde diğer mevzuatlardan faydalanılabileceğine değinilmiştir (OECD, 2017a; UN, 2021).

OECD ve BM Modelleri'nin ilgili hükümleri doğrultusunda âkit devletlerin vergi anlaşmalarının yorumlanmasında üç şeye dikkat etmeleri gerekmektedir. İlk olarak uygulanacak hükmün anlaşma metninde tanımının veya açıklamasının yapıp yapılmadığına bakılmalıdır. Burada bir belirsizlik mevcutsa iç hukuk kaynakları incelenmeli, anlaşmanın bağlamının kavramların iç hukuktaki karşılıklarının kullanılmasına engel teşkil edip etmediği tespit edilerek karara varılmalıdır.

Çifte vergi anlaşmalarında tanımlanmamış kavram ve ifadelerin anlamlarının belirlenmesinde iç hukuktaki karşılıklarının dikkate alınması gerektiğini savunan görüşler olduğu gibi, iç hukuktan bağımsız hareket edilmesi gerektiğini veya iç hukuka ancak son çare olarak başvurulması gerektiğini savunan görüşler de mevcuttur. Ancak OECD ve BM Modelleri'nin 3'üncü Maddesi'nin 2'nci Fıkrası'nda yer alan ifadelere bakıldığında, iç hukuk veya model anlaşmalara bir üstünlük sağlanmadığı görülmektedir. Bu sebeple belirsiz kavram ve ifadelerin açıklığa kavuşturulmasında anlaşma ile ilgili asli ve tâlî tüm kaynakların incelenerek karar verilmesi en doğru yol olacaktır (Arnold, 2019: 168).

2.3.6. Anlaşmaların Yürürlüğe Girmesi ve Fesih Usulü

OECD ve BM Modelleri'nde, çifte vergilendirme anlaşmalarının âkit devletlerin iç hukuklarına göre onaylanıp, onay belgelerinin karşılıklı değişiminden sonra yürürlüğe gireceğine işaret edilmiştir. Teamüle göre çifte vergilendirme anlaşmaları genellikle onay belgelerinin teatisini takip eden takvim yılının ilk gününden itibaren yürürlüğe girmektedir. Fakat anlaşma kapsamında farklı gelir türleri için farklı yürürlük tarihleri de belirlenebilmektedir. Örneğin anlaşma hükümlerinin, ticari kazançlar üzerindeki vergiler için takvim yılı başından itibaren; faiz, temettü ve royalti hakları üzerindeki vergiler için ise daha önceki veya daha sonraki bir tarihten itibaren etkinlik kazanacağı kararlaştırılabilir (Arnold, 2019: 169). OECD ve BM Modelleri'ne göre vergi anlaşmalarının bazı hükümleri geçmişe yönelik bağlayıcılık kesbedebilmektedir. Bilhassa bilgi paylaşımı ve tahsilatta yardımlaşma konularında tarafların birbirlerinden talep ettikleri bilgi ve yardımlar anlaşmanın yürürlüğe girmesinden önceki yıla ilişkin olabilmektedir.

Âkit devletler, vergi anlaşmalarının geçerlik süresini muayyen bir periyoda, örneğin 20 yıla, indirgeyebilecekleri gibi belirli bir zaman dilimi ile mukayyet tutmamayı da tercih edebilirler. Fakat her halükârda taraflardan birinin isteği halinde ilgili vergi anlaşmasının feshi gerçekleşir. OECD ve BM Modelleri'nin 32'nci Maddesi'nde taraflardan birinin anlaşmadan çekilmek istemesi halinde,

çekilme kararının yürürlüğe gireceği takvim yılı başından en az altı ay evvel keyfiyetin diğer tarafa bildirilmesi gerektiği ifade edilmiştir (OECD, 2017a; UN, 2021). Bunun dışında âkit devletler taraflı oldukları vergi anlaşmalarını karşılıklı mutabakata dayalı olarak diledikleri şekilde feshedebilirler.

2.3.7. Ayrımcılık Yapmama İlkesi

Uluslararası hukuka göre bir devletin meşru vergilendirme yetkisini sınırlandıracak bir güç mevcut değildir. Ülkeler kendisiyle şahsi veya objektif bağlantı faktörü bulunan mükellefleri diledikleri şekilde vergilendirme hakkına sahiptir. Buradan hareketle, bir ülke gayri mukim mükellefleri kendi mukim mükelleflerinden daha ağır şekilde de vergilendirebilir. Fakat her ülke aynı şekilde hareket ettiğinde çifte vergilendirme problemi had safhaya çıkacağı ve vergi kaynağının zayi olma tehlikesiyle karşılaşılacağı için bir noktada uzlaşma ihtiyacı doğacaktır. Çifte vergilendirme anlaşmalarına ayrımcılık yapmama (non-discrimination) ilkesinin eklenmesinin, daha doğrusu eklenmek zorunda kalınmasının en önemli sebebi işte bu uzlaşma ihtiyacıdır.

Ayrımcılık yapmama ilkesi âkit devletlerin birbirlerinin mukim ya da vatandaşlarına karşı kendi mukim ya da vatandaşlarına layık gördüklerinden daha ağır vergilendirme koşulları dayatmamalarını ifade eder (Ault ve Sasseeville, 2010: 101-102). Ülkelerin diğer devlet mukim ve vatandaşlarına karşı ayrımcı vergi uygulamalarına girişmemelerinin arkasında genellikle iki güdü yer almaktadır. Birincisi diğer devletin mukabele-i bil misilde bulunma ihtimali, diğeri ise ülkeye yönelik yabancı sermaye ve ticaret akışının zarar görmesidir. Bir devletin diğer devletlerin kendisine karşı olan her türlü eylem ve davranışlarına misliyle cevap vermesi anlamına gelen mukabele-i bil misil uluslararası hukukun temel düsturlarından biridir. Buna göre A ülkesi kendi hudutları dahilinde faaliyet icra eden B ülkesi mukim ya da vatandaşlarına olağanın üzerinde bir vergi tatbik ettiğinde B ülkesinin de A ülkesine mukim ve vatandaşlarına karşı aynı şekilde hareket etme hakkı doğmaktadır. Diğer taraftan yabancı mükelleflere yönelik negatif-ayrımcı vergi politikaları takip eden ülkelere yönelik uluslararası yatırım ve ticaret akışının azalması da muhtemeldir.

Çifte vergilendirme anlaşmalarına gayri mukim ya da yabancı mükellef statüsündeki iktisadi aktörleri korumaya yönelik hükümler eklenerek ayrımcı vergi uygulamalarının önüne geçilmeye çalışılmaktadır. GATT, GATS ve yatırım anlaşmaları gibi vergi dışı uluslararası sözleşmeler içinde de vergi ayrımcılığına karşı çeşitli hükümlere rastlanabilmektedir. Fakat bu tür anlaşmalarda detaylı kurallar yerine, genellikle, problemin ikili vergi anlaşmalarıyla ortadan kaldırılacağına işaret edilmektedir. OECD ve BM Modelleri'nin 24'üncü Maddesi "ayrımcılık yapmama" başlığını taşımakta ve âkit devletlerin birbirlerinin mukim ya da vatandaşlarına karşı kendi mukim ya da vatandaşlarına sunduklarından daha az elverişli ya da daha ağır vergi uygulamalarına başvurmaları yasaklanmaktadır. İlgili madde kapsamında ayrımcı vergi uygulamalarının hangi şekillerde ortaya çıkabileceği de belirtilmiştir (OECD, 2017a; UN, 2021).

Madde 24(1)'de uyrukluk temelli vergi ayrımcılığına dikkat çekilmiştir. Daha çok tüzel kişi mükellefleri konu alan bu hükme göre âkit devletlerin birbirlerinin yerleşiklerine karşı kendi yerleşiklerine uyguladıklarından daha elverişsiz vergi politikaları uygulayamayacakları belirtilmiştir. Aynı Madde'nin 2'nci Fıkrası'nda siyasi anlamda vatansız (haymatlos) statüsünde bulundukları halde taraflardan birinin mukimi olan mükelleflere karşı her iki âkit devletin de kendi vatandaşlarının tabi olduklarından daha ağır ya da elverişsiz vergi uygulamalarına yer veremeyecekleri ifade edilmiştir. Madde 24(3)'te, âkit devletlerden birinde gayri mukim statüde fakat daimî işyeri altında faaliyet gösteren mükelleflere, aynı ülkede mukim statüde olup aynı faaliyeti icra eden mükelleflerden farklı muamele edilemeyeceğine dikkat çekilmiştir. Madde 24(4)'te, vergilendirilebilir gelirin hesaplanmasında bir âkit devlet mukiminin diğer âkit devlet mukimlerine yapmış oldukları ödemelerin tıpkı kendi devletlerinin mukimlerine yapmış oldukları ödemeler gibi muamele görüp, vergilendirilebilir gelirden düşülebilmesi gerektiğine değinilmiştir.¹⁹ Madde 24(5) hükmüne göre, âkit devletlerden birinde yer aldığı halde sermayesi kısmen ya da tamamen, doğrudan ya da dolaylı olarak diğer âkit devletin mukim ya da mukimlerine ait olan şirket, ortaklık ya da kuruluşların bahsi geçen ilk devlette bu devlet mukimlerine ait olan aynı tarz işletmelerden daha elverişsiz ya da ağır vergi uygulamalarına tabi olmalarının önüne geçilmeye çalışılmaktadır (OECD, 2017a; UN, 2021).

OECD ve BM Modelleri'nin yukarıda bahsedilen 24'üncü Maddesi, uluslararası vergilendirmede gayri mukimlere yönelik ayrımcı uygulamalara karşı önemli getiriler sağlasa da problemi tam anlamıyla çözüme kavuşturamamaktadır. Çünkü bazı ülkeler, örneğin Kanada, 24'üncü Madde'ye çekince koyarak diğer ülkelerin mukim ya da vatandaşlarına kendi mukim ya da vatandaşları gibi muamele etmeme haklarını saklı tutabilmektedir. Bu gibi durumlarda genellikle, uluslararası hukukun önemli kaidelerinden biri olan “en ziyade müsaadeye mazhar millet kaydı” (most-favorod-nation clause) devreye sokulmakta, ayrımcı uygulama tamamen ortadan kaldırılamasa bile en azından hafifletilmektedir. En ziyade müsaadeye mazhar millet kaydı bir âkit devletin diğer bir âkit devletin mukim ya da vatandaşlarına kendi mukim ve vatandaşlarıyla eşit şekilde davranmayacağını ancak diğer devletlere garanti ettiği uygulamaları söz konusu âkit devlete de garanti edeceği anlamına gelmektedir. Örneğin Kanada'nın kendi vatandaşlarına sunduğuna en yakın koşulları ABD vatandaşlarına sağladığı dikkate alınırsa (Nikiema, 2017:10-11), Kanada ile Türkiye arasında yapılacak bir çifte vergilendirme anlaşmasında en ziyade müsaadeye mazhar millet kaydı devreye girerse, ABD'ye sağlanmış olan şartların Türkiye'ye de sağlanması gerekir.

¹⁹ Not: Esasında burada ayrımcı vergi uygulaması dolaylı yoldan önlenmiş olmaktadır. Çünkü negatif ayrımcılığa maruz kalmayacak olanlar gayri mukimler değil mukim mükelleflerdir. Gayri mukim mükellefler ise mukim mükelleflerin kendilerine yapılan ödemelerin vergilendirilebilir gelirden düşülemediğini öne sürerek gayri mukimlerle iş yapmaktan kaçınması gibi bir durumdan kurtulmuş olmaktadır.

2.3.8. Anlaşma İstismarı ve Karşı Tedbirler

İkili vergi anlaşmaları çifte vergilendirmenin engellenmesi amacıyla ülkelerin uluslararası iktisadi ve ticari faaliyetler üzerindeki vergilendirme yetkilerini belirli ölçüde sınırlandıran hukuki araçlardır. Bu doğrultuda ülkelerin ikili vergi anlaşması ağı gittikçe genişlemekte ve kimi zaman bir ülkenin 100'den fazla ülke ile ikili vergi anlaşması imzalaması söz konusu olabilmektedir. Mükellefler ülkelerin vergi anlaşması ağlarını dikkatle inceleyerek anlaşma metnindeki vergilendirme yetkilerini sınırlandırıcı hükümleri vergiden kaçınma maksadıyla kullanabilmektedir. Özellikle çok uluslu şirketler vergi ve muhasebe konularında uluslararası tecrübeye sahip profesyonel meslek erbapları istihdam ederek vergi anlaşmalarındaki boşlukları yakalayabilmektedir.

Uluslararası vergi kayıp ve kaçakçı probleminin ülkelerin vergi politikalarının esas gündemi haline gelmesinden itibaren OECD ve BM Modelleri'nde bu amaca yönelik hükümlerin artırılmasına çalışılmaktadır. Fakat 2017 yılında yapılan revizyonlara kadar çifte vergilendirme anlaşmalarının suiistimaline yönelik hükümler oldukça sınırlı kalmıştır. 2017 yılına kadar OECD ve BM Modelleri'nde anlaşma istismarını önlemeye matuf hükümler; transfer fiyatlandırması suretiyle örtülü kazanç dağıtımının engellenmesini konu alan 9'uncu Madde, kaynak ülkelerin gayri mukim mükelleflerin elde ettiği bazı sermaye kazançlarını vergilendirebilmesini konu alan 13'üncü Madde'nin 4'üncü Fıkrası ile yine kaynak ülkelerinin gayri mukimlerin şov ve spor faaliyetleri üzerinden kazanç elde eden üçüncü şahısları vergilendirebilmesini konu alan 17'nci Madde'nin 2'nci Fıkrası'ndan ibarettir. 2017 yılındaki revizyon ile birlikte anlaşma istismarını engellemeye yönelik birçok hüküm model anlaşmalara dahil edilmiştir (OECD, 2017a). Fakat çok kapsamlı hükümler içeren bu değişikliklerin binlerce anlaşmanın yer aldığı küresel vergi anlaşması ağına eklenilebilmesinin onlarca yıl alacağı öngörülmektedir.²⁰

İki ülke arasındaki bir çifte vergilendirme anlaşmasının sunduğu fırsat ve avantajlardan faydalanma hakkı âkit devletlerin mukim ya da vatandaşlarına aittir. Normal şartlar altında, anlaşmaya taraf olmayan üçüncü ülkelerin mukim ya da vatandaşlarının söz konusu anlaşmadaki hükümlerden menfaat devşirmeleri mümkün değildir. Nitekim OECD Modeli'nin 1'inci Maddesi'nde çifte vergilendirme anlaşmalarının âkit devletlerden en az birinin mukimi ya da vatandaşı olan mükellefleri kapsayacağı açıkça belirtilmiştir. Fakat birçok mükellef, vergi avantajı elde etmek için, âkit devletlerden birinin mukimi ya da vatandaşı olmadıkları halde bu devletlerdeki firma, şirket vb. gibi tüzel kişilikler üzerinden ilgili anlaşmalardan haksız olarak faydalanma yoluna

²⁰ Not: OECD bu süreyi olabildiğince kısaltmak için ikili vergi anlaşmalarına çok taraflılık niteliği kazandıracak bir çalışmaya imza atmış ve kısaca "Çok Taraflı Araç" (Multilateral Instrument, MLI) olarak isimlendirilen yeni bir hukuki araç hazırlamıştır. MLI'nın amacı ve etkinliği Üçüncü Bölüm'de incelenecektir.

gidebilmektedirler. Bu husus uluslararası vergi hukukunda “anlaşma alışverişi” (treaty shopping) şeklinde isimlendirilmektedir. Bir mükellefin hayatın olağan akışı içerisinde faydalanamayacağı bir vergi anlaşmasından menfaat elde etmek için giriştiği her türlü faaliyet anlaşma alışverişi fiilinin kapsamına girmektedir. Ancak anlaşma alışverişinin temel saiki genellikle temettü, faiz ve royalti hakları üzerindeki azaltılmış stopaj oranlarından istifade etmektedir (Arnold, 2019: 185).

Anlaşma alışverişinin önüne geçemeye yönelik tedbirlerinin OECD ve BM Modelleri’ne girmesinde yaşanan gecikmenin en önemli sebebi üye ülkeler arasında uzlaşma sağlanamamasıdır. Bazı ülkeler anlaşma alışverişinin yabancı yatırım ve ticaret akışı sağladığını öne sürerek karşı tedbir alınmasını istememişlerdir. Anlaşma alışverişi hadisesi, iç tasarruf açığı bulunan sermaye ithalatçısı gelişmekte olan ülkeler için avantaj gibi görülse de sermaye ihracatçısı konumundaki gelişmiş ülkelerin aleyhine olduğundan bu doğrultuda adım atan ilk ülke ABD olmuştur. ABD, son zamanlarda yapmış olduğu çifte vergilendirme anlaşmalarında, anlaşma alışverişinin önüne geçebilmek için “faydaların sınırlandırılması” (limitation of benefits - LOB) hükümleri eklemektedir. Esasen OECD ve BM Modelleri’ne 2017 yılında dahil edilen anti-istismar kurallarında ABD’nin LOB uygulamasından esinlenilmiştir (Kuzniacki, 2018: 68-69). ABD’nin ikili vergi anlaşmalarındaki LOB hükümlerinin amacı, âkit devlet mükimlerinin anlaşmalara dahil olmayan üçüncü ülke mükimleri için kanal vazifesi görmelerinin, yani onları dolaylı yoldan anlaşma hükümlerinden faydalandırmaya çalışmalarının engellenmesi ve anlaşma kapsamındaki menfaatlerden sadece âkit devletlerin hakiki mükelleflerinin yararlanmasının sağlanmasıdır.

OECD vergi kayıp ve kaçığıyla mücadele kapsamında BEPS Projesi’ni başlattıktan sonra 2015 yılında yayınlanan bir raporda anlaşma istismarının engellenmesine yönelik bir dizi öneride bulunulmuştur. Bu öneriler; OECD Modeli’nin başlığı ve girişinde yer alan ifadelerin yeniden düzenlenmesi, vergiden kaçınmanın engellenmesine yönelik spesifik bazı kurallar ile genel bir anti-istismar kuralının benimsenmesinden oluşmaktadır (OECD, 2015a). İlk öneri çerçevesinde, OECD Modeli’nin 1977 versiyonundan beri süre gelen başlığında vergiden kaçınma ile mücadeleye değinilmiş, Model’in Şerhi’nde bu amaca özel vurgu yapılmıştır. Modelin giriş kısmında yer alan genel açıklamalar da vergiden kaçınma ile mücadele amacını ön plana çıkaracak şekilde revize edilmiştir. Bu doğrultuda ikili vergi anlaşmalarının çifte vergilendirmeyi önlerken vergi kayıp ve kaçığına ve çifte vergilendirmeye ya da yetersiz vergilendirme gibi sorunlara ortam hazırlamaması gerektiği ifade edilmiştir. 2017 revizyonuyla OECD Modeli’ne eklenen en önemli hüküm Madde 29(9)’daki genel anti-istismar kuralıdır. Bu kural esasen 1’inci Madde’nin Şerhi’nde yer verilen temel bir prensibinin müstakil bir madde halinde Model metnine eklenmesinden ibarettir (OECD, 2017a). Ancak Model’in Şerh kısmı, ilgili maddelerin kendileri ölçüsünde bağlayıcılık ifade etmediği için genel anti-istismar kuralına münhasır bir madde tahsis edilmesi önemlidir. Uluslararası vergilendirmeden doğan ihtilaflar ulusal mahkemelere intikal ettiğinde anlaşma hükümlerinin

yorumlanmasında ilk olarak maddelere, maddelerden sonuç çıkarılamaması halinde Şerh'e bakılmaktadır. Fakat Şerh hiçbir durumda maddelerin asılları ölçüsünde bağlayıcı olmamaktadır.

OECD Modeli'nin 29'uncu Maddesi'ndeki genel anti-istismar kuralı *"Bu sözleşmenin diğer hükümlerinden bağımsız olarak, ilgili tüm gerçekleri ve şartları göz önünde bulundurarak, eğer ki bir düzenleme ya da işlemin esas amacının ilgili anlaşma çerçevesinde sunulmuş olan bir faydadan doğrudan ya da dolaylı olarak yararlanmak olduğu kanaatine varılmışsa bu fayda, düzenlemeye konu gelir veya sermaye unsuru için geçerli olamaz; ta ki söz konusu faydanın anlaşmanın ilgili hükümlerinin amacı ve konusuna uygun olduğu belirtilmedikçe"* şeklindedir. Görüldüğü üzere Madde 29(9)'daki kural iki aşamalı bir kriter getirmektedir. İlk aşamada bir esas niyet sorgulaması (principal purpose test, PPT) yapılmakta ve değerlendirmeye tabi işlemin hususi olarak anlaşmada sunulan bir menfaati elde etmeye yönelik olup olmadığına bakılmaktadır. Eğer işlem anlaşmada sunulan bir menfaati elde etmek için özel olarak düzenlenmemişse yani her şey olağan akışında ise istismar olmadığına kanaat getirilmektedir. Fakat değerlendirme sonucunda, yapılan işlemin doğrudan ya da dolaylı olarak anlaşmada sunulan bir menfaati elde etmek için özellikle düzenlendiği sonucuna varılırsa, mükelleften yapmış olduğu işlemin ilgili anlaşmanın amacı ve konusuyla bağlantısını açıklaması istenmektedir. Eğer açıklama getirilemezse veya yapılan açıklama ikna edici bulunmazsa ilgili mükellef anlaşmada sunulan faydalardan yararlandırılmamaktadır (OECD, 2017a; Kuzniacki, 2018: 69-70).

OECD Modeli'ndeki anti-istismar kuralının muğlak ifadeler barındırması genişletici yoruma imkân tanımaktadır. Özellikle ilk aşamadaki esas niyet sorgulaması (PPT) objektif bir değerlendirmeyi güçleştirmektedir. Çünkü vergiye ilişkin herhangi bir işlem ya da düzenlemenin temel amaçlarından birisinin vergi anlaşmalarında sağlanan bir fayda ya da kolaylıkla ilgili olmaması çok zordur. Dolayısıyla ilgili kural, âkit devletlere çifte vergilendirme anlaşmalarını oldukça geniş bir biçimde yorumlama ve uygulama fırsatı tanımaktadır. Âkit devletlerin yetkili makamlarına sunulan geniş takdir yetkisi, vergi kayıp ve kaçığının engellenmesi bakımından olumlu bir adım gibi görülse de mükellefler hakları açısından sakıncalıdır.

OECD ve BM Modelleri'nin Şerh kısımları bağlayıcı olmadığından dolayı 1'inci Madde'nin Şerhi'nde anlaşma istismarına yönelik olarak yer verilen kriterlerin de bağlayıcılığının olmayacağı yukarıda ifade edilmişti. Fakat bu kriterler yine de vergi anlaşmalarının yorumlanmasında önemli bir kaynak işlevi görebilmektedir. Bilhassa 29'uncu Madde'deki gibi bir anti-istismar kuralının bulunmadığı çifte vergilendirme anlaşmalarının kötüye kullanımının engellenmesinde 1'inci Madde'nin Şerhi'nden faydalanılabilmektedir.

OECD Modeli'nin 2017 revizyonunda, Şerhler'in revizyon tarihinden önce yürürlüğe girmiş anlaşmaların yorumlanmasında kaynak teşkil edeceği belirtilmiştir. Bu minvalde 1'inci Madde'nin

Şerhi’nde yer alan anti-istismar hükümlerinin 2017 yılından önce sonuçlandırılmış vergi anlaşmalarının yorumlanmasında kullanılmasının önü açılmıştır. Fakat bu görüş gerek doktrinde gerekse de uygulamada destek bulduğu kadar eleştiri de almaktadır (Scherleitner, 2018: 149-150). Çünkü 2017 yılında Model’e eklenmiş hükümlerin 2017 yılından önceki anlaşmaları da kapsamı hukukun temel ilkelerinden biri olan kanunların geçmişe yürüme yasağının (mâ kable adem-i şümul) yok sayılması anlamına gelmektedir.

2.3.9. İhtilaf Çözüm Mekanizması

Çifte vergilendirme anlaşmalarında, genellikle, anlaşma hükümlerinin uygulanmasından doğan ihtilafların çözümü için bir başvuru mekanizmasına da yer verilmektedir. Bu mekanizma “karşılıklı anlaşma usulü” (mutual agreement procedure - MAP) şeklinde isimlendirilmektedir. Âkit devletlerden birinin mukimi olan bir mükellef ilgili anlaşma hükümlerine aykırı şekilde vergilendirmeye tabi olduğunu düşünüyorsa, taraf devletlerden birinin veya her ikisinin yetkili makamlarına başvurarak maruz kaldığı haksızlığın giderilmesini talep edebilir. Burada yetkili makamdan kasıt ise âkit devletlerin vergi idarelerinde uluslararası vergilendirme konularına bakan birimlerdir. Yetkili bürokratlar mükelleflerin başvurularını haklı bulurlarsa çözüm için gerekli adımları atmakla yükümlüdürler. Eğer sorun tek taraflı olarak çözülemiyorsa diğer âkit devletin yetkili makamıyla iletişime geçilerek çözülmeye çalışılır.

OECD ve BM Modelleri’nde çifte vergilendirme anlaşmalarının uygulanmasından doğacak ihtilafların çözümü 25’inci Madde’de düzenlenmiştir. İlgili Madde’nin başlığı her ne kadar “karşılıklı anlaşma usulü” şeklinde olsa da mevzubahis ihtilafın çözümü için tarafların uzlaşması şart değildir. Bu sebeple 25’inci Madde’nin 5’inci Fıkrası’yla zorunlu tahkim yolu da metne eklenmiştir. OECD, ihtilaf çözüm mekanizmasını daha etkin hale getirmek amacıyla bu konuyu BEPS Projesi’nde de ele almıştır. Özellikle MAP başvurularının karara bağlanması noktasında açık hükümler içermeyen veya zorunlu tahkim mekanizmasının bulunmadığı çifte vergilendirme anlaşmaları için söz konusu eksiklikleri giderecek minimum standartlar belirlenmiştir. BEPS Projesi’nin 14’üncü Eylemi çerçevesinde oluşturulan bu standartlar OECD Modeli’nin 25’inci Maddesi’nin 1, 2 ve 3’üncü Fıkraları’nda belirtilmiştir. MAP başvuruları için belirlenen minimum standartlar; (1) başvuruların 2 sene içerisinde çözüme kavuşturulması, (2) mükelleflerin MAP yoluna erişimlerinin geliştirilmesi ve (3) âkit devletlerin MAP başvurularının sonuçlandırılması konusunda anlaşamaya vardıkları hususların iç hukuktaki zamanaşımı veya süre kısıtı gibi uygulamalardan muaf tutulmasıdır (OECD, 2017a).

2.4. Uluslararası Vergi Politikalarında Amaç ve Araç Dönüşümü

20'nci yüzyılın başlarından günümüze kadar gelen süreçte, çifte vergilendirme sorunun çözümünde iki hukuki araç geliştirilmiştir. Bunlardan ilki, ülkelerin birbirleriyle mütekabiliyet esası çerçevesinde akdettikleri vergi anlaşmaları aracılığıyla çifte vergilendirme problemine çözüm getirmeleridir. İkinci araç ise devletlerin birbirlerinin politikalarından bağımsız olarak, tek taraflı bir şekilde benimsedikleri bir yöntemle (indirim, istisna ve mahsup) çifte vergilendirme sorununu ortadan kaldırmaya veya en azından hafifletmeye çalışmalarıdır. Hangi anlaşma ya da tek taraflı çözüm yöntemi tercih edilirse edilsin, devletler normal şartlar altında tarh ve tahsil imkanına sahip oldukları vergi gelirlerinin bir kısmından feragat etmek zorunda kalmaktadırlar. Elbette bu feragat karşılıksız değildir. Vazgeçilen vergi gelirlerinin karşılığı daha fazla yabancı sermaye çekmek, daha fazla ihracat yapmak, çalışanların daha yüksek ücret elde etmeleri vb. gibi ekstra-fiskal getirilerdir (Dagan, 2018: 76).

Zaman içerisinde, çifte vergilendirme probleminin çözümünde ikili vergi anlaşmalarının yanı sıra tek taraflı tedbirler de yaygınlık kazanmaya başlamıştır ki bunun iki temel sebebi vardır. Birincisi; uluslararası vergilendirmede mali amacın ön planda olduğu dönemlerde, âkit devletler arasındaki karşılıklı yatırım ve ticaret dengesindeki orantısızlık nedeniyle ikili anlaşmalarda vergi gelirlerinin sermaye ihracatçısı pozisyonları kuvvetli olan ikamet ülkelerinin lehine olacak şekilde dağıtılmasıdır (Roin, 1995: 1767). Bu durum genellikle kaynak ülkesi özelliği ağır basan gelişmekte olan ülkelerin kendi lehlerine olacak anlaşma modelleri ve tek taraflı düzenlemeler için mücadele etmelerine neden olmuştur. İkincisi ise; uluslararası vergilendirmede mali amacın yerini ekstra-fiskal amaçların almaya başlamasını müteakip, bilhassa gelişmekte olan ülkelerin yabancı sermaye çekmek için uluslararası yatırımcılara yönelik tek taraflı vergi kolaylıkları sağlama yoluna gitmeleridir (Dagan, 2018: 78). Bu sayede ülke içindeki tasarruf ve yatırım açığının dış kaynaklarla telafi edilmesi ve iktisadi kalkınmanın hızlandırılması amaçlanmaktadır. Buna karşılık, 2008 Küresel Finans Krizi'nden sonra birçok ülke, mukim mükelleflerin sınır-ötesi bölgelerdeki gelirlerini anavatanlarına taşımalarını teşvik etmek için tek taraflı vergi düzenlemeleri yapmıştır. Vergilendirmede evrensellik ilkesinden mülkilik ilkesine doğru bir kayma ortaya çıkaran ilgili düzenlemeler çerçevesinde, mükelleflerin varlıklarını sınır-ötesinde tutmak yerine ikamet ülkelerine taşımalarını daha cazip kılmak adına kurumlar vergisi oranlarında indirimler yapılmıştır. Örneğin, Japonya %40 olan kurumlar vergisi oranını 2012 yılında ilk olarak %38'e indirmiş, ardından yıllar içerisinde %30 seviyesine kadar düşürmüştür. İngiltere 2007 yılında %30 olan kurumlar vergisi oranını 2012 yılında %24'e düşürmüştür. Vergi oranlarındaki indirimlerin yanı sıra mükelleflerin varlıklarını anavatanına taşımaları için vergi tatili uygulamalarına gidilmiştir (Matheson vd., 2013: 6). Bu uygulamalar gelişmekte olan ülkelerin rekabetçi vergi politikalarına karşı gelişmiş ülkelerin verdiği bir tepkidir.

İkili vergi anlaşmaları, uluslararası vergi hukukunun doğuşundan bil itibar, çok uzun bir süre çifte vergilendirmenin çözümü için olmazsa olmaz hukuki araçlar olarak kabul edilmiştir. Gerçekten de uluslararası vergi politikalarının amacının ülkelerin vergilendirme yetkilerinin mümkün olan en üst düzeyde tutulması olduğu dönemlerde durum bundan ibarettir. Çünkü sınır ötesi işlemlerin vergilendirilmesi hususunda hiçbir ülkenin kendi vergilendirme hakkından fedakarlıkta bulunamaması halinde vergilendirme yetkilerinin çatışmasının kaçınılmaz olması, bir noktadan sonra anlaşma mekanizmasının tek çözüm yolu olarak görülmesine yol açmıştır. Fakat uluslararası vergi politikalarında yaşanan amaç değişimi çifte vergilendirmenin çözümünde bir araç değişimini de beraberinde getirmiş ve ikili vergi anlaşmaların yerine tek taraflı tedbirler ön plana çıkmaya başlamıştır. Diğer taraftan geçmiş dönemlerde vergi anlaşmalarının vergi gelirlerini gelişmiş ülkelerin lehine olacak şekilde düzenlemesi, gelişmekte olan ülkelerin bu araçlara yönelik güvenlerinin zedelenmesine yol açmıştır. Çifte vergilendirmenin önlenmesinde ikili vergi anlaşmalarından tek taraflı tedbirlere doğru gidiş IMF, Dünya Bankası ve en önemlisi OECD gibi beynelmilel organizasyonların gözünden de kaçmamış ve gelinen noktada teşvik edilmeye dahi başlanmıştır (IMF, 2014: 28; OECD, 2015: 95). Çünkü günümüzde gerek çok uluslu organizasyonların gerekse de gelişmiş ülkelerin uluslararası vergi politikalarındaki odak noktası çifte vergilendirme sorunundan vergi kayıp ve kaçığı sorununa yönelmiştir. Dolayısıyla bugün gelinen noktada uluslararası çifte vergilendirme çok büyük ölçüde çözülmüş bir sorun olarak görülmektedir.

Çifte vergilendirmenin çözümünde vergi anlaşmaları ile tek taraflı tedbirlerin aynı derecede etkili olduğunu, buna karşılık tek taraflı tedbirlerin birçok açıdan vergi anlaşmalarından daha âdil sonuçlar doğurduğunu öne süren görüşler de mevcuttur (Dagan 2018: 102). Çifte vergilendirme anlaşması modellerinin esas itibarıyla ikamet ülkesinde vergilendirmeyi ön plana çıkaracak şekilde dizayn edilmiş olduğu dikkate alındığında bu sistemin sermaye ihracatçısı yönleri kuvvetli olan gelişmiş ülkelerin çıkarlarını merkeze aldığı açıkça görülmektedir. Özellikle OECD Modeli'nde ikamet ülkelerine oldukça geniş vergilendirme yetkileri tanınırken, herhangi bir ihtilaf durumunda ilk olarak kaynak ülkelerinden fedakarlıkta bulunmaları talep edilmektedir (Sheppard, 2005: 2-3). Dolayısıyla ikili vergi anlaşmaları, ikamet ülkelerinin uluslararası vergilendirme pastasından daha fazla pay almalarını, fakat bu esnada çifte vergilendirmeye sebep olarak vergi kaynağının kurumasına mahal vermemek için kaynak ülkelerinin vergilendirme haklarından taviz vermelerini temine çalışan hukuki araçlar konumuna gelmiştir. Bu doğrultuda, kaynak ülkelerinin belirli gelir türleri üzerindeki vergilendirme yetkilerinin tamamen terki, pasif gelir üzerindeki vergi oranlarının ise minimum düzeyde tutulmasına yönelik hükümler anlaşma modellerine eklenmiştir. Örneğin gayri mukim mükelleflerin elde ettikleri ticari kazancın kaynak ülke tarafından vergilendirilebilmesinin daimi işyeri şartına bağlanmış olması, daimi işyeri statüsü kazanılana kadar geçen sürede ortaya çıkacak vergi gelirlerinin tamamen ikamet ülkelerine akmasının zeminini oluşturmaktadır (Dagan, 2018: 104).

Çifte vergilendirme anlaşmaları, sınır ötesi işlemlerin vergilendirilmesine yönelik hak ve menfaatleri genellikle ikamet ülkeleri lehine dağıttığı için, söz konusu anlaşmalardan en büyük avantajı sermaye ihracatçısı pozisyonları güçlü olan gelişmiş/sanayileşmiş ülkeler elde etmişlerdir. Vergi gelirlerindeki artışın yanı sıra, daha önce bahsedilen yan faydalar da gelişmiş ülkeleri ikili vergi anlaşması ağlarını genişletmeye teşvik etmektedir. Bu noktada, çifte vergi anlaşmaları gelişmiş ülkelerin lehine olduğu halde gelişmekte olan ülkeleri anlaşma ağlarına katılmaya ve daha da ötesi kendi vergi anlaşması ağlarını büyütme iten sebeplerin açıklığa kavuşturulması elzemdir. İlk olarak, ikili vergi anlaşmalarının kaynak ve ikamet ülkelerinden hangisine daha fazla avantaj sağlayacağını tayin eden birçok faktör bulunmaktadır. Bunların en önemlisi âkit devletlerin sermaye ithali ve ihracı açısından birbirlerine karşı olan durumlarıdır. Bu bakımdan çifte vergilendirme anlaşmalarını “simetrik” ve “asimetrik” vergi anlaşmaları şeklinde ikiye ayırmak daha aydınlatıcı olacaktır. Buna göre, taraf devletler arasındaki karşılıklı yatırım ve ticaret akışının benzer olduğu hallerde imzalanan vergi anlaşmaları “simetrik çifte vergilendirme anlaşmaları”, taraf devletler arasındaki yatırım ve ticaret akışının orantısız olduğu durumlarda imzalanan anlaşmalar ise “asimetrik çifte vergilendirme anlaşmaları” olarak nitelendirilebilir (Baistrocchi, 2008: 353).

Simetrik vergi anlaşmalarında uluslararası vergilendirmeden elde edilecek gelirin ve yan faydaların dağıtımında âkit devletler arasında kayda değer bir dengesizlik mevcut olmamaktadır. Buna karşılık asimetrik vergi anlaşmalarında hem gelirlerin hem de tâlî faydaların dağıtımında sermaye ihracatçısı pozisyonları ağır basan gelişmiş ülkelerin lehine bir dengesizlik ortaya çıkmaktadır. İkamet ülkeleri sınır ötesi faaliyette bulunan kendi mukimlerini daha kolay vergilendirebilirken, kaynak ülkeleri kendi topraklarında faaliyet icra eden gayri mukim mükellefler hakkında yeterli bilgiye sahip olamadıklarından vergiye ilişkin tarh ve tahsil işlemlerinde kâfi derecede başarı elde edememektedirler (Roin, 1995: 1767). Çifte vergilendirmenin çözümünde tek taraflı yöntemler ile anlaşma mekanizması arasında vergi gelirlerinin dağıtımı bakımından büyük bir fark vardır. Tek taraflı tedbirler, elbette benimsenen yöntemle de bağlı olarak, kaynak ülkelere daha fazla vergi geliri elde etme imkânı sunarken, vergi anlaşmalarında ise genellikle ikamet ülkeleri daha fazla mali avantaja sahip olmaktadır. Özellikle asimetrik bir vergi anlaşması söz konusu ise, sınır ötesi işlemlerden doğan gelirin vergilendirilmesinde aslan payı ikamet ülkelerine ait olmaktadır (Davies, 2003: 730-731; Dagan, 2018: 73).

Çifte vergilendirme anlaşmalarında potansiyel menfaatlerin paylaşımı hususunda ikamet ve kaynak ülkeleri arasında dengeyi sağlayan unsur uluslararası hukukun temel kaidelerinin başında gelen “mütekabiliyet” ilkesidir. Simetrik bir vergi anlaşmasında taraf devletler A ve B olarak düşünülürse; A ülkesi mukimlerinin B ülkesinde, B ülkesi mukimlerinin ise A ülkesindeki yatırım ve ticaret hacimleri birbirine yakındır. Dolayısıyla âkit devletlerden her birinin kendi vatandaşları için ikamet ülkesi olma vasıfları ile diğer ülke vatandaşları için kaynak ülkesi olma vasıfları benzer seviyededir. Bu durumda taraflar, aralarındaki çifte vergilendirme anlaşmasına binaen kaynak ülke

vasfıyla vergilendirme haklarını sınırlandırsalar ya da ilgili haklarından tümüyle feragat etseler dahi vergi geliri kaybı için endişe etmelerine mahal kalmamaktadır. Çünkü her ülke, kaynak ülke vasfıyla vazgeçtiği vergi gelirini, kendi mukimlerinin yurtdışı kazançlarını daha iyi kavrayarak telafi edecektir. Dolayısıyla, çifte vergilendirme anlaşmalarında âkit devletler arasındaki karşılıklı yatırım ve ticaret akışı simetrik ise kaynak ülke vasfıyla vergi oranlarında indirim gitmenin ya da oranları sıfırlamanın gelir yönünden bir zararı yoktur. Hatta, her ülke ikamet ülkesi vasfıyla daha fazla vergilendirme yapacağı için mevzuatların uygulanması ile tarh ve tahsil işlemleri hususunda kolaylık elde etmiş olacaktır (Roin, 1995: 1767; Dagan, 2018: 111).

Çifte vergilendirme anlaşmalarında mütakabiliyet esası, âkit devletler arasındaki karşılıklı yatırım ve ticaret akışının simetrik olduğu durumlarda işlevsel olabilmektedir. Fakat bilhassa gelişmiş ve gelişmekte olan ülkeler arasında karşılıklı yatırım ve ticaret akışının simetrik olması çok zordur. Gelişmekte olan ülkeler genellikle sermaye açığıyla malul olduklarından, yurtiçine gelen yabancı sermaye ile yurtdışına giden yabancı sermaye arasında büyük bir fark ortaya çıkmaktadır. Bu sebeple, sebeple gelişmekte olan bir ülke gelişmiş bir ülke arasında çifte vergilendirme anlaşması akdedildiğinde gelişmekte olan ülkenin kaynak ülke pozisyonu, ikamet ülke pozisyonuna göre çok daha baskın olmaktadır. İkili vergi anlaşmaları genellikle ikamet ülkesi lehine hükümler barındırdığından, gelişmekte olan ülkelerin bu anlaşmalardan elde edecekleri menfaatler de sınırlı kalmaktadır.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

3. ULUSLARARASI VERGİ KAYIP VE KAÇAĞI SORUNUYLA MÜCADELE VE ULUSLARARASI VERGİ HUKUKUNDA ÇOK TARAFLILAŞMA

Uluslararası vergilendirmenin adem-i merkezîyetçi yapısı, ülkelerin vergi tabanlarını genişletmek ve yatırım-ticaret akışını kendi sınırları dahiline yönlendirmek için amansızca bir rekabete girmelerine neden olmaktadır. Küreselleşme öncesi dönemde uluslararası vergilendirmede rekabetin teması her ülkenin, vergilendirme yetkisini oldukça geniş tutmak suretiyle yerli ve yabancı mükelleflerin mümkün olduğunca fazla vergilendirilmesi şeklindedir. Küreselleşme ile birlikte bilhassa sermayenin yüksek bir hareket kabiliyetine erişmesi, ülkelerin vergi oranlarını düşürmek suretiyle daha fazla yatırım çekebilmek için birbirleriyle yarışa girmelerine yol açmıştır.

Çifte vergilendirme probleminin çözümü uluslararası vergilendirme alanında işbirliği ve koordinasyon faaliyetlerinin ilk defa yoğunlaştığı ve bu doğrultuda uluslararası vergi hukukunun ilk araçlarının ortaya çıkmasına vesile olan konu olma özelliğini taşımaktadır. Zaman içerisinde küresel ölçekte ikili vergi anlaşması ağlarının genişlemesi ve verginin ekstra fiskal amaçları doğrultusunda tek taraflı tedbirlerin yaygınlaşmaya başlaması, uluslararası hukuki çifte vergilendirme probleminin büyük ölçüde çözümünü sağlamış ve uluslararası vergi hukukunun vergi kayıp ve kaçağı sorunuyla mücadeleye yönelmesine yol açmıştır. Vergi kayıp ve kaçağı sorununun temelinde, uluslararası zararlı vergi rekabeti yatmaktadır. Vergi rekabeti nedeniyle, özellikle gelişmiş ülkeler, varlıklı mukimlerinin ve büyük sermayeli yerleşiklerinin faaliyetlerini ve kazançlarını düşük ya da sıfır vergili bölgelere kaydırma kabiliyetlerinin sürekli olarak artmasından ciddi anlamda zarar görmeye başlamışlardır.

Transfer fiyatlandırması, matrah aşındırması ve kâr kaydırma, agresif vergi planlaması ve uluslararası vergiden kaçınma gibi konular uluslararası vergi hukukunda geçmişte hiç olmadığı kadar gündemi işgal eder hale gelmiştir. Bu tür sorunların her geçen gün gündemi daha fazla işgal etmesinin nedeni ise devletlerin vergi gelirlerinin erozyona uğramasıdır. Kısaca uluslararası vergi kayıp ve kaçağı olarak nitelendirilebilecek bu sorunun çözümü için ülkeler arasında ortak bir anlayış geliştirilememektedir. Bu noktada özellikle gelişmekte olan ülkeler ikili vergi anlaşmalarının ulusal vergi tabanlarını aşındırdığını gerekçe göstererek işe yaramadığını öne sürerken, gelişmiş ülkeler ise ikili vergi anlaşmaları sayesinde az gelişmiş bölgelere yabancı sermaye girişinin arttığını ve bu sayede iktisadi kalkınmanın desteklendiği savunmaktadır (Lang ve Owens, 2014: 1). Yabancı

sermaye girişi, ülkelerin sermaye oluşumu ile ihracat kapasitesi ve üretim kalitesini artırıp vergi tabanlarının genişlemesine dolaylı olarak katkı sağlayabilmektedir. Bu bakımdan bilhassa tasarruf açığı ya da tasarruf paradoksundan mustarip ülkeler uluslararası vergilendirme yetkilerini tek taraflı fakat diğer ülkelerin zararına olacak şekilde sınırlandırarak yabancı sermaye çekmeye çalışmaktadırlar.

3.1. Uluslararası Vergi Rekabeti

Uluslararası vergi kayıp ve kaçağı sorununun sebepleri olarak gösterilen vergi cennetleri, off-shore finans merkezleri, çok uluslu şirketlerin agresif vergi planlaması faaliyetleri, internet ve dijitalleşme gibi faktörler ilk bakışta farklı problemler olarak görülse de işin özünde hepsi birbiriyle yakından ilişkilidir. Örneğin, vergi cennetleri ve off-shore finans merkezleri zararlı vergi rekabetinde bulunan oluşumlardır; varlıklı mükellefler ve çok uluslu şirketler ise internet ve dijitalleşme alanındaki gelişmelerden istifade ederek vergi cennetleri ve off-shore finans merkezlerini transfer fiyatlandırması ve matrah aşındırması amacıyla kullandıkları için vergi rekabetinin hem öznesi hem de nesnesi konumundadırlar. Vergi cennetleri, off-shore finans merkezleri ve tercihli vergi rejimi uygulayan ülkeler nasıl ki fiskal ve ekstra-fiskal amaçlar doğrultusunda diğer ülkelerle rekabet halindeyse bireyler ve firmalar da iktisadi-ticari faaliyetlerini ve finansal varlıklarını sıfır ya da düşük vergili bölgelere kaydırarak rakiplerine göre avantaj elde etme gayretindedirler. Dolayısıyla uluslararası vergi kayıp ve kaçağı sorununun kökeninde “vergi rekabeti” hadisesi yer almaktadır. Daha açık bir ifadeyle vergi rekabeti, uluslararası vergi kayıp ve kaçağı sorununun aslı sebebi olup vergi cennetleri, off-shore finans merkezleri, çok uluslu şirketler ve transfer fiyatlandırması gibi çok sayıda problem ise uluslararası sistem içerisindeki rekabetçi yapının doğal sonuçlarıdır. Eğer devletler birbirleriyle zararlı vergi rekabetine girişmemiş olsalar varlıklı bireyler ve çok uluslu şirketlerin kendi ülkelerinin takip ve denetiminden kaabilecekleri lokasyonlar ve yöntemler de oluşmazdı (Aktuğ ve z, 2019: 148).

Vito Tanzi, vergi rekabetinin etkisiyle ülkelerin vergi sistemlerine zarar vererek vergi gelirlerinin azalmasına sebep ya da artışına mani olan unsurlara ilk dikkat çeken yazarlardan biridir. Tanzi’ye göre tabiattaki termitlerin eşyaları kemirerek yıpratıkları gibi ülkelerin vergi sistemlerini ve dolayısıyla vergi gelirlerini kemiren bir takım “mali termitler” mevcuttur. Tanzi, mali termitlerin sayısının tahmininden çok daha fazla olabileceğini özellikle belirterek kendisinin tespit edebildiklerini sekiz madde halinde sıralamıştır (Tanzi, 2000: 4):

- Elektronik ticaret ve elektronik ortamda gerçekleştirilen işlemler,
- Elektronik para kullanımı,
- şirket içi ticaret (transfer fiyatlandırması),
- Vergi cennetleri ve off-shore finans merkezleri,

- Türevler ve koruma fonları,
- Ülkelerin finansal sermayeyi yeteri kadar vergilendirmemesi ya da vergilendirmek istememesi,
- Sınır ötesi iktisadi ve ticari faaliyetlerin artması,
- Yurtdışı alışverişin artması.

Tanrı'nın mali termitleri tespit edip açıklamaya çalıştığı dönem henüz 2000'li yılların başıdır. O tarihten günümüze ulaşım ve iletişim teknolojilerindeki ilerlemeler, internet kullanımının küresel ölçekte fevkalade yaygınlaşması, yeni iş ve işletme modellerinin ortaya çıkması, bulut depolama, nesnelerin interneti, blockchain yazılımı ve kripto paralar gibi yeni depolama ve ödeme yöntemlerinin gelişmesi mali termitlerin hem sayısını hem de etkisini artırmıştır.

3.1.1. Vergi Rekabetinin Arkasındaki Motivasyon

Rekabetin olmadığı dışa kapalı bir ekonomide vergi politikaları aracılığıyla kamusal malların finansmanının sağlanması, paternalistik devlet anlayışının gereği olarak bazı davranışların teşvik edilip bazılarının caydırılması ve servetin yeniden dağıtımı gibi amaçlara erişilmeye çalışılmaktadır. Halbuki çok sayıda devletin yer aldığı uluslararası sistemde ekonomilerin birbirleriyle rekabet etmesi ve bu doğrultuda daha fazla mükellef, sermaye ve gelir için mücadele etmeleri kaçınılmazdır. Uluslararası vergi rekabeti mükelleflere sermayelerini, vergi matrahlarını, ikametgâhlarını ve bazı durumlarda vatandaşlıklarını/uyrukluklarını dahi başka ülkelere ya da diğer bir ifadeyle “vergilendirme bölgelerine” taşıma imkânı sunabilmektedir. Bu sayede özellikle üst gelir gruplarındaki mükellefler ve büyük sermaye sahipleri mevcut vergi rejimleri içerisinde en avantajlı gördüklerini seçebilmekte, hatta bu noktadan sonra dahi vergi planlamasına devam ederek hiçbir ülkenin vergi sistemine tümüyle bağlı kalmadan hareket edebilmektedirler (Dagan, 2018: 13).

Vergi rekabeti gerek devletler gerekse mükellefler ölçeğinde tam rekabet şartlarından uzak bir şekilde vuku bulmaktadır. Mükelleflerin tamamının servet unsurlarını ve ikametgâhlarını diledikleri ülkelere ya da bölgelere taşıma imkânları mevcut değildir. Çünkü sermayenin ve ikametgâhın sınır ötesine taşınmasının önünde birçok engel bulunmaktadır. Vergi rekabeti eşit şartlarda cereyan eden bir hadise olmadığı için mükellefler arasında gelir dağılımında adaleti olumsuz etkilemektedir. Ülkelerin vergi kayıp ve kaçığının önüne geçmek için aldıkları tüm tedbirlere ve getirdikleri tüm kısıtlamalara rağmen birçok mükellef vergi avantajı elde etmek için yatırımlarını, iş yerlerini ve ikametlerini sıfır ya da düşük vergili bölgelere taşıma gayretindedir. Söz konusu mükellefler genellikle üst gelir grubundaki varlıklı kimseler ile çok uluslu şirketlerden oluşmaktadır. Dünyada vergiden kaçan servete kucak açan ülke ya da bölgeler olduğu müddetçe mükellefler arasındaki vergi rekabetinin sona ermesi mümkün gözükmemektedir. Başka bir ifadeyle devletler arasındaki vergi rekabeti sonlanmadan mükellefler arasındaki vergi rekabetinin sonlanması düşünülemez.

Yukarıda ifade edilen vergi rekabeti türü mükellefler arasındaki rekabete ilişkindir. Vergi rekabetinin asıl önemli boyutu ise devletler arasındaki rekabettir. Çoğu zaman uluslararası vergi rekabeti olarak isimlendirilen bu problem, ülkelerin daha fazla yatırım ve mükellef çekme, daha fazla çok uluslu şirkete ev sahipliği yapma gibi saiklerle birbirleriyle yarışmalarından ve vergi politikalarını bu doğrultuda şekillendirmelerinden kaynaklanmaktadır. Dışa kapalı bir ekonomide devlet ve vatandaş arasındaki vergilendirme ilişkisinde üstün taraf olan devlet, vergi politikasını çeşitli amaçlar arasında bir denge kurarak dilediği gibi belirleyebilmektedir. Fakat uluslararası vergilendirme söz konusu olduğunda, devletlerin kapalı ekonomilerdeki üstünlükleri kaybolmaktadır. Bu noktada, tabiri caizse oyundaki aktörlerin sayısının artması uluslararası sistem içerisindeki rekabeti de artırmakta ve devletler birbirlerinin hareketlerini dikkate almadan politika belirleyemez hale gelmektedirler.

Küreselleşme ve dijitalleşme ile beraber devletlerin vergi mükellefleri üzerindeki monopolistik gücü zayıflamıştır. Şahısların ve işletmelerin seyyaliyetinin artması, vergi mükelleflerinin uluslararası sistem içerisindeki çok sayıdaki vergi rejiminden kendileri için en avantajlı gördüklerine erişmelerine ve yerleşmelerine imkân tanımıştır. Örneğin ABD ve İngiltere gibi gelişmiş ülkelerde bulunan ve “ultra-zengin” olarak nitelendirilen birçok kişi kendi ülkelerinin vergi mevzuatlarından kurtulmak için kimi zaman ikametgâhlarını, kimi zaman bununla da yetinmeyerek vatandaşlıklarını başka ülkelere taşımaktadırlar (Dagan, 2018: 24). Dünya üzerinde birçok devlet diğer devletlerin vasıflı meslek erbabı ve varlıklı kişi ya da kuruluşlarını kendi ülkelerine çekebilmek için çeşitli vergi imtiyazları ve teşvikleri sunmaktadır (bkz. Devereux ve Griffith, 2003; Shachar, 2006).

Çok uluslu şirketlerin yabancı ülkelerde faaliyet göstermeleri, buralarda yatırım ve üretim yapmaları, araştırma ve geliştirme faaliyetlerinde bulunmaları yeni istihdam olanakları meydana getirmekte ve birçok açıdan pozitif dışsallık oluşturmaktadır. Çok uluslu şirketlerin faaliyetlerini yurt dışına taşımak için dikkate aldıkları hususların başında vergi mevzuatları ve uygulanan vergi oranları gelmektedir. Günümüzde devletlerin, çok uluslu şirketlerin sağladıkları vergi dışı getirilerden faydalanmak için vergilendirme kurallarından fedakarlıkta bulunmaları uluslararası vergi rekabetinin en önemli sebebidir. Bu doğrultuda vergi kurallarının esnetilmesi ve vergi oranlarının düşürülmesi gibi tavizler, uluslararası yatırım ve ticaret akışı pastasından pay almanın bedeli olarak düşünülebilir (Wilson, 1999: 269-271).

Eğer uluslararası sistem içerisinde tam rekabet ortamı mevcut olsaydı, devletlerin birbirleriyle mücadelesi uluslararası vergilendirmeyi hem devletler hem de mükellefler açısından daha âdil ve kabul edilebilir bir denge noktasına ulaştırabilirdi. Ancak uluslararası sistemde bazı devletlerin diğer devletlerden prensipte olmasa dahi pratikte daha üstün konumda olmaları bu devletlere tek taraflı politika belirleyebilme ve gerektiğinde diğer devletlere yaptırım uygulayabilme gücü vermektedir. Örneğin hegemonya yaklaşımlarına göre İkinci Dünya Savaşı’nın hegemonu olarak kabul edilen

ABD, OECD ve BM'nin uluslararası vergilendirmeye yönelik faaliyetlerinden bağımsız olarak ve zaman zaman da bunlara ters düşecek şekilde hareket edebilmektedir. ABD'nin FATCA (Yabancı Hesaplar Vergi Uyum Kanunu- Foreign Assets Tax Compliance Act) uygulamaları bu durumun bariz örneklerinden biridir. ABD, FATCA ile kendi mükelleflerinin yurtdışı faaliyetleri konusunda yabancı ülkelerin kurum ve kuruluşlarından bilgi istemekte ve istediği bilgilere erişemediği takdirde bu kurum ve kuruluşlara yapılacak olan ABD kaynaklı ödemelerden peşinen %30 kesinti yapmaktadır. Uluslararası hukuka göre kendi sınırları içerisinde hükümler olan her devletin prensipte ABD gibi hareket etme serbestisi varmış gibi görünse de pratikte söz konusu tarzda hareket etme keyfiyeti sağlayan ekonomik, siyasi ve askeri güç çok az devlette bulunmaktadır. Dolayısıyla, uluslararası sistem içerisindeki rekabet ortamı eksik/aksak rekabet ortamıdır ve bu durum uluslararası vergilendirme problemlerinin adil bir şekilde çözülmesinin önündeki en büyük engeldir.

Milli ölçekteki bir piyasada tam rekabette sapmalar meydana geldiğinde, kamu otoritesi olan devlet devreye girerek rekabeti engelleyici unsurları bertaraf etme güç ve yetisine sahiptir. Uluslararası sistem içerisinde ise milli ölçekteki devlete eş değer bir güç mevcut değildir. Bu eksiklik çok eski zamanlarda hissedilmeye başlanmış ve Avrupa Uyum, MC, BM ve OECD gibi çok uluslu organizasyonlarla giderilmeye çalışılmıştır. Ancak ne Avrupa Uyum Birinci Dünya Savaşı'nın ne MC İkinci Dünya Savaşı'nın ne de BM İkinci Dünya Savaşı sonrasındaki bölgesel istikrarsızlıkların önüne geçememiştir. Bu minvalde OECD gibi çok daha spesifik ve tâlî amaçlar doğrultusunda hareket eden bir kuruluşun ekonomik çıkar çatışmalarından kaynaklı uluslararası vergilendirme problemlerini hakkaniyet ölçüsü dairesinde çözebilmesi çok zordur.

3.1.2. Vergi Rekabetinin Farklı Boyutları

3.1.2.1. Uluslararası Çifte Vergilendirme

Çifte vergilendirme konusu, Birinci Dünya Savaşı'ndan sonra uluslararası vergilendirme politikalarının en önemli gündemi haline gelmiştir. Çifte vergilendirme durumunda sınır ötesi iktisadi faaliyetlerin zarar görmesi ve etkinlik ve adalet gibi temel vergilendirme ilkelerinde sapmalar meydana gelmesi bu sorunun ivedi olarak çözüme kavuşturulmasını tüm ülkeler açısından zaruri kılmıştır. Özellikle gelir vergilerinin dünya genelinde yaygınlaşmaya başlaması ve savaşın meydana getirdiği tahribatın ortadan kaldırılması için ihtiyaç duyulan finansman nedeniyle vergi oranlarının artırılması çifte vergilendirme probleminin derinleşmesine ve buna paralel olarak da çözüm arayışlarının hızlanmasına neden olmuştur (Avi-Yonah, 2005: 45). Çifte vergilendirme sorunu ilk olarak UTO bünyesinde gündeme getirilmiş, ardından MC konuya özel önem vermiş ve kayda değer adımlar atmıştır. Cemiyet, ilk iş olarak zamanın dört ünlü iktisatçısından oluşan uzmanlar heyetini çifte vergilendirmenin çözümü için bir rapor hazırlamak üzere görevlendirmiştir. Uzmanlar heyeti, kişinin tüm gelirlerinin ve servetinin mutlaka vergilendirilmesini, ancak bu vergilendirme işleminin

birden fazla ülke tarafından yapılmasının engellenmesi hususunda mutabık kalsalar da çözüm noktasında tam bir uzlaşma sağlanamamıştır.

Uzmanlar heyetinin raporunda, mükelleflerin siyasi bağından (political allegiance) yola çıkarak çifte vergilendirme sorununun âdil ve kabul edilebilir bir temele oturtulamayacağı belirtilmiş ve bunun yerine “iktisadi bağ” (economic allegiance) doktrini önerilmiştir. Fakat bu sefer de iktisadi bağın hangi kriterlere dayanarak belirleneceği üzerinde uzlaşılammış ve alternatif kriterler ortaya koyularak işin içinden çıkılmaya çalışılmıştır. Uzmanlar heyetinin kesin olarak uzlaştığı husus, ülkelerin uluslararası faaliyetleri mükelleflerin kendileriyle olan iktisadi bağlantıları ölçüsünde vergilendirme hak ve yetkisine sahip olmaları gerektiğidir. Raporda, çifte vergilendirmenin kesin çözümünün ancak kaynak ülkede vergilendirme hakkından mütekabiliyet esası çerçevesinde vaz geçilmesi halinde mümkün olacağına özellikle vurgu yapılmıştır. Fakat sanayileşmiş/gelişmiş ülkelerin genellikle sermaye ihracatçısı konumunda, sanayileşmemiş/gelişmekte olan ülkelerin ise ağırlıklı olarak kaynak ülkesi pozisyonunda olmaları nedeniyle kesin bir uzlaşmaya varılamamıştır. Uzmanlar heyeti, kaynak ülkelerin vergilendirme haklarından vazgeçmemeleri halinde sınır ötesi işlemlerden doğan gelirin vergilendirme haklarının ikamet ve kaynak ülkeleri arasında akdedilecek anlaşmalarla paylaşılmasını tavsiye etmişlerdir. Bu doğrultuda genel olarak aktif gelirin vergilendirme haklarının ikamet ülkesine, pasif gelirin vergilendirme haklarının ise kaynak ülkesine bırakılacağı bir yöntem önerilmiştir. MC’nin faaliyetleri yanında, ülkelerin uluslararası vergilendirme politikalarının ekstra-fiskal amaçlar doğrultusunda dönüşümüne paralel olarak çifte vergilendirme sorunun çözümüne yönelik tek taraflı tedbirler de uygulanmaya başlamıştır. Bu alanda, ABD’nin yabancı ülkelerde elde edilen gelirler için getirdiği vergi indirimi sistemi (foreign tax credit, FTC) türünün ilk örneği olma özelliği olma özelliğini taşımaktadır (Avi-Yonah, 2005: 50).

Geçmişte uluslararası vergilendirme politikalarının amacı her ülkenin kendi vergilendirme yetkisini mümkün olduğunca en üst seviyede tutması olduğu için bir noktada vergilendirme yetkileri çatışmış ve çözüm iktisadi bağ doktrini ile inşa edilmeye çalışılmıştır. İktisadi bağ doktrinine göre, sınır ötesi işlemlerin vergilendirilmesinde ilgili mükelleflerin taraf ülkelerdeki iktisadi bağları/varlıkları dikkate alınarak, çeşitli gelir unsurlarına ait vergilendirme hakları ilgili ülkeler arasında dağıtılmaya çalışılmıştır. İkinci Dünya Savaşı sonrasında başlayıp 1960’lardan sonra kendini hissettirmeye başlayan, 1980 yılına gelindiğinde ise tüm dünyayı etkisi altına alan küreselleşme olgusu ile birlikte uluslararası vergi politikalarının odaklandığı amaçlar değişmeye başlamıştır. Buna göre bilhassa gelişmekte olan ülkeler, rekabetçi vergi politikaları takip etmek suretiyle yabancı sermaye ve mükellef çekerek iktisadi büyüme ve kalkınmalarını hızlandırmaya çalışmışlardır. Gelişmekte olan ülkelerin söz konusu politikalarına karşı çıkan ve ABD’nin başını çekmiş olduğu gelişmiş ülkeler ise uluslararası vergi politikalarının sermaye ihracı ve sermaye ithali bakımından tarafsız olması gerektiğini öne sürmüşlerdir. Bir bakıma, gelişmiş ülkeler geçmişte vergilendirme yetkilerini mümkün olduğunca daraltmalarını salık verdikleri, hatta bunun için baskı

uyguladıkları gelişmekte olan ülkeleri bu sefer vergilendirme yetkilerini yeterince etkili kullanmayarak zararlı vergi rekabetine yol açtıkları gerekçesiyle eleştirmeye başlamışlardır.

3.1.2.2. Uluslararası Vergilendirmede Tarafsızlık ve İktisadi Etkinlik

Uluslararası vergilendirmede tarafsızlık ilkesinin arkasında iktisadi etkinlik kavramı ve doğal hukuk düşüncesi yatmaktadır. Buna göre uluslararası sistem içerisindeki devletler, tek tek bakıldığında bireysel aktörler olsalar da aslında hepsi bir bütünün parçalarını oluşturduklarından dolayı küresel refah ancak tüm aktörlerin iktisadi etkinliği dikkate alarak hareket etmesiyle maksimize edilebilir. Ülkelerin birbirleriyle rekabete girişip yabancı sermaye ve ticaret akışı çekmek için vergi oranlarını düşürmeleri ve çeşitli teşvik araçları kullanmaları iktisadi etkinliğin bozulmasına yol açmaktadır. Kıt kaynaklar, normal şartlar altında dünya üzerinde en etkin olacakları bölgelerde kullanılacağı halde bazı ülkelerin uluslararası sermaye ve ticarete yönelik vergi teşvikleri uygulaması halinde bu kaynaklar sadece vergi avantajı elde etme saikiyle yer değiştirecek, dolayısıyla iktisadi etkinlik bozulmuş olacaktır. İktisadi etkinliğin bozulmaması için uluslararası vergi politikalarının sermayenin yurtdışına çıkışı veya yurt içinde kalması arasında nötr bir etkiye sahip olması gerekmektedir. Böylece küresel yatırımlar dünya üzerinde en etkin oldukları mahalde kullanılacaklar ve küresel refahın artmasına katkı sağlayacaklardır (Avi-Yonah, 2005: 51-52).

Küreselleşmenin getirdiği hareket serbestisi sayesinde finans piyasaların uluslararasılaşması, dünya genelinde iktisadi aktörlerin kendi ülkelerinin getirdiği sınırlardan bağımsız hareket edebilmelerini sağlamıştır. Bu durum uluslararası yatırım ve ticaret akışının yönünün belirlenmesinde vergi politikalarını, bilhassa sermaye kazançları üzerindeki vergiler bakımından müstesna bir konuma getirmiştir. Ancak bir taraftan uluslararası yatırım akışının yönünün belirlenmesinde vergi politikalarının rolü perinlenirken, diğer taraftan ülkelerin birbirlerine karşı uyguladıkları rekabetçi politikalar nedeniyle küresel refahta saptırıcı etkiler meydana gelmiştir (Bovenberg vd., 1989: 283-284, 315).

Ülkelerin ifte vergilendirmenin hafifletilmesi amacıyla mükelleflere sundukları indirim, istisna ve mahsup yöntemlerinin her biri bilhassa mukim mükelleflerin kendi ülkelerinin dışında yatırım yapma kararları üzerinde farklı etkilere sahiptir. Fakat genel olarak, ikamet ve kaynak ülkelerindeki toplam vergi yükü ne kadar düşükse mukim mükelleflerin o lde yurtdışında yatırım yapma eğiliminde olacağı söylenebilir. Bu perspektiften hareketle kaynak ülkelerindeki vergi yükünün ikamet ülkelerindeki vergi yükünün altına düşmesi, ceteris-paribus, mükelleflerin yurtdışına yatırım yapma iştiyakını artıracaktır. Uluslararası vergilendirmede tarafsızlık ilkesi genel itibariyle “sermaye ihracı tarafsızlığı”, “sermaye ithali tarafsızlığı” ve “uyrukluğ/milliyet tarafsızlığı” olmak üzere e ayrılmaktadır ülkelerin ifte vergilendirmenin nm için hangi tek taraflı yöntemi uyguladıkları bu tarafsızlık türlerinden hangisini sağlamaya çalıştıkları ile yakından

ilgilidir. Bu doğrultuda indirim yöntemi sermaye ihraç tarafsızlığına, istisna yöntemi sermaye ithal tarafsızlığına, mahsup yöntemi ise uyrukluk/milliyet tarafsızlığına daha uygundur (Dagan, 2018: 54).

Sermaye ihraç tarafsızlığının amacı, vergi kaynaklı nedenlere bağlı olarak yatırımların yurtdışına taşınmasının engellenmesidir (Ault ve Bradford, 1990: 27-28). Bu amaca ulaşılabilmesi için bütün ülkelerin aynı yönde hareket etmeleri gerekmektedir. Aksi takdirde, uluslararası yatırımlar, teşvik edici vergi politikaları uygulayarak tarafsızlığı ihlal eden ülkeye yoğunlaşacaktır. Sermaye ihraç tarafsızlığını savunanlar, tüm aktörlerin/devletlerin aynı yönde hareket etmesi halinde toplam faydanın maksimuma ulaşp küresel refahın artacağını iddia etmektedirler. Sermaye ithal tarafsızlığı ise yabancı mükelleflerin kaynak ülkelerde tabi olacakları vergi rejimini konu almaktadır. Buna göre kaynak ülkelerin yatırıma ve yatırımın geri dönüşüne uygulayacakları vergi oranlarında yerli ve yabancı mükellefler arasında ayırım yapmamaları istenmektedir. Eğer yabancı mükelleflere yerli muadillerinden daha ağır vergi koşulları dayatılırsa yabancı mükelleflerin rekabet gücü zedeleneyecektir. Diğer taraftan yabancı sermaye çekmek için diğer ülke mukimlerine yönelik vergi teşvikleri sunulursa bu sefer de ikamet ülkelerinden olağanüstü bir kaynak çıkışı olacak ve iktisadi etkinlik, dolayısıyla küresel refah zarar görecektir. Uluslararası sistemin mevcut yapısı içerisinde uluslararası vergilendirmede tarafsızlık ilkesinin tam tesisi ancak bir ütopya olarak kalmaktadır. Çünkü tam tarafsız bir uluslararası vergilendirme rejimi için tüm ülkelerin ilk olarak sermaye ihraç ya da ithal tarafsızlığı kriterlerinden birisi üzerinde uzlaşmaları ve ardından uzlaşılan kuralı aynı anda tatbik etmeleri gerekmektedir. Üstelik, tüm ülkelerin çifte vergilendirmenin çözümünde aynı yöntem üzerinde birleşmeleri anlamına gelen bu kriter de yeterli olmamakta ve tüm ülkelerin tek vergi oranında ittifak etmeleri de icap etmektedir (Horst, 1980: 793-794).

3.1.2.3. Refahın Yeniden Dağıtımı ve Kamusal Malların Sunumunda Bozulma

Vergi yükü, çok uluslu şirketlerin ve yüksek varlık sahibi kimselerin iktisadi karar alma süreçlerini etkileyen en önemli faktörlerden biri olduğu için vergi oranlarını düşürmek suretiyle hem yabancı sermaye çekmek hem de vergi tabanlarını genişletmek isteyen ülkeler uluslararası vergi politikalarını bu uğurda bir araç olarak kullanma eğiliminde olmaktadır (Dagan, 2018: 121-122). Böylece, ortaya çıkan uluslararası vergi rekabeti şartlarında ülkeler yabancı yatırımcıları ve diğer ülke mukimlerini kendi sınırları içerisine çekmeye çalışmaktadırlar. Bu doğrultuda mobil iktisadi kıymetler üzerindeki vergi indirimlerinin yanı sıra yabancı yatırımcılara cazip gelecek kamusal mal ve hizmet sunumu öne çıkarılmaktadır. Örneğin yabancı yatırımcılar, yatırım yapacakları ülkedeki altyapı, asayiş ve hukuk düzeni gibi geleneksel kamusal mal ve hizmetlere daha çok değer verirken refahın yeniden dağıtımı, toplum sağlığı ve eğitim gibi kamusal mal ve hizmetleri ise pek dikkate almazlar. Çünkü bu tür mal ve hizmetler toplumun daha alt kesimlerine yönelik olduğundan genellikle varlıklı yabancı yatırımcıların doğrudan ilgi alanına girmez. Dolayısıyla uluslararası vergi rekabeti bir taraftan sermaye gibi mobil üretim faktörleri üzerindeki vergi oranlarının düşmesine

sebeup olurken, diğep taraftan yabancı sermaye sahiplerine cazip gelmeyecek kamusal mal ve hizmetlerin eksik sunumuna yol açma gibi bir tehlike de barındırmaktadır.

Uluslararası vergi rekabetinin sebeup olduğu sorunlar sadece gelir dağılımında adalet ve refahın yeniden dağıtımını ile sınırlı kalmamakta, vergilendirmede etkinliğın bozulmasına da sebeup olabilmektedir. Buna göre, vergi rekabeti nedeniyle bilhassa mobil iktisadi kıymetler üzerindeki vergi oranlarının optimum seviyenin altına çekilmesi vergilendirmede etkinliğın kaybolmasına ve buna bağılı olarak da kamusal mal ve hizmetlerde eksik sunum problemine yol açabilmektedir. Normal şartlar altında kamusal mal ve hizmetlerin sunumunda fayda ile marjinal ve sosyal maliyetler arasında bir bağılantı kurulurken sermayenin sahip olduğu yüksek mobilite, etkinlik kuralının da değışmesine ve birçok kamusal mal ve hizmet türüne yönelik yatırım harcamalarının politika yapıcılara daha az cazip gelmesine yol açabilmektedir (Dagan, 2018: 125-126).

3.1.2.4. Uluslararası Vergi Planlamasının Teşvik Edilmesi

Ticari liberalizasyon ve küreselleşeme dönemlerinde sermayenin yüksek mobilite kazanması, çok uluslu şirketleri uluslararası yatırım ve ticaret akışını kontrol eden ana aktörlerden biri haline getirmiştir. Diğep taraftan, uluslararası vergilendirme politikaları ülkelerin iktisadi büyüme ve kalkınmalarının sağlanmasında tartışma götürmez bir öneme sahip olmuştur. Çünkü ülkelerin takip ettikleri uluslararası vergi rejimi ve bu çerçevede uyguladıkları vergi oranları, yatırım ve üretimin dünya üzerindeki lokasyonunun tayininde büyük bir etkiye sahiptir (Lang ve Owens, 2014: 3).

Bir ülkenin yabancı sermaye çekebilmesi veya diğep bir ifadeyle küresel sermaye pazarında diğep ülkelerle rekabet edebilmesi için yatırım ve inovasyonu teşvik edici vergi politikaları takip etmesi gerekmektedir. Bu doğrultuda çok uluslu şirketler için avantajlı vergi oranları ve teşvikler sunularak maliyet kazancı elde etmeleri sağlanabilmektedir. Çünkü çok uluslu şirketlerin yatırım kararı alırken göz önünde bulundurdıkları hususların başında, potansiyel yatırım bölgelerinde maruz kalacakları efektif vergi oranları gelmektedir. Efektif vergi oranı ise kanuni vergi oranının yanı sıra vergi oranına ulaşmada kullanılan yöntemler (değerleme vb.), çifte vergilendirmenin önlenmesi için uygulanan kurallar ve agresif vergi planlaması fırsatları gibi bir dizi unsura bağılı olarak şekillenmektedir (Lang ve Owens, 2014: 3).

Uluslararası vergi rekabetindeki dibe doğru yarış sermayenin ve mükelleflerin hakiki anlamda yer değıştirmesinden ziyade, çeşitli araç ve yöntemler vasıtasıyla kağıt üzerinde yer değıştirmeleri suretiyle de tetiklenebilmektedir. Bilhassa çok uluslu şirketler ve varlıklı mükellefler tarafından vergi avantajı elde etmek için kullanılan bu tür araç ve yöntemler “transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı”, “anlaşma alışverişi” veya “yabancı kurumlar vasıtasıyla finansal varlıkları gizlemek” şeklinde olabileceğı gibi doğrudan vergi kaçakçılığı suçunun işlenmesine kadar da

varabilmektedir (Dagan, 2018: 124-125). Vergi avantajı elde etmek için başvuru yöntem ve araçların tamamı, mükelleflerin vergi planlamalarının önemli birer unsurudur. Günümüzde vergi planlaması, mükelleflerin kaynak ve ikamet ülkelerinde olağandan çok daha düşük bir vergi yüküne sahip olabilmelerinin önünü açabilmektedir. Bu doğrultudaki işlemler çoğu zaman sadece kağıt üzerinde gerçekleştiğinden, planlamaya konu iktisadi faaliyetin hakiki icra yerinin değiştirilmesine gerek bile kalmadan başka bölgelerdeki avantajlı vergi oranları kolaylıkla elde edilebilmektedir. Bu sebeple vergi rekabeti bir taraftan devletleri ekstra-mobil üretim faktörlerine daha fazla vergi kolaylığı sunmaya sevk ederken, diğer taraftan mükellefleri uluslararası vergi planlamasına yönelik yeni yöntem ve araçlar geliştirmeye teşvik etmektedir.

3.2. Zararlı Vergi Rekabetiyle Mücadele

Mükelleflerin vergi kaçırmaya yönelik faaliyetleri gizlilik içinde yürütüldüğünden ve yapılan işlemlerin mahremiyeti konusunda gerek mükelleflerin gerekse de aracı kişi ve kurumların âzamî dikkat göstermelerinden dolayı vergi kayıp ve kaçığının hakiki boyutlarını kesin olarak ortaya çıkarmak çok zordur. Dünyada vergi kayıp ve kaçığının boyutuna ilişkin telaffuz edilen rakamlar bazı karinelerden yola çıkılarak yapılan hesaplamalara ve tahminlere dayanmaktadır. Örneğin AB Tasarruf Direktifi ile bilgi paylaşımı ve tahsilatta yardımlaşma konularında atılan adımların etkinliğini ölçen bir çalışmada, dünyanın en eski vergi cennetlerinden biri olarak nitelendirilen İsviçre'deki Uluslararası Ödemeler Bankası (Bank for International Settlements, BIS)'nin verilerine dayanılarak bazı çıkarımlarda bulunulmuştur. Buna göre, Tasarruf Direktifi'nin çıkarılmasından yürürlüğe girmesine kadar olan süreçte AB üyesi ülke vatandaşlarının İsviçre bankalarında açmış oldukları hesapların sayısında %30-40 arasında bir azalma tespit edilmiştir. Direktif'in yürürlüğe girmesi, AB üyesi ülke vatandaşlarının İsviçre bankaları üzerinden elde ettikleri faiz gelirlerine ait bilgilerin otomatik olarak ikamet ülkelerine gönderilmesini icbar ettiği için mevcut hesapların büyük bir kısmı kapanmış ve ilgili direktifin uygulanamayacağı bölgelere kaçmıştır (bkz. Johannesen, 2014).

Uluslararası vergi kayıp kaçığının sorununun derinleşmesine sebep olan başka bir faktör de bilhassa varlıklı şahıslar ile çok uluslu şirketlerin İngiltere, Fransa, Almanya ve İtalya gibi Avrupa ülkelerindeki menkul servetlerini ilk olarak vergi cennetleri ve off-shore finans merkezlerine taşıyıp, ardından buralardaki özel amaçlı kuruluşlar üzerinden tekrar Avrupa ülkelerine sanki yabancı sermaye girişi gibi göstermek suretiyle düşük stopaj oranlarından faydalanmaya çalışmalarıdır. Başta Avrupa ülkeleri ve ABD olmak üzere çok sayıda ülkenin, yabancıların elde ettikleri faiz gelirlerine avantajlı stopaj oranları tatbik etmesi bu duruma kapı aralamaktadır. Bu bakımdan ülkelerin yabancı sermaye çekmek amacıyla yabancı yatırımcılara yerli mukabillerinden daha düşük oranda stopaj imkânı sunmaları bir nevi yerli mükellefler tarafından istismar edilmiş olmaktadır (Kemmer vd., 2017: 522-523).

Dünya genelinde, uluslararası vergi kayıp ve kaçığının hangi boyutlarda olduğu akademisyenlerden ziyade araştırmacı gazetecilerin ve kendilerini vergi ve gelir eşitsizliği gibi konulara vakfetmiş sivil toplum örgütlerinin çalışmalarıyla açığa çıkarılmaktadır. Örneğin “Canadians For Tax Fairness” (Kanadalılar İçin Vergi Adaleti) derneğinin araştırmalarına göre Kanadalı firmaların ve varlıklı bireylerin vergi cennetlerinde tuttıkları toplam servetin 2014 yılı itibarıyla 170 milyar Kanada dolarına tekabül ettiği ve bu rakamın yıldan yıla artış gösterdiği ileri sürülmektedir (CTV News, 2014). Guardian Gazetesi tarafından yapılan bir haberde ise İngiltere’de 100 civarında mükellefin vergi cennetlerine kaçırdıkları toplam varlıkların milyarlarca pound olduğuna dikkat çekilmiştir (The Guardian, 2013). Benzer şekilde, Reuters uluslararası haber ajansı İtalya’da mükelleflerin vergi cennetleri ve off-shore finans merkezleri üzerinden yaptıkları işlemlerin yılda 90 milyar avrodan fazla vergi kaybına sebep olduğunu ve söz konusu rakamın sürekli artış trendinde bulunduğu belirtmektedir (Reuters, 2014).

OECD’nin 1998 Raporu, zararlı vergi rekabetine karşı mücadelede üye ülkelere iç hukuk sistemlerini gözden geçirmelerini, vergi anlaşması ağlarını genişletmelerini ve vergi konularında bilgi paylaşımı başta olmak üzere her türlü işbirliği ve koordinasyon faaliyetinin artırılmasını tavsiye etmiştir. Bu doğrultuda OECD, üye ülkelerin bilhassa vergi cennetleri ve off-shore finans merkezleriyle bilgi paylaşım anlaşması imzalamalarını kolaylaştırmak için kısaca TIEA olarak ifade edilen bir anlaşma modeli hazırlamıştır. Aynı dönemde AB de üye ülkeleri vergi konularında bilgi paylaşımı ve tahsilatta yardımlaşmaya teşvik etmek için Tasarruf Direktifi’ni çıkarmıştır (Council Directive of 2003/48/EC).

Yapılan araştırmalar, ülkeler arasındaki vergi politikası farklılıklarının mükelleflere vergi kaçırma ve vergiden kaçınma için çok büyük fırsatlar sunduğunu, başta TIEA Modeli ve çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları çerçevesinde yapılan idareler arası bilgi paylaşımı olmak üzere, uluslararası işbirliği ve koordinasyon faaliyetlerinin etkisinin ise sınırlı kaldığı göstermektedir (Kemme vd., 2017: 537). Uluslararası vergilendirme alanında G20’nin de desteğiyle sürekli aksiyon alan OECD’nin tüm girişimlerine rağmen, vergi anlaşmalarının vergi cennetlerine kaçırılan ve buralarda tutulan varlıklar üzerinde önemli bir etkiye sahip olmadığı görülmektedir (Johannesen ve Zucman, 2012: 21-23). Vergi cennetleri ve off-shore finans merkezleri aracılığıyla sebep olunan vergi kaçığının 2013 yılı için dünya genelinde 190 milyar dolar civarında olduğu ve bu rakamın yıllar içerisinde katlanarak arttığı tahmin edilmektedir. Ayrıca küresel ölçekte, yabancı sermaye akışının en az yarısının off-shore finans merkezleri üzerinden dolaşıma sokulduğu düşünülmektedir (Palan ve Nesvetailova, 2013: 1).

3.2.1. OECD'nin 1998 Raporu

Hükümetler, vergi kayıp ve kaçağı sorunun arkasındaki en büyük etken olan zararlı vergi rekabeti ile mücadelede tek başlarına başarılı olamayacaklarını çabuk kavramışlar ve bu yöndeki iş birliği ve koordinasyon faaliyetlerine hız vermişlerdir. Bu minvalde, OECD önemli bir aksiyon olarak vergi rekabetiyle mücadelede geniş çaplı bir girişim başlatmıştır. OECD'nin vergi rekabetinin engellenmesine yönelik çabaları çok daha eskiye dayanmakla beraber 1998 yılında yayınlanan “Zararlı Vergi Rekabeti: Yükselen Global Bir Sorun” isimli raporu bir milat olarak kabul edilmektedir. Raporda, zararlı vergi rekabetinin ülkelerin vergi matrahlarını aşındırdığı, vergi yükünün mobil üretim faktörleri üzerinden mobilitesi nispeten düşük kıymetler üzerine kaydığı ve bu suretle vergilendirmede gelirin yeniden dağıtımı amacının zarar gördüğü ifade edilmiştir (OECD, 1998: 14).

OECD'nin zararlı vergi rekabetine yönelik başlattığı kampanya büyük ilgi çekmiş ve uluslararası vergi hukuku alanında iş birliği ve dayanışma bakımından çok taraflı araçların geliştirilmesinde ve yaygınlaştırılmasında önemli rol oynamıştır. Genel olarak, 1998 Raporu'nun uluslararası vergi kayıp ve kaçağıyla mücadele kapsamında finansal gizliliği azaltma ve devletleri haksız vergi rekabetine son vermeye zorlamada geçmişin pasif uygulamalarından farklı olduğu şeklinde ortak bir kanaat mevcuttur. 1998 Raporu'yla birlikte, geçmişteki, problemi tespit edip genel çözüm önerileri sunulmakla iktifa edilen ürkek politikalarından vaz geçilerek, raporda ifade edilen hususları ve kriterleri yerine getirmeyen ülkelerin kara listeye alınması gibi aktif bir politika uygulanmaya başlanmıştır (Morris ve Moberg, 2012: 42-43). OECD'nin zararlı vergi rekabetinin engellenmesine yönelik ilk stratejisi bir standartlar çerçevesi oluşturarak, bu standartlar doğrultusunda ülkelerin uygulayabilecekleri ve uygulamayacakları politikaların belirlenmesi ve atılan adımların sürekli takip edilmesi şeklindedir. 1998 Raporu'nda, genel olarak, ülkelerin OECD tarafından belirlenen standartlara bağlı kaldıkları müddetçe kendi vergi sistemlerini diledikleri şekilde dizayn etmelerine müsaade edilmiştir.

3.2.2. 1998 Raporu'nda Vergi Cennetleri ve Tercihli Vergi Rejimleri

1998 Raporu'nun özü, ülkelerin yabancı yatırım ve ticaret akışını kendi sınırları dahiline yönlendirmek için vergi politikasını bir araç olarak kullanmalarının önüne geçmektir. Raporda, bu doğrultuda politika takip eden ülkeler “vergi cennetleri” ve “zararlı tercihli vergi rejimleri” şeklinde ikiye ayrılmıştır. Vergi cenneti ülkelerin tanımlanabilmesi ve buna yönelik aksiyon alınabilmesi için dört kriter belirlenmiştir. Buna göre vergi cenneti olarak nitelendirilen bölgelerde (OECD, 1998: 23):

- Vergilendirme ya hiç yoktur ya da sadece kağıt üzerinde mevcuttur,
- Diğer ülkelerle vergi konularında gerçek anlamda bir bilgi paylaşımı yapılmamaktadır,

- Yasama, yürütme ve yargı erki kapsamındaki işlemler ve süreçler şeffaflıktan uzaktır,
- Gerçek anlamda sınai ve ticari faaliyetler mevcut değildir.

Yukarıdaki kriterler içerisinde özellikle birinci ve dördüncü maddede yer alan hususlar, vergi cenneti bölgelere yönelik sermaye akışının sadece vergi avantajı elde etmek amaçlı olduğunun göstergesidir. Çünkü gerçek anlamda iktisadi bir altyapının mevcut olmadığı ve etkin vergilendirme işleminin yapılmadığı bir bölgeye yabancı sermaye girişinin başka bir açıklaması yoktur. Vergi cenneti ülkeler, diğer ülke mukimlerine ve yerleşiklerine sundukları finansal gizlilik ve vergi yükünü minimize etme fırsatlarıyla kendilerini bir tür cazibe merkezi haline getirmeye çalışmaktadırlar. Bu çerçevede vergi cennetlerinin üç ana amaca hizmet ettikleri görülmektedir:

- Pasif yatırımların vergiden kaçışı için barınak sağlama,
- Her türlü kazanç ve gelirin ancak kağıt üzerinde kaldığı bir lokasyon olma,
- Başta bankacılık faaliyetleri olmak üzere mükelleflerin her türlü eylem ve işlemleri için kendi ülkelerinin vergi idarelerinin denetiminden kaçmasına yardımcı olma ve mükelleflere koruma sağlama.

Vergi cennetlerinin yukarıda ifade edilen fonksiyonlarının diğer ülkelerinin vergi sistemlerine zarar verip vergi gelirlerinin azalmasına yol açtığı veya artışa engel olduğu, vergi yükünün mobil üretim faktörleri üzerinden mobilitesi düşük faktörler üzerine kaymasına sebep olarak gelir dağılımında adaleti bozduğu açık bir vakıdır. 1998 Raporu’nda tercihli vergi rejimleri “ılımlı tercihli vergi rejimi” ve “zararlı tercihli vergi rejimi” şeklinde ikiye ayrılmıştır. OECD üyesi olan ve olmayan birçok ülke mobilitesi yüksek uluslararası finansal kaynakları ve hizmet faaliyetlerini kendi siyasi hudutları içerisine çekebilmek için ayrıcalıklı vergi politikaları uygulamaktadır. Prensipte bu tür uygulamaların tamamı tercihli vergi rejimi olarak nitelendirilmektedir. 1998 Raporu’nda asıl dikkat çekilen tehlike ise zararlı tercihli vergi rejimleridir. Zararlı tercihli vergi rejimleri de tıpkı vergi cennetleri gibi pasif yatırımlar ve vergi dışı bırakılmak istenen kazançlar için barınak sağlama işlevine sahiptir. Fakat, esas itibarıyla aynı işleve sahip olsalar da zararlı tercihli vergi rejimleri ile vergi cennetleri birbirinden farklı oluşumlardır.

Zararlı tercihli vergi rejimi nitelendirmesine sebep olan düzenlemeler genellikle bu tür politikaları takip eden ülkelerin vergi mevzuatlarında ya da vergi idarelerinin uygulamalarında yer almaktadır. Fakat zaman zaman genel vergi sisteminin dışında, vergiye ilişkin özel hükümler ya da tamamen vergi dışı hukuki ve teknik düzenlemeler yapmak suretiyle de tercihli vergi rejimi politikası takip edilebilmektedir. Zararlı tercihli vergi rejimleri genellikle sermayenin sınır ötesine yönlendirilmesi ve denetimden kaçabilmesi için bir kanal vazifesi görecektir şekilde dizayn edilmektedir. 1998 Raporu’nda zararlı tercihli vergi rejimlerinin tespit edilip tanımlanması için tıpkı

vergi cennetlerinde olduğu gibi dört kriter ortaya koyulmuştur. Buna göre tercihli vergi rejimi politikası uygulayan ülkelerde (OECD, 1998: 25):

- Efektif vergi oranları ya sıfırdır ya da çok düşüktür,
- Ülke içindeki olağan vergi uygulamalarının dışında farklı bir vergilendirme politikası mevcuttur,
- Tercihli vergi rejimleri çerçevesindeki politikalar şeffaflıktan yoksundur,
- Diğer ülkelerle etkili bilgi paylaşımı yapılmaz.

Bir tercihli vergi rejiminin zararlı olup olmadığının değerlendirilmesindeki temel kriter bilhassa yabancı pasif yatırımlara uygulanan vergi oranlarının, emsallerinden ne kadar farklı olduğudur. Bu doğrultuda kanuni vergi oranlarının düşük tutulması ya da belirli mükelleflere tanınan istisna, indirim ve muafiyet gibi haklarla efektif vergi oranlarının düşürülmesi vergi politikasının diğer ülkelerinin vergi tabanlarını daraltmak için bir araç olarak kullanıldığına işaret etmektedir. Dolayısıyla söz konusu politikaları takip eden ülkelerin uyguladıkları vergi rejimi, OECD tarafından zararlı addedilmektedir.

Vergi cennetlerinin tanımlanmasında kullanılan “hiç vergilendirme yapılmaması ya da vergilerin sadece göstermelik olması” kriteri ile zararlı tercihli vergi rejimlerinin tanımlanmasında kullanılan “efektif vergi oranlarının sıfır ya da çok düşük olması” şeklindeki kriterin birbirine karıştırılmaması gerekir. Her şeyden önce vergi cenneti ülkeler temel ekonomik faaliyetlerden dahi yoksun olan, genellikle geçmişte büyük devletlerin veya imparatorlukların dominyonu pozisyonunda iken İkinci Dünya Savaşı ertesinde istiklallerini elde etmiş görünen küçük ada ülkeleridir. Tabiri caizse bu “devletçiklerin” geçim kaynağı, kısmen turizmin yanında, diğer ülkelerin varlıklı vatandaşlarına ve çok uluslu şirketlerine anavatanlarının mali, siyasi ve hukuki denetimlerinden kaçma imkânı satmalarıdır. Zararlı tercihli vergi rejimi uygulayan ülkeler ise temel iktisadi, sınai ve ticari faaliyetlere sahip, kendi vergi sistemlerini ve vergi idarelerini oluşturmuş, gelişmiş veya gelişmekte olan ülkelerdir. Hatta OECD üyesi ülkelerin birçoğunda dahi zararlı tercihli vergi rejimi takip edildiği görülebilmektedir. Bu yol üzere hareket eden ülkeler kendi mükellef ve yerleşiklerine uyguladıkları olağan vergi mevzuatının dışına çıkarak sadece yabancı yatırım ve ticaret akışı çekmek amacıyla efektif vergi oranlarını sıfıra veya çok düşük seviyelere düşürmektedirler.

Zararlı tercihli vergi rejimlerinde yerli mükelleflere uygulanan standart vergi mevzuatının içerisinde başka bir vergi sistemi daha mevcuttur. Bu tür politikalar takip eden ülkeler kendi vatandaş ve yerleşiklerine normal vergi mevzuatını tatbik ederken yabancı ülke mukimlerine farklı politikalar (ring-fencing policies) uygulamaktadır. Böylece, zararlı tercihli vergi rejimi takip eden ülkeler kendi iç piyasalarını kendi uyguladıkları zararlı rejimin etkilerinden izole ederek milli ekonomilerini koruma altına almış olmaktadır. Bir ülkenin kendi ekonomisini kendi uyguladığı bir vergi

rejiminden korumaya çalışması, esasında bu rejimin diğer ülkeler açısından ne denli muzır olduğunun kabulü anlamına gelmektedir.

Tercihli vergi rejimi çerçevesinde takip edilecek izolasyon politikası iki şekilde uygulanabilmektedir. Buna göre, tercihli vergi rejimi takip eden ülke yerli mükelleflerin, söz konusu vergi rejimi altında sunulan hak ve menfaatlerden istifade etmelerini açıkça veya zımni olarak yasaklayabilir. Diğer taraftan, yerli mükelleflere bir düzenleme getirmeksizin, tercihli vergi rejiminden istifade eden yabancı mükelleflerin iç piyasalarda faaliyet göstermelerini menedebilir. Zararlı tercihli vergi rejimi uygulayarak diğer ülkelerin mükelleflerini cezbetmeye çalışan ülke, bu mükellefler açısından “kaynak ülkesi” konumundadır. Dolayısıyla, kaynak ülkede takip edilen politikaların şeffaflıktan yoksun olması, ikamet ülkelerinin kendi mukim mükelleflerinin yurtdışı faaliyetlerinden zarar görmemek için tedbir almalarını da zorlaştırmaktadır. Zararlı tercihli vergi rejimlerinin vergi cennetleri ile en benzeşen yönlerinden biri, her iki oluşumun da diğer ülkelerin vergi idareleriyle etkili bilgi paylaşımında bulunmaktan kaçınmalarıdır. Bir ülkenin kendi sınırları dahilinde uyguladığı ve yabancı kişi ve kurumları faydalandırdığı bir vergi rejimi hakkında bu kişi ve kurumların ikamet ülkeleriyle bilgi paylaşmaktan imtina etmesi diğer ülkelerin menfaatlerine zarar verecek politikalar takip edildiğinin kabulüdür (OECD, 1998: 27).

Özetlemek gerekirse; OECD, 1998 Raporu ile ülkelerin takip ettikleri uluslararası vergilendirme politikaları marifetiyle birbirlerinin vergi tabanlarına zarar vermelerini kınamış ve bu doğrultuda zararlı tercihli vergi rejimi takip eden ülkeler ile vergi cennetlerinin tespit ve tanımlanmasına yönelik kriterler oluşturmuştur. OECD, bu yöndeki kararlılığını göstermek için Zararlı Vergi Uygulamaları (Harmful Tax Practices) adıyla bir forum oluşturarak vergi cenneti vasfı taşıyan ya da zararlı tercihli vergi rejimi takip eden ülkeleri, OECD üyesi olsun veya olmasın, kara listeye alarak uluslararası kamuoyuna ifşa etmiştir. O tarihten itibaren OECD, ülkelerin gerekli hukuki ve teknik adımları atıp atmadıklarını izlemekte ve belirli aralıklarla ilerleme raporları yayınlamaktadır.

1998 Raporu’nu takiben, OECD ilk etapta Haziran 2000 tarihinde 35 ülkeyi vergi cenneti, 47 ülkeyi ise potansiyel zararlı tercihli vergi rejimi ilan ederek bunları liste halinde yayınlamıştır (OECD, 2000). OECD’nin attığı bu adımlar zararlı vergi uygulamalarına yönelik mevzii başarılar olarak görünse de off-shore finans merkezleri ve vergi cenneti ülkelerin yanı sıra OECD’nin kendi üyeleri tarafından dahi tepki çekmiştir. Başta ABD olmak üzere İngiltere, İsviçre, Belçika ve Lüksemburg gibi ülkelerin OECD’nin zararlı vergi rekabetine yönelik faaliyetlerine karşı duruşları 1998 Raporu ile girişilen cesur mücadelenin daha 2005 yılına gelinmeden akim kalmasına yol açmıştır. Bu sebeple OECD, uluslararası vergilendirme sorunlarına ilişkin faaliyetlerinin odağını zararlı vergi rekabetinden vergi kayıp ve kaçığına çevirmiş ve küresel vergi şeffaflığının artırılmasına yönelik çalışmalara hız vermiştir (Morris ve Moberg, 2012: 50-51). OECD’nin 1998

Raporu ile başlattığı zararlı vergi rekabetiyle mücadele stratejisinin yerini, 2005 yılından sonra, vergi kayıp ve kaçığıyla mücadele ve bu doğrultuda vergi konularında idareler arası bilgi paylaşımının teşvik edilerek vergi şeffaflığının artırılmasına yönelik politikalar almıştır (Christians, 2009: 121-124).

3.2.3. OECD Vergi Konularında Bilgi Paylaşım Anlaşması (TIEA) Modeli

1996'da başladığı, zararlı vergi rekabeti ile mücadelesini 1998 Raporu ile pekiştiren, fakat sonrasında başta ABD, İngiltere, İsviçre ve Belçika olmak üzere kendi üyelerinin dahi muhalefetiyle karşılaştıktan sonra OECD, vergi kayıp ve kaçığına yönelik mücadelesini vergi konularında idareler arası bilgi paylaşımının geliştirilmesi çabalarına yönlendirmiştir. Nispeten daha ılımlı ve ülkeler tarafından tepki çekmeyeceği düşünülen bu politika değişikliğinin temel gayesi küresel vergi şeffaflığının sağlanmasıdır. Vergi rekabetiyle mücadele projesinin aksine, OECD'nin vergi konularında bilgi paylaşımı faaliyetlerinde nispi başarılar elde edilmiştir. Bu başarıların arkasında yatan temel faktör OECD'nin vergi rekabetiyle mücadele projesinde yaptığı gibi vergi cennetlerinin ve hatta kendi üyelerinin vergi politikalarıyla uğraşmak yerine, üye devletlere kendi mükelleflerinin yurtdışı faaliyetleri hakkında daha doğru bilgiler sunmayı ve bu sayede olası bir vergi kaçırma ve vergiden kaçınma girişimine karşı tedbir alınarak daha âdil ve etkin bir vergilendirme imkânı vaat etmesidir (Dagan, 2018: 164).

Vergi konularında uluslararası bilgi paylaşımının ilk örnekleri çifte vergilendirme anlaşmaları kapsamı altında ortaya çıkmıştır. Çünkü çifte vergilendirme anlaşmalarının doğasında âkit devletlerin birbirlerinin mükellefleri hakkında karşılıklı bilgi alışverişinde bulunmaları yer almaktadır. Buna göre anlaşma metnine eklenen ilgili hükümler, tarafların belirli hususlarda birbirlerine bilgi sağlamalarını mecbur kılmaktadır. Fakat çifte vergilendirme anlaşmaları altında bilgi paylaşımı, anlaşma metninde yer verilen kapsamla sınırlı olup “istek üzerine bilgi paylaşımı” (Exchange of Information on Request, EOIR) kategorisinde yer almaktadır. OECD Modeli'nin 24'üncü Maddesi üye ülkelerin aralarında akdedecekleri çifte vergilendirme anlaşmaları çatısı altında karşılıklı bilgi paylaşımının nasıl yapılacağını düzenlemekte ve bu alanda hukuki bir dayanak oluşturmaktadır.

OECD Modeli baz alınarak hazırlanan çifte vergilendirme anlaşmaları, daha önce de ifade edildiği üzere, büyük ölçüde OECD üyelerinin vergi sistemlerine uygundur. Dolayısıyla bu kapsamdaki bilgi paylaşımı genellikle OECD üyesi ülkeler arasında gerçekleştirilmektedir. OECD, 1996 yılında giriştiği zararlı vergi rekabetiyle mücadele misyonu çerçevesinde vergi cenneti ülkelerin OECD üyesi ülkelerle bilgi paylaşabilmelerini kolaylaştırıp teşvik etmek için 2002 yılında Vergiye İlişkin Bilgilerin Paylaşımı Anlaşması (Tax Information Exchange Agreement, TIEA) adıyla bir model hazırlamıştır. OECD üyesi ülkelerin vergi cenneti addedilen ülkelerle TIEA Modeli'ne göre

anlaşma imzalayarak mükelleflerinin söz konusu bölgelerdeki yatırımları ve varlıkları hakkında daha doğru bilgiler elde etmeleri ve daha âdil ve etkin bir vergilendirme yapabilmeleri amaçlanmıştır. OECD, vergi cennetleri kara listesinden çıkmak isteyen ülkelerin OECD üyesi ülkelerle en az 12 adet TIEA imzalamasını şart koşarak vergi cennetlerini diğer devletlere vergi konularında bilgi sağlamaya zorlamıştır (Stewart, 2014: 490).

TIEA Modeli, OECD üyesi olan ve olmayan ülkeler açısından bağlayıcı bir hukuki araç olmayıp küresel ölçekte vergi konularında idareler arası iş birliği ve dayanışmayı artırmak için bir alternatif olma işlevine sahiptir. Bu şekilde, geçmişte çifte vergilendirme anlaşmaları ile oluşturulan ikili vergi anlaşmaları ağı, bilgi paylaşım anlaşmaları ile takviye edilmeye çalışılmıştır. Dolayısıyla dünya genelinde imzalanan çifte vergilendirme anlaşmaları ile TIEA'lerin küresel ikili vergi anlaşması ağının temel bileşenlerini oluşturduğu söylenebilir. OECD tarafından yayınlandığı 2002 yılından 2008 yılına kadar olan dönemde yalnızca 44 adet TIEA imzalanmıştır. Fakat sonrasında 2008 Finans Krizi'nin ortaya çıkması ile Lihtenştayn, Lüksemburg ve İsviçre merkezli vergi skandallarının patlak vermesi vergi cennetleri üzerinde baskı oluşturmuş ve kara listeden çıkmak isteyen ülkeleri OECD üyeleriyle bilgi paylaşım anlaşması imzalamaya sevk etmiştir. Bu doğrultuda G20'nin Kasım 2008'deki zirvesinden Kasım 2011'deki zirvesine kadar olan kısa periyotta vergi cennetleri ile diğer ülkeler arasında 700'den fazla TIEA imzalanmıştır (Stewart, 2014: 490).

Vergi cenneti ülkelerin kara listeye alınması ve kara listeden çıkarılması süreçlerine yönelik olarak bu ülkelerden gelen eleştiri ve tepkiler neticesinde, süreci daha şeffaf bir hale getirmek amacıyla OECD tarafından Şeffaflık ve Vergiye İlişkin Bilgilerin Değişimi Küresel Forumu kurulmuştur.²¹ Küresel Forumun başlangıçtaki amacı vergi cenneti ülkelerin kara listeye alınma ve TIEA müzakere süreçlerinde talep ve şikayetlerini dile getirebilecekleri ve ilgili süreçlerin takibini yapacak bir makam vazifesi görmektir. Küresel Forum, 2009 yılında yeniden yapılandırılmış ve OECD tarafından başlatılan bir program olduğuna yine vurgu yapılmakla beraber OECD üyesi olsun veya olmasın tüm ülkelere eşit oy hakkının verildiği bir yapıya büründürülmüştür. Forum'un idari maliyetleri, ağırlığı OECD üyesi ülkelere gelmekle beraber tüm üyelerden toplanan kaynaklarla finanse edilmektedir. Küresel Forum dünya genelinde tüm ülkelerin katılımına açık olup Mayıs 2023 itibarıyla 167 üye sayısına ulaşmıştır. Sonuç olarak, ilk etapta sadece TIEA anlaşmalarının imza süreçlerinin takibinin yapıldığı makam olan Küresel Forum, 2009 yılından sonra, imzalanan anlaşmaların gerçek anlamda uygulanması ve buna yönelik olarak ülkelerin iç mevzuatlarında yapmaları gereken teknik ve hukuki düzenlemelerin takip edilip değerlendirildiği geniş katılımlı bir organizasyona dönüşmüştür (Dagan, 2018: 154).

²¹ Not: Kısaca "Küresel Forum" şeklinde bahsedilmektedir.

2008 Finansal Küresel Finans Krizi vergi konularında şeffaflık ve bilgi paylaşımına yönelik iş birliğinde yeni bir dönemin kapılarını aralamıştır. Kriz ile birlikte gelirleri azalan ülkeler, uluslararası vergi kayıp ve kaçığı konusunda daha hassas davranmaya ve bu durumun önüne geçmek için iş birliği ve koordinasyon çabalarını artırmaya çalışmışlardır. Bir taraftan, yeniden tasarlanan Küresel Forum vergi cennetleri ve off-shore finans merkezlerini yeni TIEA'ler imzalamaya teşvik ederken diğer taraftan OECD Modelinin bilgi paylaşımını konu alan 26'ncı Maddesi'nde ve Şerhi'nde âkit devletlerin birbirlerinden daha kolay ve daha kapsamlı bilgiler istemelerine hukuki dayanak sağlayan düzenlemeler yapılmıştır (OECD, 2012a).

3.3. Uluslararası Vergi Hukukunda Çok Taraflılaşıma

Hukuki perspektiften bakıldığında, OECD ve BM Modelleri'nin 26'ncı ve 27'nci Maddeleri'nin uluslararası vergilendirmede idareler arası işbirliği ve yardımlaşmada “iki taraflılığın” (bilateralism) temelini teşkil ettiği görülmektedir. Buna göre 26'ncı Madde ile çifte vergilendirme anlaşmaları kapsamında bilgi paylaşımının hukuki temeli oluşturulurken, 27'nci Madde ile ise gayri mukim mükelleflerin kaynak ülkelerde ödeyecekleri vergilerin tahsilinde ikamet ülkelerinin desteğinin sağlanması amaçlanmaktadır. Fakat küreselleşmenin etkisiyle değişen şartlar neticesinde uluslararası vergi hukukunda ikililik esasına dayanan anlaşmaların problemleri çözmede yetersiz kaldığı anlaşılmıştır. Bu durum OECD'yi çok taraflı araçlar ve politikalar geliştirmeye yöneltmiştir. Esasında daha 1920'lerde MC tarafından çifte vergilendirmenin çözümü için oluşturulan anlaşma modellerinin “çok taraflı” bir yapıya büründürülmesi düşünülmüşse de başarılı olunamamış ve bunu takip eden yaklaşık bir asırlık periyotta ikili vergi anlaşmaları uluslararası vergi hukukunun en önemli kaynakları addedilmiştir.

OECD'nin çok taraflı bir araç geliştirmeye yönelik ilk önemli girişimi, 1988 yılında Avrupa Konseyi ile birlikte hazırlanmış olan Vergi Konularında Karşılıklı İdari Yardımlaşma Anlaşması (İDA)'nın 2010 yılında revize edilmesiyle başlamıştır. Bu doğrultuda İDA'nın 1988 versiyonunda değişen şartlara göre tâdilâtlar yapılmış ve revize edilmiş metin 2010 yılında imzalanan bir protokol ile 2011 yılından itibaren işler hale getirilmiştir. Uluslararası vergi hukukunda çok taraflı araçların, ülkelerin hepsinin ya da en azından çoğunluğunun ortak kararı ile değil esasen oligopolistik hatta kimi zaman monopolistik bir gücün çabalarıyla ortaya çıktığını söylemek yanlış olmayacaktır. Bu durumun en açık göstergesi G20 ülkelerinin OECD'yi ilk olarak İDA'nın tâdili ve sonrasında BEPS Projesi için teşvik etmesi veya ABD'nin tek taraflı olarak başlattığı FATCA uygulamasının OECD'yi Ortak Raporlama Standardı'nı geliştirmeye yöneltmesidir. Fakat küresel mali şeffaflığı sağlamak için uluslararası standartlar oluşturma iddiasındaki bu girişimlerin dar çerçevede veya FATCA örneğinde olduğu gibi tek taraflı olarak başlatılması uluslararası hukuk bakımından bir meşruiyet sorununu da beraberinde getirmiştir. OECD, en azından kendi hesabına, söz konusu meşruiyet sorununu Mali Şeffaflık Küresel Forumu'nu kurarak aşmaya çalışmıştır (Pistone, 2014: 4).

Uluslararası vergi hukukunda ikili araçlardan çok taraflı araçlara doğru gidişte asıl mesele bu çok taraflılığın sadece görünüşte mi kalacağı yoksa ülkelerin siyasi karar alma mekanizmalarında yer ediniş fiili anlamda etkin hale gelip gelemeyeceğidir. Nitekim bazı ülkelerin atmış oldukları adımlar uluslararası vergi hukukunda çok taraflılaşıma çabalarına zarar verebilmektedir. Örneğin rubik anlaşmalar ilk bakışta vergi konularında bilgi paylaşımına bir sınırlama getirmiyor gibi görünse de fiiliyatta, mükelleflere yapılan ödemelere ait bilgilerinin ağırlıklı olarak kaynak ülkede kalmasına yol açtığı için idareler arası bilgi asimetrisi sorunu ortadan kaldırılamamaktadır. OECD'nin İDA ile başlatıp BEPS Projesi ile devam ettirdiği çok taraflılaşıma çabaları çerçevesinde geliştirilen Otomatik Bilgi Paylaşımı (AEOI) Küresel Standardı ile idareler arasında karşılıklı değişime tabi tutulacak bilgilerin kapsamı genişletilmiştir. Vergi konularında bilgi paylaşımının kapsamının sürekli olarak genişletilmesi vergi kayıp ve kaçığının engellenmesi bakımından önem arz etse de mükellef hakları ve kişisel verilerin mahremiyetine ilişkin ciddi tehlikeler barındırmakta ve sık sık eleştiri konusu yapılmaktadır.

BEPS Eylem Planı uluslararası vergi hukukunda çok taraflı araçların gelişimi ve gerçek anlamda işlevsel hale gelmesinde bu zamana kadarki en önemli girişim olarak kabul edilmektedir. BEPS Projesi, iş ve işletme modellerinin küreselleşmesine paralel olarak vergi sorunlarının da küreselleştiği, buna bağlı olarak ortaya çıkan sorunların çözümünde ikili araçların etkisiz kaldığı, dolayısıyla uluslararası vergi sorunlarının ancak çok taraflı araçlarla çözülebileceği düşüncesinden hareketle başlatılmıştır. OECD, küreselleşme sürecinde ülkelerin vergi egemenliklerinde meydana gelen aşınmaların ancak çok taraflı araçlarla engellenebileceğini öne sürmektedir (Pistone, 2014: 5).

3.3.1. Vergi Konularında Karşılıklı İdari Yardımlaşma Anlaşması

2008 Küresel Finans Krizi'nin etkisiyle ülkelerin finansman ihtiyacının artması uluslararası vergi kayıp ve kaçığı sorununun daha fazla dikkat çekmesine yol açmıştır. Bunun üzerine G20, Küresel Forum'a OECD'nin 1988 yılında Avrupa Konseyi ile birlikte hazırlamış olduğu Vergi Konularında Karşılıklı İdari Yardımlaşma Anlaşması (İDA)'nı tâdil ederek işlevsel hale getirme çağrısı yapmıştır. Esasında, İDA ilk olarak OECD veya Avrupa Konseyi üyesi olan ülkeler arasında istek üzerine bilgi paylaşımına yönelik hukuki bir temel ve araç oluşturma amacıyla hazırlanmıştır. 2010 yılında imzalanan bir protokol ile hem anlaşma kapsamında istek üzerine bilgi paylaşımının yanı sıra otomatik ve spontane bilgi paylaşımına da imkan tanıyan düzenlemeler yapılmış hem de anlaşmaya katılım tüm ülkelere açık hale getirilmiştir.

Aşağıdaki tablodan anlaşılacağı üzere İDA'nın 1988 versiyonunun etkisi çok sınırlı kalmıştır. Buna göre ilk aşamada sadece OECD veya Avrupa Konseyi ülkelerine açık olan anlaşma 31 ülke tarafından imzalanmış; Kanada, Portekiz ve Bulgaristan ise anlaşmayı imzalamış olmasına rağmen onay sürecinden geçirmemişler ve yürürlüğe koymamışlardır. Bunun yanında Rusya, Çin,

Avustralya, Avusturya, Brezilya, İsviçre, Türkiye, Danimarka gibi ülkeler ise İDA'nın 1988 versiyonunu imzalamamıştır.

Tablo 3: OECD Vergi Konularında Karşılıklı İdari Yardımlaşma Anlaşması'na Taraf Ülkeler

Ülke	Orijinal Metin (1988)			2010 Protokolü (P) / Tadil Edilmiş Metin (AC)		
	İmza	Onay	Yürürlük	İmza	Onay	Yürürlük
Arnavutluk				2013 (AC)	2013	2013
Andorra				2013 (AC)	2016	2016
Anguilla (UK)						2014
Antig. ve Barbuda				2018 (AC)	2018	2019
Arjantin				2011 (AC)	2012	2013
Ermenistan				2018 (AC)	2020	2020
Aruba (NL)			1997			2013
Avustralya				2011 (AC)	2012	2012
Avusturya				2013 (AC)	2014	2014
Azerbaycan	2003	2004	2004	2014 (P)	2015	2015
Bahamalar				2017 (AC)	2018	2018
Bahreyn				2017 (AC)	2018	2018
Barbados				2015 (AC)	2016	2016
Belçika	1992	2000	2000	2011 (P)	2014	2015
Belize				2013 (AC)	2013	2013
Benin				2019 (AC)	2023	2023
Bermuda (UK)						2014
Bosna Hersek				2019 (AC)	2020	2021
Botsvana				2020 (AC)	2021	2021
Brezilya				2011 (AC)	2016	2016
B. Virgin A. (UK)						2014
Bruney				2017 (AC)	2019	2019
Bulgaristan	2015			2015 (P)	2016	2016
Burkina Faso				2016 (AC)	2022	2023
Cabo Verde				2019 (AC)	2020	2020
Kamerun				2014 (AC)	2015	2015
Kanada	2004			2011 (P)	2013	2014
Cayman A. (UK)						2014
Şili				2013 (AC)	2016	2016
Çin				2013 (AC)	2015	2016
Kolombiya				2012 (AC)	2014	2014
Cook Adaları				2016 (AC)	2017	2017
Kosta Rika				2012 (AC)	2013	2013
Hırvatistan				2013 (AC)	2014	2014
Kuraçao (NL)			2010			2013
Güney Kıbrıs	2014	2014	2015	2014 (P)	2014	2015
Çekya				2012 (AC)	2013	2014
Danimarka	1992	1992	1995	2010 (P)	2011	2011
Dominika				2019 (AC)	2019	2019
Dominik Cum.				2016 (AC)	2019	2019
Ekvador				2018 (AC)	2019	2019
EL Salvador				2015 (AC)	2019	2019
Estonya				2013 (AC)	2014	2014
Esvatini				2020 (AC)	2021	2021
Faroe A. (DK)			2007			2011
Finlandiya	1989	1994	1995	2010 (P)	2010	2011
Fransa	2003	2005	2005	2010 (P)	2011	2012
Gabon				2014 (AC)		
Gürcistan	2010	2011	2011	2010 (P)	2011	2011
Almanya	2008	2015	2015	2011 (P)	2015	2015

Tablo 3 (devamı)

Gana				2012 (AC)	2013	2013
Cebelitarık (UK)						2014
Yunanistan	2012	2013	2013	2012 (P)	2013	2013
Grönland (DK)			1995			2011
Grenada				2018 (AC)	2018	2018
Guatemala				2012 (AC)	2017	2017
Guernsey (UK)						2014
Honduras				2022 (AC)		
Hong Kong (CN)						2018
Macaristan	2013	2014	2015	2013 (P)	2014	2015
İzlanda	1996	1996	1996	2010 (P)	2011	2012
Hindistan				2012 (AC)	2012	2012
Endonezya				2011 (AC)	2015	2015
İrlanda				2011 (AC)	2013	2013
Man Adası (UK)						2014
İsrail				2015 (AC)	2016	2016
İtalya	2006	2006	2006	2010 (P)	2012	2012
Jamaika				2016 (AC)	2018	2019
Japonya	2011	2013	2013	2011 (P)	2013	2013
Jersey (UK)						2014
Ürdün				2020 (AC)	2021	2021
Kazakistan				2013 (AC)	2015	2015
Kenya				2016 (AC)	2020	2020
Güney Kore	2010	2012	2012	2010 (P)	2012	2012
Kuveyt				2017 (AC)	2018	2018
Letonya				2013 (AC)	2014	2014
Lübnan				2017 (AC)	2017	2017
Liberya				2018 (AC)	2021	2021
Lihtenştayn				2013 (AC)	2016	2016
Litvanya	2013	2014	2014	2013 (P)	2014	2014
Lüksemburg	2013	2014	2014	2013 (P)	2014	2014
Makau (CN)						2018
Madagaskar				2022 (AC)		
Malezya				2016 (AC)	2017	2017
Maldivler				2021 (AC)	2021	2022
Malta				2012 (AC)	2013	2013
Marşal Adaları				2016 (AC)	2016	2017
Moritanya				2019 (AC)	2022	2022
Mauritus				2015 (AC)	2015	2015
Meksika	2010	2012	2012	2010 (P)	2012	2012
Moldova	2011	2011	2012	2011 (P)	2011	2012
Monako				2014 (AC)	2016	2017
Moğolistan				2019 (AC)	2020	2020
Karadağ				2019 (AC)	2020	2020
Montserrat (UK)						2013
Namibya				2020 (AC)	2020	2021
Fas				2013 (AC)	2019	2019
Nauru				2016 (AC)	2016	2016
Hollanda	1990	1996	1997	2010 (P)	2013	2013
Yeni Zelanda				2012 (AC)	2013	2014
Nijerya				2013 (AC)	2015	2015
Niue				2015 (AC)	2016	2016
Makedonya				2018 (AC)	2019	2020
Norveç	1989	1989	1995	2010 (P)	2011	2011
Umman				2019 (AC)	2020	2020
Pakistan				2016 (AC)	2016	2017
Panama				2016 (AC)	2017	2017

Tablo 3 (devamı)

Papua Y. Gine				2021 (AC)		
Paraguay				2018 (AC)	2021	2021
Peru				2017 (AC)	2018	2018
Filipinler				2014 (AC)		
Polonya	1996	1997	1997	2010 (P)	2011	2011
Portekiz	2010			2010 (P)	2014	2015
Katar				2017 (AC)	2018	2019
Romanya	2012	2014	2014	2012 (P)	2014	2014
Rusya				2011 (AC)	2015	2015
Ruanda				2021 (AC)	2022	2022
S. Kitts ve Nevis				2016 (AC)	2016	2016
Saint Lucia				2016 (AC)	2016	2017
S. V. Grenadinler				2016 (AC)	2016	2016
Samoa				2016 (AC)	2016	2016
San Marino				2013 (AC)	2015	2015
Suudi Arabistan				2013 (AC)	2015	2016
Senegal				2016 (AC)	2016	2016
Seyşeller				2015 (AC)	2015	2015
Sirbistan				2019 (AC)	2019	2019
Singapur				2013 (AC)	2016	2016
Sint Martin (NL)			2010			2013
Slovakya				2013 (AC)	2013	2014
Slovenya	2010	2011	2011	2010 (P)	2011	2011
Güney Afrika				2011 (AC)	2013	2014
İspanya	2009	2010	2010	2011 (P)	2012	2013
İsveç	1989	1990	1995	2010 (P)	2011	2011
İsviçre				2013 (AC)	2016	2017
Tayland				2020 (AC)	2021	2022
Togo				2020 (AC)		
Tunus				2012 (AC)	2013	2014
Türkiye				2011 (AC)	2018	2018
Türks C. A. (UK)						2013
Uganda				2015 (AC)	2016	2016
Ukrayna	2004	2009	2009	2010 (P)	2013	2013
B.A.E.				2017 (AC)	2018	2018
İngiltere	2007	2008	2008	2010 (P)	2011	2011
ABD	1989	1991	1995	2010 (P)		
Uruguay				2016 (AC)	2016	2016
Vanuatu				2018 (AC)	2018	2018
Vietnam				2023 (AC)		

Kaynak: OECD (2023a).

2010 yılında imzalanan protokolden sonra İDA, uluslararası vergi hukuku alanında her türlü karşılıklı işbirliği ve yardımlaşmaya imkân tanıyan en kapsamlı hukuki araç haline gelmiştir. OECD ve BM Modelleri’nde vergi konularında bilgi paylaşımı türlerine sadece ilgili maddelerin şerhlerinde değinilmiş olmasına rağmen İDA’da her bir paylaşım türü için ayrı bir madde yer almaktadır. Buna göre 5’inci Madde’de “istek üzerine bilgi paylaşımı”, 6’ncı Madde’de “otomatik bilgi paylaşımı”, 7’nci Madde’de ise “spontane bilgi paylaşımı” düzenlenmiştir. Ayrıca İDA’nın kapsamı sadece bilgi paylaşımı ile sınırlı olmayıp âkit devletler arasında eş zamanlı vergi incelemesi (Madde 8), yurt dışında vergi incelemesi (Madde 9), tahsilatta yardımlaşma (Madde 11) ve vergi alacağın güvence altına alınması (Madde 12) gibi konuları da bünyesinde barındırmaktadır (OECD, 2010).

İDA'nın amacı, vergi konularında uluslararası bilgi paylaşımı ve idari yardımlaşmayı sadece çok taraflı bir araç çatısı altında yapılacak şekilde sınırlandırmak değil, küresel vergi şeffaflığının artırılması için her hâl ve şartta her türlü iş birliğini geliştirmektir. Nitekim 27'nci Madde'nin 1'inci Fıkrası'nda İDA hükümlerinin âkit devletler arasındaki mevcut veya gelecekte kabul edilecek olan, bilgi paylaşımı veya idareler arası yardımlaşmaya ilişkin diğer ikili veya çok taraflı araçlara bir kısıtlama getirmeyeceği açıkça ifade edilmiştir (OECD, 2010).

OECD, 2010 protokolü ile yapılan tâdilâtın gerekçesini İDA'nın ilk imzalandığı 1988 yılından sonraki süreçte uluslararası standartlarda önemli değişiklikler olduğu ve dünya genelinde vergi konularında iş birliğine açık yeni çevrelerin ortaya çıktığı şeklinde açıklamıştır. Bu doğrultuda İDA'nın 4, 18 ve 22'nci Maddeleri'nde vergi konularında bilgi paylaşımını ilgilendiren önemli düzenlemeler yapılmıştır. Buna göre 4'üncü Madde'nin 1988'deki halinde yer alan “*verginin tarh ve tahsili ve de mükelleflerin vergiye ilişkin alacaklarının tazmin ve tenfizi*” ile ilgili olduğu düşünülen bilgilerin âkit devletlerce karşılıklı paylaşılmasını gerektiren hüküm “*iç vergi mevzuatlarının yürütülmesi ve uygulanması*” ile ilgili olduğu öngörülen bilgilerin paylaşılmasını mümkün kılacak şekilde değiştirilmiştir. Böylece hem bilgi paylaşımının kapsamı genişletilmiş hem de İDA ve OECD Modeli'nin 26'ncı Maddesi birbiriyle uyumlu hale getirilmiştir.

İDA'nın 18'inci Maddesi bilgi talep edilen devletin değil, bilgiyi talep eden devletin karşı tarafa göndereceği bilgileri ilgilendirmektedir. Buna göre hakkında bilgi talep edilen mükellefin kimliğinin doğru tespit edilebilmesi için ricacı devletin diğer tarafa doğru bilgiler iletmesi gerekmektedir. Ancak kişisel verilerin mahremiyeti gereği bu bilgilerin bir sınırı bulunmaktadır. 18'inci Madde'nin 1988 versiyonunda yapılan küçük bir değişiklik ile hakkında bilgi talep edilecek mükellefe ilişkin daha kapsamlı bilgilerin karşı tarafa sunulmasına imkân tanınmıştır. Böylece mükelleflere ait vergiyle alakası olmayan şahsi bilgilerin dahi âkit devletler arasında paylaşımı mümkün hale geldiğinden mükellef hakları açısından sakıncalı bir durum ortaya çıkmıştır. Benzer bir durum İDA'nın 22'nci Maddesi'nde yapılan değişiklikte de görülmektedir. İlgili Madde'nin 1'inci Fıkrası'nın 1988 versiyonunda, paylaşım konu bilgileri için “*sadece o Tarafın tarh, tahsil ve cebri icrası veya kovuşturması ya da sadece bu alandaki itirazlara bakmakla yetkili makamlarına gösterilebilir ve bahsi geçen bilgiler sadece bu makamlar tarafından yalnız bu amaçlara yönelik olarak kullanılabilir*” hükmü yer almaktadır. Aynı Madde'nin 2'nci Fıkrası'nda ise elde edilen bilgilerin 1'inci Fıkra hükümleriyle sınırlı kalmaksızın mahkeme duruşmalarında veya adlî kararların alınması esnasında açıklanabilmesinin âkit devletlerin birbirlerinden önceden alacakları izne tabi olduğu belirtilmiştir. Ancak 2010 protokolü ile önceden izin ilkesinden vazgeçilerek mükelleflere ilişkin bilgilerin farklı makamlar tarafından farklı amaçlarla kullanımının önü açılmıştır. Bu durum 22'nci Madde'nin 1'inci Fıkrası'nda kişisel verilerin mahremiyetine yapılan vurgunun aynı Madde'nin 2'nci Fıkrası'nda yapılan değişiklik ile yok sayıldığı anlamına gelmektedir (Aktuğ ve Öz, 2019: 129-130).

2010 yılında yapılan tâdîlâtan sonra G20'nin desteğiyle İDA'yı imzalayıp yürürlüğe koyan ülkelerin sayısı hızla artmaya başlamıştır. Örneğin başta Çin, Rusya, Kanada, Avustralya, Brezilya gibi büyük ekonomiler olmak üzere Avrupa, Asya, Afrika ve Amerika kıtasında yer alan ülkelerin çoğunluğu İDA'yı kabul etmiş ve imzacı devletlerin sayısı Mart 2023 itibariyle 147'ye ulaşmıştır. Türkiye İDA'yı 2011 yılında imzalamış ancak yaklaşık sekiz yıl askıda beklettikten sonra 2018 yılında onaylayarak yürürlüğe koymuştur. İDA, uluslararası vergi hukuku alanındaki en kapsamlı ve türü itibariyle ilk çok taraflı araç olmasına rağmen etkinliği tartışmalıdır. Bunun çeşitli sebepleri vardır. İlk olarak bazı ülkeler İDA'yı imzalamış olsalar dahi diğer taraf devletlerin bilgi ve yardım taleplerine kimi zaman olumlu cevap vermemekte, kimi zaman ise paylaşılan bilgiler sadece resmiyette kalmakta ve işlevsel olmamaktadır. Diğer taraftan başta ABD olmak üzere bazı ülkeler ise İDA'yı imzalamış olmalarına rağmen kendi iç hukuk sistemlerine göre onay sürecinden geçirip yürürlüğe koymaktan kaçınmaktadırlar.

Tablo 3'te de görüleceği üzere Bermuda, Anguilla, Cayman Adaları, British Virgin Adaları, Aruba, Kuraçao gibi vergi cenneti niteliğini haiz çok sayıda ada ülkesinde, imza koymamış olmalarına rağmen İDA hükümleri yürürlükte. Bu durum söz konusu ülkelerin bağımsız birer devlet görünümünde olmalarına rağmen İngiltere, Hollanda, Danimarka ve Çin gibi ülkelerin hakimiyeti altında bulunmalarından ve İDA'yı bu ülkeler üzerinden kabul etmiş olmalarından kaynaklanmaktadır. Ancak, hukuki anlamda büyük devletlerin boyunduruğu altında bulunan bu küçük ada ülkeleri dışında, hukuken bağımsız olup fiilen yine büyük devletlerin egemenlik alanlarında kalan ve vergi cenneti olarak kabul edilen çok sayıda ülke de mevcuttur. Vergi cennetleri ve onları kontrol eden devletlerin varlığı, sadece İDA'yı değil tüm uluslararası hukuki araçları fiili anlamda işlevsiz hale getiren en önemli sebeplerden biri olup bu konuya çalışmanın ilerleyen başlıklarında tekrar değinilecektir.

3.3.2. BEPS Eylem Planı

Küreselleşme sürecinde milli ekonomilerin ve piyasaların gittikçe artan entegrasyonu, Birinci Dünya Savaşı'ndan sonra şekillenmeye başlayan ve yaklaşık bir asırdır süregelen uluslararası vergi rejiminin işleyişini bozmuştur. Bu süreçte özellikle çok uluslu şirketler, agresif vergi planlaması araçlarıyla ülkelerin vergi matrahlarının aşınmasına ve vergi gelirlerinin azalmasına yol açmaktadır. OECD, çok uluslu şirketlerin matrah aşındırma ve kâr kaydırma stratejilerine karşı G20'nin de desteğiyle BEPS Projesi'ni hayata geçirmiştir. Eylül 2013'teki G20 zirvesinde ilk adımları atılan proje, yaklaşık iki yılda hazırlanan 13 adet rapor ile olgunlaştırılmış ve 2015 yılında uygulanmaya başlamıştır (OECD, 2015b: 4). Tam açılımı “matrah aşındırma ve kâr kaydırma” (base erosion and profit shifting) şeklinde olan BEPS, çok uluslu şirketlerin ülkelerin vergilendirme rejimleri ve iç vergi mevzuatları arasındaki uyumsuzluklardan ve farklılıklardan istifade ederek vergi planlamasına

yönelik çeşitli stratejiler geliştirmeleri, uluslararası vergi rejiminin içindeki boşlukları yakalamaları ve bu suretle vergi kayıp ve kaçığına sebep olmaları anlamına gelmektedir.

Tablo 4: Kurumlar Vergisi Gelirlerinin Toplam Vergi Gelirleri İçindeki Payı (1990-2021 / %)

Ülke/Yıl	1990	1995	2000	2005	2010	2015	2020	2021
Avustralya	14,1	14,8	20,2	19,3	17,9	15,1	18,8	...
Avusturya	3,6	3,3	4,6	5,2	4,6	5,2	5,1	6,3
Belçika	4,8	5,4	7,2	7,3	5,9	7,4	7,7	9,0
Kanada	7,0	8,2	12,2	10,4	10,5	10,4	11,8	11,7
Şili	12,4	15,5	11,2	22,1	20,4	21,0	24,3	17,1
Kolombiya	13,9	7,1	16,7	21,1	20,7	25,9	23,0	23,6
Kosta Rika	...	...	...	13,8	10,3	9,5	8,4	10,0
Çekya	...	12,2	9,9	12,1	10,0	10,8	9,4	9,5
Danimarka	3,9	4,9	6,8	7,2	5,1	6,2	6,1	8,0
Estonya	...	6,7	2,8	4,7	4,0	6,2	4,9	4,6
Finlandiya	4,5	5,0	12,5	7,6	6,0	4,9	5,1	6,2
Fransa	5,3	4,8	6,9	5,5	5,5	4,6	5,1	5,6
Almanya	4,8	2,8	4,8	5,1	4,2	4,6	4,3	5,9
Yunanistan	5,5	7,8	11,9	10,2	7,9	5,9	3,1	...
Macaristan	...	4,5	5,7	5,7	3,3	4,4	3,6	3,4
İzlanda	2,8	3,0	3,3	4,9	2,7	6,5	6,1	5,7
İrlanda	4,9	8,4	11,7	10,8	8,5	11,3	16,1	17,1
İsrail	...	7,9	9,5	10,1	8,6	9,5	9,2	11,1
İtalya	10,0	8,7	6,9	5,7	5,5	4,7	4,8	4,4
Japonya	22,4	15,9	13,7	15,5	11,6	12,3	11,7	...
Güney Kore	12,8	11,6	14,1	15,9	13,8	13,1	12,1	12,8
Letonya	...	5,6	5,3	6,8	3,4	5,3	2,3	2,7
Litavanya	...	7,4	2,2	7,1	3,5	5,3	5,1	6,5
Lüksem.	16,1	18,1	18,0	15,5	15,3	12,2	12,5	11,7
Meksika	...	...	...	12,5	14,4	20,1	20,1	20,5
Hollanda	7,5	8,1	10,9	9,7	6,4	7,2	7,8	9,8
Y. Zeland	6,5	11,9	12,4	16,8	12,2	14,0	15,4	14,4
Norveç	9,0	9,4	21,0	27,1	23,6	11,7	6,2	23,0
Polonya	...	7,4	7,3	6,4	6,2	5,7	6,4	7,1
Portekiz	8,0	7,7	11,9	8,5	9,1	9,1	7,9	6,8
Slovakya	...	14,9	7,6	8,5	8,7	11,2	8,6	8,5
Slovenya	...	1,3	3,0	7,0	4,9	3,9	5,2	5,2
İspanya	8,8	5,2	8,8	10,8	5,9	6,5	5,3	7,0
İsveç	3,1	5,8	7,3	7,4	7,6	6,8	7,0	7,1
İsviçre	7,3	6,6	8,8	8,4	10,1	10,7	11,0	10,7
Türkiye	6,7	6,7	7,3	7,1	7,3	5,7	8,7	10,8
İngiltere	9,9	8,1	10,6	10,3	8,9	7,2	7,3	7,9
ABD	7,5	9,2	7,9	11,0	7,5	8,1	4,9	6,0
OECD Ort.	8,3	8,1	9,5	10,6	9,0	9,2	9,0	...
OECD Dışı Ort.	...	8,8	13,9	9,0	8,9	7,1	11,9	10,4

Kaynak: OECD, <https://stats.oecd.org/>, (Çevrimiçi: 04.06.2023).

OECD'nin BEPS Projesi'nin arkasındaki temel motivasyon, özellikle 2008 Küresel Finans Krizi'nden sonra ülkelerin kurumlar vergisi gelirlerine olan ihtiyaçlarının artması buna karşılık vergi kaçırma ve vergiden kaçınma girişimlerinin söz konusu gelirlere zarar vermesi şeklinde açıklanmıştır. OECD bu gerekçeyi öne sürerken devamlı olarak, gelişmekte olan ülkelerin kurumlar vergisi gelirlerine olan ihtiyacının gelişmiş ülkelerinkinden çok daha fazla olduğu tezini gündeme

getirmektedir. Ancak OECD istatistiklerine bakıldığında kurumlar vergisinin toplam vergi hasılatı içerisindeki payı bakımından gelişmiş ve gelişmekte olan ülkeler arasında kayda değer farkların olmadığı görülmektedir. Nitekim Tablo 4'te görüleceği üzere Japonya, Kanada, İsviçre, Norveç, Hollanda ve Yeni Zelanda gibi gelişmiş bir çok ülkede, kurumlar vergisinin toplam vergi hasılatı içindeki oranı OECD ortalamasının üzerinde seyretmektedir. Buna karşılık söz konusu oran, gelişmekte olan birçok ülkede OECD ortalamasının altında kalmakta; genel olarak bakıldığında ise OECD ortalaması ile OECD dışı ortalama arasında yıllara göre değişmekle birlikte yaklaşık %2 ila %3 arasında küçük bir fark olduğu görülmektedir.

Tablo 5: OECD Matrah Aşındırma ve Kâr Kaydırma (BEPS) Eylem Planı

Eylem 1 <i>Dijital Ekonominin Vergilendirilmesi</i>	<i>OECD dijital ekonomiden kaynaklı vergilendirme sorunlarının çözümü için 2 aşamalı bir yol takip etmektedir. İlk aşamada çok uluslu şirketlerin vergilendirme haklarının ilgili ülkeler arasında yeniden dağıtımı amaçlanmaktadır. Bu aşamada, fiziki işyeri açmaksızın yıllık olarak elde edilen yaklaşık 125 milyar dolarlık bir kazancın vergilendirilmesine ilişkin hakların yeniden dağıtımı planlanmaktadır. İkinci aşamada ise global ölçekte %15 oranında minimum kurumlar vergisi oranının tüm ülkeler tarafından kabul edilmesi ve bu sayede yıllık 150 milyar dolara tekabül eden ilave kurumlar vergisi hasılatı elde edilmesi hedeflenmektedir.</i>
Eylem 2 <i>Hibrit Uyumsuzluklar</i>	<i>Hibrit uyumsuzluklar çok uluslu şirketlerin vergi mevzuatları arasındaki uyumsuzluktan ve idareler arası koordinasyon eksikliğinden istifade ederek vergi avantajı elde etmelerine yol açmaktadır. OECD bu sorunu çözmek için ülkeler arasında ortak standartlar ve kurallar geliştirilmesini teşvik etmektedir. Örneğin bu çerçevede İngiltere, Avustralya ve Yeni Zelanda arasında ortak kanuni düzenlemeler yapılmıştır. Yine Avrupa Birliği bu konuda, üye ülkeler arasında koordinasyonu geliştirmek için bir direktif çıkarmıştır (Council Directive of EU/207/952).</i>
Eylem 3 <i>Kontrol Edilen Yabancı Kurum Kazançları</i>	<i>OECD, mükelleflerin ikamet ülkelerinde elde ettikleri kârları yurtdışında sahip oldukları kurumlara aktararak vergiden kurtulma çabalarının önlemeye çalışmaktadır. Buna göre ülkeler mukim mükelleflerinin yabancı ülkelerde kontrol ettikleri kurumlar üzerinden elde ettikleri kâr payları ve diğer gelirlerin vergilendirilmesine yönelik kuralları iç vergi mevzuatlarına dahil etmektedir.</i>
Eylem 4 <i>Faiz Kazançlarının İndirimi</i>	<i>OECD, çok uluslu şirketlerin faiz ödemelerini masraf olarak göstermek suretiyle vergi matrahını aşındırmalarının önüne geçmeye çalışmaktadır. Bu kapsamda bir taraftan ülkelere iç mevzuatlarında gerekli değişiklikleri yapma tavsiyesinde bulunmaktayken diğer taraftan OECD Transfer Fiyatlandırması Rehberini değişen şartlara göre güncellemektedir.</i>
Eylem 5 (Min.) <i>Zararlı Vergi Uygulamaları</i>	<i>OECD zararlı vergi uygulamalarıyla mücadelede şeffaflığı artırılması ve özün önceliği ilkesinin ülkelerin vergi sistemlerinde hakim kılınmasını sağlamaya çalışmaktadır. Bu çerçevede zararlı vergi rejimleriyle mücadele ve vergi konularında bilgi paylaşımının etkin hale getirilmesi başlıca yükümlülükleri oluşturmaktadır.</i>
Eylem 6 (Min.) <i>Anlaşma İstismarının Engellenmesi</i>	<i>OECD, mükelleflerin ülkelerin çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarındaki boşlukları yakalayarak anlaşma alışverişi vb. gibi araçlarla vergiden kaçmalarına mani olmaya çalışmaktadır. Bu kapsamda OECD Model Vergi Anlaşmasına "anti-istismar" kuralları eklenmiş olup kuralların tüm ülkelere benimsenmesine çalışılmaktadır.</i>
Eylem 7 <i>Daimi İşyeri Statüsü</i>	<i>OECD Model Vergi Anlaşmasında gayri mukim mükelleflerin kaynak ülkelerde vergi ödemeleri genel itibarıyla daimi işyeri şartına bağlanmıştır. Fakat mükellefler bir takım suni işlemlerle daimi işyeri statüsünü düşürmek suretiyle vergi yükünden kurtulabilmektedirler. OECD bu durumun önüne geçmek için Model Anlaşma'da daimi işyeri kavramında değişiklikler yapmıştır.</i>
Eylem 8-10 <i>Transfer Fiyatlandırması</i>	<i>8, 9 ve 10'uncu Eylemler çok uluslu şirketlerin transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı ve matrah aşındırması uygulamalarını önlemeyi amaçlamaktadır. Bu kapsamda emsallere uygunluk ve silahların eşitliği ilkeleri ile örtülü sermaye dağıtımına ilişkin kurallar ilk olarak OECD Transfer Fiyatlandırması Rehberinde anlatılmakta ve bu düzenlemelerin ülkelerin iç hukuk sistemlerine entegre edilmesi amaçlanmaktadır.</i>

Tablo 5 (devamı)

Eylem 11 BEPS Uygulamalarının Takibi ve Veri Analizi	<i>Çok uluslu şirketler alanında uzman profesyoneller istihdam etmek ve teknolojik ilerlemelerden yararlanmak suretiyle BEPS stratejilerini sürekli olarak değiştirmekte ve vergiden kaçınmak için yeni yollar aramaktadırlar. OECD buna karşı, çok uluslu şirketlerin faaliyetleri ve kurumlar vergisi istatistiklerine ilişkin verileri düzenli olarak toplamakta ve analiz etmektedir. Bu analizlerden elde edilen sonuçlar ülkelerle paylaşmakta ve vergi idarelerinin vergi kayıp ve kaçığına karşı tedbir almaları kolaylaştırılmaya çalışılmaktadır.</i>
Eylem 12 Zorunlu Bilgilendirme Kuralları	<i>Bu eylem mükelleflerin muhtemel agresif vergi planlaması uygulamalarına karşı bir erken uyarı sistemi niteliğindedir. Buna göre mükelleflerin belirli konularda vergi idarelerine sürekli olarak bilgi vermesini mecburi kılan kuralların vergi mevzuatlarına dahil edilmesi ve BEPS stratejilerine karşı önceden tedbir alınması amaçlanmıştır.</i>
Eylem 13 (Min.) Ülke-Ülke Raporlama	<i>Çok uluslu şirketlere dünya genelinde elde ettikleri gelir, kâr ve ödedikleri vergiler ile iktisadi faaliyetleri hakkında düzenli olarak ülke-ülke rapor hazırlama ve bu raporları ilgili vergi idareleriyle paylaşma zorunluluğu getirilmiştir. Bu sayede ülkelerin çok uluslu şirketlerin gerçek dışı veya eksik beyanlarına karşı veriye sahip olmaları ve muhtemel vergi planlaması stratejilerine karşı önceden tedbir alabilmeleri amaçlanmıştır.</i>
Eylem 14 (Min.) Karşılıklı Anlaşma Usulü	<i>Bu kapsamda ülkelerin çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarına karşılıklı anlaşma usulü ve tahkim mekanizmasının eklemlenmesi ve böylece uluslararası vergilendirmeden kaynaklanan ihtilafların kolaylıkla çözülmesi amaçlanmıştır. OECD bu amaca yönelik olarak Model Vergi Anlaşmasında düzenleme yapmış olup bu düzenlemelerin ikili vergi anlaşmasına dahil edilip edilmediğini denetlemektedir.</i>
Eylem 15 Çok Taraflı Araç (MLI)	<i>Geliştirilecek çok taraflı bir araç ile ülkelerin ikili vergi anlaşması ağlarının kolaylıkla revize edilmesi, içindeki boşlukların doldurulması, eksiklerin giderilmesi ve tabiri caizse vergi kayıp ve kaçığına sebep olacak tüm yolların kapanması amaçlanmıştır. Bu doğrultuda; OECD ilk aşamada meselenin uluslararası hukuk ve kamu hukuku boyutuna ilişkin bir rapor hazırlamış, ikinci aşamada ise söz konusu aracı geliştirerek imzaya açmıştır. Çok taraflı araç ya da kısaca MLI bu zamana kadar 100 ülke tarafından imzalanmış olup bu konuya çalışmanın ileriki başlıklarında detaylı olarak değinilecektir.</i>

Kaynak: OECD, <https://www.oecd.org/tax/beps/beps-actions/>, (31.05.2023).

OECD BEPS Eylem Planı çerçevesinde yapmış olduğu açıklamalarda çok uluslu şirketlerin agresif vergi planlamaları nedeniyle kurumlar vergisi hasılatında meydana gelen kayıptan gelişmekte olan ülkelerin gelişmiş ülkelere göre daha mustarip olduklarına özellikle vurgu yapmaya devam etmektedir. Çok uluslu şirketlerin BEPS stratejilerinin ülkelere yılda 100 ila 240 milyar dolar arasında bir gelir kaybına mâl oldukları tahmin edilmektedir. Bu rakamlar dünya genelinde tahsil edilen toplam kurumlar vergisi gelirinin %4'ü ile %10'u arasında bir orana tekabül etmektedir. Bu sebeple özellikle 2008 Küresel Finans Krizi'nden sonra finansman ihtiyacı artan G20 ülkeleri OECD'nin BEPS Projesini hayata geçirmesine destek olmuşlardır. BEPS Projesi, OECD tarafından başlatılmış olmakla beraber katılımcı ülke sayısı kısa sürede 135'i aşmıştır. Bu doğrultuda vergiden kaçınmayı engellemek, uluslararası vergi kurallarının uyum içinde ve standart bir şekilde uygulanmasını sağlamak, dolayısıyla küresel ölçekte vergi-şeffaf bir çevreyi hâkim kılmak amacıyla 15 eylemden oluşan bir politika paketi hazırlanmıştır (OECD, 2018a).

BEPS Projesi ile uluslararası vergi sorunlarına yönelik olarak hazırlanan kapsamlı önlem paketi içerisinde; yeni standartların yanında mevcut standartların revizyonuna ve ülkelerin vergi politikalarının ve vergi sistemlerinin giderek birbirine yakınlaşmasına, dolayısıyla ideal olan kural ve standartların küresel ölçekte daha kolay benimsenmesine yönelik düzenlemeler yer almaktadır.

Birinci Dünya Savaşı'ndan sonraki yaklaşık bir asırlık süreçte uluslararası vergilendirmeye ilişkin kural ve standartlarda ideal olanın değil asgari düzeyde mümkün olanın kabul edilmek zorunda kaldığı düşünüldüğünde, BEPS Projesi'nin ne denli iddialı bir girişim olduğu daha iyi anlaşılabilir. BEPS Eylem Planı 15 eylemden oluşmakla birlikte ülkelerin tüm eylemlere katılma mecburiyeti yoktur. Ancak minimum standart olarak belirlenen 4 eylemin tüm ülkeler tarafından hayata geçirilmesi zorunludur. Minimum standartlar üzerinde uzlaşma sağlanmış olması üyelerin tamamının ortak hareket etmeme tehlikesini belirli ölçüde ortadan kaldırarak, bireysel politikaların yayılma etkisinden diğer ülkeleri korumuş olmaktadır.

BEPS Projesi'nin amaçlarından biri de ülkelerin vergi mevzuatlarındaki uyumsuzluklar ile ikili vergi anlaşması ağlarındaki farklılık ve eksikliklerden kaynaklanan boşlukları doldurarak çok uluslu şirketlerin ve varlıklı bireylerin agresif vergi planlaması araçlarıyla sebep oldukları vergi kayıp ve kaçığının önüne geçmektir. Mükelleflere vergi planlaması için fırsat oluşturan en önemli unsur ise ülkelerin yabancı sermaye çekmek için vergi rekabetine girişmeleridir. OECD bu durumun varacağı noktayı daha 1990'larda fark etmiş ve zararlı vergi rekabetinin önlenmesine yönelik çalışmalara başlayarak 1998 yılında Zararlı Vergi Rekabeti: Yükselen Global Bir Sorun isimli ünlü raporu yayınlamıştır. 1998 Raporu'nda zararlı vergi uygulamalarının ulusal vergi tabanlarını aşındıracağı, vergi sistemlerinde yapısal değişikliklere sebep olacağı ve artan oranlı vergilendirmeyi işlevsiz hale getirerek gelirin yeniden dağıtımını hedefinden sapmalara yol açacağı belirtilmiş ve ülkelerin mali egemenliklerinin karşı karşıya olduğu tehdidin boyutuna dikkat çekilmiştir (OECD, 1998: 14). OECD, BEPS Projesi'nin üstlendiği en önemli misyonun ülkelere vergi egemenliklerini efektif olarak tesis edebilecekleri araçlar sunmak olduğunu ifade etmektedir. Projenin bir başka amacının ise 1998 Raporu'nda da vurgulandığı gibi mükelleflerin ticari, iktisadi ve yatırıma yönelik kararlarında vergi kaynaklı hareketlerin önüne geçmek ve bilhassa çok uluslu şirketlerin ulusal ölçekteki şirketler karşısındaki üstünlüğüne son vererek rekabeti eşit zemine taşımak olduğu belirtilmiştir (OECD, 2015b: 4).

BEPS Projesi kapsamında oluşturulan 15 adet eylemin muhtevasına ana hatları itibariyle bakıldığında, genel olarak iktisadi bağ teorisinden hareketle verginin vergiyi doğuran olayın vuku bulunduğu yerde ödenmesinin sağlanmaya çalışıldığı izlenimi uyanmaktadır. Bu çerçevede özellikle hibrit uyumsuzlukları engellemek için iç vergi mevzuatlarının mümkün olduğunca harmonizasyonu, ikili vergi anlaşmalarına transfer fiyatlandırması ve anlaşma istismarının engellenmesine dair hükümler eklenmesi, vergi konularında otomatik bilgi paylaşımının etkin hale getirilmesi suretiyle küresel vergi şeffaflığının artırılması gibi hususlar dikkati çekmektedir (Apeldoorn, 2018: 478-479). Burada hibrit uyumsuzluklardan maksat, varlıklı bireyler ile çok uluslu şirketlerin ülkelerin vergi mevzuatları arasındaki asimetriden yararlanarak vergiden âzâde hale gelmeleri ve bir bakıma “çifte vergilendirmeme” (double non-taxation) sorununa yol açmalarıdır. Buna göre farklı ülkelerde yerleşik olmakla beraber tek bir kuruluşa ya da şahsa ait olan şirketlerden “hibrit oluşum” (hybrid

entity), ülkelerin bu tür oluşumlara yönelik vergi uygulamalarındaki farklılıklara ise hibrit uyumsuzluk (hybrit mismatches) denilmektedir. Günümüzde ikili vergi anlaşması ağlarının çok geniş olması ve bir ülkenin imzaladığı vergi anlaşması sayısının kolaylıkla 50, 100 ve 150 gibi sayılara ulaşabilmesi, buna karşılık vergi anlaşmalarını revize etmenin çok güç olması hibrit uyumsuzluklardan kaynaklı vergi kayıp ve kaçığı problemini derinleştirmektedir.

BEPS Projesi kapsamında belirlenen minimum standartlar; zararlı vergi uygulamaları ile mücadele (Eylem 5), anlaşma istismarının engellenmesi (Eylem 6), çok uluslu şirketlere ülke-ülke raporlama mecburiyeti getirilmesi (Eylem 13) ve ikili vergi anlaşmalarına karşılıklı anlaşma usulünün dahil edilmesi (Eylem 14)'dir. Bunun yanı sıra vergi anlaşmalarında transfer fiyatlandırılmasına ilişkin hükümlerin daha etkin hale getirilmesi, hibrit uyumsuzluklar ve vergi indirimine konu faiz türlerinin sınırlandırılması gibi konular üzerinde genel bir kanıya varılmış ancak minimum standart olarak belirlenmeleri noktasında uzlaşma sağlanamamıştır. OECD 2015 yılında yayınladığı bir raporda zaman içerisinde ülkelerin bu konular üzerinde aynı noktaya varacaklarını belirtse de Mayıs 2023 itibariyle hala ilerleme kaydedilebilmiş değildir.

BEPS Projesi kapsamında, anlaşma alışverişi de dahil olmak üzere ikili vergi anlaşmalarının mükellefler tarafından istismarının önüne geçecek hükümler OECD ve BM Modelleri'ne eklenmiştir. Özellikle 15'inci Eylem kapsamındaki "Çok Taraflı Araç" (Multilateral Instrument, MLI) geliştirme hedefinin başarıya ulaşmasıyla bu hükümlerin ülkelerin ikili vergi anlaşmaları içerisine kolaylıkla dahil edileceği ön görülmüştür. Projenin minimum standartlarından biri olan 13'üncü Eylem ile çok uluslu şirketlere standart bir şekilde ülke-ülke raporlama mecburiyeti getirilmiş ve bu sayede mükelleflerin dünya genelindeki faaliyetlerinin ve her türlü gelir-gider akışlarının adeta röntgenin çekilmesi, dolayısıyla transfer fiyatlandırması ve diğer matrah aşındırma girişimlerine karşı vergi idarelerinin önceden tedbir almalarına olanak sağlanması planlanmıştır. Ayrıca 14'üncü Eylem ile uluslararası vergilendirmeden kaynaklı ihtilafların çözümü için karşılıklı anlaşma usulü mekanizmasının kabulü ve ikili vergi anlaşmalarına entegrasyonu da minimum standart olarak belirlenmiştir. OECD'nin en çok önem verdiği konuların başında gelen ve 1998 Raporu'nun da esas gayesini teşkil eden zararlı vergi uygulamalarıyla mücadelenin minimum standartlar arasında olması önemlidir. Minimum standart olarak belirlenen eylemler diğerlerinden farklı olarak akran değerlendirme sürecine (peer review process) tabi tutulmaktadır. Böylece "patent box" rejimleri de dahil olmak üzere her türlü zararlı vergi uygulamasının takip edilmesi ve spontane bilgi paylaşımı taahhüdü sayesinde, ülkeler arasında bilgi paylaşımına yönelik herhangi bir anlaşma mevcut olmasa dahi elde edilen bilgilerin ilgili taraflara iletilmesi ve vergi şeffaflığının geliştirilmesi hedeflenmiştir.

OECD, çok uluslu şirketlerin BEPS stratejilerinin çifte vergilendirmeme sorununa yol açabileceğini ancak bunlara karşı hayata geçirilecek BEPS eylemlerinin asla çifte vergilendirmeye

sebeğ olmayacağını ifade etmektedir. Bu doğrultuda ülkelerin çifte vergilendirmenin önlenmesine yönelik almış oldukları tek taraflı tedbirler ve ikili vergi anlaşmalarının BEPS Projesi ile daha koordine ve vergi kaybına da aşırı vergi yüküne de sebep olmadan uygulanabileceği öne sürülmektedir. BEPS Projesi'nin hazırlık sürecinde, uluslararası vergilendirme rejiminin iki temel prensibinden biri olan 'bir kez vergilendirme' ilkesinin (single tax principle) mükelleflere agresif vergi planlaması fırsatı sunduğuna dair eleştiriler OECD tarafından reddedilmiş ve vergi kayıp ve kaçığına yol açan temel faktörün bu ilke değil, ülkelerin vergi mevzuatlarının birbiriyle uyumsuzluğu, uluslararası standartların iş ve işletme modellerindeki dönüşüme ayak uyduramaması, idareler arasında etkin bilgi paylaşımı yapılmaması, bilgi paylaşımının mümkün olduğu hallerde ise paylaşılan bilgilerin doğru değerlendirilip politika yapım sürecine entegre edilememesi gibi sebepler olduğu ifade edilmiştir (OECD, 2015b: 4-5).

BEPS Projesi uluslararası vergi hukukunun yaklaşık bir asırlık tarihindeki en iddialı girişimdir. OECD bu proje kapsamında yapılan düzenlemelerin iç vergi sistemlerine dahil edileceğini, ikili vergi anlaşmalarının herhangi bir müzakere süreci gerektirmeden çok taraflı hale geleceğini ve idareler arası işbirliği ve koordinasyonun maksimum seviyeye çıkarılarak uluslararası vergilendirme problemlerinin kökünden çözüleceğini iddia etmiştir. BEPS Projesi ile miadı dolmuş ve zamanın şartlarına ayak uyduramayan uluslararası vergilendirme standartlarının renovasyonunun yapılması ve bu kapsamdaki değişikliklerle zararlı vergi uygulamalarının elimine edilmesi yanında, sınır ötesi faaliyetlerin usulünce vergilendirilmesi ve çifte vergilendirmenin önlenmesi gibi hususlarda sürdürülebilirliğin sağlanmasının elzem olduğu vurgulanmıştır (OECD, 2015b: 5).

BEPS Projesi ile OECD ve G20, uluslararası vergi sorunlarına karşı atılacak adımlarda her ülkenin eşit derecede söz hakkının olduğu bir işbirliğine gitmiştir. Sonrasında bir adım daha atılarak, uluslararası vergilendirme kural ve standartlarını yeniden belirleme iddiasını taşıyan bu oluşumun ortak karar alma sürecine gelişmişlik seviyesine bakılmaksızın dünyadaki her ülkenin katılmasına fırsat tanınmıştır. Böylece Mayıs 2023 itibarıyla, BEPS Projesi'ne dahil olan ülkelerin sayısı 142'ye ulaşmıştır (OECD, 2023b). Meseleye bu açıdan bakıldığında gelişmiş, gelişmekte olan veya düşük milli gelir seviyesindeki onlarca ülkeyi aynı proje etrafında toplayabilmek bile büyük bir başarı olarak görülebilir.

3.3.3. Vergi Konularında Otomatik Bilgi Paylaşımı

Küreselleşen dünyada mükelleflerin gelirlerini, servetlerini ve iktisadi faaliyetlerinin sınır ötesine taşınmaları son derece kolaylaşırken bunları takip ve tespit etmek zorunda olan vergi idarelerinin yetkilerinin ülke sınırlarıyla mahdud bulunması, uluslararası vergi kayıp ve kaçığı sorunun çözümünü zorlaştırmaktadır. Bu noktada ülkelerin kendi mukimlerinin yurtdışı faaliyetleri ve finansal durumları hakkında doğru ve tam bilgiye ulaşmak için birbirlerine muhtaç olmaları, vergi

konularında uluslararası karşılıklı bilgi paylaşımına yönelik araçların geliştirilmesini ve yaygınlaşmasını sağlamıştır. Genel olarak vergi konularında bilgi paylaşımının üç türü mevcut olup bunlar; istek üzerine bilgi paylaşımı, spontane bilgi paylaşımı ve otomatik bilgi paylaşımıdır. Çalışmanın daha önceki bölümlerinde de değinildiği üzere vergi konularında bilgi paylaşımı ilk olarak ikili vergi anlaşmaları kapsamında çifte vergilendirmenin önlenmesi amacıyla “istek üzerine bilgi paylaşımı” şeklinde ortaya çıkmıştır. İstek üzerine bilgi paylaşımı, aralarında çifte vergilendirme anlaşması bulunan tarafların yetkili makamlarının kendi mukimlerinin karşı taraftaki iktisadi faaliyetleri ve finansal hesap bilgileri hakkında birbirlerinden bilgi talep etmelerini ifade etmektedir.

Spontane bilgi paylaşımında ise âkit devletlerin birbirlerinden bilgi talep etmesine gerek kalmamaktadır. Buna göre âkit devletlerden biri kendi sınırları dahilindeki olağan vergi uygulamaları çerçevesinde diğer âkit devleti ilgilendireceğini düşündüğü bir bilgiye tesadüf ederse herhangi bir talebe gerek olmaksızın bu bilgiyi karşı tarafa iletmektedir. Örneğin İDA’nın 7’nci Maddesi spontane bilgi paylaşımını konu almakta ve bu anlaşmaya imza koyan her devletin diğer âkit devletlerin vergilendirme yetkileri kapsamına giren bir bilgiye eriştikleri takdirde bunu kendiliğinden (spontane olarak) ilgili devletlerin yetkili makamlarına iletmeleri gerekmektedir (OECD, 2010).

Otomatik bilgi paylaşımı ise mükelleflere ait faiz, temettü, emekli, aylığı, maaş vb. gibi farklı gelir türlerine ait her türlü bilginin karşı taraftan herhangi bir talep beklemeden periyodik olarak ve belirli bir sistematik içerisinde kaynak ülkelerinden ikamet ülkelerine aktarılmasıdır. Paylaşılan bilgiler genellikle âkit devletlerin mükellefler hakkında düzenli olarak kayıt altına aldığı bilgilerden oluşmaktadır. Bunun yanı sıra bilgi paylaşımının kapsamı ikamet değişikliği, gayri menkul varlıkların elden çıkarılması vb. gibi bilgileri içerecek şekilde genişletilebilmektedir. Modern bir vergi sistemine sahip ülkelerde bu tür bilgiler mükelleflerin beyanına tâbi olup zaten düzenli olarak arşivlenmektedir (OECD, 2012b: 7). Otomatik bilgi paylaşımı konusunda yapılması gereken tek şey ülkelerin gayri mukim mükellefler hakkında elde ettikleri bilgileri ilgili ikamet ülkelerine önceden kararlaştırılan standartlarda ve belirli aralıklarla göndermelerinden ibarettir.

İstek üzerine bilgi paylaşımında prosedürlerin çok uzun sürmesi ve tarafların siyasi gerekçeler öne sürerek karşı tarafa bilgi vermekten kaçınması veya verdikleri bilgilerin işlevsel olmaması gibi hususlar OECD’nin otomatik bilgi paylaşımına ağırlık vermesine neden olmuştur. Buna göre OECD ilk olarak, ülkelerin 1992 yılından itibaren istek üzerine bilgi paylaşımı esnasında kullandıkları bir şablon olan Standart Manyetik Formatını (Standart Magnetic Format, SMF) 1997 yılında güncelleyerek otomatik bilgi paylaşımına elverişli hale getirmiştir (OECD, 1997). OECD bu tarihten itibaren ülkelerin OECD Modeli’nin 26’ncı Maddesi ve İDA’nın ilgili hükümleri çerçevesinde karşılıklı otomatik bilgi paylaşımında bulunmalarını sürekli olarak teşvik etmiştir. 2010 yılında İDA’nın revize edilmesiyle diğer idari yardımlaşma türlerinin yanı sıra otomatik bilgi paylaşımı da

çok taraflı bir niteliğe büründürölmek istenmiştir. Ancak bu konuda çok fazla ilerleme kaydedilememiş ve İDA'nın işlevi, idareler arası bilgi paylaşımını doğrudan çok taraflı hale getirmekten ziyade ölkelere bu doğrultuda atacakları adımlar için hukuki dayanak oluşturmakla sınırlı kalmıştır.

Küresel Forum 2009 yılında istek üzerine bilgi paylaşımını küresel standart olarak kabul ederek öyelerinin söz konusu standarda geçişini takip edip denetlemeye başlamıştır. Ancak bu çerçevede yapılan bilgi paylaşımı ikililik (bilateralıty) esasına dayanmaktadır. OECD'nin asıl amacı ise otomatik bilgi paylaşımının çok taraflılık (multilateralıty) esasına dayalı ve ortak bir standart ve formatta gerçekleştirilmesinin sağlanmasıdır. OECD'nin otomatik bilgi paylaşımını çok taraflı ve küresel bir standart haline getirme çabalarını teşvik eden çeşitli gelişmeler yaşanmıştır. İlk olarak AB'nin 2003 tarihli Kazanç Direktifi ile oluşturulan çok taraflı otomatik bilgi paylaşımı denemesinin, kapsamı sınırlı olsa da belirli ölçüde başarıya ulaşması OECD'ye ilham vermiştir. Sonrasında ABD'nin FATCA'yı yürürlüğe koyması; İngiltere, Almanya, Fransa, İtalya ve İspanya gibi Avrupa'nın önemli devletlerinin ABD ile işbirliğine gitmesi OECD'yi de bu yönde adımlar atmaya sevk etmiştir. Bunun yanında 2013 yılında G20'nin desteğıyle hazırlık süreci başlatılan BEPS Projesi'nin başarısının büyük ölçüde vergi konularında etkili paylaşımına bağılı olması OECD'nin bu alandaki çalışmaları için katalizör vazifesi görmüştür (OECD, 2016b).

Netice itibarıyla, OECD 2012 yılında otomatik bilgi paylaşımına yönelik çok taraflı bir araç oluşturma çalışmalarına başlamıştır. Bu doğrultuda oluşturulacak yeni bir standart altında ölkelerin gayri mukim mükellefler hakkındaki kapsamlı bilgileri ilgili ikamet ölkelerine tek formatta ve düzenli olarak göndermeleri ve böylece küresel vergi şeffaflığının artırılması amaçlanmıştır. OECD 2013 yılında yayınladığı “Vergi Şeffaflığında Değışime Yönelik Bir Adım” (A Step Change in Tax Transparency) isimli raporunda “yeni standardın kapsamını”, “hukuki dayanaklarını” ve uygulama için gerekli olan “asgari bilgi teknolojisi” yeterliliklerini ana hatları itibarıyla açıklamıştır. Buna göre otomatik bilgi paylaşımını konu alan efektif bir sistem kurmak için ilk olarak yerel finans kuruluşları tarafından raporlanıp yetkili mercilere beyan edilecek ve idareler arası paylaşımına tabi tutulacak bilgilerin kapsamını tayin eden uluslararası bir anlaşmaya ihtiyaç olduğu vurgulanmıştır. Bu sayede raporlanacak bilgilerin ikamet ölkelerinin taleplerini daha rahat karşılayacağı, paylaşılan bilgilerin özellikleri ve kalitesi hakkında öngörülebilirlik sağlanacağı, böylece ikamet ölkelerinin kaynak ölkelerden gelen bilgileri optimal olarak işleyip politika yapım sürecine entegre etmelerinin kolaylaşacağı ifade edilmiştir (OECD, 2013).

Mükelleflerin, oluşturulacak anlaşma modelinin etrafından dolanarak varlıklarını sistemin kapsamadığı kurumlara ve yatırım araçlarına kaydırmalarının önüne geçmek için yeni standardın kapsamı çok geniş tutulmuş ve 3 boyutlu olarak tasarlanmıştır (OECD, 2013: 7-8):

- **Raporlanacak finansal bilgilerin kapsamı:** Raporlama rejimi faiz, temettü ve benzeri gelir türleri de dahil olmak üzere farklı yatırım geliri türlerini içine alacak ve aynı zamanda vergi mükelleflerinin geliri temsil eden sermayeyi veya üzerinden vergi kaçırılan varlıkları gizlemeye çalıştığı durumları da gözden kaçırmayacak şekilde planlanmaya çalışılmıştır.
- **Raporlamaya tabi olacak hesap sahiplerinin kapsamı:** Raporlama rejimi sadece mükellef odaklı değil, mükelleflerin vergi kaçırmak için kullanabileceği özel ve tüzel kişileri de dikkate almıştır. Bu durum finansal kurumların mükelleflere ait bilgileri raporlarken paravan şirketler, tröstler veya benzeri kuruluşlarla ilişkileri de incelemelerini gerekli kılmaktadır. Bu tür sahte oluşumlar bilhassa mükelleflerin ana parayı saklamak adına, ana para üzerinden elde ettikleri gelir için vergi ödemeye razı oldukları durumlarda kullanılabilir. Bu tür sahte oluşumlar bilhassa mükelleflerin ana parayı saklamak adına, ana para üzerinden elde ettikleri gelir için vergi ödemeye razı oldukları durumlarda kullanılabilir.
- **Raporlamayı yapacak finansal kurumların kapsamı:** Efektif bir raporlama rejimi için yalnızca bankalar değil brokerler, toplu yatırım araçları ve sigorta şirketleri gibi finansal kuruluşlar da kapsama alınmıştır.

Tablo 6: Vergi Konularında Otomatik Bilgi Paylaşımının İşleyişi

İdare	Atılacak Adım
Kaynak Ülkesi	Ödeme yapan kişi ve kurumlar ödeme yaptıkları gayri mukimlere ilişkin hesap ve kimlik bilgilerini kayıt altına alır.
	Ödeme yapan kişi ve kurumlar kayıt altına aldıkları bilgileri kendi vergi idarelerine bildirir.
	Vergi idareleri kendilerine gelen bilgileri bir araya getirerek ülkelere göre tasnif edilir.
	Ülke bazında sınıflandırılan bilgiler şifrelenerek Ortak İletim Sistemi üzerinde ilgili ikamet ülkelerine gönderilir.
İkamet Ülkesi	Kaynak ülkeden gelen bilgiler açılarak kayıt altına alınır ve tekrar şifrelenir.
	Elde edilen bilgiler mükelleflerin kimliklerinin doğru olarak tespit edilebilmesi için otomatik veya manuel eşleştirme sürecine tabi tutulur.
	Eşleştirme süreci neticesinde ulaşılan sonuçlar analiz edilip vergilendirme için gerekli adımlar atılır.

Kaynak: OECD (2012).

OECD, yeni otomatik bilgi paylaşımı (AEOI) standardı kapsamında paylaşıma konu bilgilerin toplanıp raporlanması ve ilgili ülkelere iletilmesi için en önemli hukuki dayanağın OECD Model Vergi Anlaşması'nın 26'ncı Maddesi çerçevesinde akdedilen ikili vergi anlaşmaları ve İDA'nın ilgili hükümleri olduğunu belirtmektedir. Ayrıca OECD bünyesindeki araçlar dışında ABD'nin FATCA kapsamında diğer ülkelerle imzaladığı ikili anlaşmalar, AB'nin Kazanç Direktifi ve İskandinav Vergi

Anlaşması Modeli (NORDIC Convention) gibi araçların da yeni standart kapsamında otomatik bilgi paylaşımı için hukuki temel oluşturabileceği ifade edilmiştir (OECD, 2013: 8).

Tablo 7: AEOI Küresel Standardına Giden Süreç

Yıl	Açıklamalar
1997	Ülkeler 1992 yılından itibaren vergi konularında bilgi paylaşımında OECD Standart Manyetik Formatını (SMF) kullanmaktadırlar. Bu format 1997 yılında otomatik bilgi paylaşımını da kapsayacak şekilde yeniden düzenlenmiştir.
2003	2003 yılında kabul edilen Avrupa Birliği Tasarruf Direktifi vergi konularında bilgi paylaşımına yönelik oluşturulmuş ilk çok taraflı araç olarak kabul edilmektedir. Bu tarihten sonra ülkelerin otomatik bilgi paylaşımı konusundaki farkındalıkları artmaya başlamıştır. Direktif'in yürürlüğe girmesinden sonra Avrupa'da vergi cenneti özellikleri taşıyan ülkelerde gayri mukim mükelleflere ait banka hesaplarının sayısında ciddi bir azalma olmuştur.
2010	2008 Küresel Finans Krizinin sebep olduğu finansman ihtiyacından sonra ABD kamuoyunda uluslararası vergi kayıp ve kaçığına karşı tepkiler artmaya başlamıştır. Bunun üzerine Yabancı Hesaplar Uyum Yasası (FATCA) çıkarılarak, yabancı ülke kurum ve kuruluşlarına ABD vatandaşları hakkında sahip oldukları her türlü finansal bilgiyi ABD'ye bildirme mecburiyeti getirilmiştir. FATCA daha sonra OECD'nin Ortak Raporlama Standardını geliştirmesinde itici bir güç işlevi görmüştür.
2012	Bu tarihte Avrupa'nın beş majör ülkesi olan İngiltere, Fransa, İspanya ve Almanya'dan her biri ile ABD arasında FATCA'nın Hükümetlerarası Anlaşma Modeli (IGAs) kapsamında karşılıklı bilgi paylaşımında bulunmak üzere anlaşılmıştır. Aynı yıl OECD'de otomatik bilgi paylaşımını küresel bir standart hale geliştirilmesini konu olan bir rapor hazırlamış ve G20 ülkelerine sunmuştur.
2013	G20 otomatik bilgi paylaşımının küresel bir standart olarak kabul edilmesini desteklemiş ve OECD'den ortak bir raporlama standardı geliştirmesini istemiştir.
2014	OECD Şubat 2014 itibarıyla Ortak Raporlama Standardı (CRS) metnini hazırlamış ve ilk etapta 44 ülke bu yeni standardı uygulama taahhüdünde bulunmuştur. Haziran 2014'te CRS, Şerh kısmı ve XML Şema da dahil olmak üzere tamamen hazır hale getirilmiş ve OECD tarafından onaylanmıştır. Ardından Küresel Forum yeni standarda geçiş için üyelerine yönelik bir taahhüt süreci başlatmış ve 94 ülke en geç 2017 veya 2018'de vergi konularında otomatik bilgi paylaşımına başlayacaklarını taahhüt etmiştir. Otomatik bilgi paylaşımının hukuki temelini sağlamlaştırmak için Ekim 2014'te CRS Çok Taraflı Yetkili Makam Anlaşması (MCAA) imzalanmıştır. Aralık 2014'e gelindiğinde AB, İdari Yardımlaşma Direktifi'nde gerekli değişiklikleri yaparak CRS'i kabul etmiştir.
2015	OECD ve Küresel Forum CRS'in küresel ölçekte yaygınlaştırılması için eşgüdüm halinde çalışmaktadır. Bu çerçevede 2015 yılı boyunca hükümet görevlileri için çalıştaylar düzenlenmiş, çok sayıda ülkeye teknik yardım hizmeti verilmiş ve pilot ülke uygulamaları başlatılmıştır. Ayrıca Ağustos 2015'te hükümet yetkililerine ve finansal kurumlara yardımcı olmak için CRS Uygulaması Elkitabı yayınlanmıştır. Bu kapsamda FATCA ile CRS'in mukayesesi yapılarak her iki standardın uyum içinde nasıl uygulanacağı anlatılmıştır.
2016	Küresel Forum, CRS kapsamında elde edilen bilgilerin otomatik paylaşımının güven içinde yapılması ve kişisel verilerin mahremiyetinin riske edilmemesi için ülkelerin gizliliğe ilişkin kurallarını ve uygulamalarını denetlemeye başlamıştır. Küresel Forumun sıradaki adımı ise CRS kapsamında yapılan otomatik bilgi paylaşımının işlevsel mi yoksa sadece görünüşte mi kaldığını denetlemek için akran değerlendirme süreci başlatmaya hazırlanmaktadır.

Kaynak: OECD (2016b).

Yeni standardın kapsamı belirtilip, hukuki dayanakları açıklandıktan sonra geriye otomatik bilgi paylaşımını çok taraflı hale getirecek olan asıl husus kalmaktadır ki bu da modern bir ortak iletim sistemi kurulmasıdır. Ortak sistem içerisinde çok sayıda ülke ve finans kurumunun bilgi paylaşacak olması gelişmiş ve standartlaştırılmış bir teknolojik altyapının tüm taraflarca oluşturulmasını mecbur kılmaktadır. Ortak sistem ile gerek hükümetlerin gerekse de finans kurumlarının uygulama maliyetlerinin de asgariye indirileceği öne sürülmüştür. Bu doğrultuda atılan

ilk adım teknik raporlama formatlarının standardizasyonudur. Böylece gerekli bilgilerin elde edilmesi, paylaşılması ve ikamet ülkeleri tarafından kolayca ve maliyet-etkin bir şekilde işlenmesi ön görülmüştür. İkinci adım ise paylaşımına konu bilgilerin şifrelenmesi ve güven içinde ilgili ülkelere iletilebilmesi için uyumlu ve güvenli metotlar geliştirilmesidir. Daha önce de ifade edildiği üzere ülkeler vergi konularında bilgi paylaşımı için geçmişten beri genellikle OECD tarafından hazırlanan protokolleri ve elektronik portalları kullanmaktadır. Buna göre bir kaynak ülkesi tarafından elde edilen bilgiler kendi elektronik portalı üzerinden ilgili ikamet ülkesinin portalına gönderilmekte ve bu işleyiş “noktadan-noktaya” (point-to-point) iletim olarak isimlendirilmektedir (OECD, 2013: 9).

Tablo 7’den de takip edileceği üzere OECD’nin vergi konularında otomatik bilgi paylaşımını çok taraflı hale getirme sürecinin geçmişi eskiye dayanmakla birlikte nihai ve en önemli adım 2014 yılında atılmış ve yeni model “Finansal Hesap Bilgilerinin Otomatik Paylaşımı Standardı” (Standart for Automatic Exchange of Financial Account Information in Tax Matters) ismiyle kabul edilmiştir. Paylaşılacak bilgilerin toplanması, raporlanması ve idareler arasında karşılıklı iletimine dair prosedür ise yine 2014’te kabul edilen Ortak Raporlama Standardı ile (Common Reporting Standart, CRS) şekillendirilmiştir.

3.3.3.1. Ortak Raporlama Standardı (CRS) ve FATCA

CRS doğrudan doğruya ülkelerin birbirleriyle vergi konularında otomatik bilgi paylaşımında bulunabilmeleri için oluşturulmuş bir sistemdir. Bu sistem ile paylaşılacak finansal hesap bilgileri, bildirimde bulunacak kurumların kapsamı ve süreç boyunca takip edilecek teknik prosedürler tespit edilmiştir. CRS dört kısımdan müteşekkil olup bunlar aşağıdaki şekildedir (OECD, 2017b).

- **Model Yetkili Makam Anlaşması (Model Competent Authority Agreement, MCAA):** Elde edilip, standart bir şekilde raporlanan ve vergi idarelerine beyan edilen bilgilerin uluslararası paylaşımına meşruiyet kazandırmak için hazırlanmış bir anlaşma modelidir. Karşılıklı bilgi paylaşımında bulunacak ülkeler MCAA’yı imzalamak suretiyle kendilerine hukuki bir dayanak oluşturmaktadırlar.
- **Ortak Raporlama Standardı:** Paylaşılacak bilgilerin toplanmasından itibaren takip edilecek ortak format ve prosedürleri ifade etmektedir. Buna göre mükelleflere ait isim, ikamet ülkesi, doğum yeri ve tarihi, tüzel kişilerde kurumu kontrol eden şahısların bilgileri, hesap numarası veya eşdeğeri; bildirim yapan finans kurumunun ismi ve kodu; ilgili takvim yılı veya raporlama dönemi içinde mükelleflerin hesap bakiyeleri, kapanan hesaplar için ilgili yıla ait dökümler; emanet (custodian) ve mevduat (depository) hesaplarında yer alan nakdî ve fizikî varlıkların toplam değeri gibi bilgilerin standart bir şekilde raporlanıp paylaşılacağı âkit devletlerce taahhüt edilmiştir.

- **MCAA ve CRS hükümlerinin Şerhi:** Buna göre MCAA ve CRS’de de tıpkı OECD ve BM Model Vergi Anlaşmaları’nda olduğu Şerh kısmı mevcut olup, ana metindeki hükümlerinin yorum ve açıklamaları bu kısımda yer almaktadır.
- **CRS XML Şema Kullanıcı Kılavuzu (CRS XML Schema User Guide):** CRS çerçevesinde toplanıp raporlanan bilgilerin elektronik ortamda ve standardize edilmiş bir şekilde gönderilmesi için kullanılan bir şema mevcuttur. Söz konusu bilgi transferlerinin gönderiminde XML (extensible markup language) adıyla bilinen bir işaretleme dili kullanılmaktadır. XML, elektronik ortamda karşılıklı veri aktarımında bulunan ülkelerin standart hareket etmesini sağlamaktadır. OECD, ülkelerin bu tür teknik ve ileri düzey bilgi teknolojisi gerektiren konularda sorun yaşamalarının önüne geçmek için bir kılavuz hazırlamış olup talep edilmesi halinde teknik yardım hizmeti de sunmaktadır.

Küresel Forum, CRS’i 2014 yılında kabul etmiş olmasına rağmen tüm üyelerin yeni standarda geçmelerini hemen zorunlu kılmamıştır. Küresel Forum üyelerinin iç hukuk sistemleri ile teknik altyapılarının aynı seviyede olmaması ve bilhassa gelişmekte olan ülkelere zaman tanınmak istenmesi bu kararda etkili olmuştur. Yeni standardın kabulünden sonra ilk etapta 100 ülke gerekli hukuki ve teknik altyapılarını tamamlayarak 2017 ve 2018 yıllarında otomatik bilgi paylaşımına başlayacaklarını taahhüt etmiştir. Taahhütte bulunan 100 ülkeden 86’sı 2017 itibariyle tüm hazırlıklarını tamamlayarak otomatik bilgi paylaşımına başlamıştır.

Tablo 8: AEOI Küresel Standardı Kapsamında Ülkelerin Paylaşım Yaptıkları Partner Sayısı

Paylaşan Ülke	İlk Paylaşım Taahhüdü Tarihi	2018 (2017 dn.)	2019 (2018 dn.)	2020 (2019 dn.)	2021 (2020 dn.)	2022 (2021 dn.)
Arnavutluk	2021	...	...	59	69	75
Andorra	2018	39	59	69	62	67
Anguilla	2017	4	52	52	55	g
Antig. ve Barbuda	2018	36	35	30	33	23
Arjantin	2017	56	67	71	76	78
Aruba	2018	50	58	66	64	65
Avustralya	2018	57	64	70	72	76
Avusturya	2018	46	61	68	71	77
Azerbaycan	2018	33	53	52	70	74
Bahamalar	2018	36	48	56	60	66
Bahreyn	2018	38	50	59	63	65
Barbados	2018	57	53	61	64	62
Belçika	2017	66	69	72	77	80
Belize	2018	47	59	64	63	67
Bermuda	2017	52	61	60	64	70
Brezilya	2018	56	67	69	76	76
British Virgin Ada.	2017	50	64	67	65	61
Brunei	2018	27	27	33	41	61
Bulgaristan	2017	60	65	71	73	77
Kanada	2018	56	59	57	66	65
Cayman Adaları	2017	57	64	70	73	73
Şili	2018	48	63	69	72	71

Tablo 8 (devamı)

Çin	2018	52	64	69	75	76
Kolombiya	2017	60	65	70	77	77
Cook Adaları	2018	45	62	68	68	72
Kosta Rika	2018	49	67	69	71	a
Hırvatistan	2017	60	65	70	76	77
Kuraçao	2018	57	57	66	51	71
Güney Kıbrıs	2017	59	67	72	74	77
Çekya	2017	60	60	66	74	80
Danimarka	2017	66	69	73	76	78
Dominik	2018	0	0	0	56	65
Ekvador	2021	...	...	...	46	65
Estonya	2017	62	66	69	73	74
Faroe Adaları	2017	57	67	67	73	72
Finlandiya	2017	66	69	70	77	81
Fransa	2017	62	66	68	71	75
Yeni Kaledonya	2020	...	...	29	33	36
Almanya	2017	63	68	68	74	77
Gana	2019	...	56	64	62	68
Cebelitarık	2017	51	59	69	72	75
Yunanistan	2017	67	68	69	74	76
Grönland	2018	57	67	69	77	76
Grenada	2018	55	54	65	61	59
Guernsey	2017	61	64	70	73	78
Hong Kong (Çin)	2018	40	45	50	67	71
Macaristan	2017	57	66	72	72	73
İzlanda	2017	59	64	67	70	73
Hindistan	2017	60	67	68	74	77
Endonezya	2018	59	66	69	72	77
İrlanda	2017	66	69	73	78	41
Man Adası	2017	57	64	68	75	78
İsrail	2018	41	55	61	67	71
İtalya	2017	64	67	71	76	75
Jamaika	2022	...	...	...	...	13
Japonya	2018	55	67	70	75	77
Jersey	2017	58	65	69	73	76
Kazakistan	2021	...	...	...	44	58
Güney Kore	2017	59	67	70	74	76
Kuveyt	2019	34	52	67	62	72
Letonya	2017	56	66	69	75	78
Lübnan	2018	27	59	50	60	g
Lihtenştayn	2017	50	60	68	75	74
Litvanya	2017	63	66	70	70	75
Lüksemburg	2017	66	69	72	77	79
Macau (Çin)	2018	36	48	60	67	70
Malezya	2018	42	64	65	69	73
Maldivler	2022	...	...	...	...	35
Malta	2017	61	67	73	73	73
Marşal Adaları	2018	1	57	59	60	58
Mauritus	2018	58	65	69	74	75
Meksika	2017	60	67	67	73	75
Monako	2018	34	58	63	65	66
Montserrat	2017	12	16	60	0	57
Nauru	2018	***	***	***	***	***
Hollanda	2017	61	65	68	70	77
Yeni Zelanda	2018	55	65	66	73	77
Nijerya	2020	...	...	25	63	73
Niue	2018	***	***	***	***	***

Tablo 8 (devamı)

Norveç	2017	64	68	71	75	77
Umman	2020	...	...	28	28	39
Pakistan	2018	40	55	57	61	55
Panama	2018	32	62	63	67	69
Peru	2020	...	...	15	45	61
Polonya	2017	66	69	71	74	76
Portekiz	2017	66	69	71	76	75
Katar	2018	9	49	49	58	59
Romanya	2017	59	65	67	71	77
Rusya	2018	50	58	63	69	V.Y.
St. Kitts ve Nevis	2018	25	62	57	59	61
Saint Lucia	2018	40	61	65	68	69
S. Vin. ve Grendin.	2018	65	56	0	0	21
Samoa	2018	45	59	64	66	63
San Marino	2017	57	63	68	71	74
Suudi Arabistan	2018	56	65	68	74	72
Seyşeller	2017	55	66	63	25	69
Singapur	2018	50	63	66	70	75
Sint Martin	2018	0	0	0	0	49
Slovakya	2017	62	67	68	77	77
Slovenya	2017	64	69	72	78	80
Güney Afrika	2017	57	63	68	76	77
İspanya	2017	66	71	72	78	80
İsveç	2017	61	66	70	73	78
İsviçre	2018	36	62	66	72	73
Türkiye	2018	1	1	52	68	73
Turks ve Caicos A.	2017	44	0	63	67	68
B.A.E.	2018	43	53	68	70	75
İngiltere	2017	62	68	70	72	76
Uruguay	2018	59	67	70	74	77
Vanuatu	2018	20	42	53	53	61
İşaret ve kısaltmalar: (***) Raporlama yapacak finans kurumu yok; (...) İlgili yılda anlaşma mevcut değil; (V.Y.) İlgili yılda veri yok; (g) Bilgi paylaşımı belirli bir süre ertelendi; (a) Bilgi paylaşımı askıya alındı; (dn.) dönem.						

Kaynak: OECD (2023c).

Küresel Forum'un üye sayısı Haziran 2023 itibariyle 168'dir. Bu üyelere otomatik bilgi paylaşımına başlamak için taahhütte bulunanların sayısı Şubat 2023 itibariyle 110'a ulaşmıştır. Fakat taahhütte bulunan ülkelerin hepsi otomatik bilgi paylaşımına başlamış değildir. Örneğin Trinidad ve Tobago 2018 yılı itibariyle partner ülkelerle otomatik bilgi paylaşımına başlayacağını bildirmesine rağmen CRS için gerekli hukuki ve teknik altyapısını hala oluşturamamıştır. Nieu ve Nauru da yeni standardı kabul etmiş olmalarına rağmen yönetim bölgelerinde CRS çerçevesinde raporlama yapacak finans kurumlarının mevcut olmadığı tespit edilmiştir. Tablo 8'de Küresel Forum üyesi ülkelerinin yıllara göre kaç adet partner ülkeyle otomatik olarak bilgi paylaştıkları detaylı olarak gösterilmiştir. Buna göre, genel olarak bakıldığında yeni standarda geçen ülke sayısı ve ülkelerin bilgi paylaştıkları partner sayılarının düzenli olarak arttığı görülmektedir. Diğer taraftan bazı ülkelerin 2022 yılına ilişkin durumlarında sorun olduğu da dikkati çekmektedir. Örneğin, Rusya'nın 2022 yılında 2021 dönemine ait bilgi paylaşımına ilişkin verilerin tabloda yer almamasının sebebi Ukrayna Savaşı nedeniyle veri akışının durmasıdır. Kosta Rika ise mükelleflere ait bilgilerin mahremiyeti ve güvenliğine ilişkin bazı iç hukuk düzenlemeleri hazırlığında olduğunu beyan ederek 2022 yılında

bilgi paylaşımını geçici olarak askıya aldığını duyurmuştur. Anguilla ve Lübnan 2018-2021 arasında yeni standart kapsamında bilgi paylaşımında bulunmuş olmalarına rağmen 2022 yılında taahhütlerini yerine getirmede gecikmişlerdir. OECD bu ülkelerin yakın zamanda tekrar bilgi paylaşımına başlamalarını beklemektedir (OECD, 2023c).

OECD, gelişmekte olan ülkelerin yeni standarda geçişi için bir zorunlu bir takvim getirmemiş olsa da bu tür ülkelere bilhassa önem vermekte ve teknik yardım hizmetinin yanı sıra pilot uygulamalar aracılığıyla otomatik bilgi paylaşımına başlamalarını teşvik etmektedir. Ayrıca Küresel Forum tarafından “Gelişmekte Olan Ülkelerin Otomatik Bilgi Paylaşımı Standardına Katılımı Eylem Planı” adıyla bir çalışma başlatılmış ve yeni standarda geçiş için atılması gereken adımlar anlatılmıştır (OECD, 2017c). Pilot uygulamalarda ise gelişmiş bir ülke ile gelişmekte olan bir ülke eşleştirilmekte ve gelişmiş ülkelerin altyapı sistemleri ve tecrübeleri diğer ülkelere aktarılmaya çalışılmaktadır. Bu kapsamda; Pakistan - İngiltere, Gana - İngiltere, Kolombiya - İspanya ve Arnavutluk - İtalya arasında başlatılan pilot projeler başarıyla sonuçlanmış ve bahsi geçen gelişmekte olan ülkeler CRS çerçevesinde otomatik bilgi paylaşımına başlamıştır. Ayrıca Gürcistan - Almanya, Fas - Fransa ve Filipinler - Avustralya arasında başlatılan pilot uygulamalar devam etmekte olup henüz sonuçlanmamıştır (OECD, 2018: 4; OECD, 2023c).

Yukarıdaki tabloda dikkat çeken bir nokta da ABD’nin CRS kapsamında otomatik bilgi paylaşımında bulunan ülkeler arasında olmamasıdır. Bunun sebebi ABD’nin 2010 yılında Senato’dan geçirerek yürürlüğe koyduğu Yabancı Hesaplar Vergi Uyum Kanunu (Foreign Account Tax Compliance Act, FATCA) adlı düzenleme ile CRS’in 2014 yılında kabul edilmesinden daha önce otomatik bilgi paylaşımına yönelik tek taraflı bir araç oluşturmamasıdır. Esasında OECD’yi CRS’i geliştirmeye iten sebeplerin başında ABD’nin FATCA düzenlemeleri gelmektedir (Gadzo ve Klemencic, 2017: 209). ABD, FATCA ile kendi vatandaşlarının sınır ötesi iktisadi ve ticari faaliyetleri hakkında geniş çaplı bilgi edinmeyi amaçlamaktadır. Buna göre diğer ülkelerin finans kurumları ABD’nin vergi mükelleflerine yaptıkları her türlü ödemeyi tıpkı CRS’de olduğu gibi raporlamak zorundadır. FATCA standartlarına katılım görünüşte gönüllü olmakla beraber, işbirliğine gitmeyen kurumlara ABD kaynaklı olarak yapılacak ödemelere peşinen %30 stopaj uygulanacak olması katılımı fiilen zorunlu hale getirmektedir (Brodzka, 2013: 9) Çünkü alınacak ödemelerden doğrudan %30 kesinti yapılacak olması hiçbir finans kurumunun kolaylıkla alabileceği bir risk değildir.

FATCA’ya göre, yabancı finans kurumlarının raporladıkları bilgileri ilk etapta doğrudan Amerikan Dahili Gelir İdaresi IRS’e göndermeleri düşünülmüşse de bu husus kişisel verilerinin güvenliğinin riske atıldığına ve diğer devletlerinin anayasal haklarının ihlal edildiğine yönelik eleştirilere yol açmıştır. Ayrıca yabancı finans kurumlarının direkt olarak IRS’e bilgi verecek olması, otomatik bilgi paylaşımını karşılıklı değil tek taraflı hale getireceği için tepki çekmiştir (Parillo,

2013: 1031). Bunun üzerine ABD tek taraflı ve direkt paylaşım seçeneğinden tümüyle vazgeçmemekle birlikte Hükûmetlerarası Anlaşma Modelleri (Intergovernmental Agreements, IGAs) adıyla iki adet model hazırlamış; Model 1 kapsamında hem tek taraflı (non-reciprocal) hem de karşılıklı (reciprocal), Model 2 kapsamında ise yalnız tek taraflı bilgi paylaşımının yapıldığı bir sistem geliştirmiştir. Model 1'e göre karşılıklı bilgi paylaşımı için ilk olarak ABD ile diğer devlet arasında IGA imzalanması gerekmekte, ardından yabancı finans kurumları ABD vergi mükelleflerine ait bilgileri ortak standarda göre raporlayarak kendi vergi idarelerine bildirmekte, söz konusu vergi idareleri de gelen bilgileri şifreleyerek IRS'e göndermektedir. Aynı şekilde ABD finans kurumları da diğer âkit devletlerin vergi mükelleflerine ait bilgileri raporlayıp IRS'e bildirmekte, IRS de gelen bilgileri ilgili ülkelerin vergi idarelerine şifreleyerek göndermektedir. Model 2 kapsamında ise ABD ile diğer ülkeler arasında yine bir IGA imzalanmakta ancak yabancı finans kurumları ABD vergi mükelleflerine ait bilgileri FATCA standartlarına göre raporlayıp direk olarak IRS'e göndermektedir (U.S. Treasury, 2023).

Tablo 9: FATCA Standartları Kapsamında Otomatik Bilgi Paylaşımında Bulunan Ülkeler

Ülke	IGA Modeli	İmza Tarihi	Yürürlük Tarihi
Cezayir	Model 1	30.06.2014	18.01.2017
Angola	Model 1	30.11.2017	10.02.2017
Anguilla	Model 1	30.06.2014	22.06.2017
Antigua ve Barbuda	Model 1	30.06.2014	07.06.2017
Arjantin	Model 1	01.01.2023	01.01.2023
Ermenistan	Model 2	30.06.2014	07.09.2019
Avustralya	Model 1	30.06.2014	30.06.2014
Avusturya	Model 2	30.06.2014	09.12.2014
Azerbaycan	Model 1	30.06.2014	05.11.2015
Bahamalar	Model 1	30.06.2014	17.09.2015
Bahreyn	Model 1	30.06.2014	05.03.2018
Barbados	Model 1	30.06.2014	25.09.2015
Belarus	Model 1	30.06.2014	29.07.2015
Belçika	Model 1	30.06.2014	23.12.2016
Bermuda	Model 2	30.06.2014	19.08.2014
Brezilya	Model 1	30.06.2014	26.06.2015
British Virgin Adaları	Model 1	30.06.2014	13.07.2015
Bulgaristan	Model 1	30.06.2014	30.06.2015
Cabo Verde	Model 1	30.06.2014	30.03.2021
Kamboçya	Model 1	30.11.2014	23.12.2016
Kanada	Model 1	30.06.2014	27.06.2014
Cayman Adaları	Model 1	30.06.2014	01.07.2014
Şili	Model 2	30.06.2014	Yürürlüğe Girmedi
Çin	Model 1	30.06.2014	Yürürlüğe Girmedi
Kolombiya	Model 1	30.06.2014	27.08.2015
Kosta Rika	Model 1	30.06.2014	08.07.2019
Hırvatistan	Model 1	30.06.2014	27.12.2016
Kuraçao	Model 1	30.06.2014	03.08.2016
Güney Kıbrıs	Model 1	30.06.2014	21.09.2015
Çekya	Model 1	30.06.2014	18.12.2014
Danimarka	Model 1	30.06.2014	30.09.2015
Dominika	Model 1	30.06.2014	12.08.2019
Dominik Cumhuriyeti	Model 1	30.06.2014	17.07.2019
Estonya	Model 1	30.06.2014	09.07.2014

Tablo 9 (devamı)

Finlandiya	Model 1	30.06.2014	20.02.2015
Fransa	Model 1	30.06.2014	14.10.2014
Gürcistan	Model 1	30.06.2014	18.09.2015
Almanya	Model 1	30.06.2014	11.12.2013
Cebelitarık	Model 1	30.06.2014	17.09.2015
Yunanistan	Model 1	20.11.2014	13.12.2017
Grönland	Model 1	30.06.2014	30.11.2018
Grenada	Model 1	30.06.2014	06.04.2018
Guernsey	Model 1	30.06.2014	26.08.2015
Guyana	Model 1	30.06.2014	29.09.2017
Haiti	Model 1	30.06.2014	Yürürlüğe Girmedir
Vatikan	Model 1	30.11.2014	10.06.2015
Honduras	Model 1	30.06.2014	19.02.2015
Hong Kong	Model 2	30.06.2014	06.07.2016
Macaristan	Model 1	30.06.2014	16.07.2014
İzlanda	Model 1	30.11.2014	22.09.2015
Hindistan	Model 1	30.06.2014	31.08.2015
Endonezya	Model 1	30.06.2014	Yürürlüğe Girmedir
Irak	Model 2	30.06.2014	Yürürlüğe Girmedir
İrlanda	Model 1	30.06.2014	02.04.2014
Man Adası	Model 1	30.06.2014	26.08.2015
İsrail	Model 1	30.06.2014	29.08.2016
İtalya	Model 1	30.06.2014	17.08.2015
Jamaika	Model 1	30.06.2014	24.09.2015
Japonya	Model 2	30.06.2014	11.06.2013
Jersey	Model 1	30.06.2014	28.10.2015
Kazakistan	Model 1	30.11.2014	05.04.2022
Kosova	Model 1	30.06.2014	04.11.2015
Kuveyt	Model 1	30.06.2014	28.01.2016
Letonya	Model 1	30.06.2014	15.12.2014
Lihtenştayn	Model 1	30.06.2014	22.01.2015
Litvanya	Model 1	30.06.2014	07.10.2014
Lüksemburg	Model 1	30.06.2014	29.07.2015
Makao	Model 2	30.11.2014	30.07.2021
Malezya	Model 1	30.06.2014	03.10.2022
Malta	Model 1	30.06.2014	26.06.2014
Mauritus	Model 1	30.06.2014	29.08.2014
Meksika	Model 1	30.06.2014	10.04.2014
Moldova	Model 2	30.06.2014	21.01.2016
Karadağ	Model 1	30.06.2014	28.03.2018
Montserrat	Model 1	30.11.2014	28.10.2016
Hollanda	Model 1	30.06.2014	09.04.2015
Yeni Zelanda	Model 1	30.06.2014	03.07.2014
Nikaragua	Model 2	30.06.2014	Yürürlüğe Girmedir
Norveç	Model 1	30.06.2014	27.01.2014
Panama	Model 1	30.06.2014	25.10.2016
Paraguay	Model 2	30.06.2014	Yürürlüğe Girmedir
Peru	Model 1	30.06.2014	Yürürlüğe Girmedir
Filipinler	Model 1	30.06.2014	Yürürlüğe Girmedir
Polonya	Model 1	30.06.2014	01.07.2015
Portekiz	Model 1	30.06.2014	10.08.2016
Katar	Model 1	30.06.2014	23.06.2015
Romanya	Model 1	30.06.2014	03.11.2015
San Marino	Model 2	30.06.2014	30.08.2016
Suudi Arabistan	Model 1	30.06.2014	28.02.2017
Sırbistan	Model 1	30.06.2014	08.01.2020
Seyşeller	Model 1	30.06.2014	Yürürlüğe Girmedir

Tablo 9 (devamı)

Singapur	Model 1	30.06.2014	28.03.2015
Slovakya	Model 1	30.06.2014	09.11.2015
Slovenya	Model 1	30.06.2014	01.07.2014
Güney Afrika	Model 1	30.06.2014	28.10.2014
Güney Kore	Model 1	30.06.2014	08.09.2016
İspanya	Model 1	30.06.2014	09.12.2013
St. Kitts ve Nevis	Model 1	30.06.2014	28.04.2016
St. Lucia	Model 1	30.06.2014	01.09.2016
St. Vincent ve Grenadinler	Model 1	30.06.2014	13.05.2016
İsveç	Model 1	30.06.2014	01.03.2015
İsviçre	Model 2	30.06.2014	02.06.2014
Tayvan	Model 2	30.06.2014	Yürürlüğe Girmedir
Tayland	Model 1	30.06.2014	Yürürlüğe Girmedir
Trinidad ve Tobago	Model 1	30.06.2014	22.09.2017
Tunus	Model 1	30.11.2014	09.09.2019
Türkiye	Model 1	30.06.2014	14.06.2021
Türkmenistan	Model 1	30.06.2014	06.11.2017
Turks ve Caicos Adaları	Model 1	30.06.2014	25.06.2017
Ukrayna	Model 1	30.06.2014	18.11.2019
B.A.E.	Model 1	30.06.2014	19.02.2016
İngiltere	Model 1	30.06.2014	11.08.2014
Özbekistan	Model 1	30.06.2014	07.07.2017
Vietnam	Model 1	07.07.2016	07.07.2016

Kaynak: U.S. Treasury (2023).

Tablo 9’da ABD ile FATCA çerçevesinde otomatik bilgi paylaşım anlaşması imzalayan ülkelere ilişkin bilgiler yer almaktadır. Buna göre toplam 114 ülke FATCA’ya katılmış olup bunların 100 tanesi Model 1, 14 tanesi ise Model 2 kapsamındadır. ABD FATCA’yı 2010 yılında çıkarmış olmasına rağmen otomatik bilgi paylaşımı sistemi için hazırlık süreci vakit almıştır. Hazırlık sürecinin ardından, ABD diğer ülkelerle seri biçimde anlaşmalar imzalamaya başlamıştır. Bu çerçevede FATCA standartlarını kabul eden ülkelerin neredeyse tamamı Haziran 2014 – Aralık 2014 arasında ABD ile IGA imzalama sürecini tamamlamıştır. FATCA standartlarını kabul edip ABD ile IGA imzalayan son ülke Arjantin olmuştur. Arjantin’in CRS’i 2017 yılında kabul edip 2018’den itibaren düzenli olarak otomatik bilgi paylaşımında bulunmasına rağmen FATCA’ya 2023 yılına kadar katılmaması dikkat çekicidir. Birçok ülke otomatik bilgi paylaşımına geçiş için gerekli teknik ve hukuki altyapılarının hazır olmadığını öne sürmekte iken Arjantin’in 2018’den itibaren CRS kapsamında bilgi paylaşımı teknik ve hukuki açıdan bir eksiğinin olmadığını göstermektedir. Bu durum, Arjantin’in uzun süre direndikten sonra niçin 2023 yılında ABD ile IGA imzaladığı sorusunu akıllara getirmektedir. Bazı analistler Arjantin’in FATCA standartlarını kabul etmesinin COVID-19 Salgınının ortaya çıkardığı finansman ihtiyacı karşılamak için uygulamaya başladığı yeni servet vergisiyle²² ilgili olabileceğini öne sürmektedir (KPMG, 2022). Buna göre, Arjantin’in ABD ile IGA Model 1 kapsamında karşılıklı bilgi paylaşımında bulunarak kendi vatandaşlarının ABD’de tutmuş

²² Not: Arjantin’de COVID-19’un finansmanı sebebiyle getirilen yeni servet vergisi için bkz. Rakıcı ve Aktuğ (2021).

oldukları kayıtlı ve kayıtsız varlıklar hakkında bilgi edinmek ve yeni servet sergisini efektif bir şekilde uygulamak istediği düşünülmektedir.

FATCA kapsamında ABD ile IGA imzalamış ülkelerin tamamı ilgili anlaşmayı yürürlüğe koymuş değildir. ABD kendisi ile IGA imzalayan ülkelere otomatik bilgi paylaşımına başlamak için gerekli teknik ve hukuki hazırlıklarını tamamlayabilecekleri bir süre tanımakta ve imzacı devletler bu süreçte %30'luk stopaj yaptırımından muaf tutulmaktadır. Bu kapsamda 12 ülke ABD ile daha 2014 yılında IGA imzalamış olmalarına rağmen bu anlaşmayı henüz yürürlüğe koymamışlardır. Söz konusu ülkelere Seyşeller'in 2017, Çin, Şili ve Endonezya'nın 2018 ve Peru'nun 2020 yılından itibaren CRS kapsamında otomatik bilgi paylaşımına başlamış oldukları halde 2014 yılında imzaladıkları IGA'yı yürürlüğe koymamaları ve ABD ile bu kapsamda otomatik bilgi paylaşımına başlamamaları dikkate değerdir.

Türkiye, OECD'nin 2014 yılında yeni otomatik bilgi paylaşımı girişimini ve CRS'i geliştirmesinin ardından yeni standardı ilk kabul eden ve 2018 yılı itibariyle bilgi paylaşmaya başlayacağını taahhüt eden ülkelere biridir. Nitekim bu taahhüt yerine getirilmiş ve Türkiye 2018 yılında ilk olarak Norveç ve Letonya ile CRS çerçevesinde bilgi paylaşmıştır (GİB, 2021: 8). Sonraki süreçte Türkiye'nin yeni standart altında bilgi paylaştığı ülkelerin sayısı hızla artmaya başlamış; 2020, 2021 ve 2022 yıllarında sırasıyla 52, 68 ve 73 ikamet ülkesine mükelleflerinin Türkiye'deki faaliyetleri ve finansal durumları hakkında bilgi gönderilmiştir. Ayrıca Türkiye FATCA standartlarını da kabul etmiş olup 30 Haziran 2014 tarihinde ABD ile IGA Model 1'e göre anlaşma imzalamıştır. Türkiye FATCA'yı 2014'te kabul etmesine rağmen ilgili anlaşmayı ancak 14 Haziran 2021 tarihinde yürürlüğe koymuştur. Buradan da anlaşılacağı üzere Türkiye FATCA'yı CRS'ten daha önce kabul etmesine rağmen önceliği CRS'e vermiş ve ABD ile IGA Model 1'e göre bilgi paylaşımına diğerinden yaklaşık üç sene sonra başlamıştır.

3.3.4. Çok Taraflı Araç (MLI)

Çalışmanın daha önceki başlıklarında da değinildiği üzere, OECD 2013 yılında başlattığı BEPS Projesi ile yaklaşık 100 yıllık uluslararası vergilendirme rejimini tamamıyla reforme etmek gibi iddialı bir amaçla yola çıkmıştır. Fakat bu yolda, tabiri caizse, ülkelerin mevcut ikili vergi anlaşması ağları gibi sert bir kayaya çarpmıştır. Ülkelerin başta çifte vergilendirmenin hafifletilmesi olmak üzere, vergi konularında bilgi paylaşımı, tahsilatta yardımlaşma ve vergi alacağının güvence altına alınması gibi çeşitli amaçlarla akdettikleri vergi anlaşmalarının sayısı küresel ölçekte 4000'i aşmaktadır. İkili vergi anlaşmalarının gayri elastik bir yapıya sahip olması ve bir kez imzalandıktan sonra tekrar müzakere edilip revizyona tabi tutulmalarının zaman, finansman ve idari uygulama bakımından çok maliyetli olması OECD'yi yeni bir yol arayışına sevk etmiştir. Bunun üzerine OECD, BEPS Projesi'ne eklenen 15'inci ve son Eylem ile ülkelerin ikili vergi anlaşması ağlarını

kısa sürede ve herhangi bir müzakere sürecine gerek kalmaksızın revize ederek; ilgili anlaşmalardaki eskiyen hükümleri değiştirecek, mevcut hükümleri takviye edecek, boşluk olan kısımları ise dolduracak bir araç geliştirmek istemiştir. Tam ismi “Matrah Aşındırma ve Kâr Kaydırmayı Engellemek İçin Vergi Anlaşmasıyla İlgili Tedbirleri Uygulamaya Yönelik Çok Taraflı Anlaşma” (Multilateral Convention to Implement Tax Treaty-Related Measures to Prevent BEPS) şeklinde olan bu anlaşmadan genellikle “BEPS Çok Taraflı Anlaşması”, “Çok Taraflı Araç” ya da kısaca “MLI”²³ şeklinde bahsedilmektedir.

Tablo 10: Çok Taraflı Araç (MLI)’ın Gelişim Süreci

Tarih	Atılan Adımlar
2013	12 Şubat 2013 tarihinde, çok uluslu şirketlerin matrah aşındırma ve kâr kaydırma stratejilerine karşı kapsamlı eylemler oluşturulmasını tavsiye eden bir rapor yayınlanmıştır. Böylece OECD’nin BEPS Projesi başlamıştır.
	Temmuz 2013’te, OECD Mali İşler Komitesi mükelleflerin BEPS stratejilerine karşı 15 Eylemden oluşan ve bu eylemlerin üye ülkelerce uygulanması için belirli tarihler ön gören BEPS Eylem Planını G20’ye sunmuştur.
2015	Şubat 2015’te, BEPS Eylem Planının 15’inci Eylemine ilişkin ara rapora dayanarak, Çok Taraflı Araç (MLI) geliştirilmesi için 100’ün üzerinde üyenin yer aldığı özel amaçlı bir grup Mali İşler Komitesi tarafından oluşturulmuştur. Söz konusu adım G20 ülkelerinin maliye bakanları ve merkez bankası tepe yöneticileri tarafından da onaylanmış ve ilgilenen tüm ülkelere eşit temelde katılım imkanı tanınmıştır. Ardından MLI için müzakere süreci başlamıştır.
2016	Kasım 2016’da daha önce oluşturulan Özel Amaçlı Grup Şubat 2015’te başlattığı müzakere sürecini nihayete erdirerek MLI metnini ve ona eşlik eden Açıklayıcı Beyanatı kabul etmiştir.
2017	Haziran 2017’de Paris’te, MLI’ye katılım için ilk imza töreni düzenlenmiş ve 76 ülke MLI Sözleşmesini imzalamıştır.
	MLI Sözleşmesi hala imzaya açık olup, ilk imza töreninden sonra 25 ülke daha katılım sağlamıştır.
	MLI Sözleşmesinin imzalanmasının ardından her imzacı devletin ilgili anlaşmayı kendi iç hukuk sistemine uygun bir şekilde tasdik edip, tasdik belgesini Emanet Makamına (The Depositary) göndermesi gerekmektedir. MLI Sözleşmesi ancak bu prosedürler tamamlandıktan sonra ilgili ülkenin Kapsama Aldığı Anlaşmalar açısından hüküm ifade edecektir.
2018	MLI Sözleşmesi 1 Temmuz 2018 itibarıyla hukuki anlamda mevcut hale gelmiştir. Ancak MLI Sözleşmesi’nin, Tarafların onay belgelerini tevdiini takip eden 4’üncü ayın ilk gününden itibaren yürürlüğe gireceği de belirtilmiştir.
2019	MLI Sözleşmesi, Tarafların Kapsam Aldıkları Anlaşmaları (Covered Tax Agreements) açısından fiili anlamda uygulanmaya başlamıştır.

Kaynak: OECD (2023d).

BEPS Projesi’nde yer alan hibrit uyumsuzluklar (Eylem 2), anlaşma istismarı (Eylem 6), daimi işyeri statüsünden kaçınma (Eylem 7) ve ihtilafların çözümüne yönelik mekanizmaların geliştirilmesi (Eylem 14) konuları doğrudan doğruya ülkeler arasındaki çifte vergilendirme anlaşmalarının kapsamına girmektedir. BEPS Projesi’nin tam anlamıyla uygulanabilmesi ancak söz konusu eylemler çerçevesinde alınan kararların ülkelerin vergi anlaşmalarına dahil edilmesiyle mümkündür.

²³ Not: MLI, İngilizce’de “Çok Taraflı Araç” anlamına gelen “Multilateral Instrument” ifadesinin kısaltmasıdır.

Bu sebeple OECD Mali İşler Komitesi tarafından BEPS Projesi'nin vergi anlaşmalarına taalluk eden hükümlerinin uygulanmasını sağlamak ve ikili vergi anlaşmalarını çok taraflı hale getirmek için özel amaçlı (ad hoc) bir grup kurulmuştur. Yukarıda, Tablo 10'da MLI'nın gelişim süreci 2013 yılında BEPS Projesi'nin başlamasından itibaren aşamalar halinde gösterilmiştir.

Tablo 11: Çok Taraflı Araç (MLI) Hükümleri ve Opsiyon Durumları

Madde	Konu	Zorunluluk Durumu
1-2	Anlaşmanın kapsamı ve tanımlar	
Kısım II - Hibrit Uyumsuzluklar – BEPS Eylem Planı Eylem 2		
3	Şeffaf kuruluşlar	Tercihe bağlı
4	Birden fazla ülkede mukim (yerleşik) kuruluşlar	Tercihe bağlı
5	Çifte vergilendirmenin önlenmesi için kullanılan metotların uygulanması	Tercihe bağlı
Kısım III - Anlaşma İstismarı – BEPS Eylem Planı Eylem 6		
6	Kapsanan vergi anlaşmasının amacı	Zorunlu
7	Anlaşma istismarının engellenmesi	Zorunlu
8	Temettü transferi işlemleri	Tercihe bağlı
9	Değeri esas olarak gayrimenkullerden oluşan kuruluşların hisselerinin veya menfaatlerinin elden çıkarılmasından doğan sermaye kazançları	Tercihe bağlı
10	Üçüncü ülkelerde bulunan daimi işyerinin istismar edilmesinin engellenmesi kuralı	Tercihe bağlı
11	Vergi anlaşmalarının bir Tarafın kendi vatandaşlarını vergilendirme hakkını kısıtlamak için uygulanması	Tercihe bağlı
Kısım IV - Daimi İşyeri Statüsünden Kaçınma – BEPS Eylem Planı Eylem 7		
12	Komisyonculuk düzenlemeleri aracılığıyla daimi işyeri statüsünden suni kaçınma	Tercihe bağlı
13	Spesifik faaliyet istisnaları aracılığıyla daimi işyeri statüsünden suni kaçınma	Tercihe bağlı
14	İş sözleşmelerinin parçalara bölünmesi suretiyle daimi işyeri statüsünden kaçınma	Tercihe bağlı
15	Bir kuruluşla yakın ilişkili kişi tanımı	Tercihe bağlı
Kısım V - İhtilaf Çözüm Mekanizması (KAU) – BEPS Eylem Planı Eylem 14		
16	Karşılıklı anlaşma usulü	Zorunlu
17	Karşılık gelen düzeltmeler	Tercihe bağlı
Kısım VI - İhtilaf Çözüm Mekanizması (Tahkim) – BEPS Eylem Planı Eylem 14		
18	Tahkim tercihi	Tercihe bağlı
19	Zorunlu bağlayıcı tahkim	Tercihe bağlı
20	Hakemlerin atanması	Tercihe bağlı
21	Tahkim işlemlerinin gizliliği	Tercihe bağlı
22	Bir anlaşmazlığın tahkim sürecinin tamamlanmasından önce çözülmesi	Tercihe bağlı
23	Tahkim süreci tipi	Tercihe bağlı
24	Farklı bir çözüm üzerinde uzlaşma	Tercihe bağlı
25	Tahkim işlemlerinin maliyeti	Tercihe bağlı
26	Uyumluluk	Tercihe bağlı
27-39	Son hükümler	

Kaynak: OECD (2017d).

Geliştirilen çok taraflı araç ile mevcut ikili vergi anlaşmalarının tümüyle değiştirilmesi değil, çok uluslu şirketlerin BEPS stratejilerine kapı aralayacağı düşünülen anlaşma hükümleri yerine ikâme hükümler getirilmesi, hüküm olmayan hallerde ise eksikliklerin ikmâl edilmesi amaçlanmıştır. Bunun için mevcut ikili vergi anlaşmaları uygulanırken anlaşma metni ile MLI metninin birlikte

okunması gerekmektedir. MLI, BEPS Eylem Planı'nda vergi anlaşmalarıyla ilgili tavsiyelerin yer aldığı dört eylemin hayata geçirilebilmesi için büyük öneme sahiptir. Nitekim MLI beş ana kısımdan oluşmakta ve her bir kısım BEPS Eylem Planında vergi anlaşmalarını konu alan dört eylemden birine hitap etmektedir.²⁴ Tablo 11'de, MLI'nın hangi konuları kapsadığı, bu konuların BEPS Eylem Planı'ndaki hangi eyleme tekabül ettiği ve ilgili hükümlerin opsiyon durumu gösterilmektedir.

MLI 2017 yılında imzaya açılmış, 2019 yılında yürürlüğe girmiştir. Bir çifte vergilendirme anlaşmasının MLI kapsamına girebilmesi için âkit devletlerden ikisinin de MLI'ya taraf olmaları ve ilgili anlaşmaya MLI'ya göre "kapsanan vergi anlaşması" (Covered Tax Agreement) statüsü vermiş olmaları gerekmektedir. MLI'nın "anlaşma istismarı" ve "ihtilaf çözüm mekanizması" başlıkları altındaki bazı hükümleri minimum standart olarak kabul edilmiş olup bunlar 6, 7, ve 16'ncı Maddeler'dir. Söz konusu hükümlerle getirilen standartlar tüm üyeler tarafından kabul edildiği için, ülkelerin bu maddelere bireysel çekince koyma hakları sınırlandırılmıştır. Minimum standartlar dışındaki tüm maddelerin kapsanan vergi anlaşmalarına uygulanıp uygulanmayacağı ülkelerin tercihinine bırakılmıştır. OECD, minimum standartlar haricindeki maddelerin tercihe bağlı olmasının ve ülkelere ikili vergi anlaşmalarından dilediklerini MLI kapsamına alıp dilediklerini dışarıda tutma imkânı verilmesinin MLI'ya esneklik kazandırarak katılımı artıracığını öne sürmektedir. Fakat bu durum bir taraftan katılımı artırırken diğer taraftan MLI'nın etkinliğinin kaybolmasına yol açmaktadır (OECD, 2017d).

Yukarıda, Tablo 11'de görüleceği üzere MLI'nın odaklandığı konular hibrit uyumsuzluklar, anlaşma istismarı, daimi işyeri statüsünden kaçınma ve ihtilafların karşılıklı anlaşma usulü ve tahkim yoluyla çözümünden oluşmaktadır. Hibrit uyumsuzluklar mükelleflerin birden fazla ülkede kurdukları melez (hybrid) şirketler aracılığıyla söz konusu ülkeler arasındaki mevzuat farklılıklarından istifade ederek vergi avantajı elde etmeleriyle sonuçlanmaktadır. Mükellefler bilhassa "şeffaf kuruluşlar" aracılığıyla vergi kaybına yol açtıkları için bu husus MLI'nın 3'üncü Maddesi'nde müstakil olarak ele alınmıştır. Şeffaf kuruluş (fiscally transparent entity) ifadesiyle kurum bünyesindeki her türlü kâr ve zarardan doğrudan doğruya ortakların sorumlu olduğu "ortaklık" (partnership), tröst vb. gibi yapılanmalar kastedilmektedir. Şeffaf kuruluşlar üzerinden elde edilen gelirler kurum tüzel kişiliği altında vergiye tabi olmayıp ancak sahip veya ortakların eline geçtikten sonra vergilendirilebilmektedir.²⁵ Diğer taraftan, şeffaf kuruluşlar vergi anlaşmaları çerçevesinde sunulan hak ve menfaatlerden kurum tüzel kişiliği ile değil ancak sahip ya da ortakları

²⁴ Not: MLI Metni yedi kısımdan oluşacak şekilde tasarlanmıştır. Ancak Kısım 1'de anlaşmanın kapsamına ve tanımlara, Kısım 7'de kanunlarda ve anlaşma metinlerinde mutlak olarak rastlanılan son hükümlere yer verildiğinden; Kısım 5 ve Kısım 6'nın ise sırasıyla "karşılıklı anlaşma usulü" ve "tahkim" yoluyla ihtilafların çözümünü konu aldıkları ve ikisinin de BEPS Eylem Planındaki 14'üncü Eyleme hitap ettikleri düşünüldüğünde MLI'nın esasında dört temel kısımdan oluştuğu da söylenebilir.

²⁵ Not: "Şeffaf kuruluş" kavramı Türkçe literatürde kullanılmamaktadır. Ancak bu kavramın daha iyi anlaşılabilmesi için söz konusu kuruluşlar, kurumlar vergisine tabi olmayan şahıs şirketlerine ve adi ortaklıklara benzetilebilir.

üzerinden faydalanabilmektedir. Örneğin bir şeffaf kuruluşun, vergi anlaşmaları kapsamında mukim mükelleflere sunulan bir menfaati elde etmeye ehil olup olmadığı değerlendirilirken kuruluşun değil sahip ya da ortakların ikamet ülkeleri dikkate alınır. İki ülkede faaliyet gösteren bir ortaklık (partnership) ya da tröst şeklindeki oluşumun bir ülkede şeffaf kuruluş olarak kabul edilirken diğer ülkede şeffaf kuruluş olarak kabul edilmemesi mükelleflere vergi planlaması için kapı aralamaktadır. Özellikle son 10-15 yıldır, şeffaf kuruluşların mükellefler tarafından vergiden kaçınma vasıtası olarak kullanımında büyük artış yaşanmıştır (Harris, 2020: 71). MLI'nın 3'üncü Maddesi şeffaf kuruluşlar konusunda âkit devletler arasında uygulama birliği sağlayarak hibrit uyumsuzluğu ortadan kaldırmayı amaçlamaktadır.

MLI'nın 4'üncü Maddesi çifte mukim kuruluşların durumunu konu almaktadır. Buna göre bir kuruluş birden fazla devletin mukimi olduğunu öne sürerse Taraf devletlerin bir araya gelerek ikamet ülkesini KAU ile belirlemeleri tavsiye edilmektedir. MLI'dan önce çifte mukim kuruluşlar hakkındaki genel kanaat ikamet ülkesinin “etkili yönetim merkezi” kriteri baz alınarak belirlenmesi yönündeydi. Fakat bu kriter suiistimale açık olduğundan MLI'nın 4'üncü Maddesi uyarınca Taraf devletlerin KAU çerçevesinde bir araya gelerek fiili yönetim merkezi, kuruluş yeri vb. gibi faktörleri de dikkate alarak ikamet ülkesi konusunda uzlaşmaları beklenmektedir. MLI'nın hibrit uyumsuzluklar başlığı altındaki son hükmü 5'inci Madde'de düzenlenmiş olup ülkelerin çifte vergilendirmenin önlenmesi için uyguladıkları yöntem farklılıkları nedeniyle çifte vergilendirmeme sorununun önüne geçmeyi amaçlamaktadır.

MLI'nın 6'dan 11'e kadar olan Maddeleri anlaşma istismarına yöneliktir. Bu kapsamda mükelleflerin vergi anlaşmalarındaki boşlukları kullanarak vergi kayıp ve kaçığına sebep olmalarının engellenmesi hedeflenmektedir. Ayrıca, 6'ncı ve 7'nci Maddeler MLI'nın minimum standartları arasındadır. Buna göre “kapsanan vergi anlaşmasının amacı” başlığını taşıyan 6'ncı Madde'ye göre, âkit devletler MLI'ya dahil ettikleri çifte vergilendirme anlaşmalarının “başlangıç” (preamble) kısmına söz konusu anlaşmaların çifte vergilendirmenin hafifletilmesi yanında uluslararası vergi kayıp ve kaçığının engellenmesi amacını da taşıdığını belirten bir ifade eklemek zorundadırlar.

MLI'nın 7'nci Maddesi ise “anlaşma istismarının engellenmesi” başlığını taşımakta ve mükelleflerin anlaşma alışverişi (treaty shopping) vb. gibi yöntemlerle normal şartlar altında faydalanmalarının mümkün olmadığı vergi anlaşmalarından sunî yöntemlerle istifade etmelerini önlemeyi amaçlamaktadır. Bu kapsamda mükelleflerin yaptıkları işlemlere yönelik “esas niyet sorgulaması” (PPT) ve “faydaların sınırlandırılması” (LOB) gibi yöntemler OECD ve BM Model

Vergi Anlaşmaları'na da eklenmiştir.²⁶ MLI'ya taraf olan ülkeler bu hükümlerden uygun gördüklerini kapsama aldıkları vergi anlaşmalarına eklemek mecburiyetindedirler (OECD, 2017d).

MLI'nın 8'inci Maddesi ise çifte vergilendirme anlaşmalarında temettü kazançlarına yönelik olarak sunulan istisna ve indirim gibi vergi kolaylıklarından yararlanma hakkının gerçekten hakkedene verilmesini amaçlamaktadır. Bu madde uyarınca mükelleflerin temettü kazançlarına sağlanan istisna ve indirimlerden faydalanabilmeleri için ilgili şirketlerdeki sermaye payı, oy hakkı ve söz konusu hisselerin minimum 365 gün süreyle elde tutulmuş olması gibi kriterleri sağlamaları gerekmektedir. MLI'nın 9'uncu Maddesi, değeri büyük ölçüde gayri menkul varlıklardan oluşan kurumların bünyelerindeki gayri menkulleri elden çıkarmadan önce bu gayrimenkuller üzerindeki hak ve menfaatlerinin bir kısmını başka kuruluşlara devretmek suretiyle satıştan gelecek paylarını düşük göstererek vergi avantajı elde etmelerini önlemek için getirilmiştir.

Yine anlaşma istismarı başlığı altındaki 10'nuncu Madde, bir âkit devlette yerleşik olup diğer âkit devlette gelir elde eden kuruluşların daimi işyeri merkezi olarak üçüncü bir ülkeyi göstermek suretiyle âkit devletlerin vergilendirme yetkilerini aşındırmalarının önüne geçmeyi amaçlamaktadır. Madde 11 ise vergi anlaşmalarının, Taraf devletlerin kendi mükelleflerine kendi iç hukukları mucibince vergilendirme yetkisi tesis etmelerine engel teşkil etmemesi için oluşturulmuştur. Fakat MLI'nın 8-11'inci Maddeleri minimum standartlar arasında yer almadığı için taraf ülkelerin bu maddelere çekince koyma hakları bâkîdir (OECD, 2017d).

MLI'nın IV. Kısmı mükelleflerin hayatın olağan akışına aykırı bir takım düzenlemelerle daimi işyeri statüsünden kaçınmalarını konu almaktadır. Bilindiği gibi mevcut uluslararası vergi rejimine göre kaynak ülkelerinin gayrim mukim mükellefleri vergilendirme hakkı büyük ölçüde daimi iş yeri kriterine bağlanmıştır. Fakat mükellefler; komisyonculuk düzenlemeleri vb. stratejiler geliştirmek (Madde 12), ana faaliyet konusunu hazırlayıcı veya yardımcı faaliyet gibi göstererek spesifik istisna ve muafiyetler elde etmek (Madde 13) ve iş sözleşmelerini parçalara bölmek (Madde 14) suretiyle daimi iş yeri statüsünden kaçınabilmektedirler. MLI'nın 12-14'üncü maddeleri bu tür uygulamaların önüne geçecek kurallar getirirken, 15'inci Madde ise 12-14'üncü maddelerde geçen "kuruluşla yakından ilişkili" kişi kavramını açıklığa kavuşturarak söz konusu hükümleri takviye etme amacını taşımaktadır (OECD, 2017d). Fakat 12-15'inci Maddeler de minimum standart olarak kabul edilmediği için ülkelerin bu maddeleri kapsama aldıkları vergi anlaşmalarına uygulayıp uygulamamaları tercihe bağlıdır.

²⁶ Not: PPT ve LOB hükümleri hakkında çalışmanın İkinci Bölümünde "Anlaşma İstismarı ve Karşı Tedbirler" başlığı altında bilgi verildiği için burada teferruata girilmemiştir.

MLI'nın V. ve VI. Kısımları ihtilaf çözüm mekanizmalarının geliştirilip sağlıklı bir şekilde işler hale getirilerek uluslararası vergilendirmeden doğan uyuşmazlıkların kısa sürede çözüme kavuşturulmasını amaçlamaktadır. Bu bağlamda V. Kısım'da yer alan 16'ncı ve 17'nci Maddeler sorunların KAU ile çözülmesini ön görürken VI. Kısım'daki 18-26'ncı maddeler tahkim sürecini düzenlemektedir. MLI'nın 16'ncı Maddesi ile KAU minimum standart olarak belirlenmiş, ancak tahkime ilişkin hükümlerin minimum standart olması hususunda uzlaşma sağlanamamıştır (OECD, 2017d).

OECD, tıpkı BEPS Eylem Planı'nda olduğu gibi MLI'da da minimum standart olarak belirlenen hükümlerin sayısının artırılmasına gayret etmektedir. Ancak MLI kapsamında herhangi bir maddenin minimum standart olarak kabul edilip edilmemesi çok önemli değildir. Asıl önemli olan MLI'ya taraf olan ülkelerin söz konusu maddeleri hayata geçirip geçirmeme konusundaki samimi iradeleridir. Çünkü bir madde minimum standart olarak belirlense ve tüm ülkeler tarafından kabul edilse dahi ülkeler mevcut ikili vergi anlaşmalarından dilediklerini MLI kapsamına almak, dilediklerini ise dışarıda tutmak salahiyetine sahip olduklarından minimum standardı uygulamak istemedikleri vergi anlaşmasını “kapsanan vergi anlaşmaları” içerisine dahil etmeyebilirler. Böylece söz konusu standardın zorunluluk niteliği fiili anlamda opsiyonel hale gelmiş olur. Benzer şekilde iki ülke MLI'nın herhangi bir hükmünü aralarındaki çifte vergilendirme anlaşmasına dahil etmek istiyorsa ilgili madde minimum standart olarak kabul edilmemiş olsa dahi her iki ülke tarafından da kabul edildiğinde fiili olarak zorunlu bir nitelik kazanacaktır.

MLI'nın minimum standart olarak belirlenen 6, 7 ve 16'nci Maddeleri haricindeki tüm maddelerin uygulanması ülkelerin tercihine bırakılmıştır. Ülkeler tercihe bağlı maddeler üzerine çekince koyarak burada yer alan hükümleri dikkate almayacaklarını beyan edebilirler. Bir ülke tarafından kabul edilen bir hükmün kapsama alınan bir vergi anlaşması açısından sonuç doğurabilmesi için diğer âkit devletin de söz konusu hükme dair opsiyonunu kullanması ve ilgili anlaşmaya kapsama alınan anlaşma statüsü vermesi gerekmektedir. Ayrıca ülkelerin farklı anlaşmalar için farklı maddelere çekince koyması veya bir hükmün uygulanmasıyla ilgili birden fazla seçeneğin mevcut olduğu durumlarda farklı anlaşmalar için farklı seçeneklerin tercih edilmesi de mümkündür. Bu durum MLI hükümlerinin uygulanabilmesi için bir “eşleştirme sürecini” (matching process) zorunlu kılmaktadır. İki ülke arasındaki bir çifte vergilendirme anlaşmasında MLI'da yer alan bir hükmün uygulanabilmesi için âkit devletlerin ilgili hükme yönelik tercihlerinin aynı olması yani eşleşmesi gerekmektedir. Aksi takdirde ilgili MLI hükmünün mevzubahis anlaşma açısından hüküm ifade etmesi mümkün değildir.

Tablo 12: Çok Taraflı Anlaşma (MLI)'yı İmzalayan ve Taraf Olan Ülke Bilgileri

Ülke	İmza Tarihi	Onay Belgesi Tevdi Tarihi	Yürürlük Tarihi	Tahkim Profili
Arnavutluk	28.05.2019	22.09.2020	01.01.2021	
Andorra	07.06.2017	29.09.2021	01.01.2022	28.06.2022
Arjantin	07.06.2017			
Ermenistan	07.06.2017			
Avustralya	07.06.2017	26.09.2018	01.01.2019	28.06.2022
Avusturya	07.06.2017	22.09.2017	01.07.2018	28.06.2022
Bahreyn	27.11.2020	23.02.2022	01.06.2022	
Barbados	24.01.2018	21.12.2020	01.04.2021	25.03.2021
Belçika	07.06.2017	26.06.2019	01.10.2019	21.02.2023
Belize	11.01.2019	07.04.2022	01.08.2022	
Bosna-Hersek	30.10.2019	16.09.2020	01.01.2021	
Bulgaristan	07.06.2017	16.09.2022	01.01.2023	
Burkina Faso	07.06.2017	30.10.2020	01.02.2021	
Kamerun	11.07.2017	21.04.2022	01.08.2022	
Kanada	07.06.2017	29.08.2019	01.12.2019	16.12.2022
Şili	07.06.2017	26.11.2020	01.03.2021	
Çin	07.06.2017	25.05.2022	01.09.2022	
Kolombiya	07.06.2017			
Kosta Rika	07.06.2017	22.09.2020	01.01.2021	
Fildişi Sahilleri	24.01.2018			
Hırvatistan	07.06.2017	18.02.2021	01.06.2021	
Kuwait	20.12.2017	29.03.2019	01.07.2019	25.03.2021
Güney Kıbrıs	07.06.2017	23.01.2020	01.05.2020	
Çekya	07.06.2017	13.05.2020	01.09.2020	
Danimarka	07.06.2017	30.09.2019	01.01.2020	
Mısır	07.06.2017	30.09.2020	01.01.2021	
Estonya	29.06.2018	15.01.2021	01.05.2021	
Fiji	07.06.2017			25.03.2021
Finlandiya	07.06.2017	25.02.2019	01.06.2019	28.06.2022
Fransa	07.06.2017	26.09.2018	01.01.2019	16.09.2022
Gabon	07.06.2017			
Gürcistan	07.06.2017	29.03.2019	01.07.2019	
Almanya	07.06.2017	18.12.2020	01.04.2021	28.06.2022
Yunanistan	07.06.2017	30.03.2021	01.07.2021	25.03.2021
Guernsey	07.06.2017	12.02.2019	01.06.2019	
Hong Kong	07.06.2017	25.05.2022	01.09.2022	
Macaristan	07.06.2017	25.03.2021	01.07.2021	28.06.2022
İzlanda	07.06.2017	26.09.2019	01.01.2020	
Hindistan	07.06.2017	25.06.2019	01.10.2019	
Endonezya	07.06.2017	28.04.2020	01.08.2020	
İrlanda	07.06.2017	29.01.2019	01.05.2019	25.03.2021
Man Adası	07.06.2017	25.10.2017	01.07.2018	
İsrail	07.06.2017	13.09.2018	01.01.2019	
İtalya	07.06.2017			28.06.2022
Jamaika	24.01.2018			
Japonya	07.06.2017	26.09.2018	01.01.2019	28.06.2022
Jersey	07.06.2017	15.12.2017	01.07.2018	
Ürdün	19.12.2019	29.09.2020	01.01.2021	
Kazakistan	25.06.2018	24.06.2020	01.10.2020	
Kenya	26.11.2019			
Güney Kore	07.06.2017	13.05.2020	01.09.2020	
Kuveyt	07.06.2017			
Letonya	07.06.2017	29.10.2019	01.02.2020	
Lesotho	09.02.2022	28.07.2022	01.11.2022	28.06.2022

Tablo 12 (devamı)

Lihtenştayn	07.06.2017	19.12.2019	01.04.2020	25.03.2021
Litvanya	07.06.2017	11.09.2018	01.01.2019	
Lüksemburg	07.06.2017	09.04.2019	01.08.2019	21.02.2023
Malezya	24.01.2018	18.02.2021	01.06.2021	
Malta	07.06.2017	18.12.2018	01.04.2019	28.06.2022
Mauritus	05.07.2017	18.10.2019	01.02.2020	28.06.2022
Meksika	07.06.2017	15.03.2023	01.07.2023	
Monako	07.06.2017	10.01.2019	01.05.2019	
Moğolistan	06.10.2022			
Fas	25.06.2019			
Namibya	30.09.2021			
Hollanda	07.06.2017	29.03.2019	01.07.2019	21.02.2023
Yeni Zelanda	07.06.2017	27.06.2018	01.10.2018	25.03.2021
Nijerya	17.08.2017			
Makedonya	29.01.2020			
Norveç	07.06.2017	17.07.2019	01.11.2019	
Umman	26.11.2019	07.07.2020	01.11.2020	
Pakistan	07.06.2017	18.12.2020	01.04.2021	
Panama	24.01.2018	05.11.2020	01.03.2021	
Papua Y. Gine	23.01.2019			28.06.2022
Peru	27.06.2018			
Polonya	07.06.2017	23.01.2018	01.07.2018	
Portekiz	07.06.2017	28.02.2020	01.06.2020	25.03.2021
Katar	14.12.2018	23.12.2019	01.04.2020	
Romanya	07.06.2017	28.02.2022	01.06.2022	
Rusya	07.06.2017	18.06.2019	01.10.2019	
San Marino	07.06.2017	11.03.2020	01.07.2020	
S. Arabistan	18.09.2018	23.01.2020	01.05.2020	
Senegal	07.06.2017	10.05.2022	01.09.2022	
Sırbistan	07.06.2017	05.06.2018	01.10.2018	
Seyşeller	07.06.2017	14.12.2021	01.04.2022	
Singapur	07.06.2017	21.12.2018	01.04.2019	28.06.2022
Slovakya	07.06.2017	20.09.2018	01.01.2019	
Slovenya	07.06.2017	22.03.2018	01.07.2018	28.06.2022
Güney Afrika	07.06.2017	30.09.2022	01.01.2023	
İspanya	07.06.2017	28.09.2021	01.01.2022	25.03.2021
İsveç	07.06.2017	22.06.2018	01.10.2018	25.03.2021
İsviçre	07.06.2017	29.08.2019	01.12.2019	28.06.2022
Tayland	09.02.2022	31.03.2022	01.07.2022	
Tunus	24.01.2018			
Türkiye	07.06.2017			
Ukrayna	23.07.2018	08.08.2019	01.12.2019	
B:A:E.	27.06.2018	29.05.2019	01.09.2019	
İngiltere	07.06.2017	29.06.2018	01.10.2018	21.02.2023
Uruguay	07.06.2017	06.02.2020	01.06.2020	
Vietnam	09.02.2022	23.05.2023	01.09.2023	

Kaynak: OECD (2023e).

OECD, eşleştirme sürecini kolaylaştırmak adına ülkelerin MLI hükümlerine yönelik pozisyonlarının yer aldığı interaktif bir veri sistemi hazırlayıp, sistemin nasıl kullanılacağına yönelik detaylı bir kullanım kılavuzu yayınlamıştır.²⁷ Bunun yanında ülkelerin çekince koydukları veya kabul

²⁷ İlgili eşleştirme sistemi ve kullanım kılavuzu için bkz. <https://www.oecd.org/tax/treaties/mli-matching-database.htm>.

ettikleri hükümleri gösterir bir matris de mevcut olup OECD'nin internet sitesi üzerinden bu matrise kolaylıkla erişilebilmektedir.²⁸ OECD'nin MLI için oluşturduğu arayüzde binlerce vergi anlaşmasının ilgili hükümlere yönelik karşılıklı etkileşime girmesi, ortaya çok karmaşık bir uygulama çıkarsa da OECD bu sistemin binlerce vergi anlaşmasını tek tek revize etmekten daha kolay ve daha az maliyetli olduğunu iddia etmektedir. Fakat MLI arayüzünün ne denli karmaşık ve idari uygulama açısından etkinsiz olduğu sadece çekince ve opsiyon matrisinin incelenmesiyle dahi anlaşılabilir.

Tablo 12'de MLI'yı imzalayan ülkelere ilişkin bilgiler yer almaktadır. Buna göre Haziran 2023 itibarıyla MLI'yı imzalayan 100 ülke mevcut olmakla birlikte bunlardan Türkiye'nin de aralarında bulunduğu 19 ülke henüz ilgili anlaşmayı yürürlüğe koymamıştır. Cezayir, Lübnan ve Esvatini ise MLI'ya katılma yönünde niyetlerinin olduğunu beyan etmişler fakat daha anlaşmayı imzalamışlardır (OECD, 2023e). Tablodaki en dikkat çekici noktalardan biri ise ABD'nin MLI'ya imza koymamış olmasıdır. MLI Anlaşması'nın imzalanmış olması, MLI'nın ülkelerin ikili vergi anlaşmaları açısından hüküm ifade etmesi için tek başına bir anlam ifade etmemektedir. İmza sürecinden sonra ülkelerin MLI Anlaşması'nı kendi iç hukuk sistemlerine göre tasdik edip, tasdik belgelerini Emanet Makamı (Depositary) olarak belirlenen OECD Genel Sekreterliği'ne tevdi etmeleri gerekmektedir. Tasdik belgesinin Emanet Makamı'na tevdi edildiği ayı takip eden dördüncü ayın ilk gününden itibaren MLI'nın ilgili ülkede yürürlüğe girdiği kabul edilmektedir.²⁹ Bunun yanında, ülkeler MLI hükümlerine yönelik çekincelerini, kabul durumlarını, kapsama alınan anlaşmaları ve hangi hükümlerin hangi anlaşmalar için kabul edildiğini veya hangi hükümlere hangi anlaşmalar açısından çekince konulduğunu da Emanet Makamı'na bildirmek zorundadır. MLI'nın tahkime ilişkin hükümlerini kabul etmiş olan ülkelerin, tahkim profillerini de Emanet Makamı'na ayrıca göndermeleri gerekmektedir. Tahkim profili, ülkelerin hangi çifte vergilendirme anlaşmalarına hangi tahkim tipini dahil edecekleri veya tahkime ilişkin çekince durumlarını göstermektedir. Yukarıdaki tabloda görüleceği üzere MLI'yı imzalayıp yürürlüğe koyan 81 ülkeden yalnızca 31 tanesi tahkim profili bildiriminde bulunmuştur.

Genel bir değerlendirme yapmak gerekirse MLI, ilk etapta 3500'den fazla çifte vergilendirme anlaşması arasındaki tutarsızlıkları ortadan kaldırmak ve bu anlaşmalardaki hükümleri yerine göre değiştirmek, yerine göre ikmâl veya takviye etmek amacıyla çıkılan yolda istenen başarıyı henüz yakalayamamıştır. Bunun en açık göstergesi ise MLI'nın kapsamının darlığı ve mevcut hükümlere yönelik eşleştirme sisteminin karmaşıklığıdır. MLI, tüm ülkeler tarafından kabul edilmek şöyle

²⁸ Ülkelerin MLI hükümlerine dair opsiyon ve çekince durumlarını gösteren matris için bkz. <https://www.oecd.org/tax/treaties/mli-database-matrix-options-and-reservations.htm>.

²⁹ Not: MLI'nın "Yürürlüğe Girme" başlığını taşıyan 34'üncü Maddesi, MLI'nın âkit devletin tasdik belgesini Emanet Makamına tevdi ettiği ayı takip eden üç takvim ayını takip eden ayın ilk gününden itibaren yürürlüğe girmiş olacağı belirtilmektedir. İngilizceden doğrudan tercüme edildiğinde oldukça karışık görünen bu ifade "tasdik belgesinin tevdiini takip eden dördüncü ayın ilk gününden itibaren" şeklinde tarafımızca düzenlenmiştir.

dursun Küresel Forum üyesi 168 ülkenin dahi ancak 100'ü tarafından imzalanmıştır. Ayrıca âkit devletlerin çifte vergilendirme anlaşmalarının tamamı MLI kapsamında olmadığı gibi, kapsama alınan vergi anlaşmalarına MLI'nın tüm maddelerinin eksiksiz olarak uygulanması gibi bir durum da söz konusu değildir. Yukarıda bahsedildiği üzere, ülkelerin MLI hükümlerine ilişkin çekincelerini gösteren matris incelendiğinde ne kadar çok maddenin dışarıda bırakıldığı daha iyi anlaşılacaktır (Harris, 2020: 31). Diğer taraftan, 30'uncu Madde'de açıkça belirtildiği gibi MLI'nın kapsama alınan bir vergi anlaşmasında tarafların sonradan yapacakları değişikliklere herhangi bir sınırlama getirememesi başlangıçta kabul edilen bir MLI hükmünün ilgili çifte vergilendirme anlaşmasında ileride yapılacak değişikliklerle kadük hale getirilmesini mümkün kılmaktadır. MLI'nın etkinliğini azaltan önemli hususlardan biri de sonradan akdedilen çifte vergilendirme anlaşmalarının, MLI hükümlerinden oldukça farklı hükümler içerebilmesidir. Buna göre taraf ülkeler sonradan imzaladıkları vergi anlaşmalarını kapsanan vergi anlaşması olarak OECD'ye bildirmedikleri müddetçe MLI'nın bu anlaşmalar üzerinde herhangi bir etkisi olmayacaktır. Söz konusu anlaşmalardaki farklı hükümler mükelleflere vergi planlaması için yeni fırsatlar sunarak MLI'yı işlevsiz bırakabilecektir.

3.4. Uluslararası Vergi Kayıp ve Kaçağıyla Mücadelede Samimiyet Sorumu

Günümüzde çifte vergilendirme probleminin büyük ölçüde çözüme kavuşması OECD, BM ve AB gibi vergi konularında söz sahibi milletlerarası kuruluşların esas gündem maddesinin uluslararası vergi kayıp ve kaçağı sorunuyla mücadeleye odaklanmasını sağlamıştır. Önceki bölümlerde detaylıca anlatıldığı üzere, bu uğurda ikili vergi anlaşmalarının yetersiz kaldığı görülmüş ve uluslararası vergi hukukunu çok taraflı hale getirmek için müteaddit girişimler yapılmış; İdari Yardımlaşma Anlaşması, BEPS Eylem Planı, Vergiye İlişkin Bilgilerin Otomatik Paylaşımı Küresel Standardı, MLI gibi iddialı araçlar geliştirilmiştir. OECD bunlarla da yetinmiş değildir ve çok uluslu şirketlerin agresif vergi planlaması stratejilerine karşı sürekli yeni politika ve araçlar oluşturma gayretiyle çalışmaktadır. Ancak OECD'nin söz konusu tüm araç ve politikaları belirlerken çok önemli bir şeyi veri olarak kabul ettiği ya da kabul etmek zorunda kaldığı görülmektedir. Esasında çok basit gibi görünen ama uluslararası vergilendirme sorunlarının çözümünün önündeki en büyük engel olan bu husus, söz konusu sorunların çözümünün tüm ülkelere gerçekten istenip istenmediğidir. Daha doğrusu OECD ve diğer milletlerarası kuruluşlar tarafından uluslararası vergilendirmede adalet ve etkinliğin bozulmasına yol açtığı iddia edilen zararlı vergi uygulamalarının tüm ülkeler tarafından “zararlı” kabul edilip edilmediğidir.

OECD, 1998 Raporu'ndan bu yana uluslararası vergi sorunlarına yönelik hazırlanan tüm rapor, kural, anlaşma modeli vb. gibi girişimlerinin gerekçesi olarak söz konusu politikaların gelişmiş veya gelişmekte olan, düşük veya yüksek milli gelir seviyesinde tüm ülkelerin ortak menfaatine olduğunu ileri sürmekte; oluşturulan araçlara geniş çaplı katılım olmasını tek başına bir başarı olarak kabul

etmektedir. Ancak gerçekte, uluslararası sistem içerisindeki ülkeler diğer tüm alanlarda olduğu gibi vergilendirme alanında da birbirlerini partner olarak değil rakip olarak görmektedir. Aksi olsaydı, uluslararası vergi rekabeti diye bir sorun hiç ortaya çıkmamış olurdu. Üstelik uluslararası vergi rekabeti, klasik iktisat teorisindeki tam rekabet şartlarından çok uzak bir şekilde vuku bulmakta ve uluslararası sistem içerisindeki devletler (aktörler) arasındaki güç dengesizliği aksak rekabet ortamını derinleştirmektedir. Ülkeler, uluslararası vergi rekabetini sıfır toplamı bir oyun olarak görmektedir ve oyunu iyi oynadıkları takdirde diğerleri kaybederken kendilerinin kazanacaklarını düşünmektedirler.

Yukarıda ileri sürülen tez, BEPS Projesi üzerinden kolaylıkla doğrulanabilir. OECD'nin BEPS Eylem Planı çerçevesinde ortaya koyduğu amaç ve hedefler konusundaki en büyük yanılgısı, gelişmiş ve gelişmekte olan ülkelerin hemen hepsinin çok uluslu şirketlerin agresif vergi planlamalarından zarar gördüklerinin varsayılması ve bu varsayımdan hareketle BEPS Projesi'ne dört elle sarılarak tüm eylemleri benimseyeceklerinin düşünülmesidir. BEPS Eylem Planı kapsamında atılan adımların takip ve değerlendirme sürecinden geçirildiği Küresel Forum'a kısa sürede çok sayıda ülkenin üye olması da söz konusu varsayımın sağlaması olarak kabul edilmiştir. Halbuki uluslararası sistemin adem-i merkezîyetçi yapısından istifade ederek vergi rekabetini sıfır toplamı bir oyun olarak gören ve oyunu iyi oynadıkları takdirde diğer oyuncuların zararına olsa da kendilerinin kazançlı duruma geçeceklerini düşünen çok sayıda ülke/oyuncu mevcuttur. Söz konusu bu ülkeler ve bunlar tarafından kontrol edilen vergi cennetleri ile off-shore finans merkezleri, OECD'nin BEPS Projesi veya öncesinde ve sonrasında başlatmış olduğu adımlara riayet edip gerekli teknik ve hukuki şartları yerine getiriyor gibi görünseler de gerçekte uluslararası vergi politikaları aracılığıyla oyunu kendi avantajlarına olacak şekilde oynamaya devam etmektedirler.

3.4.1. Vergi Cennetleri ve Off-shore Finans Merkezlerinin Gerçek Yüzü

Uluslararası vergi rekabeti, özünde bir arz-talep ilişkisine dayanmaktadır. Talep tarafında, vergi avantajı elde etmek için finansal sığınma ve gizlilik isteyen varlıklı şahıslar ve çok uluslu şirketler yer alırken, arz tarafında ise uluslararası sermayeyi ve bilhassa pasif yatırımları kendi siyasi sınırları içine çekmek isteyen vergi cennetleri ve off-shore finans merkezleri yer almaktadır. Uluslararası hukuka göre, her ülkenin kendi vergi mevzuatını serbestçe tanzim etme hakkı bulunmaktadır. Ancak vergi cennetleri ile off-shore finans merkezleri bu haklarını diğer ülkelerin aleyhine olacak şekilde kullanmaktadırlar. Bu tür oluşumların en önemli özelliği zararlı vergi rekabetine yol açmalarıdır.³⁰ Cennet ifadesi genellikle tüm semavi dinlerde insanlar üzerinde hoş çağrışımlar yapmaktadır. Ancak “vergi cenneti” denildiği zaman buraların nimetlerinden faydalanan

³⁰ Not: “Vergi cenneti” ve “offshore finans merkezi” esasında farklı kavramlar olmalarına rağmen çoğu zaman birbirlerinin yerine kullanılmaktadırlar. Ancak çalışmanın kapsamı itibarıyla burada kavramsal bir tartışmaya girilmeyecektir.

mutlu azınlığın dışındaki geniş kitlelerin zihinlerinde pozitif düşünceler uyanmamaktadır. Vergi cennetleri hakkında en çarpıcı tanımlamalardan biri İngiltere Liberal Demokrat Partisi liderlerinden Vince Cable tarafından dile getirilmiştir. Cable, vergi cennetleri için “gölgeli kişiler için güneşli yerler” ifadesini kullanarak bu tür oluşumların karanlık yüzüne vurgu yapmıştır (Syal, 2012).

Vergi cennetleri ilk olarak 1800’lerin sonlarında ortaya çıksa da esas itibariyle İkinci Dünya Savaşı’ndan sonra yaygınlaşmaya ve bilhassa 1970’lerden sonra uluslararası kamuoyunun tepkisini çekmeye başlamışlardır. 1980’lere gelindiğinde küreselleşme sürecinin hız kazanması, vergi cennetlerinin uluslararası ticaret ve finans akışı üzerindeki rollerini geliştirmiştir. BIS’nin yayınladığı istatistiklerden yola çıkarak, 1980’lerden itibaren küresel ölçekte bankacılık varlıkları ve finansal yükümlülüklerin yarıya yakınının vergi cennetleri ve off-shore finans merkezlerinden idare edildiği tahmin edilmektedir. Çok uluslu şirketler tarafından yapılan doğrudan yabancı yatırımların tahminen üçte birinin yine vergi cennetlerinden geçtiği hesap edilmektedir.

Daha önce de ifade edildiği üzere vergi cennetlerinde saklanan varlıkların ve kayba uğratılan vergi miktarının tam olarak hesaplanması mümkün değildir. Çünkü bu tür yerlerin varoluş amacı finansal mahremiyete dayandığından, yapılan transferler genellikle kayıt dışıdır. Dolayısıyla vergi cennetleri ve off-shore finans merkezlerine ilişkin olarak zikredilen rakamlar, büyük ölçüde bazı karinelere dayanarak yapılan tahminlerden oluşmaktadır. Bu doğrultudaki bir tahmine göre sadece kişisel gelir vergisi açısından vergi cennetleri aracılığıyla kayba uğratılan vergi miktarının yıllık 800 milyar dolar ile 1 trilyon dolar arasında olduğu; vergi cennetlerinde saklanan servetin toplam boyutunun ise 2012 yılı itibariyle 21-32 trilyon dolar arasında olduğu ileri sürülmektedir (Henry, 2012: 5-6).

Vergi cennetleri ve off-shore finans merkezleri denildiğinde insanların aklına genellikle Man Adası, Cayman Adaları, Bermuda, Jersey, Bahamalar, Mauritius, Seyşeller, Makao vb. gibi çok sayıda küçük ada ülkesi veya özerk yönetim bölgeleri gelmektedir. Bu değerlendirme, özünde yanlış olmasa da eksiktir. Nitekim aşağıdaki tabloda görüleceği üzere, Vergi Adalet Ağı (Tax Justice Network) tarafından düzenli olarak yayınlanan Kurumlar Vergisi Cenneti Endeksi incelendiğinde bahsi geçen küçük ada ülkelerinin (devletçiklerin) yanı sıra OECD veya AB üyesi olan gelişmiş çok sayıda ülkenin dahi takip ettikleri vergi politikalarıyla vergi cenneti niteliğine sahip oldukları anlaşılmaktadır. OECD’nin uluslararası vergi kayıp ve kaçığının engellenmesi için takip ettiği politikaların ve oluşturduğu araçların arka planında İngiltere, ABD, Hollanda ve İsviçre gibi vergi cenneti özellikleri taşıyan ülkelerin önemli rol oynadıkları düşünüldüğünde, söz konusu politika ve araçların OECD’nin sürekli öne sürdüğü şekliyle tüm ülkelerin menfaatine olduğunun inandırıcılığı da tartışmaya açık hale gelmektedir.

Tablo 13: Kurumlar Vergisi Cenneti Endeksinde Yer Alan Ülkeler (2021)

Sıra	Ülke / Yetki Bölgesi	CTHI Oranı (%)	Cennet Puanı	Sıra	Ülke / Yetki Bölgesi	CHT Oranı (%)	Cennet Puanı
1	British Virgin Ad.	6,4	100	36	Türks ve Caicos Ad.	0,66	100
2	Cayman Adaları	6	100	37	Çekya	0,61	58
3	Bermuda	5,7	100	38	Estonya	0,58	70
4	Hollanda	5,5	80	39	Anguilla	0,58	100
5	İsviçre	5,1	89	40	Kosta Rika	0,57	68
6	Lüksemburg	4,1	74	41	Romanya	0,56	62
7	Hong Kong	4,1	78	42	Letonya	0,54	73
8	Jersey	3,9	100	43	Lübnan	0,5	75
9	Singapur	3,9	85	44	Monako	0,46	67
10	B.A.E.	3,8	98	45	Güney Afrika	0,45	49
11	İrlanda	3,3	77	46	Liberya	0,42	68
12	Bahamalar	3,3	100	47	Makao	0,39	58
13	İngiltere	3,1	69	48	Bulgaristan	0,38	58
14	Güney Kıbrıs	3,1	85	49	Seyşeller	0,37	68
15	Mauritus	2,3	81	50	Portekiz	0,35	68
16	Belçika	2,2	73	51	Slovakya	0,35	55
17	Guernsey	2,2	98	52	Polonya	0,33	46
18	Fransa	2,1	67	53	Hırvatistan	0,3	56
19	Çin	2	63	54	Litvanya	0,28	57
20	Man Adası	1,9	100	55	Tayvan	0,22	43
21	Malta	1,7	79	56	Aruba	0,21	70
22	İspanya	1,6	65	57	Yunanistan	0,21	46
23	Almanya	1,4	58	58	Slovenya	0,21	52
24	Macaristan	1,4	72	59	Botsvana	0,18	55
25	ABD	1,2	47	60	Peru	0,15	42
26	İsveç	1,1	61	61	Gana	0,15	52
27	İtalya	1	58	62	Andorra	0,15	61
28	Panama	0,93	72	63	Kenya	0,14	50
29	Kuraçao	0,8	72	64	Brezilya	0,12	29
30	Cebelitarık	0,79	66	65	Tanzanya	0,11	48
31	Meksika	0,73	54	66	Ekvador	0,097	43
32	Finlandiya	0,69	60	67	San Marino	0,093	61
33	Avusturya	0,68	56	68	Arjantin	0,082	32
34	Danimarka	0,67	56	69	Gambiya	0,029	50
35	Lihtenştayn	0,66	71	70	Montserrat	0,007	65

Kaynak: Tax Justice Network (2021).

Kurumlar Vergisi Cenneti İndeksi çok uluslu şirketlerin vergi planlaması faaliyetlerine imkân hazırlayan, başka bir ifadeyle uluslararası vergi kayıp ve kaçığı sorununun derinleşmesinde suç ortağı olan ülkeleri listelemektedir. Endeks oluşturulurken ilk olarak ülkelerin vergi mevzuatları ve finans sistemleri detaylı olarak incelenerek BEPS stratejilerine kapı aralayan düzenlemeler ya da boşluklar tespit edilmekte ve bunlar üzerinden ilgili bölgelerin “vergi cenneti puanı” ve “CTHI oranı” hesaplanmaktadır. Vergi cenneti puanı, ele alınan bölgelerin vergi cenneti olma niteliğini 0 ile 100 arasında notlandırmaktadır. Örneğin 0 puan bir ülkenin çok uluslu şirketlerin agresif vergi planlaması

faaliyetlerine hiçbir şekilde fırsat tanımadığını gösterirken, 100 puan söz konusu ülkenin vergi kayıp ve kaçağı için son derece müsait olduğu anlamına gelmektedir. CTHI Oranı ise dünya genelinde kurumlar vergisi açısından vergi kayıp ve kaçağına sebep olan uygulamalar, hukuki düzenlemeler ve mevzuattaki boşluklar bir bütün olarak düşünüldüğü takdirde, bu bütün içinde hangi ülkenin yüzde kaçlık bir payı olduğunu ifade etmektedir.

Endekste, vergi cenneti vasıfları tartışmasız çok sayıda ülkenin yanı sıra çoğu OECD üyesi olan birçok büyük devletin de yer alması uluslararası zararlı vergi rekabetinin hangi boyutlara geldiğini gözler önüne sermektedir. Bu durum OECD'nin uluslararası vergi kayıp ve kaçağı sorununa yönelik mücadelesinin ciddiyetine de gölge düşürmektedir. OECD, 1998 Raporu ile uluslararası vergi rekabetine yönelik kapsamlı bir mücadele başlatmış, bilgi paylaşımı ve şeffaflık konusundaki kriterleri yerine getirmeyen ülkeleri kara listeye alarak ifşa etmiştir. Bunun üzerine, bahsi geçen küçük ada ülkeleri OECD üyesi ülkelerle ikili bilgi paylaşım anlaşmaları imzalayarak OECD'nin kriterlerini sağlıyor görünmüşler ancak gerçekte zararlı vergi uygulamalarına devam etmişlerdir. En son 2009 yılında Andorra, Lihtenştayn ve Monako'nun da işbirliğinde bulunan ülke statüsü kazanmasıyla OECD'nin vergi cennetleri kara listesinde hiçbir ülke kalmamıştır (OECD, 2009).

OECD'nin vergi cennetleri kara listesinde hiçbir ülkenin kalmaması, her şeyden önce kendi politikalarıyla çelişmektedir. OECD 2010 yılında İDA'nın revizyonuyla başlattığı ve BEPS Eylem Planı, CRS ve MLI ile devam ettirdiği uluslararası vergi hukukunda çok taraflılaşıma çabalarının gerekçesi olarak vergi kayıp ve kaçağı sorununun çok büyük boyutlara ulaştığını öne sürmüştür. En son 2022 yılında, İngiltere'deki OECD zirvesinde hayata geçirilmesi kararlaştırılan minimum kurumlar vergisi oranı için de aynı gerekçe ortaya koyulmuştur. Bu durum iki kritik soruyu akıllara getirmektedir. İlk olarak, vergi kayıp ve kaçağı sorunu sürekli derinleşiyor ve OECD bu sorunu çözmek için uğraşıyorsa OECD'nin vergi cennetleri kara listesinde niçin hiçbir ülke yoktur? Kara listede hiçbir ülkenin olmaması OECD'ye göre dünya üzerinde vergi cenneti ya da off-shore finans merkezi niteliğinde hiçbir bölgenin olmadığı anlamına gelmektedir. İlk soru tersinden düşünüldüğünde, geçmişte zararlı vergi rekabetinde bulundukları için kara listeye alınan ülkeler bu tür uygulamalara son verip bilgi paylaşımı ve şeffaflık kriterlerini yerine getirdikleri için kara listeden çıkarılmışsa çok uluslu şirketlerin agresif vergi planlaması için nasıl fırsat yakalayabildikleri sorusunun cevaplanması gerekmektedir. Bu sorulara ikna edici cevaplar verilememesi OECD'nin zararlı vergi rekabeti ve uluslararası vergi kayıp ve kaçağı sorunuyla yeterli şekilde mücadele edemediğini, daha da kötüsü gerçekten mücadele etmek isteyip istemediğini düşündürmektedir.

AB'nin zararlı vergi rekabeti ve vergi kayıp ve kaçağı sorununa karşı mücadelesi OECD'den daha ciddi görünmekle beraber, bu mücadelenin ne derece efektif olduğu tartışmalıdır. AB, 2017 yılında vergi cennetleri kara listesine 17 ülkeyi almış, sonrasında bu ülkelerin birçoğu AB ülkeleriyle vergi konularında iş birliğine gittikleri belirtilerek 2018 yılında kara listeden çıkarılmış ve geriye

sadece 5 ülke kalmıştır. 2019 yılına gelindiğinde AB, taahhütlerini yerine getirmediğini öne sürdüğü yeni ülkeleri kara listeye alarak eski ülkelere bazılarını listeden çıkarmıştır. 2023 yılı itibarıyla kara listede Amerikan Samoası, Anguilla, Bahamalar, British Virgin Adaları, Kosta Rika, Fiji, Guam, Marshall Adaları, Palau, Panama, Rusya, Samoa, Trinidad ve Tobago, Turks ve Caicos Adaları, ABD Virgin Adaları ve Vanuatu'dan oluşan 16 ülke yer almaktadır (European Council, 2023). AB'nin vergi cennetleri kara listesi ile ilgili son dönemde en dikkat çekici noktalardan biri, Rusya'nın işbirliği yapmayan ülke olarak nitelendirilerek listeye dahil edilmesidir. Rusya'nın, Kurumlar Vergisi Cenneti Endeksi'nde yer almayan ülkelere biri olmasına rağmen AB'nin kara listesine girmesi Ukrayna Savaşı çerçevesinde Rusya'ya karşı alınan yaptırım kararlarıyla ilgilidir. Diğer taraftan, Kurumlar Vergisi Cenneti Endeksi'nde üst sıraları işgal eden çok sayıda AB ülkesinin bulunması ve bunların kara listede yer almaması, AB'nin kara listeye aldığı veya liste dışına çıkardığı ülkeleri objektif kriterlerden ziyade uluslararası siyasi gelişmelere göre belirlediğini göstermektedir.

Yukarıdaki görüşü kuvvetlendirecek başka uygulamalar da mevcuttur. Örneğin Türkiye'nin Güney Kıbrıs başta olmak üzere Almanya, Hollanda, Belçika ve Avusturya gibi AB ülkeleriyle vergi konularında işbirliğine gitmediği öne sürülerek 2020 yılında AB'nin vergi cennetleri kara listesine alınması gündeme gelmiş ancak son anda listeden çıkarıldığı öne sürülmüştür. AB'nin üst düzey bir diplomatı uluslararası haber ajanslarına verdiği bir demeçte, Türkiye'nin normal şartlar altında kara listeye alınmış olmasına rağmen AB'ye göçmen akını vb. gibi siyasi sebeplerle listeden çıkarıldığını belirtmiştir (bkz. Reuters, 2020). Diğer taraftan İngiltere, Hollanda, İsviçre, Fransa, Belçika, Lihtenştayn gibi Avrupa ülkelerinin yanı sıra Hong Kong, Singapur ve Güney Afrika gibi Kurumlar Vergisi Cenneti Endeksi'nde üst sıralarda bulunan ülkeler AB'nin kara listesine girmezken Türkiye gibi söz konusu endekste hiç yer almayan bir ülkenin kara listeye alınmakla tehdit edilmesi AB'nin zararlı vergi uygulamalarıyla mücadelesinin objektiflikten ve etkinlikten ne denli uzak olduğunu ispatıdır.

3.4.1.1. Uluslararası Vergi Kayıp ve Kaçağı Sorunu ve Hegemonik Güç İlişkisi

Vergi cennetleri ve zararlı vergi rekabeti nedeniyle ortaya çıkan sorunlar, esas itibarıyla uluslararası siyaset alanındaki hegemonya yaklaşımının uluslararası vergilendirme alanındaki yansımalarıdır. Hegemonya ve güç döngüsü yaklaşımına göre, hegemon devletler büyük üretim merkezleri ortaya çıkarlar, devamında ticaret merkezi haline gelirler ve son aşamada dev finans merkezlerine dönüşürler. Hegemon devletler sahip oldukları gücü, uluslararası sistemi kendi amaç ve çıkarları doğrultusunda yönlendirmek ve diğer devletlerin güçlenerek kendilerine baş kaldırmalarını engellemek için kullanırlar. Fakat hegemon, gücünün zirvesine ulaştığında sırasıyla duraklama ve gerileme dönemlerinden sonra çöküş sürecine girer (Pehlivan ve Aktuğ, 2021: 325).

Avrupa merkezli güç dengelerine tarihi perspektiften bakıldığında iktisadi anlamda hegemon rolünün 17'nci yüzyılda Hollanda tarafından yürütüldüğü, 19'uncu yüzyılda İngiltere'ye ve ardından 20'nci yüzyılın ikinci yarısından itibaren ABD'ye geçtiği görülmektedir (bkz. Çetin, 2016; Pehlivan ve Aktuğ, 2021: 325). Ancak bugün İngiltere'nin küresel finans hareketlerindeki etkisine bakıldığında tablo biraz daha karmaşık hale gelmektedir. Her ne kadar eski Britanya İmparatorluğu'nun gücü kaybolmuş görünse de İngiltere'nin eski koloniler üzerindeki nüfuzunu kullanarak finansal hakimiyetini devam ettirdiği anlaşılmaktadır. İmparatorluk devrinde Londra içinde özel statülü bir yönetim merkezi olan City of London'ı³¹ kullanarak güçlenen İngiltere'nin, günümüzde yine City of London aracılığıyla eski sömürgelerindeki siyasi ve hukuki gücünü kullanarak büyük bir finans imparatorluğuna hükmettiği ileri sürülmektedir (Palan, 2012).

Nitekim yukarıda Tablo 13'te de görüldüğü üzere, Kurumlar Vergisi Cenneti Endeksi içerisinde yer alan bölgelerin önemli bir kısmı Britanya'nın eski kolonilerinden müteşekkil olup İngiltere'nin bu bölgeler üzerindeki kontrolü devam etmektedir. Örneğin Cayman Adaları, British Virgin Adaları, Jersey, Bermuda, Man Adası, Guernsey, Turks ve Caicos Adaları, Cebelitarık, Montserrat ve Anguilla'dan oluşan ve vergi cenneti niteliğini tam anlamıyla haiz 12 ülke veya yetki bölgesi hukuken İngiltere'nin "Denizaşırı Mülkü" veya "Taç Toprağı" statüsündedir ve devlet başkanları İngiltere Kralı'dır. Bu bölgelerde üst düzey devlet görevlilerinin atanma yetkisi yine İngiliz Kraliyeti'ne ait olup, kendi meclisleri tarafından oluşturulan kanunların yürürlüğe girmesi dahi Londra'nın onayına bağlıdır. Karayipler Bölgesi'nde yer alan Bahamalar ve Hint Okyanusundaki Mauritius ise Denizaşırı Mülk ya da Taç Toprağı olmamakla birlikte temyiz mahkemeleri Londra'daki Özel Konsey Yargı Bölgesi (Judicial Committee of the Privy Council)'dir (Tax Justice Network, 2020). Ayrıca Kurumlar Vergisi Cenneti endeksinde üst sıralarda yer alan Hong Kong, Singapur, Güney Afrika, Malta ve Güney Kıbrıs gibi birçok devlet üzerinde İngiltere'nin hâlâ önemli etkisi bulunmaktadır (Pehlivan ve Aktuğ, 2021: 325-326).

Amsterdam Üniversitesi bünyesindeki CORPNET Grubu tarafından 2017 yılında yapılan bir çalışmada kantitatif metotlar kullanılarak çok uluslu şirketlere ait 98 milyon adet kurumsal bağlantı analiz edilmiş ve vergi cennetleri ile off-shore finans merkezlerinin küresel ekonomi üzerindeki etkileri ortaya çıkarılmaya çalışılmıştır. CORPNET, off-shore merkezleri "kanal merkezler" (conduit OFCs) ve "dehliz merkezler" (sink OFCs) olarak ikiye ayırmaktadır. Dehliz merkezler, klasik vergi cennetleri olarak nitelendirilebilecek küçük ada ülkeleri olup küresel ekonomiden kümülatif varlık akışının gittiği ve vergiden kaçan sermaye için son durak işlevi gören bölgelerdir. Kanal merkezler ise vergiden kaçma arayışında olan ve gizlilik talep eden sermaye için kanal işlevi görmekte; uluslararası sermaye bu kanallar üzerinden dehliz merkezlere yönlendirilmektedir. CORPNET'in

³¹ Not: İngiltere'nin imparatorluk devrinde ve sonrasında City Of London'ın rolü hakkında detaylı bilgi içiniz bkz. Pehlivan ve Aktuğ (2021).

alışmaları neticesinde İngiltere, Hollanda, Singapur ve İrlanda'dan oluşan 5 adet kanal merkez ve tamamı eski kolonilerden oluşan 24 adet dehliz merkez tespit edilmiştir (bkz. Garcia-Bernardo vd., 2017). CORPNET'in çalışması vergi cennetleri ve off-shore finans merkezlerinin arkasında büyük devletlerin gücünün ve yönlendirmesinin olduğunu açık bir şekilde ispatlamaktadır. Böyle bir g olmadan, kurumsal bir ekonomik sisteme sahip olmayan, hiçbir siyasi ve askeri gücü bulunmayan küçük ada ülkelerinin küresel sermaye üzerinde bu derece etkiye sahip olmaları mümkün gözükmemektedir.

Hem OECD'nin hem de AB'nin önde gelen ülkelerinden biri olan Hollanda, tarih boyunca sürekli olarak uluslararası ticaretin ve yabancı sermayenin revaçta olduğu dışa dönük bir ekonomiye sahip olmuştur. Ana sleri Amsterdam'da olan şirketler dünyanın muhtelif bölgelerindeki uzantıları ve Hollanda Krallığı'nın kolonyal gücü vasıtasıyla küresel ticarete yön veren eksenlerden biri olmuştur. Hollanda, gücünü uluslararası ticarete yön veren şirketlerinden aldığının idrakiyle, bu şirketlerin rekabet glerinin zarar görmemesi için Birinci Dünya Savaşı'ndan sonraki süreçte ifte vergilendirme anlaşmalarının gelişimine en çok destek veren ülkeler arasındadır. Özellikle İkinci Dünya Savaşı'ndan sonra uluslararası sermayeye cazip gelecek vergi politikaları takip etmeye başlayan Hollanda, 1970'li yıllardan itibaren vergiden kaçan küresel sermayenin yöneldiği ana limanlardan biri olmuştur (Dijk vd., 2006: 15).

Günümüzde kolonyalizm ağı her ne kadar son bulmuş gibi görünse de Avrupa'nın en kk ülkelerinden biri olan Hollanda'nın Karayipler'de Aruba, Kuraçao ve Sint Maarten'den oluşan 3 adet deniz aşır toprağının olması dikkat çekicidir. Söz konusu bu kk adaların kendine özgü bir yönetim modelleri olması ve üçünün de vergi cenneti listelerinden hiç düşmemesi daha da dikkat çekicidir. ABD eski başkanlarından Obama'nın, ABD'nin 2009 yılında başlattığı vergiden kaçınmanın engellenmesine yönelik mücadele planında Hollanda'nın adını geçirmesi tepkiyle karşılansa da eldeki veriler Hollanda'nın vergi cenneti kimliğini işa etmektedir. 2017 yılında yapılan bir araştırmada dehliz merkez olarak nitelendirilen bölgelere giden kurumsal yatırımların %23'nn Hollanda üzerinde kanalize edildiği ortaya çıkarılmış; Hollanda üzerinden yönlendirilen yatırımlar nedeniyle diğer ülkelerin uğradığı vergi miktarının ise yıllık 22 milyar dolar civarında olduğu hesaplanmıştır. Ayrıca, Hollanda'nın COVID-19 sürecinde, tüm ülkelerin finansman ihtiyaının zirveye ulaştığı bir zamanda dahi zararlı vergi uygulamalarına ara vermemesi uluslararası kamuoyunun tepkisine neden olmuştur (Kowalski, 2021).

Bazı yazarlar vergi cennetleri ve off-shore finans merkezlerinin sebep olduğu uluslararası vergi kayıp ve kaçağı sorununun Westfalyan egemenlik anlayışından kaynaklandığını ne sürmektedir. Buna göre devletlerin vergilendirme yetkilerinin, uluslararası hukuktan doğan egemenlik hakkının bir nişanesi olarak dokunulmaz addedilmesi sorunların başlangıç noktası olarak görülmektedir. Avrupa'da modern devletin kuruluş tarihi kabul edilen 1648 Westfalya Barışı'ndan kalma bu tür bir

egemenlik anlayışının, mükelleflerin ve sermayenin mobilitesinin artmasına paralel olarak ülkelerin vergi egemenliklerinin çatışmasına yol açtığı düşünülmekte; ilk olarak çifte vergilendirme sorunu şeklinde kendini gösteren ihtilafların, küreselleşme neticesinde vergi cennetleri ve off-shore finans merkezleri sorunu haline dönüştüğü belirtilmektedir. Dolayısıyla, uluslararası vergi kayıp ve kaçığı sorunu çözülmek isteniyorsa, merkezinde dokunulmazlığın yer aldığı Westfalyan egemenlik anlayışının değişmesi gerektiği ifade edilmektedir. Dietsch (2011), esasında WTO, NAFTA ve Uluslararası Ceza Mahkemesi'nin kurulması ile Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi'nin imzalanması ve AİHM kararlarının genel kabul görmesi gibi birçok gelişmeyle birlikte uluslararası hukukun farklı alanlarında Westfalyan egemenlik anlayışının değiştiğini ancak bu değişimin henüz ülkelerin mali egemenlik alanlarına erişemediğini ileri sürmektedir (Dietsch, 2011: 2108-2111).

Westfalyan egemenlik anlayışının uluslararası vergilendirme alanındaki yansımalarına yönelik olarak yukarıda ifade edilen görüşlerin haklılık payı olsa da bu görüşler sorunu tam anlamıyla ifade etmekten uzaktır. Her şeyden önce bu düşünce tarzı, vergi cennetlerini deniz aşırı bölgelerde ve genellikle okyanusların ortasında bulunan küçük ada ülkelerinden ibaret saymakta, en fazla İsviçre ve İrlanda gibi ülkeleri de bu kapsama almaktadır. Buna göre, uluslararası vergi kayıp ve kaçığı sorununun da ağırlıklı olarak bu ülkelerin egemenlik haklarına müdahale edilememesinden kaynaklandığını ileri sürülmekte ve dokunulmaz addedilen Westfalyan egemenlik anlayışının değişmesi gerektiği vurgulanmaktadır. Halbuki bahsi geçen küçük ada devletleri başta İngiltere olmak üzere, Hollanda, ABD, Çin, Fransa, Danimarka gibi devletlerin hakimiyet alanlarında kalmakta ve bu ülkelere bağımsız olarak karar alamamaktadırlar. Diğer taraftan Westfalyan egemenlik anlayışı değişse bile vergi cenneti ülkelerin egemenlik alanlarına yapılacak müdahalenin kim tarafından ve nasıl icra edileceği de belirsizdir. Uluslararası sistemin mevcut yapısı içerisinde, zararlı vergi uygulamalarında bulunan ülkelere müdahale edebilecek tek güç BM'dir. Ancak yukarıda vergi cennetlerini kontrol eden ülkeler arasında olan İngiltere, ABD, Çin ve Fransa BM Güvenlik Konseyi'nin daimi üyelerinden olup veto yetkisine sahip olduklarından BM'den bir müdahale ya da yaptırım kararı çıkması imkân dahilinde görünmemektedir.

Westfalyan egemenlik anlayışı nedeniyle ülkelerin mali egemenlik alanlarına müdahale edilemediğini öne süren görüşü boşa çıkaran başka bir husus da ABD'nin kendi çıkarları söz konusu olduğunda diğer ülkelerin egemenlik alanlarına tüm yönleriyle müdahale edebilmesidir. Hegemonya yaklaşımlarına göre İkinci Dünya Savaşı'nın hegemonu olduğu konusunda fikir birliği bulunan ABD, gerektiğinde OECD ve AB'nin uluslararası vergi hukuku çerçevesinde oluşturduğu politika ve araçlara aykırı olarak hareket edebilmekte, gerektiğinde ise kendi tek taraflı politika ve araçlarıyla diğer ülkelerin mali egemenlik alanlarını ihlâl edebilmektedir. ABD'nin FATCA standartları ile diğer ülkelerin finans kurumlarını doğrudan IRS'e bilgi vermeye zorlaması, diğer ülkeleri kendisiyle IGA imzalamaya mecbur bırakarak tek taraflı veya karşılıklı bilgi paylaşım süreci başlatabilmesi, CRS ve MLI'ya taraf olmaması gibi hususlar ABD'nin hegemonik gücünün uluslararası

vergilendirme alanındaki tezahürlüleridir. Diğer taraftan, ABD'nin diğer ülkeleri sık sık vergi cenneti olmakla itham ederken, kendisinin de Kurumlar Vergisi Cenneti Endeksi'nde yer alması, bunun yanında New Jersey ve Delaware gibi ABD eyaletlerinin "ülke içi vergi cenneti" nitelikleri ancak ironiyle karşılanabilmektedir (Pehlivan ve Aktuğ, 2021: 326).

ABD, uluslararası vergi hukuku alanında kendine özgü ve çoğu zaman diğer ülkelerin uygulamalarına ters düşen politikalar izlemektedir. Örneğin tüm ülkeler, mukim mükelleflerin dünya gelirleri üzerinden vergilendirilmesinde ikamet ilkesini baz almakta iken, ABD ikamet ilkesini de kapsayacak şekilde "vatandaşlık" esasını kabul etmektedir. Buna göre, ilk olarak diğer tüm ülkelerde olduğu gibi ABD de kendi mukimlerini dünya gelirleri üzerinden vergilendirmektedir. ABD vatandaşı olmasalar dahi yılın yarısından fazlasını ABD hudutları dahilinde geçirenler de mukim sayılmaktadır. Fakat buna ilaveten ABD vatandaşları ve "hukuki daimi mukim" olarak nitelendirilen "greencard" sahipleri de ABD'de ikamet edip etmediklerine bakılmaksızın ve hiçbir süreyle mukayyet olmaksızın dünya gelirleri üzerinden vergilendirilmektedir. ABD dışındaki ülkelerin vatandaşları yurtdışına taşındıklarında bir müddet sonra uyruğunda bulundukları devletin vergilendirme yetkisinin dışında kalmaktadır. Ancak ABD vatandaşları ve greencard sahipleri hangi ülkede ve ne kadar müddet yaşadıklarına bakılmaksızın ABD'nin tam vergi yükümlülüğü altında kalmaya devam etmektedir (Mason, 2016: 11-14).

Dünyadaki diğer tüm ülkeler gayri mukim statüdeki vatandaşlarının yurtdışı gelirlerini vergiden istisna tutarken ABD'nin vergilendirmeye devam edebilmesi, sahip olduğu hegemonik gücün açık bir göstergesidir. Örneğin bir Kanada vatandaşı Türkiye'de yaşıyor ve tüm gelirini Türkiye'de elde ediyorsa sadece Türkiye tarafından vergilendirilebilmektedir. Fakat bir ABD vatandaşı dünya üzerinde nerede yaşadığına ve gelirini nerede elde ettiğine bakılmaksızın ABD tarafından dünya geliri üzerinden vergilendirilmektedir. Bu durumda çifte vergilendirme probleminin ortaya çıkmaması mümkün değildir. ABD'nin çifte vergilendirmenin çözümü için uyguladığı tek taraflı vergi tedbirler sorunu bir nebze hafifletse de tamamen çözmekten uzaktır. ABD'nin vatandaş esaslı uluslararası vergilendirme anlayışı uygulanabilirlik, etkinlik ve adalet açısından gerek ulusal gerekse uluslararası ölçekte tepki çekmesine rağmen varlığını devam ettirmektedir.

SONUÇ ve ÖNERİLER

Uluslararası vergi hukuku, uluslararası kamu hukukunun bir alt dalını teşkil etmektedir. Bu bakımdan uluslararası vergi hukuku kapsamında yer alan birçok kavram, kural, ilke ve araç uluslararası hukuk disiplini ve pratiği çerçevesinde gelişmiş olup kaynağını uluslararası hukukun dayandığı teori ve yaklaşımlardan almaktadır. Uluslararası hukuk disiplinin arka planında yer alan doğal hukuk yaklaşımı, tarihçi hukuk okulu ve pozitivist felsefenin gerek uluslararası vergilendirme problemlerinin ortaya çıkışı gerekse uluslararası vergi hukukunun gelişimi üzerinde önemli etkileri bulunmaktadır. Örneğin klasik iktisat yaklaşımındaki “doğal düzen” ve “görünmez el” gibi kavramlar doğal hukuk düşüncesinden mülhem olarak şekillenmiş ve bu alandaki gelişmeler 1870-1914 arasındaki ticari liberalizasyon dönemine zemin hazırlamıştır. Benzer şekilde, doğal hukuk düşüncesine rakip olarak ortaya çıkan tarihçi hukuk okulunun “medeni” devletlere yüklediği “barbar” milletleri çağdaş medeniyet seviyesine çıkarma misyonunun tezahürleri kolonizasyon devrinde ve sonrasında kendini göstermiştir. İkinci Dünya Savaşı akabinde sömürgecilik devrinin eski ihtişamını kaybetmesiyle geçmişin kolonileri günümüzün vergi cennetlerine dönüşmüş olup, bağımsız birer ülke görünümüne sahip bu bölgeler bugün büyük ölçüde yine eski kolonyalist devletler tarafından kontrol edilmektedir.

Pozitivist felsefenin uluslararası vergilendirme sorunları ve uluslararası vergi hukuku alanındaki yansımaları, doğal hukuk teorisi ve tarihçi hukuk ekolünün etkisine göre çok daha kapsamlı ve derindir. Pozitivist dönemde uluslararası hukukun en önemli prensipleri arasına giren “devletlerin kendini koruma hakkı” (self-preservation) ve “devletlerin eşitliği” (sovereign equality of states) ilkeleri, küreselleşme sürecinde ortaya çıkan vergi cennetleri ve off-shore finans merkezleri sorununun temelini teşkil etmektedir. Diğer taraftan uluslararası vergi hukukunun en önemli kaynakları arasında yer alan çok taraflı anlaşmalar ve uluslararası yasama faaliyeti olarak nitelendirilebilecek ilk gelişmeler de pozitivist dönemde ortaya çıkmıştır. Bu kapsamda, 1856 yılındaki Paris Deniz Hukukuna Saygı Sözleşmesi ile Avrupa’nın büyük devletlerinin deniz ticaretinin önündeki en büyük engellerden biri olan resmi korsancılık (privateering) faaliyetlerine son vererek “serbest gemiler, serbest mallar” (free ships, free goods) düsturunu kabul etmeleri önemli bir gelişme olarak görülmektedir. Yine bu dönemde İngiltere ve Fransa arasında Cobben-Chevalier Serbest Ticaret Anlaşması (1860)’nın imzalanması, Ren ve Tuna nehirleri üzerinde seyir serbestisinin sağlanması, Süveyş ve Panama kanallarının açılması, Uluslararası Telgraf (1865) ve Evrensel Posta Birlikleri (1874)’nin kurulması gibi gelişmeler 1870-1914 ticari bir liberalizasyon döneminin hazırlayıcısı niteliğindedir.

Ticari liberalizasyon döneminde; altın standardının yatırımcıları kambiyo sisteminin risklerinden koruması, vize ve pasaport kontrollerinin çok sıkı olmaması, buharlı motorun yaygın kullanımı sayesinde deniz ve tren yolu taşımacılığının ucuzlayıp kolaylaşması gibi faktörler sınır ötesi iktisadi faaliyetlerin yoğunlaşmasına ve buna bağlı olarak küresel ticaret hacminin artmasına yol açmıştır. Aynı dönemde gelir vergilerinin vergi sistemlerinde yer almaya başlaması, ülkelerin vergilendirme yetkilerinin birbiriyle çatışıp çifte vergilendirme hadisesinin ortaya çıkmasına neden olmuş; Birinci Dünya Savaşı sonrasında çifte vergilendirmenin çözümü için UTO ve daha ziyade MC tarafından başlatılan girişimler ise uluslararası vergi hukuku disiplinin gelişimini sağlamıştır.

MC, çifte vergilendirmenin taraf ülkeler arasında akdedilecek ikili vergi anlaşmalarıyla çözülmesini ön görmüş ve bu doğrultuda anlaşma yapımını kolaylaştırmak için model vergi anlaşmaları hazırlamak üzere 1920 yılından itibaren çalışmalara başlamıştır. Fakat Cemiyet'in takip ettiği politikaların belirlenmesinde genellikle gelişmiş/sanayileşmiş ülkelerin söz sahibi olması, hazırlanan model anlaşmalarda da ağırlıklı olarak bu ülkelerin çıkarlarının gözetilmesine neden olmuştur. İkinci Dünya Savaşı'ndan sonra MC'nin dağılması ve yerine kurulan BM'nin uluslararası vergilendirme alanına ilgi göstermemesi nedeniyle çifte vergilendirme sorununun çözümüne yönelik çalışmalar OEEC ve devamındaki OECD tarafından üstlenilmiştir. OECD, 1960'lardan itibaren uluslararası vergilendirme alanındaki en aktif uluslararası kuruluş haline gelmiş ve dünya genelinde imzalanan çifte vergilendirme anlaşmaları çok büyük ölçüde OECD Model Vergi Anlaşması'na dayanarak hazırlanmaya başlamıştır. OECD üyelerinin diğer ülkelere nazaran daha gelişmiş olması, model anlaşmalarda gelişmekte olan ülkelerin vergilendirme haklarının ikinci plana atılması geleneğinin sürmesine yol açmıştır. Gelişmekte olan ülkelerin bu duruma tepki göstermesi üzerine, BM başlangıçta ilgi göstermediği uluslararası vergi sahasına giriş yapmış ve bu ülkelerin vergilendirme haklarını koruyacak bir model vergi anlaşması hazırlayarak 1980 yılında yayınlamıştır. Fakat BM Modeli, çok büyük oranda OECD Modeli'nin kopyası olup sadece vergilendirme haklarının dağıtımında gelişmekte olan ülkeleri korumak adına kaynak ülkesinde vergilendirme lehine farklı bazı hükümler içermektedir.

Birinci Dünya Savaşı'ndan sonraki süreçte çifte vergilendirmeyi önlemek üzere gerçekleştirilen uluslararası faaliyetlere, hazırlanan raporlara ve anlaşma taslaklarına bakıldığında ağırlıklı olarak ikamet ilkesine göre vergilendirmeyi baz aldıkları görülmektedir. UTO'nun hazırladığı ilk raporda her ne kadar kaynak ilkesine göre vergilendirme öne çıkarılmışsa da zamanın en büyük sermaye ihracatçısı olan İngiltere'nin müdahalesiyle geri adım atılmıştır. Sonraki süreçte yapılan çalışmalar ikamet ilkesine göre vergilendirmeye ağırlık verecek şekilde neticelenmiş ve kaynak ülkelerinin vergilendirme hakları sürekli olarak daraltılmıştır. Esasen uluslararası vergilendirmede her devletin kaynak ya da ikamet ülkesi vasfı kazanması kaçınılmaz olmakla beraber, sanayileşmiş ya da gelişmiş ülkelerin genel itibarıyla sermaye ihracatçısı, gelişmekte olan ya da yeteri kadar sanayileşmemiş ülkelerin ise sermaye ithalatçısı oldukları dikkate alındığında,

çifte vergilendirme anlaşmalarında ikamet ilkesine ağırlık verilmesinin gelişmiş ülkelerin lehine olacağı ortadadır. Bu hususta, gelişmekte olan ülkelere ise uluslararası vergilendirme yetkilerini sınırlandırdıkları takdirde daha çok yabancı yatırım çekecekleri şeklinde bir teselli sunulduğu görülmektedir. İkinci Dünya Savaşı sonrasında başlayan küreselleşme sürecinin 1970'lerden sonra hızlanması, Bretton Woods Sistemi'nin çökmesini müteakip Neoliberal iktisadi görüşlerin piyasalara hakim olmasıyla yaşanan vergi indirimleri, gümrük duvarlarının yıkılması, teknolojik ilerlemeler, çok uluslu şirketlerin mobilitesinin artması ve vergi cennetlerinin yaygınlaşması gibi gelişmeler küresel vergi rekabetini artırmış; ülkelerin, vergi indirimlerinde birbirleriyle yarışa girdikleri bir dönem başlamıştır. Gelişmiş ülkeler, önceki dönemlerde çifte vergilendirmenin çözümü için gelişmekte olan ülkelere kaynak ülkede vergilendirme haklarını sınırlandırmalarını tavsiye ederken 1980'lerden itibaren ise aynı ülkeleri vergilendirme yetkilerini yeteri kadar geniş tutmayarak zararlı vergi rekabetine yol açtıkları şeklinde eleştirmeye başlamışlardır.

İkili vergi anlaşmalarının çifte vergilendirmenin önlenmesi ve uluslararası yatırım ve ticaretin serbestleşmesi bakımından vazgeçilmez araçlar oldukları şeklinde genel bir kanaat mevcuttur. Fakat vergi anlaşmalarının ve dayandıkları modellerin büyük ölçüde, gelişmiş ülkeler tarafından dizayn edilmiş olmaları kaynak ülkelerinin göz ardı edilerek ikamet ülkelerinin menfaatlerinin öne çıkarılmasıyla sonuçlanmıştır. Gelişmekte olan ülkelerin, vergi anlaşmaları nedeniyle potansiyel vergi gelirlerinden mahrum olmalarıyla ilgili olarak geriye kalan tek dayanak ise vergilendirme yetkilerinin sınırlandırılmasının yabancı sermaye girişine zemin hazırlayacağına dair ön kabul olmuştur. Ancak ikili vergi anlaşmaları aracılığıyla, gelişmiş ülkelere gelişmekte olan ülkelere doğru yabancı sermaye ve ticaret akışının ön görülenden çok daha az olduğu, dolayısıyla bu anlaşmaların gelişmekte olan ülkelere yarar sağlamadığını öne süren ve çifte vergilendirmenin çözümünde tek taraflı tedbirlerin yaygınlaşması gerektiğini savunan görüşler de ortaya çıkmıştır.

Çifte vergilendirme anlaşmaları; müzakere sürecinden anlaşmanın akdedilmesine, onaylanıp yürürlüğe girmesinden hükümlerin fiilen tatbikine kadar her aşamada zaman, beceri ve finansman yönünden oldukça maliyetli araçlardır. Bu bakımdan ülkeler, diğer ülkelerle anlaşma müzakerelerine girmeden önce kaynak kısıtlarını mutlaka göz önüne almalıdırlar. Bilhassa gelişmekte olan ülkelerin, ikili vergi anlaşması ağlarını genişletirken bunu hangi amaçlar doğrultusunda ve hangi ülkelerle yapmaları gerektiğini iyi ölçüp biçmeleri gerekmektedir. Anlaşma ağı genişletilmeden önce iş çevreleri ve mükelleflerle görüş alışverişinde bulunulmalı ve anlaşmanın içeriği ve partner ülkeler buna göre belirlenmelidir. Bu doğrultudaki müteaddit faaliyetler, devam eden süreçte her ülkenin kendi anlaşma modellerinin oluşmasını veya takip edilecek yol haritasının çok önceden belirlenmesini sağlayacağı için idari maliyetlerin azaltılmasını sağlayacaktır. İkili vergi anlaşmaları bir taraftan çifte vergilendirmenin çözümüne katkı sunarken, diğer taraftan içerisinde barındırdığı kapsamlı hükümler ve anlaşma ağlarındaki boşluklar nedeniyle agresif vergi planlamasına ve çifte vergilendirmeme sorununa kapı aralayabilmektedir. Bu sebeple çifte vergilendirmenin çözümünde

vergi anlaşmaları yerine tek taraflı tedbirlerin geliştirilmesi ve yaygınlaştırılması, ikili vergi anlaşmalarının ise daha ziyade çifte vergilendirmeme konusuna odaklanması uluslararası vergi kayıp ve kaçığı sorununun çözümüne katkı sağlayacaktır.

OECD ve BM Modelleri, ikili vergi anlaşmalarına yönelik müzakerelerde kullanılacak bir şablon olmanın çok daha ötesinde etkilere sahiptir. Bu modellerin, bilhassa OECD Modeli'nin, en önemli faydalarından biri dünya genelinde ikili vergi anlaşması ağırları içerisinde yer alan ülkelerin vergi sistemlerini en azından ana hatları itibarıyla birbirine yakınlaştırması ve küresel vergi harmonizasyonu hususunda mesafe kat edilmesini sağlamasıdır. OECD Modeli'ne bir alternatif oluşturacak şekilde BM Modeli'nin dizayn edilmesinin arkasında yatan gerekçelerden biri de söz konusu dönemde Demir Perde içerisinde yer alan ülkelerin vergi sistemleri ile gelişmiş batılı ülkelerin vergi sistemleri arasında büyük farklar olmasıdır. OECD Modeli, ikamet ülkesi konumları ağır basan gelişmiş ülkelerin vergilendirme hak ve yetkilerini geniş tutacak şekilde tasarlandığı için gelişmekte olan ülkeleri de koruyacak bir modele ihtiyaç duyulmuş, bunun üzerine BM içerisinde bir çalışma grubu kurularak BM Modeli hazırlanmıştır. Fakat gelinen noktada, BM Modeli de kısmi rağbet görmekle beraber vergi anlaşmalarının hazırlanmasında OECD Modeli'nin tartışmasız bir hakimiyeti vardır.

Uluslararası vergilendirme rejiminin şekillenmeye başladığı 1920'lerden 1980'lere kadar olan süreçte, uluslararası vergi hukukunun en önemli amacı çifte vergilendirme sorununun çözümü olmuştur. 1980'lerden itibaren küreselleşmenin hız kazanmasıyla birlikte verginin ekstra-fiskal amaçlarının ön plana çıkması, geçmişte vergilendirme hakları ihmal edilen gelişmekte olan ülkelerin bu sefer yabancı sermaye çekmek için vergilendirme yetkilerini gönüllü olarak sınırlandırmalarını sağlamıştır. Dolayısıyla gerek ikili vergi anlaşmaları gerekse de indirim, istisna ve mahsup gibi yöntemlerinin tek taraflı olarak uygulanması suretiyle çifte vergilendirme sorunu çok büyük ölçüde çözüme kavuşmuştur. Fakat küreselleşme sürecinde mükelleflerin ve sermayenin mobilitesindeki olağanüstü artış, uluslararası vergi kayıp ve kaçığı sorununun derinleşmesine ve ülkelerin vergi gelirlerinin aşınmasına yol açmıştır. Bu sebeple, özellikle OECD ve AB gibi çok uluslu organizasyonların çalışmalarının odak noktası çifte vergilendirmeden uluslararası vergi kayıp ve kaçığı sorununun çözümüne doğru kaymıştır.

OECD, başta vergi cennetleri ve zararlı tercihli vergi rejimleri olmak üzere vergi kayıp ve kaçığına yol açan faktörlerin temelinde zararlı vergi rekabetinin yattığını fark etmiş ve 1998 Raporu ile birlikte karşı harekete geçmiştir. Fakat OECD'nin 1998 Raporu çerçevesinde zararlı vergi uygulamaları olarak nitelendirdiği vergi cennetleri ve tercihli vergi rejimlerini kara listeye alarak uluslararası kamuoyuna ilan etmesine ilk tepki bu ülkelerden değil İngiltere, ABD, Hollanda ve Belçika gibi OECD üyelerinden gelmiştir. Netice itibarıyla OECD baskılara dayanmayarak geri adım atmış ve vergi kayıp ve kaçığı sorununun çözümüne yönelik faaliyetlerini zararlı vergi rekabetiyle

mücadeleden küresel vergi şeffaflığının artırılmasına yönlendirmiştir. Vergi şeffaflığının artırılması için en önemli araç olarak ise vergi konularında bilgi paylaşımı ve idari yardımlaşmaya yönelik anlaşmalar ön plana çıkarılmıştır.

Vergi konularında bilgi paylaşımı eski zamanlardan itibaren OECD ve BM Modelleri'nin 26'ncı Maddeleri çerçevesinde çifte vergilendirme anlaşmalarına eklenen hükümlerle gerçekleştirilmekte iken 2002 yılında OECD tarafından sadece bilgi paylaşımına özel bir model anlaşma olan TIEA hazırlanmıştır. TIEA ile özellikle vergi cennetlerinin OECD üyesi ülkelerle karşılıklı bilgi paylaşımında bulunmaları amaçlanmıştır. Fakat sonrasında, OECD'nin zararlı vergi rekabetiyle mücadelede geri adım atmasının da etkisiyle, TIEA Modeli vergi cennetlerinin 1998 Raporu'nda belirtilen kriterleri görünüşte yerine getirerek kara listeden kurtulmak için faydalandıkları bir araç haline dönüşmüştür. Vergi cennetleri ve tercihli vergi rejimlerinin diğer ülkelerle TIEA Modeli kapsamında imzaladığı vergi anlaşmalarının sayısının hızla artması, OECD'nin belirlediği kriterlerin şeklen yerine getirilmesini sağlasa da söz konusu zararlı vergi uygulamalarına yer veren bölgelerin vergiden kaçan sermaye ve mükellefler için güvenli liman olma pozisyonlarında en ufak bir gerilemeye yol açamamıştır.

2008 Küresel Finans Krizi'nin etkisiyle ülkelerin finansman ihtiyacının artması uluslararası vergi kayıp ve kaçağı sorununun daha çok dikkat çekmesini sağlamış; başta G20 olmak üzere birçok uluslararası kuruluş OECD'yi bu doğrultuda kararlı adımlar atmaya çağırmıştır. OECD'nin bu tarihten itibaren başlatmış olduğu girişimler ve oluşturduğu araçlar uluslararası vergi hukukunda yeni bir dönemin başlangıcı olarak kabul edilse de uluslararası vergi kayıp ve kaçağı sorunu istenilen ölçüde çözüme kavuşturulamamıştır. Yeni dönemde, mevcut problemlerin ikililik esasına dayılı vergi anlaşmalarıyla çözülemeyeceğinden hareketle, uluslararası vergi hukukunun çok taraflılaştırılmasına yönelik çalışmalara ağırlık verilmiştir. Bu kapsamda 1988 tarihli İdari Yardımlaşma Anlaşması'nın 2010 yılında revizyonu, 2013 yılında BEPS Eylem Planı'nın başlatılması, 2014 yılında Ortak Raporlama Standardı'nın kabulü ve son olarak 4000'i aşkın çifte vergilendirme anlaşmasını herhangi bir müzakere ve revizyon sürecine gerek duyulmaksızın çok taraflı hale getireceği iddia edilen MLI'nın hayata geçirilmesi gibi iddialı girişimlere imza atılmış ama hayal edilen sonuçlar elde edilememiştir.

Uluslararası vergilendirme rejiminin yaklaşık yüz yıllık tarihinde ortaya çıkan iki temel problemten biri olan uluslararası çifte vergilendirme sorunu büyük ölçüde çözülürken, diğer önemli problem olan uluslararası vergi kayıp ve kaçağının önüne bir türlü geçilememektedir. Üstelik çifte vergilendirmenin çözümü sadece model vergi anlaşmaları ve tek taraflı tedbirlerle mümkün olmuşken, vergi kayıp ve kaçağının önüne geçmek için nitelik ve nicelik yönünden çok daha kapsamlı araçlar geliştirilmesine rağmen başarı yakalanamamaktadır. Bu durumun temel sebebi söz konusu iki problemin birbirinden farklı dinamiklere dayanmasıdır. Örneğin, çifte vergilendirme

sorununun çözilememesi, mükelleflerin maliyetlerinin artmasına ve bir noktada vergi kaynağının kurumasına yol açabileceğinden ikamet ve kaynak ülkelerinin her ikisinin de aleyhine olmaktadır. Halbuki vergi kayıp ve kaçağı sorunu sıfır toplamalı bir oyun niteliğinde olup taraflardan birinin kaybı diğerinin kazancı anlamına gelmektedir. Buna göre, diğer ülkelerin vergi tabanlarını ve uluslararası pasif yatırımları kendi ekonomilerine çekmek için avantajlı vergi uygulamaları sunan ülkeler sermaye girişi ve mükellef artışı şeklinde faydalar elde ederken, bu mükelleflerin ve sermayenin asıl sahibi olan ülkeler ise aynı ölçüde zarar etmektedir.

OECD'nin Küresel Finans Krizi'nden sonra uluslararası vergi kayıp ve kaçağının çözümü için geliştirdiği araç ve politikaların başarısızlığının diğer önemli bir sebebi de uluslararası hukukun kadim açmazı olan “bağlayıcılık” sorunudur. Uluslararası sistemin anarşik yapısı gereği küresel ölçekte devlete eş değer bir güç mevcut olmadığı için çok uluslu kuruluşlar tarafından alınan kararların uygulanıp uygulanamayacağı ya da ülkelerin imzaladıkları anlaşmaların hükümlerine riayet edip etmeyecekleri belirsiz kalmaktadır. Bağlayıcılık sorununu çözmek için geliştirilen ve uluslararası hukukun ulusal ölçekteki anayasaya eşdeğer esas normu (grundnorm) kabul edilen “ahde vefa ilkesi” (pacta sunt servanda)'nin sağlam bir dayanağının olmaması, sadece uluslararası vergilendirme sorunlarının değil uluslararası sistem içerisindeki her türlü problemin ve çatışmanın kaynağıdır. Uluslararası vergi hukuku alanında, esasen bağlayıcılık sorununa dayalı olarak ortaya çıkan başka bir problem de “samimiyet” sorunudur. Buna göre, OECD bir taraftan uluslararası vergi kayıp ve kaçağının önlenmesine yönelik çalışmalar yürütürken diğer taraftan bu çalışmalara öncülük eden İngiltere, ABD, Hollanda, Belçika, İrlanda ve İsviçre gibi OECD'nin önde gelen üyelerinin kendilerinin dahi vergi cenneti özellikleri taşıması, yapılan çalışmaların samimi olmadığını göstermektedir. Özellikle geçmişin kolonyal devletlerinden olan İngiltere ve Hollanda'nın bugün de çoğunluğu eski sömürgelerden oluşan geniş bir vergi cenneti ağına hükmetmeleri samimiyet sorununun derinliğini ortaya koymaktadır.

Uluslararası sistemin anarşik yapısından kaynaklı bağlayıcılık sorununu aşmak için çeşitli hegemonya yaklaşımları geliştirilmiştir. Örneğin Hegemonik İstikrar Teorisi'ne göre uluslararası sistem içerisinde barış ve istikrarın temininin ancak bir hegemon devletin varlığına dayalı olduğu öne sürülmektedir. Buna göre geçmişte Roma İmparatorluğu tarafından üstlenilen hegemon rolü sonrasında sırasıyla Osmanlı Devleti ve İngiltere'ye geçmiş, İkinci Dünya Savaşı'ndan sonra ise yeni hegemon ABD olmuştur. Fakat bu yaklaşımın da uluslararası vergilendirme sorunlarının çözümünde işe yaraması mümkün değildir. Çünkü her şeyden önce, hegemon devletin sadece kendi çıkarı için değil dünyanın ortak menfaatine göre hareket edeceğinin garantisi yoktur. Nitekim ABD'nin uluslararası vergilendirme alanında tek taraflı olarak takip ettiği politikalar çoğu zaman diğer ülkelerin aleyhine olacak şekildedir. Örneğin ABD, FATCA uygulaması ile diğer ülkelerin anayasal haklarını ihlale varacak düzenlemeler yapmakta, diğer tüm ülkeler dünya geliri üzerinden vergilendirmede “ikamet ilkesini” benimserken sadece ABD “vatandaşlık” esasını kabul etmekte ve

OECD tarafından hazırlanan CRS, AEOI Küresel Standardı ve MLI gibi anlaşmalara katılmamaktadır. Diğer taraftan ABD, yeri geldiğinde Hollanda, İsviçre ve İrlanda gibi ülkeleri dahi vergi cenneti olmakla itham edip kendi mükelleflerinin buralardaki varlıkları ve faaliyetleri hakkında istediği bilgilere kolaylıkla erişebilmektedir. Söz konusu ülkeler OECD ve AB'nin vergi şeffaflığı konusundaki politikalarını bile umursamazken, bir ABD mahkemesinin aynı konuda vermiş olduğu kararın gereğini hızlıca yerine getirebilmektedir.

ABD'nin, diğer ülkeleri zararlı vergi rekabetine yol açmakla itham ederken kendisinin dahi Kurumlar Vergisi Cenneti Endeksi'nde üst sıraları işgal etmesi, ABD içinde "ülke içi vergi cenneti" niteliğinde eyaletler olması, federal kurumlar vergisi oranını düşürerek uluslararası vergilendirmede tarafsızlık ilkesini ihlal etmesi gibi uygulamalar hegemonya yaklaşımının uluslararası vergilendirme sorunlarını çözemeyeceğinin ispatıdır. Ayrıca hegemonya ve anarşinin birbirinin zıddı olduğu unutulmamalıdır. Uluslararası sistemin yapısının tam anarşik olması nasıl ki çeşitli problemlerin kaynağı ise tam hegemonik olması da başka problemlerin kaynağı olacaktır. Uluslararası vergilendirme sorunları, ancak uluslararası sistemin yapısında anarşi ile hegemonya arasında bir denge kurulması ile çözülebilir. Buna göre hegemon rolü asla tek bir devlete bırakılmamalı ve mutlaka çok uluslu bir kuruluş tarafından yerine getirilmelidir. Mevcut durumda bu rolün BM tarafından üstlenilmesi gerektiği ortadaysa da BM'nin kurumsal yapısı dikkate alındığında pek iç açıcı bir tablo ortaya çıkmamaktadır. Esasen "birleşmiş milletler" ifadesiyle İkinci Dünya Savaşı'nın galip beş devleti kastedildiğinden ve diğer ülkeler sonradan BM'ye dahil olduğundan, BM içerisindeki Güvenlik Konseyi'nde söz konusu beş üyenin daimi koltuk ve veto hakkının olması birçok sorunun çözümünü imkansız hale getirmektedir. BMGK'nın beş daimi üyesinden dördü (İngiltere, ABD, Fransa ve Çin) aynı zamanda Kurumlar Vergisi Cenneti Endeksi'nde üst sıralarda yer almakta olup uluslararası zararlı vergi rekabetinin asli unsurlarıdır. Hal böyleyken BM, uluslararası vergilendirme sorunlarına karşı bir aksiyona girişse bile BMGK'nın daimi üyelerinden en az birinin veto hakkını kullanarak söz konusu girişimleri akim bırakması kaçınılmaz görünmektedir.

KAYNAKÇA

- Ager, Sheil L. (1997), **Interstate Arbitrations in the Greek World, 337-90 B.C.**, University of California Press, Berkeley.
- Aksoy, Şerafettin (2011), **Kamu Maliyesi**, Filiz Kitabevi, İstanbul.
- Aktuğ, Muhammet ve Öz, Ersan (2021), “Küresel Vergi Şeffaflığının Artırılmasında Uluslararası Bilgi Paylaşımının Rolü”, **Uluslararası Yönetim İktisat ve İşletme Dergisi**, 17(1), 115-148.
- Ambos, Kim (2021), **Treatise on International Criminal Law, Volume I: Foundations and General Parts**, 2nd Edition, Oxford University Press, Oxford.
- Apeldoorn, Laurens V. (2018), “BEPS, Tax Sovereignty and Global Justice”, **Critical Review of International Social and Political Philosophy**, 21(4), 478-499.
- Arel-Bundock, Vincent (2017), “The Unintended Consequences of Bilateralism: Treaty Shopping and International Tax Policy”, **International Organizations**, 71(2), 349-371.
- Armstrong, David vd. (2012), **International Law and International Relations**, 2nd Edition, Cambridge University Press, Cambridge.
- Arnold, Brian J. (2015), “An Introduction to Tax Treaties”, <https://financing.desa.un.org/document/introduction-tax-treaties-brian-arnold> (19.06.2023).
- Arnold, Brian J. (2019), **International Tax Primer**, 4th Editon, Wolters Kluwer, United Kingdom.
- Ault, Hugh J. ve Bradford, David F. (1990), “Taxing International Income: An Analysis of the U.S. System and Its Economic Premises”, Asaf Razzin ve Joel Selemrod (Eds.), **Taxation in the Global Economy**, içinde (11-52), University of Chicago Press, Chicago.
- Ault, Hugh ve Sasseville, Jacques (2010), “Taxation and Non-Discrimination: A Reconsideration”, **World Tax Journal**, 22, 101-125.
- Avi-Yonah, Reuven S. (2005), “All of a Piece Throughout: The Four Ages of U.S. International Taxation”, **Va. Tax Rev.**, 25(2), 313-338.
- Avi-Yonah, Reuven S. (2007), **International Tax as International Law**, Cambridge University Press, Cambridge.
- Avi-Yonah, Reuven S. (2017), “A Global Treaty Override? The New OECD Multilateral Tax Instrument and Its Limits”, **Public Law and Legal Theory Research Paper Series**, No: 542.

- Aybar, Juan C. O. (t.y.), "Colonialism and Imperialism", **Geography and History, Bilingual Studies - IES Parque de Lisboa**, Alcorcón, Madrid.
- Baistrocchi, Eduardo (2008), "The Use and Interpretation of Tax Treaties in the Emerging World: Theory and Implications", **British Tax Review**, 4, 352-391.
- Baker, Philip (2008), "Taxation, Human Rights and the Family", **Comparative Perspectives on Revenue Law**, içinde (232-243), Cambridge University Press, Cambridge.
- Bird, Richard M. (2015), "Global Taxes and International Taxation: Mirage and Reality", **ICTD Working Paper**, No:28.
- Boas, Gideon (2012), **Public International Law**, Edward Elgar, Cheltenham.
- Bond, Sarah ve Buchanan, Helen (2017), "DPT Myth Busting", <https://www.taxjournal.com/articles/dpt-myth-busting-07122017> (19.06.2023).
- Borchardt, Klaus-Dieter (2010), **The ABC of European Union Law**, Publications Office of the European Union, Luxembourg.
- Bordo, Michael D. ve White, Eugene N. (1991), "A Tale of Two Currencies: British and French Finance During the Napoleonic Wars", **The Journal of Economic History**, 51(2), 303-316.
- Bovenberg, A. Lans vd. (1989), "Tax Incentives and International Capital Flows: The Case of the United States and Japan", **IMF Working Paper Series**, No:89/5, International Monetary Fund. <https://www.bookstore.imf.org/books/Tax-Incentives-and-International-Capital-Flows--The-Case-of-the-United-States-and-Japan> (19.06.2023).
- Bozkurt, Enver vd. (2021), **Devletler Hukuku**, 11. Baskı, Yetkin Yayınları, Ankara.
- Brauner, Yariv (2016), "Treaties in the Aftermath of BEPS", **Brooklyn Journal of International Law**, 41(3), 974-1041.
- Brodzka, Alicia (2013), "FATCA from European Union Perspective", **Journal of Governance and Regulation**, 2(3), 7-13.
- Brooks, Kim (2009), "Inter-Nation Equity: The Development of an Important but Underappreciated International Tax Value", Richard Krever ve John G. Head (Eds.), **Tax Reform in the 21st Century**, içinde (1-29) Kluwer Law International, Philadelphia.
- Bulutoğlu, Kenan (1997), **Kamu Ekonomisine Giriş: Devletin Ekonomik Bir Kuramı**, Filiz Kitabevi, İstanbul.
- Burns, Lee ve Krever, Richard (1998), "Individual Income Tax", Victor Thuronyi (Ed.), **Tax Law Design and Drafting, Volume 2**, içinde (495-663), International Monetary Fund, Washington D. C.

- Burton, David (2017), "Tax Reform: Eliminating the Double Taxation of Corporate Income", https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=2998213 (19.06.2023).
- Carroll, Mitchell B. (1939), "Prevention of International Double Taxation and Fiscal Evasion: Two Decades of Progress under the League of Nations", **League of Nations**, Geneva.
- Çetin, Nadir B. (2016), "Hegemonik Güç İlişkilerinin Yeniden Kurgulanması Bağlamında Amerikan Şirket Jeopolitiği", **Sosyoloji Dergisi**, 36(1), 143-173.
- Christians, Allison (2009), "Sovereignty, Taxation and Social Contract", **Minnesota Journal of International Law**, 18(1), 99-153.
- Colombos, John C. (1928), "The Paris Pact, Otherwise Called the Kellogg Pact", **Papers Read Before the Society in the Year 1928 içinde** (88-101), Cambridge University Press, Cambridge.
- Cornia, Giovanni A. (2003), "The Impact of Liberalisation and Globalization on Income Inequality in Developing and Transitional Economies", **CESifo Working Paper**, No: 843.
- Council Directive of 2003/49/EC, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=celex%3A32003L0049> (19.06.2023).
- Council Directive of 2009/133/EC, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=CELEX%3A32009L0133> (19.06.2023).
- Council Directive of 2011/96/EU, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=celex%3A32011L0096> (19.06.2023).
- Council Directive of 2016/1164/EU, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/PDF/?uri=CELEX:32016L1164> (19.06.2023).
- Crowley, Meredith (2003), "An Introduction to the WTO and GATT", **Economic Perspectives**, 24(4), 42-57.
- CTW News (2014), "More Canadian Money Flowing into Tax Havens, despite Gov't Efforts", <https://www.ctvnews.ca/business/more-canadian-money-flowing-into-tax-havens-despite-gov-t-efforts-1.1803007> (19.06.2023).
- Dagan, Tsilly (2018), **International Tax Policy: Between Competition and Cooperation**, Cambridge University Press, Cambridge.
- Dagan, Tsilly (2022), "Unbundled Tax Sovereignty: Refining the Challenges", https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=4067679 (19.06.2023).
- Daurer, Veronika ve Tüchler, Nicole (2012), "Foreign Tax Credit: Is a Carry-Forward Obligatory", **Bulletin for International Taxation**, October, 563-571.
- Davies, Ronald B. (2003), "The OECD Model Tax Treaty: Tax Competition and Two-Way Capital Flows", **International Economic Review**, 44(2), 725-753.

- Delimatsis, Panagiotis ve Hoekman, Bernard (2017), “National Tax Regulation, International Standards and the GATS: Argentina-Financial Services”, **EUI Working Paper Series**, No: 2017/42.
- Devereux, Michael P. ve Griffith, Rachel (2003), “The Impact of Corporate Taxation on the Location of Capital: A Review”, **Economic Analysis & Policy**, 33(2), 275-292.
- Dietsch, Peter (2011), “Rethinking Sovereignty in International Fiscal Policy”, **Review of International Studies**, 37(5), 2107-2120.
- Dijk, Michael (2006), “The Netherlands: A Tax Haven?”, Center for Research on Multinational Corporations, https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=1660372 (20.06.2023).
- Dolfsma, Wilfred ve Spithoven, Antoon (2008), “Silent Trade and the Supposed Continuum between OIE and NIE”, **Journal of Economic Issues**, 42(2), 517-526.
- Drago, Luis M. ve Nettles, Edward H. (1928), “The Drago Doctrine in International Law and Politics”, **The Hispanic American Historical Review**, 8(2), 204-223.
- ECHR (1950), European Convention on Human Rights, https://www.echr.coe.int/documents/convention_eng.pdf (19.06.2023).
- Erdoş, Eva (2011), “Conflicts in the International Tax Law and Answers of the European Tax Law”, **Petru Maior University, Faculty of Economics Law and Administrative Sciences and Pro Iure Foundation**, 47, 159-174.
- European Communities Act (1972), <https://www.irishstatutebook.ie/eli/1972/act/27/enacted/en/print> (19.06.2023).
- European Council (2023), “EU List of Non-Cooperative Jurisdictions for Tax Purposes”, <https://www.consilium.europa.eu/en/policies/eu-list-of-non-cooperative-jurisdictions/> (20.06.2023).
- Ferreira, Arruda V. (2021), **The Improper Use of Tax Treaties by Contracting States: Tax Treaty Dodging**, University of Amsterdam, Amsterdam.
- Gadzo, Stjepan (2018), “The Principle of ‘Nexus’ or ‘Genuine Link’ as a Keystone of International Income Tax Law: A Reappraisal”, **INTERTAX**, 46(3), 194-209.
- Gadzo, Stjepan ve Klemencic, Irena (2017), “Effective International Information Exchange as a Key Element of Modern Tax Systems: Promises and Pitfalls of the OECD’s Common Reporting Standard”, **Public Sector Economics**, 41(2), 207-226.
- Garbarino, Carlo (2020), “The Impact of the OECD BEPS Project on Tax Treaties: Access, Entitlement and Investment Protection”, **Bocconi Legal Studies**, Research Paper No: 3730030.

- Garcia-Bernardo, Javier vd. (2017), “Uncovering Offshore Financial Centers: Conduits and Sinks in the Global Corporate Ownership Network”, **Scientific Reports**, 7(6246), 1-10.
- Gutmann, Daniel (2013), “How to Avoid Double Taxation in the European Union”, Isabelle Richelle vd. (Eds). **Allocating Taxing Powers within the European Union**, içinde (63-72), Springer, Berlin.
- Harris, Peter (2020), **International Commercial Tax**, 2nd Edition, Cambridge University Press, Cambridge.
- Hattingh, Johann (2013), “On the Origins of Model Tax Conventions: Nineteenth-Century German Tax Treaties and Laws Concerned with the Avoidance of Double Tax”, John Tiley (Ed.), **Studies in the History of Tax Law, Volume 6**, içinde (31-80), Bloomsbury Publishing, London.
- Hearson, Martin (2016), “Measuring Tax Treaty Negotiation Outcomes: Thee ActionAid Tax Treaties Dataset”, **ICTD Working Paper 47**, Institute of Development Studies, International Centre for Tax and Development.
- Helleiner, Eric ve Babe, Melsen (2020), “The Evolution of the International Monetary and Financial System”, John Ravenhill (Ed.), **Global Political Economy**, 6th Edition içinde (429-474), Oxford University Press, Oxford.
- Henry, James S. (2012), “The Price of Offshore Revisited”, **Tax Justice Network**, <https://static1.squarespace.com/static/579e90ef46c3c4b32bf7ecc9/t/57b38897e6f2e189cfaa33e6/1523489835871/The+Price+of+Offshore+revisited.pdf> (20.06.2023).
- Hernandez, Gleider (2019), “International Economic Law”, **International Law**, 1st Edition içinde (561-568), Oxford University Press, Oxford.
- Hobbes, Thomas (1651), **Leviathan**, (Çev. Semih Lim), Yapı Kredi Yayınları, İstanbul.
- Holmes, Kevin (2014), **International Tax Policy and Double Tax Treaties**, 2nd Edition, IBFD, Amsterdam.
- Hongler, Peter (2021), **International Law of Taxation**, Oxford University Press, Oxford.
- Horst, Thomas (1980), “A Note on the Optimal Taxation of International Income”, **The Quarterly Journal of Economics**, 94(4), 793-798.
- Huszar, Zoltan vd. (2019), “Divides or Connects? The Danube as an International Border and Watercourse in History”, **ACTA Universitatis Danubius**, 12(2), 106-122.
- IMF (2014), “Spillovers in International Corporate Taxation”, **IMF Policy Paper**, International Monetary Fund.
- Işık, Hüseyin (2014), **Uluslararası Vergilendirme**, Oniki Levha Yayıncılık, İstanbul.

- Jogarajan, Sunita (2011), “A Multilateral Tax Treaty for ASEAN: Lessons from the Andean, Caribbean, Nordic and South Asian Nations”, **Asian Journal of Comparative Law**, 6(1), 1-23.
- Jogarajan, Sunita (2018), **Double Taxation and the League of Nations**, Cambridge University Press, Cambridge.
- Johannesen, Niels (2014), “Tax Evasion and Swiss Bank Deposits”, **Journal of Public Economics**, 111, 46-62.
- Johannesen, Niels ve Zucman, Gabriel (2012), “The End of Bank Secrecy? An Evaluation of the G20 Tax Haven Crackdown”, **American Economic Journal: Economic Policy**, 6(1), 65-91.
- Jones, John F. A. vd. (2003), “Treaty Conflicts in Categorizing Income as Business Profits caused by Differences in Approach between Common Law and Civil Law”, **British Tax Review**, No: 3, 224-246.
- Keen, Michael ve Konrad, Kai A. (2013), “The Theory of International Tax Competition and Coordination”, Alan J. Auerbach vd. (Eds.), **Handbook of Public Economics**, Volume 5, içinde (257-328), Elsevier, Amsterdam.
- Kemme, David M. vd. (2017), “Tax Havens, Tax Evasion and Tax Information Exchange Agreements in the OECD”, **European Financial Management**, 23(3), 519-542.
- Kim, Jong-Hong (2015), “A New Age of Multilateralism in International Taxation”, **Seoul Tax Review**, 21(2), 227-278.
- Köhler, Horst (2003), “Toward a Better Globalization”, Inaugural Lecture on the Occasion of the Honorary Professorship Award at the Eberhard Karls University in Tübingen, <https://www.imf.org/en/News/Articles/2015/09/28/04/53/sp101603a> (18.06.2023).
- Koskeniemi, Martti (2004), **The Gentle Civilizer of Nations: The Rise and Fall of International Law 1870-1960**, Cambridge University Press, Cambridge.
- Kowalski, Boris (2021), “The Coronavirus Exposes the Netherlands as a Tax Haven – Again”, <https://www.euractiv.com/section/economic-governance/opinion/the-coronavirus-exposes-the-netherlands-as-a-tax-haven-again/> (20.06.2023).
- KPMG (2022), “Argentina – FATCA Agreement Signed with United States”, <https://kpmg.com/xx/en/home/insights/2022/12/flash-alert-2022-226.html> (20.06.2023).
- Kuzniacki, Blazej (2018), “The Limitation on Benefits (LOB) Provision in BEPS Action 6/MLI: Ineffective Overreaction of Mind-Numbing Complexity – Part 1”, **INTERTAX**, 46(1), 68-79.
- Kysar, Rebecca M. (2013), “On the Constitutionality of Tax Treaties”, **The Yale Journal of International Law**, 38(1), 1-56.

- Lang, Michael (2013), **Introduction to Law of Tax Treaties**, 2nd Edition, IBFD, Amsterdam.
- Lang, Michael ve Owens, Jeffrey (2014), “The Role of Tax Treaties in Facilitating Development and Protecting the Tax Base”, **WU International Taxation Research Paper Series**, No: 2014-03.
- Lathrope, Daniel J. (2008), **Global Issues in Income Taxation**, Thomson/West, Minnesota.
- League of Nations (1919), “The Covenant of the League of Nations”, <https://www.ungeneva.org/en/about/league-of-nations/covenant> (18.06.2023).
- League of Nations (1928), “Double Taxation and Tax Evasion: Report Presented by the General Meeting of Government Experts on Double Taxation and Tax Evasion”, Document C.562.M.178.1928.II., <https://adc.library.usyd.edu.au/view?docId=split/law/xml-main-texts/brulegi-source-bibl-4.xml;collection=;database=;query=;brand=default> (19.06.2023).
- Lemnitzer, Martin J. (2013), “That Moral League of Nations against the United States: The Origins of the 1856 Declaration of Paris”, **International History Review**, 35(5), 1068-1088.
- Lennard, Michael (2009), “The UN Model Tax Convention as Compared with the OECD Model Tax Convention - Current Points of Difference and Recent Developments”, **Asia-Pacific Tax Bulletin**, January 4-11.
- Lettevall, Rebecca (2008), “The Idea of Kosmopolis: Two Kind of Cosmopolitanism”, Rebecca Lettevall ve My Klockar Linder (Eds.), **The Idea of Kosmopolis: History, Philosophy and Politics of World Citizenship**, içinde (13-30), Sedertörns Högskola, Huddinge.
- Levitt, Jeremy I. (2015), “African Origins of International Law: Myth or Reality?”, **UCLA J. Int’l L. Foreign Aff.**, 19, 113-165.
- Li, Jinyan (2019), “Value Creation: A Constant Principle in a Changing World of International Taxation”, **Canadian Tax Journal**, 67(4), 1107-1134.
- Liebman, Howard M. (1978), “A Formula for Tax-Sparing Credits in U.S. Tax Treaties with Developing Countries”, **The American Journal of International Law**, 72(2), 296-316.
- Lu, Catherine (2002), “Justice and Moral Regeneration: Lessons from the Treaty of Versailles”, **International Studies Review**, 4(3), 3-25).
- Martineau, Harriet (2000), **The Positive Philosophy of August Comte**, Vol. II, Batoche Books, Kitchener.
- Mason, Ruth (2016), “Citizenship Taxation”, **Southern California Law Review**, 89, 169-240.
- Matheson, Thornton vd. (2013), “Territorial vs. Worldwide Corporate Taxation: Implications for Developing Countries”, **IMF Working Paper Series**, WP/13/205.
- Matsushima, Felipe R. R. (2022), “The Fall of the League of Nations”, **Journal of the Innovation and Social Science Research**, 9(1), 96-102.

- McGowan, Patrick J. ve Kordan, Bohdan (1981), "Imperialism in World-System Perspective: Britain 1870-1914", **International Studies Quarterly**, 25(1), 43-68.
- McGrew, Anthony (2020), "The Logics of Economic Globalization", John Ravenhill (Ed.), **Global Political Economy**, 6th içinde (523-590), Oxford University Press, Oxford.
- Meshel, Tamar (2020), "225 Yeras to the Jay Treaty: Interstate Arbitration between Progress and Stagnation", **Cardozo International Comprative, Policy & Ethics Review** 1, 3(1), 1-75.
- Meyrowitz, Henri (1968), Reflections on the Centenary of the Declaration of St. Petersburg", **International Review of the Red Cross**, 8(93), 611-625.
- Michael, Lang ve Brugger, Florian (2008), "The Role of the OECD Commentary in Tax Treaty Interpretation", **Australian Tax Forum**, 23(2), 95-108.
- Miers, Suzanne (1998), "Slavery and the Slave Trade as International Issues 1890-1939", **Slavery and Abolition: A Journal of Slave and Post-Slave Studies**, 19, 16-37.
- Morawska, Ewa ve Spohn, Willfried (2018), "Moving Europeans in the Globalizing World: Contemporary Migrations in a Historical-Comparative Perspective: 1955-1994 v. 1870-1914", Wang Gungwu (Ed.), **Global History and Migrations**, içinde (23-61), Taylor & Francis, New York.
- Morriss, Andrew P. ve Moberg, Lotta (2012), "Cartelizing Taxes: Understanding the OECD's Campaign against Harmful Tax Competition", **Columbia Journal of Tax Law**, 4(1), 1-64.
- Mukherjee, Ishita (2008), "Impact of Globalization on International Trade", **ICFAI Journal of International Business**, 3(1), 28-45.
- Narotzki, Doron (2017), "Tax Treaty Models – Past, Present, and a Suggested Future", **Akron Law Review**, 50(3), 384-422.
- Neff, Stephan C. (1990), **Friends but No Allies: Economic Liberalism and the Law of Nations**, Columbia University Press, New York.
- Neff, Stephan C. (2014), "A Short History of International Law", Malcolm Evans (Ed.), **International Law**, 4th Edition içinde (3-28), Oxford University Press, Oxford.
- Nersesyan, Narine (2021), "The Current International Tax Architecture: A Short Primer", **Corporate Income Taxes under Pressure**, içinde (23-56), International Monetary Fund, Washington D.C.
- Neumark, Fritz (1947), **Türkiye’de ve Yabancı Memleketlerde Gelir Vergisi: Teori, Tarihçe, Pratik**, (Çev. Orhan Dikmen), Akgün Matbaası, İstanbul.
- Nikez, Yao A. (2022), "Perspective Chapter: Purposes of Judgment of a Person Convicted for International Crimes in Light of the International Criminal Law", **Correctional Facilities and**

Correctional Treatment – International Perspectives içinde (1-14), InTechOpen, <https://www.intechopen.com/chapters/83720> (18.06.2023).

- Nikiema, Suzy H. (2017), **The Most-Favoured-Nation Clause in Investment Treaties**, IISD Best Practices Series, International Institute for Sustainable Development.
- O’Hear, Michael M. ve Graetz, Michael J. (1997), “The ‘Original Intent’ of U.S. International Taxation”, Faculty Publications, 614, 1022-1199.
- O’Mahoney, Joseph (2014), “Rule Tensions and the Dynamics of Institutional Change: From ‘to the Victor Go the Spoils’ to the Stimson Doctrine”, **European Journal of International Relations**, 20(3), 834-857.
- Oakland, William H. ve Xu, Yongsheng (1996), “Double Taxation and Tax Deduction: A Comparison”, **International Tax and Public Finance**, 3, 45-56.
- Obstfeld, Maurice ve Taylor, Alan M. (2003), “Globalization and Capital Markets”, Michael D. Bordo vd. (Eds.), **Globalization in Historical Perspective**, içinde (121-187), The University of Chicago Press, Chicago.
- OECD (1963), “Draft Double Taxation Convention on Income and Capital 1963”, https://www.oecd-ilibrary.org/taxation/draft-double-taxation-convention-on-income-and-capital_9789264073241-en (19.06.2023).
- OECD (1977), “Model Double Taxation Convention on Income and Capital 1977”, https://www.oecd-ilibrary.org/taxation/model-double-taxation-convention-on-income-and-capital_9789264055919-en (19.06.2023).
- OECD (1997), “User Guide for OECD Standard Magnetic Format”, <https://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/40501917.pdf> (19.06.2023).
- OECD (1998), “Harmful Tax Competition: An Emerging Global Issue”, <https://www.oecd.org/ctp/harmful/1904176.pdf> (19.06.2023).
- OECD (2000), “Towards Global Tax Cooperation: Progress in Identifying and Eliminating Harmful Tax Practices”, <https://www.oecd.org/tax/harmful/2090192.pdf> (08.07.2023).
- OECD (2003), “Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2003”, https://www.oecd-ilibrary.org/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-condensed-version-2003_mtc_cond-2003-en (19.06.2023).
- OECD (2009), “List of Uncooperative Tax Havens”, <https://www.oecd.org/countries/andorra/list-of-unco-operative-tax-havens.htm> (20.06.2023).

- OECD (2010), “Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters”, <https://www.oecd.org/tax/the-multilateral-convention-on-mutual-administrative-assistance-in-tax-matters-9789264115606-en.htm> (19.06.2023).
- OECD (2012a), “OECD Updates OECD Model Tax Convention to Extend Information Requests to Groups”, <https://www.oecd.org/ctp/taxoecdupdatesoecdmodeltaxconventiontoextendinformationrequeststogroups.htm> (08.07.2023).
- OECD (2012b), “Automatic Exchange of Information: What It Is, How It Works, Benefits, What Remains To Be Done”, <https://www.oecd.org/tax/exchange-of-tax-information/automaticexchangeofinformationreport.htm>, (20.06.2023).
- OECD (2013), “A Step Change in Tax Transparency”, https://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/taxtransparency_G8report.pdf (20.06.2023).
- OECD (2015a), “Base Erosion and Profit Shifting Project Preventing the Granting of Treaty Benefits in Inappropriate Circumstances - Action 6: 2015 Final Report”, <https://www.oecd.org/tax/preventing-the-granting-of-treaty-benefits-in-inappropriate-circumstances-action-6-2015-final-report-9789264241695-en.htm> (19.06.2023).
- OECD (2015b), “Base Erosion and Profit Shifting Project: Explanatory Statement” <https://www.oecd.org/tax/beps-explanatory-statement-2015.pdf> (20.06.2023).
- OECD (2016a), “Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent BEPS”, <https://www.oecd.org/tax/treaties/multilateral-convention-to-implement-tax-treaty-related-measures-to-prevent-beps.htm> (18.06.2023).
- OECD (2016b), “A Brief History of AEOI”, <https://www.oecd.org/tax/automatic-exchange/about-automatic-exchange/> (20.06.2023).
- OECD (2017a), Model Tax Convention on Income and Capital: Condensed Version 2017, <https://www.oecd.org/ctp/treaties/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-condensed-version-20745419.htm> (18.06.2023).
- OECD (2017b), “Standard for Automatic Exchange of Financial Account Information in Tax Matters”, Second Edition, <https://www.oecd.org/tax/exchange-of-tax-information/standard-for-automatic-exchange-of-financial-account-information-in-tax-matters-second-edition-9789264267992-en.htm> (20.06.2023).
- OECD (2017c), “Global Forum Launches a Plan of Action for Developing Countries Participation in Automatic Exchanges of Financial Account Information”, <https://www.oecd.org/tax/transparency/global-forum-launches-a-plan-of-action-for-developing-countries-participation-in-automatic-exchanges-of-financial-account-information.htm> (20.06.2023).

- OECD (2017d), “Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent Base Erosion Profit Shifting”, <https://www.oecd.org/tax/treaties/multilateral-convention-to-implement-tax-treaty-related-measures-to-prevent-BEPS.pdf> (20.06.2023).
- OECD (2018), “Inclusive Framework on BEPS”, <https://www.oecd.org/tax/beps/flyer-inclusive-framework-on-beps.pdf> (20.06.2023).
- OECD (2018b), “Automatic Exchange of Information Implementation Report 2018”, <https://www.oecd.org/tax/transparency/AEOI-Implementation-Report-2018.pdf> (20.06.2023).
- OECD (2023a), “Jurisdictions Participating in the Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters Statutes”, https://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/Status_of_convention.pdf (19.06.2023).
- OECD (2023b), “Members of the OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS”, <https://www.oecd.org/tax/beps/inclusive-framework-on-beps-composition.pdf> (20.06.2023).
- OECD (2023c), “Exchange of Information under the AEOI Standart”, <https://www.oecd.org/tax/transparency/documents/AEOI-exchanges.pdf> (20.06.2023).
- OECD (2023d), “BEPS Multilateral Instrument Information Brochure”, <https://www.oecd.org/tax/treaties/multilateral-instrument-BEPS-tax-treaty-information-brochure.pdf> (20.06.2023).
- OECD (2023e), “Signatories and Parties to the Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent Base Erosion and Profit Shifting”, <https://www.oecd.org/tax/treaties/beps-mli-signatories-and-parties.pdf> (20.06.2023).
- Oğurlu, Ebru (2018), “1998-2018 Arası Dönemde Türkiye’nin Afrika Deneyimi: Fikirden Eyleme Bir Dönüşüm”, **Avrasya Etüdleri**, 54(2), 65-94.
- Orakhelashvili, Alexander (2008), “Natural Law and Customary Law”, **Zeitschrift für ausländisches öffentliches Recht und Völkerrecht**, 68, 69-110.
- Palan, Ronen (2012), “Tax Havens: Britain’s Second Empire”, <https://taxjustice.net/2019/09/29/tax-havens-britains-second-empire/> (20.06.2023).
- Palan, Ronen ve Nesvetailova, Anastasia (2013), “The Governance of the Black Holes of the World Economy: Shadow Banking and Offshore Finance”, **CITYPERC Working Paper Series**, No: 2013/03, City University Political Economy Research Centre.
- Parillo, Kristen A. (2013), “FATCA: Vulnerable to a Canadian Constitutional Challenge?”, **Tax Notes International**, June 10, 1031-1036.

- Pehlivan, Osman ve Aktuğ, Muhammet (2019), “Küresel Kamusal Malların Sunumu ve Finansmanına İlişkin Sorunlar”, Ayşe Güner vd. (Eds.), **Güncel Maliye Tartışmaları – I Prof. Dr. Ömer Faruk Batirel’e Armağan**, içinde (163-188), Seçkin Yayınları, Ankara.
- Pehlivan, Osman ve Öz, Ersan (2019), **Uluslararası Maliye ve Vergilendirme**, Celepler Matbaacılık Yayın ve Dağıtım, Trabzon.
- Picciotto, Sol (1992), **International Business Taxation: A Study in the Internationalization of Business Regulation**, Cambridge University Press, Cambridge.
- Picciotto, Sol (2011), **Regulating Global Corporate Capitalism**, Cambridge University Press, Cambridge.
- Pickering, Ariane (2014), “Why Negotiate Tax Treaties?”, **Negotiation of Tax Treaties for Developing Countries**, içinde (1-27), United Nations, New York.
- Pinto, Dale (2007), “Exclusive Source or Residence-Based Taxation: Is a New and Simpler World Tax Order Possible?”, **Bulletin for International Taxation**, July, 227-291.
- Pistone, Pasquale (2014), “Coordinating the Action of Regional and Global Players during the Shift from Bilateralism to Multilateralism in International Tax Law”, **World Tax Journal**, February, 3-9.
- Powell, Justyna E. ve Mitchell, McLaughlin S. (2007), “The International Court of Justice and the World’s Three Legal Systems”, **The Journal of Politics**, 69(2), 397-415.
- Rakıcı, Cemil ve Aktuğ, Muhammet (2020), “Gelir Kavramına Yönelik Farklı Görüşler ve Türk Vergi Sisteminin Gelire Yaklaşımı”, **Bolu Abant İzzet Baysal Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi**, 20(4), 879-904.
- Rakıcı, Cemil ve Aktuğ, Muhammet (2021), “COVID-19’un Küresel Mali Yansımaları ve Yeni Servet Vergisi Tartışmaları”, Hasan Çebi Bal (Ed.), **COVID-19 Genel Salgın Sürecinin Sosyoekonomik Etkileri**, içinde (157-186), Nobel Yayınevi, Ankara.
- Ravenhill, John (2020), “The Study of the Global Political Economy”, John Ravenhill (Ed.), **Global Political Economy**, 6th içinde (70-112), Oxford University Press, Oxford.
- Reuters (2014), “Italians Evade 91 Billion Euros of Taxes Per Year, Economy Minister Says”, <https://www.reuters.com/article/us-italy-tax-evasion-idUSKCN0HQ4U920141001> (19.06.2023).
- Reuters (2020), “EU to Give Turkey More Time to Avoid Tax Blacklisting”, <https://www.reuters.com/article/us-eu-turkey-tax-idUSKBN2062R7> (20.06.2023).
- Riccardi, Lorenzo ve Riccardi, Giorgia (2022), **China-Europe Tax Treaties: Selected Tax Treaties and International Taxation**, Springer, Singapore.

- Ring, Diane M. (2008), "What's at Stake in the Sovereignty Debate?" *International Tax and the Nation-State*, **Virginia Journal of Int'l Law**, 49(1), 1-61.
- Rohatgi, Roy (2005), **Basic International Taxation**, Richmond Law & Tax Ltd, Richmond.
- Roin, Julie (1995), "Rethinking Tax Treaties in a Strategic World with Disparate Tax Systems", **Virginia Law Review**, 81(7), 1753-1800.
- Rosenzweig, Adam H. (2015), "Source as a Solution to Residence", **Florida Tax Review**, 17(6), 471-526.
- Salihpaşaoğlu, Yaşar (2009), "Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi ve Türkiye: Bazı Rakamlar ve Gerçekler", **Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, 13(1-2), 253-281.
- Scherleitner, Moritz (2018), "The Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent Base Erosion and Profit Shifting: An Analysis of the Principal Purpose Test from the perspective of Finnish Tax Treaty Practice", **Tidskrift utgiven av Juridiska föreningen i Finland**, 164(2), 123-172.
- Shachar, Ayelet (2006), "The Race for Talent: Highly Skilled Migrants and Competitive Immigrant Regimes", **New York University Law Review**, 81, 101-158.
- Sheppard, Lee (2005), "News Analysis: Revenge of the Source Countries, Part III: Source as Fiction", https://taxprof.typepad.com/taxprof_blog/files/e59e358c8cf43c.pdf (19.06.2023).
- SICJ (1945), "Statute of International Court of Justice", https://legal.un.org/avl/pdf/ha/sicj/icj_statute_e.pdf (18.06.2023).
- Steger, Manfred B. (2003), **Globalization: A Very Short Introduction**, Oxford University Press, Oxford.
- Stern, W. B. (1936), "Kelsen's Theory of International Law", **American Political Science Review**, 30(4), 736-741.
- Stewart, Miranda (2014), "International Tax, the G20 and the Asia Pacific: From Competition to Cooperation", **Asia & the Pacific Policy Studies**, 1(3), 484-496.
- Syal, Rajeev (2012), "Vince Cable's Crackdown on Tax Havens May Upset Some Lib Dem Donors", <https://www.theguardian.com/politics/2012/sep/24/vince-cable-crackdown-tax-havens> (20.06.2023).
- Tanzi, Vito (1995), **Taxation in an Integrating World**, Brooking Institution Press, Washington D.C.
- Tax Justice Network (2020), "British Secrecy Jurisdictions and the Privy Council", https://www.taxjustice.net/cms/upload/pdf/Privy_Council_and_Secrecy_Scores.pdf (20.06.2023).

- Tax Justice Network (2021), “Corporate Tax Haven Index - 2021 Results”, <https://cthi.taxjustice.net/en/> (20.06.2023).
- Tena-Junguito, Antonio vd. (2012), “How Much Trade Liberalization Was There in the World Before and After Cobden Chevalier?”, *Journal of Economic History*, 72(2), 708-740.
- The Guardian (2013), “100 of UK's Richest People Concealing Billions in Offshore Tax Havens”, <https://www.theguardian.com/politics/2013/may/09/100-richest-uk-billions-offshore-tax-havens> (19.06.2023).
- Thirlway, Hugh (2003), “The International Court of Justice”, **International Law**, 1st Edition içinde (559-587), Oxford University Press, Oxford.
- Traven, David (2021), “War and Peace in Islamic”, **Law and Sentiment in International Politics**, içinde (120-161), Cambridge University Press, Cambridge.
- Turhan, Salih (2020), **Vergi Teorisi ve Politikası**, Filiz Kitabevi, İstanbul.
- U.S. Treasury (2023), “Foreign Account Tax Compliance Act”, <https://home.treasury.gov/policy-issues/tax-policy/foreign-account-tax-compliance-act> (20.06.2023).
- UB (2021), United Nations Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries 2021, <https://financing.desa.un.org/document/un-model-double-taxation-convention-between-developed-and-developing-countries-2021> (18.06.2023).
- UN (1980), “United Nations Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries”, <https://digitallibrary.un.org/record/13957> (19.06.2023).
- UNCTAD (2021), “International Investment Agreements and Their Implications for Tax Measures: What Tax Policymakers Need to Know”, <https://unctad.org/publication/international-investment-agreements-and-their-implications-tax-measures-what-tax> (19.06.2023).
- Valderrama, Irma M. (2018), “Tools Used by Countries to Counteract Aggressive Tax Planning in Light of Transparency”, **INTERTAX**, 46(2), 140-155.
- Vito, Tanzi (2000), “Globalization, Technological Developments, and the Work of Fiscal Termites”, **IMF Working Paper Series**, No: WP/00/181, International Monetary Fund, <https://www.imf.org/external/pubs/ft/wp/2000/wp00181.pdf> (19.06.2023).
- Wallace, Rebecca M. M. ve Martin-Ortega, Olga (2013), **International Law**, 9th Edition, Sweet & Maxwell, Mytholmroyd.
- Walton, F. P. (1927), “The Historical School of Jurisprudence and Transplantations of Law”, **Journal of Comparative Legislation and International Law**, 9(4), 183-192.
- Wang, Chin K. (1945), “International Double Taxation of Income: Relief Through International Agreement 1921-1945”, **Harvard Law Review**, 59(1), 73-116.

- Watson, Samuel (1998), “United States Army Officers Fight the Patriot War: Responses to Filibustering on the Canadian Border, 1837-1839”, **Journal of the Early Republic**, 18(3), 485-519).
- Whittaker, Donald R. (1982), “An Examination of the OECD and UN Model Tax Treaties: History, Provisions and Application to U.S. Foreign Policy”, **North Carolina Journal of International Law**, 8(1), 39-60.
- Wilson, John D. (1999), “Theories of Tax Competition”, **National Tax Journal**, 52(2), 269-304.
- Wittmer, Schellenberg (2013), “Tax Evasion: The Evolution of the Swiss Criminal Tax Law”, <https://www.internationaltaxreview.com/article/2a69o94lrlbq9q9wbke8/tax-evasion-the-evolution-of-the-swiss-criminal-tax-law> (19.06.2023).
- Yaltı-Soydan, Billur (1995), **Uluslararası Vergi Anlaşmaları**, Beta Basım Yayım Dağıtım, İstanbul.
- Zolt, Eric M. (2018), “Tax Treaties and Developing Countries”, **Tax Law Review**, 72, 111-150.

ÖZGEÇMİŞ

Muhammet AKTUĞ, 2001 yılında Pınarlı İlkokulu'nu; 2004 yılında Yakupköy Ortaokulu'nu; 2007 yılında Muharrem Hasbi Koray Lisesi'ni; 2013 yılında İstanbul Üniversitesi - İktisat Fakültesi, Maliye Bölümü'nü; 2016 yılında İstanbul Üniversitesi - Sosyal Bilimler Enstitüsü, Mali Hukuk Anabilim Dalında yüksek lisans programını bitirdi. 2016 yılında Karadeniz Teknik Üniversitesi - Sosyal Bilimler Enstitüsü, Maliye Anabilim Dalı'nda doktora programına başladı. Halen Karadeniz Teknik Üniversitesi - Sosyal Bilimler Enstitüsünde araştırma görevlisi olarak çalışmaktadır.

AKTUĞ, evli ve bir çocuk babası olup İngilizce bilmektedir.