

T.C.
DOKUZ EYLÜL ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
MALİYE ANABİLİM DALI
MALİ HUKUK PROGRAMI
YÜKSEK LİSANS TEZİ

ULUSLARARASI VERGİ UYUŞMAZLIKLARININ
ÇÖZÜM YOLLARI: TAHKİM YOLU

Mustafa Kağan BAĞDİGEN

Danışman
Doç. Dr. Hakan BAY

İZMİR - 2022

TEZ ONAY SAYFASI



YEMİN METNİ

Yüksek Lisans Tezi olarak sunduğum “Uluslararası Vergi Uyuşmazlıklarının Çözüm Yolları: Tahkim Yolu” adlı çalışmanın, tarafımdan, akademik kurallara ve etik değerlere uygun olarak yazıldığını ve yararlandığım eserlerin kaynakçada gösterilenlerden oluştuğunu, bunlara atıf yapılarak yararlanılmış olduğunu belirtir ve bunu onurumla doğrularım.

29/12/2022

Mustafa Kağan BAĞDİGEN



ÖZET
Yüksek Lisans Tezi
Uluslararası Vergi Uyuşmazlıklarının Çözüm Yolları: Tahkim Yolu
Mustafa Kağan BAĞDİGEN

Dokuz Eylül Üniversitesi
Sosyal Bilimler Enstitüsü
Maliye Anabilim Dalı
Mali Hukuk Programı

Hayatın her alanında görülebilen ve varlığı halinde çözüm üretilmesi de gereken uyuşmazlık, uluslararası iş ve işlemlerden doğan vergi uygulamalarında da karşılaşılan bir olgudur.

Bu kapsamda, vergiler de uluslararası uyuşmazlıkların konusu olabilmektedir. Bilindiği üzere ülkelerin önemli finansman kaynağı olan vergiler, uluslararası uyuşmazlığa konu olduğunda her devletin bu sorunu kendi lehine çözmek isteyeceği ve bundan dolayı da çözümün zor olduğu bir uyuşmazlık konusudur.

Her ne kadar, ülkeler aralarında yaptıkları birtakım anlaşmalar ile vergilendirmeye ilişkin sorunları çözmeye çalışsalar da bu anlaşmaların doğru yorumlanamaması veya uygulanamaması sonucunda çifte vergileme gibi vergisel sorunlar devam edegelmektedir. Dolayısıyla, uluslararası vergi problemlerinin giderilmesi için yıllar boyunca gerek devletler gerekse uluslararası birçok kuruluş tarafından alternatif çözüm önerileri üretilmiştir. Alternatif çözümler arasında en çok uygulanan sistem ise ‘*Karşılıklı Anlaşma Usulü*’ olup, bu yöntem de zaman içerisinde yetersiz kalmaya başlamıştır. Bu durum, ülkeleri yeni alternatif çözüm yöntem arayışına sevk etmiştir. Bu alternatif çözüm yöntemleri arasında tahkim müessesesi de başvurulmuş bir yöntemdir. Ancak, bu yöntemi uygulayan devletler arasında ayrı ve bağımsız bir yol olarak kabul görmemiştir. Karşılıklı Anlaşma Usulünün tamamlayıcısı niteliğinde olan tahkim, kendi karakteristik yapısı gereği uyuşmazlıkların çözümünde ekonomik ve hızlı bir çözüm yöntemi olarak kabul görmektedir.

Uluslararası vergi uyuşmazlıklarının çözümüne yönelik başvuru başlıca çözüm yöntemlerinin karşılaştırılmasından varılan sonuç; tahkim müessesesinin düzenli ve şeffaf bir yapıya kavuşturulması halinde, uyuşmazlığa taraf olan herkes için bir avantaj olarak sonuç verebilecek olmasıdır.

Bu çalışmada, farklı ülkeler düzeyinde, uluslararası uyuşmazlıkların çözümünde başvuru alternatif yollar ve tahkim uygulaması değerlendirilmiştir. Türkiye’de vergi uyuşmazlıkları anlamında uygulanmayan tahkim yöntemine ilişkin herhangi bir hukuki engel bulunmadığı sonucuna varılmıştır.

Çalışmanın bütünü ve literatür taraması kapsamında; son bölümünde detaylı açıklanan bir yapıda tahkim müessesesi, düzenli ve şeffaf bir yöntem olarak kurumsallaştırılabilmesi halinde bu yöntemin uluslararası vergi uyuşmazlıklarının çözümünde etkin bir rol alacağı sonucuna varılmıştır.

Anahtar Kelimeler: Tahkim, Uluslararası Vergi Uyuşmazlıkları, Karşılıklı Anlaşma Usulü.

ABSTRACT
Master's Thesis
International Tax Disputes Resolution: Arbitration
Mustafa Kağan BAĞDİGEN

Dokuz Eylül University
Graduate School of Social Sciences
Department of Finance
Financial Law Program

Disputes, which can be seen in all areas of life and which need to be resolved in case of existence, are also a phenomenon encountered in tax applications arising from international business and transactions.

In this context, taxes can also be the subject of international disputes. As it is known, taxes, which are an important source of financing for countries, are the subject of international disputes, which every state would like to solve in their own favor and therefore it is difficult to resolve.

Although countries try to solve the problems related to taxation with some agreements that they have already made between them, tax problems such as double taxation continue as a result of the inability to interpret or implement these agreements correctly. Therefore, for the elimination of international tax problems, alternative solutions have been proposed by both governments and international organizations over the years. The most applied system among alternative solutions is the 'Mutual Agreement Procedure', and this method has started to be insufficient over time. This situation has led countries to seek new alternative solution methods. Among these alternative solution methods, arbitration is a method that is also used. However, it has not been accepted as a separate and independent way among the states applying this method. Arbitration, which is complementary to the Mutual Agreement Procedure, is accepted as an economical and fast solution method in the resolution of disputes due to its characteristic.

The conclusion reached from the comparison of the main resolution methods used for the resolution of international tax disputes; if the arbitration institution is brought to an orderly and transparent structure, it can result in an advantage for everyone who is a part of the dispute.

In this study, alternative ways and arbitration practice used in the resolution of international disputes at the level of different countries have been evaluated. It has been concluded that there is no legal obstacle regarding the arbitration method, which is not applied in terms of tax disputes in Turkey.

Within the scope of the whole study and literature review; it is concluded that if the arbitration institution can be institutionalized as a regular and transparent method in a structure explained in detail in the last section, this method will play an active role in the resolution of international tax disputes.

Keywords: Arbitration, International Tax Disputes, Mutual Agreement Procedure.

ULUSLARARASI VERGİ UYUŞMAZLIKLARININ ÇÖZÜM YOLLARI: TAHKİM YOLU

İÇİNDEKİLER

TEZ ONAY SAYFASI	ii
YEMİN METNİ	iii
ÖZET	iv
ABSTRACT	vi
İÇİNDEKİLER	viii
KISALTMALAR	xiii
TABLolar LİSTESİ	xv

GİRİŞ	1
-------	---

BİRİNCİ BÖLÜM KAVRAM VE TEORİK YAKLAŞIMLAR

1.1. GENEL OLARAK UYUŞMAZLIK	4
1.2. ULUSLARARASI UYUŞMAZLIKLAR	4
1.2.1. Diplomatik Görüşmeler	6
1.2.2. İyi Niyet	6
1.2.3. Araştırma ve Soruşturma	7
1.2.4. Arabuluculuk	7
1.2.5. Uzlaşma	8
1.2.6. Tahkim	9
1.2.6.1. Zorunlu Tahkim ve İhtiyari Tahkim	11
1.2.6.2. Ad Hoc Tahkim ve Kurumsal Tahkim	11
1.2.6.3. Bağlayıcı Tahkim ve Bağlayıcı Olmayan Tahkim	12
1.2.6.4. En İyi Son Teklif Tahkimi ve Bağımsız Görüş Tahkimi	12
1.2.7. Yargı Yolu	13
1.3. ULUSLARARASI VERGİ UYUŞMAZLIĞI	14
1.3.1. Uluslararası Çifte Vergilendirme ve Anlaşmalar	16

1.3.1.1. Uluslararası Hukuksal Çifte Vergilendirme	18
1.3.1.2. Uluslararası Ekonomik Çifte Vergilendirme	18
1.3.1.3. Uluslararası Çifte Vergilendirmeye Karşı Alınan Önlemler	19
1.3.1.3.1. BM ve Model Vergi Anlaşması	21
1.3.1.3.2. OECD ve Model Vergi Anlaşması	23
1.3.2. Özel Yatırım Anlaşmaları ve Uygulamada Yaşanan Sıkıntılar	26
1.3.3. Mükellef veya Yükümlüye Karşı Hak İhlali	27

İKİNCİ BÖLÜM

ULUSLARARASI VERGİ UYUŞMAZLIKLARI VE ÇÖZÜM UYGULAMALARI

2.1. KARŞILIKLI ANLAŞMA USULÜ (KAU)	30
2.2. PEŞİN FİYATLANDIRMA ANLAŞMALARI	37
2.3. YARGI YOLU	40
2.4. TAHKİM	43
2.4.1. OECD Model Vergi Anlaşması'nda Tahkim	47
2.4.1.1. OECD Model Anlaşması'nda Tahkim Sürecinin İşlemesi	50
2.4.1.1.1. Başvuru Usulü ve Sürecin Başlaması	50
2.4.1.1.2. Anlaşmada Geçen 2 Yıllık Sürenin Başlaması	51
2.4.1.1.3. Görev Koşullarının Oluşturulması ve Hakem Seçimi	52
2.4.1.1.4. Hakem Kararı ve Devamı Süreç	53
2.4.1.1.5. Seçimlik Tahkim Prosedürü	54
2.4.1.1.6. Sürece Dair Masraflar ve Öngörülen Sürenin Dışına Çıkılması	55
2.4.1.1.7. Nihai Karar ve Kararın Uygulanması	56
2.4.2. BM Model Vergi Anlaşması'nda Tahkim	59
2.4.2.1. BM Model Anlaşması'nda Tahkim Sürecinin İşlemesi	60
2.4.2.1.1. Başvuru Usulü ve Sürecin Başlaması	60
2.4.2.1.2. Anlaşmada Geçen 3 Yıllık Sürenin Başlaması	60
2.4.2.1.3. Görev Koşullarının Oluşturulması ve Hakem Seçimi	61
2.4.2.1.4. Kabullenilen En İyi Son Teklif Tahkimi Prosedürü	62

2.4.2.1.5. Bağımsız Görüş Tahkimi Yaklaşımı	62
2.4.2.1.6. Sürece Dair Masraflar	63
2.4.2.1.7. Nihai Karar ve Kararın Uygulanması	63
2.4.3. Avrupa Birliği Tahkim Anlaşması'nda Tahkim	64
2.4.3.1. Avrupa Birliği Tahkim Anlaşması'nda Tahkim Sürecinin İşlemesi	65
2.4.3.1.1. Başvuru Usulü ve Sürecin Başlaması	65
2.4.3.1.2. Danışma Komisyonu Oluşturulması ve Uyuşmazlığın Görülmesi	66
2.4.3.1.3. Sürece Dair Masraflar ve Tarafların Süreçteki Yeri	67
2.4.3.1.4. Nihai Karar ve Kararının Uygulanması	68
2.4.4. Avrupa Birliği Vergi Uyuşmazlıklarının Çözüm Mekanizmalarına İlişkin Konsey Direktifinde Tahkim	68
2.4.4.1. Konsey Direktifinde Tahkim Sürecinin İşlemesi	69
2.4.4.1.1. Başvuru Usulü ve Sürecin Başlaması	70
2.4.4.1.2. Direktifte Geçen 2 Yıllık Sürenin Başlaması	70
2.4.4.1.3. Hakem Seçimi ve Devamı Süreç	71
2.4.4.1.4. Direktifte Uygulanan Tahkim Prosedürü	71
2.4.4.1.5. Sürece Dair Masraflar	72
2.4.4.1.6. Nihai Karar ve Kararın Uygulanması	73
2.4.5. Çok Taraflı Anlaşmada (MLI) Tahkim	74
2.4.5.1. Çok Taraflı Anlaşmada Tahkim Sürecinin İşlemesi	75
2.4.5.1.1. Başvuru Usulü ve Sürecin Başlaması	75
2.4.5.1.2. Anlaşmada Geçen 2 Yıllık Sürenin Başlaması	76
2.4.5.1.3. Hakem Seçimi ve Devamı Süreç	77
2.4.5.1.4. MLI'da Uygulanan En İyi Son Teklif Tahkimi Prosedürü	78
2.4.5.1.5. MLI'da Yer Alan Bağımsız Görüş Tahkim Prosedürü	78
2.4.5.1.6. Sürece Dair Masraflar	80
2.4.5.1.7. Nihai Karar ve Kararın Uygulanması	80
2.4.6. Uluslararası Vergi Hukuku Tahkim Sürecinde Mükellef veya Yükümlülerin Hakları	81

2.5. ULUSLARARASI VERGİ UYUŞMAZLIK ÇÖZÜM YÖNTEMLERİNİN	
AVANTAJ VE DEZAVANTAJLARI	83
2.5.1. Avantajları	84
2.5.1.1. Karşılıklı Anlaşma Usulünün Avantajları	84
2.5.1.2. Peşin Fiyatlandırma Anlaşmalarının Avantajları	85
2.5.1.3. Tahkimin Avantajları	86
2.5.2. Dezavantajları	86
2.5.2.1. Karşılıklı Anlaşma Usulünün Dezavantajları	86
2.5.2.2. Peşin Fiyatlandırma Anlaşmalarının Dezavantajları	87
2.5.2.3. Tahkimin Dezavantajları	89

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

FARKLI ÜLKELER BAZINDA KARŞILIKLI ANLAŞMA USULÜ VE TAHKİM

3.1. AMERİKA BİRLEŞİK DEVLETLERİ	91
3.2. ALMANYA	95
3.3. İNGİLTERE	97
3.4. ÇİN	100
3.5. JAPONYA	103
3.6. FRANSA	106
3.7. KANADA	109
3.8. TÜRKİYE	112
3.8.1. Tahkimin Türkiye Cumhuriyeti Anayasası Kapsamında Değerlendirilmesi	117
3.8.2. Tahkim Heyeti Bağımsız Bir Mahkeme Midir?	118
3.8.3. Egemenlik ve Eşitlik Anlamında Tahkimin Anayasal Düzendeki Yeri	121
3.8.4. Vergilendirme Anlamında Tahkimin Anayasal Düzendeki Yeri	124
3.8.5. Tahkim Müessesesinin Türkiye’de Vergi Uyuşmazlıkları Dışında Meydana Gelen Uyuşmazlıklar Kapsamında Değerlendirilmesi	126

DÖRDÜNCÜ BÖLÜM
BİR UYUŞMAZLIK ÇÖZÜM YOLU OLARAK TAHKİME ELEŞTİREL
BAKIŞ VE MODEL ÖNERİSİ

4.1. UYUŞMAZLIK ÇÖZÜM YÖNTEMİ TAHKİME ELEŞTİREL BAKIŞ	128
4.2. ULUSLARARASI VERGİ UYUŞMAZLIĞINA KARŞI MODEL ÖNERİSİ	131
SONUÇ	137
KAYNAKÇA	142



KISALTMALAR

AB	Avrupa Birliği
ABAD	Avrupa Birliği Adalet Divanı
ABD	Amerika Birleşik Devletleri
ABİHA	Avrupa Birliği'nin İşleyişı Hakkında Antlaşma
ABTA	Avrupa Birliği Tahkim Anlaşması
BEPS	Matrah Aşındırma ve Kâr Aktarımı (Base Erosion and Profit Shifting)
BM	Birleşmiş Milletler (UN-Union Nation)
Bkz	Bakınız
CS&TD	Müşteri Stratejisi ve Vergi Tasarımı (Customer Strategy and Tax Design)
CTPG	Vergilendirme ve Kamu Yönetimi Merkezi (Center for Taxation and Public Governance)
ÇVÖA	Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması
DVTM	Dünya Vergi Tahkim Merkezi
GİB	Gelir İdaresi Başkanlığı
HMRC	Kraliyet Gelir ve Gümrük İdaresi (Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs)
ICC	Uluslararası Ticaret Odası (International Chamber of Commerce)
IFA	Uluslararası Maliye Birliği (International Fiscal Associaton)
IRS	Ulusal Gelir İdaresi (Internal Revenue Service)
ISCID	Uluslararası Yatırım Anlaşmazlıklarının Çözüm Merkezi (International Centre for Settlement of Investment Disputes)
KAU	Karşılıklı Anlaşma Usulü
LBI	Büyük İşletme ve Uluslararası Bölümü (Large Business and International Division)
MLI	Çok Taraflı Enstrüman (Multilateral Instrument)
OECD	Ekonomik Kalkınma ve İşbirliği Örgütü (Organisation for Economic Co-operation and Development)
OEEC	Avrupa Ekonomik İşbirliği Örgütü (Organisation for European Economic Co-operation)

PFA	Peşin Fiyatlandırma Anlaşması (APA- Advance Pricing Agreement)
UAD	Uluslararası Adalet Divanı
UNCITRAL	Birleşmiş Milletler Uluslararası Ticaret Hukuku Komisyonu (United Nations Commission on International Trade Law)



TABLÖLAR LİSTESİ

Tablo 1: BM Model Vergi Anlaşması İçerik Başlıkları	s. 22
Tablo 2: OECD Model Vergi Anlaşması İçerik Başlıkları	s. 25
Tablo 3: ABD’de KAU Başvuru ve Sonuç İstatistikleri, 2011-2020	s. 93
Tablo 4: Almanya’da KAU Başvuru ve Sonuç İstatistikleri, 2011-2020	s. 96
Tablo 5: İngiltere’de KAU Başvuru ve Sonuç İstatistikleri, 2011-2020	s. 99
Tablo 6: Çin’de KAU Başvuru ve Sonuç İstatistikleri, 2013-2020	s. 102
Tablo 7: Japonya’da KAU Başvuru ve Sonuç İstatistikleri, 2011-2020	s. 105
Tablo 8: Fransa’da KAU Başvuru ve Sonuç İstatistikleri, 2011-2020	s. 108
Tablo 9: Kanada’da KAU Başvuru ve Sonuç İstatistikleri, 2011-2020	s. 111
Tablo 10: Türkiye’de KAU Başvuru ve Sonuç İstatistikleri, 2011-2020	s. 115

ŞEKİLLER LİSTESİ

- Şekil 1:** OECD ve BM Model Vergi Anlaşmalarında KAU Başvuru ve Devamı Süreç s. 36
- Şekil 2:** OECD Model Vergi Anlaşmasında Tahkim Başvuru ve Devamı Süreç s. 58



GİRİŞ

Uyuşmazlık, hayatın her alanında farklı boyutlarıyla karşılaşılabilen ve varlığı halinde de çözümlenmesinin hukuk düzeninin devamı açısından önemli olduğu düşünülen bir gerçektir. Vergi hukuku alanında da vergi idaresi ile mükellef veya yükümlü arasında farklı sebeplerden dolayı uyuşmazlıklar meydana gelebilmektedir. Ancak bu durum sadece ülke düzeyinde değil, ülkeler arasında veya bir ülke ile diğer ülke mükellefleri arasında da cereyan edebilmektedir. Böyle durumlarda ortaya çıkan vergi uyuşmazlığı, uluslararası bir boyut kazanmış olmakta ve çözümü de yine uluslararası gayret ve oluşumları gerektirmektedir.

Diğer taraftan küreselleşme ve teknolojinin hızlı gelişimi; başta ticaret olmak üzere birçok alan ve sektördeki iş ve işlemleri ulusötesi boyuta; uluslararası etkileşim ve işlerliğe taşıyarak, bu iş ve işlemlerde kullanılan veya konu olan emtia, hizmet ve teknolojik vasıtaları uluslararası piyasalarda pazarlama, satış, satın alma, kiralama gibi işlem imkanlarını da kolaylaştırmıştır.

Bununla birlikte, yaşanan bu gelişimlerin sağlamış olduğu birtakım olumsuz etkileşimleri de beraberinde gelmiştir. Özellikle, vergilendirme anlamında önem kazanan, uluslararası boyutta cereyan eden iş ve işlemlere bağlı faaliyetler, devletlerin en önemli finansman kaynağı olan vergi gelirlerini riske attığı için bu faaliyetlerin kapsamı ve uygulama içeriği özenle düzenlenmesi gerekmektedir. Bu kapsamda da vergi uyuşmazlıkların çözümü için devletler, gerek kendi iç hukuklarında gerek uluslararası anlamda çözüm arayışları içerisine girmişlerdir. Bunun sonucunda birçok ortak anlaşma, model ve öneri geliştirmişlerdir.

Hayatın her alanına sirayet eden bu durum karşısında birtakım önlemler ve kurallar sosyal yaşantıya dahil edilmiştir. Uluslararası ticaret devletlerin vergi kazançlarında önemli değişiklikler meydana getirmiştir. Her devlet bu finansman kaynağının uluslararası iş ve işlemlerde de sağlıklı çalışabilmesi için kendi iç hukukunda düzenleyici kurallar koyma yoluna gitmeyi tercih etmiştir. Ancak, bu düzenleyici kurallar uygulanırken tek taraflı ulus menfaatleri ön planda hazırlandığında, diğer devletlerle birtakım menfaatlerin çakışması yaşanabildiği gibi mükellef veya yükümlüyü de kapsayan bir mağduriyetin meydana gelmesi kaçınılmaz bir hal alabilmektedir.

Tek taraflı ve menfaat esaslı düzenlemeler sonuçta uluslararası iş ve işlemlere ilişkin uygulamalarda sorun oluşturabilmekte ve bu sorunları vergi uyuşmazlıkları dahil asgariye indirebilmek için de devletler ulus menfaatlerinde karşılıklı olarak ve mütekabiliyet ilkesi de gözetilerek kısıtlamalara gidebilmekte ve uluslararası kısıtlamalara giderek uygulanabilir sistem oluşturmaya çalışmakta ve anlaşmalar imzalayabilmektedirler.

Bununla birlikte, bahse konu amaçla yapılan bu anlaşmalar uygulamada yanlış yorumlanabilmekte veya uygulanma sonrası çifte vergilendirme gibi sorunlar yine de devam edebilmektedir. Devam eden bu uyuşmazlıkların tam da merkezinde kalan mükellef veya yükümlülere böyle durumlarda kendilerini koruyabilmek ve yaşadıkları mağduriyetlerin giderilmesini talep edebilmek için birtakım haklar tanınmıştır. Başvurabileceği bu yollar her ülke nezdinde farklılık gösterip, kendi içerisinde kanunlarla sayılmaktadır.

Dünya genelinde birçok uluslararası örgüt veya ulusüstü organlar tarafından vergi uyuşmazlıkların çözümü için alternatif yollar belirlenmiş ve ülkeler için bu yöntemler çözüm için ışık olmuştur. Dünya genelinde en çok uygulama alanı bulan *Karşılıklı Anlaşma Usulü* (KAU) sistemi uluslararası vergi uyuşmazlıklarının çözümünde alternatif yollardan birisi olarak karşımıza çıkmaktadır. Ancak, ülkeler bazında yayınlanan veriler ışığında bu sistemin yeterli olmadığı; kendi içerisinde bulunan ve uygulamalarda ortaya çıkan eksiklikler sebebiyle uyuşmazlıkların çözümünde sorunlar yaşanmaya devam edildiği de bilinen gerçeklerdir. Diğer bir çözüm yolu olan *Tahkim* müessesesi ise yapılan çalışmalarda ve model anlaşmalarda KAU'nün yerini almış bir uygulama olarak karşımıza çıkmaktadır. Birçok ülkede uygulama alanı bulan tahkim müessesesi Türkiye'de ve bazı birçok ülkede ise henüz hayata geçirilmemiş ve anlaşmalarda yer almamaktadır.

Tez çalışmasının ana konusunu oluşturan tahkim uygulaması ele alınırken; öncelikle ortaya çıkan uluslararası uyuşmazlıkların sebepleri ele alınmakta, bu uyuşmazlıkların sonlandırılabilmesi için başvurulacak başlıca uluslararası çözüm yolları ve ülkelerarası uygulamalar irdelenmekte ve ayrıca alternatif çözüm önerileri sunularak tartışılmaktadır. Bu kapsamda, bu tez çalışması dört bölümden oluşmaktadır.

Birinci bölümde önce geniş manada uyuşmazlık kavramı, devamında uluslararası düzeyde yaşanan uyuşmazlık kavramı ve buna yönelik alternatif çözümler irdelendikten sonra uluslararası vergi uyuşmazlığı ve buna sebep olan etkenler ele alınmaktadır.

İkinci bölümde uluslararası vergi uyuşmazlıklarının çözüm yolları ele alınmakta; tahkim müessesesini de içinde barındıran model vergi anlaşmaları ile diğer uluslararası vergi anlaşmaları irdelenmekte ve ele alınan çözüm yollarının avantaj ve dezavantajları karşılaştırılarak değerlendirilmektedir.

Üçüncü bölümde dünya genelinde seçilmiş bazı ülkeler nezdinde uluslararası vergi uyuşmazlıklarının çözümüne dair uygulanan sistemler açıklanarak mevcut veriler incelenmektedir. Bunun yanında detaylı olarak Türkiye’de tahkim sisteminin Anayasal anlamda bir engel oluşturup oluşturmadığı vergi uyuşmazlıkları ve diğer uyuşmazlıklar kapsamında detaylıca irdelenmektedir.

Son bölümde ise çalışmanın temelini oluşturan uluslararası iş ve işlemlere bağlı ortaya çıkan vergi uygulamaları kapsamında tahkim müessesine gelen eleştiriler ve diğer eksiklikler değerlendirilerek yeni bir model önerisi yapılmaktadır.

BİRİNCİ BÖLÜM

KAVRAM VE TEORİK YAKLAŞIMLAR

1.1. GENEL OLARAK UYUŞMAZLIK

Genel olarak uyuşmazlık, kelime anlamı itibariyle “düşünce, çıkar vb. aykırılığından doğan anlaşmazlık”¹ olarak tanımlanırken, hukuksal anlamda “Niza; ihtilaf; çekişme; dava; kavga”² olarak ele alınmaktadır. Yine bir başka tanım da “yasal bir işleme (tahkim, arabuluculuk veya dava gibi) yol açan bir anlaşmazlık, tartışma veya ihtilaf”³ olarak ifade edilmektedir.

Günlük kullanımda ise uyuşmazlık “anlaşmazlık” ve “çatışma” gibi birçok kelime ile benzer anlamda kullanılmaktadır.⁴ Ancak *anlaşmazlık*, “iki veya daha çok tarafın düşünce ve amaçları arasında ayrılık, uyuşmazlık, ihtilaf, ikilik, maraza, sürtüşme”⁵ olarak karşımıza çıkmakta ve uyuşmazlık terimini de verdiği anlam içinde barındırmaktadır. *Çatışma* ise bireylerin amaçlarını gerçekleştirmek için başvurdukları düşünce ve yolları uygularken diğer bireyleri etkilemesi, engellemesi veya sınırlaması halini⁶ ifade etmekte ve fakat uyuşmazlık terimini kendi anlamı içerisinde barındırmamaktadır.

1.2. ULUSLARARASI UYUŞMAZLIKLAR

Genel olarak uyuşmazlık başlığında bahsi geçen terimlerden hareketle devletlerin birbirleriyle yaşadıkları uyuşmazlıklar sonucunda çatışmalar veya çatışmalar sonucunda uyuşmazlıklar oluşabilmektedir. Farklı ulus ve devletler arasında yaşanan bu uyuşmazlıklar uluslararası uyuşmazlık olarak tanımlanmaktadır.⁷

¹ Oxford Languages, <https://languages.oup.com/>, (14.07.2022)

² Ejder Yılmaz, **Hukuk Sözlüğü**, Yetkin Yayınları, Ankara, 2015, s.781

³ Legal Information Institute, <https://www.law.cornell.edu/wex/dispute>, (15.07.2022)

⁴ Elif Kısmet Kekeç, **Arbuluculuk Yoluyla Uyuşmazlık Çözümünde Temel Aşamalar ve Taktikler**, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2010, s.3-4

⁵ Türk Dil Kurumu Sözlükleri, <https://sozluk.gov.tr/>, (15.07.2022)

⁶ Maria Oliveria ve diğerleri, Temel Arabuluculuk Eğitimi Katılımcı Kitabı, 2019, s.13

⁷ Bora Akince, Uluslararası Hukukta Çözüm Mekanizmaları Ve Uluslararası Hukukta Uygunluğun Sağlanması Mekanizmaları: Karşılaştırmalı Bir Analiz, **Kırklareli Üniversitesi İİBF Dergisi**, 2021, Cilt:10, Sayı:1, ss.99-114, s.100

Bu tanım uluslararası uyuşmazlığın dar anlamda bir tanımını oluşturmaktadır. Kavrama daha geniş pencereden bakıldığında ise uluslararası seviyede; devletler, kurumlar, tüzel veya özel kişiler arasında geçen uyuşmazlıklar olarak tanımlanmaktadır.⁸ Geniş anlamda yapılan tanımda aslında uluslararası uyuşmazlık hukuk öznelerine dayandırılmış ve devlet dışı kişilere de yer verilmiştir.⁹

Uluslararası uyuşmazlıklar için çözüm yolları temelde 1899 ve 1907 tarihli Uluslararası Uyuşmazlıkların Barışçıl Çözümüne Dair La Haye Sözleşmeleri'ne dayanmaktadır. Esasında sözleşme isminden de anlaşılacağı üzere çözüm önceliği her zaman barışçıl yöntemler olarak belirlenmiş ve yargısal yollardan farklı çözüm yolları geliştirilmiştir. Uluslararası uyuşmazlıklarda barışçıl çözüm yollarının devletler tarafından tercih edilmesinin en önemli sebeplerinden birisi bu çözüm yöntemlerinin zorunlu birer yöntem olmayışıdır.¹⁰

1920'de Uluslararası Adalet Divanı'nın kurulması da uyuşmazlıkların barışçıl yollarla çözülmesine ilerleyen süreçte büyük bir katkı sağlamıştır. Divan'ın uluslararası anlamda bir yargı yetkisi olmamasına rağmen, yapmış olduğu çalışmalar bunu tetiklemiştir. Öyle ki, bu kapsamda Divan'ın yapmış olduğu katkı uluslararası uyuşmazlıkların vardığı son nokta olan sadece savaşların engellenmesi adına değil ülkelerin kalkınması gibi birçok amaca da etkisi olmuştur.¹¹

BM'de La Haye Konferansı'nı esas alarak uluslararası uyuşmazlıklar için öncelikle barışçıl çözüm yollarına gidilmesi gerektiğini sözleşmeye eklemiş ve bu durumu Birleşmiş Milletler Sözleşmesi'nin *Uyuşmazlıkların Barışçıl Yollarla Çözülmesi* başlıklı beşinci bölümün 33.maddesinde şu şekilde belirtmiştir:¹²

Süregitmesi uluslararası barış ve güvenliğin korunmasını tehlikeye düşürebilecek nitelikte bir uyuşmazlığa taraf olanlar, [her şeyden] önce görüşme, soruşturma, arabuluculuk, uzlaşma, hakemlik ve yargısal çözüm yolları ile bölgesel kuruluş ya da anlaşmalara başvurarak veya kendi seçecekleri başka yollarla buna çözüm aramalıdır.

⁸ John Merrils ve Eric De Brabandere, International Dispute Settlement(e-book), 7th Edition, Cambridge University Press, <https://www.book2look.com/book/9781108836814>, s.1, (15.07.2022)

⁹ Anne Peters, International Dispute Settlement: A Network of Cooperational Duties, **European Journal of International Law**, Cilt:14, Sayı:1, ss.1-34, s.3

¹⁰ Suat Bilge, Milletlerarası Uyuşmazlıkların Diplomatik Yollar ile Çözülmesi, **DergiPark**, 1962, Cilt:17, Sayı:2, ss.197-210, s.197

¹¹ Merrils, s.1

¹² Birleşmiş Milletler Türkiye, Birleşmiş Milletler Antlaşması, <https://turkiye.un.org/tr/33499-birlesmis-milletler-antlasmasi>, (19.07.2022)

La Haye Konferansında oluşturulan sözleşmelere ek olarak Birleşmiş Milletler Sözleşmesi'nde uzlaşma yolu da belirtilmiştir. Alt başlıklarda öncelikle barışçıl çözüm yolları açıklanmış olup sonrasında yargı yolu ele alınmıştır.

1.2.1. Diplomatik Görüşmeler

Diplomatik görüşme, uyuşmazlık konusu ile ilgili tarafların direk olarak birbirleriyle iletişime geçtiği ve pazarlık ettiği bir prosedürdür. Dışarıdan herhangi bir müdahale olmadan tarafların kendi aralarında seçecekleri yöntemle uyuşmazlık çözüme kavuşturulabilir. Bu yöntem uluslararası uyuşmazlıkların çözümünde en sık tercih edilen yöntemdir. Genel olarak, diğer barışçıl yöntemler ve yargılama yolu da dahil sürece başlanmadan önce bu yöntem öncelikli tercih edilerek uygulanmaktadır.¹³

1.2.2. İyi Niyet

Diplomatik görüşmeler ile çözüme kavuşturulamayan sorunlar için üçüncü bir tarafın tarafsız bir şekilde taraflar arasında iletişim kurarak karşılıklı istekleri ve anlaşmaları iletmesi ve barışçıl yollarla çözüme kavuşturma durumu olarak tanımlanmaktadır.¹⁴

İyi niyet diplomatik görüşmelerden farklı olarak üçüncü bir kişiyi içerisinde barındırır. Genellikle diplomatik görüşmeler sonucu bir sonuç elde edilemeyip ilerleme durumu sağlanamadığında bu yöntem uygulanmaktadır. Dikkat edilmesi gereken husus bu terimin arabuluculukla karıştırılmamasıdır. Çünkü üçüncü taraf iyi niyet girişiminde pasif bir rol almakta ve yalnızca uyuşmazlığa taraf devletler arasında bir köprü görevi görmektedir. İyi niyet göstergesine örnek olarak 1904-1905 senelerinde Rusya ve Japonya savaşı sonrası iki devlet arasında geçen uyuşmazlık için ABD'nin devreye girerek taraflar arasında tarafsız bir girişimle uyuşmazlığı sonuçlandırmasıdır. Nitekim 5 Eylül 1905 yılında iki devlet arasında anlaşma sağlanmıştır. Bundan dolayı da iyi niyet girişimi için başrol oynayan ABD Başkanı

¹³ Richard B. Bilder, An Overview of International Dispute Settlement, **Legal Studies Research Paper Series Archival Collection Emory Journal of International Dispute Resolution**, Cilt:1, Sıra:1, ss.1-32, s.22-24

¹⁴ Bilder, s.24

Theodore Roosevelt'e Nobel Barış Ödülü verilmiştir. Bir başka örnek de Yunanistan ve Makedonya arasında geçen isim hususu gösterilebilir. İki devlet arasındaki bu sorunun çözümü için Birleşmiş Milletler Güvenlik Konseyi üçüncü bir taraf olarak iki devlet arasındaki konuyu iyi niyet girişimiyle çözüme kavuşturmak istemiş, ilerleyen yıllarda ise iyi niyet girişimi arabuluculuğa dönüşmüştür.¹⁵

1.2.3. Araştırma ve Soruşturma

Tarafsız üçüncü kişilerce uyuşmazlığın tarafları arasında; uyuşmazlığa sebep olan “olguların” araştırılarak belirlenmesi yöntemi araştırma ve soruşturma olarak tanımlanmaktadır. Üçüncü kişi burada uyuşmazlık konusu ile ilgili rapor hazırlar. Bu üçüncü kişiler genel olarak temsilci yahut mahkemelerce atanmış uzman kişilerdir.¹⁶

Üçüncü tarafın amacı aslında taraflar arasındaki fikir ayrılıklarına sebep olan etkenlerin araştırılması ve bundan kaynaklanan sorunların çözülebilmesidir. Uluslararası anlamda bakıldığında ise; uluslararası anlaşmalarda yer bulmuş bu yöntem oluşturulmuş araştırma komisyonlarınca etkin bir rol oynamaktadır.¹⁷ Bu yöntem aslında tek başına başvurulacak bir yöntem olmasından ziyade diğer yöntemlerin tamamlayıcısı niteliğindedir. Nitekim çalışmada sayılan diğer uluslararası uyuşmazlık çözüm yöntemleriyle birlikte kullanılmaktadır.¹⁸

1.2.4. Arabuluculuk

Dünya genelinde barışçıl çözüm yolları arasında en çok tercih edilen ikinci yöntem olan arabuluculuk diplomatik görüşmelerden sonra gelmektedir. En önemli detayı sürecin tarafsız bir arabulucu ile yönetilmesidir. Arabulucu aktif olarak rol almakta ve taraflar arasında anlaşma sağlamaya çalışmaktadır.¹⁹

¹⁵ Elena Temelkovska, Peaceful Means For Settlement Of Inter-State Disputes: Reflections, Advantages And Disadvantages, **IJASOS- International E-Journal of Advances in Social Sciences**, Cilt:3, Sayı:7, s.10

¹⁶ U.S. Equal Employment Opportunity Commission, Types of ADR Techniques, <https://www.eeoc.gov/federal-sector/types-adr-techniques>, (20.07.2022)

¹⁷ Peters, s.5

¹⁸ Emrah Ferhatoğlu, **Uluslararası Vergi Uyuşmazlıklarının Tahkim Yoluyla Çözülmesi: Avrupa Birliği Tahkim Anlaşması**, Beta Yayınları, İstanbul, 2010, s.9

¹⁹ Temelkovska, s. 10-11

Arabulucu bu yöntemde tarafların sorunları doğrultusunda rehberlik ederek çözüm önerileri sunmaktadır. Ancak bunlar denildiği gibi öneri ve rehberlik niteliğinde kalmakta; bağlayıcılık kazanmamaktadır. Taraflara arabulucu anlaşmazlığa sebep olan hususların tüm önemli yanlarını aktarmaktadır. Arabulucular, devlet temsilcisi olabileceği gibi uluslararası kuruluş veya sivil toplum kuruluşlarının da temsilcileri olabilen saygın seçilmiş kişilerdir. Bu anlamda saygınlık ve seçkinlik teşkil etmesi amacıyla bu yöntemde evrensel anlamda güçlü devlet veya kuruluşların temsilcilerinin olumlu bir yönde anlaşma ile sonuçlandırma ihtimali daha fazladır. Bu müessesede de rıza şartı bulunmaktadır. Uyuşmazlık taraflarının rızaları dahilinde arabuluculuk süreci başlatabilir ve sonlandırabilirler.²⁰

Uygulamaya bakıldığında arabuluculuk süreci zorlu ve başarı şansı düşük bir müessesedir. Bu sebeptendir ki isteyerek arabuluculuk yapmak isteyen devlet veya kişi bulmak zordur. Arabulucu taraflar arasında uyuşmazlığa dair iletişim sıkıntısını gidermek durumunda olduğu için bunu farklı yollarla gerçekleştirebilir. Taraflar arasında doğrudan iletişim kurulması veya taraflarla arabulucunun ayrı ayrı iletişim kurması gibi yöntemler kullanılabilir.²¹

Bu yöntemin tercih edilmesinde de en önemli etken sahip olduğu avantajlardır. Esneklik, daha az masraf, tarafların uyuşmazlık çözümüne etkin bir şekilde katılımı, rızaya bağlı olması gibi nedenler arabuluculuğun tercih edilebilmesi için önemli etkenlerdir.²²

1.2.5. Uzlaşma

Uyuşmazlık konusuna sebep olan etkenleri irdeleyen ve buna yönelik çözüm önerileri sunan bir komisyon tarafından taraflar arasında anlaşma sağlama süreci uzlaşma olarak bilinmektedir. Oluşturulan bu komisyonlar tarafsız olup taraflar uzlaşma komisyonunun önerileriyle bağlı değildir. Süreç sonunda komisyon tarafından yapılan teklifi taraflar kabul veya reddedebilirler. Teklif kabul edildiği takdirde uyuşmazlığa dair sunulan çözüm için anlaşma taslağı oluşturulur. Uzlaşma

²⁰ Ivan Bernier ve Nathalie Latulippe, **Conciliation as a Dispute Resolution Method in the Cultural Sector**, http://www.unescodec.chaire.ulaval.ca/sites/unescodec.chaire.ulaval.ca/files/document_reflexion_eng.pdf, (20.07.2022), s.4

²¹ Temelkovska, s.11

²² Temelkovska, s.11

yapısı itibariyle arabuluculuğa benzemektedir. Nitekim tarafları sunacağı tekliflerle ikna çabası hali mevcuttur. Önceden oluşturulmuş komisyonlarca veya *ad hoc* şeklinde kurulan bir komisyonla görev yapabilir. Ad hoc komisyonlar uyuşmazlığa özel olarak kurulan ve yalnızca o uyuşmazlıkla ilgilenen komisyonlardır. Uzlaşma müessesesinin başlayabilmesi taraflardan birinin talebi üzerine gerçekleşir. Taraflar bu süreçte uzlaşma komisyonunun istediği belgeleri sağlamakla yükümlüdürler. Sunulan bilgi ve belgeler doğrultusunda komisyon taraflara birer teklif götürerek uyuşmazlığı çözmeye çalışmaktadır. Uluslararası anlamda uzlaşma da 1920’lerde gündeme gelmiş ve nihayetinde 1925 Locarno Anlaşması ve 1928 Genel Tahkim Yasası şeklinde uyuşmazlıklarda barışçıl çözüm yolu olarak yerini almıştır. Uluslararası uzlaşmaya örnek olarak Finlandiya ve Norveç arasındaki kıta sahanlığı konusunda mevcut uyuşmazlık hakkında yapılmış çalışma verilebilir. 1981 yılında bölge alanı ile ilgili uzlaşma komisyonu tarafından yapılan teklif ve tavsiyeler doğrultusunda iki devlet arasında anlaşma sağlanmıştır.²³

1.2.6. Tahkim

Uyuşmazlıkların yargı organı olan mahkemeler yerine hakem adı verilen kişiler aracılığıyla çözülmesi yöntemi tahkim olarak adlandırılmaktadır.²⁴ Tahkimi alternatif uyuşmazlık çözüm yöntemi olarak görenler olduğu gibi yargılama yolu olarak gören bir kesim mevcuttur. Alternatif uyuşmazlık çözüm yolu olarak görenler tahkimi yargılamadaki prosedürün dışına çıkılarak çözüm sağlayan bir süreç olarak tanımlamaktadır. Bu görüşün altında yatan neden ise tahkim sürecinin hızlı, basit ve sade yapıya sahip olması ve uyuşmazlık konusu ile ilgili uzman bir hakemin yargı organına nazaran daha doğru bir karar verebileceği düşüncesidir.²⁵

Uluslararası anlamda tahkime bakıldığında ise devletler arasında çıkabilecek uyuşmazlıklarda; uyuşmazlığın çözüm yolu olarak uyuşmazlık tarafı olan ülkelerin belirleyeceği hakem/yargıç ile uyuşmazlığın çözülebilmesi olarak tanımlanmaktadır.²⁶

²³ Temelkovska, s.14-15

²⁴ İSTAC (İstanbul Tahkim Merkezi), Tahkim, <https://istac.org.tr/uyusmazlik-cozumu/tahkim/>, (21.07.2022)

²⁵ Ferhatoğlu, s.10

²⁶ Arkan Yusifoğlu, **Uluslararası Vergi Uyuşmazlıklarının Çözümünde Tahkim**, Yetkin Yayınları, Ankara, 2021, s.13

Ancak, buradaki tanım uyuşmazlık öznesi kişileri sadece devlet olarak almaktadır. Uyuşmazlığın taraflarını devletler, kuruluşlar tüzel veya özel kişiler olarak geniş bir tanımla ele alıp açıklamak yerinde olacaktır.²⁷

Kısa tarihçesine bakıldığında tahkimin çok eski zamanlara kadar uzandığı görülmektedir. Öyle ki *Antik Yunan* zamanında dahi yapılan anlaşmalarda tahkim uygulamasının yer aldığı görülmektedir. Yine ortaçağ zamanında kiliselerde tahkimle uyuşmazlıkların çözüme kavuştuğu bilinmektedir. Uluslararası hukukta bu müessesenin yer alması ise Birleşik Krallık ve ABD arasında yapılan 1974 tarihli Jay Anlaşması ile başlamıştır. Yapılan bu anlaşmada tahkime yer verilmiş ve çözüm yolu olarak bu yöntem öngörülmüştür.²⁸ Devam eden yıllarda da yine bu iki devlet arasında 1871 tarihinde gerçekleşen Washington Anlaşması ile Alabama Tahkimi kabul edilmiştir. Anlaşmalarda yer alan bu yöntemin tekel şekilde toplanması gerekliliği fikri ise uzun süre tartışıldıktan sonra 1899 yılında gerçekleştirilen Lahey Barış Konferansı ile birlikte gerçekleşmiştir. Bu maksatla, Daimi Tahkim Merkezi kurularak ulaşılmak istenen amacın gerçekleştirilmesi düşünülmüştür. Bu adımla tahkim müessesesi kurumsal bir hale gelmiş ve ilerleyen süreçte Birleşmiş Milletler çatısı altında görev yapan Uluslararası Daimi Adalet Divanı tarafından faaliyete geçirilmiştir.²⁹

Ticari anlamda da küreselleşmeyle birlikte serbestleşme gerçekleşmiş ve dış ticaret hacmi katlanarak artmaya devam etmiştir. Bunun sonucunda da ortak evrensel kurallara ihtiyaç duyulmuş ve farklı iç hukuk sistemlerini genel çatı altında birleştirme gayreti başlamıştır. Uluslararası anlamda bir ticaret mahkemesinin olmayışı ise tahkimin uygulanması ve verilen tahkim kararları doğrultusunda devletlerin bu kararları tanınması ve uygulanmasına ilişkin düzenlemeler içeren birtakım anlaşmalar oluşturulmuştur. New York Konvansiyonu, Avrupa Konvansiyonu, ICSID Konvansiyonu, UNCITRAL Modeli bunlara örnek olarak verilebilir.³⁰

Vergi alanında tahkim ile ilgili gelişme ve bilgiler tez çalışmasının ileriki başlıklarında detaylı şekilde ele alındığından tahkimle ilgili bu bölümde yalnızca genel bilgiler ele alınıp irdelenmektedir. Bu kapsamda, tahkim müessesesi kendi içerisinde

²⁷ Murat Yıldırım, **Uluslararası Vergi Hukuku'nda Tahkim**, XII Levha Yayınları, İstanbul, 2010, s.8

²⁸ Ferhatoğlu, s.11-12

²⁹ Mehmet Emin BÜYÜK, Modern Uluslararası Tahkimin Gelişiminde Jay Andlaşması'nın Yeri, **Türkiye Adalet Akademisi Dergisi**, Sayı:50, ss.443-472, s.445

³⁰ Özdemir KÖSEOĞLU, Uluslararası Ticari Tahkimde Uyuşmazlığın Esasına Uygulanacak Hukukun Belirlenmesinde İrade Serbestisi Sınırları, **Ankara Barosu Dergisi**, 2020, ss.101-121, s.105

farklı türlere ayrılmaktadır. Bu ayırım yükümlülükler yönünden, tahkim heyetlerinin yapıları yönünden, kararların etkisi yönünden, karar alış biçimi yönünden kaynaklanmaktadır.³¹

1.2.6.1. Zorunlu Tahkim ve İhtiyari Tahkim

Yükümlülükler yönünden tahkim ayırımı zorunlu ve ihtiyari tahkim şeklinde iki boyutuyla ele alınabilir. Zorunlu tahkimde taraflara seçimlik noktasında bir hak tanınmamıştır. Yani çıkan bir uyuşmazlıkta tahkim yoluna gidilmesi şartı mevcutsa bu durum zorunlu tahkim olarak adlandırılmaktadır. Burada zorunluluk durumu söz konusudur. Eğer ki tahkim şartının belirlendiği bir anlaşma dolayısıyla bir uyuşmazlık oluşmuşsa artık tarafların bu yola gidip gidemeyeceği tartışılmaz. Tahkim şartını içeren bir anlaşmada tahkimde görülecek konularda anlaşmayla sınırlıdır. Ancak çıkabilecek bir uyuşmazlık dolayısıyla tahkime gidilebileceği yer alırsa yahut uyuşmazlık sonrası taraflar kendi istekleriyle tahkime başvuruda bulunurlarsa bu tahkim türü ihtiyari tahkimi oluşturur. Başka bir anlatımla ihtiyari tahkim durumunda uyuşmazlık tarafları, uyuşmazlığın çözümünde tahkim yolunu seçip seçmemekte, hakemleri seçmekte veya tahkimle çözülmesi gereken konuları belirlemekte serbesttirler.³²

1.2.6.2. Ad Hoc Tahkim ve Kurumsal Tahkim

Tahkimin; ad hoc tahkim ve kurumsal tahkim şeklindeki ayırımı tahkim heyet yapısındaki farklılıktan kaynaklanmaktadır. Ad hoc tahkim, oluşmuş bir uyuşmazlık sonrası özel olarak oluşturulmuş tahkim heyetini ifade etmektedir. Bu tahkim türü yalnızca oluşan uyuşmazlık sebebiyle kurulur. Ad hoc tahkimde uyuşmazlık tarafları tahkim sürecinde uygulanacak kuralları belirleyebilir ve hakem heyetini kendileri seçebilirler.³³

³¹ Yusifoğlu, s.15-18; Ferhatoğlu, s.13-14; Yıldırım, s.71-76

³² Mehmet Rifat Bacanlı, Bir Alternatif Uyuşmazlık Çözüm Yolu Olarak İstanbul Tahkim Ve Arabuluculuk Merkezi (ISTAC) Tahkim Yargılamasında Delillerin İbrazı Ve Değerlendirilmesi, **Uyuşmazlık Mahkemesi Dergisi**, 2016, ss.75-113, s.79

³³ Bacanlı, s.79

Kurumsal tahkimde ise önceden belirlenmiş bir tahkim komisyonu, çıkan uyuşmazlık sonrası görev yapmaktadır. Kurumsal tahkimde yapılacak olan çözümde önceden belirlenen kurallar uygulanır. Bu kurallar uyuşmazlık tarafları arasında önceden yapılmış bir anlaşma ile oluşturulmuştur. Ad hoc tahkimin aksine kurumsal tahkimde tek bir uyuşmazlık için bu komisyonlar görev yapmazlar. Süreli ya da süresiz olarak farklı uyuşmazlıkları giderebilmek adına öncesinde kurulmuşlardır. Dünya genelinde evrensel anlamda kurumsal tahkim hizmetini sunan kuruluşlar mevcuttur. “Uluslararası Ticaret Odası Tahkim Mahkemesi”, “Londra Uluslararası Tahkim Mahkemesi” bunlara örnektir. Türkiye’de de İstanbul Tahkim Merkezi kurumsal tahkimin bir örneğini teşkil etmektedir.³⁴

1.2.6.3. Bağlayıcı Tahkim ve Bağlayıcı Olmayan Tahkim

Kararların etkisi yönünden tahkim, bağlayıcı ve bağlayıcı olmayan tahkim şeklinde ayrılmaktadır. Tahkim heyetince çıkan karar neticesinde taraflar bu kararı icra etmek durumunda kalırlarsa bağlayıcı tahkim durumu söz konusudur. Ancak heyet tarafından verilen karara karşı tarafların uyma zorunluluğu yoksa artık bağlayıcı olmayan tahkim söz konusu olmaktadır. Kararın icra edilebilirliği bağlayıcı olmayan tahkimde ancak tarafların kararı kabulü ile mümkündür.³⁵

1.2.6.4. En İyi Son Teklif Tahkimi ve Bağımsız Görüş Tahkimi

En iyi son teklif tahkimi; tahkim heyetinin, uyuşmazlık konusuyla ilgili tarafların çözüm için sunacağı tekliflerden en makul olanını seçerek karar vermesini ifade etmektedir. Tahkim komisyonu kendi kararını bildirmez. Bu yöntemde aslında taraflar uzlaşmaya teşvik edilmektedirler. Şöyle ki, heyet bir teklifi seçmek durumundadır ve gerçekçi olmayan teklifte bulunan taraf karşı tarafın sunacağı daha makul bir teklif karşısında fayda sağlayamama korkusu ve endişesiyle daha ılımlı ve mantıklı tekliflere zorlanmış olur. Belirtilen bu yöntem uyuşmazlık taraflarının

³⁴ Ali Güden ve Doğa Girinti, **Bir Alternatif Uyuşmazlık Çözüm Yolu Olarak Tahkim ve Tahkim Süreci**, <https://guden.av.tr/tr/bir-alternatif-uyusmazlik-cozum-yolu-olarak-tahkim-vetahkimsureci/>, (21.07.2022)

³⁵ Yusufoglu, s.17

uyuşmazlığı bir bütün olarak değerlendiren yaptığı teklifi kapsamaktadır. Ancak, uyuşmazlığın farklı sebeplerden olabildiği durumlarda ise heyet yapılan teklifler arasında her bir sorunu ayrı değerlendirip farklı teklifleri birleştirebilir. Böylece taraflar da her bir sorun için farklı teklifle gelme imkanını elde ederler.³⁶

Bağımsız görüş tahkimi ise, tahkim heyetince uyuşmazlıkla ilgili vakıaların ve hukukun ele alınması ve buna yönelik çözüm bulması anlamını taşımaktadır. Hakemler bu yöntemde kanunları yorumlayarak uyuşmazlığın seyrine göre kendileri uygulamaya koyarlar. Bu nedenle bu yöntemde tahkim heyeti çok önemli bir rol oynar. Çünkü yalnızca tespit yapmayıp, yapmış olduğu tespit sonrası uygulanacak yöntemi ve kuralları da belirler. En iyi son teklif tahkiminden farklı olarak tarafların sunacakları tekliflerle bağlı değildir. Bağımsız kararlar vermektedirler.³⁷

1.2.7. Yargı Yolu

Barışçıl çözüm yolları dışında uyuşmazlıklar hukukun genel prensipleri çerçevesinde görevli ve yetkili mahkemelerce çözülmektedir. Uluslararası anlamda ise evrensel boyutta uyuşmazlıkların çözümünde görevli yargı kolları mevcuttur. Tarafların anlaşması üzerine uluslararası örgütler tarafından uyuşmazlığın çözülmesi sağlanabilir.³⁸ Uluslararası uyuşmazlıkların çözüm yolları arasında sayılan yargı yolu uyuşmazlık tarafı devletler arasında yapılmış sözleşmeye nazaran oluşturulan yargı organlarıyla sağlanmaktadır. Bu organların en başında BM'ye ait Uluslararası Adalet Divanı bulunmaktadır. Uluslararası Adalet Divanı üye devletler için sözleşmede kararlaştırılan hükümlere uyulmaması halinde Güvenlik Konseyi'ne görüş bildirebilir. Nitekim Birleşmiş Milletler Sözleşmesi madde 96'da: "Genel Kurul ya da Güvenlik Konseyi herhangi bir hukuksal sorun konusunda Uluslararası Adalet Divanı'ndan görüş isteyebilir." denmektedir.

³⁶ Danilo Ruggero Di Bella, "Final-Offer Arbitration": A Procedure to Save Time and Money?, <http://arbitrationblog.kluwerarbitration.com/2019/01/25/final-offer-arbitration-a-procedure-to-save-time-and-money/>, (21.07.2022)

³⁷ Raffaele Petrucci ve diğerleri, Baseball Arbitration in Comparison to Other Types of Arbitration, https://www.wu.ac.at/fileadmin/wu/d/i/taxlaw/institute/WU_Global_Tax_Policy_Center/Baseball_vs_Conventional_Arbitration_Session_VII.pdf, (21.07.2022), s.8

³⁸ Ferhatoğlu, s.14

Bununla birlikte, Uluslararası Adalet Divanı kararları, taraflar açısından sonrasında gidilmesi düşünülen yargı yoluna engel değildir. Nitekim mezkur sözleşmenin 95.maddesinde: “İşbu Antlaşma’nın hiçbir hükmü, Birleşmiş Milletler üyelerinin, uyuşmazlıklarının çözümünü zaten var olan ya da ileride yapılabilecek olan anlaşmalar gereğince başka mahkemelere bırakmalarını engellemez.” denmektedir.

Bir diğer uluslararası yargı organı örneği olarak; Avrupa Birliği’ne üye ülkeler arasında geçerli olan Avrupa Birliği Adalet Divanı (ABAD) gösterilebilir. ABAD ulusal mahkemelerden farklı olarak AB’de yorum farklılıklarının ötesine geçmekte ve oluşabilecek uyuşmazlıkları engellemeye çalışmaktadır. Aynı zamanda üye devletler nezdinde oluşan uyuşmazlıklarla ilgili yargılama vasfı da bulunmaktadır. Temelde üç mahkemeyi bünyesinde barındırmaktadır. Bunlardan birincisi Adalet Divanı, ikincisi Genel Mahkeme ve diğeri ise Kamu Hizmetleri Mahkemesi’dir.³⁹

Uluslararası yargı organları Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi, Dünya Ticaret Örgütü’ne bağlı Anlaşmazlıkların Halli Örgütü, Dünya Bankası İnceleme Paneli gibi örneklerle çoğaltılabilir.⁴⁰ Ancak bu organlar da yukarıda verilmiş örnek uluslararası örgüt organları gibi kendi bünyesindeki üye devletler açısından önem arz etmektedir. Esasında tüm dünya genelinde, devletleri bağlayıcı ve kararları kesin nitelikte bir yargı organı mevcut değildir.

1.3. ULUSLARARASI VERGİ UYUŞMAZLIĞI

Uyuşmazlıkların ortaya çıkmasına farklı sebepler neden olabilmektedir. Bunlar hukuki sebepler olabileceği gibi siyasi, dini, kültürel gibi sebepler de olabilmektedir. Özellikle hukuki sebepler çerçevesinde yaşanan uyuşmazlıklara bakılacak olursa oluşturulmuş kural veya kanunların yorumlaması yahut uygulanması sebebiyle yaşanan uyuşmazlıklar neticesinde karşımıza çıkmaktadır.⁴¹ Hukuk kurallarının düzgün bir şekilde uygulanabilmesi ancak düzgün bir şekilde yorumlama ile

³⁹ Hakimler ve Savcılar Kurulu, “Avrupa Birliği Adalet Divanı, Genel Mahkeme ve Kamu Hizmetleri Mahkemesi”, <https://www.hsk.gov.tr/Eklentiler/Dosyalar/888c9e7e1b0e4230b07eb7c5102954a8.pdf>, (21.07.2022)

⁴⁰ Akince, s.103-106

⁴¹ Yıldırım, s.44; Yusufoglu, s.6

sağlanabilir. Aynı konu üzerinde farklı yorumlamalar farklı neticelere sebep olabilmektedir.⁴²

Devletlerin en önemli finansman kaynağını oluşturan vergiler açısından da durum farklı değildir. Nitekim Devletin topluma sağladığı hizmetlerin karşılığı olan mali gücün sağlanması adına vergilendirme işlemleri gerçekleştirilmektedir.⁴³ Bununla birlikte dış ilişkiler, küreselleşme ve yaşanan teknolojik gelişmeler neticesinde gün geçtikçe artan dış ticaret neticesinde de devletler finansman kaybı yaşamamak ve kamu hizmetlerinin devamını sağlayabilmek adına kendi aralarında vergilerle ilgili uluslararası anlaşmalar yapmaktadırlar.

Uyuşmazlık hayatın her alanında olabileceği gibi vergi alanında da meydana gelebilmektedir. Uyuşmazlık terimi vergiler üzerinden incelenecek olursa; vergi toplayan konumundaki devlet ile vergi alınan mükellefler arasında; alınan vergi, resim ve harçların vergilendirme sürecinde veya ödenmeyen bu borçlar sonucu oluşan ceza sürecinde taraflar arasında meydana gelen uyuşmazlıklar olarak ortaya çıkabilmektedir.⁴⁴

Verginin başlı başına karakteristik yapısı gereği ve temelinin devlet ile mükellefler arasındaki alacak-borç ilişkisine uzanan ekonomik sebeplere dayanması sebebiyle üzerinde daha hassas düşünülmesi ve olabildiğince uyuşmazlığı indirgemeye çalışılması gereken bir konudur. Nitekim vergiye gönüllü uyumun sağlanması uyuşmazlıkların asgari düzeyde tutulmasıyla ters orantılı şekilde artacaktır.

Vergi uyuşmazlıklarının meydana gelmesi gerek devletler açısından gerekse mükellefler açısından olumsuz sonuçlara sebep olabilmektedir. Nitekim devletler açısından gelir kaybı söz konusu olabilirken⁴⁵ mükellefler açısından değerlendirme yapıldığında ortaya çıkabilecek cezalar, zaman kayıpları ve yaşanabilecek diğer mağduriyetler olumsuz etki yaratabilmektedir. Aynı zamanda vergi uyuşmazlığının fazla olduğu bir ülkede yatırımın zamanla azalacağı ve yatırımcıların mağduriyet yaşamayacağı farklı bir alana veya sınıra kayacağı rahatlıkla söylenebilir.

⁴² Mehmet Tosuner ve Zeynep Arıkan, **Vergi Usul Hukuku**, Kanyılmaz Matbaası, İzmir, 2021, s.36

⁴³ Hakan Bay, "Time Extensions in Tax Procedure Law And its Results", **Economic Issues In Retrospect And Prospect**, (Ed. Alexandra Górecka, Altuğ M. Köktaş, Agnieszka Parlińska), IJOPEC Publication Limited, London, 2018, s.339

⁴⁴ Nurettin Bilici, **Vergi Hukuku**, Seçkin Yayınları, Ankara, 2010, s.125; Mine Biniş, Vergi Hukukunda Alternatif Çözüm Yolları ve Türkiye’de Uygulanabilirliği, **Bahkesir Üniversitesi İİBF Dergisi**, 2013, Cilt:5, Sayı:2, ss.15-30, s.17

⁴⁵ Biniş, s.17

Uluslararası vergi uyuşmazlıklarına farklı nedenler sebep olabilmektedir. Bunlardan birincisi çifte vergilendirme ve buna karşı yapılan anlaşmalardaki yorum ve uygulama farklılıkları, ikincisi ise ağır vergi yüklerine karşılık adaletli bir sistemin oluşturulması ve yatırımcı teşviki amacıyla yapılmış uluslararası yatırım anlaşmalarındaki uygulama farklılıkları ve son olarak mükellef veya yükümlünün hak ihlali durumudur. Uluslararası çifte vergilendirmenin önlenmesi amacı devletler arasında hüküm sürerken, ağır vergi yüklerine karşılık adaletli bir sistemin oluşturulması amacı ile oluşturulmuş özel yatırım anlaşmaları özel hukuk kişilerinin devletler karşısında taraf olduğu durumlar için geçerlidir.⁴⁶ Uluslararası çifte vergilendirme ve buna yönelik yapılan anlaşmalar ile özel yatırım anlaşmaları devam eden başlıklarda detaylı ele alınarak irdelenmektedir.

1.3.1. Uluslararası Çifte Vergilendirme ve Anlaşmalar

Aynı mükellef ve konu üzerinde birden fazla devletin vergilendirme yetkisine dayanarak vergi alması uluslararası çifte vergilendirme sorununu doğurmaktadır.⁴⁷ Esasında çifte vergilendirmenin sebebi, her devletin kendine özgü vergilendirme sistemi belirlemesi ve bu sistem ile muhatap vergi mükellefinin, yine aynı iş ve işlemlerden kaynaklı muhatap olduğu diğer ülke vergi sistemleri ile çakışarak birden fazla ülke vergi sistemine dahil olarak mükerrer vergilendirmeye sebep olmasıdır. Bu durum bahse konu mükellef açısından bir sorundur ve bu sorunun temelinde de yapmış olduğu aynı iş ve işlemlerden dolayı muhatap olmak zorunda kaldığı birden fazla ülke vergi sisteminde benimsenmiş olan ve adına “şahsilik” ile “mülkilik” ilkesi denen ilkeler arasındaki tercihlerdir.

Devletlerce benimsenen vergi sistemleri ve bu sistemler içerisinde tercih edilen mülkilik ve/veya şahsilik ilkesi nihayetinde çakışmayı kaçınılmaz kılacaktır. Şahsilik ilkesinde mükelleflerin vatandaşlığı, yerleşikliği yahut varsa o ülke mevzuatında başka özel durumlar esas alınarak vergilendirme işlemi yapılmaktadır. Mülkilik ilkesinde ise ülke sınırları esas alınarak vatandaşlık, yerleşiklik yahut diğer şartlara bakılmadan vergilendirme durumu söz konusudur. Şahsilik ilkesini esas almış bir devlet, kendi

⁴⁶ Ferhatoğlu, s.14-15

⁴⁷ Zeynep Arıkan, **Uluslararası Çifte Vergilendirme ve Önlenmesi Yolları**, 1995, (Çifte Vergilendirme), **Dokuz Eylül Üniversitesi İİBF Dergisi**, Cilt:10, Sayı:2, ss.243-257, s.244

vatandaşı başka bir ülkede yaptığı iş ve işlemlerden kaynaklı gelir elde etse de vergilendirme işlemini gerçekleştirmektedir. Mülkilik ilkesini benimseyen devletler ise ancak kendi ülke sınırları içerisinde yapılan iş ve işlemlerden gelir elde eden kişileri mükellef kabul ederek vergilendirme işlemi gerçekleştirmektedir. Dolayısıyla, mülkilik ilkesini benimseyen devletler, kendi ülke sınırları içinde yabancı uyruklu kişilerin yapmış olduğu iş ve işlemlerden doğan gelir ve kazanç üzerinden vergi almakta ancak, kendi vatandaşı farklı bir ülkede gelir elde etmekteyse bu gelir üzerinden vergi almamaktadır.⁴⁸ Gelirin o ülke sınırları içerisinde elde edilip edilmemesi mükellefiyetin olup olmama açısından önem arz etmektedir.

Çifte vergilendirmeyi Uluslararası Maliye Birliği (IFA) aynı mükellef üzerinden aynı gelire dair iki devletin gelir vergisi alması durumu olarak tanımlamış ancak, Birleşmiş Milletler Uluslararası Çifte Vergilendirme ve Vergi Kaçırma ve Kaçınmanın Analitik ve Tarihsel İncelemesi adlı raporun birinci bölümünde çifte vergilendirme kavramına dair bu tanımın dar bir tanım olduğunu ve daha geniş tanımlanması gerektiğini belirtmektedir. Nitekim çifte vergilendirmenin ekonomik çifte vergilendirmeyi de içinde barındırdığı savunulmakta ve yalnızca uluslararası vergi anlaşmalarının bu dar tanımda belirtilen sebebin engellenmesi amacıyla getirildiğini belirtmektedir.⁴⁹

Geniş anlamda bakılacak olursa uluslararası çifte vergilendirme kendi içerisinde uluslararası hukuksal çifte vergilendirme ve uluslararası ekonomik çifte vergilendirme şeklinde ikiye ayrılmaktadır. Bu ayrımın sebebi ise çifte vergilendirmenin bir mükellef üzerinde yahut aynı konu için farklı mükellefler nezdinde etki etmesidir.⁵⁰ Aşağıda detaylı ele alınan bu ayrıma bakılacak olduğunda vergilendirilen kişi bakımından bu ayrıma gidildiği düşünülmektedir.

⁴⁸ Mualla Öncel ve diğerleri, **Vergi Hukuku**, Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Yayınları, Ankara, 1985, s.66

⁴⁹ United Nation, **Analytical And Historical Review Of International Double Taxation And Tax Evasion And Avoidance (Part One)**, 2014, s.4

⁵⁰ Ferhatoğlu, s.20

1.3.1.1. Uluslararası Hukuksal Çifte Vergilendirme

Ekonomik Kalkınma ve İşbirliği Örgütü (OECD) yayınlamış olduğu Gelir ve Sermaye Üzerine Model Vergi Anlaşmasında uluslararası hukuksal çifte vergilendirmeye sebep olabilecek hususları şu şekilde sıralamaktadır:⁵¹

- Sözleşmeye tabi devletlerin aynı kişi üzerinde vergilendirme yoluna gitmesi,
- Mükellefin sözleşmeye taraf devletin mukimi olduğu ancak başka sözleşmeye tabi devletten gelir elde ettiği durum veya diğer sözleşmeye tabi devlette sermayesi olması sebebiyle iki devletin bu sermaye ve geliri vergilendirmesi durumu,
- Sözleşmeye tabi iki devletin, ikisinin de mukimi olmayan bir kişiyi kendi devletlerinden elde edilen gelir ve sermaye için vergilendirmesi durumu.

Yapılan sıralamaya bakılacak olursa, çifte vergilendirmenin özünde farklı gerekçelerle de olsa aynı kişiden yapmış olduğu aynı iş ve işlemlerden kaynaklı birden fazla ülkede mükellefiyetin ortaya çıkması ve bu sıfatla o ülkelerde ayrı ayrı vergi ödenmek zorunda kalınması anlaşılmaktadır.

1.3.1.2. Uluslararası Ekonomik Çifte Vergilendirme

Uluslararası ekonomik çifte vergilendirme iki veya daha fazla devletin aynı vergi konusu için farklı kişiler üzerinde vergilendirme yetkisini kullanması hali olarak uluslararası hukuki çifte vergilendirmeden ayrılmaktadır. Bunun oluşmasına değişik etkenler sebep olabileceği gibi en temel örnek olarak devletlerin vergi kanunları ve bunları oluşturan unsurların tanımlarındaki farklılıklar verilebilir.⁵²

⁵¹ OECD, Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version, https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-condensed-version-2017_mtc_cond-2017-en, 2017, (Condensed Version: 2017), s.376

⁵² United Nations, Manual for the Negotiation of Bilateral Tax Treaties between Developed and Developing Countries, **Economic & Social Affairs**, New York, 2019, (Bilateral Tax: 2019), s.4; Öncel ve diğerleri, s.66

1.3.1.3. Uluslararası Çifte Vergilendirmeye Karşı Alınan Önlemler

Çifte vergilendirme problemine karşı devletlerin kendi içinde tek taraflı ve ulusal düzeyde almış olduğu bazı önlemler mevcuttur. Devletlerin kendi içlerinde almış olduğu bu önlemler başlıca mahsup, istisna ve indirim yöntemleri olarak ele alınabilir. Uluslararası anlamda ise devletler kendi aralarında yapacakları çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları ile çözüm üretmektedirler.⁵³

Ulusal düzeyde alınan önlemlerden mahsup yönteminde, mükelleflerce yurtdışında elde edilen gelirler de matraha dahil edilmekte ve fakat bu yurtdışı gelirlerinden dolayı yine yurtdışında ödenen vergiler, hesaplanan toplam vergiden düşülmektedir.

İstisna yönteminde ise mükelleflerce yurtdışında elde edilen gelir her ne kadar verginin konusuna giriyor olsa da yurtdışından elde edilen ve yine yurtdışında da vergilendirilen bu verginin konusunun bulunduğu ülkede istisna adı altında verginin konusu dışında tutulması yoluna gidilmektedir.

Son olarak indirim yönteminde ise mükelleflerce yurtdışında elde edilen gelirler de matraha dahil edilerek yurtiçi ve yurtdışı ayırımı yapılmaksızın mükellefin elde ettiği tüm kazanç ve iratlar beyannamede toplanmakta ve fakat indirime konu yurtdışı gelirleri üzerinden ödenen vergiler hesaplanan matrahtan çıkarılmaktadır. Bu sebeple bu yöneme matrahtan indirimde denmektedir.⁵⁴

Mükellef açısından çifte vergilendirilmenin olmaması için bahse konu bu üç yöntemden en etkilisi mahsup yöntemi olarak kabul edilmekte ve Türkiye’de dahil olmak üzere birçok ülkede mahsup yöntemi uygulanmaktadır. Diğerlerine nazaran etkinliği en az olarak değerlendirilen ise indirim yöntemi olarak karşımıza çıkmaktadır. İstisna yöntemi ise kendi yapısı gereği yalnızca mülklik ilkesini benimseyen devletlerce uygulanan bir yöntem olarak değerlendirilmektedir.⁵⁵

Çifte vergilendirmeye karşı uluslararası anlamda alınan önlemlerde ise devletlerin aralarından yapmış olduğu ikili veya çok taraflı anlaşmalar yer almaktadır. İki devletin kendi arasında çifte vergilendirmeyi önlemek amacıyla yaptığı anlaşmalar

⁵³ Hüsnü Erdoğan, **Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları Çerçevesinde Vergilendirme Esasları**, 2018, <http://istanbulymmo.org.tr/dosyalar/platformNotlar/20181227.pdf>, (17.07.2022), s.28-32

⁵⁴ Erdoğan, s.29-31

⁵⁵ Ferhatoglu, s.25

ikili vergi anlaşmasını oluştururken, en az üç devletin çifte vergilendirmeyi önlemek amacıyla yaptığı anlaşmalar çok taraflı anlaşmaları oluşturmaktadır.⁵⁶

Uluslararası anlaşmalarda dikkat çeken önemli bir husus; iki taraflı anlaşma yapan devletler açısından menfaatlerin ön planda tutulması ağır basabilmekte ve ayrıca vergi sistemlerindeki karakteristik farklılıklar bu devletlerin ortak bir anlaşma yapma yetisini azaltabilmektedir. Devletlerin bağımsızlığı ve vergilendirmeye ilişkin kabul edilen yasaların o ulusun bağımsızlığının nişanelerinden önemli bir mihenk taşı oluşturması şüphesiz çifte vergilendirmeye ilişkin ikili anlaşmaya taraf olacak devletlerin ülke menfaatleri en az düzeyde etkilenecek şekilde ve fakat mütekabiliyet esası da dikkate alınarak bu anlaşmaların kabulünü gerektirmektedir. Dolayısıyla çifte vergilendirmeye yönelik çözüm arayışında, devletler açısından mütekabiliyet esası gereği ortak ve ön planda tutulacak menfaatler de dikkate alınarak oluşturulacak model anlaşma modellerine ihtiyaç duyulmaktadır.

Ortak ihtiyaçları karşılayabilmek adına BM ve OECD tarafından ikili vergi anlaşmalarında esas alınabilecek birer model anlaşma metni düzenlenmiştir. Bu modeller bağlayıcılığı olmayan fakat yol gösterici nitelikte işlevsellik sağlayan, devletler arasında barışçıl yollarla çözüme kavuşabilmek adına oluşturulmuş model anlaşmalardır.⁵⁷,

Böyle bir model anlaşma oluşturulmasının sebebi ise esasında BM ve OECD kuruluşlarının temel amacına hizmet etmektedir. Nitekim OECD'nin temel amacı, ekonomik anlamda üye devletlerin büyümesi ve gelişmesi ve bu sayede yapılacak iş birlikleriyle yoksulluğun önüne geçmek ve refahın sağlanabilmesidir.⁵⁸ BM'nin temel amaçlarından biri ise devletler arasında gerek ekonomik gerekse sosyal alanda kurulacak iş birlikleriyle ilişkileri barışçıl şekillerde düzenlemektir.⁵⁹ Kişilerin uluslararası iş ve işlemlerinden kaynaklanan gelirleri üzerinden çifte vergilendirmenin engellenmesi amacıyla devletler kendi ülkelerinde bu gelirleri vergilendirmemesi sonuçta o devletler açısından vergi gelirlerinin azalması sonucunu doğurduğundan

⁵⁶ Ersan Öz ve Fatih Çavdar, **Çifte Vergilemenin Önlenmesine Yönelik OECD ve Türkiye Uygulamaları**, 2012, <https://bit.ly/3VUGKED>, (17.07.2022), s.13

⁵⁷ Yusufoglu, s.63

⁵⁸ T.C Dışişleri Bakanlığı, İktisadi İşbirliği ve Gelişme Teşkilatı (OECD) – Uluslararası Örgüt Künyesi, https://www.mfa.gov.tr/iktisadi-isbirligi_ve-gelisme-teskilati-_oecd_.tr.mfa, (17.07.2022)

⁵⁹ T.C Dışişleri Bakanlığı, Birleşmiş Milletler Teşkilatı ve Türkiye- Uluslararası Teşkilat Künyesi, <https://www.mfa.gov.tr/birlesmis-milletler-teskilati-ve-turkiye.tr.mfa>, (17.07.2022)

azalan vergi gelirleriyle orantılı kamu hizmetleri de etkilenebilecektir. Bu kapsamda devletlerin hizmet kapasitesindeki azalma olası o ülkelerde kamu hizmetlerinden kaynaklı beklenen refah seviyesine de olumsuz yansıyabilecektir. Bu bağlamda, BM ve OECD kuruluşları da çifte vergilendirmeye yönelik uygulamalardan kaynaklı ülkelerin refah seviyelerinin azalmasının önüne geçebilmek adına çalışmalar yürütmektedirler. Kendi içerisinde farklı hükümler benimseyen bu model anlaşmalar kısa kuruluş tarihçeleriyle birlikte alt başlıklarda açıklanmaktadır.

1.3.1.3.1. BM ve Model Vergi Anlaşması

Esasında 1920 yılında I. Dünya Savaşı sonrasında kurulan Milletler Cemiyeti, savaş sonrası barış ortamının tesis edilmesi ve bozulmaması adına kurulmuştur. Temel amacı ise Sözleşme metninde:⁶⁰

Uluslararası iş birliği geliştirmek ve uluslararası barışı ve güvenliği sağlamak için, savaşa başvurmamak konusunda birtakım yükümlülükler kabul etmek, gizlilikten uzak, adaletli ve onurlu uluslararası ilişkiler sürdürmek; hükümetlerce, bundan böyle eylemsel davranış kuralı kabul edilen uluslararası hukuk kurallarına kesinlikle uymak; örgütlenmiş halkların karşılıklı ilişkilerinde adaleti korumak ve anlaşmalardan doğan bütün yükümlülüklerle titizlikle saygı göstermek...

olarak ifade edilmektedir.

Vergisel anlamda çifte vergilendirilmesinin önlenmesi ve aynı zamanda vergi kayıplarının önüne geçilebilmesi adına ilk olarak 1928 yılında üç model anlaşma kabul edilmiştir. Ancak sonraki yıllarda bu anlaşmaların kapsamının yeterince geniş olmadığı ve devletlerin isteklerini karşılamada yetersiz kaldığı düşüncesiyle Milletler Cemiyeti'nce revize edilerek geliştirilmiştir. Milletler Cemiyeti'nin hazırlamış olduğu model anlaşma devletler tarafından esas alınmamış olsa da 1943 Meksika ve 1946 Londra model anlaşmalarının hazırlanma süreci Milletler Cemiyeti tarafından gerçekleştirilmiştir. İki model anlaşma da kendi arasında benimsediği vergilendirme prensibiyle farklılıklar barındırmaktadır. Nitekim Meksika Modeli gelişmekte olan ülkelere hitap ederken, Londra Modeli gelişmiş ülkelere hitap etmektedir.⁶¹ 1945

⁶⁰ United Nations, Un Geneva, <https://www.ungeneva.org/en/league-of-nations>, (18.07.2022) ; Vikipedi Özgür Ansiklopedi, Milletler Cemiyeti, https://tr.wikipedia.org/wiki/Milletler_Cemiyeti#

⁶¹ United Nations, **Manual for the Negotiation of Bilateral Tax Treaties between Developed and Developing Countries**, Economic & Social Affairs, New York, 2003, (Bilateral Tax: 2003), s.26-28

yılında Milletler Cemiyeti yerini Birleşmiş Milletlere bırakarak 1946'da dağılmıştır. Ancak Birleşmiş Milletler tarafından devam eden faaliyetler de çifte vergilendirmeyi önleme noktasında devletler nezdinde çok ilgi görmemiş bu alanda daha çok OECD'nin hazırlamış olduğu model anlaşma esas alınmıştır. Birleşmiş Milletler çalışmalarını günümüze kadar sürdürmeye devam etmiştir. Öyle ki, hazırlanmış olan model anlaşma yıllara sari 2001, 2011 ve 2017 senelerinde revize edilerek devamlılığını sağlamıştır.⁶² Tablo 1'de tarafınıza 2017 yılı itibariyle revize edilmiş BM Model Vergi Anlaşması içerik başlıkları sunulmuştur.

Tablo 1: BM Model Vergi Anlaşması İçerik Başlıkları

BÖLÜM 1 – SÖZLEŞMENİN KAPSAMI
Madde 1) Kapsadığı Kişiler Madde 2) Kapsadığı Vergiler
BÖLÜM 2 – TANIMLAR
Madde 3) Genel Tanımlar Madde 4) İkamet Eden - Mukim Madde 5) Daimi Kuruluş/İşyeri
BÖLÜM 3 – GELİRİN VERGİLENDİRİLMESİ
Madde 6) Taşınmazdan Elde Edilen Gelir Madde 7) Ticari Kazanç Madde 8) Uluslararası Nakliye ve Hava Taşımacılığı Madde 9) İlişkili Kuruluş/İşletme Madde 10) Temettüler Madde 11) Faiz Madde 12) Telif Hakları Madde 12A) Teknik Hizmet Ücretleri Madde 13) Sermaye Kazançları Madde 14) Serbest Çalışanlar Madde 15) Bağımlı Çalışanlar Madde 16) Yönetici/İdareci Ücretleri Madde 17) Sanatçılar ve Sporcular

⁶² Yusufoglu, s.57; Vikipedi Özgür Ansiklopedi, s.1;

Madde 18) Emekli Aylıkları ve Sosyal Sigorta Ödemeleri
Madde 19) Memurlar
Madde 20) Öğrenciler
Madde 21) Diğer Gelirler
BÖLÜM 4 – SERMAYENİN VERGİLENDİRİLMESİ
Madde 22) Sermaye
BÖLÜM 5 – ÇİFTE VERGİLENDİRMENİN ÖNLEMESİ İÇİN YÖNTEMLER
Madde 23A) Muafiyet Yöntemi
Madde 23B) Mahsup Yöntemi
BÖLÜM 6 – ÖZEL HÜKÜMLER
Madde 24) Ayrımcılık Yasağı
Madde 25) Karşılıklı Anlaşma Usulü
Madde 26) Bilgi Değişimi
Madde 27) Vergilerin Toplanmasında Yardım
Madde 28) Diplomat Görevindeki Çalışanlar ve Konsolosluklar
Madde 29) Yararlanma Hakkı
BÖLÜM 7 – SON HÜKÜMLER
Madde 30) Yürürlüğe Girme
Madde 31) Sonlandırma/Fesih

Kaynak: BM'nin "Gelişmiş ve Gelişmekte Olan Ülkeler Arasında Çifte Vergilendirme Model Anlaşması-2017" taslağından tarafımızca çevrilerek oluşturulmuştur.

1.3.1.3.2. OECD ve Model Vergi Anlaşması

1948 yılında Marshall Planı doğrultusunda II. Dünya Savaşı sonrası savaşın etkilerini azaltıp yok edebilmek adına kurulan Avrupa Ekonomik İşbirliği Örgütü (OEEC- Organisation for European Economic Co-operation) temelde Avrupa içerisindeki zararı gidermek ve savaş sonrası toparlanmanın hızlanması adına 18 adet üye devletle kurulmuştur. Sonrasında Avrupa dışından katılımcı üye devletlerle birlikte kuruluş küresel bir boyut kazanmıştır. 1961 yılında daha geniş görev kapsamıyla faaliyetlerine devam etmek için kurulan OECD küresel boyutta amaçlarla hizmetlerine devam etmektedir. Şu anda 37 üye devlete sahip bu kuruluşun temel amacı ekonomik anlamda büyüme ve gelişme ile yoksulluğu azaltıp refah seviyesini

üst seviyelerde tutabilmektedir.⁶³ Bu anlamda çifte vergilendirme sorununa karşı yapmış olduğu ilk çalışma da 25 Şubat 1955 yılı OEEC'ye aittir. Bu tarihte açıkladığı tavsiye kararları birlikte bu alanda çalışmalar hız kazanmıştır. OECC'den önce şu anda OECD'ye üyeliği bulunan devletler arasında toplamda 70 adet imzalanmış ikili vergi anlaşması bulunmaktaydı. OECC aslında BM'nin öncesinde hazırlamış olduğu model anlaşmayı geliştirerek üye ülkeler arasında kabul edilebilecek hale getirme çalışmalarında bulunmuştur. Bünyesinde çalışan Mali İşler Komitesi 1956 yılında buna yönelik bir sözleşme taslağı hazırlamıştır. Yıllara sari biçimde üye devletlerle görüşmeler sağlamış, model anlaşmanın daha etkili ve geliştirilebilir yanlarını düzenledikten sonra; 1963 yılında bir rapor yayınlayarak çifte vergilendirmenin önlenmesi için model anlaşma taslağını duyurmuştur. Sonrasında bu rapor revize edilerek 1977 yılında yeni model anlaşma olarak yayınlanmıştır.⁶⁴

Dünyadaki gelişmeler ve yaşanan değişimler, hazırlanmış olan 1977 tarihli bu model anlaşmayı da yetersiz hale getirmiş ve sonrasında OECD; 1992 yılında model anlaşmayı geliştirebilmek adına üye olmayan devletlerle de paylaşmıştır. Tüm devletlerle paylaşılan bu model anlaşma metninde “üzerinde değişiklik yapılabilir” ifadesi yer aldığı için bir nevi zorunlu olmayan seçimlik hakka sahip devletler; model anlaşmadaki uygun hükümleri aynen alarak veya değişiklik yaparak kendi aralarında kolayca anlaşabilecekleri bir sözleşme yapma imkanı elde etmişlerdir. Sözleşmenin üye olan/olmayan tüm devletlerle paylaşılmasından itibaren toplamda 10 defa bu sözleşme güncellenmiştir. Bunlar sırasıyla 1994, 1995, 1997, 2000, 2002, 2003, 2005, 2007, 2008, 2010, 2014 ve 2017 yıllarında gerçekleşmiştir.⁶⁵ 2008 yılı güncellenmesinde *Karşılıklı Anlaşma Usulü* (KAU) başlığı altına tahkim hükmü eklenmiş ve ilerideki başlıklarda bahsedildiği üzere yeni bir uyuşmazlık çözüm türü olarak model anlaşmaya eklenmiştir.

OECD modelinin en önemli yanlarından birisi vergilendirme yetkisinin mükellefin mukimi olduğu ülkeye verilmiş olmasıdır. Bu durum esasında gelişmiş ülkeler açısından bir avantaj durumu oluşturmakta ve gelişmekte olan ülkeler açısından çok tercih edilmeyen bir model olarak cazibesini yitirmektedir.⁶⁶

⁶³ OECD, Organisation for European Economic Co-operation, <https://bit.ly/3VtIWnI>, (18.07.2022)

⁶⁴ OECD, Condensed Version: 2017, s.9-11

⁶⁵ OECD, Condensed Version: 2017, s.11

⁶⁶ Erdoğan Öz, *Uluslararası Vergilemede Bilgi Değişimi ve Türkiye Uygulamaları*, <https://bit.ly/3OZ37GH>, (18.07.2022), s.11

OECD modeli gibi BM modeli de gelişmiş ülkelere hitap ettiği için gelişmiş veya gelişmekte olan ülkeler genellikle OECD model anlaşmasını tercih edip, değişiklik yaparak kendilerine uyumlu hale getirme çabası içerisinde girmektedirler.⁶⁷

OECD Model Anlaşması Tablo 2’de yer aldığı üzere toplamda yedi bölümden oluşmaktadır.

Tablo 2: OECD Model Vergi Anlaşması İçerik Başlıkları

BÖLÜM 1 – SÖZLEŞMENİN KAPSAMI
Madde 1) Kapsadığı Kişiler Madde 2) Kapsadığı Vergiler
BÖLÜM 2 – TANIMLAR
Madde 3) Genel Tanımlar Madde 4) İkamet Eden - Mukim Madde 5) Daimi Kuruluş/İşyeri
BÖLÜM 3 – GELİRİN VERGİLENDİRİLMESİ
Madde 6) Taşınmazdan Elde Edilen Gelir Madde 7) Ticari Kazanç Madde 8) Uluslararası Nakliye ve Hava Taşımacılığı Madde 9) İlişkili Kuruluş/İşletme Madde 10) Temettüleri Madde 11) Faiz Madde 12) Telif Hakları Madde 13) Sermaye Kazançları Madde 14) (Kaldırıldı) Madde 15) Ücret Gelirleri Madde 16) Yönetici Giderleri Madde 17) Sanatçılar ve Sporcular Madde 18) Emekli Aylıkları Madde 19) Memurlar Madde 20) Öğrenciler Madde 21) Diğer Gelirler

⁶⁷ Demet Arslan, **Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları Bakımından OECD’nin Tahkim Önerisi ve Türkiye Bakımından Uygulanabilirliği**, Onikilevha Yayınları, İstanbul, 2021, s.35

BÖLÜM 4 – SERMAYENİN VERGİLENDİRİLMESİ
Madde 22) Sermaye
BÖLÜM 5 – ÇİFTE VERGİLENDİRMENİN ÖNLEMESİ İÇİN YÖNTEMLER
Madde 23A) Muafiyet Yöntemi
Madde 23B) Mahsup Yöntemi
BÖLÜM 6 – ÖZEL HÜKÜMLER
Madde 24) Ayrımcılık Yasağı
Madde 25) Karşılıklı Anlaşma Usulü
Madde 26) Bilgi Değişimi
Madde 27) Vergilerin Toplanmasında Yardım
Madde 28) Diplomat Görevindeki Çalışanlar ve Konsolosluklar
Madde 29) Bölgesel Yayılım/Genişleme
BÖLÜM 7 – SON HÜKÜMLER
Madde 30) Yürürlüğe Girme
Madde 31) Sonlandırma/Fesih

Kaynak: OECD’nin “Gelir ve Sermaye Üzerinde Model Vergi Anlaşması-2017” taslağından tarafımızca çevrilerek oluşturulmuştur.

Tablo 2’de yer verilen OECD Model Anlaşmasının beşinci bölümünde “Çifte Vergilendirmenin Önlemesi İçin Yöntemler” başlığı altında ikili vergi anlaşmalarında çifte vergilendirme sorununa çözüm önerisi getirilmektedir.⁶⁸

1.3.2. Özel Yatırım Anlaşmaları ve Uygulamada Yaşanan Sıkıntılar

Devletler iki taraflı olarak yatırımcıyı teşvik ve adaletli bir sistem sağlayabilmek adına kendi aralarında Uluslararası Yatırım Anlaşmaları (IIA- International Investment Agreements) düzenleyebilmektedirler. *Çifte Vergilendirme* başlığı altında belirtilen iki taraflı anlaşma kategorisinde olan bu anlaşmaların konusu yatırım ve teşviiktir. Yatırımcının, yatırım yeri arayışı içerisindeki en önemli kriteri haklarının korunmasıdır. Aksi takdirde yatırımcı diğer fayda sağlayan hususları göz ardı ederek farklı yer arayışları içerine girebilecektir. Korunması gereken bu haklar evrensel bir boyutta güvence oluşturmali, kaynak devletin açık ve net bir şekilde

⁶⁸ OECD, Condensed Version: 2017, s.26

vergilendirme yahut diğer kamu yetkilerini belirlemesi ve bunları duyurması gerekmektedir. Karşılıklı anlaşılan ve sözleşme kapsamına alınan hususlar yatırımcılar için önem arz etmektedir. Diğer bir ifadeyle ‘teknoloji alanına yapılacak yatırımlar sözleşme dahilinde olup, bunun haricinde yapılacak yatırımlar sözleşme kapsamında değildir’ gibi örnek verilen somut ifadelerle yatırımcının başvuracağı manevra alanı net bir şekilde ortaya konabilir.⁶⁹

Diğer taraftan yatırım anlaşmalarda, en çok gözetilen millet prensibi ve milli muamele prensibi başta olmak üzere devletleştirme yöntemi veya kamulaştırma yöntemi, transfer uygulamaları, tazminat koşulları ve uyuşmazlık halinde uygulanacak yöntem gibi hususları açık ve somut bir şekilde belirleyerek yatırımcıya belirlilik sağlanır. Devletleştirme veya kamulaştırma durumlarının gerçekleşmesi halinde bu bedelin derhal ödeneceği, transferlerin gecikmeyeceği, uluslararası tahkim ile yatırımcıya objektif, hızlı ve pratik bir alan sunulacağı gibi hükümler yatırım anlaşmalarının temellerini oluşturur. Türkiye açısından şu anda 85 adet yatırım anlaşması mevcuttur.⁷⁰

Her ne kadar yatırım anlaşmaları taraflar arasında yapılsa da vergi uyuşmazlıklarının çözümü açısından kesin ve somut sonuç vermeyebilmekte aksine, uygulamadaki muhtemel farklılıklar veya ülkelerin vergi sistemlerindeki değişimler ve diğer birçok etken bu yatırım anlaşmalarının varlığına rağmen uyuşmazlıkların devamına veya yeni uyuşmazlıkların oluşmasına da sebep olabilmektedir.

1.3.3. Mükellef veya Yükümlüye Karşı Hak İhlali

Mükellef veya yükümlüler yerine getirmek zorunda oldukları yükümlülükler ve ödevlerden kaynaklı aynı zamanda da birtakım kazanım veya haklara sahiptirler. Bu hak ve kazanımlar, *mükellef veya yükümlü hakları*, temel birey haklarından olan *mülkiyet hakkı* ve bununla bağlantılı *diğer haklar* kapsamında değerlendirilmektedir. Bundan dolayı da mülkiyet hakkında artışın gerçekleşmesi doğru orantılı bir şekilde

⁶⁹ Sezin Aksoy, Uluslararası Yatırım Anlaşması Nedir?, 2019, <https://www.sezinaksoy.av.tr/blog/uluslararasi-yatirim-anlasmasi-nedir>, (19.07.2022)

⁷⁰ T.C Sanayi ve Teknoloji Bakanlığı, YKTK Anlaşmaları, <https://www.sanayi.gov.tr/anlasmalar/yktk>, (19.07.2022)

mükellef veya yükümlü haklarında da artış meydana getirmektedir.⁷¹ En nihayetinde mükellef hakları, mükelleflere bir talepte bulunma izni veren ve bunun herhangi bir şekilde ihlali durumunda hukuki koruma ile güvence altına alınan haklardır.⁷²

Uluslararası anlaşmalar ile yatırımcıların temel haklarının devletler tarafından ihlali durumunda bir uyuşmazlık meydana gelecek ve bu durumun uluslararası bir yargı veya mekanizma ile çözümü gerekecektir. Bu kapsamda, Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi'ne taraf olan devletler arasında oluşan uyuşmazlıkları Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi'nde çözüm arayacakları örnek olarak gösterilebilir.⁷³

Buraya kadar konu bütünlüğü açısından kısaca bahsedilen ve dünyada yaşanmakta olan vergi uyuşmazlıklarının uluslararası düzeydeki oluşumu ve bu durum karşısında ne tür arayışlara ve uygulamalara başvurulduğu önemli olup, takip eden bölümde de uluslararası vergi uyuşmazlıkları ve bu uyuşmazlıklara yönelik geliştirilen çözüm uygulamaları detaylı bir şekilde ele alınmakta ve irdelenmektedir.

⁷¹ Selami ER, Mükellef Hakları ve Kamuda Faiz Uygulamaları, **Sayıştay Dergisi**, Sayı:81, s.6-7

⁷² Recai Dönmez, Yükümlü Hakları: Ortaya Çıkış Nedenleri ve Bir Kavramlaştırma Denemesi, **Yaklaşım Dergisi**, 2004, Sayı:136, s. 57.

⁷³ Ferhatoğlu, s.16

İKİNCİ BÖLÜM

ULUSLARARASI VERGİ UYUŞMAZLIKLARI VE ÇÖZÜM

UYGULAMALARI

Uluslararası vergi uyuşmazlıklarına sebep olan başlıca etkenler bir önceki bölümde ve konu bütünlüğü kapsamında ele alınmıştır. Bu bölümde ise çalışmanın bütünlüğünün sağlanması açısından değinilmesi gereken husus; üretimden tüketime, günlük yaşam alışkanlıklarından sağlığa akla gelebilecek her alanda var olan ve baş döndürücü bir hızla değişen teknolojik gelişmeler ve yenilikler karşısında insan oğlunun, kurum ve kuruluşların ve devletlerin sahip oldukları uygulama ve alışkanlıklarını yaşanan teknolojik değişiklik ve yeniliklerle birlikte güncel olarak devam ettirmesi; yeniliklere açık olarak, güncel gelişmeleri takip ederek, faaliyet ve işleyiş tarz ve politikalarının belirlenmesi gerekliliğidir. Aksi durumda, kadavradaki kasların ölümü kabul etmeyip vücudun kendini kasma misali kişilerin, işletmelerin, toplumların ve devletlerin de teknolojik gelişmelere ve yeniliklere güncel kalamayıp, ayak uyduramaması halinde akranları karşısında mevcudiyetini ve rekabetini koruyamayacağı aşîkardır.

Teknolojideki gelişme ve değışmeler hızla cereyan ederken, değışen ve gelişen bu yeni teknolojik imkanlarla birlikte ticari alandaki iş ve işlemlerin de hızla kolaylaşması ve işlem hacmin büyümesi, uluslararası şirketler kadar şahısların da artık ithalat-ihracat yolu ile farklı ülkelerle alışveriş içinde bulunmasına imkan tanımaktadır. Bu gelişmelere paralel, uluslararası düzeyde öteden beri yaşanan vergisel anlamdaki problemlere ilave yeni ve değışen problemleri de beraberinde getirmekte, vergi mevzuatı alanından da hem ülkeler düzeyinde ve hem de uluslararası düzeyde değışiklikleri ve mevzuat uyumundaki artan zorunluluğı daha da belirgin hale getirmektedir.

Diğler türlü, güncel gelişmelerden ve değışimlerden de kaynaklı olmak üzere çifte vergilendirmenin engellenmesi açısından yapılan anlaşmaların taraf devletler arasında uygulanması ya da yorumlanmasında ortaya çıkan yeni uyuşmazlıklar uygulamada çözülmediğı ve açıklığa kavuşturulamadığı müddetçe çifte vergilendirme sorunu mükellefleri olumsuz etkilemeye devam edecektir.

Devletler arasında imzalanan ve uyuşmazlıkların önüne geçmeye çalışan ikili veya çok taraflı vergi anlaşmasının yeni gelişmelere uymaması veya ihlali sonucunda uluslararası vergi uyuşmazlığı oluşmaya devam edecektir. Nihayetinde gözlemler, vergi uyuşmazlık sayısının yıllara yaygın bir seyirde arttığı yönünde olup, gelişmelere paralel getirilecek güncel çözüm önerileri büyük önem arz etmektedir.

Bu kapsamda uygulamada devletlerin uluslararası uyuşmazlıkların çözümünde uyguladıkları Karşılıklı Anlaşma Usulü, Peşin Fiyatlandırma Anlaşması, Tahkim ve Yargısal Çözüm Yolları gibi çözüm yolu mevcut olup⁷⁴, bunlar takip eden başlıklarda sırayla ele alınmaktadır.

2.1. KARŞILIKLI ANLAŞMA USULÜ (KAU)

Karşılıklı Anlaşma Usulü (KAU), devletlerin yetkili makamlarınca uluslararası vergilendirme sorununu çözmek adına oluşturulmuş bir müessesedir. Yetkili makamlar mükellef veya yükümlünün zarar görmemesi ve devlet menfaatleri adına karşılıklı bir şekilde çözüm üretmeye çalışırlar. İki veya çok taraflı anlaşmalarda konu edilebilen bu müessese zarar gören mükellef veya yükümlüye tanınmış bir haktır.⁷⁵

Karşılıklı anlaşma usulü OECD Model Anlaşması ile uygulamaya geçmiş bir müessese olup, uyuşmazlık tarafı devletlerin iç hukuk kurallarından bağımsız şekilde kişilere yetkili makamlara başvurarak aradaki uyuşmazlığın devletlerin yetkili makamlarınca karşılıklı şekilde çözülmesini öngörür.⁷⁶

OECD Model Vergi Anlaşması, çalışmada öncesinde verildiği için bu kısımda yalnızca Karşılıklı Anlaşma Usulü'ne yönelik anlaşmadaki metinler irdelenecektir. Buna göre 2017 yılında güncellenmiş OECD Model Anlaşması'nın 25.madde başlığı altında *Karşılıklı Anlaşma Usulü* ve buna yönelik hükümler sırasıyla:⁷⁷

1) *Bir kişi, Akit Devletlerden birinin veya her ikisinin işlemlerinin kendisi için bu Anlaşma hükümlerine uygun düşmeyen bir vergileme yarattığı veya*

⁷⁴ Alessandro Valente ve Federico Vincenti, The Importance of Mutual Agreement Procedures in International Tax Disputes, 2021, <https://bit.ly/3P5hV6v>, (22.07.2022)

⁷⁵ Joel Cooper ve diğerleri, <https://bit.ly/3F2uf2W>, (22.07.2022)

⁷⁶ GİB, Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmalarında Yer Alan Karşılıklı Anlaşma Usulüne İlişkin Rehber, https://www.verginet.net/Dokumanlar/2009/haber/ciftever_karsilikli94.pdf, (KAU Rehber), 2019, (22.07.2022).

⁷⁷ OECD, Articles Of The Model Convention With Respect To Taxes On Income And On Capital - 2017, <https://www.oecd.org/ctp/treaties/articles-model-tax-Convention-2017.pdf>, (Articles: 2017) (22.07.2022), s.21-22'den tarafımızca çevrilmiştir.

yaratacağı kanaatine vardığında, bu Devletlerin iç mevzuatlarında öngörülen hukuk yollarına bakılmaksızın, uyuşmazlığı her iki Akit Devletin yetkili makamına sunabilir. Uyuşmazlık, Sözleşme hükümlerine aykırı vergilemenin ilk bildirimini takip eden üç yıl içinde sunulmalıdır.

2) Yetkili makam, itirazı haklı bulursa ve kendisi tatmin edici bir çözüme ulaşamazsa, Anlaşmaya uygun olmayan vergilendirme için uyuşmazlığı diğer Akit Devletin yetkili makamıyla karşılıklı anlaşmaya vararak çözmeye çalışır. Varılan herhangi bir anlaşma, Akit Devletlerin iç hukuklarındaki süre sınırlamalarına bakılmaksızın uygulanacaktır.

3) Akit Devletlerin yetkili makamları, Sözleşmenin yorumlanması veya uygulanmasıyla ilgili olarak ortaya çıkan herhangi bir zorluk veya şüpheyi karşılıklı anlaşma ile çözmeye çalışacaklardır. Ayrıca Sözleşmede öngörülmemiş durumlar için de çifte vergilendirmenin ortadan kaldırılması amacıyla birlikte istişarede bulunabilirler.

4) Akit Devletlerin yetkili makamları, önceki paragraflarda belirtilen hususlarda bir anlaşmaya varmak amacıyla, birbirleriyle doğrudan, kendilerinden veya temsilcilerinden oluşan ortak bir komisyon aracılığıyla da iletişim kurabilirler.

5) a) 1. fıkra uyarınca, bir kişi, bir Akit Devletin yetkili makamına, Akit Devletlerden birinin veya her ikisinin işlemlerinin bu kişi için bu Anlaşma hükümlerine uygun olmayan bir vergilendirme sonucunu doğurduğuna dayanarak bir uyuşmazlık sunduğunda, ve

b) uyuşmazlık konusu her iki devletin yetkili makamına ulaştığı tarihten itibaren 2 yıl içerisinde 2.fıkra uyarınca yetkili makamlar bir anlaşmaya varamazlarsa, Uyuşmazlık konusu sorunlar kişinin yazılı talebi üzerine tahkime sunulur. Bununla birlikte, anlaşılammış konularla ilgili öncesinde her iki Devletin mahkemelerince bir karar verilmişse uyuşmazlık tahkime sunulmayacaktır. Uyuşmazlıktan doğrudan etkilenen kişi, tahkim kararını uygulayan karşılıklı anlaşmayı reddetmedikçe, bu karar her iki Akit Devlet için de bağlayıcı olacak ve bu Devletlerin iç hukuklarındaki zaman sınırlamalarına bakılmaksızın uygulanacaktır. Akit Devletlerin yetkili makamları, bu paragrafın uygulama şeklini karşılıklı anlaşma ile belirleyeceklerdir.

olarak belirtilmiştir.

Görüldüğü üzere OECD’de düzenlenmiş Karşılıklı Anlaşma Usulü devletler açısından bağlayıcı bir etki yaratmamakta, bir rehber görevi görmektedir.⁷⁸

Karşılıklı Anlaşma Usulü, ilk kez 1963 yılı yayınlanan OECD Model Anlaşması’nda yer almış ve bu yıllarda süreç devamında takip edilecek başka bir seçenek sunulmadan uyuşmazlık tarafı devletlerin uyuşmazlığın çözümü için çabalaması gerektiğini vurgulanmıştır. Ancak belirtildiği üzere yalnızca Karşılıklı Anlaşma Usulü ibaresi yer alıp tahkim hükmünden bahsedilmemektedir.⁷⁹

Gün geçtikçe artan vergi uyuşmazlıkları ise beraberinde Karşılıklı Anlaşma Usulünü yetersiz hale getirmiştir. Şöyle ki, bahsedildiği üzere KAU devletler açısından

⁷⁸ Arslan, s.148

⁷⁹ William Park, Tax and Arbitration, Arbitration International, 2020, 36, ss.157–220, s.197

bağlayıcı olmamakla birlikte uyuşmazlık çözümü noktasında gayret göstermeye zorlamaktadır. Ancak her KAU sürecinde taraflar anlaşmaya varamamaktadır.⁸⁰

Uluslararası Ticaret Odası (International Chamber of Commerce – ICC) ise KAU sürecinin uyuşmazlıkların çözümünde yetersiz kaldığı düşüncesiyle 1984 yılında tahkim yolunu içeren bir rapor yayınlamış ve 1985 yılında detaylı olarak tahkim yolunun gerekliliğini sunmuştur. Buna göre KAU'nun uyuşmazlık çözümünde yetersiz olduğu ayrıca belirli uyuşmazlık için çözüm sağlansa bile uyuşmazlığa sebep olan çifte vergilendirme probleminin devam ettiğini, bu şekilde bir gelişme sağlanamadığı ve KAU'ya alternatif olabilecek yeni yöntemlere ihtiyaç olduğunu belirtmiştir. Bu görüş ve açıklamalar doğrultusunda tahkimle ilgili OECD bünyesinde bir kurulun kurulması gerektiğini vurgulamaktadır.⁸¹

KAU sürecinin yetersiz olmasında başlıca temel nedenler bulunmaktadır. Bunlardan ilki uyuşmazlığın öznesi konumundaki mükellef veya yükümlü KAU süreci için başvuru yaptıktan sonra süreçte aktif rol alamamaktadır. Öyle ki, süreç boyunca yükümlü yalnızca başvuru yapılan makamdan bilgi alma hakkına sahiptir. Ayrıca mükellef veya yükümlü tarafından sürecin başlatılması ile ilgili başvurunun yetkili makam tarafından reddedilmesi durumunda; mükellef veya yükümlü için bu karara itiraz edeceği bir makam da yoktur. Yasal süreler içerisinde ulusal çözüm yollarına başvuru hakkı saklı kalmaktadır.⁸²

KAU sürecinin bir diğer olumsuz ve yetersiz yanı ise OECD Model Anlaşması'nda belirtildiği üzere görüşme sağlayan yetkili makamlar anlaşma yapmak durumunda değildir. Bunun için OECD Model Anlaşması'nda 2 yıllık bir sınırlama getirilmiştir. Bu süre sonunda mükellef veya yükümlüye tahkim yoluna başvuru hakkı tanınmıştır.⁸³ 2020 yılında OECD tarafından yayınlanan istatistiklerde de KAU ile ilgili ortalama süreçte; Transfer Fiyatlandırması sorunu için 35 ay, diğer uyuşmazlıklar için ise 18,5 ay sürdüğü gözlenmektedir.⁸⁴

Her ne kadar OECD, model anlaşmada 2 yıllık süre sınırlaması getirirse de anlaşma zorunluluğu olmaması, anlaşamama durumunda mükellef veya yükümlüye

⁸⁰ OECD, What is a Mutual Agreement Procedure (MAP)?, <https://bit.ly/3h0UPkY>, (24.07.2022)

⁸¹ Arslan, s.78

⁸² GİB, KAU Rehber, s.12

⁸³ OECD, Condensed Version: 2017, s.21

⁸⁴ OECD, 2020 Mutual Agreement Procedure Statistics, <https://www.oecd.org/ctp/dispute/mutual-agreement-procedure-statistics.htm>, (24.07.2022)

süre kaybı yaşatacaktır. Ayrıca bu süre zarfı yanında mükellef veya yükümlüye ekonomik olarak da ek külfet binmesi durumu muhtemeldir. Bununla ilgili literatürde geçen en meşhur örnek Boulez v. Commissioner uyuşmazlığıdır. Söz konusu olayda müzisyen Boulez Fransız vatandaşıdır ve Almanya’da ikamet etmektedir. Boulez İngiliz temelli bir şirketle Amerika’da gerçekleştirmek üzere beste yapma karşılığı sözleşme imzalamıştır. Beste sonucu, sözleşme gereği İngiliz şirketin Amerika uzantılı şirketi tarafından Boulez’e ödeme yapılmıştır. Yapılan ödemeyi Boulez Almanya’ya bildirerek vergisini ödemiştir. Ancak ABD bu gelirin Amerika’da vergilendirilmesi gerektiğini öne sürmüştür. Almanya ise; ABD ile imzalanan vergi anlaşmasının 8.maddesi gereği elde edilen gelirin “telif hakkı” olduğu ve bu durumda Almanya tarafından vergilendirme işlemi yapılacağını belirtmiştir. İki devlet arasında çıkan anlaşmazlık neticesinde Boulez yetkili makamlara başvurarak KAU sürecini başlatmıştır. Süreç sonunda anlaşamama durumu meydana gelmiş ve sonrasında Boulez vergi mahkemesine başvurmuştur. Mahkeme ise Boulez aleyhine karar vererek ABD’nin vergilendirme yetkisi olduğu kararını vermiştir.⁸⁵ Verilen örnekte Boulez hem KAU sürecini beklemek durumunda kalmış hem de anlaşamama durumundan dolayı mahkeme masrafları gibi masraflara katlanmak durumunda kalmıştır.

Her ne kadar devletler arasında farklılık gözükse de KAU süreciyle ilgili en önemli eleştirilerden birisi de KAU sonucu varılan kararların yetkili makamlarca yayınlanmayışıdır. İstisna olarak Avusturya devleti KAU süreci sonunda yapılan anlaşmaları yayınlamaktadır. Genel olarak devletlerin sonucu yayınlamaması durumu sürecin şeffaflığını zedelemekle beraber, hakkaniyet ve adalet noktasında da endişeler meydana getirmektedir.⁸⁶

KAU süreciyle ilgili eleştiriler olduğu gibi tespit ve destekleyici görüşler de mevcuttur. KAU süreci çifte vergilendirmenin önlenmesi noktasında etkili bir yöntemdir. OECD’nin yayınladığı istatistiklerde süreç uzun olsa da çoğunlukla yetkili kurumlar arasında anlaşma sağlanabildiği tespiti yapılmıştır. 2019 yılında ABD üzerinden yapılan istatistiklere göre 142 adet vergi uyuşmazlığının 115’i KAU süreci

⁸⁵ Sharon A. Reece, Arbitration in Income Tax Treaties: "To Be or Not to Be or Not to Be", Florida Journal of International Law, 1992, Cilt:7, Sayı:2, ss.277-296, s.9-10

⁸⁶ Reece, s. 285

ile anlaşma sağlanarak bitirilmiştir. Ayrıca 10 adet uyuşmazlık konusu vaka da bizzat ABD'nin tek taraflı çözüm yollarıyla (indirim, muafiyet) çözüme kavuşmuştur.⁸⁷

KAU süreciyle ilgili bir diğer avantaj yetkili makamların iç hukuk kurallarına bağlı olmamasıdır. Yargıdan bağımsız olarak anlaşma sağlandığı taktirde mükellef veya yükümlünün kabulüyle anlaşma uygulanacaktır. Aynı zamanda bazı durumlarda daha hesaplı bir yöntem olarak karşımıza çıkar. İç hukuk yollarında yapılacak olan masraflardan daha az miktarlarla anlaşma sağlanması durumu elde edilebilir.⁸⁸

Anlaşma sağlanmış olsa bile mükellef veya yükümlüler bu yoldan vazgeçerek yargı çözüm yoluna başvurma hakkına sahiptirler.⁸⁹ Mükellef veya yükümlülere tanınan bu serbestliğin seçenek imkanını artırıp özellikle yatırımcılar üzerinde daha fazla güven oluşturması muhtemeldir.

KAU süreci, OECD Model Anlaşması'nda olduğu gibi BM Model Anlaşması'nda da yerini almıştır. BM Model Anlaşması'nın da 25.maddesini oluşturan bu süreç temelde OECD modelinin 2014 yılı uyarlaması dikkate alınarak oluşturulmuştur. Bu sebeple iki model arasında bazı farklılıklar bulunmaktadır.⁹⁰ Buna göre BM Model Anlaşması'nda yer alan farklı hükümler mevcuttur. Şöyle ki:⁹¹

Bir kişi, Akit Devletlerden birinin veya her ikisinin işlemlerinin kendisi için bu Anlaşma hükümlerine uygun düşmeyen bir vergileme yarattığı veya yaratacağı kanaatine vardığında, bu Devletlerin iç mevzuatlarında öngörülen hukuk yollarına bakılmaksızın, davasını mukimi olduğu Akit Devletin yetkili makamına veya davası 24. maddenin 1. paragrafına giriyorsa, vatandaşı olduğu Akit Devletin yetkili makamına. Davanın, Sözleşme hükümlerine aykırı vergileme fiilinin ilk bildiriminden itibaren üç yıl içinde sunulması gerekir.

Görüleceği üzere iki model anlaşma için mükellef veya yükümlünün başvuracağı yetkili makamlar farklı olarak belirtilmiştir. BM Model Anlaşması'nda haksız vergileme nedeniyle mağduriyet yaşayan kişi için mukimi olduğu ülkenin yetkili makamına, şartların oluşması durumunda ise vatandaşı olduğu ülkenin yetkili makamına başvuru hakkı tanınmıştır. Bahsi geçen şartların oluşmasını içeren

⁸⁷ Jason M. Osborn ve diğerleri, United States: The Mutual Agreement Procedure ("MAP"): Advantages And Potential Pitfalls For Resolution Of Double Tax Issues, 2021, <https://www.mondaq.com/Unitedstates/tax-authorities/1043406>, (24.07.2022)

⁸⁸ Osborn ve diğerleri, (internet erişimi), (24.07.2022)

⁸⁹ Osborn ve diğerleri, (internet erişimi), (24.07.2022)

⁹⁰ Yusufoglu, s.112

⁹¹ UN, Model Double Taxation Convention Between Developed And Developing Countries 2017, madde 25, (Model Convention: 2017)

24.madde ise ayrımcılık yasağını kapsamaktadır. Bu durum 24.maddede şu şekilde belirtilmektedir:⁹²

Bir Akit Devletin vatandaşları, diğer Akit Devlette, bu diğer Devletin vatandaşlarının aynı koşullarda, özellikle vergilendirme bakımından karşı karşıya kaldıkları vergilemeden ve buna bağlı mükellefiyetlerden farklı veya daha ağır vergilemeye veya buna bağlı mükellefiyetlere ki özellikle ikametle ilgili tabi olan veya olunabilecek durumlara tabi tutulmayacaklardır. Bu hüküm, 1 inci maddenin hükümlerine bakılmaksızın, Akit Devletlerden birinin veya her ikisinin mukimi olmayan kişilere de uygulanacaktır.

Bir diğer fark ise 25.maddenin 4. fıkrasında bulunan ve OECD Model Anlaşması'ndan farklı olarak eklenen yöntem cümlesidir. Şöyle ki:⁹³

Akit Devletlerin yetkili makamları, önceki paragraflarda belirtilen anlamda bir anlaşmaya varmak amacıyla, kendilerinden veya temsilcilerinden oluşan ortak bir komisyon aracılığıyla da dahil olmak üzere, birbirleriyle doğrudan iletişim kurabilirler. Yetkili makamlar, istişareler yoluyla, bu Maddede öngörülen karşılıklı anlaşma prosedürünün uygulanması için uygun ikili prosedürler, koşullar, yöntemler ve teknikler geliştirebilir.

Madde hükmü son cümlesinde geçen istişare yöntemi ile yetkili makamların yeni yöntem, koşul ve teknikler geliştirebilecekleri BM Model Anlaşması'nda yer alan bir hükümdür.

Bir diğer farklılık ise KAU sürecinde yetkili makamların anlaşmaya varma süresi ve sürecin başlatılmasıyla ilgilidir. BM Model Anlaşması'nın 25. maddesinin 5. fıkrasının (b) bendinde:⁹⁴

Yetkili makamlar, davanın diğer Akit Devletin yetkili makamına sunulmasından itibaren üç yıl içinde, 2. fıkra uyarınca bu davayı çözmek için bir anlaşmaya varamazlarsa, uyuşmazlıktan kaynaklanan çözülmemiş her türlü sorun yetkili makamlardan birinin talebi halinde tahkime sunulacaktır. Uyuşmazlığı sunan kişiye talep hakkında bilgi verilir. [...]

hükmü ile tahkim yolunun açık olduğu belirtilmektedir. OECD Model Anlaşması'nda geçen iki yıllık süre BM Model Anlaşması'nda üç yıl olarak düzenlenmekte ve ayrıca KAU sürecinin başlamasıyla birlikte üç yıl içinde sonuç elde edilemezse yetkili makamların istekleri halinde tahkime gidilebileceği hükmü yer almaktadır. OECD Model Anlaşması'nda mükellef veya yükümlünün talebi halinde başlayan prosedür BM Model Anlaşması'nda yetkili makamların inisiyatifine bırakılmaktadır.

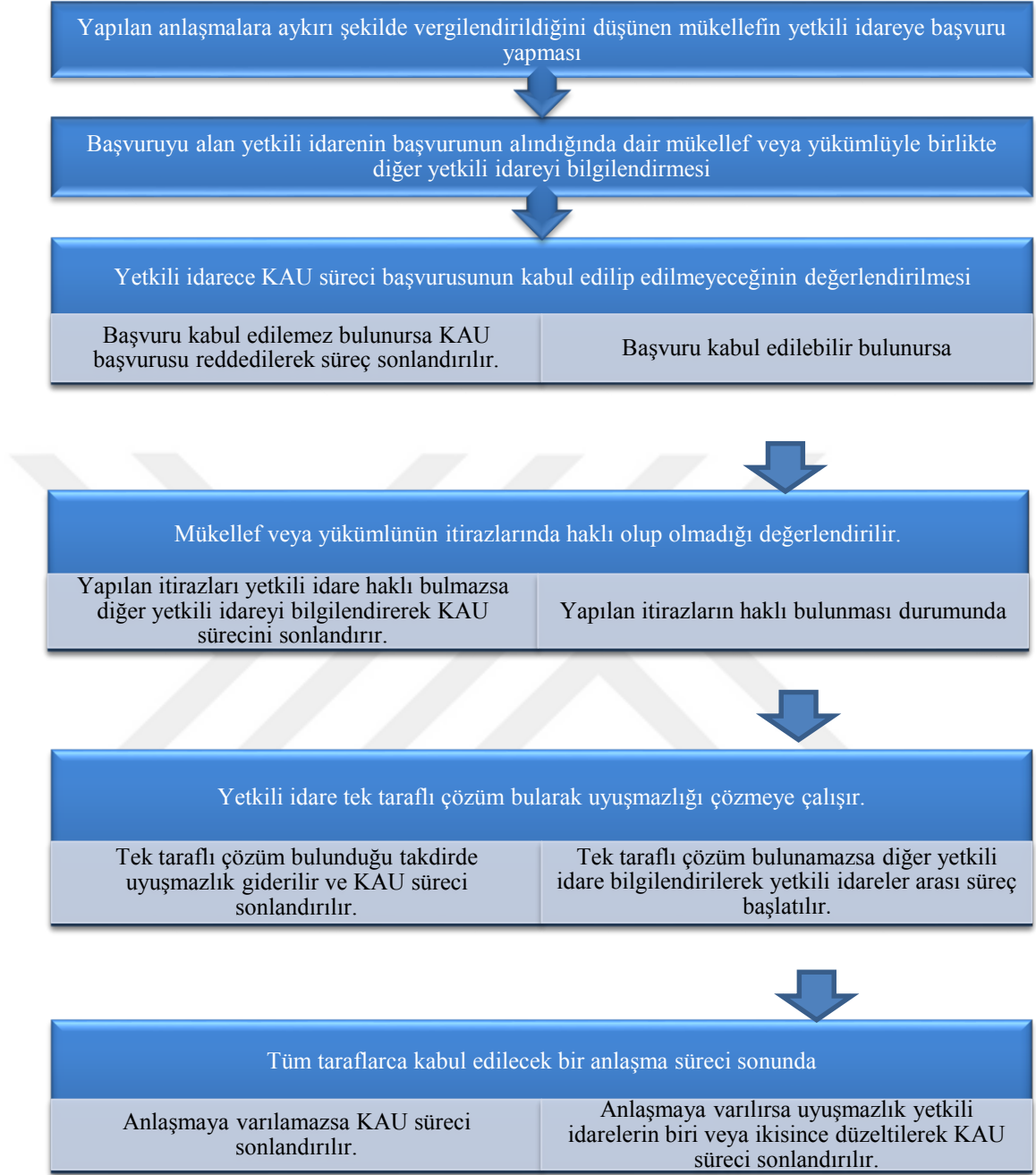
Şekil 1'de OECD ve BM Model Vergi Anlaşmalarında yer alan KAU sürecinin temel basamakları özet olarak yer almaktadır.

⁹² UN, Model Convention: 2017

⁹³ UN, Model Convention: 2017

⁹⁴ UN, Model Convention: 2017

Şekil 1: OECD ve BM Model Vergi Anlaşmalarında KAU Başvuru ve Devamı Süreç



Kaynak: Bölüm içindeki bilgiler doğrultusunda tarafımızca oluşturulmuştur.

2.2. PEŞİN FİYATLANDIRMA ANLAŞMALARI

Uluslararası vergi uyumsuzluklarının bir diğer çözüm yolu Peşin Fiyatlandırma Anlaşmalarıdır (PFA). PFA, mükellefin sonraki yıllarda ilişkili kişilerle gerçekleştireceği uluslararası işlemleri fiyatlandırmak için idare ile arasında yapmış olduğu anlaşmadır. Bu anlaşmayla birlikte transfer fiyatlandırması tespiti esnasında sözleşme şartlarının icra edilmesi amacıyla mükellefe belirli bir süre verilerek mükellef ve idare arasında uygulanacak yöntem belirlenir.⁹⁵ Yine OECD, PFA'yı "ilişkili kişilerle yapılan ticari işlemlerin gerçekleştirilmesinden önce bu işlemler için uygun transfer fiyatının belirlenmesinde kullanılacak [metot], emsal kurum, emsal işlem gibi bir takım kriterlerin tespit edilmesi amacıyla mükellef ile vergi idaresi arasında gerçekleştiren anlaşmadır"⁹⁶ şeklinde açıklamış olup, bu kavramın anlaşılır olması için öncelikle transfer fiyatlandırmasının irdelenmesi gerekmektedir.

Transfer fiyatı, çokuluslu şirketlerin gelir dağıtımı amacıyla ilişkili olduğu taraflara kar dağıtması olarak adlandırılmaktadır. Diğer bir tanımla şirketler arasında yapılan mal veya hizmet işlemleri için ilgili kişiler arasında ödenen fiyattır. Yapılan işlemler vergi anlamında sakatlığa yol açabileceği için devletler bu tür işlemler karşısında vergi kaybının önlenmesi amacıyla çeşitli önlemlere başvurabilmektedirler. Transfer fiyatları karşısında vergi kaybının önlenmesi adına devletler tarafından transfer fiyatlandırması politikaları izlenmektedir. Tanımda geçen ilişkili kişi kavramı merkez şirket ve bu şirket himayesindeki yabancı şirketler olarak gösterilebilir.⁹⁷ Türkiye'de yürürlükte olan 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 13.maddesinde de ilişkili kişi kavramı "[...] kurumların kendi ortakları, kurumların veya ortaklarının ilgili bulunduğu gerçek kişi veya kurum ile idaresi, denetimi veya sermayesi bakımından doğrudan veya dolaylı olarak bağlı bulunduğu ya da nüfuzu altında bulundurduğu gerçek kişi veya kurumları ifade eder."⁹⁸ olarak açıklanmaktadır.

⁹⁵ Deloitte, Advance Pricing Agreement Frequently Asked Questions, <https://bit.ly/3uw2HxP>, (25.07.2022), s.3; Deloitte, Peşin Fiyatlandırma Anlaşmalarından Sadece Büyük Mükellefler Yararlanabilecek, <https://bit.ly/3uqtTyc>, (25.07.2022)

⁹⁶ Mehmet Akif Tunç, Transfer Fiyatlandırması Uyuşmazlıklarının Çözümünde Peşin Fiyatlandırma Anlaşmaları, **E-Yaklaşım Dergisi**, 2007, Sayı:47, s.2

⁹⁷ John McKinley ve John Owsley, Transfer Pricing and Its Effect on Financial Reporting, 2013, <https://www.journalofaccountancy.com/Issues/2013/Oct/20137721.htm>, (25.07.2022)

⁹⁸ 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu

Çokuluslu şirketler tarafından devletler arasında bu kazancın aktarılmasını önlemek amacıyla devletler farklı yollar benimsemişlerdir. Bu yolların benimsenmesinde temel amaç ise yapılan bu transfer fiyatı işleminin emsallere uygunluk ilkesi çerçevesinde yapılması gerekliliğidir. Emsallere uygunluk ilkesi ise ilişkili kurumlar arasındaki tespit edilen fiyatın, ilişki olmaması durumunda olması gereken fiyata uygun olması halidir.⁹⁹ Yine 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 13.maddesinde de emsallere uygunluk ilkesi terimi "[...] ilişkili kişilerle yapılan mal veya hizmet alım ya da satımında uygulanan fiyat veya bedelin, aralarında böyle bir ilişkinin bulunmaması durumunda oluşacak fiyat veya bedele uygun olmasını ifade eder."¹⁰⁰ olarak açıklanmaktadır.

Transfer fiyatlandırmasının uygulanması birtakım güçlükler barındırmaktadır. Bunun temel nedeni ise üç tarafa hitap eden bir vergi varlığıdır. Taraflardan ilki merkez şirketin vergilendirmesini yapacak olan devlettir. İkinci taraf ilişkili kişiler nedeniyle vergilendirme işlemi yapacak yabancı devlettir. Son taraf ise vergiyi ödeyecek olan mükelleftir. Birinci ve ikinci taraf bakımından verginin maksimum düzeyde tutulması hedefi gözetilirken, son taraf olan mükellef açısından ise vergi ödemesinin minimum seviyelerde tutulması hedeflenmektedir. Bu sebeple transfer fiyatı tespitinde taraflar arasındaki kurallar ve hedef farklılıkları, tespit noktasında zorluklar doğurabilmektedir.¹⁰¹

Transfer fiyatı tespitinde mükellefler ve taraf idareler arasında anlaşmazlık meydana gelebilir. McKinley ve Owsley çıkabilecek bu anlaşmazlıkları şu şekilde sıralamıştır:¹⁰²

"-Vergi idareleri, seçilen belirli ekonomik yöntemi uygularken kullanılan varsayımları sorgulayabilir.

-Vergi idareleri ekonomik yöntemin seçimini sorgulayabilir.

-Vergi idareleri, vergi mükellefinin grup içindeki değer zincirini tanımlamasına katılmayabilir."

Mükellefler tarafından vergi idareleri arasındaki belirsizlik ve yine vergi idarelerinin tatmin edilebilmesi düşüncesi, büyük vergisel endişelere sebep olmaktadır. Öyle ki, siyasi anlamda hükümetler için büyük önemi olan vergilerde kayıp yaşanmaması adına birçok devlet transfer fiyatlandırması konusunda iç

⁹⁹ Ferthatoğlu, s.64

¹⁰⁰ 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu

¹⁰¹ McKinley ve Owsley

¹⁰² McKinley ve Owsley

mevzuatlarında düzenlemeler yapmışlardır.¹⁰³ Yapılan bir araştırmaya göre dünya genelinde özellikle ABD'nin transfer fiyatlandırması konusu ile en çok çaba gösteren ülke olduğu gözükmemektedir. ABD'nin konuyla ilgili bu kadar detaylı takipte olmasının sebebi ise; dünya genelinde yaptığı tüm ticaretle ilişkili kişiler arasındaki ticaret oranının %40'ları bulması gösterilmektedir.¹⁰⁴

Uluslararası uyumsuzluklara sebebiyet verebilen bu durum karşısında ise devletler alternatif çözüm yolu olarak PFA düzenlemektedirler. Esas amaç, transfer fiyatlandırması sebebiyle oluşan veya oluşabilecek problemlerin hızlı bir şekilde çözülmesidir. Mükellefler açısından idarelerle yapacakları anlaşma çerçevesinde ileri yapılacak işlemler için uygulayacağı yöntemlerin belirlenmesi ve netlik kazanması mükelleflerin yerine getirmesi gereken ödevleri açısından mağduriyetin önüne geçecektir. Gerek idare gerekse mükellef açısından avantaj sağlayabilecek bu müessese özellikle vergi planlaması noktasında büyük önem arz eder. Yatırım noktasında yatırımcılara yol gösterir. Aynı zamanda olası vergi incelemesi prosedürünün de önüne geçen bu sistem idare açısından da zaman ve maliyet ekonomisine katkı sağlar. Kendi içerisinde farklı türleri olan bu müessese tek taraflı, iki taraflı ve çok taraflı olmak üzere üçe ayrılmaktadır. Tek taraflı anlaşma uygulanacak fiyat ve bedel noktasında yalnızca mükellef ile idare arasında; iki taraflı anlaşma uygulanacak fiyat ve bedel noktasında mükellef, idare ve anlaşma kapsamında gerçekleşecek mal veya hizmet sonucunun ilgilendirdiği diğer idare arasında; çok taraflı anlaşma ise uygulanacak fiyat ve bedel noktasında mükellef, idare ve anlaşma kapsamında gerçekleşecek mal veya hizmet sonucunun ilgilendirdiği diğer idareler arasında gerçekleşmektedir. İki taraflı ve çok taraflı arasındaki fark anlaşma tarafı devlet sayısına dayanmaktadır.¹⁰⁵

Biçer'in aşağıda konuyla ilgili verdiği örnek PFA türlerinin daha net anlaşılmasına yardımcı olacaktır.

[...] Türkiye'de yerleşik (A) Kurumunun İngiltere'deki ilişkili kişisi (B) Kurumu ile yapacağı işlemlerde kullanmak üzere yöntem tespiti için Türk [Vergi] İdaresine başvurarak anlaşma yapması tek taraflı peşin fiyatlandırma anlaşması; aynı mükellefin yine aynı işlem için Türk [Vergi] İdaresi ve İngiliz Vergi

¹⁰³ McKinley ve Owsley

¹⁰⁴ Kimberly A. Clausing, Tax-Motivated Transfer Pricing And US Intrafirm Trade Prices, Journal of Public Economics, 2003, Cilt:87, ss.2207-2223, s.2207

¹⁰⁵ Ramazan Biçer, Transfer Fiyatlandırması Uygulamasında Peşin Fiyatlandırma Anlaşmaları, 2008, Vergi Sorunları Dergisi, Sayı:243, s.2-3

*İdaresinin taraf olduğu bir anlaşma yapması iki taraflı peşin fiyatlandırma anlaşması; yine mükellef (A) Kurumunun Türk Vergi İdaresinin yanında İngiliz ve Fransız Vergi idarelerinin katıldığı bir anlaşmada yer alması çok taraflı peşin fiyatlandırma anlaşması olarak addedilir.*¹⁰⁶

ABD temelli başlayan bu müessese zamanla dünya genelinde yer edinmiş ve OECD çalışmalarında 1995 yılında yer bulmuştur. 1999 yılında ise OECD tarafından öncesinde yayınlanmış rehber ek yapılarak revize edilmiştir.¹⁰⁷ Türkiye’de de bu müessese eski kanunlarda düzenlemeler yapıldıktan sonra 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu’nun 13.maddesi altında ve yine mezkûr Kanun’un 37.maddesinde belirtildiği üzere 01.01.2007 tarihinde yürürlüğe girmiştir.

2.3. YARGI YOLU

Dünya geneli birçok ülkede kişiler mahkemelere başvurma noktasında anayasal güvenceler altında korunmaktadır. Bu güvencenin olmaması veya sağlanamaması ise ekonomi anlamında yatırımcıyı uzak tutacaktır. Vergi alanında da mükellefler hiçbir anlaşmaya ihtiyaç duymadan doğrudan mahkemelere başvurabilmektedirler. Devletlerin iç hukukunda farklı alanlarda ihtisas gerektirecek mahkemeler olduğu gibi vergi alanında da özel mahkemeler mevcuttur. Ükelere göre farklılık gösterse de bu mahkemeler idare mahkemeleri çatısı altında toplanmışlardır. Bazı ülkelerde de bizzat vergi dairesinin altında ancak bağımsız bir organ şeklinde hizmet eden idare mahkemelerinin varlığı görülmektedir. Brezilya, Japonya ve Arjantin bu ülkeler arasında sayılmaktadır. Her devlette olmayan bu uygulamada; adli mahkemelere başvurudan önce bir önkoşul olarak vergi dairesi altında bulunan bu idari mahkemeleri niteliğindeki organlara başvuru şartı getirilmiştir. Adli mahkemeler ise vergi dairelerinden tamamen ayrı bir şekilde işleyişe sahip ve bağımsız mahkemeler olarak iş yapmaktadırlar.¹⁰⁸

Uluslararası vergi uyuşmazlıklarının çözümünde yargı yoluna başvurulması ve uyuşmazlıkların mahkemeler önünde çözülmesi iki şekilde sağlanmaktadır. Bunlardan ilki ulusal mahkemelerde diğeri ise uluslararası mahkemelerde gerçekleşmektedir. Ulusal mahkemeler nezdinde değerlendirme yapılacak olduğunda; mükellef veya

¹⁰⁶ Biçer, s.3

¹⁰⁷ Ferhatoğlu, s.65.

¹⁰⁸ Maria do Rosário Anjos ve Maria João Mimoso, International Procedures to Resolve Dispute in Tax Law, **Juridical Tribune**, 2021, Cilt:11, Sayı:1, ss.42-51, s.48

yükümlülerin mukimi olduğu ülkede etkilendiği uluslararası bir uyuşmazlık için mahkemelere başvuru hakkı bulunmaktadır. Çifte vergilendirme sorunun öznesi haline gelen mükellef veya yükümlü yerel mahkemelerde başvuru yaptıktan sonra çözüm arayışı içerisine girebilir. Hatta yerel mahkeme tarafından da bir çözüm gerçekleştirilecektir. Ancak yapılan bu çözüm tek taraflı olarak işlem görecektir ve diğer uyuşmazlık taraf devletini bağlamayacaktır. Tek taraflı alınan önlemlerle; mükellef veya yükümlü açısından mağduriyet giderilebilir yahut azaltılabilir. Ancak uyuşmazlığa sebep olan problem ortadan kaldırılmış olmaz. Tek taraflı olarak genellikle istisna, indirim veya muafiyet uygulansa da devlet vergi kaybı yaşayacaktır. Dolayısıyla olay bazında bir çözüm gerçekleşmiş olsa da devlet açısından genel bir çözüm sağlanamamış olacaktır.¹⁰⁹

Uluslararası perspektiften bakıldığında ise vergi mahkemeleri mevcut değildir. Bununla ilgili uluslararası örgütlerce birçok çalışma yapılmış olsa da daimî uluslararası vergi mahkemelerinin varlığından söz edilemez. Milletler Cemiyeti tarafından 1928 yılında kabul edilen 1927 Model Anlaşma taslağında; Anlaşma kapsamında ortaya çıkabilecek uyuşmazlıklar için karar verecek organın Uluslararası Daimi Adalet Divanı olarak belirlenmiştir. 2.Dünya Savaşı sonrası da Hollanda tarafından bu hüküm ileriye götürülerek bu organın bir vergi mahkemesi statüsü kazanarak rol alması önerilmiştir. Bu öneriye göre Uluslararası Adalet Divanı'nın bir dairesinin vergi dairesi olması öngörülmüştür. Ancak bu öneri reddedilmiştir. 1951 yılına gelindiğinde ise Uluslararası Mali Komite yayınlamış olduğu bir raporda yeniden uluslararası vergi mahkemesinin gerekliliğini belirterek, çağrıda bulunmuştur.¹¹⁰

Uluslararası Mali Komite yanında Uluslararası Ticaret Odası da konuyla ilgili çalışmalar yapmış ancak tüm öneri ve çalışmalara uluslararası topluluk sıcak bakmamıştır. Bunun temelinde yatan sebep ise vergilendirme yetkisinin devlet dışı bir kontrol altında olması ve bu yetkinin zayıflaması endişesidir.¹¹¹

Uluslararası örgütler tarafından yapılan bu çalışmalar üzerinden uzun bir süre geçmiş olsa da ortaya çıkan veya çıkabilecek vergi uyuşmazlıklarında çözüm yolu

¹⁰⁹ Ferhatoğlu, s.83

¹¹⁰ Edwin van der Bruggen, Compulsory Jurisdiction of the International Court of Justice in Tax Cases: Do We Already Have an 'International Tax Court?', **Intertax**, Cilt:29, Sayı: 8/9, ss.250-267, s.250

¹¹¹ Ferhatoğlu, s.84

sağlayacak bir mahkeme kurulmamıştır. KAU sürecinde meydana çıkan belirsizlik ve yorum farklılıkları bazı ülkelerde çifte vergilendirme endişesi taşınmasına sebep olmaktadır.¹¹²

Her ne kadar uluslararası vergi mahkemesi mevcut değilse de bazı uluslararası özel organlar vergi uyuşmazlıkların çözümü için görevlendirilebilirler. Örneğin Avrupa Birliğince, Avrupa Birliği Adalet Divanı'na yargı yetkisi tanınmış sözleşme ve haller mevcuttur.¹¹³ Avrupa Birliği Antlaşması ve Avrupa Birliği'nin İşleyişi Hakkında Antlaşma'nın (ABİHA) 272. maddesinde: “Avrupa Birliği Adalet Divanı, Birlik tarafından veya Birlik adına yapılan bir kamu hukuku veya özel hukuk sözleşmesinde yer alan bir tahkim şartı uyarınca karar verme yetkisine sahiptir”¹¹⁴

hükümü ile Divan'a ilerideki bölümlerde detaylıca yer verilmiş olan tahkim için yetki verilmiştir. Öyle ki Avusturya, farklı devletlerle imzaladığı ÇVÖA'lar için Avrupa Birliği Adalet Divanı'nı çözüm organı olarak belirlemiştir. Almanya ile yapmış olduğu anlaşma kapsamında KAU ile üç yıl içerisinde çözilemeyen uyuşmazlıklar için Lizbon Anlaşması 273.maddesine göre Avrupa Birliği Adalet Divanı görevli merci olarak yer almıştır.¹¹⁵

Bir diğer uluslararası vergi mahkemesi benzeri görev yapan organ ise Uluslararası Adalet Divanı olarak karşımıza çıkmaktadır. Uluslararası Adalet Divanı Statüsü'nün 36. maddesinin 2. ve 3. fıkralarında:¹¹⁶

“2. İşbu Statü'ye taraf olan devletler, herhangi bir anda, aynı yükümlülüğü kabul eden herhangi bir başka devlete karşı, konusu hepsine ilişkin olarak Divan'ın yargı yetkisini fiilen ve özel anlaşma olmaksızın zorunlu olarak tanıdıklarını bildirirler:

- a. Bir antlaşmanın yorumlanması;*
- b. Uluslararası hukuka ilişkin her konu;*
- c. Saptandığı takdirde, uluslararası bir yükümlülüğe aykırılık oluşturabilecek her olayın gerçekliği;*

¹¹² Bruggen, s.250

¹¹³ Servet Ayanak, Avrupa Birliği Adalet Divanı'nın Teşkilatlanması, **Ankara Barosu Dergisi**, 2014, Sayı:3, ss.251-282, s.261

¹¹⁴ ABİHA, <https://ab.gov.tr/files/pub/antlasmalar.pdf>, (26.07.2022)

¹¹⁵ Ferhatoğlu, s.85

¹¹⁶ Uluslararası Adalet Divanı Statüsü, https://inhak.adalet.gov.tr/Resimler/Dokuman/2312020093041bm_02.pdf, (26.07.2022)

d. Uluslararası bir yükümlülüğe aykırı bir davranışın gerektirdiği zarar giderinin niteliği ya da kapsamı.

3. Yukarıda sözü edilen bildirimler hiçbir koşula bağlı olmadan yapılabileceği gibi, birkaç devlet ya da belirli devletler bakımından karşılıklı olma koşuluna bağlı olarak, ya da belirli süre için yapılabilir.”

Görüldüğü üzere Statü’ye taraf devletler Uluslararası Adalet Divanı’nın yetkilerini kabul etmek durumundadırlar. Statü’de uyuşmazlıkların belli konularla sınırlandırmamış olması vergi alanında da doğabilecek uyuşmazlıklar bakımından UAD’nin yetki sahibi olduğunu göstermektedir.

2.4. TAHKİM

Uluslararası uyuşmazlıkların bir diğer çözüm yolu olan tahkim, aslında yargı yolunun bir alternatifidir. Genellikle uluslararası ticari sözleşmelerden veya diğer uluslararası ögelerden kaynaklı yapılmış sözleşmelerden doğan uyuşmazlıkların çözülmesi amacıyla uygulanmaktadır. Genel olarak tahkim sisteminde; taraflar arasında belirlenmiş sözleşmelerde bağımsız hakemler aracılığıyla, çıkabilecek uyuşmazlıkların analiz edilmesi ve çözümü için karara bağlanması amacı yer almaktadır. Yapısı itibariyle dava yolu ve arabuluculuğa benzese de bu iki müesseseden de farklıdır. Tahkim kararları özel istisnalar dışında tarafları bağlayıcı özellik göstermektedir. Bu yönüyle mahkemeye benzer. Ancak mahkemelerdeki kadar resmi bir süreç işlemez ve ayrıca tahkim süreci gizlidir. Bu yönüyle de arabuluculuğa benzese de arabuluculukta taraflar bir karara bağlı değildir. Tahkim kararları ise kesinlik taşır.¹¹⁷

Uluslararası vergi uyuşmazlıklarının çözümünde de kullanılan tahkim yolu ise KAU çözüm yolunun bir tamamlayıcısı niteliğinde yer almaktadır. OECD Model Anlaşması, BM Model Anlaşması ve AB Tahkim Anlaşması’nda geçen bu yöntem ileriki başlıklarda görüleceği üzere kendi başına bağımsız başvurulacak bir yol olmayıp tamamlayıcı yol görevi görmektedir.¹¹⁸

¹¹⁷ Stephenson Harwood, An introduction to International Arbitration: a guide from Stephenson Harwood LLP, <https://bit.ly/3undACc>, (26.07.2022)

¹¹⁸ Yusufoglu, s.130

Tahkimin vergi hukuku alanındaki işleviyle ilgili farklı düşünceler mevcuttur. Bunlardan birisi, uluslararası vergi uyuşmazlıklarının çözümünde tahkimin uygulanmasının hukuk devleti prensipleriyle bağdaşmadığı görüşüdür. Bunun en önemli sebeplerinden birisi olarak da uluslararası anlamda verilecek kararların yalnızca belirli sayıdaki *doğal yargıçlara* bırakılması ve bu bağlamda da devletlerin vergilendirme yetkilerinde bir sınırlandırma meydana getirmesidir.¹¹⁹ Her ne kadar olumsuz değerlendirmeler olsa da tahkimle birçok öneri sunulmuştur. Bunlardan ilki Gustaf Lindencrona ve Nils Mattsson tarafından 1980’li yıllarda sunulan tahkim önerisidir.

Gustaf Lindencrona ve Nils Mattsson’ ın tahkim uygulama önerisinde, sözleşme tarafı devletlerce uyuşmazlık başka bir yöntemle çözülemezse, uyuşmazlık tahkime götürülecektir. Ancak tahkim prosedürü Stockholm’de Uluslararası Vergi Uyuşmazlıklarında Tahkim Enstitüsü’ne yapılacak tahkim başvurusu ile başlayacak ve tahkim sürecinde Enstitü kuralları uygulanacaktır. Enstitü tarafından verilen karar ise tahkim tarafı devletler açısından bağlayıcı olacaktır. Lindencrona ve Mattsson adı geçen Enstitü’nün Birleşmiş Milletler vasıtasıyla oluşturulması önerisini de tahkim önerisine ek olarak sunmaktadırlar.¹²⁰ Lindencrona ve Mattson tahkim ile vergilendirme yetkisinin kısıtlandırılmadığını, devletler tarafından vergilendirme yetkilerinin ülkeler arasında yapılan Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları (ÇVÖA) ile birlikte zaten hali hazırda kısıtlandırıldığını belirtmektedirler. Bu sebeple tahkim konusunda yapılacak vergilendirme yetkilerinin kısıldığına dair itirazların yerinde olmadığını ve bu konunun da ÇVÖA kapsamında değerlendirilmesi gerektiğine vurgu yapmaktadırlar. Lindencrona ve Mattson, KAU’nun daha fazla geliştirilebilmesi ve vergi uyuşmazlıklarının çözümü adına öncelikle diğer çözüm yollarının denenmesi eğer başarılı olmazsa tahkim yolunun denenmesini benimsemektedirler. Lindencrona ve Mattson aynı zamanda kurulacak Enstitüyle birlikte devletlerin tahkim süreci prosedürleri ile meşgul olmalarının da önüne geçmeye çalışmaktadırlar.¹²¹

¹¹⁹ Ana Paula Dourado ve Pasquale Pistone, Some Critical Thoughts on the Introduction of Arbitration in Tax Treaties, **Intertax**, 2014, Cilt:42, Sayı:3, ss.158-160, s.158

¹²⁰ Dourado ve Pistone, s.158

¹²¹ Jean-Philippe Chetcuti, Arbitration in International Tax Dispute Resolution, [https://www.cc-advocates.com/articles/tax-Arbitration, \(tax-Arbitration\), \(26.07.2022\)](https://www.cc-advocates.com/articles/tax-Arbitration, (tax-Arbitration), (26.07.2022))

Lindencrona ve Mattson'un önerisine göre mükellef veya yükümlüler doğrudan tahkime başvuramayacaklar, KAU sürecinin tamamlanmasını bekleyeceklerdir. Doğrudan başvuru sisteminin getirilmesinin mevcudiyette bulunan kurallar açısından köklü bir değişiklik gerektireceğini, bunun yanında mükellef veya yükümlülerin Enstitü tarafından oluşturulacak komisyonlarca dinlenebilecekleri ve iddialarını destekleyici belgeleri sunmaları için imkân olabileceğini belirtmektedirler.¹²²

Sonuç olarak Lindercrona ve Mattson'un tahkim önerisi, vergi anlaşmaları kapsamında birçok devlete öncülük etmiş ve anlaşmalarda tahkim hükümleri yer almaya başlamıştır. Devletler önerinin yapıldığı yıllarda KAU süreci sonrası gidilecek zorunlu yol olarak tahkimi benimsemişlerdir.¹²³

Bir diğer tahkim önerisi de Carl Shoup tarafından geliştirilmiştir. Ancak geliştirilen tahkim önerisi konu olarak daraltılmış ve yalnızca transfer fiyatlandırması açısından konuyu ele almaktadır. Transfer fiyatlandırması sorununun bağımsız bir organ tarafından tahkim yolu ile çözülmesinin gerekli olduğu görüşünü belirtmektedir. Bunun için Birleşmiş Milletler nezdinde oluşturulacak bir kalıcı kurul tavsiyesinde bulunmaktadır. Bu öneriye göre, tahkim yoluna başvurmak isteğe bağlı olacak ancak, tahkim kararı bağlayıcı olacaktır. Oluşturulacak kurul çokuluslu şirket ve idarelerin tahkim kararı sonrası belirlenen transfer fiyatını kullanabilmelerini amaçlayacaktır. Tahkim yoluna ana şirket veya ilgili şirketin yanında vergi idareleri de başvurabilecektir. Shoup, oluşturulacak tahkim kurulunda özellikle ekonomist, avukat, muhasebeci ve endüstri uzmanlarının yer alması gerektiğine vurgu yapmakta ve bilhassa gelişmekte olan ülkelerdeki çokuluslu şirketlerin ve bu ülke vergi idarelerinin böyle bir tahkim kuruluna ihtiyacı olduğunu dikkatleri çekmektedir.¹²⁴

Altman'ın sunmuş olduğu öneri ise açıklanan diğer iki öneriden biraz daha farklıdır. Altman'a göre, uluslararası uyuşmazlıkların çözümünde rol alacak evrensel boyutta ve sabit organizasyon ve mahkemelere ihtiyaç vardır. Bu sabit organizasyon Küresel Vergi Organizasyonu'dur. Mahkeme ise Uluslararası Vergi Mahkemesi'dir. Basamak yöntemiyle ilerlenmesi gereken bu yöntemde kademe kademe yol

¹²² Chetcuti, tax-Arbitration, (26.07.2022)

¹²³ Ferhatoğlu, s.94

¹²⁴ Lorraine Eden, **Taxing Multinationals: Transfer Pricing and Corporate Income Taxation in North America**, University of Toronto Press, 1998, s.631

alınmaktadır. Öyle ki, devletlerin kendi mahkemelerinde görülen bir uluslararası vergi uyuşmazlığında yorum yahut uygulama ile ilgili sıkıntılar Küresel Vergi Organizasyonuna iletilecektir. Bu noktada Küresel Vergi Organizasyonu uyuşmazlığı KAU yöntemiyle çözmeye çalışacaktır. Bu yöntemle uyuşmazlık çözülemezse ve taraflar hakemliği kabul ederlerse Küresel Vergi Organizasyonu tarafından atanacak hakemler sorunu Uluslararası Vergi Mahkemesi'ne taşıyacaktır. Uluslararası Vergi Mahkemesi ise uyuşmazlıkla ilgili bir karar verecek ve hakemler bu karar çerçevesinde ortadaki sorunu çözecek ve karar vereceklerdir. Verilen karar ulusal mahkemeye gönderilecek ve artık bağlayıcı bir nitelikte devam edilecektir. Eğer ki, taraflar Küresel Vergi Organizasyonunun hakemliğini kabul etmezse Küresel Vergi Organizasyonu sorunu doğrudan Uluslararası Vergi Mahkemesine sunacak ve buradaki hakimler sorunun çözümüne yönelik konu yargısal boyutta ele alıp karar verecektir. Ancak burada verilen karar ulusal mahkemedeki kararı bağlamayıp yalnızca yol gösterici nitelikte olacaktır.¹²⁵

Yapılan öneri incelendiğinde Küresel Vergi Organizasyonu'nun *dostça girişim* yöntemindeki rolü üstlendiği söylenebilir. Nitekim yapmış olduğu faaliyet taraflar arasında anlaşmanın sağlanması adına çaba göstermektir. Ancak bu süreçte kendi önerisi ile bu işlemin yapılmaması arabulucu vasfı olmaktan çıkarmaktadır. Diğer taraftan hakemliğin kabul edildiği durum için; uyuşmazlık sorununun tespiti açısından farklı bir makam (Uluslararası Vergi Mahkemesi), çözümü için farklı bir makam (Küresel Vergi Organizasyonunca atanacak hakemler) belirlenerek daha güvenli ve tarafsızlığın olduğu bir oluşum düşünüldüğü değerlendirilmektedir.

Geçmişte yapmış olduğu çalışmalarla tahkim müessesesine büyük katkılar sağlayan Milletlerarası Ticaret Odası (ICC), 1984 yılında KAU sürecinde meydana gelen eksiklikleri bir belgeyle yayınlarak tahkim sürecinin gerekliliğini vurgulamıştır. Mükellef veya yükümlünün süreçte yaşadığı mağduriyeti belirterek bu kişilerin haklarının korunmasına vurgu yapmıştır. Bu sebeple KAU sürecini başlatma, sonucu reddetme haklarının olduğunu o yıllarda savunan Uluslararası Ticaret Odası, vergilendirme konusu olayla ilgili yargı kararının varlığı olsa dahi her şekilde barışçıl çözüm yollarının uygulanarak anlaşma sağlanması gerekliliğini savunmuştur. ICC'ye

¹²⁵ Zvi Daniel Altman, Dispute Resolution Under Tax Treaties, Amsterdam, 2005'den aktaran Yıldırım, s. 85-86

göre yetkili idareler arasında KAU süreciyle anlaşmaya varılamıyorsa yahut 1 yıl içinde bir çözüm elde edilememişse, mükellef veya yükümlünün uyuşmazlığı hakem heyetine götürme hakkının saklı olacağını belirtmiştir. 1999 yılında yapmış olduğu çağrıda uluslararası vergi uyuşmazlıklarına karşılık devletleri zorunlu tahkimin kurulması gerekliliğini iknaya zorlamıştır. Bununla ilgili de yine daha etkili olabilmek adına OECD’yi kullanarak farklı tavsiyeler aktarmıştır. Vergi uyuşmazlıkları alanında yapmış olduğu bu tavsiyelerin temeli esasında ticari tahkim alanında sahip olduğu deneyim ve çalışmalara dayanmaktadır.¹²⁶

Farklı model anlaşmalarda kendisine yer bulan tahkim müessesesi kimi devlet açısından uygulanmaktaysa da kimi devlet bu yoldan kaçınmaktadır. Özellikle Model Anlaşma’nın yapısı gereği hitap ettiği devlet (gelişmiş veya gelişmekte olan gibi) farklılıkları bu müessesenin kabullenilmesi bakımından farklı etkilere sebep olmaktadır. Bilhassa devletlerin bağımsızlığının göstergelerinden sayılan ülkenin bağımsız vergilendirme yetkisinin tahkim ile sıkıntıya girdiği yönündeki değerlendirmeler ve bu hakkın tahkim yoluyla devletlerin elinden alındığı savı da dikkate alınması gereken bir diğer husustur. Buna göre, öncelikle Model Anlaşmalarda yer alan tahkim müessesesi irdelenmektedir.

2.4.1. OECD Model Vergi Anlaşması’nda Tahkim

Kişi ve örgütlerin tahkim müessesesi hakkında getirmiş olduğu öneri ve çözümler OECD’de çok defa gündeme gelmişse de 2008 yılına kadar Model Anlaşma içerisinde yer bulmamıştır.

Önerilen tahkim modelleri, gündeme geldiği tarihlerde OECD tarafından değerlendirilmiş ve reddedilmiştir. Ancak reddedilmiş olması uluslararası vergi uyuşmazlıklarının farklı bir çözüme ihtiyaç duymadığı anlamına gelmemektedir. Öyle ki, OECD 1977 yılı Model Anlaşması’nda devletlerin kendi bulacakları farklı çözüm yöntemleriyle uyuşmazlığı çözebilecekleri ancak bunun zorunlu bir yöntem olmadığı vurgulanmaktadır. Bu anlamda uyuşmazlığın öznesi konumunda olan mükellef veya yükümlülerin yaşadıkları mağduriyet devletlerin taktirine kalmaktadır.¹²⁷ Nitekim,

¹²⁶ Chetcuti, tax-Arbitration, (27.07.2022)

¹²⁷ Ferhatoglu, s.94

zorunluluk unsuru taşımayan hükümler devletlerin kendi menfaatleri doğrultusunda şekillenebilirler. Menfaatlerin ise kişilerin mağduriyetlerinin önüne geçmesi, kişiler bakımından çözümlenemeyen bir sorun olduğu anlamına gelmektedir.

1984 yılına gelindiğinde ise tahkim müessesesi OECD tarafından; devletlerin vergilendirme yetkilerine müdahale edildiği düşüncesiyle Model Anlaşmaya dahil edilmemiştir. Ayrıca zorunlu tahkime dayalı bir ihtiyacın varlığının henüz hissedilmediği de belirtilmiştir. Tahkim, mali egemenliğin zedelenmesi anlamına gelebileceği düşüncesiyle bu tarihte OECD Model Anlaşması'nda yer almamıştır. Ancak zamanla, tahkime dair düşünceler Mali Komite tarafından değişmiş ve 1995 yılına gelindiğinde tahkim müessesesinin yeniden değerlendirilmesi gerektiği Transfer Fiyatlandırması İlkeleri'nde açıklanmıştır. Tahkimin OECD gündemine girmesi ve değerlendirilmesi düşüncesinde Avrupa Birliği Tahkim Anlaşması emsal olmuştur. Nitekim 1990 yılında transfer fiyatlandırmasına yönelik Avrupa Topluluğu bünyesindeki devletler zorunlu tahkimin varlığını kabul etmişlerdir.¹²⁸

Tahkim alanında yaşanan bu gelişmeler neticesinde OECD bünyesinde 2006 yılında tahkim önerisi meydana gelmiş ve 2007 yılında da bu öneriyi yineler nitelikte yayın yapılmıştır. Yapılan öneride mükellef veya yükümlünün isteği halinde yetkili makamların uyuşmazlığı zorunlu olarak tahkime götüreceği bildirilmiştir. 2006 yılında yapılan öneri şu şekildedir:¹²⁹

Paragraf 1 uyarınca, bir kişi bir Akit Devletin yetkili makamına bir uyuşmazlık sunmuşsa ve yetkili makam diğer Akit Devletin yetkili makamına başvuru konusu uyuşmazlığı sunduktan itibaren iki yıl içinde 2. fıkra uyarınca bu uyuşmazlığı çözmek için bir anlaşmaya varılamamışsa; davadan kaynaklanan çözülmemiş sorunlar, kişinin istemesi halinde tahkime sunulacaktır. Bununla birlikte, davadan doğrudan etkilenen herhangi bir kişinin, her iç hukuka göre, yetkili idarenin Devlet mahkemelerine veya idari mahkemelerine başvurma hakkı varsa veya aynı meseleler zaten böyle bir mahkeme veya idari mahkeme tarafından karara bağlanmışsa, uyuşmazlık tahkime sunulmayacaktır. Tahkim kararı, her iki Akit Devlet için de bağlayıcı olacak ve bu Devletlerin iç mevzuatlarındaki süre sınırlamalarına bakılmaksızın uygulanacaktır. Akit Devletlerin yetkili makamları, bu paragrafın uygulama şeklini karşılıklı anlaşma ile belirleyeceklerdir.

OECD önerileri sonrası 2008 yılında revize edilen Model Vergi Anlaşması'nda tahkim müessesesi 25.maddeye eklenen 5.fıkrasıyla kendisine yer bulmuştur. Ancak öneride sunulan içerikte birtakım değişiklikler meydana gelmiştir. Buna göre 2008

¹²⁸ Chetcuti, tax-Arbitration, (27.07.2022)

¹²⁹ OECD, Proposals For Improving Mechanisms For The ReSolution Of Tax Treaty Disputes, Public Discussion Draf, 2006, s.5

OECD Model Anlaşması'nda "[...] çözülmemiş bu sorunlar hakkında, bu konulara ilişkin bir mahkeme veya her iki devletin idari mahkemesi tarafından zaten bir karar verilmişse, tahkime sunulmayacaktır." hükmü ile öneride yer alan başvuru hakkı olanların tahkime başvuramayacağı maddesi değiştirilmiş ve yalnızca karar verilmiş uyuşmazlık hakkında tahkim yolu kapatılmıştır.

OECD modeli 2006 yılı önerisinde geçen maddeleri yürürlüğe koyarak uyuşmazlıklarda tahkim yolunu bu şekilde dünya genelinde başvurulacak bir yol olarak yayınlamıştır. Ancak tahkim kararıyla ilgili Model Anlaşma'da derhal geçerli olamayacağı; uyuşmazlık tarafı idareler arasında tahkim kararından sonra yeniden bu karar çerçevesinde KAU prensibinin işletilebileceği bildirilmektedir. Hatta anlaşma sağlanması durumunda da bu anlaşmanın kendi başına bir geçerlilik kazandırmayacağı söylenerek uyuşmazlıktan etkilenen kişinin bu anlaşmayı kabul etmesi gerektiği bildirilmiştir. Etkilenen kişiler anlaşmayı kabul etmeyip iç hukuktaki yargı yollarına başvurabilmektedirler.¹³⁰

OECD Model Vergi Anlaşması'nda, tahkim yöntemi ayrı bir yol olarak değil KAU sürecinin tamamlayıcı şeklinde düzenlenmiştir. Tamamlayıcı nitelikte düzenlenmesindeki amaç ise KAU sürecinde devletlerin zorunlu bir anlaşma koşulu olmadığı gerekçesiyle süreci ciddi şekilde ilerletememe endişesidir. Nitekim tahkim hükmünün Model Anlaşmada yer aldığı zamana kadar KAU sürecinin etkinliği azalmaya başlamaktaydı. Tahkim hükmü ile devletler anlaşmaya ve bir çözüm üretmeye zorlanmaktadır. Devletler KAU süreci ile anlaşmaya vardığı takdirde artık mükellef veya yükümlünün tahkim başvurusu reddedilecektir.¹³¹

2008 yılı OECD Model Anlaşması'nın dipnotunda aynı zamanda bazı devletlerce ulusal hukuk, politika veya idari düşünce farklılıklarından ve yapısından kaynaklı tahkim prosedürüne izin verilemeyebileceğine yer vererek; bazı devletlerin ise tahkim hükmünü içeren paragrafın uygulanmasını yalnızca belirli devletler nezdinde uygulayabileceğini belirtmiştir. Bu gibi etkenlerden dolayı tahkim hükmünü etkin şekilde uygulayabilecek devletler arasında geçerli olması gerektiğini bildirmiştir.¹³² Ancak son yapılan güncellemeyle birlikte; bu şekilde bir açıklamanın

¹³⁰ OECD, Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2008, <https://bit.ly/3iEEVgs>, (Condensed Version: 2008), s.327-328

¹³¹ Ferhatoglu, s.96

¹³² OECD, Condensed Version: 2008, s.323

KAU sürecine ve tahkim müessesesine zarar vereceği düşüncesiyle 2017 değişikliğiyle kaldırılmıştır.¹³³

2.4.1.1. OECD Model Anlaşması'nda Tahkim Sürecinin İşlemesi

2.4.1.1.1. Başvuru Usulü ve Sürecin Başlaması

Model Anlaşma doğrudan tahkime izin vermediği için öncelikle KAU sürecinin tamamlanması gerekir. Buna göre, KAU sürecinin başlaması için mükellef veya yükümlü uyuşmazlık tarafı yetkili idarelerinden herhangi birine başvurur. Başvurunun yetkili makam tarafından alınmasıyla birlikte yetkili makam tarafından değerlendirme yapılır ve Model Anlaşma “Yetkili makam, itirazı haklı bulursa ve kendisi tatmin edici bir çözüme ulaşamazsa [...]” hükmü gereği yapılan itiraz başvurusunun haklı olup olmadığı değerlendirilir.

Ancak yetkili makamlar tarafından yapılan bu değerlendirme objektiflik yönünden eleştiri almakta ve buna yönelik öneriler sunulmaktadır. Konuyla ilgili BISCHER, bu süreçte devletlerin yapılan başvuruyu herhangi bir sebeple reddedebileceği serbestlikte olması sebebiyle, tahkimi yetkili makam isteğinde gerçekleşen bir müessese olarak düşünmektedir. Yine KERLAN ise mükellef veya yükümlünün itirazlarında haklı olduğu durumlarda yetkili makamların süreci başlatma konusundaki zorunluluğunu sorgulamıştır.¹³⁴ KERLAN bununla ilgili özel komisyon/organizasyonlar oluşturulması gerektiğini, bu sayede objektiflik yanında KAU sürecinde yetkili makamların üzerine yüklenen yükünde azalacağını belirtmiştir.¹³⁵

OECD Model Anlaşması'nın 25. maddesinde yetkili makam tarafından yapılan değerlendirmede etkilenen kişinin itirazları haklı bulunursa öncelikle tek taraflı olarak çözüm aranacağı belirtilmiştir. Çözüm bulunabilirse uluslararası boyuta taşınmadan devlet içerisinde sorun çözülmemektedir. Tek taraflı olarak çözüm sağlanamadığı takdirde

¹³³ OECD, Condensed Version: 2017, s.454

¹³⁴ Ehab Farah, Mandatory Arbitration of International Tax Disputes: a Solution in Search of a Problem, <http://www.taxArbitration.com/Farah%20%20Mandatory%20Arbitration.pdf>, (27.07.2022)

¹³⁵ Zvi Daniel Altman, **Dispute Resolution Under Tax Treaties, International Bureau of Fiscal Documentation-Academic Council**, 2005, s.78-79

itiraz başvurusunu alan yetkili idare; eğer ki karşı yetkili idare bilgilendirilmemişse 10 gün içerisinde uyuşmazlık tarafı olan yabancı devlet idaresini bilgilendirerek KAU sürecinin başlamasını sağlar.¹³⁶

KAU sürecinin anlaşamama yahut verilen süre içinde karara bağlanamama durumunda Model Anlaşma'nın 25.maddesi uyarınca "Uyuşmazlık konusu sorunlar kişinin yazılı talebi üzerine tahkime sunulur." hükmü ile tahkime başvuru mükellef veya yükümlünün yapacağı bir yazılı başvuru ile gerçekleşmektedir. Tahkim talebinde uyuşmazlık konusu olaylar açık ve net bir şekilde eksiksiz belirtilmelidir. Ayrıca uyuşmazlıkla ilgili iç hukuk yollarında Devletlerin mahkemesi veya idari mahkemesi tarafından bir karar verilmemiş olması gerekmektedir.¹³⁷

2.4.1.1.2. Anlaşmada Geçen 2 Yıllık Sürenin Başlaması

Model Anlaşmada yer verilen tahkime başvuru süresi olan 2 yıllık süre; KAU'nun başlangıcından itibaren başlayacağı için KAU başlangıç süresi taraflar arasında önem arz etmektedir. Normal şartlar altında itirazı alan yetkili makamın diğer taraf yetkili makamını bilgilendirmesiyle başlayacak bu süreç bazı hususlardan kaynaklı taraflar arasında mağduriyet meydana getirebilir. Dikkat edilmesi gereken husus diğer yetkili makam eksik bilgilendirilse bile 2 yıllık sürenin devam ettiğidir.¹³⁸

Süre başlangıç tespiti; KAU süreci için yetkili idareye başvuru yapan mükellef veya yükümlüye başvuru talebini aldığına dair 60 gün içerisinde geri dönüş yapılır ve karşı yetkili idareye bu süre zarfında başvuru talebi iletilir. İki yetkili idareye de talebin ulaşmasının ardından ise 90 gün içerisinde eksik evrak olup olmadığı kontrol edilip mükellef veya yükümlüye geri dönüş yapılır. İncelenen evraklarda eksiklik olmaması durumunda sürecin başlangıç tarihi iki tarih kıyaslanarak yapılır. Bu tarihlerden ilki, ilk başvuru yapılan idarenin eksiklik olmadığı yönündeki geri dönüş tarihi; ikincisi ise, yine ilk başvuru sahibi idarenin karşı taraf yetkili idaresine mükellef veya yükümlünün başvuru talebini gönderdiği tarihten sonraki 90.gün tarihidir. Bu iki tarihten hangisi daha önce gerçekleşmişse o tarih süre başlangıç tarihi olarak esas alınır.¹³⁹

¹³⁶ OECD, Condensed Version: 2017

¹³⁷ OECD, Condensed Version: 2017, s.467

¹³⁸ Ferhatoğlu, s.98

¹³⁹ OECD, Condensed Version: 2017

Yetkili idareler tarafından eksik evrak ve bilgi olduğu yönünde geri dönüş olmuşsa eğer bu sefer başlangıç tarihi yeniden iki tarih arasında kıyaslama yapılarak tespit edilir. Bu durumda ilk tarih, eksiklik nedeniyle ek evrak ve bilgi talep eden yetkili mahkemenin bu bilgi veya evraka ulaştığını mükellef veya yükümlüyle karşı taraf yetkili idaresinin bilgilendirildiği tarihtir. İkinci tarih ise iki yetkili idarenin de istediği bilgi veya belgeye eriştikten 90 gün sonraki tarihtir. Bu iki tarih arasında hangisi daha önce gerçekleşmişse o tarih süre başlangıç tarihi olarak esas alınır.¹⁴⁰

Bunun haricinde Model Anlaşma kapsamında devletler kendi aralarında anlaşma imzalarken 2 yıllık sürenin az olduğuna karar vererek bu süreyi 3 yıl olarak da değiştirebilirler. Bunun yanında belirtilen 2 yıllık süre asgari süreyi oluşturmaktadır. Mükellef veya yükümlü kendi rızasıyla yetkili makamların anlaşabilmesi için bekleyebilir yahut uyuşmazlık konusu dosyadan vazgeçebilir.¹⁴¹

Yetkili idareler tarafından uyuşmazlığı etkileyebilecek nitelikte eksik bilgi veya belgenin sonradan fark edilmesi ve mükellef veya yükümlüden bunun temini için istenmesi durumunda; yeterli sürede temin sağlanamadığı iki idare arasında da anlaşarak karar verilirse, aradaki bekleme süresi iki yıllık süreye eklenir.¹⁴²

Bir diğer dikkat edilmesi gereken husus ise devletler kendi iradelerince mükellef veya yükümlüye eş zamanlı olarak hem iç hukuktaki yargı yoluna hem de KAU süreci ve devamı sürece izin verebilirler. Kimi devlet ise bu yola başvurabilmesi için mükellef veya yükümlüden iç hukukta görülen yargı yolundan feragat etmesini isteyebilir. Devletler ilk durumda aralarındaki anlaşmayla iç hukuktaki yargı yolunun kararını bekletici mesele yapabilirler.¹⁴³

2.4.1.1.3. Görev Koşullarının Oluşturulması ve Hakem Seçimi

2017 yılı Model Vergi Anlaşması öncesinde tahkim sürecinde görülmesi gereken adım, yetkili makamların uyuşmazlık konusu üzerinde çözülecek sorunları belirlemesi ve belirlenen sorunları mükellef veya yükümlüye iletmesi şeklinde düzenlenmiştir. Hazırlanan bu belge “*görev koşullarını*” oluşturmaktadır. Bu işlem

¹⁴⁰ OECD, Condensed Version: 2017

¹⁴¹ OECD, Condensed Version: 2017, s.456-457

¹⁴² OECD, Condensed Version: 2017, s.472

¹⁴³ OECD, Condensed Version: 2017, s.456-457

tahkim talebinin iki devlet yetkili makamının da almasından itibaren 3 ay içinde gerçekleşmektedir.¹⁴⁴ Ancak 2017 yılı Model Vergi Anlaşması'nda bu düzenleme kaldırılmıştır.

Görev koşullarına ait belge her ne kadar 2017 yılı Model Anlaşmada kaldırılmışsa da böyle bir belgenin ihtiyacına görev anlamında çıkabilecek uyuşmazlık bakımından gerek duyulabilir. Arslan'a göre tahkim sürecinde izlenecek yol ve ele alınacak konunun net bir şekilde ortaya konması tarafların lehine bir durum olarak değerlendirilmiştir.¹⁴⁵

Tahkim talebinin yetkili idareler tarafından alınması ardından 60 gün içerisinde iki taraf devlet birer hakem seçeceklerdir. Seçilen hakemler ise heyetin tamamlanması adına bir başhakem seçecektir. Ancak başhakem taraf devletlerden birisinin vatandaşı veya mukimi olmaması gerekmektedir. Hakem heyetinin 3 kişiden oluşması OECD Model Vergi Anlaşmasında öngörülen bir yol olduğu için, iki taraf devlete birer kişi seçme hakkı tanınmıştır. Belirtilen 60 gün içerisinde hakem tayin edilememesi durumunda uygulanacak yol ise *OECD Vergi Politikası ve İdaresi Merkezinin* en kıdemli yetkilisi vasıtasıyla mükellef veya yükümlünün talebi ardından 10 gün içerisinde hakem seçimi olacaktır. Hakemi atama yetkisine sahip kişi ve hakemin kendisinin imzasını içeren belgenin yetkili idarelere tebliğiyle birlikte hakem atanmış sayılmaktadır.¹⁴⁶

2.4.1.1.4. Hakem Kararı ve Devamı Süreç

Başhakemin atanma işlemlerinin yapılmasından sonra 60 gün içerisinde iki taraf yetkili idaresi heyete ve diğer taraf yetkili idaresine uyuşmazlıkla ilgili çözüm önerilerini sunarlar. Ancak bu süre taraflar arasında farklı şekilde kararlaştırılabilir. Aynı zamanda Model Anlaşmada bahsi geçen seçimlik tahkim prosedürünün taraflarca benimsenmesi durumunda da yine bu süreler değişkenlik gösterebilir. Sunmuş oldukları çözüm önerilerinde devletlerin uyuşmazlık konusuyla ilgili anlaşabileceği vergi sınırları bildirilir. Model Anlaşmada “kişinin yerleşik olup olmadığı veya işyeri kavramının mevcut olup olmadığına” dair örnek uyuşmazlık türü *eşik mesele* olarak

¹⁴⁴ OECD, Condensed Version: 2008, s.332

¹⁴⁵ Arslan, s.165-166

¹⁴⁶ OECD, Condensed Version: 2017, s.469

belirilerek; yetkili makamlar tarafından öneri beklenmektedir. Bu eşik meseleler çerçevesinde yetkili idareler çözüm önerisi sunacaklardır. Yetkili idareler 60 günlük süre içerisinde çözüm önerilerini destekleyecek argümanları da hakem heyetine iletebilirler. Başhakemin atanmasından itibaren 120 gün içerisinde de yetkili idarelerin her biri; karşı yetkili idarenin sunmuş olduğu öneriye karşılık düşünce ve yanltarını birbirlerine ve heyete iletebilirler.¹⁴⁷

Tahkim süreci işletilirken, taraflar ve heyet arasındaki görüşmeler olabildiğince “telekonferans ve video konferans” yoluyla gerçekleştirilir. Başhakem eğer ki yüz yüze görüşülmesi gereken bir durum olduğunda ise yapılacak toplantıyla ilgili detaylı bilgileri yetkili idarelere bildirmesi gerekmektedir.¹⁴⁸

Hakem heyeti, yetkili idarelerin uyuşmazlık konusu eşik meselelerle ilgili sunmuş olduğu öneriler arasında bir öneriyi hiçbir açıklama ve gerekçe sunmadan tercih edecektir. Tercih ettiğı bu öneri kendi kararı olarak işlem görecektir. Sunulan öneri heyet tarafından salt/basit çoğunluk usulüyle alınacaktır. Uyuşmazlıkla ilgili tahkim kararı yetkili idarelerin birbirlerinin önerilerine karşı sundukları cevap beyanları içerisindeki son beyandan itibaren 60 gün içerisinde verilir. Eğer ki cevap beyanı verilmemişse tahkim kararı başhakemin atanmasına müteakip 150 gün içerisinde verilir. Heyet tarafından verilen karar olay bazında geçerli olup herhangi bir emsal teşkil etmeyecektir.¹⁴⁹ Bahsi geçen tahkim türü en iyi son teklif tahkimi olarak karşımıza çıkmaktadır. Ancak Model Anlaşmada yalnızca bu yöntem yer almamaktadır. Sonraki başlık seçimlik tahkim prosedürüne ilişkindir.

2.4.1.1.5. Seçimlik Tahkim Prosedürü

Yetkili idarelerin seçebileceğı bir diğer seçenek olan bu yöntemde taraflar kendileri uyuşmazlıkla ilgili çözüm önerileri sunmayıp, kararı heyet uyuşmazlık konusu meseleler ışığında kendisi verir. Model Anlaşmada bu durum ek kısmında açıklanmıştır. Buna göre uyuşmazlık tarafı devletler başhakemin atanmasına müteakip 60 gün içerisinde seçimlik tahkim prosedürünün işletilmesine karar vermek durumundadırlar. Eğer ki bu yöntem süresi içinde karşılıklı olarak kabul edilirse, 120

¹⁴⁷ OECD, Condensed Version: 2017, s.470

¹⁴⁸ OECD, Condensed Version: 2017, s.470

¹⁴⁹ OECD, Condensed Version: 2017, s.471

gün içerisinde hakem heyetinin istediği bilgi ve belgeler heyetin tahkim sonucu karar verebilmesi adına heyete ve diğer taraf yetkili idaresine ulaştırılır. Yetkili idareler tarafından verilen bu bilgilerde uyuşmazlık konusunun tam olarak içeriğini, bu içeriğe karşılık ilgili devlet tutumlarını ve bu görüşlerini destekleyen tezlerini sunarlar. Hakem heyeti, tarafların karşılıklı olarak kabulü olmadığı sürece tahkim talebinden önce ellerinde bulunan bilgiyi dikkate almamaktadır. Mükellef veya yükümlü kendisi veya vekilleri vasıtasıyla heyete yazılı olarak bilgi ve belge sunabilir. Hatta tüm tarafların kabul etmesi durumunda, tahkim yargılamasında uyuşmazlıkla ilgili argümanlarını sözlü olarak da sunma imkanına sahiptir. Ancak bu durum hem yetkili idarelerin hem de hakem heyetinin kabulüne bağlıdır.¹⁵⁰

Diğer yöntemden farklı olarak başhakem taraflara toplantı ile ilgili detaylı bilgi verip yeri ve zamanı belirlememektedir. Bu yöntemde başhakem taraflara toplantı yapılması gerekliliğini bildirir. Bildiriden sonraki 30 gün içerisinde yetkili idareler tarafından toplantı yeri ve zamanı belirlenerek heyete bildirilir. Heyet, önüne sunulan uyuşmazlık konusunu taraf devletlerin iç hukuk kurallarına uygun ve uygulanabilir bir şekilde çözüme kavuşturacaktır. Heyetçe verilen karar başhakemin atanmasından itibaren 365 gün içerisinde yazılı bir şekilde yetkili idarelere iletilir. Yine karar aşamasında heyet içerisinde salt/basit çoğunluk aranır. Bu yöntemle verilen kararlarda olay bazında geçerlidir ve emsal teşkil etmez.¹⁵¹

2.4.1.1.6. Sürece Dair Masraflar ve Öngörülen Sürenin Dışına Çıkılması

Taraflar arasında aksi kararlaştırılmadıkça yetkili idareler ve mükellef veya yükümlü tahkim süreciyle ilgili masrafları karşılamakla yükümlüdürler. Hakemin seçiminin önemi olmadan uyuşmazlık çözümü için yapacağı masraflar yetkili idareler tarafından karşılanacaktır. Toplantılara ev sahipliği yapan yetkili idare toplantıya dair masraflara katlanmak durumundadır. Yetkili idarelerin ortak almış olduğu kararlar sonucu oluşan masraflar idareler arasında eşit şekilde ödenecektir.¹⁵²

Model anlaşma hakem kararlarının süresiyle ilgili de düzenleme yapmıştır. Buna göre idareler arasında belirlenen sürenin veya Model Anlaşmanın 4. ve

¹⁵⁰ OECD, Condensed Version: 2017, s.471

¹⁵¹ OECD, Condensed Version: 2017, s.471

¹⁵² OECD, Condensed Version: 2017, s.472-473

5.maddelerinde belirtilmiş süre içerisinde hakem heyeti karar vermemiş olursa, yetkili idareler yeni heyet atayabilirler. Aynı zamanda süreç içerisinde yetkili idarelerce uyuşmazlığın çözüme kavuştuğu veya etkilenen kişinin tahkim talebinden vazgeçtiğini heyete yazılı olarak bildirmesi durumunda KAU tamamlanmış sayılacak ve heyet bir karar vermeyecektir.¹⁵³

2.4.1.1.7. Nihai Karar ve Kararın Uygulanması

Sözleşme tarafı devletlerin herhangi biri mahkemesi tarafından tahkim kararının; 25/5.madde hükmü gereği bir ihlal olması veya uygulanamaz olduğu şeklinde bir karar verilmemişse heyetin vermiş olduğu karar kesinlik teşkil eder. Böyle bir durumda tahkim talebi yapılmamış sayılır ve tahkim süreci gerçekleşmemiş kabul edilir. Ancak hakemlerin görevi nedeniyle bilgileri saklaması yükümlülüğü devam edecektir. Aynı şekilde oluşan masraflar da sözleşmedeki gibi pay edilecek ve ödenecektir. Tahkim sürecinin gerçekleşmemiş kabul edilmesi mükellef veya yükümlüye yeniden tahkim talebi hakkı vermektedir. Nitekim zaten iki yıllık süre geçmiştir. Tahkim için aranan şartlar mevcuttur. Böyle bir maddenin varlığı bir devlet tarafından uygulanmayan yahut tanınmayan tahkim kararı sonucunda diğer Sözleşme tarafı Devletin de yükümlü olmamasının sağlanmasıdır.¹⁵⁴

Tahkim kararının tebliğinden itibaren 180 gün içerisinde Sözleşme tarafı Devletler meydana gelmiş uyuşmazlıkla ilgili tahkim kararını yansıtan karşılıklı anlaşmaya varacaklar ve etkilenen kişiye bu anlaşmayı sunacaklardır. Süreç itibariyle geciken uyuşmazlık çözümünün daha da gecikmemesi adına 180 günlük öneri getirilmiştir. Yetkili idarelerce verilen tahkim kararı iç hukuktaki herhangi bir süre sınırlamasına tabi olmadan uygulanmalıdır. Tahkim kararı mükellef veya yükümlü reddetmediği sürece taraf Devletleri bağlayıcı etkiye sahiptir. Bu süreç mükellef veya yükümlünün iç hukuktaki yargı yoluna başvurmasına engel değildir. Karar sonrası mükellef veya yükümlü iç hukukta yargı yoluna da başvurabilir.

Her ne kadar Model Anlaşmalarda tahkim hükmünün yer alması OECD tarafından 2008 yılında gerçekleştirilmişse de bu müessese ile ilgili çalışmalar daha

¹⁵³ OECD, Condensed Version: 2017, s.473

¹⁵⁴ OECD, Condensed Version: 2017, s.485

öncesinde Milletler Cemiyeti ve devamında Birleşmiş Milletler tarafından gerçekleştirilmiştir. Ancak BM Model Anlaşmasında tahkim hükmünün yer alması 2011 yılını bulmuştur.¹⁵⁵ 2008 yılında BM bünyesindeki komite Model Anlaşmaya tahkim hükmünün eklenip eklenmeyeceği noktasında karar verememiştir. 2009 yılı bünyesinde gerçekleşen toplantıda ise Uyuşmazlık Alt Çözüm Komitesi Model Anlaşmada tahkim olanaklarını değerlendirilmekle görevlendirilmiştir. Komite tarafından konuyla ilgili 3 farklı seçenek hazırlanarak BM bünyesine sunuldu ve sunulan bu seçeneklerden hangisinin 2011 yılında yayınlanması beklenen Model Anlaşma Sözleşmesinde yer alması gerektiği ile ilgili görüş bildirilmesi beklendi. Sunulan bu seçenekler şunlardır:¹⁵⁶

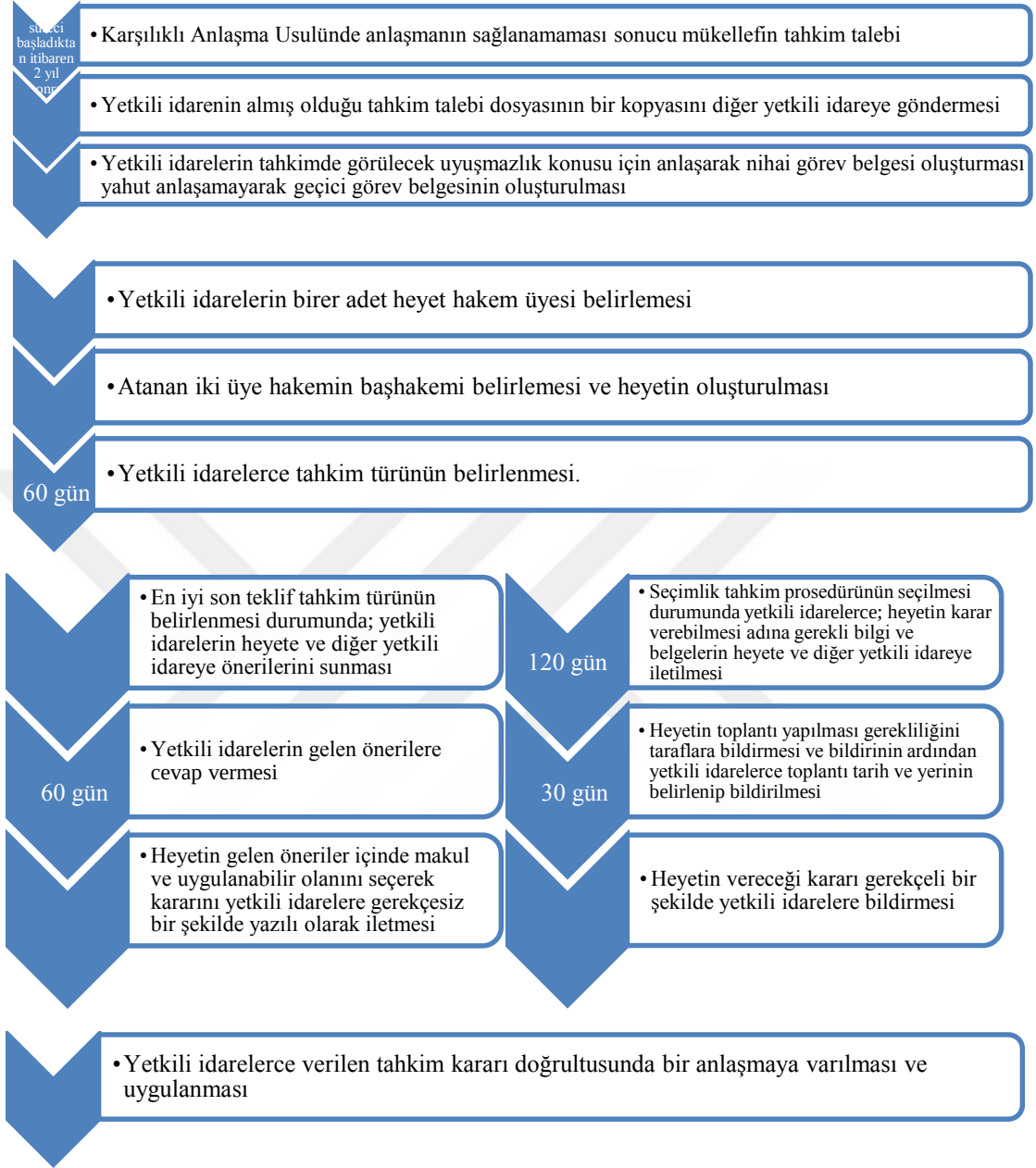
- 1) Model Anlaşmada tahkim hükmünün içermesi fakat Sözleşme tarafı Devletlerce bu hükmün farklı sebeplerden kaynaklı anlaşmaya eklenmeyebileceği ,*
- 2) Model Anlaşmaya 8., 18. Ve 23.maddelerdeki gibi iki farklı alternatif konularak seçimlik hakkı tanınması; A alternatifinde tahkim hükmünü içermemesi, B alternatifinde ise yukarıda verilen 1.seçenekteki yola benzer bir yöntemin içermesi ,*
- 3) Model Anlaşmaya hiç tahkim hükmü eklenmeyerek, Sözleşme tarafı Devletlerin karşılıklı olarak dilediği taktirde ihtiyari tahkim yanında 1.seçenekteki yolu benimseyebilecekleri açıklaması eklemek*

Bu bölümde açıklanan bilgiler ışığında aşağıda verilen şekil 2’de OECD Model Vergi Anlaşması kapsamında gerçekleşen tahkim sürecindeki temel basamak görseli verilmiştir.

¹⁵⁵ Yusufoglu, s.155-156

¹⁵⁶ UN, Report by the Subcommittee on Dispute Resolution: Arbitration as an Additional Mechanism to improve the mutual Agreement Procedure, 2010, Committee of Experts on International Cooperation in Tax Matters, Sixth Session, E/C.18/2010/CRP.2, s.2

Şekil 2: OECD Model Vergi Anlaşmasında Tahkim Başvuru ve Devamı Süreç



Kaynak: Bölüm içindeki bilgiler doğrultusunda tarafımızca oluşturulmuştur.

2.4.2. BM Model Vergi Anlaşması'nda Tahkim

Sunulan öneriler sonrası 2.seçenek olan alternatifli yöntemin uygulanmasına karar verilmiştir. Buna göre BM Model Vergi Anlaşmasının 25. maddesi Alternatif A(25A) ve Alternatif B(25B) şeklinde ikiye ayrılmıştır. 25A maddesinde tahkime yer verilmezken 25B maddesinde zorunlu tahkim yoluna yer verilmiştir. Her devletin kendi yapısı ve koşulları içerisinde tercih edebileceği alternatif yol uygulamasının daha doğru olunacağı üzerinde anlaşmaya varılmıştır.¹⁵⁷

Son yayınlanan 2021 yılı BM Model Anlaşmasının 25. Maddesinin *Alternatif A* bölümünde tahkimle ilgili bir hüküm bulunmazken *Alternatif B* bölümünde bulunan hüküm ise 2011 yılı Model Anlaşmadaki halini korumaktadır ve şu şekildedir:¹⁵⁸

[...] a) *1 inci fıkra uyarınca, bir kişi, bir Akit Devletin yetkili makamına, Akit Devletlerden birinin veya her ikisinin işlemlerinin bu kişi için bu Sözleşme maddesinin hükümlerine uygun düşmeyen bir vergileme ile sonuçlandığına dayanarak bir uyuşmazlık sunduğunda ve*
b) *Yetkili makamlar, davanın diğer Akit Devletin yetkili makamına sunulmasından itibaren üç yıl içinde 2. fıkra uyarınca uyuşmazlığı çözmek için bir anlaşmaya varamazlarsa, yetkili makamlardan birinin talebi halinde uyuşmazlıktan kaynaklanan sorunlar tahkime sunulacaktır. Uyuşmazlığı yetkili makamlara sunan kişiye talep hakkında bilgi verilir. Bununla birlikte, bu çözülmemiş sorunlar hakkında, her iki Devletin de mahkemesi veya idari mahkemesi tarafından bir karar verilmişse, tahkime sunulmayacaktır. Tahkim kararı, her iki Devlet için de bağlayıcı olacak ve her iki yetkili makam, kararın kendilerine iletilmesinden sonraki altı ay içinde farklı bir çözüm üzerinde anlaşmadıkça veya doğrudan etkilenen kişi tahkim kararıyla uygulanan karşılıklı anlaşmayı kabul etmedikçe, Devletlerin iç hukuklarındaki süre sınırlamalarına bakılmaksızın tahkim kararı uygulanacaktır. Akit Devletlerin yetkili makamları, bu paragrafın uygulama şeklini karşılıklı anlaşma ile belirleyeceklerdir.*

BM Model Anlaşmasında da tahkim esasında ayrı bir yol olarak değil KAU sürecinin devamı ve tamamlayıcısı niteliğinde bir müessese olarak düzenlenmiştir. Ancak BM Model Anlaşması'nda OECD Model Anlaşması'ndan farklı düzenlemeler bulunmaktadır. Dikkat edileceği üzere KAU sürecinin 3 yıl içinde çözüme kavuşturulamaması durumunda tahkime başvurulabileceği öngörülmüştür. Ayrıca tahkim başvurusu yetkili makamlar tarafından yapılmaktadır. Buna göre mükellef veya yükümlünün tahkime başvuru hakkı bulunmamaktadır. Yine tahkim kararın

¹⁵⁷ UN, Committee of Experts on International Cooperation in Tax Matters, E/2010/45 - E/C. Cilt: 18, Sayı: 7, s.7

¹⁵⁸ UN, Model Double Taxation Convention Between Developed And Developing Countries 2021, madde 25, (Model Convention: 2021), s.38-40

devletlere tebliğinden itibaren devletler 6 ay içinde karardan bağımsız farklı bir çözüm üretme yoluna gidebilmektedirler.

Yusufoğlu tahkim sürecine başvuru yapan tarafın yetkili makamlar olması yönündeki eleştirilere karşılık iyi niyet kurallarının göz önünde tutularak uyuşmazlığın çözümü için yetkili makamların çaba göstereceği ve yine tahkimin KAU sürecinin devamı niteliğinde bir müessese olmasından kaynaklı KAU sürecini mükellef veya yükümlünün başlattığını vurgulamıştır. Ancak tahkim kararından sonra yetkili idarelerce 6 ay içerisinde farklı bir şekilde uyuşmazlığın çözümlenebilmesinin bağlayıcılık unsurunu zedeleyeceğini de belirtmektedir.¹⁵⁹

2.4.2.1. BM Model Anlaşması’nda Tahkim Sürecinin İşlemesi

2.4.2.1.1. Başvuru Usulü ve Sürecin Başlaması

BM Model Vergi Anlaşması’nda tahkime başvuru yolu için yetkili makamlar yetkili kılınmıştır. Tahkim talebi yazılı olarak yapılır. Talepte uyuşmazlığın net ve açık şekilde eksiksiz biçimde tanımlanır. Ayrıca talep içerisinde uyuşmazlık konusu ile ilgili ulusal hukukta verilmiş bir karar olmadığına dair etkilenen kişinin vermiş olduğu yazılı ifade de eklenir.¹⁶⁰

Aynı zamanda Model Anlaşması içerisinde verilen örnek tahkim anlaşmasında “[...] uyuşmazlıkta yer alan vergi miktarının [iki taraflı olarak belirlenecek miktardan] az olduğu durumlarda, her iki yetkili makam da bunun uygun olduğunu kabul etmedikçe”¹⁶¹ tahkim yoluna gidilemeyeceği belirtilmiştir.

2.4.2.1.2. Anlaşmada Geçen 3 Yıllık Sürenin Başlaması

Model Anlaşmada yer verilen tahkime başvuru süresi olan 3 yıllık süre; OECD Model Anlaşması’nda olduğu gibi KAU’nun başlangıcından itibaren başlayacaktır. Bunun için tahkim müessesesinde KAU başlangıç süresi BM Model Anlaşmasında da önem arz etmektedir. KAU süreci uyuşmazlık dosyasının diğer yetkili makama

¹⁵⁹ Yusufoğlu, s.157

¹⁶⁰ UN, Model Convention: 2021, s.731

¹⁶¹ UN, Model Convention: 2021, s.731

sunulmasıyla başlayacaktır. Ancak dosyada Sözleşmede belirlenecek bilgi ve belgelerin tam olması gerekmektedir. Bu tarihten itibaren 3 yıl içinde uyuşmazlık için karşılıklı anlaşma sağlanamazsa tahkim yoluna gidilebilecektir.¹⁶²

2.4.2.1.3. Görev Koşullarının Oluşturulması ve Hakem Seçimi

Tahkim talebinin diğer yetkili idare tarafından alınması ardından 3 ay içerisinde, yetkili idareler heyet tarafından çözülecek sorunlar hakkında karşılıklı olarak anlaşmaya varırlar. Bu anlaşma uyuşmazlıktan etkilenen kişiye de yazılı olarak iletilir. Bu anlaşma *iş ve görev tanımını* oluşturacaktır. Yetkili idareler kendilerince usul kuralları koyabilir ve uygun gördükleri başka konular üzerinde de çalışabilirler.¹⁶³

Belirlenen bu süre içinde yetkili idareler iş tanımında anlaşmaya varmazlar ve etkilenen kişiye bu belgeyi tebliğ etmezlerse, her yetkili idare 1 ay içerisinde tahkim yolunda çözülecek meselelerin listesini yazılı olarak birbirine iletebilir. Ancak bu belgeler *geçici iş ve görev* tanımını oluşturmaktadır. Hakemlerin atanmasından sonra da heyet bu belgelerin gözden geçirilmiş halini yetkili idarelere ve mükellef veya yükümlüye iletir. Gözden geçirilmiş modelinin taraflarca alınmasından itibaren bir ay içinde, yetkili makamlar farklı iş ve görev tanımları hususunda anlaşma ve bunları heyet ve etkilenen kişiye yazılı olarak iletme olanağına sahip olacaktır. Belirlenen süre içinde yetkili idareler bu işlemleri yaparsa oluşturulan bu farklı iş ve görev tanımları, uyuşmazlığın iş ve görev tanımlarını oluşturacaktır. Ancak yetkili idarelerce bunun oluşturulamaması halinde heyet tarafından hazırlanan geçici iş ve görev tanımlarının revize edilmiş hali uyuşmazlık için iş ve görev tanımını oluşturacaktır.¹⁶⁴

Yetkili idarelerin anlaşarak oluşturduğu iş ve görev tanımının etkilenen kişi tarafından alınmasına müteakip 3 ay içinde veya anlaşamadığı durumda oluşturulan geçici iş ve görev tanımlarının yetkili idarelerce alınmasına müteakip 4 ay içinde, yetkili idarelerden her biri bir hakem atayacaktır. Son atanan hakemden sonra iki ay içinde de atanan hakemler başhakem atayacaklardır. Söz konusu süreler içinde atama yapılmaması durumunda BM bünyesindeki Uluslararası İşbirliği Uzmanlar Komitesi Başkanı atama işlemini yapacaktır. Eğer başkan, uyuşmazlık tarafı devletlerin

¹⁶² UN, Model Convention: 2021, s.731

¹⁶³ UN, Model Convention: 2021, s.732

¹⁶⁴ UN, Model Convention: 2021, s.732

vatandaşı yahut mukimiyse en kıdemli üye tarafından atama işlemi gerçekleştirilecektir. Atama işlemi iki yetkili idare tarafından gelen talep üzerine 1 ay içerisinde gerçekleşir. Tahkim sürecinin başlamasının ardından herhangi bir sebeple heyet veya hakem değişikliği gerekiyorsa aynı usul gerekli uyarlamalar ile uygulanır.¹⁶⁵

2.4.2.1.4. Kabullenen En İyi Son Teklif Tahkimi Prosedürü

Heyetin atanmasına müteakip 2 ay içinde veya iş ve görev tanımının yapılamaması sonrası gözden geçirilen geçici iş ve görev tanımlamalarına karşı 2 ay içinde, her yetkili idare iş ve görev tanımında yer alan soruları yanıtlarak uyuşmazlığa karşı önerilerini heyete yazılı şekilde sunarlar. Sunulan önerilerden sonra heyet 3 ay içinde iki öneriye karşılık uygun gördüğünü seçecek ve karar verecektir. Karar kısa gerekçeyle birlikte yetkili idarelere bildirilecektir.¹⁶⁶ Burada da en iyi son teklif tahkimi benimsenmiş durumdadır.

2.4.2.1.5. Bağımsız Görüş Tahkimi Yaklaşımı

Yetkili idarelerce iş ve görev tanımının yapılması halinde, modern tahkim süreci yerine “bağımsız görüş” yaklaşım prosedürü takip edilecektir. Bu yaklaşımda tahkim heyeti bazı kurallar çerçevesinde kendi kararını verecektir. Bu kurallar:¹⁶⁷

a) İş ve Görev Tanımında aksi belirtilmedikçe, tahkim heyetinin kararı yazılı olarak sunulacak ve dayanan hukuk kaynaklarını ve sonuca götüren gerekçeyi belirtecektir. Davayı sunan kişinin ve her iki yetkili makamın izniyle, tahkim heyetinin kararı, ilgili tarafların adları veya kimliklerini ifşa edebilecek herhangi bir ayrıntı belirtilmeden redakte edilmiş biçimde kamuya duyurulacaktır. Kararın resmi bir emsal değeri yoktur.

b) Tahkim kararı, Başkanın yetkili makamlara ve davayı sunan kişiye; davanın değerlendirilmesine başlamak için gerekli bilgileri yazılı olarak bildirdiği tarihten itibaren altı ay içinde bildirilmelidir. Bu paragrafın ilk kısmına bakılmaksızın, son hakemin atandığı tarihten itibaren iki ay içinde herhangi bir zamanda, Başkan, yetkili makamlardan birinin rızasıyla, diğer yetkili makama ve davayı sunan kişiye, davanın değerlendirilmesine başlamak için gerekli tüm bilgileri almadığını yazılı olarak bildirirse ,

- Başkanın gerekli bilgileri bu bildirimin gönderildiği tarihten itibaren iki ay içinde alması halinde, tahkim kararının yetkili makamlara ve davayı

¹⁶⁵ UN, Model Convention: 2021, s.733

¹⁶⁶ UN, Model Convention: 2021, s.734

¹⁶⁷ UN, Model Convention: 2021, s.736-767

sunan kişiye, bilginin Başkana ulaştığı tarihten itibaren altı ay içinde tebliğ edilmesi ve

- Başkan, bildirimin gönderildiği tarihten itibaren iki ay içinde gerekli bilgileri almamışsa, yetkili makamlar aksini kabul etmedikçe, Başkan daha sonra bu bilgileri alsa bile bu bilgiler dikkate alınmadan tahkim kararına ulaşılmalı ve karar, bildirimin gönderildiği tarihten itibaren sekiz ay içinde yetkili makamlara ve davayı sunan kişiye iletilmelidir.

c) Davayı sunan kişi, doğrudan veya vekilleri aracılığıyla, karşılıklı anlaşma prosedürü sırasında kişinin buna hakkı olduğu ölçüde, durumunu hakemlere yazılı olarak sunabilir .

2.4.2.1.6. Sürece Dair Masraflar

Model Anlaşmada masrafların ne şekilde paylaşılacağı da belirtilmiştir. Buna göre Yetkili idareler tarafından farklı bir şekilde anlaşılmadığı sürece tüm taraflar tahkim yargılamasıyla alakalı masrafları karşılamakla yükümlüdür. Yetkili idareler atamış oldukları hakemlerin veya atanamasa dahi Komite tarafından atanan hakemin yapmış olduğu seyahat, iletişim vd. masrafları birlikte karşılayacaklardır. Yine ayrıca sürecin yürütülmesi için gerekli personele ilişkin masraflar birlikte karşılanacaktır. Bunlar haricinde yetkili idarelerce üstlenmeyi kabul ettikleri diğer masraflar (çeviri işlemleri veya işlemlerin kayıt altına alınması da dahil) yetkili idarelerce eşit paylaşılır.¹⁶⁸

2.4.2.1.7. Nihai Karar ve Kararın Uygulanması

Heyet kararının yetkili idarelere tebliğinden sonra 6 ay içinde, yetkili idareler karardan bağımsız bir çözüm üzerinde anlaşmazlarsa veya taraf Devletlerin mahkemelerince heyet kararına veya iş ve görev tanımına dair bir ihlal tespit edilmedikçe karar taraf Devletler arasında bağlayıcıdır. Taraf Devletlerce heyet kararı uygulanamaz bulunursa veya heyet kararı yetkili idarelere kararı tebliğ ettikten sonra yetkili idareler farklı bir çözüm üzerinde anlaşmışlarsa tahkim süreci gerçekleşmemiş kabul edilerek tahkim talebi yapılmamış farz edilir. Ancak yine de hakemler açısından gizlilik kuralı devam etmekte ve yine tahkim sürecinde oluşmuş masraflar tahkim prosedüründeki usule göre paylaşılır.¹⁶⁹

¹⁶⁸ UN, Model Convention: 2021, s.737-738

¹⁶⁹ UN, Model Convention: 2021, s.738-739

Yetkili idareler yukarıda belirtilen süre içerisinde karar sonrası farklı bir çözüm üzerinde anlaşmazlarsa, tahkim kararı çerçevesinde aralarında anlaşarak kararı uygulamaları gerekmektedir.¹⁷⁰

Yukarıda anlatılmış hususlar dışında heyet karar vermeden önce, yetkili idareler tarafından iş ve görev tanımında belirtilen uyuşmazlık konularının çözüldüğü heyete yazılı olarak bildirildiği takdirde uyuşmazlık KAU süreci ile çözülmüş sayılarak ve ayrıca tahkim kararı verilmemektedir.¹⁷¹

2.4.3. Avrupa Birliği Tahkim Anlaşması'nda Tahkim

Avrupa Birliği Tahkim Anlaşması'nda (ABTA) tahkim müessesesi, diğer iki model anlaşmadan farklı olarak, üye devletler arasında yalnızca işletmeler ve daimi kuruluşların karlarının ayarlanması suretiyle ortaya çıkan çifte vergilendirme sorununa karşılık düzenlenmiş anlaşma içerisinde yer almaktadır. Belirtilen anlaşma 1990 yılında imzalanmış olup 1995 yılında yürürlüğe girmiştir. Şirketler için transfer fiyatlandırmasını devletlerin tek başına indirmesi yoluna gitmesi ancak diğer üye devletlerin bu şekilde bir indirme ayarını kabul etmediği durumlar için geçerlilik göstermektedir. Belirtilen durumun ortaya çıktığı durumlarda ise üye devletler Tahkim Sözleşmesi'ne başvurabilmektedir.¹⁷²

Her ne kadar bu anlaşma yalnızca transfer fiyatlandırmasının düzeltilmesine yönelik çifte vergilendirme problemlerine yönelik düzenlenmiş olup bunun haricinde bir vergisel uyuşmazlıkta geçerlilik sağlamıyordusa da çokça gelen eleştiri ve önerilerden sonra bir takım değişiklikler yapılmıştır. Buna göre 2017 yılında Tahkim Yönergesi kabul edilmiş ve bu yönergede zorunlu ve bağlayıcı tahkim yöntemine yer sunulmuştur. Belirtilen yönergeyle tahkim uygulamasının yalnızca transfer fiyatlandırmasıyla sınırlı olmadığı belirtilerek işletmelerin farklı belirli uyuşmazlıklar nezdinde de tahkim yoluna başvurabileceği belirtilmiştir. Ancak uyuşmazlık konusu vakanın 31 Aralık 2017 tarihinden sonra meydana gelen bir sorun nedeniyle olması gerekmektedir.¹⁷³

¹⁷⁰ UN, Model Convention: 2021, s.739

¹⁷¹ UN, Model Convention: 2021, s.739

¹⁷² Paul te Boekhorst, <https://meijburg.com/eu-arbitration-and-tax-advice>, (30.07.2022)

¹⁷³ Boekhorst, (30.07.2022)

2.4.3.1. Avrupa Birliği Tahkim Anlaşması'nda Tahkim Sürecinin İşlemesi

2.4.3.1.1. Başvuru Usulü ve Sürecin Başlaması

OECD ve BM Model Anlaşmalarında olduğu gibi ABTA'da da tahkim aşaması öncesi kişilerin başvurması gereken bazı yollar mevcuttur. Öncelikle etkilenen kişiler yetkili idareye başvuru yapacak ve idare tek taraflı bir çözüm arayacak, tek taraflı çözüm bulunamadığı takdirde KAU süreci ile ikili bir çözüm yolu aranacak ve son olarak da yine anlaşma sağlanamadığı durumlarda bir danışma komisyonu kurulacaktır.¹⁷⁴ Kurulan danışma komisyonu tahkim müessesesini işletecek ve yönetecek makam olarak karşımıza çıkmaktadır.

Buna göre süreç ilk olarak etkilenen kişinin yetkili idareye çifte vergilendirme probleminin çözümü için başvurusudur. Avrupa Birliği Tahkim Anlaşmasına göre:¹⁷⁵

Bir teşebbüs, bu Sözleşmenin uygulandığı herhangi bir durumda, Madde 4'te belirtilen ilkelere uyulmadığını düşünürse, ilgili Akit Devletlerin iç hukuklarında öngörülen hukuk yollarına bakılmaksızın, durumunu teşebbüs olduğu veya işyerinin bulunduğu Akit Devletin yetkili makamına; davanın, 1 inci madde anlamında çifte vergilendirmeye neden olan veya sonuçlanması muhtemel olan eylemin ilk bildiriminden itibaren üç yıl içinde sunması gerekir.

Başvurunun yetkili idare tarafından alınmasıyla birlikte karşı yetkili idareye derhal durum bildirilir. Uyuşmazlık sunulan yetkili idare, teşebbüsü haklı görür ancak tek taraflı çözüm üretemezse artık KAU sürecine geçilir ve yetkili idareler karşılıklı şekilde vergisel uyuşmazlığı çözme gayreti gösterirler.¹⁷⁶

Etkilenen kişiler tarafından yetkili idarelerden herhangi birisine sunulan vergisel uyuşmazlık itirazı üzerine 2 yıl içinde uyuşmazlık KAU süreciyle çözülemediği durumlarda, mezkûr uyuşmazlıkla ilgili görüş bildirmek üzere bir danışma komisyonu kurulur. Teşebbüsler bunların yanında iç hukuk yollarına da başvurularını yapabilirler. Ancak bu şekilde bir yol tercih edildiğinde KAU süreci için belirlenen 2 yıllık sürenin başlangıcı iç hukuktaki temyiz mahkemesinin vereceği nihai karardan itibaren başlar.¹⁷⁷

¹⁷⁴ Ferhatoğlu, s.150

¹⁷⁵ EU, Convention of on the elimination of double taxation in connection with the adjustment of profits of associated enterprises, (Elimination of Double Taxation) m.6/1

¹⁷⁶ EU, Elimination of Double Taxation, m.6/1

¹⁷⁷ EU, Elimination of Double Taxation, m.7/1

Ancak yukarıda bahsedilen iç hukuk yollarına başvuru durumunda Devletler farklı prensipler benimseyebilirler. Devletlerin inisiyatifinde olan bu uygulamada Devletler iki yola birden başvuruyu kabul etmeyebilirler ve iç hukuk yolunun tüketilmesini bekleyebilmektedirler. Bu durumda iç hukuk yollarına başvurunun yapılmış olması süreci askıya almamakta, uyuşmazlıkla ilgili yetkili idareye yapılan itirazın geri çekildiği anlamını taşımaktadır.¹⁷⁸

2.4.3.1.2. Danışma Komisyonu Oluşturulması ve Uyuşmazlığın Görülmesi

ABTA'nın 7/1. maddesinde uyuşmazlık çözüm yöntemi olarak tahkim sürecinde danışma komisyonunun görev yapacağı bildirilmiştir. Maddede:

İlgili yetkili makamlar, davanın 6 (1) maddesi uyarınca yetkili makamlardan birine ilk kez sunulduğu tarihten itibaren iki yıl içinde 6. maddede atıfta bulunulan çifte vergilendirmeyi ortadan kaldıran bir anlaşmaya varamazlarsa, söz konusu çifte vergilendirmenin ortadan kaldırılmasına ilişkin görüş bildirmekle görevli bir danışma komisyonu kurar.

Ancak komisyon kurulabilmesi için devletlerin iç hukuk yoluna başvuru yapmış olan teşebbüs için bu yola başvurabileceği şeklinde de karşılıklı anlaşmış olmaları gerekmektedir. Nitekim KAU sürecinin bitiminde yükümlü iç hukuk yargı yoluna başvurursa devletlerin kabulü halinde danışma komisyonu kurulacaktır. Ancak devletler, kişilere bu konuda seçim zorunluluğu yaptırabilirler. Aralarında yapmış oldukları anlaşma neticesinde böyle bir seçim zorunluluğu bulunan devletler için yükümlüler tahkim yoluna gidememektedirler.¹⁷⁹

Sözleşmenin 9.maddesinde danışma komisyonunun ne şekilde oluşturulacağı belirtilmiştir. Buna göre Başkan dışında her yetkili idare adına iki temsilci komisyon üyesi olarak seçilir. Ancak bu sayı devletlerin karşılıklı anlaşmasıyla birer kişi olarak belirlenebilir. Danışma komisyonu üye seçiminde devletler anlaşamazsa üyeler kura ile belirlenir. Bağımsız temsilci atanmasından sonra görevin yapılmasını engelleyebilecek durumlar için birer adet de yedek üye atanır. Yetkili devletler kura sonucu çıkan üyeler için itirazda bulunma hakkına sahiptirler. Başkanı atanan temsilci ve bağımsız kişiler seçerler.¹⁸⁰

¹⁷⁸ EU, Elimination of Double Taxation, m.7/1

¹⁷⁹ EU, Elimination of Double Taxation, m.7/1

¹⁸⁰ EU, Elimination of Double Taxation, m.9

Danışma komisyonunun oluşturulmasının ardından, söz konusu uyuşmazlık komisyona havale edildikten 6 ay içinde karara bağlanır. Komisyon vermiş olduğu kararı Sözleşmenin 4.maddesinde belirtilmiş olan ilkelere dayandırarak vermek zorundadır. Komisyon tarafından verilen kararlar da diğer iki Model Anlaşmada olduğu gibi salt çoğunluk kararıyla kabul edilir. Ancak yetkili idareler verilecek karar usulü ile ilgili kendi aralarında anlaşarak farklı bir yöntemi benimseyebilirler.¹⁸¹

2.4.3.1.3. Sürece Dair Masraflar ve Tarafların Süreçteki Yeri

ABTA'nın 11.maddesinde sürece dair yapılan masrafların yetkili idarelerce eşit olarak paylaşılacağı belirtilmiştir. Ancak teşebbüsler tarafından yapılmış masraflar hariç tutulmuştur. Teşebbüsler kendi yaptıkları masraflara katlanmak durumundadırlar.¹⁸²

Tahkim sürecinde teşebbüsler, danışma komisyonuna uyuşmazlığın çözümünde yararlı olabilecek bilgi ve belgeyi sunma imkanına sahiptirler. Ayrıca danışma komisyonu tarafından istenen bilgi ve belgeyi gerek teşebbüsler gerekse yetkili idareler sunmak durumundadır. Yetkili idarelerin bazı durumlarda sorumluluk altında olmadığı 10.maddede sıralanmıştır. Bunlar şu şekildedir:¹⁸³

- a) *kendi iç hukukuna veya normal idari uygulamasına aykırı olarak idari tedbirler almak ;*
- b) *iç hukuku veya normal idari uygulamasında elde edilemeyen bilgileri sağlamak; veya*
- c) *herhangi bir ticari, ticari, sınai veya mesleki sırrı veya ticari süreci ifşa edecek bilgileri veya işası kamu politikasına aykırı olacak bilgileri sağlamak.*

Teşebbüsler, danışma komisyonunun önüne talep etmeleri halinde çıkarak bizzat veya temsilci aracılığıyla uyuşmazlığın çözümünde rol alabilirler. Aynı şekilde danışma komisyonunun talep etmesi halinde de teşebbüsler komisyon önüne bizzat veya temsilci vasıtasıyla çıkmak durumundadır.¹⁸⁴

¹⁸¹ EU, Elemination of Double Taxation, m.11

¹⁸² EU, Elemination of Double Taxation, m.11

¹⁸³ EU, Elemination of Double Taxation, m.10

¹⁸⁴ EU, Elemination of Double Taxation, m.10

2.4.3.1.4. Nihai Karar ve Kararının Uygulanması

Danışma komisyonu tarafından verilen karar taraflara bildirildikten sonra 6 ay içinde yetkili idareler tarafından verilen karar dikkate alınarak çifte vergilendirme problemini ortadan kaldıracak bir uyuşmazlık çözüm yolu belirlenir. Yetkili idareler tarafından alınan bu karar danışma komisyon kararının tahkim kararından farklı olabilir. Ancak belirtilen 6 aylık süreç içerisinde bir anlaşmaya varılmazsa, danışma komisyonunun vermiş olduğu karar artık bağlayıcılık kazanacaktır. Karar ilgili teşebbüslerin rızası alınarak yetkili idarelerce yayınlanabilir. Ancak burada rıza şartı mevcuttur.¹⁸⁵

2.4.4. Avrupa Birliği Vergi Uyuşmazlıklarının Çözüm Mekanizmalarına İlişkin Konsey Direktifinde Tahkim

Direktif, Avrupa Birliği üye Devletleri arasındaki uyuşmazlıklarda, gelirin ve sermayenin çifte vergilendirilmesinin ortadan kaldırılmasını sağlayan anlaşmaların ve sözleşmelerin yorumlanması ve uygulanmasından kaynaklı ortaya çıkabilecek yeni uyuşmazlıklar için bir çözüm mekanizması ve kurallar bütünü olarak karşımıza çıkmaktadır. Aynı zamanda bu tür uyuşmazlıkların ortaya çıkması sebebiyle; etkilenen kişilerin hak ve yükümlülüklerini de düzenlemiş ve belirtmiştir.¹⁸⁶

Direktif, 10 Ekim 2017 tarihinde kabul edilmiş ve 1 Temmuz 2019 tarihinde yürürlüğe girmiştir. Direktifin kapsamı ABTA'dan daha geniş tutularak yalnızca transfer fiyatlandırması ve kazançların işyerine atfedilmesine ilişkin anlaşmazlıklarla sınırlı bırakılmamıştır. Direktifle birlikte ikili vergi anlaşmaları ve ABTA kapsamındaki gelir ve servet üzerinden alınan vergilere tabi olan tüm mükellefler için uygulanabilir bir sistem amaçlanmıştır. Bunun yanında bireylerin ve özellikle mikro, küçük ve orta ölçekli işletmelerin uyuşmazlık çözüm prosedürünü kullanırken daha az idari yüke sahip olması amaçlanmıştır.¹⁸⁷

¹⁸⁵ EU, Elimination of Double Taxation, m.12

¹⁸⁶ EU, Council Directive On Tax Dispute Resolution Mechanisms in The European Union, (Council Directive), m.1

¹⁸⁷ EU, Council Directive, m.23, Basic Principles (7)

Direktifte de diğer anlaşmalarda bulunan KAU ve tahkim süreci bulunmaktadır. Diğer anlaşmalardan farklı olarak tahkim kararına yönelik yetkili idarelere komisyon kararından farklı karar alabilme hakkı tanınmaktadır.¹⁸⁸

2.4.4.1. Konsey Direktifinde Tahkim Sürecinin İşlemesi

Direktifte de tahkim süreci KAU'nun tamamlayıcısı niteliğinde olduğundan dolayı öncelikle KAU sürecinin işletilmesi gerekmektedir. Uyuşmazlıktan etkilenen kişi uyuşmazlık sebebi konu için yetkili idareye başvurarak KAU için itiraz ve şikayetlerini yapmaktadır. Yapılacak bu itiraz ve şikayet süresi uyuşmazlık konusu sorunla sonuçlanan veya sonuçlanacak eyleme ilişkin ilk bildirimin alınmasından itibaren 3 yıl içinde gerçekleşmektedir. Etkilenen kişinin iç hukuk yollarına başvurup başvurmadığına bakılmaksızın şikayet alınır. Şikayeti yapan etkilenen kişi, şikayetini aynı bilgilerle birlikte her yetkili idareye sunacak ve şikayet konusunda hangi üye devletlerin yer aldığı da belirtilmesi gerekmektedir.¹⁸⁹

Uyuşmazlık tarafı Devletlerin her birinin yetkili idareleri, şikayetin alınmasından itibaren 6 ay içinde şikayetin kabulüne veya reddine ilişkin bir karar alır. Yetkili idareler, kararlarından etkilenen kişiyi ve diğer uyuşmazlık tarafı Devletlerin yetkili idarelerini gecikmeksizin bilgilendirir.¹⁹⁰ Aynı zamanda tek taraflı çözüm sağlayabilen idare tüm tarafları bilgilendirerek uyuşmazlığı çözer ve Direktifi sonlandırır.¹⁹¹

Şikayeti alan Devlet yetkili idarelerin şikayeti kabul etmesi ve tek taraflı çözüm sağlayamamalarıyla birlikte buna ilişkin kararın ilgiliye bildirim tarihinden itibaren KAU süreci başlayacaktır.¹⁹² KAU sürecinin başlangıcından itibaren 2 yıl içinde uyuşmazlık KAU ile çözülemezse yahut ilk KAU şikayeti yetkili idareler tarafından reddedilirse tahkim müessesesi devreye girecektir. Tahkime ilişkin usul ve detaylar alt başlıklarda verilmiştir.

¹⁸⁸ EU, Council Directive, m.15

¹⁸⁹ EU, Council Directive, m.3/1

¹⁹⁰ EU, Council Directive, m.5/1

¹⁹¹ EU, Council Directive, m.5/2

¹⁹² EU, Council Directive, m.4/1

2.4.4.1.1. Başvuru Usulü ve Sürecin Başlaması

Uyuşmazlığa taraf Devletlerin yetkili idareleri, KAU sürecinin başlamasından itibaren 2 yıl içinde uyuşmazlık konusu sorunun nasıl çözüleceği hususunda bir anlaşmaya varmadığında, neden anlaşmaya varılamadığını yazılı bir şekilde etkilenen kişiye bildirilmesi gerekmektedir.¹⁹³

Uyuşmazlıktan etkilenen kişi bu bildirimin veya KAU şikayetin reddi bildiriminden kendisine tebliğinden itibaren 50 gün içinde yazılı olarak bir Danışma Komisyonu kurularak tahkim talebinde bulunabilecektir. Ancak belirtilen duruma bir istisna konmuştur. Bu istisnaya göre KAU şikayetin reddinden dolayı tahkime gidebilmek için etkilenen kişinin iç hukukta temyiz hakkının bulunmaması veya bu hakkından feragat etmesi gerekmektedir. Tahkim talebinde temyiz hakkından vazgeçtiğine dair beyanda bulunması gerekmektedir.¹⁹⁴

2.4.4.1.2. Direktifte Geçen 2 Yıllık Sürenin Başlaması

Tahkim müessesesinin başlaması için beklenmesi gereken süreler madde 4'te belirtilmiştir. Buna göre etkilenen kişiye “[...] şikayetin kabulüne ilişkin kararının son bildiriminden başlayarak 2 yıl içinde ihtilaflı sorunu karşılıklı anlaşma ile çözmeye çalışacaklardır.” Yine söz konusu 2 yıllık süre yine aynı maddede yetkili idarelerin yazılı talebi üzerine 1 yıl süreyle uzatılabileceği şeklinde hüküm altına alınmıştır.¹⁹⁵

Yukarıda belirtilen durum haricinde iç hukukta bir yola başvurmuş kişi için madde 16'da özel düzenleme yapılmıştır. Söz konusu maddeye göre:¹⁹⁶

Etkilenen kişiler, ilgili Üye Devletlerin ulusal yasaları kapsamında kendilerine sunulan hukuk yollarına başvurabilirler. Bununla birlikte, etkilenen kişinin böyle bir çözüm aramak için işlemlere başladığı durumlarda, sırasıyla Madde 3(5) ve 4(1)'de belirtilen süreler, bu işlemlerde verilen bir kararın kesinleştiği veya bu işlemlerin başka şekilde kesin olarak sonuçlandırıldığı veya işlemlerin askıya alındığı durumlarda işlemeye başlar.

¹⁹³ EU, Council Directive, m.4/3

¹⁹⁴ EU, Council Directive, m.6/1

¹⁹⁵ EU, Council Directive, m.4

¹⁹⁶ EU, Council Directive, m.16/3

2.4.4.1.3. Hakem Seçimi ve Devamı Süreç

Tahkim sürecini işletecek olan danışma komisyonu ABTA'ya benzer şekilde oluşturulur. Buna göre yetkili idarelerin seçeceği birer adet üye hakem atanır. Ancak yetkili idarelerin karşılıklı anlaşmasıyla bu sayı ikişer adet olarak da belirlenebilir. Ayrıca öncesinde belirlenmiş bağımsız kişiler listesinden yetkili idareler buna ek birer kişi daha atarlar. Yetkili idareler, atanan üyeler noktasında sürecin işleminde engel bir hal çıkması ihtimaline karşı yedek birer üye hakem atarlar. Bağımsız üye hakemlerin atanmasına ilişkin kurallar bu şekilde kararlaştırılmamışsa atama işlemi kura ile yapılır. Yetkili makamların temsilcileri ve bağımsız kişiler listesinden seçilmiş kişiler, Direktifin 9.maddesinde belirtilen kişiler listesinden bir başkan seçerler. Seçilen başkanın taraflarca aksi kararlaştırılmadıkça yargıç statüsünün olması gerekmektedir.¹⁹⁷

Bunun yanında 7.maddede danışma komisyonunun atanamaması durumunda etkilenen kişiye yapabileceği başvuru hakkı gösterilmiştir. Buna göre, madde 6/1'de belirtilen süre içinde (tahkim talebi ardından geçen 120 gün içinde) bir Danışma Komisyonu kurulmaz ise süre bitiminden itibaren 30 gün içinde etkilenen kişi, uyuşmazlık tarafı devletlerin komisyon üyelerini seçmekle görevlendirilmiş iç hukuktaki ilgili mahkemeye veya yine iç hukukta belirlenen diğer herhangi bir organa başvurarak komisyonun kurulmasını talep etme hakkı mevcuttur.¹⁹⁸

Uyuşmazlık tarafı devletlerin yetkili idareleri uyuşmazlık konusu sorunun nasıl çözüleceğine dair bir görüş bildirmek üzere bir Danışma Komisyonu yerine “*Alternatif Uyuşmazlık Çözüm Komisyonu*” kurmayı kabul edebilir. Yine bunun yanında yetkili idareler, “*Daimi Komite*” şeklinde bir Alternatif Uyuşmazlık Çözüm Komisyonu kurmayı da kabul edebilir.¹⁹⁹

2.4.4.1.4. Direktifte Uygulanan Tahkim Prosedürü

Direktifte aksi kararlaştırılmadıkça kabul edilen tahkim türü bağımsız görüş tahkimidir. Ancak tarafların karşılıklı anlaşmasıyla en iyi son teklif tahkiminin

¹⁹⁷ EU, Council Directive, m.8

¹⁹⁸ EU, Council Directive, m.7

¹⁹⁹ EU, Council Directive, m.10

uygulanması da mümkündür. Buna göre Danışma Komisyonu veya Alternatif Uyuşmazlık Çözüm Komisyonu, kurulduğu tarihten itibaren en geç 6 ay içinde uyuşmazlık tarafı Devletlerin yetkili idarelerine kararını bildirir. Danışma Komisyonu veya Alternatif Uyuşmazlık Çözüm Komisyonu, uyuşmazlık konusuyla ilgili karar vermek için daha fazla bir süreye ihtiyaç duyarsa 6 aylık süreyi 3 ay daha uzatma imkanına sahiptir. Ancak uzatma durumunu yetkili idarelere bildirmek zorundadır. Verilen karar anlaşmada belirlenmiş kurallar çerçevesinde verilir. Uyuşmazlık konuları komisyonca ele alınıp değerlendirilerek karar verilir. Danışma Komisyonu veya Alternatif Uyuşmazlık Çözüm Komisyonu, kararı salt/basit çoğunluk ile sağlar. Başkan, Danışma Komisyonunun veya Alternatif Uyuşmazlık Çözüm Komisyonunun kararını yetkili idarelere bildirmesi gerekmektedir.²⁰⁰

Bunun yanında taraflar en iyi son teklif yöntemini de belirleyebilirler. Buna göre de yine yetkili idarelerin sunacakları öneriler doğrultusunda karar verilecektir. Karar verme süresi noktasında tahkim türünün farklı olmasından kaynaklı bir değişiklik uygulanmaz. Buraya kadar açıklanan kısım şikayetin kabul edilip yetkili idarelerce KAU süreci sonunda anlaşmaya varılamaması durumu için geçerlidir.

Uyuşmazlık konusu şikayetin yetkili idarelerce reddi durumunda etkilenen kişinin talebiyle kurulan Danışma Komisyonu ise kuruluş tarihinden itibaren 6 ay içinde şikayetin kabulüne ilişkin bir karar alacaktır. Karar süresi bitiminden itibaren 30 gün içinde de yetkili idarelere etkilenen kişinin şikayetini haklı bulup bulmadığını bildirir. Şikayet konusu Danışma Komisyonunca haklı bulunmuşsa kararın tebliğinden itibaren 60 gün içinde KAU süreci başlatılır. Bu sürecin başlatılmaması durumunda ise 60 günlük sürenin bitiminden itibaren 6 ay içinde Danışma Komisyonu bağımsız görüş tahkimi prosedürü çerçevesinde uyuşmazlığın çözümü için karar verecektir.²⁰¹

2.4.4.1.5. Sürece Dair Masraflar

Yetkili idarelerce aksi kararlaştırılmadığı sürece aşağıda yer verilen masraflar taraf devletler arasında eşit olarak paylaşılır.²⁰²

²⁰⁰ EU, Council Directive, m.14

²⁰¹ EU, Council Directive, m.6

²⁰² EU, Council Directive, m.12/1

- Atanan bağımsız kişiler için yapılan masraflar (ödenecek miktar taraf Devletlerin en rütbeli memurlarına ödenen miktarların ortalamasına denk olacak şekilde belirlenmiş),

- Oluşturulan Komisyonun uyuşmazlık için toplandığı her gün için kişi başı 1000 Euro ile sınırlı olmak kaydıyla bağımsız kişilerin hak ettiği ücretler.

Ayrıca aşağıda belirtilen diğer durumlar için gerekli masrafları ise etkilenen kişi karşılayacaktır:²⁰³

- Etkilenen kişice yapılmış şikayetin geri alınması durumunda,

- Şikayetin yetkili idarelerce reddinden kaynaklı Komisyon kurulması için başvuru yapılması durumunda Komisyonun da şikayeti haklı bulmaması ve reddetmesi durumunda,

- Taraf devletlerin karşılıklı olarak anlaştığı durumlarda.

2.4.4.1.6. Nihai Karar ve Kararın Uygulanması

Yetkili idareler, Danışma Komisyonunun veya Alternatif Uyuşmazlık Çözüm Komisyonunun kararını kendilerine bildirilmesinden itibaren 6 ay içinde uyuşmazlık konusu sorunun nasıl çözüleceği konusunda anlaşmaya varabilirler. Diğer anlaşmalardan farklı ve özel olarak burada yetkili idareler, Danışma Komisyonunun veya Alternatif Uyuşmazlık Çözüm Komisyonunun kararından farklı bir karar alabilmektedirler. Ancak, buna rağmen uyuşmazlık konusuna dair sorunu çözmek için bir anlaşmaya varılmamışsa Komisyonunun verdiği karar taraf Devletler açısından bağlayıcı olacaktır.²⁰⁴

Yetkili idareler, uyuşmazlığın çözümüne dair nihai kararı etkilenen kişiye gecikmeksizin bildireceklerdir. Kararın alınmasından itibaren 30 gün içinde etkilenen kişiye bildirim yapılmazsa; etkilenen kişi nihai kararı almak için ikamet ettiği Devlette iç hukuk kuralları çerçevesinde temyize gitme hakkında sahiptir.²⁰⁵

Nihai karar, emsal karar görevi teşkil etmemektedir. Nihai kararın uygulanması için etkilenen kişinin kararı kabulü ve yine kararın tebliğinden itibaren 60 gün içinde uyuşmazlıkla ilgili iç hukuk yollarından feragat ettiğini bildirmesi üzerine

²⁰³ EU, Council Directive, m.12/2

²⁰⁴ EU, Council Directive, m.15/1-15/2

²⁰⁵ EU, Council Directive, m.15/3

uygulanacaktır. İç hukuk yollarında kararın tenfiz edilemez olduğu veya Komisyonun bağımsızlığı noktasında eksikliklerin tespit edildiği durumlar hariç olmak üzere, iç hukuktaki sürelerle bağlı kalmadan verilmiş olan karar uygulanır.²⁰⁶

Nihai kararın uygulanmadığı bir durum ortaya çıkarsa etkilenen kişi, nihai kararı uygulamayan uyuşmazlık tarafı Devletin iç hukuktaki görevli ve yetkili mahkemesine başvurarak kararın uygulanmasını sağlayabilir.²⁰⁷

2.4.5. Çok Taraflı Anlaşmada (MLI) Tahkim

Uzun ismiyle Vergi Anlaşmasına İlişkin Matrah Aşındırma ve Kâr Aktarımını Önlemeye Yönelik Tedbirlerin Uygulanmasına Yönelik Çok Taraflı Sözleşme olan Çok Taraflı Anlaşmada bulunan tahkim müessesesi ve öncesi yapılan çalışmalardan bahsetmeden önce bu anlaşmanın neden yapıldığı ve künye kısmının önemli olduğu düşüncesindeyiz. Bu sebeple öncelikle Çok Taraflı Anlaşmanın kısaca künyesi ve amacı anlatılıp sonrasında tahkim müessesesi ve öncesi süreç adına yaşanan gelişmeler değerlendirilecektir.

Matrah aşındırma ve kâr aktarımı (Base Erosion and Profit Shifting – BEPS), vergi kurallarındaki boşluklardan ve çatışmalardan yararlanarak vergiden kaçınan çokuluslu şirketlerin planladığı ve uyguladığı stratejileri ifade etmektedir. Çokuluslu şirketler tarafından yapılan genel strateji vergi matrahını aşındırmaktır. Bu ise ticari faaliyetlerinin az olduğu veya hiç olmadığı düşük veya vergisiz bölgelere görünüşte kârları kaydırarak gerçekleşmektedir. Her ne kadar yapılan bazı stratejiler yasa dışı olsa da çoğu değildir. Ancak bu durum vergi sistemlerinin adaletini ve bütünlüğünü baltalar. Nitekim farklı alanda faaliyet gösteren işletmeler, yerel düzeyde faaliyet gösteren işletmelere göre rekabet avantajı elde etmek için BEPS'i kullanabilir. Ayrıca, vergi mükelleflerinin çok uluslu şirketlerin yasal olarak gelir vergisinden kaçındığını görmeleri, tüm mükelleflerin gönüllü uyumunu azaltmakta ve yok etmektedir. BEPS, özellikle çok uluslu şirketlerden gelen kurumlar vergisine aşırı derecede bağımlı olmaları nedeniyle gelişmekte olan ülkeler için büyük önem taşımaktadır.²⁰⁸

²⁰⁶ EU, Council Directive, m.15/4

²⁰⁷ EU, Council Directive, m.15

²⁰⁸ OECD, <https://www.oecd.org/tax/beps/about/#>, (beps), (05.08.2022)

Yapılan araştırmalar sonucu çokuluslu şirketlerin bu şekilde uyguladığı stratejiler neticesinde yıllık ortalama 100 ila 240 milyar dolar arasında bir gelir kaybı yaşanmaktadır. Ülkeler nezdinde ciddi kayıplara yol ačan bu miktarlar neticesinde OECD/G20 bünyesinde 135'i aşkın ülke bu durumla mücadele etmek için işbirliği haline girmişlerdir. Amaç vergi kurallarını geliştirmek ve şeffaf bir vergi sistemi ortaya koymaktır.²⁰⁹

Kasım 2016 tarihinde uluslararası vergiyi güncellemek için OECD/G20 bünyesinde; bir dizi vergi anlaşması önlemini hızla uygulayacak olan Vergi Anlaşmasına İlişkin Matrah Aşındırma ve Kâr Aktarımını Önlemeye Yönelik Tedbirlerin Uygulanmasına Yönelik Çok Taraflı Sözleşme ("Çok Taraflı Enstrüman" veya "MLI") müzakerelerini sonuçlandırdı. Yapılan sözleşme sonucunda çokuluslu şirketler tarafından vergiden kaçınma probleminin azaltılacağı görüşü hakimdi. Bu Anlaşma (MLI) 1 Temmuz 2018'de yürürlüğe girmiştir.²¹⁰ Ağustos 2022 itibariyle de toplamda 99 ülke tarafından imzalanmıştır.

2.4.5.1. Çok Taraflı Anlaşmada Tahkim Sürecinin İşlemesi

2.4.5.1.1. Başvuru Usulü ve Sürecin Başlaması

MLI'da da tahkim müessesesi KAU sonrası tamamlayıcı süreç olarak ele alınmıştır. KAU hükmü ise MLI'nın 16.maddesinde düzenlenmiştir. Buna göre:²¹¹

- 1) *Bir kişi, Akit Ülkelerden birinin veya her ikisinin işlemlerinin o kişi için Kapsanan Vergi Anlaşması hükümlerine uygun olmayan bir vergilendirme yarattığı veya yaratacağı kanaatine varırsa, bu kişi, iç mevzuatta öngörölen çarelere bakılmaksızın durumu Akit Ülkelerden herhangi birinin yetkili makamına sunar. Kapsanan Vergi Anlaşması hükümlerine aykırı vergilemenin ilk bildiriminden itibaren üç yıl içinde davanın açılması gerekir.*
- 2) *Yetkili makam, itirazı haklı buluyorsa ve kendisi tatmin edici bir çözüme ulaşamıyorsa, davayı diğer Akit Yargının yetkili makamı ile karşılıklı anlaşma yoluyla çözmek için çaba gösterecektir. Varılan herhangi bir anlaşma, Akit*

²⁰⁹ OECD, beps, (05.08.2022)

²¹⁰ OECD, <https://bit.ly/3uo4qoS>, (MLI), (05.08.2022)

²¹¹ OECD, MLI, m.16

Ülkelerin iç hukukundaki herhangi bir süre sınırlamasına bakılmaksızın uygulanacaktır.

Görüldüğü üzere diğer Model Anlaşmalarda geçen KAU sürecine başvuru işlemi MLI'da da geçerlidir. Vergilendirme işleminde aykırılık görüldüğü takdirde 3 yıl içinde KAU'ya başvuru işlemi etkilenen kişiye bırakılmıştır.

KAU'dan sonra devreye girecek olan tahkim müessesesi Çok Taraflı Anlaşma'nın 6.bölümünde düzenlenmiştir. Ancak Anlaşmayı imzalayanlar açısından zorunlu olarak uygulanması beklenmemektedir. Tahkim hükmünün uygulanıp uygulanmayacağı tarafların iradesine bırakılmıştır.

Anlaşmanın 18.maddesinde bu durum şu şekilde belirtilmiştir:²¹²

Bir Taraf, Kapsanan Vergi Anlaşmaları ile ilgili olarak bu kısmı uygulamayı seçebilir ve buna göre Depozitöre bildirimde bulunacaktır. Bu kısım, bir Kapsanan Vergi Anlaşması ile ilgili iki Akit ülkeye ilişkin olarak, yalnızca her iki Akit ülkenin de böyle bir bildirimde bulunduğu durumlarda uygulanacaktır.

KAU başvurusunun yetkili idarece alınmasının ardından 2 ay içinde yetkili idare; uyuşmazlık başvurusu yapan kişiye başvuruyu aldığını bildiren davetiye ve yine diğer uyuşmazlık tarafı yetkili idareye de başvuru konusunu bildirir davetiye gönderir.²¹³ Uyuşmazlığa başvuru usulü bu şekilde başlar ve tek taraflı çözüm bulunamadığı takdirde diğer Model Anlaşmalarda olduğu gibi uyuşmazlık artık Devlet yetkili idarelerince karşılıklı çözülmeye çalışılır.

2.4.5.1.2. Anlaşmada Geçen 2 Yıllık Sürenin Başlaması

Tahkim müessesesinin seçiminde esas alınacak süre 19.maddede açıklanmıştır. KAU sürecinin başlamasından itibaren “iki yıllık bir süre içinde (duruma göre bu sürenin sona ermesinden önce Akit Ülkelerin yetkili makamları bu davaya ilişkin olarak farklı bir zaman dilimi üzerinde anlaşmaya varmadıkça ve davayı sunan kişiye bildirimde bulunmadıkça)”²¹⁴ anlaşma sağlanmadığı takdirde etkilenen kişi yazılı bir taleple tahkim yolunu seçebilir.

Ancak görüldüğü üzere 2 yıllık sürenin yetkili makamlarca değiştirilmesi mümkündür. Nitekim 19. maddenin 11. fıkrasında “[...] Kapsanan Vergi Anlaşmalarına uygulamak amacıyla, bir Taraf, 1. fıkranın b) bendinde belirtilen iki

²¹² OECD, MLI, m.18

²¹³ OECD, MLI, m.19/5

²¹⁴ OECD, MLI, m.19/1

yıllık süreyi üç yıllık bir süre ile değiştirme hakkını saklı tutabilir.” hükmü ile anlaşmayı imzalayan Devletlere esneklik payı bırakmıştır.

Kişilerin iç hukuk yollarını tercih etmesi durumunda, yetkili idareler derdestlik sebebiyle karar sonucuna kadar yahut kişilerin iç hukuk yollarına başvurularının geri alınması durumunda başvurunun geri alınmasına kadar KAU sürecini askıya alabilirler. Bu süreçte tahkim için beklenilmesi gereken süreler de işlememiş bulunur.²¹⁵ Aynı şekilde KAU başvurusu sonrası yetkili idarelerden birisinin bilgi veya belge istemesi durumunda yeterli süre içinde temin edilmemesi halinde yetkili idarelerin karşılıklı anlaşmasıyla arada geçen bekleme süresi de tahkime başvuru için geçerli 2 yıllık süreye eklenir.²¹⁶

2.4.5.1.3. Hakem Seçimi ve Devamı Süreç

MLI’ya göre de tahkimin uyuşmazlıkla çözümü için 3 kişilik bir tahkim paneli oluşturulacaktır. Bu üç kişinin ikisi tahkim talebinin yapılması ardından 60 gün içerisinde yetkili idareler tarafından seçilecek birer hakem olacaktır. Üye hakemlerin yetkili idarelerce atanmalarının ardından 60 gün içerisinde de üçüncü ve aynı zamanda başhakem rolünü üstelenecek kişi üyeler tarafından atanacaktır. Başkan her iki uyuşmazlık tarafı Devletin vatandaşı veya mukimi olamaz. Hakemler bağımsız ve tarafsız uzman kişilerden oluşur.²¹⁷

Sözleşme tarafındaki yetkili idarelerden birisi Sözleşmede kararlaştırılan şekilde ve süreler içinde tahkim heyetine bir üye atamazsa, atanmayan üye, bu yetkili makam adına, her iki Devletinde vatandaşı olmayan OECD Vergi Politikası ve İdaresi Merkezinin en üst düzey yetkilisi tarafından atanır. Yine başhakemin üyeler tarafından atanamaması durumunda her iki Devletinde vatandaşı olmayan OECD Vergi Politikası ve İdaresi Merkezi en üst düzey yetkilisi tarafından atanacaktır.²¹⁸

Seçilen tahkim panelince tahkim yargılaması görülecektir. Ancak tahkim süreci iki sebepten kaynaklı sonuca ulaşmadan son bulabilir. Bunlardan ilki yetkili idarelerce uyuşmazlığı çözmek için karşılıklı bir anlaşmaya varılması; diğeri ise

²¹⁵ OECD, MLI, m.19/2

²¹⁶ OECD, MLI, m.19/3

²¹⁷ OECD, MLI, m.20/2

²¹⁸ OECD, MLI, m.20/4

uyuşmazlığı sunan kişi tarafından tahkim veya KAU taleplerinden herhangi biri geri çekilmesidir.²¹⁹

2.4.5.1.4. MLI’da Uygulanan En İyi Son Teklif Tahkimi Prosedürü

Uyuşmazlığın tahkime sunulması ardından yetkili idareler anlaşma ile belirlenen bir tarihe kadar, tahkim paneli/heyetine çözülmemiş tüm sorunları/konuları ele alan çözüm önerilerini sunacaklardır. Öneri sunulurken uyuşmazlık tarafı Devletlerin öncesinde de yapmış olduğu tüm anlaşmalar göz önünde tutularak bir öneri sunulacaktır. Sunulan bu önerilerde geçen parasal sınırlar MLI’da belirlenen azami vergi oranıyla sınırlı olacaktır. Uyuşmazlık tarafı Devletler arasında çözülememiş eşik sorunların olması durumunda (kişinin mukimliği veya işyerinin mevcut olup olmaması gibi) bu sorunlara ilişkinde çözüm önerileri sunma imkanına sahiptirler. Önerilerin yanında yetkili idareler kendilerini destekleyici nitelikte durum belgesini de heyete sunabilirler. Ancak durum belgesi sunulması durumunda karşı yetkili idareye de bu belge sunulmalıdır. Durum belgesini alan yetkili idare de buna karşılık cevap dilekçesi sunma hakkına sahiptir. Bu cevap belgesi de yine heyetle birlikte durum belgesi sunana iletilir.²²⁰

Tahkim heyeti, uyuşmazlığın çözümü için yetkili idarelerce her bir konu ve herhangi bir eşik sorunla ilgili olarak sunulan önerilerden birini karar olarak seçecektir. Yapmış olduğu seçim hakkında heyet herhangi bir gerekçe sunmayacaktır. Heyet tarafından alınan karar salt/basit çoğunluk ile alınır. Heyetçe alınan karar her bir uyuşmazlık tarafı yetkili idareye yazılı olarak iletilecektir. Ancak bu karar emsal nitelikte bir karar değildir.²²¹ Görüldüğü üzere MLI’da da en iyi son teklif tahkim prosedürü benimsenmiş durumdadır.

2.4.5.1.5. MLI’da Yer Alan Bağımsız Görüş Tahkim Prosedürü

Tahkim prosedürünün uygulanması tarafların seçimine bırakılmıştır. Bu takdirde Anlaşmayı imzalayan taraflar yukarıda bahsedilen tahkim prosedürünü kabul

²¹⁹ OECD, MLI, m.22

²²⁰ OECD, MLI, m.23/1

²²¹ OECD, MLI, m.23/1

etmeme haklarına sahiptirler. En iyi son teklif tahkimini kabul etmeyip kabul edebilecekleri diğer tahkim yolu bağımsız görüş tahkimi olarak karşımıza çıkmaktadır. Ancak bağımsız görüş tahkiminin de kendi içerisinde uygulanması gereken kuralları mevcuttur. Bunlar MLI 19/2.maddede şu şekilde sıralanmıştır.²²²

a) Bir dava tahkime sunulduktan sonra, her bir uyuşmazlık tarafı yetkili makam, tahkim kararı için gerekli olabilecek her türlü bilgiyi gereksiz gecikme olmaksızın tüm panel üyelerine sağlayacaktır. Yetkili makamlar aksini kabul etmedikçe, tahkim talebinin her iki yetkili makam tarafından alınmasından önce her ellerinde mevcut olmayan herhangi bir bilgi, kararın amaçları doğrultusunda dikkate alınmayacaktır.

b) Tahkim heyeti, tahkime sunulan konulara, Kapsanan Vergi Sözleşmesinin yürürlükteki hükümlerine ve bu hükümlere tabi olarak, Sözleşme tarafı Devletlerin iç yasalarına uygun olarak karar verecektir. Panel üyeleri ayrıca, Yetkili makamların karşılıklı anlaşma ile açıkça tanımlayabilecekleri diğer kaynakları da dikkate alacaktır.

c) Tahkim kararı, uyuşmazlık tarafı yetkili makamlara yazılı olarak teslim edilecek ve dayanan hukukun kaynaklarını ve sonucuna yol açan gerekçeyi gösterecektir. Tahkim kararı, heyet üyelerinin salt çoğunluğu ile kabul edilir. Tahkim kararının emsal değeri yoktur.

Tahkim müessesesi tarafların iradesine bırakılmıştır. Bu durumda tahkim müessesesini hiç seçmeyecekleri gibi; seçilen tahkim müessesesi içerisinde tahkim türünü de seçme hakları sabittir.

Önemli olan husus, MLI'yı imzalayan devletlerin kimisinin tahkimi kabul edip kimisinin etmediği yahut iki tarafında kabul etmesi durumunda farklı tahkim türlerini kabul etmeleri durumunda bu devletlerarasında çıkan uyuşmazlık çözümüdür. Seçilen yolların yahut türlerin farklı olması durumunda uyuşmazlık tarafı idarelerce tahkim yolunun belirlenmesi adına çaba göstermesi beklenmektedir. Tahkim yolunun belirlenmesi sürecinde anlaşmaya varılamaması durumunda veya anlaşmaya varılana kadar geçen sürede yukarıda bahsedilen zorunlu bağlayıcı tahkim yollarının uygulanması mümkün değildir.²²³

²²² OECD, MLI, m.19/2

²²³ OECD, MLI, m.19/3

2.4.5.1.6. Sürece Dair Masraflar

Tahkim müessesesinden faydalandığı durumlarda tahkim panelinin/heyetinin tahkim süreci için yapmış olduğu tüm masraf ödemeleri ve yine yetkili idareler tarafından bu süreçte yapılan masraf ödemeleri Sözleşme tarafı devletler arasında yapılacak bir anlaşma ile belirlenir. Devletler arasında böyle bir anlaşmanın yer almaması durumunda ise her yetkili idare kendi yaptığı masrafı ve yine atamış olduğu hakemin masrafını karşılar. Başhakemin masrafları ve tahkim süreciyle ilgili heyetin yapmış olduğu diğer masraflar ise uyuşmazlık tarafı devletler arasında eşit şekilde paylaştırılarak ödenir.²²⁴

2.4.5.1.7. Nihai Karar ve Kararın Uygulanması

Tahkim yoluna sunulan uyuşmazlıkla ilgili heyetçe verilen karar nihai nitelik taşır. Verilmiş olan tahkim kararı KAU'ya sunulan konuya ilişkin olarak karşılıklı anlaşma yolu şeklinde gerçekleşir. Tahkim kararı birkaç husus dışında MLI'da da bağlayıcıdır. Bağlayıcı olmaması durumları ise uyuşmazlık ve Anlaşma tarafı Devletlerden herhangi birisinin mahkemesinde tahkim kararının tenfiz edilemez olduğu kararına varılması ve uyuşmazlıktan etkilenen kişinin tahkimi uygulayan karşılıklı anlaşmayı kabul etmemesi olarak karşımıza çıkmaktadır.²²⁵

Mahkemelerce tahkim kararının tenfiz edilmediği durumlarda tahkim talebinin hiç yapılmadığı ve tahkim müessesesinin uygulanmadığı varsayılır. Ancak tahkim sürecinde gizliliğin korunması ve ortaya çıkan masrafların ödenmesi durumları hariçtir. Buna yönelik MLI'da belirtilen hükümler geçerliliğini korumaktadır.²²⁶

Yetkili idarelerce verilmiş olan tahkim kararının tebliğinden itibaren 3 ay içerisinde uyuşmazlık konusuyla ilgili farklı bir karar üzerinde anlaşmaya varılırsa tahkim kararı uygulanmaz. Ancak bu durum seçilen tahkim türüne göre bir istisna taşımaktadır. Nitekim bağımsız görüş tahkimini benimseyen taraflarca tahkim kararı sonrası yetkili idareye bu yetki verilmişken; en iyi son teklif tahkim türünü benimsemiş

²²⁴ OECD, MLI, m.25

²²⁵ OECD, MLI, m.19/4

²²⁶ OECD, MLI, m.19/4

yetkili idareler bundan faydalanmamakta, doğrudan kararı uygulamak durumundadırlar.²²⁷

Bağımsız görüş tahkimi sonrası yetkili idarelere böyle bir seçenek bırakılması tahkim müessesesini zedelemektedir. Öyle ki tahkim kararının taraf Devletlere yük olacağı kanısı oluştuğunda yetkili idareler, arasında anlaşıp mükellef veya yükümlünün mağduriyetini gideremeyebilir hatta arttırabilirler. Ayrıca böyle bir uygulamanın iyi niyet ilkesi çerçevesinde oluşturulduğu düşünülse dahi bu durumda en iyi son teklif yaklaşımı sonrası yetkili idarelere son bir anlaşma şansı verilmemesi çelişki taşımaktadır. Nitekim en iyi son teklif tahkim yolunda iki yetkili idarenin de istediği orta bir yol bulunmamakta; durum değerlendirmesi sonucu gerekçeleri daha haklı olan bir yetkili idarenin önerisi kabul edilmektedir. Oranlama üzerinden örnek verilecek olursa %99 haklı gerekçelere sahip taraf olsa bile diğer tarafta %1'lik küçük de olsa haklı gerekçeleri olan bir yetkili idare bulunmaktadır. Bu tahkim her ne kadar yetkili idarelerce tercih edilmişse de çalışma kapsamında değerlendirme yapıldığında bağımsız tahkim türünde olduğu gibi son kez yetkili idarelere şans verilmesi gerekliliği değerlendirilmektedir. (bağımsız görüş tahkim türünde karar sonrası yetkili idarelere anlaşma şansı verildiği sürece!)

2.4.6. Uluslararası Vergi Hukuku Tahkim Sürecinde Mükellef veya Yükümlülerin Hakları

Mükellef veya yükümlülerin sahip olduğu hakların öncelikle evrensel boyutta incelenip; sonrasında özelleştirilerek tahkim boyutuna indirgenmesi ve incelenmesinin konunun daha rahat anlaşılması adına doğru bir yol olacağı düşüncesindeyiz.

Mükellef haklarına ilişkin evrensel anlamda yapılmış bir sınıflandırma yoktur. Ancak birçok yayın ve çalışmada mükellef hakları; genel mükellef hakları ve özel mükellef hakları şeklinde ikiye ayrılmış durumdadır. Genel mükellef hakları, adil, eşit ve saygılı hizmet alma hakkı, bilgi talep etme hakkı, dilekçe hakkı, vergi kesinliği hakkı, bilgi gizliliği hakkı, temsilci kullanma hakkı ve özel hayatın gizliliği hakkı gibi hakları içerirken; özel mükellef hakları, tahakkuk ve tahsilat sırasındaki haklar, vergi uyumsuzluklarının çözümü sırasındaki haklar ve vergi denetimi sırasındaki haklar

²²⁷ OECD, MLI, m.24/2 – 24.3

şeklinde kendi içerisinde ayrıma tabi tutulmaktadır.²²⁸ Başlıkta tahkimin etkisi incelendiği için mükellef veya yükümlünün tahkim müessesesi içerisinde sahip olduğu haklar önem taşımaktadır.

Tahkim, Model Vergi Anlaşmaları'nda KAU'nun bir uzantısı niteliğinde olduğu için KAU sürecinde geçerli olan haklar doğal olarak tahkim sürecine de yansımaktadır. Mükellef veya yükümlüler KAU sürecinde aktif rol alamamaktadır. Aynı şekilde tahkim aşamasında da süreç yetkili idareler arasında sürmekte ve mükellef veya yükümlü yalnızca dışarıdan bazı haklara sahip olmaktadır. Mükellef veya yükümlünün sürece aktif olarak katılamaması gerek KAU sürecine gerekse tahkim sürecine gelen en çok eleştirilerden birisi olarak devam etmektedir. Bunun yanında tahkime başvuru mükellef veya yükümlü tarafından OECD Model Vergi Anlaşması ve MLI'da gerçekleşmektedir. Ancak BM Model Vergi Anlaşması ve ABTA nazarında tahkimin başlatılması mükellef veya yükümlünün kontrolünde değildir.²²⁹ Mükellef veya yükümlü bakımından sahip olunan haklar görüldüğü üzere kabullenen ve uygulanan Model Vergi Anlaşmalarına göre değişiklik göstermektedir.

Mükellef veya yükümlü, aktif denebilecek tek rolü, ABTA'da bağımsız görüş tahkim yaklaşımının benimsendiği durumda heyet ve yetkili idarenin kabulü ve istemi halinde kendisi veya temsilcisi sıfatıyla sunum yapabilme ve heyet karşısına çıkabilme noktasında yakalayabilmektedir. Ancak bu durum bununla sınırlı olduğu için diğer tahkim türünde veya diğer Model Vergi Anlaşmalarında böyle bir durum beklenmemektedir. Mükellefin dışarıdan belge veya bilgi sunması hakkı saklı kalmıştır. Dışarıdan sürece katkısı olabilecek bilgi veya belgeleri sunma hakkına sahiptir ki bu durum aynı zamanda mükellef veya yükümlünün sorumluluğunu da oluşturmaktadır.²³⁰

Mükellef veya yükümlünün yukarıda belirtildiği üzere bazı anlaşmalarda tahkim talebinde bulunma hakkının tüm vergi anlaşmaları nezdinde uygulanması gerekmektedir. Nitekim aktif bir tahkim süreci içerisinde yer almayan mükellef veya yükümlü için en azından tahkim talebinde bulunma hakkı elinden alınmamalıdır.²³¹

²²⁸ Mustafa Erkan Üyümez ve Aytül Bişgin, A Comparative Analysis of Taxpayer Rights in Turkey and The USA, **Mecmua - Uluslararası Sosyal Bilimler Dergisi**, 2016, Sayı:2, ss.66-75, s.68

²²⁹ Yusufoglu, s.276

²³⁰ Yusufoglu, s.276

²³¹ Yusufoglu, s.276

Mükellef veya yükümlü açısından sağlanan bir diğer hak ve aynı zamanda eksiklik tahkim sürecinin kabulü ve iç hukuk yollarından feragat ile kararın uygulamaya geçilmesidir. Bu durum mükellef veya yükümlü açısından karar neticesinde uygun manevra yapabilme hakkı sağlamaktadır. Bu yönüyle doğru oluşturulmuş bir haktır. Ancak eksik olan husus hak noktasında değil uygulanan Model Anlaşma nezdinde doğmaktadır. Öyle ki, bahsedilen kabul ve feragat koşulu OECD ve BM Model Vergi Anlaşmaları ile MLI'da geçerliliğini korurken ABTA'da mükellef veya yükümlünün kararı kabul ve iç hukuktan feragat gibi bir kural mevcut değildir.²³² ABTA dışındaki model anlaşmalar ve yine çoklu taraf anlaşmasındaki uygulamanın mükellef haklarının korunması adına doğru olduğu görüşündeyiz. İç hukuktan feragat yolunun da karar sonrası olması gerektiği açıktır. Nitekim zaten lehine bir karar çıkan bir mükellef veya yükümlünün iç hukuktaki yargı veya idari çözüm yoluna başvurusu iyiniyet dışı bir uygulama olacaktır. Aynı şekilde kararı beğenmeyen bir mükellef veya yükümlü de kararı kabul etmek zorunda olmayıp iç hukuk yollarına başvurmada serbesttir. ABTA'da da aynı uygulamanın yer almasının mükellef hakları açısından daha doğru olacağı değerlendirilmektedir. Nitekim etkilenen kişi aslında mükellef veya yükümlüdür. Her ne kadar yetkili idarelerce süreç yürütülse de mükellef veya yükümlünün en azından bu hakka sahip olması gerektiği düşünülmektedir.

2.5) ULUSLARARASI VERGİ UYUŞMAZLIK ÇÖZÜM YÖNTEMLERİNİN AVANTAJ VE DEZAVANTAJLARI

Her uyuşmazlık çözüm yönteminin kendisine özel avantaj ve dezavantajları bulunmaktadır. Önceki bölümlerde verilen bilgiler ışığında da bunların kategorize edilip ayrı bir başlık halinde verilmesi yapılacak tercih açısından önemli olacaktır. Bu kapsamda, takip eden başlıklarda önce genel uyuşmazlık çözüm yollarının avantajlarına yer verilmekte ve sonra da dezavantajlar ele alınarak irdelenmektedir.

²³² Yusufoglu, s.277

2.5.1. Avantajları

2.5.1.1. Karşılıklı Anlaşma Usulünün Avantajları

Öncelikle, KAU sürecinin getirmiş olduğu avantajlardan bahsedilecek olursa:²³³

- KAU süreci, çifte vergiyi verimli bir şekilde önleyebilir. İç hukuk yollarının aksine, KAU süreci herhangi bir yargı alanında denetime tabi olan bir sorunu tutarlı koşullarla aynı anda çözebilir.

- KAU süreci etkili bir yöntemdir. Nitekim OECD tarafından sağlanan istatistiklere göre, KAU süreci çoğu durumda çifte vergiyi başarıyla ortadan kaldırmaktadır.

- KAU süreci, sorunu inceleme ekibinden kaldırır. Yetkili makamlar iç hukuka bağlı değildir. Bu durumda kabullenen Model Vergi Anlaşmalarındaki yönergelerin dikkate alabileceği anlamına gelir. Konuya ve olgulara bağlı olarak, *Kılavuz İlkeler* çözüm için iç hukuktan daha elverişli bir çerçeve sağlayabilir.

- KAU süreci uygun maliyetli olabilir. Genel olarak, bir uyuşmazlığı çözmek için KAU'de harcanan kaynaklar (dış danışma ücretleri ve dahili kaynaklar dahil), dava için harcanacak olandan çok daha düşüktür.

- KAU süreci esnektir. Mükellef veya yükümlüler KAU süreci içerisinde herhangi bir zamanda diğer çözümlere (yargı yolu gibi) başvurmakta özgürdür. Yetkili makamlar geçici bir çözüm müzakere ettikten sonra bile, mükellefleri bunu kabul etmek zorunda değildir.

- Başarılı bir KAU kararının şartlarını daha sonraki dosyalanmış ancak incelenmemiş vergi yıllarına aktarmak mümkündür. İkili peşin fiyatlandırma anlaşması süreci aracılığıyla, başarılı bir KAU çözümünün süresini beş veya daha fazla ileriye taşımak da genellikle mümkündür.

²³³ Osborn ve diğerleri, (internet erişimi), (10.08.2022)

2.5.1.2. Peşin Fiyatlandırma Anlaşmalarının Avantajları

Peşin Fiyatlandırma Anlaşmalarının avantajlarına yer verilecek olursa:²³⁴

- PFA temelde mükelleflere uygun bir transfer fiyatlandırması analizi ile ilgili tüm gerçekleri vergi makamları önünde sunmaya ve karşılıklı bir anlaşmaya doğru çalışmaya motive ederek vergi idaresinin etkinliğini artırmaktır. PFA, mükelleflere transfer fiyatlandırması yöntemleri konusunda daha fazla bilgi ve kesinlik sunarak, sorunların çözülmesine teşvik eder ve yetkili vergi idareleri karşısında önceden tartışıp çözüm bulmalarına izin vererek vergiye uyumu artırır.

- Karmaşık ve yüksek riskli işlemler için kesinlik sağlar. Nitekim PFA, bir transfer fiyatlandırması ayarlaması riskini en aza indirmeye yönelik bir strateji olarak kabul edilir ve bu strateji gereği bir müzakere süreci ile kesinlik sağlamaya çalışır.

- PFA, çifte vergilendirmeyi önler. Çokuluslu şirketlerin kendi aralarındaki işlemler için mal ve hizmetlerin fiyatlandırılması, genellikle küresel bir fiyatlandırma politikası tarafından yönetilir. Bu politika çokuluslu şirket grubunun çeşitli bileşenlerine, gerçekleştirilen işlemlere, kullanılan varlıklara ve grubun her bir üyesi tarafından üstlenilen risklere dayalı olarak *emsallere uygun bir getiri* elde etmeyi sağlar. Belirli bir yetki alanındaki bir gelir idaresi bu tür fiyatlandırma politikasına itiraz ettiğinde sonuç olarak grup içinde çifte vergilendirmeye yol açar. PFA süreci ise bu vergi risklerini ortadan kaldırmayı sağlar.

- Uyumu artırarak maliyetlerin azalmasına yardımcı olur. Transfer fiyatlandırması denetimi riskini ortadan kaldırarak ve uzun süredir devam eden ve zaman alıcı davaları çözerek PFA süresi boyunca denetim ve itirazlarla ilgili maliyetleri azaltır.

- Kayıt tutma yükünü azaltır. Mükellef anlaşma kapsamında; kararlaştırılan şart ve koşullarını kanıtlamak için tutulması gereken gerekli belgeleri önceden bildiğinden, kayıt tutma yükünü azalmış olur.

²³⁴ Mayank Garg, Advantages of Advance Pricing Agreements, <https://blog.ipleaders.in/advantages-advance-pricing-agreements/#>, (10.08.2022).

2.5.1.3. Tahkimin Avantajları

Tahkimin uluslararası vergi uyuşmazlıklarında sağladığı avantajlar açısından konu ele alınacak olursa:²³⁵

- Tahkim hızlandırılmış bir uyuşmazlık çözüm yöntemi olarak görülmektedir. Mahkeme prosedürlerinde yaşanan zorluklar ve gecikmeler tahkime teşvik etme konusunda büyük önem taşır. Mahkeme sürecinde yalnızca duruşmalar ve araştırmalar tek başına haksız yere davanın uzayıp gecikmelere neden olmaz, aynı zamanda taraflarda yargı sürecini bir şekilde sabote edebilmek uzatmayı ve yargının geçerliliğini ve uygulanabilirliğini aşındırmayı da başarır.

- Tahkim, taraflar için genellikle mahkeme işlemlerinden daha az külfetli olmaktadır.

- Genel mahkeme işlemlerinden farklı olarak tahkim kararı kamuya açık değildir. Özellikle hassas endüstriyel, ticari işletme ve yatırım alanlarında mahremiyet ve güvenlik güvencesi, uyuşmazlıkların tahkim edilmesi için iyi bir fırsat sunarak, uyuşmazlık bilgilerinin yalnızca taraflara ve hakemlere açıklanmasına yardımcı olur.

- En önemli avantajlarından birisi de tahkim heyetindeki hakemlerin iç hukuktaki hakimlere nazaran daha tarafsız olduğu iddia edilmektedir. İç hukuktaki hakimler büyük küresel yatırımlarla ilgili ekonomik konularda, yabancı çıkarların aleyhine olacak şekilde, ülkenin güvenliğini destekleme konusunda baskı hissedebilecekleri konusu gündeme gelmiştir. Bu durum her ülke sistemi için geçerli olmasa da yapılan araştırmalarda doğruluk payı olduğu gözlemlenmiştir.

2.5.2. Dezavantajları

2.5.2.1. Karşılıklı Anlaşma Usulünün Dezavantajları

KAU sürecine ilişkin en önemli dezavantajlardan birisi sürecin sonunda bir kesinlik olmaması ve taraf yetkili idarelerinin anlaşacağına dair herhangi bir koşulun bulunmayışıdır. Bu süreçte yetkili idareler anlaşmaya varamayabilirler.²³⁶ Anlaşmaya

²³⁵ Charul Mishra, Importance of Arbitration While Dealing With Tax Issues, <https://bit.ly/3VvxxTb>, (10.08.2022).

²³⁶ GİB, Model Vergi Anlaşması (Kısaltılmış Basım), 2016, (Model Anlaşma) s.339

varma durumu olsa bile anlaşma sürelerinin uzun süreçler aldığı noktasında eleştiriler gelmektedir. Öyle ki, bununla ilgili Eylem 14 Asgari Standartlarında 24 aylık bir sürecin belirlenmiş olduğunu görmekteyiz. Birçok ülke bu standartlara uymaya çalışsa da bazı KAU süreçlerinin uzun yıllar sürdüğü gerçeği de bulunmaktadır.

KAU sürecinde bir diğer dezavantaj iç hukukta yargı yoluna başvurmuş kişi için feragat yahut karar verilme şartının istenmesi durumunda gerçekleşmektedir. Nitekim KAU sürecine başvurmak isteyen mükellef veya yükümlü dışında bir kişi uyuşmazlıkla ilgili iç hukukta yargı yoluna başvurarak uyuşmazlığa ait çözüm yollarından birisini başlatmış olmaktadır. Ancak bu durumda mükellef veya yükümlü de KAU şartlarında iç hukukta yargı yoluna gidilmemiş yahut sonuçlanmış olması durumu karşısında KAU sürecine başvuramayacaktır. Bu durum ise sürecin ertelenmesi olarak karşımıza çıkacaktır. KAU'nün esas bakımından olmasa da usulü başvurusu yönünden büyük bir dezavantaj olan bu durum karşısında devletler yeterli düzenlemeleri yapmak durumundadır. Aksi halde mağduriyet yaşanması durumu yüksek ihtimaldir. Örneğin uyuşmazlıktan dolayı ödeme yapması istenen mükellef veya yükümlü bu süreçte bu yollara gidemediği için mağdur olacaktır.²³⁷

Bir diğer dezavantaj da KAU sürecinde yetkili idarelerin siyasi vb. menfaatleri doğrultusunda rahat manevra yaparak mükellef veya yükümlüyü mağdur edecek şekilde olmaması gereken şekilde anlaşabilmeleri durumudur. Bu durum eğer ki tahkim süresi içinde gerçekleşmişse mükellef veya yükümlü tahkim yoluna da başvuramayacaktır. Aynı zamanda bu süreçte mükellef veya yükümlü süreçte yer de almadığı için sürecin gidişatı noktasında yeterli hâkimiyete sahip olamamaktadır.²³⁸

2.5.2.2. Peşin Fiyatlandırma Anlaşmalarının Dezavantajları

PFA'ların dezavantajları başlıca bilgilerin ifşa edilmesi, PFA süreci için gerekli sürenin uzunluğu, uyumluluk maliyetleri ve denetime yol açabilecek önemli noktalara temas etmesi yer almaktadır. Detaylı bakıldığında bünyesinde; yakın zamanda görülen dış finansal maliyetler (PFA'nın müzakere edildiği ülkeye bağlı olarak); harcanan süreyi de kapsayan dahili maliyetler (bir PFA müzakeresi süreci iki yılı aşabilir); müzakere sürecinin bir parçası olarak vergi idarelerine şirketlerin hassas ve/veya gizli

²³⁷ GİB, Model Anlaşma, s.339

²³⁸ Bkz. Bölüm 2.1: Karşılıklı Anlaşma Usulü

bilgilerinin aktarılması ve vergi idarelerinin daha önce denetimine takılmamış yahut dikkatini çekmemiş olabilecek hususlar hakkında potansiyel olumsuz sebepler nedeniyle artan denetim riskleri bulunmaktadır. Transfer fiyatlandırması denetim riskine ilişkin yakın zamanda yapılan bir değerlendirmede çokuluslu şirketlerin önemli ölçüde risk altında olduğunu ortaya koymaktadır. Ayrıca bu durumun devletler arası artan veri paylaşımıyla daha da arttığı düşünülmektedir. Özellikle Pasifik Vergi Birliği'ne tabi devletler arasında görülen bu uygulama sebebiyle denetim riski bu birliğe üye ülkelerin herhangi birinde iş yapan tüm çokuluslu şirketler için orta ila yüksek olarak kabul edilmektedir.²³⁹

Yine PFA sürecinin tercih edilmesi durumunda ve bilhassa bağımsız uzmanlardan görüş alındığı durumlarda ortaya hem zaman noktasında hem de maliyet noktasında kayıplar çıkacaktır. Bundan kaynaklı şirketlerin (bilhassa küçük ölçeklilerin) PFA'ya başvuru ihtimali düşmektedir. Bunların yanında vergi idarelerinin PFA süreci için ülke içinde ayırdıkları kaynakların az olması sebebiyle bu sürece katılım zorlaşmakta ve tercih edilmemektedir.²⁴⁰

PFA sürecinde maliyetlerin katlanmasına başvuru harçlarının yanında şirketlere bu süreçte danışmanlık görevini yapan uzmanların almış olduğu ücretlerde eklenmektedir. Bunlardan kaynaklı PFA süreci küçük çaplı şirketler açısından avantajdan ziyade dezavantaj sağlamaktadır.²⁴¹

PFA'ların şirketlere tam bir teminat sağlamaması en büyük dezavantajdır. Nitekim PFA'ya başvurulması başvurudan önceki transfer fiyatlandırmasının ileride incelenmeyeceğini garanti altına almaz. Bu kapsamda PFA sürecine dahil olan şirketler ve yetkili idareler arasında geniş kapsamlı bir düzenleme tercih edilmesi yaşanabilecek muhtemel mağduriyetleri azaltabilir.

²³⁹ Susan C. Borkowski ve Mary A. Gaffney, Proactive Transfer Pricing Risk Management in PATA Countries, Journal of International Accounting Research, Cilt:13, Sayı:2, ss.25-55, s.31-32

²⁴⁰ Kürşat Yalçiner ve Erkan Ertürk, Peşin Fiyatlandırma Anlaşmalarının Türkiye'de Yaygın Bir Şekilde Kullanılmama Nedenleri Üzerine Bir Araştırma, **Uluslararası İktisadi ve İdari İncelemeler Dergisi**, 2017, 16. UİK Özel Sayısı, ss.413-424, s.416

²⁴¹ Yalçiner ve Ertürk, s.416

2.5.2.3. Tahkimin Dezavantajları

Tahkim müessesesinin de kendi içinde dezavantajları mevcuttur. Ancak bunlarda aslında kendi içinde farklı sebeplere dayanabilmektedir. İlk olarak tahkim kurulunun ad hoc tahkim türü neticesinde oluşturulmasıdır. Model Vergi Anlaşmalarında tahkim heyeti olay bazında seçilip görev yapmakta ve sonrasında görevi sona ermektedir. Bu açıdan bakıldığında düzenli oluşturulmuş bir kural olmayıp tarafların sözleşmede belirlediği kurallar neticesinde hareket edilmektedir.

Herhangi bir tahkim mahkemesinin olmaması sebebiyle tahkim sürecinin oluşumundan bitişine kadar geçen süreçte sürecin uzamasına sebep olan birtakım engellerle karşılaşılabilir. Örneğin hakem atamasının zamanında yapılamaması buna örnek verilebilir.²⁴² Atama işleminin zamanında yapılamaması sonucunda Model Anlaşmalarda bir çözüm belirlenmiştir fakat atamayı bekleme süresinin aksaması sonrası zamansal mağduriyetin ne şekilde karşılanacağı ile ilgili bir bilgi yer almamaktadır. Bu durum belirlenen hakem seçimi yöntemi ve yine tahkim türünün ad hoc olması özelliğinden kaynaklanmaktadır. Ancak ABTA'da durum biraz daha farklıdır lakin onda da tam olarak kesinlik sağlandığı söylenemez. Nitekim ABTA'da danışma komisyonları mevcuttur. Danışma komisyonlarına seçilecek üyeler taraf Devletlerin öncesinde belirlediği listeden seçilmektedir. Sonuç olarak biraz daha hızlı bir süreç işleyebilir ancak netlik burada da yoktur. Danışma komisyonu da olay bazında kurulur ve ad hoc özellik göstermektedir.

Tahkimin bir diğer dezavantajı taraflar arasında oluşturulmuş tahkim sürecine dair görev belgesinin geniş kapsamlı ve detaylı olmaması durumunda ortaya çıkabilir. Bu durumda heyet görev belgesinde yer almayan kural ve yöntemleri kendisi belirleyecektir. Bu durum da yine tahkim sürecinde kesinliğin sağlanamaması anlamını taşımaktadır. Önceden belirli kurallar neticesinde sürecin devam ettirilmesi taraflar ve özellikle mükellef açısından hakların korunması anlamında önem arz etmektedir.

Her ne kadar tahkim süreciyle ilgili maliyet, zaman ve tarafsızlık anlamında mahkemelerden daha iyi olduğu söylene de özellikle son zamanlarda tahkime başvuru

²⁴² Nihan Akkaş, Advantages and Disadvantages of the Ad Hoc Arbitration, 2019, <https://bit.ly/3OZ43uH>, (10.08.2022)

için gerekli kayıt harçları ve hakemlere ödenen miktarların oldukça arttığı belirtilmektedir.²⁴³ Özellikle uluslararası bir uyuşmazlık durumu olması masrafları daha da artırabilmektedir.

Son olarak, tahkimin dezavantajı olarak verilen kararın yerel hukukta tenfiz edilmediği durum söylenebilir. Bu durum esasında genel olarak usule yönelik veya bariz hatalar dolayısıyla gerçekleşse de sonuç olarak tahkim kararının yerelde uygulanamaz bulunduğu durumlarda süreç taraf veya taraflara mağduriyet yaşatabilir.



²⁴³ Güden ve Girinti, (internet erişimi), (10.08.2022)

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

FARKLI ÜLKELER BAZINDA KARŞILIKLI ANLAŞMA USULÜ VE TAHKİM

Önceki bölümde uygulama prosedürü ve detayları ele alınan KAU ve Tahkim uygulamaları bu bölümde seçilen birkaç ülke düzeyinde ve somut olarak ele alınıp irdelenmektedir. Bu amaçla seçilen ülkeler, ABD, Almanya, İngiltere, Çin, Japonya, Fransa ve Kanada olup, bu ülke örnekleri irdelendikten sonra da Türkiye uygulamaları ele alınarak irdelenmektedir.

3.1. AMERİKA BİRLEŞİK DEVLETLERİ

Dünya genelinde ekonomik anlamda bir güç haline gelmiş ABD, dünya genelinde yaşamış olduğu gelir sirkülasyonu nedeniyle vergi anlaşmalarına önem veren bir ülke haline gelmiştir. ABD'nin uluslararası arenada taraf olduğu 69 adet vergi anlaşması bulunduğu görülmektedir. Bu anlaşmalar sayesinde yabancı ülke sakinleri ya düşük vergilendirilir ya da ABD'den elde edilen bazı gelirler üzerinden muaf tutulurlar.²⁴⁴

Kendine has Model Anlaşması olan ABD, bu Model Anlaşmayı OECD'yi esas alarak oluşturmuştur. Esas ismi Amerika Birleşik Devletleri Model Gelir Vergisi Sözleşmesi olan bu sözleşme, çalışmanın devam eden kısımlarında ABD Modeli olarak ifade edilerek ele alınmaktadır.

Çoğu yönüyle OECD'ye benzeyen sözleşme içeriğinde değişik farklı hüküm ve yapılarla kendine has şeklini almaktadır. Buna göre KAU süreci ve tahkimin kabul edildiği ABD modelinde tahkim OECD'de olduğu gibi KAU'nun tamamlayıcısı niteliğinde bir müessesedir. Uluslararası vergi uyuşmazlıklarında temel çözüm yolu olarak ABD modelinde de KAU kabul edilmektedir. ABD Modelinin 25. maddesinde de Karşılıklı Anlaşma Usulünü düzenlenmiştir. Buna göre 25.maddenin ilk fıkrasında:²⁴⁵

Bir kişi, Akit Devletlerden birinin veya her ikisinin işlemlerinin bu kişi için bu Sözleşmenin hükümlerine uygun olmayan bir vergileme yarattığını veya

²⁴⁴ IRS, United States Income Tax Treaties - A to Z, <https://bit.ly/3HaWcrN>, (01.08.2022)

²⁴⁵ United States Model Income Tax Convention, m.25/1

yaratacağını düşündüğünde, sağlanan hukuk yollarına bakılmaksızın, bu Akit Devletlerin iç hukuklarına ve bu kanunlarda iade taleplerinin sunulması için öngörülen zaman sınırlarına göre, durumunu Akit Devletlerden birinin veya her ikisinin yetkili makamına sunar. denmektedir.

ABD Modelinde de KAU süreci kişinin yetkili idareye başvurusu ile başlamaktadır. Ancak, görüldüğü üzere ABD Modelinde “*sağlanan hukuk yollarına bakılmaksızın*” denerek kişilere iç hukuk yolunun tamamlanması gibi bir şart koşulmamaktadır. Diğer bazı ülkelerde olan iç hukuk yollarının tamamlanması yahut bu yollardan feragat etme koşuluyla sürece başlanması hususu ABD için benimsenmiş bir süreç değildir.

Ayrıca iade taleplerinin yerine getirilmesi için öngörülen süre sınırı esas alınarak KAU sürecine başvuruya ilgili net bir sınır verilmemiştir. Bunun yanında ABD’nin bazı devletlerle yapmış olduğu anlaşmalarda, yetkili idare tarafından belirli süre sınırı konulabileceği bildirilmiştir.²⁴⁶

ABD vergi sisteminde “*gelir idaresi alanında faaliyet gösteren devlet dairesi*”²⁴⁷ şeklinde görev yapan birim İç Gelir İdaresi (Internal Revenue Service – IRS) olarak karşımıza çıkmaktadır. Uluslararası vergi uyumsuzluklarının çözümü de IRS’nin içinde yer alan Büyük İşletme ve Uluslararası Bölümü (Large Business and International Division - LBI)) tarafından gerçekleştirilmektedir. LBI’nın tam sorumluluk alanı ise “Amerika Birleşik Devletleri vergi raporlama gereksinimi ve 10 milyon ABD [dolarına] eşit veya onu aşan varlıkları olan yerli ve yabancı işletmeler için vergi idaresi faaliyetlerinden ve ayrıca Küresel Yüksek Servet ve Uluslararası Bireysel Uyum programları”²⁴⁸ olarak tanıtılmıştır.

LBI, karar alma ve uygulama mekanizması olarak görev yapmamakta yalnızca analiz ve yorumlama şeklinde gerçekleştirilen bir danışma komisyonu şeklinde görev yapmaktadır. Kendi içerisinde farklı yöneticilerle farklı alanlar bazında birimlere ayrılmıştır. Bu birimlerden birisi de *transfer fiyatlandırması ve karşılıklı anlaşma usulü* olarak karşımıza çıkmaktadır.²⁴⁹

ABD Modeli diğer Model Anlaşmalardan farklı olarak daha detaylı bir şekilde düzenlenmiştir. Özellikle Karşılıklı Anlaşma Usulü başlığı altında verilen 25.madde

²⁴⁶ IRS, Procedures for Requesting Competent Authority Assistance under Tax Treaties, (Procedures), m.3/04, s.25

²⁴⁷ Vikipedi Özgür Ansiklopedi, https://tr.wikipedia.org/wiki/Internal_Revenue_Service, (01.08.2022)

²⁴⁸ IRS, Large Business & International (LBI) Division, <https://bit.ly/3UC7SqK>, (01.08.2022)

²⁴⁹ IRS, <https://www.irs.gov/pub/irs-utl/lbiorgchart.pdf>, (01.08.2022)

hükümleri daha uzun fıkra sayısı ile da dikkat çekmektedir. Buna sebep olan etkenlerden birisi de Model Anlaşmalardaki açıklama kısmında yazılı hükümlerin ABD Modelinde madde içerisinde doğrudan yer almasıdır. Esasında 2016 yılı değişikliği ile daha detaylı hale getirilen ABD Modeli, 2016 öncesinde tahkim hükmünü içermemekteydi. Yine yetkili idareler arasında anlaşmalarda yer alan parasal tutarları artırmak için verilen yetki 2016 yılında gerçekleştirilerek Modele eklenmiştir.²⁵⁰

Genel olarak ABD’de yer alan KAU sürecinin nedenleri transfer fiyatlandırması, inceleme sonucu veya bizzat mükellef tarafından yapılan düzeltmeler, vergi stopajından kaynaklı çifte vergilendirme problemleri olarak karşımıza çıkmaktadır.²⁵¹

Tablo 3’de ABD’de 2011-2020 yılları arasında yapılan 10 yıllık KAU başvuru ve sonuç istatistikleri verilmektedir.

Tablo 3: ABD’de KAU Başvuru ve Sonuç İstatistikleri, 2011-2020

Yıl	Belirtilen Yıl Açılış Envanteri	Belirtilen Yılda Başlayan Uyuşmazlıklar	Belirtilen Yılda Kapatılan Uyuşmazlıklar	Belirtilen Yıl Kapanış Envanteri
2011	705	279	298	686
2012	477	236	140	573
2013	573	403	261	732
2014	733	354	185	956
2015	956	289	215	998
2016	972	179	184	967
2017	977	299	293	983
2018	1005	253	251	1007
2019	975	350	303	1022
2020	1002	295	357	940

*2021 yılına ait resmi veriler yayınlanmadığı için çalışmada yer verilmemiştir.

Kaynak: <https://www1.compareyourcountry.org/map-statistics/en/0/all/default;>
<https://www.oecd.org/ctp/dispute/map-statistics-2006-2015.htm#>, OECD (United States of America stage2), s.60-62 kaynaklarından yararlanılarak tarafımızca derlenmiştir.

²⁵⁰ Yusufoglu, s.210

²⁵¹ IRS, Procedures, s.15-18

Tablo 3 incelendiğinde yıllara sarı şekilde KAU sürecine başvuruların biriktiği gözükmektedir. Ayrıca 2016 ve 2020 yılları haricindeki yıllarda, dönem içinde çözölen uyuşmazlık sayısının dönem içinde başlayan uyuşmazlık sayısına nazaran düşük olduğu görölmektedir. Bu durum KAU sürecinin çözüm süresiyle alakalı sıkıntıları gözler önüne sermektedir. Model Anlaşmalarda geçen süre sınırları da esasında bu durumun önüne geçilebilmesi için planlanmıştır.

ABD Modelinde tahkim müessesesi de kabul edilmiş ve model içerisinde yer almaktadır. Model'e göre:²⁵²

Bir kişi bir davayı Akit Devletlerden birinin veya her ikisinin yetkili makamına sunmuşsa:

a) *bu Maddenin 1. paragrafına göre, birinin veya her ikisinin eylemlerine dayanarak Akit Devletlerin o kişi için bu Anlaşma hükümlerine uygun olmayan vergileme sonuçları veya*

b) *bu maddenin 3. paragrafında açıklanan bir konuyla ilgili olarak vergi mükellefine özel bir davada;*

Yetkili makamlar bu davayı çözmek için anlaşmaya varamazlar ve bu maddenin 7. paragrafında belirtilen koşullar yerine getirilirse, dava 7. paragraflarda belirtilen şekilde yürütölen ve 9. İle 10.paragrafuyarınca Akit Devletlerin yetkili makamları tarafından üzerinde anlaşmaya varılan herhangi bir kural veya prosedüre göre tahkim yoluyla çözölr.

ABD Modelinde tahkime başvuru için ayrıca şartlar belirtilmiştir. Bu şartların yerine getirilmesi koşuluyla uyuşmazlık konusu tahkime sunulabilir. Öncelikli olarak söz konusu vergi için, vergi beyannamesinin süresi içerisinde uyuşmazlık tarafı devletlerden birisine verilmiş olması gerekmektedir. Diğer şart devletler arasında ayrı bir anlaşma yapıp uyuşmazlığı sunana bildirilmedikçe, uyuşmazlığın yetkili idareye sunulmasından itibaren 2 yıl geçmesi gerekmektedir. Bir diğer şart uyuşmazlığı sunan kişinin yazılı bir talep ile tahkim sürecinin başlatılması talebidir. Son olarak tahkim prosedüründe yaşanacak bilgi mahremiyetini korumak adına uyuşmazlıkla ilgili tüm kişilerden uyuşmazlık çözüm sürecinin gizli kalacağına dair yazılı bir anlaşma olması olarak belirtilmiştir.²⁵³ Belirtilen belgenin imzalanmasıyla birlikte ilgili kişiler tahkim süreci ve bununla bağlantılı olabilecek diğer bilgileri, nihai tahkim kararı haricinde sızdırmayacağını ve ifşalamayacağını taahhüt ederler.²⁵⁴

Ayrıca uyuşmazlığa ilişkin her iki uyuşmazlık tarafı Devletin mahkemesi veya idari mahkemesi tarafından verilen bir karar varsa veya yetkili idareler uyuşmazlığın

²⁵² United States Model Income Tax Convention, m.25/6

²⁵³ United States Model Income Tax Convention, m.25/7

²⁵⁴ IRS, <https://www.irs.gov/businesses/international-businesses/taxpayer-agreements-for-map-arbitration>, (01.08.2022)

sunulmasından önce bir çözüm bulmuşsa uyuşmazlık konusu tahkime götürülemeyecektir.²⁵⁵

ABD Modelinde tahkim heyeti ile ilgili seçim prosedürü de belirlenmiştir. Heyet 3 kişiden oluşacaktır. Her yetkili idare bir üyeyi seçecektir. Ancak ABD Modelinde belirtilen süreler içerisinde seçim yapılmadığı takdirde diğer uyuşmazlık tarafı devlet ikinci üyeyi de seçecektir. Seçilen iki üye ise başkanı seçeceklerdir. İki üyenin de yine ABD Modelinde belirtilen süre içinde başkanı seçememesi durumunda, iki üye görevden alınacak ve yetkili idareler yeniden birer üye seçeceklerdir. Seçilecek olan başkanın uyuşmazlık tarafı Devletlerin vatandaşı yahut mukimi olmaması gerekmektedir.²⁵⁶

ABD Modeline göre tahkim heyeti kararını yazılı olarak yetkili idarelere iletacaktır. Verilen karar emsal nitelik taşımayacaktır. Ayrıca ilgili kişiler tarafından kabul edildikten sonra Devletler açısından bağlayıcılık kazanacaktır.²⁵⁷

3.2. ALMANYA

İhracat rakamlarıyla 2021 yılında dünya genelinde ilk üç sırada yer alan Almanya²⁵⁸ vergisel anlamda kayıp yaşamamak adına uluslararası vergi anlaşmaları imzalamakta ve çifte vergilendirmenin önlenmesi adına çaba sarf etmektedir. Almanya'nın uluslararası arenada taraf olduğu 132 adet vergi anlaşması bulunmaktadır. Yapmış olduğu anlaşmalar gelir vergilerine ek olarak veraset ve intikal vergisi ve motorlu taşıtlar vergisini de kapsamaktadır.²⁵⁹

Almanya vergi anlaşmalarından doğabilecek KAU ve tahkim süreçleriyle ilgili görevli makam Federal Merkezi Vergi Ofisi'dir. Genel olarak karşılıklı anlaşmaları yayınlayan kurumsa Federal Maliye Bakanlığı'dır. Bu anlaşmalar içerisinde vergi hukuku da dahildir.²⁶⁰

²⁵⁵ United States Model Income Tax Convention, m.25/7

²⁵⁶ United States Model Income Tax Convention, m.25/9

²⁵⁷ United States Model Income Tax Convention, m.25/9

²⁵⁸ Daniel Workman, World's Top Export Countries, <https://bit.ly/3F4Au6o>, (01.08.2022)

²⁵⁹ Almanya Federal Maliye Bakanlığı,

https://www.bundesfinanzministerium.de/Web/DE/Themen/Steuern/Internationales_Steuerecht/Staatenbezogene_Informationen/staatenbezogene_info.html, (01.08.2022)

²⁶⁰ OECD, <https://www.oecd.org/tax/dispute/Germany-Dispute-Resolution-Profile.pdf>, (Germany), (01.08.2022)

Almanya da Model Anlaşma olarak OECD Model Anlaşması'nın genel prensiplerini benimsemiş durumdadır. Ancak yapmış olduğu anlaşmalara bakıldığında bazı durumlarda OECD Model Anlaşması'nda bulunan alternatif çözümlerden faydalandığı görülmektedir. Bu seçenekten genellikle kaynak ilkesini benimsemiş ülkelerle yaptığı sözleşmelerde faydalandığı görülmektedir. Dolayısıyla bu süreçte KAU ve tahkim usulünün Almanya tarafından da uygulandığı görülmektedir. Ancak ABTA uyarınca, sonucunun ciddi cezalara varabileceği tespit edilen uyuşmazlıklar için KAU sürecinin işlenmesi reddedilebilir.²⁶¹

Almanya'nın taraf olduğu sözleşmelerde de KAU uluslararası vergi uyuşmazlıklarında ana çözüm yöntemi olarak belirlenmiş durumdadır. Tahkim ise son aşama olarak değerlendirilerek KAU'nun tamamlayıcısı rolündedir. Öyle ki yapılan anlaşmaların yalnızca 14'ünde tahkim müessesesine yer verilmiştir.²⁶²

Aşağıdaki tabloda Almanya'da 2011-2020 yılları arasında yapılan 10 yıllık KAU başvuru ve sonuç istatistikleri verilmiştir.

Tablo 4: Almanya'da KAU Başvuru ve Sonuç İstatistikleri, 2011-2020

Yıl	Belirtilen Yıl Açılış Envanteri	Belirtilen Yılda Başlayan Uyuşmazlıklar	Belirtilen Yılda Kapatılan Uyuşmazlıklar	Belirtilen Yıl Kapanış Envanteri
2011	619	306	150	702
2012	702	277	138	787
2013	787	267	158	858
2014	858	374	158	1029
2015	1029	363	196	1147
2016	1177	353	350	1180
2017	1181	582	522	1241
2018	1241	615	658	1198
2019	1198	659	615	1242
2020	1244	747	569	1422

*2021 yılına ait resmi veriler yayınlanmadığı için çalışmada yer verilmemiştir.

Kaynak: <https://www1.compareyourcountry.org/map-statistics/en/0/all/default;>

<https://www.oecd.org/ctp/dispute/map-statistics-2006-2015.htm#>, OECD (Germany stage2) kaynaklarından yararlanılarak tarafımızca derlenmiştir.

²⁶¹ OECD, (internet erişimi: Germany), (01.08.2022)

²⁶² OECD, Making Dispute Resolution More Effective - Map Peer Review Report, Germany (Stage 1), (Germany stage1)

Tablo 4'e bakıldığında 2018 yılı haricinde diğer yıllarda çözülen uyuşmazlık sayısı belirtilen dönem içinde başlayan uyuşmazlık sayısından daha az gözlenmektedir. Almanya Devletinin istatistiklerinde de KAU sürecindeki çözüm sürecinin uzun olduğu görülmektedir. Ayrıca yıllara sari artan uyuşmazlık sayıları dikkat çekmektedir.

Almanya'nın yapmış olduğu bazı sözleşmelerde de tahkim hükmü kabul edilmiştir. Tahkim hükmünü KAU sürecine eklemek için Almanya Devleti içerisinde bir hukuk sınırlaması veya engeli bulunmamaktadır. Bundan dolayı 14 anlaşma için tahkim hükmü eklenmiştir. Yapılan 14 anlaşmaya bakıldığında, bunların 7 tanesinin OECD Model Anlaşmasındaki 25/5. maddeye doğrudan dayandığı görülmektedir. Ancak bu yedi anlaşmanın bazılarında KAU'ye başvuru süresi olan iki yıllık süre üç yıl olarak belirlenmiş veya mükellef veya yükümlünün başlattığı tahkim prosedürünün taraf yetkili idarelerce başlatılacağı şeklinde değişikliklere gidilmiştir.²⁶³

Kalan yedi anlaşma incelendiğinde ise Japonya, Hollanda ve Birleşik Krallık'la yapmış olduğu anlaşmalar da OECD Model Anlaşmasının 25. maddesine dair yorum ekinde yer alan tahkim usulü esas alınmaktadır. Japonya ile olan anlaşmaya tahkim hükmü sonradan eklenmiş, Hollanda ve Birleşik Krallık ile olan anlaşmalarda ise tahkime dair uygulanacak kurallar için anlaşma imzalanmıştır. Burada gönüllü ve bağlayıcı tahkim uygulanmıştır.²⁶⁴

Kalan dört anlaşma incelendiğinde ise tahkimin zorunlu ve bağlayıcı olduğu karar altına alınmıştır. Hatta bu dört anlaşmadan birisi Avrupa Adalet Divanı tarafından yürütüleceği kararlaştırılmıştır. Diğer üç anlaşmada da yine OECD Model Anlaşması esas alınmış yalnızca daha fazla kural belirlenerek düzenlenmiştir.²⁶⁵

3.3. İNGİLTERE

Dünya üzerinde geniş vergi anlaşması ağına sahip İngiltere, temelde OECD Model Anlaşması'nı benimsemektedir. Ancak, Model Anlaşmada izin verildiği üzere

²⁶³ OECD, Germany stage1, s.69

²⁶⁴ OECD, Germany stage1, s.69

²⁶⁵ OECD, Germany stage1, s.69

farklı görüş ve çekinceler sunarak anlaşmalara empoze etmiştir.²⁶⁶ İngiltere'nin imzalamış olduğu toplamda 154 adet vergi anlaşması bulunmaktadır.²⁶⁷

İngiltere'nin imzalamış olduğu vergi anlaşmalarına bakılacak olursa KAU sürecinde uyuşmazlık çözümü için yetkili makam görevi Kraliyet Gelir ve Gümrük İdaresi (Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs – HMRC) veya onların yetkili temsilcilerine bırakılmıştır. HMRC içerisinde bulunan Müşteri Stratejisi ve Vergi Tasarımı (Customer Strategy and Tax Design - CS&TD) biriminin aşağıda verilen ekipleri KAU süreci uyuşmazlığıyla ilgilenir:²⁶⁸

- *Daimî kuruluşlara transfer fiyatlandırması ve kar tahsisi için: Transfer Fiyatlandırması Ekibi*
- *Sözleşmeye dair diğer vergi sorunları (kurumsal ikamet ve stopaj vergisi dahil) için: Uluslararası Vergi Anlaşması Ekibi*
- *Kişisel vergi sorunları için: Kişisel Uzman Vergi Ekibi*

İngiltere birçok anlaşmada KAU ile ilgili düzenlemeye yer vermektedir. Ancak bunların 15 tanesinde KAU'ye yer vermez. Bunun yanında OECD'nin yapmış olduğu tespitlere göre İngiltere'nin yapmış olduğu vergi anlaşmalarının 2/3'ü öngörülemeyen çifte vergilendirme probleminin yok edilmesi için yetkili idarelerce istişare edilecek hüküm içermediği ve yine KAU sonucu anlaşmaya varıldığında iç hukuktaki sürelerle bağlı kalınmadan uygulanacağı şeklinde hüküm içermediği tespiti yapılmıştır. Bunun için İngiltere ise OECD Model Anlaşmasında yer alan KAU maddesi için bir çekince koymadan uygulamaya geçireceğine dair 7 Haziran 2017 tarihinde *Matrah Aşındırma ve Kar Aktarımını Önlemeye Yönelik Önlemlerin Uygulanmasına İlişkin Çok Taraflı Sözleşme*'yi imzalamıştır. Bu durumlar haricinde İngiltere'nin vergi anlaşmalarının OECD tarafından düzenlenen “*Action 14 Minimum Standart*”larına uyduğu tespiti yapılmıştır.²⁶⁹

İngiltere imzalamış olduğu çok taraflı anlaşmayla KAU sürecinin son kademesi olarak zorunlu ve bağlayıcı tahkim yolunu tercih etmiştir. Bu anlaşma İngiltere adına 1 Ekim 2018 tarihinde yürürlüğe girmiş bulunmaktadır. İngiltere bahsi geçen

²⁶⁶ OECD, “Making Dispute Resolution More Effective - Map Peer Review Report, United Kingdom (Stage 1)”, (United Kingdom stage1), s.9-10

²⁶⁷ <https://www.gov.uk/government/collections/tax-treaties#>, (02.08.2022)

²⁶⁸ OECD, “Making Dispute Resolution More Effective - Map Peer Review Report, United Kingdom (Stage 2)”, (United Kingdom stage2) s.13

²⁶⁹ OECD, United Kingdom stage1, s.9

OECD'nin belirttiği Action 14 Minimum Standartlarına uyum sağlayabilmek için önceki anlaşmaları yeniden revize edilip imzalanmasını sağlamıştır.²⁷⁰

Aşağıdaki tabloda İngiltere'de 2011-2020 yılları arasında yapılan 10 yıllık KAU başvuru ve sonuç istatistikleri verilmiştir.

Tablo 5: İngiltere'de KAU Başvuru ve Sonuç İstatistikleri, 2011-2020

Yıl	Belirtilen Yıl Açılış Envanteri	Belirtilen Yılda Başlayan Uyuşmazlıklar	Belirtilen Yılda Kapatılan Uyuşmazlıklar	Belirtilen Yıl Kapanış Envanteri
2011	127	54	48	133
2012	133	69	54	143
2013	143	79	56	858
2014	160	117	83	190
2015	211	115	82	229
2016	262	115	58	319
2017	319	344	206	457
2018	453	251	274	430
2019	450	409	299	560
2020	574	403	335	642

*2021 yılına ait resmi veriler yayınlanmadığı için çalışmada yer verilmemiştir.

Kaynak: <https://www1.compareyourcountry.org/map-statistics/en/0/all/default;>
<https://www.oecd.org/ctp/dispute/map-statistics-2006-2015.htm#>, OECD (United Kingdom stage2), s.61 kaynaklarından yararlanılarak tarafımızca derlenmiştir.

İngiltere'nin uygulamış olduğu anlaşmalarda mükellef veya yükümlülere yargısal veya idari hukuk yollarıyla çözüm sağlamaya çalıştığı durumlarda da eş zamanlı olarak KAU yolu serbest bırakılmıştır. Bunun yanında uyuşmazlık konusu iç hukukta yargısal veya idari bir yolla karar bağlanmış dahi olsa mükellef veya yükümlünün KAU için yetkili idarelerden yardım isteme hakkı mevcuttur. Mükellef veya yükümlüler uyuşmazlığın ilgili olduğu vergilendirme döneminin bitiminden itibaren 6 yıl içinde KAU'ye başvurabilir. Ancak sözleşmede daha uzun bir zaman

²⁷⁰ OECD, United Kingdom stage2, s.14

dilimi belirlenmişse bu zaman dilimine kadar da başvuru hakları saklıdır. KAU'nun hangi zaman dilimi içerisinde çözüleceğine dair belirli bir süre verilmemiştir.²⁷¹

Tahkim müessesesine izin veren İngiltere'nin yapmış olduğu vergi anlaşmalarının 28 adedinde KAU sürecinin son parçası olarak tahkim müessesesi düzenlenmiştir.²⁷² Aynı zamanda İngiltere ABTA'nın da imzacısı konumundadır.²⁷³ İngiltere, resmi olarak 31 Aralık 2020'de Avrupa Birliği'nden ayrılmış olsa da Avrupa Birliği hukukunu işletmeye devam etmekte ve buna tabi olmaktadır.²⁷⁴

Tahkim müessesesinin yer aldığı 28 adet anlaşma incelendiğinde, 27'sinin OECD Model Vergi Anlaşması'nın 25/5.maddesine dayanan tahkim şartlarını içerdiği görülmektedir. Ancak maddeler içerisinde bir takım ufak değişiklik veya eklemeler sebebiyle sapmalar mevcuttur. Yapılan bu anlaşmaların on tanesinde kurumlar vergisi mükelleflerinin çifte ikamet statüsüne ilişkin doğan uyuşmazlıklar tahkim dışı bırakılmıştır. Anlaşmaların bir tanesinde ise tahkimin yalnızca önceden belirlenmiş belirli durumlar için işletilebileceği belirtilmiştir. Ayrıca anlaşmalardan altı tanesinde iki yıllık KAU'den tahkime başvuru sürecinin üç yıllık süre ile değiştirildiği görülmektedir.²⁷⁵

3.4. ÇİN

Son yıllarda dünyada en çok ihracat yapan ülkeler arasında ilk sırada yer alan Çin Halk Cumhuriyeti'nin vergisel anlamda yaşayabileceği kayıp, Devlet açısından büyük zarara yol açabilir. Bu sebeple Çin toplamda 109 adet vergi anlaşması yaparak çifte vergilendirme probleminin önüne geçmeye çalışmıştır.²⁷⁶ Oluşan ve oluşabilecek uyuşmazlıkların çözümünde yetkili makam görevi Devlet Vergi İdaresi Başkanlığına atanmıştır.²⁷⁷

²⁷¹ OECD, <https://bit.ly/3BaK2LN>, (UK), (03.08.2022)

²⁷² OECD, United Kingdom stage2, s.13

²⁷³ OECD, (internet erişimi:UK), (03.08.2022)

²⁷⁴ Vikipedi Özgür Ansiklopedi, <https://bit.ly/3H67ZI5>, (03.08.2022)

²⁷⁵ OECD, United Kingdom stage2, s.76

²⁷⁶ State Taxation Administration of the People's Republic of China, <http://www.chinatax.gov.cn/eng/c101276/c101732/index.html>, (03.08.2022)

²⁷⁷ OECD, "Making Dispute Resolution More Effective - Map Peer Review Report, China (Stage 1)", (China stage1), s.11

Çin'in yapmış olduğu anlaşmalara bakıldığında her anlaşmada KAU sürecine yer vermiştir. Yapılan anlaşmalar çoğunlukla OECD Model Vergi Anlaşması'nın 25.maddesinin 1 ila 3. paragraflarını takip eder. Çin'in sahip olduğu anlaşma ağı 14.Eylem Planı Asgari Standartlarının ihtiyaçlarını büyük ölçüde karşılamaktadır. Bunlar içinde; vergi anlaşmalarının yaklaşık %10'unun, iç hukuktaki herhangi bir sınırlamaya bakılmaksızın karşılıklı anlaşmaların uygulanacağına dair bir hüküm içermesi ve ne de 9/1. ve 7/2.madde kapsamında zaman hükmünün farklılığı gibi istisnalar mevcuttur.²⁷⁸

Sahip olduğu anlaşmalarda KAU müessesesi içerisinde; transfer fiyatlandırması, kötüye kullanıma karşı anlaşma hükümlerinin uygulanmasına ilişkin sorunlar ve yurtiçi suistimali önleme hükmünün uygulanmasına ilişkin konuları barındırmaktadır. Ancak Vergi Dairesi ile mükellef arasında hâlihazırda bir denetim anlaşmasının olduğu konular ve mükelleflerin başlattığı yurt dışı düzenlemelerinden kaynaklanan çifte vergilendirme uyuşmazlıkları KAU kapsamı dışında bırakılmıştır.²⁷⁹

Mükelleflerin uyuşmazlık konusunu yargısal ya da idari hukuk yollarıyla çözmeye çalıştığı hallerde KAU sürecine başvurup başvuramama noktasında belirsizlik durumu hakimdir. Nitekim Çin Halk Cumhuriyeti Kanun'larında KAU süreci ile iç hukuk çözüm süreci arasındaki bağlantı ve ilişkiyi belirten bir hüküm veya düzenleme mevcut değildir. Aynı şekilde daha öncesinde iç hukuk Mahkemelerinde verilmiş bir karar ya da idari bir çözüm yolu gerçekleşmişse de yine KAU sürecine başvuru noktasında belirsizlik hali mevcuttur. Belirtilen konu için de bir düzenleme yapılmamıştır.²⁸⁰

KAU ile ilgili başvuru noktasında belirli bir zaman sınırı konulmamıştır. Bu noktada anlaşmalarda belirtilen zaman dilimlerinin geçerliliği kabul edilmiştir.²⁸¹ Buna göre her anlaşma için farklı bir zaman düzenlemesi mevcut olabilir. Karşılıklı menfaatlerin korunması adına zaman sınırı belirtilmesinin netlik açısından fayda sağlayacağı aşîkardır.

²⁷⁸ OECD, China stage1, s.9

²⁷⁹ OECD, <https://www.oecd.org/tax/dispute/China-Dispute-ReSolution-Profile.pdf>, (China), (03.08.2022)

²⁸⁰ OECD, (internet erişim: China), (03.08.2022)

²⁸¹ OECD, (internet erişim: China), (03.08.2022)

Tablo 6’da Çin’de 2013-2020 yılları arasında yapılan 7 yıllık KAU başvuru ve sonuç istatistikleri verilmiştir.

Tablo 6: Çin’de KAU Başvuru ve Sonuç İstatistikleri, 2013-2020

Yıl	Belirtile n Yıl Açılış Envanteri	Belirtilen Yılda Başlayan Uyuşmazlıklar	Belirtilen Yılda Kapatılan Uyuşmazlıklar	Belirtil en Yıl Kapanış Envanteri
2013	32	23	10	43
2014	42	29	12	55
2015	16	25	5	99
2016	89	37	8	81
2017	81	40	21	123
2018	132	24	45	111
2019	117	24	19	122
2020	121	46	15	152

*2013 yılı öncesi veriler paylaşılmadığı için tabloda yer verilmemiştir.

** 2021 yılına ait resmi veriler yayınlanmadığı için çalışmada yer verilmemiştir.

Kaynak: <https://www1.compareyourcountry.org/map-statistics/en/0/all/default;>

<https://www.oecd.org/ctp/dispute/map-statistics-2006-2015.htm#>, OECD (China stage2), s.55-60 kaynaklarından yararlanılarak tarafımızca derlenmiştir.

Tablo 6 incelendiğinde diğer ekonomisi güçlü devletler yanında Çin’de KAU sürecine yapılan başvuru sayısının az olduğu görülmektedir. Bu durum iki seçenekten dolayı kaynaklanabilir. İlk sebebi uluslararası anlamda vergi uyuşmazlığının az olması ikinci sebep ise uyuşmazlıkların iç hukuk yargı veya idari yollarla çözülmüş olma ihtimalidir.

Çin’e KAU ile ilgili başvurunun az olması Peter Nİ’ye göre; Çin’in uygulamış olduğu 2008 yılı öncesi vergi politikasından kaynaklanmaktadır. Nitekim uygulanan vergi teşviklerinin avantajları sebebiyle kişiler düşük miktarda vergi ödemeye başladılar ve Çin Devleti’yle az sayıda uyuşmazlığa düştüler.²⁸²

Tahkim müessesesi Çin Halk Cumhuriyeti’nce kabul edilmemiştir. Bu sebeple anlaşmalarda KAU sürecinin tamamlayıcısı yahut ayrı bir uyuşmazlık çözüm yolu

²⁸² Yongjun Peter Ni, Tax Treaty Disputes in China, Cambridge University Press, ss.761-816, s.761’den aktaran Yusufoglu

olarak verilmemiştir. Her ne kadar Çin'in Anayasasında ve iç hukukunda KAU sonrası uygulanacak tahkim müessesesi ile ilgili bir sınırlama olmasa da Çin Devlet Konseyi tarafından onaylanan vergi anlaşması modelinde tahkim maddesi yer almıyor. Anlaşma politikalarında, vergi anlaşmalarına KAU sonrası tahkimin dahil edilmesine izin verilmemektedir.²⁸³ OECD Model Anlaşması'nın 25/5.madde paragrafını vergi anlaşmalarına dahil etmeme hakkı olduğunu bildirerek OECD Model Anlaşmaya karşı çekince ve değişiklik haklarını koymuştur.²⁸⁴

Çin'de İngiltere gibi çok taraflı anlaşma imzalamıştır. Ancak buna rağmen tahkim hükmünün uygulanması noktasında geri planda kalarak anlaşmalara eklememiştir. Aynı şekilde Çin'e bağlı olan Hong Kong Özel İdari Bölgesi de bu çoklu anlaşmayı imzalamış ancak tahkim hükmünü kabul etmemiştir.²⁸⁵

Ji ve Chaisse'e, Çin Halk Cumhuriyeti'nin tahkim unsurunu ikili vergi anlaşmalarına dahil etmesi gerektiğini belirtmişlerdir. Bunun en önemli sebebinin ise tahkim müessesesinin yalnızca yabancı yatırımcıları korumadığı aynı zamanda daha fazla doğrudan yabancı yatırımın çekileceği düşüncesidir.²⁸⁶

3.5. JAPONYA

Japonya, imzalamış olduğu 80 adet vergi anlaşmasıyla çok geniş olmasa da önemli sayılabilecek bir vergi anlaşması ağına sahiptir. Benimsediği ve ülke içinde yer edinmiş KAU müessesesi ise uyuşmazlık çözümü noktasında Japonya'yı önemli bir konuma koymaktadır.²⁸⁷ 80 adet anlaşmanın şu anda 61 tanesi yürürlükte. Ayrıca 3 tane imzalanmış sözleşme olmasına rağmen yürürlükte değildir. 2 tane Devletle de

²⁸³ OECD, (internet erişimi: China), (03.08.2022); OECD, (China stage1), s.11

²⁸⁴ OECD, (China stage2), s.66

²⁸⁵ OECD, "MLI Database - Matrix of options and reservations", <https://www.oecd.org/tax/treaties/mli-database-matrix-options-and-reservations.htm>, (03.08.2022)

²⁸⁶ Xueliang Ji ve Julien Chaisse, "China, Special Economic Zones, and Tax Dispute Resolution", 2018, <https://globtaxgov.weblog.leidenuniv.nl/2018/09/06/china-special-economic-zones-and-tax-dispute-Resolution/>, (03.08.2022)

²⁸⁷ Japan - Ministry of Finance, https://www.mof.go.jp/english/policy/tax_policy/tax_conventions/tax_convnetion_list_en.html, (03.08.2022); OECD, "Making Dispute Resolution More Effective - Map Peer Review Report, Japan (Stage 2)", (Japan stage2), s.9

prensipte anlaşılmıştır ancak henüz sözleşme imzalanmamıştır. Son olarak da 5 farklı Devletle görüşmeler sürmektedir.²⁸⁸

Japonya’da vergi uyuşmazlıklarında KAU sürecini ele alıp yürütecek makam görevi Japonya Maliye Bakanlığı’nın adına Ulusal Vergi Dairesi tarafından yapılmaktadır. Ulusal Vergi Dairesi de kendi içinde birimlere ayrılmış vaziyettedir. Buna göre Karşılıklı Anlaşma Prosedürleri Dairesi tarafından doğrudan uyuşmazlık konusuyla ilgili yürütülecek KAU süreci işletilmektedir.²⁸⁹

Japonya, OECD Model Vergi Anlaşması’nı esas alarak vergi anlaşmaları yapmaktadır. Özellikle 25.maddenin 1 ila 3.paragraflarını takip edecek şekilde vergisel uyuşmazlıklarda KAU sürecini devam ettirmektedir. Öyle ki yapmış olduğu anlaşmaların büyük çoğunluğu 14.Eylem Asgari Standartlarına uygundur. Anlaşmalarının %25’inde bulunan karşılıklı anlaşmanın iç hukuktaki süre sınırına bakılmaksızın uygulanacağı hususunun olmayışı, anlaşmalarının %10’unda OECD Model Vergi Sözleşmesi’nin çifte vergilendirmeyi ortadan kaldırmaya yönelik olarak sağlanmayan durumlarda yetkili makamların birlikte istişare edebileceğini belirten maddesinin yer almadığı gibi birtakım farklılıklar barındırmaktadır.²⁹⁰

Japonya yukarıda bahsedilen eksiklikleri giderebilmek ve Standartları tam sağlayabilmek adına çok taraflı anlaşmayı imzalamış ve onaylamıştır. Bunun yanında vergi anlaşmalarında uygulanması adına çok taraflı anlaşmanın zorunlu ve bağlayıcı tahkim hükmünü içeren bölümünü tercih ederek geçmişte yapmış olduğu anlaşmaları değiştirme çabasına girmiştir.²⁹¹ Japonya yapmış olduğu tercih ve düzeltmelerle Standartların neredeyse tamamını sağlamış bulunmaktadır.

Japonya’nın imzalamış olduğu anlaşmalarda KAU müessesesi içerisinde; transfer fiyatlandırması, kötüye kullanıma karşı anlaşma hükümlerinin uygulanmasına ilişkin sorunlar ve yurt içi suistimali önleme hükmünün uygulanmasına ilişkin konuları barındırmaktadır. Japonya’nın vergi sisteminde denetim anlaşması olmadığı için bu konu üzerinden KAU sürecinin başlatılması durumu yaşanmayacaktır. Mükelleflerin

²⁸⁸ Japan - Ministry of Finance,
https://www.mof.go.jp/english/policy/tax_policy/tax_conventions/International_269.htm,
(04.08.2022)

²⁸⁹ OECD, “Making Dispute Resolution More Effective - Map Peer Review Report, Japan (Stage 1)”,
(Japan stage1), s.13

²⁹⁰ OECD, Japan stage2, s.9; OECD, Japan stage1, s.9

²⁹¹ OECD, Japan stage2, s.9

yurt dışında başlattığı iyiniyetli düzeltmelerden kaynaklanan çifte vergilendirme uyumsuzlukları ise KAU kapsamında olup yetkili idarenin KAU başvurusunu usulden reddetme gibi bir durumu olmayacaktır. Ancak KAU sürecinin ikili şekilde yürütülmesi ve KAU'nun başlayıp başlamayacağı koşullar dikkate alınarak karar verilecektir.

Aşağıdaki tabloda Japonya'da 2011-2020 yılları arasında yapılan 10 yıllık KAU başvuru ve sonuç istatistikleri verilmiştir.

Tablo 7: Japonya'da KAU Başvuru ve Sonuç İstatistikleri, 2011-2020

Yıl	Belirtilen Yıl Açılış Envanteri	Belirtilen Yılda Başlayan Uyumsuzluklar	Belirtilen Yılda Kapatılan Uyumsuzluklar	Belirtilen Yıl Kapanış Envanteri
2011	75	22	36	61
2012	61	31	22	70
2013	70	36	41	65
2014	65	45	33	77
2015	77	38	20	95
2016	105	39	25	81
2017	81	28	29	117
2018	117	33	57	93
2019	90	51	57	84
2020	85	46	28	103

*2021 yılına ait resmi veriler yayınlanmadığı için çalışmada yer verilmemiştir.

Kaynak: <https://www1.compareyourcountry.org/map-statistics/en/0/all/default;>

<https://www.oecd.org/ctp/dispute/map-statistics-2006-2015.htm#>, OECD (Japan stage2), s.60-62 kaynaklarından yararlanılarak tarafımızca derlenmiştir.

Tablo 7'e bakıldığında, Japonya'da da Çin Halk Cumhuriyeti gibi KAU sürecine başvuru az miktarda yapılmıştır. Verilerin ne artan ne azalan şekilde ilerlediği görülmektedir. Tablo sonuçlarının azalan şekilde olmaması ve bu süreçte yeni yapılan başvuruların çok olmaması bize KAU sürecinin yavaş bir şekilde ilerlediğini göstermektedir.

Tahkim talebini mükellef veya yükümlü KAU sürecinin sonunda talep ederek başlatabilir. KAU sürecinde çözülmemiş konulara ilişkin tahkim kararı,

Japonya'daki bir mahkeme veya idari mahkeme tarafından veya bir anlaşma ortağı tarafından verilmişse, mükellef veya yükümlü tahkim talebinde bulunamamaktadır.²⁹²

Japonya'daki tahkim müessesesi incelendiğinde de bağlayıcılık unsurunun görüleceği açıktır. Nitekim tahkim kararı sonrası verilen karar iki yetkili idare tarafından bağlayıcı olacaktır. Öyle ki verilmiş tahkim kararını uygulayan karşılıklı anlaşmayı mükellef veya yükümlü kabul etmedikçe tahkim kararı iç hukuktaki süre sınırlamalarına bakılmaksızın uygulanacaktır.²⁹³

3.6. FRANSA

Fransa, 125 antlaşma ile çok geniş bir vergi antlaşması ağına sahiptir²⁹⁴ ve bunun yanında AB Tahkim Sözleşmesini imzalamış ve onaylamıştır. Fransa'nın yerleşik bir KAU programı vardır ve KAU vakalarını çözme konusunda uzun yıllara dayanan geniş deneyime sahiptir.²⁹⁵

Fransa'da, karşılıklı anlaşma prosedüründen sorumlu yetkili makam, Bütçe Bakanı (Minister of Budget) ve onun yetkili temsilcisidir. Uygulamada bu, Kamu Maliyesi Genel Müdürlüğü'nün (Directorate General of Public Finance - DGFİP) Uluslararası Hukuk ve Ekonomi Uzmanlık Misyonu (International Legal and Economie Expertise Mission – MEJEI) bölümüyle yapılmaktadır.²⁹⁶

Fransa'nın vergi anlaşmalarının neredeyse tamamı KAU ile ilgili bir hüküm içermektedir. Bu anlaşmalar genellikle OECD Model Vergi Anlaşması'nın 25. maddesinin 1 ila 3. paragraflarını takip eder. Fransa'nın vergi anlaşmalarının büyük çoğunluğu da belirlenmiş Eylem 14 Asgari Standartlarını karşılamaktadır. Karşılansınmayan hususlar ise vergi anlaşmalarının yarısında bulunan çifte vergilendirmenin ortadan kaldırılması adına yetkili idarelerin birlikte istişare etmesi hususunun bulunmayışı, yine anlaşmaların 1/3'ünde OECD m.25/2 hükmü uyarınca “[...]diğer Akit Devletin yetkili makamıyla karşılıklı anlaşmaya vararak çözmeye

²⁹² Ulusal Vergi Dairesi – Japonya, <https://www.nta.go.jp/english/03.pdf>, (04.08.2022)

²⁹³ Ulusal Vergi Dairesi – Japonya, (internet erişimi), (04.08.2022)

²⁹⁴ Guillaume Glon, <https://taxsummaries.pwc.com/france/individual/foreign-tax-relief-and-tax-treaties>, (04.08.2022)

²⁹⁵ OECD, “Making Dispute Resolution More Effective - Map Peer Review Report, France (Stage 2)”, (France stage2), s.9

²⁹⁶ OECD, “Making Dispute Resolution More Effective - Map Peer Review Report, France (Stage 1)”, (France stage1), s.11

çalışır. Varılan herhangi bir anlaşma, Akit Devletlerin iç hukuklarındaki süre sınırlamalarına bakılmaksızın uygulanacaktır.” düzenlemesine yer verilmeyişi ve son olarak yine anlaşmaların neredeyse 1/3’ünde OECD m.25/1 hükmü uyarınca “[...]Uyuşmazlık, Sözleşme hükümlerine aykırı vergilemenin ilk bildirimini takip eden üç yıl içinde sunulmalıdır.” düzenlemesine yer verilmeyişi hususları olarak karşımıza çıkmaktaydı. Ancak Fransa Standartları sağlayabilmek ve etkin bir uyuşmazlık çözüm mekanizması geliştirmek adına Çok Taraflı Anlaşmayı kabul etmiştir. Bu kapsamda Fransa imzalamış olduğu anlaşmaları bu Standartlara uygun hale getirmek için değiştirme çabası içerisine girmiştir. Ayrıca en önemli hususlardan birisi de Fransa’nın zorunlu ve bağlayıcı tahkim hükmünü tercih ederek bu müesseseye yer vermesidir.²⁹⁷

KAU kapsamına transfer fiyatlandırması, anlaşmanın kötüye kullanımı önleme hükmünün uygulanmasına ilişkin konular, yurtiçi suistimal önleme hükmünün uygulanmasına ilişkin hususlar ve vergi dairesi ile mükellef arasında hâlihazırda bir denetim anlaşmasının olduğu konular girerken; mükelleflerin iyiniyetli başlattığı yurt dışı düzenlemelerinden kaynaklanan çifte vergilendirme uyuşmazlıkları ve yukarıda belirtilen 4 konu dışında başka bir konu KAU kapsamına girmemektedir.²⁹⁸

Mükellef veya yükümlünün KAU sürecinden önce iç hukukta yargısal yada idari çözüm yollarına başvurmuş olması KAU sürecine başvurusunu engellememektedir. Ancak bu prosedür, iç hukuktaki bir mahkemenin temyiz hakkında karar vermeden önce çifte vergilendirmeyi ortadan kaldıran bir çözüm bulmayı mümkün kılıyorsa, anlaşmanın yürütülmesi, herhangi bir ihtilafı önlemek için iç hukukta başvuru yoldan mükellefin veya yükümlünün geri çekilmesine tabidir.²⁹⁹

Her ne kadar Fransa’nın taraf olduğu vergi anlaşmalarında OECD Model Anlaşmasından farklı olan KAU’ya başvuru süresi için düzeltme çaba gösterilse de OECD Model Vergi Anlaşması’nın aynı hükmü her zaman uygulanmamaktadır. Nitekim OECD model vergi anlaşmasının 25/1.maddesinin son bendinde “[...] Uyuşmazlığın, anlaşma hükümlerine aykırı vergileme ile sonuçlanan fiilin ilk bildiriminden itibaren üç yıl içinde ibraz edilmesi gerekir” şeklinde ibare bulunmaktadır. Fransa ise bu üç yıllık süreyi yaptığı vergi anlaşmalarına dahil etmeye

²⁹⁷ OECD, France stage2, s.9

²⁹⁸ OECD, <https://www.oecd.org/tax/dispute/France-Dispute-Resolution-Profile.pdf>, (04.08.2022)

²⁹⁹ Fransa Kamu Maliyesi Genel Müdürlüğü, <https://bit.ly/3H6l0kV>, (BOI-INT), (04.08.2022)

çalışmaktaysa da vergi sözleşmelerine bağlı olarak süre 3 ay ile 3 yıl arasında değişmekte ve bazı sözleşmelerde herhangi bir süre öngörülmemektedir.³⁰⁰

Tablo 8’de Fransa’da 2011-2020 yılları arasında yapılan 10 yıllık KAU başvuru ve sonuç istatistikleri verilmiştir.

Tablo 8: Fransa’da KAU Başvuru ve Sonuç İstatistikleri, 2011-2020

Yıl	Belirtilen Yıl Açılış Envanteri	Belirtilen Yılda Başlayan Uyuşmazlıklar	Belirtilen Yılda Kapatılan Uyuşmazlıklar	Belirtilen n Yıl Kapanış Envanteri
2011	490	173	106	539
2012	539	181	169	551
2013	525	216	123	618
2014	618	201	270	549
2015	549	173	156	566
2016	844	296	303	837
2017	837	336	291	882
2018	885	449	362	972
2019	969	381	448	902
2020	908	414	339	983

*2021 yılına ait resmi veriler yayınlanmadığı için çalışmada yer verilmemiştir.

Kaynak: <https://www1.compareyourcountry.org/map-statistics/en/0/all/default;>

<https://www.oecd.org/ctp/dispute/map-statistics-2006-2015.htm#>, OECD (France stage2), s.57 kaynaklarından yararlanılarak tarafımızca derlenmiştir.

Tablo 8 incelendiğinde, KAU’ye başvurunun genel olarak yıllara sari biçimde arttığı görülmektedir. Ancak aynı şekilde kapanış envanterinde bulunan rakamlarda açılış envanterinde bulunan rakamların genel olarak üzerindedir. Bu durum dönem içinde yapılan başvurulardan kaynaklansa da bir diğer etki sebebi KAU sürecinin doğası gereği belirli sürelerin altına düşürülememesi ve bu süre zarfında başka uyuşmazlıkların meydana gelmesinden kaynaklanmaktadır. Aynı zamanda Fransa yapılan başvurularla ilgili dünya genelinde de büyük bir başvuru envanterine sahip bir ülkedir.

Fransa’nın vergi anlaşmalarına KAU sonrası tahkimi dahil etmek için herhangi bir iç hukuk sınırlaması yoktur. Fransa, BEPS projesinin bir parçası olarak

³⁰⁰ Fransa Kamu Maliyesi Genel Müdürlüğü, (internet erişimi: BOI-INT), (04.08.2022)

anlaşmalarla ilgili uyuşmazlıkları giderebilmek için bir mekanizma aracı olarak zorunlu ve bağlayıcı bir KAU sonrası tahkim hükmünü dahil etmeyi taahhüt etmiştir. Ayrıca AB Tahkim Sözleşmesine tabi uyuşmazlıklarda KAU süreci işleyişine ilişkin özel kılavuzlar da Fransız KAU kılavuzuna dahil edilmiştir. Öyle ki, gelişmeler üzerine sekiz vergi anlaşmasına tahkim maddesi eklemiştir. Bu anlaşmalar içerisindeki iki anlaşma maddeleri, OECD Model Vergi Anlaşması'nın 25/5 maddesine dayanmaktadır. Diğer iki anlaşma zorunlu tahkim sağlar, ancak OECD Model Vergi Anlaşması maddesinden farklıdır ve kalan dört anlaşmada ise gönüllü tahkim şartı sağlanarak tahkim hükümleri anlaşmalara dahil edilmiştir.³⁰¹

3.7. KANADA

Kanada, 94 adet ikili vergi anlaşması ve 2 adet çok taraflı anlaşmayla birlikte toplamda 96 adet vergi anlaşmasının tarafı olmuştur. Sahip olduğu vergi anlaşmalarıyla kapsamlı bir vergi anlaşması ağına sahiptir. Aynı zamanda 3 adet imzalanmış fakat yürürlüğe konmamış vergi anlaşması da beklemektedir. Bunun yanında da 8 ülkeyle de yeni vergi anlaşmaları için görüşmeler sürmeye devam etmektedir.³⁰²

Kanada'da KAU uyuşmazlıklarını ele almak için yetkili makam görevi Kanada Gelir İdaresi'ne (Canada Revenue Agency - CRA) verilmiştir. Bunun altında da bağlı olan Uluslararası Büyük İşletme ve Soruşturma Birimi görev yapmaktadır.³⁰³

Kanada'nın da diğer sayılan Devletler gibi yerleşik bir KAU programı vardır. Bundan dolayıdır ki KAU envanteri dünya ortalamasının yukarisındadır. Temel olarak OECD Model Vergi Anlaşmasını esas alarak vergi anlaşmaları yaptığı görülmektedir. Tüm vergi anlaşmaları, OECD Model Vergi Sözleşmesi 25. Maddesinin 1 ila 3. paragraflarını izleyen KAU ile ilgili bir hüküm içerir. Vergi anlaşmalarında Eylem 14 Asgari Standardının birçok unsurunu karşılamaktaydı ancak birkaç husus noktasında düzeltilmesi gereken yerler olduğu tespit edilmişti. Bunlar yapmış olduğu anlaşmaların %75'inin OECD Model Vergi Anlaşması'nda yer alan KAU'ya başvuru

³⁰¹ OECD, (France stage1), s.49

³⁰² Government of Canada, <https://bit.ly/3upkAOZ>, (04.08.2022)

³⁰³ OECD, "Making Dispute Resolution More Effective - Map Peer Review Report, Canada (Stage 1)", (Canada stage1), s.11

süresi olan 3 yıllık süreden daha az bir süre içermesi ve yine anlaşmaların %40'ında OECD Model Vergi Anlaşması'nın 25/2.maddesi uyarınca karşılıklı anlaşmaların iç hukuk süre sınırlamalarına bakılmaksızın uygulanacağı hususunun bulunmayışı olarak karşımıza çıkmaktaydı.³⁰⁴

Kanada da çalışmada geçen diğer ülkeler gibi Eylem 14 Asgari Standardı kapsamında etkili bir uyumsuzluk çözüm mekanizmasının dört temel alanının tamamına tam olarak uymak için bir dizi vergi anlaşmalarının potansiyel olarak değiştirileceği Çok Taraflı Anlaşma'yı imzalamıştır. Ayrıca Kanada, vergi anlaşmalarında zorunlu ve bağlayıcı bir tahkim hükmünün getirilmesine ilişkin Çok Taraflı Anlaşması'nın 6. Bölümünde bulunan 19.madde hükümlerini tercih etmiştir. Önceden imzalamış olduğu anlaşmaların değiştirilemeyeceği durumlarda, bu Çok Taraflı Anlaşmanın yürürlüğe girmesiyle: Kanada, bu anlaşmaların ikili yeniden müzakereleri için iki aşamadan oluşan bir plan uygulamaya koyduğunu bildirmiştir.³⁰⁵

KAU kapsamına transfer fiyatlandırması, mükelleflerin iyiniyetli başlattığı yurt dışı düzenlemelerinden kaynaklanan çifte vergilendirme uyumsuzlukları, vergi dairesi ile mükellef arasında hâlihazırda bir denetim anlaşmasının olduğu konular girmektedir. Anlaşmanın kötüye kullanımı önleme hükmünün uygulanmasına ilişkin konular ise Kanada'nın yetkili makam politikası sebebiyle kesinlik olmayan ve tartışılacak bir konu olduğu bildirilmiştir. Ancak, Kanada'nın anlaşma politikası, bu konuyu tahkim dışında bırakmıştır. Yurtiçi suistimal önleme hükmünün uygulanmasına ilişkin hususların ise Kanada Yetkili Otoritesince ancak tartışmaları yabancı yetkili makamdan yardım istemekle sınırlayacağı durumlarda, KAU kapsamına gireceğini belirterek bu düzenlemenin yerel vergiden kaçınma önleme hükmüne dayandığını belirtmiştir.³⁰⁶

Mükellef veya yükümlünün KAU sürecinden önce iç hukukta yargısal ya da idari çözüm yollarına başvurmuş olması KAU sürecine başvurusunu engellememektedir. Ayrıca iç hukukta verilmiş bir yargı kararı olsa bile ya da idari yollarla çözülmüş bir konu bile olsa mükellef veya yükümlünün KAU'ye başvuru hakkı mevcuttur. İç hukukta verilmiş bir yargı kararı varsa da Kanada Yetkili Makamı

³⁰⁴ OECD, Canada stage1, s.9

³⁰⁵ OECD, "Making Dispute Resolution More Effective - Map Peer Review Report, Canada (Stage 2)", (Canada stage2), s.9;s.69

³⁰⁶ OECD, <https://www.oecd.org/tax/dispute/Canada-Dispute-Resolution-Profile.pdf>, (Canada), (05.08.2022)

diğer yetkili makama mahkeme kararının sonucunun ayrıntılarını ve gerekçesini iletir. Ancak, Kanada Yetkili İdaresi, iç hukukta verilmiş mahkeme kararını değiştiremez. Vergi anlaşmasına uygun olmayan çifte vergilendirme veya vergilendirme için herhangi bir indirim, yalnızca yetkili makamın takdirine bağlı olarak diğer ülkede mümkün olacaktır.³⁰⁷

Tablo 9’da Kanada’da 2011-2020 yılları arasında yapılan 10 yıllık KAU başvuru ve sonuç istatistikleri verilmiştir.

Tablo 9: Kanada’da KAU Başvuru ve Sonuç İstatistikleri, 2011-2020

Yıl	Belirtilen Yıl Açılış Envanteri	Belirtilen Yılda Başlayan Uyuşmazlıklar	Belirtilen Yılda Kapatılan Uyuşmazlıklar	Belirtilen Yıl Kapanış Envanteri
2011	225	94	81	224
2012	232	87	89	222
2013	222	127	114	235
2014	235	127	105	257
2015	257	130	115	272
2016	262	122	160	224
2017	224	93	141	176
2018	176	97	126	147
2019	147	75	60	162
2020	165	72	74	163

*2021 yılına ait resmi veriler yayınlanmadığı için çalışmada yer verilmemiştir.

Kaynak: <https://www1.compareyourcountry.org/map-statistics/en/0/all/default;>

<https://www.oecd.org/ctp/dispute/map-statistics-2006-2015.htm#>, OECD (Canada stage2), s.55 kaynaklarından yararlanılarak tarafımızca derlenmiştir.

Tablo 9 incelendiğinde, KAU’ye başvuru rakamlarının doğru bir ivme izlemediği kimi zaman arttığı kimi zaman azaldığı görülmektedir. Aynı durum kapanış envanterinde bulunan rakamlarda da geçerlidir.

³⁰⁷ OECD, (internet erişimi: Canada), (05.08.2022)

Kanada'nın da vergi anlaşmalarında yukarıda belirtildiği üzere tahkim müessesesi yer almaktadır. Vergi anlaşmalarının 21 tanesinde KAU sürecini tamamlayacak şekilde düzenlenmiş tahkim müessesesine yer verilmiştir.³⁰⁸ Bunun için iç hukukta tahkimle ilgili bir sınırlama yoktur. Ayrıca OECD'nin uyuşmazlıkların daha etkin hale getirilmesi için ülkeler bazında analiz yapıp yayınladığı raporda Kanada ile olan vergi anlaşmalarının zorunlu bir tahkim hükmü içermesine rağmen, yetkili makamların davaları genellikle bu tür davalar tahkim için uygun hale gelmeden önce çözdüğünü belirtmiştir.³⁰⁹

İmzalanan 21 Anlaşmanın 18 tanesi gönüllü ve bağlayıcı tahkim prosedürüdür. 2 tanesi ise doğrudan OECD Model Vergi Anlaşması'nın 25/5.maddesine dayanan tahkim hükmü içermektedir. Ancak anlaşmalarda yetkili idarelerce 3 yıl içinde KAU neticesinde anlaşmaya varılamazsa tahkim uygulanabilir hale gelmektedir. OECD Model Vergi Anlaşması'nda bulunan 2 yıllık süre Kanada'nın vergi anlaşmalarında değiştirilerek uygulanmaktadır. 21 Anlaşmanın bir tanesi ise zorunlu ve bağlayıcı tahkim hükümlerini içermektedir.³¹⁰

3.8. TÜRKİYE

Türkiye bugüne kadar 90'ın üzerinde vergi anlaşması imzalamıştır. Yapılan bu anlaşma sayılarına bakıldığında Türkiye'nin de geniş bir vergi anlaşması ağına sahip olduğu söylenebilir.³¹¹ Yapılan anlaşmalardan halen yürürlükte bulunan 81 adet çifte vergilendirmeyi önleme anlaşması bulunmaktadır.³¹²

Türkiye'nin imzalamış olduğu ÇVÖA'larda Türk yetkili makamı Hazine ve Maliye Bakanı veya yetkili kılınan temsilcilerdir. ÇVÖA'lardan kaynaklı KAU sürecinde ise yetkili makam Gelir İdaresi Başkanlığı Avrupa Birliği ve Dış İlişkiler Daire Başkanlığı olarak belirtilmiştir.³¹³

³⁰⁸ OECD, Canada stage1, s.11

³⁰⁹ OECD, Canada stage2, s.60

³¹⁰ OECD, Canada stage2, s.69

³¹¹ OECD, "Making Dispute Resolution More Effective - Map Peer Review Report, Turkey (Stage 2)", (Turkey stage2), s.9

³¹² GİB, **Yürürlükte Bulunan Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları**, 2022, <https://bit.ly/3Fs4335>, (07.08.2022)

³¹³ GİB, KAU Rehber, s.7

Türkiye'nin yapmış olduğu tüm vergi anlaşmalarında KAU sürecine yer verilmiştir. KAU hükümlerine bakıldığında OECD'nin 25.maddesinin 1 ila 3. paragraflarını benimsediği görülecektir.³¹⁴ Yapmış olduğu anlaşmaların birçoğu Eylem 14 Asgari Standartlarını karşılamaktadır. Ancak bazı hususlarda eksiklikler olduğu görülmüştür. Eksiklikler; yapılan vergi anlaşmalarının neredeyse %70'inde OECD Model Vergi Anlaşması'nda geçen KAU sonrası anlaşmanın "[...] süre sınırına bakılmaksızın uygulanacaktır." hükmünün yer almaması ve yine transfer fiyatlandırması için verilen süre sınırına anlaşmalarda yer verilmemesidir. Bir diğer eksiklik ise yine imzalanan vergi anlaşmalarının neredeyse %30'unda OECD Model Vergi Anlaşması'nda yer alan KAU'ya başvuru yapma süresinin bulunmamasıdır.³¹⁵

Bu eksikliklerin giderilmesi ve vergi sisteminde düzenin daha düzgün bir şekilde oluşturulabilmesi adına Türkiye Çok Taraflı Anlaşma'yı (MLI) imzalayarak, Standartlarda verilen konular için düzenleme yapılacağını bildirmiştir. Öncesinde imzalanan anlaşmaların değiştirilemeyeceği durumlar olmasına rağmen Türkiye, MLI'nın yürürlüğe girmesi ile birlikte ikili anlaşmalar yoluyla Eylem 14 Asgari Standart kapsamındaki gerekliliklere uyumlu olacak şekilde tüm vergi anlaşmalarını müzakereler yoluyla güncelleme niyetinde olduğunu bildirmiştir.³¹⁶

Türkiye'nin benimsediği sisteme göre KAU içerisine transfer fiyatlandırması, anlaşmanın kötüye kullanımı önleme hükmünün uygulanmasına ilişkin konular, yurtiçi suistimal önleme hükmünün uygulanmasına ilişkin konular, mükelleflerin iyiniyetli başlattığı yurt dışı düzenlemelerinden kaynaklanan çifte vergilendirme uyumsuzlukları girebilmektedir. Ancak vergi dairesi ile mükellef arasında hâlihazırda bir denetim anlaşmasının olduğu konular girmemektedir. Çünkü Türkiye'de denetim anlaşması kavramı yoktur. Çünkü uyumsuzluk yöntemi olarak denetim anlaşmasının alternatifi uzlaşma müessesesi mevcuttur.³¹⁷ Yukarıda sayılan KAU kapsamına giren hususlar dışında da mükellef veya yükümlünün başvurabileceği hususlar Karşılıklı Anlaşma Usulüne İlişkin Rehber'de yayınlanmıştır. Hangi durumlarda KAU'ye başvurulabileceği örnek olarak sayılmış ancak bu sayılanlarla kısıtlı olmadığı;

³¹⁴ OECD, (Turkey stage2), s.9

³¹⁵ OECD, Turkey stage2, s.9

³¹⁶ OECD, Turkey stage2, s.9

³¹⁷ OECD, <https://www.oecd.org/tax/dispute/Turkey-Dispute-Resolution-Profile.pdf>, (Türkiye), (07.08.2022)

mükellef veya yükümlünün başka sebeplerden de başvurabileceği belirtilmiştir. Yukarıdaki sayılanlar haricinde Rehber’de yer alan örnek durumlar ise şu şekildedir:³¹⁸

[...] — işyeri kazançlarının belirlenmesi sırasında indirim olarak dikkate alınan ve ana merkezin işyerine atfettiği genel gider veya idare giderleri payları ile ilgili sorunlar ;

— Kişilerin hangi Devlet mukimi olduğuna dair sorunlar;

— İşyeri kavramının oluşup oluşmadığına dair sorunlar;

— Anlaşmada yer alan faiz, temettü ve gayrimaddi hak bedellerine ilişkin olarak kaynak devlette (gelirin elde edildiği devlet) yapılacak vergi tevkiyatları, bu ödemeleri yapanlar ile gelir lehtarları arasındaki özel ilişki nedeniyle ortaya çıkan ilave vergilerle ilgili konular;

— Anlaşmanın [11 ve 12.] maddeleri kapsamındaki konular (Örneğin; alacak karşılığında ödenen faiz miktarının veya kullanım hakkı veya bilgi karşılığında ödenen gayrimaddi hak bedeli miktarının ödeyici ile faizin lehtarı arasında veya her ikisi ile bir başka kişi arasında var olan özel ilişki nedeniyle muvazaalı olduğu durumlar)

— Diğer devlette ifa edilen hizmetlerin, 15 inci madde kapsamında olup olmadığına ilişkin konular

Mükellef uyuşmazlık konusu sorunu yargısal ve idari hukuk yollarıyla çözmeye çalıştığı zamanlarda KAU yoluna başvuru hakkı kalmamaktadır. Şöyle ki, Türkiye bu yöntemlerin alternatif çözüm olduğunu ve bu sebeple mükellef veya yükümlünün seçim yapması gerektiğini belirtmiştir. Bundan dolayı ilk başta KAU sürecine başvurur ve devamının getirilmesini isterse artık diğer uyuşmazlık çözüm yollarına gidilemez. Hatta mükellef veya yükümlünün öncelik olarak adli bir çözüm yolu seçerse, uyuşmazlık yargı sürecinde mükellef veya yükümlü tarafından geri çekilmedikçe KAU’ye erişim imkânı da kalmayacaktır. İç hukuka göre hem mükellef veya yükümlü hem de yetkili idare mahkeme kararlarıyla bağlı olduğundan, KAU sürecinin iç hukuktaki yargı süreciyle eş zamanlı olarak yürütülemeyeceği belirtilmiştir.³¹⁹

Eğer ki, uyuşmazlık iç hukukta öngörülen yargısal ve idari yollardan biri nezdinde karara bağlanmışsa mükellef veya yükümlü KAU talep edemez. Ancak bu durumda KAU, yalnızca çifte vergilendirmeyi önlemek amacıyla diğer Devlette bağıntılı bir ayarlamayı kolaylaştırmak için uygulanacaktır.³²⁰

Mükellef veya yükümlünün uyuşmazlıkla ilgili yapmış olduğu KAU sürecine dair başvuru Türk yetkili makamlarınca kabul edilir ve tek taraflı bir çözüm bulunamazsa uyuşmazlığın diğer tarafı olan yetkili idareyle KAU süreci başlatılır.

³¹⁸ GİB, KAU Rehber, s.8-9

³¹⁹ OECD, (internet erişimi: Türkiye), (07.08.2022)

³²⁰ OECD, (internet erişimi: Türkiye), (07.08.2022)

KAU sürecinde yetkili idareler arasında anlaşma sağlanırsa; Türk yetkili makamı anlaşmayı mükellef veya yükümlüye iletir. Yetkili idareler arasında sağlanan anlaşmanın geçerlilik kazanması için mükellef veya yükümlünün de onayına ihtiyaç vardır. Bundan dolayı yetkili idareler arasında olan karşılıklı anlaşma mükellef veya yükümlüyü bağlamaz. Kabul şartı bulunmaktadır. Mükellef veya yükümlü yetkili idareler arasındaki anlaşmayı kabul etmeyip, iç hukuktaki zamanaşımı kurallarını esas alarak mukimi olduğu devlette çözüm yolu arayışına da girebilir.³²¹

Tablo 10’da Türkiye’de 2011-2020 yılları arasında yapılan 10 yıllık KAU başvuru ve sonuç istatistikleri verilmiştir.

Tablo 10: Türkiye’de KAU Başvuru ve Sonuç İstatistikleri, 2011-2020

Yıl	Belirtilen Yıl Açılış Envanteri	Belirtilen Yılda Başlayan Uyuşmazlıklar	Belirtilen Yılda Kapatılan Uyuşmazlıklar	Belirtilen Yıl Kapanış Envanteri
2011	8	0	1	4
2012	4	0	0	2
2013	2	2	0	4
2014	4	2	1	4
2015	4	2	0	5
2016	11	9	1	15
2017	15	3	7	14
2018	14	7	3	18
2019	20	5	8	17
2020	17	9	2	24

*2021 yılına ait resmi veriler yayınlanmadığı için çalışmada yer verilmemiştir.

Kaynak: <https://www1.compareyourcountry.org/map-statistics/en/0/all/default;>

<https://www.oecd.org/ctp/dispute/map-statistics-2006-2015.htm#>, OECD (Turkey stage2), s.51-54 kaynaklarından yararlanılarak tarafımızca derlenmiştir.

³²¹ GİB, KAU Rehber, s.13-14

Tablo 10'a bakıldığında KAU başvuru miktarlarının oldukça düşük olduğu görülmektedir. Ancak Türkiye'nin yürürlükte olan 81 adet ÇVÖA düşünüldüğünde bu rakamlar diğer Devletler nezdinde çok azdır. Az olmasının iyi tarafı uyuşmazlıkların KAU sürecine kalmadan çözüldüğü ihtimalidir. Bunun için de olabilecek ihtimaller yargı veya idari yollarla uyuşmazlığın çözülmüş olması, Türkiye'nin tek taraflı çözümlerle uyuşmazlığı giderdiği veya anlaşmalarda yer olan hükümlerin Türkiye'de yetkili idarelerce doğru yorumlanması sonucu az uyuşmazlık meydana çıkmasıdır. Ne OECD yayınları ne Gelir İdaresi Başkanlığı yayınları ne de diğer kurumların yayınlarında; Türkiye'de KAU sürecine başvurunun az olmasına hangi etkenin fazlaca sebep olduğu şeklinde bir bilgi bulunmamaktadır.

KAU sürecinde yetkili idarelerce uyuşmazlık konusu sorunun çözümlenmesi yıllar arasında farklılık göstermektedir. Türkiye'de bu oranlar yayınlanan veriler ışığında belirli yıllar için tespit edilebilmiştir. Örneğin 2008 yılı verilerinde uyuşmazlığın KAU'de sonlandırılmasında ortalama süre 7 ay olarak karşımıza çıkmaktayken 2009 senesinde bu oran kendini neredeyse yediye katlayarak 48 ay olarak karşımıza çıkmaktadır. Yine OECD'nin yayınladığı raporda 2016 ve 2017 yılları arasındaki 2 yıllık süreçte ortalama KAU'de uyuşmazlığın sonlandırılması Türkiye içinde 15,15 ay ve 2018 yılında 16,7 ay olarak karşımıza çıkmaktadır.³²² Genel olarak Türkiye'de KAU uyuşmazlıkları ortalama çözüm süresi BEPS'de öngörülen 24 aylık sürenin altındadır. Bu anlamda Türkiye'nin KAU ortalama çözüm süresi anlamında başarılı bir ülke olduğu söylenebilir.

Türkiye uluslararası vergi uyuşmazlıklarının çözümünde tahkim yolunu kabul etmemiştir. Buna sebep olan durum ise Anayasada vergi anlaşmalarına KAU süreci sonrası tahkimin dahil edilmesi noktasında sınırlamaların mevcut olduğu olarak belirtilmiştir. Anayasada bulunan 36, 90 ve 125.maddelerinin yorumlarından tahkim hükmünün kısıtlandığı belirtilmiştir.³²³ Bununla ilgili ilerleyen alt başlıklarda Anayasal çerçevede tahkim değerlendirilmesi yapılacağından belirtilen madde içeriklerden bu bölümde bahsedilmeyecektir.

Türkiye her ne kadar OECD Model Vergi Anlaşması'nı esas almış olsa da OECD Model Vergi Anlaşması'nın benimsediği ilkeler sebebiyle gelişmiş ülkelere

³²² OECD, Turkey stage2, s.57-58; OECD, (internet erişimi: map statics), (07.08.2022)

³²³ OECD, (internet erişimi: Türkiye), (07.08.2022)

avantaj sağlaması, Türkiye'nin çekinceler koyarak tüm Model Anlaşmayı olduğu gibi uygulamamasına sebep olmuştur. Nitekim Türkiye'de gelişmekte olan ülkeler arasındadır. OECD Model Vergi Anlaşması'nda vergilendirmenin kime ait olduğu noktasında kişilerin mukim olduğu ülkeye yetki verilmiş ve şahsılık ilkesi benimsenmiştir. Bu durumun kabulü durumunda Türkiye açısından büyük vergi kayıplarının yaşanacağı aşikardır.³²⁴ Bunun en önemli sebebi Türkiye'nin kaynak ülke olarak elde edebileceği vergi gelirinin mukim kişilerden alacağı vergi gelirinden oldukça yüksek olmasıdır.

Türkiye OECD ve BM Model Vergi Anlaşmalarından farklı olarak da mukimlik ile ilgili bir madde hükmü uygulamaktadır. Buna göre mukimlik noktasında Devletlerin mukimliği belirleyemediği durumlar noktasında KAU yöntemine gidileceği belirtilmiştir. Yine tüm Model Vergi Anlaşmalarından farklı olarak işyeri ile ilgili bir kabul gerçekleştirmiştir. Buna göre Anlaşma tarafı Devletlerin birinde toprak altı ve deniz yataklarında kaynak temini için arama faaliyetlerinin yapıldığı durumlarda veya kıyı bankacılığı (offshore) faaliyetlerinin yapıldığı durumlarda işyeri aracılığıyla faaliyet yapıldığının kabulüne dair bir düzenleme yapmıştır.³²⁵

3.8.1. Tahkimin Türkiye Cumhuriyeti Anayasası Kapsamında Değerlendirilmesi

Devlet içinde uygulanacak bir hukuki düzen veya kuralların öncelikle Anayasa, Kanunlar, Yönetmelikler gibi toplumun yapısını ve düzenini belirleyen hukuk düzenlerince belirlenmiş olması gerekmektedir. Ülke içindeki her birey ve kurum Kanunların belirlemiş olduğu sınırlar içinde hareket edebilir. Kanunun izin vermediği bir durumu faaliyete geçiremez ve böyle bir konuda hak iddia edemez.

Tahkim müessesesinin uygulanabilirliğinin mümkün olup olmaması açısından da öncelikle Kanunlar bakımından inceleme yapılması gerekmektedir. Türkiye'de Kanunlar arasında ilk sırada Anayasa gelmekte ve diğer Kanunlar Anayasa çerçevesinde oluşturulmaktadır. Bu durumda Anayasada yasaklanmış bir durum Kanunlarla getirilemez. Bunun için tahkim müessesesinin Anayasal anlamda bir sınırlandırması olup olmadığının incelenmesi gerekmektedir.

³²⁴ Arslan, s.50

³²⁵ Arslan, s.51-52

Tahkimin bir yargılama faaliyeti olduğu bilinmekte ve yapılan tanımlamalardan bu şekilde bir sonuç çıkarılmaktadır.³²⁶ Nitekim gerek Model Vergi Anlaşmalarında gerekse yapılan diğer tanımlamalarda “tahkim yargılaması” ifadesi çokça kullanılmaktadır. Bizde tahkim müessesesinin bir yargılama biçimi olduğunu kabul edip Anayasa incelemesini bu yönde yapacağız.

Anayasanın 9.maddesinde “Yargı yetkisi, Türk Milleti adına bağımsız ve tarafsız mahkemelerce kullanılır.” şeklinde bir düzenlemeyle yargılama yetkisi mahkemelere bırakılmıştır. Tahkim müessesesi de bir hukuki yargılama faaliyeti olduğu için öncelikle tahkimde karar verici olan tahkim heyetinin bağımsız bir yargı mahkemesi sıfatını taşıyıp taşımadığının bilinmesi gerekmektedir. Zira bağımsız yargı sıfatını taşınamaması Anayasal anlamda aykırılık oluşturabilecektir.³²⁷

3.8.2. Tahkim Heyeti Bağımsız Bir Mahkeme Midir?

Tahkim heyetinin incelenmesinden önce ilk olarak mahkeme teriminin ne anlama geldiğinin bilinmesi gerekmektedir. Dar anlamda mahkeme, Devlet tarafından görevlendirilmiş tek veya çok sayıda hakimce, objektif hukuk kuralları ve kanunlar çerçevesinde uyuşmazlığı çözdüğü yargı yeri olarak tanımlanmaktadır. Geniş anlamda ise “*yargı işlevini yerine getirmeyi üstlenmiş olan tüm kuruluşlardır.*” Bu anlamda verilen görev çerçevesinde ve belirli kurallar ışığında ortaya çıkan veya çıkacak uyuşmazlıklar hakkında karar verme yetkisine sahip kuruluşlar da mahkeme sıfatı taşıyabiliriz.³²⁸

Tahkim heyeti yapısı itibariyle yargı işlevini yerine getirmektedir. Geniş anlamda mahkeme tanımına bakıldığında heyetin mahkeme sıfatı taşıdığı söylenebilir. Uluslararası vergi uyuşmazlıklarının çözümünde görevli tahkim heyeti ise bağımsız ve tarafsızdır. Öyle ki, heyet başkanı taraf Devletlerin mukimi veya vatandaşı olamaz. Ancak Türkiye’de ikamet eden yahut Türk vatandaşı bireyler adına karar veren bu heyet Türk yargısı içerisinde yer almamaktadır. Bu durum egemenlik ve eşitlik

³²⁶ Bkz. <https://istac.org.tr/uyusmazlik-cozumu/tahkim/>, (21.07.2022); <https://bit.ly/3un59XF> (21.07.2022); OECD, Condensed Version: 2017; UN, Model Convention: 2017

³²⁷ Yıldırım, s.130

³²⁸ Süha Tanrıver ve Emel Hanağası, **Türk Yargı Örgütü ve Medenî Yargı Teşkilatı**, <https://bit.ly/3FocUml> (08.08.2022)

anlamında tereddütleri beraberinde getirmektedir. Bunun için egemenlik ve eşitlik anlamında da Anayasal sınırlar incelenmelidir.

Tahkim heyeti geniş anlamda yargı işlevini yerine getiren bir organ olsa da dar anlamda mahkeme niteliğine haiz değildir. İlerideki bölümlerde görüleceği üzere tahkim heyetince verilen bir karar iç hukuktaki mahkemeler tarafından tenfiz edilemez bulunursa tahkim süreci yaşanmamış kabul edilecektir. Bununla ilgili geçmiş bölümlerde de tahkim kararının uygulanamayacağı haller sayılmıştır. Tahkim heyetinin verdiği kararın iç hukuktaki mahkemeler tarafından denetlenmesi ve uygulanabilirliğinin araştırılması heyeti mahkeme olabilme sıfatından çıkardığı görüşündeyiz. Her ne kadar iç hukuktaki yerel mahkemeleri de denetleyen üst merciiler olsa da söz konusu uyuşmazlıkla ilgili ilk derece veya üst derece mahkemelerce bir hüküm verildiği açıktır. Ancak tahkim heyeti kararının tenfiz edilemez bulunması durumunda uyuşmazlığa dair yeni bir çözüm sunulmamaktadır. Bu durumda yargının üstünlüğü ve kesinliğini ortadan kaldıran bir hal olarak karşımıza çıkmaktadır.

Yukarıda belirtilen durum dışında tahkim müessesesinin benimsendiği vergi anlaşmalarına bakıldığında heyetin 3 kişiden oluştuğu ve 2 üye hakemin yetkili idarelerce seçildiği gerçeği mevcuttur. Yetkili idarenin seçmiş olduğu hakemler genellikle halihazırda çalışan Devlet görevlileri olarak karşımıza çıkmaktadır. Her ne kadar tahkim yargılaması bağımsız ve tarafsız gerçekleştirilmeye çalışılsa da yetkili idareler tarafından atanan üye hakemlerin kendi Devlet menfaatlerini savunmak için tarafsızlıktan çıkabileceği riski her zaman mevcuttur. Kaldı ki üye hakemler yetkili idarelerde çalışabildiği için bir hiyerarşi sistemine tabidirler ve bu durumda tarafsızlık iyice zedelenmektedir.³²⁹

Anayasa Mahkemesi, vermiş olduğu bir karar gerekçesinde mahkemeler için “[...] sadece yaptığı iş itibariyle değil, niteliği ve kuruluşu itibariyle de teminata sahip kazai bir merci” şeklinde mahkemeler hakkında açıklama bilgi vermiştir. Bu bilgi ışığında tahkim heyetinin bir teminata sahip olmadığı ve görev bitimi sonrası üyelerin ve başkanın devam etmeyeceği açık olduğundan bir mahkeme gibi düşünülemez.³³⁰

³²⁹ Yıldırım, s.134

³³⁰ Yıldırım, s.134

Türkiye nezdinde KAU sonrası tahkimin kabulü halinde gerekli birtakım düzenlemeler yapılması gerekliliği açıktır. Tahkim heyeti her ne kadar bağımsız bir mahkeme olmasa da vermiş olduğu kararlar mahkeme kararı görevi görebilir. Bununla ilgili Anayasa Mahkemesi'nin vermiş olduğu bir karar özetinde aynen şu ifadeler yer almaktadır:³³¹

İtiraz başvurularında, yargı erkinin yalnızca bağımsız mahkemelerce kullanılabilceği, avukat ve müvekkil arasındaki hukuksal uyumsuzlukların mahkemeler dışında bir kuruluş tarafından çözümlenmesinin bu kurala aykırılık oluşturduğu, yargı erkini kullanacak olan kişilerin Anayasa, yasa ve hukuka uygun olarak kişisel kanılarına göre karar verecek bağımsız hakimlerden olmaları gerektiği, oysa baro yönetim kurulunca seçilecek iki avukattan oluşan baro hakem kurulunun bağımsız mahkeme olarak kabul edilemeyeceği, meslek kuruluşu olan baroya kayıtlı bir avukatın yine baroya kayıtlı iki avukat tarafından yargılanmasının adalet anlayışına ters düştüğü, [...] itiraz konusu kuralın Anayasa'nın 2., 9., 10., 36., 37. ve 138. maddelerine aykırı olduğu ileri sürülmüştür. [...] Anayasa'nın 9. maddesinde, yargı yetkisinin Türk Milleti adına bağımsız mahkemelerce kullanılacağı öngörülmüştür. Bu madde uyarınca, yapılacak yargılamanın kişiler yönünden gerçek bir güvence oluşturabilmesi için aranacak nitelikler de 36. maddede belirtilerek "Herkes, meşrû vasıta ve yollardan faydalanmak suretiyle yargı mercileri önünde davacı veya davalı olarak iddia ve savunma ile adil yargılanma hakkına sahiptir. Hiçbir mahkeme, görev ve yetkisi içindeki davaya bakmaktan kaçınamaz." denilmiştir. Anayasa'nın 141. maddesiyle de davaların en az giderle ve mümkün olan süratle sonuçlandırılması görevi yargıya verilmiştir. Bu görevin ağır iş yükü altında yerine getirilmesi zorlaştıkça, uyumsuzlukların çözümünü için alternatif yöntemlerin yaşama geçirilmesi, yargıya ilişkin anayasal kuralların etkililiğinin sağlanması bakımından gerekli görülebilir. Bu durumda yasakoyucu, taraflara görevli ve yetkili mahkemeye başvurmadan önce aralarındaki uyumsuzluğu kısa sürede çözmek üzere baro hakem kuruluna başvurma yükümlülüğünü getirebilir. [...] Ayrıca hakem kurullarının tarafsızlığı ve bağımsızlığı, uzman niteliği ile bu kurulların alacağı kararların bağlı olacağı usul ve esasların yönetmeliğe bırakılmayıp yasa ile düzenlenmesi de zorunludur.

Görüldüğü üzere kararda da çalışmada bahsedilen Anayasanın 9. maddesi ve yine bağlantılı diğer maddeler ışığında değerlendirmeler yapılarak mahkeme haricinde de yargılama faaliyetinin yapılabileceği ancak bunun yönetmelik yerine Kanunlarla düzenlenmesi gerektiği belirtilmiştir. Kaldı ki Anayasanın 125. maddesinde "Kamu hizmetleri ile ilgili imtiyaz şartlaşma ve sözleşmelerinde bunlardan doğan uyumsuzlukların milli veya milletlerarası tahkim yoluyla çözülmesi öngörülebilir. Milletlerarası tahkime ancak yabancılık unsuru taşıyan uyumsuzluklar için gidilebilir." Ek hüküm şeklinde düzenlenen bu madde içeriği anlam itibarıyla vergi anlaşmaları

³³¹ 2003/98 E., 2004/31 K. Sayılı 25518 mükerrer sayılı Resmi Gazete'de yayınlanan AYM kararı

sonrasında tahkimin ülke vergi sistemine dahil edilmesi bakımından bir engel teşkil etmediği sonucunu vermektedir.

3.8.3. Egemenlik ve Eşitlik Anlamında Tahkimin Anayasal Düzendeki Yeri

Vergi, Devletlerin en büyük gelir kaynağı olduğundan; vergilendirme yetkisi ve egemenliği Devletler açısından büyük önem taşımaktadır. Birçok ülke vergi gelirleri üzerinde sağladığı bu gücü ve kontrolü kaybetmek istemez. Bundan dolayı da yetkinin zedelendiğini düşündüğü durumlar ortaya çıktığında endişe duymaktadır. Öyle ki, Devletler vergilendirme anlamında bariz bir şekilde makul olmayan bir yol belirleyip bu husustan ayrılmak istememesi ve bu kararda özgür olabilmesi dahi Devletler açısından büyük bir güçtür. Hükümetler, vergi anlaşmalarının önemli bir işlevi olan ülke kalkınmasını teşvik eden yatırımı teşvik etmek için gerekli olan yatırım kesinliği düzeyini sağlamak için kimi zaman bir düzeyde politika alanından vazgeçmesi gerekmektedir. Bu anlamda tahkime ilişkin de hakemin vereceği kararın üçüncü bir kişi olması sebebiyle güç unsurunu zedelediği ve anayasal anlamda yetkinin başka kişilere kaydığı görüşleri yüzünden ülkelerin çekindiği ifade edilmiştir.

332

Kimi zamanda uyuşmazlıkta tarafların iç hukuktaki yargı veya idari yollara başvurmadan sorunlarını çözmek için özellikle tahkimi tercih ettiği görülmektedir. Bunun en önemli sebepleri ise daha esnek, daha ucuz ve en önemlisi gizli bir yargılama sürecinin olmasıdır. Bu ise bize tahkimin devlet otoritesinden kaçmanın bir yolu olduğu şeklinde bir anlam çıkarttırmaktadır.³³³

Olay toplum açısından incelendiğinde ise daha farklı bir boyutun ele alınması gerekliliği meydana çıkmaktadır. Tarih boyunca hukukun temel ve katı bir teorisi olarak karşımıza mahkemenin yargı yetkisinin özel anlaşma ile dışlanamayacağı çıkmıştır. Ancak şu anda bu hukuk teorisine bağlı kalmanın mümkün olmadığı gerçeği ışığında, hukuk her zaman gerçek yaşam ihtiyaçlarını takip eder ve çok yavaş bir

³³² UN, Secretariat Paper on Alternative Dispute Resolution in Taxation, 2015, E/C.18/2015/CRP.8, https://www.un.org/esa/ffd/wp-content/uploads/2015/10/11STM_CRP8_DisputeResolution.pdf, s.22, (08.08.2022)

³³³ Murat Sümer, Jurisdiction of Sovereign States and International Commercial Arbitration: A Bound Relationship, **Ankara Barosu Dergisi**, 2008/2, ss.55-65, s.56

süreçle de olsa düzenler. Ticaretle insanlar anlaşmazlıklarını çözmek için hızlı, ucuz ve gizli yöntemlere ihtiyaç duyarlar. Bu koşullar altında, modern egemen devletler, mahkemelerinin yargı yetkisine bir istisna olarak tahkime izin verebilir. Ancak unutulmamalıdır ki bu izin her zaman kamu yararı gözetilerek ve bu kamu yararı güvence altına alınarak verilebilir.³³⁴

Ancak genel olarak egemenliğin zedelendiği görüşü değerlendirildiğinde ortaya farklı bir soru çıkmaktadır. Bu soru egemenliğin vergi anlaşmalarıyla ne kadar zedelendiğidir. Devletler vergi anlaşmalarıyla birtakım imtiyazlar belirleyerek belirli haklardan feragat edebilmekte yahut vergilendirmeye ilgili yeni düzenlemeler yapabilmektedirler. Bu durum kendi başına zaten Kanunlar çerçevesinde belirlenen sınırların dışına çıkmaya sebebiyet vermektedir. Ancak çalışma kapsamında yapılan değerlendirmede daha geniş çerçeveden durum incelendiğinde ve uzun vadeli politikaların başarılı şekilde sağlanabilmesi adına böyle imtiyazların verilebileceği düşünülmektedir.

Tahkim uygulanan uluslararası vergi anlaşmalarında ayrı bir yol olarak değil KAU'nun bir parçası niteliğini taşımaktadır. Bu anlamda zaten KAU'ye yer verilen mevcut olan bir düzende, tahkimin vergi egemenliği yetkisini sınırlandırdığından bahsedilemez. Ancak bu husus bazı Devletlerce göz ardı edilebilmekte ve uluslararası uyuşmazlıklarda uygulanan tahkim müessesesinin vergi anlaşmasına bağlı bir uygulama olduğu hususu değerlendirilmemektedir.³³⁵ Türkiye açısından da değerlendirme yapıldığında bugüne kadar imzalanmış 90 üzerinde vergi anlaşması olduğu, bunların içerisinde 81 tane yürürlükte olan ÇVÖA olduğu ve yine tüm anlaşmalarında KAU'ye yer verdiği düşünüldüğünde vergilendirme yetkisinin tahkimle sınırlandırılmayacağı açıktır. Yapılan anlaşmalarla zaten gerekli imtiyazlar verilmiştir.

Eşitlik ilkesi Devletler nezdinde genellikle ayrımcılık yapmama olarak yorumlanmakta ve uygulanmaktadır. Genel olarak, aynı durumdaki mükellefler arasında, aynı konu veya durum çerçevesinde objektif ve bu amaca ulaşmak için; makul oranın dışında bir orantısızlık olmadıkça farklı vergi uygulamalarına izin verilmeyeceği şeklinde yorumlanmaktadır. Bu kavram neticesinde ülkeler farklı

³³⁴ Sümer, s.56-57

³³⁵ Arslan, s.182

yaklaşımları benimsemişlerdir. Örneğin Fransa ve Almanya ödeme gücü ilkesini eşitlik ilkesine dayandırarak kabul etmiştir.³³⁶ Türkiye’de ise Anayasanın 73.maddesinde belirtildiği üzere mali güç kavramı kabul edilmiştir. 73.maddede kişilerin mali gücüne oranla vergi ödeyeceği hüküm altına alınmıştır. Anayasanın belirtilen maddesi gereği mali güce sahip herkesin vergilendirme işlemine tabi tutulacağı anlaşılmaktadır.³³⁷ Eşitlik ilkesi çerçevesinde tahkim müessesesinin değerlendirilmesi gerekmektedir. Nitekim vergilendirme noktasında eşitlik kıstası göz önünde tutulmuştur.

Eşitlik anlamında ÇVÖA’da bulunacak tahkim açısından yapılan eleştiriler, bu müesseseye izin verildiği durumlarda iç hukuktan kaynaklı sorunlar içinde bu yola gidilmesinin mümkün kılınması gerekliliği yönündedir. Bu görüşte eşitlik ilkesince uluslararası anlamda sağlanan imkanların iç hukukta da mükellef veya yükümlüler açısından sağlanması gerekliliğidir. İç hukukta vergisel anlamda tahkim hükmüne yer verilmemesi ayrımcılığı oluşturacak şekilde görüş mevcuttur.³³⁸

Eşitlik kavramında gelen eleştirileri değerlendirebilmek için öncelikle Devletlerin mevzuatında yer verilen eşitlik terimi incelenmelidir. Türkiye açısından değerlendirme yaptığımız için biz Türkiye Cumhuriyeti Anayasasında yer alan eşitlik hükmünü değerlendireceğiz. Öncelikle yukarıda bahsedilen 73.madde hükmüne göre mali güç vergilendirme noktasında kıstas alınmıştır. Bunun yanında Anayasanın 10.maddesinde “[...] Devlet organları ve idare makamları bütün işlemlerinde (...) kanun önünde eşitlik ilkesine uygun olarak hareket etmek zorundadırlar.” şeklinde düzenleme mevcuttur. Kanun önünde eşitlik teriminden aynı koşul ve şartlar altındaki durumlar için uygulanması gereken davranış biçimi tanıtılmıştır. Değerlendirme yapılırken aynı koşul ve şartların bir arada değerlendirilmemesi yanlış yorumlamaya yol açacaktır. Çalışmada yer alan konu üzerinden değerlendirme yaptığımızda; uluslararası bir vergi uyumsuzluğunda mükellef veya yükümlü menfaatleri yanında farklı Devlet menfaatleri de işin içerisine girmektedir. Tek taraflı verilen bir karar gerek mükellef veya yükümlüyü gerekse diğer taraf Devlet menfaatlerini zedeleyebilir.

³³⁶ Center for Taxation and Public Governance: Utrecht University (CTPG), https://www.u-cursos.cl/derecho/2015/1/D123D0851/1/material_docente/bajar?id_material=1012220, (Center for Taxation), (09.08.2022), s.9

³³⁷ Hakan Bay ve Ahmet İnneci, Vergi Adaleti Açısından Türkiye’de Ücret Gelirlerinin Vergilendirilmesi, International Journal of Public Finance, 2017, Cilt:2, Sayı:2, ss.196-219, s.214

³³⁸ UN, (Secretariat Paper: E/C.18/2015/CRP.8) , s.21

Ancak iç hukukta görülen bir uyuşmazlıkta yalnızca mükellef veya yükümlü menfaatleri yer almaktadır. Başka bir Devlet taraf değildir. Eşitlik anlamında bu iki durum birbirinden oldukça farklıdır. Bu durumda eşitlik ilkesinin sorgulanması mümkün değildir.

Türkiye yapmış olduğu vergi anlaşmalarının uygulanmasında kişiler arasında eşitsizliğe yol açacak bir yöntem uygulamadığı ve anlaşmayı ilgilendiren her kişi için bu yollara başvuruyu serbest bıraktığı için tahkimin uygulanmasının mümkün olduğu durumda da eşitlik anlamında bir sıkıntı yaşamayacaktır. Yine Model Vergi Anlaşmaları veya MLI gibi anlaşmalarda yer verilen tahkim müessesinin kabulü KAU sürecinin devamı niteliğinde olacağı için Türkiye açısından bir vergilendirme yetkisinin zedelenmesi veya kısıtlanması durumunu oluşturamayacaktır. Zaten önceki bölümlerde de bahsedildiği üzere Türkiye vergi anlaşmalarında KAU sürecini kabul etmiş bir ülkedir.

3.8.4. Vergilendirme Anlamında Tahkimin Anayasal Düzendeki Yeri

Anayasanın 73. maddesi vergilendirmeye ilgili düzenlemeyi barındırmaktadır. Kimin vergilendirilmesi gerektiği, verginin neden alınması gerektiği ve bağlantılı diğer düzenlemeler bu maddede toplanmıştır. Tahkim açısından vergilendirme anlamında inceleme yapıldığında 73. madde 3. fıkrada “Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırılır.” düzenlemesi karşımıza çıkmaktadır. Burada Model Vergi Anlaşmalarında geçen tahkim düzenlemesinin bu maddeye aykırı olup olmadığının değerlendirilmesi gerekmektedir.

Tahkim sonucunda Anayasanın 73. maddesinde belirtilen hiçbir vergisel faaliyet gerçekleşmemektedir. Çünkü herhangi bir vergi konulmamakta, değiştirilmemekte veya kaldırılmamaktadır. Tahkim heyetinin yaptığı şey bir yargılama faaliyetidir ve bu durum ülke içindeki herhangi bir mahkemenin kanunları yorumlayarak düzeni sağlamaya çalışması durumuna benzetilebilir. Ülke içi veya dışında bulunan mahkemeler nasıl ki kendi başlarına yeni bir hüküm getirmiyor veya uygulamıyorsa, tahkim heyetinin vermiş olduğu kararlar da yeni bir vergi

konulmamakta, değiştirilmemekte veya kaldırılmamaktadır. ÇVÖA'yı yorumlayan tahkim heyeti Anayasanın vergilendirme yetkisine aykırı davranmamaktadır.³³⁹

Model Vergi Anlaşmalarında geçen tahkim müessesesi KAU sürecinin devamı niteliğinde olduğu önceki bölümlerde anlatılmıştır. KAU sürecinin kendisi de ÇVÖA'lar kapsamında düzenlenerek yer bulmuştur. Bu durumda tahkimin bizzat kendisinin yanında aslında bir parçası olduğu ÇVÖA'larının da vergilendirme noktasında değerlendirilmeye tabi tutulması gerekmektedir. Bu noktada Anayasanın 90. maddesi devreye girmektedir. Nitekim 90. madde'de uluslararası anlaşmalar ile ilgili şu husus belirtilmiştir:

Usulüne göre yürürlüğe konulmuş Milletlerarası andlaşmalar kanun hükmündedir. Bunlar hakkında Anayasaya aykırılık iddiası ile Anayasa Mahkemesine başvurulamaz. (Ek cümle: 7/5/2004- 5170/7 md.) Usulüne göre yürürlüğe konulmuş temel hak ve özgürlüklere ilişkin milletlerarası andlaşmalarla kanunların aynı konuda farklı hükümler içermesi nedeniyle çıkabilecek uyuşmazlıklarda milletlerarası andlaşma hükümleri esas alınır.

Söz konusu düzenlemeye göre usulüne göre yürürlüğe girmiş olan bir Çifte Vergiyi Önleme Anlaşması kanun niteliği taşımaktadır. Tahkim hükmünün kabul edildiği bir ÇVÖA, T.C Anayasasının bu madde fıkrasına göre kanunlaşmış biçimde karşımıza çıkacaktır. Bu anlamda bakıldığında ÇVÖA'lar için Anayasa Mahkemesine iptal davası açılmamaktadır. Bu durum zaten bu anlaşmaların yargısal denetim dışında kaldığını göstermektedir. Bunun da ötesinde madde devamında temel hak ve özgürlükleri içeren maddeler olduğu durumda iç hukukta geçerli bir kanun hükmü dahi olsa; ÇVÖA'larla çatışan madde düzenlemesinde ÇVÖA'lardaki madde hükümlerinin geçerli olduğu kabul edilerek böyle bir durumla karşılaşıldığında kanunların da ötesine geçildiği belirtilmiştir. O zaman ÇVÖA'larda yapılan düzenlemeler ve özellikle tahkim düzenlemelerinin temel hak ve özgürlükleri barındırıp barındırmadığı sorusu karşımıza çıkmaktadır. Eğer ki tahkim veya diğer uyuşmazlık çözüm yöntemlerindeki düzenlemeler temel hak ve özgürlükleri barındırıyorsa; Türkiye içindeki herhangi bir kanun nezdinde aynı konu hakkında farklı hükümler barındırsa da ÇVÖA'daki hüküm geçerli olacaktır.

Devletler tarafından yapılan ÇVÖA'larda vergilendirme işlemleri dikkate alınarak önlem alınmaya çalışılmaktadır. Bu durumun sağlanabilmesi adına da kişilerin mülkiyet hakkı, adil yargılanma hakkı vb. temel hak ve özgürlükler göz

³³⁹ Yıldırım, s.147-148

önünde tutularak düzenleme yapılmaktadır. Birçok ülke vergi kanunlarında bununla ilgili düzenlemeler mevcuttur. Örneğin Rusya’da özel mülkiyet hakkı, herkesin vergi ödemekle yükümlü olduğu anayasal sistemin temellerini korumak için gerekli olduğu ölçüde sınırlandırılmaktadır.³⁴⁰ Yine Anayasanın 36. maddesine göre “Herkes, meşru vasıta ve yollardan faydalanmak suretiyle yargı mercileri önünde davacı veya davalı olarak iddia ve savunma ile adil yargılanma hakkına sahiptir.” hükmünü düzenlemiş ve OECD ve BM Model Vergi Anlaşmalarında bulunan KAU başlığında uyuşmazlıktan etkilendiğini düşünen kimselerin başvurabileceği yöntem olarak ÇVÖA’lara taraf olmuştur. Belirtilen kişilerin başvuru hakları Anayasanın 36.maddesinde belirtilen adil yargılanma hakkı kapsamına girmektedir. Açıklanan hususlardan anlaşılacağı üzere uluslararası imzalanmış vergi anlaşmaları, temel hak ve özgürlükler çerçevesinde oluşturulmaktadır.

Tüm bu hususlar bize Model Vergi Anlaşmalarındaki veya MLI’daki tahkim hükümlerinin uygulanmasının Türkiye’de anayasal anlamda bir engel çıkarmayacağını hatta mevcut sistemde zaten uygulanabilir olduğunu göstermektedir. Ancak yine de netlik ve karmaşıklığı önlemek adına açık bir şekilde Anayasa veya kanunlarla vergi uyuşmazlıklarında uyuşmazlık çözüm yöntemleriyle ilgili, özellikle tahkim hükmüne dair düzenleme yapılmasının fayda sağlayacağı aşikardır.

3.8.5. Tahkim Müessesesinin Türkiye’de Vergi Uyuşmazlıkları Dışında Meydana Gelen Uyuşmazlıklar Kapsamında Değerlendirilmesi

Türkiye, uluslararası vergi uyuşmazlıklarında her ne kadar tahkim hükmünü kabul etmemiş olsa da farklı alanlarda yapmış olduğu bazı anlaşmalarda tahkime yer verildiği görülmektedir. Bu bakımdan öncelikle tahkimin Anayasal anlamda yalnızca vergilendirme yetkisi endişesiyle vergi anlaşmalarına dahil edilmediği düşüncesindeyiz. Dolayısıyla tahkimin adil yargılanma hakkı veya Türkiye Cumhuriyeti’ne ait mahkemeler dışında bir yargılama faaliyetinin yapılmasına yönelik Anayasanın ilgili maddelerine aykırılık taşıdığı değerlendirilmektedir.

Anayasa’nın 125. maddesine eklenen “Kamu hizmetleri ile ilgili imtiyaz şartlaşma ve sözleşmelerinde bunlardan doğan uyuşmazlıkların milli veya

³⁴⁰ CTPG, (internet erişimi: Center for Taxation), (09.08.2022)

milletlerarası tahkim yoluyla çözülmesi öngörülebilir. Milletlerarası tahkime ancak yabancılık unsuru taşıyan uyuşmazlıklar için gidilebilir.” hükmü ile uluslararası anlamda da tahkim hükmünün geçerli olabileceği güvence altına alınmıştır. Yine 4686 sayılı Milletlerarası Tahkim Kanunu ile tahkime yönelik uluslararası anlamda düzenlemeler yapılmıştır. Bunlar yanında yine tahkim ve bununla bağlantılı Kanunlar düzenlenmiştir.

Bunlar arasında yabancı kişilerin yatırım anlaşmalarından kaynaklı uyuşmazlıkların çözümü noktasında 4875 sayılı Doğrudan Yabancı Yatırımlar Kanunu’nda tahkime yönelik düzenleme yapılmıştır. Mezkûr Kanunun 3. maddesinde:

Özel hukuka tabi olan yatırım sözleşmelerinden kaynaklanan uyuşmazlıkların çözümü ile yabancı yatırımcıların idare ile yaptıkları kamu hizmeti imtiyaz şartlaşma ve sözleşmelerinden kaynaklanan yatırım uyuşmazlıklarının çözülmesi için; görevli ve yetkili mahkemelerin yanı sıra, ilgili mevzuatta yer alan koşulların oluşması ve tarafların anlaşması kaydıyla, milli veya milletlerarası tahkim ya da diğer uyuşmazlık çözüm yollarına [başvurulabilir].

düzenlemesiyle tahkim yolu mahkemelerin yanında alternatif çözüm yolu olarak bildirilmiştir.

Görüleceği üzere tahkim müessesesine yönelik zaten düzenlenmiş Kanunlar mevcuttur. Ancak vergisel anlamda buna ilişkin bir düzenleme görülmemektedir. Ayrıca düzenlemenin olmamasının yanında kabul edilen Model Vergi Anlaşmaları veya MLI gibi uluslararası anlaşmalarda tahkim hükmü benimsenmemiş ve vergilendirme yetkisinin zedeleneyeceği düşüncesi göz önünde tutularak sıcak bakılmamıştır. Fakat yapılan düzenlemeler ışığında vergi uyuşmazlıklarına tahkim hükmünün eklenmemesi ve kabul edilmemesi adına bir engel olmadığını görmekteyiz.

DÖRDÜNCÜ BÖLÜM

BİR UYUŞMAZLIK ÇÖZÜM YOLU OLARAK TAHKİME ELEŞTİREL BAKIŞ VE MODEL ÖNERİSİ

4.1. UYUŞMAZLIK ÇÖZÜM YÖNTEMİ TAHKİME ELEŞTİREL BAKIŞ

Tahkime yönelik dünya genelinde destekleyici görüşler olduğu kadar eleştirel yaklaşan ve gereksiz bir müessese olarak gören görüşlerde mevcuttur. Bu sebeple tahkimin gerekli olup olmadığının değerlendirebilmesi için öncelikle iki sorunun cevaplanması gerekmektedir. Bunlar:³⁴¹

1. Uluslararası vergi uyuşmazlıklarının çözümünde başvurulacak KAU sürecinin uyuşmazlıkların giderilmesi ve kamu yararının sağlanmasında ne kadar etkili ve çözüm odaklı sonuçlar sunacağı

2. Kurulan tahkim müessesesi içerisinde yer verilen kuralların ve oluşturulan tahkim düzeninin, uyuşmazlıkların giderilmesi ve kamu yararının sağlanmasında ne kadar etkili ve çözüm odaklı sonuçlar sunacağı sorularıdır.

Öncelikle KAU süreciyle ilgili bilinmesi gereken bir gerçek vardır. KAU sürecinin yetkili idareler arasında dönen bir çözüm yöntemi olması süreci gizli bir hale getirmekte ve sürecin etkinliğiyle ilgili yeterince bilgi edilememesine sebebiyet vermektedir. Bundan dolayı da KAU sürecinin geliştirilmesiyle ilgili bir çalışma yapılmadığı gibi bu yönde bir çalışmanın yapılabileceği ihtimali de düşük gözükmemektedir. KAU süreciyle ilgili bu belirsizlik uyuşmazlıklar noktasında boşluk oluşturmaktadır. Bu boşluğun tahkimle doldurulması noktasında da yine bir belirsizlik durumu mevcuttur.³⁴² Ancak mevcut KAU sürecinin şeffaf olmayışı ve siyasi menfaatlerin göz önünde tutulabileceği ihtimali değerlendirildiğinde KAU'ye yönelik düzenleme yahut tahkimin daha çok göz önünde bulundurulması ihtiyacı artmaktadır. Doğası gereği KAU süreci her ne kadar geliştirilirse geliştirilsin her zaman bir boşluk olacaktır. Bunun sebebi de az önce belirtildiği gibi sürece etki edebilecek menfaatlerdir. Bu sebeple çalışma neticesinde KAU sürecinin uyuşmazlıkların çözümünde yeterli bir yöntem olmadığı görülmektedir. Kaldı ki, süreçte karşılıklı

³⁴¹ Charles R. Irish, Private and Public Dispute ReSolution in International Taxation, Contemporary Asia Arbitration Journal, 2011, 4(2), ss.121-144, s.138

³⁴² Irish, s.139

prosedürlerin tamamlanması için gereken minimum süreler esasında kendi içinde uzun bir süreci barındırmaktadır.

Düzenlemelerde mevcut tahkim kurallarının uyumsuzlıkların giderilmesine ve kamu yararının sağlanmasına yeterli olup olmadığı sorusu da bir diğer cevaplanması gereken sorudur. Bu soruya objektif şekilde yapılan eleştiriler arasında, vergi tahkim kurallarının kamu yararına hizmet etmektense uluslararası iş dünyasına hizmet etmek için daha iyi düzenlendiği düşüncesi yaygındır. Bu sürece dair de yine gizlilik faktörünün problem olduğu görüşü mevcuttur. Model olarak alınan anlaşmalara bakıldığında kararın sınırlı şekilde yayınlandığı görülmektedir. Hatta karara ait temel yayınlanabilir noktaların dahi mükellef veya yükümlü tarafından engellenebileceği bilinmektedir. Mükellef veya yükümlüye mahremiyet açısından tanınan bu ayrıcalığı kullanmak mükellefin takdirindedir.³⁴³

Uluslararası iş dünyası vergi uyumsuzlıklarını çözmek için normalde mevcut olan yerel idari ve adli süreçleri atlayabilir ve bunun alternatifi olarak verginin incelenmesi ve denetimi dışında bir alan meydana getirebilir. Bu olasılık ise aşağıda verilen 3 olumsuz duruma yol açabilecektir.³⁴⁴

1) OECD'nin de belirttiği gibi tahkim kararlarının yayınlanması vergilendirme sürecinin şeffaflığını artırır ve gelecekteki anlaşmazlıkların çözümünü veya önlenmesini etkileyebilecektir. Sürecin tam gizli şekilde ilerletilmesi ise şeffaflığın yok olacağına ve kararların gayri resmi emsal değerinin kaybolması anlamına gelir.

2) Tahkim sürecindeki gizlilik, mükelleflerin yetkili idareler üzerinde yolsuzluk veya benzer olumsuz etkiler yaratması için fırsat doğuracaktır.

3) Şeffaflığın olmaması, kendi aralarında sınırlı mükellef gruplarının iletişimini artıracak ve vergi sistemindeki gelişmeyi tehlikeye sokacaktır. Nitekim mükellef gruplarının iletişimiyle vergi sistemindeki boşluklar fark edilip kullanılabilir.

Uluslararası vergi uyumsuzlıklarından kaynaklı sorunlar tahkim süreci ile çözümlenirken olası karşılaşılan veya meydana gelebilecek olumsuzlukların önüne geçebilmek amacıyla temel olarak iki düzenleme yapılması gerekmektedir. Bunlardan birincisi mükellefin de tahkim sürecinde yetkili idarelerin sürecine katılmasına,

³⁴³ Irish, s.139

³⁴⁴ Irish, s.140

sürecin başlangıcından itibaren müsaade edilmesidir. İkincisi ise tahkim süreci ve verilen kararların topluma ve kamuya açık olması olarak işlem görmesi ve değerlendirilmesidir.³⁴⁵

Ancak bu durum vergi mahremiyeti ve sair kişisel verilerin gizliliği ışığında düzenlenip kişilere ait tam anlamıyla mahrem denebilecek bilgiler süzülerek aleniyet kontrollü bir şekilde sağlanmalıdır. Bu durum kişiler açısından son derece önemli bir durum haline gelmekte ve zaten kişilerin tahkim yolunu seçmelerindeki nedenlerden birisi de sürecin gizli olmasından kaynaklandığı düşünülmektedir. Bunun temelinde itibar ve ismin tahkim sürecinde anılması sebebiyle kişilerin yaşayacağı itibarsızlık hususu olarak düşünülmektedir. Ancak, toplum açısından değerlendirme yapıldığında ise; ülke içinde yapılan yargılamalarda kamu yararını etkileyebilecek davalar hariç tüm davaların kamuya açık olması ve şeffaflık ilkesi, bir yargılama çeşidi sayılan tahkim müessesesinde de yer almalıdır. Bununla birlikte bu uygulama gerçekleştirilirken yukarıda da belirtilen gerçek anlamıyla mahrem sayılan bilgi korunmalı ve daha kontrollü ve düzenli bir sistem oluşturulabilmelidir.

Irish, kimi düşünceye göre de kişilerin sürece dahil olması halinde; yetkili idareleri yönlendirebileceği durumların meydana gelebileceğini belirtmiştir. Bundan dolayı sürece mükelleflerin katılmasının doğru olmadığı görüşü de mevcuttur. Özellikle çokuluslu şirketlerin daha küçük, daha az gelişmiş ülkelerdeki vergi idareleriyle aynı uyumsuzluk içinde yer aldığı durumlar için büyük bir risk taşıdığı belirtilmiş, ancak sürecin şeffaflığa bürünebilmesi durumunda bu riskin azaltılmasının mümkün olacağı değerlendirilmektedir. Tabi ki, şeffaflık sağlanırken yukarıda da belirtildiği üzere mükelleflerin ticari sır gibi mahrem kalması gereken bilgi veya belgelerin korunması gerektiği de göz ardı edilmemesi gereken konudur.³⁴⁶

Tahkim sürecinin KAU'den bağımsız bir uyumsuzluk çözüm yolu olarak düzenlenmesinin mümkün olup olmadığı ve sağladığı avantaj ve dezavantajların değerlendirilmesi çalışmada önemli bir yer teşkil etmektedir. Tahkimin KAU sürecinden bağımsız düzenlenmesinin mümkün olup olmadığı değerlendirilmeden önce tahkimin neden KAU sürecinin tamamlayıcısı niteliğinde düzenlendiğinin irdelenmesi de gerekmektedir. Model anlaşmalarda tahkim kademeli bir sürece tabi

³⁴⁵ Irish, s.140

³⁴⁶ Irish, s.141

tutulmuştur. Doğrudan tahkime başvuru yolu öngörülmemiştir. Bunun tek istinası AB Vergi Uyuşmazlıklarının Çözümüne İlişkin Konsey Direktifinde mevcuttur. Ancak orada da tam anlamıyla doğrudan başvuru kabul edilmemiştir. Yalnızca KAU başvuru şikayetinin taraf devletlerce reddi durumunda Konseyin değerlendirme yaptığı ve sonrasında etkilenen kişinin şikayetlerinin Konseyce haklı bulunması durumunda yetkili idarelere anlaşma için yeniden hak verildiği ve fakat bunun olmadığı durumlarda da tahkim kararı verileceği belirtilmiştir. Kısacası doğrudan başvuru imkanı verilmemiş ancak mükellef veya yükümlüye tahkim hakkını kullanabileceği daha geniş imkan sunulmuştur.

KAU sürecinin tamamlayıcı niteliğinde olan tahkimin neden bu konumda olduğunu açıklamak gerekirse: öncelikle KAU süreci tahkime nazaran daha az masraflı gerçekleşmektedir. Ayrıca KAU sürecinde taraf yetkili idarelerce objektif şekilde bir çaba ve gayret gösterilmesi durumunda süreç hem hızlı ilerleyebilecek hem de kişilerin mağduriyeti giderilerek benzer konumdaki uyuşmazlıklar için de yol gösterici bir hal alacaktır. Ayrıca bu yöntem devletlerarası ilişkilerin geliştirilmesi noktasında etkili olabilecek bir yöntemdir.

Uygulanan devlet politikaları ve hukuk kuralları sebebiyle devletler vergi uyuşmazlıklarının bizzat merkezinde bulunmaktadır. Bu sebeple yukarıdaki paragraf dışında tez çalışmasında yapılan araştırmalar ve değerlendirmeler neticesinde tahkim için KAU sürecine başvuru şartının en önemli sebebi; devletlerin, kişiler karşısındaki üstün kamu gücünün yitirilmemesi düşüncesi olarak karşımıza çıkmaktadır. KAU ile devletler süreci bizzat elinde tutmaktadırlar. Ancak tahkim müessesesi devreye girdikten sonra artık kararla bağlılık durumu ortaya çıkacaktır. Doğrudan tahkim yolunun öngörülmesi devletlerin vergilendirme yetkisini kısıtlayıcı bir işlem gibi gözükebilir. Aynı zamanda öncesinde belirtildiği üzere devletlerin kişiler üzerindeki kamu gücü imtiyazını zedeleyici bir etken gibi görülebilmektedir.

4.2. ULUSLARARASI VERGİ UYUŞMAZLIĞINA KARŞI MODEL ÖNERİSİ

Çalışmanın önceki başlıklarda vergilendirme anlamında tahkimin değerlendirilmesi üzerinde durulmuştur. Özellikle tahkimin KAU sürecinin devamı niteliğinde olmasından ve zaten ÇVÖA'lar içinde yer almasından dolayı; ÇVÖA'larda

imtiyazların verildiği ve vergilendirme yetkisinin öncelikle bu alanlarda kısıtlanıp kısıtlanmadığının değerlendirilmesi gerekliliği belirtilmiştir.³⁴⁷ Buna ilişkin yapılan değerlendirmelere bakıldığında ARIKAN'a göre, uluslararası anlaşmalarla vergilendirme yetkisinin kısıtlandığını ve vergilendirme yetkisinin ise zaten mutlak bir hak olmadığını belirtmiştir.³⁴⁸ Yine bu vergi anlaşmalarıyla vergi adaletinin sağlandığını ve uluslararası anlamda ortak bir hukuk kurallarının belirlenebildiğini belirtmiştir.³⁴⁹ Uluslararası anlaşmaların yapılamadığı durumlarda dahi devletler kendi uygulayacakları yöntemlerle (indirim, istisna, mahsup) vergilendirme yetkisini kısıtlayabileceklerdir.³⁵⁰

Devletlerin uyguladığı sistemlere ve literatürde yapılan değerlendirmelere bakıldığında vergilendirme yetkisinin uluslararası anlaşmalarla kısıtlandığı sonucu açıktır. Kaldı ki, tek taraflı alınacak önlemlerdense çift taraflı yapılacak anlaşmalar sayesinde bir düzen oluşturulması ve vergi kaybının her zaman tek bir tarafa yüklenmemesi adına olması gereken sistem de budur. Bu durumda vergi uyuşmazlıklarında tahkim uygulamasıyla birlikte vergilendirme yetkisinin devletlerin elinden alındığı eleştirisi altı doldurulamamış bir bakış olarak karşımıza çıkmaktadır. Nasıl ki, tüm taraf menfaatleri için uluslararası anlaşmalarla vergilendirme yetkisi kısıtlanabiliyorsa, yine tarafların menfaatleri göz önünde bulundurularak vergilendirme yetkisinin de kısıtlanabileceği düşünülmektedir.

Sonuç olarak değerlendirilecek olursa öncelikle KAU süreci vergi uyuşmazlıklarının giderilmesinde genel olarak yeterli bir çözüm yolu değildir. Diğer taraftan, tahkime yönelik uluslararası anlaşmalarla yer verilen düzenlemeler de yine vergi uyuşmazlıklarının giderilmesinde genel olarak yeterli olmadığı düşünülmektedir. Bu durumda tahkim, KAU'den ayrı bir çözüm yolu olarak ele alınması ve düzenlemelerin bu doğrultuda olması gerektiği düşünülmektedir. Tahkime yönelik düzenlemelerin taraflar açısından özellikle bağımsız olarak uygulanacak

³⁴⁷ Bkz. Bölüm.4.1.3: Vergilendirme Anlamında Tahkimin Anayasal Düzendeki Yeri; Yusufoglu, s.258

³⁴⁸ Zeynep Arıkan, Vergilendirme Yetkisi ve Kullanımı, İ.Ü İktisat Fakültesi Maliye Araştırma Merkezi Konferansları 37.Seri, 1996/1997, <https://dergipark.org.tr/tr/download/article-file/7377>, ss.269-281, s.275

³⁴⁹ Arıkan, Çifte Vergilendirme, s.249.

³⁵⁰ Engin Öner, Vergilendirme Yetkisinin Sorunsalı: Çifte Vergilendirme (Çeşitleri ve Önleme Yöntemleri), **Uluslararası Sosyal Bilimler Dergisi**, 2018, Sayı:83, ss.109-121, s.119.

yöntem ve usulleri içermesi halinde; sistematik, şeffaf ve adil şekilde yeniden düzenlenmesi gerekliliği ihtiyacı doğurmuştur.

Tahkimin bağımsız bir yol olarak düzenlenmesi ise ancak bu müessesenin sistematik kurallar çerçevesinde uygulanmasıyla gerçekleştirilebileceği düşünülmektedir. Bu kapsamda ilk adımın uluslararası anlamda tahkime yönelik ulusüstü bağımsız hareket eden ve aldığı kararlar taraflar açısından bağlayıcılık arz eden bir merkezin oluşturulması ile çözüm kapsamında anlam bulacağı düşünülmektedir. Bu ise Dünya Vergi Tahkim Merkezi (DVTM) gibi ulusüstü makamın oluşturulması ile mümkündür. Oluşturulacak DVTM'nin, çalışma konusu olacak vergi uyuşmazlıklarını etkin ve kabul edilebilir nitelikte giderilmesine yönelik oluşturulacak sistemin objektif olarak ve tarafsızca ele alınarak tasarlanması; bu sistemin adil, şeffaf ve sistematik tüm öğeleri kapsamına özen gösterilmesi merkezin çalışmasında ve dünya ülkelerince kabul edilebilir statüde görülüp başvurulmasında önemli ve pozitif bir rol oynayacaktır.

Bu kapsamda bu makamın, bağımsız ve tarafsız işlemler yapabilmesi için kendisini tanıyıp kabul eden her devletten istihdam edilecek yetkin ve alanında uzman kişilerin merkez bünyesinde görev yapması istenebilir. Bu uzmanlar, DVTM içerisinde oluşturulacak havuz sistemiyle birlikte uyuşmazlık tarafı devletlerin mukimi ya da vatandaşı hariç kişiler arasından seçilecek kura sistemiyle birlikte çözüm heyetinin oluşturulmasında önem arz etmektedir. Bunun yanında çözüm heyetinin çalışma usul ve esaslarının bağımsız yargı sistemlerine benzer düzenlenmesi ve genel çerçeve için uygulamaya konacak geçerli bir mevzuat oluşturulması oluşturulan çözüm heyetlerinin varlığının kesinliği ve şeffaflığı açısından önemlidir. Ancak, çözüm heyetinin kura yoluyla belirlenmesiyle bu çözüm sürecinin taraf olan devletlerin iç hukuk mevzuatıyla da çakışmaması adına uyumun sağlandığına ilişkin yeterli tedbirlerin alınarak yargılamanın yapılması önemli olacaktır. Bu anlamda, taraflara göre esnek kurallar uygulanabilir. Çözüm heyetine, çalışma esasları ve taraf devletlerin iç hukuklarına uygun ve esnek biçimde yol izlenebilmesine imkan tanıyan sistem oluşturularak, uyuşmazlıkların çözümüne yönelik kararların alınmasına fırsat verilmelidir.

Uyuşmazlıkların çözümünde DVTM'nin etkin ve hızlı çözüm üreterek kararlar verebilmesi için gerekli altyapı ve düzenlemelerin de olması başvuruçuların bir an önce sonuç alması ve zaman kaybı olmaması açısından önemlidir.

DVTM'nin kurulmasındaki süreç kolay olmayacak olup, temellerin sağlam atılması adına bu süreç ulusüstü heyetlerle yürütülürken deneyim açısından bu konuda var olan ulusüstü ve uluslararası kuruluşlarla da temas halinde ilerlenmesi önemli olacaktır. DVTM'nin bağımsız kuruluşunun tam sağlanması adına Birleşmiş Milletler ve OECD gibi ulusüstü kuruluşların önderliğinde ve diğer kabul gören uluslararası ve ulusüstü kuruluşlarla istişareler sonucu bu kuruluşun modelinin oluşturularak kurumsal yapının sağlanması ve kabul görmesi önemlidir.

Oluşumun ilk yıllarında her ulus devletten buna katılım beklenemez. Bu sebeple başlangıçtaki katılımcı devletler arasında bu merkezin kararlarındaki bağlayıcılığın kabulündeki resmi beyanlar ve karşılaşılan vergi uyuşmazlıklarına yönelik varılan çözüm ve alınan kararların henüz katılım sağlamamış ülkeler açısından da kabul edilebilirliği merkezin kısa zamanda dünya geneli vergi uyuşmazlıklarının çözüm merkezi haline getirecektir.

Her ne kadar bu sistemle tahkimin artık mahkeme şekline dönüştüğü izleniminin ihtimal olduğu düşünülse de gerek hakemlerin vasfı noktasında (yargıç olması zorunluluğunun bulunmaması) gerekse uyuşmazlık çözümünün devletlerin iç hukuklarına göre esnek biçimde çözülebileceği hususları göz önüne alındığında mahkeme kavramı daha yumuşatılmış olarak ve çözüm odaklı ve fakat bağlayıcılığı olan bir merkez olarak değerlendirilebilir. Bağlayıcılığının olması ise mahkeme kararlarındaki bağlayıcılığa paralel DVTM'nin de mahkeme gibi değerlendirmesine kapı aralasa da; bu bağlayıcılık mahkeme statüsünden değil, merkezin ulusüstü olmasından ve kabul gören devletlerce kararların aynen uygulanmasını kabul etmiş olmasından kaynaklanacaktır.

Oluşturulacak DVTM sayesinde uluslararası vergi uyuşmazlıklarından etkilenen kişiler ve yetkili idareler DVTM'nin konuyu ele alıp karar amaçlı değerlendirme esnasında aktif rol alabilecek; savunma ve diğer haklarını görevli heyetine sunabileceklerdir. Bu kapsamda, vergi uyuşmazlığına taraf olan kişiler için iç müdahil vasfıyla uyuşmazlıkta yer almasına imkan tanımış olacaktır. Nitekim, önceki bölümlerde de detaylarına yer verildiği üzere tahkim uygulamasında uluslararası vergi

anlaşmalarından çıkan bir uyuşmazlık dolayısıyla etkilenen kişi doğrudan taraf olamamakta ancak, devletler anlaşmadan dolayı doğrudan taraf olabilmektedir. DVTM kapsamında sunulacak müdahil sistemiyle, etkilenen kişilerin de süreçte aktif rol almasına fırsat ve imkan sunulacak ve bu kişilerin savunma yapabilmesi, delil sunabilmesi ve görüşlerinin alınması olanaklı bir hale gelmiş olacaktır.

Bir diğer önemli husus ise, DVTM’den vergi uyuşmazlıklarına yönelik çıkacak kararların devletler açısından ülke içinde uygulanabilir bulunması durumunda; iç mevzuatın da bu kararlara uyarlanması ve içtihat kararı gibi yollarla uygulanabilir hale getirilmesinin ileride oluşacak benzer vergi uyuşmazlıkları için iç hukukla beraber çözüme kavuşmasında önemli bir rol oynamasıdır.

Nitekim DVTM tarafından verilen karar, ülkelerin iç mevzuatları ve uygulanması açısından gerek usul noktasında gerek esas noktasında eksiklikler doğurabilir ve ülkeler kararı tenfiz edilemez bulabilirler. Ancak tenfiz edilemez hükmünün neden verildiği gerekçeli ve detaylı şekilde açıklanmalıdır. Bu noktada ise etkilenen mükellef veya yükümlüler, ülkeler nezdinde verilmiş tenfiz edilemez kararını ulusüstü tahkim yargı makamı statüsüyle ele alması amacıyla DVTM’ye götürebileceği ve DVTM’de kura yöntemiyle oluşturulacak kurul vasıtasıyla bu tenfiz edilemez kararının değerlendirilip haklı bulunabileceği ihtimali için; DVTM’de yeniden yargılama yapılmasının vergi sistemi açısından doğru olduğu düşüncesindeyiz.

Ancak, tenfiz edilemez kararı DVTM’de haksız bulunursa (uyuşmazlık tarafı devletlerin iç hukuktaki düzenlemeleri gözden geçirildikten sonra), öncesinde verilmiş olan tahkim kararı artık devletler için bağlayıcı şekilde uygulanabilir olması gerekmektedir. Aksi takdirde tahkim müessesesi zedelenecektir. Zaten DVTM’nin ulus üstü vasa sahip olması ve ülkelerin bu ulusüstü birimi kabul etmiş olmaları hiyerarşik anlamda kabul eden ülkeler içinde bir sakınca doğurmayacaktır. Hatta konuyla ilgili iç hukukta verilmiş bir karar dahi olsa DVTM’nin vereceği kararın geçerli olması gerekmektedir.

Bu durum Türkiye’de Anayasa madde 90/5 hükmünün de desteklenmesi anlamına gelecektir. Temel hak ve hürriyetleri doğası gereği barındıran bu yargılamalarda da verilecek kararlarda DVTM’nin kararının geçerlilik sağlaması doğru olacaktır. Mükellef veya yükümlünün adil yargılanma, eşitlik vb. temel

haklarını oluşturan bu süreç Türkiye nezdinde değerlendirildiğinde Anayasa 90/5. maddeye uyarlanabilir.

Bahsedilen sistemde uyumsuzluğun esası noktasında ülkelerin iç hukuklarına bakılmasındaki temel amaç ise ülkelerin farklı vergi sistemlerine sahip olması ve gelişmişlik düzeyleri olacaktır. Nitekim Model Vergi Anlaşmaları ve diğer Anlaşmaların her birinde farklı şekilde vergilendirme sistemi benimsenerek kimisinde gelişmiş ülkelerin avantaj sağlayacağı kimisinde gelişmekte olan ülkelerin avantaj sağlayacağı sistemler belirlenmiştir. Temelde Kaynak Ülke - Mukim Ülke niteliklerine dayanan ayırım dolayısıyla vergilendirmeden doğan bu farklılıklar DVTM nezdinde esnek ve ülkelere göre farklı şekilde değerlendirilebilecektir.



SONUÇ

Uyuşmazlık, hayatın her alanında görülebilen ve taraflar arasında cereyan eden iş ve işlemlere bağlı ortaya çıkabilen bir gerçektir. Bilhassa, teknolojinin hızla gelişmesi ve buna bağlı küreselleşmenin daha da yaygınlaşmasıyla birlikte ulusların ihtiyaçlarını diğer uluslardan ve dünya piyasalarından daha hızlı ve kolay bir şekilde tedarik edilebilir bir sisteme bürünmüştür. Bunun sonucunda her ülke, ekonomisini geliştirmek ve yeni teknolojik gelişmelere de bağlı dünya ticaretinde yer alabilmek için uluslararası ticarete daha da önem vermektedir. Buna bağlı olarak ulusların artan ticaret hacmi olumlu sonuçlar doğurmakla ve fakat bu ticaret ilişkisine dahil olan tarafların birtakım beklenmedik olumsuzluklardan da etkilenmelerini sebep olabilmekte ve aralarında çözüm üretemedikleri sürece de uyuşmazlıklara sebep olabilmektedir.

Küreselleşmenin ve teknolojinin günümüzde hızla artmasıyla birlikte uluslararası dış ticaret hacmi iyice artmış ve bunun kaçınılmaz sonucu olarak da uluslararası anlamda uyuşmazlık kavramı önem kazanmıştır. Uluslararası anlamda ortaya çıkan uyuşmazlıklar karşısında devletler, ortaya çıkan uyuşmazlıkların çözümünde farklı yollara başvurmuşlardır. Bu yollar, alternatif çözüm yolları ve yargı yolu şeklinde ayrılmaktadır. Bu çözüm yollarının belirlenmesinde etki eden etmen uluslararası uyuşmazlığın meydana geldiği konu olarak farklılık göstermektedir. Alternatif çözüm yolları, genel olarak diplomatik görüşmeler, iyi niyet girişimi, araştırma ve soruşturma, arabuluculuk, uzlaşma ve tahkim olarak şekil bulmuştur.

Bu mahalde, vergi uygulamaları kapsamında da var olan uyuşmazlıklar daha ziyade uluslararası vergi anlaşmalarının yanlış yorumlanması veya uygulanması şeklinde tezahür etmektedir. Yapılan yanlış uygulama veya yorum çifte vergilendirme problemini meydana getirmekte ve mükellef veya yükümlü nezdinde haksız ve ilave bir yük olarak şekil bulmaktadır. Dünya genelinde barışın ve düzenin sağlanarak ekonomiyi ve gelişmişliği artırmayı hedefleyen uluslararası örgütler ve ulusüstü organlar, uluslararası vergi uyuşmazlıklarının giderilebilmesi adına çalışmalar yapmış ve yapmaya devam etmektedirler. Bununla ilgili OECD, BM ve AB; model vergi anlaşmaları, direktif ve çok taraflı anlaşmalar düzenleyip yayınlayarak devletlerin çıkan uyuşmazlıklar karşısında izleyebilecekleri yol haritaları çizmişlerdir.

Verginin uluslararası boyutu sonucu oluşmuş veya oluşacak uyuşmazlıklar için model vergi anlaşmaları, direktif ve çok taraflı anlaşmada kabul görmüş ilk çözüm yolu KAU olarak karşımıza çıkmaktadır. Vergi, doğası gereği devletler nezdinde büyük bir öneme sahiptir. Bundan dolayıdır ki uluslararası vergi uyuşmazlıklarında öncelikle KAU usulü belirlenmiştir. Nitekim KAU sürecinde, aracı bir kurum olmadan uyuşmazlık tarafı devletler sorunu kendi içinde anlaşıcağı şekilde çözebilmekte ve vergilendirme yetkilerini üçüncü bir tarafın müdahalesi olmadan gerçekleştirebilmektedirler. Aynı zamanda bu süreçte devletlerin bağımsız hareket edebilmesi, devletler açısından bu süreci daha cazip hale getirmektedir.

Uluslararası vergi uyuşmazlıklarına sebep olan bir diğer etken transfer fiyatlandırmasında; yaşanan güçlükler ve oluşturulan sistem içindeki boşluklar sebebiyle meydana gelebilecek mağduriyetlerin önüne geçilmesi amacıyla peşin fiyatlandırma anlaşmaları bir başka çözüm yolu olarak düzenlenmiştir. Bir nevi ilişkili kişilerle devletler arasında anlaşma sağlanarak ileride oluşabilecek fiyatlandırma sorununun kesin çözümü sağlanmaktadır. Bu şekilde ilişkili kişiler anlaşma gereklerinin yerine getirilmesiyle belirsizlik karşısında sorumluluklarını bilebilecek ve yerine getirdiği takdirde kendilerinden aynı konuda başka bir ücret talep edilemeyecektir. Aslında ilişkili kişi bu yöntemle kendini garanti altına almaktadır.

Uluslararası vergi uyuşmazlıklarında çözüm yollarının ele alındığı bu çalışmada özellikle üzerinde durulan ve uyuşmazlık çözüm yöntemi olan tahkim müessesesinin, uluslararası vergi anlaşmalarında yer alması 1995 yılında ABTA'da görülmüştür. Ancak burada kısıtlı konular üzerinden geçerlilik sağlayan bu müessese geniş perspektifi içinde bulundurması sebebiyle 2008 yılı OECD Model Vergi Anlaşması ile hayat kazanmıştır. Bağımsız ve tarafsız hakemler aracılığı ile çözüme kavuşturulması amaçlanan bu müessese mahkemelerden ayrı bir nitelik taşımaktadır. Tahkim müessesesi meydana gelmiş olan tüm model vergi anlaşmalarında KAU sürecinin tamamlayıcısı niteliği göstermektedir. Bu sebeple doğrudan bir çözüm yolu olarak değerlendirilmesi yanlıştır. Tamamlayıcı nitelikte ve bağlı bir müessese olarak düzenlenmesindeki en büyük etken ise devletlerin vergilendirme yetkisini üçüncü bir tarafa bırakmak istememesi ve bu müesseseye karşı soğuk tutumlarıdır. Tahkime duyulan ihtiyaç KAU sürecinin yetersiz kalması olarak karşımıza çıkmaktadır. Vergi anlaşmalarında KAU süreci sonucu uyuşmazlık tarafı devletlerin bir anlaşmaya

varması zorunluluğu koşulmaması ve ayrıca KAU sürecinde işletilmesi gereken prosedürün zaman alıcı olması sebebiyle çözümlerin uzun yıllar alabilmesi tahkim müessesesinin gerekliliğini ortaya koymuştur.

Dünya genelinde farklı ülkeler tarafından uyuşmazlığın çözümüne dair kabul edilen sistemler farklı olarak karşımıza çıkmaktadır. Özellikle AB hariç diğer organ ve kurumların hazırlamış oldukları model vergi anlaşmalarında tahkim müessesesinin zorunlu bir şart koşulmaması ve isteğe bağlı şekilde değiştirilebileceği hükmünün yer alması devletlerin karakteristik yapıları gereği en avantaj sağlayacak şekilde anlaşmaları yeniden düzenleyip uygulaması sonucunu doğurmuştur. Kimi anlaşmada kaynak ülkenin daha fazla vergisel gelir avantajı sağlayacağı düzenlemeleri mevcutken kimisinde ise mukim devletin daha fazla vergisel gelir avantajı sağlayacağı düzenlemeler mevcuttur.

Tahkimin çalışmada yer verilen model anlaşmalarda zorunlu kılınmayışı devletlerin isteğe bağlı uygulama alanı oluşturması sonucunu doğurmuştur. ABD, Almanya, İngiltere, Japonya, Fransa, Kanada gibi bazı ülkeler tahkim sistemine vergi anlaşmalarında yer verirken; Türkiye, Çin gibi ülkelerin vergi anlaşmalarında bu müesseseye yer verilmediği görülmektedir. Tahkim sistemine yer veren ülkeler ise kendi arasında farklı tahkim türlerini benimseyebilmektedirler. Tahkim kararının verilmesi yönünden en iyi son teklif tahkimini benimseyen devletler kendi belirleyecekleri çözüm önerileriyle hakemler karşısına çıkmaktayken bağımsız görüş tahkiminin benimsenmesi durumunda karar tarafların önerilerinden bağımsız hakemler tarafından verilmektedir. Ayrıca vergi anlaşmalarında tahkimin zorunlu olabileceği durumlar mevcutken ihtiyari şekilde seçime bırakılmış olması da devletler nezdinde seçenekleri artırmaktadır.

Türkiye'nin belirtilen uyuşmazlıklar için benimsediği temel çözüm yöntemi ise KAU müessesesidir. Türkiye, OECD Model Vergi Anlaşmasının ilgili ve uygun görmüş olduğu hükümleri benimseyerek tahkim hükmünü vergi anlaşmalarına dahil etmemiştir. Aynı zamanda Çok Taraflı Anlaşmaya da taraf olan Türkiye burada bulunan tahkim hükümlerinin haricindeki maddeler ışığında bir vergi anlaşmasının uygulanacağını bildirmiştir. Ancak esas alınan anlaşmalar incelendiğinde, yeniden düzenlemeler yapılarak ülke lehine olabilecek ve vergisel gelir avantajı sağlayabileceği kaynak ülke prensiplerini benimsemiş durumdadır. Bu durumda

yabancı vatandaşların Türkiye içinden elde etmiş olduğu gelirler karşısında Türkiye vergilendirme yetkisine sahip bulunmaktadır.

Çalışmada Türkiye açısından yapılan değerlendirmede tahkimin Anayasal anlamda bir sınırlaması veya engeli bulunmadığı değerlendirilmektedir. Özellikle Anayasanın 73, 90/5, 125 ve ilgili diğer maddeleri temel alınarak detaylı açıklamalara yer verilmiştir. Tahkim müessesesi ile vergilendirme yetkisinin kısıtlandığına yönelik yapılan eleştiriler noktasında ise; vergilendirme yetkisinin mutlak bir hak olmadığı ve uluslararası anlaşmalarla kısıtlanabildiği, kamu menfaatlerinin göz önünde tutularak imtiyazlara yer verilebileceği savunulmaktadır. Nitekim, ülkelerin aralarında imzaladıkları vergi anlaşmalarında karşılıklı şekilde verilen imtiyazlar sonucu vergilendirme yetkilerinin hali hazırda kısıtlandığı gerçeği mevcuttur. Yapılan değerlendirmeler ışığında kamu menfaatleri düşünülerek tahkim müessesesiyle ilgili yapılacak ve uygulamaya konulacak bir düzenin Türkiye Cumhuriyeti Devleti'nin menfaatleri doğrultusunda olacağı görüşündeyiz.

Genel olarak bakıldığında uluslararası vergi uyuşmazlıklarının çözümlenmesinde net bir yol çizilmemiştir. Özellikle 2008 OECD Model Vergi Anlaşmasında yer alan tahkim hükmünden sonra ülkeler nezdinde yayılmaya başlayan tahkim müessesesine yönelik düzenli, sabit ve genelin kabul edebileceği bir sistem mevcut değildir. Tahkimin gerekli olup olmadığı ise uyuşmazlıkların ne kadarının çözüldüğü, ne sürede çözüldüğü yahut objektif şekilde çözümlenmediği hususları irdelenerek ortaya konmuştur. KAU sürecindeki yetersizlik ve ülkelerin yayınlamış oldukları verilerde KAU sürecinin uzun yıllar sürebilmesi gibi durumlar yeni bir sistemin varlığını ihtiyaç haline getirmektedir.

Tahkimin doğası gereği ekonomik ve hızlı bir yol olarak değerlendirilebilmesi gerek mükellef veya yükümlüler açısından gerekse devletler açısından bir avantaj haline dönüştürülebilir. Ancak bunun için çalışmada bahsedilen model vergi anlaşmaları, direktif veya çoklu taraf anlaşmasındaki sistemden ayrı olarak sabit ve evrensel bir kurula ihtiyaç vardır. Çalışmada örnek olarak Dünya Vergi Tahkim Merkezi (DVTM) şeklinde sembolik bir kurum üzerinden öneriler getirilmiştir. Kurumsal tahkim özelliği taşıyacak bu kurumun objektifliğine gölge düşmemesi adına ülkeler arasında geniş bir kabul şartı ile her ülkeden temsilciler atanarak hakemlik görevlerinin ifası istenebilecektir. Objektiflik çerçevesinde her devletin buna

katılımının sağlanmasının beklenmediği düşünöldüğünde, katılımcı ölkeler arası özel imtiyaz ve ayrıcalıklar tanınarak teşvik yolu açılabilir.

Tek elden ve bağımsız şekilde evrensel etkiye sebep olacak DVTM tarzı bir kurumun vereceği kararlar uyuşmazlık tarafı devletleri bağlayacak, uyuşmazlık çözüm süreleri hızlanacak, devletlerin siyasi ve diğer menfaatleri uğruna riske mükellef veya yükömlü aleyhine hareket edebilme manevraları ortadan kaldırılmış olacaktır.

Sonuç olarak uluslararası vergi uyuşmazlıklarının çözümünde tahkim müessesesi gerekli ve ihtiyaç duyulan bir müessese olduğu değerlendirilmekte; ancak, uygulamada birçok devlet için geçerli olan tahkim sisteminin yetersiz olduğu ve geliştirilmesi gerektiği ve buna yönelik bu çalışmada yeni bir model önerisi sunularak düzenli ve şeffaf bir sistemin uluslararası tüm taraflar açısından pozitif etki edeceği düşünölmektedir.

KAYNAKÇA

ABİHA. <https://ab.gov.tr/files/pub/antlasmalar.pdf>, (26.07.2022).

Akince, Bora. Uluslararası Hukukta Çözüm Mekanizmaları Ve Uluslararası Hukukta Uygunluğun Sağlanması Mekanizmaları: Karşılaştırmalı Bir Analiz, **Kırklareli Üniversitesi İİBF Dergisi**, Cilt:10, Sayı:1, 2021, ss.99-114.

Akkaş, Nihan. Advantages and Disadvantages of the Ad Hoc Arbitration, 2019, <https://turkishlawblog.com/read/article/65/advantages-and-disadvantages-of-the-ad-hoc-Arbitration>, (10.08.2022).

Aksoy, Sezin. Uluslararası Yatırım Anlaşması Nedir?, 2019, <https://www.sezinaksoy.av.tr/blog/uluslararasi-yatirim-anlasmasi-nedir>, (19.07.2022).

Almanya Federal Maliye Bakanlığı.
https://www.bundesfinanzministerium.de/Web/DE/Themen/Steuern/Internationales_Steuerrecht/Staatenbezogene_Informationen/staatenbezogene_info.html,
(01.08.2022).

Altman, Zvi Daniel. **Dispute Resolution Under Tax Treaties**, International Bureau of Fiscal Documentation-Academic Council, 2005.

Alyanak, Servet. Avrupa Birliği Adalet Divanı'nın Teşkilatlanması, **Ankara Barosu Dergisi**, Sayı:3, 2014, ss.251-282.

Anjos, Maria do Rosário ve Maria João Mimoso. International Procedures to Resolve Dispute in Tax Law, **Juridical Tribune**, Cilt:11, Sayı:1, 2021, ss.42-51.

Arıkan, Zeynep. (Çifte Vergilendirme), Uluslararası Çifte Vergilendirme ve Önlenmesi Yolları, **Dokuz Eylül Üniversitesi İİBF Dergisi**, Cilt:10, Sayı:2, 1995, ss.243-257.

Arıkan, Zeynep. Vergilendirme Yetkisi ve Kullanımı, **İ.Ü İktisat Fakültesi Maliye Araştırma Merkezi Konferansları 37.Seri**,
<https://dergipark.org.tr/tr/download/article-file/7377>, 1996/1997, ss.269-281.

Arslan, Demet. **Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları Bakımından OECD'nin Tahkim Önerisi ve Türkiye Bakımından Uygulanabilirliği**, Onikilevha Yayınları, İstanbul, 2021.

Bacanlı, Mehmet Rifat. Bir Alternatif Uyuşmazlık Çözüm Yolu Olarak İstanbul Tahkim Ve Arabuluculuk Merkezi (ISTAC) Tahkim Yargılamasında Delillerin İbrazı Ve Değerlendirilmesi, **Uyuşmazlık Mahkemesi Dergisi**, Cilt:0, Sayı:8, 2016, ss.75-113.

Bay, Hakan ve Ahmet İnneci. Vergi Adaleti Açısından Türkiye’de Ücret Gelirlerinin Vergilendirilmesi, **International Journal of Public Finance**, Cilt:2, Sayı:2, 2017, ss.196-219.

Bay, Hakan. “Time Extensions in Tax Procedure Law And its Results”, Economic Issues In Retrospect And Prospect, (Ed. Alexandra Górecka, Altuğ M. Köktaş, Agnieszka Parlińska), **IJOPEC Publication Limited**, London, 2018, ss.339-358.

Bernier, Ivan ve Nathalie Latulippe. **Conciliation as a Dispute Resolution Method in the Cultural Sector**, http://www.unescodec.chaire.ulaval.ca/sites/unescodec.chaire.ulaval.ca/files/document_reflexion_eng.pdf, (20.07.2022).

Biçer, Ramazan. Transfer Fiyatlandırması Uygulamasında Peşin Fiyatlandırma Anlaşmaları, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı:243, 2008.

Bilder, Richard B. An Overview of International Dispute Settlement, Legal Studies Resarch Paper Series Archival Collection Emory, **Journal of International Dispute Resolution**, Cilt:1, Sayı:1, 2010, ss.1-32.

Bilge, Suat. Milletlerarası Uyuşmazlıkların Diplomatik Yollar ile Çözülmesi, **DergiPark**, , Cilt:17, Sayı:2, 1962, ss.197-210.

Bilici, Nurettin. **Vergi Hukuku**, Seçkin Yayınları, Ankara, 2010.

Biniş, Mine. Vergi Hukukunda Alternatif Çözüm Yolları ve Türkiye’de Uygulanabilirliği, **Balıkesir Üniversitesi İİBF Dergisi**, Cilt:5, Sayı:2, 2013, ss.15-30.

Birleşmiş Milletler Türkiye. Birleşmiş Milletler Antlaşması, <https://turkiye.un.org/tr/33499-birlesmis-miletler-antlasmasi>, (19.07.2022).

Boekhorst, Paul te. <https://meijburg.com/eu-arbitration-and-tax-advice>, (30.07.2022).

Borkowski, Susan C ve Mary A Gaffney. Proactive Transfer Pricing Risk Management in PATA Countries, **Journal of International Accounting Research**, Cilt:13, Sayı:2, 2014, ss.25-55.

Bruggen, Edwin van der. Compulsory Jurisdiction of the International Court of Justice in Tax Cases: Do We Already Have an `InternationalTax Court'?, **Intertax**, Cilt:29, Sayı: 8/9, 2001, ss.250-267.

Büyük, Mehmet Emin. Modern Uluslararası Tahkimin Gelişiminde Jay Andlaşması’nın Yeri, **Türkiye Adalet Akademisi Dergisi**, Sayı:50, ss.443-472.

Center for Taxation and Public Governance: Utrecht University (CTPG). https://www.ucursos.cl/derecho/2015/1/D123D0851/1/material_docente/bajar?id_material=1012220, (09.08.2022).

Chetcuti, Jean-Philippe. (tax-Arbitration), Arbitration in International Tax Dispute Resolution, <https://www.cc-advocates.com/articles/tax-Arbitration>, (26.07.2022).

Clausing, Kimberly A. Tax-Motivated Transfer Pricing And US Intrafirm Trade Prices, **Journal of Public Economics**, Cilt:87, 2003, ss.2207-2223.

Cooper, Joel, Shee Boon Law, Randall Fox ve Mike Patton. <https://www.dlapiper.com/~media/files/other/2017/mutal-agreement-procedure-map-brochure.pdf>, (22.07.2022).

Deloitte. Advance Pricing Agreement Frequently Asked Questions, <https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/in/Documents/tax/thoughtpapers/in-tax-deloitte-apa-faqs-noexp.pdf>, (25.07.2022).

Deloitte. Peşin Fiyatlandırma Anlaşmalarından Sadece Büyük Mükellefler Yararlanabilecek, https://www.verginet.net/dtt/4/PesinFiyatlandirmaAnlasmalarindanSadeceBuyukMukelleflerYarar_13116.aspx#, (25.07.2022).

Di Bella, Danilo Ruggero. “Final-Offer Arbitration”: A Procedure to Save Time and Money?, <https://bit.ly/3Hgjjl7> /, (21.07.2022).

Dourado, Ana Paula ve Pasquale Pistone. Some Critical Thoughts on the Introduction of Arbitration in Tax Treaties, **Intertax**, Cilt:42, Sayı:3, 2014, ss.158-160.

Dönmez, Recai. Yükümlü Hakları: Ortaya Çıkış Nedenleri ve Bir Kavramlaştırma Denemesi, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı:136, 2004, ss.55-60.

Eden, Lorraine. **Taxing Multinationals: Transfer Pricing and Corporate Income Taxation in North America**, University of Toronto Press, 1998.

Er, Selami. Mükellef Hakları ve Kamuda Faiz Uygulamaları, **Sayıştay Dergisi**, Sayı:81, 2011, ss.3-32.

Erdoğmuş, Hüsnü. **Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları Çerçevesinde Vergilendirme Esasları**, 2018, <http://istanbulymmo.org.tr/dosyalar/platformNotlar/20181227.pdf>, ss.28-32, (17.07.2022).

EU. (Council Directive), Council Directive On Tax Dispute ReSolution Mechanisms in The European Union.

EU. (Elimination of Double Taxation), Convention of on the elimination of double taxation in connection with the adjustment of profits of associated enterprises.

Farah, Ehab. **Mandatory Arbitration of International Tax Disputes: a Solution in Search of a Problem**, <http://www.tax-Arbitration.com/Farah%20-%20Mandatory%20Arbitration.pdf>, (27.07.2022).

Ferhatoğlu, Emrah. **Uluslararası Vergi Uyuşmazlıklarının Tahkim Yoluyla Çözümlemesi: Avrupa Birliği Tahkim Anlaşması**, Beta Yayınları, İstanbul, 2010.

Fransa Kamu Maliyesi Genel Müdürlüğü. (BOI-INT), <https://bofip.impots.gouv.fr/bofip/5344-PGP.html/identifiant=BOI-INT-DG-20-30-10-20170201>, (04.08.2022).

Garg, Mayank. Advantages of Advance Pricing Agreements, <https://blog.ipleaders.in/advantages-advance-pricing-agreements/#>, (10.08.2022).

GİB. (KAU Rehber), **Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmalarında Yer Alan Karşılıklı Anlaşma Usulüne İlişkin Rehber**, 2019, https://www.verginet.net/Dokumanlar/2009/haber/ciftever_karsilikli94.pdf, (22.07.2022).

GİB. (Model Anlaşma), **Model Vergi Anlaşması (Kısaltılmış Basım)**, 2016.

GİB. Yürürlükte Bulunan Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları, 2022, https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/uluslararasımevzuat/Turkiyenin_Sonuclandirdigi_Vergi_Anlasmalari_Listesi.pdf, (07.08.2022).

Glon, Guillaume. “France Individual - Foreign tax relief and tax treaties”, 2022, <https://taxsummaries.pwc.com/france/individual/foreign-tax-relief-and-tax-treaties>, (04.08.2022).

Government of Canada. <https://www.canada.ca/en/departement-finance/programs/tax-policy/tax-treaties.html>, (04.08.2022).

Güden, Ali ve Doğa Girinti. **Bir Alternatif Uyuşmazlık Çözüm Yolu Olarak Tahkim ve Tahkim Süreci**, <https://guden.av.tr/tr/bir-alternatif-uyusmazlik-cozum-yolu-olarak-tahkim-ve-tahkim-sureci/>, (21.07.2022).

Hakimler ve Savcılar Kurulu. “Avrupa Birliği Adalet Divanı, Genel Mahkeme ve Kamu Hizmetleri Mahkemesi”, <https://www.hsk.gov.tr/Eklentiler/Dosyalar/888c9e7e-1b0e-4230-b07e-b7c5102954a8.pdf>, (21.07.2022).

Harwood, Stephenson. An introduction to International Arbitration: a guide from Stephenson Harwood LLP, <https://bit.ly/3F67tY5>, (26.07.2022).

HMRC. <https://www.gov.uk/government/collections/taxtreaties#>, 2014, (02.08.2022).
Irish, Charles R. Private and Public Dispute Resolution in International Taxation, **Contemporary Asia Arbitration Journal**, Cilt: 4, Sayı: 2, 2011, ss.121-144.

IRS. (Procedures), Procedures for Requesting Competent Authority Assistance under Tax Treaties.

IRS. <https://www.irs.gov/businesses/international-businesses/taxpayer-agreements-for-map-arbitration>, (01.08.2022).

IRS. <https://www.irs.gov/pub/irs-utl/lbiorgchart.pdf>, (01.08.2022).

IRS. Large Business & International (LBI) Division, <https://www.irs.gov/businesses/large-business-and-International-lbi-division>, (01.08.2022).

IRS. United States Income Tax Treaties- A to Z, <https://www.irs.gov/businesses/international-businesses/United-states-income-tax-treaties-a-to-z>, (01.08.2022).

İSTAC (İstanbul Tahkim Merkezi). Tahkim, <https://istac.org.tr/uyusmazlik-cozumu/tahkim/>, (21.07.2022).

Japan- Ministry of Finance. https://www.mof.go.jp/english/policy/-tax_policy/tax_conventions/tax_convencion_list_en.html, (03.08.2022).

Japan- Ministry of Finance. https://www.mof.go.jp/english/policy/tax_policy/tax_conventions/International_269.htm, (04.08.2022).

Ji, Xueliang ve Julien Chaisse. “China, Special Economic Zones, and Tax Dispute Resolution”, 2018, <https://globtaxgov.weblog.leidenuniv.nl/2018/09/06/china-special-economic-zones-and-tax-dispute-Resolution/>, (03.08.2022).

Kekeç, Elif Kısmet. **Arabuluculuk Yoluyla Uyuşmazlık Çözümünde Temel Aşamalar ve Taktikler**, (Yayınlanmış Doktora Tezi), Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İzmir, 2010.

Köseoğlu, Özdemir. Uluslararası Ticari Tahkimde Uyuşmazlığın Esasına Uygulanacak Hukukun Belirlenmesinde İrade Serbestisi Sınırları, **Ankara Barosu Dergisi**, Cilt:78, Sayı:4, 2020, ss.101-121.

Legal Information Institute. <https://www.law.cornell.edu/wex/dispute>, (15.07.2022).

McKinley, John ve John Owsley. Transfer Pricing and Its Effect on Financial Reporting, 2013, <https://www.journalofaccountancy.com/Issues/2013/Oct/20137721.htm>, (25.07.2022).

Merrills John ve Eric De Brabandere. International Dispute Settlement(e-book), 7th Edition, Cambridge University Press, <https://www.book2look.com/book/9781108836814>, (15.07.2022).

Mishra, Charul. Importance of Arbitration While Dealing With Tax Issues, <https://blog.ipleaders.in/importance-arbitration-dealing-tax-issues/>, (10.08.2022).

OECD. (Articles: 2017) Articles Of The Model Convention With Respect To Taxes On Income And On Capital - 2017, <https://www.oecd.org/ctp/treaties/articles-model-tax-Convention-2017.pdf>, (22.07.2022).

OECD. (beps), <https://www.oecd.org/tax/beps/about/#>, (05.08.2022).

OECD. (Canada stage1), “Making Dispute ReSolution More Effective - Map Peer Review Report, Canada (Stage 1)”, **Inclusive Framework on BEPS: Action 14, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project**, OECD Publishing, Paris, 2017.

OECD. (Canada stage2), “Making Dispute ReSolution More Effective - Map Peer Review Report, Canada (Stage 2)”, **Inclusive Framework on BEPS: Action 14, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project**, OECD Publishing, Paris, 2019.

OECD. (Canada), “Canada Dispute Resolution Profile”, 2022, <https://www.oecd.org/tax/dispute/Canada-Dispute-Resolution-Profile.pdf>, (05.08.2022).

OECD. (China stage1), “Making Dispute ReSolution More Effective - Map Peer Review Report, China (Stage 1)”, **Inclusive Framework on BEPS: Action 14, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project**, OECD Publishing, Paris, 2019.

OECD. (China), “China Dispute Resolution Profile”, 2019, <https://www.oecd.org/tax/dispute/China-Dispute-ReSolution-Profile.pdf>, (03.08.2022).

OECD. (Condensed Version: 2008) Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2008, https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-condensed-version-2008_mtc_cond-2008-en.

OECD. (Condensed Version: 2017), Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version, 2017, https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-condensed-version-2017_mtc_cond-2017-en.

OECD. (France stage1), “Making Dispute Resolution More Effective - Map Peer Review Report, France (Stage 1)”, **Inclusive Framework on BEPS: Action 14, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project**, OECD Publishing, Paris, 2017.

OECD. (France stage2), “Making Dispute Resolution More Effective - Map Peer Review Report, France (Stage 2)”, **Inclusive Framework on BEPS: Action 14, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project**, OECD Publishing, Paris, 2020.

OECD. (France), “France Dispute Resolution Profile”, 2021, <https://www.oecd.org/tax/dispute/France-Dispute-Resolution-Profile.pdf>, (04.08.2022).

OECD. (Germany stage1), “Making Dispute Resolution More Effective - Map Peer Review Report, Germany (Stage 1)”, **Inclusive Framework on BEPS: Action 14, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project**, OECD Publishing, Paris, 2017.

OECD. (Germany), “Germany Dispute Resolution Profile”, <https://www.oecd.org/tax/dispute/Germany-Dispute-ReSolution-Profile.pdf>, (01.08.2022).

OECD. (Japan stage1), “Making Dispute Resolution More Effective - Map Peer Review Report, Japan (Stage 1)”, **Inclusive Framework on BEPS: Action 14, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project**, OECD Publishing, Paris, 2018.

OECD. (Japan stage2), “Making Dispute Resolution More Effective - Map Peer Review Report, Japan (Stage 2)”, **Inclusive Framework on BEPS: Action 14, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project**, OECD Publishing, Paris, 2021.

OECD. (map statics), 2020 Mutual Agreement Procedure Statistics, <https://www.oecd.org/ctp/dispute/mutual-agreement-procedure-statistics.htm>, (24.07.2022).

OECD. (MLI), Multilateral Convention To Implement Tax Treaty Related Measures To Prevent Base Erosion And Profit Shifting.

OECD. (Turkey stage2), “Making Dispute Resolution More Effective - Map Peer Review Report, Turkey (Stage 2)”, **Inclusive Framework on BEPS: Action 14, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project**, OECD Publishing, Paris, 2021.

OECD. (Türkiye), “Turkey’s Dispute Resolution Profile”, 2022, <https://www.oecd.org/tax/dispute/Turkey-Dispute-Resolution-Profile.pdf>, (07.08.2022).

OECD. (United Kingdom stage1), “Making Dispute Resolution More Effective - Map Peer Review Report, United Kingdom (Stage 1)”, **Inclusive Framework on BEPS: Action 14, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project**, OECD Publishing, Paris, 2017.

OECD. (United Kingdom stage2), “Making Dispute Resolution More Effective - Map Peer Review Report, United Kingdom (Stage 2)”, **Inclusive Framework on BEPS: Action 14, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project**, OECD Publishing, Paris, 2019.

OECD. (United Kingdom), “United Kingdom Dispute Resolution Profile”, 2022, <https://www.oecd.org/tax/dispute/United-Kingdom-Dispute-Resolution-Profile.pdf>, (03.08.2022).

OECD. “MLI Database- Matrix of options and reservations”, <https://www.oecd.org/tax/treaties/mli-database-matrix-options-and-reservations.htm>, (03.08.2022).

OECD. <https://www.oecd.org/tax/treaties/multilateral-convention-to-implement-tax-treaty-related-measures-to-prevent-beps.htm>, (05.08.2022).

OECD. Organisation for European Economic Co-operation, <https://www.oecd.org/general/organisationforeuropeaneconomicco-operation.htm>, (18.07.2022).

OECD. Proposals For Improving Mechanisms For The Resolution Of Tax Treaty Disputes, Public Discussion Draft, 2006.

OECD. What is a Mutual Agreement Procedure (MAP)?, <https://www.oecd.org/ctp/transferpricing/1background12whatisamutualagreementproceduremap.htm>, (24.07.2022).

Oliveria, Maria ve Rimantas Simaitis. **Türkiye’de Hukuk Uyuşmazlıklarında Arabuluculuk Uygulamalarının Geliştirilmesi**, Temel Arabuluculuk Eğitimi Katılımcı Kitabı, Altan Özyurt Matbaa, 2019.

Osborn, Jason M, William McGarrity ve May Y. Chow. United States: The Mutual Agreement Procedure ("MAP"): Advantages And Potential Pitfalls For Resolution Of Double Tax Issues, 2021, <https://www.mondaq.com/Unitedstates/tax-authorities/1043406>, (24.07.2022).

Oxford Languages. <https://languages.oup.com/>, (14.07.2022).

Öncel, Mualla, Nami Çağan ve Ahmet Kumrulu. **Vergi Hukuku**, Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Yayınları, Ankara, 1985.

Öner, Engin. Vergilendirme Yetkisinin Sorunsalı: Çifte Vergilendirme (Çeşitleri ve Önleme Yöntemleri), **Uluslararası Sosyal Bilimler Dergisi**, Sayı:83, 2018, ss.109-121.

Öz, Erdoğan. Uluslararası Vergilemede Bilgi Değişimi ve Türkiye Uygulamaları, 2021, <http://istanbulymmo.org.tr/dosyalar/sunumlar/20210922/Uluslararası%C4%B1%20Bilgi%20D.Anl.%20SUNUM%206.pdf>, (18.07.2022).

Öz, Ersan ve Fatih Çavdar. Çifte Vergilemenin Önlenmesine Yönelik OECD ve Türkiye Uygulamaları, 2012, <http://www.ersanoz.com/makaleler/07-05-2012-cifte-vergilemenin-onlenmesine-yonelik-oecd-ve-turkiye-uygulamalari.pdf>, (17.07.2022).

Park, William. Tax and Arbitration, *Arbitration International*, 36, 2020, ss.157–220.

Peters, Anne. International Dispute Settlement: A Network of Cooperational Duties, **European Journal of International Law**, Cilt:14, Sayı:1, 2003, ss.1-34.

Petruzzi, Raffaele, Petra Koch ve Laura Turcan. Baseball Arbitration in Comparison to Other Types of Arbitration, https://www.wu.ac.at/fileadmin/wu/d/i/taxlaw/institute/WU_Global_Tax_Policy_Center/Baseball_vs_Conventional_Arbitration_Session_VII.pdf, (21.07.2022).

Reece, Sharon A. Arbitration in Income Tax Treaties: "To Be or Not to Be or Not to Be", **Florida Journal of International Law**, Cilt:7, Sayı:2, 1992, ss.277-296.

State Taxation Administration of the People's Republic of China. <http://www.chinatax.gov.cn/eng/c101276/c101732/index.html>, (03.08.2022).

Sümer, Murat. Jurisdiction of Sovereign States and International Commercial Arbitration: A Bound Relationship, **Ankara Barosu Dergisi**, 2008/2, ss.55-65.

T.C Dışişleri Bakanlığı. “Birleşmiş Milletler Teşkilatı ve Türkiye - Uluslararası Teşkilat Künyesi”, <https://www.mfa.gov.tr/birlesmis-milletler-teskilati-ve-turkiye.tr.mfa>, (17.07.2022).

T.C Dışişleri Bakanlığı. “İktisadi İşbirliği ve Gelişme Teşkilatı (OECD) – Uluslararası Örgüt Künyesi”, <https://www.mfa.gov.tr/iktisadi-isbirligi-ve-gelisme-teskilati-oecd.tr.mfa>, (17.07.2022).

T.C Sanayi ve Teknoloji Bakanlığı. YKTK Anlaşmaları, <https://www.sanayi.gov.tr/anlasmalar/yktk>, (19.07.2022).

Tanrıver, Süha ve Emel Hanağası. Türk Yargı Örgütü ve Medenî Yargı Teşkilatı, https://acikders.ankara.edu.tr/pluginfile.php/52227/mod_resource/content/2/2-

Tu%CC%88rk%20Yarg%C4%B1%20O%CC%88rgu%CC%88tu%CC%88%20ve%
20Hukuk%20Yarg%C4%B1s%C4%B1%20.pdf, (08.08.2022).

Temelkovska, Elena. Peaceful Means For Settlement Of Inter-State Disputes: Reflections, Advantages and Disadvantages, **IJASOS- International E-Journal of Advances in Social Sciences**, Cilt:3, Sayı:7, 2017, ss.6-20.

Tosuner, Mehmet ve Zeynep Arıkan. **Vergi Usul Hukuku**, Kanyılmaz Matbaası, İzmir, 2021.

Tunç, Mehmet Akif. Transfer Fiyatlandırması Uyuşmazlıklarının Çözümünde Peşin Fiyatlandırma Anlaşmaları, **E-Yaklaşım Dergisi**, 2007, Sayı:47, ss.1-4.

Türk Dil Kurumu Sözlükleri. <https://sozluk.gov.tr/>, (15.07.2022).

Ulusal Vergi Dairesi – Japonya. <https://www.nta.go.jp/english/03.pdf>, (04.08.2022).

Uluslararası Adalet Divanı Statüsü.

https://inhak.adalet.gov.tr/Resimler/Dokuman/2312020093041bm_02.pdf,
(26.07.2022).

UN. (Model Convention: 2017), Model Double Taxation Convention Between Developed And Developing Countries 2017.

UN. (Model Convention: 2021), Model Double Taxation Convention Between Developed And Developing Countries 2021.

UN. Committee of Experts on International Cooperation in Tax Matters, E/2010/45 - E/C.18/2010/7.

UN. Report by the Subcommittee on Dispute Resolution: Arbitration as an Additional Mechanism to improve the mutual Agreement Procedure, **Committee of Experts on**

International Cooperation in Tax Matters, Sixth Session, E/C.18/2010/CRP.2, 2010.

UN. Secretariat Paper on Alternative Dispute Resolution in Taxation, 2015, E/C.18/2015/CRP.8., <https://bit.ly/3iBDkZ4>, (08.08.2022).

United Nations. Analytical And Historical Review Of International Double Taxation And Tax Evasion And Avoidance (Part One), 2014.

United Nations. Manual for the Negotiation of Bilateral Tax Treaties between Developed and Developing Countries 2019.

United Nations. Manual for the Negotiation of Bilateral Tax Treaties between Developed and Developing Countries, , Economic&Social Affairs, New York, 2003.

United Nations. Un Geneva, <https://www.ungeneva.org/en/league-of-nations>, (18.07.2022).

United States Model Income Tax Convention. U.S Equal Employment Opportunity Commission. Types of ADR Techniques, <https://www.eeoc.gov/federal-sector/types-adr-techniques>, (20.07.2022).

Üyümez, Mustafa Erkan ve Aytül Bişgin. A Comparative Analysis of Taxpayer Rights in Turkey and The USA, **Mecmua - Uluslararası Sosyal Bilimler Dergisi**, Sayı:2, 2016, ss.66-75.

Valente, Alessandro ve Federico Vincenti. **The Importance of Mutual Agreement Procedures in International Tax Disputes**, 2021, <https://www.Internationaltaxreview.com/article/2a6a8ayk2vg7s1jh3f5ds/the-importance-of-mutual-agreement-procedures-in-International-tax-Disputes>, (22.07.2022).

Vikipedi Özgür Ansiklopedi.

https://tr.wikipedia.org/wiki/Birle%C5%9Fik_Krall%C4%B1k%27%C4%B1n_Avrupa_Birli%C4%9Fi%27nden_ayr%C4%B1lmas%C4%B1#, (03.08.2022).

Vikipedi Özgür Ansiklopedi. https://tr.wikipedia.org/wiki/Internal_Revenue_Service, (01.08.2022).

Vikipedi Özgür Ansiklopedi. Milletler Cemiyeti, https://tr.wikipedia.org/wiki/Milletler_Cemiyeti#

Workman, Daniel. World's Top Export Countries, <https://www.worldstopexports.com/worlds-top-export-countries/>, (01.08.2022).

Yalçiner, Kürşat ve Erkan Ertürk. Peşin Fiyatlandırma Anlaşmalarının Türkiye’de Yaygın Bir Şekilde Kullanılmama Nedenleri Üzerine Bir Araştırma, **Uluslararası İktisadi ve İdari İncelemeler Dergisi**, 16. UİK Özel Sayısı, 2017, ss.413-424.

Yılmaz, Ejder. **Hukuk Sözlüğü**, Yetkin Yayınları, Ankara, 2015.

2003/98 E., 2004/31 K. Sayılı 25518 mükerrer sayılı Resmi Gazete’de yayınlanan AYM kararı.

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu