



**AZERBAIJAN CUMHURİYETİ'NİN TARAF
OLDUĞU ÇİFTE VERGİLENDİRMEYİ
ÖNLEME ANLAŞMALARI**

Yüksek Lisans Tezi

Turan NOVRUZZADE

Eskişehir 2025

**AZERBAYCAN CUMHURİYETİ'NİN TARAF OLDUĞU ÇİFTE
VERGİLENDİRMEYİ ÖNLEME ANLAŞMALARI**

Turan NOVRUZZADE

YÜKSEK LİSANS TEZİ

Kamu Hukuku Anabilim Dalı

Danışman: Doç. Dr. Doğan GÖKBEL

Eskişehir

Anadolu Üniversitesi

Lisansüstü Eğitim Enstitüsü

Temmuz 2025

JÜRİ VE ENSTİTÜ ONAYI

.....'nın“.....
.....
.” başlıklı tezi .../.../2025 tarihinde aşağıdaki jüri tarafından değerlendirilerek “Anadolu Üniversitesi Lisansüstü Eğitim-Öğretim ve Sınav Yönetmeliği'nin ilgili maddeleri uyarınca, Ana Bilim dalındaProgramında Yüksek Lisans/Doktora/Sanatta Yeterlik tezi olarak kabul edilmiştir.

	<u>Soyadı</u>	<u>Ünvanı Adı</u>	<u>İmza</u>
Üye (Danışman)	:		
Üye	:		
Üye	:		
Üye	:		
Üye	:		

.....
Lisansüstü Eğitim Enstitüsü Müdürü

ÖZET

AZERBAYCAN CUMHURİYETİ’NİN TARAF OLDUĞU ÇİFTE

VERGİLENDİRMEYİ ÖNLEME ANLAŞMALARI

Turan NOVRUZZADE

Kamu Hukuku Anabilim Dalı

Anadolu Üniversitesi, Lisansüstü Eğitim Enstitüsü, Temmuz 2025

Danışman: Doç. Dr. Doğan GÖKBEL

Bu çalışma, Azerbaycan Cumhuriyeti’nin taraf olduğu çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarını kapsamlı ve detaylı bir şekilde incelemektedir. Uluslararası ticaret ve yatırım faaliyetlerinde önemli bir engel teşkil eden çifte vergilendirme sorunu, aynı gelirin farklı ülkelerde birden fazla kez vergilendirilmesi nedeniyle ekonomik işbirliğini zorlaştırmakta ve yatırımcılar için maliyetleri artırmaktadır. Azerbaycan, ekonomik büyümesini hızlandırmak, uluslararası pazarlara entegrasyonunu sağlamak ve yabancı sermaye girişini artırmak amacıyla Türkiye, Almanya, Fransa, Japonya gibi önemli ülkelerle ve diğer uluslararası ortaklarla birçok çifte vergilendirmeyi önleme anlaşması imzalamıştır. Bu çalışma, bu ülkelerle yapılan anlaşmaların hukuki yapısını, temel hükümlerini, vergi yükünün azaltılmasına katkılarını ve ülkeler arasındaki ticaret ile yatırım ilişkilerine sağladığı olumlu etkileri ele almaktadır. Anlaşmaların etkinliğinin artırılması ve uygulamadaki sorunların çözülmesi için çeşitli öneriler sunulmuştur. Böylece çalışma, Azerbaycan’ın küresel ekonomik sistemde daha etkin rol almasına yönelik vergi politikasının önemini ortaya koymaktadır.

Anahtar Kelimeler: Azerbaycan, Vergi hukuku, Uluslararası vergi anlaşmaları, Uluslararası çifte vergilendirme, Çifte vergilendirme

ABSTRACT

DOUBLE TAXATION PREVENTION AGREEMENTS TO WHICH THE REPUBLIC OF AZERBAIJAN IS A PARTY

Turan NOVRUZZADE

Department of Public Law

Programme in Master's Program with Thesis

Graduate School of Anadolu University, July 2025

Supervisor: Assoc. Dr. Doğan GÖKBEL

This study analyses the agreements on the prevention of double taxation to which the Republic of Azerbaijan is a party in a comprehensive and comprehensive manner. The double taxation problem, which is an important issue in transnational trade and investment activities, Due to the fact that the same income is taxed more than once in different countries, it complicates economic co-operation and increases costs for investors. Azerbaijan accelerates its economic growth, secures its international market access and increases its foreign trade access to Turkey, It has signed many agreements to prevent double taxation with important countries such as Germany, France, Japan and other international organisations. This study analyses the legal structure and key provisions of the agreements made with these countries, The positive effects on the reduction of the tax burden and the positive effects it provides to the trade and export relations between countries are analysed. Various suggestions are presented for increasing the effectiveness of the agreements and solving the problems in implementation.

Keywords: Azerbaijan, Tax law, International tax treaties, International double taxation, Double taxation

....../....../20....

ETİK İLKE VE KURALLARA UYGUNLUK BEYANNAMESİ

Bu tezin bana ait, özgün bir çalışma olduğunu; çalışmamın hazırlık, veri toplama, analiz ve bilgilerin sunumu olmak üzere tüm aşamalarında bilimsel etik ilke ve kurallara uygun davrandığımı; bu çalışma kapsamında elde edilen tüm veri ve bilgiler için kaynak gösterdiğimi ve bu kaynaklara kaynakçada yer verdiğimi; bu çalışmanın Anadolu Üniversitesi tarafından kullanılan “Bilimsel İntihal Tespit Programı”yla tarandığını ve hiçbir şekilde “intihal içermediğini” beyan ederim. Herhangi bir zamanda, çalışmamla ilgili yaptığım bu beyana aykırı bir durumun saptanması durumunda, ortaya çıkacak tüm ahlaki ve hukuki sonuçları kabul ettiğimi bildiririm.

.....

(İmza)

Turan NOVRUZZADE

TEŞEKKÜR

Bu çalışmanın hazırlanması sürecinde bana rehberlik eden, bilgi birikimi ve deneyimleriyle yol gösteren değerli danışmanım Sayın Doç. Dr. Doğan Gökbel'e en derin ve içten teşekkürlerimi sunarım. Sayın Gökbel'in akademik desteği, yönlendirmeleri ve her zaman gösterdiği sabır olmasaydı, bu çalışmayı bu noktaya getirmek mümkün olmazdı. Kendisi, zorluklarla karşılaştığım anlarda motivasyon kaynağım olmuş, çalışmalarımı titizlikle değerlendirerek beni her aşamada cesaretlendirmiştir.

Bu süreçte, manevi destekleriyle yanımda olan sevgili aileme şükranlarımı sunarım. Onların sabrı, sevgisi ve anlayışı, karşılaştığım her zorluğu aşmamda bana güç vermiştir. Özellikle anne ve babama, eğitim hayatım boyunca verdikleri destek ve inanç için minnettarım. Ayrıca, hayatımda önemli bir yer tutan ailemin tüm fertlerine teşekkür ederim; onların varlığı benim için en büyük motivasyon kaynağı olmuştur.

Aynı zamanda, akademik ve sosyal çevremde bana yardımcı olan, öneri ve katkılarıyla çalışmamı zenginleştiren tüm arkadaşlarıma, meslektaşlarıma ve hocalarıma teşekkür ederim. Onların eleştiri ve önerileri, çalışmamın kalitesini artırmada önemli rol oynamıştır.

Son olarak, tez sürecinde bana yol gösteren, destek veren ve bu araştırmanın tamamlanmasında katkısı bulunan tüm kişi ve kurumlara teşekkür ederim. Bu çalışma, bireysel bir gayretin ötesinde, pek çok kişinin emek ve desteğiyle şekillenmiş olup, kendilerine minnettarım

Saygılar,

Turan NOVRUZZADE

....../....../2025

ETİK KURUL BELGESİ BEYANNAMESİ

Bu tez çalışmasının hazırlanmasında, yürütülmesinde, verilerin analizinde Etik Kural İzni'ne gerek yoktur.

Turan NOVRUZZADE



İÇİNDEKİLER

	<u>sayfa</u>
BAŞLIK SAYFASI.....	i
JÜRİ VE ENSTİTÜ ONAYI.....	ii
ÖZ.....	iii
ABSTRACT.....	iv
ETİK İLKE VE KURALLARA UYGUNLUK BEYANNAMESİ.....	v
TEŞEKKÜR	vi
ETİK KURUL BELGESİ BEYANNAMESİ	vii
İÇİNDEKİLER	viii
TABLolar DİZİNİ.....	xii
SİMGELER VE KISITLAMAR DİZİNİ	xiii
GİRİŞ	1
BİRİNCİ BÖLÜM	
1. ULUSLARARASI VERGİ HUKUKU VE ULUSLARARASI ÇİFTE VERGİLENDİRME	3
1.1 Uluslararası Vergi Hukukunun Kaynakları	4
1.1.1 Vergilendirme ile ilgili devletlerin iç mevzuatları	7
1.1.2 Vergi anlaşmaları	7
1.1.3 Avrupa Birliği vergi hukuku	9
1.1.4 Uluslararası örf ve adet hukuku	10
1.1.5 Hukukun genel ilkeleri.....	11
1.1.6 Uluslararası yargı kararları	12
1.1.7 Doktrin.....	13
1.2 Uluslararası Vergileme ve İlkeleri.....	13
1.2.1 Kaynak ilkesi	15
1.2.2 İkametgah ilkesi	16
1.2.3 Uyraklık ilkesi	17
1.3 Çifte Vergilendirme	18
1.3.1 Çifte vergilendirmenin ortaya çıkma şekilleri.....	20
1.3.2 Çifte vergilendirme çeşitleri	20
1.3.2.1 Yatay- dikey- çapraz çifte vergilendirme.....	21
1.3.2.2 Gerçek – görünüşte çifte vergilendirme.....	21
1.3.2.3 Kişisel- kişisel olmayan -karışık çifte vergilendirme.....	22

1.3.2.4 İradi -Gayri iradi çifte vergilendirme	22
1.3.3. Uluslararası çifte vergilendirme sorununu doğuran nedenler.....	23
1.3.3.1 Hukuki nedenler	23
1.3.3.2 Ekonomik nedenler.....	24
1.3.3.3 Devletlerin vergilendirme yetkilerinin çakışması	25
1.3.3.4 Vergilendirme tekniği ile ilgili nedenler	26
1.3.4. Çifte Vergilendirmenin Etkileri.....	27
1.3.4.1 Mikro düzeydeki etkiler	27
1.3.4.2 Makro düzeydeki etkiler	28
İKİNCİ BÖLÜM	
2. AZERBAIJAN CUMHURİYETİ'NİN TARAF OLDUĞU ULUSLARARASI VERGİ ANLAŞMALARİ: HUKUKİ ÇERÇEVE VE UYGULAMA ÖRNEKLERİ	30
2.1 Azerbaycan Vergilendirme Tarihi	30
2.1.1 Eski dönemlerdeki vergilendirme.....	30
2.1.2 Demokratik Cumhuriyeti zamanındaki vergilendirme.....	32
2.1.3 Sovyet döneminde vergilendirme.....	33
2.1.4 Modern vergilendirme	33
2.2 Azerbaycan Vergi Hukukunun Kaynakları	35
2.2.1 Anayasa (Konstitusiyası).....	35
2.2.2 Referandumla kabul edilmiş düzenlemeler	35
2.2.3 Kanunlar	36
2.2.4 Cumhurbaşkanı Kararnameleri (Fərmanlar).....	36
2.2.5 Bakanlar Kurulu Kararları (Nazirlər Kabinetinin Qərarları).....	36
2.2.6 Merkezi Yürütme Organlarının normatif düzenlemeleri	36
2.3 Azerbaycan Vergi Hukukunda Çifte Vergilendirmeyi Önlemeye İlişkin Anlaşmalar	37
2.3.1 Sovyet Dönemi (1920–1991): Merkeziyetçi vergi sistemi ve uluslararası anlaşma eksikliği	37
2.3.2 Bağımsızlık sonrası dönem (1991–2000): Uluslararası iş birliğine ilk adımlar	37
2.3.3 2001 Vergi Kanunu ve uluslararası anlaşmaların çeşitlenmesi	38
2.3.4 Dijitalleşme ve çok taraflı iş birliğinin güçlendirilmesi (2000'ler Sonrası)	38
2.3.5 Güncel gelişmeler ve reform süreçleri.....	39
2.4 Çifte Vergilendirme Anlaşmaları İçin İç Hukukta Yapılan Önlemler	39

2.4.1 Azerbaycan’da çifte vergilendirmeyi önlemek için iç hukukta yapılan düzenlemeler	41
2.4.2 Azerbaycan’ın taraf olduğu çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları.....	42
2.4.3 Azerbaycan’ın uluslararası vergi anlaşmalarına yaklaşımı.....	42
2.4.4 Çok taraflı vergi anlaşmaları	43
2.5 Anlaşmaların Kapsamı Çerçevesinde Gelir Türleri, Vergilendirme Koşulları ve Uyuşmazlık Çözüm Mekanizmaları.....	45
2.5.1 Anlaşmalarla ilgili temel kavramlar.....	49
2.5.1.1 <i>Mukimlik kavramı</i>	49
2.5.3 Anlaşmaların kapsadığı gelir türleri	52
2.5.3.1 <i>Gayrimenkul varlıklardan elde edilen gelir</i>	52
2.5.3.2 <i>Ticari kazançlar, gemicilik, hava ve kara taşımacılığı</i>	54
2.5.3.3 <i>Bağımlı teşebbüslerden, temettüler ve faizlerden elde edilen gelirler</i>	57
2.5.3.4 <i>Gayrimaddi hak bedellerinden elde edilen gelirler</i>	59
2.5.3.5 <i>Sermaye değer artış kazançları</i>	60
2.5.3.6 <i>Serbest meslek faaliyetlerinden ve bağımlı faaliyetlerden elde edilen gelirler</i>	61
2.5.3.7 <i>Müdürlere yapılan ödemeler ve kamu görevlilerinin elde ettiği gelirler</i>	63
2.5.3.8 <i>Sanatçı ve sporcuların, öğretmen ve öğrencilerin gelirleri, emekli maaşlarının vergilendirilmesi</i>	65
2.5.3.9 <i>Diplomatlar ve konsolosluk memurlarının elde ettiği gelirler</i>	71
2.6 Çifte Vergilendirmenin Önlenmesi ve Ayrımcılık Yapılmaması	73
2.7. Anlaşmazlıkların Çözümü.....	75
2.7.1 Karşılıklı anlaşma usulü	75
2.7.2 Bilgi değişimi.....	77
2.7.3 İdari yardımlaşma	77
SONUÇ	81
KAYNAKÇA.....	85
ÖZGEÇMİŞ	

TABLÖLAR DİZİNİ

Tablo 2.1: Azerbaycan'ın Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları ve İlgili Ülkeler	43
Tablo 2.2: Azerbaycan'ın Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmalarında Vergilendirilen Gelir Türleri ve İdari İşbirliği Kapsamı (57 Ülke)	77



SİMGELER VE KISITLAMAR DİZİNİ

AB	: Avrupa Birliği
ABD	: Amerika Birleşik Devletleri
ABİDA	: Avrupa Birliği İşleyişine Dair Antlaşma
AİHM	: Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi
AEOI	: The Automatic Exchange of Information (Otomatik Bilgi Değişimi)
BEPS	: Base erosion and profit shifting (Matrah Aşındırma ve Kâr Kaydırma)
BM	: Birleşmiş Milletler
CRS	: Common Reporting Standard (Ortak Raporlama Standardı)
ÇVÖA	: Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları
EFTA	: European Free Trade Association (Avrupa Serbest Ticaret Bölgesi)
GİB	: Gelir İdaresi Başkanlığı
GVK	: Gelir Vergisi Kanunu
IMF	: International Monetary Fund (Uluslararası Para Fonu)
KDVK	: Katma Değer Vergisi Kanunu
KVK	: Kurumlar Vergisi Kanunu
OECD	: Organisation for Economic Co-operation and Development (Ekonomik Kalkınma ve İşbirliği Örgütü)
MLI	: Multilateral Instrument (Çok Taraflı Vergi Anlaşması Aracı)
MAP	: Mutual Agreement Procedure (Karşılıklı Mutabakat Prosedürü)

GİRİŞ

Günümüzde küreselleşmenin etkisiyle ülkeler arasındaki ekonomik ve ticari ilişkiler giderek artmakta, sınır ötesi yatırım ve ticaret faaliyetleri büyük önem kazanmaktadır. Bu gelişmeler, farklı ülkelerde vergi yükümlülüklerinin ortaya çıkmasına ve dolayısıyla çifte vergilendirme sorununa yol açmaktadır. Gelirin vergilendirilmesinde çifte vergilendirme, aynı gelirin birden fazla ülkede vergilendirilmesi durumudur ve bu durum, uluslararası ekonomik faaliyetlerin önünde önemli bir engel olarak değerlendirilmektedir.

Diğer devletler gibi Azerbaycan Cumhuriyeti de, ekonomik kalkınmasını hızlandırmak, yabancı yatırımları çekmek ve uluslararası işbirliğini güçlendirmek amacıyla, çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarına (ÇVÖA) büyük önem vermektedir. Bu anlaşmalar, ülkeler arasındaki vergi yükünü azaltarak ekonomik işbirliğinin ve yatırımın önünü açmakta, vergi uyumunu sağlamakta ve vergi kaçakçılığının önlenmesine katkıda bulunmaktadır. Azerbaycan, bu kapsamda birçok ülke ile ÇVÖA imzalamış ve uluslararası vergi standartlarına uyum çabalarını sürdürmektedir.

Bu çalışmanın amacı, Azerbaycan'ın taraf olduğu çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarını incelemektir. Çalışmada, Azerbaycan'ın uluslararası vergi politikalarının değerlendirilmesi ve bu alanda yapılabilecek iyileştirmelere yönelik öneriler sunulmuştur. Bu kapsamda, çalışmada öncelikle çifte vergilendirmenin kavramsal çerçevesi ve uluslararası vergi politikaları ele alınmış, ardından Azerbaycan'ın imzaladığı çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları analiz edilmiştir. Son olarak, karşılaşılan sorunlar ve çözüm önerileri değerlendirilmiştir.

Çalışma iki bölümden oluşmaktadır. Birinci bölümde, uluslararası vergi hukukunun temel yapısı ve işleyişi ele alınmıştır. Bu bölümde, uluslararası vergi hukukunun kaynakları, devletlerin iç mevzuatları, vergi anlaşmaları, Avrupa Birliği vergi hukuku, uluslararası örf ve adet hukuku ile hukukun genel ilkeleri incelenmiştir. Bunun yanı sıra, uluslararası vergilemenin temel ilkeleri olan kaynak, ikametgah ve uyrukluk ilkeleri açıklanmıştır. Uluslararası ekonomik ilişkilerde sıklıkla karşılaşılan ve vergi sistemlerinde karmaşaya yol açan çifte vergilendirme kavramı analiz edilmiştir. Çifte vergilendirmenin ortaya çıkış şekilleri, farklı türleri (yatay, dikey, çapraz, gerçek-görünüşte vb.), hukuki ve ekonomik nedenleri ile devletlerin vergilendirme yetkilerinin çakışmasının sonuçları açıklanmıştır. Böylece, birinci bölümde uluslararası vergi sistemindeki temel sorunları ve bu sorunların

özümüne yönelik hukuki ve ekonomik çerçeveyi ortaya koyarak, ikinci bölümde yapılmış analizlere temel oluşturmıştır.

İkinci bölümde, Azerbaycan Cumhuriyeti'nin taraf olduğu uluslararası vergi anlaşmaları incelenmiştir. Bölüm öncelikle Azerbaycan'ın vergi tarihini eski dönemlerden başlayarak modern döneme kadar ele almış, ardından Azerbaycan vergi hukukunun anayasa, kanunlar ve diğeri normatif düzenlemeler gibi kaynakları detaylandırılmıştır. Çifte vergilendirmeyi önlemeye yönelik anlaşmaların gelişim süreci, Sovyetler döneminden bağımsızlık sonrası döneme ve güncel reformlara kadar analiz edilmiştir. Ayrıca, Azerbaycan'ın iç hukukunda çifte vergilendirmeyi önlemek amacıyla yapılan düzenlemeler ve taraf olduğu uluslararası anlaşmaların kapsamı ve uygulanışı incelenmiş, çok taraflı vergi anlaşmaları ve ülkenin uluslararası vergi anlaşmalarına yaklaşımı değerlendirilmiştir. Bölüm, anlaşmaların gelir türleri, vergilendirme koşulları ve uyuşmazlık çözüm mekanizmaları gibi teknik detayları da kapsayarak, mukimlik, işyeri kavramları, ticari kazançlar, gayrimenkul gelirleri ve diğeri özel gelir türlerinin vergilendirilmesine ilişkin hükümleri detaylandırmıştır. Son olarak, çifte vergilendirmenin önlenmesi, ayrımcılık yapılmaması ve anlaşmazlıkların çözümüne yönelik karşılıklı anlaşma usulleri, bilgi değişimi ve idari yardımlaşma mekanizmaları gibi konular da ele alınmıştır. Bu şekilde, Azerbaycan'ın uluslararası vergi anlaşmaları alanındaki hukuki çerçeve ve uygulama örnekleri ortaya konulmuştur.

BİRİNCİ BÖLÜM

1. ULUSLARARASI VERGİ HUKUKU VE ULUSLARARASI ÇİFTE VERGİLENDİRME

Uluslararası hukuk egemen devletler arasında ortaya çıkan bir takım anlaşmazlıkları çözmek için gereklidir. Uluslararası hukuk, dünyada var olan devletlerin ulusal hukuk sistemlerinden farklı ve bağımsız hukuk normlarından oluşur. Devletler arasındaki uyumsuzluk ve ihtilafların hukuk kuralları çerçevesinde çözümlenmesi, çeşitli nitelikteki ilişkilerin hukuki bir çerçeveye oturtulması için uluslararası hukuk normlarına ihtiyaç vardır. Devletlerin karşılıklı rızası temelinde ortaya çıkan uluslararası hukuk normları, devletler arası ilişkiler sisteminin hemen hemen her alanını kapsamaktadır. (Hüseyinov, 2012, s. 5)

Uluslararası hukukun önemli konularından biri devletlerin meşruluk alanıdır. Yani, uluslararası hukuk devletlerin yetkilerini düzenlediği kadar sınırlamış da olur. Bu sınırlar belirlendikten sonra her bir devlet kendi sınırları içinde egemenliğini hukuk çerçevesinde istediği şekilde kullanır. (Yaltı, 1995, s. 15)

Uluslararası hukuk, bazı yaklaşımlara göre, devletler ile uluslararası örgütlerin yanı sıra bireyler, azınlık grupları ve ulusötesi şirketler arasındaki ilişkileri düzenleyen genel ilke ve kurallar bütünü olarak tanımlanmaktadır (Beckman ve Butte, 2013, s. 1). Bununla birlikte, literatürde uluslararası hukukun tanımlanmasından ziyade, yalnızca uluslararası hukuk kurallarının varlığına işaret eden ve bu bağlamda hiçbir devletin bu hukuku resmi olarak tanımlamadığını vurgulayan alternatif görüşler de mevcuttur (Greenwood, 2013, s. 1).

Uluslararası alanda anlaşmazlıkların bir kısmı da vergi ile ilgili konulardır. Uluslararası çifte vergilendirme sorunu uluslararası vergi hukukunun en önemli konularından biridir. Devletlerin vergilendirme yetkilerinin çakışması sebebiyle sorunlar ortaya çıkmıştır. Bu sorunların çözülmesi amacıyla uluslararası hukuka göre yapılmış düzenleyici kurallar mevcuttur. Uluslararası vergi hukuku genel olarak uluslararası vergi konusunu düzenleyen kurallardan, anlaşmalardan ibarettir. (Pehlivan ve Ersan Öz, 2017, s. 16).

Uluslararası vergilendirme kavramı, temel olarak ülkeler arası ekonomik işlemlerin ve sınır ötesi faaliyetlerin vergiye tabi tutulması sürecini ifade etmektedir. Bu alan,

küreselleşme ile birlikte artan sermaye hareketliliği ve çok uluslu şirketlerin faaliyetlerinin çeşitlenmesi sonucunda daha da karmaşık hale gelmiştir (Kobetsky, 2011, s. 12). Uluslararası vergilendirme sistemi; farklı devletlerin ulusal vergi mevzuatlarının yanında, ülkeler arasında imzalanan çifte vergilendirmeyi önlemeye yönelik ikili anlaşmalar, vergileme konusunda bilgi değişimi ve yardımlaşmaya ilişkin anlaşmalar, OECD ve Birleşmiş Milletler gibi uluslararası kuruluşlar tarafından geliştirilen model vergi anlaşmaları ile bu kuruluşların yayımladığı teknik kılavuzlar ve ilkeler bütününden oluşmaktadır (Eden, 2001, s. 599).

Uluslararası vergileme, uluslararası hukuk çerçevesinde genellikle bir alt küme olarak kabul edilmekte olup, özellikle çifte vergilendirmeyi önlemeye yönelik ikili vergi anlaşmaları ile ilişkilendirilmektedir (Holmes, 2007, s. 2). Bununla birlikte, bu yaklaşım, uluslararası vergi hukukunun kapsamını tam anlamıyla belirlememektedir. Uluslararası vergileme rejiminde, uluslararası ticaret ve sermaye akımlarına ilişkin işlem maliyetlerini azaltmayı amaçlanmıştır. Aynı zamanda vergi otoriteleri ile çok uluslu şirketler arasında çıkan anlaşmazlıkları çözmeye yönelik kurallar ve prosedürler geliştiren bir yapıdır. Tüm bunlarla birlikte fırsatçı davranışların sınırlandırılması da hedeflenmiştir (Eden, 2001, s. 599). Uluslararası hukuk, ülkelerin kendi vergilendirme yetkilerini belirlemede serbest olduklarını kabul etmekle birlikte, bu özgürlüğün, diğer ülkelerin vergi düzenlemelerine müdahale etmeyi veya yaptırım uygulamayı içermediğini vurgulamaktadır. Dolayısıyla, ülkeler arasındaki vergi ilişkileri, yalnızca vergiye tabi olan kişi ve konu ile sınırlı kalmakta ve devletlerin vergilendirme yetkilerinin sınırları, vergi uygulamalarının şekillenmesinde önemli bir rol oynamaktadır (Holmes, 2007, s. 3).

Bu bölümde uluslararası vergi hukukunun kaynakları, vergilendirme ile ilgili devletlerin iç mevzuatları, Avrupa Birliği vergi hukuku, uluslararası örf ve adet hukuku, hukukun genel ilkeleri incelenmiştir.

1.1 Uluslararası Vergi Hukukunun Kaynakları

Uluslararası vergi hukukunun temel çıkış noktalarından biri, devletlerin kendi iç hukuk kurallarını sınır ötesi işlemlere de uygulamak istemeleri sonucu ortaya çıkan çifte vergilendirme sorunudur. Bunun yanında, devletlerin bazı uluslararası sermaye hareketleri dolayısıyla vergi alamama riskiyle karşı karşıya kalmaları, yani vergi rekabeti meselesi, yine bu hukuk dalının ilgilendiği önemli bir alandır. Transfer fiyatlandırması ve

vergi cennetleri gibi uygulamalar da uluslararası vergi hukukunun çözüm üretmeye çalıştığı başlıca sorunlar arasında yer almaktadır (Kandemir, 2014, s. 3).

Uluslararası vergi hukuku, dar ve geniş anlamda olmak üzere iki şekilde tanımlanabilmektedir. Dar kapsamda, bu hukuk dalı sınır aşan işlemlerden doğan vergilendirme sorunlarını çözmek amacıyla, devletlerin vergilendirme yetkilerini belirli sınırlar içerisine çeken kurallar ve düzenlemeler bütünü olarak değerlendirilmektedir. Bu kurallar ise çoğunlukla, devletler arasında yürütülen müzakereler sonucunda imzalanan ikili vergi anlaşmaları temelinde şekillenmektedir. Geniş anlamda ise uluslararası vergi hukuku, sadece ikili anlaşmalarla sınırlı kalmayıp, aynı zamanda çok taraflı uluslararası sözleşmeleri, çifte vergilendirmeyi önlemeye yönelik tek taraflı yaklaşımları ve ilgili iç hukuk hükümlerini de kapsamına almaktadır (Işık, 2014, s. 9).

Uluslararası vergi hukuku, küreselleşmenin beraberinde getirdiği vergisel sorunlara çözüm üretme amacıyla gelişmiş ve bu yönüyle klasik uluslararası hukuk kaynaklarından ayrılmıştır. Devletler, sınır ötesi sermaye hareketlerini vergilendirme çabasıyla egemenlik yetkilerini genişletirken, çok uluslu şirketler düşük vergili ülkelere gelir aktararak vergi kaybına yol açmaktadır. Bu durumlar, uluslararası vergi hukukunun ayrı bir disiplin olarak ortaya çıkmasına neden olmuştur. Dolayısıyla bu hukuk dalı, sınır ötesi işlemlere uygulanacak vergi kurallarını belirleyen normatif bir çerçeve sunmaktadır (Russo, 2007, s. 5).

Tüm devletleri kapsayan tek bir uluslararası vergi hukukunun oluşturulması günümüzde mümkün görünmese de küresel ekonomi ulusal vergisel sorunları uluslararası boyuta taşımış ve bu sorunlara ortak çözümler geliştirilmesini zorunlu kılmıştır (Arnold ve McIntyre, 2002, s. 2). Çoğu zaman iç hukukla düzenlenmeye çalışılan bu çözümler, esasen sınır ötesi işlemleri hedef almaktadır. Örneğin, transfer fiyatlandırmasına ilişkin düzenlemeler, şirketlerin kazançlarını düşük vergili ülkelere aktararak vergi kaçırımlarını engellemeye yöneliktir. Bu bağlamda çifte vergilendirme, vergi kaçınma, vergi cennetleri ve zararlı vergi rekabeti gibi sorunlar, uluslararası vergi hukukunun ortaya çıkmasına neden olmuştur (Yüce ve Gerçek, 2012, s. 19-20).

1920'lerden 1980'lere kadar uluslararası vergi hukukunun temel amacı çifte vergilendirmenin önlenmesiydi. Bu sorun, OECD ve BM'nin model anlaşmaları temelinde yapılan ikili vergi anlaşmaları ve tek taraflı önlemlerle büyük ölçüde çözüldü. Ancak 1980'lerden sonra küreselleşmenin hızlanmasıyla sermaye hareketliliği arttı, vergi

cennetleri yaygınlaştı ve vergi rekabeti yoğunlaştı. Bu gelişmeler, devletlerin vergi gelirlerinde ciddi kayıplara yol açmaktadır. OECD bu süreçte odağını çifte vergilendirmeden vergi kaçağıyla mücadeleye çevirdi. BEPS (Matrah Aşındırma ve Kar Kaydırma), CRS (Ortak Raporlama Standardı), AEOI (Otomatik Bilgi Değişimi) ve MLI (Çok Taraflı Vergi Anlaşması Aracı) gibi çok taraflı araçlarla uluslararası vergi hukukunu güçlendirmeye çalışsa da bu çabalar henüz istenen başarıya ulaşamadı. Günümüzde uluslararası vergi hukukunun temel amacı, vergi kayıp-kaçağını önlemek, zararlı vergi rekabetini sınırlamak ve küresel vergi uyumunu sağlamaktır (Aktuğ, 2023, s. 3).

Uluslararası vergi hukuku, uluslararası hukukun bir alt dalı olan uluslararası kamu hukuku kapsamında değerlendirildiğinde, bu hukuk dalının dayanağının da aynı çerçevede şekillendiği görülmektedir. Uluslararası Adalet Divanı Statüsü'nün 38. maddesi esas alındığında, uluslararası vergi hukukunun meşruiyetini sağlayan kaynaklar arasında devletlerarası anlaşmalar ve sözleşmeler, uluslararası teamüller, evrensel hukuk ilkeleri ile iç hukuk düzenlemeleri yer almaktadır (Avi-Yonah, 2007, s. 1).

Uluslararası hukukun kaynakları, Uluslararası Adalet Divanı Statüsü'nün (UADS) 38. maddesinde şu şekilde belirlenmiştir:

A. Esas Kaynaklar:

- a) Anlaşmalar
- b) Yapılageliş (örf-adet)
- c) Hukukun kabul görmüş genel ilkeleri

B. Yardımcı Kaynaklar:

- a) Mahkeme kararları (içtihat)
- b) Saygın hukukçuların görüşleri (öğreti/doktrin)

Uluslararası vergi hukukunun kaynakları, genel uluslararası hukukun temel kaynaklarına dayanmakla birlikte, vergi hukukunun özgül yapısı göz önünde bulundurularak bazı ilaveler yapılabilir. Bu bağlamda, uluslararası vergi hukukunun kaynakları şu şekilde sıralanabilir: Vergileme ile ilgili devletlerin iç mevzuatları; Uluslararası vergi anlaşmaları; Avrupa Birliği vergi hukuku; Uluslararası örf ve âdet hukuku; Hukukun genel ilkeleri; Uluslararası yargı kararları; Doktrin.

1.1.1 Vergilendirme ile ilgili devletlerin iç mevzuatları

Devletler, sınır ötesi işlemlerle ilgili olarak vergi yükümlülüğünün doğması durumunda iç hukuk kurallarının hangi koşullar altında ve nasıl uygulanacağına dair düzenlemeler yapmaktadır. Bu tür düzenlemeler, devletlerin iç hukukunu uluslararası vergi hukukunun kaynaklarından biri haline getirmektedir. İç hukuk kuralları, uluslararası vergi hukukunun çerçevesi içerisinde, devletlerin sınır ötesi işlemlerle ilgili vergilendirme yetkilerini ve bu yetkilerin nasıl kullanılacağını belirleyen temel unsurlar olarak işlev görmektedir (Russo, 2007, 5). Öte yandan, bazı durumlarda uluslararası hukuk kaynakları, sınır ötesi işlemlerle ilgili olarak ülkelerin iç hukuk kurallarının uygulanmasına dair düzenlemeler getirebilmektedir. Örneğin, OECD Model Vergi Anlaşması'nın 3. maddesinin 2. fıkrası, anlaşmada yer alan tanımlanmamış terimlerin anlamı konusunda, söz konusu terimlerin ulusal mevzuatlarda nasıl tanımlandığına atıfta bulunarak, uluslararası vergi hukuku ile iç hukuk arasında bir uyum sağlanmasına olanak tanımaktadır. Bu durum, uluslararası vergi hukukunun uygulama alanının, iç hukuk kurallarıyla şekillendiğini ve her iki sistemin birbirini tamamladığını göstermektedir (Çiçek ve Sayın, 2013, s.164).

1.1.2 Vergi anlaşmaları

Uluslararası vergi anlaşmaları, çifte vergilendirmeyi önlemeyi, bilgi değişimini, yardımlaşmayı, vergi kaçakçılığıyla mücadeleyi ve zararlı vergi rekabetini sınırlamayı amaçlayan, devletler arasında uzlaşılan ortak vergilendirme ilkelerinden oluşan, uluslararası vergi hukukunun temel kaynaklarından biridir. Bu anlaşmalar, ülkeler arasındaki vergisel ilişkilerin düzenlenmesinde önemli bir rol oynayarak, vergi yükümlülüklerinin paylaşımını ve uluslararası ticaret ile yatırımların vergi açısından daha güvenli ve öngörülebilir bir zeminde gerçekleştirilmesini sağlamaktadır (Akbel, 2017, s. 10).

Devletler, uluslararası vergi anlaşmaları yoluyla sınır ötesi işlemler üzerindeki vergilendirme yetkilerini nasıl paylaşacaklarına dair uzlaşmalara varmaktadır. Bu uzlaşmaların temel amacı, sınır ötesi ticaretin ve yatırımların önündeki engelleri kaldırarak ekonomik kalkınmayı desteklemektir (Armağan ve Berkay, 2011, s. 91). Bu çerçevede, uluslararası çifte vergilendirme, ekonomik faaliyetleri olumsuz etkileyebileceği için önlenmeye çalışılmaktadır. Çifte vergilendirme, aynı vergi konusu üzerinden birden fazla ülke tarafından vergi alınması durumunu ifade eder ve bu durum, uluslararası ticaret ve yatırımların verimli bir şekilde gerçekleşmesini engelleyebilir. Bu

nedenle, vergi anlaşmaları, bu tür sorunları çözmeyi ve ülkeler arasında vergilendirme yetkilerinin daha adil ve verimli bir şekilde dağılmasını sağlamayı amaçlamaktadır (Cenkeri, 2011, s. 169).

Çifte vergilendirme iki farklı biçimde sınıflandırılabilir: İlk olarak, vergi yükümlüsünün aynı olması durumunda hukuksal çifte vergilendirme söz konusu olurken; ikinci olarak, vergi konusunun aynı olması durumunda ise ekonomik çifte vergilendirme meydana gelmektedir (Soydan, 1995, s. 3).

Çifte vergilendirme, eğer yalnızca bir devletin kendi vergi kurallarını kendi egemenlik sınırları içinde uygulaması sonucu ortaya çıkıyorsa, bu durum "ulusal/iç çifte vergilendirme" olarak adlandırılır. Öte yandan, birden fazla devletin bağımsız olarak kendi vergi kurallarını uygulaması sonucunda ortaya çıkan yetki çakışmasından doğan çifte vergilendirme ise "uluslararası çifte vergilendirme" olarak nitelendirilmektedir (Soydan, 1995, s. 3).

İkinci Dünya Savaşı sonrasında, uluslararası vergi anlaşmalarının temel odak noktası, çifte vergilendirme sorununu çözmek olmuştur. Ancak günümüzde, vergi anlaşmalarının önemli bir diğer amacı da vergi kaçakçılığını önlemektir. Zira, tıpkı çifte vergilendirmenin sınır ötesi ticaret ve yatırımların gelişimini engellemesi gibi, vergi kaçakçılığının hoşgörülmesi de sınır ötesi ticaret ve yatırımların düzensiz bir şekilde teşvik edilmesine yol açmaktadır (Arnold ve McIntyre, 2002, s. 105-106)

Vergi anlaşmalarının başlıca amaçlarından biri çifte vergilendirmenin önlenmesi olmakla birlikte, özellikle son on yıldaki gelişmeler ışığında, bu anlaşmaların yalnızca bu amaca hizmet ettiğini söylemek zordur. Birçok vergi anlaşmasında, çifte vergilendirmenin önlenmesinin yanı sıra vergi kaçakçılığının engellenmesi ve bilgi değişimi sağlanması gibi ifadeler yer almakta, bu da anlaşmaların daha geniş bir işlevsel amaca sahip olduğunu göstermektedir (Yavuz, 2015, s. 51). Ayrıca, vergi anlaşmaları, sağladıkları güven ortamı nedeniyle, yatırımların yönlendirileceği ülkelerin belirlenmesinde de önemli bir rol oynamaktadır. Bu bağlamda, vergi anlaşmalarının, çifte vergilendirmeyi önlemenin yanı sıra, uluslararası ticareti teşvik eden ve hukuki öngörülebilirliği artıran bir etkiye sahip olduğu söylenebilir (Cenkeri, 2011, s. 34-35).

Uluslararası vergi anlaşmalarının en önemli etkisi, vergi mükelleflerine belirli bir belirlilik sağlamasıdır. Sınır ötesi yatırımların vergisel sonuçlarıyla ilgili bu belirlilik, yatırımların kolaylaştırılmasında önemli bir rol oynamaktadır. Zira, kaynak ülkenin iç

vergi kanunlarında meydana gelebilecek değişikliklere rağmen, vergi anlaşması yürürlükte olduğu sürece, yabancı ülke mukimi yatırımcı, anlaşmada yer alan kaynak ülkenin vergilendirme yetkisini sınırlayan temel hükümlerinin geçerliliğini sürdüreceğini bilmektedir (Özlü, 2019, s. 26).

Profesör Tsilly Dagan'a göre, kendi hallerine bırakılan devletlerin, diğer devletler tarafından karşılık verilmesi bile, mukimleri tarafından ödenen yabancı vergiler için vergi indirimi sağlamaya yönelik önlemler almanın ekonomik açıdan mantıklı olduğunu ifade etmektedir. Dagan, kendi çıkarları doğrultusunda hareket eden devletlerin çift vergilendirmeyi önlemek veya azaltmak için tek taraflı önlemler alacağını ve böylece anlaşmaları gereksiz hale getireceğini gösteren teorik bir yaklaşım kullanmaktadır. Dagan'ın yaklaşımı, bir devlet (örneğin kaynak devlet) tarafından kaybedilen gelirlerin diğer devlet (ikamet devleti) tarafından tamamen alındığını varsaymaktadır. Böylelikle, kaynak devletlerin (genellikle gelişmekte olan devletler) vergilendirme hakkı elde etmesini öngören anlaşmalar, ikamet eden devletler (genellikle gelişmiş devletler) için daha fazla gelirle sonuçlanacaktır. Başka bir deyişle, gelişmekte olan devletler bir şey karşılığında hiçbir şey alamamaktadır (Zolt, 2018, s. 116)

1.1.3 Avrupa Birliği vergi hukuku

Avrupa Birliği hukuk düzeni, üye devletlerin egemenlik haklarının bir kısmını devretmeleriyle oluşan, ulusal hukuka üstün, doğrudan uygulanabilir ve ulusüstü bir sistemdir. ABİDA (Avrupa Birliği İşleyişine Dair Antlaşma), dolaysız vergilerle ilgili olarak Birlik kurumlarına düzenleme yapma yetkisi tanımaktadır. Ancak, dolaysız vergilere dair özel bir düzenleme bulunmamaktadır. Bununla birlikte, Avrupa Birliği Konseyi, oybirliği ile ortak pazarın işleyişine etki eden mevzuat uyumlaştırması yapma yetkisine dayanarak dolaysız vergileme konusunda yönergeler hazırlamıştır. Bu yönergeler, AB üye ülkelerinin vergi sistemlerini ve uluslararası vergi anlaşmalarını, ABİDA'da belirtilen temel özgürlüklerle uyumlu hale getirmeyi amaçlamaktadır. Bu özgürlükler arasında emeğin, hizmetlerin, sermayenin serbest dolaşımı ve kuruluş serbestisi yer almaktadır (Üstün vd., 2018, s. 194).

Avrupa Birliği'nin entegrasyon süreci, vergi alanında da düzenlemelerin yapılmasını gerektirmiştir. Buradaki temel hedef, üye ülkelerin rekabeti olumsuz etkileyen vergi uygulamalarının önüne geçmektir. Bu amaçla Birlik bünyesinde alınan kararlar ve

yapılan düzenlemeler, sadece üye devletler üzerinde değil, aynı zamanda diğer ülkeler üzerinde de etkili olarak uluslararası bir boyut kazanmıştır (Çiçek ve Sayın, 2013, s. 155).

Avrupa Birliği hukuku, Avrupa Birliği Adalet Divanı (ABAD) kararları doğrultusunda uygulanmaktadır. Bu bağlamda, ABAD'ın AB hukukunun işleyişine dair yapmış olduğu yorumlar ve aldığı kararlar bağlayıcı nitelikte olup büyük bir önem arz etmektedir. ABAD, verdiği bir kararında, Avrupa Birliği vatandaşlarının, üye devletlerin ulusal hukuk geleneklerinden bağımsız biçimde, AB antlaşmalarının hükümlerine güvenerek hareket edebileceklerini ifade etmiştir (Harris, 2020, s. 32). Bu nedenle, Avrupa Birliği anlaşmaları söz konusu olduğunda, tüm üye devletlerin monist bir yaklaşımla hareket etmeleri ve bu anlaşma hükümlerini iç hukukta doğrudan uygulanabilir hale getirmeleri gerekmektedir. AB hukukunun "uluslarüstü" bir karakter kazanmasında, esas olarak ABAD kararlarının bağlayıcı niteliği etkili olmaktadır (Ring, 2008, s. 46). Nitekim ABAD'ın, özellikle çifte vergilendirme gibi vergiye ilişkin uyuşmazlıkların çözümüne yönelik geliştirdiği içtihatlar, yalnızca Birlik içinde vergi uyumunu güçlendirmekle kalmayıp, aynı zamanda uluslararası vergi hukukunun gelişimine de katkı sunmaktadır (Gutmann, 2013, s. 63-64).

Vergi alanında bir direktifin kabul edilmesi için Avrupa Konseyi'nde yer alan tüm üye devletlerin maliye bakanlarının oybirliği ile karar alması gerekmektedir. Bu çerçevede, Avrupa Konseyi tarafından uluslararası vergilendirme konularını kapsayan birçok direktif yürürlüğe konulmuştur (Alganer ve Yılmaz, 2010, s. 139). Dolaysız vergilerle ilgili olarak öne çıkan bazı örnekler arasında Ana Şirket – Bağlı Şirket Direktifi (1990), Birleşme Direktifi (1990), Faiz ve Royalti Direktifi (2003) ile Vergiden Kaçınmanın Önlenmesine İlişkin Direktif (2016) yer almaktadır. Bu direktifler genellikle dar kapsamlı olup yalnızca ilgili alandaki özel düzenlemeleri içermektedir. ABADA hükümleri doğrultusunda bu direktifler, üye ülkelerin iç hukuk sistemlerinde doğrudan uygulanabilir hale gelmektedir. Ayrıca, Avrupa Adalet Divanı'nın ilgili anlaşmaları yorumlayarak oluşturduğu içtihatlar da üye devletler için bağlayıcılık taşımakta ve AB vergi hukukunun şekillenmesinde önemli bir rol oynamaktadır (Harris, 2020, s. 33).

1.1.4 Uluslararası örf ve adet hukuku

Uluslararası Adalet Divanı Statüsü'nün 38/1-b maddesi, örf ve âdet kurallarını “hukuk olarak kabul edilmiş genel bir uygulama” olarak tanımlamaktadır. Bu tanımlama doğrultusunda, bir uygulamanın uluslararası örf ve âdet hukuku kuralı olarak

nitelendirilebilmesi için iki temel unsurun varlığı aranmaktadır. İlk olarak, devletler arasında süreklilik arz eden, yeknesak ve yaygın bir uygulamanın bulunması gerekmektedir. Bu uygulamalar, devletlerin belirli durumlarda benzer şekilde hareket etmeleri sonucunda ortaya çıkmakta ve örf-adet hukukunun maddi unsurunu oluşturmaktadır (Çiçek ve Sayın, 2013, s. 155).

İkinci unsur ise manevi unsur ya da "opinio iuris" olarak adlandırılmaktadır. Bu unsur, devletlerin söz konusu uygulamaları yalnızca alışkanlık nedeniyle değil, aynı zamanda bu uygulamanın hukuken bağlayıcı olduğuna inandıkları için yerine getirmeleri gerektiğini ifade etmektedir. Dolayısıyla, devlet uygulamalarının örf ve âdet hukuku kuralına dönüşebilmesi için hem davranışsal süreklilik hem de bu davranışların hukuki bir zorunluluk olduğuna dair genel bir kanaatin mevcut olması gerekmektedir (Akbel, 2017, 18).

Uluslararası teamül hukuku, uluslararası hukukun temel kaynaklarından biri olup hem uluslararası antlaşmalarla birlikte hem de bu antlaşmaların bulunmadığı durumlarda devletler arası ilişkileri düzenleyerek uluslararası hukuk sisteminin işlerliğinde önemli bir rol üstlenmektedir (Erkiner ve Tezel, 2022, s. 663).

1.1.5 Hukukun genel ilkeleri

Uluslararası Adalet Divanı Statüsü'nün 38. maddesi, hukukun genel ilkelerini uluslararası hukukun temel kaynakları arasında üçüncü sırada göstermektedir. Uluslararası bir antlaşmada ya da yasal düzenlemede açık bir hüküm bulunmadığı durumlarda, ayrıca mevcut uluslararası hukuk kuralları uyuşmazlığa uygulanabilir nitelikte değilse, bu ilkeler devreye girerek hukuki boşlukların giderilmesinde kullanılmaktadır. Bu bağlamda hukukun genel ilkeleri, uluslararası hukuk sisteminde tamamlayıcı bir kaynak işlevi görmektedir (İba, 2024, s. 369).

Uluslararası hukukun temel ilkeleri arasında yer almakta olan ve birçok hukuk sisteminde genel kabul görmüş evrensel prensipler, uluslararası hukukta boşlukların doldurulması ve mevcut kuralların yorumlanmasında önemli bir rol oynamaktadır. Bu çerçevede, iyi niyet (good faith) ilkesi, devletlerin uluslararası ilişkilerinde dürüstlikle hareket etmelerini gerektirmekte; devletin bağımsızlığı (independence) ilkesi, egemenliğe saygıyı esas almaktadır (Acer ve Kaya, 2010, s. 65). Orantılılık (proportionality) ilkesi, alınan tedbirlerin meşru amaçla orantılı olmasını şart koşmaktadır. Zararın giderilmesi

yükümlülüğü (obligation to make reparation), hukuka aykırı eylemler sonucu meydana gelen zararların telafisini gerekli kılmaktadır. Yargı kararlarının kesinliği (res judicata), aynı konuda tekrar yargılama yapılmasını engellemekte; estoppel ilkesi ise geçmişteki kabullerin sonradan inkâr edilmesini mümkün kılmamaktadır (Büyük, 2018, s. 175).

Diğer yandan, özel kuralların genel kurallara üstünlüğünü ifade eden *lex specialis derogat legi generali* ilkesi, daha özel nitelikteki düzenlemelerin öncelikli olarak uygulanmasını öngörmektedir. Benzer şekilde, *lex posterior derogat legi priori* ilkesi, sonradan yürürlüğe giren düzenlemelerin önceki düzenlemeleri hükümsüz kıldığını ifade etmektedir. Adil yargılanma hakkı (fair trial), bireylerin hukuk önünde hakkaniyete uygun şekilde yargılanmalarını garanti altına almaktadır. Kusura dayalı sorumluluk (liability for default) ilkesi, yükümlülüklerini ihlal eden devletlerin bu ihlallerin sonuçlarından sorumlu tutulmalarını gerektirmektedir (Bayraktar ve Koyunca, 2017, s. 163). Son olarak, iç hukuk yollarının tüketilmesi ilkesi (exhaustion of local remedies), bireylerin uluslararası yargı mercilerine başvurmadan önce, ilgili devletin iç hukuk yollarını kullanmış olmalarını zorunlu kılmaktadır. Bu ilkeler, yalnızca genel uluslararası hukukta değil, aynı zamanda uluslararası vergi hukukunda da tamamlayıcı bir işlev görmektedir (Acer ve Kaya, 2013, s. 40-41).

1.1.6 Uluslararası yargı kararları

Uluslararası Adalet Divanı Statüsü'nün 59. maddesi, Divan tarafından verilen kararların yalnızca uyuşmazlığın tarafları açısından ve yalnızca ilgili dava bakımından bağlayıcılığa sahip olduğunu açıkça belirtmektedir. Bu düzenleme, uluslararası hukuk sisteminde yargı kararlarının emsal teşkil eden genel ve bağlayıcı hukuk kuralları oluşturmadığını göstermektedir. Bu doğrultuda, yargı kararları uluslararası hukukta doğrudan bağlayıcı kaynak olarak değil, var olan hukuk kurallarının yorumlanmasında başvuru olan tamamlayıcı (yardımcı) bir kaynak olarak değerlendirilmektedir (Bayıllıoğlu, 2006, s. 29).

Uluslararası hukukta hâkim görüşe göre, yargı kararları yalnızca uluslararası mahkemelerin kararlarını değil, aynı zamanda ulusal mahkemelerin kararlarını da kapsamakta olup, bu kararlar uluslararası hukukun yardımcı kaynakları arasında yer almaktadır. Bu çerçevede, hâkimler iç hukuk düzenlemelerinin yetersiz kaldığı durumlarda uluslararası hukuk normlarına başvurabildikleri gibi, uluslararası nitelikteki uyuşmazlıkların çözümünde de iç hukuk kurallarını tamamlayıcı veya yorumlayıcı bir

kaynak olarak kullanabilmektedir. Bu yaklaşım, iç hukuk ile uluslararası hukuk arasındaki karşılıklı etkileşimi yansıtmakta ve farklı hukuk sistemlerinin bütüncül bir şekilde değerlendirilmesini mümkün kılmaktadır (Akbel, 2017, s. 19).

Uluslararası vergi hukukunda Avrupa Adalet Divanı kararları önemli bir yere sahiptir. Avrupa Birliği'nin başlıca hukuki organı olan Divan, AB hukukunun AB içerisinde her yerde aynı şekilde yorumlanıp uygulanmasını temin etmekte olup bu, hukuki uyuşmazlıkların çözülmesini sağlayarak hukuk düzeninin etkin bir biçimde işlemesini garanti altına almaktadır. (Bayıllıoğlu, 2006, s. 230).

1.1.7 Doktrin

Uluslararası hukukun yardımcı kaynakları arasında yer alan doktrin (öğreti), uluslararası vergi hukuku açısından da önemlidir. Doktrin, hukukçuların ve konuyla ilgili akademik ya da mesleki uzmanların bilimsel görüş ve analizlerini kapsamakta olup, uluslararası hukuk kurallarının yorumlanmasında ve geliştirilmesinde tamamlayıcı bir rol oynamaktadır. Bu kapsamda, vergi anlaşmaları, ulusal mevzuatların etkileşimi ve uluslararası yargı kararlarının değerlendirilmesi gibi konularda doktrinsel görüşler yol gösterici olabilmektedir (Acer ve Kaya, 2013, s. 42). Ayrıca, doktrin sadece akademik bir çerçevede değil, pratikte yargı kararlarına ve tarafların hukuki savunmalarına da doğrudan etki edebilmektedir. Uyuşmazlıkların çözümünde taraflar, tezlerini desteklemek amacıyla saygın hukukçuların görüşlerine sıklıkla atıfta bulunmakta; yargı mercileri de bu görüşlerden faydalanarak kararlarına gerekçe oluşturabilmektedir. Bu yönüyle doktrin, uluslararası vergi hukukunun gelişiminde ve uygulama alanında etkili bir referans kaynağı olarak değerlendirilmektedir (Mert, 2015, s. 18).

1.2 Uluslararası Vergileme ve İlkeleri

Uluslararası vergi hukukunun temelini, devletler arasında imzalanan uluslararası vergi anlaşmaları oluşturmaktadır. Vergilendirme yetkisi, devlet egemenliğinin en temel unsurlarından biri olarak kabul edilmekte olup, her devletin kendi topraklarında vergi koyma ve toplama hakkını ifade etmektedir (Işık, 2014, s. 7). Uluslararası vergilendirme ise, bu yetkinin uluslararası düzeyde nasıl kullanılacağına ilişkin kuralların devletler arasında ortak bir sistem dâhilinde belirlenmesini ifade etmektedir. Birden fazla devletin aynı gelir ya da ekonomik faaliyet üzerinde vergilendirme yetkisi iddia etmesi, söz konusu devletlerin birbirinden bağımsız ve egemen olmalarından kaynaklanmaktadır

(Yegen, 2019, s. 2018). Bu tür yetki çakışmaları, sınır ötesi faaliyetlerde çifte vergilendirme riskini doğurmakta ve ekonomik ilişkilerin önünde bir engel oluşturmaktadır. Bu nedenle, uluslararası vergi anlaşmaları bu tür sorunların önlenmesini amaçlayan hukuki düzenlemelerdir (Soydan, 1995, s. 14).

Her devletin egemen olması, uluslararası ilişkilerde devletlerin birbirleriyle eşit kabul edilmesi sonucunu doğurur. Egemenlik ilkesine dayanan bu anlayışın hukuki yansıması ise, tüm devletlerin uluslararası hukuk bakımından aynı statüye sahip olmalarıdır. Bu durum, büyük ya da küçük, güçlü ya da zayıf olsun tüm devletlerin eşit hak ve yükümlülüklerle sahip olduğu anlamına gelir. Dolayısıyla uluslararası hukukta devletler arasında hiyerarşik bir ayrım bulunmaz; her egemen devlet, diğer egemen devletlerle eşit düzeydedir (Pazarcı, 2017, s. 22).

Uluslararası vergilendirmedeki temel amaç, devletlerin vergilendirme yetkilerinin çakışması sonucu ortaya çıkan sorunların, uluslararası hukuk çerçevesinde çözülmesidir. Devletin vergilendirme yetkisi, tarihsel süreç içerisinde önemli değişiklikler göstermiştir (Pehlivan, 2015, s. 19). Başlangıçta, devletin vergilendirme yetkisinin yalnızca kendi sınırları içinde geçerliydi. Ardından, devletler, kendi vatandaşlarına ülke sınırları dışında da vergilendirme yetkisine sahip olacak şekilde bir düzenlemeye gitmişlerdir. Son olarak, ülke sınırları içinde bulunan yabancılara yönelik de vergilendirme hakları tanınmıştır (Işık, 2014, s. 12).

Uluslararası hukuk kuralları çerçevesinde, devletler arasında imzalanan ikili ve çok taraflı vergi anlaşmaları ile ülkelerin iç hukuklarında yer alan ve diğer devletlerin vergilendirme yetkilerini etkileyen düzenlemelerden oluşan esnek bir kavram olarak uluslararası vergilendirme kullanılmaktadır. Bu kavram, devletlerin egemenlik yetkilerini kendi iradeleriyle sınırlamayı kabul ettikleri anlaşmalar yaparak uluslararası vergilendirme işlemlerini gerçekleştirdiklerini ifade eder. Vergilendirmenin hukuka uygunluğunun temel ilkelerinden biri, kanunilik ilkesidir (Korkut, 2022, s. 9).

Devletlerin kamu geliri elde edebilmesinin temel koşulu, bu gelirlerin kanunla düzenlenmiş olmasıdır. Aksi takdirde, hukuka uygun bir vergilendirme işleminden söz etmek mümkün olmayacaktır. Bu çerçevede, devletlerin vergi mevzuatlarının yalnızca kendi ülkelerinde geçerli olacağı açıktır (Pehlivan, 2015, s. 120). Ancak uluslararası vergilendirme sorunu, genellikle devletlerin, vatandaşlarını sadece kendi ülkelerindeki

faaliyetlerinden değil, aynı zamanda ülke dışındaki gelirlerinden de vergilendirme isteği doğrultusunda ortaya çıkmaktadır (Armağan ve Berkay, 2011, s. 96).

Devletlerin vergilendirme yetkilerini sınırlayan ilkeler, genellikle yasalarla belirlenmektedir. Doktrinde uluslararası vergilendirmenin nasıl yapılacağına dair üç temel ilke öne çıkmaktadır (Berber, 2012, s. 12):

- i. Kaynak İlkesi
- ii. İkametgâh İlkesi
- iii. Uyrukluk İlkesi

Bu üç ilke, devletlerin uluslararası vergilendirme yetkilerini belirlerken hem egemenliklerini korumalarını hem de adil bir vergi sistemi oluşturmayı hedeflemektedir. Her bir ilke, farklı durumlarda devlete vergilendirme hakkı tanımakta ve uluslararası vergilendirme sorunlarının çözülmesinde önemli bir rol oynamaktadır (Yaltı Soydan, 1995, s. 19).

1.2.1 Kaynak ilkesi

Devletler egemen oldukları topraklarda meydana gelen her türlü ekonomik faaliyeti vergilendirme hakkına sahip olmak isterler. Bu çerçevede, verginin kaynağına bakıldığında, vergiyi doğuran ekonomik olayın o ülkenin sunduğu imkânlar sayesinde ortaya çıktığı görülmektedir (Duran, 2010, s. 30). Örneğin, A kişinin B ülkesinde kurduğu bir turizm tesisi, doğrudan B ülkesinin sunduğu doğal kaynaklar ve kamu hizmetlerinden yararlanarak faaliyete geçmiştir. Özellikle tesisin B ülkesinin deniz kıyısında bulunan bir şehirde yer alması, kazancın o ülkenin coğrafi ve altyapı olanakları sayesinde elde edildiğini açıkça göstermektedir. Bu nedenle, B ülkesinin, kendi sınırları içinde sağlanan bu gelir üzerinden A kişisini vergilendirmesi, kaynak ilkesine dayalı vergilendirme yetkisinin bir yansımasıdır (Cenkeri, 2012, s. 196-197).

Doktrindeki bir tanıma yer vermek yerinde olacaktır. Buna göre: "Bir devletin sınırları içinde bulunan kişiler ister vatandaş ister yabancı olsun, o devletin vergilendirme yetkisine dayanarak koyduğu tüm vergi yükümlülüklerine uymakla sorumludur. Bu kişiler, bulundukları devlette başka bir devletin vergi kanunlarının uygulanmasını talep edemezler" (Bayar, 2006, s. 12).

Tanımdan da anlaşılacağı üzere, devletlerin kendi topraklarında meydana gelen olaylara vergi uygulaması doğal bir egemenlik hakkıdır. Kaynak ilkesi uyarınca, bir devletin

sınırları içinde gerçekleşen her türlü vergi konusu ve vergiyi doğuran olay, ilgili devlette vergilendirilir. Bu ilkenin en yaygın uygulama alanları emlak vergileri ile katma değer vergileridir. Bu kapsamda, bir yabancıya ait taşınmazın vergilendirilmesi söz konusu olduğunda, vergiyi alma hakkı taşınmazın bulunduğu devlete aittir (Karataş, 2020, s. 133).

Devletler, kaynak ilkesi doğrultusunda kendi toprakları içerisinde yürütülen ekonomik faaliyetleri vergilendirme yetkisini kullanmaktadır. Bu çerçevede vergi hukukunda ortaya çıkan mükellefiyet türü dar mükellefiyet olarak adlandırılmaktadır. Dar mükellefiyet, yabancı uyruklu kişilerin yalnızca ilgili devlette elde ettikleri gelirler üzerinden vergilendirilmeleri anlamına gelmektedir. Bu nedenle, yabancıların diğer ülkelerde elde ettikleri kazançların, faaliyetlerin gerçekleştiği ülke dışında kalan bir devlet tarafından vergilendirilmesi mümkün olmamaktadır (Işık, 2014, s. 15).

1.2.2 İkametgâh ilkesi

Bireylerin ikamet ettikleri devlet tarafından vergilendirilmesi durumunda, vergi hukukunda ikametgâh ilkesi devreye girmektedir. Bu ilke, kişinin yerleşik olduğu ülkeyi esas alarak vergilendirme yetkisinin kullanımını ifade etmektedir. İkametgâh ilkesi, yalnızca mükellefin ilgili ülkede ikamet etmesini değil, aynı zamanda küresel gelirinin de bu ülke tarafından vergilendirilmesini kapsamaktadır. Bu kapsamda, mükellefin diğer ülkelerde elde ettiği kazançlar da ikametgâh sahibi olduğu devlet tarafından vergilendirilebilmektedir. Dolayısıyla bu ilke, vergi egemenliğinin yalnızca coğrafi sınırlarla değil, mükellefin kişisel bağlarıyla da tanımlandığını ortaya koymaktadır (Özer, 2006, s. 80-81).

Doktrinde yer alan tanımlara örnek olarak şu ifade verilebilir: "İkametgâh ilkesi, bir devletin ülkesel egemenliği altındaki ikametgâh sahiplerinin, küresel ölçekte elde ettikleri gelirler üzerinden vergilendirilmesidir". Bu tanım, ikametgâh ilkesinin, yalnızca bireylerin bulunduğu ülke ile sınırlı kalmayıp, o kişinin dünya genelindeki tüm gelirlerine yönelik vergi uygulama yetkisini ifade ettiğini vurgulamaktadır (Bayar, 2006, s. 14).

İkametgâh sahibi olma durumu, uluslararası vergi mevzuatı çerçevesinde "mukimlik" kavramı ile tanımlanmaktadır. Bu noktada, geleneksel medeni hukukta yer alan ikametgâh kavramı ile karıştırılmaması gerektiği önemlidir. Uluslararası vergi hukukunda, burada esas alınan kavram, kişinin mali ikametgâhıdır. Mali ikametgâh,

kişinin gelir elde etmek amacıyla faaliyet gösterdiği yer olarak tanımlanabilir. Başka bir deyişle, bir kişinin vergi yükümlülüklerini belirleyen asıl faktör, onun ekonomik faaliyetlerini yürüttüğü ve gelir elde ettiği yer olmaktadır (Berber, 2012, s. 13).

İkametgâh ilkesine göre, bir kişinin mali ikametgâhı hangi devlette bulunuyorsa, o devlet vergilendirme işlemini gerçekleştirecektir. Vergilendirme amacıyla, özel ikametgâhtan farklı olarak “Mali İkametgâh” kavramı, 1963 yılında OECD tarafından yayımlanan bir raporda açıklanmış ve pratikte "mukimlik" terimiyle eşanlamlı olarak kabul edilmiştir. Mali ikametgâh, vergi mükellefinin ikamet ettiği, oturduğu veya iş faaliyetlerini sürdürdüğü yer olarak tanımlanmaktadır (Bahar, 2007, s. 22).

İkametgâh ilkesinin temelinde, bir kişinin ekonomik ve sosyal faaliyetlerini ikamet ettiği ülke ile bağlantılı olarak sürdürmesi, o ülkeye aidiyet duygusunun bulunması ve o ülkenin sağladığı olanaklardan faydalanması görüşü yatmaktadır. Bu ilke, bireyin ülkedeki ekonomik ve hayati işlevlerini gerçekleştirdiği bağlamda, devletin vergi egemenliği ve mükellefiyet ilişkisini belirlemede önemli bir rol oynamaktadır (Işık, 2014, s. 13).

1.2.3 Uyrukluk ilkesi

Uyrukluk ilkesinde, vatandaşlık kavramı temel alınmaktadır. Bu ilkeye göre, devletler, kendi vatandaşlarını hem ülke sınırları içinde hem de dışında elde ettikleri tüm gelir ve servetleri açısından vergilendirme hakkına sahiptir. Uyrukluk ilkesinin uygulanması, bir kişinin vatandaşı olduğu devlete vergi yükümlülüğü getirmekte, bu yükümlülük ülke sınırlarının ötesine de uzanabilmektedir (Kırbaş, 1987, s. 42).

Bir kişi, asli ya da müktesep yollarla bir devletin vatandaşı olduktan sonra, o devletin topraklarından ayrılıp başka bir devletin yargı yetkisi altına girdiğinde, yeni ülke açısından "yabancı" konumuna gelirken, vatandaşı olduğu devlet açısından "yurtdışındaki vatandaş" olarak kabul edilmektedir. Kişi, başka bir ülkenin topraklarında bulunurken, o ülkenin egemenliği altına girse de vatandaşı olduğu devletin egemenliği devam etmektedir (Öz, 2005, s. 16). Bu çerçevede, yabancı statüsünde faaliyet gösteren bir kişi üzerinde hem o ülkenin hem de vatandaşı olduğu devletin egemenliği geçerli olmaktadır. Bu nedenle, devletler, yurttaşlık bağı ile bağlı oldukları bireylerin ulusal ve uluslararası tüm gelir ve servetlerini vergilendirme hakkına sahiptir (Yegen, 2019, s. 222).

Bir devletin vatandaşı olan bir kişinin hem iç hem de dış gelirlerini uyrukluk ilkesine dayanarak vergilendirmesi, çifte vergilendirmeye neden olacağı için genellikle tercih

edilmemektedir. Ancak, ABD, vatandaşlarını dünya çapındaki tüm gelirleri üzerinden vergilendiren nadir ülkelerden biridir; bununla birlikte bazı istisnalar bulunmaktadır. (Işık, 2014, s. 16). ABD'nin uyrukluk ilkesini katı bir şekilde uygulaması nedeniyle, OECD'nin model anlaşmalarındaki yükümlülükle ilgili 1. maddeye itirazda bulunmaktadır. Diğer gelişmiş ülkeler ise, vatandaşlık temelli küresel vergilendirme sistemini uygulamamaktadır (Bayar, 2006, s. 14).

1.3 Çifte Vergilendirme

Literatürde, "Çifte Vergilendirme" ve "Mükerrer Vergilendirme" terimleri genellikle aynı anlama gelirken, terminolojik olarak bu iki kavram farklılık göstermektedir. "Çifte Vergilendirme", iki devletin vergilendirme yetkilerinin çakışması sonucu bir kişinin ya da kuruluşun iki kez vergilendirilmesi anlamına gelirken, "Mükerrer Vergilendirme" ise daha fazla devletin aynı gelir üzerinden vergi talep etmesi durumunda kullanılmaktadır. Dolayısıyla "Mükerrer Vergilendirme" terimi, genellikle ikiden fazla vergilendirme anlamına gelirken, bu iki kavram terminolojik olarak ayrılmaktadır (Yaltı Soydan, 1995: 7). Ancak pratikte, her iki terim de birbirinin yerine kullanılabilir. Hem Türkçe hem de Batı dillerindeki kullanımlarda "Çifte Vergilendirme" terimi daha sık tercih edilmektedir (Tuncer, 1974, s. 4).

Aynı mükellef, belirli bir vergi konusu çerçevesinde, aynı vergi dönemi içerisinde birden fazla kez vergilendirilebileceği gibi, aynı vergilendirme dönemi içinde, aynı vergiye tabi unsurlar üzerinden birden fazla devlet tarafından vergi alınması durumu da söz konusu olabilir (Tezel, 1989, s. 3). Çifte vergilendirme, genel olarak, aynı vergi dönemi içinde, aynı matrah unsurlarına dayalı olarak birden fazla vergi tahsil edilmesi olarak tanımlanabilir. Bu tür bir durum, vergi adaleti ve eşitliğini ihlal etmekte olup, modern vergilendirme ilkeleriyle uyumsuzdur. Aynı olay veya durum, birden fazla devletin vergi yasalarının yetki alanına girebilir ve bu durumda her bir devletin kendi mevzuatına göre ayrı vergilendirme yapması söz konusu olabilir, böylece çifte vergilendirme durumu ortaya çıkmaktadır (Berkay ve Armağan, 2011, s. 91).

Gelirin vergilendirilmesinde çifte vergilendirme, birden fazla devletin aynı gelir üzerinde vergilendirme yetkisini kullanması durumunu ifade etmektedir. Bu bağlamda, vergiye tabi gelir hem gelirin elde edildiği devlette hem de geliri elde eden kişinin yerleşik olduğu devlette vergilendirilmektedir. Çifte vergilendirme, devletlerin vergilendirme yetkilerinin çakışması veya aynı yetkinin birden fazla kez kullanılması sonucu, aynı vergi

yükümlüsünün veya vergiye tabi bir unsurun aynı vergi dönemi içerisinde birden fazla kez vergiye tabi tutulması şeklinde ortaya çıkmaktadır (Tuncer, 1974, s. 51).

Çifte vergilendirme, genel bir kavram olarak hem ulusal hem de uluslararası düzeyde ortaya çıkabilmektedir. Ulusal çifte vergilendirme, aynı devletin içindeki mali federalizm veya siyasi otoritenin alt birimlere devri gibi nedenlerle, çeşitli siyasi bölgelere dağıtılan vergilendirme yetkilerinin çakışması neticesinde meydana gelir (Bayar, 2006, s. 3). Federal yapıya sahip ülkelerde, bu tür bir çifte vergilendirme durumu söz konusu olabilir ve genellikle bu durum, vergilendirme hatası olarak kabul edilmektedir (Yaltı Soydan, 1995, s. 2).

Ulusal çifte vergilendirme, aynı devletin farklı siyasi alt birimlerinde (örneğin eyaletler veya bölgeler) dağıtılmış vergilendirme yetkilerinin çakışması neticesinde ortaya çıkmaktadır. Bu durumda, mükellef aynı devlete ait birden fazla vergi yükümlülüğü ile karşı karşıya kalmakta ve bu durum, vergi adaletinin sağlanamaması gibi sorunlara yol açmaktadır. Hem ulusal hem de uluslararası çifte vergilendirme, mükelleflerin vergiye tabi tutulduğu gelir unsurları üzerinden aşırı vergi alınmasına, dolayısıyla vergi adaletinin bozulmasına neden olmakta ve modern vergi sistemleri açısından önemli bir problem teşkil etmektedir (Rohatghi, 2005, s. 15)

Çifte vergilendirme, hukuki ve ekonomik açıdan iki farklı boyutta ele alınabilmektedir. Uluslararası hukuki çifte vergilendirme, aynı vergi yükümlüsünü ve aynı vergi konusunu, birden fazla devletin, aynı vergilendirme dönemi içinde vergilendirmesi olarak tanımlanmaktadır (OECD, 2014, s. 7). Örneğin bir mükellefin, ikametgâhının bulunduğu ülkenin dışında gelir elde etmesi halinde hem ikametgâh ülkesinin hem de gelir elde edilen ülkenin bu gelir üzerinde vergilendirme yapması, uluslararası hukuki çifte vergilendirmenin bir örneğidir (Ferhatoglu, 2010, s. 20).

Uluslararası ekonomik çifte vergilendirme, aynı vergi konusu üzerinden birden fazla kişinin veya birden fazla devletin vergi yükümlüsü tutması durumu olarak tanımlanmaktadır (Uluatam, 1990, s. 75). Ekonomik çifte vergilendirme, çok uluslu şirketlerin farklı ülkelerdeki şubeleri ve bağlı teşebbüsleri arasındaki ilişkilerden de kaynaklanabilmektedir. Bu çerçevede, bir şube işyerinin mal alım ve satım işlemleri sırasında, alım fiyatlarının emsal bedelden yüksek tutulması, ortaya çıkan farkın örtülü kazanç olarak vergilendirilmesi durumu örnek olarak verilebilir. Her iki ülkede de bu fiyat farkı vergilendirildiğinde, aynı kazanç iki farklı devlet tarafından vergilendirilmiş

olmaktadır ve bu da ekonomik çifte vergilendirme olarak kabul edilmektedir (Pehlivan ve Öz, 2011, s. 64-65).

Uluslararası hukuki anlamdaki çifte vergilendirme ile ekonomik anlamdaki çifte vergilendirme arasındaki farklar dikkatle incelenmelidir. Hukuki anlamda çifte vergilendirme, aynı vergi mükellefi ve aynı vergi konusu üzerinden, belirli bir dönemde birden fazla devletin vergi alması durumunu ifade etmektedir. Buna karşın, ekonomik çifte vergilendirme, aynı vergi konusu üzerinden birden fazla kişinin farklı devletler tarafından vergi yükümlüsü tutulması durumunu kapsamaktadır (Öncel vd., 2010, s. 58).

1.3.1 Çifte vergilendirmenin ortaya çıkma şekilleri

Çifte vergilendirme, ulusal ve uluslararası düzeyde farklı biçimlerde ortaya çıkabilmektedir. Bir devletin kendi sınırları içinde uyguladığı vergi yasalarından kaynaklanan durumlar iç vergi mükerrerliği olarak adlandırılmakta ve düzeltilebilmektedir. Uluslararası çifte vergilendirme ise, iki veya daha fazla devletin vergilendirme yetkilerinin çatışmasından kaynaklanmaktadır (Çubukçu, 2006, s. 17).

Çifte vergilendirme, oluşum nedenine bağlı olarak tek taraflı ve iki taraflı olmak üzere ikiye ayrılmaktadır. Tek taraflı çifte vergilendirme, bir devletin kendi iç hukuk düzenlemeleri sonucu meydana gelirken; iki taraflı çifte vergilendirme, birden fazla devletin vergi düzenlemelerinin çakışmasından kaynaklanmaktadır (Başak, 2005, s. 55).

Çifte vergilendirmenin bir türü de yasa koyucunun isteğine bağlı olarak ortaya çıkan mükerrerliktir. Bu durum, kimi zaman bilinçli olarak uygulanmakta, kimi zaman ise uygulamada istem dışı şekilde gerçekleşmektedir. Vergi politikaları gereği aynı konuda birden fazla vergi alınması istenebilirken, bazı durumlarda ise kanunda öngörülmemiş olmasına rağmen aynı matrah üzerinden çoklu vergileme ortaya çıkabilmektedir (Öncel vd., 1997, s. 17).

1.3.2 Çifte vergilendirme çeşitleri

Uluslararası hukuksal çifte vergilendirme türlerini bu şekilde sıralayabiliriz: Yatay-Dikey- Çapraz Çifte Vergilendirme; Gerçek – Görünüşte Çifte Vergilendirme; Kişisel-Kişisel Olmayan -Karışık Çifte Vergilendirme; İradi -Gayri İradi Çifte Vergilendirme (Kızılgül, 2019, s. 20).

1.3.2.1 Yatay- dikey- çapraz çifte vergilendirme

Yatay çifte vergilendirme, aynı düzeydeki vergilendirme makamlarının vergi yasalarının çakışması sonucu ortaya çıkmaktadır. Bu durum, iki ayrı devletin ulusal vergi mevzuatlarının aynı vergi konusu üzerinde hak iddia etmesiyle ya da iki merkezi veya iki federal devletin vergilendirme yetkilerinin kesişmesiyle meydana gelmektedir. Buna karşılık, dikey çifte vergilendirme, hiyerarşik ya da kurumsal bir bağımlılık ilişkisi içinde bulunan farklı düzeylerdeki vergilendirme otoritelerinin yasal düzenlemelerinin çakışmasıyla oluşur (Çubukçu, 2006, s. 22). Avrupa Birliği gibi ulusüstü bir yapıya sahip oluşumların vergilendirme yetkisinin, üye devletlerin ulusal vergilendirme yetkileriyle çakışması bu duruma örnek teşkil etmektedir. Çapraz çifte vergilendirme ise, aralarında herhangi bir hiyerarşik veya kurumsal bağ bulunmayan, farklı düzeylerdeki vergilendirme makamlarının aynı gelir üzerinde vergilendirme yetkisi kullanmasıyla ortaya çıkmaktadır. Örneğin, farklı federal devletlere ait federe birimlerin aynı gelir üzerinde vergi tahakkuk ettirmesi ya da bir federal devlet içinde merkezi hükümet ile yerel idarelerin aynı kazancı ayrı ayrı vergilendirmesi çapraz çifte vergilendirme kapsamında değerlendirilmektedir (Erginay, 2003, s. 128).

1.3.2.2 Gerçek – görünüşte çifte vergilendirme

Gerçek ve görünüşte uluslararası çifte vergilendirme arasındaki temel ayrım, devletlerin vergi yetkilerini fiilen kullanıp kullanmadıklarına dayanmaktadır. Gerçek çifte vergilendirme, iki devletin de vergi mevzuatını aktif şekilde uygulayarak aynı vergi konusu üzerinden mükellefi vergilendirmesiyle ortaya çıkmaktadır. Buna karşılık, görünüşte çifte vergilendirme, yetki çatışması bulunan iki devletten yalnızca birinin vergilendirme yetkisini kullanması durumunu ifade etmektedir. Yani, vergi yetkileri çakışsa da sadece bir devlet vergi tahsilinde bulunurken, diğer devlet bu yetkisini kullanmamaktadır (Işık, 2014, s. 25).

Görünüşte uluslararası çifte vergilendirmenin gerçek anlamda çifte vergilendirme sayılıp sayılmayacağı hususunda akademik literatürde farklı görüşler mevcuttur. Genel eğilim, uluslararası çifte vergilendirmenin sadece fiili (gerçek) çifte vergilendirmeyi kapsadığı yönündedir; ancak bazı görüşler, vergilendirme yetkilerinin çatıştığı durumları da kapsayan daha geniş bir yorum getirmektedir. Uluslararası çifte vergilendirmeyi önlemek amacıyla yapılan anlaşmalarda, bir devlete vergilendirme yetkisi verilerek istisna

yönteminin uygulanması, hem gerçek hem de görünüşte çifte vergilendirmenin önüne geçmeyi sağlamaktadır. Buna karşılık, mahsup yöntemi yalnızca gerçek çifte vergilendirmeyi ortadan kaldırmaya yöneliktir (Yaltı Soydan, 1995, s. 9).

Sonuç olarak, gerçek çifte vergilendirme, aynı vergi konusu üzerinden iki devletin eş zamanlı ve aktif vergilendirme uygulaması iken; görünüşte çifte vergilendirme, yetki çakışmasına rağmen yalnızca bir devletin vergi tahsilinde bulunması durumudur. Uluslararası vergi anlaşmaları bu farklılıkları dikkate alarak, vergilendirme yetkilerinin dağılımı ve vergi yükünün azaltılması amacıyla istisna ve mahsup yöntemleri gibi çeşitli düzenlemeler getirmiştir. İstisna yöntemi hem gerçek hem de görünüşte çifte vergilendirmeyi engellerken, mahsup yöntemi yalnızca gerçek çifte vergilendirmeyi önlemektedir. Bu düzenlemeler, uluslararası vergi hukukunda adil ve dengeli bir vergilendirme mekanizmasının tesis edilmesine katkı sağlamaktadır.

1.3.2.3 Kişisel- kişisel olmayan -karışık çifte vergilendirme

Uluslararası çifte vergilendirme, uygulanan vergilerin özelliklerine göre de sınıflandırılabilir. Eğer her iki devlette kişisel nitelikte vergiler uyguluyorsa, bu durumda kişisel uluslararası çifte vergilendirme söz konusu olmaktadır. Eğer uygulanan vergiler kişisel değilse, kişisel olmayan uluslararası çifte vergilendirme ortaya çıkacaktır. Ayrıca, bir devlet kişisel vergiler, diğer devlet ise kişisel olmayan vergiler uyguladığında ise karışık uluslararası çifte vergilendirme durumu meydana gelir (Yaltı Soydan, 1995, s. 8).

Kişisel vergi mükellefiyetlerinden doğan mükerrerlik, bir kişinin farklı ülkelerde aynı anda kişisel vergi mükellefiyetine tabi tutulması durumlarını kapsamaktadır. Farklı ülkelerin kişisel vergi mükellefiyeti için farklı kriterler uygulaması veya aynı kriterlerin farklı şekilde tanımlanması da mükerrerliğe yol açabilir. Ayrıca, çeşitli ülkelerde kişisel olmayan vergi mükellefiyeti için farklı kriterler kullanılması durumunda da mükerrer vergileme ortaya çıkabilir. ayrım ise; kanun koyucu tarafından isteyerek yapılan (Tuncer, 1974, s. 8).

1.3.2.4 İradi -Gayri iradi çifte vergilendirme

Çifte vergilendirme, kanun koyucunun isteği doğrultusunda veya istemeden ortaya çıkmaktadır. Bazı durumlarda, kanun koyucu, belirli vergi politikaları ve vergilendirme ilkeleri çerçevesinde, aynı vergi konusu üzerinden aynı dönemde birden fazla vergi alınmasını tercih etmektedir. Bu tür çifte vergilendirme, iradi (isteyerek) çifte

vergilendirme olarak tanımlanmaktadır. Ancak bazı durumlarda, kanun koyucu çifte vergilendirmenin oluşmasını arzu etmemektedir, ancak uygulamada aynı dönemde, aynı vergi matrahı üzerinden birden fazla vergi alınması söz konusu olabilmektedir. Bu durumda söz konusu olan çifte vergilendirme, gayri iradi (istemsiz) çifte vergilendirme olarak kabul edilmektedir (Tuncer, 1974, s. 8).

1.3.3. Uluslararası çifte vergilendirme sorununu doğuran nedenler

Günümüzde yabancı sermaye yatırımlarının artması, bu yatırımlardan elde edilen kazançların hangi ülkede vergilendirileceği sorununu ortaya çıkarmıştır. Gelişmekte olan ülkeler sermaye ve teknolojiye ihtiyaç duyarken, yatırım yapılan ülkede iş gücü ve doğal kaynaklar kullanılmaktadır. Bu durum, hem yatırım yapılan (kaynak) ülkenin hem de yatırımcının yer aldığı (ikametgâh) ülkenin vergilendirme hakkı talep etmesine neden olmaktadır. Devletlerin kendi vergi kanunlarını bu hak iddiaları doğrultusunda düzenlemesi, çifte vergilendirme sorununu doğurmuştur. Aynı gelir unsurunun, aynı dönemde, birden fazla kez vergilendirilmesi mükellefler üzerinde ağır mali yükler yaratmakta ve vergi adaletini zedelemektedir (Erginay, 2003, s. 127).

Uluslararası çifte vergilendirme, bir gerçek veya tüzel kişinin uluslararası düzeyde elde ettiği gelirlerin, aynı dönemde birden fazla devletin vergilendirme yetkisine konu olması durumudur. Bu durum, özellikle bir ülkenin mukimi olan bir kişinin, diğer bir ülkede gelir elde etmesi ve her iki devletin de ilgili kişinin dünya genelindeki toplam gelirleri üzerinden vergilendirme yetkisini kullanmak istemesi halinde ortaya çıkmaktadır (Organ ve Çavdar, 2012, s. 64). Ayrıca, her iki devlette de yerleşik olmayan bir kişinin, bu ülkelerden birinde sahip olduğu sabit iş yeri aracılığıyla diğer devlette gelir elde etmesi durumunda da, ilgili gelir unsuru her iki devlet tarafından vergilendirilebilmektedir. Bu tür uygulamalar, mükellefler açısından ekonomik anlamda çifte yükümlülüğe yol açmakta ve uluslararası vergi ilişkilerinde önemli bir sorun alanı oluşturmaktadır (Öz, 2005, s. 31). Uygulamada en yaygın biçimde karşılaşılan uluslararası çifte vergilendirme türlerinin ortaya çıkış nedenleri, kavramsal çerçevede genel nedenler ve teknik nedenler olmak üzere iki temel başlık altında incelenmektedir (Yaltı Soydan, 1995, s. 9)

1.3.3.1 Hukuki nedenler

Özellikle küreselleşme sürecinde sermaye ve iş gücü hareketliliğinin artması, bireylerin ve işletmelerin birden fazla ülkede gelir elde etmelerine neden olmakta; bu da söz konusu

Ülkelerin aynı gelir üzerinde eş zamanlı vergilendirme hakkı iddia etmeleriyle sonuçlanmaktadır. Dolayısıyla, ifte vergilendirmenin ortaya çıkmasında yalnızca hukuki düzenlemeler değil, ekonomik etkileşimler ve uluslararası düzeydeki yatırım-sermaye akımları da belirleyici rol oynamaktadır (Bahar, 2008, s.21).

Devletlerin, egemenlik yetkilerinin bir tezahürü olarak sahip oldukları vergilendirme yetkisini kullanırken benimsedikleri farklı ilkesel yaklaşımlar, uluslararası ifte vergilendirme sorununu doğuran temel unsurlar arasında yer almaktadır. Her devletin kendi vergi sisteminde uyguladığı mukimlik (ikametgah) ve kaynak ilkeleri doğrultusunda, aynı vergi mükellefi ve aynı gelir unsuru üzerinde vergilendirme hakkı iddia etmesi, vergilendirme yetkilerinin çakışmasına neden olmaktadır. Bu tür çakışmalar ise, aynı gelir veya servet unsurunun birden fazla ülke tarafından vergilendirilmesiyle sonuçlanmakta ve uluslararası ifte vergilendirmeye zemin hazırlamaktadır (Erdem, 1999, s. 166).

Devletlerin vergilendirme yetkilerini kullanırken ikametgah, vatandaşlık ve gelir kaynağı gibi farklı ölçütlere dayanması, birden fazla devletin aynı vergi yükümlüsü veya vergi konusu üzerinde vergilendirme yetkisini eş zamanlı olarak talep etmesine yol açmaktadır. Bu durum, aynı vergilendirme döneminde benzer nitelikte birden fazla verginin alınmasına ve dolayısıyla uluslararası ifte vergilendirmenin ortaya çıkmasına neden olmaktadır (Karataş, 2020, s. 134). Ayrıca, küreselleşmenin hızlanmasıyla birlikte ekonomik ilişkilerin ve ticari faaliyetlerin artması, kıt kaynakların daha verimli kullanımı amacıyla ticaret imkanlarının genişlemesi ve yabancı yatırımcılara tanınan vergisel ayrıcalıklar gibi ekonomik faktörler de ifte vergilendirmenin diğer önemli nedenleri arasında yer almaktadır (Başak, 2005, s. 113).

1.3.3.2 Ekonomik nedenler

Günümüzde, uluslararası mal, sermaye ve işgücü hareketlerinin sürekli artış göstermesiyle birlikte, uluslararası ifte vergilendirme sorunu da önemli bir mali problem olarak gündeme gelmektedir (Karakullukçu, 1971, s. 1).

18. yüzyıldan itibaren sanayileşme ve teknoloji alanında yaşanan hızlı ilerlemeler, ülkeler arasındaki bilgi akışını hızlandırmış; ulaşım ve iletişimde zaman ve mekn engellerinin aşılmasını sağlayarak maliyetlerin düşmesine olanak tanımıştır. Seri retim sistemine geçişle birlikte arzda önemli bir artış gerçekleşmiş, üreticiler ise yeni pazarlar keşfetmek

ve maliyetlerini en aza indirmek amacıyla çeşitli stratejiler geliştirmişlerdir (Aksoy, 2016, s. 33). Bu süreçte yerli üreticiler, uluslararası pazarlara açılmanın yanı sıra, üretim tesislerini farklı ülkelerde kurarak mal tedariki ve satışlarını küresel ölçekte gerçekleştiren şirketler haline gelmişlerdir. Mal piyasasındaki bu dönüşüm, sermaye piyasalarında ve kısmen de emek piyasalarında benzer değişimlerin yaşanmasına yol açmıştır (Yaltı Soydan, 1995, s. 9). Bu süreçte, gelişmiş ülkelerden sermaye ve teknoloji, gelişmekte ve az gelişmiş ülkelere ise iş gücü ihracı gerçekleşmiştir. Hem gelişmiş hem de gelişmekte olan ülkelerin çıkarına uygun olan bu durum, uluslararası kuruluşlarca da desteklenmiştir. Ancak gelişmekte olan ülkelerin sermaye ve teknoloji ithali ihtiyacı, kazancın kaynak ülkede mi yoksa sermayenin ait olduğu ülkede mi vergilendirileceği sorusunu gündeme getirmiştir. Ülkeler arası ekonomik ilişkilerin artması ise uluslararası çifte vergilendirme sorununu doğurmuştur (Bayar, 2006, s. 8).

Ülkeler arasında sermaye, teknoloji ve iş gücü hareketliliğinin artması, uluslararası çifte vergilendirme sorununu daha da önemli hale getirmekte; bu sorunun giderilemediği durumlarda ise söz konusu hareketliliğin önünde ciddi bir engel oluşturmaktadır (Güngör, 1997, s. 32). Sermaye ve ileri teknolojinin, düşük sermaye verimliliğine sahip, iş gücü arzının yüksek ve doğal kaynakların bol olduğu az gelişmiş ülkelere yönelmesi; buna karşılık iş gücünün, emeğin maliyetli olduğu gelişmiş ülkelere kayması, uluslararası çifte vergilendirmeye yol açan başlıca ekonomik etkenlerden biridir (Bahar, 2008, s. 21).

1.3.3.3 Devletlerin vergilendirme yetkilerinin çakışması

Devlet egemenliğinin bir yansıması olan mali egemenlik, devletin kendi toprakları ve vatandaşları üzerinde gelir elde etme ve bu gelirleri harcama yetkisini ifade eder. Bu kavram yalnızca yasama yetkisini değil, aynı zamanda yürütme yetkisini de kapsar (Rohatgı, 2005, s. 14). Bu çerçevede değerlendirildiğinde, devletin hem vergilendirme hem de kamu harcamaları yapma yetkisi, mali egemenlik kapsamında yer almaktadır. Vergilendirme yetkisi ise, bir devletin uluslararası hukuk normlarına uygun biçimde vergi koyma, değiştirme ve kaldırma konusunda sahip olduğu yasal ve fiilî güç olarak tanımlanabilir. Devletin mali alandaki en temel yetkisi olan bu vergilendirme yetkisi, yalnızca ilgili devletin egemenlik alanı içinde ve uluslararası hukukun belirlediği sınırlar çerçevesinde kullanılabilir (Pazarcı, 2009, s. 173).

Anayasal düzenlemeler çerçevesinde vergilendirme yetkisi, devletin tüzel kişiliği tarafından doğrudan kullanılabileceği gibi, yerel yönetimlere veya federal sisteme sahip ülkelerde, belirli sınırlar dâhilinde federe devletlere de devredilebilmektedir (Öncel vd., 2015, s. 33).

Vergilendirme yetkisi, egemenlik kavramıyla doğrudan bağlantılı olup, kimi durumlarda neredeyse aynı anlama gelecek şekilde değerlendirilmektedir. Bu yetkinin kullanımı, devletin vergi mükellefi üzerindeki kişisel egemenliğine ya da vergiye konu teşkil eden unsur üzerindeki ülkesel egemenliğine dayanılarak sağlanabilir. Uluslararası hukuk, devletlerin vergilendirme yetkisine ilişkin olarak, hem kişi hem de yer bakımından bu yetkinin kapsamı ve niteliğine dair çeşitli düzenlemeler getirmiştir. Bu bağlamda, ülkesel egemenlik bir devletin egemenliğini yalnızca kendi sınırları içerisinde kullanabileceğini ifade ederken, kişisel egemenlik ise ulusal hukuk sisteminde yer alan kuralların devletin egemenliği altındaki bireylere uygulanabileceğini belirtmektedir. Her ne kadar vergilendirme yetkisi mutlak ve sınırsız bir yetki olmasa da, devletlerin bu yetkiyi geniş ölçüde kullanabilmek amacıyla farklı vergilendirme ilkelerini benimsedikleri görülmektedir (Yaltı, 1996, s. 225).

Devletlerin vergilendirme yetkilerini genişletme yönündeki eğilimleri, bu yetkilerin çakışmasına yol açarak uluslararası çifte vergilendirme sorununu gündeme getirebilmektedir. Bu sorunun önüne geçmek ya da çifte vergilendirmeyi tamamen ortadan kaldırmak adına, devletlerin vergilendirme yetkilerini hangi beşerî ve coğrafi sınırlar içerisinde kullanacaklarının açık bir şekilde belirlenmesi büyük önem taşımaktadır (Şenyüz, 2005, s. 6). Çifte vergilendirme, aynı vergiye tabi bir olayın, aynı kişi açısından birden fazla ülkenin hukuk sistemi kapsamında vergilendirilmesine imkân tanıyan bir yetki uygulaması olarak değerlendirilebilir. Devletlerin egemenlik hakları çerçevesinde hukuken meşru kabul edilse de, çifte vergilendirmenin yaratacağı ekonomik ve mali sonuçlar açısından istenmeyen bir durum olduğu ifade edilebilir (Kızılgül, 2019, s. 10).

1.3.3.4 Vergilendirme tekniği ile ilgili nedenler

Uluslararası çifte vergilendirmenin temelinde, devletlerin ulusal egemenliklerinden kaynaklanan vergilendirme yetkileri yatmaktadır. Bu yetkilerin çakışmasına neden olan hukuki durum ise, devletlerin vergilendirme yetkilerini belirlerken farklı ilkelere

dayanmalarıdır. Devlet egemenliğinin mali alandaki bir yansıması olan vergilendirme yetkisi, belirli temel ilkeler doğrultusunda meşruiyet kazanmaktadır. Uluslararası hukukta mülkilik ve şahsılık ilkeleri esas alınırken, uluslararası vergi hukukunda ise vergilendirme işleminin niteliğine bağlı olarak vergi hukukuna özgü çeşitli ilkelere yer verilmektedir (Egeli ve Özcan, 2014, s. 77).

Ülkeler, vergilendirme konusunda birbirlerinden önemli ölçüde farklılıklar göstermekte ve bu temel ilkelerin tümünü çeşitli şekillerde uygulayabilmektedirler. Bir ilkenin benimsenmesi veya her bir ilkenin farklı biçimlerde yorumlanarak uygulanması, uluslararası alanda çifte vergilendirme problemlerinin ortaya çıkmasına neden olmaktadır. Özellikle, bir devletin kendi sınırları içerisinde ikamet eden kişilerin dünya çapında elde ettikleri gelirlerin tamamını beyan edip vergilendirmeyi esas alması durumunda, hem gelir kaynağı olan ülkede hem de mukim olunan ülkede vergi yükümlülüğü doğmakta ve böylece çifte vergilendirme durumu ortaya çıkmaktadır (Kara, 1995, s. 54).

1.3.4. Çifte Vergilendirmenin Etkileri

Uluslararası çifte vergilendirme durumu, mali açıdan hem vergi mükellefleri hem de ulusal ekonomiler üzerinde mikro düzeyde etkiler yaratırken, küresel ekonomi perspektifinden bakıldığında makro düzeyde sonuçlar doğurabilmektedir.

1.3.4.1 Mikro düzeydeki etkiler

Çifte vergilendirmenin mikro düzeydeki etkileri, vergi yükümlüsü olan bireyler ve kurumlar üzerinde doğrudan mali yükler yaratmakta, bu da ulusal ekonomiler bağlamında önemli sonuçlar doğurmaktadır. Mükelleflerin kullanılabilir gelirlerinde meydana gelen azalma, ekonomik faaliyetlerini ve yatırım kararlarını olumsuz yönde etkilemektedir. İlave vergi yükleri nedeniyle ortaya çıkan gelir kayıpları, maliyetlerin artmasına yol açmakta; bu durum, özellikle uluslararası piyasalarda faaliyet gösteren mükelleflerin işlerini sürdürmelerini zorlaştırmakta veya bazı durumlarda yasal olmayan yollara başvurmalarına neden olabilmektedir (Saraç, 2006, s. 88).

Aynı zamanda, devletlerin temel gelir kaynaklarından biri olan vergi gelirleri, vergilendirme yetkisinin birden fazla ülke arasında paylaşılması durumunda olumsuz etkilenmektedir. Çifte vergilendirme, ülkelerin vergi gelirlerinde azalmaya ve mali

dengesizliklere sebep olarak ulusal mali yapının zarar görmesine yol açabilmektedir. Bu durum, vergi yükünün adil dağılımını engellemekte ve ekonomik adaletin sağlanmasını güçleştirmektedir. Dolayısıyla, çifte vergilendirmenin yol açtığı maliyetlerin artması ve mükelleflerin ekonomik faaliyetlerinin kısıtlanması, uluslararası düzeyde iş birliği ve düzenlemelerin geliştirilmesini zorunlu kılmaktadır (Egeli ve Özcan, 2014, s. 79).

1.3.4.2 Makro düzeydeki etkiler

Uluslararası çifte vergilendirmenin makro düzeydeki etkileri, farklı ekonomik ve mali değişkenler çerçevesinde değerlendirilebilmektedir. Küresel ekonomi bütünsel olarak ele alındığında, çifte vergilendirmenin uluslararası boyutta önemli sonuçlar doğurduğu görülmektedir. Bu kapsamda, ülkelerin dolaylı ve doğrudan vergilendirme oranlarındaki farklılıklar, uluslararası kaynakların etkin dağılımını olumsuz yönde etkilemekte ve ülkeler arasındaki vergilendirme adaletini zayıflatmaktadır (Saraç, 2006, s. 88). Bu farklı uygulamalar, küresel ticaret ve yatırım akışlarını engelleyerek ekonomik entegrasyon sürecini sekteye uğratmakta ve rekabet eşitsizliklerine yol açmaktadır. Dolayısıyla, vergi adaletinin bozulması, sadece ekonomik dengesizliklere değil, aynı zamanda uluslararası iş birliği ve güven ortamının zedelenmesine de neden olmaktadır. Bu kapsamda, uluslararası çifte vergilendirmenin makro ekonomik etkileri, sürdürülebilir kalkınma ve küresel ekonomik istikrar açısından ciddi bir tehdit olarak değerlendirilmektedir (Başak, 2005, s. 55).

Çifte vergilendirme, ülkeler arasındaki rekabet koşullarını olumsuz etkileyerek üretim faktörlerinin serbest dolaşımını sınırlandırmakta ve bu durum uluslararası iş bölümünün etkinliğini azaltmaktadır. Bu kısıtlamalar, ülkeler arasında planlanan ekonomik entegrasyon ve iş birliği süreçlerini güçleştirerek uluslararası ticaret ve yatırım ilişkilerinin gelişimini engellemektedir. Ayrıca, mükelleflerin yabancı yatırım gelirleri üzerinden çift vergi ödemek zorunda kalmaları, sermayenin uluslararası hareketliliğini yavaşlatmakta ve yatırımcıların, çifte vergilendirme riski taşımayan ülkelere yönelmesine neden olmaktadır (Saraç, 2006, s. 88). Bu durum, sermaye akışlarında dengesizlik ve sapmalara yol açarak küresel ekonomik dengeyi bozmakta ve uluslararası sermaye piyasalarının etkinliğini azaltmaktadır. Sonuç itibarıyla, çifte vergilendirmenin uluslararası sermaye hareketlerini engelleyen ve yatırım ortamını olumsuz etkileyen faktörleri, küreselleşme sürecinin önündeki temel engellerden biri olarak değerlendirilmektedir. Bu kapsamda çifte vergilemenin yol açtığı olumsuz etkiler,

ekonomik büyüme ve kalkınma hedeflerine ulaşmayı zorlaştırmakta ve küresel ekonomik iş birliğinin gelişimini olumsuz yönde etkilemektedir (İnce, 2013, s. 6).

Çifte vergilendirme, kısa vadede devletlere mali açıdan ek gelir sağlayabilir gibi görünse de, uzun vadede ekonomik faaliyetlerin maliyetlerini artırarak ekonomik büyümeyi yavaşlatmakta, bu durum da vergilendirilebilir alanların daralmasına ve dolayısıyla vergi gelirlerinde azalmaya yol açmaktadır. Bu tür olumsuz gelişmeler karşısında devletler, belirledikleri ekonomik ve politik hedeflere ulaşabilmek amacıyla, yasal ya da yasal olmayan yöntemlerle vergi sistemlerini kullanarak diğer devletlerin veya bölgelerin uygulamalarına karşı önlemler almaya yönelmektedirler. Çifte vergilendirmenin mikro ve makroekonomik düzeyde yaratmış olduğu olumsuz etkiler, günümüz küreselleşme sürecinin temel unsurlarından biri olan serbestlik ilkesine zarar vermekte ve uluslararası ekonomik faaliyetlerin gelişimini belirsizlikler içinde bırakmaktadır (Saraç, 2006, s. 89).

Sonuç olarak, çifte vergilendirmenin devletlerin mali yapısı üzerinde dönemsel olarak farklı etkiler yarattığı görülmektedir. Kısa vadede vergi gelirlerinde artış sağlayarak mali yapıyı güçlendirse de, uzun vadede ekonomik faaliyetlerin maliyetini artırarak yatırım ve ticareti olumsuz etkilemekte, bu da büyüme hızını düşürmekte ve vergi tabanını daraltmaktadır. Bu durum, mali yapının zayıflamasına yol açmakta ve küreselleşme sürecinde ekonomik entegrasyonu engellemektedir. Dolayısıyla, devletlerin mali politika oluştururken çifte vergilendirmenin olası risklerini göz önünde bulundurmaları ve uluslararası iş birliği çerçevesinde sürdürülebilir çözümler geliştirmeleri büyük önem taşımaktadır.

İKİNCİ BÖLÜM

2. AZERBAYCAN CUMHURİYETİ'NİN TARAF OLDUĞU ULUSLARARASI VERGİ ANLAŞMALARİ: HUKUKİ ÇERÇEVE VE UYGULAMA ÖRNEKLERİ

Bu bölümde, Azerbaycan'da vergilendirmenin tarihsel gelişimi eski dönemlerden başlayarak Demokratik Cumhuriyet, Sovyetler Birliği ve modern dönem uygulamaları çerçevesinde incelenmiştir. Ayrıca, Azerbaycan vergi hukukunun genel yapısı, vergi idaresinin kurumsal örgütlenmesi ve işleyişi ele alınmıştır; ülkenin taraf olduğu çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları, uluslararası vergi anlaşmalarına yaklaşımı, çok taraflı ve ikili anlaşmalar ile uygulama örnekleri üzerinden incelenmiştir.

Azerbaycan'ın 57 ülke ile imzaladığı ÇVÖA, uluslararası vergi hukukunun temel taşlarından biri olarak, gelirlerin hangi ülkede ve hangi koşullarda vergilendirileceğine ilişkin kapsamlı hükümler içermektedir. Bu anlaşmalar, esasen OECD Model Vergi Anlaşması'nın prensipleri doğrultusunda şekillendirilmekte olup, farklı gelir türlerine özgü vergilendirme usullerini belirleyerek çifte vergilendirmenin önüne geçmeyi amaçlamaktadır. Gelir türleri kapsamında iş kazançları, temettüleri, faiz gelirleri, lisans ücretleri, gayrimenkul gelirleri ve sermaye kazançları gibi kategoriler açıkça tanımlanmakta ve her birinin vergilendirilme yetkisi taraflar arasında netleştirilmektedir (Azərbaycan Respublikasının İqtisadiyyat Nazirliyi Yanında Dövlət Vergi Xidməti, 2025).

2.1 Azerbaycan Vergilendirme Tarihi

Çalışmanın bu bölümünde, Azerbaycan vergi sisteminin tarihsel gelişimi, dört alt başlık altında sistematik bir biçimde incelenmiştir. Bu çerçevede; vergi uygulamalarının başlangıcını oluşturan eski dönem vergileri, 1918–1920 yılları arasında faaliyet göstermiş olan Azerbaycan Demokratik Cumhuriyeti dönemindeki vergi düzenlemeleri, Sovyetler Birliği hâkimiyeti süresince uygulanan vergiler ile bağımsızlık sonrasında şekillenen modern vergi sistemi ayrı ayrı ele alınarak değerlendirilmiştir.

2.1.1 Eski dönemlerdeki vergilendirme

13. ve 14. yüzyılların ilk yarısında, Sasaniler ve Adurland (Azerbaycan) gibi o dönemin İkinci Pers İmparatorluğu'nda toplum, aristokratlar, rahipler, askerler, kâtipler ve vergi mükellefleri gibi çeşitli sınıflara ayrılmıştır. Vergi mükellefleri, bu sınıflar arasında

çiftçiler, tüccarlar ve esnafları içerecek çalışan nüfusun geniş bir kesimini kapsamıştır. Vergiden muaf tutulan diğer gruplar arasında din adamları, hanedan mensupları, ordu sınıfı ve devlet için çalışan tüm memurlar yer almıştır. Bu dönemde, halk arasında toprak vergisi ve herkesin ödemesi gereken baş vergisi olmak üzere iki vergi uygulanmıştır. Toprak vergisi, eyaletler arasında farklılık göstermiş ve ekilen ürün çeşidine ve arazi büyüklüğüne bağlı olarak tahsil edilmiştir. İslam'ın kabulünden sonra, Emevîler ve Abbasiler döneminde bu vergi haraç tarzına dönüşmüş ve artık toprak sahibi olma durumuna değil, ürünün miktarına dayalı olarak alınmıştır. Bu dönemde hem Müslümanlar hem de gayri Müslümanlar bu vergiyi ödemiştir. Ancak Müslümanlar, cizye vergisinden muaf tutulmuşlardır. Ayrıca, zekât, fitre ve sadaka gibi yardım vergileri de toplanmıştır (Aliyeva, 2017, s. 4).

13-14. yüzyıllarda Azerbaycan'ın büyük bir bölümü Moğol hakimiyetine girmiştir. Moğol yönetimi altındaki halk, devlete ve feodal beyliklere 40 farklı türde vergi ve harç ödemiştir. "Qopçur" adı verilen bir temel vergi bulunmaktadır. Bu vergiyi ödemekle yükümlü olan yerleşik halk, genellikle 1-7 dinar arasında bir miktarı vergi olarak ödemişlerdir. Göçebe topluluklar ise genellikle sığırlarını vergi olarak vermişlerdir. Ayrıca, Moğol birliklerinin bakımı için özel bir vergi olan "Tacar" da alınmıştır. 15. yüzyılda Azerbaycan'da Akkoyunlu ve Karakoyunlu devletlerinden biri hâkim olmuş ve bu dönemde halka otuzdan fazla vergi ve haraç uygulanmıştır. Bu ağır vergiler nedeniyle halk büyük bir yük altında ezilmiştir. Bu dönemde en önemli vergi olan "Malcehet," köylülerin su kullanımı için ödemek zorunda oldukları bir vergidir. Uzun Hasan tarafından çıkarılan bir yasa ile yetiştirilen ürünün %20'si kadar bir vergi uygulanmıştır. Ayrıca, askerler ve ruhani liderler için "Exports" adı altında vergiler alınmış ve sürüler üzerinden "Çobanbeyi" adı verilen bir vergi tahsil edilmiştir. Vergi olarak toplanmayan paralar ise "Shiltagat" olarak adlandırılmıştır (Adilli, 2019, s. 10).

17. yüzyılda Azerbaycan'da vergi ve harçların sayısı 35'e kadar yükselmiştir. Bu dönemde ülke ticaret açısından gelişmiştir, ancak devlet hazinesinin iflası nedeniyle vergiler hızla artırılmıştır. 1699-1702 yıllarında yapılan yeni bir nüfus sayımı sonucunda vergiler üç katına çıkarılmıştır. 18. yüzyılın başlarında, vergi ve harçların ağırlığı köylülerin üzerinde hissedilmiştir. İran'da uygulanan arazi vergisi (maljahat, uşr, çobanbeyi) gibi vergiler Azerbaycan'da da uygulanmıştır. XVIII. yüzyılın ikinci yarısında, Azerbaycan'daki hanlıklar döneminde ana vergi "Malcehet" olarak belirlenmiştir. Feodal lordlar, otlakları

kullanmalarına karşılık reiiyyetden "Çopbaşı" adlı ek bir vergi almışlardır (Aliyeva, 2017, s. 5).

19. yüzyılın başlarında, Azerbaycan'ın Çarlık Rusya'sı tarafından yönetildiği dönemde, vergi sistemi devlet ve yerel vergilerden oluşmuştur. Devlet vergileri arasında "Devlet Toprak Vergisi," "Mülkiyet Vergisi," "Ticaret ve Sanayi Vergisi," "Sermaye Vergisi" ve "Tüketim Vergileri" bulunmaktadır. Yerel vergiler ise "Ek Tüketim Vergisi," kasaplar ve diğer kişilerden alınan vergiler gibi unsurları içermiştir. Bu dönemde, vergilerin toplanması için Hazine darlıklar kurulmuştur (Hasanov, 2019, s. 48).

Sonuç olarak, veriler, vergi politikalarının toplum üzerinde büyük etkiler yaratabileceğini ve adaletli bir vergi sisteminin önemini göstermektedir. Vergi politikalarının dikkatle tasarlanması ve toplumun ekonomik durumunu dengede tutacak şekilde uygulanması gerekliliğini vurgulamaktadır. Ayrıca, vergi politikalarının zaman içinde nasıl değişebileceğini ve ekonomik koşullara nasıl uyum sağlayabileceğini göstermektedir.

2.1.2 Demokratik Cumhuriyeti zamanındaki vergilendirme

Azerbaycan Demokratik Cumhuriyeti'nin 28 Mayıs 1918'de Resulzade liderliğinde kurulduğu ilk yıllarda mali sıkıntılar yaşıyordu. Hükümet, işsizlik, Manat'ın satın alma gücündeki düşüş, siyasi istikrarsızlık ve vergi politikalarını oluşturmak amacıyla çeşitli yasalar ve düzenlemeler hazırladı. Bu dönemde, Rus İmparatorluğundan kalan yasalarında değişiklikler ve eklemeler yapıldı, ayrıca çeşitli vergilere ilişkin yeni yasalar çıkarıldı. Gelir vergisi, tekelle ilgili vergiler, gümrük vergileri ve özel tüketim vergileri bu süreçte önemli rol oynadı. Maliye Bakanlığı tarafından Nisan 1919'da önerilen yasa, vergi politikasının oluşturulmasında merkezi bir rol oynadı (Adilli, 2019, s. 12). Bu yasa, ilk kez sermaye gelirine ilişkin tarifeleri ve tahsilat dönemini belirleyerek önemli bir adım atmıştır. Bu yasalara ek olarak, Parlamento, hükümetin isteğine uygun olarak defalarca arazi vergisi, alkollü içecekler, tarım ürünleri, petrol ürünleri gibi kalemler üzerinden alınan özel tüketim vergisi, emlak vergisi ve diğer tarifeleri artırmıştır (Hasanov, 2019, s. 49).

Sonuç olarak, Azerbaycan Demokratik Cumhuriyeti'nin ilk yıllarında yaşanan mali zorluklar, hükümetin ekonomik iyileştirme çabalarını ve vergi politikalarını şekillendirmesine yol açmıştır. Vergi politikalarındaki değişiklikler, ülkenin ekonomik sıkıntılarını aşma ve bağımsızlığını güçlendirme amacını yansıtmaktadır. Aynı zamanda

dolaylı vergiler, devletin gelirini artırmak için önemli bir rol oynadı. Bu dönem, Azerbaycan'ın bağımsızlığını kazandığı ve ekonomik temellerini atmaya çalıştığı tarihsel bir dönemdir.

2.1.3 Sovyet döneminde vergilendirme

Azerbaycan, Sovyetler Birliği'nin egemenliği altında 70 yıl boyunca kaldığı için kendi özgün vergi sistemi oluşturamamıştır ve Sovyetler Birliği'nin vergi kanunları uygulanmıştır. SSCB'de ekonomik faaliyetler genellikle büyük teşebbüsler tarafından yürütüldüğü için vergi gelirlerinin büyük bir kısmını devlete ait teşebbüslerden elde edilen maaş, alışveriş ve kâr vergileri oluşturmuştur (İzlimek, 2007, s. 38). SSCB döneminde Azerbaycan'da çeşitli vergiler vardır: (Adilli, 2019, s. 13): “Gelir vergisi; Tarım vergisi; İnşaat vergisi; Otomobil vergisi; Arazi vergisi; Tarımsal birliklerden tek sefere mahsus alınan vergiler; İşlem vergisi; Kamu işletmelerinden alınan kurumlar vergisi; Orman vergisi; Özel tüketim vergisi; Diğer vergi ve resimler. 1980'lerin ikinci yarısından itibaren, çeşitli mülkiyet türlerinde işletmelerin artmasıyla, tüzel ve gerçek kişilerin vergi yükümlülüklerini daha etkili bir şekilde izleyebilmek amacıyla 1990 yılında Maliye Bakanlığı bünyesinde Vergi Hizmet birimi kurulmuştur (Aliyeva, 2017, s. 7).

Sonuç olarak, Sovyet döneminde Azerbaycan'ın vergi sistemi Sovyetler Birliği tarafından belirlenen merkezi vergi kanunlarına tabi olmuş ve ekonomik faaliyetler genellikle devletin kontrolündeki büyük teşebbüsler tarafından yürütülmüştür. Ancak Sovyetler Birliği'nin dağılmasının ardından, Azerbaycan kendi özgün vergi sistemi oluşturma girişimlerine başlamıştır. Vergi Hizmet biriminin kurulması da bu yönde atılan bir adımdır. Bu dönemdeki vergi politikaları, Azerbaycan'ın bağımsızlık sonrası ekonomik gelişimini etkileyen önemli bir faktör olmuştur.

2.1.4 Modern vergilendirme

1990'ların başında, diğer SSCB ülkeleri gibi Azerbaycan da piyasa ekonomisine geçiş sürecinde kamu işletmeleri özelleştirilmeye başlanmış, özel sektörün ekonomideki payı artmıştır. Bu dönemde, Sovyet döneminden devralınan vergi sistemi, genellikle piyasa işlemlerini göz önünde bulundurmayan ciro ve kar vergilerinden oluştuğu için değiştirilmesi gerekliliği ortaya çıkmıştır (Çelikkaya, 2014: 79). İlk olarak, gelir ve giderin vergilendirilmesine yönelik kanunlar çıkarılmıştır. Bu çerçevede, 1991 yılında "Katma Değer Vergisi" ve "Aksiz Vergisi," 1992 yılında "Kurumlar Vergisi," "Gelir

Vergisi," 1994 yılında "Devlet Yol Fonu Vergileri," 1995 yılında "Emlak Vergisi" ve "Maden Vergisi," ve 1997 yılında "Toprak Vergisi" uygulanmaya başlanmıştır. İlk vergi kanunlarında "Kurumlar Vergisi" oranı %35, "Gelir Vergisi" oranı %12-55 ve "Katma Değer Vergisi" oranı %35 olarak belirlenmiştir (Adilli, 2019, s. 13).

Vergi sisteminin reforme edilmesi yolunda atılan ilk adım, 1990 yılı temmuz ayında Maliye Bakanlığı bünyesinde Vergi Hizmeti biriminin oluşturulmasıdır. Bağımsızlığın yeniden kazanılmasının ardından, vergi tahsilatını artırmak ve vergi mevzuatını geliştirmek amacıyla, Vergi Hizmet Birimi Maliye Bakanlığı'ndan ayrılarak bağımsız bir birim olan Genel Devlet Vergi Müfettişliği olarak kurulmuştur. Bu süreç, daha sonraki yıllarda Devlet Vergi Müfettişliğinin kaldırılması ve yerine Vergi Bakanlığı'nın kurulmasıyla sonuçlanmıştır (Aliyev, 2018, s. 88). Bu değişikliklerin temel hedefi, devletin vergi tahsilatı üzerinde daha fazla kontrol sağlamak ve vergi sistemi ile ekonomik sistemi daha uyumlu hale getirmektir. 2000 yılı temmuz ayında kabul edilen ve Ocak 2001'de yürürlüğe giren "Azerbaycan Vergi Kanunu," benzer vergi türlerini farklı kanunlarda düzenleyen karmaşık mevzuata son vererek bu vergileri tek bir kanun altında toplama özelliğine sahipti (Ay ve Musayev, 2007, s. 47).

Azerbaycan Vergi Kanunu'nun 4. maddesi, vergileri üç ana kategoriye ayırmaktadır: Devlet Vergileri; Özerk Cumhuriyet Vergileri; Yerel Vergiler (Aliyeva, 2017, s. 10).

Devlet vergileri Azerbaycan Vergi Kanunu'nda belirlenen, Azerbaycan Cumhuriyeti topraklarının her yerinde aynı oranda uygulanan ve doğrudan merkezi bütçeye aktarılan kaynakları içerir. Özerk cumhuriyet vergileri, yine aynı kanunda belirlenen ve Nahçıvan Özerk Cumhuriyeti sınırları içinde yasalara uygun olarak tahsil edilen tüm devlet vergilerini kapsar, ancak bu liste dışında "Yol Vergisi" bulunmaktadır. Belediye vergileri, kanunlar ve ilgili yasalarla belirlenen ve belediyeler tarafından tahsil edilen vergilerdir. Yerel vergi oranları, vergi kanunlarında belirlenen sınırlar içinde belirlenmektedir (Aliyeva, 2017, s. 10)

Sonuç olarak, Azerbaycan'ın bağımsızlık sonrası dönemindeki vergi reformları, ülkenin ekonomik yapılanmasını desteklemeyi amaçlamıştır. Vergi sistemi, gelir, servet ve harcama vergileri olmak üzere üç ana gruptan oluşmaktadır ve bu gruplar altında çeşitli vergi türleri bulunmaktadır. Bu reformlar, vergi mevzuatının daha sade ve anlaşılır hale gelmesini sağlamıştır.

2.2 Azərbaycan Vergi Hukukunun Kaynakları

Azərbaycan Vergi Hukuku, devletin mali egemenliyinin bir təzahürü olaraq vergi koyma, toplama və denetleme yetkisinin hukuki çərçəvedə tənzimlənməsini təmin edən dövlət hüququ daldır. Bu alan, əsas itibarıyla 1 Ocak 2001 yılından yürürlüğe girmiş olan Vergi Kanunu (Vergi Məcəlləsi) ilə tənzimlənmiş olup, həm maddi vergi hukuku (vergi türleri, matrah, oran, mükəlləfiyyət) həm də şəkli vergi hukuku (bəyan, denetim, təhsilat və itiraz yolları) hüquqlərini əhatə etməkdədir. Azərbaycan vergi hukukunda, vergiləndirmə prosesi “qanunilik prinsipi” (yasallıq ilkesi) çərçəvəsində yürütdürülməkdə, vergi yükümlülüğünün ancaq kanunla öngörülmesi tələb olunduğu qəbul edilməkdədir (Kəlbəyev, 2004, s. 46).

Vergi hukuku həm bireylərin iqtisadi fəaliyyətlərini tənzimləyən bir vasitə olaraq həm də dövlətin büdcə tələblərini qarşılayan bir mexanizma olaraq işləv görməkdədir. Vergi mükəlləflərinin hak və yükümlülükləri, vergiləndirmə işləmlərinin idari və yargısal denetimi ilə vergi suç və cəzalarına əlaqəli hüquqlər təfəvüti təşkil etməkdədir. Əlaqəli son illərdə vergi (inzibatçılığında) idarəsində dijitalləşmə prosesi sürətlə qazanmış, (e-bəyannamə) elektron bəyannamə sistemi və (elektron nəzarət vasitələri) elektron denetim vasitələri dövlət sistemində inteqrasiya edilmişdir. Azərbaycan vergi hukukunun təşkilində həm içtihat hukuku həm də beynəlxalq vergi anlaşmaları önəmli rol oynamakta, beləcə mükəlləf haklarının qorunması ilə maliyyə fəaliyyətinin tənzimlənməsi hədəflənməkdədir (Məmmədov vd., 2010, s. 57).

2.2.1 Anayasa (Konstitusiyə)

Azərbaycan Cümhuriyyəti Anayasası, vergiləndirmə hukukunun ən üst normativ mənbəyi olaraq qəbul edilməkdə olup, dövlətin vergi siyasətlərinin əsas ilklərini tənzimləməkdədir. Anayasa, vergi toplama yetkisinin mənbəyini, vergi mükəlləflərinin haklarını və dövlətin vergi yükümlülüklərini tənzimləyərək, vergiləndirmə sisteminin hukuki əsasını təşkil etməkdə və digər bütün vergi qanunlarının bu əsas ilklərə uyğun olaraq təşkil edilməsini tələb etməkdədir. Anayasaya aykırı hər hansı bir vergi tətbiqi və ya tənzimləməsi hüquqən qüvvəsiz sayılmaktadır (Azərbaycan Cümhuriyyəti Anayasası, Maddə 94).

2.2.2 Referandumla qəbul edilmiş tənzimləmələr

Vergiləndirmə sistemində əlaqəli anayasal dəyişikliklər və önəmli maliyyə reformları, rəy sorğusu yoluyla qəbul edilməkdə olup, bu növ tənzimləmələr vergi hukukunda qalıcı və bağlayıcı normlar təşkil etməkdədir. Referandumla təsdiqlənən bu tənzimləmələr,

vergilendirme politikalarının toplumsal meşruiyetini sağlamasının yanı sıra, vergisel yükümlülüklerin kapsamı ve vergi oranlarının belirlenmesinde halkın doğrudan iradesini yansıtarak yasama sürecine güçlü bir katkı sağlamaktadır (Nebili, 2023, s.86-90)

2.2.3 Kanunlar

Milli Meclis tarafından çıkarılan vergi kanunları, vergilendirme sisteminin esas çerçevesini oluşturmakta ve vergi türleri, oranları, mükelleflerin hak ve yükümlülükleri ile vergi tahsilatı usullerini belirlemektedir. Bu kanunlar, vergi hukukunun somut uygulamasını düzenleyen ana normatif düzenlemeler olmakta ve vergi sisteminin işleyişinde hukuki güvence sağlamaktadır. Ayrıca, kanunların Cumhurbaşkanı tarafından onaylanması, vergi mevzuatının devletin genel politikalarıyla uyumunu teminat altına almaktadır (Anayasa, madde 94/15).

2.2.4 Cumhurbaşkanı Kararnameleri (Fərmanlar)

Cumhurbaşkanı tarafından çıkarılan kararnameler, vergi sisteminde ortaya çıkabilecek yasama boşluklarını doldurmakta ve mevcut vergi mevzuatına açıklık getirmek amacıyla yürütme yetkisi çerçevesinde düzenleyici hükümler getirmektedir. Bu fermanlar, özellikle vergi tahsilatı, idari prosedürler ve vergi denetimi gibi uygulama alanlarında yürütmeye yönelik normatif düzenlemeler içermekte olup, kanunlara ve anayasaya uygun olmak zorundadır. (Anayasa, madde 113).

2.2.5 Bakanlar Kurulu Kararları (Nazirlər Kabinetinin Qərarları)

Bakanlar Kurulu kararları, vergi politikasının uygulanmasına ilişkin teknik ve idari detayları belirlemek amacıyla çıkarılmakta olup, vergi dairelerinin işleyişi, vergi tahsilat yöntemleri, muafiyetler ve istisnalar gibi konularda düzenleyici işlev görmektedir. Bu kararlar, vergi sisteminin etkin ve düzenli işlemlerini temin etmek için yürütme organının kolektif iradesini yansıtmakta ve anayasa ile kanunlara uygunluk göstermek zorundadır (Yüce vd., 2023, s. 36).

2.2.6 Merkezi Yürütme Organlarının normatif düzenlemeleri

Vergi Bakanlığı ve diğer merkezi yürütme organları tarafından yayımlanan normatif düzenlemeler (emirler, talimatnameler, genelgeler vb.), vergi mevzuatının uygulanmasına ilişkin usul ve esasları detaylandırmakta olup, vergi mükelleflerinin uyum süreçlerini kolaylaştırmak ve vergi idaresinin standart uygulamalarını sağlamak amacıyla yürürlüğe konmaktadır. Bu düzenlemeler, üst normatif belgelerle tam uyum içerisinde

hazırlanmakta ve vergi sisteminin tutarlılığını korumak için zorunlu olmaktadır (Yüce vd., 2023, s. 40).

2.3 Azerbaycan Vergi Hukukunda Çifte Vergilendirmeyi Önlemeye İlişkin Anlaşmalar

Küreselleşmenin ekonomik ve hukuki alanlarda yarattığı dönüşümler, devletlerin ulusal vergi politikalarının şekillenmesinde ve uluslararası vergi işbirliği mekanizmalarının geliştirilmesinde belirleyici olmuştur. Azerbaycan Cumhuriyeti, Sovyetler Birliği'nin dağılmasının ardından 1991 yılında bağımsızlığını kazanmasıyla birlikte, vergi hukukunda kapsamlı reformlar gerçekleştirmiş, bu süreçte hem iç hukuk düzenlemelerini modernize etmiş hem de uluslararası vergi anlaşmaları aracılığıyla küresel vergi sistemine entegrasyonunu sağlamıştır (Cumşudlu, 2021).

2.3.1 Sovyet Dönemi (1920–1991): Merkeziyetçi vergi sistemi ve uluslararası anlaşma eksikliği

1920-1991 yılları arasında Azerbaycan, Sovyetler Birliği'nin merkezi planlı ekonomisine entegre edilmiş bir cumhuriyet olarak, vergi hukukunda bağımsız düzenleme yapma imkânından yoksundu. Bu dönemde vergi sistemi; Moskova merkezli karar alma süreçlerine tabi olup, vergi politikaları planlı ekonomi ilkeleri doğrultusunda belirlenmiştir. Dolayısıyla: Azerbaycan'a özgü bağımsız vergi mevzuatı geliştirilmemiş ve uluslararası vergi anlaşmaları yapılmamıştır; Dış ekonomik ilişkiler ve dolayısıyla uluslararası vergilendirme Sovyetler Birliği'nin merkezi politikaları tarafından yürütülmüştür (Azerbaycan Vergi İdaresi, 2023)

2.3.2 Bağımsızlık sonrası dönem (1991–2000): Uluslararası iş birliğine ilk adımlar

1991'de Sovyetler Birliği'nin dağılmasıyla Azerbaycan'ın bağımsızlığı, vergi hukukunda kapsamlı reformları zorunlu kılmıştır. Piyasa ekonomisine geçiş sürecinde, vergi sistemi yeniden yapılandırılmış ve uluslararası işbirliği açısından temel adımlar atılmıştır. Bu kapsamda: 1992 yılında kurumlar vergisi hakkında ilk mevzuat kabul edilerek vergi sisteminin temeli oluşturulmuştur; 1997 yılında Türkiye ile imzalanan Çifte Vergilendirmenin Önlenmesi Anlaşması (ÇVÖA), Azerbaycan'ın bağımsız bir aktör olarak uluslararası vergi ilişkilerine girişinin somut göstergesidir. Anlaşma, iki ülke arasındaki ekonomik ilişkilerde vergisel engelleri kaldırmayı ve yatırım ortamını iyileştirmeyi hedeflemiştir; Bölgesel işbirliğine yönelik olarak Kazakistan, Gürcistan ve

Rusya gibi ülkelerle ikili vergi anlaşmaları müzakerelerine başlanmış, böylece sınır ötesi ticaretin vergisel altyapısı güçlendirilmiştir (Nebili, 2023, s. 11).

Bu dönemde vergi mevzuatı, ekonomik liberalleşme ve uluslararası entegrasyon hedefleriyle uyumlu hale getirilme sürecine girmiştir (Cumşudlu, 2021; Azerbaycan Vergi İdaresi, 2023).

2.3.3 2001 Vergi Kanunu ve uluslararası anlaşmaların çeşitlenmesi

2001 yılında yürürlüğe giren Azerbaycan Cumhuriyeti Vergi Kanunu, ülkenin vergi hukukundaki modernizasyon sürecinin mihenk taşı olmuştur (Huseynli, 2004, s. 5-6). Bu kanun;

- Vergi ilişkilerini kapsamlı bir şekilde düzenlemiş, devlet vergileri, özerk cumhuriyet vergileri ve yerel vergiler olmak üzere üçlü sınıflandırma yapmıştır.
- Vergi mükelleflerinin hak ve yükümlülüklerini netleştirerek, vergi denetimi ve cezai yaptırımlara ilişkin usul ve esasları belirlemiştir.
- Uluslararası standartlara uyumlu yapısıyla Azerbaycan'ın çok sayıda ikili ve çok taraflı vergi anlaşması imzalama kapasitesini artırmıştır.

Bu dönemde, OECD ve Avrupa Konseyi'nin Vergi Konularında Karşılıklı İdari Yardımlaşma Sözleşmesi gibi çok taraflı anlaşmalara taraf olunmuş, Almanya, Hollanda, İsrail ve Güney Kore gibi ülkelerle kapsamlı ikili vergi anlaşmaları tesis edilmiştir. Söz konusu anlaşmalar, gelir vergisi, kurumlar vergisi ve emlak vergisi gibi farklı vergisel alanlarda hukuki belirsizlikleri gidermiştir (OECD, 2017; Cumşudlu, 2021).

2.3.4 Dijitalleşme ve çok taraflı iş birliğinin güçlendirilmesi (2000'ler Sonrası)

2000'li yıllardan itibaren Azerbaycan, vergi idaresinde dijitalleşme süreçlerini hızlandırarak, elektronik vergi sistemlerinin kurulmasını sağlamıştır. Bu gelişmeler: Vergi işlemlerinin etkinliğini artırmış, işlem maliyetlerini düşürmüş ve vergi şeffaflığını desteklemiştir; 2017 yılında kabul edilen Finansal Hesap Bilgilerinin Otomatik Değişimine İlişkin Çok Taraflı Anlaşma (Common Reporting Standard - CRS), Azerbaycan'ın uluslararası vergi şeffaflığı ve bilgi paylaşımı alanındaki taahhüdünü göstermektedir; 2021 yılında yürürlüğe giren ülkelerarası bilgi değişim anlaşmaları, mali suçlarla mücadelede Azerbaycan'ın uluslararası işbirliği kapasitesini önemli ölçüde

artırmıştır. Aynı zamanda, Azerbaycan OECD tarafından yürütülen BEPS (Base Erosion and Profit Shifting) projesi gibi uluslararası girişimlere uyum sürecinde ilerleme kaydetmiştir (OECD, 2015; Azerbaycan Vergi İdaresi, 2023).

2.3.5 Güncel gelişmeler ve reform süreçleri

Son yıllarda Azerbaycan, vergi hukuku reformlarını derinleştirerek uluslararası uyum düzeyini yükseltmiştir. Öne çıkan gelişmeler şunlardır: 2025 yılında Kazakistan ile imzalanan yeni Çifte Vergilendirmenin Önlenmesi Anlaşması, bölgesel ekonomik entegrasyonun derinleşmesine ve yatırımcı güvenliğinin artırılmasına hizmet etmektedir; Türkiye, Hırvatistan, Lüksemburg, Hollanda ve İsrail gibi ülkelerle sürdürülen müzakereler ve imzalanan anlaşmalar, Azerbaycan'ın uluslararası vergi alanında aktif bir aktör olduğunu teyit etmektedir; OECD ve G20 platformları çerçevesinde vergi şeffaflığı ve bilgi paylaşımı alanlarında yürütülen işbirlikleri, Azerbaycan'ın küresel standartlara uyumunu pekiştirmektedir; Dijital ekonominin yükselişi ile birlikte, dijital hizmet vergisi ve benzeri yeni vergilendirme modellerinin geliştirilmesi gündemdedir (Cumşudlu, 2021; OECD, 2015).

Azerbaycan vergi hukuku, Sovyetler Birliği'nin dağılması sonrası bağımsızlık ve ekonomik reform süreçleriyle birlikte köklü değişimler geçirmiştir. İç hukuk reformları ve uluslararası vergi anlaşmaları eşzamanlı olarak ülkenin ekonomik entegrasyonunu sağlamış, vergi sisteminin etkinliğini ve şeffaflığını artırmıştır. Dijitalleşme ve çok taraflı işbirliği mekanizmalarına entegrasyon, Azerbaycan'ı uluslararası vergi sisteminde saygın bir aktör haline getirmiştir. Önümüzdeki dönemde de vergi hukuku reformlarının ve uluslararası işbirliğinin sürdürülebilir kalkınma hedeflerine hizmet edecek şekilde devam etmesi beklenmektedir (Azerbaycan Vergi İdaresi, 2023).

2.4 Çifte Vergilendirme Anlaşmaları İçin İç Hukukta Yapılan Önlemler

Azerbaycan Vergi Hukuku sisteminde, vergi yükümlülüğünün kapsamını belirleyen iki temel kavram olan tam mükellefiyet ve dar mükellefiyet, mükelleflerin vergiye tabi tutulacak gelirlerinin niteliğini ve coğrafi sınırlarını tayin etmekte kritik bir işlev görmekte bulunmaktadır. Azerbaycan Cumhuriyeti Vergi Mecellesi'nin 97.1 maddesi uyarınca, tam mükellefler hem Azerbaycan Cumhuriyeti sınırları içinde hem de dışında elde ettikleri tüm gelirleri beyan etmek ve bu gelirler üzerinden vergi ödemekle yükümlü tutulmaktalar. Bu hüküm, tam mükellefiyetin küresel gelir esasına dayandığını göstermekte olup, mükelleflerin sadece yerel değil, uluslararası alanda elde ettikleri

kazançların da Azerbaycan vergi sistemi tarafından kapsanmakta olduğunu ifade etmekte bulunmaktadırlar (Veliyev vd., 2002, s. 95).

Tam mükellefiyetin belirlenmesinde en önemli kriter, takvim yılı içinde gerçek kişinin Azerbaycan topraklarında 182 günden fazla fiilen bulunmakta olduğudur. Ancak sadece fiziksel varlık süresi tam mükellefiyetin tayininde yeterli olmamakta, aynı zamanda kişinin sürekli oturma yeri, hayatî çıkarlarının merkezi veya kesin yaşadığı yer gibi sübjektif bağlarının Azerbaycan ile yoğun bir şekilde bağlantılı olması da göz önünde bulunmaktadır. Ayrıca Azerbaycan vatandaşlığı da tam mükellefiyetin oluşmasında ayrı bir hukuki unsur olarak kabul edilmekte ve bu husus, hem hukuki hem de sosyolojik açıdan tam mükellefiyetin sınırlarını genişletmekte olduğunu ortaya koymaktadırlar. Dolayısıyla tam mükellefiyet, hem objektif hem de sübjektif unsurların bütüncül değerlendirilmesi neticesinde ortaya çıkmakta ve bu kapsamda vergi yükümlülüğü doğmakta olduğunu söylemek mümkündür (Hasanov, 2009, s. 59).

Tam mükelleflerin vergilendirilecek gelirleri, ücretler, ticari faaliyetlerden elde edilen kazançlar, serbest meslek gelirleri, faiz, temettü, kira ve diğer sermaye gelirleri gibi çok çeşitli kalemlerden oluşmakta bulunmaktadırlar. Azerbaycan Vergi Mecellesi bu gelirlerin tamamının beyan edilmesi ve vergiye tabi tutulması esasını benimsemekte olup, bu sistemle devletin vergi gelirlerinin artırılması ve vergi denetiminin uluslararası boyutta etkin kılınması amaçlanmakta bulunmaktadır. Ayrıca tam mükelleflerin yıllık gelir beyanname verme yükümlülükleri bulunmakta ve bu beyannamelerin her yıl Mart ayının 31'ine kadar ilgili vergi dairesine sunulması zorunlu tutulmaktadır. Bu uygulama, gelirlerin şeffaf bir şekilde takip edilmesini ve vergi gelirlerinin etkin tahsilini mümkün kılmakta olduğunu göstermektedir (Veliyev, 2003, s. 183).

Azerbaycan Vergi Mecellesi'nde tanımlanan dar mükellefiyet kavramı, Azerbaycan'da yerleşik olmayan ve sadece Azerbaycan sınırları içinde elde ettikleri gelirler üzerinden vergilendirilen gerçek ve tüzel kişileri kapsamaktadır. Dar mükelleflerin vergi yükümlülüğü, yalnızca Azerbaycan topraklarında elde ettikleri gelirler ile sınırlı tutulmakta ve bu gelirlerin kaynağı esas alınmakta bulunmaktadır. Bu kapsamda, dar mükelleflerin vergilendirilmesi gelir kaynağına dayalı bir vergi prensibine uygun olarak gerçekleştirilmekte ve bu kişiler, Azerbaycan'da elde ettikleri ücret, kira, ticari faaliyetlerden doğan kazançlar gibi gelirlerini beyan ederek veya kaynakta vergi kesintisine tabi tutularak vergilendirilmektedirler (Veliyev, 2003, s. 184).

Sonuç olarak, Azerbaycan Vergi Hukuku'ndaki tam ve dar mükellefiyet ayrımı, ülkenin vergi sisteminin adil ve etkin işlemlerini sağlayan önemli bir unsurdur. Tam mükellefler tüm gelirleri üzerinden, dar mükellefler ise yalnızca Azerbaycan kaynaklı gelirleri üzerinden vergilendirilir. Bu ayrım, özellikle uluslararası yatırımcılar için yol gösterici olup, çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları çerçevesinde mükellefiyetin doğru tespiti vergi yükümlülüklerinin netleştirilmesini ve vergi uyumsuzluklarının önlenmesini sağlar. Böylece sağlıklı vergi planlaması ve yabancı sermaye akışının teşviki mümkün olurken, sistem aynı zamanda Azerbaycan'ın küresel vergi standartlarına uyumunu ve ekonomik güvenilirliğini desteklemektedir.

2.4.1 Azerbaycan'da çifte vergilendirmeyi önlemek için iç hukukta yapılan düzenlemeler

Azerbaycan vergi sisteminde çifte vergilendirme sorununu önlemek amacıyla hem iç hukukta çeşitli düzenlemeler yapılmıştır. İç hukuktaki düzenlemeler, özellikle Vergi Kanunu (Vergi Məcəlləsi) kapsamında ele alınmakta ve yurt dışında vergi ödemiş olan mükelleflerin aynı gelir üzerinden Azerbaycan'da yeniden vergilendirilmesinin önüne geçilmesi hedeflenmektedir. Bu düzenlemeler yapılırken Azerbaycan vergi hukukunun beraberlik, adaletlilik, kanunculuk, gibi genel prensipleri de esas alınmıştır (Nebili, 2023, s. 123)

Azerbaycan Vergi Kanunu'nun 127. maddesi, yurtdışında elde edilen ve orada vergiye tabi tutulmuş gelirlerin Azerbaycan'da da vergilendirilmesini düzenler. Bu maddeye göre, bir mükellef yabancı bir ülkede gelir elde etmiş ve bu gelir üzerinden o ülkede vergi ödemişse, söz konusu vergi belirli şartlar altında Azerbaycan'da ödenecek vergiden mahsup edilebilmektedir. Ancak bu mahsup, o gelir üzerinden Azerbaycan'da hesaplanacak vergi tutarını aşamaz. Böylece mükerrer vergilendirmenin önüne geçilmiş olur. (Azərbaycan Vergi Məcəlləsini, Madde. 127).

Azerbaycan iç hukukunda yer alan bu tür düzenlemeler, çoğunlukla uluslararası standartlara paralel olarak tasarlanmıştır. Özellikle OECD Model Vergi Anlaşması temel alınarak hazırlanan Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları, iç hukuk hükümlerine göre öncelikli uygulanmaktadır. Bu da demektir ki, Azerbaycan mevzuatı, uluslararası anlaşmalarla çelişmesi hâlinde, anlaşma hükümlerine öncelik tanımaktadır. (Nebili, 2023, s. 377-378). Azerbaycan Anayasası'nın 151. maddesine göre, uluslararası anlaşmalar iç hukuka üstün sayılır ve bu kapsamda Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları

bağlayıcıdır. Vergi iadesi ve mahsup işlemleri, vergi idaresi tarafından kontrol mekanizmalarıyla yürütülmekte olup, mükelleflerin yurt dışında ödedikleri vergileri resmi ve noter onaylı belgelerle, gerekirse Azerbaycan diline çevrilmiş şekilde belgelendirmeleri gerekmektedir. Bu düzenlemeler, doğrudan vergi yükünü azaltmayı ve yatırım ortamını şeffaf ve uyumlu hale getirmeyi amaçlamakta; ÇVÖA'larla birlikte etkin bir vergi sisteminin temelini oluşturmaktadır. (Azərbaycan Respublikasının İqtisadiyyat Nazirliyi Yanında Dövlət Vergi Xidməti, 2025).

2.4.2 Azerbaycan'ın taraf olduğu çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları

Azerbaycan Cumhuriyeti bağımsızlığını kazanmasından sonra yürüttüğü mali reform süreci kapsamında, uluslararası vergi hukukuna entegre olma iradesini ortaya koymuş, ikili ve çok taraflı vergi anlaşmaları yoluyla hem mali şeffaflığı artırmayı hem de ülkeye yönelik doğrudan yabancı yatırımları teşvik etmeyi amaçlamıştır. Bu çalışmada, Azerbaycan'ın taraf olduğu uluslararası çifte vergilendirmeyi önlemek için yapılmış anlaşmaların hukuki dayanakları, kapsamı ve uygulama örnekleri incelenmiştir.

Azerbaycan Cumhuriyeti, uluslararası ekonomik ilişkilerde vergi yükünü azaltmak ve yatırım ortamını iyileştirmek amacıyla, çifte vergilendirmeyi önlemek için diğer devletlerle bir dizi ikili vergi anlaşması imzalamıştır. Bu anlaşmalar, yatırımcıların yalnızca tek bir ülkede vergi ödemesini sağlayarak, uluslararası ticaret ve yatırımların önündeki engelleri kaldırmaktadır (Memmedov vd., 2010, s. 208).

Azerbaycan Cumhuriyeti, uluslararası antlaşmalara riayet ilkesini anayasal bir yükümlülük olarak benimsemiş ve bu doğrultuda 2 Ekim 2017 tarihinde “Antlaşmalar Hukuku Hakkında Vyana Sözleşmesi”ne taraf olmuştur. 1969 yılında kabul edilen ve 1980 yılında yürürlüğe giren bu Sözleşme, devletlerin antlaşma yapma, uygulama ve sona erdirme süreçlerini düzenleyen temel metinlerden biridir. Sözleşme; antlaşmalara bağlılık, iyi niyet, egemen eşitlik, iç hukuk ile uluslararası hukuk arasındaki öncelik ilişkisi gibi ilkelere dayanmaktadır (Nebili, 2023, s. 369).

2.4.3 Azerbaycan'ın uluslararası vergi anlaşmalarına yaklaşımı

Azerbaycan, mali sistemini uluslararası normlara uyarlamak amacıyla bugüne kadar toplam 94 uluslararası vergi anlaşması imzalamıştır. Bunların 57'si çifte vergilendirmenin önlenmesine yönelik ikili anlaşmalardan oluşmaktadır. Geri kalan

anlaşmalar ise, özellikle vergi bilgi değişimi, mali suçlarla mücadele ve idari yardım konularını kapsayan çok taraflı niteliktedir (Azerbaycan Vergi İdaresi, 2025).

Anlaşmaların temel amacı: Aynı gelir unsurunun iki ülke tarafından vergilendirilmesinin önüne geçilmesi; Vergi mükelleflerinin çifte vergilendirme riskinden korunması; Uluslararası mali suçların takibinde bilgi paylaşımının sağlanması; Yabancı sermaye yatırımlarının cazip hale getirilmesi olarak özetlenebilir. Azerbaycan, vergi anlaşmalarını sadece ekonomik çıkar bağlamında değil, aynı zamanda hukuki güvenliğin ve mükellef haklarının korunması yönünde bir politika aracı olarak da değerlendirmektedir (Nebili, 2023, s. 339).

2.4.4 Çok taraflı vergi anlaşmaları

Azerbaycan'ın taraf olduğu çok taraflı vergi anlaşmaları, mali iş birliği mekanizmalarının kurumsallaşmasına katkı sağlamaktadır. Bu anlaşmalar, çoğunlukla OECD ve Avrupa Konseyi çatısı altında yürütülen süreçler çerçevesinde şekillenmiştir: BDT Ülkeleri Arasında Vergi Mevzuatına Uyum ve İhlallerle Mücadele Anlaşması (04.06.1999): Eski Sovyet coğrafyasındaki mali iş birliğini pekiştirmeyi amaçlamaktadır; OECD ve Avrupa Konseyi'nin Vergi Konularında Karşılıklı İdari Yardımlaşma Sözleşmesi (25.01.1988): Azerbaycan, bu anlaşmaya taraf olarak bilgi değişimi, eş zamanlı denetim ve yargısal iş birliği gibi araçlara erişim sağlamaktadır; Finansal Hesap Bilgilerinin Otomatik Değişimine İlişkin Çok Taraflı Anlaşma (01.06.2017): Vergi şeffaflığının sağlanmasında önemli bir rol oynayan bu sözleşme, bankacılık bilgilerinin karşılıklı paylaşımını mümkün kılmaktadır; Ülkelerarası Raporların Değişimine İlişkin Yetkili Makamların Anlaşması (12.03.2021): Çok uluslu şirketlerin ülkeler bazında faaliyet ve vergi bilgilerini paylaşmalarını öngörmektedir (Azərbaycan Respublikasının İqtisadiyyat Nazirliyi Yanında Dövlət Vergi Xidməti, 2025).

Bu tür sözleşmeler, Azerbaycan'ın mali yönetiminin şeffaflaşması ve uluslararası vergi uyumu açısından önemli yapı taşlarıdır.

Tablo 1. 1:

Azerbaycan'ın Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları ve İlgili Ülkeler

№	Ülke Adı	Anlaşma Tarihi	Onay Tarihi	Yürürlük Tarihi
1	Almanya Federal Cumhuriyeti	25.08.2004	28.12.2005	01.01.2006
2	Avusturya Cumhuriyeti	04.07.2000	23.02.2001	01.01.2002
3	Belarus Cumhuriyeti	08.08.2001	29.04.2002	01.01.2003

Tablo 1. 1: (Devam)

4	Belçika Krallığı	18.05.2004	12.08.2006	01.01.2007
5	Birleşik Arap Emirlikleri	20.11.2006	25.07.2007	01.01.2008
6	Bosna-Hersek	18.10.2012	26.12.2013	01.01.2014
7	Birleşik Krallık (Büyük Britanya ve Kuzey İrlanda)	23.02.1994	03.10.1995	01.01.1996
8	Bulgaristan Cumhuriyeti	12.11.2007	25.11.2008	01.01.2009
9	Danimarka Krallığı	17.02.2017	31.12.2017	01.01.2018
10	Çekya Cumhuriyeti	24.11.2005	16.06.2006	01.01.2007
11	Çin Halk Cumhuriyeti	17.03.2005	17.08.2005	01.01.2006
12	Estonya Cumhuriyeti	30.10.2007	27.11.2008	01.01.2009
13	Finlandiya Cumhuriyeti	29.09.2005	29.11.2006	01.01.2007
14	Fransa Cumhuriyeti	20.12.2001	01.10.2005	01.01.2006
15	Gürcistan	18.02.1997	01.12.1997	01.01.1998
16	Ürdün Haşimi Krallığı	05.05.2008	15.02.2016	01.01.2017
17	İran İslam Cumhuriyeti	10.03.2009	25.01.2010	01.01.2011
18	İsveç Krallığı	10.02.2016	22.12.2016	01.01.2017
19	İsviçre Konfederasyonu	23.02.2006	13.07.2007	01.01.2008
20	İspanya Krallığı	23.04.2014	13.01.2021	01.01.2022
21	İsrail Devleti	13.12.2016	28.12.2017	01.01.2018
22	İtalya Cumhuriyeti	21.07.2004	28.04.2010	01.01.2012
23	Kanada	07.09.2004	23.01.2006	01.01.2007
24	Kore Cumhuriyeti	19.05.2008	25.11.2008	01.01.2009
25	Kuveyt Devleti	10.02.2009	18.04.2012	01.01.2013
26	Letonya Cumhuriyeti	03.10.2005	19.04.2006	01.01.2007
27	Litvanya Cumhuriyeti	02.04.2004	13.11.2004	01.01.2005
28	Lüksemburg Büyük Dükalığı	16.06.2006	02.07.2009	01.01.2010
29	Macaristan Cumhuriyeti	18.02.2008	15.12.2008	01.01.2009
30	Malta Cumhuriyeti	29.04.2016	27.12.2016	01.01.2017
31	Fas Krallığı	05.03.2018	-	-
32	Karadağ Cumhuriyeti	12.03.2013	04.11.2013	01.01.2014
33	Moldova Cumhuriyeti	27.11.1997	28.01.1999	01.01.2000
34	Hollanda	22.09.2008	18.12.2009	01.01.2010
35	Norveç Krallığı	24.04.1996	19.09.1996	01.01.1997
36	Özbekistan Cumhuriyeti	27.05.1996	02.11.1996	01.01.1997
37	Pakistan İslam Cumhuriyeti	10.04.1996	24.07.1999	01.01.2000
38	Polonya Cumhuriyeti	26.08.1997	20.01.2005	01.01.2006
39	Katar Devleti	28.08.2007	11.03.2008	01.01.2009
40	Kazakistan Cumhuriyeti (Anlaşma)	16.09.1996	07.05.1997	01.01.1998
	Kazakistan Cumhuriyeti (Protokol)	03.04.2017	27.04.2018	01.01.2019
41	Kırgız Cumhuriyeti	24.04.2024	08.01.2025	-
42	Romanya Cumhuriyeti	29.10.2002	29.01.2004	01.01.2005
43	Rusya Federasyonu	03.07.1997	03.07.1998	01.01.1999
44	San Marino	08.09.2015	02.05.2016	01.01.2017
45	Slovenya Cumhuriyeti	09.06.2011	10.09.2012	01.01.2013
46	Sırbistan Cumhuriyeti	13.05.2010	01.12.2010	01.01.2011
47	Slovakya Cumhuriyeti	07.06.2023	01.04.2024	01.01.2025

Tablo 1. 1: (Devam)

48	Suudi Arabistan	13.05.2014	01.05.2015	01.01.2016
49	Kuzey Makedonya Cumhuriyeti	19.04.2013	12.08.2013	01.01.2014
50	Tacikistan Cumhuriyeti	13.08.2007	11.02.2008	01.01.2009
	Türkiye Cumhuriyeti	09.02.1994	01.09.1997	01.01.1998
51	Türkiye Cumhuriyeti (Yeni Anlaşma)	19.02.2024	-	-
52	Türkmenistan Cumhuriyeti	22.11.2018	12.03.2019	01.01.2020
53	Ukrayna	30.07.1999	03.07.2000	01.01.2001
54	Vietnam	19.05.2014	11.11.2014	01.01.2015
55	Japonya	27.12.2022	04.08.2023	01.01.2024
56	Yunanistan	6.02.2009	11.03.2010	01.01.2011
57	Hırvatistan	12.03.2012	18.03.2013	01.01.2014

Kaynak: (Azərbaycan Respublikasının İqtisadiyyat Nazirliyi Yanında Dövlət Vergi Xidməti, 2025; <https://www.taxes.gov.az/az/page/ikiqat-vergitutmanin-aradan-qaldirilmasina-dair-beynelxalq-sazisler> Erişim. 26. 05. 2025)

Aşağıda sunulan bilgiler, tabloda yer alan ülkelerle yapılan uluslararası anlaşmalar temel alınarak hazırlanmıştır. Bu kapsamda, ülkeler arasındaki vergi iş birliği ve çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarına dayanılarak, ilgili hususlar ele alınmıştır. Böylece, her bir ülkenin vergi mevzuatı ve karşılıklı yükümlülükler çerçevesinde uyguladığı yöntemler ve anlaşma hükümleri dikkate alınmıştır.

2.5 Anlaşmaların Kapsamı Çerçevesinde Gelir Türleri, Vergilendirme Koşulları ve Uyuşmazlık Çözüm Mekanizmaları

Azerbaycan'ın imzaladığı uluslararası çifte vergilendirmenin önlenmesine yönelik anlaşmalar, iki taraflı ekonomik ilişkilerin düzenlenmesi ve geliştirilmesinde önemli bir rol oynamaktadır. Bu anlaşmaların temel amacı, aynı ekonomik faaliyetten elde edilen gelirin hem Azerbaycan'da hem de karşı taraf devletinde ikili vergilendirmeye tabi tutulmasını önleyerek, vergi yükünün azaltılmasıdır. Çifte vergilendirmenin engellenmesi, uluslararası yatırım ve ticaretin önündeki en önemli mali engellerden birini ortadan kaldırmakta, böylece ekonomik işbirliği ve sermaye hareketlerinin etkinliğini artırmaktadır (Nebili, 2023, s. 341).

Uluslararası çifte vergilendirme anlaşmaları, devletler arasında vergi gelirlerinin paylaşımını düzenlemenin yanı sıra, ekonomik aktörlerin vergi öngörülebilirliği ve hukuki güvenliğini sağlar. Bu anlaşmalar, hangi gelirlerin hangi ülkede ve ne ölçüde vergilendirileceğini netleştirerek etkin vergi planlamasına imkân tanımaktadır (Nebili, 2023, s. 378).

Temettü ve faiz gelirleri, uluslararası sermaye hareketlerinin temel unsurları olarak, anlaşmalarda özel bir yere sahiptir. Kaynak ülke, bu tür gelirlerden belirli oranlarda vergi kesintisi yapma hakkına sahip olmakla birlikte, anlaşmalar yoluyla bu oranlar sınırlandırılmakta ve böylece mükelleflerin aşırı vergi yüküne maruz kalması engellenmektedir. Örneğin, Azerbaycanla Almanya arasında imzalanmış Ç.V.Ö.A.'na göre A devletinde doğan ve B devletinin bir mukimine ödenen faiz, B devletinde vergilendirilebilir. Bununla birlikte, bu faiz, A devletinde ve o devletin yasalarına göre de vergilendirilebilir; ancak faizin gerçek sahibi B devletinin bir mukimi ise, bu şekilde tahsil edilen vergi, faizin gayri safi tutarının yüzde 10'unu aşmamalıdır.¹

Gayrimenkul gelirleri, genellikle gayrimenkulün fiziksel olarak bulunduğu ülkede vergilendirilmektedir. Örneğin, Azerbaycan ile Birleşik Arap Emirlikleri arasındaki anlaşma², Dubai'de elde edilen kira gelirlerinin ve gayrimenkul satış kazançlarının sadece Dubai'de vergilendirilebileceğini hükme bağlamaktadır. Öte yandan, emekli maaşları gibi düzenli ve süreklilik arz eden gelirler çoğunlukla mükellefin ikamet ettiği ülkede vergilendirilmektedir. Türkiye ve Azerbaycan arasındaki çifte vergilendirmeyi önleme anlaşması³, emekli maaşlarının sadece ikamet edilen ülkede vergilendirilmesine imkân tanıyarak, vergi mükelleflerine önemli bir kolaylık sağlamaktadır.

Çifte vergilendirmenin önlenmesine yönelik uluslararası anlaşmalarda iki temel yöntem ön plana çıkmaktadır: istisna yöntemi ve mahsup yöntemidir. İstisna yöntemi, belirli gelir kalemlerinin sadece bir ülkede vergilendirilmesini öngörür ve diğer ülkede aynı gelir üzerinden vergi alınmaz. Örneğin, Azerbaycan ile Gürcistan arasındaki anlaşmada⁴, maaş gelirleri genellikle çalışılan ülkede vergilendirilirken, gelir sahibinin ikamet ettiği diğer ülkede aynı gelir vergiden istisna tutulmaktadır.

Mahsup yöntemi ise, her iki ülkenin de vergi alma hakkını korumakla birlikte, mükellefin toplam vergi yükünü azaltmayı amaçlamaktadır. Bu yöntemde, bir ülkede ödenen vergi tutarı, diğer ülkede hesaplanan vergi borcundan düşülmektedir. Örneğin, Azerbaycan ile Almanya arasındaki anlaşmada⁵, bir Azerbaycan vatandaşı Almanya'dan elde ettiği faiz gelirleri üzerinden Almanya'da vergi ödemişse, bu vergi miktarı Azerbaycan'da ödenecek

¹ Azerbaycan-Almanya Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması, 2004, Madde. 11

² Azerbaycan- Birleşik Arap Emirlikleri Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması, 2006, Madde. 7.

³ Azerbaycan- Türkiye Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması, 1994, Madde 6.

⁴ Azerbaycan- Gürcistan Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması, 1997, Madde. 15.

⁵ Azerbaycan-Almanya Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması, 2004, Madde. 11

vergiden mahsup edilmektedir. Böylece, mükellef aynı gelir üzerinden iki kez tam vergi yüküyle karşılaşmamış olmaktadır. Bu yöntem, uluslararası sermaye hareketlerinin ve ticari faaliyetlerin karmaşık yapısına uygun esneklik sunmaktadır. Ayrıca, Azerbaycan'ın Fransa ile imzaladığı anlaşmada⁶ da her iki yöntem kullanılarak farklı gelir türlerine uygulanmaktadır. Örneğin, emekli maaşları genellikle yalnızca ikamet edilen ülkede vergilendirilirken, temettü ve faiz gelirlerinde mahsup yöntemi yoluyla çifte vergilendirmenin önüne geçilir. Bu tür düzenlemeler, uluslararası yatırımcıların vergisel yükümlülüklerini netleştirirken, aynı zamanda her iki ülkenin de vergi gelirlerinin korunmasına olanak tanımaktadır.

Çifte vergilendirmenin önlenmesi anlaşmalarında serbest meslek ve profesyonel hizmetlerden elde edilen gelirlerin vergilendirilmesi, hizmetin fiilen yerine getirildiği ülkede gerçekleşmektedir. Ancak bu uygulama, hizmetin sunulduğu ülkede sürekli bir işyeri bulunmaması halinde, mukim olunan ülkeye de vergilendirme hakkı tanıyabilmektedir. Örneğin, Azerbaycan'ın imzaladığı anlaşmalardan Türkiye, Kanada ve İsveç ile olanlarda bu prensip net bir şekilde görülmektedir. Türkiye ile yapılan anlaşmada⁷, mühendislik ve danışmanlık hizmetleri gibi serbest meslek kazançlarının hizmet verilen ülkede vergilendirileceği belirtilirken, İsveç⁸ ve Kanada⁹ anlaşmalarında ise mükellefin işyeri olmaması durumunda gelirlerin mukim ülkede vergilendirilebileceği hükme bağlanmıştır. Bu düzenlemeler, uluslararası hizmet sektöründe faaliyet gösteren profesyonellerin vergisel yükümlülüklerini belirginleştirerek, sınır ötesi hizmet akışının önündeki engelleri azaltmaktadır.

Uluslararası vergi anlaşmalarında bilgi paylaşımı, vergi kaçakçılığının önlenmesi ve vergi adaletinin sağlanması açısından kritik öneme sahiptir. Azerbaycan'ın imzaladığı anlaşmalardan İngiltere, ve Hollanda ile olanlarda, kapsamlı bilgi değişimi mekanizmaları bulunmakta ve vergi idarelerinin karşılıklı olarak vergi mükellefi bilgilerini talep etme ve paylaşma yetkileri düzenlenmektedir. Örneğin, Almanya ile yapılan anlaşma¹⁰ kapsamında finansal hesap bilgileri dahil olmak üzere ayrıntılı veri

⁶ Azerbaycan-Fransa Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması, 2001, Madde. 7

⁷ Azerbaycan- Türkiye Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması, 1994, Madde. 14

⁸ Azerbaycan- İsveç Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması, 2016, Madde. 14

⁹ Azerbaycan- Kanada Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması, 2004, Madde. 14

¹⁰ Azerbaycan-Almanya Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması, 2004, Madde. 24

alışverişi mümkün kılınmış, İngiltere ile olan anlaşmada¹¹ ise kapsamlı denetim işbirliği esas alınmıştır. Bu tür hükümler, vergi mükelleflerinin vergi beyanlarındaki eksikliklerin tespit edilmesini kolaylaştırırken, uluslararası vergi sistemlerinin daha şeffaf ve etkin işlemlerini sağlamaktadır.

Uyuşmazlıkların çözümünde en etkin yöntemlerden biri, anlaşmalarda yer alan Müzakere ve Uzlaşma Prosedürü (Mutual Agreement Procedure – MAP) olarak bilinmektedir. MAP, taraf ülkelerin yetkili vergi makamlarının bir araya gelerek mükellefler arasındaki vergi ihtilaflarını çözmesini sağlayan resmi ve çok aşamalı bir süreçtir. Azerbaycan'ın İtalya¹², Polonya¹³ ve Rusya¹⁴ ile yaptığı anlaşmalarda MAP mekanizması kapsamlı şekilde düzenlenmiş olup, bu prosedür mükelleflerin hukuki güvenliğini artırmakta ve çifte vergilendirmeyi engellemekte kritik rol oynamaktadır.

Anlaşmalar ayrıca, vergi uyuşmazlıklarının önlenmesi amacıyla ilgili ülkelerin vergi makamları arasında doğrudan iş birliği ve bilgi paylaşımını öngören hükümler içermektedir. Azerbaycan-İsviçre¹⁵ anlaşmasında yer alan bilgi değişim rejimleri, vergi makamlarının mükelleflere ilişkin önemli vergi bilgilerini karşılıklı olarak ve zamanında paylaşmalarına olanak tanımaktadır. Bu mekanizma, vergi kaçakçılığı ve sahte mukimlik iddialarının önüne geçilmesinde önemli bir araçtır.

Azerbaycan'ın Rusya, Türkiye, Polonya, İsviçre, İtalya ve Almanya gibi ülkelerle imzaladığı çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları, ülkelerin ekonomik ilişkilerinin derinliği ve yapısına bağlı olarak çeşitli düzenlemeler ve mekanizmalar içermektedir. Bu anlaşmalar, gelir türlerinin net tanımlanması ve vergilendirme koşullarının belirlenmesi açısından önemli bir çerçeve sunmakla kalmayıp, aynı zamanda uyuşmazlıkların önlenmesi ve çözümü için etkin yöntemler geliştirmektedir. Örneğin, Türkiye ile olan anlaşmada¹⁶ ise mukimlik tespitinde “sürekli ev” ve sosyal-ekonomik bağlar gibi kriterlerin kullanılması, çifte mukimlik kaynaklı anlaşmazlıkların azaltılmasına yönelik önemli bir adım olarak değerlendirilebilir. Bu yaklaşım, farklı ülkelerin vergi mevzuatları ve sosyo-ekonomik koşulları gözetilerek, daha esnek ve gerçekçi mukimlik tespiti

¹¹ Azerbaycan-İngiltere Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması, 1994, Madde. 26.

¹² Azerbaycan-İtalya Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması, 2004, Madde. 26

¹³ Azerbaycan-Polonya Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması, 1997, Madde. 26.

¹⁴ Azerbaycan-Rusya Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması, 1997, Madde. 25

¹⁵ Azerbaycan- İsviçre Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması, 2006, Madde 26

¹⁶ Azerbaycan- Türkiye Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması, 1994. Madde. 4

yapılmasını mümkün kılmaktadır. Bununla birlikte, Avrupa Birliği üyesi Polonya¹⁷ ve Almanya¹⁸ gibi ülkelerle yapılan anlaşmalar, özellikle fiili yönetim merkezinin mukimlik tespitinde belirleyici olması açısından dikkat çekicidir. Bu düzenleme, çok uluslu şirketlerin karmaşık yapılarını göz önünde bulundurarak çifte vergilendirme riskini azaltmakta ve vergi kaçırma olasılıklarını minimize etmektedir.

Sonuç olarak, Azerbaycan'ın ÇVÖA'larında yer alan devletler, özellikle çok uluslu şirketlerin ve yüksek hareketliliğe sahip bireylerin vergi yükümlülüklerinin netleşmesine katkı sağlamaktadır. Anlaşmalarda mukimlik tespiti, gelirlerin doğru sınıflandırılması ve vergilendirilmesinde ortaya çıkabilecek ihtilafların giderilmesi için sistematik çözüm yolları sunulmaktadır, bu da uluslararası yatırım ortamının istikrarı ve öngörülebilirliği açısından önemlidir. Azerbaycan'ın 57 ülke ile yaptığı çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları içerisinde, özellikle Rusya, Türkiye, Polonya, İsviçre, İtalya ve Almanya ile olan anlaşmalar, gelir türlerinin tanımlanması, vergilendirme koşullarının belirlenmesi, uyuşmazlıkların önlenmesi ve çözümü ile bilgi paylaşımı açısından farklı ama tamamlayıcı modeller sunmaktadır. Bu ülkelerle yapılan anlaşmalar, uluslararası vergi hukukunun temel prensiplerine bağlı kalmakla birlikte, her ülkenin sosyo-ekonomik yapısına ve vergi mevzuatına özgü ayrıntıları da bünyesinde barındırmaktadır. Böylece Azerbaycan hem bölgesel hem küresel düzeyde vergi uyumu ve iş birliği konusunda etkin bir pozisyon elde etmektedir.

2.5.1 Anlaşmalarla ilgili temel kavramlar

Azerbaycan Cumhuriyeti'nin taraf olduğu Ç.V.Ö.A. çerçevesinde “mukimlik” ve “işyeri” kavramları vergi hukuku açısından da çok mühim kavramlardır. Bu kavramlar hangi devletin vergilendirme hakkına sahip olduğunu belirlemek için kullanılır.

2.5.1.1 Mukimlik kavramı

Anlaşmalar kapsamındaki kişilerin hangi devletin mukimi sayılacağı konusu, anlaşmaların 4. maddesinde düzenlenmiştir. Çünkü birçok maddede vergileme yetkisi mukim olunan devlete bırakıldığından, bu devletin doğru şekilde belirlenmesi büyük önem taşımaktadır. Ayrıca, anlaşma hükümlerinden faydalanmak isteyenlerin yetkili

¹⁷ Azerbaycan-Polonya Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması, 1997, Madde.4

¹⁸ Azerbaycan-Almanya Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması, 2004, Madde. 4

mercilere mukimlik belgesi sunma zorunluluğu da bulunduğundan, bu maddede yer alan mukimlik kriterleri ayrı bir önem arz etmektedir (Karaldı, 2015, s. 112).

Mukimlik, ÇVÖA kapsamında sağlanan vergi avantajlarından yararlanmanın temel şartlarından biridir. Vergi muafiyeti ya da istisnası, genellikle kişinin yerleşik olmadığı diğer taraf ülkede elde ettiği gelir üzerinden uygulanmaktadır. Bu nedenle, anlaşmalarda kişilerin hangi taraf devletin mukimi olduğunun tespiti büyük önem taşır. Anlaşmalarda geçen “akit devletlerden birinin mukimi” ifadesiyle; ikametgâh, ev, kanuni merkez, iş merkezi gibi unsurlar nedeniyle ilgili ülke mevzuatına göre vergi mükellefi sayılan gerçek veya tüzel kişiler kastedilmektedir (Gökten ve Karabudak, 2017, s. 551).

Gerçek kişiler bakımından mukimlik kriterleri, çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarının temel unsurlarından biri olarak kabul edilmekte ve vergi mükellefinin hangi ülkede yerleşik sayılacağına tespitinde merkezi bir rol oynamaktadır. Azerbaycan’ın Polonya¹⁹, Fransa²⁰, İtalya²¹ ve İsviçre²² gibi ülkelerle imzaladığı ikili anlaşmaların 4. maddesine göre mukimlik belirlenirken, yalnızca mükellefin resmi ikametgahı değil, aynı zamanda sosyal, ekonomik ve kişisel bağlarının yoğunluğu da dikkate alınmaktadır.

Mukimlik tespiti açısından ikametgah, kişinin sürekli yaşadığı veya kalıcı oturma hakkı olan yer olarak tanımlanmaktadır. Ancak artan uluslararası hareketlilik nedeniyle, Azerbaycan’ın anlaşmalarında mükellefin ailevi bağları, ekonomik çıkarları ve sosyal ilişkileri de dikkate alınarak, yaşamının ve ekonomik faaliyetlerinin ağırlıklı olduğu ülke mukimlik için esas alınmaktadır. Bu yaklaşım, hukuki kesinlik sağlamak ve vergi yükümlülüklerinin adil belirlenmesini mümkün kılmaktadır (Berber, 2012, s. 70).

Tüzel kişilerde ise mukimlik, şirketin yasal kayıtlı olduğu ülke ile fiili yönetim merkezine göre belirlenmektedir. Çok uluslu şirketlerde resmi kayıt ile karar alma merkezinin farklı ülkelerde olması durumunda, mukimlik ve vergi yetkisi anlaşmalarla netleştirilmektedir. Fiili yönetim merkezi, vergi mükellefiyetinin temelini oluşturmakta ve bu düzenleme, vergi tabanının adil paylaşımı açısından önem taşımaktadır (Yavuz, 2015, s. 49).

¹⁹ Azerbaycan-Polonya Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması, 1997, Madde.4

²⁰ Azerbaycan-Fransa Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması, 2001, Madde. 4.

²¹ Azerbaycan-İtalya Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması, 2004, Madde. 4

²² Azerbaycan-İsviçre Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması, 2006, Madde. 4

Sonuç olarak, ikametgah ve sürekli ev gibi kavramların mukimlik tespitinde bir arada değerlendirilmesi, uluslararası vergi hukukunda gerçek durumu yansıtmaya açısından büyük önem taşımaktadır. Bu uygulama, çifte vergilendirmenin önlenmesinde ve vergi mükellefinin hangi ülkeye bağlı olarak yükümlülüklerinin belirlendiğinde adil ve kapsamlı bir yaklaşım sağlamaktadır. Azerbaycan'ın bu ülkelerle yaptığı anlaşmalarda benimsenen bu yöntem, uluslararası vergi işbirliğinde etkinlik ve tutarlılığı artıran önemli bir gelişme olarak kabul edilmektedir.

Azerbaycan'ın 57 ülke ile imzaladığı çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarında, mukimlik uyuşmazlıklarının önlenmesi ve çözümüne yönelik işbirliği mekanizmaları önemli yer tutmaktadır. Özellikle Azerbaycan-Rusya²³, Azerbaycan-İtalya²⁴ ve Azerbaycan-Polonya²⁵ protokollerinde vergi otoriteleri arasındaki müzakere süreçleri ayrıntılı düzenlenmiştir. Yetkili makamlar, ihtilafları öncelikle müzakere yoluyla çözmeyi hedefleyerek hukuki belirsizlikleri azaltmakta ve mükelleflerin vergi yükümlülüklerini netleştirmektedir.

2.5.1.2 İşyeri kavramı

İşyeri kavramı Ç.V.Ö.A.'nın 5. Maddesinde yer almıştır. Azerbaycanla Türkiye arasında olan anlaşmaya göre “işyeri” kavramı “ yönetim yeri, büro, atelye, fabrika, şube, maden ocağı, taş ocağı” gibi örnekleri kapsamına almıştır.²⁶

İşyeri kavramı yalnızca fiziksel bir mekânı değil, aynı zamanda devletler arası vergi egemenliğinin paylaşımında belirleyici bir unsur ifade etmektedir. Bir ülkede daimî bir temsilciliğin bulunması, o ülkeye ticari kazanç üzerinden vergilendirme yetkisi tanır ve kazançların vergilendirilmeden başka ülkelere aktarılmasını önler. Örneğin, yabancı bir şirketin başka bir ülkede düzenli faaliyet göstermesine rağmen resmi işyeri oluşturulmaması, ilgili ülkenin mali çıkarlarını zedeleyebilir. Bu tür boşlukları önlemek için çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarında işyeri kavramı detaylı şekilde tanımlanmakta; faaliyet türü, süresi ve organizasyon biçimi dikkate alınarak işyeri statüsü değerlendirilmektedir. Böylece işyeri kavramı, uluslararası vergi hukukunda temel ilke

²³ Azerbaycan-Rusya Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması, 1997, Madde. 4

²⁴ Azerbaycan-İtalya Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması, 2004, Madde. 4

²⁵ Azerbaycan-Polonya Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması, 1997, Madde.4

²⁶ Azerbaycan-Türkiye Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması, 1994, Madde.5

olup mali egemenlik dengesinin sağlanmasında önemli bir araç olarak işlev görmektedir (Öz, 2004, s. 91-92).

Bilindiği üzere işyeri kavramı kalıcı fiziksel yapıları kapsamaktadır. Bu yapıların geçici nitelikte olmaması ve ekonomik faaliyetleri sürekli desteklemesi gerekmektedir. Gelir elde etmeye yönelik faaliyetler işyeri statüsü oluşturmaktadır. Buna karşılık, yalnızca mal depolama veya bilgi toplama gibi destekleyici işlemler genellikle işyeri sayılmamaktadır. Bu ayrım, devletlerin vergilendirme yetkilerini belirlemede işlevsel bir rol oynamaktadır (Gündüz, 2019, s. 45).

Bir diğer örnek, Azerbaycan şirketinin Çin’de ofis açarak ticari faaliyet yürütmesi durumunda, bu ofis Çin hukuku kapsamında “daimî temsilcilik” olarak kabul edilmektedir. Dolayısıyla, Çin vergi idaresi bu ofisin Çin’de elde ettiği kazançlar üzerinden vergi uygulama yetkisine sahiptir. Bu durum, iki ülke arasında imzalanan çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmasıyla²⁷ düzenlenmiş olup, gelirlerin her iki ülkede de adil ve etkin biçimde vergilendirilmesini mümkün kılmaktadır. Benzer şekilde, Almanya’da faaliyet gösteren bir Azerbaycan şirketinin burada kurduğu kalıcı şube, Almanya’nın vergilendirme yetkisini doğurmaktadır.²⁸

2.5.3 Anlaşmaların kapsadığı gelir türleri

Anlaşmaların kapsadığı gelir türlerine gayrimenkul varlıklardan elde edilen gelir, ticari kazançlar, gemicilik, hava ve kara taşımacılığı, bağımlı teşebbüslerden, temettütler ve faizlerden, gayrimaddi hak bedellerinden elde edilen gelirler vd. aittir.

2.5.3.1 Gayrimenkul varlıklardan elde edilen gelir

Uluslararası vergi hukukunda gayrimenkul varlıklardan elde edilen gelirlerin vergilendirilmesi, vergi yetkisinin belirlenmesinde merkezi bir role sahiptir. ÇVÖA kapsamında, gayrimenkul gelirlerinin vergilendirilmesi genellikle taşınmazın bulunduğu devletin yetkisi dahilinde düzenlenmektedir. Bu durum, mülk sahibinin ikamet ettiği ülke ile gayrimenkulün fiziksel olarak yer aldığı ülke arasında ortaya çıkabilecek vergi uyuşmazlıklarını minimize etmektedir. Dolayısıyla, gayrimenkulün bulunduğu ülke, bu gelirler üzerinden öncelikli vergi hakkına sahip olur ve uluslararası vergi sisteminde adil

²⁷ Azerbaycan- Çin Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması, 2005. Madde 4

²⁸ Azerbaycan- Belarus Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması, 2001, Madde 4.

bir gelir dağılımı sağlanmaktadır. Bu düzenleme, OECD Model Sazişinin 6. Maddesinde yer almıştır. (Nebili, 2023, s.363).

Gayrimenkul varlıklardan elde edilen gelirler, kira gelirleri, işletme faaliyetlerinden sağlanan kazançlar, satıştan doğan kârlar ve diğer ilgili gelir türlerini kapsamaktadır. ÇVÖA’larda gayrimenkul gelirlerinin kapsamı detaylı şekilde tanımlanarak, hangi gelirlerin taşınmazın bulunduğu ülkede vergilendirileceği netleştirilmiştir. Örneğin, Azerbaycan-Türkiye²⁹ ve Azerbaycan-İsviçre³⁰ anlaşmalarında, sadece kira geliri değil, aynı zamanda gayrimenkulün işletilmesinden elde edilen diğer gelir türleri de taşınmazın bulunduğu ülkede vergilendirilmektedir. Bu yaklaşım, vergi mükelleflerinin hak ve yükümlülüklerinin sınırlarını belirlemede önemli rol oynamaktadır.

Azerbaycan-Norveç Ç.V.Ö.A’sının amaçları bakımından, “gayrimenkul varlıklar” terimi, söz konusu gayrimenkul varlığın bulunduğu Sözleşmeci Devletin hukukunda sahip olduğu anlamı taşımaktadır. Her durumda terim, gayrimenkul varlıklara bağlı hayvancılık, ormancılık ve tarımda kullanılan ekipman, araziyle ilgili genel hukuktan doğan haklar, gayrimenkul varlıkların kullanımına ilişkin haklar ve bundan elde edilen gelir, maden yataklarının, kaynakların ve diğer doğal kaynakların işletilmesine ilişkin haklar veya bunların işletilmesi karşılığında sabit veya değişken ödemelere ilişkin hakları kapsamaktadır. Ayrıca deniz ve hava taşımacılığı gayrimenkul varlıklar olarak kabul edilmemektedir.³¹

Gayrimenkulün bulunduğu ülkenin, bu varlıklardan elde edilen gelirler üzerinde öncelikli vergi yetkisine sahip olması, uluslararası vergi sisteminin temel ilkelerinden biridir. Azerbaycan-Çin³² gibi ülkelerle imzalanan ÇVÖA’larda da bu ilke açıkça kabul edilmiştir. Almanya, İsviçre ve Rusya³³ ile yapılan anlaşmalarda, gayrimenkul gelirleri yalnızca taşınmazın bulunduğu ülkede vergilendirilir ve diğer ülke bu gelir üzerinden vergi talep edemez. Bu düzenlemeler, yatırımcıların karşılaşılabileceği vergi yükünü hafifleterek ekonomik işbirliğini güçlendirmektedir.

²⁹ Azerbaycan- Türkiye Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması, 1994. Madde. 6

³⁰ Azerbaycan- İsviçre Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması, 2006. Madde. 6

³¹ Azerbaycan-Norveç Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması, , Madde 6

³² Azerbaycan- Çin Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması, 2005, Madde 6.

³³ Azerbaycan- Rusya Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması, 1997, Madde 6.

Gayrimenkul satışından elde edilen kazançların vergilendirilmesi, çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarında ayrı bir önem taşımaktadır. Azerbaycan-Rusya³⁴ ve Azerbaycan-Türkiye³⁵ gibi ülkeler arasındaki ÇVÖA'larda, gayrimenkul satışından doğan kazançların genellikle taşınmazın bulunduğu ülkede vergilendirileceği hüküm altına alınmıştır. Bu düzenleme, özellikle yabancı yatırımcıların mülkiyet satışları sırasında ortaya çıkabilecek vergi sorunlarını netleştirmektedir

Türkiye-Azerbaycan ÇVÖA³⁶'sı, gayrimenkul gelirlerinin taşınmazın bulunduğu ülkede vergilendirilmesini düzenleyerek, Türkiye'deki gayrimenkul yatırımlarına yönelik vergi yükümlülüklerini netleştirmektedir. Türkiye'nin özellikle Azerbaycan'dan gelen yatırımcılara sağladığı bu netlik, iki ülke arasındaki ekonomik ilişkilerin gelişmesine katkı sağlamaktadır.

2.5.3.2 Ticari kazançlar, gemicilik, hava ve kara taşımacılığı

Ticari kazançların tanımlanması, ülkeler arasında vergi yetkisinin sınırlarının çizilmesi açısından önem taşımaktadır. Örneğin, Azerbaycan-Türkiye³⁷ ve Azerbaycan-Çin anlaşmalarında³⁸, bir işletmenin diğer ülkede daimî temsilcilik oluşturması durumunda, bu temsilciliğin faaliyetlerinden doğan ticari kazançların ilgili ülkede vergilendirileceği hükme bağlanmıştır. Böylece ticari kazançların kaynağı ülkede vergilendirilmesi, uluslararası vergi uyumsuzluklarının önüne geçilmesinde temel bir prensip olarak benimsenmiştir.

Daimî temsilcilik, bir işletmenin başka bir ülkede kalıcı bir işyeri veya temsilcilik aracılığıyla ticari faaliyet yürütmesi durumunda ortaya çıkar. ÇVÖA'larda, daimi temsilcilik aracılığıyla elde edilen ticari kazançların, faaliyet yürütülen ülke tarafından vergilendirilebileceği açıkça belirtilmiştir. Örneğin, Azerbaycan-Rusya anlaşmasında³⁹, Rusya'da kurulan daimî temsilcilik üzerinden elde edilen kazançların yalnızca Rusya'da vergilendirileceği hükme bağlanmıştır. Bu düzenleme, işletmelerin sınır ötesi faaliyetlerinde vergi sorumluluklarını netleştirmekte ve hem ev sahibi ülkenin hem de işletmenin kayıtlı olduğu ülkenin mali çıkarlarını korumaktadır.

³⁴ Azerbaycan- Rusya Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması, 1997. Madde. 6

³⁵ Azerbaycan- Türkiye Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması, 1994. Madde. 6

³⁶ Azerbaycan- Türkiye Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması, 1994, Madde 6.

³⁷ Azerbaycan- Türkiye Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması, 1994, Madde 7

³⁸ Azerbaycan- Çin Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması, 2005, Madde 7

³⁹ Azerbaycan- Rusya Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması, 1997. Madde. 7

Bazı durumlarda, faaliyetlerin süresi veya niteliği işyeri oluşturacak düzeyde olmayabilir. Bu gibi durumlarda, ticari kazançlar yalnızca işletmenin yerleşik olduğu ülkede vergilendirilebilir. Azerbaycan-Belarus anlaşmasında⁴⁰, örneğin, kısa süreli danışmanlık hizmetleri veya geçici projeler işyeri sayılmamakta ve bu faaliyetlerden elde edilen kazançlar yalnızca işletmenin yerleşik olduğu ülkede vergilendirilmektedir.

Azerbaycan-İsviçre anlaşmasında⁴¹, işyerinin faaliyetlerine ilişkin gelir ve giderlerin ayrıştırılması ve buna göre kazancın hesaplanması konusunda detaylı hükümler yer almaktadır. Bu tür düzenlemeler, vergi mükelleflerinin şeffaflık ve hesap verebilirlik ilkeleri çerçevesinde hareket etmelerini sağlayarak, vergi denetimlerinin etkinliğini artırmaktadır.

Ticari kazançların vergilendirilmesi, uluslararası vergi hukukunda hem ülkeler arası işbirliği hem de işletmelerin uluslararası faaliyetlerinde vergi güvenliği açısından temel bir konudur. (Avcı, 2017, s. 88).

Gemicilik faaliyetleri, uluslararası vergi anlaşmalarında genellikle mükellefin yerleşik olduğu ülkede vergilendirilmektedir. Azerbaycan-İsviçre⁴² ve Azerbaycan-Türkiye⁴³ anlaşmalarında, deniz taşımacılığında elde edilen gelirlerin sadece mükellefin yerleşik olduğu ülkede vergilendirileceği hükmü yer almaktadır.

Hava taşımacılığı sektörü de benzer biçimde uluslararası vergi anlaşmalarında özel bir yer tutmaktadır. Azerbaycan ile yapılan ÇVÖA'larda, hava taşımacılığında elde edilen kazançların genellikle mükellefin yerleşik olduğu ülkede vergilendirileceği belirtilmektedir. Azerbaycan-Çin⁴⁴ ve Azerbaycan-Belarus⁴⁵ anlaşmaları, bu konuda benzer hükümler içermektedir. Bu düzenlemeler, havacılık sektörünün uluslararası seferlerle gerçekleştirdiği faaliyetler göz önüne alınarak, vergi uyumunu sağlamak ve yatırımcılar için öngörülebilirlik sunmaktadır.

Kara taşımacılığı ise, uluslararası ticaretin karayolu segmentinde önemli bir yer tutar ve bu alandaki vergilendirme kuralları diğer taşımacılık türlerinden bazı farklılıklar

⁴⁰ Azerbaycan- Belarus Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması, 2001. Madde. 7

⁴¹ Azerbaycan- İsviçre Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması, 2006. Madde. 7

⁴² Azerbaycan- İsviçre Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması, 2006. Madde. 8.

⁴³ Azerbaycan- Türkiye Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması, 1994, Madde 8

⁴⁴ Azerbaycan- Çin Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması, 2005, Madde 8

⁴⁵ Azerbaycan- Belarus Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması, 2001, Madde 8

gösterebilmektedir. Azerbaycan ve Türkiye⁴⁶, Rusya⁴⁷ gibi ülkelerle yapılan ÇVÖA'larda, kara taşımacılığından elde edilen gelirlerin genellikle işletmenin yerleşik olduğu ülkede vergilendirileceği kabul edilmiştir. Ancak, kara taşımacılığı faaliyetlerinin gerçekleştirildiği ülkelerde kalıcı işyeri oluşturması durumunda, bu ülkeler de vergilendirme hakkı kazanabilir.

Taşımacılık sektöründe, işletmelerin başka ülkelerde daimî temsilcilik veya işyeri oluşturması halinde, o ülkede elde edilen ticari kazançların vergilendirilmesi gündeme gelmektedir. Örneğin, Azerbaycan-Rusya⁴⁸ ÇVÖA'sında, taşımacılık sektöründe faaliyet gösteren bir işletmenin Rusya'da kalıcı işyeri varsa, o işyerine atfedilen gelir Rusya'da vergilendirilebilir. Bu durum, özellikle büyük lojistik ve nakliye şirketlerinin vergi yükümlülüklerini belirlemede önemlidir.

Azerbaycan-Türkiye ÇVÖA'sında taşımacılık gelirlerinin sadece yerleşik ülkede vergilendirileceği açıkça belirtilmiştir. Benzer şekilde, Azerbaycan-Almanya⁴⁹ anlaşması da gemi ve hava taşımacılığı gelirlerinin yalnızca mükellefin yerleşik olduğu ülkede vergilendirilmesini kabul etmektedir. Buna karşılık, Azerbaycan-Rusya anlaşması, daimî temsilcilik oluşması halinde vergilendirme hakkını ev sahibi ülkeye vermektedir. Bu örnekler, ülkelerin ekonomik ilişkilerinde farklı yaklaşımlar benimsediğini göstermekte ve işletmelerin faaliyet gösterecekleri ülkenin vergi anlaşmalarını dikkatle incelemelerini zorunlu kılmaktadır.

Sonuç olarak, gemicilik, hava ve kara taşımacılığı sektörlerinde vergilendirme, uluslararası ticaretin sürekliliği ve adaletli vergi uygulamaları açısından öneme sahiptir. Azerbaycan'ın imzaladığı çok sayıda ÇVÖA, bu sektörlerde faaliyet gösteren işletmeler için net ve öngörülebilir bir vergi ortamı oluşturmayı amaçlamaktadır. Böylelikle, çifte vergilendirmeden kaçınma ve uluslararası yatırımın teşviki sağlanırken, devletler de kendi vergi gelirlerini koruyabilmektedir. Bu bağlamda, taşımacılık sektörüne yönelik anlaşmalar, uluslararası vergi hukukunun önemli bir parçasını oluşturmaktadır.

⁴⁶ Azerbaycan- Türkiye Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması, 1994, Madde 8

⁴⁷ Azerbaycan- Rusya Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması, 1997.Madde. 8

⁴⁸ Azerbaycan- Rusya Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması, 1997.Madde. 8

⁴⁹ Azerbaycan-Almanya Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması, 2004, Madde. 8

2.5.3.3 Bağımlı teşebbüslerden, temettüler ve faizlerden elde edilen gelirler

Uluslararası vergi hukukunda bağımlı teşebbüs kavramı, bir işletmenin yabancı bir ülkede vergi yükümlülüğüne tabi tutulmasının belirlenmesinde merkezi öneme sahiptir. Bağımlı teşebbüs, anlaşmaların 9. Maddesi olarak, bir mükellefin diğer ülkede kalıcı ve düzenli bir şekilde iş yapan, o mükellefin adına sözleşme yapma veya benzeri ticari işlemler gerçekleştirme yetkisine sahip temsilcisi veya ajanı olarak tanımlanmaktadır. Bu statü, işletmenin faaliyet gösterdiği ülkede vergi mükellefi sayılmasını sağlar ve dolayısıyla söz konusu ülkede ticari kazançları üzerinden vergi tahakkuk ettirilmesine olanak vermektedir (Nebili, 2023, s. 344-345).

Azerbaycan'ın 57 ülke ile imzalamış olduğu ÇVÖA incelendiğinde, bağımlı teşebbüs kavramının ülkeler arasında farklılıklar göstermekle birlikte genel anlamda benzer kriterlere dayandığı görülmektedir. Örneğin, Azerbaycan-Almanya⁵⁰ ÇVÖA'sında, işletmenin Almanya'da daimî temsilcilik oluşturması için temsilcinin sözleşme imzalama yetkisine sahip olması gerekmektedir. Bu durum, Almanya'da elde edilen ticari kazançların vergilendirilmesi için zemin hazırlamaktadır.

Azerbaycan-Norveç Ç.V.Ö.A.'na göre örneğin, A devletinde doğan ve B devletinin herhangi bir mukimine ödenen faiz, B devletinde vergilendirilebilir ve bu tür faiz, A devletinde ve o devletin yasalarına göre de vergilendirilebilir, ancak alıcı faizin gerçek sahibi ise, bu şekilde tahsil edilen vergi, faizin brüt tutarının yüzde 10'unu aşmayacaktır. Anlaşmada kullanılan "faiz" terimi, her türlü borç alacaklarından, özellikle devlet tahvilleri, tahviller veya borç senetlerinden ve bunlara bağlı her türlü ödül veya kazançtan elde edilen gelir anlamına gelmektedir.⁵¹

Temettüler, iştirak edilen şirketlerin kar payı dağıtımlarını ifade eder ve uluslararası vergi anlaşmalarında ayrı bir vergi kategorisi olarak ele alınmaktadır. Bu gelir türünün vergilendirilmesi, genellikle temettü ödeyen ülke ile mükellefin yerleşik olduğu ülke arasında paylaştırılmaktadır. ÇVÖA'larda temettü üzerinden alınacak vergi oranları sınırlandırılarak çifte vergilendirmenin önüne geçilmektedir. Örneğin, Azerbaycan-Hollanda⁵² ÇVÖA'sında, temettü ödemelerinde maksimum stopaj oranı %5 veya %10 ile sınırlandırılmıştır. Bu oranlar, yatırımcılar için vergi maliyetini düşürmekte ve doğrudan

⁵⁰ Azerbaycan-Almanya Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması, 2004, Madde. 5

⁵¹ Azerbaycan- Norveç Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması, 1996. Madde. 11

⁵² Azerbaycan- Hollanda Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması, 2008. Madde. 10

yabancı yatırımların teşvik edilmesine katkı sağlamaktadır. Benzer şekilde, Azerbaycan-Rusya⁵³ anlaşmasında da temettü vergisi oranları açıkça belirlenerek yatırımcıların iki ülke arasındaki vergi yükümlülüklerini öngörebilmeleri sağlanmıştır.

Temettülerin vergilendirilmesinde ülkeler arasında uygulama farklılıkları mevcuttur. Bazı anlaşmalar temettü üzerinden alınan vergiyi tamamen kaldırırken, bazıları belirli üst sınırlar koymaktadır. Örneğin, Azerbaycan-Fransa⁵⁴ ÇVÖA'sında temettü vergisi oranı %15 ile sınırlandırılmışken, Azerbaycan-İsveç anlaşmasında daha düşük oranlar uygulanmaktadır. Bu farklılıklar, ülkelerin vergi politikalarındaki stratejik tercihlerini ve yatırımcı çekme hedeflerini yansıtmaktadır. Yatırımcılar ise, bu vergisel farklılıkları dikkate alarak uluslararası yatırım kararlarını şekillendirmekte ve böylece en avantajlı vergi rejimini tercih etmektedirler.

Faiz gelirleri, borç verme işlemlerinden elde edilen kazançlar olarak uluslararası vergi hukukunda özel bir öneme sahiptir. ÇVÖA'lar, faiz gelirlerinin mükellefin yerleşik olduğu ülkede vergilendirilmesini öngörmekle birlikte, kaynak ülkede de belirli oranlarda vergi tahsil edilmesine izin vermektedir. Azerbaycan-Çin⁵⁵ ve Azerbaycan-Belarus⁵⁶ ÇVÖA'ları, faiz gelirlerine ilişkin bu tür sınırlamaları içermektedir. Faiz gelirlerine uygulanan makul vergisel sınırlamalar, finansal piyasaların etkinliğine olumlu katkı sağlamaktadır.

Sonuç olarak, bağımlı teşebbüsler ile temettü ve faiz gelirlerinin uluslararası vergilendirilmesi, küreselleşen ekonomi ve artan uluslararası ticaret hacmi karşısında kritik bir öneme sahiptir. Azerbaycan'ın çeşitli ülkelerle yapmış olduğu ÇVÖA'lar, bu alanlarda tutarlı ve adil vergi uygulamalarını mümkün kılarak, uluslararası yatırım ortamını iyileştirmektedir. Bu anlaşmalar, devletlerin vergi gelirlerini korurken, yatırımcıların da gereksiz vergi yükünden kurtulmasını sağlamaktadır. Böylece, çifte vergilendirmeyi önleyen bu uluslararası düzenlemeler, küresel ekonomik entegrasyonun sağlıklı işlemesi için vazgeçilmez bir unsur olmaya devam etmektedir.

⁵³ Azerbaycan- Rusya Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması, 1997, Madde. 9.

⁵⁴ Azerbaycan-Fransa Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması, 2001, Madde. 10

⁵⁵ Azerbaycan- Çin Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması, 2005, Madde 11

⁵⁶ Azerbaycan- Belarus Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması, 2001, Madde 11

2.5.3.4 Gayrimaddi hak bedellerinden elde edilen gelirler

Gayrimaddi hak bedelleri, anlaşmaların 6. Maddesi olarak, uluslararası vergi hukukunda bu gelirler, sınır ötesi ticaretin ve teknoloji transferinin artması nedeniyle önemli bir vergi kalemi olarak öne çıkmaktadır. ÇVÖA kapsamında gayrimaddi hak bedelleri için özel hükümler düzenlenmekte, gelirlerin hangi ülkede ve hangi şartlarla vergilendirileceği belirlenmektedir. Bu gelirlerin vergilendirilmesinde ülkeler arasında koordinasyon sağlanması hem yatırımcıların haklarının korunması hem de devletlerin vergi gelirlerinin güvence altına alınması açısından önem taşır. (Nebili, 2023, s.363). Örneğin, Azerbaycan- Almanya⁵⁷ ÇVÖA'sında gayrimaddi hak bedellerinin vergilendirilmesinde belirli stopaj oranları ve vergi istisnaları öngörülmüştür.

ÇVÖA'larda gayrimaddi hak bedellerinin vergilendirilmesi genellikle hak sahibinin mukim olduğu ülke ve gelirin elde edildiği (kaynak) ülke arasında paylanılır. Kaynak ülke, sınırlı oranda kaynakta vergileme hakkına sahiptir, hak sahibinin mukim olduğu ülke gelir vergisini tam olarak uygulayabilir. Bu durum, gelirlerin aşırı vergilendirilmesinin önüne geçmektedir. Örneğin, Azerbaycan-Türkiye⁵⁸ ÇVÖA'sında, lisans bedelleri üzerinden alınacak maksimum stopaj oranı %10 ile sınırlandırılmıştır. Bu, Türkiye'de faaliyet gösteren Azerbaycanlı firmaların, Türkiye'de elde ettikleri lisans gelirlerinden aşırı vergi yüküyle karşılaşmasını önlemektedir.

Gayrimaddi hak bedelleri, sınır ötesi ticaretin ve teknoloji transferinin yoğun olduğu alanlarda, vergi uyuşmazlıklarına ve çifte vergilendirmeye en sık neden olan gelir kalemlerinden biridir. Bu nedenle, ÇVÖA'larda bu gelir türü özel olarak ele alınmakta ve vergilendirme yetkisi açıkça tanımlanmaktadır. Örneğin, Azerbaycan-İsveç⁵⁹ ÇVÖA'sında lisans ücretlerinin kaynağında vergilendirilme oranları ve şartları net biçimde düzenlenmiş, böylece hem Azerbaycan hem de İsveç'in vergi hakları dengelenmiştir. Bu sayede yatırımcılar hangi ülkede ne kadar vergi ödeyeceğini önceden bilmekte ve planlama yapabilmektedir.

Gayrimaddi hak bedelleri üzerinden vergi alınabilmesi için mükellefiyetin doğru belirlenmesi esastır. Bu kapsamda, hak sahibi gerçek kişi veya kurumun mukim olduğu ülke, bu gelir üzerinden vergi talep etme hakkına sahiptir. Ayrıca, söz konusu bedellerin

⁵⁷ Azerbaycan-Almanya Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması, 2004, Madde. 12

⁵⁸ Azerbaycan- Türkiye Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması, 1994, Madde. 12

⁵⁹ Azerbaycan- İsveç Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması, 2016, Madde. 12

kaynağının tespiti de önemli olup, gelir hangi ülkeden elde edilmişse o ülkenin de belirli vergi hakları bulunmaktadır. Örneğin, Azerbaycan-Belarus⁶⁰ ÇVÖA'sı, lisans ücretlerinin mükellefiyet ve kaynak tespiti konusunda detaylı düzenlemeler içermektedir. Böylece, her iki ülke de kendi vergi yetkilerini net biçimde kullanabilir ve çifte vergilendirme önlenmektedir.

Sonuç olarak, gayrimaddi hak bedelleri uluslararası vergi sisteminde giderek artan öneme sahip bir gelir kalemidir. Azerbaycan'ın imzaladığı ÇVÖA'lar, bu gelirlerin doğru ve adil biçimde vergilendirilmesini temin ederek hem yatırımcıların hem de devletlerin çıkarlarını dengelemektedir. Bu düzenlemeler, sınır ötesi teknoloji transferi ve yatırım ortamının iyileştirilmesi için kritik olup, global ekonomik entegrasyonun sağlıklı bir şekilde sürdürülmesine katkıda bulunmaktadır.

2.5.3.5 Sermaye değer artış kazançları

Sermaye değer artış kazançları, bir sermaye varlığının edinim bedeli ile satış bedeli arasındaki farktan kaynaklanan gelirlerdir. Örneğin, Azerbaycan, Türkiye⁶¹, Rusya, Fransa ve Çin gibi ülkeler arasında yapılan ÇVÖA'larda sermaye değer artış kazançlarının vergilendirilmesiyle ilgili detaylı hükümler bulunmaktadır. Bu hükümler, yatırımcı haklarını korurken aynı zamanda devletlerin vergi gelirlerinin güvence altına alınmasını sağlamaktadır.

Uluslararası vergi anlaşmalarında sermaye değer artış kazançlarının vergilendirilmesi, genellikle mükellefin mukim olduğu ülke ve sermayenin kaynağı ülkesi ilkelerine göre belirlenmektedir. Örneğin, Azerbaycan'ın Rusya, Türkiye, Belarus, Kazakistan⁶², Polonya ve İtalya gibi ülkelerle imzaladığı ÇVÖA'larda gayrimenkul ve menkul kıymet satışlarından elde edilen sermaye kazançlarının vergilendirilmesine ilişkin hükümler açıkça belirtilmiştir.

Gayrimenkul satışlarından kaynaklanan sermaye değer artış kazançları, birçok ÇVÖA'da gayrimenkulün bulunduğu ülkede vergilendirilebilir gelir olarak kabul edilmektedir. Örneğin, Azerbaycan'ın Türkiye, Belarus, Almanya, Fransa, İspanya ve Kanada⁶³ ile yaptığı ÇVÖA'larda gayrimenkul satışından elde edilen sermaye kazançları,

⁶⁰ Azerbaycan- Belarus Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması, 2001. Madde. 12

⁶¹ Azerbaycan- Türkiye Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması, 1994. Madde. 13

⁶² Azerbaycan- Kazakistan Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması, 1996. Madde. 13

⁶³ Azerbaycan-Kanada Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması, 2004. Madde.13

gayrimenkulün yer aldığı ülkede vergilendirilmektedir. Bu hüküm, yatırımların karşılıklı korunmasını sağlarken, yatırımcıların da hangi ülkede vergi ödeyeceği konusunda netlik sağlamaktadır. Örneğin, Azerbaycan’da mukim bir yatırımcının Almanya’daki gayrimenkulünü satması durumunda, Almanya⁶⁴ bu kazanç üzerinden vergi alma hakkına sahiptir. Aynı yatırımcının menkul kıymetlerini Azerbaycan’da satması halinde ise Azerbaycan bu gelirleri vergilendirecektir. Benzer biçimde, Azerbaycan-Rusya⁶⁵ ve Azerbaycan-Türkiye anlaşmalarında da bu tür ayrımlar açıkça yapılmaktadır.

Sonuç olarak, sermaye değer artış kazançlarının uluslararası vergilendirilmesi, sınır ötesi yatırımların adil ve düzenli bir şekilde vergilendirilmesi için büyük öneme sahiptir. Azerbaycan’ın imzaladığı 57’den fazla ÇVÖA, bu kazançların adil ve etkin vergilendirilmesini sağlayarak uluslararası ekonomik entegrasyonu desteklemektedir.

2.5.3.6 Serbest meslek faaliyetlerinden ve bağımlı faaliyetlerden elde edilen gelirler

Serbest meslek faaliyetleri, genellikle bireysel uzmanlık ve profesyonel hizmetlere dayanan, tıp, hukuk, mühendislik, danışmanlık, mimarlık, muhasebe gibi alanlarda yürütülen ekonomik faaliyetlerdir. Çifte vergilendirmenin önlenmesi amacıyla birçok devlet, serbest meslek faaliyetlerine ilişkin özel düzenlemeler içeren ikili vergi anlaşmaları yapmaktadır. Örneğin, Azerbaycan’ın Türkiye, Almanya, Rusya, İran⁶⁶, Belarus⁶⁷ ve Fransa⁶⁸ ile imzaladığı ÇVÖA serbest meslek faaliyetlerinin vergilendirilme koşullarını detaylandırmaktadır.

Serbest meslek faaliyetlerinin süresi, vergilendirme açısından kritik öneme sahiptir. Birçok ÇVÖA, belirli bir süreyi aşan hizmetlerin vergiye tabi tutulacağını belirtmektedir. Örneğin, Azerbaycan-İsveç⁶⁹ anlaşmasında, serbest meslek faaliyetlerinin 183 günü aşması durumunda İsveç vergi alma hakkına sahip olur. Bu süre, faaliyetlerin geçici mi yoksa kalıcı mı olduğunun göstergesi olarak değerlendirilmektedir. Benzer şekilde, Azerbaycan-Belarus⁷⁰ ve Azerbaycan-Fransa⁷¹ anlaşmalarında da belirli süreler

⁶⁴ Azerbaycan- Almanya Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması, 2004. Madde 13.

⁶⁵ Azerbaycan- Rusya Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması, 1997. Madde 13

⁶⁶ Azerbaycan- İran Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması, 2009. Madde 14

⁶⁷ Azerbaycan- Belarusya Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması, 2001. Madde 14

⁶⁸ Azerbaycan- Fransa Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması, 2011. Madde 14

⁶⁹ Azerbaycan- İsveç Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması, 2016. Madde 14; Madde 15.

⁷⁰ Azerbaycan- Belarusya Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması, 2001. Madde 14; Madde 15.

⁷¹ Azerbaycan- Fransa Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması, 2001. Madde 14; Madde 15.

tanımlanmış olup, bu sınırın aşılması durumunda faaliyetlerin gerçekleştirildiği ülkede vergi yükümlülüğü doğmaktadır.

Azerbaycan-Rusya ve Azerbaycan-Türkiye⁷² ikili vergi anlaşmalarında, bağımsız serbest meslek erbaplarının gelirleri genellikle ikametgahlarının bulunduğu ülkede vergilendirilmektedir. Buna karşılık, bağımlı çalışanların gelirleri, faaliyetlerinin gerçekleştiği ülkenin vergi yetkisine tabidir.

Birçok ülke, serbest meslek faaliyetlerine ilişkin vergilendirme usullerini uluslararası anlaşmalar çerçevesinde detaylandırmaktadır. Azerbaycan'ın İngiltere, Fransa, Kanada⁷³, Almanya, Japonya⁷⁴ ve Çin⁷⁵ gibi ülkelerle imzaladığı Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları, serbest meslek faaliyetlerinin vergilendirilmesi konusunda ayrıntılı hükümler içermektedir. Bu anlaşmalarda, hizmetlerin tanımı, vergi mükellefiyetinin başlangıcı, işyeri kavramı ve gelir beyanı gibi temel unsurlar ayrıntılı biçimde düzenlenmektedir.

Azerbaycan'ın Almanya ile yaptığı anlaşmada ise bağımlı faaliyet gelirlerinin vergilendirilmesinde, 183 günlük süre sınırı getirilmiştir. Buna göre, bir Azerbaycan vatandaşı Almanya'da 183 günden az süreyle çalışıyorsa, elde ettiği gelir yalnızca Azerbaycan'da vergilendirilmektedir. Ancak bu süre aşılsa, Almanya da vergilendirme hakkı kazanır. Benzer uygulamalar Azerbaycan-Fransa⁷⁶ ve Azerbaycan-Kanada⁷⁷ anlaşmalarında da yer almakta, böylece kısa süreli görevlendirmelerde çifte vergilendirmenin önüne geçilmektedir.

Azerbaycan- Norveç Ç.V.Ö.A.'na göre de A devleti mukiminin serbest meslek faaliyetleri ile ilgili olarak elde ettiği gelir yalnızca A devletinde vergilendirilebilir. Ancak, bu gelir bazı durumlarda B devletinde de vergilendirilebilir. Eğer mukim diğer devlette herhangi bir 12 aylık dönemde toplamda 183 günü aşan bir süre veya süreler boyunca bulunursa ve onun faaliyetlerini gerçekleştirmek amacıyla B devletinde kendisine tahsis edilmiş sabit bir üssü varsa, yalnızca hizmetlerin B Devletinde sunulduğu ölçüde vergilendirilebilir. Ayrıca anlaşmada "Mesleki hizmetler" terimi, özellikle

⁷² Azerbaycan- Türkiye Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması, 1994. Madde 14

⁷³ Azerbaycan- Kanada Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması, 2006. Madde 14.

⁷⁴ Azerbaycan- Japonya Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması, 2022. Madde 14.

⁷⁵ Azerbaycan- Çin Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması, 2005. Madde 14.

⁷⁶ Azerbaycan- Fransa Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması, 2001. Madde 15.

⁷⁷ Azerbaycan- Kanada Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması, 2004. Madde 15.

bağımsız bilimsel, sanatsal, öğretim ve eğitim faaliyetlerini ve ayrıca doktorların, avukatların, mühendislerin, mimarların, dışçilerin ve muhasebecilerin bağımsız faaliyetlerini içermektedir.⁷⁸

Bağımlı faaliyet gelirlerinin vergilendirilmesinde işverenin konumu da büyük önem taşır. Azerbaycan ile Japonya⁷⁹ arasında yapılan anlaşmada, işverenin o ülkede daimi temsilciliği bulunması halinde, çalışanın elde ettiği gelir üzerinden o ülkede vergi tahsil edilebilir. Bu durum, işverenin işyeri varlığının çalışanın faaliyetleri üzerindeki vergi etkisini artırmaktadır. Benzer şekilde, Azerbaycan-Birleşik Krallık⁸⁰ anlaşmasında da işverenin temsilcilik durumu, vergi yetkisinin belirlenmesinde kritik bir faktör olarak ele alınmıştır.

Bazı ülkeler ile yapılan anlaşmalarda, bağımlı faaliyet gelirlerinin vergilendirilmesinde istisnalar getirmiştir. Örneğin, Azerbaycan ile Belarus arasında imzalanan anlaşmada, diplomatik personel ve uluslararası kuruluş çalışanlarının bazı gelirleri vergi muafiyetine tabidir. Bu muafiyetler, uluslararası hukuk normları ve diplomatik ilişkiler çerçevesinde özel olarak düzenlenmiştir⁸¹.

Azerbaycan-Norveç Ç.V.Ö.A.'sına göre uluslararası taşımacılıkta kullanılan gemilerde veya uçaklarda gerçekleştirilen istihdama ilişkin ücret, gemileri veya uçakları işleten işletmenin mukim olduğu devletinde vergilendirilebilir. Örneğin A devletinin mukimi, farklı ülkelerin şirketlerinden oluşan bir uluslararası taşımacılık konsorsiyumu tarafından uluslararası trafikte işletilen gemilerde veya uçaklarda gerçekleştirilen istihdama ilişkin ücret elde ederse, bu ücret yalnızca A devletinde vergilendirilebilir.⁸²

Sonuç olarak, serbest meslek faaliyetlerinin uluslararası düzeyde vergilendirilmesi, giderek artan küreselleşme ve dijitalleşmenin etkisiyle giderek daha fazla önem kazanacağı öngörülmektedir.

2.5.3.7 Müdürlere yapılan ödemeler ve kamu görevlilerinin elde ettiği gelirler

Müdürlere yapılan ödemeler, anlaşmaların 16. Maddesi olarak; yönetim kurulu üyeleri ve üst düzey yöneticilerin aldıkları ücretler olarak özel bir kategori oluşturur. Bu

⁷⁸ Azerbaycan- Norveç Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması,1996 . Madde 14

⁷⁹ Azerbaycan- Japonya Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması, 2022. Madde 15

⁸⁰ Azerbaycan- Birleşik Krallık Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması, 1994 . Madde 15

⁸¹ Azerbaycan- Belarusya Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması, 2001. Madde 15.

⁸² Azerbaycan- Norveç Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması,1996 . Madde 15

ödemeler, işverene bağlı faaliyet gelirlerinden ayrı değerlendirilmekte ve vergilendirme açısından farklılık arz etmektedir. Müdürlere ilişkin gelirlerin vergilendirilmesinde, gelir elde edilen ülke ve mukim olunan ülke arasında dengeli bir paylaşım sağlanması hedeflenmektedir (Nebili, 2023, s. 356). Azerbaycan'ın Türkiye⁸³ ve Rusya⁸⁴ ile imzaladığı anlaşmaları örnek gösterebiliriz, Azerbaycan-Türkiye anlaşmasında müdürlerin görev yaptıkları ülkede elde ettikleri gelirlerin, o ülkede vergilendirilmesine izin verilmekte ve bu kapsamda Türkiye'de faaliyet gösteren Azerbaycanlı müdürlerin gelirleri Türkiye vergi otoriteleri tarafından da vergilendirilmektedir. Benzer şekilde, Azerbaycan-Rusya anlaşmasında da müdürlere yapılan ödemelerin vergilendirilmesi, müdürün bulunduğu ülkede gerçekleşen faaliyetlerin süre ve kapsamına bağlı olarak şekillenmektedir. Bu düzenlemeler hem ülke mali çıkarlarını korumak hem de çifte vergilendirmeyi önlemek amacıyla belirlenmiştir.

Azerbaycan'ın Almanya⁸⁵ ve Fransa⁸⁶ ile yaptığı anlaşmalarda müdürlere yapılan ödemeler, genellikle mukim olunan ülkede vergilendirilmekle birlikte, gelir elde edilen ülkede de vergi uygulanabilmektedir. Almanya ile yapılan anlaşmada, müdürlerin Almanya'da belirli bir süre veya kalıcılıkta görev yapmaları durumunda, Almanya vergi yetkisini kullanabilmektedir. Fransa ile yapılan anlaşmada da benzer hükümler yer almaktadır.

Kamu görevlileri açısından Azerbaycan'ın Belarus⁸⁷, Rusya ve Türkiye⁸⁸ ile yaptığı anlaşmalarda karşılıklı muafiyetler ve özel hükümler bulunmakta, bu hükümler sınır ötesi devlet hizmetlerinde görev yapan personelin çifte vergilendirmeden korunmasını amaçlamaktadır. Bu anlaşmalarda, kamu görevlilerinin gelirlerinin hangi koşullar altında istisna tutulacağı belirlenmiştir.

Sonuç olarak, müdürlere yapılan ödemeler ve kamu görevlilerinin gelirlerinin vergilendirilmesi, uluslararası vergi hukukunda özel bir alan olarak kabul edilmekte ve kapsamlı düzenlemelere tabidir. Azerbaycan'ın farklı ülkelerle yaptığı Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları, bu konuda hem devletlerin hem de mükelleflerin

⁸³ Azerbaycan- Türkiye Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması, 1994 . Madde 16.

⁸⁴ Azerbaycan- Rusya Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması, 1997. Madde 16.

⁸⁵ Azerbaycan- Almanya Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması, 2004. Madde 16.

⁸⁶ Azerbaycan- Fransa Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması, 2001 . Madde 16.

⁸⁷ Azerbaycan- Belarus Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması, 2001 . Madde 16.

⁸⁸ Azerbaycan- Türkiye Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması, 1994 . Madde 16.

hak ve yükümlölüklerini netleştirerek vergi adaletinin sağlanmasına önemli katkılar sunmaktadır.

2.5.3.8 Sanatçı ve sporcuların, öğretmen ve öğrencilerin gelirleri, emekli maaşlarının vergilendirilmesi

Genel olarak, anlaşmaların sanatçı ve sporcularla ilgili maddesinde söz konusu gelirin nasıl hesaplanacağı konusunda hiçbir şey söylenmemektedir. Masraflar için yapılacak kesintilerin kapsamını belirlemek bir akit devletin iç hukukuna aittir. İç hukuklar bu alanda farklılık gösterir ve bazı sanatçılara ve sporculara ödenen brüt tutar üzerinden düşük bir oranda kaynakta vergilendirme öngörür. Bu tür kurallar gruplara veya takımlara, topluluklara vb. ödenen gelirler için de geçerli olabilir. Ancak bazı devletler uygulanacak oran düşük olsa bile bazı durumlarda brüt tutarın vergilendirilmesinin uygun olmayabileceğini savunmaktadırlar. Bu tür devletler, vergi mükellefine net esasa göre vergilendirilme seçeneği sunmak istemektedirler.⁸⁹

Sanatçı ve sporcular, uluslararası ekonomik faaliyetlerin önemli unsurlarını teşkil etmekte olup, gelirlerinin vergilendirilmesi anlaşmalarda özel bir alan olarak ele alınmaktadır. Bu gelirlerin hangi devlette vergilendirileceği konusu, vergi yetkilerinin paylaşımı açısından büyük öneme sahiptir. Örneğin İtalya⁹⁰, Bosna Hersek⁹¹, Polonya⁹² gibi ülkelerle imzalanmış Uluslararası Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları, sanatçı ve sporcuların faaliyet gösterdikleri ülkede elde ettikleri gelirlerin vergilendirilmesine imkân tanımakta ve böylece bu ülkelerin vergi gelirleri korunmaktadır. Anlaşmalarda bu hükümlerin yer alması, sanatçı ve sporcuların sınır ötesi hareketliliğinin yarattığı vergi risklerini azaltırken, aynı zamanda uluslararası kültürel ve sportif işbirliğinin gelişmesine zemin hazırlamaktadır.

San Marino⁹³, Ukrayna, Hırvatistan⁹⁴ ile gerçekleştirilen ÇVÖA'lar, sanatçı ve sporcuların vergilendirilmesine ilişkin detaylı hükümler içermektedir. Almanya⁹⁵ ile Azerbaycan arasında imzalanmış Ç.V.Ö.A.sına göre bir sözleşme devletin sakininin tiyatro, sinema, radyo veya televizyon sanatçısı veya müzisyen veya sporcu olarak diğer sözleşme devletinde icra ettiği kişisel faaliyetlerinden elde ettiği gelir, bu diğer devlette vergilendirilebilir. Sporcunun kişisel faaliyetlerinden elde ettiği gelir sporcunun

⁸⁹OECD Model Tax Convention, 2019. R(26)-31

⁹⁰ Azerbaycan- İtalya Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması, 2004 . Madde 17.

⁹¹ Azerbaycan- Bosna- Hersek Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması, 2012 . Madde 17.

⁹² Azerbaycan- Polonya Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması, 1997. Madde 17.

⁹³ Azerbaycan- San Marino Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması, 2015 . Madde 17.

⁹⁴ Azerbaycan- Hırvatistan Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması, 2012 . Madde 17.

⁹⁵ Azerbaycan- Almanya Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması, 2004 . Madde 17.

kendisine değil, başka bir kişiye aitse, bu gelir, sporcunun faaliyetlerinin icra edildiği sözleşme devletinde vergilendirilebilir.

Fransa⁹⁶ anlaşması ise özellikle sportif faaliyetler bağlamında, Fransa'daki müsabakalarda elde edilen gelirlerin vergilendirilmesine odaklanmaktadır. Bu düzenlemeler, uluslararası vergi uyumunu ve mükelleflerin haklarını korumayı amaçlamaktadır.

Sanatçı ve sporcuların uluslararası arenada çoğunlukla kısa süreli ve değişken faaliyetlerde bulunmaları, vergi otoriteleri için faaliyet süresi ve işyeri tespiti hususunda zorluklar yaratmaktadır. Bu nedenle, Azerbaycan'ın Rusya, Türkiye ve Almanya⁹⁷ gibi ülkelerle yaptığı anlaşmalarda, faaliyet sürelerine ilişkin sınırlandırmalar getirilmiş ve bu sürelerin altındaki faaliyetlerin işyeri oluşturmayacağı kabul edilmiştir.

Sanatçı ve sporcuların gelirleri, sadece doğrudan performans ücretleriyle sınırlı olmayıp sponsorluk, reklam, yayın hakları gibi karmaşık kalemleri içermektedir. Özellikle sınır ötesi faaliyetlerde, gelir kaynaklarının izlenmesi ve doğru raporlanması, ulusal vergi idareleri için önemli bir denetim alanı oluşturmaktadır. Bu kapsamda, Azerbaycan'ın Fransa, Kanada⁹⁸ ve Çin⁹⁹ ile yaptığı anlaşmalarda, vergi bilgi değişimi ve ortak denetim mekanizmaları kurulmuştur. Bu uygulamalar, vergi şeffaflığını artırmakta ve sanatçı ile sporcuların gelirlerinin tam ve doğru olarak vergilendirilmesini sağlamaktadır.

Sonuç olarak, sanatçı ve sporcuların uluslararası düzeyde gerçekleştirdikleri faaliyetlerden elde ettikleri gelirlerin vergilendirilmesi, günümüz küresel ekonomik sisteminde giderek artan bir önem arz etmektedir. Mevcut anlaşmalar, faaliyet süresi, işyeri varlığı, gelir türü ve vergi yetkisi gibi unsurları açıkça belirlemek suretiyle çifte vergilendirmenin önüne geçmeyi amaçlamaktadır. Azerbaycan'ın Almanya¹⁰⁰, Fransa¹⁰¹, İngiltere¹⁰², Çin gibi ülkelerle imzaladığı anlaşmalarda yer alan özel hükümler, bu doğrultuda uluslararası vergi uyumunu ve iş birliğini artırıcı niteliktedir. Böylece hem vergi adaleti sağlanmakta hem de uluslararası kültürel ve sportif ilişkilerin gelişimi desteklenmektedir.

⁹⁶ Azerbaycan- Fransa Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması, 2001 . Madde 17.

⁹⁷ Azerbaycan- Almanya Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması, 2004 . Madde 17.

⁹⁸ Azerbaycan- Kanada Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması, 2004 . Madde 17.

⁹⁹ Azerbaycan- Çin Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması, 2005 . Madde 17.

¹⁰⁰ Azerbaycan- Almanya Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması, 2004. Madde 17.

¹⁰¹ Azerbaycan- Fransa Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması, 2001 . Madde 17.

¹⁰² Azerbaycan- İngiltere Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması, 1994 . Madde 17.

Uluslararası vergi hukukunda emekli maaşları, bireylerin aktif çalışma hayatlarının sona ermesinden sonra düzenli olarak elde ettikleri gelir türü olarak ele alınmaktadır. Bu gelirlerin hangi devlet tarafından vergilendirileceği hem bireysel vergi yükümlülüklerini hem de devletler arası mali dengeyi doğrudan etkileyen bir husustur. Bu nedenle, ÇVÖA'ları kapsamında emekli maaşlarının vergilendirilmesi ayrıntılı ve sistematik biçimde düzenlenmektedir. Genel kural olarak, emekli maaşlarının ya ödemeyi yapan kaynak ülkede ya da maaş alan kişinin yerleşik olduğu (mukim olduğu) devlette vergilendirilmesi öngörülmektedir. Örneğin Azerbaycan-Almanya ÇVÖA kapsamında kamu kaynaklı emekli maaşları yalnızca Almanya¹⁰³'da, özel emeklilik gelirleri ise kişinin mukim olduğu ülkede vergilendirilmektedir.

Uluslararası anlaşmalarda emekli maaşları genellikle ikiye ayrılmaktadır; kamu sektörü kaynaklı emekli maaşları (örneğin devlet memurlarının emekliliği), özel sektör kaynaklı emekli maaşları (örneğin özel sigorta ve bireysel emeklilik sistemleri). ÇVÖA'lar kapsamında bu ayrımın yapılması, devletler arasında vergileme yetkisinin adil biçimde paylaştırılmasını sağlamaktadır. Azerbaycan-Türkiye¹⁰⁴ anlaşmasında kamu hizmetinden doğan emekli maaşları yalnızca Türkiye tarafından vergilendirilirken, özel emeklilik sistemine dayalı maaşlar Azerbaycan'da mukim olunması hâlinde yalnızca Azerbaycan'da vergilendirilmektedir. Bu durum, kamu görevine ilişkin yükümlülüğün ve emeklilik yükünün doğrudan kaynak devlette kalması gerektiği anlayışıyla uyumludur.

ÇVÖA'ların çoğunda özel sektöre dayalı emekli maaşlarının, mükellefin ikamet ettiği devlette vergilendirilmesi gerektiği öngörülmektedir. Bu kural, bireyin yaşamını sürdürdüğü ülkenin sosyal harcamalarını üstlenmesinden kaynaklanan mali yükün denkleştirilmesini amaçlamaktadır. Örneğin, Azerbaycan-İsveç¹⁰⁵ anlaşmasında, İsveç'te çalışarak emekli olan ancak Azerbaycan'da ikamet eden bir bireyin özel emeklilikten aldığı maaş, yalnızca Azerbaycan'da vergilendirilir. Bu şekilde hem çifte vergilendirme önlenmekte hem de bireyin bulunduğu ülkenin ekonomik yapısı göz önünde bulundurulmaktadır.

Kamu görevlilerine yönelik emekli maaşları çoğu anlaşmada ayrı bir hükümle düzenlenmekte ve yalnızca maaşı ödeyen kaynak ülkede vergilendirilmesi kabul

¹⁰³ Azerbaycan- Almanya Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması, 2004 . Madde 18.

¹⁰⁴ Azerbaycan- Türkiye Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması, 1994, Maddde.18

¹⁰⁵ Azerbaycan- İsveç Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması,2016 . Madde 18.

edilmektedir. Bu durum, kamu hizmetinin ulusal egemenlik kapsamında değerlendirilmesinden ve maaşın kamu kaynaklarıyla ödeniyor olmasından kaynaklanmaktadır. Azerbaycan-Fransa¹⁰⁶ anlaşmasında, Fransa tarafından bir Azerbaycan mukimine ödenen kamu emekli maaşının yalnızca Fransa'da vergilendirileceği açıkça belirtilmektedir. Benzer bir düzenleme Azerbaycan-Rusya¹⁰⁷ anlaşmasında da yer almakta olup, kamu emekliliği ödemeleri Rusya tarafından vergilendirilmektedir.

Emekli maaşlarının vergilendirilmesinde en sık karşılaşılan sorunlardan biri, emekli bireylerin birden fazla devletten emekli maaşı alması ya da zaman içinde mukim ülkesini değiştirmesi nedeniyle oluşan vergisel belirsizliklerdir. Azerbaycan'ın Almanya, İtalya¹⁰⁸, Japonya ve Kanada ile imzaladığı anlaşmalarda bu tür uyumsuzlukların önüne geçebilmek amacıyla bilgi değişimi, vergi uyumsuzluklarının çözümü ve karşılıklı anlaşma prosedürlerine ilişkin hükümler yer almaktadır. Bu mekanizmalar, uluslararası vergi idareleri arasında şeffaflık ve iş birliği ortamı yaratmaktadır.

Emekli maaşları bağlamında çoğunlukla istisna yöntemi tercih edilmekte, böylece bir devlette vergilendirilen emekli geliri, diğer devlette vergiden istisna edilmektedir. Örneğin, Azerbaycan-Belçika¹⁰⁹ anlaşması kapsamında, Belçika'dan emekli maaşı alan bir Azerbaycan mukimi, bu gelirini yalnızca Belçika'da vergilendirmekte, Azerbaycan'da ise bu gelir vergiden muaftır. Bu yöntem, özellikle emeklilik döneminde sabit gelirle yaşayan bireylerin mali açıdan korunmasını sağlamaktadır (Azerbaycan- Belçika Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması, 2004).

Dijital bankacılık sistemleri, uluslararası sosyal güvenlik ödemelerinin daha hızlı ve farklı ülkelere yönlendirilmesini mümkün kılmıştır. Ancak bu gelişme, ödeme yapılan ülke ile mukim olunan ülke arasındaki vergisel koordinasyonu daha da karmaşıktır. Örneğin, Azerbaycan ve Hollanda¹¹⁰ arasındaki anlaşmada dijital olarak yapılan emeklilik ödemelerinin hangi ülkede vergilendirileceği hususunda açık hükümlere yer verilmiş, böylece teknolojik değişimlerin yarattığı gri alanlar netleştirilmiştir. Bu durum, ileride dijitalleşmeye uyumlu yeni nesil anlaşmalara duyulan ihtiyacı ortaya koymaktadır

¹⁰⁶ Azerbaycan-Fransa Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması, 2001, Madde 18.

¹⁰⁷ Azerbaycan- Rusya Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması, 1997. Madde 18.

¹⁰⁸ Azerbaycan- İtalya Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması, 2004 . Madde 18.

¹⁰⁹ Azerbaycan- Belçika Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması, 2004 . Madde 18.

¹¹⁰ Azerbaycan- Hollanda Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması, 2008 . Madde 18.

Sonuç olarak, emekli maaşlarının vergilendirilmesinde temel amaç, gelir sahiplerinin çifte vergilendirilmesini önlemek, vergileme yetkisinin adil şekilde paylaştırılmasını sağlamak ve bireylerin yaşam standardını korumaktır. Azerbaycan'ın 57 ülke ile imzaladığı ÇVÖA'lar, bu hedeflerin gerçekleştirilmesi açısından önemli araçlar olarak işlev görmektedir. Anlaşmalarda öğretmenler, araştırmacılar ve öğrenciler gibi bilimsel ve eğitimsel amaçlarla bir devletten diğerine geçici olarak gelen kişiler için özel vergisel düzenlemeler yapılmaktadır. Bu düzenlemeler, ÇVÖA'ları çerçevesinde ele alınmakta ve söz konusu kişilerin ekonomik faaliyetlerinden elde ettikleri gelirlerin hangi ülkede vergilendirileceği açık bir biçimde belirlenmektedir. Bu bağlamda, söz konusu statülerin ayrı ayrı ele alınması ve gelir türlerinin (burs, maaş, hibe vb.) niteliği dikkate alınarak vergisel yükümlülüklerin netleştirilmesi gerekmektedir. Vergisel muafiyetler, genellikle faaliyet süresi, gelir kaynağı ve amacına bağlı olarak sınırlı tutulmaktadır.

ÇVÖA'larda öğretmen ve akademisyenlere yönelik olarak düzenlenen hükümler, belirli bir süre için öğretim veya araştırma amacıyla diğer ülkede bulunan bireylerin vergiden muaf tutulmasına imkân tanımaktadır. Bu muafiyetler, ilgili faaliyetin ticari kazanç amacı taşımaması ve faaliyet süresinin genellikle iki yılı aşmaması koşuluna bağlanmaktadır. Örneğin Azerbaycan-Almanya¹¹¹ Anlaşması'nda öğretmenler, iki yıl boyunca Almanya'da görev yaptıklarında vergi muafiyetinden yararlanabilmektedir. Azerbaycan-Türkiye Anlaşması¹¹² da benzer biçimde, öğretim ve araştırma faaliyetlerinde bulunan akademisyenlere iki yıl süreyle vergi muafiyeti tanımaktadır.

Araştırmacılar için düzenlenen hükümler, yalnızca kamu yararına yürütülen ve ticari mahiyet taşımayan araştırmaları kapsayacak şekilde sınırlandırılmaktadır. Araştırmanın kamusal nitelikte olması, vergi muafiyetinin temel şartlarından biridir. Örneğin Azerbaycan-Japonya Anlaşması, Japonya'da¹¹³ üniversite bünyesinde yürütülen ve kamusal nitelik taşıyan araştırma faaliyetlerinden elde edilen gelirlerin vergiye tabi tutulmayacağını hüküm altına almaktadır. Ancak aynı anlaşma, özel şirketlerde yapılan ve ticari sonuç doğuran araştırmalar için bu muafiyeti geçersiz kılmaktadır.

ÇVÖA'larda öğrenciler için öngörülen hükümler, burs, yardım ve geçici çalışma gelirleri gibi belirli gelir türlerinin vergilendirilmesine ilişkin hükümler içermektedir. Temel

¹¹¹ Azerbaycan- Almanya Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması, 2004. Madde 20.

¹¹² Azerbaycan- Türkiye Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması, 1994. Madde 20

¹¹³ Azerbaycan- Japonya Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması, 2022 . Madde 20.

prensip, bu tür gelirlerin yaşam giderlerini karşılamakla sınırlı olması hâlinde vergiden muaf tutulmasıdır. Azerbaycan-Fransa Anlaşması¹¹⁴ uyarınca, Fransa’da eğitim gören Azerbaycan vatandaşı bir öğrencinin burs ya da aile yardımı gibi gelirleri, Fransa’da vergilendirilmemektedir. Ancak öğrenci, düzenli bir gelir elde ederse veya tam zamanlı bir işe girerse, bu durumda Fransa’da vergi yükümlülüğü doğmaktadır.

Vergilendirmede mukimlik, kişinin hangi devlete bağlı olarak vergilendirileceğini belirlemede temel bir unsurdur. Eğitim ve araştırma faaliyetlerinde bulunan bireyler, mukimlik durumuna ve o ülkedeki kalış sürelerine göre vergisel statü kazanabilmektedir. Azerbaycan-Rusya Anlaşması’na¹¹⁵ göre, Rusya’da bir yıldan uzun süreyle ikamet eden Azerbaycanlı bir öğrenci, mukim statüsü kazanabilir ve bu nedenle Rusya iç hukukuna göre gelir vergisi mükellefi sayılabilir. Bu nedenle, süre faktörü çoğu anlaşmada belirleyici bir unsur olarak yer almaktadır.

ÇVÖA’lar, öğretmen ve öğrencilerin statülerinin kötüye kullanılmasını önlemek amacıyla çeşitli sınırlamalar ve koruyucu hükümlere yer vermektedir. Bu kapsamda faaliyet süresi, kurum onayı ve gelir kaynağı gibi unsurlar yakından denetlenmektedir. Azerbaycan-Almanya¹¹⁶ Anlaşması’nda, eğitim amacıyla Almanya’ya gelen bir bireyin vergi muafiyetinden yararlanabilmesi için, bir eğitim kurumundan alınmış resmi davet mektubu ve faaliyet süresine dair belgeleri ibraz etmesi zorunludur. Bu düzenleme, anlaşmanın istismar edilmesini önlemeye yöneliktir.

Öğretmen ve öğrencilere yönelik özel hükümler, uluslararası bilimsel iş birliğini ve eğitim hareketliliğini teşvik etmekte, aynı zamanda bireylerin çifte vergilendirme riskiyle karşılaşmalarını önlemektedir. Azerbaycan’ın Almanya, Fransa, Japonya¹¹⁷ gibi ülkelerle yaptığı anlaşmalar bu alanda örnek niteliğindedir. Gelecekte, dijital eğitim ve uzaktan akademik faaliyetlerin artmasıyla birlikte bu hükümler daha kapsamlı ve teknolojiye uyumlu hale getirilmelidir. Böylece hem gelir adaleti sağlanmakta hem de uluslararası eğitim sistemine katkıda bulunmaktadır.

¹¹⁴ Azerbaycan- Fransa Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması, . Madde 20.

¹¹⁵ Azerbaycan- Rusya Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması, 1997. Madde 20

¹¹⁶ Azerbaycan- Almanya Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması, . Madde 20.

¹¹⁷ Azerbaycan- Japonya Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması, . Madde 20.

2.5.3.9 Diplomatlar ve konsolosluk memurlarının elde ettiği gelirler

Diplomatlar ve konsolosluk memurlarının görev yaptıkları ülkelerdeki vergi muafiyetlerinin temelinde, uluslararası hukukta yer alan çok sayıda önemli düzenleme bulunmaktadır. Bu sözleşmeler, diplomatların görevlerini bağımsız ve etkin biçimde yerine getirmelerini sağlamak amacıyla kişisel dokunulmazlık ve ayrıcalıkları güvence altına almaktadır. Örneğin, Azerbaycan'ın Türkiye¹¹⁸ ve Rusya¹¹⁹ ile yaptığı anlaşmalar da bu uluslararası çerçeveyi esas alarak, diplomatik muafiyetlerin kapsamını ikili ilişkiler bazında düzenlemektedir.

Diplomatik temsilciler, konsolosluk çalışanları ve uluslararası kuruluşlarda görev yapan kamu görevlilerinin elde ettikleri gelirlerin, görev yaptıkları ülkede vergiden muaf tutulması uluslararası hukukun temel prensiplerinden biridir. Bu durum, 1961 Viyana Diplomatik İlişkiler Sözleşmesi başta olmak üzere çeşitli uluslararası düzenlemelerle desteklenmektedir. Bu hukuki temel, diplomatik ilişkilerin istikrarı ve sürekliliği açısından kritik bir öneme sahiptir. Çünkü, diplomatların görev aldıkları ülkelerde gereksiz vergi yükleriyle karşılaşmaları hem bireysel hem de devletler arası ilişkilerde sorunlar doğurabilir (Cümşüdlü, 2020, s. 20).

Azerbaycan ile Almanya¹²⁰ arasındaki Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması, diplomatlar ve konsolosluk memurlarının vergi muafiyetine ilişkin ayrıntılı hükümler içermektedir. Anlaşmanın 29. maddesine göre, Almanya'da görev yapan Azerbaycanlı diplomatik personelin görev gelirleri Almanya'da vergilendirilmeyecektir. Bu Anlaşma'nın hiçbir hükmünün, diplomatik misyon ve konsolosluk görevlilerinin uluslararası hukukun genel kuralları veya özel anlaşmalar uyarınca sahip oldukları mali ayrıcalıkları etkilemeyeceği anlaşma metninde açık şekilde belirlenmiştir. Bu hüküm, iki ülke arasındaki diplomatik ilişkilerin kesintisiz sürdürülmesine olanak tanırken, aynı zamanda diplomatların mali açıdan gereksiz yüklerle karşılaşmasının önüne geçmektedir. Ancak, diplomatların Almanya'da yaptıkları ticari faaliyetlerden elde ettikleri gelirler vergilendirmeye tabidir.

Azerbaycan ve Rusya¹²¹ arasındaki vergi anlaşması, diplomatik personelin vergisel muafiyetinde karşılıklılık ilkesine vurgu yapmaktadır. Bu ilke, her iki tarafın

¹¹⁸ Azerbaycan- Türkiye Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması, 1994. Madde 29

¹¹⁹ Azerbaycan- Rusya Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması, 1997. Madde 29

¹²⁰ Azerbaycan- Almanya Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması, 2004. Madde 29.

¹²¹ Azerbaycan- Rusya Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması, 1997 . Madde 29.

diplomatlarının görev gelirlerinin kendi ülkelerinde vergiden muaf tutulmasını sağlar ve iki ülke arasındaki diplomatik ilişkilerde eşitlik ve adalet temelli bir yaklaşım benimsenmektedir. Özellikle Azerbaycanlı diplomatların Rusya’da elde ettikleri gelirler, görevleriyle ilgili olduğu sürece vergiye tabi tutulmazken, benzer şekilde Rus diplomatlar Azerbaycan’da aynı haklardan yararlanır.

Fransa ile Azerbaycan arasında imzalanan Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması¹²², diplomatların yanı sıra konsolosluk memurlarının da görev gelirlerinin vergi muafiyetine tabi olduğunu açıkça hükme bağlamaktadır. Fransa’da görev yapan Azerbaycanlı konsolosluk personelinin aldıkları maaşlar Fransa vergilerinden muaftır. Bu muafiyet, konsolosluk personelinin görevlerini etkin şekilde sürdürmelerine ve diplomatik ilişkilerin sağlıklı yürütülmesine katkı sağlamaktadır. Ancak bu ayrıcalık, yalnızca resmi görev gelirleriyle sınırlıdır. Buna karşın, konsolosluk memurlarının Fransa’daki ticari faaliyetlerden veya diğer gelir kaynaklarından elde ettikleri kazançlar Fransa’da vergilendirilmektedir.

Bir Ç.V.Ö.A.’nın hükümleri ile uluslararası hukukun genel kuralları veya özel bir uluslararası anlaşma uyarınca tanınan diplomatik ve konsolosluk ayrıcalıklarının eş zamanlı olarak uygulanması, belirli koşullar altında, her iki akit devlette de aksi takdirde ödenmesi gereken verginin ödenmemesi sonucunu doğurabilir. Örnek olarak, A Devleti tarafından B Devletine akredite edilen ve A Devletindeki bir diplomatik ajanın, uluslararası hukuktan dolayı, bu geliri dolayısıyla B Devletinde vergiye tabi tutulmayacağı ve ayrıca, iki Devlet arasındaki ikili anlaşmanın hükümlerine bağlı olarak, B Devletin bir mukimi olarak, A Devletinde gelir üzerinden alınan vergiden muafiyet veya indirim hakkına sahip olabileceği belirtilebilir.¹²³

Hollanda¹²⁴ ile yapılan anlaşmada, diplomatların vergi muafiyetinden yararlanabilmesi için resmi belgelerle görevlerinin kanıtlanması zorunluluğu getirilmiştir. Bu mekanizma, uluslararası vergi adaletinin korunması açısından önemli bir örnektir. Hollanda’daki Azerbaycan diplomatlarının bu şartları yerine getirmemesi durumunda, muafiyet hakları geçersiz sayılabilir. Örneğin, görev belgeleri eksik olan bir diplomat, Hollanda vergi otoriteleri tarafından normal bir vergi mükellefi olarak değerlendirilmektedir. Bu tür

¹²² Azerbaycan- Fransa Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması, 2001. Madde 29.

¹²³ OECD Model Tax Convention, 2019, C(27)-1

¹²⁴ Azerbaycan-Hollanda Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması, 2008. Madde 29.

denetim ve belgeleme süreçleri, diplomatik ayrıcalıkların sınırlarını belirginleştirerek, uluslararası vergi sisteminin şeffaflığını artırmaktadır.

Birçok OECD üyesi ülkenin iç hukukunda, yurt dışında bulunan diplomatik misyon ve konsolosluk mensuplarının vergilendirilmesi bakımından gönderen devletin mukimi sayılacağına ilişkin hükümler yer almıştır. Bu tür hükümlerin iç hukukta geçerli olduğu üye ülkeler arasındaki ikili ilişkilerde, anlaşmaların amaçları doğrultusunda, gönderen devleti, akit devletlerin diplomatik misyon ve konsolosluk mensuplarının ikamet ettikleri devlet olarak belirleyen özel kurallar dahil edilerek bir adım daha atılabilir.¹²⁵

Sonuç olarak, Azerbaycan'ın 57 ülkeyle yaptığı Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları, diplomatlar ve konsolosluk memurlarının vergi muafiyetine ilişkin kapsamlı düzenlemeler içermektedir. Bu anlaşmalar, uluslararası hukuk çerçevesinde diplomatik personelin görev gelirlerinin vergiden muaf tutulmasını sağlarken, ekonomik faaliyetlerden elde edilen gelirlerin vergilendirilmesine imkân tanımaktadır. Böylece diplomatik ayrıcalıkların kötüye kullanımı önlenmekte ve uluslararası ilişkilerde denge sağlanmaktadır.

2.6 Çifte Vergilendirmenin Önlenmesi ve Ayrımcılık Yapılmaması

Uluslararası vergi hukukunun temel problemlerinden biri olan çifte vergilendirme, aynı gelirin birden fazla devlet tarafından vergilendirilmesi durumunu ifade eder. Bu durum, ekonomik aktörler açısından maliyetlerin artmasına ve uluslararası yatırım ve ticaret faaliyetlerinin olumsuz etkilenmesine yol açar. Dolayısıyla, uluslararası anlaşmalarla çifte vergilendirmenin önlenmesi, küresel ekonomik entegrasyonun ve sermaye hareketlerinin önündeki en büyük engellerden birinin kaldırılması anlamına gelir. (Ramazanova, 2022, s.28)

Azerbaycan-Norveç Ç.V.Ö.A.'na¹²⁶ göre anlaşmaya taraf olan devletlerin yasalarının getirdiği sınırlamalara ve bu anlaşmanın hükümlerine uygun olarak örneğin bir Norveç mukimi, bu anlaşmanın hükümlerine uygun olarak Azerbaycan'da vergilendirilebilecek gelir elde ediyorsa veya sermayeye sahipse, Norveç söz konusu mukimin geliri üzerinden alınan vergiden Azerbaycan'da ödenen gelir vergisine eşit bir miktarın düşülmesine izin

¹²⁵ OECD Model Tax Convention, 2019, C(28)-1

¹²⁶ Azerbaycan-Norveç Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması, 1996.

verir. Ancak bu durumda söz konusu düşölme, düşölmeden önce hesaplanan gelir vergisi ve sermaye vergisinin Azerbaycan'da vergilendirilebilecek gelire veya aynı sermaye vergisine atfedilebilen kısmını aşmamalıdır. Görüldüğü üzere çifte vergilendirmenin önlenmesi, sadece birey ve şirketlerin mali yükünü azaltmakla kalmayıp, aynı zamanda ülkeler arası ekonomik ilişkilerin güçlendirilmesini ve uluslararası ticaretin teşvik edilmesini sağlar.

Azerbaycan'ın Türkiye¹²⁷ ile imzaladığı ÇVÖA, iki ülke arasındaki tarihsel ve ekonomik bağları dikkate alarak çifte vergilendirmenin önlenmesi konusunda kapsamlı hükümler içermektedir. Anlaşma, öğretim gelirlerinden ticari kazançlara kadar geniş bir yelpazede vergisel düzenlemeler sunar ve ayırım yapılmaması ilkesini titizlikle uygular. Bu anlaşma, sınır ötesi ticaretin ve yatırımın artmasına önemli katkı sağlamaktadır. Benzer şekilde, Azerbaycan-Almanya¹²⁸ ve Azerbaycan-Fransa¹²⁹ anlaşmaları da yüksek düzeyde teknik detay ve karşılıklı güvene dayanan hükümlerle çifte vergilendirmenin önüne geçmektedir. Almanya ile yapılan anlaşmada özellikle sanayi ve hizmet sektörlerindeki gelirlerin vergilendirilmesi hususunda ayrıntılı hükümler yer almakta; Fransa ile olan anlaşmada ise öğrenci bursları ve akademik faaliyetlerin vergilendirilmesinde özel düzenlemeler bulunmaktadır. Azerbaycan'ın çok sayıda ülkeyle yaptığı ÇVÖA'lar, yabancı yatırımcılara eşit muamele taahhüdü verirken, bu yatırımcıların üzerindeki vergisel yükü azaltmayı amaçlar. Bu durum, yatırımcıların risk algısını düşürür ve uzun vadeli yatırımların önünü açar.

Sonuç olarak, çifte vergilendirmenin önlenmesinde, özellikle farklı ülkelerin vergi mevzuatlarının ve uygulamalarının çeşitliliği nedeniyle çeşitli zorluklar yaşanmaktadır. Gelir türlerinin tanımlanması, mukimlik kriterlerinin belirlenmesi ve anlaşma hükümlerinin yorumu gibi konularda yaşanan uyuşmazlıklar, anlaşmaların etkinliğini zaman zaman sınırlandırmaktadır. Azerbaycan ve partner ülkeler bu tür sorunları azaltmak amacıyla ortak komisyonlar kurmakta ve uyum mekanizmalarını geliştirmektedir. Çifte vergilendirmenin önlenmesi ve ayırım yapılmaması ilkeleri, uluslararası vergi hukukunun temel taşlarıdır ve Azerbaycan'ın çeşitli ülkelerle yaptığı ÇVÖA'lar bu ilkeleri sistematik biçimde hayata geçirmektedir. Bu anlaşmalar, ekonomik aktörlerin üzerindeki vergi yükünü azaltırken, uluslararası ticaret ve yatırımları teşvik

¹²⁷ Azerbaycan- Türkiye Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması, 1994.

¹²⁸ Azerbaycan- Almanya Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması, 2004.

¹²⁹ Azerbaycan- Fransa Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması, 2001.

etmektedir. Aynı zamanda, ayırım yapılmaması ilkesiyle yabancı yatırımcıların adil muamele görmesi sağlanmakta, böylece uluslararası ekonomik ilişkilerde güven ve iş birliği artmaktadır.

2.7. Anlaşmazlıkların Çözümü

Anlaşmazlıkların çözümü karşılıklı anlaşma usulü; bilgi değişimi ve idari yardımlaşma ile mümkündür. Bunlardan başka anlaşmazlıkların çözümü olarak Azerbaycan'ın çifte vergilendirmeyi önlemeye ilişkin çok az sayıda mahkeme tecrübesi de mevcuttur. Azerbaycan Cumhuriyeti Yüksek Mahkemesi 01.03.2022 tarihli kararında, Azerbaycan-Çin çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları bakımından Vergi Kanunu'nun 13.2.16.14-1 maddesi uyarınca Hong Konglu şirkete yapılan ödemeye uygulanan yüzde 10 faizlik ödemenin, anlaşma kapsamında bir menfaat vergisi olduğuna karar vermiştir (Nebili, 2023, s. 367)

2.7.1 Karşılıklı anlaşma usulü

Karşılıklı Anlaşma Usulü (Mutual Agreement Procedure - MAP), uluslararası vergi hukukunun en temel çözüm mekanizmalarından biridir. Bu usul, birden fazla devletin vergi idarelerinin, vergi mükelleflerinin karşılaştığı çifte vergilendirme ve diğer vergisel uyuşmazlıkları dostane yollarla çözmelerini sağlar. MAP, Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları'nın (ÇVÖA) çoğunda yer alan bir hüküm olup, uluslararası yatırım ve ticaretin önündeki vergisel engelleri azaltmak için kritik bir işlev görmektedir. Karşılıklı anlaşma usulü, bilgi değişimi ve idari yardımlaşma mekanizmaları yasal güvence altında düzenlenmiştir. Örneğin, Azerbaycan'ın Japonya¹³⁰ ile imzaladığı anlaşmada bilgi değişimi ve idari yardımlaşma hükümleri yer almaktadır.

Mevcut karşılıklı anlaşma usulü uluslararası vergi uyuşmazlıklarının çözümünde genel olarak etkili ve verimli bir yöntem sunmaktadır. Bununla birlikte, MAP'ın yeterli olmadığı durumlar kaçınılmazdır. Bu, genellikle ilgili ülkelerin her iki devlet tarafından yapılan vergilendirmenin anlaşmaya uygun olduğunu varsaydıkları durumlarda ortaya çıkmaktadır. Böyleki, yapılandırıldığı şekliyle MAP ülkelerin anlaşmaya ilişkin ortak bir anlayışa varmalarını değil sadece anlaşmaya varmak için çaba göstermelerini

¹³⁰ Azerbaycan- Japonya Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması, 2022. Madde 25.

gerektirdiğinden sonuç ülkelerin anlaşmaya varamadığı durumlarda giderilmemiş çifte vergilendirme veya “anlaşmaya uygun olmayan vergilendirme” olabilir.¹³¹

Aynı zamanda bu uluslararası standartlar, veri gizliliği ve güvenliği konularında da güçlü düzenlemeler getirmekte, ülkeler arası bilgi paylaşımının etik ve hukuki sınırlar içinde yapılmasını sağlamaktadır. Bu durum, vergi mükelleflerinin haklarının korunmasına da hizmet etmektedir. Azerbaycan, bu sorunların aşılması için dijitalleşme projeleri başlatmakta ve uluslararası platformlarda iş birliği mekanizmalarını güçlendirmektedir. Örneğin, Azerbaycan’ın Birleşik Krallık¹³² ile olan ÇVÖA’sında, elektronik bilgi paylaşımı sistemleri kurulmuş ve bilgi taleplerinin hızlı karşılanması için ortak standartlar geliştirilmiştir.

Azerbaycan–Fransa ÇVÖA’sı, bilgi değişimi ve karşılıklı anlaşma usulü açısından önemli bir örnektir. Fransa’da vergi mükellefi olan Azerbaycan vatandaşlarının durumu bu usullerle etkin biçimde yönetilmektedir. Ayrıca, Azerbaycan–İsviçre¹³³ anlaşması, bankacılık sektöründeki gizlilik nedeniyle uluslararası kamuoyunda dikkat çekmiş ve iki ülke arasında şeffaflık mekanizmalarının güçlendirilmesine öncülük etmiştir. Bunun yanı sıra, Azerbaycan–Türkiye¹³⁴ anlaşması, özellikle idari yardımlaşma alanında kapsamlı hükümler içermekte, tarafların vergi tahsilatı ve inceleme süreçlerinde karşılıklı destek vermesini sağlamaktadır. Bu iş birliği, iki ülke arasındaki ekonomik ilişkilerin vergi açısından sürdürülebilirliğine katkıda bulunmaktadır.

Azerbaycan, Almanya¹³⁵, Fransa, Türkiye, İsviçre¹³⁶, Birleşik Krallık, Rusya¹³⁷ ve Japonya gibi 57 ülke ile imzaladığı ÇVÖA’larda MAP hükümlerine yer vermiştir. Örneğin, Azerbaycan–Almanya Anlaşması, vergi mükelleflerinin vergi uyuşmazlıkları halinde başvurabilecekleri kapsamlı bir MAP mekanizması kurmuş, anlaşmazlıkların dostane çözümünü teşvik etmiştir. Bu sayede yatırımcılar ve şirketler hem Azerbaycan’da hem de Almanya’da maruz kalabilecekleri çifte vergilendirmeye karşı hukuki güvence elde etmektedir.

¹³¹ OECD Model Tax Convention, 2019, R(21)-3

¹³² Azerbaycan- Birleşik Krallık Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması, 1994. Madde 25.

¹³³ Azerbaycan- İsviçre Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması, 2006. Madde 25; Madde 27

¹³⁴ Azerbaycan- Türkiye Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması, 1994. Madde 27.

¹³⁵ Azerbaycan- Almanya Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması, . Madde 25.

¹³⁶ Azerbaycan- İsviçre Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması, . Madde 25.

¹³⁷ Azerbaycan- Rusya Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması, . Madde 25.

2.7.2 Bilgi değişimi

Bilgi değişimini talep üzerine, “Ad hoc” veya otomatik olarak yapılır. Talep üzerine bilgi değişimi, bir anlaşma ortağı devletin gerekçeli talebine yanıt olarak bilgi sağlar. Bu tür bilgi değişimi, bilgi alışverişinin en yaygın biçimidir. Bir talep göndermek, yalnızca ülke içinde bilgi edinme için mevcut tüm fırsatlar tükendiğinde mümkündür. "Ad hoc" temelde bilgi değişiminde bilgi, bir vergi otoritesi veya vergi müfettişi başka bir ülkenin ilgisini çekebilecek bir bilgi keşfettiğinde kendiliğinden, yani önceden talep edilmeden sağlanır. Otomatik bilgi değişimi, vergi mükellefleri hakkındaki bilgilerin bir anlaşma temelinde ortak devletlere sistematik ve düzenli olarak aktarılması olarak bilinir. iş birliğine dayanır. (Ramazanova, 2022, s.49-50)

Bilgi değişimi, ülkelerin vergi kaçakçılığı ve vergi matrahının aşınmasını önlemek amacıyla yürüttükleri önemli iş birliği faaliyetidir. Azerbaycan, İsviçre ile yaptığı anlaşmada banka hesapları ve finansal varlık bilgilerinin paylaşımı konusunda ileri düzeyde hükümler getirmiştir. Bu düzenleme, vergi cennetlerinde saklanan gelirlerin tespiti ve vergilendirilmesi için etkili bir araçtır. Fransa¹³⁸ ve Birleşik Krallık¹³⁹ gibi ülkelerle olan ÇVÖA’larda da otomatik bilgi değişimi mekanizmaları yer almakta, bu sayede kapsamlı ve düzenli veri akışı sağlanmaktadır.

2.7.3 İdari yardımlaşma

İdari yardımlaşma, vergi idarelerinin sadece bilgi paylaşımıyla sınırlı kalmayıp, vergi tahsilatı, inceleme ve denetim süreçlerinde birbirlerine doğrudan destek vermesini ifade etmektedir. Azerbaycan-Rusya¹⁴⁰ ve Azerbaycan-Türkiye¹⁴¹ anlaşmalarında, vergi cezalarının tahsilatı ve denetim işlemleri kapsamında idari yardımlaşma açıkça düzenlenmiştir. Bu iş birliği, özellikle sınır ötesi vergi alacaklarının tahsil edilmesinde önemli rol oynamaktadır. Örneğin, bir Azerbaycan vatandaşı Türkiye’de elde ettiği gelir üzerinden vergi yükümlölüğü doğurmuşsa, Türkiye vergi dairesi bu bilgiyi Azerbaycan ile paylaşabilir ve Azerbaycan’ın talebi halinde tahsilat süreçlerinde destek sağlar.

Tablo 2. 2:

Azerbaycan’ın Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmalarında Vergilendirilen Gelir Türleri ve İdari İşbirliği Kapsamı (57 Ülke)

¹³⁸ Azerbaycan- Fransa Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması, . Madde 26.

¹³⁹ Azerbaycan- Birleşik Krallık Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması, . Madde 26.

¹⁴⁰ Azerbaycan- Rusya Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması, . Madde 27.

¹⁴¹ Azerbaycan- Türkiye Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması, 1994. Madde 27.

Tablo 2.1

Azerbaycan'ın Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmalarında Vergilendirilen Gelir Türleri ve İdari İşbirliği Kapsamı (57 Ülke)

Ülke	Gelir	Temettü	Lisans/ Telif	Sermaye Kazancı	Gayrimenkul	Çifte Vergi Önleme	Bilgi Değişimi
Almanya Federal Cumhuriyeti	+	+	+	+	+	+	+
Avusturya Cumhuriyeti	+	+	+	+	+	+	+
Belarus Cumhuriyeti	+	+	+	+	+	+	+
Belçika Krallığı	+	+	+	+	+	+	+
Birleşik Arap Emirlikleri	+	+	+	+	+	+	+
Bosna-Hersek	+	+	+	+	+	+	+
Birleşik Krallık (Büyük Britanya ve Kuzey İrlanda)	+	+	+	+	+	+	+
Bulgaristan Cumhuriyeti	+	+	+	+	+	+	+
Danimarka Krallığı	+	+	+	+	+	+	+
Çekya Cumhuriyeti	+	+	+	+	+	+	+
Çin Halk Cumhuriyeti	+	+	+	+	+	+	+
Estonya Cumhuriyeti	+	+	+	+	+	+	+
Finlandiya Cumhuriyeti	+	+	+	+	+	+	+
Fransa Cumhuriyeti	+	+	+	+	+	+	+
Gürcistan	+	+	+	+	+	+	+
Ürdün Haşimi Krallığı	+	+	+	+	+	+	+
İran İslam Cumhuriyeti	+	+	+	+	+	+	+
İsveç Krallığı	+	+	+	+	+	+	+
İsviçre Konfederasyonu	+	+	+	+	+	+	+
İspanya Krallığı	+	+	+	+	+	+	+
İsrail Devleti	+	+	+	+	+	+	+
İtalya Cumhuriyeti	+	+	+	+	+	+	+
Kanada	+	+	+	+	+	+	+
Kore Cumhuriyeti	+	+	+	+	+	+	+
Kuveyt Devleti	+	+	+	+	+	+	+
Letonya Cumhuriyeti	+	+	+	+	+	+	+
Litvanya Cumhuriyeti	+	+	+	+	+	+	+
Lüksemburg Büyük Dükalığı	+	+	+	+	+	+	+
Macaristan Cumhuriyeti	+	+	+	+	+	+	+
Malta Cumhuriyeti	+	+	+	+	+	+	+
Fas Krallığı	+	+	+	+	+	+	+

Tablo 2.1 (Devamı)

Karadağ Cumhuriyeti	+	+	+	+	+	+	+
Moldova Cumhuriyeti	+	+	+	+	+	+	+
Hollanda	+	+	+	+	+	+	+
Norveç Krallığı	+	+	+	+	+	+	+
Özbekistan Cumhuriyeti	+	+	+	+	+	+	+
Pakistan İslam Cumhuriyeti	+	+	+	+	+	+	+
Polonya Cumhuriyeti	+	+	+	+	+	+	+
Katar Devleti	+	+	+	+	+	+	+
Kazakistan Cumhuriyeti (Anlaşma)	+	+	+	+	+	+	+
Kazakistan Cumhuriyeti (Protokol)	+	+	+	+	+	+	+
Kırgız Cumhuriyeti	+	+	+	+	+	+	+
Romanya Cumhuriyeti	+	+	+	+	+	+	+
Rusya Federasyonu	+	+	+	+	+	+	+
San Marino	+	+	+	+	+	+	+
Slovenya Cumhuriyeti	+	+	+	+	+	+	+
Sırbistan Cumhuriyeti	+	+	+	+	+	+	+
Slovakya Cumhuriyeti	+	+	+	+	+	+	+
Suudi Arabistan	+	+	+	+	+	+	+
Kuzey Makedonya Cumhuriyeti	+	+	+	+	+	+	+
Tacikistan Cumhuriyeti	+	+	+	+	+	+	+
Türkiye Cumhuriyeti	+	+	+	+	+	+	+

Not: Tablo üzerinde yer alan + işaretleri, ilgili gelir türü veya hususun anlaşmada yer aldığını ve düzenlendiğini ifade etmektedir. - işareti bulunmaması, tüm anlaşmaların benzer kapsam ve içeriğe sahip olduğunu göstermektedir.

Tabloda görüldüğü üzere, anlaşmalarda kişisel gelirler başta olmak üzere, temettü, lisans ve telif hakları sermaye kazançları ve gayrimenkul gelirleri gibi temel gelir kalemleri, tüm anlaşmalarda yer almakta ve çifte vergilendirmenin önlenmesi açısından düzenlenmektedir. Bu durum, Azerbaycan'ın uluslararası vergi hukukunda gelir çeşitliliğini dikkate alan, oldukça kapsamlı bir müktesebata sahip olduğunu

göstermektedir. Özellikle Almanya¹⁴², Fransa¹⁴³ gibi ekonomik açıdan kritik ülkelerle yapılan anlaşmalar, bu çeşitliliğin ve ayrıntılı düzenlemenin önemini ortaya koymaktadır.

Temettü, faiz ve lisans gibi pasif gelir unsurları, birçok ülkede çifte vergilendirmenin sık yaşandığı kalemler olarak bilinir. Azerbaycan'ın imzaladığı tüm anlaşmalarda bu gelir türlerinin yer alması, yatırımcıların ve işletmelerin iki farklı ülkede aynı gelir üzerinden vergi yüküyle karşılaşmasını önleyerek uluslararası yatırım ortamını desteklemektedir. Örneğin, Birleşik Krallık ve İsviçre ile yapılan anlaşmalarda temettü ve faiz üzerinden uygulanan vergi oranlarına ilişkin net düzenlemeler bulunmakta, bu da iki ülke arasında yatırım ilişkilerinin sağlıklı ve şeffaf yürütülmesini kolaylaştırmaktadır. Aynı şekilde, lisans ve telif haklarına ilişkin hükümler, fikri mülkiyet gelirlerinin vergilendirilmesinde anlaşmazlıkların önüne geçilmesi açısından önem taşımaktadır.

Sermaye kazançları, özellikle gayrimenkul satışlarından elde edilen gelirler, uluslararası vergilendirmede karmaşık konular arasında yer alır. Azerbaycan'ın yaptığı anlaşmalarda sermaye kazançlarının tamamına yer verilmesi, bu tür gelirlerin her iki ülkede de düzenlenmesini ve çifte vergilendirmenin engellenmesini sağlamaktadır. Bu, hem yabancı yatırımcıların hem de Azerbaycan'daki yerel yatırımcıların haklarının korunması açısından önemli bir güvence sunmaktadır. Özellikle Polonya, Çekya, Rusya¹⁴⁴ gibi ülkelerle yapılan anlaşmalarda sermaye kazançlarına ilişkin özel hükümler, yatırım işlemlerinde belirsizliği azaltmaktadır.

Çifte vergilendirmeyi önleme yöntemleri açısından tablo, Azerbaycan'ın anlaşma yaptığı tüm ülkelerde bu konuda ortak bir yaklaşım benimsediğini göstermektedir. Vergi mahsubu (tax credit) veya vergi istisnası (tax exemption) gibi yöntemler, ülkelerin farklı vergi sistemlerine uyum sağlayacak şekilde uygulanmaktadır. Bu yöntemler, çifte vergilendirmenin önüne geçilmesi ve mükelleflerin üzerindeki vergi yükünün azaltılması açısından kritik öneme sahiptir. Örneğin, İsveç ve Norveç ile yapılan anlaşmalarda bu yöntemlerin detaylı biçimde ele alınması, özellikle İskandinav ülkeleriyle sürdürülen ekonomik ilişkilerde vergi uyumunun yüksek seviyede olduğunu göstermektedir.

İdari işbirliği ve bilgi değişimi başlığı altında tüm anlaşmalarda düzenlemeler yer almaktadır. Bu husus, sadece vergilendirme açısından değil, aynı zamanda uluslararası

¹⁴² Azerbaycan- Almanya Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması, 2004 .

¹⁴³ Azerbaycan- Fransa Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması, 2001 .

¹⁴⁴ Azerbaycan- Rusya Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması, 1997 .

vergi şeffaflığı, vergi kaçakçılığı ve vergi kaçırma ile mücadelede Azerbaycan'ın güçlü bir duruş sergilediğini ortaya koymaktadır. Japonya¹⁴⁵ ve Güney Kore¹⁴⁶ ile yapılan anlaşmalar, bilgi değişimi konusunda gelişmiş standartları içermektedir.

Azerbaycan'ın anlaşmalarında gayrimenkul gelirlerinin vergilendirilmesi de net biçimde düzenlenmiştir. Gayrimenkul, çoğu ülkede yerel ve yabancı yatırımcılar için önemli bir gelir kaynağı olduğundan, bu konunun her anlaşmada kapsamlı biçimde yer alması, yatırımcıların hukuki ve mali güvenliğini artırmaktadır. Bu kapsamda, örneğin Kanada¹⁴⁷ ve Avusturya¹⁴⁸ ile yapılan anlaşmalar, gayrimenkulden elde edilen gelirlerin vergilendirilmesine ilişkin ayrıntılı hükümler içermektedir.

Bilindiği üzere, Azerbaycan'ın yaptığı çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları, uluslararası vergi hukukuna uyumlu düzenlemeler içermektedir. Tablodaki + işaretleri, her bir gelir türünün ve idari işbirliği unsurunun anlaşmalarda yer aldığını açıkça göstermekte; bu da Azerbaycan'ın yatırımcı dostu ve uluslararası normlara uygun bir vergi rejimi uyguladığını kanıtlamaktadır.

SONUÇ

Azerbaycan Cumhuriyeti, yeniden bağımsızlığını kazandıktan sonra ekonomik yapısını güçlendirmek ve uluslararası işbirliklerini artırmak amacıyla çeşitli vergi reformları gerçekleştirmiştir. Azerbaycan Cumhuriyetinin taraf olduğu ÇVÖA'lar ekonomik faaliyetleri daha sürdürülebilir hale getirmeyi ve sınır ötesi ticareti teşvik etmeyi

¹⁴⁵ Azerbaycan- Japonya Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması, 2022 . Madde 26.

¹⁴⁶ Azerbaycan-Güney Kore Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması, 2008 . Madde 26.

¹⁴⁷ Azerbaycan- Kanada Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması, 2004 . Madde 13.

¹⁴⁸ Azerbaycan- Avusturya Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması, 2000 . Madde 13.

amaçlanmıştır. ÇVÖA'lar, özellikle Azerbaycan ile stratejik ticari ortaklıklar kurduğu Türkiye, Almanya gibi ülkeler arasında ekonomik ilişkileri düzenleyici bir rol oynamaktadır. Bu anlaşmalar, karşılıklı yatırım süreçlerini kolaylaştırmanın yanı sıra, vergi kaçakçılığının önlenmesine yönelik mekanizmalar içermekte ve finansal şeffaflığı sağlamaktadır.

Dijitalleşme süreci ve elektronik vergi sistemlerinin entegrasyonu, Azerbaycan'ın vergi yönetiminde önemli bir dönüşüm yaratmıştır. Özellikle elektronik beyannameler ve ülkeler arası dijital bilgi paylaşım mekanizmaları, vergi kaçakçılığı ile mücadelede etkin bir rol oynayarak finansal denetimleri güçlendirmiştir.

Azerbaycan'ın çifte vergilendirme anlaşmaları ve uluslararası vergi politikaları, ülkeye doğrudan yabancı yatırım girişlerini teşvik ederek ekonomik kalkınmaya katkıda bulunmuştur. Küresel finansal sistemle uyumlu bir vergi yapısının oluşturulması, ülkedeki iş ortamını güçlendirmiş ve uluslararası iş dünyasının Azerbaycan'ı cazip bir yatırım merkezi olarak görmesine neden olmuştur. Bu durum, hem iç ekonomik büyümeyi desteklemiş hem de ülkenin uluslararası rekabet gücünü artırmıştır.

ÇVÖA'lar sayesinde ülke, mali disiplini geliştirirken aynı zamanda ekonomik işbirliklerini güçlendirmiş ve yatırımcılar için güvenilir bir vergi ortamı yaratmıştır. Önümüzdeki dönemlerde, dijital vergi uygulamalarına yönelik daha fazla reform yapılması ve uluslararası işbirliklerinin artırılması, Azerbaycan'ın ekonomik büyümesini daha da hızlandırılması gerekmektedir.

Azerbaycan'ın çifte vergilendirmenin önlenmesine ilişkin uluslararası anlaşmaları, hem ülke ekonomisi hem de uluslararası yatırımcılar açısından büyük öneme sahiptir. Azerbaycan Cumhuriyeti tarafından imzalanan bu uluslararası anlaşmalar, aynı zamanda vergi kaçakçılığı ve vergi kaçınma faaliyetlerinin önlenmesinde etkin bir araç olarak işlev görmektedir. Anlaşmalar çerçevesinde devletler arasında bilgi paylaşımı ve işbirliği mekanizmalarının tesis edilmesi, uluslararası vergi alanında şeffaflığın artırılmasını sağlamış ve yasa dışı vergi uygulamalarına karşı daha etkili bir mücadele ortamı yaratmıştır. Bu bağlamda, söz konusu uluslararası düzenlemeler, sürdürülebilir yatırımların artışına ve ekonomik kalkınmanın desteklenmesine önemli katkılar sağlamaktadır.

Anlaşmalarda yer alan idari düzenlemeler, vergi uyumsuzluklarının önlenmesi ve ortaya çıktığında etkin biçimde çözülmesi açısından büyük önem taşımaktadır. Azerbaycan'ın

kullandığı karşılıklı bilgi değişimi mekanizmaları, vergi makamlarının şeffaflığını artırmakta ve uluslararası vergi kaçakçılığının önüne geçilmesini sağlamaktadır. Bu kapsamda, taraf ülkeler arasında düzenli bilgi alışverişi yapılmakta, vergi incelemelerinde iş birliği sağlanmakta ve ek belge talepleri mümkün kılınmaktadır.

Azerbaycan, uluslararası vergi anlaşmalarına sadece mali çıkar gözeterek değil, aynı zamanda hukuki güvenliğin temini ve uluslararası normlara uyum amacıyla yaklaşmaktadır. Vergi sisteminin bu şekilde uluslararası hukukla uyumlu hale getirilmesi, Azerbaycan'ın yabancı yatırımcılar gözünde güvenilir bir ekonomik aktör olarak konumlanmasına yardımcı olmaktadır.

Sonuç olarak, Azerbaycan'ın taraf olduğu çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları, hem iç hukukta hem de uluslararası platformda etkin ve dengeli bir vergi politikasının tesis edilmesine olanak tanımaktadır. Bu anlaşmalar, sadece mükellef haklarını korumakla kalmayıp, aynı zamanda uluslararası ekonomik iş birliğini, mali şeffaflığı ve sermaye hareketlerinin etkinliğini güçlendiren yapılar olarak Azerbaycan'ın dış ekonomik ilişkilerinde temel rol oynamaktadır.

Azerbaycan hem gelişmekte olan devlet olmasına rağmen, hem de otuz beş yıldır bağımsız olan genc devlet olmasına rağmen uluslararası alanda büyük siyasi başarılarla imza atmıştır.

Çalışma kapsamında Azerbaycan Cumhuriyeti'nin taraf olduğu çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları hem hukuki hem de ekonomik açıdan kapsamlı biçimde analiz edilmiştir.

Yapılan incelemeler sonucunda, mevcut anlaşmaların büyük bir kısmının ekonomik ve teknolojik dönüşümler karşısında güncelliğini yitirdiği, uygulama süreçlerinde kurumsal kapasite eksikliklerinin bulunduğu ve uluslararası standartlarla tam uyum sağlanamadığı tespit edilmiştir. Ayrıca, anlaşmaların ekonomik diplomasi aracı olarak kullanım potansiyelinin yeterince değerlendirilmediği, karşılıklı anlaşma usulünün sınırlı şekilde işletildiği ve kamuoyuna yönelik şeffaflık düzeyinin düşük olduğu görülmüştür.

Çalışmanın sonuçları, ÇVÖA'ların yalnızca vergi teknik metinleri değil, aynı zamanda uluslararası ekonomik ilişkilerin yapı taşları olduğunu göstermektedir. Bu doğrultuda Azerbaycan, ÇVÖA'ları dış ekonomik politikalarının önemli bir unsuru olarak konumlandırmalı ve bu anlaşmaların sayısını artırarak stratejik hedeflerle uyumlu hâle

getirmelidir. Özellikle Asya, Afrika ve Latin Amerika gibi gelişmekte olan pazarlarla yeni anlaşmalar yapılması, Azerbaycan'ın yatırım çekme kapasitesini artıracak ve bölgesel ekonomik etkisini güçlendirecektir. Ayrıca, mevcut anlaşmalarda yatırımı teşvik edici hükümlerin yer alması sağlanarak, ÇVÖA'lar ekonomik kalkınma aracı olarak da değerlendirilebilir.

ÇVÖA'ların etkili olabilmesi için, hem yerli mükelleflerin hem de yabancı yatırımcıların bu anlaşmaların kapsamı ve işleyişi hakkında yeterli bilgiye sahip olmaları büyük önem taşımaktadır. Çalışmada bu alanda ciddi bir eksiklik olduğu tespit edilmiştir. Bu eksikliğı gidermek amacıyla, Azerbaycan Vergi İdaresi tarafından güncel ve erişilebilir bir "ÇVÖA Bilgi Platformu" oluşturulmalı; burada anlaşma metinleri, uygulama rehberleri, sıklıkla sorulan sorular ve başvuru süreçleri gibi bilgilerin açık bir şekilde sunulması sağlanmalıdır. Bu platform, yatırımcı güvenini artıracığı gibi, mükelleflerin de haklarını bilinçli şekilde kullanmalarına imkân verecektir.

Karşılıklı Anlaşma Usulü, Bilgi Değişimi ve İdari Yardımlaşma, uluslararası vergi iş birliğinin vazgeçilmez unsurlarıdır. Azerbaycan'ın imzaladığı 57 ÇVÖA'da bu mekanizmalar etkin biçimde yer almakta, uluslararası yatırım ortamının güvence altına alınmasına katkı sağlamaktadır. Özellikle dijitalleşmenin hızla ilerlemesiyle birlikte, bilgi değişimi ve idari yardımlaşma süreçlerinin daha hızlı, güvenli ve şeffaf hale gelmesi beklenmektedir. Gelecekte, bu mekanizmaların geliştirilmesi, uluslararası vergi uyumunun artması ve haksız vergi rekabetinin önlenmesi açısından hayati önem taşımaktadır. Azerbaycan'ın uluslararası iş birliğini artırması hem ülke ekonomisi hem de mükellefler için uzun vadeli faydalar sağlayacaktır.

Sonuç olarak, Azerbaycan'ın çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarına ilişkin mevcut yaklaşımını hem teknik hem stratejik boyutlarıyla gözden geçirmesi artık bir tercih değil, bir gereklilik hâlini almıştır. Bu anlaşmalar yalnızca vergi yükünün azaltılması işlevini görmekle kalmamakta, aynı zamanda uluslararası yatırım ortamında güven inşa eden ve ekonomik iş birliğini teşvik eden temel araçlar arasında yer almaktadır. Yapılan bu çalışmada ortaya konan eksiklikler ve geliştirme alanları dikkate alındığında, Azerbaycan'ın küresel vergi normlarına uyumlu, şeffaf, etkin ve sürdürülebilir bir vergi anlaşmaları politikası geliştirmesi, hem ülke ekonomisinin rekabet gücünü artıracak hem de uluslararası vergi ilişkilerinde daha güçlü bir aktör olarak yer almasına katkı sağlayacaktır.



KAYNAKÇA

- Acer, Y., & Kaya, İ. (2013). *Uluslararası hukuk: Temel ders kitabı* (3. basım). Usak Yayınları.
- Adilli, N. (2019). *Taxes system and the ways of its improvement* [Yüksek lisans tezi, Azerbaycan Devlet İktisat Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü].
- Akbel, A. (2017). *Uluslararası vergi hukukunda “gerçek lehdar” kavramı* (Yüksek lisans tezi, Marmara Üniversitesi).

- Aktuğ, M. (2023). *Küreselleşmenin uluslararası vergi hukuku üzerindeki etkileri*. Yetkin Basımevi.
- Alganer, Y., & Yılmaz, G. (2010). Avrupa Birliği müktesebatı bağlamında Katma Değer Vergisi'nde yakınlaştırma ve uyumlaştırma çalışmaları. *Marmara Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, 28(1), 135–160.
- Aliyeva, N. (2017). *Vergi muafiyet ve istisnaları ve işletme kararları üzerine etkileri: Azerbaycan örneği* [Yüksek lisans tezi, Azerbaycan Devlet İktisat Üniversitesi].
- Armağan, R., & Berkay, F. (2011). Vergilemenin uluslararası boyutlarından çifte vergilendirme sorunsalının Türk vergi sistemine etkisi. *Süleyman Demirel Üniversitesi Vizyoner Dergisi*, 3(5), 88–106.
- Arnold, B. J., & McIntyre, M. J. (2002). *International tax primer* (2nd ed.). Kluwer Law International.
- Avcı, O. (2017). Gelir vergisi yönünden uluslararası vergi anlaşması sorunsalına genel bir bakış. *Celal Bayar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 15(2), 85–106.
- Avi-Yonah, R. S. (2007). *International tax as international law*. Cambridge University Press.
- Ay, H & Musayev, G. (2007). Piyasa Ekonomisine Geçiş Sürecinde Azerbaycan Vergi Sistemindeki Gelişmeler ve Vergi Gelirlerinin Kamu Hizmetlerinin Finansmanındaki Yeri, *Finans Politik & Ekonomik Yorumlar*, 44(508), s.44-54.
- Bahar, C. O. (2007). *Çifte vergilendirmeyi önleme ve vergi kaçakçılığına engel olma anlaşmaları ve yabancıların Türkiye'de vergilendirilmeleri* (1. baskı). Yaklaşım Yayıncılık.
- Balcı, M. (2020). *Güncel yargı kararları ışığında teminat isteme ve ihtiyati haciz uygulamalarında yaşanan hukuki sorunlar ve çözüm önerileri* (1. baskı). On İki Levha Yayınları.
- Başak, L. (2005). Çifte veya mükerrer vergileme problemini ortadan kaldıran ulusal ve uluslararası araç ve tedbirler. *Vergi Sorunları Dergisi*, (202), 54–70.
- Bayar, İ. N. (2006). *Çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları ve mahsup sistemi: Türkiye-İngiltere antlaşması*. Maliye ve Hukuk Yayınları.

- Bayıllıoğlu, U. (2006). Uluslararası Adalet Divanı'nın tutuklama müzekkeresi davası hakkındaki kararına ilişkin bir değerlendirme. *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 55(2), 27–63.
- Bayraktar, T., & Koyunca, N. (2017). Adil yargılanma hakkı. *ICPESS 2017 Proceedings*, 1, Siyasi Araştırmalar Bölümü.
- Beckman, R., & Butte, D. (2013). Introduction to international law.
- Berber, E. (2012). *Vergi hukukunda mali ikametgâh*. Yüksek lisans tezi, İstanbul Üniversitesi Sosyal İstanbul.
- Biyan, Ö. (2018). *Vergi hukuku: Lisans öğrenimi için* (1. baskı). Dora Yayınevi.
- Büyük, M. E. (2018). *Uluslararası hukukta hukukun genel ilkeleri*.
- Cenkeri, E. (2011). Hukuk doktrinde uluslararası vergi anlaşmalarının konumu. *Süleyman Demirel Üniversitesi Fen-Edebiyat Fakültesi Sosyal Bilimler Dergisi*, (24), 167–174.
- Cenkeri, E. (2012). Uluslararası düzeyde yasa çakışmaları. *Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 12(Özel Sayı), 196–197.
- Çiçek, H. G., & Mutlucan Sayın, S. (2013). Uluslararası vergi hukukunun kaynakları üzerine bir değerlendirme. *Uludağ Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 32(2), 141–169.
- Çubukçu, M. (2006). *Uluslararası çifte vergilendirme sorunu* (Yüksek lisans tezi, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü). İstanbul Üniversitesi Tez Merkezi.
- Cümşüdlü, X. (2021). *Vergitutma sahesinde beynelxalq emekdaşlıq ve ikiqat vergitutmanın qarşısının alınmasında onun rolu*. [Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi]. Azerbaycan Dövlət İqtisad Universiteti
- Derneği, V. M. (2016). *Beyanname düzenleme rehberi*.
- Duran, O. (2010). *Çevre politikaları ve vergilendirme: Ekolojik vergi reformu* [Yüksek lisans tezi, Sosyal Bilimler Enstitüsü].

- Eden, L. (2001). Taxes, transfer pricing, and the multinational enterprise. In A. M. Rugman & T. L. Brewer (Eds.), *Oxford handbook of international business* (pp. 591–619). Oxford University Press.
- Erginay, A. (2003). *Kamu maliyesi* (17. baskı). Savaş Yayınları.
- Erkiner, H. H., & Tezel, A. (2022). Uluslararası teamül hukuku kurallarının varlığının ve değişiminin tespiti. *Marmara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Hukuk Araştırmaları Dergisi*, 28(2), 662–693.
- Ferhatoğlu, E. (2010). *Uluslararası vergi uyuşmazlıklarının tahkim yoluyla çözümlenmesi*. Beta Basın Yayın Dağıtım.
- Ferhatoğlu, E. (2013). Vergi anlaşmaları hukukunda uyuşmazlıkların çözümlenmesi. *Vergi Sorunları Dergisi*, (301).
- Gökten, S., ve Karabudak, Ç. Ö. (2017). Uluslararası vergi planlaması: Türkiye'nin merkez olarak kullanıldığı bir vaka çalışması. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 19(2), 547–566.
- Greenwood, G. (2013). Sources of international law.
- Gutmann, D. (2013). How to avoid double taxation in the European Union. In I. Richelle, W. Schön & E. Traversa (Eds.), *Allocating taxing powers within the European Union* (pp. 63–72). Springer.
- Gündüz, N. (2019). Dijital ekonominin vergilendirilmesinde sanal işyeri kavramının sonuçları. *Vergi Raporu*, (239), 39–48.
- Güngör, F. (1987). Uluslararası hukuksal çifte vergilendirmenin önlenmesi ve Türkiye uygulaması. *Vergi Dünyası Dergisi*, (190), 30–47.
- Harris, P. (2020). *International commercial tax* (2nd ed.). Cambridge University Press.
- Helminen, M. (2010). *The international tax law concept of dividend*.
- Holmes, K. (2007). *International tax policy and double tax treaties: An introduction to principles and application* (1st ed.). IBFD.
- Hongler, P. (2021). *International law of taxation*. Oxford University Press.
- Huseynli, V. (2004). *Azerbaycan hukukunda vergi yargısı*. Yüksek lisans tezi, Dokuz Eylül Üniversitesi. İzmir

- Huseynov, L. (2012). Beynelxalq Huquq. Qanun Neşriyatı.
- Işık, H. (2014). *Uluslararası vergilendirme* (1. baskı). On İki Levha Yayınları.
- İba, H. (2024). Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi ile Anayasa çatışması bağlamında Sözleşme'nin suçta ve cezada kanunilik ilkesine ilişkin 7. maddesinin Türk hukukunda uygulanabilirliği sorunu. *Adalet Dergisi*, (73), 367–402.
- Karaldi, H. (2015). *Uluslararası çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları*. Yüksek lisans tezi, Marmara Üniversitesi. İstanbul.
- Karataş, M. (2020). Çifte vergilendirmenin önlenmesinde çözüm yolu olarak uluslararası vergi anlaşmaları ve Türkiye uygulaması. *Maltepe Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 1, 133.
- Kırbaş, S. (1987). *Vergi hukuku: Temel kavramlar, ilkeler ve kurumlar* (1. baskı). Siyasal Kitabevi.
- Kızılgül, U. (2019). *Uluslararası çifte vergilendirme sorunu ve Türkiye'de çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarının hukuki etkinliği*, [Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi]. Sakarya Üniversitesi.
- Kobetsky, M. (2011). *International taxation of permanent establishments: Principles and policy*. Cambridge University Press.
- Nebili, F. (2023) *Vergi Hüququ* Bilnet Matbaacılık ve Yayıncılık A.Ş.
- Mert, A. (2015). *Uluslararası vergi uyuşmazlıklarının çözümünde tahkim*, [Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi]. Bursa Uludağ Üniversitesi.
- OECD. (2014). *Model tax convention on income and on capital: Condensed version 2014*. OECD Publishing.
- Ormanoğlu, H. D. (2018). Modern devletin bir unsuru olarak egemenlik ve Uluslararası Ceza Mahkemesi. *İnönü Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 9(1), 245–274.
- Öncel, M., Kumrulu, A., & Çağan, N. (2010). *Vergi hukuku* (18. baskı). Turhan Kitabevi.
- Öz, N. S. (2004). Devletlerin vergilendirme yetkileri sınırının e-ticaret açısından değerlendirilmesi. *Maliye Dergisi*, 147, 90–102.
- Öz, N. S. (2005). *Uluslararası vergi rekabeti ve vergi cennetleri* (1. baskı). Maliye ve Hukuk Yayınları.

- Özer, M. L. (2006). *Vergilendirmede global eğilimler ve uluslararası vergi anlaşmaları* (Doktora tezi, İstanbul Üniversitesi). İstanbul Üniversitesi Tez Merkezi.
- Pazarcı, H. (2017). *Uluslararası hukuk dersleri* (11. gözden geçirilmiş baskı, 2. kitap). Turhan Kitabevi.
- Pehlivan, O. ve Öz, E. (2015). *Uluslararası vergilendirme* (2. baskı). Celepler Matbaacılık.
- Ramazanova, X. (2022) *Azərbaycan Respublikasında və beynəlxalq təcrübədə vergitutmanın aradan qaldırılmasının hüquqi tənzimlənməsi məsələləri*. [Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi]. Azərbaycan Dövlət İqtisad Universiteti
- Ring, D. M. (2008). What's at stake in the sovereignty debate? International tax and the nation-state. *Virginia Journal of International Law*, 49(1), 1–61.
- Russo, R. (2007). Sources of international tax law. In *Fundamentals of international tax planning*. IBFD Publications.
- Sevinçhan, E. (2016). Uluslararası vergi hukukuna ilişkin uyumsuzluklarda tahkim yolu. *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 65(2), 449–472.
- Soydan, B. Y. (1995). *Uluslararası vergi anlaşmaları* (1. baskı). Beta Basım Yayım A.Ş.
- Şenyüz, D., Yüce, M., ve Gerçek, A. (2012). *Vergi hukuku*. Bursa.
- Tezel, A. (1989). *Uluslararası çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları ve Türkiye uygulaması*. İstanbul.
- Tuncer, S. (1974). *Çifte vergileme ve milletlerarası vergi anlaşmaları*. Eskişehir İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi.
- Uluatam, Ö. (1990). *Türk vergi hukuku*. Adım Yayıncılık.
- Uluatam, Ö., ve Methibay, Y. (2001). *Vergi hukuku: Genel esaslar, Türk vergi sistemi*.
- Vəliyev, S., Əliyev, A., və Hüseynov, N. (2002). *Vergi hüququ* (Dərslik). Azərbaycan Universiteti.
- Yavuz, H. (2015). Türkiye ile Türki Cumhuriyetler arasındaki çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarının muhtemel katkıları. *Maliye Araştırmaları Dergisi*, 1(3), 47–66.

Yegen, B. (2019). *Türkiye’de güncel mali tartışmalar* (1. baskı). Ekin Basım Yayın Dağıtım.

Yüce, M., ve Gerçek, A. (2012). *Vergi hukuku*, 19–21.



ÖZGEÇMİŞ

Adı Soyadı: Novruzzade Turan

Yabancı Dil: Rusça, İngilizce, Lehçe

Doğum Yeri/ Yılı:

E-Posta:

Eğitim Bilgileri:

2005-2010, Bakü Biznes Üniversitesi, Hukuk Fakültesi

Meslek Deneyimi:

28.09.2007-04.12.2008, BADAR MMC Hukuk şirketi, Manecer.

28.04.2020-28.08.2021, AUTOEXPRESS LEASING CORPORATION MMC, Hukukçu

01.04.2022-28.10.2022, Medicyl MMC, Hukukçu

Yayınları:

Alpturan'ın Arzuları (Azerbaycan, Bakü, 2015), Yadigar Hatırla (Azerbaycan, Bakü,2016), Keşke (Azerbaycan, Bakü, 2016), Nergis'in Masalı (Sekine Bağirova ile, Azerbaycan, Bakü, 2019), Febrium (Türkiye, İstanbul, 2020), Nergis'in Masal Arkadaşları(Azerbaycan, Bakü, 2020)

Sanatsal Faaliyetleri (Sergi, Konser, Gösteri vb.):

Bakü Uluslararası Kitap Fuarında “Nergisin Masal Arkadaşları” kitabının sunumunda konuşmacı yazar. (Azerbaycan, Bakü, 2020)

Eskişehir Azerbaycan Derneği'nin “Çarşamba Sohpetleri”nde “Hukuk, Toplum ve Kadın” konusunda konuşmacı. (05 Mart 2025, Eskişehir)

Eskişehir Azerbaycanlılar Derneği'nin “Türk Dünyasında Nevruz” programında “Arşın Mal Alan Nervuz Bayramında” isimli gösterinin senaryo yazarı. (21 Mart 2025, Eskişehir)

Mesleki Birlik/Dernek/Kuruluş Üvelikleri:

Azerbaycan Yazarlar Birliyi (2016-dan devam ediyor.)