

ULUDAĞ ÜNİVERSİTESİ HUKUK FAKÜLTESİ



V. GENÇ VERGİ HUKUKÇULARI SEMPOZYUMU

GENÇ HUKUKÇULAR/YENİ YAKLAŞIMLAR



© 2015 Ekin Yayınevi

Tüm hakları mahfuzdur. Bu kitabın tamamı ya da bir kısmı 5846 Sayılı Yasa'nın hükümlerine göre, kitabı yayınlayan yazarların izni olmaksızın elektronik, mekanik, fotokopi ya da herhangi bir kayıt sistemi ile çoğaltılamaz, özetlenemez, yayımlanamaz, depolanamaz.

Sertifika No: 0607-16-008681

ISBN: 978-605-327-261-8

Sayfa Düzeni / Kapak Tasarımı: Aslı AYRANCI

Baskı ve Cilt:

Star Ajans Ltd. Şti.

Alaaddinbey Mah. 634. Sk.

NİLTİM Ayaz Plaza No: 24

Tel. (0224) 249 33 20

Sertifika No: 15366

Baskı Tarihi: Aralık 2015

EKİN Basım Yayın Dağıtım

Şehreküstü Mah. Cumhuriyet Cad.

Durak Sk. No: 2 Osmangazi / BURSA

Tel .: (0.224) 220 16 72 - 223 04 37

Fax.: (0.224) 223 41 12

e-mail: info@ekinyayinevi.com

www.ekinyayinevi.com

VERGİ DEMOKRASİSİ BAĞLAMINDA TAHKİM

Alican MERT*

GİRİŞ

Demokrasinin, devlet yönetim biçimi olarak evrensel bir geçerlilik kazanması 20.yüzyılda söz konusu olsa da¹, temel olarak insanlara “söz hakkı” tanınmasını ifade etmesi dolayısıyla, iki insanın bir arada yaşamaya başladığı ana kadar bir geçmişi olduğundan bahsetmek mümkündür.

Bir kavramın en doğru tanımını şüphesiz etimolojik incelemesi verecektir. Demokrasinin köken bilimsel analizinde ise, Yunanca “demos” (halk), “kratos”(güç-yönetim) kelimelerinden meydana geldiği ve “halkın yönetimi” anlamını verdiği görülmektedir².

Vergilendirme de, her ne kadar doğanın temelinde var olmayan, politik bir kavram olsa da, insanların kurumsal düşüncesinin bir sonucu olması dolayısıyla³, demokrasi gibi insanlık tarihi kadar eski kabul edilen bir kavramdır. Antik Çağ’da çoğunlukla “emek ile iştirak” şeklinde olan vergilendirmenin ilk örneğinin M.Ö. 2800’lerde Sümerliler tarafından askeri alanda uygulandığı belirtilmektedir⁴. Sümerler’de yöneticinin en önemli görevleri arasında, uygun ibadet şekilleri ve ekonomik güçlerine göre adaklar ile şehrin koruyucusu olan Tanrı’yı memnun etmek gelmekteydi⁵. Sümer Devleti’nin devamını ise, bu şekilde elde edilen ve teknik anlamda vergi niteliğinde olan (adaklar) gelirler sağlamaktaydı⁶.

Günümüzde ise verginin niteliğini en kısa şekilde “Devlete, özel kesim tarafından zorunlu olarak yapılan ödemeler” şeklinde ifade etmek

* Uludağ Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mali Hukuk Anabilim Dalı Araştırma Görevlisi.

¹ Oktay UYGUN, Demokrasi-Tarihsel, Siyasal ve Felsefi Boyutlar, 2.Baskı, Oniki Levha Yayıncılık, İstanbul, Nisan 2014, s.9.

² Paula BECKER-Jean Aimé A. RAVELOSON, What is Democracy?, Friedrich-Ebert-Stiftung Publications, Antananarivo, September 2008, s.4.

³ Agustin Jose MENENDEZ, Justifying Taxes-Some Elements for a General Theory of Democratic Tax Law, Kluwer Academic Publishers, Dordrecht, 2001, s.87.

⁴ Tülin CANBAY, Dünyada Vergileme Anlayışındaki Değişim(Antikçağdan Günümüze), Dora Basım Yayın, Bursa, Ekim-2009, s.1-9.

⁵ Harriet CRAWFORD, Sümer ve Sümerler, 3.Baskı, Arkadaş Yayınevi, Ankara, 2015, s.30.

⁶ CANBAY, s.9.

mümkündür⁷. İka ediliş şekli aynı ya da maddi ya da hangi şekilde olursa olsun, Sümerlilerden günümüze kadar olan şey verginin daima var olduğudur.

Benjamin Franklin tarafından söylenen; “Bu dünyada ölüm ve vergi dışında hiçbir şey mutlak değildir”⁸ cümlesi, verginin ebedi ve ezeli bir kavram olduğunu anlatmaktadır. Bununla birlikte kesin olan bir durum da, günümüzde sermayenin, teknolojinin, hizmet sektörünün ve çalışma gücünün tek bir devlet ile sınırlı kalmayacak olmasıdır⁹. Yaşanan bu küreselleşme sürecinde, devletlerin ve toplumların birbirine olan bağımlılıkları artmıştır¹⁰. Uluslararası alanda yaşanan entegrasyon süreci bu sektörlerde yer alanlar tarafından büyük gelirlerin elde edilmesi sonucunu doğurmuştur. Devletlerin ise mali devamlılıklarını sağlaması ve kamu hizmetlerinin finansmanı için küresel bir hal alan bu geliri vergilendirmeleri gerekmektedir¹¹.

Devletlerin vergilendirme yetkilerini kullanırken yükümlülerin “kese” sine el atıyor oluşu, devlet ile bireyin karşı karşıya gelmesine sebep olacaktır¹². Uluslararası alanda faaliyet gerçekleştiren yükümlü ile devletlerin vergisel taleplerinin örtüşmemesi durumunda ise bir uluslararası vergi uyumsuzluğu söz konusu olacaktır¹³.

İnsanların bir arada yaşadığı en ilkel kabilelerde bile gözlemlenen demokratik tavrın, yine insanlık tarihi kadar eski ve ölüm kadar gerçek olduğu kabul edilen vergi ile ilişkisinin, yükümlülerin de coğrafi sınırlar olmadan geleceklerini inşa etme düşüncesinin oluşması sebebiyle uluslararası boyuttaki yansımalarının belirli bir kesiti bu çalışma konusu olarak seçilmiştir.

Bu kesitte ise; uluslararası vergi alanını düzenleyen 200’e yakın devletin aralarında akdettiği 2.500 civarında çifte vergilendirmenin önlenmesi anlaşmasının(ÇVÖA) büyük bir çoğunluğun OECD Gelir ve Sermaye Üzerinde

⁷ Doğan ŞENYÜZ-Mehmet YÜCE-Adnan GERÇEK, Vergi Hukuku(Genel Hükümler), 6.Baskı, Ekin Kitabevi, Bursa, 2015, s.71.

⁸ Bu cümle 1998 yapımı “Meet Joe Black” filminde geçen bir diyaloga da konu olmuştur. Filmde geçen bir durumun kesinliğini ifade etmek için; “ölüm ve vergi kadar gerçek” ifadesine yer verilmiştir.

⁹ Billur YALTI SOYDAN, Uluslararası Vergi Anlaşmaları, Beta Yayınevi, İstanbul, Temmuz 1995, s.1. (Vergi Anlaşmaları olarak kısaltılmıştır).

¹⁰ Yasemin TAŞKIN, Transfer Fiyatlandırmasında Emsallere Uygunluk İlkesi, Türkmen Kitabevi, İstanbul, 2012, s.5.

¹¹ Edwin van der BRUGGEN, “About the Jurisdiction of International Courts to Settle Tax Treaty Disputes”, Settlement of Disputes in Tax Treaty Law, , ed. Michael LANG-Mario ZÜGER, Kluwer Law International, London, 2002, s.503; YALTI SOYDAN, Vergi Anlaşmaları, s.1; “Gelirin doğal sonucu ise “vergi”dir”.

¹² Mualla ÖNCEL- Ahmet KUMRULU - Nami ÇAĞAN, Vergi Hukuku, 23.Bası, Turhan Kitabevi, Ankara, 2014, s.2.

¹³ Murat YILDIRIM, Uluslararası Vergi Hukuku'nda Tahkim, 12 Levha Yayınları, İstanbul, Mart-2010, s.46.

Model Vergi Anlaşma¹⁴ hükümleri esas alınarak düzenlenmiş olması dolayısıyla¹⁵ bu anlaşma metni esas alınmış olup; bu anlaşma metninde yer alan uyuşmazlık çözüm yollarından karşılıklı anlaşma usulü(KAU) ve tahkimin hukuksal yapıları ortaya konulup, tahkimin demokrasinin temel bileşeni olan katılım bakımından, yükümlüye tanıdığı “söz hakkı” üzerinde açıklamalar yapılacaktır.

“Eğer sizin söz hakkınız yoksa kim sizin adınıza konuşacak? Siz koruyamazsanız çıkarlarınızı kim koruyacak?”¹⁶

1. EZELİ BİRLİKTELİK:DEMOKRASİ VE VERGİ

1.1. Demokrasinin Bileşenleri

Demokrasiyi tanımlamak bir gereklilik olsa da, felsefi düşüncelerdeki çeşitlilik ve devletlerin siyaseti şekillendirişlerindeki farklılık, değişik tanımların ortaya çıkmasına neden olmaktadır¹⁷. Ancak bu çeşitlilik içerisinde kavramdan anlaşılması gerekeni en net haliyle veren, Abraham Lincoln tarafından yapılmış olan; “halkın, halk tarafından, halk için yönetimi” şeklindeki demokrasi tanımıdır¹⁸. Bu tanım demokrasinin ilk uygulanmaya başlandığı topraklar olan Antik Yunan’daki uygulama şekli olan azınlığın demokrasisi şekliyle kıyaslandığında kapsayıcı bir tanımdır. Antik Yunan’da “Metek” adı verilen yabancılar ile kölelerin ve kadınların demokrasiden yararlanması mümkün değildi¹⁹. Lincoln’ün tanımından bir halk yönetimi sonucuna ulaşmak mümkündür. Bununla birlikte siyaset bilimi açısından önemli bir isim olan Jean-Jacques Rousseau ise, demokrasiyi “kötü yönetim” olarak adlandırır ve varlığını kabul etmez²⁰.

Demokrasiyi yok sayan düşünceler bir kenara bırakıldığında, tanım konusunda birlik olmasa da, demokrasinin özünde var olduğu kabul edilen değerler bulunduğu genel bir kabuldür ve bunlar Politik-Hukuki-Sosyal

¹⁴ Model Anlaşma olarak anılacaktır.

¹⁵ Zvi Daniel ALTMAN, Dispute Resolution under Tax Treaties, Volume 11 in the Doctoral Series, IBFD Publications, Hollanda, 2005, s.1

¹⁶ Robert A. DAHL, Demokrasi Üzerine, 2.Baskı, çev.Betül KADIOĞLU, Phoenix Yayınevi, Ankara, Ekim 2010, s.89.

¹⁷ Richard C. REUBEN, “Democracy and Dispute Resolution: The Problem of Arbitration”, Law & Contemporary Problems;Winter/Spring2004, Vol. 67 Issue 1/2, s.282.

¹⁸ Mehmet AKAD-Bihterin VURAL DİNÇKOL, Genel Kamu Hukuku, Gözden Geçirilmiş 6.Basım, Der Yayınları, İstanbul-2011, s.333.

¹⁹ Server TANİLLİ, Uygurluk Tarihi, 25.Baskı, Cumhuriyet Kitapları, İstanbul, Ekim-2010, s.35.

²⁰ AKAD-VURAL DİNÇKOL, s.143.

Sermaye²¹ şeklinde üç kategoriye ayrılmıştır. Bu kategorilerin altında ise, sorumlu tutulabilir olma, akılcı olma, şeffaflık, yargısal denetim, eşitlik, insan haklarına saygı, katılım, kamu güveni, karşılıklı iletişim gibi bileşenler bulunmaktadır²². Bir diğer görüş ise, demokrasi sürecinin bir standart sağlaması gerektiği üzerinde durmuştur. Bu standartı sağlayacak kriterler ise; “Etkin katılım, oy kullanma eşitliği, bilgi edinebilme, gündem üzerinde son sözü söyleme hakkı, yetişkinlerin dahil olması” şeklinde sıralanmıştır²³.

Belirtilen değerlerin bütünü demokratik yapı için önem arz etse de, bu bileşenler arasında olmazsa olmaz özellikte bulunan ve en büyük değer atfedileni katılımdır. Bireyin yönetimde “söz sahibi” olması, demokrasiyi, otoriter ve totaliter rejimlerden ayırmaktadır²⁴. Ayrıca katılım bileşeninin etkinliği ve yoğunluğu, demokrasinin kalitesini belirleyecektir²⁵. Bu noktada demokrasi bakımından temel standartın ve gerekliliğin katılım olduğunu söylemek mümkündür.

Antik Çağ demokrasisinde katılım noktasında halk iktidarı bizzat kullanıp, yönetimde doğrudan söz sahibi konumdayken; modern demokrasilerde insan sayısındaki artış ve yönetim konularındaki çeşitlilik gibi unsurlar dolayısıyla halk yönetimi doğrudan kullanmamakta, bu iktidarı kullanan kişileri(temsilcilerini) denetlemektedir²⁶.

1.2. Vergide Demokrasi

Çağımızın devlet anlayışı, sosyal ve hukuk devletinin anayasal ruh ve öz ile kurulmasını gerekli kılmaktadır²⁷. Kişi temel hak ve özgürlüklerini güvence altına alan hukuk devleti, kişiler arası karşıtlık ve dengesizlikleri önlemek

²¹ Mehmet KARAGÜL-Mahmut MASCA, “Sosyal Sermaye Üzerine Bir İnceleme”, Ekonomik ve Sosyal Araştırmalar Dergisi, Bahar 2005, s.38-39; “Sosyal sermaye; ülkelerin ekonomik faaliyetlerine, toplumsal hayatın etkilerini ortaya koymayı amaçlayan sosyal içerikli yeni bir iktisadi kavramdır. Söz konusu kavramın tek tanımını yapabilmek oldukça zor olmasına rağmen, en basit şekil ile sosyal sermayeyi; en az iki kişi arasında, güvene dayalı bir şekilde kurulabilen iletişim imkanı, biraz daha geniş bir tanımlamayla, toplumu oluşturan fertler, sivil toplum örgütleri ve kamu kurumları arasındaki koordinasyon faaliyetlerini kolaylaştırarak toplumun üretkenliğini arttıran, güven, norm ve iletişim ağı özellikleri şeklinde tanımlamak mümkündür. Ekonomik açıdan ise sosyal sermaye, kişi ve kurumlar arası güvene dayalı ilişkilerin, ekonomik etkinliğe ve üretime yansımaları şeklinde kabul edilmektedir”.

²² REUBEN, s.285-286.

²³ DAHL, s.48.

²⁴ REUBEN, s.287.

²⁵ Ank MICHELS, “Innovations in Democratic Governance: How Does Citizen Participation Contribute To A Better Democracy?”, International Review of Administrative Sciences, Vol.77, No.2, s.275.

²⁶ UYGUN, s.173-174.

²⁷ AKAD-VURAL DİNÇKOL, s.327.

maksadıyla maddi ve mali bir takım demokratik önlemler alınmasıyla sosyal devlet halini almaktadır²⁸. Güçlüyü güçsüz karşısında koruyan sosyal devlet; bu yolla eşitlik, insan haklarına saygı, katılım gibi demokratik gereklilikleri de yerine getirmiş olacaktır²⁹.

Sosyal devlet, himayesindekilere hak ve özgürlükler sağlamanın yanında, bir takım ödev ve yükümlülükler de öngörmektedir³⁰. Bu ödevlerin en önemlisi, devletin egemenliğini sürdürebilmesi için siyasal bir zorunluluk olan vergilendirme yetkisini kullanmasının sonucu olan vergi ödevidir³¹.

Devlet için bir zorunluluk olan vergilendirme yetkisinin kullanımı(verginin alınması zorunluluğu ilkesi)³², yönetilenlerin yöneticilere karşı girişmiş olduğu demokrasi mücadelesinin görüldüğü ilk alan olarak belirtilir³³. 1215 yılında kral ile feodal beyler arasında imzalan Magna Carta Libertatum (Büyük Özgürlük Fermanı), bu anlamdaki ilk anayasal belge olarak kabul edilmektedir. Düzenlemenin 12.maddesine göre, kralın genel oylamaya sunmadan vergi alamayacağı hüküm altına alınmış ve böylece vergilendirme yetkisi sınırlandırılmakla birlikte, vergi hukuku bakımından yasallık ilkesinin temeli kabul edilen “temsilsiz vergi olmaz” ilkesi yönünde dolaylı gelişme sağlanmıştır³⁴.

Vatandaşlık ödevi olarak nitelendirilen vergi, geçirdiği tarihsel süreç ile demokratik toplumlarda, devletin vatandaşlarına sağladığı haklara ve özgürlüklere katılmanın bir bedeli olarak nitelendirilmektedir³⁵. Diğer yönetim şekillerinden(otokrasi, totalitarizm) farklı olarak demokraside, vergilerini ödeyen yükümlülerin, kamu fonlarını kullananlardan hesap sorma ve yönetime katılma hakkı tanınmıştır³⁶.

²⁸ Alexander PETRING vd, Sosyal Devlet ve Sosyal Demokrasi, Sosyal Demokrasi El Kitabı-3, Friedrich Ebert Vakfı Siyaset Akademisi Birimi, İstanbul, Ocak 2013, s.8.

²⁹ AKAD-DİNÇKOL, s.327.

³⁰ Yusuf KARAKOÇ, Vergi Sorunlarının/Uyuşmazlıklarının Çözüm Yolları, Yetkin Yayınları, Ankara, 2007, s.21.

³¹ Nami ÇAĞAN, Vergilendirme Yetkisi, Kazancı Hukuk Yayınları, İstanbul, 1982, s.4.

³² Gülsen GÜNEŞ, Verginin Yasallığı İlkesi, 4.Tıpkı Baskı, Oniki Levha Yayıncılık, İstanbul, Eylül-2014, s.14-15; “Öte yandan devlet yasalarda belirlenmiş olan vergiyi kesinlikle, mutlaka almak zorundadır çünkü yasalarla kendisine emir verilerek vergi toplama görevi yüklenmektedir”.

³³ Billur YALTI, Vergi Yükümlüsünün Hakları, Beta Yayınevi, İstanbul, Eylül-2006, s.1. (Yükümlü Hakları olarak kısaltılmıştır).

³⁴ ÇAĞAN, s.15-16.

³⁵ YALTI, Yükümlü Hakları, s.1.

³⁶ Ünal ZENGİNOBUZ-Fikret ADAMAN-Fatoş GÖKŞEN vd, Vergi, Temsiliyet ve Demokrasi İlişkisi Üzerine Türkiye’de Vatandaşların Algıları, Açık Toplum Vakfı, İstanbul, 2010, s.5; ZENGİNOBUZ-ADAMAN-GÖKŞEN vd, s.9; “Oysa demokrasi; vergi veren, vergi verdiği için de kamu erkini kullananlardan hesap sorma hakkı olan vatandaşların yönetimidir”.

Devletlerin vergi sistemini demokratik olması, başka bir ifadeyle vergilendirmede demokrasi, temsilciler aracılığıyla vergi yasalarının yapım sürecinde söz sahibi olmanın yanı sıra, vergi idarelerinin vergilendirme işlemini gerçekleştirmesi sırasında yapılacak işbirliği ve katılım ile sağlanabilmektedir³⁷. Başka bir ifadeyle vergi sisteminin demokratik işleyebilmesi için yükümlüyü aktif bir şekilde sürece dahil etmek gerekmektedir. Bunun sağlanması, yükümlüler açısından vergilerin meşruluğunu sağlayacağı gibi, vergilerin ödenmesi konusundaki hassasiyetin gelişmesine de katkı sunacaktır³⁸. Örneğin, Amerika Birleşik Devletleri (ABD), "We the People-Your Voice in Our Government" isimli, tüm vatandaşların yönetimde söz sahibi olmasını sağlayacak bir uygulamaya başlamıştır³⁹.

Türk Vergi Hukuku bakımından yükümlülerin, vergilendirme sürecinde katılım gösterdikleri ve demokrasiyi hedef alan nokta ise beyanname yöntemi ile tarh işleminde söz sahibi olmalarıdır⁴⁰.

Vergi yetkisinin kullanımında demokratik yapıya özen gösterilmesi, günümüzde yükümlü haklarını gözetilen bir anlayışın uzantısı olsa da⁴¹, katılımın bir sonucu olarak uyumlu yükümlüler oluşacak ve vergi borcunun tahsilatı kolaylaşmış olacaktır.

2. SINIRSIZ DÜNYANIN MALİ SORUNU: ULUSLARARASI ÇİFTE VERGİLENDİRME

2.1.Uluslararası Çifte Vergilendirmenin Sebepleri

Her devlet, devletler sistemi içerisinde bağımsız olup, kendi çıkarları için mücadele eder ve kendilerinin devlet olmak dolayısıyla sahip oldukları güçlerle donatılmışlardır ve devlet olmanın verdiği yetkileri eşit derecede kullanırlar⁴². Bu anlamdaki en büyük yetki şüphesiz devletlerin varlık koşulu olan ve devletin devamlılığı ve finansmanı için siyasi bir zorunluluk olan vergilendirme yetkisine aittir. Ve hatta vergilendirme yetkisi, devlet olmanın ilk gereklerinden biri olarak belirtilmiştir⁴³.

³⁷ GÜNEŞ, s.126.

³⁸ MENENDEZ, s.304.

³⁹ <https://petitions.whitehouse.gov/> (Erişim Tarihi: 10.09.2015)

⁴⁰ ÖNCEL-KUMRULU-ÇAĞAN, s.37.

⁴¹ YALTI, Yükümlü Hakları, s.2.

⁴² Gianfranco POGGI, Modern Devletin Gelişimi-Sosyolojik Bir Yaklaşım, 5.Baskı, İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayınları, İstanbul, Nisan-2009, s.109.

⁴³ ÇAĞAN, s.24.

Günümüz dünyasında devletlerin ekonomilerinin birbiri ile olan etkileşimi büyük önem arz etmektedir. Sermaye, teknoloji, turizm, hizmet sektörü gibi alanlarda sınır aşan faaliyetlere oldukça sık rastlanmaktadır. Ayrıca bu durum sadece özel sektörün yönlendirmesi ile değil, doğrudan ya da dolaylı olarak kamu kuruluşlarının da gerçekleştirmiş olduğu faaliyetlerle de olmaktadır⁴⁴. Küreselleşmenin sonucunda devletlerin siyasi sınırları içerisinde artık mutlak güç olma durumu zayıflamaya başlamıştır⁴⁵.

Devletlerin bu şekilde sıklıkla karşılaşması, ekonomik entegrasyon sürecinde vergilendirme yetkilerinin çakışmasına da neden olacaktır⁴⁶. Bu yetki çakışması durumunda, devletlerden birinin vergiyi doğuran olayla⁴⁷ yer bakımından ilişki kuran mülklik ilkesini benimsemişken, diğer devletin vergiyi doğuran olayla kişisel bağı arayan şahsilik ilkesini benimsemesi, yükümlünün uluslararası çifte vergilendirme sorunu ile karşılaşmasına neden olur⁴⁸. Devletlerin, birbirinden bağımsız bir şekilde düzenlemiş oldukları vergi yasaları ile aynı vergi yükümlüsünü aynı vergi konusu ile ilgili olarak iki kere vergilendirmelerimi uluslararası çifte vergilendirme olarak tanımlanmaktadır⁴⁹.

2.2. Uluslararası Çifte Vergilendirmenin Önlenmesi ve Sona Erdirilmesi

Çifte vergilendirme sorununun çözümü için uluslararası geçerliliği ve bağlayıcılığı olan uluslararası bir vergi yasası bulunmamaktadır⁵⁰. Üstelik uluslararası bir vergi mahkemesi ya da uluslararası vergilendirme sistemini düzenleyecek olan idari bir yapı da tesis edilmiş değildir⁵¹.

Devam eden uluslararası çifte vergilendirme sorunu ise, uluslararası ticaretin gelişimi bakımından bu alandaki aktörler tarafından hissedilen bir

⁴⁴ Manuel PIREs, International Juridicial Double Taxation of Income, Kluwer Law and Taxation Publishers, Deventer-The Netherlands, 1989, s.3.

⁴⁵ YALTI, Yükümlü Hakları, s.3.

⁴⁶ ÇAĞAN, s.9.

⁴⁷ 213 sayılı Vergi Usul Kanunu(VUK)'nun 19.maddesi vergiyi doğuran olayı; "Vergi alacağı, vergi kanunlarının vergiyi bağladıkları olayın vukuu veya hukuki durumun tekemmülü ile doğar" şeklinde tanımlamıştır.

⁴⁸ ŞENYÜZ-YÜCE-GERÇEK, s.7.

⁴⁹ YALTI SOYDAN, Vergi Anlaşmaları, s.2.

⁵⁰ Lorenzo RICCARDI, Chinese Tax Law and International Tax Treaties, Springer International Publishing, İsviçre, Mayıs 2013, s.67.

⁵¹ Roy ROHATGI, Basic International Taxation-Volume One:Principles of International Taxation, 2.Baskı, Taxmann, Yeni Delhi, 2007, s.1.

engeldir ve bu sebeple de çözümü gerekmektedir⁵². Uluslararası yeknesak uygulama sağlayacak bir düzenlemenin olmaması dolayısıyla, bu sorunu ortadan kaldırmak için devletler ya tek yanlı olarak yasalarla kendi vergilendirme yetkilerini sınırlama⁵³ ya da diğer devletlerle “ikili” yahut “çok taraflı” çifte vergilemeyi önleme anlaşmaları(ÇVÖA) imzalama yollarını tercih etmişlerdir⁵⁴. Burada ulusal ve uluslararası alanda çeşitli düzenlemelerle bir yetki bölümü söz konusu olmaktadır⁵⁵.

Uluslararası çifte vergilendirmeyi sona erdiremeye yönelik devletlerin vergilendirme yetkisini sınırlayan çifte vergilendirmenin önlenmesi anlaşmalarında yer alan bağlama noktalarının akit devletler tarafından yorumlanması ya da uygulanması sırasında farklılıkların yaşanması⁵⁶ ve devamında devletlerle yükümlülerin taleplerin örtüşmemesi sonucu ortaya çıkan durumu uluslararası vergi uyuşmazlığı olarak tanımlamak mümkün olacaktır⁵⁷. Uluslararası vergi uyuşmazlıkları da uluslararası çifte

⁵² OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations, 22 Temmuz 2010, s.131.

⁵³ ÖNCEL-KUMRULU-ÇAĞAN, s.58; “Şahsilik ilkesini benimsedikleri vergi konuları ile ilgili olarak, gelir veya servetin kaynağı olan ülkenin vergilendirme yetkisini kabul etmeleri ve yasalarında mahsup yöntemi (credit method-Devletler hiçbir devletle karşılıklı düzenleme yapmadan, yurt dışında ödenen vergilerin, kendi ülkelerinde ödenecek vergiden mahsubuna olanak tanırırlar. Yurt dışında ödenmiş olan vergi, yurt içinde ödenmiş gibi kabul edilmektedir) ve/ya istisna yöntemi(exemption method-Devlet yurt dışında elde edilen geliri, kendi ülkesinde ödenecek verginin matrahının hesaplanmasından istisna tutulması söz konusu olacaktır)ni kullanmaları ile uluslararası alandaki çifte vergilendirmeyi sona erdirebilecektir”; YALTI SOYDAN, Vergi Anlaşmaları, s.25-26; “Devletler, kaynak veya ikamegah ilkelerinde herhangi birini oy birliği ile uygulanacak tek vergilendirme ilkesi olarak kabul etseler ve bu ilkenin uygulanması bakımından tanım ve yorum farklılıklarını ortadan kaldırasalar, UÇV de bertaraf edilebilecektir...Ancak ülkelerin ekonomik gelişmeleri, kültürel ve ideolojik yapılanmaları nasıl vergi sistemlerinde farklılıklara neden oluyorsa, vergilendirme ilkelerinin seçiminde de farklılığa yol açmaktadır”.

⁵⁴ ÇAĞAN, s.10; ALTMAN, s.1; “Günümüzde 200’ün üzerinde devletin arasında 2,500’ün üzerinde çifte vergilendirmenin önlenmesi anlaşmasının olduğu bilinmektedir”. Türkiye’nin ise 10.03.2014 tarihi ile taraf olduğu 80 çifte vergilendirmenin önlenmesi anlaşması bulunmaktadır. Bknz. http://www.gib.gov.tr/fileadmin/mevzuatek/uluslararası_mevzuat/VERGIANLASMALIST.htm (Erişim Tarihi: 25.06.2015).

⁵⁵ Nihal SABAN, Vergi Hukuku, Gözden Geçirilmiş ve Yenilenmiş 6.Baskı, Beta Yayınevi, İstanbul, Kasım-2014, s.4.

⁵⁶ Karl KOCH, “Mutual Agreement Procedure-Procedure and Practice”, General Report, XXXVth IFA Congress, Berlin 1981, CDFI, vol. LXVIa, Kluwer 1981, s.95; “Uluslararası vergi anlaşmaları her ne kadar uluslararası ticaret aktörlerinin faaliyetlerine haksız vergi uygulamaları ile devlet müdahalesini engellemeye yönelik hükümler öngörmüş olsalar da, akit devletlerce yer alan ifadelerle verilecek anlamları ve uygulama sırasındaki farklılıkları önleyecek yapıda değillerdir”.

⁵⁷ YILDIRIM, s.46; “İki devlet arasında, vergi mükellefinin, uluslararası vergi anlaşmalarından kaynaklanan talepleri nedeniyle doğan sorular “dolaylı uluslararası vergi anlaşması uyuşmazlığı” olarak adlandırılmıştır...Bunun aksine doğrudan doğruya, başlangıçtan itibaren, akit iki devlet arasında, vergi anlaşmasından çıkan uyuşmazlık ise “dolaysız vergi anlaşması uyuşmazlığı” olarak adlandırılmıştır”.

vergilendirmenin yaşanmasına⁵⁸ veya hiç vergilendirilmeme⁵⁹ durumuna sebep olabilir⁶⁰.

Uluslararası vergi anlaşmaları bakımından uyuşmazlık söz konusu olduğunda akit devletlerin gidecekleri çözüm yolu olarak genellikle "Karşılıklı Anlaşma Usulü-KAU(Mutual Agreement Procedure-MAP)"nü tercih ettikleri görülür⁶¹. KAU, her iki akit devlet yetkili makamlarının bir araya gelerek, aralarındaki ÇVÖA'dan doğan uyuşmazlık üzerinde gerçekleştirecekleri tartışmalar ile çözüm arama usulüdür⁶².

KAU ile birlikte, bu çalışmanın da esas konusunu oluşturan, akit devletlerin aralarındaki anlaşmalarda kararlaştırabilecekleri bir diğer yol ise uyuşmazlığın, taraflarca uyuşmazlık konusu hakkında uzmanlığına güvendikleri ve esasen daimi mahkemelerde hakimlik yapmayan, bir veya daha fazla hakem vasıtasıyla çözülmesini⁶³ öngören tahkim yoludur.

Çalışmanın kalanında yapılacak olan KAU ve tahkime ilişkin açıklamalarda da yoğunluk tercih edilen düzenleme olması sebebiyle OECD Model Anlaşma hükümleri esas alınacaktır.

⁵⁸ William W. PARK, "Income Tax Treaty Arbitration", George Mason Law Review, Vol.10, Number.4, Virginia, Summer 2002, s.806-807. ("Tax Treaty" olarak kısaltılmıştır); ZÜGER, Arbitration, s.2; "Akit devletlerden birisinin kendi ülkesinde devam eden bir inşaat çalışmasının on üç aydan beri sürmesinden dolayı burayı işyeri kabul etmesi, diğer akit devletin ise farklı bilgilerin varlığı yahut bilgi ve belgelerin farklı değerlendirilmesi dolayısıyla diğer akitte 11 aydır faaliyet gösterdiğini ve bu sebeple de anlaşmadaki iş yeri kavramı oluşmadığı için bir vergi indirimi sağlamaması durumu tipik bir uluslararası vergi uyuşmazlığı ve çifte vergilendirilme örneği olacaktır".

⁵⁹ Mario ZÜGER, Arbitration Under Tax Treaties-Improving Legal Protection in International Tax Law, Volume 5, Doctorate Series IBFD Academic Council, Amsterdam, 2001, s.2; "Akit devletlerden birisinin ülkesindeki inşaatın faaliyet süresinin henüz bir yıllık süreye ulaşmadığını düşünerek kendisinde vergilendirme yetkisini görmemesi ve diğer akit devletin de inşaat faaliyeti gerçekleştiren yükümlünün diğer akit devlette bir işyerinin olduğu düşüncesiyle vergi indirimi sağlaması durumunda her iki devletin de vergilendirme yapmaması durumu ortaya çıkacaktır". ("Arbitration" olarak kısaltılmıştır).

⁶⁰ Emrah FERHATOĞLU, Uluslararası Vergi Uyuşmazlıklarının Tahkim Yoluyla Çözülmesi- Avrupa Birliği Tahkim Anlaşması, Beta Yayınevi, İstanbul, Mart-2010, s.14; "Aralarında çifte vergilendirmeyi önleme anlaşması bulunan devletlerin vergilendirme yetkisinin kullanımından kaynaklanan uyuşmazlıklar uluslararası vergi uyuşmazlığı olarak ifade edilir".

⁶¹ KOCH, s.97; "Yetkili Otorite Prosedürü olarak da bilinmektedir".

⁶² YALTI SOYDAN, Vergi Anlaşmaları, s.333.

⁶³ IBFD International Tax Glossary, 6th Edition, Ed. Julie Rogers-Glabush, Hollanda, 2009, s.23.

3. ULUSLARARASI VERGİ HUKUKU BAKIMINDAN TAHKİM

3.1. Tarihsel Gelişim

Uluslararası vergi hukuku bakımından uyuşmazlıkların diplomatik görüşmeler ve -OECD tarafından KAU'nün düzenlenmesi sonrası- KAU ile çözülmeye çalışılmasında devletlerin çözüme ulaşma zorunluluğu olmaması, yükümlünün çözüm süreci dışında tutulması ve kurumun yapısal eksiklikleri nedeniyle yarı yargısal (quasi-judicial) çözüm yolu olarak görülen tahkimin, uluslararası vergi uyuşmazlıkları bakımından da çözüm yolu olabileceği düşünülmeye başlanmıştır⁶⁴. Tahkimin uluslararası vergi alanında uyuşmazlık çözüm yolu olarak düşünülmesi çok yeni bir gelişme değildir. IFA 1951 yılında Zürih'te gerçekleştirilen kongresinde, tahkimin uluslararası vergi uyuşmazlıklarının çözümünde kullanılması desteklemiştir⁶⁵.

Bununla birlikte William Park'ın "*Vergilendirme yetkisi ateş ve tutku gibidir; sizi huzura erdirebileceği gibi sonunuzu da getirebilir*"⁶⁶ şeklindeki benzetmesinde olduğu gibi mühim bir yetkinin tahkim kurullarına devri ise bu kuruma tereddütle yaklaşılmasına sebep olmaktadır. Bu sebeple devletlerin ekonomik devamlılığına etki eden ve doğrudan egemenlikle ilgili bir konunun ulusal mahkemeler tarafından karara bağlanmasının istenmesi daha yaygın bir yoldur⁶⁷. Ancak bir uyuşmazlık çözüm yöntemi, her ne kadar devlet tarafından kontrol edilse de, toplumdaki bireylerin o yolu desteklediği ölçüde demokratik bir yapıda olacaktır⁶⁸.

Uluslararası vergi hukukunda uyuşmazlıkların tahkim ile çözümüne ilişkin öneriler 1950'li yıllara dayanıyor olsa da, bağlayıcı tahkim uygulamasının ilk örneği, ABD-Almanya arasında imzalanmış olan gelir vergisi anlaşmasında görülmüştür⁶⁹.

⁶⁴ Carlo GARBARINO-Marina LAMBARDO, "Arbitration of Unresolved Issues in Mutual Agreement Cases: The New Paragraph 5, Art.25, OECD Model Convention, A Multi-Tiered Dispute Resolution Clause", Baconni Legal Studies Research Paper No.1628769, 22 Haziran 2010, s.6.

⁶⁵ GARBARINO-LAMBARDO, s.6 ve dipnot, 11.

⁶⁶ William W. PARK, "Arbitrability and Tax", Arbitrability: International and Comparative Perspectives, ed. Stavros L. BREKOULAKIS-Loukas A. MISTELIS, International Arbitration Law Library Series Set, Kluwer Law International, Hollanda, 2009, s.183 ("Arbitrability and Tax" olarak belirtilmiştir); "Like fire and passion, taxation can bring ruin as well as blessing".

⁶⁷ PARK, Arbitrability and Tax, s.180.

⁶⁸ REUBEN, s.279.

⁶⁹ ALTMAN, s.19; "29 Ağustos 1989 tarihinde Bonn şehrinde imzalanan bir protokol ile anlaşmaya eklenmiştir".

KAU'nün yetersizlikleri Avrupa Birliği üyesi devletler arasında da çoklu bir çifte vergilendirmenin önlenmesi anlaşmasının imzalanması fikrinin doğmasına neden olmuştur⁷⁰. Bu düşüncenin sonunda, temeli 1976 yılında yapılan bir öneriye dayanan⁷¹ ve uzun görüşmeler ve yoğun çalışmalar neticesinde, 23 Temmuz 1990 tarihine 12 üye devlet tarafından Brüksel'de imzalanıp, 1 Ocak 1995 tarihinde yürürlüğe giren "Bağlı İşletmelerin Karlarının Ayarlamalarından Kaynaklanan Çifte Vergilendirmenin Sona Erdirilmesi Avrupa Topluluğu Konvansiyonu"⁷²(Convention on the Elimination of Double Taxation in Connection with the Adjustment of Profits of Associated Enterprises) ortaya çıkmıştır⁷³. Anlaşma'nın, 7.maddesinin 1.fıkrasında, yetkili otoritelerin karşılıklı anlaşma sürecinde bir uzlaşmaya varılamaması durumunda zorunlu bir "tahkim" durumu öngörülmüş olup⁷⁴, söz konusu madde şu şekilde düzenlenmiştir:

"1.Yetkili otoritelerin, dosyanın 6.maddenin 1.fıkrası uyarınca yetkili otoritelerden birine iletilmesinin üzerinden iki yıllık bir süre geçmesinin ardından çifte vergilendirmeyi sona erdiren karşılıklı bir anlaşmaya varamamaları durumunda, uyuşmazlık konusunu sevk edecekleri bir tavsiye komisyonu kurmaları gerekmektedir".

Gelişmekte olan ülkelerle gelişmiş ülkeler arasında ikametgah ülkesinin vergilendirme yetkisine öncelik tanıyan modellerin bulunması dolayısıyla az sayıda çifte vergilendirmenin önlenmesi anlaşması imzalanmıştır. Bu durumu düzeltmek ve her iki tarafın da çıkarlarını korumak amacıyla Birleşmiş Milletler (BM) bünyesinde bir uzmanlar grubu (Ad Hoc Group Experts on Tax Treaties between Developed and Developing Countries) kurulmuş⁷⁵ ve bu grup 1969-1979 tarihleri arasında sekiz kez toplanmış, 1980 yılında "Gelişmiş ve Gelişmekte Olan Ülkeler Arasında Çifte Vergilendirmenin Önlenmesi Modeli"⁷⁶ ve şerh metnini karara bağlanmıştır⁷⁷.

BM Model Anlaşması'nın da uyuşmazlık çözümü için sadece KAU'yü öngörüyor olması, 2000'li yıllardan itibaren, diğer modelleri benimseyen

⁷⁰ Gerrit GROEN, "Arbitration in Bilateral Tax Treaties", Intertax, Vol.30, Issue 1, 2002, s.3.

⁷¹ Robert FEINSCHREIBER-Margaret KENT, "Transfer Pricing Developments in the European Union-Part I: Arbitration", Corporate Business Taxation Monthly, Vol.10, Mart 2009, s.37.

⁷² AB Tahkim Konvansiyonu olarak anılacaktır.

⁷³ FERHATOĞLU, s.127.

⁷⁴ GARBARINO-LAMBARDO, s.10.

⁷⁵ ALTMAN, s.67.

⁷⁶ BM Model Anlaşması olarak anılacaktır.

⁷⁷ YALTI SOYDAN, Vergi Anlaşmaları, s.40-41; OECD Model Tax Convention-Full Version, 2012, s.I-4; "BM Model Anlaşması, büyük çoğunlukla OECD Modeli'nin ve şerhinin etkisinde kalmıştır".

devletlerin KAU ile ilgili yaşadıkları benzer sorunları yaşamasına sebep olmuş ve tahkimin gerekliliği ortaya çıkmıştır. Uzmanlar grubu gerçekleştirdikleri görüşmeler neticesinde, 25.maddeye eklenecek bir tahkim önerisinde bulunmuşlardır⁷⁸. Bu öneri sonucunda 2011 yılında yayınlanan BM Model Anlaşma metninin 25.maddesinde Alternatif B ile belirtilen tahkim hükmü yer almaya başlamıştır⁷⁹ ve söz konusu hüküm şöyledir:

“Alternatif B: 4-Yetkili otoriteler, önceki fıkralarda belirtilen şekillerde bir anlaşmaya varabilmek için doğrudan, kendileri veya temsilcilerinden oluşan komisyonlar ile irtibata geçebileceklerdir. Yetkili otoriteler bu maddede belirtilen karşılıklı anlaşma prosedürünün uygulanması için gereken görüşme usulü, şartları, metod ve teknikleri geliştirebilirler.

(a) 1.fıkra kapsamında, bir kişinin Akit Devletlerden biri veya her ikisi tarafından gerçekleştirilen vergilendirme işleminin anlaşma hükümlerine aykır olduğunu Akit Devlet yetkili otoritelerine arz ettiği ve

(b) Diğer Akit Devlet yetkili otoritesinin bu başvuruyu almasını izleyen üç yıl içinde, devletlerin ikinci fıkra kapsamında bir anlaşmaya varamadıkları durumda,

Yetkili otoritelerden birisinin talebi ile çözülemeyen husular tahkime sevk edilebilir. Başvuruyu yapan kişiye bu talep bildirilir. Tahkime konu olan çözülemeyen hususlarla ilgili olarak ulusal mahkeme veya idari uyuşmazlık çözüm yerlerinden karar alınmamış olması gerekmektedir. Tahkim kararı yetkili otorilere tebliğ edilmesinin ardından yetkili otoriteler tarafından altı aylık süre içerisinde farklı bir karara varılmaması ya da doğrudan etkilenen kişinin tahkim kararını içeren karşılıklı anlaşma kararını kabul etmesi durumunda bağlayıcı olacaktır. Akit Devlet yetkili otoriteleri bu fıkranın uygulama şeklini karşılık anlaşma ile düzenleyebilirler”.

⁷⁸ U.N. Committee of Experts on International Cooperation in Tax Matters, Report by the Subcommittee on Dispute Resolution: Arbitration as an Additional Mechanism to Improve the Mutual Agreement Procedure, Cenevre, 18-22 Ekim 2010, s.2; “2008 yılında yapılan görüşmelerde uzmanlar grubu tahkim yer alması hususunda net bir karar verememişken, 2009 yılından sonraki görüşmelerde tahkim hükmünün yer alabileceği kararlaştırılmıştır. Bu görüşmeler esnasında tahkim hükmünün nasıl yer alacağı ile ilgili olarak 3 öneri gelmiştir; 1-OECD Model Vergi Anlaşması'nın 25.maddesinin 5.fıkrasında yer alan şekliyle dipnotta yer alan ifadeyle devletlerin iç hukuk düzenlemelerinin tahkim hükmüne izin verip vermemesine göre anlaşmada yer alması 2-Model Anlaşmaya iki alternatif yazarak (Alternatif A ve Alternatif B olarak), A seçeneğinin tahkim hükmünü içermesi, B seçeneğinin ise tahkim hükmünü içermemesi, 3-Anlaşma metninde tahkim hükmüne hiç yer verilmemesi ve bunun madde şerhinin 36.maddesinde gönüllü tahkim olarak düzenlenmesi. Model Anlaşma metninde 2. Seçenek olan alternatifli seçim benimsenmiştir. Bunun zaten 1.seçeneği de barındırdığı düşünülerek dipnotta böyle bir düzenlemeye yer verilmesine gerek olmadığı düşünülmüştür”.

⁷⁹ Allison CHRISTIANS, “Putting Arbitration on the MAP: Thoughts on the New U.N. Model Tax Convention”, Tax Notes International, Vol.66, 23 Nisan 2012, s.351.

2003 yılında OECD tarafından sınır ötesi vergi uyumsuzluklarının çözüm yollarının geliştirilmesi amacıyla bir çalışma grubu oluşturulmuş ve KAU'nun etkinliğinin geliştirilmesi, tahkim gibi ilave çözüm yollarının araştırılması hususlarını konu edinen bir çalışma yürütülmüştür⁸⁰. Bu çalışmalar neticesinde 30 Ocak 2007 tarihinde Model Anlaşma bugünkü şeklini almış⁸¹ ve 2008 yılında yayınlanan Model Vergi Anlaşması'nın KAU'yü düzenleyen 25.maddesinin 5.fıkrasına tahkim hükmü eklenmiştir⁸² ve söz konusu hüküm şöyledir:

“5. a) 1.fıkra kapsamında, bir kimsenin Taraf Devletlerden biri veya her ikisi tarafından gerçekleştirilen vergilendirme işleminin Anlaşma hükümlerine aykırı olduğunu Taraf Devletin yetkili makamına arz ettiği ve

b) diğer Taraf Devletin yetkili makamının yapılan bu başvurudan haberdar edilmesini izleyen 2 yıl içinde, Taraf Devletlerin ikinci fıkra çerçevesinde bir anlaşmaya varamadıkları durumda,

vergilendirme işleminin muhatabı olan kimsenin talep etmesi halinde, üzerinde anlaşmaya varılamayan konular tahkime sevk edilebilir. Bu anlaşmazlık konuları hakkında, devletlerden birinin mahkemesince veya yetkili kılınmış idari mercilerince daha önceden bir karar verilmişse, anlaşmazlık konusu tahkime sevk edilemez. Tahkim kararının uygulanmasına yönelik karşılıklı anlaşma, her iki taraf devlet bakımından vergilendirme işleminden doğrudan etkilenen kimse tarafından reddedilmedikçe bağlayıcıdır ve ulusal hukukta yer alan zamanaşımı sürelerine bağlı kalmaksızın uygulanır. Taraf Devletlerin yetkili makamları, bu paragraf hükümlerinin uygulanma biçimini karşılıklı anlaşmayla belirler”.

Devletlerin büyük bir çoğunluğu ÇVÖA imzalarken OECD Model Vergi Anlaşması'nı esas almaktadır⁸³. Bu düzenlemeye göre tahkime başvurunun yapılabilmesi için öncelikle KAU sürecinin başlatılması gerekmekte, iki yıl boyunca bir sonuç alınamaması durumunda ilgilinin başvurusu ile tahkime başvuru mümkün olmaktadır. Yani buradaki tahkim bağımsız bir prosedür olarak değil, KAU'nün uzantısı olarak yer almaktadır⁸⁴. Bu sebeple tahkimin

⁸⁰ Arno E. GILDEMEISTER, “Arbitration of Tax Treaty Disputes-The 2008 OECD Model for Income Tax Treaties will contain an arbitration clause”, Transnational Dispute Management, (5), Mart 2007, s.3.

⁸¹ OECD Model Tax Convention (2010 Full Version), R(21)-2.

⁸² Loren C. PONDS, “Resolving Bilateral Tax Treaty Disputes: (In)competence Authority in the 21st Century”, Accountancy Business and the Public Interest, Vol.8, No.1, 2009, s.48.

⁸³ ALTMAN, s.18.

⁸⁴ Ehab FARAH, “Mandatory Arbitration of International Tax Disputes: A Solution in Search of A Problem”, Florida Tax Review, Vol.9, No.8, 2009, s.714.

alternatif bir uyuşmazlık çözüm yolu olarak değil, tamamlayıcı nitelikte bir çözüm yolu olduğunun kabulü gerekir⁸⁵.

3.2.Hukuksal Yapı

Model Anlaşma düzenlemesine göre, tahkime sadece 1.fıkıradaki⁸⁶ yer alan türdeki uyuşmazlık neticesinde başlatılan KAU'nün⁸⁷ çözümsüz kalması durumunda gidilebilecektir⁸⁸. Bununla birlikte taraf devletler, istemeleri halinde anlaşmalarına koyacakları bir hükümlerle farklı sebeplerle ortaya çıkabilecek uluslararası vergi uyuşmazlıklarını bakımından da tahkime gidilebilirliği sağlayabileceklerdir⁸⁹. Bu şekilde yükümlü tarafından başlatılan KAU'de en çok karşılaşılan uyuşmazlık tipi de, transfer fiyatlandırması, daimi işyeri veya ikametinin varlığı gibi konular kaynaklı yaşanan uyuşmazlıklar olduğu belirtilmektedir⁹⁰.

Model Anlaşma bakımından ise tahkim, kendiliğinden başlayan bir süreç değildir⁹¹. Model Anlaşma 25.maddenin 5.fıkrasında yükümlü tarafından⁹² yetkili otoritelerden birisine yapılacak bir başvuru ile KAU'de sonuçlanmayan uyuşmazlık konularının tahkime götürülebileceği düzenlenmiştir. Bu başvuru

⁸⁵ FERHATOĞLU, s.96.

⁸⁶ "Bir kişi, Akit Devletlerden biri ya da her ikisi tarafından yapılan işlemin kendisi için anlaşma hükümlerine aykırı bir sonuç doğurduğu veya doğuracağı kanaatinde olduğu durumlarda, bu devletlerin iç hukuk yollarından bağımsız olarak, mukimi olduğu Akit Devletin yetkili otoritelerine; uyuşmazlığın 24.maddenin 1.fıkrası(Ayrımcılık) ile ilgili olması halinde ise uyuşmazlığında bulunduğu Akit Devletin yetkili otoritelerine olayı arz edebilir".

⁸⁷ Türkiye Cumhuriyeti uygulaması bakımından KAU'nün nasıl başlatılıp, işleyeceğine dair Gelir İdaresi Başkanlığı'nın hazırlamış olduğu "Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmalarında Yer Alan "Karşılıklı Anlaşma Usulü"ne İlişkin Rehber" bulunmaktadır. Bknz.http://www.gib.gov.tr/fileadmin/mevzuat/uluslararası_mevzuat/ciftever_karsilikli94.pdf

⁸⁸ OECD Commentary on Art. 25, para.73. Burada OECD 2013 KAU İstatistiklerinden yararlanarak şu bilgileri vermek mümkündür 2013 yılı raporu tamamlanana kadar Almanya 858, ABD 732 vergi uyuşmazlığını KAU ile çözmüştür. Türkiye bakımından da bu rakam sadece 4'tür. Diğer üye ülkelerin tamamı için bknz. <http://www.oecd.org/ctp/dispute/map-statistics-2013.html>.

⁸⁹ YILDIRIM; s.171; OECD Commentary on Art. 25, para.73; ZÜGER, Arbitration, s.23; "Hollanda'nın Ermenistan, Hırvatistan, Rusya, Venezuela, Ukrayna ile yapmış olduğu anlaşmalarda ve Azerbaycan-Avusturya Anlaşmasında KAU'ye başvuru her türlü uyuşmazlığın belirlenen sürelerde çözüme kavuşturulamaması durumlarda tahkime havalesi mümkün kılınmıştır".

⁹⁰ Hugh AULT, "Dispute Resolution: the Mutual Agreement Procedure", Papers on Selected Topics in Administration of Tax Treaties for Developing Countries, Paper No. 8-A, UN Department of Economic and Social Affairs, New York, Mayıs 2013, s.3("Dispute Resolution" olarak kısaltılmıştır).

⁹¹ Bruno GOUTHIERE, "The OECD Recommends Arbitration o Improve the Resolution of Tax Treaty Disputes", International Tax Journal, Vol.33, Issue.33, Mayıs/Haziran, 2007, s.22.

⁹² ZÜGER, Arbitration, s.30; "Gerçekten de 25.maddenin 1.fıkrasında karşılıklı anlaşması için başvuracak kişinin yükümlü olduğu anlaşılmalıdır... Bu sebeple de tahkim başvurusu yapacak kişi olarak belirlenmiş de vergi yükümlüsü olarak kabul edilmesinde sakınca bulunmamaktadır".

ön izne veya ön yetkilendirmeye tabi değildir. KAU başvurusunun, diğer akit devlet yetkili otoritesine ulaşmasının ardından iki yıllık süre geçmesine rağmen çözülemeyen uyuşmazlıklar, yükümlünün başvurusu ile, tahkime sevk edilecektir⁹³. Bu düzenleme dolayısıyla kural olarak KAU talebinde bulunan yükümlünün, tahkime gidilmesini engelleme hakkı bulunmaktadır. Ancak KAU konusu uyuşmazlığın henüz çözülmemiş olması sebebiyle, sonuca ulaşabilecek tek yol bu olacağı için bu hakkın kullanımı makul bulunmamaktadır⁹⁴.

Yükümlünün bu başvurusunu alan yetkili otoritelerin, uyuşmazlığı tahkime sevk etme işlemini gerçekleştirmeme gibi bir hakları bulunmamaktadır⁹⁵. OECD Modeli'nde yer alan tahkim düzenlemesi zorunlu tahkim olup, 25.maddenin 5.fıkrasındaki şartların gerçekleşmiş olması ile yetkili otoriteler tahkime sevk işlemine başlayacaktır⁹⁶.

Burada tahkime engel oluşturabilecek en büyük engel ulusal hukukta yer alan yargı mercilerinden uyuşmazlık konusu ile ilgili karar alınmış olmasıdır. Bu durum Model Anlaşma'nın 25.maddesinin 5.fıkrasında açıkça belirtilmiştir ve yükümlünün tahkim başvurusu reddedilecektir.

Yükümlünün gerekli başvuru şartlarını yerine getirmesi durumunda, tahkim başvurusunu alan yetkili otoriteler tahkime sevk edilecek uyuşmazlık konuları üzerinde görüşüp, bunları tahkim başvurusu yapan yükümlüye yazılı olarak bildireceklerdir. Yükümlüye tebliğ edilen bu belgeye "tahkim yönergesi-terms of reference denmektedir⁹⁷.

Uyuşmazlık konularının nelerden ibaret olduğunun ortaya konulduğu bu belgede, yetkili otoritelerin savunmaları da özet şeklinde yer almalıdır. Ayrıca tahkimin yeri, duruşmalann dili, uygulanacak kuralların da bu belgede yer alması gerekmektedir⁹⁸.

⁹³ OECD Commentary on Art. 25, para.63.

⁹⁴ ZUGER, Arbitration, s.30.

⁹⁵ Chloe BURNETT, "International Tax Arbitration", Australian Tax Review, Vol. 36, No. 3, 2007, s.182.

⁹⁶ Hugh J AULT, "Recent Treaty Developments in the Arbitration of International Tax Disputes", Tax Risk Management-From Risk to Opportunity, ed Anuschka BAKKER-Sander KLOOSTERHOF (IBFD Publications, Amsterdam, 2010, s.308("Recent Treaty Developments" olarak kısıtlanmıştır); GARBARINO-LOMBARDO, s.28 "Yükümlünün tahkimi başlatma hakkı bulunmaktadır, bu kendisine bir görev olarak yüklenmemiştir. Bu yüzden tahkimin başlatılması yükümlü tarafından bir talebin olması durumunda yetkili otoriteler bakımından zorunluluk yaratacaktır".

⁹⁷ OECD Commentary on Art. 25, annex, C(25)-37.

⁹⁸ PARK, Tax Treaty, s.827.

4. DEMOKRATİK KAZANIMLAR

Demokrasi, yönetme yetkisinin meşruluğunu, yönetimin yönetilenlere dayandığı ölçüde kabul eder. Uyuşmazlık çözüm sürecinde de yükümlünün söz sahibi olmaması düşünülemez. KAU sürecinde yükümlü, anlaşmada belirtilen usulde KAU başlatma talebinde bulunduktan sonra süreç dışında kalacaktır⁹⁹. Tahkim düzenlemesinde bu durum demokratik anlayışın da gereği olarak bazı noktalarda yükümlünün lehine çevrilmiştir. Bununla birlikte KAU'yü gerçekleştiren devletler bakımından da kazanımların olduğunu söylemek mümkündür.

4.1. Devletler Bakımından

BM Anlaşması'nın 2.maddesinde yer alan “Örgüt, tüm üyelerin egemen eşitliği ilkesi üzerine kurulmuştur” ilkesine göre, devletlerin uluslararası alanda eşit oldukları sonucuna ulaşılmaktadır. Ancak bazı devletlerin aralarında güçlerini birleştirmesi ya da paylaşması, tüm devletleri eşit kabul eden bu ilke, bazı devletlerin diğerlerine göre daha fazla eşit olduğu şeklinde ifade edilmektedir¹⁰⁰. Bu ilke hukuki eşitlik statüsü sağlamakta olup¹⁰¹, siyasi bir takım durumların yaratmış olduğu farklılıkları ortadan kaldırma etkisine sahip değildir¹⁰².

Hukuki olmaktan çok, politik olarak işlediği ifade edilen KAU sürecinde¹⁰³, yapılacak görüşmelerde güçlü olan devletlerin baskın taraf olarak, uyuşmazlığın diğer tarafında yer alan devlete söz hakkı tanımaması durumunun egemen eşitliğini zedelemesi mümkündür. Bu bakımdan mevcut uyuşmazlık konusu üzerinde, diğer devletin söz hakkına saygı duyulmadan varılacak bir anlaşmanın yerine, tarafsızlığına inanılan tahkim heyetinin konuyla ilgili kararının daha kabul edilebilir olduğu söylenmektedir¹⁰⁴. Böylece KAU'de haklının değil, güçlüünün galip çıkması ihtimali görece azaltılmış olacaktır.

Devletler ise bu söz haklarını, atamış oldukları hakem(ler) aracılığı ile kullanmaktadırlar. Taraflar birer hakem belirleyecek ve bu iki hakemin de

⁹⁹ YALTI SOYDAN, Vergi Anlaşmaları, s.354.

¹⁰⁰ James CRAWFORD, Brownlie's Principles of Public International Law, 8th Edition, Oxford University Press, Oxford-Birleşik Krallık, 27 Eylül 2012, s.448-449.

¹⁰¹ Münci KAPANİ, Politika Bilimine Giriş, 19.Basım, Bilgi Yayınevi, Ankara, Eylül 2007, s.61.

¹⁰² Hüseyin PAZARCI, Uluslararası Hukuk, 6.Bası, Turhan Kitabevi, Ankara, 2008, s.150.

¹⁰³ ZÜGER, Arbitration, s.15.

¹⁰⁴ GROEN, s.3.

başkan olarak görev yapacak hakemi seçmeleri istenecektir¹⁰⁵. Hakem seçiminde tam bir serbestisi bulunan yetkili otoriteler, uyuşmazlığın daha önceki aşamalarında görev almamış olması kaydıyla, hükümet içerisinde temsilcileri de hakem olarak seçebilirler¹⁰⁶. Bu durumda da KAU için, sürecin yargısal olmaktan ziyade, siyasi olması itirazı yenilenebilir. Çünkü hükümet temsilcilerinin kendi devletleri aleyhine bir karar vermeleri ihtimali yoktur. Bu durum aynı zamanda ÇVÖA'lar bakımından hakemin reddi müessesinin de düzenlenmemiş olmasının sebebidir¹⁰⁷.

Çeşitli sebeplerle KAU sürecinde “etkin” katılım gösteremeyen devletler, tahim sürecinde atayacakları hakemler ile demokrasinin standartı olan aktif katılımı kısmen gerçekleştirmiş olur. Böylece güçsüz durumda olana, güçlü karşısında koruma ve söz hakkı sağlayan demokrasi düşüncesi sadece devlet-birey ilişkisinde değil, devletler arası ilişkide de sağlanmış olacaktır.

Bu noktada yükümlü bakımından anti-demokratik bir durumdan bahsetmek mümkündür. Uyuşmazlık esasen yükümlünün vergilendirme işlemine dayansa da, akit devlet yetkili otoriteleri arasında ilerleyen bir süreç olması sebebiyle uyuşmazlığın tarafı olarak kabul edilmediği için kendi hakemini atayamamaktadır¹⁰⁸. Demokratik bir standart olarak belirtilen oy kullanma eşitliği¹⁰⁹ hususunda yükümlü bakımından olumsuzluk bulunmaktadır.

4.2. Yükümlüler Bakımından

4.2.1. Duruşmalara Katılma İmkani

Model Anlaşma düzenlemesinde tahkim uygulaması da, KAU gibi yükümlünün süreçte etkin rol aldığı yargısal bir prosedür olarak işlememektedir¹¹⁰. Antik Yunanlıların bu konuyla ilgili olarak “Ayakkabının sıkıp sıkmadığını en iyi onu giyen bilir” özdeyişi¹¹¹ yükümlünün uyuşmazlık sürecinde yer alması noktasındaki gerekliliği özetler niteliktedir. Belirli noktalarda Model Anlaşma bu görüşü benimser niteliktedir.

¹⁰⁵BURNETT, s.183.

¹⁰⁶Marcus DESAX, “Tax Treaty Arbitration”, International Taxation, Vol.6, No.43, Mart 2012, s.324.

¹⁰⁷GROEN, s.17-18.

¹⁰⁸PARK, Tax Treaty, s.831.

¹⁰⁹DAHL, s.47.

¹¹⁰Alban ZAIMAJ, “Dispute Avoidance and Resolution”, Tax Policy Challenges in 21st Century, ed. Raffele PETRUZZI-Karoline SPIES, Linde Verlag, Viyana, 2014, s.291.

¹¹¹UYGUN, s.372.

BEPS(Base Erosion and Profit Shifting-Matrah Aşındırma ve Kar Aktarımı)¹¹² 14.Aksiyon Planı Tasarısı'nda da yükümlünün tahkim sürecine aktif katılımının maliyetli olan sürece çözüme ulaşma noktasında bir katkı sunacağı belirtilmiştir. Önceki aşamalarda yetkili otoriteler tarafından dikkate alınmayan ve fakat uyuşmazlık çözümüne etkisi olabilecek hususların ortaya çıkmasını sağlayabileceği düşünülmektedir¹¹³.

Tahkim Konusunda Örnek Karşılıklı Anlaşma'nın 11.maddesinde yükümlünün sürece katılımı şöyle düzenlenmiştir:

"Tahkim başvurusunu gerçekleştiren yükümlü, doğrudan veya temsilcileri aracılığıyla karşılıklı anlaşma usulünde olduğu gibi, yazılı olarak düşüncelerini hakemlere iletebilecektir. Ayrıca, tahkim heyetinin izin vermesi halinde tahkim duruşmalarında bu düşüncelerini sözlü olarak da dile getirebilecektir".

Bu hükme göre yükümlünün tahkim sürecinde görüşlerini yazılı olarak doğrudan ya da temsilcileri ile hakemlere iletmesi mümkün kılınmıştır¹¹⁴. Yükümlü, bu hakka KAU görüşmelerinde de sahiptir. Bu düzenlemeyi farklı kılan ise, tahkim heyetinin izni ile yükümlü tahkim duruşmalarına aktif katılım sağlayıp, sözlü şekilde iddialarını ileri sürebilecek, savunma yapabilecek olmasıdır¹¹⁵. Uluslararası vergi uyuşmazlığı çözümünü demokratik standartlar bakımından ele aldığımızda, etkin katılımın bu düzenleme ile KAU'ye göre çok ileri bir derecede sağlanmış olduğunu görmekteyiz. Ayrıca BEPS 14.Aksiyon Planı Tasarısı'nın, uyuşmazlığın çözümünde görev alan hakemler tarafından dikkate alınması durumunda, tahkim heyetinin sıklıkla yükümlünün sürece katılımı konusunda olumlu tutum sergileyecekleri düşünmek uzak bir ihtimal sayılmayacaktır.

¹¹²Arda ULUDAĞ-Sencer TURUNÇ, Vergi&Kalkınma- Uluslararası Toplumun Gelişmekte Olan Ükelere Yaklaşımı, Avrupa Birliği ve Dış İlişkiler Başkanlığı, 13.06.2014, s.1; "Birleşmiş Milletler, OECD, IMF, G-20 platformu gerek kurumsal olarak gerekse de bir araya gelip çalışma grupları oluşturarak vergi politikalarının kalkınma süreçlerine etkisine ilişkin çalışmalar yürütmekte ve çeşitli öneriler ortaya koymaktadırlar. OECD'nin hazırlamış olduğu BEPS Eylem Planı da bu gündeme ilişkin en kapsamlı ve güncel kaynaklardan birisidir".

¹¹³OECD, "BEPS Action 14:Make Dispute Resolution Mechanisms More Effective"-Public Discussion Draft, s.25.

¹¹⁴Marcus DESAX-Marc VEIT, "Arbitration of Tax Treaty Disputes: The OECD Proposal", The Journal of the London Court of International Arbitration, Vol.23, Number.3, 2007, s.424.

¹¹⁵GARBARINO-LAMBARDO, s.30; ZÜGER, Arbitration, s.43; "Almanya-Fransa, Almanya-İsveç anlaşmalarında yükümlüye duruşmalara katılma, dilekçe sunma ve tahkim heyetinden yazılı olarak taleplerde bulunma hakkı anlaşmalarda tanınmıştır".

4.2.2. Tahkim Kararını Kabul Etmeme İmkani

Tahkim Konusunda Örnek Karşılıklı Anlaşma'nın 16.maddesinde, tahkim kararının, tahkim heyetinin incelemelere başlaması için gerekli olan tüm bilgileri temin etmesinin ardından kararını altı aylık süre içerisinde, yazılı olarak yükümlü ve yetkili otoritelere tebliğ edilmesi düzenlemiştir¹¹⁶. Bu düzenleme, KAU'deki görüşme süresi olan iki yıllık uzun süreye oranla yükümlü lehine bir düzenlemedir. Birbirinden farklı ülkelerden gelen hakemler arası iletişimin zorluğu, birbirinden farklı ülkelerde yer alan yetkili otoriteler ile yükümlüye kararın tebliğ edilmesi sürecinin zaman alacağı ve uyuşmazlığın karmaşık yapıda olacağı gibi gerekçelerle kararın altı aylık sürede verilemesinde güçlükler yaşanacağı belirtilmiştir¹¹⁷. Ancak, ulusal mahkemelerden farklı olarak, bir tek uyuşmazlık konusunda çalışacak olan hakem heyetinin, çağımızda mevcut olan teknolojik imkanlar da düşünüldüğünde bu süre zarfında karar verebilmesi mümkün görülmektedir.

Tahkim neticesinde verilen kararın bağlayıcı olması, tahkim kararının sadece bir kağıt parçası olmaktan öteye geçmesini sağlamaktadır. Ve hatta tahkim kararının bağlayıcı olması, tahkim sürecinin adalet, etkinlik ve doğruluk bileşenlerinin dördüncüsü olarak kabul edilmektedir. Bu bileşenler ise, William Park'ın, Üç Silahşör hikayesindeki "Birimiz hepimiz, hepimiz birimiz için" benzetmesi ile açıkladığı şekilde bir bütün olarak tahkimin genelinde yer almalıdır¹¹⁸.

Tahkim kararının bağlayıcılığı konusunda en önemli husus, yükümlünün tahkim neticesinde verilen kararı kabul etmemesi durumunda, kararın uygulanma imkanının artık kalmamasıdır¹¹⁹. Başka bir ifade ile, yükümlünün tahkim heyetinin kendisine sevk edilen uyuşmazlık konuları ile vermiş olduğu kararı kabul etmesi durumunda, bu karar yetkili otoriteler bakımından da bağlayıcı olacaktır¹²⁰. Bu durumu vergi yükümlüsünün tahkim kararını veto yetkisi olarak da ifade etmek mümkündür.

Demokrasi bakımından en önemli bileşenin katılım olarak belirttiği ve uluslararası vergi uyuşmazlığının çözümünde demokratik yönlerin araştırıldığı bir çalışma bakımından ulaşılabilecek en olumlu sonuç, katılım gerçekleştiren

¹¹⁶OECD Commentary on Art. 25, annex, C(25)-41.

¹¹⁷DESAX-VEIT, s.427.

¹¹⁸WILLIAM W. PARK, "The four Musketeers of Arbitral Duty", Is Arbitration Only as Good as the Arbitrators?, ed. Yves DERANIS-Laurent LEVY, ICC DOSSIERS, Vol.8, No.1, 2011, s.27.

¹¹⁹GARBARINO-LOMBARDO, s.29.

¹²⁰OECD Commentary on Art. 25, annex, C(25)-30.

yükümlünün etkisinin tüm süreci etkisiz kılacak nitelikteki müdahalesi olan bu kararın kabul etmeme imkanınıdır.

Rousseau'nun Toplum Sözleşmesi eserinin 3.kitabının 4.bölümü olan "Demokrasi" başlığı altında söylediği, "Kelimenin tam anlamıyla, doğru bir demokrasi hiçbir zaman var olmadı ve hiçbir zaman da varolmayacak" cümlesine kısmen katılmak mümkündür. Demokrasi bakımından yükümlüye böylesine ayrıcalık sağlayan bir düzenlemenin hemen ardından bu hakkın varlığını anlamsız kılacak bir düzenlemeye yer verilmiştir. Tahkim süreci devam ederken, tahkim kararının henüz yetkili otoriteler ve yükümlüye tebliğ edilmesinden önce, yetkili otoritelerin tahkim yönergesinde yer alan uyuşmazlık konularının tamamını çözdüklerini yazılı olarak tahkim heyetine iletmesi durumunda ise, uyuşmazlığın olağan KAU süreci içerisinde çözüldüğü kabul edilecektir¹²¹. Model Anlaşma düzenlemesine göre tahkim, KAU sonucu varılan anlaşmadan memnun olmayan yükümlünün, bu karara itiraz edebileceği merci ya da KAU'den bağımsız olarak başvurabileceği bir temyiz yolu olarak da düzenlenmemiştir¹²².

Bu durumda, tahkim heyetinin görevi son bulmuş olur ve tahkim kararının oluşturulmasına gerek kalmaz; bir karar verilse bile, yetkili otoritelerin bu karar ile bağlı olması söz konusu değildir¹²³. Yükümlünün bu aşamadan sonra KAU kararını kabul etmeyip, ulusal hukuk yargı mercilerinde hakkını arama hakkı bulunmaktadır¹²⁴.

SONUÇ

Demokrasi alanındaki ilk mücadelenin vergilendirmeye ilişkin olarak verilmesi, vergi kavramının demokrasi ile büyümesi anlamına da gelmektedir. Her ne kadar eşitlik duygusunu zedelese de, seçme ve seçilme hakkı ilk olarak vergi veren erkeklere tanınmıştı. Ekonomik yönü olduğu kadar da, siyasal yapısından dolayı vergiler, T.C. Anayasası'nda Siyasal Hak ve Ödevler başlığı altında sayılmıştır. Vergiler, demokratik standartların sağlanması noktasında çeşitli zamanlarda ön koşul olmakla birlikte, devletlerin devamlılığı için siyasal bir zorunluluk olarak varlık sürdürmüşlerdir.

Devlet sınırlarının ekonomik ve siyasal oluşumlar ile eskisi kadar önem arz etmemesi, teknolojik ve fiziksel imkanların da gelişmesiyle dünya üzerindeki

¹²¹ OECD Commentary on Art. 25, annex, C(25)-43.

¹²² Mogens RASMUSSEN, *International Double Taxation*, Kluwer Law International, Hollanda, 2011, s.101.

¹²³ ZAIMAJ, s.290.

¹²⁴ OECD Commentary on Art. 25, para. 76/b.

uluslararası ticaretin boyutunu tahmin edilenin ötesine taşımıştır. Uzaya turistik gezilerin planladığı günümüzde, uluslararası sınırlar giderek önemini de yitirmiştir. Bu alanda yaşanan gelişim, beraberinde bazı sorumlulukları da içermektedir. Bunların başında da şüphesiz bu faaliyetlerin gerçekleştirildiği devletlerin yasal zorunluluklarına uymak gelmektedir. Söz konusu ticari bir faaliyet olduğu için de, şirketlerin devletlerle en sık karşılaştıkları konu vergilendirme alanında olacaktır. Çok uluslu bir şirketin, gerçekleştirdiği bir faaliyet ile ilgili olarak her devlet tarafından vergilendirmesi, çifte vergilendirme durumunu yaratacak ve kar amacı güden bir kuruluşun ticaretin faaliyet alanını daraltmasına neden olacaktır. Bunu engellemek amacıyla olan devletlerin, çifte vergilendirmenin önlenmesi anlaşması imzalamak yoluna gittikleri görülmektedir.

Her ne kadar bu anlaşmalar, bir sorunun çözümüne yönelik imzalanıyor olsalar da, bu anlaşmaların uygulanması sırasında da uyuşmazlıkların yaşanması muhtemeldir. Bu durumun çözümüne dair ise karşılıklı anlaşma usulü olarak adlandırılan, uyuşmazlıkların barışçı çözüm yollarından diplomatik görüşmelere çok benzeyen; ancak devletlerin diplomatik yollarla bağlı olmadıkları bir usulü düzenlemektedir. Bu görüşmelerin siyasi ağırlıkta ilerlemesi, hukuki olan bir uyuşmazlığı çözümü noktasında yükümlü ve siyaseten güçsüz olan devlet bakımından hak kayıplarının yaşanmasına neden olabilmektedir. Bu eksikliğin giderilmesi için uluslararası ticari uyuşmazlıkların çözümünde sıklıkla başvurulan tahkim müessesesi üzerinde önerilerde bulunulmuş ve bu düzenleme 1980'lerin sonundan itibaren çifte vergilendirmenin önlenmesi için hazırlanan model anlaşma metinlerinde yer almaya başlamıştır.

Mevcut ÇVÖA'ların büyük bir çoğunluğuna esas alınan OECD Model Vergi Anlaşması'nda da 2008 yılından itibaren tahkim düzenlemesine yer verilmiştir. Vergi demokrasisi noktasında da, KAU'nün yükümlüyü, KAU başlatma talebi dışında süreç dışında bırakan düzenlemesiyle karşılaştırıldığında, yükümlünün katılımına daha fazla olanak sağladığı için olumlu gelişmeler olduğundan söz etmek mümkündür. Tahkim düzenlemesi, yükümlülere olduğu kadar, devletlere de kazanımlar sağlamaktadır. KAU'de yetkili otoriteler tarafından gerçekleştirilen görüşmelerde, ekonomik açıdan güçlü olan devletin, diğer devlet üzerinde baskı oluşturması ihtimali mevcuttur. Ancak tahkimde her tarafın eşit hakem seçme hakkı olması dolayısıyla eşit söz hakkı olacaktır.

Demokrasi bakımından çok büyük önem atfedilen katılım bileşeninin, KAU sürecinde yükümlünün süreç dışı olması ve görüşmelere katılmıyor oluşu

nedeniyle gerçekleşmediği görülmektedir. Bu eksiklik OECD Modeli tahkim düzenlemesinde, hakem heyetinin onayı ile yükümlünün duruşmalara katılıp, sözlü savunma yapma düzenlemesi getirilmek suretiyle giderilmiştir. Vergi demokrasisi bağlamında tahkimin böylece demokratik standart olarak aranan katılım unsurunu bazı önşartları olsa da gerçekleştirdiğinden bahsetmek mümkün olacaktır.

Bununla birlikte OECD Modeli tahkimde, yükümlünün sürece katılımının en aktif olduğu nokta, verilecek tahkim kararının çıkarlarına uygun düşmediği görüşünde olduğu durumlarda, tahkim kararını kabul etmeme hakkının kendisine tanınmış olmasıdır. Bir uyuşmazlığın çözümü sürecinde söz sahibi olup, sürece katılım sağlamak noktasında kararı kabul etmeme şansının verilmiş olması, demokrasinin bir uzantısı olan (iyiyi) seçim yapabilme hakkının da bu şekilde gerçekleşmiş olduğunu göstermektedir.

OECD Model Vergi Anlaşması, tahkim düzenlemesiyle yükümlü bakımından vergi demokrasisinin sağlanması adına büyük gelişmeler içeren düzenlemeler içerse de, tüm bunları anlamsız kılacak ve bu demokratik gelişmelerin yaşanmasını engellemek isteyen devletlerin kolaylıkla gerçekleştirebileceği bir düzelemeyi de beraberinde getirmektedir. Tahkim süreci, KAU sürecinin içerisinde devam etmektedir. Tahkim heyetinin karar süreci devam ederken ve hatta kararın yükümlüye ve yetkili otoritelere tebliğine kadar olan sürede uyuşmazlık konuları üzerinde karşılıklı anlaşmaya vardıklarını beyan etmeleri ile tahkim süreci o anda son bulacaktır. Bu durumda da uyuşmazlık çözüm sürecinde bir demokrasi pratiğinin yapıldığından bahsetmek mümkün olacaktır.

OECD Modeli Vergi tahkimi, vergi gibi tarihi insanlık kadar eski olan bir olguda, yeni denebilecek tahkim uygulamasının, yine insanlık tarihi kadar eski bir geçmişi olan demokrasi kavramına sunacağı katkılarını, gelecekteki vergilendirme ve vergi uyuşmazlığı çözüm sürecinde yükümlü lehine olumlu gelişmeler yaşanması beklentisine hizmet edeceğini düşündürmektedir.

KAYNAKLAR

Kitaplar

- AKAD Mehmet-VURAL DİNÇKOL Bihterin, **Genel Kamu Hukuku**, Gözden Geçirilmiş 6.Basım, Der Yayınları, İstanbul-2011.
- ALTMAN Zvi Daniel, **Dispute Resolution under Tax Treaties**, Volume 11 in the Doctoral Series, IBFD Publications, Hollanda, 2005.
- BECKER Paula- RAVELOSON Jean Aimé A., **What is Democracy?**, Friedrich-Ebert-Stiftung Publications, Antananarivo, September 2008.
- CANBAY Tülin, **Dünyada Vergileme Anlayışındaki Değişim(Antikçağdan Günümüze)**, Dora Basım Yayın, Bursa, Ekim-2009.
- CRAWFORD Harriet, **Sümer ve Sümerler**, 3.Baskı, Arkadaş Yayınevi, Ankara, 2015.
- CRAWFORD James, **Brownlie's Principles of Public International Law**, 8th Edition, Oxford University Press, Oxford-Birleşik Krallık, 27 Eylül 2012.
- ÇAĞAN Nami, **Vergilendirme Yetkisi**, Kazancı Hukuk Yayınları, İstanbul, 1982.
- DAHL Robert A., **Demokrasi Üzerine**, 2.Baskı, çev.Betül KADIOĞLU, Phoenix Yayınevi, Ankara, Ekim-2010.
- FERHATOĞLU Emrah, **Uluslararası Vergi Uyuşmazlıklarının Tahkim Yoluyla Çözülmesi-Avrupa Birliği Tahkim Anlaşması**, Beta Yayınevi, İstanbul, Mart-2010.
- GÜNEŞ Gülsen, **Verginin Yasallığı İlkesi**, 4.Tıpkı Baskı, Oniki Levha Yayıncılık, İstanbul, Eylül-2014
- KAPANİ Münci, **Politika Bilimine Giriş**, 19.Basım, Bilgi Yayınevi, Ankara, Eylül 2007.
- KARAKOÇ Yusuf, **Vergi Sorunlarının/Uyuşmazlıklarının Çözüm Yolları**, Yetkin Yayınları, Ankara, 2007.
- MENENDEZ Agustin Jose, **Justifying Taxes-Some Elements for a General Theory of Democratic Tax Law**, Kluwer Academic Publishers, Dordrecht, 2001.
- ÖNCEL Mualla-KUMRULU Ahmet-ÇAĞAN Nami, **Vergi Hukuku**, 23.Bası, Turhan Kitabevi, Ankara, 2014.
- PAZARCI Hüseyin, **Uluslararası Hukuk**, 6.Bası, Turhan Kitabevi, Ankara, 2008.
- PETRING Alexander vd, **Sosyal Devlet ve Sosyal Demokrasi**, Sosyal Demokrasi El Kitabı-3, Friedrich Ebert Vakfı Siyaset Akademisi Birimi, İstanbul, Ocak 2013.
- PIRES Manuel, **International Juridical Double Taxation of Income**, Kluwer Law and Taxation Publishers, Deventer-The Netherlands, 1989.
- POGGI Gianfranco, **Modern Devletin Gelişimi-Sosyolojik Bir Yaklaşım**, 5.Baskı, İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayınları, İstanbul, Nisan-2009.
- RASMUSSEN Mogens, **International Double Taxation**, Kluwer Law International, Hollanda, 2011

RICCARDI Lorenzo, **Chinese Tax Law and International Tax Treaties**, Springer International Publishing, İsviçre, Mayıs 2013.

ROHATGI Roy, **Basic International Taxation-Volume One:Principles of International Taxation**, 2.Baskı, Taxmann, Yeni Delhi, 2007.

SABAN Nihal, **Vergi Hukuku**, Gözden Geçirilmiş ve Yenilenmiş 6.Baskı, Beta Yayınevi, İstanbul, Kasım-2014.

ŞENYÜZ Doğan-YÜCE Mehmet-GERÇEK Adnan, **Vergi Hukuku(Genel Hükümler)**, 6.Baskı, Ekin Kitabevi, Bursa, 2015.

TANILLI Server, **Uygarlık Tarihi**, 25.Baskı, Cumhuriyet Kitapları, İstanbul, Ekim-2010.

TAŞKIN Yasemin, **Transfer Fiyatlandırmasında Emsallere Uygunluk İlkesi**, Türkmen Kitabevi, İstanbul, 2012.

ULUDAĞ Arda-TURUNÇ Sencer, **Vergi&Kalkınma- Uluslararası Toplumun Gelişmekte Olan Ükelere Yaklaşımı**, Avrupa Birliği ve Dış İlişkiler Başkanlığı, 13.06.2014.

UYGUN Oktay, **Demokrasi-Tarihsel, Siyasal ve Felsefi Boyutlar**, 2.Baskı, Oniki Levha Yayıncılık, İstanbul, Nisan 2014.

YALTI Billur, **Vergi Yükümlüsünün Hakları**, Beta Yayınevi, İstanbul, Eylül-2006. (Yükümlü Hakları olarak kısaltılmıştır).

YALTI SOYDAN Billur, **Uluslararası Vergi Anlaşmaları**, Beta Yayınevi, İstanbul, Temmuz 1995. (Vergi Anlaşmaları olarak kısaltılmıştır).

YILDIRIM Murat, **Uluslararası Vergi Hukuku'nda Tahkim**, 12 Levha Yayınları, İstanbul, Mart-2010.

ZENGİNOBUZ Ünal- ADAMAN Fikret- GÖKŞEN Fatoş vd, **Vergi, Temsiliyet ve Demokrasi İlişkisi Üzerine Türkiye'de Vatandaşların Algıları**, Açık Toplum Vakfı, İstanbul, 2010.

ZÜGER Mario, **Arbitration Under Tax Treaties-Improving Legal Protection in International Tax Law**, Volume 5, Doctorate Series IBFD Academic Council, Amsterdam, 2001. (Arbitration olarak kısaltılmıştır).

Makaleler

AULT Hugh J., "Recent Treaty Developments in the Arbitration of International Tax Disputes", **Tax Risk Management-From Risk to Opportunity**, ed.Anuschka BAKKER-Sander KLOOSTERHOF, IBFD Publications, Amsterdam, 2010, ss. 297-312 (Recent Treaty Developments olarak kısaltılmıştır).

AULT Hugh, "Dispute Resolution: the Mutual Agreement Procedure", **Papers on Selected Topics in Administration of Tax Treaties for Developing Countries, Paper No. 8-A**, UN Department of Economic and Social Affairs, New York, Mayıs 2013, ss. 3-29 (Dispute Resolution olarak kısaltılmıştır).

BRUGGEN Edwin van der, "About the Jurisdiction of International Courts to Settle Tax Treaty Disputes", **Settlement of Disputes in Tax Treaty Law**, ed. Michael LANG-Mario ZÜGER, Kluwer Law International, London, 2002, ss. 501-533.

BURNETT Chloe, "International Tax Arbitration", **Australian Tax Review**, Vol. 36, No. 3, 2007, ss. 173-190.

CHRISTIANS Allison, "Putting Arbitration on the MAP: Thoughts on the New U.N. Model Tax Convention", **Tax Notes International**, Vol.66, 23 Nisan 2012, ss. 351-353.

DESAX Marcus- VEIT Marc, "Arbitration of Tax Treaty Disputes: The OECD Proposal", **The Journal of the London Court of International Arbitration**, Vol.23, Number.3, 2007, ss. 405-430.

DESAX Marcus, "Tax Treaty Arbitration", **International Taxation**, Vol.6, No.43, Mart 2012, ss. 319-326 (Tax Treaty Arbitration olarak belirtilmiştir).

FARAH Ehab, "Mandatory Arbitration of International Tax Disputes: A Solution in Search of A Problem", **Florida Tax Review**, Vol.9, No.8, 2009, ss. 703-753.

FEINSCHREIBER Robert- KENT Margaret, "Transfer Pricing Developments in the European Union-Part I: Arbitration", **Corporate Business Taxation Monthly**, Vol.10, Mart 2009, ss. 37-51.

GARBARINO Carlo-LAMBARDO Marina, "Arbitration of Unresolved Issues in Mutual Agreement Cases: The New Paragraph 5, Art.25, OECD Model Convention, A Multi-Tiered Dispute Resolution Clause", **Baconni Legal Studies Research Paper No.1628769**, 22 Haziran 2010, ss. 1-32.

GILDEMEISTER Arno E., "Arbitration of Tax Treaty Disputes-The 2008 OECD Model for Income Tax Treaties will contain an arbitration clause", **Transnational Dispute Management**, (5), Mart2007

(www.transnational-dispute-management.com/article.asp?key=1143 Erişim Tarihi:05.02.2015)

GOUTIERE Bruno, "The OECD Recommends Arbitration o Improve the Resolution of Ta Treaty Disputes", **International Tax Journal**, Vol.33, Issue.33, Mayıs/Haziran, 2007, ss. 21-22.

GROEN Gerrit, "Arbitration in Bilateral Tax Treaties", **Intertax**, Vol.30, Issue 1, 2002, ss. 3-27.

KARAGÜL Mehmet-MASCA Mahmut, "Sosyal Sermaye Üzerine Bir İnceleme", **Ekonomik ve Sosyal Araştırmalar Dergisi**, Bahar 2005, ss.37-52.

KOCH Karl, "Mutual Agreement Procedure-Procedure and Practice", **General Report, XXXVth IFA Congress**, Berlin 1981, CDFI, vol. LXVIa, Kluwer, 1981, ss. 93-129.

MICHELS Ank, "Innovations in Democratic Governance: How Does Citizen Participation Contribute To A Better Democracy?", **International Review of Administrative Sciences**, Vol.77, No.2, ss. 275-293.

PARK William W., "Arbitrability and Tax", **Arbitrability: International and Comparative Perspectives**, ed. Stavros L. BREKOULAKIS-Loukas A. MISTELIS, International Arbitration Law Library Series Set, Kluwer Law International, Hollanda, 2009, ss.179-205. (Arbitrability and Tax olarak belirtilmiştir).

PARK William W., "Income Tax Treaty Arbitration", **George Mason Law Review**, Vol.10, Number.4, Virginia, Summer 2002, ss. 803-874. (Tax Treaty olarak kısaltılmıştır).

PARK William W., "The four Musketeers of Arbitral Duty", **Is Arbitration Only as Good as the Arbitrators?**, ed. Yves DERANIS-Laurent LEVY, ICC DOSSIERS, Vol.8, No.1, 2011, ss. 25-45 (The four Musketeers of Arbitral Duty olarak belirtilmiştir).

PONDS Loren C., "Resolving Bilateral Tax Treaty Disputes: (In)competence Authority in the 21st Century", **Accountancy Business and the Public Interest**, Vol.8, No.1, 2009, ss. 26-68.

REUBEN Richard C., "Democracy and Dispute Resolution: The Problem of Arbitration", **Law&Contemporary Problems**; Winter/Spring 2004, Vol. 67 Issue 1/2, ss.279- 320.

ZAIMAJ Alban, "Dispute Avoidance and Resolution", **Tax Policy Challenges in 21st Century**, ed. Raffele PETRUZZI-Karoline SPIES, Linde Verlag, Viyana, 2014, ss. 273-299.

Diğer Kaynaklar

IBFD International Tax Glossary, 6th Edition, Ed. Julie Rogers-Glabush, Hollanda, 2009.

OECD Model Tax Convention on Income and on Capital, 22 Temmuz 2010, Full Version.

OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations, 22 Temmuz 2010.

OECD, "BEPS Action 14: Make Dispute Resolution Mechanisms More Effective"- Public Discussion Draft.

U.N. Committee of Experts on International Cooperation in Tax Matters, Report by the Subcommittee on Dispute Resolution: Arbitration as an Additional Mechanism to Improve the Mutual Agreement Procedure, Cenevre, 18-22 Ekim 2010.

İnternet Siteleri

<http://www.anayasa.gov.tr>

<http://www.gib.gov.tr>

<http://www.oecd.org>

<http://www.ombudsman.gov.tr>

<http://www.tdk.gov.tr>

<https://petitions.whitehouse.gov>