



**T.C.**

**ULUDAĞ ÜNİVERSİTESİ  
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ  
KAMU HUKUKU ANABİLİM DALI**

**ULUSLARARASI VERGİ UYUŞMAZLIKLARININ  
ÇÖZÜMÜNDE TAHKİM**

**( YÜKSEK LİSANS TEZİ )**

**Alican MERT**

**BURSA 2015**



**T.C.**

**ULUDAĞ ÜNİVERSİTESİ**  
**SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ**  
**KAMU HUKUKU ANABİLİM DALI**

**ULUSLARARASI VERGİ UYUŞMAZLIKLARININ**  
**ÇÖZÜMÜNDE TAHKİM**

**( YÜKSEK LİSANS TEZİ )**

**Alican MERT**

**Danışman:**

**Yard. Doç. Dr. Gülşen GEDİK**

**BURSA – 2015**

TEZ ONAY SAYFASI

T. C.

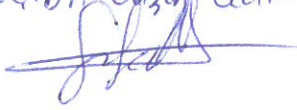
ULUDAĞ ÜNİVERSİTESİ

SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ MÜDÜRLÜĞÜNE

*Konu Hükümet*..... Anabilim/Anasanat Dalı,  
Bilim Dalı'nda *701380014*  
numaralı *ALICAN UERTI*'nin  
hazırladığı "*Mülheranon Yeri Uygunluğunun Çatımla Taktin*" konulu  
*Yüksek Lisans*..... (Yüksek Lisans/Doktora/Sanatta Yeterlik Tezi/Çalışması) ile  
ilgili tez savunma sınavı, *10/07 2015* günü *11:00 - 12:30* saatleri arasında yapılmış,  
sorular sorulara alınan cevaplar sonunda adayın tezinin/çalışmasının  
*BAŞARILI*..... (başarılı/başarısız) olduğuna *Oybirliğiyle*  
(oybirliği/oy çokluğu) ile karar verilmiştir.

Üye (Tez Danışmanı ve Sınav  
Komisyonu Başkanı)

Akademik Unvanı, Adı Soyadı  
Üniversitesi

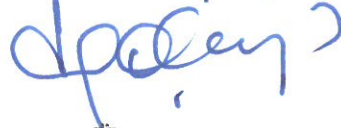
*Yrd. Doç. Dr. Gülşen Gedik*  


Üye

Akademik Unvanı, Adı Soyadı  
Üniversitesi

Üye

Akademik Unvanı, Adı Soyadı  
Üniversitesi


*Prof. Dr. Derya Serin*  


Üye

Akademik Unvanı, Adı Soyadı  
Üniversitesi

Üye

Akademik Unvanı, Adı Soyadı  
Üniversitesi

*Yrd. Doç. Dr. Pelin Özgenç*  


*10/07/2015*

## ÖZET

Yazar Adı ve Soyadı : Alican MERT  
Üniversite : Uludağ Üniversitesi  
Enstitü : Sosyal Bilimler Enstitüsü  
Anabilim Dalı : Kamu Hukuku  
Bilim Dalı :  
Tezin Niteliği : Yüksek Lisans Tezi  
Sayfa Sayısı : XI + 133  
Mezuniyet Tarihi : / / 2015  
Tez Danışmanı : Yard. Doç. Dr. Gülşen GEDİK

### ULUSLARARASI VERGİ UYUŞMAZLIKLARININ ÇÖZÜMÜNDE TAHKİM

Karşılıklı anlaşma usulünde, devletlerin anlaşmaya varma zorunluluğu bulunmamaktadır; uyuşmazlığın çözümü için çaba sarf etmeleri yeterli kabul edilmiştir. Bu durum uluslararası vergi uyuşmazlıklarının uzun sürede çözülmesi ve hatta hiç çözülememesi gibi bir sonucu ortaya çıkarmaktadır. Karşılıklı anlaşma usulünün bu eksikliğin giderilmesi amacıyla 1950'lerden itibaren tahkimin uluslararası vergi uyuşmazlıklarının çözümünde kullanılması düşünülmeye başlanmıştır. Bununla birlikte vergilendirme yetkisinin egemenlik ile olan ilişkisi sebebiyle devletlerin uyuşmazlığın çözümünü üçüncü kişilere sevk etme konusunda isteksiz olduğu görülmektedir. Ancak uluslararası ticareti de yakından ilgilendiren bir konu olması sebebiyle, IFA, ICC, OECD, BM gibi uluslararası kuruluşlar ve AB gibi uluslararası bir yapı konuyla ilgili çalışmalar yürütmüştür. Tez çalışmasında OECD Gelir ve Sermaye Üzerinde Model Vergi Anlaşması tahkim düzenlemesi esas alınmıştır. Öncelikle tahkimin diğer uluslararası barışçı çözüm yollarından farkı ortaya konulmuştur. Daha sonra kısaca tahkimin uluslararası özel hukuk ve uluslararası kamu hukukundaki tarihi gelişimi incelenmiş, uluslararası vergi hukuku bakımından yaşanan gelişmeler ayrıntılı olarak belirtilmiştir. OECD Modeli tahkimin hukuki ve anayasal statüsü açıklanırken egemenlik ve vergilendirme ilkeleri ile ilgili konularda Türk Hukuku ve Türkiye Cumhuriyeti Anayasası hükümleri esas alınmıştır. OECD Modeli tahkimin, idari bir süreç olan karşılıklı anlaşma usulünün uzantısı olarak düzenlenmesi sebebiyle, egemenlik ve mevcut vergilendirme ilkeleri ile çelişmediği düşünülmektedir. Devletler, çifte vergilendirmenin önlenmesi anlaşması imzalamakla vergilendirme yetkisi üzerindeki sınırlandırmaları zaten kabul etmektedir. OECD tarafından Model Anlaşma'da yer alan hükümlerin açıklaması niteliği taşıyan şerh kısmı düzenlemeleri ile, tahkimin hukuksal yapısı ortaya konulmuştur. Tahkim kararının yükümlü tarafından kabul edilmesi durumunda yetkili otoriteleri bağlaması, karar verme süresinin kısa olması ve sürece sınırlı da olsa yükümlünün katılımı, devletlerin çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarında OECD Modeli tahkimine yer vermelerine katkı sunacaktır.

**Anahtar Sözcükler:** Uluslararası vergi, çifte vergilendirme, transfer fiyatlandırması, tahkim, karşılıklı anlaşma usulü, OECD, uluslararası uyuşmazlık, vergi anlaşması

## ABSTRACT

Name and Surname : Alican MERT  
University : Uludag University  
Institution : Social Science Institution  
Field : Public Law  
Branch :  
Degree Awarded : Master  
Page Number : XI + 133  
Degree Date : / / 2015  
Supervisor : Assist.Prof.Dr. Gülşen GEDİK

### ARBITRATION ON INTERNATIONAL TAX DISPUTES RESOLUTION

In mutual agreement procedure, States are not under the obligation to reach to an agreement; it has been considered as sufficient to endeavor for dispute resolution. As a result of this, international tax disputes may be settled in longer period than expected, or never be settled. Because of this characteristic of the mutual agreement procedure, the arbitration was thought to be used in resolving of international tax disputes since 1950's. But because of the connection between states' sovereignty principle and the taxation power, most of the states are reluctant to settle the disputes by a third party. As the taxation and international trade have connection with each other, international organizations such as IFA, ICC, OECD, UN and the supranational organization, EU carry on studies about this subject. In this research, OECD Model Tax Convention on Income and Capital provisions are mainly examined. Firstly, the differences between arbitration and other dispute settlement mechanisms are evaluated. Secondly, the developments about the arbitration is shortly examined historically for both international private and international public law. Then, the progress of the international tax arbitration is deeply evaluated. The legal and the constitutional status of the OECD Model arbitration in connection with the both states' sovereignty and taxation principles are evaluated under the Turkish Law and the relevant provisions of the Constitution of the Republic of Turkey. As the OECD Model arbitration is regulated as an extension of the mutual agreement procedure which totally is an administrative procedure, it is not considered as a challenge to the states' sovereignty principle and the existing taxation principles. States which settled on a double taxation agreement, have usually accepted some limitations about their taxation power in advance. Legal structure of the OECD Model arbitration is evaluated under the OECD Model Tax Convention Commentaries which gives direction to implementation of its provisions. Binding and short decision-making procedures, limited participation of the taxpayers to decision making procedures are the sufficient reasons for the adoption of the OECD Model arbitration provision on double taxation treaties.

**Keywords:** International tax, double taxation, transfer pricing, arbitration, mutual agreement procedure, OECD, international dispute, tax treaty

## ÖNSÖZ

Uluslararası ticari uyuşmazlıkların çözümünde tarafların sıklıkla tercih ettiği tahkim yolunun, vergi hukuku bakımından uygulanabilirliği sorusu üzerine ortaya çıkan bu çalışma, her ne kadar bir yüksek lisans tezi olsa da, uzun bir araştırma dönemi geçirmiş, daha sonra yazılmaya başlanmıştır. Bu süreçte de birçok değerli kişinin maddi ve manevi katkıları olmuştur. Her ne kadar o kişilerce gösterilen fedakarlık ve katkıların bir karşılığı olmasa da, isimlerini not düşerek bir teşekkür etmek çalışmayı gerçekleştirenin bir borcudur.

Henüz daha yolun çok başında gerçekleştirmiş olduğumuz bu çalışmasının danışmanı olmayı kabul eden hocam Sayın Yard. Doç. Dr. Gülşen GEDİK'e, tezin ortaya çıkması için yapmış olduğu katkılar için minnet borçluyum. Tez çalışmasına olan katkılarının yanı sıra, akademik hayatın gerekliliklerini ve kürsü içerisinde birlik ve bütünlüğün önemini kavramamı sağladığı için ayrıca teşekkür ediyorum.

Akademide yer almak bir tercih meselesidir ve tamamen manevi temelleri bulunmaktadır. Bu karardan pişman olmamanız ise mensubu olduğunuz kürsüde yer alan hocalarınıza ve çalışma arkadaşlarınıza bağlıdır. Bu bağlamda tez çalışmasını yürütürken sağlamış olduğu imkanlar ve sunmuş olduğu katkılar için her zaman öğrencisi olmaktan gurur duyduğum hocam ve Vergi Hukuku Anabilim Dalı Başkanı Sayın Prof. Dr. Doğan ŞENYÜZ'e ve manevi destekleri için değerli çalışma arkadaşlarım Arş. Gör. Erdem Utku ÇAKIR ile Arş. Gör. Mehmet Tuğrul GÜL'e teşekkürlerimi sunarım.

Tez çalışmalarının yapı taşını kaynaklar oluşturmaktadır. Çalışma konusunun Türkiye'de yeni olması sebebiyle kaynak temini noktasında büyük tereddüt yaşanmıştır. Bu sorun, çok değerli hocalarımın ve dostlarımın katkılarıyla aşılmıştır. Tez konusuyla ilgili daha önce çalışmalar yapmış olan ve elinde bulunan kaynakları benimle paylaşan değerli hocam Sayın Doç. Dr. Emrah FERHATOĞLU'na; şu an bulunduğum yerde olmama vesile olan ve kaynak desteği ile çalışmaya zenginlik katan Anadolu Üniversitesi İletişim Fakültesi

üyeyi Sayın Arş. Gör. Nergiz KARADAŞ'a, Ankara Üniversitesi Kütüphanesi ile aramıza köprü kuran değerli mesai arkadaşım Sayın Arş. Gör. Duygu TAHAN'a, lisans eğitimine başladığım yıllardan beri arkadaşım ve tez yazım sürecindeki en büyük manevi destekçilerimden birisi olan, tabiri caizse kahrımı çeken ve Galatasaray Üniversitesi Kütüphanesi'ni benim için sık sık ziyaret eden değerli dostum Mustafa ERÇAKICA'ya sonsuz teşekkürler borçluyum.

Gerçekleştirdiği çalıştaylar ile uluslararası vergi hukuku konusunda güncel gelişmeleri takip olanağını bizlere sunan Uluslararası Vergi Araştırmaları Derneği'ne ve katkı sunan değerli üyelerine,

Uludağ Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü ile olan yazışmalarımızın sorunsuz ilerlemesini sağlayan Kamu Hukuku Bilim Dalı Başkanı değerli hocam Sayın Prof. Dr. Kemal GÖZLER ve sekreteriyasına; bu yazışmaların gereğini yerine getiren Uludağ Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü çalışanlarına ve özellikle stresimizi bizimle paylaşan sayın Elmas KESKİN'e,

Akademide bilginin yanında insani değerlerin de olmazsa olmaz bir bileşen olduğunu öğreten, lisans aşamasında derslerini aldığım, bana vergi hukukunu sevdiren, bu alanda çalışma hevesini oluşturan ve kısa bir süre asistanı olarak çalışma imkanı bulduğum çok değerli hocam Sayın Prof. Dr. Mustafa AKKAYA'ya ve uzak mesafelere rağmen her zaman desteğini hissettiğim, tanımanın ayrıcalık olduğunu düşündüğüm değerli hocam Sayın Yard. Doç. Dr. Nazlı Nazime BEYSAN'a teşekkür ederim.

I also would like to express my gratitude for the enormous contributions to dear Prof. Dr. William W. PARK from Boston University, to dear Dr. Mario ZÜGER from Vienna University of Economic and Business and to dear Marcus DESAX. Without their books and articles which they shared with me, this thesis would be incomplete.

Gündüzlerin ve gecelerin birbiri ardına yol aldığı bu çalışmanın stresini benden çok yaşayan ve yaşadığım gerginlik sebebiyle en sevimsiz hallerime bile katlanan Ailem'e sonsuz minnet ve şükran sunarım.

**Alican MERT**

**Bursa, 14.07.2015**

## İÇİNDEKİLER

TEZ ONAY SAYFASI.....	ii
ÖZET.....	iii
ABSTRACT .....	iv
ÖNSÖZ .....	v
İÇİNDEKİLER .....	vii
KISALTMALAR.....	x

### 1.GİRİŞ

1.1.KAVRAM VE TERİM .....	1
1.1.1.Kavram .....	1
1.1.2.Terim .....	8
1.2.BENZER KAVRAMLARDAN AYIRT EDİLMESİ .....	9
1.2.1.Diplomatik Çözüm Yollarından Ayırt Edilmesi .....	9
1.2.1.1.Görüşmeler .....	10
1.2.1.2.Dostça Girişim .....	11
1.2.1.3.Arabuluculuk .....	12
1.2.1.4.Araştırma-Soruşturma .....	13
1.2.1.5.Uzlaştırma.....	14
1.2.2.Uluslararası Yargılamadan Ayırt Edilmesi .....	15
1.2.3.OECD Model Anlaşması'nda Yer Alan Uyuşmazlık Çözüm Yollarından Ayırt Edilmesi .....	17
1.2.3.1.Peşin Fiyatlandırma Anlaşmaları .....	18
1.2.3.2.Karşılıklı Anlaşma Usulü .....	20
KONUNUN SINIRLANDIRILMASI VE PLAN .....	23

### BİRİNCİ BÖLÜM

#### 2.TARİHÇE

2.1.ULUSLARARASI ÖZEL HUKUKTA TAHKİM.....	26
2.1.1.Yakın Çağ Öncesi Gelişmeler .....	26



2.1.2.Yakın Çağ Gelişmeleri .....	27
2.1.2.1.ICC'nin Kuruluşu-1919 .....	27
2.1.2.2.Yabancı Hakem Kararlarının Tanınması ve İcrası Hakkındaki New York Konvansiyonu-1958 .....	27
2.1.2.3.Uluslararası Ticari Tahkime İlişkin Avrupa(Cenevre) Konvansiyonu-1961	28
2.1.2.4.ICSID Konvansiyonu-1965 .....	29
2.1.2.5.NAFTA Tahkimi-1994 .....	29
2.2.ULUSLARARASI KAMU HUKUKUNDA TAHKİM .....	30
2.2.1. Antik Çağ Gelişmeleri.....	31
2.2.2. Orta Çağ Gelişmeleri.....	31
2.2.3.Yakın Çağ Gelişmeleri .....	32
2.2.3.1.1899 ve 1907 La Haye Sözleşmeleri .....	33
2.2.3.2.Uluslararası Uyuşmazlıkların Barışçı Çözümü İçin 1928 Genel Senedi.....	35
2.2.3.3. Tahkim Usulü Hakkında Birleşmiş Milletler Model Kuralları-1958 .....	35
2.2.3.4.BM Deniz Hukuku Konvanvsiyonu-1982 .....	36
2.3.ULUSLARARASI VERGİ HUKUKUNDA TAHKİM .....	36
2.3.1.Amerika Birleşik Devletleri-Almanya Gelir Vergisi Anlaşması-1989 .....	38
2.3.2. Avrupa Birliği(AB) Tahkim Konvansiyonu-1990 .....	39
2.3.3.Gelişmiş ve Gelişmekte Olan Devletler Arası BM Model Vergi Anlaşması.....	40
2.3.4.OECD Model Vergi Anlaşması.....	43
2.3.5.ICC Çalışmaları.....	47
2.3.6.IFA Çalışmaları .....	48

## İKİNCİ BÖLÜM

### 3.TAHKİMİNİN ANAYASAL TEMELLENDİRİLMESİ

3.1.ANAYASAL DÜZENLEME .....	50
3.1.1.Egemenlik.....	51
3.1.1.1.İç Egemenlik Bakımından Sınırlar .....	52
3.1.1.2.Dış Egemenlik Bakımından Sınırlar .....	58
3.1.2.Vergilendirme İlkeleri .....	62
3.1.2.1.Verginin Yasallığı İlkesi.....	63
3.1.2.2.Vergide Eşitlik İlkesinin Mali Güce Göre Okunması .....	67

## ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

### 4.TAHKİMİN KOŞULLARI

4.1.ÖN KOŞULLAR.....	71
4.1.1.Uluslararası Vergi Uyuşmazlığı .....	71
4.1.2.KAU’de Anlaşmaya Varılmaması.....	73
4.1.2.1.KAU Başlatma Talebi Başvurusu .....	73
4.1.2.2.KAU Başlatma Talebi Başvuru Süresi .....	76
4.1.2.3.KAU Başlatma Talebinin Değerlendirilmesi .....	77
4.1.3.Vergi Yükümlüsünün Tahkim Başvurusu.....	81
4.1.4.Ulusal Hukuk Yollarından Karar Alınmamış Olması .....	84
4.1.5.Tahkim Yönergesinin İmzalanması .....	86
4.2.ŞEKLE İLİŞKİN KURALLAR .....	88
4.2.1.Tahkim Heyetinin Oluşturulması .....	88
4.2.1.1.Hakemlerin Sayısı ve Seçilmesi .....	89
4.2.1.2.Hakemlere Bilgi Verme ve Hakemlerin Sır Saklama Yükümlülüğü .....	91
4.3.USULE İLİŞKİN KURALLAR.....	92
4.3.1.Yargılama Usulü .....	93
4.3.2. Yükümlünün Tahkime Katılımı .....	94
4.3.3.Tahkim Yerinin Belirlenmesi.....	96
4.3.4.Tahkim Giderleri .....	97
4.4.ESASA İLİŞKİN KURALLAR .....	99
4.4.1.Uyuşmazlığa Uygulanacak Hukuk.....	99
4.4.2.Uyuşmazlığın Sonuçlanmasına Dair Kurallar .....	102
4.4.2.1.Karar Veriliş Usulü ve Kararın Şekli .....	102
4.4.2.2.Karar Verme Süresi .....	103
4.4.2.3.Kararın Yayınlanması.....	105
4.4.2.4.Kararın Bağlayıcılığı .....	106
4.4.2.5.Kararın Uygulanması.....	107
<b>5. SONUÇ.....</b>	<b>111</b>
<b>KAYNAKLAR .....</b>	<b>118</b>
<b>ÖZGEÇMİŞ.....</b>	<b>133</b>

## KISALTMALAR

<b>Kısaltmalar</b>	<b>Bibliyografik Bilgi</b>
AB	Avrupa Birliği
ABD	Amerika Birleşik Devletleri
AİHS	Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi
APA	Advance Price Agreement
Art.	Article
AÜHFD	Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi
AYMK	Anayasa Mahkemesi Kararı
BEPS	Base Erosion and Profit Shifting
Bknz.	Bakınız
BM	Birleşmiş Milletler
C.	Cilt
CTPA's	Centre for Tax Policy and Administration
ÇVÖA	Çifte Vergilendirmenin Önlenmesi Anlaşması
ECOSOC	Economik and Social Council
Ed.	Editor(s)
EU	European Union
GİB	Gelir İdaresi Başkanlığı
IBFD	International Bureau of Fiscal Documentation
IBRD	International Bank of Reconstruction and Development
ICC	International Chamber of Commerce
ICSID	International Centre for Settlement of Investment Disputes
IFA	International Fiscal Association
IMF	International Monetary Fund
IRS	Internal Revenue Service
KAU	Karşılıklı Anlaşma Usulü
KVK	Kurumlar Vergisi Kanunu
LCIA	The London Court of International Arbitration
M.Ö.	Milattan Önce
M.S.	Milattan Sonra
MAP	Mutual Agreement Procedure
md.	Madde
MDAD	Milletlerarası Daimi Adalet Divanı
MEMAP	Manual On Effective Mutual Agreement Procedures
MTK	Milletlerarası Tahkim Kanunu
NAFTA	North America Free Trade Agreement
No.	Number
OECD	Organisation for Economic Co-operation and Development
OEEC	Organisation for the European Economic Cooperation
para.	Paragraf
PCA	Permanent Court of Arbitration

PCIJ	Permanent Court of Intenational Justice
PFA	Peşin Fiyatlandırma Anlaşmaları
RG	Resmi Gazete
s.	Sayfa
S.	Sayı
SGS	Sosyal Güvenlik Sözleşmesi
ss.	Sayfadan sayfaya
T.C.	Türkiye Cumhuriyeti
TDK	Türk Dil Kurumu
UAD	Uluslararası Adalet Divanı
UN	United Nations
UNCITRAL	United Nations Commission on International Trade Law
UNIDROIT	International Institute for the Unification of Private Law
vb.	Ve benzeri
vd.	Ve diğerleri
Vol.	Volume
vs.	Vesaire
VUK	Vergi Usul Kanunu
v.	versus

# 1.GİRİŞ

## 1.1.KAVRAM VE TERİM

### 1.1.1.Kavram

Günümüzde insanların geleceklerini coğrafi sınırlarla bağılı olmaksızın inşa etme düşüncesiyle birlikte ülkeler arası sınırlar önemini yitirmiş, buna bağılı olarak evrensel yaşam alanında düzen ve huzur ortamının sağlanması ve sürdürülebilmesi için uluslararası kamu hukukun klasik yapısını aşan düzenlemelerin yapılması gerekliliğı haiz olmuştur<sup>1</sup>. Çağımızda sermayenin, teknolojinin, çalışma gücünün ve hizmet sektörünün tek bir devletle sınırlı şekilde devamlılık arz etme durumu söz konusu değildir<sup>2</sup>. Yaşanan bu küreselleşme sürecinde, devletlerin ve toplumların birbirine olan bağımlılıkları artmıştır<sup>3</sup>. Dünya üzerindeki bu birleşme ise daha çok uluslararası ticaret, yatırım, turizm ve hizmet sektörlerinde meydana gelmiştir. 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 gerekmektedir<sup>4</sup>.

Yaşanan ekonomik, ticari ve hatta siyasal gelişmeler sonucunda, devletlerin uluslararası zeminde birçok alanda karşılaşması, devlet egemenliğinin bir yansıması olan vergilendirme yetkisinde de çakışmalara neden olacaktır<sup>5</sup>. Her devletin kendi ülkesi sınırları

---

<sup>1</sup> Jan WOUTERS-Maarten VIDAL, “*The International Law Perspective*”, Tax Treaties and Domestic Law, EC and International Tax Law Series, ed. Guglielmo MAISTO, Volume 2, IBFD Publications, Hollanda, Mart 2006, s.13.

<sup>2</sup> Billur YALTI SOYDAN, Uluslararası Vergi Anlaşmaları, Beta Yayınevi, İstanbul, Temmuz 1995, s.1.

<sup>3</sup> Yasemin TAŞKIN, Transfer Fiyatlandırmasında Emsallere Uygunluk İlkesi, Türkmen Kitabevi, İstanbul, 2012, s.5.

<sup>4</sup> 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”.

<sup>5</sup> Nami ÇAĞAN, Vergilendirme Yetkisi, Kazancı Hukuk Yayınları, İstanbul, 1982, s.9.

içerisinde vergilendirme yetkisini kullanması, birden fazla ülkede faaliyet gösteren kişiler bakımından *aynı vergi yükümlüsünün ve/veya aynı vergi konusundan aynı nitelikte birden fazla vergi alınması durumuna* yani çifte vergilendirme<sup>6</sup>(muzaaf vergi-double taxation) problemine sebebiyet verecektir<sup>7</sup>.

Kural olarak devletlerin vergilendirme yetkisi, egemenlik alanları ile sınırlıdır.<sup>8</sup> Bir başka ifadeyle vergi kanunları, sadece onları çıkaran devletlerin egemenlik alanları içerisinde uygulanma imkanı bulacaktır. Bunun anlamı, devletin sınırları içindeki kişilerin, yabancı veya vatandaş ayrımı gözetilmeksizin çıkarılan vergi yasaları ile bağlı olduğudur<sup>9</sup>. Bu kuralın istisnasının kapsamını da birçok ülkenin vergi sisteminde beraber uygulama alanı bulan mülkîlik(kaynak)<sup>10</sup> ve şahsîlik<sup>11</sup> ilkelerinin, vergi kanunlarındaki değişen ağırlığı belirleyecektir<sup>12</sup>.

<sup>6</sup> OECD Model Tax Convention on Income and on Capital, 22 Temmuz 2010, Full Version, I-1; “Uluslararası hukuki çifte vergilendirme; aynı vergi yükümlüsünün belirli bir dönem içerisinde iki veya daha fazla devlet tarafında aynı vergi konusuyla ilgili olarak vergilendirilmesidir”; YALTI SOYDAN, Vergi Anlaşmaları, s.3; “Birden fazla devlete ait vergilendirme yetkisinin çakışmasından veya aynı bir yetkinin birkaç kez kullanılmasından dolayı, aynı vergi yükümlüsü ve/veya vergi konusundan aynı vergilendirme dönemi içinde aynı nitelikte birden fazla vergi alınmasıdır”; Akif ERGİNAY, Kamu Maliyesi, 17. Baskı, Savaş Yayınları, Ankara, Ekim-2003, s.127; “Aynı bir vergi mevzuu üzerinden birden fazla vergileme yetkisinin çatışmasından veya aynı yetkinin birkaç kez kullanılmasından dolayı bu mevzudan birden fazla vergi alınması” şeklinde tanımlamıştır; Selahattin TUNCER, Çifte Vergileme ve Milletlerarası Vergi Anlaşmaları, Sevinç Matbaası, Ankara, 1974, s.1; “Bir matrah üzerinden aynı dönem içinde ve aynı nitelikte iki veya daha çok vergi alınması” şeklinde ifade etmiştir; ÇAĞAN; s.214; Selim KANETİ, Vergi Hukuku, Gözden geçirilmiş ve yenilenmiş 2.Baskı, Filiz Kitabevi, 1989, s.42.

<sup>7</sup> YALTI SOYDAN, Vergi Anlaşmaları, s.3.

<sup>8</sup> Mualla ÖNCEL- Ahmet KUMRULU - Nami ÇAĞAN, Vergi Hukuku, 19.Bası, Turhan Kitabevi, Ankara, 2010, s.57; “Bir ülkenin mali sınırları, gümrük sınırlarına eşittir. Gümrük sınırları açısından, ülkenin coğrafi sınırları içinde bulunan serbest bölge, serbest liman ve antrepolar ülke dışı sayılır”.

<sup>9</sup> Akif ERGİNAY, Vergi Hukuku, 9.Baskı, Turhan Kitabevi, Ankara, 1981, s.43.

<sup>10</sup> Nurettin BİLİCİ, Vergi Hukuku, 28.Baskı, Seçkin Kitabevi, Ankara, Mart 2012, s.44; “Mülkîlik(yersellik, kaynak) ilkesi, devletlerin coğrafi sınırları içinde yaşayan (kendi tabiiyetinde olsun veya olmasın) herkesten vergi almasını ifade eder”.

<sup>11</sup> Doğan ŞENYÜZ-Mehmet YÜCE-Adnan GERÇEK, Vergi Hukuku(Genel Hükümler), 6.Baskı, Ekin Kitabevi, Bursa, 2015, s.46; “Vergi hukuku açısından bir devletle mükellef arasında şahsi ilişkinin kurulması; 1)yerleşim yeri(ikametgah) 2)vatandaşlık olmak üzere iki şekilde karşımıza çıkmaktadır”.

<sup>12</sup> ŞENYÜZ-YÜCE-GERÇEK,, s.8; ÖNCEL-KUMRULU-ÇAĞAN, s.57-58; “Sermaye ihraç eden gelişmiş ülkeler sermaye gelirlerinin vergilendirilmesinde ikamet ilkesini, sermaye ithal eden gelişmekte olan ülkeler ise kaynak ilkesini tercih ederler.Ancak gelişmekte olan ülkeler yabancı sermayeyi özendirmeye yöneldikleri ölçüde kaynak ilkesinden vazgeçip, ikamet ilkesini kabul edebilirler. Öte yandan genellikle dolaylı vergiler ve emlak vergileri alanında mülkîlik ilkesi uygulanır. Dolaysız vergiler ve veraset vergileri alanında ise şahsîlik ilkesine yer verilmektedir”; KANETİ, s.40; “Vergilendirmede kaynak ilkesinin yanında, vergi yükümlüsünün uyrukluğu ve ikametgahının bulunduğu yer de gözönünde tutulur. Bu durumda, vergi yasalarının yerselliği ilkesi, bu ölçütlere de başvurulduğu orada genişlemiş, “kişisel” kazanmış olur”.

Bir devletin vergiyi doğuran olayla<sup>13</sup> yer bakımından ilişki kuran mülkiyet ilkesini benimsemişken, diğer devletin vergiyi doğuran olayla kişisel bağı arayan şahsiliyet ilkesini benimsememesi, yükümlünün uluslararası çifte vergilendirme sorunu ile karşılaşmasına neden olur<sup>14</sup>.

Uluslararası alanda gerçekleştirilen faaliyetlerle ilgili düzenleme getiren, uluslararası geçerliliği ve bağlayıcılığı olan uluslararası bir vergi yasası bulunmamaktadır<sup>15</sup>. Üstelik uluslararası bir vergi mahkemesi ya da uluslararası vergilendirme sistemini düzenleyecek olan idari bir yapı da tesis edilmiş değildir<sup>16</sup>.

Bununla birlikte uluslararası çifte vergilendirmenin önlenmemesi durumu, uluslararası ticaretin gelişimi önünde sürekli varlığını hissettiren bir engel olmaktadır<sup>17</sup>. Uluslararası düzeyde hem bağlayıcı mevzuat, hem de yargı mercileri bakımından yaşanan eksiklik nedeniyle uluslararası çifte vergilendirmeyi önlemeye yönelik tedbirleri devletler kendi aralarında almak durumunda kalmış ve tek yanlı şekilde yasalarla kendi vergilendirme yetkilerini sınırlama<sup>18</sup> ya da diğer devletlerle “ikili” yahut “çok taraflı” çifte vergilemeyi önleme anlaşmaları(ÇVÖA) imzalama yollarını tercih etmişlerdir<sup>19</sup>.

<sup>13</sup> 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.

<sup>14</sup> ŞENYÜZ-YÜCE-GERÇEK, s.7.

<sup>15</sup> Lorenzo RICCARDI, *Chinese Tax Law and International Tax Treaties*, Springer International Publishing, İsviçre, Mayıs 2013, s.67; “Klasik uluslararası hukukta olduğu gibi devletleri bu düzeyde bağlayan bir düzenleme mevcut değildir”.

<sup>16</sup> Roy ROHATGI, *Basic International Taxation-Volume One:Principles of International Taxation*, 2.Baskı, Taxmann, Yeni Delhi, 2007, s.1.

<sup>17</sup> OECD *Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations*, 22 Temmuz 2010, s.131.

<sup>18</sup> ÖNCEL-KUMRULU-ÇAĞAN, s.58; “Şahsiliyet 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 yapıları nasıl vergi sistemlerinde farklılıklara neden oluyorsa, vergilendirme ilkelerinin seçiminde de farklılığa yol açmaktadır”.

<sup>19</sup> ÇAĞAN, s.10; Zvi Daniel ALTMAN, *Dispute Resolution under Tax Treaties*, Volume 11 in the *Doctoral Series*, IBFD Publications, Hollanda, 2005, s.1; “Günümüzde 200’ün üzerinde devletin arasında

ÇVÖA'lar, aynı vergiyi doğuran olayla ilgili olarak farklı vergilendirme ilkelerinden kaynaklanan iki ayrı devletin vergi kanunlarının çakışması ve iki ayrı devletin vergilendirme yetkisi altında bulunma durumunu çözmeye yardımcı olmaktadır<sup>20</sup>. Devletler özel hukuku bakımından, hukuki bir olay ya da ilişkinin tek bir devletin egemenliği altında meydana gelmesi durumunda, hukuki sonuçlar o devletin mevcut yasal düzenlemelerine göre sonuç doğurur. Ancak bir veya birden fazla hukuk düzenini ile temas halinde bulunan, yani yabancılık unsuru içeren durumlar bakımından hangi ülkenin maddi hukuk kurallarının uygulanacağı sorunu “kanunlar ihtilafına”<sup>21</sup> sebebiyet vermektedir<sup>22</sup>. Kanunlar ihtilafı kurallarından farklı olarak, uluslararası vergi hukukunda uyuşmazlığa hangi ülkenin kurallarının uygulanacağı değil, hangi ülkenin vergilendirme yasalarının sınırlandırılacağı mesele edinilmiştir<sup>23</sup>. İki veya daha fazla akit devlet, aralarındaki bu anlaşma ile belirledikleri bağlama noktalarını kullanarak vergilendirme yetkilerinden vazgeçmektedirler<sup>24</sup>.

Uluslararası çifte vergilendirmeyi sona erdiremeye yönelik devletlerin vergilendirme yetkisini sınırlayan bağlama noktalarının akit devletler tarafından yorumlanması ya da uygulanması sırasında farklılıkların yaşanması ise<sup>25</sup>, anlaşmanın amacına ulaşmayıp, uluslararası vergi uyuşmazlığının doğumuna neden olacaktır. Devletlerin ve yükümlülerin

---

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/mevzuat/uluslararasi\\_mevzuat/VERGIANLASMALIST.htm](http://www.gib.gov.tr/fileadmin/mevzuat/uluslararasi_mevzuat/VERGIANLASMALIST.htm) (Erişim Tarihi: 25.06.2015).

<sup>20</sup> TUNCER, Çifte Vergileme, s.29; “XIX uncu yüzyıldan beri milletlerarası yatırım, borçlanma, ithalat ve ihracat, turizm ve benzeri nedenlerle vergi ilişkileri çok artmıştır. Bu ilişkileri düzenlemek bakımından devletler özel hukukunun kural ve ilkeleri yetersiz kalmakta ve bunları düzenleyen ayrı bir hukuk dalına zorunluluk duyulmaktadır. İşte milletlerarası vergi hukuku bu zorunluluğun doğal bir sonucudur”.

<sup>21</sup> Ergin NOMER-Cemal ŞANLI, Devlet Hususi Hukuku, 12 Baskı, Beta Yayınevi, İstanbul, Ekim 2003, s.92; “Hangi milli hukukun tatbik edileceğini kanunlar ihtilafı kaidesi gösterecektir”.

<sup>22</sup> NOMER-ŞANLI, s.5.

<sup>23</sup> YALTI SOYDAN, Vergi Anlaşmaları, s.63-65; “...burada yapılan sadece bir karşılaştırma ve benzer noktaların bulunması çabasıdır. Bu çaba, hukuk dalı olarak uluslararası vergi hukukundan çok temel konulardan ayrılan uluslararası özel hukukun tüm kurum ve çözümlerinin konumuza mal edilmesi anlamına gelmemektedir. Söz konusu olan bu iki hukuk dalının yakınlığı noktaları bulmak ve gereken yerlerde uluslararası özel hukukun terimlerinden de faydalanarak bir terim ve sistem birliği yaratmaktır.”

<sup>24</sup> Murat YILDIRIM, Uluslararası Vergi Hukuku'nda Tahkim, 12 Levha Yayınları, İstanbul, Mart-2010, s.43.

<sup>25</sup> 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 ifadelere verilecek anlamları ve uygulama sırasındaki farklılıkları önleyecek yapıda değildir”.



çifte vergilendirmenin önlenmesi anlaşmasından kaynaklanan taleplerinin örtüşmemesi sonucu ortaya çıkan durumu uluslararası vergi uyuşmazlığı olarak tanımlamak mümkün olacaktır<sup>26</sup>. Uluslararası vergi uyuşmazlıkları da uluslararası çifte vergilendirmenin yaşanmasına<sup>27</sup> veya hiç vergilendirilmeme<sup>28</sup> durumuna sebep olabilir<sup>29</sup>. Uluslararası vergi uyuşmazlıklarının, olaylara dair olguların ve anlaşmalarda yer alan terimlerin farklı yorumlanması, anlaşmalarda bazı hususların düzenlenmemiş olması, devletlerin bağlı işletmelere ilişkin belirlemiş oldukları emsal fiyatların uyuşmaması gibi noktalarda yaşanıldığı belirtilmektedir<sup>30</sup>.

Milletlerarası Daimi Adalet Divanı(Permanent Court of International Justice-PCIJ)<sup>31</sup>'nin ve devamı niteliğinde olan Birleşmiş Milletler (BM) Uluslararası Adalet Divanı(UAD) (International Court of Justice-ICJ)'nin tanımladığı anlamda bir uluslararası

<sup>26</sup> 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”.

<sup>27</sup> William W. PARK, “Income Tax Treaty Arbitration”, George Mason Law Review, Vol.10, Number.4, Virginia, Summer 2002, s.806-807.

<sup>28</sup> 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”.

<sup>29</sup> Emrah FERHATOĞLU, Uluslararası Vergi Uyuşmazlıklarının Tahkim Yoluyla Çözümlemesi-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”; 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”.

<sup>30</sup> YALTI SOYDAN, Vergi Anlaşmaları, s.331-332.

<sup>31</sup> 1922-1946 yılları arasında Milletler Cemiyeti'nin yargı oranı olarak görev yapmıştır (<http://www.icj-cij.org/pcij/?p1=9> Erişim Tarihi: 03.11.2014).

uyuşmazlık söz konusu olduğunda<sup>32</sup>, BM Antlaşması'nın<sup>33</sup> 2.maddesinin 3.fıkrasında<sup>34</sup> yer alan hükme göre barışçı yollarla<sup>35</sup> çözüme kavuşturulması gerekmektedir<sup>36</sup>.

Uluslararası hukuk bakımından hangi uyuşmazlık türünde hangi çözüm yoluna gidileceğini öngören uluslararası bir hukuk kuralı bulunmamaktadır. Taraflar üzerinde anlaştıkları bir çözüm yoluyla uyuşmazlığı çözebileceklerdir. Bununla birlikte taraf devletler iki veya çok taraflı bir anlaşma ile aralarında çıkacak uyuşmazlıkları belirli çözüm yollarına götürmeyi kararlaştırmışlar ise, belirlenen şartların gerçekleşmesi halinde uyuşmazlığın kararlaştırılan çözüm yoluna götürülmesi zorunluluğu doğar. Ancak bu zorunluluk tarafların çözüme ulaşması yükümlülüğünü beraberinde getirmemektedir<sup>37</sup>.

Uluslararası vergi anlaşmaları bakımından da uyuşmazlık söz konusu olduğunda akit devletlerin gidecekleri çözüm yolu olarak genellikle “Karşılıklı Anlaşma Usulü-KAU(Mutual Agreement Procedure-MAP)”nü tercih ettikleri görülür<sup>38</sup>. KAU, her iki akit devlet yetkili makamlarının bir araya gelerek, aralarındaki ÇVÖA'dan doğan uyuşmazlık üzerinde gerçekleştirecekleri tartışmalar ile çözüm arama usulüdür<sup>39</sup>.

<sup>32</sup> Edip F. ÇELİK, Milletlerarası Hukuk-İkinci Kitap, Filiz Kitabevi, Mart 1987, s.317; “Milletlerarası uyuşmazlık hakkında, Milletlerarası Daimi Adalet Divanı'nın tanımını vermek gelenek olmuştur. Gerçekten de Divan “Mavrommatis” kararında(1924), milletlerarası uyuşmazlığı “bir hukuk noktası ya da bir olay üzerinde (iki Devlet arasındaki) hukuksal tezlerin ya da çıkarların çatışması” biçiminde tanımlamıştır” (Mavrommatis Palestine Concessions (Greece v. Great Britain), Judgment of 30 August 1924, 1924 PCIJ (Ser. A) No. 2, s.11); Christoph SCHREUER, “What is a Legal Dispute?”, International Law between Universalism and Fragmentation, Festschrift in Honour of Gerhard Hafner, ed. I. Buffard, J. Crawford, A. Pellet, S. Wittich, Koninklijke Brill NV, Leiden, 2008, s.960; “BM Uluslararası Adalet Divanı ise uyuşmazlığı, “Sözleşmeden doğan yükümlülüklerin hiç yerine getirilmemesi ya da yerine getirilirken yaşanan sorunlardan dolayı iki tarafın zıt yönlerde yer alması.” şeklinde tanımlamıştır”.

<sup>33</sup> 26 Haziran 1945 tarihinde San Francisco'da imzalanmış ve 24 Ekim 1945'de yürürlüğe girmiştir. Türkiye Antlaşmayı Milletlerarası Adalet Divanı Statüsü'yle birlikte 15 Ağustos 1945'te onaylamıştır. 4801 Sayılı Onay Kanunu 24 Ağustos 1945 gün ve 6902 Sayılı Resmi Gazete'de yayınlanmıştır.

<sup>34</sup> “3. Tüm üyeler, uluslararası nitelikteki uyuşmazlıklarını, uluslararası barış ve güvenliği ve adaleti tehlikeye düşürmeyecek biçimde barışçı yollarla çözerler”.

<sup>35</sup> Barışçıl çözüm yolları BM Antlaşması'nın 33.maddesinde şu şekilde sayılmıştır: “1. Süre gitmesi uluslararası barış ve güvenliğin korunmasını tehlikeye düşürebilecek nitelikte bir uyuşmazlığa taraf olanlar, her şeyden önce görüşme, soruşturma, arabuluculuk, uzlaşma, hakemlik ve yargısal çözüm yolları ile bölgesel kuruluş ya da anlaşmalara başvurarak veya kendi seçecekleri başka yollarla buna çözüm aramalıdır”.

<sup>36</sup> ZÜGER, Arbitration, s.5.

<sup>37</sup> ÇELİK, s.330; “Bu yolların hepsinin görevi ve amacı, tarafların benimseyecekleri bir çözümü araştırmaktır”.

<sup>38</sup> KOCH, s.97; “Yetkili Otorite Prosedürü olarak da bilinmektedir”.

<sup>39</sup> YALTI SOYDAN, Vergi Anlaşmaları, s.333.

KAU ile birlikte, bu çalışmanın da esas konusunu oluşturan, akit devletlerin aralarındaki anlaşmalarda kararlaştırabilecekleri bir diğere yol ise uyuşmazlığın, taraflarca uyuşmazlık konusu hakkında uzmanlığına güvendikleri ve esasen daimi mahkemelerde hakimlik yapmayan, bir veya daha fazla hakem vasıtasıyla çözümlenmesini öngören tahkim yoludur<sup>40</sup>.

Hem uluslararası kuruluşlar hem de doktrin tarafından<sup>41</sup> KAU’de süreç içerisinde yaşanan sıkıntıların çözümü olarak anlaşmalarda yer almasının gerekliliği vurgulanan tahkim, 1900’lü yılların son çeyreğinden itibaren de ÇVÖA’da yer almaya başlamıştır. Tahkim hükmünü bağlayıcı olarak yer aldığı ilk örnek Amerika Birleşik Devletleri(ABD)-Almanya arasında imzalanmış olan gelir vergisine dair yapılan anlaşma sonrası 29 Ağustos 1989 tarihinde Bonn’da imzalanan bir protokolde görülmektedir<sup>42</sup>. Esasen tarihteki ilk uyuşmazlık çözüm yolu olan ve köklerinin M.Ö. 3000-4000 yılları arasında ortaya çıktığı kabul edilen tahkimin<sup>43</sup>, uluslararası vergi hukuku bakımından büyük çoğunlukla OECD Model Vergi Anlaşması<sup>44</sup> çerçevesinde temellendirilmiş olup<sup>45</sup>, 30 Ocak 2007 tarihinden itibaren bugünkü şeklini almıştır<sup>46</sup>. Model Anlaşma’nın KAU ile iki yıllık süre içerisinde çözüme kavuşturulamayan hususların tahkime yoluyla çözümünü öngören 25.maddesinin 5.fıkrası şöyledir:

*“5. a)1.fıkra uyarınca, akit devletlerden biri veya her ikisi tarafından gerçekleştirilen vergilendirme işleminin anlaşma hükümlerine aykırı olduğunu düşünen kişinin başvurusunu, taraf devlet-mukimi olduğu- yetkili otoritesine sunduğu ve*

*b)bu başvurunun diğere yetkili otoriteye iletilmesinin ardından 2.fıkra uyarınca iki yıl içerisinde anlaşmaya varılmaması durumunda, çözülemeyen uyuşmazlık konuları ilgisinin talebi ile tahkime sevk edilir.*

<sup>40</sup> IBFD International Tax Glossary, 6th Edition, Ed. Julie Rogers-Glabush, Hollanda, 2009, s.23.

<sup>41</sup> Gustaf LINDENCRONA-Nils MATTSSON, Arbitration in Taxation, Kluwer Publications, Deventer, 1981 ve Carl S. SHOUP tahkim önerisi için bkz. Carl S. SHOUP, “International Arbitration of Transfer Pricing Disputes under Income Taxation”, in ed. Alan M. RUGMAN-Lorraine EDEN, Multinationals and Transfer Pricing, Croom Helm, 1985.

<sup>42</sup> ALTMAN, s.18-19.

<sup>43</sup> Hüseyin PAZARCI, Uluslararası Hukuk, 6.Bası, Turhan Kitabevi, Ankara, 2008, s.446.

<sup>44</sup> Çalışmanın geri kalanında “Model Anlaşma” olarak belirtilmiştir.

<sup>45</sup> ALTMAN, s.18.

<sup>46</sup> OECD Model Tax Convention (2010 Full Version), R(21)-2.

*Uyuşmazlık konuları ile akit devletlerin mahkemelerinden veya idari mercilerinden bir karar alınmış olması durumunda tahkime sevk edilmesi söz konusu olmaz.Uyuşmazlık konusundan doğrudan etkilenen kişi(yükümlü) tahkim kararı sonucu varılan karşılıklı anlaşmayı kabul etmesi durumunda,, bu karar yetkili otoriteler açısından bağlayıcıdır ve bu devletlerin ulusal hukuktaki zaman sınırlarına bağlı olmaksızın uygulanmalıdır.Bu fıkra hükümlerinin uygulanma şeklini akit devlet yetkili otoritelerinin karşılıklı anlaşmaları ile gerçekleştirilecektir”.*

### **1.1.2.Terim**

“Tahkim”, Arapça kökenli bir kelime olup, etimolojik açıdan incelediğinde Arapçada tahkim dışında 22 kelimeye daha vücut veren “h-k-m” kökünden meydana geldiği anlaşılmakta ve “hüküm verme” anlamına gelmektedir<sup>47</sup>. Latince köken olarak “karar vermek” anlamına gelen “arbitratio” kelimesinde türemiştir<sup>48</sup>. Tahkim terimi İngilizce “arbitration”<sup>49</sup>, Fransızca “arbitrage”<sup>50</sup>, “Almanca ise “Schiedsverfahren”<sup>51</sup> kelimelerine karşılık gelmektedir.

Türkçedeki sözlük anlamı ise, uyuşmazlıkların hakem marifeti ile çözümlenmesi yolu olarak kullanılmaktadır<sup>52</sup>. Günümüz hukuk uygulamasındaki tahkim ise, kanunun yasaklamadığı konularda, taraflar arasında doğmuş ya da doğacak ihtilafların, taraflar arası

<sup>47</sup> Hamza ERMİŞ, “Türkçe Söz Varlığı İçinde Türetme Gücü En Yüksek Yirmi Arapça Kök Üzerine Morfolojik Bir İnceleme”, Turkish Studies - International Periodical For The Languages, Literature and History of Turkish or Turkic, Volume 8/8 Summer 2013, s.609.

<sup>48</sup> Belgin ERDOĞMUŞ, Hukukta Latince Teknik Terimler-Özlü Sözler, İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayınları:74, 3.Baskı, İstanbul, Mart 2011, s.14; Adolf BERGER, Encyclopedic Dictionary of Roman Law, New Series-Volume 43 Part 2, The American Philosophical Society, Philadelphia, 1991, s.366; “Tahkim faaliyeti sonucunda elde edilen karar ise “arbitrium” olarak karşılık bulmaktadır”; İpek Sevda SÖĞÜT, Roma Hukukunda Tahkim, On İki Levha Yayıncılık, İstanbul, Ekim-2011, s.6, dipnot.3; “Tarafların ihtilaflı bir meseleyi hakeme havale etmek üzere anlaşmaları ise “compromissum” olarak ifade edilmektedir”.

<sup>49</sup> IBFD International Tax Glossary, 6th Edition, Ed. Julie Rogers-Glabush, Hollanda, 2009, s.23.

<sup>50</sup> Ministère de l’Économie et des Finances, <http://www.economie.gouv.fr/facileco/larbitrage> (Erişim Tarihi:23.12.2014).

<sup>51</sup> Bundesministerium der Finanzen(Ministry of Finance), Bundeszentralamt für Steuern(Federal Central Tax Office), Memorandum on international mutual agreement and arbitration procedures in the field of taxes on income and capital;IVB6-B1300-340/06, [http://www.bzst.de/EN/Steuern\\_International/Verstaendigungsverfahren/BMF\\_Schreiben\\_2006\\_07\\_13.html](http://www.bzst.de/EN/Steuern_International/Verstaendigungsverfahren/BMF_Schreiben_2006_07_13.html) (Erişim Tarihi: 23.12.2014).

<sup>52</sup> <http://www.tdk.gov.tr> (Erişim Tarihi: 08.11.2014).

bir sözleşme veya mevcut bir kanun hükmü uyarınca devlet yargısı dışında kanunun veya tarafların belirlediği kişi veya kişilerce çözümlenmesidir<sup>53</sup>.

## 1.2.BENZER KAVRAMLARDAN AYIRT EDİLMESİ

Tahkim ulusal ve uluslararası hukukta kullanılabilen alternatif uyuşmazlık çözüm yolu olup; aynı zamanda hem özel hukuk kişileri, hem de kamu hukuku kişileri tarafından tercih edilebilir. Bu sebeple uluslararası vergi uyuşmazlıklarında, bir çözüm yolu olarak kullanılması öngörülen tahkim kurumunun, yakın kavramlarla olan farkının net bir biçimde ortaya konması gerekmektedir.

### 1.2.1.Diplomatik Çözüm Yollarından Ayırt Edilmesi

Uluslararası alanda devletlerin uyuşmazlık yaşaması kaçınılmazdır<sup>54</sup> ve bu uyuşmazlıkların çözümünde seçilecek yönteme ilişkin olarak iki ilke bulunmaktadır. Bu ilkeler; “uluslararası uyuşmazlıklarda kuvvet kullanma yasağı”<sup>55</sup> ve “barışçı çözüm yollarından dilediğini seçme”dir<sup>56</sup>.

Kuvvet kullanma yasağı BM Anlaşması'nın<sup>57</sup> 2.maddesinin 3.fıkrasında şöyle düzenlenmiştir: “3. *Tüm üyeler, uluslararası nitelikteki uyuşmazlıklarını, uluslararası barış*

<sup>53</sup> Rasih YEĞENGİL, Tahkim (L'ARBITRAGE), Cezaevi Matbaası, İstanbul, 1974, s.94.

<sup>54</sup> J.G. MERRILLS, International Dispute Settlement, Cambridge University Press, Fifth Edition, 2011, s.1.

<sup>55</sup> Fatma TAŞDEMİR, Uluslararası Terörizme Karşı Devletlerin Kuvvete Başvurma Yetkisi, Uluslararası Stratejik Araştırmalar Kurumu Yayınları No.10, Uluslararası Hukuk Serisi No.3, Ankara, 2006, s.102; “BM sistemi, belli koşullar altında kuvvet kullanma meşruluğunu kabul etmektedir. Bu çerçevede BM Andlaşması ile kuvvet kullanma yasağına 4 istisna getirildiği görülmektedir”; TAŞDEMİR, dipnot 353; “Bu istisnalar şunlardır; 1) II.Dünya Savaşı'nda düşman olan devletlere karşı girişilecek eylemler. Bu istisna BM Andlaşması'nın 107 ve 53.maddelerinde düzenlenmektedir. 2) Güvenlik Konseyi çalışmaya başlayıncaya kadar geçerli olan istisnalar. Bu istisna 106.maddede düzenlenmiştir. 3) BM Andlaşması'nın 51.maddesine uygun olarak gerçekleştirilen meşru müdafaa hakkı. 4) Güvenlik Konseyi kararı ile uygulanan zorlama tedbirleri”.

<sup>56</sup> Mesut Hakkı CAŞIN, Modern Uluslararası Hukukun Temel Esasları, Cilt II, Legal Yayıncılık, İstanbul, Eylül-2013, s.1158; “Tarafların ihtiyarına bırakılan çözüm yöntemlerinden birisinin, taraflar arasında önceden bir anlaşma ile uyuşmazlık çözüm yolu olarak belirlenmesi halinde ise bu yola başvuru zorunluluğu bulunmaktadır”.

<sup>57</sup> Türkiye Antlaşmayı Milletlerarası Adalet Divanı Statüsü'yle birlikte 15 Ağustos 1945'te onaylamıştır. 4801 Sayılı Onay Kanunu 24 Ağustos 1945 gün ve 6902 Sayılı Resmi Gazete'de yayınlanmıştır. BM Anlaşması metni olarak Kamu Denetçiliği Kurumu'nun resmi internet sitesinde yer alan metin kullanılmıştır.

<http://www.ombudsman.gov.tr/contents/files/35501-Birlesmis-Milletler- Antlasmasi.pdf>

(Erişim Tarihi: 13.11.2014).

ve güvenliği ve adaleti tehlikeye düşürmeyecek biçimde, barışçı yollarla çözerler". Uyuşmazlık tarafı olan devletlerin, BM Anlaşması'nın 33.maddesinde<sup>58</sup> sayılan barışçı çözüm yolları olan görüşme, soruşturma, arabuluculuk, uzlaşma, hakemlik ve yargısal çözüm yolları ile bölgesel kuruluş ya da anlaşmalara başvurma yollarından birini seçmeleri ya da kendi belirleyeceği bir yöntemle çözüme ulaşmaları beklenmektedir<sup>59</sup>.

### 1.2.1.1.Görüşmeler

Uluslararası uyuşmazlıkların diplomatik yolla çözümünde en çok tercih edilen yöntem olan "görüşmeler", tarafların "hukukun gölgesinde yaptıkları pazarlık" olarak adlandırılmaktadır<sup>60</sup>. Teknik anlamda ise, iki ya da daha çok taraf arasında<sup>61</sup> yetkili temsilcilerin sözlü ya da yazılı olarak bir konuyu, bir isteği, bir uyuşmazlığı alınacak bir tutumu, gerçekleştirilecek bir girişimi ya da yapılacak anlaşmayı birlikte incelemesi veya tartışmasıdır<sup>62</sup>.

Görüşmeler, çoğu zaman diğer barışçı uyuşmazlık çözüm yollarının başlayabilmesi için getirilmiş bir ön şart şeklindedir<sup>63</sup>. Daimi Adalet Divanı 'nin 1924 tarihli Mavrommatis Davası ile ilgili olarak vermiş olduğu kararda, "Bir uyuşmazlığın hukuki çözüm yollarına getirilmeden önce, diplomatik görüşmelerle tam olarak ortaya çıkarılması gerekir"<sup>64</sup> ifadesine yer verilmiştir.

---

<sup>58</sup> "Madde 33

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

<sup>59</sup> Melda SUR, Uluslararası Hukukun Esasları, Güncellenmiş 7.Baskı, Beta Yayınevi, İstanbul, 2013, s.305; Lori F. DAMROSCH-Louis HENKIN-Richard CRAWFORD vd., International Law-Case and Materials, American Case Book Series, West Group,St. Paul-Minnesota,2001, s.826; "Uyuşmazlıkların barışçı yollarla çözüme kavuşturulması düzenlemesi, sadece devletler arasında ortaya çıkan hukuki uyuşmazlıklarla sınırlı değildir. BM Anlaşması bu anlamda bir sınırlama hükmü içermemekte, devletler arasında çıkacak her türlü uyuşmazlığın bu şekilde çözülmesini düzenlemektedir".

<sup>60</sup> DAMROSCH-HENKIN-CRAWFORD vd., s.826.

<sup>61</sup> PAZARCI, s.447; CAŞIN, s.1162; "Çok taraflı görüşmelere konferans ya da kongre adı da verilmektedir".

<sup>62</sup> PAZARCI, s.447.

<sup>63</sup> UN Office of Legal Affairs, Codification Division, Handbook on the Peaceful Settlement of Disputes between States, 1992, s.9.

<sup>64</sup> The Mavrommatis Palestine Concessions, Permanent Court of International Justice, Collection of Judgement, Series A No.2, August 30th, 1924, s.15.

[http://www.icj-cij.org/pcij/serie\\_A/A\\_02/06\\_Mavrommatis\\_en\\_Palestine\\_Arret.pdf](http://www.icj-cij.org/pcij/serie_A/A_02/06_Mavrommatis_en_Palestine_Arret.pdf)

Görüşmelerde kural olarak sadece uyuşmazlığın taraflarının belirlemiş olduğu yetkili temsilciler<sup>65</sup> bir araya gelir<sup>66</sup> ve bu tarafların görüşmelerinden olumlu sonuç alınması durumunda uyuşmazlık ortadan kalkmış olur<sup>67</sup>.

Tahkime sevk edilen bir uyuşmazlıkta ise, taraflar uyuşmazlık konusu üzerinde zaten anlaşamadıkları için “tarafsız yabancı otorite” oluşturup, bu makam tarafından uyuşmazlığın çözüme kavuşturulması düşüncesiyle hareket etmektedirler<sup>68</sup>. Burada uyuşmazlık tarafı olan devletler olayın esasına uygulanacak hukuku aralarındaki bir anlaşma ile belirledikten sonra, uyuşmazlığın çözümünü tamamen tahkim heyetine bırakır<sup>69</sup>. Başka bir ifadeyle görüşmelerde uyuşmazlık tarafların kontrolünde devam ediyorken, tahkim sürecinde taraflardan bağımsız bir merci çözüm aramaktadır.

### **1.2.1.2.Dostça Girişim**

Uluslararası bir uyuşmazlıkta taraf devletler haricinde üçüncü kişi konumundaki bir devletin yahut uluslararası örgütün, devletlerin arasındaki uyuşmazlığı sona erdirmek için görüşmelerin başlaması veya başlamış ve kesintiye uğramış görüşmelerin devamı için çaba harcaması dostça girişim olarak ifade edilmektedir<sup>70</sup>. Bu üçüncü kişi görüşmelere katılamaz ve tarafların uyuşmazlığın çözümünü alakalı olarak görüşmeye başlamalarının ardından görevi sona erer<sup>71</sup>. Dostça girişimde bulunacak olan devlet, uyuşmazlığın çözümü için taraf

---

(Erişim Tarihi:15.11.2014); Malcolm N. SHAW, International Law, Cambridge University Press, 5th Edition, United Kingdom, 2003, s.916; “Mavrammatis davasında aynı zamanda şu ilke de ortaya konmuştur; “diplomatik görüşmelerle sonuçlandırılmayacağı kesin olan durumlarda görüşmeler üzerinde ısrar etmek gereksizdir”.

<sup>65</sup> MERRILLS, International Dispute Settlement, s.8; “Yetkili temsilciler daha ziyade devletin dış işleri ile ilgilenen birimlerden seçilmektedir. Ancak uyuşmazlığın konusunun karmaşık yapıda olduğu durumlarda, birden fazla ilgili bakanlık görüşmelerde yetkili temsilci olarak yer alması söz konusudur”.

<sup>66</sup> PAZARCI, s.447; CAŞIN, s.1162.

<sup>67</sup> MERRILLS, International Dispute Settlement, s.8.

<sup>68</sup> Feyiz ERDOĞAN, Uluslararası Hukuk ve Tahkim, Seçkin Kitabevi, Ankara, 2004, s.25-26.

<sup>69</sup> Tahir ERDEM, Vergi Hukukunda Uyuşmazlıkların İdari Aşamada Çözümü ve Alternatif Çözüm Yolları, Seçkin Kitabevi, Ankara, 2012, s.62-63.

<sup>70</sup> PAZARCI, s.448. CAŞIN, s.1163.

<sup>71</sup> SUR, s.306.

devletlerin görüşeceği uygun ortamı hazırlar<sup>72</sup>. Bu faaliyet BM Genel Sekreterliği tarafından sıklıkla gerçekleştirilmektedir<sup>73</sup>.

Tahkimde ise tarafların görüşmeye başlamasını sağlamaya yönelik bir hazırlığın yapılması söz konusu değildir<sup>74</sup>. Tarafların zaten doğmuş veya doğması muhtemel uyuşmazlıkların çözümünde tahkime başvurulacağı hususunda müşterek bir irade birleşmesi mevcuttur<sup>75</sup>.

### 1.2.1.3. Arabuluculuk

Arabuluculukta, dostça girişimde olduğu gibi uyuşmazlık tarafı olan devletlerin haricindeki bir devlet veya uluslararası örgütün, uyuşmazlığın çözümü için taraf devletlerin görüşmesi için gerekli hazırlık çalışmalarını yapmasıyla birlikte, dostça girişimde olmayan görüşmelere kendisinin de katılması durumu söz konusudur<sup>76</sup>. Üçüncü taraf konumundaki devlet daha aktif bir şekilde görüşmelerde yer alır; görüşmelerin aksamadan devam etmesini sağlar ve taraf devletlerin görüşlerini birbirlerine aktarmasına yardımcı olmakla birlikte, kendisi de uyuşmazlığın çözümüne dair önerilerde bulunur<sup>77</sup>.

Esasen istedikleri diplomatik çözüm yolunu seçme konusunda serbestiye sahip olan devletler, önceden aralarında yapacakları bir anlaşma ile arabuluculuğu uyuşmazlığın çıkması durumunda uygulanacak çözüm yolu olarak seçmeleri ve bu yola başvurma zorunluluğu getirebilecekleri gibi<sup>78</sup>, üçüncü bir devletin kendi teklifiyle de başlayabilir<sup>79</sup>.

Tahkim ise, yalnızca tarafların iradelerinin uzlaşması ile mümkün olacaktır<sup>80</sup>. Zira üçüncü kişi konumundaki hakemlerin, kendi talepleriyle uyuşmazlık konusu davanın hakemi olmaları durumu mümkün değildir<sup>81</sup>.

<sup>72</sup> ÇELİK; s.322; “Milletlerarası uyuşmazlıkların barışçı çözümüne ilişkin 1907 La Haye (Lahey) sözleşmesinin 2inci maddesi, aralarında uyuşmazlık çıkan Devletlerin silaha başvurmadan önce “koşulların müsaadesi ölçüsünde... bir ya da birkaç dost Devletin dostça girişimine ya da arabuluculuğuna başvurmalarını” öngörmektedir”.

<sup>73</sup> DAMROSCH-HENKIN-CRAWFORD vd, s.828.

<sup>74</sup> YILDIRIM, s.14.

<sup>75</sup> YEĞENGİL, s.94-95.

<sup>76</sup> ÇELİK, s.323.

<sup>77</sup> MERRILLS, International Dispute Settlement, s.26.

<sup>78</sup> PAZARCI, s.450.

<sup>79</sup> SUR, s.307.

<sup>80</sup> YEĞENGİL, s.115.

<sup>81</sup> YILDIRIM, s.13.



Arabulucular her ne kadar görüşmelere katılsalar ve hatta uyuşmazlığın çözümüne dair önerilerde bulunsalar da bunları taraflar üzerinde bağlayıcılığı bulunmamaktadır<sup>82</sup>. Tahkimde ise taraflar zaten uyuşmazlığın çözümüne dair bağlayıcı bir kararın ortaya çıkması istemiyle bu yola başvurmuşlardır<sup>83</sup>. Bu sebeple hakemlerin verecekleri karar, uyuşmazlığın tarafı olan devletler bakımından bağlayıcıdır<sup>84</sup>.

#### 1.2.1.4.Araştırma-Soruşturma

Devletler arasında yaşanan uyuşmazlıkların sebeplerinin temelinde tarafların görüş ayrılıkları ve yorum farklılıkları bulunduğu durumlarda, uyuşmazlığın çözümüne dair etkili yolun, bunu araştırarak ve kararlarına itibar edilecek soruşturma komisyonlarının görevlendirilmesi olduğu belirtilmektedir<sup>85</sup>. Soruşturma komisyonlarının gerçekleştirmiş olduğu faaliyet, uyuşmazlık konusu olayları tarafsız bir şekilde ortaya koymaktır<sup>86</sup>.

1907 La Haye Konvansiyonu'nun Soruşturma Komisyonları'nın nasıl oluşacağını düzenleyen 12.maddesi; *"Aksi devletler arasındaki anlaşmada kararlaştırılmamışsa, Soruşturma Komisyonu'nun oluşturulmasında bu anlaşmanın 45. ve 57. maddelerinde düzenlenen usul izlenecektir"* şeklinde bir düzenlemeyi içermektedir

Soruşturma komisyonlarının kurulması, tahkimdeki hakem heyetinin oluşturulmasına benzetmekle birlikte<sup>87</sup>, hakem heyetinin vereceği kararlardan farklı olarak,

<sup>82</sup> DAMROSCH-HENKIN-CRAWFORD vd., s.828.

<sup>83</sup> MERRILLS, International Dispute Settlement, s.83.

<sup>84</sup> PAZARCI, s.465; "Üçüncü kişilerin bir hakemlik kararı ile bağlı bulunabilmesi için ortada sözkonusu üçüncü kişilerin de taraf bulunduğu bir anlaşmanın yorumu ile ilgili bir dava bulunması ve bu kişilerin davaya katılmış olmaları gerekmektedir".

<sup>85</sup> SHAW, s.923.

<sup>86</sup> SUR, s.307; MERRILLS, International Dispute Settlement, s.41; "Bu şekilde tarafsız üçüncü bir kişinin yapacağı belirlemelerin, uyuşmazlığın taraflar arasındaki görüşmeler ile çıkmaza sokulmasını engelleyeceği söylenmektedir"; SHAW, s.923; "Rus savaş gemilerinin, İngiliz balık gemilerini Japonya'ya saldıracak birlik zannederek müdahalede bulunması sonucu çıkan Dogger Bank uyuşmazlığı, soruşturma komisyonlarının en başarılı olarak işlerlik kazandığı olay olarak kabul edilmektedir".

<sup>87</sup> 1907 La Haye Konvansiyon'un 45.maddesi, Permanent Court of Arbitration (Daimi Tahkim Mahkemesi)'nin hakemlerin nasıl seçileceği düzenlenmiştir. Bu maddeye göre taraflar ilk olarak ikişer kişiyi atayacaklardır. Daha sonra bu dört kişi de, beşinci Komisyon üyesini seçecektir. [www.pca-cpa.org/showfile.asp?fil\\_id=193](http://www.pca-cpa.org/showfile.asp?fil_id=193) (Erişim Tarihi: 24.12.2014).

soruşturma neticesinde verilecek olan komisyon raporunun bağlayıcılığı bulunmamaktadır<sup>88</sup>.

### 1.2.1.5.Uzlaştırma

Aralarındaki uyuşmazlığa çözüm bulamayan devletlerin, oluşturacakları bir uzlaştırma komisyonu ile uyuşmazlık konusunun ortaya konulup, çözüm önerilerinde bulunması uzlaştırma olarak bilinir<sup>89</sup>. Uzlaştırma komisyonunca yapılan önerilerin bağlayıcılığı bulunmamakta ve çözüm önerilerinin taraflarca kabul edilmemesi ile de komisyonun görevi son bulmaktadır<sup>90</sup>.

Uzlaştırma komisyonları her ne kadar uyuşmazlığa dair sorunları tespit edip, çözüm için önerilerde bulunsalar da, tahkim yolunda yer alan hakem heyetlerinden farklılık arz etmektedir<sup>91</sup>. Çünkü bağlayıcı olmayan uzlaştırma komisyonu kararları, taraflar bakımından birer öneri niteliğindedir, tahkim sonucu çıkan kararlar, uyuşmazlığı sona erdirecek nitelikte ve bağlayıcıdır<sup>92</sup>. Hakem heyeti, uzlaştırma komisyonları gibi çözüm önerisi getirmekle yetinmeyip, doğrudan uyuşmazlığa çözüm bulmaktadırlar<sup>93</sup>.

Vergi hukuku bakımından pek yaygın olmamakla birlikte, İkinci Dünya Savaşı sonrasında İtalya-ABD<sup>94</sup> ve İtalya-Fransa<sup>95</sup> arasında kurulan uzlaştırma komisyonları, veraset intikal vergisi ve başkaca vergisel konularla da çözüm önerilerinde bulunmuşlardır<sup>96</sup>.

---

<sup>88</sup> ÇELİK, s.325; SUR, s.307; “Ancak soruşturma komisyonlarının vermiş oldukları raporların, taraf devletlerce uyuşmazlığın çözümünde kabul edilen sonuç olduğu görülmektedir”.

<sup>89</sup> PAZARCI, s.451.

<sup>90</sup> SUR, s.308.

<sup>91</sup> MERRILLS, *International Dispute Settlement*, s.58.

<sup>92</sup> SHAW, s.926.

<sup>93</sup> YILDIRIM, s.15.

<sup>94</sup> United Nations/Reports of International Arbitral Awards, Italian-United States Conciliation Commission, 2006, Volume XVI, p.225-296 ([http://legal.un.org/riaa/vol\\_XVI.htm](http://legal.un.org/riaa/vol_XVI.htm) Erişim Tarihi.29.11.2014).

<sup>95</sup> United Nations/Reports of International Arbitral Awards, Commission de Conciliation Franco-Italienne, 2006, Volume XVI, p.185-197 ([http://legal.un.org/riaa/vol\\_XVI.htm](http://legal.un.org/riaa/vol_XVI.htm) Erişim Tarihi.29.11.2014).

<sup>96</sup> Gustaf LINDENCRONA-Nils MATTSSON, *Arbitration in Taxation*, Kluwer Publications, Deventer, 1981, s.28.

## 1.2.2.Uluslararası Yargılamadan Ayırt Edilmesi

Uluslararası yargılama, devletlerin uluslararası uyuşmazlıklarını hukuki olarak çözebilecekleri bir yol olup<sup>97</sup>, bu kavram hem tahkim heyetlerini, hem de uluslararası mahkemeleri<sup>98</sup> kapsamaktadır<sup>99</sup>. Uluslararası yargının, ulusal yargıdan işlev olarak farkı olmamakla birlikte<sup>100</sup>; uluslararası yargılama ihtiyari niteliktedir. Ulusal hukukta tek taraflı bir şekilde yargıya başvurulması durumunda karşı taraf da zorunlu olarak yargılamaya tabi oluyorken, uluslararası hukuk bakımından ancak her iki tarafın da bu yargı yetkisini kabul etmesi durumunda yargılama gerçekleştirilebilecektir<sup>101</sup>.

Uluslararası mahkemeler, yargı yetkisini ilke olarak uluslararası anlaşmalardan alır ve onları kuran anlaşmaların konusu ile ilgili uyuşmazlıkları çözüme kavuşturmak üzere görev yaparlar<sup>102</sup>. Bir tek UAD, evrensel düzeydeki tüm uluslararası uyuşmazlıkları çözüme yetkisine sahip bulunmaktadır<sup>103</sup>.

IFA(International Fiscal Association) ve ICC(International Chamber of Commerce) tarafından Uluslararası Vergi Mahkemesi'nin kurulmasına dair önerilerde bulunulmuş ve bu görüş uluslararası alanda da destek görmüş olmasına rağmen, tartışmalar sonucunda, ortaya çıkan uyuşmazlıkların mevcut bir uluslararası yargı organı tarafından çözülmesi daha uygun görülmüştür<sup>104</sup>. UAD'ın uluslararası vergi uyuşmazlıklarının çözümünde devletlerin başvurabilecekleri uluslararası bir yargı mercii olarak kabul edilmesine dair Alman Hükümeti tarafından önerilerde bulunulmuşsa da; bu öneri, devletlerin akdedecekleri

<sup>97</sup> SUR, s.310; “Barışçı çözüm yollarından farklı olarak, hukuki çözüm yollarında uyuşmazlık konusu olayın bir hukuk kuralı ile karşılaştırılması ve uyuşmazlığa bir hukuk kuralının uygulanması durumu söz konusudur”.

<sup>98</sup> SHAW, s.960, dipnot 64; “Avrupa Birliği Adalet Divanı, Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi, Uluslararası Adalet Divanı, Uluslararası Deniz Hukuku Mahkemesi, Benelux Adalet Divanı uluslararası mahkemelerin en bilinen örnekleridir”.

<sup>99</sup> PAZARCI, s.467.

<sup>100</sup> ÇELİK s.345.

<sup>101</sup> SUR, s.310; MERRILLS, International Dispute Settlement, s.117; “Devletler bu yargı yetkisini uyuşmazlık ortaya çıkmadan kabul edebilecekleri gibi, uyuşmazlık çıktıktan sonra da bir anlaşma ile mahkemenin yargı yetkisini tanıdıklarını kabul edebilirler”.

<sup>102</sup> Rona AYBAY, Uluslararası Yargı, Alfa Basın Yayım Dağıtım, İstanbul, Mayıs-2013, s.37; “Uluslararası mahkemeler, çeşitli ölçütlere göre türlere ayrılabilir. Örneğin Uluslararası Adalet Divanı'nın “yer açısından” (coğrafi) yetki alanı bütün dünyayı kapsar; buna karşılık Benelüks Adalet Divanı'nın yetki alanı (Cour de justice du Benelux”, Benelüks denilen üç ülkeyle (Belçika, Hollanda, Lüksemburg) sınırlıdır”.

<sup>103</sup> SUR, s.312.

<sup>104</sup> Mario ZÜGER, “General Report”, Settlement of Disputes in Tax Treaty Law, ed. Michael LANG-Mario ZÜGER, Kluwer Law International, London, 2002, , s. 38.

anlaşmalarda uyuşmazlığın çözüm yöntemine dair hükümleri de kararlaştırmaları gerektirdiği belirtilerek reddedilmiştir<sup>105</sup>. Bu konuda Almanya-Avusturya ÇVÖA'sı bir ilk olma özelliği taşımaktadır. Tarafların uyuşmazlık konusu hakkında üç yıllık süre içerisinde anlaşmaya varamamaları durumunda yetkili otoritelerin uyuşmazlığı Avrupa Adalet Divanı'na sevk etmesi zorunluluğu bulunmaktadır<sup>106</sup>.

Uluslararası mahkemeler ile uluslararası tahkim heyetleri uluslararası uyuşmazlıkları yargısal olarak çözseler de, aralarında bazı farklılıklar bulunmaktadır. Şöyle ki:

*“-Tahkim kurulları ad hoc (bir olaya özgü) ya da geçici süreli olarak oluşturulurken, uluslararası mahkemeler genel olarak sürekli görev yapmaktadır.*

*-Tahkim kurulunu oluşturacak hakemler taraflarca seçilirken, uluslararası mahkemelerin yargıçları genellikle uluslararası örgütler tarafından seçilmektedir.*

*-Tahkimde uygulanacak usul taraflarca serbestçe belirlenir ve tarafların uzlaşması ile değiştirilmesi mümkünken, uluslararası mahkemelerin uyuşmazlık çözümünde izleyecekleri usul önceden belirlenmiştir ve tarafların iradesi ile değişmemektedir”<sup>107</sup>.*

Bir diğer farklılık da, her iki yargı merciinin vermiş olduğu kararlar bağlayıcı olmakla birlikte, tahkim kararlarının ilerideki tahkim davaları için emsal niteliği taşımamasıdır<sup>108</sup>.

Tahkimin, usul açısından klasik yargılamaya göre daha hızlı ve basit olması, yargılama sürecini kısaltmaktadır<sup>109</sup>. Bu sebeple de diplomatik görüşmelerden sonuç

<sup>105</sup> Edwin van der BRUGGEN, “Compulsory Jurisdiction of the International Court of Justice in Tax Cases: Do We Already Have an International Tax Court?”, Intertax, Vol.29, Issue:8/9, 2001, s.250.

<sup>106</sup> ZÜGER, General Report, s.39.

<sup>107</sup> PAZARCI, s.467.

<sup>108</sup> YILDIRIM, s.11.

<sup>109</sup> ERDEM, Alternatif Çözüm Yolları, s.47.

alamayan devletler, uluslararası mahkemeler yerine uyuşmazlık konusunu tahkime götürmeyi tercih etmektedirler<sup>110</sup>.

### **1.2.3.OECD Model Anlaşması'nda Yer Alan Uyuşmazlık Çözüm Yollarından Ayırt Edilmesi**

İkinci Dünya Savaşı'nın ardından zarar gören devletlerin ABD tarafından finanse edilen Marshall Planı kapsamında yeniden inşası amacıyla 1948 yılında Avrupa Ekonomik İşbirliği Örgütü (The Organisation for the European Economic Cooperation-OEEC) kurulmuştur. ABD ve Kanada'nın da OEEC'ye katılımının ardından yeni OECD (The Organisation for Economic Co-operation and Development) Konvansiyonu imzalanmış ve konvansiyonun yürürlük tarihi olan 30 Eylül 1961 tarihinden itibaren OEEC, OECD olarak faaliyet göstermeye devam etmiştir<sup>111</sup>.

Ekonomiden sosyal politikalara, çevre politikalarından istatistiki verilere, eğitimden vergiye birçok alanda üye devletler arasında dayanışma ve danışma imkanı sağlayan bir kurum olarak çalışan OECD<sup>112</sup>, devletlerin karşılıklı şekilde gelişen ekonomik bağımlılıkları ve kurulan işbirlikleri dolayısıyla aralarındaki çifte vergilendirme sorununun sona erdilmesi gerekliliği üzerinde durmuştur. Bu sebeple 1956 yılında Mali Komite (Fiscal Committee)'nin hazırlayacağı bir model anlaşma metni ile üye devletler arasında bulunan ikili vergi anlaşmalarının uyumlaştırılması ile terim ve uygulamada birliği sağlamak amaçlanmıştır<sup>113</sup>.

Mali Komite, 1963 yılında "Gelir ve Servet Vergilerinde Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması Tasarısı"nı (Avoidance of Double Taxation with Respect to Taxes on Income and Capital) yayınlamıştır. Bu tarihten sonra OECD üyesi olan ve olmayan birçok

---

<sup>110</sup> SHAW, s.953.

<sup>111</sup> <http://www.oecd.org/general/organisationforeuropeaneconomicco-operation.htm> (Erişim Tarihi: 30.12.2014).

<sup>112</sup> Niels BLOKKER, "Skating on Thin Ice? On The Law of International Organizations and The Legal Nature of the Commentaries on the OECD Model Tax Convention", The Legal Status of the OECD Commentaries, ed.Sjoerd DOUMA-Frank ENGELN, Conflict of Norms in International Tax Law Series, Vol.1, IBFD Publications, Amsterdam, 2008, s.17.

<sup>113</sup> OECD Model Tax Convention, 2010, Full Version, I-2.

devlet de bu modeli, diğ er devletlerle yaptı ğı çifte vergilendirme önleme anlaşmalarında uygulamaya başlamış tır<sup>114</sup>.

Ç eşı tli zamanlarda de ğ iş en ekonomik koş ullara uyarlanma ve güncelleme maksadıyla revize edilen Model Anlaş ma<sup>115</sup> “Karş ılıklı Anlaş ma Usulü” baş lıklı 25.maddesinde, devletlerin yaş ayacakları çifte vergilendirme sorunlarını çözmek için düzenlemeler ö ngö rmektedir<sup>116</sup>. Bu madde esasen KAU’yü düzenlemekle birlikte, iki yıllık süre içerisinde yetkili otoritelerce çözüme kavuşturulamayan hususların sevk edilebilece ğ i bir tahkim kurumuna da yer vermiş tir.

### 1.2.3.1.Peş in Fiyatlandırma Anlaş maları

Peş in fiyatlandırma anlaş maları(Advance Price Agreement-APA)<sup>117</sup>, özellikle transfer fiyatlandırması<sup>118</sup> sorununun yaş andı ğı durumlarda vergi idaresi ile mükellef arasında söz konusu olmaktadır<sup>119</sup>. Transfer fiyatlandırması ise, bir ş irketin ba ğ lı iş letmeleri

<sup>114</sup> YALTI SOYDAN, Vergi Anlaş maları, s.39.

<sup>115</sup> 1963 tarihli Model Anlaş ma metni, 1977, 1992, 1997 ve 2007 yılında de ğ iş ikliklere uğ ramış tır. Bknz. OECD Model Tax Convention, 2010, Full Version, I-3 ve R(21)-2.

<sup>116</sup> ZÜGER, Arbitration, s.11; ALTMAN, s.10; “Günümüzde birçok vergi anlaş masında bulunan karş ılıklı anlaş ma usulü, “Yetkili Otorite Prosedürü” olarak da bilinmektedir”.

<sup>117</sup> OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations, 2010, s.168; “Peş in fiyatlandırma anlaş maları, kontrol edilen iş lemlerin transfer fiyatlandırması ile alakalı olarak, belirli bir zaman diliminde geçerli olacak kıstasları (yöntem, karş ılaşı tırılabilir de ğ erler ve uygun düzeltmeler, gelecekteki olaylara yönelik varsayımlar gibi) belirleyen bir anlaş ma türüdür”; FERHATOĞ LU, s.75; “...ifade edildi ğ i gibi PFA’ya taraf olan yetkili makamların sayısına göre PFA tek taraflı, ikili ve çok taraflı olmak üzere üç e ayrılmaktadır. İkili ve çok taraflı PFA’da vergi yükümlüsü ve birden fazla vergi idaresinin varlığı söz konusu olmakla birlikte PFA, ülkeler arasındaki vergi anlaş malarındaki KAU hükümleriyle gerçekleştirilmektedir. Bu bakımdan OECD’nin ifadesine göre ikili ve çok taraflı PFA’lara “Karş ılıklı Anlaş ma Usulü Ç erçevesinde Peş in Fiyatlandırma Anlaş maları(MAP APAs-KAU PFA)” denilmektedir”.

<sup>118</sup> Kurumlar Vergisi Kanunu(KVK) 13.madde:

*“Transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağı tımı*

*MADDE 13- (1) Kurumlar, iliş kili kişilerle emsallere uygunluk ilkesine aykırı olarak tespit ettikleri bedel veya fiyat üzerinden mal veya hizmet alım ya da satımında bulunursa, kazanç tamamen veya kısmen transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağı tılmış sayılır. Alım, satım, imalat ve inşaat iş lemleri, kiralama ve kiraya verme iş lemleri, ödünç para alınması ve verilmesi, ikramiye, ücret ve benzeri ö demeleri gerektiren iş lemler her hal ve ş artta mal veya hizmet alım ya da satımı olarak de ğ erlendirilir”; YALTI SOYDAN, Vergi Anlaş maları,s.292; “Bu açıdan “transfer fiyatlandırması”, Kurumlar Vergisi Kanunumuzda düzenlenen “örtülü kazanç” karş ılık düş mektedir”.*

<sup>119</sup> Hüseyin İ Ş İK, Uluslararası Vergilendirme, On İ ki Levha Yayıncılık, İstanbul, Kasım-2014, s.390; Gelir İ daresi Başkanlığı, 2014 Faaliyet Raporu, Ş ubat 2015, s.99; “Söz konusu yasal düzenlemeler çerçevesinde, 2014 yılı sonu İ dare tarafından kabul edilen anlaş ma başvurusu sayısı 15, imzalanan anlaş ma sayısı ise 4’dür”.

ile arasında gerçekleştirdiği maddi ve gayrimaddi mal ve hizmet aktarımlarının bedellendirilmesini ifade etmektedir<sup>120</sup>.

Vergi idareleri, vergi yükümlüsü konumunda bulunan işletmelerin bağlı şirketleri veya bölümleri arasındaki kazanç aktarmaya yönelik transfer fiyatlandırması işlemlerini kontrol altına almak isterler ve bu şirketlerin grup içi işlemlerinin emsallere uygunluk ilkesine (The Arm's Length Principle) uygun olmasını sağlayacak bir takım düzenlemeler getirebilirler<sup>121</sup>. Emsal fiyatlara uygunluk ilkesi çerçevesinde transfer fiyatlarını belirlerken kullanılacak çeşitli yöntemler bulunmaktadır<sup>122</sup>. Bu yöntemlerin belirlenmesi sırasında vergi idaresi, vergi yükümlüsü tarafından seçilen yöntem eleştiriler getirilebilir. Ayrıca bazı durumlarda vergi yükümlüsü tarafından gerçekleştirilen faaliyet kendine özgü bir yapıda olabilir. Bu durum emsal fiyat karşılaştırılması yapılmasına zorlaştıracaktır. Benzer bir sebep olarak, işletmelerin faaliyet alanı ile ilgili olarak güvenilir ve ulaşılabilir bilgilerin bulunmaması da emsal fiyat oluşturulmasının önündeki bir engeldir. Vergi idaresi ile vergi yükümlüsü arasında transfer fiyatlandırması yönteminin seçimi ve emsal fiyat oluşturulamaması gibi durumlarda, vergi idaresi ile vergi yükümlüsü transfer fiyatlandırması kaynaklı bir vergi uyuşmazlığının yaşanmaması için peşin fiyatlandırma anlaşması imzalayabilecektir<sup>123</sup>. OECD tarafından peşin fiyatlandırma anlaşmalarının amacı; “transfer fiyatlandırmasından kaynaklanan uyuşmazlıkların çözümü için geleneksel idari, yargısal ve uluslararası anlaşma mekanizmalarını desteklemek” olarak açıklanmıştır<sup>124</sup>.

<sup>120</sup> Leyla ATEŞ, Transfer Fiyatlandırması ve Vergilendirme, Turhan Kitabevi, Ankara, 2011, s.1; “Transfer Fiyatlandırması, işletmelerin bağlı işletmelerle yaptıkları maddi ve gayrimaddi mal ve hizmet transferinin, kiralamaların ve ödünçlerin fiyatlandırılmasını ifade etmektedir”.

<sup>121</sup> FERHATOĞLU, s.64.

<sup>122</sup> KVK 13.maddesinde şu yöntemleri belirtmiştir; “(4) Kurumlar, ilişkili kişilerle yaptığı işlemlerde uygulayacağı fiyat veya bedelleri, aşağıdaki yöntemlerden işlemin mahiyetine en uygun olanını kullanarak tespit eder:

a) *Karşılaştırılabilir fiyat yöntemi: Bir mükellefin uygulayacağı emsallere uygun satış fiyatının, karşılaştırılabilir mal veya hizmet alım ya da satımında bulunan ve aralarında herhangi bir şekilde ilişki bulunmayan gerçek veya tüzel kişilerin birbirleriyle yaptıkları işlemlerde uygulayacağı piyasa fiyatı ile karşılaştırılarak tespit edilmesini ifade eder.*

b) *Maliyet artı yöntemi: Emsallere uygun fiyatın, ilgili mal veya hizmet maliyetlerinin makul bir brüt kâr oranı kadar artırılması suretiyle hesaplanmasını ifade eder.*

c) *Yeniden satış fiyatı yöntemi: Emsallere uygun fiyatın, işlem konusu mal veya hizmetlerin aralarında herhangi bir şekilde ilişki bulunmayan gerçek veya tüzel kişilere yeniden satılması halinde uygulanacak fiyattan, makul bir brüt satış kârı düşülerek hesaplanmasını ifade eder”.*

<sup>123</sup> FERHATOĞLU, s.67.

<sup>124</sup> ATEŞ, s. 171.

Taraflardan birisinin kamu tüzel kişisi olması ve vergiye dair bir konu olması sebebiyle özel hukuku aşan hükümler içermesi<sup>125</sup>, peşin fiyat anlaşmalarına idari sözleşme niteliği kazandırmaktadır ve klasik anlamda bir uyuşmazlık çözüm yöntemi olarak kabul edilmemektedir. Dolayısıyla vergiyi doğuran olayın meydana gelmesinden sonra vergilendirme yetkisinin kime ait olduğu hususunda yaşanan uyuşmazlığı, tarafların ortak iradesi ile tahkim heyetine havale edilmesini öngören tahkimden farklı olarak, peşin fiyatlandırma anlaşmaları, uyuşmazlık çıkmasını önlemeye yarayan, vergiyi doğuran olay meydana gelmeden söz konusu olan bir yöntem olarak değerlendirilmektedir<sup>126</sup>.

### 1.2.3.2.Karşılıklı Anlaşma Usulü

Günümüzde 200'den fazla devlet arasındaki uluslararası vergi ilişkilerini 2,500'ün üzerinde imzalanan vergi anlaşması ile düzenlenmekte<sup>127</sup>, bunların birçoğu da OECD Model Vergi Anlaşması'na uygun olarak imzalanmaktadır<sup>128</sup>. Model Anlaşma ise uyuşmazlıkların çözüm yolu olarak 25.maddesinde akit devletlerin yetkili otoritelerinin karşılıklı olarak gerçekleştirecekleri görüşmeler ile aralarındaki uluslararası vergi uyuşmazlığını çözmeye gayretini göstermelerini öngören KAU prosedürü düzenlenmiştir<sup>129</sup>.

Birinci Dünya Savaşı öncesine kadar devletler aralarında imzaladıkları vergi anlaşmalarında uyuşmazlık çözüm yöntemini belirli konularla sınırlı olarak bağlayıcı olmayan görüşmeler temelinde şekillendirmekteydiler. KAU'nun benimsendiği ve Milletler Cemiyeti tarafından kayıtlara geçirilen ilk örnek ise, 1899 tarihli Avusturya Macaristan-Prusya arasında gelir vergisi ile ilgili olarak imzalanan anlaşmadır<sup>130</sup>. Bugünkü hali olan

<sup>125</sup> Kemal GÖZLER-Gürsel KAPLAN, İdare Hukuku Dersleri, 14.Baskı, Ekin Kitabevi, Bursa, Ağustos 2013, s.454.

<sup>126</sup> Billur YALTI SOYDAN, "Kurumlar Vergisi Kanununun "Yenisi": Peşin Fiyat Sözleşmeleri", Vergi Sorunları, Sayı:219, Aralık 2006.

<sup>127</sup> ALTMAN, s.1; OECD, Tax Sparing: A Reconsideration, 1998, s.4; "Dünya genelinde 1500 üzerinde vergi anlaşması olduğu belirtilmiştir"; Victor THURONYI, "International Tax Cooperation and a Multilateral Treaty", Brooklyn Journal of International Law, Vol.26, Number.4, 2001, dipnot 1; "Her yıl 75 civarında yeni anlaşma imzalanmaktadır".

<sup>128</sup> THURONYI, s.1641.

<sup>129</sup> ZÜGER, General Report, s.18; IBDF International Tax Glossary, s.287; "KAU, vergi anlaşmalarının uygulanmasından doğan uyuşmazlıkların çözümü için anlaşmalarda düzenlenmiş idari bir çözüm yoludur. Anlaşmadaki hükümlerin uyuşmazlığın çözümünde yeterli olmadığı çifte vergilendirme durumlarında tercih edilen bir prosedürdür".

<sup>130</sup> ALTMAN, s.13; Johann HATTINGH, "On the Origins of Model Tax Conventions: Nineteenth-Century German Tax Treaties and Laws Concerned with the Avoidance of Double Tax", ed.John TILEY, Studies in the History of Tax Law, Vol.5, Oxford, 2013, s.55; "Bu anlaşma aynı zamanda Alman İmparatorluğu'nda bulunan bir devletin, bağımsız bir devletle imzalamış olduğu ilk vergi anlaşması olması bakımından da önem arz etmektedir".



ilgisinin başvurusu ile başlayan KAU prosedürüne en yakın hükümler ise, ilk olarak 1922 tarihli İtalya-Macaristan-Yugoslavya-Polonya-Romanya ve Avusturya arasında imzalanan çok taraflı vergi anlaşmasında yer almıştır<sup>131</sup>.

KAU'de; devletlerin görüşmelerden farklı olarak diplomatik yollarla bağlı olmaksızın esnek biçimde görüşmeleri gerçekleştirmeleri, bu görüşmelerde uyuşmazlık çözüm sürecinde kontrolün üçüncü bir tarafa bırakılmamış olması, usul ekonomisi açısından yargısal yollara oranla uygun olması(özellikle tahkim) ve KAU'yü gerçekleştiren devletlerin karşılıklı bilgi değişimindeki hızın vergi kayıp ve kaçakları ile yapılan mücadeledeki etkinliğini arttırması, avantajlı yönleri olarak kabul edilmektedir<sup>132</sup>. Bununla birlikte KAU'nün uygulama bakımından bir takım eksiklikleri de bulunmaktadır.

Bunlardan ilki, yükümlünün KAU sürecine katılmasının söz konusu olmamasıdır. Yükümlü, KAU başlatılmasına ilişkin talebini mukimi olunan yetkili otoriteye ilettikten sonra süreç dışındadır<sup>133</sup>. Makul bir sebep olmadıkça yetkili otoritelerin KAU başlatma talebini reddetmesi söz konusu olmamakla birlikte<sup>134</sup>, bu talebin reddi durumunda yetkili otoriteleri KAU'ye başlatmaya zorlayacak uluslararası bir merci de bulunmamaktadır<sup>135</sup>. Bununla birlikte birçok devlet anayasası tarafından, vergi yükümlülerinin KAU başlama talebinin reddedilmesiyle ilgili yargı mercilerine başvuru hakkı güvence altına alınmıştır<sup>136</sup>.

Uyuşmazlık konusu ile ilgili olarak KAU kapsamında görüşmelere başlanmış olsa bile, yetkili otoriteler tarafından KAU kapsamında bir anlaşmaya varma zorunluluğu bulunmamaktadır<sup>137</sup>. Bu durum esasında uluslararası kamu hukukunda uyuşmazlığın tarafı olan devletlerin barışçı çözüm yöntemlerine başvurmaları halinde bir çözüme varma zorunluluklarının bulunmayışının uzantısıdır<sup>138</sup>. Tahkim ise tarafların çözemedikleri uyuşmazlıkları bağlayıcı bir şekilde çözüme kavuşturdukları bir yoldur<sup>139</sup>. Yani uyuşmazlığın hakem vasıtasıyla hallini sağlamaktadır.

---

<sup>131</sup> LINDERCONA-MATTSSON, s.24; ALTMAN, s.15; "Bu çok taraflı anlaşma girişiminin daha sonra başarısız olup, sadece İtalya ile Avusturya arasında geçerliliğini sürdürdüğü söylenmektedir".

<sup>132</sup> ALTMAN, s.252-255.

<sup>133</sup> YALTI SOYDAN, Vergi Anlaşmaları, s.354.

<sup>134</sup> Gerrit GROEN, "Arbitration in Bilateral Tax Treaties", Intertax, Vol.30, Issue 1, 2002, s.5.

<sup>135</sup> ZÜGER, Arbitration, s.12.

<sup>136</sup> Mario ZÜGER, "Conflict Resolution in Tax Treaty Law", Intertax, Vol.30, Issue 10, 2002, s.343.

<sup>137</sup> YALTI SOYDAN, Vergi Anlaşmaları, s.354.

<sup>138</sup> GROEN, s.5.

<sup>139</sup> Halil Rahman BAŞARAN, Uluslararası Tahkim, 12 Levha Yayıncılık, İstanbul, Ekim-2014, s.23.

İngiliz şair ve yazar Walter Savage Landor'a ait olan “*Geç gelen adalet, adaletsizliktir (Delay in justice is injustice)*” cümlesi, KAU'nün günümüz uygulamasındaki durumuna tam anlamıyla işaret etmektedir. Taraf devletlerin aralarındaki anlaşmada bir sınır öngörmemeleri durumunda, KAU prosedürünün sonlandırılmasının bir süre sınırı bulunmamaktadır<sup>140</sup>. Ortalama olarak KAU konusu uyuşmazlıkların %80-90'ı 3-4 yıl arasında çözülürken<sup>141</sup>, bazı dosyalarda 12 yıl boyunca devam eden görüşmeler bulunmaktadır<sup>142</sup>. 2013 rapor yılı sonuna kadar üye devletlerin vermiş olduğu verilere dayanarak oluşturulan istatistiğe göre, OECD üyesi ülkelerin, diğer üye ülkeler ile KAU sürecini tamamlama süresi 23,57 ay olarak belirtilmiştir<sup>143</sup>.

Süre sınırının bulunmayışını, anlaşmaya varma zorunluluğunun bulunmaması ile birlikte değerlendirdiğimizde ise, yetkili otoritelerin onlarca yıl sürüncemede bıraktığı uyuşmazlığı, çözüme kavuşturmadan görüşmeleri sonlandırma durumu da ortaya çıkabilecektir. Çifte vergilendirme sorununun devamıyla birlikte, bu süreç için vergi yükümlüleri tarafından yapılan masraflar da ayrı bir külfet olarak eklenecektir<sup>144</sup>.

Vergi yükümlüsü KAU sürecine katılmadığı gibi, sürecin işleyişi hakkında da bilgi sahibi değildir ve KAU sonucu varılan kararlar yayınlanmamaktadır<sup>145</sup>. Bu da KAU'nun şeffaflığına getirilen bir eleştiridir<sup>146</sup>. Tahkimde ise, tarafların kendilerince atanmış avukatlar ya da temsilciler ile duruşmaları takip etmesine olanak tanınabilmektedir. Ayrıca tahkim kararlarının ilgisine tebliği yapılmaktadır<sup>147</sup>.

Uyuşmazlıkların KAU ile çözümü, vergi anlaşmalarının düzenleniş maksadına ters olarak, hukuki olmaktan çok siyasi bir prosedür olarak işlemektedir<sup>148</sup>. Ancak çifte vergilendirme durumunun varlığının tespiti ve bunun giderilmesi için, bu siyasi prosedürün bir takım hukuki ve yargısal çözüm yolları tarafından desteklenmeye ihtiyacı

---

<sup>140</sup> Lotfi MAKTOUF, “*Resolving International Tax Disputes Through Arbitration*”, International Arbitration, Vol.4, Number.1, 1988, s.41.

<sup>141</sup> 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.2.

<sup>142</sup> ZÜGER, Arbitration, s.13.

<sup>143</sup> <http://www.oecd.org/ctp/dispute/map-statistics-2013.htm> (Erişim Tarihi:25.06.2015)

<sup>144</sup> GILDEMEISTER, s.2.

<sup>145</sup> ALTMAN, s.260.

<sup>146</sup> ZÜGER, General Report, s.23.

<sup>147</sup> ERDOĞAN, s.35-38.

<sup>148</sup> ALTMAN, s.259.

bulunmaktadır<sup>149</sup>. Her ne kadar KAU'yü sürdüren yetkili otoriteleri bağlasa da, KAU sonucu verilen kararın ulusal mahkemeler tarafından dikkate alınma zorunluluğu olmaması, tahkim prosedürünün ÇVÖA'larda yer almasına yönlendiren sebeplerden biri olmuştur<sup>150</sup>.

Taraf devletlerin KAU görüşmeleri sırasındaki durumunu “kendi davalarının yargıcı” olarak ifade etmek mümkündür<sup>151</sup>. Tahkim ile de en büyük fark bu noktada ortaya çıkmaktadır. Zira tahkimde, uyuşmazlık konusu, uyuşmazlığın tarafı olmayan üçüncü kişilerce sonuca ulaştırılmaya çalışılmaktadır. KAU'nun tahkimden farklılaşan en önemli tarafı da, yetkili otoritelerin KAU sürecinde uyuşmazlık çözümünde gayret göstermeleri yeterli görülürken<sup>152</sup>, tahkim heyetinin uyuşmazlığı sonlandıracak nitelikte karar vermesi gerekmektedir<sup>153</sup>.

Model Anlaşma'nın 25.maddesinin 5.fikrasında yer alan ve bu çalışmaya esas teşkil eden tahkim düzenlemesi ise, söz konusu madde metni içerisinde, KAU'ne alternatif olarak değil, KAU'nun devamında işlerlik kazanabilecek bir yol olarak düzenlenmiştir. 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 makam değildir<sup>154</sup>.

## **KONUNUN SINIRLANDIRILMASI VE PLAN**

Bu çalışmada, devletlerin çifte vergilendirmenin önlenmesi amacıyla akdettikleri anlaşmalarına esas aldıkları temel model olan ve uygulamada sıklıkla tercih edilen OECD Model Vergi Anlaşması ve şerhi esas alınmıştır.

Giriş (1) Bölümünde, uluslararası vergi uyuşmazlığı kavramı açıklanmış, devletlerin bu sorun ile ilgili olarak alabilecekleri tek yanlı, ikili ve çok taraflı önlemler belirtilmiştir. Çalışmaya esas teşkil eden tahkimin farklı ülkelerde hangi terimler ile ifade edildiği

---

<sup>149</sup> ZÜGER, Arbitration, s.15.

<sup>150</sup> Victor UCKMAR, “*Double Taxation Conventions*”, ed. Andrea AMATTUCCI, International Tax Law, Kluwer Law International, Hollanda, 2006, s.177.

<sup>151</sup> Mario ZÜGER, General Report, s.19.

<sup>152</sup> Commentary on Article 25, para.37.

<sup>153</sup> ERDEM, Alternatif Çözüm Yolları, s.63.

<sup>154</sup> Mogens RASMUSSEN, International Double Taxation, Kluwer Law International, Hollanda, 2011, s.101.

belirtilmiştir. BM Antlaşması'nda yer alan barışçı çözüm yöntemlerinden olması dolayısıyla tahkimin, diğer çözüm yöntemlerinden farklı olduğu noktaları içeren bilgilere yer verilmiştir. Daha sonra da Model Anlaşma'da yer alan diğer uyuşmazlık çözüm yöntemleri ile farklılaştığı yönler ortaya konmuştur.

Birinci Bölüm'de ise "Tarihçe (2)" başlığı altında, bilinen en eski uyuşmazlık çözüm yöntemi olarak kabul edilen tahkimin, uluslararası özel hukuk ve uluslararası kamu hukuku bakımından geçirmiş olduğu önemli tarihsel noktalar belirtilmiştir. Daha sonra da çalışma konusunu oluşturan uluslararası vergi uyuşmazlıklarının çözümünde tahkimin kabul edilmesi ve esas alınan Model Anlaşma'ya kadar olan geçirilen süreç anlatılmıştır.

İkinci Bölüm'de, "Tahkimin Anayasal Temellendirilmesi (3)" başlığı altında, Türkiye Cumhuriyeti (T.C.) Anayasası düzenlemeleri esas alınarak, tahkimin anayasal temeli ortaya konmaya çalışılmıştır.

Üçüncü Bölüm'de, "Tahkimin Koşulları (4)" başlığı altında, Model Anlaşma'nın 25.maddesinin 5.fikrasında yer alan tahkim hükmünün işlerlik kazanabilmesi için aranan ön koşullarla, tahkimin şekle ve esasa ilişkin koşullarının neler olduğu, Model Anlaşma'nın şerhinde yer alan açıklamalar da dikkate alınarak ortaya konulmuştur.

Sonuç (5) Bölümü'nde ise, genel bir değerlendirme yapılmış, Model Anlaşma'da yer alan KAU ve tahkim düzenlemesinin birbiriyle ve devletlerin ulusal hukukları ile ilişkisi değerlendirilmiş, Türk Vergi Hukuku'nda henüz yer almayan bu düzenlemelerin gelecek çifte vergilendirmenin önlenmesi anlaşmaları bakımından uygulanabilirliği üzerinde durulmuştur.

## BİRİNCİ BÖLÜM

### 2.TARİHÇE

İnsanların beraber yaşamaya başlaması ile uyuşmazlıkların da meydana gelmesi kaçınılmaz olmuştur. Toplumun ilerleyebilmesi için ise bu uyuşmazlıkların çözülmesi gereklidir<sup>155</sup>. Çözüm yollarının en eskileri arasında yer alan tahkim, günümüze kadar kimi zaman hukuku dolanmak isteyenlerin başvurduğu, kimi zaman da adalet sağlamadaki en önemli yöntem olarak kabul edilmiştir<sup>156</sup>. Ancak taraflar arası uyuşmazlıkların çözümünde adli yargının yanı sıra başvuru bir yöntem olarak varlığını daima sürdürmüştür<sup>157</sup>.

Tahkim müessesesinin kullanılmaya başlandığı tarih bir bilinmezlik olarak kabul edilse de<sup>158</sup>, hem özel hukuk alanında, hem de kamu hukuku alanında ulusal ve uluslararası boyutlarda kullanılmıştır. Tahkimin niçin alternatif bir uyuşmazlık çözüm yöntemi olduğunu anlayabilmek içinse, tarihsel gelişiminin incelenmesi gerekmektedir<sup>159</sup>.

---

<sup>155</sup> Kyriaki NOUSSIA, Confidentiality in International Commercial Arbitration, Springer-Verlag, Berlin, 2010, s.11.

<sup>156</sup> YEĞENGİL, s.7-8.

<sup>157</sup> Nuray EKŞİ, Milletlerarası Ticaret Hukuku, Beta Yayıncılık, İstanbul, Mart-2010, s.164.

<sup>158</sup> Earl S. WOLAVER, “*The Historical Background of Commercial Arbitration*”, University of Pennsylvania Law Review, Vol.83, Issue.2, 1934, s.132; “Bir kişi ne zaman ve nerede, şefi ya da arkadaşından, uyuşmazlığa düştüğü kişiye karşı şiddete başvurmadan önce, uyuşmazlık konusu ile ilgili karar vermesini istemişse, tahkimin başlangıcı o an olarak kabul edilmelidir”; Frank D. EMERSON, “*History of Arbitration Practice and Law*”, Cleveland State Law Review, Vol.19, Issue.1, Ocak-1970, s.155; Tarihteki ilk hakemin Hz. Süleyman (King Solomon) olduğu ve kullandığı yöntemin bugünkü tahkime çok benzer olduğu söylenmektedir; Grace XAVIER, “*Evolution of Arbitration as a Legal Institutional and the Inherent Powers of The Court : Putrajaya Holdings Sdn. Bhd. v. Digital Green Sdn. Bhd*”, Asian Law Institute Working Paper Series No.009, Şubat 2010, s.1; “...Doğum yapan iki kadının bebeklerinden birisinin gece vakti öldüğü, bu kadınlar arasında sağ kalan bebeğin hangi anneye ait olduğuna dair çıkan uyuşmazlık ile ilgili de Hz.Süleyman’a başvurmuşlardır”.

<sup>159</sup> NOUSSIA, s.11.

## 2.1.ULUSLARARASI ÖZEL HUKUKTA TAHKİM

Uluslararası özel hukuk tahkimi denildiğinde daha ziyade uluslararası ticari tahkim anlaşılmaktadır. Bunun sebebi uluslararası özel hukukta bir tek ticaret hukukuyla ilgili uyuşmazlıkların yaşanıyor olması değildir. Ancak ekseriyetle ticari ilişkileri düzenleyen sözleşmelerden doğan uyuşmazlıkların tahkime götürülmesi, uluslararası özel hukuk tahkiminin yaygın şekilde uluslararası ticari tahkim olarak anılmasına neden olmuştur<sup>160</sup>.

### 2.1.1.Yakın Çağ Öncesi Gelişmeler

Uluslararası ticari tahkimin, devletler arası ticaretin gelişmeye başlamasıyla ortaya çıktığı genel bir kanıdır<sup>161</sup>. Milattan önceki tarihlerde Fenikeliler ve Yunan tacirler arasında uygulanmaya başlanmış olduğu belirtilmektedir<sup>162</sup>. Tarihte günümüze ulaşan en eski yazılı kanunlarından olan Hammurabi Kanunları'nda da hükümdarın uyuşmazlıkları tahkim yolunu kullanarak çözmesi düzenlenmiştir.

Ticari konularda yaşanan uyuşmazlıkların çözümünde tahkimin kullanılışı, Roma İmparatorluğu'nun kuruluşu ve yükselişi sırasında da devam etmiş; hem Roma İmparatorluğu içerisinde hem de Romalı tacirlerin ticaret yaptığı devletlerin ülkesinde tahkim yayılmaya başlamıştır<sup>163</sup>.

İngiltere'de 1200'lü yıllara dayanan ticari tahkimin gelişimi<sup>164</sup>, uyuşmazlık durumunda tacirlerin kraliyet mahkemelerinden kaçınmak için geliştirdikleri bir yol iken<sup>165</sup>, gelişen ve artan ticari ilişkiler sonucunda kraliyet içerisindeki mahkemelerin uyuşmazlıkların çözümünde yetersiz kalmaları sonucunda tercih edilen bir yol olmuştur<sup>166</sup>. Ancak bu tarihlerde devletlerin uyguladığı tahkimde uluslararası geçerliliğe sahip kurallar bulunmamaktaydı. Yani tahkim heyetindeki hakemler, önlerine gelen uyuşmazlığa kendi iç

<sup>160</sup> ERDOĞAN, s.87 ve dipnot 244; EKŞİ, s.161; Ergin NOMER-Nuray EKŞİ-Günseli ÖZTEKİN GELGEL, Milletlerarası Tahkim Hukuku, Cilt I, 3.Bası, Beta Yayınevi, İstanbul, Haziran 2008, s.1; "Tahkim ile, bir hukuk düzeni içerisinde karar verme yetkisi özel irade ile beyanlarıyla mahkeme yerine resmi olmayan bir veya birden çok hakeme havale edilmektedir. Bu sistem uzun bir geleneğe ve iç hukukta oldukça önemli bir yere sahiptir. Fakat asıl ağırlığı milletlerarası alanda, yabancı unsurlu olaylarda ve özellikle milletlerarası ticarete hissedilir".

<sup>161</sup> WOLAVER, s.133.

<sup>162</sup> EMERSON, s.156.

<sup>163</sup> XAVIER, s.2.

<sup>164</sup> Robert V. MASSEY, Jr., "History of Arbitration and Grievance Arbitration in the United States", <http://www.laborstudiesandresearch.ext.wvu.edu/r/download/32003> (Erişim Tarihi: 30.01.2015); "İngiltere'de ticari uyuşmazlıklarla ilgili olarak tahkim 1224'lü yıllarda kullanılmaya başlanmıştır".

<sup>165</sup> XAVIER, s.2.

<sup>166</sup> NOUSSIA, s.11; "Bugünkü tahkim heyetlerinin atası sayılacak nitelikte olan "Court of the Boroughs", "Court of the Fair" ve "Court of the Staple" isimli heyetler kurulmuştur".

hukuklarını uygulamaktaydılar. Bu durumda uyuşmazlığın taraflarından birisi, kendisiyle alakası olmayan bir ülkenin kurallarına uygun davranmak zorunda oluyordu<sup>167</sup>.

## **2.1.2.Yakın Çağ Gelişmeleri**

### **2.1.2.1.ICC'nin Kuruluşu-1919**

Uluslararası alanda kabul gören; ticareti, yatırımları ve mali ilişkileri düzenleyen bir sistemin bulunmayışı özel sektördeki aktörlerin devletleri beklemeden bu boşluğu doldurmaya yönelik adımlar atmasını sağlamıştır. Sadece beş ülkeden bir araya gelen iş adamlarının öncülüğünde, bugün 120 üye ülkesi bulunan ICC, 1919 yılında kurulmuş ve 1922 yılında tahkimle ilgili olarak ilk düzenlemelerini yayımlanmıştır. 1923 yılında da kendi bünyesinde faaliyet gösteren Tahkim Mahkemesi(Court of Arbitration)'ni kurmuştur<sup>168</sup>.

Tahkim Mahkemesi, satış sözleşmelerinden fikri mülkiyete, özel hukukun birçok alanında büyük-küçük ayrımı yapılmaksızın uyuşmazlıklarının çözümünde ilk başvuru yeri olarak tercih edilmektedir<sup>169</sup>. ICC de, taraflara aralarında anlaşmalarda kolaylık sağlamak adına, uyuşmazlığın nasıl dava edilebileceği, tahkim heyetinin oluşum şekli, kararın verilmesinde uygulanacak kuralların seçimi, sürecin maliyeti gibi konuları düzenleyen örnek ICC Kuralları (ICC Rules of Arbitration) hazırlamıştır<sup>170</sup>.

### **2.1.2.2.Yabancı Hakem Kararlarının Tanınması ve İcrası Hakkındaki New York Konvansiyonu-1958**

Tahkim sonrası yabancı ülkelerde alınan kararların, uyuşmazlığın tarafı olan kişilerin ülkesinde tanınması ve tenfizine ilişkin sorunlar yaşanmaya başlanmıştır<sup>171</sup>. Hukuk sistemlerinin farklılık göstermesi ve yine uluslararası alanda yeknesak uygulamayı sağlayacak kuralların bulunmayışı dolayısıyla devletler ulusal hukuklarındaki kurallarla

---

<sup>167</sup> United Nations Conference on Trade and Development(UNCTAD), 5.1. International Commercial Arbitration Dispute Settlement-International Commercial Arbitration, Cenevre, 2005, s.19-20; "Londra'da uluslararası ticaret, gemi taşımacılığı ve sigorta konularını içeren büyük bir tahkim davası söz konusuydu. Bu uyuşmazlığın tarafları İngiliz olmamasına rağmen, İngiliz hukuku usul ve esas kuralları olarak uygulanmıştır".

<sup>168</sup> International Chamber of Commerce, History, "The Merchants of Peace", <http://www.iccwbo.org/about-icc/history/the-merchants-of-peace/> (Erişim Tarihi: 30.01.2015).

<sup>169</sup> International Chamber of Commerce-International Center For Alternative Dispute Resolution, ICC Dispute Resolution, "A World of Experience, A Wealth of Expertise", Paris, 2011, s.2.

<sup>170</sup> International Chamber of Commerce-Dispute Resolution Services, "Rules of Arbitration-Rules for a Pre-Arbitral Referee Procedure", Paris, Ekim-2008, s.7.

<sup>171</sup> UNCTAD, Dispute Settlement, s.21.

tanıma-tenfiz işlemlerini gerçekleştirmekteydiler<sup>172</sup>. Bu durumun düzenlenmesi gerektiği düşüncesi ile ICC 1953 yılında uluslararası hakem kararlarının tenfizine dair bir taslak konvansiyon hazırlayarak BM Ekonomik ve Sosyal Konseyi(Ekonomik and Social Council-ECOSOC)’ne iletmiştir. Daha sonra Konsey, yabancı hakem kararlarının (Sadece uluslararası ticari tahkim kararlarının tanınması-tenfizi ile sınırlı olmayarak) tanınması ile ilgili bir taslak metin hazırlayarak 1958 tarihli New York Konferansı’na sunmuş ve yapılan görüşmeler sonucunda “Yabancı Hakem Kararların Tanınması ve Tenfizine İlişkin New York Konvansiyonu (The Convention on the Recognition and Enforcement of Foreign Arbitral Awards)”<sup>173</sup> kabul edilmiştir<sup>174</sup>.

New York Konvansiyonu birçok devletin taraf olduğu bir konvansiyon olup, yabancı hakem kararlarının tanınması ve tenfizi ile ilgili olarak, taraf devletlerin iç hukuklarındaki farklılıkları ortadan kaldıracak şekilde düzenlemeler öngörmektedir. Bu yeknesak uygulama ise tanıma-tenfiz prosedürü bakımından devletlerin ulusal hukuklarında uyguladığı yoğun formaliteden uzaklaşmayı sağlamıştır<sup>175</sup>.

### **2.1.2.3.Uluslararası Ticari Tahkime İlişkin Avrupa(Cenevre) Konvansiyonu-1961**

1958 tarihli New York Konvansiyonu’nun kabul edilmesinin ardından, BM Avrupa Ekonomik Komisyonu’nun çalışmaları ile uluslararası ticaretin ve tahkim sürecinin önündeki engellerin kaldırılması maksadıyla, uluslararası geçerliliğe sahip bir takım kurallar düzenlendi. 1961 yılında hazırlanan Uluslararası Ticari Tahkime İlişkin Avrupa(Cenevre) Konvansiyonu (European Convention on International Commercial Arbitration), 1964 yılında yürürlüğe girmiştir. New York Konvansiyonu tahkim sonrası aşamayı düzenlerken, bu konvansiyon tahkim aşamasına dair düzenlemeler içermektedir<sup>176</sup>.

---

<sup>172</sup> YILDIRIM, s.22.

<sup>173</sup> Türkiye 1991 yılında 3731 sayılı “Yabancı Hakem Kararlarının Tanınması ve İcrası Hakkında New York Sözleşmesinin Onaylanmasının Uygun Bulduğuna Dair Kanun” ile taraf olmuştur (RG:21.05.1991/20877).

<sup>174</sup> Pieter SANDERS, Quo Vadis Arbitration? Sixty Years of Arbitration Practice, A Comparative Study, Kluwer Law International, Hollanda, Ocak-1999, s.68.

<sup>175</sup> NOMER-EKŞİ-GELGEL, s.84.

<sup>176</sup> NOMER-EKŞİ-GELGEL, s.43; Türkiye 1991 yılında 3730 sayılı “Milletlerarası Ticari Hakemlik Konusundaki Avrupa Sözleşmesinin Onaylanmasının Uygun Bulduğuna Dair Kanun” ile taraf olmuştur. (RG:21.05.1991/20877).



#### 2.1.2.4.ICSID Konvansiyonu-1965

Uluslararası özel hukuk alanındaki tahkimin, sadece ticari uyuşmazlıklarla sınırlı olmadığına dair bir örnek olarak ICSID(International Centre for Settlement of Investment Disputes-Uluslararası Yatırım Uyuşmazlıkları Çözüm Merkezi) tahkimi gösterilebilecektir. Uluslararası İmar ve Kalkınma Bankası (International Bank of Reconstruction and Development-IBRD ve günümüzdeki Dünya Bankası) tarafından 1961-1965 yılları arasında yürütülen çalışmalar sonrasında imzaya açılan Konvansiyon, 1966 tarihinde yürürlüğe girmiştir<sup>177</sup>.

ICSID öncesinde; devlet ile bu devlette yatırımcı olan yabancı kişiler arasında çıkabilecek uyuşmazlıklarda çözüm için uluslararası bir mekanizmanın bulunmayışı ve bu sebeple de yatırım yapılan devletin iç hukuku ile bağlı kalınması durumu yatırımcılar bakımından olumsuzluk teşkil etmekteydi<sup>178</sup>. ICSID Konvansiyonu ile bu uyuşmazlıklar üzerinde uzlaşma sağlanması, mümkün olmaması durumunda da tahkim yoluyla giderilmesi amaçlanmıştır<sup>179</sup>.

Yabancı yatırımcı ile yatırım yapılan devlet arasındaki dengeyi sağlaması, yatırımcının yabancı devlette maruz kalacağı bir yargılama esnasında duyacağı güvensizliği gidermesi gibi olumlu yanlarının bulunması dolayısıyla büyük önem arz etmektedir<sup>180</sup>.

#### 2.1.2.5.NAFTA Tahkimi-1994

NAFTA(North America Free Trade Agreement-Kuzey Amerika Serbest Ticaret Anlaşması), 1993 yılında Kanada-Meksika-ABD arasında<sup>181</sup>, serbest ticaret bölgesi

<sup>177</sup> ICSID, Background Information On The International Centre For Settlement Of Investment Disputes, <https://icsid.worldbank.org/apps/ICSIDWEB/about/Documents/ICSID%20Fact%20Sheet%20-%20ENGLISH.pdf> (Erişim Tarihi: 30.01.2015); “31 Aralık 2014 tarihiyle ICSID Konvansiyonuna taraf 150 ülke bulunmaktadır”. Türkiye de 3460 sayılı “Devletler ve Diğer Devletlerin Vatandaşları Arasındaki Yatırım Uyuşmazlıklarının Çözülmesi Hakkında Sözleşmenin Onaylanmasının Uygun Bulunduğuna Dair Kanun” ile 1988 yılında taraf olmuştur. (RG.06.12.1988/19830).

<sup>178</sup> Christoph SCHREUR, International Centre for Settlement of Investment Disputes(ICSID), s.1 [http://www.univie.ac.at/intlaw/wordpress/pdf/100\\_icsid\\_epil.pdf](http://www.univie.ac.at/intlaw/wordpress/pdf/100_icsid_epil.pdf) (Erişim Tarihi: 30.01.2015).

<sup>179</sup> NOMER-EKŞİ-GELGEL, s.106.

<sup>180</sup> Lucy REED-Jan PAULSSON-Nigel BLACKABY, Guide to ICSID Arbitration, Kluwer Law International, Hollanda, Kasım-2010, s.14; “Ayrıca ICSID’in Dünya Bankası’nın bir organı olması dolayısıyla, buradan çıkacak kararlarla devletlerin gelecekte Dünya Bankası olan ilişkilerini bozmayı istememeleri sebebiyle daha bağlı hissedecekleri kabul edilmektedir”.

<sup>181</sup> William S. DODGE, “National Courts and International Arbitration: Exhaustion of Remedies and Res Judicata Under Chapter Eleven of NAFTA”, Hastings International and Comparative Law Review, Vol.23, 2000, dipnot.1.

yaratılarak taraf ülkeler arasındaki ticaretin önündeki engellerin kaldırılması, ticarete devlet müdahalesinin engellenmesi, şeffaflığın sağlanması gibi amaçlarla imzalanmıştır<sup>182</sup>.

Bünyesinde rekabet eşitliği, gayri maddi hakların korunması, yatırımların artırılması gibi bir çok hususu barındıran anlaşmanın, yatırım konusunu düzenleyen 11.Kısımın B bölümünde, devletlerin yatırımlarda uluslararası kurallara aykırı şekilde kamulaştırma yapması, yatırım finansmanı ile ilgili paranın aktarımında kolaylık sağlamaması, kendi ülkesindeki yatırımcılara sergilediği tutumu göstermemesi durumlarında yaşanabilecek uyuşmazlıkların çözümü için ICSID ve UNCITRAL(United Nations Commission on International Trade Law) tahkim kuralları çerçevesinde şekillenen tahkim yolunu öngörmüştür<sup>183</sup>.

Devletlerin, özel hukuk kişileri tarafından mahkeme huzuruna çıkarılmalarını engelleyen yargı bağımsızlığı durumu yatırımcılar tarafından ciddi bir risk olarak görülmektedir. Bu durumda yatırımcıların uyuşmazlığı uluslararası bir mahkemeye taşınmaları konusunda kendi devletlerini ikna etmeleri gerekmektedir<sup>184</sup>. NAFTA'nın tahkim hükmüyle yatırımcılar hem bireysel olarak, hem de şirketlerinin temsilcisi olarak tahkime başvurabilme olanağına sahip olmuşlardır<sup>185</sup>.

## 2.2.ULUSLARARASI KAMU HUKUKUNDA TAHKİM

Uluslararası uyuşmazlıkların çözümü hususunda tahkimin, diğer yargısal yollardan daha önce ortaya çıkmış bir mekanizma olduğu kabul edilmektedir<sup>186</sup>. Tarihin en eski zamanlarında, M.Ö.3000-4000'li yıllarda, devletlerin kuvvet kullanmayı istemedikleri durumlarda uyuşmazlıkların çözümünde diğer bir seçenek olarak tahkim tercih edilmiştir<sup>187</sup>.

<sup>182</sup> Frederick M. ABBOTT, "NAFTA and Legalization of World Politics: A Case Study", International Organization, Vol.54, No.3, Legalization and World Politics, Summer-2000, s.524.

<sup>183</sup> Marcia J. STAFF-Christine W. LEWIS, "Arbitration Under NAFTA Chapter 11: Past, Present, And Future", Houston Journal of International Law, Vol.25, No.2, 2003, s.307. <https://www.nafta-sec-alena.org/Home/Legal-Texts/North-American-Free-Trade-Agreement> (Erişim Tarihi:02.02.2015). Tahkimin amacı, başvurabileceklerin kimler olduğu ve hakem heyetinin seçimi ile verilecek karara ilişkin düzenlemeler 1115-1138. maddeler arasında belirtilmiştir.

<sup>184</sup> DODGE, s.358.

<sup>185</sup> STAFF-LEWIS, s.308.

<sup>186</sup> John MERRILLS, "The Means of Dispute Settlement", International Law, Ed. Malcolm D. EVANS, 4th Edition, Oxford University Press, 10 Ocak 2014, s.571.

<sup>187</sup> PAZARCI, s.446; Nihat ERİM, "La Haye Sulh Konferanslarından Önce Tahkim ve Sulhçuların Gayretleri", Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, Cilt.1, Sayı.1, 1943, s.75; Erim'e göre dünya üzerinde uluslararası kamu hukuku bakımından tahkimi kullanan ilk Türkler olmuştur. M.Ö. 3200-

### 2.2.1. Antik Çağ Gelişmeleri

Antik Yunan devletinde tahkim, uyuşmazlıkların çözümünde etkin bir biçimde kullanılmıştır. Kimi zaman uyuşmazlık konusu davalar “Themistokles”<sup>188</sup> olarak bilinen Atinalı bir politikacının bireysel hakemliğince çözülmüş, kimi zaman da Atina’da bulunan “Aeropagus” olarak adlandırılan heyetlere sevk edilmiştir<sup>189</sup>.

M.Ö.600’lü yıllarda Antik Yunan’da Atina ve Megara şehirleri arasında Salamis Adası’nın kime ait olduğuna dair yaşanan bir uyuşmazlık, beş Spartalı hakemden oluşan heyete sevk edilmiştir<sup>190</sup>.

İki Yunan şehri olan Corinth ile Corcyra arasında yer alan Leucas bölgesinin hakimiyeti ile ilgili olarak M.Ö.430’larda bir uyuşmazlık yaşanmıştır. Corcyralıların isteği ve Corinthlerin de savaşa girmemeleri gerektiği düşüncesiyle uyuşmazlık tahkime sevk edilmiştir<sup>191</sup>.

Yine bir sınır sorunu ile ilgili olarak M.Ö.117 yılında Genose ve Viturianlar arasındaki uyuşmazlık da tahkime başvurulmak suretiyle çözülmüştür. Burada verilen karar bronz bir levhaya işlenmiştir<sup>192</sup>.

### 2.2.2. Orta Çağ Gelişmeleri

Orta Çağ’da ise Roma İmparatorluğunun yıkılmasının ardından birçok küçük prenslik olarak şekillenen Avrupa siyasi coğrafyasında, aynı din çatısı altında bulunulmasının da etkisiyle, yaşanan uyuşmazlıklar Papa’nın hakem olarak görev yaptığı tahkim heyetleri aracılığıyla çözüme kavuşturulmuştur<sup>193</sup>.

---

3100lü yıllarda iki Sümer devleti olan Lagaş ile Umma arasında bir sınır uyuşmazlığı sorununun çözümü hakem marifetiyle hal olunmuştur. Yazara göre tahkimin başlangıcını Antik Yunan’a bağlayıp, öncesini yok saymak kabul edilemez. Çünkü bu müessesenin birden ortaya çıkması söz konusu olamayacaktır. Yapılan arkeolojik kazılarda, Sümerler, Akatlar ve Hititler tarafından da tahkimin uyuşmazlıkların çözümünde kullanıldığına dair verilere rastlanmıştır.

<sup>188</sup> Encyclopedia Britannica, <http://global.britannica.com/EBchecked/topic/590513/Themistocles> (Erişim Tarihi: 04.02.2015); “Atinalı politikacı ve Antik Yunanistan’ın deniz kuvvetlerinin yaratıcısı”.

<sup>189</sup> Frances KELLOR, *American Arbitration: It’s History, Functions and Achievements*, Harper&Brothers, 1999, s.4.

<sup>190</sup> Adam M. SMITH, “*Judicial Nationalism*” in *International Law: National Identity and Judicial Autonomy at the ICJ*, Texas International Law Journal, Vol.40, Winter 2005(197-232), s.203, dipnot.30; EMERSON, s.2; “Hakemler yargılamanın sonucunda Salamis Adası’nın Atina şehrine ait olduğuna hükmetmişlerdir”.

<sup>191</sup> Peter John RHODES, *The Greek City States-A Source Book*, Second Edition, Cambridge University Press, Birleşik Krallık, 2007, s.270.

<sup>192</sup> KOLLER, s.4.

<sup>193</sup> ERİM, s.81.

Papaların uyuşmazlık çözümünde etkin bir biçimde rol aldığı en büyük olay, İspanya ve Portekiz arasında Amerika'nın keşfinden sonra ve yeni keşfedilen yerlerle ilgili olarak yaşadıkları sınır sorunuydu. Bunun çözümünde Papa Aleksandır IV. 4 Mayıs 1493 tarihinde Inter Caetera isimli bildiriye yayınlamıştır<sup>194</sup>.

Papa tarafından verilen kararların ise hukuken olmasa da, dinen bağlayıcılığı bulunmaktaydı. Zira uyuşmazlığın çözümüne dair verilen kararlara uyulmaması durumu prenslerin dinden aforoz edilmesi sonucunu doğurabilmekteydi<sup>195</sup>.

Uluslararası hukukun kurucularından sayılan Hugo Grotius da 1625 tarihli "Savaş ve Barış Hukuku" eserinde Hristiyan devletlerin ve kralların savaşlardan kaçınmak için tahkimi uyuşmazlıkların çözümünde kolaylıkla benimsediğini söylemiştir<sup>196</sup>.

### 2.2.3.Yakın Çağ Gelişmeleri

Ortaçağ'dan çıkılıp ulus devletlerin kurulmaya başlaması, Papa ve imparator egemen hakem heyetlerinden, devlet başkanlarının hakemliğine doğru gidilmesine neden olmuştur<sup>197</sup>.

Tarih öncesi devirler olarak nitelendirilen milattan önceki zamanlarda da örnekleri görülen ve günümüze kadar kullanılagelen tahkimin, modern anlamda devletler arasında ilk kabul edildiği anlaşma ABD ile Birleşik Krallık arasında 1794 yılında imzalanmış olan "Jay Anlaşması"dır<sup>198</sup>. 1814 tarihli yine ABD-Birleşik Krallık arasında imzalanmış olan "Ghent Anlaşması" da bu iki devlet arasında çıkacak bir takım uyuşmazlıkların çözümünde tahkime gidebilmeyi öngören hükümler içermektedir<sup>199</sup>.

Jay Anlaşması'nda öngörülen bu düzenleme ile tahkim hususunda yapılan başlangıç, 1872 yılında ABD'nin Birleşik Krallığa karşı başlatmış olduğu ve Birleşik Krallığın kendi

---

<sup>194</sup> Robert A. WILLIAMS, *The American Indian in Western Legal Thought : the Discourses of Conquest*, Oxford University Press, Oxford, 1993, s.80-81; "...Kuzey kutbundan güney kutbuna bir hat çizilerek bölge paylaşımına karar verilmiştir".

<sup>195</sup> ERİM, s.82.

<sup>196</sup> Henry S. FRASER; "*Sketch of the History of International Arbitration*", *Cornell Law Review*, Vol.11, Issue.2, Article.3, Şubat 1926(179-208), s.182.

<sup>197</sup> ÇELİK, s.346.

<sup>198</sup> SHAW, s.952.

<sup>199</sup> MERRILLS, *International Dispute Settlement*, s.84; "1814 tarihli Ghent Anlaşması'nda, ABD ve Birleşik Krallık aralarındaki bazı uyuşmazlığı ulusal temsilcilerin yanı sıra bağımsız üçüncü taraflara havale edilerek çözülmesi yolunu kabul etmiştir. Diğer yandan 1794 tarihli Jay Anlaşması ise, tahkim prosedürünü sadece iki devletin yetkili temsilcileri ile gerçekleştirilmesini öngörmektedir".

ülkesinde üretilen bir gemiden doğan zarar sebebiyle tazminat ödemeye mahkum edildiği Alabama Olayı'nda da başvuru yolu olmuştur<sup>200</sup>.

Bu gelişmelerden sonra devletlerin savaşları bertaraf etme düşüncesi ile İtalya, İsveç, Hollanda, Belçika, Avusturya-Macaristan, Fransa, Almanya gibi ülkeler de meclislerinde diğer devletlerle yaptıkları anlaşmalara tahkim şartı konulmasını öngören çalışmalarda bulunmuşlardır<sup>201</sup>.

Yakın Çağ'da tahkimin izlediği gelişim, teamül ile yol almış olup, ülkeden ülkeye farklılık arz eden ve dağınık bir biçimde varlık göstermiştir<sup>202</sup>. Savaşın uluslararası uyuşmazlıkların çözümü bakımından bir yol olmaktan çıkarılmak istenmesi, bunun alternatifi olan bir yolun da uluslararası alanda düzenlenmesi gerekliliğini doğurmuştur. Bu sebeple Rus Çarı Nikolai'nin girişimleri ile günümüzdeki uluslararası kamu hukuku alanında tahkime ilişkin son şeklin verildiği 1899 ve 1907 La Haye Barış Konferansları başlatılmıştır<sup>203</sup>.

### **2.2.3.1.1899 ve 1907 La Haye Sözleşmeleri**

1899 ve 1907 yıllarında gerçekleştirilen bu görüşmelerin önem arz etmesinin sebebi, bu sözleşmelerde yer alan uluslararası tahkime ilişkin açıklamaların, Daimi Adalet Divanı tarafından benimsenmiş olup, günümüz uygulamasını da şekillendirmesinden kaynaklanmaktadır<sup>204</sup>.

1899 yılında gerçekleştirilen 1. Barış Konferansı'nın sonunda 29 Temmuz günü 27 devletin katılımıyla "Uluslararası Uyuşmazlıkların Barışçı Çözümü Konvansiyonu-The Convention for the Pacific Settlement of International Disputes" imzalanmıştır<sup>205</sup>. Devletler arasındaki uyuşmazlıkların barışçı yöntemlerle çözümünde bu zamana kadar elde edilmiş en büyük başarı olduğu söylenmektedir. Tahkim için daha önce hiç düzenlenmemiş ve

---

<sup>200</sup> SHAW, s.952.

<sup>201</sup> ERİM, s.91.

<sup>202</sup> ERDOĞAN, s.31.

<sup>203</sup> ERİM, s.91.

<sup>204</sup> SHAW, s.952.

<sup>205</sup> Manley Ottmer HUDSON, "Present Status of the Convention 1899 and 1907", The American Journal of the International Law, Vol.25, No.1, Ocak 1931, s.114.

kullanılmamış müesseseleri de beraberinde getirmiştir. Bunlara ek olarak Daimi Tahkim Mahkemesi de bu konvansiyon ile birlikte kurulmuştur<sup>206</sup>.

Bu konvansiyonun 15.maddesinde; “*Uluslararası tahkimin amacı, devletler arasındaki uyuşmazlıkların, devletlerin kendi seçecekleri yargıçlarla ve hukuka uygun olarak çözümlenmesidir*” düzenlemesine yer verilmiştir<sup>207</sup>. Burada önemli olan nokta “hukuka uygun olarak” ifadesinin özellikle belirtilmiş olmasıdır. Bu dar anlamda hakemlik olarak kabul edilir. Geniş anlamda hakemlik ise, hakkaniyet ve nısfet kuralları ile dostça çözüm ya da siyasal çözüm öngören biçimdir<sup>208</sup>.

1907 yılında, 1899 tarihli Konvansiyon’un geliştirilmesi amacıyla İkinci Barış Konferansı yine La Haye’de toplanmış ve 61 maddelik olan ilk konvansiyonda yapılan değişikliklerle, 97 maddeye çıkarılmıştır<sup>209</sup>. Tahkim, 1907 tarihli konvansiyonun 37.maddesinde, 1899 tarihli konvansiyondaki haliyle tekrarlanmıştır. İlaveten, devletlerin tahkim başvurusu ile kararın uygulanmasına dair iyiniyet göstereceklerinin de kabulüne dair düzenleme yer almıştır<sup>210</sup>.

1899 ve 1907 La Haye Konvansiyonlarında düzenlemiş olan tahkim, zorunlu bir tahkim olmayıp, taraf devletlerin aralarındaki uyuşmazlıkları tahkime sevk etme zorunluluğu bulunmamaktadır. Bu düzenlemeler, tarafların tahkim yolunu tercih etmeleri durumunda usulü düzenlemelere ilişkin yol gösterici düzenlemeler içermektedir<sup>211</sup>.

---

<sup>206</sup> Manley Ottmer HUDSON, “*The Permanent Court of Arbitration*”, The American Journal of the International Law, Vol.27, No.3, Temmuz 1933, s.441-442; “1899 La Haye Barış Görüşmelerinin en büyük başarısı olarak görülen konvansiyon, barışçı çözüm yollarının hukuken formüle edilmesini sağlamıştır. Dostça girişim ve arabuluculuğun nasıl işleyeceğini düzenleyen, uluslararası uzlaştırma komisyonları öngören ve tahkim müessesesine yenilikler katan düzenlemeleri içermektedir”; PAZARCI; s.460; “..sürekli olması öngörülen hakemlik örgütlenme düzeni olup, her bir somut uyuşmazlık için tarafların ayrı bir hakemlik mahkemesi oluşturması gerekmektedir”.

<sup>207</sup> SHAW, s.952.

<sup>208</sup> PAZARCI, s.455-456.

<sup>209</sup> HUDSON, “The Permanent Court of Arbitration”, s.442.

<sup>210</sup> “Madde 37:

*Devletler arasındaki uyuşmazlıklar uluslararası tahkim ile, hakem heyetlerinin hukuka uygun verecekleri karar ile çözülecektir.*

*Tahkim başvurusu, tahkim yargılaması sonucu verilecek kararının uygulanması hususunda iyiniyet gösterileceğini de içermektedir*”. Bu 2.fıkra, 1899 tarihli konvansiyonun 18.maddesinde “Tahkim sözleşmesi, karara sadık kalınacağına dair yükümlülük de içermektedir” şeklinde devletlerin tahkim anlaşması ile karara sadakatle bağlı olacakları düzenlenmişken, 37.maddede karara karşı sadece iyi niyet göstermeleri aranmıştır.

<sup>211</sup> ERDOĞAN, s.34.

### 2.2.3.2.Uluslararası Uyuşmazlıkların Barışçı Çözümü İçin 1928 Genel Senedi

Milletlerler Cemiyeti'nin kurulması uluslararası barış ve güvenlik açısından önemli bir adım olsa da, devletler arasında uyuşmazlıkların tamamının barışçı çözümünü kapsamamaktaydı. Bu eksikliği gidermek için daha kapsamlı düzenlemeler içeren "Uluslararası Uyuşmazlıkların Barışçı Çözümü İçin 1928 Genel Senedi (The General Act for the Pacific Settlement of International Disputes)" ile diplomasi ile çözülemeyen uyuşmazlıkların uzlaşmaya, Daimi Adalet Divanı'na veya tahkim yoluna sevkini öngören düzenleme kabul edilmiştir<sup>212</sup>.

Bu düzenleme 1899 ve 1907 La Haye Konvansiyonları'ndan farklı olarak zorunlu tahkimi evrensel düzeyde öngören ilk anlaşmadır<sup>213</sup>. Bununla birlikte anlaşmanın 18.maddesinde tarafların uyuşmazlığı çözüme götürmeyi öngörmeleri durumunda aralarındaki anlaşmalarda özel düzenlemeler yer almazsa, 1899 ve 1907 tarihli düzenlemelerin boşlukları doldurmada esas alınacağı belirtilmiştir<sup>214</sup>.

### 2.2.3.3. Tahkim Usulü Hakkında Birleşmiş Milletler Model Kuralları-1958

Tahkim Usulü Hakkında Birleşmiş Milletler Model Kuralları, 1907 tarihli La Haye Konvansiyonu'ndaki düzenlemelere paralel olsa da, tahkim sonucu verilen kararların geçersizliğinin ileri sürülebileceği durumları belirtmiş olması<sup>215</sup> ve devletler arasındaki anlaşmada tahkim hükmü bulunuyorsa, bunun uygulanmasını teminat altına alan düzenlemelere yer vermesi bakımından önemli olarak kabul edilmektedir<sup>216</sup>.

<sup>212</sup> Nii Lante WALLACE-BRUCE, *The Settlement of International Disputes-The Contribution of Australia and New Zealand*, Kluwer International Publications, The Hague, 1998, s.44-45. Bu anlaşma Türkiye tarafından 3 Mayıs 1934 tarihinde 2421 sayılı "Devletler Arasında Çıkabilecek İhtilâfların Muslihane Bir Surette Hallini İstihdaf Eden (umumi tahkim senedi) ne İltihakımız Hakkında Kanun" ile onaylanmıştır (RG: 10.05.1934/2697); ERDOĞAN, s.59, dipnot.162; "Türkiye 18.12.1978 yılında Yunanistanla ilgili uyuşmazlıkta her ne kadar lehine karar almış olsa da (yetkisizlik sebebiyle başvurunun reddi), müstakbel başvuruları engellemek için BM Genel Sekreterliğine sözleşmeden ayrıldığını bildirmiştir".

<sup>213</sup> ÇELİK; s.350; ERDOĞAN, s.59.

<sup>214</sup> *Madde 18: ".....Tarafların arasındaki anlaşmada yeterli özel düzenlemenin mevcut olmaması durumunda, 18 Ekim 1907 tarihli La Haye Uluslararası Uyuşmazlıkların Barışçı Çözümü'ne dair Anlaşma'da yer alan hükümler uygulanabilir.."*

<sup>215</sup> *"Madde 35: Tahkim kararının geçerliliğine şu sebeplerin varlığı durumunda tarafların her birisi itiraz edebilir::*

*(a) Tahkim heyetinin verilen yetkiyi aşması;*

*(b) Tahkim heyetinden biri hakkında rüşvet iddiasında bulunulması;*

*(c) Temel usul kurallarına uyulmamış olması;*

*(d) Tahkim süreci veya tahkim sözleşmesinde geçersizlik yaratcak durumlar".*

<sup>216</sup> ERDOĞAN; s.62-64.

#### 2.2.3.4.BM Deniz Hukuku Konvansiyonu-1982

BM Deniz Hukuku Konvansiyonu, 367 madde ve 11 eki ile birlikte 8 yıllık bir görüşmenin<sup>217</sup> sonucunda ortaya çıkmış bir düzenlemedir<sup>218</sup>.

Konvansiyon kapsam olarak Deniz Hukuku alanına giren tüm konularla alakalı olarak düzenlemeler getirmektedir<sup>219</sup>.

1982 tarihli Konvansiyon'dan önceki zamanlarda yapılan anlaşmalarda, devletler arasında deniz hukuku ile ilgili çıkan uyuşmazlıklarda tahkim hükmünün mevcut olmasına rağmen uygulanmaması durumu söz konusu olabiliyordu<sup>220</sup>. Bu Konvansiyon uyuşmazlık çözümü bakımından görüşmeler sonucunda karar alınamazsa, uyuşmazlığın mahkemeye ya da tahkim heyetine götürülmesi hususunu düzenlemiştir<sup>221</sup>.

#### 2.3.ULUSLARARASI VERGİ HUKUKUNDA TAHKİM

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 başlanmıştır<sup>222</sup>. 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 desteklemiştir<sup>223</sup>.

Bununla birlikte William Park'ın "*Vergilendirme yetkisi ateş ve tutku gibidir; sizi huzura erdirebileceği gibi sonunuzu da getirebilir*"<sup>224</sup> şeklindeki benzetmesinde olduğu gibi

<sup>217</sup> John R. STEVENSON-Bernard H. OXMAN, "The Future of the United Nations Convention on the Law of the Sea", The American Journal of International Law, Vol. 88, No. 3, 1994, s.488; Bu eserde söz konusu görüşmelerin 15 yıl boyunca sürdüğü belirtilmiştir.

<sup>218</sup> MERRILLS, International Dispute Settlement, s.167.

<sup>219</sup> YILDIRIM; s.21.

<sup>220</sup> ERDOĞAN, s.65.

<sup>221</sup> STEVENSON-OXMAN, s.494.

<sup>222</sup> 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.

<sup>223</sup> GARBARINO-LAMBARDO, s.6 ve dipnot, 11.

<sup>224</sup> William W. PARK, "Arbitrability and Tax", Arbitrability: International and Comparative Perspectives, ed. Stavros L. BREKOULAKIS-Loukas A. MİSTELİS, International Arbitration Law



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 yoldur<sup>225</sup>.

Uluslararası vergi uyuşmazlıkların çözüm yöntemi olarak tahkime olan eğilim, tahkim her ne kadar ticari uyuşmazlık ve yatırım uyuşmazlıklarında tercih ediliyor olsa da, devletler bakımından kendi kanunlarının uygulanışının sekteye uğrayacağı düşüncesiyle pek de memnuniyetle karşılanmamıştır<sup>226</sup>.

Devletlerin kendi aralarındaki uyuşmazlığın çözümünü, üçünü bir tarafa bırakmayı egemenlikleri üzerinde bir sınır olarak görmeyen, aksine tahkimi egemenlikleri üzerine olası bir müdahaleyi engelleyen yol olarak kabul eden görüşler de vardır. Şöyle ki; KAU ile yapılacak görüşmelerde güçlü olan devletlerin baskın taraf olarak, uyuşmazlığın diğer tarafına söz hakkı tanımaması durumunun egemenliği daha fazla zedeleyeceği, tarafsızlığına inanılan tahkim heyetinin kararının bu bakımdan daha kabul edilebilir olduğu söylenmektedir<sup>227</sup>. Ayrıca BM Vergi Konuları Uluslararası İşbirliği Komitesi'nin 2010 yılında yayınlamış olduğu bir rapora göre de, devletlerin aralarında vergi anlaşmalarında tahkim hükmüne yer vermelerinin egemenlik bakımından bir engel teşkil etmeyeceği belirtilmiştir<sup>228</sup>. Uluslararası vergi uyuşmazlıklarının çözüm yolu olarak tahkimin kabul edilmesinden, devletlerin vergilendirme yetkisinden vazgeçtiği sonucuna ulaşmak doğru olmayacaktır<sup>229</sup>.

Bununla birlikte KAU'nün yetersizliği sebebiyle çözümsüz kalan uyuşmazlıkların ve yükümlünün bu süreç dışında tutulmasının sınır ötesi ticareti, sermayenin dolaşımını ve

---

Library Series Set, Kluwer Law International, Hollanda, 2009, s.183; *"Like fire and passion, taxation can bring ruin as well as blessing"*.

<sup>225</sup> PARK, Arbitrability and Tax, s.180.

<sup>226</sup> PARK, Tax Treaty, s.834.

<sup>227</sup> GROEN, s.3; "Devletler, başka devletlerle akdettikleri uluslararası vergi anlaşmaları ile zaten egemenliklerini sınırlamaktadırlar".

<sup>228</sup> 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.5-6; "Yatırım ile ilgili anlaşmalarda, yatırımcı o devletin vatandaşı gibi muamele görmekte, sosyal güvenlik anlaşmalarında ise, diğer devlette sigortası olan işçi, diğer devlette de sigortalı gibi muamele görmektedir".

<sup>229</sup> Maya GANGULY, *"Tribunals and Taxation: An Investigation of Arbitration in Recent US Tax Conventions"*, Winconsin International Law Journal, Vol.29, Issue.4, Winter 2012, s.752.

yabancı yatırımcıların tercihlerini olumsuz etkilediği devletlerce kabul edilmiştir<sup>230</sup>. Ayrıca uluslararası alandaki faaliyetlerin gün geçtikçe artıyor olması, KAU ile çözümsüz kalacak olan dosyaların sayısının artmasına sebep olacağı da bilinmektedir<sup>231</sup>. Bu durumu ciddi bir sorun olarak ele alan birçok devlet, diğer devletlerle aralarındaki çifte vergilendirme anlaşmalarında tahkim hükmüne yer vermeye başlamıştır<sup>232</sup>. Öğreti ve uygulamacılar tarafından tahkimin çifte vergilendirme anlaşmalarında uyuşmazlık çözüm yöntemi olarak kullanılmasına ilişkin 1800'lü yılların sonuna doğru ciddi öneriler gelmiş olsa da, bu müessesenin işlerlik kazanması 20.yüzyılın sonlarında olmuştur<sup>233</sup>.

### **2.3.1.Amerika Birleşik Devletleri-Almanya Gelir Vergisi Anlaşması-1989**

Uluslararası vergi hukukunda tahkim uygulamasının ilk örneği, ABD-Almanya arasında imzalanmış olan gelir vergisi anlaşmasında görülmüştür<sup>234</sup>. Bu devletler aralarındaki belirli konularda uyuşmazlığın çözümünde belli bir zaman diliminde çözüme kavuşmamaları durumunda tahkime gidileceğini kararlaştırmışlardır<sup>235</sup>. 2006 yılında bu anlaşmada değişiklik yapılanaya kadar, Anlaşma'nın 25.maddesinin 5.fıkrası şöyledir:

*“5. Bu Konvansiyonun yorumlanması veya uygulanması sırasında yaşanan uyuşmazlıklar yetkili otoriteler tarafından çözümlenmelidir. Uyuşmazlığın yetkili otoriteler tarafından giderilememesi durumunda, her iki yetkili otoritenin de kabul etmesi halinde uyuşmazlık tahkime sevk edilebilir. Bu kabul işlemi, yetkili otoritelerin aralarında diplomatik kanallarla yapacakları karşılıklı kabul notunun değişimi ile olacaktır”.*

Anlaşmada yer alan tahkim, her iki devletin rıza göstermesine ve uyuşmazlık konusunu tahkime elverişli görmelerine bağlı bir şekilde devreye girmektedir<sup>236</sup>. Ayrıca ulusal mevzuatı ilgilendiren konulardaki uyuşmazlıklar tahkim konusu yapılamıyordu, sadece anlaşmada düzenlenmiş ve bundan kaynaklanan uyuşmazlıkların tahkime sevk

<sup>230</sup> Ehab FARAH, “Mandatory Arbitration of International Tax Disputes: A Solution in Search of A Problem”, Florida Tax Review, Vol.9, No.8, 2009, s.710.

<sup>231</sup> Hugh J AULT, “Improving the Resolution of International Tax Disputes”, Florida Tax Review, Vol.7, Number.3, 2005, s.143.

<sup>232</sup> GROEN, s.3.

<sup>233</sup> ALTMAN, s.18.

<sup>234</sup> ALTMAN, s.19; “29 Ağustos 1989 tarihinde Bonn şehrinde imzalanan bir protokol ile anlaşmaya eklenmiştir”.

<sup>235</sup> GARBARINO-LAMBARDO, s.9.

<sup>236</sup> 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.46.

edilmesi öngörülmekteydi. Verilen kararın bağlayıcı olabilmesi içinse, vergi yükümlüsünün önceden yazılı şekilde rızasının alınması gerekmektedir<sup>237</sup>.

2006 yılında yapılan bir protokol ile Anlaşmanın 25.maddesinin 5.fikrası tamamen silinmiş ve yeni 5. ve 6. fıkralar eklenmiş olup; tahkimin hangi süre zarfında ve hangi koşullarda başlayacağı düzenlenmiştir<sup>238</sup>.

### 2.3.2. Avrupa Birliği(AB) Tahkim Konvansiyonu-1990

KAU'nün yetersizlikleri Avrupa Birliği üyesi devletler arasında da çoklu bir çifte vergilendirmenin önlenmesi anlaşmasının imzalanması fikrinin doğmasına neden olmuştur<sup>239</sup>. Bu düşüncenin sonunda, temeli 1976 yılında yapılan bir öneriye dayanan<sup>240</sup> 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"<sup>241</sup>(Convention on the Elimination of Double Taxation in Connection with the Adjustment of Profits of Associated Enterprises) ortaya çıkmıştır.

Anlaşma'nın, 7.maddesinin 1.fikrasında, yetkili otoritelerin karşılıklı anlaşma sürecinde bir uzlaşmaya varılamaması durumunda zorunlu bir "tahkim" durumu öngörülmüş olup<sup>242</sup>, söz konusu madde şöyle düzenlenmiştir: "1.Yetkili otoritelerin, dosyanın 6.maddenin 1.fikrası 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".

<sup>237</sup> Paul D. TUTUN, "Arbitration Procedures in The United States-German Income Tax Treaty: The Need For Procedural Safeguards in International Tax Disputes", Boston University International Law Journal, Vol.12, No.179, Spring-1994, s.189.

<sup>238</sup> Protokol'ün 13.maddesinde yer alan 25/5 ve 25/6 maddelerine ilişkin metin için bakınız; <http://www.irs.gov/pub/irs-trty/germanprot06.pdf> (Erişim Tarihi: 08.02.015); GROEN, dipnot, 2; "22 Mayıs 1999 tarihindeki bir protokolle konvansiyonun her 5 yıllık periyotlarda otomatik yenilenmesi öngörülmüştür".

<sup>239</sup> GROEN, s.3.

<sup>240</sup> Robert FEINSCHREIBER-Margaret KENT, "Transfer Pricing Developments in the European Union-Part I: Arbitration", Corporate Business Taxation Monthly, Vol.10, Mart 2009, s.37.

<sup>241</sup> AB Tahkim Konvansiyonu olarak anılacaktır.

<sup>242</sup> GARBARINO-LAMBARDO, s.10.

Zorunlu tahkim ile yükümlü bakımından KAU’de var olan bir takım güvencelerin eksikliği giderildiği düşünülse de, sadece transfer fiyatlandırması ile ilgili düzenlemelere yer veriliyor olması AB Tahkim Konvansiyonu’nun tenkit edildiği noktadır<sup>243</sup>.

AB Tahkim Konvansiyonu’nun 7. maddesine göre uyuşmazlığın KAU ile iki yıl içinde çözüme kavuşturulamaması durumunda uyuşmazlık konusu olay klasik bir tahkim heyetine değil, konvansiyonda belirtildiği şekliyle Tavsiye Komisyonu’na (advisory commission) sevk edilecek ve çifte vergilendirmeyi sona erdirecek en makul sonuca dair görüşünü bildirmesi istenecektir<sup>244</sup>. Ancak taraf devletler, ulusal mahkemelerden verilen bir karar ile bağlı olacakları için, bu durumda uyuşmazlığın Tavsiye Komisyonu’na sevk edilme zorunluluğu ortadan kalkmaktadır. Yani KAU sonucunda vergi yükümlüsü uyuşmazlık konusuna Tavsiye Komisyonu yerine, ulusal hukukta çözüm ararsa bu yola başvuru hakkı ortadan kalkacaktır. Bu sebeple vergi yükümlülerinin bir tercih yapmaları gerekmektedir<sup>245</sup>.

Tavsiye Komisyon’unun uyuşmazlıkla ilgili olarak altı aylık süre zarfında çözüme dair görüşünü belirtmesi gerekmektedir<sup>246</sup>. Tavsiye Komisyonu’nun görüşünü bildirmesinin ardından, yetkili otoriteler bunu kabul etmek zorunda değildir. Aralarında tekrardan altı aylık bir süre içerisinde anlaşmaya varma olanağı tanınmıştır. Tanınan bu süre zarfında da bir uzlaşma sağlanamaması durumunda ise Tavsiye Komisyonu’nun görüşü bağlayıcı olacaktır<sup>247</sup>.

### **2.3.3. Gelişmiş ve Gelişmekte Olan Devletler Arası BM Model Vergi Anlaşması**

BM’nin öncüsü niteliğindeki Milletler Cemiyeti’nin uluslararası vergilendirme alanındaki çalışmalarına 1922 yılında, vergi kaçakçılığı ve çifte vergilendirme konuları ile ilgili olarak bir grup oluşturulmasıyla başlanmıştır. 1928 yılında daha ziyade kaynak ülkenin vergilendirme yetkisini esas alan “dolaysız vergiler alanında çifte vergilendirmenin önlenmesi için iki taraflı anlaşma”, “veraset ve intikal vergileri” ile “vergilendirmede idari yardımlaşma” ve “vergi tahsilinde adli yardım”ı konu edinen dört model anlaşma metni kabul edilmiştir. 1939 yılına gelindiğinde Mali Komite toplantısında 1930 yıllardaki ekonomik gelişmeler ve yatırım tercihlerindeki değişiklikler de göz önünde bulundurularak 1928 tarihli modeller değiştirilmiş ve 1943 Meksika Modeli olarak bilinen “Gelir Vergisinde

---

<sup>243</sup> ALTMAN, s.23.

<sup>244</sup> PONDS, s.57

<sup>245</sup> FERHATOĞLU, s.164.

<sup>246</sup> ALTMAN, s.27.

<sup>247</sup> POND, s.58.

Çifte Vergilendirmenin Önlenmesi İçin İki Taraflı Anlaşma Modeli”, “Veraset ve İntikal Vergilerinde Çifte Vergilendirmenin Önlenmesi İçin İki Taraflı Anlaşma Modeli” ve “Dolaysız Vergileri Tahakkuk ve Tahsilinde Karşılıklı İdari Yardımlaşmanın Oluşturulması İçin İki Taraflı Anlaşma Modeli” ve ek protokolleri kabul edilmiştir. Bu modeller münhasıran kaynak ülkesinin vergilendirme yetkisini tanımaktaydı ve gelişmekte olan ülkelerin ihtiyaçlarını karşılayan bir modeldi. Ancak 1946 yılında Londra Modeli devreye sokulmuş ve Meksika Modelinde bir takım değişiklikler yapılarak gelişmiş devletlerle gelişmekte olan devletler arasında bir denge sağlanmak istenmiştir<sup>248</sup>. Bu modellerde kabul edilen prensipler, birçok çifte vergilendirme anlaşmasında kullanılmış olup, günümüzde geçerli modeller için de temel teşkil etmiştir<sup>249</sup>.

1963 yılında OECD tarafından hazırlanan Model Vergi Anlaşması, ikametgah devletinin vergilendirme yetkisini esas alan şekilde formüle edilmişti. Sermaye ihraç eden iki ülke arasında imzalandığı sürece devletlerin vergilendirme yetkisi bakımından sorun oluşturmamaktaydı. Anlaşmanın, devletlerin vergilendirme yetkisine yaptığı ufak müdahaleler, uluslararası ticaret ve yatırım bakımından sağladıkları avantajlar ile kıyaslandığı zaman tolere edilebilir seviyede kalmaktaydı. Bu durum gelişmiş ülkeler bakımından sorun yaratmasa da, gelişmekte olan ve sermaye ithal eden devletler bakımından sorun yaratmaktaydı<sup>250</sup>. Model anlaşmaların devletler arasındaki vergilendirme yetkisini düzenlenmesinde yarattığı dengesizlik BM’ye taşınmış ve bu durumun görüşülmesi için Ekonomik ve Sosyal Konsey 4 Ağustos 1967 yılında almış olduğu bir kararla BM bünyesinde bir uzmanlar grubu (Ad Hoc Group Experts on Tax Treaties between Developed and Developing Countries) kurulmasına karar vermiştir<sup>251</sup>.

Gelişmekte olan ülkelerle gelişmiş ülkeler arasında ikametgah ülkesinin vergilendirme yetkisi tanıyan modellerin bulunması dolayısıyla az sayıda çifte vergilendirmenin önlenmesi imzalanmıştır. Bu durumu düzeltmek ve her iki tarafın da çıkarlarını korumak amacıyla çalışan bu grup, 1969-1979 tarihleri arasında sekiz kez

<sup>248</sup> YALTI SOYDAN, Vergi Anlaşmaları, s.37-38.

<sup>249</sup> OECD Model Tax Convention-Full Version, 2012, s.I-1.

<sup>250</sup> Veronika DAURER-Richard KREVER, “*Choosing Between The UN and OECD Model Tax Policy Models: An African Case Study*”, European University Institute Robert Schuman Centre for Advanced Studies, RSCAS 2012/60, Floransa, 2012, s.1; “Anlaşma taraflarından birisinin gelişmekte olan, sermaye ithal eden bir ülke olması durumunda ise, fakir konumdaki ülkeden, zengin durumda olan gelişmiş ülkeye vergilendirme yetkisinin kayması vergi anlaşması hükümleri sebebiyle olacaktır”.

<sup>251</sup> ALTMAN, s.67.

toplantısı ve 1980 yılında “Gelişmiş ve Gelişmekte Olan Ülkeler Arasında Çifte Vergilendirmenin Önlenmesi Modeli” ve şerh metni karara bağlanmıştır<sup>252</sup>.

Model Anlaşma'nın kabulünden sonraki süreçte, uluslararası vergi hukuku alanında transfer fiyatlandırmalarının ortaya çıkması, vergi cennetlerinin artması ve küreselleşmenin fark edilir derecede etkin olmaya başlaması, anlaşmanın değişen şartlara uyarlanması gerekliliğini ortaya çıkarmış ve bunun üzerine uzmanlar grubu yaptıkları bir çalışma ile 1999 tarihinde tamamladıkları ve 2001'de yayınlanan yeni Model Anlaşma metnini hazırlamışlardır<sup>253</sup>.

Bu Model Anlaşma'nın da uyuşmazlık çözümü için sadece KAU'yü öngörüyor olması, 2000'li yıllardan itibaren, diğer modelleri benimseyen 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 bulunmuşlardır<sup>254</sup>. Bu öneri sonucunda 2011 yılında yayınlanan Model Anlaşma metninin 25.maddesinde Alternatif B ile belirtilen tahkim hükmü yer almaya başlamıştır<sup>255</sup> 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.*

---

<sup>252</sup> 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”.

<sup>253</sup> UN Economic and Social Affairs, United Nations Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries, New York, 2011, s. viii.

<sup>254</sup> 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.fikrasında 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”.

<sup>255</sup> 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.

(a) 1.fıkra kapsamında, bir kişinin Akit Devletlerden biri veya her ikisi tarafından gerçekleştirilen vergilendirme işleminin anlaşma hükümlerine aykırı 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 otoritelere 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”.

#### **2.3.4.OECD Model Vergi Anlaşması**

OEEC'nin uluslararası vergi hukuku alanındaki ilk çalışmalarını yaptığı 25 Şubat 1955 tarihine kadar, 1928 tarihli Milletler Cemiyeti Modeli ve Meksika ile Londra Modelleri esas alınarak 70 civarında çifte vergilendirme anlaşması imzalanmış bulunmaktaydı. Bu modellerin hiçbiri genel bir kabul görmemekteydi<sup>256</sup>. İkinci Dünya Savaşı sonrası olması sebebiyle Güney Amerikalılar, Meksika Modelini baskın kılmaya çalışırken, Avrupalılar da bu duruma Londra Modelini benimseyerek karşılık vermekteydi. 1946 yılındaki Londra modelinden 1958'e kadar yaşanan bir düzenleme boşluğu da bulunmaktaydı<sup>257</sup>.

OEEC, devletlerin gelişiminde üretim faktörlerinin ve üretilen ürünlerin sorunsuzca hareket etmesinin üzerinde olumsuz etki yaratan bu sorunların çözülmesi gereği üzerinde durmuş ve bu çalışmalarını yürütmesi için Mali Komite'yi kurmuşlardır<sup>258</sup>. Komite, yeknesak bir kurallar bütünü hazırlayıp, birçoğu da şu an OECD üyesi olan ülkeler arasındaki anlaşmalardaki karışıklık durumunu gidermeyi amaçlamış<sup>259</sup> ve 1958 yılında ilk raporunu

<sup>256</sup> OECD Model Tax Convention-Full Version, 2012, s.I-1-2.

<sup>257</sup> John F. Avery JONES, “Understanding the OECD Model Tax Convention: The Lesson of History”, University of Florida Florida Tax Review, Vol.10, No.1, 2009, s.3.

<sup>258</sup> YALTI SOYDAN, Vergi Anlaşmaları, s.38.

<sup>259</sup> OECD Model Tax Convention-Full Version(2012), s.I-1.

sunmuştur. Mali Komite, OEEC'nin, OECD'ye dönüşmesinde sonra da çalışmalara devam etmiş, 1963 yılına kadar dört rapor daha hazırlamış ve son raporunu “Gelir ve Servet Vergilerinde Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşma Tasarısı” (Draft Convention for the Avoidance of Double Taxation with Respect to Taxes on Income and Capital) adıyla sunmuştur<sup>260</sup>.

Üye ülkelerin aralarında gerçekleştirdiği görüşmeler, uluslararası mali ve ticari ilişkilerin artış göstermesi, yeni iş kollarının türemesi ve uygulamadan anlaşılan bir takım eksikliklere bağlı olarak, 1963 tarihli Model Anlaşma, Mali Komite (1971'den sonra Mali İşler Komitesi adı ile görevine devam etmiştir) tarafından revize edilmiş ve 1977 tarihli “Gelir ve Servet Vergilerinde Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması Modeli-Model Convention for the Avoidance of Double Taxation with Respect to Taxes on Income and on Capital” ve şerhini içeren çalışma ortaya konulmuştur<sup>261</sup>.

1977 tarihli Model Anlaşma tahkim düşüncesi bakımından önemlidir; çünkü bu modelin şerhinde, tarafların anlaşma hükümlerinin, kavramlarının, yorumlarının üzerinde birlik sağlamak maksadıyla tavsiye niteliğinde bağımsız ve tarafsız hakemlerden görüş alabilecekleri düzenlenmiştir<sup>262</sup>.

1980'li yıllarda OECD üyesi ülkelerin globalleşen ekonomileri ve liberalleşme hareketleri ile 1977 Model Anlaşması değişikliğine neden olan uluslararası ticaretin gelişmesi ve hızlı değişen teknoloji gibi faktörlerin de etkisini sürdürmesi, Mali İşler Komitesi'nin 1 Numaralı Çalışma Grubu'nun doğrudan veya dolaylı konuları etraflıca inceleyerek yeni bir revizyon yapmasına sebep olmuştur.

---

<sup>260</sup> YALTI SOYDAN, Vergi Anlaşmaları, s.39; “OECD üyeleri arasındaki çifte vergilendirme sorununu etkin bir şekilde çözümlenmesi ve bütün üye ülkeler tarafından kabul edilmesi amacıyla ortaya konulan 1963 Modeli, vergi anlaşmalarının sayısında önemli bir artış meydana getirmiş ve hatta OECD üyesi olmayan ülkeler tarafından dahi uygulanmıştır. 1963 Modelinin hemen ardından üye devletler arasında 69 anlaşma imzalanmış, 49 anlaşma da revize edilmiştir. 1977 yılında kadar imzalanan vergi anlaşması sayısı 179'a ulaşmıştır”.

<sup>261</sup> OECD Model Tax Convention-Full Version, 2012, s.I-2; Klaus VOGEL, “*Double Tax Treaties and Their Interpretation*”, Berkeley Journal of International Law, Vol.4, Issues 1 Spring, 1986, s.12; “OECD Model Anlaşması'nın gelişmiş ülkelere hitaben düzenlenmiş olmasının ardından, Latin Amerika ülkelerinden Bolivya, Şili, Ekvador, Kolombiya, Peru, Venezuela(1973 itibarıyla) aralarında gelişmekte oldukları esas alan ve kaynak prensibini benimseyen 1971 tarihli Andean Modeli'ni geliştirmişlerdir”.

<sup>262</sup> ALTMAN, s.60.



1991 yılında, Mali İşler Komitesi *hareketli model anlaşma*<sup>263</sup> kavramını benimsemiş olup, bundan sonraki revizyonlarda bütünüyle bir değişiklik beklemek yerine, periyodik aralıklarla güncelleştirmelerin yapılmasını benimsemiştir<sup>264</sup>. 1992 yılında hazırlanan Model Anlaşma, selevi niteliğindeki anlaşmalarda periyodik güncelleştirmelerin yapılmaya başlandığı ilk anlaşma özelliğini taşımaktadır<sup>265</sup>.

Model Anlaşma'nın bu gelişim ve değişim süreci içerisinde 1984 yılında yayınlanan bir raporda, Mali İşler Komitesi, transfer fiyatlandırması ve kar dağıtım konularında yaşanan uyumsuzlukların çözümünde KAU ve tahkimin kullanılmasını tartışmıştır<sup>266</sup>. Ancak Mali İşler Komitesi KAU'yü yeterli bularak tahkim gibi bağlayıcı ve zorunlu bir yonteme gerek olmadığını ifade etmiştir<sup>267</sup>.

Tahkim ile ilgili olarak tıpkı 1977 Model Şerhinde yer aldığı gibi, 1992 Model Anlaşma'nın Şerhinde de, yetkili otoritelerin KAU dışına çıkılarak tarafsız üçüncü kişilere danışabileceği düzenlenmiştir<sup>268</sup>.

1995 yılına gelindiğinde ise 1984 yılında kabul edilmeyen tahkim düzenlemesi tekrardan görüşülmeye başlanmıştır. Şüphesiz 1995 yılında yürürlüğe giren Avrupa Tahkim Konvansiyonu ile ikili vergi anlaşmalarında yer almaya başlayan tahkim hükümleri<sup>269</sup> ve uluslararası ticaret ve yatırımın artması gibi faktörler OECD'nin KAU'nün yetersiz kaldığını kabul edip, tahkimi uluslararası vergi uyumsuzluklarında çözüm yöntemi olarak analiz etmesini sağlamıştır<sup>270</sup>.

2003 yılında OECD tarafından sınır ötesi vergi uyumsuzluklarının çözüm yollarının geliştirilmesi maksadıyla bir çalışma grubu oluşturulmuş ve KAU'nun etkinliğinin geliştirilmesi, tahkim gibi ilave çözüm yollarının araştırılması hususlarını konu edinen bir çalışma yürütülmüştür<sup>271</sup>.

---

<sup>263</sup> “Ambulatory Model Convention” kavramının Türkçe karşılığı YALTI SOYDAN, Vergi Anlaşmaları, s.40'dan aktarılmıştır.

<sup>264</sup> OECD Model Tax Convention-Full Version, 2012, s.I-3.

<sup>265</sup> YALTI SOYDAN, Vergi Anlaşmaları, s.40.

<sup>266</sup> ZÜGER, Arbitration, s.19.

<sup>267</sup> ALTMAN, s.60.

<sup>268</sup> YALTI SOYDAN, Vergi Anlaşmaları, s.362; “1992 OECD Modelinin tahkim konusunda bir yenilik içermediği, dolayısıyla tahkim önerilerine hala çekimser yaklaştığı söylenebilir”.

<sup>269</sup> ZÜGER, Arbitration, s.19; “IBFD tarafından Mart 2002’de yayınlanan bir rapora göre, o tarihlerde 50 civarındaki çifte vergilendirme önleme anlaşması tahkim hükmü içermekteydi”.

<sup>270</sup> ALTMAN, s.65.

<sup>271</sup> GILDEMEISTER, s.3.

27 Ocak 2004 yılında, OECD Mali İşler Komitesi “Uluslararası Vergi Uyuşmazlıklarının Çözüm Yollarının Geliştirilmesi-Improving the Process for Resolving International Tax Disputes” isimli, 31 öneriyi içeren bir rapor yayınlamıştır. 13 Mart 2006 yılında Tokyo’da yapılan bir toplantı ile 2004 yılında yayımlanan rapordaki öneriler üzerinde geniş kapsamlı çalışmaların sonucunda bir tasarı oluşturulmuştur. Bu tasarıda bir takım değişiklikler yapılmış<sup>272</sup> ve iki gün boyunca süren toplantıların ardından, 31 Ocak 2007 yılında “Vergi Anlaşmaları Uyuşmazlıklarının Çözümünün Geliştirilmesi-Improving the Resolution of Tax Treaty Disputes” adıyla Mali İşler Komitesi tarafından kabul edilmiştir<sup>273</sup>. Bu raporun en temel özelliği, Model Anlaşma’ya uyuşmazlık çözüm yolu olarak tahkimin de eklenmiş olmasıdır<sup>274</sup>.

2006 yılında yapılan değişikliklerin büyük bir çoğunluğunun yansıdığı, 2008 yılında yayınlanan Model Vergi Anlaşması’nın KAU’yü düzenleyen 25.maddesinin 5.fikrasına tahkim hükmü eklenmiştir<sup>275</sup> 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,*

<sup>272</sup> OECD Model Tax Convention, s.R(21)-2; FARAHA, s.713; “Tasarıda tahkime başvuru için iç hukuk yollarına başvurunun yapılmamış olması ve başvuru hakkının devam ediyor olması halinde bunlardan feragat edilmesi şartları aranırken, 2007 tarihli tasarıda iç hukuk yollarına başvuru hakkından feragat edilmesi, tahkime başvurunun önkoşulları olmaktan çıkartılmıştır. Sadece daha önce iç hukuk mahkeme ya da sorun çözmeye yetkili idari mercilerden bir karar alınmamış olması şartı yeterli görülmüştür”.

<sup>273</sup> Michelle S. BERTOLINI, “Mandatory Arbitration Provisions within the Modern Tax Treaty Structure-Policy Implications of Confidentiality and the Rights of the Public to Arbitration Outcomes”, Selected Works, 2010, s.10 ([http://works.bepress.com/michelle\\_bertolini/1](http://works.bepress.com/michelle_bertolini/1) Erişim Tarihi: 14.02.2015); Allison CHRISTIANS, “Your Own Personal Tax Law: Dispute Resolution Under The OECD Model Tax Convention”, Willamette Journal of International Law and Dispute Resolution, Vol.17, 2009, s.180; “Tahkimin, OECD Model Vergi Anlaşma metninde yer almasına giden süreçte ICC ve IFA gibi iki özel sektörün uzun süren mücadeleleri olmuş, OECD Mali İşler Komitesi ile sonuç almaya yönelik görüşmeler gerçekleştirmiştir”.

<sup>274</sup> GARBARINO-LAMBARDO, s.12.

<sup>275</sup> PONDS, s.48.

*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”.*

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 almaktadır<sup>276</sup>. Bu sebeple tahkimin alternatif bir uyuşmazlık çözüm yolu olarak değil, tamamlayıcı nitelikte bir çözüm yolu olduğunun kabulü gerekir<sup>277</sup>.

### **2.3.5. ICC Çalışmaları**

Çifte vergilendirme konusundaki ilk çok taraflı çözüm çalışmaları, 1920 yılında, I. Dünya Savaşı sonrasında devletlerin ekonomilerini düzeltmek için yapmış oldukları ek vergilendirmeler sebebiyle yaşanan sorunlar neticesinde ICC tarafından gerçekleştirilmiştir. Bu maksatla devlet temsilcilerinden oluşan “Çifte Vergilendirme Hususunda Uluslararası Komite-International Committee on Double Taxation” kurulmuş ve bu sorunu gidermek için çalışmalara başlamıştır<sup>278</sup>. ICC'nin çifte vergilendirme ile ilgili konularda çalışma yapmasının sebebi, kendisini, sektör ayrımı yapmaksızın tüm şirketlerin temsilcisi olarak görmesi ve tahkim konusunda uzun süreden beri olan tecrübesine olan güveni olarak belirtilmiştir<sup>279</sup>.

ICC, 1984 yılında uluslararası vergi uyuşmazlıklarının çözüm yolu olarak devletlerin zorunlu tahkimi kabul etmeleri önerisinde bulunmuştur. Bu öneriyi yaparken; hukuksal güvenliğin, uygulamadaki sürekliliğin ve vergilendirme konusunda uygulanan kuralların

---

<sup>276</sup> FARAH, s.714.

<sup>277</sup> FERHATOĞLU, s.96.

<sup>278</sup> ALTMAN, s.37.

<sup>279</sup> ICC Commission on Taxation, “Comments to the OECD Discussion Draft on BEPS Action 14: “Make dispute resolution mechanisms more effective”, 20.01.2015, s.1.  
[http://www.iccwbo.org/Advocacy-Codes-and-Rules/Document-centre/2015/ICC-comments-on-the-OECD-Discussion-Draft-on-BEPS-Action-14-Make-Dispute-Resolution-Mechanisms-More-Effective-\(2015\)/](http://www.iccwbo.org/Advocacy-Codes-and-Rules/Document-centre/2015/ICC-comments-on-the-OECD-Discussion-Draft-on-BEPS-Action-14-Make-Dispute-Resolution-Mechanisms-More-Effective-(2015)/) (Erişim Tarihi: 14.01.2015).

açık biçimde bilinebilir olması noktaları üzerinde durmuştur<sup>280</sup>. 1999 yılında yapmış olduğu bir öneride, tahkim hükmü içeren bir takım anlaşmalar olsa da, bu durumun bir genellik kazanmaması sebebiyle konunun tekrar gündeme gelmesini istemiş ve tahkimin sağlayacağı faydaları belirtmiştir. 3 Mayıs 2000 tarihinde bu çalışmaların raporu yayınlanmıştır<sup>281</sup>.

6 Şubat 2002 tarihinde ise, 2000 yılında yapılan önerinin uygulanmasına yardımcı olması maksadıyla örnek bir tahkim hükmü ICC Vergilendirme Komisyonu tarafından kaleme alınmış olup, OECD ve devletler arası anlaşmalara örnek olabileceği belirtilmiştir<sup>282</sup>.

ICC günümüzde de uluslararası vergi tahkimi ile ilgili çalışmalarını sürdürmektedir. OECD tarafından hazırlanan BEPS(Base Erosion and Profit Shifting-Matrah Aşındırma ve Kar Aktarımı)<sup>283</sup> Aksiyon Planları'nın 14.sü uyuşmazlıkların çözüm yollarının etkinleştirilmesini konu edinmiş olup, 16 Ocak 2015 tarihinde taslak halinde yayınlanmıştır. ICC ise, 20 Ocak 2015 tarihinde bu taslak plana ilişkin görüşlerini bir rapor halinde sunmuş; OECD'nin üye ülkelere, uyuşmazlığın tahkim ile çözülmesini tavsiye etme konusundaki çekingen tavrını eleştirmiştir. Ayrıca BEPS Aksiyon Planı'nda yer alan düzenlemelerin etkisinin daha yoğun hissedilmesi için terminolojik değişiklik önermiştir<sup>284</sup>.

### **2.3.6. IFA Çalışmaları**

İkinci Dünya Savaşı sonrasında, vergi anlaşmalarının yorumunun, anlaşmanın tarafı olan devletlerin ulusal mahkemelerinde değil de, uluslararası yapıdaki mercilere sevki sorusu gündeme gelmiş ve bu konuda yürütülen çalışma “Çifte Vergilendirme Anlaşmalarının Yargısal Yorumu ve Uluslararası Mali Mahkeme Kurulmasının Gerekliği ve Tavsiye Edilebilirliği” başlığı altında 1951 tarihli IFA Kongresinde bildiri olarak

<sup>280</sup> YALTI SOYDAN, Vergi Anlaşmaları, s.359; dipnot.105, “ICC’ye göre, uzun vadede en uygun çözüm bir Uluslararası Vergi Mahkemesi kurulmasıdır. Ancak ICC, bu aşamaya gelene kadar bir çok hukuksal, pratik ve psikolojik engelin aşılması gerektiğinden hareketle, şu an için tahkim usulüne başvurulması gerektiğini belirtmektedir”.

<sup>281</sup> UN Arbitration Report, s.2; ICC Commissio on Taxation, ICC Policy Statement, Arbitration in International Tax Matters, Belge No:180/438, Mayıs 2000, s.1.

<sup>282</sup> ICC Commission on Taxation, ICC Policy Statement, Arbitration in International Tax Matters, Belge No:180/455, Şubat 2002, s.1.

<sup>283</sup> Arda 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”.

<sup>284</sup> ICC Commission on Taxation, “Comments to the OECD Discussion Draft on BEPS Action 14: “Make dispute resolution mechanisms more effective”, 20.01.2015.

sunulmuştur<sup>285</sup>. Bu Kongredeki tüm katılımcılar uluslararası vergi uyuşmazlıkları ile ilgili yargılama yetkisi olan bir uluslararası enstitünün olması gerektiğini belirtmişlerdir. Bunun sonucunda IFA üç alternatif sunmuştur:

-Kararları bağlayıcı olmayan, sadece görüş belirten Daimi Hukuk Komitesi (Standing Law Committee),

-Belirli bölgeler oluşturulup, bu bölgede yer alan devletler arasında çıkacak uyuşmazlıkların çözümü için bölgesel mahkemelerin kurulması,

-UAD bünyesinde vergi davalarına bakacak bir ünite kurulması<sup>286</sup>.

Ancak tüm bu öneriler somut bir çözüm yaratamamış ve aynı konulara 1957 Viyana ve 1960 Basel Kongrelerinde de çözüm aranmaya çalışılmıştır<sup>287</sup>. 1957 Viyana Kongresi ve 1973 yılındaki Almanya ülke raporunda, daimi işyerinin tespiti ile ilgili olarak tahkime başvurulması önerilerinde bulunulmuştur.

1981 yılında Berlin’de gerçekleştirilen Kongre’de de, KAU’nun vergi yükümlüsü bakımından hukuki güvenlik sağlamıyor oluşu üzerinde durulmuş ve bu sebeple tahkim önerisinde bulunulmuştur. 1993 yılında IFA “Vergi Anlaşması Uyuşmazlıklarının Tahkim ile Çözümü” başlıklı bir seminer düzenlemiş, tahkim hükmünün taraf devletlerin iç hukuklarındaki durumu, vergi yükümlüsünün katılımı, uygulanacak hukukun seçimi gibi konular tartışılmıştır<sup>288</sup>.

---

<sup>285</sup> LINDENCRONA-MATTSSON, s.29.

<sup>286</sup> ALTMAN, s.83.

<sup>287</sup> LINDENCRONA-MATTSSON, s.29.

<sup>288</sup> ALTMAN, s.84-85.

## İKİNCİ BÖLÜM

### 3.TAHKİMİNİN ANAYASAL TEMELLENDİRİLMESİ

#### 3.1.ANAYASAL DÜZENLEMELER

Anayasalar, devletlerin yasama, yürütme, yargı gibi temel fonksiyonlarını ve devletlerin temel organlarının kuruluşunu, işleyişini ve bu organların birbirileri arasındaki ilişkilerini ve devlet karşısında vatandaşların temel hak ve özgürlüklerini düzenleyen kuralları içermektedir<sup>289</sup>. Devletlerin egemenliğinin en yoğun hissedildiği alanların başında vergilendirme<sup>290</sup>; vergilendirmeye ilişkin kuralların hukuksal çerçevesi de anayasalar içerisinde yer almaktadır<sup>291</sup>.

Küreselleşme süreci ile devletlerin klasik egemenlik anlayışlarındaki değişim beraberinde vergilendirme anlayışının da değişimine sebep olmuştur<sup>292</sup>. Yönetim kavramının, “yönetişim” haline gelmesi ile birlikte devlet, egemen aktör olarak rol aldığı konumundan görece ayrılarak, toplumun tabanı ve özel sektör ile ilişki kurmaya başlamıştır<sup>293</sup>.

Egemenlik kavramında yaşanan bu değişim, uluslararası vergi uyumsuzluklarının çözümüne de yansımıştır. Kanada, Fransa, Almanya, İsviçre, İngiltere, ABD ÇVÖA’larında

---

<sup>289</sup> Kemal GÖZLER, Anayasa Hukukunun Genel Esasları, 4.Baskı, Ekin Kitabevi, Bursa, Ağustos-2013, s.22.

<sup>290</sup> ŞENYÜZ-YÜCE-GERÇEK, s.8.

<sup>291</sup> Nihal SABAN, Vergi Hukuku, Gözden Geçirilmiş ve Yenilenmiş 6.Baskı, Beta Basım Yayımları, İstanbul, Kasım-2014, s.5.

<sup>292</sup> Tülin CANBAY, Dünyadaki Vergileme Anlayışındaki Değişim(Antikçağdan Günümüze), Dora Basın-Yayımları-Dağıtım, Bursa, 2009, s.74.

<sup>293</sup> Mehmet YÜKSEL, “Yönetişim(Governance) Kavramı Üzerine”, Ankara Barosu Dergisi, Sayı 3, 2000, s.146.

büyük çoğunda klasik çözüm yolu olan KAU'ye ilave olarak tahkim hükmüne yer vermişlerdir<sup>294</sup>.

Bu değişikliğin anayasalarda yer alan egemenlik ve devletlerin vergilendirme ilkeleri bakımından yansması üzerinde durmak faydalı olacaktır. Bu bölümde yapılacak genel açıklamalar ile birlikte Türkiye'nin tarafı olduğu ÇVÖA'larda tahkim hükmüne yer vermesinin anayasal temellendirilmesi yapılmaya çalışılacaktır.

### 3.1.1.Egemenlik

Devleti açıklamak için çeşitli tanımlar mevcut olsa da, günümüzde en çok kabul gören, Jellinek'in "Üç Unsur" teorisi ile açıklanan; "insan, toprak ve egemenlik unsurlarının bir araya gelmesiyle oluşan varlık" olarak ifade edilen tanımdır<sup>295</sup>. Devletlerin de bu unsurlar ve nitelikleri arasında en hassas davrandıkları konunun egemenlik olduğu belirtilir<sup>296</sup>. Her ne kadar toprak ve insan unsurları mevcut olsa da, devletin teşekkülü için bu unsurlar yeterli kabul edilmemekte, iktidar unsuru olarak egemenliğin de bulunması gerekmektedir<sup>297</sup>.

Anayasal açıdan ise egemenlik, devletin hangi sistemde şekilleneceğini belirleyen bir unsurdur. T.C. Anayasası'nın 6.maddesine göre "*Egemenlik, kayıtsız şartsız Türk Milleti'nindir*". Bu düzenleme, egemenliğin tek bir kişi veya belli bir zümre üzerinde toplanmaması gerektiğini, ulusça kullanılması gereken bir yetki olduğunu belirtmektedir<sup>298</sup>.

Egemenlik, tarihsel süreç içerisinde yaşanan üstünlük mücadeleleri sonucunda, Fransa krallarınca ülke içinde karşıt bir gücün oluşumunu engellemek, ülke sınırları dışında da kendilerinden üstün bir gücü tanımadıklarını ifade etmek için geliştirdikleri bir kavram olmuştur. Bu şekilde ortaya çıkan egemenlik kurma düşüncesini ilk defa tanımlayıp, sistemleştiren ise Fransız hukukçu Jean Bodin olmuştur<sup>299</sup>. Bodin'e göre egemenlik:

<sup>294</sup> ICC Commission on Taxation, "Comments to the OECD Discussion Draft on BEPS Action 14: "Make dispute resolution mechanisms more effective", s.2.

<sup>295</sup> GÖZLER, Anayasa Hukuku, s.133; Mehmet AKAD-Biherin VURAL DİNÇKOL, Genel Kamu Hukuku, Gözden Geçirilmiş 6.Basım, Der Yayınları, İstanbul, 2011, s.101; "Jean Bodin, devleti; "çeşitli ailelerin ele geçirdikleri çeşili varlıklarla birlikte egemen bir kudret tarafından hukuka uygun olarak yönetilmesidir" diye tanımlar".

<sup>296</sup> Karl DOEHRING, Genel Devlet Kuramı(Genel Kamu Hukuku), Yeniden Düzenlenmiş İkinci Baskı, çev.Ahmet MUMCU, İnkılap Kitabevi, İstanbul, 2002, s.133.

<sup>297</sup> GÖZLER, Anayasa Hukuku, s.162.

<sup>298</sup> Erdoğan TEZİÇ, Anayasa Hukuku, 11.Bası, Beta Yayınevi, İstanbul, 2006, s.119.

<sup>299</sup> Münci KAPANİ, Politika Bilimine Giriş, 19.Basım, Bilgi Yayınevi, Ankara, Eylül 2007, s.59-60; ÇAĞAN, s.1, dipnot.2; "Egemenlik kavramı siyasal bilime ilk kez Bodin'in 1577'de yayınladığı "De la Republic" isimli eseriyle girmiştir".

“yurttaşlar ve uyruklar üstündeki en yüksek, mutlak ve en sürekli güç” olup, “emredilmeden ve zorlanmadan emretme ve zorlama” olanağı tanımaktadır<sup>300</sup>.

Günümüz çağdaş egemenlik anlayışı ise, Bodin’in tanımlamış olduğu klasik egemenlik anlayışının değişmesine sebep olmuştur. Uluslararası hukuk kuralları, uluslararası siyasi ve ekonomik işbirlikleri gibi yapılarla hukukun ve her şeyin üstünde kabul edilen egemenlik anlayışı sınırlandırılmıştır<sup>301</sup>.

Egemenliğin iç egemenlik ve dış egemenlik olmak üzere iki farklı görünümü olduğu yaygın olan kabul edilmektedir<sup>302</sup>.

### 3.1.1.1.İç Egemenlik Bakımından Sınırlar

İç egemenlik, devletin ülkesi içerisinde en üstün konumda bulunma, sınırsız ve mutlak olma durumunu; bölünemez ve devredilemez bir gücü nitelendirmektedir<sup>303</sup>. Yani devletin, ülke sınırları içerisinde tüm sosyal grup ve sosyal sınıflar karşısında üstün irade olması halidir<sup>304</sup>. Devletlerin bu üstünlük durumunu ise yasama, yürütme ve yargı yetkilerini kullanırken görülmektedir<sup>305</sup>.

Devletlerin, kendi ülkeleri üzerinde egemenlik yetkilerini diledikleri gibi kullandıkları gözlenmektedir<sup>306</sup>. Ancak bu durumu da sınırlayan ya uluslararası teamül kurallarıdır ve tüm devletlerin egemenlik yetkisi üzerinde etki doğurur ya da uluslararası anlaşmalar ile taraf olan devletlerin egemenlik yetkileri üzerinde bir sınırlama söz konusudur<sup>307</sup>. Örneğin; Anayasası’nın 90.maddesinin 5.fikrasında<sup>308</sup>, uluslararası hukukun kaynakları arasında yer alan uluslararası anlaşmaların kanun hükmünde olduğu ve temel hak ve özgürlüklere ilişkin konulardaki anlaşmalarla kanunlar arasında bir uyumsuzluk

<sup>300</sup> GÖZLER, Anayasa Hukuku, s.162.

<sup>301</sup> ÇAĞAN, s.2.

<sup>302</sup> KAPANİ, s.61; DOHERİNG, s.133; “Araştırmamın iki ayrı başlık altında yapılması yapay görülebilir, çünkü her iki durumda da sorun son kararı verme yetkisinin saptanması noktasında düğümlenmektedir”.

<sup>303</sup> KAPANİ, s.62.

<sup>304</sup> Necip BİLGE, Hukuk Başlangıcı-Hukukun Temel Kavram ve Kurumları, 21.Bası, Turhan Kitabevi, Ankara, Ağustos 2006, s.160; TEZİÇ, s.119.

<sup>305</sup> ÇAĞAN, s.2.

<sup>306</sup> Alina KACZOROWSKA, Public International Law, 4th Edition, Roudledge Publications, New York, 2010, s.315.

<sup>307</sup> ÇELİK, s.4.

<sup>308</sup> “Madde 90: 5)Usulüne göre yürürlüğe konulmuş Milletlerarası andlaşmalar kanun hükmündedir. Bunlar hakkında Anayasaya aykırılık iddiası ile Anayasa Mahkemesine başvurulamaz. (Ek cümle: 7/5/2004-5170/7 md.) Usulüne göre yürürlüğe konulmuş temel hak ve özgürlüklere ilişkin milletlerarası andlaşmalarla kanunların aynı konuda farklı hükümler içermesi nedeniyle çıkabilecek uyumsuzluklarda milletlerarası andlaşma hükümleri esas alınır”.



yaşanması durumunda bu anlaşmaların öncelikli olarak uygulanacağını belirtmesi, uluslararası hukukun ulusal hukukta egemenliğe etki eden bir noktası olarak görülebilir<sup>309</sup>.

Devletlerin mali kaynak ihtiyaçlarını karşılarken kendi ülkelerinde sınırsız bir biçimde kullandıkları vergilendirme yetkilerinin uluslararası alandaki çakışmaları, ikili veya çoklu çifte vergilendirmenin önlenmesi anlaşmasıyla giderilmektedir. Bunu da mali egemenliklerini sınırlayarak gerçekleştirmektedirler<sup>310</sup>. Bu anlaşmalar ile devletler uluslararası vergi hukuklarının temel kaynaklarını ve sistemlerini oluşturmaktadırlar<sup>311</sup>. Uygulama şekli devletlere bırakılmış olsa da, ÇVÖA'lar devletlerin ulusal hukuklarına etki edecek şekilde düzenlenmiştir<sup>312</sup>.

Uluslararası vergi anlaşmalarının devletlerin iç egemenlikte kullandıkları yasama, yürütme ve yargı yetkilerini de etkilemesi ve bir takım sınırlamalar getirmesi bu anlaşmaların doğası gereğidir. Örneğin, Türk Hukuku'nda yürürlükte bulunan bir vergi yasasının, Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi(AİHS) ile çatışan bir hüküm içermesi durumunda, uluslararası düzenleme öncelikle uygulanacaktır<sup>313</sup>. Buradaki sorun uluslararası bir hukuk kuralının, ulusal hukuk mahkemelerinde uygulanabilirliği ile alakalıdır<sup>314</sup>. Çünkü bu anlaşmalar, vergilendirme yetkisini hangi devlete bırakılacağını belirtmekte, bu sebeple de mali egemenliğin sınırını çizmektedir<sup>315</sup>. Ancak uluslararası vergi anlaşmaları ile yapılan sınırlandırmalar mali egemenliğin doğal bir sonucudur. Yani egemen olan devlet, üstün güç olma durumunu kullanarak bazı vergi konuları üzerinde vergilendirme yetkisini kullanmayacağını açıklamaktadır<sup>316</sup>. Devletlerin yapmış oldukları bu sınırlamalar da yine egemenliğin kendilerine tanımış olduğu bir özgürlük olarak kabul edilir<sup>317</sup>.

---

<sup>309</sup> ÇELİK, s.4.

<sup>310</sup> ÇAĞAN, s.9-10.

<sup>311</sup> YALTI SOYDAN, Vergi Anlaşmaları, s.31.

<sup>312</sup> ZÜGER, Arbitration, s.1.

<sup>313</sup> Billur YALTI, Vergi Yükümlüsünün Hakları, Beta Yayınevi, İstanbul, Eylül 2006, s.27.

<sup>314</sup> Rona AYBAY, Kamusal Uluslararası Hukuk, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2011, s.27; Carla De PIETRO, Tax Treaty Override, Kluwer Law International, Hollanda, 2014, s.17-18; "Uluslararası hukuk ile ulusal hukuk arasındaki ilişki genellikle monist veya dualist teori ile açıklanmaktadır. Monist teori, ulusal hukuk ve uluslararası hukuku bir hukuk sisteminin iki parçası olarak kabul etmektedir. Uluslararası hukukta geçerli olan bir düzenleme, ulusal hukukta da otomatik olarak geçerli olacaktır. Dualist teoride ise, uluslararası ile ulusal hukuk iki farklı ve kendi düzenlemeleri olan hukuk sistemleridir. Geçerli bir uluslararası düzenlemenin ulusal hukukta öngörülen düzenlemelerle aktarılması gerekmektedir".

<sup>315</sup> YILDIRIM, s.120.

<sup>316</sup> ÖNCEL-KUMRULU-ÇAĞAN, s.57.

<sup>317</sup> DOEHRING, s.139.

Devletler, egemen olarak imzaladıkları ÇVÖA kaynaklı uyuşmazlıkların çözümü için uluslararası vergi hukukunda yer alan tahkim uygulaması ile ilgili olarak çekingen davranmalarının sebebini egemenliklerine müdahale kaygısı olduğunu iddia etmektedirler<sup>318</sup>. Ancak devletlerin çifte vergilendirme önleme anlaşmaları imzalamaları ve bu anlaşmalarda çözüm yolu olarak karşılıklı anlaşma usulünü düzenlemeleri, zaten mali egemenliklerine müdahaleye izin niteliği taşımaktadır<sup>319</sup>. Devletlerin, birbirleriyle etkileşiminin sonuçlarını egemenlik kaybı olmaktan çok, mevcut egemenliğin şartlara uygun olarak kullanımı şeklinde değerlendirmek daha uygun olacaktır<sup>320</sup>. ICC tarafından devletlerin egemenlik kaybı temelli tavırlarının nedeni, devletlerin tahkim ile varılacak muhtemel çözümleri reddetme olanaklarının bulunmayışı olarak değerlendirilmektedir<sup>321</sup>.

Burada Model Anlaşma düzenlemelerinin ulusal hukuka müdahale etmemesi ve hatta ulusal mahkeme kararlarına üstünlük tanınması, idarelere karşılıklı anlaşmanın uygulanması bakımından serbesti tanınması ve sadece uluslararası vergi uyuşmazlığının çözümüne yönelik müdahalesi mali egemenlik noktasındaki kaygıların azalmasına yardımcı olmaktadır<sup>322</sup>.

Ayrıca devletler, uzun yıllardan beri yatırım uyuşmazlıklarını tahkim ile çözmektedirler. Bu durumda da egemenliği etkileyen, doğal kaynak kullanımı ve çevresel düzenlemeler noktasında müdahaleler söz konusudur<sup>323</sup>. Hatta öyle ki ICSID Konvansiyonu'na<sup>324</sup> taraf olan devletlerin, uyuşmazlığın tahkime gitmesi durumunda verilecek kararı tenfiz prosedürüne gerek olmadan uygulamaları gerekmektedir<sup>325</sup>. Bu tür uyuşmazlıklar bakımından ise, devletin kümülatif olarak aranan üç unsurundan birisi olan

<sup>318</sup> GROEN, s.3; Insop PAK, “*International Finance and State Sovereignty: Global Governance in the International Tax Regime*”, Annual Survey of International & Comparative Law, Vol.10, Issue.1, Article.7, 27.08.2010, s.192. PARK, Tax Treaty, s.855.

<sup>319</sup> GANGULY, 752; GROEN, s.3.

<sup>320</sup> Daniel SHAVIRO, “*Money on the Table?: Responding to Cross-Border Tax Arbitrage*”, Chicago Journal of International Law, Vol.3, Number 2, Article 6, 2002, s.317.

<sup>321</sup> ICC Commission on Taxation, “Comments to the OECD Discussion Draft on BEPS Action 14: “Make dispute resolution mechanisms more effective”, s.2.

<sup>322</sup> Natalia Quinones CRUZ, “*International Tax Arbitration and the Sovereignty Objection: The South American Perspective*”, Tax Notes International, 11 Ağustos 2008, s.534-535.

<sup>323</sup> PARK, Tax Treaty, s.855.

<sup>324</sup> Türkiye Cumhuriyeti de, 3460 Sayılı “Devletler ve Diğer Devletlerin Vatandaşları Arasındaki Yatırım Uyuşmazlıklarının Çözümlemesi Hakkında Sözleşmenin Onaylanmasının Uygun Bulunduğuna Dair Kanun” ile bu konvansiyona taraf olmuştur. RG:19830: 2 Şubat 1988.

<sup>325</sup> Mahmut Tevfik BİRSEL, “*Türkiye’de Yabancı Hakem Kararlarının Tenfizinin Anayasal Ve Küresel Boyutları*”, Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi-Prof. Dr. İrfan BAŞTUĞ Anısına Armağan, Özel Sayı, Cilt.7, 2005, s.13.

toprak üzerinde, devlet organlarının dışında bir kurumun müdahalesine olanak tanıdığı söylenebilir.

OECD Modeli tahkimin egemenlik ve yasama-yürütme-yargı yetkileri ile ilişkisi bakımından ise, tahkimin KAU'den bağımsız bir yol olmaması sebebiyle genel olarak KAU'nun ulusal hukukta uygulamasında karşılaşılan engeller<sup>326</sup> ile Model Anlaşmanın tahkimi düzenleyen 25.maddenin 5.fıkrasında yer alan bir dipnot düzenlemesi, tahkim ve ulusal hukuk ilişkisine şekil verecektir. Dipnotta yer alan düzenleme şöyledir:

*“Bu fıkra da yer alan düzenleme (tahkim), bazı devletlerin ulusal hukuk, politik ve idari uygulamaları sebebiyle uyuşmazlık çözüm yolu olarak kabul edilmemektedir. Ayrıca, bazı devletler, bu fıkra hükmünün sadece belirli devletler ile yapacakları anlaşmalarda yer almasını isteyebilirler. Bu sebeplerle bu fıkra, sadece maddenin şerhinin 65.paragrafında yer alan şartların her iki akit devlet tarafından sağlandığı durumlarda yer almalıdır. Bununla birlikte şerhin 74.paragrafında belirtildiği üzere, diğer devletler ulusal mahkeme ve idari mercilerden uyuşmazlık konusuyla ilgili bir karar alınması durumunda tahkime sevk edilemeyeceğine dair ifadeyi çıkarma konusunda anlaşabilirler”.*

Esasında her devletin anayasasında yer alabilecek bir takım kısıtlayıcı sebepler, KAU'nun uygulamasını şekillendirmektedir. Çünkü KAU sonucu varılan karar üzerine yetkili otoritelerin süreci nasıl yürüteceğini ulusal hukuk kuralları belirlemektedir<sup>327</sup>. Türkiye bakımından bu alandaki uygulamaya yön vermek amacıyla, Gelir İdaresi Başkanlığı(GİB)'nin 2009 yılında hazırlamış olduğu “Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmalarında Yer Alan “Karşılıklı Anlaşma Usulü”ne İlişkin Rehber”<sup>328</sup> hazırlanmıştır. Bu tür yol gösterici rehberlerin, vergi yükümlüsünün haklarının korumasına yönelik düzenlemeler olduğu söylenir. Çünkü paralel olarak varlık arz eden ulusal ve uluslararası hukukun uyumlaştırılmasını sağlamayı amaçlamaktadırlar<sup>329</sup>.

Uluslararası vergi uyuşmazlık çözüm yolu olarak düzenlenen tahkimin, devletlerin anayasalarında yer alan yargı yolu ile ilişkisi de iç egemenlik bakımından incelenmesi

<sup>326</sup> ALTMAN, s.277; “Vergi idaresi, ulusal hukukta yer alan zamanaşımı süreleri, farklı mahkeme kararının bulunması ve diğer prosedürel ve esasa ilişkin engeller dolayısı ile karşılıklı anlaşmayı her zaman uygulayamayabilir”.

<sup>327</sup> ZÜGER, Arbitration, s.101.

<sup>328</sup> [http://www.gib.gov.tr/fileadmin/mevzuatek/uluslararası\\_mevzuat/ciftever\\_karsilikli94.pdf](http://www.gib.gov.tr/fileadmin/mevzuatek/uluslararası_mevzuat/ciftever_karsilikli94.pdf) (Erişim Tarihi: 16.05.2015).

<sup>329</sup> ALTMAN, s.278.

gereken bir konudur. Çünkü yargılama yetkisi de egemenlik yetkisidir ve bu yetkinin kullanımı ülkedeki egemen güç olan devlete aittir<sup>330</sup>. Tahkimin öncülü niteliğinde olan KAU ise, yetkili otoriteler tarafından yürütülmektedir ve idari bir süreçtir<sup>331</sup>. Tahkimin yapısı ise yarı yargısal olarak ifade edilmektedir. Yargısal yollardan farklı olarak, daimi mahkemeler önceden belirlenmiş usul ve kurallar çerçevesinde karar verirken, tahkim heyetleri ad hoc olarak görev almaktadır. Yargısal olmayan; görüşme, arabuluculuk, uzlaşma, gibi yollardan farkı ise, süreç sonunda uyuşmazlığın tarafı konumundaki yetkili otoriteler bakımından bağlayıcı nitelikte bir karar ortaya çıkmaktadır<sup>332</sup>.

Model Anlaşma'nın 25.maddesinin 5.fıkrasında uyuşmazlık konusunun tahkime havalesi için aranan ön şartlardan birisinin "ulusal hukuktan uyuşmazlık konusuyla ilgili karar almama" olması ve tahkimin sistematik olarak KAU'nün devamı niteliğinde bir yol olarak düzenlenmesi, devletlerin tahkim ile mali egemenlik açısından kayıp yaşayacakları kaygısının boşa olduğunu göstermektedir.

Ayrıca Model Anlaşma'nın 25.madde şerhinde, ulusal yargı mercileri ile tahkim uygulaması arasındaki ilişki şu şekilde düzenlenmiştir;

-Vergi yükümlüleri uyuşmazlık konusunun çözümünü ulusal hukuk ve KAU sürecinde eş zamanlı olarak arayamayacaktır. Yetkili otoriteler, ulusal hukuk yollarının hala kullanılabilir olması durumunda yükümlüden bu yollara başvuru hakkının askıya alınmasını isteyebilir ya da KAU sürecini ulusal hukuk neticelene kadar askıya alır.

-İlk olarak KAU sürecinden bir karar alınması durumunda, yükümlünün bu kararı kabul etmeyerek askıda olan ulusal hukuk yollarına başvurması imkanı bulunmaktadır. Bununla birlikte KAU sonucu varılan anlaşmayı kabul eden yükümlünün, ulusal hukuktaki yargısal yollara başvurusundan da feragat etmesi gerekmektedir.

-İlk olarak ulusal hukuktan uyuşmazlık konusu ile ilgili karar alınmış olması durumunda ise, yükümlü sadece diğer akit devletten çifte vergilendirmenin kaldırılması talebinde bulunabilecektir. Ancak birçok devlet, ulusal mahkemelerce verilen bir kararın altının KAU süreci ile boşaltılmasını kabul etmemektedir<sup>333</sup>.

<sup>330</sup> GÖZLER, Anayasa Hukuku, s.389.

<sup>331</sup> YALTI SOYDAN, Vergi Anlaşmaları, s.346.

<sup>332</sup> GARBARINO-LOMBARDO, s.2.

<sup>333</sup> OECD Commentary on Art. 25, para.76.

OECD Modeli tahkimin, egemenin yargı yetkisine müdahalesini bu düzenlemeler ışığında Epikür'ün ontolojik bir değerlendirmesi olan “*Ben varken ölüm yoktur; ölüm olduğunda ise ben varolmayacağım..*” cümlesi ile denkleştirmek mümkündür<sup>334</sup>. Ulusal yargı ile tahkimin bir arada varlığı söz konusu olmamaktadır.

Bu çalışmanın yazımının devam ettiği süreçte(18.05.2015), tarafımda GİB'e resmi internet sitesi üzerinden “Bilgi Edinme” sekmesi aracılığı ile Türk mali otoritelerinin çifte vergilendirme önlenmesi anlaşmalarında tahkim hükmüne yer verme noktasındaki görüşü sorulmuştur. GİB tarafından 28.05.2015 tarihinde verilen, Sayı :29136348-030.01[86-749[17-42] yazılı cevap ise şu şekildedir:

*“Başkanlığımız Bilgi Edinme Birimine elektronik olarak iletilen 18.05.2015 tarih ve 2015-1716 sayılı başvurunuzda, Türkiye'nin OECD Model Vergi Anlaşması'na uygun olarak imzalamış olduğu anlaşmaların sayısı ve listesi ile Türk Maliye otoritelerinin OECD Model Vergi Anlaşması'nda yer alan Tahkim hükmüne ilişkin görüşleri hakkında bilgi talep edilmektedir.*

*Türkiye'nin bugüne kadar akdettiği yürürlükte olan Anlaşmaların sayısı 80'e ulaşmıştır. Söz konusu Anlaşmaların listesi ile Türkçe metinlerine aşağıda yer alan internet adresinden ulaşılması mümkündür. Türkiye'nin bugüne kadar yapmış olduğu anlaşmalarda tahkim mekanizması yer almamıştır.*

*Diğer taraftan Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması akdedilirken OECD ve BM Vergi Anlaşması Modellerinden de yararlanılmakla birlikte imzalanan anlaşmaların tamamen bu modelleri yansıttığını söylemek mümkün değildir”.*

Mevcut anlaşmalarda yer alan KAU'nün Türk Hukuku bakımından uygulaması da, Model Anlaşma'nın şerhinde ulusal hukuk ile ilgili yer alan düzenlemelere paralel bir yapı arz etmektedir. Türkiye bakımından ise, KAU başvurusu yapmadan önce uyuşmazlık ulusal yargıya taşınmışsa, yükümlünün bu davadan feraget etmesi şartı aranmaktadır<sup>335</sup>. Ayrıca

<sup>334</sup> Emel KOÇ, “Varoluşsal Bir Problem Olarak Ölüm Üzerine Bir Değerlendirme: Tolstoy'un İvan İlyiç'in Ölümü Adlı Eseri”, Balıkesir Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, Cilt.12, Sayı.22, Aralık 2009, s.248.

<sup>335</sup> Billur YALTI, “Turkey-Branch Report”, Cashiers De Droit Fiscal International-The practical protection of taxpayer' fundamental rights, International Fiscal Association, Vol.100b, Subject.2, Rotterdam, 2015, s.795.

ulusal hukuk yargı mercilerince uyuşmazlık konusu ile ilgili karar verilmiş olması durumunda da, KAU başlatma talebini kabul etmemektedir<sup>336</sup>.

Türkiye bakımından da ÇVÖA'larında yer alan uyuşmazlık çözüm yollarında, KAU'nün tamamlayıcısı niteliğinde bir yol olan OECD tahkiminin yer alması, bazı KAU türleri bakımından(anlaşmada yer almayan hususların KAU ile karşılaştırılması) anayasa değişikliği yapılmadan mümkün görülmemektedir<sup>337</sup>. Ancak genel itibariyle Türkiye açısından iç egemenlik kavramı bakımından engellere takılmadan OECD Modeli tahkimin uygulanabileceği belirtilebilir<sup>338</sup>.

### 3.1.1.2.Dış Egemenlik Bakımından Sınırlar

Dış egemenlik, devletlerin uluslararası alanda hiçbir devlete bağlı olmaması, başka bir devletten hiyerarşik olarak aşağı konumda yer almaması anlamı taşır<sup>339</sup>. Bu bakımdan iç egemenlikteki üstün irade olma durumu, dış egemenlikte eşitlik halini alır ve diğer devletlerle eşit olma halini ifade eder<sup>340</sup>. Dış egemenlik kavramının tek kelimelik karşılığını ise “bağımsızlık” kavramı oluşturmaktadır<sup>341</sup>.

Daimi Tahkim Mahkemesi, 1928 tarihli Hollanda ve Birleşik Devletler arasındaki bir uyuşmazlıkta (Island of Palmas Arbitration); “ Egemenlik, bağımsızlığa işaret etmektedir. Bağımsızlık ise, diğer devletlerin müdahalesi olmadan devlet fonksiyonlarının yürütülmesi anlamına gelmektedir” ifadelerine yer vermiştir<sup>342</sup>.

BM Anlaşması'nın 2.maddesinde düzenlenen üye devletlerin bağlı olduğu ilkelerden ilki “*Örgüt, tüm üyelerin egemen eşitliği ilkesi üzerine kurulmuştur*” ifadesidir. Bazı devletlerin aralarında güç paylaşımında bulunuyor olması, tüm devletleri eşit kabul eden bu ilkede, bazı devletlerin diğerlerine göre daha fazla eşit olduğu şeklinde ifade edilmektedir<sup>343</sup>.

<sup>336</sup> Gelir İdaresi Başkanlığı, Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmalarında Yer Alan “Karşılıklı Anlaşma Usulü”ne İlişkin Rehber, Ağustos 2009, s.11.

<sup>337</sup> Billur YALTI, “*Türk Vergi Anlaşması Uygulamasına İlişkin Gözlemler*”(Tebliğ Metni), İsviçre- Türkiye Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması'nın Temel Esasları” Sempozyumu, Kadir Has Üniversitesi Hukuk Fakültesi İsviçre- Türkiye Araştırmalar Vakfı, 8 Nisan 2011, s.8. <http://www.khas.edu.tr/news/308> (Erişim: 14.05.2015).

<sup>338</sup> YILDIRIM, s.296.

<sup>339</sup> Kemal GÖZLER, Devletin Genel Teorisi, 2.Baskı, Ekin Kitabevi, Bursa, Ekim, 2009, s.79.

<sup>340</sup> BİLGE, s.161.

<sup>341</sup> TEZİÇ, s.120.

<sup>342</sup> KACZOROWSKA, s.188.

<sup>343</sup> James CRAWFORD, Brownlie's Principles of Public International Law, 8th Edition, Oxford University Press, Oxford-Birleşik Krallık, 27 Eylül 2012, s.448-449.

Yani bu ilke hukuki eşitlik statüsü sağlamakta olup<sup>344</sup>, siyasi bir takım durumların yaratmış olduğu farklılıkları ortadan kaldırma etkisine sahip değildir<sup>345</sup>.

Uluslararası alanda devletlerin egemen eşitliğinin bir sonucu ise, devletlerin yargı bağımsızlığının kabulüdür. Bu durum, bir devletin diğer devlet üzerinde yargılama yetkisini kullanamamasını ifade etmektedir<sup>346</sup>. 1849 tarihli Casaux kararında Fransız Yargıtay'ı, İspanya'nın, Fransa ulusal mahkemelerinde yargılanamayacağını şu gerekçelerle açıklamıştır: “Devletlerin bağımsızlığı, Uluslararası Hukukun en tanınmış ilkelerinden biridir. Bir devletin , başka bir devletin mahkemeleri önünde yargılanmasına, bu ilke engeldir(...).Devletle ilişkiye giren kişi, bunu bilmek durumundadır”<sup>347</sup>.

Uluslararası vergi uyuşmazlıklarının yaşanması durumunda ise bahsedilen yargı bağımsızlığı durumu nedeniyle, yükümlünün akit devletlerin birisinin ulusal mahkemesinde, diğer akit devlet aleyhine yargısal süreç başlatmasına imkan bulunmamaktadır<sup>348</sup>. Uluslararası bir vergi mahkemesi de, ICC tarafından önerilen bir uyuşmazlık çözüm yolu olsa da, henüz kurulmamıştır<sup>349</sup>. Bu sebeple, bu tür uyuşmazlıkların çözümü daha ziyade devletlerin ikili olarak imzalamış oldukları ÇVÖA'larında yer alan KAU ile olmaktadır<sup>350</sup>.

KAU, akit devletlerin yetkili otoriteleri tarafından gerçekleştirilen yargısal nitelikte olmayan ve varılan anlaşmaların idari karar niteliği arz ettiği bir süreçtir<sup>351</sup>. KAU'de devletlerin, diğer devlet yargı organları önünde yargılanması söz konusu olmaması sebebiyle yargı bağımsızlığına ve dolayısı ile dış egemenliğe müdahalesi söz konusu olmayacaktır.

Her ne kadar teorik düzeyde egemen eşitliği noktasında bir müdahale söz konusu olmasa da, KAU'nun hukuki olmaktan çok, politik bir süreç olarak işlediği belirtilmektedir<sup>352</sup> ve KAU görüşmelerinde siyaseten güçlü olan devletin, diğer akit devlete bir takım baskıları olabileceği düşünülebilir.

---

<sup>344</sup> KAPANİ, s.61.

<sup>345</sup> PAZARCI, s.150.

<sup>346</sup> Berat Lale AKKUTAY, “Devletin Jus Cogens Normlara Aykırı Fiillerinden Dolayı Hukuki Yargı Bağımsızlığı”, Türkiye Barolar Birliği Dergisi, Sayı 113, 2014, s.100-101.

<sup>347</sup> Rona AYBAY, “Yargıtay İçtihatlarına Göre Yabancı Devletin Yargı Bağımsızlığı”, Türkiye Barolar Birliği Dergisi, Sayı 72, 2007, s.109-110.

<sup>348</sup> YILDIRIM, s.122.

<sup>349</sup> ROHATGI, s.1.

<sup>350</sup> WOUTERS-VIDAL, s.32.

<sup>351</sup> YALTI SOYDAN, Vergi Anlaşmaları, s.346.

<sup>352</sup> ZÜGER, Arbitration, s.15.

KAU'nun devamında yer alan tahkimde görev yapan tahkim heyeti de mahkeme niteliğine sahip değildir. Şöyle ki; yargı organı olan mahkeme, *bir veya birden fazla hakimden oluşmuş ve hukuki uyuşmazlıkları çözen bir devlet organı* olarak tanımlanmaktadır<sup>353</sup>. Burada yargının fonksiyonel unsuru olan uyuşmazlık çözümü ile yapısal unsuru olan devlet mahkemesi olma özelliğinin birlikte olması gerekmektedir<sup>354</sup>.

Hakemlerin taraf devletlerce atanması, bu sebeple de üzerlerinde yoğun baskılarının olması ve bu hakemlerin çoğu zaman akit devlet temsilcisi olması dolayısıyla, hakimler için aranan bağımsızlık unsurunu da sağlamamaktadır. Ayrıca bu hakemlerin, devletlerin atamış oldukları hakimlere sundukları hakim güvencesinden yararlanmaları da mümkün değildir<sup>355</sup>. Ayrıca ad hoc yapıda teşekkül eden tahkim heyetleri, bu yönüyle de daimi mahkemelerden ayrılmaktadır<sup>356</sup>.

Türk Hukuku bakımından ise yargı yetkisi, yürütme ve yasama yetkilerinde olduğu gibi yapısal kriter esasına göre Anayasa'nın 9.maddesinde<sup>357</sup> tanımlanmıştır. Yargı yetkisinin, yasama ve yürütme yetkilerinden farklı olarak, bağımsız mahkemelerde, bağımsız hakimler tarafından kullanılması gerekmektedir<sup>358</sup>. İdari bir hiyerarşi ya da vesayet söz konusu olmamalıdır. Tahkim heyetlerin de ise, yetkili otoriteler ile arasında hiyerarşik ilişkiden bahsedilir. Bu açıklamalar ışığında, Türk Hukuku bakımından tahkim heyetlerinin bağımsız mahkeme olarak değerlendirilmesi mümkün olmamaktadır<sup>359</sup>.

Bu açıklamalar ışığında, OECD Modeli tahkim, iç egemenlik bakımından Anayasa'nın 9.maddesinde düzenlenmiş olan yargı yetkisine de aykırılık teşkil etmeyecektir.

Yargı bağımsızlığı noktasından baktığımızda ise, OECD Modeli tahkimde söz konusu tahkim heyetinin açıklanan nedenlerle bağımsız bir mahkeme olmaması ve bir devlete ait

<sup>353</sup> GÖZLER, Anayasa Hukuku, s.393.

<sup>354</sup> Mehmet YÜCE, Türk Vergi Yargısı, 2. Baskı, Ekin Yayınevi, Bursa, 2012, s.8.

<sup>355</sup> YILDIRIM, s.134.

<sup>356</sup> PAZARCI, s.467.

<sup>357</sup> "IX. Yargı yetkisi MADDE 9- Yargı yetkisi, Türk Milleti adına bağımsız mahkemelerce kullanılır."

<sup>358</sup> Bülent TANÖR-Necmi YÜZBAŞIOĞLU, 1982 Anayasası'na Göre Türk Anayasa Hukuku(2001 Anayasa değişikliğine göre), Yapı Kredi Yayınları, 4.Baskı, İstanbul, 2002, s.440.

<sup>359</sup> YILDIRIM, s.135; AYMK, 2007/53 E., 2007/61 K., 31.05.2007 T.; "Buna göre, Tüketici Sorunları Hakem Heyetleri, yargı organlarının ve mensuplarının Anayasa'da belirtilen niteliklerine sahip değildirler. Bu nedenlerle başvuran Tüketici Sorunları Hakem Heyeti "mahkeme" niteliği taşımadığından, itirazın başvuranın yetkisizliği nedeniyle reddi gerekir". Anayasa Mahkemesi, tüketici hakem heyetlerini, bağımsız mahkeme olarak kabul etmemiştir.



yapı arz etmemesi, aralarındaki vergi uyuşmazlığını KAU ile çözemeyen ve tahkime sevk eden devletler bakımından yargı bağımsızlığı noktasında sorun yaratmayacağı sonucuna ulaşılabacaktır.

Dış egemenlik bakımından, devletlerin egemen eşitliğiyle birlikte mevcut olan ikinci ilke ise, iç işlerine karışmama ilkesidir<sup>360</sup>. Bu ilke egemenlik hakkını kullanmanın ve devletlerin arasında bulunan egemen eşitliği ilkesinin doğal bir sonucu olarak ortaya çıkmaktadır. Eşit iki devletin birbirlerinin ekonomik, siyasi, kültürel, askeri vb. konularda alacağı kararlara karışmaması gerekmektedir. Ancak bu durumun sınırını da yine devletlerin uluslararası alanda yapmış oldukları anlaşmalar belirleyecektir<sup>361</sup>.

Model Anlaşma'da yer alan KAU'de yetkili otoritelerin anlaşmaya varma zorunluluklarının bulunmayıp, sadece çaba göstermelerinin yeterli kabul edilmesinde, devletlerin yetki devrinde istekli olmamalarının da etkisi bulunmaktadır<sup>362</sup>. Bu sebeple Model Anlaşma bu konuda bir zorunluluk öngörmemiş ve takdir yetkisi bırakmıştır<sup>363</sup>. Bununla birlikte OECD Modeli tahkimde, tahkim heyetinin vereceği karar, yükümlü tarafından kabulü halinde, yetkili otoriteler bakımından bağlayıcı olacaktır. Akit devletlerin bu kararı ise "pacta sunt servanda" ilkesi gereği iyi niyetle uygulamaları gerekmektedir<sup>364</sup>. Ancak akit devletlerin anlaşmalardan doğan bu yükümlülüğü, ulusal hukuklarında nasıl yerine getirecekleri kendi belirleyecekleri bir konu olarak düzenlenmiştir<sup>365</sup>.

Model Anlaşma'da yer alan tahkim düzenlemesinde, uyuşmazlık konusu hakkında ulusal mahkemelerden karar alınması halinde tahkime gidilemeyeceği düzenlenmektedir. Bu durum, tahkimin devletlerin egemenlik yetkisini sınırlandırmasından ziyade, devletlerin egemenlik yetkisinin tahkimin uygulamasını sınırlandırdığını göstermektedir<sup>366</sup>. Model Anlaşma şerhi, uyuşmazlık konusu ile ilgili ulusal mahkemelerden bir karar alınması durumunda, daha sonra KAU başlatıp, devamında tahkime gidilmesini ve böylece ulusal yargı mercilerin vermiş olduğu kararların uygulanamaz hale gelmesinin önüne geçen düzenlemeler içermektedir<sup>367</sup>. Bu düzenlemelerin ışığında OECD Modeli tahkim, devletlerin

<sup>360</sup> GÖZLER, Anayasa Hukuku, s.163.

<sup>361</sup> PAZARCI, s.150-152.

<sup>362</sup> YALTI SOYDAN, Vergi Anlaşmaları, s.347.

<sup>363</sup> KOCH, s.117.

<sup>364</sup> GROEN, s.24.

<sup>365</sup> ZÜGER, Arbitration, s.1.

<sup>366</sup> Chloe BURNETT, "International Tax Arbitration", Australian Tax Review, Vol. 36, No. 3, 2007, s.185.

<sup>367</sup> Commentary on Article 25, para.76/c.

ulusal hukuklarına saygı duyan ve iç işlerine müdahale etmeyen, KAU sürecinde yetkili otoritelerin makul talepler ile görüşmeleri gerçekleştirmesini sağlamayı hedefleyen bir uyuşmazlık çözüm yöntemi olarak tasarlanmıştır<sup>368</sup>.

### 3.1.2.Vergilendirme İlkeleri

Vergilendirme yetkisinin bireylerin temel hak ve özgürlükleri ile yakından ilgili olması, devletin bu yetkiyi kullanma boyutunun belirlenmesini gerekli kılmıştır<sup>369</sup>. Demokrasinin de bir gereği olarak kabul edilen bu sınırlama ise anayasalarda yer alan bir takım ilkelerle yapılmıştır<sup>370</sup>. Burada karıştırılmaması gereken husus; anayasalarda yer alan genel ilkeler (eşitlik, hukuk devleti vb.) ile vergilendirme yetkisini şekillendiren ilkelerin (verginin yasallığı ve eşitliğin mali güce göre okunması ilkesi) sistematik farklılığıdır<sup>371</sup>.

Türk Anayasası'nda hukuk devleti ilkesi 2.maddede, eşitlik ilkesi 10.maddede düzenlenmişken; vergilendirme ilkeleri, 73.maddede "Vergi Ödevi" başlığı ile şu şekilde yer almaktadır:

*"MADDE 73- Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, malî gücüne göre, vergi ödemekle yükümlüdür.*

*Vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı, maliye politikasının sosyal amacıdır.*

*Vergi, resim, harç ve benzeri malî yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırılır.*

*Vergi, resim, harç ve benzeri malî yükümlülüklerin muaflık, istisnalar ve indirimleriyle oranlarına ilişkin hükümlerinde kanunun belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içinde değişiklik yapmak yetkisi Bakanlar Kuruluna verilebilir".*

Bu madde kapsamında vergilendirme ilkeleri iki ana başlık altında incelenebilir; verginin yasallığı ve vergide eşitliğin mali güce göre okunması<sup>372</sup>.

<sup>368</sup> CHRISTIANS, Your Own Personal Tax Law, s.181.

<sup>369</sup> Sadık KIRBAŞ, Vergi Hukuku, Gözden Geçirilmiş ve Genişletilmiş 19.Baskı, Siyasal Kitabevi, Ankara, 2012, s.10; OECD üyesi ülkelerin anayasalarının karşılaştırmalı olarak yapılan incelemesi sonucu ortaya çıkan ilkelerin oluşturduğu tablo için bkz. Adnan GERÇEK-Feride BAKAR-Fulya MERCİMEK-Erdem Utku ÇAKIR-Semih ASA, "Vergilemenin Anayasal Temellerinin Çeşitli Ülkeler Açısından Karşılaştırılması Ve Türkiye İçin Çıkarımlar", AÜHF, Cilt.63, Sayı.1, 2014, s.101.

<sup>370</sup> Hans GRIBNAU, "Equality, Legal Certainty and Tax Legislation in the Netherlands: Fundamental Legal Principles as Checks on Legislative Power: A Case Study", Utrecht Law Review, Vol.9, Issue.2, Mart 2013, s.52.

<sup>371</sup> SABAN, s.61.

<sup>372</sup> SABAN, s.62 ve s.67.

### 3.1.2.1.Verginin Yasallığı İlkesi

“Sınır konulmayan bir vergilendirme yetkisi kullanımı, ister istemez(nihayetinde), bir yok etme gücünü de içermektedir”. Amerikalı siyasetçi Daniel Webster tarafından söylenen bu söz, John Marshall tarafından 1819 tarihinde McCulloch v. Maryland davasında mahkeme kararına aktarılmıştır<sup>373</sup>. Bu sınırlamanın ilk örneğinin İngiltere’de 1215 yılında Magna Carta ile gerçekleştirildiği genel kabul görmektedir<sup>374</sup>. Halktan bağımsız; soylular ve din adamları lehine bir iktidar sınırlaması olsa da, “kanunsuz vergi olmaz” ilkesi için atılan ilk adım olması bakımından önemlidir<sup>375</sup>. Bu ilkeden yapılan çıkarım ise, bir devletin vatandaşlarının kendi seçmiş olduğu ve meclislerde kendisini temsil eden kişilerin çıkaracağı yasalarla vergi toplayabilecektir<sup>376</sup>.

Vergilerin yasallığı ilkesi, OECD üyesi ülkelerin tamamının anayasalarında yer almaktadır<sup>377</sup>. Anayasanın 73.maddesinin 3.fıkrasında yer alan; “Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırılır” hükmü, verginin yasallığı ilkesini düzenlemektedir. Ancak aynı maddenin 4.fıkrasında yer alan “Vergi, resim, harç ve benzeri malî yükümlülüklerin muaflık, istisnalar ve indirimleriyle oranlarına ilişkin hükümlerinde kanunun belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içinde değişiklik yapmak yetkisi Bakanlar Kuruluna verilebilir” ifadesi ise bu kuralın istisnasıdır<sup>378</sup>. Yasallık ilkesi, vergi yükünün sadece yasa ile konulması noktasında değil, herhangi bir düzenlemenin yahut mevcut yasanın kaldırılmasında da geçerli olacaktır.

Verginin temel öğelerini; konusu, vergiyi doğuran olay, vergi yükümlüsü, matrah ve oran oluşturmaktadır. Bu sebeple bir verginin yasallık ilkesini yerine getirebilmiş olması için, bu öğelerin de o vergi yasası içerisinde belirlenmesi gerekmektedir<sup>379</sup>.

<sup>373</sup> William SAFIRE, Safire’s Political Dictionary, Oxford University Press, New York, 2008, s.569.

<sup>374</sup> Coşkun Can AKTAN-Dilek DİNLEYİCİ-Özgür SARAÇ, Vergi, Zulüm ve İsyân, Phoenix Yayınevi, Ankara, 2002, s.251-252.

<sup>375</sup> ÖNCEL-KUMRULU-ÇAĞAN, s.7; “İngiltere’de kralın vergilendirme gücünü bir halk hareketi sonucu sınırlandıran anayasal belgeler, 1628 Haklar Dilekçesi (Petition of Rights) ve 1689 Haklar Demeci (Bill of Rights)dir”.

<sup>376</sup> SABAN, s.61.

<sup>377</sup> GERÇEK-BAKAR-MERCİMEK vd.; s.102.

<sup>378</sup> Gülşen GÜNEŞ, Verginin Yasallığı İlkesi, 4.Tıpkı Bası, XII Levha Yayıncılık, İstanbul, Eylül 2014, s.180.

<sup>379</sup> ŞENYÜZ-YÜCE-GERÇEK, s.26; SABAN, s.63.

Uluslararası ÇVÖA'lar, devletlerin vergilendirme yetkisini genişleten değil, sınırlayan düzenlemeler getirmektedir<sup>380</sup>. Düzenleniş amacı itibariyle de, devletlerin çıkarılan vergi yetkilerini sınırlamak ve hangi vergi konusunda hangi devletin yetkisi olduğunu belirtmek için yapılan düzenlemelerin, ülke yasalarının uygulama alanını daraltan düzenlemeler getirmesi kaçınılmazdır<sup>381</sup>. Bununla birlikte ÇVÖA'ların belirlemiş olduğu vergilendirme yetkisinin kullanılabilmesi için, vergi konusu ile ilgili ulusal hukuklarda bir vergi yasası olmalıdır. Aksi takdirde anlaşma hükümleriyle bir vergi olgusunun yaratılması mümkün değildir<sup>382</sup>. Uluslararası vergi anlaşmalarının bu yapısının, vergi yasalarının karşısındaki durumu ise ülkelerin anayasal bir sorunu olarak görülmektedir<sup>383</sup>.

Türk Vergi Hukuku bakımından, uluslararası vergi anlaşmaları Anayasası'nın 90.maddesinin 5.fıkrasında yer alan; *“Usulüne göre yürürlüğe konulmuş Milletlerarası andlaşmalar kanun hükmündedir”* ifadesine göre kanun hükmünde olacaktır. Düzenlemenin buraya kadar olan kısmı bakımından bir tartışma bulunmuyor olsa da, fıkranın ikinci cümlesinde, bu anlaşmalar hakkında Anayasa'ya aykırılık iddiası ile Anayasa Mahkemesine başvurulamayacağına düzenlenmiş olması tartışma yaratmaktadır. Uluslararası vergi anlaşmalarında yer alan hükümlerin bu düzenleme nedeniyle yasalarla eşit olmayıp, yasalardan üstün olduğu kabul eden görüşlerin yanı sıra<sup>384</sup>, anlaşma hükümleri ile vergi yasalarının eşit seviyede kabul eden görüşler de mevcuttur<sup>385</sup>. Vergi yasası ile ÇVÖA'larının birbirlerinin geçerliliğine etki etmesi söz konusu değildir. Bu bakımdan iki düzenleme arasında bir hiyerarşi kurulamamaktadır<sup>386</sup>. Bu düzenlemeyi, ulusal-uluslararası hukuk çatışması durumunda uluslararası kurallara üstünlük tanıyan bir kural olan açık çatışma

<sup>380</sup> UCKMAR, s.157.

<sup>381</sup> ROHATGI, s.32-33.

<sup>382</sup> YALTI SOYDAN, Vergi Anlaşmaları, s.68.

<sup>383</sup> UCKMAR, s.157.

<sup>384</sup> YALTI SOYDAN, Vergi Anlaşmaları, s.80-81; “Anlaşmanın anayasa aykırılığı iddiası ile Anayasa Mahkemesi'ne gidilemiyor olması, yasa ile anlaşma arasındaki eşitliği bozmaktadır”; SABAN, s.30; “Tartışmaların ana noktasını, uluslararası anlaşmaların üstünlüğü kabul edildiğinde TBMM'nin yetkisini devretmek zorunda kalacağı ve bu yetkinin devredilemez olmasıdır”; TEZİÇ, s.11; “Milletlerarası anlaşmalar kanun hükmündedir” kuralı, kanun ile milletlerarası antlaşmanın eş düzeyde oldukları anlamına gelmemektedir. Bu ifadeden böyle bir sonuç çıkarmak hukuken doğru değildir”.

<sup>385</sup> ŞENYÜZ-YÜCE-GERÇEK; s.27; “Uluslararası anlaşmaların kanun hükmünde olması, onları diğer kanunlarla eşit hale getirmektedir. Bu açıdan bakıldığında uluslararası anlaşmalarla kanunlar arasında bir astlık üstlük ilişkisinin değil, eşit kurallar arasında geçerli olan öncelik-sonralık sorunu olabilir”; Kemal GÖZLER, Hukuka Giriş, Güncellenmiş ve Düzeltilmiş 10. Baskı, Ekin Kitabevi, Bursa, 2013, s.189; “Dolayısıyla milletlerarası andlaşmalar ile kanunlar (ve keza kanun hükmünde kararnamler) arasında hiyerarşi yoktur; bunlar normatif hiyerarşi içinde kanunlar ile aynı basamakta yer alır”.

<sup>386</sup> Kemal GÖZLER, Anayasa Normlarının Geçerliliği Sorunu, Ekin Kitabevi, Bursa, 1999, s.197.

normu olarak kabul etmek gerekir<sup>387</sup>. Bunun sonucu olarak da mahkemelerin bu düzenlemeleri ilgilendiren bir uyuşmazlıkla karşılaşması durumunda, uluslararası vergi anlaşmalarını esas alacaklardır<sup>388</sup>.

Bu noktada uluslararası vergi anlaşmalarında yer alan KAU ve tahkim sonucu verilen kararların da, çifte vergilendirme sorununu çözecek olmalarından ötürü yasallık ilkesi ile bağının ortaya konması gerekir.

OECD Model tahkiminde, yükümlü tarafından kabul edilen ve yetkili otoriteler tarafından bağlayıcı nitelikte olan tahkim kararın uygulanması, yetkili otoritelerin gerçekleştireceği bir karşılıklı anlaşma prosedürü çerçevesinde kararı yansıtan bir uygulama ile olacaktır<sup>389</sup>. Sadece tahkim kararının, Anayasa'nın 73.maddesinin 3.fikrasında yer alan yasallık ilkesine aykırılığında bahsedilemez. Şöyle ki, tahkim heyeti tarafından verilen karar, vergi ya da benzeri bir mali yükümlülük yaratmamaktadır. Yapılan işlem, ulusal hukukta mahkemelerin vergi kanunlarının yorumlanarak somut uyuşmazlığa uygulanması faaliyetine benzemektedir<sup>390</sup>.

Hem tahkime gitmeden uyuşmazlıkların çözüldüğü KAU, hem de KAU ile iki yıllık süre içerisinde çözüme kavuşturulmayan uyuşmazlıkların tahkime sevkinin ardından verilen tahkim kararının, yükümlü tarafından kabulü ile uygulanacak olan KAU sonucu anlaşma, tamamen idari bir süreç olması dolayısıyla, yetkili otoriteler varılan neticeyi ulusal hukuklarında yine idari işlem şeklinde uygulayacaktır<sup>391</sup>.

KAU sonucu varılan karar, mukimi olunan devlet yetkili otoritelerince yükümlüye iletildiğinde, yükümlü dilerse bu kararı kabul etmeyebilir ve mevcut olan ulusal hukuka başvuru hakkını kullanabilir<sup>392</sup>. Bununla birlikte KAU'nun uygulanmasının tahkim kararını içermiyor olması durumunda, yükümlü tekrardan anlaşmaya aykırı vergilendirme olduğu gerekçesiyle KAU başlatma talebinde bulunabilecektir<sup>393</sup>.

Her ne kadar Model Anlaşma'nın 25.maddesinin 5.fikrasına göre, anlaşmaya aykırı vergilendirme durumlarında tahkimin başlatılabileceği belirtilmiş olsa da, devletlerin

---

<sup>387</sup> YALTI, Vergi Yükümlüsünün Hakları, s.14.

<sup>388</sup> GÜNEŞ, s.213.

<sup>389</sup> OECD Commentary on Art. 25, annex, C(25)-42.

<sup>390</sup> YILDIRIM, s.148.

<sup>391</sup> YALTI SOYDAN, Vergi Anlaşmaları, s.346.

<sup>392</sup> OECD Commentary on Art. 25, para.76(b).

<sup>393</sup> OECD Commentary on Art. 25, annex, C(25)-53.

istemeleri durumunda tahkimin uygulama alanını genişletebilecekleri belirtilmiştir. Bu durumda, ek olarak anlaşmanın yorumlanması ve anlaşmada yer alan boşlukların doldurulması amacıyla da KAU başlatılabileceklerdir<sup>394</sup>.

Yetkili otoritelerin anlaşmaları KAU kapsamında yorumlama yetkisi ulusal hukuklara bırakılmıştır<sup>395</sup>. Ulusal mahkemelerin bu yorum ile bağlı olup olmayacakları hususunu da yine ulusal mevzuat belirleyecektir<sup>396</sup>. Yetkili otoritelerin KAU sonucunda anlaşmayı yorumlayarak vardıkları karar, idari bir yorum olması ve herhangi bir yasal onay ihtiyacı duymaması sebebiyle kişilerin üzerinde bağlayıcı etkisi olmayacaktır<sup>397</sup>. Bu idari yorumun, akit devletlerin ulusal mahkemelerinin kararları üzerinde bağlayıcı olmaması, verginin yasallığı ilkesinin de güvencesini oluşturmaktadır.

Ayrıca yetkili otoritelerin yapmış oldukları bu idari yorum neticesinde tesis edilecek idari işlem yargısal denetime tabi olacaktır. Bunu, Anayasanın 125.maddesinde yer alan; “*İdarenin her türlü eylem ve işlemlerine karşı yargı yolu açıktır*” hükmü sağlamaktadır<sup>398</sup>. Türkiye’nin taraf olduğu ÇVÖA’lar henüz tahkim hükmü yer almıyor olsa da, KAU sonucu verilen kararın, Anayasa’nın 73.maddesinin 3.fıkrasında yer alan verginin yasallığı ilkesine ters düştüğünü söylemek mümkün olmayacaktır<sup>399</sup>.

Vergi anlaşmaları tüm vergi konularına dair düzenlemeler içermez. Anlaşmada düzenlenmemiş konulara ilişkin KAU başlatıp, bir anlaşmaya varılması durumu ise vergilendirme yetkisinin, yürütmeye devri anlamına gelecektir. Model Anlaşma metninde böyle bir düzenleme öngörülmemiş olup, bu yetki devrine olanak tanınıp, tanınmayacağı konusu devletlerin ulusal düzenlemelerine bırakılmıştır. Ancak bu yetki devrinin öngörülmediği devletler bakımından, anlaşmada yer almayan bir konunun, yetkili otoriteler tarafından KAU kapsamında anlaşmaya varılıp, ulusal hukuka aktarılması verginin yasallığı

<sup>394</sup> OECD Commentary on Art. 25, para. 73.

<sup>395</sup> YALTI SOYDAN, Vergi Anlaşmaları, s.348.

<sup>396</sup> John F. AVERY JONES, “*The Relationship Between The Mutual Agreement Procedure And Internal Law*”, EC Tax Review, Vol.8, Issue.1, 1999, s.4.

<sup>397</sup> Juan Angel BECERRA, Interpretation and Application of Tax Treaties in North America, IBFD Publications, Hollanda, 2007, s.35.

<sup>398</sup> YALTI SOYDAN, Vergi Anlaşmaları, s.348-351; “Bazı ülkeler vergi anlaşmaları ile yorum yetkisinin geçerli bir şekilde devredildiğini, bu nedenle de yargı organlarının varılan karşılıklı anlama ile bağlı olduğunu kabul etmektedirler. Örneğin; İsveç İsveçre bu yönde bir uygulama içindedir.”

<sup>399</sup> YILDIRIM, s.148.

ilkesi bakımından sorun yaratacaktır<sup>400</sup>. Türk Hukuku bakımından da, verginin yasallığı ilkesine aykırılık teşkil edecek tek durum, Model Anlaşma'nın 25.maddesinin 3.fikrasının ikinci cümlesinde yer alan “*anlaşmada düzenlenmeyen konularla ilgili olarak*” başlatılan bir KAU ve sonucunda gidilen tahkim süreci olacaktır<sup>401</sup>. Bu sebeple de bu düzenleme “yasama hükmü” olarak anılmaktadır<sup>402</sup>.

Bu durumun çözümü ise, anlaşmada düzenlenmemiş olan konularla ilgili olarak, anlaşmaya ek bir protokol imzalanması ile öngörülmektedir<sup>403</sup>. Bu protokoller, ana anlaşmayı tamamlayıcı ya da ayrıntılarını düzenleyici nitelikteki anlaşmalar olacaktır<sup>404</sup>.

GİB, uluslararası vergi anlaşmalarında yer alan KAU hükümleri içerisinde, Anlaşma kapsamında olmayan durumlarda çıkan çifte vergilendirme sorununun da KAU ile çözülebileceği belirtilmiştir<sup>405</sup>. Ancak burada onay ve kabul aşamalarından geçen bir protokol olmaması durumunda, KAU sonucu varılan anlaşmanın 73.maddenin 3.fikrasında yer alan açık hükmüne aykırılık teşkil edecektir<sup>406</sup>. Çünkü mevcut bir uluslararası vergi anlaşması, belirtildiği gibi kanun hükmünde iken; böyle bir anlaşmaya dayanmadan, tamamen yetkili otoritelerin ve tahkim heyetinin devreye girdiği durumlarda bu heyetin vermiş olduğu karara dayanılarak yükümlülük tesisi edilmesi durumu söz konusu olacaktır. Tamamen idari bir süreç ile vergi yükü oluşturulması ya da var olan bir vergiyi kaldırması sonucunu doğuracak ve Anayasa'ya aykırılık teşkil edecektir<sup>407</sup>.

### **3.1.2.2.Vergide Eşitlik İlkesinin Mali Güce Göre Okunması**

Vergide eşitlik ilkesi de, yasallık ilkesi gibi devletlerin vergilendirme yetkisini sınırlandırıp, keyfi müdahalelerinin önüne geçmeye yardımcı olacak bir ilkedir<sup>408</sup>. Ancak yasallık ilkesinden farklı olarak, Anayasa'nın 73.maddesi 1.fikrasında “*Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, malî gücüne göre, vergi ödemekle yükümlüdür*” denilmek

<sup>400</sup> YALTI SOYDAN, Vergi Anlaşmaları, s.347-348; “Örneğin Belçika, anayasaya aykırı olacağı gerekçesiyle, anlaşmalarda düzenlenmeyen konularda KAU'ne başvurulması hükmünü vergi anlaşmalarına dahil etmemektedir”.

<sup>401</sup> YALTI SOYDAN, Vergi Anlaşmaları, s.347-348.

<sup>402</sup> Frank ENGELN, Interpretation of Tax Treaties under International Law, IBFD Publications, Amsterdam, 2004, s.434.

<sup>403</sup> OECD Commentary on Art. 25, para. 55.

<sup>404</sup> PAZARCI, s.48.

<sup>405</sup> Gelir İdaresi Başkanlığı, Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmalarında Yer Alan “Karşılıklı Anlaşma Usulü”ne İlişkin Rehber, s.3.

<sup>406</sup> YALTI SOYDAN, Vergi Anlaşmaları, s.350.

<sup>407</sup> YILDIRIM, s.149.

<sup>408</sup> GRIBNAU, s.53.

suretiyle doğrudan eşitlik ifadesine yer verilmemiştir. Anayasa hükmünde “mali güce göre vergilendirme”nin yapılacağı belirtilmiş olsa da, bu bir ilke değil, daha ziyade bir ölçüttür. Burada devreye Anayasa’nın 10.maddesinde yer alan genel eşitlik ilkesi girecek ve vergide eşitliğin mali güce göre okunması ilkesinden söz edilebilecektir<sup>409</sup>. Bu durum vergi adaletinin sağlanabilmesi için gerekli olan yükümlülerin kişisel ve ekonomik durumlarını gözetilmesi gerekliliğini içermektedir<sup>410</sup>. Mali gücü ortaya çıkaracak olguların ise, varsayımsal olarak ileride gerçekleşeceği durumlar hesaba katılmadan, gelir, servet, zenginleşme ve harcama olguları ile belirlenmesi gerekmektedir<sup>411</sup>.

Mali güç ölçütü, barındırdığı olgular dolayısıyla yükümlüler arasında vergi yükü bakımından bir kademe oluşturacaktır. Bu durumda ise herkesin aynı vergiyi ödemesi söz konusu olamaz. Burada kökeni 1896 tarihli ABD Yüksek Mahkemesi’nin Plessy v. Ferguson kararına dayanan, siyahlar ile beyazların aynı şekilde seyahat hakkına sahip olduğu; ancak ayrı otobüslerde olması gerektiği şeklinde özetlenebilecek olayda ifade edilen “separate but equal”<sup>412</sup> ilkesi olarak bilinen eşitlerarası eşitlik ilkesi geçerli olacaktır. Bunun sonucunda da, aynı mali güçte olanlardan aynı vergi alınmasını ifade eden yatay eşitlik; farklı mali güçte olanlardan farklı vergi alınması anlamına gelen dikey eşitlik kavramı ortaya çıkmaktadır<sup>413</sup>.

Uluslararası vergi anlaşmalarında hangi devletin, hangi vergilendirme konusu üzerinde vergilendirme yetkisini kullanacağı belirlendiği için, yükümlü bakımından eşitlik ilkesi ve mali güç ölçütü bakımından bir düzenleme yer almamaktadır. Uyuşmazlık çözüm yolu olarak belirlenen KAU ve tahkim uygulaması eşitlik ve mali güç ölçütüyle değerlendirilemez. Çünkü burada hem yetkili otoriteler, hem de tahkim heyeti yükümlüyü hedef alan bir vergilendirme yetkisi kullanmak yerine, çifte vergilendirme sorunu çözmeye yönelik vergilendirme yetkisinin hangi devlete ait olduğunu karara bağlamaktadırlar<sup>414</sup>.

Bununla birlikte vergide eşitliğin mali güce okunması ilkesi bakımından Model Anlaşma uygulaması ile bağlantı kurabileceğimiz bir nokta olarak KAU ve beraberindeki tahkim uygulamasının sonuçlarının yükümlüler üzerindeki etkisi incelenebilir. Şöyle ki,

---

<sup>409</sup> SABAN, s.67-68.

<sup>410</sup> Abdurrahman AKDOĞAN, Kamu Maliyesi, Gözden Geçirilmiş ve Genişletilmiş 12.Baskı, Gazi Kitabevi, Ankara, 2007, s.197.

<sup>411</sup> KANETİ, s.33.

<sup>412</sup> Harry E. GROVES, “Separate but Equal-The doctrine of Plessy v. Ferguson”, Phylon(1940-1956), Vol.12, No.1(1st Qtr), 1951, s.66.

<sup>413</sup> ŞENYÜZ-YÜCE-GERÇEK, s.21.

<sup>414</sup> YILDIRIM, s.149.



KAU sonucu verilen kararlar genellikle yayınlanmamakta ve sadece somut uyuşmazlık ile ilgili olarak verilmektedir<sup>415</sup>. Bir başka ifadeyle, KAU'ye konu edilen her uyuşmazlık kendi somut durumu dikkate alınarak incelenip, diğer dosyalar bakımından etki doğurmayacaktır<sup>416</sup>.

Tahkim kararları bakımından da aynı şekilde verilen karar, sadece uyuşmazlık konusunu KAU'ye taşıyan ve tahkim kararını alan yükümlü bakımından geçerli olup, aynı iki akit devlet arasındaki anlaşmadan kaynaklı yaşanacak uyuşmazlık dolayısıyla başlatılan KAU ve tahkim uygulamasının, benzer olay ve hatta aynı kişi ile ilgili bile olsa emsal değeri taşımayacağı belirtilmektedir<sup>417</sup>. Ayrıca akit devletler, KAU ve tahkim neticesinde verilen karara göre, somut uyuşmazlıktan bağımsız olarak, ulusal hukuklarını da şekillendirmek zorunda değillerdir. Bununla birlikte Almanya-ABD Anlaşması imzalanırken yapılan mektup teatisinde, Meksika-ABD Anlaşması'na ilave olan 1992 Protokolü'nde, Hollanda-ABD Anlaşması ile ilgili olarak yapılan ön anlaşmada, verilecek kararın emsal değeri taşımamakla birlikte, benzer olaylar bakımından dikkate alınabileceği belirtilmiştir<sup>418</sup>.

Emsal olmama durumunun, söz konusu ilkeyle bağlantısı ise, tahkim heyetlerinin, benzer nitelikteki uyuşmazlıklar için farklı kararlar vermesi ihtimalinin varlığının, mali güç bakımından eşit durumda olanlar hakkında farklı kararların çıkması ve uygulamada eşitliği bozan farklı uygulamaların yaşanmasına neden olabilmesidir. Bu durum vergide eşitliğin mali güç ölçütüyle okunması ilkesine aykırılık teşkil edecektir<sup>419</sup>.

KAU (Tahkime sevk edilmeyen uyuşmazlıklar bakımından) sonucu varılan kararda genel olarak idareyi karar vermeye iten gerekçelere yer verilmiyor olması durumu da, yükümlülerde somut uyuşmazlık konusu üzerinde yetkili otoritelerin, muhtemel uyuşmazlıklar ile ilgili pazarlık yapıyor olma korkusunun yaşanmasına neden olmaktadır<sup>420</sup>. Bu durumda da dikey eşitliğin, yani farklı mali güçte olanların farklı vergilendirilmesi durumu gözetilmeden, siyasi pazarlığın sonucuna göre şekillendirilen kararlar çıkacağı düşünülebilir.

<sup>415</sup> OECD Commentary on Art. 25, annex, C(25)-52.

<sup>416</sup> OECD Commentary on Art. 25, annex, R(1)-36.

<sup>417</sup> Ilias BANTEKAS, "The Mutual Agreement Procedure and Arbitration of Double Taxation Disputes", Anuario Colombiano de Derecho Internacional, Vol. 1, 2008, s.203.

<sup>418</sup> GROEN, s.23.

<sup>419</sup> YILDIRIM, s.150.

<sup>420</sup> ZÜGER, Settlement of Disputes, s.23.

Sonuç olarak ileri tarihte ifte vergilendirme anlaşmalarımızda tahkim hükümlerine yer verilmesi durumunda, emsal karar olmama durumunda farklı uygulamalar ve kararlar çıkması ile farklı mali güce sahip olan yükümlülerin durumu gözetilmeden sonuçlandırılan tahkim süreci uygulaması ile de dikey eşitliğin gözetilmemiş olması durumunda, Anayasa'nın 73.maddesinin 1.fikrasında yer alan herkesin mali gücüne göre vergi ödeyeceği hükmüne aykırılık söz konusu olacaktır.



## ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

### 4.TAHKİMİN KOŞULLARI

#### 4.1.ÖN KOŞULLAR

##### 4.1.1.Uluslararası Vergi Uyuşmazlığı

Uluslararası vergi hukuku bakımından anlaşma hükümlerinin farklı yorumlanması, vergiyi doğuran olayın farklı değerlendirilmesi, iç hukuk ile anlaşma hükümlerinin farklılaşması, istisna-muafiyet sağlanmaması gibi durumlar vergi yükümlüleri ile devletlerin ya da sadece devletlerin karşı karşıya geldiği vergi uyuşmazlıklarının yaşanmasına sebep olabilir<sup>421</sup>. Bunun sonucunda, -devletlerin kastı olmasa bile- çifte vergilendirme ya da hiç vergilendirmeme durumu yaşanacaktır<sup>422</sup>.

Model Anlaşma ise, 25.maddesinde uyuşmazlıkları üç başlık ile formüle etmiştir;

- Anlaşma hükümlerine aykırı şekilde vergilendirme sonucu yaşanan uyuşmazlık(25/1),
- Anlaşma hükümlerinin yorumlanması ve uygulanması sırasında yaşanan tereddüt ve zorluk sonucu yaşanan uyuşmazlık<sup>423</sup>(25/3),
- Anlaşmada hüküm bulunmaması sebebiyle yaşanan uyuşmazlık(25/3)<sup>424</sup>.

---

<sup>421</sup> ALTMAN, s.9.

<sup>422</sup> ZÜGER, Conflict Resolution, s.342.

<sup>423</sup> ENGELN, s.426; “Kural olarak Viyana Andlaşmalar Hukuku Sözleşmesinin 31-33.maddeleri, yine bu sözleşmenin 2(1)(a) maddesinde belirtilen şekilde tüm anlaşmalara uygulanabilmektedir”; Klaus VOGEL-Michael ENGELSCHALK-Maximilian GÖRL vd, Klaus Vogel on Double Taxation Conventions, 3rd Edition, Kluwer Law International, Londra, 1997, s.35; “...devletler tarafından Viyana Andlaşmalar Hukuku Sözleşmesi'nin onaylanmamış olması durumunda bile, somut olaydaki uyuşmazlıklar bakımından anlaşmaların yorumlanmasında kullanılmaktadır”.

<sup>424</sup> ALTMAN, s.10-11; Charles R. IRISH, “Private and Public Dispute Resolution in International Taxation”, Contemporary Asia Arbitration Journal, Vol. 4, No. 2, 2011, s.123; “Uluslararası vergi uyuşmazlıkları iki kategoriye ayrılmaktadır: “Yükümlü-Devlet” ve “Devlet-Devlet” arası uyuşmazlıklar”. Ancak Model Anlaşma lafzına sadık kalma açısından bu ayrım tercih edilmemiştir.

Uluslararası vergi hukukunda tahkim uygulaması bakımından belirtilen üç uyuşmazlık türünün de tahkim ile çözüme kavuşturulması mümkün olduğu kabul edilmektedir<sup>425</sup>. Ancak Model Anlaşma'nın 25.maddesinin 5.fikrasındaki tahkim ile ilgili olarak şu düzenlemelere yer verilmiştir:

*“a)1.fıkra kapsamında, bir kişinin Akit Devletlerden biri veya her ikisi tarafından gerçekleştirilen vergilendirme işleminin anlaşma hükümlerine aykırı olduğunu Taraf Devleti yetkili otoritesine arz ettiği ve*

*b)diğer Akit Devlet yetkili otoritelerinin bu başvurudan haberdar edilmesini izleyen iki yıl içinde, Akit Devletlerin ikinci fıkra kapsamında bir anlaşmaya varamadıkları durumda, vergilendirme işleminin muhatabı olan kişinin talebi halinde, üzerinde anlaşmaya varılamamış olan konular, tahkime sevk edilebilir”*

Burada belirtilen 1.fıkra ise şöyledir:“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.fikrası(Ayrımcılık) ile ilgili olması halinde ise uyuşmazlıkta bulunduğu Akit Devletin yetkili otoritelerine olayı arz edebilir”.

Sonuç olarak Model Anlaşma metni, anlaşma hükümlerine aykırı vergilendirme durumlarında yükümlü tarafından başlatılan KAU'nün iki yıl içerisinde sonuçlandırılmaması durumunda tahkime gidilebileceğini düzenlenmiştir<sup>426</sup>. Bununla birlikte taraf devletler, istemeleri halinde anlaşmalarına koyacakları bir hükümle farklı sebeplerle ortaya çıkabilecek uluslararası vergi uyuşmazlıkları bakımından da tahkime gidilebilirliği sağlayabileceklerdir<sup>427</sup>.

<sup>425</sup> ZÜGER, Arbitration, s.22. Sadece anlaşma hükümlerinin yanlış uygulanması sebebiyle yükümlü tarafından itiraz konusu yapılan uyuşmazlıkların tahkime konu edilebileceği görüşü için bkz. GROEN, s.9.

<sup>426</sup> OECD Commentary on Art. 25, para.73.

<sup>427</sup> 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”.

Bu şekilde yükümlü tarafından başlatılan KAU’de en çok karşılaşılan uyuşmazlık tipi de, transfer fiyatlandırması, daimi işyeri veya ikamet varlığı gibi konular kaynaklı yaşanan uyuşmazlıklar olduğu belirtilmektedir<sup>428</sup>.

Model Anlaşma bakımından bu türden bir uyuşmazlığın varlığı halinde, tahkime havale edilebilmesi için uyuşmazlığın çifte vergilendirme durumuna yol açması şartı bulunmamaktadır<sup>429</sup>. Akit devletlerden biri veya her ikisi tarafından, anlaşma hükümlerine aykırı bir işlemde bulunması ve bu uyuşmazlık kaynaklı başlatılan KAU’de anlaşmaya varılamamış olması yeterli olacaktır<sup>430</sup>.

#### **4.1.2.KAU’de Anlaşmaya Varılamaması**

Model Anlaşma’ya göre tahkim, KAU’ne başvurulmuş olması ve akit devletlerin iki yıllık süre içerisinde görüşmelerini tamamlayamaması yahut bir anlaşmaya varamamaları durumunda başvurulabilecek bir yol olarak düzenlenmiştir<sup>431</sup>. Bu sebeple öncelikli olarak Model Anlaşma’nın 25.maddesinin 1.fikrasında yer alan haliyle yükümlü tarafından bir KAU başlatılmalıdır<sup>432</sup>.

##### **4.1.2.1.KAU Başlatma Talebi Başvurusu**

KAU, Model Anlaşma’nın 24.maddesindeki “Ayrımcılık Yapma Yasağı” hükmü ile ilgili olması dışındaki hallerde, mukimi olunan<sup>433</sup> akit devlet yetkili otoritesine yapılacak bir talep ile başlamaktadır<sup>434</sup>. Model Anlaşma’nın 3.maddesinde yer alan “Tanımlar” kısmında yetkili otoritelerin belirlenmesi her akit devletin kendisine bırakılmış olup, genellikle

<sup>428</sup> 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.

<sup>429</sup> YILDIRIM, s.173.

<sup>430</sup> OECD Commentary on Art. 25, para.72; “KAU’yü başvuru için bir veya her iki akit devletin henüz anlaşma hükümlerine aykırı vergilendirme işlemi gerçekleştirmediği, ama gerçekleştirebileceği ihtimali, tahkim aşamasına geçiş için yeterli görülmemektedir. Uyuşmazlık konusu verginin ödenmiş olması, tahakkuk ettirilmesi ya da en azından yükümlüsüne resmi yolla bu tür bir vergilendirmeye maruz kalacağı bildirilmiş olması aranmaktadır”.

<sup>431</sup> BURNETT, s.182; PONDS, s.49.

<sup>432</sup> OECD tarafından üye ülkelerden gelen bilgiler doğrultusunda hazırlanan istatistiklere göre, Türkiye 2013 Rapor yılı içerisinde 3 OECD üyesi, 1 üye olmayan ülke olmak üzere 4 KAU gerçekleştirmiştir. <http://www.oecd.org/ctp/dispute/MAP-programme-statistics-2013-turkey.pdf> (Erişim Tarihi: 28.06.2015).

<sup>433</sup> Çetin KARA, Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları-Türkiye Uygulaması, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara, 2000, s.6; “Bu bakımdan, anlaşma hükümlerinden yararlanmak isteyenlerin o ülkede yerleşik olduklarını kanıtlamaları gerekmekte olup, bunun için yerleşik oldukları ülkenin yetkili makamlarına yazılı olarak başvurup “mukimlik belgesi” almaları gerekmektedir”.

<sup>434</sup> GROEN, s.5; OECD Commentary on Art. 25, para.19; "Akit devletler anlaşmaları halinde her iki devlet yetkili otoritesine de başvuru imkanını anlaşma metinlerinde tanıma hakkına da sahiptirler”.

“maliye bakanı ya da yetki verdiği temsilcisi” veya “hazine bakanı ya da yetki verdiği temsilcisi” şeklinde belirlenmektedir. Bu belirleme sonraki aşamada KAU’yü de yürütecek düzeydeki vergi idaresi kademesinde olmaktadır<sup>435</sup>.

Vergi yükümlüsü, anlaşmaya aykırı şekilde yapılan vergilendirme işleminden sonra ikametgahını diğer akit devlete taşımış olsa da, işlemin yapıldığı zaman mukimi bulunulan akit devlet otoritesi KAU başvurusu bakımından yetkili otorite olacaktır<sup>436</sup>.

KAU’yü başlatacak olan talebin yapılış şekli konusunda Model Anlaşma metninde açık bir düzenleme bulunmamaktadır<sup>437</sup>. Akit devletlerin bu konuda özel bir düzenleme öngörmesi mümkündür ve hatta bazı devletler KAU sürecine ilişkin yol gösterici rehberler de düzenlemektedir<sup>438</sup>. Ancak başkaca bir düzenleme yapılmamışsa, başvurunun yapılacağı akit devletin vergilendirmeye ilişkin itirazlar bakımından belirlediği usulde yapılması gerekmektedir<sup>439</sup>. Bu da genellikle yükümlünün bireysel bir dilekçe ile vergi idaresine başvurması ile olmaktadır<sup>440</sup>.

Türkiye bakımında KAU talebinde bulunurken sunulacak dilekçenin içermesi gereken hususlar GİB tarafından hazırlanmış olan “Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmalarında Yer Alan “Karşılıklı Anlaşma Usulü”ne İlişkin Rehber”inde EK-3 formunda şu şekilde düzenlenmiştir:

### “EK.3 BİLGİLENDİRME FORMU

“Karşılıklı Anlaşma Usulü” talebinde bulunacak kişi ve/veya teşebbüsün aşağıdaki bilgileri dilekçeleri ekinde sağlamaları gerekmektedir.

a) Ad - Soyad / Unvan, adres, vergi kimlik numarası, kişi ve/veya teşebbüsün diğer Akit Devlette ilişkili olduğu kişi ve/veya teşebbüs,

<sup>435</sup> FERHATOĞLU, s.45; Gelir İdaresi Başkanlığı, Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmalarında Yer Alan “Karşılıklı Anlaşma Usulü”ne İlişkin Rehber, Ağustos 2009, s.5-6; “ÇVÖA’nda, Türkiye yönünden yetkili makam teriminin Maliye Bakanını veya onun yetkili kıldığı kişileri ifade ettiği belirtilmiştir. ÇVÖA kapsamında karşılıklı anlaşma usulü ise hali hazırda Gelir İdaresi Başkanlığı Avrupa Birliği ve Dış İlişkiler Daire Başkanlığı tarafından yürütülmektedir”.

<sup>436</sup> VOGEL vd., s.1351.

<sup>437</sup> KOCH, s.114.

<sup>438</sup> OECD, Manual On Effective Mutual Agreement Procedures (MEMAP), Şubat 2007 versiyonu, s.13. (<http://www.oecd.org/ctp/38061910.pdf> Erişim Tarihi: 27.06.2015); Türkiye’nin de Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından hazırlanmış olan “Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmalarında Yer Alan “Karşılıklı Anlaşma Usulü”ne İlişkin Rehber”i bulunmaktadır. ([http://www.gib.gov.tr/fileadmin/mevzuatek/uluslararası\\_mevzuat/ciftever\\_karsilikli94.pdf](http://www.gib.gov.tr/fileadmin/mevzuatek/uluslararası_mevzuat/ciftever_karsilikli94.pdf) Erişim Tarihi: 27.06.2015).

<sup>439</sup> OECD Commentary on Art. 25, para.16; YALTI SOYDAN, Vergi Anlaşmaları, s.337.

<sup>440</sup> BANTEKAS, s.184.

- b) Konuyla ilgilenen yetkilinin (yetkili makamın) irtibat bilgileri\*,
- c) Konunun, işlemlerin, faaliyet konusunun genel bir açıklaması ve yapılan düzeltmenin dayanağı,
- d) İlgili vergilendirme yılları,
- e) Her vergilendirme yılına ilişkin elde edilen gelirin ve düzeltmeye tabi tutulmuş verginin tutarı,
- f) Orijinal vergi beyannamesinde yer alan ve konuyla ilişkili bilginin özeti,
- g) Konunun veya yapılan düzeltmenin tam mahiyeti ve konuyla ilgili olarak uygulanan iç mevzuat hükümleri ve anlaşmanın ilgili maddeleri,
- h) Eğer alakalıysa, destekleyici verilerle yapılmış olan hesaplama (mali veya ekonomik veriler, raporlar, mükellefin ilgili belge ve kayıtlarının yanı sıra açıklayıcı notlar),
- i) Transfer fiyatlandırması ile ilgili olaylarda ayrıca aşağıdaki ek bilgiler de gereklidir:
- j) Karşılaştırılabilir işlemlerin genel çerçevesi ve düzeltme yöntemleri,
- k) Düzeltmede uygulanan yöntemin açıklaması,
- l) Düzeltme için uygulanan transfer fiyatlandırması yönteminin uygunluğuna ilişkin açıklama.

*Dipnot: \*Anlaşmaya taraf devletlerin yetkili makamlarında diğer devletin yetkili makamı olarak görev yapan kişilerin irtibat bilgileri bulunmakla beraber, bazı ülkelerde sadece KAU ile görevlendirilmiş birden çok görevli olabilmektedir. Bu nedenle, mükellef mukimi olduğu devlete KAU sürecinin başlatılması için talepte bulunurken konuyla ilgili olarak diğer devlette yetkili makam statüsünde bir görevli ile görüşmüşse işlemlerin hızlandırılması adına bu yetkilinin irtibat bilgilerini vermesi yararlı olacaktır”.*

KAU talebini alan yetkili otorite öncelikli olarak söz konusu başvuruda anlaşma hükümlerine aykırı bir vergilendirme olup olmadığına karar verir. Aykırılık durumunun varlığı halinde ise bu uyuşmazlığı öncelikle tek taraflı yapacağı düzenlemelerle ortadan kaldırmaya çalışacaktır<sup>441</sup>. Ancak tek taraflı olarak bu sorunun giderilmesi mümkün görülüyorsa, diğer akit devlet ile KAU görüşmeleri başlatacaktır. KAU talebini alan devletin, yükümlünün bu başvurusuna rağmen diğer akit devlet ile KAU başlatmaması durumunda yükümlünün uluslararası hukuk kapsamında bu devleti harekete geçirmeye zorlayacak bir mekanizma bulunmamaktadır. Bununla birlikte birçok devletin hukuk yapısı, yükümlülere KAU başlatma talebinin reddedilmesi, yanıtı bırakılması gibi durumları idari

---

<sup>441</sup> GROEN, s.5.

işlem olarak kabul edip, mahkemelerce mevcut durumun incelenmesi için dava hakkı tanımaktadır<sup>442</sup>.

#### 4.1.2.2.KAU Başlatma Talebi Başvuru Süresi

Model Anlaşma'nın 25.maddenin 1.fıkrası ikinci cümlesi, KAU talebinde bulunmak için yetkili otoriteye başvurunun, başvurusu konusu anlaşma hükümlerine aykırı vergilendirme işlemine dair bildirim alındığı tarihten itibaren üç yıl içerisinde yapılmasını öngörmüştür<sup>443</sup>.

Yükümlünün başvuruda bulunması için öngörülen üç yıllık süre, akit devlet vergi idarelerini geç itirazlara karşı korumak maksadıyla düzenlenmiştir. Ancak Model Anlaşma burada bir alt sınır belirlemesi yapmıştır. Buradaki üç yıllık süreyi “en az” olarak yorumlamak daha doğru olacaktır<sup>444</sup>. Akit devletlerin vergi yükümlüleri lehine bu süreyi daha da uzatmaları mümkündür<sup>445</sup>. Hiçbir sürenin öngörülmediği durumlarda ise, KAU başlatma talebinde bulunulacak yetkili otoritenin ülkesinde geçerli olan itiraz süreleri bu konuda esas alınacaktır<sup>446</sup>.

Sürenin tam olarak başlama anı ise şu şekilde kararlaştırılmaktadır: Eğer anlaşmaya aykırı bir işlem söz konusu ise, bunun yükümlüye tebliğ edildiği tarih<sup>447</sup>; anlaşmaya aykırı bir eylem söz konusu ise de, bu eylemin yükümlüye yöneldiği an olarak tespit edilir<sup>448</sup>. Tüm bu durumlarda yaşanacak tereddütlerin yükümlü lehine yorumlanması gerekmektedir<sup>449</sup>.

<sup>442</sup> ZÜGER, Conflict Resolution, s.343.

<sup>443</sup> VOGEL vd, s.1350; OECD Commentary on Art. 25, annex, C(25)-34; “Türkiye'nin Model Anlaşma'nın bu hükmünde çekincesi bulunmaktadır. Başvuru süresi, başvuru konusu vergilendirme işleminin tebliğ alınmasını izleyen takvim yılından başlamak üzere 5 yıl olarak belirlemiştir”.

<sup>444</sup> FERHATOĞLU, s.54.

<sup>445</sup> OECD Commentary on Art. 25, para.16; IŞIK, s.526-527; YALTI SOYDAN, Vergi Anlaşmaları, s.344-345; “...vergi alacağıının doğduğu takvim yılını izleyen yılın başından itibaren beş yıl içinde ortaya çıkarılmayan vergi hataları düzeltilemeyecektir... Vergi anlaşmaları bakımından da karşılıklı anlaşmaya gidilen olgu, düzeltilmesi gereken bir vergilendirme hatasıdır. Bu açıdan anlaşmaların hükümleri, iç hukukumuzdaki kurallar karşısında önem kazanmaktadır.... Sonuç olarak,...Türkiye’de mukim tam yükümlülerin karşılıklı anlaşmaya başvurmaları OECD ve UN Modelinde olduğu gibi üç yıllık süreye değil, VUK’undaki bir ve beş yıllık sürelerle bağlıdır”.

<sup>446</sup> KOCH, s.114.

<sup>447</sup> OECD Commentary on Art. 25, para.22; “Tebliğ anı devletlerin iç hukuklarına göre tespit edilecektir. Anlaşmaya aykırılık teşkil eden vergilendirme işleminin gönderildiği tarih, bildirim varacağı tahmin edilen tarih, bildirim fiziki olarak yükümlüsüne ulaştığı tarih şeklinde çeşitli tebliğ düzenlemeleri olabilir. Ancak herhangi bir düzenleme bulunmuyor ise yükümlünün adresine varacağı tahmin edilen tarihte tebliğ edildiği kabul edilmektedir”.

<sup>448</sup> YALTI SOYDAN, Vergi Anlaşmaları, s.338.

<sup>449</sup> OECD Commentary on Art. 25, para.22.



Bir yükümlünün her iki akit devlette de anlaşma hükümlerine aykırı vergilendirmeye maruz kalması durumunda ise, en yakın tarihli işlem sürenin başlangıcına esas alınacaktır<sup>450</sup>.

#### 4.1.2.3.KAU Başlatma Talebinin Değerlendirilmesi

Süresi içerisinde yükümlüsü tarafından akit devlet yetkili otoritelerine yapılan KAU talepleri ile ilgili olarak sonraki aşamada yapılacaklar Model Anlaşma'nın 25.maddesinin 2.fikrasında şöyle belirtilmiştir:

*“2.Yetkili otorite(KAU talebi yapılan), itirazı haklı görür ve tek taraflı olarak memnun edici bir sonuca varamayacaksa, diğer Akit Devlet yetkili otoritesi ile anlaşmaya aykırı vergilendirmeye sebebiyet vermeyecek şekilde karşılıklı anlaşma ile uyuşmazlığı çözmeye gayret edeceklerdir. Bir anlaşmaya varılması halinde, Akit Devletlerin iç hukuktaki zaman limitleri ile bağlı olmaksızın bu anlaşma uygulanacaktır”.*

Bu hükme göre, KAU'ye başlanıp başlanmayacağına dair karar tamamıyla başvurunun yapıldığı akit devlet yetkili otoritesinin bırakılmıştır. Bu kararı verirken de yürürlükte bir çifte vergilendirme anlaşmasının mevcut olup olmadığı, KAU başlatma talebini oluşturan vergilendirmenin hangi devletin işlemi sonucunda olduğu, başvuru sürelerine uyulup uyulmadığı hususlarını araştıracaktır<sup>451</sup>. Bir başka ifadeyle yetkili otoritenin burada yaptığı bir yerindelik denetimi olacaktır<sup>452</sup>.

Bazı akit devletlerin iç hukuk düzenlemeleri ya da mahkeme kararları, belirli uyuşmazlıkların KAU ile çözümüne olanak tanımamaktadır. Örneğin, başvuru akit devletten uyuşmazlık konusu ile ilgili bir mahkeme kararı alınmış ise, bu devletin yetkili otoritesi de anayasal olarak bu mahkeme kararına uymak zorundaysa, uyuşmazlığın KAU ile çözümü mümkün olmayacaktır<sup>453</sup>.

Bununla birlikte Viyana Andlaşmalar Hukuku Sözleşmesi'nin 27.maddesine göre “Bir taraf bir andlaşmayı icra etmeme gerekçesi olarak iç hukukunun hükümlerine başvuramaz” düzenlemesi de akit devletlerin KAU başvurularını incelemedeki bir sınırını

<sup>450</sup> YALTI SOYDAN, Vergi Anlaşmaları, s.338.

<sup>451</sup> FERHATOĞLU, s.56.

<sup>452</sup> YALTI SOYDAN, Vergi Anlaşmaları, s.338.

<sup>453</sup> OECD Commentary on Art. 25, para.27; “İç hukuk engellerinin KAU'nün başlatılmasına engel olduğu durumlarda, başvuru yapılan akit devlet yetkili otoritesi, diğer akit devlet yetkili otoritelerine bu durumu bildirmelidir. Ayrıca yükümlünün anlaşmaya aykırılık durumunu diğer akit devlet yetkili otoriteleri vasıtasıyla giderme durumu da yoksa, ilk başvuru yaptığı devlet yetkili otoritesinin KAU ile çözülemeyen bu durumu diğer vergi yükümlülerinin de dikkatine sunması gerekmektedir”.

oluşturmaktadır. Bu düzenleme dolayısıyla akit devlet yetkili otoritelerinin KAU talebine ilişkin başvuruları makul bir gerekçeye dayandırmadan reddetmemesi gerekmektedir<sup>454</sup>. Ancak yükümlünün yetkili otorite tarafından başvuru esnasında istenen bilgileri eksik vermesi, daha önce benzer konuda KAU'nün başarısızlıkla sonuçlanması, zamanaşımı sürelerinin geçirilmiş olması, iç hukuklarında mevcut başvuru yollarını tüketme şartının yerine getirilmemiş olması, çifte vergilendirme durumunun ekonomik yükünün önemsiz boyutta görülmesi ya da başvuran yükümlü ile anlaşmaya aykırı bir vergilendirme işleminin olmadığı görüşünde olması gibi gerekçelerle bu başvuruyu reddedebilecektir<sup>455</sup>.

Yamaha Japonya ile ABD'de yer alan bağlı işletmesi arasındaki kar dağıtımından kaynaklanan ve KAU'ye taşınan uyuşmazlık<sup>456</sup>, ABD yetkili otoritelerince KAU prosedürünün devam ettirilemeyeceği gerekçesiyle çözümsüz kalmıştır. Bu durum ulusal hukukta mahkemeye taşınmış ve ABD mahkemesi tarafından “yetkili otoritelerin bu süreçte zorlanamayacağı” belirtilmiştir<sup>457</sup>. Başka bir olayda ise, Jeteck Technologies şirketi, elde etmiş olduğu gelirin gayrimaddi hak mı, yoksa kurum kazancı mı olduğunun tespit edilmesi için İsrail yetkili otoritelerine başvurmuş, bu başvuru da bunun tespitinin ancak İsrail Mahkemelerince yapılabileceği gerekçesiyle yetkili otoriteler tarafından reddedilmiştir. Bunun üzerine yükümlü konuyu mahkemeye taşımıştır<sup>458</sup>. İsrail ulusal mahkemesi de, yükümlünün bu başvurusunun KAU kapsamında değerlendirilmesi gerektiğini hüküm altına almıştır<sup>459</sup>.

Akit devlet yetkili otoritesinin KAU başvurusunu kabul etmesi durumunda ise 25.maddenin 2.fıkrası iki aşamalı süreç başlayacaktır: Öncelikle anlaşmaya aykırılık teşkil eden durumun, başvuruyu alan akit devletin tam veya kısmen alacağı önlemlerle giderebileceği düşüncesinde olursa, en hızlı biçimde gerekli ayarlama ve düzenlemeleri

---

<sup>454</sup> GROEN, s.5.

<sup>455</sup> YALTI SOYDAN, Vergi Anlaşmaları, s.338.

<sup>456</sup> Yamaha Motor Corp., USA v. United States, 779 F. Supp. 610 (D.D.C. 1991) (<http://law.justia.com/cases/federal/district-courts/FSupp/779/610/2313930/> Erişim Tarihi: 27.06.2015).

<sup>457</sup> Yitzhak HADARI, “*Compulsory Arbitration in International Transfer Pricing and Other Double Taxation Disputes*”, Tax Law and The Mediterranean Area, ed. Yoseph EDREY-Marco Gregg, University of Ferrara Publications, Ferrara, 2012, s.86-87.

<sup>458</sup> Tax Appeal 1255/02 Jeteck Technologies Ltd. v. Assessing Officer Kfar Saba (Tel-Aviv District Court, Apr. 7, 2005)

<sup>459</sup> FARAH, s.726.

yaparak memnun edici bir sonuca ulaşmaya çalışmalıdır. Bu durumda KAU başlamadan söz konusu uyuşmazlık çözülmüş olacaktır<sup>460</sup>.

KAU'nün başladığı asıl nokta ise, başvuruyu kabul eden yetkili otoritenin tek taraflı olarak yapacağı düzenlemelerle anlaşmaya aykırılık durumunu gideremeyeceği düşüncesi ile diğer akit devlet yetkili otoriteleri ile görüşmelere başlaması olacaktır<sup>461</sup>. KAU başvurusunu alıp, tek taraflı düzenlemeler ile uyuşmazlığı çözemeyeceği düşüncesinde olan akit devlet yetkili otoritelerine, başvuruyu diğer akit devlet yetkili otoritelerine derhal iletmesi bir görev olarak yüklenmiştir<sup>462</sup>.

Bu aşamadan sonra yükümlü, KAU süreci dışında kalmaktadır. Şu fark ortaya net bir şekilde konmalıdır ki, KAU başlatan yükümlü değil, kendisine anlaşmaya aykırılık bildirilen akit devlet yetkili otoritesidir. Yükümlü sadece KAU başlatılması talebinde bulunan konumunda olup, tamamen bu sürecin dışında tutulmuştur<sup>463</sup>. Yapılan başvuru, akit devlet yetkili otoritesine anlaşmaya aykırı bir vergilendirme işleminin bulunduğunu bildirim niteliğinde olacaktır<sup>464</sup>.

Münhasıran akit devletlerin yetkili otoriteleri arasında ilerleyen KAU, çok basit bir görüşme şekli olarak tasarlanmıştır. Model Anlaşma'nın 25.maddesinin 2.fıkrası “pactum de contrahendo”<sup>465</sup> olarak düzenlenmiştir. Yetkili otoriteler tarafından gerçekleştirilecek görüşmeler sonucunda anlaşmaya varma zorunluluğu bulunmamaktadır. Sadece görüşme gerçekleştireceklerine dair bir ön anlaşma-mutabakat niteliği taşımaktadır<sup>466</sup>. Yetkili otoriteler KAU süresince sadece anlaşma için “gayret gösterme(shall endeavour)”

---

<sup>460</sup> OECD Commentary on Art. 25, para.27.

<sup>461</sup> Mario ZÜGER, “Mutual Agreement and Arbitration Procedure in a Multilateral Tax Treaty”, Multilateral Tax Treaties-New Developments in International Tax Law, ed. Michael Lang-Helmut Loukota-Albert J. Radler, Series on International Taxation, Kluwer Law International, Amsterdam, 1998, s.156.

<sup>462</sup> OECD Commentary on Art. 25, para.33; “Transfer fiyatlandırması yoluyla bağlı işletmelerin kar dağıtım ayarlamaları konularının mümkün olduğu kadar çabuk surette görüşülmesi gerekmektedir”.

<sup>463</sup> KOCH, s.117.

<sup>464</sup> MEMAP, s.13.

<sup>465</sup> Anthony AUST, Modern Treaty Law and Practice, 3rd Edition, Cambridge University Press, Cambridge, 2003, s.25; “Terimin tam anlamı net olarak bilinmemektedir.. Ancak, bir anlaşma yapılması için yapılan anlaşma vaadi olarak kullanılmaktadır; belirli şartları içeren ve bu anlaşmayı yapan taraflarla yapılacak bir anlaşmanın yapılacağını ifade etmektedir”.

<sup>466</sup> OECD Commentary on Art. 25, para.36.

yükümlülüğü altındadır<sup>467</sup>. Bir anlaşmaya varılıp varılmaması hususu tamamen yetkili otoritelerin takdirine bırakılmıştır<sup>468</sup>.

KAU, yükümlünün anlaşmaya aykırı olduğunu düşündüğü vergilendirme işlemine ilişkin yargısal yolları kullanmasına bir engel teşkil etmemektedir. Yükümlü, KAU başlatma talebinde bulunmadan önce veya bu talepten sonra da iç hukuk yollarına başvurabilir. Bu durum yetkili otoritelerin KAU'yü devam ettirmesine engel olmayıp<sup>469</sup>, iç hukuk düzenlemeleri tarafından izin verilmesi halinde, mahkemeler tarafından verilen kararlarla bağlı kalmadan, KAU'yü sürdürüp, farklı bir kararla da uyuşmazlığı çözmelerine de olanak tanımaktadır<sup>470</sup>. Ancak 14. OECD BEPS Aksiyon Planı Tasarısı'nda KAU ile iç hukuk ilişkisine dair öncelikli olarak uyuşmazlık konusu ile KAU'nün başlatılması, daha sonra iç hukuk yollarına başvurulması önerilmiştir. Sebep olarak da, KAU'nün uyuşmazlığın çözümünde iki tarafı bir araya getirdiği için daha kapsayıcı bir yapısı olduğu belirtilmiştir<sup>471</sup>.

Yetkili otoriteler bu görüşmeleri gerçekleştirirken, diplomatik usullerle bağlı değildir. Diledikleri şekilde görüşmeleri gerçekleştirme serbestisine sahiptirler. Model Anlaşma'nın 25.maddesinin 4.fıkrası da, yetkili otoritelerin birbirleri ile doğrudan görüşebileceklerine işaret etmektedir<sup>472</sup>. Kendi belirleyecekleri bir usul doğrultusunda KAU'yü sürdürmeleri mümkündür<sup>473</sup>. Normal mektuplaşmalar yoluyla bilgi alışverişi sağlanabileceği gibi, sözlü bir iletişimin seçilmesi önünde de bir engel bulunmamaktadır<sup>474</sup>. Hatta yetkili otoritelerin telefon kullanarak bile bilgi değişimini sağlamaları mümkün kılınmıştır. Yetkili otoritelerin en az formalite ile en etkin sonuca ulaşmaları hedeflenmektedir<sup>475</sup>.

Yükümlünün bu süreçte dosyasını inceleme ya da görüşmelere katılma hakkı bulunmamaktadır. Sadece yetkili otoriteler tarafından yazılı veya sözlü ifadelerini doğrudan

---

<sup>467</sup> OECD Commentary on Art. 25, para.37.

<sup>468</sup> KOCH, s.117.

<sup>469</sup> OECD Commentary on Art. 25, para.34.

<sup>470</sup> YALTI SOYAN, Vergi Anlaşmaları, s.339; OECD Commentary on Art. 25, para.35.

<sup>471</sup> OECD, "BEPS Action 14: Make Dispute Resolution Mechanisms More Effective"-Public Discussion Draft, s.16.

<sup>472</sup> 4- "Akit devlet yetkili otoriteleri, önceki fıkralarda belirtilen şekillerdeki karşılıklı görüşmelerinde anlaşmaya varmak için doğrudan veya temsilcilerinden oluşan komisyonlar aracılığı ile görüşmelerini gerçekleştirirler".

<sup>473</sup> ZÜGER, General Report, s.24.

<sup>474</sup> YALTI SOYDAN, Vergi Anlaşmaları, s.339-340.

<sup>475</sup> OECD Commentary on Art. 25, para.40/b.

veya temsilcisi vasıtasıyla sunma olanağı tanınmıştır<sup>476</sup>. KAU'nün genel yapısı düşünüldüğünde ise bu hakları kullanmanın bir garantisi bulunmadığı da anlaşılmaktadır<sup>477</sup>.

KAU'nün yargısal bir süreçten çok, politik bir süreç olarak ilerlemesi<sup>478</sup>, devletlerin bu görüşmelerdeki uluslararası işbirliğine, ufak ulusal çıkarlar uğruna sadece göstermelik bir saygı duyması<sup>479</sup> ve çözüme varma zorunluluğunun bulunmayışı, bu süreci çoğu zaman anlaşmaya varılmadan, sürüncemede kalan bir yapıya sokmuştur<sup>480</sup>.

KAU talebinin konusu uyuşmazlığın tamamının bir çözüme kavuşturulamaması söz konusu olabileceği gibi, yetkili otoritelerin KAU talebine konu uyuşmazlığın çok ufak bir kısmı üzerinde de anlaşmaya varamamaları söz konusu olabilir. Bu durumda sadece üzerinde anlaşmaya varılamayan konular tahkimin konusunu oluşturacaktır<sup>481</sup>.

İki yıl boyunca KAU süreci içerisinde anlaşmaya varılamayan uyuşmazlık konuları, Model Anlaşma'nın 25.maddesinin 5.fikrasında yer alan ve KAU'ye etkinlik kazandıracığı düşünülen tahkim yoluna sevk edilecektir. Burada tahkim alternatif ya da ek bir çözüm yolu olarak tasarlanmamış, KAU görüşmeleri boyunca yetkili otoriteler tarafından uyuşmazlığın nihayete erdirilememesinin ardından, uzman kişilerce doğru çözüme kavuşturulması amacıyla KAU'nün uzantısı şeklinde düzenlenmiştir<sup>482</sup>.

#### **4.1.3.Vergi Yükümlüsünün Tahkim Başvurusu**

ÇVÖA'larda KAU ile çözülemeyen uyuşmazlık konularının tahkim yoluna sevk edilebilmesi için bazı anlaşmalar yükümlünün rızasının alınmasını öngörürken<sup>483</sup>, kimi anlaşmalarda ise tahkime, KAU'yü yürüten yetkili otoritelerin uzlaşması ile gitmek mümkün

<sup>476</sup> ZÜGER, Arbitration, s.14.

<sup>477</sup> OECD Commentary on Art. 25, para.61.

<sup>478</sup> ZÜGER, Arbitration, s.15.

<sup>479</sup> PARK, Tax Treaty, 809.

<sup>480</sup> GARBARINO-LAMBARDO, s.7.

<sup>481</sup> Marcus DESAX, "Tax Treaty Arbitration", International Taxation, Vol.6, No.43, Mart 2012, s.322.

<sup>482</sup> FARAH, s.714.

<sup>483</sup> Pasquale PISTONE, The Impact of Community Law on Tax Treaties: Issues and Solutions, Kluwer Law International, London, 2002, s.305. Örneğin; ABD-Hollanda arasında imzalanmış olan vergi anlaşmasının 29.maddesinin 5.fikrasına göre, yetkili otoritelerle birlikte yükümlünün de tahkime gidilmesi için kabulü aranmaktadır. Ayrıca IRS'in tahkime rıza ve tahkim kararının yayınlanması ile ilgili olarak yükümlünün rızasını aldığı matbu form için bkz. (<http://www.irs.gov/Businesses/International-Businesses/TAXPAYER-CONSENT-TO-MAP-ARBITRATION-AND-NONDISCLOSURE-STATEMENT>)

(Erişim Tarihi. 09.06.2015).

olmaktadır<sup>484</sup>. Bazı durumlarda ise tahkim, ilgilinin başvurusuna gerek olmadan, rızası aranmadan, otomatik olarak işlemeye başlayan bir süreçtir<sup>485</sup>.

Model Anlaşma bakımından ise tahkim, kendiliğinden başlayan bir süreç değildir<sup>486</sup>. Model Anlaşma 25.maddenin 5.fıkrasında yükümlü tarafından<sup>487</sup> yetkili otoritelerden birisine yapılacak bir başvuru ile KAU'de sonuçlanmayan uyuşmazlık konularının tahkime götürülebileceği düzenlenmiştir. Bu başvuru 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 edilecektir<sup>488</sup>. 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 bulunmamaktadır<sup>489</sup>.

Yükümlünün bu başvuruyu yapabileceği en erken süre, anlaşmaya aykırı vergilendirme işlemi sebebiyle yapmış olduğu KAU başlama talebini alan akit devlet yetkili otoritesinin, bu talebi haklı bulup, uyuşmazlık konusunu diğer akit devlet yetkili otoritesi ile gerçekleştireceği karşılıklı anlaşma sonucu çözüme kavuşturabilmek amacıyla yetkili otoriteye gönderdiği tarihten itibaren iki yıllık sürenin sona ermesinden itibaren başlayacaktır<sup>490</sup>. BEPS 14.Aksiyon Planı Tasarısı'nda devletlerin belirli bir süre-tercihen kısa bir süre- içerisinde uyuşmazlığı çözeceklerini düşünmeleri durumunda tahkim başvurusu alsalar da, bekletebilecekleri belirtilmiştir<sup>491</sup>.

---

<sup>484</sup> PARK, Tax Treaty, s.811; "1991 tarihli ABD-Almanya Anlaşması'nın 25.maddesinin 5.fıkrası tahkime gidebilmek için ilgilinin başvurusundan ziyade, akit devletlerin tahkime gitme konusunda anlaşmasını öngörmektedir. 25.madde 5.fıkra; "Bir uyuşmazlık yetkili otoritelerce çözülemezse, uyuşmazlık yetkili otoritelerin tahkim konusunda uzlaşması halinde tahkime sevk mümkün olacaktır". Bu hüküm de, uyuşmazlığın tahkim ile çözüleceği konusunda göstermelik bir ümit yaratmaktadır. Zira her iki devletin de ortak bir çıkar üzerinde anlaşıp, tahkime gitme hususunda uzlaşmasının mümkün olduğu kabul edilmemektedir".

<sup>485</sup> PISTONE, s.305; FERHATOĞLU, s.163; "Ancak önceden de ifade edildiği gibi, KAU sürecinden 2 yıl içinde sonuç alınamaması durumunda dosya danışma komisyonuna sevk edilir".

<sup>486</sup> Bruno GOUTHIERE, "The OECD Recommends Arbitration to Improve the Resolution of Tax Treaty Disputes", International Tax Journal, Vol.33, Issue.33, Mayıs/Haziran, 2007, s.22.

<sup>487</sup> ZÜGER, Arbitration, s.30; "Gerçekten de 25.maddenin 1.fıkrasında karşılıklı anlaşması için başvuracak kişinin yükümlü olduğu anlaşılmaktadır... Bu sebeple de tahkim başvurusu yapacak kişi olarak belirtenin de vergi yükümlüsü olarak kabul edilmesinde sakınca bulunmamaktadır".

<sup>488</sup> OECD Commentary on Art. 25, para.63.

<sup>489</sup> ZÜGER, Arbitration, s.30.

<sup>490</sup> OECD Commentary on Art. 25, para.70.

<sup>491</sup> OECD, "BEPS Action 14:Make Dispute Resolution Mechanisms More Effective"-Public Discussion Draft, s.22.

Burada yükümlü iki yıllık süre dolmasına rağmen hemen tahkim talebinde bulunmayabilir. Uyuşmazlığın KAU ile çözüme kavuşacağı kanısındaysa yetkili otoritelerin görüşmeleri devam ettirebilmesi maksadıyla pasif davranabilir ya da uyuşmazlık konusu dosyayı takip etmekten vazgeçebilir<sup>492</sup>.

Model Anlaşma'nın 25.maddesinin 5.fıkrası başvurunun hangi yetkili otoriteye yapılacağını düzenlememiştir<sup>493</sup>. Yükümlü tarafından başvurunun hangi usul çerçevesinde yapılacağına dair düzenleme ise, Model Anlaşma şerhinde yer alan, “Tahkim Konusunda Örnek Karşılıklı Anlaşma(Sample Mutual Agreement on Arbitration)”<sup>494</sup>nin 1.maddesinde şöyle düzenlenmiştir:

*“Karşılıklı anlaşma ile çözülemeyen hususların 25.maddenin 5.fıkrasında yer alan tahkime sevk edilebilmesi için yetkili otoritelerden herhangi birisine yazılı başvurusunun yapılması gerekmektedir”.*

Bu yazılı başvuru, uyuşmazlık konusuyla ilgili ayrıntılı ve yeterli bilgi içermeli; buna ek olarak tahkime sevk edilen uyuşmazlık konusu ile ilgili daha önce iç hukuk yargı mercilerinden bir karar alınmadığına dair vergi yükümlüsünün de beyanını içermesi gerekmektedir<sup>495</sup>.

Yükümlünün bu başvurusunu alan yetkili otoritelerin, uyuşmazlığı tahkime sevk etme işlemini gerçekleştirme gibi bir hakları bulunmamaktadır<sup>496</sup>. OECD Modeli'nde yer alan tahkim düzenlemesi zorunlu tahkim olup, 25.maddenin 5.fıkrasındaki şartların gerçekleşmiş olması ile yetkili otoriteler tahkime sevk işlemine başlayacaktır<sup>497</sup>.

<sup>492</sup> BANTEKAS, s.200.

<sup>493</sup> YILDIRIM, s.180.

<sup>494</sup> OECD Commentary on Art. 25, para.85; “Tarafların karşılıklı anlaşmayı düzenleyecekler örnek bir form, yorumlar ve usulü düzenlemeler ile devam eden sayfalarda yer almaktadır”; Wolter Kluwer-Fraser Milner Casgrain, CANADA-U.S. Tax Treaty: A Practical Interpretation, 3.ed, CCH Canadian Limited Publications, ABD, 2009, s.139; “OECD'nin bağlayıcı tahkimine dair usul kuralları, anlaşma metni içerisinde düzenlenmemiştir; genel usul kurallarını belirlemek özellikle yetkili otoritelere bir görev olarak verilmiştir. Buna ilişkin bir örnek anlaşma metni de anlaşmanın ekinde yer almaktadır”.

<sup>495</sup> FERHATOĞLU, s.98.

<sup>496</sup> BURNETT, s.182.

<sup>497</sup> 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; 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”.

Başvuruyu alan yetkili otorite, on gün içerisinde başvuru ekinde bulunan uyuşmazlıkla ilgili belgeleri, vergi yükümlüleri tarafından verilen yazılı beyanın kopyasıyla birlikte diğer yetkili otoriteye iletir<sup>498</sup>.

Her ne kadar Model Anlaşma tarafından kabul görmese de, tahkim başvurusunu alan yetkili otoritelerin, tahkimi başlatmamaları durumu da mümkündür. Bu durumda birçok devletin ulusal hukuku, yetkili otoriteleri bu yükümlülüğü yerine getirmeye zorlayan düzenlemeler içermektedir<sup>499</sup>. Türk Vergi Hukuku bakımından ise henüz tahkim uygulaması ÇVÖA’larda yer almıyor olsa da, ilerleyen tarihlerde kabulü durumunda, uyuşmazlığın KAU kapsamında çözülmesi için öngörülen sürede anlaşmaya varılmaması ve ardından yükümlülünün tahkime sevk için yapmış olduğu başvurunun Türk yetkili otoritelerince reddedilmesi halinde bu bir idari işlem sayılacağı için idari işlemin unsurları bakımından yargısal denetime tabi tutulabilecektir<sup>500</sup>.

#### **4.1.4.Ulusal Hukuk Yollarından Karar Alınmamış Olması**

Model Anlaşma’nın 25.maddesinin 5.fıkrası, Model Anlaşma ve akit devletlerin ulusal hukukları ile ilgili iki farklı düzenleme içermektedir. Buna göre; tahkim hükmünün uygulanması, bazı devletlerin ulusal hukuktaki kanunları ya da idari uygulamaları sebebiyle vergi uyuşmazlıkları bakımından mümkün olmayabilir. Bu durum 5.fıkraya eklenmiş olan bir dipnot ile şu şekilde düzenlenmiştir:

*“Bu fıkroda yer alan uyuşmazlık çözümü bazı Devletlerde ulusal hukuk, politik ve idari uygulamalar sebebiyle kabul edilmeyebilir. İlaveten bazı devletler, bu fıkra hükmünü sadece belirli devletlerle yapacakları anlaşmalara yer verebilir. Bu sebeple, bu fıkra(tahkim hükmü) sadece Model Anlaşma’nın bu madde şerhine ilişkin 65.paragrafta yer alan şartları sağlayan devletlerin aralarındaki anlaşmalarda yer almalıdır”.*

Bu düzenlemeye göre tahkim düzenlemesi ancak her iki devletin hukuku uyarınca “etkin şekilde uygulanabilirliği(capable of effective implementation)”ne olanak verilmesi durumunda anlaşmalara dahil edilebilecektir<sup>501</sup>.

<sup>498</sup> OECD Commentary on Art.25, annex, C(25)-36.

<sup>499</sup> ZÜGER, Arbitration, s.79.

<sup>500</sup> YILDIRIM, s.180.

<sup>501</sup> OECD Commentary on Art. 25, para.65.



İkinci husus ise, 5.fıkranın 2.cümlesinde yer alan, tahkime sevk edilen uyuşmazlık konusu ile ilgili olarak iç hukuktaki yargı organlarınca karar verilmemiş olmasıdır<sup>502</sup>. Bu husus Model Anlaşma'nın 25.maddesinin 5.fıkrasının ikinci cümlesinde şöyle düzenlenmiştir: “..Bununla birlikte, akit devletlerden birisinin adli veya idari yargı mercilerince çözülemeyen uyuşmazlık konularıyla ilgili olarak karar alınmış olması halinde tahkime sevk edilmemelidir..”. Bu düzenlemenin getiriliş amacı ise, tahkimin uyuşmazlık çözüm sürecine etkinlik kazandırması beklenirken, muhtemel karışıklıkların önlenmesidir. Bunu sağlamak için de Model Anlaşma içerisinde KAU ile ilgili geçerli olan ilkelerin, tahkim için de uygun düştüğü ölçüde geçerli olacağı yönünde bir düzenleme kabul edilmiş olup, yükümlünün uyuşmazlık konusunu tahkim ile eş zamanlı olarak ulusal hukuk yargı mercilerine götürmesi olanağı bulunmamaktadır<sup>503</sup>.

Böyle bir durumda tahkim bakımından “lis alibi pendens(litispendence)”, yani milletlerarası derdestlik olacaktır<sup>504</sup>. Yükümlünün halihazırda KAU başvurusunda bulunacağı devletin ulusal hukuk yollarına da başvurma imkanı varsa, bu haklarını KAU sürecince askıya aldığı bildirilmesi gerekmektedir. Yükümlünün bunu kabul etmemesi durumunda ise yetkili otoriteler, bu yollar tüketilene kadar KAU başlatmayabilir<sup>505</sup> ya da KAU görüşmelerini başlatmakla birlikte nihai bir karar vermez ve yükümlünün bu yolları askıya aldığı belirtilmesini bekler<sup>506</sup>.

Yükümlünün öncelikli olarak KAU başlatıp, yetkili otoritelerin de anlaşmaya varması halinde, bu anlaşmayı kabul etmeyip, ulusal hukukta askıya alınan yargısal yollara tekrar başvuru hakkı bulunmaktadır. Bununla birlikte KAU sonucu varılan kararı kabul etmesi durumunda ise, ulusal hukuktaki yargı mercilerine başvuru hakkından feragat etmesi gerekmektedir. Burada dikkat edilmesi gereken husus, başvuru hakkından yapılan feragatin uyuşmazlık konusu üzerinde anlaşmaya varılan konularla sınırlı olduğudur<sup>507</sup>.

Yükümlünün ulusal hukuktan bir karar almış olması halinde ise tekrar KAU başlatma imkanı bulunmamaktadır. Zira birçok devletin hukuk sistemi, bir uyuşmazlık konusu

---

<sup>502</sup> HADARI, s.87.

<sup>503</sup> OECD Commentary on Art. 25, para.76.

<sup>504</sup> PARK, Tax Treaty, s.837.

<sup>505</sup> Marcus 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.416.

<sup>506</sup> OECD Commentary on Art. 25, para.25.

<sup>507</sup> OECD Commentary on Art. 25, para.76/b.

hakkında mahkemece verilen kararın karşılıklı anlaşma ile geçersiz hale getirilmesine izin vermeyecektir<sup>508</sup>.

Tahkim bakımından, ulusal hukuk yargı mercilerinden uyuşmazlık konusu ile ilgili olarak karar alınmamış olması gerekliliği Model Anlaşma'nın 25.maddesinin 5.fıkırada açıkça belirtilmiştir. Mevcut bir yargı kararının bulunması halinde yükümlünün tahkim başvurusu reddedilecektir.

Akit devletler ise anlaşmalarında, tahkime sevk edilecek uyuşmazlık konuları ile daha sonra ulusal yargı organlarınca verilecek kararlar arasında çelişki olmaması sebebiyle başvuru hakkının askıya alınmasını değil, bu haktan feragat edilmesini isteyebilirler<sup>509</sup>. Ancak bu şart, yükümlünün, hukuki güvenliğini zayıflatacaktır. Bu sebeple akit devletlerin aralarındaki anlaşmada böyle bir hüküm öngörmeleri halinde, çifte vergilendirmenin ortadan kaldırılacağı yönünde garanti veren ifadeleri içermesi gerekmektedir. Ayrıca yükümlünün tahkim duruşmalarına da katılma olanağının sağlanması, zayıflayan hukuki güvencesini arttıran bir yol olacaktır<sup>510</sup>.

#### **4.1.5.Tahkim Yönergesinin İmzalanması**

ICC'nin ticari uyuşmazlıklarda uyguladığı tahkim kuralları bakımından büyük önem ifade eden "tahkim yönergesi", tahkim sekreterine sevk edilen uyuşmazlıkla ilgili tarafları, uyuşmazlık konusunu, hakemlerin adını, uygulanacak prosedürü ve bir takım usule ilişkin bilgileri de içeren bir belgedir<sup>511</sup>. Uluslararası kamu hukuku bakımından da tahkime sevk edilen uyuşmazlıklarda, "compramis" adı verilen bir anlaşma imzalanmaktadır. Burada da yine uyuşmazlık konusu, hakemlerin atanma şekli ve süresi, savunma ve delil sunma usulleri, özel yetkiler, tahkim duruşmalarının yapılacağı yer gibi konular düzenlenmektedir<sup>512</sup>.

<sup>508</sup> OECD Commentary on Art. 25, para.76/c.

<sup>509</sup> YILDIRIM, s.181.

<sup>510</sup> OECD Commentary on Art. 25, para.80; ZÜGER, Arbitration, s.3-4; "Ancak ulusal yargılamaların üstündeki, ulusal idari işleyiş ve mahkeme kararlarına müdahale yetkisi olan uluslararası bir yapının varlığı anlaşmaların yeknesak uygulanmasını sağlayabilecektir".

<sup>511</sup> [http://www.iccwbo.org/products-and-services/arbitration-and-adr/arbitration/icc-rules-of-arbitration/#article\\_23](http://www.iccwbo.org/products-and-services/arbitration-and-adr/arbitration/icc-rules-of-arbitration/#article_23) (Erişim Tarihi: 13.03.2015).

<sup>512</sup> DAMROSCH vd, s.839; MERRILLS, International Law, s.90; United Nations General Assembly, "Secretary-General's Trust Fund to Assist States in the Settlement of Disputes Through the International Court of Justice Report of the Secretary General, A/59/372, 21 Eylül 2004 tarihli raporun ekler kısmında da devletlerin uluslararası kamu hukuku uyuşmazlıklarının çözümünde kullanabilecekleri tahkim yönergesi örneği bulunmaktadır.

Model Anlaşma'da öngörülen tahkim bakımından ise, yükümlünün gerekli başvuru şartlarını yerine getirmesi durumunda, yetkili otoriteler tahkime sevk edilecek uyuşmazlık konuları üzerinde görüşüp, bunları tahkim başvurusu yapan yükümlüye yazılı olarak bildireceklerdir<sup>513</sup>. Yükümlüye tebliğ edilen bu belgeye “tahkim yönergesi-terms of reference denmektedir<sup>514</sup>.

Uyuşmazlık konularının nelerden ibaret olduğunun ortaya konulduğu bu belgede, yetkili otoritelerin savunmaları da özet şeklinde yer almalıdır. Ayrıca tahkimin yeri, duruşmaların dili, uygulanacak kuralların da bu belgede yer alması gerekmektedir<sup>515</sup>. Yetkili otoritelerin Model Anlaşma'da yer alan usulden ayrılacağı noktalar varsa, bunların tahkim yönergesinde açıkça düzenlenmesi gerekmektedir<sup>516</sup>. Bu belgenin asgari olarak içermesi gereken hususlar şu şekilde sıralanabilir: uyuşmazlığın konusu, tahkim heyetinin oluşturulma şekli, hakem sayısı, tahkim duruşmalarının yapılacağı yer, usule ilişkin diğer kurallar<sup>517</sup>.

Tahkim yönergesi, tahkimin sınırını belirlemektedir. Tahkim heyetinin bu belgede yer alan uyuşmazlıklar dışında karar vermesi mümkün değildir<sup>518</sup>. Ancak yetkili otoritelerin bazı durumlarda üzerinde uzlaşamadıkları usule ilişkin kuralları (delillerin değerlendirilmesi gibi), tahkim heyetinde yer alacak hakemlerin kararına bırakması mümkündür<sup>519</sup>.

Yetkili otoritelerin tahkim yönergesine ilişkin görüşmeleri, tahkim başvurusunun alınmasından itibaren üç ay içerisinde tamamlamaları gerekmektedir<sup>520</sup>. Yetkili otoritelerin bu süre içerisinde uyuşmazlık konuları üzerinde anlaşmaya varamaması veya başkaca bir sebepten ötürü tahkim yönergesi üzerinde uzlaşmayı sağlayamamaları durumunda, üç aylık sürenin son gününden itibaren başlayan bir aylık süre içerisinde karşılıklı olarak birbirlerine çözülmesini istedikleri uyuşmazlıkların listesini yazılı olarak tebliğ edeceklerdir. Bu

---

<sup>513</sup> “Md.3- Tahkim başvurusunun her iki yetkili otorite tarafından öğrenilmesinin ardından üç aylık süre içerisinde, tahkim heyeti tarafından çözülmesi istenecek uyuşmazlık konularını birbirlerine ve yükümlüye tebliğ etmeleri gerekmektedir. Tebliğ edilen bu metinler “Tahkim Yönergesi”ni oluşturacaktır. Yetkili otoriteler, tahkim yönergesinde bu anlaşmada yer alan usulü kurallardan ayrılacakları noktaları ya da uygun gördükleri başkaca usul kurallarını da belirleyebileceklerdir”.

<sup>514</sup> OECD Commentary on Art. 25, annex, C(25)-37.

<sup>515</sup> PARK, Tax Treaty, s.827.

<sup>516</sup> OECD Commentary on Art. 25, annex, C(25)-37.

<sup>517</sup> GROEN, s.15.

<sup>518</sup> DESAX, Tax Treaty Arbitration, s.324.

<sup>519</sup> PARK, Tax Treaty, s.827-828.

<sup>520</sup> FERHATOĞLU, s.99.

durumda geçici(tentative) tahkim yönergesinin varlığı söz konusu olacaktır<sup>521</sup> ve bu husus “Tahkim Konusunda Örnek Karşılıklı Anlaşma”nın 4.maddesinde şu şekilde düzenlenmiştir:

*“Hakemlerin seçilmesinin ardından, geçici tahkim yönergesi adı altında kendilerine ulaştırılan listeleri değerlendirerek yetkili otorite ve tahkim talebinde bulunan yükümlüye revize edilmiş geçici tahkim yönergesini yollar. Yetkili otoritelerin geçici tahkim yönergesinde değiştirmek istedikleri bir husus bulunuyorsa bunları tebliğ tarihinden bir aylık süre içerisinde yaparak tahkim heyeti ve tahkim başvurusunda bulunan yükümlüye bildirir ve geçici tahkim yönergesi, bu değişikliklerin tebliğ olunmasıyla kalıcı duruma gelir. Yetkili otoritelerin tahkim heyeti tarafından yollanan geçici tahkim yönergesi üzerinde bir değişiklik yapmamaları da mümkündür. Bu durumda da, tahkim heyetinin hazırlamış olduğu geçici tahkim yönergesi uyuşmazlık tahkim ile çözümüne esas teşkil edecek kalıcı tahkim yönergesi konumuna geçer”.*

## **4.2.ŞEKLE İLİŞKİN KURALLAR**

### **4.2.1.Tahkim Heyetinin Oluşturulması**

Uluslararası vergi uyuşmazlıklarının tahkim yoluyla çözülmesi konusunda, en önemli husus hiç şüphesiz heyetin oluşturulmasıdır<sup>522</sup>. Ancak tahkim heyetinin nasıl oluşturulacağına dair de anlaşmalarda bir hüküm ve uluslararası hukuk bakımından da devletlere yön veren bir rehber bulunmamaktadır. Hakemlerin seçimi konusu her devletin kendi tercihinin bırakılmış bir husustur<sup>523</sup>.

Vergi uyuşmazlıkları her ne kadar iki akit devlet yetkili otoritesi arasında çözüme kavuşturulmaya çalışılsa da aslında üç tarafı olduğundan bahsedilebilir. Yetkili otoritelerin, kendi mukimi olan yükümlülerin çıkarlarının ötesinde kendi çıkarları olacaktır. Başka bir ifadeyle, mukimi olunulan yetkili otoritenin, yükümlünün çıkarlarını korumadığı durumlar olabilecektir. Buna bağlı olarak da uyuşmazlık konusundan etkilenen iki yetkili otorite ve

<sup>521</sup> DESAX, Tax Treaty Arbitration, s.324.

<sup>522</sup> PARK, Tax Treaty, s.813; “Gayrimenkul için “konum, konum, konum” olarak söylenebilecek en önemli üçleme, tahkim için de “hakem, hakem, hakem” olacaktır”.

<sup>523</sup> ZÜGER, Conflict Resolution, s.350.

bir yükümlü olmak üzere üç taraf teşkil etmektedir<sup>524</sup>. Bu sebeple hakemler menfaat dengesi bakımından çok önemli bir işleve sahip olacaktır.

Her ne kadar seçilecek hakemler için belirli kriterler getirilerek bir sınırlama yapılmamış olmasa da, etkili bir tahkim uygulaması için tercihen tahkim prosedürüne yabancı olmayan, vergi konularında bilgisine güvenilen kişiler arasından seçilmelidir<sup>525</sup>.

#### 4.2.1.1.Hakemlerin Sayısı ve Seçilmesi

Tahkim prosedüründe taraflar, uyuşmazlığı sürekli ve kurumsal şekilde hizmet veren birimlere götürebilecekleri gibi, “ad hoc” olarak adlandırılan ve kendi oluşturdukları tahkim heyetlerine de götürebilirler. Tahkim faaliyetini gerçekleştirecek hakemin veya heyetin oluşturulması konusunda taraflara tam bir serbesti tanınmıştır<sup>526</sup>.

Uluslararası ticari tahkim bakımından uyuşmazlıkların tek ya da üç hakem vasıtası ile çözüldüğü görülmektedir. Tek hakem seçiminin sürecin ekonomik maliyetini azaltması ve duruşmaların planlanmasına sağladığı kolaylıklar bulunmasına rağmen,<sup>527</sup> her iki tarafa da güven sağlayan ve tarafların art niyetli olarak kendi taraflarına çekme mücadelesine direnebilecek bir yapıda hakemin bulunması çok güçtür<sup>528</sup>. Üç hakemden oluşan tahkim heyetinin vereceği kararın, uyuşmazlık konusunun daha ayrıntılı şekilde incelenerek verildiği düşünülmektedir<sup>529</sup>. Üç hakemden oluşan tahkim heyetlerinde de, tarafların atadığı hakemleri, taraf aleyhine hareket etmeyeceği düşüncesiyle “yanlı tahkim” olarak adlandırılmaktadır<sup>530</sup>.

Model Anlaşma bakımından da hakemlerin sayısı ve seçimi bakımından, uluslararası ticari uyuşmazlıkların çözümünde çoğunlukla tercih edilen yapıya benzer şekilde üç hakemli bir usul belirlenmiştir. Taraflar birer hakem belirleyecek ve bu iki hakemin de başkan olarak görev yapacak hakemi seçmeleri istenecektir<sup>531</sup>.

Tahkim heyetinde görev alacak hakemlerin seçimi: Yetkili otoritelerin üzerinde anlaşması durumunda tahkim yönergelerinin yükümlüğe tebliğ tarihinden itibaren üç ay

<sup>524</sup> ZÜGER, Arbitration, s.10.

<sup>525</sup> OECD Commentary on Art. 25, annex, C(25)-46.

<sup>526</sup> ERDOĞAN, s.194.

<sup>527</sup> PARK, Tax Treaty, s.813.

<sup>528</sup> YEĞENGİL, s.229-230.

<sup>529</sup> PARK, Tax Treaty, s.814.

<sup>530</sup> YEĞENGİL, s.229.

<sup>531</sup> BURNETT, s.183.

içerisinde; yetkili otoritelerin tahkim yönergesi üzerinde anlaşamaması(Tahkim Konusunda Örnek Karşılıklı Anlaşma”nın 4.maddesinde durumda) halinde, tahkim talebinin yetkili otoritelere ulaştığı tarihten itibaren dört ay içerisinde yetkili otoritelerin her birisinin bir hakem ataması gerekmektedir<sup>532</sup>. Son hakemin atandığı tarihten itibaren iki ay içerisinde, seçilen hakemler, tahkim heyetine başkanlık edecek hakemi seçmelidirler<sup>533</sup>.

Yetkili otoriteler, hakem seçimi konusunda, UAD, OECD, ICC, Londra Uluslararası Tahkim Mahkemesi(London Court of International Arbitration-LCIA), Daimi Tahkim Mahkemesi(Permanent Court of Arbitration-PCA) gibi kurumların hakem listelerinden de yararlanılabileceklerdir. Ayrıca tarafların IFA ile işbirliği yapması da mümkündür<sup>534</sup>.

Hakem seçiminde tam bir serbestisi bulunan yetkili otoriteler, uyuşmazlığın daha önceki aşamalarında görev almamış olması kaydıyla, hükümet içerisinden temsilcileri de hakem olarak seçebilirler<sup>535</sup>. Bu durumda da KAU için, sürecin yargısal olmaktan ziyade, siyasi olması itirazı yenilenebilecektir. Çünkü hükümet temsilcilerinin kendi devletleri aleyhine bir karar vermeleri ihtimali yoktur. Bu durum aynı zamanda ÇVÖA’lar bakımından hakemin reddi müessesenin de düzenlenmemiş olmasının sebebidir<sup>536</sup>.

Tarafların seçtikleri hakemlerin her zaman sorunsuz olarak başkanlık yapacak hakemi seçmeleri kolay olmayabilir ve iki aylık süre içerisinde bu atama işlemi gerçekleşmeyebilir. Bu durumda ise sürecin sürüncemede kalmaması ve yükümlünün haklarının zedelenmemesi için, OECD Vergi Politikası ve İdaresi Merkezi (OECD’s Centre for Tax Policy and Administration-CTPA) tahkim heyetine başkan hakemi atayacak merci olarak belirlenmiştir<sup>537</sup>. Vergi yükümlüsünün başvurusu ile OECD Vergi Politikası ve İdaresi Merkezi müdür tarafından başvurunun yapılmasından sonra on gün içerisinde atama gerçekleştirilir<sup>538</sup>.

---

<sup>532</sup> DESAX-VEIT, s.419.

<sup>533</sup> GARBARINO-LAMBARDO, s.17; FERHATOĞLU, s.164; “ABTA’nın 9.maddesine göre Danışma Komisyonu bir başkan, sayısı taraf devletlerce kararlaştırılan birer ya da ikişer yetkili makam temsilcisi ve bağımsız üyelerden oluşur. Bağımsız üyeler, Taraf Devlet temsilcilerinin karşılıklı mutabakatıyla önceden hazırlanmış Bağımsız Üyeler Listesi’nden seçilir”; YILDIRIM, s.186; “ABTS, ÇVÖA’larının aksine hakem kurulun konusunda çeşitli hükümler sevketmiştir. KAU için öngörülen sürenin ardından yetkili otoriteler altı ay içerisinde bir tavsiye kurulu oluşturmak zorundadırlar”.

<sup>534</sup> PARK, Tax Treaty, s.815-816.

<sup>535</sup> DESAX, Tax Treaty Arbitration, s.324.

<sup>536</sup> GROEN, s.17-18.

<sup>537</sup> BURNETT, s.183.

<sup>538</sup> OECD Commentary on Art. 25, annex, C(25)-38; DESAX, Tax Treaty Arbitration, s.324; “Uyuşmazlığın çözümüne başlandıktan sonra tahkim heyetinde bir değişiklik, yeni bir hakemin atanmasının ihtiyacı

#### 4.2.1.2.Hakemlere Bilgi Verme ve Hakemlerin Sır Saklama Yükümlülüğü

Model Anlaşma'nın "Bilgi Değişimi" başlıklı 26.maddesinin 1.fikrasında şu düzenleme yer almaktadır:

*"1.Akit Devletlerin yetkili otoriteleri, Anlaşma hükümlerinin yürütülmesi ile veya Akit Devletler adına konulan her çeşit ve tanımdaki vergilerle ilgili iç mevzuat hükümlerinin yürütülmesi ve uygulanması ile ya da vergilemeleri Anlaşmaya aykırı olmadığı sürece, Akit Devletler, politik alt bölümleri ya da mahalli idareleri tarafından alınan her çeşit ve tanımdaki vergilerle öngörülebilir ilgisi olan bilgileri değişime tabi tutacaklardır. Bilgi değişimi 1.ve 2.maddelerle sınırlı değildir".*

Söz konusu madde ile akit devlet yetkili otoritelerinin birbirlerine anlaşmanın doğru uygulanabilmesi için vergisel nitelikte olan bilgilerin değişimine olanak tanıyacakları düzenlenmiştir<sup>539</sup>. Ancak tahkim heyetine bilgi vermek, bu madde kapsamına girmemektedir. Burada yetkili otorite ve hakem arası bilgi değişimi söz konusudur. Bu durumda da akit devletlerin ulusal hukuk düzenlemelerinin izin verdiği ölçüde hakemlere bilgi sağlanması mümkün olacaktır<sup>540</sup>.

Bu durumun tahkimin işleyişine engel olmaması için Model Anlaşma hakemlerin, devletlerin yetkili otoritesinin birer temsilcisi olarak kabul edilmesi ile bilgi alışverişine olanak sağlanmak istenmiştir. Böylece Model Anlaşma'nın 26.maddesine göre bilgi aktarımı sağlanmış olacaktır<sup>541</sup>. Yetkili otoriteler atadıkları hakemleri, yetkili otoritenin temsilcisi olarak kabul ettiklerini atama mektuplarında belirtebilecekleri gibi, bu durum

---

olduğu durumlarda da, aynı hakem atama prosedürünün uygulanacağı belirtilmiştir"; YILDIRIM, s.190; "...fakat yedek hakem belirleme konusunda herhangi bir ayrıntıya yer verimemiştir"; GROEN, s.18; "Akit devletlerin aralarındaki anlaşma modelinde hakem atanması usulüne ilişkin bir düzenlemenin yapılmamış olması durumunda, hakem tayini için bir süre öngörülmemiş olacaktır. Bu durumda da sürüncemede kalan uyuşmazlık çözümü, yetkili otoritelerden birisinin Daimi Tahkim Mahkemesi'ne yapacağı başvuru ile hakem atanması ile mümkün olabilirdi"; PARK, Tax Treaty s.820; "Bazı zamanlarda tahkim duruşmalarına başlamadan önce hakem sayısında ölüm, istifa gibi durumların olması halinde hakem tayin merci devreye girebilir; ancak duruşmalar başladıktan sonra hakem sayısında bir azalma olsa da, mevcut heyetin yeni bir atama olmadan uyuşmazlığı çözmek için gayret etmesi gerektiğini söylemektedir. Çünkü yeni atanacak hakemin, uyuşmazlığın o zamana kadarki sürecini tekrar gözden geçirecek olması, tarafların kabul etmeyeceği bir zaman israfına neden olacaktır".

<sup>539</sup> Cihat ÖNER, "Uluslararası Alanda Vergi İdareleri Arası Bilgi Değişimi ve Bu Alandaki Güncel Gelişmeler", Üçüncü Genç Vergi Hukukçuları Konferansı, ed. Cenker GÖKER-Hakan FURTUN-Cihat ÖNER vd., Savaş Kitabevi, Ankara, 2015, s.8.

<sup>540</sup> GROEN, s.20.

<sup>541</sup> ZÜGER, Arbitration, s.41; "Vergi anlaşmalarında, tahkim heyeti ile vergi idareleri arasındaki bilgi değişiminin OECD Modeli'nin 26.maddesinde yer alan bilgi değişimi hükümlerine göre düzenlenmesi mümkündür".

ulusal hukuk düzenlemelerinden de kaynaklanabilecektir<sup>542</sup>. Tahkim heyetinin tahkime sevk edilen uyuşmazlık konusu ile ilgili tüm bilgilere erişim imkanı bulunmaktadır. Bununla birlikte tahkim başvurusuna kadar yetkili otoritelerin edinemediği bilgilerin, tahkim sürecinde tahkim heyeti tarafından kullanması aksi yetkili otoritelerce tahkim yönergesinde kararlaştırılmamışsa mümkün olmayacaktır<sup>543</sup>.

Tahkim başvurusunda bulunan yükümlünün, aleyhine olacak bir husus var ise tahkim heyetine bilgi verme zorunluluğu bulunmamaktadır<sup>544</sup>.

Sır saklama yükümlülüğü bakımından da hakemler, Tahkim Konusunda Örnek Karşılıklı Anlaşma 8.maddesinde yer alan düzenleme doğrultusunda, yetkili otoritelerin temsilcileri oldukları için yetkili otoriteler için öngörülen sır saklama yükümlülüklerine tabi olmaktadır<sup>545</sup>.

### 4.3.USULE İLİŞKİN KURALLAR

Uluslararası hukukta tahkim prosedürünün düzenlenmesi ile ilgili asıl kural, sürecin tarafların iradesi ile şekillenmesi ve tahkim heyetinin de buna uymasıdır<sup>546</sup>. Akit devletlerin de Model Anlaşma kapsamında usule ilişkin kuralları belirledikleri metin, daha önce belirtildiği üzere tahkim yönergesi olacaktır. Bu yönergede yer alacak düzenlemeler aşağıda alt başlıklar halinde incelenecektir:

<sup>542</sup> OECD Commentary on Art. 25, annex, C(25)-47.

<sup>543</sup> OECD Commentary on Art. 25, annex, C(25)-39.

<sup>544</sup> YILDIRIM, s.199; Andreas BERNATH, “*The Implication of Arbitration Convention*”(Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Jönköping International Business School, İsveç, 22 Mayıs 2006, s.55; “AB Tahkim Konvansiyonu’nda yetkili otoritelere Tavsiye Komisyonları’na bilgi verme yükümlülüğünden kurtulma yolları getirilmişken, hem de bunu yükümlü lehine yapabileceği düzenlenmişken; vergi yükümlüsünün bilgi vermekten imtina hakkının bulunmaması tezat oluşturmaktadır”.

<sup>545</sup> OECD Commentary on Art. 25, annex, C(25)-39. Türk Vergi Hukuku bakımından bu yükümlülüğü, VUK’un 5.maddesinde düzenlenmiş olan “Vergi Mahremiyeti” kapsamında değerlendirmek mümkündür. Bu yükümlülüğe aykırılık durumunda ise VUK madde 362’de yer alan “Vergi Mahremiyetini İhlal” suçu oluşacaktır ve madde düzenlemesinin yapmış olduğu atf uyarınca TCK 239.madde hükümleri geçerli olacaktır.

<sup>546</sup> PAZARCI, s.463.



### 4.3.1.Yargılama Usulü

Genel tahkim uygulamasında tarafların yargılama usulünü belirleme hakları bulunmaktadır. Ancak taraflarca bir usulün belirlenmemiş olması durumunda, tahkim heyetinin hangi usulü uygulayacağına kendisinin karar vermesi söz konusu olur<sup>547</sup>.

Model Anlaşma bakımından da, akit devletlerin aralarındaki ÇVÖA'larında benimseyebilecekleri usuller anlaşma şerhinde düzenlenmiştir. Tahkim Konusunda Örnek Karşılıklı Anlaşma'da "independent opinion-serbest usulde tahkim" yöntemi esas olmak üzere, akit devletlerin çeşitli şekillerde bunu formüle edebileceği belirtilmektedir<sup>548</sup>. Bu usulde, tahkim yönergesinde yetkili otoritelerle belirtilmiş olan uyuşmazlıklar, yine uygulanabileceği belirtilen mevzuat esas alınarak hakemlerce değerlendirilmektedir. Hakemlerin uyuşmazlığı analiz edebilme ve bağımsız şekilde karar verebilme imkanı bulunmaktadır<sup>549</sup>. Bu usulde yapılan yargılamalarda, verilecek kararın yazılı ve gerekçeli olacağı belirtilmiştir<sup>550</sup>. Bunun da uyuşmazlığın taraflarının tahkim kararına güven duyarak uymaları yönündeki kanaatin güçlenmesine katkı sağlayacağı düşünülmektedir<sup>551</sup>.

Tahkimde esas alınan yöntem her ne kadar serbest usulde tahkim olsa da, Model Anlaşma akit devletlerin benimseyebileceği başka bir alternatif de sunmaktadır. Tahkim Konusunda Örnek Karşılıklı Anlaşma'nın 6.maddesinde, "Seçimlik Usulde Tahkim-Streamlined Arbitration Process" olarak isimlendirilen<sup>552</sup> ve yetkili otoritelerin her birinin tahkim yönergesinde belirlenmiş uyuşmazlık konularına dair kendi çözümünü hakeme iletip, bunlardan birisini seçmesi esasına dayanan<sup>553</sup> tahkimde, her iki yetkili otoritenin üzerinde uzlaştığı tek hakem karar verecektir<sup>554</sup>.

<sup>547</sup> ÇELİK, s.352.

<sup>548</sup> OECD Commentary on Art. 25, annex, C(25)-43.

<sup>549</sup> United States Congress Joint Committee on Taxation, "Explanation of Proposed Income Tax Treaty Between The United States and Belgium"(JCX-45-07), 13 Temmuz 2007, s.88.

<sup>550</sup> OECD Commentary on Art. 25, annex, C(25)-43. United States Congress Joint Committee on Taxation, Explanation, s.88; "Akit devletlerin, tahkim heyetinin kararını yazılı olmasını tercih edip, gerekçe aramadan sadece o şekilde karar vermeye iten nedenleri kısa şekilde ifade etmesini isteyeceği bir düzenleme yapması da mümkündür".

<sup>551</sup> AULT, Recent Treaty Developments, s.306.

<sup>552</sup> Monique Van HERKSEN, "International Developments", Transfer Pricing and Dispute Resolution, ed.Anuschka BAKKER-Marc M. LEVEY, IBFD Publications, Amsterdam, 2011, s.52; "Last Best Offer-Final Offer-Baseball Arbitration" olarak da isimlendirilmektedir"; PARK, Tax Treaty, s.824; "Baseball arbitration" olarak belirtilmesinin de sebebi, esasen ABD ulusal vergi hukukundaki uyuşmazlık çözüm yönteminde de geçerliliği olan bu yöntem, adını ABD beyzboll oyuncularının maaş ve tazminatlarına ilişkin uyuşmazlıklarda bu yöntemin kullanılıyor olmasından almaktadır".

<sup>553</sup> HADARI, s.89-dipnot 31.

<sup>554</sup> AULT, Recent Treaty Developments, s.307.

Bu usuldeki tahkim, hukuki incelemelerden ziyade, olgusal durumlara karar verme ya da çok karışık uyuşmazlıklara sebep olmayan hukuksal sorunların çözümünde tercih edilmektedir<sup>555</sup>. Transfer fiyatlandırması uyuşmazlıklarında<sup>556</sup>, daimi iş merkezinin belirlenmesinde, yükümlünün daimi ikametgah tespitinin kriterlerinin incelenmesinde olduğu gibi iki durum arasında bir inceleme gerektiği için çoğunlukla bu tür uyuşmazlıkların çözümünde kullanılmaktadır<sup>557</sup>. Asıl amaç uyuşmazlığın çözüm sürecini verilecek karar ile nihayete en kısa biçimde erdirebilmesidir. Bu sebeple serbest usulde olduğu gibi, gerekçeli bir karar yazılması şart olarak belirtilmemiştir<sup>558</sup>.

Seçimlik usulde tahkimin tercih edilmesi, uluslararası vergi uyuşmazlıklarının tahkim yoluyla çözümünde devlet egemenliğinin zedelendiğine dair görüşlerin de azalmasına neden olmaktadır. Çünkü verilecek karar, yetkili otoritelerin ikisinden birisinin düşüncesini yansıtacaktır. Hakemin seçim yapma dışında, kişisel yorum ve düşüncesini dikkate almadan karar veriyor olması, egemenliğin muhafazası bakımından önemli görülmektedir<sup>559</sup>. Bu yargılama usulünün pratik sonucu ise, yükümlünün lehine çözüm sunan yetkili otoriteye kendini daha yakın hissedip, onun yanında yer alacak olmasıdır<sup>560</sup>.

Model Anlaşma bu iki usulden hangisinin uygulanacağını seçimi, yetkili otoritelere bırakılmıştır. Yetkili otoriteler tahkim yönergelerinde istedikleri usulü belirleyebileceklerdir<sup>561</sup>.

#### 4.3.2. Yükümlünün Tahkime Katılımı

Anlaşmaya aykırı vergilendirme durumunda, diğer akit devletin vergilendirme yetkisine müdahale olacağı için ortaya çıkacak uyuşmazlığın tarafları da akit devletler olacaktır<sup>562</sup>. Model Anlaşma tahkim uygulaması da, yükümlünün süreçte etkin rol aldığı

<sup>555</sup> GILDEMEISTER, s.8-9.

<sup>556</sup> David R. TILLINGHAST, "The Choice of Issues to be Submitted to Arbitration under Income Tax Conventions", Intertax, Vol.22, Issue.4, 1994, s.162; "Tahkime konu olacak en yaygın uyumsuzluk türü, bağlı işletmeler ile anlaşmanın tarafı olan devletlerin mukimleri arasında yapılan transfer fiyatlandırması uygulamasında yaşanan sorunlar olacaktır. Her ne kadar Peşin Fiyatlandırma Anlaşmaları uygulaması söz konusu olsa da, tahkim bakımından transfer fiyatlandırması uyuşmazlıkları geniş bir uygulama alanı bulacaktır... Avrupa Birliği Tahkim Konvansiyonu'nun da sadece transfer fiyatlandırmasına dair düzenlemeler içermesinin temelinde bu düşünce yatmaktadır".

<sup>557</sup> PARK, Tax Treaty, s.825.

<sup>558</sup> AULT, Recent Treaty Developments, s.307.

<sup>559</sup> CRUZ, s.541.

<sup>560</sup> BURNETT, s.184.

<sup>561</sup> OECD Commentary on Art. 25, annex, C(25)-43.

<sup>562</sup> ZÜGER, Arbitration, s.42.

yargısal bir prosedür olarak işlememektedir<sup>563</sup>. Ancak bu uyuşmazlığın giderilebilmesi için, anlaşma hükümlerine aykırı vergilendirmeye maruz kalan yükümlünün de tahkim sürecine dahil edilmesi gerekmektedir<sup>564</sup>. BEPS 14.Aksiyon Planı Tasarısı'nda da yükümlünün tahkim sürecine katılımının maliyetli olan sürece bu anlamda bir katkı sunacağı belirtilmiştir. Önceki aşamalarda yetkili otoriteler tarafından dikkate alınmayan ve fakat uyuşmazlık çözümüne etkisi olabilecek hususların ortaya çıkmasını sağlayabileceği düşünülmektedir<sup>565</sup>.

Bu gerekliliğe rağmen, yükümlü ile yetkili otoriteleri aynı konumda gören bir vergi anlaşması da bulunmamaktadır<sup>566</sup>. AB Tahkim Konvansiyonu bakımından ise transfer fiyatlandırması uyuşmazlığının tarafı olan her bir şirketin, uyumsuzluk konusu ile ilgili bilgi, belge ve kanıt sunarak sürece katılması sağlanmıştır<sup>567</sup>.

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 kılınmıştır<sup>568</sup>. KAU süresince de bu hakka sahip olan yükümlünün, tahkim ile duruşmalara katılıp, uyuşmazlığın çözümünde etki göstermesine olanak tanınmıştır. Buna göre tahkim heyetinin izni ile yükümlü tahkim duruşmaları sırasında sözlü şekilde iddialarını ileri sürebilecek, savunma yapabilecektir<sup>569</sup>.

---

<sup>563</sup> Alban ZAIMAJ, “Dispute Avoidance and Resolution”, Tax Policy Challenges in 21st Century, ed. Raffele PETRUZZI-Karoline SPIES, Linde Verlag, Viyana, 2014, s.291.

<sup>564</sup> ZÜGER, Arbitration, s.43; “Almanya-Fransa, Almanya-İsveç anlaşmalarında yükümlüye tamamen duruşmalara katılma, dilekçe sunma ve tahkim heyetinden yazılı olarak taleplerde bulunma hakkı anlaşmada tanınmıştır”.

<sup>565</sup> OECD, “BEPS Action 14:Make Dispute Resolution Mechanisms More Effective”-Public Discussion Draft, s.25.

<sup>566</sup> GROEN, s.20.

<sup>567</sup> YILDIRIM, s.204.

<sup>568</sup> DESAX-VEIT, s.424.

<sup>569</sup> GARBARINO-LAMBARDO, s.30.

Bununla birlikte yükümlünün tahkim sürecine katılımı konusunda olumlu düzenlemeler yapılmış olsa da, kendi adına bir hakem atama yetkisi bulunmamaktadır<sup>570</sup>.

Model Anlaşma bakımından yükümlünün, tahkim heyetinin kararını kabul etmesi durumunda, yetkili otoritelerin buna uyma zorunluluğu da yükümlünün tahkim sürecine katılımını ve süreç içerisindeki konumunu güçlendirmektedir<sup>571</sup>. Ancak yetkili otoritelerin tahkim süreci devam ederken, gerçekleştirdikleri görüşmeler neticesinde anlaşmaya varması ile tahkim sürecinin sona ereceğine ilişkin düzenleme yükümlünün tahkim sürecindeki bu gücünü azaltmaktadır<sup>572</sup>.

#### 4.3.3.Tahkim Yerin Belirlenmesi

“Tahkim yeri” kavramında anlaşılması gereken, tahkimin hangi ülke sınırları içerisinde gerçekleştirileceğidir. Tahkim duruşmalarının gerçekleştirileceği yerin mekânsal bakımından bir önemi bulunmamaktadır. Fiziki şartları tahkim heyetinin görüşmelerini gerçekleştirmeye, delilleri ve belgeleri değerlendirmeye ve onay verilmesi durumunda yükümlüyü dinlemeye elverişli olması koşuluyla her yerde tahkim sürdürülebilir.

Uluslararası özel hukuk alanındaki tahkimde uygulanacak usul kurallarının tahkimin yapıldığı yer hukukuna göre belirleniyor olması sebebiyle tahkimin yapıldığı yer büyük önem taşımaktadır<sup>573</sup>. Bunun sebebi ise, tahkim yerinin, hakem kararının tanınması ve tenfizine bile etki etmesidir. Şöyle ki; yabancı hakem kararlarının tanınması ve tenfizine ilişkin hazırlanan New York Konvansiyonu’nun 5.maddesinin 1.fikrasının d bendine göre, “*Hakem mahkemesinin teşekkülünün veya hakemlik usulünün tarafların anlaşmasına ve anlaşma olmayan hallerde hakemliğin cereyan ettiği yer kanunu hükümlerine uygun*” bulunmaması bir tanıma-tenfiz engeli teşkil etmektedir<sup>574</sup>.

Uluslararası vergi uyuşmazlıklarının tahkim yoluna sevk bakımından ise tahkim yeri, uluslararası özel hukuk uyuşmazlıklarının tahkim aracılığıyla çözümünde olduğu kadar büyük bir öneme sahip değildir. Çünkü burada usul kurallarını da akit devletler belirlemektedir. Ayrıca verilecek karar taraf devletlerin ülkesi dışındaki üçüncü bir ülkede

<sup>570</sup> PARK, Tax Treaty, s.831.

<sup>571</sup> GARBARINO-LAMBARDO, s.30.

<sup>572</sup> ZAIMAJ, s.290.

<sup>573</sup> Louskas MISTELIS, “*Milletlerarası Tahkim: Kurumsal Yaklaşımlar ve Uygulamalar 2006*”, çev.Bahar Ceyda SÜRAL, TBB Dergisi, Ankara, S.70, 2007, s.177; “En popüler dört tahkim yeri ... [İngiltere, İsviçre, Fransa ve Amerika Birleşik Devletleri’dir].”

<sup>574</sup> NOMER-EKŞİ-GELGEL; s.91.

sonuç doğuracak etkiye sahip olmayacaktır. Bu sebeple de tahkim kararının tanınması ya da tenfizi gibi bir durum söz konusu olmayacaktır<sup>575</sup>.

Model Anlaşma bakımından da, Tahkim Konusunda Örnek Karşılıklı Anlaşma'nın 12.maddesinde tahkimin yeri ve mekanı, yetkili otoritelerin tahkim yönergesinde her zaman aksini kararlaştırabilmeleri mümkün olmakla birlikte, kural olarak tahkim konusu uyuşmazlığın, KAU'nün ilk sunulduğu yetkili otoritenin takdir yetkisine bırakılmıştır. Aynı zamanda bu yetkili otoritenin tahkimi yürütecek sekreteryayı da ataması istenmiştir<sup>576</sup>. Tahkimin hangi dilde yapılacağı, tercüman imkanının olup olmayacağı konuları ise yetkili otoritelerin tercihinin bırakılmış ve tahkim yönergesinde bu hususu belirlemeleri istenmiştir. Tercüman ihtiyacı ya da duruşmaların kayıt altına alınması gerekliliği gibi durumlar, tahkim süreci başladıktan sonra da ortaya çıkabilir. Bu durumda tahkim yönergesinde olmamakla birlikte, taraf yetkili otoriteleri bu konular üzerinde anlaşmaya varabileceklerdir<sup>577</sup>.

#### **4.3.4.Tahkim Giderleri**

Uyuşmazlığın taraflarının davalarının görülmesi ve bir çözüme kavuşturulması için harcadıkları tüm paralar yargılama gideri olarak adlandırılmaktadır<sup>578</sup>. Tahkim prosedürü ile uyuşmazlığın çözülmesi sırasında benzer şekilde bir takım giderler olacaktır. Çoğunlukla da bu tahkim giderleri, ulusal hukuk yargılama giderlerinden çok daha fazla miktarlardadır. Tahkim giderlerini; hakemlerin ücreti, idari giderler ve savunma giderleri oluşturacaktır<sup>579</sup>.

Model Anlaşma bakımından, Tahkim Konusunda Örnek Karşılıklı Anlaşma'nın 13.maddesinde tahkim giderlerinin nasıl karşılanacağı düzenlenmiştir. Yetkili otoritelerin tahkim yönergesinde her zaman aksini kararlaştırma hakları bulunmakla birlikte, böyle bir durum söz konusu değilse, 13/a. maddesine göre yetkili otoritelerin her biri ve tahkim

<sup>575</sup> PARK, Tax Treaty, s.830.

<sup>576</sup> OECD Commentary on Art. 25, annex, C(25)-40.

<sup>577</sup> OECD Commentary on Art. 25, annex, C(25)-48-49.

<sup>578</sup> Baki KURU-Ramazan ARSLAN-Ejder YILMAZ, Medeni Usul Hukuku, 22.Baskı, Yetkin Yayınları, Ankara, 2011, s.732.

<sup>579</sup> Begüm Hande ERTÜRK, "Milletlerarası Tahkimde Yeni Gelişmeler: Tahkim Yargılaması Süreci ve Masraflarının Azaltılması", Marmara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Hukuk Araştırmaları Dergisi, Prof.Dr. Nur CENTEL'e Armağan, S.2,C.19, 2013, s.1598; "Milletlerarası Tahkim Kanunu'nda (MTK.) "Tahkim Giderleri" 6. bölümde bir tek madde (m. 16) halinde düzenlenmiştir. MTK'da yer alan tahkim giderleri ile ilgili hükümler 15 Aralık 1976 tarihli UNCITRAL tahkim kurallarının 38-41. maddelerinden iktibas edilmiştir".

talebinde bulunan yükümlü, tahkim duruşmalarına katılmak, görüşlerine dile getirmek için ortaya çıkacak masraflarını kendileri karşılamak durumunda olacaklardır<sup>580</sup>.

Tahkim giderleri içerisinde şüphesiz en büyük payı hakem ücretleri tutacaktır. Hakemlerin tahkimde görevlerini “pro bono publico” yani kamu yararına ücretsiz bir şekilde yapmaları çok rastlanan bir durum değildir. Özellikle uluslararası vergi uyuşmazlıklarının çözümünde görev alan hakemlerin, niteliklerinin üst seviyede olması isteniyorsa hakemlik görevinin maddi yönden teşvik edici olması gerekmektedir<sup>581</sup>. Hakem ücretlerinde ise Model Anlaşma düzenlemesi, her yetkili otoritenin kendi atamış olduğu tahkim heyeti üyesi olan hakemin ücretini karşılaması gerektiğini belirtmiştir. Hakemin yetkili otoriteler tarafından atanmayıp, OECD Vergi Politikası ve İdaresi Merkezi Müdürü tarafından atanması durumunda da bu atanmış hakemin ücreti atandığı yetkili otorite tarafından karşılanacaktır. Yetkili otoritelerin karşılayacakları hakem ücreti gideri, hakemlerin seyahat, haberleşme ve sekreteryaya giderlerini de kapsamaktadır<sup>582</sup>. Yetkili otoritelerin hakem ücretlerini belirlerken AB Tahkim Konvansiyonu’nda yer alan tarifeleri kullanabilmelerine de izin verilmektedir<sup>583</sup>. Bu noktada tahkimin bağımsızlığına dair bazı eleştiriler getirilmektedir. Hakemin, kendisini atayan yetkili otoriteye karşı ekonomik çıkarları sebebiyle bağımsız davranmayacağı düşünülmektedir<sup>584</sup>.

Tahkim heyetinin başkanı konumunda olacak üçüncü hakemin ücreti, seyahat, haberleşme ve sekreteryaya giderleri, her iki yetkili otorite tarafından ortak olarak karşılanacaktır<sup>585</sup>. Bununla birlikte tahkim heyetinin duruşmaları gerçekleştirebilmesi için tahkim salonunun hazır hale getirilmesi ve tahkim sürecinde görev alacak idari personele ilişkin yapılacak giderlerin, tahkim konusu uyuşmazlığın, ilk olarak sunulduğu ve tahkim yerini de hazırlaması beklenen yetkili otorite tarafından karşılanacağı düzenlenmiştir. Bu uyuşmazlığın her iki otoriteye de ayrı ayrı sunulması durumunda bu anlamdaki masrafların ortak karşılanması söz konusudur<sup>586</sup>. Tarafların ortaklaşa karşılayacakları bir diğer tahkim

<sup>580</sup> OECD Commentary on Art. 25, annex, C(25)-40.

<sup>581</sup> PARK, Tax Treaty, s.819; “Uluslararası ticari tahkimde, hakemlik ücreti ile ilgili olarak iki yöntem kullanılmaktadır; ad volarem usulu olarak adlandırılan ve uyuşmazlık konusunun miktarı esas alındığı yöntem ile zaman temelli, belirli zamanla hesap edilen ücret yöntemidir”; ERTÜRK, s.1599; “Schönke, hakemlerin işe başlamadan önce avans dahi talep edebileceklerini savunmuştur”.

<sup>582</sup> OECD Commentary on Art. 25, annex, C(25)-40.

<sup>583</sup> OECD Commentary on Art. 25, annex, C(25)-49-50.

<sup>584</sup> GILDEMEISTER, s.9.

<sup>585</sup> YILDIRIM, s.211. GROEN, s.20; Groen, bu hakemi tanımlarken bağımsız üye ifadesini kullanmaktadır.

<sup>586</sup> OECD Commentary on Art. 25, annex, C(25)-40.

gideri ise, üzerinde her iki yetkili otorite tarafından uzlaşılan, tercüme, tahkim sürecinin kaydedilmesine ilişkin yapılan harcamalar olacaktır<sup>587</sup>.

Tahkim giderleri ile ilgili olarak, yetkili otoritelerin tahkimde yapılacak olan masrafların, tahkim talebinde bulunan yükümlü tarafından karşılanması ise genel olarak söz konusu değildir; ancak ulusal hukukların bu durumda aksini düzenlemesi de mümkün görülmüştür<sup>588</sup>.

Tahkim prosedürünün maddi açıdan yaşanacak bir engelle askıya alınmasını engellemek maksatlı, daha ziyade uluslararası ticari uyuşmazlıkların tahkim yoluyla çözümünde kullanılan bir yöntem olan, yapılacak giderlerin tahmini miktarı tespit edilerek, tahkim heyetince depozito edilmesi, uluslararası vergi hukuku tahkimi bakımından da uygulanması gereken bir tedbir olarak görülmektedir<sup>589</sup>.

#### **4.4.ESASA İLİŞKİN KURALLAR**

##### **4.4.1.Uyuşmazlığa Uygulanacak Hukuk**

Uluslararası özel hukuk tahkim uygulamasında taraflar, bir devlet hukukunu esasa uygulanacak hukuk olarak seçme konusunda serbestiye sahiptirler. Tarafların, esasa uygulanacak hukuku seçmemiş olmaları durumunda ise, hakemlerin uyuşmazlığa en uygun hukuku seçmeleri beklenir. Bunu yaparken de, tarafların arasındaki sözleşmeyi en ince ayrıntısına kadar inceleyip, ticari teamülleri(*lex mercatoria*)<sup>590</sup> de dikkate alırlar<sup>591</sup>. Ayrıca UNIDROIT<sup>592</sup> düzenlemeleri de, hakemler tarafından dikkate alınabilecek metinler

<sup>587</sup> OECD Commentary on Art. 25, annex, C(25)-41.

<sup>588</sup> ZÜGER, Arbitration, s.44.

<sup>589</sup> GROEN, s.21.

<sup>590</sup> H.Ercüment ERDEM, “*Lex Mercatoria ve Uluslararası Ticarete Örf ve Adetin Önemi*”, Uluslararası Ticari Tahkim ve Lex Mercatoria, ed.Ahmet Cemil YILDIRIM-Serhat ESKİYÖRÜK, XII Levha Yayıncılık, İstanbul, 2014, s.38; “Lex mercatoria kavramı doktrinde farklı tanımlarla açıklansa da, genellikle *lex mercatoria*’nın madd ihukuk kurallarını tamamlamak üzere uluslararası ticaret hukukuna özgü normlar bütünü olduğu kabul edilir. Lex mercatoria, herhangi bir milli hukuka ilişkin kurallardan bağımsız olarak, uluslararası ticaretin genel ilke ve örf ve adetlerinden doğan normlardır”.

<sup>591</sup> ERDEM, Lex Mercatoria, s.45; PARK, Tax Treaty, s.835-836; “Vergi tahkimi bakımından (tahkim için) genel kabul edilen ilkelerin son çare olarak uygulanması gerekmektedir. Zira hakemlerin, görevi olan hukuki tespitleri yapması gerekmektedir”.

<sup>592</sup> UNIDROIT, özel hukukun yeknesaklaştırılması için Roma’da kurulmuş, hükümetler arası hizmet veren uluslararası bir enstitüdür. Devletlerin özel hukuk ve ticari uygulamalarının birbiri ile uyumlaştırılması üzerine çalışmalar yürütmektedir. <http://www.unidroit.org/about-unidroit/overview> (Erişim Tarihi 09.06.2015).

arasındadır<sup>593</sup>. Uyuşmazlığın hakkaniyet ve nesafete (ex aequo et bono) göre çözülmesi ise ancak tarafların aralarındaki anlaşmada buna açıkça olanak tanıdıkları zamanlarda mümkün olacaktır<sup>594</sup>.

Uluslararası kamu hukuku bakımından da devletler, tıpkı uluslararası özel hukuk tahkim prosedüründe olduğu gibi, uyuşmazlığın çözümüne uygulanacak hukuku belirleme imkanına sahiptirler<sup>595</sup>. Hiçbir hüküm belirtilmemiş olan durumlarda ise, “Uluslararası Uyuşmazlıkların Barışçı Çözümü İçin 1928 Genel Senedi”nin 28.maddesi, UAD Statü’nün 38.maddesine<sup>596</sup> atıf yapmakta ve burada sıralanan hususlar da yeterli olmaz ise hakemlerin hakkaniyet ve nesafete göre karar vereceğini belirtmektedir<sup>597</sup>.

Model Anlaşma da, Tahkim Konusunda Örnek Karşılıklı Anlaşma’nın 14.maddesinde de, tahkim heyetinin uyuşmazlığın çözümünde esas alacağı hukuki düzenlemeler belirtilmiştir<sup>598</sup>. Buna göre, Model Anlaşma tahkim prosedürü, hakemlerin uyuşmazlıkla ilgili incelemelerini yaparken anlaşmanın uygulanabilir hükümleri<sup>599</sup> ile bu hükümlerin akit devlet ulusal hukuklarına yapmış olduğu göndermelere bağlı olarak akit devletlerin ulusal hukuk düzenlemelerine göre karar verecekleri belirtilmiştir. Anlaşmanın yorumlanmasına dair yaşanan uyuşmazlıklarda ise hakem heyeti Viyana Andlaşmalar Hukuku Sözleşmesi’nin 31-32 ve 33. maddeler doğrultusunda incelemelerde bulunacaktır<sup>600</sup>. Burada da OECD tarafından belirli aralıklarla güncellemelerin yapıldığı

<sup>593</sup> Cem Çağatay ORAK, “Milletlerarası Ticari Tahkim Bakımından UNIDROIT İlkeleri”, Ankara Barosu Dergisi, S.3, 2004, s.97.

<sup>594</sup> ICC, Arbitration and ADR Rules, ICC Publications, Paris, 2012, s.27.

<sup>595</sup> ZÜGER, Arbitration, s.44.

<sup>596</sup> “1.Kendisine sunulan uyuşmazlıkları uluslararası hukuka uygun olarak çözmekle görevli olan Divan:  
a.uyuşmazlık durumundaki devletlerce açık seçik kabul edilmiş kurallar koyan, gerek genel gerekse özel uluslararası anlaşmaları,  
b.hukuk olarak kabul edilmiş genel bir uygulamanın kanıtı olarak uluslararası yapılageliş kurallarını;  
c.uygar uluslarca kabul edilen genel hukuk ilkelerini;  
d.59. Madde hükmü saklı kalmak üzere, hukuk kurallarının belirlenmesinde yardımcı araç olarak adli kararları ve çeşitli ulusların en yetkin yazarlarının öğretilerini uygular.  
2.Bu hüküm tarafların görüş birliğine varmaları halinde, Divan’In hakça ve eşitçe karar verme yetkisini zedelemez.”

<sup>597</sup> ERDOĞAN, s.79-80; GROEN, s.21; “Bir uyuşmazlığın çözümünde eşitliğin gözetilerek çözüme ulaşılması yetkili otoriteler bakımından olumlu sonuçlar yaratsa da, yükümlü aleyhine sonuçlanma ihtimali de bulunmaktadır. Zira eşitliğin gözetilmesi durumu çifte vergilendirme sorununu sona erdirmeyecektir. Bu sebeple tahkim heyetleri karar verirken “ex aequo et bono” ya da eşitlik temelinde karar vermemelidirler. Ancak yükümlünün lehine oluşacak durum söz konusuysa bunları gözetebilirler”.

<sup>598</sup> YILDIRIM, s.214.

<sup>599</sup> ZÜGER, Arbitration, s.45.

<sup>600</sup> VOGEL vd., s.35; “Viyana Andlaşmalar Hukuku Sözleşmesi, anlaşmaların yorumlanması bakımından çok genel ilkeler öngörmesi dolayısıyla, vergi anlaşmaları bakımından da bir farklılık yaratmamaktadır. Bu sebeple, Viyana Andlaşmalar Hukuku Sözleşmesine taraf olmayan devletlerin yaşadıkları uluslararası



Model Anlaşma şerhi yol gösterici olacaktır<sup>601</sup>. Burada şerh hükümlerinin, akit devletlerin akdettikleri anlaşmaya, Model Anlaşma'dan farklılaşan bir anlam vermek istedikleri zaman uygulanması durumu söz konusu olacaktır<sup>602</sup>.

Uyuşmazlık konusunun emsallere uygunluk ilkesinin uygulanmasından kaynaklanması durumunda ise, hakemlerin esas alacağı düzenleme yine OECD tarafından hazırlanmış “Çok Uluslu Şirketler ve Vergi İdareleri için Transfer Fiyatlandırması Rehberi”<sup>603</sup> uygulanacak kuralları belirtmektedir. Son olarak, tarafların yani yetkili otoritelerin tahkim yönergesinde, uyuşmazlığın çözümünde ayrıca uygulanmasını istedikleri düzenleme varsa, onu da dikkate alarak karar vereceklerdir<sup>604</sup>.

Model Anlaşma şerhinin uyuşmazlık çözümündeki etkisi bakımından dikkat edilmesi gereken önemli bir konuyu da yapılan eklemeler oluşturmaktadır. OECD Mali İşler Komitesine göre; Model Anlaşma metninde yapılacak bir değişiklik, bu tarihten önce imzalanmış olan anlaşmaların yorumlanması noktasında kullanımı uygun görülmemektedir<sup>605</sup>. Şerhe yapılacak eklemeleri ise, önceki tarihli anlaşmalar bakımından uygulanabileceğini belirtmektedirler. OECD üyesi devletlerin tamamının mutabık olması ile eklendiği için anlaşmalarına uygulanmasında sorun olmayacağı düşünülmektedir<sup>606</sup>.

---

vergi uyuşmazlıklarında da çifte vergilendirmenin önlenmesi anlaşmalarının yorumlanmasında kullanılmaktadır”.

<sup>601</sup> Michael LANG-Florian BRUGGER, “*The Role of the OECD Commentary in Tax Treaty Interpretation*”, Australian Tax Forum, Vol.23, No.2, 2008, s.98; VOGEL, “Double Tax Treaties and Their Interpretation”, s.40; “..bu düzenlemeleri yorumun ikinci haliyle yani 32.maddede yer alan “tamamlayıcı yorum aracı” olarak kabul etmenin önünde engel bulunmamaktadır”.

<sup>602</sup> ATEŞ, s.196.

<sup>603</sup> OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2010 (<http://www.oecdbookshop.org/en/browse/title-detail/?ISB=9789264090330> Erişim Tarihi: 28.06.2015).

<sup>604</sup> OECD Commentary on Art. 25, annex, C(25)-41; Jacques SASSEVILLE, “*Court Decisions and The Commentary to The OECD Model Convention*”, Courts and Tax Treaty, ed.Guglielmo MAISTO, EC and International Tax Law Series, Vol.3, IBFD Publications, Amsterdam, 2007, s.197; “ABD-Almanya arasındaki çifte vergilendirme önleme anlaşmasına 1 Haziran 2006 tarihinde tahkim öngören protokol ile de benzer hükümler getirilmiştir. Ancak burada madde düzenlemesi, bu düzenlemeler arasında bir önem sıralaması olduğunu belirtmiş ve hakem heyetinin esas alacağı düzenlemeleri şu şekilde saymıştır: 1-Anlaşma hükümleri 2-Anlaşma ile ilgili olarak akit devletlerin üzerinde mutabık oldukları şerh ve açıklamalar, 3-Akit devletlerin ulusal hukuklarının birbiri ile çelişmeyen hükümleri, 4-Uygulanabilir olan OECD Şerhi, Rehber ve Raporları”.

<sup>605</sup> Philippe MARTIN, “*Courts and Tax Treaties in Civil Law Countries*”, Courts and Tax Treaty, ed.Guglielmo MAISTO, EC and International Tax Law Series, Vol.3, IBFD Publications, Amsterdam, 2007, s.91; “Fransız Danıştay’ı (Conseil d’Etat) 30 Aralık 2003 tarihinde vermiş olduğu “Andritz” kararında, Fransız vergi idarelerinin 1986 tarihli örtülü sermaye raporuna 1992 tarihli yapılan eklemeye dayanarak yaptığı işlemleri, Fransa-Avusturya arasındaki vergi anlaşmasının bu tarihlerden önce yapıldığı gerekçesi ile iptal etmiştir”.

<sup>606</sup> LANG-BRUGGER, s.102.

Tahkim heyetinin uyuşmazlığı çözerken ilk esas alacağı ÇVÖA hükümleri ile ilgili olarak Model Anlaşma; devletlerin aralarındaki ÇVÖA'da düzenlenmeyen ya da tanımlanmayan bir terim, 3.maddenin 2.fıkrasına göre, akit devletlerin aksini kararlaştırmamış olması koşuluyla, anlaşmaya göre verginin alınacağı ülkenin ulusal hukuk düzenlemeleri esas alınarak değerlendirilecektir<sup>607</sup>.

Model Anlaşma tüm durumlarda geçerli olacak çifte vergilendirmeyi sona erdirmeye hüküm içermediği için, tahkim heyetin karar verirken anlaşmanın kapsamında bulunan kişiler ve konular bakımından çifte vergilendirmeyi sona erdirmeye çalışacak; hala bir çifte vergilendirme durumu söz konusuysa buna müdahale edemeyecektir<sup>608</sup>.

#### **4.4.2.Uyuşmazlığın Sonuçlanmasına Dair Kurallar**

##### **4.4.2.1.Karar Veriliş Usulü ve Kararın Şekli**

Tahkim genelinde uyuşmazlığın tek hakem ile çözülmesinin kararlaştırıldığı durumlarda, duruşmaları gerçekleştirme ve karar verme usulü bakımından rahat bir süreç yaşanmasına rağmen, uyuşmazlığın heyet halinde karara bağlanması durumunda kararların nasıl alınacağı konusunda sorunlar yaşanabilir. Tarafların kararın verilişinde oy birliği ya da oy çokluğu usulüne göre karar verilmesini belirleme hakları bulunmaktadır<sup>609</sup>.

Tahkim heyetlerinin görev aldığı uyuşmazlıklarda, başarılı bir heyet başkanı uyuşmazlığın çözümünde kararın oy birliği ile çıkmasını sağlayacaktır. Bununla birlikte uyuşmazlıkların çözümünde oy birliğinin aranmaması gerekir. Aksi halde çözümü istemeyen taraf, atadığı hakemin olumsuz oyu ile tahkim sürecini sonuçsuz kalmasına sebep olabilecektir<sup>610</sup>.

---

<sup>607</sup> YILDIRIM, s.215.

<sup>608</sup> ZÜGER, Arbitration, s.95; “Tahkim heyeti anlaşmada yer alan çifte vergilendirmeyi sona erdirmek için anlaşmada yer alan hükümlerin dışına çıkmamalıdır. OECD Modeli kapsamında genel olarak çifte vergilendirmeyi sona erdirmeye olanağı tanıyan hüküm yer almamaktadır. Sadece anlaşmada sayılan kişiler ve konularla ilgili çifte vergilendirme durumları inceleme konusu yapılabilecektir”.

<sup>609</sup> Ziya AKINCI, Milletlerarası Tahkim, Gözden Geçirilmiş 2.Baskı, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2007, s.173.

<sup>610</sup> PARK, Tax Treaty, s.820; AKINCI, s.173-174; “Tahkim usulüne uygulanması öngörülen kurallarda da hakemlerin ancak oybirliği ile karar verebilecekleri öngörülebilir. Böyle bir durumda hakemler karar hakkında oybirliğine varamadıkça, geçerli bir hakem kararı söz konusu olmayacaktır. Hakemler arasında oy birliği ile karar vermek mümkün olmazsa, artık hakem kurulunun karar veremediği kabul edilecektir. Böyle bir durumda, tahkim yargılaması sona erecektir”.

Model Anlaşma ise bu konuyu, Tahkim Konusunda Örnek Karşılıklı Anlaşma'nın 15.maddesinde, birden fazla hakemin atanması durumunda, kararların oy çokluğu ile verileceğini belirlemiştir<sup>611</sup>.

Anlaşma metinleri tahkim kararının şekli konusunda düzenlemeler içermemektedir<sup>612</sup>. Ancak ICC, LCIA, UNCITRAL, ICSID gibi tahkim faaliyeti gösteren kuruluşlar, hakem kararının gerekçeli olması gerektiğini belirtmektedir<sup>613</sup>. Tahkim Konusunda Örnek Karşılıklı Anlaşma'nın 15.maddesi, bu kararın yazılı olacağını ve hakemleri o sonuca ulaştıran hukuki nedenlere ve gerekçeye yer verilmesi gerektiğini düzenlenmiştir. Yetkili otoriteler, kararın yazılı ve gerekçeli olması hususunu tahkim yönergelerinde farklı düzenleme hakkına sahiptirler<sup>614</sup>. Ancak kararın gerekçeli verilmemesi durumu, yükümlü ve yetkili otoriteler bakımından kararın hukuka uygunluğunun tartışılmasına sebep olacaktır<sup>615</sup>.

#### 4.4.2.2.Karar Verme Süresi

Hem uluslararası ticaret uyuşmazlıklarında, hem de uluslararası vergi uyuşmazlıklarının çözümünde uygulanan tahkim bakımından model anlaşma metinleri incelendiği zaman, tahkim yargılaması için –başlangıç zamanı bakımından farklılıklar olsa da, altı aylık çözüm süresinin düzenlendiği görülmektedir<sup>616</sup>. Model Anlaşma da bu düzenlemelere paralel şekilde Tahkim Konusunda Örnek Karşılıklı Anlaşma'nın 16.maddesinde, tahkim kararının, tahkim heyetinin incelemelere başlaması için gerekli olan tüm bilgileri temin etmesinin ardından altı aylık süre içerisinde, yazılı olarak ilgili yükümlü ve yetkili otoritelere tebliğ edilmesini düzenlemiştir<sup>617</sup>. Seçimlik usulde tahkim bakımından bu süre hakemin atanmasından itibaren en fazla bir ay olarak öngörülmüştür<sup>618</sup>.

Model Anlaşma düzenlenmesinde, tahkim heyeti, son hakemin atanmasından itibaren iki ay içerisinde incelemelere başlamak için gerekli olan belge ve bilgiler kendisine

<sup>611</sup> DESAX, Tax Treaty Arbitration, s.325.

<sup>612</sup> GROEN, s.22.

<sup>613</sup> PARK, Tax Treaty, s.823.

<sup>614</sup> OECD Commentary on Art. 25, annex, C(25)-41.

<sup>615</sup> GROEN, s.22..

<sup>616</sup> ICC Model Kuralları 30.maddesinde; “Tahkim heyeti altı ay içerisinde karar vermelidir...”; Avrupa Birliği Tahkim Konvansiyonu 11.maddesine göre “Tavsiye Komisyonu 7.madde uyarınca kendisine sevk edilen uyuşmazlık ile ilgili görüşünü sevk tarihinden itibaren altı ayı geçmeden açıklamalıdır”.

<sup>617</sup> OECD Commentary on Art. 25, annex, C(25)-41.

<sup>618</sup> Suzan ARENDSSEN, “Dispute Channels”, Transfer Pricing and Dispute Resolution, ed.Anuschka BAKKER-Marc M. LEVEY, IBFD Publications, Amsterdam, 2011, s.25.

ulaştırılmadığı durumlarda, yetkili otoritelerden birinin onayı ile, tahkim başvurusunda bulunan kişiye ve diğer yetkili otoriteye gerekli bilgilerin temin edemediğini bildirir<sup>619</sup>. Bu durumda bilgi ve belgeleri temin etmeyen tarafa, tahkim heyetine eksik bilgilerin göndermesi için iki aylık ek bir süre daha verilecektir<sup>620</sup>.

Bu süre sonunda istenen bilgilerin verilir verilmemesine göre karar verme süresi şöyle hesaplanacaktır:

Karar;

-Bilgi eksikliğinin giderildiği tarihten başlayacak altı aylık süre içerisinde tahkim başvurusunu yapan yükümlü ve yetkili otoriteye tebliğ edilecektir.

-Bilgi eksikliğinin iki ay içerisinde giderilmemesi durumunda ise, daha sonra bilgiler tahkim heyetine ulaştırılmış olsa da, yetkili otoritelerin aksini öngörmemiş olması durumunda, bu bilgiler dikkate alınmadan tahkim heyeti kararını verecektir. Karar verme süresi ise, tahkim heyetinin bilgileri eksiksiz olarak temin edemediğini bildirdiği tarihten başlamak üzere sekiz ay olarak belirtilmiştir<sup>621</sup>.

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 belirtilmiştir<sup>622</sup>. Bununla birlikte belirli bir karar verme süresi düzenlenmesi de şarttır. Yetkili otoriteler ve tahkim heyetinin rehavete kapılmadan, uyuşmazlığın çözümüne odaklanmasını sağlayacaktır<sup>623</sup>. Ulusal mahkemelerden farklı olarak bir tek uyuşmazlık konusunda çalışacak olan hakem heyetinin, çağımızda mevcut olan teknolojik imkanlar da düşünüldüğünde bu süre zarfında karar verebilmesi gerekmektedir.

Buna rağmen çeşitli sebeplerle tahkim heyetinin belirlenen sürelerde karar vermesinin mümkün olmaması durumu da söz konusu olabilir. Tahkim Konusunda Örnek Karşılıklı Anlaşma'nın 17.maddesi bu ihtimalde, seçimlik usuldeki bir aylık süreyi ya da

<sup>619</sup> DESAX, Tax Treaty Arbitration, s.325.

<sup>620</sup> OECD Commentary on Art. 25, annex, C(25)-51.

<sup>621</sup> YILDIRIM, s.220.

<sup>622</sup> DESAX-VEIT, s.427.

<sup>623</sup> GROEN, s.22.

serbest usulde tahkimdeki altı aylık süreyi, bir kereye mahsus olmak üzere, altı ayı geçmeyecek şekilde uzatabileceklerini düzenlemişlerdir<sup>624</sup>. Bu süre içerisinde uzatma işleminin gerçekleştirilmemesi durumunda, karar verme süresinin sonunda yetkili otoriteler tekrardan hakem atayabileceklerdir. Bu durumda tüm süreç ve süreler yeniden başlayacaktır<sup>625</sup>.

#### 4.4.2.3.Kararın Yayınlanması

Uluslararası yatırım uyuşmazlıkları bakımından tahkim kararlarının yayınlanması hususunda büyük bir kamuoyu baskısı bulunmaktadır. Bunun sonucunda ICSID Genel Sekreterliği, ICSID tahkim yargılaması sonucunda en azından verilen kararların özetlerini yayınlamaya çalışacağını belirtmiştir<sup>626</sup>. LCIA ve Stockholm Ticaret Odası da uluslararası ticari uyuşmazlıkların tahkim ile çözümlenmesinde verilen gerekçeli kararları gizlilik ilkesini zedelememek kaydıyla özet olarak yayınlamaktadır<sup>627</sup>. Bu durumun benzer uyuşmazlık konuları sebebiyle tahkim yoluna başvuracaklar bakımından büyük önem taşıdığı tartışmasızdır.

Uluslararası vergi uyuşmazlıkları bakımından, KAU sonucu verilen kararlar genellikle yayınlanmamaktadır. Bu durum ciddi eleştirilere sebep olduğu gibi sürecin şeffaflığına da şüphe düşürmektedir. Yaşanan gelişmeler hukukun üstünlüğü ilkesinin gözetilerek KAU kararlarının da yayınlanmaya başlamasını sağlamıştır. Bu durum KAU'nun uzantısı olan tahkim süreci için de geçerli olmalı ve yükümlülerin vergi mahremiyeti ihlal edilmemesi kaydıyla kararların yayınlanmasını engelleyen düzenlemeler varsa değiştirilmelidir<sup>628</sup>.

Model Anlaşma bakımından, Tahkim Konusunda Örnek Karşılıklı Anlaşma'nın 15.maddesinde tahkim başvurusunda bulunan yükümlü ve her iki yetkili otoritenin izni ile isimler ve vergi mahremiyetini ihlal edecek diğer bilgiler çıkarılarak kararlar anonim şekilde

<sup>624</sup> OECD Commentary on Art. 25, annex, C(25)-42.

<sup>625</sup> AULT, Recent Treaty Developments, s.307.

<sup>626</sup> İnci ATAMAN-FIGANMEŞE, "Milletlerarası Ticarî Tahkim İle Yatırım Tahkimi Arasındaki Farklar", Milletlerarası Hukuk ve Milletlerarası Özel Hukuk Bülteni, Cilt.31, Sayı.1, 2011, s.145.

<sup>627</sup> New York City Bar-Committee on International Commercial Disputes, Publication of International Arbitration Awards and Decisions, Şubat-2014, s.3.

<sup>628</sup> YILDIRIM, s.223.

kamuya açıklanabilir<sup>629</sup>. Bu kararlar, daha sonraki tahkim uygulamaları için emsal teşkil etmeyecektir<sup>630</sup>. Ancak kararların yayınlanmış olması, diğer uyuşmazlıklar bakımından bağlayıcı olmasa da, benzer konularla ilgili olarak yükümlünün ve hatta yetkili otoritenin bir fikir edinmesini sağlayacak ve taraf devletlerin uygulamalarına yön verecektir. Bunun sonucunda da hiç şüphesiz benzer konularla ilgili olarak tahkim başvuru sayısı nispeten azalacaktır<sup>631</sup>.

#### 4.4.2.4. Kararın Bağlayıcılığı

Tahkimin temel amacı, uyuşmazlığın nihai olarak, tarafların uymak zorunda olduğu bağlayıcı olarak verilen bir kararla sonuçlandırılmasıdır. Belirlenen usul ve esas kurallarına uygun karar verilmiş ve bu karar taraf temsilcisi konumundakilere usule uygun tebliğ edilmişse, verilen karar artık bağlayıcı olacaktır. Başkaca bir anlaşma yapmaya ya da onaylamaya gerek bulunmamaktadır<sup>632</sup>. 1899 ve 1907 tarihli La Haye Konvansiyonlarının 54. ve 81.maddelerinde de “*Usulüne uygun verilen ve taraf devlet ajanına tebliğ edilen karar, uyuşmazlığı temyiz imkanı tanımadan nihai olarak sonlandırır*” düzenlemesi yer almaktadır<sup>633</sup>.

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 almalıdır<sup>634</sup>.

Model Anlaşma uygulaması bakımından ise Tahkim Konusunda Örnek Karşılıklı Anlaşma’nın 18.maddesi kararların bağlayıcılığı hususunu düzenlemektedir. Buna göre; tahkim heyeti tarafından verilen karar, akit devletlerden birisinin mahkemesi tarafından,

<sup>629</sup> GROEN, dipnot.69; “Avrupa Birliği Tahkim Anlaşması’nın 12.maddesinin 2.fıkrasına göre; Yetkili otoriteler, ticari işletmenin rızasının olması kaydıyla, Tavsiye Komisyonu’nun kararını kamuya açıklayabilirler”.

<sup>630</sup> OECD Commentary on Art. 25, annex, C(25)-41.

<sup>631</sup> GILDEMEISTER, s.9-10.

<sup>632</sup> ERDOĞAN, s.85; “.hemen hemen tüm tahkim türlerinde, tarafların tahkim kararının yorumunu isteme hakkı kabul edilmektedir. Bu yorum kararı veren kuruldan istenmektedir ve kararın yorum ve uygulaması hakkında taraflar arasında çıkabilecek uyuşmazlıklar da kararı veren tahkim kuruluna sunulmaktadır”.

<sup>633</sup> ZÜGER, Arbitration, s.47.

<sup>634</sup> WILLIAM 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.

Model Anlaşmanın 25.maddesinin 5.fikrasında sayılan şartların ihlal edildiği, tahkim yönergesinde veya Anlaşmanın kendisinde belirtilen usule uyulmadığı gerekçesiyle iptal edilmemesi durumunda nihai karar konumunda olacaktır<sup>635</sup>.

Tahkim kararının, mahkemelerce incelemesi maddi hukuk bakımından değil, usul hukuku bakımından mümkündür<sup>636</sup>. Mahkemelerin bu incelemeleri yaparken devletlerin aralarındaki anlaşmayı esas alarak karar vermeleri gerekmektedir. Taraf devletlerin ulusal hukuklarındaki tahkim düzenlemelerinin bu incelemede kullanılması söz konusu olmamakla birlikte<sup>637</sup>, KAU sonucu verilen kararın hiçbir şekilde usulen de mahkeme tarafından denetlenmesi söz konusu değilken, tahkim sonrası çıkan kararın mahkemelerce belirli yönlerden incelemeye sokulması eleştirilmektedir<sup>638</sup>.

Mahkeme tarafından usulü bir eksiklik sebebi ile tahkim kararının uygulanması ve bağlayıcılığının etkisiz kılınması durumunda, tahkim başvurusunda bulunulmamış ve tahkim süreci hiç başlamamış olarak kabul edilecektir<sup>639</sup>.

Ayrıca tahkim kararının bağlayıcılığı konusunda en önemli husus, yükümlünün tahkim neticesinde verilen kararı kabul etmemesi durumunda, kararın uygulanma imkanının artık kalmamasıdır<sup>640</sup>. Ancak Hollanda; Ukrayna, Letonya ve Rusya ile imzalamış olduğu ÇVÖA'larda, açık bir biçimde yetkili otoritelerle birlikte yükümlünün de tahkim kararı ile bağlı olduğu düzenlenmiştir<sup>641</sup>.

#### **4.4.2.5.Kararın Uygulanması**

Bir ülkenin yetkili ve görevli yargı mercileri dışında verilen kararların, o ülkede hüküm ve sonuç doğurması, kararların ulusal hukuka göre tanınma ve tenfiz işlemlerinin gerçekleştirilmesine bağlıdır<sup>642</sup>.

<sup>635</sup> OECD Commentary on Art. 25, annex, C(25)-42; FERHATOĞLU, s.168-169; “Komisyonun tavsiyesi açıklandıktan sonra 6 ay içinde yetkili makamlar söz konusu tavsiyeyi de dikkate alarak çifte vergilendirmeyi gideren bir karar alırlar. Anlaşmanın 12(1) maddesine göre yetkili makamların kararının Danışma Komisyonunun tavsiyesi ile aynı yönde olmak zorunda değildir. Ancak 6 ay içinde çifte vergilendirmenin giderilmesi konusunda mutabakat sağlayamazlarsa Danışma Komisyonunun kararı kesinlik kazanır”.

<sup>636</sup> GILDEMEISTER, s.10.

<sup>637</sup> YILDIRIM, s.232.

<sup>638</sup> DESAX-VEIT, s.428.

<sup>639</sup> OECD Commentary on Art. 25, annex, C(25)-42.

<sup>640</sup> GARBARINO-LOMBARDO, s.29.

<sup>641</sup> ZÜGER, Multilateral Tax Treaty, s.164.

<sup>642</sup> AKINCI, s.249.

Yabancı hakem kararlarının tanınması ve tenfizi bakımından da New York Konvansiyonu uluslararası özel hukuk tahkimi bakımından yaygın bir şekilde kabul edilen metindir. Konvansiyon, hangi şartlar altında tanıma-tenfizin reddolunamayacağını 5.maddesinde düzenlemiştir<sup>643</sup>. Bu madde içerisinde sayılan ve kararın uygulanmasına engel olan sebepler, uluslararası kamu hukuku tahkimi bakımından da geçerli kabul edilmektedir. Özellikle tahkim anlaşmasında hakemlerin, sevk edilen uyuşmazlık konusu ve devredilen yetki dışında karar vermesi her iki alandaki tahkim uygulaması bakımından ortak tenfiz engeli olarak kabul edilmektedir<sup>644</sup>.

Uluslararası vergi hukuku bakımından ise, ÇVÖA'lara hakim olan "Ahde vefa-pacta sunt servanda" ilkesi gereğince anlaşmanın iyi niyetle uygulanacağı kabulü söz konusudur. Bu ilkenin anlaşma ile ilgili bir uyuşmazlık sonucu verilen kararın uygulanmasına dair akit devletlerin tutumuna da yansımaları gerekmektedir<sup>645</sup>.

Tahkim heyeti tarafından verilen kararın yetkili otoriteler tarafından uygulanmaması durumunda, yükümlünün bu durumda başvurabileceği uluslararası bir merci bulunmamaktadır. Ancak tahkim kararının ulusal hukuka aktarılması durumunda, yetkili otoriteleri bu karara uymaya zorlayacak ulusal düzenlemeler varsa bunlara başvurabileceklerdir<sup>646</sup>.

<sup>643</sup> NOMER-EKŞİ-GELGEL, s.84. "V. Madde 1. Aleyhine hakem kararı ileri sürülen taraf talepte bulunmaz ve zikri geçen kararın tanınması ve icrası istenen memleketin yetkili makâmı önünde aşağıdaki hususları ispat etmez ise, hakem kararının tanınması ve icrası isteği reddolunamaz: (a) II. maddede derpiş olunan anlaşmayı akdeden tarafların haklarında tatbiki gereken kanuna göre ehliyetsiz olduğu, yahut da zikri geçen anlaşmanın taraflarca tabi kıldığı kanuna ve eğer bu bapta sarahat mevcut değilse hakem kararının verildiği yer kanununa göre hükümsüz bulunduğu; veya (b) Aleyhine hakem hükmü öne sürülen tarafın hakemin tayininden veya hakemlik prosedüründen usulü dairesinde haberdar edilmemiş olduğu, yahut da diğer bir sebep yüzünden iddia ve müdafaa vasıtalarını ikame etmek, imkânını elde edememiş bulunduğu; veya (c) Hakem kararının hakem mukavelesinde veya hakem şartında derpiş edilmeyen bir uyuşmazlığa ilişkin olduğu yahut hakem mukavelesi veya hakem şartının şumulünü aşan hükümleri muhtevi bulunduğu; bununla beraber hakem kararının hakemliğe tabi bulunan meseleler hakkındaki hükümleri bunun dışında kalan hükümlerinden ayırt edebilecek durumda ise bunların tanınması ve icrası cihetine gidilebilir; yahut (d) Hakem mahkemesinin teşekkülünün veya hakemlik usulünün tarafların anlaşmasına ve anlaşma olmayan hallerde hakemliğin cereyan ettiği yer kanunu hükümlerine uygun bulunmadığı; veya (e) Hakem kararının taraflar için henüz mecburî olmadığı veya, bunun, verildiği memleket kanunu yahut tabi olduğu kanun yönünden yetkili bir makam tarafından iptal veya hükmünün icrasının geri bırakılmış bulunduğu. 2. Hakem kararının tanınması ve icrası istenen memleketin yetkili makâmı tarafından aşağıdaki hallerin bulunduğu görülecek olursa, tanıma ve icra isteği kezaik reddolunabilir: (a) Tanıma ve icra isteğinin öne sürüldüğü memleketin kanununa göre uyuşmazlık konusunun hakemlik yolu ile halle elverişli bulunmaması veya (b) Hakem kararın tanınması ve icrasının zikri geçen memleketin amme intizamı kaidelerine aykırı olması"

<sup>644</sup> ERDOĞAN, s.200.

<sup>645</sup> GROEN, s.24.

<sup>646</sup> ZÜGER, Conflict Resolution, s.351.



Model Anlaşma bakımından ise Tahkim Konusunda Örnek Karşılıklı Anlaşma'nın 19.maddesinde; *“Yetkili otoriteler, tahkim kararını, kararın kendilerine tebliğ edilmesine müteakip altı aylık süre içerisinde varacakları karşılıklı anlaşma ile uygulamalıdır”* düzenlemesine yer verilmiştir<sup>647</sup>. Yetkili otoritelerin varacakları bu karşılıklı anlaşma, tahkim heyetinin uyuşmazlığın çözümü ile ilgili ulaşılmış olduğu sonucu içermelidir. Varılan karşılıklı anlaşma, tahkim talebinde bulunan yükümlüye tebliğ edilecektir. Yükümlünün kararı kabul etme ya da ret etme hakları bulunmaktadır. Ancak varılan karar yetkili otoriteler bakımından bağlayıcıdır<sup>648</sup>.

Yükümlü tarafından da kararın kabul edilmesi durumunda, Model Anlaşma'nın 25.maddesinin 2.fıkrası uyarınca yetkili otoritelerin, ulusal hukuklarında bulunan zaman sınırları ile bağlı olmaksızın varılan bu karara uygun vergilendirme işlemini gerçekleştirmeleri gerekecektir<sup>649</sup>. Bununla birlikte tahkim heyetinin kararı kabul eden yükümlünün ulusal hukuktaki yargı mercilerine başvuru hakkından da feragat etmesi gerekecektir<sup>650</sup>. Bununla birlikte tahkim sonucu verilen kararı içeren karşılıklı anlaşma sonucundan memnun olmayan yükümlünün tercih edebileceği iki yol bulunmaktadır; karar sonucu uygulanacak vergilendirme işlemi ile ilgili olarak ulusal hukuktaki mahkemelere başvurabilir<sup>651</sup> veya yetkili otoritelere tekrardan tahkim başvurusunda da bulunabilir<sup>652</sup>.

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 edilecektir<sup>653</sup>. Bu durumda, tahkim heyetinin görevi son bulmuş olur ve tahkim kararının oluşturulmasına

---

<sup>647</sup> OECD Commentary on Art. 25, annex, C(25)-42.

<sup>648</sup> AULT, Recent Treaty Developments, s.308.

<sup>649</sup> GROEN, s.24; OECD Commentary on Art. 25, annex, C(25)-34; Türkiye'nin bu süreyle ilgili çekincesi bulunmaktadır(Ulusal hukukta yer alan zaman aşımı sürelerini dikkate aldığını belirtmektedir); YALTI SOYDAN, Vergi Anlaşmaları, s.345; “VUK'un bu konudaki düzenlemesine göre, düzeltme yapıldığı takdirde, vergi yükümlüsü, düzeltme fişini yükümlüye tebliğinden itibaren bir yıl içinde parasını geri almak için başvuruda bulunmazsa hakkı sona ermektedir”.

<sup>650</sup> DESAX, Tax Treaty Arbitration, s.326.

<sup>651</sup> GARBARINO-LOMBARDO, s.29.

<sup>652</sup> DESAX-VEIT, s.429.

<sup>653</sup> OECD Commentary on Art. 25, annex, C(25)-43.

gerek kalmaz; bir karar verilse bile, yetkili otoritelerin bu karar ile bağlı olması söz konusu değildir<sup>654</sup>.



---

<sup>654</sup> ZAIMAJ, s.290.

## 5.SONUÇ

Uluslararası vergi uyumsuzlukları, devletlerin vergilendirme yetkilerini kullanırken mülklik ve şahsılık ilkelerinin aynı vergi konusu üzerinde farklı benimsenmesi sonucu ortaya çıkmakta, vergi yükümlüsü bakımından da çifte vergilendirme sorununu yaratmaktadır. Bu sorunun çözümü için dünya genelinde ya da bölgesel düzeyde tekil bir vergilendirme ilkesinin benimsenmesi, farklılaşan ekonomik yapılar dolayısıyla mümkün olmamaktadır. Devletler her ne kadar tek yanlı olarak istisna-muafiyet sağlamak gibi önlemler alsalar da, bunlar çifte vergilendirmenin önlenmesi için yeterli olmamaktadır. Bu sebeple devletlerin aralarında belirledikleri vergi konuları üzerinde hangi devletin vergilendirme yetkisini kullanacağını kararlaştırdıkları çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarını imzalama yolunu tercih ettikleri görülmektedir. Bu anlaşmalar yapılırken de, devletler kendilerine kolaylık sağlayacağını düşündükleri için konu üzerinde çalışan uluslararası kuruluşların oluşturmuş olduğu model anlaşma metinlerini benimseyebilirler. Gelişmiş ve Gelişmekte Olan Devletler Arası BM Model Vergi Anlaşması, Bağlı İşletmelerin Karlarının Ayarlamalarından Kaynaklanan Çifte Vergilendirmenin Sona Erdirilmesi Avrupa Topluluğu Konvansiyonu, Gelir ve Sermayenin Vergilendirilmesi Hakkında OECD Model Vergi Anlaşması uygulamada devletlerin tercih ettikleri model anlaşma örneklerini oluşturmaktadırlar.

ÇVÖA'lar, uluslararası vergi uyumsuzluklarının temel çözüm yöntemi olarak karşılıklı anlaşma usulü (KAU) öngörmüştür. KAU, devletlerin mali otoritelerinin bir araya gelerek, uyumsuzluk konusu üzerinde hangi devletin vergilendirme yetkisini kullanacağı hususunda anlaşmaya varmak için gayret gösterdikleri bir barışçı uyumsuzluk çözüm şeklidir. Diplomatik görüşmelerden farklı olarak hiçbir resmi şekile tabi olmayan bu görüşmelerin bir takım avantajları bulunmaktadır: Uyumsuzluk konusu üzerinde devletlerin kontrolü, üçüncü bir makamın sürece katılmıyor olması sebebiyle devam etmektedir. Ayrıca

KAU, bir takım idari harcamalar dışında maliyet gerektirmeyen bir süreç olmasından ötürü tahkime göre daha ekonomik bir yoldur. Yetkili otoritelerin bilgi değişimini kolay sağlıyor olmalarının da, vergi kayıp ve kaçaklarını önleyeceği savunulmaktadır. Bu avantajları ile birlikte KAU'nun, yapısal olarak ve uygulanması esnasında karşılaşılan bir takım eksiklikleri de bulunmaktadır. Öncelikli olarak yükümlü, uyuşmazlığın bu yöntemle çözülmesinde süreçte yer almamaktadır; mukimi olunan devletin yetkili otoritesine KAU başlatılması yönünde bir talepte bulunduktan sonra süreç dışı kalmaktadır. Başvuruyu alan devletin bu KAU başlatma talebini reddetme ihtimalinin varlığı, yükümlünün hak arama hürriyeti noktasında güvencesizlik yaratacaktır. Yükümlülerin, KAU'yü başlatmaması durumunda devletleri uluslararası alanda zorlayabileceği bir yargı mercii de bulunmamaktadır. Avrupa Konseyi üyesi devletler bakımından, devletlerin mali idarelerinin takdir yetkisine bırakılan bu konuda, Avrupa Konseyi Bakanlar Konseyi'nin "İdari Takdir Yetkisinin Kullanılmasına İlişkin R(80)2 Sayılı Tavsiye Kararı"na ve ekinde yer alan ilkelere uygun davranması beklenmektedir.

Başvuruyu alan devletin KAU başlatmayı kabul etmesi ve başvuruyu diğer akit devlet yetkili otoritesine iletmesine rağmen, yetkili otoritelerin uyuşmazlık konusu üzerinde bir anlaşmaya varma zorunlulukları bulunmamaktadır. Ayrıca devletlerin, KAU'ye başvurmadan önce ulusal hukuktaki yargısal mercilere başvuru hakkından feragat şartını aramaları durumunda, KAU sonucunda anlaşmaya varma zorunluluğunun da bulunmayışıyla birlikte düşünüldüğünde yükümlü aleyhine hukuki güvenceden yoksun bir ortam oluşacak ve ciddi hak kayıpları yaşanabilecektir. Ayrıca KAU'nun uygulamada hukuki olmaktan çok, siyasi olarak işleyen bir prosedür olması; yetkili otoritelerin mevcut uyuşmazlık konuları üzerinden başka alanlarda veya gelecek uyuşmazlıklarda benimsenecek ilkelere ilişkin pazarlık yaptığı düşüncesini doğurmaktadır. İlâveten bu görüşmelerde, siyaseten ve ekonomik olarak üstün seviyedeki devletin, bu durumu kendi lehine kullanması kaçınılmaz olacaktır.

Hukuki bir uyuşmazlığın siyaseten çözülmesinin mümkün olmaması, KAU'ye bir takım yargısal müdahaleleri gerekli kılmıştır. Buna en uygun çözüm de tahkim yolu olarak kabul edilmiştir.

1951 yılında IFA'nın Zürih'te gerçekleştirilen Kongresi'nde, uluslararası vergi uyuşmazlıklarının çözümünde tahkimin uygulanabileceği belirtilmiştir. Ancak tahkimin

devletlerarasındaki çifte vergilendirme anlaşmalarında yer aldığı ilk örnek ise 1989 yılında imzalanan ABD-Almanya Gelir Vergisi anlaşmasında olmuştur. Devam eden yıllarda AB üyesi ülkeler de benzer şekilde KAU'nün eksikliğini gidermek için tahkim heyetine benzeyen tavsiye komisyonlarının kurulmasını öngören, ancak sadece transfer fiyatlandırması ile sınırlı uygulama alanı bulan AB Tahkim Konvansiyonu'nu oluşturmuşlardır. OECD bünyesinde de çeşitli çalışmalar yürütülmüş ve 2008'den itibaren KAU'yu düzenleyen 25.maddeye 5.fıkra eklenmek suretiyle tahkim düzenlemesi Model Anlaşma metninde yer almaya başlamıştır. Tahkimin KAU'ye etkinlik kazandıracığı, devletlerin uyuşmazlığı tahkime sevk etmek yerine, KAU sürecini daha ciddi şekilde yürüterek anlaşmaya varmaya çalışacakları düşünülmektedir. Bu durum "tahkimin asıl başarısının uyuşmazlıkların tahkime sevk edilmeden çözülmesi olacaktır" şeklinde ifade edilmektedir.

Model Anlaşma, tahkim düzenlemesinde anlaşmaya aykırı vergilendirme iddiası ile başlatılmış olan KAU'nun iki yıllık süre içerisinde yetkili otoriteler tarafından sonuçlandırılmaması durumunda çözülemeyen hususların tahkime havale edilebileceğini düzenlemektedir. Bir başka ifadeyle, 25.maddenin 3.fikrasında yer alan, devletlerin anlaşmanın yorumlanması ve uygulanması sırasında yaşanan tereddüt ve zorluk sebebiyle ve anlaşmada yer almayan hususlarda başlatmış oldukları KAU'lerin neticesinde tahkime gidilemeyeceği sonucu çıkmaktadır. Ancak Model Anlaşma'nın şerhinde, devletlerin istemeleri halinde aralarındaki anlaşmalara gerekli ifadeleri ilave ederek, tahkime her türlü uyuşmazlığı sevk etmeleri olanağı da tanınmıştır.

Tahkim, alternatif uyuşmazlık çözüm yöntemi başlığı altında yer alsa da, Model Anlaşma metnine göre, KAU'den bağımsız olarak düzenlenmiş bir yol değildir. KAU sonucundan memnun olmayan yükümlünün alternatif bir uyuşmazlık çözüm yolu olarak başvurması mümkün değildir. 25.madde düzenlemesine göre, KAU başvurusunun diğer devlet yetkili otoritesine iletilmesinin üzerinden iki yıllık bir süre geçmesinin ardından yetkili otoritelerin uyuşmazlık konusu hakkında tamamen veya kısmen anlaşmaya varamadıkları konuyu, yükümlünün talebi ile tahkim heyetine sevk edileceği belirtilmiştir. Bu husus üzerinde durulması ve net bir şekilde ortaya konması gereken noktadır. Çünkü tahkim, hala KAU sürecinin altında işlemeye devam etmektedir. Şöyle ki, tahkim heyetinin anlaşmaya varılamayan konularda vereceği karar yetkili otoriteleri bağlamakta ve yetkili otoriteler bu kararı içeren bir karşılıklı anlaşmayı yükümlüye bildirmektedirler. Tahkim

kararı doğrudan yükümlüye yönelmemektedir. Sistematik bir yorum ile de varılacak sonuç aynı olacaktır. Çünkü tahkimin yer aldığı 25.maddenin başlığı “Karşılıklı Anlaşma Usulü” olarak belirlenmiştir. Ayrı bir tahkim maddesi düzenlemesi ya da madde başlığına bir ekleme yapılmamıştır.

OECD Modeli tahkim düzenlemesi, iki yıllık sürenin sonunda kendiliğinden başlayan bir süreç değildir. Yükümlünün yazılı başvurusu aranmaktadır. Bu durumda yükümlünün tahkimi başlatmama hakkından söz edilebilir. Ancak bu hakkın kullanılması akılcı kabul edilemez. Çünkü yükümlünün uluslararası alanda başvurabileceği başkaca bir merci bulunmamaktadır ve bu sebeple yükümlü tahkim ile uyuşmazlık konusunun çözülmesini isteyecektir. Bazı durumlarda yetkili otoritelerin gayreti, karşılıklı anlaşmanın sağlanmasına çok yakın olur, ancak anlaşmadaki düzenleme gereği iki yıllık süre sona ermiştir. Bu durumda yükümlünün tahkime başvurmayıp, bu sonucu beklemesi de mümkündür.

Devletlerin aralarındaki akdettikleri ÇVÖA’da OECD Modeli tahkimi benimsemeleri durumunda, yükümlünün tahkime başvurusunu engelleyen bir durum olarak ulusal hukuk yargı mercilerinden uyuşmazlık konusuyla ilgili karar alınmış olması belirtilmiştir. Bu düzenlemeyle birbirinden farklı kararın çıkmaması hedeflenmiştir. Bazı devletler bu düzenlemeye paralel olarak KAU ve devamındaki tahkime başvuru için, ulusal hukuk yollarından feragat şartı getirebilirler.

Türkiye’nin imzalamış olduğu ÇVÖA’larda henüz tahkim hükmü yer almamakla birlikte, ilerleyen tarihlerde bu düzenlemeye yer verilmesi durumunda, GİB’in hazırlamış olduğu 2009 tarihli KAU Rehberinde yer alan “ÇVÖA’da Yer Alan KAU Süreci ve Ulusal Mahkemeye Başvuru” düzenlemesine göre, anlaşmazlık konusu ile ilgili olarak mahkemelerden bir karar alınmış olası halinde KAU başlatma talebi reddedilecektir. Ulusal mahkemeye başvurulmuş; ancak henüz uyuşmazlık konusu hakkında bir karar verilmemiş olması durumunda, davadan feragat edilmesi şartı ile KAU başvuru talebi değerlendirmeye alınacaktır. Ayrıca anlaşmanın şerhinde, tahkim hükmünün, vergi uyuşmazlıklarının çözümünün ulusal hukuk ve idari bir uygulama sebebiyle işlerlik kazanamayacağı durumlarda, devletlerin anlaşmalarında yer almaması gerektiği vurgusu yapılmıştır. Burada ulusal hukukta yer alan engeller nedeniyle tahkim kararının uygulanamayacak olmasına

rağmen, bu yola başvurarak ulusal hukuktaki yargısal yollara başvuru açısından zaman kaybı yaşaması engellemek istemektedir.

KAU'nun yetersizliğinden ve eksikliklerinden yola çıkılan tahkim düşüncesinde, yükümlünün sürece katılımı bakımından da gelişmeler yaşanmıştır. KAU'nun yetkili otoriteler tarafından yürütülen ilk kısmında, yükümlünün dosyasını incelemesi ve görüşmelere katılması söz konusu değilken; tahkim duruşmalarına hakemlerin izniyle katılıp, sözlü savunmasını dile getirebilecektir.

OECD Modeli tahkim, bağlayıcı tahkim sınıfında yer almaktadır. Yani tahkim heyetinin ulaşılmış olduğu kararın bağlayıcılığını taraflar önceden kabul etmişlerdir ve bu karara uymaklı yükümlüdürler. Ancak bu kararın bağlayıcılığı, yükümlü tarafından bu kararı içeren karşılıklı anlaşmanın kabul edilmesine bağlıdır. OECD Modeli'ne göre yükümlünün tahkim kararını veto hakkından bahsetmek mümkündür. Bu karardan memnun olmaması durumunda, kararın uygulanmasını söz konusu olmaz ve dilerse ulusal hukuktaki yargı yollarına başvurabilir. Bu durum da, OECD Modeli tahkimi, klasik tahkim düzenlemelerinden ayırmaktadır ve tahkimin KAU süreci içerisinde devam ettiği görüşünü desteklemektedir. Ayrıca yükümlü bakımından vergilendirme yetkisinin demokratik kullanımı bakımından büyük bir ilerleme göstergesidir. Yükümlünün vergilendirme yetkisinin belirlenmesi sürecine katılım olanağı bulmaktadır.

Tahkim heyetinin uyuşmazlık konusu ile ilgili yeterli bilgi ve belgeye ulaşmasının ardından karar vermek için altı aylık bir süresi bulunmaktadır. Bu sürenin kısalığı eleştirilmekle birlikte, amacın zaten uzayayan uyuşmazlık çözüm sürecini kısaltmak olduğu düşünüldüğünde makul bir sınır olduğu görülecektir.

Tahkim kararların emsal teşkil etmez ve her uyuşmazlık kendi somut durumuna göre değerlendirilir. Her ne kadar emsal değeri olmasa da, verilen kararların istikrar arz etmesi halinde yükümlüler bakımından benzer durumlarda idarenin tavrının nasıl olacağı hakkında fikir verecektir.

Vergilendirme yetkisinin hangi devlet tarafından kullanılacağını tahkim ile belirlenmesinin, egemenliğin mali alandaki yansımalarına bir müdahale olup olmayacağı noktasında ise devletin zaten egemen olduğu için bir ÇVÖA akdettiği ve bilerek ve isteyerek bu sınırlayıcı düzenlemeleri kabul ettiği söylenebilir. Çünkü ÇVÖA'lar, vergilendirme

yetkisini sınırlayan yönde hüküm içermekte, hiçbir zaman bu yetkinin kullanım alanını genişletmemektedir. O sebeple, tahkim hükmünü kabul etmemenin gerekçesi olarak egemenlik yetkisini sınırladığı eleştirisi, KAU’de yetkili otoritelerle yürütülen kısımdaki avantajlı durumu sürdürme düşüncesinden kaynaklanmaktadır. Tahkimin devletlerin egemenliğini sınırlamasından ziyade, devletlerin egemenliklerinin tahkimin uygulanmasını şekillendirmesi söz konusudur.

Ayrıca Anayasa çerçevesinde, egemenliğin uzantısı niteliğinde olan yargı yetkisinin bağımsız mahkemelerce kullanılması düzenlemesine de aykırılık teşkil etmemektedir. Çünkü tahkim heyetini burada gerçekleştirmiş olduğu yarı-yargısal bir fonksiyon olsa da, organik anlamda mahkeme özelliği göstermemesi sebebiyle yargı yetkisi kullanmasından söz edilemeyecektir. Model Anlaşma’nın 25.maddesinde ulusal yargı mercilerinden uyumsuzluk konusuyla ilgili olarak karar alınmamış olmasının bir önşart olarak belirlenmiş olması da, niyetin ulusal hukuk yargılamalarına alternatif bir yol ihdas edilmesi olmadığını destekler niteliktedir.

OECD tarafından yayınlanmış olan BEPS 14.Aksiyon Planı taslağının konusu “Uyumsuzluk çözüm yolları mekanizmalarının etkinleştirilmesi”dir. Bu plan taslağında KAU ve tahkim ile ilgili devletlere yol gösterecek önemli düzenlemelere yer verilmiştir. Bunlardan bazıları; KAU görüşmelerinin yetkili otoritelerce iyi niyet kurallarına uygun olarak ve tarafsızca bir çözüme ulaşılması için ciddiyet gösterilmesi gerektiği belirtilmiştir. Hatta görüşmeleri gerçekleştiren yetkili otoritelerin akit devletlerden bağımsızlığını sağlayan düzenlemelere yer verilmesi istenmiştir. Büyük bir sorun olarak görünen KAU ve ulusal mahkeme ilişkisine dair ise, öncelikli olarak KAU’nun tercih edilmesi tavsiye edilmiştir. Anlaşma uygulamasında zamanaşımı sürelerinde yetkili otoritelerin yükümlü lehine yorum yapmaları istenmiştir. Yükümlünün tahkim duruşmalarına katılmasının, çözüm sürecine hız katacağı ve devletlerin buna olanak tanıyan düzenlemelere yer vermesinin hem yükümlü açısından, hem de devletler açısından olumlu olacağı belirtilmiştir. Başka bir husus olarak, yetkili otoritelerin KAU görüşmelerini başarı ile sonuçlandıracaklarını düşünmeleri durumunda, iki yıllık süre sona ermiş olsa da, tahkim başvuru süresini kısa bir süreliğine erteleyebilecekleri belirtilmektedir.

Verginin yasallığı ilkesi bakımından ise, tahkim sonucu verilen kararın yeni bir vergi yükümlülüğü getirmesi söz konusu olmaz. Bu kararın Model Anlaşma’ya göre KAU



kapsamında ulusal hukuka aktarılması da bir idari işlemle olacaktır. Bu işleme karşı yargı yolu da Anayasa'nın 125.maddesi gereğince her zaman açıktır.

Uluslararası vergi uyuşmazlıklarının çözüm yolu olarak tahkimin kullanılmasının çoğunlukla Anglo-Sakson ve Anglo-Amerikan hukuk sistemlerinde(İngiltere, ABD, Kanada) yaygın olduğunu, Kıta Avrupası'nda yer alan devletlerin ise daha mesafeli bir duruş sergilediklerini görmekteyiz. Bunun sebebini de iki sistemin idare hukuku ile anayasa hukuku arasındaki ilişkiyi düzenleyiş biçimi olarak değerlendirebilir.

Türkiye'nin tarafı olduğu 80 civarındaki ÇVÖA'larda, Model Anlaşma'nın tahkim düzenlemesini içerdiği 2008 tarihinden sonra imzalanmış olduğu 4'ü revize olmak üzere toplam 13 anlaşması bulunmaktadır. Yani tahkim hükmü uluslararası vergi hukuku bakımından eski bir uygulama olsa da, Türk vergi hukuku bakımından genç olarak nitelendirilebilecektir. İlerleyen süreçte anayasal açıdan bir uygulama engeli bulunmayan tahkim hükmünün yer alması muhtemeldir. Vergi idaresi bu yönde bir niyet göstermese de, yabancı yatırımcıların kendilerini hukuken güvende hissedecekleri ortamın sağlanması bakımından tahkime mutlaka yer verilmesi gerekmektedir. Çünkü tek devlet üzerinde etkili olacak bir ulusal mahkemeden alınacak karar yerine, yükümlüler her iki devlet üzerinde etki doğuracak, tahkim yoluyla desteklenmiş bir KAU'nün uygulanmasını her zaman tercih edeceklerdir.

## KAYNAKLAR

### *Kitaplar*

- AKAD Mehmet-VURAL DİNÇKOL Bihterin, **Genel Kamu Hukuku**, Gözden Geçirilmiş 6.Basım, Der Yayınları, İstanbul, 2011.
- AKDOĞAN Abdurrahman, **Kamu Maliyesi**, Gözden Geçirilmiş ve Genişletilmiş 12.Baskı, Gazi Kitabevi, Ankara, 2007.
- AKINCI Ziya, **Milletlerarası Tahkim**, Gözden Geçirilmiş 2.Baskı, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2007.
- AKTAN Coşkun Can- DİNLEYİCİ Dilek- SARAÇ Özgür, **Vergi, Zulüm ve İsyân**, Phoenix Yayınevi, Ankara, 2002.
- ALTMAN Zvi Daniel, **Dispute Resolution under Tax Treaties**, Volume 11 in the Doctoral Series, IBFD Publications, Hollanda, 2005.
- ATEŞ Leyla, **Transfer Fiyatlandırması ve Vergilendirme**, Turhan Kitabevi, Ankara, 2011.
- AUST Anthony, **Modern Treaty Law and Practice**, 3rd Edition, Cambridge University Press, Cambridge, 2003.
- AYBAY Rona, **Kamusal Uluslararası Hukuk**, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2011.
- AYBAY Rona, **Uluslararası Yargı**, Alfa Basın Yayım Dağıtım, İstanbul, Mayıs-2013.
- BAŞARAN Halil Rahman, **Uluslararası Tahkim**, 12 Levha Yayıncılık, İstanbul, Ekim-2014.
- BECERRA Juan Angel, **Interpretation and Application of Tax Treaties in North America**, IBFD Publications, Hollanda, 2007.
- BERGER Adolf, **Encyclopedic Dictionary of Roman Law, New Series-Volume 43 Part 2**, The American Philosophical Society, Philadelphia, 1991.

- BİLGE Necip, **Hukuk Başlangıcı-Hukukun Temel Kavram ve Kurumları**, 21.Bası, Turhan Kitabevi, Ankara, Ağustos 2006.
- BİLİCİ Nurettin, **Vergi Hukuku**, 28.Baskı, Seçkin Kitabevi, Ankara, Mart 2012.
- CANBAY Tülin, **Dünyadaki Vergileme Anlayışındaki Değişim(Antikçağdan Günümüze)**, Dora Basın-Yayım-Dağıtım, Bursa, 2009.
- CAŞIN Mesut Hakkı, **Modern Uluslararası Hukukun Temel Esasları**, Cilt II, Legal Yayıncılık, İstanbul, Eylül-2013.
- 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.
- ÇELİK Edip F., **Milletlerarası Hukuk-İkinci Kitap**, Filiz Kitabevi, Mart 1987.
- DAMROSCH Lori F.- HENKIN Louis - CRAWFORD Richard vd., **International Law-Case and Materials**, American Case Book Series, West Group,St. Paul-Minnesota,2001.
- DOEHRING Karl, **Genel Devlet Kuramı(Genel Kamu Hukuku)**, Yeniden Düzenlenmiş İkinci Baskı, çev. Ahmet MUMCU, İnkılap Kitabevi, İstanbul, 2002.
- EKŞİ Nuray, **Milletlerarası Ticaret Hukuku**, Beta Yayıncılık, İstanbul, Mart-2010.
- ENGELN Frank, **Interpretation of Tax Treaties under International Law**, IBFD Publications, Amsterdam, 2004.
- ERDEM Tahir, **Vergi Hukukunda Uyuşmazlıkların İdari Aşamada Çözümü ve Alternatif Çözüm Yolları**, Seçkin Kitabevi, Ankara, 2012 (Alternatif Çözüm Yolları olarak kısaltılmıştır).
- ERDOĞAN Feyiz, **Uluslararası Hukuk ve Tahkim**, Seçkin Kitabevi, Ankara, 2004.
- ERDOĞMUŞ Belgin, **Hukukta Latince Teknik Terimler-Özlü Sözlük**, İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayınları:74, 3.Baskı, İstanbul, Mart 2011.
- ERGİNAY Akif, **Kamu Maliyesi**,17. Baskı, Savaş Yayınları, Ankara, Ekim-2003.
- ERGİNAY Akif, **Vergi Hukuku**, 9.Baskı, Turhan Kitabevi, Ankara, 1981.
- FERHATOĞLU Emrah, **Uluslararası Vergi Uyuşmazlıklarının Tahkim Yoluyla Çözülmesi-Avrupa Birliği Tahkim Anlaşması**, Beta Yayınevi, İstanbul, Mart-2010.
- GÖZLER Kemal - KAPLAN Gürsel, **İdare Hukuku Dersleri**, 14.Baskı, Ekin Kitabevi, Bursa, Ağustos 2013.
- GÖZLER Kemal, **Anayasa Normlarının Geçerliliği Sorunu**, Ekin Kitabevi, Bursa, 1999.

- GÖZLER Kemal, **Anayasa Hukukunun Genel Esasları**, 4.Baskı, Ekin Kitabevi, Bursa, Ağustos-2013 (Anayasa Hukuku olarak kısaltılmıştır).
- GÖZLER Kemal, **Devletin Genel Teorisi**, 2.Baskı, Ekin Kitabevi, Bursa, Ekim, 2009.
- GÖZLER Kemal, **Hukuka Giriş**, Güncellenmiş ve Düzeltilmiş 10. Baskı, Ekin Kitabevi, Bursa, 2013.
- GÜNEŞ Gülsen, **Verginin Yasallığı İlkesi**, 4.Tıpkı Bası, XII Levha Yayıncılık, İstanbul, Eylül 2014.
- IŞIK Hüseyin, **Uluslararası Vergilendirme**, On İki Levha Yayıncılık, İstanbul, Kasım-2014.
- KACZOROWSKA Alina, **Public International Law**, 4th Edition, Roudge Publications, New York, 2010.
- KANETİ Selim, **Vergi Hukuku**, Gözden geçirilmiş ve yenilenmiş 2.Baskı, Filiz Kitabevi, 1989.
- KAPANİ Münci, **Politika Bilimine Giriş**, 19.Basım, Bilgi Yayınevi, Ankara, Eylül 2007.
- KARA Çetin, **Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları-Türkiye Uygulaması**, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara, 2000
- KELLOR Frances, **American Arbitration: It's History, Functions and Achievements**, Harper&Brothers, 1999.
- KIRBAŞ Sadık, **Vergi Hukuku**, Gözden Geçirilmiş ve Genişletilmiş 19.Baskı, Siyasal Kitabevi, Ankara, 2012.
- KURU Baki-ARSLAN Ramazan- YILMAZ Ejder, **Medeni Usul Hukuku**, 22.Baskı, Yetkin Yayınları, Ankara, 2011.
- LINDENCRONA Gustaf-MATTSSON Nils, **Arbitration in Taxation**, Kluwer Publications, Deventer, 1981.
- MERRILLS J.G., **International Dispute Settlement**, Cambridge University Press, Fifth Edition, 2011 (International Dispute Settlement olarak belirtilmiştir).
- NOMER Ergin - EKŞİ Nuray - ÖZTEKİN GELGEL Günseli, **Milletlerarası Tahkim Hukuku**, Cilt I, 3.Bası, Beta Yayınevi, İstanbul, Haziran 2008.
- NOMER Ergin - ŞANLI Cemal, **Devlet Hususi Hukuku**, 12 Baskı, Beta Yayınevi, İstanbul, Ekim 2003.
- NOUSSIA Kyriaki, **Confidentiality in International Commercial Arbitration**, Springer-Verlag, Berlin, 2010.

- ÖNCEL Mualla-KUMRULU Ahmet-ÇAĞAN Nami, **Vergi Hukuku**, Gözden Geçirilmiş, Değişiklikler İşlenmiş 23. Bası, Turhan Kitabevi, Ankara, 2014.
- PAZARCI Hüseyin, **Uluslararası Hukuk**, 6.Bası, Turhan Kitabevi, Ankara, 2008.
- PIETRO Carla De, **Tax Treaty Override**, Kluwer Law International, Hollanda, 2014.
- PISTONE Pasquale, **The Impact of Community Law on Tax Treaties: Issues and Solutions**, Kluwer Law International, London, 2002.
- RASMUSSEN Mogens, **International Double Taxation**, Kluwer Law International, Hollanda, 2011.
- REED Lucy- PAULSSON Jan- BLACKABY Nigel, **Guide to ICSID Arbitration**, Kluwer Law International, Hollanda, Kasım-2010.
- RHODES Peter John, **The Greek City States-A Source Book**, Second Edition, Cambridge University Press, Birleşik Krallık, 2007.
- 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 Basım Yayım, İstanbul, Kasım-2014.
- SAFIRE William, **Safire's Political Dictionary**, Oxford University Press, New York, 2008.
- SANDERS Pieter, **Quo Vadis Arbitration? Sixty Years of Arbitration Practice, A Comparative Study**, Kluwer Law International, Hollanda, Ocak-1999.
- SHAW Malcolm N., **International Law**, Cambridge University Press, 5th Edition, United Kingdom, 2003.
- SÖĞÜT İpek Sevda, **Roma Hukukunda Tahkim**, On İki Levha Yayıncılık, İstanbul, Ekim-2011.
- SUR Melda, **Uluslararası Hukukun Esasları**, Güncellenmiş 7.Baskı, Beta Yayınevi, İstanbul, 2013.
- ŞENYÜZ Doğan-YÜCE Mehmet-GERÇEK Adnan, **Vergi Hukuku(Genel Hükümler)**, 6.Baskı, Ekin Kitabevi, Bursa, 2015.
- TANÖR Bülent-YÜZBAŞIOĞLU Necmi, **1982 Anayasası'na Göre Türk Anayasa Hukuku(2001 Anayasa değişikliğine göre)**, Yapı Kredi Yayınları, 4.Baskı, İstanbul, 2002.

- TAŞDEMİR Fatma, **Uluslararası Terörizme Karşı Devletlerin Kuvvete Başvurma Yetkisi**, Uluslararası Stratejik Araştırmalar Kurumu Yayınları No.10, Uluslararası Hukuk Serisi No.3, Ankara, 2006.
- TAŞKIN Yasemin, **Transfer Fiyatlandırmasında Emsallere Uygunluk İlkesi**, Türkmen Kitabevi, İstanbul, 2012.
- TEZİÇ Erdoğan, **Anayasa Hukuku**, 11.Bası, Beta Yayınevi, İstanbul, 2006.
- TUNCER Selahattin, **Çifte Vergileme ve Milletlerarası Vergi Anlaşmaları**, Sevinç Matbaası, Ankara, 1974 (Çifte Vergileme olarak kısaltılmıştır).
- VOGEL Klaus-ENGELSCHALK Michael- GÖRL Maximilian vd, **Klaus Vogel on Double Taxation Conventions**, 3rd Edition, Kluwer Law International, Londra, 1997.
- WALLACE-BRUCE Nii Lante, **The Settlement of International Disputes-The Contribution of Australia and New Zealand**, Kluwer International Publications, The Hague, 1998.
- WILLIAMS Robert A., **The American Indian in Western Legal Thought : the Discourses of Conquest**, Oxford University Press, Oxford, 1993.
- Wolter Kluwer-Fraser Milner Casgrain, **CANADA-U.S. Tax Treaty: A Practical Interpretation**, 3.ed, CCH Canadian Limited Publications, ABD, 2009.
- YALTI Billur, **Vergi Yükümlüsünün Hakları**, Beta Yayınevi, İstanbul, Eylül 2006 (Vergi Yükümlüsünün Hakları olarak belirtilmiştir).
- YALTI SOYDAN Billur, **Uluslararası Vergi Anlaşmaları**, Beta Yayınevi, İstanbul, Temmuz 1995. (Vergi Anlaşmaları olarak kısaltılmıştır).
- YEĞENGİL Rasih, **Tahkim (L'ARBITRAGE)**, Cezaevi Matbaası, İstanbul, 1974.
- YILDIRIM Murat, **Uluslararası Vergi Hukuku'nda Tahkim**, 12 Levha Yayınları, İstanbul, Mart-2010.
- YÜCE Mehmet, **Türk Vergi Yargısı**, 2. Baskı, Ekin Yayınevi, Bursa, 2012.
- 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**

- ABBOTT Frederick M., “*NAFTA and Legalization of World Politics: A Case Study*”, International Organization, Vol.54, No.3, **Legalization and World Politics**, Summer-2000, ss. 519-547.
- AKKUTAY Berat Lale, “*Devletin Jus Cogens Normlara Aykırı Fiillerinden Dolayı Hukuki Yargı Bağımsızlığı*”, **Türkiye Barolar Birliği Dergisi**, Sayı 113, 2014, ss. 99-125.
- ARENSEN Suzan, “*Dispute Channels*”, **Transfer Pricing and Dispute Resolution**, ed.Anuschka BAKKER-Marc M. LEVEY, IBFD Publications, Amsterdam, 2011, ss. 15-37.
- ATAMAN-FIGANMEŞE İnci, “*Milletlerarası Ticarî Tahkim İle Yatırım Tahkimi Arasındaki Farklar*”, **Milletlerarası Hukuk ve Milletlerarası Özel Hukuk Bülteni**, Cilt.31, Sayı.1, 2011, ss. 91-152.
- 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).
- AULT Hugh J., “*Improving the Resolution of International Tax Disputes*”, **Florida Tax Review**, Vol.7, Number.3, 2005, ss.138-151 (Improving the Resolution of International Tax Disputes olarak belirtilmiştir).
- 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).
- AVERY JONES John F., “*The Relationship Between The Mutual Agreement Procedure And Internal Law*”, **EC Tax Review**, Vol.8, Issue.1,1999, ss. 4-8.
- AVERY JONES John F., “*Understanding the OECD Model Tax Convention: The Lesson of History*”, **Florida Tax Review**, Vol.10, No.1, 2009, ss. 1-49.
- AYBAY Rona, “*Yargıtay İçtihatlarına Göre Yabancı Devletin Yargı Bağımsızlığı*”, **Türkiye Barolar Birliği Dergisi**, Sayı 72, 2007, ss. 109-120.
- BANTEKAS Ilias, “*The Mutual Agreement Procedure and Arbitration of Double Taxation Disputes*”, **Anuario Colombiano de Derecho Internacional**, Vol. 1, 2008, ss. 182-204.
- BERNATH Andreas, “*The Implication of Arbitration Convention*”(Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Jönköping International Business School, İsveç, 22 Mayıs 2006.

- BERTOLINI Michelle S., “Mandatory Arbitration Provisions within the Modern Tax Treaty Structure-Policy Implications of Confidentiality and the Rights of the Public to Arbitration Outcomes”, **Selected Works**, 2010, ss. 1-30. ([http://works.bepress.com/michelle\\_bertolini/1](http://works.bepress.com/michelle_bertolini/1) Erişim Tarihi: 14.02.2015)
- BİRSEL Mahmut Tevfik, “Türkiye’de Yabancı Hakem Kararlarının Tenfizinin Anayasal Ve Küresel Boyutları”, **Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi-Prof. Dr. İrfan BAŞTUĞ Anısına Armağan**, Özel Sayı, Cilt.7, 2005, ss. 1-37.
- BLOKKER Niels, “Skating on Thin Ice? On The Law of International Organizations and The Legal Nature of the Commentaries on the OECD Model Tax Convention”, **The Legal Status of the OECD Commentaries**, ed.Sjoerd DOUMA-Frank ENGELN, Conflict of Norms in International Tax Law Series, Vol.1, IBFD Publications, Amsterdam, 2008, ss. 13-29.
- 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.
- BRUGGEN Edwin van der, “Compulsory Jurisdiction of the International Court of Justice in Tax Cases: Do We Already Have an ‘International Tax Court?’”, **Intertax**, Vol.29, Issue:8/9, 2001, ss. 250-267.
- 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.
- CHRISTIANS Allison, “Your Own Personal Tax Law: Dispute Resolution Under The OECD Model Tax Convention”, **Willamette Journal of International Law and Dispute Resolution**, Vol.17, 2009, ss. 172-185 (Your Own Personal Tax Law olarak kısaltılmıştır).
- CRUZ Natalia Quinones, “International Tax Arbitration and the Sovereignty Objection: The South American Perspective”, **Tax Notes International**, 11 Ağustos 2008, ss. 533-542.
- DAURER Veronika- KREVER Richard, “Choosing Between The UN and OECD Model Tax Policy Models: An African Case Study”, **European University Institute Robert Schuman Centre for Advanced Studies**, RSCAS 2012/60, Floransa, 2012, ss. 1-19.
- 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).



- DODGE William S., “*National Courts and International Arbitration: Exhaustion of Remedies and Res Judicata Under Chapter Eleven of NAFTA*”, **Hastings International and Comparative Law Review**, Vol.23, 2000, ss. 357-383.
- EMERSON Frank D., “*History of Arbitration Practice and Law*”, **Cleveland State Law Review**, Vol.19, Issue.1, Ocak-1970, ss. 155-164.
- ERDEM H.Ercüment, “*Lex Mercatoria ve Uluslararası Ticarete Örf ve Adetin Önemi*”, **Uluslararası Ticari Tahkim ve Lex Mercatoria**, ed.Ahmet Cemil YILDIRIM-Serhat ESKİYÖRÜK, XII Levha Yayıncılık, İstanbul, 2014, ss. 37-75 (Lex Mercatoria olarak kısaltılmıştır).
- ERİM Nihat, “*La Haye Sulh Konferanslarından Önce Tahkim ve Sulhçuların Gayretleri*”, **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, , Cilt.1, Sayı.1, 1943, ss. 73-91.
- ERMİŞ Hamza, “*Türkçe Söz Varlığı İçinde Türetme Gücü En Yüksek Yirmi Arapça Kök Üzerine Morfolojik Bir İnceleme*”, **Turkish Studies - International Periodical For The Languages, Literature and History of Turkish or Turkic**, Volume 8/8 Summer 2013, ss. 607-634.
- ERTÜRK Begüm Hande, “*Milletlerarası Tahkimde Yeni Gelişmeler: Tahkim Yargılaması Süreci ve Masraflarının Azaltılması*”, **Marmara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Hukuk Araştırmaları Dergisi**, Prof.Dr. Nur CENTEL’e Armağan, S.2,C.19, 2013, ss. 1595-1619.
- 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.
- FRASER Henry S.; “*Sketch of the History of International Arbitration*”, **Cornell Law Review**, Vol.11, Issue.2, Article.3, Şubat 1926, ss. 179-208.
- GANGULY Maya, “*Tribunals and Taxation: An Invenstigation of Arbitration in Recent US Tax Conventions*”, **Winconsin International Law Journal**, Vol.29, Issue.4, Winter 2012, ss. 735-772.
- 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*”, **Bacconi Legal Studies Research Paper No.1628769**, 22 Haziran 2010, ss. 1-32.
- GERÇEK Adnan-BAKAR Feride-MERCİMEK Fulya- ÇAKIR Erdem Utku-ASA Semih, “*Vergilemenin Anayasal Temellerinin Çeşitli Ülkeler Açısından Karşılaştırılması Ve Türkiye İçin Çıkarımlar*”, **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt.63, Sayı.1, 2014, ss. 81-130.

- 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), Mart 2007 (www.transnational-dispute-management.com/article.asp?key=1143Erişim Tarihi:05.02.2015)
- GOUTHIERE Bruno, “*The OECD Recommends Arbitration o Improve the Resolution of Tax Treaty Disputes*”, **International Tax Journal**, Vol.33, Issue.33, Mayıs/Haziran, 2007, ss. 21-22.
- GRIBNAU Hans, “*Equality, Legal Certainty and Tax Legislation in the Netherlands: Fundamental Legal Principles as Checks on Legislative Power: A Case Study*”, **Utrecht Law Review**, Vol.9, Issue.2, Mart 2013, ss. 52-74.
- GROEN Gerrit, “*Arbitration in Bilateral Tax Treaties*”, **Intertax**, Vol.30, Issue 1, 2002, ss. 3-27.
- GROVES Harry E., “*Separate but Equal-The doctrine of Plessy v. Ferguson*”, **Phylon(1940-1956)**, Vol.12, No.1(1st Qtr), 1951, ss. 66-72.
- HADARI Yitzhak, “*Compulsory Arbitration in International Transfer Pricing and Other Double Taxation Disputes*”, **Tax Law and The Mediterranean Area**, ed. Yoseph EDREY-Marco Greggi, University of Ferrara Publications, Ferrara, 2012, ss. 81-92.
- HATTINGH Johann, “*On the Origins of Model Tax Conventions: Nineteenth-Century German Tax Treaties and Laws Concerned with the Avoidance of Double Tax*”, ed.John TILEY, **Studies in the History of Tax Law**, Vol.5, Oxford, 2013, ss. 31-79.
- HERKSEN Monique Van, “*International Developments*”, **Transfer Pricing and Dispute Resolution**, ed.Anuschka BAKKER-Marc M. LEVEY, IBFD Publications, Amsterdam, 2011, ss. 39-82.
- HUDSON Manley Ottmer, “*Present Status of the Convention 1899 and 1907*”, **The American Journal of the International Law**, Vol.25, No.1, Ocak 1931, ss. 114-117.
- HUDSON Manley Ottmer, “*The Permanent Court of Arbitration*”, **The American Journal of the International Law**, Vol.27, No.3, Temmuz 1933, ss. 440-460.
- IRISH Charles R., “*Private and Public Dispute Resolution in International Taxation*”, **Contemporary Asia Arbitration Journal**, Vol. 4, No. 2, 2011, ss. 122-144.
- KOCH Karl, “*Mutual Agreement Procedure-Procedure and Practice*”, **General Report, XXXVth IFA Congres**, Berlin 1981, CDFI, vol. LXVIa, Kluwer, 1981, ss. 93-129.
- KOÇ Emel, “*Varoluşsal Bir Problem Olarak Ölüm Üzerine Bir Değerlendirme: Tolstoy’un İvan İlyiç’in Ölümü Adlı Eseri*”, **Balıkesir Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi**, Cilt.12, Sayı.22, Aralık 2009, ss. 245-259.

- LANG Michael- BRUGGER Florian, “*The Role of the OECD Commentary in Tax Treaty Interpretation*”, **Australian Tax Forum**, Vol.23, No.2, 2008, ss. 95-107.
- MAKTOUF Lotfi, “*Resolving International Tax Disputes Through Arbitration*”, **International Arbitration**, Vol.4, Number.1, 1988, ss.32-52.
- MARTIN Philippe, “*Courts and Tax Treaties in Civil Law Countries*”, **Courts and Tax Treaty**, ed.Guglielmo MAISTO, EC and International Tax Law Series, Vol.3, IBFD Publications, Amsterdam, 2007, ss. 81-98.
- MASSEY Robert V. Jr., “*History of Arbitration and Grievance Arbitration in the United States*”, <http://www.laborstudiesandresearch.ext.wvu.edu/r/download/32003> (Erişim Tarihi: 30.01.2015).
- MERRILLS John, “*The Means of Dispute Settlement*”, **International Law**, Ed. Malcolm D. EVANS, 4th Edition, Oxford University Press, 10 Ocak 2014, ss. 563-589.
- MISTELIS Louskas, “*Milletlerarası Tahkim: Kurumsal Yaklaşımlar ve Uygulamalar 2006*”, çev.Bahar Ceyda SÜRAL, **Türkiye Barolar Birliği Dergisi**, Ankara, S.70, 2007, ss. 163-186.
- ORAK Cem Çağatay, “*Milletlerarası Ticari Tahkim Bakımından UNIDROIT İlkeleri*”, **Ankara Barosu Dergisi**, S.3, 2004, ss. 85-106.
- ÖNER Cihat, “*Uluslararası Alanda Vergi İdareleri Arası Bilgi Değişimi ve Bu Alandaki Güncel Gelişmeler*”, **Üçüncü Genç Vergi Hukukçuları Konferansı**, ed. Cenker GÖKER-Hakan FURTUN-Cihat ÖNER vd., Savaş Kitabevi, Ankara, 2015, ss. 1-18.
- PAK Insop, “*International Finance and State Sovereignty: Global Governance in the International Tax Regime*”, **Annual Survey of International & Comparative Law**, Vol.10, Issue.1, Article.7, 27.08.2010, ss. 165-206.
- 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.
- SASSEVILLE Jacques, “*Court Decisions and The Commentary to The OECD Model Convention*”, **Courts and Tax Treaty**, ed.Guglielmo MAISTO, EC and International Tax Law Series, Vol.3, IBFD Publications, Amsterdam, 2007, ss. 189-200.
- SCHREUR Christoph, International Centre for Settlement of Investment Disputes(ICSID), [http://www.univie.ac.at/intlaw/wordpress/pdf/100\\_icsid\\_epil.pdf](http://www.univie.ac.at/intlaw/wordpress/pdf/100_icsid_epil.pdf) (Erişim Tarihi: 30.01.2015), ( International Centre for Settlement of Investment Disputes(ICSID) olarak belirtilmiştir).
- SCHREUER Christoph, “*What is a Legal Dispute?*”, **International Law between Universalism and Fragmentation**, Festschrift in Honour of Gerhard Hafner, ed. I. Buffard, J. Crawford, A. Pellet, S. Wittich, Koninklijke Brill NV, Leiden, 2008, ss. 959-979.
- SHAVIRO Daniel, “*Money on the Table?: Responding to Cross-Border Tax Arbitrage*”, **Chicago Journal of International Law**, Vol.3, Number 2, Article 6, 2002, ss.317-331.
- SMITH Adam M., “*“Judicial Nationalism” in International Law: National Identity and Judicial Autonomy at the ICJ*”, **Texas International Law Journal**, Vol.40, Issue.197, Winter 2005, ss. 197-232.
- STAFF Marcia J.- LEWIS Christine W., “*Arbitration Under NAFTA Chapter 11: Past, Present, And Future*”, **Houston Journal of International Law**, Vol.25, No.2, 2003, ss. 302-340.
- STEVENSON John R.-OXMAN Bernard H., “*The Future of the United Nations Convention on the Law of the Sea*”, **The American Journal of International Law**, Vol. 88, No. 3, 1994, ss. 488-499.
- THURONYI Victor, “*International Tax Cooperation and a Multilateral Treaty*”, **Brooklyn Journal of International Law**, Vol.26, Number.4, 2001, ss. 1641-1681.
- TILLINGHAST David R., “*The Choice of Issues to be Submitted to Arbitration under Income Tax Conventions*”, **Intertax**, Vol.22, Issue.4, 1994, ss. 159-166.
- TUTUN Paul D., “*Arbitration Procedures in The United States-German Income Tax Treaty: The Need For Procedural Safeguards in International Tax Disputes*”, **Boston University International Law Journal**, Vol.12, No.179, Spring-1994, ss. 179-226.
- UCKMAR Victor, “*Double Taxation Conventions*”, ed. Andrea AMATTUCCI, **International Tax Law**, Kluwer Law International, Hollanda, 2006; ss. 151-187.

- ULUDAĞ Arda-TURUNÇ Sencer, Vergi&Kalkınma- Uluslararası Toplumun Gelişmekte Olan Ülkelere Yaklaşımı, **Avrupa Birliği ve Dış İlişkiler Başkanlığı**, 13.06.2014.
- VOGEL Klaus, “*Double Tax Treaties and Their Interpretation*”, **Berkeley Journal of International Law**, Vol.4, Issues 1 Spring, 1986, ss. 1-86.
- WOLAVER Earl S., “*The Historical Background of Commercial Arbitration*”, **University of Pennsylvania Law Review**, Vol.83, Issue.2, 1934, ss. 132-146.
- WOUTERS Jan - VIDAL Maarten, “*The International Law Perspective*”, **Tax Treaties and Domestic Law, EC and International Tax Law Series**, ed. Guglielmo MAISTO, Volume 2, IBFD Publications, Hollanda, Mart 2006, ss. 13-36.
- XAVIER Grace, “*Evolution of Arbitration as a Legal Institutional and the Inherent Powers of The Court : Putrajaya Holdings Sdn. Bhd. v. Digital Green Sdn. Bhd*”, **Asian Law Institute Working Paper Series No.009**, Şubat 2010, ss. 1-5.
- YALTI Billur, “*Turkey-Branch Report*”, **Cashiers De Droit Fiscal International-The practical protection of taxpayer’ fundamental rights**, International Fiscal Association, Vol.100b, Subject.2, Rotteram, 2015, ss. 779-801.
- YALTI SOYDAN Billur, “*Kurumlar Vergisi Kanununun “Yenisi”: Peşin Fiyat Sözleşmeleri*”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı:219, Aralık 2006 (Derginin internet sitesinden abonelik yolu ile makaleye erişildiği için sayfa aralığı belirtilmemiştir), ( Kurumlar Vergisi Kanununun “Yenisi”: Peşin Fiyat Sözleşmeleri olarak belirtilmiştir).
- YÜKSEL Mehmet, “Yönetişim(Governance) Kavramı Üzerine”, **Ankara Barosu Dergisi**, Sayı 3, 2000, ss. 145-160.
- ZAIMAJ Alban, “*Dispute Avoidance and Resolution*”, **Tax Policy Challenges in 21st Century**, ed. Raffele PETRUZZI-Karoline SPIES, Linde Verlag, Viyana, 2014, ss. 273-299.
- ZÜGER Mario, “*Conflict Resolution in Tax Treaty Law*”, **Intertax**, Vol.30, Issue 10, 2002, ss. 342-355. (Conflict Resolution olarak kısaltılmıştır).
- ZÜGER Mario, “*General Report*”, **Settlement of Disputes in Tax Treaty Law**, ed. Michael LANG-Mario ZÜGER, Kluwer Law International, London, 2002, ss. 15-49.
- ZÜGER Mario, “*Mutual Agreement and Arbitration Procedure in a Multilateral Tax Treaty*”, **Multilateral Tax Treaties-New Developments in International Tax Law**, ed. Michael Lan-Helmut Loukota-Albert J. Radler, Series on International Taxation, Kluwer Law International, Amsterdam, 1998, ss. 155-186. (Multilateral Tax Treaty olarak kısaltılmıştır).

## ***Diğer Kaynaklar***

Gelir İdaresi Başkanlığı, 2014 Faaliyet Raporu, Şubat 2015.

Gelir İdaresi Başkanlığı, Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmalarında Yer Alan “Karşılıklı Anlaşma Usulü”ne İlişkin Rehber, Ağustos 2009.

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

ICC Commission on Taxation, ICC Policy Statement, Arbitration in International Tax Matters, Belge No:180/438, Mayıs 2000.

ICC Commission on Taxation, “*Comments to the OECD Discussion Draft on BEPS Action 14: “Make dispute resolution mechanisms more effective”*”, 20.01.2015.

ICC Commission on Taxation, ICC Policy Statement, Arbitration in International Tax Matters, Belge No:180/455, Şubat 2002.

ICC, Arbitration and ADR Rules, ICC Publications, Paris, 2012.

International Chamber of Commerce-Dispute Resolution Services, “*Rules of Arbitration-Rules for a Pre-Arbitral Referee Procedure*”, Paris, Ekim-2008.

International Chamber of Commerce-International Center For Alternative Dispute Resolution, ICC Dispute Resolution, “*A World of Experience, A Wealth of Expertise*”, Paris, 2011.

New York City Bar-Committee on International Commercial Disputes, Publication of International Arbitration Awards and Decisions, Şubat-2014.

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

OECD Tax Sparing: A Reconsideration, 22 Şubat 1998.

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

OECD, Manual On Effective Mutual Agreement Procedures (MEMAP), Şubat 2007 versiyonu.

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.

UN Economic and Social Affairs, United Nations Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries, New York, 2011.

UN Office of Legal Affairs, Codification Division, Handbook on the Peaceful Settlement of Disputes between States, 1992.

United Nations Conference on Trade and Development(UNCTAD), 5.1. International Commercial Arbitration, Dispute Settlement-International Commercial Arbitration, Cenevre, 2005.

United Nations/Reports of International Arbitral Awards, Commission de Conciliation Franco-Italienne, 2006, Volume XVI, p.185-197 (http://legal.un.org/riaa/vol\_XVI.htm Erişim Tarihi.29.11.2014).

United Nations/Reports of International Arbitral Awards, Italian-United States Conciliation Commission, 2006, Volume XVI, p.225-296 (http://legal.un.org/riaa/vol\_XVI.htm Erişim Tarihi.29.11.2014).

United States Congress Joint Committee on Taxation, “*Explanation of Proposed Income Tax Treaty Between The United States and Belgium(JCX-45-07)*”, 13 Temmuz 2007.

YALTI Billur, “Türk Vergi Anlaşması Uygulamasına İlişkin Gözlemler”(Tebliğ Metni), “İsviçre- Türkiye Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması'nın Temel Esasları” Sempozyumu, Kadir Has Üniversitesi Hukuk Fakültesi İsviçre- Türkiye Araştırmalar Vakfı, 8 Nisan 2011, http://www.khas.edu.tr/news/308 (Erişim: 14.05.2015).

### ***İnternet Siteleri***

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

<http://www.britannica.com>

<http://www.bzst.de>

<http://www.duhaime.org>

<http://www.economie.gouv.fr>

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

<http://www.iccwbo.org>

<http://www.icj-cij.org>

<http://www.irs.gov>

<http://www.oecd.org>

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

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

<http://www.unidroit.org>

<https://icsid.worldbank.org>

<https://www.nafta-sec-alena.org>





## ÖZGEÇMİŞ

<b>Adı, Soyadı</b>	ALİCAN		MERT
<b>Doğum Yeri ve Yılı</b>	BAKIRKÖY		27.04.1989
<b>Bildiği Yabancı Diller</b>	İNGİLİZCE		ORTA
<b>ve Düzeyi</b>			
<b>Eğitim Durumu</b>	<b>Başlama - Bitirme Yılı</b>		<b>Kurum Adı</b>
<b>Lise</b>	2003	2007	Ağrı Anadolu Lisesi
<b>Lisans</b>	2007	2011	Doğu Akdeniz Üniversitesi Hukuk Fakültesi
<b>Yüksek Lisans</b>			
<b>Doktora</b>			
<b>Çalıştığı Kurum (lar)</b>	<b>Başlama - Ayrılma Yılı</b>		<b>Çalışılan Kurumun Adı</b>
<b>1.</b>	2011	2012	İNKA Hukuk (Stajyer avukat)
<b>2.</b>	2012	2013	Doğu Akdeniz Üniversitesi Hukuk Fakültesi (Araştırma Görevlisi)
<b>3.</b>	2013	Halen	Uludağ Üniversitesi Hukuk Fakültesi (Araştırma Görevlisi)
<b>Üye Olduğu Bilimsel ve Mesleki Kuruluşlar</b>	International Fiscal Association (IFA) Uluslararası Vergi Araştırmaları Derneği (UVAD)		
<b>Katıldığı Proje ve Toplantılar</b>	V.Genç Vergi Hukukçuları Sempozyumu ("Vergi Demokrasisi Bağlamında Tahkim" isimli tebliğ)		
<b>Yayımlar:</b>			
<b>Diğer:</b>			
<b>İletişim (e-posta):</b>	alicanmert@uludag.edu.tr		
	<b>Tarih</b> <b>İmza</b> <b>Adı Soyadı</b>	ALİCAN MERT	