

ULUSLARARASI VERGİ HUKUKUNUN KAYNAKLARI ÜZERİNE BİR DEĞERLENDİRME

*Hüseyin Güçlü ÇİÇEK**
*Sibel MUTLUCAN SAYIN***

Özet

Hukukun kaynakları denildiği zaman hukuk kuralının ortaya çıktığı, yargıcın önüne gelen bir meselede uyumsuzluğu çözmek için başvurduğu kaynak anlaşılmaktadır. Toplumsal ihtiyaçlarla birlikte ortaya çıkan hukuk kuralları geçmişten günümüze kadar oldukça çeşitlenmiş ve sınıflara ayrılmıştır. Bu nedenle, ortaya çıkan her hukuk dalı genel hukukun kaynaklarının yanında kendi kaynaklarını da oluşturmuştur.

Uluslararası vergi hukuku da sınır ötesi işlemlerin vergilendirilmesi sorunu neticesinde ortaya çıkmış yeni bir hukuk dalıdır. Dolayısıyla küreselleşmenin doğumuyla paralel olarak ortaya çıkan bu hukuk dalının da kendine has kaynaklarının olması kaçınılmazdır.

Bu çalışmada, diğer hukuk dallarına göre oldukça yeni bir hukuk dalı olan uluslararası vergi hukukunun kaynakları irdelenmiştir. Bu konu ile ilgili olarak uluslararası metinlerde herhangi bir düzenlemenin yapılmamış olması da konuyu araştırmaya değer kılmaktadır. Çalışmanın sonucunda uluslar arası vergi hukukunun kaynakları açısından, uluslararası hukukun kaynaklarından farklılık göstermekle birlikte hem iç hukukun hem de uluslararası hukukun kaynaklarını bünyesinde barındırdığı görülmüştür.

Anahtar Kelimeler: *Uluslararası Vergi Hukuku, Uluslararası Vergi Hukukunun Kaynakları.*

* Yard.Doç.Dr., Süleyman Demirel Üniversitesi, İİBF Maliye Bölümü,
huseyincicek@sdu.edu.tr.

** Avukat, Süleyman Demirel Üniversitesi, İİBF Maliye Bölümü Doktora Öğrencisi,
s.mutlucansayin@mynet.com.

An Assessment on the Sources of International Tax Law

Abstract

The concept of the sources of law infers the sources from which the rule of law emerges and that judges refer in case of a lawsuit involving conflicts. The rules of law arisen with social needs have severely diversified and been stratified up until today. Therefore in addition to the common sources of law, each branch of law forms its own source.

The international tax law is a new branch of law emerged as a result of the taxation of extra-territorial transactions. Hence, for this branch of law emerged in line with the rising of globalisation it is inevitable that it has its specific sources.

In the study, the sources of international tax law, a newer branch of law compared to other branches of law, are examined. The lack of any regulation at the international level makes the issue worth studying. As a result, it is determined that the sources of international tax law differ from international law but incorporate the sources of both domestic law and international law.

Key Words: *International tax law, Sources of international tax law.*

1. GİRİŞ

İlkel toplumlardan modern toplumlara geçiş sürecinde toplumsal düzeni sağlamaya yönelik kurallar birçok evrimden geçmiştir. Nitekim toplumsal düzen kurallarını sağlama yolunda ahlak, din, örf ve adet kurallarının yetersiz kalması nedeniyle toplumların ihtiyaçlarına uygun bir takım yazılı kuralların varlığına ihtiyaç duyulmuştur. Bilinen ilk yazılı hukuk kuralı olma özelliğini taşıyan Hammurabi Kanunları'ndan başlayarak günümüze kadar bu konuda önemli adımlar atılmıştır. İşte hukuk kuralları da toplumsal düzen kurallarından bir tanesidir ve temel amacı kişilerin birbirleriyle ve devletle olan ilişkilerini, uyulması zorunlu belli esaslara bağlayarak toplumun genel yararını sağlamaktır. Bugüne kadar literatürde birçok kez tanımlanmış olan hukuku, kısaca toplum yaşamında kişilerin birbirleri ile ve toplumla olan ilişkilerini düzenleyen ve uyulması konusunda kamu gücünün zorlaması bulunan sosyal kurallar bütünü olarak ifade etmek mümkündür (Bilge, 2002:13). Ancak hukuk kurallarının varlığı, toplumsal düzeni sağlayan diğer kuralların önemini ve etkisini azaltmamıştır. Hukuk kuralları, diğer kurallar ile birlikte bir bütün arz etmekte olup, karşılıklı etkileşim içindedirler (Bozkurt, 2011:24). Bu nedenle, hukukun kaynakları denildiği zaman yazılı kurallar yanında yazılı olmayan kurallar da aklı gelmektedir. Zamanla toplumsal ihtiyaçlardan ortaya çıkan çeşitli hukuk dalları da kendi kaynaklarını oluşturmuştur.

Bu hukuk dallarından biri de uluslararası vergi hukukudur. Büyük bir hızla gerçekleşen küreselleşme ile artan sermaye hareketleri neticesinde ortaya çıkan bir takım sorunlar ve bu sorunların giderilmesi ihtiyacı, uluslararası vergi hukukunun doğumuna zemin hazırlamıştır. Yani uluslararası vergi hukuku, her devletin iç hukuk kurallarını sınırları ötesindeki işlemlere de uygulamak istemeleri nedeniyle ortaya çıkan çifte vergilendirme sorununa ve yine devletlerin, bazı sınır ötesi sermaye hareketleri nedeniyle hiç vergi alamamaları tehlikesiyle karşı karşıya kalmalarına neden olan vergi rekabeti, transfer fiyatlandırması ve vergi cennetleri gibi sorunlara çözüm getirmek amacıyla ortaya çıkmış yeni bir hukuk dalıdır.

İşte uluslararası vergi hukukunun tüm bu sorunlara çözüm getirme ihtiyacı nedeniyle ortaya çıkması, kaynaklarının da uluslararası hukukun kaynaklarından farklılık göstermesine neden olmuştur.

2. ULUSLARARASI VERGİ HUKUKU

Devletler, sınır ötesi sermaye hareketleri nedeniyle, vergilendirme konusundaki egemenlik haklarını ve bu konudaki yetkisel sınırlarını vergi mükelleflerinin aleyhine olacak şekilde genişletme çabası içine girmişlerdir. Öte yandan uluslararası şirketler de, vergi oranı düşük bölgelere çeşitli yollarla gelir aktararak, yetkili devleti vergisel açıdan zarara uğratma yoluyla kazanç elde etme yoluna gitmişlerdir. Bu tür işlemler, uluslararası alanda sorunlara neden olmuş ve uluslararası vergi hukukunu ortaya çıkarmıştır. Dolayısıyla uluslararası vergi hukukunun ortaya çıkması küreselleşme ile doğru orantılı bir seyir izlemiştir. Yani uluslararası vergi hukuku, sınır ötesi işlemlere uygulanacak vergisel davranışlara yön veren kurallar manzumesini gösteren bir tabir olarak kullanılmaktadır (Russo, 2007:5).

Devletlerin iç hukuk kurallarını sınır ötesi işlemlere uygulanmak istemeleri nedeniyle, bazı yazarlar vergi hukukunun uluslararası niteliğe sahip olmadığını belirtmektedirler (Arnold ve McIntyre, 2002:2). Her ne kadar dünya üzerindeki tüm devletlere uygulanacak şekilde uluslararası bir vergi hukukunun yürürlüğe konulması günümüzde pek mümkün görülme de kanımızca, uluslararası vergi hukukunun bu eksikliği, onun ayrı bir hukuk dalı olduğu gerçeğini değiştirmemektedir. Çünkü global ekonominin ortaya çıkardığı yeni kavramlar ve durumlar, ulusal bir nitelik taşıyan vergi sorunlarını uluslararası niteliğe taşımakta ve devletlerin birlikte çözmeleri gerekli bir sorunlar yumağına dönüştürmektedir. Bu nedenle, uluslararası vergi sorunlarını çözmek için kullanılan yöntemlerin birçoğu iç hukuk kuralları ile çözülmeye çalışılsa da aslında asıl gaye, uluslararası hareketler sonucu meydana gelen işlemlere yönelik olarak kendisini göstermektedir.

Örneğin transfer fiyatlandırmasını önlemeye yönelik iç hukuk hükümlerinin asıl amacı, şirketlerin bir ülkede elde ettikleri karı bir takım yollarla başka ülkelere aktararak vergi kaçırılmalarının önüne geçmektir.

Kısacası, çifte vergilendirme, vergiden kaçınma ve vergi kaçırma, vergi cennetleri ve off-shore şirketleri, devletler tarafından yerli ve yabancı mükellefler arasında yapılan ayrımcılıklar ve son olarak zararlı vergi rekabeti, uluslararası vergi hukukunun doğumuna neden olan vergi sorunları olarak sıralanabilir.

3. ULUSLARARASI VERGİ HUKUKUNUN KAYNAKLARI

Uluslararası vergi hukukunun kaynakları, Uluslararası Adalet Divanı Statüsünün 38. maddesinde sayılmıştır (Sur, 2010:15; Weeramantry ve Burroughs, 2005:6). Bu maddeye göre, uluslararası hukukta asli kaynaklar; uluslararası anlaşmalar, uluslararası örf ve adet ile hukukun genel ilkeleridir. Yardımcı kaynaklar ise yargı kararları ve doktrindir. Uluslararası vergi hukuku, sınır ötesi işlemleri ilgilendiren vergi çatışmalarını ele aldığı ve uluslararası hukuktan doğan prensipleri ifade ettiği için (Rohatgi, 2005:14), hem uluslararası hukukun hem de vergi hukukunun birleşiminden meydana gelmekte bu nedenle de kaynaklar konusunda farklılık göstermektedir.

Uluslararası vergi hukukunun kaynaklarını; vergileme ile ilgili devletlerin iç mevzuatları, uluslar arası vergi anlaşmaları, Avrupa Birliği hukuku, uluslararası örf ve adet hukuku, hukukun genel ilkeleri, uluslararası yargı kararları ve doktrin olarak sıralayabiliriz (Russo, 2007:25; Erdős, 2011:167; Harris ve Oliver, 2010:14).

3.1. Vergileme İle İlgili Devletlerin İç Mevzuatları

Devletlerin egemenlik haklarının bir görünümünü teşkil eden vergileme yetkisi, her devlet açısından farklı şekillerde tezahür edebilir. Devletler, vergileme için mükellefin hangi durumlarda kendi karasal sınırları içinde ikamet sahibi olmuş sayılacağına ve/veya hangi durumlarda gelirin kendi karasal sınırları içinde doğmuş kabul edileceğine vergi sistemlerinde yer vermektedirler (Russo, 2007:5). Bir başka deyişle, sınır ötesi işlemlerle ilgili olarak bir vergi yükümlülüğünün doğması halinde iç hukuk kurallarının ne zaman ve ne şekilde uygulanacağını belirlemektedirler (Harris ve Oliver, 2010:15). Bu amaçla dünya genelinde uygulanan ve devletler tarafından benimsenen birkaç vergileme prensibi vardır. Devletler, vergi gelirlerini daha fazla artırmak için bu prensiplerden bir veya bir kaçını aynı anda benimseyebilmektedirler. Bazen de devletler, uluslararası sermayeyi kendilerine çekebilmek için vergileme sistemlerinde muafiyet, istisna ve

indirim gibi vergi harcamalarına yer verebilmektedirler. Yine, uluslararası şirketlerin transfer fiyatlandırması yoluyla vergi erozyonuna sebebiyet vermesinden dolayı vergi sistemlerinde bunu önleyecek düzenlemeler yapılabilmektedirler. Dolayısıyla, uluslararası vergi hukuku açısından devletlerin benimsediği vergileme prensiplerinin büyük önemi bulunmaktadır. Dünya genelinde, devletler tarafından kabul edilen vergileme prensipleri şu şekillerde ortaya çıkmaktadır:

Dünya Geliri İlkesi - Mülklik İlkesi: Dünya geliri ilkesi, bir ülkenin, kendi sınırları içerisinde ikametgâhı bulunanlardan, verginin kaynağı olan gelir nerede doğmuş olursa olsun vergilendirmesi, kendi sınırları içerisinde ikamet sahibi olmayanlardan ise karasal sınırları içinde doğan gelirlerini vergilendirmeye tabi tutması anlamına gelmektedir. Bu sistem dünya çapında en çok uygulanan sistemlerin başında gelmektedir. Belçika, Kanada, İtalya, Almanya, İngiltere ve ABD gibi ülkeler örnek olarak gösterilebilir (Mutti ve Grubert, 1998:260). Mülklik ilkesinde ise, devlet, ülkede yerleşik olsun veya olmasın kişilerin kendi karasal sınırları içinde edinmiş oldukları gelirleri vergilendirmekte; yani verginin konusunu ülke içindeki gelirlerle sınırlandırmaktadır (Pehlivan ve Öz, 2011:19).

Kaynak İlkesi - Yerleşim Yeri İlkesi: Devletler vergilendirme haklarını kullanırken kaynak ilkesini veya yerleşim yeri ilkesini esas alabilirler. Kaynak ilkesi, vergiye tabi gelirin kaynağı hangi ülkede bulunuyor ise yükümlünün o devletin vergi kanunlarına tabi olmasına denilmektedir. Yani burada önemli olan kişi olmayıp gelir olmakta ve kişiden hareket edilerek gelir vergilendirilmektedir (Öz, 2004:94). Devletin kendi ülkesinde ikametgâhı bulunan yükümlülerin, dünyanın neresinden gelir elde ederlerse etsinler, bu gelirleri vergilendirerek vergilendirme hakkını kullanmasına ise yerleşim yeri ilkesi adı verilmektedir (Goodspeed ve Dryden Witte, 1999:257). Her iki ilke, vergileme yetkisi bakımından, aşağıda incelenecek olan bağlantı kuralı olarak kullanılmaktadır. Kaynak ilkesi, bir ülkedeki yabancı ve yerleşik olmayanlar için önemli gözükmese de pratikte o ülkede ikametgâh sahibi olan mükellefler için de önemli hale gelmiştir. Çünkü ikamet sahibi mükellefler bakımından yurt dışında ödenen vergiler nedeniyle yapılacak mahsubun sınırının belirlenmesi için kullanılmaktadır (Avi-Yonah, 2007:38). Bu ilkeler, gelir ve servet vergileri açısından çifte vergilendirmenin engellenmesi veya etkilerinin azaltılması amacıyla taşımaktadır (Pehlivan ve Öz, 2011:19).

Uluslararası vergi rejiminde, kaynak ilkesini kabul eden devlet bütün gelirleri öncelikli olarak vergileme yetkisine sahip olmasına rağmen, yerleşim yeri ilkesini benimseyen devletin öncelikli yükümlülüğü çifte vergilendirmenin önlenmesidir. Böylece devlette ortaya çıkan bütün gelirlere vergi koyma yetkisine sahip olan kaynak ilkesini benimsemiş olan devlet

daha imtiyazlı bir durumdadır (Harris ve Oliver, 2010: 119). Bu durum ise optimal bir vergi dağılımını yansıtmamaktadır (Shah, <http://indirecttax.indlaw.com>, 2).

Yerleşik Olanlar İlkesi - Yerleşik Olmayanlar İlkesi: Vergi koyma yetkisi bakımından yerleşik olanlar ilkesi, daha çok mülkilik sistemi ile ilgili görünmesine rağmen, dünya geliri ilkesi bakımından da önemli olmaya başlamıştır. Özellikle şirketler açısından önem arzeden bu ilkeler bakımından yerleşim yeri kavramının açıklığa kavuşturulması gerekmektedir. Devletler genellikle bir şirketin yerleşim yerini tanımlama için iki kriter kullanırlar (Russo, 2007:7):

- Şekilsel kriter: Şirketin kurulduğu yer, yasal merkezi, ticaret siciline kayıtlı olduğu yer gibi yerlerdir.

- Fiili kriter: Şirketin etkin olarak yönetildiği yer, yönetim merkezi gibi yerler ikametgah olarak tanımlanmaktadır.

Birçok ülkede bireyin ikametgâhının kurumsal eşdeğeri olarak şirketin ikametgahı olarak, etkin olarak yönetildiği yer kabul edilmektedir (Russo, 2007:7). Devletler, günümüzde örtülü kazanç dağıtımı ve transfer fiyatlandırması yoluyla oluşan vergi kayıplarının önüne geçebilmek için şirketin etkin olarak yönetildiği yeri ikametgâhı olarak kabul etmektedirler. Bunun için de genellikle yerleşik olanlar için aktif yönetim yeri pasif yönetim yeri, yerleşik olmayanlar için aktif yönetim yeri pasif yönetim yeri ayrımları yapılmaktadır (Avi-Yonah, 2007:64 vd.). Ancak etkin yönetim yeri, dünya genelinde uygulanan tek kavram değildir. İngiliz vergi hukukuna göre, bir şirketin ikametgahı olarak merkezi yönetim ve kontrol kavramı kullanılmakta bu da yönetimin en üst seviyesinin bulunduğu yeri ifade etmektedir (Russo, 2007:7). Diğer ülkeler bakımından ise, vergileme için bir şirketin ikametgahını belirleyen kavram yönetimin en düşük seviyesi bile olsa şirketin etkili ve gerçek olarak yönetildiği yerdir ve dünya genelinde genellikle bu kriter kullanılmaktadır.

Bir şirketin birden fazla devlette işyerinin bulunması durumunda, farklı ülkeler tarafından farklı kriterlerin uygulanması söz konusu olacaktır (Russo, 2007:7). Örneğin bir şirket, vergileme için ikametgâh kriteri olarak şirketin kurulduğu yeri esas alan bir ülkede kurulmuş olabilir, fakat şirketin etkin olarak yönetildiği yer, ikametgâh kriteri olarak şirketin etkin olarak yönetildiği yeri esas alan bir ülke olabilir. Bu takdirde, vergileme için her iki devlette yetkili olacak ve çifte vergilendirme sorunu ortaya çıkacaktır. Genellikle bu gibi sorunlar vergi anlaşmaları yoluyla çözümlenmektedir.

3.1.1. Vergilendirme İlkeleri ve Bağlantı Kuralları

Devletler vergilendirme yetkilerini kullanırken, vergilendirecekleri gelir veya servetin konusu ile yetkileri arasında geçerli bir hukuki sebep

kurmak zorundadırlar. Yani vergilendirecekleri unsuru neye göre vergilendireceklerini, hangi durumlarda gelirin elde edilmiş sayılacağını mevzuatlarında ifade etmeleri gerekmektedir. İşte devletlerin vergilendirme gücü ile vergi yükümlüsü veya işlemler arasındaki bağlantı, bağlantı kuralları olarak ifade edilmektedir (Rohatgi, 2005:16) Vergi yükümlüsü ile vergi sistemleri arasındaki bağlantı kuralları, kişisel ve ekonomik olarak iki açıdan ele alınabilir (Erdos, 2011:167). Kişisel bağlantı prensibi, yerleşim yeri prensibi tarafından ele alınırken, ekonomik bağlantı prensibi, kaynak prensibi tarafından ele alınmaktadır. Kişisellik prensibi, devletler tarafından uyrukluk veya ikametgâhla belirlenmektedir. Bu iki kavramla ilişkilendirilen kişisel bağlantı prensibi, kişilerin dünyanın neresinde olurlarsa olsunlar elde ettikleri gelirleri o ülkenin vergilendirmesi anlamına gelmekte ve genel bir vergi yükümlülüğünü ifade etmektedir. Ekonomik bağlantı ile ele alınan kaynak prensibi ise, bir devletin karasal sınırları içinde bulunan vergi konularını ve vergi doğurucu olayları vergilendirmesi olarak ifade edilebilir (Yaltı Soydan, 1995:17). Yani bu durumda, vergi yasalarında, vergilendirme, servet için servetin bulunduğu, gelir için gelirin kaynağının bulunduğu yer şeklinde belirtilir. Kaynak tabanlı vergi sisteminde, vergi sorumluluğu gelirin yurt içinden veya yurt dışından elde edilmiş olup olmadığı veya servetin söz konusu devlette olup olmadığı ile sınırlıdır. Bu nedenle dar vergi yükümlülüğü söz konusudur.

Kaynak tabanlı sistem, gelirin bulunduğu yeri takip etmekte olup çoğunlukla sermaye ithal eden ülkelerde uygulanmaktadır. Çünkü özel tasarrufların yetersiz olduğu gelişmekte olan ülkelerde, en önemli gelir kaynağı vergi olarak ortaya çıkmakta ve ülkeye gelen yabancı sermayenin vergilendirilmesi önem taşımaktadır, bu nedenle kaynak ilkesi bu devletler için büyük öneme sahiptir (Çubukçu, 2006:35). Kişisel tabanlı vergi sisteminde ise, kişinin ikametgâhı, yetkili devletin karasal sınırları üzerinde veya uyruğu o devlete ait olduğu için vergilendirilebilir bir kişi olmaktadır. Burada, yetkiyi kullanan devlet ile bu devlet ile bağı olan vergi konusu değil vergi yükümlüsüdür (Yaltı Soydan, 1995:19). Devlet, ülkesinde ikamet eden veya tabiiyetinde bulunan vergi yükümlüsünün dünya çapındaki gelirini vergilendirmekle vergilendirme yetkisini sınır ötesine taşımış olmaktadır. Böylece kişinin ikametgâhı veya uyruğu birden fazla devlette olursa, kişinin her ekonomik faaliyetinden sonra vergi ödemesi gerekecek ve vergisel sorumluluğu sınırsız olacaktır. Bu nedenle ikametgâh veya uyrukluk prensibi çoğunlukla sermaye ihraç eden gelişmiş ülkelerde uygulanmaktadır (Erdos, 2011:168).

Yukarıda belirtilen şekilde ortaya çıkan bağlantı kuralları, ülkelerin birçoğu için genel bir nitelik taşımaktadır (Russo, 2007:7). Örneğin, taşınmaz mal gelirleri, genellikle taşınmaz malın bulunduğu devlette husule gelmiş sayılır ve bu konuda devletler arasında pek bir farklılık yoktur. Bazı

durumlarda ise, bağlantı kuralları ülkeler arasında büyük değişiklikler göstermektedir. Örneğin faiz gelirleri açısından devletlerin vergilendirme tercihleri oldukça farklıdır. Ülkeler bakımından faiz gelirleri, sermayenin bulunduğu yerde, sermayenin yatırıldığı yerde veya faizi ödeyenlerin bulunduğu yerde doğmuş olarak kabul edilebilmektedir (Russo, 2007:7).

3.1.2. Uluslararası Çifte Vergilendirme

Vergilendirme hakkı, devletlerin egemenlik haklarının bir tezahürü şeklinde ortaya çıkmaktadır. Vergilendirme hakkının farklı şekillerde kullanılması farklı vergi sistemlerinin ortaya çıkmasına neden olmuştur. Farklı vergi sistemlerinin bir arada varlığı da uluslararası çifte vergilendirmeye sebebiyet vermiştir. Örneğin, her devletin vergilemeye esas aldığı ikametgâh terimini farklı tanımlaması uluslararası çifte vergilendirmenin bir nedenini oluşturabilir. Kısacası devletler tarafından seçilen vergilendirme ilkelerinin ve bu ilkelerin uygulama ve yorumundaki farklılıklar, bu yetkinin aynı ekonomik olgu üzerinde çatışmasına neden olmaktadır (Yaltı Soydan, 1995:23).

Uluslararası çifte vergilendirme, ekonomik veya yetkisel olabilir. Yetkisel çifte vergilendirme, aynı kişinin ve aynı konusunun bir devletten daha fazla devlet tarafından vergilendirmesine denilmekte olup bu durumda toplam vergi yükü bir devlet tarafından vergilendirilmiş olmaktan daha yüksektir (Rohatgi, 2005:15). Buna karşılık ekonomik çifte vergilendirme, iki veya daha fazla devletin, iki farklı vergi yükümlüsünü aynı vergilendirme döneminde aynı gelirle ilgili olarak vergilendirilmesidir (Fertahoğlu, 2010: 20).

Yetkisel çifte vergilendirme, şu durumlardan doğabilir (Russo, 2007:8, Rohatgi, 2005:17):

- Mevzuatlarında ikametgah tanımı farklı olan birden fazla devletin, bir kişiye ait aynı sermaye veya gelirin konusunu vergilendirmek istemeleri halinde, (ikametgâh-ikametgâh çatışması)

- Aynı kişinin hiçbir devlette ikametgâhı bulunmasa dahi, birden fazla devlet tarafından gelirin kaynağı olarak kendi sınırlarını gösteriyor olmaları durumunda, (kaynak-kaynak çatışması)

- Bir devlette ikametgâhı olan bir kişinin, başka bir devlette gelir elde etmesi durumunda her iki devletin de bu geliri vergilendirmek istemesi durumunda, (ikametgâh-kaynak çatışması).

Ekonomik çifte vergilendirme ise, transfer fiyatlandırması düzenlemeleri durumunda doğabilir (Ferhatoğlu, 2010:21). Bir devlet, yerleşik vergi yükümlüsünün, diğer devletlerde yerleşik ilgili kişilerle işlemlerinde çok yüksek fiyatla ödeme yaptığını düşünerek vergilendirilebilir

gelir matrahını artırmaktadır. Diğer devlette benzer bir uygulama yaparsa aynı gelir, iki farklı vergi yükümlüsünün elinde ikinci kez vergilendirilmiş olmaktadır. Ekonomik çifte vergilendirmenin bir başka klasik örneği, şirket karlarının şirket düzeyinde bir kez vergilendirilmesinin ardından bir kez de pay sahipleri düzeyinde vergilendirilmesi durumunda gerçekleşmektedir (Russo, 2007:8).

Uluslararası çifte vergilendirmeye karşı alınan önlemler şu şekilde sıralanabilir:

3.1.2.1. Çifte Vergilemeye Karşı Devletlerin İç Mevzuatlarındaki Çözüm Yöntemleri

Devletlerin çifte vergilendirmenin neden olduğu sorunların üstesinden gelebilmek adına kendi iç mevzuatlarında bir takım düzenlemelere yer vermeleri mümkündür. Çifte vergilendirme, sınır ötesi ticaretin genişlemesinin ve mal ve hizmetlerin serbest ticaretinin önünde bir engel teşkil ettiğinden dolayı, birçok devlet, kendi vergi yükümlülerinin yurt dışında yatırım yaptığında iki kez vergilendirilmesinin önüne geçmek için kendi iç düzenlemeleri ile çifte vergilendirmeye çare aramaktadır (Russo, 2007:9).

Çifte vergilendirmenin önlenmesi açısından devletlerin başvurdukları çareler, genellikle devletlerin yabancı kaynaklar üzerindeki vergilendirme yetkilerini sınırlandırmalarına dayanmakta olup, bunlar vergiyi ve matrahı esas alan düzenlemeler şeklinde göze çarpmaktadır (Yaltı Soydan, 1995:26). Bu önlemler, yurt dışı vergilerin mahsubu, istisna yöntemi, oran farklılaşması (yabancı gelire mutad vergi oranlarından daha düşük bir oranın uygulanması) veya kesinti gibi metotlar olabilmektedir. Ancak, pratikte uygulanan farklı metotlardan dolayı, bu yöntemlerin hiçbiri bütün çifte vergilendirme sorunlarını kavrayabilecek bir çözüm getirememektedir (Russo, 2007:9).

İstisna Yöntemi: İstisna yönteminde, vergi yükümlüsünün yerleşik bulunduğu devlet, yabancı kaynaklardan doğan gelirleri istisna etmektedir (Yaltı Soydan, 1995: 27). İstisna yönteminin uygulanan iki farklı metodu vardır. Bunlar, gelir istisnası ve vergi istisnası metotlarıdır (Russo, 2007:10). Gelir istisnası yönteminde, vergi yükümlüsünün yerleşik olduğu ülke, yükümlünün yabancı kaynaklardan elde ettiği gelirleri hesaba katmamaktadır. Bu metot Lüksemburg'da uygulanmaktadır. Vergi istisnası yönteminde ise, yerleşik devlet, teşebbüsün dünya çapındaki gelirini hesaplar ve ardından yabancı gelire karşılık yurtiçinde ödeyeceği vergiye eşit bir istisna verir. Bu metot ise, Avusturya, Belçika ve Hollanda'da uygulanmaktadır (Russo, 2007:10). İstisna yöntemi sayesinde kaynak ikametgâh çatışmasından kaynaklanan çifte vergilendirmenin önüne geçilmiş

olmaktadır (Ferhatoğlu: 2010: 25). Ayrıca, istisna yöntemi, yabancı kaynaklardan gelir elde eden yerleşik işletmeler açısından diğerlerine kıyasla büyük bir rekabet avantajı sağlamaktadır (Barker, 2007:353).

Yurtdışı Vergilerin Mahsubu Yöntemi: Bu yöntemde, ikametgâh ülkesi, dış ülkede ödenen vergiyi yurt içi vergilerden mahsup etmektedir. Yurtdışı vergilerin mahsubunda genellikle iki yöntem uygulanmaktadır (Russo, 2007:11). Birinci yöntemde, devlet, vergi yükümlüsüne, dünya çapında elde ettiği gelirlerden onun ödemesi gereken vergilere karşılık, yabancı devletlerde üzerinde ödediği verginin mahsubuna izin vermektedir. İkinci yöntemde ise, yerleşik devlet, yükümlünün dünya çapı gelirlerinden ödemesi gereken iç vergilere karşılık yabancı gelirler üzerinden ödenen vergilerin mahsubuna izin verir fakat sınırı, yabancı gelire karşılık gelen ödeyeceği yurtiçi verginin miktarı kadardır.

Mahsup yöntemi, ABD, İngiltere, İtalya, Japonya, Norveç, Yunanistan gibi ülkelerde uygulanmaktadır (Desai ve Hines, 2003:3).

Neredeyse hemen hemen her devlet, yurt dışı vergilerin mahsubu ile ilgili bir metodu uygulamaktadır. Muafiyet yöntemi ve yurtdışında ödenen vergilerin mahsubu yönteminin her ikisi de yabancı gelirlerin hesaba katılmasının bir yolu olup, ikametgâh ülkesi, yabancı vergiye kendi ülkesinde ödenmiş bir vergi gibi davranmaktadır (Yaltı Soydan, 1995:27).

3.2. Uluslararası Vergi Anlaşmaları

Uluslararası vergi anlaşması, iki devlet arasında, devletlerin vergilendirme yetkilerini paylaşırken, bunun sonucunda da her bir devlet açısından yabancı devlet uyruğuna tabi veya mukimi, vergi yükümlülerinin elde etmiş oldukları vergi gelirlerini vergilendirmeme yükümlülüğünü doğuran anlaşmalardır (Yaltı Soydan, 1995:75).

Uluslararası vergi anlaşmalarının sujesi devletlerdir. Bu minvalde olmak üzere, bütün devletler anlaşma akdedebilirler; fakat yalnızca devletler anlaşma akdedebilirler (Lowe, 2007:65). Vergi anlaşması, devletlerin kendi vergi haklarının kullanımının koordine edilmesine yönelik bir sözleşmedir ve devletler arasında olmasına rağmen, vergi mükelleflerine yönelik doğrudan etkilere sahiptir (Russo, 2007:11). Yine uluslararası vergi anlaşmaları bakımından özellik gösteren bir husus, uluslararası özel hukuktaki gibi uygulanacak hukukun belirlenmesi değil, yasaların sınırlanmasının konu edilmesidir. Yani vergi anlaşmalarındaki mevcut kurallar, ülkelerdeki vergi makamlarının yabancı unsurlu mali olaylara kendi iç hukuk kurallarını uygulayıp uygulamayacaklarını göstermektedirler (Yaltı Soydan, 1995:65). Burada, iki veya çok sayıda devlet karşılıklı olarak bir araya gelerek bir anlaşma imzalamakta ve vergilendirilecek olan gelirleri

bağlama noktaları kullanarak devletlerden birinin yetkisine bırakılmaktadırlar (Yıldırım: 2010:43). İki devlet arasında yapılan vergi anlaşmaları, kişileri, vergileri, karasal sınırları ve zamanı kapsamaktadır (International Taxation, 2004:1124).

Önceleri, anlaşmaların yapılışı, yürürlüğe girmesi ve sona ermesi konusunda uluslararası alanda geçerli olan örf ve adet kuralları dikkate alınmıyordu. Ancak daha sonra, 1969 yılındaki Viyana Sözleşmesi ile bu konudaki temel kurallar oluşturulmuş ve 35 ülkenin imzalamasıyla sözleşme 1980 yılında yürürlüğe girmiştir. Sözleşme, anlaşmaya taraf olmayan Türkiye gibi ülkeler açısından örf ve adet hukuku kuralı olarak uygulanacaktır (Bozkurt, Kütükçü, Poyraz, 2009:64) Viyana sözleşmesi sadece iki devlet arasında yapılan anlaşmalar için uygulanması gerekli kuralları ortaya koymakta olup, milletlerarası örgütlerin yaptıkları anlaşmalar bunun dışındadır.

Bir anlaşmanın yapılma süreci üç aşamada gerçekleşir (Sur, 2010:23):

- a) Antlaşma metninin hazırlanması
- b) Antlaşmanın bağlayıcılık kazanması
- c) Anlaşmanın hüküm ve sonuçlarını doğurması

Bir vergi anlaşmasında, tıpkı diğer milletlerarası anlaşmalar gibi, anlaşma yapacak olan iki devletin temsilcilerinin bir araya gelerek anlaşma metnini hazırlamaları gerekmektedir. Genellikle, dünya uygulamasına bakıldığında, anlaşma metnini hazırlama yetkisi yürütme organındadır. Bu konuda, yetki belgesine gerek olmadan uluslararası anlaşma imzalamaya yetkili kişiler, devlet başkanı, hükümet başkanı ve dışişleri bakanıdır. Bunlar dışında kimselerin bir uluslararası anlaşmaya imza atabilmeleri için yetki belgesine ihtiyaç duyulmaktadır (Pazarıcı, 2009:50). Viyana sözleşmesine göre, devletin yetkili mercileri tarafından düzenlenmiş ve bir kimsenin anlaşmayı görüşmeye ve imzalamaya yetkili olduğunu belirten belge, yetki belgesi olarak adlandırılmıştır. Bu belgede, genelde devlet başkanı ve dışişleri bakanının imzası bulunmaktadır.

Vergi anlaşmaları genellikle bir model temel alınarak hazırlanır. En çok kullanılanlar, Ekonomik Kalkınma ve İşbirliği Örgütü (OECD) modeli ve Birleşmiş Milletler (BM) modelidir. Genel olarak OECD modeli, gelişmiş ülkeler arasındaki müzakereler için kullanılmaktadır. BM modeli ise, gelişmiş ve gelişmekte olan ülkeler arasındaki görüşmeler için kullanılmakta olup daha geniş uygulama alanına sahiptir (Russo, 2007:12). OECD modeli ve BM modelinin her ikisinde de periyodik olarak güncellenen ve anlaşma hükümlerini açıklamaya yarayan, iliştilmiş bir şerh bölümü bulunmaktadır.

Bir uluslararası anlaşma ile ilgili olarak iki devletin temsilcileri ile görüşmeler yapılır. Devlet temsilcileri, anlaşmanın detayları ile ilgili olarak, bir veya daha fazla oturum için biraraya gelirler ve anlaşmanın son metnine paraf attıktan sonra görüşme tamamlanır (Murphy, 2006: 68). Bu görüşmelerde, eğer teknik konularda bir anlaşma yapılacak ise o konularda uzman kişiler de bulundurulur. Anlaşmaların dili, taraf devletlerin her birinin resmi dili olan iki dildir. Ancak bazen üçüncü bir dilde de yazılabilir veya taraflarca kabul edilen bir yabancı dille de kaleme alınabilir (Sur, 2010:25).

Karşılıklı görüşme aşaması bittiğinde, metnin artık tamamen oluşturulduğunun ve bundan sonra değiştirilemeyeceğini belirten işlem Viyana Sözleşmesine göre taraflarca belirlenir, şayet böyle bir belirleme yapılmamış ise bu işlem, imzadır (Sur, 2010:28).

Görüşmelerin bitimi sonucunda oluşan anlaşma metninin imzalanmasıyla, adına anlaşma imzalanan devlet hemen bu imzayla bağlı olmaz. Bunun için öncelikle anlaşmanın bağlayıcılık kazanması gerekmektedir. Bu da anlaşmanın onaylanmasıyla mümkün olmaktadır. Tasdik süreçleri, devletten devlete farklılık göstermekte olup, genelde bu süreç her devletin kendi anayasasında belirlenmektedir (Lowe, 2007:67). Genelde, anlaşmaların iç hukukta onay yetkisinin düzenlenmesi üç şekilde olmaktadır. Anlaşmaların onay yetkisi, ya yürütme organına, ya yasama organına verilebilmekte ya da ikisi arasında paylaştırılabilmektedir.

Devletler arasında yapılan anlaşmaların uluslararası hukukta yürürlüğe girebilmesi için anlaşmaların ilgili hükümlerinde belirtilen veya tarafların kabul ettikleri yöntemlerin tamamlanmasına bağlıdır. Bu nedenle, anlaşmanın tarafları, yürürlük işlemi olarak belirlenen işlemin gerçekleştirildiğini diğer tarafa bildirmekle yükümlüdürler (Yaltı Soydan, 1995:71). Onay belgelerinin, akit devletler tarafından karşılıklı olarak değişimi ile uluslararası hukuk bakımından anlaşma yürürlüğe girmektedir (Bozkurt ve ark., 2009:77).

Bu çerçevede, vergi anlaşmalarına bakıldığında, vergi anlaşmalarının ulusal yasalara sınırlama getirdiği dolayısıyla bu yasalarda vergilendirilecek kişi ve unsurlar üzerinde düzenleme yaptığı görülmektedir (Yaltı Soydan, 1995:75).

Vergi anlaşmaları arasında en önemlisi çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarıdır.

3.2.1. Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları

Çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları, taraf devletlerin serbest ticarete engel olarak ortaya çıkan çifte vergilendirme sorununa çözüm bulmak amacıyla uluslararası hukuka göre yaptıkları anlaşmalardır. Çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları, devletlerin vergilendirme haklarını göz

önünde bulundurarak vergiye tabi gelirin sadece bir kez vergilendirilmesini sağlayamayacağı amaçlamaktadır (Holmes, 2007:54).

Bu anlaşmaların çok taraflı bazı örnekleri bulunmasına rağmen, çoğunlukla gelir ve servet vergilerini içerecek şekilde yalnızca iki ülkenin dâhil olduğu çift taraflı anlaşmalar şeklinde yapılmaktadır (Uckmar, 2006:149). Çok taraflı çifte vergilendirme anlaşmalarına örnek 1983 yılında Kuzey ülkeleri arasında imzalanan çifte vergilendirme anlaşmaları gösterilebilir (EC Law and Tax Treaties, <http://ec.europa.eu>, 2005: 15). Çok taraflı vergi anlaşmaları, kapsamının sınırlı olması dolayısıyla, siyasi açıdan daha kabul edilebilir bir nitelik taşımakta ve ekonomileri bütünleşmiş az sayıdaki ülke arasında yapılmaktadır (Sawyer:2009:49).

Çifte vergilendirmenin önlenmesi gayesiyle yapılan anlaşmaların tarihçesi 19.yy kadar uzanmaktadır. İlk iki taraflı çifte vergilendirme anlaşması, 16 Nisan 1899 yılında Prusya ve Avusturya arasında imzalanmıştır (Uckmar, 2006:150; Holmes, 2007:56). Daha sonra, 1909 yılında Avusturya ve Macaristan arasında yapılmış ve 1920'lere kadar süreç bu şekilde devam ettikten sonra, 1920 yılında 1. Dünya Savaşından sonra Almanya komşuları ile bir dizi çifte vergilendirmeyi önleme anlaşması imzalanmıştır (Holmes, 2007:56). Bu süreçte, 1920 yılındaki Brüksel Uluslararası Mali Konferansında yapılan başvuruya cevap bulma temelinde yetkisel çifte vergilendirme sorunları araştırılmaya başlanmıştır. 1923 yılında ünlü bir grup ekonomist tarafından (Bruins, Einaudi, Seligman ve Stamp) çifte vergilendirme raporu hazırlanarak Milletler Cemiyetinin Ekonomik ve Finansal Komisyonuna ibraz edilmiştir. Bu rapor, çifte vergilendirme anlaşmalarının ilk taslak modelinin temeli olarak şekillendirilmiş ve 1928 yılında yayınlanmıştır (Harris ve Oliver, 2010:17). Takip eden yıllarda, ikinci dünya savaşı sırasında, rakip iki taslak model anlaşma hazırlanmıştır. İlki, 1943 yılında, Latin Amerika ülkelerinin temsilcilerinden oluşan bir alt komite tarafından hazırlanan Meksiko Model Anlaşma taslağıdır. İkincisi, 1946 yılında, endüstrileşmiş ülkelerin katılımı ile hazırlanan Londra Model Anlaşması taslağıdır. Her iki taslak anlaşma da, sözleşmeciler devletlerin vergi mükelleflerini kapsamakla birlikte gerçekte, sözleşmeciler devletlerin birinde mali ikametgâha sahip kişilerin başvurularını kısıtladığı için eksik yönleri bulunmaktaydı (Holmes, 2006: 150).

Avrupa Ekonomik Organizasyonu'nun (OEEC) çabaları ve onun başarısı, OECD'nin toplanarak Milletler Cemiyetinin araştırma raporlarını dışlamasına neden olmuş ve çifte vergilendirmeden kaçınmak için bir sistem geliştirilmiştir (Holmes, 2006:150). 1956 yılında oluşturulan Mali Etkiler Komitesi, 1956 ve 1961 yılları arasında, bir dizi model anlaşma önermiştir. 1963'de daha sonra OECD Model Anlaşması olarak tanımlanacak olan bir model anlaşma tamamlanarak özet rapor olarak gönderilmiş ve resmi bir

yorum eklenmiştir (Harris ve Oliver, 2010:17). OECD üyelerinin sayısının artmasıyla, bazı devletler Model Anlaşmadaki belirli tavsiye kararlarına katılmamışlar ve yorumlara kendi ihtirazi kayıtlarını koymuşlardır.

1963 tarihli model anlaşması, 1977’de revize edilmiş, 1992’de ve sırasıyla 1994, 1995, 1997, 2000 ve 2003 tarihlerinde güncellenmiştir. Model anlaşma, yalnızca bir tavsiye formatında olup ne ulusal ne de uluslararası düzeyde yasal bağlayıcı zorunluluğu bulunmamaktadır. Bu anlaşma, uluslararası organizasyon tarafından sonuçlandırılan basit bir doküman olup, kullanılması isteğe bağlıdır (Holmes, 2006:152). OECD modeli, üye ülkeler tarafından çifte vergilendirme anlaşmaları için yaygın olarak kullanılmakla birlikte, bazı OECD üyeleri, bu modeli esas almak suretiyle kendi modellerini geliştirmişlerdir. Bunlara örnek olarak Hollanda, İngiltere ve ABD gösterilebilir.

Birleşmiş Milletler tarafından 1980 yılında, bir diğer model yayımlanmıştır. Bu model, Birleşmiş Milletler Ekonomik ve Sosyal Konsey (ECOSOC) tarafından atanan bir grup uzman tarafından on yıldan daha fazla bir sürede sonuçlandırılmıştır. BM modeli, OECD modeli ile uyuşmakta, gelişen ve gelişmekte olan ülkeler arasındaki çifte vergilendirme anlaşması görüşmelerinin sonuçlanmasını kolaylaştıran hükümler içermektedir. Ancak son yıllarda OECD modelinin daha önemli olmaya başlamasıyla BM modelinin önemi azalmaya başlamıştır (Harris ve Oliver, 2010:17).

Bir diğer model Andean modeli olup, Bolivya, Şili, Ekvator, Kolombiya, Peru ve Venezuela gibi müttefikler arasında 1971 yılında benimsenmiş olup gelişmekte olan ülkelerin özel çıkarlarına göre biçimlendirilmiştir. Andean Modeli OECD modeline alternatif olarak hazırlanmış olup, Latin Amerika ülkelerinin geleneksel hükümlerine özellikle kaynak prensibine vurgu yapmaktadır (Holmes, 2006:152).

3.2.1.1. Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmalarının Gayesi

Bir uluslararası vergi anlaşması, uluslararası yetkisel çifte vergilendirmeyi ortadan kaldırmayı amaçlayan, aynı zamanda iç mevzuatta var olan hükümleri geliştirmeye ve rafine etmeye yarayan bir enstrümandır (Uckmar, 2006:153). Bu bağlamda, devletler arasında yapılan ister iki taraflı, ister çok taraflı olsun çifte vergilendirme anlaşmalarının asıl gayesinin çifte vergilendirmeyi engellemek olduğu kadar buna ilaveten başka amaçları da bulunmaktadır.

Çifte vergilendirme anlaşmalarının gayeleri şu şekilde sıralanabilir (Holmes, 2007:54):

a) Her ülkenin aynı gelir veya servet üzerinde, uluslararası işlem veya olaylarla ilgili sahip olduğu vergilendirme hakkından doğan çifte vergilendirmeyi önlemek,

b) Çifte vergilendirme anlaşmaları yoluyla devletler arasındaki vergi koyma yetkisinin paylaşımını sağlamak,

c) Uluslararası işlem veya olaylarla ilgili vergi kaçakçılığına engel olmaktır.

Bu şekilde, çifte vergilendirme anlaşmaları, devletlerin vergilendirme hakları ile ilgili olarak iç mevzuatlarına koydukları hükümlere müdahale ederek, egemenlik haklarına dokunmaktadırlar. Çifte vergilendirme anlaşmaları, küreselleşmeyle birlikte gelen sınır ötesi işlemlerin yaygınlığı ile birlikte kolaylaşan vergiden kaçınma ve vergi kaçırmanın önlenmesi yönünde bir görev ifa etmektedir. Bu amaçla yapılan bilgi değişimi, sözleşmecî devletlerin vergi haklarını korumayı amaçlayan ve bütün bilgilerin karşılıklı olarak akit devletlerin vergi idaresine verilmesine izin veren bir başlık olarak ortaya çıkmaktadır (Holmes, 2007:56).

Çifte vergilendirme anlaşmaları, aynı zamanda, devletlerin ayrımcılık yapmasını engellemeyi amaçlamaktadır (Russo, 2007:14). OECD ve BM modellerinin her ikisinde de düzenlenen ayrımcılık yapmama hükmü, hem uyrukluk hem de ikametgâh sahibi olma ölçütüne bağlanmıştır. Bu hüküm, bir sözleşmecî devletin diğer akit devlette bulunan vatandaşının veya ikametgâh sahibi yükümlüsünün aynı koşullar altında akit devletteki yükümlülerden daha az lehte vergilendirilmemesini öngörmektedir (Yaltı Soydan, 1995: 275 vd.). Bir ülkede yerleşik bulunmayan veya o ülkenin uyruğuna tabi olmayan mükellefler bakımından büyük önemi bulunan ayrımcılık yapılmaması hükmü, diğer tüm gayelerinin yanında çifte vergilendirme anlaşmalarının önemli bir amacı olarak ortaya çıkmaktadır.

3.3. Avrupa Birliği Vergi Hukuku

Avrupa Birliği Vergi Hukuku uluslararası vergi hukukunun en önemli kaynaklarından birini teşkil etmektedir. Günümüzün en önemli topluluklarından bir olan Avrupa Birliği'nin vergi ile ilgili düzenlemeleri uluslararası vergi hukukunun önemli bir parçasıdır. Birlik nezdinde üye devletlerin vergi uyumlaştırma süreçleri ile ilgili kararlar, çifte vergilendirme, haksız vergi rekabeti, transfer fiyatlandırması ve örtülü kazanç dağıtımının önlenmesi ile ilgili yapılan düzenlemeler uluslararası boyutta etkisini göstermekte ve diğer devletleri de etkilemektedir.

Avrupa Birliği Vergi Hukuku'nun kaynaklarının başında Avrupa Birliği Anlaşması gelmektedir. Avrupa Birliği Anlaşması'nda birliğin hedeflerine ulaşabilmesi için aşağıda belirtilen yasal düzenlemelere başvurabileceği öngörülmüştür. İkincil mevzuat olarak da adlandırılan düzenlemeler tüzükler, direktifler, kararlar, tavsiyeler ve görüşlerdir (Altıntaş, 2007:4). Bunlardan tüzükler, genel nitelikli olup herkese yönelik

olarak çıkarılmakta ve yetkili makamların herhangi bir işlem yapmasına gerek olmadan üye ülkeleri bağlamakta olup yürürlüğe girdiği anda hukuki sonuç doğurmaktadır. Direktifler, sadece üye ülkelere yönelik olarak çıkarılmakta ve esas amacı üye ülkelerin mevzuatını paralel hale getirmek olup bağlayıcı niteliğe sahip bulunmaktadır. Kararlar da bağlayıcı olup, AB kurumları tarafından spesifik bir konuda kural koymak için çıkarılmaktadır. Tavsiyelerin hukuki açıdan bağlayıcılığı bulunmayıp üye devletlere, kurumlara veya vatandaşlara belirli konularda tavsiyelerde bulunmaktadır. Görüşler ise, herhangi bir Avrupa Birliği kurumuna herhangi bir mesele hakkında görüş istenmesini belirtmekte olup bağlayıcılığı bulunmamaktadır.

Avrupa Birliği'nde vergileme mevzuatı olarak bir anlaşma (Roma Anlaşması) ve 23 Temmuz 1990 yılındaki Konsey toplantısında benimsenen iki direktif (Birleşme Direktifi ve Ana Şirket-Yavru Şirket Direktifi) bulunmaktadır. Akabinde 1 Aralık 1997'de Konsey, Birlikteki vergi koordinasyonuna yeni bir ivme kazandırmayı hedefleyen, bireyleri ve şirketlerin her ikisini de ilgilendiren ve zararlı vergi rekabetini ele alan bir paketi benimsemiştir (Russo, 2007: 22). Bu amaçla hazırlanan üçüncü direktif (Faiz ve Gayri maddi Haklar Direktifi) ise 3 Temmuz 2003 yılında kabul edilmiş ve vergileme ile ilgili olarak en önemli tedbirler alınmıştır (Russo, 2007: 22). Avrupa Birliği'nde vergi uyumlaştırması daha çok dolaylı vergiler özellikle KDV ile ilgili olarak yapılmış, dolaysız vergilerle ilgili olarak Birlik tarafından doğrudan düzenlemelere yer verilmemiştir.

3.3.1. Avrupa Birliği Anlaşması

Avrupa Birliği Vergi Hukuku'nun en önemli kaynağı, Avrupa Topluluğunu kuran anlaşmalar ve planlar ile bunların eki ve protokollerden meydana gelmektedir (Yıldız, 2006:552)

Avrupa Birliği'nin kurucu anlaşması olan 1957 tarihli Roma Anlaşması'nda, Avrupa Birliği'nin hedefleri; bir ortak pazar kurmak, ekonomik ve parasal birliği gerçekleştirmek, genel politika ve aktiviteleri yürürlüğe koymak olarak belirlenmiştir.

Roma Anlaşması'nda hedefler bu şekilde gösterildikten sonra, hedeflere ulaşabilmenin gerekliliklerinden biri vergileme ile ilgili hükümler, topluluk politikaları başlığını taşıyan üçüncü kısımda, yani rekabet, vergilendirme ve mevzuatın uyumlaştırılması ile ilgili ortak düzenlemelerde yer almaktadır (Saraçoğlu, 2006:2 aktaran Yıldız, 2006:552). Örneğin, üye ülkeler arasında, malların ithalat ve ihracatı sırasında sayısal kısıtlamaların ve gümrük vergilerinin yasaklanması, üye ülkeler arasında kişilerin, hizmetlerin, sermayenin ve malların serbestçe dolaşımı önündeki engellerin kaldırılması, getirilecek bir sistemle iç pazardaki rekabet çarpıklığının önlenmesi, ortak pazarın işlevinin gerektirdiği ölçüde üye ülkelerin

hukukunun uyumlaştırılması gibi maddeler gösterilebilir (Russo, 2006: 22). Daha sonra 1992 yılında ekonomik ve parasal birliğe geçiş amacıyla imzalanan Maastrich Anlaşması'nda vergiyle ilgili doğrudan hükümler bulunmamakla birlikte getirilen politikaların birçoğu vergileme üzerinde etki yapmaktadır (Yıldız: 2006:553).

Roma Anlaşması'nın 23. maddesi, Avrupa Birliği'nin vergileme konusundaki yetkilerinin sınırını ve çerçevesini çizmektedir (Yıldız, 2006: 552) Burada özellikle üstünde durulması gerekli madde, anlaşmanın 293. maddesidir. Bu maddeye göre, üye devletler, gerektiğinde Avrupa Birliği içindeki çifte vergilendirmeden kaçınmak amacıyla vatandaşlarının çıkarlarını da göz önünde bulundurarak müzakereler yapacaklardır. Bu hüküm tahkim anlaşmasının da yasal temelini teşkil etmektedir. Diğer hükümler, vergileme ile ilgili özel hükümler niteliğindedir (Russo, 2007: 23). Örneğin 12. madde uluslar arasında herhangi bir ayrımcılığı yasaklamaktadır. Malların serbest hareketine yönelik 23., 25. ve 28. maddeler, çalışanların serbest hareketine yönelik 39. madde, kuruluşların özgürlüğüne dair 43. madde, servis sağlayıcıların özgürlüğüne yönelik 49. madde, ücretlerin ve sermayenin serbest hareketine dair 58. madde ve Avrupa Birliği içindeki yerleşim ve hareketin özgürlüğüne dair 18. madde gibi örnekler verilebilir (Russo, 2007:23). Yine anlaşmanın 87. ve 89. maddelerinde, devlet yardımlarının ortak pazarla bağdaşmaz bir şekilde üye ülkeler arasındaki ticareti etkileyecek ve rekabeti yok edecek şekilde olamayacağı öngörülmüştür.

Avrupa Birliği Anlaşması doğrudan vergilerin uyumlaştırılması konusunda özel hükümler içermemesine rağmen, ulusal vergi sistemleri anlaşmanın bütünündeki prensiplere uymakla yükümlüdürler. Örneğin; malların, kişilerin hizmetlerin ve sermayenin serbest dolaşımı gibi.

3.3.2. Avrupa Birliği Direktifleri

Avrupa Birliği Direktifleri, üye devletler arasında vergi uyumlaştırmasını sağlamayı ve ortaya çıkabilecek olan bir takım vergisel sorunların önüne geçmeyi amaçlamaktadır. Bu direktifler, genellikle kurumlar vergisi alanında düzenlemeleri ihtiva etmektedir. Vergileme ile ilgili başlıca üç direktif bulunmaktadır. Bunlar, ana şirket- bağlı şirket direktifi, birleşme direktifi ve faiz ve gayri maddi haklar direktifleridir.

3.3.2.1. Birleşme Direktifi

Birleşme Direktifi, 23 Temmuz 1990 tarihinde yürürlüğe girmiştir. Direktif, iki veya daha fazla birlik üyesi ülkede faaliyet gösteren şirketlerin dâhil olduğu, birleşme, bölünme, varlık transferi ve payların değişimi gibi durumlarda uygulanmaktadır. Aynı ülke içinde faaliyet gösteren şirketlerin

söz konusu durumlarına, direktifin uygulanması mümkün değildir (Vermeylen, 2012:10). Burada, farklı ülkelerde faaliyet gösteren şirketlerin birleşme, bölünme, sabit kıymet transferi ve pay değişimi faaliyetlerinde, bu faaliyetlerin yapıldığı dönemdeki gizli değer artışı kazançlarının vergilendirilmesi nedeniyle ortaya çıkabilecek engellerin ortadan kaldırılması amaçlanmaktadır (Bozkurt, 2006:96).

Direktif, yalnızca metinde tanımları yer alan ticari işlemler, yararlanacak gruplar ve vergi işlemleri için geçerli olup 13 madde ve bir önsözden oluşmaktadır. Direktifin birinci maddesinde tüm üye ülkelerin bu direktifi benimsemelerinin zorunlu olduğu belirtilmiş, ikinci maddesinde birleşme, bölünme, aktif devir, hisse senedi değişimi, devrolunan şirket, devralan şirket, ortak olunan şirket, ortak alan şirket gibi terimlerin tanımına yer verilmiştir. Direktif, tanımları verilen birleşme, bölünme, hisse değişimi ve varlık transferi gibi durumların farklı üye ülkelerde gerçekleşmesi durumunda, vergi tarafsızlığının sağlanması için direktifte öngörülen kuralların kendi iç hukuk kurallarınca benimsenmesini şart koşmaktadır (Erkan, 2009: 51-52).

Direktifte şirketlerin bu haklardan yararlanmaları için taşımaları gerekli şartlar şu şekilde sıralanmıştır (Russo, 2007:25):

- Şirketin direktifte belirtilen şirket yapılarından biri niteliğini taşıması,

- Bir üye ülkenin mevzuatına göre, bu ülkede ikametgâhının bulunması veya üçüncü bir ülke ile imzalanan çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmasına göre mali merkezinin topluluk dışında bulunmaması,

- Ayrıca şirketin, kurumlar vergisi ya da direktifte belirtilen türden vergilerin yerine geçebilecek vergilere tabi olması gerekmektedir.

Buna göre, devralan şirket devrolunan şirketlerin tüm aktif ve pasiflerini devralacak ve bu işlem sırasında ortaya çıkacak değer artışları vergilendirilmeyecektir (Bozkurt, 2006:96). Ancak vergilendirmeme için iki şart öngörülmüştür. Bunlar, devrolunan amortismanların devirden önceki gibi işlem görmesi ve devrolunan şirketin vergisel yükümlülüklerinin devirden önceki şartlarla kabul edilmesidir.

Direktif, birleşme, bölünme gibi işlemler gerçekleşinceye kadar sermaye kazançları üzerinde bir rahatlama sağlayarak gelecekteki muhtemel vergileri toplayabilmek amacıyla vergi hakkını ertelemekte, üye ülkelerin vergileme yetkisini devam ettirebilmek için de bu işlemlerin gerçekleşmesini şart koşmaktadır (Russo, 2007:26).

Direktifin temel hedefi, Avrupa birliği üyesi devletlerin finansal menfaatlerini korurken aynı zamanda kurumsal yeniden yapılanma ile ilgili

olarak Topluluk bünyesinde benzer durumlarda uygulanacak bir iç pazarın oluşturmasını sağlamaktır.

3.3.2.2. Ana Şirket - Bağlı Şirket Direktifi

Ana Şirket-Bağlı Şirket Direktifi, 23 Temmuz 1990 yılında yürürlüğe girmiş olup 9 maddeden oluşmaktadır. Avrupa Birliğine üye devletlerdeki ana ve bağlı şirketler arasındaki karların sınır ötesi dağılımına uygulanmaktadır. Bu direktifin hedefi, ana şirket ve bağlı şirketin farklı ülkelerde bulunması durumunda, şirket karlarının ekonomik çifte vergilendirmeye maruz kalmasının önlenmesidir (Bozkurt, 2006:95).

Direktifte, ana şirket ve bağlı şirket arasında gerçekleşecek kar payı dağıtımındaki çifte vergilendirmenin önlenmesi için bu şirketlerin bazı şartlara sahip bulunmaları gerektiği ifade edilmektedir. Bunlar (<http://ec.europa.eu>: 1):

- Şirket, direktifin ekinde yer alan listedeki yasal şekillerden biri türünde kurulmuş olmalıdır.

- Şirket, üye devletlerden birinin iç mevzuatına göre ikametgah sahibi olmalı ve herhangi bir istisna kapsamına girmeden kurumlar vergisi mükellefi bulunmalıdır.

- Ana şirket, yavru şirketin sermayesinin veya oy hakkının en az % 10'unu elinde bulundurmalıdır. (Bu oran, 2005 yılından önce % 25 olarak belirlenmiş iken daha sonra aşamalı olarak azaltılmış ve 1 Haziran 2009 itibari ile % 10 olarak tespit edilmiştir.)

- Ana şirket, yavru şirketin sermayesini en az iki yıl boyunca elinde tutmalıdır (Ancak bu hüküm zorunlu olmayıp üye devletler elde tutma süresini kendileri belirleyebileceklerdir. Avrupa Adalet Divanı böyle bir süre belirlemenin gerekli olduğuna karar vermiştir).

Yukarıdaki şartları taşıyan şirketlerin bulunduğu ülkelerin çifte vergilendirmeden kaçınmak için izleyecekleri yöntemler direktifte şu şekilde belirtilmiştir (Russo, 2007:24): Dağıtılan karları kabul eden ana şirketin bulunduğu devlet, yavru şirketin tasfiye halinde olması hali hariç, bu tür gelirleri vergiden muaf tutar veya kar paylarını vergilendirdikten sonra bağlı şirketin bu karlarla ilgili olarak bulunduğu ülkede ödediği stopaj vergisi miktarı kadar, ana şirketin ödemesi gereken kurumlar vergisinden vergi indirimi yapar.

Bunun yanında direktifte, üye devletin, herhangi bir zamanda, şirketlerce yapılan işlemlerin vergiden kaçınma, vergi kaçırma niyeti taşıması durumunda Direktifin hükümlerini uygulamayabileceği ve anti istismar hükümlerine başvurulabileceği hüküm altına alınmıştır (Bozkurt, 2006:95).

Direktifle getirilen düzenlemelere bakıldığında, esas amacın, kurucu anlaşmanın da hedefi olan ortak pazarın işlevsel hale getirilmesi ve sermayenin serbest dolaşımı ile şirket kurma özgürlüğünün sağlanması olarak ifade edilebilir (Erkan, 2009:65).

3.3.2.3. Faiz ve Gayri Maddi Hak Bedeli Direktifi

Faiz ve Gayri Maddi Hak Bedeli Direktifi, 3 Haziran 2003 tarihinde yürürlüğe girmiştir. Direktifin amacı, Avrupa Birliğine üye ülkelerde kurulmuş ancak farklı devletlerde faaliyet gösteren bağlı şirketler arasındaki faiz ve gayri maddi hak bedeli ödemelerinde uygulanacak olan ortak bir vergi sisteminin yürürlüğe konulmasıdır (Bozkurt, 2006:101).

Direktifte, faiz, gayri maddi hak bedelleri, bir üye devletteki şirket, bağlı şirketler, intifa hakkı sahibi, kaynak devlet, sürekli iş yeri gibi terimlerin tanımlarına yer verilmiştir.

Direktife göre, eğer faiz ve gayrimaddi hak bedeli ödemelerinden kâr eden şirket diğer bir üye devletin şirketiye veya şirket bir üye devlette kurulmakla birlikte daimi işyeri diğer bir üye devlette ise, bu üye devlette doğan faiz ve gayrimaddi hak bedeli ödemeleri, (verginin stopaj veya beyana dayalı tarh yollarından herhangi biriyle alınıp alınmaması önemli değildir) tüm vergilerden muaftır (Bozkurt, 2006:103). Bu halde kaynak devlet, kaynakta kesilen fazla vergiyi bir yıl içinde geri ödeyecektir.

Faiz veya gayrimaddi hakları ödeyen şirketin ikametgâhının bulunduğu devlet veya faiz veya gayri maddi hakları taşıyan şirketin etkili olarak yönetildiği üye ülke, ödemenin kaynak ülkesi olarak addolunur.

Direktif, yalnızca ilgili şirketler arasında yapılan ödemelerde uygulanmaktadır (Russo, 2007:29). Bir şirketin, diğer bir şirketin sermayesine doğrudan en % 25 oranında sahip olması veya üçüncü bir şirketin her iki şirketin sermayesine en az % 25 oranında sahip olması durumunda şirketler ilgili şirket olarak kabul edilir. Üye devletler, bu kriteri sermaye veya oy hakkında belirleme konusunda seçme hakkına sahiptir.

Kaynakta vergilemenin mümkün olmadığı durumlarda, birliğin vergilendirilebilir tabanını aşındırma ihtimalinden dolayı Direktif birkaç tane anti suiistimal hükümlerine yer vermiştir. Devletler, faiz ve gayrimaddi hak bedellerinin emsallerine uygunluk miktarını aşması durumunda, Direktifi yalnızca emsallerine uygun miktara uygulayacaklardır. Direktif, üye devletlerin, asıl amacı vergi kaçırma, vergiden kaçınma, sahtekarlık olan işlemler karşısında bunları engellemeye yönelik olarak direktifin hükümlerini uygulamama hakkına sahip olduğunu hüküm altına almıştır (Erkan, 2009:76).

3.4. Uluslararası Örf ve Adet Hukuku

Uluslararası örf ve adet kuralları, uluslararası hukuk sujelerinin bir takım olaylar karşısında oluşturdukları tutum ve davranışları neticesinde ortaya çıkan ve yazılı olmayan kurallardır (Pazarıcı, 2009:104). Uluslararası alanda yazılı hukuk oluşturmanın etkili bir metodunu bulmanın zorluğu uluslararası hukukta örf ve adet hukukunun önemini artırmaktadır (Schereuer, 2000:6). Buradan hareketle, uluslararası taraflar arasında, uluslararası vergilendirmeyi ilgilendiren konularda uzun zamandan beri uygulanmakta olan bir örf ve adet kuralının ortaya çıkması halinde kaynak olarak bu kuralın alınacağı muhakkaktır. Örneğin, bir ülkede yerleşik olmayanların, yerleşik olanlardan daha ağır vergilendirilmeye tabi tutulmamasını ifade eden ayırmacılık yapmama normu herhangi bir ikili anlaşma ile ortaya konulmamış olsa da ülkede bulunan herkes için uygulanması gerekli bir örf ve adet hukuku kuralıdır. Bu cihetle, bir kuralın uluslararası örf ve adet kuralı haline gelmesi için gerekli şartlar uluslararası vergi hukuku bakımından da geçerlidir. Bunlardan ilki maddi öge olarak ifade edilen, benzer durumlarda aynı kuralın sürekli olarak tekrarlanması neticesinde bir alışkanlık haline gelmesidir. Diğeri ise, psikolojik öge olarak ifade edilen, benzer durumlarda sürekli olarak uygulanan kurala uyma konusunda zorunluluk hissedilmesine dair bir inancın yerleşmiş olması gerekmektedir. Ancak bu inanç soyut bir inanç olmamalı, bir taraf için somut bir hak ortaya koyarken diğeri taraf açısından bu hakka saygı gösterme yükümlülüğünü ortaya koyması gerekmektedir (Pazarıcı, 2009:106). Avrupa Adalet Divanı Statüsü'nün 38. maddesinde, örf ve adet kuralının varlığı için genellikle kabul edilmiş bir uygulama terimi yeterli görülmüştür. Bu da göstermektedir ki bir kuralın, örf ve adet kuralı olarak kabul edilmesi için tüm devletler tarafından onaylanması gerekli olmayıp, buna karşı çıkan devletler açısından bağlayıcılığı bulunmamaktadır (Epps, 2009:21). Uluslararası örf ve adet kuralının meydana gelmesinde bir kuralın varlığına sessiz kalmak, o kuralı kabul etmek anlamına gelirken, açık ve kesin olarak bir kurala karşı çıkmak o kuralı o devlete karşı ileri sürülebilmesine mani olmaktadır (Pazarıcı, 2009: 108, Beckman ve Butte: <http://www.ilsa.org/jessup/intlawintro.pdf>: 5).

Bir konuda hem örf ve adet kuralı hem de bir anlaşma hükmünün varlığı durumunda hangisinin üstün tutulacağı konusu öğretilerde hayli tartışmalara yol açmıştır. Genel kabul ikisinin eşit olduğu, birinin diğeri üstün tutulamayacağı yönünde olmasına karşın, pratikte anlaşma hükümlerinin taraf devletlerce daha kabul edilebilir olması hasebiyle, bir devletin diğeri herhangi bir örf ve adet kuralını ileri sürmesinin çok daha zor olduğu yönündedir (Pazarıcı, 2009: 111). Nitekim bu zorluk uluslararası vergi hukukunun niteliği gereği daha çok ön plana çıkmaktadır. Devletlerin

maddi menfaatlerini yakından ilgilendiren ve daha teknik bir özellik gösteren uluslararası vergi sorunlarında bir örf ve adet kuralının uygulamada taraf devletlerce kabul edilmesi pek mümkün değildir.

3.5. Hukukun Genel İlkeleri

Hukukun genel ilkeleri, Uluslararası Adalet Divanı Statüsü'nün 38. maddesinde, uluslararası hukukun asli kaynakları arasında üçüncü sırada yerini almıştır. Aslında soyut bir kavram olan hukukun genel ilkelerinin neler olduğu statüde açıklanmamıştır. Bu konuda sınırlı sayma yöntemine gitmek yerine evrensel dil tercih edilerek genel bir ifade kullanılmıştır. Hukukun genel ilkelerinin birçoğu, esasen, anlaşmaların yorumlanmasının temel yapı taşıdır ve muhtemel kanun boşluklarının doldurulması amacına hizmet eder (Cassese, 2005:188). Bazıları ise, ülke anayasalarının prensipleri içinde kendine yer bulmak gibi büyük bir öneme sahiptir. Hukukun genel ilkeleri, genel bir konsensüs tarafından meydana getirilen, uluslararası hukukun tutarlılığını desteklemek amacıyla yaratıcı süreç boyunca yargıçlar tarafından atıfta bulunulan Uluslararası Hukukun temel ve özerk bir parçasıdır (Panezi, 2007:71, Voight, 2008:5).

Hukukun genel ilkelerinin özelliği, uluslararası anlaşmalar ile örf ve adetten farklı olarak uygulama bakımından daha esnek olmasıdır. Çünkü hukukun genel ilkeleri hiçbir devletin karşı çıkamayacağı bir şekilde, doğal hukuka daha yakın evrensel normları ifade etmektedir. Keza hemen her devlet iç mevzuatlarında bu ilkelere yer vermektedirler. Ayrıca, özellikle uluslararası mahkemeler tarafından sıklıkla uygulanmaktadır (Schreuer, 2000:7). Bu nedenle herhangi bir uyuşmazlıkta anlaşma veya örf ve adet kuralının bulunmaması durumunda yargıç tarafından olaya uygulanabilecek, boşluk doldurucu niteliğine sahiptir (Pazarcı, 2009:116). Bu nedenle, bu ilkelerin uluslararası hukuktaki önemi büyüktür.

Yukarıda belirtilen özellikleri nedeniyle hukukun genel ilkelerinin önemi alt bir dal olan uluslararası vergi hukuku için de geçerlidir. Hatta, Model Anlaşma ve onun yorumlarının dünyadaki yasal sistemlerde yerini bulan hukukun genel ilkelerini ve örf ve adet hukukunu yansıttığı söylenebilir (Wouters ve Vidal, 2007:9).

3.6. Uluslararası Yargı Kararları

Uluslararası yargı kararlarının, uluslararası vergi sorunlarına getirilen çözümler bağlamında düşünüldüğünde, kaynak olma bakımından önemi büyüktür. Uluslararası vergi hukuku bakımından yargı kararları arasında en önemlisi, Avrupa Adalet Divanı'nın kararlarıdır. Avrupa Adalet Divanı, üye devletlerin ortak rızalarıyla atanan 25 yargıç ve 8 avukattan

oluşan Avrupa Birliği'nin başlıca hukuki kurumudur (Murphy, 2006:142). Divan, Avrupa Birliği kurumları tarafından benimsenen kurallar ve Avrupa Birliği anlaşmaları ile ilgili olarak çeşitli dava tiplerini dinlemeye yetkilidir. Aynı zamanda, Avrupa Komisyonu veya bir başka devlet tarafından, bir devletin Birlik yükümlülüklerini yerine getirmediği ile ilgili olarak yapılan başvuruları da inceler. Dahası Divan, Avrupa Birliği Hukuku ile ilgili olarak madde veya maddelerin iptali istemi için yapılan başvuruları da değerlendirmektedir. Özetle, Adalet Divanı'nın hukuki denetim, ihtilaf çözme, yorum yapma, hukuk yaratma ve boşluk doldurma şeklinde sıralanabilecek dört adet işlevi bulunmaktadır (Oral, 2005:266). Bu başvurular, bizzat devletler tarafından yapılabileceği gibi, Avrupa Birliği kurumları tarafından hatta bazı şartlarla bireyler tarafından da yapılabilmektedir (Murphy, 2006:143).

Uluslararası Vergi Hukuku bakımından Divanın, Avrupa Birliği anlaşmasındaki temel özgürlüklerin yorumlanması suretiyle, üye ülkelerin iç vergi sistemlerinin şekillendirilmesindeki rolü büyüktür (Russo, 2007:30). Aslında, Divanın vermiş olduğu kararlar, yalnızca Avrupa Birliği üyesi ülkelere yönelik olmayıp birlik dışındaki diğer devlet ve kurumları da etkilemektedir. Örneğin, emisyon vergisinin ilk düzenlenmesinde, havacılık alanından alınması söz konusu değilken, 2008 yılında Direktif'te değişiklik yapılarak havacılık alanını da bu verginin kapsamına alınmıştır. Bu düzenleme, ABD ve Kanada menşeli bazı hava yollarınca Avrupa Adalet Divanında dava konusu yapılmış, Divan bu değişikliğin uluslararası hukuk ilkelerine ve Açık Semalar Anlaşmasına aykırı olmadığına karar vermiştir (<http://www.gib.gov.tr/fileadmin/beyannamerehberi/taxation1.pdf>, s.12). Bu nedenle divanın kararlarının uluslararası vergi hukukuna katkısı büyüktür.

Birlik üyesi ülkelerin, vergisel açıdan Avrupa Birliği mevzuatına uyumlarının değerlendirilmesi Avrupa Birliği Komisyonu tarafından yapılmakta; uymadıkları durumlarda Adalet Divanına havale edilmektedir. Örneğin Komisyon, İspanya'yı, vatandaş olmayanlardan daha yüksek veraset ve intikal vergisi aldığı, dolayısıyla ayrımcı vergi uyguladığı gerekçesiyle Divana havale etmiştir ((<http://www.gib.gov.tr>, s.6). Dava konusunun üye ülkelerin mevzuatlarında değişiklikler yapması nedeniyle divanın kararları negatif entegrasyon anlamına gelmekte, üye ülkeler arasındaki bazı engellerin ortadan kaldırılması için katkıda bulunmaktadır (Russo, 2007:30).

3.7. Doktrin

Bilim adamlarının hukuki konularla ilgili olarak bildirdikleri görüş ve düşünceler şeklinde ifade edebileceğimiz öğretinin, tarihi süreç içinde uluslararası hukukun gelişiminde kayda değer katkıları olmuştur (Shaw, 2011:112). Uluslararası vergi hukuku açısından baktığımızda ise,

küreselleşen, entegre bir dünyanın getirdiği uluslararası vergi sorunları yeni kavramlar ve terminolojiler ortaya çıkarmakta ve ulus devletlerin, uluslararası kuruluşların bu sorunlara karşı yeni düzenlemeler yapması gereği doğmaktadır. Çifte vergilendirme, vergi cennetleri, transfer fiyatlandırması gibi uluslararası düzeydeki sorunlar karşısında bilim adamlarının bu konulardaki fikirleri, düzenleme yapacak devletler ve kuruluşlar açısından büyük önem taşımaktadır. Nitekim pratikte de güncelliğini koruyan bu sorunlar ve küreselleşmenin hızla ilerlemesi karşısında ortaya çıkabilecek yeni sorunlarla ilgili olarak bilim adamlarının çalışmaları oldukça fazla sayıdadır.

4. SONUÇ

Globalleşme ile birlikte sınır ötesi işlemlerin büyük bir hız kazanması; sermayenin, malların, hizmetin ve kişilerin hareketli hale gelmesiyle devletlerin vergileme yetkileri de bu yeni oluşumlardan etkilenmiştir. Egemenlik haklarının bir parçası olan vergileme yetkisi, devletler tarafından söz konusu mobil faktörler üzerine de taşınmak istenmiştir. Bu durum sonucunda, çifte vergilendirmeden transfer fiyatlandırmasına ve vergi cennetlerine kadar uluslararası alanda çözülmesi gerekli birçok sorun ortaya çıkmıştır.

Uluslararası alandaki vergisel temelli sorunlara çözüm bulmak amacıyla ortaya çıkan ve diğer hukuk dallarına nazaran yeni bir hukuk dalı olarak kabul edilebilecek uluslararası vergi hukuku, kaynaklar bakımından kendisine has özellikler taşımaktadır.

Ülkelerin vergi ile ilgili yasal mevzuatlarının sınır ötesi işlemlere yönelik olarak uygulanması, esasen bu düzenlemeleri, uluslararası vergi hukukunun bir kaynağı haline getirmektedir. Nitekim, devletlerin iç hukuk düzenlerinde benimsedikleri vergileme prensiplerinin farklılığı, uluslararası işlemlerde çifte vergilendirme başta olmak üzere bir takım sorunlara neden olabilmektedir. Bu nedenle her devletin vergileme ile ilgili olarak iç hukuk düzenlemeleri, uluslararası vergi hukukunun birincil kaynağını oluşturmaktadır.

Uluslararası vergi anlaşmaları da, uluslararası vergi hukukunun bir diğer kaynağını oluşturmaktadır. Çifte vergilendirme başta olmak üzere uluslararası alanda ortaya çıkan sorunlara çözüm bulmak amacıyla yapılan vergi anlaşmaları kaynak olma bakımından büyük öneme sahiptir. Çünkü usulüne uygun şekilde yapıp iç mevzuat tarafından da onaylandıktan sonra devletler açısından bağlayıcı bir nitelik taşıyan vergi anlaşmaları, o devletler arasında husule gelebilecek bir anlaşmazlıkta başvurulacak en önemli yazılı metin özelliğini taşımaktadır.

Günümüzün en önemli ekonomik ve siyasi topluluklarından biri olan Avrupa Birliği'ne ait mevzuatta uluslararası vergi hukukunun kaynaklarından birini teşkil etmektedir. Çünkü birlik içinde konulan vergileme ile ilgili hükümler üye ülkeleri olduğu kadar bu ülkelerle ilişki içinde bulunan diğer devletlerin de iç hukuk düzenlemelerini etkilemektedir. Birlik içinde anlaşmalar ve direktifler yoluyla, çifte vergilendirme, vergi rekabeti, transfer fiyatlandırması, ayrımcılığın önlenmesi gibi konularda yapılan vergisel düzenlemeler uluslararası vergi hukukunun kaynaklarının temel taşlarından birini oluşturmaktadır.

Uluslararası hukukun kaynakları arasında bulunan örf ve adet hukuku, uluslararası vergi hukukunun da kaynakları arasındadır. Ancak ağırlığı, uluslararası vergi hukukunun daha spesifik olması nedeniyle uluslararası hukuktaki kadar değildir. Çünkü pratikte, devletlerin maddi menfaatleri ile ilgili konuların bir örf ve adet kuralı ile çözümlenmesi pek mümkün gözükmemektedir. Bu nedenle, kaynak olma niteliği daha sınırlıdır. Ancak yine de ayrımcılığın önlenmesi gibi konular devletler tarafından genel kabul görmekte ve gerek uluslararası düzenlemelerde gerekse iç mevzuatlarda yer almaktadır.

Uluslararası hukukun kaynağı olarak kabul edilen hukukun genel ilkeleri, uluslararası vergi hukukunun da kaynaklarından birini oluşturmaktadır. Özellikle anlaşmaların yorum bölümlerinde kendisine yer bulan hukukun genel ilkeleri, uluslararası vergi hukuku bakımından oldukça önem taşımaktadır.

Bir diğer kaynak uluslararası yargı kararlarıdır. Nitekim uluslararası vergileme ile ilgili olarak ortaya çıkan sorunlarda uluslararası mahkemelerin, özellikle Avrupa Adalet Divanı'nın kararları önemli bir yer tutmaktadır. Avrupa Adalet Divanı'nın kararları yalnızca Birlik içinde değil, Birlik ile diğer ülkeler arasında ortaya çıkan vergisel sorunlarda da başvurulabilecek bir mahkeme olması dolayısıyla mevzuatın ve anlaşmaların yorumlanması, kavramların ne şekilde anlaşılmasının gerektiği konularında yol gösterici bir nitelik taşımaktadır.

Doktrin de, yardımcı bir nitelik taşımasına rağmen kaynak olarak kabul edilebilir. Çünkü uluslararası vergi sorunları ile ilgili olarak bilim adamları tarafından birçok araştırma yapılmakta ve çözüm önerileri getirilmektedir. Bu yönüyle, doktrin uluslararası vergi hukukunun gelişimine, objektif yapısı ve siyasi kaygılardan uzak niteliği ile katkıda bulunmaktadır.

Uluslararası vergi hukukunun kaynaklarını topluca değerlendirdiğimizde, uluslararası hukukun kaynakları ile ilişkili olduğu kadar, devletlerin vergileme ile ilgili iç hukuklarının da önemli bir yer teşkil ettiğini görmekteyiz. Uluslararası arenada tüm devletleri bağlayacak bir

vergi mevzuatının yokluğu ve bunun çok da mümkün gözükmemesi, uluslararası vergi hukukunu kendisine has bir hukuk dalı olarak ortaya çıkarmaktadır. Çünkü böyle bir mevzuatın yokluğu, devletlerin hükümlerlik haklarının bir yansıması olan ve iç hukuk tarafından düzenlenen vergi koyma yetkisinin sınır ötesi işlemlere taşınmasına neden olmaktadır. Devletlerin menfaatinin çok katı olduğu bir durumda, tüm sorunları kavrayacak bir şekilde ortak bir çözüm yöntemi bulmak ve doğal hukuka yaklaşmak uluslararası vergi hukuku bakımından çok da mümkün gözükmemektedir.

KAYNAKÇA

- Altıntaş, Ömer Faruk (2007), Avrupa Birliği Hukukunun Kaynakları, <http://www.abgm.adalet.gov.tr>. s.s. 1-7, (Erişim Tarihi: 19/04/2013).
- Arnold, Brian and McIntyre Michael (2002), *International Tax Primer*, Kluwer Law International, Second Edition, USA.
- Aslan, Mehmet, Ubay, Birol, Deniz, Talat, Pelit, Sedat, Kazan, Ayşe Nagihan (2012), Vergilendirme Taxation Bülteni, 2012/1, <http://www.gib.gov.tr>, (Erişim Tarihi: 19.05.2013).
- Avi-Yonah, Reuven S. (2007), *Intenational Tax as International Law* (An Analysis of the International Tax Regime), Cambridge University Series, Newyork.
- Barker, William B. (2007), An International Tax System for Emerging Economies, Tax Sparing and Development: It is All About Source!, <https://www.law.upenn.edu>, s.s. 349-389, (Erişim Tarihi: 18/04/2007).
- Beckman, Robert and Butte, Dagmar, "Introduction to International Law", <http://www.ilsa.org/jessup/intlawintro.pdf>, s.s. 1-12, (Erişim Tarihi:16/03.2013).
- Bilge, Necip (2002), *Hukuk Başlangıcı, Hukukun Temel Kavramları ve Kurumları*, Turhan Kitabevi, 16. Bası, Ankara.
- Bozkurt, Batuhan Levent (2006), Avrupa Birliği'nde Kurumlar Vergisi, *Maliye Dergisi*, Sayı:150, s.s. 90-106.
- Bozkurt, Enver (2011), *Genel Hukuk Bilgisi*, Yetkin Yayınları, Ankara.
- Bozkurt, Enver, Kütükçü, M. Akif, Poyraz, Yasin (2009), *Devletler Hukuku*, Yetkin Yayınları, Ankara.
- Cassese, Antonio (2005), *International Law*, Second Edition, Oxford University Press, New York.
- Çubukçu, Murat (2006), *Uluslararası Çifte Vergilendirme Sorunu*, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İstanbul Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Mali Hukuk Anabilim Dalı, İstanbul, 2006.
- Desai, Mihir. A. and Hines, James, R. Jr. (2003), Economic Foundations of International Tax Rules, <http://www.americantaxpolicyinstitute.org>, s.s. 1-48, Erişim Tarihi: (16.04.2013).

- Epps, Valerie (2009), **International Law**, Fourth Edition, Carolina Academic Press, Durham, North Carolina.
- Erdos, Eva (2011), Conflicts in the International Tax Law and Answers of the European Tax Law, <http://ideas.repec.org>, s.s. 159-174, (Erişim Tarihi: 20.04.2013).
- Erkan, Fikret (2009), **Avrupa Birliği'nde Dolaysız Vergilerin Uyumlaştırılması ve Avrupa Birliği Mahkemesi'nin Bu Konudaki Rolü, (Tam Üyelik Yolunda Türkiye Açısından Bir Değerlendirme)**, Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Daire Başkanlığı, 2009/399, Ankara.
- Ferhatoğlu, Emrah (2010), **Uluslararası Vergi Uyuşmazlıklarının Tahkim yoluyla Çözümlemesi, Avrupa Birliği Tahkim Anlaşması**, Beta Yayınevi, İstanbul.
- Goodspeed, Timothy, J. and Dryden Witte, Ann (1999), International Taxation, Encyclopedia of Law and Economics, <http://encyclo.findlaw.com/6080book.pdf>, s.s. 256-300, (Erişim Tarihi: 15.04.2013).
- Harris, Peter and Oliver, David, (2010), **International Commercial Tax**, Cambridge University Press, Cambridge.
- Holmes, Kevin (2007), **International Tax Policy and Double Tax Treaties**, IBFD Publications, Netherlands.
- Lowe, Vaughan (2007), **International Law**, Oxford University Press, Newyork.
- McIntyre, Michael, E, (2003- revised 2010), Legal Structure of Tax Treaties, <http://faculty.law.wayne.edu/> s.s. 1-19, (Erişim Tarihi: 15.04.2013) .
- Murphy, Sean, D. (2006), **Principles of International Law**, Thomson West, USA.
- Mutti, John and Grubert, Harry (1998), The Significance of International Tax Rules for Sourcing Income: The Relationship Between Income Taxes and Trade Taxes, **Geography and Ownership as Bases for Economic Accounting**, Robert E. Baldwin, Robert E. Lipsey and J. David Richards, University of Chicago Press.
- Oral, Hasan (2005), Avrupa Birliği'ndeki Vergi Uyum Çalışmaları ve Türkiye, **Türkiye Barolar Birliği Dergisi**, Sayı 56, s.s. 261-280.
- Öz, Semih (2004), Devletlerin Vergilendirme Yetkilerinin E- Ticaret Açısından Değerlendirilmesi, **Maliye Dergisi**, Sayı:147, Eylül-Aralık, s.s. 90-102.
- Panezi, Maria (2007), Sources of Law in Transition Re-visiting General Principles of International Law, <http://www.anci.ch/beitrag/principles>, s.s. 66-79, (Erişim Tarihi: 18/04/2013).
- Pazarıcı, Hüseyin (2009), **Uluslararası Hukuk**, Gözden Geçirilmiş 8. Bası, Ankara.
- Pehlivan, Osman ve Öz, Ersan (2011), **Uluslararası Vergilendirme**, Celepler Matbaacılık, Trabzon.
- Rohatgi, Roy (2005), **Basic International Taxation**, Volume 1: Principles, 2nd., BNA International.

- Russo, Raffaele (2007), Sources of International Tax Law, *Fundamentals of International Tax Planning*, IBDF Publications, Amsterdam.
- Saraçoğlu, Fatih (2006), *Avrupa Birliğinde Vergi Uyumlaştırma Süreci ve Türkiye*, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara aktaran, Yıldız, Habip (2006), Avrupa Birliği Vergi Politikası ve Vergi Uyumlaştırma Çalışmaları, EÜHFD, C.X, S. 3-4, s.s. 549-569.
- Sawyer, Adrian J. (2009), *Developing a World Tax Organization: The Way Forward*, Fiscal Publications, Great Britain.
- Schreuer, Christoph (2000), Sources of International Law: Scope and Application, Emirates Lecture Series 28, *The Emirates Center For Strategic Studies and Research*, <http://www.univie.ac.at>, s.s. 1-25, (Erişim tarihi: 16/04/2013).
- Shah, Sahil M., An Introduction to International Taxation, <http://indirecttax.indlaw.com>, s.s 1-23, (Erişim Tarihi: 18/04/2013).
- Shaw, Malcolm N. (2011), *International Law*, Sixth Edition, Cambridge University Press.
- Sur, Melda (2010), *Uluslararası Hukukun Esasları*, Beta Yayınevi, 4. Baskı, İstanbul.
- Uckmar, V. (2006), Double Taxation Conventions, *International Tax Law*, Edited by Andrea Amatucci, Kluwer Law, Netherlands.
- Vermeylen, Jerome (2012), The Cross-Border Merger Directive, *European Cross Border Mergers and Reorganisations*, Oxford University Press, s.s. 1-34.
- Voight, Christina (2008), The Role of General Principles in International Law and their Relationship to Treaty Law, http://www.retfaerd.org/gamle_pdf, s.s. 3-25, (Erişim Tarihi: 30.03.2013).
- Yaltı Soydan, Billur (1995), *Uluslararası Vergi Anlaşmaları*, Beta Basım Yayım Dağıtım A.Ş., İstanbul.
- Yıldırım, Murat (2010), *Uluslararası Vergi Hukuku'nda Tahkim*, XII Levha Yayınları, İstanbul.
- Yıldız, Habip (2006), Avrupa Birliği Vergi Politikası ve Vergi Uyumlaştırma Çalışmaları, *Erzincan Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, C.X, S. 3-4, s.s. 549-569.
- Weeramantry, Christopher and Burroughs, John (2005), International Law and Peace, A peace Lesson, http://cnp.org/global/Law_and_Peace.pdf, s.s.1-17, (Erişim Tarihi: 08/04/2013).
- Wouters, Jan and Vidal, Maarten (2007), The OECD Model Tax Convention Commentaries and the European Court of Justice: Law, Guidance and Inspiration?, <http://www.law.kuleuven.be.>, s.s. 1-20, (Erişim Tarihi: 17.04.2013).
- http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/company_tax/parents-subsidiary_directive/index_en.htm#elim (Erişim Tarihi: 19.05.2013)

EC Law and Tax Treaties, Workshop Experts,

http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/personal_tax/double_tax_conventions/eclawtaxtreaties_en.pdf, 2005, s.s. 1-20,
(Erişim Tarihi: 15.04.2013)

International Taxation (2004), http://icai.org/resource_file/10941p1123-30.pdf, s.s. 1123-1130, (Erişim Tarihi: 17.04.2013).

