

# “ Vergi Anlaşmaları Hukukunda Uyuşmazlıkların Çözülmesi\*

Doç. Dr. Emrah FERHATOĞLU\*\*

## ÖZET

Gelişen küresel ticaret, yatırım ve istihdam ilişkileri ile birlikte sayısı hızla artan çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları devletler arasında ya da devletlerle vergi yükümlüleri arasında çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarının yorumlanması ve uygulanmasından doğan uyuşmazlıkların çıkma olasılığının da artmasına neden olmaktadır. OECD ve Birleşmiş Milletler Model Vergi Anlaşmalarının 25. maddesi çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarının yorum ve uygulamasından doğan uyuşmazlıkların giderilmesi için bir araç olarak değerlendirilir. Bu çalışmanın amacı, OECD Model Vergi Anlaşması ve Türk vergi anlaşmaları hukuku temelinde vergi anlaşmaları hukukunda uyuşmazlıkların çözülmesini tartışmaktır.

**Anahtar Sözcükler:** Uluslararası Çifte Vergilendirme, Uluslararası Vergi Uyuşmazlıkları, Karşılıklı Anlaşma Usulü, Tahkim.

**Jel Sınıflandırması:** H20, K34

## SETTLEMENT OF DISPUTES IN TAX TREATY LAW

### ABSTRACT

Increasing number of double taxation treaties, together with growing of global business, trade, investment and employment has definitely increased the potential for conflicts between States and between States and taxpayers regarding the interpretation and application of double taxation treaties. Article 25 of OECD Model Tax Convention and UN Model Tax Convention are instrument for the resolution of conflicts arising during the implementation or interpretation of double taxation treaties. The purpose of this study is to discuss settlement of disputes in tax treaty law as they exist in OECD Model Tax Convention and Turkish Tax Treaty Law.

**Keywords:** International Double Taxation, international Tax Disputes, Mutual Agreement Procedure, Arbitration

**Jel Classification:** H20, K34

\* Bu çalışma, Eskişehir Osmangazi Üniversitesi Bilimsel Araştırma Projeleri Komisyonu tarafından 201017028 nolu proje olarak desteklenmiştir

1 Eskişehir Osmangazi Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Maliye Bölümü

## GİRİŞ

Ülkelerin vergi sistemlerindeki farklılıklar uluslararası yatırımcılara vergi yüklerini minimize edebilmeleri için önemli olanaklar sunmaktadır. Ülkeler genelindeki oran farklılıkları, mükellefiyetin ve gelir türünün nitelendirilmesine ya da matrahın tespitine ilişkin farklı yaklaşımlar, belirli sektörlerle ya da yabancı yatırımcıya tanınan vergi kolaylıkları bu olanakların başında sayılabilir. Özellikle uluslararası şirketler dikkate alındığında, transfer fiyatlandırması işlemleri önemli vergi tasarrufu sağlayan bir araç olarak karşımıza çıkmaktadır. Ülkelerin vergi sistemlerindeki bu farklılıklar vergi yükümlüsüne bu olanakları sunarken uluslararası çifte vergilendirme ya da aşırı vergilendirme olasılığını da beraberinde getirmektedir. Bu sorunların ortadan kaldırılması için OECD ve Birleşmiş Milletler tarafından hazırlanan Model Vergi Anlaşmaları ise çifte vergilendirme sorununu kimi zaman ortadan kaldıramadığı gibi vergi yükümlülerinin matrah kayıplarıyla sonuçlanacak vergi planlaması çalışmalarının da aracı olabilmektedir. Özellikle anlaşmaların akit devletler tarafından farklı yorumlanması ve uygulanması vergi yükümlülerinin çifte vergilendirme sorunu ile karşı karşıya kalmalarına, bazen de bunun aksine tamamen vergi dışı kalmalarına neden olabilmektedir. Devletler arasındaki bu türdeki uyumsuzluklar uygulamada, vergi anlaşmalarının kavradığı gelir türlerinin akit devletler tarafından farklı nitelendirilmesi/sınıflandırılması, transfer fiyatlandırması işlemleri, işyerinin varlığına ilişkin sorunlardan kaynaklanabilir. Çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarının karşılıklı anlaşma usulünün düzenlendiği 25. maddesi ve bu maddeye 1990'lı yıllardan itibaren imzalanan anlaşmalarda eklenen tahkim hükmü anlaşmaların yorum ve uygulamasından doğan uyumsuzlukların çözümlenmesi için kullanılmaktadır. Bu çalışmada OECD Model Vergi Anlaşması temelinde vergi anlaşmaları hukukunda uyumsuzlukların çözümü Türk vergi anlaşmaları hukuku da dikkate alınarak inceleme konusu yapılacaktır. Bu değerlendirmede bireysel olay başvurularının iç hukuk karşısındaki durumu kapsam dışında tutulmuştur.

### 1. Uluslararası Vergi Uyuşmazlıkları

Çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarının yorum ve uygulamasından kaynaklanan uyumsuzluklar vergi yükümlüsüyle yerleştiği olduğu devletin yetkili makamı arasında ortaya çıkabildiği gibi, uluslararası alanda iki devletin yetkili ma-

kamı arasında da ortaya çıkabilir. Bu çerçevede vergi yükümlüsünün dahil olup olmamasına göre dolaylı ve dolaysız uluslararası vergi uyumsuzluğu kavramları karşımıza çıkar. Dolaylı vergi uyumsuzlukları vergi yükümlüsünün karşılıklı anlaşma usulü başvurusunun kabulü ile birlikte uluslararası düzeye taşınır ve akit devletlerin yetkili makamları arasındaki görüşmelerle giderilmeye çalışılır. Dolaysız uyumsuzlukların çıkış noktası ise akit devletlerdir. Akit devletler genellikle, anlaşmada yer alan bir terimin anlamlandırılması, bir işyerinin varlığı ya da anlaşmanın kavramadığı konularda ortaya çıkan sorunları giderebilmek için yine anlaşmalarda yer alan karşılıklı anlaşma usulünü işletebilirler. Bu çerçevede, uluslararası vergi uyumsuzluğu, devletler arasında ya da vergi yükümlüsü ile devletler arasında vergi anlaşmalarının yorumlanması, uygulamasından ya da anlaşmada yer alan boşluklardan doğan uyumsuzluklar olarak tanımlanabilir.<sup>2</sup> Uygulamada çifte vergilendirme veya tamamen vergi dışı kalma, transfer fiyatlandırmasından doğan uyumsuzluklar ile anlaşmanın yorum ve uygulamasından doğan uyumsuzluklar uluslararası vergi uyumsuzluklarının temel konuları olarak nitelendirilir.

#### 1.1. Çifte Vergilendirme

Uluslararası çifte vergilendirme iki ya da daha fazla devletin, bir vergi yükümlüsünü aynı vergi konusu üzerinden, aynı vergilendirme döneminde aynı ya da benzer vergilerle vergilendirmesidir. Uluslararası çifte vergilendirme *uluslararası hukuksal çifte vergilendirme* ve *ekonomik çifte vergilendirme* olmak üzere iki şekilde ortaya çıkabilmektedir. Uluslararası çifte vergilendirme teriminin anlamı uluslararası hukuksal çifte vergilendirmeye denk gelmektedir. Uluslararası çifte vergilendirme farklı vergi yükümlüleri tarafından elde edilen gelirin birden fazla devlet tarafından vergilendirilmesi durumunda da ortaya çıkabilmektedir. Bu durumda uluslararası ekonomik çifte vergilendirmeden bahsedilir. Aynı vergi konusunun farklı vergi yükümlüleri nezdinde aynı vergilendirme döneminde, aynı ya da benzer vergilerle birden fazla devlet (ya da vergilendirme yetkisine sahip yerel idare) tarafından vergilendirilmesine *uluslararası ekonomik çifte vergilendirme* denir. Buna göre, gelirin aynı ya da farklı mükellefler nezdinde vergilendirilmesi uluslararası hukuksal ya da ekonomik çifte vergilendirmenin ortaya çıkması bakımından önemli olmaktadır.

<sup>2</sup> Emrah Ferhatoğlu, Uluslararası Vergi Uyuşmazlıklarının Tahkim Yoluyla Çözülmesi: Avrupa Birliği Tahkim Anlaşması, İstanbul: Beta, 2010, ss. 14-15; Marina Lombardo, International Tax Disputes Settlement, Milano: Egea, 2009, s. 28

Uluslararası çifte vergilendirme günümüzde sadece uluslararası şirketlerin karşı karşıya kaldığı bir sorun değildir. Küçük işletmeler ve gerçek kişiler uluslararası çifte vergilendirme sorunu ile karşı karşıya kalabilmektedirler. Sorunun engellenmesi ya da ortadan kaldırılması için devletler hukuk sistemlerinde tek taraflı önlemlerle (istisna, mahsup ve matrahtan indirim) birlikte çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarına yönelmişler, bazı uluslararası kuruluşlar da çifte vergilendirmeyi önleme anlaşma modelleri üzerinde çalışmışlardır. Günümüzde çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarının sayısı hızla artmaktadır. Bu sayının 2.000'i aşığı tahmin edilmektedir.<sup>3</sup> Türkiye'nin de geniş bir vergi anlaşması ağı bulunmaktadır. Türkiye, 30 Ağustos 2013 itibarıyla 87 vergi anlaşması imzalamıştır. Bu anlaşmalardan 83'ü çifte vergilendirmeyi önleme anlaşması, 4'ü Vergi Konularında Bilgi Değişimi Anlaşmasıdır. imzalanan çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarının 81'i yürürlüğe girmiş, Filipinler (2010) ve Malta (2011) ile imzalanan anlaşmaların onay süreçleri henüz tamamlanmamıştır. Bununla birlikte Gana, Mauritius ve Senegal ile anlaşma müzakereleri devam etmektedir. imzalanan çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarından 30'u gelişmiş ülkelerle, 53'ü gelişmekte olan ülkelerle imzalanmıştır. 2000 yılından sonra imzalanan 38 vergi anlaşmasından 18'i gelişmekte olan ülkelerle, 20'si ise Ortadoğu ülkeleriyle imzalanmıştır.

### 1.2. Vergi Dışı Kalma

*Vergi dışı kalma*, agresif vergi planlaması ya da *vergi anlaşmalarının uygun olmayan kullanımının* (improper use of treaty) sonucunda ortaya çıkabilen, kaynak ve/veya ikamet devletlerinin vergi kaybına neden olabileceği durum olarak ifade edilebilir. Örneğin, bir uluslararası yatırımdan elde edilen gelirin kaynak devletin düzenlemelerine göre faiz, ikamet devletin düzenlemelerine göre temettü olarak nitelendirilmesi halinde; bu

şekilde yatırımda bulunan vergi yükümlüsünün elde ettiği gelirin tamamen vergi dışı kalması mümkün olabilecektir.<sup>4</sup> Bunun dışında, vergi anlaşmalarının hükümleri kimi zaman elde edilen bir gelirin vergi dışı kalmasına da neden olabilecektir. Örneğin, kaynak devletinde sürdürülen bir inşaat işinden elde edilen gelir için vergilendirme yetkisi anlaşma hükümlerine göre bu devlette bir işyerinin oluşmadığı gerekçesiyle münhasıran ikamet devletine bırakıldığında ve ikamet devletinde yurtdışından elde edilen inşaat işlerinin vergiden istisna tutulması durumunda elde edilen gelir vergi anlaşmasının hükümleri gerekçesiyle tamamen vergi dışı kalmış olacaktır.

Devletler, elde edilen gelirin vergi dışı kalmasına engelleyebilmek amacıyla anlaşmalarda bazı vergi güvenlik önlemlerine yer verebilirler. Bununla birlikte, anlaşmaların karşılıklı anlaşma prosedürünün düzenlendiği 25. maddesini kullanarak spesifik olay temelinde gelirin vergi dışı kalmasını engelleyecek çözüm arayabilirler.<sup>5</sup>

### 1.3. Anlaşmanın Yorumlanması ve Uygulamasından Doğan Uyuşmazlıklar

Model Vergi Anlaşmalarında<sup>6</sup> uluslararası çifte vergilendirme sorununu temelde iki aşamalı süreç sonunda ortadan kaldırmaktadır. İlk aşamada, vergilendirme yetkisi Model Anlaşmanın md. 6 ila md. 22 arasında yer alan bağlama kurallarıyla akit devletler arasında paylaştırılır ya da akit devletlerden birine verilir. Bu aşamada hangi bağlama kuralının, başka bir anlatımla, Anlaşmanın hangi maddesinin uygulanacağı ve vergilendirme yetkisinin hangi devlet tarafından kullanılacağı elde edilen gelirin niteliğine göre tespit edilir. Bağlama kuralları temel olarak 4 kategoride değerlendirilir:<sup>7</sup>

(a) Belirli faaliyetlere uygulanan bağlama kuralları (madde 7, madde 14,<sup>8</sup> madde 15)

3 Michael Lang, Introduction to the Law of Double Taxation Conventions, 2nd Edition, Vienna: Linde, 2013, s. 30.

4 Elde edilen gelir kaynak devletinde faiz olarak nitelendirildiğinde ödemeyi yapan kurum bu tutarı vergiye tabi kazancının tespitinde finansman gideri olarak dikkate alabileceği; aynı tutar ikamet devleti tarafından temettü olarak nitelendirildiği için iştirak kazançları istisnası kapsamında vergiden istisna tutulacaktır. Bu durumda elde edilen gelir hem kaynak hem de ikamet devleti tarafından vergi dışında kalmış olacaktır. Uluslararası hibrit finansmanın vergi hukuku bakımından değerlendirilmesi için bk. Emrah Ferhatoğlu, Vergi Anlaşmaları Hukukunda Hibrit Finansal Araçlar, 28. Türkiye Maliye Sempozyumu, 22-26 Mayıs 2013, Antalya.

5 Lombardo, a.g.e., s. 28.

6 OECD ve Birleşmiş Milletler Model Vergi Anlaşması ifade edilmek istenmiştir. Çalışmamızda OECD Model Vergi Anlaşması temelinde açıklamalar yapıldığından bundan sonra "Model Anlaşma" ifadesi OECD Model Vergi Anlaşması için kullanılacaktır.

7 Vogel (1997), özel nitelikteki bağlama kurallarını bu sınıflandırmada dile getirmemiştir. Gemicilik, hava ve kara taşımacılığı (madde 8), yöneticilerle yapılan ödemeler (madde 16), artist ve sporcular (madde 17), emekli maaşları (madde 18) ve kamu görevlileri (madde 19) diğer bağlama kurallarına göre kapsamı daha dar olan bağlama kurallarıdır. Klaus Vogel, Klaus Vogel on Double Taxation Conventions, Kluwer Law International, 1997, s. 30-31

8 Serbest meslek faaliyetlerinin vergilendirilmesini düzenleyen OECD Model Vergi Anlaşmasının 14. maddesi 29 Nisan 2000 tarihinden itibaren Model Vergi Anlaşmasından çıkartılmıştır.

(b) Belirli kıymetlerden ve sözleşmelerden doğan gelirlere uygulanan bağlama kuralları (madde 6, madde 10, madde 11 ve madde 12)

(c) Değer artış kazançları (madde 13)

(d) Öğrenciler (madde 20) ve diğer gelirler (madde 21)

Yürütülen bir faaliyet sonucunda elde edilen gelirin hangi bağlama kuralı tarafından kavrandığının, başka bir ifadeyle hangi bağlama kuralının uygulanacağını belirlemede anlaşmaların yorumlanmasında genel kabul görmüş esaslardan hareket edilir.<sup>9</sup> Buna göre, ilk aşamada anlaşmanın metni, bütünü ve genel amacı dikkate alınarak söz konusu gelirin hangi bağlama kuralı tarafından kavrandığı tespit edilir. Eğer bu şekilde anlaşma metninden gelirin niteliği ile ilgili bir çıkarım yapılamamışsa yine Anlaşmanın 3(2) maddesine göre ülkelerin iç hukukundaki anlamıyla uygulamaya gidilir.

Bağlama kurallarında bazı gelir türlerinde vergilendirme yetkisi sadece ikamet devleti tarafından kullanılabilirken, bazı gelir türlerinde ikamet devleti ile birlikte kaynak devleti de (bazen sınırlı da olsa) vergilendirme yetkisini kullanabilmektedir. İşte uluslararası çifte vergilendirmenin ortadan kaldırılması sürecinin ikinci aşamasına her iki Akit Devletin vergilendirme yetkisini kullanabildiği durumda geçilir. OECD Model Vergi Anlaşması çifte vergilendirmenin ortadan kaldırılmasında ikinci aşamada önceki başlıkta da ifade edildiği gibi ikamet devletinin istisna ya da mahsup yöntemi ile vergi yükünü hafifletmesini öngörür.<sup>10</sup> Ancak, Model Vergi Anlaşmasının bu sistematigi içinde, elde edilen gelire anlaşmanın hangi bağlama kuralının uygulanacağı kritik önem kazanır. Bir yatırım aracından elde edilen gelire anlaşmanın 10. maddesinin mi, yoksa 11. maddesinin mi uygulanacağı vergi anlaşmaları hukukundaki nitelendirme/sınıflandırma sorunlarının başında gelir. Bunun dışın-

da, yöneticilere yapılan ödemelerin 15. (ücretler) ya da 16. madde (yöneticilere yapılan ödemeler) çerçevesinde vergilendirilip vergilendirilemeyeceği,<sup>11</sup> uçak kiralama işlemlerinden elde edilen gelire ticari kazançların düzenlediği 7. maddenin ya da uluslararası taşımacılık gelirlerinin düzenlediği 8. maddenin uygulanıp uygulanmayacağı,<sup>12</sup> elden çıkartılan iştirak hisselerinden elde edilen değer artış kazançlarına 13(1) ya da 13(5) hükmünün uygulanıp uygulanmayacağı karşılaşılan nitelendirme/sınıflandırma sorunları arasında yer almaktadır.

Elde edilen gelirin nitelendirilmesi/sınıflandırılması sorunu dışında vergi yükümlüsünün tespit edilmesine ilişkin farklı yorum ve uygulamalar da vergi uyumsuzluklarına neden olabilmektedir. Örneğin akit devletlerden biri gelir elde eden ortaklığı vergi yükümlüsü olarak nitelendirmekte, diğer devlet ise ortaklık yerine ortakları vergilendirilebilir kişi olarak kabul edebilmektedir. Konuyla ilgili olarak OECD'nin hazırladığı rapora<sup>13</sup> göre ortaklığın kanuni merkezinin bulunduğu devletin yaklaşımı değer devlet tarafından esas alınmalıdır.

Özetle, akit devletlerin vergi anlaşması hükümlerini farklı yorumlamaları ve sonucunda da farklı uygulamalara gitmeleri vergi yükümlüsünü vergi anlaşmasının varlığına rağmen çifte vergilendirme sorunu ile karşı karşıya bırakabilmekte ya da elde ettiği gelirin tamamen vergi dışı kalmasına neden olabilmektedir.

#### 2.4. Transfer Fiyatlandırması İşlemlerinden Doğan Uyuşmazlıklar

Uluslararası transfer fiyatlandırması manipülasyonlarının vergi idareleri tarafından tespit edilmesinin ardından gerçekleştirilen matrah artırımı uluslararası vergi uyumsuzluklarının en önemli nedenleri arasındadır.<sup>14</sup> Örneğin, Avrupa Birliği'nde *Bağlı Teşebbüslerinin Kârlarının Ayarlanmasından Doğan Çifte Vergilendirmenin Ortadan Kaldırılması Hakkında Avrupa Topuluğu Anlaşması*<sup>15</sup> (Avrupa

9 Vergi Anlaşmalarının yorumlanması için bk. Billur Yaltı Soydan, Uluslararası Vergi Anlaşmaları, İstanbul: Beta, 1995, ss. 88-107; Lang, a.g.e., ss. 41-63; John F. Avery Jones, Tax Treaty Interpretation in the United Kingdom, Michael Lang (Ed.), Tax Treaty Interpretation. içinde. Vienna: Linde, 2001, 357-391; Vogel, a.g.e., ss. 32-63.

10 Emrah Ferhatoğlu, "Almanya-Türkiye Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması'nda Bağlama Kuralları", Maliye Dergisi, Sayı:161, Temmuz-Aralık, 2011, s. 109.

11 Yöneticilere yapılan ödemeler (madde 16) ile ilgili olarak ortaklık payına sahip yöneticilere yapılan örtülü kazanç dağıtımlarında temettü gelirlerinin vergilendirilmesine ilişkin 10. maddenin uygulanıp uygulanmayacağı da gündeme gelebilmektedir. bk. Nelly Karnaukhova, "Conflicts of Qualification and Income Derived by Directors and Managers", Conflicts of Qualification in Tax Treaty Law (Michael Lang vd (eds)), Linde: Vienna, 2007, s. 112.

12 Florian Beckermann, Conflicts of Qualification and Income Derived from International Shipping, Inland Waterways Transport and Aircraft Business (Art. 8 OECD MC)", Conflicts of Qualification in Tax Treaty Law (Michael Lang vd (eds)), Linde: Vienna, 2007, s. 153.

13 OECD, The Application of the OECD Model Tax Convention to Partnerships, 1999.

14 Ferhatoğlu (2010), a.g.e., ss. 21-22.

Birliği Tahkim Anlaşması) amacı bu tür uyuşmazlıkların giderilmesidir. Bu amaç, Anlaşmanın giriş kısmında ve 4. madde de açıkça ifade edilmiştir.<sup>16</sup>

### 3. Karşılıklı Anlaşma Usulü

#### 3.1. Genel Olarak

Uluslararası vergi uyuşmazlıkları vergi anlaşmaları hukukunda Model Vergi Anlaşmalarının 25. maddeleri çerçevesinde çözümlenir.<sup>17</sup> OECD Model Vergi Anlaşmasının 25 maddesinde düzenlenen karşılıklı anlaşma usulü, akit devletler arasındaki vergi uyuşmazlığının bu devletlerin yetkili makamlarının karşılıklı görüşmeler sonucunda varacakları *karşılıklı anlaşma* ile çözümlenmesidir. *Bireysel olay anlaşmalarında* vergi anlaşmasına aykırı vergilendirmenin ortadan kaldırılması ile *yorum anlaşmalarında* vergi anlaşmasının uygulamasının iyileştirilmesi karşılıklı anlaşma usulünün iki temel işlevi olarak değerlendirilmektedir. Bunun dışında, karşılıklı anlaşma usulü ile uyuşmazlık konusunun olan anlaşma hükmünün akit devletlerde aynı biçimde uygulanması için karşılıklı anlaşmaya varılması amaçlanır. Bu şekliyle karşılıklı anlaşma usulü, akit devletlerin anlaşma hükümlerini en doğru şekliye uygulanarak var olan uyuşmazlıkların giderilmesine, yeni uyuşmazlıkların da önlenmesine hizmet eden bir koordinasyon süreci olarak nitelendirilmektedir.<sup>18</sup> Karşılıklı anlaşma usulü, uluslararası çifte vergilendirmenin giderilebilmesi amacıyla ulusal hukuktaki yargısal ve idari yollardan bağımsız, özel bir uyuşmazlık çözüm süreci ortaya koymaktadır. Bunun dışında, yatırımcıya anlaşmanın yorumlanması ve uygulanması konusunda daha fazla güvenlik sağlayarak yatırım kararları almasına yardımcı olur.<sup>19</sup>

#### 3.2. OECD Model Vergi Anlaşmasında Karşılıklı Anlaşma Usulü

OECD Model Vergi Anlaşmasının 25. maddesi

bireysel olay temelinde ortaya çıkan uyuşmazlıklar, anlaşmanın yorumlanması ve uygulanmasından doğan uyuşmazlıklar ile anlaşmada düzenlenmeyen durumlardan doğan uyuşmazlıklar olmak üzere üç türde ortaya çıkabilecek uyuşmazlıkların ortadan kaldırılmasını ön görür. Bu bakımdan karşılıklı anlaşma usulü kapsamında yetkili makamlar *bireysel olay anlaşması*, *yorum anlaşması* ve *boşluk anlaşması* olmak üzere üç tipte anlaşma yapabilirler. izleyen başlıklarda bu anlaşma türleri Türk vergi anlaşmaları hukuku da dikkate alınarak değerlendirilecektir.<sup>20</sup>

#### a. Bireysel Olay Anlaşması

Bireysel olay temelinde ortaya çıkan uyuşmazlıklar karşılıklı anlaşma usulünün düzenlendiği 25. maddenin 1. ve 2. fıkraları tarafından kavranmaktadır. Buna göre, vergi yükümlüsü, *"Akit Devletlerden birinin veya her ikisinin işlemlerinin kendisi için anlaşma hükümlerine uygun düşmeyen sonuçlar yarattığı veya yaratacağı kanaatine vardığında, bu devletlerin iç mevzuatlarında öngörülen çözümlere bağlı kalmaksızın sorunu yerleştiği olduğu Akit Devletin yetkili makamına ya da durumu Anlaşmanın 24. maddesinin 1. fıkrasına uygun düşerse, vatandaşı olduğu Akit devletin yetkili makamlarına arz edebilir."*

Başka bir ifadeyle, *"bireysel olay"* hükmü vergi yükümlülerinin anlaşma hükümlerine aykırı vergilemenin yapıldığı ya da yapılacağı durumlarda akit devletlerin iç hukuk düzenlemelerinin dışında, başvurabilecekleri özel bir uyuşmazlık çözüm yoludur. Model Vergi Anlaşmasının 25(1) maddesinin ilk cümlesi karşılıklı anlaşma usulünün amacını da ortaya koymaktadır. Buna göre, akit devletlerin anlaşma hükümlerine uygun olmayan eylem veya işlemlerinin sonuçlarını (örneğin çifte vergilendirme, ayrımcı vergilendirme ya da çifte vergilendirme dışında aşırı vergilendirme) ortadan

15 Convention 90/486/EEC on the Elimination of Double Taxation in Connection with the Adjustment of Profits of Associated Enterprises, OJ, L 225, 20/08/1990, p. 10.

16 Avrupa Birliği Tahkim Anlaşmasının 4. maddesine göre, Avrupa Birliği Tahkim Anlaşmasının 4. maddesine göre, "Bu Anlaşma, 4. maddede ifade edilen ilkelerin dikkate alınması ile bir Akit Devletin ülkesinde bulunan kurumun kazancının başka bir Akit Devletin ülkesinde bulunan kurumun kazancının içinde vergilendirilmesi ya da vergilendirilecek olması ve ikinci Akit Devletin aynı ya da benzer hükümleri dikkate almayarak vergilendirmesi halinde uygulanır."

17 Gelişmiş ve gelişmekte olan ülkeler arasındaki çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları için hazırlanan Birleşmiş Milletler Model Vergi Anlaşmasının 25. maddesi büyük ölçüde OECD Model Vergi Anlaşmasına uyumlu olmakla birlikte bazı farklılıklar göze çarpmaktadır. Bunlardan ilki Birleşmiş Milletler Model Vergi Anlaşmasının 25(4) maddesinin OECD Model Vergi Anlaşmasının 25(4) hükmüne göre daha detaylı olmasıdır. Diğer bir farklılık da tahkim süreciyle ilgilidir. OECD ve Birleşmiş Milletler Model Vergi Anlaşmalarının tahkim hükümlerinin kısa karşılaştırılması çalışmanın "tahkim" başlığı altında yapılmıştır.

18 Mario Züger, Arbitration Under Tax Treaties, Amsterdam: IBFD Publications, 2001, s. 11.

19 Karl Koch, "Mutual Agreement Procedure and Practice" General Report, 35th IFA Congress, Berlin, 1981, CDFI, vol. LXVla, Kluwer, The Netherlands, 1981, s. 98.

20 Bununla birlikte, bireysel olay anlaşması bakımından sürecin ayrıca iç hukuk bakımından detaylı olarak tartışılması için bk. Billur Yaltı, "Vergi Uyuşmazlıkları: Karşılıklı Anlaşma Usulünde Bireysel Olay Anlaşması", Vergi Dünyası, Sayı 348, Ağustos 2010, s. 6.

kaldırmayı ya da bu tür eylem ve işlemleri engellemek karşılıklı anlaşma usulünün temel amacıdır. Yetkili makamlar karşılıklı anlaşma sürecinde anlaşma hükümlerine aykırı vergilendirmenin ortadan kaldırılması ve engellenmesi sırasında anlaşma hükümleriyle bağlıdırlar.<sup>21</sup>

Model Vergi Anlaşmasının madde 25(1) hükmüne göre, vergi yükümlüsü itirazını yerleştiği olduğu ülkenin, ayrımcı vergilendirme söz konusu olduğunda da (madde 24) vatandaşı olduğu ülkeye yapabilir. Bununla birlikte, Türkiye'nin Almanya, Güney Kore, Hindistan, İngiltere, Kazakistan, Moğolistan, Norveç (1971), Özbekistan, Pakistan, Romanya, Rusya, Suudi Arabistan ve Ürdün anlaşmalarında "yerleştiği olduğu Akit Devletin yetkili makamına ya da durumu Anlaşmanın 24. maddesinin 1. fıkrasına uygun düşerse, vatandaşı olduğu Akit Devletin yetkili makamlarına arz edebilir" ifadesine yer verilmemiştir. Böylece bu anlaşmalarda karşılıklı anlaşma usulünün kişi bakımından kapsamlı, 1963 OECD Model Vergi Anlaşmasında olduğu gibi sadece yerleşik vergi yükümlülerini kapsayacak şekilde sınırlandırılmıştır.<sup>22</sup> Transfer fiyatlandırması işlemlerinden doğan uyumsuzluklarda bağımlı teşebbüsler her bir akit devlette yerleşik olduğundan akit devletlerin her ikisinde birden karşılıklı anlaşma usulü başvurusu yapılabilir.<sup>23</sup>

Karşılıklı anlaşma usulünün ilk aşaması yukarıda da ifade edildiği gibi vergi yükümlüsünün yetkili makama başvurusu ile başlamaktadır. Maliye Bakanlığı vergi yükümlüsünün karşılıklı anlaşma usulüne başvurusunda öne sürebileceği gerekçe-

leri Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmalarında Yer Alan Karşılıklı Usulüne İlişkin Rehber'de Model Anlaşmanın 25. maddesinin şerhine paralel bir şekilde sıralamıştır.<sup>24</sup>

Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmalarında Yer Alan Karşılıklı Usulüne İlişkin Rehber'de yer verilen karşılıklı anlaşma usulünün gerekçeleri detaylı olarak incelendiğinde, vergi yükümlüsünün sadece uluslararası hukuki çifte vergilendirme durumunda değil; örneğin transfer fiyatlandırması düzenlemeleri çerçevesinde vergi idareleri tarafından yapılan matrah düzeltme işlemlerinde ortaya çıkabilen uluslararası ekonomik çifte vergilendirme söz konusu olduğunda da karşılıklı anlaşma usulüne başvurabileceği sonucuna ulaşılabilir. Model Anlaşmanın 25. maddesinde uluslararası ekonomik çifte vergilendirmeye bir atıf yapılmamıştır. Bununla birlikte, Modelin madde 9(2) hükmünün karşılıklı anlaşma usulünün ekonomik çifte vergilendirme sorununun ortadan kaldırılmasına imkan verdiği ifade edilmektedir.<sup>25</sup> Bu aşamada Türkiye-Güney Kore (1983) ve Türkiye-Norveç (1971) Anlaşmalarının Model Anlaşmanın madde 9(2)<sup>26</sup> hükmünü içermemektedir. Bununla birlikte Türkiye-Çek Cumhuriyeti Anlaşması madde 9(3) hükmüne göre "kaçakçılık, ihmal veya kasıt" hallerinde bu anlaşmanın madde 9(2) hükmü uygulanmayacaktır. Buna göre, bu anlaşmada uluslararası ekonomik çifte vergilendirmenin transfer fiyatlandırması manipülasyonlarına yönelen bağımlı teşebbüsler için bir ceza olarak kabul edilip edilmediği tartışma konusu yapılabilir.

21 Vogel, a.g.e., s. 1365; Koch, a.g.e., s. 106; Pasquale Pistone, Settlement of Disputes in Italian Tax Treaty Law, in Settlement of Disputes in Tax Treaty Law (Ed. Michael Lang, Mario Züger), 2001, s. 318.

22 Bu aşamada Türkiye'nin Avrupa Birliği üyesi bir ülke ile yaptığı anlaşma kapsamında üçüncü ülke yerleşiklerinin karşılıklı anlaşma usulüne başvuru vurmamaya tartışma konusu yapılabilir (bk. Koch, a.g.e. s. 113). Avrupa Adalet Divanı'nın (AAD) Sait-Gobain Davası'nda (Sait-Gobain (Case C-307/97; Compagnie de Saint-Gobain v. Finanzamt Aachen-Innenstadt, 1999, ECR I-6161)) verdiği karara göre ülkeye yerleşik vergi yükümlülerinin yararlanmaları vergi anlaşmasından, o ülkede yerleşik olarak kabul edilmeyen şube ya da işyerleri de yararlanmalıdır. Bu bakımdan, bir Avrupa Birliği ülkesinin yerleştiği olan bir kurum sabit bir işyeri vasıtasıyla Türkiye ile vergi anlaşması bulunan bir Avrupa Birliği ülkesinde faaliyette bulunuyorsa, bu ülkede ve Türkiye'de yerleşik olmamasına rağmen bu iki ülke arasındaki anlaşmadan yararlanabilir (bk. Katerina Perrou, Settlement of Disputes in Greek Tax Treaty Law, in Settlement of Disputes in Tax Treaty Law (Ed. Michael Lang, Mario Züger), 2001, s. 263). Böylece ne Türkiye'de ne de diğer taraf ülkede (Avrupa Birliği üyesi), ancak bir Avrupa Birliği üyesi ülkesinde yerleşik olan bir kişi, Türkiye ile Avrupa Birliği üyesi arasındaki anlaşmadan Saint-Gobain Davası'nı gerekçe göstererek Türkiye ile anlaşması bulunan ülkeye karşılıklı anlaşma usulü başvurusunda bulunabilir. Ancak Saint-Gobain Davası, konuyla ilgili olarak Avrupa Birliği üyesi olmayan ülkelerle ilgili herhangi bir vurgu yapmamıştır. Bununla birlikte AAD, vergi anlaşması niteliğine sahip olmayan Open Skies Davası'nda anlaşmadan yararlanma hakkını Avrupa Birliği üyesi olmayan ülkelerde yerleşik olanlara da tanımıştır. bk. Patrick Planku, The Impact of the Fundamental Freedoms on Tax Treaties with Third Countries, in Tax Treaty Law and EC Law (Eds. Michael Lang, Josef Schuch and Claus Staringer), Linde, Vienna, 2007, p. 326.

23 Lang (2013), a.g.e., 154.

24 Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmalarında Yer Alan Karşılıklı Usulüne İlişkin Rehber, s. 6-7; Ayrıca bk. Commentary on Article 25 of OECD MC, para. 9.

25 Commentary on Article 25 of OECD MC, para. 11.

26 " ...

2. Bir Akit Devletin kendi teşebbüsünün kazancına dahil edip vergilendirdiği kazanç, diğer Akit Devlette vergilendirilen diğer Devletin teşebbüsünün kazancını içermesi ve aynı zamanda ilk bahsedilen Devletin kavradığı kazanç, iki teşebbüs arasında olması gereken koşullar göz önünde tutularak sonradan ilk bahsedilen Devlete yapılan hesaplamalar sonucunda belirlenen kazanç olması durumunda, diğer Devlet bu belirlemenin yerinde olduğu kanaatine varırsa, söz konusu kazanç üzerinden aldığı verginin miktarında gerekli düzeltmeleri yapacaktır. Bu düzeltme yapılırken, bu Anlaşmanın diğer hükümleri göz önünde tutulacak ve gerektiğinde Akit Devletlerin yetkili makamları birbirlerine danışacaklardır.

...



Vergi yükümlüsü Türkiye-Güney Kore veya Türkiye-Norveç (1971) Anlaşmaları çerçevesinde uluslararası ekonomik çifte vergilendirmenin giderilmesi için karşılıklı anlaşma usulüne başvurulabilir mi? Model Anlaşmanın madde 25 ile ilgili şerhine göre,<sup>27</sup> vergi anlaşmaları 1977 yılından önce imzalananlarda olduğu gibi Model Anlaşma madde 9(2)'ye benzer hükümler içermeseler dahi uluslararası ekonomik çifte vergilendirmeyi de kavramaktadırlar. *Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmalarında Yer Alan Karşılıklı Usulüne İlişkin Rehber*'de karşılıklı anlaşma usulüne başvuru gerekçeleri arasında "*Anlaşmanın 9. maddesi kapsamındaki konular*" ifadesi yer almıştır. Bu bakımdan, Türk yetkili makamının da Model Anlaşmanın şerhinde ifade edilen (Commentary on Article 25 of OECD MC, para. 11) yaklaşımı benimsediği söylenebilir.

Model Anlaşma madde 25(1)'e göre, "*söz konusu başvuru, Anlaşma hükümlerine aykırı düşen vergilendirmenin tebliğini izleyen üç yıl içinde yapılmalıdır*". Türkiye Model Anlaşmanın bu hükmüne iç hukukumuzda geçerli olan zamanaşımı süreleri nedeniyle şerh koymuştur. Buna karşılık, Türkiye'nin taraf olduğu vergi anlaşmalarında başvuru süresi 1 ila 5 yıl arasında değişmektedir. Model Anlaşmanın şerhine göre OECD Model Vergi Anlaşmasında yer alan bu süre ülkeler tarafından "*anlaşmada yer verilebilecek minimum süre*" olarak yorumlanmalıdır.<sup>28</sup> Ancak bu aşamada Türkiye-İtalya (1990), Türkiye-Cezayir (1994), Türkiye-Çin (1995), Türkiye-Rusya (1997)<sup>29</sup> ve Türkiye-Lübnan Anlaşmalarında bu sürenin Model Anlaşmada belirtilen 3 yıllık sürenin altında, 1 ya da 2 yıl olarak belirlendiğini ifade etmek gerekir. Bununla birlikte, Türkiye'nin taraf olduğu bazı vergi anlaşmalarında, karşılıklı anlaşma usulü başvurusu konusunda herhangi bir süre öngörülmemiştir. Bu durumda ülkelerin iç hukuklarında yer alan başvuru süresi geçerli olacaktır.

27 Commentary on Article 25 of OECD MC, para. 11.

28 Commentary on Article 25 of OECD MC, para. 20.

29 Buna göre vergi yükümlüsü anlaşmaya aykırı vergilendirme işleminin tebliğ edilmesinden itibaren 1 yıl içinde karşılıklı anlaşma usulü başvurusunda bulunabilir. Eğer bu süre aşılmışsa, başvuru ilgili vergilendirme dönemini izleyen 5 yıl içinde yapılmaz.

30 Bununla birlikte, karşılıklı anlaşma usulü süreci içinde karşılıklı görüşmelerin başlamadığı bu aşamada, itirazın yapıldığı yetkili makam, itiraz konusu uygulamaya ile kendi yorumunu test etmek için diğer akit devletin yetkili makamına da danışabilir. bk. Commentary on Article 25 of OECD MC, para. 32. Bununla birlikte, karşılıklı anlaşma usulü sürecinin ABD uygulamasında, diğer akit devletin yetkili makamına danışmada "de minimis kuralı" uygulanır. Buna göre, itiraz konusuna göre belirlenmiş eşik değerlerin altında kalan karşılıklı anlaşma usulü başvurularında yetkili makamın diğer akit devletin yetkili makamına danışmadan çifte vergilendirmeyi ortadan kaldırma yetkisi bulunmaktadır. bk. Sanford H. Goldberg, "How and Does the Competent Authority Work?-A Multinational Analysis", The Tax Executive, Fall 1986, s. 24.

31 Ferhatoğlu (2010), a.g.e., s. 56.

32 Vogel'e göre, yetkili makamlar iç hukuk kurallarıyla bağlı oldukları için karşılıklı görüşmelerin her zaman bir sonuca ulaşması mümkün değildir. bk. Vogel, a.g.e., s. 1368. Karşılıklı anlaşma bir ya da her iki yetkili makamın da iç hukuk kurallarıyla belirlenmiş ilkelere vazgeçmesini gerektirebilir. bk. Koch, a.g.e., s. 119.

33 Commentary on Article 25 of OECD MC, para. 37.

Vergi yükümlülerinin madde 25(1) ve 25(2) çerçevesinde yetkili makama yaptığı başvurular yetkili makam tarafından itiraza konu olan işlemin ilgili vergi anlaşmasının kapsamında olup olmadığı var olup olmadığı, akit devletlerden biri ya da her ikisinin birden vergi anlaşmasına aykırı uygulamaları sonucunda vergi yükümlüsünün bundan etkilenip etkilenmediği, anlaşmalarda düzenlenen sürelerle uyulup uyulmadığı ve itirazın geçerli nedenlerle yapılıp yapılmadığı konularında incelenir. Yetkili makam bu aşamadan sonra, itirazın niteliğiyle ilgili ayrıntılı bir inceleme başlatır. inceleme sonucunda itiraz yerinde bulunursa ve konuyla ilgili tek taraflı bir çözüm mümkünse, gerekli önlemler yetkili makam tarafından en kısa zamanda alınır ve anlaşma hükümlerine aykırılık ortadan kaldırılır. Bu aşamada henüz karşılıklı görüşmeler başlamamıştır.<sup>30</sup> Yetkili makam, vergi yükümlüsünün başvurusunu tek taraflı olarak incelemiş, mümkünse soruna bir çözüm getirmiştir. Eğer, vergi yükümlüsünün başvuruda bulunduğu yetkili makam, başvuruyu haklı görürse, ancak tek taraflı olarak anlaşma hükümlerine aykırılığı gideremeyeceğine kanaat getirirse en kısa sürede diğer akit devletin yetkili makamıyla karşılıklı görüşmelere başlar.<sup>31</sup>

Model Anlaşmanın madde 25(2) hükmüne göre başvuruyu haklı gören yetkili makamın anlaşmaya aykırı vergilendirmeyi tek taraflı olarak ortadan kaldıramaması durumunda diğer akit devletin yetkili makamıyla sorunu karşılıklı görüşmelerle gidermeye "*çaba sarf etmesi*" gerekmektedir. Diğer akit devletin yetkili makamıyla görüşmelerde bulunma yükümlülüğü, Türkiye'nin taraf olduğu tüm vergi anlaşmalarında da bulunmaktadır. Ancak görüşmelerde bulunma yükümlülüğü bir sonuca ulaşma zorunluluğu anlamına gelmemektedir.<sup>32</sup> Söz konusu hükme göre, yetkili makamların sadece bir çözüme varmaya "*gayret sarf etme*" yükümlülüğü bulunmaktadır.<sup>33</sup> Ancak

ne Model Vergi Anlaşmanın 25. maddesinde, ne de maddenin şerhinde “*gayret sarf etme*”nin tam olarak ne anlama geldiği ile ilgili bir ifade bulunmamaktadır. Bu bakımdan, yetkili makamların söz konusu çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmasının amaçlarını gözeterek karşılıklı görüşmeleri sürdürmeleri beklenmektedir.<sup>34</sup> Türkiye’nin taraf olduğu anlaşmalarda olduğu gibi, tahkim hükümlerinin bulunmadığı karşılıklı anlaşma usulü maddeleri müzakerelerin tamamlanması için herhangi bir zaman sınırı öngörmemektedirler. Bununla birlikte, genel olarak karşılıklı anlaşma görüşmelerinin 2 yıl içinde sonuçlandırılması genel kabul görmüş bir yaklaşımdır. Türk yetkili makamı da bu yaklaşımı benimsemektedir.<sup>35</sup> Ancak bu sürenin 2 yılı aşması durumunda vergi yükümlüsünün haklarını da güvence altına alan bir düzenleme de bulunmamaktadır.

Bu aşamada vergi yükümlüsünün hem iç hukuk yollarına hem de karşılıklı anlaşma usulüne aynı anda başvuru yapması durumunun tartışılması çok önemlidir. Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmalarında Yer Alan Karşılıklı Usulüne ilişkin Rehber açıkça, Türk yetkili makamının karşılıklı anlaşma usulü müzakerelerine başlaması için vergi yükümlüsünün önceden açtığı davasından feragat etmesi gerektiğini ortaya koymaktadır.<sup>36</sup> Bu durum, karşılıklı anlaşma görüşmelerinin sonunun tam olarak belli olmaması nedeniyle vergi yükümlüsünü tamamen korumasız bırakmaktadır. Bunun ötesinde, vergi yükümlüsü feragat ettiği dava konusu ile ilgili olarak tekrar mahkemelere başvuramamaktadır.

Model Anlaşma vergi yükümlüsünün karşılıklı anlaşma müzakerelerindeki pozisyonu ile ilgili açık

bir hüküm içermemektedir. Bunun ötesinde birçok ülkenin iç hukukunda da konuyla ilgili net bir düzenleme yapılmamıştır.<sup>37</sup> Ancak, Model Anlaşmanın 25. maddesi ile ilgili şerhine göre akit devletler vergi yükümlüsüne karşılıklı görüşmelerle ilgili süreçte pozisyonları ile ilgili olarak belirli garantiler verebilirler.<sup>38</sup> Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmalarında Yer Alan Karşılıklı Usulüne ilişkin Rehber’de vergi yükümlüsünün süreçte herhangi bir rolü olmadığı açıkça belirtilmiştir.<sup>39</sup>

Model Anlaşmanın 25. maddesine göre karşılıklı anlaşma usulü sürecinin sonunda yetkili makamların varmış oldukları karşılıklı anlaşma, vergi yükümlüsünün onaylaması ile birlikte *“iç hukukta yer alan zaman sınırlamalarına bağlı kalınmaksızın uygulanır.* Vergi yükümlüsünün karşılıklı anlaşmayı kabul etmemesi durumunda ise söz konusu anlaşma geçersiz olacak; vergi yükümlüsü vergi idaresinin anlaşmaya aykırı vergilendirme işlemine karşı iç hukukta belirlenmiş süreler dahilinde yargı yoluna başvurabilecektir.

### b. Yorum Anlaşması

Model Vergi Anlaşmasının 25(3) maddesine göre “*akit devletlerin yetkili makamları, Anlaşmanın yorumlanmasından ya da uygulanmasından kaynaklanan her türlü güçlüğü ve tereddüdü karşılıklı anlaşmayla çözmek için gayret göstereceklerdir.*” Yorum ve uygulamadan kaynaklanan güçlükler belirli bir vergi yükümlüsü gurubunu ilgilendirebileceği gibi, Model Anlaşmanın 25. maddesinin 1. ve 2. fıkralarında belirtilen sorunlarla da ilgili olabilir.<sup>40</sup> Bununla birlikte, Model Anlaşmanın 23. maddesinin şerhinde anlaşma hükümlerinin akit devletler tarafından farklı yorumlanmasından

34 Bu bakımdan düşünüldüğünde, yetkili makamların çifte vergilendirmeyi gidermeleri ile birlikte uluslararası normlara ve anlaşma yükümlülüklerine uyma zorunlulukları bulunmaktadır. bk. Robert T. Kole, Keeping the Competent Authority Process Effective: Moral Obligation and Arbitration, Tax Management International Journal, 32, 2, 2003, s. 84.

35 Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmalarında Yer Alan Karşılıklı Usulüne ilişkin Rehber, s. 10.

36 Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmalarında Yer Alan Karşılıklı Usulüne ilişkin Rehber, s. 10; ayrıca bk. Commentary on Article 25 of OECD MC, para. 37. Ancak belki de bu aşamada Model Anlaşmanın şerhi ve Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmalarında Yer Alan Karşılıklı Usulüne ilişkin Rehber’in hukuki niteliklerinin tartışılması gerekli görülebilir. Uluslararası hukuk da Model Anlaşmanın şerhinin herhangi bir bağlayıcılığı olmamasına karşılık (bk. para. 29 of the Introduction of the Commentary on OECD MC; David A. Ward QC, Is There an Obligation in International Law of OECD Member Countries to Follow the Commentaries on the Model?, in The Legal Status of the OECD Commentaries, Ed. Sjoerd Douma and Frank Engelen, Amsterdam: IBFD, 2008), mahkemeler ve idareler Model Anlaşmanın şerhini dikkate almaktadırlar. Maliye Bakanlığı tarafından yayınlanan Rehber’in hukuki niteliğinin ayrı bir çalışma konusu olduğu ifade ederek; hukuki niteliğinin tam olarak belli olmayan bir metnin vergi yükümlüsünün davasından feragat etmesi gerektiğini ifade etmesinin ayrıca tartışılması gereken bir konu olduğunu belirtmekle yetiniyoruz. Bununla birlikte, Model Anlaşmanın 25. maddesinin şerhi ile Rehber arasında belirgin benzerlikler olduğunu da vurgulamak gerekir.

37 Vergi yükümlüsünün karşılıklı anlaşma usulündeki rolü, bu usulün en zayıf noktalarından biri olarak nitelendirilmektedir ve AIHM md. 6 çerçevesinde tartışma konusu yapılabilir. bk. Judith Herdin-Winter, Exchange Information and Legal Protection: DTCs and EC Law, in Tax Treaty Law and EC Law (Eds: Michael Lang, Josef Schuch, Claus Staringer), 2007, s. 262.

38 Madde şerhinde bu garanti verilebilecek konular yazılı ya da sözlü olarak kendini temsil etme, temsilci bulundurulabilme ve danışman yardımı alabilme hakkı olarak sıralanmıştır. bk. Commentary on Article 25 of OECD MC, para. 60.

39 Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmalarında Yer Alan Karşılıklı Usulüne ilişkin Rehber, s. 9.

40 Commentary on Article 25 of OECD MC, para. 50; Yaltı Soydan, a.g.e., s. 335.



doğın uyuşmazlıklar ile akit devletlerin iç hukuklarından kaynaklanan nitelendirme farklılıklarından doğan uyuşmazlıklar arasındaki farka değinilmiştir.<sup>41</sup>

Model Anlaşmanın 25. maddesinde karşılıklı anlaşma usulünün “*vergi dışı kalma*” durumunu kavradığı ile ilgili herhangi biri ifade bulunmamasına karşın, 25(3) maddesinin ilk cümlesinin “*vergi dışı kalma*” biçiminde ortaya çıkan sorunları ortadan kaldırılması için kullanılabileceği ifade edilmektedir. Model Anlaşmanın 2008 versiyonunun 7. maddesi ile ilgili şerhine göre yetkili makamlar karşılıklı anlaşma usulü ile birbirlerine danışarak tamamen vergi dışı kalma durumu ile ilgili yöntemler konusunda anlaşmaya varabilirler.<sup>42</sup>

Bununla birlikte, özellikle anlaşmanın yorum ve uygulanmasından doğan uyuşmazlıkların karşılıklı anlaşma usulü ile giderilmesinde akit devletlerin anlaşmanın hükümleriyle bağlı olduklarını göz ardı etmemek gerekir. Buna göre, anlaşmanın yorum ve uygulamasından doğan güçlüğü ortadan kaldıran bir karşılıklı anlaşma vergi anlaşmasının hükümlerine aykırı olmamalıdır.

### c. Boşluk Anlaşması

Model Anlaşmanın 25(3) maddesinin ikinci cümlesi yetkili makamların Anlaşmada öngörülmemiş durumlardan doğan çifte vergilendirmenin ortadan kaldırılması için birbirlerine danışabileceklerini ifade etmektedir. Örneğin her iki akit devletin yerleştiği olmayan, fakat her iki devlette de iş yeri bulunan vergi yükümlülerinin elde ettiği kazancın akit devletlere paylaşılması konusu bu kapsamda değerlendirilmektedir.<sup>43</sup> Bununla birlikte, boşluk doldurma anlaşması çifte vergilendirmenin giderilebilmesi için yetkili makamlarına bağımsız bir hukuki temel oluşturmamaktadır. Eğer, yetkili makamlar anlaşmada düzenlenmemiş belirli bir konuda karşılıklı anlaşmaya varmışlarsa, konuyla ilgili iç hukuk düzenlemelerinde değişiklik yapmaları gerekir.<sup>44</sup> Anlaşmanın söz konusu hükmü ile anlaşmanın temel amacı arasında yakın

bir ilişkinin olması nedeniyle yetkili makamların kendilerine verilen bu yetkiyi iç hukuktan kaynaklanan sınırlamaları da dikkate alarak kullanmaları gerekmektedir.<sup>45</sup>

## 4. TAHKİM

### 4.1. Genel Olarak

Önceki başlıklarda da ifade edildiği gibi Model Anlaşmanın 25(2) maddesinde akit devletlerin karşılıklı anlaşmaya “*gayret sarf edecekleri*” belirtilmiştir. Buna göre, yetkili makamların bir vergi uyuşmazlığının çözümüne yönelik karşılıklı anlaşma sürecini tamamlayıp, sorunu ortadan kaldırma gibi bir zorunlulukları bulunmamaktadır. Başka bir anlatımla, akit devletlerin 25. madde çerçevesinde karşılıklı görüşmelere başlamış olmaları anlaşmaya aykırı vergilendirmenin ortadan kaldırılması konusunda vergi yükümlüsüne herhangi bir garanti vermemekte, akit devletler sorunu ortadan kaldırmadan süreci sonlandırabilmektedirler.<sup>46</sup>

Bunun dışında, karşılıklı anlaşma usulü sürecinin sonlandırılması için herhangi bir zaman sınırı bulunmamakla birlikte görüşmeler ortalama 2 ila 3 yıl arasında sona erdirilmektedir. Bununla birlikte ancak 12 yılda karara bağlanabilmiş veya akit devletlerin anlaşma zorunluluğunun bulunmaması nedeniyle henüz karara bağlanamamış süreçlerin bulunduğu da bilinmektedir.<sup>47</sup> Ayrıca, vergi yükümlüsünün karşılıklı anlaşma müzakerelerindeki pozisyonu ile ilgili anlaşmalarda açık bir hüküm bulunmaması sürecin eleştirildiği en önemli konular arasındadır.

Uluslararası ticari uyuşmazlıkların giderilmesinde kullanılan tahkim, karşılıklı anlaşma usulüne yöneltilen bu eleştirilerle birlikte özellikle 1990’lı yıllarda bazı çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarında yer almaya başlamıştır. Tahkim, bir uluslararası vergi uyuşmazlığının akit devletler tarafından anlaşmalarda yer verilen karşılıklı anlaşma usulü hükümleri çerçevesinde belirli bir sürede çözümlenememesi durumunda başvurulacak

<sup>41</sup> Commentary on Article 23 of OECD MC, para. 32.5.

<sup>42</sup> Commentary on Article 7 of OECD MC (2008), para. 4.

<sup>43</sup> Commentary on Article 25 of OECD MC, para. 55; Yaltı Soydan, a.g.e., s. 335.

<sup>44</sup> Lang (2013), a.g.e., s. 155.

<sup>45</sup> MEMAP, s. 10.

<sup>46</sup> Ferhatoğlu (2010), a.g.e., s. 41-42.

<sup>47</sup> Züger, 2001, a.g.e., s. 13; Park, 2002, a.g.e., s. 809.

<sup>48</sup> David R. Tillinghast, “Arbitration of Disputes Arising under Income Tax Treaties: Has the Time Come?”, Tax Management International Journal, July 11, 2003, Vol.32, No. 7, s. 370. Ferhatoğlu (2010), a.g.e., s. 88.

bir yol olarak nitelendirilmektedir. Bu bakımdan tahkim, vergi anlaşmalarında öngörülen karşılıklı anlaşma usulünün yerini almamakta, karşılıklı anlaşma usulünün bir tamamlayıcısı olarak bu sürecin uyumsuzluğu giderilmediği yetersiz kaldığı durumlarda uygulanmaktadır.<sup>48</sup>

Günümüzde anlaşmalarda yer alan tahkim hükümleri karşılıklı anlaşma usulünün sonucuna göre ihtiyari ya da zorunlu tahkim biçimde düzenlenebilmektedir. Birçok anlaşmanın karşılıklı anlaşma usulü ile ilgili hükümleri, mutabakat sağlanması ve çifte vergilendirmenin önüne geçilmesi bakımından gayret gösterilmesi gerekliliğini ifade eder. Ancak bu konuda önceden de ifade edildiği gibi bir zorunluluk da bulunmamaktadır. Sürecin mutabakatla sonuçlandırılmaması durumunda da bazı anlaşmalarda tarafların görüş birliğiyle uyumsuzluk bağımsız bir tahkim komisyonuna sevk edilir. ihtiyari tahkimde, tahkim komisyonunun sürece sonunda verdiği karar tarafları bağlayıcı olmamakla birlikte uzman görüşü niteliğindedir. Bununla birlikte, tahkimle ilgili bu uygulamalarda bir görüş birliği bulunmamasına rağmen birçok anlaşmada benzer ihtiyari tahkim hükümlerine yer verilmiştir.<sup>49</sup>

#### 4.2. OECD Model Vergi Anlaşmasında Tahkim

1980'li yıllarda Lindencrona ve Mattson tarafından getirilen tahkim modellerinden sonra birçok ülke ikili vergi anlaşmalarında bağlayıcı tahkim hükümleri getirmeye başlamıştır. Bu dönemdeki anlaşmaların birçoğunda uyumsuzluğun tahkim kuruluna sevk yetkili makamların her bir uyumsuzlukla ilgili karşılıklı mutabakatına bağlanmıştır. Dönem içinde bu türden anlaşmalar çerçevesinde hiçbir uyumsuzluk tahkim komitesine sevk edilmemiştir. Bu dönemde uluslararası vergileme alanında tahkim uygulamaları OECD tarafından tartışılmış ve reddedilmiştir. 1977 OECD Model Vergi Anlaşmasının şerhinde *"yetkili makamlar çifte vergilendirme sorunu için çözüm aramakla birlikte bununla yükümlü değildirler"* ifadesi yer almıştır. Aslında bu ifade KAU sürecinin vergi yükümlüsü bakımından neden tatmin edici sonuçlar yaratmadığını, çifte vergilendirme sorununun neden

giderilemediğini özetlemektedir. OECD Mali İşler Komitesi'nin 1977 yılı raporunda "uluslararası vergi uyumsuzluklarının çözümünde hakem olarak nitelendirilebilecek kişilere görüş sorulabileceği" ifade edilmiştir.<sup>50</sup>

OECD'nin 1984 yılında hazırladığı Transfer Fiyatlandırması ve Çok Uluslu İşletmeler Raporunda da uluslararası vergi uyumsuzluklarının çözümünde tahkim değerlendirme konusu yapılmıştır. Buna göre, *"Komite şimdilik karşılıklı anlaşma usulünün yerine geçecek bir zorunlu tahkim yolunu önermemektedir. Komiteye göre uyumsuzluk çözümü olarak tahkimin gerekliliği konusunda herhangi bir neden bulunmazken, sürece böyle bir çözüm yolunun eklenmesi mali egemenliğin kabul edilemez bir şekilde yitirilmesi anlamına gelecektir."* Söz konusu değerlendirmelerle ülkeler, vergilendirme yetkilerine bağlılıklarını, bu yetkili herhangi bir şekilde bir kurumla paylaşmayacaklarını açıkça ortaya koymuşlardır.<sup>51</sup> Ancak, 1984 yılından günümüze kadar 1990 yılında imzalanan *Avrupa Birliği Tahkim Anlaşması* uygulanmasının da etkisiyle OECD'nin konuyla ilgili yaklaşımı değişmiş; tahkim, uluslararası vergi uyumsuzluklarının giderilmesinde karşılıklı anlaşma usulünün etkinliğini arttıran bir uygulama olarak değerlendirilmeye başlamıştır.<sup>52</sup> Bu kapsamda Model Anlaşmanın karşılıklı anlaşma usulü ile ilgili hükümlerinin yer aldığı 25. maddesine tahkimle ilgili 5. paragrafı eklemek için bir tasarı hazırlanmış ve söz konusu tasarı OECD Mali İşler Komitesi'nde kabul edilerek Model Anlaşmanın 2008 güncellemesinde yerini almıştır.<sup>53</sup>

Model Anlaşmaya eklenen 5. paragrafa<sup>54</sup> göre, akit devletlerin uyumsuzluğu iki yıl içinde karşılıklı anlaşma süreci ile giderememeleri durumunda, bu sürecin ardından tamamlayıcı nitelikte çözüm yolu olarak tahkim yolu öngörülmektedir. Bu bakımdan, tahkim yolu karşılıklı anlaşma usulünü alternatif olarak değil, tamamlayıcısı olarak düzenlenmiştir. Bu özelliği ile son yıllarda etkinliğini yitirdiği şeklinde eleştirilere konu olan karşılıklı anlaşma usulünün etkinliğini arttıran, ülkeleri tahkim aşamasının öncesinde karşılıklı anlaşmaya zorlayan bir düzenleme olarak nitelendirilmektedir.<sup>55</sup>

49 Ferhatoğlu (2010), a.g.e., s. 88.

50 Ferhatoğlu (2010), a.g.e., s. 94.

51 Andre P. Fogarasi vd., "Use of International Arbitration to Resolve Double Taxation Cases", *Tax The Management International Journal*, 18, 8, Aug 11, 1989, s. 321.

52 "Why the OECD Supports Arbitration", *International Tax Review*, February 2007, s. 1.

53 OECD, *Proposals for Improving Mechanisms for the Resolution of Tax Treaty Disputes (Public Discussion Draft)*, Centre for Tax Policy and Administration, February 2006; öneriyle ilgili olarak, OECD'nin Şubat 2007 tarihinde yayınladığı rapor dikkate alınmıştır. OECD, *Improving Resolution of Tax Treaty Disputes (Report Adopted by the Committee on Fiscal Affairs on 30 January 2007)*, Centre for Tax Policy and Administration, February 2007.

OECD Model Vergi Anlaşmasının 2008 güncellemesinde 25. maddesine tahkim hükmünün eklenmesine paralel olarak Birleşmiş Milletler Model Vergi Anlaşmasının 2011 güncellemesi tahkim hükmü içeren alternatif 25. madde (25 B) ile yayınlanmıştır. Ancak iki model arasında tahkim süreci ile ilgili bazı farklar göz çarpmaktadır. Bunlardan ilki tahkim sürecinin başlatılması ile ilgilidir. OECD Model Vergi Anlaşması madde 25(5)'e göre, 2 yıl içinde karşılıklı anlaşma usulünden sonuç alınamamışsa vergi yükümlüsünün talebi üzerine uyuşmazlık tahkime sevk edilebilir. Birleşmiş Milletler Model Vergi Anlaşmasında (25 B) ise tahkim sürecinin başlaması yetkili makamlardan birinin talebine bağlanmıştır. Bir diğer farklılık da tahkim süreci sonunda varılan kararın bağlayıcılığı ilgilidir. OECD Model Vergi Anlaşmasına göre, tahkim kararı gerekçesiyle varılan karşılıklı anlaşma vergi yükümlüsünün kararı kabul etmesi halinde akit devletleri bağlayıcıdır. Birleşmiş Milletler Model Vergi Anlaşmasında tahkim kararı vergi yükümlüsünün kararı kabul etmesi ve yetkili makamların tahkim kararını aldıktan itibaren altı ay içinde başka bir yönde karşılıklı anlaşmaya varmalarına bağlıdır.

Model Anlaşmanın madde 25(5) hükmüne göre, uyuşmazlığın tahkim yoluna sevk edilmesi yetkili makamların ön onayına bağlı değildir. Usul bakımından gerekli unsurlar tamamlandığında 2 yıl içinde karşılıklı anlaşma aşamasında çözüme kavuşturulamayan uyuşmazlık vergi yükümlüsünün talebiyle tahkime sevk edilir. Bunun yanında karşılıklı anlaşma sürecinin sonunda yetkili makamların uyuşmazlıkla ilgili mutabakata varmaları durumunda tahkim hükmünün işletilmesi mümkün görülmemektedir. Tahkimin bu özelliği uyuşmazlık konusu olayla ilgili vergilendirme yetkilerini kısmen ya da tamamen bağımsız hakemlerden

oluşan bir komiteye devretme konusunda isteksiz olan akit devletlerin sürecine daha fazla önem vermelerine neden olacaktır. Yetkili makamlar uyuşmazlık konusu ile ilgili olarak ellerinde bulundukları karşılıklı anlaşma sürecini her zaman tahkim sürecine tercih edeceklerdir.<sup>56</sup>

Model Anlaşmanın madde 25(5) hükmünün dipnotunda ise bazı ülkelerde iç hukuk düzenlemeleri, benimsenen politikalar ya da idari kısıtlardan dolayı tahkim sürecinin işletilemeyebileceği ifade edilmiştir. Örneğin Anayasal bir takım kısıtlar tahkim komisyonunun kararının iç hukukta uygulanmasına engel olabilecektir. Bu nedenle tahkim hükümlerinin süreci etkin olarak uygulayabilecek ülkelerin taraf olduğu anlaşmalarda yer alması önerilmektedir.<sup>57</sup>

Diğer taraftan, Türkiye'nin Model Anlaşmanın madde 25(5) hükmü ile ilgili bir çekincesi bulunmamakla birlikte, 2008 güncellemesinden sonra taraf olunan anlaşmalarda tahkim hükmü yer almamıştır. Bununla birlikte, Model Anlaşmadaki tahkim hükmü bazı anayasal gerekçelerle Türk hukuk sistemi bakımından eleştirilmektedir. Bunlardan birisi yargı yetkisini düzenleyen Anayasanın 9. maddesidir. Bu maddeye göre, "yargı yetkisi, Türk Milleti adına bağımsız mahkemelerce kullanılır." Bu görüşe karşılık Model Anlaşmaya uygun bir tahkim hükmünün Anayasanın 9. maddesi ile çatışmayacağı ileri sürülebilir. Bilindiği gibi tahkim hükmü tahkim kurulunun kararı temelinde yetkili makamların karşılıklı anlaşmaya varmalarını öngörmektedir. Bu bakımdan tahkim kurulu bir mahkeme gibi bağımsız yargılama yapmamakta, sadece görüş açıklamaktadır. Yetkili makamlar bu görüş çerçevesinde vardıkları karşılıklı anlaşma usulü uygulanmaktadır. Tahkim hükmüne getirilen ikinci eleştiri ise Anayasanın 73 maddesi çerçevesinde verginin yasallığı ve eşitlik konularında

54

5.

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

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

vergilendirme işleminin muhatabı olan kimsenin talep etmesi halinde, üzerinde anlaşmaya varılmayan konular tahkime sevk edilebilir. Bu anlaşmazlık konuları hakkında, devletlerden birinde mahkemece veya yetkili kılınmış idari mercilerce daha önceden bir karar verilmişse, anlaşmazlık konusu tahkime sevk edilemez. Tahkim kararının uygulanmasına yönelik karşılıklı anlaşma, her iki Akit Devlet bakımından vergilendirme işleminden doğrudan etkilenen kimse tarafından reddedilmediğiçe bağlayıcıdır ve yerel sürelerle bağlı kalınmaksızın uygulanır. Akit Devletlerin yetkili makamları, bu paragraf hükümlerinin uygulanma biçimini karşılıklı anlaşmayla belirler.\*

[Bu bentle birlikte aynı sayfada gösterilen dipnot aşağıdaki gibidir:]

\* Bu fıkrada yer alan uyuşmazlık çözümü bazı Devletlerde ulusal hukuk, politik ve idari nedenlerle uygulanamayabilir. Ayrıca, bazı Devletler, bu fıkrayı içeren anlaşmaları belirli devletlerle yapmak isteyebilirler. Bu nedenlerle bu fıkrada, sadece her bir devletin, Anlaşmanın Şerhindeki 65. paragrafta yer alan unsurlar üzerinde mutabık oldukları Anlaşmalarda yer almalıdır. Şerhin 74. paragrafında ifade edildiği gibi, diğer devletler, mutabık kalmaları halinde anlaşmazlık konusunda hakkında devletlerden birinde mahkemelerce veya yetkili kılınmış idari mercilerce daha önceden bir karar alınmışsa, anlaşmazlık konusu tahkime sevk edilemez şeklindeki hükmü fıkradan çıkarabilirler."

55

Ferhatoğlu, a.g.e., s. 96.

56

Commentary on Article 25 of OECD MC, para. 64.


57

Commentary on Article 25 of OECD MC, para. 65.

yapılan eleştiridir.<sup>58</sup>

## SONUÇ

Türkiye'nin taraf olduğu çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarında ağırlıklı olarak OECD Model Vergi Anlaşması benimsenmiş olmakla birlikte, bazı Anlaşmalarımızda Model Anlaşmadan belirgin sapmalar bulunmaktadır. Karşılıklı Anlaşma Usulünün düzenlendiği 25. madde ise temel olarak 2008 yılından önceki OECD Model Vergi Anlaşması ile uyumludur. Günümüzde sadece karşılıklı anlaşma usulü bakımından, başvuru ve varılan karşılıklı anlaşmanın uygulanması konusunda ortaya koyulmuş süre sınırlamaları ve tahkim hükümleri konusunda Model'den sapmalar bulunmaktadır. Süre sınırlamaları konusundaki sapmalar ciddi sorunlara neden olmamakla birlikte, tahkim hükümlerinin bulunmayışı vergi yükümlülerinin hakları konusunda belirli sorunlara neden olabilecektir.

Karşılıklı anlaşma usulünün işleyişi ile ilgili Türk hukukunda özel bir düzenlemenin bulunmaması, var olan düzenlemelerin de bu süreci tam olarak karşılayamaması vergi yükümlüsünün hakları bakımından kritik soruları da gündeme getirmektedir. Örneğin, karşılıklı anlaşma usulüne başvurunun Türk hukukundaki karşılığı nedir? Bu karşılık tam olarak karşılıklı anlaşma usulünün işleyişi ile uyumlu mu? Eğer değilse ve süreç iç hukuktan tamamen bağımsız olarak görülüyorsa iç hukuk yolları ile bağlantısı nedir? Örneğin karşılıklı anlaşma usulüne başvurunun dava açma süresi üzerine ne gibi etkisi vardır? Bu sorulara verilecek cevaplar belirsizliğini korumaktadır. Bu nedenle, ya var olan düzenlemelerde, *vergi hatalarının düzeltilmesi yolunda* karşılıklı anlaşma usulünün de kapsayacak şekilde düzenlemeler yapılmalı ya da süreçle ilgili özel düzenleme yapma seçeneği değerlendirilmelidir. 

## KAYNAKÇA

Beckermann, Florian. Conflicts of Qualification and Income Derived from International Shipping, Inland Waterways Transport and Aircraft Business (Art. 8 OECD MC)", *Conflicts of Qualification in Tax Treaty Law* (Michael Lang vd (eds)), Linde: Vienna, 2007.

Convention 90/486/EEC on the Elimination of Double Taxation in Connection with the Adjustment of Profits of Associated Enterprises, OJ, L 225, 20/08/1990.

David A. Ward QC, "Is There an Obligation in International Law of OECD Member Countries to Follow the Commentaries on the Model?", in *The Legal Status of the OECD Commentaries*, Ed. Sjoerd Douma and Frank Engelen, Amsterdam: IBFD, 2008.

Ferhatoğlu, Emrah. "Almanya-Türkiye Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması'nda Bağlama Kuralları", *Maliye Dergisi*, Sayı:161, Temmuz-Aralık, 2011.

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

Ferhatoğlu, Emrah. Vergi Anlaşmaları Hukukunda Hibrit Finansal Araçlar, 28. *Türkiye Maliye Sempozyumu*, 22-26 Mayıs 2013, Antalya.

Fogarasi, Andre P. vd., "Use of International Arbitration to Resolve Double Taxation Cases", *Tax The Management International Journal*, 18, 8, Aug 11, 1989.

Gelir idaresi Başkanlığı, *Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmalarında Yer Alan Karşılıklı Usulüne İlişkin Rehber*, Avrupa Birliği ve Dış İlişkiler Daire Başkanlığı, Yayın No: 94, 2009.

Goldberg, Sanford H. "How and Does the Competent Authority Work?-A Multinational Analysis", *The Tax Executive*, Fall 1986.

Herdin-Winter, Judith. *Exchange Information and Legal Protection: DTCs and EC Law*, in *Tax Treaty Law and EC Law* (Eds: Michael Lang, Josef Schuch, Claus Staringer), 2007.

Jones, John F. Avery. *Tax Treaty Interpretation in the United Kingdom*, Michael Lang (Ed.). Tax Treaty Interpretation. içinde. Vienna: Linde, 2001.

Karnaukhova, Nelly. "Conflicts of Qualification and Income Derived by Directors and Managers", *Conflicts of Qualification in Tax Treaty Law* (Michael Lang vd (eds)), Linde: Vienna, 2007.

Koch, Karl. "Mutual Agreement Procedure and Practice" *General Report*, 35<sup>th</sup> IFA Congress, Berlin, 1981, CDFI, vol. LXVIa, Kluwer, The Netherlands, 1981.

Kole, Robert T. "Keeping the Competent Authority Process Effective: Moral Obligation and Ar-

<sup>58</sup> Uluslararası vergi uyumazlıklarında tahkim konusunun Türk hukuku bakımından tartışması için Murat Yıldırım, Uluslararası Vergi Hukukunda Tahkim, İstanbul: On İki Levha, 2010.

bitration", *Tax Management International Journal*, 32, 2, 2003, s. 84.

Lang, Michael. *Introduction to the Law of Double Taxation Conventions*, 2<sup>nd</sup> Edition, Vienna: Linde, 2013.

Lombardo, Marina. *International Tax Disputes Settlement*, Milano: Egea, 2009.

OECD Centre for Tax Policy and Administration, *Manual on Effective Mutual Agreement Procedures (MEMAP)*, February 2007.

OECD, *Improving Resolution of Tax Treaty Disputes* (Report Adopted by the Committee on Fiscal Affairs on 30 January 2007), Centre for Tax Policy and Administration, February 2007.

OECD, *Proposals for Improving Mechanisms for the Resolution of Tax Treaty Disputes* (Public Discussion Draft), Centre for Tax Policy and Administration, February 2006.

OECD, *The Application of the OECD Model Tax Convention to Partnerships*, 1999.

Perrou, Katerina. *Settlement of Disputes in Greek Tax Treaty Law*, in *Settlement of Disputes in Tax Treaty Law* (Ed. Michael Lang, Mario Züger), 2001.

Pistone, Pasquale. *Settlement of Disputes in Italian Tax Treaty Law*, in *Settlement of Disputes in Tax Treaty Law* (Ed. Michael Lang, Mario Züger), 2001.

Plansku, Patrick. *The Impact of the Fundamental Freedoms on Tax Treaties with Third Countries*, in *Tax Treaty Law and EC Law* (Eds. Michael Lang, Josef Schuch and Claus Staringer), Linde, Vienna, 2007.

*Sait-Gobain Case (Case C-307/97; Compagnie de Saint-Gobain v. Finanzamt Aachen-Innennstadt, 1999, ECR I-6161)*.

Tillinghast, David R. "Arbitration of Disputes Arising under Income Tax Treaties: Has the Time Come?", *Tax Management International Journal*, July 11, 2003, Vol.32, No. 7

Vogel, Klaus. *Klaus Vogel on Double Taxation Conventions*, Kluwer Law International, 1997.

"Why the OECD Supports Arbitration", *International Tax Review*, February 2007.

Yaltı Soydan, Billur. *Uluslararası Vergi Anlaşmaları*, İstanbul: Beta, 1995.

Yaltı, Billur. "Vergi Uyuşmazlıkları: Karşılıklı Anlaşma Usulünde Bireysel Olay Anlaşması", *Vergi Dünyası*, Sayı 348, Ağustos 2010.

Yıldırım, Murat. *Uluslararası Vergi Hukukunda Tahkim*, İstanbul: On iki Levha, 2010.

Züger, Mario. *Arbitration Under Tax Treaties*, Amsterdam: IBFD Publications, 2001.