



YABANCI DEVLETE AİT BİR VERGİ ALACAĞI TÜRKİYE CUMHURİYETİ DEVLETİ TARAFINDAN TÜRKİYE'DE TAHSİL EDİLEBİLİR Mİ?

*CAN A TAX CLAIM OF THE STATE OF NEW
ZEALAND BE COLLECTED IN TURKEY BY
THE STATE OF THE REPUBLIC OF TURKEY?*

Serdar KILIÇ^(*)

ÖZET

OECD Model Vergi Anlaşması'nın, klasik egemen devlet paradigmasını önemli bir şekilde etkileyen 27. maddesi, akit devletlere, vergilerin tahsilatında birbirlerine yardım sağlamayı kararlaştırabildikleri bir çerçeve oluşturmaktadır. 27. madde, OECD Modeli'ne 2003 yılında eklenmiştir ve o tarihten bu yana maddeyi önemli sayıda ülke uygulamıştır. Madde temel olarak iki tür yardımlaşma sağlamaktadır: Akit devletlere ait vergilerin tahsilatı ve bu vergiler hakkında koruma tedbirleri alınması. 26. maddede olduğu gibi, bu madde de Model Anlaşma'nın kapsanan kişiler ve kavranan vergilerine ilişkin önemli birtakım istisnalar getirmektedir. Madde sayesinde sağlanan sınır ötesi işbirliği, şüphesiz vergi kaçığına karşı yürütülen küresel mücadele ortamını akit devletler lehine güçlendirmekte ve genişletmektedir.

Anahtar Kelimeler: OECD Model Vergi Anlaşması, vergilerin tahsilatında yardımlaşma, çifte vergilendirmeyi önleme anlaşması, uluslararası vergilendirme, 27. madde

ABSTRACT

Article 27 of the OECD Model Tax Convention, which has significantly affected the paradigm of classical sovereign state, creates a framework in which contracting states may agree to provide each other assistance in the collection of taxes. This Article was added to the OECD Model in 2003 and since then not a few countries have implemented it. The Article basically provides for two methods of assistance: collection of taxes and taking measures of conservancy of taxes owned by contracting states. As is the case under Article 26, this Article also brings certain important derogations into the scope of the Model Convention as to persons and taxes covered. The cross-border cooperation furnished by

^(*) Vergi Müfettişi

the Article, beyond doubt, broadens and strengthens the global environment for the fight carried out against tax evasion in favour of contracting states.

Key Words: OECD Model Tax Convention, assistance in the collection of taxes, convention for the avoidance of double taxation, international taxation, Article 27

1- GİRİŞ

Şüphesiz küreselleşme, ekonomik ve ticari ilişkileri her geçen gün daha da karmaşıklştırmaktadır. Bu durumdan devletler kaçınılmaz bir şekilde özellikle mali yönden etkilenmektedir. Artık vergi idareleri yalnızca doğru vergiyi hesaplarken veya tahakkuk ettirirken zorlanmamakta, aynı zamanda söz konusu verginin tahsilinde de birtakım sıkıntılarla karşılaşmaktadırlar. Borçlu mükelleflerin sınır ötesinde devlet alacağına karşılık olarak el konulabilecek bol miktarda varlığı olabilir; fakat vergi idareleri, şayet ortada uluslararası bir anlaşma mevcut değilse, maalesef sınır ötesine geçip alacaklarını takip edemezler. Zira devletlerin en önemli egemenlik haklarından birisi olan vergi salmak ve bu vergiyi, gerekirse cebren, tahsil edebilme yetkisi, devletin siyasi sınırlarında sona ermektedir. Bu durumdan faydalanmak isteyen borçlu mükellefler, vergi alacağını ödememek için varlıklarını ülke dışına aktarabilmektedirler. Yaşanan bu zorluğa OECD¹ daha fazla kayıtsız kalamamış ve 2003 yılında Model Vergi Anlaşması'na² "Assistance in the Collection of Taxes – Vergilerin Tahsilatında Yardımlaşma" başlıklı 27. maddeyi eklemiştir.³ OECD böylece, kötü niyetli vergi mükelleflerine küresel mali düzenin eskisi gibi olmayacağını, devletlerin uluslararası vergilendirmede işbirliğini bir adım daha ileri götürerek, artık tahsilatta da birbirlerine yardımcı olacaklarını ortaya koymuştur.

Türkiye şu ana kadar 77 ülkeyle çifte vergilendirmeyi önleme anlaşması imzalamıştır.⁴ Bu anlaşmalardan 16'sı, anlaşma yapılan karşı akit ülke topraklarında vergi tahsilatı yapılabilmesine ilişkin bir madde içermektedir. Bu madde metinleri makalenin ilerleyen bölümlerinde de görüleceği üzere, fark-

¹ Organisation for Economic Cooperation and Development (OECD) – Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Örgütü, çok köklü ve önemli bir uluslararası işbirliği ve kalkınma örgütüdür. OECD, 14 Aralık 1960 tarihinde aralarında Türkiye'nin de bulunduğu 18 Avrupa ülkesi, ABD ve Kanada tarafından imzalanan Paris Sözleşmesi'ne dayanılarak 1961'de kurulmuştur ve savaş yıkıntılarını içindeki Avrupa'nın ünlü Marshall Planı çerçevesinde yeniden yapılandırılması ve ayağa kaldırılması amacıyla 1948 yılında kurulan Organisation for European Economic Cooperation (OEEC) – Avrupa Ekonomik İşbirliği Örgütü'nün de doğal mirasçısıdır. Örgüt en son 2010 yılında Estonya'nın da katılımıyla üye sayısını 34'e çıkartmış olup, Örgüt üyelerinin büyük bir bölümü aynı zamanda AB üyesidir. Türkiye, nüfusunun çoğunluğu Müslüman olan tek üye ülkedir. OECD, uzun yılların birikimi olan tecrübesi ve teknik alt yapısıyla, uluslararası vergilendirme konusunda küresel düzeydeki en önemli aktör ve politika belirleyici kurumdur. Üyelerinin büyük kısmı, gelişmiş ülkeler olması nedeniyle, OECD genellikle "zengin ülkeler kulübü" olarak adlandırılmaktadır ve Örgüt, politikalarını sadece ekonomisi gelişmiş üyelerinin menfaatine yönelik olarak oluşturduğu için uluslararası düzeyde sık sık eleştiri konusu olmuştur. Öyle ki, üyelerinin büyük çoğunluğu az gelişmiş ve gelişmekte olan ülkelerden oluşan Birleşmiş Milletler, OECD Model Anlaşması'nı sermaye ihraç eden Batılı ülkelerin lehine bulduğu için, kendi çifte vergilendirmeyi önleme model anlaşmasını hazırlamıştır.

² OECD Model Tax Convention – OECD Model Vergi Anlaşması, s. 24. Model Anlaşma'nın tam adı, "the OECD Model Tax Convention on Income and Capital – OECD Gelir ve Sermaye Hakkında Model Vergi Anlaşması"dir. Bu çalışmada, OECD'nin en güncel versiyonu olan 2010 Model Vergi Anlaşması yorumlanmaktadır.

³ OECD-2.

⁴ 21.08.2013 tarihi itibarıyla tespit edilen sayıdır, Gelir İdaresi Başkanlığı-1.

lılıklar arz etmekle beraber, Türkiye'nin yardımlaşma hükmü içeren en güncel çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları genelde OECD Model Vergi Anlaşması'nın 27. maddesini içermektedir. Gelecekte de eğilimin bu yönde olacağı tahmin edilmektedir. Bu sebeplerden ötürü, makalenin başlığını oluşturan sorunun cevaplanmasında, zaman zaman diğer anlaşma metinlerine kıyasen atıfta bulunulsa da, ağırlıklı olarak OECD Model Vergi Anlaşması'nın 27. maddesi üzerinde durulacak olup, söz konusu maddenin yorumlanması yoluyla akit devletlere ne gibi imkânlar içerdiği irdelenecektir.

2- OECD MODEL ANLAŞMASI'NIN 27. MADDESİ: VERGİLERİN TAHSİLATINDA YARDIMLAŞMA

2.1- Genel Olarak OECD Model Vergi Anlaşması⁵

The OECD Model Tax Convention – OECD Model Vergi Anlaşması, üye ülkelerin birlikte belirledikleri hükümler içeren, üye olan ve olmayan ülkelere, çifte vergilendirme anlaşması hazırlarken örnek teşkil eden bir metindir. Üye ülkeler kendi aralarında bile vergi anlaşması imzalarken uluslararası hukuk tekniği açısından bu Model'e sıkı sıkıya uymak zorunda değillerdir. Diğer bir deyişle teknik olarak akit devletler hükümleri kendileri yeniden kaleme alabilirler; zira bu Model'e bağlı kalacaklarını taahhüt etmemişlerdir. Fakat uygulamada, OECD'ye üye bir ülkenin özellikle başka bir üye ülkeyle vergi anlaşması imzalarken bu Model Anlaşma'nın dışına çıktığı pek görülmez. Aksi takdirde Model Anlaşma'nın bir ehemmiyeti kalmayacaktır.

Özetle, OECD Model Anlaşması, adından da anlaşılacağı üzere, bir numunedir; bu nedenle devletler arasındaki müzakerelerde farklı metinler benimsenebilir. Fakat OECD üyesi ülkeler benzer ekonomik özelliklere sahip diğer üye ülkelerle imzaladıkları anlaşmalarda ağırlıklı olarak Model Anlaşma metnine sadık kalmaktadırlar. Keza Türkiye de böyle yapmaktadır.

Öte yandan Model Anlaşma'nın olmazsa olmazı ve onun en önemli tamamlayıcısı olan "*the Commentary on the OECD Model Tax Convention* – Anlaşma'nın Yorum"u ise vergi anlaşmaları hazırlanıp ve uygulanmasında akit ülkelere rehberlik etmektedir. Kısaca "*the Commentary* – Yorum" olarak adlandırılan bu metin, üye ülkelerin uzun tartışmaları sonucunda ulaşılan müzakerelerin, tabiri caizse, meyvesidir. Yorum'un herhangi bir kısmının değiştirilmesi veya Yorum'a yeni bir kısım ilave edilmesi kolay bir süreç değildir. Sadece üye ülkelerin Yorum'un değiştirilmesinde söz hakkı vardır. Üye ülkeler her bir anlaşma maddesinin yorumuna ilişkin olarak itiraz ve çekincelerini Yorum metnine kayıt düşebilirler; böylece üye devletler o maddenin yorumuna ilişkin hakkını saklı tutmakta ve pozisyonunu netleştirmektedirler.⁶ Diğer taraftan üye olmayan ülkeler, Yorum hazırlanırken gözlemci statüsünde

⁵ Bkz., 3. dipnot.

⁶ Örneğin Türkiye, Model Anlaşma'nın "*Royalties – Gayrimaddi Hak Bedelleri*" başlıklı 12. maddesinin birinci fıkrasının yorumuna, diğer dokuz üye ülkeyle beraber, "gayrimaddi hak bedelini kaynaktan vergilendirebileceği"ne ilişkin olarak rezerv koydurmuştur. Zira söz konusu maddenin birinci fıkrası, "*Bir Akit Devlette doğan ve diğer Akit Devletin bir mükimine ödenen gayrimaddi hak bedelleri, bu diğer Devlette vergilendirilebilir.*" hükmünü içermektedir. Türkiye, OECD Yorumu'nda madde metnini bu şekilde kabul etmeme hakkını saklı tuttuğunu Dünya'ya ilan etmiştir. Türkiye, birinci fıkraya Yorum'da çekince koymayan örneğin Almanya ve İngiltere ile müzakere ettiği anlaşmalarda, birinci fıkrayı takiben ikinci bir fıkra metni koydurmuştur: "*Bununla beraber, söz konusu gayrimaddi hak bedelleri elde edildikleri Akit Devlette ve o Akit Devletin mevzuatına göre de vergilendirilebilir; ancak, gayrimaddi hak bedeli elde eden kişi gayrimaddi hak bedelinin gerçek lehdarı ise, bu şekilde alınacak vergi, gayrimaddi hak bedelinin gayrisafi tutarının yüzde 10'unu aşmayacaktır.*" Böylece Türkiye, gayrimaddi hak bedellerinin vergilendirilmesini düzenleyen 12. maddenin birinci fıkrasına ikinci fıkrada istisna koydurmuştur.

sürece dahil olabilirler. Bunlarsa, Yorum metninin değiştirilmesinde herhangi bir söz hakkına sahip olmamakla beraber, Yorum'un ilgili kısmına ilişkin hukuki konumlarını kayıt düşebilirler.⁷

The Commentary – Yorum, “soft law – yumuşak hukuk”⁸ olarak tabir edilen bir hukuki özelliğe sahiptir. Üyeler açıkça taahhüt etmese de aslında yazımında belirleyici oldukları Yorum’a da bağlı kalmak durumundadırlar. Çünkü üye ülkeler, varsa itiraz veya çekinceleri, bu durumu zamanında Yorum metnine dercettirebilirlerdi.

2.2- Genel Olarak 27. Madde

“Assistance in the Collection of Taxes – Vergilerin Tahsilatında Yardımlaşma” başlıklı 27. madde, OECD Model Anlaşması’na 2003 yılında ilave edilmiştir. Bu ilave sonucunda Model Anlaşma’nın toplam madde sayısı 31’e çıkmıştır. Türkiye’nin çeşitli ülkelerle 27. maddenin Model Anlaşma’ya eklenmesinden önce akdettiği bazı vergi anlaşmalarında⁹ da tahsilatta yardımlaşma hükmü yer almaktadır. Diğer taraftan, Türkiye’nin Model Anlaşma’ya 2003 yılında yapılan ekleme sonrasında imzaladığı bazı vergi anlaşmalarında,¹⁰ 27. maddenin birebir aynısı hükümler bulunmamaktadır. Başka bazı ülkelerle imzalanan anlaşmalarda¹¹ ise, 27. madde hükmü birebir yer almaktadır. Tekrar etmek gerekirse, bu çalışmanın ağırlıklı konusu 27. madde hükmünün yorumlanması olacaktır.

Aralarında anlaşma akdedecek devletlerin, anlaşmada 27. madde benzeri bir hükme yer verip vermemesini belirleyen çeşitli etmenlere de bu noktada değinmek yararlı olacaktır. Bunları aşağıdaki şekilde sıralayabiliriz:¹²

⁷ Örneğin OECD üyesi olmayan ve büyük ölçüde sermaye ithal eden Arjantin, Brezilya ve Hindistan, gözlemci statüsünde ülke olarak, Model Anlaşma’nın “Interest – Faiz” başlıklı 11. maddesinin birinci fıkrasında yer alan %10’luk üst sınırı kabul etmeyeceklerini Yorum’da açıkça ilan etmişlerdir. Öyle ki, sermaye ihraç eden gelişmiş ülkelerin faydasına olan bu görece düşük stopaj üst sınırı, az gelişmiş veya gelişmekte olan ülkelerin talepleri doğrultusunda, Birleşmiş Milletlerin Model Vergi Anlaşması’nda rakamsal olarak belirtilmemiştir. Bunun yerine, anlaşma metninde bu oranın müzakereler sonucunda belirleneceği ifade edilmiştir.

⁸ “Soft law – yumuşak hukuk” kavramı, Latince’de “quasi-legal” olarak da geçen, Türkçe’ye “neredeyse-yasal, yasal-benzeri veya adeta-yasal” olarak çevrilebilecek kavrama atıfta bulunur. Quasi-legal, “hard law – sert hukuk” olarak adlandırılan normal yasalar gibi bir hukuki bağlayıcılığı olmayan ve fakat uygulamada taraf veya tabi olan herkesin kendini uymak zorunda hissettiği bir çeşit hukuki düzenlemedir. Yumuşak hukuk, hukuk literatüründe geleneksel olarak uluslararası hukuk ile ilişkilendirilmiştir.

⁹ Azerbaycan, Belçika, Cezayir, Danimarka, Japonya, KKTC, Lüksemburg, Romanya ve Ürdün ile imzalanan Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları’nda, madde içerikleri Model Anlaşma’nın 27. maddesinden kısmen farklı olsa da, vergilerin tahsilatı hususunda karşılıklı işbirliği ve yardımlaşmayı öngören hükümler bulunmaktadır. Norveç’le 16 Aralık 1971 tarihinde imzalanan eski Anlaşma metni de benzer bir hüküm içermektedir.

¹⁰ Avusturya, Lübnan ve Yemen ile 2003 sonrasında akdedilen Anlaşmalar’da da tahsilatta yardımlaşmaya ilişkin madde bulunmaktadır ve fakat Model Anlaşma’nın buna ilişkin 27. madde metninin dışına çıkmıştır. Lübnan ve Yemen ile imzalanan Anlaşmalar’ın bu maddeyi birebir içermemesi anlaşılabilir bir durum iken, OECD üyesi Avusturya ile imzalanan Anlaşma’da 27. madde metninin benimsenmemesi ilginç bir durum sergilemektedir.

¹¹ Almanya, Finlandiya, Norveç ve Yeni Zelanda. Norveç ile 15 Ocak 2010 tarihinde imzalanan yeni Anlaşma’nın İngilizce nüshasında “Assistance in the Collection of Taxes” ve Norveççe nüshasında (Bistand til innfordring av skatter) olarak yer alan 27. madde başlığı Türkçe’ye “Vergilerin Tahsilatında Yardımlaşma” olarak çevrileceğine, “Tahsilatta Yardımlaşma” olarak yanlış çevrilmiştir. Aynı hata, en son 19 Eylül 2011 tarihinde Almanya ile imzalanan Anlaşma’da tekrarlanmamıştır.

¹² Van Raad, K., s. 545, § Commentary on Article 27 concerning the Assistance in the Collection of Taxes.

- Bir defa, her bir taraf devletin ulusal mevzuatında, özellikle de anayasasında, yabancı bir devletin kamu alacağını tahsil etmemeye yönelik bir hüküm bulunmaması gerekmektedir.
- Ayrıca, her iki ülkenin vergi idarelerine, vergi sistemlerine ve özellikle mükellef haklarının korunmasına yönelik hükümler açısından yasal standartlarının benzeşmesi gerekmektedir. Diğer bir deyişle, her iki ülkede de mükellefleri kamu borcu konusunda zamanında bilgilendiren, onlara tarafsız işleyen bir mahkemede idari işleme yönelik olarak itiraz edebilmeleri için süre ve hak tanıyan ve vergi mahremiyeti sağlayan bir vergi sisteminin var olması gerekir. Aksi takdirde, mükellef hakları yönünden daha gelişmiş düzeyde olan akit devletin mukimleri zarar görecek ve bu da hukuki sorunlar ortaya çıkaracaktır.
- Tahsilatta yardımlaşmanın dengeli ve karşılıklı bir menfaat sağlaması gerekir. Akit devletlerden sadece birine daha fazla menfaat sağlayacak bir durumda bu maddeyi anlaşma metnine dercetmek diğer akit devlet için akıllıca olmayacaktır.
- Her iki devletin etkin ve yeterli düzeyde yardım sağlayabilecek idari kapasitede olması gerekmektedir. Aksi takdirde, yardımlaşma maddesi düzgün bir şekilde işletilmeyecekse kâğıt üzerinde varlığının hiçbir anlamı olmayacaktır.
- Akit devletler arasındaki ticaret ve yatırım ilişkilerinin, böyle bir maddenin vergi anlaşmasındaki mevcudiyetini haklı çıkarması gerekmektedir. Diğer bir ifadeyle, aralarında ekonomik büyüklüklerine nazaran, çok düşük düzeyde ticari ve ekonomik ilişki bulunan devletlerin böylesi bir maddeyi aralarında imzalayacakları vergi anlaşmasına koymaları hiçbir anlam ifade etmeyecektir.

Yukarıda değinilen unsurlardan bir veya birden fazlası dikkate alınmadan imzalanan vergi anlaşmaları akit devletlerin tahsilatlarını kolaylaştıracağına, çeşitli hukuki sorunlar doğuracaktır; halbuki vergi anlaşmalarının yegane amacı, çifte vergilendirmeyi veya çifte vergilendirmemeyi¹³ önleyerek, uluslararası ticaret ve yatırımı teşvik etmektir.

2.3- Maddenin Birinci ve İkinci Fıkrası: Kapsam

OECD Model Anlaşması'nın 27. maddesinin 1. ve 2. fıkra hükümleri madde uygulamasının kapsamını belirlemekte olup, aşağıda yer aldığı gibidir:

"1. Akit Devletler, alacaklarının tahsilatında birbirlerine yardım edeceklerdir. Bu yardım, 1 inci ve 2 nci maddelerle sınırlı değildir. Akit Devletlerin yetkili makamları, bu maddenin uygulama biçimini karşılıklı anlaşma yoluyla belirleyebilirler.

2. Bu maddede kullanılan 'alacak' terimi, bu Anlaşma'ya veya Akit Devletlerin taraf olduğu diğer herhangi bir hukuki belgeye aykırı olmadığı sürece, Akit Devlet, politik alt birimleri ya da mahalli idareleri adına alınan her tür ve tanımdaki vergiler dolayısıyla borçlanılan bir tutarı, bunun yanı sıra faiz, idari cezalar ve bu tutara ilişkin tahsilat veya koruma masraflarını ifade eder."

1. fıkranın birinci cümlesi nedeniyle akit devletler, madde metninde yer alan şartları taşımak kaydıyla, birbirlerine karşılıklı olarak yardım etmek mecburiyetindedirler;¹⁴ yani yardım edip etmeme

¹³ Sanılanın aksine vergi anlaşmaları sadece çifte vergilendirmeyi (*double taxation*) değil, aynı zamanda bir mukimin hiç bir akit devlette vergilendirilmemesi olarak tanımlanabilecek "çifte vergilendirmeme"yi (*double non-taxation*) de önlemeyi amaçlamaktadır.

¹⁴ Bu yardımın ne şekilde gerçekleştirileceği ise, 27. maddenin 3. ve 4. fıkralarında açıkça belirtilmiştir.

konusunda inisiyatifleri yoktur. Model Anlaşma'nın "Bilgi Değişimi" başlıklı 26. maddesinde düzenlenen ve akit devletlere bilgiyi gizli tutma mecburiyeti getiren kuralın, 27. madde için de geçerli olduğu söylenebilir. Zira, burada da anlaşmaya taraf devletler, tahsilat konusunda yardımlaşmak üzere karşılıklı olarak birbirlerine mükellef bilgileri sağlamaktadırlar. Öte yandan, tahsilatta yardımlaşmayı düzenleyen 27. madde hükmünün sorunsuz uygulanabilmesi, yani tahsilat konusunda her iki ülke vergi idaresi yetkililerinin rahatça yazışabilmeleri için, iki ülke arasında çifte vergilendirme anlaşması hazırlanırken, Bilgi Değişimi başlıklı 26. madde metninin 27. maddede yer alan vergileri kapsayacak şekilde kaleme alınması gerekmektedir. Aksi takdirde iki madde hükmü çatışacak ve teknik sorunlar ortaya çıkacaktır.¹⁵

1. fıkranın ikinci cümlesi ise, aslında Anlaşma'da sık rastlanan bir durum değildir. Zira fıkranın bu cümlesi, Model Anlaşma'nın kapsadığı kişileri ve kavradığı vergileri düzenleyen sırasıyla 1. ve 2. maddelerine¹⁶ bir derogasyon, yani istisna getirmektedir.¹⁷

1. fıkranın ilk iki cümlesi, 2. fıkra hükmüyle beraber okunmalıdır. Zira 2. fıkra, "alacak" terimine tanım getirmiştir. Bu fıkra sayesinde, sadece Model Anlaşma'nın 2. maddede konusunu oluşturan gelir ve servet üzerinden alınan vergiler değil, Anlaşma'ya hiç dahil edilmeyen örneğin, katma değer vergisi ve damga vergisinin tahsilatında da yardım istenebilir. Burada, ceza hukukunun konusuna girebilecek vergiye dayalı bir para cezasının kapsama alınmadığını vurgulamakta fayda görülmektedir. Benzer hüküm, Türkiye'nin tahsilatta yardımlaşma hükmü içeren tüm Anlaşmaları'nda mevcuttur.

Öte yandan, 27. maddenin, Model Anlaşma'nın 1. maddesiyle sınırlı olmaması demek, taraf ülkelerin her ikisinin de mukimi olmayan bir kişinin de, tabii ki sadece 27. madde uygulamasıyla sınırlı olmak üzere, Anlaşma kapsamına alınması anlamına gelmektedir; bu da sık rastlanan bir durum değildir. Bu madde hükmünde kavranan kişilerin 1. maddede belirtilenlerle sınırlandırılmamasının temel sebebi, bu madde ile mukim olmayan kişilere Anlaşma kaynaklı herhangi bir fayda sağlanmamasıdır. Bu hüküm sayesinde, örneğin Türkiye ile Yeni Zelanda arasında akdedilen Anlaşma'nın "Vergilerin Tahsilatında Yardımlaşma" başlıklı 26. maddesi¹⁸ uyarınca, Yeni Zelanda Devletine borçlu olan Singapur mukimi bir şirketin Türkiye'deki mal varlığına, Yeni Zelanda Devletinin kamu alacağına karşılık gelmek üzere, Türkiye'deki ilgili vergi dairesi tarafından el konulabilir.¹⁹

¹⁵ Model Anlaşma maddesi dışında hazırlanmış bazı vergi anlaşmalarının tahsilatta yardımlaşma maddesinde, anlaşmanın bilgi değişimi başlıklı madde hükmünün, tahsilat maddesi hükümleri için de geçerli olduğu açıkça belirtilmiştir. Böyle bir hüküm, Azerbaycan, Belçika, Danimarka, Lübnan, Lüksemburg, Romanya, Ürdün, Yemen ile imzalanan Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları'nda yer almaktadır.

¹⁶ Model Anlaşma'nın 1. maddesi, (Bu Anlaşma, Akit Devletlerden birinin veya her ikisinin mukimi olan kişilere uygulanacaktır.) hükmünü; 2. maddesinin 1. fıkrası ise, (Bu Anlaşma, ne şekilde alındığına bakılmaksızın, bir Akit Devlet veya politik alt bölümleri ya da mahalli idareleri tarafından gelir ve servet üzerinden alınan vergilere uygulanacaktır.) hükmünü içermektedir. Görüleceği üzere, 27. maddede bu hükümler genişletiliyor.

¹⁷ Aynı *derogation* – istisna, Model Anlaşma'nın "Bilgi Değişimi" başlıklı 26. maddesinin 1. fıkrasında da yer almaktadır.

¹⁸ Almanya, Finlandiya ve Norveç ile de Model Anlaşma'nın 27. maddesi ile aynı hükümleri içeren anlaşmalar imzalanmıştır. Yani, Yeni Zelanda Devletine ait kamu alacağına ilişkin verilen örnek bu üç Devlet için de kuşkusuz geçerli olacaktır.

¹⁹ Yeni Zelanda Devletinin kamu alacağının tahsil usulüne ilişkin ayrıntılı açıklamalara makalenin ilerleyen bölümünde değinilecektir.

Bazı devletler, Model Anlaşma'nın bu maddesi yerine, daha sınırlı bir tahsilatta yardımlaşma müessesesini anlaşmaya dahil etmeyi tercih edebilirler. Taraf devletler, maddenin kapsadığı vergileri, Anlaşma'nın 2. maddesinde yer alan vergilerle sınırlandıran bir hüküm de koyabilirler.²⁰ Örneğin, Lüksemburg ile imzalanan Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması'nın "Tahsilatta Yardımlaşma" başlıklı 27. maddesinde böylesi bir sınırlama hükmü mevcuttur:

*"Akit Devletler, bu Anlaşmada bahsedilen vergiler²¹ ile birlikte bu vergilerin faiz, gider ve eklerinin ve cezai nitelik taşımayan para cezalarının tahsili amacıyla karşılıklı olarak yardımlaşmayı ve birbirlerine destek olmayı taahhüt ederler."*²²

Öte yandan bazı devletler de, karşılıklı yardımlaşmayı, anlaşma hükümlerinin sağladığı imkanlardan haksız yere faydalanılması durumuyla sınırlandırabilir. Diğer bir deyişle, akit bir devlet, örneğin haksız yere düşük oranda stopaja tabi tutulan veya kazancı hiç vergilendirilmeyen mukimlerden haksız kazancı tahsil eder ve hak sahibi devlete aktarır. Buna benzer bir düzenleme, Avusturya ile olan Anlaşma'nın "Tahsilatta Yardımlaşma" başlıklı 26. maddesinin 1. fıkrasında yer almaktadır:²³

"Akit Devletler, vergilerin tahsilatında, bir Akit Devlet tarafından alınan vergilere mevcut Anlaşma ile tanınan muafiyetin, bu Anlaşmadan yararlanma hakkı olmayan kişiler lehine uygulanmayacağını güvence altına alabildikleri ölçüde, aşağıdaki şartlarla birbirlerine yardım etmeyi ve destek sağlamayı üstlenirler:"

Son olarak Model Anlaşma'nın 27. maddesinin 1. fıkrasının üçüncü cümlesinde, taraf devletlerin 27. maddenin uygulanmasına ilişkin detayları "*mutual agreement procedure (MAP) – karşılıklı anlaşma usulü*"yle belirleyebileceklerini söylemektedir.

Uygulamaya ilişkin detaylardan en önemlisi şüphesiz, tahsilatta yardımlaşmayı talep eden taraf devletin talep edilen taraf devlete sunacağı belgelerin ne olacağına ilişkindir. Devletlerin karşılıklı anlaşma ile bu belgeleri tek tek belirlemeleri gerekmektedir. Bu belgelere örnek olarak, borcun talep eden devlet mevzuatına göre hukuken talep edilebilir olduğunu, yani borçlunun tahsilatı hukuken engelleyemeyeceğini gösteren resmi belge olabilir.

Anlaşmaya taraf devletlerin maddenin uygulamasına ilişkin olarak üzerinde anlaşmaları gereken bir diğer önemli husus ise, tahsilat dolayısıyla yardım talep edilen ülkede doğacak olağan ve olağanüstü masrafların hangi taraf devlet tarafından karşılanacağıdır. Uygulamada genellikle tahsilat işlemi sonucu oluşan masraflar borçluya ödettilir. Şüphesiz asıl sorun, borçludan bu masrafların tahsil edilememesinde ortaya çıkacaktır. İşte bunun da devletlerin yetkili heyetleri arasında daha önceden anlaşma (MAP) yoluyla belirlenmesi gerekmektedir. Borçludan alınamaması halinde, uygulamada aksi kararlaştırılmadıkça olağan masraflar talep edilen devlet, olağanüstü masraflar ise talep eden devlet tarafından karşılanmaktadır.

²⁰ Taraf devletler isterse şayet, 2. maddeden daha da sınırlı bir madde hükmü koyabilirler; böylece tahsilatında yardımlaşılacak vergileri spesifik bir şekilde maddede belirtebilirler. Sonuçta anlaşma, iki ülkenin müzakerelerine bağlı olarak kaleme alınacaktır.

²¹ Yani Türkiye-Lüksemburg Vergi Anlaşması'nın "Kavranan Vergiler" başlıklı 2. maddesinde yer alan gelir ve servet üzerinden alınan vergiler.

²² Benzer bir fıkra hükmü, Azerbaycan, Belçika, Cezayir, Danimarka, KKTC, Lübnan, Romanya, Ürdün ve Yemen ile imzalanan Anlaşmalar'da da mevcuttur.

²³ Benzer bir fıkra hükmü, Japonya ile imzalanan Anlaşma'nın (bağlı olmayan) 27. maddesinde de bulunmaktadır.

Masrafların tespit usulünün ve tespitinde güçlükler yaşanması durumunda ne gibi bir yol izlenmesi gerektiğinin de akit devlet yetkilileri tarafından daha önceden kararlaştırılması gerekmektedir. Hatta, olağanüstü bir masraf çıkacağına ilişkin anlaşılması durumunda talep eden devletin talep edilen devlet tarafından bu konuda haberdar edilmesi gerektiği üzerinde mutabık kalınabilir.

Uygulamaya ilişkin anlaşma yoluyla belirlenmesi gereken diğer hususlar ise aşağıdaki gibi özetlenebilir:

- Bir defa, 27. maddenin işletilmesi açısından bir kamu alacağının tahsil edilmesinin talep edilmesini sınırlandıran herhangi bir zaman kısıtlaması olacak mıdır? Örneğin bir kamu alacağına ilişkin olarak, alacağın doğduğu andan itibaren belli bir süreye kadar maddenin uygulanabilmesi üzerinde anlaşmaya varılabilir.
- İkinci sorun, akit devletlerin aynı para birimini kullanmamaları durumunda ortaya çıkacaktır. Örneğin, Norveç Devletine ait bir katma değer vergisi alacağını Türkiye Cumhuriyeti Devletinin tahsil etmesi talep edilirse kur nasıl hesaplanacaktır? O yüzden gelir idareleri arasında yapılacak anlaşmanın yabancı para birimi değişim kurallarını da kapsamaması gerekmektedir.
- Son olarak, tahsil edilen paranın alacaklı ülkeye ne şekilde ve hangi kurdan transfer edileceğinin de belirlenmesi elzemdir.²⁴

27. madde hükmünün, imzalanan vergi anlaşmasının yürürlük tarihinden önce doğan vergileri de kapsamadığını ileri sürmek mümkün değildir; zira madde hükmü bu türden alacakları kapsamadığına dair herhangi bir hüküm içermemektedir.²⁵

2.4- Maddenin Üçüncü ve Dördüncü Fıkrası: Yardımlaşma Yöntemleri

Model Anlaşma'nın 27. maddesinin 3. ve 4. fıkraları, yetkili mercilerin tahsilata ilişkin yardım metodlarını düzenlemektedir. 3. fıkra aşağıda verilmiştir:

"3. Bir Akit Devletin alacağının, bu Devletin mevzuatı uyarınca icra yoluyla istenebildiği ve borçlunun, o esnada bu Devletin mevzuatı uyarınca alacağın tahsilatını engelleyemediği durumda, söz konusu alacak, bu Devletin yetkili makamının talebi üzerine diğer Akit Devletin yetkili makamınca tahsil edilmek amacıyla kabul edilecektir. Bu alacak, bu diğer Devlet tarafından, kendi alacağıymış gibi, kendi vergilerinin icrası ve tahsilatına uyguladığı mevzuat hükümlerine göre tahsil edilecektir."

Maddenin 3. fıkrasının birinci cümlesinde, yardım talep edilen akit devletin, talep eden akit devletin vergi alacağını tahsil edebilmesi için gerekli şartları düzenlemektedir. Buna göre örneğin, Türkiye ve Almanya arasında akdedilen Anlaşma'nın 27. maddesi kapsamında Almanya Türkiye'den kendi vergi alacağını Türkiye'de tahsil etmesini resmen talep ediyorsa, söz konusu alacağın "enforceable – icra yoluyla tahsil edilebilir" nitelikte olması ve o esnada borçlunun Almanya mevzuatı uyarınca tahsilatı

²⁴ Türkiye-Cezayir Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması'nın 28. maddesinin son fıkrası, tahsilata yardımlaşma maddesi içeren diğer tüm Anlaşmalar'dan farklı biçimde, talepte bulunan Devletin hesabına, talepte bulunulan Devlet tarafından tahsil edilmiş tutarların transfer şeklini belirlemek için Akit Devletlerin karşılıklı olarak anlaşacaklarını belirtmiştir.

²⁵ Zaten, OECD'nin resmi Yorumu da görüşümüzü teyit eder niteliktedir. Fakat taraf ülkeler bu duruma isterlerse açıklık getirmek adına yürürlük öncesi bir tarihte doğan vergi alacaklarının da madde kapsamına girdiği hükmünü maddeye dercedebilirler veya anlaşma hazırlanırken 27. maddenin yürürlük tarihinden önce doğan vergi alacaklarını kapsamadığını belirten açık sınırlayıcı bir hüküm üzerinde anlaşabilirler.

hukuken engelleyememesi şarttır. Alacağın veya borçlunun Türkiye'deki hukuki durumu burada önem arz etmemektedir. İdari Yargılama Usul Kanunu'nun 27. maddesi kapsamında yürütmenin durdurulabilmesi gibi bir durum söz konusu değildir. Zira vergi alacağı, Türkiye Cumhuriyeti Devletinin değil, Federal Almanya Cumhuriyeti Devletinin alacağıdır. Aradaki Anlaşma da vergi alacağının Alman mevzuatı açısından tahsil edilebilir olmasını gerekli ve yeterli bir şart olarak görmüştür.²⁶ Öte yandan tahsili istenen verginin Türkiye'de mevcut olup olmamasının da bir önemi de yoktur. Zira, karşı ülkenin, örneğimizde Almanya'nın, mevzuatına göre vergi sayılması yeterli bir şarttır.²⁷

Fıkranın ikinci cümlesinde ise, yardım talep edilen devletin tahsilatı ne şekilde gerçekleştireceği açıkça belirtilmiştir. Bu noktada altı çizilmesi gereken önemli husus, Alman Devletine ait alacağın, Alman tahsilat mevzuatına göre değil, Türkiye'nin kendi vergi alacağına uyguladığı 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun çerçevesinde takip ve tahsil edileceğidir. Yani Türkiye, Alman vergi alacağına adeta "kendi alacağıymış gibi" muamelede bulunacaktır. Anlaşma metni Akit Devlet olarak Türkiye'ye veya Almanya'ya hiçbir inisiyatif vermemektedir.²⁸ Fakat makalenin devamında da değinileceği üzere, OECD Model Anlaşması'nın 27. maddesine birebir uyan Türkiye-Almanya Vergi Anlaşması'nın 27. maddesinin 5. fıkrası gereği, Almanya'ya ait verginin tahsilatı her ne kadar 6183 sayılı Kanun hükümleri çerçevesinde yürütülecekse de, tahsilat esnasında 6183 sayılı Kanun'da yer alan tahsilat zaman aşımı ve kamu alacağının öncelik hakkı gibi müesseseler uygulanamayacaktır.²⁹

OECD Model Anlaşması'nın 27. maddesinde belirtilen tahsilata ilişkin bir diğer uluslararası yardımlaşma yöntemi, vergi alacağına koruma tedbirleri uygulanmasıdır. 4. fıkra hükmü aşağıdaki gibidir:

"4. Bir Akit Devlet alacağının, bu Devletin kendi mevzuatı uyarınca tahsilatını sağlamak için koruma tedbirleri alabileceği bir alacak olması durumunda, söz konusu alacak, bu Devletin yetkili makamının talebi üzerine, koruma önlemleri almak amacıyla diğer Akit Devletin yetkili makamınca kabul edilecektir. Bu diğer Devlet, bu tür tedbirlerin uygulandığı sırada, alacağın, ilk bahsedilen Devlette icra yoluyla alınamayacağı veya borçlunun tahsilatı önleme hakkının bulunduğu durumlarda bile, kendi mevzuatı hükümleri uyarınca, bu alacak kendi alacağıymış gibi koruma tedbirleri alacaktır."

²⁶ Tekrar hatırlatmakta fayda vardır; Almanya, Finlandiya, Norveç ve Yeni Zelanda ile imzalanan güncel Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları, büyük ölçüde OECD Model Anlaşması metnine sadık kalınarak kaleme alınmıştır.

²⁷ Hatta Almanya Federal Devletine ait olması da gerekmez; Almanya'nın herhangi bir eyaleti veya belediyesine ait bir vergi alacağı olması bile yeterlidir.

²⁸ Oysa Avusturya ile aramızdaki Anlaşma'nın 26. maddesinin 1. fıkrası c bendinde, (... talepte bulunulan Devlet, kendisinin benzer vergi alacaklarını tahsil etme yöntemlerine uygun olarak tahsilatta bulunmaya gayret gösterecektir...) ifadesi yer almaktadır. Halbuki Türkiye'nin imzaladığı tahsilatta yardımlaşma maddesi içeren, Japonya ile olan hariç, tüm Anlaşmalar'da açık ve "kesin bir dille" tahsilatın karşı ülkenin talep etmesi durumunda 6183 hükümleri uygulanarak "gerçekleştirileceği" belirtilmiştir. Japonya ile imzalanan Anlaşma'nın 27. maddesi 1. fıkrasında ise, Akit Devletlerden her birinin, diğer Akit Devlet tarafından uygulanan vergileri tahsil etmeye çalışacağı belirtilmekle yetinilmiş, bunun ötesinde, tahsilatın ne şekilde gerçekleştirileceğine ilişkin herhangi bir hüküm konmamıştır. Bu durumda her iki ülke yetkili vergi idareleri karşılıklı anlaşma yoluyla usulü belirler, ki bu her zaman kolay değildir.

²⁹ Aslında tahsilatta yardımlaşma hükmü içeren, Japonya hariç, tüm Vergi Anlaşmaları'nda talep eden ülke alacağının, talep edilen ülkede rüçhanlı hale gelemeyeceği açıkça belirtilmiştir. Japonya ile gerçekleştirilen Anlaşma'nın tahsilatta yardımlaşma maddesi, bir çok yönüyle bilerek veya bilmeyerek yazım esnasında eksik bırakılmıştır. Eksiklikler şüphesiz karşılıklı anlaşma yönetimiyle çözülmüştür veya çözülecektir.

Yukarıdaki fıkra hükmü ışığında, örneğin Finlandiya'nın vergi alacağıının, Fin mevzuatı uyarınca tahsilatını sağlamak için koruma tedbirleri alabileceği bir alacak olması halinde, bu alacak için Fin Gelir İdaresi makamlarının talebi üzerine, Türkiye'deki ilgili vergi dairesi tarafından 6183 sayılı Kanun hükümleri uyarınca koruma tedbirleri uygulanacaktır.³⁰ Bir önceki fıkranın aksine, 4. fıkraya göre vergi alacağıının Finlandiya'da icra yoluyla tahsil edilebilir olup olmaması veya borçlunun tahsilatı Finlandiya'da önlemeye hakkının bulunup bulunmamasının da bir ehemmiyeti yoktur. Halbuki bu saydığımız iki unsur, 4. fıkranın aksine, tahsilatı düzenleyen 3. fıkrada şart olarak yer almaktadır.

2.5- Maddenin Beşinci ve Altıncı Fıkrası: Zamanaşımı ve Rüçhan Hakkı

"5. 3 üncü ve 4 üncü fıkra hükümlerine bakılmaksızın, 3 üncü veya 4 üncü fıkranın amaçları yönünde bir Akit Devlet tarafından kabul edilen bir alacak, bu Devlette zamanaşımına tabi olmayacak veya niteliği gereği, bu Devletin mevzuatı uyarınca bir alacağa tanınan herhangi bir öncelik, bu alacağa tanınmayacaktır. Bunun yanı sıra, 3 üncü veya 4 üncü fıkranın amaçları bakımından, bir Akit Devlet tarafından kabul edilen bir alacak, bu Devlette, diğer Akit Devletin mevzuatı uyarınca bu alacağa tanınan herhangi bir önceliğe sahip olmayacaktır."

Model Anlaşma'nın yukarıda verilen 5. fıkra hükmü, tahsilatta yardım yöntemlerini tanımlayan 3. ve 4. fıkra hükümlerinin uygulamasına istisnai bir sınırlama getirmektedir. Zira, 3. ve 4. fıkra hükümleri, alacağın tahsili veya koruma altına alınması esnasında talep edilen ülkenin ulusal mevzuatının uygulanacağı belirtilmişti. Oysa, bu fıkra 3. ve 4. maddeleri sınırlamakta ve talep edilen ülkenin alacağa uygulanan zamanaşımı veya rüçhan hakkı³¹ uygulamasının söz konusu olamayacağını belirtmektedir.³²

5. fıkrada dikkat çeken esas ayrıntı, fıkranın ikinci cümlesinde yer almaktadır. Buna göre, talep eden ülke alacağına yine o ülkenin mevzuatında yer alan rüçhan hakkı ayrıcalığının uygulanmayacağı ve fakat talep eden ülkede varsa şayet, zamanaşımı hükümlerinin uygulanacağı belirtilmiştir. Örneğin, Norveç Devleti Anlaşma kapsamında vergi alacağıının tahsil edilmesini Türk Devletinden isterse, Türk Devleti bu alacağın 6183 sayılı Kanun değil, fakat Norveç tahsilat kanunu kapsamında zamanaşımına uğrayıp uğramadığını kontrol etmek zorundadır. Ya da Norveç hazinesine borçlu olan kişi, borcun Norveç yasaları uyarınca tahsilat zamanaşımına uğradığını iddia edebilir.

³⁰ Örneğin Fin vergi alacağıının korunması için, ilgili Türk Vergi Dairesi 6183 sayılı Kanun'un 13. ve 16. maddeleri arasında düzenlenen "ihtiyati haciz" uygulaması başlatılabilecektir. Çünkü Finlandiya Devletine ait alacak, Anlaşma maddesi hükmü gereği adeta Türkiye Devletine ait bir vergi alacağı gibi işlem görecektir.

³¹ Örneğimizde Türkiye'nin talep edilen ülke olması durumunda, Türkiye'nin yabancı alacağa, adeta kendi alacağıymış gibi 6183 sayılı Kanun hükümleri çerçevesinde muamelede bulunması gerektiğini söylemiştik. Oysa 5. fıkra, yabancı vergi alacağıının 6183 sayılı Kanun'un 102. maddesi ve devamında düzenlenen zamanaşımına tabi olmayacağını ve 21. madde hükmünde yer alan öncelik hakkına sahip olmayacağını açıkça belirtmiştir.

³² Talep eden ülke alacağıının, talep edilen ülkede rüçhan hakkı elde edemeyeceğine ilişkin hüküm, Avusturya, Azerbaycan, Belçika, Danimarka, KKTC, Lübnan, Lüksemburg, Romanya, Ürdün ve Yemen ile imzalanan Anlaşmalar'da da yer almaktadır. İlginç bir şekilde, bu Anlaşmalar, talep edilen ülkenin zamanaşımı hükümlerinin uygulanmayacağını belirtmemiştir. OECD Model Anlaşması'nın 27. maddesine birebir uyan Almanya, Finlandiya, Norveç ve Yeni Zelanda Anlaşmaları hariç, zamanaşımı maddesinin uygulanamayacağına dair hüküm bir tek Türkiye-Cezayir Anlaşması'nda yer almaktadır. Hatta Türkiye-Cezayir Anlaşması, talep eden Devlet alacağıının, talep edilen ülkedeki kamu alacaklarının tahsilatında uygulanan rüçhan hakkı gibi her türlü ayrıcalıktan faydalanması gerektiğini hüküm altına almıştır. Bu yönüyle Cezayir ile imzalanan Anlaşma'nın tahsilatta yardımlaşma maddesi çok özgündür.

Fakat borçlu bu iddiasını Türk makamları nezdinde dile getiremez; Norveç Devletine itiraz etmesi gerekmektedir. Zira Model Anlaşma'nın 27. maddesine birebir uyan Norveç-Türkiye Vergi Anlaşması'nın 27. maddesinin 6. fıkrasına göre,

"6. Bir Akit Devlet alacağına varlığı, geçerliliği veya tutarıyla ilgili davalar, diğer Akit Devletin mahkemeleri veya idari kuruluşlarına getirilemez."

Bu fıkranın Model Anlaşma'ya konulmasındaki esas amaç, talep edilen ülke yargı ve idare makamlarının, talep eden ülke iç mevzuatı ışığında vergi alacağına hukuken haklı olup olmadığını araştırmak zorunda bırakılmamasıdır. Aksi takdirde, örneğin bir Türk vergi mahkemesi, Norveç'in ilgili mevzuatını da araştırmak zorunda kalacaktır ki, bu durum içinden çıkılmaz sonuçlar doğurabilir. Her şeyden öte, Norveç Devletine ait bir vergi alacağına hukuka uygun olup olmadığını en iyi belirleyecek olan şüphesiz yine Norveç mahkemeleri olacaktır.

2.6- Maddenin Yedinci Fıkrası: Şartların Ortadan Kalkması Halinde Ne olur?

"7. Bir Akit Devletin, 3 üncü veya 4 üncü fıkra uyarınca bir talepte bulunmasından sonraki ve diğer Akit Devletin alacağı tahsil ederek ilk bahsedilen Devlete göndermesinden önceki herhangi bir zamanda, ilgili alacağına,

a) 3 üncü fıkraya göre talepte bulunulması durumunda, ilk bahsedilen Devletin alacağına, bu Devletin mevzuatı uyarınca icra yoluyla istenebilen ve borçlusunun o esnada bu Devletin mevzuatı uyarınca tahsilatını engelleyemediği veya

b) 4 üncü fıkraya göre talepte bulunulması durumunda, ilk bahsedilen Devletin alacağına, alacağın tahsilatını sağlamak amacıyla kendi mevzuatı uyarınca koruma tedbirleri alabileceği

bir alacak olmaktan çıkması durumunda, ilk bahsedilen Devletin yetkili makamı, diğer Devletin yetkili makamını derhal durumdan haberdar edecek ve ilk bahsedilen Devlet, diğer Devletin tercihi doğrultusunda talebini ya askıya alacak ya da geri çekecektir."

Maddenin 7. fıkrasında özetle, 3. ve 4. fıkra hükümleri kapsamında yardım talebinde bulunulması sonrasında, bu fıkralarda yer alan şartların ortadan kalktığı anlaşıldığında akit devletler tarafından ne yapılacağı düzenlenmektedir. Örneğin, 3. fıkra kapsamında vergi alacağına tahsil edilmesi talep edildiğinde, bu alacak talep eden ülkede icra yoluyla istenemez duruma gelmişse, talep eden ülke derhal talep edilen ülkeyi bu hususta bilgilendirecektir. Yardım talep eden devlet, talep edilen devletten, ya tahsilat işlemini askıya almasını, yani şart tekrar yerine gelinceye kadar işlemi durdurmasını ya da tahsilat işlemini tamamen iptal etmesini isteme seçeneklerine sahiptir. Buna karar vermek yetkisi talep eden ülkeye aittir. Şayet işlem şart tekrar sağlanana kadar askıya alınacaksa, talep eden devletin şart sağlanır sağlanmaz tekrar talep edilen akit devleti bu hususta bilgilendirmesi gerekmektedir. Bazı durumlarda talep eden devletler askıya aldıkları işlemin şartının yerine gelmeyeceğine karar verip işlemi tamamen iptal etmek üzere karşı devleti bilgilendirirler.

2.7- Maddenin Sekizinci Fıkrası: Akit Devletin Yükümlülüğünü Kaldıran Haller

Nihayet Model Anlaşma'nın 27. maddesinin son fıkrası ise akit devletlerin madde hükümlerini uygulama yükümlülüğünü ortadan kaldıran halleri içermektedir.

"8. Bu madde hükümleri hiçbir şekilde bir Akit Devleti:

a) kendisinin veya diğer Akit Devletin mevzuatına ve idari uygulamalarına aykırı idari önlemler alma;

- b) kamu düzenine aykırı önlemler alma;
c) diğer Akit Devletin, olayına göre, kendi mevzuatı ve idari uygulamaları gereğince tahsilat ve korumaya ilişkin gerekli önlemlerin tümünü almaması durumunda, yardım sağlama;
d) bu Devletin idari külfetinin, diğer Akit Devletin elde edeceği faydadan açık bir şekilde fazla olduğu durumlarda, yardım sağlama yükümlülüğü altına sokacak şekilde yorumlanamaz.”

OECD resmi Yorumu’nda bu fıkraya ilişkin dikkat çekici bir ifade yer almaktadır.³³ Yorum’a göre, bir akit devlet, 8. fıkradaki şartların oluşması durumunda dahi 27. madde kapsamında diğer akit devlete 3. ve 4. fıkralardaki yardımları sağlayabilir. Bu durumda maddeyi uygulayan akit devlet hala söz konusu madde hükmü içerisinde hareket etmektedir ve bu nedenle 8. fıkradaki şartların oluşmasına rağmen yardım sağlayan akit devletin 27. madde hükümlerini doğru uygulamadığı borçlu kimseler tarafından iddia edilemez. Gerçekten de, aşağıda verilen şartlar, bir akit devletin gerekli görmesi durumunda yardım sağlamak sağlamaktan imtina etmesine yaramaktadır. Akit devlet için bir zorunluluk kesinlikle söz konusu değildir.

Fıkranın (a) bendinde, yardım talep edilen ülkenin, taraf ülkelerin en az birinin mevzuatına aykırı bir işlemi tesis etmek zorunda olmadığını belirtmektedir. Örneğin Türkiye’de ilgili vergi dairesinin, maddenin 4. fıkrası kapsamında Yeni Zelanda Devletinin vergi alacağına ilişkin ihtiyati haciz uygulaması, Yeni Zelanda vergi mevzuatına aykırılık teşkil ediyorsa, veya tam tersi durum olmasında da, yani vergi alacağının korunmasına ilişkin olarak alınacak koruma tedbirlerinden bir tanesi Türk mevzuatına aykırılık teşkil ediyorsa, Türkiye Devleti maddeyi uygulamayı reddettiğini Yeni Zelanda yetkili makamlarına bildirebilir.

Burada altı çizilmesi gereken bir diğer husus, maddenin 5. fıkrasında yer alan hüküm gereği Yeni Zelanda Devletine ait vergi alacağının 6183 sayılı Kanun’un 102. maddesi ve devamında düzenlenen zamanaşımına tabi olmaması ve 21. madde hükmünde yer alan öncelik hakkına sahip olmamasının, 27. maddedeki yardım uygulamasının 8. fıkraya çerçevesinde Türkiye mevzuatına aykırılık teşkil edeceği anlamına gelmeyeceğidir. Daha basit bir ifadeyle, yabancı vergi alacağı sırf 5. fıkrada kapsamında zamanaşımına uğratılmadığı için Türkiye Devleti tarafından yapılacak tahsilat veya alınacak koruma tedbirleri 6183 sayılı Kanun’a aykırılık teşkil etmeyecek ve bu nedenle 5. fıkraya hüküm, 8. fıkraya hükümde yer alan kurala hâlel getirmeyecektir.

Fıkranın (b) bendinde, 27. madde uygulamasının, yardım talep edilen akit devletin “*public policy* (*ordre public*) – kamu düzeni”ne,³⁴ yani kamu çıkarına veya kamu siyasetine aykırılık teşkil etmesi durumunda, talep edilen taraf devlete diğer akit devlete yardım sağlamayı reddetme hakkı vermektedir. Söz konusu benzer düzenleme, Model Anlaşma’nın “Bilgi Değişimi” başlıklı 26. maddesinin 3. fıkrasının (b) bendinde de yer almaktadır.

³³ Van Raad, K., s. 552, § 31.

³⁴ OECD Model Anlaşması’nın orijinal İngilizce madde metninde bu kavram “*public policy*” olarak geçmektedir. Öte yandan metinde parantez içi hüküm olarak da Latince “*ordre public*” kavramı yer almaktadır. Çeviri esnasında, Türkçe’si “*amme siyaseti*”, yani kamu politikası olan *public policy* yerine, “*kamu düzeni*” manasına gelen *ordre public* tercih edilmiştir.

Açıkçası, bir uygulamanın ülkenin kamu siyasetine aykırılık teşkil edip etmediğinin belirlenmesi kimi zaman çok güç olabilir. Bu gibi durumlarda, taraf devletler karşılıklı iyi niyet çerçevesinde anlaşma mekanizmasını işletirler.³⁵

8. fıkranın (c) bendi ise, yardım talep eden devletin, kendisine ait vergi alacağına ilişkin olarak iç mevzuatını tamamen tüketmeden talepte bulunması halinde, talep edilen devletin madde hükmünü uygulamaktan imtina edebileceğini belirtmektedir.

Nihayet, fıkranın (d) bendinde, madde uygulamasının talep edilen ülkeye yüklediği idari veya mali külfetin, uygulama sonucu talep eden ülkenin elde edeceği faydadan bariz bir şekilde fazla olması halinde, talep edilen ülke madde çerçevesinde yardım sağlamak zorunda değildir. Örneğin talep edilen ülkenin tesis edeceği idari işlemin masrafı, talep edilen ülkenin vergi alacağı tutarını aşılırsa talep edilen ülke 27. maddeyi uygulaması için zorlanamaz. Tekrar hatırlatmakta fayda vardır, yukarıda bahsedilen tüm sınırlamaları uygulayıp uygulamamak, tamamen talep edilen devletin inisiyatifindedir. Tüm bu sınırlamaların, 27. maddenin ruhuna ve anlaşmaya konuluş amacına uygun düştüğü kanaatindeyiz.

3- SONUÇ

2003 yılında OECD Model Vergi Anlaşması'na eklenen "Assistance in the Collection of Taxes – Vergilerin Tahsilatında Yardımlaşma" başlıklı 27. maddesi sayesinde devletler kendi toprakları üzerinde, egemenlikleri siyasi hudutlarıyla sınırlanmış olan başka devletler adına vergi ve buna bağlı alacakları tahsil edebiliyor veya söz konusu alacakların korunmasına ilişkin birtakım tedbirler alabiliyorlar. Bu yönüyle ele alındığında, madde çok önemli bir dönüm noktası teşkil etmektedir. Aslında klasik devlet egemenlik paradigmasının yeniden sorgulanması ve yazılması anlamına da gelmektedir.

27. madde ile devletler, vergi anlaşmalarının genel kişi ve konu sınırlamasını aşılıp, her türlü vergi alacağını ve akit devletlerden en az birine borçlu olan her kimseyi kapsayacak şekilde birbirlerine yardım etmektedirler. Bu yönüyle de 27. madde, Model Anlaşma metnine yeni derogasyonlar getirmektedir.

Bu çalışma sonucunda, vergilerin tahsilatında yardımlaşma maddesinin, anlaşmaya taraf devletlere alacaklarını sınır ötesinde de garanti altına alabilmelerini sağlayacak çok büyük imkânlar getirdiği sonucuna varılmıştır.

³⁵ "Anlaşmaların Anlaşması" olarak da nitelendirilebilecek olan ve uluslararası anlaşmaların hazırlanması, uygulanması ve yürürlükten kaldırılması gibi hususları düzenleyen 22 Mayıs 1969 tarihli "Viyana Anlaşmalar Hukuku Sözleşmesi"nin daha girizgâhında şu ifadeler yer almaktadır:

"Bu Sözleşmenin Tarafı Olan Devletler,

Anlaşmaların milletlerarası ilişkiler tarihindeki temel rolünü göz önünde tutarak,

Milletlerarası hukukun kaynağı olarak ve, anayasal ve sosyal sistemleri ne olursa olsun, milletler arasında barışçı işbirliğini geliştirmenin bir vasıtası olarak anlaşmaların devamlı artan önemini kabul ederek,

Serbest rıza ve iyi niyet ilkelerinin ve *pacta sunt servanda* kuralının evrensel olarak tanındığını kaydederek,

...

Aşağıdaki hususlarda anlaşılırlar..."

Öte yandan aynı Anlaşma'nın "Pacta Sunt Servanda – Ahde Vefa" başlıklı 26. maddesine göre, "Yürürlükteki her anlaşma ona taraf olanları bağlar ve tarafların onu iyi niyetle icra etmesi gerekir." (Kaynak: Birleşmiş Milletler-1)

Çalışma neticesinde, ülkemizin hangi ülkelerle tahsilatta yardımlaşma hükmü içeren vergi anlaşmalarını imzaladığı tespit edilerek, bunların Model Anlaşma'nın 27. maddesine ne derecede uyduğu analiz edilmiştir. Türkiye'nin Almanya, Finlandiya, Norveç ve Yeni Zelanda ile Model Anlaşma'nın 27. maddesine birebir uyan hükümler içeren Anlaşmalar imzaladığı tespit edilmiştir.

Öte yandan, Model Anlaşma'daki diğer maddelerde olduğu gibi, 27. maddenin yorumlanmasında da, madde metninin lafzı ve ruhu kadar, OECD Yorumu'nun da dikkate alınması gerekmektedir. Zira, tüm OECD üye ülkelerinin üzerinde uzlaştığı *the Commentary* – Yorum, OECD Model Anlaşması'nın ve bu bağlamda Model Anlaşma dikkate alınarak kaleme alınan çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarının tamamlayıcı parçasıdır; en önemli rehberidir. Sonuç olarak Model Anlaşma'nın 27. maddesinin çok iyi kaleme alındığı, lafzının yeterince açık olmadığı yerlerde ise Yorum'un bu açığı kolaylıkla kapatabildiği söylenebilir.

KAYNAKÇA

- Birleşmiş Milletler-2, "United Nations Model Double Tax Convention between Developed and Developing Countries – Birleşmiş Milletler Gelişmiş ve Gelişmekte Olan Ülkeler Arasındaki Model Çifte Vergilendirme Anlaşması", Department of Economic and Social Affairs, New York, 2011, Kaynak: http://www.un.org/esa/ffd/documents/UN_Model_2011_Update.pdf, Erişim Tarihi: 06.01.2014.
- Birleşmiş Milletler-1, "Vienna Convention on the Law of Treaties – Viyana Anlaşmalar Hukuku Sözleşmesi", http://www.gc.noaa.gov/documents/012780-vienna_treaty.pdf, Erişim Tarihi: 14.01.2014.
- Gelir İdaresi Başkanlığı-1, Kaynak: <http://www.gib.gov.tr/index.php?id=1055>, Erişim Tarihi: 06.01.2014.
- OECD-2, "OECD Manual on Assistance in the Collection of Taxes", Kaynak: <http://www.oecd.org/tax/exchange-of-tax-information/oecdmanualonassistanceinthecollectionoftaxes.htm>, Erişim Tarihi: 07.01.2014.
- OECD-1, "OECD Model Tax Convention on Income and Capital – OECD Gelir ve Sermaye Hakkında Model Vergi Anlaşması", Kaynak: <http://www.oecd.org/tax/treaties/1914467.pdf>, Erişim Tarihi: 07.01.2014.
- Van Raad, Kees, "Materials on International&EU Tax Law" Volume-1, 11th Ed., International Tax Centre Leiden, 2011.



Serdar KILIÇ