



AMERİKA BİRLEŞİK DEVLETLERİNDE VATANDAŞLIK ESASLI VERGİLENDİRME SİSTEMİ *CITIZENSHIP BASED TAXATION SYSTEM IN THE UNITED STATES OF AMERICA*

Serdar KILIÇ(*)

ÖZ

Vatandaşlık temelli vergilendirme, ABD gelir vergisi sisteminin temel dayanaklarından birini oluşturmaktadır. ABD ve Eritre böylesi eşi benzeri görülmemiş bir vergilendirme sistemine sahip yegane ülkelerdir. Bu durumu, en azından *civil law* hukuk sistemi içerisinde yaşayanlar için, daha da ilginç kılan nokta ise, ABD dışında yaşayan vatandaşların da aynen ABD’de yaşayanlarla aynı şekilde vergilendirmesi gerektiğine ABD Kongresinin değil, bizzat Yüksek Mahkemenin 1924 yılında karar vermiş olmasıdır. Dahası bu uygulama, olumsuz etkileri ve ABD’nin uygulamadaki yalnızlığı dolayısıyla da oldukça tartışmalıdır. Öte yandan, FATCA’nın kanununun uygulanmasında IRS’e yardımcı olması beklenmektedir. ABD’nin diğer devletlerle imzalamış olduğu vergi anlaşmaları bile, ABD’nin kendi vatandaşını vergilendirmesi hakkını korumaya yönelik olarak birtakım hükümler içermektedir. Bu çalışma vatandaşlık temelli vergilendirmenin arkasındaki temel saik ile uygulamanın etkileri üzerinde durmaktadır.

Anahtar Kelimeler: Vatandaşlık esaslı vergilendirme, ikamet esaslı vergilendirme, ABD gelir vergisi mükellefi, çifte vergilendirme

ABSTRACT

Citizenship based taxation constitutes one of the pillars of the US income tax system. The US and Eritrea are the only jurisdictions having such a “unique” taxation system. What makes it even more interesting, at least for those who live in a civil-law jurisdiction, is that it is the US Supreme Court, not the US Congress, which decided in 1924 that the US expatriates must be taxed in the same way as the US-resident citizens are. It is also quite controversial because of its adverse effects and the aloneness of the US in application. The FATCA, on the other side, is expected to assist the IRS with the enfor-



cement. Even the double tax conventions that the US have signed with other states include certain provisions to protect the US taxation right on its nationals. This article explores the impetus behind citizenship based taxation and its effects.

Key Words: Citizenship based taxation, residence based taxation, US income taxpayer, double taxation

1- GİRİŞ

Amerika Birleşik Devletleri'nde (ABD) vergilendirmenin kesinliğine ilişkin çok ünlü bir deyiş vardır: Hayatta iki şey kesindir, ölüm ve vergi;¹ ve genellikle ikincisinin daha fazla acı verdiği inandırılır.

Zira, ABD'de doğan bir çocuk, Amerikan vatandaşlığı hakkı kazanmakla beraber, ileride yasal bir düzenleme olmadığı sürece, ki pek muhtemel de gözükmüyor, "ikinci vatan" toprağına ömrünün sonuna kadar ayak basmasa dahi Amerikan Gelir İdaresine - *Internal Revenue Service* - (IRS) her yıl düzenli olarak gelir vergisi beyannamesi vermek zorunda kalacaktır.

ABD'nin çok istisnai olan "nerede yaşarsa yaşasın vergilendiririm" anlayışı, zaman zaman Türkiye'de bazı köşe yazılarına da konu olmuştur;² zira çocuğunu ABD'de doğurup çifte vatandaşlık olanağı sağlamak isteyen Türklerin sayısı her geçen gün artmaktadır. Bu makalenin konusunu, ABD dışında yaşayan ABD vatandaşlarının vergilendirilmesinin genel çerçevesi oluşturacaktır. Bu bağlamda, ABD gelir vergisi sisteminin detaylarına girilmeyecektir.

2- AMERİKA BİRLEŞİK DEVLETLERİ GELİR VERGİSİNİN TEMEL KARAKTERİSTİĞİ: VATANDAŞLIK ESASLI VERGİLENDİRME - CİTİZENSHIP BASED TAXATION

ABD ve Eritre, mükelleflerini hem ikamet - *residence* hem de vatandaşlık esasına göre vergilendiren yeryüzündeki yegane iki ülkedir. OECD'nin³ en büyük üyesi olan ABD'nin böylesi bir ilkeyi

¹ Bu ünlü deyişin ilk kim tarafından söylendiğine dair ABD'de tam bir fikir birliği olmamakla beraber, ilk olarak 1726 yılında Daniel Defoe'nun "The Political History of the Devil - Şeytanın Siyasi Tarihi" adlı kitabında geçtiği öne sürülmektedir. Öte yandan, ABD Başkanı Benjamin Franklin 1789 yılında Jean-Baptiste Leroy'a göndermiş olduğu mektupta da, hayatta ölüm ve vergi hariç hiç bir şeyin kesin olmadığını belirtmiştir.

² Cengiz Semercioğlu, Şükrü Kızılot

³ Organisation for Economic Cooperation and Development (OECD) - Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Örgütü, çok köklü ve önemli bir uluslararası işbirliği ve kalkınma örgütüdür. OECD, aralarında Türkiye'nin de bulunduğu 18 Avrupa ülkesi, ABD ve Kanada tarafından 14 Aralık 1960 tarihinde imzalanan Paris Sözleşmesi'ne dayanılarak 1961'de kurulmuştur. OECD, savaş yıkıntıları 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 ülkelere oluşan Birleşmiş Milletler, OECD Model Anlaşması'nı sermaye ihraç eden Batılı ülkelerin lehine bulduğu için, kendi çifte vergilendirmeyi önleme model anlaşmasını hazırlamıştır. Serdar Kılıç, s. 27.

benimsemesi modern vergicilik yönünden çok ama çok garipsenen bir durumdur. Zira, Türkiye dahil OECD üyesi devletlerin tümü, vergi mükelleflerini ikamet esasına - *residence based taxation* göre vergilendirmektedir.

Gerçekten de, ABD dışında yaşayıp ABD toprakları dışında gelir elde eden ABD vatandaşları IRS'e her yıl gelir elde etseler de etmeseler de beyanname vermek zorundadırlar. Diğer bir deyişle, ABD vatandaşları ister ABD'de yaşasın, isterse Türkiye'de veya başka bir ülkede, dünyanın her yerinde elde ettikleri toplam küresel gelirleri üzerinden, ABD topraklarına hiç ayak basmasalar dahi, ABD vergi kurallarına tabidirler.

ABD gelir vergisi mevzuatına göre, ABD vatandaşları ve ABD'de mukim yabancı - *resident alien* gerçek kişilerin elde etmiş olduğu global gelir ABD'de vergilendirmeye tabi tutulacaktır. Mükellef tanımı, Türkiye'deki tam mükelleflik uygulamasına kısmen benzemektedir. Nitekim Türk gelir vergisi mevzuatı kişileri vatandaşlık değil ikamet esasına göre vergiye tabi tutmaktadır. Buna göre, İskoçya'da yaşayan bir Türk vatandaşı sadece Türkiye'de elde ettiği gelir üzerinden vergilendiriliyorken,⁴ Antalya'da yaşayan bir Rus vatandaşı, Gelir Vergisi Kanunu'nda yer alan tam mükellef tanımına⁵ uyması şartıyla, Türkiye içinde ve dışında elde ettiği tüm vergilendirilebilir gelir üzerinden gelir vergisine tabi olacaktır.

ABD'de gelir elde etmiş mukim olmayan yabancılar - *non-resident aliens* ise aynen Türk vergi mevzuatındaki dar mükelleflik müessesesindeki gibi sadece ülke içinde elde etmiş oldukları gelir üzerinden vergilendirilirler.

Toparlayacak olursak, ABD'de tam mükelleflerin vergilendirilmesinde iki temel kural vardır. Birinci kurala göre, ABD mukimi her yabancı - *resident alien*, tüm dünyada elde ettiği toplam geliri üzerinden gelir vergisi ödemek zorundadır.

İkinci temel kural ise, ABD vatandaşlarının, dünyanın neresinde yaşarsa yaşasın, ABD içinde veya dışında kazandıkları gelir üzerinden ABD'de vergiye tabi tutulmalarıdır. İşte bu ikincisi, Türk vergi mevzuatında, hatta dünyanın diğer modern vergi mevzuatlarında pek de rastlamadığımız türden bir vergilendirme rejimidir. Yani Amerikan Gelir İdaresi, Ankara'da yaşayan ve bir takvim yılı içerisinde ABD topraklarına hiç ayak basmayan bir vatandaşını vergilendirme yetkisi ve gücüne sahiptir. Ayrıca, bu mükellefin çifte vatandaş olması da hiç önemli değildir. Sonuç olarak, ABD gelir vergisi sistemi, vatandaşlarını kişisel bağ - *personal nexus* kavramı ile vergilendirmektedir. ABD gelir vergisini, modern dünyanın geri kalanından farklılaştıran en temel karakteristiği de budur. Vatandaşını, öyle ya da böyle, bir şekilde vergilendirmek ve peşini bırakmamak.

Hal böyle iken, ironik bir şekilde, ABD'nin de daimi üyesi olduğu Birleşmiş Milletler Güvenlik Konseyi, 2011 yılında almış olduğu 2023 sayılı Kararının 10. maddesinde, Eritre Hükümetinin Eritre dışında yaşayan vatandaşları üzerinde uyguladığı "diaspora vergisi"ni kınamıştır.⁶ Söz konusu karar lehine oy veren ABD'nin uyguladığı vatandaşlık esaslı vergilendirme de aslında teknik olarak Eritre'nin uygulamış olduğu "diaspora vergisi"nden hiç de farklı değildir.

⁴ 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu, Madde 6 vd.

⁵ 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu, Madde 3 vd.

⁶ "10. Condemns the use of the "Diaspora tax" on Eritrean diaspora by the Eritrean Government to destabilize the Horn of Africa region or violate relevant resolutions,..." United Nations Security Council, Resolution 2023 (2011), no. S/RES/2023 (2011), s. 3, §10.

3- COOK V. TAIT DAVASI: “ABD VATANDAŞLARI ABD DIŞINDA YAŞIYOR OLSALAR BİLE VERGİLENDİRİLEBİLİR”

ABD’de gelir vergisinde uygulanan vatandaşlık esaslı vergilendirme - *citizenship based taxation*, ülke içerisinde gerek Kongre’de senatörler ve temsilciler⁷ tarafından gerekse sivil toplum örgütlerince sürekli eleştiri yağmuruna tutulmaktadır.⁸ Öyle ki, Amerikan medyasında, IRS’in yurt dışında yaşayan vatandaşları vergilendirmeye çalışması zaman zaman alay konusu olmaktadır. Hatta gelir vergisi sistemi, Eritre’ninki ile kıyaslanmaktadır.

Vergilendirme, aslında devletlerin en önemli siyasi egemenlik haklarından birisi olarak kabul edilir. Her ne kadar OECD içerisinde ayrıksı bir yere sahip olsa da, ABD’nin vatandaşını nasıl vergilendirip vergilendirmeyeceği, tamamen ABD Kongresinin tasarrufundadır. Fakat, durumu asıl ilginç kılan, ABD dışında yaşayan Amerikan vatandaşlarının da ülke içerisinde yaşayanlar gibi vergilendirilmesi gerektiğine Kongrenin karar vermemiş olmasıdır.

ABD Hazinesinin, ve aslında IRS’in, elinin ABD dışında yaşayan vatandaşlarının cebine girecek kadar uzun olduğuna ne ilginçtir ki ABD Yüksek Mahkemesi - *the US Supreme Court* karar vermiştir. Yüksek Mahkeme vermiş olduğu *Cook v. Tait*⁹ kararında, yurt dışında yaşayan ABD vatandaşlarının da vergilendirme yönünden ülkede yaşayan vatandaşlarla eşit muameleye tabi tutulması gerektiğine, yani nerede yaşarsa yaşasın, ABD hazinesine karşı yükümlü olduğuna hükmetmiştir.¹⁰ Bu karar bir devrim niteliğinde idi ve o gün bu gündür, dünyanın her tarafında yaşayan ABD vatandaşları her yıl gelir vergisi beyannamesi vermektedirler.

4- ABD’NİN İMZALADIĞI ÇİFTE VERGİLENDİRME ANLAŞMALARININ VATANDAŞLIK ESASLI VERGİLENDİRME REJİMİYLE İLİŞKİSİ

4.1- Madde 1: Kişilere İlişkin Kapsam

ABD, uyguladığı “vatandaşlık esaslı vergilendirme – *citizenship based taxation*” sisteminden dolayı, yabancı ülkelerle imzalamış olduğu vergi anlaşmalarına, kendi vatandaşlarını vergilendirme yetkisini muhafaza ettiğini belirten bir hüküm koydurmaktadır. Zira Türkiye ve ABD arasında 1996 tarihinde imzalanan Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması’nın “Kişilere İlişkin Kapsam - *Personal Scope*” başlıklı birinci maddesinin (3) numaralı fıkrasında da benzer bir hükme rastlanmaktadır. Buna göre,

“3. Bir Akit Devlet, 4 üncü fıkra hariç, bu Anlaşmanın hiç bir hükmüne bakılmaksızın kendi mukimlerini, (4 üncü Maddeye (Mukim) göre belirlenen); Birleşik Devletler ise kendi vatandaşlarını vatandaşlık ilişkisi dolayısıyla, sanki bu Anlaşma yürürlüğe girmemiş gibi vergilendirebilir. Bu amaç bakımından, ‘vatan-

⁷ The US Congress - ABD Kongresi, Türkiye Cumhuriyetinin 1960 Anayasası’na benzer bir şekilde ikili-dual bir yapı üzerine kurulmuştur: The Senate and the House of Representatives - Senato ve Temsilciler Meclisi.

⁸ American Citizens Abroad - The Voice of Americans Overseas - 1.

⁹ Justia-US Supreme Court, *Cook v. Tait* - 265 US 47 (1924).

¹⁰ Bu aslında common law, yani örf ve adet hukuku, içtihatlar hukuku veya teamül hukuku olarak adlandırılan hukuk sisteminde oldukça anlaşılabilir bir durumdur. Zira common law sistemini benimsemiş ülkelerde, mahkemenin verdiği kararlarla hukuk yaratması çok olağan kabul edilir. Oysa ülkemiz de dahil Kıta Avrupası’nın hemen hemen tümünün benimsemiş olduğu civil law sisteminde, hukuk oluşturmak görevi esas olarak parlamentolara aittir; mahkemeler istisnai olarak içtihat oluşturmak suretiyle yasa koyucuya ancak yardımcı olurlar. Birleşik Krallık (İngiltere), common law sisteminin yaratıcısı ve ana merkezidir. ABD, Kanada, Avustralya, Yeni Zelanda, Hindistan ve Pakistan common law istemine sahip diğer önde gelen ülkelerdir, ki bu ülkeler de zaten eski İngiliz sömürgeleridir. Fakat ABD’nin Louisiana Eyaleti, Kanada’nın Québec Vilayeti ile Birleşik Krallık’ın İskoçya Bölgesi, karma hukuk sistemini benimsemişlerdir.

daş' terimi, vatandaşlığı kaybetmedeki temel amaçlarından biri de vergiden kaçınma olan eski vatandaşı da kapsayacak; ancak, bu durum böyle bir kaybı takip eden 10 yıllık bir dönem için söz konusu olacaktır."¹¹

Bu hüküm, ABD'nin imzaladığı vergi anlaşmalarının en temel özelliklerinden birisidir. Bu hüküm sayesinde, IRS, vatandaşını her yerde vergilendirebilme hakkına uluslararası düzeyde hanel gelmesini önlemiştir. Öyle ki, yukarıdaki fıkra hükmü, vatandaşlıktan sırf vergiden kaçınmak için çıkanları da on yıl boyunca kapsayacaktır. Yani, bugün ABD vatandaşlığından çıksanız, on yıl boyunca gelir vergisi beyannamesi vermek zorundasınız.

4.2- Madde 23: Çifte Vergilendirmenin Önlenmesi

O halde, ABD vatandaşlarını vergilendirirken çifte vergilendirme oluşursa ne olur? ABD gelir vergisi mevzuatında mükelleflere yurtdışında ödedikleri vergileri, ABD'de tarh edilen gelir vergisinden mahsup edebilme (*tax credit*) olanağı getirilmiştir.

Öte yandan, şayet vatandaşın yaşadığı ülke ile yürürlükte olan bir vergi anlaşması varsa, yasal çifte vergilendirmenin¹² önlenmesi, oluşmuşsa da mümkün olduğu kadar giderilmesi için uluslararası garanti de sağlanmıştır. Türkiye ve ABD arasında imzalanan Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması'nın "Çifte Vergilendirmenin Önlenmesi" başlıklı 23. maddesinin (1) numaralı fıkrasına göre,

"1. Birleşik Devletler, kendi mevzuatındaki sınırlamalar saklı kalmak üzere ve kendi mevzuatının (bu Anlaşmadaki genel prensibi değiştirmeksizin, zaman zaman değiştirilebilen) hükümlerine göre, bir Birleşik Devletler mukiminin veya vatandaşının gelir üzerinden ödeyeceği Birleşik Devletler vergisinden aşağıdaki vergilerin mahsubuna müsaade edecektir:

..."

Bu maddenin, Anlaşma'ya ek Protokolün 8. ve 9. maddeleri dikkate alınarak uygulanması gerekmektedir.¹³

¹¹ Birleşik Krallık ile ABD arasındaki 1975 tarihli eski ve 2001 tarihli yenisinde de benzer hüküm bulunmaktadır. Fransa ile olan anlaşmada ise, "Çeşitli Hükümler" başlıklı (Miscellaneous Provisions) 29. maddesinin (2) numaralı fıkrasına konmuştur. Almanya Federal Cumhuriyeti ile Amerika Birleşik Devletleri arasında imzalanan anlaşmada ise benzer bir hükme, Anlaşmaya ek protokolün. 1. maddesinde yer verilmiştir.

¹² Çifte vergilendirme, geleneksel olarak iki şekilde gerçekleşir. Birincisi, yasal çifte vergilendirmedir (juridical double taxation). Bu tür bir çifte vergilendirmede, bir mükellef aynı konu üzerinden kıyaslanabilir türde vergiyi, örneğin gelir vergisini, birden fazla defa öder. Bu durum genellikle uluslararası düzeyde, yani birden fazla ülkenin devreye girmesi durumunda gerçekleşir. Bir mükellefin, hem kazandığı gelir üzerinden hem Türkiye'de hem de Hollanda'da vergi ödemesi buna basit bir örnektir. İkinci durum ise, ekonomik çifte vergilendirmedir (economic double taxation). Bu türde bir çifte vergilendirmede ise, aynı gelir kaynağı üzerinden, birden fazla mükellefin aynı vergi ödemesidir. Buna verilebilecek en iyi örnek ise, kurumlar vergisi mükelleflerinin kurum kazancı üzerinden kurumlar vergisi, gelir vergisi mükelleflerinin ise bu kurumdan elde ettikleri kar payı üzerinden gelir vergisi ödemesi durumudur. Bu nedenle, ekonomik çifte vergilendirmeye ülke içerisinde de rastlamak mümkündür. Her iki türde çifte vergilendirmenin önlenmesi, önlenemiyorsa bile etkisinin asgari düzeye indirilebilmesi için devletler birtakım tedbirler almaktadırlar. Vergi anlaşmaları, ulusal mevzuata konan istisna, muafiyet ve mahsup hükümleri örnek tedbirlerdir.

¹³ "VIII. 23 üncü Maddeye (Çifte Vergilendirmenin Önlenmesi) İlave

Birleşik Devletler; Türkiye'de ödenen vergiler için Alternatif Asgari Vergiye karşılık olarak mahsuba izin verecektir. Bu mahsup, Alternatif Asgari Verginin yüzde 90'ından daha fazla oranda olmayacaktır. Bununla beraber, yüzde 90 sınırlama nedeniyle kullanılmayan yabancı vergi mahsupları, diğer yıllardaki Alternatif Asgari Vergi yükümlülüklerine karşı kullanılmak üzere ileriye ve geriye yönelik olarak nakledilebilir. Yabancı vergi mahsubu ile ilgili olarak yukarıda belirtilen yüzde sınırlamasının, Birleşik Devletler mevzuatına bağlı olarak artırılması halinde, daha yüksek olan yüzde oranı, bu Anlaşmada kullanılacaktır.

IX. 23 üncü Maddeye (Çifte Vergilendirmenin Önlenmesi) İlave

23 üncü Maddenin 1 inci fıkrasının amaçları yönünden, Türk Gelir Vergisi Kanununun 94 üncü Maddesinde yer alan vergi tevkifatı, bir gelir vergisi olarak kabul edilmeyecektir. Bu nedenle, söz konusu verginin, gelir vergisinden mahsup edilip edilmeyeceği, Dahili Gelir Kanununda belirtilen Birleşik Devletler standartlarını karşılayıp karşılamadığına bağlı olacaktır."

4.3- OECD Yorumuna ABD Tarafından Düşülen Şerh: “Ben Vatandaşımı Vergilendirme Hakkımı Saklı Tutuyorum”

OECD Model Vergi Anlaşması'nın¹⁴ olmazsa olmazı ve onun en önemli tamamlayıcısı olan “OECD Model Vergi Anlaşması Yorumu - *the Commentary on the OECD Model Tax Convention*”, gerek vergi anlaşmalarının müzakeresi ve gerekse uygulanması aşamalarında akit devletlere yol göstermektedir. Söz konusu Yorum metni, OECD üyesi devletlerin uzun tartışmalar sonucunda ulaştığı müzakerelerin bir ürünüdür. Yorum'un herhangi bir kısmının değiştirilmesi veya Yorum'a yeni bir kısım ilave edilmesi kolay bir süreç değildir. Sadece üye devletlerin 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.¹⁵

Yorumun, “yumuşak hukuk - *soft law*”¹⁶ olarak tabir edilen bir hukuki niteliği vardır. Üye devletler açıkça taahhüt etmese de aslında içeriğinde yegane belirleyici oldukları Yorum'a sadık kalmak durumundadırlar. Çünkü üye devletler itiraz veya çekincelerini dilerse Yorum metnine koydurabilirler. Böylece anlaşma müzakere edecek diğer devletler, o üye devletin pozisyonunu net bir şekilde görürler.¹⁷

ABD, yukarıda belirtildiği üzere, imzalamış olduğu vergi anlaşmalarının metinlerinde vatandaşlarını vergilendirme hakkını saklı tuttuğunu hüküm altına almıştır. Benzer bir şekilde, OECD Model Anlaşması'nın “Kişilere İlişkin Kapsam - *Personal Scope*” başlıklı 1. maddesinin yorumuna, uygulamış olduğu vergilendirme politikasıyla uyumlu olmak üzere şerh düşmüştür. OECD Yorumu'nun Türkçe çevirisi bulunmadığından söz konusu şerhin İngilizcesine aşağıda yer verilmiştir:

“Reservations on the Article

*28. The United States reserves the right, with certain exceptions, to tax its citizens and residents, including certain former citizens and longterm residents, without regard to the Convention.”*¹⁸

4.4- Yabancı Hesap Vergi Uyum Kanunu - *the Foreign Account Tax Compliance Act*

2010 yılında, ABD Kongresinden, “Yabancı Hesap Vergi Uyum Kanunu - *the Foreign Account Tax Compliance Act (FATCA)*” adlı önemli bir Kanun geçmiştir.¹⁹ Özetle, FATCA kapsamında bankalar, yatırım fonları ve sigorta şirketleri gibi yabancı finans kuruluşları IRS'e kendi bünyelerinde bulunan ve ABD vergi mükelleflerine ait olan hesap ve varlıklara ilişkin olarak düzenli bildirimde bulunmak

¹⁴ Model Anlaşma'nın tam adı, “OECD Gelir ve Sermaye Hakkında Model Vergi Anlaşması – the OECD Model Tax Convention on Income and Capital”dır.

¹⁵ Diğer taraftan üye olmayan devletler, Yorum hazırlanırken gözlemci statüsünde sürece dahil olabilirler. Bunlarsa, Yorum metninin değiştirilmesinde herhangi bir söz hakkına sahip olmamakla beraber, Yorum'un ilgili kısmına ilişkin hukuki konularını kayıt düşebilirler. Serdar Kılıç, s. 28 vd.

¹⁶ “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.

¹⁷ Serdar Kılıç, s. 28 vd.

¹⁸ Van Raad, Kees, s. 100, §Commentary on Article 1 Concerning the Personal Scope of the Convention.

¹⁹ 2009 yılında Kongre'ye sunulan FATCA, 2010 yılında imzalanarak kanunlaşmıştır.

zorundadırlar.²⁰ Aynı şekilde, elinde \$50.000'²¹ aşan değerinde toplam yabancı finansal varlığı bulunan ABD mükellefleri de 8938 sayılı formu doldurmak²² ve bu formu yıllık beyannamelerine eklemek suretiyle IRS'e bildirmek zorundadırlar.²³ Getirilen yükümlülüklerle uyulmaması halinde çok yüksek tutarlarda²⁴ vergi ve ceza ödenmesi ile karşı karşıya kalınabilir.²⁵

Şüphesiz FATCA'nın etkin uygulanabilmesi, ABD dışında faaliyet gösteren ve FATCA ile birtakım bildirim yükümlülükleri getirilen finansal kurumların ve daha önemlisi yabancı hükümetlerin işbirliğine bağlıdır. Bu nedenle ABD Hükümeti, yabancı hükümetlerle bu konuda işbirliğini tesis amacıyla iki tür model anlaşma geliştirmiştir.

Türkiye Cumhuriyeti Hükümeti, 3 Haziran 2014 tarihinde, ABD Hükümeti ile FATCA Model 1 IGA anlaşma metni üzerinde ve böylece FATCA'nın Türkiye'de de uygulanması hususunda prensipte anlaşmaya - *agreement in substance* varmıştır. Bunun üzerine, ABD Hazine Bakanlığı, internet sitesinde yer alan FATCA ile uyumlu ülkeler listesine Türkiye'yi de eklemiştir. Söz konusu prensip anlaşması kapsamında, Türk finans kurumları 1 Temmuz 2014 itibarıyla FATCA ile uyumlu hale getirilmiştir. Öte yandan, ABD ve Türkiye Cumhuriyeti Hükümetlerinin de 31 Aralık 2014 tarihine kadar üzerinde prensip anlaşmasına vardıkları model anlaşmayı imzalamaları gerekmektedir.²⁶

Makalemizin konusunu FATCA oluşturmadığından, söz konusu Kanun'un daha fazla detayına girilmeyecektir. Burada önemli olan husus, IRS'in elinde vatandaşlık esaslı vergilendirmeyi küresel ölçekte etkin bir şekilde uygulayabileceği çok güçlü bir enstrümanın bulunduğudur.

4.5- Vatandaşlık Esaslı Vergilendirmeye Yapılan Temel Eleştiriler

Vatandaşlık esaslı vergilendirme sık sık eleştiri konusu olmaktadır. Bir çok eleştiri olmasına karşın göze çarpan başlıca hususlar aşağıda özetlenmiştir:²⁷

- Bir defa, yapılan tahminlere göre yurt dışında yaşayan yaklaşık 7,6 milyon²⁸ ABD vatandaşının toplam federal vergi gelirlerindeki katkısı %0,3'tür. Buna karşın, IRS'in ve mükelleflerin vergi maliyeti dikkate alındığında, atılan taşın kurbağayı ürkütmeye değmediği ileri sürülmektedir. Zira, gelir vergisi beyannamesini veren mükelleflerin yaklaşık %82'sinin beyannamesinde ödenecek gelir vergisi çıkmamaktadır.
- Her ne kadar, ABD'nin yabancı devletlerle imzalamış olduğu vergi anlaşmaları çifte vergilendirmeyi kısmen önlese de, aslında ABD vatandaşları sürekli çifte vergilendirmeye maruz kalmaktadırlar.

²⁰ Cornell University Law School, 26 US Code § 1471 - Withholdable payments to foreign financial institutions.

²¹ Cornell University Law School, 26 US Code § 6038D - Information with respect to foreign financial assets.

²² \$50.000 veya daha az bir tutarda varlığa sahip mükellefler, yıl içerisinde herhangi bir anda \$75.000 tutarını aşan miktarda varlık sahibi olmuşlarsa da beyannamelerine ek olarak IRS'e bildirimde bulunmak zorundadırlar. Internal Revenue Service - 1.

²³ The National Law Review.

²⁴ Internal Revenue Service - 2.

²⁵ American Citizens Abroad - The Voice of Americans Overseas - 2.

²⁶ ABD Hazine Bakanlığı - US Department of Treasury FATCA listesinde yer alan ülkeler aşağıdaki internet adresinde mevcuttur: <http://www.treasury.gov/resource-center/tax-policy/treaties/Pages/FATCA-Archive.aspx>

²⁷ American Citizens Abroad - The Voice of Americans Overseas - 1, s. 1, 6 ve 7.

²⁸ ABD'nin 2013 yılındaki nüfusu yaklaşık 316 milyon civarında idi. Diğer bir deyişle, yurt dışında yaşayan nüfusun toplam nüfus içerisindeki oranı yaklaşık %2,4 iken, toplanan federal gelir vergisi içerisindeki payı %0,3 düzeyinde kalmıştır. US Census Bureau; Wall Street Journal.

- Öte yandan, yurt dışında yaşayan ABD'liler ödedikleri vergilere karşın ABD'de sağlanan hizmetlerden faydalanamamaktadırlar.
- ABD vatandaşları, sıkı FATCA düzenlemeleri nedeniyle, yurt dışında finans kurumlarından hizmet alımı esnasında ayrımcılığa da maruz kalmaktadırlar. Çünkü, bazı bankaların bildirim yükümlükleri nedeniyle, ABD vatandaşlarına hizmet sağlamaya sıcak bakmadıkları haberleri gelmektedir.
- ABD vatandaşları, beyanname ve bildirim yükümlülüklerine uymadıkları taktirde, çok yüksek tutarlı cezalara maruz kalabilmekte, bu nedenle malvarlıklarını kaybetme riski ile karşı karşıya kalabilmektedirler.
- Yabancı ülkelerde, finansal kurumların bildiri yükümlülükleri nedeniyle, ABD vatandaşlarının kişisel bilgilerinin çalınma riskinin diğer ülke vatandaşlarına nazaran hayli yüksek olduğu ileri sürülmektedir.
- Sert FATCA bildirim kuralları ve yaptırımları nedeniyle, diğer yabancı ülkelerde yaşayan kişilerin ABD dışında yaşayan kişilerle ticari ortaklıklara girmek istemedikleri yönünde yorumlar da yapılmaktadır.
- Son olarak, bazı ABD vatandaşları sırf vergilendirmeden kaçınmak için vatandaşlıktan çıkmaktadırlar.

5- SONUÇ

ABD'nin, hangi ülkede ikamet ederse etsin vatandaşını vergilendirmesi vergicilik yönünden çok ama çok ilginç ve bir o kadar da tartışmalı bir konudur. Zira yeryüzünde sadece ABD ile beraber bir Afrika ülkesi olan Eritre bu şekilde bir mükellef belirleme yöntemini benimsemiştir.

Aslında yapılan araştırmalar, hem IRS hem de mükellef üzerinde büyük külfet yükleyen bu uygulamanın hiç de öyle iyi bir vergi geliri sağlamadığını ortaya koymaktadır. Kişisel görüşümüz, genel OECD anlayışına da ters olan bu uygulamanın çok anlamsız ve lüzumsuz olduğu yönündedir. Fakat makalenin önceki bölümlerinde de belirttiğimiz üzere, vergilendirme yetkisi, egemenliğin en önemli nişanelerinden biridir. Ama durumun ilginçliği, IRS'e yurt dışında yaşayan ABD vatandaşlarını vergilendirme yetkisini Kongrenin değil, Yüksek Mahkemenin vermiş olmasıdır.²⁹

Öte yandan, gazetelerde zaman zaman panik düzeyinde magazinsel haberler yapılsa da, özellikle ABD'nin gelir vergisi istisna tutarlarını aşacak düzeyde iyi bir gelir sahibi olmayan Türk-ABD çifte vatandaşlarının çok da endişelenmesine gerek yoktur. Zira, beyanname verseniz dahi, çoğu zaman ödenecek bir vergi çıkmayacaktır. Hem zaten, ABD gelir vergisi her ne kadar tüm vatandaşların kazanç ve iratlarına uygulansa da, bünyesinde iyi dizayn edilmiş birtakım istisna ve indirimleri barındırmakta olan, iyi işleyen artan oranlı bir vergilendirme sistemidir.

KAYNAKÇA

- ABD Hazine Bakanlığı - US Department of Treasury FATCA List, Kaynak: <http://www.treasury.gov/resource-center/tax-policy/treaties/Pages/FATCA-Archive.aspx>, Erişim Tarihi: 03 Aralık 2014.
- American Citizens Abroad - The Voice of Americans Overseas - 1, "Residence-Based Taxation: A Necessary and Urgent Tax Reform", Working Paper, updated March 2013, submitted to the International Tax Reform Working Group of the Ways and Means Committee, Kaynak: <https://americansabroad.org/files/6513/6370/3681/finalsubrbtmarch2013.pdf>, Erişim Tarihi: 03 Aralık 2014.

²⁹ Dipnot 10'a bkz.

- American Citizens Abroad - The Voice of Americans Overseas - 2, "US Taxes While Living Abroad FAQ", Kaynak: <http://americansabroad.org/issues/taxation/us-taxes-while-living-abroad-faq/>, Erişim Tarihi: 07 Aralık 2014.
- Cornell University Law School, 26 US Code § 1471 - Withholdable payments to foreign financial institutions, Kaynak: [http://www.law.cornell.edu/uscode/26/1471\(c\)\(1\).html](http://www.law.cornell.edu/uscode/26/1471(c)(1).html), Erişim Tarihi: 03 Aralık 2014.
- Cornell University Law School, 26 US Code § 6038D - Information with respect to foreign financial assets, Kaynak: <http://www.law.cornell.edu/uscode/text/26/6038D>, Erişim Tarihi: 03 Aralık 2014.
- Internal Revenue Service - 1, "FATCA Information for Individuals", Kaynak: <http://www.irs.gov/Businesses/Corporations/FATCA-Information-for-Individuals>, Erişim Tarihi: 21 Kasım 2014.
- Internal Revenue Service - 2, "FATCA Information for U.S. Financial Institutions and Entities", Kaynak: <http://www.irs.gov/Businesses/Corporations/FATCA-Information-for-United-States-Entities>, Erişim Tarihi: 21 Kasım 2014.
- Internal Revenue Service - 3, "Tax Treaty Benefits", Kaynak: <http://www.irs.gov/publications/p54/ch06.html>, Erişim Tarihi: 21 Kasım 2014.
- Justia-US Supreme Court, *Cook v. Tait* - 265 U.S. 47 (1924), Kaynak: <http://supreme.justia.com/cases/federal/us/265/47/case.html>, Erişim Tarihi: 05 Aralık 2014.
- KILIÇ, S. "Yabancı Devlete Ait Bir Vergi Alacağı Türkiye Cumhuriyeti Devleti Tarafından Türkiye'de Tahsil Edilebilir Mi?", Vergi Raporu Dergisi, Sayı: 173, Şubat 2014.
- KIZILOĞLU, Ş. "ABD Vatandaşı Türklere Vergi Kabusu", Hürriyet Gazetesi, 18 Haziran 2014, Kaynak: http://sosyal.hurriyet.com.tr/yazar/sukru-kizilot_82/abd-vatandaşı-turklere-vergi-kabusu_26632249, Erişim Tarihi: 21 Mart 2014.
- Michael E. Zeller & Eric D. Gazin, "The Long Arm of the IRS-U.S. Tax Treatment of Foreign-Source Income", General Practice, Solo & Small Firm Division Magazine, American Bar Association, Kaynak: https://www.americanbar.org/newsletter/publications/gp_solo_magazine_home/gp_solo_magazine_index/oct99zg.html, Erişim Tarihi: 22 Kasım 2014.
- The National Law Review, "What You Need to Know About Foreign Account Tax Compliance Act's (FATCA) Impact on Non-U.S. Retirement Plans", 22 Mart 2013, Kaynak: <http://www.natlawreview.com/article/what-you-need-to-know-about-foreign-account-tax-compliance-act-s-fatca-impact-non-us>, Erişim Tarihi: 10 Aralık 2014.
- SEMERCİOĞLU, C. "ABD'de Doğum Yapanlara Kötü Bir Haberim Var", Hürriyet Gazetesi, 19 Mart 2014, Kaynak: <http://www.hurriyet.com.tr/yazarlar/26033544.asp>, Erişim Tarihi: 2 Aralık 2014.
- United Nations Security Council, Resolution 2023 (2011), no. S/RES/2023 (2011), (Kaynak: <http://www.securitycouncilreport.org/atf/cf/%7B65BFCF9B-6D27-4E9C-8CD3-CF6E4FF96FF9%7D/Somalia%20S%20RES%202023.pdf>), Erişim Tarihi: 10 Aralık 2014.
- US Census Bureau, "US and World Population Clock", Kaynak: <http://www.census.gov/popclock/>, Erişim Tarihi: 03 Aralık 2014.
- Wall Street Journal, "Expatriate Americans Break Up With Uncle Sam to Escape Tax Rules", Kaynak: <http://www.wsj.com/articles/more-expatriate-americans-break-up-with-uncle-sam-to-escape-tax-rules-1402972439>, Erişim Tarihi: 10 Aralık 2014.
- Van Raad, Kees, "Materials on International & EU Tax Law" Volume-1, 11th Ed., International Tax Centre Leiden, 2011.