

118479 - 10

**VERGİLENDİRME YETKİSİNİN ULUSLARARASI
ALANDA SINIRLANDIRILMASI, AVRUPA BİRLİĞİ
VE GÜMRÜK BİRLİĞİ SÜRECİNDE TÜRKİYE'NİN
VERGİLENDİRME YETKİSİ**

Yüksek Lisans Tezi

Doğan GÖKBEL

Eskişehir - 1996

T.C.
ANADOLU ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

**VERGİLENDİRME YETKİSİNİN ULUSLARARASI ALANDA
SINIRLANDIRILMASI, AVRUPA BİRLİĞİ VE GÜMRÜK BİRLİĞİ
SÜRECİNDE TÜRKİYE'NİN VERGİLENDİRME YETKİSİ**

Yüksek Lisans Tezi

Doğan GÖKBEL

Eskişehir - 1996

ÖZET

Devletler egemenlik haklarından kaynaklanan vergilendirme yetkisini kullanarak ihtiyaç duydukları mali kaynakları sağlarlar. Günümüzde vergilendirme yetkisinin kaynağı anayasalardır. Geçmişte devlet biçimine bağlı olarak vergilendirme yetkisinin dayanağı olan kurumlar ortaya konmuştur. Bugün ise çeşitli devletlerde devlet anayasasının ortaya koyduğu kurallara uygun olarak vergilendirme yetkileri değişik biçimlerde ortaya çıkmaktadır.

Çeşitli vergilendirme yetkileri arasındaki sınırların belirsizleşmesi, sermaye, işgücü, mal ve hizmetlerin vergilendirme yetkileri arasında serbestçe hareket edebilmesi uluslararası alanda vergilendirme yetkisi çakışmalarını ortaya çıkarmıştır. Uluslararası alanda oluşan vergileme sorunlarını çözmek amacıyla devletler arasında vergi anlaşmaları yoluyla vergilendirme yetkileri sınırlandırılmaktadır. Ayrıca uluslararası ekonomik bütünleşmelere katılmalar yoluyla ülkeler bütünleşmenin biçimine bağlı olarak vergilendirme yetkilerini sınırlandırmak zorundadırlar.

Ekonomik bütünleşme türü olan gümrük birliği ile de birliğe üye olan ülkeler ve Türkiye vergilendirme yetkilerini sınırlandırmak zorundadır. Gümrük birliği aşamasında ve Avrupa Birliği aşamasında vergilendirme yetkisini sınırlandırmanın Türkiye açısından bazı etkileri olacaktır.

Vergilendirme yetkisi devletlerin sahip oldukları egemenlik

hakkının niteliklerindedir. Devletler kendi mülki sınırları içerisinde egemenliklerine dayanarak vergilendirme yetkisini kullanmaktadırlar. Uluslararası ilişkilerin artması uluslararası alanda vergileme sorunlarını ortaya çıkarmıştır. Bu sorunlar içerisinde en önemlisi de vergilendirme yetkisinin kullanımı ve sınırlandırılması sorunlarıdır.

Çalışmanın birinci bölümünde vergilendirme yetkisi ile ilgili kavramlar ve yetkinin temelini oluşturan kuramlar açıklanmıştır. Ayrıca vergilendirme yetkisi ile ilgili uluslararası hukuk açısından ileri sürülen kuramlar açıklanmıştır. Federal devletler ile merkezi devletlerdeki vergilendirme yetkisi incelenerek bu yetkiye getirilen sınırlandırmalar belirtilmiştir.

Çalışmanın ikinci bölümünde ise uluslararası alanda oluşan çifte vergilendirmenin oluş nedenleri ve sorunu çözmek için getirilen yöntemler vergilendirme yetkisi yönünden incelenmiştir. Aynı bölümde ekonomik bütünleşmelere üye olan devletlerin vergilendirme yetkilerine getirilen sınırlandırmalar araştırılmıştır.

Çalışmanın son bölümünde, uluslararası ekonomik bütünleşme olan Avrupa Birliği ve onun ön aşaması olan gümrük birliği süreci üye devletlerin ve Türkiye'nin vergilendirme yetkisi açısından incelenmiştir.

SUMMARY

Jurisdiction to tax is an attribute of state sovereignty. It depends on different theories which are related state type and international law. Today every state determine its jurisdiction to tax according to its constitutional framework.

When capital, labor, goods and services can move freely from one state border to another, many states apply its jurisdiction to tax on the same tax subject. So, to prevent double taxation on the same tax subject, many states limit their jurisdiction to tax by tax agreement. In addition to join economic integration a state must limit its jurisdiction to tax.

Turkey has limited its jurisdiction to tax because of entering Custom Union. When Turkey will partake to the European Union it must make more constraints about jurisdiction to tax.

İÇİNDEKİLER

GİRİŞ	1
-----------------	---

BİRİNCİ BÖLÜM VERGİLENDİRME YETKİSİ

I. DEVLET, EGEMENLİK, YETKİ VE VERGİLENDİRME YETKİSİ	3
A. DEVLET VE EGEMENLİK	3
B. YETKİ KAVRAMI VE ULUSLARARASI HUKUK AÇISINDAN YETKİ	5
C. VERGİLENDİRME YETKİSİ	7
D. VERGİLEME AÇISINDAN ANAYASANIN ANLAMI	8
II. VERGİLENDİRME YETKİSİNİN DAYANDIĞI TEMEL KURAMLAR	10
A. DEVLET GÖRÜŞÜNE DAYANAN KURAMLAR	10
1. Akılcı-Bireyci Devlet Görüşüne Dayanan Değişim veya Yararlanma Kuramı	10
a. Vergiyi Hizmet Bedeli Sayan Görüşler	11
b. Vergiyi Sigorta Primine Benzeten Görüşler	12
c. Vergiyi Genel Harcamalara Katılma Karşılığı Olarak Kabul Eden Görüşler	13
2. Organik Toplumcu Devlet Görüşüne Dayanan Otorite Egemenlik Kuramı	13
B. ULUSLARARASI HUKUK AÇISINDAN VERGİLENDİRME YETKİSİ İLE İLGİLİ KURAMLAR	14
1. Gerçekçi Yada Deneysel Kuram	15

2. Etik Ya da Karşılık Kuramı	15
3. Sözleşme Kuramı	16
C. ULUSLARARASI HUKUKTA VERGİLENDİRME	
YETKİSİNİN BUGÜNKÜ ANLAMI	17
III. ÇEŞİTLİ ÜLKELERDE VERGİLENDİRME YETKİSİ	17
A. FEDERAL DEVLETLERDE VERGİLENDİRME YETKİSİ	18
1. Amerika Birleşik Devletlerinde Vergilendirme Yetkisi	18
a. Federal Devletin Vergilendirme Yetkisi	19
b. Federe Devletlerin Vergilendirme Yetkisi	20
c. Yerel İdarelerin Vergilendirme Yetkisi	22
2. Kanada'da Vergilendirme Yetkisi	23
a. Federal Devletin Vergilendirme Yetkisi	24
b. Federe Devletin Vergilendirme Yetkisi	24
3. Almanya'da Vergilendirme Yetkisi	25
a. Federal Devletin Vergilendirme Yetkisi	26
b. Federe Devletlerin Vergilendirme Yetkisi	27
c. Yerel İdarelerin Vergilendirme Yetkisi	27
B. MERKEZİ DEVLETLERDE VERGİLENDİRME YETKİSİ	28
1. İngiltere'de Vergilendirme Yetkisi	28
a. Yasama Organının Vergilendirme Yetkisi	28
b. Yürütme Organının Vergilendirme Yetkisi	29
c. Yerel İdarelerin Vergilendirme Yetkisi	29
2. Fransa'da Vergilendirme Yetkisi	30
a. Yasama Organının Vergilendirme Yetkisi	30
b. Yürütme Organının Vergilendirme Yetkisi	31
c. Yerel İdarelerin Vergilendirme Yetkisi	31
3. Türkiye'de Vergilendirme Yetkisi	32
a. Yasama Organının Vergilendirme Yetkisi	32
b. Yürütme Organının Vergilendirme Yetkisi	33
c. Yerel İdarelerin Vergilendirme Yetkisi	35

İKİNCİ BÖLÜM
VERGİLENDİRME YETKİSİNİN ULUSLARARASI ALANDA
SINIRLANDIRILMASI

I. ULUSLARARASI VERGİ HUKUKU	37
II. ULUSLARARASI VERGİLEMEDE TEMEL İLKELER	38
A. MALİ BAĞLILIK TEMELİNDE VERGİ YÜKÜMLÜLÜĞÜNE UYGULANAN İLKELER	38
1. Sınırsız Mali Yükümlülük	39
a. Uyruluk Bağı	39
b. Mülklik Bağı	40
2. Sınırlı Mali Yükümlülük	41
a. İkametgahın Olmaması Nedeniyle Mülklik Bağı	41
b. Ekonomik Bağlılık Nedeniyle Mülklik Bağı	42
c. İşlevsel Bağlılık	42
B. VERGİ TÜRLERİ İTİBARIYLA UYGULANAN İLKELER	43
1. Dolaysız Vergilerde Uygulanan İlkeler	43
2. Dolaylı Vergilerde Uygulanan İlkeler	44
III. ÇİFTE VERGİLENDİRME NEDENİYLE VERGİLENDİRME YETKİSİNİN SINIRLANDIRILMASI	45
A. ÇİFTE VERGİLENDİRME KAVRAMI	45
B. ÇİFTE VERGİLENDİRMEYİ ORTAYA ÇIKARAN NEDENLER	46
1. Vergilendirme Yetkisine Aynı Anda Sahip Olunması Nedeniyle Oluşan Çifte Vergilendirme	46
2. Uluslararası Hukuk Kurallarının Eksik Olması Nedeniyle Ortaya Çıkan Çifte Vergilendirme	47
3. Ülkelerin Vergileme Yetkilerini Yasal Olmayan Biçimde Kullanmaları Sonucu Oluşan Çifte Vergilendirme	48
C. ÇİFTE VERGİLENDİRMEYİ ÖNLEMELER AMACIYLA VERGİLENDİRME YETKİSİNİN SINIRLANDIRILMASI	48

11.16.17

1. Çifte Vergilendirmenin Önlenmesi Amacıyla Türk Vergi Mevzuatında Yapılan Düzenlemeler	50
2. Uluslararası Vergi Anlaşmaları Yoluyla Vergilendirme Yetkisinin Sınırlandırılması	52
a. Vergi Anlaşmalarının Amaçları	52
b. Vergi Anlaşmalarının Temel Yapısı	53
c. Vergi Anlaşmalarında Kullanılan Yöntemlerin Vergilendirme Yetkisi Açısından Değerlendirilmesi	55
d. Türk Hukukunda Uluslararası Vergi Anlaşmaları	57
3. Çok Taraflı Anlaşmalarla Vergilendirme Yetkisinin Sınırlandırılması	59
IV. ULUSLARARASI EKONOMİK BÜTÜNLEŞMELER VE VERGİLENDİRME YETKİSİ	60
A. SERBEST TİCARET BÖLGELERİ	61
B. GÜMRÜK BİRLİKLERİ	62
C. VERGİ BİRLİĞİ	63
D. ORTAK PAZAR	64
E. EKONOMİK BİRLİK	65
V. ULUSLARARASI VE ULUSLARÜSTÜ KURULUŞLAR VE VERGİLENDİRME YETKİSİ	65

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

AVRUPA BİRLİĞİ VE GÜMRÜK BİRLİĞİ'NİN TÜRKİYE'NİN VERGİLENDİRME YETKİSİNE ETKİLERİ

I. AVRUPA BİRLİĞİ HUKUKUNUN NİTELİKLERİ	68
A. BİRLİK HUKUKUNUN ULUSLARÜSTÜ NİTELİĞİ	68
B. BİRLİK HUKUKU'NUN DOĞRUDAN UYGULANMASI	69
C. BİRLİK HUKUKU'NUN ÖNCELİĞİ	70

II. AVRUPA BİRLİĞİ VERGİ POLİTİKASI VE	
VERGİLENDİRME YETKİSİNİN SINIRLANDIRILMASI	71
A. AVRUPA BİRLİĞİ VERGİ POLİTİKASI	71
B. AVRUPA BİRLİĞİNDE ÜYE ÜLKELERİN	
VERGİLENDİRME YETKİLERİNİN SINIRLANDIRILMASI	72
1. Gümrük Vergilerinin Kaldırılması	72
2. Gümrük Vergisine Eş Etkili Önlemlerin Kaldırılması	74
3. Devlet Yardımlarının Yasaklanması	76
4. Ayırıcı Vergileendirmenin Önlenmesi	77
5. Birliğin Finansman Kaynakları	78
6. Vergileendirme İle İlgili Topluluk Tüzükleri ve Direktifleri	79
III. AVRUPA BİRLİĞİ VE TÜRKİYE ARASINDAKİ	
İLİŞKİLERİN VERGİLENDİRME YETKİSİ YÖNÜNDEN	
DEĞERLENDİRİLMESİ	80
A. AVRUPA BİRLİĞİ TÜRKİYE ORTAKLIK ANTLAŞMALARINDA VERGİLENDİRME YETKİSİNİN DURUMU	80
B. GÜMRÜK BİRLİĞİ SÜRECİNDE VERGİLENDİRME YETKİSİNİN SINIRLANDIRILMASININ ETKİLERİ	83
1. Kamu Maliyeti Açısından Etkileri	83
2. Vergi Sistemi Açısından Etkileri	84
C. TÜRKİYE'NİN BİRLİĞE TAM ÜYE OLMASI DURUMUNDA VERGİLENDİRME YETKİSİNİN SINIRLANDIRILMASI	88
SONUÇ	90
YARARLANILAN KAYNAKLAR	94

GİRİŞ

Günümüzdeki en önemli gelişmelerden biri, ülkeler arasındaki mal, sermaye ve insan akışının yoğunlaşmasıdır. Bu yoğunlaşmanın sonucunda mal, sermaye ve insan gücü aynı anda birden fazla devleti ilgilendirir hale gelmektedir. Sermaye ülke sınırlarını aşarak kendine yeni yatırım alanları aramaktadır. Teknoloji de sınır ötesi bir mal niteliğine bürünmüştür. İşgücü birden fazla devlet ile bağlı hale gelmiştir. Bu gelişmelerin sonucu olarak kişi ve kurumlar birden fazla devletten gelir elde etmektedirler. Gelirin ortaya çıkması vergi olayını gündeme getirmektedir.

Devletler, ülkeleri üzerinde egemenlik haklarından kaynaklanan vergilendirme yetkilerinin içeriğini diledikleri biçimde belirleyebilmektedirler. Devletler vergilendirme yetkilerinin kapsamlarını belirlerken farklı ilkeler uygulayabilmektedirler. Kimi devlet vergilendirme yetkisini uyrukluk esasına bağlarken, diğer bir devlet ikametgah veya kaynak esasına bağlayabilmektedir. Farklı ilkelerin uygulanması, vergi yükümlülüğünün aynı vergi konusu bakımından farklı vergilendirme yetkisinin kapsamına girmesine; dolayısıyla vergilendirme yetkilerinin çakışmasına yol açmaktadır.

Bu çalışmanın amacı vergilendirme yetkisinin kuramsal temellerini ortaya koyarak, uluslararası alanda uygulanan vergileme ilkelerini açıklamak, uluslararası çifte vergilendirme olgusu ve ekonomik bütünleşmeler sonucu devletlerin vergilendirme yetkisine getirilen

sınırlandırmaları belirlemektir. Ayrıca Türkiye'nin gümrük birliği ve Avrupa Birliği'ne tam üyeliği sonucu vergilendirme yetkisinde oluşacak sınırlamaları belirleyerek bu sınırlamaların etkilerini araştırmaktır.

Bu çalışmanın birinci bölümünde vergilendirme yetkisi kavramı devlet ve egemenlik ve yetki kavramları ile birlikte açıklanmıştır. Vergilendirme yetkisi hakkındaki kuramlar açıklanarak çeşitli ülkelerdeki vergilendirme yetkisi konusunda bilgi verilmiştir.

İkinci bölümde, uluslararası vergileme ilkeleri incelenmiştir. Bu bölümde çifte vergilendirme olgusunun nedenleri ortaya konularak çifte vergilendirmenin önlenmesi amacıyla yapılan anlaşmalar yoluyla vergilendirme yetkisinin nasıl sınırlandırıldığı ele alınmıştır. Ayrıca ekonomik bütünleşme biçimlerinde üye devletlerin vergilendirme yetkilerine getirilen sınırlandırmalar belirlenmiştir.

Üçüncü bölümde, Avrupa Birliği hukukunun özellikleri ile Birlikte vergilendirme yetkisine getirilen sınırlandırmalar belirlenerek, Türkiye'nin gümrük birliğine katılması sonucu, vergilendirme yetkisinde yaptığı sınırlandırmalar ve etkileri ile topluluğa tam üye olması durumunda tabi olacağı sınırlandırmalar üzerinde durulmuştur.

BİRİNCİ BÖLÜM

VERGİLENDİRME YETKİSİ

I. DEVLET, EGEMENLİK, YETKİ VE VERGİLENDİRME YETKİSİ

A. DEVLET VE EGEMENLİK

Çeşitli şekillerde açıklanan devlet dar veya geniş olarak tanımlanabilmektedir. Dar anlamda devleti, belirli bir ülke parçası üzerinde teşkilatlanmış olan ve bu ülkede yaşayan kişiler üzerinde tek başına yetkili olan bir siyasi teşkilat şekli olarak açıklayabiliriz¹. Geniş anlamda ise devlet, ulusal bir topluluk olup, tarihi geçmişi ve belli bir birliği ile özgünleşir. Ulusal topluluk zorunlu olarak, devlete bağımlı olan yada devletler üstü öteki topluluklardan farklı olarak bazı siyasi ve hukuki özellikler taşımaktadır. Bu özelliklerin başında, devleti yönetenlerin hukuk kuralları koyma ve kamu gücünü kullanma tekeli elinde bulundurma özellikleri vardır².

Kurulu düzenin temel özelliği, anarşiyi ortadan kaldırmak için zorlayıcı gücün tekelleştirilmesidir. Düzensizlik ortamı herkesin güç kullanmak konusunda özgür olduğu ortamlarda oluşmaktadır. Düzen

¹ TOLUNER, Sevin, **Milletlerarası Hukuk Dersleri, Devletin Yetkisi**, IV. Basım, Beta Basın Yayın Dağıtım A.Ş., (İstanbul, 1989), s.1.

² TEZİÇ, Erdoğan, **Anayasa Hukuku**, II. Bası, Beta Basın Yayın Dağıtım A.Ş. (İstanbul, 1991), s.108.

ise zorlayıcı güç tekelleştiğinde vardır³. Zorlayıcı gücün tekelleşmesi ise egemenlik kavramının devletin kullanımında olmasını gerektirmektedir. Egemenlik modern devletlerde seçmenler tarafından devleti yönetenlere tanınan siyasi yetkiler bütünüdür. Kanun yapmak, bu kanunu herhangi bir iradeye kabul ettirmek, hakları teşkilatlandırmak yetkisidir⁴.

Mutlak egemenlik kavramı ile ilgilenenler ise bilimsel amaçtan çok progpaganda amacı gütmüşlerdir. Bodin Fransız kralının merkezileştirilmiş otoritesinin güçlendirilmesi gerektiğine inanmış, Hobbes içinde yaşanan ortamın karışıklığından korkmuş, Lucke ihtilali savunmuş, Rousseu demokrasi hukukunu korumayı düşünmüş, Hepel ise Prusya monarşisini göklere çıkarmıştır⁵.

Günümüzde ise egemenlik devletin bütün hakları ve yasal iktidarı olarak tanımlanmaktadır⁶. Kanun yapmak, vergi almak, para basmak, savaş yapmak, barış anlaşmaları imzalamak gibi devlet gücünün kapsamını oluşturan kavramları egemenliğin özelliği olarak nitelendirmek mümkündür⁷.

Egemenlik kavramı devletin, ülkesindeki fert ve topluluklar üzerinde üstün otoriteye sahip olması anlamında iç egemenlik ve diğer devletlerle ilişkilerinde hiçbir bağlılığın olmadığı ve onlarla hukuken eşit olduğu dış egemenlik olarak ikiye ayrılmaktadır⁸. Ayrıca egemenlik,

³ BRENNAN, Geoffrey, BUCHANAN, James, **The Power To Tax: Analitical Foundation of a Fiscal Constitution**, Cambridge University Press, 1. Edition, (England, 1980), s.4.

⁴ LÜTEM, İlhan, **Egemenlik Kavramı ve Devletlerarası Hukuk**, Sakarya Basımevi, (Ankara, 1947), s.15.

⁵ ÖZMAN, Aydoğan M., "Egemenlik Kavramı ve Doktrin", **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, (Ankara-1964). Cilt XXI, Sayı 1-4, s.55.

⁶ BROWLIE, Ian, **Principles of Public International Law**, Clerendan Press Oxford, (England, 1966), s.98.

⁷ ÖZMAN, Aydoğan M., a.g.m., s.58.

⁸ ÖZMAN, Aydoğan M., a.g.m., s.59.

devletin doğal yada yasal vatandaşları üzerindeki kişisel egemenliği kendi ülke sınırları içerisindeki bütün kişi ve şeyler üzerindeki ulusal egemenliği ve uluslararası kuruluşları ile deniz hukuku sonucu oluşan fonksiyonel egemenlik olarak da üçlü bir ayrım tabii tutulmaktadır⁹.

Egemenlik kavramı pratik olmaktan daha çok yasal bir içerik taşımaktadır. Egemenlik bir ülkede yasa yapmak hakkına sahip organa bağlıdır. Bu organda yasama organıdır. Çağdaş demokrasilerde parlamentoların ülke sınırları içerisinde uygulanacak yasaları yapma hakları içsel egemenliği belirlemektedir. Egemenliğin dışsal boyutu ise devletin uluslararası hukuk açısından sahip olduğu yetkileri ifade etmektedir. Devletlerin bağımsızlıkları arttıkça dış egemenliğin önemi ve yarattığı sorunlar artmaktadır¹⁰.

B. YETKİ KAVRAMI VE ULUSLARARASI HUKUK AÇISINDAN YETKİ

Yetki kavramı, egemenlik kavramınının bütününü kapsamamaktadır. Egemenlik kavramı birçok yetkiyi içermesine rağmen yetki kavramı, devletin sahip olduğu her bir hakkı yada hakların birkaçının toplamını ifade etmektedir¹¹.

Yetki doktrini çok boyutlu ele alınmasına rağmen temel olarak yasama, yürütme, yargı yetkileri olarak üç boyutta belirlenebilir. Yetki, başka devletlere de geçerli sayılacak şekilde hak yaratma gücü olarak tanımlandığında bu güç, her üç yetki alanında da uygulanabilmektedir¹². Yasama yetkisinin kullanılması devletin kendi ülke sınırları içerisinde ve ülke sınırları dışarısında etkide

⁹ SILVESTRE, Rutsel, MARTHA, J., **The Jurisdiction to Tax in International Law**, Klower Law and Taxation Publishers, (Washington, 1989), s.44.

¹⁰ HAGUE, Rod, HAROP, Martin, BRESLİN, Shoun, **Comparative Government and Politics an Introduction**, Third Edition, Macmillan, (ABD-1993), s.7.

¹¹ BROWLIE, Ian, a.g.e., s.98.

¹² SILVESTRE, Rutsel and MARTHA, J., a.g.e., s.59.

bulunabilmesi için yeterli değildir. Devletin yasama yetkisini kullanmasının yanında onu uygulama gücünde varolması gerekmektedir.

Uluslararası hukuk açısından yetki ise, uluslararası hukukun bir parçası olarak, devletin nesnelere, kişilere ve olaylara yasal olarak müdahale edeceği durumlarla böyle bir müdahalenin yasal olmadığı durumları birbirinden ayırt etmek için kullanılmaktadır¹³.

Uluslararası hukuk açısından egemenlik, devletin hukuksal açıdan bir dış ya da üstün iktidara bağlı olmadan ve yalnızca uluslararası hukuk kuralları yada kendi kabul ettiği bağlantılarıyla sınırlanan, serbestçe karar verme yetkilerini içermektedir¹⁴. Devletin uluslararası alandaki egemenliği diğer devletlerle arasında hukuksal eşitlik sağlamaktadır. Devletin dış hukuk yönünden egemen olması demek, hukuki bakımdan diğer devletlerle eşit olması demektir. Dış egemenlik devletler arasındaki eşitliği sağlamakla devletlerin bir diğerinin işlerine karışmasının önüne set çektiğinden olumsuz karektere sahiptir¹⁵.

Yetkilerin uluslararası alandaki kapsamı iki noktada ortaya çıkmaktadır¹⁶. Bunlar;

- Devlet sözkonusu yetkisini kullanmada uluslararası hukukun öngördüğü yükümlülükler dışında başka bir otoriteye bağımlı değildir.
- Devlet ülkesi üzerindeki yetkilerini münhasır bir biçimde kullanmaktadır.

Uluslararası hukukta devletin yetkisi, devletin antlaşmalar gibi ikili yada çok taraflı işlemlerden tek taraflı işlemlere kadar gerçekleştirdiği bütün hukuksal işlemleri, hukuka uygun bütün kararları ve eylemlerini kapsamaktadır.

¹³ SILVESTRE, Rutsel and MARTHA, J., a.g.e., s.63.

¹⁴ PAZARCI, Hüseyin, **Uluslararası Hukuk Dersleri**, II. Baskı, (İstanbul, 1987), s.218.

¹⁵ ÖZMAN, Aydoğan, a.g.m., s.59.

¹⁶ TOLUNER, Sevin, a.g.e., s.3.

C. VERGİLENDİRME YETKİSİ

Günümüzde vergi, kamu gereksinimlerini karşılamak amacıyla, belirli bir hizmet karşılığı olmaksızın yasaya dayalı olarak kişi ve kurumlardan zorunlu olarak tahsil edilen paralar olarak tanımlanmaktadır¹⁷. Vergilendirme yetkisi ise devletin sahip olduğu hukuki ve fiili zorlama gücüne dayanarak ülkede yaşayan kişi ve kurumlardan mali taleplerde bulunabilmesini ifade etmektedir¹⁸.

Ülkeler arasındaki etkileşimin artması ile birlikte vergi ile ilgili alanların yalnızca ülke içinde yaşayan, kişi ve kurumlar ile sınırlı kalmaması nedeniyle vergileme yetkisinin etki alanı ülke sınırları dışına çıkmıştır. Bu nedenle vergilendirme yetkisini, devletin kendisi ile ekonomik yada siyasal bağılılığı olan kişi ve kurumlar uluslararası hukuk tarafından aksine bir durum öngörülmediği durumlar da, sahip olduğu hukuki ve fiili zorlama gücüne dayanarak mali taleplerde bulunabilmesi olarak tanımlamak gerekmektedir.

Vergilendirme yetkisi kapsam bakımından incelendiğinde ise, sıradan vatandaşlar için vergilendirme yetkisi hükümetlerin zorlama gücü ile çok benzer görünümündedir. Daha genel olarak vergilendirme yetkisi bireyler ve özel kuruluşlar üzerinde güç kullanmayı gerektirmektedir¹⁹. Dar anlamda devletin veya bu yetkiyi devletten devralmış kamu tüzel kişilerinin vergi koyma konusundaki yetkilerini içermektedir²⁰. Geniş anlamda vergilendirme yetkisi ise, kamu giderlerini karşılamak üzere, gerçek ve tüzel kişiler üzerine konulan her türlü "*mali yüküm*"e ilişkin yetkiyi kapsamaktadır. Vergilerin yanında

¹⁷ HEREKMAN, Aykut, **Kamu Maliyesi (Genel Vergi Kuramı)**, Sevinç Matbaası, Cilt II, (Ankara-1987), s.5.

¹⁸ ÇAĞAN, Nami, **Vergilendirme Yetkisi**, Kazancı Hukuk Yayınları, (İstanbul-1982), s.3.

¹⁹ BRENNAN, Geoffrey, BUCHANAN, James, a.g.e., s.8.

²⁰ ÇAĞAN, Nami, **Vergilendirme Yetkisi**, a.g.e., s.5.

resim, harç, şerefiye ile sosyal güvenlik kurumlarına (Emekli Sandığı, Sosyal Sigortalar Kurumu, Bağ-Kur gibi) Ticaret ve Sanayi Odaları, Borsalar, Tabibler Odası, Esnaf ve Küçük Sanatkârlar Dernekleri ve bazı mal ve hizmet piyasalarına müdahale etmek ve/veya kamu kesimine gelir sağlamak amacıyla yaratılan fonlar gibi ekonomik vergi benzeri mükellefiyetler vergilendirme kapsamı içerisinde yer almaktadır²¹.

Vergilendirme yetkisini, yetki kavramının daha önce de değindiğimiz üç boyutu içerisinde de sınıflandırma olanağı vardır. Yasama yetkisinde devlet, vergileme ile ilgili yasal kuralları ortaya koymaktadır. Yürütme yetkisinde ise yasal kuralları belirlenmiş vergileme işlemlerinin bireylere ve tüzel kişilere uygulanması sözkonusu olmaktadır. Yargı yetkisi vergileme ile ilgili hukuksal sorunları çözümlemedeki mahkemelerin yetkilerini ifade etmektedir²².

D. VERGİLEME AÇISINDAN ANAYASANIN ANLAMI

Devletin niteliklerinden bir tanesi hukuki bir varlığa sahip olmasıdır. Buna tüzel kişilik denilmektedir. Devletin hukuken korunan hakları olduğu gibi ödevleri de bulunmaktadır. Tüzel kişiliğin özelliği, bunların ancak bir statüye sahip olmaları ile hukuki kişiliklerinin varolabilmesidir²³. Bu nedenle, her topluluk kendisine faaliyette bulunma yetkisi veren ve aynı zamanda ortaya çıkabilecek önleme ve çözme olanağı sağlayan bir gereksinim duymaktadır. Bir toplumun sahip olduğu statüye (yazılı olsun veya olmasın) o toplumun anayasası denilmektedir. Anayasa sözcüğü aynı zamanda devlet düzenini ve ana

²¹ ULUATAM, Özhan, **Örnekler, Belgeler ve Mahkeme Kararlarıyla Vergi Hukuku Genel Esasları ve Vergiler**, Gözden Geçirilmiş ve Genişletilmiş Baskı, Seçkin Yayınevi, (Ankara-Ekim 1995), s.17.

²² ÇAĞAN, Nami, **Vergilendirme Yetkisi**, a.g.e., s.5.

²³ TEZİÇ, Erdoğan, a.g.e., s.133.

yapısını, organlarının kuruluş ve işlerini gösteren (yazılı olsun veya olmasın) bütün hukuk kurallarını ifade etmektedir.

Vergilemenin demokratik toplumlar açısından temel özelliklerinden birisi anayasal temellerle uygulanmasıdır. Ortaya konulmuş bulunan anayasal kurallar yoluyla vergilendirme yetkisi kullanılmaktadır. Anayasal temelde kişiler, anayasalar tarafından konulan kuralları esas alarak davranışlarını düzenlemektedir²⁴. Tüm anayasal kurallar sınırlandırılmış potansiyel güç kuralları olarak yorumlanmaktadır. Anayasalarda yer alan vergilemeyle ilgili hükümler vergilerle ilgili bir kuralı öngörmektedir. Vergilerin kanuniliği ilkesi, bir yandan vergilendirme yetkisini kullanan kamu makamlarına direktif verip, onlara bağlayıcı bir sınır çizerken, öte yandan bireyler, vergi yükümlüleri bakımından da bu yasaklamanın ihlali halinde buna karşı çıkmak için bazı haklar tanımaktadır; yükümlüler vergininin kanunsuz alınması halinde bir kısım olanaklara sahiptir²⁵.

Vergilerin kanuniliği ilkesi vergi yükümlülerine, yasal sınırların aşılması konusunda güvence getirmektedir. Bunun yanında, vergi alacaklısına da yasal koşulların varlığı halinde vergilendirme yetkisini kullanma olanağı vermektedir. Yine vergilerin kanuniliği ilkesinin sonucu olarak bu ilkeye uyulmaması halinde vergilendirme yetkisi sahibi ile vergi borçlusunun bir takım istem hakları doğacaktır²⁶. Bu yapılan yanlış uygulamanın ortadan kaldırılması (vergi alacaklısı) veya kaldırılmasının istenmesi (vergi borçlusu), gerekiyorsa her iki taraf açısından yargı yoluna başvurma ile gerçekleşmektedir.

²⁴ BRENNAN, Geoffrey, BUCHANAN, JAMES, a.g.e., s.5.

²⁵ KUMRULU, G. Ahmet, "Vergi Hukukunun Bir Kısım Anayasal Temelleri", **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt XXXVI, Sayı 1-4, (Ankara-1979), s.150.

²⁶ KUMRULU, G. Ahmet, a.g.m., s.151.

II. VERGİLENDİRME YETKİSİNİN DAYANDIĞI TEMEL KURAMLAR

Vergi, gerek ismi, şekli ve yapısı gerekse iktisadi, sosyal ve siyasal yönleri itibariyle zaman akışı içinde sürekli bir değişme göstermiştir. Vergilemenin varlığını haklı göstermeye çalışan görüşlerde birçok değişikliğe uğramıştır. Genellikle mali içeriği olmayan aksine siyasal ve ahlaki düşüncelerin ürünü olan bu kuramlarda izlenen temel amaç, verginin temel niteliğini kavramak ve açıklamaktan ziyade, gerçek hayatta uygulanan bir vergi politikasının veya bir vergi türünün olması gereken ölçüler açısından haklı ve makûl olup olmadığını ortaya çıkarmaktır²⁷. Yine uluslararası hukuk açısından vergilendirme yetkisinin yasal dayanakları hakkındaki sorulara yanıt verebilmektir²⁸.

A. DEVLET GÖRÜŞÜNE DAYANAN KURAMLAR

I. Akılcı-Bireyci Devlet Görüşüne Dayanan Değişim veya Yararlanma Kuramı

Vergiyi kamu hizmetlerinden yararlanma veya isteğe bağlı değişim karşılığı olarak kabul edenler devleti akılcı, bireyci ve yararcı niteliğiyle ele alan akılcı-bireyci devlet görüşünden hareket ederler²⁹. J.J. Rousseau'nun, sosyal sözleşme teorisine de esas oluşturan bu devlet anlayışına göre vergi bir çeşit tekel fiyatı, yani devletçe sağlanan hizmetlerin fiyatı olmaktadır. Doğal hukuk anlayışına göre vatandaşın sadece "Tebâ" değil aynı zamanda devletin hizmetlerini de talep edebilen kişi olması nedeniyle vergi, devletçe yapılan hizmetler için ödenmesi zorunlu olan bir nevi fiyat olarak kabul edilmekteydi. Bununla birlikte

²⁷ TURHAN, Salih, **Vergi Teorisi ve Politikası**, Filiz Kitabevi, (İstanbul-1993), s.13.

²⁸ SILVESTRE, Rutsel, MARTHA, J., a.g.e., s.18.

²⁹ HEREKMAN, Aykut, a.g.e., s.8.

vergi teorisi yalnızca ferdileştirilmeyip aynı zamanda ahlakileştirilmiştir³⁰.

Değişim veya faydalanma kuramı birbirlerinden önemli farklılıklar olmayan üç ayrı biçimde açıklanmıştır.

a. Vergiyi Hizmet Bedeli Sayan Görüşler

Liberal iktisadi düşüncelerin egemen olduğu 18. yüzyılda ortaya atıldıktan sonra önemini bugüne kadar devam ettiren ve değişim kuramı olarak adlandırılan bu görüşe göre, vergi devlet tarafından sağlanan hizmetlerin (özellikle iç ve dış güvenliğinin) bir bedeli veya fiyatıdır³¹. İfadelerinde farklılık olmasına rağmen bu görüşte birleşen yazarlar arasında Montesquie, Mirabeau, Proudhon, Lucke, Hobbes, Leroy gibi yazarlar vardır³².

Vergiyi hizmet bedeli olarak sayan görüş, vergi teorisi açısından gerçeği yansıtmamaktadır. Devlet vergilendirme yetkisini verdiği hizmetlere karşı bir bedel belirlemek ve bu bedeli, hizmetlerden yararlananlardan tahsil etmek için kullanamaz. Çünkü kamu ekonomisinin piyasa ekonomisinden farklı yönlerinden birisi, yapılan hizmete fiyat belirlenememesi ve hizmetten yararlanan açısından yararlandığı hizmetin bedeli olarak direk bir ödemenin söz konusu olmamasıdır. İktidar ilkesinin geçerli olduğu günümüz mali uygulamalarında devlet hizmetlerinden en çok faydalanan kişiler, ödeme güçlerinin yetersiz olması nedeniyle, hiç ya da pek az vergi verenlerdir³³.

³⁰ TURHAN, Salih, a.g.e., s.14.

³¹ SCHMÜLDERS, Gunter, (Çeviren: Salih Turhan), **Genel Vergi Teorisi**, İstanbul Üniversitesi, İktisat Fakültesi, Maliye Enstitüsü Yayınları, 2149/374/55, (İstanbul-1976).

³² NADAROĞLU, Halil, **Kamu Maliyesi Teorisi**, Sermet Matbaası, II. Baskı, s.246.

³³ NADAROĞLU, Halil, a.g.e., s.247.

b. Vergiyi Sigorta Primine Benzeten Görüşler

Bu görüşe göre devlet vergilendirme yetkisini, vatandaşlara sağladığı can ve mal güvenliği karşılığı olarak kullanmaktadır. Vergiyi açık bir şekilde bir tür sigorta primi olarak tanımlayan yazar Emile de Gırardin'dir.

Bu yazara göre, vergi "varlıklarını ve yaşantılarını her türlü riske karşı korumak isteyenlerin ödedikleri bir sigorta primidir. Bu görüşe göre, devlet tarafından sağlanan güvenliğin karşılığı olan fiyatın adil bir biçimde saptanabilmesi için, ikili bir kriterden yararlanılmalıdır. Vergilerin düzeyi, devletin sağladığı güvenlik dolayısıyla yapılan giderlere veya kişilerin devlet tarafından sunulan hizmetlerden sağladıkları faydalara göre belirlenmelidir³⁴. Bu görüşü savunan J.J. Rousseau, vergiye benzetilen sigorta priminin artan oranlı bir biçimde uygulanmasının gerekli olduğunu belirtmiştir³⁵.

Bu görüşte verginin esasını açıklamaktan uzaktır. Sigorta primleri, sigorta şirketleri tarafından, mal yada cana gelen zararları karşılamak amacıyla yapılan ödemelerdir. Ödeme yapılarak korunma amacı değil, meydana gelen zararın giderilmesi amacı güdülmektedir. Devlet, kişilerin mal ve can güvenliğini sağlamak, amacıyla kamusal hizmetler yapmaktadır. Yapmış olduğu bu kamusal hizmetler nedeniyle oluşan giderleri karşılamak amacıyla vergilendirme yetkisini kullanmaktadır. Ayrıca kişilerin zarar görmeleri durumunda vergilemenin karşılığı olarak bu zararların devlet tarafından giderilmesi söz konusu değildir.

³⁴ TURHAN, Salih, a.g.e., s.15.

³⁵ SCHMÜLDERS, Gunter, a.g.e., s.41.

c. Vergiyi Genel Harcamalara Katılma Karşılığı Olarak Kabul Eden Görüşler

Thiers, Menier, Broglie gibi yazarlar tarafından savunulan bu görüşe göre devlet ekonomik açıdan ele alınarak bir üretim topluluğuna benzetilmektedir. Vergi, ulusal sermayenin işletilmesi için gerekli genel giderler karşılığı olarak ele alınmaktadır.

Yararlanma kuramının “vergiyi genel harcamalara katılma karşılığı” olarak kabul eden bu yönüyle günümüz mali anlayışında gerçeği yansıtmamaktadır. Öncelikle, vergi ile finanse edilen kamu hizmetlerinin genel harcamalara yansıyan değerini bulmak mümkün değildir. Diğer yandan, kamu giderleri sadece sosyal üretimi kolaylaştıran iktisadi nitelikteki hizmetlere tahsis edilmeyip, aynı zamanda kültürel ve sosyal amaçlara da yönelik olmaktadır.

Genel olarak yararlanma kuramı günümüz mali anlayışına uymamakla birlikte bazı özel durumlarda geçerliliğini koruyabilmektedir. Devletin yaptığı bazı hizmetler piyasa ekonomisi kurallarına yaklaştığından, devlet bu hizmetlere karşılık olarak bir bedel talep edebilmektedir. İktisadi faaliyetlere girişmek için devletten izin alınması nedeniyle ödenen ruhsatıyeler veya kişilerle devlet ya da kişiler arasındaki hukuksal durumların kanıtlanmasına yarayan belgelerin düzenlenmesinde alınan resimler ve bayındırlık işlerinden dolayı mülklerinde değer artışı meydana gelen kişilerden alınan şerefiyeler bu gruba girmektedir³⁶.

2. Organik Toplumcu Devlet Görüşüne Dayanan Otorite Egemenlik Kuramı

Organik devlet görüşüne göre devlet, bireylerin oluşturduğu toplumdan üstün bir varlık olup, kamusal nitelikte mal ve hizmet

³⁶ TURHAN, Salih, a.g.e., s.17.

üreterek kamusal gereksinimleri karşılamak zorundadır. Kamusal nitelikteki harcamalara, devletle ekonomik bağılılığı olan yabancılar dahil, her bir birey katılmak zorundadır. Devlet, toplumun kolektif gereksinimlerini karşılamak için-herhangi bir karşılık isteme hakkını vermeksizin-fertlere ödeme güçlerine göre mali yükümlülükler getirme yetkisine sahiptir. Toplum hayatının devamı için zorunlu bir siyasal-sosyal kurum olan devletin, toplumu oluşturan kişilerin çoğunluğu tarafından faydalı ya da kaçınılmaz olarak kabul edilen fanksiyonlarını gerçekleştirmek üzere, egemenlik hakkına dayanarak-herhangi bir yükümlülük altında kalmaksızın-teb'asından her türlü fedakârlığı isteyebileceği esastan hareket eden bu görüş fedakârlık kuramı diye nitelendirilmektedir³⁷.

Devletin vergilendirme yetkisi, fedakarlık kuramının dışında yine devlet egemenliğine dayanarak hukuki zor veya yaptırım görüşü ile toplum duygusunu esas alan görüşler çerçevesinde de açıklanmaktadır³⁸.

Otorite-egemenliğe dayanan görüş, egemenliğin mutlak olarak uygulandığı durumlarda tehlikeli sonuçlara yolaçabilmektedir. Devlet egemenliğe dayanan vergilendirme yetkisinin, devletin mali gereksinimlerini dikkate alarak yasal sınırların belirlenmesi gerekmektedir.

B. ULUSLARARASI HUKUK AÇISINDAN VERGİLENDİRME YETKİSİ İLE İLGİLİ KURAMLAR

Vergilendirme yetkisi için uluslararası hukuk açısından bazı kuramlar ileri sürülmüştür. Temel vergi kuramlarına benzeyen bu kuramlardaki farklılık kanunun uluslararası hukuk açısından ele alınmasıdır.

³⁷ TURHAN, Salih, a.g.e., s.18

³⁸ HEREKMAN, Aykut., a.g.e., s.10

1. Gerçekçi Yada Deneysel Kuram

Bu kurama göre vergilendirme yetkisi fiziksel güç ile eşdeğerdir. Deneysel teorinin çok uç biçimi E. Stimson'un "Yetki ve Vergilendirme Gücü" adlı kitabında belirtilmiştir. Stimson'a göre yetki fiziksel güçtür. Egemen bir devlet kendi mülki sınırlarının dışında, kişiler ve mülkler üzerinde herhangi bir fiziksel güce sahip değildir. Stimson önce yetkinin fiziksel güce eşit olduğunu belirtmiş ve fiziksel gücün kullanımının vergilendirme ile ilgili konularda vergilendirme yetkisini de kapsadığını belirtmiştir.

Gerçekte devletler kendi mülki sınırları dışında da vergilendirme hakkına sahip olmaksızın fiziksel güçlerini uygulamada kullanmaktadırlar. Vergiler bazen devletin fiziksel gücünün olmadığı yerde de konulmaktadır.

Bir egemen devletin yasama, yürütme ya da yargı kararlarıyla oluşan, kişilerin hakları üzerinde gücünün yarattığı etki, yetki olarak adlandırılmaktadır. Yetki güç olarak tanımlandığında sonuç olarak fiziksel güce bağlı olduğunu düşünmek gerekmektedir. Egemen devletin yetkisi bundan dolayı kendi gücüne bağlı olmaktadır. Bu durum ancak yasal haklar egemen devletin isteğine bağlı olarak düzenlendiğinde doğrudur. Yasal haklar yasama yoluyla yaratıldığından egemen devletin gücü yasaların altında etkili olmakta ve yasalar egemen devletin yetki sınırlarını belirlemektedir³⁹.

Bu nedenle gerçekçi kuram yeterli bir hukuki yaklaşımı içermemektedir.

2. Etik Ya da Karşılık Kuramı

Daha çok devleti akılcı, bireyci ve yaratıcı niteliğiyle ele alan değişim veya yararlanma kuramına benzemektedir. Bu kuram

³⁹ SILVESTRE, Rutsel, MARTHA, J., a.g.e., s.19.

vergilemenin etik yönünden hareket etmektedir. Karşılık kavramının esası ise vergileme sonucu ödül ya da cezalandırma olarak ortaya çıkmaktadır. Vergileme, devletten sağlanan fayda ya da avantajların geri dönmesidir. Bu kuram savunucuları, devlete politik bağlılığın sonucu karşısı olarak ekonomik bağlılığın vergilendirme hakkı için nihai neden olduğunu ileri sürmüşlerdir. Toplumun devlete olan maliyeti, toplum bireyleri arasında oransal olarak dağıtılmaktadır. Her kim ekonomik olarak bir topluma bağlı yada o toplumdan fayda sağlıyor ise o topluma vergi ödemek zorundadır. Bu da kuramın normatif yönünü göstermektedir⁴⁰.

Kuramın bu nitelermeleri açıkça hukuktan doğmaktadır. Daha çok hukuk ötesi bir içerik taşımaktadır.

Kuramın zayıf tarafı neye göre varolabileceğine dair objektif bir kriterin olmayışıdır.

3. Sözleşme Kuramı

Bu kuram tarafından geliştirilen teze göre vergileme, vergilendirme yetkisine sahip olanlarla mali konular arasında, sözleşme temelinde, vergileyen devletten sağlanan mal ve hizmetler karşılığında yapılan ödemedir⁴¹.

Sözleşme kuramı kapsamı dolayısıyla bazı güçlükler içermektedir. Öncelikle sözleşmenin temel özellikleri bugünkü vergi ilişkilerine uymamaktadır. Vergileme ilişkisindeki taraflar arasında herhangi bir anlaşma sözkonusu değildir. Yabancı bir ülkeye giderek ticari alışveriş ya da ticari iş yapan bir kimsenin o ülke hükümeti ile vergi ödeme konusunda sözleşme yapması sözkonusu olamaz.

⁴⁰ SILVESTRE, Rutsel. MARTHA, J. a.g.e., s.22.

⁴¹ SILVESTRE, Rutsel. MARTHA, J. a.g.e., s.23.

İkametgahı olmayan yabancılar, yabancı vergilerin kendi isteklerine bakılmaksızın konusu durumundadırlar. Vergilerin doğasında sözleşme serbestliği doktrini konusunda anlaşma sözkonusu olmamaktadır.

C. ULUSLARARASI HUKUKTA VERGİLENDİRME YETKİSİNİN BUGÜNKÜ ANLAMI

Uluslararası hukuk vergilemeyi egemenliğin niteliklerinden olan yetkinin kullanımı olarak algılamaktadır. Esas olarak ulusal devletin içeriğinin politik olduğu bundan dolayıda yetki kavramının kişilerin politik bağıllığı temelinde yasal bir geçerlik kazandığı ileri sürülmektedir. Ancak sınır ötesi işlemlerin ve yabancı ülkelerde yaşayanların yüzyıl içerisinde artması, yabancılar üzerindeki vergileendirme yetkisinin yalnızca politik bağıllık esasında olmadığını ortaya çıkarmıştır.

Devlet kavramının içeriği araştırıldığında, politik boyutundan daha çok sosyal ve ekonomik boyutlarının olduğu görülmektedir⁴². Yabancıların vergilendirilmeleri devlete olan ekonomik bağıllıkları temeline dayanmaktadır. Ülke içinde yerleşmiş kişilerin bağımlılığı ekonomik bağımlılığın yanında politik bağımlılığı da içermektedir.

III. ÇEŞİTLİ ÜLKELERDE VERGİLENDİRME YETKİSİ

Vergiler yasama organları tarafından yapılan yasalar aracılığıyla konulur. Belirli bir anayasal otoritenin olmadığı yerde yönetim, yasama görevini göremez⁴³. Yasama organı vergiler konusundaki resmi otoriteyi belirlemeli, yönetsel kurallar ve düzenlemeler ile vergilerin tahakkuku ile toplanmasını belirli kurallara bağlamalıdır.

⁴² TURHAN, Salih, a.g.e., s.122.

⁴³ SHULTZ, J. William, HARRIS, Lowell, **American Public Finance**, Eight Edition Prentice-Hall Inc., (NewJersey-1965). s.123.

Devletlerin örgütleniş biçiminden veya yapısından gelen özellikler de vergilendirme yetkisini etkilemektedir⁴⁴. Merkezi devletler ve devlet yapısının iki değişik örgütlenmeden doğduğu federal devletlerde vergilendirme yetkisinin kullanımı ve bölüşümü değişmektedir. Merkezi devletler vergilendirme yetkilerinin anayasada ayrıca belirlenmesine gereksinim duymazlar iken, federal devletler içerisindeki federe devletler için vergilendirme yetkisinin anayasada belirlenmesinin gerekliliği vardır⁴⁵. Merkezi devlette yetkiler çoğunlukla merkezde toplanmıştır. Yerel idarelere ve kamu kurumu niteliğindeki bazı kurumlara belirli sınırlar içerisinde vergilendirme yetkisi devredilmektedir. Federal devletlerde vergilendirme yetkisi anayasada belirlenmiş esaslar çerçevesinde federal devlet ile onun anayasal parçaları olan federe devletler arasında bölüşülmüştür. Federal devletlerde de yerel idarelere belirlenmiş sınırlar içerisinde vergilendirme yetkileri devredilmektedir.

A. FEDERAL DEVLETLER'DE VERGİLENDİRME YETKİSİ

1. Amerika Birleşik Devletlerinde Vergilendirme Yetkisi

Amerika Birleşik Devletlerinde federal sistemin esası yönetsel gücün, merkezi hükümet ile onun anayasal parçaları arasında bölünmesidir. Federal sisteme seçenек bütünleşmiş devlettir. Bütün güçler merkezi hükümette toplanmıştır. Ancak federal sistem yerel otonomiye merkezi düzeydeki güce karşı korumaktadır⁴⁶.

⁴⁴ ÇAĞAN, Nami, **Vergilendirme Yetkisi**, a.g.e., s.57.

⁴⁵ MUSERAVE, A. Richard. MUSERAVE, B. Peggy, **Public Finance in Theory and Praticce**, Fifth Edition. McGraw-Hill Book Company, (ABD-1989), s.23

⁴⁶ GROVES, Harold, **Financing Government**, V. Edition, Holt, Rinehord and Winston Inc., (NewYork-1965). s.385.

a. Federal Devletin Vergilendirme Yetkisi

Federal yasama yetkisi Senato ve Temsilciler Meclisinden oluşan Kongre'ye verilmiştir. Yürütme yetkisi ise anayasa tarafından devlet başkanına verilmiştir. Anayasanın (1.) maddesinin (7.) ayırımına göre, "Kamu gelirlerine ilişkin her kanun Temsilciler Meclisinden çıkmalıdır, ancak Senato değişiklik yolu ile önerilerde bulunabilir". Yasama Organı vergilendirme yetkisini devredemeyeceği gibi kullanmaktan da vazgeçemez⁴⁷.

Federal hükümetin mali gücü hukuksal yorumdan doğan çeşitli yetkilerden oluşmaktadır⁴⁸.

Vergilendirme ile ilgili yetki kuralları anayasanın (1.) maddesinin (8.) kısmında yer almaktadır. Buna göre kongre, dolaysız vergi, resim, gümrük vergileri ile dolaylı vergileri koymak ve toplamak konusunda yetkilidir. Herhangi bir harcama programının finansmanı için vergileme, federal devletin yetkisi içerisindedir.

Bu belirlemede fedaral devletin vergilendirme yetkisi ile ilgili olarak üç tanesi belirli, üç tanesi de kapalı olmak üzere altı tane temel sınırlandırma vardır⁴⁹. Bunlar;

- **Ayrılık Koşulu:** Bütün resimler, gümrük vergileri ve tüketim vergileri, ABD'nin her bölgesinde aynı olacaktır.
- **Taksim Koşulu:** Gelir vergileri hariç dolaysız vergiler federe devletlere nüfusları oranında dağıtılacaktır.
- **Dışsatım Koşulu:** Federe devletlerin yaptıkları dışsatım üzerine vergi konamaz.

⁴⁷ TANILLI, Server, **Anayasalar ve Siyasal Belgeler**, Sulhi Garan Matbaası. (İstanbul, 1976). s.427.

⁴⁸ MUSGRAVE, Richard, MUSGRAVE, Peggy, a.g.e.. s.24.

⁴⁹ DUE, F., John, (Çeviri: Sevim Görgün, İzzettin Önder). **Maliye**, Fakülteler Matbaası, (İstanbul, 1967). s.91.

- **Refah Koşulu:** Herhangi bir federal vergi, devlet borçlarının ödenmesi, ortak savunmanın ve genel refahın sağlanması ile ilgili olmalıdır.
- **"Federe Devlet Araçları" Doktrini:** Yüksek mahkeme federal devletin vergilendirme yetkisinin federe devletlerin vergilendirme yetkilerini zayıflatmaması için federal devletin, federe devletlerin araçlarını (emlak, hisse senetleri ve faaliyetler) vergilendirmenin yasaklanması gerektiğini ileri sürmüştür.
- **Gerekli İşlemler Koşulu:** Federal devlet yasal düzenlemeler yapılmadan kişileri yaşam, özgürlük ve mallarından yoksun bırakamaz. Bu koşul kişilerin keyfi uygulamalara maruz kalmalarını ve vergilerin geçmişe uygulanmalarına engel olmaktadır.

Bunlara rağmen genel olarak, kongrenin vergi koyma yetkisi çok az kısıtlanmıştır. Emlak ve ona benzer esaslar üzerine konan vergiler dışında, kongrenin kullanmak isteyeceği herhangi bir vergiyi önleyecek engeller mevcut değildir⁵⁰.

b. Federe Devletlerin Vergilendirme Yetkisi

Federal sistem nedeniyle federe devletler temel olarak egemen varlıklardır. Doğal olarak tam vergilendirme yetkisine sahiptirler. Federe devletler uygulayacakları vergileme yetkisini belirleyebilirler. Ancak bu konuda temel sınırlamalara tabidirler.

Vergilendirme yetkisinin federal devletle federe devletler arasında bölüşümünde rekabet sistemi geçerlidir. Buna göre, federe devletler federal devletle aynı yükümlü ve vergi konuları üzerinde vergilendirme yetkisi kullanabilirler⁵¹.

⁵⁰ DUE, F. John, a.g.e.. s.93.

⁵¹ ÇAĞAN, Nami, **Vergilendirme Yetkisi**, s.61.

Federe devletlerin vergilendirme yetkileri federal anayasa tarafından belirli sınırlandırmalara tabidir. Anayasanın direk sınırlamaları yanında, doğrudan vergilemeyle ilgili olmayan hükümlerden doğan sınırlandırmalar ile federe devletlerin kendi anayasaları ile yasama organlarının vergi koyma yetkisini sınırlandırmışlardır⁵².

Federe devletlerin Vergilendirme Yetkileri Üzerine Federal Anayasa tarafından konan belirli sınırlandırmaları vardır⁵³. Bunlar;

- Federe devletler dış alım ve dış satım vergileri koyamazlar.
- Federe devletler Kongrenin izni olmaksızın tonaj vergileri koyamazlar.
- Her iki sınırlamada da amaç, federal devlete dış ticaret üzerinde tam kontrol olanağı vermektir. Federe devletlerin vergilendirme yetkileri üzerine kapalı sınırlandırmaları vardır⁵⁴. Bunlar;
- Federal devletin yetkilerini korumak amacıyla federe devletlere ve yerel idarelere, federal araçları vergileme yetkisi tanınmamıştır. Federal emlakta veya hisse senetleri ile federal devlete yapılan satışlara genel ve özel tüketim vergisi uygulanamayacağı anlamı taşıyan bu sınırlama zaman içerisinde mahkeme yorumlarıyla değişmektedir.
- Federal devlet için geçerli olan, "yasal düzenleme yapılmaksızın kişiler, yaşamlarından, özgürlüklerinden ve servetlerinden mahrum bırakılmaz" sınırlaması federe devletler için de geçerlidir.
- Hiç bir federe devlet diğer federe devlet vatandaşlarına farklı muamele yapamaz. Bu hüküm dolayısıyla yabancılar ile yerliler aynı vergilemeye tabi tutulurlar. Ancak kurumlar bu hüküm uygulaması dışındadır.

⁵² DUE, F. John, a.g.e., s.93.

⁵³ DUE, F. John, a.g.e., s.93.

⁵⁴ DUE, F. John, a.g.e., s.93.

- Federe devletler, federe devletlerarası ticareti vergilendiremezler.
- Federe devletlerin vergileri federal devletin diğer ülkelerle yaptığı anlaşmaları ihmal edemez. Federe devletler sözleşmelere zarar verecek vergiler koyamazlar.

Genel olarak, federe devletler geniş vergileme yetkisine sahiptirler. Dışalım, dışsatım ve federe devletlerarası ticaret dışında herhangi bir vergi tipini kullanmakta serbesttirler. Anayasa üzerinde mahkemelerin yaptıkları yorumlar belirli vergilere ait işlemleri ve bunların kapsamını bir ölçüde sınırlandırmıştır. Fakat federe devletlerce uygulanabilecek vergi çeşitlerinde önemli bir azalma meydana getirmemiştir⁵⁵.

Federe devletler, anayasalarınca federe devletlerin vergilendirme yetkilerine sınırlandırmalar getirmişlerdir⁵⁶.

- Federe devletler ve yerel idareler vergi yasalarını yaptıklarında yalnızca federal değil aynı zamanda federe devlet anayasalarının sınırlandırmaları ile de karşı karşıyadırlar. Bazı federe devletler vergilendirme yetkileri üzerine kendi anayasaları ile herhangi bir sınırlama koymazken, bazıları uç sınırlamalar koymuşlardır.

Genel olarak sınırlandırma, vergi yasalarının uygulanması sırasında ve vergilendirme yetkisinin genel kullanımındadır. Bazı federe devletlerde vergi yapısı ayrıntılı olarak tanımlanmıştır. Oysa bazılarında anayasal koşullar, borçlanma sınırlanması yada artan oranlı vergi oranlarının yasaklanması gibi özel konularla ilgilenmektedir⁵⁷.

c. Yerel İdarelerin Vergilendirme Yetkisi

Amerika Birleşik Devletlerinde yerel idarelere vergilendirme yetkisi, federe devletler tarafından verilmiştir. Yerel idareler kendilerine ait egemen güce sahip olmadıklarından federal anayasa tarafından

⁵⁵ DUE, F. John, a.g.e., s.93.

⁵⁶ DUE, F. John, a.g.e., s.93.

⁵⁷ MUSGRAVE, Richard, MUSGRAVE, Peggy, a.g.e., s.27.

belirlenen sınırlandırmalar federe devletlerde de olduğu gibi yerel idarelere de uygulanmaktadır.

Yerel idarelerin vergilendirme yetkisi federe devlet anayasasının hükümlerine göre veya daha olağan olarak, genel federe devlet kanunu ile tesbit edilmektedir. Diğer durumlarda, vergilendirme yetkisi yerel idarelerin imtiyaz fermanları ile tesbit edilmektedir. Uygulamada, hemen hemen yerel idarelere emlak üzerinden vergi alma hakkı tanınmıştır. İl idarelerine genellikle lisans vergileri, bazı hallerde genel ve özel tüketim vergileri ve gelir vergisi koymak için ilave yetkiler verilmiştir⁵⁸.

2. Kanada'da Vergilendirme Yetkisi

Kanada'da vergilendirme yetkisini de içeren yasama yetkisi, federal yapısı nedeniyle federal devlet ile on tane federe devlet yönetimi arasında paylaşılmıştır.

Bazı temel hak ve özgürlükler konusundaki sınırlandırmalar saklı kalmak üzere, federal devletin vergilendirme yetkisi uygulamada sınırlandırılmamıştır. Anayasa mülki sınırlar dışındaki uygulamaları da kapsamakta iken, bu uygulamaların vergi konusunda etkileri yoktur. Egemen ve en üstün güç olması nedeniyle parlamento son sözü söyleme hakkına sahiptir.

Anayasal koşullar altında, federe devletler kendilerine verilmiş bulunan direk vergilendirme yetkisini federe devlet ile ilgili konularda vergi gelirlerini artırmak için kullanırlar. Federe devletler içerisinde, sürekli sayılabilecek ekonomik işlemlerden dolayı vergi konusu olanlar hariç, federe devletlerde yerleşmemiş sayılanlar federe devlet gelir vergisine konu olamazlar⁵⁹.

⁵⁸ DUE, F. John, a.g.e., s.96.

⁵⁹ BOİDMAN, Nathan. DUCHARME, Bruno, **Taxation in Canada Implication for Foeing Investment**, Klower Low and Taxation Publisher Deventer, (Netherland-1985), s.3.

a. Federal Devletin Vergilendirme Yetkisi

Federal devletin "herhangi bir vergi şekli veya sistemi ile para sağlamak" için oldukça geniş vergilendirme yetkisi vardır. Başlıca sınırlandırma federe devlete ait arazi ve emlâkın vergilendirilemeyeceğidir. Bu koşul federe devlet tarafından yönetsel kullanım için yapılan satın alma harcamalarının vergilendirilemeyeceği biçiminde yorumlanmaktadır. Amerika Birleşik Devletlerinde olduğu gibi federe devlet araçları doktrini yoktur. Federe devletler tarafından çıkarılan tahvillerin faizleri federal devlet tarafından vergilendirilebilir. Gelir elde etme amacı dışında, yasanın çizdiği sınırları aşan amaçlarla vergi konulmuşsa bu vergi vergilendirme yetkisi sınırlarını aştığından hükümsüz sayılır⁶⁰.

Gelir vergisi dışında, dışalım sırasında uygulanan gümrük vergisi, malların son tüketiciye yada perakendeciye satışında uygulanan federal satış vergileri ile Kanada içerisindeki işletmeleri korumak amacıyla alınan anti-damping vergilerini uygulama yetkisi federal devlete aittir⁶¹.

b. Federe Devletin Vergilendirme Yetkisi

Kanada'da federe devletlere tanınan yetkiler, ABD'ndekinden daha sınırlıdır. Federe devletler yalnızca vasıtasız vergileri kullanabilirler. Ayrıca vergileme federe devlete gelir sağlamak amacıyla olması gerekmektedir⁶².

Federe devletler bireylerin vergilendirilmesinde ikamet ilkesini esas tutmaktadırlar⁶³. Takvim yılının son günü federe devlet içerisinde

⁶⁰ DUE, F. John and Friendlender, **Government Finance Economics of the Public Sector**, Richard D. Irwin Inc., Homewood, Sixth Edition, (Illionis-1977), s.218.

⁶¹ BOIDMAN, Nathan, DUCHARME, Bruno, a.g.e., s.5.

⁶² DUE, F. John and Friendlender, a.g.e., s.219.

⁶³ BOIDMAN, Nathan, DUCHARME, Bruno, a.g.e., s.4.

ikamet edenler ikamet ettikleri federe devletin vergilendirme yetkisine girmektedir. Federe devlet içerisinde gelir elde etmelerine karşın federe devlet içerisinde ikamet etmeyenler vergilendirme yetkisi dışındadırlar.

İşletme gelirleri bakımından, ister bireysel olarak ister ortaklığın içerisinde kazanılmış olsun, federe devletler vergilendirme yetkilerini iki temel üzerinde ileri sürebilirler. Birincisi vergilendirme döneminin son günü ikametgahının yeridir. İkincisi ise gelirin kazanılmasına yönelik sürekli bir kuruluşun federe devlet sınırları içerisinde varlığıdır. Kişi federe devlet sınırları içerisinde yerleşmemiş olsa dahi, işletme gelirini elde ettiği kuruluş süreklilik halinde federe devlet içerisinde faaliyet göstermiş ise vergilendirme yetkisi federe devlete aittir⁶⁴.

Federe devletlerin yalnızca dolaysız vergiler konusunda vergileme yetkileri varken, benzin ve genel tüketim vergileri genel tanımlarının aksine dolaysız olarak yorumlanmış ve federe devlet lehine vergilendirme yetkisi yaratılmıştır. Federe devletler gelir sağlama amacının dışında vergi koyamazlar. Ayrıca federal devlete ait emlak ve doğrudan doğruya federal devlet tarafından yapılan alımları vergilendirme hakları olmamasına karşın, ABD'nde olduğu gibi federal araçlar doktrinine tabi değillerdir⁶⁵.

Perakende satış vergileri, bazı federe devletler için sermaye vergileri ile veraset ve intikal vergileri federe devletlerin vergilendirme yetkisi içerisinde yer almaktadır.

3. Almanya'da Vergilendirme Yetkisi

Yasama alanındaki vergilendirme yetkisi federal devlet ile federe devletler arasında bölünmüştür. Yerel idarelerin vergileme konusunda yasama yetkileri yok iken, yerel idareler belirli vergileri toplama

⁶⁴ BOIDMAN, Nathan, DUCHARME, Bruno, a.g.e., s.5.

⁶⁵ DUE, F. John and Friendlender, a.g.e., s.219.

yetkisine sahiptirler. Bu hak yerel idarelere federal yasalarla verilmiştir. Federe devlet içerisindeki yerel idareler arasındaki vergi gelirlerinin dağılımını federe devlet yasaları ile yapılmaktadır⁶⁶.

a. Federal Devletin Vergilendirme Yetkisi

Almanya'da yalnızca federal devlete ait olan vergilendirme yetkisi sadece iki alanda vardır. Bunlar: gümrük vergileri ve federal tekellerdir. Gümrük vergileri, alanında federal ayrıcalıklar var olan gümrük yasa kuralları ile birlikte tarife oranlarını da kapsamaktadır. Her ne kadar federal devletin bu alandaki hakları federe devlet hakları tarafından sınırlandırılmış ise de, aralarında Avrupa Topluluğu için yapılan Roma anlaşması ve GATT anlaşmalarının bulunduğu uluslararası anlaşmalar önemli sayılan sınırlamalar içermektedir⁶⁷.

Federal devletin belirli bir vergiyi kanunla düzenleme yetkisi konusunda federe devletlere göre önceliği bulunmaktadır. Federal devlet yasama yetkisini aşağıdaki iki koşul var olduğunda uygulayabilmektedir⁶⁸.

- Federal devlet vergi hasılatını bütün olarak yada federal harcamaların bir kısmını karşılamak amacıyla talep edebilmektedir.

- Federal devletin yasama yetkisini kullanabilmesi için vergi konusu, federe devletlerce etkin olarak düzenlenmemiş yada yapılan düzenleme diğer federe devletler ve tüm ülke için zararlı etkiler doğuruyorsa federal devlet ülkedeki yasa birliğini sağlamak için yasama yetkisini kullanmaktadır.

⁶⁶ DUE, F. John and Friendlender, a.g.e., s.219.

⁶⁷ GÜNUĞUR, Haluk. **Avrupa Topluluğu Hukuku**, II. Baskı, Tarhan Basımevi, (Ankara-1993), s.93.

⁶⁸ ÇAĞAN, Nami. **Vergilendirme Yetkisi**, a.g.e., s.72.

b. Federe Devletlerin Vergilendirme Yetkisi

Federal devletin münhasır yetki alanına giren vergiler de federe devletler federal bir kanun tarafından bu konuda açıkça yetkili kılınmaları durumunda vergilendirme yetkisine sahip olmaktadır⁶⁹. Bütün büyük vergiler alanında, federal devlet ile federe devletler aynı anda yasama yetkisine sahiptirler. Federe devletlerin aynı anda varolan yasama yetkisi bağlı yetkidir. Çünkü federal devletin o konudaki yetkisini kullanmadığı zamana bağlıdır. Bu yetkinin varolduğu vergiler; gelir, net değer, veraset ve intikal üzerinden alınan vergiler, gider vergileri ve transfer üzerinden alınan vergiler ile emlak vergileridir.

c. Yerel İdarelerin Vergilendirme Yetkisi

Almanya anayasası yerel idarelerin özerkliklerine ilişkin 28.inci maddesi, yerel idareler olarak komünlerin ve komün birliklerinin kanunlar çerçevesinde özerk olduklarını hükme bağlamıştır⁷⁰. Ancak bu hükme rağmen yerel idareler kendilerine ait vergileri seçme ve düzenleme yetkisine sahip değildirler.

Federe devletler işlem ve satış vergileri ile ilgili olarak geniş yetkilere sahip iken yerel idareler bu konuda sınırlandırılmıştır. Yüksek mahkeme yalnızca küçük dolaysız vergilerin (eğlence bileti, avlanma lisansı vb.) yerel idarelerce konulabileceğine karar vermiştir. Arazi vergisi kanunu komünlere belli sınırlar içinde vergi oranlarını belirleme yetkisi vermektedir. Komünler kural olarak kendilerine ayrılan vergileri, kendileri tahsil ederler ancak federe devlet yönetiminin denetleme yetkisi vardır⁷¹.

⁶⁹ ÇAĞAN, Nami, **Vergilendirme Yetkisi**, a.g.e., s.73.

⁷⁰ ÇAĞAN, Nami, **Vergilendirme Yetkisi**, a.g.e., s.73.

⁷¹ REVES, G. Frederick, **Fiscal Policy for Growth Without Inflation The German Experiment**, John Hoplain Press. ((Bultimise. 1963), s.17.

B. MERKEZİ DEVLETLERDE VERGİLENDİRME YETKİSİ

1. İngiltere'de Vergilendirme Yetkisi

a. Yasama Organının Vergilendirme Yetkisi

İngiltere'de vergilendirme ile ilgili yasama yetkisi, parlamentonun seçilmiş üyelerinden oluşan Avam Kamarası'na aittir. Lordlar kamarasının vergi kanunlarını değiştirme yetkisi yoktur. Avam Kamarasının vergilendirme yetkisine sahip olmasının temelinde, bu meclisin vergi yükümlülerini temsil etmesi ve bu temsilcilerin vergilendirmeye rıza göstermeleri gerektiği düşüncesi mevcuttur⁷².

Vergilerin bir kısmı sürekli uygulanmak üzere kanunla konulurlar. Bunlar yine kanunla değiştirilinceye veya kaldırılıncaya kadar geçerli olmaktadır (Damga vergisi, veraset ve intikal vergisi vb.). Bazı vergiler ise mali yılda uygulanmak üzere bütçe kanunu ile konulmakta veya bazı vergilerin oranlarında bütçe yılında uygulanmak üzere değişiklik yapılmaktadır. Bütçe kanunu ile konulan vergilerin bir kısmı ise aynı kanunlarla getirilen vergiler gibi, mali yılla sınırlı olmaksızın sürekli uygulanmaktadır⁷³.

İngiliz hukuk düzeninde anayasa normlarının kanunlarla ortadan kaldırılması veya değiştirilmesi olanağı vardır. İngiliz yasama organı anayasa tarafından sınırlandırılmaz. Yasama organının egemenliği ilkesi nedeniyle, yasama organının tasarruflarının yargı organı veya başka bir organ tarafından denetlenebilmesi ve anayasaya aykırılığın ileri sürülmesi söz konusu değildir⁷⁴.

⁷² ÇAĞAN, Nami, **Vergilendirme Yetkisi**, a.g.e., s.74.

⁷³ ÇAĞAN, Nami, **Vergilendirme Yetkisi**, a.g.e., s.79.

⁷⁴ ARSAVA, Fusun Ayşe, **Avrupa Toplulukları Hukuku ve Bu Hukukun Ulusal Alanda Uygulanmasından Doğan Sorunlar**, Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Yayınları, (Ankara-1985), s.412.

b. Yürütme Organının Vergilendirme Yetkisi

İngiltere'de vergilendirme yetkisinin yasama organı tarafından yürütme organına devri, belirli vergiler bakımından bir takım koşullara bağlı olarak gerçekleştirilmektedir. Önce Avam Kamarasının belli bir süre içinde yürütme organının düzenleyici işlemlerini onaylaması gerekmektedir.

İngiltere'de özellikle dolaylı vergiler alanında yürütme organının güçlendirme eğilimi bulunmaktadır. 1932 yılında çıkartılan ithalat Resmi Kanunu ile zaman sınırlaması olmaksızın hazineye vergilendirme yetkisi devredilmiştir⁷⁵. KDV ve özel tüketim vergileri alanında da yürütme organına yetki devredilmiştir. 1948 yılı bütçe kanunu ile yürütme organına, muamele vergisine tabi malların sınıflandırılması ve sınıfların vergi oranlarını değiştirme yetkisi tanınmıştır.

c. Yerel İdarelerin Vergilendirme Yetkisi

Yerel idarelerle ilgili vergilerde tek vergi sistemi uygulanmaktadır. Bu sistemde dağınık ve düşük randımanlı vergiler yerine, randımanı yüksek tek vergi alınmaktadır⁷⁶. Yerel idarelerin başlıca gelir kaynağı, bina ve arazi iratları üzerine uyguladıkları yerel vergilerdir. Yerel vergiler, her yerel idarenin bölge meclisi tarafından ayrı ayrı belirlenir. Bu gelir kaynağı üzerinde merkezi idarenin herhangi bir denetimi söz konusu değildir⁷⁷. Yerel idarelerin diğer gelir kaynaklarını merkezi idare yardımları, mülk ve teşebbüs gelirleri oluşturmaktadır⁷⁸.

⁷⁵ ARSAVA, Fusun Ayşe, a.g.e., s. 413.

⁷⁶ BİNATLI, Cüneyt. **Mahalli İdare Gelirleri**, Açıköğretim Fakültesi Yayını, (Eskişehir, 1995). s.18.

⁷⁷ AYDIN, Ünal. **İngiltere'de Mahalli İdarelerin Harcamaları ve Gelir Kaynakları**, Maliye Bakanlığı Tetkik Kurulu Yayını, (Ankara-1977). s.33.

⁷⁸ ÇAĞAN, Nami. **Vergilendirme Yetkisi**, a.g.e., s. 82.

2. Fransa'da Vergilendirme Yetkisi

a. Yasama Organının Vergilendirme Yetkisi

Fransa Anayasası'nın 34. maddesine göre, tüm vergi türlerinin dayanakları, oranları ve toplama biçimlerini içeren kuralların yalnızca yasama organınca yapılacak yasalar aracılığıyla olacağı belirtilmiştir. Yasama organından geçmeden hiç bir yeni vergi konulamaz. Bu konuda tüm kontrol yasama organındadır. 34. maddede ayrıca kanunla düzenlenen koşullar ve sınırlar yükümlülükleri belirleyeceği öngörülmüştür⁷⁹.

Bütçenin yasama organında görüşülmesi sırasında yasama organı üyelerinin, kamu gelirlerini azaltıcı veya kamu giderlerini artırıcı kanun yada kanun değişikliği önerisinde bulunamayacakları hükmü Fransız Anayasasının 40. maddesinde yer almaktadır. Bu hüküm ile yasama organının mali yetkileri sınırlandırılmaktadır⁸⁰.

Fransız Anayasası'nın 53. maddesi, uluslararası örgütlere ilişkin anlaşmalarla, devlet maliyesini yükümlülük altına koyan anlaşmalar diğer bazı anlaşmalarla birlikte ancak kanunla onaylanmaları veya uygun bulunmaları koşulu ile geçerli olabileceklerini hükme bağlamıştır. Anayasa'nın 55. maddesi de, usulüne uygun olarak onaylanan yada uygun bulunan anlaşmaların kanunlardan üstün olduğunu belirtmiştir⁸¹.

⁷⁹ MÜRR, Martin, DRERRE, Kerlon, **Taxation in France World Tax Series Harward Law School International Tax Program Commerce Clearing House, Inc.**, (Chicago-1966), s.37.

⁸⁰ OKANDAN, G. Recai, Umumi Amme Hukuku, İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayını, (İstanbul, 1976), s.394.

⁸¹ ÇAĞAN, Nami., **Vergilendirme Yetkisi**, a.g.e., s.84.

b. Yürütme Organının Vergilendirme Yetkisi

Fransız Anayasası'nın 38'inci maddesi hükümete programını uygulamak amacıyla, yasal sınırlar içerisinde ve belirli bir zamanla sınırlı olmak üzere kararnamelerle tedbir alma hakkı tanımıştır. Kararnameler, Danıştayın görüşü alındıktan sonra Bakanlar Kurulunca çıkartılır ve yayınlanır yayınlanmaz yürürlüğe girer. Kararnamelerin yetki kanununda belirtilen süre içerisinde parlamentonun onayına sunulmayan kararnameler hükümsüz sayılırlar. Kararnamelerin yetki kanunundaki süre dolmadan -değiştirilebilmeleri ancak kanunla olanaklıdır⁸².

Anayasa yürütme organına bütçenin yürürlüğe konması ile ilgili yetki de vermiştir. Parlamento, hükümet tarafından kendisine sunulan bütçe tasarısı hakkında yetmiş gün içinde karar vermezse, hükümet tasarı hükümlerini kararname ile yürürlüğe koyabilir. Ayrıca Fransız vergi kanunlarında, yürütme organına özel tüketim vergileri konusunda kararname çıkartma yetkisi de verilmiştir. Vergi teşvik tedbirleri ile ilgili olarak da Maliye Bakanlığı'nın kısmen veya tamamen vergi muaflik ve istisnaları kabul etme yetkisi vardır. Yürütme organı bu yetkilerini kanunlarla belirtilen sınırlar içinde kullanmaktadır⁸³.

c. Yerel İdarelerin Vergilendirme Yetkisi

Fransa yerel vergi sistemine sahip değildir. Yerel vergilerin konulması, yönetimi ve toplanması ulusal hükümet tarafından yapılmaktadır. Yerel idarelerin buradaki anlamı ödemelerin yerel yönetimlere yapılmasıdır. Bununla birlikte yerel idareler bazı vergilerin

⁸² OYTAN, Muammer, **Fransa, Almanya ve Türkiye'de Yasama Yetkisinin Devredilmesi ve Yürütme Organının Kanun Hükümünde Kararname Çıkartma Yetkisi**, İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayını, (İstanbul-1977). s.554.

⁸³ ÇAĞAN, Nami, **Vergilendirme Yetkisi**, a.g.e., s.85.

oranlarını belirleme konusunda yetkilidirler. Fransız hükümetinin merkezi yapısından dolayı Fransa'da yerel vergiler, diğer ülkelere göre daha önemsizdir⁸⁴.

Fransa'da belli başlı yerel vergiler, işletme ruhsatlarından alınan vergiler, arazi vergileri ve Fransa'da yerleşmiş bulunanlardan alınan hanehalkı meslek vergileri bulunmaktadır⁸⁵.

3. Türkiye'de Vergilendirme Yetkisi

a. Yasama Organının Vergilendirme Yetkisi

Türkiye anayasasının 73.'üncü maddesinin üçüncü fıkrasında, "Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir ve kaldırılır." hükmü yer almaktadır. 87.'inci maddede ise, Türkiye Büyük Millet Meclisinin görev ve yetkileri düzenlenmiştir. Bu görev ve yetkilerin hemen başında "kanun koymak, değiştirmek ve kaldırmak" gelmektedir. Anayasa'nın "genel esaslar" kısmında yer alan "yasama yetkisi" başlıklı 7. maddesinde "yasama yetkisi Türk Milleti adına Türkiye Büyük Millet Meclisi'ndedir. Bu yetki devredilemez" hükmü yer almaktadır.

Bu maddelerin birlikte yorumlanmasından vergilendirme yetkisi açısından çıkan sonuç; vergiler, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler yalnızca Türkiye Büyük Millet Meclisi tarafından konulur, değiştirilir veya kaldırılır. Yasama Organı, bu yetkilerden hiçbirisini yürütme veya yargı organlarına devredemez. Anayasa mahkemesinin vergi kanunlarını anayasaya aykırı bularak kaldırması yasama yetkisinin kullanımı değil, anayasa ile tanınan bir yargı yetkisinin kullanılmasını oluşturmaktadır⁸⁶.

⁸⁴ NÖRR, Martin, KERLAN, Pierre, a.g.e., s. 97.

⁸⁵ NÖRR, Martin, KERLAN, Pierre, a.g.e., s. 98.

⁸⁶ DOĞRUSÖZ, Bumin A., "Vergilendirme Yetkisinin Yasama ve Yürütme Organları Arasında Bölüşümü", **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı:43, 1985, s.18.

Anayasadaki hükümlerin sonucu ortaya çıkan vergilerin kanuniliği ilkesi yasama organının yürütme organına karşı üstünlüğünü sağlayan etkin bir araçtır⁸⁷.

b. Yürütme Organının Vergilendirme Yetkisi

Olağanüstü hal uygulamaları hariç tutulursa, yürütme organının vergilendirme alanında yetki sahibi olması, bu yetkinin yasama organı tarafından kanunla tanınmasına bağlıdır⁸⁸. 1982 Anayasası Bakanlar Kuruluna belirli bir çerçeve içerisinde vergileme alanında düzenleme yetkisi vermiştir. Anayasanın 73.'üncü maddesinin 4.'üncü fıkrasına göre, Bakanlar Kurulu vergi, resim, harç ve indirimleriyle oranlarına ilişkin hükümlerinde yasanın belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içerisinde değişiklik yapma yetkisine sahiptir. Böyle bir hükmün kabul edilmesinin nedeni, ekonomiye etkin ve çabuk müdahale etme zorunluğudur⁸⁹. Ancak, yasa ile Bakanlar Kuruluna verginin yükümlüsü, konusu, matrahı ve vergiyi doğuran olay gibi temel vergi öğelerinde değişiklik yapma yetkisi verilmemiştir.

Bakanlar Kuruluna gelir ve kurumlar vergisinde tevkifat oranlarını sıfıra kadar indirme yetkisi verilmesinin vergi kaldırma yetkisi anlamı taşıyıp taşımadığı tartışmalıdır. Bazı yazarlar, bir vergi oranını sıfıra kadar indirmenin vergi kaldırma yetkisi olduğunu savunmaktadır⁹⁰. Bazı yazarlarsa bir vergi oranını sıfıra kadar indirmenin sadece verginin uygulanmaması anlamına geleceğini, kaldırma yetkisi anlamı taşımayacağını savunmaktadır⁹¹.

⁸⁷ ÇAĞAN, Nami, **Vergilendirme Yetkisi**, a.g.e., s.100.

⁸⁸ DOĞRUSÖZ, Bumin A., a.g.m., s.22.

⁸⁹ ÇAĞAN, Nami, **Türk Anayasası Açısından Vergileme Yetkisi Anayasa Yargısı Sempozyumu**, Anayasa Mahkemesi Yayınları, No:4, s.174.

⁹⁰ DOĞRUSÖZ, Bumin A., a.g.m., s.23.

⁹¹ ÇAĞAN, Nami, **Türk Anayasası Bakımından Vergilendirme Yetkisi, Anayasa Yargısı Sempozyumu**, a.g.e., s.173.

Yürütme organına vergilendirmenin temel öğelerine ilişkin düzenleme yetkisi, istisna, muafiyet ve indirimler ile oranlar gibi temel öğeler konusunda anayasal dayanağa sahip iken, verginin yükümlüsü, konusu ve matrahı ve vergiyi doğuran olay öğeler açısından anayasal dayanaktan yoksun bulunmaktadır. Yürütme organı vergilendirme tekniğine ve ayrıntıya ilişkin konularda yetkisini kullanırken de kanun çerçevesi ve sınırları içerisinde kalmaktadır⁹².

Yasama organının yürütme organını vergilendirme alanında yetkilendirebileceği diğer bir konu ise, dış ticarettir. Anayasanın 167.inci maddesinin ikinci fıkrası ile yapılan düzenlemeye göre "Dış ticaretin ülke ekonomisinin yararına olmak üzere düzenlenmesi amacıyla ithalat, ihracat ve diğer dış ticaret işlemleri üzerine vergi ve benzeri yükümlülükler dışında ek mali yükümlülükler koymaya ve bunları kaldırmaya kanunla Bakanlar Kuruluna yetki verebilir" Ekonomik gelişmeler karşısında hızlı karar alma amacıyla getirilmiş bu hükmü, vergi niteliğinde olmamasına dayanarak vergilendirme yetkisi dışında değerlendirmek "yasadışı vergi olmaz" ilkesini dar anlamda ele almak anlamını taşıyacaktı⁹³. Bununla birlikte yürütme organının anayasanın sözü geçen fıkrası hükmü kapsamına giren bir mali yükümlülük koyabilmesi, yasama organı tarafından bir kanunla yetkilendirilmiş olmasına bağlıdır.

Anayasanın Kanun Hükmünde Kararname çıkarma yetkisi veren 91.inci maddesinin 1.inci fıkrasına göre "vergi ödevi" ne ilişkin 73.üncü maddenin de yer aldığı "siyasi haklar ve ödevler" konusunda Bakanlar Kuruluna kanun hükmünde kararname çıkarma yetkisi verilmemiştir. Bu bakımdan vergileme konusunda Bakanlar kurulunun kanun hükmünde kararname çıkarma yetkisi yoktur ve kanun hükmünde kararnameler vergi hukunun kaynağını oluşturamaz⁹⁴. Ancak

⁹² ÇAĞAN, Nami, **Türk Anayasası Açısından Vergilendirme Yetkisi**, a.g.e., s.130.

⁹³ DOĞRUSÖZ, Bumin A., a.g.m., s.24.

⁹⁴ KIRBAŞ, Sadık, "Vergi Hukuku Yönünden Kanun Hükmünde Kararnameler", **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: , s.43.

Anayasanın 121.'inci ve 122.'inci maddelerine göre olağanüstü hal ve sıkıyönetim, seferberlik ve savaş halinde vergileme ile ilgili olarak kanun hükmünde kararname çıkarılabilmektedir.

c. Yerel İdarelerin Vergilendirme Yetkisi

Türkiye'de yerel idareler, il özel idareleri, belediyeler ve köylerdir (Anayasa, madde 127, fıkra 1). Yerel idarelerin organları devlet tarafından kendilerine verilen yetkileri kullanırlar. Anayasa vergilendirme konusunda yetkiyi, yasama organına ve belirli koşullar altında Bakanlar Kurulu'na vermektedir. Anayasada merkezi idare ile yerel idareler arasında yetki bölüşümü konusunda herhangi bir hüküm yer almamıştır. 2464 sayılı Belediye Gelirleri Kanunu, (md.96/B) Belediye meclislerine çeşitli vergi ve harçlara ilişkin tarifelerde yasada öngörülen alt ve üst sınırlar arasında değişiklik yapma yetkisi vermiştir. Yerel idarelerin vergileme konusunda nisbi de olsa böyle bir yetkiye sahip olmaları demokratik ilkelere uygundur. Ancak bu yetki anayasal dayanaktan yoksundur⁹⁵. Yerel idarelerin vergilerin konu, matrah, tarife, oran, istisna ve muafliklarında değişiklik yapma olanakları bulunmamaktadır, yetkileri bağlı yetkidir. Yerel idarelerin sahip oldukları yetki, kendi idari sınırları içersinde geçerlidir.

Mahalli idareler içersinde il özel idareleri ve köylerin vergilendirme yetkileri çok sınırlıdır. İl özel idareleri kendilerine ayrılan kaynaklardan, taşocakları resmi ve harçları, iskele resmi toplama yetkisine sahiptirler. Emlak vergisi, akaryakıt tüketim vergisi, motorlu kara taşıtları vergisi ve trafik cezalarından il özel idare payı almaktadırlar⁹⁶. Ayrıca mahalli idarelerin gelir kaynakları konusunda yapılan köklü bir değişiklik

⁹⁵ ÇAĞAN, Nami. **Türk Anayasası Açısından Vergileme Yetkisi**, a.g.e., s.177.

⁹⁶ ÖZER, İlhan. **Devlet Maliyesi**, Maliye ve Gümrük Bakanlığı, Araştırma, Planlama ve Koordinasyon Kurulu, Başbakanlık Basımevi, Yayın No: 277. (Ankara-1986), s.273.

sayılan, 2.2.1981 tarihinde kabul edilip 1.3.1991 tarihinde yürürlüğe konulan 2380 Sayılı Belediyeler ve İl Özel İdarelerine Pay Verilmesi Hakkındaki Kanun ile genel bütçe gelirleri tahsilat toplamı üzerinden il özel idarelerine %1.70 oranında pay verilmektedir. Köyler ise, 5.7.1939 tarih ve 3664 sayılı kanunla değişik 16. 'ıncı maddesine göre, köy işlerini gören aylıklı adamların aylık ve yıllıklarıyla, köy sınırları içinde yapılacak zorunlu hizmetlere yetmezse; en yüksek haddi 20 lirayı aşmamak üzere, herkesin hal ve vaktine göre Köy İhtiyar Meclisi kararıyla, köyde oturanlara ve köyle maddi ilgili bulunanlara "salma" salma yetkisine sahiptirler⁹⁷.

Belediyelerin ödeme gücüne dayanan vergiler ve yararlanma esası vergiler olmak üzere iki türlü vergiler toplama yetkisi vardır⁹⁸. Belediye gelirleri sistemi esas olarak merkeze bağlı bir sistemdir⁹⁹. Belediyeler genel bütçe gelirlerinden aldıkları %9.25 oranındaki pay dışında, 2464 sayılı Belediye Gelirleri Kanunu ile İlan ve Reklam Vergisi, Eğlence Vergisi, Yangın Sigorta Vergisi, Çevre Temizlik Vergisi, İşgal Harcı, Tatil Günlerinde Çalışma Ruhsatı Harcı, Kaynak Suları Harcı, Hayvan Kesimi, Muayene ve Denetleme Harcı, Tellallık Harcı, Ölçü ve Tartı Aletleri Muayene Harcı, Bina İnşaat Harcı, Kayıt ve Suret Harcı, İmar ile İlgili Harçlar, İşyeri açma izni harcı, Muayene, ruhsat ve rapor harcı, sağlık belgesi harcı ile harcamalara katılma paylarını toplama yetkisine sahiptirler. Belediyelerin vergi ve harç tarifelerine tesbit etme yetkileri yoktur. Bu yetki Bakanlar Kuruluna aittir (B.G.K. m.95 f.1).

⁹⁷ ÇAĞAN, *Türk Anayasası Açısından Vergilendirme Yetkisi*, a.g.e., s.210.

⁹⁸ ALTUĞ, Figen, "Türkiye'de Belediye Gelirlerinin Yapısı", *Uludağ Üniversitesi İktisadi İdari Bilimler Dergisi*, Sayı: 2, Cilt VI, (Bursa, Kasım 1995), s.48.

⁹⁹ KELEŞ, Y. Ruşen, "Belediye Gelirleri", *Ortadoğu Amme İdaresi Enstitüsü Dergisi*, Sayı:4, Cilt: 20, (Aralık-1987), s.64.

İKİNCİ BÖLÜM

VERGİLENDİRME YETKİSİNİN ULUSLARARASI ALANDA SINIRLANDIRILMASI

I. ULUSLARARASI VERGİ HUKUKU

Uluslararası hukuk, çeşitli devletler ve bu devletlerin uyruğunda bulunan kişiler arasındaki ilişkileri düzenlemektedir. Ülkeler arasında, kişilerin ve ekonomik olayların gittikçe daha fazla etkileşim içerisinde olması nedeniyle vergileme, uluslararası alanda bir sorun olarak ortaya çıkmaktadır.

Uluslararası vergi hukuku, iki ya da daha fazla devleti ilgilendiren vergi ve vergiden doğan ilişkileri düzenleyen ve bu amaçla uluslararası hukuk ilkelerine göre gerekli anlaşmaları sağlayan kuralları inceleyen hukuk dalı olarak tanımlanabilir.

Uluslararası Hukukun vergileme sorunlarıyla ilgili olarak üç temel işlevi vardır¹⁰⁰; Birincisi, uluslararası mali olaylara ulusal mali yasaların uygulanabilirliğini belirlemek. İkincisi, çifte vergilemeyi ve vergi kaçacağını ortadan kaldırmak için gerekli araçların sağlanması. Üçüncüsü ise uluslararası mali işbirliğinin kurumsallaştırılmasıdır. Ancak ulusların vergi yasalarını yönlendiren uluslararası yüksek bir

¹⁰⁰ SILVESTRE, Rutsel, MARTHA. a.g.e., s.5.

vergi yasası söz konusu değildir. Bundan dolayı uluslararası hukukun genel ilkeleri, uluslararası bütünleşmelerin kuruluş aşamaları anlaşmaları ile egemen devletler arasında uluslararası işlemlerin vergilendirilmesi konusunda yapılan anlaşmalar uluslararası vergi hukukunun konusuna girer¹⁰¹. Ayrıca bir devletin uluslararası vergi anlaşması kendi vergi kanunlarıyla düzenlenmesi de, uluslararası vergi hukukunun konusuna girer¹⁰².

II. ULUSLARARASI VERGİLEMEDE TEMEL İLKELER

Uluslararası hukukta, vergilendirme yetkisine sahip egemen devlet ile kişi, varlık ya da gelir arasında vergilendirmeyi haklı çıkaracak ve egemen devletin vergilendirme yetkisini sınırlandıracak bir bağa gerek vardır¹⁰³. Ülke vatandaşlarının dışarıda, yabancılarınsa ülke içerisinde mülk sahibi olmaları ya da gelir elde etmeleri vergileme açısından bazı ilkelerin dikkate alınmasını gerektirmektedir. Uluslararası vergi hukukunda vergileme ile ilgili ilkeler; vergi ödeyicisinin ikametgahı, uyruğu, gelirin kaynağı, varlığın bulunduğu yer ile dolaylı vergilerde uygulanan çıkış yeri ve varış yeri ilkeleridir.

A. MALİ BAĞLILIK TEMELİNDE VERGİ YÜKÜMLÜLÜĞÜNE UYGULANAN İLKELER

Mali bağlılık, vergilendirme yetkisine sahip olan egemen varlık ile mali konu arasındaki yasal ilişkidir. Bir devletin vergilendirme yetkisini uygulama hakkına sahip olduğu bilindiğinde, mali bağlılığın gerçekleşmesi için, hedeflenen mali konuyla devlet arasında yasal

¹⁰¹ RPAKKO, Annamarja, **Base Company Taxation**, Kluwer Law and Taxation Publishers, (Netherland-1989), s.32.

¹⁰² ERGİNAY, Akif, **Vergi Hukuku İlkeler-Vergi Tekniği-Türk Vergi Sistemi**, 14. Baskı, Savaş Yayınları, (Ankara, 1990), s.18.

¹⁰³ RPAKKO, a.g.e., s.31.

bağlantı kurulmuş olmalıdır. Geleneksel olarak bağlantıların devletin kişisel ya da ülkesel egemenliği altındaki konular için var olduğu kabul edilmektedir¹⁰⁴. Mali bağıllık temelinde vergi yükümlülüğüne egemen devlet tarafından uygulanan ilkeler sınırsız mali yükümlülük ve sınırlı mali yükümlülük olarak iki biçimde uygulanmaktadır.

1. Sınırsız Mali Yükümlülük

a. Uyrukluk Bağı

Devletin ülkesi dışında kullanacağı yetkiler bu devletin kamu gücünün bir bölümünü ya da tümünü ülkesi dışına taşıması ve orada bir takım konularda fiilen egemen olmasını gerektirmemektedir. Devlet kendisine hukuksal bağlarla bağlı bulunan kişiler ve araçlar üzerinde de kamu gücünü oralara kadar götürmeden ülke dışında bir takım yetkilere sahip olmayı sürdürmektedir. Devletin ülkesi dışındaki bu kişisel yetkisinin kaynağı uyrukluk bağıdır¹⁰⁵. Uyrukluk temelindeki mali bağıllık, devletin kendi uyruğundakiler üzerinde olan kişisel egemenlik diye adlandırılan egemenliğinden doğmaktadır. Kişisel egemenlik devletin kendi ulusal yasal düzeninin geçerlilik alanı dışındaki konuları da kapsamaktadır. Vergileme açısından devlet, uluslararası hukuk ilkelerine göre, uyruğunda bulunan kişilerin bulunduğu yere bakmaksızın, vergileme konuları üzerine bağlayıcı kurallar koyarak yasama yetkisini kullanabilir¹⁰⁶.

Vergilendirme yetkisine sahip devletin uyruğunda bulunan gerçek ya da tüzel kişiler, hangi kaynaktan elde edilirse edilsin, dünya üzerindeki mal varlıkları ve gelirlerinin tümü üzerinden

¹⁰⁴ MARTHA, a.g.e., s.46.

¹⁰⁵ PAZARCI, Hüseyin, **Uluslararası Hukuk Dersleri**, II. Kitap, II. Baskı, Turhan Yayınları. (Ankara, 1990), s.64.

¹⁰⁶ SILVESTRE, Rutsel, MARTHA, a.g.e., s.47.

yükümlendirilmektedirler. Buna tam, sınırsız, genel vergi yükümlülüğü denilmektedir. Gelirin vergilemesi yapılırken, kaynağına bakılmaksızın tüm geliri kapsamı genel olarak kabul edilmektedir. Ancak, devlet, ülkesi dışında yaşayan kendi uyruğundaki birisinin gelirini, yerleşmiş bulunduğu devletin mali yasalarının etkisi nedeniyle vergilendirmeden bağışık tutabilmektedir.

Vergileme bakımından devletin vergilendirme yetkisine bağlı sayılabilmek için "hukuki tabiyet" yani vatandaşlık kriterinin uygulanması ilk bakışta akla yakın gibi gözüküyorsa da, yabancıların da aynı vergilendirme yetkisine tabi olmaları nedeniyle, bu tek yönlü açıklama tatminkar olmaktan uzaktır¹⁰⁷.

b. Mülkîlik Bağı

Uluslararası hukukta yabancıların vergilendirilmesi genel olarak mülkîlik ilkesi üzerine oturtulmuştur. Sınırsız mali yükümlülük ikametgahın sınırları içerisinde yer aldığı devlet tarafından konulmaktadır. Ülkesellik bağının sınırsız mali yükümlülük yaratmasında gelirin kaynağı önem taşımamaktadır. İkametgah ilkesinde kişiler, ikametgahlarının vergileme yetkisine sahip olan devletin mülki sınırları içerisinde olması nedeniyle vergileme konusunu oluştururlar. Bu durumda bulunan herkes tüm ekonomik kazançları dolayısıyla vergilendirilmektedir¹⁰⁸.

İkamet ilkesi, Yirminci Yüzyılda iktisat ve maliye teorisinde beliren yeni fikir ve görüşlerin bir sonucu olarak doğmuş ve gelişmiştir. Buna göre mükelleflerin mali güç veya ödeme güçleriyle orantılı bir şekilde vergilendirilmeleri gerekmektedir. İktidar ilkesinin gereği olarak, gelirin elde edildiği faaliyet ve kaynak önemli değildir. Önemli olan, bir kişinin

¹⁰⁷ TURHAN, Salih, a.g.e., s.122.

¹⁰⁸ RAPAĞKO, Annomarja, a.g.e., s.35.

çeşitli kaynaklardan elde ettiği kazanç ve iratların toplamı yani kişisel geliridir. Bu açıdan o kimsenin gerek yurt içi ve gerekse yurt dışı kaynaklardan elde ettiği gelirler arasında bir ayırım yapılmaz; her iki gelir çeşidi mükellefin vergi ödeme gücünü eşit şekilde yansıttığı için, birlikte vergilendirilir¹⁰⁹.

2. Sınırlı Mali Yükümlülük

a. İkametgahın Olmaması Nedeniyle Mülklik Bağı

Vergilendirme yetkisine sahip olan devlet yalnızca kendi mülki sınırları içerisindeki kaynaklardan elde edilen gelirleri vergilendirme hakkına sahiptir. Buradaki mali yükümlülük yabancıların kısa ya da sınırlandırılmış bir süre ikamet etmeleri sonucu mali bağılılığın doğması nedeniyle oluşmaktadır¹¹⁰.

OECD'nin Gelir ve Servet Üzerinden Alınan Çifte Vergilemeyi Önleme Anlaşma Modelinin 7'inci maddesinin birinci paragrafında "Bir Akit Devlet teşebbüsüne ait karlar, sözkonusu teşebbüs diğer Akit Devlette yer alan bir işyeri vasıtasıyla ticari faaliyette bulunmadıkça, yalnız ilk bahsedilen Devlette vergilendirilecektir. Eğer teşebbüs yukarı da bahsedilen şekilde ticari faaliyette bulunursa, yalnızca sözkonusu işyerine atfedilebilen kârlar diğer Devlette vergilendirilebilir" hükmü ile teşebbüsün sürekli ikametgahının vergilendiren devletin mülki sınırları içerisinde olmasına rağmen, diğer devlette işyeri olması nedeniyle bu işyeri nedeniyle diğer devlet tarafından sınırlı olarak vergi yükümlülüğüne tabi tutulabilecektir¹¹¹.

¹⁰⁹ TUNCER, Selahattin, **Çifte Vergileme ve Milletlerarası Vergi Anlaşmaları**, Eskişehir İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi Yayın No: 112-66. (Ankara-1974), s.16.

¹¹⁰ SILVESTRE, Rutsel, MARTHA, a.g.e., s.54.

¹¹¹ TUNCER, Selahattin, **Çifte Vergileme ve Milletlerarası Vergi Anlaşmaları**, a.g.e., s.76.

b. Ekonomik Bağıllık Nedeniyle Mülklik Bağı

Ülke sınırları içerisinde ikametgahı olmayan yabancıların vergilendirilmesi konusunda bir devlet yabancı ile devlet arasındaki ekonomik bağıllığı dikkate alabilir. Ancak bu ilginin münhasıran devletin mülki sınırları içerisinde gerçekleşen bir ekonomik ilgi olması gerekmektedir¹¹².

Uluslararası hukuk tüm vergiler için sınırlı mali yükümlülüğü zorlamamaktadır. Uluslararası uygulama sınırlı mali yükümlükte ekonomik bağıllık ilkesinin kişisel olmayan, tüzel kişilerin vergilendirilmesi gibi vergilemelerde uygulanmasını gerektirmektedir. Ayrıca emlak vergileride kişisel olmayan vergilerden kabul edilmektedir.

Sınırlı mali yükümlükte mülki ilkesi öncelikle uygulanan ilkedir. Tüm gelirlerin vergilendirilmesi ilkesi ise istisnai olarak uygulanan ilke olmaktadır.

Kurumların vergilendirilmesi açısından; yabancı yada yerel kurumların yerleşmiş olduğu kabul edildiğinde uluslararası hukuk dünya çapındaki tüm gelirin vergilendirilmesine izin vermektedir. Diğer taraftan yerleşmemiş yabancı kurumlara emlak vergileri uygulandığında uluslararası hukuk yalnızca sınırlı vergi yükümlülüğünü kabul etmektedir¹¹³.

c. İşlevsel Bağıllık

Ülkeler arasındaki siyasal ve ekonomik bütünleşme çabaları ülkelerin biraraya gelerek uluslararası ekonomik bütünleşmeler oluşturmalarına neden olmuştur. Bütünleşmeler sonucu, oluşturulan

¹¹² SILVESTRE, Rutsel, MARTHA, a.g.e., s.54.

¹¹³ SILVESTRE, Rutsel, MARTHA, a.g.e., s.55.

organlara işlevsel egemenlik hakkı tanınmıştır. Bu hakka dayanarak bütünleşmeye katılan devlet uyruğunda olan gerçek ve tüzel kişiler üzerinde sınırlı mali yükümlülük yaratılmaktadır. Bu yükümlülüğün dayanağı ise tamamen işlevsel bağlılık olmaktadır¹¹⁴.

B. VERGİ TÜRLERİ İTİBARIYLA UYGULANAN İLKELER

Çeşitli ulusal vergi sistemi uygulamalarıyla malların ve sermayenin uluslararası akımı bütünleşmiş bir dünya ekonomisi üzerinde özellikle kaynakların etkin tahsisi konusunda etkili olmaktadır. Malların ve sermayenin ulusal sınırlar arasında dolaşımı hem dolaylı hemde dolaysız vergilemeyi kapsamaktadır¹¹⁵. Vergileri dolaysız ve dolaylı ayırımına tabi tutarak bu vergi türleri ile ilgili olarak uluslararası vergilemede uygulanan ilkeleri belirtmek gerekmektedir.

1. Dolaysız Vergilerde Uygulanan İlkeler

Dolaysız vergileme karşımıza gelirin vergilemesi olarak çıkmaktadır. Uluslararası vergileme açısından dolaysız vergilemenin anahtar konusu sermaye gelirleri konusundaki uygulamalardır. Dolaysız vergiler konusunda uygulanan iki ilke ikametgah ilkesi ve kaynak ilkesidir.

İkametgah ilkesinde; Yabancı mali konu ile vergilendirme yetkisi sahibi arasındaki yasal ilişki belirlenirken, mali konunun bulunduğu yer ikametgah olarak ifade edilmektedir. İkametgah hem vatandaşları hem de yabancıları kapsayarak ilgili yasal düzen tarafından tanımlanmaktadır.

Uluslararası hukukta, devlet uygulamalarının ifade ettiği gibi, bir ülke için, yabancıları da içine alan, ikametgah oluşturma konusu,

¹¹⁴ SILVESTRE, Rutsel, MARTHA, a.g.e., s.55.

¹¹⁵ JACOB, A; Frankel, **International Taxation in an Integrated World**, Cambridge University Press. (Cambridge-1991).

gerçek ya da tüzel kişi olan yabancıların o devletin mülki sınırları içerisinde olmaları gereğidir. Gerçek kişiler için fiziksel, tüzel kişiler için yorum yoluyla oluşturulmuş bir mülkiyet bağı olmaksızın ikametgah kavramı hukuksal bir içerik taşımayacaktır¹¹⁶.

İkametgah kavramı saptandıktan sonra, gerçek ya da tüzel kişinin ikametgahı hangi devlet sınırları içerisinde bulunuyorsa, gelir nereden ve nasıl elde edilirse edilsin bütün gelir ve servetinin vergilendirilmesi ikametgahının bulunduğu devlete aittir.

Kaynak ilkesinde; Vergilendirmeye temel olan husus gelirin doğduğu yer veya geliri doğuran olayın meydana geldiği yerdir. Kaynak ilkesini uygulayan devletler, sadece kendi ülkelerinde doğan geliri vergilendirirler; gelirin sahibi kim olursa olsun ayırım yapmazlar¹¹⁷.

Kaynak ilkesine göre vergilendirilen gerçek ya da tüzel kişiler, vergilendiren devlette ikamet etmekte iseler yalnızca ikamet ettikleri devlette elde ettikleri gelirler bakımından vergilendirilirler. Yabancı ülkelerde elde ettikleri gelirler ikamet ettikleri ülkenin vergilendirme yetkisi sınırları dışındadır.

2. Dolaylı Vergilerde Uygulanan İlkeler

Dolaylı vergileme tüketimin vergilemesi olarak karşımıza çıkmaktadır. Dolaylı vergilerde uygulanan ilkeler varış yeri ilkesi ve kaynak ilkesidir.

Varış yeri ilkesinde, uluslararası mal akımı sırasında yapılacak vergileme, malın en son ulaştığı devlet tarafından yapılmaktadır.

Kaynak ilkesinde ise vergilendirme yetkisini, malı dışsatım konusu yapan devlet kullanmaktadır.

Varış yeri ilkesi, dışalım dışsatımından daha fazla olan devletler

¹¹⁶ SILVESTRE, Rutsel, MARTHA, a.g.e.. s.90.

¹¹⁷ TUNCER, Selahattin, **Çifte Vergileme ve Milletlerarası Vergi Anlaşmaları**, a.g.e., s.14.

açısından daha faydalıdır. Ayrıca varış yeri ilkesinin egemen devletler arasındamı yoksa bütünleşmiş devletler arasındamı uygulanacağı konusu önem taşımaktadır¹¹⁸.

III. ÇİFTE VERGİLENDİRME NEDENİYLE VERGİLENDİRME YETKİSİNİN SINIRLANDIRILMASI

Çifte vergileme, uygulamada değişik biçimlerde ortaya çıkmaktadır. Çifte vergilemenin vergilendirme yetkisine etkisini ortaya koyabilmek için öncelikle çifte vergileme kavramını açıklayarak, çifte vergilemeyi oluşturan nedenleri sıralamak gerekmektedir.

A. ÇİFTE VERGİLENDİRME KAVRAMI

Çifte vergilendirme kavramı İngilizce de "double taxation", almanca da "doppelbesteuerung", Fransızca da "double Imposition" olarak ifade edilmektedir. Her dört kavramda da ikilik anlamı vardır. Türkçede önceden beri kullanılan "mükerrer vergilendirme" terimi ise, birden fazla olmayı ifade etmektedir.

Esas olarak çifte vergilendirme, aynı kişiye, aynı vergi konusu ile bağlantılı olarak, aynı vergilendirme döneminde, "aynı vergiyi doğuran olayla" ilişkili olarak, birden fazla kerre vergi salınmasıdır¹¹⁹.

Çifte vergilemenin iç vergi hukuku ve uluslararası ilişkiler açısından olmak üzere iki yönü vardır. İç vergi hukuku çifte vergileme olayını vergi hatası veya hesap hatası olarak kabul eder. Yapılan hata düzeltme yolu ile düzeltilmektedir.

¹¹⁸ Schmülders, Gunter, a.g.e., s. 303.

¹¹⁹ "Uluslararası Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları ve Türkiye Uygulamaları", TUSİAD Yayınları, Yayın No: T/89.3.126, İstanbul, s.3.

Konumuzun kapsamı içerisinde bulunan uluslararası çifte vergilendirme ise, vergileme hakkına sahip iki veya daha fazla devletin aynı mükellefi, aynı vergi konusunda ve belirli bir dönem içinde esasta aynı vergiler ile vergilendirmelerinden doğmaktadır¹²⁰.

Çifte vergilendirmenin uluslararası ilişkiler açısından anlamı iki boyutludur. Birinci boyut, ülke içindeki yabancılara veya yabancılara ilişkin vergi konularının vergilendirilmesidir. İkinci boyut ise, yurt dışındaki vatandaşın, yurt dışındaki vergi konusu ile ilgili olarak yurt içinde vergilendirilmesidir¹²¹.

B. ÇIFTE VERGİLENDİRMEYİ ORTAYA ÇIKARAN NEDENLER

1. Vergilendirme Yetkisine Aynı Anda Sahip Olunması Nedeniyle Oluşan Çifte Vergilendirme

Vergilemeye konu olabilecek herhangi bir olay meydana geldiğinde, uluslararası hukuk açısından iki ya da daha fazla devlet vergilendirme yetkisine sahip olabilir. Bu durum çifte uyrukluk, çifte ikametgah ya da her ikisinin bileşiminden meydana gelebilmektedir. Ya da uyrukluk ve ikametgah belirli bir devlette olmasına karşın, varlıklar ya da bazı gelirler diğer devletin mülki sınırları içerisinde olmaktadır.

Sınırsız mali yükümlülük nedeniyle çifte vergilendirme ortaya çıkmaktadır. Bazen vergi konusu vergilendirme yetkisine sahip her iki devlet için de, vergileme açısından tam yükümlülüğe konu olabilir. Örneğin A ülkesinin vatandaşı B ülkesinde ikamet etmekte ise, A ülkesi uyrukluk ilkesine dayanarak kişisel olarak şahsi tüm gelirleri üzerinden vergilendirebilir. B ülkesi ise, mülkiyet ilkesine dayanarak aynı şekilde aynı şahsi tüm gelirleri üzerinden vergilendirebilmektedir. Görüldüğü

¹²⁰ TUNCER, Selahattin, a.g.e., s.7.

¹²¹ TUSİAD, a.g.e., s.4.

üzere sınırsız mali yükümlülüklerin aynı anda olması nedeniyle ortaya çıkan çifte vergilendirme yalnızca kişisel bağlılık temelinde gerçekleşmektedir¹²².

Sınırlı mali yükümlülüğün olduğu durumlarda çifte vergilendirmenin ortaya çıktığını düşünmek zordur. Ancak sınırlı mali yükümlülük ile sınırsız mali yükümlülük aynı anda ortaya çıktığında, aralarındaki çatışmadan dolayı çifte vergilendirmeye neden olmaktadır. Bu durumda çifte vergilendirme hem kişisel bağlılık hem de ekonomik bağlılık temelinde ortaya çıkmaktadır¹²³.

2. Uluslararası Hukuk Kurallarının Eksik Olması Nedeniyle Ortaya Çıkan Çifte Vergilendirme

Ülkelerin sahip oldukları vergi sistemlerindeki tanımların farklılıklar taşıması ve uluslararası hukukun bu konudaki farklılıkları giderememesi nedeniyle çifte vergilendirme ortaya çıkmaktadır. Devletler mali tanımları yapmak konusunda, uluslararası hukuk açısından herhangi bir sınırlamaya tabi tutulmamışlardır. Dolayısıyla ikametgah, uyruklu, mülki sınırları gibi kavramları kendileri tanımlamakta ve vergilendirme yetkilerini de buna göre kullanmaktadırlar.

Çifte bağlılık, çifte uyruklu çifte vergilendirmenin ortaya çıkmasına neden olmaktadır. Çifte uyruklu her bir devlet uyruğunda bulunan kişileri vergilendirebilmek konusunda kendisini tam yetkili görmektedir. Her iki uyrukta yasal sayılmakta ve bu uyruklar üzerinde devletlerin vergilendirme yetkileri tam sayılmaktadır. Tüzel kişilerin ikametgahının belirlenmesinde hangi ikametgahın esas alınması gerektiği konusunda, devletlerin farklı ikametgahı esas almalarında çifte vergilendirmeye neden olmaktadır. Tüzel kişiler açısından posta adresinin bulunduğu ikametgah ya da etkin olarak yönetildiği yer gibi

¹²² SILVESTRE, Rutsel, MARTHA, a.g.e., s.141.

¹²³ SILVESTRE, Rutsel, MARTHA, a.g.e., s.143.

iki değişik ikametgah kavramı ortaya çıkabilmektedir. Tüzel kişilerin ikametgahının belirlenmesi konusunda uluslararası hukukta herhangi bir düzenleme yoktur. Bundan dolayı tüzel kişilerin ikametgahlarını belirlenmesi ya şirketin kurulduğu yer ya da etkin olarak yönetildiği yer dikkate alınarak belirlenmektedir. Uluslararası hukuk tüzel kişilerin ikametgahlarının tanımlanmasını ulusal mali düzenlere bırakılmasını öngörmektedir¹²⁴.

3. Ülkelerin Vergileme Yetkilerini Yasal Olmayan Biçimde Kullanmaları Sonucu Çifte Vergilendirme

Vergilendirme yetkisi için en eski ilkelere birisi vatandaşlık ya da politik bağlılıktır. Uluslararası ilişkilerin artması ile birlikte politik bağlılık yetersiz kalmıştır. Politik bağlılık ilkesine karşılık olarak geliştirilen ekonomik gelirler ya da ekonomik bağlılık ilkesi vergilendirme yetkisine temel olmuştur.

Günümüzde uluslararası gümrük kurallarına göre devletlerin vergilendirme hakkına sahip olabilmeleri için, devletle vergi ödeyicisi arasında, uyruklu, oturma, uzun süreli ikamet, ülke sınırları içerisinde gelir elde etme gibi kabul edilebilir gerçek bir bağlantının olması gerekmektedir.

Devletlerin vergi ödeyicisi ile aralarında mali, ekonomik ya da politik bağlılık olmaksızın vergilendirme yetkilerini kullanmaları uluslararası çifte vergilendirmeye neden olmaktadır¹²⁵.

C. ÇIFTE VERGİLENDİRMEYİ ÖNLEMELERİN AMACIYLA VERGİLENDİRME YETKİSİNİN SINIRLANDIRILMASI

Uluslararası çifte vergilendirme, vergi adaletine ve ödeme gücüne göre vergilendirme ilkesine aykırılık yaratmakta, uluslararası ekonomik

¹²⁴ SILVESTRE, Rutsel, MARTHA, a.g.e., s.153.

¹²⁵ SILVESTRE, Rutsel, MARTHA, a.g.e., s.157.

yaşamı olumsuz etkilemekte ve bu nedenle ortadan kaldırılması gereken bir fonemen olarak değerlendirilmektedir. Bu amaçla, devletler çeşitli çözümlere başvurumaktadırlar. Bunlar, hem ulusal hem de uluslararası düzeyde olabilmektedir¹²⁶.

Ulusal düzeyde alınan önlemler, devletlerin tek taraflı olarak, yabancı kaynaklı gelirler üzerindeki vergilendirme yetkilerini yasal düzenlemelerle sınırlandırmalarına dayanmaktadır. Devletler, kullandıkları vergi tekniğine ilişkin araçlarla çifte vergilendirmeyi önlemeye çalışmaktadırlar.

Devletlerin çifte vergilendirmeyi önlemek amacıyla kullandıkları tek taraflı yöntemlerden birincisi, dış ülkede ödenen verginin matrahtan indirilmesi yöntemidir. Bu yöntemde dış ülkede ödenen vergi gider olarak kabul edilmekte ve toplam matrahtan gider olarak düşülmesine izin verilmektedir. İkinci yöntem, dış ülkede ödenen verginin mahsubu yöntemidir. Bu yöndemde dış ülkede ödenen vergilerin ülke içinde ödencek vergiden mahsup edilmesine izin verilmektedir. Bu yöntem birinci yöntemin etkin olamaması nedeniyle geliştirilmiş bir yöntemdir. bu iki yöntemin dışında uygulanan diğer bir yöntem ise dış ülkelerde elde edilen gelirlerin vergiden istisna edilmesi yöntemidir¹²⁷.

Ulusal önlemlerin yetersiz kalması devletleri uluslararası önlemler almaya itmıştır. Devletlerin iki taraflı uluslararası anlaşmalar yoluyla vergilendirme yetkilerini karşılıklı sınırlandırması, uluslararası çifte vergilendirmenin ortadan kaldırılması için daha etkin bir yol olarak kabul edilmiştir. Bu amaçla akdedilen vergi anlaşmaları, iki uluslararası örgüt, Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Örgütü (OECD) ve Birleşmiş Milletler (UN) tarafından yapılmış geniş kapsamlı çalışmalara konu olmuş ve bu çalışmalar iki model metinde somutlanmıştır¹²⁸.

¹²⁶ SOYDAN, Yaltı Billur, "Vergi Anlaşmalarında Uluslararası Çifte Vergilendirmenin Ortadan Kaldırılması Yöntemleri", *Vergi Sorunları Dergisi*, Sayı: 71, (Mart, Nisan, 1994), s.68.

¹²⁷ TUNCER, Selahattin, a.g.e., s.24.

¹²⁸ SOYDAN Yaltı, Billur, a.g.e., s.69.

1. Çifte Vergilendirmenin Önlenmesi Amacıyla Türk Vergi Mevzuatında Yapılan Düzenlemeler

Türk Vergi Hukukunda da uluslararası çifte vergilendirmenin önlenmesi amacıyla tek taraflı olarak yapılan düzenlemeler, yukarıda açıklanan ilkelere dayanarak yapılmaktadır. Bu ilkeler dış ülkede ödenen verginin vergi matrahından indirimini esas alan indirim yöntemi, dış ülkede ödenen verginin toplam gelirler üzerinden içeride hesaplanan vergiden düşülmesine dayanan mahsup yöntemi ve dış ülkelerde elde edilen gelirlerin tamamen vergi dışı bırakıldığı istisna yöntemidir¹²⁹.

Gelir Vergisi Kanununun tam mükellefiyeti belirleyen maddesi (md. 3)'de, dışarıda bir Türk kuruluşu adına çalışan Türk Vatandaşlarının tam mükellefiyete tabi olacakları belirtilirken, bunların buldukları ülkede elde ettikleri kazanç ve iratlar üzerinden gelir vergisi ya da benzeri vergiler ödemeleri halinde mezkur kazançları Türkiye'deki vergilerden istisna edilmiştir (GV md.3). Tam mükellefiyete tabi olan kişilerin yabancı ülkelerde elde ettikleri kazanç ve iratlar üzerinden orada ödedikleri benzeri vergiler, Türkiye'de tarh edilen gelir vergisinin yabancı ülkelerde elde edilen kazanç ve iratlara isabet eden kısmından indirilir.

Kurumlar Vergisi Kanunda da mahsup yönteminin uygulandığı madde 43'e göre, yabancı ülkelerde elde edilerek Türkiye'de genel sonuç hesaplarına geçirilen kazançlar üzerinden yabancı ülkelerde ödenmiş benzer vergiler Türkiye'de tarh edilen kurumlar vergisinden indirilebilir.

Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu da madde 1, fıkra 1 ve fıkra-3'te, Türkiye Cumhuriyeti uyrukluğunda bulunan kişilere ait malların ivazsız intikaline uygulanacağı belirtilerek uyrukluluk esası vergilemeyi temel

¹²⁹ SOYDAN, Yaltı, Billur, a.g.m., s.70.

almışken, Türk uyrukluğundaki bir kişiye ait yabancı ülkelerdeki malları iktisap eden yabancı uyrukluların vergiye tabi olmayacağı belirtilerek istisna yöntemi uygulanmıştır.

Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu madde 12, fıkra-c'de "Türkiye Cumhuriyeti uyrukluğundaki kişilere ait mallardan yabancı ülkelerde bulunanlara ilişkin borçların ve yabancı ülkelerde bu mallar dolayısıyla ödenen veraset ve intikal vergilerinin Türkiye'de hesaplanan veraset ve intikal vergisi matrahından düşürülebileceği hükmü ile indirim yöntemi uygulanmıştır.

Gelir Vergisi Kanunu madde 3, fıkra c'de yabancı ülkelerin diplomatik görevle bulunan temsilcilerine ve görevlilerine "diplomat muaflığı" olarak adlandırılan muaflık uyrukluk ilkesine bağlı olarak karşılık koşuluna bağlı olarak tanınmıştır.

Serbest Bölgeler Kanunu da, yatırımları ve üretimi arttırmak, dış ticareti geliştirmek amaçları ile yer ve sınırlarını Bakanlar kurulunun belirleyeceği serbest bölgeler kurulmasını hükme bağlamıştır. Serbest bölgelerde vergi, resim, harç, gümrük ve kambiyo yükümlülüklerine ilişkin mevzuat uygulanmayacaktır. Ayrıca, Türkiye'de tam ve dar mükellef olan gerçek ve tüzel kişilerin, serbest bölgedeki faaliyetleri dolayısıyla elde ettikleri kazanç ve iratlar, Türkiye'nin diğer yerlerine getirildiklerinin kambiyo mevzuatına göre belgelenmesi halinde, gelir ve kurumlar vergisinden müstesnadır. Bu hüküm ile istisna yöntemi kullanılarak devlet vergilendirme yetkisini tek taraflı olarak sınırlandırmıştır (S.B.K. md.6).

2. Uluslararası Vergi Anlaşmaları Yoluyla Vergilendirme Yetkisinin Sınırlandırılması

a. Vergi Anlaşmalarının Amaçları

Çifte vergilendirmenin önlenmesi amacıyla devletler tarafından yapılan tek taraflı düzenlemeler yeterli olamamaktadır. Çifte vergileme sorununa daha köklü çözümler bulunabilmesi amacıyla devletler arasında iki yada çok taraflı uluslararası vergi anlaşmaları yapılmaktadır. Çifte vergilemeyi önleme anlaşmaları genellikle gelir, servet ve veraset-intikal vergilerine ilişkin olarak yapılır. Bazan ülkelerin mali idareleri arasında işbirliği ve bilgi alışverişine ilişkin hükümler de buna eklenir¹³⁰.

Milletlerarası Vergi anlaşmalarının biri faydacı diğeri de ideal olmak üzere iki amacı vardır. Bu iki amaç birbirinden farklı gibi görünmelerine rağmen, gerçekte birbirini tamamlamaktadırlar¹³¹.

Vergi anlaşmalarının faydacı yönü çifte vergilendirmeyi önleme amacıdır. İmzalanan çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları ile aynı kazanç irat, sermaye veya servet unsurlarından birden fazla vergi alınması önlenmektedir. Vergi anlaşmaları her bir devletin aynı vergi konusu üzerinde vergilendirme yetkilerini kullanmalarını önledikleri için devletlerin vergilendirme yetkilerini sınırlandırmaktadırlar.

Vergi anlaşmalarının ideal amacı ise daha uzun vadeli amaçlarından dolayıdır. Vergi anlaşmaları ile "Uluslararası bir vergileme sistemi"de yaratmaya çalışılmaktadır. Çok taraflı anlaşmalar ile ortak vergileme ilkelerinin benimsenmesi suretiyle ortak bir vergi sistemine yönelindiği söylenebilir.

¹³⁰ ULUATAM, a.g.m., s.67.

¹³¹ TUNCER, Selahattin, "Milletlerarası Vergi Anlaşmaları", **İktisat ve Maliye Dergisi**, Sayı: 7, Cilt: XV, (Ekim-1973), s.237.

Uluslararası kuruluşlarca vergi anlaşmalarında, örnek alınması için oluşturulan vergi anlaşma taslakları çalışmalarını sırasında bazı amaçlarda şu şekilde ortaya konmuştur¹³². Bunlar;

- Ülkeler arasındaki ekonomik ilişkilerin gelişmesini engelleyici mali nedenlerin ortadan kaldırılması.
- Değişik ülkelerdeki mükelleflerin mali durumlarının açıklığa kavuşması, tek düze hale getirilmesi ve güvence altına alınması,
- Çeşitli ülkelerde yürütülen ve benzeri mahiyetteki ticari, sınai ve mali faaliyetlerin tek tip işleme tabi tutulmasıdır.

b. Vergi Anlaşmalarının Temel Yapısı,

Uluslararası anlaşmalar, uluslararası hukukun bu yetkiyi tanıdığı kişiler arasında, bir hukuk ilişkisi kurmak, kurulmuş bir hukuk ilişkisini değiştirmek ya da ortadan kaldırmak amacıyla yapılan hukuksal işlemlerdir¹³³. Vergi anlaşmaları, iki devletin vergi yasalarının çifte vergilendirmeye neden olmaması için, anlaşmaya taraf olan devletlerin vergi yasalarını uygulayabilecekleri sınırları belirler. Diğer bir deyişle, vergi anlaşmaları devletin vergilendirme yetkisini sınırlandırarak ulusal vergi sistemlerini çakıştıkları nokta itibariyle birbirinden ayırır. Uluslararası çifte vergilendirmenin önlenmesi ve ortadan kaldırılması vergilendirme yetkisini kullanma hakkının, akdedilen anlaşma ile devletlerden birine yada ikisine de sınırlı olarak tanınması ile sağlanmaktadır. Vergi anlaşmalarının temel yapısı, vergilendirme yetkisini elinde bulunduranlar tarafından bir "çakışma kuralları sistemi" yaratılmasına dayanır¹³⁴. Bu açıdan vergi anlaşmalarında yeralan kurallar, vergi sistemlerinin çakıştığı bir

¹³² TUSİAD, a.g.e., s.10.

¹³³ ÇELİK, F. Edip, **Milletlerarası Hukuk**, İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları, No: 2768/024, Cilt I., (İstanbul-1980). s.126.

¹³⁴ SOYDAN, Yaltı, Billur, a.g.m., s.70.

durumda, belirli bir verginin ya da bunun bir kısmının vergilendirilmesinde yetkiyi hangi devletin kullanacağını gösteren kurallardır. Anlaşma hükümleri vergi anlaşmasına taraf olan devletlerin gelir ya da servet konuları ile ilgili vergilendirme yetkilerini kısıtlamakta ya da bağlamaktadır. Bir vergi anlaşmasında üç tür düzenleme bulunmaktadır.

Yetki kuralları, vergilendirme yetkisini kullanma hakkını yalnızca devletlerden birine tanıyabilir. Bu durumda, diğer devletin gelir unsurunu vergiden tamamen istisna etmesi gerekmektedir. Yalnızca kendisine vergilendirme yetkisini kullanma hakkı tanınan devlet ise herhangi bir ek önlem almamaktadır.

Yetki kurallarında devletlerden birine tanınan vergilendirme yetkisi yalnızca bu devlete tanınan bir yetki olmayabilir. Bu durumda, bir gelir unsuru üzerinde diğer devletin vergilendirme yetkisini kullanma hakkı kural olarak ortadan kaldırılmış değildir. Dolayısıyla her iki devletin de vergi yasalarını aynı anda uygulaması ilke olarak olasıdır. Bu koşullar altında uluslararası çifte vergilendirmenin ortadan kaldırılabilmesi, vergi yükümlüsünün dünya çapındaki gelirlerini tam yükümlülük esasına göre vergilendiren ikametgah ülkesinin ek önlemler almasına bağlıdır¹³⁵.

Yetki kuralları vergilendirme yetkisini iki devlet arasında paylaşmış olabilir. Bu durumda, ikametgah ülkesi vergilendirme yetkisini sınırsız, kaynak devleti ise belirli oranlar içerisinde olmak üzere sınırlı olarak kullanmaktadır. Böylece, her iki devletin de aynı anda vergilendirme yetkisini kullanma hakkının varlığı, uluslararası çifte vergilendirmenin ortadan kaldırılması bakımından bağlama kurallarının tek başına yeterli olmamasına, bu kuralların ek yöntemlerle tamamlanmasına neden olmaktadır.

¹³⁵ SOYDAN, Yaltı, Billur. a.g.m., s.71.

Kaynak devletinin vergilendirme yetkisinden vazgeçmediği (örneğin taşınmazlardan elde edilen gelirler veya işyerinden elde edilen ticari kazançlar) veya kaynak devletinin vergilendirme yetkisini ikametgah devleti ile paylaşarak kullandığı (örneğin temettü ve faizler) gelir unsurları bakımından, ikametgah devletinin uygulayacağı yöntemler iki çeşittir: Yabancı kaynaklı gelirin vergiden istisna edilmesine dayanan istisna yöntemi ve kaynak devlete ödenen verginin kendi ülkesindeki vergiye mahsup edilmesine dayanan mahsup yöntemi. Vergi anlaşmalarında bu iki yöntemden herhangi biri yer alabilmektedir¹³⁶.

c. Vergi Anlaşmalarında Kullanılan Yöntemlerin Vergilendirme Yetkisi Açısından Değerlendirilmesi

İstisna yöntemine göre vergi anlaşması ile belirli bir geliri vergilendirme yetkisi tanınmayan devlet, bu devlette vergiye tabi tutulacak tutarın tesbitinde, bu geliri vergi dışında bırakır¹³⁷. İstisna yönteminin uygulanması, uluslararası çifte vergilendirmenin ortadan kaldırılması için tek başına yeterli olmayan ve dolayısıyla yetki ya da mahsup yöntemi ile tamamlanması zorunlu olan bir yetki kuralının varlığına dayanmaktadır. Ancak vergilendirme yetkisinin yalnızca kaynak devlette olmasını sağlayan yetki kurallarıyla, vergilendirme yetkisinin her iki devlete tanındığı, istisna yöntemi ile desteklenen bağlama kuralları arasında, yarattıkları sonuç itibarıyla bir fark yoktur. Her iki sistem de, sonuçta gelir unsurunun yalnızca kaynak devlet tarafından vergilendirilmesine yol açmaktadır¹³⁸.

İstisna yönteminde vergilendirme yetkisi kısıtlanan ya da kaldırılan devlet vergi ödeyicisinin ikamet ettiği devlettir. Vergilendirme yetkisine

¹³⁶ SOYDAN, Yaltı, Billur, a.g.m., s.71.

¹³⁷ TUNCER, Selahattin, **Çifte Vergileme ve Milletlerarası Vergi Anlaşmaları**, a.g.e., s.109.

¹³⁸ SOYDAN, Yaltı, Billur, a.g.m., s.72.

sahip olan devlet ise gelir ve kazançların doğduğu devlet olan kaynak devlettir¹³⁹.

İstisna yöntemini tam istisna ve artan oranlı istisna olarak iki şekile ayırabiliriz¹⁴⁰.

Tam İstisna Yönteminde, vergilendirme yetkisine sahip olan kaynak devlet kendi ülkesinde elde edilen geliri vergilendirdikten sonra bu gelir, ikamet ülkesinde hiçbir şekilde dikkate alınmaz. Gelir; ikamet ülkesinde matraha dahil edilmemesinin yanında matraha uygulanacak oranların belirlenmesinde de dikkate alınmamaktadır.

Artan Oranlı İstisna Yönteminde ise, Vergilendirme yetkisi kısıtlanmış olan ikamet devleti, kaynak devletinde vergilendirilen gelirin matrahtan indirilmesine izin verir. Ancak geriye kalan tutar üzerinde vergi oranının belirlenmesinde artan oranlı vergileme yetkisini saklı tutar.

Mahsup yönteminde, devletin sahip olduğu vergileme yetkisi her iki devlette elde etmiş olduğu toplam gelir üzerindedir. Vergi toplam gelir üzerinden hesaplandıktan sonra, hesaplanan vergiden diğer devlete ödenen vergisinin düşülmesine izin verilmektedir.

Mahsup yöntemi de üç şekilde sözkonusu olmaktadır¹⁴¹.

Sıradan Mahsup Yönteminde, ikamet edilen devlet tarafından tanınan indirim (mahsup) hakkı vergi ikamet ülkesinde ödenecek olan vergiyi aşamaz.

Tam Mahsup Yönteminde, sıradan mahsup yönteminde var olan sınırlandırma olmayıp, kaynak devlette ödenen verginin, ikamet devlette ödenecek vergiyi aşıp aşmadığına bakılmaksızın indirilmesine izin verilmektedir.

¹³⁹ OECD Modeli, 23/4.

¹⁴⁰ TUNCER, Selahattin. **Çifte Vergileme ve Milletlerarası Vergi Anlaşmaları**, a.g.e., s.109.

¹⁴¹ TUNCER, Selahattin. **Çifte Vergileme ve Milletlerarası Vergi Anlaşmaları**, a.g.e., s.110.

Korumalı Mahsup Yöntemi denilen için bir mahsup yöntemi ise, ikamet devlet tarafından kaynak devlette ödenen vergilerin düşülmesine izin verilmemesi durumunda, kaynak devlet tarafından yatırımların teşvik edilmesi için düşük vergi oranları uygulamasının sağlayacağı faydanın ortadan kalkmaması için öngörülen bir yöntemdir. Bu yöntemle göre, kaynak devletinde ödenmesi öngörülen, fakat istisna veya oran inidirimi yoluyla ödenmeyen verginin ödendiği varsayılarak, hesaben mahsup edilmesidir¹⁴².

Korumalı mahsup yöntemi, esas olarak çifte vergilendirmenin ortadan kaldırılması amacına hizmet etmektedir; kaldı ki kaynak devletinde vergilendirme yapılmamış olduğunda ortada bir uluslararası çifte vergilendirme sorunu da yoktur. Burada ikametgah devleti, kaynak devletin teşviklerini, dolayısıyla vergilendirme yetkisini tanımaktadır¹⁴³.

d. Türk Hukukunda Uluslararası Vergi Anlaşmaları

Anayasanın uluslararası anlaşmalarla ilgili 90'ıncı maddesi, Türkiye Cumhuriyeti adına yabancı devletlerle ve uluslararası kuruluşlarla yapılacak anlaşmaların onaylanması, Türkiye Büyük Millet Meclisi'nin onaylamayı bir kanunla uygun bulmasına bağlıdır (Anayasa, md. 90, f.1). Bu hüküm uluslararası anlaşmalar bakımından ana kuralı koymaktadır. Anayasaya göre, ekonomik, ticari veya teknik ilişkileri düzenleyen ve süresi bir yılı aşmayan anlaşmalar, devlet maliyesi açısından bir yüklemeye getirmemek, kişi hallerine ve Türklerin yabancı ülkelerdeki mülkiyet haklarına dokunmamak koşuluyla, yayımlanma ile yürürlüğe konabilir (Anayasa, md. 90, f.2). Böyle bir durumda yalnızca anlaşmanın yayımlanma tarihinden itibaren iki ay içinde Türkiye Büyük Millet Meclisi'nin bilgisine sunulması yeterlidir. Uluslararası bir

¹⁴² SOYDAN, Yaltı, Billur, a.g.e., s.73.

¹⁴³ SOYDAN, Yaltı, Billur, a.g.e., s.74.

anlaşmaya dayanan uygulama anlaşmaları ile kanunun verdiği yetkiye dayanılarak yapılan ekonomik, ticari, teknik veya idari anlaşmaların Türkiye Büyük Millet Meclisi'nce uygun bulunması zorunluluğu getirilmemiştir. Ancak bunların yürürlüğe girebilmeleri için yayımlanmaları koşulu geçerlidir (Anayasa. md. 90, f.3). Uluslararası anlaşmalar sonucu Türk kanunlarında değişiklik yapılması gerekiyorsa yine bu anlaşmaların Türkiye Büyük Millet Meclisi'nin onayından geçirilmesi gerekmektedir (Anayasa. md. 90, f.4). Usulüne göre yürürlüğe konulmuş uluslararası anlaşmalar kanun hükmündedir. Bunlar hakkında anayasaya aykırılık iddiası ile Anayasa Mahkemesine başvurulamaz (Anayasa. md. 90, f.5). Uluslararası anlaşmalar Cumhurbaşkanınca onaylanır ve yayımlanır (Ays., md.104, f.14).

Uluslararası vergi anlaşmaları ile ilgili olarak Anayasanın 90'ıncı maddesindeki hükümlere göre bazı sonuçlar çıkartılabilir. Vergi anlaşmaları, Türkiye Cumhuriyeti adına yabancı bir devlette yapılan ve konusu özellikle "Vergi Uygulaması" olan teknik ve mali bir anlaşma türüdür. Vergi anlaşmaları ilke olarak bir yılı aşmaktadır. Ayrıca bu tür anlaşmalar, devletin vergileme yetkisini sınırlandırmakta veya ortadan kaldırmak suretiyle vergi kaybına yol açmakta ve devlet maliyesi açısından olumsuz bir yük getirmektedir¹⁴⁴.

Madde metninden çıkarılabilecek diğer bir sonuç, yürürlükteki Türk kanunlarına aykırı uluslararası anlaşmalar yapılabilir; dolayısıyla Türkiye Cumhuriyeti bilerek ve isteyerek, karşılıklı çıkarlar bakımından, kendi vergilendirme yetkisini sınırlandırabilecektir. Böyle bir durumda ise vergi yargısında görevli mahkemeler, anlaşmaya giren konularda karar verirken Türkiye'de yürürlükte bulunan kanunlara aykırı olsalar dahi, anlaşma hükümlerini uygulamak zorundadırlar. Böylece uluslararası anlaşmalar kanun hükmünde oldukları gibi, Anayasa'ya aykırılıklarının bile ileri sürülememesi, devletin kendi egemenlik

¹⁴⁴ TUNCER, Selahattin, **Çifte Vergileme ve Milletlerarası Vergi Anlaşmaları**, a.g.e., s.168.

gücünün ancak kendi ülkesinde geçerli olduğu ve anlaşmaların yürürlükte olduğu sürece, tek taraflı olarak değiştirilemeyeceği anlamını taşır¹⁴⁵.

3. Çok Taraflı Anlaşmalarla Vergilendirme Yetkisinin Sınırlandırılması

Çifte vergilendirmenin önlenmesi amacıyla uluslararası kuruluşlarca (OECD, Birleşmiş Milletler vb.) hazırlanan çifte vergilendirmeyi önleme anlaşma taslakları temel olarak iki ülke arasındaki çifte vergilendirme sorununu çözmek amacıyla hazırlanmasına rağmen çok taraflı anlaşmalarda da kullanılabilir niteliktedir. Buna rağmen bu modeller çerçevesinde henüz çok taraflı anlaşma yapılmamıştır¹⁴⁶.

Türkiye'nin imzaladığı ve yürürlüğe koyduğu ilk çok taraflı vergi anlaşması, 30 Mart 1931 yılında Cenevre'de çok taraflı Motorlu Araçların Vergilendirilmesi ile ilgili Anlaşma ve Protokoldür¹⁴⁷.

Genel amaçları; üyelerinin yaşam seviyelerini yükseltmek, reel gelir ve efektif talepte istikrarlı bir büyüme ile dünya kaynaklarında tam kullanımı sağlamak, üretimin ve uluslararası ticaretin geliştirilmesine yardımcı olmak olan Gümrük Tarifeleri ve Ticaret Genel Anlaşması (GATT) ile genel amaçlara ulaşmak için tarifeler ile ticarete konan diğer ayırıcı engelleri zamanla azaltmak, GATT'in özel amaçları arasında belirlenmiştir. Üye ülkelerin vergilendirme yetkileri sınırlandırılarak bir üye ülkenin diğer GATT üyesi tüm ülkelere aynı gümrük tarifesini uygulaması birinci temel ilke olarak öngörülmüştür. Üye ülke diğer üye ülkelere karşı vergilendirme yetkisini eşit ölçüde kullanmak zorundadır.

¹⁴⁵ ENGİNAY, Akif, a.g.e., s.20.

¹⁴⁶ ÇAĞAN, Nami, **Türk Anayasası Açısından Vergilendirme Yetkisi**, a.g.e., s.229.

¹⁴⁷ TUNCER, Selahattin, **Çifte Vergileme ve Milletlerarası Vergi Anlaşmaları**, a.g.e., s.169.

Çünkü GATT'a üye bir ülke dış satımcı ülkelere rakip başka bir ülkeye gümrük kolaylığı sağlandığında diğer dışsatımcı ülkeler de aynı indirimden otomatik olarak yararlanacaklardır¹⁴⁸.

IV. ULUSLARARASI EKONOMİK BÜTÜNLEŞMELER VE VERGİLENDİRME YETKİSİ

Ekonomik bütünleşmelerde vergilendirme yetkisinin sınırlandırılması, bu yetkinin üye devletler arasında belli alanlarda karşılıklı olarak kullanılmaktan vazgeçilmesi veya bütünleşme ile oluşturulan kurumlara devredilmesi şeklinde olabilir. Her iki halde de yoğunluğu farklı olmakla birlikte, üye devletlerin vergilendirme yetkilerine sınırlandırma getirilmiş olur¹⁴⁹.

Ekonomik bütünleşme kavramı, iki ya da daha fazla devletin uluslararası gruplaşmalar oluşturarak üye ülkeler arasındaki sınırlayıcı ölçüleri kaldırarak ekonomik faaliyetlerini düzenlemeyi amaçlayan birleşmeleri ifade eder. Ekonomik bütünleşmelerde bütünleşmeye taraf devletlerin bireysel egemenliklerinin yerini bütünleşmenin egemenliği alır¹⁵⁰.

Ekonomik bütünleşmeleri serbest ticaret bölgeleri, gümrük birlikleri, vergi birlikleri, ortak pazar ve ekonomik birlikler olarak beş aşamada incelenebilir.

¹⁴⁸ KARLUK, Rıdvan, **Küreselleşen Dünya'da Uluslararası Ekonomik Kuruluşlar ve Entegrasyonlar**, (Eskişehir-1995), s.122.

¹⁴⁹ ÇAĞAN, Nami, **Vergilendirme Yetkisi**, a.g.e., s.233.

¹⁵⁰ SHIBATA, Hirofumi, **Theory of Economic Unions, Fiscal Harmonization in Common Markets**, Volume I-Theory, Columbia University Press, (Colombia-1967), s.146.

A. SERBEST TİCARET BÖLGELERİ

Üyeler arasında mal ve hizmet ticaretini tamamen serbest bırakarak ortak bir piyasa yaratmayı amaçlayan ve bu amaçla üyelerarası ticareti kısıtlayan ya da engelleyen gümrük vergileri ile diğer tüm ticaret sınırlandırmalarını kaldıran ekonomik bütünleşme biçimidir¹⁵¹. Üye devletlerin vergilendirme yetkileri, birbirlerine karşı koyacakları, gümrük vergileri ve eş etkili vergiler açısından sınırlandırılmış olur. Üye devletler, bu vergilere ilişkin yetkilerini karşılıklı olarak kullanmazlar. Üye devletlerin vergilendirme yetkilerinin en düşük düzeyde sınırlandırıldığı ekonomik bütünleşme biçimi olan serbest ticaret bölgelerinde üye devletler üye olmayan devletlere karşı uygulayacakları vergi ve gümrük politikasında bağımsızdırlar¹⁵².

Serbest ticaret bölgesine örnek olarak Avrupa Serbest Ticaret Bölgesi (EFTA) ve Latin Amerika Serbest Ticaret Bölgesi (LAFTA) gösterilebilir. Avrupa Serbest Ticaret Bölgesi 4.1.1960 tarihinde yedi Avrupa devleti arasında kurulmuştur. Kuruluş anlaşması ile sanayi ürünleri için gümrük vergilerinin ve eş etkili vergilerin üye devletler arasında giderek kaldırılmasını hükme bağlamıştır (S.A., md. 38). Üye devletler arasında serbest ticarete engel olan ve iç üretimi koruyucu nitelik taşıyan dolaylı iç vergilerin kaldırılması da anlaşmada yer almıştır¹⁵³. 12 yıllık bir dönem içinde bölge-içi ticaret engellerinin hepsinin kaldırılmasının öngörüldüğü Latin Amerika Serbest Ticaret Bölgesi anlaşmasında gümrük vergisi ile ilgili indirimlerin de yıllık görüşmelerde belirlenmesi öngörülmüştür¹⁵⁴.

¹⁵¹ GÖKDERE, Ahmet. **Az Gelişmiş Ülkelerarası İktisadi Birleşmeler**, Ankara Üniversitesi Yayınları, Yayın No:248., s.8.

¹⁵² ÇAĞAN, Nami. **Türk Anayasası Açısından Vergilendirme Yetkisi**, a.g.e., s.234.

¹⁵³ ÇAĞAN, Nami. **Türk Anayasası Açısından Vergilendirme Yetkisi**, a.g.e., s.235.

¹⁵⁴ GÖKDERE, Ahmet. a.g.e., s.211.

B. GÜMRÜK BİRLİKLERİ

Gümrük birliklerinde, birliğe üye olan ülkeler arasındaki malların ticaretine konulan sınırlandırmaların kaldırılması ile üye ülkelere yapılan dışalım konulan gümrük vergileri ile eş etkili vergilerin kaldırılması sözkonusudur. Üye ülkeler diğer üye ülkelere karşı uyguladıkları gümrük vergilerini kaldırmakla birlikte, üye olmayan ülkelere yapılan dışalım, dışalım malının hangi üye ülkede tüketildiğine bakılmaksızın ortak gümrük tarifesi uygulamaktadırlar¹⁵⁵. Gümrük birliğinde, üye devletler gümrük vergileri ve eş etkili vergiler yönünden vergilendirme yetkilerini birbirlerine karşı kullanmaktan vazgeçerler; aralarında dış ticarete engel olan vergi farklılıklarını kaldırır. Bu açıdan üye devletlerin vergilendirme yetkileri ürünlerin serbest dolaşımını sağlayacak şekilde sınırlandırılır. Üye olmayan ülkelere karşı uygulanacak ortak gümrük tarifesinin belirlenmesi konusundaki yetkilerini kurdukları birliğe devrederler¹⁵⁶.

Gümrük birliğine üye ülkeler gümrük birliği içerisinde dışalım ve dışsatım üzerine koydukları tüm vergilere ilişkin vergilendirme yetkilerini kaldırmış olmalarına rağmen, birliğin sahip olduğu içsel gelir sistemi uluslararası ticareti etkilemektedir. Dışalım sonucu gelen mallara uygulanan genel satış vergileri ile özel tüketim vergileri farklı etkiler yaratmaktadır¹⁵⁷.

Gümrük tarifelerinde, üye ülkeler arasındaki tarife ve kota sınırlamaları kaldırılarak yalnızca mal ve hizmetler için ortak bir piyasa yaratılması öngörülmüştür. Bu nedenle, daha ileri bir yakınlaşmayı gerektiren üretim faktörlerinin uluslararası hareketliliği ile ekonomik politikaların birleştirilmesi, ekonomik birleşmelerin bu aşamasında söz

¹⁵⁵ SHIBATA, Hirofumi, a.g.e., s.157.

¹⁵⁶ ÇAĞAN, Nami, **Türk Anayasası Açısından Vergilendirme Yetkisi**, a.g.e., s.235.

¹⁵⁷ SHOUP, S.C., **Taxation Aspect of Internotinal Economic Integration**, Pengum Modern Economic Readings, (USA-1972), s.197.

konusu değildir. Jacop Viner'e göre birkaç ülkenin biraraya gelerek bir gümrük birliği oluşturabilmesi için, diğer koşulların yanında gümrük gelirlerinin tek elde toplanarak belirlenmiş ölçütlere göre paylaşılması da gerekir¹⁵⁸.

Uygulamada gümrük birliklerinin tanımlandığı üç temel uluslararası hukuki metin vardır. Bunlar: GATT'ın md.24 pragraf 8'inde yer alan tanımlama, Roma Antlaşması'nın 9'uncu maddesi ve La Haye Uluslararası Adalet Divanının Kararıdır. Roma Antlaşmasının ilgili maddesi gümrük birliğinin uygulama alanından söz etmektedir. Uluslararası Adalet Divanının kararına göre gümrük birliği; birliğe üye olmayan devletlere karşı tek bir gümrük vergisinin varolduğu, birlik içerisindeki üyeler arasındaki mal alışverişlerine uygulanan gümrük vergilerinin tamamen ortadan kaldırıldığı, üçüncü ülkelere gelen mallardan alınan vergilerin üyeler arasında paylaşıldığı bir birliktir. GATT ve Druan kararlarında yer alan ortak unsurlar, birliğe dahil ülkeler arasındaki mal ticaretine uygulanan bütün gümrük vergileri ve eş etkili vergilerin kaldırılması ve üçüncü ülkelere karşı ortak bir gümrük tarifesinin uygulamaya konmasıdır.

Gümrük birliklerine örnek olarak, 1834 tarihli Alman Gümrük Birliği, Belçika, Hollanda ve Lüksemburg arasında imzalanan gümrük birliğini amaçlayan ancak fiilen gerçekleşmeyen Benelüks bölgesel kuruluşu, ABD eyaletleri arasında gerçekleşen gümrük birliği ve en güncel olanı Avrupa Birliği ile ilgili olanıdır¹⁵⁹.

C. VERGİ BİRLİĞİ

Vergi birlikleri, bir grup devlet arasında içsel vergileri ilgilendiren uluslararası anlaşmalardır. Bu anlaşmalarla, anlaşmaya taraf olan

¹⁵⁸ KARLUK, Rıdvan, a.g.e., s.329.

¹⁵⁹ KARLUK, Rıdvan, a.g.e., s.339.

ülkelerin vergi yapılarındaki farklılıklar giderilmeye çalışılır¹⁶⁰. Vergi birlikleri Vergi uyumlaştırılması ve vergisel işbirliğinden farklı olan yönü üye devletlerin vergi konusundaki bireysel egemenliklerini korumalarıdır¹⁶¹.

Vergi birliği, devletler arasında dolaylı ve dolaysız vergiler gibi belli vergi gruplarına ilişkin olarak kurulabilir. Geniş kapsamlı olarak planlanan vergi birliğinde, vergilendirme yetkilerinin ne ölçüde sınırlandırıldığı, birliğe ilişkin olarak yapılan anlaşmanın kapsamını belirler.

Vergi birliklerine örnek olarak 1967'de Uganda ile Tanzanya arasında imzalanan Doğu Afrika İşbirliği anlaşmasıyla kurulan, ancak bir süre sonra dağılan birlik gösterilebilir¹⁶².

D. ORTAK PAZAR

Gümrük birliğinin doğal sonucu olarak birliğe üye ülkeler arasındaki emek, sermaye ve girişimci gibi üretim faktörlerinin birlik içinde serbestçe hareket edebilmesi sağlanmış ise, gümrük birliği için gerekli koşulların devam etmesi durumunda, üye ülkeler arasında ortak bir pazar kurulmuş demektir¹⁶³.

Ortak pazarda üye devletlerin vergilendirme yetkileri, üretim faktörlerinin serbest dolaşımını sağlamak amacıyla sınırlandırılmaktadır. Üye devletlerin vergilendirme yetkileri sınırlandırılmakla beraber mali egemenliklerini korumaları sağlanmıştır¹⁶⁴. Ortak pazarlara örnek olarak Merkezi Amerika Ortak Pazarı (CACM) ve LAFTA'nın bir alt örgütü olan Andean Ortak Pazarı (ACM) gösterilebilir¹⁶⁵.

¹⁶⁰ SHIBATA, Hirofumi, a.g.e., s.190.

¹⁶¹ SHIBATA, Hirofumi, a.g.e., s.251.

¹⁶² ÇAĞAN, Nami, a.g.e., s.236.

¹⁶³ KARLUK, Rıdvan, a.g.e., s.330.

¹⁶⁴ ÇAĞAN, Nami, **Türk Anayasası Açısından Vergilendirme Yetkisi**, a.g.e., s.237.

¹⁶⁵ GÖKDERE, Ahmet, a.g.e., s.216.

E. EKONOMİK BİRLİK

Ekonomik bütünleşmenin son aşaması ekonomik birliktir. Ekonomik birlik birliğe üye ülke ekonomilerinin tam olarak birleştirilmesidir. Ekonomik birliğin ön koşulları gümrük birliği ve ortak pazardır. Gümrük birliği ve ortak pazarın taşıdığı koşulları ek olarak ekonomik, parasal ve sosyal politikalar ile kurumların birleştirilmesi öngörülmektedir. Ekonomik politikalar içerisinde vergi politikaları da yer almakta dolayısıyla ekonomik birliğe katılacak devletlerin vergileme yetkilerinde önemli kısıtlamalar olmaktadır¹⁶⁶.

Serbest ticaret bölgesi, gümrük birliği ve ortak pazar, esas olarak üyeleri arasındaki dış ticarete konan engelleri kaldırmayı hedeflerken, ekonomik birlik, ulusal üstü ekonomik politikaların birlikte ele alındığı ve her üye ülkede aynen uygulandığı bir ekonomik birleşme türüdür.

Uygulamada ekonomik birliğin henüz örneği olmamakla birlikte Avrupa Birliği, Maastricht Antlaşmasından sonra ekonomik birliğe yönelik bir topluluk olma yolundadır¹⁶⁷.

V. ULUSLARARASI VE ULUSLARÜSTÜ KURULUŞLAR VE VERGİLENDİRME YETKİSİ

Günümüzde devletler ekonomik, siyasal, askeri çeşitli ortak amaçları gerçekleştirmek için uluslararası örgütler kurarlar (Örneğin, Birleşmiş Milletler UN, Dünya Sağlık Örgütü WHO, Dünya Posta Birliği UPU, Gıda ve Tarım Örgütü FAO vb.). Bu kuruluşların çalışmalarını yürütebilmeleri için giderlerini karşılayabilecek gelirlere gereksinimleri vardır. Bunu da üye ülkelerin örgütlere yaptıkları mali katkılarla gerçekleştirirler. Örneğin, Birleşmiş Milletler Teşkilatı devletlerüstü bir

¹⁶⁶ ÇAĞAN, Nami. **Türk Anayasası Açısından Vergilendirme Yetkisi**. a.g.e., s.238.

¹⁶⁷ KARLUK, Rıdvan, a.g.e., s.331.

organ değildir ve dar anlamda vergi almamaktadır; fakat üye devletlerin genel giderler için ödedikleri paylar Birleşmiş Milletler'in yaptığı hizmetler karşılığı olarak değil, bu hizmetlere bakılmaksızın, her devletin, bazı ölçüler içinde ödeme gücüne göre alınmaktadır¹⁶⁸.

Uluslararası ve uluslarüstü kuruluşların giderlerinin karşılanması için üyelerinden alınacak katkı paylarının hesaplanması "ödeme gücü ilkesi" ya da hizmetten sağlanacak faydaya göre "yarar ilkesi"ne göre yapılmaktadır¹⁶⁹. Üyelik aidatları ile uluslararası örgütlerin finansmanı, vergilendirme yetkisinin uluslararası kuruluşlar eliyle sınırlandırılması sonucunu getirmektedir. Ödeme gücü ilkesine göre alınan aidatlar devletin ulusal düzeyde vergilendirme yetkisine dayanarak topladığı vergi gelirlerinin bir kısmını uluslararası örgütlere devretme zorunluluğu doğurmaktadır. Uluslararası kuruluşa üyeliğin tam ya da yarı üyelik olmasına göre mali katkı yöntemleri değişmektedir. Üye devletlerin mali katkıları, bir uluslararası örgüte çok sınırlı özerklik verir. Bu durum da örgütün üyelerine siyasal ve mali bağımlılığı sözkonusudur¹⁷⁰.

¹⁶⁸ ERGİNAY, Akif, a.g.e., s.24.

¹⁶⁹ BELASSA, Bela. **The Theory of Economic Integration**, George Allen and Unwin Ltd., (London-1973), s.232.

¹⁷⁰ ÇAĞAN, Nami. Vergilendirme Yetkisi, a.g.e., s.11.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

AVRUPA BİRLİĞİ VE GÜMRÜK BİRLİĞİ'NİN TÜRKİYE'NİN VERGİLENDİRME YETKİSİNE ETKİLERİ

Avrupa Birliği, üye devletlerin egemenliklerini belli ölçüde sınırlandırdıkları, egemenliğin kapsadığı yetkilerin bir kısmını birlik kurumlarına devrettikleri bir ekonomik bütünleşmesidir. Avrupa Birliği, kuruluş anlaşması olan Roma Anlaşması ile ekonomik hedeflerin yanı sıra, "üye devletler arasında daha sıkı ilişkiler kurulmasının sağlanması" biçiminde siyasal hedef öngörülmüştür. Roma Anlaşması belli bir siyasal bütünleşme modeli öngörmemiştir. Bununla birlikte Avrupa Bütünleşmesi, "İşlevsel bütünleşme kuramı" doğrultusunda çok hızlı olmayan bir gelişme göstermektedir. Üye devletler arasındaki ortak çıkarlar ve bütünleşmenin yayılma etkisi Avrupa bütünleşmesinin dinamiğini oluşturmaktadır. Birliğin uluslarüstü yapısı, egemenliğin devrinden çok üye devletlerce ortak kullanımı esasına dayanmaktadır. Özellikle vergi politikası söz konusu olduğunda bu görüşün daha gerçekçi bir temele dayandığı söylenebilir¹⁷¹.

¹⁷¹ ÇAĞAN Nami, *Avrupa Topluğunda Vergi Politikası ve Türk Vergi Sistemi*. VI Türkiye Maliye Eğitimi Sempozyumu. Hacettepe Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Maliye Bölümü yayını 1990 s.87.

Avrupa Birliđi hukuk dūzeni kendine özgū bir hukuk dūzenidir. Birliđe ūye devletlerin egemenlikleri kapsamındaki bir kısım yetkileri birliđe devretmeleri sonucunda oluřmuřtur. Birlik hukukunun belirleyici nitelikleri uluslar ūstū olması, dođrudan uygulanması ve önceliđidir.

I. AVRUPA BİRLİĞİ HUKUKUNUN NİTELİKLERİ

A. BİRLİK HUKUKUNUN ULUSLARŪSTŪ NİTELİĐİ

Avrupa Birliđini diğer uluslararası örgütlerden ayıran temel özellik, öteki uluslararası örgütlerin daha çok ūye devletler arasında işbirliğini amaçlamasına karşılık, Avrupa Birliđinin ekonomik ve giderek sosyal ve siyasal bütünleşmeye yönelik amaçlara sahip olmasıdır. Bu temel fark, Avrupa Birliđinin uluslarūstū yetkilerle donatılmış birer örgüt olarak ortaya çıkmasında kendini göstermektedir¹⁷².

Birlikte hukuk normlarını oybirliği yerine "oyçokluğu" ile belirleyen organların varlığı, bu şekilde belirlenin normların ūye devletler ulusal devletlerinde doğrudan etkiler doğurması, uluslarūstülük kavramının ayrıncı nitelikleridir¹⁷³.

Birlik hukuku kurallarının öteki uluslararası örgütlerin yarattığı hukuk kurallarından ayıran iki önemli nokta vardır¹⁷⁴: Birincisi, başta kurucu anlaşmalar olmak üzere Birlik organlarının aldığı kararlar ūye devletlerde doğrudan uygulanmak zorundadır; ikinci olarak, birlik hukuku kuralları ile ūye devletlerin ulusal hukuk kuralları çatıştığı

¹⁷² PAZARCI, Hüseyin, *Avrupa Topluluğu Hukukuna Uyum Açısından Türk Anayasal Düzeni Avrupa Topluluğu ve Türkiye'nin Uyumu Semineri*, 2. Baskı.

¹⁷³ GÜNUĞUR, Haluk, *Avrupa Topluluğu Hukuku*, 2. Baskı Eğitim Yayınları, Bilim Dizisi No.: 1-1993, (Ankara-1993) s.17.

¹⁷⁴ PAZARCI, Hüseyin, *Avrupa Topluluğu Hukukuna Uyum Açısından Türk Anayasal Düzeni*, a.g.m., s.127.

taktirde birlik hukukunun üstün tutulması gerektiği kabul edilmektedir.

B. BİRLİK HUKUKU'NUN DOĞRUDAN UYGULANMASI

Birlik Hukukunun doğrudan uygulanabilirliğinin anlamı, bu hukuk kurallarının bütün üye devletlerde eş düzen olarak bütün sonuçlarıyla birlikte etkili olması ve bu etkinin yürürlüğe girme tarihinden başlayarak, yürürlük süresi boyunca devam etmesidir¹⁷⁵.

Birlik Hukukunun hangi kurallarının doğrudan doğruya uygulanabileceği Adalet Divanının çeşitli içtihatlarında belirtilmiştir¹⁷⁶.

- Kurucu sözleşmelerin şarta bağlı olmayan, yürütülmeleri üye devletlerin ya da birlik organlarının başkaca bir faaliyetini gerekli kılmayan, kendi kendine yeterli ve uygulamaya elverişli olacak ölçüde somutlaşmış bulunan kuralları doğrudan doğruya uygulayabilecektir.

- Birliğin tüzükleri doğrudan doğruya uygulanabilmektedir.

- Yönergeler, üye devletlerin birine, bir kaçına ya da tümüne, elde edilerek sonuç belirtilerek, yöneltilir; şekil ve araçların seçimini üye devletlerin makamlarına bırakırlar. Kural olarak vatandaşlar ancak gerekli ulusal düzenlemelerin yönergeye uygun olarak gerçekleştirilmesinden sonra, haklar elde ederler ve yüküm altına girerler. Ne var ki, adalet divanının içtihatına göre, yönergenin öngördüğü zaman sınırı aşıldığında, üye devletçe alınacak tedbirin sonuçları konusunda takdir hakkı bırakmayacak ölçüde kesin ve koşulsuz bir yönerge de doğrudan uygulama gücü kazanabilir. Örneğin

¹⁷⁵ KANETİ, Selim. **Avrupa Topluluğu Hukukunun Üstünlüğü Karşısında Türkiye Cumhuriyeti Anayasası**. Anayasa Yargısı. Anayasa Mahkemesi Yayınları No. 15 (Ankara-1990). s.131.

¹⁷⁶ PAZARCI, Hüseyin. **Topluluk Hukukunun Üye Devletler Hukuklarıyla İlişkisi**. Avrupa Topluluğu Hukuku Sempozyumu. Danıştay Yayınları. (Ankara-1989), s. 90 vd.

bir verginin belirli bir süre içinde kaldırılmasını öngören yönergeye dayanarak, bu konuda verilen sürenin sonunda, vatandaş vergiyi ödemekten kaçınabilir¹⁷⁷.

- Adalet Divanı, birliğin yaptığı uluslararası sözleşmelerin doğrudan uygulanabilir olduğunu kabul etmiştir.

Birlik hukukunun doğrudan uygulanması ulusal hukuklar üzerinde doğrudan etkiler yapmaktadır. Bu etki önemli hukuksal sonuçları da beraberinde getirmektedir. Kimi zaman birlik hukukuna ters düşen ulusal hukuk kuralları bu yoldan değişmekte, yıllardır uygulanan yargılama yöntemleri altüst olabilmektedir¹⁷⁸. Dolayısıyla doğrudan etki olgusu, ulusal hukuklarda önemli hukuksal sorunlar yaratmaktadır.

C. BİRLİK HUKUKU'NUN ÖNCELİĞİ

Birlik hukukuna öncelik özelliğini kazandıran unsurlar; üye devletlerin birlik hukukunu, kendi ulusal hukuklarına göre öncelikle uygulamaları, bu hukuk sisteminden kaynaklanan hukuk normlarının ulusal hukuklarda doğrudan uygulanmasını ve etkiler doğurmasını peşin olarak kabul etmektir¹⁷⁹.

Birlik hukukunun üstünlüğü ilkesi uyarınca, kurucu sözleşmenin hükümleri ve birlik organlarının doğrudan uygulanabilir işlemleri, üye devletlerin ulusal hukuklarının bu düzenlemelere aykırı hükümlerinin uygulanma gücünü kendiliğinden ortadan kaldırır ve her bir üye devletin ülkesinde uygulanacak hukuk düzeninde üstün sırada kimliğini kazanır. Bu nitelikleriyle, birlik hukuku kurallarına aykırı olabilecek yasama işlemlerinin geçerliliğini önler¹⁸⁰.

¹⁷⁷ KANETİ, Selim, a.g.e., s.134.

¹⁷⁸ GÜNUĞUR, Haluk, *Avrupa Topluluğu Hukuku*, a.g.e., s.44.

¹⁷⁹ GÜNUĞUR, Haluk, *Avrupa Topluluğu Hukuku*, a.g.e., s.72.

¹⁸⁰ KANETİ, Selim, a.g.e., s.136.

II. AVRUPA BİRLİĞİ VERGİ POLİTİKASI VE VERGİLENDİRME YETKİSİNİN SINIRLANDIRILMASI

A. AVRUPA BİRLİĞİ VERGİ POLİTİKASI

Avrupa Birliği vergi alanında ortak bir vergi politikasına sahip değildir. Vergi uygulama koşulları üye devletlerin egemen yetkileri kapsamına bırakılmıştır¹⁸¹.

Avrupa bütünleşmesinin daha ileri bir aşaması olan ekonomik ve parasal birlik aşamasında üye devletler vergileendirme yetkilerini önemli ölçüde birlik kurumlarına devretmek zorunda kalacaklardır¹⁸².

Birliğin, birliği örten ve birlik çapında kamu hizmetlerini finanse etmek amacıyla belli vergi türlerinin miktar ve bileşiminde ayarlama yapmak anlamında bir vergi politikası olduğu da söylenemez¹⁸³. Dolayısıyla birlik; vergi oranını, birlik gelir dağılımını iyileştirmek, kaynak kullanımında etkinliği ve fiyat istikrarını sağlamak (tarım ürünleri dışında), istihdam geliştirmek gibi ekonomik ve sosyal amaçlarla kullanamaz¹⁸⁴.

Avrupa Birliği, üye ülkelerin bireysel politika ve mevzuatlarının yakınlaştırılması ve uyumlaştırılmasını bir vergi politikası olarak almıştır. Buradaki amaç ise, birliğin ekonomik ve siyasal bütünleşme sürecini geliştirmektedir.

¹⁸¹ İ.K.V. Avrupa Birliği Ülkelerinde Seçilmiş Vergi Uygulamaları ve Uyum Çalışmaları. İktisadi Kalkınma Vakfı, Yayın No.129 İstanbul 1994 s.51.

¹⁸² ÇAĞAN, Nami, **Avrupa Topluluğunda Vergi Politikası ve Türk Vergi Sistemi**, a.g.e., s.87.

¹⁸³ BATIREL, Ömer, Faruk, **Avrupa Topluluğu Vergi Politikası ve Tam Üyeliğin Türk Vergi Politikasına Muhtemel Etkileri. Maliye Araştırma Merkezi Konferansları**. İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Yayınları 3660/534, İstanbul 1990 s.70.

¹⁸⁴ ÇAĞAN, Nami, **Avrupa Topluluğunda Vergi Politikası ve Türk Vergi Sistemi**, a.g.e., s.88.

B. AVRUPA BİRLİĞİ'NDE ÜYE ÜLKELERİN VERGİLENDİRME YETKİLERİNİN SINIRLANDIRILMASI

1. Gümrük Vergilerinin Kaldırılması

Roma Anlaşmasının 9'uncu maddesine göre Avrupa Birliği, bir gümrük birliği üzerine kuruludur. Ekonomik bütünleşmeler içerisinde gümrük birliğinin sahip olduğu özellik; üye ülkeler arasındaki gümrüklerin sıfırlanması ve üye olmayan ülkelere karşı ortak gümrük tarifesi uygulanmasıdır. Üye ülkelerin kendilerine ait ayrı bir gümrük tarifeleri yoktur, Gümrük Birliğine üye devletler tek bir gümrük tarifesi uygulamak zorundadırlar ki, buna "Ortak Gümrük Tarifesi" adı verilmektedir.

Roma Anlaşması'nın 9'uncu maddesi birliğin gümrük birliği olduğunu belirtirken, "birlik, mal alışverişlerinin tümünü kapsayan ve üye devletler arasında dışalım ve dışsatım üzerine konulan gümrük vergileri ile eş etkili bütün vergileri yasaklayan ve üçüncü ülkelerle ilişkilerde ortak bir gümrük tarifesinin uygulanmasına dayanan bir gümrük birliği üzerine kurulmuştur" hükmünü getirmiştir. Bu hüküm ile üye devletlerin birbirleriyle yaptıkları dışalım ve dışsatım işlemleri üzerindeki vergilendirme yetkileri ortadan kaldırılmaktadır. Üçüncü ülkelere yaptıkları dış alım üzerine koyacakları gümrük vergileri ile ilgili yetkilerini birliğe devretmiş olmaktadır¹⁸⁵.

"Gümrük Birliği" başlıklı birinci bölümün ilk ayırımı "Üye Devletler Arasında Gümrük Vergilerinin Kaldırılması" başlığını taşımaktadır. Anlaşmanın 12'inci maddesi ile "Üye Devletler, kendi aralarındaki dışalım ve dışsatıma yeni gümrük vergileri ya da eş etkili resimler koymaktan ve karşılıklı ticari ilişkilerine uyguladıklarını arttırmaktan kaçınırlar" hükmü getirilmiştir. Bu hüküm ile birlik kurulduğunda üye

¹⁸⁵ ÇAĞAN, Nami, **Vergilendirme Yetkisi**, a.g.e., s.243.

devletler arasında var olan farklı gümrük tarifelerindeki gümrük vergilerinin arttırılmasını ve yeni vergiler konmasını önleyerek üye ülkelerin bu konulardaki vergilendirme yetkilerini kullanmalarına kısıtlama getirmiştir.

13-17'inci maddeler yürürlükte bulunan gümrük vergilerinin aşamalı olarak indirilmesini öngörmüştür. Gümrük vergilerinin üye devletler arasında aşamalı olarak kaldırılması hızlı biçimde yürütülerek 1968 yılında gümrükler tamamen sıfırlanmıştır. Literatürde buna gümrükte silahsızlanma adı verilmektedir¹⁸⁶. Gümrüklerin üye devletler arasında aşamalı olarak kaldırılmasını içeren maddeler artık tarihi değer taşıyan nitelikteki maddelerdir. Yeni üye katılımları sonucu bu üyeler için aşamalı olarak geçiş dönemleri öngörülmektedir.

Roma Anlaşması'nın 12'inci madde hükmü Birlik Adalet Divanı tarafından oldukça geniş yorumlanmaktadır. Bu konuda iki örnek karar vardır¹⁸⁷. Birincisi İtalyan hükümetinin sanat eserleri dışsatımı üzerine, bu eserlerin ülke dışına çıkışına engel olmak amacıyla koyduğu dışsatım vergisini, sanat eseri satışını ticari işlem niteliğinde sayarak, bu mal üzerine konan vergiyi gümrük vergisi ile eş etkili olarak kabul etmiştir. İkinci örnek ise, Belçika'nın elmas dışalımını üzerine, elmas sanayiinde çalışan işçilere fon aktarmak amacıyla vergi koymasını kabul etmemiştir. Divan'a göre, anlaşmanın 12'inci maddesinde yer alan yasak, sağlanacak gelirin nerede harcanacağını veya amacının ne olduğuna bağlı değildir. Hangi amaçla alınırsa alınsın ve toplanan para nerede harcanırsa harcansın, bir malın devletler arasında alım satımında sınırdan geçişinde ödenen bir bedel, anlaşmaya aykırıdır.

Tarım ürünleri bakımından da üye devletler arasında gümrük vergilerinin, eş etkili vergilerin ve devlet yardımlarının uygulanmasının önlenmesi ile ilgili hükümler getirilmiştir (R.A. md.39-46). Gümrük

¹⁸⁶ KABAALIOĞLU, Haluk, Gümrük Birliği Uygulamasına İlişkin Sorunlar, **Mükellefin Dergisi**, Sayı: 33, (Eylül-1995).

¹⁸⁷ KABAALIOĞLU, Haluk, a.g.m., s.77.

vergilerinin üye devletler arasında kaldırılmasından sonra birlik içinde gümrük birliği kurulmasının ikinci temel koşulu ortak gümrük tarifesinin kabulüdür (R.A md.18-29). Öte yandan ortak gümrük tarifesinin uygulanması sonucunda sağlanan gelirlerin birliğin finansmanında kullanılması da kabul edilmiştir¹⁸⁸.

Ayrıca Roma Anlaşmasının 11'inci maddesine göre, "üye devletler belirlenen süreler içinde gümrük vergileri konusunda, bu anlaşmaya uygun olarak hükümetlerinin kendilerine düşen yükümlülükleri yerine getirebilmelerine olanak sağlayacak her çeşit uygun tedbiri alırlar". Bu hükme uygun olarak çeşitli üye devletler belirlenen süreler içinde gümrük vergileri alanında yasama organına ait olan yetkileri yürütme organlarına devretmişlerdir¹⁸⁹.

2. Gümrük Vergisine Eş Etkili Önlemlerin Kaldırılması

Roma Anlaşması sadece gümrük vergilerinin değil aynı zamanda gümrük vergileriyle eş etkili tüm ödemelerde kaldırılmasını öngörmektedir (R.A. md. 9,12,13, f.2,16). Herhangi bir üye devletin gümrük vergileri konusunda kaldırılan vergilendirme yetkisi, gümrük vergisi olmasa dahi aynen gümrük vergisi ile eş etkili ödemeler ile ilgili olarakta kullanılamaz.

"Eş etkili ödeme" kavramı, ülkeye giren veya ülkeden çıkan mala, gümrük vergisi uygulanmamakla beraber, başka gerekçelerle sınırdan geçen mallar için ödenmesi istenen bedeldir¹⁹⁰. Avrupa Birliği Adalet Divanı gümrük vergilerini eş etkili ödemelerden ayırmak için bu

¹⁸⁸ ÇAĞAN, Nami, **A.E.T Hukukunda Vergilendirme**, Akif Erginay'a 65 inci Yaş Armağanı, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları, No: 460, (Ankara-1981), s.674.

¹⁸⁹ DOĞAN, İzzettin, **Türk Anayasal Düzeninin Avrupa Toplulukları Hukukları Düzeniyle Bütünleşme Sorunları**, İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayını, No: 2473/555 (İstanbul-1979), s. 31.

¹⁹⁰ KABAALIOĞLU, Haluk, a.g.m., s.78.

kavramların şu özellikleri üzerinde durmaktadır¹⁹¹. Gümrük vergileri, üye devletlerin ulusal gümrük mevzuatlarında belirlenen, tarifeye bağlanan ve malların ülke sınırından geçmesi sırasında alınan vergilerdir. Gümrük vergisine eş etkili ödemeler ise dar anlamda gümrük vergilerinin dışında kalan ve birlik içi ticarete konu olan mallar üzerinden, bunların gerek dışalımını gerek dışsatımını sırasında, sınırdan geçmeleri nedeniyle konulan parasal yükümlülüklerdir.

Avrupa Birliği Adalet Divanının "gümrük vergisine eş etkili ödemeler" kavramında temel aldığı ölçütler şunlardır¹⁹²;

- Gümrük vergisine eş etkili yükümlülük koyma yasağının uygulanmasında belirleyici ölçüt. ödemenin niteliğinden çok etkileridir. Bu yükümlülüğün isminin vergi, resim, pay veya ücret olması, miktarının küçük olması, tanımı veya tahsil biçimi önemli değildir. Parasal yükümlülük, gümrük vergileri gibi, malın maliyet bedelini değiştirerek ve buna bağlanmış idari formalitelerle birlikte malların serbest dolaşımını olumsuz yönde etkiler.
- Bu yükümlülüklerin konuluş amacının mali, sosyal veya idari olması, yasağın uygulanması açısından önem taşımaz.
- Dışalım üzerine konulan yükümlülükler bakımından, aynı nitelikteki yerli ürünlerin benzer başka yükümlülüklere tabi tutulması, yasağın geçerliliğini etkilemez.
- Yükümlülüğün gümrük vergisine eş etkili olarak nitelendirilmesi için bir üye devlet tarafından tek taraflı olarak konulması gerekir. Ancak mali yükümlülüğün sözkonusu üye devletin yararına konulmamış olması veya kamu hukukuna tabi özerk bir kuruluş tarafından konulmuş olması, bu niteliği değiştirmez.

¹⁹¹ ÇAĞAN, Nami, **A.E.T Hukukunda Vergilendirme**. a.g.e., s.675.

¹⁹² ÇAĞAN, Nami, **A.E.T Hukukunda Vergilendirme**. a.g.e., s.676.

Birlik Adalet Divanı tarafından eş etkili ödemelerle ilgili olarak verilen kararlardan bir çoğunda davalı Devlet, sınırdan geçen mallar için istenen ödemenin kesinlikle bir gümrük vergisi olmadığını, eş etkili ödeme olarakta yorumlanamayacağını belirterek istenen paranın tamamen verilen hizmet karşılığı alınan bir bedel olduğunu ileri sürmektedir. Divan, eğer gerçekten verilmiş bir hizmet söz konusu ise diğer koşulların da olması halinde bir bedel istenebileceğini kabul etmektedir¹⁹³.

Birliğe üye olan devletlerin yüklendikleri "yeni gümrük vergileri ve eş etkili ödemeler koymama" yükümlülüğü ile "varolanların yükseltmemesi" ve belirli süreler içinde "tasfiye edilmeleri" üye devletler için çok önemli egemenlik haklarının yitirilmesi sonucunu doğururken, özel ve tüzel kişiler için ulusal mahkemeler önünde ileri sürülebilen ve ulusal mahkemelerin anlaşma hükümlerine göre korumak zorunda oldukları "hakların kaynağını" oluşturabilecektir¹⁹⁴.

3. Devlet Yardımlarının Yasaklanması

Gümrük birliğinin işleyişini ve üye devletler arasındaki alış-veriş etkilediği ölçüde, devletlerin kendi kaynakları tarafından her ne suretle olursa olsun, bazı işletmelerin ya da bazı üretim türlerinin durumlarını güçlendirmek için yapılacak yardımların, Anlaşma ile öngörülen istisnalar dışında Ortak Pazarla bağdaşmayacağı belirtilmiştir (R.A. md.92 f.1).

Ortak Pazarla bağdaştıkları kabul edilen devlet yardımları, genellikle, o ülkenin geri kalmış yörelerinin gelişmesi için yapılan yardımlarla, doğal afetler nedeniyle meydana gelen zararların giderilmesine ilişkin yardımlardır (R.A. md.92 f.2,3).

¹⁹³ KABAALIOĞLU, Haluk. a.g.m., s.79.

¹⁹⁴ DOĞAN, İzzettin. a.g.e., s.33.

Vergi aracı kullanılarak, Roma Anlaşmasına aykırı biçimde devlet yardımı yapıldığında, Anlaşmanın devlet yardımları ile ilgili hükümlerine aykırılık yanında olayın özelliklerine göre ayırma vergileme yasağına ve gümrük vergilerine eş etkili yükümlülük koyma yasağına ilişkin hükümlere de aykırılık sözkonusu olabilir. Adalet Divanına göre gerek yerli ürünler, gerek ithal ürünleri üzerine aynı ölçütlerle konulan vergi, yerli ürünün finansmanında kullanılıyorsa ve bu ürünlere avantaj sağlamaya yöneliyorsa, bu takdirde yerli ürünün taşıdığı vergi tamamen telafi ediliyor demektir; gümrük vergisine eş etkili yükümlülük sözkonusudur. Buna karşılık ithal ürünü, yerli üründen daha ağır vergilendirmemekle beraber yerli ürüne sağlanan avantajlardan ithal ürün yararlanamıyorsa veya ürünler arasında tam bir özdeşlik sözkonusu değilse, yerli ürünün vergi yükü de tamamen telafi edilmemek koşulu ile 95'inci madde çerçevesinde ayırımı vergilendirme sözkonusudur¹⁹⁵.

Diğer devlet yardımların da olduğu gibi vergilere ilişkin devlet yardımlarında da "devlet yardımları"nın yapılması konusu yalnızca devlete tanınan bir yetki olmaktan çıkmıştır. Bu alandaki yetkiler Avrupa Birliği Kurumlarına devredilmiştir. Çok istisnai bazı durumlarda, üye devletlere bazı tasarrufları ve yardımları yapma konusunda bırakılan yetkiler önce Komisyon daha sonra da Konseyin denetimine tabi yetkiler haline getirilmiştir¹⁹⁶.

Vergilere ilişkin devlet yardımlarında da üye devletlerin vergilendirme yetkileri kaldırılmış ya da sınırlandırılmıştır.

4. Ayırımı Vergilendirmenin Önlenmesi

Avrupa Birliği'nin vergi alanında, tarım, ulaştırma, bölgesel kalkınma ve dış ticaret alanlarında olduğu gibi bir ortak politikası

¹⁹⁵ ÇAĞAN, Nami, *A.E.T. Hukukunda Vergilendirme*. a.g.e., s.692.

¹⁹⁶ DOĞAN, İzzettin, a.g.e., s.66.

bulunmamaktadır. Vergi uygulama koşulları üye devletlerin egemen yetkileri kapsamına bırakılmıştır¹⁹⁷.

Avrupa Birliği'nin kurucu anlaşması olan 1957 Roma Anlaşması, 1987 Avrupa Tek Senedi ve 1992 Maastricht Anlaşması tarafından değiştirildiği şekliyle, farklı vergi sistemlerinin doğurduğu haksız rekabet ortamlarını, çifte vergilendirmeyi, vergi kaçakçılığını ve ulusculuğa bağlı ayrımcılığı önlemeye yönelik hükümler içermektedir.

Roma Anlaşmasının iç vergilerle ilgili hükümleri (RA., m95-99), Gümrük ve Ticaret Genel Anlaşmasının sınırda vergi ayarlamalarına ilişkin hükümlerine koşuttur¹⁹⁸.

Roma Anlaşmasının 95 - 97nci maddelerinde dolaylı vergiler alanında "varış ülkesinde vergilendirme ilkesi" kabul edildiğinde bu vergiler konusunda vergilendirme yetkisi tüketimin yapıldığı ülkeye tanınmıştır. Bu maddeler kapsamı dışında tutulan dolaysız vergilerde ise, kaynak ilkesi geçerli olduğundan, vergilendirme yetkisi mal ve hizmetin üretildiği devlete verilmiştir.

Eş etkili gümrük vergilemesi ile iç ayrımcı vergilemenin farkı; eş etkili gümrük vergilemesinde üye ülkeler bu vergilendirme yetkisinden vazgeçmişlerdir. İç ayrımcı vergilemede ise, üye devletlerin iç vergileme yetkilerine sınırlandırmalar getirilmiştir¹⁹⁹.

5. Birliğin Finansman Kaynakları

Birliğin gerek cari giderleri, gerekse birliğin hedefleri ve işleyişi içindeki harcamalarını sistemli bir kaynağa dayandırılması için, birlik giderlerinin vergi karakterli sağlıklı kaynaklara dayandırılması gerekli görülmüştür²⁰⁰. Birliğin mali özerkliği, giderlerin öz kaynaklarla

¹⁹⁷ İktisadi Kalkınma Vakfı Yayını, a.g.e., s.51.

¹⁹⁸ ÇAĞAN, Nami, **AET Hukukunda Vergilendirme**, a.g.e., s.681.

¹⁹⁹ BATIREL, Ömer Faruk, a.g.e., s.72.

²⁰⁰ ULUDAĞ, Ramazan, **Avrupa Topluluğu ve Türk Vergi Sisteminin Topluluk Modeline Uyumu**, Maliye ve Gümrük Bakanlığı Araştırma, Planlama ve Koordinasyon Kurulu Yayını No: 1988/302. (Ankara-1988), s.43.

karşılanmasına bağlıdır. Öz kaynaklar, üye devletlerin ulusal yetkili organlarının ayrıca bir kararına gerek kalmaksızın, Birliğin bütçesini finanse edeceği gelirlerdir. Roma Anlaşmasının 201 nci maddesi, birliğin gelirlerini öz kaynaklarla karşılanması ile ilgilidir. Bu konuda komisyon tarafından hazırlanıp, Avrupa Paramentosunun görüşlerini içeren karar tasarıları hakkında, konsey oybirliği ile karar alır. Üye devletler bu kararları kendi anayasal usullerine göre kabul ederler. Roma Anlaşmasında birliğin gelirlerinin, öz kaynakları ile karşılanmasına ilişkin olarak böyle bir süreç öngörülmesinin nedeni, bu sistemin üye devletler açısından önemli anayasal ve mali etki ve sonuçlar doğurmasıdır²⁰¹.

Birliğin özkaynakları aşağıdaki gelirlerinden oluşmaktadır²⁰².

- Ortak gümrük tarifesinden elde edilen gelirler,
- Birliğe üye olmayan üçüncü devletlerden gelirler dış alımı yapılan tarım ürünleri üzerinde konulan ve miktarı her ürün için birlik destekleme fiyatı ile normal dünya fiyatı arasındaki farka eşit olarak saptanan tarımsal vergiler,
- Katma değer vergisinden %1.4 oranında alınan paylar.

6. Vergilendirme İle İlgili Birlik Tüzükleri ve Direktifleri

Avrupa Birliği'nde, üye devletlerde "doğrudan uygulanabilir" nitelik taşıyan birlik tüzükleri ile birliğin özkaynaklar sistemi içinde bulunan tarımsal vergiler konulmaktadır. Birlik tüzüklerine gümrük birliğinin kurulması ve ortak gümrük tarifesinin belirlenmesi sırasında yoğun olarak başvurulmuştur²⁰³.

²⁰¹ ÇAĞAN, Nami, **Vergilendirme Yetkisi**, a.g.e., s.248.

²⁰² ULUDAĞ, Ramazan, a.g.e., s.45.

²⁰³ ÇAĞAN, Nami, **Avrupa Topuluğunda Vergi Politikası ve Türk Vergi Sistemi**, a.g.e., s.89.

Konsey direktifleri, vergi uyumlaştırılmasının ana uygulama aracıdır. Birliğin şimdiye kadar vergi uyumlaştırmasında en başarılı alanı oluşturan katma değer vergisinin konusu ve matrahı konsey direktifleriyle uyumlaştırılmıştır. Vergi uyumlaştırılmasının aracı olan direktifler, Roma Anlaşmasına göre (m. 189) "doğrudan uygulanabilir nitelik taşımazlar". Üye devletlerin iç hukuk sistemlerinde dönüştürme işlemine gerek gösterirler. Bununla birlikte Avrupa Birliği Adalet Divanı, bu direktiflerin ayrıntıya indikleri ve üye devletlerin takdir yetkilerine yer vermedikleri ölçüde "doğrudan etkili" olduğuna ve uyuşmazlık halinde, aykırı ulusal mevzuata göre öncelikle uygulanacağına karar vermektedir²⁰⁴.

III. AVRUPA BİRLİĞİ VE TÜRKİYE ARASINDAKİ İLİŞKİLERİN VERGİLENDİRME YETKİSİ YÖNÜNDEN DEĞERLENDİRİLMESİ

A. AVRUPA BİRLİĞİ TÜRKİYE ORTAKLIK ANTLAŞMALARINDA VERGİLENDİRME YETKİSİNİN DURUMU

Avrupa Birliği ile Türkiye arasındaki ortaklık ilişkisi Ankara Anlaşması ve Katma Protokol ile kurulmuştur. Ortaklık ilişkisi gümrük birliği temeline dayanmaktadır. Ayrıca bu anlaşmalar ile birlikte Türkiye arasında gümrük birliği kurulmasının yanında ekonomi politikalarının uyumlaştırılmasının da amaçladığı için bir ekonomik birlik hedefine de yönelilmiştir²⁰⁵.

Katma Protokol ve Ankara Anlaşmasında vergilendirme konusunda Roma Anlaşması'ndaki hükümlere benzer hükümler yer almaktadır. Ankara Anlaşması'nın 2 inci maddesinde Türkiye ile birlik arasında giderek bir gümrük birliği kurulacağı belirtilmiş ve 10 ncu madde ile de

²⁰⁴ ÇAĞAN, Nami, *Avrupa Topluluğunda Vergi Politikası ve Türk Vergi Sistemi*, a.g.e., s.90.

²⁰⁵ ÇAĞAN, Nami, *Vergilendirme Yetkisi*, a.g.e., s.263.

bu gümrük birliğinin mal alışverişlerinin tümünü kapsayacağını (f.1) ve birliğe üye olan diğer devletlerle Türkiye arasında dışarıda olduğu gibi dışarıda gümrük vergileri ve eş etkili ödemeler ve miktar kısıtlamalarının, ulusal üretime, Anlaşmanın hedeflerine aykırı bir koruma sağlayan eş etkili her türlü önlemin yasaklanmasını; Türkiye'nin üçüncü ülkelerle olan ilişkilerinde birliğin ortak gümrük tarifelerini kabulünü ve birlikçe dış ticaret konusunda uygulanan sair mevzuata yaklaşmayı kapsayacağı hükme bağlanmıştır (f.2). Gümrük Birliğinin koşullarını düzenleyen Katma Protokol'de de hükme yer verilmiş (K.P.m7.17) ve Türkiye'nin gümrük vergileri ile eş etkili mali yükümlülükleri kaldırması ile Avrupa Birliği ile ortak gümrük tarifesine uyması aşamalı bir plana bağlanmıştır.

Ankara Anlaşması, Türkiye'yi tam üyeliğe hazırlayacak üç ayrı dönemi öngörmektedir. Bu dönemler; hazırlık dönemi, geçiş dönemi ve nihai dönemdir.

Gümrük Birliği'nin gerçekleşmesi için Avrupa Birliği, 1971 yılından itibaren vergilendirme yetkisini Türkiye lehine sınırlandırarak, Gümrük Birliği'nin kapsadığı sınai mallarda gümrük vergilerini sıfırlamış, miktar kısıtlamalarını kaldırmıştır. Türkiye ise aynı konuda vergilendirme yetkisini sınırlandırmayı aşamalı olarak yapacağını taahhüt etmiştir. Bu taahhütler 1978 yılına dek gerçekleştirilmiş ancak bu yıldan sonra indirimlerin durdurulması talep edilmiştir. 1987 yılından itibaren yapılmamış sınırlandırmalar gerçekleştirilmeye başlanmıştır. Ancak Türkiye vergilendirme yetkisini, GATT çerçevesinde tüm üçüncü ülkeler için sınırlandırılmış olduğundan Avrupa Birliğine üye ülkelere karşı tercihli bir durum yaratılmamıştır²⁰⁶.

Katma Protokolün 16 ıncı maddesinde (f.34) Türkiye'nin mali nitelikteki gümrük vergilerini dışarı ürünlerine karşı ayırım yapmak

²⁰⁶ ÇOŞKUN, İsa, Türkiye AB İlişkileri 6 Mart 1995 Tarihli Ortaklık Konseyi Kararı. *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı 166 Haziran 1995 s.73.

koşulu ile iç vergi veya resme dönüştürebileceğini belirtmiş ve geçiş dönemi içinde iç vergi veya resme dönüştürmesinde ciddi güçlükler bulunan mali nitelikteki gümrük vergilerini yürürlükte bırakma konusunda Ortaklık Konseyi'ne yetki vermiştir. Öte yandan Birlik Konseyi Anlaşma amaçlarının gerçekleştirilmesi için gerekli olduğu taktirde taraflarca dışsatımda gümrük vergisi ve etkili yükümlülükler koyma ve varolanları yükseltme yetkisi tanıyabilmektedir. (K.P.m.7,f.2).

Avrupa Birliği ile Türkiye, Avrupa Birliği'ni kuran Roma Anlaşmasının rekabet, vergilendirme ve mevzuatların yakınlaştırılması ile ilgili hükümlerinde yer alan ilkelerin ortaklık ilişkisinde de uygulanması gerektiğini kabul etmişlerdir (A.A. m 16). Katma Protokolün 43'üncü maddesinin 2. fıkrası devlet yardımları ile ilgili olarak, "Türkiyenin ekonomik kalkınmasının kolaylaştırılmasına yönelik yardımlar, alış-veriş koşullarını akit tarafların ortak çıkarlarına ayırık düşecek ölçüde değiştirmedikçe ortaklığın iyi işlemesi ile bağdaşır kabul edilir" hükmünü koymuştur. Dolayısıyla Türkiye'nin vergilendirme yetkisini yatırımları teşvik edici biçimde kullanması ortaklık anlaşmaları çerçevesinde herhangi bir engelle karşılaşmamıştır²⁰⁷.

Roma Anlaşması'nın vergilendirmeyi ilişkin 95-98'nci maddeleri hükümlerine benzer hükümler Katma Protokolde yer almıştır. Katma Protokol'ün 44'ncü maddesine göre (f.1.2), hiç bir taraf diğer tarafın mallarına hangi nitelikte olursa olsun benzeri ulusal mallara dolaylı ya da dolaysız şekilde uyguladıklarında daha yüksek dolaylı ya da dolaysız iç vergi uygulanamaz. Hiç bir taraf, diğer tarafın mallarına başka üretimleri dolaylı olarak koruyacak nitelikte iç vergi koyamaz. Türkiye ile Avrupa Birliği arasındaki mal alışverişlerinde dışsatım konusu olan mallar dolaylı ve dolaysız olarak bu mallara uygulanan vergilerden daha yüksek bir iç vergi iadesinden yararlanamaz. Bu hükümler, Roma

²⁰⁷ AYANOĞLU, Ejder, Avrupa Birliği ve Türk Vergi Sisteminin Birlik Modeline Modeline Uyumlu II. **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı 171, Kasım 1995, s.86.

Anlaşmasının 95 ve 96'ncı maddelerine koşut olup dolaylı vergilerle ilgilidir. 44'ncü maddenin Roma Anlaşması'nın 97'nci maddesine benzer 3'üncü fıkrası, muamele vergisi uygulanması halinde mallara ve mal gruplarına göre anlaşma hadler saptanmasına ilişkindir. Roma Anlaşması'nın 98'inci maddesinin koşutu olan 45'inci maddeye göre muamele vergileri, tüketim vergileri ve diğer dolaylı vergiler dışındaki vergilerde, Türkiye ile diğer üye devletler arasındaki mal alışverişlerinde muaflik tanınması, dış satımda vergi iadesi yapılması, dış alımda denkleştirici vergi veya resimler konulması, tasarlanan bu tedbirlerin Ortaklık Konseyince sınırlı bir süre için önceden onaylanmış olmasına bağlıdır²⁰⁸.

B. GÜMRÜK BİRLİĞİ SÜRECİNDE VERGİLENDİRME YETKİSİNİN SINIRLANDIRILMASININ ETKİLERİ

1. Kamu Maliyesi Açısından Etkileri

Uzun dönemde kamu maliyesi açısından beklenen en büyük etki, kamu açıklarının ve kamu borçlanma gereksiniminin artması olarak beklenmektedir.

6 Mart 1995 tarihli Birlik Konseyi kararı ile Türkiye, Avrupa Birliği ülkelerine karşı uyguladığı gümrük vergilerini ve eş, etkili mali yükümlülükleri sıfırlayacaktır. Ayrıca üçüncü ülkelere karşı uyguladığı gümrük tarifelerini de daha düşük olan birlik tarifesine uyduracaktır. Türkiye 1993 yılından itibaren gümrük vergisine eş etkili mali yükümlülük olan Toplu Konut Fonu, İthalat Damga Resmi, Ulaştırma Altyapıları Vergisi ve Rıhtım Resmini "tek vergi" adı altında toplamıştır. Söz konusu konsey kararı gereğince yapılacak indirimlerle ilk aşamada yılda 2.5-3 milyar dolar kamu geliri kaybı ortaya çıkacaktır. Ayrıca ortak

²⁰⁸ AYANOĞLU, Ejder, a.g.m., s.88.

gümrük tarifesinde ileride yapılacak indirimler Türkiye'nin Avrupa Birliği pazarındaki görece avantajlarının, üçüncü ülkelerin yararına bozacaktır.

Söz konusu konsey kararına göre Türkiye 2001 yılına kadar hassas ürünler için ortak gümrük tarifesiyle daha yüksek bir tarife uygulayabilecektir. Ancak Türkiye'ye üçüncü ülkelerden ucuz girdi satınalabilmesine olanak sağlayacak olan daha düşük gümrük vergileri uygulama konusunda vergilendirme yetkisi tanınmamıştır. Ayrıca Türkiye'nin tüm bunların doğal sonucu olarak ileride bölgesindeki olası ekonomik bütünleşmeleri katılması olanağı da kalmamaktadır²⁰⁹.

Gümrüklerle ilgili vergilendirme yetkisinin sınırlandırılması sonucu sanayii tek koruma aracı da ortadan kalkmış olmaktadır. Türkiye sadece gümrük tarifesi aracılığıyla koruma yaptığından hem koruma açısından zorlanacak hem de mali açıdan zor bir döneme girecektir.

2. Vergi Sistemi Açısından Etkileri

Türkiye'nin Avrupa birliği ile gerçekleştirmekte olduğu gümrük birliği sürecinde vergi sistemi ile ilgili olarak bazı değişiklikler yapması gerekmektedir.

6 Mart 1995 tarihli Antlaşmada (m. 47) gümrük birliğinin dolaysız vergiler alanında etkili olamayacağı örtülü bir şekilde belirtilmektedir. Gelir üzerinden alınan vergiler bu şekliyle gümrük birliğinin kapsamı dışında bırakılmıştır. Avrupa Birliği'nin vergi uyumlaştırmasında başarılı olduğu alan, malların serbest dolaşımını ilgilendiren dolaylı vergilerdir. Türkiye, gümrük birliği içerisinde bu alandaki uyumlaştırmayı gerçekleştirmek durumunda kalacaktır. Katma Değer Vergisi ve özel tüketim vergileri alanında Avrupa Birliği düzenlemelerine

²⁰⁹ AYANOĞLU, Ejder, a.g.m., s.89.

uyum sağlanacaktır. 6 Mart 1995 tarihli Antlaşma (m. 49) bu konuda tavsiyede bulunma yetkisini Ortaklık konseyine vermektedir²¹⁰.

Teşvik edici vergileme yasağı ile ilgili olarak, Türkiye'nin ekonomik kalkınmasının kolaylaştırılmasına yönelik yardımlar konusunda, alış-veriş koşullarını akit tarafların ortak çıkarlarına aykırı düşecek ölçüde değiştirmedikçe, varolan vergi teşvik tedbirlerini geçiş döneminden sonrada koruyabilmenin yolu açılmıştır²¹¹.

Türk Katma Değer Vergi Yasası'nda Avrupa Birliği direktiflerine göre farklı olan bazı düzenlemeler vardır. Katma Değer Vergi yasası katma değer vergisinde gelir tipini kabul etmiştir. Yatırım malları için ödenen katma değer vergisi teşvik belgesi olmayan yatırımlarda 3 yıllık amortisman süresi içinde indirilebilir. Avrupa Birliğinde tüketim tipi K.D.V. benimsendiğinden indirim tüm yatırım mallarında bir defada yapılmaktadır. Türkiye'nin bu yönde yapacağı düzenleme zor olmadığı gibi yatırımlarada teşvik getirmiş olacaktır. K.D.V. yasasına göre bir vergilendirme döneminde indirilemeyen K.D.V. sinin iadesi hükme bağlanmıştır. İşletmelerin finansmanı açısından bu şekilde yapılacak değişiklik faydalı olacaktır.

Katma Değer Vergisi yasasında yer alan istisnalar ile Avrupa Birliğinin 6. direktifinde öngörülen istisnalar arasında bazı farklılıklar vardır. Örneğin, eğitim ve sağlık hizmetleri Avrupa Birliğinde vergiden istisna iken, Türkiye'de %15 oranında vergiye tabidir. Buna karşılık Avrupa Birliği direktifinin vergiden istisna tutmadığı piyango ve şans oyunları ile petrol arama faaliyetleri, Türkiye'de vergi dışı tutulmuştur. Ayrıca Katma Değer Vergisi oranlarındaki farklılıkların uyumlaştırılması gerekmektedir. Avrupa Birliği Konseyi yükseltilmiş oranı kaldırmış; indirilmiş oranı en az %5, standart oranı ise en az %15 olarak

²¹⁰ ÇAĞAN, Nami, **Avrupa Birliği Vergi Politikası ve Türkiye Üzerindeki Etkileri**, **Avrupa Birliği El Kitabı**, Türkiye Cumhuriyeti Merkez Bankası Yayını, Ankara 1995, s.160.

²¹¹ BİLİCİ, Nurettin, A.T. Türkiye Gümrük Birliği ve Vergiler, Süreç Dergisi, MÜSİAD Yayını, Özel Sayı 1995, s.269.

saptanmıştır. Avrupa Birliği oranlarına yakınlaştırma sonucunda Katma Değer Vergi azalma beklenmektedir²¹².

Avrupa Birliği Konseyi üye devletler oranı ticaretle sınırda vergi düzenlemelerini (dış alıma vergi konulması dışsatımda vergi iadesi) katma değer vergisi açısından kaldırma kararı almıştır. Buna göre 1997 yılında kesin olarak katma değer vergisinde varış ülkesinde vergilendirme kuralından çıkış ülkesinde vergilendirme kuralına geçilecektir. Avrupa Birliği Türkiye Gümrük Birliği ilişkisi içinde Türkiye, geçici ve kesin rejime kabul edilmezse, Türkiye açısından vergi sınırları kalkmamış olacak; Türk ürünleri için vergi kontrolleri yapılacak; bu kabul edilirse Türkiye'nin Avrupa Birliği ülkelerine olan dışsatımı, dışalımından az olduğu için Türkiye mali kayba uğrayacaktır.

Türkiye'de, gümrük birliği düzeni içinde orta vadede uyumlaştırılan özel tüketim vergileri dışındaki özel tüketim vergilerini koruyamayacaktır. Ayrıca genel gider vergisi özelliği taşıyan Özel Tüketim Vergisi yasa tasarısı bir çok ürünü kapsamı içerisinde aldığından Avrupa Birliği hukuku yönünden ciddi engellerle karşılaşacaktır²¹³.

Katma Protokol vergiyle ilgili getirdiği düzenlemelerin ve yasakların yanında birde koruma hükmüne yer vermiştir. Protokolün 60 ıncı maddesinin 1 inci bendine göre Türk ekonomisinin bir faaliyet sektörü veya dış mali istikrarını tehlikeye düşürecek ciddi bozukluklar ortaya çıkar veya Türkiye'nin bir bölgesinin ekonomik durumunun bozulması şeklinde güçlükler belirirse, Türkiye gerekli koruma önlemlerini alabilir" hükmü getirilmiştir.

Gümrük Birliği aşamasında Türkiye'nin vergi uyumlaştırılması yapma zorunluluğu yoktur. Çünkü vergi uyumlaştırılması tam üyelik

²¹² ÇAĞAN , Nami, **Avrupa Birliği Vergi Politikası ve Türkiye Üzerindeki Etkileri**, s.161.

²¹³ ÇAĞAN , Nami, **Avrupa Birliği Vergi Politikası ve Türkiye Üzerindeki Etkileri**, s.161.

aşamasını ilgilendiren bir konudur.

Türk vergi sisteminde gümrük birliği nedeniyle meydana gelen kaybın önlenmesi için Özel Tüketim Vergisi yürürlüğe girinceye kadar, yürürlükteki vergi kanunlarının verdiği yetkiye dayanılarak Bakanlar Kurulu Kararıyla bazı düzenlemeler yapılmıştır²¹⁴.

Akaryakıt Tüketim Vergi oranları arttırılarak kurşunsuz benzinden %180, süper ve normal benzinden %190, gazyağından %135, motorinden %130, kalorifer yakıtından %45. fuel-oilden %30 ve likit petrol gazından %20 oranında akaryakıt tüketim vergisi alınması öngörülmüştür.

Gümrük Birliği uygulamasından etkilenmesi muhtemel olan otomobiller, Türkiye tarafından hassas ürünler listesine dahil edilmiştir. Bu nedenle Avrupa Birliği'nden otomobil ithalinde gümrük vergisi sıfır olarak uygulanırken, üçüncü ülkelerden yapılacak ithalata Avrupa Birliği'nin ortak gümrük tarifesindeki %10 oranı yerine, %20-33 oranında gümrük vergisi uygulanacaktır. Kullanılmış otomobil ithali'de 5 yıl süreyle yasaklanmıştır.

Otomotiv sanayiini etkileyecek bu uygulamayla birlikte özel tüketim vergisi kanununun geç tasarlaşması nedeniyle oluşacak talep kaymalarını önlemek için otomobillerle ilgili Ek Taşıt Alım vergisi ve Katma Değer Vergisinde değişiklikler yapılmıştır.

Gümrük Birliği koşullarında etkilenen diğer bir mal grubu olan tütün mamülleri ve alkollü içeceklerle ilgili olarak alınan Ek vergi ve Eğitim Gençlik, Spor ve Sağlık Hizmetleri Vergisinde de değişiklikler yapılmıştır.

²¹⁴ KIRIKTAŞ, İlhan, "Gümrük Birliğine Geçişte Vergi Uygulamalarında Yapılan Değişiklikler" Yaklaşım Dergisi, Sayı: 39, Mart 1996, s. 65-66.

C. TÜRKİYE'NİN BİRLİĞE TAM ÜYE OLMASI DURUMUNDA VERGİLENDİRME YETKİSİNİN SINIRLANDIRILMASI

Türkiye, Avrupa Birliği'ne tam üye olarak katıldığı takdirde, Anayasa'nın egemenlik ve egemenliğinin kullanımına ilişkin 6. ve 7. maddelerinde birliğin uluslararası yetkileri dolayısıyla değişiklikler yapılması gerekmektedir. Çünkü birliğe üye devletler, egemenliklerini -ve vergilendirme yetkilerini- Avrupa Birliği'nin tam üyeliği gerçekleştirdiğinde vergiler, diğer mali yükümlülükler sadece Türkiye Cumhuriyeti yasaları ile değil, birlik kurumlarının uluslararası işlemleri ile de konulabilecek ve bu işlemler Türk Vergi Yasalarında değişiklik yapılmasını zorunlu kılacak, değişiklik yapılmadığı takdirde ulusal vergi mevzuatı değil, bu işlemlerin getirdiği düzenlemeler geçerli olacaktır²¹⁵.

Egemenlik yetkisinin uluslararası kuruluşlara devri konusu Türkiye anayasasında düzenlenmiştir. Anayasanın altıncı maddesinin birinci fıkrasında "egemenlik kayıtsız şartsız milletindir." demek suretiyle egemenlik yetkilerinin asli sahibinin Türk Ulusu olduğu belirtilmektedir. 7'inci maddede ise, yasama yetkisinin Türk Milleti adına TBMM tarafından kullanılacağı ve devredilemeyeceği hükmü getirilmiştir. Dolayısıyla Avrupa Birliği'nde yasama yetkisini kullanan konseyin ve zaman zaman komisyonun bu yetkilerinin TBMM'nin yasama yetkisi yerine geçmesi olanağı yoktur. Bundan dolayı anayasanın 90. maddesine uygun olarak anlaşma yapılması ve 104. maddesine göre onaylanması yoluyla yasama yetkisinin Avrupa Birliği organlarına devredilmesi hukuksal açıdan olanaklı değildir. Yasama yetkisi ile birlikte yürütme yetkisinin de Avrupa Birliği organlarına katılma anlaşması aracılığıyla devri özü itibari ile olanaklı olsa bile

²¹⁵ ÇAĞAN, Nami, **Avrupa Topluluğu Vergi Politikası ve Türk Vergi Sistemi**, a.g.e., s.92.

kişiler bakımından anayasanın bugünkü hükümleri buna olanak vermemektedir. Aynı şekilde yargı yetkisinin devri de bugünkü anayasa hükümlerine göre olanaklı görülmemektedir²¹⁶.

Avrupa Birliği tam üye olduğunda vergilendirme yetkisinin birliğe devri için TC Anayasasının 6. maddesinde egemenlik ve 7. maddesindeki yasama yetkisine ilişkin mutlak kurallara bazı sınırlandırmalar getirmek gerekecektir.

Vergi ödemesini düzenleyen 73. maddede değişiklik yapılarak vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin birlik kararları ya da direktifleri ile konulabileceğinin hükme bağlanması gerekecektir.

Serbest Bölgelerde gelir ve kurumlar vergisi uygulanması ve üretilen malların bu dolaysız vergilerin yükünü taşıması yüzünden bu bölgelerden ihraç edilerek mallara R.A. 92-94 maddelerine göre devlet yardımı yapıldığı ileri sürülebilecektir.

Türkiye tam üyelik halinde tüm Avrupa ülkeleri çifte vergilendirme anlaşmaları imzalayarak vergilendirme yetkisini sınırlandırmak zorunda kalacaktır.

Taşıt alım vergisi KDV içerisine girecek taşıt alımlarına başka yükümlülük konamayacak, banka ve sigorta işlemleri vergisi kalkacaktır.

Sonuç olarak tam üyelik, bazı egemenlik yetkileri ile birlikte vergilendirme yetkisinin devri ile birlikte sınırlandırılmasını gerekli kılmaktadır.

²¹⁶ PAZARCI, Hüseyin. *Avrupa Topluluğu Hukukuna Uyum Açısından Türk Anayasal Düzeni*. a.g.e., s.133.

SONUÇ

Vergilendirme yetkisi, devletlerin sahip olduğu egemenlik haklarındandır. Çağdaş demokratik devletlerde kaynağını anayasalardan almaktadır. Vergilendirme yetkisi dayandığı temeller, devlet görüşüne dayanan kuramlar ile uluslararası hukuk açısından ortaya konulan kuramlarla açıklanmaya çalışılmıştır. Bu gün kabul edilen kuram, egemenliğin niteliği olan yetkinin kullanılması ile ilgili olan kuramdır.

Vergilendirme yetkisinin kullanımı çeşitli devlet tiplerinde farklı olarak uygulanmaktadır. Merkezi devletler ve devlet yapısının iki değişik örgütlenmeden doğduğu Federal devletlerde vergilendirme yetkisinin kullanımı ve bölüşümü değişmektedir. Merkezi devletlerde yetkiler çoğunlukla merkezde toplanmıştır. Yerel idarelere belli sınırlar içerisinde vergilendirme yetkisi devredilmektedir. Federal devletler de vergilendirme yetkisi anayasada belirlenmiş esaslar çerçevesinde Federal devlet ile onun anayasal parçaları olan Federe devletler arasında bölüşülmüştür. Federal devletlerde de yerel idarelere belirlenmiş sınırlar içerisinde vergilendirme yetkileri devredilmektedir.

Türkiye’de vergilendirme yetkisi esas olarak yasama organına aittir. Yürütme organına belli sınırlar içerisinde düzenleme yetkisi verilmektedir. Yerel idarelere ise sınırlı vergilendirme yetkisi verilmiştir.

Uluslararasıda, sermaye, işgücü, mal ve hizmet akımının artması sonucu ortaya çıkan uluslararası vergi hukuku, uluslararası vergi sorunlarının çözümünde önemli rol oynamaktadır.

Uluslararası vergilemedeki temel ilkelerden birisi, vergilendirme yetkisine sahip olan egemen varlık ile mali konu arasındaki yasal ilişkiyi belirleyen mali bağılıktır. Mali bağılık temelinde vergi yükümlülüğüne uygulanan, ilkelerden uyrukluk bağı ve mülklik bağı sınırsız mali yükümlülüğü tanımlamakta kullanılırken, ikamet olmaması nedeniyle mülklik bağı, ekonomik bağılık nedeniyle mülklik bağı ve ekonomik bütünleşmeler sonucu ortaya çıkan işlevsel bağılık uluslararası vergi hukukunda sınırlı mali yükümlülüğü tanımlamaktadır. Uluslararası vergilemede dolaysız vergilerde ikametgah ve kaynak ilkesi uygulanırken, dolaylı vergilerde ise kaynak yeri ilkesi ile varış yeri ilkesi uygulanmaktadır.

Devletlerin farklı vergileme ilkeleri uygulamaları, aynı vergi konusu üzerinde vergilendirme yetkisine aynı anda sahip olmaları, uluslararası hukuk kurallarının yetersiz olması ve devletlerin yasal olmayan biçimde vergilendirme yetkilerini kullanmaları çifte vergilendirmeye neden olmaktadır. Çifte vergilendirmeyi önlemek amacıyla devletler, ya tek taraflı düzenlemeler yapmaktadır ya da uluslararası çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları ile vergilendirme yetkilerini sınırlamaktadırlar. Çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarında vergilendirme yetkisi devletlerden birini tanımlayabileceği gibi iki devlet arasında paylaşılması da söz konusudur. Vergi anlaşmalarında, yabancı ülke elde edilen gelirin vergiden istisna edildiği istisna yöntemi ile içerde toplam geliri üzerinden hesaplanan vergiden dışarıda ödenen verginin düşülmesine izin verildiği mahsup yöntemleri uygulanmaktadır.

Vergi anlaşmaları genellikle iki taraflı olmasına karşın dünya ticaretinin serbestleştirilmesi amacıyla, GATT gibi çok taraflı anlaşmalarla devletlerin vergilendirme yetkileri sınırlandırılmaktadır.

Devletlerin ekonomik bütünleşmeler yoluna gitmeleri, ekonomik bütünleşmenin biçimine göre vergilendirme yetkisinin az ya da çok sınırlandırılmasına neden olmaktadır. Üye ülkelerin vergilendirme

yetkilerinin en düşük düzeyde sınırlandırıldığı serbest ticaret bölgelerinden sonra gümrük birlikleri, vergi birlikleri, ortak pazarlar ve ekonomik birliklerde sınırlandırma giderek daha fazla olmaktadır.

Ekonomik bütünleşmelerin dışında, hedefledikleri amaçlara ulaşmak ve diğer giderlerini karşılamak için uluslararası ve uluslararası kuruluşlarda devletlerden ödeme gücü ya da yarar ilkesine göre aldıkları pay ile küçük de olsa devletlerin vergilendirme yetkilerini sınırlandırabilmektedirler.

Türkiye'nin de tam üye olma sürecinde olduğu Avrupa Birliği, üyeleri arasında ekonomik ve siyasal bütünleşmeyi hedeflemektedir. Bu hedeflere ulaşmak için üye ülkelerin vergilendirme yetkilerini sınırlandırmaktadır. Birlik ortak bir vergi politikasına sahip olmamasına rağmen, üye devletler arasındaki gümrük vergilerinin kaldırılması, ortak gümrük tarifesinin uygulanması, ayırıcı vergilemenin önlenmesi ve birliğin öz kaynaklar sisteminin oluşturulması nedeniyle üye devletlerin vergilendirme yetkilerinde sınırlandırmalara gitmektedir.

Türkiye birliğe tam üye olmadığından henüz egemenlik haklarını birlik kurumlarına devretmemiştir. Ancak gümrük birliği sürecine dahil olması nedeniyle, gümrük vergileri, devlet yardımları, ayırıcı vergilemenin önlenmesi konularında vergilendirme yetkisinde önemli sınırlandırmalara gitmiştir. Bu sınırlandırmaların en önemli etkisi bütçede meydana gelecek gelir kaybıdır. Bu gelir kaybını ortadan kaldıracak gerekli mali yardımın pazarlığı iyi yapılamadan gümrük birliği sürecine dahil olunmuştur. Gelir kaybı yanında, ortak avantajlarının üçüncü ülkeler lehine bozulması söz konusudur. Daha düşük gümrük vergisi uygulama yetkisi olmadığından, üçüncü ülkelerden ucuz girdi sağlanamayacaktır. Bunların doğal sonucu olarak ileride bölgesinde olası ekonomik bütünleşmelere katılma olasılığı kalmamaktadır. Gümrük vergilerinin kaldırılması, sanayinin tek

koruma amacını da ortadan kaldıracaktır. Teşvik sürecini olumsuz etkileyebilecektir. Tam üyelik durumunda bazı egemenlik yetkilerinin devri ile birlikte vergilendirme yetkisinde daha fazla sınırlandırılması söz konusudur.

Sonuç olarak sermaye, işgücü, mal ve hizmetlerin farklı vergilendirme yetkileri arasında serbestçe hareket edebilmeleri, vergilendirme olayını global yapmakta ve vergileme sorunlarının çözümü için vergilendirme yetkilerinin sınırlandırılması gerekmektedir.

YARARLANILAN KAYNAKLAR

- ALTUĞ, Figen : "Türkiye'de Belediye Gelirlerinin Yapısı",
Uludağ Üniversitesi İktisadi İdari Bilimler
Dergisi, Sayı: 2, Cilt: IV, (Bursa-Kasım 1995).
- ARSAVA, Füsün, Ayşe : Avrupa Toplulukları Hukuku ve Bu Hukukun
Ulusal alanda Uygulanmasından Doğan
Sorunlar, Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler
Fakültesi Yayınları, (Ankara-1985).
- AYANOĞLU, Ejder : Avrupa Birliği ve Türk Vergi Sisteminin Birlik
Modeline Uyumu, Vergi Dünyası Dergisi,
Sayı: 171, (Kasım- 1995).
- AYDIN, Ünal : İngiltere'de Mahalli İdarelerin Harcamaları ve
Gelir Kaynakları, maliye Bakanlığı Tetkik
Kurulu Yayınları, (Ankara-1977).
- BALASSA, Bela : The Theory of Economic Integration, George
Allen and Unwin Ltd., (London-1973).
- BATIREL, Ömer, Faruk : Avrupa Topluluğu Vergi politikası ve Tam
Üyeliğin Türk Vergi Politikasına Muhtemel
Etkileri, Maliye Araştırma Merkezi
Konferansları, İstanbul Üniversitesi İktisat
Fakültesi Yayınları, No: 3660/534, (İstanbul-
1990).

- BİLİCİ, Nurettin : AT-Türkiye Gümrük Birliği ve Vergiler, Süreç Dergisi, MUSİAD Yayınları, Özel Sayı, 1995.
- BİNATLI, Cüneyt : Mahalli İdare Gelirleri, Açıköğretim Fakültesi Yayınları, (Eskişehir-1995).
- BOIDMAN, Nathan ,
DUCHARME, Bruno : Taxation In Canada Implication for Facing Investment, Kluwer Law and Taxation Publisher Deventer, (Netherland-1985).
- BRENNAN, Geoffrey,
BUCHANAN, James : The Power to Tax: Analitical Foundation of A Fiscal Constitution, Cambridge University Press, 1. Edition, (England-1980).
- BROWLIE, Ian : Principles of Public International Law, Clarendon Press Oxford, (England-1966).
- ÇAĞAN, Nami : Vergilendirme Yetkisi, Kazancı Hukuk Yayınları, (İstanbul-1982).
- ÇAĞAN, Nami : Türk Anayasası Açısından Vergileme Yetkisi, Anayasa Yargısı Sempozyumu, Anayasa Mahkemesi Yayınları, No: 4.
- ÇAĞAN Nami : Avrupa Topluluğunda Vergi Politikası ve Türk Vergi Sistemi, VI. Türkiye Maliye Eğitimi Sempozyumu, Hacettepe Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, Maliye Bölümü Yayınları, (Ankara-1990).

- ÇAĞAN, Nami. : AET Hukukunda Vergilendirme, Akif Erginay'a 65. Yaş Armağanı, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları, No: 460, (Ankara-1981).
- ÇAĞAN, Nami : Avrupa Birliği Vergi Politikaları ve Türkiye Üzerindeki Etkileri, Avrupa Birliği El Kitabı, Türkiye Cumhuriyeti Merkez Bankası Yayını, Ankara 1995.
- ÇELİK, F. Edip : Milletlerarası Hukuk, İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları, No: 2768/024, Cilt I, (İstanbul-1980).
- COŞKUN, İsa : "Türkiye-AB İlişkileri", 6 Mart 1995 Tarihli Ortaklık Konseyi Kararı, Vergi Dünyası Dergisi Sayı: 166, (Haziran-1995).
- DOĞAN, İzzettin : Türk Anayasal Düzeninin Avrupa Toplulukları Hukuk Düzeniyle Bütünleşme Sorunları, İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayını, No: 2473/555, (İstanbul-1979).
- DOĞRUSÖZ, Bumin, A. : "Vergilendirme Yetkisinin Yasama ve Yürütme Organları Arasında Bölüşümü", Vergi Dünyası Dergisi, Sayı: 43, 1985.
- DUE, F. John
(Çev.: Sevim Görgün,
İzzettin Önder) : Maliye, Fakülteler Matbaası Yayınları, (İstanbul-1967).

- DUE, F. John and
Friendlender : Government Finance Economics of the Public
Sector, Richard D. Irwin Inc., Homewood,
Sixth Edition, (Illionis-1977).
- ERGİNAY, Akif : Vergi Hukuku İlkeleri-Vergi Tekniği-Türk
Vergi Sistemi, 14. Baskı, Savaş Yayınları,
(Ankara-1990).
- GÖKDERE, Ahmet : Az Gelişmiş Ülkelerarası İktisadi Birleşmeler,
Ankara Üniversitesi Yayınları, No: 248,
Ankara.
- GÜNUĞUR, Haluk : Avrupa Topluluğu Hukuku, 2. Baskı, Eğitim
Yayınları, Bilim Dizisi, No: 1, (Ankara-1993).
- GROVES, Harold : Financing Government, V. Edition, Holt,
Rinehord and Winston Inc. (New York-1965).
- HAGUE, Rod-
HAROP, Martin-
BRESLIN, Shaun : Comparative Government and Politics and
Introduction Macmillan, Third Edition,
(USA-1993).
- HEREKMAN, Aykut. : Kamu Maliyesi (Genel Vergi Kuramı), Sevinç
Matbaası, Cilt II., (Ankara-1986).
- İktisadi Kalkınma Vakfı
Yayınları : Avrup Birliği Ülkelerinde Seçilmiş Vergi
Uygulamaları ve Uyum Çalışmaları, İ.K.V.
Yayınları, No: 29, (İstanbul-1994).

- JACOB, A. Frankel : International Taxation in an Integrated World. Cambridge University Press (Cambridge 1991).
- KABAALIOĞLU, Haluk : "Gümrük Birliği Uygulamasına İlişkin Sorunlar", Mükellefin Dergisi, Sayı: 33, (Eylül-1995).
- KANETİ, Selim : Avrupa Topluluğu Hukukunun Üstünlüğü Karşısında Türkiye Cumhuriyeti Anayasası, Anayasa Yargısı, Anayasa Mahkemesi Yayınları, No: 15, (Ankara-1990).
- KARLUK, Rıdvan : Küreselleşen Dünya'da Uluslararası Ekonomik Kuruluşlar ve Entegrasyonlar, (Eskişehir-1995).
- KELEŞ, Y., Ruşen : "Belediye Gelirleri", Ortadoğu Amme İdaresi Enstitüsü, Sayı: 4, Cilt: 20, (Aralık-1987).
- KIRBAŞ, Sadık. : "Vergi Hukuku Yönünden Kanun Hükmünde Kararnameler", Vergi Dünyası Dergisi, Sayı: 3.
- KIRIKTAŞ, İlhan : Gümrük Birliğine Geçişte Vergi Uygulamalarında Yapılan Değişiklikler, Yaklaşım Dergisi, Sayı: 39, Mart 1996.
- KUMRULU, G., Ahmet. : "Vergi Hukukunun Bir Kısım Anayasal Temelleri", Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, Cilt: XXXVI, Sayı: 1-4, (Ankara-1979).

- LÜTEM, İlhan. : Egemenlik Kavramı ve Devletlerarası Hukuk, Sakarya Matbaası, (Ankara-1947).
- MUSGRAVE, A. Richard
MUSGRAVE, B., Pegg : Public Finance In Theory and Praticce Fifth Edition, Mc Graw-Hill Book Company, (USA-1989).
- NADAROĞLU, Halil . : Kamu Maliyesi Teorisi, Sermet Matbaası, II. Baskı, (İstanbul-1976).
- NORR, Martin, .
DRERRE, Kerlan : Taxation in Finance Wild Tax Series Harward Law School International Tax, Program Commerce Clearing Hause Inc. (Chicicago-1966).
- OKANDAN, G., Recai : Umumi Amme Hukuku, İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayını, (İstanbul-1976).
- OYTAN, Muammer : Fransa, Almanya ve Türkiye'de Yasama Yetkisinin Devredilmesi ve Yürütme Organının Kanun Hükmünde Kararname Çıkarma Yetkisi, İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayını, (İstanbul-1977).
- ÖZMAN, Aydoğan, M: : "Egemenlik Kavramı ve Doktrini", Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, Cilt XXI, Sayı: 1-41, (Ankara-1964).

- ÖZER, İlhan : Devlet Maliyesi, Maliye ve Gümrük Bakanlığı, Araştırma Planlama ve Koordinasyon Kurulu, Başbakanlık Basımevi, No: 277, (Ankara-1986).
- PAZARCI, Hüseyin : Uluslararası Hukuk Dersleri, II. Baskı, (İstanbul-1987).
- PAZARCI, Hüseyin : Uluslararası Hukuk Dersleri, Turhan Yayınları, II. Baskı, (Ankara-1990).
- PAZARCI, Hüseyin : Avrupa Topluluğu Hukukuna Uyum Açısından Türk Anayasal Düzeni, Avrupa Topluluğu ve Türkiye'nin Uyum Semineri, II. Baskı.
- PAZARCI, Hüseyin : Topluluk Hukukunun Üye Devletler Hukuklarıyla İlişkisi, Avrupa Topluluğu Hukuku Sempozyumu, Danıştay Kararları, (Ankara-1989).
- RAPAKKO, Annomarja : Base Company Taxation Cluwen Law and Taxation Publishers (Netherland-1989).
- REVES, G. Frederick : Fiscal Policy for Growth Without Inflation The German Experiment, John Hoploin Press, (Bultimise-1963).
- SCHMULDERS, Gunter.
(Çeviren: Salih Turhan) : Genel Vergi Teorisi, İstanbul Üniversitesi, İktisat Fakültesi, Maliye Enstitüsü Yayınları, 2149/374/55. İstanbul-1976.

- TOLUNER, Sevin : Milletlerarası Hukuk Dersleri, Devletin Yetkisi, Beta Basın Yayın, İstanbul-1989.
- TUNCER, Selahattin : "Milletlerarası Vergi Anlaşmaları", İktisat ve Maliye Dergisi, Sayı: 7, Cilt: XV, (Ekim-1973).
- TUNCER, Selahattin : Çifte Vergileme ve Milletlerarası Vergi Anlaşmaları, Eskişehir İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi Yayınları, No: 112-66, (Ankara-1974).
- TUSİAD Yayınları : "ULuslararası Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları ve Türkiye Uygulamaları, Yayın No: T/89.3.126, (İstanbul-1985).
- TURHAN, Salih. : Vergi Teorisi ve Politikası. Filiz Kitabevi (İstanbul-1993).
- ULUATAM, Özhan. : Örnekler, Belgeler ve Mahkeme Kararlarıyla Vergi Hukuku Genel Esasları ve Vergiler, Seçkin Yayınevi, (Ankara-1979).
- ULUDAĞ, Ramazan : Avrupa Topluluğu ve Türk Vergi Sisteminin Topluluk Modeline Uyumu, M.G.B. Araştırma, Planlama ve Koordinasyon Kurulu Yayın No: 1988/302, (Ankara-1988).