

**T.C  
ÇAĞ ÜNİVERSİTESİ  
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ  
KAMU HUKUKU ANABİLİM DALI**

**ULUSLARARASI VERGİ HUKUKU  
VE ÇÖZÜM YOLLARI**

**TEZİ YAZAN  
Recai Enis Ahmet AKALIN**

**TEZ DANIŞMANI  
Yrd. Doç. Dr. Şenol KANDEMİR**

**YÜKSEK LİSANS TEZİ**

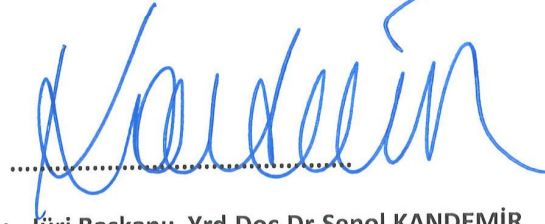
**MERSİN-Eylül-2014**

T.C.

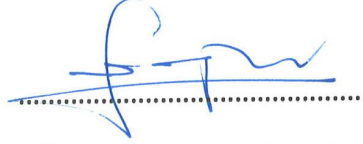
ÇAĞ ÜNİVERSİTESİ

SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ MÜDÜRLÜĞÜ

"ULUSLARARASI VERGİ HUKUKU VE ÇÖZÜM YOLLARI" başlıklı bu çalışma jürilerimiz tarafından oy birliği ile Kamu Hukuku Anabilim Dalında YÜKSEK LİSANS TEZİ olarak kabul edilmiştir.



Tez Danışmanı - Jüri Başkanı: Yrd.Doç.Dr.Şenol KANDEMİR

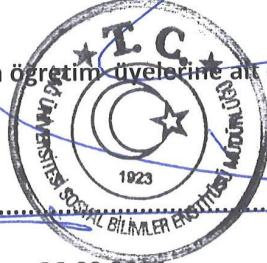


Jüri Üyesi Yrd. Doç. Dr. Sami Doğru



Jüri Üyesi: Yrd. Doç.Dr. Tarık Polat İŞOĞLU

Yukarıdaki imzaların adı geçen öğretim üvelerine ait olduklarını onaylıyorum.



26.09.2014

Yrd.Doç.Dr. Murat KOÇ

Sosyal Bilimler Enstitü Müdürlüğü

Not : Bu tez de kullanılan özgün ve başka kaynaktan yapılan bildirişlerin ve çizelge, şekil ve fotoğrafların kaynak gösterilmeden kullanımı 5846 sayılı Fikir ve Sanat Eserleri Kanunu'ndaki hükümlere tabidir.

**ADAMA**

**TEŞEKKÜRLER ve SAYGILAR**

**Hukukçu olarak yetişmemde büyük emeği olan danışmanım**

**Sayın, Yrd. Doç. Şenol KANDEMİR'e**

**saygılarımı ve teşekkürlerimi sunarım.**

**26.09.2014**

**Recai Enis Ahmet AKALIN**

## ÖNSÖZ

Son yıllarda taşımacılık ve iletişim teknolojilerinde yaşanan hızlı gelişme üretim faktörlerinin dünya ölçeğinde hızla yer değiştirebilmesine olanak sağlamaktadır. Sermaye, teknoloji ve insanın kolayca seyahat edebilmesi mal ve hizmet piyasalarını ülke boyutundan dünya boyutuna taşımaktadır. Uluslararası ticaret, farklı devletlerin bireylerini ve ulusal ekonomilerini ilgilendirdiğinden; devletlerin kendi içlerine dönük politikalara dayanan, salt ulusal koşulları ve çıkarları öne çıkartarak uygulanan kurallarla bağdaşmamaktadır. Bu nedenle, dünya ticaretindeki küresel gelişmeler; uluslar arası teamül, örf ve adet kurallarından oluşan ve uluslararası ticareti yöneten bir tür küresel ticaret hukukunu da oluşturmaya başlamıştır. Egemenlik haklarının bir parçası olan vergileme yetkisi, devletler tarafından söz konusu değişken faktörler üzerine de taşınmak istenmiştir. Bu durum sonucunda, çifte vergilendirmeden transfer fiyatlandırmasına ve vergi cennetlerine kadar uluslararası alanda çözülmesi gerekli birçok sorun ortaya çıkmıştır.

Çalışmamda bana verdiği destek ve bana karşı gösterdiği özveri nedeniyle tez danışmanım Yrd. Doç. Dr. Şenol KANDEMİR'e saygılarımı ve teşekkürlerimi sunarım. Ayrıca yardımları ve destekleri için Yrd. Doç. Dr. Sami DOĞRU ve Yrd. Doç. Dr. Tarık Polat İŞOĞLU'na saygılarımı ve teşekkürlerimi sunarım.

26.09.2014

Recai Enis Ahmet AKALIN

## ÖZET

### ULUSLARARASI VERGİ HUKUKU VE ÇÖZÜM YOLLARI

**Recai Enis Ahmet AKALIN**

**Yüksek Lisans Tezi, Kamu Hukuku Anabilim Dalı**

**Tez Danışman: Yrd. Doç. Dr. Şenol KANDEMİR**

**Eylül 2014, 108 sayfa**

Türkiye'deki ticari tahkim, davalarla kıyaslandığında iç vergi tartışmalar kadar yaygın şekilde kullanılmamaktadır. Tahkim, önemli tutarları kapsamayan iç vergi tartışmalarına bir çözüm getiren bir maliyet-etkinlik yöntemi olarak görülmemektedir. Buna rağmen, tahkim, uluslararası vergi uyuşmazlıklarını çözmede yaygın olarak kullanılmaktadır. Tahkimin çok yaygın olarak kullanıldığı yasal sahalar; inşaatçılık, denizcilik ve ticarettir. Yabancı hakem hükümlerinin tanınması ve uygulanmasıyla ilgili 1958 yılı Birleşmiş Milletler anlaşmasının (New York sözleşmesinin), bir yabancı imza ülkesinin bölgesinde uygulanan tahkim kararının zorla kabul edilmesi yoluyla, Türkiye mahkemelerinde uygulanması olasıdır. Tahkim hükümlerinin Türkiye'de tanınmasına ve uygulanmasına, uygun koşulların sağlanması halinde izin verilmiştir.

**Anahtar Kelimeler:** Tahkim, OECD, UNCITRAL, ICA

## **ABSTRACT**

### **THE INTERNATIONAL TAX LAW AND IT'S SOLUTION WAYS**

**Recai Enis Ahmet AKALIN**

**Master's Thesis, Public Law**

**Supervisor: Assistant Prof. Dr. Şenol KANDEMİR**

**September 2014 108 pages**

Commercial arbitration in Turkey is not widely used for domestic tax disputes compared to litigates. Arbitration is not seen as a cost-effective method to resolve domestic tax disputes which do not involve significant amounts. However, arbitration is widely used to resolve international tax inconsistencies. The main legal areas which commonly use arbitration are: Construction, Maritime and Commercial. The United Nations Convention on the Recognition and Enforcement of Foreign Arbitral Awards 1958 (New York Convention), it is possible to apply to the Turkish courts by yhe way to enforce an arbitral award granted in the territory of a foreign signatory country. The recognition and enforcement of arbitral awards in Turkey is allowed if the relevant conditions are ensure.

**Key Words:** Arbitration, OECD, UNCITRAL, ICA

## KISALTMALAR

<b>AAA</b>	: American Arbitration Association (Amerikan Tahkim Birliği)
<b>AAD</b>	: Avrupa Adalet Divanı (European Court of Justice)
<b>AB</b>	: Avrupa Birliği (Eurepan Union)
<b>ABTA</b>	: Avrupa Birliği Tahkim Anlaşması
<b>ADR</b>	: Alternative Dispute Resolution (Alternatif Çözüm Mekanizması)
<b>AİHM</b>	: Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi
<b>AİHS</b>	: Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi
<b>ATAD</b>	: Avrupa Toplulukları Adalet Divanı (European Court of Justice)
<b>AS</b>	: European Convention on International Commercial Arbitration (Uluslararası Ticari Hakemlik Konusunda Avrupa Sözleşmesi)
<b>BİM</b>	: Bölge İdare Mahkemeleri
<b>BSİV</b>	: Banka ve Sigorta İşlemleri Vergisi
<b>BM</b>	: Birleşmiş Milletler (United Nations)
<b>ÇTYA</b>	: Çok Taraflı Yatırım Anlaşması
<b>ÇVÖA</b>	: Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması
<b>DVK</b>	: Damga Vergisi Kanunu
<b>EEC</b>	: European Energy Charter (Avrupa Enerji Sözleşmesi)
<b>ECOSOC</b>	: Economic and Social Council (Birleşmiş Milletler Ekonomik ve Sosyal Konsey)
<b>OEEC</b>	: Organization for European Economic Cooperation (Avrupa Ekonomik Organizasyonu)
<b>EFTA</b>	: European Free Trade Association (Avrupa Serbest Ticaret Birliği)
<b>FAA</b>	: Federal Arbitration Act (Federal Tahkim Yasası)
<b>GAFTA</b>	: Grain and Feed Association (Hububat ve Yem Ticaret Birliği)
<b>GATT</b>	: General Agreement on Tariffs and Trade (Ticaret ve Tarifeler Üzerine Genel Antlaşma)
<b>GVK</b>	: Gelir Vergisi Kanunu
<b>G20</b>	: Gelişmiş 20'ler
<b>HMUK</b>	: Hukuk Muhakemeleri Usulü Kanunu
<b>ICA</b>	: International Court of Arbitration (Milletlerarası Tahkim Divanı)
<b>ICC</b>	: International Chamber of Commerce (Uluslararası Ticaret Odası)
<b>ICSID</b>	: International Center for Settlement of Investment Disputes (Uluslararası Yatırım Uyuşmazlıkları Çözüm Merkezi)
<b>ITO</b>	: International Trade Organization (Uluslararası Ticaret Örgütü)
<b>İYUY</b>	: İdari Yargılama Usulü Yasası
<b>KAU</b>	: Karşılıklı Anlaşma Usulü
<b>KVK</b>	: Kurumlar Vergisi Kanunu
<b>LCA</b>	: London Court of International Arbitration (Londra Tahkim Kurumu)
<b>MAI</b>	: Multilateral Agreement on Investment (Yatırımlar Hakkında Çok Taraflı Antlaşma)
<b>MAP</b>	: Multiple Agreement Process (Karşılıklı Anlaşma Usulü)
<b>MIGA</b>	: Multilateral Investment Guarantee Agreement (Çok Taraflı Yatırımlar Garanti Anlaşması)
<b>MÖHUK</b>	: Milletlerarası Özel Hukuk ve Usul Hukuku Hakkında Kanun
<b>MTO</b>	: Milletlerarası Ticaret Odası (International Chamber of Commerce)
<b>MTK</b>	: Uluslararası Tahkim Yasası

<b>NAFTA</b>	: North American Free Trade Agreement (Kuzey Amerika Ülkeleri Serbest Ticaret Anlaşması)
<b>NYS</b>	: Convention on the Recognition and Enforcement of Foreign Arbitral Awards (Yabancı Hakem Kararlarının Tanınması ve Tenfizi Hakkında New York Sözleşmesi)
<b>OECD</b>	: Organization for Economic Cooperation and Development (Ekonomik Kalkınma ve İşbirliği Örgütü)
<b>OEEC</b>	: Organization for European Economic Cooperation (Avrupa İktisadi İşbirliği Teşkilatı)
<b>ÖTV</b>	: Özel Tüketim Vergisi
<b>PFA</b>	: Peşin Fiyatlandırma Anlaşmaları
<b>TBMM</b>	: Türkiye Büyük Millet Meclisi
<b>UAD</b>	: Uluslararası Adalet Divanı (Auropean Court of Justice)
<b>UÇV</b>	: Uluslararası Çifte Vergilendirme
<b>UDEAC</b>	: The Central African Economic and Customs Union (Orta Afrika Ekonomik ve Gümrük Birliği)
<b>UNCITRAL</b>	: United Nations Commission on International Trade Law (Birleşmiş Milletler Uluslararası Ticaret Hukuku Komisyonu)
<b>UVM</b>	: Uluslararası Vergi Mahkemesi
<b>VAHS</b>	: Viyana Anlaşmaları Hukuku Sözleşmesi
<b>VİV</b>	: Veraset ve İntikal Vergisi
<b>VUK</b>	: Vergi Usul Kanunu
<b>WIPO</b>	: World Intellectual Property Organization (Dünya Fikri Mülkiyet Örgütü)
<b>WTO</b>	: World Trade Organization (Dünya Ticaret Örgütü)
<b>YHD</b>	: Yargıtay Hukuk Dairesi
<b>YİD</b>	: Yap-İşlet-Devret
<b>YKKTA</b>	: Yatırımların Karşılıklı Korunması ve Teşviki Antlaşmaları



## İÇİNDEKİLER

KAPAK.....	I
TEZ İMZA SÜRKÜLERİ.....	II
ADAMA.....	III
ÖNSÖZ.....	IV
ÖZET.....	V
ABSTRACT.....	VI
KISALTMALAR.....	VII
İÇİNDEKİLER.....	IX
GİRİŞ.....	1

## BİRİNCİ BÖLÜM

1.ULUSLARARASI VERGİ HUKUKUNUN GENEL ÖZELLİKLERİ.....	3
1.1.Uluslararası Vergi Hukukunun Kaynakları.....	5
1.1.1.Uluslararası Vergileme İlkeleri.....	7
1.1.1.1.Dünya Geliri İlkesi - Ülkesellik İlkesi.....	7
1.1.1.2.Kaynak İlkesi - Yerleşim Yeri İlkesi.....	8
1.1.1.3.Yerleşmiş Olanlar İlkesi - Yerleşmeyenler İlkesi.....	8
1.1.2.Uluslararası Vergilendirme Sistemleri ve Bağlantı İlkeleri.....	7
1.1.2.1.Kişisel Bağlantı İlkesi.....	9
1.1.2.2.Ekonomik Bağlantı İlkesi.....	10
1.1.2.3.Kaynak Tabanlı Sistem.....	11
1.1.2.4.Kişisel Tabanlı Vergi Sistemi.....	11
1.1.2.5.Bağlantı Kurallarının Genel Niteliği.....	12
1.2.Uluslararası Çifte Vergilendirme.....	12
1.2.1.Yetkisel Çifte Vergilendirme.....	13
1.2.2.Ekonomik Çifte Vergilendirme.....	14
1.3.Uluslararası Çifte Vergilendirmeye Karşı Alınan Önlemler.....	14
1.3.1.Devletlerin İç Mevzuatlarındaki Çözüm Yöntemleri.....	14

1.3.1.1.İstisna Yöntemi.....	15
1.3.1.2.Yurtdışı Vergilerin Mahsubu Yöntemi.....	15
1.3.1.3.Matrahtan İndirme Yöntemi.....	16
1.3.2.Uluslararası Vergi Anlaşmaları.....	16
1.4.Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları.....	18
1.4.1.Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmalarının Maksatları.....	18
1.4.2.Ayrımcılığı Önleme Hedefi.....	19
1.4.3.Çifte Vergilendirmenin Önlemede Yapılan İlk Anlaşmalar.....	19
1.4.4.OECD Modeli.....	20
1.4.5.Andean Modeli.....	21
1.5.Avrupa Birliği Vergi Hukuku.....	22
1.5.1.Avrupa Birliği Anlaşmaları.....	22
1.5.2.Avrupa Birliği Yönergeleri.....	24
1.5.2.1.Birleşme Yönergesi.....	25
1.5.2.2.Ana Şirket - Bağlı Şirket Yönergesi.....	25
1.5.2.3.Faiz ve Maddi Olmayan Hak Bedeli Yönergesi.....	26
1.6.Uluslararası Örf ve Adet Hukuku.....	26
1.6.1.Hukukun Genel İlkelerinin Önemi.....	27
1.6.2.Uluslararası Yargı Kararları.....	28
1.6.3.Hukuk Doktrini.....	29
1.7.OECD Modelinde Bilgi Değişimi.....	29
1.7.1.Bilgi Değişiminin Temelleri.....	29
1.7.2.Bilgi Değişiminin Hukuki Dayanakları.....	30
1.7.3.Bilgi Değişiminin Önemi.....	30
1.7.4.Bilgi Değişiminin Amaçları.....	30

1.7.5.Bilgi Değişiminin Şeffaflık Standartları.....	31
1.7.6.Bilgi Değişiminin Gerçekleşmesi için Gerekli Koşullar.....	31
1.7.7.Bilgi Değişiminde Karşılaşılan Sorunlar.....	31
1.8.Çifte Vergilendirmeyi Önlemede Karşılıklı Anlaşma Usulü.....	32
1.8.1.Karşılıklı Anlaşma Usulünün Genel Çerçevesi.....	32
1.8.2.Karşılıklı Anlaşma Usulünün Başlatılması.....	32
1.8.3.Karşılıklı Anlaşma Usulünün Yetkili Makamı.....	33
1.8.4.Karşılıklı Anlaşma Usulü Maddesinin Kapsamı.....	33
1.9.Almanya-Türkiye Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması.....	33
1.9.1.OECD Modeli Açısından Antlaşmanın Önemi.....	33
1.9.2.Kişiler Açısından Antlaşmanın Önemi.....	34
1.9.3.Vergiler Bakımından Antlaşmanın Önemi.....	34
1.9.4.Anlaşmada Yer Alan Bağlama Kuralları.....	34
1.9.5.Almanya-Türkiye Anlaşmasında Taşınmaz Varlıklardan Elde Edilen Gelirler.....	34
1.9.6.Almanya-Türkiye Anlaşmasında Ticari Kazançlar.....	34
1.9.7.Almanya-Türkiye Anlaşmasında Gemicilik ve Hava Taşımacılığı.....	35
1.9.8.Almanya-Türkiye Anlaşmasında Kâr Payları.....	35
1.9.9.Almanya-Türkiye Anlaşmasında Kâr Payları ve Faiz.....	35
1.9.10.Almanya-Türkiye Anlaşmasında Maddi Olmayan Hak Bedelleri.....	35
1.9.11.Almanya-Türkiye Anlaşmasında Sermaye Değer Artış Kazançları.....	35
1.9.12.Almanya-Türkiye Anlaşmasında Serbest Meslek Faaliyetleri ve Bağımlı Faaliyetler.....	35
1.10.Uyuşmazlıkların Çözümü Diploması ve Hukuki Yollar.....	36
1.10.1.Diplomatik Yollar.....	36
1.10.1.1.Görüşmeler.....	36

1.10.1.2.Dostça Girişim.....	36
1.10.1.3.Ara Buluculuk.....	36
1.10.1.4.Uzlaştırma.....	36
1.10.1.5.Soruşturma.....	37
1.10.2.Hukuki Yollar.....	37
1.10.2.1.Uluslararası Hakemlik (Tahkim).....	37
1.10.2.2.Uluslararası Mahkemeler.....	38
1.11.Uyuşmazlıkların Çözümünde Uluslararası Adalet Divanı.....	38
1.12.Uluslararası Örgütler ve Uyuşmazlıkların Çözümü.....	39
1.12.1.Bölgesel Örgütler.....	39
1.12.2.Uluslararası Örgütler.....	39
1.12.3.Birleşmiş Milletler Aracılığıyla Barışçı Çözüm.....	40
1.13.Uyuşmazlıkların Çözümünde Tahkim.....	40
1.13.1.Uluslararası Hukukta Çözüm Yolu Olarak Tahkim.....	41
1.13.2.Tahkimin Uluslararası Hukuk Niteliğini Açıklayan Teoriler.....	42
1.13.2.1.Kaza-i Teori.....	42
1.13.2.2.Akdi Teori.....	43
1.13.2.3.Karma Teori.....	43
1.13.3.Türk Hukukunda Tahkime Dayanak Oluşturan Kaynaklar.....	43

## İKİNCİ BÖLÜM

<b>2.ULUSLARARASI TAHKİM.....</b>	<b>45</b>
2.1.Tahkimin Tarihçesi.....	45
2.1.1.Antik Yunanistan'da Tahkim.....	45
2.1.2.Eski Roma'da Tahkim.....	45

2.1.3.Orta Çağın Kilise Hukukunda Tahkim.....	46
2.1.4.Ortaçağ Sonrası Avrupa Monarşisinde Tahkim.....	47
2.1.5.Cahilliye Araplarında Tahkimin İzleri.....	47
2.1.6.İslam Hukukunda Tahkim.....	47
2.1.7.Tanzimat Öncesi ve Sonrası Osmanlısında Tahkim.....	48
2.1.8.Mecelle’de Tahkim.....	49
2.1.9.Türk Hukukunda Tahkim.....	49
2.2.Tahkimin Tanımı, Niteliği, Kapsamı.....	50
2.2.1.Hakem Heyeti Olarak Tahkim.....	51
2.2.2.Tahkim mekanizmasının Uluslararası Niteliği.....	52
2.2.2.1.Modern Yaklaşım.....	52
2.2.2.2.UNCITRAL Model Kanunu.....	52
2.2.2.3.Türk Mevzuatı.....	52
2.2.3.Tahkimin Ticari Niteliği.....	53
2.2.4.Tahkimin Uluslararası Niteliğinin Etkileri.....	53
2.2.5.Yabancı Hakem Kararlarının Tanınması.....	54
2.2.6.Yabancı Hakem Kararlarının Uygulanması.....	54
2.2.7.Yabancı Hakem Kararlarını Tanıma ve Uygulama İsteminin Reddi.....	54
2.3.Tahkimin Uygulanabilir Hukuk Alanında Kapsamı ve Oluşumu.....	55
2.3.1.Uygulanabilir Hukuk İçeriğiyle Tahkim.....	55
2.3.2.Uluslararası Tahkimde Hakemliğin Oluşumu.....	56
2.3.3.Tahkim sözleşmesinde Yeterliliğin Önemi.....	56
2.3.4.Tahkim Sözleşmesinin Şekli ve Şartları.....	56
2.4.Uluslararası Tahkim Kanunu.....	57

2.4.1.Genel Hatlarıyla Uluslararası Tahkim Kanunu.....	57
2.4.2.Uluslararası Tahkim Kanununun Uygulama Alanı.....	58
2.4.3.Uluslar arası Tahkim Kanununun Uygulama Yeri.....	58
2.4.4.Uluslararası Tahkim Kanunundaki Yabancılık Unsuru.....	58
2.5.Uyuşmazlıklarda Tahkim Yoluna Gidilmesinin Asgari Koşulları.....	59
2.5.1.Tahkim Sözleşmesi.....	59
2.5.2.Hakemin Atanması.....	59
2.5.3.Tahkim Yeri.....	60
2.5.4.Yargılama Usulü.....	61
2.5.5.Tahkimde Uygulanacak Hukuk.....	61
2.5.6.Tahkim Dili.....	61
2.6.Uluslararası Tahkim Kanunundaki Yabancılık Unsurunun Kriterleri.....	61
2.6.1.Oturma Yeri ya da İşyerinin Bulunduğu Yer Kriteri.....	62
2.6.2.Tahkim Yeri Kriteri.....	62
2.6.3.Uygulanma Yeri Kriteri.....	62
2.6.4.Yabancı Sermayeye Güvence Kriteri.....	62
2.6.5.Bir Ülkeden Diğere Sermaye veya Mal Geçişi Kriteri.....	62
2.6.6.Kamu Ayrıcalıklı Şartlaşma ve Sözleşmeleri Kriteri.....	63
2.7.Tahkimin Çeşitleri.....	63
2.7.1.Zorunlu Tahkim.....	63
2.7.2.İsteğe Bağlı Tahkim.....	63
2.7.3.İç Tahkim.....	64
2.7.4.Dış Tahkim.....	64
2.7.5.Ad-Hoc Tahkim.....	64
2.7.6.Kurumsal Tahkim.....	64

2.7.7.Ticari Tahkim.....	65
2.7.8.ICSID Tahkimi.....	65
2.7.9.ICC Tahkimi.....	65
2.7.10.UNCITRAL Tahkim.....	66
2.8.Uluslararası Sözleşmeler Yoluyla Tahkimin Oluşumu.....	66
2.8.1.Cenevre Protokolü 1923.....	66
2.8.2.Cenevre Sözleşmesi 1927.....	66
2.8.3.New York Sözleşmesi 1958.....	66
2.8.4.Avrupa Sözleşmesi 1961.....	66
2.8.5.Washington Sözleşmesi 1965.....	67
2.8.6.Panama Sözleşmesi 1975.....	67
2.8.7.Yatırımların Karşılıklı Korunması ve Teşviki Anlaşmaları (YKKT).....	67
2.8.8.Çok Taraflı Yatırım Anlaşması 1998.....	67
2.8.9.Çok Taraflı Yatırımlar Garanti Ajansı (MIGA) 1985.....	67
2.9.Uluslararası Tahkim Kurumları.....	68
2.9.1.Uluslararası Ticaret Odası Tahkim Mahkemesi (ICC).....	68
2.9.2.Yatırım Anlaşmazlıklarının Çözümü İçin Uluslararası Merkez (ICSID)	68
2.9.3.Birleşmiş Milletler Uluslararası Ticaret Hukuku Komisyonu (UNCITRAL).....	68
2.9.4.Amerikan Tahkim Birliği (AAA).....	69
2.9.5.Londra Uluslararası Tahkim Mahkemesi (LCIA).....	69
2.9.6.Diğer Hakem Kurumları.....	69
2.10.Alternatif Çözüm Yöntemi Olarak Tahkim Düzenlemeleri.....	69
2.10.1.Küreselleşme Eğiliminde Tahkim.....	69
2.10.2.Alternatif Çözüm Mekanizması.....	69

2.10.3. Alternatif Uyuşmazlık Çözüm Mekanizmasının Yapıları.....	69
2.10.3.1. Arabuluculuk.....	70
2.10.3.2. Uzlaştırma.....	70
2.10.3.3. Bilirkişi.....	70
2.10.4. Türk Hukukunda Tahkim Mevzuatına Yönelik Düzenlemeler.....	70
2.11. Tahkim ve Mahkemeler.....	71
2.11.1. Milli Mahkemeler.....	71
2.11.2. Mahkemelere Kıyasla Tahkimin Üstünlükleri.....	71
2.11.2.1. Uyuşmazlığı Çözecek Mahkemenin Belirlenmesinde Uzlaşmazlık.....	71
2.11.2.2. Davaların İngilizce Görülmesinin Gerekliliği.....	71
2.11.2.3. Kararların Uluslararası Boyutta Olmasının Gerekliliği.....	72
2.11.2.4. Gizliliğin Önemi.....	72
2.11.2.5. Tıkanıklıkları Aşma İsteği.....	72
2.11.3. Mahkemeler Karşısında Tahkimin Yetersizlikleri.....	72
2.11.3.1. Tahkim Uzun Zamanda Sonuçlanır.....	71
2.11.3.2. Zincirleme Sözleşmeler ve Dava Arkadaşlıkları Çelişkilere Neden Olur.....	73
2.11.3.3. Çok Taraflı Davalarda Kararlar İtiraz Konusudur.....	73
2.11.3.4. Tahkim Masraflıdır.....	73
2.12. Yatırım Anlaşmazlıklarının Çözümünde Tahkim Kurumlarının İşleyişi.....	73
2.12.1. Uluslararası Yatırım Anlaşmazlıkları.....	73
2.12.2. ICSID Hakemlik Mekanizması.....	74
2.12.3. ICSID'in İdari Yapılanması.....	74
2.12.3.1. İdari Konsey.....	74
2.12.3.2. Sekreterlik.....	74



2.12.3.3.Panel.....	74
2.12.4.ICSID'in Finansmanı.....	74
2.12.5.ICSID ve Türkiye.....	75
2.13.Uluslararası Ticaret Odasının Tahkim Divanı İşlevi.....	75
2.13.1.Uluslararası Tahkim Divanı.....	75
2.13.2.Tahkim Divanının İdari Yapısı.....	75
2.13.3.Tahkim Divanına Başvuru.....	75
2.13.4.Hakem Heyetlerinin Oluşturulması ve Heyetin Yetkisi.....	75
2.13.5.Hakem Kararlarının Alınması.....	76
2.13.6.Tarafların Anlaşması (Sulh) ve Davanın Düşmesi.....	76
2.13.6.1.İstek Üzerine Davanın Düşmesi.....	76
2.13.6.2.Tarafların Hiçbir İşlem Yapmamaları Nedeniyle Davanın Düşmesi.....	77
2.13.7.Tahkim İşleminin Kapanması.....	77
2.13.8.Uyuşmazlıkların Esastan Çözümlemesi ya da Kararın Alınması.....	77
2.14.New York Sözleşmesi.....	77
2.14.1.Yabancı Hakem Kararlarının Kabulü.....	77
2.14.2.Yabancı Hakem Kararlarını Geçersiz Kılan Koşullar.....	78
2.14.2.1.Tahkim Anlaşmasının Geçersizliği.....	78
2.14.2.2.Taraflardan Birinin Ehliyetsizliği.....	78
2.14.2.3.Adil Yargılanma Hakkına Uyulmaması.....	79
2.14.2.4.Hakemlerin Tahkim Anlaşmasının Dışında Karar Vermesi.....	79
2.14.2.5.Hakemlerin Tarafların İstemlerinin Dışında Karar Vermesi.....	79
2.14.2.6.Hakem Seçim Yöntemine Aykırı Davranılması.....	80

2.14.2.7.Usule Uygulanacak Kurallara Aykırı Davranılması.....	80
2.14.2.8.Hakem Kararının Bağlayıcı Olmaması Durumu.....	80
2.14.2.9.Hakem Kararının İptal Edilmiş Olması Durumu.....	81
2.14.2.10.Uyuşmazlığın Tahkime Uygun Olmaması Durumu.....	81
2.14.2.11.Hakem Kararının Kamu Düzenine Aykırı Olması Durumu.....	81
2.14.2.12.Karşılıklılığın Bulunmaması Durumu.....	82
2.14.2.13.Uyuşmazlığın Ticari Olmaması Hali.....	82
2.14.3.Tenfiz Davasında Kanıt Yükümlülüğü.....	82
2.15.MOHUK ve Yabancı Hakem Kararlarının Türkiye’de Tanınması.....	82
2.15.1.Yabancı Hakem Kararlarının Türkiye’de Uygulanması.....	82
2.15.2.Yabancı Hakem Kararlarının Uygulanmasına Engel Olan Durumlar.....	82
2.15.3.New York Sözleşmesi ve MÖHUK Hükümleri.....	83
2.15.3.1.Karşılıklılık Koşulu.....	83
2.15.3.2.Hakem Kararının Kesinleşmesi.....	83
2.15.3.3.Kanıtlama Zorunluluğu .....	84
2.15.3.4.Tenfiz Engellerinin Bağlayıcılığı.....	84
<b>3.SONUÇ.....</b>	<b>85</b>
<b>4.KAYNAKÇA.....</b>	<b>91</b>
4.1.Kitaplar.....	91
4.2.Makaleler.....	93
4.3.Sempozyumlar.....	95
4.4.Elektronik Kaynaklar .....	95

# GİRİŞ

## Araştırmanın Maksadı

Uluslararası ticaret hukuku içerisinde önemli bir mekanizma ise, ticari tahkim kurumudur. Uluslararası ticari tahkime, aynı anda, değişik mevzuat uygulanabilir. Bunlar; tahkim sözleşmesinin tarafı olabilmek konusunda tarafların yeterliliğini belirleyecek hukuk, tahkim sözleşmesinin kendisine uygulanacak hukuk, tahkim davasına uygulanacak usul hukuku, uyuşmazlığa uygulanacak maddi hukuk, hakem kararının uygulanmasında uyulacak hukuktur. Potansiyel bir uyuşmazlığın tarafı, uygulanacak hukuku bildiğinde, kendi pozisyonunu rasyonel bir şekilde daha iyi değerlendirmeye başlayabilir. Taraflar hangi hukukun uygulanabilir olduğunu belirledikten sonra, bunların sözleşme ve potansiyel uyuşmazlık üzerindeki etkisini etraflıca değerlendirebilir.

## Araştırmanın Önemi

Türkiye 1980'lerde uygulamaya başladığı ihracata dayalı büyüme anlayışı çerçevesinde dış ticaret politikalarında serbestleşmeye önem vermiştir. Bu politika değişikliği paralelinde, Türkiye 1980 ve 1990'larda yabancı hakem kararlarının tanınması ve uygulanmasını düzenleyen çeşitli uluslararası sözleşmeleri yürürlüğe koymuştur. Türkiye 1958 tarihli New York Sözleşmesiyle beraber 1961 tarihli Uluslar arası Ticari Hakemlik Konusunda Avrupa Sözleşmesi'ni imzalayarak 1991 yılında onaylamıştır. Yabancı hakem kararlarının tanınması ve uygulanmasını düzenleyen bu Sözleşmelerin yanı sıra 1965 tarihli Yatırım Anlaşmazlıkların Çözümü Konusunda Washington Sözleşmesini (ICSID) 1988 yılında onaylamıştır. Çeşitli tarihlerde bir çok ülkeyle ikili olarak imzalanan Yatırımların Karşılıklı Korunması ve Teşviki Antlaşmalarında (YKKT) uyuşmazlıkların çözümü konusunda tahkime yer verilmiştir. Bu sözleşmelerin yanında, 1982 yılında yabancı mahkeme ve hakem kararlarının tanınması ve uygulanmasını düzenleyen Uluslararası Özel Hukuk ve Usul Hukuku Hakkında Yasa (MÖHUK) yürürlüğe konulmuştur. MÖHUK ve usulüne uygun biçimde onaylanan uluslararası sözleşmeler, iç hukukta, Türkiye'nin uluslararası ticari tahkim konusundaki mevzuatını oluşturmaktadır. Kabul edilen bu uluslararası sözleşmeler Türk Cumhuriyeti Devletinin uluslararası tahkime verdiği önemin açık bir göstergesidir. Uluslararası tahkim ya da yabancı hakem kararları konusu Türkiye'nin hukuk sistemine yıllar önce girmesine karşın hala tartışmalı bir konudur.

## Araştırmanın Planı

Vergi hukukunun uluslararası boyutlarını araştıran yüksek lisans tezimiz, iki bölümden oluşmaktadır. Uluslararası vergi hukukunun kaynakları, çifte vergileme sorunu, çifte vergilemenin önlenmesi ve bu maksatla yapılan anlaşmalar araştırıldıktan sonra; Almanya-Türkiye anlaşmasıyla, OECD modeliyle ve Avrupa Birliği hukukuyla çifte vergilendirmenin önlenmesi; bilgi değişiminin ve karşılıklı anlaşma usulünün önemi, uyuşmazlıkların çözümünde diplomasi ve hukuk yolları gibi konular tezimizin birinci bölümünde irdelenmektedir. Vergi uyuşmazlıklarının çözümünde Uluslararası Adalet Divanının ve Tahkimin önemi araştırıldıktan sonra, tezimizin ikinci bölümünde, uluslararası tahkim özel olarak ele alınmıştır. Tahkimin tarihçesi, tanımı ve uluslararası niteliği açıklandıktan sonra; tahkim sözleşmesi, tahkim kanunu, tahkimin koşulları ve yabancılik kriterleri incelenmektedir. Tahkimin çeşitleri, sözleşmeler yoluyla tahkimin oluşumu ve yapılan tahkim anlaşmaları açıklandıktan sonra; uluslararası tahkim kurumları, küreselleşme eğiliminin bir zorunluluğu olarak kurulan alternatif çözüm yolları araştırılmıştır. Tahkimin ulusal

mahkemelerle kıyaslanmasını, yatırım anlaşmazlıklarının çözümünde tahkim kurumlarının işleyişi araştırılmış; uluslararası ticaret odasının oluşturduğu tahkim divanının işlevinden, New York sözleşmesi ile yabancı hakem kararlarının Türkiye’de tanınmasına ve uygulanmasına olanak sağlayan MOHUK araştırılmıştır.

Bu yüksek lisans tezimizi hazırlarken edindiğimiz kanı, uluslararası anlaşmalarla geliştirilen ve yerleşmiş kurumlarca da uygulanan tahkimin, ülkelerin birbirleriyle kurduğu ekonomik ve ticari olduğu kadar insani ilişkilerinin kaçınılmazlığı temelinde, varlığını zorunlu olarak devam ettirebileceği gibi; sadece insanlar veya kurumlar arasındaki uyuşmazlıkların çözümünde değil, her konuda, iç hukukun değişimini sağlayacağı, hatta bu gelişimi zorunlu kılacağıdır.

# BİRİNCİ BÖLÜM

## 1.ULUSLARARASI VERGİ HUKUKUNUN GENEL ÖZELLİKLERİ

Büyük bir hızla gerçekleşen küreselleşmeyle artan sermaye hareketleri sonucunda ortaya çıkan bir takım sorunlar ve bu sorunların giderilmesi ihtiyacı, uluslararası vergi hukukunun oluşumuna zemin hazırlamıştır. Hukuka olduğu kadar vergi hukukuna ve anayasaya da uygun olması<sup>1</sup> gereken uluslararası vergi hukuku, her devletin iç hukuk kurallarını sınırları ötesindeki işlemlere de uygulamak istemeleri nedeniyle ortaya çıkan çifte vergilendirme sorunuyla ilgilenmektedir. Devletlerin bazı sınır ötesi sermaye hareketleri nedeniyle hiç vergi alamamaları tehlikesiyle karşı karşıya kalmalarına neden olan vergi rekabetiyle de ilgilenen uluslararası vergi hukuku, transfer fiyatlandırması ve vergi cennetleri gibi sorunlara çözüm getirmek amacıyla ortaya çıkmış yeni bir hukuk dalıdır. İşte uluslararası

<sup>1</sup> “Hukuki niteliklerine göre kaynaklar; bağlayıcı (asli, esas, birincil) ve bağlayıcı olmayan (talî, yardımcı, ikincil) kaynaklar şeklinde ikiye ayrılmaktadır. Yaratan organlara göre kaynaklar; yasama, yürütme ve yargı organından doğan kaynaklar ile diğer kaynaklar olarak dört gruba ayrılmaktadır. Yazılı olup olmadıklarına göre ise kaynaklar yazılı ve yazılı olmayan olmak üzere ikiye ayrılmaktadır. Bağlayıcı, asli veya birincil kaynaklar da denen kaynaklar geçerli bir vergi normu (kural) koyan kaynaklardır. Kural koyma gücü olan kaynaklar; anayasa, kanun, uluslararası vergi anlaşmaları, kanun hükmünde kararname, tüzük, Bakanlar Kurulu Kararları (kararnameler), yönetmelik, düzenleyici genel tebliğler, Anayasa Mahkemesi Kararları ile İçtihadı Birleştirme Kararları olarak belirtilebilir. Anayasal düzeyde getirilen ilkeler aşağıdadır. Genelilik ilkesi: Vergide genelilik ilkesi ayırım gözetilmeksizin herkesin vergi ödemesidir. Ancak burada herkes bir ülkenin tüm vatandaşlarını veya ülkede yaşayanları değil, vergi, kanunlarında yer alan vergiyi doğuran olayla ilişki içine giren herkesi ifade etmektedir. Verginin alınmasında cins, ırk, din, sınıf, aile, zümre, siyasi inanç, felsefi düşünce, mezhep vb. konular açısından mükellefler arasında ayırım yapılamaz. Bu haliyle genelilik ilkesi, vergiyi doğuran olayla ilişki kuran herkesin kanun önünde eşit olduğunu göstermektedir. Karşılıklılık ilkesi: Vergi, devletin ekonomik ve sosyal amaçlarla kamu yararına göre gerçekleştirilen kamu giderlerini karşılamak için alınır. Verginin alınma amacının kamu giderlerini karşılamak olduğunu belirtmek verginin fiskal (mali) amacını ortaya koyar. Anayasada kamu giderlerini karşılayabilmesi öngörülen verginin zamanında ve eksiksiz ödenmesi durumunda kanunlarla idareye yüklenmiş olan kamu hizmetlerinin aksatılmadan sürdürülmesi mümkün olur. Bu nedenle vergi almanın temel amacı kamu hizmetlerinin sürdürülmesi ve kamu giderlerinin karşılanması olarak ortaya konur. Mali güce dayanma ilkesi: Verginin mali güce göre alınması ilkesi esas itibarıyla verginin ekonomik bir değer düzeyine oturtulmasını ve vergilendirmenin ekonomik değeri içinde barındıran vergi ödeme güçlerinin dikkate alınması suretiyle yapılmasını öngörür. O halde, bir verginin mali güce göre alınması demek, verginin kişilerin ekonomik ve kişisel durumlarına göre alınması demektir. Anayasada mali gücün ne olduğu tanımlanmamakla beraber, mali gücün kamu maliyesi teorisi yönünden bilimsel göstergeleri gelir, servet ve harcama olarak belirtilmiştir. Mali güç ile ödeme gücü arasında çok sıkı bir ilişki vardır. Mali güç, ödeme gücünün dayanağı, nedeni ve varlık koşuludur. Bu nedenle vergilendirmede kişilerin sahip oldukları ekonomik değerler ile mali güçlerinin göz ardı edilmemesi gerekir. Adalet ilkesi: Vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı esastır. Bu esas, güçsüzleri güçlüler karşısında korumayı ifade eden sosyal devlet ilkesinin en etkin uygulama biçimini gösterir. Vergi yükünün adaletli dağılımını hayata geçirilmesi ile ödeme gücüne göre alınması arasında sıkı bir ilişki vardır. Vergilemede adaletle ulaşılabilir noktada dolaysız vergiler açısından emek (ücret) gelirlerinin sermaye gelirlerine göre farklı vergilendirilmesi, vergi tarifelerinin artan oranlı olması, en az geçim indirimi, sakatlık halinin dikkate alınması, dolaylı vergiler açısından farklılaştırılmış mal ve hizmet grupları yanında farklılaştırılmış oranların uygulanması ve her iki vergi grubu açısından belirli istisna ve muafıkların tanınması çok önemli bir yer işgal etmektedir. Vergi hukukunda adalet ilkesine baktığımızda vergi konuları açısından dağıtıcı adaletin esas alındığı görülmektedir. Çünkü Anayasanın 73/1. maddesine göre ‘herkes mali gücüne göre vergi ödemekle yükümlüdür’. Bu ilke, mali gücü fazla olanın az olana kıyasla daha fazla vergi ödemesi gereğini vurgulamaktadır. Eşitlik ilkesi: Eşitlik ilkesi mali güce dayanma ve adalet ilkesinin bir karması olarak karşımıza çıkar. Eşitlik ilkesiyle mali gücü aynı olanlardan aynı verginin alınması (yatay eşitlik), mali gücü farklı olanlardan farklı vergi alınması (dikey eşitlik) ifade edilir. Bir başka ifadeyle gelir, servet ve harcamaları aynı olanlardan alınan vergi miktarları da aynı olacaktır. Böylece kanun önünde eşitlik kavramına da ulaşılmış olmaktadır. Buna karşılık gelir, servet ve harcamaları farklı olan kişilerden farklı vergi alınacaktır. Eşitlik ilkesinin hayata geçirilmesi açısından adalet ilkesinin önemli bir yeri vardır. Başlıca göstergeleri, gelir, servet ve harcama olarak kabul edilen ve mükelleflerin ekonomik ve kişisel durumlarına göre vergi alınması anlamına gelen mali güç ilkesi aynı zamanda vergide dikey eşitlik ilkesinin uygulama aracıdır. Böylece ödeme gücü aynı olanların aynı, ödeme gücü farklı olanların ise farklı vergi ödemesi sağlanabilecektir. Kanunilik ilkesi: Kanunilik ilkesi devletin vergilendirme yetkisini sadece kanun çıkartmak suretiyle kullanmasıdır. Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırılır hükmü, vergi hukukunda kanunilik ilkesinin esas alındığını vurgulamaktadır. Verginin kanunla konulması verginin mükellefinin, konusunun, vergiyi doğuran olayın, muafık ve istisnaların, matrahının, oranının, tahsil zamanı ve şekilleri vb. temel unsurların kanunlarca belirlenmesi demektir. Verginin kanunlarca belirlenmesi, kanunsuz vergi olmaz ilkesinin tersten bir ifadesi olan kanunilik ilkesidir. Kanunilik ilkesi vergi miktarının, tarh ve tahsil zamanlarının mükellefler ve idare tarafından belli ve kesin olmasını ifade eden vergilendirmede belirlilik ilkesinin hayata geçirilmesinde çok önemli role sahiptir. Kişiler gelecekte tabi olacakları vergi yükünü önceden bilirlerse geleceğe yönelik güvenli karar verirler.” ŞENYÜZ Doğan ve YÜCE Mehmet ve GERÇEK Adnan, 2012, *Vergi Hukuku*, s. 16-18

vergi hukukunun tüm bu sorunlara çözüm getirme ihtiyacı nedeniyle ortaya çıkması, kaynaklarının da uluslararası hukukun kaynaklarından farklılık göstermesine neden olmuştur. Devletler, sınır ötesi sermaye hareketleri nedeniyle, vergilendirme konusundaki egemenlik haklarını ve bu konudaki yetkisel sınırlarını vergi mükelleflerinin aleyhine olacak şekilde genişletme çabası içine girmişlerdir. Öte yandan uluslararası şirketler de, vergi oranı düşük bölgelere çeşitli yollarla gelir aktararak, yetkili devleti vergisel açıdan zarara uğratma yoluyla kazanç elde etme yoluna gitmişlerdir. Bu tür işlemler, uluslararası alanda sorunlara neden olmuş ve uluslararası vergi hukukunu ortaya çıkarmıştır. Dolayısıyla uluslararası vergi hukukunun ortaya çıkması küreselleşmeyle doğru orantılı bir eğilimi izlemiştir. Yani uluslararası vergi hukuku, sınır ötesi işlemlere uygulanacak vergiyle ilgili davranışlara yön veren kurallar manzumesini gösteren bir deyim olarak kullanılmaktadır.

Vergi yükü anayasada kanunlarla getirileceği hükme bağlandığı halde, iç hukuk kaynaklarından 1982 Anayasasının 73. maddesi sınırlı olarak da olsa Bakanlar Kuruluna<sup>2</sup> vergi yükünü düzenleme yetkisini de vermiştir Devletlerin iç hukuk kurallarını sınır ötesi işlemlere uygulanmak istemeleri nedeniyle, bazı yazarlar vergi hukukunun uluslararası niteliğe sahip olmadığını belirtmektedirler. Her ne kadar dünya üzerindeki tüm devletlere uygulanacak şekilde uluslararası bir vergi hukukunun yürürlüğe konulması günümüzde pek olanaklı görülmesi de, uluslararası vergi hukukunun bu eksiği, onun ayrı bir hukuk dalı olduğu gerçeğini değiştirmemektedir. Çünkü küresel ekonominin ortaya çıkardığı yeni kavramlar ve durumlar, ulusal bir nitelik taşıyan vergi sorunlarını uluslararası niteliğe taşımakta ve devletlerin birlikte çözmeleri gerekli bir sorunlar yumağına dönüştürmektedir. Bu nedenle, uluslararası vergi sorunlarını çözmek için kullanılan yöntemlerin birçoğu iç hukuk kurallarıyla çözülmeye çalışılsa da aslında asıl gaye, uluslararası hareketler sonucu meydana gelen işlemlere yönelik olarak kendisini göstermektedir. Örneğin, transfer fiyatlandırmasını önlemeye yönelik iç hukuk hükümlerinin asıl amacı, şirketlerin bir ülkede elde ettikleri karı bir takım yollarla başka ülkelere aktararak vergi kaçırmalarının önüne geçmektir. Çifte vergilendirme, vergiden kaçınma ve vergi kaçırma, vergi cennetleri ve off-

<sup>2</sup> “Anayasanın vergiye ilişkin 73. maddesinin son fıkrası ile Bakanlar Kurulu verginin bazı unsurlarında değişiklik yapma yetkisiyle donatılmıştır. Buna göre; vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin muafık, istisnalar ve indirimleriyle oranlarına ilişkin hükümlerinde kanunun belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içinde kalmak koşuluyla değişiklik yapma yetkisi Bakanlar Kuruluna verilmiştir. İktisadi hayatın akışına göre vergilere hızlı bir şekilde müdahale yapmak gerekebilir. Ancak bu müdahale verginin tümüne değil, sadece muafık, istisna, indirim ve oranlarına ilişkin olabilir. Anayasamız vergi kanunu çıkarılması konusunda yasama organına emir vermiş ve ayrıca vergi kanunları ile Bakanlar Kurulu'na hangi sınırlar içinde düzenleme yetkisi verilebileceği belirtmiştir. Dolayısıyla Bakanlar Kuruluna verilen düzenleme yetkisi koşullu ve sınırlı bir yetkidir. Bu nedenle Bakanlar Kurulu bu yetkisini kanun koyucunun yerine geçerek doğrudan kullanamaz, ancak kanunda ayrıca belirtilerek verilmesi halinde kullanabilir. Anayasanın 167. maddesinin son fıkrasında, ‘ithalat, ihracat ve diğer dış ticaret işlemleri üzerine vergi ve benzeri yükümlülükler dışında ek mali yükümlülükler koymaya ve bunları kaldırmaya kanunla Bakanlar Kuruluna yetki verilebilir’ denilmiştir. Bakanlar Kuruluna burada verilen yetki Anayasanın 73. madde çerçevesindeki yetkiden farklıdır. 73. madde kapsamındaki yetki, mevcut vergilerden farklı ve bağımsız yeni bir vergi ya da mali yükümlülük getirme yetkisi vermezken 167. madde kapsamındaki yetki ek mali yükümlülük getirmek, mevcutlar dışında, yeni mali yükümlülük getirme yetkisi vermek demektir. Ek mali yükümlülükler getirmek ise Bakanlar Kurulunun verginin türünü ve miktarını saptamada serbest olması demektir. Böylelikle Bakanlar Kurulu başka ülkelerin alacağı önlemlere veya onların ekonomisinin gidişine ya da memleketimizdeki ekonomik olaylara bakarak günü gününe alınacak önlemlerle dış ticareti ülke ekonomisinin yararına düzenleyecektir. Düzenlemeleri yaparken amaç dış ticaretin ülke yararına olmak üzere düzenlenmesi ve düzenlemelerde konunun ithalat, ihracat ve diğer dış ticaret işlemleriyle sınırlı olmasıdır. Bakanlar Kurulu bu yetkisini dış ticaret üzerinden alınan çeşitli fonlar getirmek suretiyle kullanmasına imkân sağlamaktadır. Nitekim Bakanlar Kurulu bu nitelikte düzenlemeler yapmıştır. Anayasanın 91. maddesinde Türkiye Büyük Millet Meclisi'nin Bakanlar Kurulu'na kanun hükmünde kararname çıkarma yetkisi verebileceği düzenlenmiştir. Kanun hükmünde kararname çıkarma yetkisi olağan dönemler ile sıkıyönetim ve olağanüstü haller itibarıyla farklı düzenlenmiştir. Olağanüstü hal ve sıkıyönetim kanun hükmünde kararnameleri: Anayasanın 119, 120 ve 122. maddelerine göre, olağanüstü hal ve sıkıyönetim süresince Cumhurbaşkanlığı'nın başkanlığında toplanan Bakanlar Kurulunda sözü edilen durumların gerekli kıldığı konularda kanun hükmünde kararname çıkarma yetkisi verilmiştir. Sadece sıkıyönetim ve olağanüstü hallerde 73. maddede belirtilen vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler kanun hükmündeki kararnamelerle düzenlenebilir. İşte bu dönemdeki kanun hükmünde kararnameler, kanunilik ilkesinin istisnasını oluşturmaktadır.” ŞENYÜZ Doğan ve YÜCE Mehmet ve GERÇEK Adnan, 2012, *Vergi Hukuku*, s. 19-21

shore şirketleri, devletler tarafından yerli ve yabancı mükellefler arasında yapılan ayrımcılıklar ve son olarak zararlı vergi rekabeti, uluslararası vergi hukukunun doğumuna neden olan vergi sorunları olarak sıralanabilir.

### 1.1.Uluslararası Vergi Hukukunun Kaynakları

Gerçek ya da tüzel olsun kişilere vergi yükü getiren hükümler, Anayasa'ya dayanarak çıkarılan vergi yasalarında<sup>3</sup> yer almışlardır. Uluslararası vergi hukukunun kaynakları<sup>4</sup>, Uluslararası Adalet Divanı Statüsünün 38. maddesinde sayılmıştır. Bu maddeye göre, uluslararası hukukta asli kaynaklar; uluslararası anlaşmalar, uluslararası örf ile adetlerin ve hukukun genel ilkeleridir. Yardımcı kaynaklar ise yargı kararları ve doktrindir. Uluslararası vergi hukuku, sınır ötesi işlemleri ilgilendiren vergi çatışmalarını ele aldığı ve uluslararası hukuktan doğan ilkeleri ifade ettiği için, hem uluslararası hukukun hem de vergi hukukunun birleşiminden meydana gelmekte, bu nedenle de kaynaklar<sup>5</sup> konusunda farklılık

<sup>3</sup> “Anayasamız vergi, resim ve harçların kanunla konulacağına ilişkin amir bir hüküm getirmiş ve kanun olmadan vergi koymanın, kaldırmanın veya değiştirmenin mümkün olmadığını belirtmiştir. Vergilerin mutlaka bir kanuna dayanması gereğine vergide kanunilik ilkesi denir. Bu ilke, kanunları vergi hukukunun en önemli kaynağı haline getirmiştir. Vergilere ilişkin düzenlemeler genellikle düzenlediği verginin veya usul hükmünün konusundan adını alan bağımsız kanunlarca yapılmaktadır. Ancak, vergilere ilişkin bazı düzenlemelerin çıkartılan çeşitli kanunlar içine serpiştirdiğine de sıklıkla rastlanmaktadır. Vergi kanunları da diğer kanunlar gibi genel ve soyut hükümler getiren metinlerdir.” ŞENYÜZ Doğan ve YÜCE Mehmet ve GERÇEK Adnan, 2012, *Vergi Hukuku*, s. 21-22

<sup>4</sup> “Devletlerarası ilişkilerin hızla çeşitlenerek gelişmesi günümüzün kaçınılmaz bir olgusudur. Bu gelişmeleri hayata aktarabilmek karşılıklı bir ilişkiyi gerektirir. Bir devletin bir başka devlet veya uluslararası kuruluşlarla ilişkilerini düzenlemek amacıyla uluslararası anlaşmalar yapma zarureti vardır. Türkiye Cumhuriyeti adına yabancı devletlerle ve uluslararası kuruluşlarla anlaşmaları imzalama yetkisi Cumhurbaşkanı, Başbakan ve Dışişleri Bakanına aittir. Uluslararası anlaşmaların yürürlüğe girmesinde genel kural; imzalanan bir anlaşmanın TBMM'nin bir kanunla uygun bulmasına ve Cumhurbaşkanınca onaylanıp Resmi Gazetede yayınlanmasına bağlanmıştır. Ancak istisnai olarak; ekonomik, ticari, teknik ilişkileri düzenleyen süresi bir yılı aşmayan anlaşmalar, devlet maliyesi bakımından bir yük getirmemek, kişi hallerine ve Türklerin yabancı ülkelerdeki mülkiyet haklarına dokunmamak şartıyla TBMM'nin onayına gerek olmaksızın Cumhurbaşkanınca onaylanıp Resmi Gazetede yayınlanarak yürürlüğe girerler. TBMM'nin onayını gerektirmeyen anlaşmalar yayını takip eden iki ay içinde TBMM'nin bilgisine sunulur. Vergilerle ilgili olan ve süresi bir yılı aşan veya devlet maliyesine yük getiren veyahut Türklerin yabancı ülkedeki mülkiyet haklarına dokunan uluslararası anlaşmaların yürürlüğe girmesi genel kurallar çerçevesinde olmaktadır. Vergilerle ilgili olmakla birlikte devlet maliyesine yük getirmeyen (örneğin, vergi idareleri arasındaki işbirliği anlaşmaları) ve süresi bir yılı geçmeyen anlaşmaların bir kanunla onaylanmalarına gerek yoktur. Bunların yürürlüğe girmesi için Cumhurbaşkanının onayı ve Resmi Gazetede yayınlanması yeterli olmaktadır. Anayasanın 90. maddesine göre, ‘usulüne göre yürürlüğe konulmuş uluslararası anlaşmalar kanun hükmündedir; Bunlar hakkında Anayasaya aykırılık iddiası ile Anayasa Mahkemesine başvurulamaz. Usulüne göre yürürlüğe konulmuş temel hak ve özgürlüklere ilişkin uluslararası anlaşmalarla kanunların aynı konuda farklı hükümler içermesi nedeniyle çıkabilecek uyuşmazlıklarda uluslararası anlaşma hükümleri esas alınır’. Uluslararası anlaşmaların kanun hükmünde olması onları diğer kanunlarla eşit hale getirmektedir. Bu açıdan bakıldığında uluslararası anlaşmalarla kanunlar arasında bir astlık üstlük ilişkisinin değil, eşit kurallar arasında geçerli olan öncelik - sonralık sorunu olabilir. Bu nedenle, uluslararası anlaşmalarla ulusal kanunlar arasında bir çatışma olması durumunda, uluslararası anlaşma hükümleri esas alınarak uygulanır ve ulusal kanun hükümleri ihmal edilir. Şüphesiz buradaki ihmal ulusal kanunun yürürlükten kalktığı anlamına gelmez. Uluslararası vergi anlaşmaları, vergi hukuku açısından başta devletlerin vergilendirme konusundaki yetkilerinin nasıl paylaşılacağı ve bu çerçevede hangi vergiyi hangi devletin alacağını çifte vergilendirme anlaşmalarıyla çözer. Uluslararası vergi anlaşmalarının amacı birden fazla devletin vergilendirme yetkisinin çalışmasıyla ortaya çıkan çifte vergilendirmeyi önlemektir. Çifte vergilendirmeyi önlemek amacıyla ülke kendi ulusal hukukunda tek başına düzenlemeler yapabileceği gibi, devletler kendi aralarında vergilendirme yetkilerinin çatışmasını giderecek şekilde iki taraflı da anlaşabilirler. Vergilendirme yetkileri çatışan devletlerden hangisinin hangi sınırlar içinde bu yetkisini kullanacağı bağlama noktaları dediğimiz kurallarla ortaya konur ve çatışma alanı dışına çıkartılır. Yapılan uluslararası anlaşmalarda bağlama noktaları vergilendirme yetkisini münhasıran akit devletlerden birine tanırsa iki devlet açısından çifte vergilendirme sorunu meydana gelmez.” ŞENYÜZ Doğan ve YÜCE Mehmet ve GERÇEK Adnan, 2012, *Vergi Hukuku*, s. 23-24

<sup>5</sup> “Genel düzeyde uluslararası hukuk kaynaklarını, maddi ve biçimsel kaynaklar olarak, ikiye ayırma olanağı vardır. Uluslararası hukukta gerçekçi görüşü benimseyen yazarlar için bu ayırım esastır. Uluslararası hukukun maddi kaynakları uluslararası hukuk kurallarının kökenlerini, oluşmalarına neden olan her türlü toplumsal ve düşünsel verileri belirtmektedir. Bu çerçevede uluslararası hukuk kurallarının maddi kaynakları tarihsel, toplumsal, ahlaksal, dinsel, ideolojik, ekonomik, kültürel, teknik, her türlü kökenden oluşabilmektedir. Başka bir deyişle, maddi kaynaklar uluslararası hukuk kurallarının özünü ya da varlık nedenini oluşturan, bu kuralları yaratan temel öğelerdir. Uluslararası hukukun biçimsel kaynaklarına gelince, bunlar hukuk kurallarını saptayan ve bildiren kaynaklardır. Biçimsel kaynaklar uluslararası hukuk kurallarına bir biçim veren ve bir yaptırma bağlayan yöntemleri belirtmektedir. Salt uygulanan hukuk taraftarları pozitivistler için yalnızca bu biçimsel kaynaklar vardır. Biçimsel kaynakları değişik ölçütlere göre sınıflandırma olanağı vardır. Bunlar arasında iki

göstermektedir. Hukuksal işlemlere<sup>6</sup> meşruiyet kazandıran uluslararası vergi hukukunun kaynakları; vergilemeyle ilgili devletlerin iç mevzuatları, uluslararası vergi anlaşmaları, Avrupa Birliği hukuku, uluslararası örf ve adet hukuku, hukukun genel ilkeleri, uluslararası yargı kararları ve doktrin olarak sıralanabilir. Vergilemeyle ilgili devletlerin iç mevzuatları, devletlerin egemenlik haklarının bir görünümünü oluşturan vergileme yetkisi, her devlet açısından farklı şekillerde belirebilir. Devletler, vergileme için mükellefin hangi durumlarda kendi karasal sınırları içinde ikamet sahibi olmuş sayılacağına ve/veya hangi durumlarda gelirin kendi karasal sınırları içinde doğmuş kabul edileceğine vergi sistemlerinde yer vermektedirler. Bir başka deyişle, sınır ötesi işlemlerle ilgili olarak bir vergi yükümlülüğünün doğması halinde iç hukuk kurallarının<sup>7</sup> ne zaman ve ne şekilde uygulanacağını, uygulanan

ayırım uygulanan hukuk açısından da anlamlı görünmektedir. Bu ayırımların birincisi, kaynakların asıl ve yardımcı olma durumlarına göre yapılan ayırımdır. İkinci ayırım ise biçimsel kaynaklar yazılı ve yazılı olmayanlar olmak üzere sınıflandırmaktadır. Biçimsel kaynakların asıl ve yardımcı kaynaklar biçiminde ayrılması, Milletler Cemiyeti döneminde Uluslararası Sürekli Adalet Divanı Statüsünün 38. maddesinde kabul edilen bir ayırımdır. Bu ayırım Birleşmiş Milletler döneminde Uluslararası Adalet Divanı Statüsünün 38. maddesinde de aynen benimsenmektedir. Bu ayırıma göre, uluslararası hukukun asıl kaynakları şunlardır: i) andlaşmalar; ii) yapılageliş (teamül); iii) hukuk genel ilkeleri. Asıl kaynaklar, uluslararası hukuk kurallarını doğrudan yaratan kaynaklardır. Yardımcı kaynaklar ise şunlar olmaktadır: i) mahkeme kararları; ii) uzman yazarların görüşleri (öğreti) ya da doktrin). Yardımcı kaynaklar, uluslararası hukuk kurallarını yaratmayan, ancak onların varlığının ya da içeriğinin saptanmasında yardımcı olarak kendilerinden yararlanılan kaynaklardır. Biçimsel kaynakların yazılı olup olmamalarına göre ayırımları konusunda, yazılı kaynaklardan, asıl ve yardımcı niteliklerine bakmaksızın, uluslararası hukuk kurallarını yazılı olarak saptayan kaynaklar kastedilmektedir. Yazılı olmayan kaynaklar ise uygulama ya da hukuk mantığının doğal gereği olarak ortaya çıkan uluslararası hukuk kurallarını belirten yöntemlerdir. Yazılı kaynaklar şunlar olmaktadır: i) andlaşmalar; ii) mahkeme kararları; iii) öğreti. Yazılı olmayan kaynaklar şunlardır: i) yapılageliş; ii) hukuk genel ilkeleri.” PAZARCI Hüseyin, *Uluslararası Hukuk*, Ankara, 2007, s. 36

<sup>6</sup> “Hukuk biliminde hukuksal işlem (hukukî muamele ya da hukukî tasarruf) belirli bir hukuk düzeninde bir ya da birden çok kimsenin hukuksal sonuç doğurmaya yönelmiş irade açıklamasında belirtmektedir. Bu tanım çerçevesinde bir hukuksal işlemin üç önemli özelliği ortaya çıkmaktadır: i) bir irade açıklaması olması; ii) hukuksal sonuç doğurmak üzere yapılması; iii) o hukuk düzenince böyle bir hak ya da yetkinin hukuk kişilerine tanınması. Hukuksal işlemin bir irade açıklaması olması, bu irade açıklamasının biçimi bakımından aksi öngörülmedikçe, herhangi bir koşul getirmemektedir. Bu irade açıklaması açıkça yapılabileceği gibi, üstü kapalı da olabilmektedir. Açıkça yapılan irade açıklaması, yazılı, sözlü ve hatta kimi durumlarda işaretle bile olabilmektedir. Üstü kapalı irade açıklaması ise, davranış ve tutumlardan ortaya çıkmaktadır. Yine, bu irade açıklaması tek taraflı olabileceği gibi ikili ya da çok taraflı bir biçimde de gerçekleştirilebilmektedir. Hukuksal işlemin, bir hukuksal sonuç doğurmak üzere yapılmış olması da, bu işlemin ya bir hukuksal durum yaratmak ya varolan bir hukuksal durumu değiştirmek ya da sona erdirmek üzere yapılmış olmasını gerektirmektedir. Ancak, bu hukuksal sonuç soyut ve genel nitelikli kuralların yaratılması biçiminde ortaya çıkabileceği gibi, somut ve öznel hak ve yükümlülüklerin doğması biçiminde de olabilmektedir. Hukuksal işlemin bir hukuk düzeni içinde geçerli olabilmesi için, ayrıca, bu düzence hukuk kişilerine bu türden hukuksal işlemler yapma hak ya da yetkisinin tanınmış olması gerekmektedir. Başka bir deyişle, o hukuk düzeninin değişik kaynaklarınca böyle bir hukuksal işlemin yapılmasının öngörülmesi ya da kabul edilmesi zorunluluğu vardır. Böylece, belli bir hukuk düzenindeki her hukuksal işlemin dayanağı o düzenin hukuk kaynaklarıdır. Hukuk kişilerinin bireysel ya da toplu iradeleri böyle bir hukuksal dayanaktan yoksun olduklarında kendi başlarına hukuk kuralı yaratmak gücünden yoksundurlar. Uluslararası hukukta da bir hukuksal işlemin dayanağını uluslararası hukukun çeşitli kaynakları aracılığıyla yaratılmış kuralların oluşturduğu yadsınmamaktadır. Bu durum öğretilerde geniş ölçüde kabul edilmektedir. Uluslararası yargı ya da hakemlik kararları arasında da uluslararası hukuksal işlemlerin uluslararası hukukun kaynakları aracılığıyla kabul edilen kimi temel kurallara dayanmaları nedeniyle hukuksal yükümlülük doğurduklarını doğrulayan kararlara rastlanmaktadır.” PAZARCI Hüseyin, *Uluslararası Hukuk*, Ankara, 2007, s. 37

<sup>7</sup> “Uluslararası hukukta iç hukuktan farklı olarak, hukuk kaynakları ile bireysel ve öznel hak ve yükümlülük doğuran hukuksal işlemlerin birbirlerinden ayrılması her zaman kolay değildir. Bu, uluslararası hukukun yapısından ileri gelmektedir. Nitekim, iç hukukta kural koyucu güç yasa-koyucu olup, genel ve soyut nitelikli bir kural (norm) bu yasa-koyucu tarafından yapılmaktadır. İç hukukta bireysel ve somut hak ve yüküm doğuran bir hukuksal işlem ise bu düzenin hukuk kişilerince gerçekleştirilmektedir. Böylece, işlemi gerçekleştirene bakarak bunun bir hukuk kaynağı mı yoksa somut hak ya da yükümlülük doğuran bir hukuksal işlem mi olduğunu saptama olanağı iç hukukta büyük ölçüde vardır. Buna karşılık, uluslararası hukuki her iki işlevi de aynı hukuk kişilerinin yerine getirmeleri nedeniyle, uluslararası hukuk kişilerinin işlemlerinin niteliğini saptamak her zaman kolay olmamaktadır. Anılan bu durumun bir sonucu olarak uluslararası hukukta bir tek belgenin (instrumentum) bir hukuk kaynağı ile öznel ve somut hak ve yükümlülük doğuran bir hukuksal işlemi aynı zamanda oluşturması olanağı vardır. Nitekim, bu duruma özellikle andlaşmalarla ilgili olarak sık sık rastlanmaktadır. Zira, bir andlaşma genellikle, hem soyut ve genel nitelikli kuralları oluştururken, hem de buna taraf uluslararası hukuk kişileri bakımından somut ve öznel birtakım hak ve yükümlülükler doğurmaktadır. Başka bir deyişle, andlaşmalar genellikle hem yasa-andlaşma hem de akit-andlaşma niteliğinde hükümleri içermek yoluyla uluslararası hukukta hem bir kaynak hem de somut hak ve yükümlülük doğuran bir hukuksal işlem işlevini yerine getirmektedirler. Bununla birlikte, yalnızca ya da büyük ölçüde soyut hukuk kuralı koyan ve dolayısıyla bir uluslararası hukuk kaynağı işlevini yerine getiren yasa-andlaşmalara ya da hiçbir hukuk kuralı yaratmadan taraflar arasında yalnızca yükümlülük ilişkisi doğuran ve dolayısıyla somut ve öznel hak ve yükümlülük yaratan bir hukuksal işlem işlevini yerine getiren akit- andlaşmalara rastlamak olasılığı da vardır.” PAZARCI Hüseyin, *Uluslararası Hukuk*, Ankara, 2007, s. 37



hukuksal işlemlerin<sup>8</sup> hangi koşullarda kaynak haline geleceğini yine devletler belirlemektedirler. Bu amaçla dünya genelinde uygulanan ve devletler tarafından benimsenen birkaç vergileme ilkesi vardır. Devletler, vergi gelirlerini daha fazla artırmak için bu ilkelerden bir veya bir kaçını aynı anda benimseyebilmektedirler. Bazen de devletler, uluslararası sermayeyi kendilerine çekebilmek için vergileme sistemlerinde muafiyet, istisna ve indirim gibi vergi harcamalarına yer verebilmektedirler. Yine, uluslararası şirketlerin transfer fiyatlandırması yoluyla vergi kaybına neden olmasından dolayı vergi sistemlerinde bunu önleyecek düzenlemeler yapabilmektedirler.

### 1.1.1.Uluslararası Vergileme İlkeleri

Uluslararası vergi hukuku açısından devletlerin benimsediği vergileme ilkelerinin büyük önemi bulunmaktadır. Dünya genelinde, devletler tarafından kabul edilen vergileme ilkeleri; Dünya Geliri İlkesi - Ülkesellik İlkesi, Kaynak İlkesi - Yerleşim Yeri İlkesi, Yerleşmiş Olanlar İlkesi - Yerleşmeyenler İlkesi, olmak üzere üç tanedir.

#### 1.1.1.1.Dünya Geliri İlkesi - Ülkesellik İlkesi

Dünya geliri ilkesi, bir ülkenin, kendi sınırları içerisinde ikametgâhı bulunanlardan, verginin kaynağı olan gelir nerede doğmuş olursa olsun vergilendirmesi, kendi sınırları içerisinde ikamet sahibi olmayanlardan ise karasal sınırları içinde doğan gelirlerini vergilendirmeye bağlı kılınması anlamına gelmektedir. Bu sistem dünya çapında en çok uygulanan sistemlerin başında gelmektedir.

#### 1.1.1.2.Kaynak İlkesi - Yerleşim Yeri İlkesi

Kaynak ilkesi, vergiye<sup>9</sup> bağlı gelirin kaynağı hangi ülkede bulunuyor ise yükümlünün o devletin vergi yasalarına uyulmasına denilmektedir. Yani burada önemli olan vergi

<sup>8</sup> “Uluslararası hukukta aynı hukuk kişilerinin hukuksal işlemlerinin hem hukuk kaynağı hem de somut ve öznel hak ve yükümlülük doğuran hukuksal işlemleri oluşturmasının başka bir sonucu da yapılageliş kurallarının oluşumunda ortaya çıkmaktadır. Bir yapılageliş kuralı iki öğeden oluşmaktadır: i) sürekli ve istikrarlı bir uygulama; ii) bu yönde uygulamanın hukuksal açıdan gerekli olduğu inancı. Birçok uluslararası yargı ya da hakemlik kararının birtakım somut hak ve yükümlülük doğuran hukuksal işlemlerin varlığına dayanarak yapılagelişin bu iki öğesinin gerçekleşmesi ile belirli yapılageliş kurallarının oluştuğu sonucuna vardığı görülmektedir. Başka bir deyişle, bir uluslararası hukuk kaynağının koyduğu kuralların varlığı birtakım hukuksal işlemlerin varlığı ile kanıtlanmaktadır. Uluslararası içtihat kararlarının bir yapılageliş kuralının oluştuğu yönünde dayanak olarak gösterdikleri öznel hukuksal işlemlerden biri çok-ta- raflı hukuksal işlemleri oluşturan andlaşmalardır. Bu organlar birçok kararlarında, anılan andlaşmaların tarafları doğrudan bağlayıp bağlamadığına bakmadan çeşitli andlaşmaları sürekli ve istikrarlı bir uygulama ile bir kuralın bu yönde oluştuğu inancını kanıtlayan hukuksal işlemler olarak değerlendirmektedirler.” PAZARCI Hüseyin, *Uluslararası Hukuk*, Ankara, 2007, s. 39

<sup>9</sup> “Vergi, kamu giderlerini karşılaması yanında devletin ekonomik ve sosyal hayata müdahalede kullandığı en etkin mali araçtır. Vergi kavramı vergi mükellefi olsun olmasın herkes tarafından bilinir. Anayasa ve kanunlarımızda verginin tanımı yapılmış değildir. Ancak bilinen en önemli unsurları kamu giderlerinin karşılığı olarak kanuna ve zora dayanmasıdır. Bu nedenle de genellikle vergi, devlete özel kesim tarafından zorunlu olarak yapılan ödemeler olarak tanımlanır. Verginin bir çok tanımı yapılmış olmakla birlikte, tam ve eksiksiz bir tanımın yapılması oldukça zordur. Vergi, kamu hizmetlerinin bedelsiz olarak topluma sunulabilmesi için, devletin kişilerden talep ettiği zorunlu ödemelerdir. Naraoğlu, vergiyi devletin ve devletten aldığı yetkiye dayanan kamu tüzel kişilerinin kamu harcamalarını karşılamak ya da kamusal görevleri yerine getirmek amacıyla, hukuki cebir altında, özel karşılık vaadi olmaksızın kişilerden alınan para tutarları şeklinde tanımlamıştır. Erginay’a göre vergi, kamu giderlerini karşılamak üzere devletin, tek taraflı olarak ve vergileme yetkisine dayanarak, kişilerin gelir ve mallarından aldığı ekonomik değerlerdir. Kaneti ise vergiyi, kamusal gereksinimlerin karşılanması için özel kesimden kamu kesimine, hukuksal zor altında, karşılıksız ve kesin olarak yapılan parasal bir aktarım, olarak tanımlamıştır. Vergi, devlet ve vergilendirme yetkisine sahip kurumların kamu harcamalarını finanse etmek ve/veya toplumun içinde bulunduğu koşulların gerektirdiği tedbirleri almak için, ödeme gücü olanlardan, bu güçleri ile orantılı olarak aldıkları zorunlu, karşılıksız ve nihai parasal ödemelerdir şeklinde tanımlanabilir.” ŞENYÜZ Doğan ve YÜCE Mehmet ve GERÇEK Adnan, 2012, *Vergi Hukuku*, s. 63-64

mükellefi<sup>10</sup> olarak kişi olmayıp gelir olmakta ve kişiden hareket edilerek gelir vergilendirilmektedir. Devletin kendi ülkesinde ikametgâhı bulunan yükümlülerin, dünyanın neresinden gelir elde ederlerse etsinler, bu gelirleri vergilendirerek vergilendirme hakkını kullanmasına ise yerleşim yeri ilkesi adı verilmektedir. Her iki ilke, vergileme yetkisi bakımından, aşağıda incelenecek olan bağlantı kuralı olarak kullanılmaktadır.

### 1.1.1.3.Yerleşmiş Olanlar İlkesi - Yerleşmeyenler İlkesi

Vergi koyma yetkisi bakımından yerleşik olanlar ilkesi, daha çok ülkesellik sistemiyle<sup>11</sup> ilgili görünmesine rağmen, dünya geliri ilkesi bakımından da önemli olmaya başlamıştır. Özellikle şirketler açısından önem taşıyan bu ilkeler bakımından yerleşim yeri kavramının açıklığa kavuşturulması gerekmektedir. Devletler genellikle bir şirketin yerleşim yerini tanımlama için iki kriter kullanırlar. Şekilsel kriter, şirketin kurulduğu yer, yasal merkezi, ticaret siciline kayıtlı olduğu yer gibi yerlerdir. Fiili kriter, şirketin etkin olarak yönetildiği yer, yönetim merkezi gibi yerler ikametgah olarak tanımlanmaktadır. Birçok ülkede bireyin ikametgâhının kurumsal eşdeğeri olarak şirketin ikametgâhı olarak, etkin olarak yönetildiği yer kabul edilmektedir. Devletler, günümüzde örtülü kazanç dağıtımı ve transfer fiyatlandırması yoluyla oluşan vergi kayıplarının önüne geçebilmek için şirketin etkin olarak yönetildiği yeri ikametgâhı olarak kabul etmektedirler. Bunun için de genellikle yerleşmiş olanlar için aktif yönetim yeri pasif yönetim yeri, yerleşmeyenler için aktif yönetim yeri pasif yönetim yeri ayırmaları yapılmaktadır. Ancak etkin yönetim yeri, dünya genelinde uygulanan tek kavram değildir. İngiliz vergi hukukuna göre, bir şirketin ikametgâhı olarak merkezi yönetim ve kontrol kavramı kullanılmakta bu da yönetimin en üst seviyesinin bulunduğu yeri ifade etmektedir.

### 1.1.2.Uluslararası Vergilendirme Sistemleri ve Bağlantı İlkeleri

Devletler vergilendirme yetkilerini kullanırken, vergilendirecekleri gelir veya servetin konusuyla yetkileri arasında geçerli bir hukuki neden bulmak zorundadırlar. Yani vergilendirecekleri ögeyi neye göre vergilendireceklerini, hangi durumlarda gelirin elde edilmiş sayılacağını mevzuatlarında ifade etmeleri gerekmektedir. Devletlerin vergilendirme

<sup>10</sup> “VUK, vergi mükellefini, vergi kanunlarına göre kendisine vergi borcu terettüp eden (düşen) gerçek veya tüzel kişidir, biçiminde tanımlamıştır (VUK madde 8). Gerçek kişi insanlardır. Tüzel kişi ise, hukukun kişilik sıfatını verdiği insan ya da mal topluluklarıdır. Belli bir amacı gerçekleştirmek için kurulan dernek ve şirket gibi kurumlar böyledir. Mükellefin tanımında, sadece gerçek ve tüzel kişilerin vergi mükellefi olabileceği gibi bir anlam ortaya çıkmaktadır. Oysa, gerçek ve tüzel kişilerin dışında kalan ve tüzel kişiliği olmayan bazı teşekkül veya kuruluşlar da vergi mükellefi olabilmektedir. Örneğin Kurumlar Vergisi Kanunu, tüzel kişiliği olmayan cemaatleri (ülkemizde yaşayan gayrimüslim azınlıkların hukuk sistemimizdeki adı) ve menkul kıymet yatırım fonları ile iş ortaklıklarını Kurumlar Vergisi mükellefi saymıştır. Buna göre, vergi mükellefi olabilmek için herhangi bir vergi kanununa göre vergi mükellefi olarak sayılmak yeterli görülmüştür. Öte yandan verginin mükellefi, verginin asli unsurlarındadır. Bu nedenle, vergi kanunları ile vergi mükellefinin açıkça belirlenmesi gerekir. Ayrıca mükellefin gerçek veya tüzel kişi olması şart değildir. Gerçek kişiler ile tüzel kişiler yanında, tüzel kişiliği olmayan birim ya da kuruluşlar vergi mükellefi olabilir. Vergi mükellefi, vergi kanunlarına göre kendisine vergi borcu düşen kişi ve kurumlardır, biçiminde tanımlanabilir.” PEHLİVAN Osman, 2011, *Vergi Hukuku Genel İlkeler ve Türk Vergi Sistemi*, s. 42-43

<sup>11</sup> “Öte yandan, vergiyi doğuran olayın kanunlarla yasak edilmiş bulunması mükellefiyeti ve vergi sorumluluğunu kaldırmaz (VUK madde 9/2). Buna göre alım satımı yasak olan bir malı alıp satan kişi elde ettiği kazançtan dolayı Gelir Vergisi mükellefi olur. Bu yüzden, Vergi mükellefi, verginin konusu gibi, vergiye ait asli unsurlarındadır. Bu yüzden, verginin kanuniliği prensibi gereği, her vergi kanununda; verginin mükellefinin de açık olarak belirtilmesi gerekir. Öte yandan, herhangi bir verginin kanuni mükellefi, kendisinin ödemiş olduğu vergiyi başkasına yansıtabilir. Bu durumda ödediği vergiyi başkasına yansıtmayı başaran kanuni mükellef, aracı mükellef konumuna geçer. Vergiyi en son üzerine alan kişi ya da kurum ise, verginin taşıyıcısı (yüklenicisi) olur. Mükellefiyet kanundan doğar ve sözleşme ile başkasına devredilemez. VUK'a göre, vergi kanunları ile kabul edilen haller müstesna olmak üzere, mükellefiyete veya vergi sorumluluğuna ilişkin özel sözleşmeler vergi dairesini bağlamaz (VUK madde 8/3). Buna göre, vergi kanunlarının vergi mükellefi olarak kabul ettiği bir kişi; kendi mükellefiyetine ilişkin ödevlerini özel bir sözleşme ile başkasına devrederek sorumluluktan kurtulamaz.” PEHLİVAN Osman, 2011, *Vergi Hukuku Genel İlkeler ve Türk Vergi Sistemi*, s. 43

gücüyle vergi yükümlüsü veya işlemler arasındaki bağlantı, bağlantı kuralları olarak ifade edilmektedir.<sup>12</sup> Vergi yükümlüsü ile vergi sistemleri arasındaki bağlantı kuralları, genellikle içerdiği kadar, kişisel ve ekonomik olarak, kaynak ve kişi açısından da ele alınabilir. Devletler iç hukuk düzenlemelerine bağlı olarak vergilendirme yetkilerinin tanımlanmasında birbirlerinden farklı esaslar benimseyebilirler. Bu bakımdan, ülkelerde farklı biçimde tanımlanmış vergi yükümlülüğü, vergi konusu ve matrah tespit esasları geçerli olabilir. Buna göre birden fazla ülke aynı gelir unsurunun kendi yetkisi dahilinde vergilendirileceği iddiasında bulunabilir. Bunun dışında, uluslararası şirketlerin vergilendirilmesinde işyerinin, gerçek kişilerin vergilendirilmesinde ise yerleşik olmanın tanımı ülkeler arasında farklılaşabilir ya da yerleşik olunan ülkenin vergilendirme ilkeleri kaynak ülkenin vergi kurallarıyla uyumlu olmayabilir. Bu farklılıklar ülkelerin vergilendirme yetkilerinin çeşitli tarzlarda çatışmasına<sup>13</sup> yol açmaktadır.

### 1.1.2.1. Kişisel Bağlantı İlkesi

Kişisel bağlantı ilkesi, yerleşim yeri ilkesi tarafından ele alınırken, ekonomik bağlantı ilkesi, kaynak ilkesi tarafından ele alınmaktadır. Kişisellik ilkesi, devletler tarafından uyruklu veya ikametgâhla belirlenmektedir. Bu iki kavramla ilişkisi kurulan kişisel bağlantı ilkesi, kişilerin dünyanın neresinde olurlarsa olsunlar elde ettikleri gelirleri o ülkenin vergilendirmesi anlamına gelmekte ve genel bir vergi yükümlülüğünü ifade etmektedir.<sup>14</sup>

<sup>12</sup> “Gerçekten, uluslararası hukukta devletlerin vergilendirme yetkilerini genel olarak sınırlandıran bir norm bulunmamaktadır. Bu bakımdan, devletler ülkeleriyle az ya da çok ilişkili güneşin altındaki her unsuru vergilendirme özgürlüğüne sahiptirler. Vergilendirme yetkisini özgürce kullanan devletler, bu yetkinin tanımlanmasında farklı esaslar benimseyebilirler. Vergilendirme yetkisini kullanan devlet ile bu devletin kişisel ve ülkesel egemenliği altında bulunan mali olaylar arasındaki ilişki, bir devletin ülkesinde bulunan vergi konularını ve vergi doğurucu olayları vergilendirmesi esasına (kaynak ilkesi) Devletler iç hukuk düzenlemelerine bağlı olarak vergilendirme yetkilerinin tanımlanmasında birbirlerinden farklı esaslar benimseyebilirler. Bu bakımdan, ülkelerde farklı biçimde tanımlanmış vergi yükümlülüğü, vergi konusu ve matrah tespit esasları geçerli olabilir. Devletlerin kural olarak ülke sınırları içinde geçerli vergilendirme yetkilerini benimsedikleri kaynak ve şahsılık ilkeleriyle ülke sınırları dışına yaymaları vergilendirme yetkilerinin çatışmasına ve uluslararası çifte vergilendirme sorununa neden olmaktadır. Buna göre;

-Birden fazla ülke aynı gelir unsurunun kendi yetkisi dahilinde vergilendirileceği iddiasında bulunabilir. Bunun dışında, uluslararası şirketlerin vergilendirilmesinde işyerinin, gerçek kişilerin vergilendirilmesinde ise yerleşik olmanın tanımı ülkeler arasında farklılaşabilir ya da yerleşik olunan ülkenin vergilendirme ilkeleri kaynak ülkenin vergi kurallarıyla uyumlu olmayabilir.

-Ülkelerde farklı hukuk sistemlerinin geçerli olması nedeniyle vergi yükümlülüğü farklı esaslarla tanımlanabilir. Örneğin; bir ülkede bir kurum işyeri esasına göre vergilendirilirken bir başka ülkede kanuni merkez esasına göre vergilendirilebilir. Çok uluslu şirketlerin vergilendirilmesinde bu durum önemli bir sorun olarak karşımıza çıkar.

-Kavramların (örneğin gelir vergisi, toplam gelir, yerleşik olma, ikamet, taşınmazlar, işyeri gibi kavramlar) karşılıkları ve işlemlerin nitelikleri ülkeden ülkeye değişiklik gösterebilir.” FERHATOĞLU Emrah, *Uluslararası Vergi Uyuşmazlıklarının Tahkim yoluyla Çözümlemesi, Avrupa Birliği Tahkim Anlaşması*, İstanbul 2010, s. 18

<sup>13</sup> “Bu farklılıklar ülkelerin vergilendirme yetkilerinin aşağıdaki şekillerde çatışmasına neden olabilir:

-Kaynak-Kaynak Çatışmaları: İki ya da daha fazla ülkenin vergi yükümlüsünün gelirinin kendi vergilendirme yetkisi içinde elde edildiğini iddia etmeleridir.

-Yerleşik-Yerleşik Çatışmaları: İki ya da daha fazla ülkenin vergi yükümlüsünün kendi ülkesinde yerleşik olduğunu iddia etmesidir.

-Yerleşik-Kaynak Çatışmaları: Gelir kaynak ilkesini benimseyen ülke tarafından vergilendirilirken, bu gelirin ayrıca başka bir ülke tarafından vergi yükümlüsünün bu ülkede yerleşik sayılmasından dolayı vergilendirilmesidir.

-Gelir Niteliğinden Kaynaklanan Çatışmalar: İki ya da daha fazla ülkenin geliri birbirlerinden farklı tanımlamaları ya da sınıflandırmaları, dolayısıyla farklı esaslarla vergilendirmeleridir.

-Vergi Yükümlüsü Tanımından Kaynaklanan Çatışmalar: Vergi yükümlüsünün ülkelerin iç hukuk düzenlemelerinde farklı tanımlanması, dolayısıyla farklı esaslarla vergilendirilmesidir.

-Uyumsuz Vergi Sistemlerinden Kaynaklanan Çatışmalar: Vergi sistemlerinin değerlendirme, vergiye tabi gelirin tanımlanması ya da verginin tarhi gibi konularda farklı esaslar belirlemiş olmalarıdır.” FERHATOĞLU Emrah, 2010, s. 19

<sup>14</sup> “Bir çok ülkenin vergi sisteminde kaynak ve ikametgâh ilkeleri değişen ağırlıklarda birlikte uygulanır. Sermaye ihraç eden gelişmiş ülkeler, sermaye gelirlerinin vergilendirilmesinde ikamet ilkesini, sermaye ithal eden gelişmekte olan ülkeler ise kaynak ilkesini tercih ederler. Ancak gelişmekte olan ülkeler yabancı sermayeyi özendirmeye yönelindikleri ölçüde kaynak ilkesinden vazgeçip ikamet ilkesini kabul edebilirler. Öte yandan genellikle dolaylı vergiler ve emlak vergileri alanında mülk ilkesi uygulanır. Dolaysız vergiler ve veraset vergileri alanında ise şahsılık ilkesine yer verilmektedir. Çeşitli ülkelerin şahsılık ve mülk ilkesini aynı vergiler bakımından aynı şekilde kabul etmemeleri birden fazla devletin

### 1.1.2.2. Ekonomik Bağlantı İlkesi

Yabancılık unsurunun belirleyici olduğu<sup>15</sup> ekonomik bağlantıyla ele alınan kaynak ilkesi ise, bir devletin karasal sınırları içinde bulunan vergi konularını ve vergi doğurucu olayları vergilendirmesi olarak ifade edilebilir. Yani bu durumda, vergi yasalarında, vergi matrahına<sup>16</sup> dayalı vergilendirme, servet için servetin bulunduğu, gelir için gelirin kaynağının bulunduğu yer şeklinde belirtilir. Uluslar arası vergi hukukun<sup>17</sup> kaynak tabanlı vergi sisteminde, vergi sorumluluğu gelirin yurt içinden veya yurt dışından elde edilmiş olup olmadığı veya servetin söz konusu devlette olup olmadığıyla sınırlıdır. Bu nedenle dar vergi yükümlülüğü söz konusudur.<sup>18</sup>

---

vergilendirme yetkisinin aynı yükümlüler ve aynı vergi konuları üzerinde çakışması sonucunu doğurur. Örneğin, bir kişi vergilendirmede ikamet ilkesini kabul eden bir ülkede yerleşmişse ve kaynak ilkesini kabul eden bir ülkedeki ekonomik faaliyeti sonucunda gelir elde etmişse, her iki devletin de vergilendirme yetkisi vardır. Bu hukuki anlamda uluslararası çifte vergilendirmedir.” ÖNCEL Mualla ve ÇAĞAN Nami ve KUMRULU Ahmet, *Vergi Hukuku*, Ankara, 2011, s. 65

<sup>15</sup> “Aşağıdaki hâllerden herhangi birinin varlığı, uyumsuzluğun yabancılık unsuru taşıdığını gösterir ve bu durumda tahkim, milletlerarası nitelik kazanır. 1. Tahkim anlaşmasının taraflarının yerleşim yeri veya olağan oturma yerinin ya da işyerlerinin ayrı devletlerde bulunması. 2. Tarafların yerleşim yeri veya olağan oturma yerinin ya da işyerlerinin; a) Tahkim anlaşmasında belirtilen veya bu anlaşmaya dayanarak tespit edilen hâllerde tahkim yerinden, b) Asıl sözleşmeden doğan yükümlülüklerin önemli bir bölümünün ifa edileceği yerden veya uyumsuzluk konusunun en çok bağlantılı olduğu yerden, Başka bir devlette bulunması. 3. Tahkim anlaşmasının dayanağını oluşturan asıl sözleşmeye taraf olan şirket ortaklarından en az birinin yabancı sermayeyi teşvik mevzuatına göre yabancı sermaye getirmiş olması veya bu sözleşmenin uygulanabilmesi için yurt dışından sermaye sağlanması amacıyla kredi ve/veya güvence sözleşmeleri yapılmasının gerekli olması. 4. Tahkim anlaşmasının dayanağını oluşturan asıl sözleşme veya hukukî ilişkinin, bir ülkeden diğerine sermaye veya mal geçişini gerçekleştirmesi. 21.1.2000 tarihli ve 4501 sayılı Kanun hükümleri saklıdır.” (Balkaya s.21)

<sup>16</sup> “Matrah kelimesi çıkarılmış anlamına gelir. Buna göre vergi matrahi, vergilendirilecek değerler üzerinden vergiye tabi olmayan bazı unsurların çıkarılmasından sonra kalan değer anlamına gelir. Vergi uygulamalarında matrah, vergi borcunun hesaplanabilmesi için, vergi tarifesinin üzerine uygulandığı değer anlamına gelir. Bu değer, parasal bir değer ise, ad-valorem matrahtan söz edilir. Şayet bu değer, fiziki ya da teknik bir değer ise, spesifik matrah türünden söz edilir.” PEHLİVAN Osman, 2011, *Vergi Hukuku Genel İlkeler ve Türk Vergi Sistemi*, s. 60

<sup>17</sup> “Devletler, sınır ötesi sermaye hareketleri nedeniyle, vergilendirme konusundaki egemenlik haklarını ve bu konudaki yetkisel sınırlarını vergi mükelleflerinin aleyhine olacak şekilde genişletme çabası içine girmişlerdir. Öte yandan uluslararası şirketler de, vergi oranı düşük bölgelere çeşitli yollarla gelir aktararak, yetkili devleti vergisel açıdan zarara uğratma yoluyla kazanç elde etme yoluna gitmişlerdir. Bu tür işlemler, uluslararası alanda sorunlara neden olmuş ve uluslararası vergi hukukunu ortaya çıkarmıştır. Dolayısıyla uluslararası vergi hukukunun ortaya çıkması küreselleşme ile doğru orantılı bir seyir izlemiştir. Yani uluslararası vergi hukuku, sınır ötesi işlemlere uygulanacak vergisel davranışlara yön veren kurallar manzumesini gösteren bir tabir olarak kullanılmaktadır. Devletlerin iç hukuk kurallarını sınır ötesi işlemlere uygulanmak istemeleri nedeniyle, bazı yazarlar vergi hukukunun uluslararası niteliğe sahip olmadığını belirtmektedirler. Her ne kadar dünya üzerindeki tüm devletlere uygulanacak şekilde uluslararası bir vergi hukukunun yürürlüğe konulması günümüzde pek mümkün görülmesi de kanımızca, uluslararası vergi hukukunun bu eksikliği, onun ayrı bir hukuk dalı olduğu gerçeğini değiştirmemektedir. Çünkü global ekonominin ortaya çıkardığı yeni kavramlar ve durumlar, ulusal bir nitelik taşıyan vergi sorunlarını uluslararası niteliğe taşımakta ve devletlerin birlikte çözmeleri gerekli bir sorunlar yumağına dönüştürmektedir. Bu nedenle, uluslararası vergi sorunlarını çözmek için kullanılan yöntemlerin birçoğu iç hukuk kuralları ile çözülmeye çalışılsa da aslında asıl gaye, uluslararası hareketler sonucu meydana gelen işlemlere yönelik olarak kendisini göstermektedir. Örneğin transfer fiyatlandırmasını önlemeye yönelik iç hukuk hükümlerinin asıl amacı, şirketlerin bir ülkede elde ettikleri karı bir takım yollarla başka ülkelere aktararak vergi kaçırılmalarının önüne geçmektir. Kısacası, çifte vergilendirme, vergiden kaçınma ve vergi kaçırma, vergi cennetleri ve off-shore şirketleri, devletler tarafından yerli ve yabancı mükellefler arasında yapılan ayrımcılıklar ve son olarak zararlı vergi rekabeti, uluslararası vergi hukukunun doğumuna neden olan vergi sorunları olarak sıralanabilir. Devletlerin egemenlik haklarının bir görünümünü teşkil eden vergileme yetkisi, her devlet açısından farklı şekillerde tezahür edebilir. Devletler, vergileme için mükellefin hangi durumlarda kendi karasal sınırları içinde ikamet sahibi olmuş sayılacağına ve/veya hangi durumlarda gelirin kendi karasal sınırları içinde doğmuş kabul edileceğine vergi sistemlerinde yer vermektedirler. Sınır ötesi işlemlerle ilgili olarak bir vergi yükümlülüğünün doğması halinde iç hukuk kurallarının ne zaman ve ne şekilde uygulanacağını belirlemektedirler. Dünya genelinde uygulanan ve devletler tarafından benimsenen birkaç vergileme prensibi vardır. Devletler, vergi gelirlerini daha fazla artırmak için bu prensiplerden bir veya bir kaçını aynı anda benimseyebilmektedirler. Devletler, uluslararası sermayeyi kendilerine çekebilmek için vergileme sistemlerinde muafiyet, istisna ve indirim gibi vergi harcamalarına yer verebilmektedirler.” ÇİÇEK Hüseyin Güçlü ve SAYIN Sibel, 2013, s. 144

<sup>18</sup> “Uyrukluk ilkesine göre, tam yükümlülüğün söz konusu olabilmesi için, resmi daire ve müesseselere veya merkezi Türkiye’de bulunan teşekkül ve teşebbüslere bağlı olup adı geçen daire, müessese, teşekkül ve teşebbüslerin işleri dolayısıyla yabancı memleketlerde oturan Türk vatandaşlarının yabancı ülkelerde gelir elde etmeleri gerekmektedir. Ancak bu kişilerin buldukları ülkelerde elde ettikleri kazanç veya iratları dolayısıyla gelir vergisine veya benzeri bir vergiye tabi tutulmaları halinde, bu kazanç ve iratları üzerinden ayrıca vergilendirilmeyecekleri hükme bağlanmıştır. Gelir Vergisi Kanunu, bu hükümle çifte vergilendirmeyi önlemek için istisna yöntemini kabul etmiştir. Gelir Vergisi Kanununun 123. maddesi ise yine çifte vergilendirmeyi önlemek amacıyla mahsup yöntemini kabul etmiştir. Bu hükme göre, tam yükümlülerin yabancı

### 1.1.2.3.Kaynak Tabanlı Vergi Sistemi

Uyrukluk ilkesine göre biçimlenen kaynak tabanlı sistem<sup>19</sup>, gelirin bulunduğu yeri izlemekte olup çoğunlukla sermaye ithal eden ülkelerde uygulanmaktadır. Çünkü özel tasarrufların yetersiz olduğu gelişmekte olan ülkelerde, en önemli gelir kaynağı vergi olarak ortaya çıkmakta ve ülkeye gelen yabancı sermayenin vergilendirilmesi önem taşımaktadır, bu nedenle kaynak ilkesi bu devletler için büyük öneme sahiptir.

### 1.1.2.4.Kişisel Tabanlı Vergi Sistemi

Kişisel tabanlı vergi sisteminde<sup>20</sup> ise, kişinin ikametgâhı, yetkili devletin karasal sınırları üzerinde veya uyuşu o devlete ait olduğu için vergilendirilebilir bir kişi olmaktadır. Burada, yetkiyi kullanan devlet ile bu devletle bağı olan vergi konusu değil vergi yükümlüsüdür. Devlet, vergilendirme yetkisiyle<sup>21</sup>, ülkesinde ikamet eden veya tabiiyetinde bulunan vergi yükümlüsünün dünya çapındaki gelirini vergilendirmekle vergilendirme

---

ülkelerde elde ettikleri kazanç ve iratlardan ödedikleri benzer vergiler, Türkiye'de tarh edilen gelir vergisinin, yabancı ülkelerde elde edilen kazanç ve iratlara isabet eden kısmından indirilir. İndirilecek miktar, gelir vergisinin yabancı ülkelerde elde edilen kazanç ve iratlara isabet eden kısmından fazla olduğu takdirde aradaki fark nazara alınmaz. Kurumlar Vergisi Kanunu, tam yükümlülüğü kurumların yasal merkezlerinin veya iş merkezlerinin Türkiye'de bulunması koşuluna bağlamıştır. Yasal merkez ve iş merkezlerinin her ikisi de Türkiye dışında olan kurumlar ise bu verginin dar yükümlüleri olup, sadece Türkiye'de elde ettikleri kazançlar üzerinden vergilendirilirler. Kanunda çifte vergilendirmeyi hafifletmeye yönelik bir hüküm de yer almıştır. Bu hükme göre, Türkiye Cumhuriyeti tabiiyetinde olan kişilerin yabancı ülkelerde bulunan mallarından o ülkelerde alman veraset ve intikal vergileri, Türkiye'de beyannamede gösterilen malların değerlerinden indirilir. Böylece yurt dışında ödenen verginin matrahtan mahsubu yöntemi kabul edilmiş olmaktadır. Bu yöntem çifte vergilendirmenin yükünü ancak bir ölçüde hafifletmektedir." Öncel ve Çağan ve Kumrulu, 2011, s. 69

<sup>19</sup> "Vergi yasalarının mülkiliği, vergilendirmede kaynak ilkesinin uygulanması anlamım taşır. Bu ilkeye göre, bir devletin ülkesinde bulunan vergi konulan ve vergi doğurucu olaylar o devletin vergilendirme yetkisine tabidir. Vergilendirmede kaynak ilkesi tek başına kabul edildiği takdirde vergi yükümlüsünün uyrukluluğu ya da ikametgâhının bulunduğu yer önemli değildir. Ancak bir ülke vergi sisteminde kaynak ilkesi yerine uyrukluluk veya ikamet ölçüt alınmışsa vergi yasalarında mülkilik ilkesi değil, şahsılık ilkesi kabul edilmiş olur." ÖNCEL Mualla ve ÇAĞAN Nami ve KUMRULU Ahmet, 2011, s. 71

<sup>20</sup> "Bir devletin vergi yasaları kural olarak o devletin egemenlik alanı içinde geçerlidir. Bir ülkenin mali sınırları gümrük sınırlarına eşittir. Gümrük sınırları açısından, ülkenin coğrafi sınırları içinde bulunan serbest bölge, serbest liman ve antrepolar ülke dışı sayılır. Devletler kuramsal olarak vergilendirme yetkilerinin kapsamını diledikleri kadar geniş tutabilirler. Ancak devletler hukuku kuralları uyarınca bir devletin vergi yasalarının başka devletlerin ülkelerinde uygulanması olanaksızdır. Dolayısıyla devletler vergilendirme yetkilerinin sınırlarını gerçekçi bir şekilde belirlemek durumundadırlar. Vergilendirme yetkisini kullanan devlet ile vergi yükümlüsü ya da vergi konusu arasında asgari ve yeterli bir ilişkinin bulunması gerekir. Türk vergi yasalarında çifte vergilendirmenin önlenmesi için vergilendirme yetkisini sınırlandırıcı hükümlere yer verilmiştir. Gelir Vergisi Kanunu, gerçek kişilerin bu verginin tam yükümlüsü olmalarını, yani gerek Türkiye içinde, gerek Türkiye dışında elde ettikleri kazanç ve iratların tamamı üzerinden vergilendirilmelerini Türkiye'de yerleşmiş olmalarına (ikamet ilkesi) ve belli koşullar altında uyrukluluk ilkesine bağlamıştır (GVK madde 3). Kurumlar Vergisi Kanunu da çifte vergilendirmeyi önlemek için mahsup yöntemini kabul etmiştir. Yabancı ülkelerde elde edilerek, Türkiye'de genel sonuç hesaplarına geçirilen kazançlardan yabancı ülkelerde ödenen benzer vergiler, Türkiye'de tarh edilen kurumlar vergisinden indirilebilir. Ancak indirilecek tutarın, yabancı ülkelerde elde edilen kazançlara Kurumlar Vergisi Kanununun 25. maddesindeki oranların uygulanması ile bulunacak tutardan fazla olamayacağı hükme bağlanmıştır. Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu yükümlülük için uyrukluluk ve Türkiye'de bulunan mallar bakımından, malların bulunduğu yerde vergilendirilmesi koşullarını öngörmüştür. Ancak kanuna, Türkiye Cumhuriyeti tabiiyetindeki bir şahsın Türkiye hudutları dışında bulunan malını veraset tarihiyle veya sair suretle ivazsız bir tarzda iktisabeden ve Türkiye'de ikametgâhı olmayan ecebî şahıs bu vergi ile mükellef tutulamaz" hükmü konularak vergi yasalarının yabancı ülkelerde uygulanamayacağı gerçeğine uyulmuştur." ÖNCEL Mualla ve ÇAĞAN Nami ve KUMRULU Ahmet, 2011, s. 62

<sup>21</sup> "Devletlerin egemenlik haklarının bir görünümünü teşkil eden vergileme yetkisi, her devlet açısından farklı şekillerde tezahür edebilir. Devletler, vergileme için mükellefin hangi durumlarda kendi karasal sınırları içinde ikamet sahibi olmuş sayılacağına ve/veya hangi durumlarda gelirin kendi karasal sınırları içinde doğmuş kabul edileceğine vergi sistemlerinde yer vermektedirler. Sınır ötesi işlemlerle ilgili olarak bir vergi yükümlülüğünün doğması halinde iç hukuk kurallarının ne zaman ve ne şekilde uygulanacağını belirlemektedirler. Bu amaçla dünya genelinde uygulanan ve devletler tarafından benimsenen birkaç vergileme prensibi vardır. Devletler, vergi gelirlerini daha fazla artırmak için bu prensiplerden bir kaçını aynı anda benimseyebilmektedirler. Devletler uluslararası sermayeyi kendilerine çekebilmek için vergileme sistemlerinde muafiyet, istisna ve indirim gibi vergi harcamalarına yer verebilmektedirler. Yine, uluslararası şirketlerin transfer fiyatlandırması yoluyla vergi erozyonuna sebebiyet vermesinden dolayı vergi sistemlerinde bunu önleyecek düzenlemeler yapabilmektedirler. Uluslararası vergi hukuku açısından devletlerin benimsediği vergileme prensiplerinin büyük önemi bulunmaktadır." ÇİÇEK Hüseyin Güçlü ve SAYIN Sibel, 2013, s. 148

yetkisini sınır ötesine taşımış olmaktadır. Böylece kişinin ikametgâhı veya uyuşu birden fazla devlette olursa, kişinin her ekonomik faaliyetinden sonra vergi ödemesi gerekecek ve vergi sorumluluğu sınırsız olacaktır. Bu nedenle ikametgâh veya uyrukluk ilkesi çoğunlukla sermaye ihraç eden gelişmiş ülkelerde uygulanmaktadır.

### 1.1.2.5.Bağlantı Kurallarının Genellik Niteliği

Ortaya çıkan bağlantı kuralları<sup>22</sup>, ülkelerin birçoğu için genel bir nitelik taşımaktadır. Örneğin, taşınmaz mal gelirleri, genellikle taşınmaz malın bulunduğu devlette husule gelmiş sayılır ve bu konuda devletler arasında pek bir farklılık yoktur. Bazı durumlarda ise, bağlantı kuralları ülkeler arasında büyük değişiklikler göstermektedir. Örneğin faiz gelirleri açısından devletlerin vergilendirme seçimleri oldukça farklıdır. Ülkeler bakımından faiz gelirleri, sermayenin bulunduğu yerde, sermayenin yatırıldığı yerde veya faizi ödeyenlerin bulunduğu yerde doğmuş olarak kabul edilebilmektedir.

## 1.2.Uluslararası Çifte Vergilendirme

Vergilendirme hakkı, devletlerin kişiler üzerindeki<sup>23</sup> egemenlik haklarının bir belirmesi şeklinde ortaya çıkmaktadır. Vergilendirme hakkının farklı şekillerde kullanılması farklı vergi sistemlerinin ortaya çıkmasına neden olmuştur. Farklı vergi sistemlerinin bir arada varlığı da uluslararası çifte vergilendirmeye<sup>24</sup> neden olmuştur. Örneğin, her devletin vergilemeye esas aldığı ikametgâh terimini farklı tanımlaması<sup>25</sup> uluslararası çifte

<sup>22</sup> “Devlet egemenliği gibi onun içerdiği yetkilerden biri olan vergilendirme yetkisi de kural olarak devlet ülkesinin sınırları içinde geçerlidir. Devletler vergilendirme yetkilerinin sınırlarını uluslararası ilişkilerindeki çıkarları doğrultusunda bağımsız ve özgür bir biçimde belirlerler. Devletlerin kendi vergilendirme yetkilerini iradi olarak yasalarla ya da uluslararası anlaşmalarla sınırlandırmaları mali egemenliklerinin doğal bir sonucudur.” ÖNCEL Mualla ve ÇAĞAN Nami ve KUMRULU Ahmet, 2011, s. 64

<sup>23</sup> “Uluslararası kişilik kavramı, dar ve teknik anlamında değerlendirildiği zaman, yalnızca devletlere ve uluslararası örgütlere haklarını uluslararası düzende koruma olanağı tanıyan bir kavramdır. Bu kavram uluslararası toplum çerçevesinde faaliyet gösteren değişik nitelikteki birimlerin uluslararası hukuk düzeni içindeki yetkilerinin farklı olduğunu da göstermektedir. Durum böyle olunca, aralarındaki yetki farklılıklarını unutmadan, uluslararası hukukun kişileri terimini uluslararası hukuk kurallarının yöneltildiği bütün birimleri kapsar bir biçimde değerlendirmek bize de en doğru görünmektedir. Uluslararası toplumsal gerçekler ve uygulanan uluslararası hukuk, devlet ya da uluslararası örgüt niteliği göstermemekle birlikte, uluslararası hukuk düzeyinde etkili faaliyetlerde bulunan daha birçok birimin varlığını göstermektedir.” PAZARCI Hüseyin, *Uluslararası Hukuk*, Ankara, 2007, s. 139

<sup>24</sup> “Hukukî anlamda çifte vergilendirme birden fazla devletin vergilendirmede değişik ilkeleri kabul etmesinden kaynaklanır. Buna karşılık aynı vergi konusu üzerinden birden fazla kişinin birden fazla devlet tarafından vergi yükümlüsü tutulması ve ekonomik anlamda uluslararası çifte vergilendirmeyi oluşturmaktadır. Ekonomik anlamda çifte vergilendirme vergi konularının birden çok devlet tarafından değişik nitelendirilmesinden ya da vergi matrahının değişik usullerle hesaplanmasından doğabilir. Devletlerin hukuki anlamda çifte vergilendirmeyi önlemeleri için vergilendirme yetkilerini sınırlandırmaları, ekonomik anlamda çifte vergilendirmeyi önlemek için ise buna ek olarak vergi sistemlerini belli ölçüde uyumlaştırmaları gerekir. Devletlerin vergilendirme yetkilerini yasalarla tek yanlı olarak sınırlandırmaları, hukuki anlamda çifte vergilendirmeyi önlemek için başvurulacak ilk yoldur. Vergilendirmede ikamet ilkesini kabul eden devletler, gelir veya servetin kaynağı olan devletlerin vergilendirme yetkisini tanıyarak çifte vergilendirmeyi önleyecek tedbirler alabilirler.” ÖNCEL Mualla ve ÇAĞAN Nami ve KUMRULU Ahmet, 2011, s. 67

<sup>25</sup> “Aralarında çifte vergilendirmeyi önleme anlaşması bulunan devletler arasında vergilendirme yetkisinin kullanımından kaynaklanan anlaşmazlıklar uluslararası vergi uyuşmazlığı olarak ifade edilir. Dar anlamda yapılan bu tanım, günümüzde özel hukuk kişilerinin uluslararası hukuk ilişkilerinde gittikçe artan bir şekilde yer almalarına koşut özel hukuk kişilerini de kapsayacak şekilde genişletilebilir. Bu bakımdan, devletler arasında çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarının ya da devletlerle özel hukuk kişileri arasında, devletlerin vergilendirme yetkilerinin kullanımından kaynaklanan uluslararası uyuşmazlıklar geniş anlamda uluslararası vergi uyuşmazlığı olarak nitelendirilir. Devletler arasındaki uluslararası vergi uyuşmazlıkları, çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarının uygulanmasından veya yorumlanmasından ya da anlaşmadaki boşluklardan kaynaklanırken; devletler ile özel hukuk kişileri arasındaki uluslararası vergi uyuşmazlıkları özel yatırım anlaşmalarının uygulanmasından ya da vergi yükümlüsünün temel haklarının ihlal edilmesinden kaynaklanır. Çifte vergilendirmeyi önlemeyi önleme anlaşmalarından kaynaklanan uyuşmazlıklar çifte vergilendirme sorununu gündeme getirirken diğer nedenlerle ortaya çıkan uluslararası vergi uyuşmazlıkları daha çok vergi yükümlüsünün aşırı vergi yüküyle karşı karşıya kalması, ayrımcı vergilendirilmesini ya da adil yargılanma hakkının ihlal edilmesini gündeme getirmektedir.” FERHATOĞLU Emrah, 2010, s. 14

vergileendirmenin<sup>26</sup> bir nedenini oluşturabilir. Örneğin ikametgahının bulunduğu ülkenin dışında, yabancı ülkelerden gelir elde eden bir vergi yükümlüsünün elde ettiği bu gelirin hem ikametgahının bulunduğu, hem de geliri elde ettiği ülke tarafından vergileendirilmesi uluslararası hukuksal çifte vergileendirmedir. Buna göre, birden fazla devletin vergileendirme yetkisinin çatışması, çifte vergileendirmenin aynı vergi yükümlüsü nezdinde gerçekleşmesi, vergi konusunun aynı olması, aynı vergiyle aynı vergileendirme dönemi içinde vergileendirmenin söz konusu olması uluslararası hukuksal çifte vergileendirmenin unsurlarıdır. Devletler tarafından seçilen vergileendirme ilkelerinin ve bu ilkelerin uygulama ve yorumundaki farklılıklar, bu yetkinin aynı ekonomik olgu üzerinde çatışmasına neden olmaktadır. Uluslararası çifte vergileendirme, ekonomik veya yetkisel olabilir.

### 1.2.1. Yetkisel Çifte Vergileendirme

Yetkisel çifte vergileendirme<sup>27</sup>, aynı kişinin ve aynı vergi konusunun bir devletten daha fazla devlet tarafından vergileendirmesine denilmekte olup bu durumda toplam vergi yükü bir devlet tarafından vergileendirilmiş olmaktan daha yüksektir. Yetkisel çifte vergileendirme, mevzuatlarında ikametgah tanımı farklı olan birden fazla devletin, bir kişiye ait aynı sermaye veya gelirin konusunu vergileendirmek istemeleri halinde, ikametgâh-ikametgâh çatışması olarak çıkabilir. Aynı kişinin hiçbir devlette ikametgâhı bulunmasa dahi, birden fazla devlet tarafından gelirin kaynağı olarak kendi sınırlarını gösteriyor olmaları durumunda, yetkisel çifte vergileendirme, kaynak-kaynak çatışması içeriğinde görülebilir.<sup>28</sup> Bir devlette ikametgâhı

<sup>26</sup> “Çifte vergileendirme, geniş anlamda, aynı matrah üzerinden aynı dönem içinde ve aynı nitelikli mükerrer vergi alınmasıdır. Bu şekilde iki defa vergi almak vergi adaletini ve eşitliğini bozmakta ve modern vergileendirme ilkelerine de ters düşmektedir. Çifte vergileendirmeyi önleme anlaşmaları ile gelirin, ikamet veya kaynak ülkelerden yalnızca birinde vergileendirilmesi veya vergileendirme hakkının her iki ülke arasında bölüşülmesi konularında düzenlemeler yapılmakta ve bu yolla gelirin her iki ülkede birden vergileendirmesi engellenmektedir. Bu çalışmada çifte vergileendirme kavramı açıklanmakta ve çifte vergileendirmenin giderek artmasının başlıca nedenleri özetlenmektedir. Çalışmada ayrıca çifte vergileendirmeyi önleme anlaşmaları ve çeşitli ülke uygulamaları değerlendirilmiştir.” BERKAY Ferhan ve ARMAĞAN Ramazan, 2011, *Vergileendirmenin Uluslararası Boyutlarından Çifte Vergileendirme Sorunsalının Türk Vergi Sistemine Etkisi*, s. 91

<sup>27</sup> “İki ya da daha fazla devletin aynı vergi konusunu farklı vergi yükümlülere nezdinde aynı vergileendirme döneminde benzer veya aynı vergilerle vergiye tabi tutması uluslararası ekonomik çifte vergileendirme olarak değerlendirilmektedir. Uluslararası hukuksal ve ekonomik çifte vergileendirme arasındaki tek fark kişi unsurudur. Verginin, aynı vergi konusu üzerinden (aynı ekonomik faaliyet, gelir vb.) farklı ülkelerde bulunan ve hukuki olarak farklı ancak ekonomik olarak aynı ya da benzer kişiliklerden (örneğin karı ve koca, ortaklık ve ortaklar, şirketler ve hissedarlar, ana şirket ve yavru şirket vb.) alınmasıdır. Farklı ülkelerde bulunan ortaklık ve ortaklar ile şirket ve hissedarların kar dağıtımından durumları uluslararası hukuksal çifte vergileendirmenin tipik örneğini oluşturur. Buna göre bir ülkede bulunan ortaklık ya da şirketin elde ettiği kurum kazancı bu ülkede kurumlar vergisine tabi tutulmakta, vergiden sonra kurum kazancı farklı ülkede bulunan ortaklara ya da hissedarlara dağıtıldığında da ayrıca bu kişiler nezdinde gelir vergisine konu olmaktadır. Uluslararası ekonomik çifte vergileendirme uluslararası transfer fiyatlandırması manipülasyonlarının tespit edilmesi sonucu vergi idareleri tarafından gerçekleştirilen matrah düzeltilmesinden de kaynaklanabilir. Bu şekilde ortaya çıkan ekonomik çifte vergileendirme uluslararası vergi uyumsuzluklarının en önemli kaynaklarından biri olarak değerlendirilmektedir. Uluslararası vergi uyumsuzluklarının büyük çoğunluğu uluslararası ekonomik çifte vergileendirmeye sonuçlanan transfer fiyatlandırması işlemlerinden kaynaklanmaktadır. Örneğin, İngiltere’de faaliyette bulunan ABC Şirketi ile Letonya’da faaliyete bulunan ve ilişkili kurum olan CBA Şirketi arasında mal ve hizmet ticareti ile gayri maddi hak transferleri yapılmaktadır. ABC Şirketi, CBA Şirketi ile yaptığı ticaret de dahil olmak üzere ilgili vergileendirme döneminde 90.000.000 hasılat elde etmiş ve bu hasılatı elde etmek için 70.000.000 gider yapmıştır. Beyan edilen kurum kazancı ise 20.000.000 olmuştur. Aynı vergileendirme dönemde Letonya’da faaliyette bulunan ilişkili kurum CBA Şirketi ise 15.000.000 (70.000.000-55.000.000) kurum kazancı beyan etmiştir. İngiliz Vergi İdaresi tarafından ABC Şirketinde yapılan vergi incelemesi sonucunda Letonya’daki CBA Şirketi ile gerçekleştirilen ticarete emsallere uygunluk ilkesine uyulmadığı ve CBA Şirketinden temin edilen mal ve hizmet bedelleri için 10.000.000 fazla gider yapıldığı (transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtıldığı) tespit edilmiş, ABC şirketinin beyan ettiği matrah 10.000.000 gider azaltımı ile 40.000.000 olarak düzeltilmiştir. ABC şirketinin 10.000.000 fazla gideri ise CBA Şirketinin hesaplarında gelir olarak yer aldığından beyan edilen 15.000.000 kurum kazancı içinde Letonya’da vergiye tabi tutulmuştur. Eğer Letonya Vergi İdaresi, CBA Şirketinin ilişkili kurumu olan ABC Şirketindeki kazanç düzeltilmesini dikkate almayıp, CBA şirketinin beyan ettiği kurum kazancını hasılatı 10.000.000 azaltarak 5.000.000 olarak düzeltilmez ise (karşı düzeltme yapmaz ise) 10.000.000 hem ABC Şirketi nezdinde hem de CBA Şirketi nezdinde vergileendirilecek, böylece ekonomik çifte vergileendirme sorunu ortaya çıkmış olacaktır.” FERHATOĞLU Emrah, 2010, s. 20

<sup>28</sup> “İkametgahının bulunduğu ülkenin dışında, yabancı ülkelerden gelir elde eden bir vergi yükümlüsünün elde ettiği bu gelirin hem ikametgahının bulunduğu, hem de geliri elde ettiği ülke tarafından vergileendirilmesi uluslararası hukuksal çifte

olan bir kişinin, başka bir devlette gelir elde etmesi durumunda her iki devletin de bu geliri vergilendirmek istemesi durumunda, yetkisel çifte vergilendirme, ikametgâh-kaynak çatışması olarak ortaya çıkabilir.

### 1.2.2.Ekonomik Çifte Vergilendirme

Ekonomik çifte vergilendirme<sup>29</sup> ise, transfer fiyatlandırması düzenlemeleri durumunda doğabilir. Bir devlet, yerleşik vergi yükümlüsünün, diğer devletlerde yerleşmiş kişilerle ilgili işlemlerinde çok yüksek fiyatla ödeme yaptığını düşünerek vergilendirilebilir gelir matrahını artırmaktadır. İki ya da daha fazla devletin aynı vergi konusunu farklı vergi yükümlüleri nezdinde aynı vergilendirme döneminde benzer veya aynı vergilerle vergiye tabi tutması uluslararası ekonomik çifte vergilendirme olarak değerlendirilmektedir. Uluslararası hukuksal ve ekonomik çifte vergilendirme arasındaki tek fark kişi unsurudur. Diğer devlette benzer bir uygulama yaparsa aynı gelir, iki farklı vergi yükümlüsünün elinde ikinci kez vergilendirilmiş olmaktadır. Ekonomik çifte vergilendirmenin bir başka klasik örneği, şirket karlarının şirket düzeyinde bir kez vergilendirilmesinin ardından bir kez de pay sahipleri düzeyinde vergilendirilmesi durumunda gerçekleşmektedir.

### 1.3.Uluslararası Çifte Vergilendirmeye Karşı Alınan Önlemler

Devletlerin çifte vergilendirmenin neden olduğu sorunların üstesinden gelebilmek adına kendi iç mevzuatlarında bir takım düzenlemelere yer vermeleri mümkündür. Çifte vergilendirme<sup>30</sup>, sınır ötesi ticaretin genişlemesinin ve mal ve hizmetlerin serbest ticaretinin önünde bir engel oluşturduğundan dolayı, birçok devlet, kendi vergi yükümlülerinin yurt dışında yatırım yaptığında iki kez vergilendirilmesinin önüne geçmek için kendi iç düzenlemeleriyle çifte vergilendirmeye çare aramaktadır.

#### 1.3.1.Devletlerin İç Mevzuatlarındaki Çözüm Yöntemleri

Devletler, vergilendirme yetkilerinin çatışmasından kaynaklanan çifte<sup>31</sup> vergilendirme sorunu ile tek taraflı önlemlerle ya da çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarıyla mücadele

---

vergilendirmeyi. Buna göre, birden fazla devletin vergilendirme yetkisinin çatışması, çifte vergilendirmenin aynı vergi yükümlüsü nezdinde gerçekleşmesi, vergi konusunun aynı olması, aynı ya da benzer vergiyle aynı vergilendirme dönemi içinde vergilendirmenin söz konusu olması uluslararası hukuksal çifte vergilendirmenin unsurlarıdır. Uluslararası hukuksal çifte vergilendirme de kendi içinde yatay-dikey-çapraz çifte vergilendirme, gerçek görünüşte çifte vergilendirme ve kişisel-kişisel olmayan-karışık çifte vergilendirme olarak sınıflandırılabilir.” FERHATOĞLU Emrah, 2010, s. 20

<sup>29</sup> “Devletler arasında çifte vergilendirme sorununun çözümlenebilmesi için devletlerin kendi aralarında yapmış oldukları vergi anlaşmalarının sayısında bir artış olması üzerine, bu durum uluslararası kuruluşların ilgisini çekmiştir. Uluslararası kuruluşlar konu üzerinde çalışmalar yapmışlar ve vergi anlaşmaları ile ilgili belirli standartlar ve modeller geliştirmişlerdir. Bunun doğal bir sonucu olarak, uluslararası örgütler geliştirdikleri modeller sebebiyle ortaya çıkabilecek uyumsuzlukların çözümünde tahkim yolunu da kullanmayı düşünmüşlerdir.” YILDIRIM Murat, *Uluslararası Vergi Hukuku'nda Tahkim*, 2010, s. 54

<sup>30</sup> Yerleşik-kaynak çatışmaları devletlerin vergilendirme yetkilerinin çatıştığı alanların başında gelmektedir. Devletler, vergilendirme yetkilerinin çatışmasından kaynaklanan çifte vergilendirme sorunu ile tek taraflı önlemlerle ya da çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarıyla mücadele etmektedir. Aynı vergi konusunun ve/veya vergi yükümlüsünün birden fazla ülkede vergilendirilmesi olarak nitelendirilen UÇV ile mücadelede vergi anlaşmalarının ülkelerin alacağı tek taraflı önlemlere göre daha üstün olduğu kabul edilmektedir.” FERHATOĞLU Emrah, 2010, s. 23

<sup>31</sup> “Ülkeler arasında sermaye sapmalarının engellenmesi, vergi matrahının adil paylaşımı, vergi adaletinin sağlanması ve ayrımcı vergilendirmenin önlenmesi ekonomik gelişmenin sağlanması bakımından önemli olmakta, bu bakımdan Uluslararası Çifte Vergilemenin önlenmesi gerekli görülmektedir. Uluslararası Çifte Vergilemenin giderilmesi ise ülkelerin farklı esaslarla belirledikleri vergilendirme yetkilerinin çifte vergilendirmeye neden olmayacak şekilde sınırlandırılması ile mümkündür. Vergilendirme yetkisi, ülkelerin alacağı tek taraflı önlemlerle sınırlandırılabilceği gibi ikili ve çok taraflı önlemlerle de sınırlandırılabilir. Uluslararası Çifte Vergileme, devletlerin iç hukuk sistemlerinde yapacakları bir takım düzenlemelerle kısmen ya da tamamen önlenmektedir. Özellikle Uluslararası Çifte Vergilemenin önlenmesinde iki veya çok taraflı yollarda geçerli olan süreçlerin uzunluğu, taraflar arasındaki yorum ve uygulama farklılıkları gibi sorunlar devletlerin tek taraflı önlemlere yönelmesinde etkili olmuştur.” FERHATOĞLU Emrah, 2010, s. 23



etmektedir. Aynı vergi konusunun veya vergi yükümlüsünün birden fazla ülkede vergilendirilmesi olarak nitelendirilen Uluslararası Çifte Vergilendirme ile mücadelede vergi anlaşmalarının ülkelerin alacağı tek taraflı önlemlere göre daha üstün olduğu kabul edilmektedir. Çifte vergilendirmenin önlenmesi açısından devletlerin başvurdukları çareler, genellikle devletlerin yabancı kaynaklar üzerindeki vergilendirme yetkilerini sınırlandırmalarına dayanmakta olup, bunlar vergiyi ve matrahı temel alan düzenlemeler şeklinde göze çarpmaktadır. Bu önlemler, yurt dışı vergilerin mahsubu, istisna yöntemi, yabancı gelire alışılmış vergi oranlarından daha düşük bir oranın uygulanmasıyla gerçekleşen oran farklılaşması metodu veya kesinti yöntemi olabilmektedir. Ancak, gerçekte uygulanan farklı metotlardan dolayı, bu yöntemlerin hiç biri bütün çifte vergilendirme sorunlarını kavrayabilecek bir çözüm getirememektedir.

### 1.3.1.1.İstisna Yöntemi

İstisna yönteminde<sup>32</sup>, vergi yükümlüsünün yerleşmiş bulunduğu devlet, yabancı kaynaklardan doğan gelirleri istisna etmektedir. İstisna yönteminin uygulanan iki farklı metodu vardır. Bunlar, gelir istisnası ve vergi istisnası metotlarıdır. Gelir istisnası yönteminde, vergi yükümlüsünün yerleşmiş olduğu ülke, yükümlünün yabancı kaynaklardan elde ettiği gelirleri hesaba katmamaktadır.<sup>33</sup> Bu metot Lüksemburg'da uygulanmaktadır. Vergi istisnası yönteminde ise, yerleşilen devlet, girişimin dünya çapındaki gelirini hesaplar ve ardından yabancı gelire karşılık yurtiçinde ödeyeceği vergiye eşit bir istisna verir. Bu metot ise, Avusturya, Belçika ve Hollanda'da uygulanmaktadır. İstisna yöntemi sayesinde<sup>34</sup> kaynak ikametgâh çatışmasından kaynaklanan çifte vergilendirmenin önüne geçilmiş olmaktadır. Ayrıca, istisna yöntemi, yabancı kaynaklardan gelir elde eden işletmeler açısından diğerlerine kıyasla büyük bir rekabet üstünlüğü sağlamaktadır.

### 1.3.1.2.Yurtdışı Vergilerin Mahsubu Yöntemi

Yurtdışı vergilerin mahsubu yönteminde, ikametgâh ülkesi, dış ülkede ödenen vergiyi yurt içi vergilerden mahsup etmektedir. Yurtdışı vergilerin mahsubunda genellikle iki yöntem

<sup>32</sup> “İstisna yönteminde vergi yükümlüsünün yurtiçinde beyan edeceği gelirden yurtdışında elde ettiği gelir istisna edilir. Başka bir anlatımla, istisna yöntemini benimsemiş bir ülke yerleşiklerinin sadece yurtiçi kaynaklardan elde ettiği geliri vergilendirir. İstisna yöntemiyle yerleşik-kaynak çatışmasından kaynaklanan çifte vergilendirme tamamen önlenmiş olur. İstisna yöntemini tercih eden ülkeler sadece yurtiçi kaynaklardan elde edilen gelir unsurlarıyla ilgilendiklerinden kaynak ilkesini benimsemiş ülkelerdir. İstisna yönteminin uygulandığı birçok ülkede de istisna kapsamına girecek kazanç türleri sınırlandırılmıştır.” FERHATOĞLU Emrah, 2010, s. 25

<sup>33</sup> “İstisna yönteminde ise, vergi yalnız ülke içinde sahip olunan kaynaklar üzerinden hesaplanır; yabancı ülkelerdeki gelir ve servet unsurları göz önüne alınmaz. Bununla beraber, yabancı ülkelerdeki gelir ve servet vergiden istisna edilmekle beraber, artan oranlı gelir vergisi tarifesinin uygulanması bakımından toplama dahil edilebilir; bu şekilde bulunan tarife yalnız ülke içinde sahip olunan gelir veya servete uygulanır. Yasa koyucu, bu iki ana yöntem dışında başka yöntemlerle de çifte vergilendirmeyi önlemeye çalışır. Örneğin yabancı ülkelerdeki gelir ve servet değerlendirilirken daha düşük vergi oranları uygulanabilir ya da yabancı ülkelerde ödenen vergilerin yurt içinde hesaplanan toplam vergi matrahından indirilmesi yoluna başvurularak çifte vergilendirme kısmen giderilebilir.” ÖNCEL Mualla ve ÇAĞAN Nami ve KUMRULU Ahmet, 2011, s. 61

<sup>34</sup> “Matrahtan indirim yöntemi ile karşılaştırıldığında, yurtdışında ödenen vergiyi yurtiçinde ödenen bir vergiymiş gibi kabul ederek hesaplanan vergiden indirmesi nedeniyle çifte vergilendirmenin önlenmesi bakımından daha etkin olduğu ifade edilmektedir. Bu nedenle başta ABD olmak üzere, İngiltere, Almanya, Kanada, Japonya ve Türkiye gibi birçok ülke vergi sistemlerinde mahsup yöntemine yer vermişlerdir. Buna karşılık yöntemin uygulamada ortaya çıkan iki sınırlılığı bulunmaktadır. Bunlardan ilki yurtdışında ödenen verginin yurtiçinde hesaplanan vergiden yurtiçi vergi oranları ölçüsünde indirilebilmesidir. Buna göre, mahsup edilecek verginin mahsup sınırı yurtdışında elde edilen gelire yurtiçi oranların uygulanması suretiyle bulunacaktır. Bu bakımdan, özellikle gelişmekte olan ülkelerin yurtdışında değerlendirilen yerli sermayeyi yurtiçine çekebilmesi için vergi oranlarını gelişmiş ülkelerde uygulanan vergi, oranlarının altına indirmesi önemli olmaktadır. Mahsup yönteminin ikinci sınırlılığı ise, mahsup edilecek verginin yurtdışında önceden ödenmesidir.” FERHATOĞLU Emrah, 2010, s. 24-25

uygulanmaktadır. Birinci yöntemde, devlet, vergi yükümlüsüne, dünya çapında elde ettiği gelirlerden onun ödemesi gereken vergilere karşılık, yabancı devletlerde üzerinde ödediği verginin mahsubuna izin vermektedir. İkinci yöntemde ise, yerleşilen devlet, yükümlünün dünya çapı gelirlerinden ödemesi gereken iç vergilere karşılık yabancı gelirler üzerinden ödenen vergilerin mahsubuna izin verir fakat sınırı, yabancı gelire karşılık gelen ödeyeceği yurtiçi verginin miktarı kadardır. Mahsup yöntemi, ABD, İngiltere, İtalya, Japonya, Norveç, Yunanistan gibi ülkelerde uygulanmaktadır. Neredeyse hemen hemen her devlet, yurt dışı vergilerin mahsubuyla ilgili bir metodu uygulamaktadır. Muafiyet yöntemi ve yurtdışında ödenen vergilerin mahsubu yönteminin her ikisi de yabancı gelirlerin hesaba katılmasının bir yolu olup, ikametgah ülkesi, yabancı vergiye kendi ülkesinde ödenmiş bir vergi gibi davranmaktadır.

### 1.3.1.3. Matrahtan İndirme Yöntemi

Matrahtan indirme yönteminde<sup>35</sup>, vergi yükümlüsünün yurt içinde beyan ettiği matrahtan yurt dışında ödenen vergilerin bir gider unsuru olarak kabul edilmesidir. Yurt dışında ödenilen vergilerin indirilmesi yöntemi, çifte vergilendirmenin önlenmesinde etkinliği en az olan bir önlemdir.

### 1.3.2. Uluslararası Vergi Anlaşmaları

Uluslararası vergi anlaşması, iki devlet arasında yapılır, devletlerin vergilendirme yetkilerini paylaşır. Bunun sonucunda da uluslararası vergi anlaşmaları, her bir devlet açısından yabancı devlet uyruğuna bağlı veya karşı ülkede oturan kimsenin, vergi yükümlülerinin elde etmiş oldukları vergi gelirlerini vergilendirmeme hakkını doğuran anlaşmalardır. Uluslararası vergi anlaşmalarının öznesi devletlerdir. Bu tarzda olmak üzere, bütün devletler anlaşma akdedebilirler; fakat yalnızca devletler anlaşma akdedebilirler. Vergi anlaşması, devletlerin kendi vergi haklarının kullanılmasında uyumun sağlanmasına yönelik bir sözleşmedir ve devletler arasında olmasına rağmen, vergi mükelleflerine yönelik doğrudan etkilere sahiptir. Yine uluslararası vergi anlaşmaları bakımından özellik gösteren bir konu, uluslararası özel hukuktaki gibi uygulanacak hukukun belirlenmesi değil, yasaların sınırlanmasının konu edilmesidir.<sup>36</sup> Yani vergi anlaşmalarındaki yürürlükte olan kurallar, ülkelerdeki vergi makamlarının yabancı unsurlu mali olaylara kendi iç hukuk kurallarını uygulayıp uygulamayacaklarını göstermektedirler. Burada, iki veya çok sayıda devlet karşılıklı olarak bir araya gelerek bir anlaşma imzalamakta ve vergilendirilecek olan gelirleri bağlama noktaları kullanarak devletlerden birinin yetkisine bırakmaktadırlar. İki devlet

<sup>35</sup> “Matrahtan indirim yöntemi vergi sistemlerinin gelişim aşamasında birçok ülke tarafından uygulanmıştır. Özellikle dünya genelinde vergi oranlarının düşük olduğu dönemde tercih edilebilir bir yöntem olarak değerlendirilmiştir. Vergi oranlarının nispeten yükseldiği ikinci dünya savaşı sonrası dönemde ise ülkeler genellikle istisna veya mahsup yöntemini benimsemişlerdir. OECD ve BM Model Vergi Anlaşmalarında da istisna ve mahsup yöntemleri önerilmiştir. Günümüzde istisna ve mahsup yöntemlerinin matrahtan indirim yönteminin yerini almasına karşılık, matrahtan indirim yönteminin uygulaması tamamen son bulmamıştır. Örneğin bazı ülkeler yurtdışından elde edilen portföy gelirleri için matrahtan indirim yöntemini uygulamaya devam etmektedir. Bunun dışında yöntem/ yurtdışından elde edilen gelirler bakımından çifte vergilendirmeyi tam olarak gideremediğinden yurtdışından elde edilen gelirler üzerinde yurtiçi yatırımlara göre ilave vergi yükü oluşmasına neden olmakta, bu şekilde ülkeye yerleşik yatırımcıların yurtdışındaki fonlarının yurda çekilmesi için bir araç olarak da kullanılabilir.” FERHATOĞLU Emrah, 2010, s. 24

<sup>36</sup> “Uluslararası hukuk işlemlerinin tek taraflı ve çok taraflı niteliklerine göre sınıflandırılması ise, öğretilen en çok paylaşılan ve uygulamada büyük anlamı olan bir sınıflandırma olmaktadır. Bu ölçüte göre, uluslararası çok taraflı işlemler geniş anlamındaki her tür antlaşmayı kapsamaktadır. Başka bir deyişle biçimi ne olursa olsun iki ya da daha çok irade uyuşmasını belirten uluslararası hukuk kişileri arasında hak ve yükümlülük doğuran bu hukuksal işlemler her türlü antlaşmayı içermektedir. Böylece, özellikle uluslararası hukuk kişileri arasında hak ve yükümlülük doğuran ortak bildirimler de bu geniş anlamında antlaşma kavramı içinde yer almaktadırlar.” PAZARCI Hüseyin, 2007, s. 44

arasında yapılan vergi anlaşmaları, kişileri, vergileri, karasal sınırları ve zamanı kapsamaktadır.<sup>37</sup>

1969 yılı öncesi, anlaşmaların yapılışı, yürürlüğe girmesi ve sona ermesi konusunda uluslararası alanda geçerli olan örf ve adet kuralları dikkate alınıyordu. Ancak daha sonra, 1969 yılındaki Viyana Sözleşmesiyle bu konudaki temel kurallar oluşturulmuş ve 35 ülkenin imzalamasıyla sözleşme 1980 yılında yürürlüğe girmiştir. Sözleşme, anlaşmaya taraf olmayan Türkiye gibi ülkeler açısından örf ve adet hukuku kuralı olarak uygulanmaktadır. Viyana sözleşmesi sadece iki devlet arasında yapılan anlaşmalar için uygulanması gerekli kuralları ortaya koymakta olup, uluslararası örgütlerin yaptıkları anlaşmalar bunun dışındadır.<sup>38</sup> Bir anlaşmanın yapılma süreci üç aşamada gerçekleşir; antlaşma metninin hazırlanması, antlaşmanın bağlayıcılık kazanması, anlaşmanın hüküm ve sonuçlarını doğurmasıdır. İkili ve çok taraflı bir önlem olarak imzalanan bir vergi anlaşmasında, tıpkı diğer uluslararası anlaşmalar gibi, anlaşma yapacak olan iki veya daha çok devlet temsilcilerinin bir araya gelerek anlaşma metnini hazırlamaları gerekmektedir.

Genellikle, dünya uygulamasına bakıldığında, anlaşma metnini hazırlama yetkisi yürütme organındadır. Bu konuda, yetki belgesine gerek olmadan uluslararası anlaşma imzalamaya yetkili kişiler, devlet başkanı, hükümet başkanı ve dışişleri bakanıdır. Bunlar dışında kimselerin bir uluslararası anlaşmaya imza atabilmeleri için yetki belgesine ihtiyaç duyulmaktadır. Viyana sözleşmesine göre, devletin yetkili kurumları tarafından düzenlenmiş ve bir kimsenin anlaşmayı görüşmeye ve imzalamaya yetkili olduğunu belirten belge, yetki belgesi olarak adlandırılmıştır. Bu belgede, genelde devlet başkanı ve dışişleri bakanının imzası bulunmaktadır.<sup>39</sup> Genel olarak OECD modeli, gelişmiş ülkeler arasındaki görüşmeler için kullanılmaktadır. BM modeli ise, gelişmiş ve gelişmekte olan ülkeler arasındaki görüşmeler için kullanılmakta olup daha geniş uygulama alanına sahiptir. OECD modeli ve BM modelinin her ikisinde de periyodik olarak güncellenen ve anlaşma hükümlerini açıklamaya yarayan, iştirilmiş bir açıklama bölümü bulunmaktadır. Görüşmelerin bitimi sonucunda oluşan anlaşma metninin imzalanmasıyla, adına anlaşma imzalanan devlet hemen bu imzayla bağlı olmaz. Bunun için öncelikle anlaşmanın bağlayıcılık kazanması gerekmektedir. Bu da anlaşmanın onaylanmasıyla olanaklı olmaktadır.

Onay süreçleri, devletten devlete farklılık göstermekte olup, genelde bu süreç her devletin kendi anayasasında belirlenmektedir. Genelde, anlaşmaların iç hukukta onay

<sup>37</sup> “UÇV, tek taraflı önlemlerin yanında vergiyi doğran olayla gerek vergi yükümlüsü gerekse mekan bakımından ilişkili olan devletlerin karşılıklı alacakları önlemlerle de önlenebilmektedir. UÇV'nin önlenmesinde devletlerin tek taraflı alacakları önlemlerin çifte vergilendirmeyi tam olarak giderememesi ve alman önlemlerin kimi zaman sermaye saptırıcı etkilerinin ortaya çıkması daha geniş kapsamlı ve etkili önlemlerin alınabildiği vergi anlaşmalarının önemini artmasına neden olmuştur. Vergi anlaşmaları çifte vergilendirmenin önlenmesinin yanında, uluslararası vergi kaçakçılığı ile mücadele için önemli olan vergi idareleri arası bilgi değişimi ve uluslararası vergi uyumsuzlukların çözümlenmesi ile ilgili hükümler içermektedir. Vergi anlaşmaları, anlaşmaya taraf devletlerin karşılıklı yatırım düzeylerine göre simetrik ve asimetrik çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları şeklinde ikili bir ayrıma tabi tutulurken, taraflarına göre ikili ve çok taraflı vergi anlaşmaları olarak sınıflandırılmaktadır.” FERHATOĞLU, 2010, s. 25-26

<sup>38</sup> “Ülkeler çifte vergilendirmeyi önlemek amacıyla genellikle ikili vergi anlaşmalarına taraf olmaktadır. İkili vergi anlaşmaları uluslararası vergi hukukunun en önemli kaynağını oluşturmakla birlikte, OECD ve BM tarafından hazırlanan anlaşma taslakları (modelleri) bulunmaktadır. Model Vergi Anlaşmalarının bağlayıcı olmamaları, buna karşılık taraflara yol gösterici niteliğe sahip olmaları uygulamada birçok ülkenin OECD ya da BM Model Vergi Anlaşmalarını temel alarak kendi model anlaşmalarını geliştirmesine neden olmuştur.” FERHATOĞLU Emrah, 2010, s. 26

<sup>39</sup> “Devlet temsilcileri, anlaşmanın ayrıntılarıyla ilgili olarak, bir veya daha fazla oturum için bir araya gelirler ve anlaşmanın son metnine paraf attıktan sonra görüşme tamamlanır. Bu görüşmelerde, eğer teknik konularda bir anlaşma yapılacak ise o konularda uzman kişiler de bulundurulur. Anlaşmaların dili, taraf devletlerin her birinin resmi dili olan iki dildir. Ancak bazen üçüncü bir dilde de yazılabilir veya taraflarca kabul edilen bir yabancı dille de kaleme alınabilir. Karşılıklı görüşme aşaması bittiğinde, metnin artık tamamen oluşturulduğundan ve bundan sonra değiştirilemeyeceğini belirten işlem Viyana Sözleşmesine göre taraflarca belirlenir, şayet böyle bir belirleme yapılmamış ise bu işlem, imzadır.” ÖNCEL Mualla ve ÇAĞAN Nami ve KUMRULU Ahmet, Ankara, 2011, s. 72

yetkisinin düzenlenmesi üç şekilde olmaktadır. Anlaşmaların onay yetkisi, ya yürütme organına, ya yasama organına verilebilmekte ya da ikisi arasında paylaştırılabilmektedir. Devletler arasında yapılan anlaşmaların uluslararası hukukta yürürlüğe girebilmesi için anlaşmaların ilgili hükümlerinde belirtilen veya tarafların kabul ettikleri yöntemlerin tamamlanmasına bağlıdır. Bu nedenle, anlaşmanın tarafları, yürürlük işlemi olarak belirlenen işlemin gerçekleştirildiğini diğer tarafa bildirmekle yükümlüdürler. Onay belgelerinin, sözleşmeye taraf olan devletler tarafından karşılıklı olarak değişimiyle uluslararası hukuk bakımından anlaşma yürürlüğe girmektedir. Bu çerçevede, vergi anlaşmalarına bakıldığında, vergi anlaşmalarının ulusal yasalara sınırlama getirdiği dolayısıyla bu yasalarda vergilendirilecek kişi ve ögeler üzerinde düzenleme yaptığı görülmektedir.

#### **1.4.Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları**

Çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları, taraf devletlerin serbest ticarete engel olarak ortaya çıkan çifte vergilendirme sorununa çözüm bulmak amacıyla uluslararası hukuka göre<sup>40</sup> yaptıkları anlaşmalardır. Çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları, devletlerin vergilendirme haklarını göz önünde bulundurarak vergiye bağlı gelirin sadece bir kez vergilendirilmesini sağlamayı amaçlamaktadır. Bu anlaşmaların çok taraflı bazı örnekleri bulunmasına rağmen, çoğunlukla gelir ve servet vergilerini içerecek şekilde yalnızca iki ülkenin dâhil olduğu çift taraflı anlaşmalar şeklinde yapılmaktadır. Çok taraflı çifte vergilendirme anlaşmalarına örnek 1983 yılında Kuzey ülkeleri arasında imzalanan çifte vergilendirme anlaşmaları gösterilebilir. Çok taraflı vergi anlaşmaları, kapsamının sınırlı olması dolayısıyla, siyasi açıdan daha kabul edilebilir bir nitelik taşımakta ve ekonomileri bütünleşmiş az sayıdaki ülke arasında yapılmaktadır.

##### **1.4.1.Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmalarının Maksatları**

Çifte vergilendirme anlaşmaları, küreselleşmeyle birlikte gelen sınır ötesi işlemlerin yaygınlığıyla birlikte kolaylaşan vergiden kaçınma ve vergi kaçırmanın önlenmesi yönünde bir görevi gerektirmektedir. Bu amaçla yapılan bilgi değişimi, sözleşmeciler devletlerin vergi haklarını korumayı amaçlayan ve bütün bilgilerin karşılıklı olarak taraf devletlerin vergi idaresine verilmesine izin veren bir başlık olarak ortaya çıkmaktadır. Ülkeler çifte vergilendirmeyi ikili vergi anlaşmalarının yanında ikiden fazla devletin taraf olduğu çok taraflı vergi anlaşmalarıyla da önleyebilirler.<sup>41</sup> Günümüze kadar konuyla ilgili yapılan

<sup>40</sup> “Hukukî anlamda çifte vergilendirme birden fazla devletin vergilendirmede değişik ilkeleri kabul etmesinden kaynaklanır. Buna karşılık aynı vergi konusu üzerinden birden fazla kişinin birden fazla devlet tarafından vergi yükümlüsü tutulması ve ekonomik anlamda uluslararası çifte vergilendirmeyi oluşturmaktadır. Ekonomik anlamda çifte vergilendirme vergi konularının birden çok devlet tarafından değişik nitelendirilmesinden ya da vergi matrahının değişik usullerle hesaplanmasından doğabilir. Devletlerin hukuki anlamda çifte vergilendirmeyi önlemeleri için vergilendirme yetkilerini sınırlandırmaları, ekonomik anlamda çifte vergilendirmeyi önlemek için ise buna ek olarak vergi sistemlerini belli ölçüde uyumlaştırmaları gerekir. Devletlerin vergilendirme yetkilerini yasalarla tek yanlı olarak sınırlandırmaları, hukuki anlamda çifte vergilendirmeyi önlemek için başvurulacak ilk yoldur. Vergilendirmede ikamet ilkesini kabul eden devletler, gelir veya servetin kaynağı olan devletlerin vergilendirme yetkisini tanıyarak çifte vergilendirmeyi önleyecek tedbirler alabilirler.” ÖNCEL Mualla ve ÇAĞAN Nami ve KUMRULU Ahmet, Vergi Hukuku, Ankara, 2011, s. 67

<sup>41</sup> “Devletler arasında bir uluslararası vergi uyumsuzluğundan söz edebilmenin ilk koşulunun taraflar arasında bir vergi anlaşmasının var olması gerektiği ifade edilmiştir. Bu aşamada çifte vergilendirmenin önlenmesi için yapılan anlaşmaların hangi nedenlerle çifte vergilendirmeyi önleyemediği ve sonuçta uluslararası vergi uyumsuzluklarının ortaya çıktığı konusunu açıklamak yerinde olacaktır. ÇVÖA, kapsamlı ve özenle oluşturulan hükümlerine rağmen kimi durumlarda uluslararası çifte vergilendirmeyi tamamen ortadan kaldıramamaktadırlar. Anlaşma hükümlerinin taraf devletlerce farklı yorumlanması ve sonuçta farklı uygulamalara konu edilebilmesi, taraf devletlerin anlaşma hükümlerine uygun olmayan uygulamaları ya da anlaşmada yer alan boşluklar vergi yükümlüsünün çifte vergilendirilmesine neden olabilmektedir. Başka bir anlatımla, uygulama süreci içinde anlaşma içinde yer alan bağlama kurallarının tek başına uluslararası çifte vergilendirmeyi önlemeye veya azaltmaya yetmediği; devletler arasındaki uyumsuzlukların, anlaşmalarda düzenlenmeyen durumlardan veya bizzat anlaşmanın uygulanmasından doğan uluslararası çifte vergilemeden kaynaklandığı fark edilmiştir. Uluslararası vergi uyumsuzluklarının nedenleri: anlaşmaya taraf devletlerin belirli bir olaydaki olgulara ilişkin

çalışmalardan ilki OEEC Mali İşler Komitesi'nin 1958 yılındaki çok taraflı Model Vergi Anlaşması oluşturma girişimidir. Ancak söz konusu girişim, tanımlama ve uygulama zorluklarından dolayı sonuca ulaşamamıştır.<sup>42</sup> Benzer sonuç BM Model Vergi Anlaşmasının yayınlandığı dönem içinde BM Uzmanlar Komitesi tarafından da elde edilmiştir. 1968 yılında AET'de çok taraflı vergi anlaşması oluşturma girişimleri başarısızlıkla sonuçlanmıştır. 1969 yılında EFTA'nın bir çalışma grubu tarafından hazırlanan raporda esneklik ve basitlik bakımından çok taraflı vergi anlaşmalarının ikili vergi anlaşmalarına göre daha dezavantajlı olduğu belirtilmiştir.

#### 1.4.2. Ayrımcılığı Önleme Hedefi

Çifte vergilendirme anlaşmaları, aynı zamanda, devletlerin ayrımcılık yapmasını engellemeyi amaçlamaktadır. OECD<sup>43</sup> ve BM modellerinin her ikisinde de düzenlenen ayrımcılık yapmama hükmü, hem uyrukluk hem de ikametgâh sahibi olma ölçütüne bağlanmıştır. Bu hüküm, bir sözleşmecî devletin sözleşmeye taraf olan diğer devlette bulunan vatandaşının veya ikametgâh sahibi yükümlüsünün aynı koşullar altında sözleşmeye taraf devletteki yükümlülerden daha az lehte vergilendirilmemesini öngörmektedir. Bir ülkede yerleşilmeyen veya o ülkenin uyruğundan olmayan mükellefler bakımından büyük önemi bulunan ayrımcılık yapılmaması hükmü, diğer tüm gayelerinin yanında çifte vergilendirme anlaşmalarının önemli bir amacı olarak ortaya çıkmaktadır.

#### 1.4.3. Çifte Vergilendirmenin Önlemede Yapılan İlk Anlaşmalar

Çifte vergilendirmeyi önlemenin en önemli yöntemlerinden birisi de, devletler arası antlaşmalardır<sup>44</sup>. Çifte vergilendirmenin önlenmesi gayesiyle yapılan anlaşmaların tarihçesi

---

değerlendirmelerinin farklı olabilmesi, anlaşmada yer alan terimlerin taraf devletlerce farklı şekilde yorumlanabilmesi, anlaşmanın bilinçli ya da bilinçsiz olarak, belirli konulara ilişkin düzenleme getirmediği durumların var olması, bağlı işletmelerin işlemlerine ilişkin olarak vergi matrahının bir taraf devlette düzeltilmesi, diğer taraf devlette bağlı işletmelerin karları açısından ekonomik çifte vergilendirmeye neden olabilmesidir." FERHATOĞLU Emrah, 2010, s. 16

<sup>42</sup> "Aralarında çifte vergilendirmeyi önleme anlaşması bulunmayan devletler arasındaki vergilendirme yetkisi çatışmaları, uluslar üstü bir vergi idaresinin bulunmadığı da dikkate alındığında, vergi yükümlülerinin çifte vergilendirmesi ile sonuçlanır ki bu sorunun ortadan kaldırılması için ülkeler tarafından tek taraflı ve çok taraflı yöntemler geliştirilmiştir. Bu bakımdan devletler arasındaki vergi uyumsuzluklarının çözülmesi yöntemlerinin incelemesine geçmeden önce çifte vergilendirme sorunu, türleri ve sorunun önlenmesinde başvurulacak yollara değinmekte yarar bulunmaktadır. Verginin yatırımların getirisini doğrudan etkilemesi, yabancı yatırımcıların devletlerin sunduğu avantajlı vergi sistemlerini dikkate alarak yatırım yeri belirlemeleri ve devletlerin vergi politikalarında, sonuçta vergi sistemlerinde yaptıkları değişiklikler yabancı yatırımcılarla yatırım yapıldığı devlet arasında vergi temelli yatırım uyumsuzluklarının ortaya çıkmasına neden olabilmektedir. Günümüzde devletlerle yabancı yatırımcılar arasında ortaya çıkan yatırım uyumsuzluklarının çözülmesinde milletler arası ticari tahkim, yatırımcıya güvence sağlaması ve ev sahibi devletin yatırıma müdahalelerini önlemesi bakımından genel kabul görmektedir. Bu bakımdan özel hukuk kişileriyle devletler arasındaki uluslararası vergi uyumsuzlukları belli şartlar altında milletler arası ticari tahkime konu edilebilmektedir." FERHATOĞLU Emrah, 2010, s. 18

<sup>43</sup> "OECD Model Vergi Anlaşması taraf devletler arasında vergilendirme yetkisi dağılımını yaparak çifte vergilendirmenin önlenmesi, ayrımcı vergilendirmenin engellenmesi ve uluslararası vergi uyumsuzluklarının çözülmesi ile vergi yükümlülerinin vergi kaçırma ve vergiden kaçınma gibi faaliyetlerini önleme olmak üzere üç temel alanda düzenleme yapmaktadır." FERHATOĞLU Emrah, 2010, s. 28

<sup>44</sup> "Uluslararası hukukun andlaşma yapma yetkisi tanıdığı hukuk kişileri egemen devletler, genel bir biçimde uluslararası örgütler ve sürekli tarafsız devlet vb. kimi yetkileri sınırlı uluslararası hukuk kişileri, hukuksal statülerini düzenleyen andlaşma ve anayasaların izin verdiği ölçüde, koruma altındaki devletler ve federal devletleri oluşturan federe devletler ve biraz tartışmalı olmakla birlikte ulusal kurtuluş hareketleridir. Buna karşılık, devletlerle ya da uluslararası örgütlerle yabancı özel hukuk kişilerinin yaptığı sözleşmeler andlaşma olarak kabul edilmemektedir. Andlaşma olabilmesi için bir irade uyuşmasının uluslararası hukuk çerçevesinde hukuksal sonuçlar doğurmak üzere yapılması koşulu uyarınca öğretti, tarihte örnekleri görülen kral, prens ve prenseslerin evlenme sözleşmelerini, ülke değişimi ya da ülkesel birleşmeleri de içermesine rağmen, özel amaçlı sözleşmeleri oluşturdukları için bir andlaşma olarak saymamaktadır. Öte yandan, tartışmalı olmakla birlikte, iki egemen devlet arasında bile yapılırsa özel hukuk ticaret sözleşmesi niteliği gösteren alış-veriş sözleşmelerini andlaşma saymayan yazarlara da, rastlanmaktadır. Günümüzde devletten ayrı ulusal kamu hukuku tüzel kişiliğine sahip iki değişik devletin kamu kurum ve kuruluşları arasında yapılan sözleşmelerin de andlaşma olmadığını kabul etmek doğru olacaktır." PAZARCI Hüseyin, 2007, Uluslararası Hukuk, s. 147

19. yüzyıla kadar uzanmaktadır. İlk iki taraflı çifte vergilendirme anlaşması, 16 Nisan 1899 yılında Prusya ve Avusturya arasında imzalanmıştır. Uluslararası vergi uyuşmazlıklarının anlaşmalardaki amaçların gerçekleştirilmesi bakımından yaratacağı olumsuz etkileri dikkatleri çekmiştir. 1920 yılında I. Dünya Savaşından sonra Almanya komşularıyla bir dizi çifte vergilendirmeyi önleme anlaşması imzalamıştır.<sup>45</sup> Bu süreçte, 1920 yılındaki Brüksel Uluslararası Mali Konferansında yapılan başvuruya cevap bulma temelinde yetkisel çifte vergilendirme sorunları araştırılmaya başlanmıştır.<sup>46</sup>

#### 1.4.4.OECD Modeli

Avrupa Ekonomik Organizasyonunun (OEEC) çabaları ve onun başarısı, OECD'nin toplanarak Milletler Cemiyetinin araştırma raporlarını dışlamasına neden olmuş ve çifte vergilendirmeden kaçınmak için bir sistem geliştirilmiştir. 1956 yılında oluşturulan Mali Etkiler Komitesi, 1956 ve 1961 yılları arasında, bir dizi model anlaşma önermiştir. 1963'de daha sonra OECD model anlaşması olarak tanımlanacak olan bir model anlaşma tamamlanarak özet rapor olarak gönderilmiş ve resmi bir yorum eklenmiştir. OECD üyelerinin sayısının artmasıyla, bazı devletler model anlaşmadaki belirli tavsiye kararlarına katılmamışlar ve yorumlara kendi çekincelerini kayıtlarını koymuşlardır. Model anlaşma<sup>47</sup>,

<sup>45</sup> "Türkiye ilk çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmasını 1970 yılında Avusturya ile imzalamıştır. Türkiye ekonomisinin gelişimi ve vergi anlaşmaları alanındaki 40 yıllık çabaların sonucunda OECD ülkeleri ile birlikte birçok geçiş ekonomisi ve gelişmekte olan ülkeyi kapsayan 74 çifte vergilendirmeyi önleme anlaşması imzalanmıştır. İmzalanmış çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarının uluslar arası ilişkilerde ve taraf ülkelerdeki gelişmeler nedeniyle güncellenmeleri ya da tamamen yenilenmeleri söz konusu olmuştur. Bu çerçevede, Almanya, Türkiye ile olan 16/04/1985 tarihli çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmasını 21/07/2009 tarihinde feshetmiştir. İki ülke arasındaki müzakereler sonucunda yeni çifte vergilendirmeyi önleme anlaşması 2010 yılında parafe edilmiş, 19/09/2011 tarihinde ise imzalanmıştır. Bu çalışmada, yeni Türkiye-Almanya Anlaşmasının bağlama kuralları 1985 yılında imzalanan eski Türkiye-Almanya Anlaşması ve OECD Model Vergi Anlaşması çerçevesinde analiz edilecektir. Türkiye, ilk çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmasını 1970 yılında Avusturya ile imzalamıştır. 1971 yılında Norveç ile imzalanan Anlaşmanın ardından 1983 yılına kadar anlaşma imzalanmamış, ancak bu dönemden sonra taraf olunan anlaşma sayısı dönemler itibarıyla kademeli olarak artmış, yürürlükte bulunan anlaşma sayısı 74'e ulaşmıştır. Bununla birlikte, yürürlükte olan bazı anlaşmaların taraf devletlerin ekonomik yapıları ve vergi sistemlerindeki değişiklikler ile uluslararası ekonomik ilişkilerin gelişmesi nedeniyle yeniden müzakere edilmeleri de gündeme gelmiştir. Yeniden müzakere edilen anlaşmalardan biri de 1985 yılında imzalanmış Almanya Anlaşmasıdır." FERHATOĞLU Emrah, Almanya-Türkiye Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmasında Bağlama Kuralları, 2011, s. 107

<sup>46</sup> "I. Dünya Savaşı sonrasında vergi oranlarının ülkeler genelinde yükselmesi, özellikle Avrupa Devletlerinin çifte vergilendirme sorunuyla vergi anlaşmaları yoluyla mücadele etmelerine neden olmuştur. I. ve II. Dünya Savaşının arasındaki dönemde 88'den fazla çifte vergilendirmeyi önleme anlaşması yürürlüğe girmiştir. Bu dönemde Almanya, savaş öncesi dönemde Prusya'nın liderliği üstlenmesi gibi birçok ülke ile vergi anlaşmasına imza atmıştır. Bu dönemdeki anlaşmalarda, 1929 İngiltere-İrlanda Anlaşması hariç, uluslararası vergi uyuşmazlıklarının çözümlenmesinde müzakere yolu benimsenmiştir. Örneğin Avusturya, Finlandiya ve Danimarka görüşmelerin Taraf Devletlerin Maliye Bakanlıkları arasında sürdürülmesini benimsemişken; Fransa, Almanya, Macaristan ve İtalya görüşmelerde gelir idarelerinin yetkilendirilmesini benimsemiştir. Bu ülkeler dışındaki ülkelerin taraf olduğu vergi anlaşmalarında uluslararası vergi uyuşmazlıklarının çözümü ile ilgili herhangi bir hüküm yer almamıştır. I. Dünya Savaşı sonrası dönemde 1922 Çok Taraflı Roma Anlaşması, 1926 İngiltere-İrlanda Anlaşması ve 1934 Çekoslovakya-Romanya anlaşmasının uyuşmazlıkların çözülmesi ile ilgili hükümleri dikkat çekicidir." FERHATOĞLU Emrah, 2010, s. 32-33

<sup>47</sup> "OEEC (Avrupa İktisadi İşbirliği Teşkilatı) 25 Şubat 1955 tarihinde çifte vergilendirmeyle ilgili ilk tavsiyesini açıklamakla birlikte, teşkilatın çifte vergilendirmenin ikili ve çok taraflı anlaşmalarla giderilmesine yönelik çalışmalar daha eski tarihlerde başlamıştır. Örneğin 25 Şubat 1955'te bugünün OECD üyesi olan ülkelerin kendi aralarında yapmış oldukları 70 kadar ikili vergi anlaşması bulunmaktaydı. Konuyla ilgili ilk çalışmalar Milletler Cemiyeti tarafından 1921 yılında başlatılmış; bu çalışmalar 1928 Model Vergi Anlaşmasının yayınlanmasına katkı sağlamıştır. 1928 Model Vergi Anlaşmasını 1943 Meksika ve 1946 Londra Model Vergi Anlaşmalarının yayınlanması izlemiştir. Sonraki yirmi yıl söz konusu anlaşmalarda benimsenen ilkeler bazı değişikliklerle ikili vergi anlaşmalarında yer bulmuştur. Bu anlaşma modellerinin hiçbirisi ülkeler tarafından eksiklikleri nedeniyle aynen kabul edilmemiştir. OECD ülkelerinin çifte vergilendirme konusundaki müzakerelerinden ve anlaşma uygulamalarından edinmiş oldukları tecrübe, ülkelerin vergi sistemlerinde meydana gelen değişiklikler, uluslararası ekonomik ilişkilerin yoğunlaşması, yeni iş alanlarının ortaya çıkması ile vergi yükümlüsü kurumların örgüt yapılarındaki değişiklikler (karmaşılaşan ve birden fazla ülkeye yayılan üretim ve idari organizasyon) Model Vergi Anlaşmanın güncellenmesini zorunlu hale getirmiştir. Bu gelişmeler Model Vergi Anlaşmanın ve şerhinin 1977 yılında güncellenmesiyle sonuçlanmıştır. 1992 yılında ise Model Vergi Anlaşmanın periyodik güncellenmesine imkan tanıyan 'Gelir ve Servet Vergilerinde Vergi Anlaşması Modeli' (bundan sonra kısaca OECD Model Vergi Anlaşması olarak ifade edilecektir) yayınlanmıştır. OECD Model Vergi Anlaşması günümüze kadar

yalnızca bir öneri içeriğinde olup ne ulusal ne de uluslararası düzeyde yasal bağlayıcı zorunluluğu bulunmamaktadır. Bu anlaşma, uluslararası organizasyon tarafından sonuçlandırılan kesin bir belge olup, kullanılması isteğe bağlıdır.

OECD modeli, üye ülkeler tarafından çifte vergilendirme anlaşmaları için yaygın olarak kullanılmakla birlikte, bazı OECD üyeleri, bu modeli temel alarak kendi modellerini geliştirmişlerdir. Bunlara örnek olarak Hollanda, İngiltere ve ABD gösterilebilir. Birleşmiş Milletler tarafından 1980 yılında, bir diğer model yayınlanmıştır. Bu model, Birleşmiş Milletler Ekonomik ve Sosyal Konsey (ECOSOC) tarafından atanan bir grup uzman tarafından on yıldan daha fazla bir sürede sonuçlandırılmıştır. BM modeli, OECD modeliyle uyuşmakta, gelişen ve gelişmekte olan ülkeler arasındaki çifte vergilendirme anlaşması görüşmelerinin sonuçlanmasını kolaylaştıran hükümler içermektedir. Ancak son yıllarda OECD modelinin daha önemli olmaya başlamasıyla BM modelinin önemi azalmaya başlamıştır.<sup>48</sup>

#### 1.4.5. Andean Modeli

Bir diğer model Andean modeli olup, Bolivya, Şili, Ekvator, Kolombiya, Peru ve Venezuela gibi müttefikler arasında 1971 yılında benimsenmiş olup gelişmekte olan ülkelerin özel çıkarlarına göre biçimlendirilmiştir. Andean Modeli OECD modeline alternatif olarak hazırlanmış olup, Latin Amerika ülkelerinin geleneksel hükümlerine özellikle kaynak ilkesine vurgu yapmaktadır. Ülkeler çifte vergilendirmeyi ikili vergi anlaşmalarının yanında ikiden fazla devletin taraf olduğu çok taraflı vergi anlaşmalarıyla da önleyebilirler. Günümüze kadar konuyla ilgili yapılan çalışmalardan ilki OEEC Mali İşler Komitesi'nin 1958 yılındaki çok taraflı model vergi anlaşması oluşturma girişimidir. Ancak söz konusu girişim, tanımlama ve uygulama zorluklarından dolayı sonuca ulaşamamıştır. Benzer sonuç BM Model Vergi Anlaşmasının yayınlandığı dönem içinde BM Uzmanlar Komitesi tarafından da elde edilmiştir.<sup>49</sup>

---

birçok kez güncellenmiş, 2008 yılındaki son güncelleme Anlaşmanın 25. maddesine tahkim hükümlerinin eklenmesi ile gerçekleşmiştir. 25. maddedeki bu değişikliğin dışında ayırım yapılmaması, hizmetler ve gayrimenkul yatırım ortaklıkları konularında düzenlemeler de gündeme getirilmiştir.” FERHATOĞLU Emrah, 2010, s. 26-27

<sup>48</sup> “Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Örgütü (OECD) çifte vergilendirmeyi önleme anlaşma taslakları hazırlamış, bu örgüte üye devletler kendi aralarında imzaladıkları, ikili anlaşmalarda bu taslakları örnek alarak kullanmışlardır. Türkiye, bu taslakları ilke olarak benimsemiş olduğu için, OECD üyesi diğer devletlerle az sayıda çifte vergilendirmeyi önleme anlaşması imzalanmıştır. Çünkü bu taslaklarda çifte vergilendirme sorunu sermaye ve teknoloji ihrac eden gelişmiş ülkelerin çıkarları açısından bakılmış, dolayısıyla vergilendirmede ikamet ilkesi üzerine ağırlık verilmiştir. Gelişmiş ülkeler birbirlerine karşı hem sermaye ihracatçısı hem de ithalatçısı olduklarından çıkarları arasında bir uzlaşma sağlanabilmektedir. Türkiye’de Maliye Bakanlığı çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarına temel olmak üzere bir anlaşma modeli hazırlamıştır. Türkiye, Avusturya ve Norveç ile gelir ve servet vergilerinde çifte vergilendir-meyi önleme anlaşması imzalamış ve bu anlaşmaların yasa ile onaylanmaları uygun bulunmuştur. Bu anlaşmalarla Türkiye Cumhuriyeti, anlaşmaların düzenleme alanına giren konular bakımından vergilendirme yetkisini sınırlandırmıştır. Örneğin her iki anlaşma ile de (iki Anlaşmada da m. 6) gayrimenkul sermaye iratlarının, malların bulunduğu âkit devlette vergilendirilmesi kabul edilerek Gelir Vergisi Kanununun bu konuya ilişkin hükümlerine (m. 70-74, 123) anlaşmaların kapsamı açısından değişiklik getirilmiş olmaktadır. Bu anlaşmalarda bilgi alışverişine ilişkin hükümler de yer almıştır. Bu anlaşmalarda ne OECD modeline ne de Türk modeline tam olarak uyulmuştur. Türkiye daha sonra İtalya ve Güney Kore ile de çifte vergilendirmeyi önleme anlaşması imzalamıştır. Türkiye ile Federal Almanya Cumhuriyeti arasında 19.10.1968 tarihinde Bonn’da çifte vergilendirmeyi önleme anlaşması parafe edilmişse de, daha sonra bu anlaşma konusunda bir gelişme olmamıştır.” ÖNCEL Mualla ve ÇAĞAN Nami ve KUMRULU Ahmet, 2011, s. 74

<sup>49</sup> “İkili vergi anlaşmalarında bile devletlerin çıkarlarının uzlaşması güçlüğüle sağlanabilirken, ikiden fazla devletin taraf olduğu çok taraflı vergi anlaşmalarında bu çıkar uzlaşısının nasıl sağlanacağı önemli bir sorundur. Taraf devletlerin çıkar uzlaşısı sorunu dışında, ülke vergi sistemlerine ilişkin düzenlemelerin birbirinden farklılık derecesi çok taraflı anlaşmaların bir diğer önemli sorunu olarak nitelendirilmektedir. Bununla birlikte, ülkeler bölgesel nitelikte bazı çok taraflı vergi anlaşmalarına imza atabilmişlerdir. Bunlardan biri Andean Modeli (1971)’dir. 1969 yılında Bolivya, Şili, Kolombiya, Ekvator ve Peru Cartagena Anlaşması ile Güney Amerika’da bölgesel bir Ortak Pazar (Andean Uluslar Topluluğu) kurmuşlardır. Topluluk, 1971 yılında Andean Modeli olarak da bilinen bir çok taraflı anlaşma modeli yayınlamıştır. Model Anlaşma, Andean Uluslar Topluluğu içinde yabancı sermaye, patent, marka, lisans ve telif konularında ortak vergi uygulamaları öngörmekle birlikte, esas olarak kaynak ilkesini benimsemiştir. Bunun dışında aralarında serbest ticaret

## 1.5.Avrupa Birliği Vergi Hukuku

Avrupa Birliği Vergi Hukuku uluslararası vergi hukukunun en önemli kaynaklarından birini oluşturmaktadır. Günümüzün en önemli topluluklarından bir olan Avrupa Birliği'nin vergiyle ilgili düzenlemeleri uluslararası vergi hukukunun önemli bir parçasıdır. Birlikte üye devletlerin vergi uyumlaştırma süreçleriyle ilgili kararlar, çifte vergilendirme, haksız vergi rekabeti, transfer fiyatlandırması ve örtülü kazanç dağıtımının önlenmesiyle ilgili yapılan düzenlemeler uluslararası boyutta etkisini göstermekte ve diğer devletleri de etkilemektedir. Avrupa Birliği Vergi Hukukunun<sup>50</sup> kaynaklarının başında Avrupa Birliği Anlaşması gelmektedir. Avrupa Birliği Anlaşması'nda birliğin hedeflerine ulaşabilmesi için aşağıda belirtilen yasal düzenlemelere başvurabileceği öngörülmüştür. İkincil mevzuat olarak da adlandırılan düzenlemeler tüzükler, yönergeler, kararlar, öneriler ve görüşlerdir. Bunlardan tüzükler, genel nitelikli olup herkese yönelik olarak çıkarılmakta ve yetkili makamların herhangi bir işlem yapmasına gerek olmadan üye ülkeleri bağlamakta olup yürürlüğe girdiği anda hukuki sonuç doğurmaktadır. Yönergeler, sadece üye ülkelere yönelik olarak çıkarılmakta ve esas amacı üye ülkelerin mevzuatını paralel hale getirmek olup bağlayıcı niteliğe sahip bulunmaktadır. Kararlar da bağlayıcı olup, AB kurumları tarafından özel bir konuda kural koymak için çıkarılmaktadır. Önerilerin hukuki açıdan bağlayıcılığı bulunmayıp üye devletlere, kurumlara veya vatandaşlara belirli konularda önerilerde bulunmaktadır. Görüşler ise, herhangi bir Avrupa Birliği<sup>51</sup> kurumuna herhangi bir mesele hakkında görüş istenmesini belirtmekte olup bağlayıcılığı bulunmamaktadır.

### 1.5.1.Avrupa Birliği Anlaşmaları

Avrupa Birliği Vergi Hukukunun en önemli kaynağı, Avrupa Topluluğunu kuran anlaşmalar ve planlarıyla bunların eki ve protokollerden meydana gelmektedir.<sup>52</sup> Avrupa

---

şartlarını sağlamayı ve sermayenin serbest dolaşımını amaçlayan bazı Karayip ülkeleri tarafından 1994 yılında CARİCOM Çok Tarafı Vergi Anlaşması imzalanmıştır. Adrean Modelinde olduğu gibi kaynak ilkesi benimsenmiştir. Bir diğer çok tarafı vergi anlaşması da, OECD Model Vergi Anlaşmasını temel alan ve Danimarka, Finlandiya, Faeroes Adaları, İzlanda, Norveç ve İsveç'in taraf olduğu İskandinav Çok Tarafı Vergi Anlaşmasıdır." FERHATOĞLU Emrah, 2010, s. 30-31

<sup>50</sup> "Avrupa Birliği gibi uluslar üstü örgütlerin kurulmasıyla birlikte, uluslar üstü örgüt kurumlarının işleyişlerini denetleme, örgüte üye devletler arasında çıkabilecek uyuşmazlıları çözüme kavuşturma ve örgüt normlarının üye ülkelerde uygulanmasından ya da uygulanmamasından doğacak uyuşmazlıkları gidermede yetkili yargı organlarının kurulması da gündeme gelmiştir. Konuyla ilgili olarak Avrupa Toplulukları Adalet Divanı ile ilgili açıklamalara yine çalışmanın ikinci bölümünde yer verilmiştir." FERHATOĞLU Emrah, 2010, s. 14

<sup>51</sup> "AB bir milletlerarası örgüt olarak kurulmuştur. Ancak kurucu antlaşması olan ABA'nın yürürlüğe girmesinden bu yana, AB'nin hukuki bir kişiliğe sahip olup olmadığı tartışılmaktadır. 1 Aralık 2009 tarihinde yürürlüğe giren LA'nın Birlik hukuki kişiliğe sahiptir hükmünü içeren 47. maddesi, AB'nin bir milletlerarası hukuk kişisi olarak hareket edebileceğine ilişkin önemli bir adım sayılabilir. Bununla Birlikte, AB'nin milletlerarası ilişkilerin önemli bir parçasını oluşturan güvenlik, savunma politikası ve ortak dış politika gibi konularda yoğun olarak tek tarafı, karşılıklı veya çok tarafı işlemler gerçekleştirilmesi ABA'dan itibaren AB'nin bir milletlerarası hukuk kişiliğine sahip olup olmadığı konusunda kuşular yaratmıştır. LA'nın 1 Aralık 2009 tarihinde yürürlüğe girmesiyle bir yandan hem sayı hem de nitelik olarak artan faaliyetler, öte yandan antlaşmalara taraf olma açısından LA'da yapılan düzenlemeler nedeniyle tartışma farklı bir niteliğe bürünmüştür. AB'yi kuran ABA milletlerarası hukuki kişiliğe karşılık gelebilecek açık bir madde içermez. ABA'yı değiştiren sonraki antlaşmalar yani, Amsterdam ve Nice Antlaşmaları da böyle bir madde getirmemiştir. Hem ABA hem de Amsterdam antlaşmasının hazırlık çalışmalarında AB'nin hukuki kişiliğine ilişkin açık bir hükmün olması yönünde bir çoğunluk var ise de, taslak metinlerde böyle bir hükme yer verilmesine rağmen muhtemelen konsensus sağlanamadığından hüküm nihai metinlerden çıkartılmıştır." SAK Yıldırım, *Milletlerarası Örgütlerin Milletlerarası Hukuk Kişiliği Meselesi ve Avrupa Birliği'nin Milletlerarası Hukuk Kişiliği*, Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi Cilt: 12, Özel S., 2010, s.1218

<sup>52</sup> "I. ve II. Dünya Savaşları arasında imzalanan bazı vergi anlaşmaları diğerlerinden farklı olarak daha fazla ilgi çekmektedir. Bunlardan birisi de İtalya ve Avusturya'nın onaylamamasından dolayı yürürlüğe girmemiş olan; İtalya, Macaristan, Polonya, Romanya ve Yugoslavya'nın taraf olduğu 1922 çok tarafı Roma Anlaşmasıdır. Anlaşma, uluslararası vergi uyuşmazlıklarının çözüm sürecinde vergi yükümlülerine müzakerelerde temsil edilme hakkını vermenin yanı sıra, bugün anlaşmalarda kullanılan iki dereceli karşılıklı anlaşma usulü (KAU) süreci ile ilgili düzenlemelere yer vermiştir. Anlaşmanın 10. maddesinde düzenlenen uyuşmazlık çözüm sürecinde vergi yükümlüleri çifte vergilendirmeye neden olan vergilendirme işlemine karşı bağlı oldukları yetkili makama başvuru yap ma hakkına sahiptirler. Uyuşmazlık çözümü ile



Birliği'nin kurucu anlaşması olan 1957 tarihli Roma Anlaşması'nda, Avrupa Birliği'nin hedefleri<sup>53</sup>; bir ortak pazar kurmak, ekonomik ve parasal birliği gerçekleştirmek, genel politika ve etkinlikleri yürürlüğe koymak olarak belirlenmiştir. Roma Anlaşması'nda hedefler bu şekilde gösterildikten sonra, hedeflere ulaşabilmenin gerekliliklerinden biri vergilemeyle ilgili hükümler, topluluk politikaları başlığını taşıyan üçüncü kısımda, yani rekabet, vergilendirme ve mevzuatın uyumlaştırılmasıyla ilgili ortak düzenlemelerde yer almaktadır.<sup>54</sup> Örneğin, üye ülkeler arasında, malların ithalat ve ihracatı sırasında sayısal kısıtlamaların ve gümrük vergilerinin yasaklanması, üye ülkeler arasında kişilerin, hizmetlerin, sermayenin ve malların serbestçe dolaşımı önündeki engellerin kaldırılması, getirilecek bir sistemle iç pazardaki rekabet çarpıklığının önlenmesi, ortak pazarın işlevinin gerektirdiği ölçüde üye ülkelerin hukukunun uyumlaştırılması gibi maddeler gösterilebilir. Daha sonra 1992 yılında ekonomik ve parasal birliğe geçiş amacıyla imzalanan Maastrich Anlaşması'nda vergiyle ilgili doğrudan hükümler bulunmamakla birlikte getirilen politikaların birçoğu vergileme üzerinde etki yapmaktadır.

Roma Anlaşması'nın 23. maddesi, Avrupa Birliği'nin vergileme konusundaki yetkilerinin sınırını ve çerçevesini çizmektedir. Burada özellikle üstünde durulması gerekli madde, anlaşmanın 293. maddesidir. Bu maddeye göre, üye devletler, gerektiğe Avrupa

---

ilgili düzenlemeler bu anlaşmaya kadar imzalanmış anlaşmalarla kıyaslandığında daha ayrıntılıdır. II. Dünya Savaşını izleyen dönemde, Çok Taraflı Roma Anlaşmasından sonra yürürlüğe giren vergi anlaşmalarında özellikle Almanya, İsviçre ve Danimarka'nın taraf olduğu anlaşmalarda KAU süreci yer almıştır.” FERHATOĞLU Emrah, 2010, s. 33-34

<sup>53</sup> “Milletlerarası işbirliğinin niteliğinin ve yöntemlerinin esaslı bir şekilde farklılaştığı Avrupa Birliği (AB) gibi örgütler için, bu soruları cevaplamak biraz daha zorluk taşır. Bunun temel nedeni, devletlerin yetkilerinin çoğunun, bu gibi örgütlerde ya tamamen ya da kısmen devrediliyor olmasıdır. AB'nin milletlerarası hukuk düzenindeki yeri, özellikle son yirmi yıldır, gerek Avrupa'dan, gerek Avrupa dışından hukukçular, araştırmacılar ve dünya politikasına yön veren karar merkezleri için önemli bir konu olmuştur. AB'nin milletlerarası hukukun bir kişisi olması meselesi ve buna bağlı olarak da üçüncü taraflar karşısında tek ve bütün bir hukuki varlık olarak kendi adına hareket edebilmesi ve kendi kurumları ile temsil edilebilmesi, AB ile ilgili yapılan tartışmaların başında gelmektedir. AB'nin gerek bölgesel ve gerekse dünya ölçeğinde, milletlerarası ticaret ve bu ticaretin finansmanında sahip olduğu etki ve yön verme kabiliyeti, dış politika ve özellikle dünya barışına katkı sağlama meselelerinde de somut sonuçların elde edilmesi beklentisi yaratmaktadır. Gerçekten AB'nin milletlerarası münasebetlerin ekonomi kompartımanında Avrupa Topluluğu (AT) tüzel kişiliği ile temsil edilmesine ilişkin kurucu anlaşmalarda açık hukuki dayanaklar vardır. Ancak daha çok AB ismi ile milletlerarası alanda faaliyet göstermesi durumunda, kişilik ve temsil meselelerinde hukuki dayanak sorunu ile karşılaşılmaktadır. Avrupa Topluluğu - Avrupa Birliği şeklinde farklı isimler kullanılmasının ve böylece faaliyet gösterilmesinin kişilik ve temsil bakımından nedenleri olduğu kadar, başka hukuki ve ayrıca politik nedenleri olduğu savunulabilir. Bununla birlikte, konumuz olan hukuki kişilik açısından bu farkın önemi, AT'nin milletlerarası işlem ve münasebetlerinde -özellikle de anlaşma akdetme yetkisi söz konusu olduğu- bir milletlerarası hukuki kişilikte aranan nitelikleri haiz bir tüzel kişiliğe sahip olmasında, ancak AB için konunun tartışmalı olmasında yatmaktadır. Milletlerarası hukuki kişilik anlamında ortaya çıkan bu fark yönünden yaklaşıldığında milletlerarası hukuk ve AB hukuku açısından bazı sorunlar baş göstermektedir.” SAK Yıldray, 2010, s.1205

<sup>54</sup> “Avrupa Birliği Hukuku, Birlik üyesi ülkelerin, egemenlik yetkilerinin bir kısmını Birlik Kurumlarına devretmeleri ile oluşan kendine özgü (sui generis) bir hukuk sistemi olup, ulusal hukuka göre üstün, doğrudan uygulanabilir, ulusüstü bir hukuk düzeni olarak tanımlanmaktadır. Avrupa Birliği hukukunun kaynakları ise birincil kaynak olarak ifade edilen kurucu anlaşmalar, ikincil kaynak olacak adlandırılan topluluk organlarının tasarrufları (tüzükler, direktifler, kararlar, tavsiye ve görüşler), adalet divanı tarafından tanınan hukukun genel ilkeleri, adalet divanı kararları, üye olmayan devletlerle Avrupa Birliği'nin yapmış olduğu uluslararası anlaşmalar ve yazılı olmayan hukuk kurallarıdır. Bu kaynaklardan direktifler (yönergeler) amaçları bakımından Üye Devletleri bağlayıcıdır. Roma Anlaşmasının, Birlik Kurumlarının görevlerini yerine getirmek için hazırladığı normlarını saydığı 249. maddede (LA'dan sonra madde 288) direktifler sonuçları açısından Üye Devletleri bağlayan, ancak şekil ve yöntem seçimini ulusal makamlara bırakan (doğrudan uygulanabilir olmayan) düzenlemeler olarak tanımlamıştır. Bu bakımdan direktifler ulusal hukuk üzerinde etki yaratabilmeleri için bu hukuk düzeninde ayrı bir düzenlemeye ihtiyaç duymaktadırlar. Bir uluslararası anlaşma, bir direktiften farklı olarak, uygulamaya konulma tarihi bakımından bir son tarih belirtmemektedir. Direktiflerde ise Üye Devletlerin söz konusu direktifi iç hukuklarına dahil etmeleri için bir süre öngörülür. Avrupa Adalet Divanının, Üye Devletin söz konusu direktifi iç hukukuna belirlenen süre içinde dahil etmemesi durumunda Direktifin bu ülke açısından doğrudan uygulanabilir olduğuna ilişkin bazı kararları bulunmaktadır. Anlaşmaların ise taraf Devletlerde hüküm ifade edebileceği zaman bakımından iç hukuk sistemlerine göre üç farklı yaklaşım bulunmaktadır. Bunlardan ilki, anlaşmanın taraf devlet bakımından hemen hüküm ifade etmesini öngören basit imza usulü; ikincisi, imzadan sonra onaylama, kabul, uygun bulma gibi ikincil işlemlere gereksinim duyan usul; üçüncüsü ise katılma usulüdür.” FERHATOĞLU Emrah, 2010, s. 138

Birliği<sup>55</sup> içindeki çifte vergilendirmeden kaçınmak maksadıyla vatandaşlarının çıkarlarını da göz önünde bulundurarak görüşmeler yapacaklardır. Bu hüküm tahkim anlaşmasının da yasal temelini oluşturmaktadır. Diğer hükümler, vergilemeyle ilgili özel hükümler niteliğindedir. Avrupa Birliği Anlaşması<sup>56</sup> doğrudan vergilerin uyumlaştırılması konusunda özel hükümler içermemesine rağmen, ulusal vergi sistemleri anlaşmanın bütünündeki ilkelere uymakla yükümlüdürler. Örneğin; malların, kişilerin hizmetlerin ve sermayenin serbest dolaşımı gibi.

### 1.5.2. Avrupa Birliği Yönergeleri

Avrupa Birliği Yönergeleri, üye devletler arasında vergi uyumlaştırmasını sağlamayı ve ortaya çıkabilecek olan bir takım vergiyle ilgili sorunların önüne geçmeyi amaçlamaktadır.<sup>57</sup> Bu yönergeler, genellikle kurumlar vergisi alanında düzenlemeleri kapsamaktadır. Vergilemeyle ilgili başlıca üç yönerge bulunmaktadır. Bunlar, ana şirket - bağlı şirket yönergesi, birleşme yönergesi ve faiz ve maddi olmayan haklar yönergesidir. Direktiflerden farklı olarak, uluslararası anlaşmalar iç hukukta herhangi bir değişiklik yapılmaksızın aynen uygulanabilir belgelerdir. Bu durumu anlaşmaların iç hukukta kendiliğinden ya da aktarma yoluyla hüküm ifade etmesi halleriyle karıştırmamak gerekir.

<sup>55</sup> “AB’nin milletlerarası antlaşmalara taraf olma açısından yaygın bir uygulaması da vardır. AB’nin yaptığı milletlerarası antlaşmalar, yukarıdaki amaç ve işlevlerden de anlaşılacağı gibi, konusu dış ilişkiler ve güvenlik veya adalette işbirliği ve iç güvenlik olan antlaşmalardır. Antlaşmalar daha yoğun olarak, güvenlik alanındaki barışı koruma antlaşmaları ve AB’nin dünyanın her yerine yayılmış bulunan temsilcilikleri ve bu temsilciliklerin ayrıcalıklarını düzenleyen antlaşmalar şeklinde kabaca iki grupta toplanabilir. AB dünyanın birçok devletinde ve ayrıca milletlerarası örgütler nezdinde temsilciliklerini ve bu temsilciliklerinin ayrıcalıklarının düzenleyen antlaşmalar da yapmaktadır. Antlaşmalarda düzenlenen amaç ve işlevlerinden, ABA’nın 24. Maddesine göre kullandığı antlaşma akdetme yetkisinden ve nihayet söz konusu amaç ve işlevlere ve antlaşma akdetme yetkisine dayanan ve yukarıda bazı örnekleri verilen yoğun antlaşma uygulamasından, kurucu antlaşmada açıkça düzenlenmiş olmamakla birlikte ama örtülü olarak AB’nin milletlerarası hukuk kişiliği olduğu sonucuna varılabilir. Bununla birlikte yukarıda belirtildiği gibi bir milletlerarası örgütün hukuki kişiliği ona, devletin hukuki kişiliğinin devlete sağladığı her türlü tasarrufu gerçekleştirme imkanını vermez. LA, AB kurucu antlaşmalarını esaslı bir şekilde değiştirmiştir. AT’nin varlığına son vererek, önceden tümüyle AT’nin dayanak belgesi olan ATA’yı birçok değişikliklerle Avrupa Birliği’nin İşleyişine İlişkin Antlaşma (ABIA) adı ile yeniden düzenlemiştir. Amsterdam ve Nice antlaşmaları ile değişikliğe uğrayan ABA da ismi aynı kalmakla birlikte önemli değişikliklere uğramıştır. Antlaşmaların gerektirmesi halinde ya da Antlaşmaların Birlik politikaları dahilindeki amaçlarından birini gerçekleştirmek için bir antlaşma akdetmek gerektiğinde ya da böyle bir antlaşmanın yapılması hukuken bağlayıcı bir Birlik tasarrufunda öngörüldüğünde veyahut da böyle bir antlaşmanın yapılması ortak kurallara tesir edecek ya da onların kapsamını değiştirecekse, Birlik bir ya da daha fazla devlet veya milletlerarası örgütle söz konusu antlaşmayı akdedebilir.” SAK Yıldırım, 2010, 1227

<sup>56</sup> “Avrupa Birliği üyeliğine adaylık sürecinde olan Türkiye için Birlik ile uyumlu vergilendirme süreçlerinin oluşturulması zorunluluğu bulunmaktadır. AB içerisinde vergi uyumlaştırması çabaları devam etmekte olan bir süreçtir. AB’nde ticaret, yatırım ve yerleşmeye engel oluşturan ilave vergi ve uygunluk işlemleri yükünün ortaya çıkmasındaki ana sebep üye ülkelerin farklı vergi sistemlerinin oluşudur. Ekonomik anlamda çifte vergilendirme sorunu AB için önem arz etmektedir. şirketler karlarını her ülkede farklı hesaplarda ve işlem bazında tutmak zorundadırlar ve üye devletler, karları kendi vergilendirme alanları dışında kalan ortak şirketlerin zararlarını muaf tutmamaktadırlar. Her üye devlet için, vergilendirme haklarının kaybını gerektiren devletler arası organizasyon değişiklikleri sermaye kazançlarındaki vergilerde ve diğer vergilerde artışa neden olmaktadır. Anlaşmazlık yaşanan vergilendirme yetkisi sorunlarında çifte vergilendirme ortaya çıkmaktadır. Avrupa Birliği’nde hukuki anlamda çifte vergilemeyi önleme amaçlı Model Anlaşma ile vergi yükümlüsünün yaşadığı ülke önem kazanmıştır. Üye ülkeler kredi veya istisna yöntemlerinden birini kullanmaktadırlar. Bununla birlikte uygulamada kaynak ülkeye vergi hükümlerini uygulama yetkisi verilmekle birlikte ayrımcılığa karşı ulusal ya da anlaşma düzeyinde koruyucu bir uygulama yetkisi verilmemiştir.” BERKAY Ferhan ve ARMAĞAN Ramazan, 2011, s. 100

<sup>57</sup> “Çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarında, Türkiye’nin uyguladığı yöntemlerde de görüldüğü üzere, gerçek kişi ve kurumların mukimliğinin belirlenmesi sorunların engellenmesi açısından büyük önem taşımaktadır. Gerçek kişiler açısından getirilen beş ölçüt ile muhtemel karışıklıklar engellenmeye çalışılmıştır. Bu ölçütler; daimi mesken ölçütü, hayati menfaatlerin merkezi ölçütü, kalmanın adet edinildiği oturma yeri, vatandaşlık ölçütü ve karşılıklı anlaşma usulüdür. Kurumlarda ise çifte mukimliğin çözümü için Kanuni (kayıtlı) merkezin önceliği, fiili İş Merkezi’nin önceliği ve karşılıklı anlaşma usulü yöntemleri uygulamaya konulmuştur. Türkiye’nin çifte vergilendirmeyi önleme bağlamında karşılaştığı bir sorun kurumların vergilendirilmesi ile ilişkili olarak işyeri tanımlamasından kaynaklanmaktadır. Türk vergi anlaşmalarının 5. Maddesinde yer alan işyeri tanımının içeriğinde yer alan fıkralar, VUK açısından işyeri kabul edilmeyen faaliyetleri işyeri olarak kabul ettiği için, taraf devlet mukimi mükellefler daha ağır bir vergilendirmeye maruz kalabilmektedirler. Dar mükelleflerin daha ağır vergilendirilmelerinin önlenmesi için 5. Maddede yer alan tanımların yorumlanması sürecinde daha ağır bir vergilendirmeye yol açmayacak şekilde ele alınması ile mümkün olabilecektir.” BERKAY Ferhan ve ARMAĞAN Ramazan, 2011, s. 102

Her iki halde de uluslararası anlaşmalar iç hukukta aynı şekilde hüküm ifade eder. Bu bakımdan, 1976 yılında Komisyonun Direktif önerisinin 1990 yılında uluslararası vergi anlaşmasına dönüştürülmesi, öneride öngörülen amaçların Üye Devletlerde ayrı yasal düzenlemelere gidilmeden uygulanabilir hale gelmesiyle sonuçlanmıştır.

### 1.5.2.1. Birleşme Yönergesi

Birleşme Yönergesi, 23 Temmuz 1990 tarihinde yürürlüğe girmiştir. Yönerge, iki veya daha fazla birlik üyesi ülkede faaliyet gösteren şirketlerin dâhil olduğu, birleşme, bölünme, varlık transferi ve payların değişimi gibi durumlarda uygulanmaktadır. Aynı ülke içinde faaliyet gösteren şirketlerin söz konusu durumlarına, birleşme yönergesinin uygulanması olanaksızdır. Yönerge, yalnızca metinde tanımları yer alan ticari işlemler, yararlanacak gruplar ve vergi işlemleri için geçerli olup 13 madde ve bir önsözden oluşmaktadır. Yönerge, tanımları verilen birleşme, bölünme, hisse değişimi ve varlık transferi gibi durumların farklı üye ülkelerde gerçekleşmesi durumunda, vergi tarafsızlığının sağlanması için yönergede öngörülen kuralların kendi iç hukuk kurallarınca benimsenmesini şart koşmaktadır. Yabancı yatırımlara özendirme gayesiyle<sup>58</sup> Türkiye’de de uyumlu yasalar çıkarılmıştır.

### 1.5.2.2. Ana Şirket - Bağlı Şirket Yönergesi

Ana Şirket-Bağlı Şirket Yönergesi, 23 Temmuz 1990 yılında yürürlüğe girmiş olup 9 maddeden oluşmaktadır. Avrupa Birliğine üye devletlerdeki ana ve bağlı şirketler arasındaki karların sınır ötesi dağılımına uygulanmaktadır. Bu yönergenin hedefi, ana şirket ve bağlı şirketin farklı ülkelerde bulunması durumunda, şirket karlarının ekonomik çifte vergilendirmeye uğramasının önlenmesidir. Yönergede, ana şirket ve bağlı şirket arasında gerçekleşecek kar payı dağıtımındaki çifte vergilendirmenin önlenmesi için bu şirketlerin bazı koşullara sahip bulunmaları gerektiği ifade edilmektedir. Bunun yanında yönergede, üye devletin, herhangi bir zamanda, şirketlerce yapılan işlemlerin vergiden kaçınma, vergi kaçırma niyeti taşıması durumunda yönergenin hükümlerini uygulamayabileceği ve istismar karşıtı hükümlerine başvurulabileceği hüküm altına alınmıştır. Yönergeyle getirilen düzenlemelere bakıldığında, esas amacın, kurucu anlaşmanın da hedefi olan ortak pazarın işlevsel hale getirilmesi ve sermayenin serbest dolaşımıyla şirket kurma özgürlüğünün sağlanması olarak ifade edilebilir.<sup>59</sup>

<sup>58</sup> “Yabancı yatırımcıların Türkiye’de yatırım yapmalarını teşvik etmek, yabancı yatırımcıları yerli yatırımcılarla eşit muameleye tâbi kılmak ve yabancı yatırımcıların Türkiye’deki faaliyet ve işlemlerinden doğan net kâr, iştirak hisselerinden doğan temettü, hisse ve mal satışından doğan satış bedellerini, tasfiye artığı, tazminat ve lisans bedellerini yurt dışına serbestçe transfer edebilmelerini teminat altına almak maksadıyla 17.06.2003 tarihinde 4875 sayılı Doğrudan Yabancı Yatırımlar Kanunu çıkarılmıştır. Bu kanuna Doğrudan Yabancı Yatırımlar Kanunu denmesinin sebebi, doğrudan yatırım yapan yabancı yatırımcılara veya yurtdışında ikamet eden Türk vatandaşlarına uygulanacak muameleyi kapsamakta olmasındandır. Burada doğrudan yatırımları, örneğin portföy yatırımları gibi dolaylı yatırımlardan ayırt etmek amaçlanmıştır. Doğrudan yatırımlar, portföy yatırımlarından farklı özellikler arz eder. Doğrudan yabancı yatırımcı yatırım yaptığı ülkede kalıcı yatırım yapan, o ülkenin fiziki şartlarından ve is riskinden etkilenen, her türlü kur riskini taşımak zorunda kalan kimsedir. Ayrıca doğrudan yatırımlarda personel ve ekipmanın koruma altına alınması gerekir. Oysa portföy yatırımcısı olarak gelen yabancı yatırımcı o ülkenin is ve kur risklerini taşımadığı gibi, istemediği veya beğenmediği anda parasını alıp çıkıp gidebilir. Doğrudan Yabancı Yatırımlar Kanunu ile yabancı yatırımcıların Türkiye’de şirket kurma, mevcut bir ortaklığa katılma, şube ve irtibat bürosu açmak istemeleri halinde Hazine Müsteşarlığı Yabancı Sermaye Genel Müdürlüğü’nden izin alma zorunluluğu ortadan kaldırılmıştır. Aynı şekilde daha önce alınan yatırım izni, kapasite artış izni, birleşme ve tasfiye izni, şirket faaliyet konusu değişikliklerine ilişkin izinler, sermaye artışı ve hisse devir izinleri, dolaylı iştirak izinleri artık alınmayacaktır.” Lerzan YILMAZ, 2006, “4875 Sayılı Doğrudan Yabancı Yatırımlar Kanunu’nun Getirdiği Yenilikler”, İstanbul Ticaret Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi Yıl:5 Sayı:10, s. 172

<sup>59</sup> “Tahkim yoluyla genellikle şu uyuşmazlık tiplerinin çözümü mümkündür; 1. Bağlı şirketler arasındaki kar ayarlamaları, 2. Daimi ikametgahın varlığı ve buna bağlı gelirlerin vergilendirilmesi bakımından yetkinin hangi devlete tahsis edileceği, 3. Vergi mükellefinin ikametgahı, 4. Kar paylaşım, faizler, gayri-maddi hak bedelleri, ücretler gibi gelir unsurlarının yarışan karakteri. Tahkim konusu olabilecek uyuşmazlıkları listelemek yerine devletlerin birbirleri ile olan ilişkileri (bilgi değişimi, KAU’nün bizatihi kendisi gibi, şu andaki OECD Model Anlaşmasınının 25-30. maddeleri) hariç anlaşmadan doğan bütün

### 1.5.2.3.Faiz ve Maddi Olmayan Hak Bedeli Yönergesi

Faiz ve Gayri Maddi Hak Bedeli Yönergesi, 3 Haziran 2003 tarihinde yürürlüğe girmiştir. Yönergenin amacı, Avrupa Birliğine üye ülkelerde kurulmuş ancak farklı devletlerde faaliyet gösteren bağlı şirketler arasındaki faiz ve gayri maddi hak bedeli ödemelerinde uygulanacak olan ortak bir vergi sisteminin yürürlüğe konulmasıdır. Yönergede, faiz, gayri maddi hak bedelleri, bir üye devletteki şirket, bağlı şirketler, yararlanma hakkı sahibi, kaynak devlet, sürekli işyeri gibi kavramların tanımlarına yer verilmiştir.<sup>60</sup>

Faiz veya gayri maddi hakları ödeyen şirketin ikametgâhının bulunduğu devlet veya faiz veya gayri maddi hakları taşıyan şirketin etkili olarak yönetildiği üye ülke, ödemenin kaynak ülkesi olarak kabul edilir. Yönerge, yalnızca ilgili şirketler arasında yapılan ödemelerde uygulanmaktadır. Üye devletler, bu kriteri sermaye veya oy hakkında belirleme konusunda seçme hakkına sahiptir. Kaynakta vergilemenin olanaklı olmadığı durumlarda, birliğin vergilendirilebilir tabanını aşındırma ihtimalinden dolayı Yönerge bir kaç tane kötüye kullanma hükümlerine yer vermiştir. Devletler, faiz ve gayri maddi hak bedellerinin benzerlerine uygunluk miktarını aşması durumunda, Yönerge yalnızca benzerlerine uygun miktara uygulayacaklardır. Yönerge, üye devletlerin, asıl amacı vergi kaçırma, vergiden kaçınma, sahtekarlık olan işlemler karşısında bunları engellemeye yönelik olarak yönergenin hükümlerini uygulamama hakkına sahip olduğunu hüküm altına almıştır.

### 1.6.Uluslararası Örf ve Adet Hukuku

Uluslararası örf ve adet kuralları, uluslararası hukuk öznelerinin bir takım olaylar karşısında oluşturdukları tutum ve davranışları sonucunda ortaya çıkan ve yazılı olmayan kurallardır. Uluslararası alanda yazılı hukuk oluşturmanın etkili bir metodunu bulmanın zorluğu uluslararası hukukta örf ve adet hukukunun<sup>61</sup> önemini artırmaktadır. Buradan

---

uyuşmazlıkların tahkim konusu olabileceği kabul edilmelidir.” YILDIRIM Murat, *Uluslararası Vergi Hukuku'nda Tahkim*, 2010, s. 171-172

<sup>60</sup> “ABTA'nın konusu bakımından tartışılan bir diğer unsur da örtülü sermayeye ilişkin düzenlemelerin neden olduğu çifte vergilendirmenin Anlaşma kapsamında olup olmadığıdır. Bu tartışmada her örtülü sermaye temininde transfer fiyatlandırmasıyla kazanç aktarımının var olmayabileceği göz önünde bulundurulmalıdır. Buna göre, ülkenin iç hukuk düzenlemelerine göre ilişkili kurumlardan temin edilen yabancı kaynağın sermayenin belirli bir yüzdesini aşması durumunda örtülü sermaye temini söz konusu olabilir. Ancak örtülü sermayeye ilişkin faiz oranları, birbiriyle ilişkili olmayan kurumlar arasında gerçekleşen faiz oranıyla aynı düzeyde ise transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç aktarımı söz konusu olmayacaktır. Bu durumda örtülü sermaye temini nedeniyle yapılan bir matrah düzeltilmesi işlemiyle çifte vergilendirmeye neden olunmuşsa, transfer fiyatlandırmasından kaynaklanan bir durum olmadığı için ABTA'nın kapsamı dışında kaldığı ifade edilebilir. Bununla birlikte özellikle JTPF'de örtülü sermaye temininden doğan çifte vergilendirme sorununun da ABTA kapsamında olduğu görüşü ağır basmaktadır. Buna göre örtülü sermaye teminine ilişkin kötüye kullanma kurullarından ve emsallere uygunluk ilkesinden doğan çifte vergilendirme sorunu ABTA'nın hükümlerine göre giderilebilecektir. Avrupa Birliği Komisyonunun da görüşü bu yöndedir. Komisyona göre, transfer fiyatlandırması ve örtülü sermaye teminine yönelik işlemlerin tamamı ilişkili kurumlar arasında matrah tahsisi ile ilgili olduğundan örtülü sermaye teminine ilişkin konular da bu Anlaşma kapsamında değerlendirilmelidir. Komisyon vergi idarelerini ABTA'da öngörülen sürecin rahat işlenmesini sağlayabilmek amacıyla Anlaşmayı en geniş şekilde yorumlamaları yönünde teşvik etmektedir.” FERHATOĞLU Emrah, 2010, s. 146

<sup>61</sup> “Devletler arasında yapılan bir anlaşmayla ya da bir uluslararası örgüt kararıyla uyuşmazlıkları çözmekle görevlendirilen ve kararları bağlayan olan yargı organları uluslararası mahkeme olarak nitelendirilmektedir. Gün Tizde Uluslararası Adalet Divanı (UAD), Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi (AİHM), Uluslararası Deniz Hukuku Mahkemesi gibi hukuk konulu olan mahkemelerin yanında ceza hukukunu konu alan uluslararası nitelikte mahkemeler de bulunmaktadır. Uluslararası vergi uyuşmazlıklarının çözümlenmesi bakımından UAD ve AİHM'in görev ve yetkileri ile ilgili açıklamalara çalışmanın ikinci bölümünde yer verilmiştir. Bağımsız bir Uluslararası Vergi Mahkemesi'nin kurulmasına yönelik çok sayıda öneri ve çalışma olmasına rağmen, uluslararası topluluk bu konuya çok istekli yaklaşmamaktadır. Konula ilgili olarak İFA ve ICC'nin çalışmaları dikkat çekmektedir. İFA, bir uluslararası vergi mahkemesinin kurulması ile ilgili ilk çalışmasını 1947 yılında yapmış, söz konusu çalışma 1951 ve 1960 yıllarında güncellenmiştir. ICC'nin ve bazı hukukçuların çalışmalarına karşılık devletler, vergilendirme yetkilerinin zayıflayacağı gerekçesiyle uluslararası vergi mahkemesinin kurulmasına çok sıcak bakmamışlar, tüm çabalar sonuçsuz kalmıştır.” FERHATOĞLU Emrah, 2010, s. 14

hareketle, uluslararası taraflar arasında, uluslararası vergilendirmeyi ilgilendiren konularda uzun zamandan beri uygulanmakta olan bir örf ve adet kuralının ortaya çıkması halinde kaynak olarak bu kuralın alınacağı muhakkaktır. Örneğin, bir ülkede yerleşmiş olmayanların, yerleşenlerden daha ağır vergilendirilmeye bağlı tutulmamasını ifade eden ayırıcılık yapmama normu herhangi bir ikili anlaşmayla ortaya konulmamış olsa da ülkede bulunan herkes için uygulanması gerekli bir örf ve adet hukuku kuralıdır. Bu cihetle, bir kuralın uluslararası örf ve adet kuralı haline gelmesi için gerekli koşullar uluslararası vergi hukuku bakımından da geçerlidir. Bunlardan ilki maddi öge olarak ifade edilen, benzer durumlarda aynı kuralın sürekli olarak tekrarlanması sonucunda bir alışkanlık haline gelmesidir. Diğer ise, psikolojik öge olarak ifade edilen, benzer durumlarda sürekli olarak uygulanan kurala uyma konusunda zorunluluk hissedilmesine dair bir inancın yerleşmiş olması gerekmektedir. Ancak bu inanç soyut bir inanç olmamalı, bir taraf için somut bir hak ortaya koyarken diğer taraf açısından bu hakka saygı gösterme yükümlülüğünü ortaya koyması gerekmektedir. Avrupa Adalet Divanı Statüsünün 38. maddesinde, örf ve adet kuralının varlığı için genellikle kabul edilmiş bir uygulama terimi yeterli görülmüştür. Bu da göstermektedir ki bir kuralın, örf ve adet kuralı olarak kabul edilmesi için tüm devletler tarafından onaylanması gerekli olmayıp, buna karşı çıkan devletler açısından bağlayıcılığı bulunmamaktadır. Uluslararası gelenek kuralının meydana gelmesinde bir kuralın varlığına sessiz kalmak, o kuralı kabul etmek anlamına gelirken, açık ve kesin olarak bir kurala karşı çıkmak o kuralı o devlete karşı ileri sürülebilmesine mani olmaktadır. Bir konuda hem gelenek kuralı hem de bir anlaşma hükmünün varlığı durumunda hangisinin üstün tutulacağı konusu öğretilerde hayli tartışmalara yol açmıştır. Genel kabul ikisinin eşit olduğu, birinin diğerine üstün tutulamayacağı yönünde olmasına karşın, gerçekte anlaşma hükümlerinin taraf devletlerce daha kabul edilebilir olması nedeniyle, bir devletin diğerine herhangi bir gelenek kuralını ileri sürmesinin çok daha zor olduğu yönündedir. Nitekim bu zorluk uluslararası vergi hukukunun niteliği gereği daha çok ön plana çıkmaktadır. Devletlerin maddi menfaatlerini yakından ilgilendiren ve daha teknik bir özellik gösteren uluslararası vergi sorunlarında bir örf ve adet kuralının uygulamada taraf devletlerce kabul edilmesi pek olanaklı değildir.

### 1.6.1.Hukukun Genel İlkelerinin Önemi

Hukukun ilkeleri, Uluslararası Adalet Divanı Statüsünün 38. maddesinde, uluslararası hukukun asli kaynakları arasında üçüncü sırada yerini almıştır. Aslında soyut bir kavram olan hukukun genel ilkelerinin neler olduğu statüde açıklanmamıştır. Bu konuda sınırlı sayma yöntemine gitmek yerine evrensel dil seçilerek genel bir ifade kullanılmıştır.<sup>62</sup> Hukukun genel ilkelerinin bir çoğu, esasen, anlaşmaların yorumlanmasının temel yapı taşı olduğu gibi, karşılaşılabilecek yasa boşluklarının doldurulması amacına da hizmet etmektedir. Hukukun

<sup>62</sup> “Genel bir biçimde uluslararası mahkeme deyimi ile devletler arasında yapılan bir antlaşmayla ya da bir uluslararası örgüt kararıyla uyumsuzlukları hukuka uygun olarak çözmekle görevlendirilen ve kararları bağlayıcı olan bir organ belirtilmektedir. Bu genel tanım hakemlik mahkemelerini de kavramaktadır. Uygulamada ve öğretilerde uluslararası yargısal yollar arasında uluslararası hakemlik mahkemeleri ve uluslararası mahkemeler olmak üzere bir ayırımı gidilmekte olup, bu iki yargı yolunun arasında da birtakım farklılıklar bulunduğu ortaya çıkmaktadır. Uluslararası mahkemeleri uluslararası hakemlikten ayıran başlıca üç fark şunlardır: i) Uluslararası hakemlik mahkemelerinin ad hoc ya da belirli süreler için geçici olarak kurulmasına karşılık, uluslararası mahkemeler genellikle sürekli yargı organlarıdır; ii) Uluslararası hakemlik mahkemelerinin üyelerinin uyumsuzluğun taraflarınca seçilmesine karşılık, uluslararası mahkemelerin üyeleri uyumsuzluğun taraflarınca değil, önceden belirlenmiş usullere göre genellikle bir uluslararası Örgüt organlarına seçilmektedir; iii) Uluslararası hakemlik mahkemelerinin usul kuralları uyumsuzluğun taraflarınca belirlenip genellikle istedikleri zaman bunları birlikte değiştirmesi olanağı bulunmasına karşılık, uluslararası mahkemelerin usul kuralları önceden belirlenmiş olup uyumsuzluk taraflarının iradesi ile değiştirilememektedir. Sonuçta, uluslararası mahkemelerin oluşumu ve çalışmaları uluslararası hakemlikten farklı olarak, uyumsuzluk taraflarının iradesine çok daha az bağımlı bulunmaktadır. Bu farkların dışında, UAD örneğinde göreceğimiz gibi, uluslararası mahkemelerin devletler arasında kurulanlarına, uluslararası hakemlikten farklı olarak, uluslararası örgütlerin ve özel hukuk kişilerinin davacı ya da davalı sıfatıyla uyumsuzluğun bir tarafı olarak katılmaları olanağı da bulunmamaktadır.” PAZARCI Hüseyin, 2007, s. 467

genel ilkelerinin bir kısmı ise, ülke anayasalarının ilkeleri içinde kendine yer bulmak gibi büyük bir öneme sahiptir. Hukukun genel ilkeleri<sup>63</sup>, genel bir uyum tarafından meydana getirilen, uluslararası hukukun tutarlılığını desteklemek amacıyla yaratıcı süreç boyunca yargıçlar tarafından ilişkisi kurulan uluslararası hukukun temel ve özerk bir parçasıdır. Hukukun genel ilkelerinin özelliği, uluslararası anlaşmalarla örf ve adetten farklı olarak uygulama bakımından daha esnek olmasıdır. Çünkü hukukun genel ilkeleri hiçbir devletin karşı çıkamayacağı bir şekilde, doğal hukuka daha yakın evrensel normları ifade etmektedir. Keza hemen her devlet iç mevzuatlarında bu ilkelere yer vermektedir.

## 1.6.2.Uluslararası Yargı Kararları

Uluslararası yargı kararlarının<sup>64</sup>, uluslararası vergi sorunlarına getirilen çözümler bağlamında düşünüldüğünde, kaynak olma bakımından önemi büyüktür. Uluslararası vergi hukuku bakımından yargı kararları arasında en önemlisi, Avrupa Adalet Divanı'nın kararlarıdır. Avrupa Adalet Divanı, üye devletlerin ortak rızalarıyla atanan 25 yargıç ve 8 avukattan oluşan Avrupa Birliği'nin başlıca hukuki kurumudur. Dava konusunun üye ülkelerin mevzuatlarında değişiklikler yapması nedeniyle divanın kararları olumsuz bütünleşme anlamına gelmekte, üye ülkeler arasındaki bazı engellerin ortadan kaldırılması için katkıda bulunmaktadır.

<sup>63</sup> “Küreselleşme sürecinin yaşandığı günümüzde artan uluslararası ticaret ve çok uluslu şirketlerin faaliyetleri elde edilen ticari ve ekonomik kazançların vergilendirilmesi sorununu ortaya çıkarmıştır. Kazançlar üzerinde mukim devlet ve kaynak ülkenin ikisinin vergilendirme yapmak istemesi çifte vergilendirme sorununu yaratmaktadır. Çifte vergilendirme, birden fazla devlete ait vergilendirme yetkisinin çakışmasından veya aynı yetkinin birkaç kez kullanılmasından dolayı, aynı vergi yükümlüsü veya aynı vergi konusundan aynı vergilendirme dönemi içinde birden çok kez vergi alınmasıdır. Çifte vergilendirme kısa dönemde devletlere vergi geliri artışı sağlamasına karşın uzun dönemde global ekonomik sistemi olumsuz etkilemekte ve vergi gelirlerinde azalışa yol açmaktadır. Çifte vergilendirme uluslararası kaynak dağılımı etkinliğini ve ülkeler arasındaki vergilendirmede eşitlik durumunu bozmasından dolayı çeşitli yöntemlerle engellenmeye çalışılan bir durumdur. Günümüzde doğrudan yabancı yatırımlardaki artış ve ekonomik dengelerin söz konusu yatırımlara göre belirlenmesi çifte vergilendirmenin önlenmesinin, vergi rekabetinin ve vergi uyumlaştırmasının önemini arttırmıştır. Uluslararası çifte vergilendirme sorunu hukuki boyutta devletlerin vergilendirme yetkilerinin belirlenmesinde farklı kriterleri benimsemiş olmalarından kaynaklanmaktadır. Uluslararası çifte vergilendirme sorunlarının yerel mevzuatlarda yapılacak düzenlemelerle çözülemeyeceğinin anlaşılması ile birlikte ülkeler bu sorunlarla ilgili olarak Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları'nı uygulamaya koymuşlardır. Hukuki boyutta çifte vergilendirme sorunu söz konusu anlaşmalar ile çözümlenebilmekte fakat ekonomik açıdan çözüm sağlanamamaktadır. Ekonomik açıdan çifte vergilendirme sorunu temelde, ülkelerin kurumlar vergisi matrahının hesaplanmasında kullandıkları yöntemlerin farklılığından kaynaklanmaktadır. Ekonomik anlamda çifte vergilendirme sorununun çözümü için ülkelerin Kurumlar Vergisi Kanunlarında uyumlaştırmaya gitmeleri gerekmektedir. Hukuki açıdan çifte vergilendirmeyi engelleme amaçlı uluslararası anlaşma modelleri geliştirilmiştir. Modeller içerisinde en önemli olanı OECD tarafından geliştirilen gelir, servet, tereke ve veraset vergilerinin çifte vergilendirilmesini önlemeye çalışan modeldir. Türkiye, pek çok ülke ile çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları imzalamıştır. Türkiye modeli, OECD modelinde ikametgah devletinin vergilendirme yetkisine dayanan çeşitli gelirlerin kaynak devleti tarafından vergilendirilmesini esas alan bir modeldir. Türkiye'nin koşullarına uygun olarak oluşturulan model, gelirin mümkün olduğu derecede doğduğu ülkede vergilendirilmesini öngörmektedir. Uygulamada gerek AB gerekse Türkiye'de çifte vergilendirme ile ilgili sorunlar genellikle kurumlar kazançlarının vergilendirilmesinde ortaya çıkmaktadır. AB içerisinde ülkeler arasında hukuki anlamda tam bir vergi uyumlaştırılmasının hala sağlanamamış olması, Türkiye'de ise VUK maddelerinde yer alan tanımlamaların yoruma açıklığı çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarında mağduriyetlere neden olabilmektedir. Sorunun çözümü için ise hukuki uyumlaştırmaların geliştirilmesi gerekmektedir.” BERKAY Ferhan ve ARMAĞAN Ramazan, 2011, s. 104

<sup>64</sup> “Bir adayın yargıç seçilebilmesi için Genel Kurulda üye sayısının oyçokluğunu ve Güvenlik Konseyinde 8 oyu elde etmiş olması gerekmektedir (Statü, madde 10/1). BM üyesi olmadan UAD. Statüsüne taraf olan devletler günümüzde Genel Kurulda üye devletler gibi oylamaya katılmaktadır (Statü, madde 4/3). Güvenlik Konseyinde bu seçim için sürekli üyeler ile öteki üyeler arasında hiçbir ayırım söz konusu olmayıp, sürekli üyelerin veto yetkisi de bulunmamaktadır (Statü, madde 10/2). Oyçokluğunu her iki kurulda da sağlayan yargıç adaylarından aynı uyrukta olanlar varsa bunlardan yalnız en yaşlısı seçilmiş olmaktadır (Statü, madde 10/3). Zira, UAD'nında bir devletten birden çok yargıç bulunması yasaktır (Statü, madde 3/1). UAD yargıçlarının tümü ilk üç oturumda seçilemediği takdirde, boş üyelikleri doldurmak için üçü Genel Kurulca ve üçü Güvenlik Konseyince atanan altı kişiden oluşan bir Arabulma Komisyonu oluşturulmakta ve Komisyon oybirliğiyle yargıçları seçmektedir (Statü, madde 11 ve 12/1-2). Arabulma Komisyonunca boş üyeliklerin doldurulması gerçekleştirilemezse, UAD'nın seçilmiş bulunan yargıçları ya Genel Kurulda ya da Güvenlik Konseyinde yeterli oy almış adaylar arasından geriye kalan yargıçları seçmektedir (Statü, madde 12/3). Seçimlerde eşit oy almış adaylardan en yaşlısı seçilmiş sayılmaktadır (Statü, madde 12/4). Divan yargıçlarının 1/3'nin seçimi her üç yılda bir yapılmaktadır (Statü, madde 13).” PAZARCI Hüseyin, 2007, s. 471

### 1.6.3.Hukuk Doktrini

Bilim adamlarının hukuki konularla ilgili olarak bildirdikleri görüş ve düşünceler şeklinde ifade edebileceğimiz öğretinin, tarihi süreç içinde uluslararası hukukun gelişiminde kayda değer katkıları olmuştur. Uluslararası vergi hukuku açısından baktığımızda ise, küreselleşen, bütünleşen bir dünyanın getirdiği uluslararası vergi sorunları yeni kavramlar ve terminolojiler ortaya çıkarmakta ve ulus devletlerin, uluslararası kuruluşların bu sorunlara karşı yeni düzenlemeler yapması gereği doğmaktadır. Çifte vergilendirme, vergi cennetleri, transfer fiyatlandırması gibi uluslararası düzeydeki sorunlar karşısında bilim adamlarının bu konulardaki fikirleri, düzenleme yapacak devletler ve kuruluşlar açısından büyük önem taşımaktadır.

### 1.7.OECD Modelinde Bilgi Değişimi

OECD Genel Sekreterliği, vergi mükelleflerinin vergi yükümlülüklerinde eşitliği sağlamak gayesiyle G20 Maliye Bakanları ve Merkez Bankası Başkanlarına; vergi konularında bilgi değişimi<sup>65</sup> gerçekleştirmiştir.

#### 1.7.1.Bilgi Aktarımının Temelleri

Vergi kaçırmalarının önüne geçilmek amacıyla, OECD, önlemler geliştirmiştir<sup>66</sup>. Küresel Forum üyeleri arasındaki bilgi değişiminin önemi<sup>67</sup> ve bağlantılar artmaya devam

<sup>65</sup> “Uluslararası alanda sermaye akışının ve rekabetin artmasıyla birlikte ekonomik sorunların üstesinden gelme konusunda ülkelerin tek başına aldıkları önlemler sorunları çözmede yetersiz kalmış ve bu sorunların üstesinden gelebilmek için de ülkelerin birlikte hareket etmeleri şart olmuştur. Bu bağlamda etkin bir vergilendirme sistemine ihtiyaç duyulmuş ve vergisel konularda ülkeler arası bilgi değişimi kavramı ön plana çıkmıştır. Vergisel anlamda ülkeler arası bilgi değişiminin sağlanmasına olanak veren ilk düzenleme ise çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarının bir maddesi olarak ortaya çıkmıştır. Ancak uluslar arası ticaretin yaygınlaşması, finansal işlemlerin dünya çapında yürütülmesiyle birlikte ülkelerin gerek mükellefleri gerekse mükelleflerin elde ettikleri gelirleri kontrol etmeleri zorlaşmış, bu da vergiden kaçınma ve vergi kaçakçılığı gibi sorunları artırmıştır. Vergi konularında uluslararası sorunların artmasıyla birlikte bilgi değişimine olan talepte de artışlar gözlenmiştir ve özellikle son yıllarda bilgi değişimi anlaşmaları önem arz etmeye başlamıştır. Uluslararası alanda imzalanan anlaşmalarda yer alan bilgi değişimine ilişkin hüküm ile vergi kaçakçılığı, zararlı vergi rekabeti, kara paranın aklanmasının önlenmesi gibi sorunlarla mücadele amaçlanmıştır. Bu sorunların çözümü de uluslararası alanda işbirliğine dayanmaktadır. Vergisel konularda uluslar arası işbirliğinin temel unsuru bilgi değişimidir. Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Örgütü (OECD) üyesi ülkelerde vergi konulu bilgi değişimi OECD Model Vergi Anlaşmasının 26’ncı maddesine dayanarak gerçekleştirilmektedir. Söz konusu madde kapsamında bilgi değişimi anlaşmalarının uygulanmaya başlaması ile birlikte ülkeler arasında geniş kapsamlı bir bilgi alışverişi söz konusu olacaktır. Uluslararası alanda sermaye akışının ve rekabetin artmasıyla birlikte vergilendirme konusu da önem kazanmıştır. Etkin bir vergilendirme sisteminin gerekliliği uluslararası alanda yapılan vergi anlaşmalarının sayısını artırmış ve bu anlaşmaların bilgi değişimine ilişkin hükümleri önem kazanmaya başlamıştır. Vergi idareleri arasındaki bilgi değişimi, etkin bir uluslararası vergi sistemi için önemli bir unsurdur. Bilgi değişimi konusundaki işbirliği her ne kadar çeşitli formlarda olsa da uygulamada genellikle çift taraflı vergi anlaşmalarında ek bir madde konularak gerçekleştirilmektedir. Etkin bir bilgi değişimi sırasıyla ulaşılan bilginin güvenilir olması, bilgiye zamanında erişme ve bilgi değişimi yapmak için yeterli donanım ve yeteneğe sahip olmak anlamlarına gelmektedir. bilgi değişimi, sınırların olmadığı bir dünyada birbirleriyle uyumlu olmayan vergi kanunlarıyla mücadele etmede önemli bir araçtır. Bilgi değişimi aynı zamanda ülkelerin kendi vergileme hakkı olan kazançların doğru bir şekilde hesaplanmasını ve ödenmesini sağlamak amacıyla vergi alanında yapmış oldukları işbirliği sayesinde elde ettikleri vergilemeye ilişkin bilgileri paylaşmalarıdır” ÇELİKKAYA Ali ve BİŞGİN Ayşegül, ‘Uluslararası Alanda Vergi İdareleri Arasında Bilgi Değişimi: Türkiye’nin Taraf Olduğu Anlaşmalar Açısından Konunun Değerlendirilmesi’, Maliye Dergisi Sayı 163 yıl 2012, s. 78

<sup>66</sup> “Ülkeler arasında bilgi değişiminin geçmişi 19’uncu yüzyılın ortalarına kadar dayanmaktadır. Belçika’nın Fransa (1843), Lüksemburg (1845) ve Hollanda (1845) ile imzaladığı anlaşmalarda günümüzdeki düzenlemelere benzer bazı hükümlerin yer aldığı görülmektedir. Ardından 1921 yılında uluslararası çifte vergilendirme ve vergi kaçakçılığı ile ilgili çalışmalar başlatılmış ve 1923-1927 yılları arasında ilk vergi anlaşma modeli hazırlanmıştır. 1971 yılından itibaren ise OECD’nin yapmış olduğu çalışmalarla bilgi değişimi konusu önem kazanmıştır. Ancak geçmişi bu kadar eskilere dayanmasına rağmen bilgi değişimi konusunda günümüze kadar fazla bir ilerleme kaydedilmemiştir. Uluslararası alanda bilgi değişimi konusundaki temel yasal dayanak OECD Model Anlaşmasının 26’ncı maddesinin 1’inci fıkrasıdır. Buna göre, akit devletlerin yetkili makamları, anlaşma hükümlerinin gerçekleştirilmesi için gerekli bilgileri ya da anlaşmanın aksine olmadığı süreç politik alt bölümleri ya da mahalli idareleri adına alınan her türlü vergi ile ilgili iç mevzuat hükümlerinin yürütülmesi için gerekli bilgileri değişime tabi tutacaklardır. Bilgi değişimi 1’inci ve 2’nci maddelerle sınırlı kalmayacaktır.

etmektedir. OECD giderek artan otomatik bilgi değişim biçimlerini kolaylaştırılması konusunda aktif olarak yer almaktadır.<sup>68</sup>

### 1.7.2.Bilgi Değişiminin Hukuki Dayanakları

Bilgi değişimi yoluyla vergi kaçakçılığının yanı sıra çifte vergilendirmenin önlenmesi, neredeyse tüm uluslararası vergi anlaşmalarının konularını oluşturmuştur.

### 1.7.3.Bilgi Değişiminin Önemi

Vergi yükümlülüklerine uyulmamasına ilişkin durumların belirlenmesine yardımcı olur. Ayrıca birtakım caydırıcı etkiler yoluyla, mükelleflerin gerekli her türlü beyanı vermelerini teşvik ederek gönüllü uyumu artırır.<sup>69</sup>

### 1.7.4.Bilgi Değişiminin Amaçları

Bilgi değişimi uygulaması vergi otoritelerine; ikamet ettiği ülke dışındaki üye devletlerde mevduat geliri elde eden kişileri belirleme konusunda yardımcı olmaktadır. Çifte vergilendirmeyi önlemek gayesiyle bilgi değişimi yöntemleri uygulanmıştır.<sup>70</sup>

---

OECD Model Anlaşmasının 26'ncı maddesi dışında vergi amaçları bakımından bilgi değişiminin gerçekleştirilmesine temel teşkil eden diğer yasal dayanaklar ise şunlardır: i. OECD veya Birleşmiş Milletler Model Anlaşmasını esas alan Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları ii. Bilgi Değişimi Anlaşmaları iii. Avrupa Birliği Karşılıklı Yardımlaşma Direktifi iv. Avrupa Konseyi/OECD Vergi Konularında Bilgi Değişimi 2002 Model Anlaşması v. Kuzey Avrupa İdari Yardımlaşma Anlaşması vi. Amerika Kıtası Vergi İdareleri (CIAT) tarafından geliştirilen Bilgi Değişimi Model Anlaşması vii. Rusya Federasyonu tarafından geliştirilen Vergi Mevzuatı ile İlgili Konularda İşbirliği ve Karşılıklı Yardımlaşma Model Anlaşması.” ÇELİKKAYA Ali ve BİŞGİN Ayşegül, ‘Uluslararası Alanda Vergi İdareleri Arasında Bilgi Değişimi: Türkiye'nin Taraf Olduğu Anlaşmalar Açısından Konunun Değerlendirilmesi’, Maliye Dergisi Sayı 163 yıl 2012, s. 79

<sup>67</sup> “Uygulanan serbestleşme politikaları sonucunda dünya ticaret hacminde ve vergi cennetleriyle bağlantılı faaliyette bulunan yükümlü sayısındaki artış devletleri yükümlülerin diğer ülkelerde gerçekleştirdikleri faaliyetleriyle ilgili bilgi almaları konusunda çeşitli önlemler almaya zorlamıştır. Zira devletler sadece kendi sınırları içerisinde aldıkları önlemlerle uluslararası vergilendirme sorunlarını çözmeye yetersiz kalmaya başlamışlardır. Bu nedenle özellikle 1990'lı yılların ortalarından itibaren uluslararası alanda bilgi değişimi konusunda yapılan çalışmalarda önemli bir artış gözlenmiştir. Özellikle 2008 yılında Meksika’da yapılan Vergi Alanında Şeffaflık ve Bilgi Değişimi” konulu global forumun ve 2009 yılında Londra’da yapılan G-20 Zirvesinde vergi cennetlerine yönelik alınan kararların desteklenmesinin vergi konularında uluslararası işbirliğinin öneminin artmasında büyük katkısı olmuştur. Ardından OECD kapsamında yürütülen çalışmalar büyük bir ivme kazanmıştır.” ÇELİKKAYA Ali ve BİŞGİN Ayşegül, 2012, s. 78-79

<sup>68</sup> “İkinci Dünya Savaşı sonrası dönemde ülkeler arasındaki ekonomik dayanışma ve işbirliği UÇV'nin önlenmesine yönelik tedbirlerin önemini ortaya koymuştur. OEEC önceden hazırlanmış Meksika ve Londra Model Vergi Anlaşmalarının çifte vergilendirmeyi önlemede yeterli olmadığı düşüncesinden hareketle 1958 yılında teşkilata bağlı Mali Komiteyi model vergi anlaşması hazırlaması için görevlendirmiştir. 14 Aralık 1960 tarihinde imzalanan ve 30 Eylül 1960 tarihinde yürürlüğe giren Paris Anlaşmasıyla OEEC yerine kurulan OECD (Uluslararası Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Teşkilatı), üye ülkelerde ekonomik gelişmeyi, tam istihdamı, ekonomik istikrarı sağlamayı; ülkelerin ekonomik gelişmelerine katkıda bulunmayı ve uluslararası ticaretin gelişimine katkı sağlamayı amaçlamıştır. OEEC tarafından yürütülen model vergi anlaşması çalışmaları OECD tarafından da yürütülmüş ve 1963 yılında Gelir ve Servet Vergilerinde Çifte Vergilendirilmenin Önlenmesi Model Anlaşması yayınlanmıştır. Yedi bölümden oluşan OECD Model Vergi Anlaşmasının birinci bölümünde anlaşmanın kapsamı ortaya koyulmaktadır. İkinci bölümde ise kişi, kurum, teşebbüs, yetkili makam, yerleşik ve işyeri gibi çeşitli kavramlar tanımlanmaktadır. Kaynak ülke kuralları olarak ifade edilen gelirin hangi ülkede vergilendirileceğine ilişkin kurallar ise anlaşmanın 6-21 maddeleri arasında kapsayan üçüncü bölümünde yer almaktadır. Dördüncü bölüm ise servetin vergilendirmesi ile ilgili tek hüküm olan 22. maddeyi kapsamaktadır. Beşinci bölümde ise (23 A) ve mahsup (23 B) yöntemlerine yer verilmiştir. Altıncı bölümde ise ayrıma vergilendirme yasağı, uyumsuzluk çözümü, bilgi paylaşımı, tahsilatta yardımlaşma gibi konular düzenlenmiştir. Yedinci ve son bölümde ise yürürlüğe girme ve yürürlükten kalkma hükümlerine yer verilmiştir.” FERHATOĞLU Emrah, 2010, s. 27

<sup>69</sup> “OECD Model Anlaşmasının 26'ncı maddesi dışında vergi amaçları bakımından bilgi değişiminin gerçekleştirilmesine temel teşkil eden diğer yasal dayanaklar ise şunlardır. i.OECD veya Birleşmiş Milletler Model Anlaşmasını esas alan Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları ii.Bilgi Değişimi Anlaşmaları iii. Avrupa Birliği Karşılıklı Yardımlaşma Direktifi iv. OECD Vergi Konularında Bilgi Değişimi 2002 Model Anlaşması v. Kuzey Avrupa İdari Yardımlaşma Anlaşması vi. Amerika Kıtası Vergi İdareleri (CIAT) tarafından geliştirilen Bilgi Değişimi Model Anlaşması vii. Rusya Federasyonu tarafından geliştirilen Vergi Mevzuatı ile İlgili Konularda İşbirliği ve Karşılıklı Yardımlaşma Model Anlaşması” ÇELİKKAYA Ali ve BİŞGİN Ayşegül, 2012, s. 79



### 1.7.5.Bilgi Değişiminin Şeffaflık Ölçütleri

OECD, 2008 yılından sonra vergiden kaçınma ve vergi kaçakçılığıyla mücadele etmek için vergisel bilgi değişimi ve işbirliği alanındaki çalışmalarını hızlandırmıştır. Özellikle mali krizin ardından finansal istikrarı sağlamaya çalışan bazı OECD üye ülkeleri için vergiden kaçınma ve vergi kaçakçılığı büyük bir sorun olmuştur.<sup>71</sup>

### 1.7.6.Bilgi Değişiminin Gerçekleşmesi için Gerekli Koşullar

Değişime konu bilgiler<sup>72</sup> vergiyi belirlemeye, değerlendirmeye, verginin tahsilatını kolaylaştırmaya, vergi yükümlülüğünü ortaya çıkarmaya yarayan kavrayıcı bilgileri içermektedir.

### 1.7.7.Bilgi Değişiminde Karşılaşılan Sorunlar

Bilgi değişiminde karşılaşılan sorunlar<sup>73</sup>; teknik sorunlar, konuşulan dilden kaynaklanan zorluklar, tanımlamalardan kaynaklanan sorunlar ve yazılımla ilgili uyumsuzluklar vardır. Bazı devletlerde bilginin vergi idarelerine iletilmesi oldukça güçtür.

<sup>70</sup> “Bir uluslararası vergi anlaşması, uluslararası yetkisel çifte vergilendirmeyi ortadan kaldırmayı amaçlayan, aynı zamanda iç mevzuatta var olan hükümleri geliştirmeye ve rafine etmeye yarayan bir enstrümandır. Bu bağlamda, devletler arasında yapılan ister iki taraflı, ister çok taraflı olsun çifte vergilendirme anlaşmalarının asıl gayesinin çifte vergilendirmeyi engellemek olduğu kadar buna ilaveten başka amaçları da bulunmaktadır. Çifte vergilendirme anlaşmalarının gayeleri şu şekilde sıralanabilir: a) Her ülkenin aynı gelir veya servet üzerinde, uluslararası işlem veya olaylarla ilgili sahip olduğu vergilendirme hakkından doğan çifte vergilendirmeyi önlemek, b) Çifte vergilendirme anlaşmaları yoluyla devletler arasındaki vergi koyma yetkisinin paylaşımını sağlamak, c) Uluslararası işlem veya olaylarla ilgili vergi kaçakçılığına engel olmaktır. Bu şekilde, çifte vergilendirme anlaşmaları, devletlerin vergilendirme hakları ile ilgili olarak iç mevzuatlarına koydukları hükümlere müdahale ederek, egemenlik haklarına dokunmaktadırlar. Çifte vergilendirme anlaşmaları, küreselleşmeyle birlikte gelen sınır ötesi işlemlerin yaygınlığı ile birlikte kolaylaşan vergiden kaçınma ve vergi kaçırmanın önlenmesi yönünde bir görev ifa etmektedir. Bu amaçla yapılan bilgi değişimi, sözleşmecı devletlerin vergi haklarını korumayı amaçlayan ve bütün bilgilerin karşılıklı olarak akit devletlerin vergi idaresine verilmesine izin veren bir başlık olarak ortaya çıkmaktadır.” ÇİÇEK Hüseyin Güçlü ve SAYIN Sibel, 2013, s. 154

<sup>71</sup> “Mali krizin ardından finansal istikrarı sağlamaya çalışan bazı OECD üye ülkeleri için vergiden kaçınma ve vergi kaçakçılığı büyük bir problem olmuştur. Bu sebeplerden dolayı vergisel konularda işbirliği şart olmuştur. OECD 2009 yılından önce hedeflenen yetki alanları arasında işbirliğini ortaya çıkarmak için şeffaflık ve bilgi değişiminde mevcut aşamayı listeleyen bir “ilerleme raporu” sunmuştur. Ardından vergisel konularda iş birliği yapmayan üye ülkelere yaptırımlar uygulayacağına dair söylemlerde bulunmuştur. OECD’nin 2010 yılında yayınlamış olduğu “Vergisel Amaçlar için Şeffaflık ve Bilgi Değişimi” konulu raporda belirtilen standartlar şunlardır: i. Akit devletlerin iç hukuk hükümlerinin uygulanması ve yönetimi için gerekli olduğu konularda talep üzerine bilgi değişimi, ii. Banka gizliliği veya vergiye ilişkin ulusal çıkarların bilgi değişimine sınır getirmemesi, iii. Güvenilir bilgiye ulaşılabilirlik ve bilgiyi elde etme gücü, iv. Vergi mükelleflerinin haklarına saygı gösterilmesi, v. Değişime konu olan bilginin gizliliği konusunda katı kuralların mevcut olmasıdır.” ÇELİKKAYA Ali ve BİŞGİN Ayşegül, 2012, s. 80

<sup>72</sup> “Ulusal vergi idareleri arasında vergisel konularda tam bir bilgi değişiminin gerçekleşmesi için üç şartın olması gereklidir. i. Ulusal vergi idareleri vergi mükellefleri ile ilgili sahip oldukları bilgileri diğer ülkelerle paylaşmak için yasal bir güce sahip olmalıdır. ii. Vergi idareleri yurt içindeki tüm kurumlardan ve diğer üçüncü şahıslardan vergi ile ilgili bilgileri elde edebilmek için yetkiye sahip olmalıdır. iii. Finansal kurumlar ve diğer kurumların vergi mükellefleri, vergiye ilişkin ayrıntılı bilgilere sahip olmalıdır.” ÇELİKKAYA Ali ve BİŞGİN Ayşegül, 2012, s. 82

<sup>73</sup> “i. Yerel vergi idareleri ulusal bir hükümetin yönetiminde bulunmakta ve uluslararası herhangi bir vergi idaresi bulunmamaktadır. ii. Vergi idarelerinde çalışan memurlar bilgi değişimi konusunda yeterli bilgi birikimine sahip değildir. iii. Birçok ülkedeki banka sırları ve diğer gizlilik kuralları, finansal kurumlar tarafından hükümet yetkililerine konuyla ilgili bilgilerin açıklanmasını engellemektedir. Bu gizlilik kurallarının bazı finans merkezleri ve vergi cenneti olarak tanımlanan ülkelerde var olması etkin bir bilgi değişimini engellemektedir. iv. Bir ülkeden diğer bir ülkeye zorunlu bir bilgi değişiminin olduğu otomatik bilgi değişimi konusunda uygulamada problemler yaşanmaktadır. v. Bilgi değişimi önünde teknik engeller, dilden kaynaklanan problemler, tanımlamalardan kaynaklanan sorunlar ve yazılımla ilgili engeller mevcuttur. vi. Bazı devletlerde bilginin vergi idarelerine iletilmesi oldukça güçtür. Birçok devlette hâlâ vergi kimlik numarası kullanılmamakta ya da kullanılsa bile işlevsel olmamaktadır. vii. Bunların yanı sıra vergi idarelerinden kaynaklanan sorunlar da mevcuttur. Hatta bu sayılanların vergi idaresinin az gelişmişliğinin bir sonucu olduğu dahi söylenebilir. Gerek yetişmiş personel sayısının eksikliği gerekse yeni teknolojilere yabancı olan personelin sayısı bu konuda önemli etkenlerden biridir.” ÇELİKKAYA Ali ve BİŞGİN Ayşegül, 2012, s. 82

## 1.8.Çifte Vergilendirmeyi Önlemede Karşılıklı Anlaşma Usulü

### 1.8.1.Karşılıklı Anlaşma Usulünün Genel Çerçevesi

Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmalarının, kapsamlı ve özenle oluşturulan hükümlerine<sup>74</sup> rağmen, bu hükümlerin taraf devletlerin ilgili vergi idarelerince uygulanması sırasında zaman zaman hatalı işlemler, hatalı yorumlar veya ilgili anlaşma hükümlerinin dikkate alınmaması gibi durumlar ortaya çıkabilmektedir.

### 1.8.2.Karşılıklı Anlaşma Usulünün Başlatılması

Karşılıklı Anlaşma Usulünü<sup>75</sup> başlatacak olan mükellefin Anlaşmaya taraf olan devletlerden birinde yerleşmiş olması gerekmektedir. Her iki taraf devletin de yerleşmiş

<sup>74</sup> “Uluslararası vergi anlaşmaları da, bütün hukuk kurallarında olduğu gibi, gerek uygulanmalarında gerekse yorumlanmalarında bir dizi uyumsuzluğa konu olabilmektedir. 2008 OECD Vergi Anlaşması Modeline kadar, 200’den fazla ülkenin 2500’den fazla vergi anlaşmasına model alman önceki OECD Modellerinde kabul edilen uyumsuzluk çözüm yolu, gönüllü bir şekilde her iki devletin yetkili otoriteleri arasında cereyan eden ve bağlayıcı ve aynı zamanda zorunlu olmayan karşılıklı anlaşma usulü (KAU) olmuştur . Bu usul tahkim niteliğinde bir çözüm yolu değildir. Ancak OECD Modelinin 2008 versiyonunda, tahkim, model metnine dahil edilmiş bulunmaktadır. Uluslararası vergi hukuku açısından uyumsuzluklar, asli olarak, vergi anlaşmalarından doğmakta, bu nedenle tahkim usulünde de taraf sıfatına vergi mükellefleri değil, vergi anlaşmasına taraf olan devletler sahip olmaktadır. Dolayısıyla vergi anlaşmalarından kaynaklanan uyumsuzluk nedeniyle tahkime gidilmesi bir çok yönüyle devletler genel hukuku alanı ile örtüşmektedir. Vergi anlaşmaları, sorunların çözümlenmesinde asıl olarak karşılıklı anlaşma usulünü benimsemiş bulunmaktadır. Bu tercih ise diplomatik çözüm yolları kapsamına girmektedir... Uluslararası vergi hukukunda KAU bir diplomatik görüşme yöntemi olarak kabul edilmektedir. Devletler arasındaki anlaşmazlıkların diplomatik yollarla çözümlenmesi ile kıyaslandığında, tahkimde çözüm 3. kişi tarafından sağlanmakta ve tarafları bağlamaktadır. KAU gibi tahkim de oydaşmaya dayalıdır. Yani taraflarca tahkime gidilmesi hakkında bir oydaşma gerekmektedir. Bu her iki devlet tarafından kabul edilmedikçe tahkim prosedürünün başlamayacağı anlamına gelmektedir. Bu nedenle her iki devletin tahkim heyetinin yetkisini tanınması gereklidir... OECD 2008 Model’inde hakem kurulunun vereceği karar derhal geçerli hale gelmemektedir. Yetkili otoritelerin hakem kurulu tarafından verilen kararın ardından bu karara dayalı olarak karşılıklı anlaşmaya (tahkim kararını uygulama karşılıklı anlaşması) varacaklardır. Bu anlaşmayı sorundan doğrudan etkilenen kişiler kabul ederse karşılıklı anlaşma geçerli olacak ve ulusal süre sınırlamalarına tabi olmaksızın uygulanacaktır. Bir diğer deyişle, sorundan doğrudan etkilenen kişilere yönelik vergilendirme, tahkime gönderilen sorunlar hakkında verilen hakem kararma uygun olacak ve tahkim sürecinde varılan kararın bu kişilere sunulacak uygulama karşılıklı anlaşmasına yansıtılmış bulunması gerekecektir. OECD Modelindeki hükme göre, sorundan doğrudan etkilenen kişilerin hakem kararının uygulanmasına ilişkin karşılıklı anlaşmayı reddetme olanakları bulunmaktadır. Bu açıdan, vergi mükellefinin hakem kararının uygulanmasına ilişkin karşılıklı anlaşmayı reddetme ve ulusal yargı yollarına başvuru hakkı vardır.” YILDIRIM Murat, 2010, s. 3, 12, 105

<sup>75</sup> “Vienna Anlaşmalar Hukuku Sözleşmesi’nin 26’ncı maddesi uyarınca; “yürürlükteki her anlaşma tarafları bağlar ve taraflarca iyi niyetle uygulanmak zorundadır”. İlgili hükümde; uluslararası hukuk bakımından söze bağlılık ve iyi niyet ilkeleri düzenlenmektedir. Taraflar bu bağlamda, sadece anlaşmaların hukuka uygun olarak iç hukuka aktarılmamış ya da anlaşmaların akdinde yetkili organlara ilişkin temel hükümlere aykırı şekilde davranılmış olmasını özür olarak ileri sürebilirler. Ancak, anlaşmayı imzalayan diğer tarafın bilgisi dahilinde gerçekleşen yetki aşımaları durumunda akit devletin anlaşma ile bağlılığı devam edecektir. Topluca ifade edilecek olursa; VAHS’de anlaşmaların aşılması yasaklanmakta, ancak anlaşmaların aşılması durumunda uygulanacak müeyyideler düzenlenme altına alınmamaktadır. Bu bağlamda, anlaşmaların aşılmasının engellenmesi açısından taraflar karşılıklı anlaşma usulüne başvurabilir, uluslararası anlaşmaların uygulanması kaynaklı sorunları Adalet Divanı’nın önüne getirebilirler, fesih haklarını kullanabilir veya uluslararası anlaşmalara aşılma haklarını engelleyecek nitelikte yeni bir madde ekleyebilirler. Uluslararası vergi uyumsuzluklarının çözümü hususunda devletler çifte vergilendirme anlaşmalarında değişik mekanizmalar öngörmektedirler. Bu itibarla, karşılaşılan uyumsuzluğun çözümü amacıyla bağımsız kurumlara ya da kendileri anlaşmaya yetkili makamlar arasında karşılıklı anlaşmaya başvurulmaktadır. Karşılıklı anlaşma usulü; iki akit devletin yetkili makamlarının karşı karşıya gelerek anlaşmalar kaynaklı sorunları tartışma ve bu sorunlara ilişkin her iki taraf tarafından da kabul edilebilecek ortak çözüm aramaya yönelik bir usuldür. İlgili usul; akit devletlerin anlaşmanın uygulanması ve yorumu kaynaklı uyumsuzlukları çözümlenmelerine imkan sunmaktadır. Konuya ilişkin belirtilmesi gereken, mali egemenliklerinden vazgeçmek istemeyen ülkelerin, uyumsuzlukların çözümünü bağımsız kuruluşlara bırakmak yerine iki devletin yetkili makamlarının bir araya gelerek, her iki tarafın da kabul edeceği çözüme ulaşmayı sağlayan OECD Model Anlaşması’nın 25’inci maddesinde hüküm altına alınan karşılıklı anlaşma usulünü tercih etmekte olduklarıdır. Karşılıklı anlaşma usulünün ülkemizde yargı merciini bağlayıcılığına ilişkin 1982 Anayasası’nın 125’inci maddesinde; “idarenin her türlü işlem ve eylemlerine karşı yargı yolunun açık olduğu” hüküm altına alınmaktadır. Bu itibarla, vergi idarelerince yapılacak idari yorum, yargı merciileri açısından bağlayıcı olmamakla birlikte, yargısal denetime tabi olduğundan karşılıklı anlaşmalar yargıyı bağlamayacaktır. Diğer bir anlatımla, yetkili makamlar arasında anlaşma sağlanıp, ilgili anlaşma uyarınca işlem tahsis edilse de, gerçekleştirilen işlem yargıya intikal edebilecektir.” CENKERİ Elif, *Hukuk Doktrininde Uluslararası Vergi Anlaşmalarının Konumu*, SDÜ Fen Edebiyat Fakültesi Sosyal Bilimler Dergisi Aralık 2011, s. 171

olmayan vatandaşların Karşılıklı Anlaşma Usulünün başlatılmasını isteme hakları bulunmaktadır.<sup>76</sup>

### **1.8.3.Karşılıklı Anlaşma Usulünün Yetkili Makamı**

Anlaşmalarda yetkili makam kavramının ülkeler yönünden ne anlama geldiği konusu da açıklığa kavuşturulmuş olup, bu yöndeki tanımlama Anlaşmaların Genel Tanımlara ilişkin üçüncü maddenin birinci bölümünde yer almıştır.

### **1.8.4.Karşılıklı Anlaşma Usulü Maddesinin Kapsamı**

Karşılıklı Anlaşma Usulü'ne ilişkin madde kapsamında mükelleflerce Anlaşmaya aykırı olarak vergilendirildiklerini iddia ettikleri durumlar, genel olarak, mükellefin Karşılıklı Anlaşma Usulünün başlatılması istemiyle ilgilidir. Mükellefin yetkili makama başvurma hakkı, daima vardır. Bu hak, gerçek veya tüzel kişilerin hangi devlette yerleştikleri yönünde karşılaşılan sorunlarla, bağlı işletmeler arasındaki işlemlerde ortaya çıkan transfer fiyatlandırmalarında, fiyat düzenlemeleri ve bunun sonucu ortaya çıkan karşı ayarlamalarıyla ilgili konularla sınırlı tutulmamıştır.

## **1.9.Almanya-Türkiye Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması**

### **1.9.1.OECD Modeli Açısından Antlaşmanın Önemi**

Yürürlükte olan bazı anlaşmaların taraf devletlerin ekonomik yapıları ve vergi sistemlerindeki değişiklikleriyle uluslararası ekonomik ilişkilerin gelişmesi nedeniyle yeniden görüşülmesi de gündeme gelmiştir.<sup>77</sup>

<sup>76</sup> “Eğer vergi yükümlüsünün başvurusu taraf devletin yetkili makamı tarafından haklı görülürse, ancak tek taraflı çözüm yolu bulunamamışsa karşılıklı anlaşma usulü aşamasına geçilir. Bu aşamada taraf devletler çifte vergilendirmenin giderilmesi için karşılıklı görüşmelerde bulunurlar. Çifte vergilendirmenin giderilmesi için taraf devletlerin karşılıklı anlaşma usulünden tatmin edici bir sonuç alamamaları durumunda üçüncü aşamaya, danışma komisyonu aşamasına geçilir. Danışma komisyonu uyuşmazlıkla ilgili tavsiye kararını uyuşmazlığın kendisine şevkinden itibaren 6 ay içinde açıklar.” FERHATOĞLU Emrah, 2010, s. 150

<sup>77</sup> “Uluslararası vergi anlaşmaları da, bütün hukuk kurallarında olduğu gibi, gerek uygulanmalarında gerekse yorumlanmalarında bir dizi uyuşmazlığa konu olabilmektedir. 2008 OECD Vergi Anlaşması Modeline kadar, 200’den fazla ülkenin 2500’den fazla vergi anlaşmasına model alman önceki OECD Modellerinde kabul edilen uyuşmazlık çözüm yolu, gönüllü bir şekilde her iki devletin yetkili otoriteleri arasında cereyan eden ve bağlayıcı ve aynı zamanda zorunlu olmayan karşılıklı anlaşma usulü (KAU) olmuştur . Bu usul tahkim niteliğinde bir çözüm yolu değildir. Ancak OECD Modelinin 2008 versiyonunda, tahkim, model metnine dahil edilmiş bulunmaktadır. Uluslararası vergi hukuku açısından uyuşmazlıklar, asli olarak, vergi anlaşmalarından doğmakta, bu nedenle tahkim usulünde de taraf sıfatına vergi mükellefleri değil, vergi anlaşmasına taraf olan devletler sahip olmaktadır. Dolayısıyla vergi anlaşmalarından kaynaklanan uyuşmazlık nedeniyle tahkime gidilmesi bir çok yönüyle devletler genel hukuku alanı ile örtüşmektedir. Vergi anlaşmaları, sorunların çözümlenmesinde asıl olarak karşılıklı anlaşma usulünü benimsemiş bulunmaktadır. Bu tercih ise diplomatik çözüm yolları kapsamına girmektedir... Uluslararası vergi hukukunda KAU bir diplomatik görüşme yöntemi olarak kabul edilmektedir. Devletler arasındaki anlaşmazlıkların diplomatik yollarla çözümlenmesi ile kıyaslandığında, tahkimde çözüm 3. kişi tarafından sağlanmakta ve tarafları bağlamaktadır. KAU gibi tahkim de oydaşmaya dayalıdır. Yani taraflarca tahkime gidilmesi hakkında bir oydaşma gerekmektedir. Bu her iki devlet tarafından kabul edilmedikçe tahkim prosedürünün başlamayacağı anlamına gelmektedir. Bu nedenle her iki devletin tahkim heyetinin yetkisini tanınması gereklidir... OECD 2008 Model’inde hakem kurulunun vereceği karar derhal geçerli hale gelmemektedir. Yetkili otoritelerin hakem kurulu tarafından verilen kararın ardından bu karara dayalı olarak karşılıklı anlaşmaya (tahkim kararını uygulama karşılıklı anlaşması) varacaklardır. Bu anlaşmayı sorundan doğrudan etkilenen kişiler kabul ederse karşılıklı anlaşma geçerli olacak ve ulusal süre sınırlamalarına tabi olmaksızın uygulanacaktır. Bir diğer deyişle, sorundan doğrudan etkilenen kişilere yönelik vergilendirme, tahkime gönderilen sorunlar hakkında verilen hakem kararma uygun olacak ve tahkim sürecinde varılan kararın bu kişilere sunulacak uygulama karşılıklı anlaşmasına yansıtılmış bulunması gerekecektir. OECD Modelindeki hükme göre, sorundan doğrudan etkilenen kişilerin hakem kararının uygulanmasına ilişkin karşılıklı anlaşmayı reddetme olanakları bulunmaktadır. Bu açıdan, vergi mükellefinin hakem kararının uygulanmasına ilişkin karşılıklı anlaşmayı reddetme ve ulusal yargı yollarına başvuru hakkı vardır.” FERHATOĞLU Emrah, 2010, s. 108

### 1.9.2.Kişiler Açısından Antlaşmanın Önemi

Eski Anlaşmalarda, anlaşmanın kişi bakımından kapsamı genellikle vatandaşlık ölçütüne bağlanmışken sonraki anlaşmalarda bu yaklaşım yerini yerleşmiş olma ölçütüne bırakmıştır.<sup>78</sup>

### 1.9.3.Vergiler Bakımından Antlaşmanın Önemi

OECD Model Vergi Anlaşmasının 2'nci maddesi anlaşma tarafından kavranan vergileri ortaya koymaktadır. OECD Model Vergi Anlaşması madde 2(1)'e göre, anlaşma bir taraf devletin kendisi, eyaleti, politik alt bölümü veya bunların idarelerinde gelir ve servet üzerinden alınan vergilere uygulanacaktır.

### 1.9.4.Anlaşmada Yer Alan Bağlama Kuralları

Vergilendirme yetkisinin hangi ülke tarafından kullanılacağı konusunda ise elde edilen gelir türü önemlidir. Bazı gelir türlerinde vergilendirme yetkisi sadece ikamet ülkesi tarafından kullanılabilirken, bazı gelir türlerinde ikamet ülkesiyle birlikte kaynak ülkesi, bazen sınırlı da olsa, vergilendirme yetkisini kullanabilmektedir.

### 1.9.5.Almanya-Türkiye Anlaşmasında Taşınmaz Varlıklardan Elde Edilen Gelirler

Varlık kavramı, her durumda taşınmaza dayanan varlıkları, hayvanları, balık üretimi ve yetiştiriciliği dahil tarım işleri ve ormancılıkta kullanılan araçları, özel hukuk hükümlerinin uygulanacağı taşınmazlar mülkiyetine ilişkin hakları, taşınmaz kullanma haklarını ve maden ocaklarının, kaynakların ve diğer doğal kaynakların işletilmesi veya işletme hakkı karşılığında doğan sabit ya da değişken ödemeler üzerindeki hakları kapsayacak; gemi, vapur ve uçak taşınmaz varlık olarak değerlendirilmeyecektir.

### 1.9.6.Almanya-Türkiye Anlaşmasında Ticari Kazançlar

OECD Model Vergi Anlaşması md.7'ye göre, bir taraf devlet teşebbüsüne ait kazanç yalnızca bu devlette ikamet edenler vergilendirilir. OECD Model Vergi Anlaşmasının 7(1) maddesine göre, bu durumun tek istisnası söz konusu girişimin diğer taraf devlette yer alan bir işyeri vasıtasıyla ticari faaliyette bulunmasıdır. Eğer bir taraf devlet teşebbüsü diğer taraf

<sup>78</sup> “Uluslararası anlaşmaların hukuk düzeni içerisinde yeri ve gücüne ilişkin tüm ülkeler açısından kabul edilmiş genel bir kural mevcut olmamakla birlikte, bahse konu anlaşmaların her ülkenin kendi anayasal sistemi içerisinde değerlendirilmesi gerekmektedir. Bu itibarla, yukarıda da belirtildiği üzere uluslararası anlaşmaların normlar hiyerarşisindeki yeri doktrinde tartışılmalı bir konudur. Uluslararası anlaşmaların iç hukuk düzenlemeleri ile ilişkisi anayasalarda düzenlenmekte olduğundan, normlar hiyerarşisinde uluslararası anlaşmaların iç hukukun üzerinde yer aldığı ve de iç hukuktaki düzenlemeler ile uluslararası anlaşmalar arasında çatışma oluşması durumunda ilgili anlaşma hükümlerinin, iç hukuk kurallarını bertaraf edeceğine yönelik hükmün mevcudiyeti durumunda iç hukuk kuralları ile anlaşma hükümlerinin aşılması mümkün olmamaktadır. Anayasada açıkça ifade edilmemekle birlikte, doğrudan uluslararası hukuka gönderme yapan nitelikteki temel hak ve serbestilerin uluslararası hukuka uygun olarak sınırlandırılmasına yönelik; anayasanın 15'inci; yabancıların temel hak ve serbestilerinin, uluslararası hukuka uygun sınırlandırılmasını düzenleyen 16'nci; eğitim dilinin tespitinde uluslararası anlaşma hükümlerinin saklı kalmasına ilişkin 42'nci; silahlı kuvvetlerin sınır ötesi kullanımlarında uluslararası hukuka uygunluğa yönelik 92'nci madde kapsamında akdedilen uluslararası anlaşmalar yasaların üzerinde yer almaktadır. Bu bağlamda, anayasanın belirtilen maddeleri dışında kalan konulara ilişkin akdedilen uluslararası anlaşmaların yasalara eş nitelikte değerlendirilmesi gerekmektedir. Diğer bir anlatımla, konuya ilişkin aksine yorum yöntemiyle, temel hak ve özgürlükler dışında kalan uluslararası anlaşmalar, kanunlara eş düzenlemeler olarak değerlendirilebilir. Uluslararası anlaşmaların ulusal yasalar ile eşdeğer olduğunun kabulü durumunda anlaşmalar ile yasalar arasında oluşabilecek çatışma, diğer bir ifadeyle uyumsuzluk halinde; önceki-sonraki hukuk kuralı veya özel-genel hüküm ayırımı esas alınacaktır. Ayrıca, uluslararası anlaşmaların normlar hiyerarşisinde kanunlara eşit kaynaklar olarak değerlendirilmesi, devletlerin bahse konu durumu kötüye kullanmalarına sebebiyet verebilmektedir.” CENKERİ Elif, 2011, s. 172

devlette yer alan bir işyeri vasıtasıyla ticari faaliyette bulunuyorsa, OECD Model Vergi Anlaşması 7(1) maddesine göre kaynak ülkesi de vergilendirme yetkisine sahiptir.

### **1.9.7.Almanya-Türkiye Anlaşmasında Gemicilik ve Hava Taşımacılığı**

Almanya-Türkiye Anlaşmasının 8/1 maddesine göre, bir taraf devlet teşebbüsünün diğer taraf devlette uluslararası trafikte gemi veya uçak işletmeciliğinden elde ettiği kazançlar, yalnızca bu Devlette vergilendirilecektir. Gemicilik ve hava taşımacılığı faaliyetinden elde edilen kazancın OECD Model Vergi Anlaşmasından farklı olarak ikamet ülkesinde vergilendirilmesi öngörülmüştür.

### **1.9.8.Almanya-Türkiye Anlaşmasında Kâr Payları**

Almanya-Türkiye Anlaşması'nın kâr paylarının vergilendirilmesini düzenleyen onuncu maddesi 1985 Anlaşması'ndan farklı olarak, ancak OECD Model Vergi Anlaşmasına ve Birleşmiş Milletler Model Vergi Anlaşmasına uygun olarak gerçek lehdar terimine yer vermiştir.

### **1.9.9.Almanya-Türkiye Anlaşmasında Kâr Payları ve Faiz**

Temel olarak ikamet ülkesinde vergilendirilen faiz gelirleri kaynak ülkesinde de en fazla %10 oranında vergilendirilecektir. Kaynak ülkesinin vergilendirme yetkisinin sınırını ortaya koyan bu oran 1985 Anlaşması'nda %15 olarak düzenlenmiştir. Ayrıca 10'uncu maddeye paralel olarak gerçek lehdar terimine de yer verilmiştir.

### **1.9.10.Almanya-Türkiye Anlaşmasında Gayri Maddi Hak Bedelleri**

Almanya-Türkiye Anlaşması'nın (2011), gayri maddi hak bedellerini düzenleyen 12'nci maddesi Birleşmiş Milletler Model Vergi Anlaşması temel alınarak düzenlenmiştir.

### **1.9.11.Almanya-Türkiye Anlaşmasında Sermaye Değer Artış Kazançları**

OECD Model Vergi Anlaşmasına uyumlu olarak ve 1985 Anlaşması'ndan farklı olarak madde 12(2)'de değerlerinin büyük bir kısmı, doğrudan ya da dolaylı olarak diğer devlette yer alan taşınmazlardan kaynaklanan hisselerden olduğu kadar hisse senedi ve herhangi bir taşınır kıymetlerden elde edilen kazançlar da sermaye değer artış kazancı olarak görülmüştür.

### **1.9.12.Almanya-Türkiye Anlaşmasında Serbest Meslek Faaliyetleri ve Bağımlı Faaliyetler**

OECD Model Vergi Anlaşmasına uygun olarak yazılan 2011 yılı anlaşmasının bağımlı faaliyetlerden elde edilen gelirleri düzenleyen on beşinci maddesinde, Anlaşmanın 8'inci maddesine paralel olarak ve OECD Model Vergi Anlaşmasından farklı olarak etkin yönetim merkezine gönderme yapılmamıştır. Anlaşmanın 15/3 maddesine göre, bir taraf devlet teşebbüsü tarafından, uluslararası trafikte işletilen bir gemi veya uçakta yerine getirilen bir hizmet dolayısıyla elde edilen gelir, bu taraf devlette vergilendirilebilir.

## **1.10.Uyuşmazlıkların Çözümü Diplomasi ve Hukuki Yollar**

Özellikle hukuki çözüm yollarının bağlayıcı nitelikte olması ve çözümün hukuk kurallarına göre gerçekleşmesi dikkat çekicidir. Her ne kadar başta devletler olmak üzere uluslararası hukuk kişilerinin uluslararası uyuşmazlıklarını barışçı yollarla çözmeye yükümlülüğü bulunsa da, hangi yönteme başvurularak uyuşmazlığın çözüleceği konusu, uyuşmazlık taraflarının takdirine bırakılmıştır.

### **1.10.1.Diplomatik Yollar**

Uluslararası uyuşmazlıklar, diplomatik yollarla da çözüme kavuşmaktadır. Önemli diplomatik çözüm yolları; Görüşmeler, Dostça Girişim, Arabuluculuk, Uzlaştırma, Soruşturma olmak üzere beş tanedir.

#### **1.10.1.1.Görüşmeler**

Görüşmeler, herhangi bir konuda uyuşmazlık çıkmasının önlenmesi amacıyla olabileceği gibi, uyuşmazlığın ortaya çıkmasından sonra da çoğunlukla diğer uyuşmazlık çözüm yollarına başvurmadan önce ilk sırada uygulanan bir yöntemdir. Uluslararası hukuk kişilerinin görüşmelere başvurması, kendi aralarında yaptıkları bir anlaşmaya koydukları hüküm çerçevesinde diğer çözüm yollarına başvurulmadan önce uygulamak zorunda oldukları bir yöntem şeklinde uygulama alanı bulabilir. Aynı zamanda, uyuşmazlık taraflarının bir örf âdet kuralı gereği görüşmelere başvurmaları da gerekebilir. Ancak herhangi bir anlaşma hükmü veya örf âdet kuralı bulunmuyorsa, görüşme yükümü zorunlu olarak bir sonuca ulaşılmasını içermeyecektir. Görüşmelerin sadece bir formalite şeklinde olmaması, bir anlaşmaya varmak üzere anlamlı şekilde yapılması gerekmektedir.

#### **1.10.1.2.Dostça Girişim**

Dostça girişim, uyuşmazlık tarafı devletlerin rızaları doğrultusunda üçüncü kişilerin de değişik katkılarına bulunduğu bir uyuşmazlık çözüm yoludur. Üçüncü kişi genellikle bir devlet veya uluslararası örgütün yetkili organı olmaktadır. Üçüncü kişiler, genellikle taraflar arasında ilişki kurulmasını sağlamakta veya görüşmelerin yapılması için uygun ortamı hazırlamaktadır.

#### **1.10.1.3.Arabuluculuk**

Dostça girişimde üçüncü kişinin uyuşmazlık çözümünde oynadığı sınırlı rolünün aksine, arabuluculukta üçüncü kişiler uyuşmazlık taraflarına öneride bulunmak veya uyuşmazlığın çözümüne yönelik çözüm sunmak açısından daha aktif bir görev üstlenmektedirler. Uygulamada dostça girişimle arabuluculuk arasındaki farklılıkları belirlemek çok kolay değildir. Genel olarak dostça girişimin bittiği yerde arabuluculuğun başladığını söylemek yerinde olacaktır.

#### **1.10.1.4.Uzlaştırma**

Uzlaştırma Komisyonunun görevleri arasında, tarafların iddialarını incelemek ve çözüm önerileri sunmak vardır. Komisyon, yaptığı çalışmaları, sonuçları ve çözüm önerilerini bir rapor olarak hazırlayıp uyuşmazlık taraflarına sunmaktadır. Komisyon, yaptığı çalışmaları, sonuçları ve çözüm önerilerini bir rapor olarak hazırlayıp uyuşmazlık taraflarına sunmaktadır.

Komisyon raporları ve çözüm önerileri, taraflar arasında ileride yapılacak görüşmelere temel oluşturabilir.

### 1.10.1.5.Soruşturma

Tanımdan da kolaylıkla anlaşılacağı üzere soruşturma komisyonunun temel görevi, uyuşmazlığa ilişkin olayları açığa çıkarmaktır. Bu anlamda olayın tanıklarının dinlenmesi, uluslararası hukukun ihlal edildiği bölgenin veya yerin hakkında bir karara varılması, olay yerinde gerekli saptamaların yapılması önemlidir. Uluslararası hukukta soruşturma komisyonlarının bir tür barışçı çözüm yolu olarak kurulması ilk defa Rusya'nın önerisiyle 1899 tarihli Lahey uyuşmazlıkların barışçı çözümüne ilişkin sözleşmede gündeme gelmiş ve sözleşmenin 9. ve 14. maddeleri arasında düzenlenmiştir. Uluslararası alanda soruşturma komisyonu kurulmasının tipik örneği olarak 1904'te Lahey Sözleşmesi hükümlerine uygun biçimde kurulan ve Rus savaş gemilerince Birleşik Krallık balıkçı gemilerinin batırılması olayını araştırmakla görevlendirilen komisyon gösterilmektedir.

### 1.10.2.Hukuki Yollar

Uyuşmazlıkların hukuki yollarla çözümüne yönelik iki önemli yöntem vardır: Uluslararası hakemlik ve uluslararası mahkemeler. Birleşmiş Milletlerin temel yargı organı olma özelliğini taşıyan Uluslararası Adalet Divanı<sup>79</sup>, her tür uluslararası hukuki uyuşmazlıkları görebilme ve bu yönüyle evrensel düzeyde tek yetkili mahkeme olması nedeniyle diğer yargı kuruluşlarından farklılık gösterir.

#### 1.10.2.1.Uluslararası Hakemlik (Tahkim)

Hakemlik her ne kadar uluslararası uyuşmazlıkların hukuki yollarla çözümüne ilişkin bir yöntem olsa da iki açıdan uluslararası mahkemelerden önemli farklılıklar göstermektedir. Bunlar, uluslararası mahkemelerin oluşumu uyuşmazlık taraflarının iradeleri dışında gerçekleşmesine karşın, hakemlikte tarafların, hakemleri özgürce belirleme serbestisi vardır. Uluslararası mahkemelerin uluslararası hukuk ilkelerini uygulama zorunluluğuna karşın, hakemlikte tarafların uyuşmazlığa uygulanacak hukuk kurallarını seçme serbestisi vardır.

<sup>79</sup> “Uluslararası tahkim, tacirler arasındaki ticari ilişkilerin çözümüne yönelik bir alternatif uyuşmazlık çözüm mercii olarak asırlardan beri uygulanmaktadır. Bu meyanda, hakem kurumlarının özellikle uluslararası ticaretin yoğunlaştığı Londra, Paris, İsveç gibi merkezlerde (Londra Uluslararası Tahkim Mahkemesi (“London Court of International Arbitration” – LCIA). yapılandırıldığı, giderek uluslararası kuruluşlar nezdinde bu türden ticari ilişkilerin hakem heyetlerince görülmesinde esas alınabilecek kurallar oluşturulduğu (Birleşmiş Milletler Uluslararası Ticaret Komisyonu (United Nations Commission on International Trade Law-UNCITRAL) gibi) görülmektedir. Uluslararası tahkim, ICC, LCIA, AAA (Amerikan Tahkim Birliği (American Arbitration Association) veya ICSID gibi, bir uyuşmazlığın ortaya çıkmasından bağımsız olarak kurulmuş bulunan ve anılan kuruluşların usûle dair hükümlerinin uygulanacağı kurumsal bir yapıyı içermesinden dolayı “kurumsal tahkim” olarak adlandırılan bir düzenleme içinde gerçekleştirilebileceği gibi, ad hoc tahkimi adı verilen ve taraflarca belirlenen kurallara göre veya kolaylık açısından genellikle görüldüğü gibi UNCITRAL veya ICC gibi kuruluşlarca çıkarılmış tahkim kuralları kapsamında kurulabilen, her bir uyuşmazlık çerçevesinde münhasıran oluşturulan hakem heyetlerince de gerçekleştirilebilmektedir. Dolayısıyla, ticari tahkimi doğuran gelişmeler ve bunların niteliği ile yatırım anlaşmalarından doğan uyuşmazlıklarda tahkime gidilmesi gereksinimi arasında bu bağlamda çok temel bir farklılığın bulunduğu söylenebilecektir. Yatırımlara ilişkin tahkimde taraflar, aralarındaki ilişkiyi ticari mahiyete indirgediklerini veya böyle telakki ettiklerini kabul noktasında olmak zorunda değildirler. Kuşkusuz, bir devletin yatırımcılarla imzaladığı sözleşmede ticari tahkimi öngörmek suretiyle aradaki ilişkiyi sözleşme temeline indirgemesi mümkündür. ICSID tahkimindeki bu özellik, Uluslararası Ticaret Odası (“International Chamber of Commerce” - ICC) veya İsveç Tahkim Odası (“Sweden Chamber of Commerce” - SCC) gibi, ticari ihtilafların görülmesi temel amacıyla kurulmuş tahkim merkezlerinde söz konusu değildir. Bu ise, esasen, ICSID tahkiminin, adından da anlaşılacağı üzere, yatırım uyuşmazlıklarına mahsus bir tahkim kurumu olmasından ileri gelmektedir. Diğer tahkim kurumları ise, asıl olarak ticari nitelikteki uyuşmazlıklara ilişkin olarak yargılama yapmak üzere kurgulanmıştır; mamafih, taraflar arasında öngörülmüş olmak kaydıyla yatırım uyuşmazlıklarına da bakabilmektedir.” ÇAL Sedat, *Uluslararası Yatırım Tahkimine Yönelik Eleştirilerin Değerlendirilmesi*, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi, 2008, s. 136

Uluslararası bir uyuşmazlığın hakemlik yoluyla çözülmesi tamamen tarafların iradesine bağlıdır. Uyuşmazlığın siyasi veya hukuki olması herhangi bir öneme sahip değildir. Her tür uyuşmazlık hakemlik yoluyla çözülebilir.

### 1.10.2.2.Uluslararası Mahkemeler

Uluslararası hukukun eleştirildiği temel noktalardan biri, ulusal hukuk sistemlerinde kendisine tanıklık edilen zorunlu yargı yetkisi bulunan mahkemelerin olmamasıdır. Uluslararası alanda sürekli nitelikli, fakat yargı yetkisi uluslararası hukuk kişilerinin rızalarına bağlı yargı kuruluşlarının oluşturulması, genellikle uluslararası örgütler tarafından gerçekleştirilmektedir.<sup>80</sup>

### 1.11.Uyuşmazlıkların Çözümünde Uluslararası Adalet Divanı

Birleşmiş Milletlerin temel yargı organı olan Uluslararası Adalet Divanı Hollanda'nın Lahey<sup>81</sup> şehrinde oluşturulmuştur. Böyle bir yaklaşım<sup>82</sup> ulusal hukuk düzenlemelerinde devletlerin yargı yapılanmaları içerisinde var olan üst düzey mahkemelerin uluslararası düzeydeki karşılığının divan olduğu gibi bir sonuç doğuracaktır. Ad hoc hâkim uygulaması<sup>83</sup>, hâkimlerin kendilerini belirleyen devletlerin lehine oy kullanmaları dolayısıyla eleştirilmekle birlikte, taraflar arasında eşitlik sağlanması, Divana olan güvenin tam olarak gerçekleştirilmesi ve kimi durumlarda da davayla ilgili tarafların görüş ve düşüncelerini, davanın niteliklerini daha iyi anlamak bakımından Divana yardımcı olabileceği düşüncesiyle yararlı ve gerekli olduğu kabul edilmelidir. Uluslararası Adalet Divanı çoğunlukla bazen Dünya Mahkemesi olarak adlandırılmaktadır. Bu tutm ulusal hukuk düzenlemelerinde devletlerin yargı yapılanmaları içerisinde var olan üst düzey mahkemelerin uluslararası

<sup>80</sup> “Tahkim, ikili yatırım anlaşmaları, NAFTA ve Viyana Sözleşmesi tarafından biçimlendirilen uluslararası ticaret anlaşmaları gibi ekonomik konulu anlaşmalarda bir uyuşmazlık çözüm yolu olarak kabul edilmektedir. Bu anlaşmalarda uluslararası vergi sorunlarındakinden farklı olarak taraflardan biri özel kişi ya da kurum olurken diğeri devlettir. 1994 yılında, Dünya Ticaret Örgütü bünyesinde kurulan daimi, çok taraflı ve yasal uyuşmazlık çözüm kurumu, uluslararası vergi uyuşmazlıklarının çözümü ile ticari uyuşmazlıkların çözümü arasındaki farkı ortaya koymuştur. Bununla birlikte yapıları ve araçları birbirinden farklı olan uluslararası vergileme ile uluslararası ticaret ve yatırım, uluslararası yatırım ve ticaretin artırılması amacı etrafında toplanmıştır.” FERHATOĞLU Emrah, 2010, s. 90

<sup>81</sup> “Uluslararası vergi uyuşmazlıklarının çözümünde yaygın olarak yararlanılan KAU, uyuşmazlıkların çözümlenmesini garanti etmemekle birlikte sürecin ne kadar zaman alacağı ile ilgili de herhangi bir süre sınırlaması getirmemiştir. Vergi anlaşmasına taraf devletler süreçte uygun bir çözüm bulmak için sadece gayret gösterme yükümlülüğüne girmişlerdir. Bununla birlikte taraf devletler arasındaki görüşmelerin sonuçsuz kalması durumunda BM Şartı'nda ifade edilen diğer barışçı çözüm yollarına da gidilebilir. Bu bakımdan, karşılıklı anlaşma usulünden çözüm alınamaması durumunda uyuşmazlığın çözümünde tarafsız bir üçüncü kimseden görüş istenmesi ilke olarak kabul edilebilir bir durumdur. Nitekim 2008 yılı güncellenmesinden önceki OECD Model Vergi Anlaşmasının şerhinde karşılıklı anlaşma usulünün başarısızlıkla sonuçlanması durumunda üçüncü bir taraftan yardım alınabileceği ifade edilmiştir. Ancak bu aşamada üçüncü tarafın uyuşmazlıkla ilgili kararı bağlayıcı değil tavsiye niteliğinde olacaktır. OECD Model Vergi Anlaşmasının şerhi, tavsiyesi alınacak tarafın da OECD Mali İşler Komitesi olduğunu ifade etmiştir.” FERHATOĞLU Emrah, 2010, s. 86

<sup>82</sup> PAZARCI Hüseyin, Ankara, 2007, s. 47

<sup>83</sup> “Devletler arasındaki yargılamalar uluslararası mahkemelerce gerçekleştirilmektedir. Uluslararası mahkeme, devletler arasında yapılan bir anlaşmayla ya da bir uluslararası örgüt kararıyla uyuşmazlıkları hukuka uygun olarak çözmekle görevlendirilen ve kararları bağlayıcı olan bir organdır. Çeşitli uluslararası yargı organları çeşitli uluslararası örgütler tarafından kurulmuştur. Pek çok yargı organı sadece belirli sözleşmelerden kaynaklanan belirli tipteki uyuşmazlıkları çözümlenmektedir. Uluslararası Adalet Divanı ise bütün hukuki uyuşmazlıklarda görev alabilen, evrensel düzeyde yetkili tek mahkemedir. Uluslararası Adalet Divanı BM'in bir organı niteliğindedir. Uluslararası tahkim için hakem kurulları geçici (ad hoc) ya da belirli süreler için geçici olarak kurulurken, uluslararası mahkemeler genellikle sürekli bir şekilde görev yaparlar. Tahkim kurullarının üyeleri taraflarca seçilir, buna karşılık uluslararası yargı organlarının üyeleri önceden belirlenen usuller çerçevesinde uluslararası örgütler tarafından seçilir. Tahkim kurulunun uyacağı usul kuralları taraflarca belirlenir ve istendiği anda değiştirilmesi imkanı vardır. Ancak uluslararası yargı organlarının uyacağı usul kuralları önceden belirlenmiştir ve taraflarca değiştirilebilmesi söz konusu değildir. İç hukukta kurumsallaşmış yargısal çözüme başvurulmuş olması kuraldır. Uluslararası hukukta her iki çözüm yolu (yargı ve tahkim) da eşit düzeydedir. Uluslararası alanda tarihsel olarak hakemlik, yarıdan daha önce ortaya çıkmış bir kurumdur ve esnek bir çözüm yolu olması nedeniyle devletler tarafından daha fazla tercih edilmektedir.” YILDIRIM Murat, 2010, s. 10



düzydeki karşılığının divan olduğu gibi bir sonuç doğurmaktadır. Mahkemenin yargı yetkisini kabul etmeyen bir devletin taraf olduğu bir uluslararası uyuşmazlığın, Mahkemece karara bağlanmasının olanağı yoktur. Dolayısıyla, Divanın zorunlu yargı yetkisinin olmaması nedeniyle göreceği davaların da sınırlı sayıda olacağı açıktır. Her şeye rağmen, Divan tarafından verilen kararların benzer konulardaki uluslararası uyuşmazlıkların çözümünde yol gösterici nitelikte ve Mahkemenin yargı yetkisini kabul etmeyen devletler açısından dahi önemli bir role sahip olduğu şüphesizdir. Uluslararası Adalet Divanının uluslararası uyuşmazlıkların çözümünde üstlendiği bu görev, uluslararası barışın sağlanması, korunması ve uluslararası hukukun gelişimi bakımından son derece önemlidir.

## 1.12.Uluslararası Örgütler ve Uyuşmazlıkların Çözümü

Uluslararası uyuşmazlıkların barışçı çözümü<sup>84</sup> konusunda evrensel örgüt niteliğindeki Birleşmiş Milletler ile önemleri gittikçe artan bölgesel örgütlerin çok önemli bir yer tuttıkları tartışmasız bir gerçekliktir.

### 1.12.1.Bölgesel Örgütler

Resmî veya gayri resmî görüşme ortamının sağlanması, örgüt üyelerinin uyuşmazlık tarafı devletlere katkıda bulunması uyuşmazlığın çözümünde etkin olabilmektedir. Bölgesel örgütler, dostça girişim ve ara buluculuk gibi diplomatik çözüm yollarının aktif hâle getirilmesinde taraflar için uygun ortam ve fırsatın oluşmasını sağlamaktadır. Nitekim, Afrika Birliğinin Afrika devletleri arasındaki uyuşmazlıklarda, Avrupa Birliğinin Yugoslavya'nın dağılma sürecindeki ara buluculuk girişimi, konuyla ilgili çarpıcı örneklerdendir. Her ne kadar bu çabaların bazıları Yugoslavya olayında olduğu gibi, başarılı olmasa da, en azından tarafların görüşmelerini kolaylaştırma açısından dikkate değerdir.

### 1.12.2.Uluslararası Örgütler

Uluslararası örgütler, uyuşmazlıkların çözümü konusunda ara buluculuktan daha resmî nitelikte olan diğer diplomatik yollardan soruşturma ve uzlaştırma yöntemlerine de başvurabilirler. Soruşturma sadece tarafsız olarak gerçeklerin ortaya çıkarılmasını amaç edinirken, uzlaştırmada uyuşmazlık taraflarına somut çözüm önerilerinde bulunmaktadır. Bölgesel örgütlerin aynı zamanda hem soruşturma hem de uzlaştırma görevi yükledikleri komisyonlar kurduğuna da tanıklık edilmektedir.

<sup>84</sup> “Uluslararası Adalet Divanı, uluslararası hukuk sorunlarıyla ilgili en geniş kapsamlı çözüm mekanizmasıdır. UAD, devletler tarafından önüne getirilen uyuşmazlıkları uluslararası hukuka uygun bir şekilde çözmekle görevlidir. UAD, uluslararası vergi anlaşmasından kaynaklanan sorunların çözümünde ya tahkim organı sıfatıyla ya da uluslararası mahkeme sıfatıyla görev yapabilir. BM üyesi bütün devletler UAD'nın kendi yetkisi konusunda karar vermeye yetkisi olduğunu kabul etmişlerdir (madde 36/6). UAD kendisinin yetkili olup olmadığı konusunda en son sözü yine kendisi söyleyecektir. Uluslararası hukuka göre tarafların rızası olmaksızın bir yetkilendirmenin yapılması söz konusu değildir. Bu durum devletlerin egemen eşitliği kuralının bir sonucudur. Rıza ise uyuşmazlık henüz doğmadan önce ante hoc ya da uyuşmazlık doğduktan sonra ad hoc şekillerde verilebilir. UAD, vergi anlaşmasından kaynaklanan uyuşmazlıkların çözümünde, vergi anlaşmasında bir tahkim hükmü olması durumunda, bir tahkim organı olarak görev yapabilir. Fakat bunun için taraf devletlerce UAD'nın yetkilendirilmesi gereklidir. Diğer yandan taraflar arasında mevcut vergi anlaşmasında sorunların tahkim yoluyla çözüleceğine dair bir hüküm olmasa bile taraflar aralarında anlaşarak UAD'nı tahkim organı sıfatıyla yetkilendirebilirler. Üçüncü bir seçenek ise taraflar arasında mevcut vergi anlaşmasında sorunların tahkim yoluyla çözüleceğine dair bir hüküm olmasa bile tarafların sorunun çözümü konusunda mahkeme sıfatıyla UAD'nı yetkilendirmeleridir. Yetkilendirme ise üç şekilde yapılabilir: Bunlar, ad hoc yetkilendirme, anlaşma yoluyla yetkilendirme, ve bildiri ile yetkilendirme.” YILDIRIM Murat, 2010, s. 258-259

### 1.12.3. Birleşmiş Milletler Yoluyla Barışçı Çözüm

Birleşmiş Milletler aracılığıyla uyuşmazlıkların barışçı çözümü, özellikle de, Genel Kurul ve Güvenlik Konseyinin uyuşmazlık çözümü anlamında üstlenecekleri fonksiyonlarını konu edinmektedir.<sup>85</sup> Birleşmiş Milletler Antlaşması'nın 6. Bölümü Uyuşmazlıkların Barışçı Çözümü, başlığı altında uyuşmazlıkların barışçı çözümü konusunda üye devletlerin izlemesi gerektiği yöntemlere yer vermektedir. Ancak üye devletlerin uyuşmazlıkları barışçı yollarla çözmeye yükümlülükleri yanında, Birleşmiş Milletlerin bazı organlarına uyuşmazlıkların barışçı yollarla çözümünü kolaylaştırma konusunda bazı özel önlemleri alma yetkisi ve sorumluluğu da verilmiştir.<sup>86</sup>

### 1.13. Uyuşmazlıkların Çözümünde Tahkim

Tahkim, bir uyuşmazlığın taraflarının devlet mahkemelerine giderek dava açmak yerine uyuşmazlığın çözümü için hakem atamak veya mahkemedeki hakem atanmasını istemek suretiyle oluşturulacak bir hakem kurulu görevlendirilmeleridir. Bir hak üzerinde uyuşmazlığa düşmüş olan iki tarafın anlaşarak bu uyuşmazlığın çözümünü özel kişilere bırakmalarına ve uyuşmazlığın özel kişiler tarafından incelenip karara bağlanmasına tahkim denir.<sup>87</sup> Tahkim, kural olarak ihtiyaridir. Ancak özel kanun hükümleri ile bazı hallerde, bir uyuşmazlığın çözümü için hakeme başvurmak zorunluluğu getirebilir. Bir ihtilafın tahkim yoluyla çözülebilmesi için iki koşul vardır: İlki, anlaşmazlığın tahkime elverişli bir anlaşmazlık olması, diğeri ise tarafların söz konusu anlaşmazlığı tahkim yoluyla çözmeye konusunda anlaşmalarıdır. Tahkim kurumu, uluslararası ticaret uygulayıcıları tarafından bağımsız ve tarafsız bir yargı konumu olarak algılanmaktadır.

<sup>85</sup> PAZARCI Hüseyin, 1990, s. 117

<sup>86</sup> "Ulusal tahkim terimi yerine bazen iç tahkim, mahalli tahkim, yerli tahkim terimlerinin de kullanıldığı görülmektedir. İç tahkim HUMK'da düzenlenmiştir. Dış tahkim terimi ile uluslararası tahkim kastedilmektedir. Uluslararası tahkim terimi ile uluslararası ticari tahkim terimi birbirinin yerine geçecek şekilde kullanılmaktadır. Uluslararası tahkim terimi iki devlet arasındaki ya da bir devletle bir uluslararası kuruluş arasındaki ya da bir devletle özel bir kişi arasındaki ya da farklı uyruklara sahip özel kişiler arasındaki tahkimi kapsamaktadır. Fakat uluslararası kamu hukukundan kaynaklanan tahkim ile uluslararası özel hukuktan kaynaklanan tahkimi birbirinden ayırt edebilmek amacıyla uluslararası tahkim terimi yeterli değildir. Özel kişilerin taraf olabildiği ve bazen kamu hukuku tüzel kişilerini ilgilendiren uluslararası ticari tahkim uluslararası tahkimden farklıdır. Tahkimin en önemli özelliği bağımsız ve tarafsız 3. kişinin karar verme yetkisine sahip olmasıdır. Bu yönüyle tahkim prosedürü yargı benzeri bir karakter göstermektedir. Fakat yargı sürecinin aksine burada tarafların karar verme yetkisine sahip olan otoritenin karar verme usulüne çeşitli derecelerde katılımı söz konusudur." YILDIRIM Murat, 2010, s. 8-9

<sup>87</sup> "Taraflarının niteliğine göre üç farklı grup altında ele alınan bu uyuşmazlıkların giderilmesi için başvuru tahkim de, üç ana kol altında gelişmiştir. Bu üç farklı koldan birincisi, mal veya hizmet ticareti işine giren tacirler (veya tacir gibi hareket eden devlet /devlet kuruluşları) arasındaki uyuşmazlıkların çözümü işini gören, 'ticarî tahkimdir. İkinci gruba ait tahkimde ise, uyuşmazlıkların taraflarından biri özel hukuk kişisiyken, diğeri bir devlettir (buradaki devlet tâcir gibi hareket etmez). Bu tahkim türü, yabancı yatırımcı ile ev sahibi devlet arasındaki yatırım ihtilaflarının giderilmesi için başvuru tahkim olup, yatırım tahkimi olarak adlandırılan tahkimdir. Bu noktada olası tereddütleri bertaraf etmek amacıyla hemen belirtelim ki, hukuk dilimizde, milletlerarası ticarî tahkim kavramı genellikle geniş anlamda, yatırım ihtilaflarının çözümü için başvuru tahkimini de kapsayacak kadar geniş bir anlamda kullanılır; bu çalışmada ise ticaret kelimesinin sözlük anlamına da daha uygun düşecek biçimde, ticarî tahkim terimini milletlerarası mal ve hizmet alım satımından (ticaretinden) doğan ihtilafların çözümü için başvuru tahkimi, yatırım tahkimi terimini ise, yabancı sermayeli yatırımlardan kaynaklanan ihtilafların çözümü için başvuru tahkimi ifade edebilmek için kullanacağız. Gerek yatırım tahkimi gerekse de ticarî tahkim birbirinden farklı şekillerde tezahür edebilen yargılama usulleridir. Bu farktan söz ederken sadece yatırım tahkimi ile ticarî tahkim arasındaki farktan bahsetmiyoruz, bizatihi ticarî tahkim olarak adlandırılan tahkim kolu altında yer alan çeşitli tahkim usullerinin birbiri arasındaki farklar ile yatırım tahkimi olarak adlandırılan tahkim kolu altında yer alan çeşitli tahkim usulleri arasında farkların olduğunu vurgulamak istiyoruz. Gerçekten de gerek ticarî tahkim gerekse de yatırım tahkimi koluna ait tahkim yargılamalarının birbirinden farklı tahkim kurallarına tâbi olarak, birbirinden bağımsız, farklı tahkim merkezlerinde veyahut ad hoc olarak yürütülmesi mümkündür." ATAMAN İnci, *Milletlerarası Ticarî Tahkim ile Yatırım Tahkimi Arasındaki Farklar*, Muhasebe Haberleri, 2011, s. 92

### 1.13.1.Uluslararası Hukukta Çözüm Yolu Olarak Tahkim

Maddi hukukta tanınan irade serbestisi ilkesinin usul hukukunda uygulanmasının bir sonucu olarak, uyuşmazlığa düşen taraflar, yapacakları bir anlaşmayla bu uyuşmazlık hakkında karar verme yetkisini devletin mahkemelerinden alarak özel kişilere devredebilirler. Bu nedenle de, aralarındaki uyuşmazlığın çözümünde kullanılacak yöntemi, uyuşmazlığın temeline uygulanacak hukuku, uyuşmazlığı çözecek özel kişileri, bunların yetkilerini, hakemlerin toplanma yerlerini, yargılama dilini taraflar belirlemektedir.<sup>88</sup> Devlet yargısında olmayan bir serbesti tahkim yargılaması taraflarında fazlasıyla bulunmaktadır. Ayrıca devlet yargılamasından farklı olarak tahkim, uyuşmazlıkların çözümü için özel bir mekanizmadır. Yerel hukuka göre<sup>89</sup> uyuşmazlıkların tahkim yoluyla çözümlenmesi milli tahkim, konusunu uluslararası ticari anlaşmazlıkların oluşturduğu tahkim ise uluslararası tahkimdir. İç tahkim, Hukuk Usulü Muhakemeleri Yasasıyla (HUMK) düzenlenmiştir. Yerli tahkim olması durumunda, HUMK'nun tahkime ilişkin hükümleri uygulanacaktır.

Uluslararası tahkim kavramı yerine uluslararası ticari tahkim kavramı da kullanılmaktadır. Bu kavram, devletler arasındaki uyuşmazlıkların çözümünde başvuru ve aslında devletler genel hukukunun konusunu oluşturan tahkimleri de kapsayan bir üst kavram izlenimi vermektedir. Bu nedenle, yanlış anlaşılmaya uygun olan bu kavram yerine, özel hukuka ilişkin işlem ve ilişkilerle ilgili tahkimleri ifade etmek için uluslararası ticari tahkim kavramı yeğlenmektedir. Kurumsal tahkim, daimi bir hakem kuruluşunun idaresinde, onun önceden düzenlediği kurallara göre gerçekleşen tahkimdir. Tarafların iradelerince düzenlenmemiş konular, bu kurumun kurallarına göre yönetilecektir. Bu tahkim kurumları arasında en çok bilinenleri, Uluslararası Ticaret Odası (MTO ya da ICC) Tahkimi, Amerikan Tahkim Kurumu (AAA), Londra Tahkim Kurumu (LCA), Stockholm Ticaret Odası Tahkim Kurumudur. Yine, uluslararası ticari uygulamada bitkisel yağ sektörünün (FOSFA), pamuk sektörünün, hububat sektörünün (GAFTA) kendine özgü tahkim kurumları vardır. Ülkemizde de İstanbul Ticaret Odası ve İzmir Ticaret Odası'nın tahkim faaliyeti vardır. Tahkim işlemlerinin<sup>90</sup> bir kısmı, tamamen tarafların kendi kendilerine kaleme aldığı veya bağlantısını

<sup>88</sup> "OECD tarafından 1984 yılından itibaren değerlendirmelere konu olan tahkim, ancak Model Vergi Anlaşması 2008 güncellemesinde yer bulabilmiştir. Konuyla ilgili ayrıntılı açıklamalara izleyen başlıklarda yer verilmiştir. 2008 yılına kadar konuyla ilgili uluslararası alanda benimsenecek bir ortak yaklaşımın oluşturulamamasına karşılık bazı ülkelerin taraf oldukları vergi anlaşmalarında tahkim hükümlerine yer verdikleri de görülmüştür. Örneğin Hollanda imzaladığı Kim yeni vergi anlaşmalarına tahkim ile ilgili hükümlere yer vermektedir. Bununla birlikte Hollanda, Finlandiya ile imzaladığı vergi anlaşmasında tahkim hükümlerine yer vermemiştir; ancak Finlandiya bir OECD ülkesiyle imzalayacağı vergi anlaşmasında tahkim hükümlerine yer verilmesi halinde bunu geciktirmeden Hollanda'ya bildireceğini ve ikili görüşmeler sonucunda tahkim hükümlerinin Hollanda-Finlandiya anlaşmasına dahil edileceğini bir ek protokol ile kabul etmiştir. 2008 öncesinde imzalanan anlaşmalarda tahkim hükümleri ayrıntıda birbirinden farklı olsa da temel olarak aynı yapıya sahiptir. Özellikle 1992 yılından sonra imzalanan anlaşmalarda daha çok ABD'nin 1992 yılında Meksika ile imzaladığı anlaşma temel alınmıştır." FERHATOĞLU Emrah, 2010, s. 91

<sup>89</sup> "Türkiye 1958 tarihli New York Sözleşmesine ve ICSID (Washington) Sözleşmesi ne taraftır. 1927 tarihli HUMK'da (516-536.maddeler arasında) tahkim düzenlemektedir. Bu tahkim iç tahkim niteliğindedir. HUMK'nun yabancı hakem kararlarının tenfizini düzenleyen 537-545. maddeleri 20/5/1982 tarihli ve 2675 sayılı Milletlerarası Özel Hukuk ve Usul Hukuku Hakkında Kanun MÖHUK'nun 46. maddesi ile ortadan kaldırılmıştır . 27.11.2007 tarih ve 5718 sayılı Milletlerarası Özel Hukuk ve Usul Hukuku Hakkında Kanununun 60-63. maddeleri yabancı hakem kararlarının tanınması ve tenfizine ilişkin hükümler getirmiştir. Türkiye 2009 yılı başı itibariyle yetmiş vergi anlaşmasına taraftır . Türkiye'nin şimdiye kadar imzalamış olduğu vergi anlaşmalarında tahkim şartı kabul edilmiş değildir. Fakat vergi anlaşmasından kaynaklanacak uyuşmazlıklarda Avusturya'nın Türkiye ile zorunlu tahkimin kabul edilmesine ilişkin görüşmeleri devam etmektedir." YILDIRIM Murat, 2010, s. 39

<sup>90</sup> "Tahkimin, özellikle milletlerarası tahkimin ve özel bir uyuşmazlık çözüm mekanizması olduğunun kabulü hâlinde, artık herhangi bir milli hukuk düzenine tabi kılınması, mümkün müdür? Eğer, mümkün ise buradan hangi ülke hukuku anlaşılmalıdır? Taraf iradesinin ürünü olan tahkimin yine sadece tahkime taraf olanların belirleyecekleri kurallara yani irade özgürlüğüne bağlı kalmarak düzenlenmesi, mümkün müdür? Milletlerarası tahkim, millî bir hukuk düzeniyle nasıl örtüşecektir? Konu büyük ölçüde, taraf iradesinin; daha genel bir ifadeyle irade özgürlüğünün kaçınılmaz yargısal sonuçlarıyla ilgilidir." YEŞİLOVA Bilgehan, "Milletlerarası Tahkimin Hukuki Niteliği Üzerine Düşünceler ve Güncel Gelişmeler", TBB Dergisi, sayı 76, yıl 2008, s. 22

kurduğu belirli kural ya da yasalara dayanarak, onların veya tarafların verdiği yetkiye dayanarak hakemlerin kontrolünde gerçekleşmektedir.

### 1.13.2. Tahkimin Uluslararası Hukuk Niteliğini Açıklayan Teoriler

Genel olarak tahkimin hukuki niteliği konusunda dört teori ileri sürülmüştür. Bunlardan üçü klasik hale gelmiş ve uzun zamandır bilinmekte olan kazai akdi ve karma teorilerdir. Dördüncüsü ise, nispeten yeni olan bağımsız teoridir.<sup>91</sup>

#### 1.13.2.1. Kaza-i Teori

Kazai teoriye göre, tarafların, bir tahkim sözleşmesi yaparak devlet yargısı dışında bir yargı yöntemi seçmeleri, tamamen tahkim yeri devlet hukukunun açık veya gizli izniyle olanaklıdır. Ülkede adaleti yönetmek hakkı özellikle devlete aittir. Uyuşmazlığı, hakem yoluyla çözmek isteyen taraflar, yapılan hakem sözleşmesine dayanarak atanan hakemlerin devlet mahkemesine benzer usul kurallarını uygulaması sağlanmıştır. Yargılamada hakemlerin devlet mahkemelerinde olduğu gibi, usule ilişkin yetkiler kullandıklarına ve taraf iradelerinin bu çerçevede uygulanma yeri bulunmadığı için, kamu hukukunun belirlediği ilkeler hakim olmuştur. Dolayısıyla, verilen hakem kararları bir sözleşme niteliğinde değildir.<sup>92</sup>

<sup>91</sup> “Yirminci yüzyılın başından itibaren, temel üç görüş belirmiştir. Bunlar, sözleşmesel görüş; yargısal görüş ve karma görüştür. Bunlara daha sonra, otonom-bağımsız görüş de eklenmiştir. Tahkimin hukuki niteliğiyle ilgili olarak ileri sürülen görüşlerden hiç biri, gerek teoride gerekse uygulamada, yaygın bir kabulü görebilmiş değildir. Yine de görüşlerden her biri, genel olarak, millî hukuk sistemleri ve yargı düzenleri ile tahkim arasındaki bağlantıyı, tanımlamaya veya kurmaya çalışmışlardır. Gerçi, söz konusu tartışmanın pratik değerden yoksun; akademik bir lüks olduğu; milletlerarası ticari tahkimin gerçek dünyasında yaşananları, karşılamadığı dahi söylenmiştir. Hatta herhangi bir yasama organının yahut milletlerarası sözleşme hazırlayıcısının doğrudan anılan teorileri esas alarak tahkimle ve özellikle milletlerarası tahkimle ilgili bir sorunu, çözdüğü de görülmüştür. Bu yorumun mahkemeler için de geçerli olduğu söylenmektedir. İddia edildiği şekliyle pratik kaygıların, ihtiyaç ve beklentilerin hayli fazla olduğu bir ortamda, teorik tartışmalarda çare aramak, faydalı değildir. Tahkim sözleşmesi ile hakem kararını birbirinden ayıran görüşe göre (yargısal görüş), [hakem] karar[ı], mahkemelerde de verilenlere benzetilmiştir; tahkim sözleşmesi ile hakem kararını, aynı sözleşmenin iki yüzü olarak algılayan bir diğer görüşe göre ise (sözleşmesel görüş), hakem kararı, sözleşmesel karakteri haiz olup mahkeme kararları ile mukayese edilemez; her iki görüşün arasında yer alan üçüncüsüne göre ise (karma görüş), hakem kararı, devlet mahkemelerinin (exequatur) şeklindeki öncelikli kararını gerektirdiği ölçüde mahkeme denetimine tabidir. Tahkimin hukuki niteliğine ilişkin tartışmaların özünde, çoğu kez, geçmiş dönemin yaygın uygulaması nedeniyle hakem kararlarının hukuki niteliği yatmaktadır. Ne var ki, asıl mesele, gerçekte bir lex arbitri olup olmadığıyla; varsa bunun nasıl belirleneceğiyle ilgilidir. Hemen belirtmekte fayda vardır, lex arbitri’ye tabi olarak verilen hakem kararının, aynı lex arbitri’yi teşkil eden millî hukuk yönünden artık bir yerli hakem kararı olarak kabul edileceğinde, tereddüt yoktur. Şu hâlde günümüzde sorun, hakem kararının yabancılık vasfının belirlenmesi şeklinde de olmayıp daha temelde, ilgili hakem kararını yerli veya yabancı sayacak lex arbitri’nin varlığının nasıl tespit edileceği biçiminde ortaya konulmalıdır.” YEŞİLOVA Bilgehan, 2008, s. 93-94

<sup>92</sup> Hukukun yorumu ve uygulanması ile uyuşmazlıkların kesin bir biçimde çözümü, egemenlik işlevi ile yakından ilgili olup bu, devletler yönünden mahkemeleri eliyle gerçekleşir. Tarafların tahkim üzerindeki anlaşmaları, ancak hukukun (özellikle tahkim yeri hukukunun) buna yönelik açık veya zımni olurunun bulunmasıyla mümkündür. Bu teoriye göre devlet, ülkesi üzerindeki, özel usullere tabi bir yargılamanın icrasına ki bu paralel ve devredilmiş bir yargı yetkisi olacaktır, ancak müsamaha gösterirse söz konusu usul geçerlilik kazanacaktır. Devlet ve ona ait hukuk düzeni, tahkimin bir parçası ve tamamlayıcısıdır. Gereği rızaen yerine getirilmediği takdirde, hakem kararının bu kez, mahkemeler yardımıyla icrası istenecektir. Bu nedenle en azından icra aşamasında yargısal teori, mahkemelerin desteği ile de olsa varlığını hissettirmektedir. Bu anlamda tahkim, gereğinde, kamusal bir işlev de görmektedir. Teori içinde, farklı iki eğilim bulunmaktadır. Bunlardan ilkinde göre hakemin görevi, karar vermek, hükmetmektir; verilen hüküm ise yargısal bir işlem olarak kabul edilmelidir. Bu görüş, hüküm teorisi olarak da bilinmektedir. İkinci görüş ise hakemin otoritesinin kaynağını, üzerine düşenleri icra ettiği; yükümlülüklerini ifa ettiği yerin devletinde (tahkim yeri millî hukukunda) görür. Bu, aslında hükmetmek, karar vermek şeklindeki işlevinin doğal bir sonucudur. Cevap bekleyen soru, hakem kararının bir sözleşme mi, yoksa (tıpkı mahkeme kararı gibi) hüküm mü olduğudur. Varılan sonuç, hakemlerce verilen kararın, her ne olursa olsun; hiçbir şekilde sözleşme olmadığıdır. Tahkim anlaşmasının verilen kararın varlık ve geçerlilik kazanmasında, çok büyük bir önemi vardır. Ancak bu, tahkimin yargısal bir süreç; hakem kararının da bir hüküm (kazaî karar) olduğu gerçeğini değiştirmeye yetmemektedir. Tahkim anlaşmasının hakemlerin otoritesi (yargı yetkisi) yönünden gerekli olduğu vurgulanmakla birlikte, söz konusu otoritenin tesisinin, yani hakemlerin seçilmesinin ardından artık tahkim anlaşmasının, yargılama ve hüküm üzerinde hiçbir etkisi kalmayacak; tahkim anlaşması ve hüküm iki farklı ve birbirinden bağımsız unsur hâline gelecektir. Hüküm teorisi ile birlikte hakemler, âdeta birer hâkim olarak görülmüşlerdir. Oysa hakemlerin, kamusal bir işlevi yerine getirmelerinin söz konusu olmadığı; kaldı ki, böyle bir görevin, onlara devlet tarafından da verilmediği,

### 1.13.2.2.Akdi Teori

Akdi teoride, tahkimin temelini bir sözleşme oluşturur. Tahkim sözleşmesi de Borçlar Hukuku sözleşmelerindedir. Akdi teoriye göre, devletin tahkime etkisi sınırlandırılmıştır ve irade serbestisi ilkesi temeldir ve verilen hükümde, özel hukuk kuralları uygulanır.<sup>93</sup> Hakemlerce yargılaması yapılan uyuşmazlık, özel hukuktan kaynaklanan sözleşmesel bir uyuşmazlıktır.

### 1.13.2.3.Karma Teori

Karma teori<sup>94</sup>, tahkimin ilkesel olarak taraflar arasındaki bir sözleşmeye dayanır. Bu sözleşme, kaza-i sonuçlar doğuran bir sözleşme olduğundan, bağlayıcılık gücünü tahkim işleminin gerçekleştiği yerin yargı düzeninden almaktadır.

### 1.13.3.Türk Hukukunda Tahkime Dayanak Oluşturan Kaynaklar

Hukuk Usulü Muhakemeleri Yasası (HUMK) milli tahkimin temel kaynağıdır. HUMK'un tahkimle ilgili hükümleri içermektedir. Uluslararası tahkimle ilgili olarak ülkemizde belli

---

dile getirilmiştir. Dahası, tahkim anlaşması ile hakem kararının bu denli birbirlerinden koparılmaya çalışılması, hem sunidir hem de pozitif hukukla örtüşmemektedir (Model Kanun m. 34/II, a, i, iii; MTK m. 15/A/II, 1, a, e, f). Kısacası, ne tahkim, bir devlet yargısıdır ne de hakem, hâkimdir. Oysa yargısal her işlem için mutlaka devletin mahkemesine veya hâkimine ihtiyaç yoktur.” YEŞİLOVA Bilgehan, 2008, s. 95

<sup>93</sup> “Görüş taraftarları, devletin, tahkim üzerindeki üstünlüğünü ve kontrolünü inkâr ederek tahkimin, tarafların arzu ve isteği doğrultusunda yaratılmış olduğunu savunurlar. Sözleşmecî görüş içinde, iki alt ayırım bulunmaktadır. Bunlar, klasik ve modern sözleşmecî teorilerdir. Ancak her hâlükârda, gerek klasik gerekse modern sözleşmecî görüş yanlıları, tahkimin, sözleşme özgürlüğünün ve neredeyse sınırsız irade serbestisinin bir yansıması, âdeta özel bir yargı sistemi olduğunu savunmuşlardır. Hakem kararının tahkim anlaşmasının bir sonucu olduğunda; tahkim anlaşması olmaksızın hakem kararının, bir kâğıt parçasından daha değerli olmadığına tereddüt bulunmadığına göre; hakem kararının tahkim anlaşmasıyla aynı hukuki kaderi ve niteliği paylaşmasından daha doğal bir şey olamaz. Tahkim anlaşmasından alınan yetkiyle hakemler, tarafların temsilcisi olarak görev yapmakta ve uyuşmazlığı onlar adına çözüme kavuşturmaktadır. Bu görüş altında, sonraları diğer teoriler içinde de çokça tartışılacak kimi sonuçlara varılmıştır: a. Hakemler, hâkim değildirler; kamusal bir işlev de icra etmemektedirler. Hakemler, tarafların temsilcisi olarak uyuşmazlıkları çözeceklerinden, verilen hükmün taraflarca yapılan bir anlaşmadan daha farklı olmaması gerekir. b. Uyuşmazlığın çözümünde, devletin egemenlik yetkisi esas alınmadığı gibi, hakemler yönünden mülkîlik ilkesine dayalı bir yargı yetkisi anlayışından da bahsetmek mümkün değildir. Her tahkimin kaynağı bir sözleşmedir; devletin, tarafların bu yöndeki iradeleri üzerinde, ne etkisi ne de denetimi olabilir. İleride delocalisation görüşlerinin de temelini teşkil edecek bu anlayış, lex fori'nin (lex loci arbitri'nin) tahkim üzerindeki özellikle yıkıcı etkilerini aşma amacındadır. c. Hakem kararının (ve hakemlerin yargı yetkisinin) kaynağı, tarafların iradesi olduğundan, yerel/millî sınırlamalara tabi olmaksızın söz konusu kararın dünyanın her yerinde icrası (tenfizi) (tıpkı sözleşmeler için geçerli olduğu gibi) mümkündür. Zira taraf iradesi ve irade serbestisi, her yerde egemen ve üstündür. Fransız hukuku yönünden tarihsel olarak, sözleşmesel görüşün olumlu karşılanmasının bir nedeni de yabancı mahkeme kararlarının tanınması/tenfizi esnasında, takınılan hasmane tutumun bu görüş sayesinde, hakem kararları için de geçerli olmamasıdır.” YEŞİLOVA Bilgehan, 2008, s. 97

<sup>94</sup> “Türk hukukunda milletlerarası tahkim ile ilgili düzenlemelerin başında 4686 Sayılı Milletlerarası Tahkim Kanunu gelmektedir ve Milletlerarası Tahkim Kanunu, UNCITRAL Model Kanun esas alınarak hazırlanmıştır. Milletlerarası Tahkim Kanunu, milletlerarası tahkimin uygulaması ve ihtiyaçlarına uygundur. İç tahkimi düzenleyen 6100 Sayılı Hukuk Muhakemeleri Kanununun tahkime ilişkin maddeleri de UNCITRAL Model Kanunu'ndan alınmıştır. Böylece sadece milletlerarası tahkim değil, iç tahkimi düzenleyen hükümlerimiz de milletlerarası tahkim uygulaması ve uygulamanın ihtiyaçlarına uygun hale gelmiştir. Milletlerarası Tahkim Kanunu ve Hukuk Muhakemeleri Kanununun yanı sıra Türkiye tahkim alanındaki milletlerarası sözleşmelerin hemen hemen tümüne taraftır. Bunlar arasındaki en önemli sözleşme Yabancı Hakem Kararlarının Tanınması ve Tenfizi Hakkındaki 1958 tarihli New York Sözleşmesidir. Bunun yanı sıra Türkiye, Milletlerarası Ticarî Hakemlik Konusundaki 1961 Tarihli Cenevre-Avrupa Sözleşmesi'ne de taraftır. Tahkim ile ilgili kanunlar ve Türkiye'nin taraf olduğu milletlerarası anlaşmalar dikkate alındığında Türkiye'nin tahkim mevzuatı yönünden tahkim merkezi olma açısından, prensip olarak herhangi bir eksikliğin bulunmadığı söylenebilir. Türkiye açısından tahkim mevzuatı kadar önemli olan bir başka husus, mahkemelerin tahkime olan yaklaşımıdır. Öncelikle uyuşmazlığın tahkim yolu ile çözümlendiği durumlarda dahi belirli durumlarda mahkemelerin desteğine ihtiyaç vardır. Türk tahkim uygulaması incelendiğinde, mahkemelerin gerekli durumlarda gereken desteği sağladığı görülmektedir. Özellikle, ihtiyati tedbir ve haciz kararları ya da süre uzatımı ve hakem ataması gibi konularda, mahkemeler, gereken desteği vermektedir. Hakem kararı icra kabiliyeti kazanacaktır.” AKINCI Ziya, 2013, s. 38-39

başı bazı yasalarla yabancı devletlerle imzalanmış ikili yatırım antlaşmaları ve uluslararası tahkime ilişkin uluslararası sözleşmeler vardır.

## İKİNCİ BÖLÜM

### 2. ULUSLARARASI TAHKİM

#### 2.1. Tahkimin Tarihçesi

Hakemler yoluyla anlaşmanın sağlanması bakımından tahkim, insanlık tarihi kadar eskidir. Hakemlerin yasaya göre değil de sözleşmeye göre karar verebilme yetkileri, kentin dayatmacı yasalarına ve erkine karşı direnişi simgelemektedir.

##### 2.1.1. Antik Yunanistan'da Tahkim

Eski Yunan'da<sup>95</sup> iki türlü yargılama usulünün varlığından söz edilmektedir. Birincisi mahiyet ve miktarları önemli olan davaların yargılama usulü idi. Bu gibi davalar genel yargıda görülürdü. Miktar ve içerikleri önemli olmayan davalarda ise özel muhakeme usulü uygulanırdı ki bu da tahkim usulüdür. Taraflar anlaşmazlıklarını giderecek hâkimi kendi aralarında seçerler ve bu seçtikleri özel hakemin kararlarını kabul edeceklerine dair yemin ederlerdi. İşte; tarafların seçtikleri bu hâkim, bir hakemdir. Taraflar, hakemin kararını kabul edeceklerine dair yemini hakemin önünde yaparlar ve hakem aynı anda kararını verirdi. Hakem önünde iddia ve müdafaalar taraflarca şahsen yapılır, avukat kabul olunmazdı.

##### 2.1.2. Eski Roma'da Tahkim

Roma Hukukunda, Tahkim usulünün uygulanabilmesi için, tarafların bu usulü kabul etmiş ve bu hususta bir anlaşma yapmış olmaları gerekirdi. Başlangıçta, anlaşmaların bir şekle bağlı olması koşulu varken, şekilcilikten doğan hak kayıplarını önlemek için, şekle uygun yapılmayan Tahkim Anlaşmalarına da geçerlik tanındı. Ancak burada tahkim sözleşmesinin şekil koşullarına uymadığı halde kabul edilebilmesinde yatan neden, tahkim akdinin taraflar arasındaki uyuşmazlık hakkında üçüncü bir şahıs olan hakemin kararının tarafları bağlayacağı taahhüdü içermesi ve hakem tarafından karar verilmedikçe bu akdin geçerlik kazanamaması kuralının varlığıdır.<sup>96</sup>

<sup>95</sup> “Eski Yunan'da tahkim usulünün bilinip tatbik edildiğini gösteren kaynaklar arasında, Demosthene ve Aristote'nun eserleri sayılmaktadır. Demosthene, Müdafaalarında: Tarafların aralarındaki anlaşmazlıklarda, hakeme başvurmaları mümkün olduğu gibi, istedikleri kimseleri de hakem seçebilirlerdi, seçtikleri hakemin kararına boyun eğerlerdi ve ona itiraz etmezlerdi, diyor. Keza Aristote da Belâgat adlı eserinde: Hâkimin kanunu tatbik etmekle mükellef olmasına karşılık, hakemin nesafet ve adalet esaslarına göre karar vereceğini, söylüyor. Eski Yunan'da gerek hususî hukuk alanında ve gerek devletler hukukunda tahkim kurumunun mevcut olduğu, muhtelif siteler arasındaki ihtilâflarda tahkim usulünün uygulandığı ve kamusal alanda uygulanan tahkimin özel hukukta da yerleşmiş bulunduğu tarihçiler tarafından ileri sürülmektedir. Eski Yunan'da iki türlü muhakeme usulünün varlığından bahse-dilir. Birincisi mahiyet ve miktarları önemli olan davaların muhakeme usulü idi. Bu gibi davalar genel yargıda görülürdü. Miktar ve mahiyetleri ehemmiyetli olmayan davalarda ise hususî muhakeme usulü tatbik olunurdu ki bu da Tahkim Usulüdür. Taraflar ihtilâflarını halledecek hâkimi kendi aralarında seçerler ve bu seçtikleri hususî hâkimin kararlarını kabul edeceklerine dair yemin ederlerdi. İşte; tarafların seçtikleri bu hâkim, bir hakemdir. Taraflar, hakemin kararını kabul edeceklerine dair yemini hakemin önünde yaparlar ve hakem aynı anda kararını verirdi. Hakem önünde iddia ve müdafaalar taraflarca şahsen yapılır, avukat kabul olunmazdı. Tüm tarihi kaynaklardan, Eski Yunan'da tahkimin, M.Ö. 7. yüzyıla kadar uzandığını görebilmekteyiz.” BALCI Muharrem, 1999, *İhtilâfların Çözüm Yolları ve Tahkim*, İstanbul, s. 42

<sup>96</sup> “Roma Medeniyetinin, M.Ö. 753 yılında Roma Devletinin kuruluşu ile başladığı kabul edilmektedir. Roma'nın en eski hukuk sistemi tamamen devlet denetimi altında bulunduğundan böyle bir sistemde tahkimin izlerini bulmak imkansızdır. Altı-yedi asırlık bir tarih zamanı içinde durmadan değişen Roma Hukuku, nihâyet Milattan 130 sene önce kabul edilen Aebutia Kanunu ile tekâmül zirvesine yaklaştı. Şekilci ve dar Roma Hukukunun müeyyide altına alamadığı haklar, hukukî himayeye kavuştu ve bir içtihat hukuku doğdu. Şifahi muhakeme usulü yerine yazılı formül usulünün kabulü ile esneklik kazanan Roma Hukukunun bu değişikliklerle bir içtihat hukukuna kavuşması, ihtiyaçların gerektirdiği yeni yeni hukukî müesseselerin doğmasını mümkün kılmıştır. Hukukta devrim sayılabilecek bu gelişme ile özel hukukun da önü açılmış ve gelişmesine imkan tanınmıştır. Böylece, Tahkim müessesesi de özel hukukun önemli bir parçası olarak Roma Hukukunda yerini almıştır. Neticede, Roma Hukukunda yukarıda bahsedildiği şekilde uzun süre uygulanan fakat dar ve şekilci hukukun tanınamaması sebebiyle icra kabiliyeti olmayan tahkim sistemi, Romalı hukukçuların mücadeleleri sonunda şekilci Roma Kanununa Tahkim Akdi olarak dahil edildi. Roma'da, aralarındaki ihtilâfi üçüncü bir şahsın hakemliğine tevdi etmek isteyen taraflar bu isteklerini bir mukaveleye dökerler, bu mukaveleye dayanarak hakemin kararının icrasını mümkün

### 2.1.3.Orta Çağın Kilise Hukukunda Tahkim

Kilise Hukuku<sup>97</sup>, kilisenin teokratik nizamının tüm insanlığa uygulanması gereksiniminden doğmuştur. İncildeki bir ifade (Matta 18: 15), Orta çağ kilise hukukunun dayanağını oluşturmuştur. Âdet hukukunda tahkim anlaşması şekle bağlı tutulmamıştır.<sup>98</sup>

kılarlardı. Tahkim Usulü kanunla da müeyyide altına alınmış olduğu gibi, ihtilâfa tatbik olunacak kanun hükmü veya hukuk kaidesi de hakem tarafından değil, hâkim tarafından tayin ve takdir olunurdu. İhtilâfa uygulanacak kuralların hâkim tarafından tespiti, teamülleri ve gelenekleri arka plana atması, kamunun tahkime müdahalesi anlamına gelebileceği gibi, tahkimin geçirdiği evreyi ve günümüz hukukunda belirlenen tahkim kurallarının geçirdiği aşamayı göstermesi bakımından da kayda değerdir. Roma Hukukunda, Tahkim usulünün uygulanabilmesi için, tarafların bu usulü kabul etmiş ve bu hususta bir anlaşma yapmış olmaları gerekirdi. Başlangıçta, anlaşmaların bir şekle tabi olması şartı mevcut iken, şekilcilikten doğan hak kayıplarını önlemek için, şekle uygun yapılmayan Tahkim Anlaşmalarına da geçerlik tanındı. Ancak burada tahkim akdinin şekil şartlarına uymadığı halde kabul edilebilmesinde yatan neden, tahkim akdinin taraflar arasındaki ihtilâf hakkında üçüncü bir şahıs olan “hakemin kararının tarafları bağlayacağı taahhüdü içermesi ve hakem tarafından karar verilmedikçe bu akdin geçerlik kazanamaması” kuralının varlığıdır. Hakem tarafından karar verilmedikçe şart da tahakkuk etmeyeceğinden, yapılan akdin netice doğurması mümkün olmayacaktır. Diğer bir deyişle akdin geçerliği, ancak verilmiş bir hakem kararına dayanmaktadır. Tahkim akdinin, hakem tarafından verilecek karara uyulmamasının müeyyidesini, yani cezaî şartını da muhtevi olması gereklidir. Aksi halde, böyle bir akit kabul edilemez ve tahkime konu olamazdı. Ancak böyle bir cezaî şartın karşılıklı ve birbirine eşit olması gereklidir. Geçerli bir Tahkim Akdi var ise, hakemliği kabul eden şahıs, geçerli bir mazereti olmadıkça hakemlikten çekilemezdi. Aksi takdirde para cezasına çarptırılır ve malları haczedilirdi. Hakem kararına uymayan taraf, Tahkim Akdindeki cezaî şartı ödemek zorunda idi. Roma hukukuna göre hakemler, yetkilerini kanundan değil akit-ten alırlardı. Dolayısıyla Tahkim Anlaşmasında yer alan bütün ihtilâfları karara bağlamak zorunda idiler. Fakat anlaşma dışında kalan konularda karar veremezlerdi. Aksi halde verdikleri kararlar hükümsüz sayılır ve tarafları bağlamazdı. Hakemler herhangi bir hukuk kaidesine bağlı olmayıp kendi görüş ve kanaatlerine göre karar vermeye yetkili idiler. Hakemler yetkilerini kanundan değil akitten aldıkları için verdikleri kararların müstakil bir hukukî hüviyeti ve varlığı yoktur. Bu sebeple hakem kararları doğrudan doğruya icra ve infaz olunamaz, muhkem kaziyeye teşkil etmez ve kazaî bir karar niteliğinde olmadığı için karar aleyhinde kanun yollarına da başvurulamazdı. Taraflardan birisi hakem kararına uymayacak olursa, taahhüdü bozmuş ve akdi ihlal etmiş sayılırdı. Akdi ihlal eden taraf aleyhine, akdin ihlalden dolayı sözleşmedeki cezaî şartın tahsilî dava edilebilirdi. 529 senesinde Justinien, Tahkim Akdinin ve hakem kararlarının geçerliğini şekil şartlarına bağladı. Bu Kanuna göre taraflar verilecek hakem kararını kabul edeceklerini ve hakemin de vicdanına göre karar vereceğini muayyen şekil ve merasim altında hakem huzurunda sözlü veya yazılı ikrar etmiş olurlarsa, bu gibi akitlere dayanan hakem kararlarının tenfiz ve icrası talep olunabilirdi. Justinien’in bu nitelikteki hakem kararlarına dava hakkı tanıması, günümüz hukukundaki tenfiz talebi mahiyetindedir.” BALCI Muharrem, 1999, s. 45

<sup>97</sup> “Kilise Hukuku, kilisenin teokratik nizamının tüm insanlığa tatbik edilmesi ihtiyacından doğmuştur. Kilise, dünya devleti yanında, bir din devleti şeklinde kendine özgü yasaları ve düzeni öngörmüş ve bir hukuk geliştirmiştir; bu da Kilise Hukukudur. Paul, Hıristiyanlar arasındaki ihtilâflarda Hıristiyan kardeşlerden birinin hakemlik vazifesi yapmasını tavsiye ediyordu. Bu emirler, Hıristiyanlığın yayıldığı topluluklarda Tahkimin bilindiği ve uygulandığını göstermektedir. Zamanla kuvvetlenip genişleyen Hıristiyanlığın yargı yetkisi de genişlemiş ve özel hukuk alanında da Tahkimi bazı kurallara bağlamıştır. Örneğin, tarafların, aralarındaki ihtilâflarda Papa’nın temsilcisini hakem tayin edebilecekleri ve davaya mahkemede bakılmakta olursa bile karardan önce yapılmış böyle bir mukavele karşısında hâkimin yetkisizlik kararı vermesi gerektiği, hakem tarafından verilen hakem kararlarının resmi ma-kamlarca infaz olunacağına dair düzenleme mevcuttur.” BALCI Muharrem, 1999, s. 46

<sup>98</sup> “Ortaçağdaki Batı’nın oldukça karanlık olan hukuk tarihini o çağın sonlarında derlenmiş olan Âdet Hukuku sayesinde öğrenmiş oluyoruz. Âdet Hukuku, Orta Çağın karanlık hukukunun derlenmesi şeklinde muhtelif devirlerde yapılmış olup, bu metinler sonraki çağlarda Batı hukukunun önemli kaynakları haline gelmiştir. Roma Hukukunun izlerini taşıyan Âdet Hukuklarında tahkim müessesesi de unutulmamış, belki uygulama alanı daraltılmıştır. Fakat teorik de olsa Âdet Hukukunda tahkime oldukça geniş bir yer verilmiştir. Âdetlerde tahkim akdi konu bakımından sınırlanmamıştır. Başlangıçta, fertler arasındaki anlaşmazlıkların devletin yüksek menfaatlerini ilgilendirmeyeceği prensibinden hareketle, cezaya ait davalar için dahi tahkim mümkündür. Zamanla bazı sınırlamalar konulmuş, cezaya ve şahsın hürriyetine ilişkin meseleler tahkim dışında bırakılmıştır. Bilâhare her türlü cezaya, evlenmeye, esarete, cismanî fiillere ait davalarda tahkim men edilmiştir. Âdet hukukunda tahkim anlaşması şekle bağlı tutulmamıştır. Yemin, müddet ve cezaî şarttan oluşan üç unsurun varlığı tahkim için yeterlidir. Hakemler, hakemlik ehliyetine sahip olmalıydılar. Sağır, dilsizler, köleler, kötü şöhreti olanlar hâkim olamayacakları için hakem de olamazlar. Kadınların hakem olması tartışmalıdır. Genellikle küçüklerin hakem olamayacakları kabul edilmiştir. Hakemler ciddi bir engel olmadıkça hakemlik vazifesinden kaçınmazlar. Aksi halde hâkim tarafından zorlanabilirler. Hakemler haklı sebeplerle ret edilebilir. Bilhassa taraflardan biri ile husumet hali haklı bir sebeptir. Çok hakemli tahkimde, hakemlerin tümü tahkikatta ve kararda hazır olmak zorundadır. Diğerleri ile aynı görüşte olsa dahi, hakemlerden birinin hazır olmaması kararı geçersiz kılar. Hakemler anlaşmada belirtilen ihtilâfın dışına çıkamazlar, aksi takdirde verdikleri karar batıl olurdu. Hakemler tarafları davet etmeden ve dinlemeden karar veremezlerdi. Hakemler kararlarında usul hükümlerine tabi olmakla birlikte, hukuk kaidesine bağlı sayılmazlardı. Hakemliğin ücret karşılığında yapılması haysiyetsiz bir muamele olarak görülürdü ve hakemlere ücret ödenmezdi. Orta Çağın Âdet Hukuku çok az değişikliklerle Fransız İhtilâline kadar devam etmiş, İhtilâlden sonra Avrupa’da yapılan kodifikasyon çalışmalarına nüve olmuştur.” BALCI Muharrem, 1999, s.46



## 2.1.4.Ortaçağ Sonrası Avrupa Monarşisinde Tahkim

Tahkimin kanun korumasına alınış tarihi ilk defa Fransa'da 1510 tarihinde olmuştur. Bu tarihte hakem kararlarına karşı kanun yolu açılmış, sonra da taraflara tahkim sözleşmesine rağmen mahkemeye gitme hakkı tanınmıştır.<sup>99</sup>

## 2.1.5.Cahilliye Araplarında Tahkimin İzleri

Cahilliye Araplarında adalet, öç alınarak veya hakeme danışılarak sağlanırdı.<sup>100</sup> Öç alma ya da kısas uygulama yoluyla ulaşılan adaletin, veya uygulanan yargı yolunun her ikisi de, gelenekseldir. Öç alma, kısasa kısas yoluyla aynı karşılığı verme esasına dayanırken, hakem kararıyla adaletin dağıtımı ise bilirkişi ve bilge kişi aracılığıyla uzlaşmayı sağlamaktadır.

## 2.1.6.İslam Hukukunda Tahkim

İslâm Hukuku<sup>101</sup>, Cahilliye Arapların hakemlik aracılığını devam ettirmiş, Roma hukukunun temelini oluşturan kişiler arası yapılan sözleşmeye dayalı hukuk anlayışını da

<sup>99</sup> “Tahkimin kanun himayesine alınış tarihi ilk defa Fransa'da 1510 tarihinde olmuştur. Bu tarihte hakem kararlarına karşı kanun yolu açıldı. Sonra da taraflara, tahkim akdine rağmen mahkemeye müracaat hakkı tanındı. 1566'da mecbûri tahkim esası konarak, tüccarlar arasındaki davalar ile, akrabalar arasındaki taksim davalarının kendi aralarında seçecekleri hakemler eliyle halledileceği kabul edildi. Ta-raflar hakemde anlaşamadıklarında, hâkim tarafından tayin edilecek hakemleri kabule mecbur tutulmuşlardır. Nihâyet IV. Louis'nin kanunları devreye girdi ve 1673'de tahkim hükümleri kanunlaştırıldı. Bu hükümlere göre, şirket ortakları arasındaki ihtilâflarda mecbûri tahkim esası kabul edildi. Uygulaması için de Tahkim Kalemi Katipliği ihdas edildi. Böylece hakem kararları hâkimin tasdikine gerek olmaksızın doğrudan doğruya bu kalemlerde tenfiz olunmaya başlandı. Bu hükümler 1789 Fransız İhtilâlîne kadar yürürlükte kaldı ve nihâyet Fransız Medenî Kanununun kabulü ile (1804), bu hükümler ilga edildi. Ticari ihtilaflar, Anglo-Amerikan dünyasında da, 13. yüzyıldan beri özel şahıslardan ibaret olan tacirler tarafından halledilegelmiştir. Zamanla, üyeleri sadece tacirler tarafından oluşan kasaba mahkeme-leri ve jüriler teşekkül etmiş, loncalar ve ticaret birlikleri, kendi üyeleri ile ilgili ihtilaflara bakacak kendi bünyelerinde mahkemeler ihdas etmişlerdir. Nihayet 1697 tarihli “İngiliz Tahkim Kanunu (Arbitration Act) ile, İngiliz Hukuk Sistemi içerisinde hakemlerce verilen kararların etkinliği sağlanmış ve tahkim müessesesi pozitif bir temele oturtulmuştur.” BALCI Muharrem, 1999, s. 46

<sup>100</sup> “Cahiliye Araplarında adalet dağıtımı, öç alma ve hakem usulüne tabi idi. Uygulanan her iki yargı sistemi de örfidir. Birincisi ihkak-ı hakka dayanırken, ikincisi adaletin dağıtımında bilirkişi ve bilge kişi aracılığına dayanmaktadır. Bu hukukun müeyyidesini atalar dininin âdetlerine bağlılık oluşturmaktadır. Bu âdet de vicdanî ve toplumsal baskıya dayanmaktadır. Zira, cahili toplumda uygulanan bu kötü âdet gereği olan öç alma fiilini uygulamayanlar aşağılanmışlar ve bir kısım haklardan da mahrum bırakılmışlardır. Bu nedenle ihkak-ı hak usulü, hukukun bu tür yöntemleri aşmış olmasına rağmen, önemli bir yöntem olarak günümüze kadar da, ne yazık ki, devam etmiştir. Cahili Arap toplumlarındaki âdetlere göre öç alma ve ihkak-ı hak usulleri ancak adam öldürme ve müessir fiillerde mümkün iken, sair ihtilâflarda tahkim usulünün mecbûrîlik kazandığını görüyoruz. Devlet otoritesinin bulunmadığı ve kabile örfünün hâkim olduğu toplumlarda bu iki usulün dışında bir yargı sisteminin kurulabilmiş olması imkan dahilinde görülemezdi.” BALCI Muharrem, 1999, s. 48

<sup>101</sup> “İslâm Hukuku, İslâm dinine, dolayısıyla İslâm Dini'nin kurallarını koyan Kur'an-ı Kerîm'e dayanır. İslâm Hukuku, bir diğer adıyla Şeriat, değişen ve değişmeyen, inanca ait olan ve amel ile ilgili bulunan bütün dini hükümlerin ve talimatın adıdır. Kur'an'da itikada taalluk eden emir ve yasaklar, helal ve haramlar ile, Sünnet'in ibadet ve muamelata taalluk eden emir ve tavsiyeleri Şeriat'ı oluşturmaktadır. Bu nedendir ki, Allah ve Elçisi Hz. Muhammed, Şeriat'ın kurucusu ve koruyucusudurlar. İslâm Hukukunda hükümler asıl itibarıyla kesin delil kabul edilen nass'lara dayandırılır. Hakkında nass bulunmayan meselede zannî delile başvurulabilir. Ancak bu zannî delil de Kur'an'daki kesin nasslara aykırı olmamalıdır. Nass: Tevil kabul etmeyecek şekilde hüküm ifade eden ayet veya hadis, açık ifade, metin anlamındadır. İslam Hukukunda, Kur'an ve Kur'an'ın açıklayıcısı Sünnet olarak iki aslı kaynak ile birlikte, hüküm vermede kullanılabilen ve iki aslı kaynağa aykırı olmamak üzere, iki tâli kaynak mevcuttur:Allah'ın Kitabı Kur'an-ı Kerîm, Hz. Muhammed'in söz ve davranışlarından oluşan ve Kur'an'ın açıklayıcısı olan Sünnet, Hz. Peygamberden sonraki bir asırda İslâm âlimlerinin, Kur'an ve Sünnette nas bulunmayan bir mesele hakkında ittifak ederek oluşturdukları hükümler, ki buna İcmâ-i Ümmet denir. Kitap, Sünnet ve İcmâ'da hükmü bulunmayan meseleye, aralarındaki illet5 birliği sebebiyle, bu kaynaklardan birinde yer alan meselenin hükmünü vermek anlamında Kıyas'tır. Bu dört delil İslâm Hukukunda, hukukçuların üzerinde ittifak ettikleri delillerdir. Bu delillerin dışında, üzerinde ittifak hasıl olma-yan deliller de vardır. İslâm Hukukçularının üzerinde ihtilâf ettikleri deliller olarak da, Mesâlih-i Mürsele, İstihsân, İstishâb, Örf, Şer'u Men Kablenâ ve Sahabî Kavli sayılmaktadır. Şer'i deliller naklî ve aklî olmak üzere iki kısımdır. Naklî deliller nakil yoluyla gelmektedir ki bunların oluşmasında hukukçunun hiçbir katkısı yoktur. Kitap ve Sünnet bu nevi naklî delildir. Kitap ve Sünnetin oluşmasına hiç kimsenin müdahalesi söz konusu olamaz. İcmâ da, önündeki ihtilâf hakkında karar verecek hâkim veya hakemin, o konu

büyük ölçüde ithal etmiştir. İslam hukuku, şeriatı aykırı gelmemek koşuluyla, sözleşme yapma hakkını<sup>102</sup> tanımıştır.

### 2.1.7. Tanzimat Öncesi ve Sonrası Osmanlısında Tahkim

Tanzimat'tan önceki Osmanlı Hukuk Mevzuatında Muhakeme Usulüne ait hükümler<sup>103</sup> tamamı bir arada olacak şekilde bulunmamaktadır. Yargılama Kadılar tarafından yapılır ve kadılar da Padişah tarafından tayin olunur veya Padişahın tayin ettiği kadıların tayin ettiği kadılar tarafından yerine getirilirdi.

---

hakkında yapacağı akıl yürütme ve hüküm verme ameliyesinden önce oluşmuştur. Aynı şekilde örf, sedd-i zerâyi ve Sahabî kavli için de aynı husus geçerlidir. Ancak gerek icmâ gerekse örf ve diğerleri hâkim veya hakem için bağlayıcı değildir. Bunlara müdahalesi mümkün değilse de, uygulayıp uygulamamakta serbesttir. Akli deliller ise, oluşmasında müctehidin katkısı bulunan delillerdir. Kıyas, mesâlih-i mürsele ve bazı istihsân şekilleri akli delillerdir. İslâm Hukuku, Borçlar ve Akidler konusunda, günümüzde yürürlükte olan hukuktaki esasların pek de dışında olmayan bazı hü-kümler vazetmektedir. Kamu düzenine ve genel ahlaka aykırı olmamak üzere her tür-lü akit serbesttir. Haramı helal veya helali haram kılan bir şart olmadıkça mü'minler şartlarına bağlıdırlar. Bütün borçlar ve haksız fiiller yargı ile teminat altına alınmış-tır. Haksız fiillerde, hukukun tanıdığı hafifletici sebepler müstesna, failin kimliği, şahsiyeti önemli değildir. İslâm Dini ve İslâm Hukuku, temel esaslarını Kur'an-ı Kerim'den aldığı içindir ki, insanlar arasındaki ihtilâfların halinde önemli bir özel hukuk usulü olan Tahkim Usulü de, insanları yaratan ve onların fitratlarını en iyi bilen Allah'ın Kitabı Kur'an-ı Kerim'den alınmıştır. 'Eğer (karı-kocanın) aralarının açılmasından endişe duyarsanız, erkeğin ailesinden bir hakem ve kadının ailesinden bir hakem gönderin' Kur'an-ı Kerim âyeti İslâm Hukukçularınca İhtiyarî Tahkim kurumuna dayanak yapılan âyettir. Bu âyet evli çiftler arasındaki uyuşmazlıkların çözümünde ihtiyarî tahkim yolunu göstermektedir. Kur'an-ı Kerim'de Nisa Suresinin 35. âyetinin dışında, Hz. Muhammed'in hakem tayin edilmesine veya gerekebileceğine dair âyetler de vardır ki, bu âyetler İhtiyarî Tahkim'e konu olmakla birlikte sınırlı bir İhtiyarî Tahkim'i vaz etmektedir. Örneğin: "Onlar eğer sana gelirlere aralarında hükmetirler veya onları geri çevir, geri çevirirsen sana fenalık yapamazlar, eğer onların aralarında hüküm verirsen adaletle hüküm ver. Allah adil olanları sever. Tevrat onların yanında bulunduğu ve Allah'ın hükmünü muhtevi olduğu halde, onlar ne yüzle seni hakem tayin ediyorlar da sonra bundan yüz çeviriyorlar, zira onlar mü'min değillerdir. Bu âyetlerde Hz. Peygamberin, Müslüman olmayanlar tarafından hakem tayin edilmesi halinde hakemliği kabul edip etmemekte serbest olduğu belirtilmektedir. Zira, hâkimlik, önüne gelen davaya bakmakta mecbûrîliği ifade ederken, hakemlik ise bunu gerektirmez. Hakem önüne gelen davaya bakıp bakmamakta serbesttir. Maide Suresinin bu iki ayetinde Kur'an, Hz. Peygamberin, Yahudilerin kendi aralarındaki ihtilâfî çözmek üzere hakem tayin edildiğinde, isterse davaya bakmayabileceği hükmünü getirmektedir. Kesin delil olma bakımından İhtiyarî Tahkim'e konu olabilecek yegane Âyet-i Kerime yukarıda zikrettiğimiz Nisa Suresi'nin 35. Âyetidir. Nisa Suresi'nin 35. Âyetinde hâkimlik yetkisi bulunmayanların karı-koca arasındaki ihtilâflarda hakem tayin edilebileceğini amirdir. İşte teferruata ait hükümleri icmâ, sünnet, kıyas, icmâ ve içtihad ile tesis edilmiş olan tahkim müessesesi İslâm Şeriatına Kur'an'ın bu Âyeti ile dahil olmuştur. Tahkimin Sünnet ile teyit edilmiş olduğu İslâm Hukukçuları tarafından kabul edilmektedir. Nitekim Sahabeden Ebu Şureyh, Hz. Muhammed'e gelerek: kavmimden bazıları, aralarındaki davalarda benim hükmüme razı oluyorlar, ben de hüküm veriyorum, meşru mudur diye sormuş, Hz. Peygamber de, maahsen-ü haza/ne güzel şey demiştir. İslâm Hukukçularının bir delil üzerinde akıl ve muhakeme yoluyla ittifak etmeleri kafi değildir. Bu delillerini mutlaka şer'i bir delile yani Kur'an'a veya Sünnet'e dayandırmaları gereklidir. Tahkim müessesesinin Şer'i olduğu, yani Şeriat'a uygun bulun-duğu hususunda İslâm Âlimleri arasında ihtilâf yoktur. İslâm tari-hinde Tahkim müessesesinin çalıştırıldığına dair birçok örnek de vardır." BALCI Muharrem, 1999, s. 69-72

<sup>102</sup> "Halife Ali ile Muaviye arasındaki ihtilâfta, Muaviye'nin, Nisa Su-resinin 35. Âyeti uyarınca; iki tarafın birer hakem tayin ederek, ha-kemlerin ihtilâfî hükme bağlaması teklifinin Hz. Ali tarafından kabul edilmesi ve Ali'nin Ebu Musa El Eş'ari'yi, Muaviye'nin de Amr İbn'ül As'ı hakem tayin etmesi İslâm Hukukçularınca tahkime önemli bir dayanak sayılmaktadır. Taberi'nin rivâyet ettiğine göre, taraflar arasında "TAHKİMNAME" yapılmıştır. Bu Tahkimnamede özetle: 'Bismillahirrahmanirrahim. Bu vesika, Ali b. Ebî Talib ile Muaviye b. Ebî Süfyan arasında bir karamamedir. Ali, Irak Halkı ve mütte-fikleri için; Muaviye, Şam Halkı ve müttefikleri için Allah'ın hükmü ve Kitabına razı olarak Allah'ın Kitabının ihya ettiğini ihya ve imha ettiğini imha etmek ve aralarında sadece Allah'ın Kitabını hakem kılmak üzere taahhüt etmişlerdir. Hakemler Kur'an'ı Kerim'de buldukları ahkâm ile hüküm verecekler, Kur'an'ı Kerim'de bulamadıkları takdirde Resulullah'ın birleştirici olan sünnetine başvuracaklar ve onunla hükmedeceklerdir.'" BALCI Muharrem, 1999, s. 74

<sup>103</sup> Tanzimat'tan önce Osmanlı mevzuatında muhakeme usulüne dair esaslı ve umumi hükümlerin mevcut olmadığı, Şeriat Mahkemeleri dışında da yargı hakkını haiz örfi ve nizami mahkemelere ait yazılı bir muhakeme usulünün olmadığı, bu mahkemelerde Şeriat Esaslarına, örf ve âdetlere göre mahkeme usulleri tatbik edildiği, dolayısıyla şeriatı dayanan Tahkim tatbikatının belirsiz olduğu, Tahkim ile ilgili kaynak kitaplarda ifade edilse de; bu belirlemeler, altı yüz yıl boyunca ayakta kalabilmiş bir yapının, yazılı (Kitabü'l-Kaza Hükümleri), teamülî ve örfî kaidelere tabi bir hukuk muhakemeleri usulünün varlığını ve asırlarca özel hukuk yargılamalarının yapılarak adaletin tevzi edildiği gerçeğini ortadan kaldırmaz. Aralarında uyuşmazlık çıkan taraflar, bu uyuşmazlıklarını çözmek için uzlaştırıcıya giderek uyuşmazlık hakkında orta bir yolda birleşip uyuşmazlığı hallederek sulh olurlar ve tarafların bu yoldaki ikrarları mahkemece kayıt altına alınır. Kayıt altına alınan hak ile ilgili yapılacak işlemler de mahkemenin tasdik kararı çerçevesinde yapılırdı." BALCI Muharrem, 1999, s. 85

### 2.1.8.Mecelle’de Tahkim

Batıcılık hareketlerine bir tepki olarak ortaya çıkan ulusal bir yasaya taraftar olan bir grup aydınlardan oluşan ve başında Ahmet Cevdet Paşanın bulunduğu bir Komisyon tarafından hazırlanarak 1869-1877 yılları arasında bölüm bölüm yürürlüğe giren Mecelle-i Ahkâm-ı Adliye (Mecelle)<sup>104</sup>, on altı bölümden oluşmuştur.

### 2.1.9.Türk Hukukunda Tahkim

Tahkim, Osmanlı hukuk sistemi tarafından da kabul edilmiş<sup>105</sup> ve uygulanmıştır. Tanzimat öncesi dönemde muslihun adıyla oluşturulmuş bir kurum, tam olarak modern anlamıyla olmasa bile, günümüzün tahkim fonksiyonunu yerine getirmiştir.<sup>106</sup> Osmanlıya

<sup>104</sup> “Mecellenin son bölümü olan on altıncı Bölüm, Yargı (Kaza) ile ilgilidir. Bu bölümde Muhakeme Usulleri sayılmış ve Tahkim ile ilgili hususlar bu bölümde yer almıştır. Mecelle, Tahkimi, 1790. Maddede tarif etmektedir: Tahkim, hasım olan iki tarafın, ihtilâflarının halli için kendi rızaları ile üçüncü bir kişiyi hüküm vermek üzere tayin etmelerinden ibarettir. Mecellede de, Medeni Hukukta olduğu gibi, hakemlerin verdiği hüküm, sadece tarafları ve hakeme müracaat ettikleri hususları kapsar ve bağlar. Üçüncü şahısların hak ve hukuklarına müdahale edemez. Hatta tarafların sair ihtilâflarına da tesir etmez. (Madde-1842) Mecellede hakem tayininde sayısal bir sınırlama getirilmemiş olup, iki veya daha fazla kimse hakem tayin edilebilir. (Madde-1843/1) Mecelle de hakemlerin kararlarında oybirliği esasını öngörmektedir. (Madde1844) İslâm Hukukundaki tahkim usullerini esas alan Mecelle, hakemlerin üçüncü kişileri de hakem tayin etmeye yetkili olduklarını kabul etmektedir. (Madde1845) Tahkim müessesesini kabul edip uygulayan tüm hukuk sistemleri gibi Mecelle de, Tahkimin zaman ile sınırlandırılması halinde bu zaman süresince sonuçlandırılması, aksi halde tahkimin mürru zamana uğrayacağı esasını benimsemiştir. Mecelleye göre hakemler karardan önce taraflarca azledilebilirler. Fakat, hakem, genel yargıya yetkili bir hâkim tarafından tayin edilmiş ise, hakem bu takdirde kendisini tayin eden hâkimi temsil eder ve taraflarca azledilemez. Kendisini tayin eden hâkimin naibi olur. (Madde-1847) Kararların icrası bakımından Mecelleye göre hâkim kararları ile hakem kararları arasında fark yoktur. Her ikisi de icra kabiliyetini haizdir ve zaruridir. (Madde-1848) Mecelleye göre hakem kararları genel yargı ile görevli hâkime arz edildiğinde, hâkim kararın usullere uygun olduğuna kanaat getirirse tasdik eder, değilse kararı bozar. Bozulan hakem kararı hiçbir hüküm doğurmaz. (Madde-1849) Tarafların sulh olma konusunda tayin ettikleri hakemlere sulh yetkisi vermeleri halinde hakemlerin sulh kararı muteberdir. Taraflar verilen sulh kararına uymak zorundadırlar. Yeter ki verilen hüküm şer’i esaslara uygun olsun. (Madde-1850) Taraflarca tahkime tayin olunmasa dahi, ihtilâflı taraflar arasındaki ihtilâfi kendiliğinden halleden kişinin işbu hakemliğini taraflar kabul ettiğinde bu hüküm geçerlidir. (Madde-1851) Hâkimler gibi kaza vazifesini ifa ettikleri yani, hâkim makamına kaim oldukları için, hâkimde aranan ehliyet, hakemde de aranır.” BALCI Muharrem, 1999, s. 88

<sup>105</sup> “Tanzimat’tan önceki kanunî düzenlemeler genellikle, devletin hükümlerine ait konularda, askerlik, maliye, idarî teşkilat, ceza ve protokole ait hükümleri içermektedir. Osmanlı Sultanlarından Fatih Sultan Mehmet ile Kanunî Sultan Süleyman tarafından yapılan kanunî düzenlemeler özellikle arazi ve ceza hukuku alanlarında önemli ve kalıcı olmuştur. Ayrıca Osmanlı hukuk sisteminde Özel Hukuk Kurallarına ve uygulamalarına bakıldığında, sistemin devlet tarafından değil, tüm İslâm tarihinde olduğu gibi Ulemâ tarafından geliştirildiğini görmekteyiz. Devletin özel hukuk alanına müdahalesi son derece zayıftır. Fıkıhçılar tarafından oluşturulan Şeriat hükümleri ve uygulamaları önemli itibara sahiptir. Buna karşılık devlet de kendi otoritesini sağlamak için zaman zaman içinde yasama sahasını genişletmiş ve böylece devlet ile Şer’i Hukuk arasında bir uyumluluk sağlanmıştır. Örneğin, II. Mahmut’un Tanzimat Fermanına yansıyan, “din ayırımı yapılmaksızın tebaanın hukuken eşitliğinin kabulünden sonra, Padişah’a ait olan yasama yetkisinin bir bölümünün devredildiği meclisler oluşturulmuştur. Bunlardan adalet ve hukuk işleriyle ilgilenecek Meclis-i Valây-ı Ahkam-ı Adliye adı ile kurulan Meclis’te görüşülüp onaylanmadıkça nizam-namelerin yürürlüğe girmeyeceği belirtilmiş ve bu Meclis’e kanun koyma yetkisi tanınmıştır. Kanunî Sultan Süleyman’dan sonra ciddi kodifikasyon çalışması Tanzimat döneminde olmuştur. Özel Hukuk, Kamu Hukuku, Medenî Hukuk ve Usul Hukuku gibi günümüzün sistematik ayrımları İslâm Hukukunda yer almaz iken, Tanzimat sonrasında zikrettiğimiz düzenlemelere gidilmiştir.” BALCI Muharrem, 1999, s. 86

<sup>106</sup> “Cumhuriyet döneminde ise taraflardan birinin devlet olduğu ve tahkim yolunu öngören düzenlemeler Türkiye’de çeşitli çekincelerin ardından yürürlüğe girebilmiştir. İmtiyaz sözleşmelerinde tahkim yoluna başvurulması konusunda yapılan düzenlemeler Anayasa Mahkemesi tarafından Anayasaya aykırı bulunmuştur. 3996 sayılı Bazı Yatırım ve Hizmetlerin Yap-İşlet-Devret Modeli Çerçevesinde Yapılması Hakkında Kanun 1994 yılında yürürlüğe girmişti . Bu kanunun 5. maddesine göre kamu hizmetlerini gerçekleştirmeye yönelik yatırım sözleşmeleri özel hukuk sözleşmesi olarak değerlendirilmisti. Bu hüküm ile aslında bir imtiyaz sözleşmesi niteliğinde olan yap-işlet-devret sözleşmelerinin, Anayasada yer alan Danıştay denetimi dışına çıkarılması amaçlanmıştır. Fakat açılan iptal davası neticesinde, Anayasa Mahkemesi, bu maddeyi Anayasaya aykırı bulmuş imtiyaz sözleşmesi niteliğindeki bir sözleşmenin kanun ile özel hukuk sözleşmesi haline getirilemeyeceğini belirterek söz konusu maddeyi iptal etmiştir. Bu gelişmelerin ardından 4446 sayılı Anayasanın Bazı Maddelerinde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun ile Anayasanın 125. maddesinin birinci fıkrasına bir hüküm eklenmiş ve Anayasanın 155. maddesinin ikinci fıkrası değiştirilmiştir. Bu değişikliklerin ardından da 4501 sayılı kanun çıkarılabilmektedir . 4501 sayılı Kanun, yap-işlet ya da yap-işlet- devret olarak adlandırılan sözleşmelerin uygulamaya geçirilmesi için ihdas edilmiştir. Yap-işlet-devret modeli aslında idare hukukunda kamu hizmeti imtiyaz sözleşmesi olarak adlandırılan bir idari sözleşmedir. Yap-işlet-devret modelinde daha çok yabancı sermaye söz konusu olduğu için en önemli problemlerden birisi de uyumsuzluk çözümleri yöntemidir. Yabancı firmalar daha çok uyumsuzluk çözümlerinde tahkim yolunu

kadar uzanan geçmişle tahkim, Türkiye açısından da yeni bir kavram değildir. 1927 tarihli Hukuk Muhakemeleri Usulü Kanunu (HMUK)<sup>107</sup>, tahkimi düzenlemiştir.

## 2.2. Tahkimin Tanımı, Niteliği, Kapsamı

Tahkim<sup>108</sup>, en genel anlamıyla, hukuki uyuşmazlıklar için mahkemeye alternatif bir yargısal çözüm yoludur. Kelime anlamı itibariyle tahkim; anlaşmazlıkların hakem yoluyla çözülmesi yöntemidir. Bir uyuşmazlığın mahkeme tarafından çözülmesi yerine bir ya da daha fazla bağımsız üçüncü kişi tarafından karara bağlanması tahkim (arbitration) olarak adlandırılmaktadır. Bir çok hukuk dalında tahkim kurumuna yer verilmesi sebebi ile gerek

---

benimsemektedir. 4492 sayılı kanun ile Danıştay Kanunu ve İdari Yargılama Usulü Kanununun bazı maddelerinde değişiklikler yapılmıştır.” YILDIRIM Murat, 2010, s. 38

<sup>107</sup> “Sözleşme ile sıkı ilişki içerisindeki üçüncü bir devletin doğrudan uygulanan kuralları konusu 5718 sayılı MÖHUK’un yapıldığı tarihte yürürlükte olan Roma Konvansiyonu’nun ve taslak halinde olan Roma I Tüzüğü’nün ilgili hükümleri esas alınarak düzenlenmiştir. 5718 sayılı MÖHUK yürürlüğe girdikten kısa bir süre sonra Roma Konvansiyonu’nu değiştiren Roma I Tüzüğü yürürlüğe girmiş ve sözleşme ile sıkı ilişki içerisinde olan üçüncü bir devletin doğrudan uygulanan kurallarında esaslı bir değişiklik getirmiştir. Doğrudan uygulanan kurallar üçlü bir ayırıma tabi tutulmuştur. Bunlardan birincisi hâkimin hukukunun (lex fori) doğrudan uygulanan kurallarıdır ki 5718 sayılı MÖHUK m. 6’da düzenlenmiştir; ikincisi ise uyuşmazlığa uygulanacak hukukun (lex causae) doğrudan uygulanan kurallarıdır; sonuncusu ise sözleşme ile yakın ilişkisi bulunan üçüncü bir devletin doğrudan uygulanan kurallarıdır ki bunlara etki tanınması 5718 sayılı MÖHUK’ta 31’inci madde olarak düzenlenmiştir. Doğrudan uygulanan kuralların ilk iki ayırımının uygulanması konusunda doktrinde fikir birliği mevcut iken, üçüncü ayırım olan sözleşme ile sıkı ilişki içerisinde olan üçüncü bir devletin doğrudan uygulanan kurallarının sözleşmeye uygulanması ise doktrinde tartışmalı bir konudur. MÖHUK madde 6’da düzenlenen ve uygulama alanı sadece sözleşmelerle sınırlı olmayan lex fori’nin müdahaleci kuralları her zaman doğrudan uygulama alanı bulurken, MÖHUK madde 31’de düzenlenen sözleşme ile sıkı ilişki içerisindeki üçüncü bir devletin doğrudan uygulanan kuralları ise ikinci derece bir fonksiyona sahiptir. MÖHUK madde 6 kapsamında lex fori’nin doğrudan uygulanan kuralları uygulanırken, kanunlar ihtilafı kuralları dikkate alınmaz. Diğer bir ifadeyle, yabancılık unsuru taşıyan bir sözleşmede, hâkimin hukukunun (lex fori) doğrudan uygulanan kuralları sözleşmeye uygulanacak hukuka uygun olup olmadığına bakılmaksızın kendisine uygulama alanı bulacaktır.” ERKAN Mustafa, “*Möhuk Madde 31 Bağlamında Türk Hukukunda Doğrudan Uygulanan Kurallara Bakış*”, Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi yıl 2012, cilt 15 sayı 2, s. 85-86

<sup>108</sup> “Genel anlamda tahkim, bir sözleşmenin taraflarının, uyuşmazlığın çözülmesi veya doğacak muhtemel bir uyuşmazlığın çözümünde, devlet yargısı yerine hakem denilen şahıslara başvurması ve sorunun çözülmesinin hakem tarafından sağlanmasıdır. Doktrinde tahkim kavramı birçok yazar tarafından değişik şekillerde tanımlanmıştır. Bir hak üzerinde uyuşmazlığa düşmüş iki tarafın, anlaşarak, bu uyuşmazlığın çözülmesini özel kişilere bırakmalarına ve uyuşmazlığın bu özel kişiler tarafından incelenip karara bağlanmasına tahkim denir. Tahkim, kanunun tahkim yolu ile çözülmesine izin verdiği konular kapsamında olmak koşuluyla, taraflar arasında doğmuş veya doğabilecek uyuşmazlıkların devlet yargısında çözülmesi yerine, hakem adı verilen kimseler aracılığı ile çözülmesi konusunda tarafların anlaşmaları şeklinde tanımlanabilir. Prensip olarak tahkim, tekil milli ve milletlerarası düzenlemelere göre tarafların serbest iradesine istinat eden bir yargılama usulüdür. Ticari tahkim, kanunun men etmediği konularda taraflar arasında doğmuş veya doğacak anlaşmazlıkların Tahkim sözleşmesi veya Tahkim şartı denilen bir akit hükmü uyarınca devlet yargısına başvurmadan taraflarca ve/veya yetkili kılınan şahıs ve mercilerce tayin edilmiş bulunan gerçek kişiler (hakemler) tarafından, hakem davası sonucunda verilen, bir hakem kararı ile çözülmesidir. Maddi hukukta tanınan irade serbestisi prensibinin usul hukukunda uygulanmasının bir sonucu olarak, uyuşmazlığa düşen taraflar, yapacakları bir anlaşma ile bu uyuşmazlık hakkında karar verme yetkisini devletin mahkemelerinden alarak özel kişilere devredebilirler. Bu nedenle de, aralarındaki uyuşmazlığın çözümünde kullanılacak yöntemi, uyuşmazlığın esasına uygulanacak hukuku, uyuşmazlığı çözecek özel kişileri, bunların yetkilerini, hakemlerin toplanma yerlerini, yargılama dilini taraflar belirlemektedir. Devlet yargısında olmayan bir serbesti tahkim yargılaması taraflarında fazlasıyla bulunmaktadır. Ayrıca devlet yargılamasından farklı olarak tahkim, uyuşmazlıkların çözümü için özel bir mekanizmadır. Milletlerarası ticari ilişkilerin her geçen gün gelişerek artması sonucunda, taraflar arasındaki uyuşmazlıkların devlet yargısı yerine, tarafların seçtikleri hakem veya hakemlerce çözülmesi yöntemi gittikçe yaygınlaşmıştır. Tahkim yoluna başvurulması için uyuşmazlığın tahkime uygun olması ve tarafların aralarındaki ilişkiden doğmuş ya da doğacak uyuşmazlıkların tahkim ile çözülmesi konusunda yaptıkları bir anlaşma olması gerekmektedir. Bu, taraflar arasındaki esas sözleşmenin bir maddesi olabileceği gibi, esas sözleşmeden bağımsız bir tahkim sözleşmesi şeklinde de yapılabilir. Bu nedenle tahkim, taraf iradelerine bağlı bir uyuşmazlık çözüm yöntemidir. Tahkim kendi içinde bazı ayrımlara tabi tutulmuştur. Tahkime başvuran tarafların iradelerine bırakılmış olup olmasına göre ihtiyari tahkim, mecburi tahkim; belli bir kurum tarafından belirlenmiş kurallara uygun cereyan edip etmemesine göre kurumsal (institutional) tahkim, arızı (ad hoc) tahkim; tahkime konu olan uyuşmazlığın türüne göre alelade tahkim, ticari tahkim; tahkimin yabancılık unsuru içerip içermemesine göre milli tahkim, milletlerarası tahkim; tahkim anlaşmasının iki veya daha fazla tarafın arasında olmasına göre iki taraflı tahkim, çok taraflı tahkim şeklinde ayrımlara tabi tutulduğu görülmektedir. Genel olarak üzerinde durulan ayrımlar ise milli tahkim (iç tahkim)-milletlerarası tahkim ayrımı ile kurumsal (institutional)- arızı (ad hoc) tahkim ayrımıdır. Yerel hukuka göre ihtilafın tahkim yoluyla çözülmesi milli tahkim, konusunu milletlerarası ticari ihtilafın oluşturduğu tahkim ise milletlerarası tahkimdir.” (Balkaya s.4)

özel hukuk gerekse kamu hukukunda her hukuk dalı, kendi bakış açısından tahkimi tanımlama gayretinde olmuştur. Herhangi bir ayırım gözetmeksizin bütün hukuk dallarını kapsayacak şekilde, tahkim, uyuşmazlığın taraflarca seçilen bir ya da birkaç hakemden oluşturulan bağımsız bir organa sunulmasıdır, şeklinde tanımlanabilir.<sup>109</sup>

### 2.2.1.Hakem Heyeti Olarak Tahkim

Tahkim, geniş anlamda, tarafların karşılaştığı gerçek veya potansiyel bir anlaşmazlığı, aralarındaki bir anlaşmaya göre, hakem denilen özel bireylerin kararına götürdükleri, devlet yargısı dışında, özel bir işlemdir.<sup>110</sup> Hakem heyeti uyuşmazlığın tarafları veya bunların temsilcileri tarafından seçilebilir.

<sup>109</sup> “Uluslararası vergi hukukunda, tahkim, devletler arasında uluslararası hukuki çifte vergilendirmenin önlenmesi ve ortadan kaldırılması amacıyla akdedilen (iki taraflı) uluslararası vergi anlaşmalarında ya da Avrupa Birliğinde transfer fiyatlandırması ile ilgili uyuşmazlıklardan kaynaklanan sorunların tahkim yoluyla çözümlenmesi için akdedilen (çok taraflı) Avrupa Birliği Tahkim Sözleşmesi (ABTS) çerçevesinde ya da OECD 2008 Modelinde karşımıza çıkmaktadır. Bu anlaşmalar, devletler genel hukuku kapsamına giren ve bu alanın kurallarının yönetimi altında olan bir kaynak niteliği taşıdığından, tahkimin bu hukuk dalında nasıl tanımlandığına yönelmek daha doğru olacaktır. Devletler genel hukuku açısından tahkim, 1907 tarihli La Haye Sözleşmesinin 37. maddesi ile 1899 tarihli La Haye Sözleşmesinin 15. maddesinde şöyle tanımlanmaktadır: Uluslararası hakemliğin amacı, devletler arasındaki uyuşmazlıkların/ anlaşmazlıkların devletlerin kendi seçecekleri yargıçlarla ve hukuka uygun olarak çözümlenmesidir. Bu nedenle devletler genel hukukundan aktardığımız temel kavramlarla uluslararası vergi hukuku açısından tahkim şu şekilde tanımlanabilir: İki ya da daha fazla devlet arasındaki çifte vergilendirmenin önlenmesi anlaşmalarından veya vergiyi konu alan diğer anlaşmalardan kaynaklanan uyuşmazlığı, anlaşmalarda yer alan tahkim şartı ya da ayrıca yapılacak tahkim anlaşması çerçevesinde, hakem ya da hakemler veya uluslararası organizasyonlar tarafından çözümlenmesi usulüdür.” YILDIRIM Murat, 2010, s. 2

<sup>110</sup> “Tahkim şartında, taraflarca yazılmamış veya unutulmuş olan usule dair boşluklar varsa, bu hususları hakem heyeti kendi tespit eder ve uygular. Tahkim uygulamasında takip edilen usul de bu tarzda cereyan etmektedir. Esasen HUMK’un 525. Maddesi de buna cevaz vermektedir. 525. Madde hükmüne göre hakemler, taraflar aksini kararlaştırmamış iseler, tahkikatın şeklini ve tahkim davasının görülmesi esnasında gerekli süreleri belirleyebilirler. Tahkim Şartı, ihtilâfa konu asıl sözleşmede belirlenecek hukuka tabidir. Taraflardan birinin, ihtilâf konusunun hakemlerce çözümlenemeyeceği yolundaki itirazına karşılık hakemler, konunun kendi yetkileri dahilinde olduğuna karar veremezler. Bu konuda taraflardan birinin talebi üzerine mahkemece karar verilir. Bu durumda mahkemeye müracaat eden tarafın, tahkim süresinin askıya alındığına ilişkin mahkeme kararını, hakem heyetine ibraz etmesi gereklidir. Mahkemenin bu konuda verdiği kararın kesinleşmesini müteakip hakem heyeti kaldığı yerden devam eder veya yetkisiz oldukları şeklinde bir karar ittihazi durumunda, hakemliğe devam edemezler. Hakemler, Tenfiz üzerine veya Yargıtay kararına karşı kendi kararlarında direnemezler. Hakem heyetinin bozmada gösterilen hususlara uymak zorunluluğu vardır. Buna rağmen hakemler ısrar kararı verirse, karar yetki dışı bir hakem kararı sayılacağından Yargıtay’ca bozma sebebi sayılmıştır. HUMK’un 574. Maddesi hakkın yerine getirilmesinden kaçınmayı (ihkak-ı haktan istinkâf) suç saymıştır. Bu nedenle, hakeme veya hakem heyetine verilen her türlü dilekçenin reddi veya gerekçesiz bir şekilde davaya bakmayı geciktirmek veya sonuçlandırmamak hakemlerin sorumluluğunu gerektirir. Hakemlik görevini yapmakta ihmal ve gevşeklik göstermesi. Hakemin davayı gereksiz yere sürüncemede bırakması, karar vermekte gecikmesi bu hale bir örnektir. Hakemler, ilk toplantılarından itibaren altı ay içinde hüküm vermek zorundadırlar. Aksi halde yapılan muameleler batıl olur. Bu durumda HUMK’un 529. Madde hükümlerine göre genel mahkemeler yetkili olup, ihtilâf mahkemelerce halledilir. Tahkim müddeti tarafların açık ve yazılı müracaatları ile veya mahkeme kararı ile uzatılabilir.” BALCI Muharrem, 1999, s. 140

İç tahkim, Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanunu (HUMK) ile düzenlenmiştir. Yerli tahkim olması durumunda, HUMK’nun tahkime ilişkin hükümleri uygulanacaktır. Milletlerarası tahkim kavramı yerine “milletlerarası ticari tahkim kavramı da kullanılmaktadır. Bu kavram, devletler arasındaki uyuşmazlıkların çözümünde başvuru ve aslında devletler genel hukukunun konusunu teşkil eden tahkimleri de kapsayan bir “üst kavram” izlenimi vermektedir. Bu nedenle, yanlış anlaşılmaya uygun olan bu kavram yerine, özel hukuka ilişkin işlem ve ilişkilerle ilgili tahkimleri ifade etmek için milletlerarası ticari tahkim kavramı tercih edilmektedir. Kurumsal tahkim, daimi bir hakem kuruluşunun idaresinde, onun önceden tanzim ettiği kurallara göre cereyan eden tahkimdir. Tarafların iradelerince düzenlenmemiş hususlar, bu kurumun kurallarına göre yönetilecektir. Bu tahkim kurumları arasında en çok bilinenleri, Milletlerarası Ticaret Odası (MTO veya ICC Tahkimi), Amerikan Tahkim Kurumu (AAA), Londra Tahkim Kurumu (LCA), Stockholm Ticaret Odası Tahkim Kurumu’dur. Yine, milletlerarası ticari uygulamada bitkisel yağ sektörünün (FOSFA), pamuk sektörünün (Liverpool Cotton Rules), hububat sektörünün (GAFTA) kendine özgü tahkim kurumları mevcuttur. Ülkemizde de İstanbul Ticaret Odası ve İzmir Ticaret Odası’nın tahkim faaliyeti vardır. Tahkim prosedürlerinin bir kısmı, tamamen tarafların bizatihi kendilerinin kaleme aldığı veya atıfta bulunduğu muayyen kural ya da yasalara istinaden, onların veya tarafların verdiği yetkiye istinaden hakemlerin kontrolünde cereyan etmektedir. Bu tür tahkimlere, Ad Hoc Tahkim (Arızı Tahkim) denmektedir. Ad hoc tahkim, tamamen tarafların iradi düzenlemelerine bağlı olarak, herhangi bir kurumun idaresinde cereyan etmeyen ve sadece belirli bir olay için geçici olarak oluşturulan tahkim türü ve yapısını ifade etmektedir.” (Balkaya s.6)

## 2.2.2.Tahkim Mekanizmasının Uluslararası Niteliği

Ticari tahkimin uluslararası karakterinin belirlenmesinde<sup>111</sup>, öğreti ve uygulamada, milliyet, toprak, sözleşmenin niteliği gibi farklı kriterler dikkate alınmaktadır.

### 2.2.2.1.Modern Yaklaşım

Çağdaş yaklaşımlarda, tahkim sözleşmesi veya şartının varlık nedenini oluşturan ana sözleşmenin ekonomik karakterinin, tahkimin ulusal veya uluslararası niteliğini belirlemede hareket noktası yapılması gerektiği ileri sürülmektedir.<sup>112</sup> Böylece uluslararası tahkim kavramının açıklanması, uluslararası sözleşme kavramına dayanarak gelişmiştir.

### 2.2.2.2.UNCITRAL Model Yasası

Uluslararası Ticari Tahkimle ilgili Birleşmiş Milletler Uluslararası Ticaret Hukuku Komisyonu (UNCITRAL) Model Yasası uluslararası bir sözleşme değildir. Tahkim yeri ya da ticari ilişkiden doğan yükümlülüklerin önemli bir bölümünün ifa edileceği yerlerden biri veya uyuşmazlık konusunun en çok bağlantılı olduğu yer; tarafların tahkim anlaşmasının konusunun birden çok devletle ilişkili olduğu konusunda açıkça anlaşmaları halinde, tahkim uluslararası nitelik taşır.<sup>113</sup>

### 2.2.2.3.Türk Mevzuatı

Uluslararası tahkim konusunda Türk mevzuatında kapsamlı bir değerlendirme, ilk defa, 1982 yılında yürürlüğe giren 2675 sayılı Uluslararası Özel Hukuk ve Usul Hukuku Hakkında Yasayla (MÖHUK) yapılmıştır.<sup>114</sup> MÖHUK yabancı hakem kararlarıyla mahkeme

<sup>111</sup> “Milletlerarası Tahkim Kanunu, milletlerarası tahkimi düzenleyen temel mevzuat niteliğindedir. Milletlerarası Tahkim Kanunu, kapsamı oldukça geniş tutulduğu için, içeriğinin yanı sıra, kapsam açısından da önemli bir düzenlemedir. 4686 sayılı Milletlerarası Tahkim Kanunu ve bu kanunun içeriği, bu çalışmanın ana konularından birini oluşturmaktadır. Milletlerarası ticaret hukuku bakımından yap-işlet-devret modelinde en önemli sorun, uyuşmazlıkların çözüm yeridir. Yabancı firmaların ve milletlerarası kuruluşların, Türkiye’de gerek kamu gerek özel kuruluşlarla yaptıkları sözleşmelerde uyuşmazlıkların genellikle tahkim yoluyla çözümlenmesi tercih edilmektedir. İmtiyaz sözleşmelerinde milletlerarası tahkim sürecini başlatma tartışmaları, Anayasa Mahkemesi’nin çeşitli kararları ile sonuçsuz kalmıştır.” AKINCI Ziya, 2013, s. 22

<sup>112</sup> “Hem MTK hem de HMK’nın UNCITRAL Model Kanunu’na dayanması, gerek yerli gerekse milletlerarası tahkim için tek bir kanun olması fikrini tartışmaya açmıştır. Kuşkusuz tek bir kanun olması uygulama açısından bazı kolaylıklar sağlayabilir. Ancak milletlerarası tahkim için özel bir kanuna sahip olmak, İstanbul Tahkim Merkezi gibi bir oluşumun içerisinde olan Türkiye için bir avantaj olacaktır. Zira milletlerarası tahkim ile iç tahkimin ihtiyaçları her zaman birbiriyle aynı değildir. Milletlerarası tahkimde meydana gelen değişiklikler ve yenilikleri, milletlerarası tahkimi düzenleyen mevzuatımızla uyumlu hale getirmek gerekirken, iç tahkim uygulaması böyle bir ihtiyaç ve uygulama içinde olmayabilir.” AKINCI Ziya, 2013, s. 22-23

<sup>113</sup> “Ad Hoc tahkime ilişkin son düzenleme ise Birleşmiş Milletler, Milletlerarası Ticaret Hukuku Komisyonu (UNCITRAL) tarafından 15 Aralık 1976 tarihinde yapılmıştır. UNTRICAL Tahkim Kuralları olarak bilinen bu kurallar, üye ülkelerin iç hukuklarına da dahil edilmektedir. MTO, UNCITRAL Kurallarına göre hakem tayin işini Oda’ya bırakmayı arzu eden taraflara, akitlerinde aşağıdaki standart kloza yer vermelerini tavsiye etmektedir: İşbu Sözleşmeden doğan veya bu Sözleşmenin ihlali, sona erdirilmesi veya geçersizliği ile ilgili olan herhangi bir ihtilâf, anlaşmazlık veya talep; el’an yürürlükte olan UNCITRAL Tahkim kurallarına göre tahkim yolu ile çözümlenecektir. Hakem tayin mercii; bu konuyu düzenlemek amacıyla çıkarılmış bulunan Kurallara uygun biçimde hareket eden, MTO olacaktır.” BALCI Muharrem, 1999, s. 328

<sup>114</sup> “Yabancı bir kararın, devletin icra kuvvetlerini harekete geçirerek, onların yardımıyla icrası ancak o devlet mahkemelerinden alınacak bir tenfiz kararıyla olur. Tenfiz talep edilen devlet mahkemeleri, o ilamda tenfiz şartlarının mevcut olup, olmadığının inceleyerek bir sonuca varacaktır. New York Sözleşmesinin 5. maddesinde, hakem kararının tenfizine engel olacak durumlar sayılmıştır. Aynı şekilde, yabancı hakem kararlarının tenfizini düzenleyen MÖHUK’un 62. maddesi, ret sebepleri başlığı altında, hakem kararının tenfizine engel olan durumları düzenlemektedir. Bu sebeple tenfize engel olan bir durumun varolması hâlinde, yabancı hakem kararının tenfizi mümkün olmayacaktır.” AKINCI Ziya, 2013, s. 341

kararlarını aynı kapsamda irdelemiş, uluslararası karakterine ait bir tanımlama getirmemiş ve sadece tanımını ve uygulanmasını düzenlemiştir.<sup>115</sup>

### 2.2.3. Tahkimin Ticari Niteliği

İki tarafın iradesine bağlı olmayan, tarafların üzerinde kabul ve sulh yoluyla serbestçe tasarruf edemeyecekleri hallerde tahkim olanağı yoktur. Örneğin boşanma davaları, iflas davaları ve çekişmesiz yargı işleri için tahkim sözleşmesi yapılamaz. Buna karşılık alacak, taşınır ve taşınmaz mal davaları ve iş uyuşmazlıkları hakkında tahkim sözleşmesi yapılabilir.<sup>116</sup>

### 2.2.4. Tahkimin Uluslararası Niteliğinin Etkileri

Uluslararası nitelik, tahkimin maliyeti ve katlanılması gereken zahmetin seviyesi, yurtdışından delil sağlanması ve kararın uygulanması, özellikle kararın alındığı ülkeden başka bir ülkede bulunması; olası malvarlığıyla ilgili konularda ilave ve önemli sorunları beraberinde getirebilir. Taraflardan en az bir tanesi için, yabancı bir ülke ve hukuk sistemi uluslararası tahkimin temel özelliğidir.<sup>117</sup> Ancak, taraflar yabancı hukuk sisteminin belirlenmesi konusunda görüşme şansına sahip bulunmakta, tahkim öncesinde iyi bir hazırlık

<sup>115</sup> “Türk hukukunda yabancı mahkeme ve hakem kararlarının tanınması ve tenfizinde kararın, maddî ve hukukî olgular yönünden yeniden gözden geçirilmesi (revision) yasaklanmıştır. Başka bir deyişle, mahkeme, yalnızca tanınması veya tenfiz edilmesi istenen kararın, tanınma ve tenfiz koşullarını taşıyıp taşımadığını inceleyecektir. MÖHUK'un 55/2 maddesinde karşı taraf ancak bu bölüm hükümlerine göre tenfiz şartlarının bulunmadığını veya yabancı mahkeme ilamının kısmen veya tamamen yerine getirilmiş yahut yerine getirilmesine engel bir sebep ortaya çıkmış olduğunu öne sürerek itiraz edebilir” denilerek, tenfiz davasında uyuşmazlığın esasına girilmeyeceğini ifade etmiştir. Yine aynı şekilde, MÖHUK'un 56. Maddesinde, ‘Mahkemece ilamın kısmen veya tamamen tenfizine veya istemin reddine karar verilebilir. Bu karar yabancı mahkeme ilamının altına yazılır ve hakim tarafından mühürlenip imzalanır’, denmektedir. Bu hüküm de, tenfiz davasında esas ile ilgili bir yargılama yapılmayacağını, mahkeminin incelemesinin sadece tenfiz koşullarının bulunduğunu tespit ile sınırlı olduğunu gösteren başka bir hükümdür. Mahkeme sadece tenfiz koşullarının bulunduğunu, mahkeme veya hakem kararının üstüne yazacaktır. Nitekim bu durum Yargıtay’ın bir kararında çok açık şekilde vurgulanmıştır. Söz konusu kararda şöyle denmiştir: davalı tek sözleşme olmasına rağmen iki kere tazminata hükmedilmesinin savunmanın dikkate alınmadığını gösterdiğini belirterek tenfiz talebinin bu nedenle de reddi gerektiğini savunmuştur. Bu iddia kararın esasına ilişkin olup, hakem kararının doğruluğunu inceleme yapma yasağı kapsamında bulunduğundan tenfiz mahkemesine bu iddiayı inceleme yetkisi tanınmamıştır.” AKINCI Ziya, 2013, s. 342

<sup>116</sup> “Uluslararası Yatırım Uyuşmazlıklarının Çözüm Merkezi (ICSID) tahkiminde devletlerle diğer devletlerin vatandaşları arasındaki yatırım uyuşmazlıklarının çözülmesi amaçlanır. ICSID, 1965 yılında ICSID Anlaşmasıyla (Washington Anlaşması olarak da ifade edilir) kurulmuştur. ICSID Anlaşmasının temel amacı uluslararası sermaye hareketliliğinin önündeki ticari olmayan risklerden ve uluslararası uyuşmazlıkların çözümü ile görevli bir yargı organının olmamasından kaynaklanan engelleri ortadan kaldırmaktır. Yatırımcıların yatırım yaptıkları yabancı ülkenin yargı yerlerindeki ayrımcılık nedeniyle yeterince hukuki güvenceye sahip olmadıkları düşüncesine dayanarak Uluslararası İmar ve Kalkınma Bankası (IBRD) çatısı altında bir tahkim kurumu oluşturmuştur. Bir uyuşmazlığın ICSID tahkimine tabi olabilmesi için tarafların ICSID tahkimine gitme konusunda yazılı bir anlaşma yapmış olmaları, taraflardan birinin devlet diğerinin ise bu devletin ülkesinde yatırım yapan özel hukuk kişisi olması ve söz konusu uyuşmazlığın yatırımlardan kaynaklanan bir uyuşmazlık olması gereklidir. Bir yatırım uyuşmazlığının vergi nedenli olması (örneğin yatırımcıya tanınan avantajlı vergi uygulamalarının kaldırılması gibi) nedeniyle ICSID tahkimine konu edilip edilemeyeceği konusu ise ayrıca tartışılmaktadır. Buna göre, taraflar arasındaki yatırım anlaşmasında ortaya çıkabilecek bir vergi uyuşmazlığının ICSID tahkimine götürülemeyeceğine ilişkin bir hüküm bulunmuyorsa söz konusu uyuşmazlık, genel olarak yukarıda ICSID tahkiminin genel şartlarının sağlanmasıyla birlikte, ICSID tahkimine götürülebilir. Ayrıca, yatırım anlaşmasında vergi uyuşmazlıklarının kapsam dahilinde olduğunun belirtilmesine gerek bulunmamaktadır.” FERHATOĞLU Emrah, 2010, s. 106

<sup>117</sup> “Uluslararası ekonomik ilişkilerin yaygınlaştığı günümüzde, bu ilişkilerden kaynaklanan uyuşmazlıkların hangi yollarla çözümleneceği bir sorun olarak karşımızda durmaktadır. Konuyla ilgili bir uluslararası yargı organının bulunmaması, taraflardan birinin yargı organlarının tarafsız hareket edebilmesinin ve bu yargı organınca verilen kararın diğer taraf devlette tenfizi konusunda yaşanan sorunlar karşısında milletlerarası ticarî tahkim tercih edilen bir uluslararası ticarî uyuşmazlık çözüm yoludur. Ülkelerin vergilendirme yetkilerine dayanarak vergi politikalarında yapmış oldukları değişiklikler yabancı yatırımcıların çeşitli teşvik unsurlarından yararlanma olanaklarını ortadan kaldırmakta ve dolayısıyla değişiklikten önceki duruma nazaran daha yüksek vergi yüküyle karşı karşı kalmalarına neden olabilmektedir. Günümüzde yabancı yatırımcılar ile yatırımlara ev sahipliği yapan devletler arasında bu şekilde ortaya çıkan vergi uyuşmazlıkları milletlerarası ticarî tahkime konu edilebilmektedir.” FERHATOĞLU Emrah, 2010, s. 105

yapan taraf, kendisi için yararlı olacağını düşündüğü hukuk sistemini ve büyük bir olasılıkla kendi hukuk sistemini karşı tarafa kabul ettirmektedir.

### 2.2.5.Yabancı Hakem Kararlarının Tanınması

MÖHUK'un yabancı mahkeme ve hakem kararlarının uygulanması ve tanınmasıyla ilgili hükümleri, tanıma kavramıyla, yabancı hakem kararlarını da kapsamaktadır.<sup>118</sup> New York Sözleşmesinin başlığında tanıma ve uygulama sözcükleri birlikte kullanıldığı halde, sözleşme metninde tanıma konusu ayrıca düzenlenmemiştir. Tanıma konusunda, New York Sözleşmesinde, sadece, taraf devletlerden her birinin hakem kararlarının geçerliliğini tanıyacağı hükmü yer almaktadır.

### 2.2.6.Yabancı Hakem Kararlarının Uygulanması

Uygulama, hakem kararlarının gereğinin yerine getirilmesidir. New York Sözleşmesi, taraf devletler yabancı hakem kararlarının tanınması ve uygulanması için ulusal hakem kararlarına kıyasla oldukça daha ağır koşulları yüklediği gibi, daha yüksek adli harçları da pek gerektirmemektedir.<sup>119</sup>

### 2.2.7.Yabancı Hakem Kararlarını Tanıma ve Uygulama İsteminin Reddi

New York Sözleşmesi gereğince<sup>120</sup>, yabancı bir hakem kararı tanıma ve uygulama istemi; taraflardan birisinin yasal olarak yetersiz olması, taraflardan birisinin hakem belirlenmesinden gerektiği biçimde haberdar edilmemesi veya dava görülürken hakem önünde yeterince temsil edilmemesi, hakem kararının tahkim sözleşmesinde yer almayan bir

<sup>118</sup> “Hakemlerin yabancı olmasını engelleyen bir hüküm kanunlarımızda mevcut değildir. Ancak yabancı hakem kararlarının Türkiye’de icra kabiliyeti kazanabilmesi, kararın Türk Mahkemelerince tenfizine bağlıdır. Yabancı hakem kararlarının bu prosedüre tabi olması, sözleşmelerdeki yabancı hakem şartını geçersiz kılmaz. Yabancı resmî bir makamın hakem tayin edilmesinde Yargıtay, hakem olarak tayin edilen makamın resmî olup olmadığını ve yabancı hakem makamının bulunduğu devlet ile Türkiye arasında ihtilâfların hakem yolu ile halli konusunda bir anlaşmanın mevcudiyetini aramaktadır. Milletlerarası ticarî tahkimin kuralları; milletlerarası anlaşmalar ve milletlerarası kuruluşlar veya bölgesel birlikler tarafından hazırlansa da, hiçbir zaman ülkelerin iç hukukundan bağımsız olamamıştır.” FERHATOĞLU Emrah, 2010, s. 113

<sup>119</sup> “Türkiye’de tenfiz edilmek istenen yabancı hakem kararının, geçerli bir tahkim sözleşmesine veya tahkim şartına dayanması gerekir. Tahkim sözleşmesi yapılmamış veya esas sözleşmeye tahkim şartı konulmamış ise Türk mahkemesi tenfiz talebini reddedecektir. Aynı şekilde, tahkim anlaşmasının taraflarının ehliyetsiz olması durumunda da geçerli bir tahkim anlaşmasından bahsetmek mümkün olmayacaktır. New York Sözleşmesi uyarınca tahkim anlaşmasının geçersiz olması, yabancı hakem kararının tenfizinin reddedilmesi için bir sebep oluşturmaktadır. Tahkim anlaşmasının geçerliliğinin hangi hukuka göre belirleneceği, New York Sözleşmesi’nde ifade edilmiştir. Buna göre, tahkim anlaşmasının geçerliliğinde mahkeme, öncelikle tarafların tahkim anlaşmasının geçerliliğine uygulanmasını kararlaştırdıkları hukuku dikkate alacaktır. Görüldüğü gibi, New York Sözleşmesi, tahkim anlaşmasının geçerliliğine ilişkin hukukun tespitinde öncelikle tarafların iradesine bakmaktadır. Eğer taraflar tahkim sözleşmesinin geçerliliğine uygulanmak üzere bir hukuk seçimi yapmışlarsa öncelikle bu hukuka bakılacaktır. Tarafların tahkim anlaşmasına uygulanacak hukuku belirlememeleri durumunda, hakem kararının verildiği yer hukukuna göre tahkim anlaşmasının geçerli olup olmadığı tespit edilecektir. Tahkim anlaşmasının geçerliliği ile ilgili en önemli sorun, tahkim anlaşmasının şekli meselesidir. Tahkim anlaşmasının geçerliliğiyle ilgili ve şekil dışında kalan konular arasında en önemlisi, tahkim anlaşması ile ilgili irade bozukluklarıdır.” AKINCI Ziya, 2013, s. 343

<sup>120</sup> “Tahkim anlaşmasının hata, hile, tehdit gibi sebeplere dayanarak geçersiz olduğunun iddia edilmesi durumunda, tahkim anlaşmasının geçerli olup olmadığı, tarafların seçtiği hukuka, hukuk seçimi bulunmaması durumunda, tahkim yeri hukukuna tabi olacaktır. Ayrıca, tahkim anlaşmasının, taraflardan birinin diğeri üzerinde ekonomik ve sosyal üstünlüğünü kullanarak tahkim sözleşmesinde eşitliği kendi lehine bozacak hususlar kabul ettirmesi veya taraflardan birine hakemlerin yarından fazlasını veya tamamının seçme imkânını tanınmaması gerekir . Aksi takdirde, hakem kararının geçersizliği söz konusu olabilecektir. Tahkime elverişlilik tahkim anlaşmasının geçerliliği ilgili bir konu olsa da, aşağıda görüleceği üzere, New York Sözleşmesi tahkime elverişlilik konusunu, tahkim anlaşmasının geçerliliği konusundan ayrı ve farklı ele almaktadır. Taraflar arasındaki yazışmalarda, tahkim şartı içeren milletlerarası standart kurallara yollama yapılması durumunda da geçerli bir tahkim anlaşmasının varlığından bahsedilebilecektir.” AKINCI Ziya, 2013, s. 346



uyuşmazlığa ilişkin olması veya sözleşmenin sınırlarını aşan hükümleri kapsamı, durumunda ret edilebilir.<sup>121</sup>

## 2.3.Tahkimin Uygulanabilir Hukuk Alanında Kapsamı ve Oluşumu

### 2.3.1.Uygulanabilir Hukuk İçeriğiyle Tahkim

MÖHUK, hakim Türk yasalar uyuşmazlığın kurallarını ve bu kurallara göre yetkili olan yabancı hukuku resen uygular ve yabancı hukukun içeriğinin belirlenmesinde tarafların yardımını isteyebilir hükmüyle, yabancı hukukun belirlenmesini mahkemeler açısından düzenlemektedir. Yabancı hakem kararlarına uygulanacak hukuk hakkında ise MÖHUK' da açık bir hüküm bulunmamaktadır.<sup>122</sup> Ancak MÖHUK' un hakem kararlarının reddini düzenleyen 45. maddesinde, tahkim sözleşmesi<sup>123</sup> veya koşuluna taraflarca bağlı kılındığı yasaya göre geçersizse mahkemenin yabancı hakem kararının uygulanması istemini reddedebileceği hükmü yer almaktadır. Bu hüküm çerçevesinde, tarafların tahkimin dayandığı yasayı, yani uyuşmazlığa uygulanacak maddi hukuku, serbestçe belirleyebilmesi, olanaklı görülmektedir. Tarafların anlaşması ve hakemliğin bağlı olduğu yasanın olanak vermesi halinde, hakemler<sup>124</sup> dostane aracı olarak da uyuşmazlığı halleder. ICSID Sözleşmesi çerçevesinde düzenlenen tahkimde de taraflar uygulanacak hukuku serbestçe belirleyebilir.

<sup>121</sup> “Vergi anlaşmasında yer alan koşullar altında eğer hakem kararı bağlayıcı ise söz konusu hakem kararının tenfiz edilmesi mümkün olabilecektir. Diğer yandan uluslararası vergi anlaşmasından doğan hakem kararı, eğer ayrıca devletlerin hakem kararını kabul etmesi şartı yoksa, kesinleşmiştir ve icra kabiliyetini kazanmıştır. MÖHUK' nda hakem kararlarının sadece tenfizinden bahsedilmiş ve tanıma işlemine açık bir şekilde yer verilmemiştir. Bunun sebebi ise yabancı hakem kararlarının daha çok icra kabiliyetine ihtiyaç göstermesi sebebiyle tenfiz boyutunun ağırlık kazanmasıdır. Yabancı hakem kararlarının tanınması ya da tenfizi aynı şartlara tabi tutulmaktadır.” YILDIRIM Murat, 2010, s. 229

<sup>122</sup> “Yabancı hakem kararının milletlerarası özel hukuktan ya da özel kişiler arasında doğmuş olması şartı yoktur. İster kamu hukukundan kaynaklınsın ister özel hukuktan kaynaklınsın her tür yabancı hakem kararı bakımından MÖHUK hükümlerinin uygulanması mümkündür. 62. madde de tenfizi istenen hakem kararının Türk Mahkemesi tarafından reddi nedenleri düzenlenmektedir. İlk bakışta bunlar içerisinde yer alan bazı nedenlerin vergi uyuşmazlığından kaynaklanan tahkim neticesinde verilen hakem kararının tenfizini engelleyebileceği düşünülebilir. Anayasa gereği, usulüne uygun şekilde yürürlüğe konulmuş olan uluslararası antlaşmalar kanun hükmündedir. Dolayısıyla vergi anlaşmasından kaynaklanan ve vergi uyuşmazlığını çözen tahkim usulü, bir Türk kanunundan kaynaklanmış olmaktadır. Bu nedenle söz konusu bend tenfize engel olmayacaktır. Maddenin ç bendinde taraflardan birinin hakemler önünde usulüne göre temsil edilmemesi tenfize engel değildir. Fakat Türkiye'nin imzalayacağı muhtemel tahkim şartlarında taraf sıfatı taşımaya bile vergi mükellefine davada hazır bulunma ve kendini temsil ettirme hakları tanınmalıdır. Vergi mükellefine, uluslararası vergi tahkiminde taraf sıfatını taşımaya bile iddiada bulunma ve savunma yapma hakkı verilmeli ve tahkim usulü aşamaları hakkında bilgi verilmelidir. Böylelikle maddenin d bendi ile tam bir uyum söz konusu olacaktır. Maddenin f bendine göre uluslararası vergi tahkiminde kabul edilen usul kurallarına uygun bir şekilde hareket edilmelidir. Önceden belirlenen tahkim usulüne uyulmaması bir tenfiz engeli olarak karşımıza çıkmaktadır. Uluslararası vergi tahkimi, tahkim anlaşmasında yer alan ve tahkim konusu olabilecek uyuşmazlıklar hakkında söz konusu olabilir. Bu uyuşmazlıklar çözümlenirken uluslararası vergi anlaşması bir çerçeve görevi yapacak ve taraflar bu çerçevenin dışına çıkamayacaktır. Aksi halde g bendi gereği tenfize engel olunması mümkündür.” YILDIRIM Murat, 2010, s. 237

<sup>123</sup> “Yetkili makamlar vergi yükümlüsünün Tahkim Yönergesini almasından itibaren üç ay içinde tahkim komitesinde görev alacak birer hakem görevlendirirler. İkinci, başka bir ifadeyle son hakemin atanmasından itibaren atanmış bu hakemler komiteye başkanlık yapacak bir üçüncü hakem üzerinde anlaşmalıdırlar. İfade edilen sürelerde hakemlerin belirlenememesi durumunda OECD Vergi Politikası ve İdaresi Merkezi Direktörü tarafından hakem ataması gerçekleştirilir. Tahkim komitesinde görev yapacak hakemlerin atanmasıyla ilgili bu süreç, tahkim sürecinin başlamasından sonra hakemlerde değişiklik yapma gereği ortaya çıktığı durumda da geçerliliğini korumaktadır. Hakemlerin uyuşmazlık konusu ile ilgili bilgi ve belgelere erişimi uyuşmazlığın çözüme kavuşturulması bakımından son derece önemlidir. Ancak, taraf devletlerin yetkili makamları gibi uyuşmazlıkla ilgili tüm bilgi ve belgelere erişim hakkı bulunan hakemlerin vergi mahremiyeti gereği bunları titizlikle muhafaza etmeleri gerekmektedir. Hakemlerin bilgi edinmesi ve bilgileri muhafaza etmesinin Anlaşmanın ilgili maddeleri ve iç hukuk düzenlemeleri tarafından anlam ifade etmesi için hakemlere taraf devletlerin yetkili makamlarına tanınan yetki ve sorumluluklar yüklenmelidir.” FERHATOĞLU Emrah, 2010, s. 99

<sup>124</sup> “Hakem kararlarının, ulusal mahkemeler tarafından taraflı davranılması, rüşvet, verilen yetkinin aşılması, hakem kurulunun belirlenen usul kurallarına uymaması, geçerli bir tahkim anlaşmasının olmaması, taraflardan birine ait hakların uygulanmasının reddedilmesi gibi sınırlı sayıda gerekçelerle gözden geçirilmesi şeklinde ulusal bir sistem benimsenebilir. Fakat böyle bir sistem aynı tahkim kararının farklı ülkelerin mahkemeleri tarafından farklı şekilde değerlendirilmesi sonucunu doğuracaktır. Fakat bunun yerine hakem kararının ICSID veya OECD Mali Komitesince atanacak bir kurul tarafından gözden geçirilmesi gibi uluslararası bir sistem de kabul edilebilir. Fakat mutlaka bir gözden geçirme sistemi

### 2.3.2.Uluslararası Tahkimde Hakemliğin Oluşumu

Tahkim, her iki tarafın üzerinde anlaşmaya vardığı konular dahilinde ortaya çıkabilecek bir anlaşmazlığın devlet yargısı dışında hakem kararına başvurmak suretiyle çözümlenmesidir. Diğer bir ifadeyle tüm tarafların rızası ile bir anlaşmazlığın üçüncü kişi veya kişilerce çözümüne imkân tanıyan alternatif uyuşmazlık çözüm yöntemidir. Tahkim, herhangi bir anlaşmazlık konusunun, tahkim sözleşmesi veya tahkim şartına uygun olarak taraflarca kararlaştırılan kişi veya kişiler marifetiyle çözümlenmesi, şimdiki ya da gelecekteki bir hukuki ihtilafın tahkim sözleşmesi kapsamında hakem aracılığıyla giderilmesi veya ortadan kaldırılmasıdır.

### 2.3.3.Tahkim Sözleşmesinde Yeterliliğin Önemi

Tahkim sözleşmesi tarafların iradesine bağlı olan ve üzerinde kabul ve sulh yoluyla serbestçe tasarruf edilebilen uyuşmazlıklar için yapılabilir.<sup>125</sup> Türk hukukunda sadece çekişmeli yargıya giren hukuki uyuşmazlıklarda tahkim uygulanmaktadır. Cezai veya idari yargıda tahkim uygun değildir.

### 2.3.4.Tahkim Sözleşmesinin Şekli ve Şartları

Milli tahkim<sup>126</sup> sözleşmeleri içinde yazılı olma koşulu büyük önem taşımaktadır. Yazılı olma koşulu geçerlilik koşulu olup, yazılı yapılmayan tahkim sözleşmeleri geçersizdir. Tahkim sözleşmesi, yazılı bir sözleşmede yer alan bir koşuldaki oluşmuşsa da, genellikle, ana sözleşmenin bozulması durumunda kendiliğinden son bulmaz.<sup>127</sup>

---

kabul edilecekse, tahkimi kabul etmek ülkelerin yargılama yetkilerinden vazgeçmeleri anlamına geldiğinden dolayı, ulusal mahkemeler sadece minimum usuli güvenlik kurallarına uygunluğu kontrol edebilirler.” YILDIRIM Murat, 2010, s. 231

<sup>125</sup> “Tahkim anlaşmasını imzalayan tarafların ehliyetli olması gerekmektedir. Başka bir deyişle, tahkim anlaşmasının taraflarından birinin ehliyetsiz olması durumunda, yabancı hakem kararının tenfizi ret edilebilecektir. Ehliyet konusu, hak ehliyeti ve fiili ehliyeti olmak üzere iki kısımda ele alınmaktadır. Yabancı unsurlu bir uyuşmazlıkta öncelikle ehliyete hangi hukukun uygulanacağına belirlenmesi gerekmektedir. Milletlerarası Tahkim Kanunu'nda, tarafların ehliyetine hangi hukukun uygulanacağına ilişkin bir hüküm yer almamaktadır. Böyle bir durumda, tenfiz davasına bakan Türk mahkemesinin, ehliyete uygulanacak hukukun belirlenmesinde tahkim yeri hukukunun kanunlar ihtilafı kurallarını esas alması yerinde olacaktır.” AKINCI Ziya, 2013, s. 352

<sup>126</sup> “Tahkim şartı, ileride doğması muhtemel ihtilâflar için mukaveleye konan bir şartı ihtiva etmektedir. Maddenin ilk cümlesi ise, tahkimin hususi bir mukavele ile yapılabileceğinden bahsederken, doğmuş bir ihtilâfın halli için bir tahkim sözleşmesi yapılabileceğini öngörmektedir. Bu da hukukî ilişkiyi belirleyen esas mukavele dışında bir sözleşme ile tahkim anlaşması yapılabileceğini ifade etmekte, dolayısıyla tahkim sözleşmesinin tarifini vermektedir. Genel olarak tahkim akdi, taraflar arasında halen mevcut olmayan fakat ileride doğması muhtemel anlaşmazlıklara ilişkin olarak yapılmış ise tahkim şartından, halen doğmuş olan bir anlaşmazlığa ilişkin ise tahkim sözleşmesinden söz edilebilir. Özetle, Tahkim Sözleşmesi ile Tahkim Şartı arasındaki bariz fark, Tahkim Sözleşmesinin doğmuş bir ihtilâf, Tahkim Şartının ise doğacak ihtilâf için yapılmasıdır.” BALCI Muharrem, 1999, s. 116

<sup>127</sup> “4686 sayılı yasaya benzer bir tahkim yasası Hollanda'da da geçerlidir ve benzeri tartışmalar Hollanda yönünden de ele alıp değerlendirilmiştir. Hollanda'da Medeni Usul Yasasının tahkimle ilgili hükmünde, tahkimin sadece özel kişiler arasında bir çözüm yolu olmadığını, aynı zamanda tahkimin ulusal vergi anlaşmazlıkları dahil olmak üzere özel bir şahıs ile devlet arasında mümkün olduğu belirtilmektedir. Fakat bu hükmeye dayalı bir uygulama henüz Hollanda'da gerçekleştirilmiş değildir. ABD nde, kişilerle devlet arasında ulusal vergi uyuşmazlıklarının çözümünde tahkim yoluna gidilmesi sık sık göze çarpan bir durumdur ve vergi mükellefi için tahkim, mahkemelerin bir alternatifi durumundadır . Vergi anlaşması uyuşmazlığı ise iki devlet arasında vergi anlaşmasının uygulanmasından ya da yorumundan doğan sorunlardır. Bu yüzden Hollanda Tahkim Yasası, uluslararası vergi anlaşmasından kaynaklanan tahkimi kapsamamaktadır. Vergi mükellefinin hakem kurulunun vereceği kararla bağlı olacağını bildirmesi onu eşit haklara sahip olan bir taraf durumuna getirmemektedir. Sonuç olarak Hollanda Tahkim Yasasının bir tahkim kararının tanınması ya da iptal edilmesi ile ilgili maddesi, tahkim Hollanda'da gerçekleşmiş olsa bile vergi anlaşmalarından kaynaklanan tahkime uygulanamaz.” YILDIRIM Murat, 2010, s. 238

## 2.4.Uluslararası Tahkim Yasası

Uluslararası tahkimle ilgili yasalarımız<sup>128</sup>; 4686 Sayılı Milletlerarası Tahkim Kanunu, 4501 Sayılı Kamu Hizmetleri ile İlgili İmtiyaz Şartlaşma ve Sözleşmelerinden Doğan Uyuşmazlıklarda Tahkim Yoluna Başvurulması Halinde Uyulması Gereken İlkeler Dair Kanun, 6100 Sayılı Hukuk Muhakemeleri Kanunu olmak üzere üç tanedir. 4501 sayılı yasa, özellikle Yap-İşlet veya Yap-İşlet-Devret olarak adlandırılan<sup>129</sup> sözleşmelerin uygulamaya geçirilmesi ve özellikle yabancı sermayeli yatırımcıları bu tür projeler için Türkiye'ye çekebilmek amacıyla çıkarılmıştır.

### 2.4.1.Genel Hatlarıyla Uluslararası Tahkim Yasası

Tahkim kavramına<sup>130</sup>, Türk Hukuku'nda çeşitli düzenlemelerde yer verilmiştir. 1927 tarihli Hukuk Muhakemeleri Usulü Yasası (HUMK) tahkimi düzenlemektedir. Ayrıca,

<sup>128</sup> “HMK'ya tabi olan bir tahkimde mahkemede dava açılması durumunda mahkeme öncelikle tahkim sözleşmesinin hükümsüz, tesirsiz veya uygulanması imkansız olup olmadığını denetleyecektir. HMK'nın 410. Maddesinde yetkili mahkeme tahkim yeri mahkemesi olarak belirlenmiştir. Tarafların tahkimin nerede yapılmasını tercih ettiklerine ilişkin anlaşmaları ve beklentileri dikkate alındığında, tahkim yeri mahkemelerinin tahkimle ilgili kanunda belirtilen konuda yetkili olması isabetli olmuştur. Yine HMK'nın 410. maddesinde Milletlerarası Takim Kanunu'ndan farklı olarak görevli mahkemenin istinaf mahkemesi olduğu ifade edilmiştir. Şu an için istinaf mahkemeleri faaliyete geçmediği için, HMK 410. madde kapsamındaki davalar Asliye Ticaret Mahkemesi'nde görülecektir. Mahkemenin yetki hakkında verdiği bu karar, temyiz aşamasından sonra diğer mahkeme kararları gibi kesin hüküm niteliğinde olacak ve tarafları bağlayacaktır. Bu sebeple, hakemlerin yetkisininin 413. madde uyarınca mahkeme tarafından karara bağlanmasından sonra hakemlerin HMK'nın 422. maddesi uyarınca kendi yetkileri hakkında karar vermeleri söz konusu olmayacaktır. Aynı şekilde, hakemlerin yetkisizliği iptal davası aşamasında mahkeme önünde ileri sürüldüğünde yetki hakkında 413. madde uyarınca verilmiş bir mahkeme kararı olduğu dikkate alınmalıdır. Burada tahkimin daha iyi işleyebilmesi için yapılması gereken, 413. Madde uyarınca mahkemenin hakemlerin yetkisi hakkında vereceği kararın gecikmeye neden olmaksızın süratle verilmesidir. Ayrıca, 413. madde uyarınca yapılacak itirazın hakemlerin yargılamayı durdurması için bir sebep teşkil etmediğini belirlemekte gerekir.” AKINCI Ziya, 2013, s. 25

<sup>129</sup> “Yap-İşlet-devret formülü öğretide şu şekilde tanımlanmaktadır: Yap-İşlet-devret, bir kamu hizmeti veya bayındırlık işinin özel teşebbüs tarafından masrafları karşılanarak kurulmasını, belirli bir süre işletilmek suretiyle yatırılan sermayenin amortisman ve kâr gerçekleştirildikten sonra, tesisin ve yönetimin bedelsiz olarak ilgili kamu idare veya kurumuna devir ve teslimini sağlayan bir rejimdir. Yap-İşlet-devret modeli ile yapılacak yatırım sözleşmelerinin konusunu oluşturan işlerin mâli değeri, tahmin edileceği üzere çok yüksektir. Söz konusu sözleşmelerin yerine getirilmesi uzun süreye yayılmakta, birçok teknik hüküm ve doküman içermektedir. Bu uzun zaman dilimi içinde siyasi, ekonomik ve politik gelişmeler nedeniyle çeşitli hukukî sorunların ortaya çıkma riski vardır. Bu hukukî sorunların idare mahkemelerince çözümüne yabancı yatırımcılar sıcak bakmamaktadırlar. Zira yabancı yatırımcı, özel hukuk bakış açısıyla taraf olduğu uyuşmazlıkların, idare hukuku alanında uzmanlaşmış bir mahkeme tarafından çözümlenmesinden tedirgin olmaktadır. Diğer taraftan, bu tür projelerde sözleşme taraflarından birinin devlet olduğu dikkate alınırsa, uyuşmazlığın taraf devletin kendi mahkemesinde çözümlenmesi de yatırımcıyı tedirgin eden bir başka neden olmaktadır. Kanun, köprü, tünel, baraj, içme ve kullanma suyu, arıtma tesisi, kanalizasyon, otoyol, demiryolu, deniz ve hava limanları yapımı ve işletilmesine olanak sağlayacak şekilde yap-İşlet-devret sözleşmelerinin kapsamını genişletmiştir.” AKINCI Ziya, 2013, s. 18-19

<sup>130</sup> “Anayasada yapılan değişiklikten sonra, kamu hizmetleri ile ilgili imtiyaz şartlaşma ve sözleşmelerinden doğan uyuşmazlıkların tahkim yoluyla çözümlenmesine ilişkin sözleşme yapılırken uyulması gereken ilke ve esasları belirlemek amacıyla yeni bir kanun çıkarılmıştır. 21.1.2000 tarihli ve 4501 sayılı kamu hizmetleri ile ilgili imtiyaz şartlaşma ve sözleşmelerinden doğan uyuşmazlıklarda tahkim yoluna başvurulması halinde uyulması gereken tikelere dair kanun, 9 esas ve 1 geçici maddeden oluşmaktadır. Bu kanun, sadece yabancılık unsuru taşıyan imtiyaz sözleşmelerine ilişkin tahkim sözleşmesi yapılırken uyulması gerekli ilke ve esasları düzenlemektedir. Bu kanunun yürürlüğe girmesinden önce kamu hizmetleri ile ilgili imtiyaz şartlaşma ve sözleşmelerini ilişkin olarak başlatılmış projeler ve işler, tâbi oldukları usul ve esaslara göre sonuçlandırılacaktır. Ancak kesinleşmiş mahkeme kararı ile iptal edilenler hariç, Kanunun yürürlüğünden önce başlatılan proje ve işlere de kanun hükümlerinin uygulanmasına, işi yapan firmanın başvurusu ve idarenin müracaatı üzerine Bakanlar Kurulunca karar verilecektir (Geçici madde 1). Yine bu Kanunun 2/a maddesi uyarınca, yabancılık unsuru taşıyan imtiyaz sözleşmelerinden doğan uyuşmazlıklar ad hoc tahkime veya kurumsal tahkime götürülebilir. 4501 sayılı Kanunun 4. maddesi uyarınca taraflar, tahkim anlaşmasını iki şekilde yapabilirler. Buna göre, tahkim anlaşması ya imtiyaz sözleşmesine konulan tahkim şartı şeklinde ya da imtiyaz sözleşmesinden ayrı bir sözleşme şeklinde yapılabilir. Taraflar, tahkim yerini belirlemede serbesttirler. Hakemlerin Türkiye'de toplanması öngörülebileceği gibi, yabancı bir ülkede toplanmaları da kararlaştırılabilir. Taraflar, uyuşmazlığın Türk ve yabancı hukuka göre çözümlenmesini kararlaştırabilirler. Tahkim şartı veya sözleşmesinde, tahkim yoluyla çözümlenecek uyuşmazlıklar, uygulanması istenilen tahkim kuralları, tahkim yeri, hakem ya da hakem kurulunun seçimi veya sayısı, nitelikleri, hakem kurulunun yetkisi, hakem kurulunun yargılama usulü, yargılamada kullanılan dil, uyuşmazlığın esasına uygulanacak maddi hukukun seçimi, tarafların delil seçimi, bilirkişi incelemesi, uyuşmazlığın diğer tarafa ne şekilde bildirileceği, bildirim süresi, tahkim süresi, hakem

uluslararası ticari ilişkiler bakımından Uluslararası Özel Hukuk ve Usul Hukuku Hakkındaki Yasa (MÖHUK)'da da tahkime ilişkin düzenlemeler vardır. Bundan başka Türkiye, tahkim alanında önem taşıyan hemen hemen tüm uluslararası sözleşmelere taraf olmuştur. Yasanın taslağını hazırlayan Banka ve Ticaret Hukuku Enstitüsü ilk çalışmalarına 1997 yılında başlamıştır. Bu çalışmalara ilişkin olarak Enstitünün çıkarmış olduğu yayınların ilk cildinde yer alan tasarı metninin UNCITRAL Model Yasasının aynısı olduğu söylenebilir.

#### **2.4.2.Uluslararası Tahkim Yasasının Uygulama Alanı**

Uluslararası tahkim kanununun tatbik sahası, bu yasanın ilk iki maddelerinde düzenlenmiştir. Bu maddelere göre taraflar ya da hakem kurulunca seçildiği uyuşmazlıklar hakkında uygulanır. Bu maddelerin uygulanabilmesi için uyuşmazlığın yabancılık koşulunu taşıması ve tahkim yerinin Türkiye olması gerekmektedir. Uluslararası Tahkim Yasası uyarınca tarafların Türkiye'de gerçekleşmeyen bir tahkime Yasanın uygulanmasını kararlaştırma yetkisi de tanınmıştır. Fakat sorun, yabancılık unsuru taşımayan ve tahkim yerinin Türkiye olduğu bir uyuşmazlıkta bu yasanın uygulanmasının seçilip seçilemeyeceğidir.

#### **2.4.3.Uluslararası Tahkim Yasasının Uygulama Yeri**

Tahkim yeriyle ne ifade edilmek istendiği Yasa'da açıkça düzenlenmemiştir. Fakat tahkim yerinin de facto değil, şeklen ifade edilmiş bir yer olduğu söylenebilir. Türkiye'de bulunan tahkim yeri, tahkim davasında Uluslararası Tahkim Yasasının uygulanmasını sağlayan<sup>131</sup> bir bağlama noktasıdır. Tahkim yerinin Türkiye olduğu uyuşmazlıklarda, uyuşmazlık yabancı unsurlu ise, Uluslararası Tahkim Yasasının uygulama alanına girecektir.

#### **2.4.4.Uluslararası Tahkim Yasasındaki Yabancılık Unsuru**

4686 sayılı Yasanın uygulanabilmesi için uyuşmazlığın, yabancılık unsuru taşıması, tahkim yerinin Türkiye olarak belirlenmesi veya yasanın taraflar veya hakemlerce seçilmiş olması gerekmektedir.<sup>132</sup> 4686 Sayılı Yasanın uygulanması, konu itibarıyla iki şarta

---

kurulunun delil toplama yetkisi ve usulü, hakem ücreti, yargılama giderleri, vekâlet ücreti ve benzeri konular tahkim anlaşmasında ayrıntılı olarak düzenlenebilir.” AKINCI Ziya, 2013, s. 19-21

<sup>131</sup> “Tahkim akdinde toplantı yeri yani tahkim yeri belli edilmemiş ise, hakemlerin toplantı yerini tespit edip taraflara bildirmesi gerekmektedir. Tek hakemli davalarda taraflar, hakemin adresini tahkim yeri olarak belirleyebilirler. Hakemlerin birden fazla olması halinde taraflardan biri hakemlere ayrı ayrı başvurarak tahkim yerini tayin etmelerini isteyebilir. Hakemlerin, toplantı yerini önceden belirleyip taraflara bildirmeleri de mümkündür. Bu durumda tahkim için gerekli hazırlık süresi kısıllanacaktır. Uygulamada genellikle en yaşlı hakemin adresi toplantı yeri olarak tayin edilmekte ve toplantıya bu hakemin başkanlığında devam edilmektedir. Hakemler, taraflara önceden haber vererek toplantı yerini değiştirebilirler. Sözleşmeye tahkim şartı konulmasını müteakip aralarında uyuşmazlık çıktığında, uyuşmazlığı mevcut tahkim kurumlarından birine, şayet kararlaştırılmışsa, kararlaştırılan tahkim kurumuna götürebilirler. Hatta tahkim şartını içeren kayıta, ihtilâfin tek veya çok hakemle halledileceğinin, tahkim yerinin, tahkim dilinin, ihtilâfa uygulanacak maddi hukuk kurallarının belirtilmesinde de yarar vardır. Milletlerarası tahkimde taraflara tanınan bu serbestlik, sadece tarafların iradelerini aşan durumlarda (kamu düzeninin müdahale ettiği durumlarda) milli mahkemeler tarafından hakem kararının tenfizi sırasında milli mahkemelerde engellemeye uğrayabilmektedir.” BALCI Muharrem, 1999, s. 201, 252, 314

<sup>132</sup> “HMK'nın 407. maddesi kanunun kapsamını yabancı unsur içermeyen ve tahkim yerinin Türkiye olduğu uyuşmazlıklar olarak belirlemiştir. Görüldüğü üzere HMK'nun kapsamı yabancılık unsuru içermeyen uyuşmazlıklardır. Yine aynı madde yabancılık unsurunun 4686 sayılı Milletlerarası Tahkim Kanunu uyarınca belirleneceğini ifade etmiştir. HMK'nın uygulama kapsamı belirlenirken tahkim yerinin Türkiye olması şartı aranmıştır. Kısacası HMK, 4686 sayılı Milletlerarası Tahkim Kanununun kapsamı dışındaki iç tahkimce uygulanacaktır. Milletlerarası Tahkim Kanunu, tarafların 4686 sayılı Milletlerarası Tahkim Kanununun uygulanmasını kendi iradeleri ile kararlaştırabileceklerini söylemiştir. Buna göre, tarafların 4686 sayılı Kanun kapsamında olmayan bir uyuşmazlık için de Milletlerarası Tahkim Kanunu kararlaştırmaları mümkündür. Buna karşılık, 6100 Sayılı HMK kapsamına girmeyen tahkimler açısından taraflara böyle bir seçim hakkının tanındığı söylenemez. Başka bir deyişle madde metninden hareketle tarafların yabancı unsurlu olsa dahi tahkime HMK hükümlerini uygulanmasını kararlaştırabileceklerini söylemek mümkün değildir.” AKINCI Ziya, 2013, s. 23

bağlanmıştır: Birincisi, uyuşmazlığın nitelik itibariyle yabancılık unsuru taşıması; İkincisi de tahkim yerinin Türkiye olarak belirlenmesi veya taraflarca Türkiye'nin tahkim yeri olarak seçilmesidir. 5. ve 6. madde kapsamına giren konular dışında, Yasa, tahkim yeri olarak Türkiye'nin öngörülmediği uluslararası tahkimlerde uygulanmaz. İlk koşul alternatifli olmayan, mutlaka bulunması zorunlu olan bir unsurdan söz etmektedir. Buna karşılık ikinci koşul kendi içinde alternatifli bir düzenlemeye sahiptir. Tahkim yeri Türkiye'de olmamakla beraber, Yasanın uygulanacağı taraflarca veya ad hoc tahkim veya kurumsal tahkimde hakemler tarafından kararlaştırılmışsa, tahkim, bu Yasa hükümlerine bağlı olacaktır.<sup>133</sup>

## 2.5.Uyuşmazlıklarda Tahkim Yoluna Gidilmesinin Asgari Koşulları

Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanunu tahkim ile ilgili hükümler kapsamına rağmen, tahkim şartı ve tahkim sözleşmesini açıklıkla tanımlamamış, 516 ve 517. maddelerde özel sözleşme ve koşul deyimlerini kullanmıştır.

### 2.5.1.Tahkim Sözleşmesi

Taraflar arasında var olan hukuki ilişkiden doğmuş veya doğabilecek uyuşmazlıkların tahkim yoluyla çözülmesi konusunda yapılan sözleşme tahkim sözleşmesidir.<sup>134</sup> Ayrı bir tahkim sözleşmesiyle uluslararası tahkim yoluna gidilebileceği gibi, asıl sözleşmeye konan bir tahkim koşuluyla da bu yola başvurulabilir.

### 2.5.2.Hakemin Atanması

Ad Hoc tahkimde<sup>135</sup> taraflar, tahkim sözleşmesinde hakem sayısını, toplamının tek olması koşuluyla serbestçe belirleyebilmektedir. Kurumsal tahkimde ise genellikle taraflardan biri tahkim isteğinin kendisine ulaşmasından itibaren 30 gün içinde kendi hakemini atamakta olup, atanan her iki hakemde yine 30 gün içinde üçüncü hakemi belirlemektedir. Bu işlemler herhangi bir aşamada aksar ise taraflardan birinin istemi üzerine hakem seçimini, ilgili kurum

<sup>133</sup> “Genel olarak tahkim akdi, taraflar arasında halen mevcut olmayan fakat ileride doğması muhtemel anlaşmazlıklara ilişkin olarak yapılmış ise tahkim şartından, halen doğmuş olan bir anlaşmazlığa ilişkin ise tahkim sözleşmesinden söz edilebilir. Tahkim Sözleşmesi ile Tahkim Şartı arasındaki bariz fark, Tahkim Sözleşmesinin doğmuş bir ihtilâf, Tahkim Şartının ise doğacak ihtilâf için yapılmasıdır. Tahkim şartı, halen mevcut olmayan ve ileride doğması muhtemel bir anlaşmazlık hakkında tarafların tahkim usulünü uygulayacaklarına dair anlaşmalarıdır. Bu anlaşma, müstakil bir sözleşme olabileceği gibi, herhangi bir sözleşmenin içinde yer alan bir hüküm şeklinde de olabilir. Taraflar arasında hakemler tarafından karar verilmesi gereken ihtilâfların evvelce mevcut olması gerekli değildir.” BALCI Muharrem, 1999, s. 116

<sup>134</sup> “Genel olarak anlaşmalardan doğan uyuşmazlıklarda tahkim yoluna gidebilmek için, esas anlaşmada bir tahkim şartının bulunması, ya da esas anlaşmada bir tahkim şartı olmasa bile sonradan taraflarca bir tahkim sözleşmesinin yapılması gerekmektedir. Devletler tek taraflı bir bildirme ile ya da takındıkları tavır ile de doğacak uyuşmazlıklar bakımından tahkim yolunu kabul edebilirler. Anlaşmanın hukuksal olarak geçerli olması zorunludur. Yetkili temsilcilerce yapılmayan, gerekli kabul ve onayların alınmadığı, yetki aşımı ile yapılan hakemlik sözleşmeleri yok sayılmaktadır. Tahkim anlaşmasının geçersiz olduğunu taraflardan birinin ileri sürebilmesi için hakem kurulu önünde cereyan etmekte olan sürece katılmamış olması gerekmektedir. Aksi halde bu durum geçersiz olan tahkim anlaşmasının zımnî kabulü anlamına gelmektedir.” YILDIRIM Murat, 2010, s. 4-5

<sup>135</sup> “Ad hoc tahkimde tarafların kabul etmesi şartıyla uyuşmazlık doğduktan sonra tahkime başvurulabilmektedir. Ad hoc tahkim kavramı, özel ve somut bir uyuşmazlık için taraflarca tayin edilecek tahkimi ifade etmektedir. Anlaşmaya doğacak uyuşmazlıkların tahkim yoluyla çözümleneceğine dair bir hüküm konulmaksızın, sonradan ortaya çıkan ve anlaşmadan kaynaklanan uyuşmazlıkların çözümünde tarafların ortak iradesi ile tahkim yoluna gidilebilir. Ad hoc tahkim daha önce bir anlaşma ile de kabul edilmiş olabilir. Böyle bir durumda taraflar ortaya çıkacak uyuşmazlıkları ad hoc tahkim ile çözmeyi amaçlamaktadırlar. Ad hoc tahkim ile yarı daimi hakem kurulları birbirinden farklıdır ve karıştırılmamalıdır. Yarı daimi hakem kurulları olağanüstü koşullar altındaki uluslararası ilişkilerde uygulanmaktadır. Ad hoc tahkim yoluna somut bir uyuşmazlık için, uyuşmazlık çıktıktan sonra gidilmektedir. Yarı daimi hakem kurulları ise genellikle savaş sonrasında galip devlet vatandaşlarının, mağlup devlete karşı muhtemel taleplerinin yerine getirilmesi amacıyla, belli bir süre için kurulmaktadır.” YILDIRIM Murat, 2010, s. 75

veya seçilen hakem kurallarının öngördüğü mahkeme, hakem divanı vs. yapmaktadır.<sup>136</sup> Tahkim isteminde dava konusu uyuşmazlığın miktarının belirtilmemiş olması halinde tahkim giderleri divanca takdir edilmektedir. Geçici Tahkim (Ad Hoc)<sup>137</sup>, tarafların, tahkimin kendi denetimlerinde sürmesini arzulamaları sonucu, hakemleri, tahkim yerini, tahkim usulünü ve tahkimde uygulanacak maddî hukuk kurallarını kendilerinin tayin etmeleri ve hakemlere bu şekilde yetki vermeleri usulüdür.

### 2.5.3. Tahkim Yeri

Tahkim yerinin saptanması taraflar açısından ayrı bir önem taşımaktadır. Tahkim yeri tahkim sözleşmesinde kararlaştırılabilmektedir.<sup>138</sup> Tahkim yeri<sup>139</sup> sadece hakemlerin toplanıp karar verecekleri yer olmaktan öte, kimi durumlarda yargılama yönteminin belirlendiği, hakem heyetinin yetkili olmadığı durumlarda yetkili mahkemenin saptadığı yer olmaktadır. Taraflar tahkim yerinin belirlenmesine özel bir önem vermelidir.

<sup>136</sup> “Tahkim Sözleşmesinin geçerli olması için, tahkim sonucunda verilecek hakem kararının tanınacağı ve tenfiz edileceği ülke usul hukukuna uygun olması gereklidir. Diğer bir anlatımla, taraflar arasında yapılacak tahkim sözleşmesi, usul hukukunun kamu düzenli hükümlerine aykırı olmamalıdır. Taraflar tahkim sözleşmesinde (Ad Hoc) tahkimi tercih edebilirler. Bunun için de tahkimle ilgili tüm prosedürü belirleyebilirler. Taraflar isterlerse tahkim prosedürünün belirlenmesini hakemlere de bırakabilirler. Bu halde tahkimde uygulanacak usul kurallarını hakemler belirleyeceklerdir. Taraflar kurumsal tahkimi tercih ettiklerinde, tahkim sözleşmesini ve tahkimde uygulanacak kuralları fazlaca detaylandırmayabilirler. Bu halde de tarafların tayin ettikleri tahkim kurumunun tahkime ilişkin kuralları geçerli olacaktır. Tarafların, tahkimde uygulanacak usulü belirlememeleri veya uluslararası tahkim kurumunun kurallarına atıf yapmamaları durumunda, hakemler, tahkim usulünü, tahkimin cereyan ettiği ülkenin usul hukuku kurallarına göre belirleyeceklerdir. Bu durumda hakem kararının tanınması ve tenfizi konusunda sorunlar yaşanabilir.” BALCI Muharrem, 1999, s. 315

<sup>137</sup> “Uluslararası Hukuk Enstitüsü uzlaştırmayı şöyle açıklamaktadır; Uzlaştırma, bir uyuşmazlıkla uğraşmak üzere, taraflarca bu mesele için geçici (ad hoc) olarak veya daha önceden sürekli nitelikte tesis edilmiş olan komisyonun güdümünde, her türden uluslararası uyuşmazlıkların çözümü için bir yöntemdir. Komisyon, uyuşmazlığı tarafsız bir şekilde inceleyip değerlendirir ve bir çözüm üretme bakımından taraflarca kabul edilebilir ve icra edilebilir çözüm formüllerini sağlamaya çalışır. Uzlaşmanın en önemli ayırıcı özelliği uyuşmazlığın bir organ tarafından incelenmesi ve yine bu organ tarafından çözüme yönelik öneriler sunulmasıdır. Tahkimde ise hakem kurulunun, taraflara çözüme yönelik öneriler sunması değil çözüm bulması söz konusudur. Taraflar bu kararı isterlerse kabul edebilirler ya da daha sonra yapacakları müzakerelerde bir zemin olarak kullanabilirler. Uzlaştırma sonucu ortaya çıkan önerilerin taraflar üzerinde bağlayıcı bir etkisi yoktur. Tahkimle uzlaşmanın en önemli farkı uzlaştırıcının vermiş olduğu kararın taraflar için bağlayıcı olmaması, hakemin vermiş olduğu kararın ise taraflar için bağlayıcı olmasıdır. Uzlaştırıcının belirttiği görüş taraflara kendi pozisyonları hakkında sadece fikir vermektedir. YILDIRIM Murat, 2010, s. 14

<sup>138</sup> “Vergi anlaşmasından kaynaklanan tahkimde iki taraf devlet söz konusu olduğu için tahkim kararı akit devletlerden birinde verilecek, yani tahkim yeri akit devletlerden biri olacak ve hakem kararının uygulanacağı yerde akit devletlerden biri olacaktır. Ticari tahkimde olduğu gibi kararın üçüncü bir ülkede verilmesi, vergi tahkiminde söz konusu değildir. Bu nedenle tahkim yeri mahkemesinin vereceği karar ile ya da diğer ülkenin mahkemesi tarafından verilecek karar ile hakem kararının hükümsüz kılınması yönünde herhangi bir hüküm konulmamaktadır. Ticari tahkimde Birleşmiş Milletler Tahkim Sözleşmesi yönünden bu durum önemlidir, çünkü sözleşmeye göre hakem kararının verildiği yerde geçersiz kılman bir hakem kararının muhatap ülkede tanınması söz konusu değildir. Uluslararası vergi anlaşması, hakem kararlarının ulusal mahkemeler tarafından tenfiz amaçlı olması dışında gözden geçirilmesine engel olmalıdır. Hakem kararlarının yargısal açıdan gözden geçirilmesi ticari tahkimde iki şekilde gerçekleşmektedir. Birincisi tahkim yeri mahkemesi tarafından hakem kararının onanması ya da bozulmasıdır. Yani hakem kararma karşı kararın verildiği yer mahkemesinde iptali için başvuru yapılabilir. İkincisi ise hakem kararının tanınması ya da tenfizi için hakem kararının ibraz edildiği ülkenin mahkemesine müracaat edilmesidir. Ulusal işlemler açısından, yani hakem kararının akit devletlerden birinde verilmesi durumunda her iki gözden geçirme modelinin bir önemi olmayacaktır, zira aynı hukuk sistemi geçerli olacaktır. Fakat sınır aşan işlemlerde tahkim yeri mahkemesi ile tanıma mahkemesi farklı olacağından her iki gözden geçirme farklı ülkelerde gerçekleşecektir. Bir mahkeme kararının tanınması ve iptali o ülkenin tahkim yasasına bağlıdır.” YILDIRIM Murat, 2010, s. 230

<sup>139</sup> “Tahkim yerinin taraflarca veya hakem mahkemesince belirlenmemiş olması hâlinde, taraflardan birinin kendisinin ulaşamayacağı veya ulaşmasının son derece güç koşullarda ve büyük fedakârlıklarla mümkün olduğu bir yeri tahkim yeri olarak seçmeye zorlanması kabul edilemez. Bu sebeple, tarafların tahkim yerini kararlaştırmalarına karşın, hakemlerin kendilerine verilen yetkiye dayanarak yargılamayı başka bir ülkede yapması veya duruşmaların taraflardan bir tanesinin ulaşamayacağı bir yerde yapması âdil yargılanma hakkının ihlali anlamına gelecektir.” AKINCI Ziya, 2013, s. 358

#### 2.5.4.Yargılama Usulü

Usul Kuralları, hakemlerin yargılama sırasında izleyecekleri yöntemlere ilişkin kurallardır. Ad Hoc tahkimde yargılama usulü, tahkim sözleşmesinde<sup>140</sup> açıkça kararlaştırarak taraflar yargılama kurallarını, yasanın emredici hükümleri saklı kalmak kaydıyla serbestçe belirleyebilmektedir.

#### 2.5.5.Tahkimde Uygulanacak Hukuk

Tahkim yargılamasında uygulanacak hukuk bakımından ilk olarak taraf iradeleri göz önüne alınmaktadır. Gerek ad hoc tahkimde gerekse kurumsal tahkimde uygulanacak hukuku taraflar, tahkim sözleşmesinde açıkça belirtebilmektedir.

#### 2.5.6.Tahkim Dili

Hakemlerin hangi dilde<sup>141</sup> yargılama yapacaklarını taraflar belirleyebilmekte ya da kurumsal tahkimde aksi kararlaştırılmaması durumunda, kurumun bulunduğu ülkenin resmi dilinin kullanılması öngörülebilmektedir.

#### 2.6.Uluslararası Tahkim Yasanındaki Yabancılık Unsurunun Kriterleri

Uluslararası Tahkim Yasasının 2. maddesi uyarınca bir tahkime uluslararası nitelik kazandıracak yabancılık unsuruna ilişkin haller şunlardır: Tarafların yerleşim yeri veya olağan oturma yeri ya da işyerlerinin bulunduğu yer kriteri, tahkim yeri kriteri; işi yerine getirme yeri veya uyuşmazlık konusunun en çok bağlantılı olduğu yer kriteri, yabancı sermayeye veya yabancı krediye sağlanan güvence kriteri, bir ülkeden diğerine sermaye veya mal geçişi kriteri, kamu ayrıcalıklı şartlaşma ve sözleşmeleri kriteri olmak üzere, altı tanedir.<sup>142</sup>

<sup>140</sup> “Devletler Genel Hukuku açısından, kural olarak, devletlerin başka bir devletle aralarındaki uyuşmazlıktan dolayı kendi iradeleri dışında tahkime gitme zorunlulukları bulunmamaktadır. Fakat devletler, kendi istekleri ile imzaladıkları bir tahkim anlaşmasının ardından uyuşmazlığı tahkim yoluna götürebilirler. Böyle bir durumda zorunlu olmayan tahkimden söz edilmektedir. Devletlerin yaptıkları anlaşmalarda, bir yükümlülük altına girmeden uyuşmazlığı eğer dilerlerse tahkime sunabileceklerini kabul etmeleri de zorunlu olmayan tahkim çerçevesinde değerlendirilmektedir. Uluslararası vergi hukuku bakımından da tahkimin en önemli özelliği rızaya bağlı olmasıdır. Kural olarak her iki akit devletin de önceden rızası olmaksızın tahkime gidilebilmesi mümkün değildir. Bir çok vergi anlaşması belirli vergi uyuşmazlıklarının çözümü için akit devletler tarafından önceden verilmiş tahkim rızalarını içermektedir. Fakat eğer anlaşma devletlerin böyle bir rızasını içermiyorsa, devletlerin egemenlik hakları nedeniyle sorunlu tahkim yoluna götürülebilmesi muhatap devletlerin her birinin rızasıyla ad hoc olmak üzere gerçekleşebilir. Böyle bir durumda taraflar tahkim heyetinin yetkisini kabul etmelidirler ve tahkim sırasında uygulanacak usulü belirlemelidirler. Eğer bir anlaşma ile, doğabilecek bütün uyuşmazlıklar için mutlak bir şekilde tahkime gidileceği uyuşmazlık çıkmadan önce kararlaştırılmış bu durumda zorunlu tahkim kavramı kullanılmaktadır. Zorunlu tahkimde taraflar KAU'nün başarısızlığa uğraması halinde tahkim yoluyla sorunları çözmeyi amaçlamaktadır. Vergi mükellefi yönünden tahkim ihtiyacının en önemli sebebi nihai bir karara ulaşabilmektir. Bu nedenle zorunlu tahkim bu ihtiyacı karşılamaktadır ve uyuşmazlıkların zorunlu tahkimle çözülmesi daha isabetlidir.” YILDIRIM Murat, 2010, s. 73

<sup>141</sup> “Yargılamanın, tahkim anlaşmasında belirtilen ya da yargılama sırasında gerek tarafların anlaşmasıyla gerekse başka bir yöntemle kararlaştırılan tahkim lisanından farklı bir lisanla yargılama yapılması da âdil yargılanma hakkını ihlal edebilir. Duruşma veya genel olarak tahkim lisanının keyfi olarak değiştirilmesi sebebiyle, taraflardan veya hakemlerden birinin, o lisan hakkında yeterli bilgi düzeyine sahip olmadığı için yargılamaya yeterince etki edememeleri durumunda hakem kararının tenfizinin reddi talep edilebilir. Zira böyle bir durumda hem tahkim usulüne aykırılık vardır hem de âdil yargılanma hakkı ihlal edilmektedir.” AKINCI Ziya, 2013, s. 357

<sup>142</sup> “4446 sayılı Kanunla 125/1. maddeye eklenen hükme göre, kamu hizmetleri ile ilgili imtiyaz şartlaşma ve sözleşmelerinde bunlardan doğan uyuşmazlıkların millî veya milletlerarası tahkim yoluyla çözümlenmesi öngörülebilmektedir. Milletlerarası tahkime sadece yabancılık unsuru taşıyan uyuşmazlıklar için gidilebilir.” AKINCI Ziya, 2013, s. 18

### **2.6.1.Oturma Yeri ya da İşyerinin Bulunduğu Yer Kriteri**

Uyuşmazlığın taraflarının gerçek yerleşim yeri, oturma yeri, işyeri saptanmalıdır. Şayet bu yerler, farklı devletlerde ise, tahkim Uluslararası Tahkim Yasasının hükmü altına girmektedir. Tarafların milliyetinden çok yerleşim ve olağan oturma yerinin esas alınmış olması önemlidir. Böylece Türkiye'ye yerleşmiş bir yabancı tahkim anlaşmasına taraf olduğu uyuşmazlıklar, diğer koşulların bulunmaması halinde, yabancı unsurlu sayılmayacaktır. Ayrıca, tahkim anlaşmasının tarafı yurt dışında yerleşmiş olan bir kişi ve fakat Türk vatandaşı olsa, uyuşmazlık yabancı unsur taşıdığı için, tahkim uluslararası nitelikli sayılacaktır.

### **2.6.2.Tahkim Yeri Kriteri**

Uluslararası Tahkim Yasasının 2. maddesine göre, tarafların yerleşim yeri veya olağan oturma yerinin ya da işyerlerinin, tahkim anlaşmasında belirtilen veya bu anlaşmaya dayanarak saptanan hâllerde, tahkim yerinden başka bir devlette bulunması tahkime uluslararası nitelik kazandıracaktır. Bir tahkim yeri belirtmeksizin, yabancılık unsuru taşıyan bir tahkimin Türkiye'de sürdürülmesi halinde, Yasa hükümlerinin uygulanması için yapılmış bir seçim de yoksa, bu tahkimde Uluslararası Tahkim Yasasının uygulanıp uygulanmayacağı belirsizdir.

### **2.6.3.Uygulanma Yeri Kriteri**

Sözleşmeden doğan yükümlülüklerin önemli bir bölümünün gerçekleşeceği yer kavramı konusu para olmayan eylemlerin gerçekleşme yerini içermektedir. Fakat günümüzde sözleşmelerin karmaşık bir hal alması sonucunda konusu para olmayan etkinliğin yapıldığı yer kavramı ile sözleşmeden doğan yükümlülüklerin önemli bir bölümünün yerine getirileceği yer kavramları artık uyuşmazlığa uygulanacak hukukun belirlenmesinde yeterli olmamaktadır.

### **2.6.4.Yabancı Sermayeye Güvence Kriteri**

Uluslararası Tahkim Yasasının 2/3. maddesine göre, tahkim anlaşmasının dayanağını oluşturan asıl sözleşmeye taraf olan şirket ortaklarından en az birinin yabancı sermayeyi teşvik mevzuatına göre yabancı sermaye getirmiş olması veya bu sözleşmenin uygulanabilmesi için yurt dışından sermaye sağlanması amacıyla kredi ve güvence sözleşmeleri yapılmasının gerekli olması, tahkime uluslararası nitelik kazandıracaktır. Türk Devletler Özel Hukuku'nda, kural olarak sözleşmeye taraf olan bir şirketin yabancı sermayeli olması, o ilişkide yabancılık unsuru olduğunu göstermez. Önemli olan, şirket sermayesinin nereden geldiği değil, şirket merkezinin nerede olduğudur.

### **2.6.5.Bir Ülkeden Diğerine Sermaye veya Mal Geçişi Kriteri**

Uluslararası yatırım hukuku oldukça kapsamlı bir hukuk dalıdır. Bir yönüyle devletleri ve devletlerin ekonomik çıkarlarını ilgilendiren bu hukuk dalı, uluslararası hukukun uluslararası düzeydeki ekonomik ilişkilere yönelik kurallarından ibarettir. Uluslararası Tahkim Yasasının ikinci maddenin dördüncü fıkrasına göre tahkim anlaşmasının dayanağını oluşturan asıl sözleşme veya hukukî ilişkinin, bir ülkeden diğerine sermaye veya mal geçişini gerçekleştirmesi tahkime uluslararası nitelik kazandıracaktır.<sup>143</sup> Bu kriterin de yabancılık unsuru olarak kabul edilmesindeki en önemli etmen Türkiye ile bir bağlantısı olmayan, fakat

<sup>143</sup> SARAÇ Osman "Milletlerarası Tahkim ve Uluslararası Yatırımlar", Maliye Dergisi, sayı 165, yıl 2013, s. 7-8



kendi içinde yabancılık unsuru taşıyan uyuşmazlıklar hakkında verilen hakem kararlarının da Uluslararası Tahkim Yasasının uygulama alanına girmesini sağlamaktır.

## 2.6.6.Kamu Ayrıcalıklı Şartlaşma ve Sözleşmeleri Kriteri

Yabancı yatırımcılar yabancı finans kaynakları ve teknolojiye ihtiyaç duyulan büyük çaptaki projelere talip olurken yatırımın iktisadi yönü kadar, hukuki yönüne de önem vermektedirler. Taraflardan birinin devlet olduğu büyük projelerden doğacak uyuşmazlıkların idari yargı yerine tahkim yoluyla çözümlenmesi yabancı sermayenin ülkeye gelmesi açısından önem taşımaktadır.

## 2.7.Tahkimin Çeşitleri

Tahkim kurumu; tarafların iradesine, toprak ve hukuk sistemine, uyumlu olup olmamasına göre yapılan ayrımlar gelmektedir. Tahkim çeşitleri; zorunlu tahkim, isteğe bağlı tahkim, iç tahkim, dış tahkim, ad hoc tahkim, kurumsal tahkim, ticari tahkimdir.

### 2.7.1.Zorunlu Tahkim

Zorunlu tahkim türünde uyuşmazlığın çözümü için hakeme başvurma zorunluluğu yasadan doğmaktadır. Uyuşmazlıklar genel mahkemelerde görülmez, dava açılmaz uyuşmazlığın çözümü için ancak yasanın öngördüğü hakeme gidilir.<sup>144</sup> Zorunlu tahkimde, tahkimi düzenleyen yasalar, tahkime konu olacak uyuşmazlıkların çözümünde hakemlerin kimler veya hangi kurumlar olacağını, aynı zamanda bu hakemlerin görev konusunda uzman kişilerce karar verilmesi sağlanmış, aynı zamanda genel yargıdaki bir takım eksikliklere uğramaları önlenmiştir.

### 2.7.2.İsteğe Bağlı Tahkim

İsteğe bağlı tahkim türünde taraflar uyuşmazlıkların çözümünde zorunlu tahkimde olduğu gibi hakeme başvurmak zorunda değildirler.<sup>145</sup> İsteğe bağlı tahkimin dayanağı sözleşme özgürlüğüdür.

<sup>144</sup> “Zorunlu tahkim, tarafların uyuşmazlığı tahkime götürme yükümlülüğü altına girmesidir. Zorunlu tahkim konusunda çeşitli görüşler bulunmaktadır. Bir görüşe göre zorunlu tahkim, uyuşmazlık henüz doğmadan önce tarafların uyuşmazlığı tahkime götürme zorunluluğu altına girmesidir. Böylelikle sadece tahkim sürecinin başlatılması zorunlu kılınmakta, ama sürecin bir hakem kararı ile sona erdirilmesi garanti edilmemektedir. Diğer bir görüşe göre ise sadece uyuşmazlığın tahkime götürülmesi yükümlülüğü zorunlu tahkim için yeterli değildir ve aynı zamanda taraflardan birinin yapacağı engellemeler ile hakem kurulunun kurulmasının ya da uyuşmazlığın incelenmesinin önüne geçilmesi mümkün olmamalıdır. Yani taraflardan birinin tek başına uyuşmazlığı tahkime götürebilmesi, tahkim sürecini başlatabilmesi ve bu sürecin sonunda tahkim kararı ile uyuşmazlığın çözümlenmesi gereklidir. Zorunlu tahkimde tahkim usulü her koşul altında çalışabilmelidir. Bunun içinde üç unsurun önceden düzenlenmesi zorunludur; devletlere ya da devletlerin yetkili otoritelerine ya da vergi mükelleflerine tek taraflı başvuru olanağının tanınması, hakem kurulu üyelerinin atamasının kesin olarak garanti altına alınması ve hakem kurulunun gıyapta dahi çalışabilme olanağının sağlanması.” YILDIRIM Murat, 2010, s. 73

<sup>145</sup> “Tahkim türleri açısından ihtiyari tahkim ihtiyari olmayan tahkim ayrımı yapılmaktadır, ancak bu terminolojik bakımdan yanlıştır. Zira eğer bir tahkim hükmü varsa, bu anlaşmaya şüphesiz ihtiyari bir şekilde konmuştur. İhtiyari olmayan kavramı ile anlaşılan, uyuşmazlık ortaya çıktıktan sonra değil uyuşmazlık ortaya çıkmadan önce tarafların tahkime gitme konusunda anlaşmasıdır. Bu nedenle ihtiyari tahkim yerine zorunlu olmayan tahkim, ihtiyari olmayan tahkim yerine zorunlu tahkim terimlerinin kullanılması isabetli olacaktır. Zorunlu tahkimde tarafların ayrıca yeniden anlaşmalarına gerek yoktur ve taraflardan birinin uyuşmazlığı başka yollarla çözümlene isteği kabul görmemektedir. Tahkime gitme taahhüdü ve zorunlu tahkim kavramları birbirinden farklıdır, ancak çoğunlukla birbiri ile karıştırılabilmektedir. Zorunlu tahkim, tahkim yükümlülüğünün yerine getirilmesi için bir cebri ifade etmektedir. Tahkime gitme taahhüdünde ise uyuşmazlık henüz ortaya çıkmadan önce taraflar tahkime gitme konusunda anlaşmışlardır. Tahkime gitme taahhüdü, uluslararası uyuşmazlığın barışçıl yollarla çözümünü sağlamaya çalışan ve sadece uyuşmazlığın çözümünü tahkime götürme konusunda beliren hukuki bir taahhüt şeklinde tanımlanmaktadır. Tahkime gitme taahhüdü durumunda taraflar çeşitli çekincelerle

### 2.7.3.İç Tahkim

İç tahkim-dış tahkim ayrımında esas alınacak ölçüt toprak ve hukuk sistemi kriteridir. Her ülke kendi milli hukuk sisteminde iç tahkimin<sup>146</sup> kurallarını belirlemiştir.

### 2.7.4.Dış Tahkim

Dış tahkimle<sup>147</sup> aslında ifade edilmek istenen uluslararası tahkimdir. Dış tahkimde tahkim yöntemini uluslararası mevzuat hükümleri belirlemektedir. Bazı devletler hukuk mevzuatlarında uluslararası tahkime yer vermektedirler. Dış tahkim ve iç tahkimin en önemli ortak özellikleri, her iki tahkim yönteminde de taraflar arasında çıkmış veya ileride çıkabilecek uyuşmazlıkların çözümü konusunda hüküm verme konusunu özel kişilere yani hakemlere bırakmalarıdır.

### 2.7.5.Ad-Hoc Tahkim

Ad hoc tahkim<sup>148</sup> taraflar arasındaki somut bir olay üzerinden ve taraflarına hakemleri, tahkim yerini, tahkim yolunu ve bu tahkim tarzında uygulanacak maddi hukuk kurallarını kendilerinin şahsen belirlediği ve hakemleri bu şekilde yetkili kıldıkları ve hiçbir örgütün aracılığı söz konusu olmayan tahkim türüdür. Ad hoc tahkimin seçilme nedenlerinden bir diğeri de tarafların uyuşmazlığın çözümü konusunda doğrudan kendilerinin müdahale etmeleri, hakem belirlemeleri gösterilebilir. Ad hoc tahkim aynı zamanda kurumsal tahkime göre daha az masraflı olmaktadır.

### 2.7.6.Kurumsal Tahkim

Kurumsal tahkimde hakem mahkemesi önce kamu düzenine aykırı olmayan anlaşma hükümlerini, sonra kurumsal tahkim merkezinin kabul ettiği kuralları ve bu kuralların yetersiz

---

tahkime gitme konusunda anlaşma yapmayabilirler. Zorunlu tahkim bir görevin yerine getirilmesi için bir mecburiyeti ifade etmektedir. Tarafların anlaşmada tahkime gitme taahhütleri olsa bile ayrıca yeniden tahkime gitme konusunda anlaşmalarına ihtiyaç yoktur. İhtiyari tahkimde taraflar sorun ortaya çıktıktan sonra tahkime gitme konusunda anlaşabilirler.” YILDIRIM Murat, 2010, s. 71-72

<sup>146</sup> BALCI Muharrem, 1999, s. 107

<sup>147</sup> “Milletlerarası tahkimde uygulanması gereken milletlerarası kamu düzeni kuralları, milletlerarası hakemlerce de dikkate alınmak zorundadır. Zira bu hakemlerin gerek kendilerini tayin eden taraflara, gerekse kendilerinin üyesi bulunduğu tahkim kurumlarının bağlı bulunduğu milletlerarası kurumlara ve neticede milletlerarası ticaret ve kurallarına ve de bunların toplumlarına karşı sorumlulukları bulunmaktadır. Bu sorumlulukları dolayısıyla milli hukuklardaki kamu düzenlerini esas alabilecekleri gibi, milletlerarası kamu düzeni kurallarını da dikkate almak zorunda olacaklardır. Aksi halde, sadece milli hukukun kamu düzenli kurallarını dikkate aldıklarında belki kararlar taraflardan birinin milli hukukuna uygun olacak, fakat diğer tarafın millî hukukuna veya milletlerarası kamu düzeni kurallarına aykırı olacaktır. Bu aykırılık aynı zamanda milletlerarası ticari tahkimin gelişmesine de engel olacak ve milletlerarası tahkime güveni sarsacaktır. Aynı şekilde sadece milletlerarası hukuk kurallarını uygulamak endişesiyle milli hukuklardaki kurallara aykırı kararlar verildiğinde, bu kararların milli hukuk kuralları ile çelişki oluşturması ve milli hukukça belirlenen kamu düzenine aykırı olması nedeniyle icra kabiliyeti olmayacaktır. O halde milletlerarası hakemlerin esasen milli hukukların ortak hukuk ve adalet prensiplerinden oluşan milletlerarası hukukun kamu düzenli kurallarını dikkate almaları ve geliştirmeleri gereklidir. Genellikle milletlerarası hukuk kuralları evrensel özelliklere sahip olma yolunda önemli aşamalar kaydetme yolundadır. Uygulamalarda görülen kısmî zıtlıklar, bu konudaki beklentiye halel getirmeyecek düzeydedir. İç (milli tahkim) için evvelce ifade ettiğimiz, tahkimle ilgili kanuni düzenlemelerin tarafların irade serbestisini ve tahkimden beklenen yararı engellemeyecek şekilde yapılması gerektiği görüşümüz, milletlerarası tahkim için de geçerli olmaktadır. Milletlerarası kamu düzeni anlayışı ve uygulamalarının milletlerarası tahkimden beklenen yararı sağlayabilmesi, milli kamu düzenlerinin milletlerarası kamu düzeni kuralları karşısında daha dar yorumlanması ile mümkün olabilecektir. Milletlerarası ticarete kabullenilmiş ve uygulamaya konmuş kuralların, tüm ülkelerce kabul edilen kamu düzenli hükümlere uygunluğunun esas alınmasının ve milli hukukta yapılacak düzenlemelerin bu esasa uygun olarak gerçekleştirilmesinin, tahkimin mahiyetine uygun olacağı kanaatindeyiz.” BALCI Muharrem, 1999, s. 11, 157, 162

<sup>148</sup> BALCI Muharrem, 1999, s. 109-110

kalması halinde ise izlenecek yol hakkında tahkimle ilgili genel hükümler uygulanır.<sup>149</sup> Kurumsal tahkim, daimi bir hakem kuruluşunun idaresinde ve onun önceden düzenlediği kurallar çerçevesinde gerçekleştirilen tahkimdir.<sup>150</sup>

### 2.7.7. Ticari Tahkim

Uluslararası tahkim, birden fazla ülke ve hukuk sistemiyle ilgisi olan, dolayısıyla uyuşmazlık konusunun ve izlenecek yol sorunların çözümünde en az bir yabancı hukuk sistemine karışabileceği veya etkili olabileceği tahkim türü olarak tanımlanmaktadır. Uluslararası Ticari Tahkim<sup>151</sup> de, yasanın yasaklamadığı konularda, taraflardan birinin farklı uyruktaki olduğu bir ticari sözleşmeden, taraflar arasında doğmuş olan veya ileride doğacak anlaşmazlıklarda devlet yargısında başvurulmadan, taraflarca belirlenmiş taraflar veya kurumlar aracılığıyla ve aynı zamanda bir yabancı hukuk sisteminin etkili kılındığı bir tahkim çeşididir.

### 2.7.8. ICSID Tahkimi

ICSID tahkimi<sup>152</sup>, devlet ile yabancı ülke yatırımcısı arasındaki yatırım uyuşmazlıklarını konu almaktadır. Sözleşmeye göre verilen hakem kararları, taraf devletlerce, milli mahkeme kararları gibi her hangi bir denetim işlemine bağlı tutulmadan doğrudan yerine getirilmektedir.

### 2.7.9. ICC Tahkimi

Kurumsal bir tahkim olan ICC, yani Uluslararası Ticaret Odası tahkimidir. ICC Tahkim Divanının<sup>153</sup> düzenlediği tahkimin kuralları ICC tarafından belirlenmektedir. Kararların yerine getirilmesinde direndiği durumlarda, bu konudaki uluslararası sözleşmelerin hükümleri uygulanmaktadır.

<sup>149</sup> “Kurumsal tahkimde, tahkimi organize eden kurumun önceden hazırlanmış bir dizi kuralları mevcuttur. Taraflarca belirlenmeyen hususlar tahkim kurumunun kuralları uyarınca düzenlenir. Taraflar da bu hususu bildiklerinden kurumsal tahkimi tercih edebilirler. Kurumsal tahkimde, tahkimi düzenleyen kurum taraflara ve tahkime ayrıca idarî hizmetler de sunar. Tahkimi organize eden kurumun tahkim yargısında rol aldığı düşünülmemelidir. Kurumun burada sadece tahkimin iyi işleyebilmesi ve tahkime müracaat eden taraflara hizmet verebilmesi için kolaylıklar sunması söz konusudur. Tahkim yargılamasını ise kurumun taraflara sunduğu hakem listesinden seçilen hakemler yürütecek ve karara bağlayacaklardır.” Balcı Muharrem, 1999: 110

<sup>150</sup> EMEK Uğur, “Enerji Yatırımları ve Uluslararası Ticari Tahkim: Bütüncül Bir Yaklaşım”, Ankara, İşletme ve Finans Dergisi, Haziran sayısı, yıl 1998, s.28

<sup>151</sup> “Milletlerarası ticarî tahkimde görev alan hakemler, milletlerarası ticareti ilgilendiren ve tarafları farklı devletlere mensup kişiler arasındaki uyuşmazlıkların çözümünde görev alan özel yetkili hakemlerdir. Herhangi bir devlet adına yargılama yapmamaktadırlar. Kendileri de farklı ülkelerin vatandaşlarıdır. Hakemlerin bu özellikleri aynı zamanda onların herhangi bir devlet veya devletler topluluğunun kamu düzenini uygulamalarına da engeldir. Diğer bir deyişle milletlerarası hakemler mahallî veya topluluk halinde de olsa herhangi bir devlet veya topluluk kuralları ile bağlı değildir. Fakat bu şekildeki bir belirleme milletlerarası hakemlerin hiçbir ülke kamu düzenini dikkate almamaları anlamına da gelmemektedir. Zira hakemlerin vereceği kararlar taraf ülkelerin milli hukuk kamu düzeni kuralları uygulanarak tenfiz ve icra edilecektir. Bilhassa 20. Yüzyılda değişik ülke tabiiyetindeki şahıs ve firmaların çok sıkı alış veriş içine girmeleri, bölgesel ekonomik birliklerin kurulması, gümrük duvarlarının kaldırılmasına yönelik düzenlemeler, teknolojik gelişmeler, fikrî ve sınaî hakların tanınması gibi gelişmeler oldukça hızlı bir seyir izlemektedir. Bu gelişmeler karşısında ülkelerin iç mevzuatının yetersiz kalması veya ülkelerin yasa yapmada ağır davranarak bu gelişmelere uygun planlamalar yapamamaları, milletlerarası ihtilâfların mahkemeler yoluyla değil milletlerarası hakemler eliyle çözümlenmesini zorunlu kılmaktadır.” BALCI Muharrem, 1999, s. 159, 311-312

<sup>152</sup> SARAÇ Osman, 2013, s. 2-3

<sup>153</sup> BALCI Muharrem, 1999, s. 312, 345

## 2.7.10.UNCITRAL Tahkim

UNCITRAL<sup>154</sup> (Birleşmiş Milletler Uluslararası Ticaret Hukuku Komisyonun) Ad Hoc Tahkim Kuralları incelenmektedir. UNCITRAL tahkim kurallarının ICSID ve ICC'den temel farkı hakem heyetinin ad hoc (özel seçilmiş) olması, yani tahkimi yöneten bir kurumun bulunmamasıdır. Taraflar bu tahkim türünde hem hakemlerin atanması hem de hakemlerin uyacakları kuralları belirlemede önemli bir yetkiye ve esnekliğe sahiptir.

## 2.8.Uluslararası Sözleşmeler Yoluyla Tahkimin Oluşumu

Uluslararası sözleşmeler, uluslararası ilişkiler çerçevesinde genel ilkelerin oluşturulması, benimsenmesi ve buna uyum sağlanması amacıyla oluşturulmuş coğrafi, siyasal, ekonomik, hukuki veya ticari bir kritere göre tanımlanabilen ve özel olarak uluslararası ticari işlemler çerçevesinde yeknesak ilkeler oluşturmak amacıyla geliştirilen belirli ve alışılmış kurallardır.<sup>155</sup>

### 2.8.1.Cenevre Protokolü 1923

Cenevre Protokolü (1923) uluslararası ticari sorunlarda hakem çözümünü temel alan ilk düzenleme olarak dikkat çekmektedir. Protokolün başlıca amacı uluslararası tahkim anlaşmalarının geçerliliğini temin etmektir. Diğer bir amaç ise tahkim anlaşmasının yaptırımlarının uygulamaya geçmesini sağlamaktır.

### 2.8.2.Cenevre Sözleşmesi 1927

Cenevre Protokolünün ardından 1927 tarihinde yabancı hakem kararlarının uygulanması hakkında imzalanan Cenevre sözleşmesiyle, taraf ülkelerde alınan kararların diğer taraf devletler arasında da bir ölçüde bağlayıcı etkiye sahip olması amaçlanmıştır. Cenevre Sözleşmesinin temel amacı Cenevre Protokolünün kapsamını geliştirerek taraf ülkelerden birinde verilen bir kararın, sadece o ülkede değil, başka bir taraf ülkede de uygulamasını sağlamaktır.

### 2.8.3.New York Sözleşmesi 1958

1958 tarihli Yabancı Hakem Kararlarının Tanınması ve Uygulanmasını düzenleyen New York Sözleşmesiyle<sup>156</sup>, yabancı hakem kararlarının yerine getirilmesi düzenlenmektedir. Bu sözleşmeyle<sup>157</sup> tarafların hakem kararlarını tanımayı reddetme gerekçeleri son derece sınırlı birkaç maddeye indirgenmektedir. Böylece hakem kararlarının uygulama yeteneği genişletilmekte ve hakem kararlarının kesin olduğu vurgulanmaktadır. Türkiye bu sözleşmenin tarafıdır.

### 2.8.4.Avrupa Sözleşmesi 1961

1961 Avrupa sözleşmesiyle öngörülen model yasa, tahkim hukukunu bir adım daha ileri götürmektedir.<sup>158</sup> 1961 Avrupa sözleşmesine Türkiye de taraftır. New York'da

<sup>154</sup> BALCI Muharrem, 1999, s. 29, 328

<sup>155</sup> BİRSEL Mahmut, 2005, *Türkiye'de Yabancı Hakem Kararlarının Tenfizinin Anayasal ve Küresel Boyutları*, Ankara, s. 3-4

<sup>156</sup> EMEK Uğur, 1988, s.22

<sup>157</sup> YILDIRIM Murat, 2010, s. 22

<sup>158</sup> YILDIRIM Murat, 2010, s. 22

Milletlerarası Ticari Hakemlik konusunda akdedilen konferans neticesinde, yabancı hakem kararlarının tanınması ve icrası için bir sözleşmenin, imzalandığını müşahede ederek ve Avrupa ticaretinin gelişmesine yardım etmek, Avrupa'nın muhtelif memleketlerine mensup gerçek veya tüzel kişileri arasındaki münasebetlerde milletlerarası ticari hakemliğin teşkilatlanmasına ve işlemesine engel olabilecek bazı güçlükleri imkan nispetinde gidermek amacıyla 1961 yılında Avrupa sözleşmesi yapılmıştır.

### **2.8.5. Washington Sözleşmesi 1965**

Dünya Bankası himayesinde oluşturulan devletler ve diğer devletlerin vatandaşları arasında, yatırım uyuşmazlıklarının çözümünü amaçlayan sözleşmedir. Washington Sözleşmesi<sup>159</sup> yabancı yatırım uyuşmazlıklarının çözümü için uluslararası merkez olan (ICSID)'i kurmuştur.

### **2.8.6. Panama Sözleşmesi 1975**

New York Sözleşmesi'ne olan güvensizliğin bir göstergesi olarak, Latin Amerika ülkeleri 30 Ocak 1975 tarihinde Panama'da, Panama Sözleşmesi'ni imzalamıştır.<sup>160</sup> Bu sözleşmede New York Sözleşmesi'nin uluslararası ticari tahkime yönelik hükümleri ağırlıklı olarak kullanılmıştır. Panama Sözleşmesi, Amerikan Devletler Örgütü (OAS) çatısı altında faaliyetlerini sürdürmektedir.

### **2.8.7. Yatırımların Karşılıklı Korunması ve Teşviki Anlaşmaları (YKKT)**

Anlaşmaların temelinde yabancı yatırımcılarla ev sahibi devlet arasında bölgesel ve sektörel alanda yatırımların özendirilmesi ve korunması amaçlanmakta söz konusu anlaşmalarda<sup>161</sup> benzer şekilde tahkim mekanizmasına yer verildiği görülmektedir. Yatırımların karşılıklı korunması ve özendirilmesi anlaşmaları; yabancı yatırımcıların korunması amacıyla yatırım garantileri sunması, yatırımların hükümet müdahalesinden korunması, hibe yardımları verilmesi, en çok gözetilen ülke işlemi yapılması, yerli yatırımcıyla benzer şekilde adil ve eşit işlem edilmesi, güvenlik sağlanması, tazminat ödemeksizin kamulaştırmanın men edilmesi, ev sahibi devlet ile uyuşmazlık durumunda tahkime gidilebilmesi gibi yararları sağlayan kapsamlı anlaşmalardır.

### **2.8.8. Çok Taraflı Yatırım Anlaşması 1998**

Çok Taraflı Yatırım Anlaşması<sup>162</sup> (1998), yabancı yatırımların korunması ve geliştirilmesi amacıyla oluşturulmuştur. Benzer uluslararası yatırım anlaşmalarıyla aynı özellikleri taşımasına rağmen daha çok gelişmiş ülkelerin çıkarlarını korumaya ve geliştirilmeye yönelik bir yapılanma olduğu gerekçesiyle rağbet görmemiştir.

### **2.8.9. Çok Taraflı Yatırımlar Garanti Anlaşması (MIGA) 1985**

Çok taraflı yatırımlar garanti anlaşmasıyla üye devletler arasındaki uyuşmazlıkların 58. maddesine göre tahkim mekanizmasının işleviyle çözümlenmesi hedeflenmektedir.<sup>163</sup> Sözleşmeyle kaynak ihtiyacındaki alanlara sermaye akışı özendirildiği gibi temel olarak

<sup>159</sup> EMEK Uğur, 1998, s. 22

<sup>160</sup> EMEK Uğur, 1998, s. 23

<sup>161</sup> EMEK Uğur, 1998, s. 24

<sup>162</sup> EMEK Uğur, 1998, s. 23

<sup>163</sup> YILDIRIM Murat, 2010, s. 134

yabancı yatırımcıların örneğin kamulaştırma gibi politik risklere karşı korunmaları amaçlanmaktadır.

## 2.9.Uluslararası Tahkim Kurumları

Birleşmiş Milletler Uluslararası Ticaret Hukuk Komisyonu UNCITRAL'a bağlı tahkim kurallarını ve ICC, ICSID gibi tahkimi doğrudan yöneten temel tahkim kurumlarının yanında bu alanda faaliyet gösteren; Amerikan Tahkim Birliği, Londra Uluslararası Tahkim Mahkemesi ve diğer uluslararası tahkim kurumları adı altında sıralanan bir dizi tahkim kurumunun varlığından da söz etmek olanağı vardır.<sup>164</sup>

### 2.9.1.Uluslararası Ticaret Odası Tahkim Mahkemesi (ICC)

ICC Uluslararası Tahkim Mahkemesi dünyanın en iyi bilinen ve en prestijli tahkim kurumu olup Paris'te faaliyet göstermektedir. Öncelikle hakem çözümüne başvurulabilmesi için taraflar arasında yazılı olarak tahkim anlaşmasının yapılmış olması ve uyuşmazlığın ICC tahkim heyeti yoluyla giderilmesi isteğinin açıkça belirtilmiş olması gerekmektedir. Taraflar isterlerse Tahkim Divanı'na karar düzeltme için başvurabilmektedir.<sup>165</sup>

### 2.9.2.Yatırım Anlaşmazlıklarının Çözümü İçin Uluslararası Merkez (ICSID)

ICSID kurallarının altında hakem çözümünü kabul eden taraflar kendi belirleyecekleri kurallarda uyuşmazlığı çözmekten vazgeçmiş sayılırlar.<sup>166</sup> ICSID tahkimin en önemli özelliği tarafların, parasal ödemelere ilişkin hakem kararlarını kendi ülkelerinin en son mahkeme kararı gibi tanıyacakları ve gereğini derhal yerine getirecekleridir. Hakem kararları bağlayıcı ve kesindir.

### 2.9.3.Birleşmiş Milletler Uluslararası Ticaret Hukuku Komisyonu (UNCITRAL)

UNCITRAL<sup>167</sup> yöntemi Birleşmiş Milletler Uluslararası Ticaret Hukuku Komisyonu tarafından hazırlanan kurumsal kurallar eşliğinde uyuşmazlığın çözümlenmesi yoludur. Taraflar UNCITRAL kurallara uymakla mükellef ancak bu kurallardan dilediklerini kullanmakta da serbesttirler. Kuralların içeriğine bakıldığında farklı ulusal kuralların bir yakınsamasının olduğu görülmektedir. UNCITRAL kurallarının esnek oluşu, hakem çözümünde gizliliğin ön plana çıkması ve firma sırlarının ifşasının engellenmesi, taraflara eşit

<sup>164</sup> EMEK Uğur, 1998, s. 24

<sup>165</sup> "Tahkim Yönergesi uyuşmazlık konularının neler olduğu ve süreçte dikkate alınacak usul ilkeleri üzerinde yetkili makamlar ve vergi yükümlüsünün mutabakatını ortaya koymaktadır. Bununla birlikte süreçle ilgili tüm ilke ve kurallar Tahkim Yönergesi'nde yer almayabilir. Bu durumda söz konusu ilke ve kuralların belirlenmesi oluşturulan tahkim komitesine bırakılabilir. Bu aşamada Komite, her bir uyuşmazlık konusunda sağlıklı çözüm üretilebilmesi için farklı usuller belirleyebilir ya da Uluslararası Ticaret Odasının (ICC) Tahkim Kuralları gibi var olan tahkim kurallarına da göndermede bulunabilir. Ancak Tahkim Komitesi'nin kararında etkili olacak bilgi ve belgeler yetkili makamlar tarafından KAU sürecinde elde edilmiştir. Bu bakımdan Tahkim Komitesi belirli özel durumların dışında uyuşmazlık konusu ile ilgili KAU sürecinde elde edilen bilgi ve belgelerden yararlanabileceği gibi ihtiyaç doğması halinde yetkili makamlardan ve vergi yükümlüsünden bilgi ve belge isteyebilir. Bu bakımdan Tahkim Yönergesi'nin belirtmediği tahkim sürecine ilişkin kurallar, ilkeler ve tahkim görüşmelerinin biçimini belirleme yetkisi Tahkim Komitesine bırakılmıştır. Bununla birlikte, KAU sürecinde gizlilik nedeniyle paylaşılmamış bilgi ve belgeler de yetkili makamların mutabık kalmasıyla tahkim komitesiyle paylaşılabilir. Yetkili makamlar tahkim görüşmelerinin sürdürüleceği yeri, görüşmelerin dili ve tercüme olanaklarını, görüşmelerin kayıt altına alınmasını ve bunların muhafaza konularını da müzakere konusu yapabilirler. OECD, süreçle ilgili bu konuların tahkim talebinin yapıldığı ülkenin yetkili makamı tarafından belirlenmesinin uygun olacağı görüşündedir." FERHATOĞLU Emrah, 2010, s. 100-101

<sup>166</sup> EMEK Uğur, 1998, s. 29

<sup>167</sup> EMEK Uğur, 1998, s. 36

işlem edilmesi, kurumsal tahkime göre daha az masraflı olması gibi nedenler dolayısıyla model yasanın seçildiği görülmektedir.

#### **2.9.4.Amerikan Tahkim Birliği (AAA)**

Amerikan Tahkim Birliği, uluslararası anlaşmazlıkların çözümü amacıyla oluşturulmuş bir merkezdir. Amerikan Tahkim Birliği, çeşitli ülkelerin önemli merkezlerindeki ofisleri vasıtasıyla, uyuşmazlıkların tahkim ile çözümlenmesini sağlamıştır. Alınan hakem kararları kesin ve bağlayıcıdır.

#### **2.9.5.Londra Uluslararası Tahkim Mahkemesi (LCIA)**

En eski uluslararası tahkim kurumu olan ve on dokuzuncu yüzyılın sonlarında kurulan Londra Uluslararası Tahkim Mahkemesi; adli anlamda bir mahkeme olmayıp, uyuşmazlıkların seri şekilde çözümlenmesini amaçlayan bir kuruluştur.

#### **2.9.6.Diğer Hakem Kurumları**

Stockholm Ticaret Odası Tahkim Enstitüsü (SCC), Çin Uluslararası Ekonomik Ticaret Tahkim Komisyonu (CIETAC), Dünya Fikri Mülkiyet Örgütü (WIPO) tahkim ve arabuluculuk merkezi olarak faaliyet göstermektedir. Ayrıca uygulamada bazı özel tahkim türlerine rastlamak da olanaklıdır. Örneğin Hububat ve Yem Ticaret Birliği (GAFTA), Londra Denizcilik Tahkim Derneği (LMAA), Londra Metal Borsası (LME), endüstriyel tabanlı uyuşmazlıkların çözümü amacıyla oluşturulmuş kural ve işlemler de bulunmaktadır.

### **2.10.Alternatif Çözüm Yöntemi Olarak Tahkim Düzenlemeleri**

#### **2.10.1.Küreselleşme Eğiliminde Tahkim**

Küreselleşmenin kültürel, siyasi ve ekonomik yaşam üzerinde belli standartlar oluşturulmasında büyük etkileri olduğu açıktır. Ancak bu etkileşim salt ulusal alanda değil aynı zamanda uluslararası düzeyde de kendini göstermiştir.<sup>168</sup>

#### **2.10.2.Alternatif Çözüm Mekanizması ADR**

Alternatif Çözüm Mekanizması ADR<sup>169</sup>, öne çıkan uyuşmazlıkların mahkemeler dışında çözümünü hedefleyen alternatif bir çözüm yöntemi olarak tanımlanmaktadır. Diğer bir ifadeyle ADR yargısız ya da mahkemeler dışında uyuşmazlıkların çözümüne olanak tanıyan mekanizmaların kolektif bir ifadesidir.<sup>170</sup> Arabuluculuk yönteminde ise görüşmeden farklı olarak çözüm sürecine üçüncü bir kişinin katılması ve sürecin tarafsız üçüncü kişi eliyle çözümlenmesi hedeflenmektedir.

#### **2.10.3.Alternatif Uyuşmazlık Çözüm Mekanizmasının Yapıları**

Uyuşmazlığı aralarında çözemeyen taraflar uyum için ADR tahkimine başvurur. ADR, mahkemeler ve tahkim dışında kalan, ticari davalarda uyuşmazlıkların çözümü için kullanılan yöntemleri ifade etmektedir. ADR, tahkim davasından önce veya dava süresince de

<sup>168</sup> BİRSEL Mahmut, 2005, s. 6

<sup>169</sup> EMEK Uğur, 1998, s. 16

<sup>170</sup> SADRULEŞRAFİ Hüseyin Ali, 2007, s. 399

kullanılabilen bir mekanizmadır. ICC, ICSID, UNCITRAL gibi kuruluşların, ADR mekanizmasıyla uyuşmazlık çözümü için yayımlanmış kuralları bulunmaktadır.

### **2.10.3.1. Arabuluculuk**

Arabuluculukta, tarafların arasındaki sözleşmeye göre atanan arabulucu, anlaşmazlık taraflarının bir çözüme ulaşmak için görüşme yapmalarına yardımcı olur. Arabulucu görevini yaparken taraflarla ayrı ayrı görüşebilir, anlaşmazlığın özelliğine göre davanın haklılığı veya haksızlığı konusunda tarafları bilgilendirir ve görüşmenin devam etmesini sağlar.

### **2.10.3.2. Uzlaştırma**

Uzlaştırma arabuluculukla benzerlik göstermektedir. Ancak, uzlaştırıcı uyuşmazlığın çözümü konusunda bir görüş, karar haline gelebilir. Bu görüş taraflara öneri olarak bildirilir. Taraflar bu kararı isterlerse kabul edebilir, isterlerse de daha sonraki görüşmeler için bir zemin olarak kullanılabilir. Uzlaştırıcının önerisi tarafları bağlamamaktadır.

### **2.10.3.3. Bilirkişi**

Bilirkişi kurumu, taraflar arasındaki uyuşmazlığın özel uzmanlık gerektirecek düzeyde teknik bir konuda olması durumunda daha faydalı olmaktadır. Bilirkişinin bulguları tarafları bağlamamaktadır. Ancak uzlaştırıcının önerisinde olduğu gibi, taraflar, bilirkişinin bulgularını doğrudan ya da bulgu uyuşmazlığın bazı yönlerini aydınlatıyorsa ilerideki görüşmelerde yardımcı olarak kullanılabilir.

## **2.10.4. Türk Hukukunda Tahkim Mevzuatına Yönelik Düzenlemeler**

3996 sayılı Yap-İşlet-Devret Kanununun imtiyaz ile ilgili maddelerinin iptali için Anayasa Mahkemesi'nde dava açılmış ve Yüksek Mahkeme yaptığı inceleme sonucu Kanunun imtiyaz sayılmama ile ilgili 5 ve 14'üncü maddelerini iptal etmiştir. Böylece yap-işlet-devret kapsamında yapılacak anlaşmalar imtiyaz sözleşmesi kabul edilerek, idari hukuk kapsamına alınmıştır.<sup>171</sup> Bu neviden işler özel kişilere gördürülecekse imzalanan sözleşmenin idari sözleşme yani kamu hizmeti ayrıcalığı sözleşmesi olduğu dolayısıyla yerli ve yabancı firmalara yani özel hukuk kişisine ayrıcalık sağlayan yasal düzenlemelerin bu gerçeği ortadan kaldırmayacağı, düzenlemelerdeki temel amacın Danıştay'ın devreden çıkarılması ve yabancı yatırımcıların arzuladıkları uluslararası tahkimin hayata geçirilmesinden başka bir şey olmadığı Anayasa Mahkemesi iptal kararında sıklıkla vurgulanmıştır.<sup>172</sup>

<sup>171</sup> “Devletler ve vergi idareleri için en büyük çekince dış müdahale ile egemenlik güçlerinin kaybedilmesidir. Devletlerin daima kendi istedikleri şeyleri yapmaları ve bir hakemin kararına uymamaları hukuka uygunsuzluğa sebebiyet vermektedir. Hakem yerine ulusal mahkemelerin bunu yapması söz konusu değildir, çünkü vergi anlaşmaları ile ilgili hususlarda New York Sözleşmesinin uygulanıp uygulanmayacağı tartışmalıdır. New York Sözleşmesi sadece ticari konularla ilgili uygulama yapma imkanı sağlamaktadır. Vergi anlaşmazlıklarının ise ticari konular kapsamı içerisinde dahil edilip edilemeyeceği müphemdir. Fakat Park önerisinde aksinin kararlaştırılmış olması hariç, 1958 tarihli Birleşmiş Milletler Tahkim Sözleşmesinin II, III ve V (1) (a) - (d) maddeleri, akit devletlerin ve vergi mükellefinin tahkim yükümlülüklerine ve verilen kararın sonuçlarına uygulanacaktır. Her bir akit devlet sadece hakemlerin taraflı davranması ve rüşvet alması gibi durumlar ile BM Tahkim Sözleşmesinin V(1)(a)-(d) maddelerindeki durumlarda hakem kararının iptal edilebilmesini kabul edecek, bunun haricinde hakem kararının ulusal mahkemelerin verdiği kesinleşmiş nihai karar niteliğinde olduğunu kabul edecektir. Ulusal tahkim hukukunda yer alan bir hakem kararının bozulması için kullanılacak gerekçeler uygulanmayacaktır. Hakem kararının gözden geçirilmesi kararın tanınması için başvuru ülke ile sınırlandırılmıştır.” YILDIRIM Murat, 2010, s. 239-240

<sup>172</sup> BİRSEL Mahmut, 2005, s. 33-34



## 2.11. Tahkim ve Mahkemeler

### 2.11.1. Milli Mahkemeler

Uyuşmazlığın çözümü konusunda, bir hakem veya mahkeme heyetinin yargılama yetkisi paylaşılabilir. Uyuşmazlığın çözümünde taraflar arasındaki sözleşme ve yürürlükte olan mevzuat sadece mahkemeleri ya da sadece hakem heyetini yetkili kılmışsa, bunların yargılama yetkisi kesindir.<sup>173</sup> Kaybeden taraf, mahkemelerin, kararın tahkim işlemine uyulması gereken kurallara aykırı olduğunu ilan etmesini, hakemlerin atanma şekline ve zaman limitlerine uyulmasını, uyuşmazlığa uygulanan maddi hukuka ve gerçeklere aykırı olduğu gerekçesiyle hakem kararını düzeltmesini isteyebilir.<sup>174</sup> New York sözleşmesiyle, tarafların sözleşmeden kaynaklanan bazı uyuşmazlıkları tahkime, diğerlerini de mahkemeye götürmeyi kararlaştırmaları olanaklıdır.<sup>175</sup>

### 2.11.2. Mahkemelere Kıyasla Tahkimin Üstünlükleri

Uluslararası ticaretten kaynaklanan uyuşmazlıkların çözümünde, olağan mahkemeler yerine tahkim mahkemelerine gitmek daha uygun olur. Dünyanın her yerinde genel yargıya karşı yönelen şikayetler, dava masraf ve ücretlerinin ağırlığı, davaların uzaması ve adaletin geç gerçekleşmesi, usul hükümlerinin karışıklığı gibi belli başlı noktalarda toplanmaktadır. Şikayetlerin her yerde benzer oluşu, bütün devletlerin yargı teşkilatının ve muhakeme usullerinin sabit bir rutin üzerinde kurulmuş olmasından ileri gelmektedir.<sup>176</sup>

#### 2.11.2.1. Uyuşmazlığı Çözecek Mahkemenin Belirlenmesinde Uzlaşmazlık

Taraflar menfaatlerini karşılıklı olarak birbirine uygun hale getirmeye çalıştıkça, uzlaştırıcı da kendi bilgi ve tecrübesini ortaya koyarak sağlıklı kararlar alabildikçe tarafları tatmin eden bir sonuca gidilebilir.<sup>177</sup> O halde uzlaştırmada, tarafların iyi niyetinin yanı sıra uzlaştırıcının kimliği de önemli rol oynamaktadır. Gerek taraflar nazarında saygın ve uzman kişiliğe sahip olmayan, gerekse tarafların iş ve sosyal çevresi içinde etkinliği bulunmayan uzlaştırıcıların tarafları ortak bir noktada birleştirebilmeleri mümkün olamamaktadır.

#### 2.11.2.2. Davaların İngilizce Görülmesinin Gerekliliği

Olağan mahkemeler, genelde, iddiaların ve kanıtların kendi dillerine tercüme edilmesini istemektedir. Ancak bu lisan taraflardan en az birisi için yabancı ya da tarafların sözleşme ve iletişim dilinden farklı bir dil anlamına gelmektedir.<sup>178</sup> Örneğin Çinli ve Fransız olan taraflar, çok farklı iki dil grubundan gelseler bile, tahkimin her iki tarafından anlayabileceği, iş ilişkilerini sürdürdükleri, İngilizce gibi bir dilde ele alınmasını kararlaştırabilir.

<sup>173</sup> SADRULEŞRAFİ Hüseyin Ali, 2007, s. 440-441

<sup>174</sup> “Dünyada en geniş katılımın sağlandığı uluslararası tahkim düzenlemelerinden biri olan New York Konvansiyonu, ülkelerin kendi iç hukuklarında kamu düzeninden sayılan hususlarda hakem kararlarının uygulanmasının reddedilebileceğini düzenlemiştir.” ULUÇ Didem, 2012, s. 4, 65

<sup>175</sup> BALCI Muharrem, 1999, s. 242

<sup>176</sup> BALCI Muharrem, 1999, s. 243

<sup>177</sup> EMEK Uğur, 1998, s. 18

<sup>178</sup> BALCI Muharrem, 1999, s. 244

### 2.11.2.3.Kararların Uluslararası Boyutta Olmasının Gerekliliği

Tahkimin, davalı tarafın malvarlığının bulunmadığı bir ülkede görülmesi söz konusu olabilir. Hem yabancı hakem hem de yabancı mahkeme kararları, kararın alındığı ülkeden başka bir ülkede tanınabilir ve uygulanabilir.<sup>179</sup> Tahkimde hakemler, sadece kendilerine tevdi edilmiş, üstelik uzmanlık alanına giren konuyu veya başından beri muttali oldukları bir uyuşmazlığı incelemek ve karar vermekle mükellef olduklarından, çok kısa süre içinde karar verebilme imkanları bulunmaktadır.

### 2.11.2.4.Gizliliğin Önemi

Taraflar uyuşmazlıklarını gizli tutmak isteyebilir. Tahkim genelde özel ve gizli bir süreçtir. Yani kamuoyu tahkim duruşmalarının dışında tutulmaktadır.<sup>180</sup> Taraflar aksini kararlaştırmadıkları sürece, tahkim belgeleri ve tarafların ifadeleri gizli tutulmaktadır.

### 2.11.2.5.Tıkanıklıkları Aşma İsteği

Tahkim, tarafların, mahkemelerdeki duruşmalarla karşılaştırıldığında, duruşmaların ele alınış biçimi üzerinde daha fazla kontrole sahip olmasına olanak tanımaktadır.<sup>181</sup> Tahkim oldukça esnek bir mekanizmadır. Tahkimi iyi bilen uygulamacıların elinde, tahkim bir uyuşmazlıkta, çabuk ve en uygun maliyetle, son kararı elde edilebilme olanağı verebilmektedir.

### 2.11.3.Mahkemeler Karşısında Tahkimin Yetersizlikleri

Uyuşmazlık, kararın alınacağı veya uygulamasının yapılacağı ülkenin mevzuatına ya da tahkimde uygulanmasına karşılaştırılan hukukun kendisine göre, tahkime götürülmeyebilir. Türkiye’de ise tahkim sadece çekişmeli yargıya giren hukuki uyuşmazlıklara uygulanmaktadır. İdari ve ceza yargısında tahkim uygun değildir.<sup>182</sup> Ancak, kamu kuruluşlarından, özel hukuk hükümleri çerçevesinde faaliyeti söz konusu olanlar, bu faaliyetleri kapsamında tahkim sözleşmesine taraf olabilmektedir.

#### 2.11.3.1.Tahkim Uzun Zamanda Sonuçlanabilir

Tahkimde ele alınan her dava, her zaman, kısa sürede sonuçlanması pek olası değildir. Yine de çok ender olarak mahkemelerde karar çabuk alınabilir. Mahkemelerde ve tahkimde, kararın alınışındaki zamanlama farkı hem uyuşmazlığın niteliğinden hem de hakem ve hakim arasındaki yetki farkından kaynaklanmaktadır.<sup>183</sup>

<sup>179</sup> BALCI Muharrem, 1999, s. 245

<sup>180</sup> EMEK Uğur, 1998, s. 19

<sup>181</sup> EMEK Uğur, 1998, s. 18

<sup>182</sup> EMEK Uğur, 1998, s. 19

<sup>183</sup> “Tahkim giderleri arasında yer alan hakem ücretinin belirlenmesi, milletlerarası tahkim uygulaması açısından önem taşıyan bir konudur. Hakem olarak seçilen kişi, bu görevi kabul etmek zorunda değildir. Hakemlik için yapılan teklif bir icap niteliğinde olup, ancak bu teklifin kabul edilmesi ile hakem ile taraflar arasında hakem sözleşmesi yapılmış olmaktadır. Masraflar, malvarlığı ile, özellikle para yönüyle yapılan fedakârlıklar olup, vekilin güven ilişkisi içinde vekâletin başarıya ulaşması için zorunlu saydığı giderlerdir. Uyuşmazlığın çözümlenmesi görevini yapan hakemler, kuşkusuz bu mesailer için belirli bir ücret alacaklardır. Hakem ücreti taraflarca belirtilmişse hakemlerin talep edebilecekleri ücret, karşılaştırılan bu ücret olacaktır. Taraflar ve hakemler arasında, ücret konusunda herhangi bir anlaşma olmadığı durumlarda, hakemlerin kendi ücretlerini bu tarife dışındaki bir ücret olarak tayin etmeleri mümkün değildir. Hakem ücretinin borçlusu, tahkim davasının taraflarıdır. Türk hukukunda taraflar hakem ücretinin ödenmesinden müteselsilen sorumludurlar. Milletlerarası Tahkim Kanununun 16/B maddesi uyarınca, hakem mahkemesi kararında, yargılama giderlerini gösterir.” AKINCI Ziya, 2013, s. 312

### 2.11.3.2.Zincirleme Sözleşmeler ve Dava Arkadaşlıkları Çelişkilere Neden Olur

Dava arkadaşlığında dava arkadaşı sayısı kadar dava vardır; fakat mahkemelerde bu davalar birlikte görülür.<sup>184</sup> Bu ise, zaman, emek ve harcamalardan tasarrufu, yani davaların, daha çabuk ve en az giderle sonuçlanmasını sağlar, tahkikatı ve yargılamayı kolaylaştırır ve basitleştirir ve nihayet çelişik hükümler verilmesini, davaların ayrı ayrı incelenmesi halinde bu davalar sonucunda verilecek hükümler arasında çelişki bulunmasını önler.

### 2.11.3.3.Çok Taraflı Davalarda Kararlar İtiraz Konusudur

Birden fazla davacının ya da davalının bulunduğu<sup>185</sup> benzer konulu uyuşmazlıklarda mahkemeler yerine tahkime gidildiğinde ise, tarafların rızası olmaksızın, davaları birleştirmek olanaksızdır. Tahkimin en önemli özelliklerinden bir tanesi gizliliklidir. Hem tahkim davaları hem de sonuçlar üçüncü kişilere kapalıdır.

### 2.11.3.4.Tahkim Masraflıdır

Tahkim tarafları, hakemler ve tahkim harcamaları için bir ücret ödemek zorundadır. Uzlaştırma giderleri ve uzlaştırıcı ücreti taraflarca eşit miktarlarda ödenir.<sup>186</sup>

## 2.12.Yatırım Anlaşmazlıklarının Çözümünde Tahkim Kurumlarının İşleyişi

Tahkime sözleşme tarafı ev sahibi devlet ile yine sözleşme tarafı diğer bir devlet vatandaşı olan yatırımcı arasındaki uyuşmazlıklarda başvurulabilir. Uyuşmazlık, bir yatırımla doğrudan ilişkili bir hukuki uyuşmazlık olmalıdır. Devletin, Konvansiyona taraf olması, tahkimde davalı ya da davacı olabilmesi için yeterli olmamaktadır. İlgili devletin söz konusu uyuşmazlığın tahkim yolu ile çözümüne onay vermiş olması da gereklidir.

### 2.12.1.Uluslararası Yatırım Anlaşmazlıkları

ICSID özellikle yatırım anlaşmazlıklarının çözümünü önleyerek, uyuşmazlığın bütün taraflarının istekleri ve çıkarlarını dengeleyen bir platformda çözüm sağlamayı hedeflemektedir.<sup>187</sup> Bunun için de sözleşme, tarafların karşılıklı anlaşmasını sağlayabilmek için uzlaştırma ve başka bir türlü anlaşma olmaması halinde uyuşmazlığın çözümlenmesi için tahkim kurumlarını oluşturmuştur.

<sup>184</sup> “Hakem kararının en büyük faydası ulusal mahkemeler tarafından yeniden gözden geçirilmiyor olmasıdır. Bu ise tahkimin uyuşmazlığı çözen nihai karar olması sebebiyle vergi anlaşmalarının karakteri ile uyuşmamaktadır. Ulusal mahkemeler ise, eğer ülkeler kendi ulusal yargılarına mutlaka bir gözden geçirme yaptırmayı istiyorlarsa sadece hakem kurulunun vermiş olduğu kararın uzlaşma çerçevesinde verilen bir karar olup olmadığı gözden geçirebilirler. Böyle bir durumda ulusal mahkemeler hakem kararının uzlaşmada belirtilen konuya ilişkin olmadığını belirlerse tahkim kararını, hakemlerin yetkilerini aşmış olması sebebiyle iptal edecektir. Nitekim ICSID anlaşmasının Kararın Tanınması ve Yürürlüğü başlıklı 53/1. maddesine göre; karar tarafları bağlayıcı olacak, daha üst bir makama götürülemeyecek veya bu sözleşmede öngörülenler dışında bir çözüme konu olmayacaktır. Taraflar bu sözleşme hükümlerine göre kararın yürütülmesi durdurulmadıkça karara uyacaklar ve hükümlerini yerine getireceklerdir. 54/1. maddeye göre: Her üye ülke bu sözleşmeye uygun olarak verilmiş her kararın bağlayıcı kabul edecek ve kararın parasal yükümlülüklerini kendi sınırları içerisinde kendi devletin mahkemesinin nihai bir kararı gibi yerine getirecektir. 54/2. maddede devletin mahkemesine ya da başka bir otoritesine ICSID tahkim kararını sadece sunarak kararın tanınmasını isteyecektir.” YILDIRIM Murat, 2010, s. 235

<sup>185</sup> Hakem kararının tenfizine Türk Mahkemelerinin yorum uyuşmazlıklarından kaynaklanan nedenlerle kolayca engel olmaları hukuki bakımdan sakıncalar doğurur. Sorunun çözümünde en kolay yol ICSID’da öngörüldüğü gibi hakem kararının sadece belirlenecek idari ya da yargısal makama sunulmasının yeterli olması ve ayrıca tanıma ya da tenfiz işlemine ihtiyaç olmamasıdır. Kararın tanınması ve tenfizi sadece ICSID hakem kararının sunulmasıyla gerçekleşecektir.” YILDIRIM Murat, 2010, s. 238

<sup>186</sup> EMEK Uğur, 1998, s. 29

<sup>187</sup> EMEK Uğur, 1998, s. 32

### **2.12.2.ICSID Hakemlik Mekanizması**

ICSID hakemlik hizmetlerinden yararlanmak tamamen tarafların rızasına bağlıdır.<sup>188</sup> ICSID tahkimine gitme konusundaki hükümler taraf devletler ile diğer taraf devlet yatırımcıları arasında imzalanan özel yatırım sözleşmelerinde yer alabileceği gibi, devletler arasında imzalanan iki taraflı yatırım antlaşmalarıyla önceden de kararlaştırılabilir.

### **2.12.3.ICSID'in İdari Yapılanması**

ICSID yapısında İdari Konsey, Sekreterlik ile Uzlaştırma ve Hakemlik Panelleri bulunmaktadır.

#### **2.12.3.1.İdari Konsey**

İdari Konsey, her taraf devletten gelen birer temsilciden oluşmaktadır. Her üyenin bir oy hakkı bulunmaktadır. Dünya Bankasının başkanı otomatik olarak İdari Konseyin de Başkanlığını yürütmekte, fakat oy hakkı bulunmamaktadır. İdari Konsey, yatırım anlaşmazlıkların çözümünde uygulanacak kuralları düzenler ve Genel Sekreteri görevlendirir.

#### **2.12.3.2.Sekreterlik**

Sekreterlik, bir Genel Sekreter, bir veya birden fazla Yardımcı Sekreter ve personelden oluşmaktadır. Genel Sekreter, ICSID'in yasal temsilcisi ve asli memurudur. Sözleşmenin hükümleri ve İdari Konseyin kabul ettiği kurallara uygun olarak, Genel Sekreter, ICSID'in idaresinden ve personel atamasından sorumlu bulunmaktadır.

#### **2.12.3.3.Panel**

Panel, Hakem Paneli, hakem heyetlerinde görev almak üzere, her biri, burada çalışmaya gönüllü olmak koşuluyla, kalifiye kişilerden atamayla oluşur. Her taraf devlet, Panele kendi vatandaşlarından veya diğer ülke vatandaşlarından 4 kişi atayabilmektedir.

### **2.12.4.ICSID'in Finansmanı**

ICSID'in finansmanı, merkezin harcamaları, sağladığı olanaklar karşılığı elde edilen gelirleriyle karşılanamıyorsa, geri kalan kısım, Bankaya üye olan ülkelerden onların Banka sermayesine katkı payları oranında, Bankaya üye olmayan ülkelere ise İdari Konseyin belirleyeceği kurallar içinde sağlanmaktadır.

---

<sup>188</sup> “Uluslararası vergi uyuşmazlıklarının çözülmesi konusunda, Milletlerarası Ticaret Odası (ICC) da tahkime değinmiştir. Çifte vergilendirme ile ilgili kaygılarını ilk kez 1920 yılında dile getiren ICC, vergi anlaşmasından kaynaklanan uyuşmazlıkların tahkim yoluyla çözülmesi fikrini de savunmuştur. ICC ye göre, uluslararası sermaye yatırımları ve ticaretin gelişebilmesi çifte vergilendirmeye uygun çözümler bulunmasına bağlıdır ve tahkim de çözüm yollarından biridir . Bu nedenle ICC, Çifte Vergilendirme Konusunda Uluslararası Komite adıyla, altı ülkenin temsilcilerinin katılımıyla bir yapı oluşturmuştur. ICC tarafından 1984 yılında yapılan öneride KAU'nün bağlayıcı olmayan tahkim usulü ile tamamlanarak iyileştirilmesi savunulmuştur. 1999 programında ICC, vergi uyuşmazlıklarından kaynaklanan anlaşmazlıkların zorunlu tahkim yoluyla çözülmesi konusunda, devletlerin teşvik edilmesi gerektiğini belirtmiştir. Daha sonra ICC Vergilendirme Komisyonu vergi konuları ile ilgili 03.05.2000 tarihli zorunlu ve bağlayıcı bir tahkim önerisi hazırlamıştır. 2002 yılında ise yeniden tahkim önerisinde bulunmuştur.” YILDIRIM Murat, 2010, s. 238

### **2.12.5.ICSID ve Türkiye**

Sözleşmeyi onaylayan 3460 sayılı Yasa ile Türkiye; yabancı sermayeyle ilgili yürürlükteki mevzuat çerçevesinde izin verilmiş ve fiilen yatırım faaliyeti başlamış olan yatırımlardan kaynaklanan uyuşmazlıkların ICSID'e götürebilmesi, Türk mahkemelerinin kendilerine özgü yargılama yetkisinde bulunması dolayısıyla Türkiye'de var olan taşınmazlar üzerindeki mülkiyet ve aynı hak uyuşmazlıklarının ICSID'e götürülmemesi, Türkiye Cumhuriyeti'nin diğer ülkelerle imzalayacağı Yatırımların Karşılıklı Teşviki ve Korunmasına ilişkin bağımsız ikili antlaşmalarda yatırım uyuşmazlıklarının Lahey Adalet Divanı'na götürülmesine ilişkin ICSID sözleşmesinin 64. maddesinin saklı kılınması koşuluyla sözleşmeyi onaylamıştır.

### **2.13.Uluslararası Ticaret Odasının Tahkim Divanı İşlevi**

#### **2.13.1.Uluslararası Tahkim Divanı**

Tahkim hizmetinin yanı sıra ICC, tarafların istemi halinde, uluslararası ticarete özel uzmanlık gerektiren teknik konularda ortaya çıkan anlaşmazlıkların çözümünde bilirkişi belirleyebilir; acil durumlarda, tahkim öncesi geçici karar alınması için hakem atayabilir; tarafların tahkime gitmeden anlaşmalarını sağlayacak uzlaştırma işlemini işletebilir.

#### **2.13.2.Tahkim Divanının İdari Yapısı**

Tahkim Divanının bir başkanı, bir başkan yardımcısı ve farklı uluslardan 50 üyesi bulunmaktadır. ICC Konseyi Divan Başkanını seçerek başkan yardımcısını atamaktadır.<sup>189</sup> Konsey Divan üyelerini, ICC Ulusal Komitesinin önerisi üzerine, atamaktadır. Divan, hakemlik talebiyle sunulan uyuşmazlıkların çözümünde kendisi karar vermemektedir. Bunun yerine, anlaşmazlık konusu dava üzerinde en son ve bağlayıcı kararı verecek hakemleri atamakta veya tarafların üzerinde anlaştığı hakemleri onaylamaktadır. Hakem heyetinin oluşturulmasının yanı sıra Divan, tahkim sürecinin başlatılması için gerekebilecek konularda kararlar alabilir, süreci denetler, ICC kurallarına uyulmasını sağlar. Ayrıca, kararları, sonuçlandırılıp taraflara bildirilmesinden önce gözden geçirir.

#### **2.13.3.Tahkim Divanına Başvuru**

Tahkim sürecinin başlayabilmesi için uyuşmazlık konusu davayla ilgili bilgileri ve hakemlerin atanması hakkındaki talebi içeren bir başvurunun ICC'ye sunulması gerekmektedir.<sup>190</sup> Bu sözleşmeden doğan veya bununla ilgili olan bütün anlaşmazlıklar Uluslararası Ticaret Odası'nın Tahkim ve Uzlaştırma Kuralları altında, bu kurallara göre atanan bir veya daha fazla sayıdaki hakem tarafından en son olarak sonuçlandırılır. Tarafların tahkim sözleşmesinde uygulanacak hukuku, hakemlerin sayısını, tahkimin yerini ve dilini belirtmeleri de ayrıca olanaklıdır.

#### **2.13.4.Hakem Heyetlerinin Oluşturulması ve Heyetin Yetkisi**

Taraflar hakem sayısı üzerinde anlaşamazlar ise, dava bir adet Tahkim Divanı, birer adet de taraflarca atanacak üç hakem tarafından ele alınır.<sup>191</sup> Taraflardan birisi, hakem atamak

<sup>189</sup> BALCI Muharrem, 1999, s. 364

<sup>190</sup> BALCI Muharrem, 1999, s. 346

<sup>191</sup> BALCI Muharrem, 1999, s. 351

konusunda her hangi bir nedenle başarısız olursa, Divan ilgili tarafın yerine de hakem atar. Tek hakemli davalarda hakem veya üç hakemli davalarda başkan ve Divanın atayacağı hakemler, taraflar uyuşmadıkça, anlaşmazlık taraflarının milliyetinden başka bir milliyetten olmalıdır.

Taraflardan birisi, hakemlerin tarafsızlığı ve hakemlik niteliklerindeki yetersizliği konusunda Divana yazılı itirazda bulunabilir. Divan tüm bu bilgiler doğrultusunda hakemler hakkında değerlendirmesini yapar. Hakemler bütün tarafların iddialarını akla uygun bir çerçevede ifade edebilmeleri için yeterince adil ve ön yargısız olmalıdır. Hakem heyeti elindeki belgeler çerçevesinde ve tarafların katılımıyla referans noktalarını içeren bir belge hazırlayarak işe başlamalı ve bu belge hakemler ve taraflarca imzalanmalıdır. Bu belgede, tarafların isimleri ve unvanları, tarafların adresleri, iddiaların ve isteklerin özeti, kararlaştırılması gereken konular, hakemlerin isimleri, unvanları ve adresleri, tahkimin yeri, tahkimin usul hukuku ve hakemlerin dostane aracı olarak dürüstlük ve adalete uygunluk kurallarına göre karar verip veremeyeceği gibi konular bulunmaktadır. Taraflar tahkime uygulanacak hukuku, tahkimin yeri ve dilini, hakemlerin dostane aracı olarak dürüstlük ve adalete uygunluk kurallarına göre karar verip veremeyeceğini aralarında anlaşarak belirleyebilir. Böyle bir anlaşmanın yokluğunda, hakem heyeti, uygulanacak hukuk kuralını kendisi saptar. Hakem heyeti, tüm davalarda taraflar arasındaki sözleşme hükümlerini ve ilgili ticari gelenekleri dikkate alır.

### **2.13.5.Hakem Kararlarının Alınması**

İlke olarak hakem heyetinin son kararını altı ay içerisinde vermesi gerekmektedir. Ancak gerektiğinde Tahkim Divanı bu süreyi uzatabilmektedir. Birden fazla hakemin olduğu heyetlerde karar çoğunlukla alınır. Çoğunluk sağlanamadığı zaman karar hakem heyetinin başkanınca alınır.<sup>192</sup> Hakem kararının tahkimin yapıldığı yerde alındığı varsayılır. Kararlar yazılı ve gerekçeli olmalıdır. Taraflar, heyetin karar almasından önce aralarında bir çözüme ulaşmışlarsa, tarafların istemi ve heyetin de hem fikir olması durumunda bu çözüm heyet kararı olarak irdelenir. Heyet, özellikle davanın başlangıcında, hakemlerin yargılama yetkisi, uyuşmazlığa uygulanabilir maddi hukuk gibi konularda kısmi karar da alabilir. Taslak karar Tahkim Divanınca uygun bulunmadığı sürece geçerlilik taşımaz ve taraflara bildirilmez.

### **2.13.6.Tarafların Anlaşması (Sulh) ve Davanın Düşmesi**

Karar verilmeden önce, taraflar uyuşmazlık üzerinde anlaşır ya da başka şekilde davanın düşmesini kararlaştırırlar<sup>193</sup> ise, Heyet veya Heyet henüz oluşturulmamışsa Genel Sekreter onların yazılı istemi üzerine usulüne göre davanın düştüğünü not eder ve kayda geçirir. Taraflar eğer Genel Sekretere tam ve imzalı çözüm metnini sunarlar ve Heyetten bu çözümü bir karar halinde somutlaştırmasını yazılı olarak isterlerse, Heyet bu çözümü kendi kararı şeklinde kayda geçirebilir.

#### **2.13.6.1.İstek Üzerine Davanın Düşmesi**

İtiraz edilecek olursa yargılama devam eder. İtiraz olması halinde, istemin kabul edilip edilmeyeceği ya da itirazın haklı olup olmadığı değerlendirme konusu yapılmamakta ve

<sup>192</sup> BALCI Muharrem, 1999, s. 357-359

<sup>193</sup> SADRULEŞRAFİ Hüseyin Ali, 2007, s. 432

yargılamaya devam edilmektedir.<sup>194</sup> Böyle bir düzenleme şekli, uyuşmazlığın olanaklar elverdiğince bir tarafın arzusuna bağlı olmaksızın esastan nihai olarak çözülmesinin istendiğini göstermektedir.

### **2.13.6.2.Tarafların Hiçbir İşlem Yapmamaları Nedeniyle Davanın Düşmesi**

Taraflar, fasılasız 6 ay boyunca veya aralarında anlaşacakları ve Heyetin veya Heyet oluşturulmamışsa Genel Sekreterin kabul edeceği başka bir süre içerisinde hiçbir yargılama işlemi yapmazlarsa, davaya devam etmeyecekleri varsayılır ve Heyet ya da Genel Sekreter tarafları bilgilendirdikten sonra davanın düştüğünü usulüne uygun olarak kayda geçirir.<sup>195</sup>

### **2.13.7.Tahkim İşleminin Kapanması**

Yargılama giderleri hakkındaki nihai karar üzerinde herhangi bir tesiri olmaksızın, Heyet, taraflarca aksi kararlaştırılmadıkça, yargılamanın herhangi bir aşamasında her tarafın ödemesi gereken, Hakem Heyetinin ücretleri ile harcamaları ve Merkezin olanaklarının kullanılmasından doğan harcamalardan ona düşen payı kararlaştırabilir.<sup>196</sup>

### **2.13.8.Uyuşmazlıkların Esastan Çözümlemesi ya da Kararın Alınması**

Bütün bireysel ya da muhalif görüşleri içerecek şekilde kaleme alınan karar işleminin kapanmasından itibaren 60 gün içinde imzalanır. Heyet bu sürede kararı yazamazsa, süreyi 30 gün daha uzatabilir.<sup>197</sup> Yazılı olarak verilmesi gereken kararlar, tarafların tam olarak tanımlanması, heyetin sözleşmeye göre kurulduğuna ilişkin bir bildirim oluşturulması gibi konuları içerir. Çözümü istenilen her sorun hakkında heyetin verdiği karar ve kararın dayandığı gerekçeleriyle birlikte, heyetin yargılama giderleriyle ilgili verdiği bütün kararlar, bu kar metninde belirtilir.

### **2.14.New York Sözleşmesi**

New York Sözleşmesi ile tarafların hakem kararlarını tanımayı reddetme gerekçeleri son derece sınırlı birkaç maddeye indirgenmektedir.<sup>198</sup> New York Sözleşmesi 1958 yılında imzalandığı halde aradan uzun zaman geçmesine rağmen, Türkiye bu Birleşmiş Milletler Sözleşmesini onaylamamış, aksine yabancı hakem kararlarının tenfizinde yaratılan büyük engeller hukuk sistemimiz içinde yer almaya devam etmiştir.<sup>199</sup>

#### **2.14.1.Yabancı Hakem Kararlarının Kabulü**

Uluslararası ticarî tahkimde görev alan hakemler, uluslararası ticareti ilgilendiren ve tarafları farklı devletlere bağlı kişiler arasındaki uyuşmazlıkların çözümünde görev alan özel

<sup>194</sup> “Hakem kararının tenfizine Türk Mahkemelerinin yorum uyuşmazlıklarından kaynaklanan nedenlerle kolayca engel olmaları hukuki bakımdan sakıncalar doğurur. Sorunun çözümünde en kolay yol ICSID’da öngörüldüğü gibi hakem kararının sadece belirlenecek idari ya da yargısal makama sunulmasının yeterli olması ve ayrıca tanıma ya da tenfiz işlemine ihtiyaç olmamasıdır. Kararın tanınması ve tenfizi sadece ICSID hakem kararının sunulmasıyla gerçekleşecektir. Hakem kararı kamu düzenine aykırı olsa bile kararın tanınması ya da tenfizi engellenemeyecektir.” YILDIRIM Murat, 2010, s. 238

<sup>195</sup> BALCI Muharrem, 1999, s. 198

<sup>196</sup> BALCI Muharrem, 1999, s. 201

<sup>197</sup> EMEK Uğur, 1998, s. 37

<sup>198</sup> BİRSEL Mahmut, 2005, s. 10

<sup>199</sup> BİRSEL Mahmut, 2005, s. 11

yetkili hakemlerdir.<sup>200</sup> Herhangi bir devlet adına yargılama yapmamaktadırlar. Kendileri de farklı ülkelerin vatandaşlarıdır. Hakemlerin bu özellikleri aynı zamanda onların herhangi bir devlet veya devletler topluluğunun kamu düzenini uygulamalarına da engeldir. Diğer bir deyişle milletlerarası hakemler mahalli veya topluluk halinde de olsa herhangi bir devlet veya topluluk kuralları ile bağlı değildirler. Fakat bu şekildeki bir belirleme milletlerarası hakemlerin hiçbir ülke kamu düzenini dikkate almamaları anlamına da gelmemektedir. Zira hakemlerin vereceği kararlar taraf ülkelerin ulusal hukuk kamu düzeni kuralları uygulanarak tenfiz ve kabul edilecektir. Bu nedenle uluslararası hakemler mahalli ve topluluk kamu düzenlerini en azından uygulamaya yönelik düşüncelerle dikkate almaktadırlar. Gerçekten de hakkında tenfiz isteminde bulunan hakem kararı, tenfiz isteminin yapıldığı ülke kamu düzeni kuralları kapsamında değerlendirileceğinden, hakemlerin ilk planda tenfiz ülkesinin ulusal kamu düzeni kurallarını dikkate almaları tahkimden beklenen yarara uygundur.

## **2.14.2.Yabancı Hakem Kararlarını Geçersiz Kılan Koşullar**

Hakemlerin yabancı olmasını engelleyen bir hüküm yasalarımızda yoktur. Ancak yabancı hakem kararlarının Türkiye’de uygulanma yeteneğini kazanabilmesi, kararın Türk Mahkemelerince tenfizine bağlıdır. Yabancı hakem kararlarının bu işleme bağlı olması, sözleşmelerdeki yabancı hakem şartını geçersiz kılmamaktadır. Yabancı hakem kararlarının tenfizine ilişkin kurallar ve uygulama Yargıtay tarafından yapılan içtihatlarla belirlenmektedir.<sup>201</sup>

### **2.14.2.1.Tahkim Anlaşmasının Geçersizliği**

Tarafların tahkim anlaşmasında seçtikleri tahkim kurumunu açıkça belirtmeleri gerekmektedir. Tarafların seçtiği tahkimi kurumunun açık olmaması durumunda Yargıtay hakem kararının tenfizinin olanaklı olmadığına karar vermektedir. Yargıtay Londra’da bir uluslararası tahkim merkezinin bulunduğu kendisine bildirilmesi üzerine, taraflar arasındaki sözleşmede söz konusu kurum tahkim mahkemesi olarak kararlaştırılmadığı için, ortada tarafların anlaşmasına uygun hakem mahkemesinden verilmiş bir karar bulunmadığını öne sürerek, tenfiz isteminin reddedilmesi gerektiğine karar vermiştir.<sup>202</sup>

### **2.14.2.2.Taraflardan Birinin Ehliyetsizliği**

New York Sözleşmesi'nin 5. maddesinde yetersiz ifadesi kullanılmıştır. Bu ifade Türkçe'ye ehliyetsizlik olarak çevrilmekle birlikte, Türk hukukundan farklı olarak tahkim anlaşmasını imzalayan kişinin tahkim anlaşmasının tarafını temsil yetkisine sahip olup

<sup>200</sup> BALCI Muharrem, 1999, s. 160

<sup>201</sup> BALCI Muharrem, 1999, s. 313

<sup>202</sup> “Taraflar arasında şekil açısından geçerli bir tahkim anlaşmasından bahsedebilmek için, tahkim anlaşmasının taraflarca imzalanması veya bu konunun taraflar arasındaki yazılı iletişimde kararlaştırılmış olması gerekmektedir. Bu durum, Yargıtay’ın bir kararında açıkça vurgulanmış ve davalının imzasını taşımayan bir metnin, tahkim anlaşması olarak kabul edilemeyeceği belirtilmiştir. Söz konusu kararda şöyle denilmiştir: Yabancı hakem kararlarının tenfizine karar verilebilmesi için gerekli olan ön koşul, taraflar arasında tahkim sözleşmesi yapılması veya esas sözleşmede çıkabilecek uyuşmazlığın hakem aracılığıyla çözümleneceğinin öngörülmüş olması gerekir. 29.5.1997 tarihli sözleşmede davalı alıcının imzası bulunmadığı gibi New York Sözleşmesi'nin anılan hükmünde belirtilen ve uyuşmazlığın çözümünde hakeme gidilmesine olanak verecek bir diğer hususun varlığı da kanıtlanamamıştır. Mahkemece bu yönler gözetilerek tenfiz talebinin MÖHUK’un 45/1. maddesi uyarınca reddi gerekirken, yazılı gerekçeyle kabulünde isabet görülmemiştir. Geçerli bir tahkim anlaşmasından bahsedebilmek için, tahkim şartının yetkili kişi veya kişilerce imzalanmış olması gerekir. Yargıtay bir kararında şöyle demiştir: davacı firma sözleşme konusu malları davalıya teslim ederek edimini ifa ettiğinden ortada geçerli bir satım sözleşmesi vardır. Ancak, tahkim sözleşmesi satım sözleşmesinden bağımsız olduğundan yapılan araştırma sonucu sözleşmedeki imzanın Osman Yıldırım’ya ait olmadığı saptandığından ortada geçerli bir tahkim sözleşmesinin varlığından söz edilemez.” AKINCI Ziya, 2013, s. 348-349



olmaması problemini de kapsamaktadır . Bu nedenle, tahkim anlaşmasını imzalayan kişinin bu yetkiye sahip olmaması da 5. madde anlamında bir tenfiz reddi sebebidir.<sup>203</sup>

### 2.14.2.3.Adil Yargılanma Hakkına Uyulmaması

New York Sözleşmesi'nin 5/b. maddesi uyarınca, tarafların âdil yargılanma hakkının gözetilmemesi, hakem kararlarının tenfizine engel olan bir durum olarak sayılmıştır. Özel durumlar dışında, hakemlerin belirlenme usulü, tamamen tarafların isteğine bırakılmıştır.<sup>204</sup>

### 2.14.2.4.Hakemlerin Tahkim Anlaşmasının Dışında Karar Vermesi

Hakemler, sadece tarafların tahkim anlaşması yaptığı konuda yetkili olup, yine hakemlik görevlerini, tarafların tahkim anlaşmasında belirledikleri yöntem ve sınırlar içerisinde yerine getirmek durumundadırlar. Aksine hareket, hakemlerin yetkilerini aşmaları anlamına gelecektir.<sup>205</sup>

### 2.14.2.5.Hakemlerin Tarafların İstemlerinin Dışında Karar Vermesi

Mahkemelerde olduğu gibi tahkimdeki yargılamada da hakemler, tarafların ileri sürdükleri hukuksal nedenlerle bağlı değildir. Hakemlerin tarafların ileri sürdükleri hukuksal nedenlerle bağlı olmaması, tarafların istediklerinin fazlasına hüküm verebilecekleri anlamına gelmez. Hakem kararı, talebe uygun şekilde verilmelidir. Hakemlerin tahkim anlaşması ile

<sup>203</sup> “İrade serbestisinin bir sonucu olarak, çok istisnai sınırlamalar hariç olmak üzere, taraflar diledikleri kişileri hakem olarak seçebilecekleri gibi hakemlerin seçilmesi usulünü, sayısını da istedikleri gibi kararlaştırabilirler. Hakemleri taraflar bizzat veya vekil ya da mümessille yetki tanıyarak seçebilir. Bu görev vekil tarafından yerine getirilecekse, ona açıkça bu yetkinin verilmesi gerekir. Zira bir başkası adına tahkim anlaşması yapabilmek için özel yetki gerekmekte ve vekaletnamede bu özel yetki bulunmazsa tahkim anlaşması geçersiz sayılmaktadır. Hangi hakem tayin usulü kararlaştırılırsa kararlaştırılır, tarafların hakem tayinini ile ilgili olarak bilgilendirilmeleri gerekir. Hakem seçimi konusunda kendisine bilgi verilmeyen taraf, söz konusu hakem kararının tenfizinin reddini isteyebilir. Tahkim yargılamasında taraflara eşit davranılması gerekmektedir. Bu sebeple, taraflar arasında tam bir eşitlik bulunmalı ve bu eşitlik tüm yargılama boyunca devam etmelidir. Tarafların tahkim prosedüründen haberdar edilmemeleri, hakem kararının tenfizine engel olacaktır. Tahkim yargılamasında taraflara yargılamaya ilişkin iddia ve savunmaları yapabilme imkânı tanınmalıdır. Bu imkân ise ancak tarafların tahkim usulü hakkında bilgi sahibi olmaları hâlinde kullanılacaktır. Belirlenen tebligat usulünün ihlal edilmesi dolayısıyla iddia ve savunmaların gereği gibi ileri sürülebilmesi âdil yargılanma hakkını ihlal edecektir. Hatta belirlenen tebligat usulüne uyulsa dahi söz konusu tebligat usulünün yargılama hakkında gereği gibi bilgi sahibi olma imkânı vermemesi de âdil yargılanma hakkının da ihlali anlamına gelebilir. Milletlerarası tahkim uygulamasında hakemler tanık ifadelerinin yazılı olarak sunulmasına karar vermektedir. Yine uygulamada, söz konusu tanık ifadelerinde çelişen durumlar veya irdelenmesi gereken konular olduğu zaman tanıklar dinlenmekte, aksi takdirde tanıkların yazılı ifadeleriyle yerinilerek karar verilebilmektedir. Bu sebeple, sadece tanıkların yazılı ifadelerinin dikkate alınması, tanıkların dinlenmesine ayrıca gerek görülmemesi, her zaman âdil yargılanma hakkının ihlali anlamına gelmeyebilir. Bununla beraber, tanıkların hakem heyetine vermiş olduğu yazılı ifadelerde hakem kararı açısından önemli vakıalar bulunmasına rağmen hakemlerin tanığın dinlenilmesine izin vermemesi âdil yargılanma hakkının ihlali sonucunu doğurabilir.” AKINCI Ziya, 2013, s. 352

<sup>204</sup> “Hakemlerin yetkilerini aşmaları kavramı altında, sözleşmede yetkilendirildikleri sınırları aşarak karar vermiş olmalarını da anlamak gerekir. Gerçekten, tarafların ortak iradesi ile kararlaştırdıkları ve hakemlere bu çerçevede görev ve yetki verdikleri sözleşmedeki bir hükmün hakemlerce görmezlikten gelinmesi, hakemlerin yetkilerini aşmaları anlamına gelecektir. Bu sebeple, hakemlerin tahkim anlaşmasının kapsamı dışında kalan bir konu hakkında karar vermeleri durumunda, hakemlerin yetkilerini aştığı kabul edilecektir. Örneğin, tarafların sözleşmeden uyuşmazlıkların tahkim yoluyla çözümlenmesini kararlaştırmakla birlikte fesih ile ilgili konular için tahkim yoluna başvurmayacaklarını belirtmelerine rağmen fesih hakkında karar vermeleri durumunda hakemler yetkilerini aşmışlardır. Uyuşmazlığın esasına uygulanan hukuk konusu, hakemlerin kendilerine verilen yetki çerçevesinde hareket etmeleri bakımından önem taşıyabilir. Zira taraflar sözleşmede hakemlerin hangi hukuku uygulayarak uyuşmazlığı çözeceklerini kararlaştırmışlarsa hakemlerin kendilerine verilen bu yetkinin dışına çıkmamaları gerekir. Aksi takdirde, hakemler yetkilerini aşmış olacaktır. Bununla beraber, tarafların hukuk seçimi yapmadıkları durumlarda uygulanacak hukukun belirlenmesinde hakemlerin yetkilerini aştığı iddia edilemez.” AKINCI Ziya, 2013, s. 352

<sup>205</sup> “Hakemlerin yetkilerini aşmaları kavramı altında, sözleşmede yetkilendirildikleri sınırları aşarak karar vermiş olmalarını da anlamak gerekir. Gerçekten, tarafların ortak iradesi ile kararlaştırdıkları ve hakemlere bu çerçevede görev ve yetki verdikleri sözleşmedeki bir hükmün hakemlerce görmezlikten gelinmesi, hakemlerin yetkilerini aşmaları anlamına gelecektir. Bu sebeple, hakemlerin tahkim anlaşmasının kapsamı dışında kalan bir konu hakkında karar vermeleri durumunda, hakemlerin yetkilerini aştığı kabul edilecektir.” AKINCI Ziya, 2013, s. 369

yetkilendirilmedikleri bir konuda karar vermeleri de yetkilerini aşmaları anlamına gelecektir. Tarafların dilekçeleriyle bu konuda talepte bulunmuş olmaları da bu sonucu değiştiremeyebilir. Zira hakemlerin yetki ve görevleri, esasen tahkim anlaşmasından kaynaklanmaktadır.<sup>206</sup>

#### 2.14.2.6.Hakem Seçim Yöntemine Aykırı Davranılması

Taraflar, tahkim anlaşmasında veya daha sonra hakemlerin ne şekilde seçileceği konusunda aralarında anlaşabilirler. Taraflar hakem veya hakem kurulunu kendileri belirleyebilecekleri gibi, hakem atama yetkisini üçüncü bir kişi veya kuruma da verebilirler. Tarafların hakem seçimi konusunda sahip oldukları bu serbestinin tek istisnası, hakem sayısı ile ilgilidir.<sup>207</sup>

#### 2.14.2.7.Usule Uygulanacak Kurallara Aykırı Davranılması

New York Sözleşmesi uyarınca, tahkim usulüne uygulanan kuralların ihlâl edilmesi, hakem kararının tenfizini engelleyebilir. Taraflar uyuşmazlığın tahkim yolu ile çözülmesi konusunda bir anlaşma yapmakla, hakemleri uyuşmazlığın çözümü konusunda yetkilendirmiş olurlar.<sup>208</sup>

#### 2.14.2.8.Hakem Kararının Bağlayıcı Olmaması Durumu

Tahkim yolunun en önemli özelliklerinden biri de, taraflar üzerinde bağlayıcı ve kesin nitelikte olmasıdır. Karardan hoşnut olmayan taraf, hakem kararının doğruluğunun incelenmesi için daima devlet yargısına gidecek, sonuçta uyuşmazlık kesin olarak daima devlet yargısı tarafından çözülecektir.<sup>209</sup> Her olayda hakem kararından sonra, uyuşmazlık bir

<sup>206</sup> “Tarafların dilekçeleriyle bu konuda talepte bulunmuş olmaları da bu sonucu değiştiremeyebilir. Zira hakemlerin yetki ve görevleri, esasen tahkim anlaşmasından kaynaklanmaktadır. Tarafların hakem verdikleri dava dilekçelerindeki taleplerinden ziyade, tahkim anlaşmasındaki kayıtlar hakemler için bağlayıcıdır. Dilekçelerde tahkim anlaşmasındaki sınırları aşan talepler tahkim anlaşmasının değiştirildiği anlamına gelmeyebilir. Tahkim anlaşması yapmak veya tahkim anlaşmasını değiştirmek için vekile özel bir yetki verilmesi gerekmektedir. Dolayısıyla böyle bir yetki olmadan ve dilekçelerdeki taleplere dayanarak tahkim anlaşmasının değiştirilmesi mümkün olmayacaktır. Zira bir başkası adına tahkim anlaşması yapabilmek için özel yetki gerekmekte ve vekaletnamede bu özel yetki bulunmazsa tahkim anlaşması geçersiz sayılmaktadır. Tahkim anlaşması yapma yetkisi olmayan bir acentanın akdettiği tahkim anlaşması da geçersiz sayılmaktadır. Talepten fazlaya hüküm verme yasağına ilişkin açıklamalar daha çok davacı içindir.” AKINCI Ziya, 2013, s. 361-362

<sup>207</sup> AKINCI Ziya, 2013, s. 363

<sup>208</sup> “Tahkim prosedürünün gerektiği şekilde gerçekleşip ve sonuçlanabilmesi için, tebligatın ve onun içeriğinin, ilgili bütün hususları kapsamı gerekir. Zira tebligat doğrudan sonuca etkilidir. Tebligatın eksik yapılması hakem kararının gerçeğe aykırı verilmesine neden olabilir. Bu durumda, eksik yapılan tebligat ile gerçeğe aykırı verilen hakem kararı arasında nedensellik bağı vardır. Böyle bir hakem kararının tenfizinin reddedilmesi, karşı tarafa, yargılamanın başından itibaren uygun biçimde savunma yapma hakkının tanınmamış olmasına dayanır. Delillerin sunulması ile ilgili usule aykırılıklar da kararın esasına etkili olan aykırılıklardan olabilir. Zira delillerin sunulması, tarafların iddia ve savunmalarını kanıtlayabilmelerini doğrudan etkiler. Bu sebeple, taraflardan birinin delillerini sunmadığı için belirli bir iddia veya savunmasını kanıtlayamadığının sabit olması durumunda, tahkim usulüne aykırılık olduğu ve bu durumun da kararın esasına etki ettiği kanıtlanmış olacaktır. İlgili tarafa verilen sürenin, yargılamanın gerektirdiği işlemleri tamamlayamayacak kadar kısa olması da hakem kararının tenfizinin reddine sebep olabilir. Belirli bir işlemin yapılması için verilen sürenin çok kısa olması hâlinde bunun bir âdil yargılanma hakkı ihlali olduğunun kabulü, sadece ilgili tarafın bu süreler içinde söz konusu fiili yapabilmemesinin mümkün olmadığını, objektif olarak ispatlanması hâlinde söz konusu olur. AKINCI Ziya, 2013, s. 363-373

<sup>209</sup> “Zira taraflar devlet yargısı yerine tahkim yolunu tercih ederken, uyuşmazlığın hızlı; tarafların seçtiği uzman ve sektörün özelliklerini bilen kişilerce çözülmesi; yargılamaya uygulanacak usul kurallarının ve yargılama dilinin taraflarca belirlenebilmesi gibi avantajları dikkate almışlardır. Bu sebeple, tenfiz davasında hakem kararının esasına ilişkin bir inceleme yapılmaz. Sadece, hakem kararının bağlayıcı olup olmadığı ve hakem kararının verildiği ülkenin mahkemeleri tarafından iptal edilip edilmediği incelenir. New York Sözleşmesi'nde düzenlenen bağlayıcılık kavramı, yabancı mahkeme veya hakem kararlarının kesinleşmesi koşulundan farklıdır. Nitekim Yargıtay, bir kararında aradaki farkı açıkça vurgulamış ve New York sözleşmesinin 5/e maddesinde hakem kararının bağlayıcılığın, mahkemeye kesinleşmiş hakem kararı ibraz edilmesi anlamına gelmediğini belirtmiştir.” AKINCI Ziya, 2013, s. 375

kez de yeniden devlet yargısında ele alınacak ve bunun sonucu olarak büyük bir zaman kaybının yanı sıra, tarafların devlet yargısı yerine tahkimi seçmelerinin tüm nedenleri ortadan kalkacaktır.

#### **2.14.2.9.Hakem Kararının İptal Edilmiş Olması Durumu**

Uluslararası ticarî tahkim merkezi olan ülkelerde hakem kararlarına karşı başvurulacak yolların azaltılması yönünde eğilim bulunmaktadır. Bu eğilimin temelini, hakem kararlarına karşı başvurulacak yolların kötüye kullanılması oluşturmaktadır.<sup>210</sup>

#### **2.14.2.10.Uyuşmazlığın Tahkime Uygun Olmaması Durumu**

Bir uyuşmazlığın tahkim yolu ile çözümlenip çözümlenmeyeceği, tahkime uygun olarak ifade edilmektedir. Hakem kararına konu olan uyuşmazlığın tahkime uygun olup olmadığı hâkim tarafından bağımsız şekilde belirlenir.<sup>211</sup>

#### **2.14.2.11.Hakem Kararının Kamu Düzenine Aykırı Olması Durumu**

Kamu düzeni tam ve net bir şekilde tanımlanamayan, zamana ve ülkeye göre değişen belirsiz bir kavramdır.<sup>212</sup> Kamu düzeninin belirsiz bir kavram olmasının tanıma bakımından yarattığı zorluğun ortadan kaldırılması için, tenfiz hakimine bu konuda takdir yetkisi verilmesidir.

<sup>210</sup> “New York Sözleşmesi’nde düzenlenen bağlayıcılık kavramı, yabancı mahkeme veya hakem kararlarının kesinleşmesi koşulundan farklıdır. Nitekim Yargıtay, bir kararında aradaki farkı açıkça vurgulamış ve New York sözleşmesinin 5/e maddesinde hakem kararının bağlayıcılığın, mahkemeye kesinleşmiş hakem kararı ibraz edilmesi anlamına gelmediğini belirtmiştir.” AKINCI Ziya, 2013, s. 376

<sup>211</sup> “Kamu düzenine ilişkin konular tahkime elverişli değildir. Örneğin, neseple ilgili davalar, iflas davaları, işçileri korumak için hukukundan kaynaklanan uyuşmazlıkların tahkime elverişli olmadığı kabul edilmektedir. Türkiye’de bulunan taşınmazların aynına ilişkin hakem kararlarının Türkiye’de tenfiz edilemeyeceği kabul edilmektedir. Türk hukukunda, Türkiye’de bulunan taşınmazların aynına ilişkin konular tahkime elverişli değildir. Yargıtay’a göre, taşınmazlara ilişkin konularda tahkime gidilememesinin sebebi, taşınmazların aynına ilişkin davaların kamu düzenine ilişkin olmalarıdır. Sözleşmeden doğan manevi tazminat talepleri de tahkime konu olabilir. Marka, patent, endüstriyel tasarım, faydalı model veya telif haklarına tecavüzle ilgili uyuşmazlıklar, tarafların üzerinde serbestçe tasarruf edebilecekleri uyuşmazlıklar olduğundan, tahkim yoluyla da çözümlenebilir. İhtisas mahkemelerinin kurulmuş olması, tahkime başvurulmasına engel değildir. Bu tür uyuşmazlıklar için konulacak tahkim şartı, sadece tarafları bağlayacak ve hakemlerin verecekleri karar, sadece tahkim anlaşmasının tarafları açısından bağlayıcı etkiye sahip olacaktır. Aralarında tahkim şartı bulunmak kaydıyla, iki firma arasındaki sınaî fikrî veya sınaî mülkiyet hakkına tecavüzden kaynaklanan bir uyuşmazlığın tahkim yolu ile çözümlenmesi mümkündür. Tahkim şartına taraf olmayan üçüncü kişinin, söz konusu fikrî veya sınaî mülkiyet hakkına tecavüz etmesi durumunda, tahkim şartına taraf olmayan üçüncü kişiye karşı tahkim yoluna başvurulamayacaktır.” AKINCI Ziya, 2013, s. 378-382

<sup>212</sup> “Taraflar arasındaki anlaşmanın ve hakem kararının sonuçları itibariyle vergi kaçınmayı, naylon fatura kesmeyi öngörmesi, gümrük vergilerinden kurtulmayı amaçlaması gibi durumlarda, hakem kararının kamu düzenine aykırılığın bahsedilebilecektir. Zira artık burada sadece iki taraf arasındaki hak ve borçları etkileyen bir durumun ötesinde, vergi veya gümrük gibi sonuçları itibarı ile kamu düzenini ihlal eden sonuçlar söz konusudur. Böyle bir hakem kararının Türkiye’de icrası kamu düzenine aykırılık yaratabilecektir. Bununla beraber, uyuşmazlığın vergi veya gümrük konuları ile ilgili olması otomatikman kamu düzeninin müdahalesini gerektirmez. Örneğin bir uyuşmazlıkta taraflar arasındaki anlaşma dolayısı herhangi bir vergi kaçırma veya benzeri bir durum içermeyip, sadece söz konusu vergi veya yükümlülüğü taraflardan kimin ödeyeceğine ilişkinse, böyle bir uyuşmazlığa kamu düzeni gerekçesi müdahale etmek söz konusu olmayabilir. Milletlerarası tahkim uygulamasında, uyuşmazlığın esasına ilişkin olarak ileri sürülebilecek kamu düzenine aykırılık iddiaları son derece azdır ve her halükârda uyuşmazlığın esasına ilişkin kamu düzenine aykırılık iddialarının mümkün olduğunca az dikkate alınmasında yarar vardır. Her şeyden önemlisi kararın doğru olması veya hukukun doğru uygulanması otomatik olarak kamu düzenine aykırılık sonucunu doğurmaz. Bu sebeple, tenfiz mahkemesi kamu düzenine aykırılığı inceleyen prensip olarak kararın esasına girerek, hakem kararının doğruluğunu esastan incelemeyiz. Sadece kamu düzenine aykırılığın bulunup bulunmadığını denetler. AKINCI Ziya, 2013, s. 383

### **2.14.2.12.Karşılıklılığın Bulunmaması Durumu**

Türkiye, New York Sözleşmesi'nde karşılıklılık koşulu ile ilgili çekince hakkını kullandığı için, New York Sözleşmesi kapsamındaki yabancı hakem kararları, ancak karşılıklılık gerçekleşmesi halinde Türkiye'de tanınmaktadır.<sup>213</sup>

### **2.14.2.13.Uyuşmazlığın Ticari Olmaması Hali**

New York Sözleşmesinin 1/3. maddesi uyarınca taraf devletler sözleşmenin kendi ulusal yasalarına kıyasla özellikle ticarî nitelikte olanları kapsamaktadır, demektedir. Türkiye, bu konudaki çekince hakkını kullanmıştır. Ticarî nitelikli olmayan hakem kararlarının tenfizi, New York Sözleşmesi kapsamı dışında kalmaktadır.<sup>214</sup>

### **2.14.3.Tenfiz Davasında Kanıt Yükümlülüğü**

Yabancı hakem kararlarının tenfize engel olan nedenlerinden bir kısmı mahkeme tarafından doğrudan dikkate alınırken; bir kısmı, ancak tarafların kanıtlaması koşulunda kabul görecektir. Buna göre, tahkime uygunluk ve kamu düzenine aykırılık durumlarında mahkeme, bu nedenler davalı tarafından ileri sürülmesi dahi yabancı hakem kararının reddine kendiliğinden karar verebilecektir.<sup>215</sup>

## **2.15.MÖHUK ve Yabancı Hakem Kararlarının Türkiye'de Tanınması**

Türkiye, New York Sözleşmesi'ne katılmış olduğundan, New York sözleşmesine taraf olan devletlerin ülkelerinde verilen hakem kararları New York Sözleşmesi hükümlerine göre uygulanacaktır. New York Sözleşmesi'nin kapsamın dışında kalan yabancı hakem kararları MÖHUK hükümleri uyarınca uygulanacaktır.<sup>216</sup>

### **2.15.1.Yabancı Hakem Kararlarının Türkiye'de Uygulanması**

Yargıtay, aldığı bir kararında, taraflar arasında düzenlenen sözleşme ve bu tahkim anlaşmasına dayanarak verilmiş olan hakem kararına göre, hakem kararı yabancı bir kanunun otoritesi altında kabul olunmuş yabancı mahkemece verilmiş yabancı duyurusu gibidir, demektedir. HUMK'un tahkime ait hükümleri şekle uygunluğu nedeniyle, Türk kanunlarının otoritesi altında verilen hakem kararlarına özgüdür.<sup>217</sup>

### **2.15.2.Yabancı Hakem Kararlarının Uygulanmasına Engel Olan Durumlar**

Türkiye 1980'lerden itibaren liberal politikalar kapsamında ekonomik açıdan dışa açılım söylemine ağırlık vermiş, bu amaçla uluslararası yabancı yatırımların ülkeye kabulünde sınırlandırmalar oluşturacak türden hukuki mevzuatın ortadan kaldırılmasına gayret etmiştir. Yabancı hakem kararlarının kabulü ve uygulanması, MÖHUK'un 60-62. maddeleri arasında

<sup>213</sup> Yargıtayımız söz konusu kararında, 3731 sayılı Yasayla onaylanan 10.6.1958 tarihinde New York'da yapılan sözleşme hükümlerine uygun karar verilmiş olmasıyla kamu düzeninin ihlâlinden ve mütakabiliyetin yokluğundan söz edilemeyeceğine göre, Dairemiz kararlarına, usul ve yasaya uygun tenfize dair kararın onanmasına, karar verilmiştir. Yargıtay bir başka kararında bu durumu açıkça vurgulamıştır. Karar da karşılıklılık koşulu şöyle ifade edilmiştir: "Yabancı hakem kararlarının Türkiye'de tenfizinin istenebilmesi için o kararın usulen kesinleşmiş ve icra kabiliyetinin kazanılmış olması gerekir." AKINCI Ziya, 2013, s. 390-391

<sup>214</sup> AKINCI Ziya, 2013, s. 391

<sup>215</sup> AKINCI Ziya, 2013, s. 392

<sup>216</sup> AKINCI Ziya, 2013, s. 393

<sup>217</sup> AKINCI Ziya, 2013, s. 393

düzenlenmiştir. Yabancı hakem kararlarının tenfizini düzenleyen bu maddeler ile New York Sözleşmesi'nin hükümleri arasında benzerlik vardır.<sup>218</sup>

### 2.15.3.New York Sözleşmesi ve MÖHUK Hükümleri

MÖHUK ve New York Sözleşmesinin yabancı hakem kararlarının kabulüne ve uygulanmasına yönelik hükümleri ne kadar benzer olsa, iki düzenleme arasında kesin farklılıkları vardır.

#### 2.15.3.1.Karşılıklılık Koşulu

New York sözleşmesinde karşılıklılık koşulu, sözleşmenin 1. maddesinde belirtilen ‘özellikle başka bir sözleşme ülke diyarında alınan hakem kararları açısından gerçekleşecektir’ ifadesiyle açıklanmıştır. Hakem kararının verildiği yer devleti New York sözleşmesine taraf değilse, karşılıklılık koşulu gerçekleşmemiş sayılacaktır. New York Sözleşmesi'nde karşılıklılık, yalnızca New York Sözleşmesi'ne taraf olma, diğer bir ifadeyle sözleşmesel karşılıklılık olarak anlaşılmaktadır.<sup>219</sup> Oysa MÖHUK anlamında karşılıklılık, aşağıda görüleceği gibi, sadece sözleşmesel karşılıklılıkla sınırlı tutulmamıştır. Bu sebeple, New York Sözleşmesi'ne taraf olmayan bir devlette verilen hakem kararı, sözleşmesel karşılıklılık koşulu gerçekleşmediği için New York Sözleşmesi uyarınca tenfiz edilemese dahi MÖHUK hükümlerine göre tenfiz edilebilir. Zaten MÖHUK hükümlerinin pratikte uygulanması, ancak böyle bir durumda söz konusu olabilecektir.<sup>220</sup>

#### 2.15.3.2.Hakem Kararının Kesinleşmesi

MÖHUK'un 60/1. maddesi uyarınca, yabancı hakem kararının bağlı olduğu veya verildiği yer hukuku hükümlerine göre kesinleşmiş olması gerekmektedir. MÖHUK'un 62/h maddesi uyarınca, yabancı hakem kararı, kesinleşmemiş veya uygulanma yeteneği kazanmamış veya verildiği yerin yetkili birim tarafından iptal edilmiş ise, Türk mahkemesi tenfiz istemini ret edecektir.

<sup>218</sup> “New York Sözleşmesi, hakem kararlarının tenfizi usulünü tenfiz istenen devletin hukukuna tâbi kıldığı için, tenfiz davasının usulü hakkında, tamamen MÖHUK'un 60-61 ve bu maddelerin atıf yaptığı 55,56 ve 57. maddeler uygulanacaktır. MÖHUK'un 60-61. maddeleri, New York Sözleşmesi'nin kapsamındaki hakem kararlarına da uygulanacaktır. Yabancı hakem kararlarının tenfizinin ret edileceği durumlar, MÖHUK'un 62. maddesinde düzenlenmiştir. Bu maddeler incelendiğinde, New York Sözleşmesi'nin 5. maddesi ile MÖHUK'un 62. maddesinin aynı denilebilecek kadar birbirine benzediği görülmektedir. tenfize engel olan durumlar, esas itibarıyla MÖHUK ve New York Sözleşmeleri'nde aynıdır. Nitekim, MÖHUK hazırlanırken, Türkiye henüz New York Sözleşmesi'ne taraf olmasa dahi yabancı hakem kararlarının tenfizine engel olan durumlar düzenlenirken, New York Sözleşmesi'nin hükümlerinin esas alınması uygun görülmüştür.” AKINCI Ziya, 2013, s. 396-397

<sup>219</sup> “New York Sözleşmesi'nde karşılıklılık, yalnızca New York Sözleşmesi'ne taraf olma, diğer bir ifadeyle sözleşmesel karşılıklılık olarak anlaşılmaktadır. Oysa MÖHUK anlamında karşılıklılık, aşağıda görüleceği gibi, sadece sözleşmesel karşılıklılıkla sınırlı tutulmamıştır. Bu sebeple, New York Sözleşmesi'ne taraf olmayan bir devlette verilen hakem kararı, sözleşmesel karşılıklılık koşulu gerçekleşmediği için New York Sözleşmesi uyarınca tenfiz edilemese dahi MÖHUK hükümlerine göre tenfiz edilebilir. Zaten MÖHUK hükümlerinin pratikte uygulanması, ancak böyle bir durumda söz konusu olabilecektir.” AKINCI Ziya, 2013, s. 398

<sup>220</sup> “Hakem kararının kesinleşmediğini ispat yükü, MÖHUK 62. maddesinin son fıkrası uyarınca, hakkında tenfiz istenen (karşı) tarafa aittir. Yargıtay bir kararında ispat yükünün tenfiz davasının davalı tarafında olduğunu açıkça ifade etmiştir. New York Sözleşmesinde hakem kararlarının bağlayıcı olması koşulu aranırken, MÖHUK'un 62. maddesi, hakem kararlarının kesinleşmesinden bahsetmektedir. Söz konusu kavramlar, Yargıtay kararlarında farklı yorumlanmıştır. Bununla beraber, Yargıtay diğer bazı kararlarında, hakem kararının kesinleşmediği kanıtlanmadıkça, hakem kararının verildiği ülke mahkemelerinden, hakem kararının kesinleştiğine dair bir karar almaksızın da tenfizinin mümkün olabileceğini ifade etmiştir. Söz konusu kararda ispat yükünün, hakem kararının kesinleşmediğini iddia eden davalıda olduğu ifade edilmiştir. Yargıtay, New York sözleşmesindeki bağlayıcılık kavramının, hakem kararının kesinleşmesinden farklı olduğunu belirtmiştir.” AKINCI Ziya, 2013, s. 402

### 2.15.3.3.Kanıtlama Zorunluluğu

New York Sözleşmesi uyarınca, yabancı hakem kararlarının tanınmasına ve yerine getirilmesine engel olan nedenlerden bazısı, mahkeme tarafından doğrudan alınırken; bazısı da tarafların kanıtlaması koşuluyla kabul edilmektedir.<sup>221</sup>

### 2.15.3.4.Tenfiz Engellerinin Bağlayıcılığı

New York Sözleşmesi'nin 5. maddesinde yabancı hakem kararının tenfizine engel olan durumlar düzenlenirken, bu durumlardan birinin gerçekleşmesi durumunda mahkemeye hakem kararlarının tenfizini ret etme yetkisi verilmiştir.<sup>222</sup>

---

<sup>221</sup> “Hangi durumların mahkeme tarafından kendiliğinden dikkate alınacağı açısından New York Sözleşmesi ve MÖHUK arasında fark bulunmaktadır. New York Sözleşmesi uyarınca, tahkime elverişlilik ve kamu düzenine aykırılık durumlarında mahkeme, bu durumlar davalı tarafından ileri sürülmesi dahi re'sen yabancı hakem kararının tenfizinin reddine karar verebilecektir. MÖHUK'un 62. maddesi uyarınca, tahkime elverişlilik ve kamu düzenine aykırılık durumlarının yanı sıra, tahkim şartı veya sözleşmesinin bulunmaması da mahkeme tarafından re'sen dikkate alınacak bir tenfiz engeli olarak düzenlenmiştir. Her ne kadar, tenfize engel olan durumlar, 5. maddede sayılmış olsa da New York sözleşmesinin 4/2. maddesi uyarınca, tenfiz davasının açılabilmesi için, hakem kararı ile birlikte tahkim anlaşmasının mahkemeye sunulması gerekmektedir. Bu sebeple, mahkemenin tahkim anlaşması olmadan hakem kararının tenfizine ilişkin dava hakkında karar vermesi zaten söz konusu olamaz. New York Sözleşmesi'nin 4/2. maddesi uyarınca tenfiz anlaşması, zaten tenfiz davasının bir ön şartı olarak mahkeme tarafından re'sen dikkate alınacaktır. Bu sebeple, pratikte, geçerli bir tahkim anlaşmasının varlığını ispat yükü açısından da, New York Sözleşmesi ve MÖHUK arasında bir fark ortaya çıkmayacaktır.” AKINCI Ziya, 2013, s. 403

<sup>222</sup> “Mahkeme tenfiz engellerinin bulunmasına karşın hakem kararının tenfizine karar verebilir. Bu durum, özellikle hakem kararının verildiği ülke mahkemesinde iptal edilmesi durumunda tartışma yaratmaktadır. Tenfiz istenen devlet mahkemesi, verildiği ülkede iptal edilen bir hakem kararının geçerli bir hakem kararı olduğunu düşünüyorsa söz konusu hakem kararının tenfizine karar verebilecektir. MÖHUK'taki düzenleme, hakem kararının tenfizini engelleyen durumlardan bir tanesinin varolması durumunda, artık mahkemeye herhangi bir takdir yetkisi vermeyerek, mahkemenin yabancı hakem kararını ret edeceğini ifade etmektedir.” AKINCI Ziya, 2013, s. 404

### 3.SONUÇ

Çifte vergilendirme başta olmak üzere uluslararası alanda ortaya çıkan sorunlara çözüm bulmak amacıyla yapılan vergi anlaşmaları kaynak olma bakımından büyük öneme sahiptir. Çünkü usulüne uygun şekilde yapılıp iç mevzuat tarafından da onaylandıktan sonra devletler açısından bağlayıcı bir nitelik taşıyan vergi anlaşmaları, o devletler arasında husule gelebilecek bir anlaşmazlıkta başvurulacak en önemli yazılı metin özelliğini taşımaktadır. Bir uluslararası vergi anlaşması, uluslararası yetkisel çifte vergilendirmeyi ortadan kaldırmayı amaçlayan, aynı zamanda iç mevzuatta var olan hükümleri geliştirmeye ve rafine etmeye yarayan bir enstrümandır. Bu bağlamda, devletler arasında yapılan ister iki taraflı, ister çok taraflı olsun çifte vergilendirme anlaşmalarının asıl gayesinin çifte vergilendirmeyi engellemek olduğu kadar başka amaçları da bulunmaktadır. Çifte vergilendirme anlaşmalarının gayeleri; her ülkenin aynı gelir veya servet üzerinde, uluslararası işlem veya olaylarla ilgili sahip olduğu vergilendirme hakkından doğan çifte vergilendirmeyi önlemek, çifte vergilendirme anlaşmaları yoluyla devletler arasındaki vergi koyma yetkisinin paylaşımını sağlamak, uluslararası işlem veya olaylarla ilgili vergi kaçakçılığına engel olmaktır. Bu maksatlarıyla çifte vergilendirme anlaşmaları, devletlerin vergilendirme haklarıyla ilgili olarak iç mevzuatlarına koydukları hükümlere müdahale ederek, egemenlik haklarına dokunmaktadırlar.

## 4.KAYNAKÇA

### 4.1.Kitaplar

ACER Yücel ve KAYA İbrahim, 2010, *Uluslararası Hukuk Temel Ders Kitabı*, Ankara

AKDOĞAN Abdurrahman, 2001, *Türk Vergi Sistemi ve Uygulaması*, Ankara

AKDOĞAN Abdurrahman, 1991, *Vergilerin İncelenmesi ve Değerlendirilmesi*, Ankara

AKINCI Ziya, 2013, *Milletlerarası Tahkim*, İstanbul

AKSAR Yusuf, 2013, *Uluslar arası Hukuk*, Ankara

AKSOY Şerafettin, 1996, *Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi (Temel Prensipler, Vergi Tekniği, Türk Vergi Sistemi)*, İstanbul

BALCI Muharrem, 1999, *İhtilâfların Çözüm Yolları ve Tahkim*, İstanbul

BAYRAKLI Hasan 2011, *Vergi Uyuşmazlıkları ve Çözüm Yolları*, Afyonkarahisar

BAYRAKLI Hasan, 2011, *Genel Vergi Hukuku*, Afyonkarahisar

BERBER Leyla, 1999, *Uluslararası Ticaret Odası (ICC) Tahkim Tüzüğü Uygulaması*, Ankara

BİLGİN Persev, 1970, *Uyuşmazlık Mahkemesi ve Danıştay İçtihatlarına Göre İdari Sözleşmelerin Kriterleri*, İstanbul

BİLİCİ Nurettin, 2008, *Vergi Hukuku*, Ankara

BİLİCİ Nurettin, 2007, *Avrupa Birliği-Türkiye İlişkileri*, Ankara

BİLİCİ Nurettin, 2011, *Vergi Hukuku (Genel Hükümler, Türk Vergi Sistemi)*, Ankara

BİRSEL Mahmut, 2005, *Türkiye’de Yabancı Hakem Kararlarının Tenfizinin Anayasal ve Küresel Boyutları*, Ankara

BOZKURT Ertuğrul ve KÜTÜKÇÜ Muammer ve POYRAZ Yasin, 2009, *Devletler Hukuku*, Ankara

ÇAĞAN Nami, 1982, *Vergilendirme Yetkisi*, İstanbul

DURAN Lütfi, 1982, *İdare Hukuku Ders Notları*, İstanbul

DÖNMEZ Recai, 1992, *Teoride ve Uygulamada Vergi Afları*, Eskişehir

ERKUT Celal, 1990, *İptal Davasının Konusunu Oluşturması Bakımından İdari İşlemin Kimliği*, Ankara



- ERTEKİN Emel ve KARATAŞ İzzet, 1997, *Uygulamada İhtiyarî Tahkim ve Yabancı Hakem Kararlarının Tenfizi Tanınması*, Ankara
- FERHATOĞLU Emrah, 2010, *Uluslararası Vergi Uyuşmazlıklarının Tahkim yoluyla Çözümlemesi, Avrupa Birliği Tahkim Anlaşması*, İstanbul
- GÖZLER, Kemal, 2003, *İdare Hukuku*, Bursa
- HARMANCI Mehmet, 2004, *Çokuluslu Şirketler Ve Doğrudan Yabancı Sermaye Yatırımları*, Ankara
- KALPSÜZ Turgut, 1989, *Milletlerarası Ticarete Uyuşmazlıkların Tahkim Yolu ile Halli*, Ankara
- KARAKOÇ Yusuf, 2011, *Genel Vergi Hukuku*, Ankara
- KURU Baki, 2001, *Hukuk Muhakemeleri Usulü*, İstanbul.
- MERAY S.L. 1977. *Uluslar arası Hukuk ve Uluslar arası Örgütler*, Ankara
- NOMER Ergin, 2000, *Milletlerarası Tahkim*, İstanbul
- ÖNCEL Mualla ve ÇAĞAN Nami ve KUMRULU Ahmet, 2011, *Vergi Hukuku*, Ankara
- PAZARCI Hüseyin, 2007, *Uluslararası Hukuk*, Ankara
- PEHLİVAN Osman ve ÖZ Ersan, 2011, *Uluslararası Vergilendirme*, Trabzon
- PEHLİVAN Osman, 2011, *Vergi Hukuku Genel İlkeler ve Türk Vergi Sistemi*, Trabzon
- PİŞMAF Şamil, 2012, *İktisadi ve Hukuki Açıdan Teşebbüsler Arası Bilgi Değişimi*, Ankara
- POLATKAN Vahit, 2000, *Yap İşlet Devret Modeli ile Ulusal ve Uluslararası Tahkim*, Ankara
- SABAN Nihal, 2009, *Vergi Hukuku*, İstanbul
- SANLI Cemal, 1986, *Milletlerarası Ticari Tahkimde Esasa Uygulanacak Hukuk*, Ankara
- SANLI Cemal, 2002, *Uluslararası Ticari Akitlerin Hazırlanması ve Uyuşmazlıkların Çözüm Yolları*, İstanbul
- SARAÇ Özgür, 2006, *Küresel Vergi Rekabeti ve Ulusal Vergi Politikaları*, İzmir
- SEMERCİGİL Murat, 1992, *Türk Vergi Anlaşmaları Yorum ve Açıklamaları*, Ankara
- SUR Melda, 2010, *Uluslararası Hukukun Esasları*, İstanbul

- ŞENYÜZ Doğan ve YÜCE Mehmet ve GERÇEK Adnan, 2012, *Vergi Hukuku*, Bursa
- TAN Turgit, 1996 “*İdare Hukuku Açısından Yap-İşlet-Devret Sözleşmesi*”, Yap-İşlet-Devret Modelinin Uygulanmasında Ortaya Çıkan Sorunlar, Banka ve Ticaret Hukuku Araştırma Enstitüsü, Ankara
- TELLİ Serap, 1991, *Devletler Hukuku Açısından Uluslararası Ticaret ve Kurumlaşması*, Ankara
- TEZEL Adnan, 1989, *Uluslararası Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları ve Türkiye Uygulaması*, İstanbul
- TUNCER Selahattin, 1974, *Çifte Vergileme ve Milletlerarası Vergi Anlaşmaları*, Ankara
- TUNÇOMAĞ Kenan, 1969, *Borçlar Hukuku C.1*, İstanbul
- ULUÇ Didem, 2012, *Rekabet Hukukunda Tahkim Uygulamaları*, Ankara
- ULUSOY Ali, 2001, *Hukuk ve Ekonomi Perspektifinden Uluslararası Tahkim ve Kamu Hizmeti*, Ankara
- UZUN Elif ve ŞİMŞEK Güntay ve TÜTÜNCÜ Ayşe Nur, 2012, *Uluslararası Hukuk 1*, Eskişehir
- YALTI Billur, 1995, *Uluslararası Vergi Anlaşmaları*, İstanbul
- YILDIRIM Murat, 2010, *Uluslararası Vergi Hukuku’nda Tahkim*, İstanbul
- YILMAZ İlhan, 2004, *Uluslararası Yatırım Uyuşmazlıklarının Tahkim Yoluyla Çözümü ve ICSID*, İstanbul

#### 4.2.Makaleler

- ARIKAN Zeynel ve YURTSEVER Hatice, 2004, “*Türkiye’de Mali Afların Nedenleri Etkileri ve Sonuçları I*”, Yaklaşım, Sayı:136
- BERKAY Ferhan ve ARMAĞAN Ramazan, 2011, *Vergilemenin Uluslararası Boyutlarından Çifte Vergilendirme Sorunsalının Türk Vergi Sistemine Etkisi*, Süleyman Demirel Üniversitesi Vizyoner Dergisi
- ÇAMLICA Mustafa, 1995, “*Vergi Anlaşmalarının Tatbikatında Ortaya Çıkan Sorunlar ve Çözümüne İlişkin Öneriler*”, Vergi Dünyası, Sayı: 168-Ağustos
- ÇELİKKAYA Ali ve BİŞGİN Ayşegül, 2012, “*Uluslararası Alanda Vergi İdareleri Arasında Bilgi Değişimi: Türkiye’nin Taraf Olduğu Anlaşmalar Açısından Konunun Değerlendirilmesi*”, Maliye Dergisi Sayı 163

- ÇİÇEK Hüseyin Güçlü ve SAYIN Sibel, 2013, “*Uluslararası Vergi Hukukunun Kaynakları Üzerine Bir Değerlendirme*”, Uludağ Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi Cilt 32 Sayı 2
- ELVERİŞ İdil, 2004, “*İstanbul Milletlerarası Tahkim Merkezi ve Türkiye Hakem ve Bilirkişi Odaları Birliği Kanun Tasarıları Hakkında Eleştiriler*”, Prof. Dr. Necip Kocayusufpaşaoğlu İçin Armağan, Ankara
- EMEK Uğur, 1998, “*Enerji Yatırımları ve Uluslararası Ticari Tahkim: Bütüncül Bir Yaklaşım*”, Ankara, İşletme ve Finans Dergisi
- ERKAN Mustafa, 2011, “*Möhük Madde 31 Bağlamında Türk Hukukunda Doğrudan Uygulanan Kurallara Bakış*”, Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi cilt 15 sayı 2
- FERHATOĞLU Emrah, 2011, “*Almanya-Türkiye Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması'nda Bağlama Kuralları*” Maliye Dergisi Sayı 161
- FERHATOĞLU Emrah., 2006, “*Avrupa Birliğinde Tasarrufların Vergilendirilmesi*”, Vergi Sorunları Dergisi sayı 212
- SADRULEŞRAFİ Hüseyin Ali, 2007. “*Türk Milletlerarası Tahkim Kanununa İlişkin Düzenlemeler İle Uygulamalar Hakkında Görüşler*” Dokuz Eylül Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, Cilt 9, Sayı: 1
- SANLI Cemal, 1986, “*Milletlerarası Ticari Tahkimde Esasa Uygulanacak Hukuk*”, Ankara, Banka ve Ticaret Hukuku Araştırma Enstitüsü Yayınları No:18.
- SARAÇ Osman, 2013, “*Milletlerarası Tahkim ve Uluslararası Yatırımlar*”, Maliye Dergisi, sayı 165
- YEŞİLOVA Bilgehan, 2008, “*Milletlerarası Tahkimin Hukuki Niteliği Üzerine Düşünceler ve Güncel Gelişmeler*”, TBB Dergisi, sayı 76
- YILMAZ Alper, 2002, “*Milletlerarası Tahkim Kanunu Uyarınca Yabancılık Unsuru*”, Ankara Barosu Dergisi, 2002/1, Ankara
- YILMAZ Ercan, 2008, *Uyuşmazlık Çözümünde Toplumlar Arası Diplomasi Yöntemi*, Akademik Fener, sayı 6
- YILMAZ Halil, 2004, “*Uluslararası Tahkim Örgütlenmeleri*” Ankara Barosu Dergisi, 2004/2, Ankara
- YILMAZ Lerzan, 2006, “*4875 Sayılı Doğrudan Yabancı Yatırımlar Kanunu'nun Getirdiği Yenilikler*”, İstanbul Ticaret Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi Yıl:5 Sayı:10

### **4.3.Sempozyumlar**

BİRSEL Mahmut ve BUDAK Cem, 1997, “*Milletlerarası Tahkim Konusunda Türk Hukuku Açısından Sorunlar ve Öneriler-Türk Tahkim Hukuku ve UNCITRAL Kanun Örneği*”, Milletlerarası Tahkim Konusunda Yasal Bir Düzenleme Gerekli mi? Sempozyumu, Ankara

SOYSAL Mümtaz, 1999, “*İdari Sözleşmeler ve Uluslararası Tahkim*”, Ankara, Türkiye Barolar Birliği Panel, 16 Temmuz 1999

### **4.4.Elektronik Kaynaklar**

BALKAYA Bennar, *Milletlerarası Tahkim Kanunu'nun Uygulama Alanı*, [www.balkaya.av.tr](http://www.balkaya.av.tr).

Gelir İdaresi Başkanlığı, 2009, *Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmalarında Yer Alan Karşılıklı Anlaşma Usulüne İlişkin Rehber*, [www.gib.gov.tr](http://www.gib.gov.tr)