

ULUSLARARASI DÜZEYDE YASA ÇAKIŞMALARI

*Arş. Gör. Dr. Elif CENKERİ**

1. Giriş

Dünya üzerinde farklı devletlerin mevcudiyetinin doğal sonucu olarak farklı ulusal hukuk sistemleri uygulandığından günümüzde hiçbir devlet, egemenliğini ileri sürmek suretiyle diğer hukuk sistemlerini geçersiz saymaz. Diğer bir anlatımla, farklı hukuk sistemlerinin varlığı, yabancı unsurlar içeren hukuksal olaylarda birden fazla ülkenin hukuk sisteminin uygulanmasına sebebiyet vermektedir. Kanunların ihtilafı¹; ülkelerin farklı hukuk düzenlerinin topluca mevcudiyetinden kaynaklanan, söz konusu hukuk düzenleri arasındaki yetki çatışmasıdır².

Devlet egemenliğinin ülke ile sınırlandırılmış olmasının sonucu niteliğindeki yersellik ilkesine göre; ülkenin vergi kanunları ülke sınırları içindeki herkese uygulanacak, ancak başka bir devletin ülkesinde söz konusu kanunlar uygulanmayacak iken; kişisellik ilkesi uyarınca ise; yurtdışında kişinin kendi yasaları onu izleyecek ve giriştiği tüm hukuksal ilişkilerde bahse konu yasalar geçerli olacaktır.

2. Yasaların Yerselliği İlkesi

Vergi kanunlarının yer bakımından uygulanmasında temel ilke yasaların yerselliği, diğer bir ifadeyle mülkiliği ilkesidir. Yasaların yerselliği ilkesinde; hukuk kuralı söz konusu kuralı düzenleyip koyan devletin ülke-

* İstanbul Üniversitesi, İktisat Fakültesi, Mali Hukuk Anabilim Dalı
ecenkeri@istanbul.edu.tr.

¹ Kanunların ihtilafı, diğer bir ifadeyle yasaların çakışması; İngilizce’de “conflict of laws” kavramıyla ifade edilmektedir (Yaltı, Anlaşmalar, s. 60).

² Yaltı, Anlaşmalar, s.63; Aybay-Dardağan, s. 6.

sinde yabancı, vatandaş ve yurtsuzları³ da kapsayacak şekilde uyrukları ne olursa olsun bütün kişilerin hukuksal ilişkilerinde geçerli kılınacaktır. Bu itibarla, ilgili ilkeye “yerel yasanın uygulanması” ilkesi de denilmektedir. Bahse konu ilkenin salt bir şekilde uygulanması durumunda, belirli bir ülkedeki tüm hukuksal ilişkiler ilgisinin uyuşu gözetilmeksizin, diğer bir anlatımla yurttaş ya da yabancı ayırımı yapılmaksızın ulusal yasaya tabi tutulmaktadır⁴.

3. Yasaların Kişiselliği İlkesi

Yasaların kişiselliği ilkesi; bir devletin koyduğu hukuk kuralının ilgili devlet ile uyrukluk ya da ikametgâh gibi belirli bir ilişki içerisinde olan kişiler açısından yabancı ülkelerde de geçerli sayılmasıdır. İlgili ilke uyarınca; her bir devletin yasaları, o devletin sınırlarını aşp başka devletlerde de uygulanacaktır^{5,6}.

Yasaların kişiselliği ilkesi hukuki ilişkinin tarafı olan kişinin kişi olarak bağlı sayıldığı ülke yasasının hukuki ilişkiye uygulanmasını gerektirmektedir. Bu bağlamda, kişinin bağlı olduğu ya da bağlı sayıldığı devletin saptanmasında kişinin tabiiyet ya da ikametgâhı esas alınmakta ve devletler kendileri ile ikametgâh ya da tabiiyet ilişkisine giren kişileri, dünya üzerinden elde ettikleri gelir üzerinden vergilendirmektedirler⁷.

4. Uluslararası Vergileme

Devletler kural olarak sahip oldukları vergilendirme yetkilerini ülke sınırlarında gerçekleşen işlemleri vergilendirmenin yanı sıra; ülkelerinde ikamet eden birey ve işletmelerin⁸ yurtdışında gerçekleştirdikleri faaliyetleri

³ Yurtsuzlar Almandaca “heimatlos” kavramıyla ifade edilmektedirler. Hiçbir devlete ait bulunmayan şahıslar “tabiyetsiz, vatansız ya da yurtsuz” olarak nitelendirilmektedir (Nomer-Şanlı, s.122).

⁴ Oktar, s. 47; Aybay-Dardağan, s. 20; Bilici, s. 45; Pehlivan, s.35.

⁵ Kişisel egemenlik, “personal jurisdiction” ve “Personenhoheit” kavramlarıyla karşılık bulmaktadır (Pazarci, s.164).

⁶ Bilici, s. 45; Tezel, s.6; Aybay-Dardağan, s. 20.

⁷ Bayar, s.13; Ekmekçi, s.2; Aybay-Dardağan, s. 20-35.

⁸ İşletme; içerisinde mal ve hizmet üretilen iktisadi birimdir. İşletme kavramının Alman literatüründe karşılığı “Betrieb” sözcüğüdür. Bunun yanı sıra; işletme kavramına yakın

de içerecek şekilde kullanılmaktadırlar. Bu itibarla, uluslararası vergilendirmede farklı yaklaşımlar savunulmaktadır. Konuya ilişkin bir yaklaşıma göre; yabancıların seçme ve oy kullanma haklarının bulunmaması sebebiyle onların kamu hizmetlerinin tespitinde katkıları olmadığı ve sunulan kamu hizmetlerinden vatandaşlar kadar yararlanmadıkları düşüncesinden hareketle, kamu hizmetlerinden yararlanan herkes gibi yabancıların da vergilendirilmesi, ancak vatandaşlara nazaran daha düşük vergilendirilmelerinin gerekliliği savunularak, yabancılara vergiler aracılığıyla rekabet üstünlüğü temin edilmesi öngörülmektedir. Farklı diğer bir yaklaşım uyarınca; milli sınırlar içinde korumasız ve zayıf olan yabancıları vergilemek daha kolay olduğundan, ilgili kişileri vatandaşlar ile eşit şart ve koşullarda vergilendirmek gerekmektedir. Bahse konu görüşe karşıt diğer bir görüş uyarınca ise; yabancıların farklı ülkelerde bulunmaları fayda sağlayacağından, söz konusu kişilerin vergilendirilmesinde müsamakar hareket edilerek yabancılara ülkede bulunmalarını teşvik edecek bazı vergisel ayrıcalıklar sunulmalıdır⁹.

Burada bir hususa değinmek gerekir. Devlet ile vergi yükümlüsü arasında hukuksal ilişkinin¹⁰ mevcudiyeti, diğer bir anlatımla vergi yükümlüsü ya da vergi konusunun devletin ülkesel ya da kişisel egemenliği altında olması halinde, devlet ülke sınırlarını aşır sınır ötesindeki vergi konularına uzanarak vergilendirme yetkisini kullanmaktadır¹¹.

bir diğer kavram olan teşebbüsün Almandada karşılığı “Unternehmung” olmakla birlikte, teşebbüs ve işletme arasında önemli farklılıklar bulunmaktadır. İşletme; teknik ve ekonomik; teşebbüs ise soyut ve hukuki bir nitelik taşımaktadır. (Bkz. Selahaatin **Tuncer**, “İşletme Vergiciliğinden Vergi Planlamasına”, (E-Yaklaşım Dergisi-Ocak 2008), (http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/readframe.asp?filename=2008011_059.htm), (06 Mayıs 2008).

⁹ **Tezel**, s.5-6.

¹⁰ Devlet ile vergi yükümlüsü arasındaki hukuksal ilişki “bağlanma noktası” olarak adlandırılmaktadır. Her hukuk ilişkisinde uygulanacak hukukun belirlenmesinde temel olacak özellikler bağlanma noktalarıdır. Bağlanma noktası; belirli bir devletin hukuku arasında doğal bir bağlantının mevcudiyetini gösteren bir hukuksal kavram, olgu veya hukuksal durumdur (**Aybay-Dardağan**, s. 32). Diğer bir ifadeyle, ülkelerin vergilendirme yetkilerinin kullanımı, kişiler ile bahse konu ülke arasında bağlantının mevcudiyetini gerektirdiğinden bağlanma noktaları, vergi matrahının uluslararası platformda ülkeler arasında dağılımını tespit edici nitelik arz ederler (**Arnold**, s. 65).

¹¹ **Yaltı**, Anlaşmalar, s.16-17; **Pazarıcı**, s.164.

4.1. İkamet İlkesi

20nci yüzyılda iktisat ve maliye teorisinde beliren fikir ve görüşlerin sonucunda ortaya çıkıp gelişen ikamet ilkesi; kişinin dünya üzerinde elde ettiği gelirin ikamet ettiği ülkede toplanarak vergilendirilmesini esas almaktadır. Kamu harcamalarının kamu hizmetlerinden faydalananlar tarafından finanse edilmesi gereğini esas alan ilke uyarınca; yükümlülüğün kapsamında yurtiçi ve yurtdışında elde edilen gelir yer almaktadır. Diğer bir anlatımla, kişisel bağ temeline dayanan ikamet ilkesine göre vergilendirmede devletin ülkesel egemenliği¹² altında ikamet etmekte olan, diğer bir anlatımla yerleşik kişi ve kurumların dünya çapında elde ettikleri gelirin vergilendirilmesi söz konusu olmaktadır¹³.

Konuya ilişkin olarak vergi hukuku uygulamalarında özel hukuktaki ikametgâhtan¹⁴ daha geniş bir kavram olan vergilendirme amacıyla yaratılan mali ikametgâh esas alınmaktadır. BAYRAKLI, vergi ikametgâhını; “ülkelerin tam vergi yükümlülüğü içerisinde gerçek ve tüzel kişileri vergilen-

¹² Ülkesel egemenlik, uluslararası literatürde “territorial jurisdiction” ve “Gebietshoheit” kavramlarıyla ifade edilmektedir (Pazarcı, s.153).

¹³ Yaltı, Anlaşmalar, s.19; Arnold, s. 64; Sandler, s. 3.

¹⁴ İngilizcede kullanılan “residence” ve “domicile” kelimelerinin sözlük anlamları aynı olsa da “domicile” ibaresi; özel hukuktaki “dar anlamda ikametgâhı” ifade etmektedir. İkametgâh kavramı Latince “lex domicilii”; Almancada “Wohnsitz” kavramıyla ifade edilmektedir (Nomer-Şanlı, s. 47; Pohlmann, s. 3; Yaltı, Anlaşmalar, s.20).

Türk Medeni Kanunu’nun 19’uncu maddesi uyarınca; ikametgâh; bir kimsenin yerleşme, diğer bir ifadeyle sürekli kalma niyetiyle oturduğu yerdir. Bir yerin ikametgâh olarak kabul edilebilmesi açısından subjektif ve objektif iki unsurun bulunması gerekmektedir. Subjektif unsur; yerleşmek kasıt ve niyetinin bulunmasıdır. Objektif unsur ise; fiilen bir yerde uzun süreli ve devamlı oturmaktır (Tuncer, İkametgâh II, s. 4;8).

Uygulamada iradi, kanuni ve akdi ikametgâh kavramlarına rastlanılmaktadır. Konuya açıklama getirmek gerekirse iradi ikametgâh; kişinin hür iradesiyle serbestçe seçebileceği ikametgâhtır. Kanuni ikametgâh; yasakoyucu tarafından yerleşme niyeti göz önünde bulundurmaksızın belirlenen yerdir. Akdi ikametgâh ise tarafların sözleşmede belirledikleri yerlerdir. Bu itibarla, sözleşmeden doğan taahhüt ve borçların yerine getirilmesi ya da tebliğlerin yapılması açısından gösterilen yer akdi ikametgâhtır. Medeni Kanun’un gerçek kişilerin ikametgâhına ilişkin ilkeleri değerlendirildiğinde; ikametgâhın tekliği, ikametgâhın zorunluluğu ve ikametgâhı seçme ve değiştirme özgürlüğü dikkati çekmektedir (Tuncer, İkametgâh I, s. 6-7).

direbilme haklarına sahip olabilmeleri için, gerçek kişilerin ülke içinde fiziki veya hukuki olarak bir ikamete mahsus ikametgâha sahip olmaları veya ülke içerisinde belirli bir süre oturmaları; tüzel kişilerin de o ülkede iş merkezi veya kanuni merkeze sahip olmaları hali” şeklinde açıklamaktadır¹⁵.

Mali ikametgâh¹⁶; yükümlünün belirli bir ülkede oturduğu, bulunduğu ya da işlerini yürüttüğü yerdir. Gerçek kişiler açısından ikametgâh; ev ya da iş yeri; tüzel kişiler açısından ise yasal merkez¹⁷, yönetim merkezi ya da benzeri özellikler taşıyan bir yerdir. Kurumların ikamet ettikleri yerler; yasal merkez, iş merkezi¹⁸, etkin yönetim merkezi, yönetim kurulu toplantılarının yapıldığı yer, pay sahiplerinin çoğunluğunun mukim¹⁹ oldukları yer gibi ölçütler uyarınca belirlenmektedir. Ayrıca, bir yerin mali ikametgâh olarak değerlendirilmesi açısından vergi mükellefinin söz konusu yerde kazanç ve irat elde etmesi, diğer bir ifadeyle bahse konu yer ile vergi mükellefi arasında gelir bağlantısı bulunması gerekmektedir. Aksi takdirde, ilgili yer mali ikametgâh olarak kabul edilemeyeceğinden verginin tarh edilmesi söz konusu olamayacaktır²⁰.

Özellikle sermaye ihraç eden gelişmiş ülkeler tarafından sermayeyi izlemek suretiyle vergi alanlarını genişletmek amacıyla benimsenen ikamet

¹⁵ Arıkan, s. 7; Bayraklı, s. 6.

¹⁶ Vergi hukukuna özgü bir kavram olan “mali ikametgâh”ın İngilizce karşılığı, “residence” kavramıdır (Yaltı, Anlaşmalar, s.20). Almandada ikametgâh, “Wohnsitz” veya “gewöhnliche Aufenthalt” ibareleriyle, “ikamet ilkesi” ise “Wohnsitzprinzip” kavramıyla ifade edilmektedir (Tipke-Lang, s. 215). Ayrıca; mali ikametgâhın bazı işlevleri bulunmaktadır. Gerçek ve tüzel kişiler açısından mali ikametgâh, anlaşmaların uygulama alanını belirlemeye, çifte yerleşim yeri sebebiyle ortaya çıkan çifte vergilendirme olgusunun çözümünü sağlamaya, ikametgâh ve kaynak ilkelerinin uygulanmasından doğan çifte vergilendirmeye ilişkin uyumsuzluklarının giderilmesine yardımcı olmaktadır (Tuncer, Vergi Anlaşmaları, s. 7).

¹⁷ Yasal merkez; “vergiye tabi kurumların ana tüzüklerinde, sözleşmelerinde veya teşkilat kanunlarında gösterilen merkezdir”. Bkz. 5520 sayılı KVK m. 3/5.

¹⁸ İş merkezi; “iş ile ilgili işlemlerin fiilen toplandığı, yoğunlaştığı ve yönetildiği merkezdir”. Bkz. 5520 sayılı KVK m. 3/6. İş merkezi kavramının, İngilizce karşılığı “place of management”tır (Tuncer, İkametgâh II, s. 10).

¹⁹ Mukim kavramı, Almandada “Ansaesig”; İngilizcede “resident” kelimeleriyle anlam kazanmaktadır (Tuncer, İkametgâh I, s. 10).

²⁰ Tuncer, İkametgâh II, s. 6; Yaltı, Anlaşmalar, s.20.

ilkesine göre vergilendirme²¹ vergi hukukundaki, vergi kanununun uygulama alanının kişi itibarıyla belirlendiği “tam mükellefiyet²²” esasına göre vergi-lendirmeye²³ denk düşmektedir.

Uygulamalarda dikkat çeken; pek çok ülkenin kaynak ilkesini de kapsayacak şekilde ikamet ilkesini uygulayarak ülkesinde yerleşik²⁴ kişilerin

²¹ Öncel-Kumrulu-Çağan, s. 57; Tezel, s.16.

²² Tam mükellefiyet, Alman vergiciliğinde “unbeschraenkter Steuerpflicht” kavramıyla ifade edilmektedir (Tipke-Lang, s. 29). Söz konusu kavram İngilizcede; “full liability to tax” terimiyle karşılık bulmaktadır (Tuncer, İkametgâh II, s. 10).

²³ Gelir Vergisi Kanunu uyarınca; Türkiye’de yerleşmiş gerçek kişiler tam yükümlüdür. Bkz. GVK m. 3/1. Aynı kanunun 4’üncü maddesi ise; yerleşmeyi “ikametgâh” ve “oturma süresine” bağlamaktadır. İlgili maddeye göre; ikametgâhı Türkiye’de bulunanlar ve ikametgâhı Türkiye’de bulunmasa da, bir takvim yılı içerisinde Türkiye’de devamlı olarak altı aydan fazla oturanlar Türkiye’de yerleşmiş kabul edilmektedir. Bu itibarla, bahse konu kişiler tam mükellefiyet kuralları uyarınca yurtiçi ve yurt dışından elde ettikleri gelir üzerinden Türkiye’de vergiye tabi olurlar. Ayrıca, GVK’na göre; kişi Türkiye’de yerleşmiş olmasa bile, bir takvim yılı içinde Türkiye’de altı aydan fazla oturmuşsa (geçici ayrılmalar bu süreyi kesmeyecektir), Türkiye’de yerleşmiş kabul edilecektir. Bkz. GVK m. 4/2. Ancak, konuya ilişkin olarak GVK’nun 5’inci maddesi, Türkiye’de oturma süresine bağlı olan tam mükellefiyete bazı istisnalar getirmektedir. İlgili maddeye göre; belli ve geçici görev ya da iş için Türkiye’ye gelen iş, ilim ve fen adamları, uzmanlar, memurlar, basın ve yayım muhabirleri ve durumları bunlara benzeyen diğer kimseler, tahsil veya tedavi ya da dinlenmek veya seyahat amacıyla gelenler, tutukluluk, hükümlülük ya da hastalık gibi elde olmayan nedenlerle Türkiye’de alıkonulmuş ve yakalanmış olanlar Türkiye’de altı aydan fazla kalsalar dahi Türkiye’de yerleşmiş sayılmamaktadır.

Kurumlar Vergisi Kanunu uyarınca; yasal merkezi ya da iş merkezinden biri Türkiye’de bulunan “tam mükellef” kurumlar; Türkiye’de ve Türkiye dışında elde ettikleri kazanç üzerinden vergilendirilir. Bkz. 5520 sayılı KVK m. 3/1. Diğer bir ifadeyle, KVK yasal merkez ya da iş merkezinin herhangi birisinin Türkiye’de bulunmasını kurumlar açısından tam mükellefiyet için yeterli görmektedir. Ancak, yasal ve iş merkezlerinden her ikisi de Türkiye’de bulunmayan kurumlar kanunda “dar mükellef” olarak tanımlanmaktadır. Bu bağlamda, dar mükellef kurumlar sadece Türkiye’de elde ettikleri kurum kazançları üzerinden vergilendirilmektedirler. Bkz. 5520 sayılı Kanun m. 3/2. Topluca ifade etmek gerekirse; kurumlar ve gelir vergisinde dar mükellefiyet açısından kaynak; tam mükellefiyette ise ikamet ilkesi esas alınmaktadır.

²⁴ OECD Model Anlaması’nın 4’üncü maddesinde düzenlendiği üzere; mukim, diğer bir ifadeyle yerleşik kişi; “ikametgâh, ev, yönetim merkezi ya da bunlara benzer nedenlerle vergi ödeme mükellefiyeti altına giren kişilerdir”. Burada ifade edilen kişi kavramı gerçek ve tüzel kişileri kapsamaktadır (Tuncer, İkametgâh II, s. 6-7).

yurtiçi ve yurtdışı kaynaklardan elde ettikleri geliri vergilendirmeleridir. Bu itibarla, ikamet ilkesine uyarınca, kişinin yurtiçi ve dışından elde ettiği toplam geliri üzerinden vergilendirme yapılacağından, söz konusu ilkenin uygulanması ilgili vergi mükelleflerinin tüm faaliyetlerinin izlenmesi ve elde ettikleri gelirin eksiksiz belirlenmesi açısından güçlü vergi idaresinin mevcudiyetini gerektirmektedir. Bahse konu ilke, artan oranlı vergi tarifesinin²⁵ uygulanmasına imkân sağladığından ve tüm kazanç ve iratların toplanarak vergilendirilmesine dayanan üniter vergi sistemlerine uygun²⁶ olması sebebiyle vergi adaletinin²⁷ temini açısından da olumlu olarak değerlendirilmektedir²⁸.

4.2. Kaynak İlkesi

Devletlerin vergi kanunları kendi egemenlik alanlarında geçerlidir. Bu bağlamda, ülkenin mali sınırları gümrük sınırlarına eşit olmakla birlikte, coğrafi sınırlar içinde kalan serbest bölge, serbest liman, antrepo²⁹ gibi bazı alanlar mali yükümlükler açısından ülke dışı sayılmaktadır³⁰.

²⁵ Artan oranda vergilendirme ile yüksek gelir tabakalarından yüksek oranlarda; düşük gelir tabakalarından ise düşük oranlarda vergi alınması suretiyle gelir eşitsizliklerinin azaltılması amaçlanmaktadır. Vergi politikalarının bahse konu amaçla kullanılması, sosyal adalet ve sosyal devlet ilkelerinin gereğidir. Ayrıca, toplanan devlet gelirinin bir bölümünün daha çok düşük gelirli grupların istifade edecekleri bazı sosyal nitelikli kamu hizmetlerinde kullanılması, herkese insan haysiyetine yakışır bir hayat seviyesi temin edilmesi hedefinin gerçekleştirilmesine yardım etmektedir (Özbudun, s. 144).

²⁶ Yaltı, Anlaşmalar, s.20; Arnold, s. 66.

²⁷ Adalet; olması gerektir. Ancak, olması gerekenin ne olduğu belirsizlikler ve değer yargısı içermektedir. Adalet; hukukun özü ve amacı şeklinde açıklanmakla beraber, haklılık kavramıyla anılmaktadır. Bu bağlamda, vergi adaletinden bahsedilebilmesi verginin hakça olmasına bağlı olmaktadır ve vergi adaletinin normatif düzeyi anayasadır (Yaltı, Vergi Adaleti, s.98-99).

²⁸ Balcı, s. 6; Akdoğan, s. 238.

²⁹ 1615 sayılı Gümrük Kanunu'nun 100'üncü maddesi uyarınca; "antrepo; Türkiye'ye girmesi ya da Türkiye'den çıkması yasak olmayan yabancı memleket eşyasının, çıkış hükmünde olmak üzere ihraç edilecek milli mahsul ve mamullerin, transit veya yeniden ihraç edilmek üzere gelen eşyaların konulduğu yer" olarak tanımlanmaktadır.

³⁰ Ancak, belirtmek gerekir ki; çok uluslu işletmeler (multinational corporations) ile ulus ötesi işletmeler (transnational corporations) bazı kaynaklarda eş anlamlı olarak ifade edilmekte ise de; söz konusu iki kavram farklılık arz etmektedir. Aralarındaki en temel

Daha çok sermaye ithal eden gelişmekte olan ülkeler tarafından egemenlik alanlarına çektikleri yatırımlardan vergi alabilmek amaçlı benimsenen gelirin elde edildiği ülkede vergilendirilmesini esas alan kaynak³¹ ilkesinde; hedef alınan kişiler değil, gelirdir. Diğer bir anlatımla; ekonomik bağ temeline dayanan bahse konu ilke uyarınca; devlet, ülkesel egemenliği altındaki vergi konuları ve vergiyi doğuran olayları vergilendirmekte; ancak ulusal hâkimiyet sahası dışındaki konuları vergi dışı bırakmaktadır³².

Kaynak ilkesi hukuksal ilişki açısından vergi yükümlüsünün ikametgâh veya uyruğunu dikkate almamaktadır. Bu bağlamda söz konusu ilke, vergi yasalarının ülkede bulunan yerli ya da yabancı ayırımı³³ yapmaksızın herkes ve tüm hukuksal işlemlere uygulanmasını öngörmektedir³⁴.

fark; ulus ötesi işletmelerin finansal merkezlerini düşük vergi ödeyecekleri ülkelerde oluşturma eğiliminde olmalarıdır. Bu itibarla, bahse konu işletmeler esasen faaliyette buldukları ülkelerdeki finansal yükümlülüklerini sınırlama veya bertaraf etme olanaklarına sahiptirler (Saraç, s. 24-27; Çağan, s. 212).

³¹ Kaynak ilkesi, Almanca literatürde “Quellenprinzip, Ursprungs- ya da Territorialitaetsprinzip”; İngilizce yazında ise; “territorial” ya da “source principle” olarak geçmektedir (Tipke-Lang, s. 29; Arnold, s. 64).

³² Tezel, s.7; 16; Balcı, s. 6; Arnold, s. 65; Bayar, s.13; Öncel-Kumrulu-Çağan, s. 57; Molenaar, s.15.

³³ Birçok ülkenin vergi yasaları vatandaş ve vatandaş olmayanlar yerine, yerleşik ve yerleşik olmayanlar açısından farklı vergi uygulamaları ihtiva etmektedir (Sandler, s. 175). Ayırım yapmama; devletin vergisel işlemlerde yerleşik ve yerleşik olma-yanlarla, yurtiçi ve dışı gelirler arasında ayırımı gitmemesi ya da “bir kişi veya nesneye yönelik muamelelerin diğer bir kişi veya nesneye yönelik muamele ile karşılaştırılması ve sonuçta bu kişi veya nesneye, ikinci bahsedilenlere yapılan muameleden farklı bir muamele yapılmasıdır”. Vergilendirme alanında ayırım yapılmaması; “bir devletin vergi muameleleri bakımından mukim ve mukim olmayanlar ve iç gelirler ve yabancı gelirler arasında ayırım yapmaması şeklinde ortaya çıkmakta ve genellikle yabancılara yönelik vergisel işlemlerin mukimlere yönelik vergisel işlemlerden “daha az lehte” olmasını ifade etmektedir” (Yaltı, Anlaşmalar, s.275).

Doğrudan ayrımcılık; üye ülke düzenlemesinin vatandaşlık ya da benzer kriterler temelinde ayrımcılığa gitmesi durumunda söz konusu olmaktadır. Diğer taraftan ise, üye ülke ulusal mevzuatı doğrudan vatandaşlık temelinde ayrımcılık yapan nitelik taşımaya da, aynı sonuçları yaratacak şekilde diğer üye ülkelerin vatandaşlarına ülkesinin vatandaşlarına sunduğu avantajları sağlamaması halinde dolaylı ayrımcılıktan bahsedilebilir (Yaltı, Dolaysız Vergiler, s. 83).

³⁴ Yaltı, Anlaşmalar, s.17-18.

Konuya ilişkin olarak, anayasamızda hüküm altına alınan genellik ilkesi³⁵ uyarınca; ülkede ekonomik açıdan vergi potansiyeline sahip kişi ve vergi konularının vergilendirilmesi açısından yurtiçinde yaşayan yabancılar da dahil olmak üzere ülkede yaşayan herkes vergi mükellefi olmaktadır³⁶. Bu bağlamda, vergi sistemimizde kaynak ilkesine; Emlak Vergisi Kanunu³⁷, Katma Değer Vergisi Kanunu³⁸ ve Gelir Vergisi Kanunu'nun³⁹ bazı maddelerinde yer verilmektedir.

Uygulaması sade ve kolay olması sebebiyle kaynak ilkesi, vergi idaresinin zayıf ve kanunların uygulanmasının etkisiz olduğu ülkelerde devletin sadece kendi ülkesinde elde edilen geliri vergilendirmesi açısından idari kolaylık sağlamaktadır. Ancak, sadece ilgili ilkeyi benimseyerek vergi uygulamalarına yön veren sedüler vergi sistemine sahip sermaye ithal eden ülkelerde vergilendirme yetkisi ülke dışında kullanılmayarak yurt dışındaki vergi kaynaklarından vazgeçilmektedir⁴⁰.

³⁵ Vergide genellik ilkesine göre bir ülkede herkes, sosyal sınıf farkları dikkate alınmaksızın kendi gelir ve malları üzerinden vergi vermek zorundadır (**Erginay**, s. 68).

³⁶ **Tezel**, s.6.

³⁷ Emlak Vergisi Kanunu'nun 1'inci maddesi uyarınca; Türkiye sınırları içinde bulunan binalar EVK hükümlerine göre bina vergisine tabidir. Madde hükmünden de açıkça anlaşılacağı üzere; bina malikinin vatandaşı ya da yabancı olması önem arz etmeksizin, ilgili binanın Türkiye'de bulunuyor olması vergiyi doğuran olay olarak kabul edilmektedir.

³⁸ Katma Değer Vergisi Kanunu'nda düzenlendiği üzere; Türkiye'de yapılan mal teslimi ve hizmet ifalarında katma değer vergisi alınacaktır. Bkz. KDVK m. 1. Kanunun 6'ncı maddesinin 1 numaralı fıkrasının a bendine göre; "malların teslim anında Türkiye'de bulunması", b bendi uyarınca ise; "hizmetin Türkiye'de yapılması ya da hizmetten Türkiye'de faydalanılması", mal teslimi ve hizmet ifasının Türkiye'de gerçekleşmiş olduğunu gösterir.

³⁹ Gelir Vergisi Kanunu'nun 6'ncı maddesi dar yükümlüleri tanımlayarak, dar yükümlüleri sadece Türkiye'de elde ettikleri gelir üzerinden vergilendirmektedir. Diğer bir ifadeyle, gelir vergisi açısından ülkemizde dar yükümlülükte kaynak ilkesi benimsenmektedir. Bu bağlamda, Türkiye'de yerleşmiş olmayan gerçek kişiler sadece Türkiye'de elde ettikleri gelir üzerinden vergiye tabi tutulacaklardır.

⁴⁰ Sedüler vergi sistemi saf biçimde Latin Amerika ülkelerinde uygulanmaktadır. Bahse konu ülkeler, sadece iç kaynaklardan elde edilen gelirin vergilendirilmesini amaçlamaktadırlar (**Yaltı**, Anlaşmalar, s.18).

4.3. Uyrukluk İlkesi

Günümüzde çok az ülke⁴¹ tarafından yardımcı bir ilke⁴² olarak benimsenen uyrukluk⁴³ ilkesi uyarınca; devletler vatandaşları üzerindeki egemenlik haklarını ülke sınırlarının ilerisine taşımaktadırlar. Diğer bir anlatımla, devletin siyasi sınırları dahilinde sahip olduğu kişisel egemenliğine dayanan uyrukluk ilkesinin uygulanmasında; vergi ödevi bahse konu ülkede vatan-daşlığa⁴⁴ bağlanmakta ve bu bağlamda, devletler vergilendirme yetkilerini kullanırken kişi ile devletin arasındaki tabiiyet

⁴¹ Uyrukluk ilkesini kaynak ve ikamet ilkesiyle birlikte ABD; yurtdışına beyin göçünün engellenmesi amacıyla Filipinler ve Meksika uygulamaktadır (**Yaltı**, Anlaşmalar, s.20; **Balci**, 2003: 13).

⁴² Türk vergi sisteminde gelir vergisinde tam mükellefiyette uyrukluk ilkesi sınırlı alanda uygulamaya tabidir. Gelir Vergisi Kanunu uyarınca; resmi daire ve müesseselere veya merkezi Türkiye’de bulunan teşekkül ve teşebbüslere bağlı olup, adı geçen daire, müessese, teşekkül ve teşebbüslerin işleri dolayısıyla yabancı ülkede oturan Türk vatandaşları tam mükelleftir. Bkz. GVK m. 3/2. madde hükmü incelendiğinde; bahse konu kişilerin vergilendirilmesi açısından tabiiyet ilkesinin uygulanacağı kabul edilse de, ilgili maddede çifte vergilendirmeye yol açmamak üzere getirilen parantez hükmüyle, söz konusu kişilerin buldukları yabancı ülkelerde gelir vergisi ödemeleri durumunda Türkiye’de tekrar vergiye tabi tutulmayacakları ifade edilmektedir. Ayrıca, Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu’nun 1’inci maddesine göre; “Türkiye Cumhuriyeti tabiiyetinde bulunan şahıslara ait mallar ile Türkiye’de bulunan malların veraset tarihiyle veya herhangi bir suretle olursa olsun ivazsız bir tarzda bir şahıstan diğer bir şahısa intikali Veraset ve İntikal Vergisine tabidir. Bu vergi, Türk tabiiyetinde bulunan şahısların, ecnebi memleketlerde, aynı yollardan iktisap edecekleri mallara da şamildir”. Bu itibarla; veraset ve intikal vergisinde bir yandan tabiiyet, diğer taraftan ise Türkiye’de bulunan mallar açısından malların bulunduğu yerde vergilendirilmesi kabul edilmektedir.

⁴³ Uyrukluk ilkesi bazı yazarlarca “millilik” ya da “tabiiyet ilkesi” olarak kullanılmaktadır (**Tezel**, s.7; **Yüce**, 1991: 61; **Bayar**, s.13). İlgili kavram, İngilizcede “nationality”; Almancada “Staatsangehörigkeit” olarak ifade edilmektedir (**Pazarıcı**, s.165).

⁴⁴ Vatandaşlık; kişiyi devlete bağlayan hukuki ve siyasi bir bağlıdır. Vatandaşlığın kazanılması ve kaybedilmesi şartlarının belirlenmesi her devletin milli yetkisindedir. Bu bağlamda, her devlet kendi vatandaşlık kanunları dahilinde, bir kimsenin vatandaşı olup olmadığını belirleyebilmektedir (**Çelikel**, s. 17-18; **Nomer-Şanlı**, s. 37). Uygulamada, devletler bireylerine genellikle uyruklarını; doğum yeri ya da kan bağı kriterlerine göre veya karma bir kriterle göre vermektedir. Ayrıca, devletler evlenme, evlat edinme, telsik ve göçmen kabul etme gibi bazı yollarla yabancıları kendi uyruklarına kabul etmektedirler (**Pazarıcı**, s.166).

ilişisini, vergilendirme açısından yeterli bulmaktadırlar. Söz konusu ilkeyi uygulayan devletler, vergilendirme yetkilerini kullanırken kendilerine uyrukluk bağı ile bağlı tüm vatandaşlarının dünya üzerinde elde ettikleri gelir ve servetlerini vergilen-dirmektedirler. İlkenin eleştirilen yanı; devletin tabiyetinde bulunan kişilerin, hem yurtiçi hem de yurtdışından elde ettikleri gelirin şahsiliği ilkesi uyarınca vergilendirilmesinin çifte vergilendirmeye sebebiyet vermesidir⁴⁵.

5. Sonuç

Farklı ülkelerde faaliyette bulunan çok uluslu işletmelerin uluslararası ekonomik faaliyetlerinin arttığı, sermaye ve vasıflı işgücünün artan mobilitesi sayesinde ülke sınırlarını daha kolay aşdığı günümüzde, devletlerin vergilendirme yetkilerinin sınırının tespiti zorlaşmaktadır. Çalışmada da belirtildiği üzere; devletlerin yetkilerinin yer itibarıyla sınırını gösteren ülkesel egemenlik uyarınca; devletler egemenliklerini ülkeleri dışında kullanamamaktadırlar. Diğer taraftan ise; devletlerin gerçek ve tüzel kişiler üzerindeki hükümdarlıklarını ifade eden, ülke sınırları dışında kullanılabilen kişisel egemenlik; devletin ülkesel egemenliği altındaki kişilerin nerede bulduklarına bakılmaksızın mali gücünü yakalayarak dünya üzerinde elde ettiği gelirin vergilendirilmesinde ulusal hukuk kurallarının uygulanmasını ifade etmektedir.

Topluca ifade etmek gerekirse; sınır ötesi işlemlerin vergilendirilmesinde ikamet, kaynak ve uyrukluk ilkelerinin uygulanması söz konusu olmaktadır. Diğer bir ifadeyle kaynak ilkesinin yanı sıra; uygulamada bazı hukuk sistemleri uyrukluk bağını, diğer bazıları ise ikametgâhın bulunduğu yeri belirleyici öğe olarak dikkate almaktadırlar. Uyrukluluğu esas alan sistemlerde; kişinin uyrukluk bağı ile bağlı olduğu devletin yasasının uygulanması söz konusu iken; ikametgâhı esas alan sistemlerde uygulanacak yasa ikametgâhın bulunduğu yer yasa olmaktadır. Bu bağlamda, uluslararası düzeyde yasa çakışmaları; ülkelerin farklı hukuk düzenlerinin birarada varlığından kaynaklanan, farklı vergilendirme yetkileri, diğer bir anlatımla farklı hukuk düzenleri arasındaki yetki çatışmasıdır.

⁴⁵ Bayar, s.13; Yaltı, Anlaşmalar, s.20.

Kaynakça

- Akdoğan**, Abdurahman, **Kamu Maliyesi**, 13. baskı, Gazi Kitapevi, Ankara, 2009.
- Arıkan**, Zeynep, **Türk Vergi Hukukunda Mali İkametgah**, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara, Mayıs 2007.
- Arnold**, Brian, **The Taxation of Controlled Foreign Corporations: An International Comparison**, Canadian Tax Foundation, Canada, 1986.
- Aybay**, Rona; **Dardağan**, Esra, **Uluslararası Düzeyde Yasaların Çatışması**, İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayınları, 1. baskı, İstanbul, Mart 2005.
- Balcı**, A. Bayazıt, “Uluslararası Çifte Vergilendirme Sorunları-I”, **Vergi Dünyası**, Sayı: 263, Temmuz 2003.
- Bayar**, İbrahim Nihat, **Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları ve Mahsup Sistemi**, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara, Eylül, 2006.
- Bayraklı**, H. Hüseyin, **Türk ve Alman Vergi Hukukunda Vergi İkametgahı**, Yayınlanmamış Doçentlik Çalışması, Afyon, 1990.
- Bilici**, Nurettin, **Vergi Hukuku**, 25. bası, Seçkin Kitabevi, Ankara, 2010.
- Çağan**, Nami, **Vergilendirme Yetkisi**, Kazancı Hukuk Yayınları, İstanbul, 1982.
- Çelikel**, Aysel, **Milletlerarası Özel Hukuk**, Beta Basım A.Ş., 7. bası, İstanbul, Mayıs 2004.
- Ekmekçi**, Esra, **Küreselleşme ve Vergilemede Yeni Eğilimler**, Kazancı Hukuk Yayınları, İstanbul, 2003.
- Erginay**, Akif, **Kamu Maliyesi**, 18. baskı, Savaş Kitap ve Yayınevi, Ankara, 2010.
- Molenaar**, Dick, **Taxation of International Performing Artistes**, IBFD, Amsterdam, 2005.
- Nomer**, Ergin; **Şanlı**, Cemal, **Devletler Hususi Hukuku**, Beta Basım A.Ş., Yenilenmiş 17. bası, İstanbul, Eylül 2009.

- Oktar**, S. Ateş, **Vergi Hukuku**, Türkmen Kitabevi, Gözden Geçirilmiş ve Güncelleştirilmiş 5. baskı, İstanbul, 2010.
- Öncel**, Mualla; **Kumrulu**, Ahmet; **Çağan**, Nami, **Vergi Hukuku**, 19. bası, Turhan Kitabevi, Ankara, 2010.
- Özbudun**, Ergun, **Türk Anayasa Hukuku**, 11. baskı, Yetkin Yayınları, Ankara, 2010.
- Pazarıcı**, Hüseyin, **Uluslararası Hukuk**, Turhan Kitapevi, 8. bası, Ankara, Eylül 2009.
- Pehlivan**, Osman, **Vergi Hukuku**, Celepler Matbaacılık, Trabzon, 2010.
- Pohlmann**, Michael, **Kapitalexportneutralitaet der Besteuerung**, Books on Demand GmbH, Norderstedt, 2008.
- Sandler**, Daniel, **Tax Treaties and Controlled Foreign Company Legislation**, Kluwer Law International, London, 1998.
- Saraç**, Özgür, **Küresel Vergi Rekabeti ve Ulusal Vergi Politikaları**, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara, Ağustos, 2006.
- Tezel**, Adnan, **Uluslararası Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları ve Türkiye Uygulaması**, Türkiye Sanayi ve İşadamları Derneği Yayını, Yayın No: TÜSİAD-T/89.3.126, İstanbul, Haziran 1989.
- Tipke**, Klaus; **Lang**, Joachim, **Steuerrecht**, Verlag Dr. Otto Schmidt, 17 völlig überarbeitete Auflage, Köln, 2002.
- Tuncer**, Selahattin, “Vergi Kanunlarımızda İkametgâh Kavramı I”, **Vergi Dünyası**, Sayı:105, Mayıs 1990, (İkametgâh I).
- Tuncer**, Selahattin, “Vergi Kanunlarımızda İkametgâh Kavramı II”, **Vergi Dünyası**, Sayı: 106, Haziran 1990, (İkametgâh II).
- Tuncer**, Selahattin, **Çifte Vergileme ve Milletlerarası Vergi Anlaşmaları**, Eskişehir İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi, Yayın No: 112-66, 1974, (Vergi Anlaşmaları).
- Tuncer**, Selahattin, “İşletme Vergiciliğinden Vergi Planlamasına”, (Çevrimiçi), E-Yaklaşım Dergisi (Ocak 2008), <http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/readframe.asp?filename=2008011059htm>, 06 Mayıs 2008, (Vergi, Planlaması).

- Yaltı**, Billur, “Vergi Adaleti Kavramında Soyuttan Somuta: Türk Anayasa Mahkemesi Kararlarını Eşitlik, Özgürlük ve Sosyal Devlet Kavramlarıyla Okumak”, **Vergi Sorunları**, Sayı: 119, Ağustos 1998, (Vergi Adaleti).
- Yaltı**, Billur, **Avrupa Birliği’nde Dolaysız Vergiler**, Beta Basım A.Ş., İstanbul 2002, (Dolaysız Vergiler).
- Yaltı**, Billur, **Uluslararası Vergi Anlaşmaları**, Beta Basım Yayım Dağıtım A.Ş., İstanbul 1995, (Anlaşmalar).
- Yüce**, M. Yıldırım, “Çifte Vergilendirme Sorunu ve Çifte Vergilendirmenin Önlenmesi Yolları”, **Vergi Sorunları**, Sayı: 6, Kasım-Aralık 1991.