

VERGİLENDİRME YETKİSİNİN SINIRLANDIRILMASI

Arş. Gör. Dr. Tamer BUDAK
Marmara Üniversitesi
İİBF Maliye Bölümü
Mali Hukuk Bilim Dalı
tbudak@marmara.edu.tr

Arş. Gör. Soner YAKAR
Marmara Üniversitesi
İİBF Maliye Bölümü
Mali Hukuk Bilim Dalı
soneryakar@hotmail.com

ÖZET

Devlet, egemenlik gücüne dayanarak mali alanda kullandığı vergilendirme yetkisini ulusal düzeyde kullanmaktadır. Fakat, bir kişinin birden fazla devletin vergi yasalarının egemenliği altında olması durumunda vergilendirme yetkilerinde çakışma ortaya çıkmaktadır. Bu durumda, bir kişinin her iki devletin yasalarına göre ayrı ayrı vergilendirme konusu sayılmasıyla çifte vergilendirme durumu ortaya çıkmaktadır. Çifte vergilendirmeyi önlemek amacıyla anlaşmalar yaparak ve vergilendirme ilkelerinden birini seçerek ulusal düzeydeki vergilendirme yetkilerini sınırlandırmaktadırlar. Ulusal düzeyde, evrensel bildirgelerde bu alandaki sınırlamaların yaygınlaşmasıyla bildirgelerin anayasal düzleme taşınmış bulunması vergi yapıcıların vergilendirmeye yönelik yetkilerini belli kısıtlara bağlamıştır.

Anahtar Sözcükler: Vergilendirme Yetkisi, Uluslararası Vergi Anlaşmaları, Uluslararası ve Ulusal Vergilendirme İlkeleri

LIMITING TAXATION POWER

ABSTRACT

Government uses its taxation power in the national level, depending on its domination power. However, if one person is under more than one country, there appears conflict in taxation power. In this case, one person is taxed according to the each country, thereby double taxation condition exists. In order to prevent double taxation, national taxation power are limited by making agreements and choosing one of the taxation principles. In the national level, taxation power of tax leviers are constrained by moving universal notifications to constitutional area.

Key Words: Taxation Power, International Taxation Agreement, National and International Taxation Power.

— GİRİŞ

Küreselleşmenin yarattığı en önemli sonuçlardan birisi ekonomik ilişkilerin artması nedeniyle sermayenin mobilitesinin artmasıdır. Artan bu mobilite vergiyi doğuran olayın çok farklı ülkelerde gerçekleşmesi sonucunu doğurmuştur. Devletler kendi egemenliğindeki sınırlar içerisinde vergileme yetkisini özgürce kullanarak kamusal ihtiyaçları toplanan vergilerle karşılamak istemektedir.

Artan uluslararası ekonomik ilişkiler ve gelişmeler ile birlikte vergilendirme yetkisi ulusal sınırların dışına taşınmış bulunmaktadır. Buna bağlı olarak, vergi

hukuku alanında uluslararası boyutta ortaya çıkan en önemli sorun vergilendirme yetkilerinin çakışmasıdır. Bu sorun, bir kişinin birden fazla devletin vergi yasalarının egemenliği altında olması durumunda ortaya çıkmaktadır. Bu durumda, her iki devletin yasalarına göre ayrı ayrı vergilendirme konusu sayılabilir. Böyle bir durumda ise çifte vergilendirme ortaya çıkmaktadır (Kaneti, 1987: 24) . Çifte vergilendirme sorununun aşılabilmesi için ise, ülkeler anlaşmalar yaparak uluslararası düzeyde vergilendirme yetkilerini sınırlandırmaktadırlar.

Ulusal düzeyde ise vergilendirmenin keyfi olarak salınması ve eşitsiz vergi uygulamaları karşısında sürdürülen mücadeleler uluslararası bildirelerin kaleme alınmasını zorunlu kılmıştır. Bildirelerin yaygınlaşması ve anayasalarda kısmen veya bir bütün olarak yer alması vergi yapıcıların vergilendirme işlemlerini anayasalara, dolayısıyla bildirelerde yer alan yasallık ve eşitlik ilkelerine uygun davranmaları durumunda bırakmaktadır.

Bu çalışma kapsamında, öncelikle vergilendirme yetkisi kavramı açıklanırken, bu yetkiyi sınırlandıran uluslararası ve ulusal vergilendirme ilkeleri ele alınacaktır. Bu yetkinin devletler düzeyinde çakışması durumunda ortaya çıkacak olan çifte vergilendirmeyi önlemek amacıyla yapılan uluslararası vergi anlaşmalarının vergilendirme yetkisi üzerinde etkisi açıklanacaktır. Ulusal bazda vergilendirme yetkisini kısıtlayan anayasal vergilendirme ilkeleri ve vergilendirme yetkileri dolayısıyla ortaya çıkan çakışmalar değerlendirilecektir.

1. Vergilendirme Yetkisinin Tanımı ve Kapsamı

Vergilendirme yetkisi, devletin ülkesi üzerindeki egemenlik gücünü kullanarak vergi alma konusunda sahip olduğu hukuki ve fiili gücü olarak tanımlanabilir (Çağan, 1982: 3). Bu yetki devletin mali alanda sürdürdüğü egemenliğin içerdiği yetkilerin en önemlilerinden birisidir (Öncel vd., 2000: 33). Çünkü devletin egemenliğini sürdürebilmesi için düzenli mali kaynaklara ihtiyacı vardır. Bu açıdan, devletin kendisine verilen kamusal nitelikli hizmetleri yerine getirebilmesi için vergilendirme yetkisini kullanarak kaynak sağlaması gerekmektedir (Çağan, 1982: 4). Teorik olarak her devlet, ülkesi üzerindeki egemenliğinden kaynaklanan vergilendirme yetkisini istediği gibi kullanma yetkisine sahiptir (Tezel, 1989: 1).

Devlet vergilendirme yetkisini egemenlik gücünü kullanarak alır (Arıkan, 1997: 269). Egemenlik, devletin kendi yetkilerini ve kendi temel hukuk kurallarını serbest iradesiyle belirlemesidir (Teziç,1996: 118). Devletin vergilendirme yetkisi, egemenliğinin mali alandaki görünümü olan mali egemenlikten doğmaktadır (Doğrusöz 1985:17-19). Devletler bu egemenlik gücüne dayanarak, vergi salma ve toplama konusunda sahip olduğu hukuksal ve eylemsel gücü kullanmaktadırlar (Çağan, 1982: 3). Devletler vergilendirme yetkisini kullanırken, bu yetkiyi dar anlamda veya geniş anlamda kullanabilirler. Dar anlamda vergilendirme yetkisi, devletin kamu gelirleri içerisinde sadece vergi koymaya ilişkin yetkini ifade ederken, geniş anlamda vergilendirme yetkisi, devletin kamu giderlerini karşılamak üzere gerçek ve tüzel kişiler üzerine koyduğu her çeşit mali yükümlülüğe ilişkin yetkisini ifade etmektedir (Çağan, 1982: 4).

Vergilendirme yetkisinin kullanılabilmesi için devlet ile vergi yükümlüsü arasında hukuki bir ilişkinin kurulması gereklidir. Bu ilişkinin ortaya çıkabilmesi için vergi yükümlüsünün veya vergi konusunun ülkenin fiziki sınırları içerisinde yer alması veya ülkenin kişisel egemenliği altında olmasına bağlıdır (Yaltı Soydan, 1995: 17).

2. Vergilendirme Yetkisinin Sınırlandırılması

Devletin vergi alma konusunda hukuki ve fiili gücünü kullanma yetkisi sınırsız değildir (Arıkan, 1997: 269). Çünkü devletler vergilendirme yetkisi aracılığı ile kişilerin hak ve özgürlük alanlarına müdahale etmektedir (Öncel vd., 2000: 39). Dolayısıyla, kişilerin hak ve özgürlük alanına bu müdahale devlet egemenliğinin ve vergileme yetkisini sınırlamasının temel gerekçesini oluşturmaktadır (Uluatam, Methibay, 2001: 17).

Vergilendirme yetkisinin kullanımda sorun, devletlerin bu yetkiyi kullanıp kullanmamakta değil, bu yetkinin ne ölçüde kullanılması gerektiği üzerinde odaklanmaktadır. Bu nedenle yetkinin sınırının çok iyi belirlenmesi ve çizilmesi gerekmektedir (Bayraklı, Odabaş, 2000: 42). Bu yetkinin sınırlandırılması ulusal düzeyde olabileceği gibi uluslararası düzeyde de olabilmektedir.

Pozitif hukukun vergilendirme yetkisini sınırlayan temel unsurları ise devletlerin anayasalarındaki vergilemeye ilişkin kurallardır (Uluatam, Methibay, 2001: 17). Zira, hukuk devleti ilkesini benimsemiş bir devlette, vergilendirme yetkisinin Anayasa ve yasalara, daha genel bir deyişle hukuk kurallarına uygun kullanılması zorunluluğu vardır. Ayrıca, ülkenin vergi potansiyelinin ekonomiye zarar vermeden en yüksek verimlilikle kullanılması gerekliliği, vergilemenin ekonomik sınırını oluşturur. Bu sınırın aşılması, üretimin ve gelir dağılımının ciddi zarar görmesi yönünden ekonomik, sosyal sorunlara neden olacağından siyasal sonuçlar da doğurabilir (Aliefendioğlu, 1984: 3).

Devletler vergilendirme yetkilerinin sınırlarını uluslararası ilişkilerindeki çıkarları çerçevesinde bağımsız ve özgür bir biçimde kullanabilmektedir (Öncel vd., 2000: 57). Devletler vergilendirme yetkilerini uluslararası alanda vergi anlaşmaları imzalayarak ya da bazı uluslararası kuruluşlara veya ortaklıklara üye olarak sınırlandırmaktadır (Uluatam, Methibay, 2001: 17). Vergilendirme yetkilerini çifte vergilendirme gibi farklı nedenlerden dolayı sınırlandırmak isteyen devletlerin bunun için bazı yollara başvurmaları gerekmektedir. Çifte vergilendirme durumunu çözüme bağlamak için kullanılan yollardan biriside uluslararası vergi anlaşmalarıdır (Güneş, 1998: 24). Bu anlaşmalar, iki devlet arasında olabildiği gibi çok taraflı olarak ta yapılabilmektedir. Devletler ekonomik, siyasal, askeri vb. nedenlerle Birleşmiş Milletler Örgütü, Dünya Sağlık Örgütü, Dünya Posta Birliği ve Avrupa Birliği gibi uluslararası örgütler veya birlikler kurarlar ve bunun gereği olarak üye ülkelerin bir takım mali yükümlülükleri söz konusudur (Çağan, 1982: 119). Devletler vergilendirme yetkilerini uluslararası veya uluslararası ekonomik birliklere üye olarak sınırlandırabilirler. Vergilendirme yetkisinin sınırlandırılması üye devletler arasında belirli alanlarda karşılıklı olarak bu yetkinin kullanılmasından

feragat edilmesi veya bütünleşme ile oluşturulan kurumlara devredilmesi şeklinde olabilir (Öncel vd., 2006: 63-64). Uluslararası örgütlerin üye devletlerden ödeme güçlerine göre ve hizmetlerden yararlanma derecelerine bakılmaksızın mali katkı almaları geniş anlamda vergilendirme yetkisi olarak nitelendirilmektedir (Erginay, 1988: 24).

Avrupa Birliği'ni kuran Roma Anlaşması ile amaçlanan ekonomik bütünleşme Birliğin vergi politikasının temel sınırını teşkil etmektedir (Çağan, 1981: 671). Roma Anlaşmasına göre Birliğin ortak giderleri öz kaynaklardan karşılanacağı hükme bağlanmıştır (Çağan, 1982: 12). Roma Anlaşması'nın 9. maddesine göre Birliğin gümrük birliği temeline dayandığı hükmü gereği üye devletler arasında ihracata/ithalata konu olan mallara ilişkin gümrük vergileri ve buna benzer her türlü mali yükümlülük yasaklanmıştır. Yine Roma Anlaşması'nın 95. ve 96. maddeleri ayrımcı vergilendirmeyi yasaklamaktadır. Vergilendirme yetkisinin kapsamı üye devletlerin devrettikleri vergilendirme yetkisi ölçüsündedir (Öncel vd., 2006: 63-65). Anlaşma ile Birlik kurumlarına özellikle dolaylı vergiler alanında açık yetkiler tanınmıştır (Yaltı Soydan, 2001: 7). Birlik hukuku normları, iç hukukla ilgili düzenlemeler içerdiği ve anayasaların üzerinde yer aldığından dolayı birlik hukuku uluslar üstü hukuk düzeni özelliği göstermektedir (Çağan, 1981; 671).

2.1. Vergilendirme Yetkisini Sınırlandıran Uluslararası Vergilendirme İlkeleri

Devletler kurumsal olarak vergilendirme yetkilerini istedikleri kadar geniş tutabilirler. Fakat vergilendirme yetkisi ulusal olduğundan devletler hukuku kurallarına göre bir devletin vergi yasalarının başka devletlerin ülkelerinde uygulanması imkânsızdır (Batrel, 1993: 4-11). Dolayısıyla, vergilendirme yetkisini kullanan devlet ile vergi yükümlüsü veya vergi konusu arasında yeterli bir ilişkinin olması gerekmektedir (Öncel vd., 2000: 57).

Devletler, vergilendirme yetkisini kullanırken kendi ülke sınırları içerisinde ikamet eden birey ve kurumların ülke sınırları dışında yaptıkları ve kısmen faaliyetleri kapsayacak şekilde kullanabilmektedirler (Öz, 2003: 92). Bir anlamda, devletlerin vergilendirme yetkisini kullanırken vergilendirme ilkelerinden birini seçerek vergi sistemlerine temel olarak uygulamalarıdır (Uluatam, Mehtibay, 2001: 63).

Birden fazla ülkenin vergilendirme yetkisinin aynı mükellef veya aynı vergi konusu üzerinde çakışması sonucunda uluslar arası hukuksal çifte vergileme ortaya çıkmaktadır (Yaltı Soydan, 1995: 4). Genellikle, hukuksal anlamda çifte vergilendirme bir ülkenin uyguladığı kaynak ilkesi ile diğerinin uyguladığı ikametgâh ve uyrukluk ilkelerinin çakışmasından doğar (Kaneti, 1987: 36-39). Tam yükümlüler arası çakışma ise, şu şekilde olabilir; uyrukluk ilkesini uygulayan bir devlet ile ikametgâh ilkesini uygulayan devletin vergilendirme yetkilerinin çakışması, iki ikametgâh ilkesinin çakışması, iki uyrukluk ilkesinin çakışması şeklinde olmaktadır (Yaltı Soydan, 1995: 4).

Uluslararası hukuk kuralının bağlayıcılığı, bu kurallara uyulması zorunluluğunu doğurmaktadır. Milletlerarası anlaşmalar yasa üstü hükmünde değerlendirilmektedir. Dolayısıyla milletlerarası anlaşmalar ile ulusal vergi

kanunlarının aynı konuda farklı hükümler içermesi durumunda ortaya yetki çakışması söz konusudur. Böylesine bir uyumsuzluk durumunda milletlerarası andlaşmalar esas alınmaktadır (Yaltı, 2006: 1037).

Devletler, mali alandaki egemenliğinin yansıması olan vergileme yetkisini kullanırken, üç farklı temel vergilendirme ilkesinden birini benimsemeyerek vergilendirme yetkisini sınırlandırmaktadır (Güngör, 1987: 30-47; Tuncer, 1974: 14; Yaltı Soydan: 1995: 17; Erginay, 1988) . Birinci ilke, ülke içinde ikametgâhı olan herkesin bütün dünyada elde ettiği geliri toplaması ve beyan etmesi üzerine kurulu olan ikametgâh ilkesi. İkinci ilke, yalnızca ülke içinde elde edilen gelirin beyan edilmesi üzerine kurulu olan kaynak ilkesi. Üçüncü ilke ise, bir ülkenin uyuşunda olan herkesin tüm gelirlerini toplaması ve beyan etmesi üzerine kurulu olan uyrukluk ilkesidir. Dünyada hemen bütün devletler birinci ilkeyi esas alarak vergi sistemlerini oluşturduğundan, yurt dışında elde edilen gelirin hem kaynak devlette, hem de mukim devlette vergilendirilmesi kendini göstermekte ve çifte vergilendirme kaçınılmaz olmaktadır (Kara, 1995: 54). Bu sorunu çözmek üzere devletler aralarında çifte vergilemeyi önleme anlaşmaları yapmaktadırlar (Semercigil, 1984).

2.1.1. İkametgâh İlkesi

Vergilendirme yetkisinin ilk sınırlandırılma şekli, değişik ülkelerdeki eylemleri nedeniyle vergi yükümlüsü olacak kişilerin yalnız ikamet ettikleri yere veya nerede ikamet ederlerse etsinler vatandaşı oldukları ülkeye göre vergilendirilmesidir. Bunun nedeni, bir kişinin vergiye tabi tutulması yetkisinin, yalnız oturduğu ülke devletine tanınmasıdır. Böylece bir vergi yükümlüsü yalnız bir devletin vergi kanunlarına göre bir kez vergi ödemiş olacaktır (Erginay, 1988: 21).

Bu ilkede vergilendirmeye temel olarak ikametgâh esas alınmıştır (Tuncer, 1974: 16). İkametgâh bir kimsenin yerleşmek niyetiyle oturduğu yeri ifade etmektedir.. Bir yerin ikametgâh olabilmesi için biri subjektif ve diğeri de objektif olmak üzere iki temel unsurun birlikte bulunması gereklidir. Subjektif unsura göre, bir yerin ikametgâh sayılabilmesi için, kişinin bu yerde “yerleşmek kast ve niyetinin” bulunması lazımdır. Bir yerde uzun süre oturmak oranın ikametgâh olarak seçildiğini göstermez. Kişinin yerleşmek kast ve niyetinin de bulunması zorunludur. İkametgâh için objektif unsur, “fiilen bir yerde oturmaktır”. Bu oturma hem uzun süreli olmalı ve hem de devamlılık arz etmelidir. İkametgâh da kişinin yer ile ilişkisi maddi olmaktan çok hukuki bir bağıdır (Tuncer 1990: 3).

İkametgâh ilkesine göre vergilendirme, mükellefleri vergileyen ülkeyle hukuki bağına göre vergilendirilmesi temeline dayanır. (Uluatam, Mehtibay, 2001: 62). Yani bu ilke, bir devletin “ülkesel egemenliği”(Yaltı Soydan, 1995) altında ikamet eden kişilerin elde ettikleri tüm gelirlerin vergilendirilmesidir. Bu ilke, bir kişinin dünya çapında elde ettiği gelirlerinin, ikamet ettiği ülkede toplanarak vergilendirilmesi esasına dayanmaktadır (Öz, 2003). Vergilendirmeye temel olan konunun ikametgâhın bulunduğu yer olması, ülkeselliğin genişleyerek kişisellik kazanması anlamına gelmektedir (Yaltı Soydan, 1995: 13).

İkametgâh ilkesine dayanan vergilemede yükümlülüğün kapsamı, hem yurt içi gelirlerin hem de yurt dışındaki gelirlerin vergilendirilmesi ile genişlemektedir (Yaltı Soydan, 1995: 19). Bu nedenle, ikametgâh ilkesi kişisel vergilerin gelişmesi ile ilgili olup, kişilerin toplam ödeme gücünü dikkate almaktadır (Demiralp, 1980: 31; Kara, 1995: 54). Genişleyen bu yükümlülük mükelleflerin vergisel yüklerini artacağından gelişmekte olan ülkeler, yabancı yatırımları çekebilmek amacıyla vergilendirmede bu yöntemi kullanmamaktadır (Neumayer, 2005).

Buradaki ikametgâh anlamıyla bahsedilen, vergi hukukun kendine özgü kavramlarından birisi olan mali ikametgâhtır. Mali ikametgâh, devletle kişi arasında hukuki bir bağ yaratan ve kişinin yer ile ilişkisini tamamlayan ikametgâhtan daha geniş kavramdır (Yaltı Soydan, 1995: 19). Mali ikametgâh, bir vergi mükellefinin belirli bir ülkede oturduğu, bulunduğu veya işlerini yürüttüğü yer olarak tanımlanmaktadır. Bu yer özellikle gerçek kişiler için ev, işyeri iken; tüzel kişiler için yönetimin merkezi veya benzer nitelikte yer olabilir. Vergilendirme yetkisine sahip ülkeler bu yeri, yani mali ikametgâhı vergilendirme açısından esas alırlar (Tuncer, 1990: 5). Dolayısıyla, bir kişinin mali ikametgâhı nerede ise yani hangi devlette bulunuyorsa, bu kişinin elde ettiği tüm gelirlere yönelik vergilendirme yetkisi mali ikametgâhının bulunduğu devlete aittir (Tuncer, 1974: 16).

İkametgâh ilkesinin uygulanmasında birçok idari güçlükler ortaya çıkmaktadır. Kişilerin tüm dünyadaki faaliyetlerini izlemek ve elde ettikleri gelirleri saptayabilmek için etkin ve gelişmiş bir vergi idaresi ile vergi denetim örgütünün bulunması gereklidir (Demiralp, 1980: 31).

2.1.2. Kaynak İlkesi

Kaynak ilkesine göre, bir ülke egemenlik hakkına dayanarak ülkenin siyasi sınırları¹ içindeki gelirlerden, harcamalardan ya da işlemlerden vergi alma yetkisine sahiptir (Aksoy, 1990: 14). Bu ilke, vergiyi doğuran olayı yaratan kişinin o ülke vatandaşı olup olmaması önemli değildir (Kırbaş, 1987: 42). Bu ilkenin dayandığı temel, kişiler, ekonomik eylemde bulunan kişiler ile ekonomik eylemde buldukları veya mallarının bulunduğu ülkeler arasındaki ekonomik bağlılıktır. Bir anlamda, gelir nerede elde ediliyorsa ekonomik yapısı bakımından oraya bağlıdır (Erginay, 1988: 21). Bu ilke, vergilendirmeye temel olan konu verginin doğduğu yer veya vergiyi doğuran olaydır. Yani, vergi kaynağının hangi ülkede olduğudur (Karakoç, 2004: 85).

Kaynak ilkesinin uygulamasında birçok sorun ortaya çıkmaktadır. Bunların içerisinde en önemlileri gelirin hangi ülkede doğduğunun saptanması ile devletler arasında vergilerin hangi ölçülere göre paylaşılacağı sorunlarıdır (Demiralp, 1980: 30).

¹ Burada geçen sınır kavramı ÇAĞAN, 1982, çalışmasında şöyle tanımlanmıştır; Bir ülkenin vergi kanunları ancak o ülkenin egemenlik alanı içinde geçerlidir. Bir anlamda ülkenin mali sınırları gümrük sınırlarına eşittir. Gümrük sınırlarının coğrafi sınırlardan farklı, coğrafi sınırlar içinde kalan bazı alanların (serbest bölge, serbest liman, antrepo vb.) mali yükümlülükler açısından ülke dışı sayılmalıdır.

Fakat kaynak ilkesinin uygulamasının açık ve kolay olması, devletlerin kendi ülkesinde doğan geliri vergilendirilmesinde kolaylık sağlamaktadır (Demiralp, 1980: 30). Bu nedenle, genellikle dolaylı vergilerde bu ilke uygulanmaktadır (Neumayer, 1987: 42).

2.1.3. Uyrıkluk İlkesi

Uyrıkluk ilkesine göre, bir ülke vatandaşı gerek ülke içinde gerekse ülke dışında elde ettiği vergi konusunu oluşturan tüm unsurlardan kendi ülkesinin kanunlarına göre vergilendirilir (Kırbaş, 1987: 42).

Gelirlerin vergilendirilmesinde uyrıkluk ilkesi tek başına uygulanmamakta çoğu kez ikametgâh ilkesinin öngördüğü yurt dışı gelirlerinin vergilendirilmesi esasını hafifletici ve uygulamada esnekliğe yardımcı olarak kullanılmaktadır (Demiralp, 1980: 31). Zaten, bugün çok az ülke tarafından uygulanan yardımcı bir ilke niteliğindedir (Yaltı Soydan, 1995: 20).

2.2. Vergilendirme Yetkisini Sınırlandıran Ulusal Vergilendirme İlkeleri

Ulusal vergilendirme ilkeleri aslında 1215 tarihli Manga Carta ile başlayan, 1628 Petition of Right, 1789 Fransız İnsan ve Yurttaş Bildirisi, 1776 Virginia İnsan Hakları Bildirisi ile devam eden insan hakları bildirimleri ulusal düzeyde vergilendirme yetkilerini etkilemekte iken, Özellikle İkinci Dünya Savaşı'ndan sonra bildirge geleneği uluslararası ölçüğe taşınmış, sosyal, siyasal ve iktisadi açıdan değişen dünyada insan hakları 1948 Birleşmiş Milletler İnsan Hakları Evrensel Bildirisi ve İnsan Haklarını ve Temel Özgürlükleri Korumaya Dair Sözleşme yeniden kaleme alınmıştır (Musulin, 1987: 19; Özbey, 2004: 46-47; Tanilli, 1976: 453; Çağan, 1982: 23; Kaboğlu, 2005: 232; Özbey, 2004: 693; Gözübüyük, 2005: 481).

İnsan haklarının, demokrasinin ve devlet anlayışının ön planda tutulduğu bildirgeler, ulus devletlerin anayasalarının oluşumunu etki altına almış; çağdaş anayasaların yapılmasına, değiştirilmesine veya biçimlendirilmesinde önemli roller üstlenmişlerdir (Kaboğlu, 2005: 223; Akad, 2004: 253; Wheare, 1985: 94; Dotan 2005: 294). Bildirgelerde yer alan vergilendirmeye yönelik düzenlemeler anayasalara bir bütün olarak veya değiştirilerek girmesi neticesinde eşitlik, yasallık ve mali güce göre vergilendirme ilkeleri anayasal düzleme taşınmış ve yasal meşruiyet kazanmıştır².

² İngiliz hukuku 1628 Haklar Dilekçesi, 1689 İngiliz İnsan Hakları Bildirgesi ve Manga Carta bildirgeleri temel alınarak şekillenmektedir. İngiliz hukuku, bildirimlerde yer alan özgürlük ve eşitlik gibi temel değerleri içselleştirmiştir. Vergilendirmeye ilişkin genel kurallar ve yasalar bu bildirgeler bağlamında yapılmaktadır. İngiliz mahkemeleri vergi davalarında anılan sözleşmede yer alan insan haklarını dikkate almaktadırlar. ABD hukukunda, Bill of Rights'ın 10 maddesi ABD Anayasası'nın 11-17 maddeleri olarak onaylanmış ve anayasanın değişik maddeleri olarak Anayasa'ya eklenmiştir. Nitekim Bill of Rights'ın 4. maddesi vergilendirme ile ilgili hükümler içermektedir. Buna göre, "Veto Hakkı bahanesiyle, Parlamento'nun onayı olmadan, uzun bir süre için, kabul edildiğinden ya da edileceğinden başka bir biçimde tahtın yararına para toplamak yasa dışıdır" hükmü parlamentonun izni olmadıkça vergilendirme yapılamayacağı üzerinde durulmuştur. 1958 tarihli Fransız Anayasası'nın başlangıç bölümünde, "Fransız halkı, 1789

Anayasa, her çeşit mali yükümlü yasa ile konulmasını, keyfi ve takdiri uygulamayı önleyecek ilkelerin yasalarda yer alması amacını gerçekleştirir. Bir verginin yasa ile konulmuş sayılabilmesi için çerçevesinin yasa ile belirlenmesi zorunludur. Bu da mali yükümlünün konusunun, yükümlüsünün matrahının ve oranının yasa ile ifade edilmesiyle sağlanabilir (Kaneti, 1987: 34). Dolayısıyla ülkelerin vergilendirmeye yönelik olarak yaptıkları tasarruflar anayasalara dayanmaktadır. Ülke anayasalarında genellikle vergilendirme ilkesi olarak vergilendirmede eşitlik ve verginin yasallığı ilkesi olmak üzere iki temel anayasal ilke söz konusudur. ABD Anayasasının Değişik 16. Maddesi³, 1949 Federal Alman Anayasası'nın 3. maddesi⁴, Fransa Anayasasının 3. ve 77. maddesi⁵, 1947 İtalyan Anayasasının 3. maddesi⁶, Japon Anayasasının 14. maddesi⁷, Çin Anayasası'nın 4. maddesi⁸, ve Türk Anayasasının 10. maddesi⁹ kişilerin yasa önünde eşit olduğunu ve ayrımcılık yapılamayacağı hüküm altına alınmıştır.

Fransız İnsan ve Yurttaş Hakları Bildirisi ile saptanmış ve 1946 Anayasası'nın başlangıcı ile doğrulanıp tamamlanmış biçimleriyle, insan haklarına bağlılığını açıkça ilan eder..." yer alan hükmü 1789 bildirisinin Fransız anayasasını etkilediğini ifade etmektedir. Vergilendirme ile ilgili düzenleme, 1789 bildirisinin 13. maddesi eşitlik ilkesinin dayanağını oluştururken; 14. madde ise, verginin yasallığı ilkesi vurgulamıştır.

³ "Gerek federal yönetim, gerekse eyalet yönetimi vatandaşlara yönelik olarak yapacağı eylem ve işlemlerde, din, dil, ırk, mezhep ve cinsiyet ayrımı ve farklı muamele yapılamaz. Ancak yapılan ayırım, yönetim faaliyetlerinin daha sıhhatli yürütülmesi ve kamu yararı için, mantıksal ve akli esasa dayanıyorsa, burada kanun önünde eşitlik ilkesi uygulanmayabilir" *The Constitution of the United States*, <http://usinfo.state.gov/usa/infousa/facts/funddocs/consteng.htm>, (03.7.2006).

⁴ "Bütün insanlar, kanun önünde eşittirler. Erkekler ve kadınlar aynı haklara sahiptirler. Hiç kimse, cinsi, soyu, ırkı, inanç ve görüşleri dolayısıyla zarara uğratılamaz ya da ayrıcalıklı kılınmaz GÜRBÜZ, **Anayasalar**, ..., s.47

⁵ "Madde 3. Bütün insanlar yasa önünde eşittir. Kadınlar ve erkekler arasında eşitlik vardır. Hiç kimse, cinsiyet, soy, dil, anavatan, din, politik tercihleri ve sakatlığı dolayısıyla ayırma tabi tutulamaz" "Madde 77. ... Kökleri, ırkları ve dinleri ne olursa olsun bütün yurttaşlar hukuki bakımdan eşittirler. Hepsinin ödevleri aynıdır" *Fransa Anayasası-*

I,<http://www.hukukdevleti.com/modules.php?name=Sections&sop=printpage&artid=19>, (09.07.2006).

⁶ "Bütün yurttaşlar aynı sosyal değerdedir ve cins, ırk, ... gözetilmeksizin kanun önünde eşittirler" GÜRBÜZ, s.139.

⁷ "Bütün insanlar yasalar altında eşittir ... politik, ekonomik ve sosyal ilişkilerde ırk, dini inanç, cinsiyet, sosyal statü ya da aile kökeni sebepleriyle hiçbir ayırım yapılamaz ..." LÜTEM, İlhan. **Yeni Anayasalar**, Cilt: 3, Ankara: İstiklal Matbaacılık, 1953, ss.961,962.

⁸ "Çin Halk Cumhuriyeti'nin bütün ulusu eşittir.....Devlet bu eşitliği korumak ve geliştirmekle yükümlüdür." China Constitution, <http://www.oefre.unibe.ch/law/icl/ch00000.html>, (14.07.2006).

⁹ "Herkes, dil, ırk, cinsiyet, siyasi düşünce ... ve benzeri sebeplerle ayırım gözetilmeksizin kanun önünde eşittir."

Vergilendirme alanına geçildiğinde yasalar önünde herkesin eşit olması vergi yasaları karşısında herkesin eşit kılınmasını yani vergilendirmede eşitliği ifade etmektedir. Ancak buradaki eşitlik ilkesi, herkese tamamen aynı davranılmasını, işlem aynılığını gerektirmemekte; ilişkili veya uygun farkların varlığı halinde eşitsiz ya da farklı işleme bağdaşabilmekte, yani eşitsiz veya farklı işleme izin vermeyi ifade etmektedir (Öden, 2003: 26). Alman Anayasa Mahkemesi (AAYM), genel eşitlik kuralını keyfilik yasağı şeklinde yorumlamaktadır. Yani eşitlere keyfi olarak eşit olmayan şekilde ve eşit olmayanlara da keyfi olarak eşit şekilde davranmak yasaktır (Lang, 2000: 8). Yine AAYM daimi içtihatlarında¹⁰, mali güce göre vergilendirme ilkesini eşitlik kuralının uygulanmasında karşılaştırma ölçütü olarak değerlendirmektedir (Yaltı Soydan, 2000: 86). Bu nedenle, verginin mali güce orantılı olması yaklaşımı eşitlik ilkesine kenetlenmiş vergi adaletinin de temel prensibi durumundadır (Lang, 2000: 9).

Türk Anayasa Mahkemesi, vergide eşitlik ilkesini, mali gücü aynı olanların aynı, mali gücü farklı olanların ayrı oranda vergilendirilmesi şeklinde tanımlamaktadır (Saban, 2003: 63). 1995 yılında Anayasa Mahkemesi'nin kararında¹¹, verginin mali güce göre alınmasının, aynı zamanda eşitlik ilkesinin vergilemede uygulama aracı olduğunu ifade etmiş¹², amaç- araç ilişkisinde mali gücü ölçüt olarak değerlendirmiştir.

Yine 2003 yılında verdiği kararında¹³ aynı hukuksal durumda olmayı mali güç ölçütüne dayandırmıştır (Yaltı, Özgenç, 2005: 84). Verginin yasallığı ilkesine gelindiğinde, ABD Anayasasının 6. maddesi¹⁴, Fransız Anayasası'nın 34. maddesi¹⁵,

¹⁰ BVerFGE Bd. 6. s. 55, 67 (aile reisi vergilemesi); Bd. 8, s. 51, 68 vd. (partilere yapılan bağışlar); Bd. 9, s. 237, 243; Bd. 13, s. 290, 297; Bd.14, s. 34, 41; Bd. 27, s. 58, 64; Bd. 32, s. 333, 339; Bd. 36, s. 66, 72; Bd. 43,s. 108, 118 (çocuklar için vergi dışı miktar); Bd. 47, s. 1, 29; Bd. 55, s. 274, 302; Bd. 61, 319, 343 vd. (evli çiftlerin gelirlerinin birleştirilerek bölünmesi yöntemi); Bd. 66, s. 214, 233 (bakım yükümü çerçevesinde yapılan harcamalar); Bd. 68, s. 413, 152 vd.; Bd. 82, 60, 86 vd. (aile asgari geçim haddi) Aktaran: Joachim LANG, "Vergi Adaletinin Anayasal Temelleri", Funda Başaran (çev.), **XIII. Türkiye Maliye Sempozyumu 14-16 Mayıs 1998 Bodrum**, M.Ü. Maliye Araştırma ve Uygulama Merkezi Yayın No: 12, İstanbul: 2000, s. 8.

¹¹ Anayasa Mahkemesi, E.95/4, K.95/28, 06.07.1995, (RG. 02.02.1995/22218), AYMK, S.32, C.1, s.191.

¹² Anayasa Mahkemesi, E.94/085, K.1995/032, 13.07.1995, (RG. 28.09.1996/22771), (AYMK, S. 32, C.1, s.230); Anayasa Mahkemesi, E.71/44, K.72/29, 06.06.1972, (RG. 03.03.1973/14465), (AYMK, S.10, s.414). Aktaran: Billur YALTI SOYDAN, "Vergi Adaleti Kavramında Soyuttan Somuta: Türk Anayasa Mahkemesi Kararlarının Eşitlik, Özgürlük ve Sosyal Devlet Kavramları ile Okumak", XIII. Türkiye Maliye Sempozyumu 14-16 Mayıs 1998 Bodrum, M.Ü. Maliye Araştırma ve Uygulama Merkezi Yayın No: 12, İstanbul: 2000, s. 86.

¹³ Anayasa Mahkemesi, E.01/36, K.03/3, 16.01. 2003, (RG. 21.11.2003/25296), AYMK, S.39, C.1, s.360.

¹⁴ "Her çeşit vergi, resim, harç ve benzeri yükümlülükler koymak, kaldırmak, ...kongrenin yetkilerindedir.... Hiç kimse aşırı vergiye zorlanamaz" ÖZBEY, s.49.

Danimarka Anayasasının 43. maddesi¹⁶, İtalyan Anayasasının 70. maddesi¹⁷, Japon Anayasasının 30. maddesi (Lütem, 1953: 963), Çin Anayasasının 56. maddesi¹⁸ ve Türk Anayasasının 73. maddesi¹⁹ hükmü ile vergilerin yasallığını vurgulanmıştır. Bununla birlikte birçok ülkede olduğu gibi Fransız Anayasasının 55. maddesi²⁰ ve Türk Anayasasının 90/5. maddesi²¹,nde belirtilen temel hak ve özgürlüklere ilişkin andlaşmalar, yasa üstü sayılmaktadır. Temel hak ve özgürlüklere ilişkin milletlerarası anlaşmalar kavramının asgarisini “insan haklarına” ilişkin anlaşmalar oluşturmaktadır. Dolayısıyla vergi yasalarının insan hakları sözleşmelerine aykırı yapılamayacağı açıklık kazanmaktadır (Yaltı, 2006: 1033-1049).

Sonuç

Vergilendirme yetkisine bir bütün olarak bakıldığında yetkiyi sınırlayan birçok kısıtla karşılaşmaktadır. Her şeyden önce uluslararası vergi anlaşmaları karşılıklı olmak üzere vergi yapıcıları üzerine bir takım kısıtlar ve ödevler yüklemektedir. Aynı şekilde ulusların anayasalarında eşitlik ve yasallık gibi bir takım vergilendirme ilkeleri mevcut olup, vergilendirmeye yönelik işlemler bu ilkeler doğrultusunda ulusal bazda kısıt oluşturmaktadır. Uluslararası insan hakları sözleşmeleri ise, uluslararası hukuk dolayısıyla vergi hukukuna kaynak teşkil etmektedir. O halde bir ülkedeki vergilendirme yetkisini kısıtlayan üç temel unsur söz konusudur. Bunlar, uluslararası vergi anlaşmaları, anayasal ilkeler ve uluslararası insan hakları sözleşmeleridir.

KAYNAKÇA

- ALİEFENDİOĞLU, Y. (1984) Vergileme Yetkisi ve 1980 sonrası Türk Vergi Politikası, *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı 33, İstanbul
- AKSOY, Ş. (1990) *Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi*, Filiz Kitabevi Beyazıt, İstanbul
- ARIKAN, Z. (1997) Vergilendirme Yetkisi ve Kullanımı, *Maliye Araştırma Merkezi Konferansları*, 37. Seri, İÜİF, İstanbul
- AKAD, M. ve DİNÇKOL, B.V. (2004) *Genel Kamu Hukuku*, Der Yayınları, İstanbul

¹⁵ “...vergilendirmeye yönelik işlemler ancak kanunla konulur ...” France – Constitution, http://www.oefre.unibe.ch/law/icl/fr00000_.html,

¹⁶ Denmark – Constitution, http://www.oefre.unibe.ch/law/icl/da00000_.html, (14.08.2006).

¹⁷ “Yasama yetkisi meclise aittir.” http://www.oefre.unibe.ch/law/icl/it00000_.html (16.08.2006)

¹⁸ “İnsanlar kanunda belirtildiği üzere vergilendirmeden sorumludurlar”: LÜTEM, Cilt: 3, s.963. *China Constitution*, http://www.oefre.unibe.ch/law/icl/ch00000_.html, (14.08.2006).

¹⁹ “... Vergi, resim, harç ve benzeri malî yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırılır ...”

²⁰ Usulüne uygun olarak onaylanan veya uygun bulunan anlaşmalar ... yasaların üzerinde yer almaktadır. ...” (<http://www.assemblee-nationale.fr/english/8ab.asp#TITLE%20VI>) (07.09.2006)

²¹ “...usulüne göre yürürlüğe konulmuş milletlerarası andlaşmalar kanun hükmündedir. Bunlar hakkında Anayasaya aykırılık iddiası ile Anayasa Mahkemesine başvurulamaz. (Ek: 7.5.2004-5170/7 md.) Usulüne göre yürürlüğe konulmuş temel hak ve özgürlüklere ilişkin milletlerarası andlaşmalarla kanunların aynı konuda farklı hükümler içermesi nedeniyle çıkabilecek uyuşmazlıklarda milletlerarası andlaşma hükümleri esas alınır”

- BATIREL, Ö. F. (1993) Çağdaş Vergi Politikası, İÜ Maliye Araştırma Merkezi, Konferansları, İÜ Yayınları, İstanbul
- BAYRAKLI, H. ve ODABAŞ, H. (2000) Vergilendirme Yetkisi ve 1982 Anayasası, Afyon Kocatepe Üniversitesi İİBF Dergisi, Cilt 2, Sayı 1, Afyon
- ÇAĞAN, N.(1981) AET Hukukunda Vergilendirme, Prof. Dr. Akif Erginay'a 65. Yaş Armağanı, AÜHFY, No.460, Ankara 668-711
- ÇAĞAN, N. (1982) Vergilendirme Yetkisi, Kazancı Hukuk Yayınları, İstanbul
- DOĞRUSÖZ, B. (1985) Vergilendirme Yetkisinin Yasama ve Yürütme Organları Arasında Bölüşümü, Vergi Dünyası Dergisi, S.43, Mart 1985, İstanbul
- DEMİRALP, S. (1980) Uluslararası Vergi Anlaşmaları ve Türkiye'nin Taraf Olduğu Anlaşmaların Değerlendirilmesi, Maliye Dergisi, Ankara
- DOTAN, Y. (2005) The Spillover Effect of Bills of Rights : A Comparative Assessment of The Impact of Bills of Rights in Canada and Israel, The American Journal of Comparative Law, V.LIII, N.2, US, 293-343
- ERGINAY, A. (1988) Vergi Hukuku, İlkeler – Vergi Tekniği Türk Vergi Sistemi, 13. Baskı, Turhan Kitabevi, Ankara
- GÖZÜBÜYÜK, Ş. (2005) Yönetim Hukuku, Turhan Kitabevi, Ankara
- GÜNEŞ, G. (1998) Verginin Yasallığı İlkesi, Yayın ve Dağıtım, İstanbul
- GÜNGÖR, F. (1987) Uluslararası Hukuksal Çifte Vergilendirmenin Önlenmesi ve Türkiye Uygulaması”, Vergi Dünyası Dergisi, Sayı 190, İstanbul, 30-47.
- GÜRBÜZ, Y. (1981) Anayasalar, Filiz Kitabevi, İstanbul
- KABOĞLU, İ. (2005) Anayasa Hukuku Dersleri, Legal Yayıncılık, İstanbul
- KANETİ, S. (1987) Vergi Hukuku, Özdem Kardeşler Matbaası, İstanbul
- KARA, Ç. (1995) Uluslararası Çifte Vergilendirme ve Türkiye'nin Akdettiği Anlaşmalar, Maliye Dergisi, Sayı: 120, Ankara
- KARAKOÇ, Y. (2004) Genel Vergi Hukuku, 3. Baskı, Yetkin Yayınları, Ankara
- KIRBAŞ, S. (2006) Vergi Hukuku, Siyasal Kitabevi, Ankara
- LANG, J. (2000) Vergi Adaletinin Anayasal Temelleri”, Funda Başaran (çev.), XIII. Türkiye Maliye Sempozyumu 14-16 Mayıs 1998 Bodrum, M.Ü. Maliye Araştırma ve Uygulama Merkezi Yayın No:12, İstanbul
- LÜTEM, İ. (1953) Yeni Anayasalar, C.3, İstiklal Matbaacılık Ankara
- MUSULİN, J. (1987) Hürriyet Bildirgeleri Manga Carta'dan Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesine, Nemci Zeka (çev.), Belge Yayınları, İstanbul
- NEUMAYER, E. (2005) Do Double Taxation Treaties Increase Foreign Direct Investment to Developing Countries?, London
- ÖDEN, M. (2003) Türk Anayasa Hukukunda Eşitlik İlkesi, Yetkin Yayınları, Ankara
- ÖNCEL, M.ve KUMRULU, A. ve ÇAĞAN, N. (2000) Vergi Hukuku, 8.Baskı, Turhan Kitabevi, Ankara
- ÖZ, S. (2003). Devletlerin Vergilendirme Yetki Sınırının E-Ticaret Açısından Değerlendirilmesi, Maliye Dergisi, Ankara
- ÖZBEY, Ö. (2004) İnsan Hakları Evrensel İlkelerinin Avrupa Mahkemesinde Uygulaması, Adalet Yayınevi, Ankara 46-47
- SEMERCİGİL, M. (1984).Dar Mükelleflerin Ticari Kazançları ve Vergi Anlaşmalarında Türkiye'nin Bu Kazançlara Yaklaşımı, Vergi Dünyası Dergisi, İstanbul
- SOYDAN YALTI, B.(1995) Uluslararası Vergi Anlaşmaları, Beta Yayın Dağıtım, İstanbul
- TANİLLİ, S. (1976) Anayasalar ve Siyasal Belgeler, Sulhi Garan Matbaası, İstanbul
- TEZEL, A. (1989) Uluslararası Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları ve Türkiye Uygulaması, İstanbul

- TEZİÇ, E. (1996) *Anayasa Hukuku*, 3.Bası, Beta Yayınevi, İstanbul,
- TUNCER, S. (1974) *Çifte Vergileme ve Milletlerarası Vergi Anlaşmaları*, Eskişehir İTİA Yayın No:112-66, Ankara
- TUNCER, S. (1990) Vergi Hukukumuzda İkametgah İlkesi II, *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı 106, İstanbul
- ULUATAM, Ö. ve YAŞAR, M. (2001) *Vergi Hukuku*, 5. Baskı, İmaj Yayıncılık, Ankara
- WHEARE, K. C. (1985) *Modern Anayasalar*, Mehmet Turhan (çev.), Değişim Yayınları, Ankara
- YALTI, B. ve ÖZGENÇ, S. (2005) *Vergi Hukuku Pratik Çalışma El Kitabı*, Beta Yayınları, İstanbul
- YALTI, B. (2006) İnsan Hakları Avrupa Sözleşmesinin Vergi Hukukunda Kaynak Değeri Üzerine, *Hukuk Araştırmaları Dergisi*, Doç.Dr. Mehmet Somer'e Armağan, Cilt 12, Sayı 1-3, Beta Yayınları, İstanbul 1025-1049
- YALTI SOYDAN, B. (1995) *Uluslararası Vergi Anlaşmaları*, Beta Yayın Dağıtım, İstanbul
- YALTI SOYDAN, B. (2000) Vergi Adaleti Kavramında Soyuttan Somuta: Türk Anayasa Mahkemesi Kararlarının Eşitlik, Özgürlük ve Sosyal Devlet Kavramları ile Okumak, *XIII. Türkiye Maliye Sempozyumu 14-16 Mayıs 1998 Bodrum*, M.Ü. Maliye Araştırma ve Uygulama Merkezi Yayın No:12, İstanbul
- YALTI SOYDAN, B. (2001) *Avrupa Birliğinde Dolaysız Vergiler*, Beta Yayınları, İstanbul
- China Constitution, <http://www.oefre.unibe.ch/law/icl/ch00000.html>, (14.07.2006).
- China Constitution, <http://www.oefre.unibe.ch/law/icl/ch00000.html>, (14.08.2006)
- Denmark – Constitution, <http://www.oefre.unibe.ch/law/icl/da00000.html>, (14.08.2006)
- Fransa Anayasası-I, http://www.hukukdevleti.com/modules.php?name=Sections&sop=printpage&art_id=19, (09.07.2006).
- France Constitution, <http://www.assemblee-nationale.fr/english/8ab.asp#TITLE%20VI>, (07.09.2006)
- France – Constitution, <http://www.oefre.unibe.ch/law/icl/fr00000.html>, (05.09.2006)
- Italy – Constitution, <http://www.oefre.unibe.ch/law/icl/it00000.html> (16.08.2006)
- The Constitution of the United States, <http://usinfo.state.gov/usa/infousa/facts/funddocs/consteng.htm>, (03.7 2006)