

T.C.
ANKARA ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
KAMU HUKUKU (MALİ HUKUK)
ANABİLİM DALI

ULUSLARARASI VERGİ ANLAŞMALARININ
YORUMLANMASI

Yüksek Lisans Tezi

Cemal Baran BAŞOK

Ankara 2016

T.C.
ANKARA ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
KAMU HUKUKU (MALİ HUKUK)
ANABİLİM DALI

ULUSLARARASI VERGİ ANLAŞMALARININ
YORUMLANMASI

Yüksek Lisans Tezi

Cemal Baran BAŞOK

Tez Danışmanı

Doç. Dr. Cenker GÖKER

Ankara 2016

T.C.
ANKARA ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
KAMU HUKUKU (MALİ HUKUK)
ANABİLİM DALI

ULUSLARARASI VERGİ ANLAŞMALARININ
YORUMLANMASI

Yüksek Lisans Tezi
Cemal Baran BAŞOK

Tez Danışmanı

Doç. Dr. Cenker GÖKER

Tez Jürisi Üyeleri

Adı ve Soyadı

İmzası

.....

.....

.....

.....

.....

.....

.....

.....

.....

.....

.....

.....

Tez Sınavı Tarihi

TÜRKİYE CUMHURİYETİ
ANKARA ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ MÜDÜRLÜĞÜ'NE

Bu belge ile, bu tezdeki bütün bilgilerin akademik kurallara ve etik davranış ilkelerine uygun olarak toplanıp sunulduğunu beyan ederim. Bu kural ve ilkelerin gereği olarak, çalışmada bana ait olmayan tüm veri, düşünce ve sonuçları andığımı ve kaynağını gösterdiğimi ayrıca beyan ederim. (...../...../20...)

Tezi Hazırlayan Öğrencinin

Adı ve Soyadı

.....

İmzası

.....

İÇİNDEKİLER

İÇİNDEKİLER.....	I
KISALTMALAR.....	V
GİRİŞ.....	1

BİRİNCİ BÖLÜM

GENEL OLARAK VERGİ ANLAŞMALARI

I. ÇİFTE VERGİLENDİRME KAVRAMI.....	21
II. ÇİFTE VERGİLENDİRMENİN ORTAYA ÇIKIŞ NEDENLERİ	24
III. ÇİFTE VERGİLENDİRMENİN ÖNLENMESİ YOLLARI	29
A. İki Tarafli Anlaşmalar Yoluyla.....	33
B. Çok Tarafli Anlaşmalar Yoluyla.....	37
IV. VERGİ ANLAŞMALARININ İŞLEVLERİ VE AMAÇLARI.....	39
V. VERGİ ANLAŞMASI MODELLERİ.....	47
A. OECD Modeli.....	48
B. UN Modeli.....	52
C. Türk Projesi	54
VI. VERGİ ANLAŞMALARININ İÇ HUKUKA UYGULANMASI	56
A. Anlaşmaların Hukuki Yapısı.....	56
B. Anlaşma Hükümlerinin İç Hukuk Kuralları ile İlişkisi.....	60
1. Anlaşmaların İç Hukukta Yürürlüğe Giriş Süreci.....	61
2. Anayasal Kurallar Uyarınca.....	63
3. Temel Hak ve Özgürlüklere İlişkin Uluslararası Anlaşmalar Açısından	68
C. Anlaşmaların Aşılması (Treaty Override)	76

İKİNCİ BÖLÜM

VERGİ ANLAŞMALARININ YORUMLANMASI

I. İÇ HUKUKTA YORUM KURALLARI	81
A. Genel Olarak	81
B. Türk Vergi Hukukunda Yorum Yöntemleri.....	81

1. Deyimsel Yorum Yöntemi.....	82
2. Tarihsel Yorum Yöntemi.....	84
3. SistematiK Yorum Yöntemi	85
4. Amaçsal Yorum Yöntemi	85
C. İç Hukukta Vergi Normlarının Yorumunu Etkileyen Diğer Konular	87

II. VERGİ ANLAŞMALARININ YORUMLANMASI ve ULUSLARARASI

HUKUKTA YORUM KURALLARI	91
A. Genel Yorum Kuralları.....	94
1. VAHS'de Yer Alan Yorum Kuralları.....	96
a. Genel Yorum Kuralı: VAHS Madde 31/1	98
aa. Yorum Yöntemleri	98
bb. Yorum Esasları	103
b. Yorumun Kapsamı: VAHS Madde 31/2	105
c. Anlaşmanın İçeriği/Bütünü ile Birlikte Dikkate Alınacak Kaynaklar: VAHS Madde 31/3	106
d. Özel Tanımlama: VAHS Madde 31/4.....	109
e. Tamamlayıcı Yorum Araçları: VAHS Madde 32	110
f. İki veya Daha Fazla Dilde Tevsik Edilmiş Olan Anlaşmaların Yorumu: VAHS Madde 33	113
2. Anlaşmaların Ortak Yorumu İlkesi ve Model Anlaşmaların Önemi... ..	116
B. Özel Yorum Kuralı: İç Hukuk Hükümlerinin Vergi Anlaşmalarına Uygulanması.....	118
1. Bir Terimin Anlaşmada Tanımlanmamış Olması	121
2. Anlaşmanın İçeriğinin Aksini Gerektirmemesi	123
3. Terimin Vergi Yasalarındaki Anlamının Saptanması	124
4. Uygulanacak İç Hukuk Kuralının Zaman Bakımından Tespiti	125
a. Durağan Yorum Yaklaşımı	125
b. Hareketli Yorum Yaklaşımı	126
5. Uygulanacak İç Hukuk Kurallarının Hangi Taraf Devlete Ait Olduğunun Tespiti.....	129
a. Kaynak Devletin İç Hukuk Kurallarını Geçerli Kabul Eden Görüş	129

b. İç Hukuk Kurallarından Bağımsız Yorum Görüşü	131
C. Vergi Anlaşmalarının Yorumlanmasına İlişkin Diğer Hususlar	132
1. Nitelendirme.....	132
2. Kıyas	135
3. Vergiden Kaçınma ve Yorum.....	136
4. Model Anlaşma Şerhlerinin Hukuki Niteliği ve Yorum Açısından Bağlayıcılığı.....	138
5. Uluslararası Vergi Uyuşmazlıklarının Çözümünde Karşılıklı Anlaşma Usulü	147
a. Genel Olarak	147
b. Karşılıklı Anlaşma Usulünün İç Hukuka Uygulanması	153
6. Uluslararası Vergi Uyuşmazlıklarının Çözümünde Tahkim	161
a. Genel Olarak	161
b. Tahkimin İç Hukuka Uygulanması	167

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

VERGİ ANLAŞMALARININ YORUMUNU YAPACAK MERCİ ve ANLAŞMA MADDELERİNDEN YORUM ÖRNEKLERİ

I. GENEL OLARAK.....	171
II. TÜRK YARGI ORGANLARININ YAKLAŞIMI.....	173
III. TÜRK VERGİ İDARESİ'NİN YAKLAŞIMI.....	182
IV. VERGİ ANLAŞMASI MODELLERİNE TÜRKİYE'NİN KOYDUĞU ÇEKİNCELER ve TÜRKİYE'NİN POLİTİKASI	192
V. ANLAŞMA MADDELERİNDEN YORUM ÖRNEKLERİ	197
A. Mali İkametgâh / Mukimlik	197
B. İşyeri.....	201
C. Gayrimaddi Hak.....	208
D. Temettü.....	213
E. Değer Artış Kazancı	217
F. Transfer Fiyatlandırmasına İlişkin Kavramlar	221
1. İlişkili Kişi	221

2. Emsallere Uygunluk	223
G. Gayrimenkul Sermaye İratları	224
H. Serbest Meslek Kazançları - 183 Gün İstisnası	225
VI. TÜRK VERGİ ANLAŞMALARI AÇISINDAN İKİ FARKLI YAKLAŞIM: 1985 ve 2011 ALMANYA-TÜRKİYE VERGİ ANLAŞMALARI.....	228
SONUÇ.....	235
KAYNAKÇA.....	241
ÖZET.....	264
ABSTRACT.....	266

KISALTMALAR

AB	: Avrupa Birliği
ABD	: Amerika Birleşik Devletleri
AİHM	: Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi
AİHS	: 1950 tarihli Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi
AÜHF	: Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi
AÜHFD	: Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi
Bkz	: Bakınız
BTHAE	: Banka ve Ticaret Hukuku Araştırma Enstitüsü
C	: Cilt
Çev	: Çeviren
E	: Esas
EC	: European Communities
GİB	: Gelir İdaresi Başkanlığı
GVK	: 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu
İYUK	: 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu
K	: Karar
KDV	: Katma Değer Vergisi
KDVK	: 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu
KVK	: 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu
No	: Numara
OECD	: Organisation for Economic Co-operation and Development
par	: Paragraf
S	: Sayı
s	: Sayfa

TBB	: Türkiye Barolar Birliği
TBMM	: Türkiye Büyük Millet Meclisi
TMK	: 4721 sayılı Türk Medeni Kanunu
UN	: United Nations
VAHS	: 1969 tarihli Viyana Anlaşmalar Hukuku Sözleşmesi
Vol	: Volume
VUK	: 213 sayılı Vergi Usul Kanunu
Y	: Yıl



GİRİŞ

1602 yılında kurulan Hollanda Doğu Hindistan Şirketi dünyanın ilk çokuluslu şirketi olmasının yanında pay senedi bastıran ilk şirketi idi. Söz konusu şirketin, savaş açmak, anlaşma müzakereleri yapmak, para basmak ve koloni kurmak gibi hükümet benzeri güçleri de bulunmakta idi. Sonraki dönemde artan uluslararası ticaret, uluslararası tacirlere öngörülebilirlik vaad eden hukukun ve dolayısıyla uluslararası hukukun evrimine ön ayak oldu. Günümüzde, uluslararası ilişkilerin çok sık, gelişmiş ve birçok insanın günlük yaşantısının bir parçası olduğu bir dünyada yaşamaktayız. Yalnızca iç hukuk tarafından yönlendirilen kapalı ekonomilerin çağı geride kalmakla birlikte, bu ilişkiler artık tek bir devletin sınırlarının çok ötesinde konumlanmaktadır. Ekonomik ilişkilerin ve işlerin sınırlar ötesine doğru genişlemesi nedeniyle, iç hukuk normları bu ilişkileri düzenlemekte yetersiz kalmaktadır. Zira bir ülke sınırları içerisinde ekonomik faaliyette bulunan bir kişi, farklı bir ülkeye doğru işlerini genişletme hedefi koyduğunda, söz konusu ülkenin iç hukukunun yanında, uluslararası hukuk kaynaklarının da korumasına ihtiyaç duymaktadır.

Artan küreselleşme ile birlikte, hükümetlerin vergi politikalarını diğer vergi hukuku aktörlerinden bağımsız şekilde seçme yeteneği sınırlandırılmıştır. Dünyanın gelir vergisi sistemlerinin çoğunda, bir devlet mukimlerinin dünya çapında elde ettikleri gelirin tümünün vergilendirilmesini öngörülmektedir. Böylece, sınırlar arası yatırım veya iş ilişkileri söz konusu olduğunda, iki ayrı devletin de aynı geliri vergilendirecek normlara sahip olması mümkündür. Kaynak devletinin, gelirin kendi ülkesindeki kaynaklara daha bağlı olması nedeniyle; ikametgâh devletinin ise kendi ülkesinde mukim olanların dünya çapında elde ettikleri gelirin vergilendirilmesini öngörmesi nedeniyle aynı gelirin iki kere vergilendirilmesi söz konusu olmaktadır.

Bu da kaynak devletinin yabancı yatırımlar açısından cazibesini kaybetmesi sonucunu doğuracaktır. Aynı şekilde, ikametgâh devleti mukimlerinin dışa doğru yapacakları yatırımlar ve bu yatırımlar sonucu elde edilecek gelir üzerinden ikametgâh devletinin elde edeceği vergi gelirleri de azalabilecektir.

Sınırlar arası yatırım ve iş ilişkilerine konu kaynak ve ikametgâh devletleri arasında bir uluslararası anlaşmanın var olmaması durumunda, çifte vergilendirme veya doktrindeki ifadesi ile "sorunu", iki devletin iç hukukundaki düzenlemeler vasıtasıyla düzenlenmeye çalışılmaktadır. Ancak devletlerin egemenlik yetkilerini en bariz şekilde kullandıkları alanlardan olan vergi hukuku açısından, devletlerin yalnızca iç hukukundaki düzenlemeler ile çifte vergilendirmenin önlenebileceği, birbirine uyumlu vergi sistemlerinin oluşturulması pratikte çok da kolay değildir.

Bu durumda konu uluslararası hukuk alanına taşınarak, devletlerin imzalayacakları uluslararası anlaşmalar ile vergilendirme yetkilerinin paylaşılması yoluyla çifte vergilendirmenin önüne geçilmesi tercih edilmektedir. Ancak söz konusu anlaşmalara konu hükümler, yine devletler tarafından tek taraflı şekilde uygulanmakta olup ilgili devletin bu hükümleri uygulamaya yetkili mercilerinin kararları bu noktada önem taşımaktadır. Bunun da ötesinde, sınır ötesi ilişkinin üzerinden gerçekleştiği iki devletin, iç hukuktaki yorum yöntemlerine göre anlaşmaları farklı olarak yorumlaması, vergi yükümlülerinin hak kaybına uğraması ve anlaşmalarla amaçlanan sonuçların elde edilememesine neden olmaktadır.

Tek bir devletin iradesi ile oluşturulan iç hukuk normlarının yine o devletin diğer organları tarafından uygulanması aşamasında bile ortaya çıkan yorum zorlukları düşünüldüğünde, iki taraf devlet arasında imzalanan ve bu iki devletin farklı organları tarafından uygulanarak, yalnızca taraf devlet vatandaşlarının değil,

üçüncü devlet vatandaşlarının da taraf devletlerden birinin mukimi olarak hükümlerinden yararlanabildiği vergi anlaşmalarının yorumlanmasında zorlukların ortaya çıkması şaşırtıcı değildir. Bu noktada uluslararası hukukun yorum ve dolayısıyla uygulamaya yönelik getirdiği kurallar önem kazanmaktadır.

Uluslararası hukukun en önemli kaynağı olan uluslararası anlaşmaların imzalanması, sonuçlandırılması, uygulanması ve yorumlanmasına ilişkin kurallar ise bir başka uluslararası anlaşmaya konu yapılmıştır. 1969 yılında imzaya açılan ve 1980 yılında yürürlüğe giren Viyana Anlaşmalar Hukuku Sözleşmesi (VAHS), taraf devletlere hak ve yükümlülükler getirmekle birlikte, Sözleşmenin uluslararası hukukta yer alan örf ve adet hukuku kurallarının yazılı derlemesi olduğu, bu nedenle taraf devletler dışındaki devletler açısından da Sözleşmenin uygulanması gerektiğine yönelik görüşler bulunmaktadır. VAHS’de uluslararası anlaşmaların yorumlanmasına ilişkin genel yorum kuralları yer almakla birlikte, anlaşmaların yorumunda dikkate alınacak farklı kavramlara da yer verilmektedir. Örneğin uluslararası anlaşmaların yorumlanmasında "amaç ve konu"nun yeri, anlaşmanın ilgili hükmü ile anlaşmanın bütünü arasındaki ilişki ve anlaşmanın yanında hangi hukuki metinlerden yararlanılabileceğine ilişkin kurallar, VAHS’de bulunmaktadır.

VAHS uluslararası hukuk açısından temel kurallara yer vermekle birlikte, uluslararası vergi anlaşmalarının yorumlanmasına esas tek kaynak değildir. Bu konuda hâlihazırda devletler arasında imzalanmış olan vergi anlaşmalarının birçoğunun temelini oluşturan model anlaşmalar ve bu anlaşmaların uygulanmasına ilişkin şerhler de uluslararası vergi hukuku bakımından dikkate alınması gereken kaynaklardır. Bu model anlaşmalardan birisi, Ekonomik Kalkınma ve İşbirliği Örgütü (Organisation for Economic Co-operation and Development - OECD)

tarafından ilki “Gelir ve Sermaye Üzerine Taslak Çifte Vergilendirme Anlaşması” başlığıyla 1963’te OECD Konseyi’nin üye devletlere bir önerisi olarak kabul edilen ve en son 2010 ve 2014 yıllarında güncellenen OECD Model Anlaşmasıdır.

OECD Model Anlaşmasına göre daha farklı bir yaklaşım getirmek amacıyla Birleşmiş Milletler (United Nations - UN) Ekonomik ve Sosyal Konseyi’nin 1967 yılında almış olduğu bir karara dayalı olarak UN Genel Sekreterliğinin çalışmaları sonucunda ilk olarak 1980 yılında yayımlanan ve son olarak 2011 yılında revize edilen UN Modeli ise taraf devletler açısından dikkate alınan bir diğer model anlaşmadır.

Söz konusu model anlaşmalar, dönem dönem yenilenerek her değişiklikte ilgili hükümlerin uygulanması konusunda bir kılavuz görevi gören şerhleri ile birlikte yayınlanmaktadır. Vergi anlaşması müzakerelerinde taraf devletlerin ihtiyaçları doğrultusunda model anlaşmalarının bazı maddelerinin değiştirilerek kabul edilmesi yanında, söz konusu şerhlerin imzalanan anlaşmaların yorumlanması ve uygulanmasındaki hukuki nitelikleri, bağlayıcı olup olmadıkları konusunun tartışıldığı görülmektedir. Model anlaşma şerhlerinin, VAHS’de yer alan genel yorum kuralları karşısında konumlandırılarak bu yorum kurallarının uluslararası vergi anlaşmalarının uygulanmasına yol göstermesi açısından önem taşımaktadır.

Uluslararası vergi anlaşmalarının yorumlanması özelinde çok fazla Türkçe kaynak bulunmadığı görülmektedir. Ancak uluslararası vergi anlaşmaları, hem Türkiye’de iş ilişkilerine giren yabancı yatırımcılar açısından, hem de yurt dışına sermaye ihraç eden girişimciler açısından mülkiyet hakkı başta olmak üzere bir kısım temel hak ve özgürlükleri korumakta olup bu anlaşmaların doğru uygulanması söz konusu hak ve özgürlüklerin de amacına uygun olarak gerçekleşmesi sonucunu

doğuracaktır. Hukuk normunun doğru uygulanması doğru yorum faaliyetini gerektirmekte olup, uluslararası vergi anlaşmalarının doğru anlamlandırılması, doğru yorum ve doğru uygulamayı getirecektir. Bu çalışma ile söz konusunu anlaşmaların yapısına ve yorumlanmasına ilişkin Türkçe ve yabancı dildeki kaynaklar derlenerek doğru anlamlandırma konusunda doktrine bir katkı sağlamak amaçlanmaktadır.

Uluslararası vergi anlaşmalarının teknik yapıları ve pratikte büyük çoğunluğunun model anlaşmalara uygun oluşturulmaları gibi nedenler anlaşmaların yorumlanmasında özel yaklaşımlar gerektirmektedir. Bu sebeple uluslararası vergi anlaşmalarının yorumlanması açısından uluslararası hukuktaki yorum kurallarını ve söz konusu anlaşmaların yapıları gereği bu yorum kurallarının uygulamasında ortaya çıkan diğer hususları ortaya koymayı amaçlayan bir çalışma gerçekleştirilmiştir.

Bu nedenle, öncelikle çalışmanın odağını oluşturan, teorik olduğu kadar uygulamaya yönelik sonuçları da olan yorum faaliyetinin arka planının, bu faaliyetin gerekliliği, yorum açısından yorumcunun rolü ve ulaşılan sonuç bakımından ortaya çıkan farklılıklar, yasa koyucular ve yorumcular açısından yorum faaliyeti ile bu faaliyetin başladığı ve bittiği noktalara değinilerek irdelenmesi gerekmektedir.

İnsan yaşamını ve ilişkilerini düzenleyen hukukun, bu ilişkilerin doğasında var olan dinamizme ayak uydurmasının zorluğu ve yasa koyucuların insan olarak sahip oldukları sınırlı kapasite, “yaratılan” hukuk normlarının kusursuz ve tamamen kapsayıcı olmasını imkânsız hale getirmektedir. Şüphesiz, bir hukuk düzeninde, kuralları koyanlar, bu kuralların -bilinçli olarak bıraktıkları hariç- gelecekte ortaya çıkacak olayların tümünü kapsayıcı nitelikte olması iddiasındadır¹. Ancak kazuistik yöntemle oluşturulan düzenlemeler açısından bile gerçek dışı olan bu husus

¹ AKTAŞ, Sururi, “Pozitif Hukukta Boşluk Kavramı”, *Erzincan Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, Haziran 2010, C. 14, S. 1-2, s.1.

karşısında hukuk normlarının uygulayıcısı konumundaki süjelerin normlar üzerinde yorum yapma, takdir ve hukuk yaratma yetkilerinin varlığının irdelenmesi gerekmektedir.

Hukuk normunda yer alan soyut olay, bu olayın unsurları ve kapsamının tespiti, yorum faaliyetini oluşturmakla, bu faaliyet sonucunda hukuk normundaki soyut olayın uygulama koşullarının belirlendiği ifade edilmektedir². Hukuk kuralları, metinlerle ifade edilmesine rağmen kural metnin kendisi değil onun anlamıdır. Her metin gibi, kural koyan metinlerin de okunarak anlamının tespit edilmesi gerekliliği karşısında, bu faaliyet yorum olarak adlandırılmaktadır³. Bir metnin "yorumu" ile "kullanımı" arasında bir ayırım yoktur; metnin bir doğası vardır ve makul yorum da bunu aydınlatma girişimi olarak nitelendirilmektedir⁴. Bu açıdan, yorumcu, yorumun amacı ve zmeye çalıştığı sorunun arasında kalın bir çizgi vardır⁵. Öte yandan bu görüşün karşısında ise "*Absoluta sententia expositore non indiget*"⁶ (Mkemmell (mutlak) bir hüküm yorumcu gerektirmez) görüşü yer almaktadır.

Mantık bilimindeki yeri "ıkarım" olan yorum faaliyeti, hukuk ile somut olaylar arasına köprü kurmak suretiyle uyuramazlıkların hukuk evreninde zme srecidir⁷. nermelere dayalı, normatif özellik taşıyan hukuk açısından önemli iki nokta; normların oluşturulması, ya da sözcüklerin "doğru" kullanımı ve sözcüklerin algılanması ya da sözcüklerin "doğru" anlamlandırılmasıdır.

² **AKKAYA, Mustafa**, *Vergi Hukukunda Ekonomik Yaklaşım*, Turhan Kitabevi, Ankara 2002, s. 9.

³ **GÖZLER, Kemal**, "Yorum İlkeleri", *Kamu Hukukçuları Platformu Anayasa Hukukunda Yorum ve Norm Somutlaşması*, Türkiye Barolar Birliği Yayınları: 236, Ankara 2013, s. 17.

⁴ **ECO, Umberto**, *Yorum ve Aşırı Yorum*, ev.: Kemal Atakay, Can Yayınları, İstanbul 2003, s. 21.

⁵ **ROCHA, Sergio Andre**, *Interpretation of Double Taxation Conventions, General Theory and Brazilian Perspective*, Series on International Taxation, Volume 32, Kluwer Law International, Alphen aan den Rijn 2009, s. 52.

⁶ **ERDOğMUŞ, Belgin**, *Hukukta Latince Teknik Terimler - zlu Sözler*, İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayınları, İstanbul 2004.

⁷ **KARABATAK, Rüstem**, *Hukukun Anlam Bakımından Uygulanması (Yorum ve Nitelendirme)*, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Mali Hukuk Anabilim Dalı, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İstanbul 1996, s. 45.

İlk aşama, insan ilişkilerini düzenlemeye yönelik normların oluşturulması, ikincisi ise normların anlamlandırılması ya da yorum faaliyetine ilişkindir. Bu şekilde, sözcüklerin kullanımı ve anlamlandırılmasına ilişkin çıkarımlar yapılarak, yorum konusunda bazı sonuçlara varmak mümkün olmaktadır. İkinci aşamada ilk olarak "gerçekleşen nedir?" sorusunun cevabı niteliğinde, fotoğraf çekme faaliyeti ile kıyaslanabilecek bir "gerçekleşen olay saptaması"⁸ yapılmaktadır. Bu noktada, normun yorumlanması, "gerçekleşen olay"ın ise nitelendirilerek soyut hukuk kuralının somut olaya uygulanması söz konusudur⁹. Geleneksel hakikat teorisi uyarınca da norm ile olgunun, düşünce ile maddenin arasındaki uygunluk; kavram ile şeyin karşılıklı örtüşmesi halinde bir önerme doğru kabul edilmektedir¹⁰.

Normun doğru "değerlendirilmesi" için, söz konusu normun neyi, niçin talep ettiğini ortaya koymak; aynı konudaki diğer normlara göre özelliğini belirlemek ve normun belirli gerçeklik koşullarında uygulandığı zaman, uygulandığı yerde kişilerin insan hakları için yaratabileceği önceden görülebilir sonuçlara bakmak adımlarının izlenmesi gerekmektedir¹¹. Normun yorumlanması sürecinde amaç, normun gerçek iradesini saptamak olup, bu aşamada temel sorunun, normun gerçek anlamına ulaşmayı sağlayacak "gerçek irade"nin araştırılmasında, normu koyan organın normu koyması sırasındaki iradesinin mi yoksa normlaştırılmakla onu ihdas eden organdan bağımsız bir niteliğe bürünen normun iradesinin mi araştırılacağı konusu olduğu

⁸ **AKKAYA**, "Vergi Hukukunda Ekonomik Yaklaşım", s. 74.

⁹ **KARAKOÇ, Yusuf**, *Türk Vergi Hukukunda Yorum ve İspat Paneli Değerlendirme Raporu 24 Kasım 2010*, Türk Sanayicileri ve İşadamları Derneği Vergi Çalışma Grubu Toplantılar Serisi - II, Aralık 2011, s. 64.

¹⁰ **SABAN, Nihal**, "Vergi Usul Kanunu 3,B,1'in -neliği", *Vergiden Kaçınmanın Önlenmesi: Ulusal ve Uluslararası Vergi Hukukunda Alınan Önlemler*, Uluslararası Vergi Hukuku Konferansları Serisi - 2, Editör: Billur Yaltı, Beta Basım Yayın Dağıtım, İstanbul 2014, Sayfa: 162.

¹¹ **KUÇURADI, İoanna**, "Norm Oluşturma ve Norm Koyma Sorunları", *Norm Koyma ve Hüküm Verme*, Ankara Hukuk Toplantıları 17-18 Nisan 2009, Ankara Üniversitesi Yayınları No: 279, Ankara 2009, s. 15.

ifade edilmektedir¹². Ancak her halde, her hukuk normunun yöneldiği ilk amaç uygulanmaktadır¹³.

Sözcükler doğası gereği kaçınılmaz bir biçimde kuşkulu ve belirsiz anlamlar içermektedir¹⁴. Hukuki realizm akımına göre de kelimeler doğaları gereği açık olarak kabul edilmektedir. Daha da fazlası, somut olaylara uygulanacak kurallar çoğu zaman çelişkilidirler ve uyumsuzluğu açıkça çözecek bağımsız “mekanik” kurallar da bulunmamaktadır. Realistlere göre hukuki süreç “*bilinçsiz bir şekilde absorbe edilmiş teamül ve alışkanlıklar ışığından sezgisel bir uyumsuzluk çözümü*” olarak nitelendirilmektedir¹⁵.

Öte yandan, 1970'lerde ortaya çıkan eleştirel hukuk çalışmaları doktrini, dilin ve hukuk kurallarının "duru" olması halinde bile, hukukun doğası gereği çelişkili olduğu görüşünü savunmaktadır¹⁶. Buna göre, söz konusu tutarsızlık da hukukun, yorumuna uygun yaklaşımı sağlayacak katı kurallara veya esnek standartlara sahip olmaması nedeniyle ortaya çıkmaktadır. Yazılı kaynaklar için geçerli olan her cümlenin yalnızca içeriği temelinde anlaşılabilir olması ilkesinin, aynı zamanda içerikler için de geçerliliği ve içeriklerin sabit olmadığı çıkarımı¹⁷ da bunu destekler niteliktedir. Sabit olmayan içeriklerin anlaşılabilmesi, içeriklerin şekli olarak değişmese de, her dönem için farklı bir sonuç ortaya çıkarması anlamına gelecektir.

Hukuk normlarının uygulanmasında, yargıçlar çoğu zaman birden fazla sonucu olabilecek bir bilmeceyi çözmek zorunda kalmaktadır. Bu konuda, yargıcın

¹² **AKKAYA**, "Vergi Hukukunda Ekonomik Yaklaşım", s. 48.

¹³ **GÜRİZ, Adnan**, *Hukuk Başlangıcı*, Siyasal Kitabevi, Ankara 2006, s. 20.

¹⁴ **LOCKE, John**, *İnsanın Anlama Yetisi Üzerine Bir Deneme*, III. ve IV. Kitap, Öteki Yayınevi, Ankara 2000, s. 112.

¹⁵ **FELDMAN, Robin Cooper**, "Law's Misguided Love Affair With Science", *10 Minnesota Journal of Law*, 2009;10(1), s. 102-103.

¹⁶ **FELDMAN**, s. 109.

¹⁷ **GADAMER, Hans-Georg**, *Hakikat ve Yöntem*, Çev.: Hüsamettin Arslan-İsmail Yavuzcan, Birinci Cilt, Paradigma Yayıncılık, İstanbul 2008, s. 246.

verili bir davranış düzenini vuku bulmuş cinsten çatışmaların tekrar ortaya çıkmasını önleyebilecek bir kural koyarak geliştirmek gibi bir görevi olduğu ifade edilmektedir¹⁸. Yargıcın, bu görevi üstlenme çabasında, kabul etmesi gereken bir "yerleşik kurallar kozmosu" içinde hareket ederek sistemin bir bütün olarak hizmet ettiği amacın gerektirdiği her parçayı bu kozmosa uydurmak zorunda olacağı savunulmaktadır¹⁹.

Yargıç, hüküm verirken varsa kuralları, yoksa yasama organı imiş gibi koyacağı kuralını olaya uygulayacaktır. Kuralın olaya uygulanması ise bir mantık ve yorum işlemi olarak kabul edildiğinde²⁰, yorum işleminin sadece yasa hükmünün açık olmamasına özgü bir çaba olmadığı ortaya çıkacaktır. Bu şekilde, yorum faaliyeti, aynı zamanda olay ve yasa hükmü açık olsa da olaya uygulanacak normun anlamlandırılmasında söz konusu olacaktır. Öte yandan, yorum hukukta yalnızca pozitif hukuk normlarına değil, diğer hukuk kaynaklarının yanında taraflar arasındaki hukuki sözleşme kuralları ve koşullarına da uygulanmalıdır²¹; ancak sözleşmenin ya da sözleşmeyi oluşturan irade açıklamalarının yorumu bakımından pozitif hukuk normları ile yöntem farklılıkları olduğu söylenebilir²².

İletişimin ilk amacı anlaşılma olduğuna göre, bir sözcük karşısındaki sözcük sahibinin zihnindeki ile aynı ideyi uyandırmıyorsa, felsefi veya felsefe dışı söylemde amacına iyi hizmet etmemektedir²³. Bir toplumsal düzen ve "adaletin" sağlanması için en önemli araç olma iddiasını taşıyan hukuk açısından normların algılanması ve

¹⁸ **HAYEK, Friedrich A.**, *Hukuk Yasama ve Özgürlük, I. Kitap: Kurallar ve Düzen*, Çev.: Atilla Yayla-Mustafa Erdoğan-Mehmet Öz, Türkiye İş Bankası Kültür Yayınları, İstanbul 2007, s. 132.

¹⁹ **HAYEK**, s. 132

²⁰ **KARAYALÇIN, Yaşar**, *Hukukta Öğretim-Kaynaklar-Metod Problem Çözme*, BTHAE Yayınları, Ankara 1986, s. 102.

²¹ **KARACABEY, Faruk**, *Uygulamalı Hukukta Yöntem ve Araştırma*, Ajans-Türk Matbaacılık Sanayii, Ankara 1976, s. 44.

²² **AYBAY, Aydın, AYBAY, Rona**, *Hukuka Giriş*, İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayınları, İstanbul 2008, s. 343.

²³ **LOCKE**, s. 113.

anlamlandırılması önemlidir. Her ne kadar kelimelerin doğaları gereği yetersiz olduğu yönünde görüşler olsa da, hukukun varlık nedeni ve amacı olan adaleti sağlama görevi²⁴ gereği normların algılanmasında nesnel bir yorum sistemi elzemdir. Bütün bu çıkarımlar, amacı adaleti sağlamak olan hukuk açısından "doğru yorum"un gerekliliğini daha da açık bir şekilde ortaya koymaktadır.

Sözcüklerin algılanması konusu, daha çok bir felsefe meselesi olarak ele alınsa da, normları insanların iletişimde kullandığı sözcüklere bağlamış olan hukuk açısından da konu önem taşımaktadır. Felsefi kavramları anlamamanın yolu, çoğu zaman sözcüklerin sağduyusuna başvurmak olarak görülmektedir²⁵. Normların her zaman bir muhatabının olması, iletişimin hukukun merkezinde yer alması sonucunu doğurmaktadır. Bunun yanında, hukukta "doğru" ve "yanlış"lar da önem taşımakla birlikte sorun, bu doğru ve yanlışların değer yargılarına veya değerlere göre algılanmasındadır. Örneğin Aristo, "ruhtaki kavramlar"ın kimileri için doğruluk ya da yanlışlığının söz konusu olamayacağını, kimilerinin ise bu kavramları doğru ya da yanlış olarak değerlendirilebileceğini; seste olanların simgeleri biçiminde tanımladığını, "yazılanlar"da ise doğruluk ve yanlışlığın var olduğunu ifade etmektedir²⁶.

Bu şekilde, insandan insana değişen hisler ve değer yargıları olarak da açıklanabilecek "ruhtaki kavramlar" için doğru ve yanlıştan söz edilemeyeceği belirtilerek, üstü kapalı bir şekilde yorum faaliyetinin de kişiden kişiye değişen kabullere ilişkin bir faaliyet olarak algılandığı sonucuna varılabilir. Kısaca, "doğru yorum" gibi bir kabul olmadığı, yorumun değerlere göre değil, değer yargılarına göre şekillendirildiği söylenebilir. Ancak hukukun görevi gereği arzu edilen bu değildir.

²⁴ ÇEÇEN, *Anıl, Adalet Kavramı*, May Yayınları, İstanbul 1981, s. 93.

²⁵ ECO, s. 36.

²⁶ ARİSTOTELES, *Yorum Üzerine*, Çev.: Saffet Babür, İmge Kitabevi, Ankara 2002, s. 2.

Hukuk tekniğine yönelik olarak, teknik nesnenin, doğal nesneden, anlamının onu üreten ve kullanan insandan kaynaklanmasıyla ayrıldığı; bu itibarla hukukun teknikler evrenine ait olduğu ifade edilmektedir. Bu şekilde, gerçeğin anlamının bütünüyle hukukun kendisinde ya da sunumlarında olmadığı, zira hukukun kendisine insan tarafından dışarıdan sunulan insani amaçlardan doğduğu yorumu yapılmaktadır²⁷. Bu itibarla, hukukun teknikler evrenine ait olduğu ve Roma Hukuku temelleri üzerine inşa edilmiş bulunan Batı Hukuku'nun, insan tarafından geliştirildiği göz önüne alındığında, yorumunun da metinlerle sınırlandırılmayarak insan zihnine açık olduğu kabul edilmektedir.

Yorumun sınırsız potansiyelinin, yorumun amacının bulunmadığı ve kendi başına buyruk olarak "akıp gittiği" anlamına gelmediği görüşü²⁸ ise, Aristo'nun değer yargılarına dayalı yorumunun aksine "değer" olarak yorum ya da değerler üzerine oturtulmuş yorum olarak tanımlanabilir. Değer olarak yorumun kabulü, metni ne yapıp edip kendi amacına hizmet eder şekle sokan "yorumcunun niyeti"²⁹nin yanı sıra metnin niyetinin varlığının kabulü ile başlar.

Bu açıklamalar ışığında, "doğru yorum"un "objektif yorum"u gerektirdiği, zira metnin niyetinin göz ardı edilerek değerler yerine değer yargıları üzerine inşa edilmiş yorumun kabulünün, amacı adaleti sağlamak olan hukukun normatif sistemine aykırı olduğu ara sonucuna ulaşılabilir. Öte yandan, yorumun yorumcuya göre farklılık gösterebileceğine yönelik gerçeklik tespitinin yapılması, bu ara sonuca aykırı bir ifade değildir. Yorumcu, olaya ait görüş noktası aramaz; tam tersine o

²⁷ **SUPIOT, Alain**, *Homo Juridicus - Hukukun Antropolojik İşlevi Üzerine Bir Deneme*, Çev.: Bige AçımuzÜnal, Dost Kitabevi, Ankara 2008, s. 128-129.

²⁸ **ECO**, s. 34.

²⁹ **ECO**, s. 35.

görüş noktasını kendisine verili halde bulur ve iradi şekilde seçmez³⁰. "*Her durumda der Heidegger, Yorum, önceden/peşinen sahip olduğumuz bir şeyde, bir önceden sahip olmada, bir önceden mevcut fikirde ve bir önceden kavrayışta temellenir.*"³¹.

Burada görüş noktasının kendisine verili halde olmasından kasıt, bilgi dağarcığına ait arka plan, bir başka deyişle yorumcunun veri tabanıdır. Yorumcu, karşısına gelen olayı yorumlarken bilgi dağarcığı ve arka planına göre hareket eder; bu da yorumun kişiden kişiye değişmesi anlamına gelir.

Hukukun ilişki, davranış ve olayları düzenleme biçimi, kural olarak yasaklama veya izin şeklindedir³². Bu itibarla, insan ilişkilerini düzenleyen normatif bir kavram olan hukuk açısından, hukuki yorum faaliyetinin, bilgi dağarcığında pozitif hukuk kuralları ve genel-geçer evrensel hukuk ilkelerini bulunduran hukuk yorumcusu için kişiden kişiye değişmemesi gerektiği söylenebilir. Yorum açısından kişiden kişiye farklılık söz konusu olabileceği yönünde gerçeklik tespiti yapılmasının yanında; amacı adaleti sağlamak olan hukukun, aynı şartlara aynı şekilde uygulanması gerekliliğinden, hukuk yorumcularının "görüş noktaları"nın aynı olması gerektiğini söylemek yanlış olmaz. Zira hukuk yorumunun kişiden kişiye göre değişmesi durumunda normun muhatapları "*kurala itaat eder olmaktan çıkar, hâkime itaat eder hale gelir.*"³³.

Yorum faaliyetine ilişkin bilimsel arka plan, "hermeneutik" olarak adlandırılan felsefi bir disiplinde somutlaşmıştır. "*Tanrıların elçisi Hermes tanrıların mesajlarını ölümlülere iletir. Ne var ki onun bildikleri hiç de tanrıların mesajlarının*

³⁰ **GADAMER, Hans-Georg**, *Hakikat ve Yöntem*, Çev.: Hüsamettin Arslan-İsmail Yavuzcan, İkinci Cilt, Paradigma Yayıncılık, İstanbul 2008, s. 94.

³¹ **BRUNS, Gerald L.**, "İnsan Bilimlerinde Dilin Zayıflığı Üzerine", *Retorik Hermeneutik ve Sosyal Bilimler İnsan Bilimlerinde Retoriğe Dönüş*, Derleme ve Tercüme: Hüsamettin Arslan, Paradigma Yayınları, İstanbul 2002, s. 140.

³² **GÖĞER, Erdoğan**, *Hukuk Başlangıcı Dersleri*, AÜHF Yayınları No: 438, Ankara. 1979, s. 15.

³³ **GÖZLER**, "Yorum İlkeleri", s. 19.

dümdüz bir aktarımı değildir; tanrısal buyrukların birer açıklamasıdır. Öyle ki, Hermes bunları ölümlülerin diline, onların anlayabilecekleri şekilde çevirir." Bu haliyle, hermeneutik etkinliğinin daima başka bir dünyaya ait bir anlam bağlamını o an içinde bulunulan dünyaya aktarma etkinliği olduğu ifade edilmektedir³⁴.

İlk olarak dini-dogmatik referansla açıklanan bu disiplinin, "hukuksal hermeneutik" geleneği de bulunmaktadır. Hukuksal hermeneutik, normatif bir disiplin olarak kabul edilmekle birlikte, hukukun bütünlemede dogmatik bir işlevi yerine getirmekte; vazedilmiş hukukun genelliği ile tekil durumların somutluğu arasında köprü kurmak gibi önemli bir görev üstlenmektedir³⁵. Bunun yanında, bir yazarın anlayabileceğimizden daha fazlasını kastetmesi durumunda bile hermeneutiğin asıl görevinin, bu "daha fazlasını" anlamak değil, metnin içeriğinin doğru anlamlarını anlamak olduğu ifade edilmektedir³⁶.

Bu açıklamalara ek olarak, hermeneutiğin görevinin, yalnızca konuşma ve yazıya değil, tüm insani yaratımlara "anlam"ın sokulmuş olduğundan hareketle bu anlamı yeniden okumak olduğu görüşü³⁷, "dil"e anlamın katılma zorunluluğunu öne çıkarmaktadır. Dilin içindeki bu anlamı açıklama görevi da yorumculara düşmektedir. Zira hermeneutik inceleme, varlık incelemesi ve nihai olarak dil incelemesi olarak "dil"i esas alır ya da bir başka deyişle "*Anlaşılabilen varlık dildir.*"³⁸. Ancak hermeneutik sürecinde, yorumcunun rolü de yadsınamaz; zira söz konusu süreç, yorumcunun içinde gerçekleşir³⁹.

³⁴ **ÖZLEM, Doğan**, *Hermeneutik (Yorumbilgisi) Üzerine Yazılar - Gadamer, Habermas, Misch, Riedel, Bollnow, Japp*, Ark Yayınevi, Ankara 1995, s. 11.

³⁵ **ÖZLEM**, *Hermeneutik Üzerine Yazılar*, s. 21.

³⁶ **GADAMER**, *Hakikat ve Yöntem*, Birinci Cilt, s. 255.

³⁷ **ÖZLEM**, *Hermeneutik Üzerine Yazılar*, s. 25.

³⁸ **HEKMAN, Susan**, *Bilgi Sosyolojisi ve Hermeneutik - Mannheim, Gadamer, Foucault ve Derrida*, Çev.: Hüsamettin Arslan, Bekir Balkız, Paradigma Yayınları, İstanbul 1999, s. 129.

³⁹ **ROCHA**, s. 72.

Hermeneutik, metnin objektif anlamı, yazarın/metnin niyeti gibi kavramlar üzerinden çıkarımlar yapmaktadır. Bir görüşe göre, metnin objektif anlamının yazarın niyetinden ayrı bir şey olarak kabulü halinde, bu objektif anlam okuyucuyu hedef alan bir gereklilik; dolayısıyla yorum da metinden çıkan bu buyruğa bir tür itaattir⁴⁰. Bu kabulün, aşağıda "Türk Vergi Hukukunda Yorum Yöntemleri" başlığı altında irdelenen tarihsel yorum yöntemine zıt olduğu söylenebilir.

Hukuk ve politika gibi disiplinler, etik temellere dayalı normlar üreten ve toplumsal olaylara bu normlar açısından bakan disiplinler olarak "bilim" niteliğinde kabul edilmemektedirler. Zira bilimin normatif olamayacağı, ancak kural bulucu bir etkinlik olarak kabul edilebileceği ifade edilmektedir⁴¹. Bu açıklamaların yanında, hukukun "bilim" olarak kabul edilip edilmediği üzerinden de yorum ve yorumbilim hakkında çıkarımlar yapılabilir. Tinsel bilimlerin, öncelikle "insanın kendisi hakkında bir anlam"a ulaşması gibi pratik bir amaca hizmet ettiklerinden, doğa bilimlerinden daha önemli ve bunlara göre öncelikli oldukları ifade edilmektedir⁴². Bu şekilde, insanın kendisi hakkında bir anlama ulaşması amacına hizmet ettiği savunulan tinsel bilimlerin ana yöntemi de hermeneutik olarak kabul edilmektedir. Tabii bu çıkarımın daha çok "felsefe" göz önüne alınarak yapıldığı söylenebilir.

Hukukun merkezinde yer alan "hak" kavramı gibi, yorum açısından da hak kavramının incelenmesi gerekmektedir. Metinlerin hakları ve yorumcunun hakları arasındaki diyalektik, yorumun sınırlarını belirlemek açısından önem taşımaktadır. Bir tarafta belli bir zaman diliminde yorumlanacak kuralı ortaya çıkaran yasa koyucunun hakları, diğer tarafta ise, gelecekteki belirsiz bir zaman diliminde söz

⁴⁰ HEKMAN, s. 187.

⁴¹ ÖZLEM, Doğan, *Metinlerle Hermeneutik (Yorumbilgisi) Dersleri*, 1-2, İnkılap Kitabevi, İstanbul 1996, s. 16.

⁴² ÖZLEM, *Metinlerle Hermeneutik (Yorumbilgisi) Dersleri*, s. 35.

konusu kuralı uygulayacak olan kişilerin hakları bulunmaktadır. Bu diyalektiğin iyi anlaşılması yorumun nerede başlayıp nerede biteceği konusunda yorumun sınırlarının daha iyi belirlenmesi ve "doğru yorum"a ulaşılmasında önem taşımaktadır.

Konuya ilişkin olarak, hermeneutiğin sanatçı-yorumcu ilişkisine yönelik yaklaşımı da önem taşımaktadır. Bir eser yaratan sanatçı yarattığı eserin donanımlı yorumcusu olmadığından eserin alıcıları konumundaki kişiler üzerinde otomatik otoriteye sahip bulunmamakla, kendi eseri hakkında düşündüğü ölçüde eserin okuyucusu olduğu için de kendi eserine yüklediği anlam standart oluşturamayacaktır⁴³. Aynı şekilde, yasa koyucuların metne yüklediği anlamın standart oluşturamayabileceği de söylenebilir. Burada önem taşıyan ölçüt, yargı erkinin yorumunun yasama erkine müdahale aşamasına gelmemesidir.

Yorum fikrinin, bir metne anlamı oluşturan otoritenin bir başka yerde bulunduğunu varsaydığı; bu şekilde de, yorumcunun rolünün anlamın doğru olarak okunmasına indirgenmiş olduğu savunulmaktadır⁴⁴. "*Lord Norman'ın dediği gibi, vergide kaçamak kötülüktür, ancak yargı yerlerinin yasanın dilini lastik gibi uzatmaya kalkmaları daha büyük kötülüklerin başlangıcı olabilir.*" ifadeleri de aynı yönde, yargıcın görevinin yargılamada iki tarafın savaş kurallarına uymasını gözlemlemek olduğu kabulüne dayanmaktadır⁴⁵. Bu şekilde, yorumcunun rolünün belli bir kaba sığdırılmaya çalışıldığı söylenebilir.

Öte yandan, yorum faaliyetine ilişkin, "yasa koyucu" ve "yorumcu" rollerinin kavramsal olarak ifade edilmesi gerekmektedir. Bir görüşe göre yasa koyucu rolü

⁴³ **GADAMER**, *Hakikat ve Yöntem*, Birinci Cilt, s. 268.

⁴⁴ **BAUMAN**, *Zygmunt, Yasa Koyucular İle Yorumcular*, Çev.: Kemal Atakay, Metis Yayınları, İstanbul 1996, s. 234.

⁴⁵ **ŞANVER**, **Salih**, "Vergi Hukukunda Yorum ve Kanıtlama", *İstanbul İktisadi Ticari İlimler Akademisi Siyasal Bilimler Fakültesi Dergisi*, Reşat Kaynar'a Armağan, İstanbul 1986, s. 194.

görüş ayrılıklarını hükme bağlayan amirane ifadeler kullanmayı ve seçildiklerinde doğru ve bağlayıcı hale gelen görüşleri seçmeyi; yorumcu rolü ise bir topluluğa özgü gelenek içinde dile getirilmiş ifadeleri, bir başka geleneğe dayanan bilgi sistemince anlaşılabilir şekilde tercüme etmeyi içermektedir⁴⁶. Bu açıklamaların hukuki değil, "bilgi" ve "hakikat" kavramları bağlamında kullanıldığı söylenebilir.

Yargıçların, “anayasanın” yorumlanmasında kesin söze sahip olduklarını kabul eden görüşlere göre ise, anayasadan anlaşılması gereken yasa koyucuların bu konudaki yorumu değil, yargıçlar tarafından yorumlandığı biçiminde anayasanın anlamıdır⁴⁷. Hukuk normları uygulanabildiği ölçüde etkin ve gerçek olarak kabul edilmelidir. Bu şekilde, metnin niyetini de göz önünde tutmak şartıyla, gerçek yasa koyucunun, normları uygulayanlar olduğu sonucuna varılabilir.

Normların anlamlandırılmasında ilk olarak yorum faaliyetinin başlaması gerektiği kabulünün yanında, yorum faaliyetinin başlangıcının saptanması da, kendi içinde sistematik bir çalışmayı gerektirmektedir. Normun uygulanması, yalnızca hukuk uygulamacılarının değil, hukuk felsefesi ve sosyolojisinin de uğraş konusu olup, hukuki yoruma ilişkin farklı ekollerin çatışmasının, hukukun yasaya indirgenip indirgenemeyeceği, yargıcın uygulanacak normu ihlal edip edemeyeceği veya normda öngörülenin aksine norm dışı sonuçlara ulaşip ulaşamayacağı tartışmaları olduğu savunulmaktadır⁴⁸.

Hukuk normlarının uygulanması, normda soyut olarak düzenlenen olayların yaşamda somut olarak gerçekleşmesine bağlı olup; bu aşamadan sonra normda

⁴⁶ BAUMAN, s. 11.

⁴⁷ FRIEDRICH, Carl J., *Sınırlı Devlet*, Çev.: Mehmet Turhan, Gündoğan Yayınları, Ankara 1999, s. 196-197.

⁴⁸ AKKAYA, "Vergi Hukukunda Ekonomik Yaklaşım", s. 5.

öngörülen hukuki sonucun ortaya çıkması söz konusu olabilecektir⁴⁹. Yorum faaliyeti, her özel olayda yasayı somutlaştırmak olarak kabul edilmektedir⁵⁰. Bu açıdan yorum faaliyetinin teoriden çok uygulamaya yönelik bir faaliyet olduğu söylenebilir.

Gerçek anlamın, en ötedeki, ondan da, bir sonrakinden de ötedeki anlam olduğu, kaybedenlerin, yorum sürecini "anladım" diyerek bitirenler şeklinde kabul edildiği; gerçek okurun, bir metnin gizinin, metnin boşluğu bulunduğunu anlayan okur olduğu ifade edilmektedir⁵¹. Hukukun yorumlayıcı bir fenomen olduğunu savunan Dworkin'e göre, somut vakada hukukun neyi emrettiğini saptamak bir yorumlayıcı muhakemeyi gerektirmekle, yorum da her zaman değerlendirmeyi zorunlu kılmaktadır⁵². Tam bu noktada, "doğru" bir hukuki yorum faaliyeti de "yorum"un ne zaman başlayıp nerede biteceğini kavrayan faaliyet olarak kabul edilmelidir.

Hukuk kurallarının uygulanması çoğu zaman basit bir tasım işleminden ibaret olabileceği gibi, yasa hükmünde yer alan kelimelerin açık olmaması durumunda, cümlelerin dilbilgisi açısından tereddütlere yer vermesi halinde öncelikle yasa hükmünü yorumlamak gerekmektedir. Bu şekilde, yorum faaliyetinin başlangıcının büyük önermeyi açık bir şekilde tespit ederek tasıma elverişli hale getirmek olduğu sonucuna varılmaktadır⁵³. Burada, yorumun ilk işlevi, büyük önermeyi açık bir şekilde tespit ederek kıyasa ve dolayısıyla bir norm anlamlandırması faaliyetine hazır hale getirmektir.

⁴⁹ **AKKAYA**, "Vergi Hukukunda Ekonomik Yaklaşım", s. 6

⁵⁰ **GADAMER**, *Hakikat ve Yöntem*, İkinci Cilt, s. 95.

⁵¹ **ECO**, s. 50.

⁵² **WACKS, Raymond**, *Hukuk Felsefesine Kısa Bir Giriş*, Tekin Yayınevi, İstanbul 2014, s. 43.

⁵³ **KARAYALÇIN**, s. 84.

Bunun yanında, somut olayın değerlendirilmesi ve büyük önerme ile ilişkilendirilerek sonuca ulaşılması da yorum faaliyetinin iki ve üçüncü aşamaları olarak ortaya çıkmaktadır. Örneğin vergi hukuku açısından, vergiyi doğuran olay ile başlayan vergilendirme sürecinde vergiyi doğuran olayın, bir başka ifade ile somut olayın saptanması yorum faaliyetinin başında yapılacak olan akıl yürütmelerden birisi olacaktır.

Somut olaya uygulanacak kuralın bulunmaması veya açık bir kural bulunmaması, bir yorum yöntemi sonucunda ulaşılabilecek bir sonuçtur. Zira yorumcular, hukuk sistemindeki bir boşluğu yalnızca mekanik ve mantıksal olarak belirleyemezler. Bu belirleme de doğrudan veya dolaylı olarak, ampirik ve/veya yorumlayıcı bir faaliyet yoluyla gerçekleşecektir⁵⁴.

Öte yandan, takdir yetkisi ile yorum kavramının farkını iyi belirlemek gerekmektedir. Zira yorumda, yargıç karşısındaki belirli bir norm ile bağlı olup bu normun gerçek anlamı ortaya çıkarma ödevini yerine getirmektedir ve yorum yaparken yargıç, takdir yetkisinde olduğu kadar serbest değildir⁵⁵. Yorum, var olan bir normun anlamının ortaya çıkarılarak doğru "uygulanmasına" ilişkin bir kavram iken, karar almakla ilgili bir kavram olan⁵⁶ takdir yetkisi, var olan normda yorumla ulaşılan, normun sınırları çizili norm içi boş alanının doldurulmasına ilişkindir.

Yorumun bittiği yerde, bir başka ifadeyle normun mümkün olan kelime anlamının ötesine geçildiğinde yargıcın hukuk yaratması başlar.⁵⁷ Bir yasa metni veya hukuk normu önce yoruma tabi tutulur ve yorumlamada çeşitli yöntemlerden

⁵⁴ AKTAŞ, s. 5.

⁵⁵ EDİS, Seyfullah, "Hukukun Uygulanmasında Yargıca Tanınmış Takdir Yetkisi", *AÜHFD*, Yıl 1973, C. 30, S. 1-4, s. 176.

⁵⁶ CANYAŞ, Oytun, *Vergi Normlarında İdarenin Takdir Yetkisinin Saptanması*, Mali Akademi Yayınları Akademi Serisi, Yayın No:2, Ankara 2012, s. 11.

⁵⁷ FURTUN, İdris Hakan, *Vergi Hukukunda Mahkemelerin Hukuk Yaratma-Kanun Boşluğu Doldurma Yetkileri*, Yetkin Yayınları, Ankara 2009, s. 46.

yararlanılmaktadır. Yorum faaliyetinde, kesinlikle yorumlanacak bir hukuk normu bulunmaktadır.⁵⁸ Yasa boşluğunun varlığına yorumla ulaşılmasının yanında, yasa boşluğunda yorumlanabilecek bir norm, dolayısıyla da "yorum olanağı" bulunmamaktadır. Hukuk normlarının uygulanması aşaması ise, alt kademedede bir norm yaratmadır⁵⁹.

Bu teorik arka plan üzerine, çalışmanın ilk bölümünde genişleyen ağı ile uluslararası çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarının yapısı, işlevleri ve anlaşmaların işleyişine parmak basılmaktadır. Zira anlaşmaların işlevleri, anlaşmaların amacını, anlaşmalarda öngörülen çifte vergilendirmeyi önleme yöntemleri ise anlaşmaların uygulanmasını doğrudan ortaya koyan referans noktaları olarak yorum kuralları açısından da önem taşımaktadır. Bu alt başlıkların devamında ise bu anlaşmaların yorumlanmasında iç hukuk ve uluslararası hukuk kuralları arasındaki ilişkiler ele alınacaktır. Nitekim uluslararası vergi anlaşmalarının iç hukuk kuralları ile arasındaki ilişki, hangi hükümlerin uygulanacağı ve söz konusu hükümlerin uygulanması aşamasında dikkate alınacak yorum kuralları açısından da bir sonuç ortaya çıkarmaktadır.

Çalışmanın ikinci bölümünde öncelikle iç hukukta vergi normlarının yorumlanmasına ilişkin temel yöntemler ve bu yöntemlere özel bir bakış açısı getirilmesini gerektiren diğer hususlar yer almaktadır. İkinci bölümün devamında ise uluslararası hukukun, uluslararası anlaşmaların yorumlanmasına ilişkin getirmiş olduğu kurallar ve bunların vergi anlaşmaları bakımından özellik gösteren noktaları üzerinde durulmaktadır. İlgili alt başlıklarda, uluslararası hukukta uluslararası

⁵⁸ **SAYGILIOĞLU, Nevzat**, *Vergi Hukukunda Yorum*, Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Doktora Tezi, Ankara 1986, s. 36.

⁵⁹ **CANYAŞ, Oytun**, "Vergi Yargılaması Hukukunda Norm Çatışması", *Hacettepe Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, C.: 3, S.: 2, 2013, s. 138.

anlaşma hükümlerinin yorumlanmasına ilişkin genel kuralları ortaya koyan VAHS'de yer alan yorum kuralları incelenmekte ve bu kuralların vergi anlaşmaları özelinde nasıl anlaşılması gerektiği açısından bir kısım sonuçlara varılmaktadır. Öte yandan, vergi anlaşmalarının yorumlanmasına ilişkin özel kuralları ortaya koyan model anlaşma şerhlerinde yoruma ilişkin yer alan hükümler, söz konusu model anlaşma şerhleri ve bunların hukuki niteliği, model anlaşmalarda öngörülen, uluslararası vergi anlaşmazlıklarının çözümünde karşılıklı anlaşma ve tahkim usulleri ve bunların yorum açısından dikkate alınmasını gerektiren yanları da ikinci bölüm içerisinde yer almaktadır.

Çalışmanın üçüncü bölümünde, uluslararası vergi anlaşmalarının yorumunu yapmaya yetkili merciler üzerinde durularak Türkiye açısından bu mercilerin yaklaşımı incelenmektedir. Yargı organlarının yaklaşımı bakımından Danıştay içtihatları, vergi idaresinin yaklaşımı bakımından ise ikincil mevzuat düzenlemeleri olan tebliğ ve sirkülerler ile yine vergi idaresinin çıkarmış olduğu özelgelere değinilmektedir. Üçüncü bölümün devamında söz konusu vergi anlaşmalarında yer alan bazı kavramlar üzerinde yoğunlaşılacaktır. İlgili başlıklarda, vergi anlaşmalarında yer alan ve söz konusu bağlama kurallarının uygulanmasına ilişkin farklılıklar yaratan mukimlik ve işyeri gibi kavramların yanı sıra, söz konusu anlaşmaların uygulanması sürecinde üzerinden en çok tartışma bulunan gayrimaddi haklar ve temettü gibi kavramlara da yer verilmektedir. Öte yandan, zaman içerisinde Türkiye'nin uluslararası vergi hukukuna yaklaşımındaki değişimi ortaya koyabilecek, 2009 yılında feshedilerek 2012 yılında tekrar imzalanmış olan Almanya-Türkiye Vergi Anlaşması'nın karşılaştırmalı analizine son bölümde yer verilecektir.

BİRİNCİ BÖLÜM

GENEL OLARAK VERGİ ANLAŞMALARI⁶⁰

Uluslararası anlaşmaların yorumlanması bir bilim değil, sanattır⁶¹. Uluslararası vergilendirmenin tek gerçek "uluslararası" unsuru uluslararası vergi anlaşmalarında ortaya çıkmaktadır. Gelir üzerinden alınan vergilere ilişkin bir vergi anlaşması, bir tür uluslararası yasa hükmü niteliğindedir⁶². Çalışmanın bu bölümünde ilk olarak vergi anlaşmalarının varlık nedeni olan çifte vergilendirmeye ilişkin kavramsal çerçeve çizilecek; devamında ise çifte vergilendirmenin önlenmesi yolları, vergi anlaşması modelleri ve vergi anlaşmaların iç hukuka uygulanması konularına değinilecektir.

I. ÇİFTE VERGİLENDİRME KAVRAMI

Çifte vergilendirme, mükerrer⁶³ veya muzaaf vergi⁶⁴ üst bir kavram olup, ulusal veya uluslararası çifte vergilendirme şeklinde ortaya çıkabilmektedir. Bunun yanında, çifte vergilendirmeyi hukuki anlamda ve ekonomik çifte vergilendirme şeklinde iki boyutlu olarak değerlendirmek gerekmektedir. Ulusal çifte vergilendirme, aynı devletin içinde, mali federalizm veya siyasi otoritenin alt birimlere devri gibi nedenlerle⁶⁵, çeşitli siyasi bölümlere dağıtılmış vergilendirme yetkilerinin çakışması; uluslararası çifte vergilendirme ise, birden fazla devlete ait vergilendirme yetkisinin çakışmasından dolayı aynı vergi yükümlüsü ve/veya aynı

⁶⁰ Bu başlık ve çalışmanın devamında yer alacak olan "*Vergi Anlaşmaları*" terimi, devletlerin çift taraflı olarak imzalamış oldukları, çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarını ifade etmektedir.

⁶¹ **BECERRA, Juan Angel**, *Interpretation and Application of Tax Treaties in North America*, IBFD, Amsterdam 2007, s. 47.

⁶² **ISENBERGH, Joseph**, *International Taxation*, Foundation Press, New York 2000, s. 195.

⁶³ Mükerrer vergilendirme, VUK'un 117'nci maddesinin 3'üncü fıkrası uyarınca "vergi hatası" olarak düzenlenen hesap hataları arasında sayılmaktadır.

⁶⁴ **TUNCER, Selahattin**, *Çifte Vergileme ve Milletlerarası Vergi Anlaşmaları*, Eskişehir İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi, Yayın No: 112-66, Ankara 1974, s. 1.

⁶⁵ **BAYAR, İbrahim Nihat**, *Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları ve Mahsup Sistemi Türkiye-İngiltere Andlaşması*, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara 2006, s. 3.

vergi konusundan aynı dönem içinde aynı nitelikte birden fazla vergi alınması olarak tanımlanmaktadır⁶⁶. Çifte vergilendirmenin, vergilendirme yetkilerinin örtüşmesi bakımından "aşırı vergilendirme" anlamına da geldiği ifade edilmektedir⁶⁷. Bunların yanında, "görünüşte çifte vergilendirme"de ise, vergilendirme yetkileri çakışan iki devletten sadece birinin vergilendirme yetkisinin kullanması, diğer devletin ise bu yetkiyi kullanmaması söz konusudur⁶⁸.

Bu tanım, uluslararası çifte vergilendirmenin hukuki niteliğinin bir yasalar çakışması, bir başka deyişle birden fazla hukuk düzeni arasında oluşan yetki çatışmasının oluşturduğu "kanunlar ihtilafı" niteliğine dayanmaktadır. Konunun hukuki niteliğine yönelik diğer görüş ise, çifte vergilendirmenin, ceza hukukundaki "içtima" kuralları ile karşılaştırılarak, uluslararası çifte vergilendirmenin bir yasalar toplanması, bir başka deyişle vergilendirme yetkilerinin toplanması niteliğinde olduğunu kabul eden⁶⁹ ve konuyu şekli olarak ele alan⁷⁰ görüştür.

Aynı vergi konusunun farklı vergi yükümlülerinin elinde vergilendirilmesi ise ekonomik çifte vergilendirme olarak tanımlanmaktadır. Konuya ilişkin en yaygın örnek, KVK kapsamında vergi yükümlüsü olarak sayılan bir şirketin elde ettiği gelir üzerinden, hem tüzel kişi olarak şirketin kurumlar vergisi ödemesi, hem de gerçek kişi şirket ortağının gelir vergisi ödemesidir. Ekonomik çifte vergilendirmeye ilgili olarak, örtülü kazanç dağıtımında, yurt dışındaki ana merkeze kar dağıtan dar yükümlü kurumun kurumlar vergisi matrahının dağıtılan kazanç kadar artırılması halinde, dağıtıldığı kabul edilen kazancın yurtdışında ana merkezde tekrar

⁶⁶ **YALTI**, *Uluslararası Vergi Anlaşmaları*, Beta Basım Yayın Dağıtım, İstanbul 1995, s. 2-3.

⁶⁷ **ROHATGI, Roy**, *Basic International Taxation Second Edition Volume I: Principles*, Richmond Law&Tax Ltd., Richmond 2005, s. 15.

⁶⁸ **İŞİK, Hüseyin**, *Uluslararası Vergilendirme*, On İki Levha Yayıncılık, İstanbul 2014, s. 25.

⁶⁹ **YALTI**, *Uluslararası Vergi Anlaşmaları*, s. 60.

⁷⁰ **İŞİK**, *Uluslararası Vergilendirme*, s. 59.

vergilendirilmesi de örnek olarak gösterilebilir⁷¹. Bu açıdan, genel olarak ekonomik çifte vergilendirme, farklı ülkelerde yer alan bağılı teşebbüslerin birbirleri ile ilişki içine girmesi ile ortaya çıkmaktadır⁷². Uluslararası hukuki anlamda çifte vergilendirme ise, iki veya daha fazla devletin, aynı vergi yükümlüsünü, aynı vergi konusu ile bağlantılı olarak ve aynı vergilendirme dönemi için benzer vergilerle vergilendirmesi olarak tanımlanmaktadır⁷³. Bu açıdan, vergiyi doğuran ekonomik olayın aynı olması, konunun esasını teşkil etmektedir⁷⁴.

Geniş anlamda çifte vergilendirme olarak kabul edilen ekonomik çifte vergilendirme ile dar anlamda çifte vergilendirme olan hukuki anlamda çifte vergilendirme arasındaki en büyük fark, vergi yükümlüsü unsurunda ortaya çıkmaktadır⁷⁵. Ekonomik çifte vergilendirmede, aynı gelir konusu, farklı kişilerde vergilendirildiğinden, bu yönde bir işlemin "önlenmesi", devletlerin ilk aşamadaki amaçlarından birisi değildir. Konuya ilişkin Model Anlaşmalar hazırlayan UN ve OECD'nin yaptığı tanımlardan, bu anlaşmaların, uluslararası *hukuki anlamda* çifte vergilendirmeyi önlemeyi amaçladığı görülmekte olup⁷⁶, ekonomik çifte vergilendirmenin önlenmesinin vergi anlaşmalarının amaçları arasında bulunmadığı ifade edilmektedir⁷⁷.

⁷¹ **YALTI, Billur**, "Transfer Fiyatlandırmasında Vergi Anlaşması Uygulaması", *Vergi Sorunları Dergisi*, S. 222, Mart 2007, s. 12.

⁷² **LANG, Michael**, *Introduction to the Law of Double Taxation Conventions*, Linde, Viyana 2010, s. 25.

⁷³ Uluslararası hukuksal çifte vergilendirme, İngilizce "International juridical double taxation" olarak kullanılmakta olup, artık evrensel kabul gören tanım, OECD'nin Model Anlaşmasının giriş kısmında yer almaktadır. Bkz.: **OECD**, *Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2014*, OECD Publishing, s. 7.

⁷⁴ **IŞIK**, *Uluslararası Vergilendirme*, s. 30.

⁷⁵ **YALTI**, *Uluslararası Vergi Anlaşmaları*, s. 87.

⁷⁶ Çalışmanın bundan sonraki bölümlerinde, çifte vergilendirme, uluslararası hukuki anlamda çifte vergilendirmeye eş anlamlı olarak kullanılacaktır.

⁷⁷ **VAN WEEGHEL, Steven**, *The Improper Use of Tax Treaties, With Particular Reference to the Netherlands and the United States*, Series on International Taxation 19, Kluwer Law International, Dordrecht 1998, s. 34.

Bunun bir istisnası, OECD Model Anlaşmasının "Bağımlı Teşebbüsler" başlıklı 9'uncu maddesi olup, bu maddeye göre sınır ötesi kar aktarımlarının, iç hukuk kuralları uyarınca matrah artırımı yoluyla vergilendirildiği hallerde ortaya çıkan çifte vergilendirme önlenmeye çalışılmaktadır⁷⁸. Öte yandan, vergilendirme yetkisinin iki devlet tarafından değil, ikiden fazla devlet tarafından aynı yükümlü üzerinde kullanılması durumunda da mükerrer vergilendirme ortaya çıkmaktadır⁷⁹.

II. ÇİFTE VERGİLENDİRMENİN ORTAYA ÇIKIŞ NEDENLERİ

Uluslararası çifte vergilendirmenin en önemli unsuru, aynı zamanda temel sebebi⁸⁰, birden fazla devletin vergilendirme yetkisinin söz konusu olması ve sermaye ve iş gücü akımına bağlı genel nedenlerdir⁸¹. Öte yandan, vergi yükümlüsünün, vergi borcunun doğumuna neden olan ekonomik unsurları oluşturan vergi konusunun⁸² ve vergilendirme döneminin aynı olması ve vergilerin benzerliği de çifte vergilendirmenin diğer unsurlarını oluşturmaktadır.

En genel tanım olarak devletin ülkesi ve vatandaşları üzerinde gelir toplama ve harcama yapma yetkilerini ifade eden mali egemenlik, devletin egemenlik yetkisinin görünümlerinden biridir. Bu terim, hem yasama hakkını, hem de icra yetkisini içermektedir⁸³. Anayasa'nın 73'üncü maddesinde "herkes"e, kamu giderlerini karşılamak üzere vergi ödeme; üstü kapalı bir şekilde devlete de ödenen bu vergileri toplama görevi verilmektedir. Mali egemenlik; devletin ülkesi ve vatandaşları üzerinde sahip olduğu vergilendirme yetkisi ile harcama yetkisini

⁷⁸ YALTI, "Transfer Fiyatlandırmasında Vergi Anlaşması Uygulaması", s. 12.

⁷⁹ BAŞAK, Levent, "Çifte veya Mükerrer Vergileme Kavramlarının Analizi ve Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmalarının Uygulanacağı Kişiler", *E-Yaklaşım*, S.: 21, Nisan 2005, s. 396.

⁸⁰ BAYAR, s. 5.

⁸¹ BAHAR, Cevdet Okan, *Çifte Vergilendirmeyi Önleme ve Vergi Kaçakçılığına Engel Olma Anlaşmaları ve Yabancıların Türkiye'de Vergilendirilmeleri*, Yaklaşım Yayınları, Ankara 2008, s. 21.

⁸² KIRBAŞ, Sadık, *Vergi Hukuku*, Siyasal Kitabevi, Ankara 1998, s. 97.

⁸³ ROHATGI, s. 14.

kapsamaktadır. Devletin mali alanda sahip bulunduğu en önemli yetki olan vergilendirme yetkisi, devletin münhasır yetkisini (exclusive jurisdiction) kullandığı ve uluslararası hukukça belirlenen alanda, o devletin egemenlik alanının sınırları içerisinde kullanılır⁸⁴. Bu yetki, mutlak ve sınırsız bir yetki olmamasına rağmen, devletler çeşitli vergilendirme ilkelerini kabul ederek bu yetkilerini olabildiğince uç sınırlara kadar kullanmayı amaçlamaktadırlar. Bu açıdan çifte vergilendirme de devletlerin egemenlik yetkileri göz önüne alındığında hukuki açıdan meşru, ancak sonuçları bakımından istenmeyen bir olgu olarak görülmektedir⁸⁵.

Çifte vergilendirme, kişilerin birden fazla devletle ilişki içinde olmaları ve birden fazla vergilendirme yetkisinin kapsamına girmeleri halinde ortaya çıkmaktadır. Öte yandan, aynı vergilendirme ilkesine sahip iki sistemde bile, kavramların farklı yorumlanması nedeniyle çifte vergilendirme ortaya çıkabilmektedir⁸⁶. Buna ilişkin olarak en önemli örnek, nitelendirme sorunudur. Bu sorun, vergi anlaşması hükümlerinin uygulanması esnasında, anlaşma hükümlerinin taraf devletlerce farklı yorumlanması, taraf devletlerin olgulara ilişkin farklı yorumda bulunması veya iç hukuktaki farklılıklar nedeniyle anlaşmanın uygulanacak hükmünün saptanması konusuna birbiri ile örtüşmeyen uygulamalara gidilmesi sebebiyle ortaya çıkmaktadır. Nitelendirme ve soruna ilişkin çözüm alternatifleri İkinci Bölümde, “Vergi Anlaşmalarının Yorumlanmasına İlişkin Diğer Hususlar” başlığı altında inceleneceği için bu başlıkta konuya daha fazla değinilmeyecektir.

Vergilendirmeye ilişkin farklı sistemlerin belirlenmesi nedeniyle vergilendirme yetkilerinin çakışmasına sebep olan vergilendirme ilkelerinden ilki

⁸⁴ PAZARCI, Hüseyin, *Uluslararası Hukuk*, Turhan Kitabevi, Ankara 2009, s. 173-174.

⁸⁵ YALTI, Billur, "Vergi Anlaşmalarının Hukuksal Yapısına İlişkin Bir Değerlendirme", *Prof. Dr. Selim Kaneti'ye Armağan*, İstanbul 1996, s. 225.

⁸⁶ YALTI, *Uluslararası Vergi Anlaşmaları*, s. 23.

kaynak ilkesidir. Devletlerin iç hukuku açısından genel olarak, ticari kazançta yol açan faaliyetlerin gerçekleştiği yer söz konusu kazançların kaynağı olarak kabul edilmektedir⁸⁷. Ülkesellik veya sınırlı vergilendirme ilkesi olarak da adlandırılan⁸⁸ bu ilkeye göre vergilendirmeye esas konu, gelirin doğduğu veya malların bulunduğu yer olarak kabul edilmektedir. Bu açıdan söz konusu ilkenin, vergi yükümlüsüne ilişkin bir fark getirmemekle, ekonomik bağ temelli bir ülkesel egemenliği esas aldığı⁸⁹ ve daha çok sermaye ithal eden ve gelişmekte olan ülkeler tarafından tercih edildiği⁹⁰ görülmektedir. Vergi sistemini tamamen kaynak ilkesine dayandıran ülke sayısı sınırlı olup, bu tür uygulamalarla, vergiden kaçınmak veya vergi kaçırmak amacı güden yükümlülerin yalnızca kendi ülkelerinde gerçekleşen işlemlerini vergilendiren vergi cenneti niteliğindeki ülkelerde karşılaşmaktadır⁹¹.

Vergilendirme ilkelerinden bir diğeri ise ikametgâh ilkesidir. Vergi yükümlülüğünün belirlenmesi bakımından yasanın yükümlü saydığı gerçek veya tüzel kişileri devletin egemenlik hakkının olduğu alan içinde tespit etmek gerekmektedir⁹². Kişisel bağ temelli hukuki ilişkiye dayanan ve dünya çapında vergilendirme olarak da adlandırılan⁹³ bu ilkeye göre yükümlülüğün kapsamı, kişinin

⁸⁷ **AKÇAOĞLU, Ertuğrul**, *Ulusal ve Uluslararası Perspektiften Elektronik Ticaretin Vergilendirilmesi*, Mali Akademi Yayınları, Ankara 2012, s. 41.

⁸⁸ **PANAYI, Christiana HJI**, *Double Taxation, Tax Treaties, Treaty-Shopping and the European Community*, EUCOTAX Series on European Taxation, Vol. 15, Kluwer Law International, Alphen aan Den Rijn 2007, s. 2.

⁸⁹ **YALTI**, *Uluslararası Vergi Anlaşmaları*, s. 17-18.

⁹⁰ **ÖNCEL, Mualla, KUMRULU, Ahmet, ÇAĞAN, Nami**, *Vergi Hukuku*, Gözden Geçirilmiş, Değişiklikler İşlenmiş 24. Bası, Turhan Kitabevi, Ankara 2015, s. 57.

⁹¹ **NAZALI, Ersin**, *Uluslararası Vergi Hukuku (Transfer Fiyatlandırması Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları)*, Maliye Hesap Uzmanları Derneği Yayınları, İstanbul 2015, s. 60.

⁹² **AĞARMIŞ, İsmail**, "Türkiye'de Dar Yükümlü Kurumların Vergilendirilmesi ve Avrupa Birliği'ne Uyum", *Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Kamu Hukuku Anabilim Dalı Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi*, Ankara 2006, s. 16.

⁹³ **PANAYI**, s. 3.

ikamet ettiği ve kamu hizmetlerinden yararlandığı ülkede, dünya genelinde elde ettiği gelirlerin tamamı⁹⁴, bir başka deyişle tam yükümlülüktür⁹⁵.

İç hukuk açısından, bahsi geçen ikametgâh kavramının TMK'nın 19 ve devamı maddelerinde düzenlenen ikametgâh olmadığı, kastedilenin kişinin mali ikametgâhı olduğu vurgulanmaktadır⁹⁶. Bu çerçevede, medeni ikametgâh kavramından esinlenerek ortaya çıkan mali ikametgâhın, vergi yasalarında lafzi olarak yer almamasına karşılık vergi hukukunun dinamizm ve ilkelerine uygun bir kavram olduğu⁹⁷; vergi hukukunun kullandığı kavramların ekonomik içeriklerine göre anlam kazanmalarından ve kapsamlarının buna göre belirlenmesinden ötürü de medeni ikametgâhtan daha geniş olarak anlaşılması gerektiği ifade edilmektedir⁹⁸. Bu ilkenin Türkiye uygulamasına örnek olarak KVK'nın tam yükümlülüğü düzenleyen 3'üncü maddesinin 1'inci fıkrası gösterilebilir. Yasa uyarınca vergi yükümlüsü olan kurumlardan yasal veya iş merkezi Türkiye'de olanların, gerek Türkiye içinde gerekse Türkiye dışında elde ettikleri kazançlar üzerinden vergilendirileceği düzenlemesi ile ikametgâh ilkesinin temeli olan mali ikametgâh kavramının da içi doldurulmuş olmaktadır.

Konuya ilişkin bir diğer ilke olan uyrukluk ilkesine göre söz konusu yetkiyi kullanan devletin kişisel egemenliği altındaki vatandaşlarının hem yurt içi, hem de yurt dışındaki gelir ve servetlerini vergilendirmesi söz konusudur⁹⁹. Bu ilkenin sistemimiz açısından yardımcı bir ilke olarak kullanıldığı söylenebilir. GVK'nın

⁹⁴ **ÖZ, Semih, GÖKER, Cenker**, “Kontrol Edilen Yabancı Kurum Düzenlemesinin Yurt Dışına Yapılan Ödemeler ve Vergilerin Yasallığı İlkesi Yönünden Değerlendirilmesi”, *Vergi Sorunları Dergisi*, S.: 293, Şubat 2013, s. 109.

⁹⁵ **YALTI**, *Uluslararası Vergi Anlaşmaları*, s. 19.

⁹⁶ **BAYAR**, s. 14.

⁹⁷ **ARIKAN, Zeynep**, *Türk Vergi Hukukunda Mali İkametgâh*, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara 2007, s. 6.

⁹⁸ **ARIKAN**, s. 11.

⁹⁹ **YALTI**, *Uluslararası Vergi Anlaşmaları*, s. 20.

3'üncü maddesinin 1'inci fıkrasında, Türkiye'de yerleşmiş olanların, 2'nci fıkrasında ise 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, nereden elde etmiş olurlarsa olsunlar, Yasa kapsamına giren gelirleri üzerinden vergilendirilecekleri belirtilmektedir. Bu çerçevede, ilgili Yasanın ilk olarak ikametgâh, yardımcı olarak da uyrukluk ilkesini kabul ettiği söylenebilir.

Dar yükümlülük ise, Türkiye'de yerleşmiş olmayan gerçek kişi ve kurumların Türkiye'de elde ettikleri kazanç ve iratların vergilendirilmesini amaçlayan ve mülklik ilkesine dayanan bir yükümlülük şekli olarak kabul edilmekte olup, tam yükümlülük bakımından vergiyi doğuran olay ile yükümlü arasında kurulacak bağ uyrukluk veya yerleşim yeri esasına, dar yükümlülükte ise gelir getirici olayın Türkiye'de gerçekleşip gerçekleşmediği test edilerek belirlenmektedir¹⁰⁰.

Aşağıda "Vergi Anlaşması Modelleri" başlığında incelenecek olan OECD Model Anlaşmasında temel olarak 3 şekilde çifte vergilendirmenin ortaya çıkabileceği vurgulanmaktadır.

- Bir kişinin her iki devlet tarafından ülke içi ve ülke dışı gelir ve servetinin vergilendirilmek istenmesi halinde (yarışan tam yükümlülük)¹⁰¹;
- Bir kişinin ikametgâhının bulunduğu ülke dışında bir ülkede gelir elde etmesi veya servetinin bulunması ihtimalinde, her iki devlet de bu gelir ve serveti vergilendiriyorsa,

¹⁰⁰ **ÖNER, Cihat**, "Dar Mükellefiyette Ticari Kazancın Türkiye'de Elde Edilmiş Sayılmadığı Haller Üzerine", *AÜHFD*, C.: 62, S.: 2, 2014, s. 369-372.

¹⁰¹ **BAŞAK**, " Çifte veya Mükerrer Vergileme Kavramlarının Analizi ve Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmalarının Uygulanacağı Kişiler", s. 397.

- Bir ülkede sabit işyeri bulunan kişinin, diğer bir ülkede gelir elde etmesi veya servetinin bulunması ihtimalinde her iki devletin de aynı gelir ve serveti vergilendirmesi durumunda.

Bu şekilde, yurt dışında iş ilişkilerinde bulunan vergi yükümlülerinin, ikametgâh ve kaynak devleti arasında sıkışma tehlikesinde olduğu ifade edilmektedir¹⁰². Bu açıklamalar çerçevesinde, çifte vergilendirmeye ilişkin verilebilecek en temel örnek, uyruklu ilkesini kabul eden bir yabancı devlet vatandaşının, GVK'nın Türkiye'de yerleşmiş sayılmayı düzenleyen 4'üncü maddesinin 2'nci fıkrası uyarınca Türkiye'de devamlı olarak altı aydan fazla oturması durumunda iki ülkenin de vergilendirme yetkisine tabi olmasıdır. Diğer bir örnek ise, kişiyi tam yükümlülüğe tabi tutan ikametgâh ilkesini benimseyen devletin vergilendirme yetkisi ile kişiye dar yükümlülüğe tabi tutan ve kaynak ilkesini benimseyen devletin vergilendirme yetkisinin çakışmasıdır. Ek olarak, "çift kaynak çatışması"nda ise, iki devletin aynı vergi matrahına kaynak devlete ilişkin iddialara dayanarak başvurması söz konusu olmakta, bu da özellikle küreselleşmenin artması ve e-ticaretin yaygınlaşması ile artmaktadır¹⁰³. İlgili gelir türünün birden fazla devletle önemli bağlarının olması halinde kaynak, devletler arasında gelirin paylaşılmasıyla tespit edilmektedir¹⁰⁴.

III. ÇİFTE VERGİLENDİRMENİN ÖNLENMESİ YOLLARI

Vergilendirme yetkisi, devletlerin egemenlik yetkilerine dayalı olarak görülmesine ve devlet ile vatandaşları arasında münhasır bir ilişki algısı yaratmasına rağmen, bu yetkinin kullanılmasının yarattığı sonuçların uluslararası alanda da

¹⁰² SEMERCİGİL, Murat, *Türk Vergi Anlaşmaları Yorum ve Açıklamaları*, TÜRMOB Yayınları No: 10, Ankara 1994, s. 13.

¹⁰³ PANAYI, s. 15.

¹⁰⁴ AKÇAOĞLU, Ertuğrul, "International Taxation of Electronic Commerce: A Focus on the Permanent Establishment Concept", *AÜHFD*, Y.: 2002, C.: 51, S.: 1, s. 124.

önemli etkileri bulunmaktadır. Çifte vergilendirme, sadece ulusal geliri olan vergi yükümlüsü ile hem ulusal hem uluslararası geliri olan vergi yükümlülerinin eşit vergilendirilmesini engellediği savıyla mali güce göre vergilendirme ilkesine aykırı olarak kabul edilmektedir.¹⁰⁵

Esasında teorik olarak, uluslararası hukukta yer alan mülklik ilkesi, yabancı kaynaklı gelirin iç hukukta vergilendirilmesine ilişkin bir yasak getirmemekte; iki veya daha fazla devletin iç hukuklarının etkileşiminden doğan çifte vergilendirme de her bir iç hukuk düzeni uluslararası hukuka uygun olduğu sürece uluslararası örf ve adet hukuku tarafından yasaklanmamaktadır¹⁰⁶. Öte yandan, sınırlar arası ekonomik ilişkilerin gelişmesi ve uluslararası ticaretin ülkelerin refah düzeyine etkisi, devletleri, sınırları içinde ticari faaliyette bulunulmasını caydırıcı nitelikteki çifte vergilendirmenin arındırılması yollarını aramaya itmektedir. Bu açıdan, döviz kaynağı olmasının yanında, ithal eden ülkeye ileri teknoloji bilgisi ve modern üretim yöntemlerini getiren bir araç olan yabancı sermayenin¹⁰⁷ ülkeye girişini özendirmek için vergi kolaylıklarının ötesinde, çifte vergilendirmenin önlenmesi de önemlidir.

Çifte vergilendirmenin esas olarak; vergi yükümlüsünün mukimi olduğu ülkede giderilen ve önlenmesi bu ülkeye düşen bir sorumluluk olduğu kabul edilmektedir. Bu konuda verilen örnekte¹⁰⁸; Hollanda'da yerleşik bir gerçek kişinin Türkiye'de ilgili anlaşmanın 15'inci maddesi hükmüne göre, Türk gelir vergisine tabi ücret geliri elde ettiğini, yine ilgili anlaşma ve Hollanda iç hukuku gereği, bu gelirin Hollanda'da vergiye tabi tutulacağını varsayımında aynı gelir üzerinden iki defa gelir

¹⁰⁵ **YALTI**, *Uluslararası Vergi Anlaşmaları*, s. 25.

¹⁰⁶ **VOGEL, Klaus**, "Double Tax Treaties and Their Interpretation", *Berkeley Journal of International Law*, Volume 4, Issue 1 Spring 1986, s 7-8.

¹⁰⁷ **GÜR, Mehmet Fatih**, "Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları Kapsamında Ücretler Müessesesi", *Yaklaşım Dergisi*, S.: 247, Temmuz 2013, s. 54.

¹⁰⁸ **ÖCAL, Erdoğan**, "Uluslararası Anlaşmalarla Çifte Vergilendirmenin Önlenmesi", *Vergi Sorunları Dergisi*, S.: 266, Kasım 2010, s. 7.

vergisi alınması ortaya çıkacaktır. Bu çifte vergilendirmenin önlenmesi, geliri elde eden gerçek kişinin yerleşik olduğu Hollanda'ya ait bir görev olacak, söz konusu gelir, Hollanda'da vergilendirilirken çifte vergilendirmeyi önlemek amacı ile Türkiye'de vergilendirilen gelir Hollanda'da tamamen vergi dışında bırakılacak (istisna yöntemi) ya da çifte vergilendirmeyi gidermek amacı ile Hollanda vergisinden Türkiye'de ödenen verginin indirilmesine (mahsup yöntemi) izin verilecektir.

Devletlerin çifte vergilendirmeyi önleme konusundaki izleyebilecekleri ilk yol, yabancı kaynaklı gelirler üzerindeki vergilendirme yetkilerinin tek taraflı olarak sınırlandırılmasıdır. Vergi oranlarının indirimi, yurt dışındaki ödenen vergilerin yurt içindeki matrahtan bir maliyet unsuru gibi kabul edilerek¹⁰⁹ indirimi, mahsup ve istisna gibi yöntemlerle uluslararası çifte vergilendirmenin önüne geçilmeye çalışılmaktadır. Kredi yöntemi olarak da tanımlanan¹¹⁰ mahsup yönteminde ikametgâh devletinin, yurt dışında ödenen vergiyi yurt içinde ödenecek olan vergiden mahsup etmesi; istisna yönteminde ise yurt dışında elde edilen gelirin, ikametgâh veya kaynak devletinin vergilendirmesinden istisna edilmesi söz konusu olmaktadır¹¹¹. Ancak devletlerin çifte vergilendirmenin önlenmesine yönelik tek taraflı işlemleri çalışmanın ana konusuna girmediğinden burada irdelenmeyecektir.

Devletlerin vergilendirme politikalarındaki farklılıklar ve ekonomik şartların çeşitliliği, devletlerin bir kısmının aldığı tek taraflı önlemlerin yetersiz kalmasına neden olmaktadır. Devletlerin ekonomik olarak daha fazla vergi toplama amaçları ve bu yönde oluşturulan sistemler, yalnızca iç hukuk düzenlemeleri ile çifte

¹⁰⁹ BAYAR, s. 20.

¹¹⁰ KALAYCIOĞLU, Şerafettin, "Çifte Vergilendirmenin Önlenmesi Anlaşmaları ve Türkiye Uygulaması", (<http://www.muhasabetr.com/makaleler/003/> Erişim Tarihi: 08.06.2015).

¹¹¹ YALTI, *Uluslararası Vergi Anlaşmaları*, s. 27.

vergilendirmenin önüne geçilmesini imkânsızlaştırmaktadır¹¹². Esasen uluslararası anlaşmaların, uluslararası hukuki anlamda çifte vergilendirmenin önlenmesine yönelik olan iç hukuk düzenlemelerini geliştirme amacı taşıdığı ifade edilmektedir¹¹³. Çifte vergilendirmenin uluslararası yollarla önlenmesi iki veya çok taraflı anlaşmalar ile sağlanmaya çalışılmakta olup, gerçek anlamda ilk olarak İsviçre'nin Lozan Kantonu ile İngiltere arasında gerçekleştirilen iki taraflı uygulamalar, günümüzde de tercih edilmektedir¹¹⁴.

Ancak çifte vergilendirmenin uluslararası yollarla önlenmesi konusunda da devletler arasında bir çıkar çatışması olduğunu ifade etmek gerekmektedir. Sermaye ithal eden kaynak devleti ile ihraç eden ikametgâh devleti arasında bir vergi anlaşmasının var olmaması durumunda, kaynak devleti, kendi yargı çevresindeki tüm geliri vergilendirme hakkına sahip olacaktır. Bu da ikametgâh devletine, geliri vergilendirmek için kaynak devletinden daha yüksek oranda -kaynak devletinin yabancı sermayeyi yıldırmayacak şekilde vergi oranlarını düşük tuttuğu varsayımıyla- vergilendirme hakkı bırakmaktadır. Ancak kaynak devletinin vergilendirme hakları bir anlaşma uyarınca kısıtlanır veya tamamen ortadan kaldırılırsa, yatırımcının ikametgâh devletinin, vergilendirme hakkını arttırma veya tek başına kullanma hakkı söz konusu olacaktır.

¹¹² **AKBAY, Mehmet** "Milletlerarası Vergi Anlaşmaları", *Vergi Dünyası Dergisi*, S.: 113, Ocak 1991, s. 4.

¹¹³ **UCKMAR, Victor**, "Double Taxation Conventions", *International Tax Law*, Second Edition, Editor: Andrea Amatucci, Kluwer Law International, Alphen aan den Rijn 2012, s. 164.

¹¹⁴ **TOKMAKKAYA, Murat**, "Uluslararası Vergi Anlaşmaları ve Türkiye Uygulamaları", *Vergi Dünyası Dergisi*, S.: 182, Ekim 1996, s. 78; Öte yandan, tarihteki ilk çift taraflı vergi anlaşmasının Prusya ile Avusturya-Macaristan arasında 1899 yılında imzalanan anlaşma olduğuna yönelik olarak Bkz.: **ROHATGI**, s. 64.

A. İki Taraflı Anlaşmalar Yoluyla

"Uluslararası anlaşma, esas olarak bağımsız uluslar arasında bir sözleşme olup çıkarılara dayalı olarak hükümlerinin uygulanması ve anlaşmanın taraflarını oluşturan hükümetlerin namusuna bağlı bulunmaktadır."¹¹⁵

Genel olarak uluslararası anlaşma terimi ile uluslararası hukukun kendilerine bu alanda yetki tanıdığı kişiler arasında, uluslararası hukuka uygun bir biçimde hak ve yükümlülükler doğuran, bunları değiştiren ya da sona erdiren yazılı irade uyuşması anlaşılmaktadır¹¹⁶. "Anlaşmalar anlaşması" VAHS'nin¹¹⁷ "Terimlerin Kullanılması" başlıklı 2'nci maddesine göre "anlaşma", *"İster tek bir belgede, isterse iki veya daha fazla ilgili belgede yer alsın ve (kendine) mahsus ismi ne olursa olsun, Devletler arasında yazılı şekilde akdedilmiş ve milletlerarası hukuka tabi olan milletlerarası anlaşma (mutabakat)"* anlamına gelmektedir.

Uluslararası vergi hukukunun kaynağını oluşturan¹¹⁸ vergi anlaşmaları¹¹⁹ da, devletlerin uluslararası çifte vergilendirmeyi önleme yolunda kullandıkları en etkili araçlardır. Vergi anlaşmaları, iki devletin vergi yasalarının çakışmasından doğan çifte vergilendirmeyi önlemeyi ve ortadan kaldırmayı amaçlayan çakışma kuralları sistemi olarak tanımlanmaktadır¹²⁰. Vergi anlaşmalarının, gelirin belli unsurlarını ve

¹¹⁵ Amerikan Yüksek Mahkemesi'nin 112 U.S. 580, 598 (1884) numaralı, Edye v. Robertson kararından. İlgili alıntı için Bkz.: **MCINTYRE, Michael J.**, "Legal Structure of Tax Treaties", *Legal Nature and Effect of Tax Treaties*, Int'l Tax, 2010, s. 8.

¹¹⁶ **İŞİK**, *Uluslararası Vergilendirme*, s. 35.

¹¹⁷ "Vienna Convention on the Law of Treaties"
<https://treaties.un.org/doc/Publication/UNTS/Volume%201155/volume-1155-I-18232-English.pdf>
Erişim Tarihi 28.12.2015.

¹¹⁸ **YALTI**, *Uluslararası Vergi Anlaşmaları*, s. 55.

¹¹⁹ OECD'nin hazırladığı model anlaşmaların başlığı, "Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları" olarak değil, "Vergi Anlaşmaları" olarak geçmektedir. Zira söz konusu anlaşmalar, bu bölümde açıklanacağı üzere çifte vergilendirmenin önlenmesi dışında amaçlara yönelik olarak da hazırlanmaktadır.

¹²⁰ **YALTI**, *Uluslararası Vergi Anlaşmaları*, s. 156.

bu unsurların vergilendirilmesine yönelik hükümler içeren sınırlı vergi anlaşmaları¹²¹ ve gelir ve servete ilişkin vergilendirme yetkilerinin paylaşımı, çifte vergilendirmenin ve vergi kaçakçılığının önlenmesine yönelik kapsayıcı vergi anlaşmaları olarak da sınıflandırmaya tabi tutulduğu görülmektedir¹²².

Vergi anlaşmalarının son yüz yıl içerisinde öneminin artmasının, vergilerin ekonomilerdeki payının artması ve dolaylı olarak çifte vergilendirmenin de daha önemli bir sorun haline gelmesine bağlı olduğu ifade edilmektedir¹²³. Çok çeşitli nedenlere dayalı olarak, yükümlüler üzerindeki vergi yükünü makul ölçülere indirebilmek amacıyla devletler vergi yükümlülerinin ödeyecekleri vergiden tamamen veya kısmen vazgeçmek suretiyle vergi anlaşmaları imzalamaktadırlar¹²⁴.

Vergi anlaşmalarının yürürlüğe giriş ve geçerlilikleri ile yorumlanması da uluslararası hukukun kurallarına tabi olmaktadır¹²⁵. Vergi anlaşmalarının en önemli işlevi, çifte vergilendirmenin arındırılarak, iki farklı devletin vergi yasalarının çakışmasını önleyecek şekilde, taraf devletlerin uygulayabilecekleri sınırları belirlemektir¹²⁶. Bu yönüyle vergi anlaşmalarının amacı, taraflara vergilendirme yetkisi vermek yerine, vergilendirmeye ilişkin maddi hukuk kuralları iç hukukunda bulunan devletlerin var olan bu yetkilerinin paylaşılması olup¹²⁷, bu anlaşmalarda taraf devletlerin vergilendirme yetkilerini genişletici türde düzenlemeler yer almamaktadır¹²⁸. Devletin egemenlik yetkisinin mali alandaki görünümü olan mali

¹²¹ Bu anlaşmalara örnek olarak, 02.07.1990 tarihli ve 20566 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan, "Türkiye Cumhuriyeti ile Suudi Arabistan Krallığı Arasında İki Akit Devletin Hava Taşımacılık Teşebbüslerinin Faaliyetleri Dolayısıyla Alınan Vergilerde Karşılıklı Muafiyet Anlaşması" gösterilebilir.

¹²² **İŞİK**, *Uluslararası Vergilendirme*, s. 40-41.

¹²³ **BAYAR**, s. 23.

¹²⁴ **İŞİK**, *Uluslararası Vergilendirme*, s. 37.

¹²⁵ **YALTI**, *Uluslararası Vergi Anlaşmaları*, s. 56.

¹²⁶ **YALTI**, *Uluslararası Vergi Anlaşmaları*, s. 31.

¹²⁷ **YALTI**, *Uluslararası Vergi Anlaşmaları*, s. 68.

¹²⁸ **İŞİK**, *Uluslararası Vergilendirme*, s. 61.

egemenliğin devletin harcama yapma ve gelir elde etme konusundaki üstün buyurma gücü olarak kabul edildiği düşünülürken, teorik anlamda devletlerin uluslararası anlaşmalar ile egemenliğinin konusuna giren bir yetkiyi taraf devlete vermesinin söz konusu olmadığı daha iyi anlaşılacaktır. Zira devletin kendi yetkisini sınırlaması dahi kendi egemenliği ile gerçekleşmektedir¹²⁹. Vergi anlaşmalarının yokluğunda ise çifte vergilendirme "sorunu", iç hukukta yer alan düzenlemeler ile hafifletilmeye çalışılmaktadır¹³⁰.

İki taraflı vergi anlaşmalarının, başlı başına çifte vergilendirmeyi önleyici bir tedbir olarak değil, yalnızca çifte vergilendirmeyi önleyici araçları içeren metinler olarak kabul edildiği görülmektedir¹³¹. Zira vergi anlaşmaları ile çifte vergilendirmenin önlenmesi, uluslararası vergi hukukunun sınırlama kuralları niteliğindeki çakışma kuralları yoluyla mümkün olmaktadır. Bu çerçevede, uluslararası özel hukukta, yalnızca uygulanacak olan hukuku gösteren uygulama kurallarından farklı olarak vergi anlaşmaları; iç hukukun uygulanmaması halinde onun yerini yabancı bir hukukun alıp almayacağını değil, vergi makamlarının yabancı unsurlu mali olaylara kendi iç hukukunu uygulayıp uygulamayacağını göstermektedir¹³². Bu yönüyle, vergi anlaşmaları hem bir uluslararası anlaşma, hem de iç hukuk kuralı niteliği taşımaktadırlar¹³³. Ancak şunun da belirtilmesi gerekir ki, vergilendirmenin söz konusu olabilmesi için çakışma kurallarının arkasında mutlaka maddi bir hukuk kuralının da bulunması gerekmektedir¹³⁴; bir başka deyişle,

¹²⁹ **GÖKER, Cenker**, *Yönlendirici Vergilendirme*, Turhan Kitabevi, Ankara 2011, s. 103.

¹³⁰ **BİLİCİ, Nurettin**, *Vergi Hukuku*, Güncelleştirilmiş 31. Bası, Seçkin Yayıncılık, Ankara 2013, s. 45; aynı yönde, Gelir İdaresi Başkanlığı'nın 19.07.2012 tarih ve B.07.1.GİB.4.06.16.01-120[61-12/7]-757 sayılı Özeldesi için Bkz.: (http://gib.gov.tr/uluslararasi_mevzuat - Erişim Tarihi: 08.12.2015).

¹³¹ **TUNCER, Çifte Vergileme ve Milletlerarası Vergi Anlaşmaları**, s. 27.

¹³² **YALTI, Uluslararası Vergi Anlaşmaları**, s. 65.

¹³³ **YALTI, Uluslararası Vergi Anlaşmaları**, s. 67.

¹³⁴ **YALTI, Uluslararası Vergi Anlaşmaları**, s. 65.

vergilendirme yetkisi, iç hukuktan ileri gelmektedir¹³⁵. Bu nedenle, vergi anlaşmalarında bir taraf devletin kendi iç hukukunda var olmayan bir yetkinin bulunması olasılığında, ilgili devletin bu yetkiyi iç hukukunda uygulayabilmesi mümkün değildir¹³⁶.

Çakışma kuralları, gelirin tamamı için değil, belirli gelir unsurları bakımından düzenlenmektedir. Bu düzenlemeler, söz konusu gelir unsuru bakımından kaynak veya ikametgâh devletin tamamen vergilendirme yetkisine sahip kabul edilmesi veya gelir unsurlarının vergilendirilmesinin iki devlet arasında paylaşılması şeklinde olmaktadır. Bu durumda, kaynak devleti gelir unsuru üzerinde belirli bir oran dâhilinde sınırlı vergilendirme yapabilmekte, ikametgâh devleti ise kaynak devlete ödenen verginin ülkesinde ödenecek vergiye mahsubunu kabul etmektedir¹³⁷. Ancak her iki devletin aynı gelir unsurlarının vergilendirilmesinde anlaşmanın farklı maddelerine göre hareket etmeleri durumunda çifte vergilendirmenin önlenmesi bakımından sorunlar ortaya çıkabilecektir¹³⁸. Bu aşamada ilk olarak, gelirin hangi ülkede olduğunun saptanmasının, örneğin, bir malın üretildiği ülkenin mi, yoksa satıldığı ülkenin mi gelirin doğduğu yer sayılacağı, her iki devletin yetkili kılınması ihtimalinde bile vergilerin hangi ölçülerle paylaşılacağı sorunu ortaya çıkacaktır¹³⁹.

Vergi anlaşmalarının en önemli amaçlarından birisi çifte vergilendirmenin önlenmesi olsa da, özellikle son 10 yıldaki gelişmeler göz önüne alındığında, tek amacın bu olduğunu söylemek güçtür. Vergi anlaşmaların bir kısmında, çifte

¹³⁵ RUST, Alexander, "Germany", *Courts and Tax Treaty Law*, Editor: Guglielmo Maisto, IBFD Vol. 3 EC and International Tax Law Series, Amsterdam 2007, s. 267.

Öte yandan vergi anlaşmalarının devletlere vergilendirme yetkisi veremeyeceğine yönelik argümanın da hukuki bir altyapısının olmadığı iddiasıyla eleştirildiği görülmektedir. Bkz.: LANG, s. 32.

¹³⁶ İŞİK, *Uluslararası Vergilendirme*, s. 61.

¹³⁷ YALTI, *Uluslararası Vergi Anlaşmaları*, s. 66-67.

¹³⁸ İŞİK, *Uluslararası Vergilendirme*, s. 506.

¹³⁹ TUNCER, *Çifte Vergileme ve Milletlerarası Vergi Anlaşmaları*, s. 15.

vergilendirmenin önlenmesinin yanında vergi kaçakçılığının engellenmesi¹⁴⁰, bu itibarla bilgi değişiminin sağlanması¹⁴¹ gibi ibareler yer almakla, anlaşmaların başka amaç ve işlevleri olduğu görülmektedir. Öte yandan, vergi anlaşmaları, güven sağlayıcı özellikleri itibarıyla yatırımların yöneleceği ülkeleri belirlemede de önemli rol oynamaktadır¹⁴². Bu itibarla, vergi anlaşmalarının, çifte vergilendirmeyi önleme işlevi ve amacının hem çıkış noktası hem de bir sonucu olarak, uluslararası ticaret ve hukuki öngörülebilirliği artırıcı bir etkisi olduğu söylenebilir.

B. Çok Taraflı Anlaşmalar Yoluyla

Uluslararası çifte vergilendirmenin önlenmesine yönelik anlaşmalar genel olarak iki taraflı yapılmaktadır. Vergi anlaşmalarının çok taraflı anlaşma şeklinde yapılması, teorik açıdan daha cazip olmakla birlikte; iki taraflı anlaşmalara göre karmaşık ve uygulanması ve anlaşılması zor, en önemlisi de güncelleştirme, sona erdirmeye veya değiştirme bakımından iki taraflı anlaşmalar kadar esneklik sağlayamayacak olması¹⁴³, çatışan vergilendirme yetkilerinin uzlaşmasındaki zorluklar¹⁴⁴, çok taraflı anlaşmaların tercih edilmeme sebeplerindedir.

Çok taraflı vergi anlaşmalarına örnek olarak, İzlanda, Finlandiya, Norveç, İsveç ve Danimarka arasında imzalanmış olan bilgi değişimi anlaşması gösterilebilir. Bu anlaşmanın, vergi mevzuatlarının, idari prosedürlerin ve çalışma kültürlerinin benzerliği nedeniyle etkili bir şekilde uygulandığı ve çok taraflı vergi anlaşmalarına

¹⁴⁰ Buna örnek olarak 28531 sayılı ve 17.01.2013 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanan " Türkiye Cumhuriyeti ile Malta Cumhuriyeti Arasında Gelir Üzerinden Alınan Vergilerde Çifte Vergilendirmeyi Önleme ve Vergi Kaçakçılığına Engel Olma Anlaşması"nın Uygun Bulunmasına Dair Yasa gösterilebilir.

¹⁴¹ Buna örnek olarak ise 28574 sayılı ve 01.03.2013 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanan " Türkiye Cumhuriyeti Hükümeti İle Jersey Hükümeti Arasında Vergi Konularında Bilgi Değişimi Anlaşması"nın Uygun Bulunmasına Dair Yasa gösterilebilir.

¹⁴² **CENKERİ, Elif**, "Hukuk Doktrininde Uluslararası Vergi Anlaşmalarının Konumu", *Süleyman Demirel Üniversitesi Fen Edebiyat Fakültesi Sosyal Bilimler Dergisi*, S. 24, Aralık 2011, s. 168.

¹⁴³ **YALTI**, *Uluslararası Vergi Anlaşmaları*, s. 34-35.

¹⁴⁴ **BAYAR**, s. 24.

iyi bir örnek olduğu ifade edilmektedir¹⁴⁵. Bunun yanında, "Ant Paktı" adı altında, beş Güney Amerika ülkesi tarafından 1971 yılında imzalanan Model Vergi Anlaşması ve Karayip ülkeleri tarafından 1973 yılında imzalanan CARICOM Vergi Anlaşması da uluslararası çifte vergilendirmenin çok taraflı anlaşmalar ile önlenmesine yönelik çalışmalara örnek olarak gösterilmektedir¹⁴⁶. Öte yandan, 4585 sayılı Kanun ile onaylanması uygun bulunan ve 10 Eylül 2000 tarih ve 24166 (mükerrer) sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan 2000/1127 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile kabul edilerek yürürlüğe giren "Türkiye Cumhuriyeti, Azerbaycan Cumhuriyeti ve Gürcistan Arasında Petrolün Azerbaycan Cumhuriyeti, Gürcistan ve Türkiye Cumhuriyeti Ülkeleri Üzerinden, Bakü-Tiflis-Ceyhan Ana İhraç Boru Hattı Yoluyla Taşınmasına İlişkin Anlaşma'nın da vergisel hükümler içermesi nedeniyle çok taraflı vergi anlaşmalarına örnek olarak gösterildiği görülmektedir¹⁴⁷. Öte yandan, OECD tarafından hazırlanan, "Vergi Konularında Bilgi Değişimi Anlaşması Modeli"¹⁴⁸ ve bu çerçevede imzalanan bir kısım anlaşmalar da çok taraflı vergi anlaşmalarına örnek olarak gösterilebilir.

Bunların yanında, AB'de amaçlanan devletlerarası vergi uyumlaştırması ve çifte vergilendirmeyi önleme çalışmalarının da çok taraflı vergi anlaşmaları ile benzer bir amaca hizmet ettiği savunulmaktadır¹⁴⁹. Ana şirketle yavru şirketin farklı ülkelerde olması durumunda ortaya çıkan çifte vergilendirme sorununu, vergilendirmenin esas olarak yavru şirketin bulunduğu ülkede yapılması yoluyla

¹⁴⁵ VALKAMA, Maria, "The Nordic Mutual Assistance Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters", Editors: GÜNTHER, Oliver-Christoph, TÜCHLER, Nicole, *Exchange of Information for Tax Purposes*, Linde, Viyana 2013, s. 205.

¹⁴⁶ ROHATGI, s. 75-76.

¹⁴⁷ IŞIK, *Uluslararası Vergilendirme*, s. 40.

¹⁴⁸ OECD, "Agreement on Exchange of Information on Tax Matters", (<http://www.oecd.org/ctp/harmful/2082215.pdf> - Erişim Tarihi: 28.11.2016).

¹⁴⁹ BAHAR, s. 128.

çözme amacını taşıyan¹⁵⁰, "90/435 sayılı Farklı Üye Ülkelerdeki Ana ve Yavru Şirketlerin Vergilendirilmesine İlişkin Ortak Sistem Direktifi" bu çalışmalara örnek olarak gösterilebilir.

Ancak özellikle kişisel gelir vergilerinin serbest rekabeti fazla etkilememesi nedeniyle AB bünyesinde bu verginin yükümlü, matrah ve oranları konularında çok fazla düzenleme ihtiyacı olmadığı ifade edilmektedir¹⁵¹. Uluslar üstü bir yapı olan AB'nin çıkardığı direktifler uluslararası anlaşma niteliğinde olmadığından, bu direktifler ile getirilen sistemin de birçok taraflı vergi anlaşması niteliğinde olmayacağı söylenebilir.

IV. VERGİ ANLAŞMALARININ İŞLEVLERİ VE AMAÇLARI

Aşağıda VAHS uyarınca vergi anlaşmalarının yorumlanmasına ilişkin “Genel Yorum Kuralı: VAHS Madde 31/1” başlığında incelendiği üzere, vergi anlaşmalarının hükümleri “konu ve amacın ışığında” yorumlanmaktadır. Bu açıdan, anlaşmaların işlevleri kadar amaçlarının doğru tespitinin de yorum sürecinin bir parçası olarak irdelenmesi gerekmektedir.

Vergi anlaşmalarının ilk hedefi, çifte vergilendirmenin önlenmesi veya "azaltılması"¹⁵²dir. Anlaşmaların çıkış noktası olan bu hedef, OECD Model Vergi Anlaşması'nın giriş bölümünde, Model Anlaşmanın ana amacının “uluslararası hukuki anlamda çifte vergilendirme nedeniyle ortaya çıkan genel sorunların ortak bir temelde çözülmesi” olduğu şeklinde açıkça ifade edilmektedir¹⁵³. Vergi anlaşmalarının çifte vergilendirmeyi önleme amacının, devletlerin birbirinden

¹⁵⁰ **NAZALI**, *Uluslararası Vergi Hukuku*, s. 55-56.

¹⁵¹ **NAZALI**, *Uluslararası Vergi Hukuku*, s. 43.

¹⁵² **FINNERTY, Chris, MERKS, Paulus, PETRICCIONE, Mario, RUSSO, Raffaele**, *Fundamentals of International Tax Planning*, Editor: Raffaele Russo, IBFD, Amsterdam 2007, s. 14.

¹⁵³ **OECD**, *Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2014*, OECD Publishing, s. 7, par. 2.

bağımsız ve farklı olarak kullandıkları vergilendirme yetkilerinin çakışmasının olumsuz sonuçlarına yükümlülerin katlanmaması gerekliliğinden kaynaklanan bir adalet dürtüsünden ileri geldiği vurgulanmaktadır¹⁵⁴. Ancak bunun bir sonucu olarak, anlaşmaların, bir tür "çift" istisna veya mahsup olanağı tanımayı amaçlamadığı; birden fazla vergi anlaşmasının hükümlerinden yararlanmaya ehil olan bir kişinin en uygun anlaşmadan yararlanabileceği; ancak söz konusu yararlandırıcı hükümlerin kümülatif değil, karşılıklı olarak münhasır olduğu ifade edilmektedir¹⁵⁵. Bu hususun doktrinde, "anlaşmaların kötüye kullanılması" başlığı altında ayrı bir araştırma konusu olması nedeniyle, konuya bu başlık altında detaylı olarak değinilmeyecektir.

Vergi anlaşmalarına karşı görüşlerin dayandığı en önemli nokta, iç hukukumuzda GVK'nın 123 ve KVK'nın 33'üncü maddeleri uyarınca, yükümlülerin yabancı ülkelerde ödedikleri vergilerin mahsubu olanağıdır. Ancak söz konusu hükümler yalnızca tam yükümlüleri ilgilendirmekte, dar yükümlü niteliğinde olan yabancı sermayenin hem Türkiye'de hem de kendi ülkesinde vergilendirilmesini engelleyememektedir. Bu nedenle çifte vergilendirme söz konusu olursa, yabancı sermayenin ülkeye gelmesi oldukça zorlaşmaktadır¹⁵⁶.

Bunun yanında, vergi anlaşmalarının ikinci büyük işlevinin, sınırlar arası mali erozyonun önlenerek, dış ticarete sağlanan uygunsuz teşvikin ortadan kaldırılması¹⁵⁷ ve bu yolla ortak ekonomik ilişkilerin, ticaretin ve yatırımın geliştirilmesi olarak

¹⁵⁴ BAYAR, s. 59.

¹⁵⁵ ROHATGI, s. 33.

¹⁵⁶ TAYLAN, Emin, "Vergi Anlaşmaları ve Türkiye'nin Konu Üzerindeki Çalışmaları", *Vergi Dünyası Dergisi*, S.: 37, Ekim 1984, s. 50.

¹⁵⁷ MCINTYRE, s. 1.

kabul edildiği görülmektedir¹⁵⁸. Bu şekilde, vergi anlaşmaları, bir anlamda taraf devletlerin vergi "ortam"larının istikrarlı kalacağına dair bir güvence vermektedir¹⁵⁹.

Hukuki sonuçları bakımından çok fonksiyonlu metinler olarak kabul edilen¹⁶⁰ vergi anlaşmalarının bir diğer işlevi, bilgi değişiminin sağlanması yoluyla idari yardımlaşmanın gerçekleştirilmesi ve bu yolla vergi kaçakçılığının önlenmesidir. Model Anlaşmaların yeni versiyonlarında ilgili maddelerin kapsamının giderek genişletilmesine yönelik bir eğilim olduğu görülmektedir¹⁶¹. Anlaşmaların farklı hükümlerinde kendilerine yer bulan “gerçek lehdar” ve “daimi işyeri” kavramları ve transfer fiyatlandırması kurallarının da vergi kaçakçılığını önlemeye yönelik düzenlemeler olduğu ifade edilmektedir¹⁶². Vergi kaçakçılığının önlenmesine ilişkin, son zamanlarda FATCA¹⁶³ rejimi ve 2017 yılından itibaren geçerli olmak üzere G5

¹⁵⁸ ROHATGI, s. 25.

¹⁵⁹ PANAYI, s. 30.

¹⁶⁰ YALTI, Billur, "Türk Vergi Anlaşması Uygulamasına İlişkin Gözlemler", *Kadir Has Üniversitesi Hukuk Fakültesi İsviçre- Türkiye Araştırmalar Vakfı "İsviçre- Türkiye Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması'nın Temel Esasları" Sempozyumu 8 Nisan 2011*, (<http://www.khas.edu.tr/uploads/pdf-doc-vb/Prof.Dr.BillurYalti.doc> Erişim Tarihi: 20.07.2015).

¹⁶¹ Öte yandan, vergi tahsilatının, yükümlünün mülkiyet hakkı ve medeni haklarına doğrudan etki eden bir olgu olması nedeniyle Model Anlaşmalardaki idari yardımlaşmaya ilişkin maddenin vergi yükümlüsünün temel hakları ve daha geniş bir yaklaşımla insan hakları ile birlikte değerlendirilmesi gerektiğine yönelik görüş için Bkz. ÖNER, Cihat, "Using Exchange of Information in Regard to Assistance in Tax Collection", *European Taxation*, Vol.: 51, No.: 4, 2011, s. 124 ve s. 135.

¹⁶² HOLMES, Kevin, *International Tax Policy and Double Tax Treaties, an Introduction to Principles and Application*, IBFD, Amsterdam 2007, s. 375-376.

¹⁶³ Foreign Account Tax Compliance Act (FATCA), 2010 yılında ABD Maliye Bakanlığı tarafından yürürlüğe konulmuş olan, ABD dışındaki finansal kuruluşların, müşterileri arasındaki ABD vergi yükümlülerinin varlıklarını bildirilmekle yükümlü tutulması yoluyla ABD vergi yükümlülerinin gelirlerinin tamamının kayıt altına alınmasına yönelik bir vergi güvenlik önlemidir. Bkz.: TÜFEKÇİ, İlgin, FİDAN, Nilhan, "Yabancı Hesaplar Vergi Mevzuatına Uyum Yasası (FATCA) Genel Bakış", *Vergide Gündem*, Mayıs 2014 FATCA Özel Sayısı, s. 3.

Bu kapsamda bildirim yapmayan kurumlar için ABD tarafından yaptırımlar hazırlandığı görülmektedir. FATCA ile uyumlu olmayan bankaların mevzuat riski kapsamında yaptırımlara tabi olması; kurumların ise ABD'den elde ettikleri gelirler üzerinden %30 kesinti yapılması, uluslararası finansal sistemin dışında tutulması gibi yaptırımlara tabi olması düzenlemesi yer almaktadır. Bkz.: BULUT, Serdar "Vergide Ülke Sınırlarını Aşmak: FATCA ve BEPS", *Vergi Sorunları Dergisi*, S.: 326, Kasım 2015, s. 33.

Türkiye ile ABD arasındaki Vergi Anlaşması'nın bilgi değişimine ilişkin hukuki zemin sağlayan 26. maddesine ek olarak, bilgi değişiminde dikkate alınacak usul ve esasları belirlemek amacıyla, "Genişletilmiş Bilgi Değişimi Yoluyla Uluslararası Vergi Uyumunun Artırılması Anlaşması", 29.07.2015 tarihinde Ankara'da imzalanmıştır. Bkz.: ERDEM, Tahir, "Fatca'da Önemli Bir Adım:

ülkeleri¹⁶⁴ tarafından 19.03.2014 tarihinde imzalanan ve otomatik bilgi değişimi konusunda küresel bir standart getirmeyi amaçlayan beyan da göz önüne alındığında, bilgi değişiminin giderek daha önemli hale geldiği söylenebilir. Model vergi anlaşmalarında da taraf devletlerin vergi yasalarının uygulanabilmesi için uygun bir zemin oluşturulması ve anlaşmanın ilgili hükümlerinin doğru bir şekilde yürütülmesi amacıyla bilgi değişimi maddeleri yer almakta olup, bu maddenin sınırlarının oldukça geniş tutulması amaçlanmaktadır¹⁶⁵.

Örneğin, bilgi değişiminin, OECD Model Anlaşmasının ilk maddesinde sayılan, anlaşmanın kapsamına giren kişiler ile sınırlı tutulmayacağı; mukimlerle sınırlı olmayarak, iki tarafın da mukimi olmayan kişilere de teşmil edebileceęi¹⁶⁶, bir başka deyişle; bilgi değişiminin, anlaşma kapsamına giren vergilerle sınırlı olmakla birlikte anlaşma kapsamına giren kişilerle sınırlı olmayabileceği ifade edilmektedir¹⁶⁷. Esasında bilgi değişimi, vergi kaçakçılığının önlenmesinde bir araç olarak kabul edilebilir. Hatta anlaşmalarda bilgi değişimi yelpazesinin genişletilmesi amacıyla zaman içinde bilgi değişiminin yalnızca anlaşmaya konu vergilere değil tüm vergilere hasredildiği görülmektedir¹⁶⁸. Bu değişikliğin esas amacının suçla mücadele olduğu; ancak bunun da tek başına vergi anlaşmalarının amacının suçla

Genişletilmiş Bilgi Değişimi Yoluyla Uluslararası Vergi Uyumunun Artırılması Anlaşması İmzalandı", *Yaklaşım Dergisi*, S.: 273, Eylül 2015, s. 14.

¹⁶⁴ 5 büyük Batı Avrupa Devleti: Birleşik Krallık, Fransa, Almanya, İtalya ve İspanya.

¹⁶⁵ **ÖNER, Cihat**, *Uluslararası Alanda Vergi İdareleri Arası Bilgi Değişimi*, Yetkin Yayınları, Ankara 2010, s. 32.

¹⁶⁶ **GÜRİSOY, Hakan**, "OECD Model Vergi Anlaşmasının 26'ncı Maddesi ile Vergi Konularındaki İdari Yardım Sözleşmesinin Bilgi Değişimi Maddelerinin Karşılaştırılması", *Vergi Dünyası Dergisi*, S.: 377, Ocak 2013, s. 50.

¹⁶⁷ **ÖZ, N. Semih**, "Bilgi Değişimi ve Türkiye Avusturya Vergi Anlaşması", *Vergi Sorunları Dergisi*, S.: 253, Ekim 2009, s. 29.

¹⁶⁸ **ÖZ, N. Semih**, "OECD Anlaşma Modelinin Bilgi Değişim Maddesinde Değişiklikler", *Vergi Sorunları Dergisi*, S.: 292, Ocak 2013, s. 160.

mücadele olarak kabul edilmesi anlamına gelmeyeceği ifade edilmektedir¹⁶⁹. Söz konusu düzenleme ile vergi anlaşmalarının diğer hükümlerinden yararlanamayan dar yükümlülerin, kural olarak tam yükümlüler bakımından uygulanan bilgi değişiminin kapsamına alınacağı; bu şekilde Anlaşmanın sunduğu avantajların değil, yükümlülüklerin uygulama alanı bulacağı vurgulanmaktadır¹⁷⁰.

Çifte vergilendirmenin küresel ticaret ve yatırımların artmasını önleyici; vergi kaçakçılığının da devletlerin gelirlerini azaltıcı etkilerde bulunduğundan devletler vergi anlaşmalarında bilgi değişimi maddesine yer vermektedirler¹⁷¹. OECD Model Anlaşmasında uygulamada duruma özgü üç tür bilgi değişimi bulunmaktadır. Bunlar sırasıyla talep üzerine bilgi değişimi, otomatik bilgi değişimi ve belirli bir anlaşmaya gerek duymadan, tamamen tarafların iradeleri ile yapılan¹⁷² kendiliğinden bilgi değişimidir. Bu kapsamda, devletler OECD ve UN Modellerinin amaçlarının gerçekleştirilmesi için bazı konularda müstakil anlaşmalar da yapabilmektedir. 1988 yılında üye ülkeler arasında vergi kaçırma ve diğer vergi uyumsuzluklarına karşı daha etkin mücadele etmekte idari dayanışmayı geliştirmek amacıyla, OECD ve Avrupa Konseyi tarafından hazırlanan, Vergi Konularında Karşılıklı İdari Yardım Sözleşmesi de bu kapsamda değerlendirilebilir.

Vergi anlaşmalarının bir diğer işlevi, bir anlamda yükümlülere “mali sığınma” (refuge fiscal) hakkı sunan vergi cennetleri ile mücadelede bu ülkelerle yürütülecek kalkınma ve işbirliği programlarıdır. Vergilendirme alanında işbirliği

¹⁶⁹ ÖNER, Cihat, “2012 Update to the OECD Model (2010): Exchange of Information for Non-Tax Purposes”, *European Taxation*, Vol.: 43, Issue: 2/3, 2013, s. 110.

¹⁷⁰ ÖNER, Cihat, “Uluslararası Alanda Vergi İdareleri Arası Bilgi Değişimi ve Bu Alandaki Güncel Gelişmeler”, *Üçüncü Genç Vergi Hukukçuları Konferansı*, Savaş Yayınevi, Ankara 2015, s. 9.

¹⁷¹ UYANIK, Namık Kemal, “Vergi Sorunlarında Bilgi Değişimi Anlaşmaları ve Uluslararası İşbirliği Çalışmaları”, *Yaklaşım Dergisi*, S.: 224, Ağustos 2011, s. 49.

¹⁷² ÇELİKKAYA, Ali, BİŞGİN, Aytül, “Uluslararası Alanda Vergi İdareleri Arasında Bilgi Değişimi: Türkiye'nin Taraf Olduğu Anlaşmalar Açısından Konunun Değerlendirilmesi”, *Maliye Dergisi*, S.: 163, Temmuz-Aralık 2012, s. 85.

yolu ile vergi cennetleri ile mücadelede OECD'nin hazırlamış olduğu model çerçevesinde imzalanan bilgi değişimi anlaşmaları önem taşımaktadır¹⁷³. Ters açıdan bakıldığında ise, vergi anlaşması kapsamındaki ülke mukimi dar yükümlü kurumlara, anlaşma kapsamında olmayan kurumlar karşısında vergileme avantajları sağlanmaktadır¹⁷⁴. Bu yönde, çifte vergilendirmenin önlenmesi ile canlanacak uluslararası ticaretin, vergi avantajı sağlanan kurumlardan elde edilecek vergi gelirine yeğlendiği görülmektedir. Ancak bunun yanında, vergi anlaşmalarının bir tür vergi cenneti değil, ülkelerin savaş sonrası hükümlerlik sahalarını paylaşmaları gibi, ülkelerin uluslararası hukuk düzeninde doğan bir gelir veya kurum kazancını nasıl paylaşacağını belli standartlara bağladığı ifade edilmektedir¹⁷⁵. Öte yandan, 24.11.2010 tarihinde, Türkiye ile vergi cenneti olarak nitelendirilen ülkeler arasında gösterilen Jersey ile imzalanan ve 13.02.2013 tarihli ve 6418 sayılı Yasayla onaylanması uygun bulunan "Vergi Konularında Bilgi Değişimi Anlaşması" da yukarıda sayılan kapsamda yapılan müstakil bir anlaşma olarak örnek gösterilebilir.

Tipik bir vergi anlaşmasının, meşruluğuna değinmeden ilgili uluslararası gelire koruma sağladığı da ifade edilmektedir¹⁷⁶. Bu görüşün kabulü halinde, iç hukukta VUK'un 9'uncu maddesinin 2'nci fıkrasındaki, "*Vergiye doğuran olayın kanunlarla yasak edilmiş bulunması mükellefiyeti ve vergi sorumluluğunu kaldırmaz*" hükmüne ters bir sonuç ortaya çıktığı; Türkiye'de mukim olmayan ve narkotik maddelerin satışından gelir elde eden bir kişi ile yine Türkiye'de hukuken

¹⁷³ **KILIÇ, Ramazan**, "Vergi Anlaşmalarının İdari Yardımlaşma Boyutu ve Vergi Cennetleri İle Mücadelede Önemi", *Vergi Sorunları Dergisi*, S.: 270, Mart 2011, s. 163.

¹⁷⁴ **BAŞER, Arif**, "Dar Mükellef Kurumlarda Ana Merkez Giderlerinin KVK ve Vergi Anlaşmaları Karşısındaki Durumu", *Vergi Dünyası Dergisi*, S.: 194, Ekim 1997, s. 39.

¹⁷⁵ **AKKÖY, İhsan**, "Yurtdışındaki İştiraklerinden Kar Pay Elde Eden Türk Şirketlerinin Vergi Anlaşmaları Açısından Vergilendirme Durumu ve Bunların Hissedarlarının Türk Mevzuatı Açısından Vergilendirilmesi", *Vergi Dünyası Dergisi*, S.: 200, Nisan 1998, s. 34.

¹⁷⁶ **MCINTYRE**, s. 3.

yasak olmayan faaliyetlerden gelir elde eden kişinin vergi anlaşmaları bakımından aynı korumaya tabi olacağı söylenebilir.

Öte yandan, vergi anlaşmaları dışı açılma sürecinde ülkeler arasındaki ilişkilerin geliştirilmesinde; devletler arasındaki siyasi sürtüşme ve sorunların ve küresel anlamda kaynak israfının önüne geçilmesinde de önemli rol üstlenmektedir¹⁷⁷. Bunun yanında, daha uzun vadeli ideal bir amaç olarak -özellikle çok taraflı vergi anlaşmaları bakımından-, vergi anlaşmaları ile uluslararası bir vergi sisteminin yaratılmasına çalışıldığı da vurgulanmaktadır¹⁷⁸. Bu itibarla, vergi anlaşmaları ilk bakışta belli vergi yükümlülerine bir avantaj sağlama amacı taşıyor gibi gözükse de, taraf devletlerin hazineleri arasındaki vergi hasılatının paylaşılmasını sağlamaktadır¹⁷⁹.

Vergi anlaşmalarının, yukarıda sayılanlar dışında ayrımcılığın önlenmesi işlevi de bulunmaktadır. Örneğin OECD ve UN Model Anlaşmalarının 24'üncü maddelerinde yer alan ayırım yapmama ilkesi, işyeri ve uyruklu ölçütüne ilişkin, dolaylı olarak veya gelir unsurları itibariyle yapılan ödemeler bakımından ayırım yapmama¹⁸⁰ gibi farklı boyutları barındırmaktadır. Türkiye'nin taraf olduğu vergi anlaşmalarında uyrukluğa dayandırılan¹⁸¹ ayırım yapmama ilkesinin gerisindeki ana teorik amacın, üretim faktörlerinin dünya ölçeğinde serbest dolaşımının, dolayısıyla kaynakların optimum dağılımının sağlanması olduğu ifade edilmektedir¹⁸². Buna ek olarak, vergi anlaşmalarında çifte vergilendirmenin önlenmesi amacının yanında,

¹⁷⁷ BAŞAK, Levent, "Vergi Anlaşmalarının Yürürlükten Kalkması ve Bu Durumun Muhtemel Etkileri", *Vergi Sorunları Dergisi*, S.: 262, Temmuz 2010, s. 70.

¹⁷⁸ TUNCER, Çifte Vergileme ve Milletlerarası Vergi Anlaşmaları, s. 37.

¹⁷⁹ ISENBERGH, s. 195.

¹⁸⁰ IŞIK, *Uluslararası Vergilendirme*, s. 418.

¹⁸¹ YALTI, *Uluslararası Vergi Anlaşmaları*, s. 283.

¹⁸² ÖCAL, Erdoğan, "Uluslararası Vergi Anlaşmalarında Ayırım Yapılmaması İlkesi", *Vergi Sorunları Dergisi*, S.: 264, Eylül 2010, s. 8.

Anayasa'nın 73'üncü maddesinde koruma altına alınan mali güce göre vergilendirme ve dolaylı olarak vergi adaletinin sağlanması işlevinin bulunduğu da söylenebilir.

Öte yandan, vergi anlaşmaları, taraf devletlerin mukimlerine sağlanan hakların, üçüncü devlet vatandaşları tarafından kötüye kullanımının önüne geçmeye yönelik hükümler de barındırmaktadır. Genel olarak avantajlı vergi anlaşması hükümlerinden yararlanma amacıyla yapılan yatırımlar ile kaynak ülkesinin vergilendirme hakkına zarar veren¹⁸³ "treaty shopping" kavramı, UN Model Anlaşması Şerhlerinde; *"Bir anlaşmanın hükümlerinden yararlanma hakkı bulunmayan kişilerin, bu hakkı haiz üçüncü kişileri kullanarak dolaylı olarak ilgili anlaşmadan yarar sağlamaları suretiyle anlaşmayı kötü kullanmaları"* olarak tanımlanmıştır¹⁸⁴. Treaty shopping ile bir ülke mukimi vergi yükümlüsü, kaynak ülkesinde doğrudan yatırım yapmak yerine, rota değiştirerek kaynak ülke ile aralarında olan bir vergi anlaşmasının lehe hükümlerinden yararlanmak üzere kanal ülkesinde yapay bir şirket kurarak bir vergiden kaçınma stratejisi izlemektedir¹⁸⁵. Bunun, mütekabiliyet ilkesi ve fedakârlıklar dengesine aykırı olması nedeniyle eleştirildiği görülmektedir¹⁸⁶. OECD'nin yaklaşımı da bu faaliyetlerin, anlaşmaların belli hükümlerine aykırı olmasa bile ruhuna aykırı olduğu yönündedir¹⁸⁷. Bu itibarla, OECD Modeli esas alınarak imzalanmış anlaşmaların yorumunda bu konunun da dikkate alınması gerekmektedir.

¹⁸³ **DUFF, David G.**, "Responses to Treaty Shopping: A Comparative Evaluation", *Tax Treaties: Building Bridges between Law and Economics*, Editors: Michael Lang, Pasquale Pistone, Josef Schuch, Claus Staringer, Alfred Storck, Martin Zagler, IBFD, Amsterdam 2010, s. 77.

¹⁸⁴ **UN**, *Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries (2011)*, New York 2011, s. 53-54, par. 47.

¹⁸⁵ **YALTI, Billur**, "Vergi Anlaşmalarında Vergiden Kaçınmanın Önlenmesi: Anlaşma Alışverişi Örneğinde Türkiye Uygulaması", *Vergiden Kaçınmanın Önlenmesi: Ulusal ve Uluslararası Vergi Hukukunda Alınan Önlemler*, Uluslararası Vergi Hukuku Konferansları Serisi - 2, Editör: Billur Yaltı, Beta Basım Yayın Dağıtım, İstanbul 2014, s. 459-460.

¹⁸⁶ **BATUN, Mehmet**, "Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmalarının Alışverişi (Treaty Shopping) ve Hukuki Meşruiyet Sorunu", *Vergi Dünyası Dergisi*, S.: 383, Temmuz 2013, s. 54.

¹⁸⁷ **UCKMAR**, s. 193.

Bu faaliyetler sonucunda yükümlülerin vergi dışı kalmaları ya da vergi yüklerini azaltmaları yönündeki cabaların meşru olup olmadığı konusu¹⁸⁸ önem arz etmekte olup, anlaşmaların kötüye kullanımının önlenmesine karşı en sert önlemler ABD tarafından alınmaktadır. Örneğin ABD -Hollanda Anlaşmasının "Limitation on benefits" (Faydaların sınırı) başlıklı ve 23 sayfadan oluşan 26'ncı maddesi, öz itibariyle anlaşma alışverişini çeşitli testler kullanarak önlemeyi amaçlamaktadır. Düzenlemelerin bu kadar ayrıntılı olmasının nedeni Hollanda'nın anlaşma alışverişinin merkezi ülke özelliği olarak kabul edilmektedir¹⁸⁹.

ABD'nin Türkiye ile yaptığı ve 28 Mart 1996 tarihinde imzalanan anlaşmanın 22'nci maddesine göre de;

- %50'den fazla paya sahip üçüncü ülke mukimlerinin ortak olduğu şirketler Anlaşma hükümlerinden faydalanamamaktadır.
- Anlaşmaya taraf ülkelerin birinden elde ettiği gelirin önemli bir kısmı doğrudan veya dolaylı olarak faiz veya royalti ödemesi yoluyla üçüncü ülke mukimlerine aktaran şirket anlaşmanın dışında bırakılmaktadır.

V. VERGİ ANLAŞMASI MODELLERİ

Vergi anlaşmaları genellikle iki taraflı olarak imzalanmakla birlikte, anlaşmaların büyük çoğunluğunun benzer sistematığe sahip olması, OECD ve UN gibi kuruluşların gerçekleştirdiği Model Anlaşma çalışmalarına bağlıdır. Model Anlaşmalar taraf devletlerce imza altına alınmadıkça bağlayıcı olmamakla birlikte, tarafların genelde Model Anlaşmaları esas alarak belli hükümler üzerinden özel durumlarına yönelik değişiklikler yaptığı görülmektedir. Model anlaşmalar,

¹⁸⁸ **BATUN**, "Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmalarının Alışverişi (Treaty Shopping) ve Hukuki Meşruiyet Sorunu", s. 52.

¹⁸⁹ **ÇAMLICA, Mustafa**, "Uluslararası Vergiden Kaçınma, Vergi Kaçakçılığı ve Vergi Anlaşmalarının İstismanı", *Vergi Sorunları Dergisi*, S.: 93, Haziran 1996, s. 95.

uluslararası kabul görmüş vergi normları ile devletlerin örtüşen vergilendirme yetkilerinden doğan bir kısım sorunların çözümünü amaçlamaktadır¹⁹⁰. Dolaysız vergilerde çifte vergilendirmenin önlenmesi, Avrupa Birliği ve öncesinde Avrupa Ekonomik Topluluğu'nun da amaçları arasında yer almakla birlikte, bu konudaki en kapsamlı çalışmalar OECD ve UN tarafından yapılmıştır.

A. OECD Modeli

OECD tarafından ilki “Gelir ve Sermaye Üzerine Taslak Çifte Vergilendirme Anlaşması” başlığıyla 1963’te OECD Konseyi’nin üye devletlere bir önerisi olarak¹⁹¹ kabul edilen ve 1977 ve 1992’de değişiklikler geçiren “Model Anlaşma”, 1992 sonrasında çok daha fazla değişime uğrayarak son olarak 2010 ve 2014 yıllarında güncellenmiştir. Türkiye'nin imzaladığı vergi anlaşmalarının büyük çoğunluğunda esas alınan söz konusu Model, vergi anlaşmaları hukukunun gelişim sürecine de öncülük etmektedir. OECD Modeli, zaman içinde çokça değişikliğe uğramış bir belgedir. 1963 Taslağı ilk olarak hazırlandığında, OECD'yi oluşturan büyük endüstriyel ülkelerin uluslararası vergi politikaları anlamında çok farklı kutuplarda bulunmaları nedeniyle asgari müştereklerin öne çıkmıştır¹⁹². Son olarak revize edilen 2014 Modelinde, önceki Modellerle karşılaştırıldığında, gerçek lehdar (beneficial owner) kavramının tanımlamasının yapıldığı, bilgi değişimi maddesinin kapsamının genişletildiği¹⁹³ ve sporculara ilişkin 17'nci madde hükmünün uygulamasının açıklığa kavuşturulduğu görülmektedir.

Esasında OECD Modeli yalnızca, OECD üyesi ülkelerin kendi aralarında yapacakları vergi anlaşmalarına zemin oluşturmak amacını taşımaktadır. Ancak,

¹⁹⁰ ROHATGI, s. 68.

¹⁹¹ VOGEL, “Double Tax Treaties and Their Interpretation”, s. 11.

¹⁹² MCINTYRE, s. 5.

¹⁹³ “The Model Tax Convention - What Was Changed?”, (<http://www.pinsentmasons.com/PDF/The-Model-Tax-Convention-what-has-changed.pdf> - Erişim Tarihi 03.07.2015).

uygulamada sağlanan başarı nedeniyle bu metin, önce OECD ülkelerinin diğer ülkelerle yaptıkları vergi anlaşmalarına; ardından da OECD üyesi olmayan ülkelerin kendi aralarında yaptıkları vergi anlaşmalarına temel oluşturmuştur¹⁹⁴. Dünya üzerinde imzalanan vergi anlaşmalarının %70-80 oranında OECD Modeli'ni esas alarak imzalandığı bilinmektedir¹⁹⁵.

OECD Modeli dayanak alınarak kaleme alınan vergi anlaşmaları, gelişmiş ülkeler arasında imzalandığı sürece çıkar dengesini bozmamakta, her iki ülkenin de hazine çıkarlarına hizmet etmektedir. Ancak anlaşmaların ekonomik gelişmişlik düzeyi farklı ülkeler arasında imzalanması durumunda, denge, gelişmekte olan ülkeler aleyhine bozulmaktadır¹⁹⁶. Bunun en önemli nedeni, OECD Modeli'nin vergilendirme yetkisinin paylaşılmasına ilişkin olarak genel itibariyle ikametgâh devletinin yetkisini esas almasıdır. Ekonomileri temelde sermaye ithaline dayalı gelişmekte olan ülkeler açısından, yabancı yatırımların kendi ülkelerinde vergilendirilmesi için kaynak ilkesi daha çok tercih edilmektedir.

OECD Modeli, genel olarak Model kapsamındaki gelir unsurlarının vergilendirilmesinde, ilgili gelir unsurunu elde eden kişinin mukimi olduğu devlete ilişkin olarak sınırsız vergilendirme hakkı düzenlemektedir. Örneğin Modelin faiz gelirlerinin vergilendirilmesine ilişkin 11'inci maddesine göre, faizi elde edenin mukimi olduğu devletin vergilendirme hakkı sınırsızdır. Buna karşın faizi ödeyenin mukimi olduğu devletin vergilendirme hakkı en çok yüzde 10 ile sınırlandırılmıştır. Türkiye, anlaşma görüşmelerinde faizler üzerinden alınacak vergi oranını belirleme

¹⁹⁴ **NAZALI, Ersin**, "OECD Model Anlaşmasına Göre Temettü ve Faiz Gelirlerinin Vergilendirilmesi-I", *Yaklaşım Dergisi*, S.: 182, Şubat 2008, s. 84.

¹⁹⁵ "The 2014 Update of the OECD Model Convention and the Commentary", (http://www.lorenz-partners.com/en/newsletters-publications/doc_download/501-n185-the-2014-update-of-the-oecd-model-tax-convention-and-commentary - Erişim Tarihi: 03.07.2015), s. 1.

¹⁹⁶ **YALTI**, *Uluslararası Vergi Anlaşmaları*, s. 44.

konusunda esneklik sağlamak üzere bu maddeye çekince koymuş ve birçok gelişmiş ülke ile yapılan anlaşmada yüzde 15 oranında¹⁹⁷ vergilendirme hakkını temin etmiştir¹⁹⁸. Ancak iç hukukta yer alan oranların vergi anlaşmalarında belirlenen oranların altında olması halinde, faiz gelirlerine uygulanacak oranlar iç hukuktaki oranlar olacaktır¹⁹⁹. OECD Modelinde ikametgâh ilkesinin kullanılmasının bir istisnası, gayrimenkul sermaye iratlarıdır. Gayrimenkullerden çeşitli şekillerde elde edilecek gelirlerin malın bulunduğu ülkede vergilendirilmesi gelirin kaynağı ile kaynağın bulunduğu devlet arasında ekonomik ilişkiden, daha da önemlisi fiziksel ilişkiden kaynaklanmakta olup, bu da gelişmekte olan ülkeler sınıflandırmasındaki Türkiye açısından önemli bir ayrıcalık olarak kabul edilmektedir²⁰⁰.

OECD Modeli, anlaşma maddelerinin uygulamasına yönelik olarak her bir madde için Şerhleri ile beraber yayımlanmaktadır. OECD Modeli ve Şerhleri, devletler tarafından en çok tercih edilen Model Anlaşma olmasına rağmen devletlerarası ikili ilişkilerin karmaşıklığı ve farklılıkları, Model Anlaşma metninin birçok ikili anlaşmada değiştirilerek imzalanması sonucunu doğurmaktadır. Örneğin, OECD Modelinin Şerhlerinde, gayrimaddi hakların sahiplik haklarının devredilmesi karşılığı alınan bedellerin gayrimaddi hak bedeli olarak değil, sermaye değer artış kazancı olarak vergilendirileceği belirtilmekle birlikte, Türkiye'nin imzaladığı bazı vergi anlaşmalarında gayrimaddi hakların kiralanması yanında satışı da gayrimaddi haklar kapsamına dâhil edilerek gayrimaddi hakların kiralanması yanında satılması

¹⁹⁷ Vergi anlaşmalarına göre faizler üzerinden kaynak devletler tarafından alınabilecek en yüksek vergi oranları genellikle %10 ila %15 arasında değişmektedir. Bkz.: **TOSUN, Ayşe Nil**, "Uluslararası Alanda Faizlerin Vergilendirilmesi ve Özellikli Bazı Durumlar", *Mualla Öncel'e Armağan*, AÜHF Yayınları No: 243, Ankara 2009, s. 923.

¹⁹⁸ **NAZALI**, *Uluslararası Vergi Hukuku*, s. 81.

¹⁹⁹ **DEMİRCİ, Abdülkadir**, "Örtülü Sermaye ve Vergi Anlaşmalarının 11'inci (Faiz) Maddesi", *Vergi Dünyası Dergisi*, S.: 409, Eylül 2015, s. 162.

²⁰⁰ **BAŞAK, Levent**, "Vergi Anlaşmalarına Göre Gayrimenkul Sermaye İratlarının Vergilendirilmesinde Mükelleflerin Dikkat Etmeleri Gereken Hususlar", *Vergi Sorunları Dergisi*, S.: 269, Şubat 2011, s. 39.

karşılığı alınan bedeller üzerinden de Türkiye'nin kesinti yapma hakkının saklı tutulduğu görülmektedir²⁰¹.

OECD'nin vergi anlaşması modeli çalışmalarının yanında, BEPS²⁰² olarak kısaltılan, "Matrah Aşındırma ve Kar Aktarımı" ile ilgili de çalışmaları olduğu görülmektedir. Farklı ülkelerde şubeleri bulunan çok uluslu şirketlerin faaliyet gösterdikleri ülkelerde neden oldukları vergi kayıpları ve bu kayıpların önüne geçmek üzere atılacak adımlar, uluslararası platformlarda yeni kurumsal çerçevelerin ve BEPS ile mücadeleye ilişkin yol haritalarının oluşturulmasına neden olmaktadır. Bu kapsamda, 2013 yılında açıklanan²⁰³ ve 2015 yılında kabul edilen eylem planlarına göre; ekonomik faaliyetten yapay olarak ayrılan vergilendirilebilir gelirin düşük düzeyde vergilendirilmesinin önlenmesi ve dolaylı olarak anlaşmalardan kaynaklanabilen "çifte vergilendirilmeme (double non-taxation)"²⁰⁴ ile mücadele edilmesi için esaslı değişiklikler getirilmesi öngörülmektedir. Bu itibarla, eylem planlarının içeriklerinde vergi anlaşmalarında yer alan işyeri tanımının revize edilmesi²⁰⁵, çok taraflı bir vergi anlaşması geliştirilmesi²⁰⁶ gibi konular yer almaktadır.

²⁰¹ **YILDIRIM, Musa**, "Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmalarında Gayrimaddi Hak Bedellerinin Vergilendirilmesi", *Vergi Sorunları Dergisi*, S.: 301, Ekim 2013, s. 36.

²⁰² "Base Erosion and Profit Shifting"

²⁰³ **OECD**, *Explanatory Statement, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project*, 2014, (www.oecd.org/tax/beps-2014-deliverables-explanatory-statement.pdf - Erişim Tarihi: 01.08.2015).

²⁰⁴ **TURUNÇ, Sencer**, "Matrah Aşındırma & Kar Aktarımı BEPS", T.C. *Maliye Bakanlığı Avrupa Birliği ve Dış İlişkiler Dairesi Başkanlığı Araştırma ve İnceleme Serisi*, ([http://www.abmaliye.gov.tr/ABDID%20Raporlar/Ara%C5%9Ft%C4%B1rma%20ve%20%C4%B0nceleme%20Serisi/Matrah%20A%C5%9Ft%C4%B1nd%C4%B1rma%20ve%20Kar%20Aktar%C4%B1m%C4%B1%20Projesi%20\(BEPS\).pdf](http://www.abmaliye.gov.tr/ABDID%20Raporlar/Ara%C5%9Ft%C4%B1rma%20ve%20%C4%B0nceleme%20Serisi/Matrah%20A%C5%9Ft%C4%B1nd%C4%B1rma%20ve%20Kar%20Aktar%C4%B1m%C4%B1%20Projesi%20(BEPS).pdf) - Erişim Tarihi: 01.08.2015)

²⁰⁵ **TAŞDÖKEN, Serdar**, "Mobil Uygulama Satışlarının Vergilendirilmesi: BEPS Eylem Planı Çerçevesinde Bir Değerlendirme", *Vergi Sorunları Dergisi*, S.: 326, Kasım 2015, s. 48.

²⁰⁶ **BİÇER, Ramazan, ERGİNAY, Mehmet** "OECD Matrahın Aşındırılması ve Karın Aktarılması Eylem Planı ve Türkiye'ye Etkileri", *Vergi Sorunları Dergisi*, S.: 326, Kasım 2015, s. 63.

B. UN Modeli

UN Ekonomik ve Sosyal Konseyi'nin 1967 yılında almış olduğu bir karara dayalı olarak UN Genel Sekreterliğinin çalışmaları sonucunda²⁰⁷ ilk olarak 1980 yılında yayımlanan UN Modeli, son olarak 2011 yılında revize edilmiştir²⁰⁸. UN Modeli, OECD Modelinin ikametgâh ilkesine ilişkin katı tutumunu yumuşatma amacıyla, kaynak ülkesine öncelik tanımaktadır; ancak Modelde kaynak ülkesinin münhasır bir vergilendirme yetkisi olduğuna dair bir yönelim de bulunmamaktadır²⁰⁹. Gelişmiş ülkelerde sanayi birikiminin artarak yatırımların doyum noktasına ulaşması ve rantın azalmasının, bu ülkeleri zorunlu olarak sermaye ihraç eder hale getirdiği; bunun da uluslararası işbirliğinin istediği fedakârlıkların bu devletlerce de yüklenilmesinin kabulünü gerektirdiği ifade edilmektedir²¹⁰.

UN Modelinin, hazırlanmasının ardından, kendisinde olmasına rağmen OECD Modelinde olmayan hükümler üzerinden birçok vergi anlaşması müzakeresinde gündeme gelmesi sebebiyle bir açıdan amacına ulaştığı ifade edilmektedir²¹¹. Öte yandan, UN Modelinin, yabancı sermayenin kaynak ülkede tam olarak vergilendirilebilmesinin gerek kamu, gerekse kamu idarelerinin yabancı sermaye aleyhindeki tutum ve davranışlarını olumlu bir yöne çevireceği görüşüne²¹² de hizmet ettiği söylenebilir.

UN ile OECD Modelinin en önemli farkları²¹³;

²⁰⁷ DAURER, Veronika, KREVER, Richard, "Choosing Between the UN and OECD Tax Policy Models: An African Case Study", *EUI Working Papers*, RSCAS 2012/60, Robert Schuman Centre for Advanced Studies, Fiesole 2012, s. 5.

²⁰⁸ UN, *Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries (2011)*, New York 2011.

²⁰⁹ YALTI, *Uluslararası Vergi Anlaşmaları*, s. 46-47.

²¹⁰ TUNCER, *Çifte Vergileme ve Milletlerarası Vergi Anlaşmaları*, s. 144.

²¹¹ MCINTYRE, s. 6.

²¹² TUNCER, *Çifte Vergileme ve Milletlerarası Vergi Anlaşmaları*, s. 143.

²¹³ YALTI, *Uluslararası Vergi Anlaşmaları*, s. 47.

- İkametgâh ve kaynak devletleri arasındaki yetki paylaşımı politikasının, UN Modelinde kaynak devleti lehine kabul edilmesi;
- İşyeri kavramının tanımının, UN Modelinde OECD Modeline göre kaynak ülkenin vergilendirme yetkisini kullanma hakkını artıracak şekilde geniş olması;
- Yatırım gelirleri üzerinde kaynak ülkeye ait kesinti oranlarının artırılabilmesi için üst sınırların esnekleştirilmesi;
- "Tanımlar" başlıklı 3'üncü maddelerde OECD Modelinde UN Modelinden farklı olarak "girişim" ve "işletme" kavramlarının tanımlanmış olması,
- Ticari kazancın vergilendirilmesine ilişkin vergilendirme yetkisinin paylaşımı,
- Deniz ticareti ve hava taşımacılığına ilişkin UN Modelinde yer alan ve kaynak ülkesinin vergilendirme yetkisini tanıyan alternatif madde,
- OECD Modeli'nde serbest meslek kazançlarına ilişkin maddenin son değişiklik ile çıkarılarak bu nitelikteki kazançlara ilişkin olarak 5 ve 7'nci maddelerin uygulanmasına ²¹⁴ karşın UN Modelinde bu maddenin korunmakta olması,
- Temettüleri ve faizlerden oluşan menkul sermaye iratları kapsamına giren gelir unsurlarından kaynak devletinin kesinti suretiyle alacağı verginin üst sınırlarının UN Modelinde esnek olması²¹⁵,
- OECD Modelinde, gayrimaddi hak bedellerine ilişkin gelirin vergilendirilmesinin sert bir şekilde ²¹⁶ tamamen ikametgâh devletine

²¹⁴ **LENNARD, Michael**, "The UN Model Tax Convention as Compared with the OECD Model Tax Convention - Current Points of Difference and Recent Developments", *Asia-Pacific Tax Bulletin*, January/February 2009, s. 9.

²¹⁵ **İŞİK**, *Uluslararası Vergilendirme*, s. 51.

bırakılmış olmasına rağmen UN Modelinde kaynak devletin vergilendirme yetkisine de yer vermesi,

olarak sayılabilir. Öte yandan UN Modeli, kaynak devletinin sınırlı vergilendirme yetkisine konu olan gelir unsurlarına ilişkin OECD Modelinden farklı olarak gayrimaddi hak bedellerini de kattığından, bu farklılık mahsup düzenlemesine de yansımış olup ikametgâh devletinin kaynak devletinde temettü, faiz ve gayrimaddi hak bedelleri için ödenen vergileri kendi vergisine mahsup etmesi gerekmektedir²¹⁷.

C. Türk Projesi

OECD ve UN Modelleri dışında da ülkelerin kendi yaklaşımlarına göre anlaşma modelleri oluşturmaya çaba gösterdiği bilinmektedir. Örneğin ABD Hazinesi, OECD Modelinde kötüye kullanma hükümlerinin yeterli derecede düzenlenmemiş olması nedeniyle ilk olarak 1976 yılında²¹⁸, Hollanda da 1988 yılında kendi model taslağını yayınlamıştır²¹⁹. Türkiye uzun yıllar vergi anlaşmalarına kayıtsız kalmış olup konunun ve isim benzerliğinin kapitülasyonları hatırlatmasının, ülkemizin vergi anlaşmalarına olan yaklaşımını olumsuz olarak etkilediği; bazı ülkelere yapılan modern anlamdaki anlaşmaların gelişmiş ülkeler lehine bir takım ayrıcalıklar taşımasının, diğer taraf için ise sömürü aracı olarak kullanılmasının görülmesi nedeniyle bu örneklerin az gelişmekte olan ülkelerin anlaşmalara olan yaklaşımlarını olumsuz yönde etkilediği ifade edilmektedir²²⁰. OECD Modelinin gelişmiş ülkeler arasındaki ilişkilere yönelik düzenlenmiş olması, Türkiye'nin 1970 yılına kadar herhangi bir vergi anlaşması imzalamamasına yol

²¹⁶ DAURER, KREVER, s. 14.

²¹⁷ YALTI, Billur, "Vergi Anlaşmalarında Uluslararası Çifte Vergilendirmenin Ortadan Kaldırılması Yöntemleri", *Vergi Sorunları Dergisi*, S.: 71, Mart-Nisan 1994, s. 75.

²¹⁸ PANAYI, s. 27.

²¹⁹ UCKMAR, s. 163.

²²⁰ TAYLAN, s. 49.

açmış; ancak anlaşmaların getireceği ekonomik ve hukuki güvenceye ihtiyaç duyulması ve diğer nedenlerle Türkiye zamanla çekimsiz tutumunu değiştirmiştir²²¹.

OECD Modelinin gelişmekte olan bir ülke ile gelişmiş ülke arasında imzalanması halinde Anlaşma, gelişmekte olan ülkeler için önemli tavizler vermesini gerektirecek kadar ağır hükümler taşımaktadır. Bu nedenlerden ötürü, gelişmiş ve gelişmekte olan ülkeler arasında OECD Modeli esas alınarak imzalanan uluslararası vergi anlaşmalarına gelişmekte olan ülkeler tarafından önemli şerhler koyulmakta ve esasta ikametgâh ülkesinin vergileme haklarını düzenleyen hükümler yumuşatılarak kaynak devlete de vergileme hakkı tanınmaktadır²²². Nitekim Türkiye, 1992 yılında OECD Modelinin "Deniz Ulaştırması, İç Sularda Ulaştırma ve Hava Ulaştırması" başlıklı, ikametgâh ülkesinin vergilendirme yetkisini öngören 8'inci maddesine bir çekince koymuştur²²³. Türkiye'nin bu maddeye koyduğu çekince, uluslararası taşımacılık kazançlarının, kaynak devlette de vergilendirilmesini sağlamaya yönelik olup bu da devletlerin gemi taşımacılığı alanında farklı gelişmişlik düzeyinde bulunmaları ve Türkiye'nin gemi taşımacılık filosunun nispeten zayıf olması nedenlerine dayanmaktadır.

Bunun dışında, Türkiye 1969 yılında, OECD Modelinin içinde bulunduğu ekonomik koşullara daha uyumlu, ancak oldukça farklı hükümler getiren bir versiyonunu, "Gelir ve Servet Vergilerinde Çifte Vergilendirmenin Önlenmesi Amacıyla Yapılacak Anlaşmalar için Türk Projesi"ni yayınlamıştır. Türk Projesi de UN Modeli gibi, OECD Modelinde ikametgâh devletinin vergilendirme yetkisine bırakılan bazı gelirlerin vergilendirme yetkisinin kaynak devletine bırakılmasını esas

²²¹ **YALTI**, *Uluslararası Vergi Anlaşmaları*, s. 48-49.

²²² **BAŞAK, Levent**, "Türkiye'nin İmzalamış Olduğu Çifte Vergilendirme Anlaşmalarının Yürürlüğe Girme Prosedürü", *Vergi Sorunları Dergisi*, S.: 201, Haziran 2005, s. 83.

²²³ **BİYAN, Özgür**, "Vergi Anlaşmaları Çerçevesinde Taşımacılık Faaliyetleri", *E-Yaklaşım*, S.: 26, Eylül 2005, s. 531.

almaktadır²²⁴. Türkiye'nin, gelişmiş ülkelerle yaptığı anlaşmalarda mümkün olduğunca UN Modeline, gelişmekte olan ülkelerle yaptığı anlaşmalarda ise OECD Modeline ağırlık verildiği ifade edilmektedir²²⁵. İkametgâh ilkesinin esas alındığı vergi anlaşmalarının Türkiye açısından fedakârlık anlamına gelmesi nedeniyle, Türkiye OECD Modeline bazı konularda çekince koymaktadır²²⁶. Konuyla ilgili olarak GİB yetkilileri ile yapılan görüşmelerde ise, 1969 tarihli Türk Projesi'nin ana mantığının yeni anlaşma müzakerelerinde de dikkate alındığı; bunun yanında OECD Modeli'nin, bir üye ülke olan Türkiye açısından pratikte çok da fedakârlık gerektiren bir şablon olarak görülmediği ifade edilmiştir. Ancak bu konunun, ilgili vergi anlaşmasının imzalandığı devlet özelinde ayrı ayrı değerlendirilmesi gerekmektedir.

VI. VERGİ ANLAŞMALARININ İÇ HUKUKA UYGULANMASI

A. Anlaşmaların Hukuki Yapısı

Vergi anlaşmaları, uluslararası özel hukukun aksine yabancı hukuk sisteminin uygulanmasını değil çifte vergilendirmenin önlenmesi için taraf devletlerin vergi normlarının içeriğini sınırlamaktadırlar²²⁷. Bu kapsamda vergi anlaşmaları, vergilendirme yetkisinin gelir ve servet unsurları bakımından paylaşımına ilişkin olarak bir kısım bağlama noktaları ve kuralları getirmektedir²²⁸. Bu anlaşmalar, "olumsuz etkileri" gereği, taraf devletlerin vergilendirme yetkilerini genişletmemekte

²²⁴ YALTI, *Uluslararası Vergi Anlaşmaları*, s. 50.

²²⁵ BAHAR, s. 38.

²²⁶ TOKMAKKAYA, "Uluslararası Vergi Anlaşmaları ve Türkiye Uygulamaları", s. 81.

²²⁷ VOGEL, "Double Tax Treaties and Their Interpretation", s. 14.

²²⁸ Vergi anlaşmalarının, harcama üzerinden alınan vergilere uygulanacağına dair anlaşmalarda bir ifade bulunmamaktadır. Bu hem bir tercih, hem de harcama üzerinden alınan vergilere uygulanan vergilendirme ilkelerinin doğal bir sonucudur. Örneğin, KDV açısından söz konusu olan varış ülkesinde vergilendirme ilkesi nedeniyle KDV nedeniyle bir çifte vergilendirmenin doğması mümkün görünmemektedir. Bu ilke, ithalatın vergilendirildiği, ihracatta vergi iadesi sisteminin bulunduğu, kısacası ihracatın vergiden istisna tutulduğu bir sistemdir. Bkz.: SARAÇOĞLU, **Fatih**, **EJDER, Haydar**, "Katma Değer Vergisinde Varış Ülkesinde veya Menşe Ülkesinde Vergilendirme ve İhracat İstisnası", *Dokuz Eylül İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, C. 17, S. 1, 2002, s. 67.

Bu sistemde ihraç edilen mal tamamen katma değer vergisi yükünden arındırıldığından, çifte vergilendirme de söz konusu olmayacak; söz konusu işlemler ve işlem tarafları, vergi anlaşmalarının kapsamına girmeyecektir.

olup ya değiştirmeden bırakmakta, ya da sınırlandırmaktadır²²⁹. Ancak münhasıran bir devlete vergilendirme yetkisinin verildiği örnekler azdır²³⁰.

Vergi anlaşmaları, ticari kazancın hesaplanmasına ilişkin kurallar hariç vergilendirmeye ilişkin konularda maddi hukuk anlamında düzenleme yapmamakta²³¹, yalnızca vergilendirmenin hangi devlette yapılacağını açıklığa kavuşturmaktadır²³². Bir başka deyişle, bu anlaşmalar yalnızca uluslararası "kaynak kuralları" düzenlememekte; hem hâlihazırdaki hem de potansiyel çifte vergilendirmenin önlenmesi için bağımsız bir mekanizma getirmektedir²³³. Bu açıdan vergi anlaşmaları ile maddi iç hukuk normları, devletin vergilendirme yetkisinin sınırlarının belirlenmesi bakımından beraber değerlendirilmektedir²³⁴.

Örneğin Fransa-Türkiye Vergi Anlaşmasının faiz kazançlarını düzenleyen 11'inci maddesine göre Fransa'da mukim kurumların verdikleri kredi hizmeti dolayısıyla elde edecekleri faiz gelirleri Türkiye'de %15 oranında vergilendirilmektedir. KVK'nın 30'uncu maddesinde ise dar yükümlü kurumların vergilendirmeye konu kazanç ve iratları üzerinden %15 oranında kurumlar vergisi kesintisi yapılacağı kabul edilmiştir. Ancak aynı maddenin 8'inci fıkrası ile Bakanlar Kurulu'na verilen yetkiye göre çıkarılan 2009/14593 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı'nın 1/5-a maddesinde, yabancı devletler, uluslararası kurumlar veya yabancı bankalardan ya da bulunduğu ülkede mutad olarak kredi vermeye yetkilendirilmiş olup sadece ilişkili bulunduğu kurumlara değil, tüm gerçek ve tüzel kişilere kredi veren şirketlerden alınan her türlü kredi üzerinden hesaplanan faizlere %0 oranında

²²⁹ YALTI, "Transfer Fiyatlandırmasında Vergi Anlaşması Uygulaması", s. 13.

²³⁰ İŞİK, *Uluslararası Vergilendirme*, s. 494.

²³¹ YALTI, Billur, "Dar Yükümlülerin Elde Ettikleri Ücretlerde Türk Vergi Anlaşmalarının Rolü - 183 Gün İstisnası -", *Vergi Dünyası Dergisi*, Y.: 23, S.: 149, Ocak 1994, s. 79.

²³² İŞİK, *Uluslararası Vergilendirme*, s. 129.

²³³ VOGEL, "Double Tax Treaties and Their Interpretation", s. 22-23.

²³⁴ YALTI, "Vergi Anlaşmalarının Hukuksal Yapısına İlişkin Bir Değerlendirme", s. 239.

stopaj hesaplanacağı düzenlenmektedir. Bu şekilde, Türkiye'nin ilgili Vergi Anlaşması ile stopaj hakkı bulunmasına rağmen, iç hukuktaki ekonomik teşvike yönelik hüküm uyarınca ilgili kazanç ve iratlara %0 oranında stopaj uygulanacaktır.

Bağlama noktaları, belirli bir gelir veya servet unsurunun taraf devletlerden birinin vergilendirme yetkisine bağlanması için kullanılan hukuki nedenler olarak tanımlanmaktadır²³⁵. Kişisel bağlama noktalarına mali ikametgâh, maddesel bağlama noktalarına ise işyeri örnek olarak gösterilebilir. Anlaşmalarda "bir taraf devletin mukimi" teriminin, Model Anlaşmaların 4'üncü maddesinde; taraf devletin yasaları gereğince ikametgâh, ev, yönetim merkezi veya benzer yapıda diğer herhangi bir ölçüt nedeniyle vergi yükümlüsü olarak kabul edilen kişileri kapsadığı ifade edilmekte²³⁶ olup, bir gerçek veya tüzel kişinin bir devletin mukimi olması ifadesi, söz konusu kişilerin yurt içi ve yurt dışında elde ettikleri tüm gelirlerin bu devlette vergilendirilmesi anlamına gelmektedir²³⁷. Bu itibarla vergi anlaşmaları, kişilere ilişkin kapsam olarak anlaşmaların her iki devletin mukimi kişilere uygulanacağını düzenlemekle, kişisel bir bağlama noktası getirmiş olmaktadır. Bir devletin mukimi olmak, vergi yükümlüsünün söz konusu devletin iç hukuk kurallarına uygun olarak söz konusu devlette mali ikametgâha sahip olduğunu göstermektedir. İç hukuk açısından mali ikametgâh, GVK'nın 4'üncü maddesinde, Türkiye'de yerleşmiş sayılacak kişileri düzenleyen hükümde yer almaktadır. Buna göre, ikametgâhı Türkiye'de bulunanlar ile bir takvim yılı içerisinde Türkiye'de devamlı olarak altı aydan fazla oturanlar yerleşmiş kişi sayılmaktadır. Bu düzenlemede mali ikametgâh,

²³⁵ **YALTI**, *Uluslararası Vergi Anlaşmaları*, s. 123.

²³⁶ **ATEŞLİ, Erkan**, "Yürürlükteki Vergi Mevzuatı ve Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları Çerçevesinde Mukimlik ve Çifte Mukimlik", *Vergi Sorunları Dergisi*, S.: 140, Mayıs 2000, s. 75.

²³⁷ **KARA, Çetin**, "Uluslararası Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmalarında Tam Mükellefiyet Kavramı", *Vergi Dünyası Dergisi*, S.: 238, Haziran 2001, s. 166.

öznel olarak oturma niyeti unsuruna değil, nesnel nitelikteki altı aydan fazla oturma ölçütüne göre şekillenmektedir.

Çifte vergilendirmenin ortaya çıkmasındaki en önemli nedenlerden birisi olan, farklı vergilendirme ilkelerinin uygulanması veya aynı ilkelerin farklı ölçütlere göre uygulanması, mali ikametgâh kavramı için de söz konusudur. Devletlerden birinin ikametgâha, diğerinin ise ülkede bulunma süresine dayanarak mali ikametgâhı tanımlaması olasılığında, "çifte ikametgâh"²³⁸ dolayısıyla da iç hukuk kuralları bu yönde olduğu ölçüde çifte vergilendirme sonucu ortaya çıkmaktadır.

OECD ve UN Modelleri, bu sonucu önleme adına, vergi yükümlüsünün her iki ülkede de mali ikametgâhının bulunması halinde kullanılacak bağlama noktalarını, 4'üncü maddelerinin 2'nci fıkralarında düzenlemektedir. Buna göre; ilk olarak kişinin devamlı olarak kalabileceği evinin (mutad mesken) bulunduğu devletin mukimi; eğer her iki ülkede de böyle bir evi varsa, hayati çıkarlarının merkezinin bulunduğu devletin mukimi; bunlar saptanamıyorsa kişinin kalmayı adet edindiği devletin mukimi sayılacağı düzenlenmektedir. Öte yandan, kişinin iki taraf devlette de mutad meskeninin olması veya her iki devlette de böyle bir evinin olmaması durumunda uyruğu olduğu devletin mukimi sayılacağı; kişinin her iki devletin uyruğu veya hiçbirinin uyruğu olmaması ihtimalinde ise taraf devletlerin yetkili makamlarının karşılıklı anlaşma ile sorunu çözümleneceği düzenlemesi yer almaktadır. OECD Modeli Şerhlerinde, burada bahsedilen karşılıklı anlaşmadan, Modelin 25'inci maddesinde düzenlenmiş olan karşılıklı anlaşma usulünün anlaşılmasının gerektiği belirtilmektedir²³⁹.

²³⁸ YALTI, *Uluslararası Vergi Anlaşmaları*, s. 125.

²³⁹ OECD, *Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2014*, OECD Publishing, s. 90.

B. Anlaşma Hükümlerinin İç Hukuk Kuralları ile İlişkisi

Çift taraflı uluslararası vergi anlaşmaları, aynı nehrin iki ayrı yakasını birleştiren bir köprü olarak nitelendirilmektedir. Bu iki yaka da söz konusu devletlerin iç hukukları olmaktadır²⁴⁰. Bu anlaşmaların uygulanmasında sadece uluslararası hukuk değil, iç hukukun da bir parçası olan normların yorumlanması söz konusu olduğu için anlaşma hükümleri ile yasama faaliyeti sonucunda yaratılan iç hukuk normları aralarında çatışma çıkabilmektedir. İç hukuk düzenlerinde devletlerin organları ile koyduğu yasaların veya idari işlemlerin egemenlik alanlarına dâhil tüm hukuk kişileri bakımından doğrudan bağlayıcılığı bulunmaktadır²⁴¹.

Vergi anlaşmaları, iki taraf devlet arasında imzalanmakla birlikte, taraf devletlerin mükimlerini ilgilendirmekte ve mükimlerin malvarlığı ile hakları üzerinde bir takım hukuki sonuçlar yaratmaktadırlar. Bu itibarla, genellikle iki taraflı olarak imzalanan vergi anlaşmalarını taraf devletler iç hukukunun bir parçası olarak uygulamaktadırlar. Bu çerçevede, anlaşma hükümleri ile iç hukuk kurallarının ilişkisi, bir başka deyişle ilgili taraf devletin ihdas ettiği vergi normları ile çatışması olasılığında uygulanacak yöntem önem kazanmaktadır. Zira egemenlik yetkisini vergi hukuku alanında fazlasıyla hissettiren devletlerin, bu yetkinin kullanılmasına ilişkin vergilendirmede çok farklı kurallar ve usuller getirdiği de bir gerçektir. Esasen uluslararası anlaşmalar iç hukukun kendi hükümleri ile uyumsuzluk gösteren bütün hükümlerine üstün gelme iradesini taşımakla birlikte²⁴², konunun uygulaması ilgili devletin anayasa hukukuna göre değişmektedir.

²⁴⁰ FINNERTY, MERKS, PETRICCIONE, RUSSO, s. 14.

²⁴¹ İŞİK, *Uluslararası Vergilendirme*, s. 60.

²⁴² UCKMAR, s. 167.

1. Anlaşmaların İç Hukukta Yürürlüğe Giriş Süreci

Vergi anlaşmalarının yürürlüğe girişi bakımından imza tarihi, anlaşmanın yürürlüğe giriş tarihi ve söz konusu vergilerle ilgili olarak uygulanabilir olduğu tarih önem taşımaktadır. 31.05.1993 tarih ve 244 sayılı "Milletlerarası Antlaşmaların Yapılması, Yürürlüğü ve Yayınlanması ile Bazı Antlaşmaların Yapılması için Bakanlar Kuruluna Yetki Verilmesi Hakkında Kanun"a göre, uluslararası anlaşmalar ilgili ülkeyle yapılan görüşmeler sonucu parafe edilmekte, daha sonra da genel olarak yetkili kılınmış olan²⁴³ cumhurbaşkanı, başbakan veya dışişleri bakanı tarafından imzalanmaktadır. Buna göre, uluslararası anlaşmaları onaylama veya bu anlaşmalara katılma, onaylama veya katılmanın bir yasa ile uygun bulunmasına bağlıdır. Bunun yanında, uluslararası temas, müzakere, akit yetkisi ve dış ekonomik ilişkilerin yürütülmesi konularına ilişkin olarak ise 17.05.1969 tarihli ve 13201 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe giren 1173 sayılı "Milletlerarası Münasebetlerin Yürütülmesi ve Koordinasyonu Hakkında Kanun" dikkate alınacaktır.

Anlaşma süreci; anlaşma yapılması planlanan ülke ile yazışmalar gerçekleştirilmesi, tekliflerin karşılıklı gönderilmesi suretiyle ön hazırlık, görüşme yapılacak ülke hakkında kamu ve özel kuruluşların bilgilerine de başvurulmak suretiyle kapsamlı bir araştırma yapılması, müzakereler, anlaşmaların, tüm konular üzerinde görüş birliği sağlandığında heyet başkanları tarafından parafe edilmesi ve kontrol ile tercüme işlemlerini takiben anlaşmanın imzalanması gibi ana

²⁴³ **SUR, Melda**, *Uluslararası Hukukun Esasları*, Beta Yayınevi, 9. Baskı, İstanbul 2015, s. 29.

basamaklardan oluşmaktadır²⁴⁴. Vergi anlaşmalarına ilişkin müzakerelerde Türkiye adına GİB yetkilileri yer almaktadır²⁴⁵.

Bu aşamaların tamamlanmasından sonra ise anlaşmanın bir Bakanlar Kurulu Kararı ile onaylanması ve kuvvetler ayrılığı ilkesinin bir gereği olarak yasama organının anlaşmanın onaylanmasına dair kararı bir yasa ile uygun bulması gerekmektedir²⁴⁶. VAHS'nin 9'uncu maddesi uyarınca, bir anlaşma metninin kabulü, hazırlanmasına katılan bütün devletlerin rızasıyla olmaktadır. Anlaşmaların parlamento tarafından onaylanmaması, VAHS'nin 46'ncı maddesinin 2'nci fıkrası çerçevesinde bir ihlal yaratacak ve anlaşmanın geçersizliğine yol açabilecektir²⁴⁷. Bu şekilde yasa ile uygun bulunan bir uluslararası anlaşma, işlemin bir yasa ile gerçekleştirilmiş olması sebebiyle devlet başkanınca da imzalanmak suretiyle bağlayıcılık kazanacaktır. Genellikle anlaşmanın tarafı ülke için de geçerli olan yasa ile uygun bulma ve devlet başkanınca onaylanma aşamalarının taraflardan biri açısından tamamlanmaması ihtimalinde, anlaşmanın iptali veya bazı hükümlerinin yeniden görüşülmesi gibi sonuçlar da doğabilmektedir.

Bunun yanında, Anayasanın 90'ıncı maddesinin 2 ve 3'üncü fıkralarında, uluslararası anlaşmaların uygulanması için yasa ile uygun bulma kuralının istisnalarına yer verilmiş olup bu istisnalar arasında bir önem sırası olmadığı ifade edilmektedir²⁴⁸. Vergi anlaşmaları, 2'nci fıkrada yer alan, "ekonomik ilişkileri

²⁴⁴ CANGİR, Niyazi, "Türkiye'nin Taraf Olduğu Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları: Sayısal Bir Değerlendirme", *Vergi Dünyası Dergisi*, S.: 203, s. 29.

²⁴⁵ Örneğin aşağıda linki verilen Gelir İdaresi Başkanlığı'nın web sayfasındaki 17.04.2015 tarihli yazıya göre, Türkiye ile Çad arasında yürütülen vergi anlaşması müzakerelerini, Türkiye adına Gelir İdaresi Başkan Yardımcısı yürütmüştür.
([http://www.gib.gov.tr/index.php?id=428&tx_ttnews\[tt_news\]=2817&tx_ttnews\[backPid\]=193&cHash=b6c30e71fd](http://www.gib.gov.tr/index.php?id=428&tx_ttnews[tt_news]=2817&tx_ttnews[backPid]=193&cHash=b6c30e71fd) - Erişim Tarihi 03.05.2015)

²⁴⁶ Örneğin ABD'de anlaşma yapma yetkisi Anayasa tarafından Başkan ve Senato'ya verilmiştir. Bkz.: **BECERRA**, s. 91.

²⁴⁷ **VOGEL**, "Double Tax Treaties and Their Interpretation", s. 17.

²⁴⁸ **BAYAR**, s. 43.

düzenleyen anlaşmalar" kapsamına girse de 1 yıldan uzun süre için yapılmaları nedeniyle istisna kapsamına girmeyeceğinden vergi anlaşmalarının her halükarda yasa ile uygun bulunması gerekmektedir.

2. Anayasal Kurallar Uyarınca

Vergi anlaşmaları hükümlerinin iç hukuk hükümleri ile çatışması durumunda dikkate alınacak hükmün tespitine dair sorunun yanıtı, bu anlaşmaların normlar hiyerarşisindeki konumuna göre değişmektedir. Uluslararası anlaşmalar, uluslararası alanda hukuk yaratma yeteneğini haiz metinler olduğu için yapılış şekilleri ve normlar hiyerarşisindeki konumları genellikle devletlerin anayasalarında yer almaktadır²⁴⁹. Bir anayasa hükmü ile uluslararası hukuk kurallarının iç hukuka uygulanmasının kabul edilmesi, "anayasal bütünleşme" olarak adlandırılmaktadır²⁵⁰. Örneğin Hollanda Hukuku'na göre, anayasa ve yürürlükteki yasaların hükümleri ile devletin imzaladığı uluslararası anlaşmaların çatışması halinde, uluslararası anlaşma hükümleri uygulanmaktadır²⁵¹. Yeni Zelanda'da da uluslararası anlaşma hükümlerinin iç hukuk hükümlerine üstün geleceğine dair düzenlemeler bulunduğu görülmektedir²⁵². Bu durumda, normlar hiyerarşisinde anlaşmalar ve yasalar aynı seviyede olmadığından, uygulama açısından kural olarak bir çatışma olmayacaktır. Bu aynı zamanda, aşağıda "Anlaşmaların Aşılması (Treaty Override)" başlığında inceleneceği üzere, iç hukuk hükümleri ile anlaşmaların aşılması olasılığını ortadan

²⁴⁹ IŞIK, *Uluslararası Vergilendirme*, s. 52.

²⁵⁰ ASLAN, Gündüz, *Milletlerarası Hukuk Temel Belgeler - Örnek Kararlar*, Beta Yayınevi, İstanbul 2009, s. 153.

²⁵¹ ALKAEMA, Evert A., "Constitutional Law", *Introduction to Dutch Law*, 4th Edition, Kluwer Law International, Alphen aan den Rijn 2007, s. 322-323.

²⁵² HOLMES, s. 68.

kaldırmaktadır²⁵³. Asıl sorun, anayasal düzenlemeler dolayısıyla vergi anlaşmalarının iç hukuk normları ile aynı seviyede olması durumunda ortaya çıkmaktadır.

Öte yandan, taraf devletlerin uluslararası anlaşmalara ilişkin monist veya dualist yaklaşımı kabul etmelerine göre de bazı değerlendirmelerde bulunulabilir. Bu itibarla, hukukun bütünlüğünü esas alan²⁵⁴ monist yaklaşıma göre, bir uluslararası anlaşmanın uluslararası hukuktaki geçerliliği, iç hukukta da geçerli olmasını sağlamaktadır. Birleşik Krallık, İtalya ve İskandinav devletlerin kabul ettiği²⁵⁵, iç hukukla uluslararası hukukun birbirinden ayrı ve aralarında altlık-üstlük ilişkisi bulunmayan hukuk sistemleri olduğuna dayanan²⁵⁶ dualist yaklaşıma göre ise, ilgili uluslararası anlaşmanın iç hukukta geçerli olabilmesi için bir kısım düzenlemelerin yapılması gerekmektedir²⁵⁷. Bir ara sonuç olarak, Türk Hukuku bakımından uluslararası anlaşma hükümlerinin iç hukuk hükümleri ile ilişkisi konumu meselesi bir anayasa hukuku sorunu olsa da vergi anlaşmaları bakımından, anlaşmaların onay yasaları ile uygun bulunduğu için zaten kuvvetler ayrılığı ilkesi gereği yasama organı iradesi ile de meşruluk kazanmış olacağı; bu nedenle iç hukuk hükümlerinin vergi anlaşmalarında yer alan hükümlere üstün kabul edilemeyeceği söylenebilir.

1982 Anayasasının 90'ıncı maddesinde uluslararası anlaşmaların kural olarak iç hukuk normlarından üstün olduğuna dair bir düzenleme bulunmamaktadır. İlgili 90'ıncı maddenin²⁵⁸ son fıkrası, usulüne göre yürürlüğe konulmuş uluslararası

²⁵³ CENKERİ, s. 169.

²⁵⁴ ENGELEN, *Franciscus Antonius, Interpretation of Tax Treaties under International Law, A Study of Articles 31, 32 and 33 of the Vienna Convention on the Law of Treaties and Their Application to Tax Treaties*, Doctoral Series - Academic Council, Volume 7, IBFD, Amsterdam 2004, s. 519.

²⁵⁵ Örneğin Birleşik Krallık'ta anlaşmaları yapma yetkisi yürütme organına ait olmakla birlikte iç hukukta uygulama gerekmesi halinde parlamento devreye girerek bir yasayla anlaşmayı iç hukuka aktarmaktadır. Bkz.: ASLAN, s. 154.

²⁵⁶ AYBAY, Rona, *Kamusal Uluslararası Hukuk*, Seçkin Yayıncılık, Ankara 2011, s. 22-23.

²⁵⁷ PANAYI, s. 19.

²⁵⁸ 1982 Anayasasının "*Milletlerarası Andlaşmaları Uygun Bulma*" başlıklı 90'ıncı maddesi:

anlaşmaların yasa hükmünde olduğunu düzenlerken; bunlar hakkında Anayasaya aykırılık iddiası ile Anayasa Mahkemesine başvurulamayacağını da belirtmektedir. Anlaşmalara karşı Anayasa Mahkemesine başvuru olanağının bulunmamasının²⁵⁹, Anayasanın uluslararası anlaşma hükümlerini iç hukuk kurallarından üstün tuttuğu şeklinde yorumlandığı görülmektedir²⁶⁰. Zira uygun bulma yasasının Anayasaya açıkça aykırı olması ihtimalinde dahi, Anayasanın açıkça yasaklaması karşısında, Anayasa Mahkemesi'ne başvurulabileceğinin kabulü mümkün değildir²⁶¹.

Vergi yasaları açısından ise VUK'ta uluslararası vergi anlaşmalarına yapılmış bir atıf bulunmamaktadır. Bu husus, vergi anlaşmalarını VUK'un 3'üncü maddesi kapsamında bir tür "vergi yasası" sayan, devletin vergisel hükümlerle haklarını sınırlayan hükümler koymanın yararlı olacağı önerisi ile eleştiri konusu

"Türkiye Cumhuriyeti adına yabancı devletlerle ve milletlerarası kuruluşlarla yapılacak anlaşmaların onaylanması, Türkiye Büyük Millet Meclisinin onaylamayı bir kanunla uygun bulmasına bağlıdır.

Ekonomik, ticarî veya teknik ilişkileri düzenleyen ve süresi bir yılı aşmayan anlaşmalar, Devlet Maliyesi bakımından bir yüklenme getirmemek, kişi hallerine ve Türklerin yabancı memleketlerdeki mülkiyet haklarına dokunmamak şartıyla, yayımlanma ile yürürlüğe konabilir. Bu takdirde bu anlaşmalar, yayımlarından başlayarak iki ay içinde Türkiye Büyük Millet Meclisinin bilgisine sunulur.

Milletlerarası bir anlaşmaya dayanan uygulama anlaşmaları ile kanunun verdiği yetkiye dayanarak yapılan ekonomik, ticarî, teknik veya idarî anlaşma-ların Türkiye Büyük Millet Meclisince uygun bulunması zorunluğu yoktur; ancak, bu fıkraya göre yapılan ekonomik, ticarî veya özel kişilerin haklarını ilgilendiren anlaşmalar, yayımlanmadan yürürlüğe konulamaz.

Türk kanunlarına değişiklik getiren her türlü anlaşmaların yapılmasında birinci fıkra hükmü uygulanır.

Usulüne göre yürürlüğe konulmuş milletlerarası anlaşmalar kanun hükmündedir. Bunlar hakkında Anayasaya aykırılık iddiası ile Anayasa Mahkemesine başvurulamaz. Usulüne göre yürürlüğe konulmuş temel hak ve özgürlüklere ilişkin milletlerarası anlaşmalarla kanunların aynı konuda farklı hükümler içermesi nedeniyle çıkabilecek uyumsuzluklarda milletlerarası anlaşma hükümleri esas alınır."

²⁵⁹ Uluslararası anlaşmayı iç hukuka aktaran yasa ile anlaşmanın kendisinin iki ayrı hukuki metin olduğu, bu nedenle Anayasaya aykırı olduğu iddia edilen hukuki bir metni iç hukuka aktaran yasanın anayasal yargı denetimine tabi olduğuna yönelik görüş ve karşı görüş için Bkz.: **İŞİK**, *Uluslararası Vergilendirme*, s. 66-67.

²⁶⁰ **AKİPEK, Ö.İ.**, *Devletler Hukuku*, 3. Baskı, Cilt I, Ankara 1969-1970, s. 28-29, **Aktaran: PAZARCI**, s. 26; **YALTI**, *Uluslararası Vergi Anlaşmaları*, s. 80 ; **ÇAMLICA, Mustafa**, "Hollanda Türkiye Vergi Anlaşması Çerçevesinde Şube Kazançlarının Vergilendirilmesi", *Yaklaşım Dergisi*, S.: 82, Ekim 1999, s. 154.

²⁶¹ **YALTI**, *Uluslararası Vergi Anlaşmaları*, s. 81.

yapılmaktadır²⁶². Bunun yanında, yasalar tek taraflı iradenin, uluslararası anlaşmalar ise birden fazla taraflı bir iradenin ürünleridir. Vergi anlaşmalarının iç hukuka üstün olduğuna yönelik bu teze göre, yöntemsel olarak, vergilendirme yetkisine dair bir hükmün vergi anlaşmalarında var olup olmadığı araştırılmalı, böyle bir yetki var ise ardından iç hukuktaki vergilendirmeye olanak sağlayan düzenlemeye başvurulmalıdır²⁶³. Bu şekilde anlaşmanın taraf devletlerden birisine vergilendirme olanağı sağlaması, ancak iç hukukta bu yönde bir yetkinin olmaması veya ilgili devletçe var olan yetkinin kullanılmaması olasılığında "çifte vergilendirmeme"²⁶⁴'nin ortaya çıkacağı ifade edilmektedir²⁶⁵. Buna karşıt olarak ise, yöntemsel olarak önce uygulanabilir iç hukukta bir vergilendirme yetkisinin olup olmadığının, ardından ise bu konuda vergi anlaşmasının hangi noktaya kadar ve ne gibi bir etkisinin olduğunun tanımlanması şeklinde bir silsile ile hareket edilmesi gerektiği savunulmaktadır²⁶⁶. Zira ilgili gelir veya servetin ne zaman veya nasıl, kimde iken vergilendirileceği veya vergilendirilip vergilendirilmeyeceği konusu taraf devletlerin iç hukukunun konusudur²⁶⁷.

²⁶² **TUNCER, Selahattin**, "Türkiye'nin Yabancı Devletlerle İmzaladığı Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları", *Yaklaşım Dergisi*, S.: 175, Temmuz 2007, s. 11.

²⁶³ **İŞİK**, *Uluslararası Vergilendirme*, s. 62.

²⁶⁴ Çifte vergilendirmemenin önlenmesi konusunun, Model Vergi Anlaşmalarında veya Şerhlerinde Anlaşmanın amaç ve konusu olarak ortaya konulmadığının da göz önünde bulundurulması gerekmektedir. Bkz. **JAIN, Ajit Kumar**, "Avoidance of Double Non-Taxation as a Guiding Principle for the Interpretation of Tax Treaties", *Fundamental Issues and Practical Problems in Tax Treaty Interpretation*, Series on International Tax Law Univ.-Prof. Dr. Michael Lang (Editor), Editors: Michael Schilcher, Patrick Weninger, Linde, Viyana 2008, s 178-179.

Öte yandan vergi anlaşmaları, bir gelir unsurunun en azından taraf devletlerden birinde vergilendirilmesine ilişkin bir mantık üzerine oturtulduğu için, taraf devletlerin çifte vergilendirmeme ile karşılaşmayı beklemedikleri söylenebilir. Bkz.: **DE BROE, Luc**, *International Tax Planning and Prevention of Abuse, A Study under Domestic Tax Law, Tax Treaties and EC Law in Relation to Conduit and Base Companies*, Volume 14, Doctoral Series - Academic Council, IBFD, Amsterdam 2008, s. 357.

²⁶⁵ **MARTIN, Philippe**, "Courts and Tax Treaties in Civil Law Countries", *Courts and Tax Treaty Law*, Editor: Guglielmo Maisto, IBFD Vol. 3 EC and International Tax Law Series, Amsterdam 2007, s. 84.

²⁶⁶ **FINNERTY, MERKS, PETRICCIONE, RUSSO**, s. 13.

²⁶⁷ **WHEELER, Joanna**, *The Missing Keystone of Income Tax Treaties*, IBFD, Amsterdam 2012, s. 55.

Öte yandan, Anayasada uluslararası anlaşmaların Anayasaya aykırılığının iddia edilemeyeceğinin belirtilmiş olmasının, yasalar karşısında görelî bir avantaj ifadesi olmakla birlikte bir öncelik niteliğinde olmadığı savunulmaktadır²⁶⁸. Uygulamada iç hukukun önceliğı olduğu görüşünün temel dayanağı da vergi anlaşmalarının vergilendirme yetkilerinin sınırlandırılmasına yönelik olduğu ve bizzat vergilendirme yetkisi vermemeleridir²⁶⁹. Ancak bu durumda da yasalarla eşit seviyede kabul edilen uluslararası anlaşmaların, devletler tarafından daha yeni tarihli (lex posterior) ve daha özel düzenleme içeren (lex specialis) yasalar ile aşılması ortaya çıkabilecektir. Bu konu “Anlaşmaların Aşılması” başlığında daha ayrıntılı olarak açıklanacaktır.

Anayasanın kural olarak uluslararası anlaşmaları iç hukuk kurallarından üstün tuttuğuna ilişkin bir hükmü olmadığı ve iki kural arasında çatışma bulunması ihtimalinde aynı seviyedeki hükümler arasında çatışma söz konusu olacağı için lex posterior veya lex specialis ilkelerine göre uygulanacak kuralın tespit edileceğı yönünde de görüşler bulunmaktadır²⁷⁰. Lex posterior ilkesine göre uygulanacak kuralın tespitinde de sonra çıkan yasanın önce çıkan uluslararası anlaşmayı hükümsüz bıraktığının kabulü için, vergi anlaşmalarının uluslararası boyutuna istinaden sonradan çıkan yasada bunun açıkça düzenlenmesinin gerektiğı ifade edilmektedir²⁷¹. Ancak bu görüşe göre, uluslararası hukukta geçerli olan ahde vefa ilkesinin dikkate alınmadığı söylenebilir. Öte yandan lex specialis ilkesine ilişkin olarak ise, vergi anlaşmalarının gerekçeleri, metinleri ve doğurdukları sonuçlar ele

²⁶⁸ BAYAR, s. 50.

²⁶⁹ IŞIK, *Uluslararası Vergilendirme*, s. 62.

²⁷⁰ PAZARCI, s. 26-28.

²⁷¹ IŞIK, *Uluslararası Vergilendirme*, s. 64.

alındığında özel yasa niteliği taşıdıkları²⁷², bunun yanında lex posterior ilkesinin de vergi anlaşmaları için uygulanabileceği ifade edilmektedir²⁷³.

3. Temel Hak ve Özgürlüklere İlişkin Uluslararası Anlaşmalar Açısından

Anayasa'nın 90'ıncı maddesinin 5'inci fıkrası, usulüne göre yürürlüğe konmuş uluslararası anlaşmaların yasa hükmünde olduğu düzenlemesi yanında, *"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."* şeklinde bir "istisna hükmü" içermektedir. Bu cümlenin, ilgili uluslararası anlaşmalara yasalar önünde bir üstünlük getirme amacıyla olmadığı; söz konusu hükmün, çatışan iki normdan birisinin esas alınmasını düzenleyen bir "özel çatışma kuralı" olduğu; bu çerçevede, temel hak ve özgürlüklere ilişkin uluslararası anlaşmaların da normlar hiyerarşisinde yasalarla eşit seviyede yer aldığı ifade edilmektedir²⁷⁴. Bir başka deyişle, ilgili uluslararası anlaşma hükümlerine aykırı bir yasa hükmünün "ilga edilmesi" değil; uygulanmaması, "ihmal edilmesi" söz konusudur²⁷⁵. İlgili cümlede geçen "esas alınır" ifadesi, "öncelik vermek" anlamına gelmemektedir²⁷⁶.

İlgili cümle, 07.05.2004 tarihli ve 5170 sayılı "Türkiye Cumhuriyeti Anayasası'nın Bazı Maddelerinin Değiştirilmesi Hakkında Kanun"un 7'nci maddesiyle, Anayasa'nın 90'ıncı maddesinin 5'inci fıkrasına eklenmiştir. İlgili yasa

²⁷² İŞİK, *Uluslararası Vergilendirme*, s. 65; aynı yönde Bkz. : VOGEL, "Double Tax Treaties and Their Interpretation", s. 26.; LANG, s. 33.

²⁷³ LANG, s. 33.

²⁷⁴ ERGÜL, Ozan, ""Usulüne Göre Yürürlüğe Konulmuş Milletlerarası Andlaşmalar Kanun Hükmündedir"", *Yıldırım Uler Armağanı*, Yakın Doğu Üniversitesi Yayınları, 2014, s. 80.

²⁷⁵ YALTI, Billur, *Vergi Yükümlüsünün Hakları*, Beta Basım A.Ş., İstanbul 2006, s. 27.

²⁷⁶ AYBAY, Rona, "Uluslararası Antlaşmaların Türk Hukukundaki Yeri", *TBB Dergisi*, S.: 70, 2007, s. 204-205.

teklifi ve komisyon raporundaki madde gerekçesinde²⁷⁷, "*Uygulamada usulüne göre yürürlüğe konulmuş insan haklarına ilişkin milletlerarası andlaşmalar ile kanun hükümlerinin çelişmesi halinde ortaya çıkacak bir uyumsuzluğun hallinde hangisine öncelik verileceği konusundaki tereddütlerin giderilmesi amacıyla 90 uncu maddenin son fıkrasına hüküm eklenmektedir.*" ifadeleri yer almakla birlikte, "insan haklarına ilişkin milletlerarası anlaşmalar"ın içeriğinin nasıl doldurulacağına ilişkin bir yöntem belirlenmiş değildir. "İnsan haklarına ilişkin anlaşma" ifadesinden, öncelikle Anayasa'nın 12 ila 74'üncü maddelerini barındıran ikinci kısmında yer alan bütün hak ve özgürlüklerle ilgili anlaşmaları kapsadığı ifade edilmektedir²⁷⁸. Bunun yanında, ilgili uluslararası anlaşmanın, temel hak ve özgürlüklere ilişkin olup olmadığının saptanmasında, yalnızca anlaşma içeriği veya başlığının değerlendirilerek bir sonuca varılmasının sağlıklı olmadığı; temel hak ve özgürlüklere ilişkin olup da iç hukuka doğrudan uygulanabilir nitelik taşımayan anlaşmaların bu Anayasa hükmünün kapsamı dışında olacağı savunulmaktadır²⁷⁹. Bu noktada, vergi anlaşmalarının "temel hak ve özgürlüklere ilişkin" uluslararası anlaşma niteliğinde kabul edilip edilmeyeceğinin tartışılması gerekmektedir. Ancak söz konusu ölçütün belirlenmesinde, incelenecek konulardan birisinin uluslararası bir anlaşma olduğu göz önüne alındığında, iç hukuk kurallarıyla sınırlı bir inceleme tek başına yeterli olmayacaktır²⁸⁰.

İç hukuk açısından kural olarak yasa niteliğini taşıyan vergi anlaşmaları, vergi yükümlülere açısından haklar yaratan doğrudan etkili metinler olarak kabul

²⁷⁷ **TBMM**, "Türkiye Cumhuriyeti Anayasasının Bazı Maddelerinin Değiştirilmesi Hakkında Kanun Teklifi ve Anayasa Komisyonu Raporu (2/278)", Yasama Dönemi: 22, Yasama Yılı:2, Sıra Sayısı: 430, (<https://www.tbmm.gov.tr/sirasayi/donem22/yil01/ss430m.htm> - Erişim Tarihi: 03.10.2015).

²⁷⁸ **YALTI**, *Vergi Yükümlüsünün Hakları*, s. 22.

²⁷⁹ **AYBAY, Rona**, "Uluslararası Antlaşmaların Türk Hukukundaki Yeri", s. 207.

²⁸⁰ **KARAGÜLMEZ, Ali**, "5170 Sayılı Yasa'yla Anayasa'nın 90. Maddesinde Yapılan Değişikliğe Bir Bakış", *TBB Dergisi*, S.: 54, 2004, s. 168.

edilmektedir²⁸¹. Doğrudan etkili bir uluslararası hukuk normu, kişiler lehine haklar yaratır ve bu haklar yargı mercileri önünde iddia edilebilir²⁸². Bu itibarla, kişilerin vergi hukuku alanında, devletle olan çıkar çatışmalarının, bir takım temel hak ve özgürlükleri ihlal ettiği ve vergi anlaşmalarının vergi yükümlülerinin söz konusu temel hak ve özgürlüklerini koruduğu sonucuna varılırsa, bu anlaşmaların Anayasa'nın 90'ıncı maddesinin 5'inci fıkrası kapsamında, "temel hak ve özgürlüklere ilişkin" uluslararası anlaşma niteliğinde kabul edilerek, hükümlerinin iç hukuk normlarına öncelikli olarak uygulanacağı sonucuna varılacaktır.

Nitekim bu sonuç, bireysel başvuru sisteminin uygulanmaya başladığı dönemden sonra Anayasa Mahkemesi tarafından da dolaylı olarak kabul edilmektedir. Örneğin 21.02.2015 tarihinde Resmi Gazete'de yayımlanmış olan, Anayasa Mahkemesi'nin 2014/6192 başvuru numaralı ve 12.11.2014 tarihli kararında ilgili vergilendirme döneminde vergi yasaları düzenlenmelerinin açık ve net olmaması, bu durumda ilgili yasa düzenlenmesine ilişkin içerik ve kapsamın genel tebliğ, sirküler gibi yasa altı düzenlemelerle ve yargısal içtihatlarla açıklığa kavuşturulmaması, vergi idaresinin ilgili vergiyi doğuran olayı vergilendirmeye ilişkin bir girişiminin olmaması veya emsal bir uygulamasının olmaması halinde gerçekleştirilen vergi incelemesi sonucundaki yapılan vergilendirme sonucu yükümlünün Anayasa'da koruma altına alınan haklarının ihlal edildiği sonucuna varılmıştır. AIHM içtihatları da mülkiyet hakkına müdahale eden bir iç hukuk kuralının "yasa" niteliğinin belirli, açık, öngörülebilir ve ulaşılabilir olmasına bağlı

²⁸¹ **YALTI, Billur**, "Türk Vergi Anlaşması Uygulamasına İlişkin Gözlemler", *Kadir Has Üniversitesi Hukuk Fakültesi İsviçre- Türkiye Araştırmalar Vakfı "İsviçre- Türkiye Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması'nın Temel Esasları" Sempozyumu 8 Nisan 2011*, (<http://www.khas.edu.tr/uploads/pdf-doc-vb/Prof.Dr.BillurYalti.doc> Erişim Tarihi: 20.07.2015)

²⁸² **YALTI, Billur**, "İnsan Hakları Avrupa Mahkemesi Yargıçları-Türk Vergi Yargıçları: Mülkiyet Hakkı İhlali Okumalarından Bir Örnek: Vergi İadelerinde Zaman/Değer Kayıpları", *Vergi Dünyası Dergisi*, S.: 310, Haziran 2007, s. 33.

olduğunu vurgulamakta olup²⁸³, ele alınan mevzuatın, belirlilik ve/veya öngörülebilirlik açısından mülkiyet hakkını ihlal edici nitelikte bulunduğu ve çelişkili mevzuat ve çelişkili içtihat hallerinde hukuka uygunluk ölçütlerinin belirlendiği görülmektedir²⁸⁴.

Bir başka örnek olarak, 27.05.2015 tarihli ve 29368 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan, Anayasa Mahkemesi'nin 25.02.2015 tarihli ve 2013/28 başvuru numaralı kararında, başvurunun ihtirazi kayıtla verdiği gümrük beyannameleri üzerine fazladan tahakkuk ettirilerek ödenen gümrük ve katma değer vergilerinin faiziyle birlikte geri verilmesi istemiyle açmış olduğu davalarda, mahkemece fazladan tahsil edilen kısmın iadesine karar verilmesine rağmen faiz isteminin reddedilmesinin, Anayasa'nın "Mülkiyet Hakkı" başlıklı 35'inci ve "Temek Hak ve Hürriyetlerin Sınırlanması" başlıklı 13'üncü maddesine atıf yapılarak bir mülkiyet hakkı ihlali olarak değerlendirildiği ve başvurunun kabul edildiği görülmektedir. Kararda geçen ifadelerden, özellikle, *"ulaşılacak istenilen kamu yararı ile başvurunun mülkiyet hakkı arasında kurulması gereken adil dengenin bozulduğu sonucuna ulaşılmıştır."* bölümü dikkat çekicidir. 27.06.2015 tarih ve 29399 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan, Anayasa Mahkemesi'nin 06.05.2015 tarih ve 2013/1993 başvuru numaralı kararında da, *"başvurunun üzerine haklı gösterilemeyecek şekilde orantısız ve aşırı yük bindiği"* ifadeleri ile mülkiyet hakkının ihlal edildiği sonucuna ulaşıldığı görülmektedir. Aynı yönde, bir hukuk devletinin, vergi yükümlü ve sorumlularının mülkiyet hakkını mutlak ve koşulsuz sınırlama yetkisinin olmadığı; vergilendirme yetkisinin kullanımına ilişkin Anayasaya aykırılığın da

²⁸³ İNCE, Eyyüp, "İnsan Hakları Avrupa Mahkemesi ve Anayasa Mahkemesi Kararları Işığında Öngörülebilirlik İlkesi ve Vergilendirme", *Yaklaşım Dergisi*, S.: 273, Eylül 2015, s. 246.

²⁸⁴ YALTI, Billur, "Mülkiyet Hakkına Vergisel Müdahalede Kanunilik: İnsan Hakları Avrupa Mahkemesinin Yeni Kararlarında "Çelişik Mevzuat" ve "Çelişik İçtihat"", *Vergi Sorunları Dergisi*, S.: 276, Eylül 2011, s. 8.

sadece mülkiyet hakkı yönünden değil, Anayasanın 2'nci maddesinde ifadesini bulan hukuk devleti ilkesine, 38'inci maddedeki cezaların şahsiliği ilkesine ve masumiyet karinesine de aykırılıkların söz konusu olabileceği kabul edilmektedir²⁸⁵.

Öte yandan, 12.05.2015 tarihli ve 29353 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan, Anayasa Mahkemesi'nin 11.12.2014 tarihli ve 2013/3245 başvuru numaralı kararında ise, adına vergi ve vergi cezası salınması nedeniyle Anayasa'nın 10'uncu maddesinde düzenlenen yasa önünde eşitlik ilkesinin ve 35'inci maddesinde düzenlenen mülkiyet hakkının ihlal edildiğini ileri süren başvurucunun talebi üzerine, Anayasa'nın 2'nci maddesinde yer alan hukuk devletinin temel ilkelerinden birisi olan belirlilik ilkesine, mülkiyet hakkına ve hukuki güvenlik ilkesine de atıf yapılarak, başvuruya konu yargı kararında, uyuşmazlığa dair olay ve mevzuat değerlendirmesi yapılırken aynı konuya ilişkin Danıştay ilgili dairelerinin istikrar kazanmış kararlarında ulaşılan sonucun aksine ulaşılmaması dolayısıyla ortaya çıkan "öngörülemez" nitelik ve mülkiyet hakkının ihlali nedeniyle başvurunun kabul edildiği görülmektedir. Kararda geçen ifadeler arasında, *"Anayasa'nın 13'üncü maddesi temel hak ve hürriyetlerin sınırlandırılmasına ilişkin genel ilkeleri tespit ederken, vergi ödevine ilişkin 73'üncü maddesi, vergi yoluyla mülkiyet hakkına yapılacak müdahalelerin anayasal sınırlarına ilişkin özel hükümler içermektedir. Bu durumda Anayasa'nın bütünselliği ilkesi gereği, başvuru konusu somut olayın değerlendirilmesinde AİHS'nin (I) No.lu Protokol hükmü ve Anayasa'nın 35'inci maddesiyle birlikte Anayasa'nın 13'üncü ve 73'üncü maddelerinin de göz önünde bulundurulması gerekmektedir."* bölümü önemlidir. Bu kapsamda, Anayasa'nın 13'üncü, 35'inci ve 73'üncü maddelerinin bütünleşik okunmasından, mülkiyet hakkına, kamu giderlerini karşılama amacıyla,

²⁸⁵ **YALTI, Billur**, "Vergi Hukukunda Sorumluluğun Sınırı: Mülkiyet Hakkı: İnsan Hakları Avrupa Sözleşmesi ve Anayasa Çerçevesinde AATUHK, 35 ve Mükerrer 35", *Mualla Öncel'e Armağan*, AÜHF Yayınları No: 243, Ankara 2009, s. 513-514.

bir başka deyişle kamu yararı sebebiyle vergiler yoluyla getirilen yasal sınırlamanın ölçülülük ilkesine aykırı olamayacağı sonucuna ulaşılmaktadır²⁸⁶.

Vergi idareleri tarafından mülkiyet hakkına dönük olarak yapılan uygulamaların, vergilerin ya da başka katkıların veya para cezalarının ödenmesini sağlamak amacını taşımaması, bir başka deyişle fazla ve yersiz alınan vergilerin iade edilmemesinde veya geç iade edilmesinde olduğu üzere uygulama belirgin bir vergi politikasına dayanmıyorsa ve vergi idaresinin yanlış uygulamalarından kaynaklanıyorsa, AİHM, konuyu "mal ve mülkten yoksun bırakma" niteliğinde ve mülkiyet hakkının ihlali olarak değerlendirmektedir²⁸⁷. Bunun ötesinde, vergilendirme-mülkiyet ilişkisinin yalnızca taşınır veya taşınmaz mülkiyeti üzerindeki etki ile değil, tüm malvarlığı üzerindeki sonuç ile değerlendirilmesi gerektiği ifade edilmektedir²⁸⁸. Ancak vergilendirme yoluyla mülkiyet hakkına müdahalenin, meşru bir temele dayanması; kamu yararı ile bireylerin temel hakları arasında adil bir denge gözetilmesi ve adil dengenin gerçekleşmesi çerçevesinde amaçla kullanılan araç arasındaki orantılılığın varlığı halinde devletin mülkiyet hakkına vergilendirme yetkisi yoluyla müdahalesi kabul görmektedir²⁸⁹.

Bu noktada, vergi yükümlüsünün korunmasının, yasama, yürütme ve yargı süreçlerindeki hukuki güvenceleri kapsayarak, yükümlü hakları kavramının insan hakları bütünü içinde değerlendirildiği²⁹⁰, öte yandan adil yargılanma hakkının da

²⁸⁶ **YALTI**, "Vergi Hukukunda Sorumluluğun Sınırı: Mülkiyet Hakkı: İnsan Hakları Avrupa Sözleşmesi ve Anayasa Çerçevesinde AATUHK, 35 ve Mükerrer 35", s. 521.

²⁸⁷ **ŞİMŞEK, Suat**, "Vergi Politikaları, Mülkiyet Hakkı ve Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi", *Maliye Dergisi*, S.: 159, Temmuz-Aralık 2010, s. 327-328.

²⁸⁸ **YALTI**, *Vergi Yükümlüsünün Hakları*, s. 49.

²⁸⁹ **YALTI, Billur**, "Mülkiyet Hakkı Versus Vergilendirme Yetkisi: İnsan Hakları Avrupa Mahkemesine Göre Mülkiyet Hakkına Müdahalenin Sınırı", *Vergi Dünyası Dergisi*, S.: 227, Temmuz 2000, s. 105.

²⁹⁰ **YALTI**, "Mülkiyet Hakkı Versus Vergilendirme Yetkisi: İnsan Hakları Avrupa Mahkemesine Göre Mülkiyet Hakkına Müdahalenin Sınırı", s. 110.

AİHM tarafından vergi davalarında uygulanabilir olmasının savunulduğu²⁹¹ görülmektedir. AİHS'nin adil yargılanma hakkına ilişkin 6'nci maddesinin vergi uyuşmazlıklarında uygulama alanı bulduğu, 14'üncü maddesinin vergi konularında ayrımcılık yasağını garanti ettiği, 8'inci maddesinin ise vergi konuları dâhil olmak üzere özel hayatın gizliliğini koruma altına aldığı, AİHM'nin de bu yönde kararları olduğu görülmektedir²⁹². AİHM, dini grupların vergilendirilmesine ilişkin hususların inançlarını açığa vurma haklarını kullanmalarına engel oluşturduğu ölçüde, AİHS'nin 9'uncu maddesinde yer alan din ve vicdan özgürlüğünün ihlal edildiğine yönelik kararlar da vermektedir²⁹³. Daha da ileri gidilerek, AİHM'nin kaçakçılık fiillerinde, aynı vergi yükümlüsü hakkında aynı suçtan dolayı hem hapis hem de idari para cezası verilmesinin "non bis in idem ilkesi"ne²⁹⁴ aykırı olduğu yönünde karar verdiği de görülmektedir²⁹⁵. Öte yandan, Türk Hukuk Sisteminde, vergi davalarında hak ihlali ekseninde bir yaklaşım ve Anayasa'nın 90'uncü maddesinin 5'inci fıkrasının son cümlesinde geçen, "temel hak ve özgürlüklere ilişkin" bir uluslararası anlaşma olan AİHS çerçevesinde yargısal çözüm üretilebilmesinin hukuki temelini yine Anayasa'nın söz konusu maddesinde mevcut olduğu ifade edilmektedir²⁹⁶.

Görüldüğü gibi, Anayasa Mahkemesi ve AİHM, vergi hukuku alanında gerçekleştirilen idari işlemlerin yargısal denetiminde, vergi yükümlülerinin bir kısım

²⁹¹ **YALTI, Billur**, "İnsan Haklarının Vergi Hukuku Pratiği: Adil Yargılanma Hakkının Vergi Davalarında Uygulanabilirliği", *Vergi Dünyası Dergisi*, S.: 254, Ekim 2002, s. 96.

²⁹² **ROHATGI**, s. 84.

²⁹³ **ÖNCÜ, Gülay Arslan**, "Vergi Hukuku ve Yargılamasında Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesinin Uygulanabilirliği: Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi Kararları Işığında Bir Analiz", *Türkiye Adalet Akademisi Dergisi*, Y.: 6, S.: 20, Ocak 2015, s. 162-163.

²⁹⁴ Aynı kişinin aynı suçtan dolayı çifte yargılanmamasını veya cezalandırılmamasını ifade eden ceza hukuku ilkesi.

²⁹⁵ **YALTI, Billur**, "İHAM'ın Glantz Kararının Ardından: Kaçakçılıkta Para Cezası ve Hapis Cezası Uygulamasının Non bis in idem İlkesine Aykırılığı Üzerine", *Vergi Sorunları Dergisi*, S.: 317, Şubat 2015, s. 91.

²⁹⁶ **YALTI, Billur**, "İnsan Hakları Avrupa Mahkemesi Yargıçları-Türk Vergi Yargıçları: Mülkiyet Hakkı İhlali Okumalarından Bir Örnek: Vergi İadelerinde Zaman/Değer Kayıpları", s. 35.

temel hak ve özgürlüklerinin, bunların sınırlandırılmasına ilişkin kurallara sadık kalınmayarak ihlal edildiğini tespit etmektedir. Vergi anlaşmalarının temel hak ve özgürlüklere ilişkin olup olmadığına yönelik, Anayasanın 73'üncü maddesinin vergi konusunu, herkesin kamu giderlerini karşılamak üzere mali gücüne vergi ödemekle yükümlü olduğu bir "vergi ödevi" olarak düzenlediği; bu düzenlemeye göre vergi anlaşmalarının temel hak ve özgürlüklere ilişkin olmadığı ve bu itibarla Anayasa'nın 90'uncü maddesinin 5'inci fıkrası çerçevesinde yasalardan üstün olmadıklarının savunulduğu görülmektedir²⁹⁷. Ancak yukarıda, "Vergi Anlaşmalarının İşlevleri ve Amaçları" başlığında da belirtildiği üzere, vergi anlaşmaları uyarınca çifte vergilendirmeyi önlemenin amaçlarından birisi, devletlerin birbirinden bağımsız ve farklı olarak kullandıkları vergilendirme yetkilerinin çakışmasının olumsuz sonuçlarına yükümlülerin katlanmamasıdır. Yükümlülerin bu olumsuz sonuçlara katlanmaması amacının arkasında, sınırlar arası yatırımların ve bu yolla ekonomik gelişmeye paralel olarak devletlerin vergi gelirlerinin artması amacı yer almaktadır.

Kaldı ki, vergi anlaşmaları iki taraf devletin ticari gücü ve gerçekleştirdiği yatırımların eşit olması sebebiyle vergilendirme ilkelerini dengeli olarak benimsemiş olsa dahi taraf devletlerin çıkarlarını yüzde yüz telif etmemektedir²⁹⁸. Örneğin, vergi anlaşmalarında yer alan bilgi değişimi ile ilgili düzenlemelerin, son dönemlerde sadece çifte vergilendirmenin önlenmesi amacıyla değil aynı zamanda ya da buna ilave olarak devletlerin gelir kayıplarının önlenmesi amacına da hizmet eder şekilde tasarlanmaya başlandığı; bunun da bilgi değişim maddelerinin sonuçlarının, anlaşmaların genel olarak ortaya çıkış amacından daha ileri gittiği şeklinde

²⁹⁷ IŞIK, *Uluslararası Vergilendirme*, s. 66.

²⁹⁸ BAHAR, s. 20.

yorumlandığı görülmektedir²⁹⁹. Bu açıdan, vergi anlaşmaları, ne yükümlülerin, ne de devletlerin haklarını tam olarak savunan metinler olarak kabul edilemeyecek olsa da vergi yükümlüleri açısından bakıldığında, vergi anlaşmalarının mülkiyet hakkını koruyan düzenlemeler olduğu ve vergi anlaşmalarının temel hak ve özgürlüklere ilişkin hükümlerinin, Anayasa'nın 90'ıncı maddesinin 5'inci fıkrası uyarınca yasalardan üstün tutulacağı söylenebilir.

Ancak bu kabulün Anayasa'nın 73'üncü maddesinde yer alan "*Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırılır*" hükmüne hanel getirip getirmeyeceği de ayrı bir tartışma konusudur. Hükmün lafzına bakıldığında, vergilerin yasallığı ilkesinin, söz konusu mali yükümlülüklerin, normlar hiyerarşisinde yalnızca "yasa" ile konulması, değiştirilmesi veya kaldırılmasının öngörüldüğü, bu itibarla, vergi anlaşmalarının yasalardan üstün tutulmasının, vergilerin yasallığı ilkesi nedeniyle bu sefer de bir Anayasa normu ile çatışacağı ve bu nedenle yasalara üstün tutulamayacağı fikri gündeme gelebilir. Ancak vergi anlaşmalarının hukuki yapısına ilişkin başlıkta da açıklandığı üzere, bu anlaşmalar bir vergi konulması, değiştirilmesi veya kaldırılmasına, bir başka deyişle vergilendirme yetkisinin bir devlete verilmesine değil, zaten var olan vergilendirme yetkilerinin taraf devletler arasında paylaşılmasına ilişkin hükümler içerdiğinden, vergilerin yasallığı ilkesine hanel getiren bir sonuç ortaya çıkmayacaktır.

C. Anlaşmaların Aşılması (Treaty Override)

Vergi anlaşmalarının aşılması, bir devletin ulusal yasalarının, o devlette yürürlükte bulunan bir anlaşmanın veya bütün anlaşmaların hükümlerini aşması,

²⁹⁹ ÖZ, "Bilgi Değişimi ve Türkiye Avusturya Vergi Anlaşması", s. 31-32.

uygulanamaz hale getirmesidir³⁰⁰. Bunun yanında, anlaşmaların hükümlerinin aşılmasının, yürütme organının/vergi idaresinin uygulamaları ve dualist yaklaşımı kabul eden devletler açısından ise anlaşmalardaki taahhütleri yerine getirmeyen yasama organının uygulamaları ile de mümkün olduğu, ancak söz konusu "anlaşmalardan kaçınma (treaty dodging)" ve "anlaşmaları baltalama (treaty undermining)" kavramlarının, terminolojik bağlamda anlaşmaların aşılması olarak kabul edilmemesi gerektiği ifade edilmektedir³⁰¹. Konuya ilişkin farklı olasılıklar söz konusu olabilmektedir³⁰²:

- Bir devletin, anlaşmanın bir hükmünün uygulanmasına ilişkin bir mahkeme kararının etkilerini kaldırmak için yasa çıkarması ve söz konusu mahkeme kararının anlaşmaya aykırı hükümler içermesi ihtimalinde, devletler arasındaki ilişkiler açısından ortaya sorun çıkmayacaktır.
- Anlaşmada tanımlanmayan kavramların devletlerin iç hukukundaki anlamı taşıyacaklarına ilişkin anlaşmada bir hüküm olması ve bir devletin, anlaşma hükümlerinde var olan ancak anlaşmanın uygulanması bakımından anlaşmada özel olarak tanımlanmayan bir kavramın iç hukuktaki tanımını değiştirmesi halinde de anlaşmanın aşılmasından söz edilemeyecektir.
- Bir devletin çıkaracağı yasanın, uygulamada yetkili organların amaçladığı dışında, anlaşma hükümlerine aykırı bir etki yaratması ile anlaşmanın aşılması söz konusu olabilir.

³⁰⁰ OECD, "R(8). Tax Treaty Override", *Model Tax Convention on Income and on Capital 2010 (Full Version)*, OECD Publishing, s. R(8)-2.

³⁰¹ DE SOUSA, Pedro Ribeiro, "Tax Treaty Override", *Fundamental Issues and Practical Problems in Tax Treaty Interpretation*, Series on International Tax Law Univ.-Prof. Dr. Michael Lang (Editor), Editors: Michael Schilcher, Patrick Weninger, Linde, Viyana 2008, s. 251-252.

³⁰² YALTI, *Uluslararası Vergi Anlaşmaları*, s. 82-83.

- Son olarak, bir devletin çıkaracağı yasanın, anlaşma hükümlerinin açıkça aşılmasını amaçlaması durumunda ise devletlerin, anlaşmadan doğan yükümlülüklerini yerine getirmeyi reddetmesi söz konusu olmaktadır.

Anlaşmaların aşılması, taraf devletler arasında var olması gereken güvenin sarsılmasına yol açmasının yanında, bu yönde bir uygulamada ısrar eden devletlerin gelecekte yapacakları anlaşma müzakerelerinde de sorun çıkması sonucunu doğurabilecektir. Uluslararası bir anlaşmaya taraf olmak, devletlerin yasama organının yetkilerini ortadan kaldırmamakla birlikte; anlaşmanın yasama organınca uygun bulunması ile anlaşmanın içeriği bakımından uygulanması konusunda devlete bir sorumluluk yüklenmektedir³⁰³.

Taraf devletler, bir anlaşmayı imzalayıp iç hukuka aktardıktan sonra bu anlaşmalar sadece iç hukukun değil, uluslararası hukukun yönetim ve gözetim kuralları altına da girmektedir³⁰⁴. Bu sorumluluk, "Söze bağlılık" veya "Ahde vefa" (Pacta sunt servanda) ile "İyi niyet" ilkeleri olarak uluslararası hukukta yerini almaktadır. VAHS'nin 26'ncı maddesinde, yürürlükteki her anlaşmanın tarafları bağladığı ve taraflarca iyi niyetle uygulanmak zorunda olduğu düzenlemesi yer almaktadır. Bu hükümlerle bağlantılı olarak, yine VAHS'nin 27'nci maddesinde ise, *"Taraflardan biri, iç hukukun hükümlerini, bir anlaşmanın uygulanmasına özür olarak öne süremez"* düzenlemesi ile kural olarak, anlaşmanın aşılmasının uluslararası hukuka aykırı olduğu belirtilmektedir.

Öte yandan, anlaşmaların vergilere ilişkin kapsamının değişmesine yönelik olarak OECD Modeli'nin 2'nci maddesinin 4'üncü fıkrası hükmü uyarınca, Anlaşma aynı zamanda, imza tarihinden sonra mevcut vergilerin yerine veya onlara ilave

³⁰³ YALTI, *Uluslararası Vergi Anlaşmaları*, s. 83-84.

³⁰⁴ IŞIK, *Uluslararası Vergilendirme*, s. 67-68.

olarak alınacak ve mevcut vergilerle aynı nitelikte olan veya onlara önemli ölçüde benzeyen vergilere de uygulanacaktır³⁰⁵. "Mevcut vergilerle aynı nitelikte olan veya onlara önemli ölçüde benzeyen" ³⁰⁶ ifadelerinin ise açıkça tanımlanması gerekmektedir³⁰⁷. Yeni ihdas edilen verginin özellikle ikametgâh devletin tarafından anlaşma kapsamı dışında değerlendirilmesi sorunlara yol açabilmektedir³⁰⁸.

Bunun yanında, VAHS'nin 46'ncı maddesi³⁰⁹ uyarınca ise ancak objektif iyi niyetin gözlemlenmesi halinde anlaşmaların aşılmasının olanaklı olduğu ifade edilmektedir. Esasen, anlaşmaların aşılması sonucunu doğuran mevzuat hükümlerinin, anlaşma hükümlerinin aşılması amacıyla olmamak kaydıyla, dolayısıyla iyi niyetle ve anlaşma hükümlerinin yorumlanmasında devletlerin özel sektöre bazı konuları dayatmak amacıyla düzenlenmesi, "yorumsal aşım" olarak nitelendirilerek gerçek anlamda bir anlaşma aşımı şeklinde kabul edilmemektedir³¹⁰. Ancak bu "yorumsal aşım" ile "maddi aşım" arasındaki fark her zaman açık olmayıp,

³⁰⁵ İhdas edilen yeni bir verginin anlaşma kapsamında olmasında göz önünde bulundurulacak kıstas, bu verginin niteliği itibarıyla, anlaşmada belirtilen ve gelir üzerinden alındığı taraflarca kabul edilmiş vergilere benzer özellikte olmasıdır. Nitekim bu hüküm gereği, geçmişte Türkiye’de daha önce üç ayrı adla alınan fonların, 3824 Sayılı Yasayla birlikte “Fon Payı” adı altında tek bir kalemde toplanması, Türkiye’nin daha önce imzaladığı vergi anlaşmalarının kapsamı açısından makul bir değişiklik olarak değerlendirilmiş ve Fon Payı’nın bu anlaşmaların kapsamına dâhil olduğu kabul edilmiştir. Bkz.: **TOKMAKKAYA, Murat**, "Faiz Vergisinin Vergi Anlaşmaları Açısından Değerlendirilmesi", *Vergi Dünyası Dergisi*, S.: 221, Ocak 2000, s. 70;

Öte yandan, GİB’in yayınlamış olduğu 1 1 Seri No’lu Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları Genel Tebliği’nde de açıkça fon payının anlaşma kapsamına dâhil olduğu ifade edilmektedir. Bkz.: **GİB**, “1 Seri No’lu Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları Genel Tebliği”, - Erişim Tarihi: 15.09.2015).

³⁰⁶ Söz konusu “önemli” mevzuat değişikliklerinin diğer taraf devlete bildirilmesine ilişkin değerlendirmeler için Bkz.: **SEMERCİGİL**, s. 22.

³⁰⁷ **KASAIZI, Abeid**, "Interpretation of the Material Scope of Taxes Covered by the OECD MC (Art. 2 OECD MC)", *Fundamental Issues and Practical Problems in Tax Treaty Interpretation*, Series on International Tax Law Univ.-Prof. Dr. Michael Lang (Editor), Editors: Michael Schilcher, Patrick Weninger, Linde, Viyana 2008, s. 363.

³⁰⁸ **FINNERTY, MERKS, PETRICCIONE, RUSSO**, s. 12.

³⁰⁹ "Bir Devlet, bir andlaşmayla bağlanma rızasının iç hukukunun andlaşma akdetme yetkisiyle ilgili hükümlerini ihlal etmek suretiyle açıklandığı vakıasına rızasını geçersiz kılan bir gerekçe olarak başvuramaz, meğer ki ihlal aşikâr ve iç hukukunun temel önemi haiz bir kuralı ile ilgili olsun. Bir ihlal, söz konusu meselede normal uygulamaya göre ve iyi niyetle hareket eden herhangi bir Devlet için objektif olarak açık görünüyorsa, aşikârdır."

³¹⁰ **MCINTYRE**, s. 16-17.

anlaşmaların aşıldığının tespiti için anlaşmanın aşılmasına neden olan mevzuat hükmünün konulmasındaki amaçtan çok hükmün yarattığı sonuç önem taşımaktadır.

Bir taraf devletin, diğer devletin tek taraflı olarak bir iç hukuk düzenlemesi ile bir vergi anlaşmasını aşmaya çalışması açısından yapabilecekleri sınırlıdır. Anlaşmaların aşılması durumunda devletlerin ilk başvurabilecekleri yöntem, 2014 OECD Model Anlaşmasının da 2011 UN Model Anlaşmasının da 25'inci maddesinde yer alan "*Karşılıklı Anlaşma Usulü*"nün işletilmesidir³¹¹. Bunun yanında, her iki taraf devletin de iradesinin aynı yönde olması halinde, anlaşmanın uygulanmasından doğan çatışmaların, taraflar için bağlayıcı yorum yapabilen³¹² Uluslararası Adalet Divanı'nın önüne götürülmesi çözüm açısından bir başka yol olarak kabul edilmektedir³¹³. Öte yandan, VAHS'nin 60'inci maddesi uyarınca anlaşmanın hükümlerine aykırılıktan zarar gören devlet, anlaşmayı kısmi veya bütün olarak³¹⁴ feshedebileceği gibi uygulanmasını da durdurabilmektedir.

³¹¹ Karşılıklı Anlaşma Usulü, İkinci Bölümde ayrı bir başlık olarak ele alınmaktadır.

³¹² IŞIK, *Uluslararası Vergilendirme*, s. 71.

³¹³ YALTI, *Uluslararası Vergi Anlaşmaları*, s. 85.

³¹⁴ ROHATGI, s. 37.

İKİNCİ BÖLÜM

VERGİ ANLAŞMALARININ YORUMLANMASI

I. İÇ HUKUKTA YORUM KURALLARI

A. Genel Olarak

Vergi anlaşmalarının yorumlanması, Anayasa'nın 90'ıncı maddesi uyarınca usulüne göre onaylanarak yürürlüğe girmiş uluslararası anlaşmaların normlar hiyerarşisindeki yeri tespit edilerek iç hukukta yasaları uygulayan organlar tarafından gerçekleştirilmektedir. Bu itibarla, vergi anlaşmalarının yorumlanmasında, iç hukuk ve uluslararası hukukta yer alan yorum kurallarının ayrı ayrı incelenerek değerlendirilmesi gerekmektedir. Çalışmanın bu bölümünde ilk olarak iç hukukta vergi normlarının yorumu ve bunlara ilişkin diğer hususlar ele alınacak, devamında ise vergi anlaşmaları açısından uluslararası hukuktaki yorum kuralları incelenecektir.

B. Türk Vergi Hukukunda Yorum Yöntemleri

Yorum yöntemleri, yasanın istemini belirlemede kullanılan araçlar olarak tanımlanmakla, yasanın tamamlanması ve düzeltilmesinde de bu yöntemlerin kullanıldığı ifade edilmektedir³¹⁵. Öte yandan, somut olaya uygulanacak normların çatışması durumunda da yine yorum araçları ile uygulanacak normun belirlenmesi açısından sonuca varılacaktır³¹⁶. Yorum yöntemlerinin amacı, kontrolsüz önyargı kararlarını ve akla uygun olmayan sonuçları önlemektir³¹⁷. Yorum yöntemleri

³¹⁵ ŞANVER, Salih, s. 186.

³¹⁶ Konuya ilişkin olarak, İYUK ve VUK arasındaki norm çatışmalarının çözümü örneği için Bkz.: CANYAŞ, Oytun, "İdari Yargılama Usulü Kanunu ve Vergi Usul Kanunu Arasındaki Çatışmaların Klasik Yöntemle Çözümü", *Türkiye Barolar Birliği Dergisi*, Y.: 26, S.: 110, 2014, s. 189-218.

³¹⁷ BİRSENOĞUL, Hakan, "Vergi Hukukunda Yorumun Hukuksal Dayanağı", *Mali Pusula Dergisi*, Y.: 2, S.: 23, Kasım 2006, s. 121.

yelpazesinin bir ucunda yasaların mutlak üstünlüğü, diğer ucunda ise yargıcın mutlak serbestliği görüşünün bulunduğu savunulmaktadır³¹⁸.

Türk Vergi Hukuku'nda ispat ve yoruma ilişkin ana düzenleme olan, VUK'un 3'üncü maddesini³¹⁹ hâlihazırdaki şekilde değiştiren 2365 sayılı Yasa'nın, söz konusu maddenin değişikliğine ilişkin gerekçesinde; VUK'ta yasa maddelerinin ne şekilde anlaşılması ve uygulanması gerektiği konusuna ışık tutan bir yorum hükmünün mevcut olmadığı; bu nedenle uygulamada sorunlara yol açan bu konu karşısında, hukuk bilimine uygulanan yorum metodları ve Batı ülkeleri vergi hukukunda yer alan yorum metodları incelenmesinin ardından Bilimsel Yorumlama Metodu'nun yapısı ve niteliklerine en uygun metod olduğu sonucuna varılarak ilgili madde hükmünün getirildiği ifade edilmektedir³²⁰.

1. Deyimsel Yorum Yöntemi

VUK'un 3'üncü maddesinde ifade edilen yorum yöntemlerinden ilki, deyimisel yorum yöntemidir. Bir yasa kuralının anlamını çıkartabilmek için başvurulacak ilk yöntem olan ³²¹ deyimisel yorum yöntemine göre, normun anlamlandırılması sürecinde ilk olarak hükmün kavramlar, deyimler açısından anlamı araştırılacaktır. Yasa koyucu, hükmü düzenlerken yasanın lafzı ile ruhunun, bir başka anlatımla sözü ile özünün her durumda aynı yönde olmayabileceğini, bunlar arasında bir çatışmanın

³¹⁸ KARAYALÇIN, s. 87.

³¹⁹ VUK'u "*Vergi Kanunlarının Uygulanması ve İspat*" başlıklı 3'üncü maddesinin (a) bendinde; "*Vergi kanunlarının uygulanması: Bu Kanunda kullanılan "Vergi Kanunu" tabiri işbu Kanun ile bu Kanun hükümlerine tabi vergi, resim ve harç kanunlarını ifade eder.*

Vergi kanunları lafzı ve ruhu ile hüküm ifade eder. Lafzın açık olmadığı hallerde vergi kanunlarının hükümleri, konuluşundaki maksat, hükümlerin kanunun yapısındaki yeri ve diğer maddelerle olan bağlantısı göz önünde tutularak uygulanır." düzenlemesi yer almaktadır.

³²⁰ ÖZBALCI, Yılmaz, *Vergi Kanunları ve Gerekçeler*, Vergi Hukuku Külliyyat Serisi, Vergi Kanunları, Ankara 1983, s. 3-5.

³²¹ ÖNCEL, KUMRULU, ÇAĞAN, s. 19.

bulunabileceğini düşünmüştür³²². Hükümün ifadesinden, lafzın açık olmadığı hallerde vergi yasalarındaki hükümlerin tarihsel ve sistematik yorum yöntemlerine başvurularak uygulanacağı anlaşılmalı, deyimisel yorum yöntemine diğer yorum yöntemlerinden önce başvurulacağı söylenebilir. Deyimsel yorum yönteminin, doktrinde de "yorumda araçlar hiyerarşisi"nin en üstünde yer aldığı savunulmaktadır; zira "yasalar sözcüklerle kazanılmışlardır."³²³ . Yasanın sözünün özüne üstün tutulması, vergilerin yasallığı ilkesinin de bir parçası olup, bu şekilde yasa koyucu, deyimisel yorum yöntemini ilk sıraya koymuştur. Ancak deyimisel yorum yöntemi tercih edilse bile yasanın deyimisel yorumu özüne aykırı olamayacaktır³²⁴.

VUK'un 3'üncü maddesi uyarınca vergi yasalarının lafzı ve ruhu ile hüküm ifade edeceği anlatımının, TMK'nın ilk maddesine uygun olarak kabul edildiği görülmektedir³²⁵. Burada, vergi yasalarının ruhuna yapılan atfın, çalışmanın Giriş Bölümünde ele alınan, normun, yasa koyucu dışında ortaya çıkan kendi niyetini referans aldığı söylenebilir. Öte yandan, deyimisel yorum yönteminde vergi yasalarında kullanılan kavramlara ilişkin olarak, vergi normlarında bu kavramların ilgili bulunduğu alanlarda yerleşmiş anlamlarına bakılacaktır. Arama konusunda 5271 sayılı Ceza Muhakemeleri Yasası'na açık atıf yapan VUK'un 147'nci madde hükmü buna örnek olarak gösterilebilir³²⁶. Vergi normlarının, bazı kavram ve deyimleri ilgili olduğu alandan farklı düzenlemesine örnek olarak da GVK'nın, gayrimenkul kavramını TMK'daki formüle edilmiş biçiminden farklı tanımlaması

³²² SAYGILIOĞLU, Nevzat, "Türk Vergi Hukukunda Yorum Biçimi", *Vergi Dünyası Dergisi*, Haziran 1987, s. 10-11.

³²³ KARABATAK, s. 42.

³²⁴ UFUK, M. Tahir, "Vergi Hukukunda Yorum ve Kıyas", *Yaklaşım Dergisi*, S.: 101, Mayıs 2001, s. 105.

³²⁵ YILMAZ, Elif, "Kanuna Karşı Hilenin Vergi Hukukundaki Görünümü Olarak Peçeleme Kavramı ve Muvazaa ile Mukayesesi", *Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, C. XVII, Y. 2013, S.: 1-2, s. 1760.

³²⁶ BİRSENOĞUL, "Vergi Hukukunda Yorumun Hukuksal Dayanağı", s. 115.

gösterilebilir³²⁷. Vergi hukukunun, özel hukuka hiç atıf yapmaması veya dolaylı atıf yapması nedeniyle vergi hukuku hükümlerinin uygulanmasında şüpheye düşülmesi durumunda ise, özel hukuktaki tanımların, vergi hukukunun diğer kavram ve kurallarıyla çelişmemesi durumunda dikkate alınabileceği savunulmaktadır³²⁸. Bunun yanında, yasa hükmünün dışına çıkılmadığı sürece karşıt kavram yolunun yorumda kullanılabilmesi söylenebilir³²⁹.

2. Tarihsel Yorum Yöntemi

Yazarın ruhuna uygun tarihsel yorumun, içeriklerin karmaşık ve kavranılmaz doğaları nedeniyle zorunlu olduğu savunulmaktadır. "*Euclid'i yorumlarken der Spinoza, hiç kimse bu yazarın hayatını, çalışmalarını ve alışkanlıklarını hesaba katmaksızın anlayamaz*"³³⁰. Tarihsel yorum yöntemi, yasaların, tasarı veya taslakları, gerekçeleri, meclis komisyonundaki veya genel kuruldaki görüşme tutanaklarından oluşan "hazırlık malzemeleri" üzerinde, yasa koyucunun yasanın yapıldığı andaki iradesinin araştırılmasını amaçlayan yorum yöntemidir³³¹. Öte yandan, normun yorumlanmasında, yorumun yapıldığı zamanın koşullarının göz önünde bulundurulması da "yasanın sosyolojik yönü" olarak adlandırılmaktadır³³². Tarihsel yorum yönteminin, hükümdarın iradesinin yasa teşkil ettiği mutlakıyetle yönetilen rejimlerde uygun olabileceği, ancak parlamenter rejimlerde bu iradeyi tespit etmenin kolay olmadığı savunulmaktadır³³³.

³²⁷ BİRSENOĞUL, "Vergi Hukukunda Yorumun Hukuksal Dayanağı", s. 115.

³²⁸ SAYGILIOĞLU, *Vergi Hukukunda Yorum*, s. 44.

³²⁹ ÇOKYİĞİT, Yusuf, "Vergi Hukukunda Yorum", *Vergi Dünyası Dergisi*, S.: 278, Ekim 2004, s. 133.

³³⁰ GADAMER, *Hakikat ve Yöntem*, Birinci Cilt, s. 252.

³³¹ BİRSENOĞUL, "Vergi Hukukunda Yorumun Hukuksal Dayanağı", s. 117.

³³² SAYGILIOĞLU, *Vergi Hukukunda Yorum*, s. 9-10; ÖNCEL, KUMRULU, ÇAĞAN, s. 21.

³³³ KARABATAK, s. 50.

Tarihsel yorum yöntemine göre, sözün, öze ya da yasa koyucunun asıl amacına aykırı olduğu sonucuna varılırsa yasa hükmünü ruhuna, asıl amacına uygun olarak yorumlamak gerekmektedir. Bu seçimin, yasaların üstünlüğü ve yargıcın yasama organının yasa şeklinde oluşan iradesine uygun karar verme görevinin bir sonucu olmasından kaynaklandığı çıkarımı yapılmaktadır³³⁴.

3. Sistematik Yorum Yöntemi

Sistematik yorum yöntemi, vergi normunun yalnızca içerdiği kavramlara değil, aynı zamanda başlığına, madde başlıklarına ve üst başlıklara bakılarak, bir başka deyişle bir yandan ilgili yasa içerisindeki konumu, bir yandan da Türk Vergi Sistemi'ni oluşturan diğer hükümler açısından anlamının araştırılmasıdır³³⁵. Sistematik yorumun, bir yorum yöntemi olmaktan çok, hukukun tüm kurallarıyla uyumlu ve tutarlı bir bütün oluşturduğu düşüncesi ile diğer yöntemlerin topluca uygulanması olarak kabul edildiği görülmektedir³³⁶. Buna göre sistematik yorum, yapbozun, bir bütünü oluşturan parçalara göre değil, tamamlanmış olarak bütünü üzerinden anlamlandırılmasıdır.

4. Amaçsal Yorum Yöntemi

Amaçsal yorum yöntemi ile vergi normunun ekonomik gelişmeler sonucunda, uygulanacağı anda kazandığı anlamın araştırılması söz konusudur. Bu yorum yönteminde normun değişen sosyal ve ekonomik verilerden yararlanılarak ortaya çıkarılacak olan objektif anlamı önem taşımaktadır³³⁷. Bu yönüyle, normun yorumlanmasında, kendisini oluşturan yasa koyucunun iradesinin değil de uygulanacağı andaki objektif anlamının ele alınması, yukarıda Giriş Bölümü altında

³³⁴ KARAYALÇIN, s. 85.

³³⁵ BİRSENOĞUL, "Vergi Hukukunda Yorumun Hukuksal Dayanağı", s. 117.

³³⁶ AYBAY, AYBAY, s. 351.

³³⁷ ÖNCEL, KUMRULU, ÇAĞAN, s. 21.

sözü geçen "metnin niyeti"nin de yorum yöntemleri açısından dikkate alındığını göstermektedir. Norm oluşturulduktan sonra bağımsız bir varlık haline gelen³³⁸ "metnin iradesi"ni merkeze koyan bu yorum yöntemi, normda aranacak iradeyi, yasa koyucunun sübjektif iradesinden çıkararak normun objektif iradesine taşınması nedeniyle tarihsel yorum yönteminden farklı bir özellik göstermektedir.

Vergi hukuku açısından amaçsal yorumun, "vergi yasalarının konuluşundaki amaç" olan kamu giderlerine katkı sağlama amacı kapsamında kabul edildiği görülmektedir³³⁹. Bu noktada yorumun amacı kamu yararı olarak belirtilse de, bunun içinde hem devletin hem de yükümlülerin hakları yer almakta³⁴⁰, yorumun, vergide adalet, eşitlik ve mali güce göre vergilendirme ilkelerini en objektif şekilde gerçekleştirecek yapıya sahip olması gerekmektedir³⁴¹. Ancak amaçsal yorum yönteminin vergi normlarının anlamlandırılması sürecinde, yalnızca yasanın sınırları içinde kalmak kaydıyla kullanılabilmesi göz ardı edilmemelidir³⁴².

Buna ek olarak, yorumun doğruya ulaşmak için girilen bir yol değil de bir "amacı" olduğunun kabulü, doğruyu arama sürecine aykırıdır. Vatandaş ile devlet arasındaki en somut ilişkilerden birini düzenleyen ve bu noktada yükümlünün hakları açısından hukuki güvenlik, yasallık gibi ilkelerin kabul edildiği vergi hukukuna ilişkin olarak vergi normlarında, yorumun "amacını" aramak, normların uygulanması sürecinde söz konusu ilkelerin gerçekleşmesini de zorlaştıracaktır. Bu noktada, amaçsal yorumu hukuk yaratma ile karıştırmamak gerekmektedir. Amaçsal yorumda, ortada anlamlandırılmasında duraksamalar olan bir vergi normu bulunmaktadır.

³³⁸ KARABATAK, s. 45.

³³⁹ BİRSENOĞUL, "Vergi Hukukunda Yorumun Hukuksal Dayanağı", s. 120.

³⁴⁰ SAYGILIOĞLU, *Vergi Hukukunda Yorum*, s. 46.

³⁴¹ ŞİŞMAN, Bülent, "Vergi Hukukunda Yorum ve Yorumun Öğeleri", *Vergi Dünyası Dergisi*, S.: 252, Ağustos 2002, s. 69.

³⁴² SAYGILIOĞLU, "Türk Vergi Hukukunda Yorum Biçimi", s. 12.

Hukuk yaratmada ise yargıç, yasa koyucu gibi hareket ederek hakkında hüküm bulunmayan bir konu hakkında hüküm getirmektedir.

Öte yandan, vergi hukukunda normların yorumunda özel bir yorum yöntemi olmadığı, bununla birlikte vergi hukukuna hâkim ilkelerin ve genel amacın yorumda dikkate alınması ve vergi normunun anlamlandırılmasında bütün yorum yöntemlerinin birlikte kullanılması gerektiği³⁴³, kullanılan yorum yöntemlerinin, vergi normunun gerçek anlamının tespitinde eşit ağırlığa sahip olduğu sonucuna varılmaktadır³⁴⁴. Aşağıdaki başlıkta, vergi hukukuna hâkim ilkeler ve bunların bu başlıkta ele alınan vergi normlarının yorumu üzerindeki etkisine değinilecektir.

C. İç Hukukta Vergi Normlarının Yorumunu Etkileyen Diğer Konular

Kamu hukukunun bir dalı olan vergi hukuku bakımından yorum konusu daha farklı bir açıdan incelenmeyi gerektirmektedir. Bu nedenle, yukarıdaki yorum yöntemlerinin, vergi hukukuna hâkim ilkelere ters düşmeyecek şekilde uygulanması gerekmektedir. Bu ilkelerin en önemlilerinden olan vergilerin yasallığı ilkesi; vergilerin genel, objektif ve düzenleyici işlemlerle konulmasını, bunun yanında bireysel ve sübjektif nitelikteki vergi tarh ile tahsil işlemlerinin de vergi yasalarına uygun ve doğru olarak yapılmasını içermektedir³⁴⁵. Böylece, vergilerin konulmasını olduğu kadar, vergilendirme işlemlerinin de yasaya uygun olmasını da yasallık ilkesi çerçevesinde değerlendirmek gerekmektedir³⁴⁶. Deyimsel yorum yöntemi dışındaki yöntemlerin, yasa metninin açık olmadığı hallerde ve vergilerin yasallığı ilkesinin³⁴⁷

³⁴³ **AKKAYA**, *Vergi Hukukunda Ekonomik Yaklaşım*, s. 55 ve 114.

³⁴⁴ **AKMAN, İnci Solak**, "Vergi Güvenlik Önlemlerinin Teorik Çerçevesi", *Prof. Dr. Mualla Öncel'e Armağan*, C.: II, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayını, Ankara Üniversitesi Yayınları No. 243, Ankara 2009, s. 1163.

³⁴⁵ **ÖNCEL, KUMRULU, ÇAĞAN**, s. 40.

³⁴⁶ **KUMRULU, Ahmet**, "Vergi Hukukunun Bir Kısım Anayasal Temelleri", *AÜHFD*, C. 36, S. 1, 1979, s. 150-151.

³⁴⁷ Vergi hukukundaki yasallık ilkesi ile ceza hukukundaki yasadışı suç ve ceza olmaz ilkesinin paralellik göstermekle birlikte, ceza hukukundaki takdire ve vicdana dayalı delil ilkesinin vergi

sınırları içinde geçerli olacağı, zira vergilerin yasallığı ilkesinin asgari bir hukukî pozitivizmi³⁴⁸ yapısında içermekte olduğu savunulmaktadır³⁴⁹. Normdaki bir kelimeye yüklenmesi mümkün olmayan bir anlamın yorum yoluyla verilmesi, yorum faaliyetinden çok hukuk yaratma ve yasayı tamamlama faaliyeti olacağından, vergi hukuku alanında böyle bir yetkinin kullanılması mümkün değildir³⁵⁰.

Verginin yadsınamayacak ekonomik yönü ile vergilendirmenin tarafları arasındaki hukuki nitelikli ilişki arasında, yasallık ilkesi, hukuk devleti ilkesine de bağlı olarak vergi borçlusunun korunması ve verginin hukuki yönünün ağırlığını artırmakta olup; günümüz yorum anlayışının da bu yönde geliştiği savunulmaktadır³⁵¹. Bu şekilde, örf adet hukukunun da iç hukuk bakımından vergi hukukunun kaynağı olamayacağı, ancak yasalarda açıkça belirtilen hallerde örf adet hukukuna başvurulabileceği söylenebilir³⁵².

Hukuk devleti açısından, "devletin ülkesi üzerindeki egemenliğine dayanarak, vergi alma konusunda sahip olduğu hukuki ve fiili güç" olarak tanımlanan³⁵³ vergilendirme yetkisinin sınırlarından biri olan hukuki güvenlik ilkesi ise, herkesin tabi olacağı hukuk normlarını önceden bilerek, takınacağı tutumunu buna göre ortaya

hukukunda geçersiz olduğu ifade edilmektedir. Bkz.: **KÜÇÜK, Muzaffer**, "Vergi Hukukunda Yorum", *Vergi Dünyası Dergisi*, S.: 205, Eylül 1998, s. 138.

³⁴⁸ Normativist hukuki pozitivizm çerçevesinde hukukun ne olduğu sorusuna cevap arayan Avusturyalı bir hukukçu olan Hans Kelsen, "Saf Hukuk Teorisi"nin girişinde, teorisinin hukuki normlar dışında bütün ikincil kaynaklara kapalı olduğuna yönelik iradesini ortaya koymakla, hukuk "bilimini" daha önce erişilmemiş bir seviyeye oturtmuştur. Ancak Herbet L.A. Hart tarafından kabul edilen ve dilin açık uçluluğunu kabul eden teoriye göre, yargı organları, takdir yetkileri kapsamında hukukun ne olduğuna karar verme ve içtihat ve normların yorumlanması/uygulanmasında bir yaratıcı güce sahip olma gibi yetkilere sahiptirler. Bkz.: **ROCHA**, s. 40-43.

³⁴⁹ **ÖNCEL, KUMRULU, ÇAĞAN**, s. 23.

³⁵⁰ **ÖNCEL, Mualla, AKKAYA, Mustafa**, "Gayrimenkul Sermaye İratlarının Yıllık Beyannamede Toplanması Üzerine Bir Başka Görüş -Vergi Hukukunda GVK md. 86 Örneği Üzerinden Yorum-", *Vergi Sorunları Dergisi*, S.: 134, Kasım 1999, s. 51.

³⁵¹ **KIVANÇ, Hakan**, "Vergi Hukukunda Yorum",

(www.alomaliye.com/2008/hakan_kivanc_vergi_huk_yorum.htm - Erişim Tarihi 11.04.2015).

³⁵² **ÖZKAN, Murat**, "Vergi Hukukunda Yorum", *Yaklaşım Dergisi*, S.: 139, Temmuz 2004, s. 139.

³⁵³ **ÇAĞAN, Nami**, *Vergilendirme Yetkisi*, Kazancı Hukuk Yayınları, İstanbul 1982, s. 3.

çıkabilmesi anlamına gelmektedir³⁵⁴. Bu ilke uyarınca, kişilik haklarına doğrudan müdahalenin meşruiyetini sağlayan vergi hukuku normları da kişilere, bazı temel hak ve özgürlükler bakımından belirsizlik getirmemeli, aksine güvenlik sağlamalıdır. Hukuki güvenlik ilkesi; vergilendirmenin belirli olmasını, kıyas yasağını ve vergi yasalarının geriye yürümezliğini içermektedir³⁵⁵. Bu açıdan, vergi yasalarının geriye yürümezliği, yasallık ilkesinin bir tamamlayıcısı niteliğindedir³⁵⁶. Yasallık ve hukuki güvenlik ilkeleri, vergi yasalarında açıkça gösterilmedikçe, benzer vergi konularının kıyas yoluyla yasa kapsamına alınarak yorumlanmasını engellemektedir³⁵⁷.

Öte yandan, vergi yasalarının içeriğinin belirlenmesinde ve somut olaylara uygulanmasında, olguların biçimsel yapısı yerine maddi ve ekonomik yapısının tercih edilmesi olarak tanımlanan³⁵⁸ ekonomik yaklaşımın³⁵⁹, vergi anlaşmalarının yorumu açısından taşıdığı önem, Anayasanın 90'ıncı maddesi uyarınca vergi anlaşmalarının da yasa hükmünde kabul edilmesi ve vergi anlaşmalarındaki hükümlerin de genel suiistimali önleyici hüküm olan VUK'un 3'üncü maddesi kapsamında anlamlandırılacak olmasından ileri gelmektedir. Aşağıda "Vergiden

³⁵⁴ ÖNCEL, KUMRULU, ÇAĞAN, s. 45-46.

³⁵⁵ Vergiler yanında ek mali yükümlülükler açısından da hukuki güvenlik, belirlilik, geriye yürümezlik, öngörülebilirlik gibi ilkelerin uygulama alanı bulması gerektiğine dair Bkz.: GÖKER, Cenker, "Dış Ticaret İşlemlerine Konulan Ek Mali Yükümlülüklerde Öngörülebilirlik İlkesi Üzerine Bir Deneme", *Ankara Barosu Dergisi*, 2013/1, s. 123.

³⁵⁶ ÇAĞAN, Nami, "Demokratik Sosyal Hukuk Devletinde Vergilendirme", *AÜHFD*, Y.: 1980, C.: 37, S.: 1-4, s. 141.

³⁵⁷ UFUK, s. 106.

³⁵⁸ KANETİ, Selim, "Vergi Hukukunda Yorum ve Nitelendirme", *İktisat ve Maliye*, C.: XXII, S.: 12, Mart 1986, s. 465.

³⁵⁹ Ekonomik yaklaşımın bir başka görünümü ise, içtihat hukuku ile geliştirilen "özün şekle üstünlüğü ilkesi" olarak ABD hukukunda vücut bulmuştur. Bu ilke, ABD Vergi İdaresi'nin vergiye tepki gösteren vergi yükümlülerine karşı kullandığı araçlardan birisidir. Bu ilkeye göre de, işlemlerin vergisel sonuçlarının belirlenmesinde hukuki görünümleri yerine ekonomik sonuçlarının öne çıkarılması esas alınmaktadır. Bkz.: AKÇAOĞLU, Ertuğrul, "ABD Hukukunda Özün Şekle Üstünlüğü İlkesi", *Ankara Barosu Dergisi*, 2012/2, s. 173.

Öte yandan, ekonomik gerçeğin üstün tutulduğu durumlarda, işlemin ekonomik özü, yasada tasarlanmış olan vergi işlemini desteklememektedir. Bkz.: DONALDSON, J. Bruce, "When Substance-over-Form Argument is Available to the Taxpayer", *Marquette Law Review*, Volume 48, Issue 1, Summer 1964, s. 44.

Kaçınma ve Yorum” başlığı altında irdeleneceği üzere, OECD’nin yaklaşımı, vergi anlaşmalarının kötüye kullanımı durumunda iç hukuk hükümlerine başvurmanın anlaşmanın amaçlarına aykırı düşmeyeceği yönündedir.

Bu çerçevede, VUK’un 3’üncü maddesinin (b) bendi³⁶⁰, vergi yasalarının her türden kötüye kullanımını kapsayan, "genel suiistimali önleyici hüküm"³⁶¹ niteliğinde bir düzenlemedir³⁶². Vergi normlarının anlamlandırılması ve vergiyi doğuran olayın saptanıp nitelendirilmesi anında söz konusu olan³⁶³ ve bu niteliğiyle VUK’un 3’üncü ve 9’uncu maddelerinde pozitif dayanaklarını bulan ve amaçsal yorumun bir türü kabul edilen³⁶⁴ ekonomik yaklaşımın, hem maddi olayın belirlenmesini, hem de hukuk kuralının yorumunu içeren bir üst kavram olarak kullanıldığı görülmektedir³⁶⁵.

Ekonomik yaklaşım, delil serbestisi ile birlikte uygulama alanı bulmakla³⁶⁶ birlikte, bu delil serbestisinin teorik olarak hem vergi idaresi, hem de yükümlü açısından faydalanılabilir olması gerekmektedir. Yasanın, bu hareket alanı genişletilmiş yorum yöntemini, yalnızca lafzın açık olmamasına özgülediği kabul

³⁶⁰ "İspat: Vergilendirmede vergiyi doğuran olay ve bu olaya, ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti esastır.

Vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti yemin hariç her türlü delille ispatlanabilir. Şu kadar ki, vergiyi doğuran olayla ilgisi tabii ve açık bulunmayan şahit ifadesi ispatlama vasıtası olarak kullanılamaz.

İktisadi, ticari ve teknik icaplara uymayan veya olayın özelliğine göre normal ve mutad olmayan bir durumun iddia olunması halinde ispat külfeti bunu iddia eden tarafa aittir."

³⁶¹ **YALTI**, "Transfer Fiyatlandırmasında Vergi Anlaşması Uygulaması", s. 9-10.

³⁶² Bu yöndeki genel nitelikteki önleyici hükümlere karşı ise, söz konusu hükümlerin AB Direktifleri ve taraf olunan ikili anlaşmaları çerçevesinde terk edilerek özel istisna hükümlerinin getirilmesi gerektiği savunulmaktadır. Bkz.: **ŞANVER, Ali**, *Türk Vergi Hukukunda Yorum ve İspat Paneli Değerlendirme Raporu 24 Kasım 2010*, Türk Sanayicileri ve İşadamları Derneği Vergi Çalışma Grubu Toplantılar Serisi - II, Aralık 2011, s. 88.

³⁶³ **AKKAYA, Mustafa**, "Vergi Borcunu Etkileme Çabalarının Anayasal Vergilendirme İlkeleri Karşısındaki Konumu", *Vergiden Kaçınmanın Önlenmesi: Ulusal ve Uluslararası Vergi Hukukunda Alınan Önlemler*, Uluslararası Vergi Hukuku Konferansları Serisi - 2, Editör: Billur Yaltı, Beta Basım Yayın Dağıtım, İstanbul 2014, s. 29.

³⁶⁴ **TAŞKIN, Yasemin**, "Vergi Hukukunda Ekonomik Yaklaşım İlkesine Genel Bakış", *Mali Çözüm Dergisi*, S. 109, Ocak-Şubat 2012, s. 70.

³⁶⁵ **ÖNCEL, KUMRULU, ÇAĞAN**, s. 25.

³⁶⁶ **KANETİ, Selim**, *Vergi Hukuku*, Filiz Yayınevi, İstanbul 1989, s. 36.

edilirse³⁶⁷, bu yönden, vergi idaresine sınırları çok genişletilmiş bir "yorum serbestisi" verilmediği söylenebilir. Öte yandan, kıyas yasağı da ekonomik yaklaşım ve amaçsal yorumun sınırını oluşturacaktır³⁶⁸. Vergi idaresi, ekonomik yaklaşımın dayanağını oluşturan vergi hukukunda gerçeklik ilkesi uyarınca tarafların beyan ettikleri/dış dünyaya yansıttıkları ile gerçek iradeleri arasında bir farklılık bulunup bulunmadığını araştırır; zira özel hukuk işlemlerinde “gerçek nitelik” tarafların iradesine uygun olmalıdır³⁶⁹.

Ekonomik yorumun, vergi hukukunun kamu hukuku bütünü içinde yer almasına rağmen, ödeme gücü göstergelerinin özel hukuk formları içinde ortaya çıkması nedeniyle özel hukukla yoğun ilişkilerinin yorum konusunda yarattığı sorunların çözümü için geliştirilen bir yöntem olduğu savunulmaktadır³⁷⁰; zira bu şekilde hukuki meşruiyete, ekonomik olgulara dayanılarak da ulaşılabilmektedir³⁷¹. Öte yandan, ekonomik yaklaşımın sınırlarına ilişkin olarak “ekonomik yorumun” eksik yasal durum için temel olmadığı; yasa kuralının olağan anlamını aşamayacağı ve var olan olay yerine varsayılan olayı koyamayacağı savunulmaktadır³⁷².

II. VERGİ ANLAŞMALARININ YORUMLANMASI ve ULUSLARARASI HUKUKTA YORUM KURALLARI

İç hukuk kurallarının yorumlanmasının gerekliliği gibi, vergi anlaşmalarının uygulanması aşamasında, taraf devletlerin iradelerinin neler olduğunun ortaya

³⁶⁷ **KİTİŞ, Begüm**, "Vergi İncelemelerinde "Özün Önceliği" Kavramı Ne Zaman Uygulanmalı?", (<http://www.kpmgvergi.com/Blog/Pages/FullBlog.aspx?article=388> - Erişim Tarihi 02.04.2015).

³⁶⁸ **ÖNCEL, KUMRULU, ÇAĞAN**, s. 30.

³⁶⁹ **AKKAYA, Mustafa, BAYAR, İbrahim Nihat, CANYAŞ, Oytun**, "Vergi Hukukunda 'Emsallere Uygunluk' ve 'Gerçeklik' İlkesi (Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 13'üncü Maddesi Bağlamında Bir İrdeleme)", *Vergi Sorunları Dergisi*, S.: 276, Eylül 2011, s. 24.

³⁷⁰ **AKKAYA**, "Vergi Hukukunda Ekonomik Yaklaşım", s. 65.

³⁷¹ **SABAN, Nihal**, "Vergi Suçlarında Affi Anayasa ile Sorunsallaştırmak", *Anayasa Yargısı Dergisi*, C.: 18, 2001, s. 464.

³⁷² **ŞANVER, Salih**, s. 194.

konulması bakımından³⁷³ yorum faaliyetinin gerçekleştirilmesi gerekmektedir³⁷⁴. Ancak yorum faaliyetinin de yalnızca uluslararası anlaşmalar ile sınırlı olmadığı unutulmamalıdır. Uluslararası hukukun asli kaynakları, uluslararası örf ve adet, hukukun genel ilkeleri ve uluslararası anlaşmalardır³⁷⁵. Uluslararası vergi hukukunun kaynakları arasında, çok taraflı uluslararası anlaşmalar, kapsayıcı ve sınırlı çift taraflı çifte vergilendirme anlaşmaları, uluslararası örf ve adet hukuku³⁷⁶ ve hukukun genel ilkeleri bulunmaktadır³⁷⁷. İç hukuka göre otonom bir yapıya sahip olarak kabul edilen vergi anlaşmalarının³⁷⁸ içerdiği terimlerin bir kısmının iç hukukta karşılıkları bulunmamakta veya anlaşmada tanımlanan terimler ile iç hukuktaki terimlerin anlamları farklılıklar yaratabilmektedir. Öte yandan vergi anlaşmaları ile iç hukuk kuralları arasında yoruma ilişkin olarak metodlar açısından bir farklılık bulunmadığı ifade edilmektedir³⁷⁹. Söz konusu anlaşmaların son noktada iç hukukta uygulanacak olması, yasama ve yürütme organlarının iç hukukta koyduğu normlara göre farklılık gösteren bu metinlerin yorumlanması konusunun önemini arttırmaktadır.

Vergi anlaşmalarının, özellikle iç hukuka yapılan atıflarının uygulanması, anlaşmaların teknik yapıları ve taraf devletlerin vergi sistemleri arasındaki farklar gibi nedenlerden dolayı doğru, ortak ve uygulanabilir biçimde yorumlanması, doğru uygulamayı sağlamaktadır. Öte yandan, birbiriyle uyumsuz vergi sistemlerinin arasındaki ilişkilere uygulanmaları bakımından³⁸⁰ vergi anlaşmalarının terimlerinin evrensel anlamlarının saptanması, eşit ve hakkaniyete uygun uygulamaları ve

³⁷³ İŞİK, *Uluslararası Vergilendirme*, s. 70.

³⁷⁴ YALTI, *Uluslararası Vergi Anlaşmaları*, s. 86.

³⁷⁵ SUR, s. 19.

³⁷⁶ Uluslararası örf ve adet hukuku da Uluslararası Adalet Divanı Statüsünün 38'inci maddesi uyarınca uluslararası hukukun asli kaynakları arasında gösterilmektedir.

³⁷⁷ ROHATGI, s. 14.

³⁷⁸ LANG, s. 40.

³⁷⁹ LANG, s. 37.

³⁸⁰ İŞİK, *Uluslararası Vergilendirme*, s. 73.

dolayısıyla anlaşmaların amacının gerçekleşmesini sağlayacaktır. Taraf devletler arasında imzalanan metin yalnızca bir rehber olup anlaşmaların yorumlanmasında temel ilkelerin belirlenmesi gerekmektedir. Vergi anlaşmalarının uluslararası anlaşma niteliği nedeniyle yorum kuralları ve araçları da uluslararası hukukun kurallarına tabi olacaktır.

İç hukukun aksine, vergi anlaşmaları, taraf devletlerin karşılıklı anlayışlarına dayanmakta olup; daha soyut ve geniş amaca yönelik bir "özün şekle üstünlüğü" yaklaşımına uygun bir yorum gerektirmektedir³⁸¹. Vergi anlaşmalarının farklı yorumlanması ve dolayısıyla farklı uygulanmasına bağlı veya vergi yükümlüsünün tespit edilmesine ilişkin farklı yorum ve uygulamalar da vergi uyumsuzluklarına yol açabilmektedir. Bu konuya örnek olarak, taraf devletlerden birinin gelir elde eden ortaklığı vergi yükümlüsü olarak; diğer devletin ise ortaklık yerine ortakları vergilendirilebilir kişi olarak kabul etmesi gösterilebilir³⁸². Konuyla ilgili olarak OECD'nin hazırladığı Rapora³⁸³ göre ortaklığın yasal merkezinin bulunduğu devletin yaklaşımı diğer devlet tarafından esas alınmaktadır.

Çifte vergilendirmenin kavramsal doğası, anlaşmaların yorumlanmasına ilişkin çok az önem içermekte olup, vergi anlaşmalarının en önemli nedenlerinden birini oluşturan çifte vergilendirmenin önlenmesine ilişkin olarak gerekli kurallar "uluslararası vergi hukuku"nda bulunmaktadır³⁸⁴. Vergi anlaşmalarının yorumlanmasına ilişkin en önemli konu, yasa hükmüne dönüşen anlaşmaların, iç hukuktaki yorum araçlarına mı yoksa uluslararası hukukta geçerli yorum kurallarına

³⁸¹ ROHATGI, s. 39.

³⁸² FERHATOĞLU, Emrah, "Vergi Anlaşmaları Hukukunda Uyuşmazlıkların Çözümlemesi", *Vergi Sorunları Dergisi*, S.: 301, Ekim 2013, s. 55.

³⁸³ OECD, "The Application of the OECD Model Tax Convention to Partnerships", *Issues in International Taxation*, No. 6, OECD Publishing, Paris 1999.

³⁸⁴ VOGEL, "Double Tax Treaties and Their Interpretation", s. 6-7.

mı tabi olacaktır. Bunun da ötesinde, vergi anlaşmalarının yorumunun, siyasi ve ekonomik anlaşmalara göre ciddi biçimde farklılık göstermeleri nedeniyle uluslararası hukukun genel ilkelerinden çok uluslararası vergi hukukuna göre yapılması gerektiği ifade edilmektedir³⁸⁵.

Vergi hukuku açısından yorumda yol gösterici ilkeler arasında, uluslararası hukuk özelinde insan hakları, bunun vergi hukukunda en çok dokunduğu konu olarak da vergi yükümlüsünün hakları yer almaktadır. Bu itibarla, uyuşmazlıkların uluslararası hukuk açısından, vergi hukuku ve demokrasinin gelişiminde önemli rol oynayan 1215 Magna Carta Libertatum ve 1789 Haklar Bildirgesi uyarınca, "bireylerin hukuk düzeni içinde onurlu bir yaşam sürmesi" perspektifinde genişletici bir yorumla çözülmesi gerektiği ifade edilmektedir³⁸⁶. Çalışmanın bu kısmında, uluslararası hukukta geçerli olan genel ve özel yorum kuralları ile bunlara ilişkin diğer önemli hususlar ele alınacaktır.

A. Genel Yorum Kuralları

Vergi anlaşmalarını uygulama gücüne sahip olan vergi idaresi ve yargı organları, uygulama aşamasında önlerine gelen vergi anlaşmalarıyla ilgili uyuşmazlıklarını çözümlerken metni izah etmek, onu anlaşılabilir kılmak zorundadır. Vergi anlaşmalarının yorumu, üç ana aşamada değerlendirilmektedir: Anlaşmanın uygulanmasına ilişkin gerekliliklerin tespiti, maddi vergi hukukuna ilişkin uygulama gerekliliklerinin tespiti ve çifte vergilendirmenin oluşması³⁸⁷.

Anlaşmanın uygulanmasına ilişkin gerekliliklerin tespitinde, vergilendirme işlemini yapan devletin anlaşma ile bağlı olup olmadığı, anlaşmanın söz konusu

³⁸⁵ **BAKER, Philip**, *Double Taxation Conventions A Manual on the OECD Model Tax Convention on Income and on Capital*, Sweet&Maxwell, Londra 2001, s. E-2.

³⁸⁶ **BİRSENOĞUL, Hakan**, *Vergi Hukukunda Yorum*, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Kamu Hukuku Anabilim Dalı, Yayınlanmamış Doktora Tezi, İstanbul 2001, s. 106-107.

³⁸⁷ **VOGEL**, "Double Tax Treaties and Their Interpretation", s. 24-25.

vergiye uygulanıp uygulanmadığı gibi soruların cevabı aranmaktadır. Anlaşmanın uygulanabilir olduğuna kanaat getirildikten sonra, anlaşmanın uygulanacağı, gelir veya servet gibi nesnelere ve anlaşmaların "dağıtıcı" hükümlerine uygun gerekliliklerin belirlenmesi; son olarak da anlaşmanın maddi gereklilikleri ile vergi yükümlüsünün, bir vergi "objesine" atıfla³⁸⁸ bağlanması gerekmektedir³⁸⁹. Bunun ardından, vergi anlaşmalarının "dağıtıcı" kuralları, bir taraf devlette vergilendirme yetkisinin en fazla bir sınıra dayalı olarak düzenlenmesini, diğer devlette ise ilk devlette ödenen verginin istisna veya mahsup edilmesine izin verici düzenlemeler getirilmesini sağlamaktadır³⁹⁰. Model vergi anlaşmalarında, gelir unsurları bakımından taraf devletlerden birinin vergilendirme yetkisini münhasıran kullanacağına ilişkin kurallarda "Gelir veya servet bir taraf devlette vergilendirilecektir"³⁹¹ ifadesi ile "tam dağıtıcı hükümler"³⁹², vergilendirme yetkisinin taraf devletler arasında paylaştırıldığı veya bu yetkinin münhasıran kullanılması hakkının tanınmadığı durumlarda ise "Gelir veya servet bir taraf devlette vergilendirilebilir"³⁹³ ifadesi ile de "açık dağıtıcı hükümler"³⁹⁴ kullanılmaktadır. İlk durumda, diğer taraf devlet söz konusu geliri veya serveti kendi vergisinden istisna edecek, ikinci durumda ise ilgili hüküm yanında çifte vergilendirmenin önlenmesi yollarını düzenleyen model vergi anlaşmalarının 23'üncü maddesine başvurulacaktır.

³⁸⁸ Örneğin, "Kişinin elde ettiği gelir".

³⁸⁹ **VOGEL**, "Double Tax Treaties and Their Interpretation", s. 25.

³⁹⁰ **VOGEL**, "Double Tax Treaties and Their Interpretation", s. 26.

³⁹¹ Anlaşmalarda "Shall be taxable only in ... State" şeklinde kullanılmaktadır. Bkz.: **OECD Model 2014**, Md. 12/1.

³⁹² **FREDDO, Elisa**, "The Relevance of Art. 23 A/B (1) OECD MC in the Case of Qualification Problems", *Fundamental Issues and Practical Problems in Tax Treaty Interpretation*, Series on International Tax Law Univ.-Prof. Dr. Michael Lang (Editor), Editors: Michael Schilcher, Patrick Weninger, Linde, Viyana 2008, s. 416.

³⁹³ Anlaşmalarda "May be taxed in ... State" şeklinde ifade edilmektedir. Bkz.: **OECD Model 2014**, Md. 13/5.

³⁹⁴ **FREDDO**, s. 417.

1. VAHS'de Yer Alan Yorum Kuralları

Uluslararası anlaşmaların yorumu ve uygulanması konusundaki temel metin 23.05.1969 tarihinde imzaya açılan ve 27.01.1980 tarihinde yürürlüğe giren VAHS'dir. VAHS'nin anlaşmaların yorumu ile ilgili 31 ila 33'üncü maddeleri arasında yer alan hükümleri taraf devletlerin yaptıkları vergi anlaşmalarına, diğer uluslararası anlaşmalara olduğu gibi uygulanacaktır³⁹⁵. Öte yandan VAHS'nin büyük bir kısmının örf ve adet hukukunun beyanı niteliğinde olduğu ve bu niteliğiyle, içinde Türkiye'nin de bulunduğu taraf olmayan devletlerce dahi dikkate alınması gerektiği³⁹⁶ ve yine bu sebepten dolayı aynı hükümlerin, VAHS'nin yürürlüğünden önce imzalanmış olan anlaşmalar bakımından da geçerli olduğu değerlendirilmesi yapılmaktadır. Nitekim AİHM, VAHS'nin henüz yürürlüğe girmediği dönemdeki bir davada, ilgili 31 ila 33'üncü maddelerinin uluslararası hukukun kabul görmüş ilkelerinin yazımından ibaret olduğunu belirterek bu hükümleri dikkate almıştır³⁹⁷.

VAHS'nin uygulama alanı dışında bırakılan hiç bir özel anlaşma türü bulunmamaktadır. Vergi anlaşmaları da VAHS'nin ve burada yer alan yorum kurallarının yönetimi altında olacak³⁹⁸ ve bir anlaşmanın yorumunu bir devlet hangi organı yaparsa yapsın, söz konusu yorum kurallarına tabi tutulacaktır. Ancak VAHS'nin 4'üncü maddesinin, bizzat VAHS'nin geriye yürümezliğini düzenlediği de unutulmamalıdır. Öte yandan, uluslararası anlaşmaların yorumlanmasına ilişkin kurallara ilişkin en ironik noktanın, yorum kurallarının da bir başka uluslararası

³⁹⁵ ATEŞ, Leyla, "Vergi Anlaşmalarının Yorumunda OECD Şerhlerinin Rolü", *Vergi Dünyası Dergisi*, S.: 332, Nisan 2009, s. 172.

³⁹⁶ ATEŞ, s. 172.

³⁹⁷ BATUN, Mehmet, "Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmalarının Yorumlanması", *Vergi Dünyası Dergisi*, S.: 397, Eylül 2014, s. 42-43.

³⁹⁸ YALTI, *Uluslararası Vergi Anlaşmaları*, s. 87.

anlaşma ile belirlenmesi olduğu ifade edilmektedir³⁹⁹. VAHS'de yer alan yorum kurallarının uygulama alanı şu şekilde sıralanmaktadır⁴⁰⁰:

- Anlaşmanın genel uygulamasında iç hukuk değil, uluslararası hukuk uygulanacaktır.
- Anlaşmada tanımlanan terimlerin yorumu da yukarıdaki ilkenin kapsamına girmektedir.
- Anlaşmada tanımlanmayan ve devletlerin iç hukuklarına gönderme yapılan terimler için, uygulanacak iç hukukta bir düzenleme olmaması halinde VAHS'de yer alan genel yorum kuralları geçerli olacaktır.
- Anlaşmada tanımlanmayan ancak iç hukuka da gönderme yapılmayan terimlerin yorumu uluslararası hukuk kurallarına göre yapılacaktır.

Bu kapsamda VAHS'de yer alan yorum kurallarının, aşağıdaki üç ana yaklaşım altında kabul edildiği görülmektedir⁴⁰¹:

- Anlaşmada yer alan kelimelerin olağan anlamları⁴⁰² uyarınca deyimisel yaklaşım
- Anlaşmanın taraflarının iradeleri uyarınca subjektif, ya da liberal⁴⁰³ yaklaşım
- Anlaşmanın amaçları uyarınca teleolojik yaklaşım

³⁹⁹ **WOUTERS, Jan, VIDAL, Maarten**, "Non-Tax Treaties: Domestic Courts and Treaty Interpretation", *Courts and Tax Treaty Law*, Editor: Guglielmo Maisto, IBFD Vol. 3 EC and International Tax Law Series, Amsterdam 2007, s. 10.

⁴⁰⁰ **YALTI**, *Uluslararası Vergi Anlaşmaları*, s. 88.

⁴⁰¹ **ROHATGI**, s. 31.

⁴⁰² **ÜZELTÜRK, Hakan**, "Interpretation of Tax Treaties", *Marmara Journal of European Studies*, Vol.: 10, No: 1, 2002, s. 40.

⁴⁰³ **ÜZELTÜRK**, s. 49.

Bir vergi anlaşması hükmünün uygulanması, çoğu zaman basit bir tasım işleminden ibaret olabilmektedir. Örneğin, OECD Model Anlaşması'nın 12'nci maddesi uyarınca;

- "Devletlerden birinde doğan ve diğer devletin bir mukimine ödenen gayrimaddi hak bedelleri, bu diğer devlette vergilendirilebilir."
- Taraf devlet C'de doğan gayrimaddi hak bedelleri, taraf devlet B'nin mukimi olan A Şirketine ödenmektedir.
- Bu durumda, A Şirketine ödenen gayrimaddi hak bedelleri B devleti tarafından vergilendirilebilecektir.

Ancak bu uygulama sürecinin aşamalarında, VAHS'nin "temel yorum kuralları olarak kabul edilen"⁴⁰⁴ 31 ile tamamlayıcı yorum kuralları olarak kabul edilen 32 ve 33'üncü maddelerinde yer alan yorum kuralları dikkate alınacaktır.

a. Genel Yorum Kuralı: VAHS Madde 31/1

"Bir anlaşma, hükümlerine anlaşmanın bütünü içinde ve konu ve amacının ışığında verilecek alelade manaya uygun şekilde iyi niyetle yorumlanır."

aa. Yorum Yöntemleri

VAHS'nin, uluslararası yorum kurallarına ilişkin 31'inci maddesinin ilk fıkrası, üst başlıkta bahsi geçen deyimsel yaklaşım, teleolojik yaklaşım ve iç hukuk kurallarının yorumlanmasında da kullanılan sistematik yaklaşımın bir kombinasyonunu oluşturmakta ve "Genel Yorum Kuralı" başlıklı söz konusu maddede, anlaşmanın "içeriğine/bütününe"⁴⁰⁵ atıf yapılmaktadır. Bu çerçevede, vergi anlaşmalarının yorumunda, anlaşmanın içeriğinde somutlaşan taraf iradelerini ortaya

⁴⁰⁴ IŞIK, *Uluslararası Vergilendirme*, s. 72.

⁴⁰⁵ Taraf devletlerin uygulanabilir vergi yasalarının da anlaşmanın içeriği kapsamında kabul edilmesi gerektiği yönündeki görüş için Bkz.: ENGELEN, s. 480.

koyacak biçimde, terimlerin olağan anlamının belirlenmesi gerektiği ifade edilmekte; bu açıdan deyimisel yorum ile yetinilmeyerek anlaşmanın konusu ve amacının da içeriği aydınlatacak şekilde tümünün⁴⁰⁶ ele alınması gerektiği vurgulanmaktadır⁴⁰⁷.

Terimlerin olağan anlamının ortaya konulması yönünde yapılacak olan yorumun, başlangıç noktası olarak tarafların iradelerini açıkça ortaya koyan deyimisel yoruma⁴⁰⁸ dayanması gerektiği⁴⁰⁹, zira deyimisel yorumun temelde terimlere olağan anlamın verilmesini içerdiği ifade edilmektedir⁴¹⁰. Konuya ilişkin, Alman yargı organlarının, sonuçları tatmin edici olmasa da açık bir uluslararası anlaşma hükmüne aykırı bir yorumda bulunulmaması gerektiği yönündeki yaklaşımı örnek olarak gösterilebilir⁴¹¹. Hollanda yargı organları ise yalnızca aksine yönelik çok önemli belirtiler olması şartıyla tarafların iradelerini ortaya koyma konusunda anlaşmanın metnini dikkate almamaktadır⁴¹². Deyimsel yorumun, vergi anlaşmalarının iç hukuktaki kadar detaylı hükümler içermemekle birlikte kendine has bir üslubu olması nedeniyle çok katı bir şekilde uygulanmasının yanlış sonuçlara yol açacağı ve bu nedenle vergi anlaşması hükümlerinin deyimisel yorumda daha "yumuşak" olarak ele alınması gerektiği⁴¹³, bu nedenle, yorumcunun yalnızca metne sadık kaldığı deyimisel yorum ile "olağan anlam" ifadesinin farklı anlamlara geldiği savunulmaktadır⁴¹⁴.

⁴⁰⁶ **VOGEL**, "Double Tax Treaties and Their Interpretation", s. 35.

⁴⁰⁷ **YALTI**, *Uluslararası Vergi Anlaşmaları*, s. 89.

⁴⁰⁸ **DE BROE**, s. 238.

⁴⁰⁹ **BATUN**, "Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmalarının Yorumlanması", s. 45.

⁴¹⁰ **ENGELN**, s. 111.

⁴¹¹ **REIMER, Ekkehart**, "Tax Treaty Interpretation in Germany", *Tax Treaty Interpretation*, Editor: Michael Lang, EUCOTAX Series on European Taxation, Volume 3, Kluwer Law International, Lahey 2001, s. 124-125.

⁴¹² **DE BONT, Guido J.M.E.**, "Tax Treaty Interpretation in the Netherlands", *Tax Treaty Interpretation*, Editor: Michael Lang, EUCOTAX Series on European Taxation, Volume 3, Kluwer Law International, Lahey 2001, s. 259.

⁴¹³ **DE BROE**, s. 244-245.

⁴¹⁴ **ROCHA**, s. 84.

Teleolojik yaklaşımda ise hedeflenen, adalet ilkesi ve hukukun egemenliği gibi genel ilkeler aracılığıyla normun amacını (ratio legis) bulmaktır⁴¹⁵. VAHS'ye göre, anlaşmaların yorumunda dikkate alınacak hususlardan birisi de anlaşmaların amacı ve konusudur⁴¹⁶. VAHS'nin 31'inci maddesinin ilk fıkrasında, amaç ve konuya atıf yapılmakla birlikte, nereye kadar teleolojik yaklaşımın kabul edilebileceğine ilişkin bir tespit yapılmamaktadır. Öte yandan teleolojik yorumun, anlaşma hükümlerinde kullanılan terimlerin desteklememesi ihtimalinde bile ilgili anlaşmanın amaç ve konusuna uygun ve bunu etkin kılacak şekilde bir yaklaşımı gerektirdiği ifade edilmektedir⁴¹⁷. Ancak bu yorumun sınırı olarak amaç ve konunun iyi tespit edilmesi gerekmektedir. Örneğin yasa koyucunun kamu bütçesine finansman sağlama isteğinin, iç hukukta bile teleolojik yoruma dayanak teşkil edemeyeceği savunulmaktadır⁴¹⁸.

"Amaç ve konu"nun, iki ayrı kavram olarak değil, tek bir terim olarak anlaşılması gerektiği ve bu amaç ve konunun deyimsel yaklaşımla tespit edildiği ifade edilmekle⁴¹⁹, anlaşmanın amacının, terimlerin "olağan anlamı" ile çelişmeyeceği savunulmaktadır⁴²⁰. Bu şekilde, anlaşmanın amaç ve konusu, ilk olarak anlaşmanın metni üzerinden anlamlandırılmaya çalışılacaktır⁴²¹. Buna karşın, anlaşmanın bütününe objektif amacına gönderme yapan söz konusu hüküm,

⁴¹⁵ **KALTENBACHER, Christoph**, "Basic Techniques of Interpreting Civil Law and Their Use in Interpreting Tax Treaty Provisions, *Fundamental Issues and Practical Problems in Tax Treaty Interpretation*, Series on International Tax Law Univ.-Prof. Dr. Michael Lang (Editor), Editors: Michael Schilcher, Patrick Weninger, Linde, Viyana 2008, s. 64.

⁴¹⁶ **İŞİK**, *Uluslararası Vergilendirme*, s. 73.

⁴¹⁷ **DE BROE**, s. 248.

⁴¹⁸ **REIMER**, s. 126.

⁴¹⁹ **ROHATGI**, s. 41.

⁴²⁰ **JONES, John, F. Avery**, "Tax Treaties: The Perspective of Common Law Countries", *Courts and Tax Treaty Law*, Editor: Guglielmo Maisto, IBFD Vol. 3 EC and International Tax Law Series, Amsterdam 2007, s. 68.

⁴²¹ **ENGELLEN**, s. 175.

amaçsal yoruma da gönderme yapmaktadır⁴²². Tarafların iradeleri, ancak anlaşmalarda açıkça ifade edildiği ölçüde dikkate alınacaktır⁴²³. Anlaşmanın amacı tespit edilirken, taraf devletlerden birinin söz konusu gelir kalemlerini vergilendirmeye yetki kazanıp kazanmadığı sorusu⁴²⁴ ve amaç ve konunun anlaşmanın etkili maddelerinde somutlaşıp somutlaşmadığı göz önüne alınmalıdır⁴²⁵. Vergi anlaşmalarının yorumlanmasında ise çifte vergilendirmenin önlenmesi amacının göz önünde tutulması gerekecektir⁴²⁶. Ancak vergi anlaşmalarının amaç ve konularını belirleme konusundaki zorluk, birden fazla amaç ve konunun bulunması durumunda öncelik sırasının nasıl belirleneceğindedir⁴²⁷.

VAHS'nin 31'inci maddesinin 1'inci fıkrasında yer alan, yorumda temel alınacak amaç veya amaçların tespiti için anlaşmaların giriş (Preamble/Introduction) bölümleri dikkate alınabilecektir. Nitekim OECD Model Anlaşmasının giriş bölümünde, anlaşmanın amacının çifte vergilendirmenin ve vergi kaçakçılığının önlenmesi olduğu açık bir şekilde vurgulanmaktadır. Öte yandan, bu konuda anlaşmaların hükümlerinin ayrı ayrı değerlendirilmesi gerektiği ifade edilmektedir⁴²⁸.

Vergi anlaşmalarında, bazı gelir unsurlarının vergilendirme hakkı (“yalnızca bu Devlette vergilendirilebilecektir” ifadesiyle) sadece bir anlaşma ülkesine verilerek diğer anlaşma ülkesinin çifte vergilendirmeye yol açması önlenmiş olmaktadır. Diğer bazı gelirler için yerleşik olunan ülkeye verilen hak, (“bu diğer devlette vergilendirilebilir” ifadesini taşıdığından) “münhasır” olmayıp, diğer taraf

⁴²² **BATUN**, "Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmalarının Yorumlanması", s. 45-46.

⁴²³ **VOGEL**, "Double Tax Treaties and Their Interpretation", s. 35.

⁴²⁴ **BECERRA**, s. 62.

⁴²⁵ **ENGELLEN**, s. 173.

⁴²⁶ **ENGELLEN**, s. 429.

⁴²⁷ **GAJA, Giorgio**, "The Perspective of International Law", *Multilingual Texts and Interpretation of Tax Treaties and EC Tax Law*, Editor: Guglielmo Maisto, EC and International Tax Law Series, Volume 1, IBFD, Amsterdam 2005, s. 94.

⁴²⁸ **VOGEL**, "Double Tax Treaties and Their Interpretation", s. 32.

devlet de de kendi yerel mevzuatına göre vergilendirme yapabilir⁴²⁹. Bu noktada yapılan yorum, deyimisel yorumdur.

Bu açıklamalara örnek olarak, OECD Model Anlaşmasının faize ilişkin 11'inci maddesinde yer alan ve esas olarak Birleşik Krallık'ta tröst hukukunun gelişmesi ile⁴³⁰ ve suiistimali önleyici bir araç niteliğinde⁴³¹ ortaya çıkmış olan "gerçek lehdar" (beneficial owner) kavramının⁴³², vergi kaçakçılığının önlenmesi ile mali suçların ve vergiden kaçınmanın önlenmesi dâhil olmak üzere, vergi anlaşmalarının amacını ve hedeflerini de gözeterek yorumlanması gerektiği⁴³³, zira 2014 Modeli ile birlikte otonom bir anlama sahip olduğu ifade edilmektedir⁴³⁴. Bunun yanında, bu terimin Birleşik Krallık Hukukunda ortaya çıkmış olması nedeniyle oradaki yargı organlarının terime ilişkin takip ettiği dar yorum yaklaşımının da anlaşmaların içeriği/bütünü kapsamında değerlendirilmesi gerektiği ifade edilmektedir⁴³⁵. Ancak genel kural olarak devletlerin egemenliğini kısıtlayan hükümlerin dar yorumlanması gerekse de neredeyse bütün uluslararası anlaşmaların devlet egemenliğine sınırlama getirdiği göz önüne alınmalıdır⁴³⁶.

⁴²⁹ **ÖCAL**, "Uluslararası Anlaşmalarla Çifte Vergilendirmenin Önlenmesi", s. 8.

⁴³⁰ **VAN WEEGHEL**, s. 65.

⁴³¹ **BAMMENS, Niels, DE BROE, Luc**, "Treaty Shopping and Avoidance of Abuse", *Tax Treaties: Building Bridges between Law and Economics*, Editors: Michael Lang, Pasquale Pistone, Josef Schuch, Claus Staringer, Alfred Storck, Martin Zagler, IBFD, Amsterdam 2010, s. 62.

⁴³² Gerçek lehdar, temettü, faiz ve gayrimaddi haka bedelleri olmak üzere üç gelir türü ile sınırlı bir uygulama olarak Vergi Anlaşmasının diğer maddelerinde hükme bağlanan yetki sınırlamalarının kötüye kullanımını engellemektedir. Bkz: **YALTI**, "Vergi Anlaşmalarında Vergiden Kaçınmanın Önlenmesi: Anlaşma Alışverişi Örneğinde Türkiye Uygulaması", s. 465.

⁴³³ **NAZALI, Ersin**, "Vergi Anlaşmalarında Yer Alan Gerçek Sahip (Beneficial Owner) Nedir?", *Vergi Dünyası Dergisi*, S.: 380, Nisan 2013, s. 86.

⁴³⁴ "The 2014 Update of the OECD Model Convention and the Commentary", (http://www.lorenz-partners.com/en/newsletters-publications/doc_download/501-n185-the-2014-update-of-the-oecd-model-tax-convention-and-commentary - Erişim Tarihi: 03.07.2015), s. 1.

⁴³⁵ **VAN WEEGHEL**, s. 70.

⁴³⁶ **AYBAY, Rona**, *Kamusal Uluslararası Hukuk*, s. 107.

bb. Yorum Esasları

VAHS'nin 31'inci maddesinin ilk fıkrasında geçen "olağan anlam", terimlere önyargısız şekilde ve anlaşmanın amaç ve konusuna uygun olarak, taraf iradelerinin adil, dürüst ve makul bir şekilde okunması ile ortaya çıkan anlam olarak tanımlanmaktadır⁴³⁷. "Olağan anlamın belirlenmesi"ne ilişkin olarak, anlaşmadaki terimlerin, bütün olarak ele alındıklarında doğal ve olağan anlamlarına göre anlamlı bir sonuç verdikleri takdirde metnin yorum için zorlanmaması gerektiği ifade edilmektedir⁴³⁸. Ancak çalışmanın Giriş bölümünde ifade edildiği üzere, yorum faaliyeti, her özel olayda yasayı somutlaştırmak olarak kabul edilmektedir. Bir anlaşma hükmünün açık olup olmadığı konusu bir başlangıç noktası değil, yorum faaliyeti ile ulaşılan bir sonuç şeklinde ortaya çıkmakta⁴³⁹ olup bu faaliyet, anlaşma hükümlerinin uygulanmasının her aşamasında gerçekleşebilecektir⁴⁴⁰. Bu açıdan yorum, yalnızca açık olmayan hükümlerin değil, bütün hukuk normlarının uygulanması sürecinde geçerlidir ve "terimlerin olağan anlamları"nın saptanmasını da kapsamaktadır.

Terimlerin olağan anlamı günlük kullanımı kapsayabileceği gibi, esas olarak, yeknesak hukuk kullanımını ifade etmektedir. Öte yandan, söz konusu anlaşmanın bütün olarak yorumlanması ve anlamının da bu bütüne uygun olarak saptanması gerektiği⁴⁴¹, anlaşmanın "içeriğinin" veya imzalandığı tarihteki konumunun dikkate alınmaması halinde, anlaşmada yer alan hükümlerin olağan veya özel anlamlarının tespitinin de zorlaşacağı savunulmaktadır⁴⁴².

⁴³⁷ ENGELEN, s. 419.

⁴³⁸ YALTI, *Uluslararası Vergi Anlaşmaları*, s. 90.

⁴³⁹ WOUTERS, VIDAL, s. 14.

⁴⁴⁰ ÜZELTÜRK, s. 36.

⁴⁴¹ ROHATGI, s. 40.

⁴⁴² ROCHA, s. 84.

İlgili fıkra hükmü, yorumun olağan anlama uygun bir şekilde ve "iyi niyetle" yapılacağını belirtmektedir. Bu kapsamda, fıkroda geçen ve uluslararası hukukun en temel kavramı olarak kabul edilen⁴⁴³ "iyi niyet"in, VAHS'nin 26'ncı maddesi çerçevesinde ahde vefa ilkesine uygun olarak anlaşılması gerekmektedir⁴⁴⁴. Bu kapsamda anlaşmaların iyi niyetle uygulanması, iyi niyetle yorumlanmasını gerektirecektir⁴⁴⁵. Öte yandan, "anlaşmanın bütünü içerisinde" ifadesinin, sistematik yoruma gönderme yaparak anlaşma hükümlerinin, anlaşma sistematiğine göre anlamlandırılması gerektiğini işaret ettiği; bu nedenle, ilkesel olarak anlaşma hükümlerine, o anlaşmanın bütününden çıkarılamayacak bir anlamın yüklenmesinin mümkün olmadığı savunulmaktadır⁴⁴⁶. Anlaşmanın iyi niyetle yorumu, amaç ve konusunun kapsıyor olmasını gerektirmektedir⁴⁴⁷.

Öte yandan, anlaşmanın "amacı"nın, tarafların subjektif iradeleri olarak değil, anlaşmanın bir bütün olarak ulaşmayı hedeflediği nokta olarak anlaşılması gerekmektedir⁴⁴⁸. Örneğin, Türkiye'nin imzaladığı vergi anlaşmalarında genel olarak gerçek lehdar kavramına yer verilmesine rağmen, Hollanda ile imzalanan anlaşmada yer almamasının, yabancı yatırım çekmek adına, söz konusu anlaşma hükümlerinden iki ülkenin mukimi de olmayan kişilerin de yararlanmasını sağlamaya yönelik olduğu ve bu hükmün, anlaşmanın tarafı ülkelerin iradelerine göre yorumlanması gerektiği

⁴⁴³ **DUTTA, Sonika**, "The Interpretation of Treaty Law under Special Consideration of the Vienna Convention on the Law of Treaties", *Fundamental Issues and Practical Problems in Tax Treaty Interpretation*, Series on International Tax Law Univ.-Prof. Dr. Michael Lang (Editor), Editors: Michael Schilcher, Patrick Weninger, Linde, Viyana 2008, s. 26.

⁴⁴⁴ **WOUTERS, VIDAL**, s. 13.

⁴⁴⁵ **ENGELN**, s. 130.

⁴⁴⁶ **BATUN**, "Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmalarının Yorumlanması", s. 44.

⁴⁴⁷ **BECERRA**, s. 63.

⁴⁴⁸ **VOGEL**, "Double Tax Treaties and Their Interpretation", s. 35.

yönündeki görüşe⁴⁴⁹ karşılık; hükmün yorumlanmasında anlaşmanın bir bütün olarak değerlendirilerek ulaşmayı hedeflediği nokta göz önüne alınmalıdır.

b. Yorumun Kapsamı: VAHS Madde 31/2

“Bir anlaşmanın yorumu bakımından, (anlaşmanın) bütünü, girişini ve eklerini içine alan metne ilaveten, aşağıdakileri kapsar:

a- anlaşmanın akdedilmesi ile bağlantılı olarak bütün taraflar arasında yapılmış olan anlaşmayla ilgili herhangi bir anlaşma;

b- anlaşmanın akdedilmesi ile bağlantılı olarak bir veya daha fazla tarafça yapılan ve diğer taraflarca anlaşmayla ilgili bir belge olarak kabul edilen herhangi bir belge.”

Bu fıkraya göre, anlaşmanın içeriği, anlaşmaya ilişkin olarak düzenlenen herhangi bir anlaşma veya belge olarak geniş şekilde düzenlenmektedir. Bu aşamada, "herhangi bir anlaşma" teriminin kapsamına zımni veya sözlü anlaşmaların da girdiği ifade edilmektedir⁴⁵⁰. Bazı yazarlar tarafından model anlaşmaların⁴⁵¹ ve daha da geniş bir yaklaşımla, taraf devletlerin anlaşma politikalarının ve vergi anlaşmasının politik, ekonomik ve tarihsel arka planının⁴⁵², hatta tarafların anlaşmayı imzaladıkları andaki iradelerinin⁴⁵³ de vergi anlaşmalarının "içeriğinin" bir parçası olarak kabul edildiği görülmektedir. Anlaşmanın bütünüyle birlikte, taraflar arasındaki ilişkiye uygulanabilir olan herhangi bir uluslararası hukuk ilkesi de anlaşmaların

⁴⁴⁹ **BATUN**, "Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmalarının Alışverişi (Treaty Shopping) ve Hukuki Meşruiyet Sorunu", s. 59-60.

⁴⁵⁰ **ENGELN**, s. 198.

⁴⁵¹ **ROHATGI**, s. 44.

⁴⁵² **ROHATGI**, s. 49-50; **JONES**, s. 73.

⁴⁵³ **ROCHA**, s. 137.

yorumlanmasında kullanılabilir olup, bu yöndeki tek ilkenin karşılıklılık ilkesi olduğu ifade edilmektedir⁴⁵⁴.

Fıkranın (b) bendinde yer alan "kabul edilen" ifadesinin, karşı tarafça açıkça veya yazılı bir kabulü gerektirmediği ifade edilmektedir⁴⁵⁵. Öte yandan, OECD Konseyi'nde oybirliği ile ortaya çıkarılan OECD Raporlarının da tüm OECD üyeleri bazında sonuçlandırıldığı ve bu itibarla VAHS'nin 31'inci maddesinin 2'nci fıkrası uyarınca anlaşmanın bütünü/içeriğinin bir parçası olarak kabul edilebileceği ifade edilmektedir⁴⁵⁶. Ancak bu yaklaşım, OECD üyesi olmayan bir ülke ile imzalanmış olan vergi anlaşmaları açısından uygulanabilir olmayacaktır. Yine de ilgili vergi anlaşmalarının imzalandığı anda var olan OECD Raporları, taraf devletlerin müzakerelerinin bir parçası olduğu ölçüde yorum açısından dikkate alınabilecek belgeler olarak kabul edilebilir⁴⁵⁷.

c. Anlaşmanın İçeriği/Bütünü ile Birlikte Dikkate Alınacak Kaynaklar:

VAHS Madde 31/3

“Anlaşmanın içeriği/bütünü ile birlikte aşağıdakiler (de) dikkate alınır:

a- Taraflar arasında anlaşmanın yorumu veya hükümlerinin uygulanması ile ilgili olarak yapılan daha sonraki (tarihli) herhangi bir anlaşma,

b- Tarafların anlaşmanın yorumu konusundaki mutabakatını tespit eden anlaşmanın uygulanması ile ilgili daha sonraki herhangi bir uygulaması.

⁴⁵⁴ **BECERRA**, s. 65.

⁴⁵⁵ **ENGELN**, s. 213.

⁴⁵⁶ **PROVODOVA, Katerina**, "The Relevance of the OECD Reports for the Interpretation of Tax Treaties", *Fundamental Issues and Practical Problems in Tax Treaty Interpretation*, Series on International Tax Law Univ.-Prof. Dr. Michael Lang (Editor), Editors: Michael Schilcher, Patrick Weninger, Linde, Viyana 2008, s. 147.

⁴⁵⁷ Örneğin OECD'nin yayınlamış olduğu "Transfer Fiyatlandırması Kılavuzları"nın, Model Vergi Anlaşmalarının bağlı ortaklıklara ilişkin 9'uncu maddesinin uygulanması ve dolayısıyla yorumunda başvurulması gereken bir kaynak/araç olduğu savunulmaktadır. Bkz.: **PROVODOVA**, s. 154.

c- *Taraflar arasındaki ilişkilerde milletlerarası hukukun tatbiki kabil herhangi bir kuralı."*

İlgili fıkrada, "anlaşmanın içeriği/bütünü" ile birlikte dikkate alınacak araçlar düzenlenmektedir. Bu çerçevede, "anlaşmanın içeriği/bütünü" ifadesinden, anlaşmanın "kendi" bütünü içinde değerlendirileceği, bu açıdan farklı bir anlaşma metninin değerlendirmede dikkate alınmasının yanlış olduğu ifade edilmektedir⁴⁵⁸.

Fıkranın (a) bendinde yer alan, " taraflar arasında anlaşmanın yorumu veya hükümlerinin uygulanması ile ilgili olarak yapılan daha sonraki (tarihli) herhangi bir anlaşma" ifadesinin, esas olarak taraf devletler arasında yapılan protokolleri ifade ettiği⁴⁵⁹; öte yandan vergi anlaşmasından sonra çıkarılan model anlaşma şerhlerini de kapsadığı savunulmakla birlikte, hükümde geçen "anlaşma" ifadesini karşılamaması nedeniyle bu kapsamda değerlendirilmesinin doğru olmadığı söylenebilir⁴⁶⁰. Bu bent kapsamındaki anlaşmaların da zımni veya sözlü anlaşmalar olabileceği kabul edilmektedir⁴⁶¹. Hükümün lafzı uyarınca, bu bent kapsamındaki anlaşmaların, söz konusu anlaşmanın tamamlanması ile ilgili anlaşmalar olarak algılanması gerekmektedir⁴⁶². Fıkranın (b) bendinde yer bulan "uygulama"nın ise, devlet politikalarına ilişkin açıklamalar, basın açıklamaları, resmi hukuk danışmanlarının görüşleri, parlamentodaki bakanların açıklamaları gibi araçlarda kendisini bulabileceği ifade edilmektedir⁴⁶³.

⁴⁵⁸ **BATUN**, "Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmalarının Alışverişi (Treaty Shopping) ve Hukuki Meşruiyet Sorunu", s. 57.

⁴⁵⁹ **BATUN**, "Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmalarının Yorumlanması", s. 44.

⁴⁶⁰ **WARD, David**, "Use of Foreign Court Decisions in Interpreting Tax Treaties", *Courts and Tax Treaty Law*, Editor: Guglielmo Maisto, IBFD Vol. 3 EC and International Tax Law Series, Amsterdam 2007, s. 165.

⁴⁶¹ **ENGELN**, s. 221.

⁴⁶² **ENGELN**, s. 203.

⁴⁶³ **ENGELN**, s. 223.

Uluslararası anlaşmalar, izole edilmiş bir şekilde hazırlanmamakta, hâlihazırdaki hukuk düzeninden etkilenerek ve bunun bir parçası olarak oluşturulmaktadır⁴⁶⁴. Öte yandan, VAHS'nin 31'inci maddesinin ilk fıkrası uyarınca gerçekleştirilecek olan "iyiniyetli" yorum, tarafların uluslararası hukuku ihlal etme amacı olmadığı varsayımı uyarınca diğer uluslararası hukuk kurallarının da dikkate alınmasını gerektirmektedir⁴⁶⁵. Örnek olarak, OECD Model Anlaşması'nın "Diplomatik Temsilciler ve Konsolosluk Memurları" başlıklı 28'inci maddesinde de "uluslararası hukukun genel kuralları"na atıf yapıldığı görülmektedir. Bu itibarla, fıkranın (c) bendinde yer alan; "Taraflar arasındaki ilişkilerde milletlerarası hukukun tatbiki kabil herhangi bir kural"ın anlaşmaların bütününde dikkate alınacak olması, yalnızca uluslararası anlaşmalar değil, uluslararası hukukun uygulanabilir olduğu herhangi başka bir kural, örneğin uluslararası örf ve adet hukuku olarak okunmalıdır. Bunun yanında, uluslararası anlaşmaların;

- Yazılı kaynak olması sebebiyle taraflar açısından daha güvenilir olması;
- Bir irade uyuşmasına, dolayısıyla ahde vefa ilkesine dayanması;
- Taraflar üzerinde somut hak ve yükümlülükler doğurması

nedenleriyle hiyerarşik açıdan en yetkin kaynaklar olması⁴⁶⁶, uluslararası anlaşmaları, diğer uluslararası hukuk kurallarının yorumlanmasında da önemli bir pozisyona getirmektedir.

⁴⁶⁴ ENGELEN, s. 241.

⁴⁶⁵ ENGELEN, s. 251.

⁴⁶⁶ BAYAR, s. 29.

d. Özel Tanımlama: VAHS Madde 31/4

"Tarafların bir terime özel bir mana vermek istedikleri tespit edilirse, o terime o mana verilir ."

VAHS'nin 31'inci maddesinin 4'üncü fıkrasına göre, tarafların bir terime özel bir anlam vermek istemeleri ihtimalinde söz konusu terim o anlamı ile kullanılmaktadır. Bu itibarla, söz konusu terimin, taraf devletlerin iç hukuklarında veya uluslararası hukukta içerdiği anlam dikkate alınmayacaktır. Bu şekilde, tarafların bir terime "olağan anlam"nın dışında bir anlam verebileceği, söz konusu hükmün, "olağan anlam" ilkesinin bir istisnasını teşkil ettiği⁴⁶⁷; bir başka deyişle, bir terime olağan anlam verilmemesi halinde, özel bir anlam verilmiş olduğu kabul edilmektedir⁴⁶⁸. Bu durumda ispat yükü de söz konusu özel anlamı iddia eden tarafta olacaktır⁴⁶⁹. Bu fıkroda geçen "terim" ifadesinin de tek bir kelime ile sınırlandırılmaması ve pragmatik bir yaklaşımla ele alınması gerektiği savunulmaktadır⁴⁷⁰.

Model vergi anlaşmalarında yer alan, *"Bir devletin anlaşmayı uygulaması bakımından, anlaşmada tanımlanmayan terimlerin anlamının, anlaşma içeriği aksini öngörmedikçe, o devletin anlaşmaya konu olan vergilerle ilgili yasaları ile belirleneceği"*ne ilişkin 3'üncü madde hükmünün, iç hukuku yetkili kılan bir gönderme hükmü olarak kabul edildiği görülmektedir. Bu gönderme hükmünün de VAHS'nin "tarafların bir hükme özel anlam vermesi halinde bu özel anlamın uygulanacağını" öngören temel yorum kuralı çerçevesinde değerlendirildiği, örnek

⁴⁶⁷ BATUN, "Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmalarının Yorumlanması", s. 46.

⁴⁶⁸ DUTTA, s. 28

⁴⁶⁹ ENGELEN, s. 164.

⁴⁷⁰ SASSEVILLE, Jacques "Court Decisions and the Commentary to the OECD Model Convention", *Courts and Tax Treaty Law*, Editor: Guglielmo Maisto, IBFD Vol. 3 EC and International Tax Law Series, Amsterdam 2007, s 195.

olarak vergi anlaşmalarında yer alan 183 gün bulunma teriminin anlamının da anlaşmanın içeriğinin aksini öngörmemesi şartıyla gönderme hükmü dolayısıyla iç hukuktaki vergi yasaları ile belirleneceği ifade edilmektedir⁴⁷¹. Konu biraz daha derinlemesine incelendiğinde, vergi anlaşmalarındaki ilgili maddenin lafzına göre "183 günlük süre" bir defada da, bir kaç defada da oluşabilmekte; iç hukuk açısından ise "altı ay", geçici ayrılımları da barındıran bir zaman dilimi, vergi anlaşmaları bakımından 183 gün ise bir zaman dilimini veya geçici ayrılımlar hesaba katılmaksızın bir kaç zaman diliminin toplamını ifade etmektedir⁴⁷².

e. Tamamlayıcı Yorum Araçları: VAHS Madde 32

"31. maddenin uygulanmasından hâsıl olan manayı teyid etmek veya 31. maddeye göre yapılan yorum,

a- manayı muğlak veya anlaşılmaz bırakıyorsa,

b- Çok açık bir şekilde saçma olan veya makul olmayan bir sonuca götürüyorsa, manayı tespit etmek için andlaşmanın hazırlık çalışmalarına⁴⁷³ ve yapılma şartları dahil, tamamlayıcı yorum araçlarına başvurulabilir."

VAHS'nin 32'nci maddesine göre, tamamlayıcı yorum araçlarına başvurabilmek için 31'inci maddenin uygulanmasından doğan manayı teyid etmek veya 31'inci maddeye göre yapılan yorumun manayı muğlak veya anlaşılmaz bırakması veya çok açık bir şekilde yanlış olan veya makul olmayan bir sonuca götürmesi gerekmektedir. Madde hükmünün genel yorum araçlarından bu şekilde ayrı düzenlenmiş olması, yorum aşamasında zamansal olarak bir ayrım anlamına

⁴⁷¹ YALTI, "Dar Yükümlülerin Elde Ettikleri Ücretlerde Türk Vergi Anlaşmalarının Rolü - Gün İstisnası -", s. 86.

⁴⁷² YALTI, "Dar Yükümlülerin Elde Ettikleri Ücretlerde Türk Vergi Anlaşmalarının Rolü - 183 Gün İstisnası -", s. 87.

⁴⁷³ Bu kavramın, İngilizce ve Fransızca kaynaklarda "Travaux préparatoires" olarak yer aldığı görülmektedir.

gelmemekte; sınırlı sayı ilkesinin geçerli olmadığı⁴⁷⁴ VAHS'nin 31 ve 32'nci maddeleri kapsamındaki yorum faaliyetinin eşzamanlı olarak, entegrasyon yaklaşımı⁴⁷⁵ ile değerlendirilmesi gerekmektedir⁴⁷⁶. Bu açıdan, VAHS'nin 32'nci maddesi hükmü 31'inci maddeye bir alternatif teşkil etmemektedir⁴⁷⁷. Ancak 31'inci maddenin uygulanması ile açık bir anlama ulaşırsa 32'nci madde yalnızca bu anlamın teyit edilmesi için kullanılacaktır⁴⁷⁸.

VAHS'nin 32'nci madde hükmünde, tamamlayıcı yorum araçlarının nelerden oluştuğu belirtilmemiş, yalnızca hazırlık çalışmaları ve anlaşmanın yapıldığı koşullar tamamlayıcı yorum araçları arasında sayılmıştır. Bu açıdan tamamlayıcı yorum yollarının yalnızca bu araçlardan oluşmadığı ifade edilmektedir⁴⁷⁹. Öte yandan, liberal yorum yaklaşımına göre hazırlık çalışmaları ve anlaşma metnine taraf iradelerinin tespitinde eş seviyede anlam atfedilirken, katı yorum yaklaşımına göre anlaşma metni, taraf iradelerinin saptanmasında tek kaynak olarak kullanılmalıdır⁴⁸⁰.

Tarihsel yorum yöntemine benzer olarak, anlaşmanın yapılabilmesi için tarafların arasında gerçekleştirilen diplomatik yazışmaları ile⁴⁸¹ tarafların ortaya koydukları görüş, öneri ve yapılan tartışmalara ilişkin taslakların da hazırlık çalışmalarının içerisinde değerlendirildiği görülmektedir⁴⁸². Bu konuya ilişkin olarak, Birleşik Krallık'ta görülen bir davada, hazırlık çalışmalarına yalnızca ilgili çalışmaların kamuya açık ve erişilebilir olması ve hiç bir tereddüte mahal bırakmayacak şekilde kesin bir niyete işaret ederse yorum konusunda

⁴⁷⁴ DE BROE, s. 259.

⁴⁷⁵ ENGELEN, s. 121.

⁴⁷⁶ DE BROE, s. 255.

⁴⁷⁷ ENGELEN, s. 330.

⁴⁷⁸ ENGELEN, s. 332.

⁴⁷⁹ YALTI, *Uluslararası Vergi Anlaşmaları*, s. 91.

⁴⁸⁰ ÜZELTÜRK, s. 42.

⁴⁸¹ YALTI, *Uluslararası Vergi Anlaşmaları*, s. 91.

⁴⁸² IŞIK, *Uluslararası Vergilendirme*, s. 74.

başvurulabileceği ifade edilmiştir⁴⁸³. Bu açıdan, vergi anlaşmalarının onaylanmasının uygun bulunmasına dair yasaların meclis görüşme tutanaklarının da ilgili anlaşmanın uygulanması açısından, anlaşmayı uygulayacak devlet tarafından dikkate alınması gerektiği söylenebilir. Ancak bu ihtimalde de bir taraf anlaşmanın parlamento onayına sunulmasına dair görüşme tutanaklarının, diğer taraf devlet tarafından dikkate alınıp alınmayacağı sorusu gündeme gelebilecektir. Karşıt olarak, bu gibi araçların tarafların sübjektif iradelerini yansıttığı, yorum konusunda yetkin kaynaklar olarak kabul edilemeyeceği savunulmaktadır⁴⁸⁴. Öte yandan, yine Birleşik Krallık yargı organları, hazırlık çalışmalarının yorumda dikkate alınmasının takdiri olduğuna hükmetmektedir⁴⁸⁵.

Bir vergi anlaşmasının belirli bir hükmüne ilişkin daha önce verilmiş mahkeme kararlarının tamamlayıcı yorum aracı olarak kullanılabilmesi, ancak başka bir anlaşmaya ilişkin mahkeme kararlarının yalnızca geçmiş yargı kararına esas teşkil eden hükümlerle, hâlihazırda yorumlanacak hükmün aynı olması ile dikkate alınabileceği ifade edilmektedir⁴⁸⁶. Öte yandan, model anlaşmalar ve şerhlerinin de tamamlayıcı yorum kapsamında yararlanılabilecek kaynaklar arasında sayıldığı görülmektedir. Ancak bunlardan yararlanılırken, taraf devletlerin daha önceden ilgili model anlaşmaların veya şerhlerinin ilgili maddelerine çekince koyup koymadığının dikkate alınması gerekmektedir⁴⁸⁷. Karşıt görüş olarak, OECD'nin bir uluslararası organizasyon, şerhlerin de gerçek bir anlaşmaya değil, bir model anlaşmaya tabi

⁴⁸³ **BATUN**, "Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmalarının Yorumlanması", s. 46.

⁴⁸⁴ **VOGEL**, "Double Tax Treaties and Their Interpretation", s. 36.

⁴⁸⁵ **BAKER**, s. E-8.

⁴⁸⁶ **BATUN**, "Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmalarının Yorumlanması", s. 47.

⁴⁸⁷ **İŞİK**, *Uluslararası Vergilendirme*, s. 75.

olduğu göz önüne alındığında, model anlaşma şerhlerinin VAHS kapsamındaki yorum araçlarına çok da uymadığı ifade edilmektedir⁴⁸⁸.

f. İki veya Daha Fazla Dilde Tevsik Edilmiş Olan Anlaşmaların Yorumu:

VAHS Madde 33

” Bir anlaşma iki veya daha fazla dilde tevsik edildiği zaman, görüş ayrılığı halinde, belirli bir metnin üstün tutulacağını metnin kendisi öngörmedikçe veya taraflar öyle kararlaştırmadıkça, her bir dildeki metin aynı şekilde geçerlidir.

2. Metnin tevsik edildiği dillerden gayri bir dildeki bir anlaşma sureti, ancak anlaşmanın öngörmesi veya tarafların kabul etmesi halinde geçerli bir metin telakki edilir.

3. Anlaşma hükümlerinin her bir geçerli metinde aynı manayı taşıdığı farz edilir.

4. Birinci paragrafta göre, belirli bir metnin üstün tutulduğu durumlar saklı kalmak üzere, geçerli metinler arasında yapılan bir karşılaştırma, 31. ve 32. maddelerin uygulanmasının ortadan kaldırmadığı bir mana farkı ortaya koyarsa, anlaşmanın konu ve amacı göz önünde tutulduğunda metni en iyi uzlaştıran mana benimsenecektir.”

Uluslararası anlaşmalar hukukunda, "çok dilliliğe ilişkin" konular, taraf devletlerin birinin veya ikisinin iç hukuklarında yer alan aynı veya benzer terimlerin karşılaştırılmasında ortaya çıkmaktadır. Uluslararası anlaşmaların değişik dillerdeki versiyonlarındaki farklılıklar ise daha çok taraf devletlerin hukuk sistemlerindeki farklılıkları yansıtmaktadır. Örneğin Sovyetler Birliği ile OECD üyesi ülkeler arasında gerçekleştirilen anlaşma görüşmeleri sırasında, Sovyet hukuk sistemi

⁴⁸⁸ MARTIN, s. 90-91.

açısından "kar" kelimesinin çevirisinin yapılamadığı ve başka bir terim kullanıldığı bilinmektedir⁴⁸⁹. Ancak çok dillilik konusu, orijinal metnin diğerine üstün tutulduğu çeviri konusundan daha farklıdır. Hukuk da diller gibi canlı olup, özellikle pozitif hukuk normları açısından yasama organındaki yasa koyucuların düşünce ve ifadelerini yansıtmaktadır⁴⁹⁰.

VAHS'nin 33'üncü maddesi, iki veya daha fazla dilde tevsik edilen anlaşmalarda yoruma esas alınacak versiyonu belirlemeye yöneliktir. Buna göre, kural olarak bir anlaşmanın iki veya daha fazla dilde tevsik edildiği zaman, her dildeki metnin eşit olarak geçerli olacağı (1'inci fıkra); tarafların kabul etmeleri veya anlaşmanın öngörmesi halinde ise metnin tevsik edildiği dillerden farklı bir dildeki anlaşma suretinin geçerli olacağı (2'nci fıkra) düzenlemesi yer almaktadır. İlk fıkranın mantığı, anlaşmanın imzalandığı farklı dillerde tarafların ortak iradelerinin eşit derecede ifade edilmesine dayanmaktadır⁴⁹¹.

Bu çerçevede, iki versiyon arasında farklılık bulunması ile anlaşmanın farklı bir dilde yazılmış versiyonunun hangi aşamada diğer versiyona üstün geleceği sorusu gündeme gelecektir. Bu soruya ilişkin olarak, ilk yaklaşıma göre yalnızca "gerçek" farklılıkların bulunması, anlaşma versiyonlarından birinin üstün geldiğinin kabulü, ikinci yaklaşıma göre ise bir farklılık olsun ya da olmasın, her aşamada, üstün geleceği düzenlemesi yer alan versiyona atıf yapılması gerektiğinin kabulü yer almaktadır⁴⁹². Bir yazım hatası olması halinde ise anlaşmanın amaç ve konusunun

⁴⁸⁹ SASSEVILLE, Jacques, "The OECD Model Convention and Commentaries", *Multilingual Texts and Interpretation of Tax Treaties and EC Tax Law*, Editor: Guglielmo Maisto, EC and International Tax Law Series, Volume 1, IBFD, Amsterdam 2005, s. 130.

⁴⁹⁰ MALHERBE, Jacques, DE BOECK, Ruben, "The Belgian Experience", *Multilingual Texts and Interpretation of Tax Treaties and EC Tax Law*, Editor: Guglielmo Maisto, EC and International Tax Law Series, Volume 1, IBFD, Amsterdam 2005, s. 20.

⁴⁹¹ ENGELEN, s. 382.

⁴⁹² KUNESCH, Monika, "Interpretation Problems Concerning the Multilingualism of Tax Treaties under Special Consideration of Directors' Fees", *Fundamental Issues and Practical Problems in Tax*

yorumu yön vereceği, aksi halde anlaşmanın sakat olduğu ve ilgili hükmün uygulanamayacağı ifade edilmektedir⁴⁹³.

Maddeye göre, anlaşma hükümlerinin her bir geçerli metinde aynı anlamı taşıdığı varsayılmakta olup (3'üncü fıkra); belirli bir metnin üstün tutulduğu durumlar saklı kalmak üzere, geçerli metinler arasında yapılan bir karşılaştırma sonucunda ortaya çıkan anlam farklılığı, temel ve yardımcı yorum kurallarının uygulanması ile giderilemediği takdirde, anlaşmanın konu ve amacı ile bağlantılı olarak, metinleri en iyi uyumlandıran anlam uygulanacaktır (4'üncü fıkra). Öte yandan, VAHS'nin bu fıkra uyarınca yapılacak yorumun, anlaşmanın amaç ve konusunu iki kere yorumu tabi tutmak anlamına geleceği ifade edilmektedir⁴⁹⁴.

Bu şekilde, yargıçlar anlaşmayı uygularken kendi dilindeki versiyon dışındaki bir resmi metne de atıf yapabilecektir⁴⁹⁵. Buna karşın, bütün versiyonların yorum açısından eşdeğer tutulmasının, yargıçların bütün versiyonlara göre yorum yapma zorunluluğunu ortadan kaldırdığı⁴⁹⁶, ayrıca bir yerel yargı organının ilk olarak kendi dilinde imzalanmış olan versiyonu dikkate alması gerektiği ifade edilmektedir⁴⁹⁷. Ancak iki ayrı resmi metnin arasında bir bağdaşmazlık bulunması ihtimalinde, yorum VAHS uyarınca anlaşmanın amacına, içeriğine ve tamamlayıcı yorum araçlarına göre yapılacaktır⁴⁹⁸.

VAHS'de yer alan bu hükümler ışığında, vergi anlaşmalarının yorumlanması konusunda dikkate alınması gereken 5 önemli faktör bulunmaktadır⁴⁹⁹:

Treaty Interpretation, Series on International Tax Law Univ.-Prof. Dr. Michael Lang (Editor), Editors: Michael Schilcher, Patrick Weninger, Linde, Viyana 2008, s. 290-291.

⁴⁹³ **ROHATGI**, s. 42.

⁴⁹⁴ **ENGELN**, s. 403.

⁴⁹⁵ **VOGEL**, “Double Tax Treaties and Their Interpretation”, s. 36.

⁴⁹⁶ **WOUTERS, VIDAL**, s. 19.

⁴⁹⁷ **BECERRA**, s. 53.

⁴⁹⁸ **VOGEL**, “Double Tax Treaties and Their Interpretation”, s. 36-37.

⁴⁹⁹ **HOLMES**, s. 70-71.

- Vergi anlaşmaları iki veya çok taraflı anlaşmalar olduklarından dolayı taraf iradelerinin dikkate alınması gerekmektedir.
- Vergi anlaşmaları, iç hukukta yer alan vergi normlarına göre daha geniş bir "kitleye" hitap etmektedir.
- Vergi anlaşmaları, iç hukuktaki terimlere göre farklı anlamlar kullanabilmektedir.
- Vergi anlaşmaları, tek başına vergi yükü getirmemektedir.
- Vergi anlaşmalarının yorumlanması, iç hukukta benzeri olmayan, model anlaşmalar ve şerhlerinden büyük ölçüde etkilenmektedir.

2. Anlaşmaların Ortak Yorumu İlkesi ve Model Anlaşmaların Önemi

Diğer siyasi nitelikli uluslararası anlaşmalara göre daha geniş bir "kitleye" hitap eden⁵⁰⁰ vergi anlaşmalarının verimli ve hakkaniyete uygun olarak uygulanması için farklı ülkelerin yargı organlarının anlaşma hükümlerini istikrarlı bir şekilde yorumlaması gerekmektedir. Öte yandan, vergi anlaşmalarının genellikle çift taraflı anlaşmalar olmaları nedeniyle çok taraflı anlaşmalara göre ortak yoruma daha az gereksinim duyduğu da ifade edilmektedir⁵⁰¹. Her vergi anlaşmasının kendi içeriğine göre özgün olması nedeniyle, aynı anlaşmaya taraf olan devletlerin, anlaşmanın ortak konu ve amacına ulaşmaya çalışmaları gerekmektedir⁵⁰². Bu itibarla, ortak yorum ilkesinin, en azından aynı anlaşmanın tarafı devletler açısından geçerli olmasının gerekliliği savunulabilir. Kaldı ki, OECD Model Anlaşması'nın 25'inci maddesinin 3'üncü fıkrasını anlaşmalarında kullanan devletler için, ortak yoruma ulaşma konusunda bir araç olarak karşılıklı anlaşma usulü imkânı da mevcuttur.

⁵⁰⁰ REIMER, s. 129.

⁵⁰¹ WARD, s. 176.

⁵⁰² DUTTA, s. 34

Vergi anlaşmaları vergi alacaklarını taraf devletler arasında eşit olarak bölüştürmeyi amaçlamakta olup, bu amaç da ancak anlaşma hükümlerinin doğru uygulanması ile gerçekleştirilebilecektir. Bu kapsamda, taraf devletlerden birinin yargı organının yaptığı yoruma diğer taraf devlet yargı organının atıf yapabilmesi yönünde bir uygulama söz konusu olabilir⁵⁰³. Örneğin Belçika'da, Yüksek Mahkeme'nin, yargı organlarının çift taraflı bir anlaşmayı, tek taraflı bir iradenin ürünü olan iç hukuk normları ile yorumlayamayacağına hükmettiği bilinmektedir⁵⁰⁴. Buna rağmen, diğer taraf devlet yargı organlarının kararlarının, VAHS'de düzenlenen yorum araçlarından herhangi birinin içinde sınıflandırılması zor görülmektedir⁵⁰⁵. Örneğin Kanada ve ABD arasında imzalan vergi anlaşmasının yorumlanmasında, Kanada Yargı Organlarının ABD Yargı Organlarının ve İdaresinin kararlarına atıf yaptığı bilinmektedir. Ancak bu yöntem diğer taraf devletin içtihatlarının incelenmeden kabulü anlamına gelmemektedir⁵⁰⁶.

Ortak yorum, aynı zamanda iç hukukta da yer bulan bir ilkedir. Zira yukarıda "Anlaşma Hükümlerinin İç Hukuk Kuralları ile İlişkisi" başlığında da atıf yapılan; 12.05.2015 tarihli ve 29353 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan, Anayasa Mahkemesi'nin 11.12.2014 tarihli ve 2013/3245 başvuru numaralı kararında, farklı bölge idare mahkemelerinin ve Danıştay'ın aynı yöndeki istikrar kazanmış kararlarına karşın, başvuruya konu yargı kararının aksi yönde olmasının, hukuk kurallarının yorum ve uygulanması aşamasında "öngörülemeyen" bir sonuç yarattığı ve

⁵⁰³ Örneğin Yunanistan'da, bir vergi anlaşmasının aynı maddesinin aynı paragrafına ilişkin olarak verilmek şartıyla, yabancı yargı organı kararları, Yunan yargı organlarıca yorum konusunda dikkate alınmaktadır. Bkz.: **BELAMARIK, Antun**, "Specialities in Interpretation of Tax Treaties", *Fundamental Issues and Practical Problems in Tax Treaty Interpretation*, Series on International Tax Law Univ.-Prof. Dr. Michael Lang (Editor), Editors: Michael Schilcher, Patrick Weninger, Linde, Viyana 2008, s. 85.

⁵⁰⁴ **DE BROE**, s. 242.

⁵⁰⁵ **BAKER**, s. E-27.

⁵⁰⁶ **VOGEL**, "Double Tax Treaties and Their Interpretation", s. 38.

bu şekilde Anayasa'nın 35'inci maddesinde güvence altına alınan mülkiyet hakkının ihlal edildiği ifade edilmektedir.

Aynı kapsamda, yargıcın önüne gelen olayla ilgili olarak diğer taraf devletin yargı organlarının ilgili vergi anlaşması hükümlerine ilişkin yorumunu da dikkate almasının yanında, yabancı içtihatlarla ilişkin de bütün kaynakları kullanmasının gerektiği⁵⁰⁷, daha da ileri gidilerek, yabancı mahkeme içtihatlarının, yargıç tarafından yanlış olduğuna ikna olunması hariç dikkate alınması gerektiği ifade edilmektedir⁵⁰⁸. Bu şekilde, vergi anlaşmalarının yorumu konusunda, iç hukukumuzda yer alan re'sen araştırma ilkesinin de dikkate alınması gerektiği söylenebilir. Ancak ortak yorumun, aynı vergi anlaşmasına ilişkin aynı ülke yargı organları tarafından verilen kararların dikkate alınması⁵⁰⁹ ile sınırlandırılması daha gerçekçi bir yaklaşım olacaktır.

B. Özel Yorum Kuralı: İç Hukuk Hükümlerinin Vergi Anlaşmalarına Uygulanması

Vergi anlaşmalarında kullanılan bütün terimlerin tanımı anlaşma metinlerinde yer almamakta olup, bazı terimlerin yorumlanması bakımından anlaşmalarda iç hukuk kurallarına gönderme yapıldığı görülmektedir. Esasen, çift taraflı bir anlaşmanın, tek taraflı olarak düzenlenmiş olan bir iç hukuk kuralına gönderme yapılarak yorumlanmasının eleştirildiği⁵¹⁰ ve bu uygulamanın ancak "son çare" olarak kullanılması gerektiği yönünde görüşler bulunduğu⁵¹¹ görülmekte birlikte;

⁵⁰⁷ **VOGEL**, "Double Tax Treaties and Their Interpretation", s. 39; Yabancı yargı mercileri tarafından verilen kararların tamamlayıcı yorum aracı olarak kabul edildiğine ilişkin görüş için Bkz.: **BATUN**, "Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmalarının Yorumlanması", s. 47.

⁵⁰⁸ **WARD**, s. 175.

⁵⁰⁹ **WARD**, s. 162.

⁵¹⁰ **OGUTU, Andrew Harun**, "The Relevance of Domestic Law of the Source State in the Interpretation of Distributive Rules under Special Consideration of Art. 6 Para. 2 and Art. 10 Para. 3 of the OECD-MC", *Fundamental Issues and Practical Problems in Tax Treaty Interpretation*, Series on International Tax Law Univ.-Prof. Dr. Michael Lang (Editor), Editors: Michael Schilcher, Patrick Weninger, Linde, Viyana 2008, s. 271.

⁵¹¹ **ROCHA**, s. 126.

gönderme hükümlerine yer verilmesinin sebepleri arasında, anlaşmaların hacmini makul boyutta tutma amacı, bazı terimlerin anlamlarının iç hukuka sıkı sıkıya bağlı olması, yapılacak tanımlamalarda mutabakat sağlanmasının zorlukları⁵¹² ve devletlerin vergilendirme yetkilerini sınırlayan vergi anlaşması hükümlerinin, bu özellikleri dolayısıyla iç hukuk ile mümkün olduğunca eşleşmesinin arzu edilmesi⁵¹³ sayılmaktadır. Bu nedenlerle vergi anlaşmaları, taraf devletlerin iç hukuklarındaki sürekli değişimlere uyum sağlayacak, genel ve özet terimler ile formüle edilmiştir⁵¹⁴.

Gönderme hükümlerinin de bir anlaşma hükmü olarak yorumlanması bakımından VAHS'de yer alan yorum kurallarının kapsamına dâhil olduğu; bu çerçevede, gönderme hükümlerinin VAHS'nin yorum kurallarını geçersizleştiren değil söz konusu kuralların uygulaması altında özel bir yorum kuralı⁵¹⁵ olduğu, zira gönderme hükmü ile anlaşmada yer almayan konuların iç hukuka bırakılmasının değil, yalnızca ilgili terimin tanımının iç hukuk kuralları çerçevesinde yapılmasının amaçlandığı ifade edilmektedir⁵¹⁶. Anlaşmada gönderme hükmünün yer alması durumunda, anlaşmaların yorumlanmasında anlaşmada yer alan hükümler ile yine anlaşmada yer alan hükümler vasıtasıyla gönderme yapılan iç hukuk kuralları dikkate alınacak⁵¹⁷; anlaşmanın içeriği ile iç hukuktaki anlamı arasında uyumsuzluk bulunması halinde ise anlaşma içeriğine uygun anlama itibar edilecektir⁵¹⁸. İlk olarak 1945 tarihli ABD-Birleşik Krallık Vergi Anlaşmasında kullanılan⁵¹⁹, OECD Model Anlaşması'nın 3'üncü maddesinde yer alan ve vergi anlaşmalarının otonom yorumu

⁵¹² İŞİK, *Uluslararası Vergilendirme*, s. 76-77.

⁵¹³ DE BROE, s. 263.

⁵¹⁴ WHEELER, s. 1.

⁵¹⁵ YALTI, *Uluslararası Vergi Anlaşmaları*, s. 94; MARRES, Otto, "Netherlands", *Courts and Tax Treaty Law*, Editor: Guglielmo Maisto, IBFD Vol. 3 EC and International Tax Law Series, Amsterdam 2007, s. 317.

⁵¹⁶ İŞİK, *Uluslararası Vergilendirme*, s. 77.

⁵¹⁷ İŞİK, *Uluslararası Vergilendirme*, s. 70.

⁵¹⁸ İŞİK, *Uluslararası Vergilendirme*, s. 77.

⁵¹⁹ JONES, s. 70.

ilkesinin de istisnası⁵²⁰, bir başka deyişle "bağımsız" bir yorum hükmü olarak tanımlanan⁵²¹ gönderme hükmü şu şekildedir:

*"Anlaşmanın bir Taraf Devlet tarafından herhangi bir tarihte uygulanması bakımından, Anlaşmada tanımlanmamış herhangi bir terim, metin aksini gerektirmedikçe, bu Anlaşmanın uygulandığı vergilerin amaçları bakımından, o tarihte bu devletin hukukunda sahip olduğu anlamı taşıyacak ve bu Devletin yürürlükteki vergi mevzuatında yer alan herhangi bir anlam, bu Devletin diğer mevzuatında bu terime verilen anlama göre üstünlük taşıyacaktır."*⁵²²

Yukarıdaki hüküm, iç mevzuata değil, iç hukuka atıf yapmaktadır⁵²³. Söz konusu madde, "anlaşmanın uygulanması bakımından" ve "metin aksini gerektirmedikçe" kaydıyla uygulanacaktır. Bu itibarla anlaşmada tanımlanan her terim, anlaşmadaki tanım ve anlam uyarınca uygulanacak olup, belirli bir vergisel terim veya bir gelir unsuru, taraf devletlerin iç hukukunda nasıl tanımlanmış olursa olsun, anlaşmadaki tanım doğrultusunda yorumlanacaktır⁵²⁴. Öte yandan, söz konusu gönderme, iç hukuktaki yorum yöntemlerine değil, ilgili terimin iç hukuktaki karşılığına yapılmaktadır⁵²⁵. Bu itibarla, anlaşmanın bütünü içerisinde tanımlanan terimlerin anlamlandırılması bakımından taraf devletlerin iç hukuklarına başvurulması zorunlu değildir. Buna karşıt olarak, aşağıda "Türk Vergi İdaresinin Yaklaşımı" başlığı altında daha ayrıntılı olarak inceleneceği üzere; vergi anlaşmalarının belirli bir madde kapsamında tanıdığı vergilendirme yetkisinin iç

⁵²⁰ REIMER, s. 144.

⁵²¹ LANG, s. 50.

⁵²² OECD, *Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2014*, OECD Publishing, s. 25.

⁵²³ BATUN, "Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmalarının Yorumlanması", s. 48.

⁵²⁴ YALTI, *Uluslararası Vergi Anlaşmaları*, s. 94.

⁵²⁵ REIMER, s. 149.

hukukta aynı gelir unsurunu nitelmesini zorunlu kılmadığı yönünde bir görüş ve uygulama da bulunmaktadır.

Model Anlaşmalardaki bu hükmün; vergi yükümlülerinin, vergi idaresinin ve mahkemelerinin iç hukuk uyarınca aşına oldukları terimlere dayanmaları nedeniyle nitelendirme sorununu ortadan kaldırdığı; ancak her iki taraf devlette farklı nitelendirme yapılması ile çifte vergilendirme veya çifte vergilendirmeme⁵²⁶ sorununun ortaya çıkabileceği ifade edilmektedir. Ancak bu olumsuz etkinin, söz konusu maddeye yalnızca tamamlayıcı nitelikte başvurulması gerektiği şeklindeki görüş ile ortadan kalkacağı savunulmaktadır⁵²⁷. Bu şekilde, aşağıda, "Nitelendirme" başlığı altında inceleneceği üzere, "lex fori" yaklaşımını içeren⁵²⁸, OECD Model Anlaşması'nın 3'üncü maddesinin 2'nci fıkrasında yer alan düzenlemeye göre, iç hukuk kurallarının uygulanma koşulları ise sınırlı olarak şu şekilde belirlenmektedir:

1. Bir Terimin Anlaşmada Tanımlanmamış Olması

Bir terimin anlamının iç hukuk kuralları ile belirlenebilmesi için söz konusu terimin anlaşmanın muhtelif yerlerinde kullanılmış, fakat tanımlanmamış olması gerekmektedir⁵²⁹. Bu hüküm, anlaşmada tanımlanmayan terimlerin anlamına yönelik olarak devletlerin iç hukukunu bir yorum kaynağı olarak belirlemektedir⁵³⁰. Ancak bu noktada söz konusu "terim" in iç hukukta farklı bir sözcük ile anlam ifade etmesi olasılığı göz ardı edilmemelidir. Örneğin Model Anlaşmaların 11'inci maddesinde

⁵²⁶ Ancak çifte vergilendirmemenin taraf devletler bakımından iradi olarak düzenlenmek istenebileceği de göz ardı edilmemelidir. Tarafların bu yöndeki iradelerinin ortaya konulması açısından VAHS'nin 31 ve 32'nci maddelerinde yer alan yorum yöntemlerinin kullanılması gerektiği ifade edilmektedir. Bkz.: **JAIN**, s 166.

⁵²⁷ **VOGEL**, "Double Tax Treaties and Their Interpretation", s. 69.

⁵²⁸ **VOGEL**, "Double Tax Treaties and Their Interpretation", s. 68.

⁵²⁹ **YALTI**, *Uluslararası Vergi Anlaşmaları*, s. 95.

⁵³⁰ **YALTI, Billur**, "Vergi Anlaşması Uygulamasında Uçak Kiralama Bedellerinin Vergilendirilmesi", *Vergi Sorunları Dergisi*, S.: 325, Ekim 2015, s. 52.

faiz teriminin tanımlandığı görülmekle; bu bakımdan anlaşma hükümleri, anlaşmaya taraf devletlerin iç hukukundan bağımsız yorumlanmayacaktır⁵³¹.

Bir başka örnek olarak, uluslararası taşımacılıktan elde edilen gelirlerin vergilendirilmesi, taşımacılık faaliyetinin uluslararası trafikte sürdürülmesine bağlı olup, bu nedenle uluslararası trafik kavramı, bir kazancın anlaşmanın ilgili hükmüne göre vergilendirilmesi ve kapsamının belirlenmesi açısından büyük önem taşımaktadır⁵³². GİB'in konuya ilişkin bir özelgesinde⁵³³, "*Türkiye içinde gerek yükleme limanına kadar sunulan taşıma hizmeti gerekse söz konusu deniz taşıma işinden bağımsız olarak sunulabilen yükleme ve tahliye gibi hizmetler girmemektedir. Bu gelirlere ilişkin hasılatın Anlaşma'nın diğer maddeleri dikkate alınarak değerlendirilmesi gerekmektedir.*" ifadeleri ile taşımacılık faaliyetlerinin nerede yapıldığına göre ilgili faaliyetin, vergi anlaşmasının farklı bir maddesi kapsamına girebileceği belirtilmektedir. Taraf olduğumuz vergi anlaşmalarının bir kısmına bakıldığında uluslararası trafik kavramının tanımlanmadığı görülmektedir. Dolayısıyla bu konuda iç hukuk düzenlemelerine bakılacaktır. Öte yandan, iki taraf devletin iç hukukunun da aynı sonucu ortaya çıkarması halinde, iç hukuka gönderme yapılmasının gereksiz olduğu ifade edilmektedir⁵³⁴.

Söz konusu kavrama ilişkin tanıma sahip anlaşmaların genel içeriğine göre, uluslararası trafik deyimi, her iki taraf devlet işletmesi tarafından gemi veya uçak (bazı anlaşmalar bakımından kara nakil araçları) kullanmak suretiyle gerçekleştirilen

⁵³¹ FERHATOĞLU, Emrah, "BEPS Projesinin Vergi Anlaşmaları Hukukunda Hibrit Finansal Araç Sorununa Etkisi", *Vergi Sorunları Dergisi*, S.: 326, Kasım 2015, s. 23.

⁵³² ÜLÜS, Mustafa, "Yabancı Ulaştırma Kurumlarında Kurum Kazancının Tespiti ve Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları Çerçevesinde Vergilendirilmesi", *Vergi Sorunları Dergisi*, S.: 261, Haziran 2010, s. 152.

⁵³³ Gelir İdaresi Başkanlığı'nın 03.12.2013 tarih ve 18008620-125[ÖZG-2013-7]-125 Sayılı Özelgesi için Bkz.: (http://gib.gov.tr/uluslararası_mevzuat - Erişim Tarihi: 08.12.2015).

⁵³⁴ VOGEL, "Double Tax Treaties and Their Interpretation", s. 72.

her türlü taşımacılık anlamına gelecek, çok geniş bir şekilde tanımlanmış olup⁵³⁵, sadece taraf devlet sınırları içinde gemi ya da uçak (veya kara nakil araçları) işletilmesi kapsam dışında kalmaktadır. Bir taraf devlet işletmesinin Türkiye sınırları içinde başlayıp biten taşımacılık faaliyetleri uluslararası trafikte sürdürülen taşımacılık olarak kabul edilmediğinden bu madde kapsamında değerlendirilmemekte olup, bunun model anlaşmalarla uyumlu bir düzenleme olduğu ifade edilmektedir⁵³⁶. İşletmenin Türkiye sınırları içinde başlayan ve kendi devletinde ya da üçüncü bir devlette biten taşımacılık faaliyetleri ise madde kapsamında sayılabilecektir.

2. Anlaşmanın İçeriğinin Aksini Gerektirmemesi

Anlaşmada tanımlanmayan terimlerin iç hukuk kuralları ile saptanan anlamının geçerliliği, anlaşmanın içeriğinin aksini öngörmemiş olmasına bağlı olarak kabul edilmekte; anlaşmanın içeriğinin, iç hukuk kuralları uyarınca yapılacak yorumun sınırını oluşturduğu ifade edilmektedir⁵³⁷. Bu çerçevede, "anlaşmanın içeriği", bir anlaşmanın yorumunda kullanılabilen bütün malzemelerini⁵³⁸ - ki bu malzemelerin tespit edilmesinde VAHS'nin 31'inci maddesinin yol gösterici olması gerekmektedir - içerecek şekilde anlaşılmalıdır. Ancak VAHS'nin 31'inci maddesinde sayılan "araçların" yanında, ek protokollerin, OECD Modelinin, her iki iç hukuk sistemindeki ilgili hükümlerin de anlaşmanın "içeriği" kapsamında değerlendirilmesi gerektiği ifade edilmektedir⁵³⁹. Böylece, OECD Model Anlaşması'nın 3'üncü maddesinin 2'nci fıkrasında sözü edilen "içerik/bütün", VAHS'nin 31'inci maddesinde sözü edilen "içerik/bütün"den daha geniş bir

⁵³⁵ HOLMES, s. 74.

⁵³⁶ BİYAN, "Vergi Anlaşmaları Çerçevesinde Taşımacılık Faaliyetleri", s. 536.

⁵³⁷ YALTI, *Uluslararası Vergi Anlaşmaları*, s. 96.

⁵³⁸ YALTI, *Uluslararası Vergi Anlaşmaları*, s. 96.

⁵³⁹ VOGEL, "Double Tax Treaties and Their Interpretation", s. 74.

çerçeveye sahiptir⁵⁴⁰. Bunun yanında, "anlaşmanın içeriğinin aksini gerektirmemesi", taraf devletlerin "ima ettiği" değil, açıkça ifade ettiği iradelerine atıf yapmaktadır⁵⁴¹.

İç hukuk kuralları ile belirlenen anlamın uygulanmasının, anlaşmanın genel uygulamasına ters düştüğü takdirde, anlaşma içeriğinin, iç hukuktaki anlamın "aksini öngördüğü" kabul edilmektedir. Bu açıdan, gönderme hükmüne konu terimin anlamının öncelikle iç hukukta aranmasının gerektiği, anlaşma içeriğinin aksinin öngörüp öngörmediğinin ancak bundan sonra belirlenebileceği ifade edilmektedir⁵⁴².

3. Terimin Vergi Yasalarındaki Anlamının Saptanması

Gönderme, iç hukuktaki vergi yasalarına yapılmakta olmasına rağmen, söz konusu işlemin, o devletin yalnızca anlaşmaya konu olan vergilerle ilgili vergi yasalarına yöneldiği belirtilmektedir. Ancak vergi yasalarında kullanılmakla birlikte, anlamı tebliğ veya içtihatlarla belirlenen terimlerin de uygulama alanı bulabileceği kabul edilmektedir⁵⁴³. Öte yandan, iç hukuktaki düzenlemede, terimin anlamının atıf yapılan bir başka hukuk dalındaki tanıma göre saptanacağına dair hükümler bulunması halinde, terimin anlamı bu hukuk dalının tanımına göre saptanacaktır⁵⁴⁴.

Vergi yasalarında terimin "tanımlanması" değil, "anlamının belirlenmesi" yeterli olacaktır⁵⁴⁵. "Terim" ifadesinin bu şekilde geniş yorumlanması gerekliliği, iki ve daha fazla resmi dilde imzalanmış olan anlaşmalara ilişkin olarak, bir versiyondaki terimin, diğer versiyonda ve o ülkenin iç hukukunda, farklı bir kelime ile ifade edilebilme olasılığı nedeniyle⁵⁴⁶. Bir anlaşmada kullanılan terimin vergi hukuku dışında da bir anlamı bulunmazsa, vergi hukukuna ilişkin anlamı dikkate

⁵⁴⁰ DE BROE, s. 273.

⁵⁴¹ ROHATGI, s. 49.

⁵⁴² YALTI, *Uluslararası Vergi Anlaşmaları*, s. 96.

⁵⁴³ YALTI, *Uluslararası Vergi Anlaşmaları*, s. 97.

⁵⁴⁴ IŞIK, *Uluslararası Vergilendirme*, s. 78.

⁵⁴⁵ ROHATGI, s. 49.

⁵⁴⁶ JONES, s. 74.

alınacaktır⁵⁴⁷. Öte yandan, vergi yasalarında hiç bir şekilde yer almayan terimlerin diğer pozitif hukuk kaynaklarındaki tanımlamaları geçerli olarak kabul edilmemektedir⁵⁴⁸. Bu halde, model anlaşmaların 3'üncü maddesinin 2'nci fıkrasından bağımsız bir genel çözüm bulunması gerektiği ifade edilmektedir⁵⁴⁹.

4. Uygulanacak İç Hukuk Kuralının Zaman Bakımından Tespiti

Gönderme hükmünün uygulama alanının tespitinde, önemli bir soru gündeme gelmektedir: anlaşma ile gönderme yapılan iç hukuk kuralları, anlaşmanın yapıldığı tarihteki iç hukuk kuralları mı, yoksa anlaşma hükümlerinin uygulanacağı tarihteki iç hukuk kuralları mı olacaktır? Doğal olarak, gönderme hükmünde bir terimin anlamının zamanla değişen iç hukuk kurallarına göre belirleneceğinin açıkça belirtilmesi ihtimalinde, taraf devletlerin yasalarındaki değişiklikleri anlaşmaya dâhil etme konusunda ortaklaşa karar verdikleri kabul edilecek⁵⁵⁰, bu halde de yukarıda "Anlaşmaların Aşılması (Treaty Override)" başlığı altında açıklanan sonuç söz konusu olmayacaktır. Ancak anlaşmalarda bu yönde bir açık ifade bulunmaması halinde, gönderme hükmünün zaman bakımından uygulanmasına ilişkin temel olarak iki ayrı yorum yaklaşımı olduğu görülmektedir.

a. Durağan Yorum Yaklaşımı

Gönderme hükmünün durağan yorumlanması, anlaşmanın imzalandığı tarihte yürürlükte bulunan iç hukuk hükümlerini dondurmaktadır. Bu şekilde, söz konusu yaklaşım, bir devletin normalde istisna edilecek bir gelir unsurunu, anlaşmaya göre vergilendireceği bir gelir unsuruna dönüştürme olasılığını ortadan kaldıracaktır⁵⁵¹.

Durağan yorum yaklaşımının savunulması için temel argümanlar, ahde vefa ilkesi,

⁵⁴⁷ VOGEL, "Double Tax Treaties and Their Interpretation", s. 71.

⁵⁴⁸ YALTI, *Uluslararası Vergi Anlaşmaları*, s. 97.

⁵⁴⁹ VOGEL, "Double Tax Treaties and Their Interpretation", s. 62.

⁵⁵⁰ YALTI, *Uluslararası Vergi Anlaşmaları*, s. 98.

⁵⁵¹ YALTI, *Uluslararası Vergi Anlaşmaları*, s. 98.

hukuki kesinlik, meşru beklentiler ve aynı vergi yükümlüsünün farklı yıllara ilişkin olarak aynı maddi olayın aynı vergisel sonuçlar ortaya çıkarmasını bekleyeceği dikey eşitlik olarak sıralanabilir.

b. Hareketli Yorum Yaklaşımı

Gönderme hükmünün hareketli yorumlanması, söz konusu hükmün uygulanması anındaki iç hukuk kurallarının uygulanması olup; bu yaklaşım, anlaşmaya taraf devletin, anlaşma kapsamına giren alanlarda hiç bir zaman değişiklik yapılmayacağını tercih etmelerinin imkânsızlığına dayandırılmakta⁵⁵² ve anlaşmanın yapıldığı tarihteki vergilendirme yetkilerinin paylaşımının, müzakereler sonucunda oluşturduğu dengeye dikkat çekmektedir⁵⁵³. Anlaşmanın içeriğinin, gönderme hükmünün sınırını oluşturması nedeniyle iç hukuk kurallarındaki değişikliklerin de dikkate alınarak yorum yapılmasında bir sakınca olmadığı ifade edilmektedir⁵⁵⁴. Bu itibarla, iç hukuk kurallarında gerçekleşecek değişikliklerin ne derecede yorumda kullanılabilmesinin, bir başka deyişle sınırının ne olacağını, anlaşmanın içeriği ile belirleneceği savunulmaktadır⁵⁵⁵.

OECD Model Anlaşmasının Şerhleri, söz konusu gönderme hükmünün, taraflar arasında anlaşmanın imzalanması sürecinde gerçekleştirilen taahhütlerin uygulanmasının sağlanması ile vergi anlaşmalarının en uygun ve pratik şekilde uygulanması arasında bir denge ortaya koyduğunu ifade etmekte olup⁵⁵⁶ hareketli yorum yaklaşımının kabul edilmesi gerektiği sonucuna varılmaktadır⁵⁵⁷. Hareketli

⁵⁵² YALTI, *Uluslararası Vergi Anlaşmaları*, s. 99.

⁵⁵³ İŞİK, *Uluslararası Vergilendirme*, s. 80.

⁵⁵⁴ YALTI, *Uluslararası Vergi Anlaşmaları*, s. 99.

⁵⁵⁵ İŞİK, *Uluslararası Vergilendirme*, s. 80.

⁵⁵⁶ OECD, *Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2014*, OECD Publishing, s. 84, par. 13.

⁵⁵⁷ OECD, *Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2014*, OECD Publishing, s. 84, par. 11.

yorum yaklaşımı, yalnızca tarafların iradelerini ortaya koydukları zamanki anlaşmanın amaç ve konusuna hâle gelmediği sürece doğru bir yaklaşım olarak kabul edilebilecektir⁵⁵⁸. Bu yaklaşımın avantajının, ilgili vergi anlaşmasının tekrar müzakere edilmesine gerek kalmaksızın taraf devletlerin iç hukuklarında gerçekleşen değişikliklere uyum sağlamasının mümkün kılınması olduğu söylenebilir.

Öte yandan, benzer bir tereddüt, sonradan gelen Model Anlaşma Şerhlerinin var olan anlaşmalara uygulanması konusunda ortaya çıkmaktadır. Eski bir vergi anlaşmasının yorumlanmasında, yalnızca o tarihteki şerhlerin dikkate alınmasının, teknoloji ve iş hayatındaki değişikliklerin anlaşmalara uygulanmasını engelleyeceği ve bir anlamda "donmuş şerhler" sorunu yaratacağı savunulmaktadır⁵⁵⁹. İç hukukun aksine, OECD Şerhleri OECD'nin hâlihazırdaki görüşünü içermekte olup, bir parlamento onayına tabi değildir. Bu itibarla, yukarıdaki görüşün aksine, iç hukuktaki değişikliklere ilişkin olarak hareketli, şerhlerdeki değişikliklere ilişkin olarak ise durağan yorum yaklaşımının benimsenmesi önerilmektedir⁵⁶⁰. Gerçekten de eski şerhlerin hükümleri ile çatışan yeni şerh hükümleri, anlaşma müzakereleri sırasında mevcut olmadığından yorumda dikkate alınırlarsa tarafların iradeleri tam olarak yansıtılmamış olacaktır; bu itibarla söz konusu hükümlerin yorum faaliyetinde asla dikkate alınmaması gerektiği savunulmaktadır⁵⁶¹. OECD'nin Mali İşler Komitesi'nin model anlaşma veya şerhlerin değiştirilmesine yönelik kararlarının, VAHS'nin 31'inci maddesinin 3'üncü fıkrası uyarınca sonraki tarihli bir

⁵⁵⁸ **BECERRA**, s. 75.

⁵⁵⁹ **MARTIN**, s. 91.

⁵⁶⁰ **ROHATGI**, s. 51.

⁵⁶¹ **WARD, David, JONES, John F. Avery, DE BROE, Luc, ELLIS, Maarten J., GOLDBERG, Sanford H., KILLIUS, Juergen, LE GALL, Jean-Pierre, MAISTO, Guglielmo, MIYATAKE, Toshio, TORRIONE, Henri, VAN RAAD, Kees, WIMAN, Bertil**, *Interpretation of Income Tax Treaties with Particular Reference to the Commentaries on the OECD Model*, IBFD, Amsterdam 2005, s. 111.

anlaşma veya uygulama olarak da değerlendirilemeyeceği savunulmaktadır⁵⁶². Öte yandan, durağan yorumun OECD'nin söz konusu anlaşmanın imzalandığı tarihten sonra yayınlanan Raporları için de geçerli olmasının gerektiği belirtilmektedir⁵⁶³.

Bu görüşlere karşıt olarak ise, model anlaşma şerhlerinin, VAHS'nin 31'inci maddesinin 3'üncü fıkrasının (a) bendi uyarınca, bir anlaşmanın uygulanması ve yorumu bakımından daha sonra imzalanmış bir anlaşma olarak kabul edilmesi halinde, sonraki tarihli şerhlerin de eski tarihli anlaşmanın yorumunda dikkate alınacağı ifade edilmektedir⁵⁶⁴. Sonuç olarak, daha sonra çıkmış olan şerhlerin yorum açısından dikkate alınması ve ilgili hükümlerinin uygulamada değişiklikler getirmesi ihtimalinde, tek ve aynı anlaşma hükmünün, yalnızca değişik zamanlarda uygulanacak olması nedeniyle farklı sonuçlara yol açma olasılığı bulunacaktır. Hukuki güvenlik ve öngörülebilirlik ilkelerine aykırı bir sonuç yaratacak bu olasılık, işlerini söz konusu anlaşmanın imzalandığı sıradaki uygulamasına güvenerek kurmuş vergi yükümlülerinin haklarına zarar vereceği gibi, taraf devletlerin iradelerinin de uygulama açısından söz konusu anlaşmanın imzalandığı tarihe göre tam olarak kavranamaması sonucunu doğurabilecektir. Gönderme hükmünün zaman bakımından uygulanmasına ilişkin olarak yaygın kabul görmeyen son yaklaşım ise, iki tarafın da iç hukukundaki değişikliklerin, tarafların özgün iradeleri ışığında yorumlanması gerektiğine dair "evrimsel görüş"tür⁵⁶⁵.

⁵⁶² BELAMARIK, s. 81.

⁵⁶³ PROVODOVA, s. 150-151.

⁵⁶⁴ BAKER, s. E-17.

⁵⁶⁵ OGUTU, s. 274.

5. Uygulanacak İç Hukuk Kurallarının Hangi Taraf Devlete Ait Olduğunun Tespiti

Söz konusu madde hükmünde iç hukuka yapılan atfın, her iki devletin de iç hukukuna yapılmış kabul edildiği görülmektedir⁵⁶⁶. Her iki devletin, anlaşmada tanımlanmayan terimlerin anlamını kendi iç hukukundaki kurallarla değerlendirmesi halinde, üç olasılık ortaya çıkacaktır⁵⁶⁷:

İlk olarak, anlaşmada tanımlanmayan terimin her iki devletin iç hukuk kurallarında da aynı anlamı taşıması olasılığında, uygulama açısından herhangi bir sorun ortaya çıkmayacaktır. Uygulamada sorun yaratan konular, anlaşmada tanımlanmayan terimin, her iki devlette farklı nitelendirilmesi nedeniyle farklı yorumlanması veya söz konusu terimlerin iç hukuktaki anlamının taraf devletlerde farklı olmasıdır. Zira iki taraf devlet de anlaşmayı uyguladığını iddia edecektir. Vergi anlaşmaları, getirdiği hükümler ile kaynak devletin vergilendirme yetkisini sınırlandırırken, ikametgâh devletin de gerekli oldukça çifte vergilendirmenin önlenmesine ilişkin yöntemleri kullanmasını gerektirmektedir. Böyle bir uygulama sorunu ortaya çıkması durumunda çözüm için iki ayrı görüş öne çıkmaktadır.

a. Kaynak Devletin İç Hukuk Kurallarını Geçerli Kabul Eden Görüş

Gönderme hükmünün, bir başka deyişle özel yorum kuralının, VAHS'nin 31'inci maddesinin 1'inci fıkrası uyarınca anlaşmanın çifte vergilendirmenin önlenmesi amacına uygun olarak yorumlanmasına dayalı bu görüşe göre, anlaşmada tanımlanmayan bir terimin anlamı kaynak devletin iç hukuk kurallarına göre belirlenmeli, ikametgâh devleti ise uygulama bakımından bu nitelendirme ile bağlı

⁵⁶⁶ BATUN, "Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmalarının Yorumlanması", s. 49.

⁵⁶⁷ YALTI, *Uluslararası Vergi Anlaşmaları*, s. 100-101.

sayılmalıdır⁵⁶⁸. Gönderme hükmünün kendisi de yoruma gereksinim göstermekle, yapılacak yorumun vergi anlaşmalarına etkinlik kazandırmayı amaçlaması gerekir; aksi halde gönderme hükmü söz konusu anlaşmayı işlevsiz bırakabilecek niteliktedir⁵⁶⁹. Buna göre, ilgili hükümler iç hukuka başvurmayı gerektirdiği ve ilgili "sınıflandırma", kaynak devletin iç hukukundan geldiği sürece kaynak devletin iç hukuk kuralları geçerli olacaktır⁵⁷⁰.

Bu görüş, "anlaşmayı uygulayan devlet" teriminin dar olarak yorumlanmasına⁵⁷¹ dayanmakta olup, ikametgâh devletin anlaşmayı "uygulaması"nın, yalnızca çifte vergilendirmeyi önlemek üzere anlaşma hükümleri uyarınca bir istisna veya mahsup hakkı tanınması olduğunu kabul etmektedir. Zira vergiyi doğuran olayın kendi bünyesinde gerçekleştiği⁵⁷² kaynak devletin anlaşmayı "uygulaması", vergilendirme yetkisini kullanma hakkının bulunup bulunmadığını belirleyerek, anlaşmada yer alan bağlama kurallarını uygulamasıdır⁵⁷³. Öte yandan, anlaşmanın uygulanması ifadesinin, bir devletin vergi anlaşmasının bir hükmünü uygulayarak iç hukukunda yer alan hükümlere göre farklı bir sonuca varması olarak tanımlandığı görülmektedir⁵⁷⁴.

Konunun Türkiye uygulamasına ilişkin olarak ikincil mevzuatımızda, anlaşmada tanımlanmayan terimlerin anlaşmaya aykırı olmadığı sürece vergilendirmeye konu teşkil eden vergilerin düzenlendiği ve uygulama konusu olduğu devletin mevzuatında öngörülen anlamı taşıyacağı yönünde bir hüküm

⁵⁶⁸ YALTI, *Uluslararası Vergi Anlaşmaları*, s. 102.

⁵⁶⁹ YALTI, *Uluslararası Vergi Anlaşmaları*, s. 104.

⁵⁷⁰ LANG, s. 54.

⁵⁷¹ BAKER, s. E-22.

⁵⁷² IŞIK, *Uluslararası Vergilendirme*, s. 81.

⁵⁷³ YALTI, *Uluslararası Vergi Anlaşmaları*, s. 102.

⁵⁷⁴ DE BROE, s. 268-269.

bulunmaktadır⁵⁷⁵. Bu hükmün, kaynak devletin iç hukukunun esas alınacağı şeklinde yorumlandığı görülmektedir⁵⁷⁶.

b. İç Hukuk Kurallarından Bağımsız Yorum Görüşü

Kaynak devletin iç hukuk kurallarının geçerliliğine ilişkin olarak, çözümün aleyhte sonuç verdiği devlette yargı ve yürütme organlarının söz konusu çözüme riayet etmesinin olanaksız olduğu kabulüne dayanan bu görüşe göre; bu çözüm, devletlerin kötüye kullanmalarına açık olacak, iç hukuk kurallarında yer alan terimlerin anlamının genişletilmesi yoluyla anlaşmadan normal olmayan bir fayda sağlanması ihtimali ortaya çıkacaktır⁵⁷⁷. Ancak bu kabulün, hareketli yorum yaklaşımına ters düştüğü söylenebilir.

Bağımsız yorum görüşüne göre, vergi anlaşmalarında yer alan bazı gelir unsurlarının münhasıran ikametgâh devletince vergilendirilmesinin kabul edildiğinden yola çıkılarak, bu açıdan anlaşmanın uygulanması teriminin kaynak devletine yönelik olarak değerlendirilmemesi gerekmektedir. Çözüm olarak, gönderme hükmüne ilişkin nitelendirmenin, mümkün olduğunca iç hukuk kurallarından bağımsız olarak anlaşmanın içeriği ile yapılması yolu gösterilmektedir⁵⁷⁸. Terimin anlamının iki tarafın iç hukukunda farklı olması halinde, çifte vergilendirme veya vergi dışı kalma sonucu ortaya çıkabilecek olup; bu halde anlaşmaların karşılıklı anlaşma usulüne ilişkin maddelerinin uygulanacaktır⁵⁷⁹.

Sonuç olarak, vergi anlaşmalarında yer alan terimlerin, sıra ile aşağıdaki silsile çerçevesinde yorumlanması gerektiği savunulmaktadır⁵⁸⁰:

⁵⁷⁵ GİB, “1 Seri No’lu Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları Genel Tebliği”.

⁵⁷⁶ İŞİK, *Uluslararası Vergilendirme*, s. 82.

⁵⁷⁷ YALTI, *Uluslararası Vergi Anlaşmaları*, s. 103.

⁵⁷⁸ YALTI, *Uluslararası Vergi Anlaşmaları*, s. 103.

⁵⁷⁹ İŞİK, *Uluslararası Vergilendirme*, s. 83.

⁵⁸⁰ VOGEL, “Double Tax Treaties and Their Interpretation”, s. 74-75.

1. Anlaşmalarda özel olarak tanımlanmış terimler veya yorum kurallarının uygulanması,
2. Terimlerin özel olarak tanımlanmamış olması ihtimalinde, anlaşma hükümlerini uygulayan devletin, anlaşmanın kapsadığı vergiler açısından söz konusu terime özel bir anlam yükleyip yüklediğine bakılması,
3. Bu soruya verilen cevap olumlu ise, anlaşma içeriğinin farklı bir yorum gerektirip gerektirmediği ve alternatif yorum metodlarına yöneltilen ağırlığa göre anlaşma içeriğinin farklı bir yorum gerektirip gerektirmediği araştırılmalıdır.
4. 2 numaralı soruya verilen cevabın olumsuz olması, ancak söz konusu terimin anlaşmanın kapsamadığı vergiler bakımından uygulanıyor olması ihtimalinde genel yorum kuralları uygulanacaktır.

C. Vergi Anlaşmalarının Yorumlanmasına İlişkin Diğer Hususlar

1. Nitelendirme

Bir hukuk normunun oluşturulması aşamasında öngörülen hukuki sonucun ortaya çıkması, normda tanımlanan soyut olayın doğru anlamlandırılması kadar gerçekleşen somut olayın soyut olaya uygunluğuna ilişkin tespit ve yorumdan sonra gelen bir aşama olarak⁵⁸¹ nitelendirmenin doğru yapılmasına da bağlıdır⁵⁸². Vergi anlaşmalarının belirli bir olaya uygulanması açısından ise söz konusu olayda elde edilen gelir türünün nitelendirilmesi, vergilendirme işlemlerinin öncülü olarak kabul edilmektedir⁵⁸³. Bir vergi anlaşmasında, gelir kalemlerinden birisine ilişkin

⁵⁸¹ SABAN, Nihal, *Vergi Hukuku*, Beta Basım Yayın Dağıtım, İstanbul 2015, s. 49.

⁵⁸² AKKAYA, "Vergi Borcunu Etkileme Çabalarının Anayasal Vergilendirme İlkeleri Karşısındaki Konumu", s. 32.

⁵⁸³ YALTI, "Vergi Anlaşması Uygulamasında Uçak Kiralama Bedellerinin Vergilendirilmesi", s. 49.

hükümlerde yer alan terimlerin aynı anlaşmada tanımlanmamış olması veya yetersiz bir şekilde tanımlanması sonucunda taraf devletlerin iç hukuklarında bu terimi farklı yorumlamaları sonucunda ortaya nitelendirme sorunu çıkabilmektedir. Bu açıdan sorunun kaynağı, OECD Model Anlaşması'nın 3'üncü maddesinin 2'nci fıkrası hükmü gibi iç hukuka gönderme yapan hükümlerdir⁵⁸⁴. Bu sonucu engellemek için iki taraflı anlaşmalarla kurulan uluslararası vergilendirme sisteminin araçları olan model anlaşmalarda gelir unsurları ortak niteliklerine göre sınıflandırılmıştır⁵⁸⁵.

Şunu da belirtmek gerekir ki, gelir türü nitelendirmesi yapılırken, her zaman, "o gelir türü mü yoksa bu gelir türü mü?" sorusu sorulmalıdır; nitelendirme hiç bir zaman, "hem o hem de bu gelir türü" gibi bir sonuç vermemelidir⁵⁸⁶. Ancak taraf devletlerin iç hukuku uyarınca hukuki olmayan bir terimin yorumlanması veya iki taraf devlette vergi yükümlülüğüne ilişkin maddi ön şartların farklı tanımlanması nedeniyle ekonomik işlemlerin çifte vergilendirilmesi ile nitelendirme sorununun ortaya çıkmadığı savunulmaktadır⁵⁸⁷. İkinci durum, ekonomik çifte vergilendirmeye örnek olarak gösterilebilir. OECD Şerhleri ise, nitelendirme sorununun şu şekillerde ortaya çıkacağını belirtmektedir⁵⁸⁸;

- Taraf devletlerin iç hukuklarındaki farklılıklar nedeniyle anlaşmanın farklı bir hükmünün uygulanması,
- Taraf devletlerin olgulara ilişkin farklı yorumda bulunması,
- Anlaşma hükümlerinin taraf devletlerce farklı yorumlanması.

Nitelendirme sorunu, anlaşmada ilgili terimler açık olarak tanımlanırsa ortaya çıkmayacaktır. Bunun da ötesinde, bu sorunun, vergi anlaşmalarında yer alan

⁵⁸⁴ ENGELEN, s. 502.

⁵⁸⁵ AKÇAOĞLU, *Ulusal ve Uluslararası Perspektiften Elektronik Ticaretin Vergilendirilmesi*, s. 76.

⁵⁸⁶ YALTI, "Vergi Anlaşması Uygulamasında Uçak Kiralama Bedellerinin Vergilendirilmesi", s. 53.

⁵⁸⁷ VOGEL, "Double Tax Treaties and Their Interpretation", s. 61.

⁵⁸⁸ FREDDO, s. 422.

terimlere ilişkin olarak ortak uluslararası mali dil (lingua franca) oluşturularak ortadan kaldırılabileceği savunulmaktadır⁵⁸⁹. Ancak hâlihazırda yürürlükte olan anlaşmalarda her terimin açıkça tanımlanmadığı gerçeği karşısında, üç alternatif yol ile nitelendirme sorununa çözüm getirilmeye çalışıldığı görülmektedir⁵⁹⁰:

- Anlaşmayı uygulayan her devletin kendi iç hukukuna göre nitelendirme yapmasını savunan "lex fori" görüşü,
- Gelirin ortaya çıktığı devletin iç hukukuna göre nitelendirme yapılmasını savunan kaynak devlet görüşü,
- Taraf devletlerin anlaşmanın içeriğine göre istikrarlı bir nitelendirme yapmasını savunan otonom görüş.

Lex fori görüşü, bir normu uygulayacak olan yetkili organların, en iyi kendi iç hukuklarını bildiklerine dayanan pragmatik bir görüştür. Ancak bu pratiğin, taraf devletlerin vergi anlaşması hükümlerini farklı uygulamaları ile anlaşmaların önlemeye çalıştığı çifte vergilendirmeye yol açabileceği unutulmamalıdır⁵⁹¹. Kaynak devlet görüşünün ise, model anlaşmaların 6'ncı maddesinin 2'nci fıkrası ve 10'uncu maddesinin 3'üncü fıkrası uyarınca nitelendirme sorununun kaynak devletinin iç hukukuna göre aşılabacağına ilişkin düzenlemelerin, nitelendirme açısından anlaşmanın tümüne uygulanmasını amaçladığı söylenebilir. Buna karşılık, OECD Modelinde mukim olunan devletin vergilendirme yetkisi esas, kaynak devletinin ise istisna olduğundan dolayı bu yöntemin de etkili olduğu söylenemez. Yukarıda sayılan üç görüş de tek başına ikna edici olmamakla birlikte, son noktada ancak karşılıklı anlaşma usulünün işletilmesi ile çifte vergilendirme önenebilecektir⁵⁹².

⁵⁸⁹ UCKMAR, s. 175.

⁵⁹⁰ VOGEL, "Double Tax Treaties and Their Interpretation", s. 62.

⁵⁹¹ VOGEL, "Double Tax Treaties and Their Interpretation", s. 63.

⁵⁹² VOGEL, "Double Tax Treaties and Their Interpretation", s. 66.

2. Kıyas

Benzetme yoluyla yorum veya aksiyel kanıtlama yoluyla yorum genellikle teyit edici, tamamlayıcı bir işleve sahiptir⁵⁹³. Bir terimin bir vergi anlaşmasında tanımlanmış olması, söz konusu tanımın başka anlaşmalar açısından da kıyas yoluyla uygulanacağı anlamına gelmemektedir. Örneğin, Türkiye'nin imzalamış olduğu vergi anlaşmalarının büyük kısmında "gerçek lehdar" teriminin tanımı yapılmamış olup, KKTC-Türkiye Vergi Anlaşması'nda bu yönde bir tanım bulunmaktadır. Ancak bu terimin tanımının yapılmadığı diğer anlaşmalarda bu tanımın kıyas yoluyla kullanılması söz konusu değildir⁵⁹⁴.

Vergi anlaşmaları, diğer vergi anlaşmaları ile değil (ki bunun istisnası VAHS'nin 31'inci maddesinin 2'nci fıkrasının (a) bendindeki, "*anlaşmanın akdedilmesi ile bağlantılı olarak bütün taraflar arasında yapılmış olan anlaşmayla ilgili herhangi bir anlaşma*"nın da bir anlaşmanın yorumunda dikkate alınacağı düzenlemesidir) ancak taraf devletlerin iç hukuk kuralları ile birlikte sistematik bir yoruma tabi tutulabilirler. Öte yandan, vergi anlaşmalarında bir terimin tanımı yer alırsa, bu terimin içerdiği anlam ile ilgili olarak taraf devletlerin iç mevzuatında yer alan düzenlemelerin göz ardı edilerek terimin ifade ettiği anlamın tespiti için anlaşmada yer alan tanıma başka bir tanımdan bir anlam çıkarmaksızın birebir riayet edilmesi gerekli olduğu savunulmaktadır⁵⁹⁵.

Bu görüşe karşı olarak, devletlerin, model anlaşmaların düzenlemelerinden saptığı noktaların bazı konularda istikrar gösterdiği, bu yönde sınıflandırmaya tabi

⁵⁹³ SUR, s. 71.

⁵⁹⁴ BAŞAK, Levent, "Vergi Anlaşmalarında Kullanılan "Gerçek Lehdar" "Beneficial Owner (Ownership)" Teriminin Analizi ve Vergi İncelemelerinde Dikkat Edilmesi Gereken Hususlar", *Vergi Sorunları Dergisi*, S.: 301, Ekim 2013, s. 44.

⁵⁹⁵ BAŞAK, "Vergi Anlaşmalarında Kullanılan "Gerçek Lehdar" "Owner (Ownership)" Teriminin Analizi ve Vergi İncelemelerinde Dikkat Edilmesi Gereken Hususlar", s. 45.

tutulan "paralel anlaşmalar"ın da aynı kategoride kabul edilen diğer anlaşma hükümleri ile birlikte değerlendirilebileceği ifade edilmektedir⁵⁹⁶. Ancak her anlaşma çift taraflı ve hepsi birbirinden farklı müzakerelere dayandığından dolayı "paralel anlaşmaların" yorumda dikkate alınmasına da şüphe ile yaklaşılmaktadır⁵⁹⁷.

3. Vergiden Kaçınma ve Yorum

Uluslararası ticari ilişkilerle ilgili olarak bir taraftan çifte vergilendirme ile karşı karşıya kalma riski, diğer taraftan da vergiden kaçınma veya vergi kaçırma fırsatları bulunmaktadır⁵⁹⁸. Vergiden kaçınma, görünüşte hukuka uygun bir biçimle vergiyi azaltma veya ortadan kaldırma çabasını⁵⁹⁹, vergiyi doğuran olay gerçekleşip vergi borcu doğduğunda vergi yasalarına aykırı şekilde verginin hiç veya kısmen ödenmemesi olarak tanımlanan⁶⁰⁰ vergi kaçırma ise aynı sonuca hukuka aykırı yollardan ulaşılmasını ifade etmektedir⁶⁰¹. Vergi mevzuatındaki bir eksiklikten veya yasa boşluğundan faydalanılmasının veya vergi hukukunda tipikliğe uymamanın da vergiden kaçınma sayılabileceği vurgulanmaktadır⁶⁰². Bir vergi sisteminin vergiden kaçınmayı ne ölçüde tolere edeceği konusu, eşitlik ve özgürlük değerleri arasında bir siyasi denge olarak kabul edilmekle birlikte, eşitlik ve özgürlük arasındaki ilişkinin tanımlanmasının da bilimsel anlamda güç olması sebebiyle vergiden kaçınmanın tam bir tanımına ulaşmanın da güç olduğu vurgulanmaktadır⁶⁰³. Öte yandan, hukuka

⁵⁹⁶ VOGEL, "Double Tax Treaties and Their Interpretation", s. 42-44.

⁵⁹⁷ ROHATGI, s. 47.

⁵⁹⁸ AKÇAOĞLU, "International Taxation of Electronic Commerce: A Focus on the Permanent Establishment Concept", s. 126.

⁵⁹⁹ YALTI, "Vergi Anlaşmalarında Vergiden Kaçınmanın Önlenmesi: Anlaşma Alışverişi Örneğinde Türkiye Uygulaması", s. 457.

⁶⁰⁰ GÖKER, *Yönlendirici Vergilendirme*, s. 88.

⁶⁰¹ AKÇAOĞLU, *Ulusal ve Uluslararası Perspektiften Elektronik Ticaretin Vergilendirilmesi*, s. 43.

⁶⁰² GÖKER, *Yönlendirici Vergilendirme*, s. 87.

⁶⁰³ GUTMANN, Daniel, "Vergiden Kaçınmanın Tanımlanması", Çev.: Selçuk Özgenç, *Vergiden Kaçınmanın Önlenmesi: Ulusal ve Uluslararası Vergi Hukukunda Alınan Önlemler*, Uluslararası Vergi Hukuku Konferansları Serisi - 2, Editör: Billur Yaltı, Beta Basım Yayın Dağıtım, İstanbul 2014, s. 11.

aykırı olarak özel hukuktaki irade özgürlüğünü kötüye kullanmak suretiyle vergiden kaçınmaya karşı Hollanda, Norveç, İsveç, İngiltere ve ABD'de yasal doktrinler geliştirildiği görülmektedir⁶⁰⁴.

Vergi yükümlülerinin ekonomik ilişkilerini kendileri açısından en rasyonel şekilde sürdürmeleri, vergi hukukunun da değişmez bir gerçeğidir. Ancak yalnızca vergi anlaşması hükümlerinden yararlanılması amacıyla üçüncü bir devlette bağlı şirketler kurulması vasıtasıyla vergi planlamasına ilişkin sınırlar aşılmış olmaktadır. Bu durumlarda, ilk olarak söz konusu hukuki işlemin sözleşmeler hukuku çerçevesinde geçerli olup olmadığı araştırılmalıdır. Birçok devletin hukuk sistemine göre sonuçları iki tarafça amaçlanmayan hukuki sonuçlar hükümsüz olarak kabul edilmektedir. Ancak vergi planlamasında, kural olarak hukuki işlemlerin vergisel sonuçları bakımından ciddi bir şekilde amaçlandığı görülmektedir. Söz konusu hukuki işlemin sözleşmeler hukuku açısından geçerli olduğu kanıtlandıktan sonra, vergisel sonuçları sağlamak bakımından etkili olup olmadığı araştırılmalıdır⁶⁰⁵.

Bu açıdan, Kıta Avrupası Hukukunda, yasanın birebir lafzının değil de ruhunun belirleyici olduğu, ilgili işlemin, yasanın kötüye kullanımı sonucunu doğurmayan en yakın muadili olarak da kabul edildiği⁶⁰⁶ "fraus legis doktrini"ni içeren kötüye kullanma kavramı yer almaktadır. Buna göre, olağan yorum metodları ile yorum faaliyetinin başarısız olması halinde yargı organlarının fraus legis'i uygulaması gerektiği ifade edilmektedir⁶⁰⁷.

Konuya model anlaşmalar açısından bakıldığında ise, OECD Model Anlaşması Şerhlerinin zaman içinde vergiden kaçınmanın önlenmesini Anlaşmanın

⁶⁰⁴ GÜNAY, Özge, "OECD Yaklaşımı Çerçevesinde Vergi Kaçırma ve Vergiden Kaçınma", *Vergi Dünyası Dergisi*, Ağustos 2007, S.: 312, s. 91.

⁶⁰⁵ VOGEL, "Double Tax Treaties and Their Interpretation", s. 79-80.

⁶⁰⁶ THURONYI, Victor, *Comperative Tax Law*, Kluwer Law International, Lahey 2003, s. 159.

⁶⁰⁷ VAN WEEGHEL, s. 165.

amaçları arasında saymaya başlaması ile anlaşmaların yorumlanması sürecine etki etmek ve dolayısıyla bir vergi anlaşmasının VAHS'nin 31'inci maddesine göre yorumlanması sırasında vergiden kaçınmanın önlenmesi amacının da dikkate alınmasının sağlanmasını hedeflediği; vergi anlaşmalarının kötüye kullanımı durumunda iç hukuk hükümlerine başvurmanın anlaşma uygulamasına aykırı olmadığı yorumu getirilmektedir⁶⁰⁸. Ancak vergi yasalarını konusuna ve amacına göre yorumlama yönünde bir yerel geleneği olmayan ve dolayısıyla iç hukukunda vergiden kaçınmanın önlenmesine ilişkin bir pozitif hukuk normu veya istismara karşı geliştirilmiş içtihadı olmayan bir ülkenin, bir vergi anlaşmasını vergiden kaçınmayı önlemek için yorumlamasının da çok nadiren söz konusu olacağı savunulmaktadır⁶⁰⁹. Öte yandan, "gerçek lehdar" gibi vergiden kaçınmayı önlemeye yönelik otonom kavramların, anlaşmanın amaç, kapsam ve içeriği göz önüne alınarak yorumlanması gerektiği ifade edilmektedir⁶¹⁰.

4. Model Anlaşma Şerhlerinin Hukuki Niteliği ve Yorum Açısından Bağlayıcılığı

OECD ve UN Modellerinde yer alan maddeler için açıklamalar getiren Şerhler, vergi anlaşmaları hukukunun gelişimi açısından önemli birer araç olarak görülmektedir. İngilizce'de kullanılan "commentary" teriminin yer yer "yorum" olarak kullanıldığı görülmekle birlikte⁶¹¹; bu ifade, bu başlıkta açıklanacağı üzere Şerhlerin yorum açısından bağlayıcı kurallar içermemesi nedeniyle doğru değildir.

⁶⁰⁸ OECD, *Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2014*, OECD Publishing, s. 61-62, par. 7- 7.1- 9.1

⁶⁰⁹ JIMENEZ, Adolfo Martín, "Ulusal Hukuktaki Genel Vergiden Kaçınmayla Mücadele Hükümleri ve Vergi Anlaşmaları", Çev.: Ertuğrul Akçaoğlu, *Vergiden Kaçınmanın Önlenmesi: Ulusal ve Uluslararası Vergi Hukukunda Alınan Önlemler*, Uluslararası Vergi Hukuku Konferansları Serisi - 2, Editör: Billur Yaltı, Beta Basım Yayın Dağıtım, İstanbul 2014, s. 404-405.

⁶¹⁰ YALTI, "Vergi Anlaşmalarında Vergiden Kaçınmanın Önlenmesi: Anlaşma Alışverişi Örneğinde Türkiye Uygulaması", s. 466.

⁶¹¹ DEMİR, Alper Cihad, "OECD Yorumlarının (Commentaries) Hukuki Niteliği", *Vergi Dünyası Dergisi*, S.: 369, Mayıs 2012, s. 117.

Şerhler, Vergi Anlaşmalarına eklenmek üzere değil, anlaşmaların uygulanmasında yol gösterici olarak kullanılmak üzere oluşturulmuş⁶¹² araçlar olarak OECD üyelerinin çoğunluğunun, anlaşmaların çeşitli hükümlerinin yorumlanması konusundaki fikirlerini yansıtmaktadır⁶¹³.

OECD Konseyinin⁶¹⁴ yapmış olduğu, bağlayıcı olmayan tavsiyelerinde, ülkelerin anlaşma yaparken veya var olanları revize ederken Şerhlerde açıklandığı şekliyle anlaşmaya uymaları tavsiye edilmektedir. Tavsiyelere çekince konulmaması veya çekince koymayan devletlerin tavsiyelerle uyumlu hareket etmesinin, tavsiyelere büyük bir manevi güç katarak⁶¹⁵ OECD Konseyinde ülkelerin değerlendirilmesinde de etkili olduğu ifade edilmektedir⁶¹⁶.

Model Anlaşmaların Şerhlerinde, ülkeler tarafından koyulan yorum beyanları ile çekinceler bulunmaktadır. VAHS, 2'nci maddesinin 1'inci fıkrasında, "ihtirazi kayıt" olarak da adlandırılan⁶¹⁷ çekincenin tanımını; "*Bir uluslararası hukuk kişinin bir anlaşmanın kimi hükümleri ile bağlı olmayacağını açıklayan tek taraflı bildirim*" olarak yapmaktadır. Bu itibarla, çekincenin yalnızca çekince koymaya müsait olan çok taraflı anlaşmalar için söz konusu olabileceği⁶¹⁸, zira ikili anlaşmaya çekince koymanın o anlaşmanın yeniden görüşülmesini gerektireceği ifade edilmektedir⁶¹⁹.

Ancak konuya ilişkin uluslararası hukuktaki temel anlayıştan farklı olarak, model anlaşmaları uygulayan veya uygulayacak olan devletler, bu anlaşmaların şerhlerinin bazı maddelerine çekince koyma ihtiyacı duymaktadırlar. Model

⁶¹² YALTI, *Uluslararası Vergi Anlaşmaları*, s. 45.

⁶¹³ MCINTYRE, s. 7.

⁶¹⁴ Council of the OECD.

⁶¹⁵ <http://www.oecd.org/legal/legal-instruments.htm> - Erişim Tarihi: 01.07.2015.

⁶¹⁶ DEMİR, Alper Cihad, s. 118-119.

⁶¹⁷ ÖZMAN, M. Aydoğan, *Milletlerarası Hukukta Çekinceler*, AÜHF Yayınları; No.: 259, Sevinç Matbaası, Ankara 1970, s. 11.

⁶¹⁸ SUR, s. 62.

⁶¹⁹ PAZARCI, s. 84.

anlaşmalar, OECD veya UN Modellerini kullanan devletler açısından bağlayıcı olmayıp devletler, yapacakları ikili anlaşmalarda Modeldeki maddeler üzerinde irade uyuşmasına vardıkları ölçüde uluslararası anlaşmaları imzalamaktadırlar. Bu da Model Anlaşma Şerhlerinin hukuken bağlayıcı olarak kabul edilmese de bunların içeriğinin devletler için alelade bir şablon metinden daha fazla önem taşıdığını göstermektedir. Zira model anlaşmaları esas alarak iki taraflı vergi anlaşmaları imzalayan devletler, anlaşma metnini değiştirerek imzalama olanağına sahipken, Şerhlerde çekinceler dışında bir değişiklik yapamamaktadırlar. Bu da Şerhlerin bir anlamda çok taraflı vergi anlaşmalarına benzetilmesi sonucunu doğurmaktadır⁶²⁰. Şerhlere çekince konulmasının nedeninin de Şerhlerin yarattığı çok taraflı anlaşma etkisi olarak kabul edildiği görülmektedir⁶²¹.

Şerhlerle ilgili bir diğer önemli konu da yeni modellerin, önceki modellerin Şerhleri karşısındaki konumudur. Bu açıdan, model anlaşma Şerhlerinde yapılan değişikliklerin, geçmişe etkili sonuç doğurduğu, bunun tek istisnasının ise Şerhte yapılan değişikliğin model anlaşmada yapılan değişiklikten kaynaklanması olduğu ifade edilmektedir⁶²². Bunun yanında, bir vergi anlaşmasının imzalanmasından sonra Şerhlerde gerçekleşen değişikliklerin anlaşmayı tadil etmeyeceği veya geçmişe etkili olarak anlaşmanın yorumunu etkilemeyeceği savunulmaktadır⁶²³.

Şerhlerdeki yorum beyanları ise, taraf devletlerden birinin, anlaşmanın bir hükmünden ne anladığını beyan etmesi olarak tanımlanabilir. Bu çerçevede, taraf devletlerden birisi, çekince ile anlaşmanın bir hükmünün hiç uygulanmamasını veya değiştirilerek uygulanmasını, yorum beyanları ile ise anlaşmanın belirli bir

⁶²⁰ **VOGEL, Klaus**, "The Influence of the OECD Commentaries on Treaty Interpretation", *Tax Treaty Monitor*, Volume 48, December 2000, s. 614.

⁶²¹ **BAYAR**, s. 58.

⁶²² **BAYAR**, s. 57.

⁶²³ **ROHATGI**, s. 45.

hükünden ne anladığını beyan etmekte, ancak yorum beyanlarında anlaşmanın çerçevesi içinde kalmaktadır⁶²⁴. Bunların yanında, taraf devletlerin anlaşmanın onaylanması aşamasında yayımlanan görüşleri de bu kapsamda dikkate alınabilecektir. Bu çerçevede İsviçre'de, ilgili vergi anlaşmasına dair kısa açıklamalar içeren ve OECD Model Anlaşması ile farklılık gösteren hükümlere vurgu yapan söz konusu metinler, Federal Hükümet tarafından "Bildiriler" adıyla yayımlanmaktadır⁶²⁵. Ancak yorum beyanlarının; parlamentodaki görüşmeler, açıklayıcı veya teknik raporlar gibi diğer taraf devlete yönelmeyen tek taraflı yorum araçları arasında değerlendirilmediği görülmektedir⁶²⁶.

Şerhlerin VAHS karşısındaki konumu açısından, anlaşma hükümlerindeki farklı düzenlemelerin dikkate alınması gerekmektedir. Örneğin anlaşmanın VAHS'nin 31'inci maddesinin ilk fıkrası hükmü çerçevesinde "iyi niyetle" yorumlanması, Şerhlere başvurulmasını zorunlu kılacak mıdır? İyi niyet ilkesinin, vergi anlaşmalarının yorumunda mutlak olarak Şerhlere başvurulmasını gerektirdiğini iddia etmenin güç olduğu, ancak söz konusu ilkenin, Şerhlerin hazırlanma sürecinde yer almış ve çekince ya da itirazda bulunmamış üye devletlerin, zımni kabul ve itiraz hakkının düşmesi gibi ilkeler nedeniyle altına imza attıkları Şerhlere öncelik vermelerini gerektirdiği ifade edilmektedir⁶²⁷.

Şerhler, "aydınlatıcı" ve "yorumlayıcı" olmak üzere çifte bir yapıya sahiptir⁶²⁸. Model anlaşmayı açıklayan ve yorumlayan Şerhlere vergi anlaşması

⁶²⁴ YALTI, *Uluslararası Vergi Anlaşmaları*, s. 45.

⁶²⁵ OBERSON, Xavier, HULL, Howard R., *Switzerland in International Tax Law*, Fourt Revised Edition, IBFD, Amsterdam 2011, s. 98.

⁶²⁶ WARD, JONES, DE BROE, ELLIS, GOLDBERG, KILLIUS, LE GALL, MAISTO, MIYATAKE, TORRIONE, VAN RAAD, WIMAN, s. 70.

⁶²⁷ DEMİR, Alper Cihad, s. 119-120.

⁶²⁸ BALLINA, Rodrigo Gomez, "The Relevance of the Commentaries to the OECD MC for the Interpretation of Bilateral Tax Treaties", *Fundamental Issues and Practical Problems in Tax Treaty*

hükümlerinin "olağan anlam"larını tanımlamaları nedeniyle⁶²⁹ söz konusu terimlerin "olağan anlam"larını belirlemede başvurulabileceği görüşüne⁶³⁰ karşın, model anlaşma terimlerini sürekli olarak eklemeler ve değişikliklerle genişleten Şerhlerin vergi anlaşması terimlerini yorumlarken olağan anlamı vermesi düşünülemeyeceği savunulmaktadır⁶³¹. Öte yandan, Şerhlerin anlaşmanın içeriği/bütünü kapsamında değerlendirilmesi gerektiği yönünde de görüşler bulunmaktadır⁶³².

Öte yandan, 14.12.1960 tarihli OECD Sözleşmesine dayanarak oybirliğiyle alınan tavsiye kararlarında belirtilen Model Anlaşma ve Şerhlerin, anlaşmanın iki OECD üyesi arasında imzalanması halinde, VAHS'nin 31'inci maddesinin 2'nci fıkrasının (a) bendinde yer alan, "Anlaşmanın akdedilmesi ile bağlantılı olarak bütün taraflar arasında yapılmış olan anlaşmayla ilgili herhangi bir anlaşma" kapsamında kabul edilebileceği savunulmaktadır⁶³³. Bunun yanında, taraflarca yapılmış yazılı bir kabul olmadığı sürece şerhlerin mevcut vergi anlaşmalarından hiç biri ile doğrudan ilişkili olmadığı, bu nedenle VAHS'nin söz konusu hükmünün model anlaşma Şerhlerini kapsamayacağı ifade edilmektedir⁶³⁴. OECD Modeli, iki OECD üyesi ülke arasında ve değişmeden imzalanması halinde, Şerhler yorum açısından daha önemli olacaktır⁶³⁵; aksi durumda Şerhlerin dikkate alınıp alınmayacağı konusu

Interpretation, Series on International Tax Law Univ.-Prof. Dr. Michael Lang (Editor), Editors: Michael Schilcher, Patrick Weninger, Linde, Viyana 2008, s 96.

⁶²⁹ **SCHMITT, Marcus**, "The Relevance of Amendments to the OECD Commentary for the Interpretation of Tax Treaties (Static or Dynamic Approach)", *Fundamental Issues and Practical Problems in Tax Treaty Interpretation*, Series on International Tax Law Univ.-Prof. Dr. Michael Lang (Editor), Editors: Michael Schilcher, Patrick Weninger, Linde, Viyana 2008, s. 126.

⁶³⁰ **BATUN**, "Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmalarının Yorumlanması", s. 51.

⁶³¹ **ATEŞ**, s. 173.

⁶³² **BALLINA**, s. 98.

⁶³³ **DEMİR, Alper Cihad**, s. 120.

⁶³⁴ **ATEŞ**, s. 173.

⁶³⁵ **VOGEL**, "Double Tax Treaties and Their Interpretation", s. 41-42; Aynı yönde Bkz.: **ENGELN**, s. 442. Öte yandan, OECD üyesi iki devletin, Şerhlerin çekince koymadıkları maddelerini yorum açısından dikkate almamasının "kötü niyetli" uygulama olarak nitelendirildiği görüş için Bkz.: **ENGELN**, s. 467.

tartışmalıdır⁶³⁶. Öte yandan İsviçre yargı organları, tarafların müzakerelerini OECD Model Anlaşması'na dayandırmaları halinde OECD Şerhlerinde yer alan hükümlerin yorumda geçerli olacağını kabul ettiklerini varsaymaktadır⁶³⁷.

VAHS'nin 31'inci maddesinin 3'üncü fıkrası hükmü kapsamında model anlaşma Şerhlerinin niteliğine ilişkin olarak, Şerhlerin model anlaşmalarda düzenlenen karşılıklı anlaşma usulünde yer verilen yorum anlaşması çerçevesinde düşünülemeyeceği, bu yönde yapılan anlaşmaların VAHS'nin 31'inci maddesinin 3'üncü fıkrasının (a) bendi anlamında taraflar arasında anlaşmanın yorumu veya hükümlerinin uygulanması ile ilgili olarak yapılan daha sonraki tarihli bir anlaşma olarak hukuki bağlayıcılığı üzerine bir şüphe bulunmadığı belirtilmektedir⁶³⁸. İki taraflı uluslararası anlaşmaların yorumu veya hükümlerinin uygulanması ile ilgili olarak taraflar arasında yapılan daha sonraki anlaşmalar genellikle iki taraflı anlaşmalar olurken, Şerhlerin "uluslararası anlaşma" niteliğinin olmaması yanında, çok taraflı yapısı da bu yönde bir kabulü engellemektedir.

Müzakereci tarafların vergi anlaşması terimlerinin anlamlarını OECD Şerhlerinde ortaya konulduğu biçimde benimsemek niyetinde olduğu anlaşılıyorsa, en azından OECD üyesi ülkeler arasında imzalanan anlaşmalara ilişkin olarak⁶³⁹, Şerhlerin vergi anlaşması terimlerine iç hukuk kuralları karşısında⁶⁴⁰ "özel anlam" vereceği görüşünün kabulüne⁶⁴¹ göre ise, Şerhler VAHS'nin 31'inci maddesinin 4'üncü fıkrası kapsamına girmektedir. Bu şekilde, taraf devletlerin müzakereler sırasında, anlaşma terimlerinin OECD Şerhlerinde yer aldığı şekilde

⁶³⁶ **BAKER**, s. E-14.

⁶³⁷ **OBERSON, HULL**, s. 98.

⁶³⁸ **ATEŞ**, s. 173.

⁶³⁹ **BELAMARIK**, s. 82.

⁶⁴⁰ **DE BROE**, s. 295.

⁶⁴¹ **ATEŞ**, s. 173.

anlamlandırılacağına yönelik iradelerini gösteren yeterli kanıt varsa, OECD Şerhlerinin "özel anlam" niteliğinde olacağı ifade edilmektedir⁶⁴². Ancak vergi anlaşmasının imzalanmasından sonraki Şerhlerin taraf devletlerin anlaşmanın imzalanması ile ilgili niyetlerini ortaya koyduğunu düşünmenin mümkün olmadığı, dolayısıyla sonraki tarihli Şerhlere kendinden önce yapılan vergi anlaşmalarının yorumu sürecinde herhangi bir bağlayıcılık tanınmayacağı savunulmaktadır⁶⁴³. Bu görüşün bir başka zayıf noktası da model anlaşmada kullanılan terimlerin açık bir şekilde, bir başka deyişle olağan anlamları çerçevesinde kullanılması durumunda Şerhlerin dışlanıyor olmasıdır⁶⁴⁴.

Model anlaşma ve Şerhlerin, VAHS'nin 31'inci maddesinden yola çıkılarak Şerhlere atfedilen hukuki güce dair geliştirilen iddiaların hiç birinin kabul görmemesi halinde bile, 32'nci maddede örnek verilerek belirtilen tamamlayıcı yorum araçları kapsamında değerlendirildiği⁶⁴⁵ ve OECD Şerhlerinin, anlaşmada yer alan terimlerin yorumunda akla aykırılıkla karşılaştığı takdirde kullanılacak bir argüman olarak kabul edildiği görülmektedir⁶⁴⁶. Hatta OECD Model Anlaşması ve Şerhlerinin tarihsel yorum araçları içinde değerlendirilmesi gerektiği ifade edilmektedir⁶⁴⁷. Ancak OECD Şerhleri tamamlayıcı yorum araçları arasında değerlendirilirse, Şerhlere başvurulması, yalnızca VAHS'nin yine 32'nci maddesindeki koşulların gerçekleşmesi ile mümkün olabilecektir⁶⁴⁸.

⁶⁴² **WARD, JONES, DE BROE, ELLIS, GOLDBERG, KILLIUS, LE GALL, MAISTO, MIYATAKE, TORRIONE, VAN RAAD, WIMAN**, s. 19.

⁶⁴³ **ATEŞ**, s. 173.

⁶⁴⁴ **BALLINA**, s. 105.

⁶⁴⁵ **DEMİR, Alper Cihad**, s. 120; **ATEŞ**, s. 174; **YALTI**, *Uluslararası Vergi Anlaşmaları*, s. 93; **VOGEL**, "Double Tax Treaties and Their Interpretation", s. 40.

⁶⁴⁶ **YALTI**, "Dar Yükümlülerin Elde Ettikleri Ücretlerde Türk Vergi Anlaşmalarının Rolü - 183 Gün İstisnası -", s. 85-86.

⁶⁴⁷ **LANG**, s. 43.

⁶⁴⁸ **BAKER**, s. E-13.

Öte yandan, model anlaşma Şerhlerinin, gerçek anlamda bir anlaşmaya ilişkin olmamaları nedeniyle özgün bir konumda buldukları ve kendilerine yorum faaliyetinde etkin bir yer verilmesi için⁶⁴⁹ VAHS'nin 31 veya 32'nci maddeleri kapsamına sokulmalarının gerekmediği savunulmaktadır⁶⁵⁰. OECD Konseyinin, üye devletlerin Şerhleri uygulaması yönündeki tavsiyesi de Şerhlerin VAHS'nin 31 veya 32'nci maddelerindeki kurallar içerisinde kabul edilmediğini göstermektedir⁶⁵¹. İç hukukta vergi yasalarının anlamlandırılmasında lafızdan sonra ele alınan yasa gerekçeleri gibi, vergi anlaşmaları bakımından da anlaşmalarda yer alan kavramların ne ifade ettiğinin açıklanmış olduğu Şerhlerin yoruma esas alınmasının gerektiği, ancak varsayımsal ya da teorik olarak Şerhlere hukuki bir konum atfetmek kolay iken, normlar hiyerarşisinde bu metinlerin, temel yardımcı kaynaktan öte bir değer taşımadığı ifade edilmektedir⁶⁵².

Bu açıklamaların yanında, üye devletlerce yönlendirilen, OECD'nin amaçlarını elde etmesi için kabul edilmiş ve önemli bir otoriteye sahip Model Anlaşma Şerhlerini, bir tür uluslararası yumuşak hukuk (soft law)⁶⁵³, iyi niyet ilkesinin getirdiği bir hukuki bağlayıcılığa sahip belgeler, vergi idareleri için bir tür davranış kuralları bütünü⁶⁵⁴, hatta örf ve adet hukuku kuralı olarak da nitelendirildiği görülmektedir. Model anlaşma ve Şerhlerinin, üye devletlerin bir çekince veya

⁶⁴⁹ **WARD, JONES, DE BROE, ELLIS, GOLDBERG, KILLIUS, LE GALL, MAISTO, MIYATAKE, TORRIONE, VAN RAAD, WIMAN**, s. 31.

⁶⁵⁰ **DE BROE**, s. 292-293.

⁶⁵¹ **WARD, JONES, DE BROE, ELLIS, GOLDBERG, KILLIUS, LE GALL, MAISTO, MIYATAKE, TORRIONE, VAN RAAD, WIMAN**, s. 21.

⁶⁵² **DEMİR, Alper Cihad**, s. 121.

⁶⁵³ Şerhlere, "soft law" ifadesinin iliştilmesinin, hukuki statüleri üzerinde herhangi bir değişiklik getirmediği yönünde görüşler için Bkz.: **WARD, JONES, DE BROE, ELLIS, GOLDBERG, KILLIUS, LE GALL, MAISTO, MIYATAKE, TORRIONE, VAN RAAD, WIMAN**, s. 38.

⁶⁵⁴ **KİMURA, Konosuke**, "The Commentary of the OECD Model Tax Convention as Two-Tiers Soft Law: Rule of Conduct for Tax Authorities and Living Law for Taxpayers", *International Tax Law*, Second Edition, Editor: Andrea Amatucci, Kluwer Law International, Alphen aan den Rijn 2012, s. 252.

yorum beyanı bulunmaması halinde uygulanması gerektiği ifade edilmektedir⁶⁵⁵. Ancak Şerhleri örf ve adet hukuku olarak kabul edebilmek için devletlerin genel ve tutarlı uygulaması ile devletlerin bu uygulamadaki hukuki zorunluluğu olduğu yönündeki inancı şartlarının sağlanmamasından ötürü örf ve adet hukuku olarak nitelendirilemeyeceği yönünde karşı görüş de bulunmaktadır⁶⁵⁶. Şerhlerin vergi idareleri için bir tür davranış kuralları niteliğinde olduğunu savunan görüşe göre de vergi idareleri, vergi anlaşmaları ile ilgili yayınlacakları ikincil düzenlemelerde söz konusu Şerhlerde yer alan hükümleri de göz önünde bulundurmaları zorundadır⁶⁵⁷.

Şerhlerin ve açıkladığı model anlaşmanın hukuki olarak bağlayıcı olmadığı, vergi anlaşmaları gibi uluslararası hukuki araçlardan sayılamayacağı bizzat OECD tarafından Model Anlaşmanın “Giriş” bölümünde ifade edilmektedir⁶⁵⁸. Ancak Avusturya, Almanya, İsviçre, Birleşik Krallık ve ABD gibi devletlerin yargı organlarının, vergi anlaşmalarında yer alan terimlerin anlamlandırılmasında Şerhlere atıf yaptığı görülmektedir⁶⁵⁹. Sonuç olarak Model Anlaşma Şerhleri, -anlaşmalarda aksi yönde bir hüküm olmadığı sürece⁶⁶⁰- mutlak bağlayıcılığı olan bir hukuki metin olarak kabul edilmese de mevcut vergi anlaşmalarının neredeyse tamamının taslağını oluşturan model anlaşmaları açıklayan tek yarı-resmi kaynak olmaları nedeniyle yorum ve dolayısıyla uygulamada büyük önem taşıyan, içerdiği hükümlerin niteliği

⁶⁵⁵ VOGEL, “Double Tax Treaties and Their Interpretation”, s. 41.

⁶⁵⁶ ATEŞ, s. 174-175.

⁶⁵⁷ KİMURA, s. 254.

⁶⁵⁸ OECD, *Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2014*, s. 14, par. 29.

⁶⁵⁹ HOLMES, s. 77.

⁶⁶⁰ Avusturya gibi bazı ülkelerin, anlaşmalarda bu yönde hükümlere yer verdiği görülmektedir. Bkz.: BLOKKER, Niels, "Skating on Thin Ice? On the law of International Organizations and the Legal Nature of the Commentaries on the OECD Model Tax Convention", *Legal Status of the OECD Commentaries*, S. Douma, F. Engelen, (Editors), IBFD, Amsterdam 2008, s. 26.

bakımından homojen bir yapıda olmayan, yorumcunun takdiri olarak başvuracağı⁶⁶¹ kendine özgü araçlar şeklinde kabul edilmelidir.

5. Uluslararası Vergi Uyuşmazlıklarının Çözümünde Karşılıklı Anlaşma Usulü

a. Genel Olarak

Vergi Anlaşmalarının tarafları devletler olmakla birlikte, devletlerin vergilendirme yetkilerini kullanmasından etkilenen ve menfaat iddiasında bulunan vergi yükümlüleri, söz konusu anlaşmalardan bir uyuşmazlık çıktığında belli noktalara kadar bu uyuşmazlıklara dâhil olabilmektedirler⁶⁶². Ancak uluslararası uyuşmazlıklar iç hukuk uyuşmazlıklarına göre farklılık göstermektedir. Örneğin bir vergi tarhiyatına itiraz söz konusu ise, itirazın konusu ilgili olaya belirli bir yasal düzenlemenin uygulamasına ilişkin iken; uluslararası uyuşmazlıklarda itirazın konusu sadece tek devletin yasaları ile değil, aynı zamanda bu yasaların diğer ülkenin yorumuyla nasıl etkileşime girdiği ve yükümlüler nezdinde nasıl vergi anlaşmalarına uygun olmayan bir sonuç doğurduğu ile ilgilidir⁶⁶³. Uluslararası uyuşmazlıklarda yargı dışı çözüm yolları, tarafların aralarında anlaşarak uyuşmazlıklar çözmelerini esas almakta ve diplomasi görüşmeleri, dostça girişim, arabuluculuk, soruşturma komisyonları ve uzlaştırma gibi yollar izlenmektedir⁶⁶⁴.

Uluslararası hukuki uyuşmazlıklar, iki devlet arasında bir hukuk kuralının uygulanması ya da yorumlanması nedeniyle ortaya çıkan uyuşmazlıklar olarak

⁶⁶¹ **WARD, JONES, DE BROE, ELLIS, GOLDBERG, KILLIUS, LE GALL, MAISTO, MIYATAKE, TORRIONE, VAN RAAD, WIMAN**, s. 111-112.

⁶⁶² **PISTONE, Pasquale**, "Vergi Anlaşmalarında Karşılıklı Anlaşma Usulünden Tahkime: Verginin Tahsil Edilmesi Amacı ile Mükellef Haklarının Korunmasının Uzlaştırılması", *Vergi Uyuşmazlıklarının Çözümü: Barışçıl Mekanizmalar*, Uluslararası Vergi Hukuku Konferansları Serisi - 3, Editör: Billur Yaltı, Beta Basım Yayın Dağıtım, İstanbul 2015, s. 261.

⁶⁶³ **PISTONE**, s. 264.

⁶⁶⁴ **YALTI**, *Uluslararası Vergi Anlaşmaları*, s. 332.

adlandırılmaktadır⁶⁶⁵. Bu yönüyle, yorum faaliyeti ve buna ilişkin saptamalar, teorik olmasının ötesinde pratikte de önem taşımaktadır. Anlaşmalar, aynı yasalar gibi gelecekte ortaya çıkabilecek bütün uyuşmazlıkları ve olayları kavrayamamaktadır. Bunun nedenleri, aşağıdaki olasılıklara dayanıyor olabilir⁶⁶⁶:

- Bir taraf devletin belirli bir olaydaki olgulara ilişkin değerlendirmesinin diğer taraf devlete göre farklı olması,
- Anlaşmada yer alan terimlerin yorumunda taraf devletler arasındaki farklılıklar,
- Anlaşmaların, bilinçli veya bilinçsiz olarak, belirli konulara ilişkin düzenleme getirmediği konuların yarattığı sonuçlar,
- Bağlı işletmelerin işlemlerine ilişkin olarak vergi matrahının bir taraf devlette ayarlanmasının, diğer taraf devletteki bağlı işletmenin karları açısından ekonomik çifte yaratması ve bunu önlemek için diğer taraf devletin karşı ayarlama yapması nedeniyle ortaya çıkan uyuşmazlıklar.

Model anlaşmaların 25'inci maddelerinde düzenlenen karşılıklı anlaşma usulü de uluslararası uyuşmazlık çözüm yöntemleri çerçevesinde değerlendirilebilecek bir yöntemdir. Bir vergi anlaşmasının varlığına rağmen, taraf devletlerin anlaşma hükmünü farklı şekilde yorumlamaları veya aynı gelir kalemini farklı şekilde karakterize etmeleri halinde çifte vergilendirme ortaya çıkabilmektedir. Karşılıklı anlaşma usulü, uluslararası çifte vergilendirmenin giderilebilmesi amacıyla iç hukuktaki yargısal ve idari yollardan bağımsız, özel bir uyuşmazlık çözüm süreci

⁶⁶⁵ PAZARCI, s. 444.

⁶⁶⁶ YALTI, *Uluslararası Vergi Anlaşmaları*, s. 331-332.

ortaya koyarak yatırımcılar ve potansiyel yükümlülere anlaşmaların yorumlanması ve uygulanması konusunda güven duygusu sağlamaktadır⁶⁶⁷.

OECD ve UN Modellerinin karşılıklı anlaşma usulüne ilişkin düzenlemelerine göre bir kişi, taraf devletlerden birinin veya her ikisinin eylemlerinin kendisi için anlaşma hükümlerine uymayan vergilendirme ile sonuçlandığını veya sonuçlanacağını düşündüğünde konuyu mukimi olduğu taraf devletin yetkili makamlarına iletebilmektedir⁶⁶⁸. Bu itibarla, usule başvurmak için kesin ve yürütülmesi zorunlu bir işlemin varlığı aranmamakta olup⁶⁶⁹, örneğin verilen bir özeldedeki açıklamalar sonrasında oluşacak tarhiyat yapılma olasılığı, bu usule başvurmak için yeterli neden olarak kabul edilebilecektir⁶⁷⁰. Bu noktada belirtmek gerekir ki, karşılıklı anlaşma usulü, vergi yükümlüsünün mukimi olduğu devlette başvurabileceği iç hukuk yollarına ilişkin bir hüküm içermemektedir. Üç ayrı olasılık dâhilinde bu usulün işletilebileceği ifade edilmektedir⁶⁷¹:

- İç hukukun dışında kalan özel bir usul olarak, anlaşma hükümlerine aykırı bir vergi tahakkuk etmesi,
- Anlaşmada eksik veya karışık tanımlanan bir terimin tanımına veya bir taraf devlette yasaların anlaşmaya küçük etki yapacak şekilde değişmesine ilişkin yorum ve uygulama bakımından,
- Anlaşmada öngörülmeven durumlarda doğan çifte vergilendirmeye ilişkin.

İlk olasılık, "bireysel olay anlaşması" olarak da adlandırılmakla olup, vergi yükümlülerinin anlaşma hükümlerine aykırı vergilemenin yapıldığı veya yapılacağı

⁶⁶⁷ FERHATOĞLU, "Vergi Anlaşmaları Hukukunda Uyuşmazlıkların Çözümlemesi", s. 55.

⁶⁶⁸ YALTI, *Uluslararası Vergi Anlaşmaları*, s. 333-334.

⁶⁶⁹ IŞIK, *Uluslararası Vergilendirme*, s. 527.

⁶⁷⁰ YALTI, Billur, "Vergi Anlaşması Uyuşmazlıkları: Karşılıklı Anlaşma Usulünde Bireysel Olay Anlaşması", *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı: 348, Ağustos 2010, s. 7-8.

⁶⁷¹ YALTI, *Uluslararası Vergi Anlaşmaları*, s. 334.

durumlarda başvurdukları bir özel uyuşmazlık çözüm yoludur⁶⁷². Olay temelinde karşılıklı anlaşma usulünün, iç hukukun tamamen dışında kalan bir usul olmasından dolayı ancak Anlaşma hükümlerine aykırı bir vergi tahakkuk edeceği zaman başvurulacak bir yol olduğu ifade edilmektedir⁶⁷³. Vergi anlaşmasının kuralları ile hatalı uygulanan iç hukuk kuralları arasında bir bağlantı bulunmadığı hallerde karşılıklı anlaşma usulü uygulanamayacaktır⁶⁷⁴. Ancak örneğin, bir transfer fiyatlandırması incelemesi sonucu tarh edilen verginin iç hukukla mı yoksa Anlaşmanın çifte vergilemenin önlenmesine ilişkin hükümlerine göre mi aykırılık oluşturduğunun belli olmamasından dolayı bu konunun model anlaşma Şerhleri uyarınca yükümlü açısından değerlendirilmesi gerektiği ifade edilmektedir⁶⁷⁵. Bu başvuru yolunun, normun muhatabının norma ilişkin itirazı bakımından Anayasada yer alan somut norm denetimi ile benzeştiği söylenebilir. Bireysel olay anlaşmasına ilişkin olarak karşılıklı anlaşma usulüne başvurulması talepte bulunulan yetkili makamın kararına bağlı bulunmaktadır.

İkinci olasılığa, bir başka deyişle yorum anlaşmasına⁶⁷⁶ ilişkin olarak ise, karşılıklı anlaşma usulünün aynı zamanda taraf devletler arasında uygulama yeknesaklığını sağlama amacının bulunduğu söylenebilir. Bununla birlikte, özellikle anlaşma hükümlerinin nitelendirme sorunlarından⁶⁷⁷ ve anlaşmanın yorum ve

⁶⁷² FERHATOĞLU, "Vergi Anlaşmaları Hukukunda Uyuşmazlıkların Çözümlemesi" s. 56.

⁶⁷³ YALTI, Billur, "Vergi Anlaşmalarında Yer Alan Karşılıklı Anlaşma Usulünde Anayasaya Aykırılık Sorunu", *Vergi Dünyası Dergisi*, S.: 160, Aralık 1994, s. 97.

⁶⁷⁴ OECD, *Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2014*, OECD Publishing, s. 372, par. 8; UN, *Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries (2011)*, New York 2011, s. 371, par. 8.

⁶⁷⁵ NAZALI, Ersin, "Karşılıklı Anlaşma Usulünün (KAU) Türk Vergi Hukukunda Uygulanabilirliği", *Vergi Dünyası Dergisi*, S.: 383, Temmuz 2013, s. 50.

⁶⁷⁶ FERHATOĞLU, "Vergi Anlaşmaları Hukukunda Uyuşmazlıkların Çözümlemesi" s. 59.

⁶⁷⁷ LOMBARDO, Marina, "The Mutual Agreement Procedure (Art. 25 OECD MC) - a Tool to Overcome Interpretation Problems", *Fundamental Issues and Practical Problems in Tax Treaty Interpretation*, Series on International Tax Law Univ.-Prof. Dr. Michael Lang (Editor), Editors: Michael Schilcher, Patrick Weninger, Linde, Viyana 2008, s. 464.

uygulanmasından doğan uyuşmazlıkların karşılıklı anlaşma usulü ile giderilmesinde taraf devletlerin anlaşmanın hükümleriyle bağlı oldukları, bu nedenle anlaşmanın yorum ve uygulamasından doğan güçlüğü ortadan kaldıran karşılıklı anlaşmanın vergi anlaşmasının hükümlerine aykırı olmaması gerektiği ifade edilmektedir⁶⁷⁸. Yetkili makamların bu konuda anlaştıkları hususlar idareler için bağlayıcı niteliktedir. Makamların daha önce anlaştıkları hususlarda değişiklik yapabileceği; ancak bu değişikliğin de yine karşılıklı anlaşma usulü çerçevesinde yapılmış olmasının gerektiği vurgulanmaktadır⁶⁷⁹.

Üçüncü olasılık ise vergi anlaşmalarının çifte vergilendirmeyi önleme amacı uyarınca, pratikte ortaya çıkan öngörülme sonuçların bertaraf edilmesine yöneliktir. Vergi anlaşmasının imzalanmasından sonra varılan karşılıklı anlaşmanın, VAHS'nin 31'inci maddesinin 3'üncü fıkrası uyarınca "Taraflar arasında anlaşmanın yorumu veya hükümlerinin uygulanması ile ilgili olarak yapılan daha sonraki (tarihli) herhangi bir anlaşma" olarak kabul edilebileceği savunulmaktadır⁶⁸⁰. Yine de varılan karşılıklı anlaşma, parlamento onayından yoksun olduğu için vergi yükümlüleri ve yargı organları açısından bağlayıcı nitelikte olmayacaktır⁶⁸¹. Ancak örneğin Hollanda'da süreç sonunda resmi gazetede yayımlanan karşılıklı anlaşmalar hem vergi yükümlüleri, hem de mahkemeler yönünden bağlayıcı nitelik kazanmaktadır⁶⁸².

Karşılıklı anlaşma usulüne başvurabilecek kişiler, anlaşmaların kişilere ilişkin kapsamında olduğu gibi her iki devletten birinde mukim olan vergi yükümlüleridir. Bu yükümlüler, talebini ikametgâhının bulunduğu taraf devletin yetkili makamlarına yapmaktadır. Karşılıklı anlaşmaya konu uyuşmazlık ikametgâhın belirlenmesine

⁶⁷⁸ FERHATOĞLU, "Vergi Anlaşmaları Hukukunda Uyuşmazlıkların Çözümlemesi", s. 60.

⁶⁷⁹ IŞIK, *Uluslararası Vergilendirme*, s. 539.

⁶⁸⁰ BECERRA, s. 50.

⁶⁸¹ LOMBARDO, s. 470.

⁶⁸² ENGELEN, s. 533.

ilişkin olursa yükümlünün, ikametgâhının bulunduğu devlete; her iki devlette mukim olmayan ancak ayrımcılığın önlenmesine yönelik⁶⁸³ talepte bulunan vatandaşların ise vatandaşı buldukları devlete talepte bulunması gerekmektedir⁶⁸⁴.

Model anlaşmaların ilgili maddelerine göre vergi yükümlüsünün karşılıklı anlaşma usulüne başvuru süresi üç yıldır. Bu sürenin başlangıç anı, vergi yükümlüsünün lehine bir yaklaşımla; vergilendirme yapılmış ise işlemin tebliğ anı, vergilendirmeye yol açacak eylemlerin yapılması halinde ise vergi yükümlüsüne yönelik harekette bulunması anı olarak yorumlanmaktadır⁶⁸⁵. Bu süre, iç hukuktaki idari ve hukuki süreçlerin devamı süresince işlemeye devam etmekte; bu da vergi yükümlülere açısından iç hukuk süreçleri ile karşılıklı anlaşma usulü arasında bir tercih sonucunu doğurmaktadır⁶⁸⁶. Vergi yükümlüsünün talebi, süreci doğrudan başlatmamakta, talepte bulunulan yetkili makamın talebin yerindeliğini inceleyerek ret veya kabul kararı vermesi gerekmektedir. İlk filtre olarak, başvurusunun mukimi olduğu devletin yetkili makamı kabul kararı verirse karşı taraf devletin yetkili makamlarına başvurur. Ancak diğer taraf devletin yetkili makamları talebi yerinde bulmazlarsa karşılıklı anlaşma usulü başlatılamamaktadır. OECD'nin istatistiklerine göre, Türkiye'ye ilişkin olarak 2006 ila 2013 yılları arasında 29 karşılıklı anlaşma usulü başvurusunun olduğu görülmektedir⁶⁸⁷.

Karşılıklı anlaşma usulüne başvurulmuş olması, iki devletin yetkili makamlarına bir sonuca varma zorunluluğu getirmemekte olup, makamlar yalnızca

⁶⁸³ Model Anlaşmaların 24'üncü maddeleri uyarınca

⁶⁸⁴ **YALTI**, *Uluslararası Vergi Anlaşmaları*, s. 336.

⁶⁸⁵ **YALTI**, *Uluslararası Vergi Anlaşmaları*, s. 338.

⁶⁸⁶ **İŞİK**, *Uluslararası Vergilendirme*, s. 535.

⁶⁸⁷ **OECD**, "Mutual Agreement Procedure Statistics for 2013", (<http://www.oecd.org/ctp/dispute/map-statistics-2013.htm> - Erişim Tarihi 03.10.2015).

"çaba göstermek" yükümlülüğü altındadırlar⁶⁸⁸. Zira bir anlaşma yükümlülüğünün bulunuyor olması, son kararı verecek, taraflar dışında bir makamın varlığını ve dolayısıyla da tahkim usulünün gündeme gelmesi anlamına gelecektir.

Karşılıklı anlaşmanın sonucunda karara varılması halinde bu karar, vergi anlaşmasının sağladığı hukuki dayanakla uygulanmakta, vergi yükümlülerinin ise bu anlaşmaya karşı idari veya yargısal başvuruda bulunması kabul edilmemektedir⁶⁸⁹. Türkiye, konuya ilişkin OECD Modeline çekince koyarak⁶⁹⁰, taraf olduğu anlaşmalarda karşılıklı anlaşmanın uygulanmasını belirli bir süreye bağlama hakkını saklı tutmaktadır. Varılan karşılıklı anlaşma ile yargı kararları arasındaki ilişkinin, her devletin yürütme ve yargı organları arasındaki ilişkileri düzenleyen genel kurallar ile varsa iç hukuktaki karşılıklı anlaşma usulüne özgülenmiş kurallara göre belirleneceği ifade edilmektedir⁶⁹¹.

İki devletin bakış açısıyla gerçekleştirilmiş uzlaşmalar niteliğindeki⁶⁹² karşılıklı anlaşma usulü; yetkili makamların karşılıklı anlaşmaya varma zorunluluğunun bulunmaması, vergi yükümlüsünün usule dâhil olmaması ve taraf devletlerin iç hukukundaki bazı sınırlamalar nedeniyle, yetkili makamların karşılıklı anlaşmaya varması olasılığında bile anlaşmanın uygulanamaması nedenleriyle etkisi sınırlı bir araç olarak değerlendirilmektedir.

b. Karşılıklı Anlaşma Usulünün İç Hukuka Uygulanması

Karşılıklı anlaşma usulünün tarafları, anlaşmanın tarafı olan devletlerdir; görüşmeleri ise Anlaşmaların "Genel Tanımlar" başlıklı 3'üncü maddesinde

⁶⁸⁸ Bu yükümlülük, "Pactum de negotiando" olarak adlandırılmaktadır. Bkz.: **LOMBARDO**, s. 463.

⁶⁸⁹ **YALTI**, *Uluslararası Vergi Anlaşmaları*, s. 342.

⁶⁹⁰ **OECD**, *Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2014*, OECD Publishing, s. 397, par. 99.

⁶⁹¹ **YALTI**, *Uluslararası Vergi Anlaşmaları*, s. 349.

⁶⁹² **PISTONE**, s. 266.

tanımlanan "Yetkili makam"lar yürütmektedir. GİB'in hazırlamış olduğu, "Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmalarında Yer Alan "Karşılıklı Anlaşma Usulü"ne İlişkin Rehber"de, vergi anlaşmaları kapsamında karşılıklı anlaşma usulünün hali hazırda Gelir İdaresi Başkanlığı (GİB) Avrupa Birliği ve Dış İlişkiler Daire Başkanlığı tarafından yürütüldüğü belirtilmektedir⁶⁹³.

"Yetkili makam", Türkiye'nin imzalamış olduğu vergi anlaşmalarının genel tanımlar başlıklı maddelerinde; *"Yetkili makam" terimi, ... Türkiye'de, Maliye Bakanını veya yetkili temsilcisini ... ifade eder,*" şeklinde veya benzeri bir şekilde tanımlanmaktadır⁶⁹⁴. Maliye Bakanının "yetkili temsilcisinin" kimler olabileceği konusunda ise 16.05.2005 tarihli ve 25817 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmış olan 5345 sayılı "Gelir İdaresi Başkanlığı'nın Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun"un "Avrupa Birliği ve Dış İlişkiler Daire Başkanlığı" başlıklı 15. maddesi incelenebilir. Bu maddede, Avrupa Birliği ve Dış İlişkiler Daire Başkanlığının görevleri arasında;

"a) Uygulamaya ilişkin uluslararası vergi ilişkilerini yürütmek ve bu kapsamla sınırlı ikili ve çok taraflı anlaşmalarla ilgili işlemleri yapmak." sayılmıştır.

Dolayısıyla, gerektiğinde diğer taraf devlet yetkili makamlarına danışma, GİB Avrupa Birliği ve Dış İlişkiler Daire Başkanlığı'nın görevleri arasında olup bu sürecin ne zaman ve nasıl başlatılabileceğine ilişkin bilgi yine anılan Başkanlık tarafından hazırlanmış olan rehberler ve bilgi edinme için sağlanan çeşitli yollar kullanılarak edinilebilecektir.

⁶⁹³ GİB, *Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmalarında Yer Alan Karşılıklı Usulüne İlişkin Rehber*, GİB Avrupa Birliği ve Dış İlişkiler Daire Başkanlığı, Yayın No: 94, Ağustos 2009, s. 5-6.

⁶⁹⁴ USTA, Fuat, "Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları Kapsamında Bağımlı Teşebbüslere İlişkin Düzeltme İşlemleri İçin İnceleme Elemanının Yetkili Makama Danışması Gerekir mi?", *Yaklaşım Dergisi*, S.: 252, Aralık 2013, s. 69-70.

Karşılıklı anlaşma başvurusu, yasa hükmündeki uluslararası anlaşmada öngörölmüş bir idari başvuru niteliğindedir⁶⁹⁵. Bu usul ile varılan, idari nitelikteki karşılıklı anlaşmanın, bir başka deyişle idari yorumun her iki devletin yargı organlarını bağlamayacağı⁶⁹⁶, bunun tek istisnasının ise açık yetkilendirme⁶⁹⁷, bir başka deyişle yasama organı tarafından bu yönde bir düzenleme yapılması olduğu ifade edilmektedir⁶⁹⁸. Bu açıdan kural olarak idari yorum, yargı organları yönünden bağlayıcı olmayıp, yasal idare ilkesi gereği yargısal denetime tabidir⁶⁹⁹. Bu husus, Anayasa'nın 125'inci maddesi uyarınca idarenin bütün işlemlerinin yargısal denetime tabi olmasına; 138'inci maddesinde yer alan, yasama ve yürütme organlarının mahkeme kararlarına uymakla yükümlü olmasına ve İYUK'un 28'inci maddesinde yer alan idari yargı organlarının verdiği esasa ve yürütmenin durdurulmasına ilişkin kararların idare tarafından gecikmeksizin işlem tesis edilerek veya eylemde bulunularak yerine getirilmesine yönelik düzenlemelere dayandırılabilir.

Karşılıklı anlaşma usulünün işletilebileceği üç durumdan birisi olan bireysel olay anlaşması başvurusunda, mukimi olunan devletin yaptığı anlaşmaya aykırı bir vergilendirme işleminin, usulün ya birinci aşamasında, ya da diğer taraf devlet yetkili makamları ile uzlaşarak ikinci aşamada geri alınmasını ve değiştirilmesini içeren bir başvuru olarak İYUK'un 11'inci maddesi kapsamında değerlendirilerek bu başvurunun dava süresini durduracağı ifade edilmektedir. Söz konusu yetkili makam, vergi yükümlüsünün itiraz hakkının bulunup bulunmadığını değerlendirme ve haklı

⁶⁹⁵ **YALTI, Billur**, "Vergi Anlaşmalarında Karşılıklı Anlaşma Usulü: Türkiye Deneyimi", *Vergi Uyuşmazlıklarının Çözümü: Barışçıl Mekanizmalar*, Uluslararası Vergi Hukuku Konferansları Serisi - 3, Editör: Billur Yaltı, Beta Basım Yayın Dağıtım, İstanbul 2015, s. 326.

⁶⁹⁶ **ROHATGI**, s. 47.

⁶⁹⁷ **YALTI**, *Uluslararası Vergi Anlaşmaları*, s. 106.

⁶⁹⁸ **LANG**, s. 49.

⁶⁹⁹ **ÖNCEL, KUMRULU, ÇAĞAN**, s. 18.

ise eylemde bulunma yükümlülüğündedir⁷⁰⁰. Talebi yerinde bulan yetkili makam, anlaşma hükümlerine aykırı vergilendirmenin ikametgâh devletinde alınacak önlemlerle ortadan kaldırılabileceği kanaatinde olursa bu aykırılığı kaldırmak, diğer taraf devlette alınacak önlemlerle ortadan kaldırılabileceğini düşünürse de karşılıklı anlaşma usulüne başvurmak sorumluluğu altındadır⁷⁰¹.

Anlaşmalarda öngörülmeven durumlarda oluşan çifte vergilendirmeye dair karşılıklı anlaşma usulüne ilişkin olarak ise yetkili makamların bu yönde bir yetki kullanmasının 1982 Anayasasının 73'üncü maddesine aykırı olduğuna yönelik görüşler bulunmaktadır⁷⁰². Anayasada yer alan düzenlemeye göre yasamanın yetkisi asıl, yürütmenin yetkisi ise istisnai ve belli kurallara tabidir. Bu açıdan, hangi kişilerin ve ne oranda vergilendirileceğine ilişkin vergi anlaşmalarının yapılması da yasallık ilkesi gereği yasama organının devreye girişini zorunlu kılmaktadır⁷⁰³. İmzalanan uluslararası anlaşmaların imzalanmasının yasama organı tarafından onaylanmasının bir yasayla uygun bulunması da aynı mantığa ilişkindir. Bu itibarla, 244 sayılı Yasanın 3'üncü maddesi uyarınca bir uluslararası anlaşmanın geri alınmasının veya sona erdirilmesinin Bakanlar Kurulu Kararnamesine bağlanması düzenlemesinin aksine, kişilerin vergilendirilmesine yönelik hükümler getiren vergi anlaşmalarının uygun bulunması yanında geri alınmasının da yasayla olması gerektiği, bunun aksinin Anayasasının 73'üncü maddesinde koruma altına alınmış olan yasallık ilkesine ters düşeceği savunulmaktadır⁷⁰⁴.

Model Anlaşma Şerhlerinde de yargı organları ile yürütme organının bir parçası olarak yetkili makamlar arasındaki ilişki ve yargı kararları ile varılan

⁷⁰⁰ YALTI, "Vergi Anlaşmalarında Karşılıklı Anlaşma Usulü: Türkiye Deneyimi", s. 316-317.

⁷⁰¹ YALTI, "Vergi Anlaşmalarında Karşılıklı Anlaşma Usulü: Türkiye Deneyimi", s. 317.

⁷⁰² YALTI, *Uluslararası Vergi Anlaşmaları*, s. 344.

⁷⁰³ YALTI, *Uluslararası Vergi Anlaşmaları*, s. 350.

⁷⁰⁴ YALTI, *Uluslararası Vergi Anlaşmaları*, s. 352.

anlaşmaların birbirine önceliği bakımından, iç hukuktaki düzenlemelere göndermede bulunularak sonuç iç hukuka bağlanmakta olup karşılıklı anlaşmayı düzenleyen model anlaşmalardaki maddeler, aksi açıkça belirtilmediği takdirde bir yetki devrini içermemektedir⁷⁰⁵. Böyle bir yetki devri söz konusu olmadığına göre de vergilendirme alanında yasama organından yürütme organına bir yetki devrinin mümkün olup olmadığı sorusunun cevabı her ülkenin anayasasında aranmalıdır⁷⁰⁶.

Bu açıdan, belirli bir vergi konusunun veya bunun bir kısmının vergilendirilmesinde yetkiyi hangi devletin kullanacağını gösteren kurallar sistemini oluşturan vergi anlaşmalarındaki boşlukların doldurulması için diğer taraf devlet yetkili makamları ile karşılıklı anlaşmaya varılması veya yasama organının sonraki bir yasa ile Maliye Bakanlığı'na bu konuda yetki vermesi, Anayasanın 73'üncü maddesine aykırı olacaktır⁷⁰⁷. Zira vergilendirmeye ilişkin olarak yasama organı, sadece muafiyet, istisna, indirim ve oranlarda ve yalnızca Bakanlar Kurulu'na bir yetki devrinde bulunabilmektedir. Olay veya yorum ve uygulama bakımından anlaşmadaki boşlukların doldurulması amacıyla yapılan karşılıklı anlaşma usulü, muafiyet ve istisna değil, mali yükümlülüklerin konulması, kaldırılması veya değiştirilmesi niteliğinde olacağı için varılacak karşılıklı anlaşma, yasama organının devreye girdiği bir protokole bağlanması hariç olmak üzere, 1982 Anayasasında yer alan yasallık ilkesine aykırıdır.

Karşılıklı anlaşmaya yönelik olarak, vergi yükümlüsünün başvuru yaptığı usulde talep konusu, vergi yükümlüsünün hakkında yapılacak olan veya yapılan

⁷⁰⁵ YALTI, "Vergi Anlaşmalarında Yer Alan Karşılıklı Anlaşma Usulünde Anayasaya Aykırılık Sorunu", s. 100.

⁷⁰⁶ YALTI, "Vergi Anlaşmalarında Yer Alan Karşılıklı Anlaşma Usulünde Anayasaya Aykırılık Sorunu", s. 101.

⁷⁰⁷ YALTI, *Uluslararası Vergi Anlaşmaları*, s. 351.

vergilendirmenin vergi anlaşması hükümlerine aykırılığı oluşturmaktadır⁷⁰⁸. Bu yönüyle, karşılıklı anlaşma usulünün iç hukuk kurallarına veya bu kuralların uygulanmasına yönelik olmadığı vurgulanmalıdır. GİB'in konuya ilişkin hazırlamış olduğu Rehber'de yer verildiği şekliyle⁷⁰⁹ karşılıklı anlaşma usulünün kabul edilmesinin gerekçeleri incelendiğinde, vergi yükümlüsünün sadece hukuki anlamda çifte vergilendirme konusunda değil; örneğin transfer fiyatlandırması düzenlemeleri çerçevesinde vergi idareleri tarafından yapılan matrah düzeltme işlemlerinde ortaya çıkabilen ekonomik çifte vergilendirme konusunda da bu usule başvurabileceği sonucuna ulaşılabilir. Öte yandan, OECD Şerhlerinde de karşılıklı anlaşma usulünün, transfer fiyatlandırması problemlerine ilişkin olarak yalnızca hukuki değil, aynı zamanda ekonomik çifte vergilendirme ile ilgili olarak yetkili makamların birbirlerine danışmasını sağladığı vurgulanmaktadır⁷¹⁰.

Yapılan vergilendirme işlemi çifte vergilendirmeye yol açmasa bile, işlemin açıkça vergi anlaşması hükümlerine aykırı olması da başvuru hakkını doğurmaktadır. Ancak GİB yetkililerinin görüşü, ilgili işlemin vergi anlaşması hükümlerine aykırı olmasının, temel olarak yükümlünün mülkiyet hakkına hukuka aykırı müdahale sonucu yarattığı, bu iki kavramın pratikte birbirini karşıladığı yönündedir.

Karşılıklı anlaşma usulü, vergi yükümlüsünün yargıya ilişkin haklarını bertaraf etmemekte, vergi yükümlüsü hemen veya yetkili makamların talebini reddetmesi halinde yargı yoluna başvurabilmektedir. Aynı şekilde, ikametgâh devletinde açılan davanın karara bağlanması ile vergi yükümlüsü, karşılıklı anlaşma usulüne başvurabilmekte veya başlamış bulunan karşılıklı anlaşma usulü yönteminin

⁷⁰⁸ **YALTI**, *Uluslararası Vergi Anlaşmaları*, s. 337.

⁷⁰⁹ **GİB**, *Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmalarında Yer Alan Karşılıklı Anlaşma Usulüne İlişkin Rehber*, GİB Avrupa Birliği ve Dış İlişkiler Daire Başkanlığı, Yayın No: 94, Ağustos 2009, s. 7.

⁷¹⁰ **OECD**, *Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2014*, OECD Publishing, s. 373, par. 10.

sürdürülmesini isteyebilmektedir⁷¹¹. Bireysel olay başvurusu, mukimi olunan devletin yaptığı anlaşmaya aykırı bir vergilendirme işleminin, usulün ya birinci aşamasında, ya da diğer taraf devlet yetkili makamları ile uzlaşarak ikinci aşamada geri alınmasını ve değiştirilmesini içeren bir başvuru olarak İYUK'un 11'inci maddesi kapsamında değerlendirilerek bu başvurunun dava süresini durduracağı ifade edilmektedir⁷¹². Türkiye bakımından vergilendirmeye ilişkin olarak mahkemelerin vereceği kararlar, kamu idaresi ve yükümlü bakımında bağlayıcı olduğundan, mahkeme kararının kesinleşmesinden sonra vergi anlaşmasına taraf devletin mukimi olan yükümlünün, Türk mahkemelerinin verdiği nihai karara rağmen konunun karşılıklı anlaşma usulü çerçevesinde çözümü için mukimi olduğu devletin yetkili makamına başvurmasının bir anlamı olmayacağı savunulmaktadır⁷¹³.

Konuya ilişkin olarak, karşılıklı anlaşmanın yargı süreci tamamlanmadan gerçekleşirse, yükümlünün davasından vazgeçerek, varılan anlaşmanın uygulanmasına yol verebilmesi gerektiği; aynı şekilde; "ahde vefa" gereği, -vergi mahkemesi kararının yükümlü lehine olması ve bunun aleyhine Danıştay'a başvurulması gibi- bazı hallerde vergi idaresinin de davadan vazgeçmesinin söz konusu olabileceği savunulmaktadır⁷¹⁴. Öte yandan, GİB'in Rehberinde de açıkça Türk yetkili makamlarının karşılıklı anlaşma usulü müzakerelerine başlayabilmeleri için vergi yükümlüsünün önceden açtığı davadan feragat etmesi gerektiği vurgulanmakla birlikte⁷¹⁵, bu durum, karşılıklı anlaşma görüşmelerinin sonucunun

⁷¹¹ YALTI, *Uluslararası Vergi Anlaşmaları*, s. 339.

⁷¹² YALTI, "Vergi Anlaşmalarında Karşılıklı Anlaşma Usulü: Türkiye Deneyimi", s. 328-329.

⁷¹³ İŞİK, *Uluslararası Vergilendirme*, s. 537; Aynı yönde Bkz.: YALTI, "Vergi Anlaşmalarında Karşılıklı Anlaşma Usulü: Türkiye Deneyimi", s. 331.

⁷¹⁴ ÖCAL, Erdoğan, "Transfer Fiyatlandırması ve Vergi Anlaşmaları", *Yaklaşım Dergisi*, S.: 191, Kasım 2008, s. 46.

⁷¹⁵ GİB, *Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmalarında Yer Alan Karşılıklı Anlaşma Usulüne İlişkin Rehber*, s. 11.

belli olmaması nedeniyle yükümlüleri korumasız bırakmaktadır. Sürecin karşılıklı anlaşmaya varılmaksızın sona ermesi ihtimalinde, vergi yükümlüsünün akıbeti belirsiz bir alternatif idari çözüm yolu için ulusal hak arama yollarından vazgeçmesinin anlamlı görünmediği, çözüm olarak da dava açma süresi içinde dava açmayan ancak bireysel başvuruda bulunan vergi yükümlüleri bakımından her durumda ek bir dava açma süresinin tanınması gerektiği ifade edilmektedir⁷¹⁶. Konu ile ilgili olarak, GİB yetkilileri ile yapılan görüşmelerde, karşılıklı anlaşma usulü ile yargı sürecinin birbirinden tamamen ayrı iki çözüm yolu olduğu; ancak konuyu açıklığa kavuşturmak açısından uzlaşmaya ilişkin hükümlerde olduğu gibi, yargı yolu ile karşılıklı anlaşma usulü arasındaki ilişkileri düzenleyen hükümlere İYUK veya VUK'ta yer verilmesinin faydalı olacağı ifade edilmiştir.

Bunun yanında, tarhiyat sonrası uzlaşma istenmesi ve sonrasında karşılıklı anlaşma usulüne başvurulması ihtimalinde, sürecin uzaması halinde iç hukukta yer alan hakların ve sürenin durup durmayacağına ilişkin açık bir hükmün bulunmaması da eleştirilmektedir⁷¹⁷. Yukarıda "OECD Modeli" başlığında bahsedilen, BEPS Eylem Planı'nın uyuşmazlık çözüm mekanizmalarının daha verimli hale getirilmesi konularına ilişkin 14'üncü başlığına yönelik olarak Antalya'da 15 ve 16 Kasım 2015 tarihlerinde G20 Zirvesinde açıklanan Raporda yer alan minimum standartlara göre, ilgili devletler tarhiyat öncesi uzlaşmaya gidilen konulara ilişkin olarak karşılıklı anlaşma usulüne başvurulmasını mümkün kılan yasal düzenlemeleri yapacaklardır⁷¹⁸. Konu GİB nezdinde olumsuz şekilde karşılanmış olup, bu düzenlemelerin tarhiyat öncesi uzlaşma ile devlet ve yükümlü arasında hâlihazırda gerçekleşmiş olan

⁷¹⁶ **YALTI**, "Vergi Anlaşmalarında Karşılıklı Anlaşma Usulü: Türkiye Deneyimi", s. 336-340.

⁷¹⁷ **NAZALI, Ersin**, "Karşılıklı Anlaşma Usulünün (KAU) Türk Vergi Hukukunda Uygulanabilirliği", s. 50.

⁷¹⁸ **OECD**, "Making Dispute Resolution Mechanisms More Effective, Action 14 - 2015 Final Report", *OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project*, OECD Publishing, Paris 2015, s. 20.

"anlaşma"nın, devlet açısından bağlayıcı iken yükümlüyü bağlamaması anlamına geleceği ifade edilmektedir.

Öte yandan model anlaşma şerhlerinde karşılıklı anlaşma yoluna başvurma verginin tahsilini durdurması gerektiği ifade edilmekle⁷¹⁹ birlikte iç hukukumuz uyarınca yargı yolu veya uzlaşmaya başvuru olmadan bir verginin tahsilatının durdurulması mümkün olmayacaktır. Varılan karşılıklı anlaşma, ilgili vergi anlaşmasının amaç ve konusuna hanel getirecek hükümler içermeyecek ve vergi anlaşmasının yorum veya uygulamasının ötesine geçemeyecektir⁷²⁰. Türkiye'nin taraf olduğu vergi anlaşmaları içinde, karşılıklı anlaşma usulünde ulaşılan karara ilişkin hüküm içermeyen anlaşmalarda VUK hükümlerinin geçerli olacağı, bu itibarla, düzeltme yapıldığı takdirde vergi yükümlüsünün düzeltme fişinin kendisine tebliğinden itibaren bir yıl içinde iade için başvurusu gerektiği belirtilmektedir.

6. Uluslararası Vergi Uyuşmazlıklarının Çözümünde Tahkim

a. Genel Olarak

Uluslararası tahkim, hukuk kuralları, hakkaniyet ve nispet, dostane çözüm ya da siyasal çözüm içeren kuralların da uygulanmasıyla, bir uyuşmazlığın, vereceği karar bağlayıcı olan üçüncü bir kişi ya da organa sunulmasını ifade etmektedir⁷²¹. Hakem kararlarının hukuki niteliğinin saptanmasında ise bu kararların tarafların iradelerine dayanan sözleşme olduğu veya yargısal karar niteliğinde olduğu şeklinde iki temel görüş bulunmaktadır⁷²².

⁷¹⁹ OECD, *Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2014*, OECD Publishing, s. 384, par. 48.

⁷²⁰ BECERRA, s. 81.

⁷²¹ PAZARCI, s. 455.

⁷²² YEŞİLOVA, Bilgehan, "Milletlerarası Tahkimin Hukuki Niteliği Üzerine Düşünceler ve Güncel Gelişmeler", *Türkiye Barolar Birliği Dergisi*, Sayı: 76, 2008, s. 93.

Uluslararası uyuşmazlıkların yargısal yollarla çözülmesine yönelik olarak devletler, aralarındaki uyuşmazlıkların çözümü için Uluslararası Adalet Divanı'na başvurabilmektedirler⁷²³. Uluslararası vergi hukuku uyuşmazlıkları için de bu uyuşmazlıkların Uluslararası Adalet Divanı'nda kurulacak özel bir bölümde çözümlenmesi önerilmiş, ancak uluslararası bir vergi yargısının oluşumunun birçok anayasal güçlüğü ve egemenlik kavramına ilişkin tartışmaları beraberinde getireceği düşüncesi ile doktrin ve uygulamada uluslararası tahkime yönelik bir eğilim başlamıştır⁷²⁴. Yine de bir Vergi Anlaşması uyuşmazlığının Uluslararası Adalet Divanı'na götürülmesi halinde, Divan'ın anlaşmanın amaç ve konusunu etkin kılacak deyimse bir yorum yaklaşımını benimseyeceği tahmini yapılmaktadır⁷²⁵.

Tahkim usulünün, doktrinde vergi anlaşmalarının uygulanmasından ve yorumundan doğan uyuşmazlıkların çözümünde başvuru karşılıklı anlaşma usulünün zayıf noktalarını bertaraf edecek bir sistem olarak değerlendirildiği görülmektedir⁷²⁶. Karşılıklı anlaşma usulü, taraf devlet yetkili makamlarına uyuşmazlığın çözülmesi için yalnızca çaba gösterme yükümlülüğü getirmekte olup, bu nedenle vergi yükümlüleri vergi anlaşmasına ters düşen ilgili aykırılığın giderilip giderilemeyeceği konusunda garanti altında değildir⁷²⁷.

Tahkim, uluslararası hukukta uyuşmazlıkların giderilmesinde yargı yolu ile eşit seviyede görülmekte⁷²⁸ ve ortaya çıktığı dönem itibarıyla yargı yolundan daha eski bir kökene dayanmaktadır. Karşılıklı anlaşma usulü ise bu süreçlere ilişkin ilke

⁷²³ PAZARCI, s. 469.

⁷²⁴ YALTI, *Uluslararası Vergi Anlaşmaları*, s. 355.

⁷²⁵ BECERRA, s. 55.

⁷²⁶ YALTI, *Uluslararası Vergi Anlaşmaları*, s. 356.

⁷²⁷ ZÜGER, Mario, *Arbitration under Tax Treaties Improving Legal Protection in International Law*, Doctoral Series - Academic Council, Volume 5, IBFD, Amsterdam 2001, s. 13.

⁷²⁸ FERHATOĞLU, Emrah, "Uluslararası Vergi Uyuşmazlıklarının Giderilmesi: Avrupa Birliği Tahkim Anlaşması", *AÜHFD*, C.: 57, S.: 4, 2008, s. 200.

ve korumalara sahip olmayan⁷²⁹ ve hukukiden çok politik bir yol olarak, vergi anlaşmalarından doğan uyuşmazlıklarda taraflardan birisinin uluslararası hukuku ihlal etmesi karşısında, ihlalin değerlendirilmesinin politik düzlemde yapılmasına neden olmaktadır⁷³⁰. Ayrıca, karşılıklı anlaşma usulünün etkinliğinin azalmasıyla, uyuşmazlıkların giderilmesinde idari sözleşme benzeri olarak nitelendirilen⁷³¹ ve bir uyuşmazlık çözüm/uyuşmazlıktan kaçınma yolu olarak tanımlanan⁷³² peşin fiyatlandırma anlaşmalarının uygulanmasının önerildiği görülmektedir⁷³³.

Tahkim konusuna ilişkin olarak Avrupa Birliği, Uluslararası Ticaret Odası, OECD ve UN gibi farklı uluslararası sùjelerin çalışmalarının olduğu ve tahkim usulünün çok taraflı vergi anlaşmalarına konu edildiği görülmektedir. Bu çalışmalardan birisi olan, "Bağlı İşletmelerin Kârlarının Ayarlanmasından Doğan Çifte Vergilendirmenin Ortadan Kaldırılması Hakkında Avrupa Topluluğu Anlaşması", bir başka deyişle "Tahkim Anlaşması" Avrupa Komisyonu'nun 1976 yılındaki direktif önerisine dayanmaktadır⁷³⁴. Bu öneri 23.07.1990 tarihinde Brüksel'de 12 üye devlet tarafından imzalanarak bir uluslararası anlaşmaya dönüşmüş ve 01.01.1995'te yürürlüğe girmiştir⁷³⁵.

⁷²⁹ ZÜGER, s. 14.

⁷³⁰ YILDIRIM, Murat, *Uluslararası Vergi Hukuku'nda Tahkim*, On İki Levha Yayınları, İstanbul 2010, s. 64.

⁷³¹ ÖNER, Cihat, "Legal Nature of Advance Pricing Agreements under Turkish Law: A Comparative Analysis", *Intertax*, Volume 40, Issue 8/9, 2012, s. 513.

⁷³² ATEŞ, Leyla, "Alternatif Uyuşmazlık Çözüm Yolu Olarak Peşin Fiyatlandırma Anlaşmaları: Türkiye Deneyimi", *Vergi Uyuşmazlıklarının Çözümü: Barışçıl Mekanizmalar*, Uluslararası Vergi Hukuku Konferansları Serisi - 3, Editör: Billur Yaltı, Beta Basım Yayın Dağıtım, İstanbul 2015, s. 284.

⁷³³ FERHATOĞLU, "Uluslararası Vergi Uyuşmazlıklarının Giderilmesi: Avrupa Birliği Tahkim Anlaşması", s. 196.

⁷³⁴ FERHATOĞLU, "Uluslararası Vergi Uyuşmazlıklarının Giderilmesi: Avrupa Birliği Tahkim Anlaşması", s. 206.

⁷³⁵ EC, "Convention 90/436/EEC on the Elimination of Double Taxation in Connection with the Adjustment of Profits of Associated Enterprises", *Journal of the European Communities*, L 225, 20.08.1990, p. 10.

Tahkim Anlaşmasının amacı, üye devletlerin farklı üye devletlere faaliyetlerini yaymış bağlı şirketlerin karlarını düzeltmesi sonucu matrah artırımını nedeniyle ortaya çıkan uluslararası çifte vergilendirmenin ortadan kaldırılmasıdır⁷³⁶. Söz konusu anlaşma, tahkim usulünü sınırlı bir alana tabi kılmakta olup, ilk maddesi uyarınca anlaşma, gelir vergisi bakımından, taraf devlerin bağlı işletmeleri arasındaki karların ve bir taraf devlet işletmesi ile bu işletmenin diğer taraf devlette bulunan işyeri arasındaki kar ayarlamalarına uygulanmaktadır⁷³⁷. Anlaşmada yargı kararlarının yetkili makamları bağlaması yönünde ulusal sınırlamaların olduğu ülkeler açısından bağlı işletmelere, çifte vergilendirmenin önlenmesi ve buna ilişkin ihtilafların çözümlenmesi için yargı yolu ile tahkim usulünden birini seçme hakkının verildiği görülmektedir⁷³⁸.

AB Tahkim Anlaşması, karşılıklı anlaşma usulünün başarısızlıkla sona ermesinin ardından, tahkim sürecinin başlatılabilmesi için vergi yükümlüsünün rızasını aramamaktadır. Diğer vergi anlaşmaları uyuşmazlıkların giderilmesinde sadece taraf devletler arasında diplomatik usullere yer verirken, Tahkim Anlaşması uyuşmazlığın giderilme sürecine aktif olarak katılan işletmelerin (yükümlülerin) haklarını da tanımlayan tahkim sürecini içererek, OECD ve UN Model Anlaşmalarında yer verilen karşılıklı anlaşma usulünün aksine, sürecin sonunda çifte vergilemenin tamamıyla giderileceğine ilişkin garanti vermektedir⁷³⁹.

Çifte vergilendirmenin önlenmesi bakımından ilişkili kurumların birinde yapılan kazanç düzeltilmesine karşılık, diğer ilişkili kurumun faaliyette bulunduğu

⁷³⁶ FERHATOĞLU, "Uluslararası Vergi Uyuşmazlıklarının Giderilmesi: Avrupa Birliği Tahkim Anlaşması", s. 207.

⁷³⁷ FERHATOĞLU, "Vergi Anlaşmaları Hukukunda Uyuşmazlıkların Çözümlemesi", s. 59.

⁷³⁸ YALTI, *Uluslararası Vergi Anlaşmaları*, s. 358.

⁷³⁹ FERHATOĞLU, "Uluslararası Vergi Uyuşmazlıklarının Giderilmesi: Avrupa Birliği Tahkim Anlaşması", s. 211.

devletin de bu kurumun kazancını düzeltmesi gerekmekte olup bu konu OECD Model Anlaşmasında özellikle vurgulanmışken, AB Tahkim Anlaşmasında böyle bir vurgu yapılmamaktadır⁷⁴⁰. AB Tahkim Anlaşması'nın OECD Model Anlaşması'ndan farklı bir prosedür ile tahkim konusunu düzenlediği görülmektedir. Buna rağmen AB üyesi devletlerin kendi aralarında veya diğer devletlerle imzaladıkları çifte vergilendirmeyi önlemeye yönelik anlaşmalarda bahsedilen tahkim usulündeki farklılık dışında OECD Model Anlaşması'nı temel aldıkları gözlemlenmektedir.

Uluslararası vergi uyuşmazlıklarının hızlı ve adil bir şekilde çözümlenmesi düşüncesinden hareketle, Uluslararası Ticaret Odası⁷⁴¹ da 1984 yılında bir tahkim önerisi getirmiş; bu belgede tahkimin, vergi anlaşmalarının uygulanmasından doğan bütün uyuşmazlık ve sorunlarda ve karşılıklı anlaşma usulünü tamamlayıcı bir şekilde uygulanması önerilmiştir⁷⁴². Bu açıdan önerinin, vergi anlaşmalarının yorumlanmasından kaynaklanan uyuşmazlıkların çözümünde de uygulanabileceği sonucuna varılabilir. Öneriye göre karşılıklı anlaşma usulünün içermesi gereken noktalar aşağıdaki gibi sıralanmıştır⁷⁴³:

- Vergi yükümlüsü bizzat karşılıklı anlaşma usulünü başlatabilmelidir.
- Karşılıklı anlaşmaya, sürecin başlamasından itibaren bir yıl içinde varılmalıdır.
- Süreç sonunda varılan karşılıklı anlaşma, vergi anlaşmasına aykırı vergilendirme bir yargı kararı ile onaylanmış olsa dahi uygulanmalıdır.

⁷⁴⁰ **NETEK, Okan, DAĞ, Mehmet**, "Uluslararası Vergi Uyuşmazlıklarında Tahkim Mekanizması Olarak Avrupa Birliği Tahkim Anlaşması", *Vergi Dünyası Dergisi*, S.: 387, Kasım 2013, s. 57.

⁷⁴¹ International Chamber of Commerce

⁷⁴² **YALTI**, *Uluslararası Vergi Anlaşmaları*, s. 359.

⁷⁴³ **FERHATOĞLU**, "Uluslararası Vergi Uyuşmazlıklarının Giderilmesi: Avrupa Birliği Tahkim Anlaşması", s. 198.

- İç hukuk yargı yollarına hanel getirmeyecek şekilde, vergi yükümlüsünün çıkarlarına aykırı olan bir karşılıklı anlaşmayı reddetmesi olanağı bulunmalıdır.
- Taraf devletlerin yetkili makamları, görüşmelerinde çifte vergilendirmenin vergi anlaşmasına uygun şekilde ortadan kaldırma zorunluluğu altında bırakılmalıdır.

OECD'nin konuya yaklaşımının ise ilk başlarda daha katı olduğu görülmektedir. OECD uzun süre, hakem kararlarının yargı organları tarafından denetlenemiyor olması; karşılıklı anlaşma usulünün zaten vergi yükümlüleri ile vergi idareleri arasında gerçekleşen bir dava değil, iki yetkili makam arasında yürütülen bir danışma usulü olması nedenleriyle tahkim usulüne çekimsiz yaklaşmıştır⁷⁴⁴.

Aynı şekilde, UN tarafından da uzun süre vergi anlaşmalarına yönelik tahkim usulü kabul edilebilir bulunmamış, bunun yerine Model Anlaşmada yer verilen karşılıklı anlaşma usulünün geliştirilmesi tercih edilmiştir. Bu yaklaşımın sebebinin, başka konularda uluslararası mahkemelerin ve uluslararası hakemlerin kararlarını kabul etmeye hazır olan hükümetlerin, vergi sorunlarına ilişkin karar verme yetkisini egemenlik ve bağımsızlıklarına daha yakın bularak, bu konuda ulusal mahkemeleri ikame edecek bir organa sıcak bakmamaları olduğu ifade edilmektedir⁷⁴⁵.

OECD Model Anlaşmasının 25'inci maddesine sonradan eklenen 5'inci paragrafa göre, taraf devletlerin uyuşmazlığı iki yıl içinde karşılıklı anlaşma süreci ile giderememeleri halinde, bu sürecin ardından tamamlayıcı nitelikte çözüm yolu olarak tahkim yolu öngörülmektedir. Bu bakımdan, tahkim yolunun karşılıklı anlaşma usulünün alternatifi değil, tamamlayıcısı olarak düzenlendiği

⁷⁴⁴ YALTI, *Uluslararası Vergi Anlaşmaları*, s. 361-362.

⁷⁴⁵ YALTI, *Uluslararası Vergi Anlaşmaları*, s. 362.

görülmektedir⁷⁴⁶. 2011 UN Modelinde ise ilgili 25'inci maddeye ilişkin olarak, tahkim hükmü içeren bir alternatif madde yayınlanmıştır.

Ancak iki model arasında tahkim süreci ile ilgili bazı farklar da bulunmaktadır. Örneğin tahkim sürecinin başlatılması ile ilgili OECD Model Anlaşması'nın 25'inci maddesinin 5'inci fıkrasına göre, 2 yıl içinde karşılıklı anlaşma usulünden sonuç alınamamışsa vergi yükümlüsünün talebi üzerine uyuşmazlık tahkime sevk edilebilmekte; UN Model Anlaşmasının alternatif 25'inci maddesine göre ise tahkim sürecinin başlaması yetkili makamlardan birinin talebine bağlanmaktadır⁷⁴⁷. Bu şekilde ihtiyari olarak getirilen tahkim hükümleri, yalnızca ilgili uyuşmazlığın tahkime götürülme "olasılığını" sunmaktadır. Tahkimin karşılıklı anlaşma usulünden en büyük farkı, vergi yükümlüsünün de iki devletin vergi otoriteleri ile birlikte katılımının sağlanmasıdır⁷⁴⁸.

b. Tahkimin İç Hukuka Uygulanması

Vergiye ilişkin konuların tahkim usulüne göre çözümlenmesine devletlerin tereddütle yaklaşmalarına rağmen, devletler zaten vergi anlaşmaları ile egemenliklerini kendi iradeleri ile sınırlandırmaktadır. Aynı şekilde, yargı yetkisinin devri niteliğinde olan tahkim usulünün de zaman içerisinde daha da gelişmesi olasıdır. Tahkim, devletler, özel kişiler veya devletler ile gerçek kişiler arasında söz konusu olabilmektedir. Gerçek kişiler ve özel sektör, öngörülmeyen vergilerle veya eşitliğe aykırı, keyfî, ayrımcılık güdülen uygulamalarla devletin yabancı yatırımcıyı zarara uğratabilmesi veya ilgili yatırımı vergilendirme yolu ile bir nevi kamulaştırabilmesi imkânı karşısında yatırımcının uluslararası tahkim

⁷⁴⁶ FERHATOĞLU, "Vergi Anlaşmaları Hukukunda Uyuşmazlıkların Çözümlemesi", s. 61.

⁷⁴⁷ FERHATOĞLU, "Vergi Anlaşmaları Hukukunda Uyuşmazlıkların Çözümlemesi", s. 62.

⁷⁴⁸ PISTONE, s. 268; Öte yandan, Mısır-Hollanda Vergi Anlaşması ile Makedonya-Hollanda Vergi Anlaşmaları'nın ilgili maddeleri bu yönde düzenlemelere örnek olarak gösterilebilir. Bkz.: YILDIRIM, Murat, s. 95-96.

mekanizmasını işleterek haklarını koruyabilmektedirler. Devletler açısından ise güçlü bir uyuşmazlık çözüm sistemi olan tahkim ile birlikte vergi anlaşmalarında ekonomik yorum ilkelerinin yerleştirilmesinin daha kolay olacağı, uyuşmazlıkların idari ve hukuki maliyetlerinin de düşük düzeyde kalacağı ifade edilmektedir⁷⁴⁹.

OECD Model Anlaşmasının 25'inci maddesine eklenen söz konusu fıkra uyarınca tahkim kararı taraf devletler açısından bağlayıcı olmakta, yetkili makamlar tahkim kararını kararın kendilerine ulaşmasından itibaren altı ay içinde karşılıklı anlaşmaya vararak uygulamakla yükümlü olmaktadır. Bu şekilde, sürecin sonunda ilgili vergi anlaşmasına yönelik çifte vergilendirmenin önleneceğinin garantisi verilmiş olmaktadır⁷⁵⁰. Uygulamada ülkelerin iç hukuk düzenlemelerindeki zaman sınırlamaları dikkate alınmamaktadır⁷⁵¹. OECD Model Anlaşması ve Şerhlerine göre tahkim anlaşması yalnızca uyuşmazlık konusu için geçerli olacak, gelecekteki benzer olaylara uygulanabilir olmayacaktır. Öte yandan, vergi anlaşmalarına ilişkin uyuşmazlıklarda tahkim konusunun gündeme gelmesinin, model anlaşma Şerhlerinin de bir yorum aracı olma özelliğini arttıracığı savunulmaktadır⁷⁵².

Türkiye'nin taraf olduğu anlaşmalarda yer alacak tahkim hükümlerine dayanılarak tahkim komisyonuna sevk edilmiş bir uyuşmazlıkla ilgili kararın Anayasanın 73'üncü maddesi nedeniyle doğrudan uygulanabilir olmayacağı, ancak Anayasanın 90'ıncı maddesinin 5'inci fıkrası hükmü nedeniyle anlaşmalarda yer alabilecek tahkim hükümlerine karşı anayasaya aykırılık iddiasıyla Anayasa Mahkemesinde dava açılmayacağı; bu durumda Anayasanın 90'ıncı maddesi gereği tahkim hükümlerinin 73'üncü maddeye rağmen uygulanıp uygulanamayacağı

⁷⁴⁹ YILDIRIM, Murat, s. 68.

⁷⁵⁰ ZÜGER, s. 101-102.

⁷⁵¹ NETEK, Okan, DAĞ, Mehmet, "Uluslararası Vergi Uyuşmazlıklarında Tahkim Mekanizması Olarak OECD Vergi Anlaşması", *Vergi Dünyası Dergisi*, S.: 386, Ekim 2013, s. 55.

⁷⁵² SASSEVILLE, "Court Decisions and the Commentary to the OECD Model Convention", s 196.

sorununun ortaya çıkacağı ifade edilmektedir. Ancak bu noktada, vergi anlaşmalarında vergilendirme yetkisinin taraf devletlerce iradi şekilde sınırlanmasında olduğu gibi, tahkim uygulamasının da taraf iradelerine dayandığı hususu göz önünde bulundurulmalıdır⁷⁵³. Ancak anlaşmada yer almayan çifte vergilendirmenin tahkim ile ortadan kaldırılması veya anlaşmada yer almayan konular hakkında hakem kurulu tarafından karar verilmesi, Anayasa'nın 73'üncü maddesi kapsamındaki yasallık ilkesi ile ters düşecektir⁷⁵⁴.

Sorun, OECD Model Anlaşmasının 25'inci maddesine eklenen tahkim hükümleri çerçevesinde çözümlenecektir. İlgili madde Şerhlerinde devletlerin anlaşmayı imzalarken tahkim konusunda mutabık olmalarının gerektiği, aksi halde ilgili hükümlerin metinden çıkarılabileceği ifade edilmektedir. Bu nedenle, OECD Model Anlaşmasının tahkimle ilgili hükmünün vergilendirme yetkisini yasama organının aleyhine kısıtlama amacıyla olmadığı, böylece Anayasa ve OECD Model Anlaşması hükümleri çerçevesinde, tahkim komisyonları tarafından verilecek kararların ancak, bu kararın uygulanmasına izin veren bir yasayla uygulanabilir olduğu savunulmaktadır⁷⁵⁵.

Öte yandan, Türkiye'nin OECD Model Anlaşmasının 25'inci maddesinin 5'inci fıkrasına ilişkin koyduğu bir çekincesi bulunmamakla birlikte, söz konusu maddenin eklenmesinden sonra taraf olunan anlaşmalarda tahkim hükmünün yer almadığı görülmektedir. Bununla birlikte, Model Anlaşmadaki tahkim hükmünün, Anayasanın yargı yetkisini düzenleyen "*Yargı yetkisi, Türk Milleti adına bağımsız mahkemelerce kullanılır.*" şeklindeki 9'uncu maddesi uyarınca Türk Hukuk Sistemi

⁷⁵³ YILDIRIM, Murat, s. 120.

⁷⁵⁴ YILDIRIM, Murat, s. 148-149.

⁷⁵⁵ FERHATOĞLU, "Uluslararası Vergi Uyuşmazlıklarının Giderilmesi: Avrupa Birliği Tahkim Anlaşması", s. 213-214.

bakımından bir anayasal sorun olarak eleştirildiği de görülmektedir. Ancak buna karşılık, tahkim hükmünün tahkim kurulunun kararı temelinde yetkili makamların karşılıklı anlaşmaya varmalarını öngörmesi⁷⁵⁶; bu bakımdan tahkim kurulunun bir mahkeme gibi bağımsız yargılama yapmayarak⁷⁵⁷, yalnızca görüş açıklıyor olması ve yetkili makamların bu görüş çerçevesinde vardıkları karşılıklı anlaşma usulü uygulamaları nedenleriyle bu usulün Anayasanın 9'uncu maddesine aykırı olmadığı savunulmaktadır⁷⁵⁸. Öte yandan, tahkim usulünün doğal hâkim ilkesine hâlel getirdiğine yönelik eleştirilere yönelik olarak da vergi uyuşmazlıklarında uluslararası bir vergi mahkemesinin bulunmaması nedeniyle doğal hâkimin bulunmadığı, tahkim usulünde de iki taraf devlet yargı organlarının üstünde uyuşmazlığı etkili bir şekilde uzlaşmaya ulaştırın yeni bir yargıcın atanmasının söz konusu olduğu savunulmaktadır⁷⁵⁹.

⁷⁵⁶ IŞIK, *Uluslararası Vergilendirme*, s. 524.

⁷⁵⁷ YILDIRIM, Murat, s. 135.

⁷⁵⁸ FERHATOĞLU, "Vergi Anlaşmaları Hukukunda Uyuşmazlıkların Çözümlemesi", s. 62.

⁷⁵⁹ PISTONE, s. 269.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

VERGİ ANLAŞMALARININ YORUMUNU YAPACAK MERCİ ve ANLAŞMA MADDELERİNDEN YORUM ÖRNEKLERİ

I. GENEL OLARAK

Uluslararası anlaşmaların hem taraf devletlerin iç hukukunda geçerli yorum kurallarına, hem de uluslararası hukukun öngördüğü yorum kurallarına tabi olacağı görüşüne karşılık, iç hukukun kaynağını oluşturacak anlaşmaların bu özelliğinin, anlaşmaların uluslararası alanda yapıldığı gerçeğini ortadan kaldırmadığından uluslararası hukukun öngördüğü yorum kuralları ile yorumlanması gerektiği ifade edilmektedir⁷⁶⁰. Geleneksel olarak yorum yetkisinin, tarafların ortak yorumu veya uluslararası yargı ya da hakemlik organlarının yorumu söz konusu olduğunda tarafları bağladığı kabul edilmektedir⁷⁶¹. Yapılan uluslararası anlaşmaların yorumunun, devletin dış ilişkilerini yürüten organa düştüğü yönündeki görüşe⁷⁶² karşılık, vergi anlaşmaları hükümleri, "uygulanmaları" sırasında, yargı ve yürütme organları tarafından yorumlanmakta ve vergilendirme yetkisini kullanacak organ ile demokrasinin işlerliği arasında doğrusal bir ilişki bulunduğu ifade edilmektedir⁷⁶³.

Vergilendirme ilişkisinde yasama organı ilk olarak soyut ve genel geçer vergi yasalarıyla vergiyi doğuran olayın ne olduğunu saptamakta, vergi idaresi de somut olayın soyut vergilendirilebilir olaya uygulanabilir olması halinde vergilendirme işlemleri tesis etmektedir. Yargı organının ise hem vergiyi doğuran olayın saptanmasına ilişkin, hem de somut olayın soyut vergilendirilebilir olaya uygulanmasında idari eylem ve işlemlerine ilişkin karar verme yetkisi

⁷⁶⁰ **YALTI**, *Uluslararası Vergi Anlaşmaları*, s. 87.

⁷⁶¹ **İŞİK**, *Uluslararası Vergilendirme*, s. 71.

⁷⁶² **SUR**, s. 69.

⁷⁶³ **GÖKER, Cenker**, "Yeni Anayasa Yapım Çalışmaları Kapsamında Vergilendirme Yetkisinin Düzenlenişi Üzerine", *Vergi Sorunları Dergisi*, S.: 292, Ocak 2013, s. 117.

bulunmaktadır. İşte mali egemenliğin en çok öne çıkan boyutu olan bu vergilendirme ilişkisinde de egemenlik, bu üç organ tarafından kullanılmakta ve farklı hal ve şartlarda farklı organların egemenlik kullanım alanları ortaya çıkmaktadır. Bu açıdan, vergi anlaşmalarının "yorumcuları", yargı organları ile vergi idareleri olmaktadır. Öte yandan, vergi anlaşmalarının asıl lehdarı konumundaki vergi yükümlüleri de anlaşmaların uygulamasına muhatap olmaları bakımından söz konusu metinlerin yorumcuları arasında sayılabilirler⁷⁶⁴.

Anlaşma maddeleri, gelir veya servet unsurlarını kapsayacak şekilde düzenlenmiş olup, kendi içinde temel bir mantığa dayanmaktadır. Bununla birlikte, anlaşmalarda gelir kalemlerine ilişkin olarak genel veya özel terimlerin kullanılması ile bir sınıflandırmaya gidildiği görülmektedir. Örneğin, OECD Model Anlaşması'nın 7'nci maddesinde genel olarak ticari kazançlar düzenlenmekte, 8'inci maddesinde ise esas itibarıyla bir ticari faaliyet olan deniz ulaştırması, iç sularda ulaştırma ve hava ulaştırmasından elde edilen gelirler düzenlenmektedir. Anlaşmada ticari faaliyetten doğan kazanç, Anlaşmaların işyeri ve ticari kazanç maddeleri hükümleri çerçevesinde değerlendirilecek, bununla beraber, Türk Vergi Sisteminde olduğu üzere, ulaştırma işlerinin kendine özgü yapısına bağlı olarak, Anlaşmalarda da bu faaliyet kazançlarının vergilendirilmesine yönelik özel düzenleme dikkate alınacaktır⁷⁶⁵. Öte yandan, anlaşmaların yorumlanmasında farklı sonuçlar ortaya çıkaran nitelendirme sorunları ve anlaşmada önemli yer tutan maddelerin bir kısmı da uygulamaya yönelik yorum örnekleri ile birlikte bu bölümde irdelenecektir.

⁷⁶⁴ **OSGOOD, Russell K.**, "Interpreting Tax Treaties in Canada, the United States, and the United Kingdom", *Cornell International Law Journal*, Volume 17, Issue 2, Summer 1984, New York 1984, s. 265.

⁷⁶⁵ **GÜNGÖR, Feridun**, "ÇVÖ Anlaşmaları Kapsamında Uluslararası Taşımacılık Kazançlarının Vergilendirilmesi - I", *Yaklaşım Dergisi*, S.: 54, Haziran 1997, s. 47.

II. TÜRK YARGI ORGANLARININ YAKLAŞIMI

Uluslararası anlaşmaların yorumlanması iç hukuktaki yargı organları tarafından yapılsa bile iç hukuktaki yorum kurallarına tabi olmayacaktır. Ancak vergi anlaşmaları, uluslararası kamu hukukuna tabi birer uluslararası anlaşma statüsünde olsa da bunları yorumlayacak uluslararası bir yargı otoritesi de bulunmamaktadır. Vergi anlaşmalarının özellikle teknik yapıları, konuyu iç hukukta bu anlaşmaları yorumlayarak uygulayacak olan yargıçların -çoğunlukla idari yargıçların- işini zorlaştırmaktadır. Yargı organlarının, yorum açısından yalnızca uluslararası tutarlılığı değil; iç hukukla, ulusal anlaşma ağıyla ve hukukun genel ilkeleri ile tutarlılığı da dikkate alarak yorumda bulunmaları gerektiği belirtilmektedir⁷⁶⁶.

Bazı ülkelerde yargı organlarının uluslararası anlaşmaları yorumlama yetkilerinin varlığı bile tartışmalıdır. Örneğin Fransa'da 1990 yılına kadar mahkemelerin, anlamları çok açık olmadıkça uluslararası anlaşmaları yorumlama yetkilerinin bulunmadığı bilinmektedir⁷⁶⁷. Ülkemizde ise idari yargıçlar, kuvvetler ayrılığı ilkesi gereği, idari yetki kullanarak karar alamamasına rağmen idari yetkinin hukuka uygun olarak kullanılıp kullanılmadığına yönelik denetim yetkisi ile donatılmışlardır⁷⁶⁸. Bu denetim yetkisini daha da genişleten re'sen araştırma ilkesi, denetimin serbestçe yapılabilmesi için yargıçlara tanınan bir "hak" olarak nitelendirilmektedir⁷⁶⁹. Re'sen araştırma ilkesi gereği, taraflar ileri sürmemiş olsalar bile, konuya uygulanabilir olduğu ölçüde vergi anlaşmaları mahkemeler tarafından dikkate alınmak zorundadır. Bunun aksine İngiltere'de, vergi anlaşması

⁷⁶⁶ MARTIN, s. 96.

⁷⁶⁷ ROHATGI, s. 61.

⁷⁶⁸ CANDAN, Turgut, *Türk Vergi Hukukunda Yorum ve İspat Paneli Değerlendirme Raporu 24 Kasım 2010*, Türk Sanayicileri ve İşadamları Derneği Vergi Çalışma Grubu Toplantılar Serisi - II, Aralık 2011, s. 53.

⁷⁶⁹ İBİŞ, Recep, *Vergi Yargılamasında Re'sen Araştırma*, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara 2013, s. 53.

hükümlerinden yararlanacak olan kişinin resmi olarak talepte bulunması halinde anlaşma hükümleri yargıçlar tarafından dikkate alınmaktadır⁷⁷⁰.

Türk Yargı Organlarının kararları incelendiğinde, vergi anlaşması hükümlerine genelde atıf yapılmadığı, adeta bu anlaşmaların iç hukukta da vergi hukukunun bir kaynağı olarak kabul edilmediği görülmektedir. Vergi anlaşmalarının ilgili hükümlerine açıkça atıf yaparak esastan verilen kararlar arasında da genel olarak bir içtihat birliğinin oluşmadığı saptamasını yapmak yanlış olmaz. Türk Yargı Organlarının, özellikle vergi anlaşmalarında nitelendirme konusunda verdiği çok farklı yaklaşımlara sahip kararlar bulunmaktadır. Türkiye’de, hava taşımacılığı faaliyetlerinde kullanmak üzere yurtdışında mukim finansal kiralama şirketlerinden uçak kiralayan hava taşımacılığı kurumlarının ödediği finansal kiralama bedellerinin nitelendirilmesi konusu bunlara bir örnektir.

Bu görüş farklılığı yargı organlarının kararlarında da görülmektedir. Danıştay 4. Dairesi, 2010 yılında verdiği bir kararında, söz konusu gelirin ticari kazanç niteliğinde olduğuna hükmetmiş⁷⁷¹, aynı Daire, 2014 yılında verdiği bir başka kararında ise, olay tarihinde İrlanda ile henüz bir Vergi Anlaşması olmaması dolayısıyla⁷⁷², konuyu sadece iç hukuk açısından değerlendirmiş, iç hukuk hükümleri çerçevesinde uçak kiralama bedellerinin gayrimaddi hak bedeli değil, ticari kazanç

⁷⁷⁰ JONES, s. 66.

⁷⁷¹ Danıştay 4. Daire, E. 2009/8736, K. 2010/3522 sayılı karar (Yayınlanmamıştır). Bu yöndeki nitelendirme daha sonra İstanbul Vergi Mahkemesi tarafından verilen kararlarda da sürdürülmüştür. Örneğin Bkz.: İstanbul 1. Vergi Mahkemesi, E.2010/4537, K.2011/3236 (ABD, Hollanda, İngiltere, Singapur ve Fransa) (Vergi Dünyası, No. 362, Ekim 2011) (<http://www.vergidunyasi.com.tr/dergiler.php?id=7201>). Bkz.: YALTI, "Vergi Anlaşması Uygulamasında Uçak Kiralama Bedellerinin Vergilendirilmesi".

⁷⁷² Aynı yönde, Danıştay 4. Dairesi'nin 24.10.2013 tarih ve 2010/6107 E., 2013/7010 K. sayılı kararına konu ilk derece mahkemesi kararında da Arjantin ile Türkiye arasında bir vergi anlaşması bulunmaması dolayısıyla uyuşmazlığa konu hizmetler karşılığında ödenen bedeller üzerinden kurumlar vergisi kesintisi yapılması gerektiği sonucuna varılmaktadır. Bu yönüyle, mahkemelerin de uyuşmazlığa ilişkin hüküm verirken ilgili yükümlünün mukimi olduğu devlet ile Türkiye arasında bir vergi anlaşması bulunup bulunmadığına yönelik araştırma yaptığı görülmektedir. İlgili Danıştay kararı için Bkz.: www.kazanci.com - Erişim Tarihi: 10.12.2015.

olduğuna hükmetmiştir⁷⁷³. Buna karşılık, Danıştay 3. Dairesi, 2011'den itibaren verdiği kararlarda uçak kiralama bedellerini gayrimaddi hak bedeli olarak nitelendirmiştir⁷⁷⁴. Bu nitelendirme, gelirin nerede vergilendirileceği konusunda önem taşımaktadır. İlgili gelirler ticari kazanç olarak nitelendirilirse, vergi anlaşması hükümlerine göre uçak kirası gelirleri üzerinde Türkiye'nin vergilendirme yetkisinin bulunmadığı; gayrimaddi hak bedeli olarak nitelendirilirse Türkiye'nin sınırlı olarak da olsa vergilendirme yetkisinin bulunduğu sonucuna varılacaktır. Danıştay içtihatlarındaki bu çatışmanın, vergi yükümlülerinin mülkiyet ve adil yargılanma hakkı açısından eleştirildiği görülmektedir.⁷⁷⁵

Öte yandan, yine aynı konuda Danıştay 3. Dairesi'nin bir kararında, vergi idaresinin vergi tekniği raporundan aktarmak suretiyle, OECD Şerhlerinin vergi anlaşmalarının yorumlanmasında temel ve öncelikli referans olduğu belirtilerek, buna bağlı olarak 13.9.1983 tarihli ve “Sınai, Ticari veya Bilimsel Teçhizat Kiralamasından Elde Edilen Gelirlerin Vergilendirilmesi” başlıklı OECD Raporunun konunun ekonomik boyutunun anlatılmasına ilişkin bölümünde, konteyner, kamyon ve gemi kiralamadan söz edildiği, burada uçaktan söz edilmese de örnek olarak gemilerden söz edilmiş olmasının uçakların da aynı kapsama gireceğini gösterdiği sonucuna varıldığı görülmektedir⁷⁷⁶.

Bazı durumlarda, bizzat yasa hükümlerinin çifte vergilendirmeyi engellememe iradesinin bulunduğu ve yargı organlarının bu iradeye uygun hareket ettiği görülmektedir. Örneğin KVK'nın 33'üncü maddesinin 1'inci fıkrasında yurt

⁷⁷³ Danıştay 4. Dairesi, E.2013/6058, K.2014/4047 sayılı karar (Yayınlanmamıştır). Bkz.: **YALTI**, "Vergi Anlaşması Uygulamasında Uçak Kiralama Bedellerinin Vergilendirilmesi".

⁷⁷⁴ Danıştay 3. Dairesi, E.2011/1367, K.2013/1281 sayılı karar.

⁷⁷⁵ **YALTI**, "Vergi Anlaşması Uygulamasında Uçak Kiralama Bedellerinin Vergilendirilmesi", s. 58.

⁷⁷⁶ **YALTI, Billur**, "Vergi Anlaşması Uygulamasında Uçak Kiralama Bedellerinin Vergilendirilmesi", s. 55.

dışında ödenen vergilerin mahsubuna ilişkin genel kural düzenlendikten sonra, aynı maddenin 4'üncü fıkrasında bir takım kısıtlamalar düzenlenmiştir. Böylece yasa koyucunun, yurt dışında ödenen vergilerin sınırsız bir şekilde mahsubuna imkân tanımayıp, yükümlülerin mahsup imkânını sınırlandırdığı belirtilmektedir. Nitekim Danıştay'ın bir kararında, davacının yurt dışında ödeyip mahsup edemediği verginin çifte vergilendirmeye yol açtığı gerekçesiyle iade talebi yerinde bulunmamıştır⁷⁷⁷.

Türk Yargı Organlarının, model anlaşmalarda açık bir şekilde düzenlenmiş kavramlara ilişkin bile farklı nitelikte kararlar verdiği görülmektedir. Örneğin model anlaşmalardaki serbest meslek faaliyeti ve ticari faaliyet konularına ilişkin olarak, şirketlerin yaptığı işlemlerin hangilerinin ticari nitelikte faaliyet olarak değerlendirildiği, işyeri olarak kabul edilme ve vergilendirmenin ortaya çıkması açısından önem taşımaktadır. Türk Yargı Organlarının yaklaşımına bakıldığında, mahkemelerin de serbest meslek kazancı nitelendirmesinde sadece uzmanlık gerektiren faaliyet unsurunu ön planda tutarak, bunu yeterli ölçüt olarak kabul ettiği, ancak daha da öteye geçerek, mühendislik, mimarlık gibi teknik bilgi gerektiren işler dışında, örneğin otel işletmecilik hizmetlerini bile serbest meslek kazancı olarak nitelendirebildikleri görülmektedir. Hâlbuki bu türden hizmetlerin niteliksel olarak ticari kazançta tekabül ettiği, bu açıdan yargı kararları çerçevesinde Türk vergi anlaşması uygulamasının, “işyeri eşiğinin aşılması” ve “gelir türü nitelik çatışması” konularından ibaret olduğu ifade edilmektedir⁷⁷⁸.

⁷⁷⁷ Danıştay 4. Dairesi'nin 2005/1956 Esas, 2006/2018 Karar sayılı kararı için Bkz.: **COŞKUN, Okan**, "Yurt Dışında Ödenen Ancak Mahsup Edilemeyen Kurumlar Vergisi ve Benzeri Vergiler Kurum Kazancının Tespitinde Gider Olarak Dikkate Alınmaz", *Vergi Dünyası Dergisi*, Ağustos 2011, s. 141.

⁷⁷⁸ **YALTI, Billur**, "Türk Vergi Anlaşması Uygulamasına İlişkin Gözlemler", *Kadir Has Üniversitesi Hukuk Fakültesi İsviçre- Türkiye Araştırmalar Vakfı "İsviçre- Türkiye Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması'nın Temel Esasları" Sempozyumu 8 Nisan 2011*, (<http://www.khas.edu.tr/uploads/pdf-doc-vb/Prof.Dr.BillurYalti.doc> - Erişim Tarihi: 20.07.2015).

Vergi Anlaşmalarının tüzel kişiler açısından en çok başvurulan maddelerinden birisi de temettülerin vergilendirilmesine ilişkin maddedir. Hollanda-Türkiye Vergi Anlaşması'nın 10'uncu maddesinde yer alan temettü vergilendirilmesine ilişkin olarak Danıştay'a intikal eden bir davada, İstanbul 6. Vergi Mahkemesinin Kararı⁷⁷⁹, vergi oranı ile ilgili hüküm yönünden bozulmuş, fon payının stopaj matrahından düşülmesi açısından ise yerinde görülmüştür⁷⁸⁰.

Kararın gerekçesi aşağıdaki gibidir⁷⁸¹:

“Hollanda’da mukim Türkiye şubesi olan davacı kurumun 1997 Nisan ayı gelir (stopaj) vergisi matrahının hesabı sırasında fon payının da indirilmesi ve bu matraha uygulanacak vergi oranının %5 olması gerektiği yolundaki ihtirazi kaydın kabul edilmemesi nedeniyle açılan dava üzerine fazla tahakkuk ettirilen vergileri kaldıran mahkeme kararının bozulması istenilmektedir.

Vergi Dairesi Müdürlüğü’nün gelir (stopaj) vergisi matrahının hesabı sırasında fon payının matrahtan indirilmesinin mümkün olmadığı yolunda ileri sürdüğü iddia bozulması istenilen kararın dayandığı gerekçeler karşısında yerinde ve kararın bozulmasını sağlayacak durumda görülmemiştir.

Türkiye Cumhuriyeti ile Hollanda Krallığı Arasında Gelir Üzerinden Alınan Vergilerde Çifte Vergilendirmeyi Önleme ve Vergi Kaçakçılığına Engel Olma Anlaşması’nın 10. maddesinin 5. fıkrasında, “Devletlerden birinin bir şirketinin, diğer Devlette bulunan bir işyerinde icra ettiği ticari faaliyetten elde ettiği kazanç, 7. maddeye göre vergilendirildikten sonra kalan kısım üzerinden de işyerinin bulunduğu Devlette vergilendirilebilir, ancak bu şekilde alınacak vergi, bu maddenin

⁷⁷⁹ İstanbul 6. Vergi Mahkemesi'nin 31.12.1997 tarih ve 1997/660 Esas, 1997/1472 Karar Sayılı Kararı.

⁷⁸⁰ Danıştay 4. Dairesi, Esas No: 1998/1104, KararNo:1999/1355.

⁷⁸¹ ÇAMLICA, "Hollanda Türkiye Vergi Anlaşması Çerçevesinde Şube Kazançlarının Vergilendirilmesi", s. 161-162.

2. fıkrasının a bendine öngörülen oranın yüzde ellisini aşamayacağı" kurala bağlanmıştır. Bu hüküm uyarınca Hollanda'da mukim olan mükellefin, Türkiye'de sahip olduğu şube vasıtasıyla elde ettiği ticari kazanç üzerinden, Anlaşma'nın ticari kazanç hükümleri uyarınca vergilendirildikten sonra kalan kısım üzerinden Anlaşma'nın 10. maddesinin ikinci fıkrasının (a) bendinde belirtilen oranın yüzde 50'si yani yüzde 7,5 oranında vergilendirilmesinde Anlaşma maddelerine aykırılık görülmemiştir.

Anlaşmaya ekli Protokolün IX. maddesinde, Hollanda'da mukim bir şirketin Türkiye'de mukim bir şirketten elde ettiği temettüler Hollanda'da kurumlar vergisine tabi tutulmadığı sürece, 10. maddenin 2. fıkrasının (a) bendindeki vergi oranı, Türkiye'de mukim bir kurumdaki temettü alması durumunda uygulanacağı açıktır. Oysa olayda Hollanda'da mukim olan mükellefin Türkiye'deki işyeri olan şubesi Türkiye'de mukim olmadığından bu hükmün uygulanmasına olanak bulunmadığından davacının ek protokolde öngörülen vergilendirme oranından yararlanması gerektiği yolundaki mahkeme kararında isabet görülmemiştir."

Söz konusu karar, ilgili Vergi Anlaşmasına ek protokol hükümlerinin de Danıştay tarafından dikkate alınarak karara esas teşkil etmesi bakımından önem taşımaktadır. Buna ek olarak, Danıştay 3. Dairesi'nin 2005/3264 Esas ve 2006/2899 Karar sayılı kararında⁷⁸² yer alan, "Kanuni ve iş merkezi Çin'de bulunan... davacı şirketin Kasım 2004 dönemine ilişkin ihtirazi kayıtla verdiği muhtasar beyanname ile beyan edilen kurum kazancından hesaplanan kurumlar vergisi düşüldükten sonra kalan kısmın ana merkeze aktarılan tutarı üzerinden vergilendirilmesi, Gelir Vergisi Kanununun 94'üncü maddesinin 6'ncı bendi gereği olup, yukarıdaki

⁷⁸² www.kazanci.com - Erişim Tarihi: 06.12.2015.

değerlendirmeler karşısında Türkiye Cumhuriyeti ile Çin Halk Cumhuriyeti arasında yapılan anlaşmanın da bu vergilendirmeye engel oluşturmadığı açıktır. Kaldı ki, beyan edilen matraha uygulanan oran yönünden de anlaşmaya aykırılık bulunmamaktadır." ifadeleri ile ilgili idari işlemin vergi anlaşmalarına uygunluğunun denetimine vurgu yapıldığı görülmektedir. Ancak kararda ilgili vergilendirme işleminin, öncelikle iç hukuktan gelen bir zorunluluk olduğu vurgulanmış, "kaldı ki", vergi anlaşmalarına da aykırılık bulunmadığı belirtilmiştir. Bu yönüyle, esasa yönelik olarak yine iç hukuk hükümlerinin dikkate alındığı görülmektedir.

Vergi anlaşmalarında çifte vergilendirmenin önlenmesi yönündeki en önemli aşamalardan birisi çifte mukimliğin ortaya çıkmasının önlenmesidir. Bu yönüyle önem taşıyan ilgili madde hükmü, iç hukukta yargı organlarının da başvurduğu düzenlemelerden birisidir. Örneğin Danıştay 4. Dairesi'nin 1999/2086 Esas, 2000/372 Karar sayılı kararında⁷⁸³, yer alan "...anlaşmaya ekli Protokolün IX uncu maddesinde Hollanda'da mukim bir şirketin Türkiye'de mukim bir şirketten elde ettiği temettüler Hollanda'da kurumlar vergisine tabi tutulmadığı sürece, 10 uncu maddenin 2 inci fıkrasının (a) bendindeki vergi oranı. Türkiye'de mukim bir şirketin ödediği temettüler bakımından yüzde 10 olarak uygulanacağı açıklanmaktaysa da, bu hükmün Hollanda'da mukim bir kişinin Türkiye'de mukim bir kurumdan temettü alması durumunda uygulanacağı açıktır. Oysa olayda Hollanda'da mukim olan bankanın Türkiye'deki işyeri olan şubesi Türkiye'de mukim olmadığından bu hükmün uygulanmasına olanak bulunmadığından davacının ek protokolda öngörülen vergilendirme oranından yararlanması gerektiği yolundaki mahkeme kararında isabet görülmemiştir." hükmü ile mukimlik maddesinin yabancı şirket Türkiye

⁷⁸³ www.kazanci.com - Erişim Tarihi: 06.12.2015.

şubesi açısından değerlendirildiği ve ilgili şubenin Anlaşma kapsamına girmediği sonucuna varıldığı görülmektedir.

Öte yandan, eski Almanya-Türkiye Vergi Anlaşması'nda yer alan, vergi yükümlüsünün elde ettiği ücret gelirin vergilendirilmesine ilişkin olarak Danıştay 3. Dairesi'nin 2007/664 E., 2010/336 K. sayılı kararında⁷⁸⁴, "*...Gerek Anlaşma gerek iç mevzuat hükümleri birlikte değerlendirildiğinde, Türkiye dışında elde edilen kazanç üzerinden döviz olarak ödenen ücretlerin Almanya'da vergilendirileceği, Türkiye'de ayrıca vergilendirilmeyeceği açık iken Vergi Mahkemesince, Anlaşmanın 15'inci maddesinin 2'nci fıkrasında sayılan koşulların, Türkiye'de ifa edilen hizmet karşılığı ödenen ücretlerin hangi ülkede vergilendirileceğine ilişkin kriterler olduğu başka bir ifadeyle, koşulların ihlali halinde mukim olunmayan devlette (Türkiye'de) vergilendirilecek olan ücretin Türkiye'de ifa edilen hizmete ilişkin olduğu göz ardı edilerek, koşulların ihlali halinde yurt dışında elde edilen ücretin de Türkiye'de vergilendirileceği yargısına varılması hukuka uygun düşmediği gibi vergileme hakkının Türkiye'de bulunduğu mahkemece kabulü, iç mevzuatımızdaki hükümlerin değerlendirilmesini gerektirirken, vergileme hakkının Türkiye'de olduğu sonucuna varılmasına karşın, Gelir Vergisi Kanununun 23'üncü maddesinin 14'üncü bendinin uygulanamayacağı yolunda karar verilmesi de çelişki yaratmıştır...."* ifadeleri ile birlikte, "*...dava konusu ücretin, dar mükellef olan işveren firmanın Almanya'daki kazancı üzerinden ve döviz olarak ödenmiş olması koşuluyla gelir vergisine tabi tutulamayacağı Gelir Vergisi Kanununun 24'üncü maddesinin 13'üncü bendi gereği olup, yukarıdaki değerlendirmeler karşısında çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmasının da buna engel oluşturmadığı görülmektedir.*" şeklinde bir

⁷⁸⁴ www.kazanci.com - Erişim Tarihi: 06.12.2015.

hüküm kurulmuştur. Bu kararda da metodolojik olarak vergilendirme yetkisinin hangi devlete ait olacağına tespitinde öncelikle ilgili vergi anlaşması hükümlerinin analiz edildiği, sonrasında ise iç hukuka atf yapılarak, vergi anlaşması hükümlerinin de iç hukuktaki düzenlemeye engel oluşturmadığı sonucuna varıldığı görülmektedir.

Danıştay kararlarında, vergi anlaşmalarının ayrımcılık yasağına ilişkin hükümlerine de atf yapılmaktadır. Örneğin Danıştay 4. Dairesi'nin 2002/853 Esas 2003/2841 Karar sayılı kararında⁷⁸⁵, GVK uyarınca dar ve tam yükümlü kurumlar açısından getirilen farklı usule ilişkin olarak davacının ayrımcılık yasağına aykırılık iddiasına karşılık, *"...Dar mükellef kurumların, menkul sermaye iratları üzerinden dağıtılın dağıtılmasın gelir vergisi tevkifatına tabi tutulmaları 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 4369 sayılı kanun ile değişik 75 inci maddesinin 2 inci fıkrasının 4 üncü ile 94 üncü maddesinin 1 inci fıkrasının 6-b-(iii) bendindeki hükümlerin bir sonucu olup, bu düzenleme tam mükellef kurumlarda karın sermayeye ilavesi halinde tevkifat yapılamayacağına ilişkin düzenlemelere paralel olarak getirilmiştir. Karın sermayeye ilave edilmemesi durumunda gelir vergisi tevkifatı bakımından tam ve dar mükellef kurumlar arasında hiç bir ayırım yapılmamıştır. Bir başka anlatımla tam mükellef kurum karın sermayeye ilavesi dışında dar mükellef kurum ile aynı durumda olup, kanunen kabul edilmeyen giderler yönünden de davacı dar mükellef kurumdaki farklı bir konumda bulunmamaktadır. Bu nedenle vergi sisteminde yapılan değişik ile ikili Anlaşmanın bertaraf edildiğinden bahsetmeye hukuki olanak yoktur."* şeklinde hüküm kurulmuştur. Danıştay'ın bu kararda ayrımcılık yasağının yanında, vergi anlaşmalarının aşılması konusunda da bir denetim yaptığı görülmektedir.

⁷⁸⁵ www.kazanci.com - Erişim Tarihi: 01.12.2015.

III. TÜRK VERGİ İDARESİ'NİN YAKLAŞIMI

Vergi hukukunda idarenin bağlı yetkisi, vergi yasasının belirlediği vergi yükümlülüklerine ilişkin koşulların gerçekleşip gerçekleşmediğini saptamak ve eğer gerçekleşmişse yasanın öngördüğü kararı almaktır⁷⁸⁶. Türk Vergi İdaresinin, vergi anlaşmalarının yorumlanmasına ilişkin yaklaşımını analiz etmek için, Maliye Bakanlığı'nın istikrar kazanmış özelgeleri, tebliğleri ve uygulamalarını incelemek gerekmektedir. Vergi anlaşmalarının uygulanmasına ışık tutacak spesifik konularda özelgelerin çıkarılmış olmasına rağmen, ikincil mevzuatın, bir başka deyişle usul ve esasları düzenleyecek tebliğlerin eksikliği, vergi anlaşmalarının Türk Vergi Mevzuatı ile bütünleşmesine bir engel olarak görülmektedir⁷⁸⁷. Bu nedenle, söz konusu tebliğ ve sirkülerlerde belirtilen konular hariç mevcut ikincil düzenlemelerde vergi anlaşmalarının yorumlanmasına ilişkin bir hüküm bulunmaması nedeniyle uygulamada model anlaşma şerhlerine başvurulması gerektiği ifade edilmektedir⁷⁸⁸.

“Türk Vergi İdaresi” terimi, geniş olarak, vergisel anlamda kesin ve yürütülebilir idari işlemleri gerçekleştiren tüm idari birimleri ifade etmekle birlikte, vergi anlaşmaları bakımından, GİB’in statüsüne de değinmek gerekmektedir. 16.05.2005 tarihli ve 25817 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmış olan 5345 sayılı Gelir İdaresi Başkanlığı’nın Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun’un 15’inci maddesinde, ana hizmet birimlerindne biri olan, "Avrupa Birliği ve Dış İlişkiler Daire Başkanlığı"nın görevleri sayılmaktadır. Bu görevler arasında, *"uygulamaya ilişkin uluslararası vergi ilişkilerini yürütmek ve bu kapsamla sınırlı ikili ve çok taraflı anlaşmalarla ilgili işlemleri yapmak"*; *"devlet gelirlerine etkisi olan her türlü*

⁷⁸⁶ YALTI, *Vergi Yükümlüsünün Hakları*, s. 93.

⁷⁸⁷ GÜNGÖR, Feridun, "Vergi Anlaşmaları Hukuku Nasıl Gelişir?", (http://www.vergidegundem.com/tr_TR/blog?blogid=231035 Erişim Tarihi 08.06.2015).

⁷⁸⁸ DEMİR, Alper Cihad, s. 122.

uluslararası anlaşma tekliflerini vergi tekniği ve uygulamaları açısından inceleyerek görüş bildirmek"; "Avrupa Birliği ile vergi uygulamasıyla ilgili ilişkileri ve Türk vergi sisteminin Birliğin vergi sistemine uyumuna ilişkin çalışmaları yürütmek" ve "uluslararası kuruluşlar ve diğer devletlerle görev alanına giren konularda işbirliği yapmak ve bu çerçevede eğitim faaliyetlerini yürütmek" bulunmaktadır.

Görüldüğü gibi, vergi anlaşmalarının gerek müzakere süreci, gerekse de prosedürel işlemlerinin yürütülmesi, GİB'in Avrupa Birliği ve Dış İlişkiler Daire Başkanlığı tarafından gerçekleştirilmektedir. Türk Vergi İdaresinin, vergi anlaşmalarının uygulanmasına yönelik çıkarmış olduğu, 15.05.1996 tarih ve 22637 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmış olan 1 Seri No'lu, 14.03.1998 tarih ve 23286 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmış olan 2 Seri No'lu ve son olarak 15.07.2015 tarih ve 29417 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmış olan 3 Seri No'lu "Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları Genel Tebliğ"leri ve karşılıklı anlaşma usulünün uygulanmasına yönelik, Resmi Gazete'de yayınlanmadığından dolayı hukuki niteliği tartışmalı olan⁷⁸⁹ bir Rehber bulunmaktadır. Bunların yanında, vergi idaresinin vergi anlaşmalarının uygulanmasına dair bakış açısını, sirküler ve özgelgeler vasıtasıyla görmek de mümkündür. Bu itibarla, Türk Vergi İdaresinin konuya ilişkin uygulamasını gösteren yazılı kaynakların az olduğu görülmektedir. Öte yandan, devletin idari ve denetim birimleri arasında, "yorum anarşisi"⁷⁹⁰ olarak adlandırılan, yorum konusunda farklılıklar görülmekle, bunun hukuk devletine hukuki güvenlik ve öngörülebilirlik ilkelerine aykırı olduğu söylenebilir.

⁷⁸⁹ YALTI, "Vergi Anlaşmalarında Karşılıklı Anlaşma Usulü: Türkiye Deneyimi", s. 311.

⁷⁹⁰ ULUSOY, M. Akif, *Türk Vergi Hukukunda Yorum ve İspat Paneli Değerlendirme Raporu 24 Kasım 2010*, Türk Sanayicileri ve İşadamları Derneği Vergi Çalışma Grubu Toplantılar Serisi - II, Aralık 2011, s. 28-29.

Vergi idaresinin vergi anlaşmalarına yaklaşımını en temel itibariyle ortaya koyan metinler tebliğlerdir. Örneğin 1 Seri No'lu Tebliğde⁷⁹¹ yer alan açıklamaların, Türkiye'nin diğer devletlerle imzaladığı ve tebliğin ekinde yer alan ve halen yürürlükte bulunan anlaşmaların Hollanda Anlaşmasının söz konusu Tebliğde açıklanan hükümleri ile mahiyet itibarıyla aynı ve benzer hükümleri için de geçerli olacağı belirtilmektedir. Bu itibarla, tebliğ ekindeki listede yer alan ve temettüleri konusunda Hollanda Anlaşması ile benzer hükümler içeren eski Almanya Anlaşması⁷⁹² için de temettü vergilendirmesi hususunda söz konusu tebliğdeki hükümlerin uygulanacağı ifade edilmektedir⁷⁹³.

GİB'in çıkarmış olduğu 2 Seri No'lu Tebliğde⁷⁹⁴, Bakanlar Kurulu'nun KVK'nın 32'nci maddesinin 4'üncü fıkrası uyarınca, KVK'nın 23'üncü maddesine göre vergilendirilen yabancı ulaştırma kurumlarında vergi oranını karşılıklı olmak şartıyla, ülkeler itibarıyla kara, deniz ve hava ulaştırma kurumları için ayrı ayrı veya topluca sifıra kadar indirme veya maddede yazılı oranın bir katını geçmemek üzere yeni bir oran tespit etme yetkisine dayalı olarak çıkarmış olduğu kararlara yer verilmektedir. 3 Seri No'lu Tebliğ⁷⁹⁵ ise Almanya mukimi gerçek ve tüzel kişilerin serbest meslek faaliyetleri nedeniyle Türkiye'den elde ettikleri gelirlerin, Türkiye'nin iç mevzuat hükümleri uyarınca kaynaktan kesinti suretiyle vergilendirilmiş olması ve ödenen bu verginin Almanya-Türkiye Vergi Anlaşmasına göre iadesinin gerekmesi halinde iadeye ilişkin usul ve esasları düzenlemektedir.

⁷⁹¹ GİB, "1 Seri No'lu Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları Genel Tebliği".

⁷⁹² 16.04.1985 tarihinde imzalanarak 09.07.1986 tarih ve 19159 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan Almanya-Türkiye Vergi Anlaşması.

⁷⁹³ GÜZEL, Bayram, "Uluslararası Vergi Anlaşmaları Kapsamında Temettüleri Vergilendirilmesi - I", *Vergi Sorunları Dergisi*, S.: 107, Ağustos 1997, s. 116.

⁷⁹⁴ GİB, "2 Seri No'lu Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları Genel Tebliği", (http://gib.gov.tr/uluslararasi_mevzuat - Erişim Tarihi: 08.12.2015).

⁷⁹⁵ GİB, "3 Seri No'lu Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları Genel Tebliği", (http://gib.gov.tr/uluslararasi_mevzuat - Erişim Tarihi: 08.12.2015).

Buna göre, kesilen ilgili verginin iadesi için verginin kaynakta kesildiği takvim yılını takip eden dördüncü yılın sonuna kadar başvuruda bulunmaları gerekmektedir.

Türk Vergi İdaresinin, yorum konusunda yaklaşımına ilişkin olarak karşılıklı anlaşma usulü uygulamasının da incelenmesi gerekmektedir. Yukarıda "Uluslararası Vergi Uyuşmazlıklarının Çözümünde Karşılıklı Anlaşma Usulü" başlığında belirtildiği üzere, yetkili makamların karşılıklı anlaşma usulüne başvurabildikleri konulardan birisi, anlaşma hükümlerinin yorumundan doğan güçlüklerdir. Bu noktada, idarenin yasalara ilişkin yorumunun yargı organlarına taşınarak tartışma konusu yapılabildiği ve aksi yönde kararlar alınabildiğine dikkat çekmek gerekmektedir. Vergi anlaşmalarını da idari organların yorumlayabileceğinin açık olduğu, ancak asıl sorunun bu yorumun yargı kararlarına etkisi olduğu ifade edilmektedir⁷⁹⁶. Bu konuda bazı ülkeler anlaşma yapılması ile yorum yetkisinin de devredildiğini, yargı organlarının anlaşma ile bağlı olduğunu belirtmekte, bazıları ise karşılıklı anlaşma usulünün bağlayıcılığını, iç hukuktaki yasalarda öngörülmüş olmasına bağlamaktadırlar⁷⁹⁷. OECD Şerhleri ise iç hukuktaki yasaların yorum yetkisini münhasır olarak yargı organlarına veya diğer yetkili makamlara bırakmış olabileceğini ve bu konunun göz önünde tutulması gerektiğini vurgulamaktadır⁷⁹⁸.

Türk Vergi İdaresinin vergi anlaşmalarında ekonomik çifte vergilendirmenin önlenmesi amacını kabulüne yönelik olarak OECD Şerhleri ve GİB'in yaklaşımın karşılaştırması ile bir analiz yapılabilir. OECD Model Anlaşmasının 25'inci maddesi ile ilgili Şerhlere göre⁷⁹⁹ vergi anlaşmaları, Model Anlaşmanın 9'uncu maddesinin 2'nci fıkrasına benzer hükümler içermeseler dahi uluslararası ekonomik çifte

⁷⁹⁶ YALTI, *Uluslararası Vergi Anlaşmaları*, s. 348.

⁷⁹⁷ YALTI, *Uluslararası Vergi Anlaşmaları*, s. 348-349.

⁷⁹⁸ OECD, *Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2014*, s. 387, par. 53.

⁷⁹⁹ OECD, *Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2014*, s. 373.

vergilendirmeyi de kavramaktadırlar. GİB'in yayınlamış olduğu Rehber'de karşılıklı anlaşma usulüne başvuru gerekçeleri arasında “*Anlaşmanın 9. maddesi kapsamındaki konular*” ifadesi yer almıştır⁸⁰⁰. Bu bakımdan, Türk yetkili makamının da Model Anlaşmanın Şerhlerinde ifade edilen yaklaşımı benimsediği söylenebilir⁸⁰¹.

Öte yandan, Anayasanın 125'inci maddesinde yer alan "İdarenin her türlü işlem ve eylemlerine karşı yargı yolunun açık olduğu" düzenlemesi uyarınca ülkemizde, vergi idaresinin vergi yasalarını anlayış ve kavrayış biçiminin yargı organları yönünden bağlayıcı olmayıp yargısal denetime tabi tutulduğu, bu açıdan karşılıklı anlaşmanın da yargı organları açısından bağlayıcı olmayacağına kabul edildiği görülmektedir⁸⁰².

Bunların yanında, Türk Vergi İdaresinin yaklaşımına örnek oluşturacak bir konu da vergi anlaşmaları kapsamında serbest meslek kazançlarının vergilendirilmesinde özellikle dar yükümlü kişinin Türkiye'de faaliyete başladığı dönemde 183 günlük süreyi doldurup doldurmayacağına belli olmadığı durumlarda, yükümlünün yaptıkları ödemelerden kesinti yapıp yapmayacakları hususudur. Bu konu dar yükümlü kurumlardan hizmet alan vergi sorumlusu açısından önem taşımaktadır⁸⁰³. Anlaşmaların 5-3/(b) hükmü dikkate alındığında, yurtdışında mukim bir teşebbüsün Türkiye'de gerçekleştireceği faaliyetin bu teşebbüsün personelleri yoluyla Türkiye'de herhangi bir 12 aylık dönemde toplamda 6 ayı aşan bir sürede veya sürelerde devam etmesi halinde Türkiye'de bir iş yeri oluşacak ve bu hizmetlerden elde edilen kazançları vergilendirme hakkı Anlaşmanın “Ticari

⁸⁰⁰ GİB, *Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmalarında Yer Alan Karşılıklı Anlaşma Usulüne İlişkin Rehber*, s. 7.

⁸⁰¹ FERHATOĞLU, "Vergi Anlaşmaları Hukukunda Uyuşmazlıkların Çözümlemesi", s. 58.

⁸⁰² YALTI, *Uluslararası Vergi Anlaşmaları*, s. 351.

⁸⁰³ HAK, İbrahim, "Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmalarına Göre Serbest Meslek Kazançlarının Vergilendirilmesinde 183 Gün Kuralı", *Vergi Sorunları Dergisi*, S.: 325, Ekim 2015, s. 43.

Kazançlar” başlıklı 7’nci maddesi kapsamında Türkiye’ye ait olacaktır⁸⁰⁴. Maliye Bakanlığı bu durumda kesintinin yapılmasını, işin bitiminde 183 günlük sürenin aşılmadığının tespit edilmesi halinde ise kesinti yapılan verginin yükümlülere iade edilmesi gerektiğini belirtmektedir⁸⁰⁵. Ancak anlaşmalarda iade açısından başvuru için öngörülen sürenin iç hukukumuzda öngörülen süreden daha kısa olması halinde⁸⁰⁶, daraltıcı nitelikteki bu hükümlerin dikkate alınması gerekecektir. Vergi Dairesi Başkanlıklarının bazı özeldelerine konu olmuş⁸⁰⁷ bu nokta, vergi idaresinin karmaşık bürokratik süreçleri ile vergi yükümlülerinin ve sorumlularının zor bir konumda kalmasına neden olmaktadır. Bu açıdan vergi idaresinin, vergi yasalarının konuluşundaki amacın kamu giderlerini karşılamak olması karşısında hazineci bir yaklaşımla⁸⁰⁸ hareket ederek kaynakta vergileme yolunu seçtiği söylenebilir.

Bu sorunun, anlaşma hükümlerinde açık olarak düzenlenmesi ile de çözümü mümkündür. Nitekim Almanya-Polonya Vergi Anlaşmasına göre yurtdışında faaliyet gösterecek gerçek kişilerin kazançlarının vergilendirilmesinde her iki ülke de 183 gün beklemekte; kişi 183 günden önce ülkesine dönmüşse kişinin ülkesinde, 183 günden sonra dönmüşse çalıştığı yabancı ülkede vergilendirilmektedir. Böylece

⁸⁰⁴ **ERDEM, Tahir**, "Serbest Meslek Kazançları Üzerinden Kesilen Vergilerin Türkiye-Almanya Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmasına İstinaden İadesinde Usul ve Esaslar", *Vergi Sorunları Dergisi*, S.: 325, Ekim 2015, s. 29.

⁸⁰⁵ **BAĞDINLI, İ. Halil**, "Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması Çerçevesinde Serbest Meslek Kazançlarının Vergilendirilmesi ve Karşılaşılan Sorunlar", *Vergi Sorunları Dergisi*, S.: 113, Şubat 1998, s. 69.

⁸⁰⁶ Örneğin, Almanya-Türkiye Anlaşmasında bu süre, iç hukuktaki 5 yıllık değil, 4 yıllık olarak daha kısa düzenlenmiştir.

⁸⁰⁷ Bursa Vergi Dairesi Başkanlığı’nın 08.11.2007 tarih ve B.07.1.GİB.4.16.16.01.KV.06.50/93 sayılı özeldesi ile Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı’nın 13.08.2012 tarih ve B.07.1.GİB.4.06.16.01-125[30-11/8]-831 sayılı özeldesi. Bkz.: **HAK**, s. 43-44.

⁸⁰⁸ **DOĞRUSÖZ, Bumin**, *Türk Vergi Hukukunda Yorum ve İspat Paneli Değerlendirme Raporu 24 Kasım 2010*, Türk Sanayicileri ve İşadamları Derneği Vergi Çalışma Grubu Toplantılar Serisi - II, Aralık 2011, s. 37.

kişiler tek bir devlete bir kez vergi ödemekte ve mükerrer vergilendirme yapılmadığından iade prosedürüne de gerek kalmamaktadır⁸⁰⁹.

Öte yandan, Türk Vergi İdaresinin vergi anlaşmalarının belirli bir madde kapsamında tanıdığı vergilendirme yetkisinin iç hukukta aynı gelir unsurunu nitelmesini zorunlu kılmadığı yönünde görüşü ve uygulaması bulunmaktadır. Örnek olarak, tüzel kişilerin sunduğu hizmetler açısından vergi anlaşmasında özel hüküm bulunmayan konularda anlaşmanın ticari kazançlara ilişkin maddesinden Türkiye'nin vergilendirme yetkisini alması halinde, verilen hizmetin niteliğinin gerektirmesi koşuluyla söz konusu hizmetten ileri gelen gelirlere serbest meslek kazançlarına ilişkin vergilendirme hükümlerin uygulanabilmesi gösterilmektedir⁸¹⁰. Bu şekilde, gelir türünün esas olarak iç hukuka göre nitelendirilmesi gerektiği belirtilmektedir⁸¹¹.

Söz konusu görüş, vergi anlaşmalarının vergilendirme yetkisini "dağıtıcı özelliği" sonucunda Türkiye'ye "bıraktığı" vergilendirme yetkisinin tek başına vergilendirme işlemlerini gerçekleştirme imkânı tanımadığı; ancak iç hukukta bu konuya ilişkin bir hüküm olması halinde vergilendirme yapılabileceği, söz konusu yetkinin de iç hukuka göre kullanılacağı kabulüne dayanmaktadır⁸¹². Ancak vergi anlaşmaları, yukarıda "Anlaşmaların Hukuki Yapısı" başlığında da açıklandığı üzere, vergilendirme yetkisini "dağıtıcı", bir başka deyişle vergilendirme yetkisini bir ülkeye "tesis eden" anlaşmalar değil, var olan vergilendirme yetkisinin taraf devletler arasında paylaşılmasını öngören anlaşmalardır. Vergi anlaşmalarında

⁸⁰⁹ **AVCI, Yakup**, "Gerçek Kişilerin Yurt Dışında Elde Ettiği Gelirden o Ülkede Kesilen Vergilerin Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması Kapsamında İadesi Mümkün mü?", *E-Yaklaşım Dergisi*, S.: 53, Aralık 2007, s. 558.

⁸¹⁰ **ERDEM, Tahir**, "Yurt Dışından Temin Edilen Serbest Meslek Hizmetlerinin Vergilendirilmesinde Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmalarının Etkisi", *Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi*, S.: 140, Ağustos 2015, s. 20.

⁸¹¹ **MARTIN**, s. 84.

⁸¹² **ERDEM**, "Yurt Dışından Temin Edilen Serbest Meslek Hizmetlerinin Vergilendirilmesinde Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmalarının Etkisi", s. 20.

vergilendirme yetkisini bir taraf devlete bırakan hükmün, söz konusu taraf devlette bulunan bir maddi hukuk kuralının varlığına bağlı olması, gerçekleştirilecek olan vergilendirme işleminin, vergi anlaşmalarında gelir unsurlarına yönelik nitelendirmeye değil de iç hukuktaki nitelendirmeye göre yapılmasını gerektirmemektedir. Vergi anlaşmalarının gelir türü sınıflandırmaları kendine özgü olup herhangi bir gelir türünün anlaşma bakımından nitelendirilmesi de iç hukuktan bağımsız olarak yapılmaktadır⁸¹³. Aksi sonucun kabulü, anlaşmaların vergi idaresinin uygulamaları yoluyla aşılması sonucunu doğurabilecektir.

Türk Vergi İdaresinin, bazı konularda vergi anlaşmalarının mantığına aykırı uygulamalara yer verdiği görülmektedir. Örneğin, vergi anlaşmalarının 14'üncü maddesi kapsamındaki serbest meslek kazancının söz konusu olduğu konularda, ilgili hizmeti sağlayan firmanın, maddede yer alan 183 gün sınırından fazla ülkede kalması ve kazancı üzerinden vergi beyan etmemesi halinde hizmeti alan firmanın sorumluluğu konusunda, yürürlükteki hükümler uyarınca hizmeti alan firmanın herhangi bir sorumluluğu olmamakla birlikte, idarenin yakın zamanda verilmiş, Almanya'dan alınan serbest meslek hizmetinin vergilendirilmesine ilişkin özelgesinde⁸¹⁴

“...Almanya mukimi şirket tarafından elde edilen geliri vergilendirme hakkı Almanya'ya ait olup, bu gelirin Türkiye'de vergilendirilebilmesi için, Almanya mukimi şirketin ticari faaliyetini Türkiye'de sahip olduğu bir iş yeri vasıtasıyla gerçekleştirmesi gerekmektedir. “İşyeri” tanımı ise, Anlaşma'nın bir örneği ekli “İşyeri” başlıklı 5 inci maddesinde yapılmış olup, hangi hallerde diğer devlette bir işyeri oluşacağı açıkça belirtilmiş olup bu maddenin üçüncü fıkrasının (b) bendinde,

⁸¹³ YALTI, "Vergi Anlaşması Uygulamasında Uçak Kiralama Bedellerinin Vergilendirilmesi", s. 50.

⁸¹⁴ Gelir İdaresi Başkanlığı'nın 21.08.2013 tarih ve 93767041-125[30-2012/5]-166 Sayılı Özelgesi

bir Akit devlet teşebbüsünün, çalışanları veya teşebbüs tarafından bu amaçla görevlendirilen diğer personel aracılığıyla diğer Akit Devlette ifa edeceği ve herhangi bir 12 aylık dönemde toplam altı ayı aşan bir süre devam eden hizmet tedariklerinin diğer devlette iş yeri vasıtasıyla verilmiş hizmet olarak kabul edilmesi gerektiği hüküm altına alınmıştır. Bu kapsamda, Anlaşma uyarınca Almanya mukimi şirket tarafından verilen mühendislik hizmetlerinin Türkiye’de vergilendirilebilmesi için gerekli olan işyeri oluşma ölçütünün değerlendirilmesinde, yalnızca fiziki olarak işyeri oluşmasının dikkate alınmaması, söz konusu Almanya mukimi şirketin personeli aracılığı ile Türkiye’de vereceği mühendislik hizmetlerinin de Anlaşmanın 5 inci maddesinin üçüncü fıkrasının (b) bendinde yer almış olan süre koşulunun gerçekleşmesi halinde Almanya’da yerleşik şirket için Türkiye’de işyeri vasıtasıyla verilen hizmet olarak değerlendirilmesi ve vergilendirmenin iç mevzuat hükümlerine göre yapılması gerekmektedir.

Türkiye’de icra edilen söz konusu mühendislik hizmetleri dolayısıyla Alman mukimi firmaya ödeme yapılması sırasında, söz konusu firmanın faaliyet icrası amacıyla yukarıda belirtilen toplam altı aylık süre içerisinde kalıp kalmama durumu bilinemeyeceğinden, diğer bir ifadeyle, Alman mukimi firmanın aynı dönemde Türkiye’de başkalarına da hizmet verebileceği ihtimali dikkate alınarak, anılan ödemeler üzerinden vergi tevkifatı yapılması gerekmektedir. Bu şekilde, Türkiye’de hizmet icrası başlangıçta altı ayı aşmadığı için vergi tevkifatı yapmayan vergi sorumlularının vergi idaresi tarafından cezai yaptırımla karşılaşmalarının önüne geçilmiş olmaktadır. ”

açıklamalarına yer verilmekle, işyeri vasıtasıyla gerçekleşen hizmetlerin ticari kazanç hükümleri doğrultusunda vergilendirilmesi gerektiği açıklanmış, ancak

hizmeti alan yerli firmanın kesinti yapması gerektiği sonucuna varılmıştır. Buna sebep olarak, vergi anlaşmaları hükümleri gereğince ticari kazancı elde eden yurtdışında mukim firmanın vergilendirilmesi gerekirken idarenin karşısında muhatap bulamaması ve konuya ilişkin henüz yeterli yasal düzenlemenin mevzuatımızda yer almaması nedenleriyle çözümün yerli firmanın kaynağa vergilendirilmesinde bulunduğu ifade edilmektedir⁸¹⁵.

Vergi idaresinin vergi anlaşmalarına yönelik uygulama esaslarını açıkça ortaya koyduğu kaynaklardan birisi de sirkülerlerdir. GİB'in 2007, 2012 ve 2013 yıllarında 3 tane Vergi Anlaşması Sirküleri yayımladığı görülmektedir. Bunlardan birisi olan 2 No'lu Sirkülerde⁸¹⁶ yapılan düzenlemelere ilişkin olarak, vergi anlaşmalarına taraf olan diğer ülkede gelir elde eden bir kişinin, anlaşmada yer alan vergi avantajlarından yararlanmak için ödemeyi yapacak diğer ülkedeki kişiye ibraz etmesi gereken mukimlik belgesinin⁸¹⁷ temini ve ilgili idarelere ibrazı ile ilgili düzenlemelere yer verilse de, Sirkülerde yer alan *“Bu kapsamda, Almanya’da faaliyet gösteren Türkiye’de mukim gerçek veya tüzel kişilerin, Anlaşmada yer alan düşük oranlardan vergilendirilmek veya iç mevzuat hükümlerine göre fazla ödenen verginin iadesi için”* ifadelerinden kısmen de olsa yükümlülerin dilerlerse Anlaşmada yer alan düşük oranlardan vergilendirilme haklarının bulunduğu anlamı çıktığı, bu nedenle Türkiye’de mukim gerçek veya tüzel kişilerin anlaşma hükümlerinde yer alan düşük oranlı vergilemeden yararlanabilmeleri için mukimlik

⁸¹⁵ **KEKLİKÇİ, Hakan**, "Yurtdışından Sağlanan Serbest Meslek Hizmetleri ve Yeni Nesil Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları", *Vergi Sorunları Dergisi*, S.: 304, Ocak 2014, s. 142.

⁸¹⁶ **GİB**, “2 Seri No’lu Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları Sirküleri”, http://gib.gov.tr/uluslararasi_mevzuat - Erişim Tarihi: 08.12.2015).

⁸¹⁷ **ÖZBEK, Harun Naci**, "Dar Mükellefiyet, Çifte Vergilendirme ve Mukimlik", *Vergi Sorunları Dergisi*, S.: 325, Ekim 2015, s. 26.

belgesi almalarının yeterli olduğu vurgulanmaktadır⁸¹⁸. Ancak Almanya-Türkiye Vergi Anlaşması'nın 27'nci maddesine göre Türkiye kaynak devlet olarak vergilendirme yetkisini kullanırken Anlaşma hükümlerine bağlı kalmadan temettü gelirleri üzerinden mevzuatındaki oranlarda vergilendirme yapabilecektir. Bu kapsamda, Türkiye Almanya'da mukim şirketlere temettü ödemesi üzerinden 2009/14593 sayılı Bakanlar Kurulu Kararına⁸¹⁹ göre %15 oranında kesinti yapabilecek, ancak bu olasılıkta fazladan ödenen vergilerin iadesi gerekecektir⁸²⁰.

Öte yandan, 1 No'lu Sirküleri yürürlükten kaldıran 3 No'lu Sirkülerde⁸²¹ de ilgili mukimlik belgesini düzenlemeye yetkili makamlar, süreç aşamaları ve başvurunun ekinde yer alacak olan eklerin listeleri verilmektedir. GİB'in çıkarmış olduğu bir özalgede ise, mukimlik belgesinin, "Anlaşma hükümlerinin iç mevzuata göre değişiklik getirdiği durumlarda" alınacağı ifadeleri yer almaktadır⁸²².

IV. VERGİ ANLAŞMASI MODELLERİNE TÜRKİYE'NİN KOYDUĞU ÇEKİNCELER ve TÜRKİYE'NİN POLİTİKASI

OECD Model Anlaşması ve Şerhleri, Türkiye'nin de katılımı ile hazırlanan son derece değerli bir hukuk kaynağı olarak öne çıkmaktadır. Çalışmanın önceki bölümlerinde bahsedildiği gibi yorum açısından iç hukukta çok fazla yararlanılmayan Şerhlere ve Model Anlaşmaya ilişkin Türkiye'nin çekince (reservation) ve açıklamaları (observation), Türk Vergi İdaresinin bu kaynaklara

⁸¹⁸ BAŞAK, Levent, "Almanya Anlaşmasına Göre Yabancı Kurumlarca 2012 Hesap Döneminde Hisse Senetlerinden Elde Edilen Temettü Gelirlerinde Vergilendirme Esasları", *Vergi Sorunları Dergisi*, S.: 298, Temmuz 2013, s. 25.

⁸¹⁹ 03.02.2009 tarihli ve 27130 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan Bakanlar Kurulu Kararı için Bkz.: <http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2009/02/20090203-4.htm> - Erişim Tarihi: 09.08.2015).

⁸²⁰ BAŞAK, "Almanya Anlaşmasına Göre Yabancı Kurumlarca 2012 Hesap Döneminde Hisse Senetlerinden Elde Edilen Temettü Gelirlerinde Vergilendirme Esasları", s. 25.

⁸²¹ GİB, "3 Seri No'lu Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları Sirküleri", http://gib.gov.tr/uluslararasi_mevzuat - Erişim Tarihi: 08.12.2015).

⁸²² Gelir İdaresi Başkanlığı'nın 29.05.2014 tarih ve 38418978-125[30-13/19]-532 sayılı Özalgesi için Bkz.: (http://gib.gov.tr/uluslararasi_mevzuat - Erişim Tarihi: 08.12.2015).

nerede katıldığını ve nerede katılmadığını göstermektedir. Bu açıdan, vergi anlaşmalarında yer alan, model anlaşmaya paralel her düzenlemeyi, Türkiye'nin çekince ve açıklamaları olmadığı sürece model anlaşma şerhlerine uygun olarak anlamak gerekmektedir. Ancak bu konunun, GİB'in yayınlacağı bir tebliğ ile açıklanması daha doğru olacaktır.

Türkiye'nin çekince koyduğu model anlaşma hükümleri incelendiğinde genellikle kaynak devletine sınırlı vergilendirme yetkisi bırakan hükümlere ilişkin çekincelerin yer aldığı görülmektedir. Bu da özellikle OECD Model Anlaşmasının sermaye ihraç eden devletlerin çıkarlarını koruyan yapısına karşın Türkiye'nin ekonomik ve mali sisteminin bu hükümler karşısında dezavantajlı konumda olmasından kaynaklanmaktadır. Çalışmanın ilgili bölümlerinde de yer yer bahsedilen örnekler, Türkiye'nin yaklaşımı ile birlikte bu başlıkta ele alınacaktır.

Türkiye'nin kaynak devlet olmasının dezavantajlarını kısmen de olsa aşmak amacıyla çekince koyduğu maddelerin birisi olan, OECD Model Anlaşmasının faiz gelirlerinin vergilendirilmesine ilişkin 11'inci maddesinde, faiz geliri elde eden kişinin mukimi olduğu devletin vergilendirme hakkı sınırsız olmasına karşın faizi ödeyenin mukimi olduğu devletin vergilendirme hakkı yüzde 10 oran ile sınırlandırılmaktadır. Buna karşın Türkiye, faizler üzerinden alınacak vergi oranını belirleme konusunda kendisine seçim şansı sağlamak üzere bu maddeye çekince koymuş⁸²³ ve birçok gelişmiş ülke ile yapılan anlaşmada yüzde 15 oranında vergilendirme hakkını temin etmiştir⁸²⁴. Türkiye aynı şekilde OECD Model Anlaşması'nın temettülere ilişkin 10'uncu maddesine de oran itibarıyla çekince

⁸²³ OECD, *Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2014*, OECD Publishing, s. 223, par. 38.

⁸²⁴ NAZALI, *Uluslararası Vergi Hukuku*, s. 81.

koyarak⁸²⁵ daha yüksek oranda vergilendirme hakkı elde etme yoluna gitmektedir. Türkiye'nin OECD Modelinde gayrimaddi haklar yönünden de bir çekincesi bulunmaktadır. Buna göre sınai, ticari veya bilimsel teçhizatın kiralanmasından doğan gelirin kaynak devlette vergilendirilmesi hakları saklı tutulmaktadır.

Türkiye'nin vergi anlaşmalarının genel hükümlerine ilişkin çekinceleri de bulunmaktadır. Örnek olarak Türkiye'nin OECD Model Anlaşmasının mukimliğe ilişkin 4'üncü maddesine koyduğu çekinceye gerçek kişiler dışındaki kişilerin iki devlette de mukim olması halinde çifte mukimlik sorununu çözmek için hem iş merkezi (registered office) hem de işlerin fiili olarak toplandığı merkez (place of effective management) ölçütlerini kullanma hakkını saklı tuttuğu belirtilmektedir⁸²⁶.

Türkiye'nin model anlaşma maddelerine koyduğu çekinceler, ilgili hükümlerin uygulanmamasına yönelik olmakla birlikte, model anlaşmalar arasında tercih yapıldığı da görülmektedir. Örneğin OECD Model Anlaşmasının ticari kazançlara ilişkin 7'nci maddesine koyulan çekinceye göre Türkiye Model Anlaşmanın 2010'dan önceki versiyonlarını tercih ettiğini belirtmektedir⁸²⁷. Dolayısıyla 2010'dan sonra ve söz konusu çekinceye uygun olarak imzalanan anlaşmalar açısından, Türkiye'nin yaklaşımı değerlendirilirken 2010'dan önceki versiyonların 7'nci maddeye ilişkin Şerhlerinin dikkate alınması gerekmektedir.

Öte yandan, Türkiye'nin model anlaşmalarda yer alan karşılıklı anlaşma usulünün uygulanmasına ilişkin de bir çekincesi olduğu görülmektedir. Türkiye'nin

⁸²⁵ OECD, *Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2014*, OECD Publishing, s. 206, par. 75.

⁸²⁶ OECD, *Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2014*, OECD Publishing, s. 93, par. 30.

⁸²⁷ OECD, *Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2014*, OECD Publishing, s. 156, par. 96.

çekincesi ile⁸²⁸ taraf olduğu anlaşmalarda karşılıklı anlaşmanın uygulanmasını belirli bir süreye bağlama hakkını saklı tuttuğu görülmektedir. Bu çekincenin amacı, karşılıklı anlaşma usulünün iç hukukta yer alan hata düzeltme yolundan süre olarak daha kapsamlı bir araç olarak kabul edilmemesi olarak yorumlanabilir.

Bu çekincelerin yanında, vergi anlaşmalarının çifte vergilendirmeyi önleme yöntemlerine yönelik tercihler de devletlerin yaklaşımlarını gösterebilmektedir. Örneğin bu yöntemlerden birisi olan, kaynak devletinde vergilendirilebilen gelir unsurlarının ikametgâh devletinde matraha dâhil edilmeyerek hiç hesaba katılmamasını esas alan⁸²⁹ tam istisna (full exemption) yönteminde, yurt dışı gelirler vergi oranlarının belirlenmesinde hesaba katılmadığından, mali güce göre vergilendirme ilkesinden uzaklaşıldığı; yatırımların ise düşük oranlı vergilendirme gerçekleştiren ülkelere kaymasının kolaylaştığı ifade edilmektedir⁸³⁰. İstisna yönteminin uygulanması, çifte vergilendirmenin ortadan kaldırılması için tek başına yeterli olmayan ve dolayısıyla mahsup yöntemi ile ikametgah devletinin kaynak devletinde ödenen vergiyi kendi ülkesinde ödenecek vergiden mahsup etmesini esas alan mahsup yönteminin uygulanmasında ise kaynak devletinde vergi teşvikleri oranında yapılan indirimler, ikametgâh devletinde daha düşük mahsup, dolayısıyla daha fazla vergi ödenmesi sonucunu doğuracak, bir bakıma söz konusu teşviklerin dolaylı olarak ikametgâh devletinin hazinesine girmesi söz konusu olacaktır. Bu da sermaye ithal eden gelişmekte olan ülkeler açısından olumsuz bir sonuç ortaya çıkarmaktadır. Bunlara ek olarak kaynak devletinde ödenen verginin ikametgâh devletine göre fazla olması durumunda, vergilendirme ikametgâh devletinin

⁸²⁸ OECD, *Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2014*, OECD Publishing, s. 397, par. 99.

⁸²⁹ OECD, *Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2014*, OECD Publishing, Md. 23(A).

⁸³⁰ BAYAR, s. 20.

vergi seviyesine göre yapılmakta, bu şekilde maddi ve şekli anlamda çifte vergilendirme sürmektedir⁸³¹. Bu şekilde, mahsup yönteminin sermaye ihracının cazibesini azalttığı ifade edilmektedir⁸³².

Türkiye açısından da taraf olunan vergi anlaşmalarının en önemli değişkeninin, ülkede uygulanan vergi teşviklerinin etkilerinin korunması olduğu; bu teşviklerin fiili olarak kullanılmamasının, anlaşmada istisna yöntemi seçilmediği takdirde Türkiye aleyhine sonuç doğurduğu belirtilmektedir. Zira bu sonuç, yalnızca vergi anlaşmaları özelinde değil, vergi teşvikleri ve düşük oranlı vergilendirmeye yönelik mali politikanın da en önemli konusu olarak kabul edilmektedir⁸³³.

Mahsup yönteminin bir başka türü olan korumalı mahsup⁸³⁴, kaynak devletinde ödenmesi öngörülen, ancak istisna veya indirim yoluyla ödenmeyen verginin ödendiğinin varsayılarak hesaben mahsup edilmesine dayanmaktadır⁸³⁵. Uluslararası alanda korumalı mahsup, kaynak devletindeki vergi teşviklerinin ekarte edilmesi sorununun çözümü için bir araç olarak kabul edilmektedir. Türkiye de vergi teşvik sisteminin yükümlüden ziyade diğer taraf hazinesi lehine çalışmasını önlemek üzere, anlaşmalarında korumalı mahsup düzenlemesini kullanmaktadır⁸³⁶. Ancak OECD'nin 1998 yılında yayımladığı, "Tax Sparing: A Reconsideration" başlıklı Raporda, korumalı mahsup yönteminin, vergi yükümlülerinin kötüye kullanımına

⁸³¹ **YALTI**, *Uluslararası Vergi Anlaşmaları*, s. 261.

⁸³² **ROHATGI**, s. 71.

⁸³³ **YALTI**, *Uluslararası Vergi Anlaşmaları*, s. 273.

⁸³⁴ Bu konuya ilişkin düzenlemeler "Korumalı Mahsup Yöntemi Vergi Tedbirleri" (Tax Sparing) olarak adlandırılmaktadır.

⁸³⁵ **YALTI**, *Uluslararası Vergi Anlaşmaları*, s. 262.

⁸³⁶ **YALTI**, "Vergi Anlaşmalarında Uluslararası Çifte Vergilendirmenin Ortadan Kaldırılması Yöntemleri", s. 76.

açık bir düzenleme olarak görerek bu kötüye kullanımların taraf devletler açısından tespitinin zorluğu vurgulanmaktadır⁸³⁷.

Söz konusu yönteme yer vermeyen ABD-Türkiye Anlaşmasının bu özelliğinin, ABD firmalarının Türkiye'deki iştirak ve şubelerine tanınan yatırım indirimi gibi vergi teşviklerinin tamamının ve bu kuruluşlarca elde edilen vergi tasarruflarının fiili olarak ABD vergi rejimi karşısında erimesi ve bu yolla Türk hazinesinden, ABD hazinesine kaynak aktarımı sonucunu ortaya çıkardığı savunulmaktadır⁸³⁸. Japonya-Türkiye Anlaşmasında da yer verilen bu yöntem ile örneğin yatırım indirimi nedeniyle Türkiye'de alınmayan kurumlar vergisinin, ödenmiş gibi Japonya'da mahsuba konu olacağı ifade edilmektedir⁸³⁹.

Görüldüğü üzere, Türkiye OECD Model Anlaşmasına ekonomik ve mali çıkarları doğrultusunda bir kısım çekinceler koyarak anlaşmaların yorumlanması ve uygulanmasında farklı sonuçlar yaratmaktadır. Bu şekilde, model anlaşma ve şerhlerinden yorum aracı olarak yararlanılırken, taraf devletlerin daha önceden ilgili vergi anlaşması modelinin veya şerhlerinin ilgili maddelerine çekince koyup koymadığının dikkate alınması gerekmektedir⁸⁴⁰.

V. ANLAŞMA MADDELERİNDEN YORUM ÖRNEKLERİ

A. Mali İkametgâh / Mukimlik

Vergi anlaşmaları bakımından mali ikametgâh, anlaşmanın uygulama alanını belirleyen ve gelir unsurlarının taraf devletlerden birine tahsisini sağlayan bir

⁸³⁷ **NETEK, Okan**, "Korumalı Vergi Mahsubu ve Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmalarımızdaki Yeri", *Vergi Dünyası Dergisi*, S.: 411, Kasım 2015, s. 196.

⁸³⁸ **ÇAMLICA, Mustafa**, "ABD-Türkiye Vergi Anlaşması Üzerine Bir Yorum", *Yaklaşım Dergisi*, S.: 61, Ocak 1998, s. 89.

⁸³⁹ **DEMİR, Baran**, "Türkiye-Japonya Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması", *Vergi Dünyası Dergisi*, S.: 161, Ocak 1995, s. 27.

⁸⁴⁰ **İŞİK**, *Uluslararası Vergilendirme*, s. 75.

bağlama noktasıdır ⁸⁴¹ . Mali ikametgâhı belirlemenin amacı vergilendirme olduğundan, kişi ile mali egemenliğe sahip devlet arasında bir bağ kurulmaktadır⁸⁴². Mali ikametgâh, OECD Model Anlaşması'nın 4'üncü maddesinde düzenlenmektedir. Maddenin ilk fıkrası, mukimliğın tanımını vermekte; ikinci ve üçüncü fıkraları ise bir kişinin iki taraf devlette mali ikametgâhının olması halinde alternatif bağlama noktaları tespit ederek kişinin nerede mukim sayılacağını belirlemektedir⁸⁴³.

Maddenin ilk fıkrasına göre, bir taraf devletin mukimi teriminin, yalnızca o devletteki kaynaklardan elde edilen gelir veya orada bulunan servet nedeniyle o devlette vergiye tabi olan herhangi bir kişiyi kapsamayacağı düzenlenmektedir. Bu hükmün, bir devlette tam yükümlülüğe tabi olmayan kişilerin hariç kılınmasına yönelik amacı ve ışığında yorumlanması gerektiği, aksi takdirde hükmün vergilendirmeleri için ülkesel bir ilke benimseyen ülkelerin bütün mukimlerini anlaşma kapsamından dışlayarak düzenlemeden amaçlanmayan bir sonuca yol açacağı ifade edilmektedir⁸⁴⁴.

Model anlaşmaların, vergi yükümlüsünün her iki devlette de mali ikametgâhının bulunması halinde çifte ikametgâh sorununun çözümlenmesine yönelik düzenlemelerde yer alan kavramların içeriğinin iç hukuka göre mi yoksa anlaşmanın serhlerine veya uluslararası yorum kurallarına göre mi tespit edileceği konusu önem taşımaktadır. Türkiye'nin de imzalamış olduğu vergi anlaşmalarında orijinal metnine

⁸⁴¹ **BERBER, Ege**, "Gerçek Kişiler Açısından Vergi Anlaşmalarında Mali İkametgâh", *Vergi Hukukuna Genç Yaklaşımlar*, Koç Üniversitesi Hukuk Fakültesi Hukuka Genç Yaklaşımlar Konferans Serisi No: 2 Vergi Hukuku, On İki Levha Yayınları, İstanbul 2013, s. 357-377.

⁸⁴² **ARIKAN**, s. 11.

⁸⁴³ İkinci ve üçüncü fıkra düzenlemelerinin, daha çok Tenis terminolojisinde, eşitlik halinde kazananı belirlemek için oynanan "Tie-Break"ten ilhamla "Tie-Break Kuralları" olarak adlandırıldığı görülmektedir. Bkz.: **DA SILVA, Bruno Aniceto**, "The Tie-Breaker Rule (Art. 4 of the OECD MC): Relevance of Domestic Law or Autonomous Interpretation?", *Fundamental Issues and Practical Problems in Tax Treaty Interpretation*, Series on International Tax Law Univ.-Prof. Dr. Michael Lang (Editor), Editors: Michael Schilcher, Patrick Weninger, Linde, Viyana 2008, s. 331.

⁸⁴⁴ **ERDEM, Tahir**, "Mukimlik Kavramı", *Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi*, S.: 134, Şubat 2015, s. 82.

sadık kaldığı⁸⁴⁵ söz konusu maddede mali ikametgâhın iç hukuka göre anlam ifade edeceği açık olarak belirtilmekte, medeni hukuktaki ikametgâh kavramı üzerine ekonomik faaliyetleri içeren hususlar ilave edilmek suretiyle daha geniş bir kavrama ulaşılmaktadır⁸⁴⁶. Bu çerçevede, her iki taraf devletin kendi vergi mevzuatında iç uygulama açısından ilgili kişiyi tam yükümlü olarak kabul etmesine bir engel bulunmamaktadır⁸⁴⁷. Bir kişinin bu madde kapsamına girebilmesi için taraf devletin iç hukukuna göre söz konusu ülkede mukim olması sonucunda vergi yükümlüsü sıfatına sahip olması gerektiği; zira kişinin taraf devletin hukukuna göre mukim kabul edilmesine rağmen, vergi yükümlüsü değilse vergi anlaşmasının amaçları bakımından o kişinin söz konusu devletin mukimi olmayacağı ifade edilmektedir. Dolayısıyla "bir taraf devletin mukimi" kavramı, mali ikametgâha işaret etmekle⁸⁴⁸, vergi anlaşmalarındaki mukim tanımı, iç hukuktaki tam yükümlülük veya sınırsız vergi yükümlülüğü gibi kavramlara tekabül etmektedir⁸⁴⁹. Anlaşma ile tek bir taraf devlette belirlenen mali ikametgâh, "anlaşma ikametgâhi"⁸⁵⁰ olarak adlandırılmakta olup bu şekilde, anlaşma ikametgâhının bulunduğu taraf devlet, ikametgâh devleti, diğer devlet ise kaynak devleti olarak vergilendirme yetkilerini paylaşacaktır⁸⁵¹.

İç hukukumuza ilişkin olarak, GVK'nın 3'üncü maddesi uyarınca, Türkiye'de yerleşmiş olan gerçek kişilerin, Türkiye içinde ve dışında elde ettikleri kazanç ve iratların tamamı üzerinden gelir vergisi alınmaktadır. Gerçek kişiler açısından

⁸⁴⁵ **ÖCAL, Erdoğan**, "Vergi Anlaşmaları ve Yerleşik Kişi", *Vergi Sorunları Dergisi*, S.: 245, Şubat 2009, s. 16.

⁸⁴⁶ **İŞİK**, *Uluslararası Vergilendirme*, s. 14.

⁸⁴⁷ **SEMERCİGİL**, s. 47.

⁸⁴⁸ **BERBER**, s. 359.

⁸⁴⁹ **ARIKAN**, s. 15.

⁸⁵⁰ "Treaty Residence"

⁸⁵¹ **BERBER**, s. 361.

yerleşme, GVK'nın 4/1'inci maddesinde düzenlenen ikametgâha bağlı yerleşme ve 4/2'nci maddesinde düzenlenen oturma süresine bağlı yerleşmedir.

OECD Model Vergi Anlaşması'nın mali ikametgâhı düzenleyen maddesinde yer alan "daimi mesken", "hayati çıkarların merkezi", "kalmanın adet edinildiği yer" bir başka deyişle normal olarak yaşanan yer⁸⁵² ve "vatandaşlık" gibi bağlama noktalarının yorum yöntemi de önem taşımaktadır. Ancak bu kavramların içeriği anlaşma metninde doldurulmamış olup, kavramlar açısından doktrinde bazı tanımlama çalışmaları yapıldığı görülmektedir. Örneğin daimi meskenden kastedilenin, kişinin ister mülkiyetinde isterse kiralanmış olsun, meskeni devamlı kullanım amacıyla sahiplenmesi ve düzenlemesi olduğu; kısa süreli ve geçici olarak kullanılan meskenlerin devamlı mesken niteliği göstermediği ifade edilmektedir⁸⁵³.

Bu noktada, OECD Model Anlaşması'nın 3'üncü maddesinin 2'nci fıkrasında yer alan özel yorum kuralı uyarınca taraf devletlerin iç hukukuna bakılarak yorum faaliyetinde bulunulması gerektiği ifade edilmektedir. Buna karşıt görüş olarak ise, anlaşmaların amacının gerçekleşmesini sağlamak için, söz konusu kavramların, anlaşmada açıkça tanımlanmamış ise uluslararası boyutta ifade ettikleri anlamlarının dikkate alınmasının gerektiği savunulmaktadır⁸⁵⁴. Bunun yanında, anlaşmanın düzenleniş biçimi ve içeriğinin çifte ikametgâh sorununun çözümünü öngördüğü; bu nedenle devletlerin, iç hukuka yollama yapan hükümleri dar yorumlayarak sayılan ölçütler bakımından anlaşma şerhlerindeki açıklamaları göz önüne almaları gerektiği; kavramların iç hukuktaki tanımlarının ön plana çıkarıldığı aksi halde hemen her somut olayda karşılıklı anlaşma usulüne başvurmanın gerekebileceği

⁸⁵² LANG, s. 79.

⁸⁵³ KARA, Çetin, "Yurtdışında Bulunan Vatandaşlarımızın Türkiye Kaynaklı Elde Ettikleri Gelirlerin Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları Çerçevesinde Vergilendirilmesi Esasları", *Yaklaşım Dergisi*, S.: 108, Aralık 2001, s. 264.

⁸⁵⁴ BERBER, s. 363-365.

savunulmaktadır⁸⁵⁵. Bu şekilde yapılan yorum, anlaşmanın bütününe ve amacına uygun yapılmış bir yorum olarak VAHS'nin 31'inci maddesinin 1'inci fıkrasına uygun düşecektir.

Model anlaşmalara göre mali ikametgâh, gerçek kişiler gibi şirketlerin de tam yükümlülüğe tabi tutulduğu yer şeklinde görülmekte olup, şirketler için öngörülen bağlama noktası da yine mali ikametgâhtır⁸⁵⁶. OECD uygulamasında, şirketin yasal merkezinin bulunduğu yere bakılmaksızın doğrudan doğruya işlemlerin fiilen toplandığı ve şirketin idare edildiği yerin belirlenmesiyle çözüme ulaşılmakta, böylece değişik amaçlarla sanal olarak gösterilen yasal merkeze itibar edilmemektedir⁸⁵⁷. Türkiye uygulamasında ise KVK'da yer alan mali ikametgâh terimi, yasal merkez ve iş merkezi ölçütlerine bağlanmış olup tam yükümlülükte ikametgâh ilkesinin benimsendiği görülmektedir⁸⁵⁸. Mali ikametgâh için de bu farklı ölçütlerin kullanılması halinde çifte ikametgâh ve dolayısıyla çifte vergilendirme söz konusu olabilmektedir. Örneğin, bir devletin tescile, diğer devletin de etkin yönetim merkezine önem atfettiği konularda çifte ikametgâh sorunu ortaya çıkabilecektir. Dolayısıyla, şirket ya da benzer nitelikli kurumların çifte ikametgâh sorununda da yapılacak tercih için özel kuralların belirlenmesi gerektiği vurgulanmaktadır⁸⁵⁹.

B. İşyeri

KVK'nın 3'üncü maddesi uyarınca, Türkiye'de VUK hükümlerine uygun işyeri olan veya daimi temsilci bulduran yabancı kurumlar tarafından bu yerlerde

⁸⁵⁵ YALTI, *Uluslararası Vergi Anlaşmaları*, s. 126-127.

⁸⁵⁶ YALTI, *Uluslararası Vergi Anlaşmaları*, s. 129-130.

⁸⁵⁷ TOKMAKKAYA, Murat, "Türk Vergi Anlaşmalarında Mukimliğin (Mali İkametgâhın) Tespitine Yönelik Düzenlemeler", *Vergi Dünyası Dergisi*, S.: 192, Ağustos 1997, s. 102; ELELE, Onur, "Uluslararası Vergi Anlaşmalarından Yararlanacak Kişilerin Belirlenmesinde Mukimlik Sorunu ve Mukimlik Belgesi", *Yaklaşım Dergisi*, S.: 181, Ocak 2008, s. 99.

⁸⁵⁸ BAYAR, s. 18.

⁸⁵⁹ ERDEM, "Mukimlik Kavramı", s. 86.

veya bu temsilciler aracılığıyla yapılan işlerden elde edilen ticari kazançlar dar yükümlülüğe tabi kurum kazancı kabul edilerek kurumlar vergisine konu olmaktadır. VUK'un 156'ncı maddesinde ise işyeri; ticari, sınai, zirai ve mesleki bir faaliyet icrasına tahsis edilen veya bu faaliyetlerde kullanılan yer olarak tanımlanmıştır. VUK, aynı zamanda işyeri sayılabilecek yerler için bazı örnekler de vermektedir. Bu yönüyle, VUK'ta yer alan tanım ve örneklemenin, model anlaşmaların 5'inci maddelerinde düzenlenen daimi işyeri (permanent establishment) kavramından daha geniş olduğu görülmektedir. OECD Modeli esas alınarak hazırlanan anlaşmalardan olan Rusya-Türkiye Vergi Anlaşmasındaki işyeri tanımının da VUK'un 156'ncı maddesindeki iş yeri tanımını içermekle birlikte, sabit yere bağlı tutması açısından farklılık gösterdiği görülmektedir⁸⁶⁰.

İşyeri kavramının çerçevesinin belirlenmesini güçleştiren, VUK ve vergi anlaşmalarındaki iki tanımlamanın amaçları açısından ortaya çıkan farklılığın, tanımın amaçları bakımından ortaya çıktığı; VUK'ta yer alan tanımın vergilendirme açısından, vergi anlaşmalarındaki tanımın ise çifte vergilendirmenin önlenmesi açısından değerlendirilmesi gerektiği ifade edilmektedir. İki tanımlamada da işyeri bir mekânı ifade etmek üzere düzenlenmiş olmasına rağmen vergi anlaşmaları bakımından işyerinde belirli koşullarda yürütülen faaliyetin niteliği ve sürekliliği ön plana çıkmaktadır⁸⁶¹. Öte yandan, VUK'ta işyeri örneklerinin daha fazla olmasının ve bu örneklerin anlaşmalarda bulunmamasının, anlaşmanın uygulanması bakımından işyeri niteliğinin ortadan kalkması anlamına gelmediği; örnek olarak verilen yerlerin anlaşmalardaki genel tanımı karşıladığı sürece, dar yükümlülerin, VUK'ta yer verilen

⁸⁶⁰ **İŞİK, Hüseyin**, " Türkiye İle Rusya Federasyonu Hükümeti Arasında İmzalanan Gelir Üzerinden Alınan Vergilerde Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmasının Dar Yükümlülük Uygulamasına Etkileri", *Yaklaşım Dergisi*, S.: 89, Mayıs 2000, s. 92.

⁸⁶¹ **ÖNER**, "Dar Mükellefiyette Ticari Kazancın Türkiye'de Elde Edilmiş Sayılmadığı Haller Üzerine", s. 374.

ancak anlaşmada tanımlanmayan bir yer aracılığıyla faaliyette bulunmasının işyeri oluşturacağı savunulmaktadır⁸⁶².

Konunun vergi anlaşmaları açısından değerlendirilmesinde, işyeri kavramının anlaşmalar için neden önem taşıdığına ortaya konulması gerekmektedir. Vergi anlaşmaları ile oluşturulan yapı, ticari kazançlar ile kayda değer bir ekonomik bağın bulunup bulunmadığını, dolayısıyla var olan vergilendirme yetkisinin sınırlandırılıp sınırlandırılmayacağını tespit etmeye yöneliktir. İşyeri kavramının bu anlaşmalarda kullanılmasının esas amacı, bir devletin ülkesinde faaliyet gösteren bir yabancı teşebbüsün kazancının o devlet tarafından vergilendirilebilmesine ilişkin hakkının belirlenmesidir⁸⁶³. Ekonomik bağlantıyı somut olarak ortaya koyabilmek için ise ülkede bir işyerinin varlığı ve ticari kazancın o işyeri vasıtasıyla üretilmesi şartı aranmaktadır⁸⁶⁴. Öte yandan, bir ülkede bir işyerinin varlığı yalnızca o devlete vergilendirme yetkisi sağlamamakta, aynı zamanda o devletin vergilendirme yetkisini sınırlandırabilmektedir⁸⁶⁵. Ticari kazancın tespitine ilişkin GİB'in bir özelgesinde de yurtdışı firmalardan satın alınan bilgisayar programlarından elde edilen gelirin, işletmede kullanmak ve/veya müşterilere satışını yapmak üzere daha önce piyasada bulunmayan bir program olarak hazırlanması halinde serbest kazanç niteliği taşıyacağı; ilgili programlar üzerinde herhangi bir değişiklik yapmadan ve/veya çoğaltılmadan nihai tüketicilere satması halinde ticari kazanç niteliği taşıyacağı ifade edilmektedir⁸⁶⁶.

⁸⁶² YALTI, *Uluslararası Vergi Anlaşmaları*, s. 153.

⁸⁶³ ÖNER, Cihat, *Vergi Hukukunda İşyeri*, İmaj Yayınevi, Ankara 2016, s. 3.

⁸⁶⁴ AKÇAOĞLU, Ertuğrul, "Vergi Anlaşmalarında İşyeri Kavramının Dönüşümü", *Vergi Hukukuna Genç Yaklaşımlar*, Koç Üniversitesi Hukuk Fakültesi Hukuka Genç Yaklaşımlar Konferans Serisi No: 2 Vergi Hukuku, On İki Levha Yayınları, İstanbul 2013, s. 289.

⁸⁶⁵ AKÇAOĞLU, *Ulusal ve Uluslararası Perspektiften Elektronik Ticaretin Vergilendirilmesi*, s. 41.

⁸⁶⁶ Gelir İdaresi Başkanlığı'nın 15.12.2011 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.16.01-KVK 30-2221 sayılı Özelgesi (http://gib.gov.tr/uluslararasi_mevzuat - Erişim Tarihi: 10.12.2015).

Tipik bir vergi anlaşmasında, ticari kazançlar üzerinde vergilendirme yetkisi, yükümlünün kaynak devletinde bir işyeri bulunmadığı sürece ikametgâh devletine bırakılmış olup, diğer ihtimallerde kaynak devletinin vergilendirme yetkisi o işyeri ile ilişkilendirilebilecek kazançlar ile sınırlanmaktadır⁸⁶⁷. OECD Model Anlaşması'nın 5'inci maddesinde, "işyeri", "*işletmenin ticari faaliyetinin kısmen veya tamamen aracılığıyla sürdürüldüğü sabit iş yeri*" olarak tanımlanmakta olup, diğer fıkra hükümlerinden, "işyeri"nin uygulamada, işe ilişkin sabit bir yerin kullanılması yoluyla ortaya çıkan "işyeri" ve de bağımlı nitelikteki bir acentenin hizmetlerinin kullanılması yoluyla ortaya çıkan "işyeri" olarak iki şekilde ortaya çıkabileceği ifade edilmektedir⁸⁶⁸. Buna göre, bir işyerinin var olduğunun kabulü için sabit olan, işin yürütüldüğü mekânsal bir işyerinin bulunması; bu işyerinin, mukim olmayan işletmenin kullanımında olması; bu kullanımın ve dolayısıyla ekonomik faaliyetlerin düzenli olarak sürdürülmesi⁸⁶⁹, bir başka deyişle devamlılık göstermesi, işyerinde gerçekleştirilen faaliyetin ticari faaliyet olması ve son olarak, işletmenin ticari faaliyetinin kaynak ülkedeki işyerine bağlı olması şartlarının arandığı görülmektedir⁸⁷⁰. "Kullanımında olmak" ibaresinin, dar mükellef yükümlü kurumun kaynak ülkede bulunan işe ilişkin sabit bir yeri herhangi bir kısıtlama olmaksızın istediği zaman kullanabilmesi olarak tanımlandığı görülmektedir⁸⁷¹. Bunun yanında, söz konusu işyerinin tamamen ilgili işe tahsisinin zorunlu olmadığı; yapılan işin

⁸⁶⁷ AKÇAOĞLU, "Vergi Anlaşmalarında İşyeri Kavramının Dönüşümü", s. 313.

⁸⁶⁸ SERAKİBİ, Onur, "Dar Mükellef Kurumların OECD Model Vergi Anlaşması Kapsamında Türkiye'de İşyeri Oluşturan Faaliyetleri", *E-Yaklaşım Dergisi*, S.: 273, Eylül 2015, s. 388.

⁸⁶⁹ AKÇAOĞLU, *Ulusal ve Uluslararası Perspektiften Elektronik Ticaretin Vergilendirilmesi*, s. 94.

⁸⁷⁰ AKÇAOĞLU, "Vergi Anlaşmalarında İşyeri Kavramının Dönüşümü", s. 317-323.

⁸⁷¹ SERAKİBİ, s. 389.

niteliğinin yalnızca belirli bir alanın kullanımını da yeterli kılabilceği ifade edilmektedir⁸⁷².

OECD, söz konusu maddeyi oldukça geniş şekilde yorumlamakta olup, işyeri tanımı, işletme faaliyetlerinin yürütülmesi için kullanılan her türlü bina ve tesisi kapsamaktadır. Bu "yer"lerin, münhasıran ilgili amaçla kullanılıp kullanılmamalarının önemi olmamakla birlikte, işletme faaliyetlerinin yürütülmesi için bir binaya ihtiyaç duyulmadığı ya da bir bina mevcut olmadığı durumlarda, işletmenin belirli bir alana sahip olması işyerinin varlığı için yeterlidir⁸⁷³.

Vergi anlaşmalarının 7'nci maddesi, bir taraf devlet mukiminin işlettiği bir teşebbüsten elde ettiği kazançların vergilendirilmesini düzenlenmektedir. Sürdürülen ticari faaliyetlerden elde edilen kazançlar üzerindeki vergilendirme yetkisini kullanma hakkı kural olarak ikametgâh devletine tahsis edilmiş olmakla birlikte, teşebbüsün ticari faaliyetini diğer taraf devlette yer alan bir "işyeri" vasıtasıyla sürdürdüğünde, vergilendirme yetkisini kullanma hakkı kaynak devletine tahsis edilmektedir. Bu belirlemenin önemi, teşebbüsün kaynak devlette elde ettiği tüm kazançların bu madde kapsamında vergilendirilememesi; yalnızca işyerine atfedilebilen kazançlarının vergiye tabi olmasından kaynaklanmaktadır⁸⁷⁴. Böylece, işyerinin oluşumuna ilişkin asgari şartların eşikleri yüksek tutulduğu ölçüde kaynak devletin diğer devlette mukim bir teşebbüsün elde ettiği kazançları vergilendirebilmesi o kadar zor olacaktır⁸⁷⁵. Vergi anlaşmalarında işyerinin düzenlendiği 5'inci madde ile ticari kazançlara ilişkin 7'nci madde arasında önemli bir bağlantı olmakla birlikte, bu bağlantı, gelir türünün nitelendirilmesi açısından

⁸⁷² SEMERCİGİL, s. 58.

⁸⁷³ ÇELİK, Emrah, "İşyeri Kavramının Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları Çerçevesinde Değerlendirilmesi", *E-Yaklaşım Dergisi*, S.: 233, Mayıs 2012, s. 609.

⁸⁷⁴ ÖNER, *Vergi Hukukunda İşyeri*, s. 9.

⁸⁷⁵ ÖNER, *Vergi Hukukunda İşyeri*, s. 11.

değil, hâlihazırda nitelendirilmesi yapılmış olan gelir türünün hangi taraf devletin yetkisine bağlanacağı açısından önem taşımaktadır⁸⁷⁶.

Vergi anlaşmalarında, "daimi işyeri" (permanent establishment) ile "işyeri" (place of business) kavramları farklı anlamlar içerecek şekilde düzenlenmiştir. Örneğin sabit işyeri bulunduğu halde, daimi işyerinin bulunmadığı veya sabit işyerinin oluşmuş sayıldığı sonuçların ortaya çıkabildiği, bu iki kavram arasındaki ilişkinin anlaşılmasının muhtemel sorunlar çıkarabileceği savunulmaktadır⁸⁷⁷.

KVK kapsamında daimi temsilci, bir gerçek kişi olabileceği gibi bir kurum da olabileceğinden, alt şirket konumunda ve kaynak devlette bağımsız nitelikte (tam yükümlü) kurulmuş bir işletmenin ana şirkete bağımlı bir şekilde ve onun adına sözleşme imzalanması ve bu sözleşmenin de ana şirketi bağlayıcı olması halinde ise daimi temsilcinin ve dolayısıyla bir işyerinin varlığından bahsedilebilecektir⁸⁷⁸. Zira uygulamada sık görüldüğü üzere, bir başka ülkede ifa edilecek ticari ya da mesleki faaliyetler, bağımsız nitelikte tam yükümlü kurum vasıtasıyla yürütülmektedir.

Vergi anlaşmalarının hükümlerinin bağlama noktalarının uygulaması ve yorumlanmasının, kimi zaman elde edilen bir gelirin vergi dışı kalmasına neden olabileceği de unutulmamalıdır. Bu konuya örnek olarak, kaynak devletinde sürdürülen bir inşaat işinden elde edilen gelir için vergilendirme yetkisinin Anlaşma hükümlerine göre bu devlette bir işyerinin oluşmadığı gerekçesiyle münhasıran ikamet devletine bırakılması ve ikamet devletinde yurtdışından elde edilen inşaat işlerinin vergiden istisna tutulması halinde elde edilen gelirin Vergi Anlaşmasının

⁸⁷⁶ **YALTI**, "Vergi Anlaşması Uygulamasında Uçak Kiralama Bedellerinin Vergilendirilmesi", s. 52.

⁸⁷⁷ **BİYAN, Özgür**, "Vergi Anlaşmaları Bağlamında Serbest Meslek Kazançları", *E-Yaklaşım*, S.: 30, Ocak 2006, s. 557.

⁸⁷⁸ **BAYRAK, Serbüent**, "Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması Kapsamında Kurumların Serbest Meslek Kazançlarının Vergilendirilmesi", *E-Yaklaşım*, S.: 11, Haziran 2004, s. 462.

hükümleri gerekçesiyle tamamen vergi dışı kalması gösterilebilir⁸⁷⁹. Bu itibarla, vergi anlaşmalarında işyeri gibi bağlama noktalarına ilişkin yapılan değişiklikler, vergilendirme açısından çok önemli sonuçlara yol açabilmektedir. Bu konuda, 19.09.2011 tarihinde imzalanan ve 24.01.2012 tarih ve 28183 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanarak 01.01.2011 tarihinden itibaren geçerli olacak şekilde yürürlüğe giren Almanya-Türkiye Vergi Anlaşması'ndaki işyeri tanımında yapılan değişiklikler örnek olarak gösterilebilir⁸⁸⁰:

Almanya'nın iradesi ile tek taraflı olarak feshedilen eski Anlaşmada işyerinin tanımı, bir teşebbüsün işinin tamamen veya kısmen yürütüldüğü işe ilişkin sabit bir yer olarak geçmekle; yönetim yeri, şube, büro, fabrika, atölye, maden ocağı, petrol veya doğalgaz kuyusu ve 6 ayı aşan bir süre devam eden inşaat şantiyesi, yapım, montaj veya kurma projesi veya bunlarla ilgili kontrol faaliyetlerinin işyeri teşkil edeceği hükme bağlanmıştı. Yeni Anlaşmada da söz konusu işyeri tanımı aynı şekilde korunmakla birlikte, önceden serbest meslek kazançları maddesinde yer alan tanım değiştirilerek işyeri tanımına eklenen hüküm uyarınca *“Bir teşebbüs tarafından, çalışanları veya teşebbüs tarafından bu amaçla görevlendirilen diğer personeli aracılığıyla bir Akit Devlette ifa edilen ve herhangi bir 12 aylık dönemde toplam 6 ayı aşan bir süre veya sürelerde aynı veya bağlı projeler için devam eden, danışmanlık hizmetleri de dâhil, hizmet tedarikleri”* söz konusu ise hizmeti ifa eden kurum açısından diğer taraf devlette işyeri oluşmuş sayılacaktır.

Son olarak, Vergi Anlaşmaları bakımından irtibat büroları kavramına da değinilmesi gerekmektedir. İrtibat bürolarına ilişkin Danıştay kararları ve özelgeler,

⁸⁷⁹ FERHATOĞLU, "Vergi Anlaşmaları Hukukunda Uyuşmazlıkların Çözümlemesi", s. 54.

⁸⁸⁰ AKKARANFİL, Elif, AS, Mine, "Almanya Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmasına İlişkin Özellikli Konular", *Vergide Gündem Dergisi*, Uluslararası Vergilendirme Özel Sayısı, Temmuz 2013, s. 8.

bu büroların kurumlar vergisi ve KDV yükümlüsü olmayacakları konusunda değişmez hale gelmiştir⁸⁸¹. Zira bu büroların ticari faaliyette bulunmaları yasaktır. Vergi Anlaşmaları açısından ise irtibat bürolarının faaliyetlerinin hazırlayıcı ve yardımcı nitelikte olması nedeniyle vergilendirilemeyeceği ifade edilmektedir⁸⁸².

C. Gayrimaddi Hak

Türkiye'nin tarafı olduğu vergi anlaşmalarında “gayrimaddi hakların kullanılması/kiralanması ya da kullanma hakkı”, bir başka deyişle "satışı ve devri karşılığı yapılan ödemeler”e uygulanacak kurallar yer almaktadır. GVK'da gayrimaddi hak bedellerine özgü bir hüküm bulunmamakta olup gayrimaddi hak bedellerinin bir bütün olarak ayrı bir gelir unsuru halinde düzenlenmediği; gayrimaddi hakların “kullanım” bedellerinin ise gayrimenkul sermaye iratları içinde düzenlendiği; bunun Anglosakson hukuku kökenli maddi (tangible)- gayrimaddi (intangible) mal ayrımının hukukumuzda yabancı olmasıyla açıklandığı görülmektedir⁸⁸³. Model Vergi Anlaşmalarının 12'nci maddesi kapsamına giren gayrimaddi hak bedelleri niteliğine göre, GVK'daki gelir sınıflandırmalarından, gayrimenkul sermaye iratları, ticari kazançlar, zirai kazançlar, serbest meslek kazançları ile diğer kazanç ve iratlara girebilmektedir⁸⁸⁴. Ancak nitelendirme vergi anlaşması hükümlerine göre yapılacak olup, iç hukuka atıf yalnızca ilgili maddede tanımlanmayan terimler için geçerli olacaktır. Örneğin gayrimaddi hak bedellerinin tanımında kullanılan "sınai, ticari veya bilimsel teçhizat" gibi terimlerden ne

⁸⁸¹ **ÖCAL, Erdoğan**, "Vergi Anlaşmaları Açısından Dar Mükellef Kurumların Ticari Faaliyetlerinin Vergilendirilmesi", *Vergi Sorunları Dergisi*, S.: 248, Mayıs 2009, s. 20.

⁸⁸² Maliye Bakanlığının 25.07.1992 tarihli özelgesinde; "İrtibat bürosu faaliyetleri, Japonya ile yapılan anlaşmanın 5. maddesinin 6 nolu fıkrasında belirtilen faaliyetlerle sınırlı olduğu müddetçe hazırlık veya yardımcı nitelikte olacağından, bu anlaşma hükümlerine göre vergilendirilmesi mümkün değildir." ifadeleri yer almaktadır.

⁸⁸³ **AKÇAOĞLU, Ertuğrul**, "Türk Vergi Hukukunda ve Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmalarında Gayrimaddi Hak Bedelinin Tespiti", *Yaklaşım Dergisi*, S.: 223, Temmuz 2011, s. 284.

⁸⁸⁴ **NAZALI, Ersin**, "Uluslararası Vergi Anlaşmalarında Royalti (Gayrimaddi Hak) Ödemelerinin Vergilendirilmesi-I", *Yaklaşım Dergisi*, S.: 198, Haziran 2009, s. 81.

anlaşılacağı konusunda model anlaşmaların 3'üncü maddesinin 2'nci fıkralarında yer alan özel yorum kuralı gereğince iç hukuka başvurulabilecektir⁸⁸⁵.

Öte yandan, Model Anlaşmalarda yer alan gayrimaddi hak bedelleri tanımının elektronik ticaret işlemlerinin birçoğuna ilişkin yapılan ödemelerin gayrimaddi hak bedeli olarak nitelendirilmesi sonucunu doğurabilecek kadar geniş olduğu vurgulanmaktadır. Örneğin kişinin bilgisayarına bir yazılım indirmesi karşılığında yaptığı ödeme, telif hakkının kullanılmasına ilişkin olarak nitelendirilirse kesinti yoluyla vergilendirilecektir. Aksi halde nitelendirme ticari kazanç şeklinde yapılacak ve kaynak devlette işyerinin bulunmaması halinde vergilendirme olmayacaktır⁸⁸⁶.

GVK'nın 70'inci maddesinde, başka gelir unsurlarının yanı sıra, aşağıdaki mal ve hakların sahipleri, mutasarrıfları, zilyetleri, irtifak ve intifa hakkı sahipleri veya kiracıları tarafından "kiraya verilmesinden" elde edilen iratları gayrimenkul sermaye iradı sayılmaktadır:

"Arama, işletme ve imtiyaz hakları ve ruhsatları, ihtira beratı (İhtira beratının mucitleri veya kanunî mirasçıları tarafından kiralanmasından doğan kazançlar, serbest meslek kazancıdır.), alametifarika, marka, ticaret unvanı, her türlü teknik resim, desen, model, plan ile sinema ve televizyon filmleri, ses ve görüntü bantları, sanayi ve ticaret ve bilim alanlarında elde edilmiş bir tecrübeye ait bilgilerle gizli bir formül veya bir imalat usulü üzerindeki kullanma hakkı veya kullanma imtiyazı gibi haklar, telif hakları". Gayrimenkul sermaye iratları içinde sayılan bu tanımın, OECD Model Anlaşması'nda ve buna dayalı olarak Türkiye'nin tarafı olduğu Vergi Anlaşmalarında yer alan "gayrimaddi hak bedelleri", "edebî, sanatsal veya bilimsel eserler üzerindeki herhangi bir telif hakkının (copyright) (...)

⁸⁸⁵ YALTI, Billur, "Vergi Anlaşması Uygulamasında Uçak Kiralama Bedellerinin Vergilendirilmesi", s. 55.

⁸⁸⁶ AKÇAOĞLU, *Ulusal ve Uluslararası Perspektiften Elektronik Ticaretin Vergilendirilmesi*, s. 78.

ya da sınai, ticari veya bilimsel tecrübeye ilişkin bilginin kullanılması ya da kullanma hakkı karşılığı olarak elde edilen her çeşit ödemedir” şeklindeki tanımla uyumlu olduğu ifade edilmektedir⁸⁸⁷.

Ancak KVK'nın ilgili hükümleri, OECD Model Vergi Anlaşması ile bir noktada çelişmektedir. KVK'nın 30'uncu maddesinin ilk fıkrasında, GVK'nın 94'üncü maddesinde olduğu gibi, dar yükümlü kurumlara yapılacak gayrimenkul sermaye iradı ve serbest meslek kazancı ödemelerinin kaynakta kesinti yapılması suretiyle vergilendirilmesi düzenlemesi yer almaktadır. Ancak ikinci fıkrada⁸⁸⁸ yer alan hükmün Model Anlaşmaları ve bu Modeli takip ederek Türkiye'nin imzalamış olduğu Vergi Anlaşmalarıyla çelişmekte olduğu ifade edilmektedir. UN Model Anlaşması'nın gayrimaddi hak bedellerini düzenleyen 12'nci maddesi uyarınca oluşturulan anlaşmalara göre, gayrimaddi hak bedelleri kural olarak kendisine ödeme yapılan kişinin yerleşik olduğu devlet tarafından vergilendirileceği; kaynak devletinin de bu ödemeler üzerinden kesinti suretiyle %10'u geçmeyecek şekilde vergi alabileceği düzenlenmektedir. Bunun yanında yine ilgili hükme göre gayrimaddi hak bedeli lehdarının kaynak devlette yer alan bir işyeri vasıtasıyla ticari faaliyeti varsa, kendisi için ödeme yapılan gayrimaddi hakkın bu işyeri ile arasında önemli bir bağ bulunup bulunmadığının araştırılması gerekmekte olup böyle bir bağın bulunması halinde kaynak devlet kesinti suretiyle vergilendirme yapamayacak; dar yükümlünü ticari kazançlarının vergilendirilmesine ilişkin genel kural uygulanacaktır. KVK'nın 30'uncu maddesinin 2'nci fıkrada hükmünün bu koşulu göz

⁸⁸⁷ AKÇAOĞLU, "Türk Vergi Hukukunda ve Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmalarında Gayrimaddi Hak Bedelinin Tespiti", s. 285.

⁸⁸⁸ "Ticarî veya ziraî kazançta dâhil olup olmadığına bakılmaksızın telif, imtiyaz, ihtira, işletme, ticaret unvanı, marka ve benzeri gayrimaddi hakların satışı, devir ve temlik karşılığında nakden veya hesaben ödenen veya tahakkuk ettirilen bedeller üzerinden bu maddenin birinci fıkrasında belirtilen kişilerce % 15 oranında kurumlar vergisi kesintisi yapılır."

ardı ettiği; ya da önceki yasa/sonraki yasa ilişkisi içinde yasa koyucunun 2006 tarihli KVK'nın ilgili maddesi ile bundan önce imzalamış olduğu vergi anlaşmalarının ilgili hükmünü tek yanlı olarak değiştirme yoluna gittiği ifade edilmektedir. Anlaşmaların aşılması kapsamında değerlendirilebilecek bu görüşe karşın, özel yasa/genel yasa ilişkisi içinde; vergi anlaşmaları özel yasa konumunda olduğundan bunların ilgili hükümlerinin geçerliliklerini koruduğu ifade edilmektedir⁸⁸⁹.

Gayrimaddi hakların Model Anlaşmalarda ve Türkiye'nin imzaladığı Vergi Anlaşmalarında geçirdiği değişime ilişkin olarak, Almanya-Türkiye Vergi Anlaşması'nın eski ve yeni metinlerindeki gayrimaddi hak tanımı incelenebilir. Eski Anlaşmada gayrimaddi haklardan elde edilen gelirler; kullanma imtiyazı, kullanma hakkı veya gayrimaddi hakların satışı olarak değerlendirilmekteydi. Yeni Anlaşma ise gayrimaddi hakların satışı bu kapsamda değerlendirilmemekte olup; bunun yanı sıra yeni Anlaşma bir kişinin isminin, görüntüsünün veya her türlü benzeri şahsi hakkının kullanımı veya kullanım hakkı karşılığında yapılan her türlü ödemeyi de gayrimaddi hak kapsamına alarak tanımı genişletmiştir⁸⁹⁰. Bu şekilde, söz konusu tanım çerçevesinde Almanya mukimi bir firma, Türkiye'deki bir firmaya yapacağı bir hak satışında, Türkiye'deki firmanın yapacağı ödemeler üzerinden bir kesinti yapmayacaktır.

Bir gelir türünün gayrimaddi hak tanımı içine girip girmemesi, vergilendirmeye ilişkin önemli sonuçlar doğurmaktadır. Örneğin uydu operatörlerinin sahibi oldukları kapasiteleri müşterilerine kiralaması işlemi OECD Model Anlaşmasının 12'nci maddesinde yer alan "gayrimaddi hak" tanımı içerisinde yer almamaktadır. Bunun nedeni olarak yapılan ödemeler karşılığında herhangi bir

⁸⁸⁹ AKÇAOĞLU, "Türk Vergi Hukukunda ve Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmalarında Gayrimaddi Hak Bedelinin Tespiti", s. 287-288.

⁸⁹⁰ AKKARANFİL, AS, s. 10.

gizli süreç, formül veya uydu teknolojisi bilgisinin müşterilere transfer edilmemesi ve uygulamada müşterilerin kiraladıkları kapasite için uydunun herhangi bir bölümüne fiziken sahip olmamaları gösterilmektedir⁸⁹¹. Kiralanan şey sadece istenen düzeydeki veri iletimi için gerekli olan kapasite olup OECD Şerhlerinde bu kapasite için yapılan ödemelerin Model Anlaşmanın 7'nci maddesindeki "ticari kazanç" başlığı altında incelenmesi gerektiği ifade edilmektedir⁸⁹². Bu itibarla, Model Anlaşmanın 7'nci maddesi uyarınca, bir taraf devlet teşebbüsüne ait kazanç, söz konusu teşebbüs diğer taraf devlette yer alan bir işyeri vasıtasıyla ticari faaliyette bulunmadıkça, yalnız mukim devlette vergilendirilecektir. Ancak gayrimaddi hakların satış, devir ve temlikinin niteliği itibarıyla kaynak ülkede bir işyeri kurulmasını gerektirmediğinden, pratik anlamda bu kazançların Model Anlaşmanın 7'nci maddesi çerçevesinde kaynak ülkede vergilendirilmesi ile pek karşılaşılacaktır⁸⁹³. Model Anlaşmalardaki gayrimaddi haklara ilişkin maddeler uyarınca, gayrimaddi hak bedelinin alıcısının mukimi olduğu ülke ile söz konusu hakların ortaya çıktığı ülkenin aynı olması halinde, OECD Modeli'nin 12'nci maddesinin uygulanmayacağı sonucuna varılmaktadır⁸⁹⁴.

Öte yandan, gayrimaddi hak bedellerinden elde edilen gelirlere ilişkin olarak, Türkiye'nin bazı ülkeler ile imzaladığı Vergi Anlaşmalarında gayrimaddi hak satışının müstakil olarak 12'nci maddede değil değer artış kazançlarına ilişkin

⁸⁹¹ GÜNAY, Kerem, "Belirli Telekomünikasyon Ödemelerinde OECD Model Vergi Anlaşması Yorum Şerhinde Yer Alan Düzenlemeler", *Vergi Sorunları Dergisi*, S.: 289, Ekim 2012, s. 190.

⁸⁹² OECD, *Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2014*, s. 229, par. 9.1

⁸⁹³ NAZALI, *Uluslararası Vergi Hukuku*, s. 101-102.

⁸⁹⁴ LANG, s. 100.

13'üncü maddede düzenlendiği, bu hallerde vergilemenin kaynak ülke ve mukim ülke arasında paylaştırıldığı görülmektedir⁸⁹⁵.

D. Temettü

Temettülerin çifte vergilendirilmesi, yabancı sermaye üzerinde caydırıcı etkisi bulunan faktörlerden birisi olarak ifade edilmektedir⁸⁹⁶. Vergi anlaşmalarında temettü terimi geniş bir şekilde tanımlanmış olup, temettüler, pay senetlerinden, intifa senetlerinden veya intifa haklarından, kurucu pay senetlerinden veya alacak niteliğinde olmayıp kazanca katılmayı sağlayan diğer haklardan elde edilen gelirler ile kar dağıtımını yapan şirketin mukim olduğu devletin mevzuatına göre, vergileme yönünden pay senetlerinden elde edilen gelirlerle aynı muameleyi gören diğer şirket haklarından elde edilen gelirleri kapsamaktadır. Bu şekilde, temettü teriminin kapsamında, yukarıda bahsedilen ve sadece "şirket haklarından" elde edilen gelirlerin bulunduğu sonucuna varılmaktadır⁸⁹⁷.

Söz konusu fıkra hükmünde sadece bazı yaygın temettü çeşitleri, temettü terimine açıklık getirilmek üzere ismen sayılmış olup, bunların dışında kalan ve alacak niteliğinde olmayıp teşebbüsün kazancına katılmayı sağlayan diğer haklardan ve taraf devletlerin iç mevzuatları uyarınca pay senetleri ile aynı muameleyi gören her türlü şirket haklarından elde edilen gelirlerin de anlaşma kapsamında temettü olarak değerlendirileceği savunulmaktadır⁸⁹⁸. Bu açıdan, GVK'nın 75/2-4 maddesindeki menkul sermaye iradının yukarıda belirtilen temettü terimi

⁸⁹⁵ **EROL, Can**, "Uluslararası Vergi Anlaşmalarına Göre Telif ve Patent Haklarının Vergilendirilmesi", *Yaklaşım Dergisi*, S.: 72, Aralık 1998, s. 118.

⁸⁹⁶ **GÜNGÖR, A. Feridun**, "Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları Kapsamında Temettü Vergilemesi - II", *Yaklaşım Dergisi*, S.: 52, Nisan 2007, s. 59.

⁸⁹⁷ **FERHATOĞLU**, "BEPS Projesinin Vergi Anlaşmaları Hukukunda Hibrit Finansal Araç Sorununa Etkisi", s. 25.

⁸⁹⁸ **NAZALI, Ersin**, "OECD Model Anlaşmasına Göre Temettü ve Faiz Gelirlerinin Vergilendirilmesi-II", *Yaklaşım Dergisi*, S.: 183, Mart 2008, s. 100.

kapsamındaki gelirlerden ibaret olduğu ifade edilmektedir⁸⁹⁹. Temettü teriminin kapsamının belirlenmesi, vergilendirme açısından çok farklı sonuçlara yol açmaktadır. Konuyla ilgili birçok uyuşmazlık ortaya çıktığı görülmektedir. Örneğin konuya ilişkin olarak Danıştay 3. Dairesi'nin 2009/3140 Esas, 2011/14 Karar sayılı kararında⁹⁰⁰ yer alan karşı oy yazısında, "*Çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmasının 10'uncu maddesinde temettü teriminin; hisse senetlerinden, intifa senetlerinden veya intifa haklarından, kurucu hisse senetlerinden veya alacak niteliğinde olmayıp kazanca katılmayı sağlayan diğer haklardan elde edilen gelirleri, bunun yanı sıra dağıtımı yapan şirketin mukimi olduğu Devletin mevzuatına göre, vergileme yönünden hisse senetlerinden elde edilen gelirle aynı muameleyi gören diğer şirket haklarından elde edilen gelirleri kapsadığı açıkça ifade edilmiştir. Yatırım indirimi üzerinden yapılacak olan tevkifatın temettü vergilendirilmesi olarak düşünülmesi mümkün olmayıp, kurumlar vergisi yerine yapılan nihai bir vergilendirme olduğu açıktır. Kurumun, kar dağıtımı yapmasa dahi bu tevkifatı yapmak zorunda olmasının da yatırım indirimine ilişkin vergilendirmenin temettü vergilemesi olmadığını göstermesi karşısında davalı idare temyiz isteminin kabulü ile isteme konu yapılan kararın bozulması gerektiği görüşüyle karara bu yönden katılmıyoruz.*" ifadeleri ile uyuşmazlığa konu yatırım indirimi uygulamasının nitelendirilmesine ilişkin bir tespit yapılmaktadır. İlgili yazıda, temettü teriminin kapsamının çizilmesinde, iç hukuk hükümlerinin değil vergi anlaşması hükümlerinin dikkate alındığı görülmektedir.

⁸⁹⁹ **DURAK, Adem**, "GVK Md. 94/6-B Uyarınca Yapılacak Tevkifatın, Kurumların Vergiden Muaf Ortakları ve Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları Karşısındaki Durumu", *Vergi Dünyası Dergisi*, S.: 186, Şubat 1997, s. 92.

⁹⁰⁰ www.kazanci.com - Erişim Tarihi: 06.12.2015.

Fransa-Türkiye Vergi Anlaşması'nın 10'uncu maddesindeki ⁹⁰¹ temettü tanımında yer alan, *"dağıtımı yapan şirketin mukimi olduğu devletin mevzuatına göre, vergileme yönünden hisse senetlerinden elde edilen gelirle aynı muameleyi gören gelir"*in, KVK'nın 13'üncü maddesi kapsamında *"zımni kar payı"* sayılacağı ifade edilmektedir⁹⁰². Bunun yanında, Hollanda-Türkiye Vergi Anlaşması'ndaki tanıtımda ise *"... bunun yanı sıra dağıtımı yapan şirketin mukimi olduğu devletin mevzuatına göre, vergileme yönünden hisse senetlerinden elde edilen gelirle aynı muameleyi gören diğer şirket haklarından elde edilen gelirleri"* kapsayacağına ilişkin ifadeler yer almaktadır. Bu şekilde yapılan tanımlamaların deyimsel olarak yorumlanması ile örtülü kazanç dağıtımının, *"diğer şirket hakkı"*ndan elde edilen gelir veya *"diğer şirket hissesi"*nden elde edilen gelir olarak kabul edilemeyeceği yorumu yapılmaktadır. Bunun yanında, örtülü kazanç dağıtımı kapsamında elde edildiği varsayılan zımni kar paylarının, söz konusu anlaşmaların 10'uncu maddeleri çerçevesinde temettü değil, *"diğer gelirler"* kapsamına girdiği yönünde bir yorum yapılabileceği de ifade edilmektedir.⁹⁰³

Model Vergi Anlaşmalarında genel olarak temettü terimi tanımlanmış olmakla birlikte, bir vergi anlaşmasının imzalanmasına rağmen, taraflardan birisi için ilgili maddenin, devletlerin imzaladığı anlaşmaya ek protokol ile farklı şekilde anlamlandırıldığı da görülmektedir. Buna örnek olarak, 14.12.1997 tarihli ve 23200 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 4312 sayılı Yasa ile onaylanması uygun bulunan ABD-Türkiye Vergi Anlaşması'nın Eki Protokol uyarınca, Türkiye yönünden temettü

⁹⁰¹ *"Bu maddede kullanılan temettü terimi, hisse senetlerinden, intifa senetlerinden veya intifa haklarından, kurucu hisse senetlerinden veya alacak niteliğinde olmayan haklardan elde edilen gelirleri, bunun yanısıra dağıtımı yapan şirketin mukimi olduğu devletin mevzuatına göre, vergileme yönünden hisse senetlerinden elde edilen gelirle aynı muameleyi gören gelirleri kapsar. Yatırım fonu ve yatırım ortaklarından sağlanan gelirler de bu terimin kapsamına girer."*

⁹⁰² YALTI, "Transfer Fiyatlandırmasında Vergi Anlaşması Uygulaması", s. 22.

⁹⁰³ YALTI, "Transfer Fiyatlandırmasında Vergi Anlaşması Uygulaması", s. 22-23.

teriminin, menkul kıymet yatırım fonlarından ve gayrimenkul yatırım fonlarından yapılan dağıtımları kapsayacağına anlaşılacağına hükmedildiği görülmektedir⁹⁰⁴. Bu şekilde, ilgili maddenin anlaşmanın bir tarafı için (ABD) anlaşma metninin, diğer tarafı için ise ek protokolün uygulanacağı farklı bir sonuç ortaya çıkmaktadır.

Model Vergi Anlaşmalarında prensip olarak temettü gelirini elde edenin mukim olduğu devlette kendi mevzuatına göre sınırsız olarak vergilendirme yapılabilmesi öngörülmüş; temettü gelirini sağlayan kaynak devletin ise vergilendirme yetkisine üst sınırlar getirilmiştir. Bu itibarla, 27.12.2011 tarihli ve 28155 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe giren 6263 sayılı Yasa ile onaylanması uygun bulunan Almanya-Türkiye Vergi Anlaşması uyarınca temettü gelirini elde eden bir şirket olması (ortaklıklar hariç) ve söz konusu şirketin ortaklık hakkını elinde tuttuğu, bir başka deyişle temettü gelirini sağlayan şirketin en az % 25'ine sahip olması halinde kaynak devlet temettü gelirinin en fazla % 5 oranında, diğer olasılıklarda en fazla % 15 oranında vergilendirebilmektedir. Bunun yanında, GVK'nın 94'üncü maddesinin 6-b bendine göre yapılan kesintinin, temettü kesintisi olup yurt dışında mukim paydaşlara isabet eden kesinti oranının OECD Modelinin 10'uncu maddesinde düzenlenen azami oranı geçemeyeceği ifade edilmektedir⁹⁰⁵.

Ancak bu oranların kaynak devlete vergilendirme hakkını kendi vergi mevzuatında yer alan oranlardan bağımsız şekilde vermemekte olup, en fazla vergi alınabilecek miktarı belirlediği ifade edilmektedir⁹⁰⁶. Türkiye, anlaşma müzakerelerinde Model Anlaşmada öngörülen oranlar dışında oranlar da

⁹⁰⁴ **DAYINLARLI, Kemal**, *Türkiye Cumhuriyeti Hükümeti ile Amerika Birleşik Devletleri Hükümeti Arasında Gelir Üzerinden Alınan Vergilerde Çifte Vergilendirmeyi Önleme ve Vergi Kaçakçılığına Engel Olma Anlaşması*, Dayınlarlı Hukuk Yayınları, Ankara 2000, s. 38-39.

⁹⁰⁵ **YILDIZ, A. Murat**, "GVK'nın 94-6-B Bendine Göre Yapılacak Tevkifatın Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları Çerçevesinde Değerlendirilmesi" *Yaklaşım Dergisi*, S.: 110, Şubat 2002, s. 148.

⁹⁰⁶ **DEMİR, Hüseyin**, "Temettü ve Faiz Gelirlerinin Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları Kapsamında Vergilendirilmesi", *Yaklaşım Dergisi*, S.: 121, Ocak 2003, s. 177.

önerebilmek amacıyla, Anlaşmanın 10'uncu maddesine çekince koyarak, Türkiye'ye sermaye transfer potansiyeli yüksek gelişmiş ülkelerle yapılan anlaşmalarda vergi gelirlerinde bir azalmaya sebep olmayacak şekilde daha yüksek oranlar öngörmektedir⁹⁰⁷.

E. Değer Artış Kazancı

Değer artış kazançlarının vergilendirilmesi veya vergi dışı bırakılması bir vergi politikası tercihi şeklinde kabul edilmekte olup takip edilen amaca bağlı olarak yapılan bu tercihe göre vergi sisteminin de şekillendirildiği savunulmaktadır⁹⁰⁸. Konuya dair iç hukuk düzenlemelerine ilişkin olarak, KVK'nın 1'inci maddesinin 1'inci fıkrasında, ilgili fıkra sayılan kurumların kazançlarının kurumlar vergisine tabi olduğu; aynı maddenin ikinci fıkrasında ise, kurum kazancının, gelir vergisinin konusuna giren gelir unsurlarından oluştuğu düzenlenmiştir. GVK'nın 2'nci maddesinde ise gelir kalemleri sayma yoluyla belirlenmiş, Yasanın ilerleyen maddelerinde bu gelir kalemlerine ilişkin açıklamalar yapılmıştır. GVK'nın 2'nci maddesinin ilk fıkrasında sayılan ve 7 kalemden oluşan gelir unsurları arasında sayılan "diğer kazanç ve iratlar"ın, aynı Yasanın 80'inci maddesinde, "Değer artışı kazançları" ve "Arızı kazançlar" olarak ikiye ayrıldığı görülmektedir. Aynı Yasanın mükerrer 80'inci maddesinde, hangi mal ve hakların elden çıkarılmasından doğan kazançların, değer artışı kazancı olarak kabul edileceği düzenlenmektedir.

KVK'nın dar yükümlülüğü düzenleyen 3'üncü maddesinin 2'nci fıkrasına göre, kurumlar vergisi yükümlülerinden, "kanunî ve iş merkezlerinin her ikisi de Türkiye'de bulunmayanlar" sadece Türkiye'de elde ettikleri kazançları üzerinden

⁹⁰⁷ NAZALI, "OECD Model Anlaşmasına Göre Temettü ve Faiz Gelirlerinin Vergilendirilmesi-II", s. 99.

⁹⁰⁸ GÜNGÖR, A. Feridun, "Menkul Kıymetlerin, Ortaklık Haklarının ve Hisselerinin Elden Çıkarılmasından Sağlanan Değer Artış Kazançlarının Vergi Anlaşmaları Kapsamında Vergilendirilmesi", *Yaklaşım Dergisi*, S.: 50, Şubat 1997, s. 49.

vergilendirilmektedirler. Söz konusu maddenin 3'üncü fıkrasının (e) bendinde ise, "Türkiye'de elde edilen diğer kazanç ve iratlar" dar yükümlülükte kurum kazancı kalemlerinden birisi olarak düzenlenmiştir. Söz konusu maddenin 4'üncü fıkrasında ise madde metninde belirtilen kazanç veya iratlar ile gelir unsurlarının Türkiye'de elde edilmesi ve Türkiye'de daimî temsilci bulundurulması konularında, GVK'nın ilgili hükümlerinin uygulanacağı düzenlemesi yer almaktadır. GVK'nın 7'nci maddesinde, dar yükümlülüğe tabi kişiler bakımından kazanç ve iradın Türkiye'de elde edildiğinin kabulü için gerekli şartlar sıralanmış, maddenin ilk fıkrasının 7'nci bendinde, diğer kazanç ve iratlar bakımından, bu kazanç veya iratları doğuran işin veya muamelenin Türkiye'de ifa edilmesi veya Türkiye'de değerlendirilmesi halinde kazancın Türkiye'de elde edilmiş sayılacağına hükmedilmiştir.

Bu itibarla, örneğin yurtdışı merkezli şirketlerin Türkiye'deki tüzel kişi üzerindeki paylarını devretmeleri işleminin Türkiye'de vergilendirilmesi, bu kazancı doğuran işlemin (pay devrinin) Türkiye'de ifa edilmesi veya Türkiye'de değerlendirilmesine bağlı olacaktır. Ancak işlemin Türkiye'de değerlendirilmesi olasılığında bile, Vergi Anlaşmalarında yer alan bazı hükümler dolayısıyla, vergilendirme yetkisi diğer taraf devlete ait olabilmektedir. Örneğin Türkiye ile Fransa arasında imzalanan ve 10.04.1989 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe giren "*Türkiye Cumhuriyeti İle Fransa Cumhuriyeti Arasında Gelir Üzerinden Alınan Vergilerde Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması*"nın "Sermaye Değer Artışı Kazançları" başlıklı 13'üncü maddesinin 5'inci fıkrası⁹⁰⁹ hükmü uyarınca pay senetlerinin, 1, 2, 3 ve 4'üncü fıkralarda değinilen varlıklar

⁹⁰⁹ "1, 2, 3 ve 4 üncü fıkralarda değinilenler dışında kalan varlıkların elden çıkarılmasından doğan kazanç yalnızca, elden çıkarmanın mukim olduğu Akit Devlette vergilendirilebilecektir. Bununla beraber, bundan bir önceki cümlede bahsedilen ve diğer Akit Devlette doğan sermaye değer artış kazançları, iktisap ve elden çıkarma arasındaki süre bir yılı aşmadığı takdirde, bu diğer Akit Devlette vergilendirilebilecektir."

arasında yer almaması nedeniyle, elden çıkarılmasından doğan kazanç yalnızca, elden çıkarmanın mukim olduğu taraf devlette vergilendirilebilecektir. Bu şekilde Fransa merkezli bir tüzel kişinin Türkiye merkezli bir şirketin paylarını iktisap ve elden çıkarması arasındaki süre 1 yıldan fazla olursa yukarıda yer alan hüküm uyarınca pay devri sonucunda yalnızca Fransa'nın vergilendirme yetkisi olacaktır.

İktisap ve elden çıkarma arasında 1 yıldan az süre olması ihtimalinde ise ilgili hükmün lafzından, her iki devletin de vergilendirme yetkisi olabileceği, bir başka deyişle çifte vergilendirmenin söz konusu olabileceği anlaşılmaktadır. Bu durumda ise Anlaşmanın "Çifte Vergilendirmenin Önlenmesi" başlıklı 23'üncü maddesi uyarınca, bir Fransa mukiminin Anlaşma hükümleri uyarınca Türkiye'de ve Fransa'da vergilendirilebilen bir gelir elde etmesi halinde, Fransa bu mukimin gelirine isabet eden vergiden, Türkiye'de ödenen gelir vergisinin mahsubuna müsaade edecektir. Ancak söz konusu mahsup, mahsuptan önce hesaplanan ve Türkiye'de vergilendirilebilen gelire isabet eden gelir vergisi miktarını aşmayacaktır.

Değer artışı kazançlarına ilişkin olarak, yerleşik olunan anlaşma devletinin istisna ya da indirim zorunluluğunun, yerleşik kişinin diğer anlaşma ülkesinden elde ettiği gelir, eğer diğer ülkede anlaşma hükümlerine göre vergilendirilmiş ise söz konusu olduğu savunulmaktadır. Konuya ilişkin olarak verilen bir yorum çelişkisi örneği şu şekildedir⁹¹⁰; (R) ülkesinde yerleşik olan (A) tüzel kişisi, ticari faaliyet yürüttüğü (E) ülkesindeki adi ortaklıktaki payını satışından bir değer artış kazancı elde ettiğini ve (E) ülkesi mevzuatına göre bu kazancın vergiye tabi olduğunu varsayalım. Eğer yerleşik olunan ülke yerel mevzuatına göre, adi ortaklık tek başına vergi yükümlüsü ise, bu ülke bu kazancın anlaşmanın 13'üncü maddesine göre

⁹¹⁰ ÖCAL, "Uluslararası Anlaşmalarla Çifte Vergilendirmenin Önlenmesi", s. 9.

vergiden istisna olmasını bekleyecektir. Böylelikle; yerleşik olunan ülkenin değerlendirmesi ve diğer ülkenin değerlendirmeleri arasında çelişki oluşmaktadır. Bu şekilde; eğer E ülkesi bu vergilendirmeyi kendi ülke mevzuatına uygun olarak yapmış ise, yerleşik olunan (R) ülkesinin bu gelire istisna ya da indirim uygulamak zorunluluğu vardır. Eğer aksi durum geçerli ise, bir başka deyişle, diğer anlaşma ülkesi (E), iç mevzuatında vergiye tabi olmayan bu kazanç üzerinden vergi uygulamış ise, yerleşik olunan (R) ülkesinin istisna ya da indirim uygulama zorunluluğu yoktur.

Öte yandan, OECD Şerhlerinde, pay senedi opsiyonlarının ücret ve değer artış kazancı niteliğinde iki aşamada oluşan kazancının birbirinden farklılaştırılması gerektiği, bu çerçevede Anlaşma metnilerindeki 15 ve 16'ncı maddeler ile ilgili hükümlerin pay senedi opsiyonun kullanıldığı tarihe kadar oluşan menfaatlerin ücret olarak vergilendirilmesinde, 13'üncü madde ile ilgili hükümlerin ise opsiyonun kullanılması ile elde edilen pay senetlerinin daha sonra elden çıkarılmasıyla sağlanan menfaatlerin değer artış kazancı olarak vergilendirilmesinde uygulanması gerektiği belirtilmektedir⁹¹¹. Bu çerçevede OECD Şerhlerinden hareket edildiğinde gelirin niteliğinin ve elde edildiği dönemin ülkelerin iç hukukları kapsamında nasıl belirlendiğinin vergi anlaşmaları açısından bir öneminin bulunmadığı, dolayısıyla bir ülkenin iç hukuk kuralları, örneğin opsiyon kullanımından elde edilen menfaati değer artış kazancı olarak değerlendirse bile, söz konusu menfaatin Vergi Anlaşmaları

⁹¹¹ OECD, *Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2014*, s. 273-274, par. 12.1-12.5; s. 279, par. 3.1; s. 253, par. 32.

açısından 15'inci madde altında ücret olarak muameleye tabi tutulması gerektiği ifade edilmektedir⁹¹².

F. Transfer Fiyatlandırmasına İlişkin Kavramlar

Transfer fiyatlandırması, vergi anlaşmalarında düzenlenmemiş olması durumunda çifte vergilendirmeye yol açabilecek bir konudur. Vergi anlaşmalarının transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımını kurumuna yer vermemiş olması ve Türkiye'de yabancı sermaye ile kurulmuş olan bir Türk şirketinin ortağı olan, yabancı ülkede kurulmuş bir şirketle mal ve hizmet ticareti dolayısıyla yurt dışına vergisi ödenmeden örtülü olarak kazanç aktarımına gitmesi halinde, yurt dışında yabancı kurumun mukimi olduğu devlette bir düzeltme yapılmaması halinde söz konusu kaynak devlette yapılan tek yanlı tarhiyat nedeniyle çifte vergilendirme söz konusu olacaktır⁹¹³.

1. İlişkili Kişi

Vergi anlaşmalarında, KVK'nın 13'üncü maddesinde olduğu gibi ilişkili kişi teriminin tanımı ve kurumların ilişkili kişilerle yaptığı işlemlerde uygulayacağı fiyat veya bedelleri belirleyecekleri yönteme yönelik bir hüküm bulunmamaktadır. Bu gibi olasılıklarda ilişkili kişilerle yapılan işlemlerin tespitini ilgili ülkenin iç hukuk düzenlemelerine bırakılmaktadır. Bu kapsamda olmak üzere örtülü olarak kazanç dağıtımını yapılması halinde KVK'nın 13'üncü maddesine göre işlem yapılacaktır.

⁹¹² DEMİRCİ, Abdülkadir, "Şirket Çalışan ve Yöneticilerine Verilen Pay Senedi Opsiyonlarından Bunların Sağladığı Menfaatin Vergi Anlaşmaları Kapsamında Değerlendirilmesi", *Vergi Dünyası Dergisi*, S.: 382, Haziran 2013, s. 76.

⁹¹³ İŞİK, Hüseyin, *Çok Uluslu Şirketlerde Örtülü Kazanç ve Örtülü Sermaye - Uluslararası Düzenlemeler ve Uygulamalar ile Türk Vergi Sisteminin Karşılaştırılması ve Öneriler*, T.C. Maliye Bakanlığı Araştırma, Planlama ve Koordinasyon Kurulu Başkanlığı, Yayın No: 2005/370, Ankara 2005, s. 169.

OECD Model Anlaşmasının 9'uncu maddesinin ilk fıkrası⁹¹⁴ düzenlemesi, KVK'nın transfer fiyatlandırmasını düzenleyen 13'üncü maddesinin 1'inci fıkrasının, *“Kurumlar, ilişkili kişilerle emsallere uygunluk ilkesine aykırı olarak tespit ettikleri bedel veya fiyat üzerinden mal veya hizmet alım ya da satımında bulunursa, kazanç tamamen veya kısmen transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılmış sayılır.”* hükmü ile paraleldir. Dolayısıyla, vergi anlaşmasına taraf olan ülkenin yerleşik kişisi ile ilişkili olan Türkiye'deki tam yükümlü kuruma mevzuatımızdaki transfer fiyatlandırması hükümlerinin uygulanmasında, vergi anlaşmaları açısından herhangi bir sorun bulunmadığı; hukuki ya da iş merkezi Türkiye'de olan bir şirket gerek KVK ve gerekse vergi anlaşması hükümlerine göre Türkiye'de yerleşik (tam) yükümlü sayılacağından, vergi anlaşmalarının mevzuatımızın uygulanması açısından kısıtlayıcı hükümler getirmesinin beklenemeyeceği savunulmaktadır⁹¹⁵. Bu hüküm, Türkiye'deki tam yükümlü kişiler ile yurt dışında yerleşik ilişkili kişi arasındaki bir işlemde oluşan karın bu ikisi arasında nasıl bölüştürüleceği, dolayısıyla hangi ülkede vergilendirileceği ile ilgili olup, aynı gelir üzerinden iki ülkede birden vergi alınmasını, bir başka deyişle çifte vergilendirmeyi, önlemeyi amaçlamaktadır. Ancak ilişkili kişi tanımına ve uygulanacak prensiplere yer verilmediğinden anlaşmazlık çıkmasının kaçınılmaz olduğu ifade edilmektedir⁹¹⁶.

Transfer fiyatlandırmasına dair KVK'nın 13'üncü maddesinde ve Transfer Fiyatlandırması Genel Tebliği'nde açıklanan tüm konuların ulusal niteliği nedeniyle

⁹¹⁴ “a) Devletlerden birinin bir teşebbüsü doğrudan veya dolaylı olarak diğer Devletin bir teşebbüsünün yönetim, kontrol veya sermayesine katıldığında veya
b) Aynı kişiler doğrudan veya dolaylı olarak Devletlerden birinin bir teşebbüsünün ve diğer Devletin bir teşebbüsünün yönetim, kontrol veya sermayesine katıldığında ve her iki halde de, iki teşebbüsün ticari ve mali ilişkilerinde oluşan veya empoze edilen koşullar, bağımsız teşebbüsler arasında oluşması gereken koşullardan farklılaştığında, olması gereken; fakat bu koşullar dolayısıyla kendini göstermeyen kazanç, o teşebbüsün kazancına eklenip vergilendirilebilir.”

⁹¹⁵ ÖCAL, "Transfer Fiyatlandırması ve Vergi Anlaşmaları", s. 42.

⁹¹⁶ ÖCAL, "Transfer Fiyatlandırması ve Vergi Anlaşmaları", s. 42.

ilişkili kişilerin ve tarafların Türkiye’de faaliyet gösterdiği kabul edilerek düzenlendiği; örtülü kazanç dağıtımını yapan ve yapılan kişi veya kurumların birinin yurtdışında olması halinde orada yapılması gereken karşı taraf düzeltme işlemlerinin Türkiye’nin vergilendirme yetkisi altında bulunmadığı belirtilmektedir ⁹¹⁷. Bu işlemler ancak vergi anlaşmalarının varlığı halinde mümkün olabilecektir.

2. Emsallere Uygunluk

Emsallere uygunluk ilkesi, OECD üyesi ülkeler tarafından vergisel amaçlar için transfer fiyatlarının belirlenmesinde uygulanması gerektiğine karar verdikleri uluslararası standart olarak tanımlanmaktadır ⁹¹⁸. Her anlaşma devletin transfer fiyatlandırması ile ilgili farklı usuller uyguladıkları bir gerçektir. Vergi anlaşmalarının tarafı ülkelerde emsallere uygunluk ilkesinin farklı uygulanması nedeniyle de anlaşmaların amaçladığı sonuca ulaşamayabilmektedir. Bazı ülkeler transfer fiyatlandırmasında kullanılan yöntemin emsale uygunluk ilkesine ters düşmediğini ispat yükünü teşebbüslere yüklemekte; bazıları ise, normal boyutları aşan ölçülere varan belgelendirme ve bilgilendirme taleplerinde bulunmaktadır.

Bütün bu talep ve usullerin, emsale uygunluk ilkesini sağlamaya yönelik olduğu için hiçbir zaman madde hükmünün amacı ile çelişmediği, buna rağmen, nadiren de olsa, anlaşma tarafı devletlerin yaptıkları bazı uygulamaların, söz konusu madde hükmünün amaçladığından daha yüksek bir karlılığın belirlenmesine yol açabildiği ifade edilmektedir. Bu halde anlaşmanın tarafı devletlerin, anlaşmanın hükümleri çerçevesinde karşılıklı düzeltme yaparak ya da karşılıklı anlaşma yöntemine başvurarak aralarında oluşacak sorunu çözebileceği yorumu

⁹¹⁷ KURDOĞLU, Sedat, "Transfer Fiyatlandırması Uygulamalarının Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmalarına Etkisi", *Vergi Sorunları Dergisi*, S.: 284, Mayıs 2012, s. 49.

⁹¹⁸ OECD, *OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations*, July 2010, OECD Publishing, s. 23.

yapılmaktadır⁹¹⁹. OECD Model Anlaşmalarındaki emsallere uygunluk ilkesinin de bir "paylaştırma" kuralı değil, ekonomik çifte vergilendirmeye ilişkin bir hüküm olduğu ifade edilmektedir⁹²⁰.

G. Gayrimenkul Sermaye İratları

Gayrimenkullerin bulunduğu ülke ile gayrimenkulden elde edilen gelir arasında çok sıkı bir ekonomik ilişki bulunmasından dolayı vergi anlaşmalarında bu gelir unsurundan elde edilen gelirin vergilendirme hakkı kaynak devlete verilmektedir. Örneğin Almanya'da mukim Türk vatandaşının Türkiye'de sahip olduğu gayrimenkulü kiraya vermesinden elde ettiği kira geliri Türkiye'de vergiye tabi tutulacak; Türkiye'de ödenen vergi, mukim olunan Almanya'da toplam kazanç üzerinden ödenecek vergiden istisna veya mahsup edilecektir⁹²¹. Model Anlaşmalarda gayrimenkul varlık teriminin doldurulması, gayrimenkulün bulunduğu devletin iç hukukuna bırakılmakla birlikte, bu terimden nelerin anlaşılması ve nelerin anlaşılmaması gerektiği konusunda bir çerçeve düzenleme yapılmaktadır⁹²². Bu itibarla, söz konusu maddenin uygulanmasında iç hukuk ve anlaşma hükümleri birlikte değerlendirilerek yorumlanmalıdır.

Vergi anlaşmaları ile iç hukuk açısından gelir kalemlerinin aynı şekilde düzenlenmediği görülmektedir. Nitekim OECD Modelinde, mevzuatımıza göre gayrimenkul sermaye iradı olarak kabul edilen gayrimaddi hak bedelleri, gemicilik ve hava taşımacılığı, gayrimenkullerden elde edilen gelir ve sermaye artış kazançları gibi gelir kalemlerinin, vergi anlaşmalarında daha farklı bir sınıflandırmaya tabi

⁹¹⁹ **ÖCAL, Erdoğan**, "Vergi Anlaşmaları ve Bağımlı Teşebbüsler Arası Transfer Fiyatlandırması", *Vergi Sorunları Dergisi*, S.: 249, Haziran 2009, s. 16.

⁹²⁰ **LANG**, s. 139.

⁹²¹ **İŞİK**, *Uluslararası Vergilendirme*, s. 126.

⁹²² **İŞİK**, *Uluslararası Vergilendirme*, s. 127.

tutularak, daha kapsamlı bir şekilde düzenlendiği görülmektedir⁹²³. Öte yandan, OECD Modelinde serbest meslek faaliyetlerinin ticari kazanç kapsamında kabul edilmesi nedeniyle sadece bir teşebbüse dâhil gayrimenkul varlıklardan elde edilen gelirin vergilendirilmesi düzenlenmektedir⁹²⁴. Konuya ilişkin Vergi İdaresinin bir özeldesine göre⁹²⁵; emekli bir İngiliz vatandaşının Türkiye'deki evini, turizm müessesesi belgesi olarak veya herhangi bir belge almaksızın kiracılara ütü, çamaşır, yemek gibi hizmetler vermek suretiyle aylık veya haftalık sürelerle pansiyon olarak kiralaması ile elde edilecek kazancın ticari kazanç; evin turizm belgesi alınmaksızın ve kiracılara herhangi bir hizmet sunulmaksızın aylık veya haftalık sürelerle kiraya verilmesi ile elde edilecek gelirin gayrimenkul sermaye iradı olarak vergilendirileceği ifade edilmektedir.

H. Serbest Meslek Kazançları - 183 Gün İstisnası

OECD Model Anlaşmasının serbest meslek faaliyetlerinin vergilendirmesine ilişkin 14'üncü maddesi, uygulamada karşılaşılan sorunlar nedeniyle 2000 yılında Model Anlaşmadan çıkartılmasına rağmen çoğu vergi anlaşmasında bu madde yer almaktadır. Bir gelir unsurunun ticari kazançlarla ilgili 7'nci madde kapsamında mı yoksa serbest meslek faaliyetleriyle ilgili 14'üncü madde çerçevesinde mi değerlendirileceğinin açık olmaması; Model Anlaşmada 7'nci maddede kullanılan "işyeri" terimi ile 14'üncü maddede kullanılan "sabit yer" (fixed base) terimi arasında kavramsal bir farkın ya da her iki madde çerçevesinde kazancın tespit edilme usullerinde bir farklılığın amaçlanmaması gibi nedenlerin, 14'üncü maddenin

⁹²³ BAYRAK, Serbüent, "Vergi Anlaşmaları Çerçevesinde Gayrimenkullerden Sağlanan Gelirlerin Vergilendirilmesi", *Vergi Sorunları Dergisi*, S.: 189, Haziran 2004, s. 49.

⁹²⁴ IŞIK, *Uluslararası Vergilendirme*, s. 128.

⁹²⁵ Muğla Vergi Dairesi Başkanlığı'nın Mart 2011 tarihli özeldesine, *Vergi Dünyası Dergisi*, Ocak 2012, s. 224-225.

Model Anlaşmadan çıkartılmasında etkili olduğu ifade edilmektedir⁹²⁶. Ancak OECD Modelinden çıkarılmasına rağmen, söz konusu tarihten sonra Türkiye'nin imzaladığı vergi anlaşmalarında da 14'üncü maddenin UN Modeline uygun olarak yer aldığı görülmektedir. Türkiye'nin taraf olduğu, yeni imzalanan vergi anlaşmalarının 14'üncü madde hükmüne göre, anlaşma devleti "gerçek kişilerinin" Türkiye'de sabit bir yerden verdikleri ya da Türkiye'de 12 aylık bir kesintisiz dönemde 183 günden daha fazla süre kalarak verdikleri hizmetler Türkiye'de vergilendirilmektedir. Yeni imzalanan vergi anlaşmalarının serbest meslek faaliyetlerinin düzenlendiği 14'üncü maddesinde teşebbüslerin kapsam dışı bırakılarak, gerçek kişiler için ise uygulama aynen devam ettirildiği görülmektedir.

Örneğin, 04.03.1986 tarihli ve 19037 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 3264 sayılı Yasa ile onaylanması uygun bulunan Almanya-Türkiye Vergi Anlaşmasının ilgili maddesi; *“Bir Akit Devlet mukiminin serbest meslek faaliyetleri dolayısıyla elde ettiği gelir, bu faaliyetler diğer Akit Devlette icra edilmedikçe, yalnız ilk bahsedilen Devlette vergilendirilecektir.”* iken, Yeni Anlaşmada ilgili hükmün *“Bir Akit Devletin mukimi olan bir gerçek kişinin serbest meslek hizmetleri veya bağımsız nitelikteki diğer faaliyetleri dolayısıyla elde ettiği gelir, yalnızca bu Devlette vergilendirilecektir.”* şeklinde revize edildiği görülmektedir. Anlaşmanın yeni versiyonunun yalnızca gerçek kişi mukimleri kapsayacak şekilde revize edilmesi nedeniyle, Türkiye'de faaliyette bulunan yurt dışında yerleşik kişilerin elde ettikleri serbest meslek kazançlarının, gerçek kişi mi yoksa teşebbüs olarak mı vergilendirileceği önem arz etmektedir⁹²⁷. Bu itibarla, söz konusu Vergi Anlaşmasının ilgili maddesi uyarınca, bir Almanya mukiminin serbest meslek

⁹²⁶ FERHATOĞLU, Emrah, "Almanya-Türkiye Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması'nda Bağlama Kuralları", *Maliye Dergisi*, S.: 161, Temmuz-Aralık 2011, s. 112.

⁹²⁷ KEKLİKCİ, s. 141.

hizmeti niteliğindeki faaliyetleri dolayısıyla elde ettiği gelirin;

- Bu kişinin Türkiye’de sabit bir işyeri bulunmaması veya
- Bu kişinin Türkiye’de söz konusu faaliyetleri icra etmek üzere 12 aylık herhangi bir dönemde 183 günden fazla kalmaması,

durumlarında ilgili gelir yalnızca Almanya’da vergilendirilecektir. Öte yandan, madde metninde açıklığa kavuşturulması gereken bir diğer konu da 183 günün hesaplanmasıdır. Gerek Türkiye'nin taraf olduğu vergi anlaşmalarında gerekse OECD Model Anlaşmasının Şerhleri arasında bu konuda açıklayıcı ifadeler bulunmasa da Türkiye'nin taraf olduğu vergi anlaşmalarının ilgili madde metinlerinde serbest meslek faaliyetinin çoğul olarak kullanılmasından, Türkiye’de, kesintisiz 12 aylık bir dönem içinde (ya da bazı vergi anlaşmalarında öngörüldüğü gibi bir takvim yılında) bir veya birkaç seferde geçirilecek sürenin sadece bir faaliyete tahsis edilme zorunluluğunun olmadığı anlaşılması gerektiği ifade edilmektedir⁹²⁸. Vergi anlaşmalarında tanımlanmayan "gün" terimi de bu noktada uygulama açısından önem taşımaktadır. Anlaşmada tanımlanmayan terimlerin anlamının belirlenmesine ilişkin özel yorum kuralı uyarınca Türkiye bakımından bu hesaplamada VUK’un sürelerle ilişkin 14 ve 18’inci hükümleri geçerli olacaktır.

183 günün hesaplanması için başlangıç anının da belirlenmesi gerekmektedir, zira diğer taraf devlet mukimlerinin Türkiye’de “bulunma süreleri”nin hangi anda başlayacağı belirsizdir. Bu konu bir açıdan GVK’nın 4’üncü maddesinin 2’nci fıkrasında, ikametgâhı Türkiye’de bulunmayan kişilerin tam yükümlü sıfatıyla vergilendirilebilmesi için getirilen, Türkiye’de yerleşmiş sayılmak için altı aydan

⁹²⁸ **GÖKMEN, Necdet**, "Dar Mükelleflere Ödenen Serbest Meslek Kazançlarından Yapılacak Vergi Tevkifatının Bazı Vergi Anlaşmalarında Öngörülen 183 Gün Kuralı Karşısındaki Durumu, Sorunlar ve Çözüm Önerileri", *Yaklaşım Dergisi*, S.: 51, Mart 1997, s. 46.

fazla oturma ölçütüne benzetilmektedir. Bu hükmün uygulanması bakımından “oturma” ölçütü “bulunma” anlamında ele alınmakla, altı aylık sürenin tespiti için, yabancının Türkiye’ye girişi ve ayrılışı arasındaki zamana bakmak gerektiği belirtilmektedir. Anlaşmalardaki “183 gün bulunma” ölçütünün de bu çerçevede değerlendirilerek, 183 günlük sürenin, yabancının Türkiye’ye girişi anında başlatılarak hesaplanmasının da VUK’un 18’inci maddesi uyarınca yapılması gerektiği ifade edilmektedir⁹²⁹.

VI. TÜRK VERGİ ANLAŞMALARI AÇISINDAN İKİ FARKLI

YAKLAŞIM: 1985 ve 2011 ALMANYA-TÜRKİYE VERGİ

ANLAŞMALARI

Vergi anlaşması imzalamak amacıyla Türkiye’nin ilk olarak girişimde bulunduğu ülkelerden biri en büyük ticaret ortağı Federal Almanya olmuş, 1968’deki görüşmelerle başlayan süreç, 16.04.1985 tarihinde imzalanan “Türkiye Cumhuriyeti İle Federal Almanya Cumhuriyeti Arasında Gelir ve Servet Üzerinden Alınan Vergilerde Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması” ile son bulmuştur. Almanya, bu anlaşmanın yenilenmesi ile ilgili müzakere süreci devam ederken, 21 Temmuz 2009 tarihinde tek taraflı olarak anlaşmayı feshettiğini Türkiye’ye bildirmiştir. GİB tarafından yapılan açıklamada söz konusu fesih işleminin 01.01.2011 tarihinden sonraki vergilendirme dönemleri için geçerli olacağı belirtilerek vergilendirme boşluğu yaşanmasının önüne geçilmiştir. Bu nedenle söz konusu Anlaşmanın 2009 ve 2010 vergilendirme dönemlerinde uygulanmasına devam edilmiştir.

Anlaşmanın Almanya tarafından feshedilme sebeplerinden birisinin, Türk ve Alman vergi sistemlerinin emekli aylıklarına yönelik uyguladığı farklı istisnalar

⁹²⁹ BİYAN, Özgür, "Vergi Anlaşmaları Bağlamında Serbest Meslek Kazançları", s. 562.

sebebiyle bu kazançların her iki ülkede de vergilendirilememesi olduğu; 1/526 Esas, 110 Karar numaralı, “Türkiye Cumhuriyeti İle Federal Almanya Cumhuriyeti Arasında Gelir ve Servet Üzerinden Alınan Vergilerde Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması ile Eki Protokolün Uygun Bulunduğuna Dair Yasa Tasarısı ile birlikte TBMM’ye sunulan TBMM Dışışleri Komisyonu Raporu’nda ifade edilmektedir⁹³⁰. Öte yandan Alman Vergi İdaresinin, bu ülkede mukim Türklerin hesaplarına ulaşmak için Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası’nın Almanya’daki şubesini polis gücü ile basarak defter ve evraka el koyması gibi nedenlerle iki ülke arasında sorunlara yol açmıştır⁹³¹.

Yasal formalitenin tamamlanması için son aşamada, 19.09.2011 tarihinde Berlin’de imzalanan “Türkiye Cumhuriyeti ile Almanya Federal Cumhuriyeti Arasında Gelir Üzerinden Alınan Vergilerde Çifte Vergilendirmeyi ve Vergi Kaçakçılığını Önleme Anlaşması” ile eki “Protokolün” onaylanması 23.12.2011 tarih ve 6263 sayılı Yasa ile uygun bulunmuştur.

Eski Anlaşmada 1’inci maddenin başlığı “Kişilere ilişkin kapsam” iken “Kapsanan kişiler” şeklinde düzeltilmiş ve içeriği aynen kalmıştır. 2’nci maddenin başlığı ise “Kavranan vergiler” yerine “Kapsanan vergiler” şeklinde düzeltilmiştir. Eski Anlaşmada 4’üncü maddenin başlığı “Mali ikametgâh” iken yeni Anlaşmada “Mukim” olarak kabul edilmiş, mali ikametgâh, yeni ve genel bir kavram iken mukim daha dar ve teknik bir deyim dönüşürülmüştür⁹³². Anlaşmadaki bu

⁹³⁰ **TBMM**, “Türkiye Cumhuriyeti ile Almanya Federal Cumhuriyeti Arasında Gelir Üzerinden Alınan Vergilerde Çifte Vergilendirmeyi ve Vergi Kaçakçılığını Önleme Anlaşması ile Eki Protokolün Onaylanmasının Uygun Bulunduğuna Dair Yasa Tasarısı ve Dışışleri Komisyonu Raporu”, Yasama Dönemi: 24, Yasama Yılı: 2, Sıra Sayısı: 111, - Erişim Tarihi: 14.09.2015).

⁹³¹ **TUNCER, Selahattin**, "Federal Almanya, Türkiye ile İmzaladığı Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmasını Tek Taraflı Bir Kararla Feshetti", *Yaklaşım Dergisi*, S.: 204, Aralık 2009, s. 15-16.

⁹³² **TUNCER, Selahattin**, "Yeniden İmzalanan Almanya-Türkiye Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması 01.08.2012 Tarihinde Yürürlüğe Girdi", *E-Yaklaşım Dergisi*, S.: 241, Ocak 2013, s. 358.

açıklamalara göre Türkiye’de GVK ile KVK gereğince tam yükümlü sayılan gerçek kişiler ile kurumlar, Anlaşma hükümleri açısından Türkiye’de mukim kişi sayılacaktır.

Yeni Anlaşmada, kapsanan vergilerin içeriği açısından da değişiklik yapıldığı görülmektedir. Eski Anlaşmada kapsama servet üzerinden alınan vergiler dâhil iken 2011 tarihinde imzalanan yeni Anlaşmada servet vergisinin (Vermögen Steuer) kaldırıldığı görülmektedir. Almanya’da geçmişte vergi sisteminde mevcut olan servet vergisinin dengi bir verginin Türkiye’de uygulanmaması ve “çifte vergilendirme”nin söz konusu olmaması nedeniyle bu yönde bir değişiklik yapıldığı ifade edilmektedir⁹³³.

Eski Anlaşmanın, emekli maaşlarını düzenleyen 18'inci maddesinde yer alan *“bir akit devlet mukimine geçmiş çalışmalarının karşılığında ödenen emekli maaşları ve sağlanan diğer benzeri menfaatler, yalnızca bu devlette vergilendirilecektir. Bu hüküm aynı zamanda bir akit devlet mukimine sağlanan ömür boyu gelire de uygulanacaktır.”* hükmüne göre Almanya’da çalışıp emekli olan Türk vatandaşları emekli olduktan sonra Almanya’da oturmaya devam ederlerse Almanya’da, Türkiye’ye dönerlerse Türkiye’de vergilendirilmektedirler. GVK'nın 23’üncü maddesinin 13’üncü bendinde yer alan *“Yabancı ülkelerde bulunan sosyal güvenlik kurumları tarafından ödenen emekli, malûliyet, dul ve yetim aylıkları; gelir vergisinden istisna edilmiştir.”* hükmü dolayısıyla, yurt dışından elde edilen emekli maaşları, Türkiye'nin tek taraflı tasarrufu dolayısıyla vergilendirilmemekte idi. Yeni Anlaşmanın emekli maaşlarının vergilendirilmesi ile ilgili 18’inci maddesi kural olarak vergilendirme yetkisini yine ikamet devletine vermekle birlikte, kaynak

⁹³³ **TUNCER, Selahattin**, " Türkiye Cumhuriyeti ile Almanya Federal Cumhuriyeti Arasında Çifte Vergilendirmeyi ve Vergi Kaçakçılığını Önleme Anlaşması İmzalandı - II", *Yaklaşım Dergisi*, S.: 232, Nisan 2012, s. 9.

devletine de belirli şartlar altında bir sosyal sigorta kurumu tarafından ödenen emekli maaşını vergilendirme hakkı tanımaktadır. Bu şekilde, bir taraf devlet mukimine ödenen emekli maaşları ve diğer benzeri ödemeler ile bu mukime yapılan düzenli ödemeler kaynak devletinde de vergilendirilebilecektir. Ancak kaynak devletinde vergilendirilecek tutarın yıllık 10.000 Euro'luk kısmı istisna olacak ve bu tutarı aşan gelir en çok %10 oranında vergiye tabi tutulabilecektir. Böylece Almanya, 1985 Anlaşması'ndan farklı olarak kendi devletinde çalışmış ve emekli olmuş ancak Türkiye'ye yerleşmiş olan kişilerin Türkiye'de hiç vergilendirilmeyen emekli maaşlarının yıllık 10.000 Euro'yu aşan kısmını en çok %10 vergi oranıyla vergilendirilebilecektir⁹³⁴.

2011 Anlaşması'nın OECD Model Vergi Anlaşması'ndan diğer bir farkı ise maddenin emekli maaşları ile birlikte düzenli ödemeleri de açıkça vurgulamasıdır⁹³⁵. OECD Model Vergi Anlaşması düzenli ödemeleri açıkça ifade etmese de Model Vergi Anlaşmasının Şerhlerinde geçmişte sunulmuş hizmetler dikkate alınarak yapılan düzenli ödemelerin madde kapsamında olduğunu belirtmiştir⁹³⁶. OECD Model Vergi Anlaşması'nın faiz gelirlerinin vergilendirilmesini düzenleyen 11'inci maddesinin Şerhlerinde de düzenli ödemelerin faiz geliri sayılıp sayılmayacağına tartışılmasına girilmiştir. Şerhlerde, düzenli ödemelerin faiz geliri kapsamında değerlendirilmemesi gerektiği ifade edildikten sonra düzenli ödemelerin her bir taksitinin kavradığı sermaye ve faiz tutarının hesaplanması ve bunların birbirinden

⁹³⁴ FERHATOĞLU, "Almanya-Türkiye Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması'nda Bağlama Kuralları", s. 114.

⁹³⁵ FERHATOĞLU, "Almanya-Türkiye Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması'nda Bağlama Kuralları", s. 114-115.

⁹³⁶ OECD, *Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2014*, OECD Publishing, s. 292, par. 3.

ayrıştırılmasındaki güçlüğe vurgu yapılmıştır⁹³⁷. Düzenli ödemeler terimi ise yeni Almanya Vergi Anlaşması'nın ilgili maddesinde, *“Para veya parayla ölçülebilir bir menfaat karşılığında, tam ve yeterli bir ödemede bulunma yükümlülüğüne bağlı olarak, ömür boyu veya belirli ya da belirlenebilir bir süre, belirli zamanlarda, düzenli olarak ödenecek belirli bir meblağ”* olarak tanımlanmıştır.

Bunların yanında, Eski Anlaşmada bilgi değişimi açısından bilgi talebi sadece gelir üzerinden alınan vergilerle sınırlandırılmış olup, bunun servet ve harcamalar üzerinden alınan vergiler bakımından yükümlülere ilişkin bilgi edinilmesinin mümkün olmaması nedeniyle eleştirildiği görülmektedir⁹³⁸. Yeni Anlaşmada ise taraf devletlerin yetkili makamlarının gerek Anlaşma hükümlerinin, gerekse iç mevzuatlarının işlerlik kazanabilmeleri için ihtiyaç duyulan bilgileri, iç mevzuattaki vergileme Anlaşma ile uyum halinde olduğu sürece değişime tabi tutacakları düzenlemesi yer almakta, "iç mevzuatın işlerlik kazabilmesi" için ihtiyaç duyulan bilgiler de bilgi değişiminin kapsamına girmektedir.

Öte yandan, Yeni Anlaşmanın 8'inci maddesi, *“deniz ve hava taşımacılığına ait vergilendirme bir akit devlet teşebbüsünün gemi veya uçak işletmeciliğinden diğer akit devlette elde ettiği kazançlar yalnızca ilk bahsedilen devlette vergilendirilecektir.”* şeklinde değiştirilmiştir. Öncelikle madde başlığı değiştirilmiş ve kara taşımacılığı madde kapsamı dışında bırakılmıştır. Değişikliğin arka planında, Almanya Hükümetinin, Türkiye’de dar yükümlülük kapsamına giren deniz ve hava

⁹³⁷ OECD, *Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2014*, OECD Publishing, s. 218, par. 23.

⁹³⁸ SERİM, Nilgün, " Türkiye Cumhuriyeti İle Federal Almanya Cumhuriyeti Arasındaki Çifte Vergilendirmenin Önlenmesi Anlaşmasının Değerlendirilmesi, Olası Problemler Ve Öneriler", *Vergi Sorunları Dergisi*, S.: 254, Kasım 2009, s. 167.

ulaştırma kuruluş ve acentalarının istisnai olarak KVK hükümlerine göre götürü usulde vergiye tabi tutulması gösterilmektedir⁹³⁹.

Yeni Anlaşmanın yürürlüğe girme sürecinde, Anlaşma ile vergilendirme boşluğu kaldırılmış olsa da 2 yıllık boşluk dönemine ilişkin olarak farklı sonuçlar ortaya çıkmıştır. Anlaşmaların temettü vergilendirmesine ilişkin 10'uncu maddesi kapsamında; Almanya'da mukim bir kurumun personeli vasıtası ile Türkiye'de vermiş olduğu serbest meslek ödemeleri üzerinden KVK'nın 30'uncu maddesinin 8'inci fıkrası hükmünün Bakanlar Kuruluna verdiği yetkiye istinaden çıkarılmış olan 2009/14593 sayılı Bakanlar Kurulu Kararına göre %20 oranında kurumlar vergisi kesintisi yapılmıştır. Nitekim konu ile ilgili olarak GİB İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından verilmiş olan 28.05.2012 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.17.01-KDV.21-1738 sayılı özelgede özet olarak şu açıklamaya yer verilmiştir:

“01.01.1990 tarihinden itibaren uygulanmakta olan ‘Türkiye Cumhuriyeti ile Federal Almanya Cumhuriyeti Arasında Gelir Ve Servet Üzerinden Alınan Vergilerde Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması’ 21.07.2009 tarihi itibariyle feshedilmiş olup, 01.01.2011 tarihinden sonraki vergilendirme dönemleri için uygulanmayacağı belirtildiğinden şirketiniz tarafından Almanya mukimi firmaya yapılacak ödemeler üzerinden %20 oranında vergi kesintisi yapılması gerekmektedir.”

Öte yandan, Yeni Anlaşmanın uygulanmadığı bir dönem olan 09.09.2011 tarihinde Almanya'da mukim bir kurumdan bu kurumların bir üretim tekniği konusunda sahip oldukları hakların kullanımı karşılığında Almanya'da mukim kurumlara yapılacak ödemeler üzerinden 2009/14593 sayılı Bakanlar Kurulu

⁹³⁹ **TUNCER**, "Yeniden İmzalanan Almanya-Türkiye Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması 01.08.2012 Tarihinde Yürürlüğe Girdi", s. 358.

Kararına göre %20 oranında kurumlar vergisi kesintisi yapılmıştır. Ancak Almanya Anlaşmasının yürürlüğe girmesi ile birlikte 09.09.2011 tarihinde elde edilen gayrimaddi hak bedelleri azami %10 oranında vergilendirilebilecektir. Bu durumda vergi oranının farklı uygulanması şeklinde ortaya çıkan, "mevzuda hata" niteliğindeki hesap hatası yükümlülerin başvurusu üzerine düzeltilecek ve fazladan ödemiş oldukları vergiler iade edilecektir⁹⁴⁰.

Yeni Anlaşmanın 10'uncu maddesinde yer alan temettü vergilemesine ilişkin olarak, 3'üncü fıkra hükmünde ihtiyat amacıyla; *"dağıtım yapan şirketin mukim olduğu Devletin mevzuatına göre, vergileme yönünden hisse senetlerinden elde edilen gelirle aynı muameleyi gören diğer gelirler"* temettü terimi içinde mütalaa edilmiş ve bu şekilde ileride Türk Hukuk Sisteminde yapılan değişiklikle temettü ödemesi olarak nitelenebilecek bir ödemenin, bu hüküm ile vergilendirme yetkisinin Türkiye'ye verilmesi suretiyle güvence altına alınmıştır⁹⁴¹.

Buna ek olarak, Yeni Anlaşmanın 27'nci maddesinin 2'nci fıkrasına göre, söz konusu Anlaşma uyarınca doğan iade başvurusunun, verginin kaynaktan kesildiği takvim yılını takip eden dördüncü yılın sonuna kadar yapılması gerekmektedir. Örneğin, 2010 yılı hesap dönemine ilişkin dönem net kârı; 2011 yılının Haziran ayında dağıtılmış ve bu ayda GVK'nın 94/6-(b)-ii maddesine göre kesinti yapılmış ise, iade başvurusu 2015 yılının sonuna kadar yapılmalıdır. Bu nedenle artık iç hukukta yer alan 5 yıllık düzeltme zamanaşımı geçerli değildir⁹⁴².

⁹⁴⁰ BAŞAK, Levent, "Almanya Anlaşmasına Göre Fazladan Ödenen Vergilerin İadesinde Hukuki Prosedür", *Vergi Sorunları Dergisi*, S.: 291, Aralık 2012, s. 111-113.

⁹⁴¹ BAŞAK, "Almanya Anlaşmasına Göre Yabancı Kurumlarca 2012 Hesap Döneminde Hisse Senetlerinden Elde Edilen Temettü Gelirlerinde Vergilendirme Esasları", s. 22.

⁹⁴² FAHRAN, Ferhat, "Almanya İle Yeni Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmasına Göre, Diğer Akit Devletin Mukim Şirketine Ödenen Temettülere İlişkin Vergi İadesi", *Yaklaşım Dergisi*, S.: 251, Kasım 2013, s. 81.

SONUÇ

Pozitif hukuk normları, insan ilişkilerini mümkün olan en kapsayıcı şekilde düzenlemeyi amaçlasa da normların değişen koşullara uyum sağlamasının zorluğu ve normun yaratıcılarının da "insan" olması, söz konusu amacın gerçekleşmesini engellemektedir. Normların daha genel ve çerçeve şekilde oluşturulması, somut olaya uygulanmasında yorum faaliyetinin önemini daha da arttırmaktadır. Öte yandan yorum faaliyetini yalnızca genel normların somut olayla ilişkilendirilmesi veya açık olmayan normların anlamlandırılmasına indirgemek, hukuk metodolojisini çok dar bir alana yerleştirmek anlamına gelecektir. Lafzı açık olan normların anlamlandırılması, bir başka deyişle lafzının açık olduğunun ortaya konulması ve somut olaya uygulanması da bir yorum faaliyetinin sonucunda olmaktadır. Bu itibarla yorum, ilgili somut olayın nitelendirilmesi, doğru normun tespiti ve norm ile somut olay arasında bağlantının kurulması aşamalarının hepsinde kendisini göstermektedir. Yorum açısından yorumcuya göre farklılık söz konusu olabileceği konusu bir gerçeklik tespiti olmasının yanında; yöneldiği hedef adaleti sağlamak olan hukukun ve bu yöndeki araç olarak hukuk normlarının, aynı şartlara aynı şekilde uygulanması gerekmektedir.

Öte yandan, iç hukuktaki vergi normlarının ve uluslararası vergi anlaşmalarının yorumlanmasında diğer hukuk dallarından farklı olarak dikkate alınması gereken yorum yöntem ve araçları bulunmaktadır. Uluslararası vergi hukukunun en önemli asli kaynağı olan vergi anlaşmaları birer uluslararası anlaşma niteliğinde olsalar da anlaşma tarafından kapsanan kişilere, taraf devletlerin vergi idaresi ve yargı organları tarafından uygulanmaktadır. İç hukukta tek taraflı iradenin yansıması olarak düzenlenen vergi normlarının uygulanması konusunda ortaya çıkan

zorluklar da ele alındığında, iki taraf devletin iradelerini yansıtan ve bu taraf devletlerin farklı organları tarafından uygulanan vergi anlaşmalarının yorumlanmasına ilişkin farklı yaklaşımların ortaya konulması önem taşımaktadır.

1982 Anayasası, uluslararası anlaşmaların kural olarak iç hukuk normlarından üstün olduğuna dair bir düzenleme barındırmamaktadır. Bu noktada, uluslararası anlaşma hükümleri ile iç hukuk hükümleri arasında çatışma olmasına yönelik 1982 Anayasası, usulüne göre yürürlüğe konmuş uluslararası anlaşmaların yasa hükmünde olduğu düzenlemesi yanında, bir "istisna hükmü"; özel bir çatışma normu da içermektedir. Anayasa Mahkemesi'nin, bireysel başvuru yönteminin düzenlenmesinin ardından vergi uyuşmazlıklarına ilişkin verdiği kararlarında mülkiyet hakkı, adil yargılanma hakkı, silahların eşitliği ilkesi gibi, 1982 Anayasası'nın temel hak ve özgürlüklere ilişkin bölümlerinde doğrudan veya dolaylı olarak yer bulan ilkelere atıf yaparak ihlal kararları verdiği görülmektedir. Bunun yanında AİHM'nin de vergi uyuşmazlıklarına ilişkin olarak verdiği kararlarda AİHS'nin adil yargılanma, ayrımcılık yasağı, özel hayatın gizliliği, hatta din ve vicdan özgürlüğünün ihlal edildiğine yönelik kararları bulunmaktadır. 1982 Anayasası'nda yer alan özel çatışma normu kapsamında, en temel amacı çifte vergilendirmeyi ve dolayısıyla vergi yükümlüsünün mülkiyet haklarını korumak olan vergi anlaşmalarının temel hak ve özgürlüklere ilişkin anlaşma niteliğinde kabul edilerek iç hukuk hükümleri ile çatışması halinde anlaşma hükümlerinin dikkate alınması gerekecektir.

Vergi anlaşmalarının vergi idaresi tarafından uygulanması veya vergi yargısı organları tarafından söz uyuşmazlıkların çözümü sürecinde "doğru" ve ortak bir yorum ile çifte vergilendirmenin önlenmesi amacına ulaşması mümkün olabilecektir.

Vergi anlaşmaları, iç hukuk kurallarının aksine tek taraflı değil karşılıklı olarak hazırlanan; yorumlanmasında model anlaşmalar, şerhler, yabancı mahkeme kararları, yabancı vergi idarelerinin uygulamaları, karşılıklı anlaşma usulü kararları ve VAHS gibi, iç hukuktaki kaynaklara uzak birçok uluslararası araçtan yararlanan özel metinler olduğundan yorum kuralları ve araçları da uluslararası hukukun kurallarına tabi olacaktır. Öte yandan, iç hukuktaki meclis tutanaklarının aksine, uluslararası anlaşmaların hazırlık aşamalarına ilişkin açıklık bulunmadığından iç hukuktaki tarihsel yorum yöntemi vergi anlaşmaları açısından sınırlı olarak uygulanabilecektir.

VAHS'de yer alan yorum kurallarının, aşağıdaki üç ana yaklaşım altında kabul edildiği görülmektedir:

- Anlaşmada yer alan kelimelerin olağan anlamları uyarınca deyimsel yaklaşım
- Anlaşmanın taraflarının iradeleri uyarınca sübjektif, ya da liberal yaklaşım
- Anlaşmanın amaçları uyarınca teleolojik yaklaşım

Uluslararası anlaşmaların tabi olduğu esasları düzenleyen temel metin olan VAHS'nin genel yorum kuralını ortaya koyan 31'inci maddesinin ilk fıkrasında, anlaşmanın bütününe atıf yapılarak sistematik yaklaşım, konu ve amaca atıf yapılarak teleolojik yaklaşım, olağan anlam vurgulanarak da deyimsel yaklaşımın kabul edildiği görülmektedir. İlgili maddenin son fıkrasında ise ilk fıkrada yer alan "olağan anlam" ilkesinin bir istisnasının kabul edildiği ve tarafların bir terime özel anlam vermek istedikleri takdirde o terime o anlamın verileceği ifade edilmektedir. Bu şekilde, taraf iradeleri uyarınca sübjektif yaklaşımın düzenlendiği görülmektedir.

VAHS'nin 32'nci madde hükmünde, "hazırlık çalışmaları ve anlaşmanın yapıldığı koşullar dâhil" ifadesi, tamamlayıcı yorum araçlarının yalnızca bunlardan

oluşmadığını ve bu hüküm açısından sınırlı sayı ilkesinin geçerli olmadığını göstermektedir. VAHS'nin 33'üncü maddesinde ise "Metnin kendisi öngörmedikçe veya taraflar öyle kararlaştırmadıkça" şeklinde bir ayırım yapılmasının amacı açık olmamakla birlikte, tarafların "öyle" kararlaştırmamasına rağmen metnin kendisinin farklı bir sonucu öngörebileceğinin kabul edildiği söylenebilir. Bu da çok dilliliğe ilişkin olarak deyimisel yaklaşımın daha üstün tutulduğu şeklinde yorumlanabilir.

Bu açıklamalar ışığında, VAHS'de yer alan yorum kuralları aşağıdaki silsile uyarınca uygulanacaktır:

- Anlaşmanın genel uygulamasında iç hukuk değil, uluslararası hukuk uygulanacaktır.
- Anlaşmada tanımlanan terimlerin yorumu da yukarıdaki ilkenin kapsamına girmektedir.
- Anlaşmada tanımlanmayan ve devletlerin iç hukuklarına gönderme yapılan terimler için, uygulanacak iç hukukta bir düzenleme olmaması durumunda VAHS'de yer alan genel yorum kuralları geçerli olacaktır.
- Anlaşmada tanımlanmayan ancak iç hukuka da gönderme yapılmayan terimlerin yorumu uluslararası hukuk kurallarına göre yapılacaktır.

Öte yandan, OECD Model Anlaşması'nın 3'üncü maddesinin 2'nci fıkrasında da deyimisel ve sistematik yorum yöntemlerine yer verildiği görülmektedir. Ancak OECD Model Anlaşması'nın göndermesi nedeniyle taraf devletlerin iç hukuk hükümleri de ilgili vergi anlaşmasının içeriği kapsamında değerlendirilmekte olup bu yönüyle OECD Model Anlaşması'nın 3'üncü maddesinin 2'nci fıkrasında sözü edilen "içerik/bütün", VAHS'nin 31'inci maddesinde sözü edilen "içerik/bütün"den daha geniş bir çerçeveye sahip olarak kabul edilmektedir. Söz konusu gönderme hükmüne

yönelik olarak anlaşmanın uygulandığı tarihteki iç hukuk hükümlerinin tercih edilmesi daha çok kabul görmektedir. Uygulanacak iç hukuk kuralının hangi taraf devlete ait olduğunun tespitine yönelik olarak ise "anlaşmayı uygulayan devlet" in doğru saptanması önem taşımaktadır. Bunun yanında, taraf devletlerin iç hukuklarındaki farklılıklar nedeniyle anlaşmanın farklı bir hükmünün uygulanması veya taraf devletlerin olgulara dair farklı yorumda bulunması nedenleriyle nitelendirme sorunu ortaya çıkmaktadır.

Vergi anlaşmalarının yorumlanmasına ilişkin olarak model anlaşma şerhleri, - anlaşmalarda aksi yönde bir hüküm olmadığı sürece- mutlak bağlayıcılığı olan bir hukuki metin olarak kabul edilmese de; model anlaşmaları açıklayan tek yarı-resmi kaynak olmaları nedeniyle yorum ve uygulamada büyük önem taşıyan, kendine özgü araçlar şeklinde kabul edilmelidir. Karşılıklı anlaşma usulü ise, vergi uyuşmazlıklarının çözülmesi amacının yanında aynı zamanda taraf devletler arasında uygulama yeknesaklığını sağlama ve nitelendirme sorunları ve anlaşmanın yorum ve uygulamasından doğan uyuşmazlıkların giderilmesi konularında önemli bir araçtır. Model anlaşmalarda belirli aralıklar ile yapılan değişikliklerde, karşılıklı anlaşma usulünün geliştirilmesi için tamamlayıcı olarak tahkim usulü de öngörülmüş, OECD ve G20 ülkeleri tarafından 2015 yılı içerisinde son şekli verilen BEPS Eylem Planlarında da karşılıklı anlaşma usulünün etkinleştirilmesi için bir kısım hükümlere yer verilmiştir.

Vergi anlaşmalarının uygulanmasına ilişkin Türk Yargı Organlarının kararları incelendiğinde, genel olarak vergi anlaşmaları veya model anlaşma hükümlerine atıf yapılmadığı görülmektedir. Vergi anlaşmalarına açıkça atıf yaparak esastan verilen hükümleri anlaşmalara dayandıran kararlar arasında da genel bir içtihat birliğinin

oluşmadığı görülmektedir. Türk Vergi İdaresinin ise vergi anlaşmalarının uygulanmasına yönelik düzenlemeleri ile konuya yaklaşımı daha net olarak öngörülebilmekle birlikte bu kaynaklar da yeterli sayıda değildir. Bunun yanında, vergi idaresinin özellikle vergi anlaşmalarındaki gelir unsurlarının nitelendirilmesi konusunda iç hukuku daha çok esas alması nedeniyle Anlaşmaların vergi idaresinin uygulamaları yoluyla aşılması söz konusu olabilmektedir.

Türkiye'nin vergi anlaşmalarına yönelik yaklaşımı için Model Anlaşmalara konulan çekincelerin de incelenmesi mümkündür. Türkiye'nin çekince koyduğu model anlaşma hükümleri incelendiğinde genellikle kaynak devletine sınırlı vergilendirme yetkisi bırakan hükümlere ilişkin çekincelerin yer aldığı görülmektedir. Bu durum da özellikle OECD Model Anlaşmasının sermaye ihraç eden devletlerin çıkarlarını koruyan yapısına karşın Türkiye'nin ekonomik ve mali sisteminin bu hükümler karşısında dezavantajlı konumda olmasından kaynaklanmaktadır.

Vergi anlaşmalarının doğru yorumlanması için anlaşmada yer verilen terimlerin doğru anlamlandırılması şarttır. Özellikle, anlaşmaların uygulama alanını belirleyen ve gelir unsurlarının taraf devletlerden birisine tahsisini sağlayan mukimlik, anlaşmanın ticari kazançlara ilişkin maddesinin ve diğer bir kısım maddelerinin uygulamasında önem taşıyan işyeri, doğrudan yabancı yatırımlara ilişkin, vergilendirilmeleri konusu yatırım teşvik politikaları açısından önem taşıyan temettü ve değer artış kazançları gibi terimlerin doğru anlamlandırılması gerekmektedir.

KAYNAKÇA*

AĞARMIŞ, İsmail, "Türkiye'de Dar Yükümlü Kurumların Vergilendirilmesi ve Avrupa Birliği'ne Uyumu", *Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Kamu Hukuku Anabilim Dalı Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi*, Ankara 2006.

AKBAY, Mehmet "Milletlerarası Vergi Anlaşmaları", *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı: 113, Ocak 1991, Sayfa: 4-8.

AKÇAOĞLU, Ertuğrul, "ABD Hukukunda Özün Şekle Üstünlüğü İlkesi", *Ankara Barosu Dergisi*, 2012/2, Sayfa: 171-186.

AKÇAOĞLU, Ertuğrul, "International Taxation of Electronic Commerce: A Focus on the Permanent Establishment Concept", *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, Yıl: 2002, Cilt: 51, Sayı: 1, Sayfa: 117-157.

AKÇAOĞLU, Ertuğrul, "Türk Vergi Hukukunda ve Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmalarında Gayrimaddi Hak Bedelinin Tespiti", *Yaklaşım Dergisi*, Sayı: 223, Temmuz 2011, Sayfa: 284-291.

AKÇAOĞLU, Ertuğrul, *Ulusal ve Uluslararası Perspektiften Elektronik Ticaretin Vergilendirilmesi*, Mali Akademi Yayınları, Ankara 2012.

AKÇAOĞLU, Ertuğrul, "Vergi Anlaşmalarında İşyeri Kavramının Dönüşümü", *Vergi Hukukuna Genç Yaklaşımlar*, Koç Üniversitesi Hukuk Fakültesi Hukuka Genç Yaklaşımlar Konferans Serisi No: 2 Vergi Hukuku, On İki Levha Yayınları, İstanbul 2013, Sayfa: 289-355.

AKİPEK, Ö.İ., *Devletler Hukuku*, 3. Baskı, Cilt I, Ankara 1969-1970.

AKKARANFİL, Elif, AS, Mine, "Almanya Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmasına İlişkin Özellikli Konular", *Vergide Gündem Dergisi*, Uluslararası Vergilendirme Özel Sayısı, Temmuz 2013, Sayfa: 8-10.

AKKAYA, Mustafa, "Vergi Borcunu Etkileme Çabalarının Anayasal Vergilendirme İlkeleri Karşısındaki Konumu", *Vergiden Kaçınmanın Önlenmesi: Ulusal ve Uluslararası Vergi Hukukunda Alınan Önlemler*, Uluslararası Vergi Hukuku Konferansları Serisi - 2, Editör: Billur Yaltı, Beta Basım Yayın Dağıtım, İstanbul 2014, Sayfa: 25-43.

AKKAYA, Mustafa, *Vergi Hukukunda Ekonomik Yaklaşım*, Turhan Kitabevi, Ankara 2002.

AKKAYA, Mustafa, BAYAR, İbrahim Nihat, CANYAŞ, Oytun, "Vergi Hukukunda 'Emsallere Uygunluk' ve 'Gerçeklik' İlkesi (Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 13'üncü Maddesi Bağlamında Bir İrdeleme)", *Vergi Sorunları Dergisi*, Sayı: 276, Eylül 2011, Sayfa: 18-30.

AKKÖY, İhsan, "Yurtdışındaki İştiraklerinden Kar Pay Elde Eden Türk Şirketlerinin Vergi Anlaşmaları Açısından Vergilendirme Durumu ve Bunların Hissedarlarının Türk Mevzuatı Açısından Vergilendirilmesi", *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı: 200, Nisan 1998, Sayfa: 30-34.

*Kaynakçada eserler yazarların soyadlarının alfabetik sırasına göre listelenmiş olup, aynı yazarın birden fazla eserinin olması halinde eserlerin başlıklarının alfabetik sıralaması esas alınmıştır.

AKMAN, İnci Solak, "Vergi Güvenlik Önlemlerinin Teorik Çerçevesi", *Prof. Dr. Mualla Öncel'e Armağan*, Cilt: II, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayını, Ankara Üniversitesi Yayınları No. 243, Ankara 2009, s. 1149-1168.

AKTAŞ, Sururi, "Pozitif Hukukta Boşluk Kavramı", *Erzincan Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, Haziran 2010, Cilt: 14, Sayı:1-2, Sayfa: 1-27.

ALKAEMA, Evert A., "Constitutional Law", *Introduction to Dutch Law*, 4th Edition, Kluwer Law International, Alphen aan den Rijn 2007, Sayfa: 301-342.

ARIKAN, Zeynep, *Türk Vergi Hukukunda Mali İkametgâh*, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara 2007.

ARİSTOTELES, *Yorum Üzerine*, Çeviren: Saffet Babür, İmge Kitabevi, Ankara 2002.

ASLAN, Gündüz, *Milletlerarası Hukuk Temel Belgeler - Örnek Kararlar*, Beta Yayınevi, İstanbul 2009.

ATEŞ, Leyla, "Alternatif Uyuşmazlık Çözüm Yolu Olarak Peşin Fiyatlandırma Anlaşmaları: Türkiye Deneyimi", *Vergi Uyuşmazlıklarının Çözümü: Barışçıl Mekanizmalar*, Uluslararası Vergi Hukuku Konferansları Serisi - 3, Editör: Billur Yaltı, Beta Basım Yayın Dağıtım, İstanbul 2015, Sayfa: 283-295.

ATEŞ, Leyla, "Vergi Anlaşmalarının Yorumunda OECD Şerhlerinin Rolü", *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı: 332, Nisan 2009, Sayfa: 171-178.

ATEŞLİ, Erkan, "Yürürlükteki Vergi Mevzuatı ve Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları Çerçevesinde Mukimlik ve Çifte Mukimlik", *Vergi Sorunları Dergisi*, Sayı: 140, Mayıs 2000, Sayfa: 64-81.

AVCI, Yakup, "Gerçek Kişilerin Yurt Dışında Elde Ettiği Gelirden o Ülkede Kesilen Vergilerin Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması Kapsamında İadesi Mümkün mü?", *E-Yaklaşım Dergisi*, Sayı: 53, Aralık 2007, Sayfa: 556-573.

AYBAY, Aydın, AYBAY, Rona, *Hukuka Giriş*, İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayınları, İstanbul 2008.

AYBAY, Rona, *Kamusal Uluslararası Hukuk*, Seçkin Yayıncılık, Ankara 2011.

AYBAY, Rona, "Uluslararası Antlaşmaların Türk Hukukundaki Yeri", *Türkiye Barolar Birliği Dergisi*, Sayı: 70, 2007, Sayfa: 187-213.

BAĞDINLI, İ. Halil, "Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması Çerçevesinde Serbest Meslek Kazançlarının Vergilendirilmesi ve Karşılaşılan Sorunlar", *Vergi Sorunları Dergisi*, Sayı: 113, Şubat 1998, Sayfa: 65-71.

BAHAR, Cevdet Okan, *Çifte Vergilendirmeyi Önleme ve Vergi Kaçakçılığına Engel Olma Anlaşmaları ve Yabancıların Türkiye'de Vergilendirilmeleri*, Yaklaşım Yayınları, Ankara 2008.

BAKER, Philip, *Double Taxation Conventions A Manual on the OECD Model Tax Convention on Income and on Capital*, Sweet&Maxwell, Londra 2001.

BALLINA, Rodrigo Gomez, "The Relevance of the Commentaries to the OECD MC for the Interpretation of Bilateral Tax Treaties", *Fundamental Issues and Practical Problems in Tax Treaty Interpretation*, Series on International Tax Law

Univ.-Prof. Dr. Michael Lang (Editor), Editors: Michael Schilcher, Patrick Weninger, Linde, Viyana 2008, Sayfa: 91-115.

BAMMENS, Niels, DE BROE, Luc, "Treaty Shopping and Avoidance of Abuse", *Tax Treaties: Building Bridges between Law and Economics*, Editors: Michael Lang, Pasquale Pistone, Josef Schuch, Claus Staringer, Alfred Storck, Martin Zagler, IBFD, Amsterdam 2010, Sayfa: 52-73.

BAŞAK, Levent, "Almanya Anlaşmasına Göre Fazladan Ödenen Vergilerin İadesinde Hukuki Prosedür", *Vergi Sorunları Dergisi*, Sayı: 291, Aralık 2012, Sayfa: 106-116.

BAŞAK, Levent, "Almanya Anlaşmasına Göre Yabancı Kurumlarca 2012 Hesap Döneminde Hisse Senetlerinden Elde Edilen Temettü Gelirlerinde Vergilendirme Esasları", *Vergi Sorunları Dergisi*, Sayı: 298, Temmuz 2013, Sayfa: 18-26.

BAŞAK, Levent, "Çifte veya Mükerrer Vergileme Kavramlarının Analizi ve Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmalarının Uygulanacağı Kişiler", *E-Yaklaşım*, Sayı: 21, Nisan 2005, Sayfa: 394-404.

BAŞAK, Levent, "Türkiye'nin İmzalamış Olduğu Çifte Vergilendirme Anlaşmalarının Yürürlüğe Girme Prosedürü", *Vergi Sorunları Dergisi*, Sayı: 201, Haziran 2005, Sayfa: 79-91.

BAŞAK, Levent, "Vergi Anlaşmalarına Göre Gayrimenkul Sermaye İratlarının Vergilendirilmesinde Mükelleflerin Dikkat Etmeleri Gereken Hususlar", *Vergi Sorunları Dergisi*, Sayı: 269, Şubat 2011, Sayfa: 37-47.

BAŞAK, Levent, "Vergi Anlaşmalarında Kullanılan "Gerçek Lehdar" "Beneficial Owner (Ownership)" Teriminin Analizi ve Vergi İncelemelerinde Dikkat Edilmesi Gereken Hususlar", *Vergi Sorunları Dergisi*, Sayı: 301, Ekim 2013, Sayfa: 43-51.

BAŞAK, Levent, "Vergi Anlaşmalarının Yürürlükten Kalkması ve Bu Durumun Muhtemel Etkileri", *Vergi Sorunları Dergisi*, Sayı: 262, Temmuz 2010, Sayfa: 69-72.

BAŞER, Arif, "Dar Mükellef Kurumlarda Ana Merkez Giderlerinin KVK ve Vergi Anlaşmaları Karşısındaki Durumu", *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı: 194, Ekim 1997, Sayfa: 36-40.

BATUN, Mehmet, "Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmalarının Alışverişi (Treaty Shopping) ve Hukuki Meşruiyet Sorunu", *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı: 383, Temmuz 2013, Sayfa: 51-61.

BATUN, Mehmet, "Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmalarının Yorumlanması", *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı: 397, Eylül 2014, Sayfa: 41-52.

BAUMAN, Zygmunt, *Yasa Koyucular İle Yorumcular*, Çeviren: Kemal Atakay, Metis Yayınları, İstanbul 1996.

BAYAR, İbrahim Nihat, *Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları ve Mahsup Sistemi Türkiye-İngiltere Anlaşması*, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara 2006.

BAYRAK, Serbüent, "Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması Kapsamında Kurumların Serbest Meslek Kazançlarının Vergilendirilmesi", *E-Yaklaşım*, Sayı: 11, Haziran 2004, Sayfa: 459-468.

BAYRAK, Serbüent, "Vergi Anlaşmaları Çerçevesinde Gayrimenkullerden Sağlanan Gelirlerin Vergilendirilmesi", *Vergi Sorunları Dergisi*, Sayı: 189, Haziran 2004, Sayfa: 46-54.

BECERRA, Juan Angel, *Interpretation and Application of Tax Treaties in North America*, IBFD, Amsterdam 2007.

BELAMARIK, Antun, "Specialities in Interpretation of Tax Treaties", *Fundamental Issues and Practical Problems in Tax Treaty Interpretation*, Series on International Tax Law Univ.-Prof. Dr. Michael Lang (Editor), Editors: Michael Schilcher, Patrick Weninger, Linde, Viyana 2008, Sayfa: 67-89.

BERBER, Ege, "Gerçek Kişiler Açısından Vergi Anlaşmalarında Mali İkametgah", *Vergi Hukukuna Genç Yaklaşımlar*, Koç Üniversitesi Hukuk Fakültesi Hukuka Genç Yaklaşımlar Konferans Serisi No: 2 Vergi Hukuku, On İki Levha Yayınları, İstanbul 2013, Sayfa: 357-377.

BİÇER, Ramazan, ERGİNAY, Mehmet "OECD Matrahın Aşındırılması ve Karın Aktarılması Eylem Planı ve Türkiye'ye Etkileri", *Vergi Sorunları Dergisi*, Sayı: 326, Kasım 2015, Sayfa: 54-68.

BİLİCİ, Nurettin, *Vergi Hukuku*, Güncelleştirilmiş 31. Bası, Seçkin Yayıncılık, Ankara 2013.

BİRSENOĞUL, Hakan, *Vergi Hukukunda Yorum*, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Kamu Hukuku Anabilim Dalı, Yayınlanmamış Doktora Tezi, İstanbul 2001.

BİRSENOĞUL, Hakan, "Vergi Hukukunda Yorumun Hukuksal Dayanağı", *Mali Pusula Dergisi*, Yıl: 2, Sayı: 23, Kasım 2006, Sayfa: 112-122.

BİYAN, Özgür, "Vergi Anlaşmaları Bağlamında Serbest Meslek Kazançları, *E-Yaklaşım*, Sayı: 30, Ocak 2006, Sayfa: 554-571.

BİYAN, Özgür, "Vergi Anlaşmaları Çerçevesinde Taşımacılık Faaliyetleri", *E-Yaklaşım*, Sayı: 26, Eylül 2005, Sayfa: 529-548.

BLOKKER, Niels, "Skating on Thin Ice? On the Law of International Organizations and the Legal Nature of the Commentaries on the OECD Model Tax Convention", *The Legal Status of the OECD Commentaries*, S. Douma, F. Engelen, (Editors), IBFD, Amsterdam 2008, Sayfa: 13-27.

BRUNS, Gerald L., "İnsan Bilimlerinde Dilin Zayıflığı Üzerine", *Retorik Hermeneutik ve Sosyal Bilimler İnsan Bilimlerinde Retoriğe Dönüş*, Derleme ve Tercüme: Hüsamettin Arslan, Paradigma Yayınları, İstanbul 2002.

BULUT, Serdar "Vergide Ülke Sınırlarını Aşmak: FATCA ve BEPS", *Vergi Sorunları Dergisi*, Sayı: 326, Kasım 2015, Sayfa: 31-43.

CANDAN, Turgut, *Türk Vergi Hukukunda Yorum ve İspat Paneli Değerlendirme Raporu 24 Kasım 2010*, Türk Sanayicileri ve İşadamları Derneği Vergi Çalışma Grubu Toplantılar Serisi - II, Aralık 2011.

CANGİR, Niyazi, "Türkiye'nin Taraf Olduğu Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları: Sayısal Bir Değerlendirme", *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı: 203, Sayfa: 29-43.

CANYAŞ, Oytun, "İdari Yargılama Usulü Kanunu ve Vergi Usul Kanunu Arasındaki Çatışmaların Klasik Yöntemle Çözümü", *Türkiye Barolar Birliği Dergisi*, Yıl: 26, Sayı: 110, 2014, Sayfa: 189-218.

CANYAŞ, Oytun, *Vergi Normlarında İdarenin Takdir Yetkisinin Saptanması*, Mali Akademi Yayınları Akademi Serisi, Yayın No: 2, Ankara 2012.

CANYAŞ, Oytun, "Vergi Yargılaması Hukukunda Norm Çatışması", *Hacettepe Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, Cilt: 3, Sayı: 2, 2013, Sayfa: 127-151.

CENKERİ, Elif, "Hukuk Doktrininde Uluslararası Vergi Anlaşmalarının Konumu", *Süleyman Demirel Üniversitesi Fen Edebiyat Fakültesi Sosyal Bilimler Dergisi*, Sayı 24, Aralık 2011, Sayfa: 167-174.

COŞKUN, Okan, "Yurt Dışında Ödenen Ancak Mahsup Edilemeyen Kurumlar Vergisi ve Benzeri Vergiler Kurum Kazancının Tespitinde Gider Olarak Dikkate Alınamaz", *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı: 360, Ağustos 2011, Sayfa: 138-142.

ÇAĞAN, Nami, "Demokratik Sosyal Hukuk Devletinde Vergilendirme", *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, Yıl: 1980, Cilt: 37, Sayı: 1-4, Sayfa 141.

ÇAĞAN, Nami, *Vergilendirme Yetkisi*, Kazancı Hukuk Yayınları, İstanbul 1982.

ÇAMLICA, Mustafa, "ABD-Türkiye Vergi Anlaşması Üzerine Bir Yorum", *Yaklaşım Dergisi*, Sayı: 61, Ocak 1998, Sayfa: 89-91.

ÇAMLICA, Mustafa, "Hollanda Türkiye Vergi Anlaşması Çerçevesinde Şube Kazançlarının Vergilendirilmesi", *Yaklaşım Dergisi*, Sayı: 82, Ekim 1999, Sayfa: 153-162.

ÇAMLICA, Mustafa, "Uluslararası Vergiden Kaçınma, Vergi Kaçakçılığı ve Vergi Anlaşmalarının İstismarı", *Vergi Sorunları Dergisi*, Sayı: 93, Haziran 1996, Sayfa: 91-97.

ÇEÇEN, Anıl, *Adalet Kavramı*, May Yayınları, İstanbul 1981.

ÇELİK, Emrah, "İşyeri Kavramının Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları Çerçevesinde Değerlendirilmesi", *E-Yaklaşım Dergisi*, Sayı: 233, Mayıs 2012, Sayfa: 608-612.

ÇELİKKAYA, Ali, BİŞGİN, Aytül, "Uluslararası Alanda Vergi İdareleri Arasında Bilgi Değişimi: Türkiye'nin Taraf Olduğu Anlaşmalar Açısından Konunun Değerlendirilmesi", *Maliye Dergisi*, Sayı: 163, Temmuz-Aralık 2012, Sayfa: 76-94.

ÇOKYİĞİT, Yusuf, "Vergi Hukukunda Yorum", *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı: 278, Ekim 2004, Sayfa: 129-134.

DA SILVA, Bruno Aniceto, "The Tie-Breaker Rule (Art. 4 of the OECD MC): Relevance of Domestic Law or Autonomous Interpretation?", *Fundamental Issues and Practical Problems in Tax Treaty Interpretation*, Series on International Tax Law Univ.-Prof. Dr. Michael Lang (Editor), Editors: Michael Schilcher, Patrick Weninger, Linde, Viyana 2008, Sayfa: 329-350.

DAURER, Veronika, KREVER, Richard, "Choosing Between the UN and OECD Tax Policy Models: An African Case Study", *EUI Working Papers*, RSCAS 2012/60, Robert Schuman Centre for Advanced Studies, Fiesole 2012.

DAYINLARLI, Kemal, *Türkiye Cumhuriyeti Hükümeti ile Amerika Birleşik Devletleri Hükümeti Arasında Gelir Üzerinden Alınan Vergilerde Çifte Vergilendirmeyi Önleme ve Vergi Kaçakçılığına Engel Olma Anlaşması*, Dayınlarlı Hukuk Yayınları, Ankara 2000.

DE BONT, Guido J.M.E., "Tax Treaty Interpretation in the Netherlands", *Tax Treaty Interpretation*, Editor: Michael Lang, EUCOTAX Series on European Taxation, Volume 3, Kluwer Law International, Lahey 2001, Sayfa: 241-260.

DE BROE, Luc, *International Tax Planning and Prevention of Abuse, A Study under Domestic Tax Law, Tax Treaties and EC Law in Relation to Conduit and Base Companies*, Volume 14, Doctoral Series - Academic Council, IBFD, Amsterdam 2008.

DE SOUSA, Pedro Ribeiro, "Tax Treaty Override", *Fundamental Issues and Practical Problems in Tax Treaty Interpretation*, Series on International Tax Law Univ.-Prof. Dr. Michael Lang (Editor), Editors: Michael Schilcher, Patrick Weninger, Linde, Viyana 2008, Sayfa: 241-266.

DEMİR, Alper Cihad, "OECD Yorumlarının (Commentaries) Hukuki Niteliği", *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı: 369, Mayıs 2012, Sayfa: 117-122.

DEMİR, Baran, "Türkiye-Japonya Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması", *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı: 161, Ocak 1995, Sayfa: 18-29.

DEMİR, Hüseyin, "Temettü ve Faiz Gelirlerinin Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları Kapsamında Vergilendirilmesi", *Yaklaşım Dergisi*, Sayı: 121, Ocak 2003, Sayfa: 173-178.

DEMİRCİ, Abdülkadir, "Örtülü Sermaye ve Vergi Anlaşmalarının 11'inci (Faiz) Maddesi", *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı: 409, Eylül 2015, Sayfa: 160-165.

DEMİRCİ, Abdülkadir, "Şirket Çalışan ve Yöneticilerine Verilen Pay Senedi Opsiyonlarından Bunların Sağladığı Menfaatin Vergi Anlaşmaları Kapsamında Değerlendirilmesi", *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı: 382, Haziran 2013, Sayfa: 62-80.

DOĞRUSÖZ, Bumin, *Türk Vergi Hukukunda Yorum ve İspat Paneli Değerlendirme Raporu 24 Kasım 2010*, Türk Sanayicileri ve İşadamları Derneği Vergi Çalışma Grubu Toplantılar Serisi - II, Aralık 2011.

DONALDSON, J. Bruce, "When Substance-over-Form Argument is Available to the Taxpayer", *Marquette Law Review*, Volume 48, Issue 1, Summer 1964, Sayfa: 41-52.

DUFF, David G., "Responses to Treaty Shopping: A Comparative Evaluation", *Tax Treaties: Building Bridges between Law and Economics*, Editors: Michael Lang, Pasquale Pistone, Josef Schuch, Claus Staringer, Alfred Storck, Martin Zagler, IBFD, Amsterdam 2010, Sayfa: 75-102.

DURAK, Adem, "GVK Md. 94/6-B Uyarınca Yapılacak Tevkifatın, Kurumların Vergiden Muaf Ortakları ve Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları Karşısındaki Durumu", *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı: 186, Şubat 1997, Sayfa: 90-96.

DUTTA, Sonika, "The Interpretation of Treaty Law under Special Consideration of the Vienna Convention on the Law of Treaties", *Fundamental Issues and Practical Problems in Tax Treaty Interpretation*, Series on International Tax Law Univ.-Prof.

Dr. Michael Lang (Editor), Editors: Michael Schilcher, Patrick Weninger, Linde, Viyana 2008, Sayfa: 19-43.

EC, "Convention 90/436/EEC on the Elimination of Double Taxation in Connection with the Adjustment of Profits of Associated Enterprises", *Journal of the European Communities*, L 225, 20.08.1990.

ECO, Umberto, *Yorum ve Aşırı Yorum*, Çeviren: Kemal Atakay, Can Yayınları, İstanbul 2003.

EDİS, Seyfullah, "Hukukun Uygulanmasında Yargıca Tanınmış Takdir Yetkisi", *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, Yıl: 1973, Cilt: 30, Sayı: 1-4, Sayfa: 169-196.

ELELE, Onur, "Uluslararası Vergi Anlaşmalarından Yararlanacak Kişilerin Belirlenmesinde Mukimlik Sorunu ve Mukimlik Belgesi", *Yaklaşım Dergisi*, Sayı: 181, Ocak 2008, Sayfa: 97-101.

ENGELN, Franciscus Antonius, *Interpretation of Tax Treaties under International Law, A Study of Articles 31, 32 and 33 of the Vienna Convention on the Law of Treaties and Their Application to Tax Treaties*, Doctoral Series - Academic Council, Volume 7, IBFD, Amsterdam 2004.

ERDEM, Tahir, "Fatca'da Önemli Bir Adım: Genişletilmiş Bilgi Değişimi Yoluyla Uluslararası Vergi Uyumunun Artırılması Anlaşması İmzalandı", *Yaklaşım Dergisi*, Sayı: 273, Eylül 2015, Sayfa: 12-20.

ERDEM, Tahir, "Mukimlik Kavramı", *Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi*, Sayı: 134, Şubat 2015, Sayfa: 79-90.

ERDEM, Tahir, "Serbest Meslek Kazançları Üzerinden Kesilen Vergilerin Türkiye-Almanya Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmasına İstinaden İadesinde Usul ve Esaslar", *Vergi Sorunları Dergisi*, Sayı: 325, Ekim 2015, Sayfa: 28-34.

ERDEM, Tahir, "Yurt Dışından Temin Edilen Serbest Meslek Hizmetlerinin Vergilendirilmesinde Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmalarının Etkisi", *Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi*, Sayı: 140, Ağustos 2015, Sayfa: 17-28.

ERDOĞMUŞ, Belgin, *Hukukta Latince Teknik Terimler - Özlü Sözler*, İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayınları, İstanbul 2004.

ERGÜL, Ozan, ""Usulüne Göre Yürürlüğe Konulmuş Milletlerarası Andlaşmalar Kanun Hükmündedir"", *Yıldırım Uler Armağanı*, Yakın Doğu Üniversitesi Yayınları, 2014, Sayfa: 65-86.

EROL, Can, "Uluslararası Vergi Anlaşmalarına Göre Telif ve Patent Haklarının Vergilendirilmesi", *Yaklaşım Dergisi*, Sayı: 72, Aralık 1998, Sayfa: 113-118.

FAHRAN, Ferhat, "Almanya İle Yeni Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmasına Göre, Diğer Akit Devletin Mukim Şirketine Ödenen Temettülere İlişkin Vergi İadesi", *Yaklaşım Dergisi*, Sayı: 251, Kasım 2013, Sayfa: 81-84.

FELDMAN, Robin Cooper, "Law's Misguided Love Affair With Science", *10 Minnesota Journal of Law*, 2009;10(1), Sayfa: 95-116.

FERHATOĞLU, Emrah, "Almanya-Türkiye Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması'nda Bağlama Kuralları", *Maliye Dergisi*, Sayı: 161, Temmuz-Aralık 2011, Sayfa: 105-117.

FERHATOĞLU, Emrah, "BEPS Projesinin Vergi Anlaşmaları Hukukunda Hibrit Finansal Araç Sorununa Etkisi", *Vergi Sorunları Dergisi*, Sayı: 326, Kasım 2015, Sayfa: 17-30.

FERHATOĞLU, Emrah, "Uluslararası Vergi Uyuşmazlıklarının Giderilmesi: Avrupa Birliği Tahkim Anlaşması", *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, Cilt: 57, Sayı: 4, 2008, Sayfa: 191-218.

FERHATOĞLU, Emrah, "Vergi Anlaşmaları Hukukunda Uyuşmazlıkların Çözülmesi", *Vergi Sorunları Dergisi*, Sayı: 301, Ekim 2013, Sayfa: 52-64.

FINNERTY, Chris, MERKS, Paulus, PETRICCIONE, Mario, RUSSO, Raffaele, *Fundamentals of International Tax Planning*, Editor: Raffaele Russo, IBFD, Amsterdam 2007.

FREDDO, Elisa, "The Relevance of Art. 23 A/B (1) OECD MC in the Case of Qualification Problems", *Fundamental Issues and Practical Problems in Tax Treaty Interpretation*, Series on International Tax Law Univ.-Prof. Dr. Michael Lang (Editor), Editors: Michael Schilcher, Patrick Weninger, Linde, Viyana 2008, Sayfa: 413-438.

FRIEDRICH, Carl J., *Sınırlı Devlet*, Çeviren: Mehmet Turhan, Gündoğan Yayınları, Ankara 1999.

FURTUN, İdris Hakan, *Vergi Hukukunda Mahkemelerin Hukuk Yaratma-Kanun Boşluğu Doldurma Yetkileri*, Yetkin Yayınları, Ankara 2009.

GADAMER, Hans - Georg, *Hakikat ve Yöntem*, Çevirenler: Hüsamettin Arslan-İsmail Yavuzcan, Birinci Cilt, Paradigma Yayıncılık, İstanbul 2008.

GADAMER, Hans-Georg, *Hakikat ve Yöntem*, Çevirenler: Hüsamettin Arslan-İsmail Yavuzcan, İkinci Cilt, Paradigma Yayıncılık, İstanbul 2008.

GAJA, Giorgio, "The Perspective of International Law", *Multilingual Texts and Interpretation of Tax Treaties and EC Tax Law*, Editor: Guglielmo Maisto, EC and International Tax Law Series, Volume 1, IBFD, Amsterdam 2005, Sayfa: 91-101.

GİB, "1 Seri No'lu Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları Genel Tebliği", (http://www.gib.gov.tr/fileadmin/mevzuatek/uluslararasi_mevzuat/GENTEB_1_CV.htm - Erişim Tarihi: 15.09.2015).

GİB, "2 Seri No'lu Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları Genel Tebliği", (http://gib.gov.tr/uluslararasi_mevzuat - Erişim Tarihi: 08.12.2015).

GİB, "3 Seri No'lu Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları Genel Tebliği", (http://gib.gov.tr/uluslararasi_mevzuat - Erişim Tarihi: 08.12.2015).

GİB, "2 Seri No'lu Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları Sirküleri", (http://gib.gov.tr/uluslararasi_mevzuat - Erişim Tarihi: 08.12.2015).

GİB, "3 Seri No'lu Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları Sirküleri", (http://gib.gov.tr/uluslararasi_mevzuat - Erişim Tarihi: 08.12.2015).

GİB, *Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmalarında Yer Alan Karşılıklı Usulüne İlişkin Rehber*, GİB Avrupa Birliği ve Dış İlişkiler Daire Başkanlığı, Yayın No: 94, Ağustos 2009.

GÖĞER, Erdoğan, *Hukuk Başlangıcı Dersleri*, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları No: 438, Ankara 1979.

GÖKER, Cenker, "Dış Ticaret İşlemlerine Konulan Ek Mali Yükümlülüklerde Öngörülebilirlik İlkesi Üzerine Bir Deneme", *Ankara Barosu Dergisi*, 2013/1, Sayfa: 113-124.

GÖKER, Cenker, "Yeni Anayasa Yapım Çalışmaları Kapsamında Vergilendirme Yetkisinin Düzenlenişi Üzerine", *Vergi Sorunları Dergisi*, Sayı: 292, Ocak 2013, Sayfa: 116-125.

GÖKER, Cenker, *Yönlendirici Vergilendirme*, Turhan Kitabevi, Ankara 2011.

GÖKMEN, Necdet, "Dar Mükelleflere Ödenen Serbest Meslek Kazançlarından Yapılacak Vergi Tevkifatının Bazı Vergi Anlaşmalarında Öngörülen 183 Gün Kuralı Karşısındaki Durumu, Sorunlar ve Çözüm Önerileri", *Yaklaşım Dergisi*, Sayı: 51, Mart 1997, Sayfa: 44-52.

GÖZLER, Kemal, "Yorum İlkeleri", *Kamu Hukukçuları Platformu Anayasa Hukukunda Yorum ve Norm Somutlaşması*, Türkiye Barolar Birliği Yayınları: 236, Ankara 2013, Sayfa: 15-119.

GUTMANN, Daniel, "Vergiden Kaçınmanın Tanımlanması", Çeviren: Selçuk Özgenç, *Vergiden Kaçınmanın Önlenmesi: Ulusal ve Uluslararası Vergi Hukukunda Alınan Önlemler*, Uluslararası Vergi Hukuku Konferansları Serisi - 2, Editör: Billur Yaltı, Beta Basım Yayın Dağıtım, İstanbul 2014, Sayfa: 1-12.

GÜNAY, Kerem, "Belirli Telekomünikasyon Ödemelerinde OECD Model Vergi Anlaşması Yorum Şerhinde Yer Alan Düzenlemeler", *Vergi Sorunları Dergisi*, Sayı: 289, Ekim 2012, Sayfa: 189-191.

GÜNAY, Özge, "OECD Yaklaşımı Çerçevesinde Vergi Kaçırma ve Vergiden Kaçınma", *Vergi Dünyası Dergisi*, Ağustos 2007, Sayı: 312, Sayfa: 86-91.

GÜNGÖR, A. Feridun, "Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları Kapsamında Temettü Vergilemesi - II", *Yaklaşım Dergisi*, Sayı: 52, Nisan 2007, Sayfa: 51-61.

GÜNGÖR, A. Feridun, "ÇVÖ Anlaşmaları Kapsamında Uluslararası Taşımacılık Kazançlarının Vergilendirilmesi - I", *Yaklaşım Dergisi*, Sayı: 54, Haziran 1997, Sayfa: 46-52.

GÜNGÖR, A. Feridun, "Menkul Kıymetlerin, Ortaklık Haklarının ve Hisselerinin Elden Çıkarılmasından Sağlanan Değer Artış Kazançlarının Vergi Anlaşmaları Kapsamında Vergilendirilmesi", *Yaklaşım Dergisi*, Sayı: 50, Şubat 1997, Sayfa: 49-57.

GÜNGÖR, A. Feridun, "Vergi Anlaşmaları Hukuku Nasıl Gelişir?", (http://www.vergidegundem.com/tr_TR/blog?blogid=231035 Erişim Tarihi 08.06.2015).

GÜR, Mehmet Fatih, "Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları Kapsamında Ücretler Müessesesi", *Yaklaşım Dergisi*, Sayı: 247, Temmuz 2013, Sayfa: 48-54.

GÜRİZ, Adnan, *Hukuk Başlangıcı*, Siyasal Kitabevi, Ankara 2006.

GÜRSOY, Hakan, "OECD Model Vergi Anlaşmasının 26'ncı Maddesi ile Vergi Konularındaki İdari Yardım Sözleşmesinin Bilgi Değişimi Maddelerinin Karşılaştırılması", *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı: 377, Ocak 2013, Sayfa: 47-53.

GÜZEL, Bayram, "Uluslararası Vergi Anlaşmaları Kapsamında Temettülerin Vergilendirilmesi - I", *Vergi Sorunları Dergisi*, Sayı: 107, Ağustos 1997, Sayfa: 115-121.

HAK, İbrahim, "Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmalarına Göre Serbest Meslek Kazançlarının Vergilendirilmesinde 183 Gün Kuralı", *Vergi Sorunları Dergisi*, Sayı: 325, Ekim 2015, Sayfa: 42-49.

HAYEK, Friedrich A., *Hukuk Yasama ve Özgürlük, I. Kitap: Kurallar ve Düzen*, Çevirenler: Atilla Yayla-Mustafa Erdoğan-Mehmet Öz, Türkiye İş Bankası Kültür Yayınları, İstanbul 2007.

HEKMAN, Susan, *Bilgi Sosyolojisi ve Hermeneutik - Mannheim, Gadamer, Foucault ve Derrida*, Çevirenler: Hüsametdin Arslan-Bekir Balkız, Paradigma Yayınları, İstanbul 1999.

HOLMES, Kevin, *International Tax Policy and Double Tax Treaties, an Introduction to Principles and Application*, IBFD, Amsterdam 2007.

ISENBERGH, Joseph, *International Taxation*, Foundation Press, New York 2000.

İŞİK, Hüseyin, *Çok Uluslu Şirketlerde Örtülü Kazanç ve Örtülü Sermaye - Uluslararası Düzenlemeler ve Uygulamalar ile Türk Vergi Sisteminin Karşılaştırılması ve Öneriler*, T.C. Maliye Bakanlığı Araştırma, Planlama ve Koordinasyon Kurulu Başkanlığı, Yayın No: 2005/370, Ankara 2005.

İŞİK, Hüseyin, "Türkiye İle Rusya Federasyonu Hükümeti Arasında İmzalanan Gelir Üzerinden Alınan Vergilerde Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmasının Dar Yükümlülük Uygulamasına Etkileri", *Yaklaşım Dergisi*, Sayı: 89, Mayıs 2000, Sayfa: 90-96.

İŞİK, Hüseyin, *Uluslararası Vergilendirme*, On İki Levha Yayınları, İstanbul 2014.

İBİŞ, Recep, *Vergi Yargılamasında Re'sen Araştırma*, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara 2013.

İNCE, Eyyüp, "İnsan Hakları Avrupa Mahkemesi ve Anayasa Mahkemesi Kararları Işığında Öngörülebilirlik İlkesi ve Vergilendirme", *Yaklaşım Dergisi*, Sayı: 273, Eylül 2015, Sayfa: 246-254.

JAIN, Ajit Kumar, "Avoidance of Double Non-Taxation as a Guiding Principle for the Interpretation of Tax Treaties", *Fundamental Issues and Practical Problems in Tax Treaty Interpretation*, Series on International Tax Law Univ.-Prof. Dr. Michael Lang (Editor), Editors: Michael Schilcher, Patrick Weninger, Linde, Viyana 2008, Sayfa: 161-185.

JIMENEZ, Adolfo Martin, "Ulusal Hukuktaki Genel Vergiden Kaçınmayla Mücadele Hükümleri ve Vergi Anlaşmaları", Çeviren: Ertuğrul Akçaoğlu, *Vergiden Kaçınmanın Önlenmesi: Ulusal ve Uluslararası Vergi Hukukunda Alınan Önlemler*,

Uluslararası Vergi Hukuku Konferansları Serisi - 2, Editör: Billur Yaltı, Beta Basım Yayın Dağıtım, İstanbul 2014, Sayfa: 399-427.

JONES, John, F. Avery, "Tax Treaties: The Perspective of Common Law Countries", *Courts and Tax Treaty Law*, Editor: Guglielmo Maisto, IBFD Volume 3 EC and International Tax Law Series, Amsterdam 2007, Sayfa: 31-80.

KALAYCIOĞLU, Şerafettin, "Çifte Vergilendirmenin Önlenmesi Anlaşmaları ve Türkiye Uygulaması", (<http://www.muhasibetr.com/makaleler/003/> Erişim Tarihi: 08.06.2015).

KALTENBACHER, Christoph, "Basic Techniques of Interpreting Civil Law and Their Use in Interpreting Tax Treaty Provisions, *Fundamental Issues and Practical Problems in Tax Treaty Interpretation*, Series on International Tax Law Univ.-Prof. Dr. Michael Lang (Editor), Editors: Michael Schilcher, Patrick Weninger, Linde, Viyana 2008, Sayfa: 45-66.

KANETİ, Selim, *Vergi Hukuku*, Filiz Yayınevi, İstanbul 1989.

KANETİ, Selim, "Vergi Hukukunda Yorum ve Nitelendirme", *İktisat ve Maliye*, Cilt: XXII, Sayı: 12, Mart 1986, Sayfa: 465-470.

KARA, Çetin, "Uluslararası Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmalarında Tam Mükellefiyet Kavramı", *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı: 238, Haziran 2001, Sayfa: 166-170.

KARA, Çetin, "Yurtdışında Bulunan Vatandaşlarımızın Türkiye Kaynaklı Elde Ettikleri Gelirlerin Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları Çerçevesinde Vergilendirilmesi Esasları", *Yaklaşım Dergisi*, Sayı: 108, Aralık 2001, Sayfa: 264-267.

KARABATAK, Rüstem, *Hukukun Anlam Bakımından Uygulanması (Yorum ve Nitelendirme)*, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Mali Hukuk Anabilim Dalı, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İstanbul 1996.

KARACABEY, Faruk, *Uygulamalı Hukukta Yöntem ve Araştırma*, Ajans-Türk Matbaacılık Sanayii, Ankara 1976.

KARAGÜLMEZ, Ali, "5170 Sayılı Yasa'yla Anayasa'nın 90. Maddesinde Yapılan Değişikliğe Bir Bakış", *Türkiye Barolar Birliği Dergisi*, Sayı: 54, 2004, Sayfa: 163-177.

KARAKOÇ, Yusuf, *Türk Vergi Hukukunda Yorum ve İspat Paneli Değerlendirme Raporu 24 Kasım 2010*, Türk Sanayicileri ve İşadamları Derneği Vergi Çalışma Grubu Toplantılar Serisi - II, Aralık 2011.

KARAYALÇIN, Yaşar, *Hukukda Öğretim-Kaynaklar-Metod Problem Çözme*, Banka ve Ticaret Hukuku Araştırma Enstitüsü Yayınları, Ankara 1986.

KASAIZI, Abeid, "Interpretation of the Material Scope of Taxes Covered by the OECD MC (Art. 2 OECD MC)", *Fundamental Issues and Practical Problems in Tax Treaty Interpretation*, Series on International Tax Law Univ.-Prof. Dr. Michael Lang (Editor), Editors: Michael Schilcher, Patrick Weninger, Linde, Viyana 2008, Sayfa: 351-369.

KEKLİKÇİ, Hakan, "Yurtdışından Sağlanan Serbest Meslek Hizmetleri ve Yeni Nesil Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları", *Vergi Sorunları Dergisi*, Sayı: 304, Ocak 2014, Sayfa: 136-143.

KILIÇ, Ramazan, "Vergi Anlaşmalarının İdari Yardımlaşma Boyutu ve Vergi Cennetleri İle Mücadelede Önemi", *Vergi Sorunları Dergisi*, Sayı: 270, Mart 2011, Sayfa: 153-168.

KIRBAŞ, Sadık, *Vergi Hukuku*, Siyasal Kitabevi, Ankara 1998.

KIVANÇ, Hakan, "Vergi Hukukunda Yorum", (www.alomaliye.com/2008/hakan_kivanc_vergi_huk_yorum.htm - Erişim Tarihi 11.04.2015).

KİMURA, Konosuke, "The Commentary of the OECD Model Tax Convention as Two-Tiers Soft Law: Rule of Conduct for Tax Authorities and Living Law for Taxpayers", *International Tax Law*, Second Edition, Editor: Andrea Amatucci, Kluwer Law International, Alphen aan den Rijn 2012, Sayfa: 237-259.

KİTİŞ, Begüm, "Vergi İncelemelerinde "Özün Önceliği" Kavramı Ne Zaman Uygulanmalı?", (<http://www.kpmgvergi.com/Blog/Pages/FullBlog.aspx?article=388> - Erişim Tarihi 02.04.2015).

KUÇURADI, İoanna, "Norm Oluşturma ve Norm Koyma Sorunları", *Norm Koyma ve Hüküm Verme*, Ankara Hukuk Toplantıları 17-18 Nisan 2009, Ankara Üniversitesi Yayınları No: 279, Ankara 2009, Sayfa: 13-19.

KUMRULU, Ahmet, "Vergi Hukukunun Bir Kısım Anayasal Temelleri", *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, Cilt: 36, Sayı: 1, 1979, Sayfa: 147-162.

KUNESCH, Monika, "Interpretation Problems Concerning the Multilingualism of Tax Treaties under Special Consideration of Directors' Fees", *Fundamental Issues and Practical Problems in Tax Treaty Interpretation*, Series on International Tax Law Univ.-Prof. Dr. Michael Lang (Editor), Editors: Michael Schilcher, Patrick Weninger, Linde, Viyana 2008, Sayfa: 287-306.

KURDOĞLU, Sedat, "Transfer Fiyatlandırması Uygulamalarının Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmalarına Etkisi", *Vergi Sorunları Dergisi*, Sayı: 284, Mayıs 2012, Sayfa: 43-53.

KÜÇÜK, Muzaffer, "Vergi Hukukunda Yorum", *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı: 205, Eylül 1998, Sayfa: 133-142.

LANG, Michael, *Introduction to the Law of Double Taxation Conventions*, Linde, Viyana 2010.

LENNARD, Michael, "The UN Model Tax Convention as Compared with the OECD Model Tax Convention - Current Points of Difference and Recent Developments", *Asia-Pacific Tax Bulletin*, January/February 2009, Sayfa: 4-11.

LOCKE, John, *İnsanın Anlama Yetisi Üzerine Bir Deneme*, III. ve IV. Kitap, Öteki Yayınevi, Ankara 2000.

LOMBARDO, Marina, "The Mutual Agreement Procedure (Art. 25 OECD MC) - a Tool to Overcome Interpretation Problems", *Fundamental Issues and Practical Problems in Tax Treaty Interpretation*, Series on International Tax Law Univ.-Prof.

Dr. Michael Lang (Editor), Editors: Michael Schilcher, Patrick Weninger, Linde, Viyana 2008, Sayfa: 457-480.

MALHERBE, Jacques, DE BOECK, Ruben, "The Belgian Experience", *Multilingual Texts and Interpretation of Tax Treaties and EC Tax Law*, Editor: Guglielmo Maisto, EC and International Tax Law Series, Volume 1, IBFD, Amsterdam 2005, Sayfa: 3-34.

MARRES, Otto, "Netherlands", *Courts and Tax Treaty Law*, Editor: Guglielmo Maisto, IBFD Volume 3 EC and International Tax Law Series, Amsterdam 2007, Sayfa: 311-332.

MARTIN, Philippe, "Courts and Tax Treaties in Civil Law Countries", *Courts and Tax Treaty Law*, Editor: Guglielmo Maisto, IBFD Volume 3 EC and International Tax Law Series, Amsterdam 2007, Sayfa: 81-98.

MCINTYRE, Michael J., "Legal Structure of Tax Treaties", *Legal Nature and Effect of Tax Treaties*, Int'l Tax, 2010, Sayfa: 1-19.

NAZALI, Ersin, "Karşılıklı Anlaşma Usulünün (KAU) Türk Vergi Hukukunda Uygulanabilirliği", *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı: 383, Temmuz 2013, Sayfa: 48-50.

NAZALI, Ersin, "OECD Model Anlaşmasına Göre Temettü ve Faiz Gelirlerinin Vergilendirilmesi-I", *Yaklaşım Dergisi*, Sayı: 182, Şubat 2008, Sayfa: 76-86.

NAZALI, Ersin, "OECD Model Anlaşmasına Göre Temettü ve Faiz Gelirlerinin Vergilendirilmesi-II", *Yaklaşım Dergisi*, Sayı: 183, Mart 2008, Sayfa: 98-104.

NAZALI, Ersin, "Uluslararası Vergi Anlaşmalarında Royalti (Gayrimaddi Hak) Ödemelerinin Vergilendirilmesi-I", *Yaklaşım Dergisi*, Sayı: 198, Haziran 2009, Sayfa: 77-87.

NAZALI, Ersin, *Uluslararası Vergi Hukuku (Transfer Fiyatlandırması Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları)*, Maliye Hesap Uzmanları Derneği Yayınları, İstanbul 2015.

NAZALI, Ersin, "Vergi Anlaşmalarında Yer Alan Gerçek Sahip (Beneficial Owner) Nedir?", *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı: 380, Nisan 2013, Sayfa: 84-87.

NETEK, Okan, "Korumalı Vergi Mahsubu ve Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmalarımızdaki Yeri", *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı: 411, Kasım 2015, Sayfa: 194-202.

NETEK, Okan, DAĞ, Mehmet, "Uluslararası Vergi Uyuşmazlıklarında Tahkim Mekanizması Olarak Avrupa Birliği Tahkim Anlaşması", *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı: 387, Kasım 2013, Sayfa: 53-59.

NETEK, Okan, DAĞ, Mehmet, "Uluslararası Vergi Uyuşmazlıklarında Tahkim Mekanizması Olarak OECD Vergi Anlaşması", *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı: 386, Ekim 2013, Sayfa: 50-56.

OBERSON, Xavier, HULL, Howard R., *Switzerland in International Tax Law*, Fourt Revised Edition, IBFD, Amsterdam 2011.

OECD, *Explanatory Statement, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project*, 2014 (www.oecd.org/tax/beps-2014-deliverables-explanatory-statement.pdf - Erişim Tarihi: 01.08.2015).

OECD, "Making Dispute Resolution Mechanisms More Effective, Action 14 - 2015 Final Report", *OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project*, OECD Publishing, Paris 2015.

OECD, *Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2014*, OECD Publishing.

OECD, "Mutual Agreement Procedure Statistics for 2013", (<http://www.oecd.org/ctp/dispute/map-statistics-2013.htm> - Erişim Tarihi 03.10.2015).

OECD, *OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations*, July 2010, OECD Publishing.

OECD, "R(8). Tax Treaty Override", *Model Tax Convention on Income and on Capital 2010 (Full Version)*, OECD Publishing.

OECD, "The Application of the OECD Model Tax Convention to Partnerships", *Issues in International Taxation*, No. 6, OECD Publishing, Paris 1999.

OGUTU, Andrew Harun, "The Relevance of Domestic Law of the Source State in the Interpretation of Distributive Rules under Special Consideration of Art. 6 Para. 2 and Art. 10 Para. 3 of the OECD-MC", *Fundamental Issues and Practical Problems in Tax Treaty Interpretation*, Series on International Tax Law Univ.-Prof. Dr. Michael Lang (Editor), Editors: Michael Schilcher, Patrick Weninger, Linde, Viyana 2008, Sayfa: 267-286.

OSGOOD, Russell K., "Interpreting Tax Treaties in Canada, the United States, and the United Kingdom", *Cornell International Law Journal*, Volume 17, Issue 2, Summer 1984, New York 1984, Sayfa: 255-297.

ÖCAL, Erdoğan, "Transfer Fiyatlandırması ve Vergi Anlaşmaları", *Yaklaşım Dergisi*, Sayı: 191, Kasım 2008, Sayfa: 41-48.

ÖCAL, Erdoğan, "Uluslararası Anlaşmalarla Çifte Vergilendirmenin Önlenmesi", *Vergi Sorunları Dergisi*, Sayı: 266, Kasım 2010, Sayfa: 7-13.

ÖCAL, Erdoğan, "Uluslararası Vergi Anlaşmalarında Ayrım Yapılmaması İlkesi", *Vergi Sorunları Dergisi*, Sayı: 264, Eylül 2010, Sayfa: 7-15.

ÖCAL, Erdoğan, "Vergi Anlaşmaları Açısından Dar Mükellef Kurumların Ticari Faaliyetlerinin Vergilendirilmesi", *Vergi Sorunları Dergisi*, Sayı: 248, Mayıs 2009, Sayfa: 9-20.

ÖCAL, Erdoğan, "Vergi Anlaşmaları ve Bağımlı Teşebbüsler Arası Transfer Fiyatlandırması", *Vergi Sorunları Dergisi*, Sayı: 249, Haziran 2009, Sayfa: 15-20.

ÖCAL, Erdoğan, "Vergi Anlaşmaları ve Yerleşik Kişi", *Vergi Sorunları Dergisi*, Sayı: 245, Şubat 2009, Sayfa: 7-16.

ÖNCEL, Mualla, AKKAYA, Mustafa, "Gayrimenkul Sermaye İratlarının Yıllık Beyannamede Toplanması Üzerine Bir Başka Görüş -Vergi Hukukunda GVK md. 86 Örneği Üzerinden Yorum-", *Vergi Sorunları Dergisi*, Sayı: 134, Kasım 1999, Sayfa: 48-54.

ÖNCEL, Mualla, KUMRULU, Ahmet, ÇAĞAN, Nami, *Vergi Hukuku*, Gözden Geçirilmiş, Değişiklikler İşlenmiş 24. Bası, Turhan Kitabevi, Ankara 2015.

ÖNCÜ, Gülay Arslan, "Vergi Hukuku ve Yargılamasında Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesinin Uygulanabilirliği: Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi Kararları Işığında Bir Analiz", *Türkiye Adalet Akademisi Dergisi*, Yıl: 6, Sayı: 20, Ocak 2015, Sayfa: 139-190.

ÖNER, Cihat, "2012 Update to the OECD Model (2010): Exchange of Information for Non-Tax Purposes", *European Taxation*, Volume: 43, Issue: 2/3, 2013, Sayfa: 109-114.

ÖNER, Cihat, "Dar Mükellefiyette Ticari Kazancın Türkiye'de Elde Edilmiş Sayılmadığı Haller Üzerine", *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, Cilt: 62, Sayı: 2, 2014, Sayfa: 365-395.

ÖNER, Cihat, "Legal Nature of Advance Pricing Agreements under Turkish Law: A Comparative Analysis", *Intertax*, Volume: 40, Issue: 8/9, 2012, Sayfa: 503-513.

ÖNER, Cihat, *Uluslararası Alanda Vergi İdareleri Arası Bilgi Değişimi*, Yetkin Yayınları, Ankara 2010.

ÖNER, Cihat, "Uluslararası Alanda Vergi İdareleri Arası Bilgi Değişimi ve Bu Alandaki Güncel Gelişmeler", *Üçüncü Genç Vergi Hukukçuları Konferansı*, Savaş Yayınevi, Ankara 2015, Sayfa 1-17.

ÖNER, Cihat, "Using Exchange of Information in Regard to Assistance in Tax Collection", *European Taxation*, Volume: 51, Number: 4, 2011, Sayfa 123-137.

ÖNER, Cihat, *Vergi Hukukunda İşyeri*, İmaj Yayınevi, Ankara 2016.

ÖZ, N. Semih, "Bilgi Değişimi ve Türkiye Avusturya Vergi Anlaşması", *Vergi Sorunları Dergisi*, Sayı: 253, Ekim 2009, Sayfa: 26-38.

ÖZ, N. Semih, "OECD Anlaşma Modelinin Bilgi Değişim Maddesinde Değişiklikler", *Vergi Sorunları Dergisi*, Sayı: 292, Ocak 2013, Sayfa: 157-165.

ÖZ, Semih, GÖKER, Cenker, "Kontrol Edilen Yabancı Kurum Düzenlemesinin Yurt Dışına Yapılan Ödemeler ve Vergilerin Yasallığı İlkesi Yönünden Değerlendirilmesi", *Vergi Sorunları Dergisi*, Sayı: 293, Şubat 2013, Sayfa: 108-119.

ÖZBALCI, Yılmaz, *Vergi Kanunları ve Gerekçeler*, Vergi Hukuku Külliyyat Serisi, Vergi Kanunları, Ankara 1983.

ÖZBEK, Harun Naci, "Dar Mükellefiyet, Çifte Vergilendirme ve Mukimlik", *Vergi Sorunları Dergisi*, Sayı: 325, Ekim 2015, Sayfa: 22-27.

ÖZKAN, Murat, "Vergi Hukukunda Yorum", *Yaklaşım Dergisi*, Sayı: 139, Temmuz 2004, Sayfa: 138-142.

ÖZLEM, Doğan, *Hermeneutik (Yorumbilgisi) Üzerine Yazılar - Gadamer - Habermas - Misch - Riedel - Bollnow - Japp*, Ark Yayınevi, Ankara 1995.

ÖZLEM, Doğan, *Metinlerle Hermeneutik (Yorumbilgisi) Dersleri*, 1-2, İnkılap Kitabevi, İstanbul 1996.

ÖZMAN, M. Aydoğan, *Milletlerarası Hukukta Çekinceler*, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları; No.: 259, Sevinç Matbaası, Ankara 1970.

PANAYI, Christiana HJI, *Double Taxation, Tax Treaties, Treaty-Shopping and the European Community*, EUCOTAX Series on European Taxation, Vol. 15, Kluwer Law International, Alphen aan Den Rijn 2007.

PAZARCI, Hüseyin, *Uluslararası Hukuk*, Turhan Kitabevi, Ankara 2009.

PISTONE, Pasquale, "Vergi Anlaşmalarında Karşılıklı Anlaşma Usulünden Tahkime: Verginin Tahsil Edilmesi Amacı ile Mükellef Haklarının Korunmasının Uzlaştırılması", *Vergi Uyuşmazlıklarının Çözümü: Barışçıl Mekanizmalar*, Uluslararası Vergi Hukuku Konferansları Serisi - 3, Editör: Billur Yaltı, Beta Basım Yayın Dağıtım, İstanbul 2015, Sayfa: 259-270.

PROVODOVA, Katerina, "The Relevance of the OECD Reports for the Interpretation of Tax Treaties", *Fundamental Issues and Practical Problems in Tax Treaty Interpretation*, Series on International Tax Law Univ.-Prof. Dr. Michael Lang (Editor), Editors: Michael Schilcher, Patrick Weninger, Linde, Viyana 2008, Sayfa: 139-159.

REIMER, Ekkehart, "Tax Treaty Interpretation in Germany", *Tax Treaty Interpretation*, Editor: Michael Lang, EUCOTAX Series on European Taxation, Volume 3, Kluwer Law International, Lahey 2001, Sayfa: 119-152.

ROCHA, Sergio Andre, *Interpretation of Double Taxation Conventions, General Theory and Brazilian Perspective*, Series on International Taxation, Volume 32, Kluwer Law International, Alphen aan den Rijn 2009.

ROHATGI, Roy, *Basic International Taxation Second Edition Volume I: Principles*, Richmond Law&Tax Ltd., Richmond 2005.

RUST, Alexander, "Germany", *Courts and Tax Treaty Law*, Editor: Guglielmo Maisto, IBFD Volume 3 EC and International Tax Law Series, Amsterdam 2007, Sayfa: 257-275.

SABAN, Nihal, *Vergi Hukuku*, Beta Basım Yayın Dağıtım, İstanbul 2015.

SABAN, Nihal, "Vergi Suçlarında Affı Anayasa ile Sorunsallaştırmak", *Anayasa Yargısı Dergisi*, Cilt: 18, 2001, Sayfa: 451-475.

SABAN, Nihal, "Vergi Usul Kanunu 3,B,1'in –neliği", *Vergiden Kaçınmanın Önlenmesi: Ulusal ve Uluslararası Vergi Hukukunda Alınan Önlemler*, Uluslararası Vergi Hukuku Konferansları Serisi - 2, Editör: Billur Yaltı, Beta Basım Yayın Dağıtım, İstanbul 2014, Sayfa: 141-167.

SARAÇOĞLU, Fatih, EJDER, Haydar, "Katma Değer Vergisinde Varış Ülkesinde veya Menşe Ülkesinde Vergilendirme ve İhracat İstisnası", *Dokuz Eylül İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, Cilt: 17, Sayı: 1, 2002, Sayfa: 61-80.

SASSEVILLE, Jacques "Court Decisions and the Commentary to the OECD Model Convention", *Courts and Tax Treaty Law*, Editor: Guglielmo Maisto, IBFD Volume 3 EC and International Tax Law Series, Amsterdam 2007, Sayfa: 189-199.

SASSEVILLE, Jacques, "The OECD Model Convention and Commentaries", *Multilingual Texts and Interpretation of Tax Treaties and EC Tax Law*, Editor: Guglielmo Maisto, EC and International Tax Law Series, Volume 1, IBFD, Amsterdam 2005, Sayfa: 129-134.

SAYGILIOĞLU, Nevzat, *Vergi Hukukunda Yorum*, Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Doktora Tezi, Ankara 1986.

SAYGILIOĞLU, Nevzat, "Türk Vergi Hukukunda Yorum Biçimi", *Vergi Dünyası Dergisi*, Haziran 1987, Sayfa: 8-13.

SCHMITT, Marcus, "The Relevance of Amendments to the OECD Commentary for the Interpretation of Tax Treaties (Static or Dynamic Approach)", *Fundamental Issues and Practical Problems in Tax Treaty Interpretation*, Series on International Tax Law Univ.-Prof. Dr. Michael Lang (Editor), Editors: Michael Schilcher, Patrick Weninger, Linde, Viyana 2008, Sayfa: 117-137.

SEMERCİGİL, Murat, *Türk Vergi Anlaşmaları Yorum ve Açıklamaları*, Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği Yayınları Numara: 10, Ankara 1994.

SERAKİBİ, Onur, "Dar Mükellef Kurumların OECD Model Vergi Anlaşması Kapsamında Türkiye'de İşyeri Oluşturan Faaliyetleri", *E-Yaklaşım Dergisi*, Sayı: 273, Eylül 2015, Sayfa: 386-397.

SERİM, Nilgün, "Türkiye Cumhuriyeti İle Federal Almanya Cumhuriyeti Arasındaki Çifte Vergilendirmenin Önlenmesi Anlaşmasının Değerlendirilmesi, Olası Problemler Ve Öneriler", *Vergi Sorunları Dergisi*, Sayı: 254, Kasım 2009, Sayfa: 161-173.

SUPIOT, Alain, *Homo Juridicus - Hukukun Antropolojik İşlevi Üzerine Bir Deneme*, Çeviren: Bige Açımız Ünal Dost Kitabevi, Ankara 2008.

SUR, Melda, *Uluslararası Hukukun Esasları*, Beta Yayınevi, 9. Baskı, İstanbul 2015.

ŞANVER, Ali, *Türk Vergi Hukukunda Yorum ve İspat Paneli Değerlendirme Raporu 24 Kasım 2010*, Türk Sanayicileri ve İşadamları Derneği Vergi Çalışma Grubu Toplantılar Serisi - II, Aralık 2011.

ŞANVER, Salih, "Vergi Hukukunda Yorum ve Kanıtlama", *İstanbul İktisadi Ticari İlimler Akademisi Siyasal Bilimler Fakültesi Dergisi*, Reşat Kaynar'a Armağan, İstanbul 1986, Sayfa: 183-196.

ŞİMŞEK, Suat, "Vergi Politikaları, Mülkiyet Hakkı ve Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi", *Maliye Dergisi*, Sayı: 159, Temmuz-Aralık 2010, Sayfa: 323-345.

ŞİŞMAN, Bülent, "Vergi Hukukunda Yorum ve Yorumun Ögeleri", *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı: 252, Ağustos 2002, Sayfa: 69-73.

TAŞDÖKEN, Serdar, "Mobil Uygulama Satışlarının Vergilendirilmesi: BEPS Eylem Planı Çerçevesinde Bir Değerlendirme", *Vergi Sorunları Dergisi*, Sayı: 326, Kasım 2015, Sayfa: 44-53.

TAŞKIN, Yasemin, "Vergi Hukukunda Ekonomik Yaklaşım İlkesine Genel Bakış", *Mali Çözüm Dergisi*, Sayı: 109, Ocak-Şubat 2012, Sayfa: 69-76.

TAYLAN, Emin, "Vergi Anlaşmaları ve Türkiye'nin Konu Üzerindeki Çalışmaları", *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı: 37, Ekim 1984, Sayfa: 49-52.

TBMM, "Türkiye Cumhuriyeti Anayasasının Bazı Maddelerinin Değiştirilmesi Hakkında Kanun Teklifi ve Anayasa Komisyonu Raporu (2/278)", Yasama

Dönemi: 22, Yasama Yılı:2, Sıra Sayısı: 430, (<https://www.tbmm.gov.tr/sirasayi/donem22/yil01/ss430m.htm> - Erişim Tarihi: 03.10.2015).

TBMM, "Türkiye Cumhuriyeti ile Almanya Federal Cumhuriyeti Arasında Gelir Üzerinden Alınan Vergilerde Çifte Vergilendirmeyi ve Vergi Kaçakçılığını Önleme Anlaşması ile Eki Protokolün Onaylanmasının Uygun Bulunduğuna Dair Kanun Tasarısı ve Dışişleri Komisyonu Raporu", Yasama Dönemi: 24, Yasama Yılı: 2, Sıra Sayısı: 111, (<https://www.tbmm.gov.tr/sirasayi/donem24/yil01/ss111.pdf> - Erişim Tarihi: 14.09.2015).

THURONYI, Victor, *Comperative Tax Law*, Kluwer Law International, Lahey 2003.

TOKMAKKAYA, Murat, "Faiz Vergisinin Vergi Anlaşmaları Açısından Değerlendirilmesi", *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı: 221, Ocak 2000, Sayfa: 64-72.

TOKMAKKAYA, Murat, "Türk Vergi Anlaşmalarında Mukimliğin (Mali İkametgahın) Tespitine Yönelik Düzenlemeler", *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı: 192, Ağustos 1997, Sayfa: 97-103.

TOKMAKKAYA, Murat, "Uluslararası Vergi Anlaşmaları ve Türkiye Uygulamaları", *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı: 182, Ekim 1996, Sayfa: 78-89.

TOSUN, Ayşe Nil, "Uluslararası Alanda Faizlerin Vergilendirilmesi ve Özellikli Bazı Durumlar", *Mualla Öncel'e Armağan*, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları No: 243, Ankara 2009, Sayfa: 921-929.

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

TUNCER, Selahattin, "Federal Almanya, Türkiye ile İmzaladığı Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmasını Tek Taraflı Bir Kararla Feshetti", *Yaklaşım Dergisi*, Sayı: 204, Aralık 2009, Sayfa: 9-16.

TUNCER, Selahattin, "Türkiye Cumhuriyeti ile Almanya Federal Cumhuriyeti Arasında Çifte Vergilendirmeyi ve Vergi Kaçakçılığını Önleme Anlaşması İmzalandı - II", *Yaklaşım Dergisi*, Sayı: 232, Nisan 2012, Sayfa: 9-12.

TUNCER, Selahattin, "Türkiye'nin Yabancı Devletlerle İmzaladığı Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları", *Yaklaşım Dergisi*, Sayı: 175, Temmuz 2007, Sayfa: 9-15.

TUNCER, Selahattin, "Yeniden İmzalanan Almanya-Türkiye Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması 01.08.2012 Tarihinde Yürürlüğe Girdi", *E-Yaklaşım Dergisi*, Sayı: 241, Ocak 2013, Sayfa: 353-364.

TURUNÇ, Sencer, "Matrah Aşındırma & Kar Aktarımı BEPS", T.C. Maliye Bakanlığı Avrupa Birliği ve Dış İlişkiler Dairesi Başkanlığı Araştırma ve İnceleme Serisi,

([http://www.abmaliye.gov.tr/ABDID%20Raporlar/Ara%C5%9Ft%C4%B1rma%20ve%20%C4%B0nceleme%20Serisi/Matrah%20A%C5%9F%20B1nd%C4%B1rma%20ve%20Kar%20Aktar%C4%B1m%C4%B1%20Projesi%20\(BEPS\).pdf](http://www.abmaliye.gov.tr/ABDID%20Raporlar/Ara%C5%9Ft%C4%B1rma%20ve%20%C4%B0nceleme%20Serisi/Matrah%20A%C5%9F%20B1nd%C4%B1rma%20ve%20Kar%20Aktar%C4%B1m%C4%B1%20Projesi%20(BEPS).pdf) - Erişim Tarihi: 01.08.2015).

TÜFEKÇİ, İlgin, FİDAN, Nilhan, "Yabancı Hesaplar Vergi Mevzuatına Uyum Yasası (FATCA) Genel Bakış", *Vergide Gündem*, Mayıs 2014 FATCA Özel Sayısı, Sayfa: 3-5.

UCKMAR, Victor, "Double Taxation Conventions", *International Tax Law*, Second Edition, Editor: Andrea Amatucci, Kluwer Law International, Alphen aan den Rijn 2012, Sayfa: 161-193.

UFUK, M. Tahir, "Vergi Hukukunda Yorum ve Kıyas", *Yaklaşım Dergisi*, Sayı: 101, Mayıs 2001, Sayfa: 102-106.

ULUSOY, M. Akif, *Türk Vergi Hukukunda Yorum ve İspat Paneli Değerlendirme Raporu 24 Kasım 2010*, Türk Sanayicileri ve İşadamları Derneği Vergi Çalışma Grubu Toplantılar Serisi - II, Aralık 2011.

UN, *Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries (2011)*, New York 2011.

USTA, Fuat, "Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları Kapsamında Bağımlı Teşebbüslere İlişkin Düzeltme İşlemleri İçin İnceleme Elemanının Yetkili Makama Danışması Gerekir mi?", *Yaklaşım Dergisi*, Sayı: 252, Aralık 2013, Sayfa: 68-71.

UYANIK, Namık Kemal, "Vergi Sorunlarında Bilgi Değişimi Anlaşmaları ve Uluslararası İşbirliği Çalışmaları", *Yaklaşım Dergisi*, Sayı: 224, Ağustos 2011, Sayfa: 49-54.

ÜLÜS, Mustafa, "Yabancı Ulaştırma Kurumlarında Kurum Kazancının Tespiti ve Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları Çerçevesinde Vergilendirilmesi", *Vergi Sorunları Dergisi*, Sayı: 261, Haziran 2010, Sayfa: 149-154.

ÜZELTÜRK, Hakan, "Interpretation of Tax Treaties", *Marmara Journal of European Studies*, Volume: 10, No: 1, 2002, Sayfa: 35-64.

VALKAMA, Maria, "The Nordic Mutual Assistance Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters", Editors: GÜNTHER, Oliver-Christoph, TÜCHLER, Nicole, *Exchange of Information for Tax Purposes*, Linde, Viyana 2013.

VAN WEEGHEL, Steven, *The Improper Use of Tax Treaties, With Particular Reference to the Netherlands and the United States*, Series on International Taxation 19, Kluwer Law International, Dordrecht 1998.

VOGEL, Klaus, "Double Tax Treaties and Their Interpretation", *Berkeley Journal of International Law*, Volume 4, Issue 1 Spring 1986, Sayfa: 1-85.

VOGEL, Klaus, "The Influence of the OECD Commentaries on Treaty Interpretation", *Tax Treaty Monitor*, Volume 48, December 2000, Sayfa: 612-617.

WACKS, Raymond, *Hukuk Felsefesine Kısa Bir Giriş*, Tekin Yayınevi, İstanbul 2014.

WARD, David, "Use of Foreign Court Decisions in Interpreting Tax Treaties", *Courts and Tax Treaty Law*, Editor: Guglielmo Maisto, IBFD Volume 3 EC and International Tax Law Series, Amsterdam 2007, Sayfa: 161-187.

WARD, David, JONES, John F. Avery, DE BROE, Luc, ELLIS, Maarten J., GOLDBERG, Sanford H., KILLIUS, Juergen, LE GALL, Jean-Pierre, MAISTO, Guglielmo, MIYATAKE, Toshio, TORRIONE, Henri, VAN RAAD,

Kees, WIMAN, Bertil, *Interpretation of Income Tax Treaties with Particular Reference to the Commentaries on the OECD Model*, IBFD, Amsterdam 2005.

WHEELER, Joanna, *The Missing Keystone of Income Tax Treaties*, IBFD, Amsterdam 2012.

WOUTERS, Jan, VIDAL, Maarten, "Non-Tax Treaties: Domestic Courts and Treaty Interpretation", *Courts and Tax Treaty Law*, Editor: Guglielmo Maisto, IBFD Volume 3 EC and International Tax Law Series, Amsterdam 2007, Sayfa: 3-25.

YALTI, Billur, "Dar Yükümlülerin Elde Ettikleri Ücretlerde Türk Vergi Anlaşmalarının Rolü - 183 Gün İstisnası -", *Vergi Dünyası Dergisi*, Yıl: 23, Sayı: 149, Ocak 1994, Sayfa: 76-90.

YALTI, Billur, "İHAM'ın Glantz Kararının Ardından: Kaçakçılıkta Para Cezası ve Hapis Cezası Uygulamasının Non bis in idem İlkesine Aykırılığı Üzerine", *Vergi Sorunları Dergisi*, Sayı: 317, Şubat 2015, Sayfa: 85-92.

YALTI, Billur, "İnsan Hakları Avrupa Mahkemesi Yargıçları-Türk Vergi Yargıçları: Mülkiyet Hakkı İhlali Okumalarından Bir Örnek: Vergi İadelerinde Zaman/Değer Kayıpları", *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı: 310, Haziran 2007, Sayfa: 21-40.

YALTI, Billur, "İnsan Haklarının Vergi Hukuku Pratiği: Adil Yargılanma Hakkının Vergi Davalarında Uygulanabilirliği", *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı: 254, Ekim 2002, Sayfa: 85-102.

YALTI, Billur, "Mülkiyet Hakkı Versus Vergilendirme Yetkisi: İnsan Hakları Avrupa Mahkemesine Göre Mülkiyet Hakkına Müdahalenin Sınırı", *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı: 227, Temmuz 2000, Sayfa: 103-114.

YALTI, Billur, "Mülkiyet Hakkına Vergisel Müdahalede Kanunilik: İnsan Hakları Avrupa Mahkemesinin Yeni Kararlarında "Çelişik Mevzuat" ve "Çelişik İçtihat"", *Vergi Sorunları Dergisi*, Sayı: 276, Eylül 2011, Sayfa: 7-17.

YALTI, Billur, "Transfer Fiyatlandırmasında Vergi Anlaşması Uygulaması", *Vergi Sorunları Dergisi*, Sayı: 222, Mart 2007, Sayfa: 7-26.

YALTI, Billur, "Türk Vergi Anlaşması Uygulamasına İlişkin Gözlemler", *Kadir Has Üniversitesi Hukuk Fakültesi İsviçre- Türkiye Araştırmalar Vakfı "İsviçre-Türkiye Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması'nın Temel Esasları" Sempozyumu 8 Nisan 2011*, (<http://www.khas.edu.tr/uploads/pdf-doc-vb/Prof.Dr.BillurYalti.doc> Erişim Tarihi: 20.07.2015).

YALTI, Billur, *Uluslararası Vergi Anlaşmaları*, Beta Basım Yayın Dağıtım, İstanbul 1995.

YALTI, Billur, "Vergi Anlaşmalarında Karşılıklı Anlaşma Usulü: Türkiye Deneyimi", *Vergi Uyuşmazlıklarının Çözümü: Barışçıl Mekanizmalar*, Uluslararası Vergi Hukuku Konferansları Serisi - 3, Editör: Billur Yalti, Beta Basım Yayın Dağıtım, İstanbul 2015, Sayfa: 309-340.

YALTI, Billur, "Vergi Anlaşmalarında Uluslararası Çifte Vergilendirmenin Ortadan Kaldırılması Yöntemleri", *Vergi Sorunları Dergisi*, Sayı: 71, Mart-Nisan 1994, Sayfa: 67-87.

YALTI, Billur, "Vergi Anlaşmalarında Vergiden Kaçınmanın Önlenmesi: Anlaşma Alışverişi Örneğinde Türkiye Uygulaması", *Vergiden Kaçınmanın Önlenmesi: Ulusal ve Uluslararası Vergi Hukukunda Alınan Önlemler*, Uluslararası Vergi Hukuku Konferansları Serisi - 2, Editör: Billur Yaltı, Beta Basım Yayın Dağıtım, İstanbul 2014, Sayfa: 455-480.

YALTI, Billur, "Vergi Anlaşmalarında Yer Alan Karşılıklı Anlaşma Usulünde Anayasaya Aykırılık Sorunu", *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı: 160, Aralık 1994, Sayfa: 93-103.

YALTI, Billur, "Vergi Anlaşmalarının Hukuksal Yapısına İlişkin Bir Değerlendirme", *Prof. Dr. Selim Kaneti'ye Armağan*, İstanbul 1996, Sayfa: 225-239.

YALTI, Billur, "Vergi Anlaşması Uygulamasında Uçak Kiralama Bedellerinin Vergilendirilmesi", *Vergi Sorunları Dergisi*, Sayı: 325, Ekim 2015, Sayfa: 49-63.

YALTI, Billur, "Vergi Anlaşması Uyuşmazlıkları: Karşılıklı Anlaşma Usulünde Bireysel Olay Anlaşması", *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı: 348, Ağustos 2010, Sayfa: 4-25.

YALTI, Billur, "Vergi Hukukunda Sorumluluğun Sınırı: Mülkiyet Hakkı: İnsan Hakları Avrupa Sözleşmesi ve Anayasa Çerçevesinde AATUHK, 35 ve Mükerrer 35", *Mualla Öncel'e Armağan*, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları No: 243, Ankara 2009, Sayfa: 507-536.

YALTI, Billur, *Vergi Yükümlüsünün Hakları*, Beta Basım A.Ş., İstanbul 2006.

YEŞİLOVA, Bilgehan, "Milletlerarası Tahkimin Hukuki Niteliği Üzerine Düşünceler ve Güncel Gelişmeler", *Türkiye Barolar Birliği Dergisi*, Sayı: 76, 2008, Sayfa: 83-164.

YILDIRIM, Murat, *Uluslararası Vergi Hukuku'nda Tahkim*, On İki Levha Yayınları, İstanbul 2010.

YILDIRIM, Musa, "Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmalarında Gayrimaddi Hak Bedellerinin Vergilendirilmesi", *Vergi Sorunları Dergisi*, Sayı: 301, Ekim 2013, Sayfa: 33-42.

YILDIZ, A. Murat, "GVK'nın 94-6-B Bendine Göre Yapılacak Tevkifatın Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları Çerçevesinde Değerlendirilmesi" *Yaklaşım Dergisi*, Sayı: 110, Şubat 2002, Sayfa: 143-148.

YILMAZ, Elif, "Kanuna Karşı Hilenin Vergi Hukukundaki Görünümü Olarak Peçeleme Kavramı ve Muvazaa ile Mukayesesi", *Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, Cilt: XVII, Yıl: 2013, Sayı: 1-2, Sayfa: 1757-1781.

ZÜGER, Mario, *Arbitration under Tax Treaties Improving Legal Protection in International Law*, Doctoral Series - Academic Council, Volume 5, IBFD, Amsterdam 2001.

İnternet Kaynakları

03.02.2009 tarihli ve 27130 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 2009/14593 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı için Bkz.: (<http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2009/02/20090203-4.htm> - Erişim Tarihi: 09.08.2015).

<http://www.oecd.org/legal/legal-instruments.htm> - Erişim Tarihi: 01.07.2015.

OECD, "Agreement on Exchange of Information on Tax Matters", (<http://www.oecd.org/ctp/harmful/2082215.pdf> - Erişim Tarihi: 28.11.2016).

"Vienna Convention on the Law of Treaties" (<https://treaties.un.org/doc/Publication/UNTS/Volume%201155/volume-1155-I-18232-English.pdf> - Erişim Tarihi 28.12.2015).

"The 2014 Update of the OECD Model Convention and the Commentary", (http://www.lorenz-partners.com/en/newsletters-publications/doc_download/501-n185-the-2014-update-of-the-oecd-model-tax-convention-and-commentary - Erişim Tarihi: 03.07.2015).

"The Model Tax Convention - What Was Changed?", (<http://www.pinsentmasons.com/PDF/The-Model-Tax-Convention-what-has-changed.pdf> - Erişim Tarihi 03.07.2015).

İçtihatlar

Danıştay 3. Dairesi'nin 2005/3264 Esas, 2006/2899 Karar sayılı kararı için Bakınız: www.kazanci.com - Erişim Tarihi: 06.12.2015.

Danıştay 3. Dairesi'nin 2007/664 Esas, 2010/336 Karar sayılı kararı için Bakınız: www.kazanci.com - Erişim Tarihi: 06.12.2015.

Danıştay 3. Dairesi'nin 2009/3140 Esas, 2011/14 Karar sayılı kararı için Bakınız: www.kazanci.com - Erişim Tarihi: 06.12.2015.

Danıştay 4. Dairesi'nin 1999/2086 Esas, 2000/372 Karar sayılı kararı için Bakınız: www.kazanci.com - Erişim Tarihi: 06.12.2015.

Danıştay 4. Dairesi'nin 2002/853 Esas, 2003/2841 Karar sayılı kararı için Bakınız: www.kazanci.com - Erişim Tarihi: 01.12.2015.

Danıştay 4. Dairesi'nin 24.10.2013 tarih ve 2010/6107 Esas, 2013/7010 Karar sayılı kararı için Bakınız: www.kazanci.com - Erişim Tarihi: 10.12.2015.

Özelgeler

Gelir İdaresi Başkanlığı'nın 21.08.2013 tarih ve 93767041-125[30-2012/5]-166 Sayılı Özelgesi için Bakınız: http://www.gulbenkmusavirlik.com/tr_yurt-disindaki-alman-firmasindan-alinan-serbest-meslek-hizmeti-nedeniyle-yapilan-odemeler-uzerinden-kurumlar-vergisi-tevkifatinin-yapilip-yapilmayacagi-hk-1038.html - Erişim Tarihi: 03.01.2016.

Muğla Vergi Dairesi Başkanlığı'nın Mart 2011 tarihli Özelgesi için Bakınız: *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı: 365, Ocak 2012, Sayfa: 224-225.

Gelir İdaresi Başkanlığı'nın 19.07.2012 tarih ve B.07.1.GİB.4.06.16.01-120[61-12/7]-757 sayılı Özelgesi (http://gib.gov.tr/uluslararası_mevzuat - Erişim Tarihi: 10.12.2015).

Gelir İdaresi Başkanlığı'nın 29.05.2014 tarih ve 38418978-125[30-13/19]-532 Sayılı Özelgesi (http://gib.gov.tr/uluslararası_mevzuat - Erişim Tarihi: 10.12.2015).

Gelir İdaresi Başkanlığı'nın 03.12.2013 tarih ve 18008620-125[ÖZG-2013-7]-125 sayılı Özelgesi (http://gib.gov.tr/uluslararası_mevzuat - Erişim Tarihi: 10.12.2015).

Gelir İdaresi Başkanlığı'nın 15.12.2011 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.16.01-KVK 30 2221 sayılı Özelgesi (http://gib.gov.tr/uluslararası_mevzuat - Erişim Tarihi: 10.12.2015).



ÖZET

Devletler arasındaki ilişkileri ve bir devletin vatandaşı olarak yaşarken diğer bir devlet sınırları içinde faaliyette bulunan kişiler arasındaki ilişkileri düzenlemek için hukukun her alanında gittikçe daha fazla iki veya çok taraflı uluslararası anlaşma imzalanmaktadır. Uluslararası hukuki anlamda çifte vergilendirmenin önlenmesine yönelik uluslararası vergi anlaşmaları da sınır ötesi ilişkiler içine giren kişilerin ödeyecekleri vergilere ilişkin devletlerarası vergilendirme yetkilerinin paylaşılması açısından önem taşımaktadır.

Çalışmanın konusu, uluslararası vergi anlaşmaların yorumlanmasına ilişkin kurallardır. Yorum faaliyeti, hem her bir hukuk normunun yaratılması sürecinde, hem de somut olaya uygulanması sürecinde gerçekleştirilmektedir. Uluslararası vergi anlaşmalarının uygulanması da bu yönde bir yorum faaliyetini gerektirmektedir.

Konuya ilişkin olarak, "Anlaşmalar Anlaşması" olarak da adlandırılan, Viyana Anlaşmalar Hukuku Sözleşmesi'nde yoruma ilişkin bir kısım kurallar bulunmaktadır. Bunun da ötesinde, uluslararası kurumların oluşturduğu model anlaşmalar ve bunların yoruma ilişkin şerhleri de yorum faaliyeti açısından dikkate alınması gereken kaynaklardır. Dolayısıyla bu çalışmada, yorum faaliyetinin arka planı ve iç hukuk açısından vergi hukukunun yorumlanmasına ilişkin ilkeler açısından konuya yaklaşılacak ve uluslararası vergi anlaşmalarının yapısı, iç hukuka uygulanması ve yorumlanması ele alınacaktır.

Bu doğrultuda, çalışmanın birinci bölümünde genel olarak uluslararası vergi anlaşmalarının yapısı incelenmiş ve anlaşmaların iç hukuk kuralları ile ilişkisine değinilmiştir. Çalışmanın ikinci bölümünde ise iç hukuk açısından vergi normlarının

yorumlanmasına dair ve uluslararası vergi anlaşmalarının yorumlanması konusunda genel kurallar ile önemli bir kısım konulara yer verilmiştir. Çalışmanın son bölümünde ise Türkiye açısından uluslararası vergi anlaşmalarını yorumlayacak merciler ve bu mercilerin yaklaşımları ile söz konusu anlaşmalarda yer alan bir kısım kavramlar açısından özellik taşıyan hususlar ortaya konulmuştur.



ABSTRACT

More and more international treaties in various legal areas are signed in order to regulate the intergovernmental relations and the relations between the persons who work within the borders of a state other than its residence. International tax treaties which aim to avoid the international juridical double taxation have importance as they provide distributive rules with regards to right of taxation of the states in which the persons who perform extraterritorial activities.

The main subject of the study is rules regarding the interpretation of international tax treaties. The activity of interpretation takes place during the regulation process of a legal norm, as well as its implementation to a certain case. Therefore, implementation of international tax treaties requires such interpretation activity.

With regards to the subject, Vienna Convention on Law of Treaties, also referred to as "Treaty of Treaties" indicate such rules on interpretation. Furthermore, model conventions which are drafted by international organizations and their commentaries are also important sources which need to be taken into consideration during the interpretation process. Therefore, in this study, background of the interpretation activity and the principles which are related to the interpretation of tax law within domestic law will be evaluated. In addition, the structure, implementation to the domestic law and interpretation of international tax treaties will be evaluated.

In this context, in the first chapter of the study, general structure of international tax treaties and their relations with domestic law provisions are evaluated. Second chapter of the study indicates examination of interpretation of tax

norms pursuant to domestic law and general and specific rules with regards to interpretation of international tax treaties. Last chapter include the competent authorities of Turkey regarding the interpretation of aforementioned treaties and the approach of these authorities, as well as certain concepts and significant cases on such concepts which are indicated in the aforementioned treaties.

