

## **Hukuk Doktrinde Uluslararası Vergi Anlaşmalarının Konumu**

**Elif CENKERİ\***

### **ÖZET**

Çalışmada üretim faktörlerinin ülkeler arasında serbest dolaşımı üzerinde olumsuz etkilere sebebiyet veren çifte vergilendirmeyi engellenmek suretiyle emek ile sermayenin uluslararası platformda serbest dolaşımına imkan sağlamaya yönelik çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarına, hukuk düzeni içindeki konumları itibarıyla ayrıntılı olarak yer verilmektedir.

**Anahtar kelimeler:** *Uluslararası vergi anlaşmaları, çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları, uluslararası çifte vergilendirme.*

### **The Position of International Tax Treaties In Jurispence**

#### **ABSTRACT**

In this study to avert double taxation that causes adverse effects on the free circulation of production factors and the position of the conventions for avoidance of double taxation, ensuring the double taxation on international stage, in jurisprudence are explained in detail.

**Keywords:** *International tax treaties, convention for avoidance of double taxation, international double taxation.*

### **Giriş**

Uluslararası platformda farklı ülkelerde faaliyetler gerçekleştiren çok uluslu işletmelerin elde ettikleri gelirin çifte vergilendirilmeye<sup>1</sup> tabi olması globalleşen dünyamız sorunlarından biridir. Çifte vergilendirmenin engellenmesi ya da ortadan kaldırılması hususunda hükümetlerin tek taraflı aldıkları ulusal önlemlerin yetersiz kalması, uluslararası bazı yöntemlere başvurmayı gerektirmektedir. Bu bağlamda, hükümetler iki taraflı ya da çok taraflı genellikle gelir, servet ve veraset ve intikal vergilerini konu alan

---

\*Araş. Gör. Dr., İstanbul Üniversitesi, İktisat Fakültesi, Maliye Bölümü, Mali Hukuk Ana Bilim Dalı-  
ecenkeri@istanbul.edu.tr.

<sup>1</sup>Çifte vergilendirme; bir vergilendirme dönemi içinde, aynı matrah üzerinden birden fazla vergi alınmasıdır. Bkz. Selahattin Tuncer, "Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları ve Türkiye", *Vergi Dünyası*, Sayı: 311, Temmuz 2007, s. 5; Fazıl Aydın, "Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmalarının Değerlendirilmesi", *Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi*, Sayı: 77, Mayıs 2010, s. 64. Uluslararası çifte vergilendirmede; birden fazla devlete ait vergilendirme yetkilerinin kullanımı neticesinde aynı vergi yükümlüsü, aynı vergi konusu üzerinden iki defa vergi yükümlüsü kılınmaktadır. Bkz. Billur Yaltı, *Uluslararası Vergi Anlaşmaları*, Beta Basım Yayım Dağıtım A.Ş., İstanbul, Haziran 1995, ss. 2-3.

uluslararası çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarından<sup>2</sup> yararlanmak suretiyle karşılıklı olarak vergilendirme yetkilerini sınırlandırıp, bir yükümlülüğün kaldırılmasına sebebiyet verecek şekilde vergi yasalarında değişiklik yaparak uluslararası çifte vergilendirmeyi engellemeye ve bertaraf etmeye çalışmaktadırlar.

### 1.Uluslararası Vergi Anlaşmaları

Anlaşma; uluslararası hukukun anlaşma yetkisi tanıdığı kişiler arasında, yeni bir hukuksal ilişki yaratmak, var olan hukuksal ilişkiyi değiştirmek veya ortadan kaldırmak amacıyla yapılan yazılı hukuksal bir işlemdir. Bu itibarla, anlaşmanın varlığı açısından; uluslararası hukuk uyarınca bir irade uyuşmasının, diğer bir ifadeyle birlikte gerçekleştirilen ortak bir irade işleminin, hukuksal sonuçlar doğurmak amacıyla yapılması, hak ve yükümlülük doğurması, değiştirmesi ve sona erdirmesi gerekmektedir. Burada belirtilmesi gereken; siyasi irade uyuşması niteliğindeki hukuksal bağlayıcılık taşımayan çok taraflı belgelerin öğretide “bağlayıcılığı olmayan üstlenmeler” olarak ifade edilmiştir<sup>3</sup>.

Uluslararası anlaşmalar, ilgili anlaşmaları imzalayan devletlerin anayasal sistemleri uyarınca yetkili yasama organları tarafından onaylanmalarını takiben yürürlüğe girerek kaynak niteliği taşırlar. Bahse konu anlaşmalar doğrudan uygulanacak hukuku göstererek düzenledikleri konular itibarıyla milli hukukun önünde gelmektedirler<sup>4</sup>.

Güven sağlayıcı özelliği itibarıyla yatırımların yöneleceği ülkeleri tespit eden vergi anlaşmaları, taraflar arasında uluslararası hukuki hak ve yükümlülükler oluşturmayı ve çifte vergilendirilmenin giderilmesi suretiyle verginin tarafsızlığını<sup>5</sup>

<sup>2</sup>Uluslararası vergi anlaşmaları Almanca; “Internationale Steuervertrage”; İngilizcede “tax treaty”, “tax convention” ve “tax agreement” olarak kullanılmakta olsa da, uluslararası hukukta yaygın olarak “double tax treaties” olarak tanımlanmaktadır. Bkz. Yaltı, **a.g.e.**, s. 30. Çifte vergilendirmenin önlenmesine ilişkin anlaşmalar ise “convention for avoidance of double taxation” olarak ifade edilmektedir. Bkz. Tuncer, *a.g.m.*, s. 6.

<sup>3</sup>Hüseyin Pazarcı, *Uluslararası Hukuk*, Turhan Kitapevi, 8. bası, Ankara, Eylül 2009, ss. 43-45.

<sup>4</sup>Ergin Nomer-Cemal Şanlı, *Devletler Hususi Hukuku*, Beta Basım A.Ş., Yenilenmiş 17. bası, İstanbul, Eylül 2009, s. 70; Aysel Çelikel, *Milletlerarası Özel Hukuk*, Beta Basım A.Ş., 7. bası, İstanbul, Mayıs 2004, s. 36.

<sup>5</sup>Verginin tarafsızlığı; bir ülke vergi sisteminin kişinin yurtiçi veya yurtdışında yatırımlarını gerçekleştirmesine ilişkin kararlarında etkili olmamasıdır. Bu bağlamda, tam bir vergi tarafsızlığı bütün ülkelerin vergi sistemleri ve uyguladıkları teşvik politikalarında tam bir harmanizasyonu gerektirdiğinden mümkün olası bir durum değildir. Bkz. J. Arnold Brian, *The Taxation of Controlled Foreign Corporations: An International Comparison*, Canadian Tax Foundation, Canada, 1986, s. 55. Vergi tarafsızlığının; sermaye ihracında ve sermaye ithalinde tarafsızlık olarak iki boyutu bulunmaktadır. Sermaye ihracında tarafsızlık ilkesi uyarınca; ülkede yerleşik mükelleflerin yurtiçinde ve yurtdışında gerçekleştirdikleri yatırımların aynı vergi yüküne, diğer bir anlatımla, SANDLER tarafından da ifade edildiği üzere; aynı marjinal efektif vergi oranlarına tabi olmaları icap etmektedir. Sermaye ithalinde tarafsızlık ilkesine göre ise; yabancı bir ülkede yatırımlarını gerçekleştiren yerleşiklerin, bahse konu ülke kaynaklı vergi sonrası karının söz konusu ülke yerleşiklerinin yatırımlarından elde ettikleri vergi sonrası kara eşit olması gerekmektedir. Diğer bir anlatımla, sermaye ithalinde tarafsızlık ilkesi uyarınca; belirli bir bölgede yerleşik tüm mükellefler aynı vergi yükü ile karşılaşmalıdırlar. Bkz. Daniel Sandler, *Tax Treaties and Controlled Foreign Company Legislation*, Kluwer Law International, London, 1998, s. 14; Michael Lang, Hans Jörgen Aigner, Ulrich Scheuerle, Marcus Stefaner, *CFC Legislation, Tax Treaties and EC Law*, Kluwer Law International, Netherlands 2004, s. 15.

amaçlamaktadırlar. Anlaşmalar, vergi mükelleflerinin mali durumlarını garanti altına alarak netleştirmenin yanı sıra, yabancı yatırım gerçekleştiren vergi mükellefleri bakımından ise; hukuksal kesinlik ve istikrar temin etmektedirler. Ayrıca, vergi anlaşmaları sayesinde sermaye, kişi, mal ve hizmetlerin uluslararası mobilitelerinin önündeki vergi engelleri kaldırılarak gelişmiş ülkelerden gelişmekte olan ülkelere sermaye akışı arttırılmaktadır. Diğer bir anlatımla, uluslararası vergi anlaşmalarının kullanılmasıyla gelir ve servet unsurları üzerinde devletlerin vergilendirme yetkilerinin çakışması engellenerek, her bir gelir türüne ilişkin vergilendirme yetkisi anlaşmaya taraf ülkeler arasında paylaşılacak suretiyle mal, hizmet, sermaye ve kişilerin uluslararası platformda vergi temelli sapmaları önlenerek<sup>6</sup> serbest dolaşım temin edilmektedir<sup>7</sup>.

## 2.Uluslararası Anlaşmaların Hukuk Düzeni İçindeki Konumu

Uluslararası anlaşmaların hukuk düzeni içerisinde yeri ve gücüne ilişkin tüm ülkeler açısından kabul edilmiş genel bir kural mevcut olmamakla birlikte, bahse konu anlaşmaların her ülkenin kendi anayasal sistemi içerisinde değerlendirilmesi gerekmektedir. Bu itibarla, yukarıda da belirtildiği üzere uluslararası anlaşmaların normlar hiyerarşisindeki yeri doktrinde tartışmalı bir konudur.

### 2.1.Anlaşmaların Ulusal Yasaların Üzerinde Olduğu Görüşü

Uluslararası anlaşmaların iç hukuk düzenlemeleri ile ilişkisi anayasalarda düzenlenmekte olduğundan, normlar hiyerarşisinde uluslararası anlaşmaların iç hukukun üzerinde yer aldığı ve de iç hukuktaki düzenlemeler ile uluslararası anlaşmalar arasında çatışma oluşması durumunda ilgili anlaşma hükümlerinin, iç hukuk kurallarını bertaraf edeceğine yönelik hükmün mevcudiyeti durumunda iç hukuk kuralları ile anlaşma hükümlerinin aşılması mümkün olmamaktadır<sup>8</sup>.

Konuya ilişkin olarak; 1982 Anayasa'sının 90'ncü maddesinin 5 numaralı fıkrası uyarınca; "Usulüne göre yürürlüğe konulmuş milletlerarası andlaşmalar kanun hükmündedir. Bunlar hakkında Anayasaya aykırılık iddiası ile Anayasa Mahkemesi'ne başvurulamaz. Usulüne göre yürürlüğe konulmuş temel hak ve özgürlüklere ilişkin milletlerarası andlaşmalarla kanunların aynı konuda farklı hükümler içermesi nedeniyle

---

Avrupa Birliği, üye ülkelerin uyguladıkları vergileri, uluslararası rekabeti lehlerine çevirecek şekilde kullanmalarını engellemeye çalışmaktadır. Bu itibarla, pazarda verginin tarafsız kalması ve ülkeler arasındaki rekabetin ise, diğer unsurlara başvurulacak yapılmaması geçerlidir. Bkz. Nurettin Bilici, "Vergi Yükü Sorunu ve Ekonomik Rekabet", *Vergi Dünyası*, Sayı: 263, Temmuz 2003, s. 158.

<sup>6</sup>Semih Öz, *Uluslararası Vergi Rekabeti ve Vergi Cennetleri*, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara, Mart 2005, s. 38; Nami Çağan, *Vergilendirme Yetkisi*, Kazancı Hukuk Yayınları, İstanbul, 1982, s. 221; Yaltı, *a.g.e.*, ss. 33-34.

<sup>7</sup>Çağlan Ahmet Gençer, "Uluslararası Çifte Vergilendirmede Yaşanan Sorunlar", *Maliye ve Sigorta Yorumları*, Sayı: 536, Ekim 2009, s. 61; Yaltı, *a.g.e.*, ss. 29;75; Aydın, *a.g.m.*, s. 63; Tuncer, *a.g.m.*, s. 6.

<sup>8</sup>Uluslararası anlaşmalar, bazı ülkelerde uygulama açısından kendilerinden önce ya da sonra çıkarılmaları dikkate alınmaksızın vergi yasalarına üstün kılınmaktadır. Konuya ilişkin olarak, Hollanda Anayasa'nın 66'ncü maddesinde açık olarak ifade edildiği üzere; "Anayasa da dahil olmak üzere yürürlükte bulunan yasaların kendilerinden önce veya sonra akdedilmiş bulunan anlaşmalara aykırı olması halinde uygulanmayacaklar"ıdır. Benzer bir düzenleme, 1958 tarihli Fransız Anayasası'nda düzenlenmektedir. Karşılıklılık esasına bağlanan Fransız Anayasası'nın 55'inci maddesi uyarınca; "usulüne uygun olarak onaylanan veya uygun bulunan anlaşmalar ilanından itibaren yasalardan üstündür". Bkz. Yaltı, *a.g.e.*, s. 80.

çıkabilecek uyuşmazlıklarda milletlerarası anlaşma hükümleri esas alınır<sup>9</sup>. İlgili madde hükmünde; uluslararası vergi anlaşmaların yasa hükmünde olduğu belirtilmekte, ancak yasalar ya da uluslararası anlaşmalardan hiyerarşik açıdan hangisinin daha üst konumda olduğu vurgulanmamaktadır. Ancak, 2004 yılında yapılan anayasa değişikliği<sup>10</sup> neticesinde; temel hak ve özgürlüklere ilişkin uluslararası anlaşmalar ile yasaların aynı konuda farklı hükümler öngörmeleri nedeniyle çıkabilecek uyuşmazlıklarda uluslararası anlaşma hükümlerinin esas alınacağı şeklinde gerçekleştirilen değişiklik esas alınarak, uluslararası vergi anlaşmalarının ulusal yasalara nazaran daha üstün niteliğe sahip olduğunu ileri sürebiliriz<sup>11</sup>.

Anayasada açıkça ifade edilmemekle birlikte, doğrudan uluslararası hukuka gönderme yapan nitelikteki temel hak ve serbestilerin uluslararası hukuka uygun olarak sınırlandırılmasına yönelik; anayasanın 15'inci; yabancıların temel hak ve serbestilerinin, uluslararası hukuka uygun sınırlandırılmasını düzenleyen 16'nci; eğitim dilinin tespitinde uluslararası anlaşma hükümlerinin saklı kalmasına ilişkin 42'nci; silahlı kuvvetlerin sınır ötesi kullanımlarında uluslararası hukuka uygunluğa yönelik 92'nci madde kapsamında akdedilen uluslararası anlaşmalar yasaların üzerinde yer almaktadır. Bu bağlamda, anayasanın belirtilen maddeleri dışında kalan konulara ilişkin akdedilen uluslararası anlaşmaların yasalara eş nitelikte değerlendirilmesi gerekmektedir. Diğer bir anlatımla, konuya ilişkin aksine yorum yöntemiyle, temel hak ve özgürlükler dışında kalan uluslararası anlaşmalar, kanunlara eş düzenlemeler olarak değerlendirilebilir<sup>12</sup>.

## 2.2. Anlaşmaların Ulusal Yasalara Eşdeğer Olduğu Görüşü

Uluslararası anlaşmaların ulusal yasalar ile eşdeğer olduğunun kabulü durumunda anlaşmalar ile yasalar arasında oluşabilecek çatışma, diğer bir ifadeyle uyuşmazlık halinde; önceki-sonraki hukuk kuralı<sup>13</sup> veya özel-genel hüküm<sup>14</sup> ayırımı esas

<sup>9</sup>2004 yılında yapılan anayasa değişikliği öncesinde bir görüş uyarınca; yasalardan farklı bir şekilde Anayasa'ya aykırılık iddiasıyla anlaşmalar açısından Anayasa Mahkemesi'ne başvurulamıyor olması sebebiyle, anayasanın anlaşmaları kanunların üstünde bir konuma yerleştirmekte olduğu ileri sürülmekte idi. Ancak, diğer bir görüşe göre ise; anayasada yer alan hüküm bu yönüyle açık olmamakla birlikte yoruma açık olduğu ifade edilerek yasalar ile anlaşmalar eşdeğer kabul edilmektedir. Bkz. Yaltı, *a.g.e.*, ss. 77-78.

<sup>10</sup>Türkiye Cumhuriyeti Anayasası'nın Bazı Maddelerinin Değiştirilmesi Hakkındaki 5170 Sayılı ve 7.5.2004 tarihli Kanun, Resmi Gazete Tarihi: 22.5.2004, Resmi Gazete Numarası:25469.

<sup>11</sup>Benzer görüş için bkz. Yaltı, *a.g.e.*, s. 81; İbrahim Nihat Bayar, *Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları ve Mahsup Sistemi*, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara, Eylül, 2006, s. 51; Nomer-Şanlı, *a.g.e.*, s. 70.

<sup>12</sup>Bayar, *a.g.e.*, s. 51; Pazarcı, *a.g.e.*, s. 32.

<sup>13</sup>Vergi anlaşmaları ile ulusal yasaların eşdeğer kabul edildiği bir yaklaşımda; uyuşmazlık durumunda önceki-sonraki hukuk kuralı uygulaması uyarınca; uluslararası anlaşmalar, kendilerinden önce çıkarılmış yasa hükmünün önüne geçmekte, diğer taraftan ise; anlaşmalardan sonra çıkarılan yasalar ise ilgili anlaşmaları bertaraf etmektedir. Yasama organının usulüne uygun akdedilmiş bir anlaşmanın yürürlükte kalmasını istemesi iradesine dayanılarak ABD, Almanya ve Kanada'da, sonraki tarihli bir yasa da açıkça belirtilmediği sürece, söz konusu yasanın uluslararası anlaşmayı bertaraf etmesi mümkün olmamaktadır. Bkz. Yaltı, *a.g.e.*, ss. 78-79.

<sup>14</sup>Özel hüküm-genel hüküm ayırımında; uygulamalar açısından özel hüküm genel hükme üstün kılınmaktadır. Bu bağlamda, sınır ötesi işlemleri özel şekilde düzenleyen vergi anlaşmaları özel hüküm olarak dikkate alınarak kendilerinden önceki ve sonraki tarihli yasaları bertaraf etmektedir. Bkz. Yaltı, *a.g.e.*, s. 79.

alınacaktır<sup>15</sup>. Ayrıca, uluslararası anlaşmaların normlar hiyerarşisinde kanunlara eşit kaynaklar olarak değerlendirilmesi, devletlerin bahse konu durumu kötüye kullanmalarına sebebiyet verebilmektedir. Bu bağlamda, bir devlet öncelikle çifte vergilendirmeyi önleme anlaşması imzalayıp, bunu takiben anlaşmayı zımni olarak devre dışı bırakmak amacıyla söz konusu anlaşmaya aykırı hükümler ihtiva eden yeni tarihli bir yasa çıkarabilmektedir. Doktrinde “anlaşmaların aşılması<sup>16</sup>” olarak ifade edilen bu durum ise vergi anlaşması hükümlerinin bertaraf edilmesine ve anlaşmalardan kaynaklanan yükümlülüklerin yerine getirilmemesine sebebiyet vermektedir<sup>17</sup>.

Viyana Anlaşmalar Hukuku Sözleşmesi'nin 26'ncı maddesi uyarınca; “yürürlükteki her anlaşma tarafları bağlar ve taraflarca iyi niyetle uygulanmak zorundadır”. İlgili hükümde; uluslararası hukuk bakımından söze bağlılık ve iyi niyet ilkeleri düzenlenmektedir. Bu itibarla, ahde vefa ilkesi uyarınca; yürürlükteki uluslararası anlaşmalar tarafları bağlamaktadır. Ayrıca, anlaşmaların iyi niyet ile uygulanmaları gerekmektedir. Anlaşmaların aşılması ise; sözleşmenin 27'inci ve 46'ncı maddeleri ile önlenmeye çalışılmaktadır. Sözleşmenin 27'inci maddesi anlaşmaların aşılmasını, ahde vefa ilkesine aykırılık arz edecek şekilde egemenlik hakkının kötüye kullanılması olarak değerlendirmekte ve ayrıca, anlaşma taraflarından birinin iç hukuk hükümlerini anlaşmanın uygulanmamasında özür olarak ileri süremeyeceğini düzenlemektedir. Taraflar bu bağlamda, sadece anlaşmaların hukuka uygun olarak iç hukuka aktarılmamış ya da anlaşmaların akdinde yetkili organlara ilişkin temel hükümlere aykırı şekilde davranılmış olmasını özür olarak ileri sürebilirler. Ancak, anlaşmayı imzalayan diğer tarafın bilgisi dahilinde gerçekleşen yetki aşımaları durumunda akit devletin anlaşma ile bağlılığı devam edecektir<sup>18</sup>.

Topluca ifade edilecek olursa; VAHS'de anlaşmaların aşılması yasaklanmakta, ancak anlaşmaların aşılması durumunda uygulanacak müeyyideler düzenlenme altına alınmamaktadır. Bu bağlamda, anlaşmaların aşılmasının engellenmesi açısından taraflar karşılıklı anlaşma usulüne<sup>19</sup> başvurabilir, uluslararası anlaşmaların uygulanması

<sup>15</sup>Yaltı, *a.g.e.*, ss. 78-79.

<sup>16</sup>Anlaşmaların aşılması uluslararası yazında “treaty override” olarak ifade bulmaktadır.

<sup>17</sup>Anlaşmaların aşılması; anayasada uluslararası anlaşmalardan doğan yükümlülüklerin iç hukuk kurallarından üstün olduğu yönünde bir hükmün yer alması ya da anlaşma hükümlerinin özel hüküm olarak dikkate alınması suretiyle anlaşma hükümlerine uygulamalar açısından öncelik tanınması durumunda ortadan kalkmaktadır. Bkz. Yaltı, *a.g.e.*, ss. 51;82.

<sup>18</sup>Yaltı, *a.g.e.*, s. 84; Pazarcı, *a.g.e.*, s. 83.

<sup>19</sup>Uluslararası vergi uyumsuzluklarının çözümü hususunda devletler çifte vergilendirme anlaşmalarında değişik mekanizmalar öngörmektedirler. Bu itibarla, karşılıklı uyumsuzluğun çözümü amacıyla bağımsız kurumlara ya da kendileri anlaşmaya yetkili makamlar arasında karşılıklı anlaşmaya başvurulmaktadır. Karşılıklı anlaşma usulü; iki akit devletin yetkili makamlarının karşı karşıya gelerek anlaşmalar kaynaklı sorunları tartışma ve bu sorunlara ilişkin her iki taraf tarafından da kabul edilebilecek ortak çözüm aramaya yönelik bir usuldür. İlgili usul; akit devletlerin anlaşmanın uygulanması ve yorumu kaynaklı uyumsuzlukları çözümlenmelerine imkan sunmaktadır. Bkz. Yaltı, *a.g.e.*, s. 333. Konuya ilişkin belirtilmesi gereken, mali egemenliklerinden vazgeçmek istemeyen ülkelerin, uyumsuzlukların çözümünü bağımsız kuruluşlara bırakmak yerine iki devletin yetkili makamlarının bir araya gelerek, her iki tarafın da kabul edeceği çözüme ulaşmayı sağlayan OECD Model Anlaşması'nın 25'inci maddesinde hüküm altına alınan karşılıklı anlaşma usulünü tercih etmekte olduklarıdır. Bkz. Yaltı, *a.g.e.*, ss. 344-345; Helmut Krabbe, “Seminar C:Verstaendigungsverfahren”, *Internationales Steuerrecht*, 11. Jahrgang, Heft 16, 2002, s. 548.

kaynaklı sorunları Adalet Divanı'nın önüne getirebilir<sup>20</sup>, fesih haklarını<sup>21</sup> kullanabilir veya uluslararası anlaşmalara aşılmasını engelleyecek nitelikte yeni bir madde ekleyebilirler<sup>22</sup>.

### 2.3. Ulusal Yasaların Anlaşmaların Üzerinde Olduğu Görüşü

Ulusal yasaların uluslararası anlaşmaların üzerinde olduğuna ilişkin yaklaşımın kabul edildiği ülkelerde; uluslararası vergi anlaşmalarının ulusal mevzuatta yer alan yasalar üzerinde etki yaratması mümkün olmamaktadır. Diğer bir anlatımla, ulusal yasalar anlaşmalardan hiçbir şekilde etkilenmemektedirler. Böylesi bir yaklaşımın esas alınması halinde, uluslararası anlaşmaların mevcut ulusal yasaları kısıtlamaya yönelik düzenlemeler içermesi halinde anlaşmalarda yer alan hükümlerin uygulanmaması gerekecektir. Bu itibarla, ulusal mevzuata üstünlük tanınarak uluslararası anlaşmaların uygulanmaması bazı yazarlar tarafından uluslararası anlaşmaların aşılması olarak nitelendirilmektedir<sup>23</sup>.

### Sonuç

Dünyada iletişim teknolojisinde izlenen gelişmelerle uluslararası platformda gerçekleşen serbestleşme, yeni sistemlere dayanan bir ekonomik ortamın oluşmasına sebebiyet vermiştir. Bu bağlamda, uluslararası platformda farklı devletlerin vergi kanunlarının yer bakımından uygulanmasında farklı ilkeleri kabul etmeleri, uluslararası düzeyde vergilendirme yetkilerinin çakışmasına, diğer bir ifadeyle uluslararası çifte vergilendirmeye yol açtığından, farklı ülkelerde faaliyette bulunan çok uluslu işletmelerin vergilendirilmesi global alanda günümüzün sorunu olarak belirlemektedir.

Sermaye ve emek ihraç ve ithal eden ülkeler uluslararası çifte vergilendirmenin, emek ve sermayenin ülkeler arasında serbest dolaşımı üzerindeki olumsuz etkilerini dikkate almak suretiyle ikili ya da çok taraflı anlaşmalar akdederek, aynı gelirin birden fazla ülkede vergiye tabi olmasını engellemeye ve de bahse konu üretim faktörlerinin uluslararası platformda serbest dolaşımına imkan sağlamaya çalışmaktadırlar.

Ortaya konulan çalışmada ifade edildiği üzere; uluslararası vergi anlaşmalarının hukuk düzeni içindeki yerine ilişkin ortak kurallar mevcut değildir. Bu itibarla, bahse konu anlaşmaların konumu açısından anayasal sistemler bağlamında değerlendirme

---

Karşılıklı anlaşma usulünün ülkemizde yargı mercii bağlayıcılığına ilişkin 1982 Anayasası'nın 125'inci maddesinde; "idarenin her türlü işlem ve eylemlerine karşı yargı yolunun açık olduğu" hüküm altına alınmaktadır. Bu itibarla, vergi idarelerince yapılacak idari yorum, yargı mercileri açısından bağlayıcı olmamakla birlikte, yargısal denetime tabi olacağından karşılıklı anlaşmalar yargıyı bağlamayacaktır. Diğer bir anlatımla, yetkili makamlar arasında anlaşma sağlanıp, ilgili anlaşma uyarınca işlem tahsis edilse de, gerçekleştirilen işlem yargıya intikal edebilecektir. Bkz. Yaltı, *a.g.e.*, s. 107.

<sup>20</sup>Anlaşmaların uygulanması kaynaklı uyuşmazlıkların Adalet Divanı'nın önüne gelmesi; taraf devletlerin uyuşmazlığı Divan önüne çıkarma iradelerine bağlı olmaktadır. Bu bağlamda, taraflardan birinin kabul etmemesi Divan'ın davayı ele almaması sonucunu doğuracaktır. Bkz. Yaltı, *a.g.e.*, s. 85.

<sup>21</sup>VAHS'nin 60'ıncı maddesine göre; anlaşma hükümlerine aykırılıktan zarar gören devlet söz konusu anlaşmayı feshedebileceği gibi; anlaşmanın uygulanmasını da durdurabilmektedir. Bkz. Yaltı, *a.g.e.*, s. 85.

<sup>22</sup>Yaltı, *a.g.e.*, s. 85; Bayar, *a.g.e.*, s. 52.

<sup>23</sup>WASSERMEYER ve SCHAUMBURG; ulusal kanunlara üstünlük tanımak suretiyle uluslararası anlaşma hükümlerinin uygulanmamasını; "anlaşmaların aşılması" olarak nitelendirmektedirler. Bkz. Lang, *vd.*, *a.g.e.*, s. 264.

yapılması icap etmektedir. Normlar hiyerarşisinde anlaşmaların iç hukukun üzerinde yer aldığı bir sistem uyarınca; iç hukuka ilişkin düzenlemeler ile uluslararası anlaşmaların çatışması halinde anlaşma hükümlerinin iç hukuk kurallarını bertaraf edeceğine yönelik bir hükmün varlığı durumunda, iç hukuk kuralları ile anlaşma hükümlerinin aşılması mümkün değildir. Benzer bir şekilde, uygulama açısından ülkemizde de uluslararası anlaşmaların ulusal mevzuata nazaran önceliği bulunmaktadır.

Ancak, anlaşmaların ulusal yasalar ile eşdeğer olduğunun kabulünde, anlaşmalar ile yasalar arasında oluşabilecek uyumsuzluk halinde; önceki-sonraki hukuk kuralı veya özel-genel hüküm ayırımı esas alınacaktır. Ulusal yasaların anlaşmaların üzerinde yer aldığına ilişkin yaklaşımın esas alındığı ülkelerde ise; anlaşmaların ulusal mevzuattaki düzenlemeleri etkilemeleri mümkün olmayacaktır. Diğer bir ifadeyle, söz edilen yaklaşımın benimsendiği sistemlerde, anlaşmaların yürürlükteki ulusal yasaları kısıtlamaya ilişkin düzenlemeler ihtiva etmesi halinde uluslararası anlaşmalarda düzenlenen hükümler uygulanmayacaktır.

**Kaynakça**

- Aydın Fazıl, “Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmalarının Değerlendirilmesi”, *Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi*, Sayı: 77, Mayıs 2010.
- Bayar İbrahim Nihat, *Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları ve Mahsup Sistemi*, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara, Eylül, 2006.
- Bilici Nurettin, “Vergi Yüğü Sorunu ve Ekonomik Rekabet”, *Vergi Dünyası*, Sayı: 263, Temmuz 2003.
- Brian J. Arnold, *The Taxation of Controlled Foreign Corporations: An International Comparison*, Canadian Tax Foundation, Canada, 1986.
- Çağın Nami, *Vergilendirme Yetkisi*, Kazancı Hukuk Yayınları, İstanbul 1982.
- Çelikel Aysel, *Milletlerarası Özel Hukuk*, Beta Basım A.Ş., 7. bası, İstanbul, Mayıs 2004.
- Gençer Çağın Ahmet, “Uluslararası Çifte Vergilendirmede Yaşanan Sorunlar”, *Maliye ve Sigorta Yorumları*, Sayı: 536, Ekim 2009.
- Krabbe Helmut, “Seminar C: Verstaendigungsverfahren”, *Internati-onales Steuerrecht*, 11. Jahrgang, Heft 16, 2002.
- Lang Michael, Aigner-Hans Jörgen, Scheuerle Ulrich, Stefaner Marcus, *CFC Legislation, Tax Treaties and EC Law*, Kluwer Law International, Netherlands 2004.
- Nomer Ergin, Şanlı Cemal, *Devletler Hususi Hukuku*, Beta Basım A.Ş., Yenilenmiş 17. bası, İstanbul, Eylül 2009.
- Öz Semih, *Uluslararası Vergi Rekabeti ve Vergi Cennetleri*, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara, Mart 2005.
- Pazarıcı Hüseyin, *Uluslararası Hukuk*, Turhan Kitapevi, 8. bası, Ankara, Eylül 2009.
- Sandler Daniel, *Tax Treaties and Controlled Foreign Company Legislation*, Kluwer Law International, London, 1998.
- Tuncer Selahattin, “Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları ve Türkiye”, *Vergi Dünyası*, Sayı: 311, Temmuz 2007.
- Yaltı Billur, *Uluslararası Vergi Anlaşmaları*, Beta Basım Yayım Dağıtım A.Ş., İstanbul, Haziran 1995.