Kuzey YMM ve Bağımsız Denetim A.Ş.
Eski Büyükdere Cad.
Orjin Maslak No:27
Maslak, Sarıyer 34398
İstanbul - Turkey

Tel: +90 212 315 3000
Fax: +90 212 234 1067
ey.com
Ticaret Sicil No : 479919
Mersis No: 0-6010-2772-0400010

# Vergi anlaşmalarının uluslararası hukuk kuralları çerçevesinde yorumlanması

**Mesut Karadağ**

## Giriş

Uluslararası anlaşmalar bazen devletlerin iç hukuk sistemlerindeki kanunlardan üstün olabilmekte[1], hatta temel insan hakları ve hukukun evrensel değerlerini içerdiğinde Anayasal düzen içerisinde yer alarak devletlerin yasama tasarruflarını sınırlayabilmektedir. Bu nedenle, birçok açıdan farklı geleneklere sahip devletlerin imza ettiği uluslararası anlaşma hükümlerinin uygulanmasından doğabilecek uyuşmazlıkları ve çeşitli sorunları önlemek için, anlaşmaların doğru yorumlanması gerekir.

Uluslararası vergi anlaşmaları da gerek son derece teknik yapıları gerekse taraf devletlerin bazı kavramları ya hiç kullanmıyor ya da farklı anlamlarda kullanıyor olmaları ve anlaşmada iç hukuka gönderme yapılan terimlerin uygulanmaları bakımından, yoruma gereksinim duyulan metinlerdir (Yaltı, 1995:86). Bu çalışmada, vergi anlaşmalarının yorumlanmasında kullanılacak araç ve teknikler ile bazen de konuyla ilgili tartışmalı noktalara değinilmiştir.

## 1. Vergi anlaşmalarında uygulanacak yorum kurallarının tespit edilmesi

Vergi anlaşmalarının yorumlanmasında iki teori vardır. Bunların birincisinde ulusal hukuka referansla, konuya uygulanabilir ulusal hukuk yöntemleriyle yorum yapılırken, ikinci teoride uluslararası hukuk ve gelenekler dikkate alınarak yorum yapılır (Canadian Department of Justice,2014; Kandev, 2007:35,36).

Uluslararası anlaşmalar yapısı itibarıyla ulusal hukuka konu olan düzenlemelerden farklıdır. Bu farklardan bazıları; uluslararası anlaşmalarda en az iki devlet iradesinin söz konusu olması, daha geniş kitleye hitap edilmesi, bazen ulusal hukukta kullanılmayan terimlerin kullanılması gibi hususlar belirtilebilir (Sasseville, 2003:3). Uluslararası anlaşmalar her ne kadar ülkelerin iç hukuk sisteminin bir parçası haline gelebilseler de belirtilen yapısal farklılıklardan ötürü vergi anlaşmalarının yorumlanmasında uluslararası hukukun yorum kuralları kullanılmalıdır. Uluslararası hukukta uluslararası anlaşmalara uygulanan yorum kurallarını VAHS[2] (Vienna Convention) düzenlemiştir. VAHS'nin, uluslararası örf ve âdet kurallarının somutlaştığı metin olarak taraf olmayan devletlere de

[1] Türkiye'de Anayasa'nın 90. maddesinin beşinci fıkrasında, uluslararası anlaşmaların Anayasaya aykırılığı iddiasıyla Anayasa Mahkemesine başvurulamayacağı ve uluslararası anlaşmalar ile kanunların aynı konuda farklı hükümler içermesi durumunda uluslar arası anlaşma hükümlerinin esas alınacağı düzenlenmiştir.

[2] Viyana Anlaşmalar Hukuku Sözleşmesi

uygulanmak durumunda olduğu[3] (Yaltı, 1995:87) ve yine aynı sebeple Sözleşmenin yürürlüğünden önce akdedilmiş anlaşmalara da uygulanabileceği belirtilmektedir[4].

## 2. VAHS'nin düzenlediği yorum kuralları

İlk olarak belirtmek gerekir ki; VAHS anlaşmalara her durumda uygulanabilecek kuralları değil, sadece genel ve tamamlayıcı kuralları düzenlemektedir. Anlaşmanın 31 ila 33'üncü maddelerinde düzenlenen bu kuralların yazımında belli bir sistematik izlenmiş, önce genel yorum kuralları, sonra sırasıyla tamamlayıcı yorum kuralları ve birden fazla dilde yazılan anlaşmalarda uygulanacak yorum kuralları düzenlenmiştir.

### 2.1. Genel yorum kuralları

VAHS'nin 31'inci maddesinin ilk fıkrası genel kuralı düzenlemektedir. Buna göre, "bir anlaşma, bütünü (context) ile bağlantılı olarak ve konu ve amacının ışığında terimlerin olağan anlamına uygun biçimde, iyi niyetle[5] yorumlanmalıdır".

Düzenlemede anlaşmanın bütünü, konusu ve amacı ile terimlerin olağan anlamı deyimlerinin kullanılması uygulanacak yorum tekniklerinin seçimi açısından önemlidir. Burada terimlerin olağan anlamı ifadesi lafzi; konu ve amacının ışığında ifadesi amaçsal; anlaşmanın bütünü ifadesi de sistematik yorumu gerektirmektedir. Bu nedenle herhangi bir yorum tekniğinden ziyade; lafzi (textual), amaçsal (teleological) ve sistematik yorum tekniklerinin birlikte, bir kombinasyon dahilinde uygulanması gerekir (Levedag, 2012:7).

Sonuç olarak; Sözleşmenin 31'inci maddesinde üç genel kuraldan bahsedilmektedir: Anlaşmanın bütünü dahilinde yorum yapılması, yorumun terimlerin alelade/olağan anlamlarına uygun olarak yapılması ve anlaşmanın amacı ve konusu ışığında yorum yapılması. Engelen'e göre mevcut 31'inci madde hükümleri, Uluslararası Hukuk Komisyonunun 1964 yılında hazırladığı sözleşme taslağındaki 69'uncu maddeye benzemektedir ve bu kapsamda maddenin içeriğinde yer alan düzenlemeler arasında herhangi bir öncelik-sonralık, yani hiyerarşi ilişkisi söz konusu değildir (Engelen, 2004: 114-118).

#### 2.1.1 Anlaşmanın bütünü dahilinde yorum yapılması

VAHS'nin 31'inci maddesinde ilk olarak anlaşmanın bütünü çerçevesinde yorum yapılmasına değinilmektedir. Bu açıdan, anlaşmaların yorumlanmasının esas amacı, anlaşmada ifade bulan taraf iradelerine etkinlik kazandırmaktır (Yaltı, 1995:89).

---

[3] Uluslararası Adalet Divanı Statüsünü düzenleyen 38. maddede Divan'ın, hukuk kuralı olarak kabul edilmiş genel bir uygulamanın kanıtı olarak uluslararası örf ve adeti ve uygar milletlerce kabul edilmiş hukukun genel ilkelerini uygulayacağı belirtilmiştir.

[4] AİHM 1975 yılında Golder davasında VAHS'nin 31-33 maddelerinde belirtilen kuralların hukukun evrensel ilkeleri olduğunu belirterek, henüz Sözleşme yürürlüğe girmemiş olmasına rağmen belirtilen madde hükümlerini dikkate almıştır.

[5] Sözleşmenin *ahde vefa* başlığını taşıyan 26. maddesi "yürürlükteki her andlaşma ona taraf olanları bağlar ve tarafların onu iyi niyetle icra etmesi gerekir" hükmünü içermektedir.

Anlaşmanın bütününden ne anlaşılması gerektiği ise Sözleşmenin 31'inci maddesinin ikinci fıkrasında açıklanmıştır. Buna göre, "bir anlaşmanın yorumu bakımından, (anlaşmanın) bütünü, girişini ve eklerini içine alan metne ilaveten, aşağıdakileri de kapsar:

- Anlaşmanın akdedilmesi ile bağlantılı olarak bütün taraflar arasında yapılmış olan anlaşmayla ilgili herhangi bir anlaşma,
- Anlaşmanın akdedilmesi ile bağlantılı olarak bir veya daha fazla tarafça yapılan ve diğer taraflarca anlaşmayla ilgili bir belge olarak kabul edilen herhangi bir belge." (md.31/2)

Aynı maddenin üçüncü fıkrasında anlaşmaların yorumunda anlaşmanın bütünü ile kullanılabilecek diğer araçlara değinilmiştir. Düzenlemeye göre, "anlaşmanın bütünü ile birlikte aşağıdakiler (de) dikkate alınır:

- Taraflar arasında anlaşmanın yorumu veya hükümlerinin uygulanması ile ilgili olarak daha sonraki (tarihli) herhangi bir anlaşma,
- Tarafların anlaşmanın yorumu konusundaki mutabakatını tespit eden anlaşmanın uygulanmasıyla ilgili daha sonraki herhangi bir uygulaması,
- Taraflar arasındaki ilişkilerde milletlerarası hukukun tatbiki kabil herhangi bir uygulaması. (Md.31/3)

Anlaşmanın bütünü dahilinde yapılacak yorum, sistematik yorum yöntemini gerektirmektedir. Dolayısıyla burada, anlaşmanın kısımlarına ve bunların ve maddelerin sırasına, maddelerin birbiri ile bağlantısına ve anlaşma içerisindeki yerine dikkat ederek yorum yapmak gerekir.

### 2.1.2 Terimlerin alelade anlamlarına uygun olarak yorum yapılması

Bu kural lafzi yorum tekniğine referans yapmaktadır. Lafzi yorum tekniği vergi anlaşmalarında düzenlenen hükümlerin düzenleniş amacına sadık kalmayı gerektirse de vergisel terimlerin farklı ve teknik içerikler taşıyabilme ihtimali bu yorum tekniğini tek başına yetersiz bırakabilir.

Terimlerin alelade (ordinary meaning) anlamlarına bakılması, onların diğer hükümlerle birlikte ele alındığında ve anlamlı bir sonuç verdikleri takdirde, metnin yorum için daha fazla zorlanmamasını gerekli kılar (Yaltı, 1995: 90). Sözleşmenin 31'inci maddesinin son fıkrasında, "tarafların bir terime özel bir mana vermek istedikleri tespit edilirse, o mana verilir" denmesi de aynı bu yorumu destekleyici niteliktedir.

### 2.1.3 Anlaşmanın amacı ve konusu ışığında yorum yapılması

Herhangi bir düzenlemenin yapıldığı andaki değil, uygulanacağı andaki gereklere göre hareket eden amaçsal yorumda vurgu ulaşılmak istenene, dolayısıyla amaca yapılır. Vergi anlaşmaları esas olarak çifte vergilendirmenin önlenmesi ve ortadan kaldırılması, uluslararası vergi kaçakçılığının önlenmesi ve vergi gelirlerinin iki devlet arasında adaletli bir şekilde paylaştırılması amacını güder (Yaltı, 1995: 90). Dolayısıyla bu amaç göz ününde bulundurularak anlaşmalara ilişkin yorumlar yapılmalıdır.

### 2.2. Tamamlayıcı yorum kuralları

Viyana Sözleşmesi'nin 32'nci maddesi tamamlayıcı yorum kurallarını düzenlemiştir. Maddede tamamlayıcı yorum araçlarına iki durumda başvurulacağı belirtilmiştir:

- 31'inci maddenin uygulanmasından hasıl olan manayı teyit etmek.
- 31'inci maddeye göre yapılan yorum manayı muğlak veya anlaşılmaz bırakıyor ya da çok açık bir şekilde saçma olan veya makul olmayan bir sonuca götürüyorsa manayı tespit etmek için. (Md.32)

Maddede hazırlık çalışmaları[6] (preparatory work) ve anlaşmanın yapılma şartlarının tamamlayıcı yorum kurallarına dahil olduğu belirtilmiş; ancak başkaca bir hüküm konulmamıştır. Dolayısıyla tamamlayıcı yorum kuralları bunlardan ibaret değildir. Hazırlık çalışmaları ile birlikte anlaşmaların yapılma şartları, tarihi yorum yönteminin de uygulanmasına imkân sağlamaktadır. Diğer taraftan, hazırlık çalışmalarına her devletin aynı ölçüde ulaşması mümkün olmayabileceğinden uygulamada belli sıkıntılar söz konusu olabilmektedir. Bu nedenle hazırlık çalışmalarının tüm taraflarca aynı ölçüde erişilebilir, belgelerin herkese açık olduğu ve amacın belli olduğu durumlarda yorumlarda kullanılabilecek bir araç olduğu değerlendirilmektedir.

### 2.3. Yorum yapılırken kullanılacak dilin tespiti

VAHS'nin 33'üncü maddesi bir anlaşmanın birden fazla dilde tevsik edilmiş olduğu durumlarda görüş ayrılığı halinde hangi metne üstünlük tanınabileceğine ilişkin hükümler içermektedir. Maddenin ilk fıkrası, eğer metinlerden birisi, görüş ayrılığı olması halinde bir metnin üstün tutulacağını öngörmemiş veya taraflar bunu kararlaştırmamışsa, metinlerin aynı kuvvette geçerli olacağını düzenlemiştir.

İkinci fıkrada, metnin tevsik edildiği dillerden başka bir dildeki anlaşma suretinin, ancak anlaşmanın veya tarafların öngörmesi durumunda geçerli kabul edileceği belirtilmiştir.

Maddenin üçüncü fıkrası genel bir hükmü düzenlerken, son fıkrada karşılaşılma ihtimali görece az olan bir durumda hangi metne öncelik tanınacağından bahsedilmiştir. Son fıkraya göre, belirli bir metnin ilk fıkraya göre üstün tutulduğu haller dışında, Sözleşmenin 31'inci ve 32'nci maddelerinin uygulanmasıyla giderilemeyen metinler arasındaki mana farkının varlığı durumunda, anlaşmanın konu ve amacı göz önünde bulundurularak metni en iyi uzlaştıran mana benimsenecektir.

## 3. Özel yorum kuralları

### 3.1. İç hukuk sisteminin kullanılarak yorum yapılması

OECD ve BM Modellerinin 3/2'nci madde hükümleri anlaşmalarda kullanılan ancak anlaşmada tanımlanmayan terimlerin anlamlarının belirlenmesinde devletlerin iç hukukuna

---

[6] Bir anlaşmanın nihai metninin oluşumuna etki eden ve tarafların amaç ve iradelerinin açıklanmasına yardımcı olan dış malzemelerdir. (bkz: Yaltı, *Uluslararası Vergi Anlaşmaları*, Ankara, 1995, s.91)

atıf yaparak onları yetkilendirmiştir[7]. Model Anlaşmaların 3/2'nci madde hükmünün içeriğinden önce, bu madde ile Viyana Sözleşmesi'nin 31'inci ve 32'nci maddeleri arasındaki ilişkiye değinmek yerinde olacaktır. Öğretide, Model Anlaşmaların 3/2'nci maddesinin esasen Viyana Sözleşmesi hükümlerine bağlı kalmak koşuluyla anlaşmanın yorumunda başvurulacak son çare olduğu görüşüyle; Model Anlaşmaların 3/2'nci maddesinin Viyana Sözleşmesi hükümlerine göre özel kural olduğu, dolayısıyla bu kuralın öncelikle uygulanacağı görüşü olmak üzere iki alternatif söz konusudur (Kandev, 2007: 38,39). Ağırlıklı olan ve bizim de katıldığımız ikinci görüş olmasına rağmen, 3/2'nci madde hükmünün de bir anlaşma hükmü olması bakımından Viyana Sözleşmesi hükümlerine göre yorumlanması gerektiği unutulmamalıdır.

Model anlaşmaların 3/2'nci madde hükmüne göre, "Anlaşmanın herhangi bir tarihte bir akit devlet tarafından uygulanması bakımından, Anlaşmada tanımlanmamış herhangi bir terim, metin aksini gerektirmedikçe Anlaşmanın uygulandığı vergilerin amaçları bakımından, o tarihte bu devletin mevzuatında öngörülen anlamı taşıyacak ve bu devletin yürürlükteki vergi mevzuatında yer alan herhangi bir anlam, bu devletin diğer mevzuatında bu terime verilen anlama göre üstünlük taşıyacaktır". Dolayısıyla, anlaşmanın bütünü içerisinde tanımlanmış bir terim için ülkelerin iç hukuk sistemlerine başvurulamayacaktır. Aynı şekilde, metin aksini gerektirmedikçe, ifadesi ile iç hukuktan çıkacak anlam ancak Anlaşmanın bütünü ile uyumlu olması durumunda kabul edilecektir.

Dikkat edilmesi gereken bir diğer husus, iç hukukta atıf yapılan kısmın saptanmasıdır. 1995'ten önce iç hukukta sadece Anlaşmaya konu vergilerle ilgili vergi mevzuatına atıf yapılmaktaydı. Ancak 1995'te yapılan güncellemeden sonra Model Anlaşmaların ilgili maddesi, tanımlanmamış terimlerin anlamı için devletlerin iç hukuk sistemlerinde vergi mevzuatı ve diğer mevzuat ifadelerini kullanmış ve uygulama itibarıyla her ikisi arasında bir kademe öngörmüştür. Yani bir terim vergi mevzuatında ve diğer mevzuatta kullanılmışsa, vergi mevzuatında kullanılan anlama öncelik tanınacaktır.

Son olarak, madde hükmünün "o tarihte" ve "yürürlükteki" ifadelerinin zaman itibarıyla dikkate alınacak mevzuatı belirlediğinden bahsedilebilir. Konuyla ilgili öğretide çeşitli yazarlar durağan yorum ve hareketli yorum tekniklerinden bahsederek konuyu tartışmıştır. 1995'teki güncellemeden önce "o tarihte" ve "yürürlükteki" ifadeleri Model Anlaşmaların mezkûr madde hükmünde bulunmamaktaydı. Ancak, 1995'teki güncellemeyle birlikte madde lafzındaki belirsizlik giderilerek yürürlükteki mevzuat esas alınmıştır. Diğer taraftan, yürürlükteki mevzuat hükümleri dikkate alınırken anlaşma maddesinin çizdiği doğal sınır olan Anlaşmayla uyumluluk şartı gözardı edilmemelidir.

### 3.2. Karşılıklı anlaşma usulü uygulanarak yorum yapılması

Model Anlaşmaların 25/3'üncü madde hükmü şu şekildedir: "Akit devletlerin yetkili makamları, anlaşmanın yorumlanmasından ve uygulanmasından doğan her türlü zorluk ve kuşkuyu karşılıklı anlaşmayla çözmek için girişimde bulunurlar. Aynı zamanda anlaşmada ele alınmış durumlarda çifte vergilendirmenin ortadan kaldırılması için de birbirine danışabilirler."

---

[7] Terimlerin anlamlarının belirlenmesi bakımından iç hukuku yetkili kılan anlaşma hükmü "*gönderme hükmü*" olarak da adlandırılmaktadır.(bkz: Yaltı, *age*, s.94)

Dolayısıyla, akit devletler anlaşmayla ilgili gerek yorum gerekse uygulama konusunda yetkili makamları vasıtasıyla birbirlerine danışabilirler. Karşılıklı anlaşma usulü ile idari makamların karara bağladıkları yorum sonuçlarının aksi taraflarca öngörülmedikçe ve kaldırılmadıkça yürütme organlarını bağlayıcı olduğu, açık bir yetkilendirme olmadığı sürece ise yargı organlarını bağlamayacağı kabul edilmektedir (Yaltı, 1995: 106,107).

**4. Şerhlerin durumu**

Anlaşmaların yorumlanmasında kullanılabilecek araçlarından biri de örneğin OECD Model Anlaşmalarında yer alan şerhlerdir (commentaries). Vergi anlaşmalarının şerhi, Sözleşmenin 31'inci maddesi düşünüldüğünde anlaşmanın bütünü dahilinde olan düzenlemelerdir ve terimlerin olağan anlamların bulunmasında anlaşma şerhleri de dikkate alınabilir. Yaltı'ya göre, belli koşullarla ve anlaşma terimlerinin yorumlanmasında karışıklık olduğu durumlarda şerhler de tamamlayıcı yorum aracı olarak kullanılabilecektir (Yaltı, 1995: 93). Vogel ise, OECD Model Vergi Anlaşması şerhlerinin diğer anlaşmalardan farklı olarak yapısı itibarıyla genel olarak bilinir ve kolay elde edilebilir olması sebebiyle şerhlerin "hazırlık çalışmaları" gibi ikincil (tamamlayıcı) yorum aracı olarak nitelendirilemeyeceğini ifade etmektedir (Vogel, 1986, 39,40).

**Sonuç**

Vergi anlaşmalarının yorumlanmasında kullanılan araçlar, genel araçlar, tamamlayıcı araçlar ve özel araçlar olarak tasnif edilebilir. VAHS ile OECD ve BM Modelleri ise anlaşmaların yorumlanmasında kullanılan temel hükümleri içermektedir. Vergi anlaşmalarının yorumlanması meselesi, öğretide belli tartışmaları da içermektedir. Bu yazıda yer yer bu tartışmalara yer verilmiş ve basit bir sistematik kullanılarak ancak önemli hususlar göz ardı edilmeden konu özetlenmeye çalışılmıştır.

**Kaynakça**


- Engelen, F.A., Interpretation of Tax Treaties under International Law, IBFD, 2004
- Vogel, Klaus: Double Tax Treaties and Their Interpretation, Berkeley Journal of International Law Article-1, 1986
- Yaltı Soydan, Billur: Vergi Hukuku ve Uygulaması, Beta Basım Yayım Dağıtım AŞ, İstanbul, 1995
- Department of Justice, Canada: Interpretation of Treaties and Domestic Law, www.justice.gc.ca/eng/rp-pr/csj-sjc/harmonization/ouell/int2.html Erişim tarihi: 18.10.2014
- Kandev Michael N: Tax Treaty Interpreation, https://www.ctf.ca/ctfweb/Documents/PDF/2007ctj/2007ctj1-kandev.pdf Erişim tarihi: 27.03.2020
- Levedag, Christian: Interpretation of Tax Treaties-The Use of the Vienna Convention, IATJ 3rd Assembly in Munich, 2012, https://iatj.net/content/congresses/munich2012/InterpretationofTaxTreaties-Germany.pdf Erişim tarihi:27.03.2020
- Sasseville, Jacques: Interpretation of International Tax Treaties, 9th Int.Tax Planning Conf.,2003, Mumbai,

fitindia.org/downloads/Jacques%20Sasseville_2003.pdf Erişim Tarihi: 27.03.2020

*Bu makalede yer alan açıklamalar, yazarının konu hakkındaki kişisel görüşünü yansıtmaktadır. Makaledeki bilgi ve açıklamalardan dolayı EY ve/veya Kuzey YMM ve Bağımsız Denetim A.Ş.'ye sorumluluk iddiasında bulunulamaz. Mevzuatın sık değiştirilen ve farklı anlayışlarla yorumlanabilen yapısı nedeniyle, herhangi bir konuda uygulama yapılmadan önce konunun uzmanlarından profesyonel yardım alınmasını tavsiye ederiz.*