



Muhammet Emre Erdem

Ankara Hacı Bayram Veli University, erdemmuhammetemre@gmail.com,
Ankara-Turkey

İmran Arıtı Erdem

Ankara Yıldırım Beyazıt University, aritimran@hotmail.com,
Ankara-Turkey

DOI	http://dx.doi.org/10.12739/NWSA.2019.14.2.4C0228	
ORCID ID	0000-0001-5398-083X	0000-0003-3742-5240
CORRESPONDING AUTHOR	Muhammet Emre Erdem	

ULUSLARARASI VERGİ ANLAŞMALARININ İÇ HUKUKTAKİ KONUMU

ÖZ

Uluslararası vergi anlaşmalarının iç hukuktaki konumu, normlar hiyerarşisinde hangi basamakta olduğu ile ilgilidir. Bu bakımdan öncelikle uluslararası anlaşmaların hiyerarşideki yerini düzenleyen Anayasa'nın 90. maddesi incelenmelidir. Buradaki genel kural, anlaşmaların kanunlarla eşit düzeyde olduğu şeklindedir. Ancak bu maddeye göre, temel hak ve özgürlüklere ilişkin bir uluslararası anlaşmanın kanunlarla çatışması halinde, anlaşma hükümleri uygulanır. Anayasa'nın 90. maddesinin 5. fıkrasında yer alan bu kurallar, uluslararası vergi anlaşmaları için de geçerlidir. Bu kapsamda uluslararası vergi anlaşmalarının, normlar hiyerarşisindeki yerinin belirlenmesi bakımından, temel hak ve özgürlüklere ilişkin anlaşmalar arasında olup olmadığının ortaya koyulması elzemdir. Bu bağlamda, çalışmada uluslararası vergi anlaşmalarının temel hak ve özgürlüklere ilişkin olup olmadığı incelenmiş ve normlar hiyerarşisindeki yeri ve iç hukuktaki uygulanabilirliği tartışılmıştır.

Anahtar Kelimeler: Normlar Hiyerarşisi, Uluslararası Anlaşmalar, Temel Hak Ve Özgürlükler, Uluslararası Vergi Anlaşmaları, Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları

**THE POSITION OF INTERNATIONAL TAX TREATIES IN DOMESTIC LAW
ABSTRACT**

The position of international tax treaties in domestic law is related to which step it is in the hierarchy of norms. In this regard, the position of international treaties in the hierarchy should primarily be analyzed. Article 90 of the Constitution generally prescribes the position of international treaties in the hierarchy. The general rule in this article is that international treaties and domestic laws are considered in the same level of the hierarchy of norms. However, in the event of an international treaty on fundamental rights and freedoms conflicting with the laws, the provisions of the treaty shall prevail. Rules set out in paragraph 5 of Article 90 also apply to international tax treaties. Within this context, it is essential to determine whether the international tax treaties are among the treaties on fundamental rights and freedoms in order to state their position in the hierarchy of norms. In this study, it is evaluated that whether international tax treaties are related to fundamental rights and freedoms and then, the position of international tax treaties in the hierarchy of norms and their applicability in domestic law will be discussed.

Keywords: The Hierarchy of Norms, International Treaties, Fundamental Rights and Freedoms, International Tax Treaties, Treaties for The Avoidance of Double Taxation

How to Cite:

Erdem, M.E. ve Arıtı Erdem, İ., (2019). Uluslararası Vergi Anlaşmalarının İç Hukuktaki Konumu, **Humanities Sciences (NWSAHS)**, 14(2):1-24, DOI: 10.12739/NWSA.2019.14.2.4C0228.



1. GİRİŞ (INTRODUCTION)

Küreselleşmenin de etkisiyle günümüzde ülkeler arasında; insan haklarından ticarete, çevrenin korunmasından askeri işbirliğine uzanan çok çeşitli konularda uluslararası anlaşmalar ağı oluşturulmuştur. Uluslararası vergi anlaşmaları da bu ağın içinde önemli bir yer kaplamaktadır. Bu çerçevede çifte vergilendirmeyi önlemek yahut ülkeler arasında bilgi değişimini sağlamak gibi amaçlarla akdedilen vergi anlaşmaları, uluslararası hukukun asli kaynakları arasında yer almaktadır. Bununla birlikte bu anlaşmalar, akit devletlerin iç hukuklarında da etki ve sonuç doğurmaktadır. Bu bağlamda uluslararası vergi anlaşmalarının iç hukukta uygulanabilirliği, diğer bir deyişle devletlerin iç hukukundaki konumunun belirlenmesi, bu anlaşmaların etki ve sonuçlarının değerlendirilmesi bakımından büyük önem teşkil etmektedir. Belirtmek gerekir ki uluslararası vergi anlaşmalarının iç hukuktaki konumu, bunların normlar hiyerarşisindeki yerini ve iç hukuktaki diğer normlar ile çatışması halinde uygulanıp uygulanmayacağı tartışmasını içerir. Bu noktada öncelikle, genel olarak uluslararası anlaşmaların normlar hiyerarşisinde hangi basamakta durduğunun incelenmesi gerekmektedir. Türk hukuku özelinde bu inceleme, Anayasa'nın 90. maddesinin değerlendirilmesini gerektirmektedir. Bu maddenin son fıkrasında, uluslararası anlaşmaların kanun hükmünde olduğu kuralı yer almaktadır. Bu bakımdan bir anlaşma hükmü ile bir kanun hükmü çatıştığında bu sorun, iki kanun hükmünün çatışması halinde uygulanan yöntem kullanılarak çözülür. Ancak Anayasa'nın 90. maddesinin 5. fıkrasının son cümlesi, temel hak ve özgürlüklere ilişkin anlaşmalar bakımından bu kurala bir istisna getirmiştir. Buna göre temel hak ve özgürlüklere ilişkin bir anlaşma hükmü ile bir kanun hükmü çatıştığında, anlaşma hükmü esas alınmalıdır. Anayasa'nın 90. maddesi ile getirilen kural ve istisna, uluslararası vergi anlaşmaları bakımından da geçerlidir. Dolayısıyla bu tür anlaşmaların temel hak ve özgürlüklere ilişkin olup olmadığının belirlenmesi, iç hukuktaki konumunun ortaya konulması noktasında büyük önem taşımaktadır. Bu bağlamda çalışmanın ana konusunun ele alındığı bölümlerde ilk olarak vergilendirme yetkisi ve sınırlarından bahsedilmiş, ardından bu yetkinin sınırlandırılmasına yönelik araçlardan biri olan uluslararası vergi anlaşmalarının tanımını yapılmış ve bunların iç hukukun parçası haline gelme süreci incelenmiştir. Devamında ise uluslararası vergi anlaşmalarının iç hukuktaki konumu kapsamlı bir şekilde ele alınmıştır.

2. ÇALIŞMANIN ÖNEMİ (RESEARCH SIGNIFICANCE)

Uluslararası vergi anlaşmaları, devletlerin anlaşmalar ağı içerisinde önemli bir yer kaplamaktadır. Bu kapsamda özellikle, uluslararası örgütlerin de üzerine eğildiği en önemli problemlerden biri olan çifte vergilendirmenin önlenmesine yönelik anlaşmaların sayısının gittikçe arttığı göze çarpmaktadır. Örneğin Türkiye bu zamana kadar seksen beş adet çifte vergilendirmeyi önleme anlaşması akdetmiştir. Bu çerçeveden bakıldığında, uluslararası vergi anlaşmalarının iç hukukta normlar hiyerarşisindeki yerinin ve diğer iç hukuk normları ile olan ilişkisinin irdelenmesi kritik önemi haizdir. Buradaki dikkate değer nokta, uluslararası vergi anlaşmaları ile vergi kanunlarının çatışması halinde hangisinin uygulanacağını belirlemesidir. Böyle bir belirleme, uluslararası hukuktaki ahde vefa ilkesinin gereklerinin yerine getirilmesi ve anlaşmaların aşılması tehlikesinin var olup olmadığının değerlendirilmesi bakımından da önemlidir. Literatüre bakıldığında genel olarak uluslararası anlaşmaların iç hukuktaki konumu çokça tartışılan bir konu olmakla birlikte, uluslararası vergi anlaşmaları özelinde bir inceleme ve



değerlendirme yapan çalışmaların sayısı çok sınırlıdır. Bu çalışma, önemi bu derece büyük olan uluslararası vergi anlaşmaların iç hukuktaki konumunu ortaya koyarak literatürdeki boşluğu doldurmayı amaçlamaktadır.

3. VERGİLENDİRME YETKİSİ VE SINIRLARI (TAXATION AUTHORITY AND ITS LIMITS)

Vergilendirme yetkisi, geçmişten günümüze, devletin elindeki en önemli yetkilerden biri olarak karşımıza çıkmaktadır. Kutsal kitaplarda dahi ifadesini bulan bu yetki, modern devlet için büyük önem taşımaktadır. Devletin ülkesi üzerindeki egemenliğin bir görünümü olarak vergilendirme yetkisi, vergi almaya ilişkin olarak sahip olunan hukuki ve fiili gücü ifade etmektedir (Çağan, 1982:3). Egemenlik ile temellendirilen bu yetkinin, hem ulusal hem de uluslararası düzeyde kullanılması söz konusudur. Diğer bir deyişle devlet, vergilendirme yetkisini yalnızca ülkenin sınırları içinde değil, aynı zamanda ülke sınırları dışına taşıyacak şekilde kullanma gücünü de haizdir. Ancak hemen belirtmek gerekir ki bu yetki, mutlak bir yetki olmakla birlikte sınırsız değildir; zira vergilendirme ile kişilerin temel hak ve özgürlükleri çok yakın bir ilişki içerisindedir (Canbay ve Akyol, 2014:74). Dolayısıyla hem ulusal hem de uluslararası alanda vergilendirme yetkisinin sınırlandırılması söz konusudur. Vergilendirme yetkisinin ve bu bağlamda mali egemenliğin ulusal düzeydeki varlığı, ülkemiz için düşünüldüğünde, en başta Anayasa'nın 73. maddesinde somutlaştırılmaktadır. Kaynağını Anayasa'dan alan bu yetkinin ulusal anlamdaki sınırını da yine Anayasa çizmektedir. Bu bakımdan mezkûr maddede ifadesini bulan; vergilerin kanunla konulacağı, değiştirileceği ve kaldırılacağı hususunu ifade eden "vergilerin kanuniliği" ilkesi önem taşımaktadır. Bu ilke kapsamında vergilendirme yetkisi, ancak kanunlarla çizilen çerçeve içinde ve anayasal ilkelere uygun biçimde kullanılabilir.

Uluslararası alanda ise mali egemenlik, "devletlerin egemen eşitliği" ilkesi gereğince bütün devletler için aynı olup devletin bağımsız mali politikalar saptaması ve uygulaması şeklinde kendisini gösterir (İdikut Özpençe ve Özpençe, 2007:3). Bu kapsamda devletler, mali egemenlik çatısı altında iki ana ilkeye göre vergilendirme yetkilerini kullanmaktadır. Bunlar mülklik (kaynak) ve şahsılık ilkeleridir. Bu iki ilke kapsamında öngörülen kurallar ile vergilendirme yetkisinin sınırları belirlenmektedir. Vergilendirmede mülklik ilkesi, vergi kanunlarının yer bakımından uygulanmasında ülkenin siyasi sınırlarının esas alınması ve bu bağlamda kanunların, uyruklu yahut yerleşim yeri gibi kriterler dikkate alınmaksızın, ülke sınırları içinde gerçekleşen olay ve durumlara uygulanması anlamına gelmektedir (Taşkan, 2018:81-82). Dolayısıyla mülklik ilkesinde esas olan, verginin kaynağının ülke sınırları içinde bulunması, diğer bir ifade ile vergiyi doğuran olayın ülkede gerçekleşmesidir. Bu bakımdan vergiyi doğuran olayın ülke sınırları içinde gerçekleşmesi kaydıyla yükümlü, vatandaş yahut yabancı olabilmektedir. Bunun yanı sıra şahsılık ilkesi olarak adlandırılan ikinci ilke uyarınca devletler vergilendirme yetkisini kullanırken, kaynak ilkesi yerine uyruklu veya yerleşim yeri ölçütünü esas almaktadır (Öncel, Kumrulu ve Çağan, 2016:59). Diğer bir anlatımla şahsılık ilkesi gereğince vergilendirme yetkisi, devletin vatandaşlarını ülke sınırları dışında da takip edebilmektedir. Bu ilkenin esas alındığı durumlarda devlet, vergiyi doğuran olayın yurt dışında vuku bulması halinde dahi, kendi vatandaşını veya uyruğundaki tüzel kişiyi vergilendirebilir.

Bu noktada belirtmek gerekir ki, devletlerin mülklik ve şahsılık ilkelerini aynı vergiler bakımından aynı şekilde kabul



etmemeleri, uygulamada devletlerin vergilendirme yetkilerinin çatışması/çakışması sorununu doğurmaktadır (Öncel, Kumrulu ve Çağan, 2016:59). Her ne kadar "devletlerin egemen eşitliği ilkesi" dolayısıyla her devlet vergilendirme yetkisini kullanmak bakımından bağımsız olsa da, karşılaşılan yetki çatışması durumları, vergilendirme yetkisinin sınırlandırılması hususunu gündeme getirmiştir. Bunun yanı sıra vergi cennetleri, vergi rekabeti, elektronik ticaret, vergi kaçakçılığı, ekolojik vergileme gibi konular da uluslararası alanda vergilendirme yetkisinin sınırlandırılmasını gerektiren vergi sorunları olarak karşımıza çıkmaktadır (Canbay ve Akyol, 2014:75). Bu çerçevede uluslararası anlaşmalar (çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları, bilgi değişimi anlaşmaları, ticaret anlaşmaları vb.), uluslararası kuruluşlara üyelik ve ekonomik bütünleşmeler yoluyla devletlerin vergilendirme yetkilerinin sınırlandırıldığı görülmektedir (Canbay ve Akyol, 2014:77). Özellikle uluslararası vergi anlaşmaları, devletlerin vergilendirme yetkileriyle ilgili olarak iç mevzuattaki hükümlere müdahale etmekte, egemenlik hakkının kullanım çerçevesini belirlemektedir. Bu bakımdan uluslararası alanda vergilendirme yetkisini sınırlandıran araçlardan biri olan vergi anlaşmalarının üzerinde önemle durulması gerekmektedir.

4. ULUSLARARASI VERGİ ANLAŞMALARI (INTERNATIONAL TAX TREATIES)

4.1. Tanım (Definition)

Uluslararası Adalet Divanı Statüsü'nün 38. maddesine göre uluslararası anlaşmalar, uluslararası hukukun asli kaynaklarından. Bu durum uluslararası vergi anlaşmaları için de geçerlidir. Uluslararası vergi anlaşmaları denilince, genellikle çifte vergilemeyi önleme anlaşmaları akla gelmektedir. Zira çifte vergilendirme, uluslararası vergi hukukunda geçmişten beri ciddiyetini koruyan bir problemdir ve devletlerarasında akdedilen vergi anlaşmaları da genellikle bu problemi önlemeye yönelik olmaktadır. Fakat uluslararası vergi hukuku kapsamındaki anlaşmalar yalnızca çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları ile sınırlı olmadığı için, vergi anlaşması tanımının daha kapsamlı şekilde yapılması gerekir. Bu minvalde uluslararası vergi anlaşmaları, iki veya daha çok devlet arasında, vergi hukukunun konusuna dahil bir konuda yapılan anlaşmalar olarak tanımlanabilir. Bu anlaşmalar, taraf devletler arasında karşılıklı taahhütler içeren bağlayıcı hukuk normları içerir (Yaltı, 2011:3'ten aktaran Canbay ve Akyol, 2014:78). Vergi anlaşmaları, diğer uluslararası anlaşmalara benzer şekilde, taraf devletlerce imzalanmakta ve bir iç hukuk kaynağı haline gelmektedir.

Uluslararası vergi anlaşmalarının türlerinden biri olan çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları ise, iki veya daha çok devletin kendi aralarında, aynı gelir veya servet unsurları ya da diğer vergi konuları üzerinde çifte vergilendirmeyi önlemek ve mümkünse ortadan kaldırmak amacıyla yaptıkları anlaşmalar olarak tanımlanabilir (Özer, 2006:78). 14.03.1998 tarih ve 23286 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 2 Seri No'lu Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları Genel Tebliği'ne göre ise bu anlaşmalar, gelirin her iki ülkede birden vergilendirilmesinin engellenmesi amacıyla getirilen ve gelir unsurları üzerindeki vergilendirme yetkisinin, ikamet veya kaynak ülkelerinden sadece birine verilmesi veya iki ülke arasında bölüşülmesi konularının düzenlendiği anlaşmalardır. Belirtmek gerekir ki Gelir İdaresi Başkanlığının paylaştığı güncel verilere göre, günümüzde Türkiye'nin taraf olduğu seksen beş adet çifte vergilendirmeyi önleme anlaşması mevcuttur.



Çifte vergilendirme, günümüzde mücadele edilen önemli bir vergisel sorundur. Bu sorunla mücadele için devletler, kendi iç mevzuatlarında mahsup veya istisna gibi yöntemler benimseyebilecekleri gibi, mevzuatlarında değişikliğe gitmeksizin, çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları da imzalayabilirler (Canbay ve Akyol, 2014:78). Devletleri iç hukukta düzenlemelerde bulunmanın yanı sıra ikili anlaşmalar yapmaya iten çeşitli sebepler vardır. Ülkelerin vergi sistemleri arasındaki farklılıklar, birden çok ülkede ikamet eden yahut ticaret yapan kişi ve kuruluşların (Özellikle çok uluslu şirketlerin) tabi olacakları rejimin belirlenmesi zorunluluğu ve devletlerin maksimum vergi avantajı sağlama gayeleri gibi sebepler, bunlar arasında sayılabilir (Akbay, 1991:4). Daha önce de bahsedildiği üzere uluslararası vergi anlaşmaları, yalnızca çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları şeklinde vücuda gelmemektedir. Devletler; vergi kaçakçılığı, kara para aklama gibi çeşitli vergi sorunlarının üstesinden gelmek için de anlaşma yoluna gitmektedirler (Canbay ve Akyol, 2014:78). Bu kapsamda özellikle uluslararası bilgi değişimi anlaşmaları gündeme gelmektedir. Bilgi değişimi anlaşmalarının konusunu, devletlerin mali idareleri arasındaki işbirliği ve karşılıklı bilgi alışverişi oluşturur. Devletler bu şekilde, özellikle çok uluslu şirketlerin uluslararası alanda rekabetin işlemlerine engel olmalarını önlemek için, aralarında etkin ve kapsamlı bilgi alışverişi gerçekleştirmeyi amaçlamaktadırlar (Çağan, 1982:222).

Görüldüğü üzere bu anlaşmalar, akit devletler için hem hak hem de yükümlülük doğurur. Ancak bilgi değişimi, sadece müstakil bir bilgi değişimi anlaşmasının imzalanması yoluyla değil, diğer bazı uluslararası anlaşmaların içinde bir hüküm olarak öngörülmesiyle de sağlanabilmektedir. Günümüzde Gelir İdaresi Başkanlığının yayınladığı listeye göre Türkiye'nin taraf olduğu beş adet bilgi değişimi anlaşması var olup bunlar Jersey, Bermuda, Guernsey, Man Adası ve Cebelitarık Hükümetleri ile yapılmıştır. Bunun yanı sıra "Türkiye Cumhuriyeti Hükümeti ile Amerika Birleşik Devletleri Hükümeti Arasında Genişletilmiş Bilgi Değişimi Yoluyla Uluslararası Vergi Uyumunun Artırılması Anlaşması (FATCA)" da mevcuttur. Bu noktada belirtmek gerekir ki devletler, "vergi anlaşması" adıyla akdedilmese de bazı uluslararası anlaşmalar vasıtasıyla başka ülkelerdeki gerçek ve tüzel kişilere çeşitli vergisel kolaylıklar tanıyabilir veya çeşitli ticari anlaşmalar aracılığıyla vergilendirme yetkisini sınırlandırma yoluna gidebilir. Bu bakımdan ilk akla gelen örnek Gümrük ve Ticaret Genel Anlaşması olup bu anlaşma ile ticaret ürünleri veya gümrük işlemlerinden alınan vergiler bakımından vergilendirme yetkisinin sınırlandırılması söz konusu olabilmektedir (Çağan, 1982:231). Bu nitelikteki anlaşmaları da, içerdikleri hükümler dolayısıyla uluslararası vergi anlaşması tanımı içinde değerlendirmek gerekmektedir (Çağan, 1982:222).

4.2. Hukuki Süreç (Legal Process)

Uluslararası vergi anlaşmalarının iç hukuktaki konumu değerlendirilirken bahsedilmesi gereken bir başka husus ise, bu anlaşmaların iç hukukun parçası haline gelme sürecidir. Bu süreç, diğer tüm uluslararası anlaşmalar bakımından benimsenen süreçten farklı değildir. Belirtmek gerekir ki genel olarak uluslararası anlaşmaların iç hukukun parçası haline gelme süreci ve bu süreçte uygulanan usuller, hukuk sistemlerinin ülkeden ülkeye değişiklik göstermesi nedeniyle, ülkelerin mevzuatlarında farklı şekillerde düzenlenmiştir. Bu çerçevede uluslararası anlaşmaların iç hukukta uygulanabilmesi için öngörülen usuller bakımından monist (tekçi) ve düalist (ikinci) olmak üzere iki anlayış mevcuttur.



Monist anlayışta, ulusal ve uluslararası hukuk tek bir sistemin parçaları halindedir. Bu bakımdan uluslararası alanda akdedilen bir anlaşmanın iç hukukta kendiliğinden hüküm doğurması gerekir; zira her iki alandaki normlar aynı düzende yer almaktadır. Diğer bir ifade ile bu anlayışta doğrudan uygulanabilirlik (*self-executing*) söz konusudur. Monist anlayışta bir anlaşma, yapılıp yapılmaz akit devletlerin uyruk yahut mukimlerine haklar bahşeder (Arnold, 2015:1). Anayasalarında bu anlayışa yer veren ülkelere Amerika Bileşik Devletleri (ABD), Fransa, Hollanda, Almanya, Rusya, İtalya ve İsviçre örnek gösterilebilir (Canyaş, 2016:97). Bu devletlerde bir uluslararası anlaşma imzalandığında, eşzamanlı olarak iç hukukun da parçası haline gelmektedir. Düalist anlayışa göre ise uluslararası hukuk ile ulusal hukuk farklı sistemleri ifade etmektedir. Uluslararası hukuk, egemen devletler arasındaki ilişkileri düzenlerken; ulusal hukuk, devlet ile kişiler veya kişilerin kendi arasındaki ilişkileri düzenlemektedir (Canyaş, 2016:90). Bu anlayışta iki farklı hukuk düzeni söz konusu olduğu için, uluslararası hukuktaki bir anlaşma hükmünün iç hukukta doğrudan uygulanabilirliği yoktur. Dolayısıyla bir uluslararası anlaşmanın ulusal mevzuatın parçası haline gelmesi ve uygulanabilmesi için, iç hukuka aktarılması gerekmektedir. Bu aktarım, her ülkenin kendi anayasasında belirlenen prosedür işletilmek suretiyle gerçekleştirilmektedir. Genel bir anlatımla, bu anlayışta uluslararası anlaşmalar, imzacı devletlerin anayasal sistemleri uyarınca yetkili organın onayını müteakip yürürlüğe girmektedir (Cenkeri, 2011:168). Uluslararası anlaşma hükümleri, ancak iç hukukun parçası haline getirildikten sonra vatandaş veya mukimlere hak sağlayabilir (Arnold, 2015:1). Kendi iç hukuklarında bu anlayışı kabul eden ülkelere ise İngiltere, Danimarka ve Norveç örnek gösterilebilir (Canyaş, 2016:91-95).

Türk hukukunda uluslararası anlaşmaların yapılması ve yürürlüğe girmesi sürecine ilişkin genel esaslar; Anayasa'nın 90. ve 104. Maddeleri, Türkiye Büyük Millet Meclisi (TBMM) İçtüzüğü, 244 sayılı Milletlerarası Anlaşmaların Yapılması, Yürürlüğü ve Yayınlanması ile Bazı Anlaşmaların Yapılması için Bakanlar Kuruluna Yetki Verilmesi Hakkında Kanun ve 1173 sayılı Milletlerarası Münasebetlerin Yürütülmesi ve Koordinasyonu Hakkında Kanun'da yer almaktadır. Bu konuda ayrıca 13.12.1983 tarihli ve 178 sayılı Maliye Bakanlığı'nın Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname de kaynak niteliğindedir. Bunların yanı sıra tebliğler, özgelgeler, sirküler gibi idarenin düzenleyici işlemleri ile de belirlemeler yapılmaktadır.

Anayasa'nın 90. maddesinin ilk dört fıkra hükmü, bizim hukukumuzda anlaşmaların mevzuatın bir parçası haline gelmesine ilişkin süreç açısından temel hükümlerdir. Buna göre;

- Türkiye Cumhuriyeti adına yabancı devletlerle ve milletlerarası kuruluşlarla yapılacak anlaşmaların onaylanması, Türkiye Büyük Millet Meclisinin onaylamayı bir kanunla uygun bulmasına bağlıdır.
- Ekonomik, ticari 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 dayanılarak yapılan ekonomik, ticari, teknik veya idari anlaşmaların Türkiye Büyük Millet Meclisince uygun bulunması zorunluluğu yoktur; ancak, bu fıkraya göre



yapılan ekonomik, ticari veya özel kişilerin haklarını ilgilendiren anlaşmalar, yayımlanmadan yürürlüğe konulamaz.

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

Anayasa'nın getirdiği bu düzenlemeyi uluslararası vergi anlaşmaları bakımından düşünecek olursak, bu anlaşmaların yürürlüğe girmesi için öncelikle hangi fıkra hükmünün uygulanacağını belirlemek gerekmektedir. Belirtilmelidir ki Anayasa'nın 90. maddesinin 1. fıkrası, uluslararası anlaşmaların yürürlüğe girmesi bakımından genel kuralı ortaya koymaktadır. Buna göre uluslararası anlaşmaların yürürlüğe girmesi, TBMM'nin "onaylamayı uygun bulma kanunu"nu kabul etmesine bağlıdır. Maddenin 2. fıkrası ise bir istisnaya yer vermektedir. Buna göre devlet maliyesi açısından bir yüklenme getirmemek, kişi hallerine ve Türklerin yabancı memleketlerdeki mülkiyet haklarına dokunmamak şartıyla; ekonomik, ticari veya teknik ilişkileri düzenleyen ve süresi bir yılı aşmayan anlaşmalar yayımlanma ile yürürlüğe konabilir. Bunlar için uygun bulma kanununa gerek yoktur. 4. fıkra ise, niteliği ister ilk ister ikinci fıkraya girsin, kanunlara değişiklik getiren her anlaşmanın ilk fıkradaki usule göre yürürlüğe gireceğini belirtmektedir.

Bu kurallar ışığında uluslararası vergi anlaşmalarının durumunu belirlemek için, öncelikle bu anlaşmaların 90. maddesinin 2. fıkrasında yer alan istisna kapsamına girip girmediğinin incelenmesi gerekmektedir. Çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları açısından düşünülecek olursa, bu anlaşmaların 2. fıkradaki istisnaya girmediği görülecektir. Zira bu anlaşmalar, öncelikle vergilendirme yetkisinin bizzat kullanılması ya da diğer akit devlete bırakılması noktasında, Türklerin yabancı memleketlerdeki mülkiyet haklarına dokunabilecektir. Bunun yanı sıra bu anlaşmalar, devletlerin vergilendirme yetkisine sınır getirmekte ve birtakım gelir unsurlarının vergilendirilmesi hakkının diğer akit devlete bırakılmasını gerektirmektedir. Dolayısıyla bu anlaşmalar, hazine için mali yük doğuran bir niteliği haizdir. Vergilendirme yetkisinin diğer akit devletle bölüşülmesi noktasında bu anlaşmaların, iç hukuk kurallarında değişiklik yaptığı da açıktır. Zira normal şartlar altında kanuna göre devletin vergi alma yetkisine sahip olduğu bir konu ya da kişi, bu anlaşmalar dolayısıyla vergilendirme yetkisinin çemberi dışına çıkarılabilmektedir.

Örneğin iç hukuka göre mülkiyet ilkesi benimsenerek vergilendirilen bir gelir unsurundan, çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmasıyla yetkinin diğer akit devlete verilmesi halinde, vergi alınmamaktadır. Ayrıca, bu anlaşmalar genellikle bir yıldan fazla süreli anlaşmalardır. Tüm bu hususlar göz önünde bulundurulduğunda, çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarının 2. fıkradaki istisnai usul ile yürürlüğe girmesi mümkün görünmemektedir. Bu anlaşmaların iç hukukun parçası haline gelebilmesi için, Anayasa'nın 90. maddesinin 1. fıkrası uyarınca TBMM'nin bir uygun bulma kanunu çıkarması gerekmektedir. Bilgi değişimi anlaşmalarının iç hukukun parçası olma süreci de çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları ile aynıdır. Zira bu anlaşmaların süresi de genellikle 1 yıldan fazladır ve bu durumda zaten 90. maddenin 2 fıkrasındaki istisna hükmü uygulanamayacaktır. Örneğin FATCA'nın 10. maddesinde, anlaşmanın taraf devletlerden birinin fesih bildiriminde bulunmasına değin yürürlükte kalacağı düzenlenmektedir. Dolayısıyla bilgi değişimi anlaşmalarının yürürlüğe girerek iç hukukun bir parçası olması için de TBMM'nin uygun bulma kanununa ihtiyaç vardır. Örneğin FATCA, onaylanmanın uygun bulunmasına ilişkin 6677 sayılı Kanun'un yayımlanmasının akabinde yürürlüğe girmiştir.



Vergi anlaşmalarının yürürlüğe girmesi için Anayasa'nın 90. maddesinin 1. fıkrasının uygulanması gerektiği tespit edilmekle birlikte, bu fıkradaki usulün somutlaştırılması elzemdir. Belirtildiği üzere vergi anlaşmalarının yürürlüğe girmesi için, TBMM'nin onaylamayı bir kanunla uygun bulması gerekir. Bu kanunun kabulüne ilişkin usul, 2017 yılında Anayasa'da yapılan değişiklikler sonucu Cumhurbaşkanlığı hükümet sistemine geçilmesinin akabinde değiştirilmiştir. Önceki hükümet sisteminde, 244 sayılı Kanun'un 2. maddesinde, yürürlükteki Anayasa'da yazdığı gibi TBMM'nin anlaşmanın onaylanmasını bir kanunla uygun bulması gerektiği düzenlenmekte idi. Bu kapsamda uygulamada "yetki kanunu" da denen bu uygun bulma kanununun TBMM'ce kabul edilebilmesi için öncelikle Bakanlar Kurulunun imzaladığı onaylanmanın uygun bulunmasına ilişkin kanun tasarısının ve bunun eki olarak uluslararası anlaşmanın TBMM Başkanlığına sunulması gerekmektedir. Onaylanmanın uygun bulunmasına ilişkin kanun, TBMM tarafından kabul edildikten sonra Cumhurbaşkanına gönderilmekte ve Cumhurbaşkanı tarafından onaylanmasının akabinde, Resmi Gazete'de yayımlanmaktaydı (Canyaş, 2016:268-269). Ardından 244 sayılı Kanun'un 3. maddesi gereğince Bakanlar Kurulu Kararı ve ekindeki anlaşma Resmi Gazete'de yayımlanmak suretiyle onaylanma safhası tamamlanmaktaydı. Ancak Anayasa'nın 104. maddesinde düzenlenen uluslararası anlaşmaları onaylama yetkisi, 2017 Anayasa değişikliklerinden önce de -tıpkı şimdi olduğu gibi- Cumhurbaşkanına ait bir yetkiydi. Bu sebeple Gözler, uluslararası anlaşmaların onaylanması işleminin Bakanlar Kurulu kararıyla olmasını öngören 244 sayılı Kanun'un 3. maddesinin Anayasa'ya aykırı olduğunu ileri sürmekteydi. Bunun yanında doktrindeki bazı görüşler, ilgili kararnamelerin Cumhurbaşkanının imzasını da taşımasını gerekçe göstererek, bu işlemin bir nevi onay yetkisinin kullanılması anlamına geldiğini savunmaktaydı. Ancak Gözler, söz konusu imzanın Cumhurbaşkanının onay yetkisini kullanmasından ziyade, sadece Bakanlar Kurulu Kararının tekemmül ettiği anlamına geldiğini ileri sürmekteydi (Gözler, 2000:443-446).

Cumhurbaşkanlığı hükümet sistemine geçişle birlikte, artık uygun bulma kanununun bir tasarı şeklinde Bakanlar Kurulu tarafından meclise sunulma imkânı kalmamıştır. Zira yeni hükümet sisteminde Bakanlar Kurulu'na yer verilmemiştir. Zaten 09.07.2018 tarihli ve 30473 sayılı 3. Mükerrer Resmi Gazete'de yayımlanan 703 sayılı Anayasada Yapılan Değişikliklere Uyum Sağlanması Amacıyla Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun Hükmünde Kararname'nin 181. maddesi ile 244 sayılı Kanun'un 3. maddesi ilga edilmek suretiyle de bu usul mevzuattan kaldırılmıştır. Bununla birlikte, Anayasa hükmü uyarınca, uygun bulma kanununun TBMM tarafından onaylanması gerekliliği devam ettiği için, Bakanlar Kurulu tasarısı yerine hangi enstrümanın geçeceği sorusu gündeme gelmiştir. İlk olarak akla Cumhurbaşkanınca teklif edilmesi gelse de, bu sistemde Cumhurbaşkanının TBMM'ye kanun teklifi vermesine ilişkin düzenlenen tek durum, bütçe ve kesin hesap kanunu teklifleridir (TBMM Dışişleri Komisyonu, 2018:6). Dolayısıyla uygun bulma kanununun TBMM tarafından kabul edilmesine ilişkin usulde boşluk meydana gelmiştir. Bu boşluğun giderilmesi için 16.10.2018 tarihli ve 30567 sayılı Mükerrer Resmi Gazete'de yayımlanan 1200 no'lu TBMM Kararı ile TBMM İctüzüğü'nün 90. maddesi değiştirilmiştir. Bu maddenin yeni haline göre, onaylanması için TBMM'nin bir uygun bulma kanunu çıkarmasına ihtiyaç duyulan anlaşmalar, Cumhurbaşkanınca TBMM Başkanlığına genel gerekçesiyle birlikte sunulur. Akabinde TBMM Başkanı bu anlaşmaları gelen kâğıtlar listesinde yayımlar ve bu yayım tarihinden itibaren milletvekilleri tarafından antlaşmaların onaylanmasının uygun bulunduğu dair kanun teklifi verilebilir. Bu teklif, diğer kanun tekliflerinin tabi olduğu



usule göre işlem görür. Dolayısıyla cumhurbaşkanının anlaşmaları TBMM'ye sunmasıyla birlikte, uygun bulma kanununa ilişkin teklif milletvekilleri tarafından verilir. Son olarak belirtmek gerekir ki, anlaşmalarda ayrıca bir yürürlüğe girme maddesi de yer almakta ve yasal prosedür tamamlandıktan sonra anlaşmalar, bu madde uyarınca yürürlüğe girmektedir. Bu husus 2 Seri No'lu Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları Genel Tebliği'nde şu şekilde ifade edilmiştir:

- Anlaşmaya taraf diğer ülkenin de anlaşmanın yürürlüğe girmesi için gerekli prosedürü tamamlamasını müteakip, anlaşmanın "Yürürlüğe Giriş" maddesi gereğince taraflar birbirlerini bu durumdan haberdar etmekte ve son bildirim yapıldığı tarihte anlaşma yürürlüğe girmektedir. Bütün bu işlemler tamamlandıktan sonra, anlaşma hükümlerinin ne zamandan itibaren uygulanacağı anlaşmanın "Yürürlüğe Giriş" maddesinde belirtilmektedir.

5. ULUSLARARASI VERGİ ANLAŞMALARININ İÇ HUKUKTAKİ KONUMU **(THE POSITION OF INTERNATIONAL TAX TREATIES IN DOMESTIC LAW)** **5.1. Genel Olarak Uluslararası Anlaşmaların İç Hukuktaki Konumu** **(The Position of International Treaties in General)**

Gerekli yasal ve anlaşmada öngörülen prosedürün tamamlanmasının ardından iç hukukun parçası haline gelen uluslararası vergi anlaşmalarının iç hukuktaki konumu geçmişten beri tartışılmaktadır. Bu tartışmanın çözümüne ilişkin, tüm ülkeler açısından geçerli, kabul edilmiş genel bir kural mevcut değildir. Her ülke kendi anayasal sistemi içerisinde belirleme yapmaktadır (Cenkeri, 2011:169). Uluslararası vergi anlaşmalarının iç hukuktaki konumunu tartışmaya geçmeden önce, genel olarak uluslararası anlaşmaların iç hukuktaki konumunun incelenmesi gerekmektedir. Bu çerçevede öncelikle bu çalışmada kullanılan anlaşmaların iç hukuktaki konumu ifadesi ile ne anlatılmak istendiği ortaya konulmalıdır. Uluslararası anlaşmaların iç hukuktaki konumu, anlaşmaların normlar hiyerarşisinde hangi basamakta durduğunu ve iç hukuktaki diğer normlar ile ilişkisini ifade etmektedir. Dolayısıyla konum, anlaşmanın sadece hiyerarşideki yerine indirgenmemekte ve genel olarak iç hukukta uygulanabilirliğini anlatmaktadır. Bu bağlamda uygulanabilirlik, hem anlaşmanın iç hukuktaki diğer normlar ile olan astlık-üstlük ilişkisi hem de bu normlar ile çatışma halinde, anlaşma hükümlerinin yeğ tutulup tutulamayacağı ile ilgilidir.

5.2. Uluslararası Anlaşmaların Kanunlar Karşısındaki Durumu **(The Position of International Treaties Against National Laws)**

Uluslararası anlaşmaların normlar hiyerarşisindeki yeri ve çatışma halindeki uygulanabilirliği bakımından üç olasılık mevcuttur. Buna göre uluslararası anlaşmalar; normlar hiyerarşisinde kanunlardan üstün, kanunlarla eşdeğer veya kanunların altında sayılabilir. Bu olasılıkların yanı sıra kimi ülkelerde, anlaşmalara normlar hiyerarşisinde kanunlardan üstün bir konum tanınmamakla beraber; kanunlarla çatışma halinde uluslararası anlaşma hükümlerinin uygulanması kabul edilmektedir. Bu olasılıklar arasında yapılacak tercih, tamamen devletlerin inisiyatifindedir. Anayasal bir kural ile uluslararası anlaşmaları kanunlardan üstün tutan ülkelere Hollanda, Japonya, Polonya, Portekiz, Yunanistan, İspanya, Yeni Zelanda örnek verilebilir. Belçika'da ise normlar hiyerarşisinde anlaşmaların kanunlardan üstün olduğu yönünde bir hüküm bulunmamakla birlikte, Belçika Yargıtay'ı çatışma halinde anlaşma hükmünün üstün tutulacağı yönünde yorum yapmaktadır. Burada yüksek mahkemenin gerekçesi, bu üstünlüğün uluslararası hukukun doğasından kaynaklandığı yönündedir



(Bossuyt, 2012:97). Uluslararası anlaşmaların üstünlüğünün kabul edilmesi, genellikle yabancı yatırımcılar için saydamlık ve öngörülebilirliği sağlamak açısından önemlidir (Nakayama, 2011:2). Belirtmek gerekir ki OECD ve Birleşmiş Milletler tarafından hazırlanan model anlaşmalarda da uluslararası anlaşmalara üstünlük tanınmaktadır (Arnold, 2012:10). Moldova'da ise yalnızca insan haklarıyla ilgili uluslararası anlaşmalara çatışma halinde üstünlük tanınmaktadır (Han, 2011:44).

Rusya, Almanya ve Fransa'da ise uluslararası anlaşmalar kanunlardan üstün olarak kabul edilmemiş; fakat çatışma halinde uluslararası anlaşma normunun uygulanması metodu tercih edilmiştir (Canyaş, 2016:105). Avustralya, Kanada, Norveç ve Sri-Lanka gibi ülkelerde ise uluslararası anlaşmalar ve kanunlar eş düzeyde kabul edilmiştir (Arnold, 2013:3). Yine ABD de uluslararası anlaşmaları kanunlar ile eşit değerinde kabul etmiştir (Nakayama, 2011:2). Bu eşitlik hususu, ABD'nin Milli Gelirler Kanunu'nda (*Internal Revenue Code*) da hüküm altına alınmıştır; bunun yanı sıra ABD Anayasa Mahkemesi (*Supreme Court*), bir uluslararası anlaşmanın bir kanunu hükümsüz kılabileceğini ya da tam tersinin mümkün olabileceğini kabul etmektedir (Han, 2011:46). Eşitlik halinde, iç hukukta kanun konumunda olan uluslararası anlaşmalarla kanunlar çatıştığında sorun, kanunlar arası çatışma nasıl çözülüyorsa o şekilde çözülür. Bu durumda genel kanun (norm) - özel kanun (norm) ya da önceki kanun (norm) - sonraki kanun (norm) prensipleri uygulanmaktadır. Yasamanın üstünlüğü (*legislative supremacy*) ilkesini kabul etmiş parlamenter demokrasilerin bir kısmında ise çatışma halinde kanunlar, uluslararası anlaşmalara üstün tutulabilir (Arnold, 2015:8).

5.3. Türk Anayasası'na Göre Uluslararası Anlaşmaların Konumu (The Position of International Treaties in Turkish Constitution)

Türk hukuku açısından bir değerlendirme yapılacak olursa, Anayasa'nın 90. maddesinin 5. fıkrası hükmü, vergi anlaşmalarının iç hukuktaki konumunu belirlemek açısından dikkate alınacak ilk hükümdür. 2004 yılında ek cümle getirilmek suretiyle değiştirilen ilgili fıkra hükmü uyarınca;

- Usulüne göre yürürlüğe konulmuş milletlerarası antlaşmalar kanun hükmündedir. Bunlar hakkında Anayasaya aykırılık iddiası ile Anayasa Mahkemesine başvurulamaz. (Ek cümle: 7/5/2004-5170/7 md.) Usulüne göre yürürlüğe konulmuş temel hak ve özgürlüklere ilişkin milletlerarası antlaşmalarla kanunların aynı konuda farklı hükümler içermesi nedeniyle çıkabilecek uyuşmazlıklarda milletlerarası antlaşma hükümleri esas alınır.

Anayasa'daki bu hüküm, uluslararası anlaşmaların iç hukuktaki yerinin belirlenmesi açısından üç önemli husus vazedmektedir. Bunlar; uluslararası anlaşmaların hiyerarşik olarak kanunlarla aynı düzeyde olması, bu anlaşmaların aleyhine Anayasa Mahkemesine (AYM) başvurulmaması ve kanunlarla çatışma halinde temel hak ve özgürlüklere ilişkin uluslararası anlaşma hükümlerinin uygulanmasıdır. Bu hususların değerlendirilmesine geçilmeden önce ise, 2004 yılında 90. maddenin 5. fıkrasına yapılan eklemenin tarihsel arka planına bakılmalı ve amaçsal bir yoruma zemin hazırlanmalıdır.

Anayasa'nın 90. maddesinin 2004 öncesi halinde, 5. fıkra yalnızca ilk iki cümleden oluşmakta idi. Bu bakımdan temel hak ve özgürlüklere ilişkin anlaşmalar ile kanunlar arasındaki olası çatışmaları çözüme bağlayan son cümle Anayasa'da yer almamakta; her türden uluslararası anlaşmalar, normlar hiyerarşisinde kanunlar ile aynı düzeyde görülmekteydi. Avrupa Birliği'ne üye veya üyeliğe aday



ülkelerin, Avrupa Birliği normlarının iç hukuka üstünlüğünü kabul etmesi ve bunun bir nevi üyeliğin ön şartı haline gelmesi karşısında Anayasa'nın 90. maddesinin 5. fıkra hükmü Türkiye için bir sıkıntı yaratıyordu (Akkutay, 2007:428). İşte bu nedenle 90. maddeye, özellikle Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi (AİHS) gibi temel hak ve özgürlüklere ilişkin sözleşmeler bakımından, çatışma halinde hangi normun uygulanacağına dair bir cümle eklenmiştir.

İlgili fıkraya ek cümle getiren 5170 sayılı Kanun'un genel gerekçesinde de Avrupa Birliği'ne üyelik hususunun altı çizilmektedir. Gerekçe şu şekildedir:

- Avrupa Birliği'ne üye adayı olan ülkemizin Kopenhag siyasi kriterleri bağlamında yerine getirmesi gereken yasal düzenlemeler, 24.07.2003 tarihli Resmi Gazetede yayımlanan 'Avrupa Birliği Müktesebatının Üstlenilmesine İlişkin Ulusal Program'da belirlenmiş bulunmaktadır. Bir taraftan İnsan Haklarını ve Temel Özgürlükleri Koruma Avrupa Sözleşmesi, diğer yandan, dünyada gelişen yeni demokratik açılımlara uyum sağlanması ve bu açılıma uygun bir şekilde temel hak ve hürriyetlerin, evrensel düzeyde kabul edilmiş standart ve normlar ile Avrupa Birliği kriterleri seviyesine çıkarılması amacıyla kanunlarımızda düzenlemeler yapılması ihtiyacı, temel yasamız olan anayasamızda da değişiklikler yapma zorunluluğunu doğurmuştur" (Akkutay, 2007:429).

Dolayısıyla esasında düzenlemenin amacı, temel hak ve özgürlüklere ilişkin uluslararası anlaşmalara iç hukukta kanunlardan üstün bir konum belirleme gereğini yerine getirmektir. Konumuz açısından, kanun koyucunun bu iradesi de göz önünde bulundurularak değerlendirme yapılmalıdır.

5.4. Anayasa Madde 90/5 Hükümünün Yorumlanması

(The Assessment of Article 90/5 of Turkish Constitution)

Anayasa'nın 90. maddesinin 5. fıkra hükmündeki değişiklik, uluslararası anlaşmaların hiyerarşik konumu hakkındaki tartışmaları sonlandıramamıştır. Nitekim doktrinde, anlaşmaların kanunlara eşdeğer mi olduğu yoksa üstün mü olduğu konusunda hala çeşitli görüşler mevcuttur. Uluslararası anlaşmalarla kanunların, normlar hiyerarşisinde eş düzeyde bulunduğunu savunan ilk grubu oluşturan yazarların temel argümanı, Anayasa'nın 90. maddesinde açıkça "usulüne göre yürürlüğe konulmuş milletlerarası antlaşmalar kanun hükmündedir" ifadesinin kullanılmasıdır. Ancak bu grup içerisindeki yazarlar, 90. maddenin 5. fıkrasının, temel hak ve özgürlüklere ilişkin antlaşmalarla kanunların aynı konuda farklı hükümler içermesi halinde milletlerarası antlaşma hükümlerinin esas alınacağını salık veren son cümlesini farklı şekillerde yorumlamaktadır.

Aybay (2007:206), Ergül (2014:74), Atar (2013:353) ve Başak (2005:79); son cümlelerin anlaşmaların hiyerarşik konumunu değiştirmediklerini, bunun sadece anlaşma ve kanun hükümleri arasındaki çatışmayı çözümlmek üzere getirilen bir "çatışma normu" olduğunu savunmaktadır. Dolayısıyla onlara göre, uluslararası anlaşmalar kanunlarla hiyerarşik olarak aynı konumdadır ve anlaşmaların kanunlarla çatışması halinde, esasında eşit düzeyde iki normun çatışması söz konusudur. Ancak anlaşma temel hak ve özgürlüklere ilişkin ise, 90. maddenin 5. fıkrasının son cümlesindeki çatışma normu devreye girer ve çatışma halinde bu tür anlaşma hükümleri esas alınır (Atar, 2013:353). Akkutay (2017:453) da kanunlarla anlaşmaların eş düzeyde olduğunu kabul etmekle birlikte, 90. maddenin 5. fıkrasının son cümlesinin bir çatışma normu olduğunu düşünmemektedir. Ona göre kanun düzeyinde olan temel hak ve özgürlüklere ilişkin uluslararası



anlaşmaların kanunlarla çatışması halinde anlaşma hükümlerinin esas alınmasının nedeni, bu tür anlaşmaların özel kanun niteliğinde olmasıdır.

Özbudun (2012:230), Gözler (2011:280), Erdoğan (2011:726) ve Bilir (2005:77) ise; genel kuralın uluslararası anlaşmaların kanunlarla eşdeğer kabul edilmesi olduğu, fakat istisnai olarak temel hak ve özgürlüklere ilişkin anlaşmalara üstünlük tanındığı görüşündedir. Bu görüşe göre temel hak ve özgürlüklere ilişkin uluslararası anlaşmalar, normlar hiyerarşisinde Anayasa ile kanunlar arasında yer almaktadır. Örneğin Gözler (2011:280), Anayasa ve kanunlar arasında, "temel hak ve özgürlüklere ilişkin uluslararası anlaşmalar basamağı" oluşturduğunu ifade etmektedir. Bu yazarlar, bir önceki görüşü savunan yazarlar gibi anlaşmaların hiyerarşideki yerinin kanunlarla eşdeğer olduğu noktasından hareket etmekle birlikte, onlardan farklı olarak, 90. maddenin 5. fıkrasının son cümlesinin bir çatışma normu değil, temel hak ve özgürlüklere ilişkin anlaşmaların hiyerarşideki istisnai yerini belirleyen bir hüküm olduğu düşüncesini savunmaktadırlar.

Ele alacağımız ikinci grup yazarlar ise, uluslararası anlaşmaların normlar hiyerarşisinde kanunlardan üstün olduğunu savunmaktadır. Bu yazarlardan Yaltı (1995:80-81), Hekimoğlu (2004:40), Gülmez (2004a:51) ve İdikut Özpençe ve Özpençe (2007:8) bu görüşlerini, uluslararası anlaşmaların Anayasa'ya aykırılığının ileri sürülememesine dayandırmaktadır. Bu görüşe göre, 90. maddenin 5. fıkrasının ilk cümlesindeki "kanun hükmündedir" ifadesi, anlaşmaların iç hukukla bütünleştirilmesi için getirilmiş olup anlaşmalarla kanunları eş düzeyde tutma amacı taşımamaktadır. Örneğin Gülmez'e (2004a:51) göre, Anayasa'da anlaşmalar için yargı kısıtı öngörülme suretiyle bir nevi anlaşmaların kanunlardan farklı ve üstün belgeler oldukları belirtilmek istenmiştir. Yaltı (1995:81) ve Gülmez (2004a:51) bu üstünlüğün ayrıca, 90. maddenin amaçsal yorumunun ve anlaşmaların iyi niyetle uygulanması ilkesinin de bir gereği olduğunu belirtmektedir.

Uluslararası anlaşmaların iç hukuktaki konumu hususunda 90. maddenin 5. fıkrasının ilk cümlesi açıktır; anlaşmalar hiyerarşik olarak kanunlar ile eşit düzeyde kabul edilmiştir. Her ne kadar bu belirlemenin bir hiyerarşi belirlemesi olmadığı ve yalnızca anlaşmaların kanunlar gibi uygulanacağını altının çizildiğini ileri süren görüşler (Yüzbaşıoğlu, 2004:83) olsa da, mevcut hüküm karşısında bunu kabul etmek pek de mümkün görünmemektedir.

Esasında uluslararası anlaşmaların hiyerarşik olarak kanunlardan üstün tutulması, Viyana Anlaşmalar Hukuku Sözleşmesi (VAHS) hükümlerinin uygulanabilmesinin önündeki engelleri bertaraf etmek açısından oldukça işlevseldir. Zira burada anlaşmalar bakımından kabul edilen ahde vefa (*pacta sunt servanda*) ilkesi (VAHS madde 26) ve iç hukuktaki hükümlerin, anlaşmanın uygulanmamasına gerekçe oluşturamayacağına dair hüküm (VAHS madde 27), anlaşmaların kanunlara göre öncelikli olarak uygulanması gereğini ortaya koymaktadır. Şayet anlaşmaların kanunlarla eş düzeyde olduğu ve çatışmanın genel-özel kanun (norm) ve önceki-sonraki kanun (norm) prensiplerine göre çözülmesi gerektiği savunulursa, devletlerin anlaşma hükümlerini uygulamaktan kaçınabilmesinin önü açılmış olacaktır. Gerçekten de bu sayede devletler, akdettikleri anlaşmaların hükümlerini uygulamaktan kaçınmak için, sonraki tarihli bir kanun ihdas edebileceklerdir. Uluslararası hukukta bu husus, anlaşmaların aşılması (*treaty override*) olarak adlandırılmakta ve önlenmeye çalışılmaktadır. Zira anlaşmalar, taraf devletlerin karşılıklı iradeleri ile kabul ettiği metinlerdir ve taraflardan birinin tek yanlı iradesiyle anlaşma hükümlerini sona



erdirmesi veya askıya alması sıkıntı doğuracaktır. Buna paralel olarak VAHS'nin 54 ila 64. maddeleri arasında, anlaşmaların nasıl sona erdirileceği veya askıya alınacağı düzenlenmiştir (Bossuyt, 2012:99). Bu bakımdan devletlerin, uygulamada uluslararası anlaşma hükümlerine öncelik vermesi, hem ahde vefa ilkesinin hayata geçirilmesi hem de anlaşmaların aşılmasının önlenmesi bakımından önem taşımaktadır.

Bu noktada belirtmek gerekir ki, normatif olarak anlaşmaların kanunlardan üstün olması uluslararası hukuk anlamında bir gereklilik iken; Anayasa'ya bakıldığında Anayasa koyucunun böyle bir belirleme yapmadığı görülmektedir. 90. maddede açık bir şekilde anlaşmaların kanun hükmünde olduğu belirtilmektedir. Aynı şekilde, anlaşmaların Anayasa'ya aykırılığının ileri sürülemeyeceği yönündeki düzenleme de hiyerarşik bir belirleme saikiyle getirilmemiştir (Aybay, 2007:178; Sur, 2005:51'den aktaran Canyaş, 2016:128). Buradaki amaç, anlaşmaları kanunlarla eş düzeyde kabul etmenin uluslararası alanda doğuracağı sakıncaları gidermek, devletin düşeceği zor durumu engellemektir (Sur, 2005:51'den aktaran Canyaş 2016:128). Bu hususta, 1961 Anayasası'nın hazırlanması evresinde ortaya çıkan tasarılarından biri olan Temsilciler Meclisi Tasarısı'na ilişkin Temsilciler Meclisi Anayasa Komisyonu'nun gerekçesinde dikkate değer bir düşüncenin yer aldığı görülmektedir. Bu belgede, anlaşmaların yürürlüğe girmesinden sonra Anayasa'ya aykırılık nedeniyle iptali halinde devletin uluslararası sorumluluğunun söz konusu olacağı, bu bakımdan Anayasa'ya uygunluk denetiminin, uygun bulma kanununun kabulünden önce halledilmesi gerektiği belirtilmiştir (Aybay, 2008:21). Dolayısıyla temel hak ve özgürlüklere ilişkin olanlar dışındaki uluslararası anlaşmaların kanun düzeyinde olduğu, hiyerarşide Anayasa'nın altında yer aldıkları ve kanunlarla çatışmaları halinde önceki-sonraki kanun (norm) ve genel-özel kanun (norm) prensipleri ile sorunun çözüleceğinin kabulü gerekmektedir.

Temel hak ve özgürlüklere ilişkin uluslararası anlaşmalar açısından ise durum farklıdır. Bu nitelikteki anlaşmalar, çatışma halinde kanunlara tercih edilecektir. Burada, 90. maddenin 5. fıkra hükmünün son cümlesinin bir çatışma normu olduğu yolundaki görüşlere geçerlilik tanımak gerekmektedir. Anayasa koyucunun burada çatışma halinde sorunun çözümü için düzenleme yaptığı, hiyerarşik bir belirleme amacı gütmeyeceği; zira anlaşmaların hiyerarşik yerinin zaten 5. fıkranın ilk cümlesi ile belirlendiği söylenebilir. Kaldı ki fıkrada anlaşmalar için "üstündür" ya da bunun gibi hiyerarşik olarak konum belirtecek bir ifade kullanılmamış; "esas alınır" denilmiştir. Bu da üstünlükten ziyade bir tercih anlamı taşımaktadır. Bu tür anlaşmalar için bir üstünlük söz konusu ise, kanunla temel hak ve özgürlüklere ilişkin anlaşmaların çatışması halinde hangisinin uygulanacağına yönelik Anayasa ile bir belirleme yapılmasına zaten gerek yoktur (Ergül, 2014:79). Üstün olanın uygulanacağı malum iken, Anayasa koyucunun böyle bir düzenleme getirerek ana kuraldan şaşmadığı, sadece temel hak ve özgürlüklere ilişkin anlaşmaların önemi dolayısıyla bir belirleme yaptığı ortadadır. Dolayısıyla ortada bir çatışma normu vardır.

Görülebileceği üzere Anayasa'nın 90. maddesinin 5. fıkra hükmünün öngördüğü düzende, temel hak ve özgürlüklere ilişkin uluslararası anlaşmalar da hiyerarşik olarak kanun düzeyinde olmakla birlikte; konunun hassaslığı ve önemi nedeniyle, kanunlarla çatışma halinde bu anlaşma hükümlerinin uygulanması söz konusudur.

Bu noktada altını çizmek gerekir ki, uluslararası anlaşmaların uygulanabilirliği için ideal olan, hem uluslararası hukukun hem de özel olarak VAHS'nin gerektirdiği şekilde, temel hak ve özgürlüklere ilişkin olsun olmasın, anlaşmaların hiyerarşik olarak kanunlardan üstün olmasıdır. Böylece uluslararası alanda diğer ülkelerle uyum ve



işbirliğinin artması mümkündür. TBMM tarafından kabul edilen bir uygun bulma kanunu ile iç hukuka dahil edilen bir anlaşmanın, hemen ertesi gün bir kanun değişikliği ile uygulanamaz hale getirilmesi ahde vefa ilkesine uygun bir yaklaşım değildir. Dahası VAHS'nin bir yaptırım mekanizması da olmadığı için, devletlerin anlaşmaların aşılmasını ve ahde vefa ilkesinin zedelenmesini kendi iç hukuk kurallarıyla engellemesi en makul olanıdır. Bu durum, temel hak ve özgürlükler açısından, Türk anayasa hukuku sisteminde bir nevi sağlanmıştır. Her ne kadar hiyerarşik üstünlük açıkça zikredilmese de, çatışma halinde anlaşmayı tercih etme, pratikte anlaşmaların aşılması tehlikesi karşısında bir güvence getirmektedir. 90. maddenin 5. fıkra hükmündeki bu çatışma normunun yarattığı etki üstünlüğe yakındır.

Bu aşamada bir de temel hak ve özgürlüklerin ne şekilde anlaşılacağına dair süregelen tartışmalardan da bahsetmek gerekmektedir. Bu bahis, uluslararası vergi anlaşmalarının iç hukuktaki konumunun belirlenmesi açısından da büyük önem arz etmektedir. Zira uluslararası vergi anlaşmalarının niteliğinin belirlenmesi, bu anlaşmaların Anayasa'nın 90. maddesinin 5. fıkrasının ilk cümlesine mi yoksa son cümlesine mi tabi olacağı sorusunun cevabını verir.

Anayasa'nın 90. maddesinin 5. fıkrasının son cümlesinde "insan hakları" değil, "temel hak ve özgürlükler" ifadesi kullanılmıştır. Ancak bu maddenin gerekçesinde "insan haklarına ilişkin uluslararası anlaşmalar" ifadesi yer almaktadır (TBMM, 2008:170-171). Gerekçedeki bu ifadeye karşın Anayasa metninde "temel hak ve özgürlükler" ifadesinin tercih edilmesi, bu terimler arasında bir ayırım yapmak gerekip gerekmediği noktasında soru işareti yaratmaktadır. Dolayısıyla hangi anlaşmaların temel hak ve özgürlüklere ilişkin olduğunun belirlenmesi, hükmün uygulama alanının sınırlarının çizilmesi açısından önem taşımaktadır.

İnsan hakları kavramı; insanın, sırf insan olmasından dolayı, doğum anından itibaren sahip olduğu ve devlet, birey ya da birey toplulukları tarafından dokunulamayan evrensel ilke, kural ve haklar manzumesini ifade etmektedir (Hekimoğlu, 2002:54). Bu kavram; insan değerini korumayı, insanın maddi ve manevi varlığının bir bütün olarak geliştirilmesini, hayata geçirilmesini amaçlayan kuralları bütünü anlamına gelmektedir (Gökpinar, 2015:17). Bu kapsamda insan haklarının; kurumsal, kanuni ve idari yönden garanti altına alınmış ve devletin pozitif hukukunda özel düzenleyici normlarla öngörülmüş olup olmadığına bakılmaksızın var olduğu ve bireylerce ileri sürülebileceği kabul edilmektedir (Hekimoğlu, 2002:54). Bunun altındaki temel neden, insan hakları kavramının pozitif hukuk yerine, doğal hukuk çerçevesi içinde ele alınmasıdır (Hekimoğlu, 2002:54). Temel hak ve özgürlükler kavramı ise uluslararası insan hakları hukukundan ziyade, anayasal iç hukukta kullanılmaktadır (Aybay, 2007:202). Bu kavram, insan hakları kavramından farklı olarak Anayasa'da düzenlenen hak ve özgürlükleri kapsamaktadır (Bilir, 2005:87). Bu çerçevede temel hak ve özgürlüklerin, insan haklarının Anayasalardaki görünümü olduğu söylenebilir. Bu bakımdan insan hakları kavramı ise temel hak ve özgürlükler kavramından daha geniş olup onu da kapsayan bir üst kavram olarak görülebilir (Gören, 1995:32'den aktaran Bilir, 2005:87; Gökpinar, 2015:17).

Anayasa'nın 90. maddesinin gerekçesinde "insan hakları" terimi kullanılmasına rağmen, 90. maddenin 5. fıkrasının son cümlesinde "temel hak ve özgürlükler" teriminin kullanılması, maddenin uygulama alanının belirlenmesi noktasında kafa karışıklığı yaratabilmektedir. Bu iki kavram birbirinden çok da farklı olmamakla birlikte, terimsel olarak ortaya çıkan bu karışıklığın çözümünde farklı görüşler ortaya



çıkıştır. Doktrinde bir görüş, Anayasa'da zikredilen temel hak ve özgürlükler teriminin, Anayasa'nın 12 ila 74. maddeleri arasında sayılan tüm hak ve özgürlüklerle sınırlı bir anlam içerdiğini savunmaktadır (Çimen, 2004:93-94). Buna karşın diğer bir görüş ise, insan hakları kavramının kapsayıcı özelliğinden ve gerekçede de bu kavramın kullanılmasından yola çıkarak, Anayasa'daki "temel hak ve özgürlüklere ilişkin uluslararası anlaşmalar" ifadesinden, insan haklarına ilişkin uluslararası anlaşmaların anlaşılması gerektiğini belirtmektedir (Ersoy, 2005:87; Pazarcı, 2004:160). Gülmez (2004b:153) ise "temel" sözcüğünün ne hukuksal ne de felsefi yönden bir sınırlandırma içermediği; bu bakımdan "temel hak ve özgürlükler" teriminin tanımı yapılırken insan haklarından yola çıkılması gerektiği düşüncesindedir. Ona göre "temel hak ve özgürlükler" ifadesi, "uluslararası insan hakları hukukunun; antlaşma, sözleşme, şart, pakt vb. belgeler ile tanıyıp güvenceye aldığı tüm insan haklarını kapsayan bir terim" olarak anlaşılmalıdır (Gülmez, 2004b:153). Temel hak ve özgürlükler ifadesinin, Anayasa'nın 90. maddesinin gerekçesi ile birlikte düşünüldüğünde, geniş yorumlanması gerekmektedir.

Belirtmek gerekir ki, temel hak ve özgürlükler ifadesinin yalnızca Anayasa'daki düzenlemelerle sınırlı olarak ele alınması gerektiği görüşü kabul edilirse, Anayasa'nın 12 ila 74. maddeleri arasında yer alan haklara ilişkin anlaşmaların "temel hak ve özgürlüklere ilişkin anlaşmalar"dan olduğu sonucuna ulaşılır. Belirtilen maddelerde, temel hak ve ödevlere ilişkin genel hükümlerle birlikte "kişinin hak ve ödevleri", "sosyal ve ekonomik haklar ve ödevler" ile "siyasi haklar ve ödevler" düzenlenmektedir. Ancak insan haklarına saygılı bir Anayasa'da kullanılan "temel hak ve özgürlükler" ifadesini yalnızca bunlardan ibaret görmemek gerekmektedir. "Temel" ifadesinin, sadece ulusal hukukta değil uluslararası insan hakları hukukunda da güvence altına alınmış hak ve özgürlükleri içerdiği düşünülmelidir (Gülmez, 2004a:66). Dolayısıyla sadece insan haklarına ilişkin AİHS gibi anlaşmalar değil; kişi hak ve ödevleri, siyasi hak ve ödevler, sosyal ve ekonomik hak ve ödevlere ilişkin geniş bir yelpazenin bu kapsamda değerlendirilmesi gerekir (Bilir, 2005:85). Bunların yanı sıra Gülmez (2004a:65), üçüncü kuşak haklar olarak adlandırılan çevre hakkı gibi hakların da kavramın kapsamında dahil edilmesi gerektiğini savunmaktadır.

Bu konuda bir diğer tartışma ise, anlaşmaların bütünüyle temel hak ve özgürlüklere ilişkin olmasının gerekip gerekmediğidir. Bir görüş, anlaşmanın tamamının yahut bir bölümünün temel hak ve özgürlüklere ilişkin olmasının yeterli olduğunu ileri sürerken (Bilir, 2005:85; Başlar, 2004:314), diğer bir görüş ise, norm bazında değerlendirme yapılması ve kanunla çatışan norm temel hak ve özgürlüklere ilişkin ise, o norma öncelik tanınması gerektiğini savunmaktadır (Ergül, 2014:74). Bu noktada norm bazında bir değerlendirme yapılmasının daha uygun olacağı düşünülmektedir; zira Anayasa koyucu da "aynı konuda farklı hükümler" ifadesini kullanmaktadır (Canyaş, 2016:141). Dolayısıyla çatışma halinde özel olarak anlaşma normunun içeriğinin incelenmesi, temel hak ve özgürlüklerin korunması amacının gerçekleşmesine daha çok yardımcı olacak yöntemdir (Akkutay, 2007:437). Netice itibarıyla, çatışma halinde normun hem uluslararası insan hakları hukuku hem de anayasal sistemimiz açısından temel hak ve özgürlükler listesine dahil olup olmadığı değerlendirilmelidir.



5.5. Uluslararası Vergi Anlaşmalarının Konumunun Değerlendirilmesi (The Evaluation of the Position of International Tax Treaties)

Yukarıda genel anlamda uluslararası anlaşmalara ilişkin yapılan açıklamalar, tabii olarak uluslararası vergi anlaşmaları için de geçerlidir. Ancak burada önem teşkil eden nokta, bu anlaşmaların Anayasa'nın 90. maddesinin 5. fıkra hükmünün hangi cümlesi kapsamına girdiğidir. Zira uluslararası vergi anlaşmaları, temel hak ve özgürlüklere ilişkin anlaşmalar olarak kabul edilirse uygulanacak hüküm, mezkûr fıkranın son cümlesi hükmü olacak ve kanunlarla çatışma halinde vergi anlaşmalarındaki hükümlerin esas alınacağı kabul edilecektir. Tam tersi şekilde, vergi anlaşmalarının temel hak ve özgürlüklere ilişkin olmadığı değerlendirilirse yapılsa da, mezkûr fıkranın ilk cümlesi geçerli olacak ve vergi anlaşmaları, kanunlarla eşit düzeyde kabul edilecektir. Bu durumda, daha önceden belirtildiği üzere, çatışma halinde genel-özel kanun (norm) ve önceki-sonraki kanun (norm) prensipleri ile çözüm aranacaktır.

Belirtmek gerekir ki, doktrinde uluslararası vergi anlaşmalarının niteliği hakkında görüş birliği bulunmamaktadır. Bir görüşe göre bu anlaşmalar, temel hak ve özgürlüklere ilişkin değildir ve dolayısıyla kanunlarla eşit düzeyde kabul edilmelidir (Işık, 2014:66; Sağlam, 2011:408). Bu görüşün aksi yönünde bir görüş ise Gözler (2007) tarafından ileri sürülmektedir. Gözler'e (2007:144-146) göre, "insan hakları"ndan ziyade "temel hak ve özgürlükler" teriminin tercih edilmesi nedeniyle, pek çok uluslararası anlaşma temel hak ve özgürlüklere ilişkin olarak kabul edilebilir. Bu kapsamda ikili ticaret anlaşmaları ve vergi anlaşmaları da temel hak ve özgürlüklere ilişkin anlaşmalar arasında sayılabilir. Gözler bu noktada bu tür anlaşmaların doktrinde "doğrudan insan haklarıyla ilgili" anlaşmalardan olduğunun da savunulduğunu belirterek Sabuncu'ya (2005:74) atıf yapmaktadır; fakat bu yaklaşımın pozitif bir dayanağı olmadığını ileri sürmektedir.

Uluslararası vergi anlaşmalarının temel hak ve özgürlüklere ilişkin anlaşmalardan olmadığına yönelik görüşe katılmak mümkün değildir. Zira vergilendirme yetkisi, temel hak ve özgürlükler alanına müdahale eden bir yetkidir. Ancak bundan da önce vergi ödevinin Anayasa'da düzenlendiği yere bakmak gereklidir. Vergi ödevi, Anayasa'nın 73. maddesinde ve "siyasi haklar ve ödevler" kısmında yer almaktadır; dolayısıyla uluslararası vergi anlaşmalarının, 90. maddenin 5. fıkrasının son cümlesi alanına dahil olacağı söylenebilir. Gözler (2007) de bu yönde bir görüş belirterek, vergi ödevinin Anayasa'nın temel hak ve özgürlükler kısmında düzenlenmesi nedeniyle, uluslararası vergi anlaşmalarının temel hak ve özgürlüklere ilişkin anlaşmalar arasında yer aldığını düşünmektedir. Ancak bu noktada, sırf sistematik bir yorum yapıldığı için, 73. maddenin başlığının "vergi ödevi" olduğu, bunun bir ödev olmasından dolayı temel hak ve özgürlüklerden sayılamayacağı da savunulabilir. Fakat bu tür bir düşüncenin, Anayasa'nın 12. maddesinin 2. fıkra hükmü karşısında geçerliliği yoktur. Nitekim bu hükümde temel hak ve hürriyetlerin, kişinin topluma, ailesine ve diğer kişilere karşı ödev ve sorumluluklarını da ihtiva ettiği düzenlenmiştir.

Uluslararası vergi anlaşmalarının temel hak ve özgürlüklere ilişkin anlaşmalardan olup olmadığına ilişkin değerlendirme, yalnızca vergilerin Anayasa'daki yerine indirgenemez. Zira vergilerin niteliğine ilişkin bir belirleme, onun Anayasa'nın sistemi içindeki yerinden ziyade, içeriğinin dikkate alınmasını gerektirir. Vergiler her şeyden önce temel hak ve özgürlükler içinde yer alan mülkiyet hakkı (Anayasa madde 35) ile sıkı ilişki içerisindedir; hatta



mülkiyetin vergilendirme yetkisine karşı en duyarlı hak olduğu söylenebilir (Nazalı ve Demirci, 2009:30). Vergi politikaları ve bu politikalar dolayısıyla alınan önlemler, kişilerin malvarlıklarını etkilemekte ve mülkiyet haklarını sınırlandırmaktadır (Şimşek, 2010:325). Uluslararası vergi anlaşmalarının kapsamına genel anlamda ticari kazanç, menkul ve gayrimenkul sermaye iradı, serbest meslek kazancı ve ücret gibi gelir unsurları girmektedir ve bu anlaşmalar mükellefler açısından, özellikle de çifte vergilendirmenin önlenmesi bakımından mükerrer vergi ödememe gibi faydaları getirmektedir. Bu çerçevede bu anlaşmaların, bir yönden mükelleflerin mülkiyet hakkını koruduğu söylenebilir. Bunun yanı sıra vergi, ödendiğinde malvarlığında bir azalmaya, ödenmediğinde ise bilahare cezalarla birlikte tahsil edildiğinden, daha yüksek miktarda azalmaya neden olur. Ayrıca vergi güvenliğini sağlama yönünde alınan tedbirler, bazı durumlarda mülkiyet hakkının kullanılmamasına yol açmaktadır (Güneş, 2008:51). Tüm bunlar göz önünde bulundurulduğunda, vergilerin doğrudan doğruya mülkiyet hakkı ile ilgili olduğu görülecektir. Özellikle çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarında vergilendirme yetkisine, diğer bir deyişle malvarlığına/mülkiyet hakkına müdahale etme yetkisine hangi devletin sahip olduğu belirlendiği için, bu anlaşmaların mülkiyet hakkı ile ilişkisi yadsınamaz.

Mülkiyet hakkı, AİHS'nin Ek 1 No'lu Protokolü'nün 1. maddesinde düzenlenmiştir. Bu maddede özellikle vergilerden ve devletin vergilendirme yetkisinden bahsedilmiş olması, vergilerin mülkiyet hakkı ile ilişkisini ortaya koymaktadır. Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi (AİHM) de, özellikle vergilerle ilgili işlemlerin mülkiyet hakkına bir müdahale olduğu düşüncesindedir ve Travers/İtalya davasında (Başvuru No: 15117, 16/01/1995) verdiği kararda, vergilendirmenin mülkiyet hakkına müdahale anlamına geldiğinin altını çizmiştir (Yaltı: 2006:44). Aynı şekilde Spaček, s.r.o./Çek Cumhuriyeti davasında (Başvuru No: 26449/95, 09/11/1999) AİHM, başvurucunun vergileri ve bu vergilere bağlı olarak kesilen cezaları malvarlığından ödemek zorunda kalması nedeniyle, verginin esas itibarıyla mülkiyet hakkına yönelik bir müdahale anlamına geldiğini vurgulamıştır. N.K.M./Hollanda davasına (Başvuru No: 66529/11, 14/05/2013) ilişkin kararında ise AİHM, mali güç ölçütünü dikkate almayan aşırı vergi uygulamasının mülkiyet hakkını ihlal ettiği yönünde karar vermiştir (Gemalmaz, 2014:128). AİHM; vergi ve cezaların yanı sıra, fazla veya yersiz tahsil edilen vergilerin mükellefe iadesi noktasında da vergilendirme yetkisi ile mülkiyet hakkı arasındaki ilişkiyi kabul etmektedir. Bu kapsamda örneğin AİHM, Buffalo S.r.l in Liquidation/İtalya davasına (Başvuru No: 38746/97, 22.07.2004) ilişkin kararında, fazladan ödenen verginin mükellefe iadesindeki gecikmeyi ve S.A. Dangeville/Fransa davasına (Başvuru No: 36677/97, 16.04.2002) ilişkin kararında, fazla veya yersiz alınan verginin mükellefe iadesinin ülke mevzuatına göre mümkün olmamasını mülkiyet hakkının ihlali olarak görmüştür (Karataş Durmuş, 2018). Eko-Elda Avee/Yunanistan kararında (Başvuru No: 10162/02, 09.03.2006) ise AİHM, fazla veya yersiz alınan verginin iadesinde mükellefe gecikme faizi ödenmemesinin mülkiyet hakkını ihlal ettiğine karar vermiştir.

Ek 1 No'lu Protokol'ün 1. maddesinin 2. fıkrasında, vergilendirme bakımından devletin, "kamu yararı sebebiyle ve yasa öngörülen koşullara ve uluslararası hukukun genel ilkelerine uygun" olmak kaydıyla, bireylerin mülkiyet hakkını kısıtlayan işlemler yapabileceği ifade edilmektedir. AİHM içtihatlarına bakıldığında bu fıkranın, devletlere vergi politikalarını oluştururken geniş bir hareket alanı sağladığı ve vergisel tedbirler bakımından devlete geniş bir takdir yetkisi verdiği şeklinde yorumlandığı görülmektedir. Ancak



bu kabul, vergilendirmeye yönelik işlemlerle bireylerin mülkiyet hakkının ihlal edilemeyeceği anlamına gelmez. AİHM, bu hususta kendi inceleme sistemini geliştirmiştir ve bu incelemenin ardından, vergilendirme işlemleriyle mülkiyet hakkının ihlal edildiğine yönelik kararlar verebilmektedir. Bu kapsamda devletin vergilendirme ile ilgili olarak mülkiyet hakkına müdahalesi; kamu yararı veya genel yarar amacıyla yapılıp yapılmadığı, hukuka dayalı ve ölçülü olup olmadığı noktalarında incelenmekte ve bu sınırlar aşıldığında ihlal kararı verilebilmektedir (Karataş Durmuş, 2018). Belirtmek gerekir ki vergilendirme işleminin mülkiyet hakkı ile ilişkisi, yalnızca hakkın ihlaline bağlı değildir. Hukuka uygun vergilendirme işlemlerinin söz konusu olduğu durumlarda da mülkiyet hakkı sınırlandırıldığı için, bu ilişkinin her durumda geçerli olduğu söylenebilir. Dolayısıyla vergilendirmeye yönelik işlemlerin, mülkiyet hakkı ile ilişkili olabilmesi için, bu hakkı ihlal etmesi zaruri değildir. Zaten vergilendirme işlemleri, doğası gereği mülkiyet hakkını kısıtlar ve bu kısıtlama, hakkı ihlal etse de etmese de, işlem ile hak arasında bir ilişki doğurur.

Vergilendirme yetkisi ve mülkiyet arasındaki ilişki AYM tarafından da pek çok bireysel başvuru kararında irdelenmiştir. Örneğin 2015/941 Başvuru No'lu ve 25.12.2018 tarihli kararında AYM, "elektrik ve havagazı tüketim vergisi ödeyen başvurucu yönünden Anayasa'nın 35. maddesi anlamında korunmaya değer ekonomik bir menfaatin bulunduğu ve vergilendirme işleminin mülkiyet hakkına müdahale teşkil ettiği hususunda tereddüt bulunmamaktadır" tespitini yapmıştır. Genel olarak AİHM içtihadını takip eden AYM'nin, vergilendirme işlemleri ile mülkiyet hakkı arasındaki ilişkiyi tespit etmenin yanı sıra, bu işlemlerle mülkiyet hakkının ihlal edildiğine yönelik kararları da mevcuttur (Örnek kararlar için bkz. Başvuru No: 2013/3245, Tarih: 11.12.2014; Başvuru No: 2014/6192, Tarih: 12.11.2014; Başvuru No: 2014/13518, Tarih: 26.10.2017; Başvuru No: 2013/6842, Tarih: 20.04.2016; Başvuru No: 2013/6361, Tarih: 06.05.2015). Bu çerçevede AYM, vergilendirme işlemleriyle mülkiyet hakkına yönelik ihlalleri, AİHM içtihadının da etkisiyle, kanunilik ve özellikle "belirlilik" ve "öngörülebilirlik" kriterleri bağlamında değerlendirmekte ve bu değerlendirmede Anayasa'nın 73. maddesinin de göz önünde bulundurulması gerektiğini ortaya koymaktadır. Bu kapsamda AYM'nin, kanunilik şartının sağlanmadığı durumlarda Anayasa'nın 73. maddesini de değerlendirmeye alarak, 35. maddesinin ihlal edildiği yönünde karar verdiği görülmektedir. Dolayısıyla AYM içtihadının da, vergilendirme yetkisi ile mülkiyet hakkı arasındaki ilişkiyi tespit noktasında, savımıza dayanak gösterilmesi mümkündür.

AİHS'nin yanı sıra AİHM ve AYM'nin içtihatları da göz önünde tutularak düşünüldüğünde vergilendirmenin, temel hak ve özgürlükler arasında yer alan mülkiyet hakkı ile olan ilişkisinin gayet açık olduğu görülmektedir. Bu ilişki en bariz şekilde çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarında gözlemlenmektedir. Devletin vergilendirme yetkisini konu edinen ve dolayısıyla taraf devletlere, kaynak ülke ya da mukim olunan ülke sıfatıyla, bireylerin mülkiyet hakkına müdahale yetkisi tanınan çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarının, temel hak ve özgürlüklere yönelik anlaşmalardan olduğu ve kanunlarla çatışmaları halinde, bu anlaşma hükümlerinin yeğ tutulacağı ortadadır. Bu şekilde bir değerlendirme, vergilere ilişkin hükümler içeren ticaret anlaşmaları gibi anlaşmalar için de geçerlidir. Bilgi değişimi anlaşmaları açısından düşünüldüğünde ise, bu anlaşmaların mülkiyet hakkı ile ilişkisinin biraz daha dolaylı olduğu söylenebilir. Bu tür anlaşmalar, devletlerin vergilendirme işlemlerini yaparken doğru bilgiye sahip olmasını sağlayarak iki türlü sonuç doğurur ve bu



sonuçlar bireylerin mülkiyet hakkını ilgilendirir. İlk olarak bu anlaşmalar sayesinde, vergilendirilmesi gereken kişi veya işlemlerin açığa çıkması mümkündür ve bu da mülkiyet hakkına (hukuka uygun şekilde) müdahale edilmesinin önünü açmaktadır. İkinci olarak ise bu anlaşmalar sayesinde edinilen bilgiler ile yersiz veya haksız vergilendirme halleri engellenebilmekte ve bireylerin mülkiyet hakkı korunabilmektedir. Dolayısıyla bu anlaşmaların da, mülkiyet hakkıyla dolaylı yoldan ilişkili olmaları nedeniyle, 90. maddenin 5. fıkrasının son cümlesi kapsamına gireceği söylenebilir. Sonuç olarak uluslararası vergi anlaşmaları, temel hak ve özgürlüklere ilişkin anlaşmalardandır ve kanunlarla çatışmaları halinde, bu anlaşma hükümleri esas alınır.

Bu noktada belirtmek gerekir ki, vergi idaresinin yorumu da çatışma halinde öncelikli olarak vergi anlaşmalarının uygulanacağı yönündedir. Gelir İdaresi Başkanlığı nezdinde mükelleflere verilen özelgeler incelendiğinde, özellikle çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları bakımından vergi idaresinin yaklaşımının, kanunlarla çatışmaları halinde anlaşma hükümlerinin tercih edileceği yönünde olduğu görülecektir. Örneğin yurt dışından tıbbi cihaz ve yazılım ithalatı yapan mükellefin, dar mükellef satıcı kuruma yaptığı ödemelerin vergisel durumunu sorduğu bir özelgede vergi idaresi, yurt dışındaki firmaların mukimi olduğu ülke ile ülkemiz arasında çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmasının bulunması ve bu anlaşmalarda söz konusu ödemelere ilişkin bir hükmün yer alması durumunda, öncelikle bu hükümlerin dikkate alınacağına tabii olduğunu belirtmiştir (Bkz. Gelir İdaresi Başkanlığı Eskişehir Vergi Dairesi Başkanlığı 07.08.2012 tarih ve B.07.1.GİB.4.26.15.01-KDV-53-2/67-146 sayılı özelge).

Diğer bir özelgede ise Çin'de mukim olan dar mükellef şirketin Türkiye'deki serbest meslek kazancının vergisel durumu sorulmuş ve vergi idaresince şöyle bir açıklama yapılmıştır:

- Anlaşma hükümlerinin iç mevzuata göre değişiklik getirdiği durumlarda, Anlaşma hükümlerinden yararlanabilmek için söz konusu Çin şirketinin Çin'de tam mükellef olduğunun ve tüm dünya kazançları üzerinden bu ülkede vergilendirildiğinin Çin yetkili makamlarından alınacak bir belge ile kanıtlanması ve bu belgenin aslı ile noterce veya Çin'deki Türk Konsolosluklarınca tasdik edilen Türkçe tercümesinin bir örneğinin vergi sorumlularına veya ilgili vergi dairesine ibraz edilmesi gerekmektedir. Mukimlik belgesinin ibraz edilememesi halinde ise ilgili Anlaşma hükümleri yerine iç mevzuat hükümlerimizin uygulanacağı tabiidir" (Bkz. Gelir İdaresi Başkanlığı Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı 19.01.2018 tarih ve B.07.1.GİB.4.06.16.01-125[15-16/2]-30329 sayılı özelge).

Ele alacağımız son özelgede ise dar mükellef kuruma gayri maddi hak bedeli ödeyen tam mükellef kurum, vergi idaresine, bu bedel üzerinden ne kadar vergi kesintisi yapacağını sormuştur. Verilen özelgede vergi idaresi; bu nitelikteki ödemelerde vergi kesintisi oranının Bakanlar Kurulu kararıyla %20 olarak belirlendiği, ancak dar mükellef kurumun mukim olduğu ülke ile ülkemiz arasındaki çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmasında gayri maddi hak bedelleri bakımından vergi kesintisi oranının %10 olarak düzenlendiği, bu durumda iç hukuk kuralı yerine anlaşmadaki %10 oranının uygulanacağı yönünde açıklama yapmıştır (Bkz. Gelir İdaresi Başkanlığı İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı 12.11.2010 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.16.01-KVK 30-525 sayılı özelge). Bu açıklamalar ışığında bakıldığında görülecektir ki uluslararası vergi anlaşmaları, hem vergi ödevinin Anayasa'nın temel hak ve özgürlüklere ilişkin kısmında düzenlenmesi hem de mülkiyet hakkı ile içinde olduğu sıkı ilişki dolayısıyla, Anayasa'nın 90. maddesinin 5. fıkrasının son cümlesinde zikredilen



"temel hak ve özgürlüklere ilişkin uluslararası anlaşmalar" kapsamındadır. Bu bakımdan bu anlaşmaların, iç hukukta kanunlarla çatışması halinde vergi anlaşması hükümleri esas alınır. Bu yöndeki bir kabul, uluslararası hukukun devletler arasındaki yetki çatışmalarının etkili bir şekilde çözülmesine zemin hazırlaması açısından da önemlidir. Zira özellikle çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları açısından düşünüldüğünde, bunların uygulanmaması için iç hukukun bahane edilmesi önemli bir tehlikedir. Bu anlaşmalar zaten vergilendirme yetkisini akit devletler arasında paylaşmaktadır ve yeri geldiğinde bu devletler, iç hukuk kurallarının yerine anlaşma hükümlerini uygulayarak belirli gelir unsurlarından vergi almamaktadır. Eğer çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları için bir üstünlük belirlenmezse, devletin kendi vergi kanunu hükümlerini ileri sürerek vergilendirme yetkisini kullanabilmesi mümkün olacaktır. Bu durumda mükerrer vergilendirme gibi sorunlar doğabilir ve yapılan çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmasının hiçbir hükmü kalmaz. İşte anlaşmaların bu şekilde aşılmasının engellenmesi açısından da, uluslararası vergi anlaşmaları hükümlerinin, çatışma halinde kanun hükümlerine karşı üstün tutulması elzemdir. Bu bakımdan Anayasa'nın 90. maddesinin 5. fıkrasının son cümlesinin vergi hukukundaki ve aynı zamanda mülkiyet hakkını korumadaki önemi ortadadır.

6. SONUÇ (CONCLUSION)

Uluslararası vergi anlaşmalarının iç hukuktaki konumunun belirlenmesi, uluslararası anlaşmaların genel olarak iç hukuktaki konumu ve buna bağlı olarak Anayasa 90. maddesi ile ilgili bir meseledir. Anayasa'nın 90. maddesinin 5. fıkrasının ilk cümlesi uyarınca, usulüne göre yürürlüğe konulmuş uluslararası anlaşmalar kanun hükmündedir. Anayasa'daki ana kural bu olmakla birlikte, aynı fıkranın son cümlesinde, temel hak ve özgürlüklere ilişkin uluslararası anlaşmalar ile kanunların çatışması halinde, anlaşma hükümlerinin esas alınacağına ilişkin bir çatışma normu getirilmiştir. Bu bakımdan genel olarak uluslararası anlaşmalarla kanunların çatışması halinde, kanunlarla kanunların çatışmasına ilişkin genel-özel kanun (norm) ve önceki-sonraki kanun (norm) ilkeleri uygulanırken; temel hak ve özgürlüklere ilişkin anlaşmalarla kanunların çatışması halinde, doğrudan anlaşma hükümleri uygulanır.

Anayasa'nın 90. maddesinin 5. fıkrasının son cümlesinin uygulama alanını belirlemek için öncelikle "temel hak ve özgürlükler" kavramının tanımının yapılması gerekmektedir. Belirtmek gerekir ki temel hak ve özgürlükler, Anayasa'da düzenlenen hak ve özgürlükler olarak tanımlanmaktadır. Bu tanım çerçevesinde temel hak ve özgürlüklere ilişkin uluslararası anlaşmalar denilince akla, Anayasa'nın 12 ila 74. maddeleri arasında düzenlenen hak ve özgürlüklere ilişkin anlaşmalar gelmektedir. Ancak hem gerekçede kullanılan "insan haklarına ilişkin uluslararası anlaşmalar" ifadesi hem de Anayasa koyucunun amacı dikkate alındığında, temel hak ve özgürlükler kavramının geniş yorumlanması gerektiği düşünülmektedir. Bu bakımdan insan haklarına ilişkin bütün anlaşmalar, Anayasa'nın 90. maddesinin 5. fıkrasının son cümlesi kapsamına girmektedir.

Uluslararası vergi anlaşmalarının iç hukuktaki konumunu belirlemek için, bunların temel hak ve özgürlüklere ilişkin olup olmadığı değerlendirilmelidir. Bu noktada ilk olarak vergi ödevinin Anayasa sistemi içindeki yerine bakılması gerekmektedir. Vergi ödevi, Anayasa'nın 73. maddesinde ve temel hak ve özgürlükler içinde sayılmıştır. Bunun da ötesinde vergiler, Anayasa'nın 35. maddesi ve AİHS'nin Ek 1 No'lu Protokolü'nde düzenlenen mülkiyet hakkı ile sıkı bir ilişki içindedir. AİHM ve AYM'nin içtihadında da vergilendirme

yetkisi ile mülkiyet hakkı arasındaki ilişki açıkça ortaya konulmakta ve vergilendirmenin mülkiyet hakkına bir müdahale niteliği taşıdığı kabul edilmektedir. Belirtmek gerekir ki bu ilişki, özellikle çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarında net bir şekilde gözlemlenmektedir. Zira bu anlaşmalarda gelir unsurları yönünden hangi devletin vergilendirme yetkisine sahip olduğu, dolayısıyla mükellefin mülkiyet hakkına hangi devletin hangi durumlarda müdahale edebileceği düzenlenmektedir. Bunun yanı sıra bu anlaşmalar ile mükerrer vergilendirme engellendiği için, kişilerin mülkiyet hakları korunmaktadır. Vergilere ilişkin hükümler içeren diğer anlaşmaların da hem mülkiyet hakkının sınırlandırılması hem de korunması noktasında etki doğurması nedeniyle, temel hak ve özgürlüklere ilişkin anlaşmalardan olduğu söylenebilir. Tüm bu açıklamalar ışığında ulaşılan sonuç, uluslararası vergi anlaşmalarının, hem vergi ödevinin Anayasa'nın 73. maddesinde düzenlenmesi hem de vergilerin Anayasa'nın 35. maddesinde yer alan mülkiyet hakkı ile ilişkisi nedeniyle temel hak ve özgürlüklere ilişkin anlaşmalardan olduğudur. Bu bakımdan uluslararası vergi anlaşmalarının kanunlarla çatışması halinde, anlaşma hükümleri esas alınmalıdır.

KAYNAKLAR (REFERENCES)

- Akbay, M., (1991). Milletlerarası Vergi Anlaşmaları. Vergi Dünyası Dergisi, Sayı:113, ss:3-9.
- Akkutay, A.İ., (2007). Uluslararası Anlaşmaların Türk İç Hukukundaki Konumu ve Etkileri. Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, Cilt: 11, Sayı:1-2, ss:415-447.
- Arnold, B.J., (2013). An Overview of Major Issues In The Application of Tax Treaties. Papers in Selected Topics in Administration of Tax Treaties for Developing Countries, Paper No.1-A.
- Arnold, B.J., (2015). An Introduction to International Tax Treaties. UN Course on Double Tax Treaties, Dakar-Senegal, 9-12 Kasım.
- Atar, Y., (2013). Türk Anayasa Hukuku, 8. Tıpkı Baskı. Konya: Mimoza Yayınları.
- Aybay, R., (2007). Uluslararası Anlaşmaların Türk Hukukundaki Yeri. Türkiye Barolar Birliği Dergisi, Sayı:70, ss:187-213.
- Aybay, R., (2008). Uluslararası Antlaşmalar Konusunda Türk Hukukunun Önemli Bir Eksikliği: "Ön-Denetim". Mülkiye Dergisi, Cilt:32, Sayı:258, ss:17-47.
- Başak, L., (2005). Türkiye'nin İmzalamış Olduğu Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmalarının Yürürlüğe Girme Prosedürü. Vergi Sorunları Dergisi, Cilt:201, ss:79-91.
- Başlar, K., (2004). Uluslararası Anlaşmaların Onaylanması, Üstünlüğü ve Anayasal Denetimi Üzerine. Milletlerarası Hukuk ve Milletlerarası Özel Hukuk Bülteni: Prof.Dr. Sevin Toluner'e Armağan, Yıl:24, Sayı:1, ss:279-336.
- Bilir, F., (2005). Anayasa'nın 90. Maddesinde Yapılan Değişiklik Çerçevesinde Milletlerarası Antlaşmaların İç Hukuktaki Yeri. Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, Cilt:13, Sayı:2, ss:77-109.
- Bossuyt, M., (2012). Anayasa ve Uluslararası Antlaşmalar Arasındaki İlişki: Belçika'dan Bir Değerlendirme. Anayasa Yargısı, Sayı:29, ss:95-106.
- Canbay, T. ve Akyol, Ö., (2014). Uluslararası Alanda Vergilendirme Yetkisinin Kullanımı. Prof. Dr. Naci Muter'e



Armağan. Manisa: Celal Bayar Üniversitesi Rektörlük Basımevi, ss:69-84.

- Canyaş, O., (2016). Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmalarının İç Hukuktaki Konumu. Ankara: Adalet Yayınevi.
- Cenkeri, E., (2011). Hukuk Doktrininde Uluslararası Vergi Anlaşmalarının Konumu. SDÜ Fen Edebiyat Fakültesi Sosyal Bilimler Dergisi, Aralık, Sayı:24, ss:167-174.
- Çağan, N., (1982). Vergilendirme Yetkisi. İstanbul: Kazancı Hukuk Yayınları.
- Çelikkaya, A. ve Bişkin, A., (2012). Uluslararası Alanda Vergi İdareleri Arasında Bilgi Değişimi: Türkiye'nin Taraf Olduğu Anlaşmalar Açısından Konunun Değerlendirilmesi. Maliye Dergisi, Temmuz-Aralık, Sayı:164, ss:76-94.
- Çiçek, H.G. ve Mutlucan Sayın, S., (2013). Uluslararası Vergi Hukukunun Kaynakları Üzerine Bir Değerlendirme. Uludağ Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, Cilt:32, Sayı:2, ss:141-169.
- Çimen, Y., (2004). İnsan Hakları Uluslararası Sözleşmelerinin İç Hukukta Doğrudan Uygulanması (Anayasa, Madde 90/son), Ulusal Toplantı. Ankara: Türkiye Barolar Birliği Yayınları, ss:92-99.
- Erdoğan, M., (2011). Anayasa Hukuku, Gözden Geçirilmiş 7. Baskı. İstanbul: Orion Kitabevi.
- Ergül, O., (2014). Usulüne Göre Yürürlüğe Konulmuş Milletlerarası Andlaşmalar Kanun Hükmündedir, Yıldırım Uler'e Armağan. Lefkoşa: Yakındoğu Üniversitesi Yayınları, ss:65-87.
- Ersoy, U., (2005). Milletlerarası Andlaşmaların İç Hukuka Etkisi. Hukuk Gündemi, S:3.
- Gemalmaz, B., (2014). Mali Güç Ölçütünü Dikkate Almayan Aşırı Vergi Mülkiyet Hakkı İhlalidir: Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi'nin Macaristan'a Karşı 14 Mayıs 2013 Tarihinde Verdiği N.K.M. Kararının İncelenmesi. İstanbul Barosu Dergisi, C:88, S:2, ss:128-143.
- Gökpınar, M., (2015). Bir Kavram Olarak İnsan Hakları ve Çeşitli Açılardan Sınırlandırılması. TBB Dergisi, Yıl:28, S:120.
- Gören, Z., (1995). Anayasa ve Sorumluluk. Ankara: Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları, Döner Sermaye İşletmesi, Yayın No:58.
- Gözler, K., (2000). Türk Anayasa Hukuku, 1. Baskı. Bursa: Ekin Kitabevi.
- Gözler, K., (2007). Hukuka Giriş, 4. Baskı. Bursa: Ekin Kitabevi Yayınları.
- Gözler, K., (2011). Türk Anayasa Hukuku Dersleri, 11. Baskı. Bursa, Ekin Yayınevi.
- Gülmez, M., (2004a). İnsan Hakları Uluslararası Sözleşmelerinin İç Hukukta Doğrudan Uygulanması (Anayasa, Madde 90/son), Ulusal Toplantı. Ankara: Türkiye Barolar Birliği Yayınları, ss:38-82.
- Gülmez, M., (2004b). Anayasa Değişikliği Sonrasında İnsan Hakları Sözleşmelerinin İç Hukuktaki Yeri Ve Değeri. TBB Dergisi, S:54, ss:147-161.
- Güneş, G., (2008). Vergilerin Yasallığı İlkesi, 1. Baskı. İstanbul: On İki Levha Yayıncılık.
- Han, S., (2011). The Harmonization of Tax Treaties and Domestic Law, Brigham Young University International Law and Management Review, Cilt:7, Sayı:2, ss:29-50.



- Hekimoğlu, M.M., (2002). 1982 Anayasasına Göre İnsan Hakları Kavramı, Balıkesir Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, C:5, S:7, ss:53-70
- Hekimoğlu, M.M., (2004). Avrupa Topluluğu Hukuku ve 1982 Anayasası'na Göre Egemenlik, Türkiye Barolar Birliği Dergisi, Sayı:51, ss:27-46.
- Işık, H., (2014). Uluslararası Vergilendirme. İstanbul: On İki Levha Yayıncılık.
- İdikut Özpençe, A. ve Özpençe, Ö., (2007). Küreselleşme ve Uluslararası Kuruluşların Ulus-Devletin Vergilendirme Yetkisine Etkileri, Uluslararası İnsan Bilimleri Dergisi, Cilt:4, Sayı:1, ss:1-21.
- Karaldı, H., (2015). Uluslararası Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları. Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi. İstanbul: Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Karataş Durmuş, N., (2018). Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi Kararlarında Mülkiyet Hakkı ve Vergilendirme, <https://vergialgi.net/vergi/avrupa-insan-haklari-mahkemesi-kararlarinda-mulkiyet-hakki-ve-vergilendirme/> (Erişim Tarihi: 29.12.2018).
- Nakayama, K., (2011). Tax Policy: Designing and Drafting A Domestic Law to Implement A Tax Treaty. International Monetary Fund, Technical Notes and Manuals Series, Cilt:11/01, ss:1-10.
- Nazalı, E. ve Demirci, M., (2009). Mülkiyet Hakkı ve Vergilendirme Vergi Dünyası Dergisi, Yıl:28, Sayı:334, ss:24-33.
- Öncel, M., Kumrulu, A. ve Çağan, N., (2016). Vergi Hukuku, 25. Baskı. Ankara, Turhan Kitabevi.
- Özbudun, E., (2012). Türk Anayasa Hukuku, 13. Baskı. Ankara: Yetkin Yayınları.
- Özer, M., (2006). Vergilendirmede Global Eğilimler ve Uluslararası Vergi Anlaşmaları. Yayımlanmamış Doktora Tezi. İstanbul: İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Pazarıcı, H., (2004). İnsan Hakları Uluslararası Sözleşmelerinin İç Hukukta Doğrudan Uygulanması (Anayasa, Madde 90/son), Ulusal Toplantı. Ankara: Türkiye Barolar Birliği Yayınları, ss:156-161.
- Russo, R., (ed.) (2007). Fundamentals of International Tax Planning. Amsterdam: IBDF Publications.
- Sabuncu, Y., (2005). Anayasaya Giriş, 11. Baskı. Ankara: İmaj Yayınevi.
- Sağlam, M., (2011). Kontrol Edilen Yabancı Kurum Kazançlarının Vergilendirilmesi. Ankara: Yaklaşım Yayıncılık.
- Sur, M., (2005). Uluslararası Hukukun Esasları. İstanbul: Beta Yayınları.
- Şimşek, S., (2010). Vergi Politikaları, Mülkiyet Hakkı ve Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi. Maliye Dergisi, Sayı: 169, Temmuz-Aralık, ss:323-345.
- Taşkan, Y.Z., (2018). Vergi Hukuku. Ankara: Adalet Yayınevi.
- TBMM (2008). Madde Gerekeçeli Türkiye Cumhuriyeti Anayasası. <https://acikerisim.tbmm.gov.tr/xmlui/bitstream/handle/11543/1169/200901027.pdf?sequence=1&isAllowed=y> (Erişim Tarihi: 06.01.2019).
- TBMM Dışişleri Komisyonu, (2018). TBMM Dışişleri Komisyonu Tutanak Dergisi, Dönem: 27, Yasama Yılı: 2, 1. Toplantı, 17.10.2018, s:6.



https://www.tbmm.gov.tr/develop/owa/komisyon_tutanaklari.goruntu?le?pTutanakId=2188 (Erişim Tarihi: 26.12.2018).

- Yaltı Soydan, B., (1995). Uluslararası Vergi Anlaşmaları. İstanbul: Beta Yayıncılık.
- Yaltı, B., (2006). Vergi Yükümlüsünün Hakları. İstanbul: Beta Yayınları.
- Yaltı, B., (2011). 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/news/308> (Erişim Tarihi: 28.12.2018).
- Yüzbaşıoğlu, N., (2004). İnsan Hakları Uluslararası Sözleşmelerinin İç Hukukta Doğrudan Uygulanması (Anayasa, Madde 90/son), Ulusal Toplantı. Ankara: Türkiye Barolar Birliği Yayınları, ss:83-92.