

İÇ HUKUKLARIN GENEL VERGİDEN KAÇINMAYLA MÜCADELE HÜKÜMLERİ VE VERGİ ANLAŞMALARI

Adolfo Martín Jiménez
Vergi Hukuku Profesörü
Cádiz Üniversitesi
İspanya
adolfo.martin@uca.es

1. Giriş: kaçınmanın anlamı

Bu katkıda, (vergiden) ‘kaçınma’ terimi dar anlamda kullanılacaktır. Dolayısıyla, farklı vergi sistemlerinde birbirinden çok değişik anlamlar taşıyabilen¹ (vergi) kaçırma, hile, muvazaa ya da peçeleme işlemlerine / aranjmanlarına değinilmeyecektir. Bu yazarın görüşüne göre, kaçakçılık, muvazaa veya peçeleme işlemleriyle mücadele etmek bir vergi anlaşması bağlamında hiçbir zaman sorun olmamıştır: bir vergi anlaşması çerçevesinde olsun ya da olmasın, yükümlülere gizlenmiş gerçek olguların / sözleşmelerin ortaya çıkarılması kaçınılmaz şekilde doğru kuralların uygulanmasına yol açmalıdır². OECD Model Anlaşması’nın (MA) 1. maddesinin şerhinin, dar anlamda kaçınmayı değil de, daha ziyade peçelemeye yakın olan, bu nedenle yalnızca gerçek olguların ispatı³ bakımından sorun yaratan bazı durumları, vergi anlaşmalarının ‘kötüye kullanımı’ yaygın etiketi altında yaptığı tahlilin dışında bırakmaması ilgi çekicidir. Gerçekten de bazı yerel (iç hukuka ait) düzenlemeler bazen hem kaçınma hem de peçelemenin var olduğu durumlara müdahale etmek için tasarlanmıştır (örn., kontrol edilen yabancı kurum, transfer fiyatlandırması kuralları) ama teorik ve pratik bir bakış açısıyla, peçeleme ile kaçınma arasındaki -- belirlenmesi her zaman çok da kolay olmayan -- ayırım OECD MA’nda farklı düzeylerde ele alınmalıdır.

Bunu ifade etmekle birlikte, vergi anlaşmalarının kötüye kullanılmasına / kaçınmaya karşı koyan farklı yaklaşımlar bulunmaktadır. Bunlar BM 2011 MA’nın 1. maddesinin yeni şerhlerinde ve, bir şekilde, daha detaysız ve karmaşık formda, OECD 2003-2010

¹ Bu bakımdan, örneğin, bkz. bu ciltte Freeman (2011) veya Gutmann.

² Bu sonuç çoğu ülke bakımından geçerli gözükmemektedir, bkz. Weeghel (2010), sf. 22.

³ Eğer gelirin bir vekil tarafından elde edildiği iddia edilirse ve bunun doğruluğu tespit edilirse gelir gerçek sahibine atfedilmelidir. Eğer vekil diğer akit devlette yerleşikse vergi anlaşmasının yanlış uygulanması veya çiğnemesi bir sorun yaratmaz: vekile atfedilebilecek bir gelir olmadığından bu durumda vergi anlaşması uygulanmamalıdır.

MA'nın şerhlerinde özetlenmiştir. Her ne kadar genel vergiden kaçınmayla mücadele hükümlerine (GVKMH'ne) dair bazı sonuçlar hem GVKMH'ni hem de özel vergiden kaçınmayla mücadele hükümlerini (ÖVKMH'ni) – her iki kategoriye uygulanacak ilkeler arasında net bir ayırım yapmaksızın – ele alan OECD 2003-2010 MA'nın 1. maddesinin şerhinin de ispat ettiği üzere, özel vergiden kaçınmayla mücadele hükümleri (ÖVKMH) için de geçerliyse de, bu katkıda iç hukuklardaki (yasal, içtihadi veya yorumsal) GVKMH'yle vergi anlaşmaları arasındaki ilişki üzerinde durulacaktır.⁴

Aşağıdaki bölümde, arka plan bilgisi olarak, GVKMH ve vergi anlaşmaları arasındaki etkileşim üzerinde OECD'nin duruşunun tarihsel gelişimi özetlenecektir. Sonra OECD 2003-2010 MA'nın 1. maddesinin şerhleri ve özellikle OECD MA'nın 1. maddesinin şerhinin 9.5. paragrafındaki “kılavuz ilke” üzerinde durulacaktır (3. bölüm). Daha sonra, BM 2011 MA'nın 1. maddesinin yeni şerhleri 4. bölümde ele alınacaktır. Her ne kadar yazar lehdar kavramının bir vergiden kaçınmayla mücadele hükmü olmadığı kanaatindeyse de, bazı ülkelerdeki yargı kararları ve OECD'nin konu hakkındaki 2011 Tartışma Taslağı her iki kavram arasındaki ayırımın bulanıklaşmasına katkıda bulunduğundan, 5. bölüm GVKMH sorununu lehdarlık kavramı ile ilişkilendirmektedir. Yazı 6. bölümde ulaşılan bazı sonuçlar ile tamamlanmaktadır.

2. OECD'nin Duruşunun Evrimi: Özden Şekile⁵

1977'de, OECD MA'nın 1. maddesinin şerhi büyük ölçüde şekilci bir duruş sergiliyordu: iç GVKMH bir vergi anlaşmasının lafzıyla açıkça kabul edilmeliydi.⁶ Bunun bir sonucu olarak, eğer bir devlet yerel kaçınmayla mücadele cepheneliğinin bir vergi anlaşması bağlamında da mevcut olmasını istiyorduyorsa bunun vergi anlaşmasının lafzında açıkça ifade edilmesi gerekiyordu; alternatif olarak, (genel veya özel)

⁴ ÖVKMH ile vergi anlaşmaları arasındaki ilişki bu kitapta Piston tarafından ele alınmıştır.

⁵ OECD'nin yaklaşımının daha detaylı bir değerlendirmesi için bkz. Martín Jiménez (2002), sf. 547 vd.

⁶ 1977 OECD MA'nın 1. maddesinin şerhlerinin 7. paragrafı: “Çifte vergilendirme anlaşmalarının amacı, uluslararası çifte vergilendirmeyi ortadan kaldırmak suretiyle, mal ve hizmet alışverişini, sermaye ve kişilerin hareketini teşvik etmektir; ancak, onlar, vergiden kaçınmaya veya vergi kaçırmaya yardımcı olmamalıdır. Çifte vergilendirme anlaşmalarından bağımsız olarak, gerçek vergi mükellefleri devletler arasındaki vergi düzeyleri arasındaki farklılıklardan ve çeşitli ülkelerin vergi kanunlarına sağlanan vergi avantajlarından yararlanma olasılığına sahiptirler; iç hukuklarda böyle manevralara karşı düzenlemelerin yapılması ilgili devletlerin kendi tercihindedir. Bunu yapan devletler, daha sonra, iç hukuklarındaki bu tür düzenlemelerin uygulanmasını çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarında da güvence altına almayı isteyeceklerdir.” şeklindedir.

kaçınmayla mücadele hükümleri anlaşmaya eklenmeliydi.⁷ Aksi ifade edilmedikçe iç GVKMH'nin bir anlaşma bağlamında uygulanmayacağı yönünde bir varsayım bir şekilde mevcuttu. Bu, ne uluslararası kamu hukukunda (ki bu '*pacta sunt servanda*' ilkesinin hatalı bir yorumuydu) ne de pek çok ülkenin (örn. İspanya'nın) anayasal veya yerel hukuklarında destek bulan, oldukça şekilci bir yaklaşımdı.⁸

1980'lerde, 1987 Aracı Şirket (*conduit company*) Raporu ve OECD'nin 1989 Vergi Anlaşması Yoksaya (*treaty override*) Raporu büyük ölçüde OECD'nin orijinal yaklaşımını izlemişlerdir. Ancak, OECD'nin 1987 Üs Şirket (*base company*) Raporu özün şekle üstünlüğü ilkesinin bir anlaşma bağlamında uygulanabileceği ihtimalini kabul etmiştir. Söz konusu rapordaki varılan sonuçlar OECD 1992 MA'nın 1. maddesinin şerhlerinde yer bulmuş ve özün şekle üstünlüğü / ekonomik gerçeklik ilkeleri gittikçe artan bir şekilde OECD MA şerhlerinde yer almaya başlamıştır.⁹ 1995'de OECD Transfer Fiyatlandırması Kılavuzu özün şekle üstünlüğü ilkesinin OECD MA'nın 9. maddesi bakımından vergi idarelerince uygulanabileceğini özel olarak ifade etmiştir.¹⁰

Bu değişikliklerin sonucu olarak, OECD MA'nın 1. maddesinin 1992 şerhlerinin çelişen görüşlerin bir karışımı olduğu ileri sürülebilir. Bu nedenle, 1998 Zararlı Vergi Rekabeti

⁷ 1977 OECD MA'nın 1. Maddesinin şerhlerinin hazırlanma sürecine ilişkin mevcut belgelere (www.taxtreatieshistory.org) dikkat edildiğinde böyle bir şekilci yaklaşımın kökenlerinin pek de net olmadığı görülür. Önce, 14 Kasım 1961 tarihli "Vergi Anlaşmalarının Yanlış veya Kötüye Kullanımı ile Vergiden Kaçınma Hakkında ABD Delegasyonunun Bilgi Notu" yerel vergiden kaçınmayı önleme hükümlerinin vergi anlaşması bağlamında da uygulanacağını varsaymıştır; bu yaklaşım, her ne kadar görüşünü "İsviçre'nin 14 Aralık 1962 tarihli Federal Konsey kararında olduğu gibi, hiç bir anlaşma hükmünün akit devletlerin anlaşmaların kötüye kullanımını önlemeye yönelik dahili tedbirlerinin uygulanmasını engellemeyici etkisini doğuran bir hükmün anlaşmaya etkilenmesinin zorunlu olduğu" şeklinde ifade etmiş olsa da, pek muhtemelen 1 numaralı Çalışma Grubundaki Alman Delege tarafından da paylaşılmıştır. (12-15 Mart 1963'de Château de la Muette, Paris'te gerçekleştirilen 9. Oturumun toplantı tutanakları, 28 Mart 1963 tarihli belge.) Bu çerçevede, şaşırtıcı olarak 1 numaralı Çalışma Grubunun 21 Mayıs 1975 tarihli belgesi, "Rapport sur l'évasion fiscale résultant de l'usage incorrect ou abusif des conventions fiscales", itismar edici davranışın sadece çifte vergilendirme anlaşmalarının metninin değiştirilmesi suretiyle önlenilebileceği yönündeki şekilci yaklaşımdan ayrılıyor görünmektedir. Hollandalı delege böyle bir belgenin sunulmasının genel kabulü yansıttığını ifade etmiştir. (1 Numaralı Çalışma Grubunun 18. Toplantısıyla İlgili Tartışmaların Özeti, 25-28 Kasım 1975, 9 Ocak 1976 tarihli belge, DAF/CFA/WP1/76.1) Bu çelişkilerin kabul edilebilir bir açıklaması aslında delegelerin şekilci yaklaşımı ve 1977 OECD MA'nda yer aldığı haliyle 1. maddenin şerhinin belge ve paragraflarını benimsemedikleri, İç GVKMH'nin bir vergi anlaşması bağlamında uygulanması imkanını kendiliğinden kabul ederek, sadece vergi anlaşmalarının kötüye kullanımını önlemek için OECD MA'nın hükümlerinin değiştirilmesine gerek olup olmadığına yoğunlaşmaları şeklinde getirilebilir.

⁸ Bkz. Martín Jiménez (2002), sf. 547 vd. Çeşitli ülkelerdeki uygulama hakkında bkz. Weeghel (2010) ve ulusal raporlar.

⁹ Bkz, örn.,1. madde şerhlerinin 23. paragrafı ya da 15. madde şerhlerinin 8. paragrafı.

¹⁰ OECD, *Transfer Pricing Guidelines for Multinationals and Tax Administrations*, Paris: OECD, 1995, para. 37.

Raporu yerel kötüye kullanmayla mücadele araçlarının vergi anlaşmalarıyla uyumluluğu ile ilgili olası belirsizlikleri ortadan kaldırmak için açıklama talep etmiştir.¹¹ Son olarak, 2003'te OECD 1. maddenin şerhlerini vergi anlaşmalarının uygunsuz kullanımı¹² bakımından güncelleyerek iç GVKMH'nin (eğer uygulanmaları istismar halleri ile sınırlı ise) vergi anlaşmaları ile uyumlu olduğunu açıkça kabul etmiştir.¹³ Görüldüğü üzere, zaman içinde OECD'nin duruşu katı şekilcilikten iç GVKMH'nin vergi anlaşmalarıyla uyumlu olduğunu kabul eden bir pozisyona kaymıştır. Öyleyse, şimdi 2003'ten bugüne kadar değişmeden devam eden bu yeni duruşun özellikleri incelenebilir.

3. OECD MA'nın 1. maddesinin şerhlerinde amaç dışı kullanıma dair 2003 değişiklikleri

3.1. İç GVKMH ve 2003'ten sonraki vergi anlaşmaları

OECD MA'nın 1. maddesinin 2003 şerhi iç GVKMH'nin bir vergi anlaşması bağlamında geçerli olduğunu teyit etmek için iki farklı strateji izlemiştir. İlk olarak paragraf 7'ye yeni bir vergi anlaşmaları amacı eklenmişti: vergiden kaçınmanın önlenmesi. Bu yeni amaç ile anlaşmaların yorumlanması sürecine etki etmek ve dolayısıyla bir vergi anlaşmasının Viyana Antlaşmalar Hukuku Sözleşmesi'nin (VAHS) 31. maddesi hükümlerine göre yorumlanması esnasında 'vergiden kaçınmanın

¹¹ OECD, *Harmful Tax Competition Report: An Emerging Global Issue*, Paris: OECD, 1998, para. 48-49, bu rapor "Model Vergi Anlaşmasının şerhi yerel kötüye kullanmayı önleme tedbirleri ile Model Vergi Anlaşması arasındaki belirsizlikleri oradan kaldıracak şekilde açıklığa kavuşturulmalıdır" önerisinde bulunmuştu.

¹² 2002 OECD Raporu, *Restricting the Entitlement to Treaty Benefits*'de OECD, ilginç olarak, GVKMH ile vergi anlaşmaları arasındaki etkileşime değinmemiştir.

¹³ İlginçtir ki, yerel GVKMH ile vergi anlaşmalarının uyumluluğu hakkındaki en açık ifade (her ne kadar sadece genel yerel GVKMH ile ilgili değilse de) OECD MA'nın 1. maddesinin şerhlerinin 22 ve 22.1. paragraflarında yer almaktadır.

"22. Vergi anlaşmalarının kötüye kullanımının diğer şekilleri (örneğin, baz şirket kullanımı) ve bunlarla mücadele etmenin "özün şekle üstünlüğü", "ekonomik öz" ve genel kötüye kullanmayı önleme hükümleri gibi olası yolları da, özellikle, yukarıda 9.1. paragrafta değinilen 2. soru olan, bu kuralların vergi anlaşmaları ile çatışıp çatışmadığına dair kaygılar bağlamında analiz edilmiştir.

22.1. Söz konusu kurallar hangi olayların vergi yükümlülüğüne yol açtığını tespit etmek için yerel vergi kanunlarınca getirilmiş temel iç kuralların bir parçasıdır; bu kurallar vergi anlaşmalarında ele alınmamışlardır ve dolayısıyla onlardan etkilenmezler. Bu nedenle, genel bir kural olarak, 9.5. paragraf bağlamında herhangi bir çatışma olmayacaktır. Örneğin, 22. paragrafta belirtilen kuralların gelirin yeniden nitelendirilmesi ya da söz konusu geliri hangi yükümlünün elde ettiğinin yeniden belirlenmesi sonuçlarını doğuracak şekilde uygulanabilir oldukları ölçüde, burdaki değişiklikleri dikkate almak suretiyle Anlaşma hükümleri uygulanacaktır."

önlenmesi'nin dikkate alınmasını sağlamak hedefleniyordu. İkinci olarak, OECD 2003 MA'nın 1. maddesinin şerhleri (para. 7.1., 9.2. ve 22.1.) iç GVKMH olan bir devletin, bunların uygulamasına istisna getiren vergi anlaşmalarını kabul etmesinin pek mümkün olmadığı ve bazı devletler bakımından, iç GVKMH vergi yükümlülüğüne vücut veren vakıaların tespiti sürecinde faydalı oldukları için, bunlara vergi anlaşmalarında değinilmediği ayrıca açıklanmıştı.

Teknik bir bakış açısıyla, şerhlerdeki her iki strateji de yanıltıcıdır.¹⁴ Öncelikle, OECD 2003-2010 MA'nın 1. maddesinin şerhlerine 'vergiden kaçınmanın önlenmesi'ni yeni bir anlaşma amacı olarak eklemekle bunun anlaşmaların yorumlanması üzerinde etkisi olacağı fikri yapaydır ve sadece kendisine faydası dokunmaktadır.¹⁵ Gerçekten de, böyle bir yeni amaç aşağıdaki nedenlerden dolayı arzu edilen etkilere sahip olamayabilir:

- Vergi kanunlarını konusuna ve amacına göre yorumlama yönünde bir yerel geleneği olmayan ve dolayısıyla iç GVKMH veya istismara karşı geliştirilmiş içtihadı bulunmayan bir ülkenin bir vergi anlaşmasını vergiden kaçınmayı önlemek için yorumlaması pek nadiren söz konusu olabilir. Bu ülkeler bakımından, istismarı yasaklayan soyut bir ilke – eğer sadece 'bütün içeriği' (yerel vaziyet), ki bu da VAHS md. 31'deki ilgili ölçütlerdendir, bu soyut ilkeyi içermiyorsa – muhtemelen hiçbir etkiye sahip olmayacaktır. Bu ülkeler için (gerek 2003'ten önce gerekse sonra) yeni (ve yapay) bir vergi anlaşması amacı kabul etmek esasen hiçbir işe yaramamaktadır.
- İç GVKMH geleneğinin olduğu / istismar yasağı içtihadının bulunduğu yerlerde, söz konusu hükümler genellikle istismar yasağı ilkesinin antlaşma bağlamına nasıl dahil olduğuna dair ayırım yapılmaksızın (iç GVKMH'ne atıfta bulunarak ya da vergi anlaşmasının bir istismarının söz konusu olduğu yorumuyla) uygulanagelmektedir.¹⁶ Buradaki sorun vergi anlaşmasının konusu ya da amacının bir devlete bazı işlem ya da aranjmanları göz ardı etme izni verip vermemesi değil; fakat vergi anlaşmasının iç GVKMH'ni veya standartları kabul edip etmemesi ya da, daha ziyade, sınırlandırmasına ilişkindir: yerel istismarı

¹⁴ Oldukça ilginç şekilde, vergi anlaşmalarının yeni amacı BM 2011 MA'nın 1. maddesinin şerhlerinde göz ardı edilmiştir.

¹⁵ Arnold (2004), sf. 249.

¹⁶ Weeghel (2010), sf. 35-42.

önleme standardı vergi anlaşmasının yorumlanması gereken kapsam ile ilgili midir? Yoksa anlaşma yerel istisması önleme standardını / GVKMH'ni yumuşatmakta mıdır? Söz konusu ülkelerdeki sorun 2003 öncesi ve sonrasında aynıdır ve sorun, yerel standardın anlaşma bağlamında geçerli olup olmadığı ya da bir devletin sistemini diğer devletin sistemiyle bütünleştirmek için yerel standardın yumuşatılıp yumuşatılmadığı şeklinde sınırlandırılabilir.

İkinci olarak, şerhin 9.2. ve 22.1. paragraflarında savunulan 'olgusal bir yaklaşım' yanlış ön kabule dayanmaktadır: anlaşmalar ve iç GVKMH farklı düzeylerde uygulanmazlar. İç GVKMH, yargısal doktrinler gibi, olguların (vakıaların) tespiti ile ilgili değildir (muvazaa ya da peçeleme doktrinleri bakımından durum budur); onlar uygulanacak hukuk ve yasal sonuçlarına karar vermek bakımından faydalıdır.¹⁷ Dolayısıyla, ilgili olgular meydana geldiğinde, (yerel / uluslararası) kapsamdan bağımsız olarak uygulanmalıdırlar. Gerçekten önemli olan, vergi anlaşmasının, bir ülkenin kabul ettiği istisması önleme standardının geçerliliği üzerinde etkisi olup olmadığıdır; yoksa OECD'nin dediği gibi, anlaşmadan önce GVKMH'nin uygulanacağı ile ilgili değildir (ki bu yanlıştır).

OECD 2003-2010 MA'nın 1. maddesinin şerhleri iç GVKMH ile vergi anlaşmaları arasındaki ilişkiyi aşırı basite indirgemiş görünmektedir. Bu sadece vergiden kaçınmayla mücadele eden farklı sistemlerin yalnız ikiye – vergi anlaşmalarının yorumlanması ve olguları tespit eden yerel kurallar – indirgenmiş olmasından değil; aynı zamanda ve daha önemlisi, OECD 2003 MA'nın 1. maddesinin şerhlerinin, sonuç olarak, herhangi bir vergi sisteminde vergi anlaşmalarının yerel vergi kanunları ile bağlantılı olarak uygulandığı gerçeğini ihmal etmesinden kaynaklanmaktadır.¹⁸ Dolayısıyla, eğer özün şekle üstünlüğü yerel vergi hukukunda kabul edilmemişse, bir vergi anlaşması (ya da şerhler) onu hukuka dahil edemez: ilke olarak, yerel vergi hukukunun herhangi bir vergi talebine (alacağına) cevaz vermediği hallerde vergi anlaşmaları ile vergi yükümlülükleri yaratılamaz. Aynı zamanda, eğer iç GVKMH yerel vergi sisteminde (olguları değil de) vergi taleplerini belirleyen bir işleve sahiplerse, her

¹⁷ Bkz. Martín Jiménez (2004), sf. 17 ve 23, Zimmer (2005), Arnold / Weeghel (2006), sf. 91.

¹⁸ Örneğin, Kanada'da iç GVKMH hükümleri vergi anlaşmalarına öncelik taşır görünmektedir. Arnold ve Van Weeghel (2006), sf. 114 vd. İspanya'da, zorla da olsa, iç GVKMH'nin vergi anlaşmalarından dışlanmış olduğu bir genel kural olarak söylenebilir; zira onlar, bizim Anayasa Mahkememize göre, anayasal ödeme gücü ilkesinden türetilmişlerdir. Bkz. Martín Jiménez (2002), sf. 551-552.

zaman bir anlaşma bağlamında uygulanacaklardır (gerçekten de, iç GVKMH vergi anlaşmalarının yorumlanmasına ilişkin bir bağlamın parçalarıdır). Bir vergi anlaşmasının tek etkisi, tabii varsa, iç GVKMH'nin uygulanmasını sınırlandırmak olabilir; öyleyse, bir vergi anlaşmasının amaçlarından birinin vergiden kaçınmayı önlemek olduğunu iddia etmek zordur; bir vergi anlaşmasının yapabileceği tek şey, var olduğu durumlarda, iç GVKMH'nin uygulanmasını sınırlandırmaktır.¹⁹

Vergi anlaşmalarının yeni amacının / iç GVKMH ile vergi anlaşmaları arasındaki ilişkiye yeni yaklaşımın belirgin bir etkisi olduğu savunulmuştur: o, devletlerin ve vergi idarelerinin ispat külfetini tersine çevirmiştir.²⁰ 2003'ten önce, aksi belirtilmedikçe iç GVKMH'nin bir vergi anlaşması bağlamında uygulanabilir olmadığı güçlü şekilde varsayılmaktaydı. 2003'ten sonra, iç GVKMH'nin vergi anlaşmaları içinde zımnen yer aldığı açıktır ve dolayısıyla, bir vergi anlaşmasında açık istisnalara veya düzenlemelere ihtiyaç bulunmamaktadır. Esasen, şerhlerdeki değişme bazı ülkelerin²¹ içtihat hukuku üzerinde etkili olmuş olabilir. Oysa bu yazarın görüşüne göre,²² OECD'nin 1977 MA'ndan türettiği şekilci yaklaşım ne uluslararası kamu hukuku ne de özün şekle üstünlüğü ilkesini tanıyan veya kaçakçılık, hile ya da istismarı önleme hükümlerini düzenlemiş olan yerel sistemlerce desteklenmediği için, 2003'ten önce GVKMH vergi anlaşmaları bağlamında uygulanabilirdi. Bu nedenle, Arnold'un (2004) işaret ettiği aksine, 2003'deki tersine dönüş onun iddia ettiğiinden daha az öneme sahip olabilir: vergi anlaşmalarının işlevi gereği, 2003'ün yorum ilkeleri zaten 2003'den önce iç GVKMH'ne sahip olan hukuk sistemlerinde uygulanıyor olmalıdır. OECD MA'nın 1. maddesinin yeni 2003-2010 şerhinin tüm soru işaretlerini bütünüyle giderdiği de şüphelidir. Esasen, 2003 sonrası vergi anlaşmalarındaki kötüye kullanmayla ilgili özel hükümler ekleme eğilimi (ister yerel standartlara atıfta bulunsunlar, ister anlaşma standartları belirlesinler), vergi anlaşmalarının yeni amacının ve etkisinin OECD MA'nın 1. maddesinin 2003-2010 şerhinin savunduğundan çok daha az belirgin olduğunun delilidir. En azından İspanyol müzakereciler 2003 sonrasında, anlaşmalarda yer alan standart kötüye kullanmayı önleme hükmünü düzeltmek için yerel kötüye kullanmayı önleme standartlarına atıfta bulunma ihtiyacı bulunduğunu düşünür görünmektedirler.

¹⁹ Arnold ve Weeghel (2006), sf. 90-91 (bu sav Weeghel tarafından ileri sürülmüştür).

²⁰ Bu pozisyon Arnold (2004) tarafından savunulmuştur.

²¹ Bkz. VanWeeghel (2010), sf. 25 ve 35 vd.

²² Martín Jiménez (2002) ve (2004)'de açıklanan nedenlerle.

3.2.OECD MA'nın 1. maddesinin 2003-2010 şerhinin 9.5 paragrafındaki Kılavuz İlke

3.2.1. Kılavuz ilkenin formülasyonu

OECD, bir 'kılavuz ilke' oluşturmak suretiyle, vergiden kaçınmanın önlenmesine anlaşma bağlamında bir kuvvet, destek katmaya çalışmıştır. Bu kılavuz ilke, bir referans noktası olarak, bir çeşit vergiden kaçınmayı engelleme standardı şeklinde tasarlanmıştır:

“Belirli işlem veya aranjmanların gerçekleştirilmesinin bir temel amacının daha lehe bir vergi pozisyonunu güvenceye almak olduğu ve bu daha lehe olan pozisyonu elde etmenin ilgili vergi anlaşması hükümlerinin konusu ve gayesiyle çeliştiği hallerde vergi anlaşmasının sağladığı faydalar geçerli olmamalıdır.” (OECD MA 2003-2010, md. 1 şerhi, para. 9.5)

Kılavuz ilkenin iki ana unsuru bulunmaktadır:

1. İşlem veya aranjmanların gerçekleştirilmesinin “bir temel amacının” “daha lehe bir vergi pozisyonunu güvenceye almak” olması, ve
2. “Daha lehe olan vergi pozisyonunun ilgili vergi anlaşması hükümlerinin konusu ve gayesiyle çelişmesi.”

Bu iki unsurun daha yakından incelenmesi faydalı olacaktır.

3.2.2. İşlem veya aranjmanların gerçekleştirilmesinin “bir temel amacının” “daha lehe bir vergi pozisyonunu güvenceye almak” olması

OECD 2003-2010 MA'nın 1. maddesinin şerhinin 9.5. paragrafındaki “bir temel amaç” ölçütünün kullanımı göze çarpan ve şaşırtıcı özelliktedir. Kılavuz ilke “bir temel amaç”ı kullanarak yapaylık veya ‘tek, asli veya temel amaç ölçütleri’²³ne (bkz. örneğin Avrupa Adalet Divanı uygulaması²⁴) başvurmaya eğilimli olan iç GVKMH'nin ortak

²³ Benzer bir görüş Arnold (2004), sf. 247 tarafından savunulmuştur.

²⁴ AAD tarafından kullanılan test hakkında bkz. Martín Jiménez (2012) ve orada anılan bibliyografya.

ölçütleriyle uyumlu değildir. Bu ölçüt, işletme bakış açısıyla ilgili vergisel etkiler nedeniyle veya vergisel saiklerle yapılmış ve tamamen kabul edilebilir işlemlerin kılavuz ilkeye takılabilmesi etkisine sahiptir. Yapaylıktan hiçbir izin bulunmadığı vergi planlama işlemleri de 9.5.²⁵ paragrafın uygulama alanı içerisine girebilir. Bu sonuç, OECD 2003-2010 MA'nın 1. maddesinin şerhinin 7.1. paragrafının 'kötüye kullanım' ile 'çeşitli ülkelerin hukuklarındaki farklılardan yaralanarak çıkar sağlamak'ı birbirine benzetmeye çalıştığı gerçeğiyle pekişmektedir.

Sonuç olarak, kılavuz ilke 'işletme amaç ölçütü'nün en katı çeşitlerinden birini ortaya koyarak ilgili işletmesel etkisi olan veya sahte olarak kabul edilemeyecek²⁶ işlemler dahil, vergisel saikle yapılan hiçbir işleme cevaz vermemektedir. 1 No'lu Çalışma Gurubu, vergi anlaşmalarının kötüye kullanımına ilişkin asıl çalışmalarında kötüye kullanımı her zaman yapaylık ve işletmesel amacın yokluğu²⁷ ile ilişkilendirirken; OECD 2003-2010 MA'nın 1. maddesinin şerhinin 'asli amaç' ölçütünün unsuru olarak 'yapaylık'tan söz etmemesi şaşırtıcıdır. Bu durumda kılavuz ilkenin doğrudan vergilendirme açısından, Avrupa Adalet Divanı'nın, Avrupa Birliği'nin İşleyişine İlişkin Anlaşma'da (TFEU- *Treaty on the Functioning of the European Union*) yer alan temel özgürlüklerin uygulamasına ilişkin içtihadıyla bağdaşmadığı söylenebilir: Herhangi bir Üye Ülke'nin iç mevzuatında kılavuz ilkeyi kullanması ve uluslararası işlemlere bundan yola çıkarak saldırması; Avrupa Adalet Divanı tarafından işlemlerin ve anlaşmaların kötüye kullanım olarak değerlendirilebilmesi²⁸ için ortaya konulan ve

²⁵ 2003 yılına kadar mevcut olan haliyle 26. paragrafın silinmesi ticari işlemlerin artık "kılavuz ilke" tarafından yakalanabileceği sonucunu destekler. 26. paragraf şu şekildedir: "Reel ticari veya sınai faaliyette bulunan şirketlerin faaliyetlerinin mukim olunan ülkenin iktisadi doğasıyla, vergiden kaçınıldığından şüphelenilemeyecek bir şekilde, açıkça ilişkili olduğu hallerde, [vergiden kaçınmayla] mücadele yöntemlerinin söz konusu şirketlerin üretim, hizmet ya da alışverişlerinin olağan ifasına yaygınlaştırılması Model Sözleşmenin altında yatan genel ilkelere ve genel olarak vergi anlaşmalarının ruhuna aykırı olacaktır." OECD 2003-2010 MA'nın 1. maddesinin 27.5. paragrafında İrlanda'nın 26. paragrafın 2002'ye kadar var olan metninin silinmesi gerektiği yönündeki gözlemi ilginçtir. Hollanda da 27.7. paragrafta aynı ya da benzer istikamette ilginç gözlemlerde bulunmuştur.

²⁶ Arnold (2004), sf. 247'de kılavuz ilke ve 5. paragraftaki kötüye kullanmanın "düşünmeksizin kabul" edilmemesi ifadelerinin izin verilen vergi planlaması içerdiği ve tüm işlemlerin kötüye kullanmanın azalması sonucunu doğurmadığı görüşünü savunmaktadır. Oysa, görüşümüze göre, kötüye kullanma eşliğinin çok alt seviyelerde belirlendiği ölçüde vergi planlamasının veya hukuka uygun işlemlerin kapsamı haksız yere azalır. Ayrıca, kılavuz ilkenin çok düşük ya da belirsiz bir istismar standardına bağlanmasıyla vergi idarelerinin tümüyle meşru ticari işlemlere OECD MA'nın 1. maddesinin şerhlerine dayanarak saldırmasının önü açılır. Bkz. Martín Jiménez (2004), sf. 17-20.

²⁷ Örneğin, bkz. "Rapport sur l'évasion fiscale resultant de l'usage incorrect ou abusive des conventions fiscales", Paris, 21 Mayıs 1975, CFA/WP1 (75) 3. Hollandalı delegenin ifade ettiği gibi, bu belge genel kabulü temsil eder görünmektedir (1 Numaralı Çalışma Grubunun 18. Toplantısıyla İlgili Tartışmaların Özeti, n.1, 25-28 Kasım 1975) 9 Ocak 1976 tarihinde DAF/CFA/WP1/76.1'de yayınlanmıştır.

²⁸ AAD'nin yargı yetkisi hakkında bkz. Martín Jiménez (2012).

kılavuz ilkenin ortaya koyduğu ölçüte göre sağlanması daha zor olan ‘yapaylık’ veya ‘ana veya asli amaç’ ölçütünü ihlal edebilir. Bu kadar katı bir ölçüt (“asıl amaç ölçütü”) OECD 2003-2010 MA’nın 1. maddesinin şerhindeki diğer ifadelerle veya şerhin önerdiği vergiden kaçınma hükümlerinin bazılarıyla da çelişebilir: kılavuz ilkenin kullanılacağı ülkenin kendi vergiden kaçınma normlarıyla da bağlantılı olarak, paragraf 8’de kullanılan ‘sahte hukuki işlemlerin yapılması, paragraf 9’da kullanılan ‘zorunlu amaç’, iyi niyet hükmünde paragraf 19’da yer alan ‘öncelikli amaç’ veya paragraf 21.4’te yer alan ‘asıl amaç’ gibi. Bu da karışıklığın kaynağını oluşturmaktadır.

Dahası ‘asıl amaç ölçütü’nün işlevi açık değildir. Eğer anlaşmaya taraf devlet’in bu konudaki iç hukuku bu kadar katı değilse (örneğin, yapaylık kanıtlanmadığı sürece vergisel saiklerle yapılmış işlemlere izin veriyorsa veya ‘tek, asli veya temel amaç ölçütü’nü kullanıyorsa) kılavuz ilkenin o ülkede hiçbir işlevi olmayacaktır. Diğer taraftan kılavuz ilkenin daha katı bir halinin milli hukukta yer almasını düşünmek bile zordur. Bu nedenle esasen kılavuz ilke kötüye kullanmanın sınırını o kadar aşağıya indirmektedir ki; büyük ihtimalle anlaşmanın yorumlanmasında hiçbir etkiye sahip olmayacaktır, aşırı durumlar saklı kalmak kaydıyla: kılavuz ilkenin tek söylemek isteği, elle tutulur vergisel bir avantaj sağlamayan iktisadi saik ile yapılan işlemlerin bu anlaşmanın kapsamına girdiği ise zaten bu söylenmesine gerek olmayacak²⁹ şekilde açıktır. Bu nedenle bu ölçüt kullanılabilir işleve sahip olmak için ya çok belirsiz ve katı ya da çok aşıkardır. BM 2011 MA’nın 1. maddesinin şerhi 24. paragrafında, kılavuz ilkenin ülkelerin ‘hukuka uygun (meşru) işlemleri kötüye kullanım olarak değerlendirerek; kendi iç hukuklarında yer alan kötüye kullanıma ilişkin normlarla anlaşmanın ortaya koyduğu hükümlerin çeliştiğini ileri sürerek anlaşma uyarınca öngörülen yükümlülüklerinden kurtulmalarını’ engelleme gibi bir işleve sahip olduğunu ifade etmektedir. Bizce zaten çok açık olan bu durumun (vergi anlaşmalarının iyi niyetle yorumlanması iktisadi saikle yapılan işlemleri kapsam dışında bırakmamalıdır) kılavuz ilkeyle sağlanmasına hiçbir ihtiyaç yoktur.

‘Daha Elverişli Vergisel Durum’un (hangi ülkede?) anlamı ve önemi de ayrıca belirsizdir. Vergilendirme düzeyi kendi başına kötüye kullanımın bir unsuru değildir. Ödenebilir olmasına rağmen vergide indirim yapılması kötüye kullanımın bir göstergesi

²⁹ Bir şekilde, Arnold (2004), sf. 250’de benzer bir sonuca ulaşmış; nihayetinde 9.5. paragrafın gerçekte işlevsel bir anlamı olmadığını ifade etmiştir.

olabilir ancak kötüye kullanım için diğer unsurların da varlığına gerek vardır (örneğin, yapaylık, ilgili bir işletmesel amacının yokluğu³⁰). Bu nedenle işlemin asıl amacının vergide indirim yapılması olması tek başına işlemin niteliği hakkında bir şey söylemez: işlem meşru bir vergi planlaması olabilir de olmayabilir de. Kılavuz ilkenin önerdiğinin ikinci ayağı ise, bir işlemin kötüye kullanım olarak sayılabilmesi için işlemin kendisine uygulanan ilgili normun konusu ve gayesiyle bağlantılı olması gerektiğidir. Bu nedenle 9.5. paragrafta ikinci ayağın ortaya koyduğu ölçütün incelenmesine sıra gelmiştir.

3.2.3 “Daha elverişli vergisel durum, ilgili hükümlerin konusu ve gayesiyle çelişir olmalıdır”

Kılavuz ilkenin ortaya koyduğu ikinci ölçüt, daha elverişli vergisel durumun ‘ilgili hükümlerin amaç ve gayesiyle’ bağdaşmayan şekilde elde edilmesini, kötüye kullanım ile ilişkilendirmektedir. Bu ifade, (ilgili hükümler ifadesi) anlaşmanın uygulanan asıl maddesi ve anlaşmanın kendisi olarak iki şekilde anlaşılabilir.

OECD veya BM MA’ları takip edilirse; anlaşmanın maddelerinin amaç ve gayelerinin belirlenmesi açısından OECD MA şerhi (veya alternatif olarak BM şerhi) fayda sağlayabilir. Peki bir anlaşma maddesinin yorumuyla iç GVKMH veya mahkeme içtihatları arasında ilgi var mıdır? Yorumsal ya da olgusal yaklaşım da bu soruya, iç GVKMH ve mahkeme içtihatlarının maddelerin yorumunun yapılacağı ortamın bir parçası olarak kabul edilebileceğinden bahisle ‘evet’ cevabını vermektedir. Ancak bu durumda kötüye kullanmayı önleme açısından iki farklı ölçüt karşımıza çıkmaktadır (her taraf devlet için bir tane). Bu sonuç muhtemelen, kılavuz ilke asgari ölçüde müşterek bir payda tesis etmeyi amaçladığından kılavuz ilkeyle istenen bir sonuç değildir; dolayısıyla ‘konu ve gaye’yle vergi anlaşmasının tümünün kastedilmiş olması daha olasıdır.

³⁰ Görüşümüze göre, bir işlem / aranjmanın nihai amaç ya da hedefleri sadece kötüye kullanma olup olmadığına karar vermeyeyle ilişkili olmalıdır. Bu bağlamda, vergilendirme ticari işlemle ilişkili bir neden olabilir; ancak bu, işlemi gerçekleştirmedeki vergisel beklentilerin ya da işlemin vergisel etkiledinden bağımız olarak, işlemin nihai amacının ticari pespektiften geçerli olduğu halde mümkündür; böyle bir işlem kötüye kullanma olarak kabul edilmemelidir. Bununla ilgili olarak bkz. Palao Taboada (2009), sf. 212-213, 220 ve 228-229.

Peki çifte vergilendirme anlaşmalarının ‘konu ve gaye’si nedir? Bunun cevabı ‘vergiden kaçınmanın engellenmesi’ ise, yukarıda açıklandığı üzere bu döngüsel bir akıl yürütmenin sonucudur: vergiden kaçınmanın engellenmesi, anlaşmanın bir amacı olarak 2003’te ortaya konmuştur ve bu da kılavuz ilkenin, yorumcudan 2003 şerhinin ortaya koyduğu gayeye³¹ başvurmasını beklediği anlamına gelmektedir. Anlaşmanın yorumunda tek ilgili ölçütün amaç olmadığından bağımsız olarak (lafız ve içerik de VAHS’nin 31. maddesi uyarınca ayrıca ilgilidir); tarafların politikaları ve beklentileri de ehemmiyet arz ettiğinden; anlaşmanın gayesi belirlenirken bunlara mutlaka başvurulmalıdır³². Kaldı ki bazı vergi anlaşmalarının veya hükümlerinin, vergi planlamasına izin vermeye veya geliri oluşturan bazı özel kalemler (çifte vergilendirme yapılmaması anlaşma uyarınca kabul edilmiş veya edilmemiş olabilir)³³ için vergide muafiyeti sağlamaya yönelik olduğu bir sır değildir. Durum böyle iken, muayyen işlemle alakalı hiçbir iktisadi amacın bulunmadığı veya muayyen işlemde başkaca bir ülkenin kurumsal araçlarından yaralanmanın hiçbir nedeninin olmadığı durumlarda dahi, vergide indirim veya vergide muafiyetin her zaman vergi anlaşmasının gayesine aykırı olduğu söylenemez. Ayrıca vergisel saiklerle yapılan işlemler bazı vergi anlaşmalarının içeriği uyarınca (örneğin, vergi cennetleri, doğrudan vergilendirmenin gelire veya geliri oluşturan muayyen kalemlere uygulanmadığı ülkeler) bunların konu ve gayesiyle mükemmel bir uyuma sahip olabilirler. Başka bir deyişle, OECD 2003-2010 MA’nın 1. maddesinin şerhi vergi anlaşmalarının evrensel olarak kabul edilen konu ve gayeleri olduğunu varsayıyor görünse de; bu görüş özellikle günümüz için yanlıştır; zira vergi anlaşmalarının konu ve gayeleri taraf ülkelerin milli hukuklarıyla birlikte tarafların o anlaşmayı hangi beklentiyle imzaladıklarına da dayanmaktadır. Tarafların bazı vergi anlaşmalarıyla kendi iç hukuklarındaki kötüye kullanma ölçütlerini hafifletme amacı taşımaları tamamen ihtimaller dahilindedir (sonuç olarak vergi anlaşmaları, aksi anlaşmada belirtilmedikçe veya taraflardan biri tarafından açıkça kendi iç hukukuna atıfta bulunulmadıkça farklı vergi sistemlerinin uyumlaştırılması amacını güder ve bu amaç kötüye kullanma ölçütleri bakımından da geçerlidir).

³¹ Bkz. Arnold (2004), sf. 249.

³² Bu sonuç 1. maddede 2003’de yapılan değişiklik öncesi ve sonrasında da geçerlidir; zira, kılavuz ilkenin eklenmesinden sonra bile tarafların politika beklentileri vergi anlaşmasının yorumlanmasıyla ilişkilidir ve istismarı önleme standartları da bunu kabul etmektedir. Bkz. Van Weeghel (1998), sf. 258, ve Martín Jiménez (2002), sf. 545. Arnold ve Van Weeghel (2006) [OECD MA’nın 1. maddesinin 2003 şerhlerindeki] ‘söz konusu değişikliklerden sonra akit devletlerin ortak beklentilerine aykırı işlemler açısından anlaşmanın kötüye kullanımının doğru şekilde tanımlanıp tanımlanmadığını’ merak etmektedirler.

³³ Bkz. Martín Jiménez (2002), sf. 543-545 ve 549-551.

3.2.4 Sonuçlar: Netice Olarak, Kılavuz İlke Geçerli midir?

OECD'nin 1. maddesinin Şerhi i GVKMH'nin / doktrinlerinin vergi anlaşmalarıyla uyumluluğundan bahsederek ve vergi anlaşmaları için yeni bir amaç (vergiden kaçınmanın önlenmesi) ortaya koyarak vergi anlaşmaları açısından daha maddi bir yaklaşım benimsemeye çalışmıştır. Őekli yaklaşımdan Şu anki görüşe olan geçiŐ takdire Őayandır. Bu bağlamda OECD tarafından 2003 öncesi benimsenen Şekilci yaklaşım yanlıştır ve bu yazara göre OECD 2003-2010 MA'nın 1. maddesinin Şerhinin geçmiŐe dönük olarak uygulanması sorun teşkil etmez (OECD MA'nın 1. maddesinin Şerhi 2003'e kadar vergi mükellefleri için kabul edilebilir beklentilere yol amıŐsa bunların yürürlüğü ve uygulanması muayyen vergi sistemine göre belli olur). Buna bağlı olarak; kötüye kullanmanın yasaklanmasına ilişkin genel hükümlerin vergi anlaşmalarıyla uyumlu olduğu görüŐünün, 2003 öncesi ve sonrası imzalanan vergi anlaşmaları için hem geçmiŐe uygulanabilir hem de ileriye dönük etkisi olduğu söylenebilir.

Ancak ilkenin maddi içeriğine bakıldığında ulaşılan sonuç farklı olacaktır. Kılavuz ilke sadece belirsizliĐinden³⁴ dolayı değil aynı zamanda da (1) vergi anlaşmalarının konusunun, siyasi amacının ve gayesinin bütün vergi anlaşmalarında veya ülkelerde her zaman aynı olmamasından veya (2) evrensel olarak kabul edilen kötüye kullanımı yasaklayan ölçütler olmadığından dolayı 'ortak bir vergiden kaçınma ölçütü' yaratmaktan uzaktır. Esasen kötüye kullanmayı yasaklayan hükümlerin 2003 sonrası vergi anlaşmalarında, öncesine (OECD'nin Şekilci yaklaşımının ve 'pacta sunt servanda' ilkesinin katı yorumunun baskın olduğu dönem) kıyasla daha yaygın olarak yer alması paradoksal bir durum teşkil etmektedir. Őüphesiz iç hukukta yer alan kötüye kullanmayı yasaklayan genel veya özel hükümlerin uygulanmasını teminat altına alan İspanyol vergi anlaşmaları için durum böyledir. Bu da OECD 2003-2010'un 1. maddesinin Şerhinin açık veya zme ulaşma açısından kabul edilebilir bir vergiden kaçınma ölçütü oluŐturamadıĐı Şeklinde algılandığının göstergesidir. Buna ek olarak

³⁴ Arnold'un savundu gibi, kılavuz ilkenin tam olarak ne anlama geldiğinin OECD tarafından detaylandırılması arzu edilebilir, nk, neticede *o kılavuz ilkedir*. Bkz. Arnold, "Yuvarlak Masa", Maisto (ed.) (2006), sf. 402. Kendisi ilkenin anlamının daha kesin olması için bazı örnekler teklif etmiştir.

AB/AEA bağlamında temel özgürlüklerin uygulanması tehlikede olduğunda³⁵ kılavuz ilkenin geçerli bir ölçüt olarak kabul edileceği şüphelidir.

Sonuç olarak OECD md.1 2003 şerhinin tek yaptığı, iç hukukta yer alan kötüye kullanmayı önleme hükümlerinin vergi anlaşması bağlamında da uygulanabilir olduğunu hafife alınmayacak ölçüde (par. 9.5), sağlam bir şekilde ortaya koymuş olmaktadır. Yazara göre yapaylık kılavuz ilkenin ayrılmaz bir parçası olmalıydı ve şerhler yapaylığa atıf yapmaktan vazgeçmemeliydi ancak vergiden kaçınmaya ilişkin özel ölçü OECD'nin 1. maddesinin şerhinde aranmak yerine ilgili ülkenin; iç hukuk mevzuatından, vergi anlaşmasının hükümlerinden, taraf devletlerin duruş ve beklentilerinden, yorum yöntemlerinden ve iç hukuk ile uluslararası hukuk ilişkisini düzenleyen sistemden çıkarılmalıdır. Bu nedenle yazar, Hollanda'nın OECD 2003-2010 MA'nın 1. maddesinin şerhinin 27.7 paragrafı ile ilgili olarak 'vergiden kaçınmayı yasaklayan hükümlerin vergi anlaşmalarıyla uyumluluğunun diğer şeylerle beraber ilgili hükmün yapısı ve lafzına, anlaşmanın ilgili hükmünün lafzı ve gayesine ve o ülkedeki iç hukuk ile uluslararası hukuk arasındaki ilişkiye dayandığı'³⁶ görüşüne katılmaktadır. Bu bağlamda taraf devletlerin izledikleri politikaların ve sahip oldukları beklentilerin 2003'ten sonrası dönemde dahi önemli bir yere sahip olduğu unutulmamalıdır³⁷.

4. BM 2011 Modeli ve İç GVKMH

BM 2011 MA, vergi anlaşmalarının usulsüz olarak kullanılması konusuyla 1. maddenin yeni şerhinde uğraşmış ve OECD 2003-2010 MA'nın 1. maddesinin şerhinin yukarıda açıklanan problemlerini çözmeye çalışmıştır. İlk olarak ülkeler tarafından vergi anlaşmalarının 'usulsüz kullanımı'nın (iç hukukta kötüye kullanımın önlenmesine ilişkin özel hükümler, iç hukukta kötüye kullanımın önlenmesine ilişkin genel hükümler, iç hukukta mahkeme içtihatları, vergi anlaşmalarında kötüye kullanımın engellenmesine ilişkin özel hükümler, vergi anlaşmalarında kötüye kullanımın

³⁵ Doğrudan vergiler ve kötüye kullanımın yasaklanmasında AAD'nın yargı yetkisi hakkında bkz. Martín Jiménez (2012).

³⁶ Gözlem şu şekilde devam etmektedir: "Vergi anlaşmaları kendilerinin kötüye kullanımını kolaylaştırmayı amaçlamadıklarından, kötü ya da amaç dışı kullanımın olduğu özel durumlarda ulusal kural ve hükümlerin uygulanmasını meşru kılabilir. Böyle hallerde yerek önlemlerin uygulanması orantılılık ilkesine uygun olmalı ve kötü ya da amaç dışı kullanımı önlemek için gerekli olanın ötesine geçmemelidir." Benzer bir gözlem İrlanda tarafından 27.5. paragrafta eklenmiştir.

³⁷ Bu konuda bkz. Van Weeghel (1998), sf. 258, Martín Jiménez (2002), sf. 545, veya García Prats (2010), sf. 77-78

engellenmesi ilişkin genel hükümler ve vergi anlaşmasının hükümlerinin yorumlanması) önlenmesine ilişkin farklı yaklaşımlar benimsendiği açıkça ifade edilmiş ve bunlar üzerinde çalışılmıştır (par. 10 vd.). Bu farklı yaklaşımlar arasındaki ilişki (örneğin, iç hukukta kötüye kullanmanın engellenmesine ilişkin genel ve özel hükümler) geliştirilmiş ve örnekler dahil edilmiştir (BM MA'nda yer alan maddelerle bağlantılı olarak kötüye kullanma teşkil eden davranışların bir çeşit sıralaması 1. maddenin şerhine eklenmiştir). Ayrıca 'anlaşmanın gelir sınıflandırmasını tadil eden işlemler' ve 'anlaşma hükümlerinde bulunan kanuna karşı hile sınırlamaları' başlıkları altında iktibasa önem verilmiştir.

BM 2001 MA'nın 1. maddesinin şerhi ciddi anlamda açıklayıcı ve yardımcı olmasının yanında bu yönleri bakımından OECD 2003-2010 MA'nın 1. maddesinin şerhini geçtiği söylenebilir. Ancak bazı noktalara dikkat çekmekte fayda vardır. Öncelikle BM MA'nın 1. maddesinin şerhi de OECD 2003-2010'un 1. maddesinin şerhi gibi muvazaa ile peçelemeyi ve kötüye kullanma ile kaçınmayı birbirinde açık bir şekilde ayırmamaktadır ve görünen odur ki OECD MA'nda gibi burada da vergi anlaşmalarının usulsüz olarak kullanımının kapsamına bu terimler dahildir. Yukarıda da açıklandığı üzere (bölüm 1), muvazaa ile peçeleme ilişkisi arasındaki soru gerçeğin ne olduğu veya gerçek olguların kanıtlanması veya ortaya çıkarılması meselesidir. Ve bu nedendir ki; muvazaa ile peçeleme hakkındaki iç hukuk hükümleri veya doktrin ve görüşler vergi anlaşmalarına etki etmezler.

BM 2011 MA'nın 1. maddesinin şerhi, iç GVKMH'nin uygulanması hususunda OECD MA'nın 1. maddesinin şerhinin sistematize etmeye çalışmıştır. İlk olarak BM şerhinde vergiden kaçınmanın engellenmesine anlaşmanın yeni bir amacı olarak atıf yapmaktan vazgeçilmiştir. 2003'ten sonra anlaşmanın bu yeni amacının doğurduğu sonuçlar göze alındığında; bu ancak alkışlanabilir. İkinci olarak BM şerhinde OECD MA'nın 1. maddesinin şerhinin 9.4., 22., ve 22.1. paragrafları başlangıç noktası olarak alınmış ve kötüye kullanmanın engellenmesine ilişkin genel hükümlerin anlaşmanın içeriğine uygulanabileceği kabul edilmiştir. Bu bakımdan, yukarıda da açıklandığı üzere, OECD MA'nın ilgili paragraflarında vergi anlaşmaları ile GVKMH arasındaki ilişkiye dair bazı ifadeler teorik açıdan tam olarak doğru olmadığından muayyen paragraflar iyi bir başlangıç noktası değildir.

Üçüncü olarak BM şerhinde ‘kötüye kullanma’nın tanımının yapılmasının arzu edilen bir husus olduğu kabul edilmiştir; ancak OECD farklı ülkeler farklı ölçüler kullandığı için; kötüye kullanmanın ne olduğu sorusuna cevap vermemiş ve par.9.5’te sadece ‘kılavuz ilke’nin tanımını yapmıştır (par 23). Bu ilke BM MA’nın 1. maddesinin şerhinde de kabul edilmiş ancak bu bağlamda 24-27. paragraflarda bazı önemli saptamalarda bulunulmuştur:

- Kılavuz ilke, ülkelerin meşru işlemlerin kötüye kullanma içerisine girdiğini iddia ederek anlaşma yükümlülüklerinden kurtulmalarını ve bu işlemlere kendi iç hukuklarında kötüye kullanmanın engellenmesine ilişkin genel hükümlerinden yararlanarak saldırmalarını engellemektedir.
- Kılavuz ilke ‘sadece tarafların suçlanan iradelerine değil, olaya ilişkin somut bulgulara’ da uygulanmalıdır. Aslında bu kötüye kullanmanın engellenmesine ilişkin genel hükümler bakımından vergi mükellefinin iradesinin ilgili olup olmadığı veya bu iradenin somut bulgulardan çıkarılmasının gerekip gerekmediği tartışması ile ilgilidir. İç iradenin kanıtlanması oldukça güç olduğundan, çoğu sistemde tarafların gerçek iradesini ortaya koyacak olayın somut olgularına dayanmayı tercih edilmektedir.

Dahası, BM 2011 MA’nın 1. maddesinin şerhi vergi anlaşmalarının uygulandığı uluslararası işlemlere, iç hukukun bir parçası olan yargı içtihatlarının da uygulanacağını kabul etmektedir.

Ancak daha geniş bir inceleme sonucunda, BM 2001 MA’nın 1. maddesinin şerhi, OECD 2003-2010 MA’nın 1. maddesinin şerhinin bazı özelliklerini ve problemlerini paylaşmaktadır. BM 2011 MA’nın 1. maddesinin şerhinin kötüye kullanma ölçütleri konusunda ülkeler arasında bir birlik olmadığını kabul etmiş olması; akıllara BM 2001 MA’nın 1. maddesinin şerhinin neden OECD 2003-2010 MA’nın 1. maddesinin şerhinin 9.5. paragrafında yer alan belirsiz nitelikteki kılavuz ilkeyi kabul ettiği sorusunu getirebilir. Her ne kadar eklenmiş örnekler faydalı sayılabilse de; temelinde çözümlenemeyen genel bir ilke olmadan örnekler çok aydınlatıcı olmamaktadır. Vergi anlaşmalarında bulunan kötüye kullanmanın engellenmesine ilişkin gelen hükümlerden bahsederken (BM 2011’in 1. maddesinin şerhi 35. paragrafında iç hukukta

bulunan genel kurallar arasında bağlantı kurmaktadır); ‘bir asıl amaç’/ ‘asıl amaç’ sorununa ilişkin olarak bazı ülkeler birinciyi ikinciye tercih edebilmektedir. Ayrıca bazı ülkelerin ‘asıl amaç’ın ‘vergi idarelerinin, vergiden yarar sağlamayı diğer bütün suçlanan amaçların hepsinin toplamından daha önemli olduğunu kabul etmesini gerektiren gerçekçi olmayan bir eşik olduğu ve bunun hükmü etkisiz hale getirdiğini’ düşünebilecekleri belirtilmiştir. Başka bir ifadeyle BM MA’sı da OECD gibi amaç konusunda net ve keskin olmayı reddetmiş (OECD şerhi gibi) ve kılavuz ilkeyi asgari bir ölçü olarak kabul etmiştir.

‘Asıl amaç’ doktrinin yüksek eşik hakkında söyledikleri veya vergisel saikin bir iktisadi amaç olarak tanınmadığı doktrinlerin, vergi idareleri lehine çok önyargılı olarak görülebilir. Bizim görüşümüze göre, gerçekte önem arz eden husus vergisel saikin yapılan işlemin amacındaki ağırlığı değil; vergisel amacın sahte olması veya yapılan işlemin, ek ve fer’i iktisadi etkiler yaratsa bile (bir hukuki yapı işletmenin gerçek/iktisadi amacı ile uyumlu olmayan bir şekilde kullanılmaktadır), vergi tasarrufundan başkaca hiçbir ilgili amacının bulunmamasıdır. Kılavuz ilkenin bir standart olarak kabul edilmesi halinde; vergi mükelleflerinin vergi yüklerini azaltma hakkı kendi bünyesi içerisinde haksız yere daralacaktır: ilgili iktisadi etkiler ortaya çıksa veya hiçbir yapaylık olmasa bile başka bir vergi amacının olması işleme saldırmanın bir bahanesi olabilecektir. Gerçekte bu eşğin kabul edilmesi BM MA’nın 1. Maddesinin şerhindeki örnekler açısından yorumcuyla kafa karışıklığı içine sokabilir. Örneğin, bu yazara göre, vergisel nedenlerle yerleşim yerinin bir ülkeden başka bir ülkeye 2 yıllığına değiştirilmesinde,³⁸ bu değişiklik gerçekten yapıldığı sürece, (gelirin elde edildiği yerin o yıl değiştirilmesi yapaylığa daha yakın olabilir); başka ülkelerde ekonomik faaliyete sahip üs şirketlerinin (*base company*) kullanılmasında³⁹ veya gerçek işlevini yansıttığı sürece yönetici/üst düzey müdür ücretlerinin farklılaştırılmasında⁴⁰ kötüye kullanıma dair bir sorun yoktur.

Ayrıca, BM MA, OECD MA’nın 1. maddesinin şerhinin bazı paragraflarını yorumlarken, kötüye kullanım ölçütü bağlamında bazı sorunlar olduğunu kabul etmiştir. Yukarıda da belirtildiği üzere OECD 2003-2010 MA’nın 1. maddesinin şerhi kılavuz

³⁸ Bkz. BM 2011 MA’nın 1. maddesinin şerhlerinin 41. Paragrafındaki 1. ve 3. örnekler.

³⁹ BM 2011 MA’nın 1. maddesinin şerhlerinin 74. paragrafı.

⁴⁰ BM 2011 MA’nın 1. maddesinin şerhlerinin 75-76. paragrafları.

ilkeyi kullanmamış; ancak daha yüksek bir eşikten bahsetmiştir. BM 2011 MA'nın 1. maddesinin şerhi, OECD MA'nın 1. maddesinin şerhinin 13-21.4 paragraflarını aynen kabul etmiş ve aktarmıştır. Örneğin, bilindiği üzere 19 ve 21.4. paragraflar uygulanacak ülkeler için iyi niyet hükümleri yapısını önermektedir. İki ifade de 'asıl amaç' (ilki) veya 'asli amaç ya da asli amaçlardan bir tanesi'ni (sonraki) kullanmaktadır. Bu nedenle OECD'nin 1. maddesinin şerhinde olduğu gibi kılavuz ilkenin kötüye kullanma eşiğinin düşük olarak ilişkilendirilip, kötüye kullanmaya verilen özel örneklerde kötüye kullanmada daha yüksek bir eşiğe başvurulmuş olması hem çelişkili hem de merak uyandırıcıdır.

Sonuç olarak daha açıklayıcı ve net olan yeni BM 2011 MA'nın 1. maddesinin şerhi, OECD MA'nın 1. maddesinin şerhinin çoğu problemini paylaşıyor görünmektedir.

5. Lehtarlık

Lehardan bahsedilmesi, bu terimin anlamı üzerine olan 29 Nisan 2011 OECD Tartışma Taslağı⁴¹ nedeniyle bir zorunluluk haline gelmiştir. Bilindiği üzere, lehtarlık tarihsel olarak, taraf ülkelerde yerleşim yerine sahip olmakla beraber elde ettikleri gelirle yeterli derecede bağlantıları olmayan vekil veya temsilciler gibi kişileri 10-12. maddelerin tanıdığı faydalardan mahrum etmek amacıyla 1977 OECD MA'da yerini bulmuştur. 2003'te OECD 10-12. Maddelerin şerhlerinde lehtar kavramı tanımlanmaya ve kavramın çerçevesi iç hukuklardaki anlamından ayrılarak çizilmeye çalışılmış ancak farklı ülkelerdeki mahkemeler lehtar kavramını yeknesak biçimde yorumlamadıkları için açıklamalar yararlı olmamıştır. Bazı mahkemeler bunu vergiden kaçınmanın önlenmesine ilişkin genel bir hüküm olarak değerlendirmiş; bazılarıysa bunu sınırlı bir 'treaty shopping' önleme amacına yönelik, gelirin ilişkilendirilmesine dair bir kural olarak algılamışlardır.⁴²

2011 Tartışma Taslağı lehtarın 'olumsuz bir tanım'ını yapmıştır:

⁴¹ OECD: "Clarification of the meaning of beneficial owner in the OECD MC" (29 Nisan 2011 tarihli Tartışma Taslağı), Paris.

⁴² Bkz. Martín Jiménez (2010).

“Verilen çeşitli örneklerde (temsilci, vekil, yediemin veya yönetici olarak hareket eden bir aracı şirket - conduit company-) olarak hareket eden şirket kar payının alıcısı, kar payını kullanmakta ve üzerinde serbestçe tasarrufta bulunmakta tam bir hakkı haiz olmadığından ve kar payı kendisinin olmadığından yararlanma hakkı sahibi değildir; kar payı alıcısının sahip olduğu yetkiler de bu doğrultuda kar payını başka birine devretmesi zorunluluğu (sözleşmesel, güvene dayalı veya başka bir yükümlülükten dolayı) çerçevesinde sınırlıdır. Kar payının alıcısı, kar payını kullanmakta ve üzerinde serbestçe tasarruf edebilme hakkını herhangi bir sözleşmesel veya hukuki zorunluluk nedeniyle kar payını başkasına devretmekle sınırlı olmadan haiz olduğu zaman lehdardır. Böyle bir zorunluluk genelde ilgili hukuki belgeler sonucu olsa da alıcının kar payını kullanmada ve üzerinde serbestçe tasarruf etme hakkına sahip olmadığının [faiz veya imtiyaz] açıkça görüldüğü durum ve koşullardan da çıkarılabilir”⁴³[vurgu eklenmiştir].

Yukarıdaki paragrafın ilk kısmı lehdar hakkında dar bir görüş benimser gibi görünse de; ikinci kısım (özellikle de altı çizili bölüm), vergi idarelerinin iç GVKMH'yle yukarıdaki ifadeyi yumuşatarak lehdarhakkında daha geniş bir görüş benimsemelerine izin vermektedir. Bu nedenle paragraf bütünsel olarak, yaralanma hakkı sahibi hakkında geniş görüş ve dar görüş savunucuları arasında bir uzlaşma yerleştirmeye çalışıyor görünmektedir. Bunun sonucu olarak da paragraf o kadar soyut kalmaktadır ki; iki görüşe de yorulabilir; bundan dolayı da çok az ölçüde yararlı olmuştur: lehdarınanlamının yorumlanmasındaki belirsizliğe hiçbir son vermeyecektir.

Eğer lehdar kavramının OECD tarafında ‘açıklığa kavuşturulması’nın etkisi buysa, bu paragraf karışıklıkları azaltmak yerine⁴⁴ arttıracığından, ancak üzüntüyle karşılanabilir.

⁴³ Tartışma Taslağı’na göre OECD’nin 10. maddesinin şerhlerinin yeni 12.4. paragrafı (vurgu eklenmiştir). Tartışma Taslağı ile benzer değişiklikler 11. ve 12. maddenin şerhleri için de önerilmiştir (11. maddenin şerhi için önerilen 10.2. paragraf ile 12. Maddenin şerhi için önerilen 4.3. paragraf).

⁴⁴ Bunun, tahmin edilebilecek hemen tüm uluslar arası gruplar (holdingler, transfer fiyatlandırması ödemeleri, finans şirketleri, nakit havuzu düzenlemeleri, temettü ve faiz yönlendirmeleri, temettülerin faiz ödemelerinden etkilendiği özel amaçlı araçlar) veya finansal ve sermaye piyasası işlemleri (bankalar, araçlar, türevler, menkul kıymetleştirme, özel amaçlı araçlar vs.) tarafından kullanılan vergi planlaması yapıları üzerinde önemli (olumsuz) etkileri olacaktır, çünkü, söz konusu yapıların tamamı, bir ölçüde, üçüncü kişilerce elde edilen gelir ödemelerini içermektedirler. Tartışma Taslağı üzerinde OECD’ye yapılan yorumların çoğunun, aslında, paydaşların (meslek kuruluşları, hukuk ve muhasebe firmaları vs.) mevcut durumdaki belirsizliğin OECD MA’nın 10-12. maddeleri için yeni teklif edilen şerhlerle daha da kötüleştirileceği yönündeki endişesini ortaya koymaktadır.

Eğer OECD lehdar terimini OECD MA'ndan tümüyle çıkaramıyorsa- ki bu yazarın tercih ettiği seçenek budur⁴⁵ – (her ne kadar bu yazar lehdarlığın geniş olarak algılanmasının bazı vergi idarelerinin menfaatine olduğunu tam olarak anlasa da) en azından açıklığa kavuşturma adına karışıklığı pekiştirmek yerine 10-12. maddelerin şerhlerinden lehdar hakkındaki geniş görüşün çıkarılması için yoğun çaba harcanmalıdır. Görüşümüze göre, eğer lehdar terimi her şekilde OECD MA'nda muhafaza edilecekse, OECD vergi mükellefinin elde ettiği geliri her ne kadar başkasına devretme zorunluluğu olsa da hukuken malik olduğu halleri tanımlamalı veya en azından yaptığı tanımda kötüye kullanmanın engellenmesine ilişkin hükmün daha geniş olarak yorumlanmasına yol açabilecek olgusal ve ekonomik yoruma yapılan atıfların, hükümden çıkarılması konusunda çaba harcamalıdır. Prensip olarak eğer gelir bir devlette veya yerleşim yerindeki mükellefe özgülenmişse; o kişi çok sınırlı durumlarda lehdar⁴⁶ konumundan çıkarılmalıdır. Lehdar konumundan çıkarılmasını gerektiren tek durum, hukuki bakış açısıyla, alıcının işlevinin vasi/aracı'nın işlevine benzetildiği durum olmalıdır.

Lehdarlığın, kötüye kullanmanın önlenmesine ilişkin kapsamlı mevzuatın benimsendiği İspanya ve diğer ülkelerdeki davaları okuyunca; kişi bu terimi geniş/iktisadi/özün şekle üstün geldiği bir şekilde okumaktan kendini alamamakta ve bu da kişinin terimi iç GVKMH'nin de etkisiyle vergi mükelleflerinden ziyade, vergi idareleri tarafından işlenen 'kötüye kullanma' olarak algılamasına yol açmaktadır. İlk olarak vergisel avantajların sınırlanmasına ilişkin bir hükmün veya bir genel vergiden kaçınmanın önlenmesine ilişkin genel bir hükmün bulunmadığı anlaşmalarda lehdarlığın geniş yorumlanması, bu kavramın anlaşmaya dahil edilmesi halindeki benzer bir etki doğuracaktır; ancak bir avantajla: anlaşmaya erişim için hiçbir koşulun tanımlanmaması ve vergi idarelerinin daha geniş bir manevra alanına sahip olabilmeleri. İkinci olarak, iç GVKMH'nin bulunmadığı ülkelerde lehdarlık teriminin vergi idarelerince geniş yorumlanması iç GVKMH'nin oluşturulmasına yardımcı olabilir (lehdarlıktan hareketle) ya da iç hukuk sisteminde veya belli bir çifte vergilendirme anlaşmasında GVKMH varmış gibi yine aynı sonuca ulaşılmasını sağlar. Üçüncü olarak, iç GVKMH'nin bulunduğu iç hukuklarda, lehdarlığın geniş olarak yorumlanması, vergi

⁴⁵ Bkz. Martín Jiménez, (2010) 3.5. ve 6. bölümler.

⁴⁶ Bizim yaklaşımımız için bkz. Martín Jiménez, "Beneficial Ownership: Current Trends", üstte not 3, sf. 52 vd. Ayrıca OECD'nin Tartışma Taslağı'na Avery Jones, Vann, ve Wheeler'in, özellikle sf. 5-6'da yaptıkları yorumlara bkz.

idarelerinin, GVKMH'yle ilişkili özel usul ve şartların verdiği 'rahatsızlık'a takılmadan (örn. ispat yükü); GVKMH uygulamalarına izin verecek ve aynı ve benzer sonuçlar buralarda da geçerli olacaktır.

Nihayetinde, lehdarlığının geniş yorumlanması arkasında bazı vergi idarelerinin iç GVKMH olmadan aynı sonuca ulaşma veya GVKMH olsa bile bunların öngördüğü usule ilişkin engellere / GVKMH'nin uygulanmasına ilişkin belirgin sınırlandırmaları⁴⁷ atlama arzusunu barındırabilir. Eğer durum böyleyse lehdarlığın geniş yorumlanması kendi başına 'kötüye kullanma' oluşturur; ancak bu defa kötüye kullanma vergi mükellefi tarafından değil vergi idaresi tarafında gerçekleştirilecektir.

Eğer lehdarlığın geniş yorumlanması, nihai olarak OECD MA'nın 10-12. Maddelerinin şerhinde yerini bulursa (açıklandığı üzere, şu ana kadar bunun yansımaları yeni bir 10. madde şerhi öneren Tartışma Taslağı par. 12.4'te görülebilir), şerhler başlı başına vergi idarelerinin kötüye kullanması olarak algılanabilecek bir hususa cevaz vererek, kendi güçlerinin bir kısmını kaybetmeyi riski doğururlar. En nihayetinde, lehdarlığın geniş yorumlanmasıysa, iç hukukta bunulan kötüye kullanmanın engellenmesine ilişkin ölçütler ve usullerden kaçınılmaya çalışılıyorsa, bu iç hukuka ilişkin/anayasal bir sorundur: anlaşmalar vergi idareleri tarafından iç hukuklarındaki vergi sisteminin mevcut durumundan kaçınmak için kullanılamaz. Çifte vergilendirmeye ilişkin anlaşmalar, vergi idareleri tarafından aksi halde iç hukukta yer almayacak yeni vergisel yükümlülüklerin yaratılmasının veya iç hukukta yer alan usule veya maddi hukuka ilişkin kuralların (ör. Yerel GVKMH'ler) uygulanmasının atlatılmasının bahanesi olamaz. Yaratıcı yorumlar, anlaşmayla ulaşılan dengeyi veya iç hukuk mevzuatını değiştirmemelidir. Aksi durum kanunilik (cezaların geriye yürümezliği ilkesinde özünde bu ilkeyle ilişkilidir) ve hukuki belirlilik ilkelerine (bu arada iki ilke de İspanya Anayasası 31.3 ve 9.3. maddelerinde tanınmıştır) aykırılık oluşturur.

Avrupa Birliği Vergi Hukuku bakımından, kötüye kullanma ihtiva eden olaylara yerel vergi mükelleflerinin/işlemlerin veya uluslararası olanların (öncekine daha ağır olan iç GVKMH'yle müdahale edilirken sonrakine lehdarlık hükümleriyle müdahale edilir) karışıp karışmamasına bağlı olarak farklı muamelede bulunması haksız bir ayrımcılık

⁴⁷Benzer bir görüş Collier (2011), sf. 684 vd.'da ifade edilmiştir.

doğurabilir. Avrupa Birliği Anlaşmasında yer alan özgürlüklere istisna oluşturacak (vergide sahteciliğin ve kötüye kullanmanın engellenmesi amacıyla getirilen ayrımcılık yaratan normların, orantılılık ilkesiyle bağdaştığı sürece meşru olduğu kabul edilmektedir) nitelikte olan kötüye kullanmanın engellenmesi adına getirilen normlar Avrupa Adalet Divanı tarafından zorunluluk olarak kabul edilse bile; farkı usul/maddi kuralların hem iç hukuktaki davalara hem de uluslararası davalara uygulanmasının tamamen meşru olduğu kabul edilmeyebilir veya bu uygulama orantısız olarak algılanabilir. Bazı durumlarda, Avrupa Birliği Direktiflerinin herhangi birinin (Ana Şirket-İştirak Direktifi, Faiz-Temettü Direktifi) ve Direktif hükümlerinin amaç dışı kullanımını engelleyen iç hukuk kuralları bütün bu tartışmayı da önleyebilir; zira bu durumlarda dikkat, Direktifleri iç hukuklara aktaran kötüye kullanmayı önleme hükümleriyle belirli işlemlere müdahale edilip edilemeyeceği üzerinde yoğunlaşacaktır. Sınır ötesi kötüye kullanma durumlarının Avrupa Adalet Divanı tarafından kullanılan ölçütler uyarınca belirlenmesi gerektiğinden ve ayrımcılıkların AB'nin ortaya koyduğu özgürlüklerle bağdaşmadığı (meğer ki meşru sayılsınlar) düşünülebileceğinden, en azından milli idareler ve mahkemeler lehdarlığın anlaşma bağlamında geniş bir iç GVKMH gibi yorumlanmasının AB hukukuyla ilgili olmadığını göz önünde bulundurmalıdır. Son olarak AB Üye Ülkeleri arasında vergi anlaşmalarındaki lehdarlığın geniş yorumunun, kötüye kullanma yasağı ve ayrımcılık yasağının Avrupa Adalet Divanı tarafından ortaya konulan tanımları doğrultusunda yapılması koşulu getirilmelidir.⁴⁸

6. Sonuçlar

İç GVKMH vergi hukukçuları ve vergi alanında faaliyet gösteren avukatlar için her zaman güncel bir konudur. Hem ulusal hem de uluslararası alanda, vergi hukukunda kötüye kullanma/vergiden kaçınma kavramlarının ve kötüye kullanma yasağının tanımı, çerçevesi ve unsurları hakkında her zaman -ve çoğu zaman bir uzlaşma olmaksızın tartışılmaktadır. Bu nedenle kötüye kullanma yasağı bağlamında vergisel saikle hareket etme konusunda uluslararası ölçekte hiçbir ölçünün kabul edilmemiş olması şaşırtıcı değildir (örneğin, AB'deki ülkelerde AB vergi hukukunun uygulama alanları haricinde).

⁴⁸ AB doğrudan vergi hukuku ve kötüye kullanmanın yasaklanması hakkında bkz. Martín Jiménez (2012).

OECD 2003-2010 MA'nın 1. maddesinin şerhi (veya BM MA'nın 1. maddesinin şerhi) bu zeminde okunmalıdır. Bu bağlamda kılavuz ilke OECD düzeyinde herkes tarafından üzerinde mutabık kalınabilir bir şey olarak görünmektedir. Ancak, bu yazara göre mevcut OECD MA'nın 1. maddesinin şerhinde geliştirilmesi gereken bir alan mevcuttur: vergi anlaşmalarının usulsüz kullanımı konusu şerhin ilerideki güncellemelerinde çözümlenmeli, en azından belirsizlikler giderilmeli veya yanıltıcı paragraflar gözden geçirilmelidir. İlk olarak, vergi anlaşmalarının iç GVKMH'yle olan ilişkisine dair ifadeler, teknik bir yaklaşımla, geliştirilmelidir (örneğin, peçeleme / kötüye kullanma ayrımı birbirinden bağımsız olarak ele alınmalı, kötüye kullanmanın engellenmesine ilişkin hükümleri uygulayan farklı sistemler dikkate alınmalı, iç GVKMH'ler ile vergi anlaşmalarının farklı düzeylerde yer aldığı yönündeki ifadeler düzeltilmeli, iç hukukta bulunan kötüye kullanmayı önleme standartlarının vergi anlaşmalarıyla olan ilişkisi daha kesin ve yoğun bir biçimde ele alınmalıdır).

İkinci olarak, kılavuz ilkenin bu kadar belirsiz olması ve kötüye kullanma konusunda bu kadar düşük bir eşik getirmesi talihsiz olmuştur. Büyük ihtimalle de çok sayıda ülkedeki durumu temsil etmemektedir ve vergi anlaşmalarının bu ülkelerdeki uygulaması bakımından hala karışıklık yaratabilecek niteliktedir. Peki (OECD 1977 MA'yi ortaya koyan çalışmalarda ve 1977 ve 2002 şerhlerinde yer almasına rağmen) neden vergiden kaçınma kılavuz ilkede yapaylıkla ilişkilendirilmemiştir? Yapaylığın tek ve evrensel bir anlamı olmamayaabilir ama o en azından geçerli iktisadi amaçlarla yapılan işlemlere, içindeki vergisel nedenler ayrıştırılabilirse bile, vergi idareleri tarafından saldırılmaması gerektiği fikrini yerleştirebilecek niteliktedir. Şu anki durumda kılavuz ilke bir belirsizlik kaynağıdır ve vergi idareleri tarafından iktisadi amacın asli ancak vergisel saiklerin de alakalı olduğu işlem ve anlaşmalara saldırmanın mükemmel bir bahanesidir. Son gözlem lehdarlık kavramının ve OECD düzeyinde bunun nasıl tanımlanması gerektiğine ilişkin yürütülmekte olan çalışmalarla ilgili olmalıdır: şerhler vergi anlaşmalarının uygulanmasında vergi idarelerine iç hukuk mevzuatı uyarınca yaratamayacaklarından daha ağır ölçüler koyma konusunda bahane oluşturmamalı ve vergi idarelerinin vergi anlaşmaları bağlamında iç hukukta tanınan hak ve teminatları göz ardı etmelerine izin vermemelidirler.

Elbette şerhlerin, vergi idarelerinin kötüye kullanmaları / vergi anlaşmalarını yanlış uygulamaları ve hem vergi anlaşmaları bağlamında hem de iç hukuk mevzuatı uyarınca

kötüye kullanmanın geçerli ölçütlerini belirleme konularında yargıya yardımcı olduğu söylenebilir. Bu önerme bazı ülkeler / bazı davalar için doğru olabilir, ancak başkaları bakımından bu bir hüsnükuruntudan ibarettir: hakimler açısından - vergi hukukunda eğitim almış olsalar bile; ki her zaman durum böyle değildir - bırakın uluslararası olaylardaki kötüye kullanma halleriyle uğraşmayı, iç hukuktaki vergi sorunları ve vergiden kaçınma durumlarıyla uğraşmak bile zordur. Bu nedenle OECD şerhleri, bağlayıcı olmayan hukuk (*soft law*) olarak, vergi mükellefinin hakları ile vergi idaresinin hakları arasında doğru dengeyi bulmak bakımından, anlaşmaların yorumu sürecinde milli yargılama organlarına (ve vergi idarelerini de içerir şekilde, genel olarak, hukuk uygulayıcılarına) yardımcı olmalılardır. Ancak mevcut halleriyle ne kılavuz ilke ne de vergi anlaşmalarının uygunsuz kullanımına ilişkin OECD 2003-2010 MA'nın 1. maddesinin şerhi pek kullanışlı değildir ve burada iyileştirmeye ihtiyaç duyan büyük bir alan mevcuttur (tabi bu siyasiten mümkün olabilirse; zira, OECD MA şerhlerinin siyasi bir uzlaşmayı temsil ettiği unutulmamalıdır).

Kaynakça

Arnold, B. (2004), “Tax Treaties and Tax Avoidance: The 2003 Revisions to the Commentary to the OECD Model”, 58 *Bulletin for International Fiscal Documentation* n. 6, pp. 244-260.

Arnold, B. and Van Weeghel, S. (2006), “The Relationship Between Tax Treaties and Domestic Anti-Abuse Measures”, in Maisto (ed.) (2006), pp. 81 ff.

Collier, R. (2011), “Clarity, Opacity and Beneficial Ownership”, *British Tax Review* n. 6 (2011), p. 684 ff.

Freeman, J. (2011) “The Anatomy of Tax Avoidance Counteraction: Abuse of Law in a Tax Context at Member State and European Union Level”, en De la Feria & Vogenauer De la Feria & Vogenauer, *Prohibition of Abuse of Law: A New General Principle of EU Law*, Oxford: Hart Publishing, 2011, p. 365 ff.

García Prats, F.A. (2010), “The Abuse of Tax Law: Prospects and Analysis”, in Bizzioli (ed.), *Essays in International and European Tax Law*, Napoli: Jovene, pp. 50-147.

Maisto (ed.) (2006), *Tax Treaties and Domestic Law*, Amsterdam: IBFD.

Martín Jiménez, A. (2012) “Towards a Homogeneous Theory of Abuse in EU (Direct) Tax Law” 66 *Bulletin for International Taxation* n. 4-5, pp. 270-292.

Martín Jiménez, A. (2010), “Beneficial Ownership: Current Trends” *World Tax Journal* n. 2, pp. 35-63.

Martín Jiménez, A. (2004), “The 2003 Revisions of the OECD Commentaries on the Improper Use of Tax Treaties: A Case for the Declining Effect of the OECD Commentaries?”, 58 *Bulletin for International Fiscal Documentation* n. 1, pp. 17-30.

Martín Jiménez, A. (2002), “Domestic Anti-abuse Rules and Double Taxation Treaties: A Spanish Perspective – Part 1”, 56 *Bulletin for International Fiscal Documentation* n. 11, pp. 542-553.

Palao Taboada, C. (2009), “Los motivos económicos válidos en el régimen fiscal de las reorganizaciones empresariales”, in *La Aplicación de las Normas Tributarias y la Elusión Fiscal*, Valladolid: Lex Nova, p. 201 (this work was originally published in *Revista de Contabilidad y Tributación* nº 235/2002, p. 63).

Van Weeghel, S. (2010), “General Report” in “Tax Treaties and Tax Avoidance: Application of Anti-avoidance Provisions”, *IFA Cahiers 2010*, vol. 95A (on-line version available at the IBFD’s database).

Van Weeghel, S. (1998), “The Improper Use of Tax Treaties”, Deventer: Kluwer.

Zimmer, F. (2004), “Domestic Anti-avoidance Rules and Tax Treaties – Comment on Brian Arnold’s Article”, 59 *Bulletin for International Fiscal Documentation* n. 1, pp. 25-26.