

ÇİFTE VERGİ ANLAŞMALARINDA MUĞLAK BİR KAVRAM: GERÇEK LEHTAR

AN AMBIGUOUS TERM IN DOUBLE TAX CONVENTIONS:
BENEFICIAL OWNER



Serdar KILIÇ*

Öz

OECD Model Vergi Anlaşmasının 10 ila 12. maddelerinde bulunan gerçek lehtar kavramı, mükellefler, vergi idaresi ve mahkemeler gibi uygulayıcıların gözünde henüz berraklığa kavuşmuş değildir. Bunun anlaşılabilir birtakım sebepleri bulunmaktadır. Öncelikle, Model anlaşma metnine ilk dercedildiğinde, o zamanlarda Kıta Avrupası hukuk sistemlerinde bu anlama karşılık gelebilecek bir kavram bulunmamaktaydı ve bu durum aşağı yukarı geçerliliğini halen de devam ettirmektedir. İkincisi, OECD Yorumunda sınırlı bir tanım bulunmakta ve Yorum bazı Kıta Avrupası hukuk sistemli ülkelerdeki uygulamada bağlayıcı olmayan ikincil bir hukuk kaynak teşkil etmektedir. Bu yüzden söz konusu tanım uygulamaya yeterince ışık tutamamaktadır. Son olarak, kavram uygulanırken anlaşmanın özerk anlamı içerisinde kalınmalı ve daha öteye, yani Anglosakson hukuk sistemli ülkelerin emanet/

ABSTRACT

The term beneficial owner which exists in Articles 10-12 of the OECD Model Tax Convention has not still been crystallised in the eyes of the implementers, i.e., taxpayers, tax authorities and courts. There are some good reasons for this. First of all, the concept, when first put into the text of the Model Convention, had no corresponding meaning in civil law jurisdictions in that time, and the situation, more or less, remains the same. Secondly, there is a limited definition in the OECD Commentary, which is still a nonbinding and secondary source of implementation in some civil law jurisdictions. It, hence, cannot shed sufficient light on the implementation. Lastly, whilst interpreting the term, one should remain within the boundaries of the autonomous meaning of the convention and cannot go beyond these boundaries to seek the other meanings in the trust law of common law jurisdictions. There should, no doubt, be an explicit clarification within

* Vergi Müfettişi

M.G.T.: 04.01.2017 / M.K.T.: 23.01.2017



vekâlet hukukunda yer alan anlamlarına gidilmemelidir. Şüphesiz, Model Anlaşmanın kendi metni içerisine yeterince sarıh bir açıklama dercedilmeli, böylece söz konusu kavramın önemi vurgulanacak ve anlam üzerinde daha iyi bir uzlaşma sağlanacaktır.

Anahtar Kelimeler: Gerçek lehtar, çifte vergi anlaşması, anlaşma alışverişi, OECD Model Vergi Anlaşması, 10-12. maddeler

the Model Convention's text itself, which would then emphasise the very importance of the term and create a better consensus on the meaning.

Keywords: Beneficial owner, double tax convention, treaty shopping, OECD Model Tax Convention, Articles 10-12

1- GİRİŞ

Çifte vergi anlaşmaları¹, (*double tax conventions*) doğrudan vergiye tabi bir kazanç unsurunun birden fazla vergilendirme rejiminde birden fazla kez vergilendirilmesini önlemeye ve böylece özellikle sınır ötesi sermaye hareketliliğini teşvik etmeye yönelik çok önemli uluslararası hukuki metinlerdir. Şüphesiz yoğun bir şekilde sermaye ihracatçısı devletler (mukim devletler – *resident state*) bu anlaşmaları karşı akit devletlerle (yani kaynak devletlerle – *source state*) müzakere ederken kendi mükelleflerinin kaynak devletlerde en düşük düzeyde vergilendirilmesini de amaçlamaktadırlar.² Çifte vergi anlaşmaları çoğu zaman iki veya daha fazla defa vergi alınmasını (*double taxation*) önlerken, bazı durumlarda da vergiye tabi olması gereken bir kazanç unsurunun hiç vergilendirilmemesini (*double non-taxation*) de önlemektedirler.

Türkiye de şu ana kadar³ toplam 77 Devletle çifte vergi anlaşması imzalamış olup, her yıl bu sayıya yenilerini ekleyerek anlaşma ağını genişletmeye çalışmaktadır.⁴

2- GERÇEK LEHTAR – BENEFICIAL OWNER KAVRAMI

2.1- Genel Olarak Gerçek Lehtar – Beneficial Owner Kavramı

Gerçek lehtar (*beneficial owner*), yasal sahibinin, diğer adlarıyla kayıtlı lehtarı veya görünüşte lehtarının (*legal owner, nominee owner, registered owner, record holder*), başka bir kişi olduğu bir hakkın sağladığı menfaatlerden fiilen/gerçekte faydalanan kişi olarak tanımlanmaktadır. Örneğin Amerika Birleşik Devletleri menkul kıymet hukukuna göre bir hisse senedinde gerçek lehtar, o senedin kâğıt üstündeki/görünürdeki sahibinden ziyade, şirkette gerçek oy hakkını veya yatırım kararları alma gücünü, yani gerçek tasarruf hakkını elinde bulunduran kişi olarak tanımlanmaktadır.⁵

Kavram, esasen büyük ölçüde Anglosakson (*common law*) hukuk sistemine özgü olup, bizim de içinde bulunduğumuz Kıta Avrupası (*civil law*) hukuk sisteminde tam bir hukuki karşılığa sahip değildir. Diğer bir ifadeyle, tüm devletlerin hukuk sistemlerinin üzerinde anlaşabileceği net bir tanımlı yoktur.

¹ Diğer adıyla çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları

² Örneğin kaynak devlette yapılacak stopajın oranı üzerinde müzakere ederler.

³ 31 Aralık 2016 tarihine kadar.

⁴ Türkiye Cumhuriyetinin güncel çifte vergilendirme anlaşma sayısı 82 ülkeyle vergi anlaşması imzalamıştır. Kaynak: http://www.gib.gov.tr/sites/default/files/uluslararası_mevzuat/VERGIANLASMALIST.htm

⁵ Business Dictionary, FindLaw, Longman Business Dictionary & Wikipedia.

2.2- Çifte Vergi Anlaşmalarında Gerçek Lehtar – *Beneficial Owner* Kavramı

Bir vergi anlaşmasında gerçek lehtar (*beneficial owner*) kavramı ne anlama gelmektedir? Şüphesiz vergi uygulayıcılarının bu kavramın tam olarak ne manaya karşılık geldiğini çok iyi bilmesi gerekmektedir. Zira bu kavram 1940'lerden beri kullanılmakta, OECD⁶ ve Birleşmiş Milletler Model Vergi Anlaşmalarında veya Birleşik Krallığın imzalamış olduğu yüzün üzerinde vergi anlaşmasının neredeyse tümünde yer almaktadır. Öte yandan, aşağıda da değineceğimiz üzere OECD'nin son yıllarda bu konuya açıklık getirmek amacıyla gerçekleştirdiği tüm çabalar mevcut muğlaklığı giderememiş, kimilerine göreyse durumu iyice karmaşık hale sokmuştur.⁷

Gerçek lehtar kavramı, OECD Model Vergi Anlaşması (*OECD Model Tax Convention*)⁸ ve imzalanan vergi anlaşmalarının temettüleri (*dividends*), faiz (*interest*) ve gayrimaddi hak bedelleri (*royalties*), yani sırasıyla 10, 11 ve 12. maddelerinde yer almaktadır. Söz konusu üç madde, çifte vergi anlaşmalarının merkezini oluşturan ve en çok uygulanan maddeleridir. Temettü, faiz ve gayrimaddi hak bedelinin sınır-ötesi (*cross-border*) hareketlerde vergilendirilmesini düzenleyen bu üç maddenin temelde sistematığı aynıdır: Şöyle ki, maddelerin ilk fıkrasında bu gelir unsurlarını vergilendirme yetkisi her ne kadar ilk etapta mukim devlete (*resident state*) verilse de, ikinci fıkralarında kaynak devletin (*source state*) de belli şartlar altında bu unsurları anlaşmada belirlenecek olan azami bir oranda vergilendirebilmesi mümkün kılınmıştır. Söz konusu anlaşma maddeleri, kaynak devletin ulusal vergi mevzuatına göre daha düşük oranlı bir vergilendirme imkânı sağlamaktadır.

Buna karşın, madde metninde gerçek lehtar (*beneficial owner*) terimini barındıran anlaşmalarda kaynak devlet tarafından düşük oranlı stopajın uygulanabilmesi için 10, 11 ve 12. maddeler kapsamında stopaj uygulanan vergi mükellefinin, anlaşmanın diğer tarafı olan devletin mukimi bir gerçek

⁶ Organisation for Economic Cooperation and Development (OECD) – Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Örgütü, çok köklü ve çok önemli bir uluslararası işbirliği ve kalkınma örgütüdür. OECD, 14 Aralık 1960 tarihinde aralarında Türkiye'nin de bulunduğu 18 Avrupa ülkesi, ABD ve Kanada tarafından imzalanan Paris Sözleşmesi'ne dayanılarak 1961'de kurulmuştur ve savaş yıkıntıları içindeki Avrupa'nın ünlü Marshall Planı çerçevesinde yeniden yapılandırılması ve ayağa kaldırılması amacıyla 1948 yılında kurulan Organisation for European Economic Cooperation (OEEC) – Avrupa Ekonomik İşbirliği Örgütü'nün de doğal mirasçısıdır. Örgüt en son 1 Temmuz 2016 yılında Letonya'nın da katılımıyla üye sayısını 35'e çıkartmıştır. Örgüt üyelerinin büyük bir bölümü aynı zamanda AB üyesidir. Türkiye, nüfusunun çoğunluğu Müslüman olan tek üye ülkedir. OECD, uzun yılların birikimi olan tecrübesi ve teknik alt yapısıyla, uluslararası vergilendirme konusunda küresel düzeydeki en önemli aktör ve politika belirleyici kurum olmuştur. Üyelerinin büyük bir kısmı gelişmiş ülkeler olması nedeniyle, OECD genellikle "zengin ülkeler kulübü" olarak adlandırılmıştır ve politikalarını sadece ekonomisi gelişmiş üyelerinin menfaatine yönelik olarak oluşturduğu için uluslararası düzeyde sık sık eleştiri konusu olmuştur. Öyle ki, üyelerinin büyük çoğunluğu az gelişmiş ve gelişmekte olan ülkelerden oluşan Birleşmiş Milletler, OECD Model Anlaşması'nı sermaye ihraç eden Batılı ülkelerin lehine bulduğu için, kendi çifte vergilendirmeyi önleme model anlaşmasını hazırlamıştır.

⁷ Baker, P., s. 15.

⁸ OECD Model Vergi Anlaşması, üye devletlerin birlikte belirledikleri hükümler içeren, üye olan ve olmayan devletlere, çifte vergilendirme anlaşması hazırlarken örnek teşkil eden bir metindir. Üye devletler kendi aralarında bile vergi anlaşması imzalarlarken uluslararası hukuk tekniği açısından bu Model Anlaşmaya sıkı sıkıya uymak zorunda değillerdir. Diğer bir deyişle teknik olarak akit devletler hükümleri kendileri yeniden kaleme alabilirler; zira bu Modele bağlı kalacaklarını taahhüt etmemişlerdir. Fakat uygulamada, OECD'ye üye bir devletin özellikle başka bir üye devletle vergi anlaşması imzalarlarken bu Model Anlaşmanın dışına çıktığına pek rastlanmaz. Aksi takdirde Model Anlaşmanın bir ehemmiyeti ve manası kalmayacaktır. Özetle, OECD Model Anlaşması, adından da anlaşılacağı üzere, bir model niteliğindedir; bu nedenle devletler arasındaki müzakerelerde farklı metinler benimsenebilir. Fakat OECD üyesi devletler benzer ekonomik özelliklere sahip diğer üye devletlerle imzaladıkları anlaşmalarda ağırlıklı olarak Model Anlaşma metnine sadık kalmaktadırlar. Keza Türkiye de böyle yapmaktadır.

lehtar olması gerekmektedir. Diğer bir ifadeyle, mukim devlette ikamet etmeyen gerçek lehtar vergi mükellefleri anlaşmadan, böylece, düşük ve avantajlı stopaj oranlarından faydalanamayacaktır; yani kaynak devlet kendi ulusal vergi oranlarını anlaşmaya bağlı kalmaksızın serbestçe uygulayabilecektir.

Böylelikle gerçek lehtar kavramı, anlaşmanın uygulandığı kişiler, yani anlaşmadan faydalanan mükellefler yönünden ciddi bir sınırlama (*BO limitation*) getirmektedir. İlk yıllarda gerçek lehtarın başta Birleşik Krallık olmak üzere Anglosakson devletler tarafından vergi anlaşması metinlerine dercedilmesinin arkasında yatan temel sebep, anlaşma alışverişi (*treaty shopping*) dediğimiz avantajlı hükümler içeren vergi anlaşmalarının mükellefler tarafından çeşitli şekillerde suiistimal edilmesinin önüne geçilmesiydi. Nitekim bu kavramın olmadığı ve düşük stopaj oranları içeren bir anlaşmadan faydalanabilmek ve böylece vergiden kaçınabilmek için, düşük stopaj oranı uygulayan kaynak devletle anlaşması olan bir mukim devlette tabela/posta kutusu şirketi (*conduit, letterbox company*) kurmanız ve bu şirket aracılığıyla gerçek hak sahibine geliri transfer etmeniz yeterli olacaktır.

Bu durumu bir örnekle açıklarsak, daha iyi anlaşılacaktır: Örneğin, Türkiye ve (A) Devleti arasındaki Çifte Vergi Anlaşmasının “Temettüler” başlıklı 10. maddesinin ikinci fıkrası (a) bendine göre, (A) Devleti mukimi bir mükellefe kaynak devlet Türkiye’den yapılan temettü ödemeleri üzerinden Türkiye’nin uygulayabileceği azami stopaj oranı %10 olsun. Söz konusu anlaşma maddesinin, hükümden faydalanabilmek için mükellefin akit devletlerde mukim bir gerçek lehtar olması şartını getirmiş olduğunu varsayalım. Böylece kar payının gerçek lehtarı, (A) Devleti mukimi değilse, Türkiye dağıtılan kâr payına ulusal mevzuatında yer alan stopaj oranını uygulanacaktır.

Öte yandan Türkiye ile (B) Devleti arasında imzalanan Çifte Vergi Anlaşmasının yine 10. maddesinin ikinci fıkrası (a) numaralı bendinde ise, kaynak devlet için daha yüksek bir azami stopaj oranı (%10) öngörülmüş, fakat gerçek lehtar kavramına yer verilmemiş olsun. Böylece, (B) Devletinden daha dezavantajlı bir stopaj hükmü içeren bir Avrupa Birliği (AB) üyesi Devletin mukimi olan ve Türkiye’den temettü alacak olan hak sahibi, Türkiye’deki iştirak hissesini (B) Devletinde kuracağı ve tamamına sahip olduğu bir ara şirkete (*conduit company*) devrederek bu temettünün (B) Devleti-Türkiye Vergi Anlaşması gereği %10 üzerinden stopaja tabi tutulmasını sağlayabilir. Türkiye tarafından düşük oranda stopaj uygulandıktan sonra (B) Devletine transfer edilen temettü, bu defa da kâr dağıtımlarının AB içerisinde vergiye tabi tutulmadan serbestçe hareket etmesini sağlayan AB Direktifi (*EU Parent-Subsidiary Directive*) kapsamında stopaja hiç tabi tutulmadan (B) Devletinden gerçek hak sahibinin mukim olduğu üçüncü AB üyesi Devlete transfer edilebilecektir. İşte buna anlaşma alışverişi (*treaty shopping*) denmektedir.

Örnekten de görüleceği üzere her iki Vergi Anlaşmasında da iki ayrı temel sorun ortaya çıkmaktadır. Birinci durumda, (A) Devleti ile imzalanan Anlaşma hükümlerine göre gerçek lehtar kavramı, anlaşma hükümlerinden faydalanma yönünden birtakım sıkıntılar doğurabilir zira Akit Devletler arasında “gerçek” lehtarın kim olduğu hususlarında, özellikle hukuk sistemlerine bağlı olarak, ihtilaf çıkması gayet normaldir. Bu durum aşağıda daha detaylı irdelenecektir. İkinci durumda, (B) Devleti ile imzalanan Anlaşmanın, Türkiye ile daha dezavantajlı stopaj oranları içeren Anlaşmayı imzalayan üçüncü devlet mukimleri tarafından anlaşma alışverişine (*treaty shopping*) konu edilmesi, diğer bir deyişle suiistimal edilmesi söz konusu olabilir.

Sonuç olarak, spektrumun bir ucunda, gerçek lehtar kavramı yoksa şayet, çifte vergi anlaşmalarının suiistimal edilebilme ihtimali vardır; çünkü mukim devlette sırf bu iş için bir ara şirket (*conduit, letterbox company*) kurulup kaynak devlette avantajlı şartlarından kolaylıkla faydalanılarak vergiden

kaçınılabılır. Spektrumun diğer ucunda ise, gerçek lehtar kavramının kaynak devlet tarafından kabul edilemeyecek düzeyde katı uygulanması sonucu, mukim devletteki neredeyse hiçbir şirketin avantajlı anlaşma hükümlerinden faydalandırılmaması söz konusu olabilir. Zira tüm tüzel kişilik sahibi tüm şirketlerin en nihayetinde “gerçek” lehtarları, yani esas hak sahipleri hissedarlarıdır ve gerçek lehtar (*beneficiary owner*) kavramı yeterince açık değilse, bu kavramın kaynak devlet tarafından hiçbir şirketi içermeyecek şekilde uygulanmamasını kimse garanti edemez.⁹ Spektrumun bu iki ucu da aşırı ve uluslararası vergilendirmede arzulanmayan durumları temsil etmektedir. Bu uç durumların orta yolu, anlaşmalarda gerçek lehtar kavramına yer vermekten ve kavramın ne anlama geldiğini tartışmaya imkân bırakmayacak şekilde açıklığa kavuşturılmaktan geçmektedir.

2.3- Gerçek Lehtar Kavramının Uygulanması: Anlaşmanın Özerk Anlamı İç Hukuka Karşı – *Autonomous Treaty Meaning v. Domestic Law*

Devletler tarafından son yıllarda imzalanan vergi anlaşmalarının ve OECD ve Birleşmiş Milletler Model Anlaşmalarının yeni versiyonlarının 10, 11 ve 12. maddelerinde kendine yer bulan gerçek lehtar kavramının uygulanması hususunda hangi anlama başvurulacağı büyük önem taşımaktadır. Acaba uygulanırken, anlaşmanın özerk manası içerisinde de mi kalmak gerekir, yoksa maddeyi uygulayan kaynak devletin iç hukuk normlarına mı bakmak gerekir?¹⁰

Bunun için öncelikle OECD Model Anlaşmasının gerçek lehtar kavramına nasıl bir tanımlama getirdiğine bakmak gerekmektedir. Anlaşmada yer alan kavramların hepsi olmasa da büyük bir kısmını tanımlayan “Genel Tanımlar” başlıklı 3. maddesine bakıldığında, gerçek lehtar kavramının burada tanımlanmadığı, hatta OECD Model Anlaşmasının hiçbir maddesinde tanımlanmadığı görülecektir.

Mademki OECD Model Anlaşmasının metninde bu kavramın manasına ulaşamıyoruz, o halde Model Anlaşmanın uygulanmasında taraf ülke iç hukuk normlarının yanında önemli bir hukuki kaynak teşkil eden OECD Yorumuna (*OECD Commentary*)¹¹ bakmak gerekecektir.

OECD Yorumuna göre, gerçek lehtar iç hukuk değil anlaşmanın özerk manası içerisinde değerlendirilmelidir. Yani anlaşmaya taraf devletler, kavramı uygularken değerlendirmeyi uygulayıcı devlet iç

⁹ Baker, P., s. 16.

¹⁰ Boeijen-Ostaszewska, A. van, et al., s. 1.

¹¹ OECD Model Vergi Anlaşmasının olmazsa olmazı ve onun en önemli tamamlayıcısı olan OECD Model Vergi Anlaşmasının Yorumu (the Commentary on the OECD Model Tax Convention) ise vergi anlaşmaları hazırlanıp ve uygulanmasında taraf devletlere rehberlik etmektedir. Kısaca “Yorum (“the Commentary)” olarak adlandırılan bu metin, üye devletlerin uzun tartışmaları sonucunda ulaşılan müzakerelerin, tabiri caizse, meyvesidir. Yorumun herhangi bir kısmının değiştirilmesi veya Yorumu yeni bir kısım ilave edilmesi kolay bir süreç değildir. Sadece üye devletlerin Yorumun değiştirilmesinde söz hakkı vardır. Üye devletler her bir anlaşma maddesinin yorumuna ilişkin olarak itiraz ve çekincelerini Yorum metnine kayıt düşebilirler; böylece üye devletler o maddenin yorumuna ilişkin hakkını saklı tutmakta ve pozisyonunu netleştirmektedirler. Diğer taraftan üye olmayan devletler, Yorum hazırlanırken gözlemci statüsünde sürece dâhil olabilirler. Bunlarsa, Yorum metninin değiştirilmesinde herhangi bir söz hakkına sahip olmamakla beraber, Yorumun ilgili kısmına ilişkin hukuki konularını kayıt düşebilirler. OECD Yorumu, “yumuşak kanun/hukuk (soft law)” olarak tabir edilen bir hukuki özelliğe sahiptir. Üyeler açıkça taahhüt etmese de aslında yazımında belirleyici oldukları Yorumu da azami ölçüde bağlı kalmak durumundadırlar. Çünkü üye devletler, varsa itiraz veya çekinceleri, bu durumu zamanında Yorum metnine dercettirebilirlerdi.

Öte yandan, yumuşak hukuk/kanun (soft law) kavramı, Latince’de “quasi-legal” olarak da geçen, Türkçe’ye “neredeyse-yasal, yasal-benzeri veya adeta-yasal” olarak çevrilebilecek kavrama atıfta bulunur. Quasi-legal, “sert hukuk (hard law)” olarak adlandırılan normal yasalar gibi bir hukuki bağlayıcılığı olmayan ve fakat uygulamada taraf veya tabi olan herkesin kendini uymak zorunda hissettiği bir çeşit hukuki düzenlemedir. Öteden beri yumuşak hukuk, literatürde uluslararası hukuk ile ilişkilendirilmiştir.

mevzuatına göre değil, taraflar arasındaki anlaşmanın lafzına ve ruhuna göre hareket etmelidir. Çünkü Model Anlaşmanın 10, 11 ve 12. maddelerinin (2) numaralı fıkralarında yer verilen gerçek lehtar kavramı, aynı maddelerin (1) numaralı fıkralarında yer alan “diğer devletin bir mukimine ödenen” (*paid to ... a resident*) ibaresinin uygulanmasında ortaya çıkabilecek güçlükleri bertaraf edebilmek için açıklayıcı mahiyette getirmek için getirilmiş bir müessesedir. Diğer bir deyişle gerçek lehtar kavramı, sırf bir kişi mukim devlette hukuken ikamet ediyor diye kaynak devletin anlaşma hükümlerinden o kişiyi faydalandırmak zorunda olmadığını çok açık bir şekilde ortaya koymaktadır.¹²

Aslında, kavram ilk kez Model Anlaşmaya konduğunda, o dönemki devletlerin birçoğunda, özellikle de Kıta Avrupası hukuk sistemine (*civil law*) sahip devletlerin hukuk sistemlerinde herhangi bir karşılığı veya anlamı bulunmamaktaydı.

Sonuç olarak, “gerçek lehtar” kavramının, Birleşik Krallık veya Amerika Birleşik Devletleri gibi Anglosakson hukuk sistemine (*common law*) sahip taraf devletlerin iç hukuklarında yer alan dar teknik anlamından ziyade, vergi anlaşmasının genel ve özerk anlamı içerisinde, diğer bir deyişle, anlaşmanın çifte vergilendirmeden kaçınma ve mali erozyonu önleme gibi amaçları çerçevesinde değerlendirilmesi gerektiği belirtilmiştir. Sorun da zaten tam olarak bu noktada ortaya çıkmaktadır. Zira bu durum, OECD Model Anlaşmasının ve tabii ki bizim de taraf olduğumuz tüm vergi anlaşmalarının 3. maddesinin (2) numaralı fıkrasında belirtilen hükme ilişkin bir istisna (ve hatta tezatlık) içermektedir. Çünkü söz konusu fıkra hükmüne göre,

“Anlaşmanın bir Akit Devlet tarafından herhangi bir tarihte uygulanmasına ilişkin olarak, Anlaşmada tanımlanmamış herhangi bir terim, metin aksini gerektirmedikçe, Anlaşmanın uygulanacağı vergilerin amaçları bakımından o tarihte bu Devletin mevzuatında sahip olduğu anlamı taşıyacak ve bu Devletin yürürlükteki vergi mevzuatında yer alan bir anlam, bu Devletin diğer mevzuatında bu terime verilen anlama göre üstünlük taşıyacaktır.”

Öte yandan OECD Yorumuna göre, şayet temettü, faiz veya gayrimaddi hak ödemesi yapılan ve mukim devlette yerleşik olan gerçek veya tüzel kişi, görünüşte öyle olmasa da aslında gerçek lehtar adına bir temsilci (*nominee*) veya acente (*agent*) düzeyinde hareket ediyorsa, kaynak devletin bu kişiye anlaşmanın avantajlı hükümlerini uygulaması, anlaşmanın amacı ile çelişecektir ve bu nedenle hükümlerinden sırf mukim olduğu için faydalandırılmaması gerekecektir. Temettü veya faiz gibi bir gelir unsurunun doğrudan alıcısı gibi gözükse de ve hukuken mukim devlette ikamet ediyor olsa da, OECD Yorumuna göre aslında Anlaşma hükmünden faydalandırılmaması teknik olarak çifte vergilendirme doğurmayacaktır, zira bu kişi, gelir unsurunun asıl sahibi muamelesi görmeyecektir/görmemelidir.¹³

Aynı şekilde, kâr payı gibi bir gelir unsurunun doğrudan alıcısı (*direct recipient*) konumundaki kişi, gelir unsurunun gerçek sahibi ile bu unsuru dağıtan ve kaynak devlet mukimi olan şirket arasında vergiden kaçınmak amacıyla kurulmuş olan bir ara şirket (*conduit company*)¹⁴ gibi hareket ediyorsa, bu durumda sırf mukim devlette yerleşik diye kaynak devletin avantajlı anlaşma hükümlerini bu aracı şirkete (*conduit company*) uygulamaması gerekmektedir.¹⁵

¹² OECD Commentary, s. 188, § 12, § 12.1.

¹³ Ibid., s. 189, § 12.2.

¹⁴ Conduit company kavramının Türkçe’de tam bir karşılığı bulunmamaktadır. Batı’da bu kavram, iki şirket/gerçek kişi arasında gerçekleştirilecek vergiye tabi bir işlemden sırf vergiden kaçınabilmek için bu iki şirket/gerçek kişi arasında kurulmuş olan bir “ara” şirket olarak tanımlanmaktadır. Bu tür bir şirketin tek amacı, avantajlı vergisel hükümlerden faydalanarak bir gelir unsurunu almak ve diğer tarafa düşük vergili veya hiç vergisiz bir şekilde aktarmaktır.

¹⁵ OECD Commentary, s. 189, § 12.3.

OECD yorumuna göre, yukarıda belirtilen her iki durumda da (yani gerek temsilci veya acente gerekse de ara şirket gibi hareket edilmesi durumlarında) gelir unsurunun doğrudan alıcısı (*direct recipient*) konumundaki kişi, aslında gerçek lehtar değildir; çünkü alıcı, elde ettiği geliri bir üçüncü kişiye devretmek şeklinde bir hukuki zorunluluk altında hareket etmektedir; diğer bir deyişle gelir unsuru üzerinde tam bir kullanma ve faydalanma hakkı bu hukuki sözleşme nedeniyle kısıtlanmaktadır. Bu durum, yani hakların sınırlandırılması olayı, kimi zaman açık bir şekilde mevcut hukuki bir sözleşmeden, bazen de olayın/durumun gerçek mahiyetinden anlaşılabilir.

Sonuç olarak, kâr payı (*dividend*), faiz (*interest*) veya gayrimaddi hakkın (*royalty*) doğrudan alıcısı (*direct recipient*) konumundaki kişi şayet, ödenen gelir unsurunun tümüyle ve kısıtlanmaksızın tasarruf hakkına sahip olmadıkça anlaşma hükümleri bakımından gerçek lehtar (*beneficiary owner*) sayılmayacaktır.¹⁶

Burada önemle üzerinde durulması gereken husus, gerek Model Anlaşmanın gerekse OECD Yorumunun gerçek lehtar ile kastettiği kavramın, temettünün gerçek lehtarlığı (*beneficial owner of a dividend*) olduğudur, yani bir hisse senedinin gerçek lehtarlığı (*beneficial owner of a share*) olmadığıdır; zira ikincisinde bazı şartlarda farklı neticeler ortaya çıkabilmektedir.¹⁷ Şüphesiz burada kastedilen, gerçek lehtar kavramının tanımlanırken ve yorumlanırken vergi anlaşmasının özerk manası içerisinde kalınması gerektiğidir.

2.4- Kavrama İlişkin Tanımlama ve Yeterli Açıklama Nerede Yer Almalıdır?

Yukarıda irdelenmeye ve tanımlanmaya çalışılan gerçek lehtar (*beneficiary owner*) kavramının aslında kolay kavranabilir ve anlaşılabilir bir hukuki kavram olmaktan oldukça uzak olduğunu söyleyebiliriz. Bir defa, tanımlandığı yer (*i.e.*, OECD Yorumu) bakımından hukuk tekniği yönünden temel bir sıkıntı söz konusudur.

Model Anlaşma metninde yer alan ve tanıma muhtaç olan tüm kavramlar, Anlaşmanın “Genel Tanımlar” başlıklı 3. maddesinde yer alırken, böylesi karmaşık ve üzerinde değişik hukuk sistemlerinin tam bir uzlaşmaya var(a)madığı bir kavrama söz konusu tanım maddesinde yer verilmemesi çok garip/atipik bir durum arz etmektedir.

Hâlbuki gerçek lehtar kavramının da, anlaşmalarda yer alan diğer önemli kavramlar gibi, 3. maddede (veya en azından 10, 11 ve 12. maddelerde) yer alması gerekirdi. Açık ve yalın bir şekilde tanımlanmalı, örneklerle açıklanmasına OECD Yorumunda devam edilmeliydi. Maalesef olaylar bu şekilde gelişmedi ve 2014 yılında OECD bu kavrama ilişkin ilave açıklamayı sadece OECD Yorum metnine yerleştirmekle yetindi.

Oysa Model Anlaşma metnine dercedilecek uygun bir tanım iki amaca hizmet edecekti:¹⁸ Bir defa, uygulamada hayati bir önem atfedilen kavramın bu özelliği daha bir hukuki resmiyet ve ciddiyet kazandıracaktı. Zira sırf Anlaşma metninde tanımlanmış olması, gerçek lehtar kavramının uygulanmasında (yukarıda da etraflıca değinilen) Anlaşmanın özerk manası içerisinde kalınmasına yardımcı olacak ve hatta kalınmasını garanti edecekti.

¹⁶ *Ibid.*, s. 189, § 12.4.

¹⁷ *Ibid.*, s. 189, § 12.4.

¹⁸ Boeijen-Ostaszewska, A. van, et al., s. 2.

İkincisi, vergi anlaşmalarını yorumlarken gerek vergi idarelerinin gerekse yargı makamlarının (ülkemizde olmasa da en azından yurtdışında) sıklıkla başvurduğu OECD Yorumu her ülke tarafından bir iç hukuk kaynağı olarak telakki edilmemektedir. Bazı OECD Devletleri Yorum metnine gayet sadık kalırken, diğer bazıları ise Yorumu oldukça “yumuşak (bir) kanun (*soft law*)”¹⁹ olarak kabul etmektedirler. Oysa Model Anlaşmanın metnine konması durumunda, gerçek lehtar kavramına iç hukuk uygulaması yönünden daha güçlü bir konum ve bağlayıcılık sağlanmış olacak ve böylece bu noktalarda oluşabilecek hukuki çatışma ve karmaşa da büyük ölçüde giderilebilecektir.

3- SONUÇ ve DEĞERLENDİRME

OECD Model Anlaşması ve imzalanan bazı vergi anlaşmalarının²⁰ temettüler (*dividends*), faiz (*interest*) ve gayrimaddi hak bedelleri (*royalties*), yani sırasıyla 10, 11 ve 12. maddelerinde yer alan, Anglosakson (*common law*) hukuk sistemine özgü bir hukuki kavram olan ve bizim de içinde bulunduğumuz Kıta Avrupası (*civil law*) hukuk sisteminde tam olarak bir karşılığı bulunmayan “gerçek lehtar” kavramının ne anlama geldiği hususunda uygulayıcıların/ tarafların tam bir uzlaşmaya varması gerekmektedir.

Çünkü birçok çifte vergilendirme anlaşmasının en çok uygulanan ve temelde sistematikleri benzer olan ve temettü, faiz ve gayrimaddi hak bedelinin sınırötesi (*cross-border*) hareketlerde vergilendirilmesini düzenleyen bu üç maddesi anlaşmaların merkezini oluşturmaktadır.

Oysa hiç de kolay kavranabilir ve anlaşılabilir bir hukuki kavram olmayan gerçek lehtarın açıklanmaya çalışıldığı yer (*i.e.*, OECD Yorumu), bazı devletlerin iç hukuku yönünde teknik birtakım sıkıntılar ortaya çıkarmaktadır. Böylesi karmaşık ve üzerinde değişik hukuk sistemlerinin tam bir uzlaşmaya varmadığı bir kavrama kesinlikle Model Anlaşmanın metni içerisinde, tercihen “*Genel Tanımlar*” başlıklı 3. maddesinde, ya da en azından 10-12. maddelerinde yer verilmelidir.

Ayrıca, OECD Yorumunda gerçek lehtara ilişkin yapılmaya çalışılan tanımlama da zaten uygulayıcıları tatmin etmekten uzak görünmektedir. Yorumda yer alan açıklamaların da çok daha açık ve zengin bir hale dönüştürülmesi gerekmektedir.

KAYNAKÇA

- Baker, P., (2007) “Beneficial Ownership: After Indofood”, GIRC Review, Vol.VI No.1, Şubat 2007. Kaynak: http://taxbar.com/wp-content/uploads/2016/01/Beneficial_Ownership_PB.pdf, Erişim Tarihi: 2 Aralık 2016.
- Boeijen-Ostaszewska, A. van, Goede, J. de, Nouel, L., Obuoforibo, B., Wheeler, J., ve Wijnen, W., (2010), “Clarification of the Meaning of ‘Beneficial Owner’ in the OECD Model Tax Convention Response from IBFD Research Staff”, IBFD, Kaynak: <http://www.oecd.org/tax/treaties/48413407.pdf>, Erişim Tarihi: 2 Aralık 2016

¹⁹ Bkz., dipnot 10.

²⁰ Örneğin Türkiye'nin Birleşik Krallık ile imzaladığı vergi anlaşmasının 10-12. maddeleri, gerçek lehtar (beneficiary owner) kavramını/kuralını içermektedir.

- BusinessDictionary, Kaynak: <http://www.businessdictionary.com/definition/beneficial-owner.html>, Erişim Tarihi: 1 Aralık 2016.
- FindLaw, Kaynak: <http://dictionary.findlaw.com/definition/owner.html>, Erişim Tarihi: 1 Aralık 2016.
- Gelir İdaresi Başkanlığı-1, Kaynak: http://www.gib.gov.tr/sites/default/files/uluslararasi_mevzuat/VERGIANLASMALIST.htm, Erişim Tarihi: 3 Aralık 2016.
- Longman Business Dictionary, Kaynak: <http://www.ldoconline.com/dictionary/beneficial-owner>, Erişim Tarihi: 1 Aralık 2016.
- OECD Commentary, (2014), Kaynak: http://www.keepeek.com/Digital-Asset-Management/oecd/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-condensed-version-2014_mtc_cond-2014-en#page190, Erişim Tarihi: 29 Aralık 2016.
- Wikipedia, Kaynak: https://en.wikipedia.org/wiki/Beneficial_ownership, Erişim Tarihi: 1 Aralık 2016.