

KARŞILIKLI ANLAŞMA USULÜNE EKLENEN TAHKİM HÜKMÜ: YENİ BM MODEL VERGİ ANLAŞMASI HAKKINDA DÜŞÜNCELER

Allison CHRISTIANS*

Çeviren: Doç. Dr. Leyla ATEŞ**

Birleşmiş Milletlerin vergi komitesi, gelişmiş ve gelişmekte olan ülkeler arasında kullanılmak üzere tasarlanan Birleşmiş Milletler model vergi anlaşmasının son versiyonunu geçen ay açıkladı. 2011 güncellemesindeki önemli yenilikler arasında “tahkim”in karşılıklı anlaşma hükmüne bir seçenek olarak eklenmesi, bilgi değişimi hükümlerinin genişletilmesi ve tahsilât hükmüne yardımın eklenmesi yer almaktadır. Bu yazı söz konusu değişikliklerden ilkinde odaklanmaktadır.

“Tahkim” terimi tırnak içine, gerçek anlamda tahkim olarak kabulü mümkün olmadığından alınmıştır. Tıpkı eşdaşı OECD gibi, BM model anlaşmasının yeni hükmü daha ziyade uzman kararına ya da daha az yargısal nitelikte olan, üçüncü kişi görüşüne benzemektedir.

Çünkü tahkimin uluslararası vergi hukuku dışındaki hemen hemen tüm bağlamlarda bir numaralı özelliği, bağımsız bir kurulca incelendikten sonra ortaya çıkan neticenin tarafları bağlayıcı gücüdür. Tahkim yargısal kararlara alternatif olarak getirildiğinden, taraflar tahkim kurulunun kararını reddedebiliyorsa, o zaman gerçekte beyanı karar değil tavsiye niteliğinde olacak bu kurul, sadece, bir harici görüş elde edilmesi aracı gibi görünmektedir. BM modelinin hükümleri bu hususta OECD’nikilerden daha kötüdür. Çünkü BM modelinde, vergi mükellefinin dışında tahkim isteyen ve bedelini kendileri ödeyen taraflar (yetkili makamlar) kurul kararını geçersiz hale getirebilir. OECD modeline göre, yalnızca

* Allison Christians Wisconsin Üniversitesi Madison, Wisconsin’nde (ç.n. yeni McGill Üniversitesi Hukuk Fakültesi H. Heward Stikeman Vergi Hukuku Kürsüsü Montreal, Quebec’de) hukuk doçentidir. Ulusal ve uluslararası vergi hukuku ve politikası alanında yazmakta ve öğretmektedir. Kendisini Tax, Society & Culture adlı blogundan ve Twitter’da @taxpolblog adresinden takip edebilirsiniz.

** İstanbul Kemerburgaz Üniversitesi Hukuk Fakültesi. Mahmutbey Dilmenler Cad. No: 26, 34218 Bağcılar/İstanbul, leylaates@hotmail.com.

vergi mükellefi bu talihsiz güce sahiptir.

Bir sona ulaşmada menfaati olan herkes reddedebiliyorsa, tahkimin hangi amaca hizmet ettiği merak edilebilir. Bazıları tümüyle bağlayıcı bir vergi tahkimi önündeki engelin egemenlik olduğunu – bağımsız bir karar vericiye bırakmanın tek başına devlete ait olan bazı münhasır hukuksal alanları ihlal edebileceği gerekçesiyle- ileri sürmektedir. BM komitesi yerinde olarak bu savunulamaz tutumu, “egemenlik, yetkili makamları bir vergi ihtilafında anlaşmaya varamadıkları takdirde, devletlerin özel vergi uzmanlarından teşekkül bir tahkim heyetinin kararıyla bağlı sayılacaklarını öngören bir vergi anlaşmasına girmelerini engellemektedir” diyerek reddetti.¹ Eğer durum buysa, yetkili makamlara tahkim kurulunun karar verme yetkisini geçersiz kılma imkânı tanıma kararı gerçekten garip gözükmektedir. Bunun, gelişmekte olan ülkeler dâhil olsun olmasın, vergi anlaşması işleyişini nasıl geliştireceği katiyen açık değildir.

Eğer ülkelerin istedikleri yetkili makam karar verme sürecinin parçası olarak özel vergi danışmanlarından görüş alma imkânı ise, neden bunu başarmak üzere bir model hükmü tasarlayacaklarını ve bunun karşılıklı anlaşma usulü sürecini alternatif uyumsuzluk halli ile genişletmek veya desteklemekle ilgili olduğu samimiyetsiz düşüncesini geçersiz kılamayacaklarını açıklamamaktadır. Uzman kararı olarak adlandırılırsa, sonrasında tahkim alanındaki kimseler en azından uluslararası vergicilerin nereye varmaya çalıştıklarını anlayabilir. Daha iyisi, aslında olduğu gibi-bağlayıcı olmayan üçüncü parti görüşü olarak adlandırılabilir ve tahkimciler tamamen dışarıda bırakılabilir.

Fakat vergi anlaşması modeli tasarısını hazırlayan BM’den ve başka yerlerden kimselerin neden bunun gerçek amaç olduğunu kabul etmek istemeyebilecekleri sosyopolitik açıdan açıklanabilir. Çünkü tüm bu tahkim işinin birincil anlamı uzmanları seçmek (vergi avukatları, muhasebeciler, ve iktisatçılar) ve bu özel sektör çalışanlarını iki devlet arasında gelirin paylaşılması konusunda de facto olarak karar verici konumuna yükseltmektir.

¹ BM Vergi Konularında Uluslararası İşbirliği Uzmanlar Komitesi, Uyuşmazlıkların Halli Altkomite Raporu: Karşılıklı Anlaşma Usulünün Geliştirilmesi için Ek Mekanizma Olarak Tahkim (6 Ekim 2010).

Uluslararası vergi hukuku yapımının bu şekilde özelleştirilmesi herkesi, özellikle sıkıntı vereceği gelişmekte olan ülkeleri, uzmanların sıklıkla sadece gelişmekte olan ülkelere belirlenir görünmesi karşısında endişeye sevk etmelidir. BM bu olasılığı göz önünde bulundurmuş ve “tahkim sürecinin adil sonuçlara ulaşması için hakem kurulunca gelişmekte olan ülkelerin (ve geçiş ülkelerinin) pozisyonlarının anlaşılmasını teminen bu ülkelere bağımsız ve tarafsız hakemleri bulundurmaları gereklidir.” şeklinde açıklamada bulunmuştur. Aynı zamanda, Komite “uluslararası vergilendirmedeki uzman grubunun oldukça sınırlı olması ve büyük çoğunluğunun profesyonel faaliyetlerinden veya yayınlarından görüldüğü üzere yanlı olması”ndan endişe etmektedir. Komite devamlı tarafsızlığı sağlamak için denenecek yollar bulunduğunu açıklasa bile, bunun gelişmekte olan ülkeler için büyük bir endişe kaynağı olduğu açıkça görünmektedir. Dahası OECD temsilcileri, konferanslarda ve çalıştaylarda, gelişmiş ülkelere vergi uzmanlarının ulaşılabilirliğini, başka türlü bu kişilerden tek taraflı olarak danışmanlık almak çok pahalı olabileceğinden, gelişmekte olan ülkelere tahkimi satış unsuru olarak yüksek sesle dile getirme fırsatını kaçırmamaktadır. Tahkim: başka türlü ilgisiz kalacak vergi uzmanlarının hedefiniz için yarışmasını sağlamanın ucuz yolu.

Belki de, genel bilgisini, deneyimini ve çeşitli vergi konularındaki uluslararası uzlaşma hakkındaki görüşlerini kullanmak suretiyle gelişmiş ve gelişmekte olan iki ülke arasında vergilendirme haklarının nasıl dağıtılacağını belirleyecek olan, sadece veya ekseriyetle gelişmiş ülke uzmanlarından oluşan bir uzman kararı kurulunun bakışını göz önünde bulunduralım. Bu yapılamada gelişmekte olan ülkeler için daha çok kontrol değil risk görünmektedir. Dahası, bu fiilen vergi anlaşmalarının yorumlanmasında OECD politika pozisyonlarının hâkimiyetinin devamını sağlar. Bu hâkimiyet çeşitli vergi politikası konularına bakışa bağlı olarak az veya çok hoş görülebilir, ama transfer fiyatlandırması-anlaşma temelli uyuşmazlık hallinin her biçiminde karar verilmesi gereken en yaygın konu- gibi konularda mevcut fikir ayrılığı dikkate alındığında özellikle problemli görünmektedir.

Bu etkenler uzmanların seçiminin çok önem taşıdığını göstermektedir. Bir tahkim uzmanının dile getirdiği üzere:

tıpkı emlak değerinin sürdürülebilirliğini sağlayan üç elemanın “konum, konum, konum” olması gibi, herhangi bir tahkimin bütünlüğünü sağlayan en kritik etkenlerin “hakem, hakem, hakem” olduğu gözlenmektedir.²

Hakemlerin kararı ihtilafın çözümüdür. Bu, gelişmekte olan ülkelerden uzmanlar daima ve mutlaka gelişmiş ülkeler lehine karar verecekler demek değildir; BM’in ortaya koyduğu kaygının aksine, tersi de doğru olabilir. Ancak diğer bağlamlarda tahkim literatürüne bir bakmak, endişe etmek-devletlerin işbirliği halinde gelirlerinin dağıtımını için kabul ettikleri yapı ilerlerken en azından ihtiyatlı olmak için bir neden olduğunu ortaya koymaktadır. Bu özellikle transfer fiyatlandırması gibi devamlı uluslararası vergi politikasının büyük ve hararetli çekişmeli konularına isabet etmesi muhtemel şeyleri içeren hadiselerde doğrudur.

Uluslararası vergi politikası topluluğunun beklenmedik biçimde büyük bir çoğunluğuna göre, vergi anlaşmalarında tahkim gerçekte yetkili makamları anlaşma çabalarında acele etmeye zorlayan bir araçtan başka bir anlama gelmediğinden, bunlardan hiçbiri gerçekte bir endişe teşkil etmemektedir. Bu yorumcular bizim tahkimi uzlaşma tekerleklerini yağlamak-en fazla bir tehdit ve kesinlikle bir söz değil- görmemizi istemektedir. Fakat eğer dünya etrafındaki hükümetler bütün sıkıntıyı gerçekten kullanma niyetinde olmadıkları tamamen yeni bir uyuşmazlık çözüm kurumu yaratmak için tecrübe ediyorsa, bu cidden inanılmaz olur. Hükümetlerin muhtemel hakemlerin listelerini dikkatlice incelemekle meşgul oldukları gerçeği, bunun asla güvenilir olmadığını akla getirmektedir.

Vergi anlaşması tahkim hükümlerini uzlaşma tekerleklerinin yağı olarak resmetmek yerine, bu hükümleri geniş bir tahta at olarak resmetmek daha doğru olur. İçindeki ordunun ne başarmak istediğine ilişkin spekülasyondan öte çok az şey yapabiliriz. Şüphesiz, tahkim hem uzman hakemlerin kendileri hem de Uluslararası Ticaret Odası gibi yardımcı kuruluşlar için kârlı bir endüstridir. Aynı zamanda kendini uluslararası vergi politikasında “market lideri” olarak tanımlayan OECD tarafından geliştirilen ürünler için bir dağıtım sistemidir. Genel olarak ve belki de karmaşık ve gizemli uluslararası vergilendirmenin dünyasında özellikle,

² William Park, “Arbitrator Integrity: The Transient and the Permanent,” 46 San. Diego L. Rev. 629, 632 (2009).

alternatif uyuşmazlık çözümü fikrinden hoşlanmak için pek çok sebep olabilir. Fakat vergi anlaşması tahkiminin şekillenme tarzı en azından kaygılandırıcıdır.

BM model tahkim hükmü hem yapısal hem de amacı bakımından tuhaftır ve bu tuhaflığı içinde daha ziyade kozmetik olan farklılıklarına rağmen OECD'nin şematüğünü tam olarak yansıtmaktadır. BM modelinde yetkili makam uyuşmazlık çözüm sürecinin biraz daha uzun olması (OECD modelindeki iki yıla karşılık üç yıl), vergi mükellefi yerine yetkili makamların süreci başlatması gerçeği ve yetkili makamların kendi başlarına neticeden caymayı kararlaştırabileceği gerçeği, BM hükmünü bu şematik denklikten kurtarmamaktadır. OECD modelini vasıflandıran çözülmemiş kurumsal ve sosyopolitik konular, yeni BM modelinde büyümüş, azalmamıştır.

BM komitesinin bu ve benzeri tasarım problemlerinin farkında olduğu ve gelişmekte olan ülkeler için seçenekleri açık tutmaya çalıştığı açıktır. Fakat iki taraflı pazarlıklarda gelişmekte olan ülkelerin itiraz etmek pozisyonunda olamayabilecekleri de açıktır. BM modelinde bir model tahkim hükmünün mevcudiyeti, bu yapıyı uluslararası vergi sahasında uygulamanın yerinde olup olmadığı hakkında sözde bir uzlaşmanın kabulünü gerektirdiğinden, bir ülkenin pazarlık pozisyonunu zayıflatmaya hizmet edebilir. Karşılıklı anlaşma usulünün içine yerleştirildiğinde, artık görmezden gelmek güç olacaktır. Vergi uzmanları kurulunun kararları, tıpkı yetkili makamların kararlar gibi daima gizli olacağından, geniş vergi camiasının durumun nasıl geliştiğini izlemek için etkin bir vasıtası olmayacaktır.

Vergi anlaşması tahkimi hakkında derinden şüpheli olmak için iyi nedenler vardır ve BM modelinin OECD modelinden önemsiz ayrılımları bu beliren düzenin gelişmekte olan ülkeler için taşıdığı bilhassa endişe verici özelliklere yönelmemektedir. Gelişmekte olan ülkeler yakın gelecekte –zorunu olsun olmasın- vergi anlaşması tahkiminin kabulüne direnirlerse tümüyle bağışlanabilirler.