



ÇİFTE VERGİLENDİRMEYİ ÖNLEME ANLAŞMALARINI KAYNAKLI İHTİLAFLARIN ÇÖZÜMÜNDE TAHKİM: TÜRK HUKUKU PERSPEKTİFİNDEN BİR DEĞERLENDİRME

ARBITRATION TO RESOLVE DISPUTES ARISING FROM DOUBLE TAXATION AGREEMENTS: AN EVALUATION FROM THE PERSPECTIVE OF TURKISH LAW

Ahmet ÇÖMLEKÇİOĞLU¹

ÖZ

Gelişmekte olan ülkeler çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarından kaynaklanan ihtilafların çözümüne dair sistemlerini iyileştirmeye çabalarken önemli zorluklarla karşılaşmaktadırlar. Bu ihtilaflarda bazen akit devlet yetkili makamlarının çabaları, bir karşılıklı anlaşma elde etmekte yetersiz kalmaktadır. Karşılıklı anlaşma usulü tahkimi ise kesin çözüm sağlayan bir yöntem olarak ekseriyetle gelişmiş ülkeler tarafından kabul edilmektedir. Buna karşılık gelişmekte olan ülkeler karşılıklı anlaşma usulü tahkimini kabul etmekle aleyhe sonuçlara maruz kalabilirler. Türkiye, bir gelişmekte olan ülke olarak, karşılıklı anlaşma usulü tahkimini kabul etmekle aynı aleyhe sonuçlara maruz kalabileceğinden bu konu hakkında bir çözüm aranmalıdır. Çalışmamızda karşılıklı anlaşma usulünün kesin çözüm sunmadaki eksikliğini gidermeyi ve diğer zorlukları hafifletmeyi hedefleyen bir ulusal vergi tahkimi önerisi geliştirilmektedir.

1- Arş. Gör., İzmir Kâtip Çelebi Üniversitesi, ahmet.comlekcioglu@ikc.edu.tr, ORCID: 0000-0001-9312-2725

Gönderim Tarihi/Submitted: 11.05.2024

Revizyon Talebi/Revision Requested: 03.06.2024

Son Revizyon Tarihi/Last Revision Received: 03.07.2024

Kabul Tarihi/Accepted: 04.07.2024

Atıf/To Cite: Çömlekçioğlu, A. (2024). Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları Kaynaklı İhtilafların Çözümünde Tahkim: Türk Hukuku Perspektifinden Bir Değerlendirme. Sayıştay Dergisi, 35(133), 267-296. <https://doi.org/10.52836/sayistay.1482230>

ABSTRACT

Developing countries encounter significant challenges while endeavoring to enhance their legal systems regarding the resolution of disputes arising from double taxation treaties. In these disputes, the efforts of the competent authorities of the contracting states often prove to be insufficient in reaching a mutual agreement. The mutual agreement procedure (MAP) arbitration is predominantly accepted by the developed countries as a method that provides definitive solutions. Conversely, developing countries may be exposed to adverse consequences by accepting MAP arbitration. As a developing country, Türkiye may be subjected to similar adverse consequences by accepting MAP arbitration; hence, an alternative solution should be sought for this issue. In this study, we develop a proposal for national tax arbitration aimed at meeting the deficiencies of MAP in offering definitive solutions and to alleviate other challenges.

Anahtar Kelimeler: Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları, İhtilaf Çözüm Yolları, Karşılıklı Anlaşma Usulü, Karşılıklı Anlaşma Usulü Tahkimi, Vergi Tahkimi

Keywords: Double Taxation Treaties, Dispute Resolution, Mutual Agreement Procedure, Mutual Agreement Procedure Arbitration, Tax Arbitration

GİRİŞ

Her devletin vergi sistemi, sadece kendi içerisinde düşünüldüğünde, sorunsuz bir şekilde işleyebilir. Çünkü her vergi sisteminde genel olarak hukuka aykırılıkları gidermeye yönelik idari ve/veya yargısal mekanizmalar yer almaktadır. Ancak birden fazla devleti ilgilendiren ya da sınır aşan bir işlem veya faaliyet söz konusu olduğunda devletlerin birbirinden ayrı kuralları ve ilkeleriyle donatılmış vergi sistemleri çatışabilmektedir. Böylece sınır aşan işlemi (vergiyi doğuran olayı) gerçekleştiren kişi ya da toplulukların birden fazla vergilendirilmesi söz konusu olabilmektedir. Bu durum uluslararası vergi ihtilaflarına yol açmaktadır. Böyle bir vergilendirme hem devlet hem de vergi mükellefleri için arzu edilmeyen bir sonuçtur. Devletler, bu tür arzu edilmeyen vergisel sonuçlardan kaçınmak için çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları (ÇVÖA) yaparlar. Ancak vergi anlaşmaları yapmak, tek başına uluslararası vergi ihtilaflarını akit devletler ve mükellefler için sona erdirmeye yetmemektedir. Bunun için ÇVÖA'ların içerisinde bir ihtilaf çözüm mekanizmasına ihtiyaç vardır. Bu ihtilaf çözüm mekanizması karşılıklı anlaşma usulüdür (KAU). Öteden beri kullanılan bu usulün uygulamasında birçok aksayan yönler bulunmaktadır. Bunların belki de en önemlisi KAU'nun kesin çözüm üretme garantisi sunmamasıdır.

İşte bu açığı kapatmak üzere KAU'nun bir tamamlayıcısı olarak tahkim usulü zamanla geliştirilmiştir. Günümüzde ekseriyetle gelişmiş devletler tarafından kabul edilmektedir. Gerek uluslararası organizasyonların çalışmaları gerekse akademik literatür incelendiğinde KAU tahkiminin günümüzde gelişmekte olan ülkeler tarafından pek rağbet edilen bir çözüm yolu olmadığı görülmektedir.

Gelişmekte olan devletlerin KAU tahkimine dair mesafeli tutumunun önemli gerekçeleri bulunmaktadır. Buna karşılık, tahkimin kesin çözüm üretilmesindeki büyük avantajı hem akit devletler hem de vergi mükellefleri için ümit vericidir.

Türkiye'de KAU tahkimine ÇVÖA'larında yer vermeyen bir gelişmekte olan ülke olarak diğer gelişmekte olan ülkelerin tutumuna benzer bir tutum içerisinde. KAU tahkiminin kabul edilmesinde batılı ülkelerin trendine Türkiye'nin katılması, gelişmekte olan bir devlet olarak vergi tahkiminin Türkiye için çalışabilecek halinin tartışılmasını gerektirmektedir. Bu çalışmamızda da gelişmekte olan ülkelerin perspektifinden Türkiye özelinde çıkarımlar yapılması ve öneri geliştirilmesi amaçlanmaktadır.

Çalışmamızda öncelikli olarak, vergi tahkiminin hukuki niteliği ve uluslararası vergi hukukundaki güncel gelişmeler ortaya konulmaktadır. İkinci olarak, gelişmekte olan ülkelerin KAU tahkimine yönelik çekimser yaklaşımları ve sebepleri ortaya konulmaktadır. Üçüncü olarak, Türk hukuku özelinde ÇVÖA'lardan kaynaklanan ihtilafların çözümünde içinde bulunulan durum değerlendirilmekte ve KAU tahkimine yönelik anayasal engeller tartışılmaktadır. Son olarak, Türk hukuku ve gelişmekte olan bir ekonomi olan Türkiye özelinde KAU tahkiminin öncelikli olarak çözülmesi gerekli aksayan kısımları tartışılmaktadır. Ayrıca bu sorunları çözebileceği düşünülen (geçici) bir ulusal vergi tahkimi önerisi geliştirilmektedir.

1. ÇIFTE VERGİLENDİRMEYİ ÖNLEME ANLAŞMALARI KAYNAKLI İHTİLAFLARIN ÇÖZÜMÜNDE KARŞILIKLI ANLAŞMA USULÜ TAHKİMİ

1.1. Tanım ve Hukuki Niteliği

Tahkim usulü, ihtilafların devlet mahkemeleri önünde değil, bir hakem ya da hakem heyeti eliyle nihai olarak çözülmesini sağlayan bir yargılama usulüdür (Yaltı Soydan, 1995: 356, Ferhatoğlu, 2010: 88, Sur, 2018: 324, Pazarcı, 2013:

462-3, Sarıcaoğlu, 2023: 76). Taraflarının kimlerden oluştuğuna göre; devlet-devlet, yatırımcı-devlet ve uluslararası ticari tahkim olmak üzere üçe ayrılmaktadır (Shonk, 2024). Tahkim gizli bir usuldür. Yani hakem kararları, sadece ihtilafın taraflarını ilgilendirir ve ammeye açık değildir.

ÇVÖA'lardan kaynaklanan ihtilaflarda tahkime gidilebilmesi için ilk önce ilgili ÇVÖA'da tahkim klozunun yer alıp almadığı ve bu klozun nasıl bir tahkim klozu olduğu tespit edilmelidir. ÇVÖA'larda tahkim klozu, genelde OECD veya BM MVA m. 25 f. V hükmü eşdeğerinde bir klozdur. Bazen de ülkelerin ÇVÖA akdederken yaptıkları müzakereler sebebiyle tahkim klozu, OECD ve BM MVA'dakinden farklılık arz edebilir. İlgili klozun yorumlanması bakımından OECD ve BM MVA şerh metinlerinden faydalanılması mümkündür.

ÇVÖA'larda tahkim usulü, KAU'nun bir tamamlayıcısı şeklindedir. Bunun anlamı; akit devletlerin öncelikle bir KAU sürecinden geçmelerinin gerektiği ve belli bir süre içerisinde bir çözüme ulaşamamaları durumunda tahkime gidilebileceğidir (Terzi, 2018: 37). KAU tahkiminde vergi ödevlisi, tahkimin tarafı değildir. Tahkimden çıkan kararların icrası, akit devlet yetkili makamları aracılığıyla olmaktadır. OECD MVA'da tahkim, zorunlu (mandatory) ve bağlayıcı (binding) tahkim olarak nitelenmektedir. Zorunlu olmasından anlaşılması gereken, tahkime gidilebilmesi için gerekli şartlar oluştuğunda yetkili makamların tahkime gidilmesi için bir takdir yetkisinin söz konusu olmamasıdır. Bağlayıcı olmasının anlamı ise hakem kararına tahkimin tarafı olan akit devletlerinin uymak zorunda olmasıdır (OECD, 2017b, 453).

KAU tahkiminin taraf teşkili, devletler arası (devlet-devlet) şeklindedir. KAU tahkiminde, tahkime konu olan hususların vakanın tamamı hakkında değil, sadece belli bir kısmı hakkında yapılabileceğini vurgulamak gerekir (OECD MVA m. 25 f. V). Yani, yetkili makamlar çözüm üzerinde anlaşmak için müzakerelere başlamış, vakaya özgü vergilendirmenin ÇVÖA'ya göre nasıl yapılması gerektiği konusunda çoğu meselede hemfikir olmuşlar, ancak belli bir yerde anlaşamamışlarsa tahkime gidilebilmektedir. KAU tahkimi hiçbir zaman vakanın tamamı hakkında çözüme ulaşmak için tasarlanmış bir usul değildir. Bir ÇVÖA'dan kaynaklanan ihtilafın doğrudan KAU tahkimi önüne getirilmesi mümkün değildir. Bu sebeple, vakanın tahkimde görülmesini arzu eden vergi ödevlisinin KAU başvurusu mutlaka OECD MVA m. 25 f. I-II hükümlerine uygun bir süreçten geçmek zorundadır. Başvurucu vergi ödevlisinin, tahkime gidilmesi hususundaki talebini, yetkili makamlara iletmiş olması gerekmektedir. Ek olarak, yetkili makamlar, tahkim sonrasında vakaya dair

çözüm ürettiklerinde bunu bir teklif olarak vergi ödevlisine sunacaklardır. Vergi ödevlisinin teklifi kabul etmeme hakkı bulunmaktadır. Vergi ödevlisi, yapılan teklifi süresinde kabul ettiğini beyan etmez ya da reddettiğini beyan ederse KAU sona ermektedir. Pistone'a göre KAU tahkimi, vergi mükelleflerine belirli haklar tanınması ve kesin çözüm üretebilmesi sebepleriyle bir uluslararası vergi mahkemesi ideali gerçekleşene dek olumlu şekilde dikkate alınması gereken bir usuldür (2015: 281).

BM ve OECD MVA tahkim hükümlerinin arasında çeşitli farklar bulunmaktadır. Çalışmanın amacını aşmamak adına bunların farklılıkları tartışılmayacaktır. Ancak, özünde farklılıklar şunlardır: BM MVA, isteğe bağlı tahkime müsaade eder; süresi 2 yıl yerine 3 yıldır ve akit devletler, isterse hakem kararından itibaren 6 ay içerisinde farklı bir çözüm üzerinde anlaşabilirler (Christians, 2015: 5).

OECD MVA m. 25 f. V c. son'a göre, tahkim usulünün uygulanmasına dair esaslar hakkında akit devlet yetkili makamları aralarında karşılıklı anlaşma yaparlar. Bu nedenle, akit devletlerin tahkim usulünün uygulanması konusunda geniş bir serbestliği bulunmaktadır.

OECD MVA m. 25 f. V şerhi ve içerisinde yer alan örnek karşılıklı anlaşma (the sample mutual agreement on arbitration), tahkimin işleyişine dair akit devletler için kabul edilebilir seçenekleri, vergi tahkiminin başarılı olarak uygulandığı ülke tecrübelerinden süzmek suretiyle tahkimi uygulamak isteyen diğer ülkelerin beğenisine sunan emredici ve bağlayıcı olmayan bir metindir (OECD, 2017b). Akit devlet yetkili makamları aralarında mutabakat zabıtlarıyla (memorandum of understanding) KAU tahkiminin ayrıntılarına karar verebilirler (OECD, 2017b: 467-74; Sarıcaoğlu, 2023: 291). Örnek karşılıklı anlaşmada tahkim talebine, iki yıllık sürenin başlama tarihine, hakemlerin seçilmesi ve atanması usulüne, tahkim sürecine, bilgi paylaşımı ve mahremiyete, kararın kesinliğine, hakem kararlarının icrasına ve diğer bazı hususlara dair detaylar yer almaktadır (Sarıcaoğlu, 2023: 293).

KAU, kesin çözüm üretme garantisi sunmamasının yanında başkaca aksayan yönleri de bulunmaktadır. KAU, ihtilafın çözülmesinde yetkili makamlara bir zaman sınırı koymamaktadır. Yetkili makamlar, akit devletlerin idari makamları olduğundan usulün bağımsız ve tarafsızlık tesis edilememektedir. İlaveten, ihtilafın doğrudan etkilenen süjesi olan vergi ödevlisinin KAU'ya katılımı çok

sınırlı kalmaktadır. Vergi aslı ve buna bağlı faiz ve cezalar bakımından geç gelecek veya belki de hiç gelmeyecek çözüme kadar vergi ödevlisi lehine bir önlemi KAU getirmemektedir (Dominguez Gonzales, 2018: 72). Vergi ödevlisinin gerçekten de ihtiyacı olan en önemli şey, ihtilafın bir an önce ortadan kaldırılması ve sadece bir kere vergilendirilmesidir. Bu sebeple tahkim usulü, KAU'nun ihtilaf çözme kabiliyetini artırmak açısından önemlidir. Ayrıca OECD şerh metninin yeni versiyonlarında gittikçe KAU tahkiminin ihtilaf çözümünde zorunluluğunu artırmaya yönelik açıklamaların yoğunlaştığı söylenebilir (Kara, 2022: 15).

1.2. Uluslararası Vergi Hukukundaki Gelişmeler Bağlamında Karşılıklı Anlaşma Usulü Tahkimi

Uluslararası vergileme rejimi, neredeyse tamamının OECD MVA'nın örnek alındığı ÇVÖA ağı üzerine kuruludur (Avi-Yonah, 2007: 2-4, 2000: 171). Bir görüşe göre ÇVÖA'lar üzerine kurulu bir uluslararası vergi sistemi bulunmakta; ancak bu sistemde iç vergi hukuklarına dair kendi yorumlarını uygulama gücünü haiz bir dünya vergi organizasyonu yer almamaktadır (Avi-Yonah, 2000: 168-170).

Politik yönü ağır basan OECD BEPS (Base Erosion and Profit Shifting) projesiyle uluslararası vergileme rejimi değişen bir yapı halini almıştır (OECD, 2013; OECD, 2023a). Uluslararası vergileme rejiminde ihtilaf çözümü, görece yumuşak bir ihtilaf çözüm yolu olarak nitelenebilecek KAU'yla günümüze kadar işletilmektedir. Yumuşak bir ihtilaf çözüm yolu olarak nitelenmesinin sebebi, daha formel usullere nazaran devletlerin egemenlik yetkilerine yönelik tehdit ya da müdahale potansiyelinin daha düşük olması nedeniyle, devletlerin bu usule daha ılımlı yaklaşıyor olmalarıdır. Buna karşılık, KAU'ya konu edilen ihtilafların kısa zamanda çözülememesi gibi sebepler vergi ödevlileri için tatminsizlik doğurabilmektedir (Brauner, 2019: 868).

İki akit devlet yetkili makamlarının yürüttüğü KAU çözüm üretmede tıkanıldığında uygulanabilecek bir zorunlu tahkim müessesesi üzerinde, OECD bünyesinde BEPS projesi öncesinde de çalışmalar yapılmıştır (OECD, 2007: 4). 2007 tarihli OECD çalışması pek çok yönden eleştirilmiştir. Öncelikle kamusal yarar pek dikkate alınmamış ve gelişmekte olan ülkeler yeterince temsil edilmemiştir. OECD'nin yörüngesinin dışına çıkamamıştır. İhtilafı karşılaştıran vergi ödevlileri lehine hususların aynı zamanda kamusal yarar taşıdığına dair fikri geliştirmedeği yönünde de eleştiri almaktadır. Şöyle ki ihtilafların hızlı şekilde çözülmesi, vergi ödevlilerinin temsili ve ihtilafın vergi idaresi dışında çözülmesi gibi fikirler geliştirilememiş ve savunulamamıştır (McIntyre, 2006: 623-624).

Birleşmiş Milletler bünyesinde de zorunlu olmayan vergi tahkimi önerisi geliştirilmiş ancak BEPS öncesinde bu öneriler pek rağbet görmemiştir (UN, 2021: 706-707).

OECD BEPS Eylem 14 Tartışma Taslağında (Public Discussion Draft), zorunlu ve bağlayıcı tahkimin akit devlet yetkili makamlarınca bir KAU vakasındaki meseleleri çözmekte uygun yol olduğu fikrine tüm OECD üye devletlerinin kolektif olarak katılmadıklarını belirtmektedir. Yine de bu taslakta, bir vaka KAU'ya girdiyse bir çözüme ulaşılabilmesi adına tahkimin önündeki engeller tartışılmaktadır (OECD, 2015b: 21-22).

ÇVÖA'ların ihtilaf çözüm mekanizmasını etkili ve verimli hale getirmek için yapılan OECD BEPS Eylem 14'ün usule erişimi geliştirmek, usulü hızlandırmak ve tahkimle kesinliği sağlamak gibi hedefleri bulunmaktadır (OECD, 2015a: 9).

Çok Tarafli Enstrüman (MLI) içerisinde, özel bir bölüm olarak devletler için seçimsel olan bir zorunlu ve bağlayıcı KAU tahkimi öngörülmektedir (OECD, 2017a). Çok Tarafli Enstrüman (Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent Base Erosion and Profit Shifting) Bölüm VI m. 18-26 hükümlerinde, ÇVÖA ihtilaf çözüm yolu olan KAU'nun bir tamamlayıcısı mahiyetinde tahkim hükümleri ve ayrıntıları düzenlenmektedir. MLI'daki tahkim klotunu özel olarak kabul etmekle tarafı oldukları ÇVÖA'ları tahkimle geliştirmek isteyen devletlerin aslında çoğunun batılı ülkelerden oluştuğu görülmektedir (Lieb, 2015: 27; Sarıcaoğlu, 2023: 313). Buna karşılık, gelişmekte olan ülkelerin önemli bir katılımının olmadığı gözlemlenebilir.

Günümüz itibarıyla, MLI'ya imzacı olan ve MLI'da öngörüldüğü şekilde tahkim usulünü işlerlik kazandıran otuz iki ülke bulunmaktadır. Bunlar; İngiltere, İsviçre, İsveç, İspanya, Slovenya, Singapur, Portekiz, Yeni Zelanda, Hollanda, Malta, Lüksemburg, Japonya, İtalya, İrlanda, Bulgaristan, Yunanistan, Almanya, Fransa, Finlandiya, Danimarka, Kanada, Belçika, Avusturya, Avustralya ve gelişmiş ekonomi olmayan diğer yedi ülkedir (OECD, 2024a).

2. GELİŞMEKTE OLAN ÜLKELERİN KARŞILIKLI ANLAŞMA USULÜ TAHKİMİNE YAKLAŞIMI

2.1. Gelişmekte Olan Ülkelerin Aleyhine Olabilecek Karşılıklı Anlaşma Usulü Tahkimine Dair Sorunlar

ÇVÖA'ların ihtilaf çözüm yolu olan KAU'da, akit devlet yetkili makamları, ÇVÖA'ya uyarlığı olmadığı düşünülen vaka hakkında çözüme ulaşmak üzere çaba gösterme yükümlülüğü altındadırlar; ancak kesin şekilde bir çözüm üzerinde anlaşma yükümlülükleri bulunmamaktadır (OECD MVA m. 25 f. II c.1). Başvurulan bir ihtilaf çözüm mekanizmasının bir çözüm üretmeyebilecek olması, çözüm yolunun etkili olmasının önünde bir engeldir. Vergi ödevlisinin bu yola kaynak ve zaman ayırmak istememesi makul karşılanabilir (Mulvihill ve Wrappe, 2012: 27). Buna karşılık, devletlerin egemenlik yetkilerinin sonucu olan vergileme haklarını bağımsız bir tarafa (tahkimde hakemlere) bırakmaları önemli bir sorunsaldır.

ÇVÖA ihtilaf çözüm yolunun çözüm üretme kabiliyetini bağlayıcı ve zorunlu tahkimle geliştirmek, vergide kesinliği sağlamak bakımından değerlidir. Ancak, gelişmekte olan ülkeler tahkimi kabul ettiklerinde, tahkimin olmadığı KAU versiyonunda olduğu gibi kendileri bakımından kabul görmeyecek bir durumla karşılaştıklarında bunu reddedebilme yetilerini kaybedeceklerdir. Gelişmiş ve tahkim tecrübesi olan ülkelerle karşılaştırıldığında, tahkim tecrübesi olmayan ülkeler, tahkimde tecrübesizlikleri sebebiyle kendileri aleyhine sonuçlara katlanmak durumunda kalabilirler.

Gelişmekte olan ülkelerin vergi tahkimine soğuk bakmalarının altına yatan ana sebep, yatırım tahkimlerindeki (Investor-State Arbitration) olumsuz tecrübelerinde etkisiyle bu usule duyulan güvensizliktir (Lennard, 2015: 364; Brauner, 2019: 881). Yoksa tahkim klozu tek başına vergileme haklarını ihlal etmemektedir. Çünkü akit devletler vergi yetkilerini aralarındaki ÇVÖA'yla sınırlandırmaktadır. Bu sınırlandırma tahkim klozu ile değil, ilgili ÇVÖA'nın esasa ilişkin hükümleriyle yapılmaktadır (Brauner, 2019: 880). Dolayısıyla tahkim klozu, vergileme hakkından vazgeçmeyi ya da fedakârlık yapmayı konu almamaktadır.

Ayrıca, bir yargı çevresinde yetkili bir mahkemenin, o ülkedeki bir vergi dairesinin işlemini hukuka aykırı bulup iptal etmesi, devletin vergileme yetkisinin mahkeme eliyle sınırlandırıldığı anlamına gelmez. Tahkimden çıkacak karar da etkisi ve kesinliği bakımından iç hukuktaki bir mahkeme hükmünden ayrı düşünülmemelidir. Ancak ikinci bir sorun olarak, bir ya da daha fazla yargı

çevresinde etki gösterecek bir nihai karar mekanizmasının ulusal olmaması, egemenlik sorununa yol açmaktadır.

Akit devlet yetkili makamları, kural olarak, OECD MVA m. 25 f. III hükmünün verdiği yetkiye dayanarak akit devletler arası bir protokolle OECD MVA m. 25 f. V eşdeğeri bir tahkim usulünü getirebilirler. Akit devletlerin iç mevzuatı buna izin veriyorsa, böyle bir mutabakata varmak, OECD MVA m. 25 f. II'deki çözüm üretmeye çabalama yükümlülüğü çerçevesinde mümkündür. Sadece tahkim değil, uzlaştırma, uzman görüşü alma gibi diğer barışçıl çözüm yollarını da bir mutabakat ile çözüme ulaşmaya çabalama yükümlülüğü çerçevesinde uygulayabilirler. Ancak anayasal gerekçeler ileri sürülmek suretiyle ya da başka gerekçelerle gelişmekte olan ülkeler ÇVÖA'larında tahkime uzak durmaktadırlar.

Bir başka açıdan da MLI'daki tahkim hükmü, uluslararası arenada tahkimi kabul edenler ve etmeyenler ayırımına sebebiyet vermektedir. Tahkimin kabul edilmesi yönünde bir uluslararası baskı ÇVÖA'larında tahkim hükmü yer almayan gelişmekte olan ülkeler için zararlı sonuçlar doğurabilir. Bu ülkeler tahkimi kabul ettiklerinde eşit olmayan bir usul sebebiyle zarara uğrayabilir. Kabul etmezlerse bu baskı sebebiyle yine zararlı çıkabilirler (Lennard, 2015: 366).

2.2. OECD Akran Değerlendirme Raporlarında Bazı Gelişmekte Olan Ülkelerin Tutumları

OECD bünyesinde, OECD BEPS Eylem 14 çerçevesinde şeffaflığın artırılması hedeflenerek kapsayıcı çerçeve dâhilindeki devletlerin OECD'ye sunduğu cevaplardan derlenen ihtilaf çözüm profilleri (Dispute Resolution Profiles) oluşturulmuştur (OECD, 2024b). Burada KAU tahkimi hakkında üç soru sorulmaktadır. Bu sorular:

(1) ÇVÖA kaynaklı ihtilafların çözümünde taraf olunan herhangi bir ÇVÖA'da tahkim mekanizmasının olup olmadığı,

(2) Taraf olunan ÇVÖA'ların KAU tahkimini içermesine anayasal vb. bir hukuki engel olup olmadığı ve,

(3) Son olarak da ilgili devletin anlaşma politikasının KAU tahkim klotunun ÇVÖA'larına eklenmesine imkân verip vermediğidir.

OECD BEPS Eylem 14 kapsamında akran değerlendirme raporları (Peer Review Documents) hazırlanmıştır. Bu raporlarda 82 ülkenin ÇVÖA kaynaklı ihtilaf çözümünü geliştirmekte belirlenen asgari standartları sağlayıp sağlamadıkları iki

aşamalı olarak değerlendirilmiştir (OECD, 2024c). Akran değerlendirme raporları, gelişmekte olan ülkelerin tahkime karşı tereddütlü yaklaşımını yansıttığı gözlenmektedir.

Rusya'nın iç mevzuatında KAU tahkimine engel olacak bir düzenleme olmadığı ve iki taraflı ÇVÖA politikasında KAU tahkiminin yer almadığı vurgulanmaktadır. Bunun yanında, Rusya'nın akit devlet olduğu sadece bir vergi anlaşmasında KAU'nun nihai aşaması olarak isteğe bağlı bağlayıcı vergi tahkimi hükmü yer almaktadır. Akit devlet olduğu üç ÇVÖA'da en çok kayırılan ülke klozunun (most favoured nation clause) yer alması sebebiyle, sadece bu ülkelerle OECD model m. 25 f. V anlamında tahkim hükmünün müzakeresinin yapılacağı 2021 itibarıyla belirtilmektedir (OECD, 2021c: 64).

Hindistan, KAU'nun nihai aşaması olarak tahkimin ÇVÖA'larına dahil edilmesini vergi konularındaki egemenlik yetkilerine aykırı olması gerekçesiyle desteklemediklerini belirtmektedir (OECD, 2021c: 99). OECD üyesi olmayan ülke statüsündeki Hindistan, OECD MVA m. 25 f. V hükmünün ÇVÖA'larına dahil etmeme hakkını saklı tuttuklarına dair çekincesini ortaya koymaktadır (Markham, 2018: 288; OECD, 2017b: 650). Hindistan makamları, KAU tahkiminin gelişmekte olan ülkelerin sadece vergi konularındaki egemenlik haklarını sınırlandırmakla kalmadığı aynı zamanda bu ülkelerin yerleşik olmayan ve yabancı şirketlere kendi iç mevzuatlarını uygulama kabiliyetlerini sınırlayacağını savunmaktadır (Saluja ve Jain, 2021). Ayrıca Hindistan hakkında zaten KAU'yu daha etkin hale getirmek için çalışmalar yapıldığı, bunlara ilaveten tahkimin getirilmesinin mevzuu daha da karmaşıklaştıracağı ve KAU'nun sadece tahkim tehdidi ile çalışabileceğine inanmanın gerçekten öte olduğu görüşleri ortaya konulmuştur (Saluja ve Jain, 2021).

Çin Halk Cumhuriyeti de OECD MVA şerhinde OECD MVA m. 25 f. V hükmünü ÇVÖA'larına koymama hakkını elinde tutmak üzere çekince koyan üye olmayan devletlerden biri olarak KAU tahkimine ÇVÖA'larında yer vermemeyi tercih etmektedir (OECD, 2021b: 79). Çin Halk Cumhuriyeti için KAU tahkiminin avantajlı olduğuna dair yayın bulunmakta birlikte (Xueliang, 2020), Çin Halk Cumhuriyeti'nin tutumunun bağlayıcı ve zorunlu tahkime karşı tutumunun olumsuz olduğunu söylemek yanlış olmayacaktır.

Latin Amerika ülkeleri genel olarak uluslararası tahkimdeki geçmiş olumsuz tecrübeleri dolayısıyla KAU tahkimine güvensizlikle yaklaştıkları

söylenbilir (Brauner, 2019). Brezilya da bu tutumu yansıtarak, akit devlet olduğu hiçbir ÇVÖA'da KAU tahkiminin yer almadığını akran değerlendirme raporunda belirtmektedir (OECD, 2021a: 55).

3. ÇIFTE VERGİLENDİRMEYİ ÖNLEME ANLAŞMALARINDA İHTİLAFLARIN ÇÖZÜMÜ BAKIMINDAN TÜRKİYE'NİN MEVCUT DURUMU

3.1. Türkiye'nin Taraf Olduğu Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmalarından Kaynaklanan İhtilafların Çözümündeki Durumu

Öncelikle Türkiye'nin akit devlet olduğu yürürlükteki ÇVAÖ sayısı 2024 Ocak ayı itibarıyla 90'dır (GİB, 2024). Türkiye'de KAU, ÇVAÖ'lerden kaynaklanan ihtilafların çözülmesinde pek az başvuru olan bir yoldur. Her ne kadar Gelir İdaresi Başkanlığının yayınladığı KAU Rehberinde aydınlatıcı bilgiler bulunsada vergi ödevlileri Türk uygulamasına aşına değildir. Türkiye'nin envanterinde vaka sayısı toplamda 26'dır. Almanya'nın ise 2022 yılı sonu itibarıyla 650 transfer fiyatlandırması ve 695 diğer vakalar olmak üzere toplamda 1345 vaka KAU envanterinde bulunmaktadır (GİB, 2019; OECD, 2023b; 2023c). Sırf bu karşılaştırma bile Türkiye'de KAU'nun yeterince aktif olmayan bir usul olduğunu göstermeye yetmektedir. Ayrıca sadece bu iki ülkenin istatistiklerinde yer alan 2016 yılından önce başvurusu yapılmış ancak 2022 yılının sonu itibarıyla henüz çözüme kavuşturulamamış vakalar bulunmaktadır. Türkiye'de 2016 öncesine nazaran KAU başvuruları dört misli daha hızlı çözüldüğü ve Türkiye'nin BEPS Eylem 14 kapsamında attığı adımların meyvelerini hemen vermeye başladığını söylemek de mümkündür.

Vurgulamakta fayda olan bir husus olarak GİB'in yayınladığı KAU Rehberi 1 Ocak 2022 tarihinden önce yapılan KAU başvurularında dikkate alınmalıdır. Çünkü 7338 sayılı kanun m. 62 b. (ğ) hükmüne göre KAU'ne dair 213 sayılı VUK hükmüne eklenen Ek m. 14-18 hükümlerinin uygulanmaya başlayacağı KAU başvuruları tarihi 1 Ocak 2022'dir.

İçinde akçeli meselelerin tartışıldığı her ihtilafta olduğu gibi vergi ihtilaflarının da kısa zamanda çözüme kavuşmasında ihtilafın tarafları bakımından menfaatler bulunmaktadır. Örneğin fazla alındığı ihtilafın sonuçlanmasıyla anlaşılabilir vergi alacağının iade faizi ile vergi ödevlisine ödenmesinin gerekmesi ve iade faizinin gerçekten de ihtilaf süreci boyunca özellikle enflasyonist ülkelerde paranın zamansal değerini karşılamıyor olması gibi hem vergi idaresini hem de vergi ödevlisini ilgilendiren önemli sonuçları bulunmaktadır.

OECD bünyesinde yapılan çalışmalarda KAU'nun kesin çözüm üretmekle geliştirilmesine odaklanılmışken bu çalışmalarda ihtilafa getirilen çözümün sahip olması gerekli diğer nitelikleri göz ardı edilmesi sebebiyle eleştirilebilir. Bir görüşe göre devletlerin kamuya karşı görevlerini yerine getirirken adaletin (eşitliğin) yerine getirilmesi iradesi, kesinlik arzusunun gölgesinde kalmıştır. Bu da usulün bütüncülüğten ve objektif haklılıktan uzaklaşmasına sebebiyet verebilir (Lennard, 2015: 364). Bugün gelinen noktada Türk yetkili makamının diğer akit devlet yetkili makamlarıyla varacağı çözümlerin adil olmasının sağlanması ve başvuru ile diğer vergi ödevlileri arasında eşitliğin sağlanması tamamen akit devletlerin iç hukukuna kaldığı tespiti yapılabilir.

3.2. Karşılıklı Anlaşma Usulü Tahkiminin Anayasal Engeller Bakımından Değerlendirilmesi

Türkiye'nin akran değerlendirme raporunda akit devlet olunan hiçbir ÇVÖA'da tahkim klozu bulunmadığı, OECD MVA şerhinde bu hususta çekincelerinin yer aldığı (2017b: 466), T.C. Anayasası m. 36 ve 125 hükümlerinin tahkime izin vermediği gerekçeleri ortaya konulmuştur (OECD, 2021d: 63). Özgenç (2022), T.C. Anayasasının vergi tahkimine hazır hale getirilmesini "çetrefilli" bir mesele olarak görmekte ve 36 ve 125. maddelerinde yapılacak değişikliklere ilaveten "Egemenlik" başlıklı 6. maddesine de fıkra eklenmesi gerektiğini değerlendirmektedir.

Anayasanın "Hak Arama Hürriyeti" başlıklı m. 36 hükmü, uluslararası anlaşmaların uygulanması ve yorumlanması da dahil olmak üzere, tüm ihtilafların "yargı mercileri" önüne taşıyabilme hakkını tesis etmektedir. Bu maddenin mevcut halinin vergi tahkimini kabul etmeyi engellediği gerekçesi, vergi tahkiminin Türk hukuku bakımından meşru bir ihtilaf çözüm yolu olup olmaması sorununa işaret etmektedir (Arslan, 2021: 183). Şöyle ki iç mevzuatta 6100 sayılı Hukuk Muhakemeleri Kanunu m. 407-444 ve yabancılık unsuru içeren ihtilaflar bakımından 4686 sayılı Milletlerarası Tahkim Kanunu hükümleriyle tahkim usulü Türk hukukunda meşru görülmektedir. Bu sebeple, Anayasanın m. 36 hükmünde bir değişiklik veya ilave yapmak yerine, 213 sayılı VUK'na KAU tahkiminin usul ve esaslarını düzenlemek üzere ek madde hükümleri getirilmesi yeterli görülebilir (Arslan, 2021: 184).

Anayasa m. 6 f. III'te egemenlik yetkisinin kullanımının "hiçbir surette hiçbir kişiye, zümreye veya sınıfa" bırakılamayacağı sarih şekilde düzenlenmesi, egemenlik yetkisinin sonucu olan vergilendirme hakkının hakemler eliyle

sınırlandırılabilceği endişesine yol açmaktadır. Bu sebeple m. 6 f. III hükmü, vergi tahkimine bir engel olarak düşünülebilir. Ancak, KAU tahkimi, aslında zaten müzakeresi yapılarak devletin kendi iradesiyle vergilendirme yetkisi hakkında muhtemel sınırlamalar içeren bir ÇVÖA'ya dayandığından, ilave olarak bir vergi yetkisi sınırlandırması içermemektedir (Saricaoğlu, 2023: 445; Yusufoglu, 2021: 258). Buna rağmen, vergi tahkiminin Türkiye'nin vergi haklarındaki egemenlik yetkisini sınırlandırdığına dair anayasal yorum kabul görebilir. Bu durumda, vergi tahkiminin getirilebilmesinin yolu Anayasa m. 6 hükmüne "uluslararası anlaşmalardan kaynaklanan sınırlamaların saklı tutulacağına" dair bir hüküm ilave edilmesi suretiyle anayasal engel aşılabilir. Sonrasında ya Türkiye'nin akit devlet olduğu ÇVÖA'larına tahkim hükmünün eklenmesi yönünde diğer akit devletlerle müzakereler yapılmalıdır. Veyahut, MLI'daki tahkim hükmü diğer akit devletlerle müzakere edilip depono edilmelidir.

Anayasada idarenin ya da devletin tahkimde taraf olabileceği ihtilaflar sınırlı olarak sayılmaktadır. Bunlar "„, kamu hizmetleri ile ilgili imtiyaz şartlaşma ve sözleşmelerinde bunlardan doğan..." ihtilaflardır (Anayasa m. 125/f. I-c.2). Bu sınırlı sayım, Türk yetkili makamının taraf olduğu ÇVÖA ihtilaflarının tahkimde görülmesine gerçek bir anayasal engeldir (Saricaoğlu, 2023: 442-3). Kanımca, bu anayasa hükmüne ÇVÖA'lardan kaynaklanan ihtilaflar da eklenmek suretiyle engel aşılabilir. Ayrıca, yatırımcı-devlet anlaşmalarından (Investor-State Agreements) kaynaklanan ihtilaflarda, Türkiye'nin tahkime gidebilmesinin önünde anayasadaki açık hüküm sebebiyle bir engel bulunmamaktadır. Yatırımcı-devlet anlaşmalarında tahkimin yatırımcı ile ev sahibi devletin (Host-State) vergi konusunda da ihtilafa düşebildiği ve bu vergisel ihtilaf için de yatırım tahkimine gidebildiği düşünüldüğünde; KAU tahkimine egemenlik yetkisi gerekçesiyle olumsuz bakılmasının pek de isabetli bir fikir olmadığı çıkarımı yapılabilir (Chaisse, 2016: 149).

Son olarak, Türk Anayasasından kaynaklanan engeller kaldırılıp KAU mümkün hale getirilirse, Türkiye'nin akit devlet olduğu ÇVÖA'lardan kaynaklı ihtilaflar için kesin çözüm garantisi geliştirilebilecektir. Ayrıca, son yıllardaki Türk yetkili makamının envanterinde yer alan ihtilafların çözülme süresinde iyileşme de dikkate alındığında, KAU'nun daha çok başvurulan bir yol haline dönüşeceği öngörüsü yapılabilir.

4. TÜRKİYE'DE TAHKİMİN İŞLERLİĞİ İÇİN ÖNCELİKLİ TARTIŞILMASI GEREKLİ HUSUSLAR VE ÇÖZÜM ÖNERİSİ

4.1. Öncelikli Hususlar

KAU tahkiminin hem Türkiye hem de vergi ödevlileri lehine ihtilaf çözümü üzerinde kesinlik sağlayacak olması, ümit vericidir. Ancak, Türkiye'nin gelişmekte olan bir ülke olarak vergi ihtilaflarında bilinen bir tahkim tecrübesi bulunmamaktadır. Bu sebeple bu usulü kabul etmeden önce cevaplanması gereken sorular vardır. Bu sorular: (1) Tahkimin maliyetini kimin üstleneceği ve tahkimin nerede yapılacağı, (2) Egemenlik yetkisi ihlali endişesinin nasıl aşılması gerektiği, (3) Hakem kararlarının gizli olmasının yol açabileceği sorunların nasıl giderileceği ve (4) son olarak da hakemlerin hangi hukuka göre karar vermeleri gerektiğidir.

4.1.1. Tahkimin Maliyeti ve Yeri

Tahkim usulünün bir maliyetinin olduğu tabiidir. Ancak bu maliyeti kimin üstleneceğini tayin gelişmekte olan ülkeler için çekince taşıyabilir.

Tahkimin masraf kalemleri içerisinde hakemlere ödenecek ücretler, tahkimin yapılacağı toplantı salonu, sekretarya hizmeti, çeviri yapılması, hakemlerin ve tahkim toplantısının diğer bir ülkede yapılması durumunda, temsilcilerin seyahat ve barınma masrafları gibi masraflar yer almaktadır (UN, 2021: 747-749; OECD, 2017b: 483-484). Ayrıca bu ödemelerin döviz cinsinden yapılacak olması gelişmekte olan ülkeye gereksiz bir yük teşkil edebilir. Tahkim masraflarının büyük kısmını hakemlere ödenecek ücretler (fees) olduğunu söylemek mümkündür (OECD, 2017b: 483; UN, 2021: 748).

OECD örnek karşılıklı anlaşmada, tahkimin masraflarından seyahat ve görüş sunmak için yapılan hazırlıklar gibi tahkime katılmak için gerekli masrafları herkesin (akit devlet temsilcileri ve ilgili vergi ödevlisi) kendi üzerine düşen kadarını üstlenmesi öngörülmektedir (OECD, 2017b: 472). Bu metne göre, her bir yetkili makam kendi seçtiği hakemin masraflarını üstlenecektir. Yetkili makamlar, tahkim heyeti başkanının (ki yetkili makamlar tarafından seçilen iki hakem, başkanı seçmektedir) masraflarını yarı yarıya üstlenecektir. Tahkim panelinin toplantılarına dair diğer masraflar misafir eden akit devletçe üstlenilecektir. Son olarak, yetkili makamların üzerinde anlaştıkları diğer masraflar yarı yarıya paylaşılacaktır (OECD, 2017b: 473).

Gelişmiş ve gelişmekte olan ülkeler arasındaki KAU müzakerelerinde tahkime gidilmesi gerektiğinde, (eğer akit devletler arasındaki ÇVÖA'da tahkim hükmü var ve tahkime gitme şartları oluşmuşsa) bu usulün masraflarına hangi tarafın katlanacağı üzerinde yine akit devletler anlaşabilirler. İlk ihtimal; gelişmiş ülkenin (ekonomisinin gelişmekte olan ülkeden daha güçlü olduğu varsayıldığında) bu maliyetlere katlanmasıdır. Ancak, gelişmiş ülke örneğin; ÇVÖA'ya aykırı işlemin kendi vergi idarelerinin yaptığı bir işlem sebebiyle ortaya çıkmadığını ileri sürebilir. Bir devletin sırf gelişmiş ülke olduğu için tüm masrafları üstlenmeyi kabul etmesi mümkün olmayabilir. Çünkü ülke gelişmiş de olsa, ihtilafın çözümü için harcanacak meblağlar kendi bütçesi üzerine yük teşkil edecektir. İkinci ihtimal, KAU başvurusunun yapıldığı yetkili makamın olduğu devletin masraflara katlanmasıdır. MLI'daki karşılıklı anlaşma hükmünde başvuru hakkı, vergi ödevlisinin her iki yetkili makamdaki istediği birine başvurmak yönünde genişletilmesi sebebiyle, masraflara katlanacak yetkili makamı bu ihtimalde vergi ödevlisinin seçeceği söylenebilir (MLI m. 16 f. I c. 1). Üçüncü bir ihtimal, tahkim masraflarının akit devletler arasında yarı yarıya paylaşılmasıdır (OECD, 2017b: 472-473). Bu durumda da gelişmekte olan ülkenin ödeyeceği kısmın döviz cinsinden getireceği mali yük daha fazla olacağı için, gelişmekte olan ülkeler tahkime gitmemek için aslında kabul etmeyeceği bir KAU çözümünü kabul etmek zorunda kalabilir. Her halükârda, gelişmekte olan ülke tahkime gitmek zorunda kalmamak için KAU müzakerelerinde pes etmek zorunda kalabilir. Dördüncü bir ihtimal olarak, tahkime gidilmesini açıkça talep eden KAU başvurusu vergi ödevlisinin tahkim masraflarına katlanmasıdır. Ancak tahkim masraflarını üstlenen vergi ödevlisinin tahkim usulüne katılımının daha yüksek olması ve söz alabilmesi söz konusu olabileceğinden, devletler buna pek sıcak bakmayabilir.

KAU tahkimi tek bir hukuk çevresinde vergi davalarına bakmakla görevli mahkemelere değil, çıkmaza girmiş iki taraflı yetkili makam müzakerelerine alternatiftir. Bu sebeple iki taraflı KAU müzakerelerinin maliyetiyle kıyaslanmalıdır.

Gelişmekte olan ülkeler tahkim maliyetini karşılamamak için gelişmiş ülkelere KAU müzakerelerinde pes ederlerse, uzun vadede adil olmayan sonuçlar sebebiyle devlet-devlet ve devlet-mükellef ilişkileri bozulabilir. Tahkim maliyetinin yüksek olması ihtimali, akit devlet yetkili makamlarının KAU erişimini başvurunun haksız olması ya da kötü niyetli (abusive) olması gerekçesiyle daha çok reddetmesine sebebiyet verebilir.

Vergi ödevlisinin tahkim masraflarını üstlenmesi ihtimalinde, devletlerarası işleyen KAU tahkiminde rollerin değişeceğinden çekinebilir (Lennard, 2015: 371). Çünkü tahkimin maliyetine katlanan tarafın (vergi ödevlisinin) vakanın görülmesinde daha çok kontrol talep etmesi, çoğu devlet nezdinde kabul görmeyebilir. Vergi ödevlisi maliyete katlanmayı göze alıyor ise transfer fiyatlandırması ihtilafları için ex-ante bir yol olan peşin fiyat anlaşması (Advance Pricing Arrangements) yapması daha uygun bir çözüm olabilir (OECD, 2022: 213-223).

OECD ve BM MVA örnek karşılıklı anlaşmalarında tahkimin yapılacağı yere, yani lojistik düzenlemeye (arrangement) dair ifadeler bulunmaktadır (OECD, 2017b: 484; UN, 2021: 737). BM MVA şerhinde, KAU başvurusu yapılan yetkili makamın yeri belirleyeceği ifade edilirken, OECD MVA şerhinde hangi yetkili makamın misafir edeceğine tarafların karar vereceğini ve kararlaştırılan makamın da misafir etmenin gereği olan masrafları üstleneceğini önermektedir (OECD, 2017b: 484; UN, 2021, 737).

Ticari meselelerde tahkimin yapılacağı yer olarak tarafsız bir üçüncü ülke olmasına yönelik uygulama bulunmaktadır (Park, 2002: 830). Buna karşılık, üçüncü bir ülkede vergi tahkiminin yapılacak olması sorun teşkil edebilir. Çünkü iki taraflı ÇVÖA'ya dayanan tahkimin üçüncü bir ülkede yer alması, akit devletlerin yargı çevresi dışında olması sebebiyle akit devletleri bağlamayabilir. Ayrıca gelişmiş ülkede tahkimin yapılacak olması, stratejik bir avantajın kaybedilmesi anlamına gelebilir (Lennard, 2015: 372).

Sonuç olarak, Türkiye'nin vergi tahkimi pratiğinde maliyetlerin düşürülmesi için yollar aranmalıdır. Ayrıca tahkimin üçüncü bir ülkede yapılması hususu stratejik olarak her bir vaka için ayrıca tartılmalıdır.

4.1.2. Egemenlik Yetkisi

Bir görüşe göre, vergiyle yakın ve belki de aynı seviyede öneme sahip doğal kaynaklar, yargı yetkisinin tahkimle ulusal olmayan bir makama devri ve ülkenin ekonomik altyapısı gibi ulusal menfaatlerin uluslararası tahkime konu olabilmesi, verginin uluslararası tahkime konu olmasının devletin egemenlik yetkisini ihlal ettiği fikrini zayıflatmaktadır (Godolphin, 2018: 99). Ulusal menfaatlerin yüksek olduğu kamusal davaların uluslararası tahkimde görülmesi yaygın iken mesele vergiye geldiğinde egemenlik yetkisinde korumacılığı anlamak mümkün gözükmemektedir (Park, 2002: 855).

Egemenlik yetkisi, mali bağlamda güç kullanarak devletin kendine gelir yaratma hakkı olarak nitelendirilebilir. Can damarı mahiyetindeki vergileme yetkisinin kullanımı hakkında özel bir tarafın eline yetki vermek özellikle bu özel tarafa olan güvenle ilgili şüpheler varsa ciddi bir tehlike olarak görülebilir. Bir ABD yüksek mahkeme (Supreme Court) kararında; hakemlere olan güvensizlik, hakemlerin teşebbüsler lehine tutum sergilemesi olarak ifade edilmiştir. Tekelleşmeye karşı açılan davaların sadece özel hukuk kişileri arasında olduğunun kabul edilemeyeceği ve ayrıca kamunun da bunda menfaati olduğu ifade edilmiştir. Dolayısıyla bu meselelerin sadece devletin kurduğu mahkemelerde görülmesi gerektiği yönünde karar verilmiştir (USSC, 1985). Park, tahkime soğuk bakılmasının tahkim karşıtı bu önyargının bir devamı olduğunu ifade etmektedir (2002: 855).

Diğer bir görüşe göre bağlayıcı ve zorunlu tahkim sadece devletin egemenlik yetkisi sonucu olan vergileme hakkının sınırlandırılması anlamına gelmemekte, gelişmekte olan ülkelerin aynı zamanda yerleşik olmayan ya da yabancı şirketleri vergilemede kendi iç hukukunu uygulama kabiliyetini kaybetmesi anlamına gelmektedir (Saluja ve Jain, 2021).

Yine de devletin vergileme hakkına dair karar verme yetisine sahip güvenilmeyen bir yapıya yetki vermek anayasal anlamda sorun teşkil edebilir. İlk bölümde T.C. Anayasası bakımından zorunlu ve bağlayıcı KAU'ya dair anayasal engeller ve bunların aşılmasına dair hukuki çözüm yorumlarımızı ifade ettiğimizden işaret etmekle yetiniyoruz. Böyle bir anayasa değişikliği iradesinin oluşabilmesi için, kanımca, KAU tahkiminin gelişmekte olan ülkelerin muhtemel aleyhine olabilecek dengesizlikleri çözmek üzere özel çaba gösterilmiş bir sistem haline getirilmesi gerekmektedir. Ancak bundan sonra, bu konuda bir anayasa değişikliği yapılması düşünülmelidir. Bir görüşe göre, hem gelişmekte olan ülkelerin taraf olduğu hem de aleyhe dengesizliklerin çözülmeye çalışıldığı bir sistem olan Dünya Ticaret Örgütü ihtilaf çözüm mekanizmasından örnek alınabileceği ifade edilmektedir (Lennard, 2015: 374).

4.1.3. Hakem Kararlarının Gizliliği ve İctihat Teşkil Etmemesi

Tahkimde hakemlerin karar verebilmeleri için gerekli vakayla ilgili bilgilerin, delillerin ya da verilerin hakemlerin erişimine sunulması ve bu bilgilerin mahremiyetine dair OECD ve BM MVA şerhinde ifadeler yer almaktadır. Bu ifadeler özünde, bilgilerin erişime açılmasını ve yetkili makamların tabi olduğu iç

hukuk mahremiyet kurallarına hakemler de tabi olmasını önermektedir (OECD, 2017b: 482-3; UN, 2021: 745). Türk hukukunda VUK m. 5 hükmünde vergi mahremiyetinin kapsamı düzenlenmektedir. Mahremiyetin ihlali halinde, VUK m. 262'nin atfıyla Türk Ceza Kanunu m. 239'a göre cezalandırılacağı düzenlenerek vergi mahremiyeti güvence altına alınmaktadır.

Her iki şerhte de tahkimden çıkan kararların kamuya açılmasına dair bir ifade yer almamaktadır. Bugünkü gelinen noktada Türk hukukunda KAU'ya dair ulusal kamu kaynaklarından bir bilgi edinilememektedir. Vaka sayıları ve çözüm için harcanan süreler dair Türkiye hakkındaki bilgiler, OECD kaynaklarından elde edilmektedir. Varılan çözümlerin hukuki içeriği hakkında kamusal olarak bilgi edinilebilecek hiçbir yer bulunmamaktadır. Bu durum sanki içtihat oluşturmama adına bir çabanın varlığı izlenimini vermektedir.

KAU tahkimi, kamuya açık olmayan gizli bir usul olarak tahkimsiz KAU gibidir. KAU'da vergi ödevlisinin başvurusu ve yetkili makam arasında gerçekleşen pazarlık sonuçları kamuya açıklanmamaktadır. Ancak bir çeşit yargılama usulü olarak tahkimde en azından verilen kararların vergi ödevlisine dair bilgilerden arındırıldıktan (redaksiyon) sonra yayımlanması, tahkimin şeffaflığına olumlu katkı sağlayacağı açıktır (Lennard, 2015: 374). Özel kişiler arasında geçen tahkimde kararların gizli tutulması, ihtilafın sadece özel kişileri ilgilendirmesi ve tahkimin masraflarının bu özel kişilerce karşılanıyor olması sebepleriyle mahremiyet dâhilinde kabul edilmesi olağandır. Ancak KAU tahkiminde maliyetin kamu kaynaklarından karşılanması ve ihtilafın tarafının özel kişiler olmaması sebebiyle aynı fikre dayanılarak gizlilik tutumu sergilenmesi yerinde gözükmemektedir. Çünkü hakem kararlarının içeriğinden anlaşılabilir vergi anlaşmasına yönelik hakem yorumlarını bilmekte, kamunun menfaati bulunmaktadır (McIntyre, 2006: 631-632).

McIntyre, OECD'nin tahkimde şeffaflığı ele almasının tahkimin bir idarenin içerisinde gerçekleşen hazırlık işlemleri gibi görmesini, çok uluslu teşebbüslerin ekmeğine yağ süren bir yaklaşım olması sebebiyle eleştirmektedir. KAU tahkim kararının yayımlanması tarihiyle ihtilafın gerçekleşme tarihi arasında önemli bir sürenin zaten geçecek olmasını, köprünün altından çok sular akmasına benzetmektedir. Dolayısıyla, esasen kararı yayımlamanın ihtilafın gerçekleştiği tarihten önemli miktarda ileride bir tarihte yer almasının çok uluslu teşebbüse zarar vermeyeceğini savunmaktadır (McIntyre, 2006: 634).

Lennard, gizlilik ya da mahremiyetin istenmesindeki bir diğer faktörün içtihat oluşturmak istenmemesine işaret etmektedir. Ancak buna rağmen, resmi olmayan bir içtihatın her türlü hakemlerin kulüpleşebilmesiyle oluşabileceği ve bu kulüp oluşumuna gelişmekte olan ülkelerin erişme imkânının kısıtlı olduğuna dikkat çekmektedir. Bunun gelişmekte olan ülkeler aleyhine sonuçlar doğuracağını öngörmektedir (2015: 375). Bu sebeple, OECD MVA'nda öngörülen KAU tahkiminin BM'nin Anlaşma Tabanlı Yatırımcı-Devlet Tahkiminde şeffaflığa dair UNCITRAL kurallarına benzer kuralların kabul edilmesi, bu vergi tahkiminin gelişmekte olan ülkelerin daha lehine olacağı söylenebilir (UN, 2014). Muhtemel Türk vergi tahkimi uygulamasında masada kaybetmeye benzetilebilecek sonuçlardan kaçınmak için katı mahremiyet kuralları getirilmemeli ve şeffaflık önemsenmelidir. Redaksiyonu yapılmış kararlar, kamunun bilgisine duyurulmalıdır.

4.1.4. Hakem Kararlarında Uyulması Gereken Hukuk (Hakemlerin Yargı Çevresi)

"Hakemlerin yargı çevresi" teriminden anlaşılması gereken hakemlerin ne hakkında ve neye göre karar vereceğidir. OECD ve BM MVA şerhinde "yönerge" (terms of reference) ifadesi kullanılmaktadır (Sarıcaoğlu, 2023, s. 292). OECD MVA şerhine göre yönerge, yetkili makamların hakemlerden vaka hakkında çözmelerini istedikleri soruların bir listesidir (OECD, 2017b, 477; Nas, 2019: 14-5). BM MVA şerhinde yönergenin makul sürelerde yetkili makamlar tarafından gözden geçirilebileceği ve hakemlerin uyması için ek usuli kurallar getirilebileceği belirtilmektedir (UN, 2021: 732). BM MVA şerhine göre yönerge, en iyi son teklif tahkim usulünün ("last best offer arbitration" ya da beyzbol tahkimi) uygulanabilmesi için önem arz etmektedir. Yetkili makamlar, yönergeyi, vergi ödevlisinin tahkim talebinden itibaren belli bir süre içerisinde, tahkimde cevaplanması istenilen soruların her birine ait her bir yetkili makamın görüşü iliştilerle iki seçeneğe tertipte hazırlamalıdır. Sonrasında bunu hakemlere göndermelidir (UN, 2021: 742-743). Park'a göre tahkimin yeri, dil, uygulanacak hukuk ve ceza ve faizler hakkında karar verme yetkisi mutlaka yönergenin içerisinde kesinleştirilmelidir (2002: 827-828).

KAU tahkiminde, akit devlet taraflarının hakemlerden çıkan kararı bir üst makama taşıyabileceği bir makam ya da mekanizma bulunmamaktadır. Bu sebeple hakemlerin hangi hukuka göre karar verecekleri tamamen kendilerinin tekelinde kalabilme tehlikesi bulunmaktadır (Lennard, 2015: 376). Çünkü hakemler kendilerine sorulan soruları cevaplarken yönergeyle çizilen çerçevenin

dışına çıktıklarına dair karar verip tahkim kararını hükümsüz (nullification) kılacak bir mekanizma, OECD MVA'da bulunmamaktadır. BM MVA (m. 25 f. V c. 4) da ise tahkim karar tarihinin yetkili makamlara tebliğinden itibaren 6 ay içerisinde yetkili makamlar başka bir çözüm üzerinde anlaşabilmektedir. Yargı çevresine dair bu endişeyi, BM MVA'nın daha iyi hafifletecek nitelikte olduğu söylenebilir.

KAU müzakerelerinde yetkili makamlar, kendi hukuklarına ve aradaki ÇVÖA'yı yorumlama tarzlarına göre tutumlarını sergilemektedirler. Bu durum, akit devletlerin yargı çevrelerinin kısıtlanması veya göz ardı edilmesi, hatta egemenliklerinin kaybedilmesi olarak algılanabilir. Bu sebeple, akit devletler sağlıklı bir hakem kararı için yönergeyi aşırı uçlarda belirlememeleri ve dikkatli bir dengeye oturtmaları gerekmektedir. Yönerge içerisinde yetkili makamlar somut olaya veya yorumlamaya (hukuki tartışmaya) dair sorular sorabilecekleri açıktır. Sadece yorumla sınırlı tuttıkları varsayımında; somut olayın nitelenmesiyle yorumlanması birbirini içerisine geçebilmektedir (Lennard, 2015: 376).

Yetkili makamların yönergede somut olaya veya yorumlamaya (hukuki tartışmaya) dair sorular sorabilecekleri açıktır. Sadece yorumla sınırlı tuttıkları varsayımında; somut olayın nitelenmesiyle yorumlanması birbirini içerisine geçebilmektedir (Lennard, 2015: 376). Örneğin, VUK m. 3-b'deki vergiyi doğuran olayın gerçek mahiyetinin ispat için esas alınmasını emreden ve vergi idaresini bu konuda özgürleştiren hükme göre; vergilendirme işlemini yapan Türk vergi idaresinin işlemi, Türk hukuku özelinde bir nitelenmeyi ve yorumlamayı temsil etmektedir. Türk hukuku yorumu ve diğer akit devletlerdeki vergilendirme işlemlerini yapan idarenin kendi hukukunu yorumlamak suretiyle somut olayın ne olduğuna dair ulaştığı sonuç çatışırsa, maddi olay ile hukuki tartışma iç içe girer. Bu durumda, hakemlerin hukuk yorumu yapması, mutlaka maddi olayı da içine alacaktır. İki ayrı hukukun aradaki ÇVÖA bağlamında bağdaştırılması pek kolay olmayacaktır. Ayrıca, hakemler geçmişte benzer bir ihtilafı farklı bir şekilde çözmüş olabilirler. Geçmiş hakemlik görevleriyle tutarlı olmak ya da akranlarıyla aynı düşmemek saikiyle hareket edildiği durumda akit devletlerden en az birinin yargı egemenliğinin ihlaline yol açabilir.

Muhtemel Türk vergi tahkimi uygulamasında yönergenin titizlikle hazırlanması için önlemler alınmalıdır. Hakemlerin yargı çevresi, karar vermeyi imkânsız hale getirmeyecek, ancak aşırı serbestiye de yol açmayacak bir dengeyle belirlenmelidir.

4.2. Çözüm Önerisi: Ulusal Vergi Tahkimi

Türk hukukunda vergi meselelerinin tahkiminde tecrübe geliştirmeden devlet-devlet vergi tahkimine girilmesi, idarenin, hazinenin ve dolayısıyla kamunun aleyhine sonuçların kabul edilmek zorunda kalınmasına sebebiyet verebilir. Ayrıca, vergisel ihtilafların çözümünde tahkim usulünün uygulanmasının Türk hukukunda pek bir karşılığı bulunmadığından, karşılıklı anlaşma tahkimine girmeden önce bu hususta kapasite geliştirmeye ve tecrübe eksikliğini gidermeye ihtiyaç vardır. Bu sebeplerle, OECD MVA anlamında bir tahkim usulünü kabul etmeden önce Türk hukukunda öncelikle idare ve vergi ödevlisi arasında yer alacak mahkemelere ve uzlaşma kurumuna alternatif bir tahkim usulü getirilmelidir. Bu usul uygulanmak suretiyle vergi tahkiminde Türk hukuku tecrübesi geliştirilmelidir. Ulusal vergi tahkimi geçici hüküm olarak getirilebilir. Eğer başarılı sonuçlar verdiği sonucuna ulaşırsa kalıcı hale getirilmelidir.

Gerek ulusal gerekse uluslararası vergi tahkiminin çeşitli mahzurları olabilir. Uluslararası tahkime nazaran daha az egemenlik yetkilerine müdahale edebilecek önerimiz için mutlaka ne tür bir kamu yararının bulunduğu ve bunun kamu düzenini ne yönde etkileyebileceği tartışılmalıdır. Ayrıca, vergisel ihtilaflarda kesinlik arzu ederken, eşitlik ilkesine aykırı sonuçlardan kaçınılması için önlemler alınmalıdır.

KAU'da kesin çözüm üretmek zorunluluğunun bulunmaması ile vergi tahkiminin egemenlik yetkisi ihlali ve anayasaya aykırılığı ihtimalleri, ÇVÖA'lardan kaynaklanan ihtilafların yetkili makamlar arasında çözülmesinin Türk hukukundaki karşılığını içinden çıkılmaz bir hale sokmaktadır. Diğer yandan, uluslararası vergi ihtilaflarının Türk mahkemelerinde görülmesinin belli dezavantajları, KAU ve KAU tahkimini daha da önemli hale getirmektedir. Şöyle ki, mahkemelerde davalar uzun yıllar sürebilmekte ve uzun yargılama sonucu vergi ödevlisi çifte vergilendirmeden kurtulsa bile paranın zamansal değerini kaybedebilmektedir. Hatta mahkemelerin verdikleri kararların çifte vergilendirmeyi ortadan kaldırmama ihtimali de bulunmaktadır.

ÇVÖA'lardan kaynaklanan ihtilafları gidermek için OECD ve BM MVA'daki tahkim klotunun Türkiye'nin tarafı olduğu ÇVÖA'lara dâhil edilmesi, bu çalışmada bahsedilen endişeler sebebiyle doğru bir adım olmayabilir. Ayrıca Türk hukukunda vergi meselelerinin tahkimde görülmesine dair bir tecrübe birikimi bulunmamaktadır. Bu sebeplerle bir Türk vergi tahkiminin ve mükellef lehine tahkime başvuru hakkının tesis edilmesini önermekteyiz.

Bu Türk Vergi Tahkimi önerisinde taraflar, Türk yetkili makamı ve vergi ödevlisi olmalıdır. Bu tahkime başvurabilmek için şartlar; vergi ödevlisinin talebi, KAU'ya başvuru için süre ve şekil şartlarının sağlanması ve vergi ödevlisinin tahkim usulünün masraflarını önceden belirlenen görece yüksek oranda üstlenmesi olabilir.

Verilen hakem kararları sadece Türk yargı çevresinde geçerli olmalıdır. Bu tahkimde sadece akit devlet olunan bir ÇVÖA'nın uygulanması ve yorumlanmasıyla ilgili belirli bir meblağın üstündeki ihtilaflar görülmelidir. Vergi ödevlisinin tahkime başvurusu yetkili makama yöneltilmelidir. Eğer Türk yetkili makamı meseleyi tek taraflı olarak çözebiliyorsa, tahkime gidilmemelidir. Diğer akit devlet yetkili makamı izleyici olarak katılabilmeli ve görüş sunabilmelidir.

Üç hakemli tahkim kurulunda bir hakemi yetkili makam ve diğer hakemi vergi ödevlisi seçmelidir. Bu hakemler de heyetin başkanını seçmelidir. Vergi ödevlisinin seçeceği hakem Türk vatandaşı olmalı, vergi ödevlisiyle maddi ve manevi bağı olmamalı ve tüm hakemler tarafsız ve bağımsızlığa dair imzalı beyan vermelidirler. Yetkili makamın seçeceği hakem, ilgili vakayla sorumlu yetkili makamın personeli olmamak kaydıyla, hakemlik niteliklerini haiz başka bir kamu görevlisi olabilir.

Tahkimde yapılacak yargılamada, diğer akit devlet yetkili makamından Türk yetkili makamının talep edeceği, o akit devletin perspektifini ve hukukunu en iyi ortaya koyabilecek diğer akit devletçe uygun görülmüş bir uzmanlar (bilirkişiler) listesinden bir ya da daha fazla uzmanın raporundan yararlanılabilir. Çünkü bu tahkim usulünde Türkiye'nin tarafı olduğu ÇVÖA'ların uygulanması ve yorumlanmasının en doğru şekilde yapılmasında diğer ülke perspektifinin faydası bulunmaktadır. Ayrıca diğer akit devlet yetkili makamı ihtilafla ilgili kendi görüşlerini belirten pozisyonlarını hakem heyetine sunma hakları ve buna yönelik Türk yetkili makamının diğer akit devlet yetkili makamını tahkime izleyici olarak katılma daveti yer almalıdır.

Türk vergi tahkiminden çıkan kararlar yargı yoluna taşınabilir nitelikte olmalıdır. Bu yargı yolunda esasa değil, usule yönelik hukuki değerlendirme yapılmalıdır. Örneğin; hakemlerin tarafsızlıklarını kaybetmiş olmaları gibi. Ayrıca çıkan hakem kararı yargı yoluna taşınmadan kesinleşirse, vergi ödevlisinin de kabul ettiği bir Türk hukuku pozisyonu şeklinde diğer akit devlet yetkili makamına teklif olarak sunulmalıdır.

Hakem kararlarının üst yargı yoluna usul-i inceleme için gönderme süresi geçtikten sonra Türk yetkili makamı hakem kararını bir karşılıklı anlaşma teklifi formunda diğer akit devlet yetkili makamına sunmalıdır. Diğer akit devlet yetkili makamının da kabul etmesi durumunda, ÇVÖA kapsamında iki taraflı karşılıklı anlaşmanın hâsil olduğu kabul edilmelidir. Bu karşılıklı anlaşmanın icrası, OECD MVA m. 25 f. II eşdeğeri ilgili ÇVÖA hükmü gereği her iki akit devlette süre sınırlamalarına bağlı olmaksızın uygulanmalıdır. Diğer akit devletin bu karşılıklı anlaşma teklifini kabul etmemesi durumunda, hakem kararının etkisi tıpkı Türk vergi mahkemelerinde verilen kararların sadece ilgili davacıyı ve Türk idaresini bağlaması gibi, sınırlı bir etki gösterecektir. Akit devlet yetkili makamlarının tahkim sürecinin sonuna kadar bir karşılıklı anlaşmaya varması durumunda, tahkim süreci sona ermelidir. Bu nedenle ulusal vergi tahkimi önerimiz KAU'da bir istisnai yol şeklinde olmalıdır.

Son olarak, bu önerinin gerçekleşebilmesi için Vergi Usul Kanununa iç hukuk vergi tahkimi için ek madde hükümleri getirilmelidir.

SONUÇ

OECD m. 25 f. II hükmüne göre akit devlet yetkili makamların ÇVÖA ihtilaflarını çözmek bakımından sorumluluğu, yetkili makamların çaba göstermesiyle sınırlıdır. Bunun anlamı yetkili makamlar çözüm üretmeseler bile ÇVÖA'dan kaynaklanan iyi niyeti gösterdiklerinin kabul edileceğidir. Ancak bu ihtilafların çözümlenmesi için yetersizdir.

Gelişmekte olan ülkelerin KAU tahkimine soğuk bakmasında önde gelen sebepler; KAU tahkiminin bu ülkelerin egemenlik yetkilerini ihlal edeceği ve anayasalarına aykırı olduğudur. Türk hukukunu için de aynı itirazlar yapılabilir.

KAU tahkim klozu kendi başına egemenlik yetkisini ve devletin vergilendirme yetkisini sınırlamamaktadır. Bu ilgili ÇVÖA'nın esasa dair hükümleriyle yapılmaktadır. Anayasallık itirazı için de anayasa değişikliği yapılması gerekecektir. Ancak anayasa değişikliği yapılabilmesi için bu yönde bir politikanın güdülmesi ve bu konuda bir konsensüsün oluşması zorunludur. Türk Anayasası'nda da KAU tahkimine çeşitli engeller bulunmaktadır. Türkiye'de de böyle bir fikir birliği oluşursa anayasal engellerin kaldırılması zor olmayacaktır.

KAU tahkiminin gelişmekte olan ülkeleri bu usulden caydıracak başka önemli sebepleri de bulunmaktadır. Bu sebepler daha çok tahkimin nasıl icra

edileceğiyle ilgilidir. Aslında bu sebepler bir yandan gelişmekte olan ülkelerin egemenlik yetkilerinin ihlal edileceği itirazını temellendirmektedir. Diğer yandan da tahkimsiz KAU ile yetkili makamların aslında kabul etmeyecekleri bir çözümü tahkimli KAU ile kabul etmek zorunda kalmalarına yol açacak serbestlikten vazgeçmelerine yol açacaktır.

KAU tahkimi kabul edildiğinde sadece kesinlik sağlama olumlu özelliğiyle değil, olumsuz özellikleriyle birlikte uygulanması gerekecektir. KAU tahkiminin ÇVÖA ihtilaflarında kesin çözüm sunma özelliği ümit verici olsa da KAU tahkiminin getirebileceği diğer sorunları üstlenmek gelişmekte olan ülkelere ağır gelebilir.

Bu sorunlardan biri, tahkimin maliyetinin yüksek olabilmesidir. Bu bakımdan hangi tarafın maliyeti yükleneceği sorundur.

İkinci olarak hakemlerin karar verme serbestisinin sınırlarını çizmek oldukça güçtür. Bunun hangi esaslara göre sınırlandırılması gerektiğinin bir ölçütü bulunmamaktadır. Çok sınırlandırıldığında hakemler karar verme yetkilerini kaybedecektir. Yeterince sınırlandırılmadığında ise hakemler serbestçe istedikleri kararı verebilecektir. Bu daha da tartışılması gereken önemli bir problemdir.

Son olarak, hakem kararlarının gizli olması kararların tarafsızlığı açısından ciddi şüpheler uyandırmaktadır. Bu son husus için redaksiyonu yapılmış kararların yayınlanması önem arz etmektedir.

Türk hukuku özelinde; KAU'nun rağbet gören bir ihtilaf çözüm mekanizması olmaması, KAU tahkiminde bir tecrübenin bulunmaması ve bahsedilen tahkime dair sorunları çözmenin kolay olmaması sebepleriyle çözüm olarak ulusal vergi tahkimi önerisi ortaya konulmuştur.

Ulusal vergi tahkimi önerimiz karşılık bulsa bile bu çalışmamızda tartışılmayan ancak tahkimin uygulanmasıyla ilgili diğer hususların ilerleyen çalışmalarda tartışılması önem arz etmektedir. Örneğin beyzbol tahkiminin mi yoksa bağımsız görüş tahkiminin mi ya da her ikisinden de farklı bir Türk usulü tahkimin mi uygulanması gerektiği tartışılmamıştır.

Bu çalışmanın önerdiği ulusal vergi tahkimi, Türkiye'nin akit devlet olduğu ÇVÖA'larda ihtilaf çözümünü geliştirerek, sınır aşan işlemlerde vergi mükelleflerini ve Türkiye'nin menfaatlerini korumaya daha elverişli bir sistemin oluşturulmasına yönelik bir adım mahiyetindedir.

KAYNAKÇA

- Arslan, D. (2021). Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları Bakımından OECD'nin Tahkim Önerisi ve Türkiye Açısından Değerlendirilmesi. İstanbul: 12 Levha Yayınları.
- Avi-Yonah, R. S. (2000). Commentary. Tax Law Review, 53(2), 167-176.
- Avi-Yonah, R. S. (2007). International Tax as International Law an Analysis of the International Tax Regime. New York: Cambridge University Press.
- Brauner, Y. (2019). The Latin American Opposition to Mandatory Arbitration in Tax Treaties: Origins, The Calvo Doctrine, and a Reappraisal. Florida Tax Review, 22(3), 866-884.
- Chaisse, J. (2016). Investor-State Arbitration in International Tax Dispute Resolution: A Cut above Dedicated Tax Dispute Resolution. Virginia Tax Review, 35(2), 149-222.
- Christians, A. (2015). Karşılıklı Anlaşma Usulüne Eklenen Tahkim Hükümü: Yeni BM Vergi Anlaşması Hakkında Düşünceler. (çev.) Ateş, L. Küresel Bakış Dergisi, 5(16), 1-5.
- Dominguez Gonzales, A. E. (2018). The Need for Arbitration in Tax Treaties: Deficiencies of the Mutual Agreement Procedure under the OECD and UN Model Conventions. OECD Arbitration in Tax Treaty Law (Ed.) Majdanska, A., Turcan, L. Vienna: Linde Verlag.
- Ferhatoğlu, E. (2010). Uluslararası Vergi Uyuşmazlıklarının Çözümlemesinde Tahkim Yolu Avrupa Birliği Tahkim Anlaşması. İstanbul: Beta.
- GİB (2019). Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmalarında Yer Alan Karşılıklı Anlaşma Usulüne İlişkin Rehber. https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/CifteVergilendirme/KAU_Kilavuzu2019.pdf, (12.02.2024).
- GİB (2024). Yürürlükte Bulunan Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları. https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/uluslararasımevzuat/Turkiyenin_SonucLandirdigi_Vergi_Anlasmaları_Listesi.pdf, (25.02.2024).
- Godolphin, J. (2018). Resolution of Tax Disputes in International Arbitration. Mcgill Journal of Dispute Resolution, 4(1), 86-104.
- Kara, M. C. (2022). Gözden Geçirilmiş Karşılıklı Anlaşma Usulü ve Türkiye'deki Son Gelişmeler. Vergi Raporu Dergisi, 277(Ekim), 11-22.
- Lennard, M. (2015) Tax Arbitration and Developing Countries. International Arbitration in Tax Matters. (Ed.) Lang, M., Owens, J. Amsterdam: IBDF.
- Lieb, J. (2015). Introduction: Taking the Debate Forward. International Arbitration in Tax Matters. (Ed.) Lang, M., Owens, J. Amsterdam: IBDF.
- Markham, M. (2018). Litigation, Arbitration and Mediation in International Tax Disputes: An Assessment of Whether this Results in Competitive or Collaborative Relations. Contemporary Asia Arbitration Journal (CAA Journal), 10(2), 277-304.

- McIntyre, M. J. (2006). Comments on the OECD Proposal for Secret and Mandatory Arbitration of International Tax Disputes. *Florida Tax Review*, 7(9), 622-650.
- Mulvihill, P., Wrappe, S. (2012). Arbitration in Tax Treaties: The Canada-United States Income Tax Convention. *Corporate Business Taxation Monthly*, 13(6), 25-32.
- Nas, A. (2019). Tax Resolution of Tax Treaty Disputes and Arbitration, *Law & Justice Review*, 10(18), 1-26.
- Nair, R. (2014). India Opposes Global Plan to Make Tax Arbitration Binding. <https://www.livemint.com/Politics/rutMHggqQOm2htzcr19K7I/India-opposes-global-plan-to-make-tax-arbitration-binding.html>, (01.02.2024).
- OECD (2007) Improving the Resolution of Tax Treaty Disputes ((Report adopted by the Committee on Fiscal Affairs on 30 January 2007). Paris: Centre for Tax Policy and Administration.
- OECD (2013). Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting. Paris: OECD Publishing.
- OECD (2015a). OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project Making Dispute Resolution Mechanisms More Effective, Action 14 - 2015 Final Report. Paris: OECD Publishing.
- OECD (2015b). Public Discussion Draft - BEPS Action 14: Make Dispute Resolution Mechanisms More Effective 18 December 2014 – 16 January 2015. <https://web.archive.oecd.org/2014-12-18/332555-discussion-draft-action-14-make-dispute-resolution-mechanisms-more-effective.pdf>, (16.02.2023).
- OECD (2017a). Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent Base Erosion and Profit Shifting (MLI). <https://www.oecd.org/tax/treaties/multilateral-convention-to-implement-tax-treaty-related-measures-to-prevent-beeps.pdf>, (12.01.2024).
- OECD (2017b). Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017. Paris: OECD Publishing.
- OECD (2021a). Making Dispute Resolution More Effective – MAP Peer Review Report, Brazil (Stage 2): Inclusive Framework on BEPS: Action 14, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project. Paris: OECD Publishing.
- OECD (2021b). Making Dispute Resolution More Effective – MAP Peer Review Report, People's Republic of China (Stage 2): Inclusive Framework on BEPS: Action 14, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project. Paris: OECD Publishing.
- OECD (2021c). Making Dispute Resolution More Effective – MAP Peer Review Report, India (Stage 2): Inclusive Framework on BEPS: Action 14, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project. Paris: OECD Publishing.

- OECD (2021ç). Making Dispute Resolution More Effective – MAP Peer Review Report, Russian Federation (Stage 2): Inclusive Framework on BEPS: Action 14, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project. Paris: OECD Publishing.
- OECD (2021d). Making Dispute Resolution More Effective – MAP Peer Review Report, Turkey (Stage 2): Inclusive Framework on BEPS: Action 14, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project. Paris: OECD Publishing.
- OECD (2022). OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2022. Paris: OECD Publishing.
- OECD (2023a). International Collaboration to End Tax Avoidance. <https://www.oecd.org/tax/beps/>, (23.03.2024).
- OECD (2023b). Mutual Agreement Procedure Statistics per jurisdiction Germany 2006-2015 (pre-MAP Statistics Reporting Framework) and 2016-2022 (post-MAP Statistics Reporting Framework). <https://www.oecd.org/tax/dispute/map-statistics-germany.pdf>, (02.04.2024).
- OECD (2023c). Mutual Agreement Procedure Statistics per jurisdiction Türkiye 2006-2015 (pre-MAP Statistics Reporting Framework) and 2016-2022 (post-MAP Statistics Reporting Framework). <https://www.oecd.org/tax/dispute/map-statistics-turkiye.pdf>, (02.04.2024).
- OECD (2024a). Signatories and Parties to the Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent Base Erosion and Profit Shifting Status As of 29 February 2024. <https://www.oecd.org/tax/treaties/beps-mli-signatories-and-parties.pdf>, (12.02.2024).
- OECD (2024b). Mutual Agreement Procedure Profiles. <https://www.oecd.org/tax/dispute/country-map-profiles.htm>, (20.03.2024).
- OECD (2024c). Action 14 Mutual Agreement Procedure. <https://www.oecd.org/tax/beps/beps-actions/action14/#:~:text=For%20the%2082%20jurisdictions%20reviewed,the%20implementation%20of%20MAP%20agreements>, (25.03.2024).
- Özgenç, A. S. (2022). Vergide Uluslararası Tahkimin Gerekliliği. <https://www.dunya.com/kose-yazisi/vergide-uluslararasi-tahkimin-gerekligi/679593>, (27.03.2024).
- Park, W. W. (2002). Income Tax Treaty Arbitration. *George Mason Law Review*, 10(4), 803-874.
- Pazarcı, H. (2013). *Uluslararası Hukuk* (12. Baskı). Ankara: Turhan Kitabevi.
- Pistone, P. (2015). From Mutual Agreement Procedures to Arbitration in Tax Treaties: Reconciling Protection of Taxpayers' Rights with the Interest to Collect Taxes. *Vergi Uyuşmazlıklarının Çözümü: Barışçıl Mekanizmalar*. (Ed.) Yaltı, B. İstanbul: Beta.

- Saluja, J. S., Jain, Y. (2021). Mutual Agreement Procedure vs. Mandatory Binding Arbitration: India's Stance on Non-Judicial Remedies in DTAAs. https://tclf.in/2021/09/19/mutual-agreement-procedure-vs-mandatory-binding-arbitration-indias-stance-on-non-judicial-remedies-in-dtaas/#Indias_Stand_On_Mandatory_Binding_Arbitration, (01.03.2024).
- Sevinçhan, E. (2016). Uluslararası Vergi Hukukuna İlişkin Uyuşmazlıklarda Tahkim Yolu. Ankara Üni. Hukuk Fak. Dergisi, 65(2), 449-472.
- Shonk, K. (2024). International Arbitration: What it is and How it Works. Harvard Law School Daily Blog, <https://www.pon.harvard.edu/daily/international-negotiation-daily/international-arbitration-what-it-is-and-how-it-works/>, (07.06.2024).
- Sur, M. (2018). Uluslararası Hukukun Esasları (12. Baskı). İstanbul: Beta.
- Terzi, G. (2018). Uluslararası Çifte Vergilendirmeyi Önlemeye Yönelik Model Vergi Anlaşmaları ve Anlaşmazlıkların Çözüm Yöntemleri. Gümrük Ticaret Dergisi, 5(12), 30-41.
- USSC (1985). Mitsubishi Motors Corp. v. Soler Chrysler-Plymouth, Inc., 473 U.S. 614, <https://supreme.justia.com/cases/federal/us/473/614/>, (12.02.2024).
- UN (2014). UNCITRAL Rules on Transparency in Treaty-based Investor-State Arbitration. New York: United Nations.
- UN (2021). United Nations Model Double Taxation Convention Between Developed and Developing Countries. New York: United Nations.
- Xueliang, J. (2020). The Changing Paradigm of International Tax Dispute Settlement: What Are the Promises and Challenges of Mandatory Arbitration for China?. Oregon Review of International Law, 21, 117-154.
- Yaltı Soydan, B. (1995). Uluslararası Vergi Anlaşmaları. İstanbul: Beta.
- Yusufoğlu, A. (2021). Uluslararası Vergi Uyuşmazlıklarında Tahkim. Ankara: Yetkin Yayınları.

ARBITRATION TO RESOLVE DISPUTES ARISING FROM DOUBLE TAXATION TREATIES: AN EVALUATION FROM THE PERSPECTIVE OF TURKISH LAW

Ahmet ÇÖMLEKÇİOĞLU

EXTENDED ABSTRACT

The mutual agreement procedure (MAP), that is the main dispute resolution mechanism resolving disputes arising from the application and interpretation of double taxation treaties (DTTs), has many flaws that need to be addressed. An important one is that state parties' obligation resulting from the double taxation treaties regarding tax disputes is limited to an "endeavour" to resolve the case. This causes the MAP to lack finality and certainty that both governments and private enterprises can benefit from. MAP Arbitration, as an extension of MAP, however, has been considered to fill these gaps.

As part of the study conducted within the scope of OECD BEPS Project and the Action Plan 14 in particular, a large number of countries stated their position regarding implementing MAP arbitration. Furthermore, mainly developed western economies have chosen to implement the mandatory binding arbitration clause in the BEPS MLI. However, the suggestion of resolving international tax disputes through arbitration was met with opposition from the developing countries on the grounds of tax policy, sovereignty, and constitutional obstacles. However, developing countries' argument of sovereignty has been criticised on the grounds that these states already have tax issues settled through investor-state arbitration, making their argument implausible.

While MAP arbitration is supposed to increase taxpayer certainty, it may also cause several problems at the expense of governments and the general people in a given economy. If states implement MAP arbitration, they will be unable to refuse a proposed solution to a specific dispute that they find unacceptable under domestic tax law and their interpretation of the tax agreement. China, India, Russia, and Brazil are examples of states that oppose MAP arbitration.

Türkiye is an OECD member state, and the MAP profile and data on MAP's effectiveness indicate that, while efforts have been made to promote MAP, the procedure is not widely understood and used to resolve tax disputes. It should also be highlighted that the time spent on the MAP process in Türkiye

has been greatly reduced, making the operation more efficient. However, Türkiye rejects the proposal of MAP arbitration on the grounds of constitutional obstacles. In case that the Turkish tax policy regarding MAP changes, however, the constitutional obstacles can be overcome. The promise of tax certainty through MAP arbitration could make Türkiye's MAP practice more effective and increase the number of MAP applications by taxpayers.

If Türkiye chooses to implement MAP arbitration, developing countries' approaches to the issue must be addressed. Some of the concerns are discussed in this paper. As regards to the cost of tax arbitration, it should not be compared with the cost of litigation since tax arbitration would be in place of MAP negotiations between two competent authorities so that the arbitration increases the cost of the cross-border tax disputes. The other question, who bears the cost, must be carefully answered since, while the expense may be an unnecessary burden on developing countries, the taxpayer bearing the cost will want more authority in the process. The same is true for the arbitration venue, in which a guest State would give up a significant strategic advantage.

With respect to the tax sovereignty of developing countries, concerns are reasonable, and selecting whether conflicts should be resolved solely through public courts is entirely up to a sovereign state. If Türkiye's approach to MAP arbitration is positive, it should be noted that the future system must include attempts to rectify imbalances against developing countries, among which Türkiye is one. Regarding the transparency of MAP arbitration, the confidentiality of the procedure is overrated and unnecessary. The public deserves to see at least a redacted version of arbitration rulings, as there is no escape from precedent creation due to the clubbing effect of the arbitrator community.

When it comes to the jurisdiction of arbitrators, the frame of authority (terms of reference) must be carefully considered. Drawing the frame of authority is a difficult process since material realities and legal interpretation may overlap, causing lines to become blurred. Also, MAP arbitration does not provide a possibility to apply to a higher-ranking judicial authority, making arbitrators overly empowered and allowing them to practice with discretion against developing countries, in particular. In conclusion, due to Türkiye's lack of expertise and competence in MAP arbitration, we proposed the concept of state-taxpayer national tax arbitration for cross-border tax disputes before considering entering the realm of DTT disputes being resolved via MAP arbitration.