



DÖRDÜNCÜ OTURUM
Sorumluluk, paradigmanın özne mesafeleri

OTURUM BAŞKANI
Doç. Dr. Mahmut Kaşıkçı
(İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi)

MİRASÇILARIN VERGİ BORÇLARINDAN SORUMLULUĞU

Dr. Memduh Aslan*

1. Giriş

Alacaklı alacağını biran evvel tahsil etmek istediği kadar borçlu da mümkün olduğu kadar borçlarından kurtulmaya çalışabilecektir. Eğer borç kişinin kendisine değil de başkasına ait ise borçluda kaçma isteği daha fazla ortaya çıkacaktır. Borçtan kaçmaya çalışmak veya alacaklıyı zarara uğratmaya çalışmak etik kabul edilmediği gibi Türk Hukuk Sistemimizde suç olarak kabul edilmiştir.

Bu çalışmamızda vergi borcu bulunan miras bırakan veya mirasçının, ölüm nedeniyle yükümlülüklerinde ve haklarında meydana gelen değişikliklerin vergi borcu üzerindeki etkilerine değinilmeye çalışılacaktır. Çalışma ağırlıklı olarak Türk Medeni Kanunu'nun 3. Kitabında yer alan miras hukukuna dayanmakta olduğundan burada yapılan açıklamaların büyük bir kısmı vergi alacakları dışında kamunun diğer alacakları ve diğer özel alacaklılar açısından da geçerli olabilecektir. Bu çerçevede önce mirasçı kavramına yer verilerek ölüm halinde mirasçılarının ödevleri ve miras bırakanın borçları açısından yükümlülüklerine yer verildikten sonra ölüm ile miras bırakandan mirasçıya geçecek veya geçmesi gereken mal varlığı üzerindeki gerek mirasçının, gerekse miras bırakanın tek başlarına veya birlikte vergi alacağının tahsilini kısıtlamak amacıyla yapabilecekleri tasarruflar üzerinde durulacaktır.

* Avukat, İzmir Üniversitesi Hukuk Fakültesi Öğretim Görevlisi.

2. Mirasçı

Türk Medeni Kanunu'nun 3. Kitabı Miras Hukukunu düzenlemektedir. Miras, miras bırakanın ölümü ile açılacak ve miras bırakanın sağlığında yapmış olduğu mirasla ilgili kazandırmalar ve paylaştırmalar terekenin ölüm anındaki durumuna göre değerlendirilecektir (TMK 575). Miras bırakanın üzerinde tasarruf etmediği kısım yasal mirasçılara kalacaktır (TMK 514/2). Miras bırakanın ölümü ile mirasçılar bir bütün olarak mirası kanunen kazanacaklardır (TMK 599).

Medeni Kanunda, sırasıyla altsoy (TMK. 495), Ana, baba ve altsoyu (TMK. 496), büyükana, büyükbaba ve altsoyu (TMK 497) ile sağ kalan eş (TMK 499) birlikte yasal mirasçılar olarak kabul edilmiştir. Evlatlık (TMK 500) ile evlilik dışı hısımlar (TMK 498) de durumlarına göre yasal mirasçı olarak kabul edilmiştir. Miras bırakanın hiçbir mirasçı bırakmadan vefat etmesi halinde ise, devlet miras bırakanın yasal mirasçısı olacaktır (TMK 501). Bir kişinin mirasçı olabilmesi için miras bırakanın ölümü anında mirasa ehil olarak sağ olması gerekir (TMK 580).

Mirasçılar, yasal olarak ölüm anında mirasa hak kazanmış olurlar. Mirasçılar mirasçılığın ispatı için mirasçılık belgesi de alabilirler¹. Mirasçılık belgesi, lehine düzenlenen kişiye bir yandan tereke üzerinde zilyetlik imkânını verirken, diğer yandan da, tereke üzerinde yapılacak işlem ve tasarruflar bakımından bu kişinin tasarruf yetkisine sahip olduğunu üçüncü kişilere ispat etme imkânını verir. Mirasçılık belgesi sayesinde, yasal ve atanmış mirasçılar ile vasiyet alacaklılarının bu sıfatları aleniyet kazanmış ve böylece tereke üzerinde hak iddia etmeleri kolaylaşmıştır².

Miras bırakan yasal mirasçılarının saklı payı mahfuz olmak üzere mirasın tamamı veya belli oranı için bir veya birden fazla kişiyi de mirasçı olarak atayabilecektir (TMK 516).

¹ 6217 sayılı 'Yargı Hizmetlerinin Hızlandırılması Amacıyla Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun'un 14. maddesiyle Noterlik Kanunu'na eklenen 71/A, 71/B ve 71/C maddeleri ile 1 Ekim 2011 tarihinden itibaren noterler de mirasçılık belgesi verebilecek.

² Köksal KOCAAĞA, "Mirasçılık Belgesi (MK m. 598)", Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, Cilt 9 Sayı 1-2 (Haziran-Aralık 2005), s.3.

3. Mirasçıların Yükümlülükleri

Mirasçılar, miras bırakanın aynı haklarını, alacaklarını, diğer mal varlığı haklarını, taşınır ve taşınmaz üzerindeki zilyetliklerini doğrudan doğruya kazanırlar ve miras bırakanın borçlarından kişisel olarak sorumlu olurlar (TMK 599). Bu çerçevede mirasçının vergi borçları da doğrudan mirasçılara geçecek ve mirasçılar bu borcun ödenmesinden de sorumlu olacaklardır.

Birden fazla mirasçı olması halinde mirasçılar arasında paylaşma yapılabildiği kadar terekedeki bütün hak ve borçları kapsayan bir ortaklık meydana gelecektir (TMK 640). Birlikte mirasçılığın bulunduğu durumlarda, mirasçılar arasında miras bırakanın ölümü olayının gerçekleşmesiyle birlikte kendiliğinden doğan bir miras ortaklığı meydana gelir. Mirasçılar arasındaki ortaklık, birlikte mirasçılar arasında tereke üzerinde kurulan hukuksal ilişkidir. Bu hukuksal ilişki, kanunda öngörülen hallere münhasır olan elbirliğiyle ortaklık doğurur³.

Medeni Kanunda borçtan hangi oranda sorumlu olduğuna dair bir ayırım yapılmamış, tüm mirasçılar tereke borçlarından müteselsilen sorumlu tutulmuşlardır (TMK 641). Ancak bunlar aksi kararlaştırılmadıkça kendi aralarında paylarına göre birbirlerine rücu edebileceklerdir (TMK 682).

Mirasçılarının, miras bırakanın vergi borçlarından sorumluluğu Vergi Usul Kanunu'nun 12. Maddesinde yer almaktadır. Buna göre ölüm halinde mükelleflerin ödevleri, mirası reddetmemiş yasal ve atanmış mirasçılarında geçecektir. Ancak, mirasçılar vergi borçlarından diğer borçlardan farklı olarak, miras hisseleri oranında sorumlu olacaklardır. Mirasçılarının genel anlamda kamu borçlarından sorumluluğu ise, 6183 Sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanununun 7. Maddesinde düzenlenmiştir. Buna göre borçlunun ölümü halinde mirası reddetmemiş mirasçılar hakkında bu kanun hükümlerinin tatbik edileceği hükme bağlanmıştır.

³ Nuri ERİŞGİN, "Birlikte Mirasçılarının Miras Bırakanın Banka Hesabı Üzerindeki Tasarruf Yetkisi", Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, Cilt:52, Sayı:3, 2003, s.123.

Mirasçılarının sorumluluğunun tahsilat aşamasında mı, yoksa vergi ile ilgili tüm aşamalarda mı, payları ile sorumlu olacağı zaman zaman yargıda değerlendirmeye alınmıştır. İdare mirasçılarının paylı mülkiyetteki sorumluluğunun ödeme aşamasında olduğu tarhiyat aşamasında bu ayrımın önemli olmadığı yönündeki yaklaşımlar Danıştay nezdinde itibar görmemiştir. Danıştay'ın 1996, 2003 tarihlerinde verdiği kararlarda tarhiyatların da her mirasçının payları oranında ayrı ayrı yapılarak ihbarnameye bağlanması gerektiği konusunda içtihat oluşturmuştur⁴.

Vergi Usul Kanunu'nun 16. Maddesi gereğince vergi kanunlarında hüküm bulunmayan hallerde ölüm dolayısıyla mirasçılara geçen ödevlerin yerine getirilmesinde bildirme ve beyanname verme sürelerine 3 (üç) ay eklenecektir.

VUK. 372. maddesinde” Ölüm halinde vergi cezası düşer.”denilmektedir. Bu durum cezaların şahsiliği ilkesinin nedenidir. Mükellefin ölümü halinde kesilmiş ve tahakkuk etmiş usulsüzlük, özel usulsüzlük, idari para cezaları veya vergi ziyai gibi cezalar terkin edilir veya kesilerek tahakkuk edecek ise kesilmez⁵. Ancak, miras bırakanın limited şirket ortağı, kanuni temsilci veya tasfiye memurluğu gibi sıfatlarla tüzel kişilere ait vergi borçlarından sorumluluğu bulunduğu durumda cezaların tüzel kişiye ait olması nedeniyle sorumlu miras bırakanın bu cezalardan dolayı sorumluluğu da kendi mirasçılara geçecektir. Burada şunu da belirtmek gerekir ki; ölümden sonra mükellefin ödevlerini yerine getirmek zorunda olan mirasçılarının bu sorumluluklarını zamanında yerine getirmemiş olması nedeniyle kesilecek vergi cezaları artık mirasçılarının kendi şahsi eyleminden kaynaklandığından bunlar adına vergi cezası kesilebilecektir.⁶

VUK 112. maddeye göre ölüm nedeniyle mükellefiyetin kalkması dolayısıyla beyan üzerine tarh olunan vergiler, beyanname verme süreleri içinde ödenirken ölen mükellefin, vadeleri mezkûr süreden sonra gelen

⁴ Bu konuda bkz. Danıştay 3. Daire 1995/4820 E., 1996/630 K., 06.03.1996; Danıştay 3. Daire 1995/4839 E., 1996/1154 K., 03.04.1996; Danıştay 3. Daire 2000/4685 E., 2003/1082 K., 12.03.2003.

⁵ Ayşe GINALI, “Mükellefin Ölümü Halinde Mirasçılarının Sorumluluğu”, İstanbul SMMMO Mali Çözüm, Sayı:103 Ocak-Şubat 2011, s.235.

⁶ Bkz. Danıştay 9. Daire 1976/2976 E., 1978/657 K., 20.02.1978.

vergileri de aynı süre içinde alınacaktır. Ölüm nedeniyle mükellefiyetleri kalkanların ikmalen, re'sen veya idarece tarh olunan vergileri tahakkuk tarihinden başlayarak bir ay içinde ödenecektir. Ancak varisler Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun mucibince teminat gösterirse tahsil süreleri, Vergi Kanunu ile belli taksit zamanına kadar ve taksit zamanı geçmiş ise üç ay uzatılacaktır.

4. Ölüm Olayının Bildirilmesi

Vergi Usul Kanunu'nun 164. Maddesinde ölüm işi bırakma olarak kabul edilmiştir. Vergi Usul Kanununun 168. Maddesinde ise işi bırakma, olayın gerçekleştiği tarihten itibaren 1 (bir) ay içerisinde bildirim yükümlülüğüne tabi tutulmuştur. 16. Madde gereğince mirasçılar için bildirim süresi 3 (üç) ay uzayacağından mirasçıların ölüm olayını bildirme süresi ölümün gerçekleştiği tarihten itibaren 4 (dört) ay olacaktır. Mirasçılardan birisinin bildirimde bulunması yeterli olacaktır.

Ölüm olayının vergi idaresine bildirilmesi yükümlülüğü, diğer yükümlülükler gibi miras bırakandan mirasçılara geçmiş olan bir yükümlülük değil, kanunda doğrudan reddetsin veya etmesin bütün mirasçılara doğrudan yüklenmiş bir ödevdir.

Diğer taraftan kanun koyucu ölüm olayının bildirilmesi ödevini 150. Madde ile mirasçılardan başka kişilere de yüklenmiştir. Buna göre;

- Sulh yargıçları, icra, nüfus ve tapu memurları; Yabancı memleketlerdeki Türk konsolosları veya konsolosluk görevini yapanlar, Mahalle ve köy muhtarları ölümü bildirme ödevi altına alınırken,
- Banka, bankerler ve şirketler ile emanet kabul eden gerçek ve tüzel kişilere ise, ölümün yanında bu ölen kişilerin kendilerinden olan mevduat, şirket hissesi, emanet para ve eşya veya sair suretle alacağının nev'ini ve miktarını da bildirme ödevi yüklenmiştir. Ancak kanun koyucu ölenin borçlarını bildirim zorunluluğu kapsamına almamıştır.

Bu resmi makamlarla gerçek ve tüzel kişiler, her ay öğrendikleri ölüm olayları ile intikalleri ertesi ayın 15'inci günü akşamına kadar vergi dairesine yazı ile bildirmeye mecburdurlar.

5. Vergi Borcu Mirasından Kaçma/Kaçınma

Kişiler genel anlamda borçlardan kaçınmak için bir takım eylem ve işlemlerde bulunabilecektir. Ancak kanun koyucu genel anlamda kişilerin alacaklıları zarara uğratma kastı ile hareket etmelerini yasaklamış ve müeyyide olarak yapılan bu tasarrufların iptalini öngörmüştür.

Özel borçlarla ilgili olarak 2004 sayılı İcra ve İflas Kanununun 277-284. maddelerde gerek zarar verme kastı ile olsun, iyi niyetli olmakla beraber borcunu ifa etmek yerine ivazsız kazandırmalar yapılması değerinden fazla veya zamanından önce ödemeler yapılması gibi eylemler butlan hükmünde kabul edilmiştir. Bir borçlunun, mallarının haczinden veya iflâs etmeden önce, alacaklılarından mal kaçırmak için yapmış olduğu şüpheli tasarrufların iptal ettirilebilmesi için, alacaklılara bir dava açma hakkı tanınmıştır⁷. Paralel düzenleme kamu alacakları için 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanununun 24-31. maddelerinde düzenlenmiştir.

Mirasçılar, müteveffanın borçlarından müteselsilen ve şahsen, yani kendi mamelekleriyle mes'ul olurlar⁸. Vergi borcu, murisin diğer alacak hak ve borçları ile birlikte mirasçılara geçmektedir. Vergi borcu miras bırakanın hak ve alacaklarından fazla olabilir. Yani, diğer bir ifade ile tereke borca batık durumda olabilmektedir. Borca batıklık, kişinin malvarlığındaki aktif değerler toplamının, pasif değerler toplamını karşılayamaması durumudur⁹. Vergi incelemelerinin geç yapılması nedeniyle vergi borcu mirası red süresinden sonra da ortaya çıkabilmektedir. Bazen miras bırakanın ölümü anında kendi şahsi mal varlığından ödeme sorumluluğunda olmayan vergi borçları, daha sonra terekenin bir parçası haline de gelebilmektedir. Örneğin; şirketin kanuni temsilciliğini yapan miras bırakanın şirkete ait vergi borçlarının şirketin mal varlığından tahsil edilemeyeceğinin anlaşılmasından

⁷ Levent BÖRÜ, “İcra Ve İflâs Hukukunda Zarar Verme Kastından Dolayı İptal Davası”, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, Cilt:58, Sayı:3, 2009, s.483.

⁸ Şakir BERKİ, “Türk Medeni Kanununda Miras Hukukunun Esasları (III)”, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, Cilt:33, Sayı:1, 1976, s.126.

⁹ Bilge UMAR , “Aciz Hâli- Borca Batıklık Kavramlarının Farkı ve Bu Yönden Yeni M.K. Metninin Düştüğü Bir Yanlışlık (MK m. 605 f.II, 618)”, Yeditepe Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, Cilt:1, Sayı:1, 2004, s. 317.

sonra kendi mal varlığından ödeme sorumluluğu ölümden ve mirası red süresinden sonra ortaya çıkabilecektir.

Vergi borçları kişinin şahsi mal varlığından tahsil edilecektir. Ölüm, mirasçının malvarlığında ölüm anından itibaren menfi veya müsbet bir değişime neden olabilecektir. Mirasın mirasçıya geçtiği andan sonra bu malvarlığı üzerinde mirasçının yapacağı tasarruflar artık kendi malvarlığı üzerinde ki tasarrufları olacağından özel borçlar için İcra ve İflas Kanunu hükümlerine kamu borçları açısından ise, 6183 sayılı kanun hükümlerine tabi olacağı konusunda duraksama bulunmamaktadır. Bu çalışmada bizim tartışmaya açtığımız husus ise, mirası mirasçıya geçmeden önce gerek mirasçı, gerekse miras bırakan tarafından yine tereke mallarının, gerek özel gerekse kamu alacaklılarının alacaklarına geçmemesi amacıyla yapılacak olan tasarruflar üzerinde durulmaya çalışılacaktır.

Bu tasarruflar mirasın muvazaası, vasiyetname tanzimi, mirasın reddi, mirasa ıskat ve miras hakkından feragat şekillerinde ortaya çıkabilecektir. Bu çalışmada bu konular üzerine vergi borçları ile sınırlı olarak değerlendirme yapılacaktır.

Bu tasarruflar hem mirasçının vergi borçlarının tahsilini, hem de miras bırakanın vergi borçlarının tahsilini engelleyebilmektedir.

a. Mirasın Reddi

İsviçre hukukunda mirasın ölüm anında mirasçıya kanundan ötürü intikal edeceği hakkındaki prensip gereğince bir şahsın mirasçıları terekesini ölümünde taraflarından yapılacak her hangi bir harekete lüzum kalmadan iktisap ederler . Bununla beraber iradelerini nazarı itibara almadan kendilerine mirasçı sıfatım bahşeden kanunlara bu mecburiyetten mirası red suretiyle kurtulmak iktidarında mahfuz tutar. Şu halde mirasçılık sıfatının iktisabı, mirasın muhtemel olarak reddi taliki şartıyla vukuu bulur¹⁰.

Medeni Kanunu'nun 603. Maddesi gereğince miras bırakanın alacaklarının hakları, vasiyet alacaklıları ve mirasçının alacaklılarından önce

¹⁰ Jale GÜRAL (R. Coquoz'den çeviri), "Mirasın Reddinin, Mirasın İntikali Üzerine Olan Tesirleri (1)", Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, Cilt:8, Sayı:1, 1951, s.685.

gelmektedir. Murisin mal varlığını aşan vergi borcundan kaçınmak isteyen mirasçılar Türk Medeni Kanunu'nun 605 ve devamı maddeleri gereğince mirası reddederek vergi borçlarından ve mükellef sıfatı ile diğer ödevlerin yerine getirilmesinden kurtulabileceklerdir.

Mirası red süresi 3 (üç) ay olarak belirlenmiştir. Bu süre yasal mirasçılar bakımından miras bırakanının ölümünü öğrendikleri veya mirasçı olduklarını daha sonra öğrendiklerini ispat etmeleri kaydıyla mirasçı sıfatı kazandıklarını öğrendikleri tarihten başlayacakken, atanmış mirasçılar açısından bu süre miras bırakanın tasarrufunu kendilerine bildirildiği tarihten itibaren başlayacaktır.

Red nedeniyle daha önce mirasçı olmayanların mirasçı haline gelmesi halinde önceki mirasçılar tarafından mirasın reddedildiğini öğrendiği tarihten itibaren bu süre başlayacaktır. Mirasın reddi Sulh Mahkemesine sözlü veya yazılı beyanla yapılabilecektir. (TMK 609) Mirası reddeden kanuni ve mansup mirasçılar hakkında murisin vergi borcu nedeniyle takip yapılamayacaktır¹¹.

Mirasın reddi mirasçılık sıfatını kazanmak istemeyen kendisi için tehlikeli gören mirasçıya tanınmış bir haktır. Red sonucunda mirasın açıldığı andan itibaren mirasçılık sıfatı kaybedilir. Yasal mirasçılardan birisi mirası reddettiğinde payı, miras açıldığı zaman kendisi sağ değilmiş gibi diğer mirasçılara intikal eder. En yakın kanuni mirasçılardan maksat doğrudan doğruya mirasçılık sıfatını kazanan kişilerdir. Mirası reddeden kişilerin çocukları en yakın mirasçı sayılmazlar¹².

Bu süre içerisinde mirası reddetmeyen mirasçı kayıtsız şartsız mirası kazanmış olacaktır. (TMK 610) Mirası reddetmemiş mirasçılara artık muris mükellefin ödevleri geçecektir¹³.

Mirasın red süresi kaçırılması halinde mirasçılar 605/2. Maddesi gereğince açıkça mirası reddetmemiş olsa bile, ölüm tarihinde miras

¹¹ Bkz. Danıştay 4. Daire, 2004/1522 E., 2004/2048 K., 21.12.2004.

¹² Bkz. Yargıtay 2. Hukuk Dairesi, 2005/7014 E., 2005/12350 K., 12.09.2005.

¹³ Bkz. Danıştay 3. Daire, 1995/4839 E., 1996/1154 K., 03.04.1996.

bırakanın ödemedi aczi açıkça belli veya resmen tespit edilmiş ise, mirası hükmen reddetmiş sayılacaklardır.

Medeni Kanunda gerçek red süre ile kısıtlanmıştır. Bunun için mirasçılar tek taraflı irade açıklaması ya da dava yolu ile bu haklarını kullanacaklardır. Ancak hükmi reddin sonuç doğurması için herhangi bir irade açıklaması ya da dava yolu öngörülmemiştir. Dahası, reddin kendiliğinden olduğu kabul edilip mirasın açılma ile mirasçılara kendiliğinden geçeceği yolundaki kurala bir istisna getirilmiştir. Gerçekte de mirası hükmen reddetmiş sayılan kişi tereke alacakları aleyhine husumet yönelterek bu durumun tespitini isteyebileceği gibi, bunu def'i yoluyla da ileri sürebilecektir¹⁴. Mirası reddetme süresinin geçmiş olması durumunda miras borca batıksa bu bir davada mirasçılar borca batık olduğunu savunmalarına engel değildir. Mirasçılar yargılama sırasında mirası reddettiklerini bildirmeleri halinde mirasın borca batık olduğunu ileri sürdüklerini kabulü gerekir¹⁵.

Mirasın, hükmen reddinin tespiti davasında görev miras bırakanın borç miktarı dikkate alınarak belirlenecektir¹⁶. Terekenin borca batık olduğunun tespitine dair davada alacaklıların hısım gösterilmesi gerekir¹⁷. Terekenin borca batık olduğunu saptanması bakımından ölenin taşınmaz ve taşınır malları ve üçüncü şahıslardaki alacaklarını ve varsa bankadaki para ve tahvilatının araştırılıp miktar ve değerleri ile birlikte tüm tereke mevcudunun hesaplanması ve tereke mevcudundan yine ölenin tüm borçlarının çıkarılması gerekir¹⁸. Açılacak davada herhangi bir süre söz konusu değildir. Davanın her zaman açılabilir¹⁹.

İdari Yargılama Usul Kanunu'nda tespit davalarına yer verilmemiştir. Borca batıklığın tespitinin amme alacaklılarına karşı idari yargıda bu nedenle tespitini talep etme olanağı bulunmamaktadır. Tarhiyat aşamasında olan vergi borçları açısından düzenlenen ihbarnameye karşın açılan davada

¹⁴ Bkz. Yargıtay Hukuk Genel Kurulu, 2001/2-220 E., 2001/240 K., 14.03.2001.

¹⁵ Bkz. Yargıtay 4. Hukuk Dairesi, 2002/1607 E., 2002/5992 K., 20.05.2002.

¹⁶ Bkz. Yargıtay 2. Hukuk Dairesi, 2005/10358 E., 2005/11711 K., 20.07.2005.

¹⁷ Bkz. Yargıtay 2. Hukuk Dairesi, 2006/6311 E., 2006/14303 K., 19.10.2006.

¹⁸ Bkz. Yargıtay 10. Hukuk Dairesi, 1981/882 E., 1981/1559 K., 18.03.1981.

¹⁹ Bkz. Yargıtay 2. Hukuk Dairesi, 2005/17543 E., 2005/15369 K., 09.11.2005.

Yargıtay Hukuk Genel Kurulunun 2001/2-220 E. Sayılı içtihadı doğrultusunda mirasın borca batık olduğu dolayısıyla mirasın reddedilmiş sayıldığı mirasçılık sıfatının bu nedenle kazanılmış sayılamayacağı da Vergi Usul Kanununu 116 ve devamı maddeleri gereğince vergilendirme hatası yapıldığı ileri sürülebilir.

Diğer taraftan kesinleşmiş amme alacakları yönünden ise, düzenlenen ödeme emirlerine karşı yapılacak itirazlar 6183 sayılı kanunun 58. maddesine göre ancak böyle bir borcun bulunmadığı ödendiği veya zamanaşımına uğradığı yönünden olduğuna göre, mirasın hükmen reddedilmiş sayıldığı definin de vergi mahkemesinde böyle bir borcun olmadığı yönündeki itiraz kapsamında değerlendirilmesi gerekir.

Burada sorgulanması gereken önemli hususlardan birisi, ister açık red isterse hükmi red olsun mirasçılarının bu haklarını kullanmadan önce mirastan yararlanmış olmalarının bu hakkı düşürüp düşürmeyeceğidir. Yargıtay 2. Hukuk Dairesinin 2002/4454 E. 2002/5478 K. 18.04.2002 Sayılı kararında murise ait SSK tarafından gönderilen Haziran 1998 maaşını aldıklarını Mersin İcra Tetkik Hakimliğinin dosyasında mirasçı sıfatı ile dava açtıkları gerekçesi ile terekenin olağan yönetimi niteliğinde olmayan veya miras bırakanın işlerinin yürütülmesi için gerekli olan dışında işler yapan kişi olarak kabul ederek mirası reddedemeyeceğine karar vermiştir (TMK 610). Ancak yasal düzenleme süresi içinde yapılacak olan red beyanı ile sınırlı tutulduğundan borca batık olan tereke açısından hükmi red kararı verilebilmesine engel değildir.

Mirasın reddi halinde murisin alacaklılarının ancak mirası reddetmemiş diğer mirasçılardan bunlar da reddetmiş ise, tereke varlığından alabileceklerdir. Diğer taraftan mirası reddedenlerin ölümden önceki 5 (beş) yıl içerisinde miras bırakandan bir şey almış olmaları ve bunun miras paylaşılmasında geri vermekle yükümlü olmaları halinde bunların değeri ölçüsünde miras bırakanın alacaklılarına karşı sorumlu olacaklardır (TMK 618). İyi niyetli mirasçılar ancak geri verme zamanındaki zenginleşmeleri ölçüsünde sorumlu olacaktır.

Malvarlığı borcuna yetmeyen mirasçı, alacaklılarına zarar vermek amacıyla mirası reddederse; alacaklıları veya iflas idaresi tarafından mirasın

reddine ilişkin kararın iptali istenebilir²⁰. Mirasçının tereke borca batık olmadığı halde salt kendi alacaklılarına zarar verme amacıyla mirası reddettiklerinde alacaklıları veya iflas idaresi red tarihinden başlayarak 6 (altı) ay içinde reddin iptali hakkında dava açabileceklerdir. Dava kazanılırsa, miras resmen tasfiye edilir²¹. Reddin iptal edilmesi halinde mirasçuya bir pay düşmesi halinde öncelikle redde itiraz eden alacaklıların hakları daha sonra diğer alacaklıların hakları ödenir.

Vergi borçları yönünden farklı bir düzenleme olup olmadığı yönünde 6183 sayılı kanunun hükümlerine göz atmak gerekir.

6183 sayılı kanunun 27. Maddesinde amme alacağını ödememiş borçlulardan, müddetinde veya hapsen tazyikine rağmen mal beyanında bulunmayanlarla, malı bulunmadığını bildiren veyahut beyan ettiği malların borcuna kifayetsizliği anlaşılanların ödeme müddetinin başladığı tarihten geriye doğru iki yıl içinde veya ödeme müddetinin başlamasından sonra yaptıkları bağışlamalar ve ivazsız tasarruflar hükümsüz olduğu belli edilmiştir.

İptal davası açılabilmesi için gerekli koşulların varlığı halinde durumun alacaklı amme idarelerinin dava açmaya yetkili birimlerine bildirilmesi ve davanın açılması halinde söz konusu bent hükmüne göre ihtiyati haciz kararı alınması mümkündür. İhtiyati haciz kararı üzerine, iptal davasına konu mal üzerine ihtiyati haciz tatbik edilecek, söz konusu mal elden çıkarılmış ise elden çıkarmanın diğer malları üzerine ihtiyati haciz uygulanacaktır²².

Diğer taraftan 30. Maddede borçlunun amme alacağının bir kısmının veya tamamının tahsiline imkan bırakmamak maksadıyla tek taraflı muamelelerle borçlunun maksadını bilen veya bilmesi lazım gelen kimselerle yapılan bütün muameleler tarihleri ne olursa olsun hükümsüz olduğu ayrıca hüküm altına alınmıştır.

²⁰ Ömer Uğur GENÇCAN, Türk Medeni Kanunu Bilimsel Açıklama İçtihatlar İlgili Mevzuat, Yetkin Yayınları, 2. Baskı, Ankara 2007, s.3697.

²¹ BERKİ, agm, s.128.

²² Tahsilat Genel Tebliği Seri: A Sıra No: 1 II Bölüm, Alacakların Korunması, İhtiyati Haciz, 8.

Borca batık olmayan mirasın reddi ile diğer mirasçılar almaları gerekenden daha fazla bir mal varlığına sahip olmaktadır.O halde, burada mirası reddedenin diğer mirasçılar lehine ivazsız bir nakilden bahsetme olanağı bulunmakta mıdır?

TMK 611 gereğince mirası reddeden kişinin payı miras açıldığı zaman kendisi hak sahibi değilmiş gibi değerlendirilerek mirasta düşebilecek payı diğer hak sahiplerine geçer. O halde mirası reddeden kişiye herhangi bir hak red ile geçmediğinden, red nedeniyle almadığı pay diğer mirasçılar açısından ivazsız bir kazanım olarak kabul görmemesi gerekir. Bu durumda vergi borçları açısından da mirasın reddinin iptali için açılacak davalar TMK 617 gereğince red tarihinden itibaren 6 (altı) ay içerisinde açılması gerekecektir. Bu durumda 6183 sayılı kanunun 26. Maddesinde belirtilen 5 (beş) yıllık iptal davası açma süresi burada uygulanamayacaktır. Nitekim, Danıştay 13. Dairesinin 23.09.1981 tarih 1980/2104 E. 1981/2161 K. Sayılı kararında mirasın reddinin iptaline ilişkin davanın Medeni Kanun hükümlerine göre açılması gerektiğine hükmetmiştir.

b. Resmi Defter Tutma

Terekenin durumu hakkında resmi bilgi edinmek isteyen mirasçı resmi defter tutulmasını isteyebilir. Terekenin resmi defterinin tutulmasını isteyebilmek için mirasçının mirası reddetmeye hakkı olmalıdır. Defter tutma, mirasın reddine ilişkin usule uyulmak suretiyle sulh hukuk mahkemesinden istenir. İstek 1 ay içinde yapılmalıdır. Bu süre hak düşürücü süredir²³. Mirasçılardan birinin istemi diğerleri için de geçerli olacaktır (TMK 619). Defter tutulması ve inceleme süresi (TMK 619-625) sona erdiğinde mirasçılar 1 (bir) ay içinde mirasın reddi konusunda beyana çağrılır (TMK 626). Bu süre içerisinde mirasçılar mirası reddettiğini veya resmi tasfiye istediğini ya da deftere göre veya kayıtsız şartsız kabul ettiğini beyan edebilir. Süresi içerisinde herhangi bir beyanda bulunmayan mirasçı mirası tutulan deftere göre kabul etmiş sayılır (TMK 627). Resmi deftere göre kabul edilen miras, mirasçıya sadece kabul edilen borçlarla geçer. Miras, mirasın açıldığı tarihten başlayarak hüküm ifade edecektir. Mirasçı,

²³ Gençcan, a.g.e., s.3704.

deftere yazılı olan borçlardan hem tereke malları hem de kendi malvarlığı ile sorumlu olacaktır (TMK 628). Alacaklarını süresi içinde yazdırmayan alacaklılar mirasçıya ne şahsi malları yönünden, ne de terekeden geçen mallarına müracaat edemeyeceklerdir. Ancak bildirildiği halde deftere yazılmamış veya kusuru olmaksızın deftere yazdırılmayan alacaklar için mirasçı zenginleşmesi ölçüsünde mirastan sorumlu olacaktır. Teminat alacakları deftere geçirilmemiş olsa bile, teminattan alacaklarını alabileceklerdir (TMK 629). Ancak amme alacakları yönünden mirasçular deftere kaydedilmemiş olsa dahi (6183-7) amme alacağından mirastan kendisine düşen miktar ile sorumlu olacaklardır. Ancak bu sorumluluk kendi mal varlıklarına sirayet etmeyecektir.

c. Muris Muvazaası

Muvazaa BK. m. 18'de "akdin tefsiri/muvazaa" kenar başlığı altında ele alınmaktadır. Madde muvazaaya ilişkin herhangi bir tanım içermemektedir. Ancak madde akitlerin yorumunda tarafların gerçek ve ortak iradelerinin dikkate alınması gerekliliğini ortaya koyar. Dolayısıyla tarafların gerçek iradelerini gizleyerek gerçekleştirmiş oldukları muvazaalı işlemlerin de bu çerçevede değerlendirilmesi gerekir²⁴.

Muris muvazaası 01.04.1974 tarih ve 1974/1 E. 1974/2 K. Sayılı Yargıtay İçtihadı Birleştirme Genel Kurul Kararı ve yerleşmiş Yargıtay İçtihatları ile şekillenmiştir. Buna göre, muris muvazaası kendi mirasçısını miras hakkından yoksun kılmak amacıyla özünde bağış olan işlevi satış veya başka bir işlem olarak dış dünyaya yansıtılması olarak özetlenebilir. İçtihatlar gereğince bu tip tasarruflar Borçlar Kanununun 18. Maddesine dayanarak muvazaalı olduğu ve gizli bağış sözleşmesinin de şekil koşulundan yoksun bulunduğu ileri sürülerek saklı pay sahibi olsun, olmasın tüm mirasçular tarafından iptali istenebilecektir.

Miras bırakan ileride mirasçısı olması muhtemel kişinin vergi borçları nedeniyle miras hakkına el konulabileceği düşüncesi ile potansiyel mirasçısı

²⁴ Sevtap YÜCEL, "Vasiyet Alacaklısı Açısından Muris Muvazaası Nedeniyle Tapu İptal Davası Açma Sorunu (Yargıtay Hukuk Genel Kurulu'nun 21.11.2001 Tarihli 958/1035 Sayılı Kararının Değerlendirilmesi)", Erzincan Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, C. XII, S. 3-4 (2008) s.387.

ile birlikte hareket ederek diğer mirasçılarını veya üçüncü şahıs üzerine ileride miras olarak geçmesi muhtemel varlıklarını muvazaalı olarak devredebilecektir. Miras hakkı ölüm anında doğacağından ölüm gerçekleşmeden yapılan tasarruflar karşısında hem mirasçının hem de mirasçı alacaklarının bu işlem karşısında yapabileceği herhangi bir işlem bulunmamaktadır. Ölüm gerçekleştikten sonra muris muvazaası nedeniyle iptal davası açma hakkı mirasçılara tanınmış olduğundan mirasçıların alacaklılarının bu tasarrufu iptal ettirme olanakları bulunmamaktadır. Ancak, saklı pay sahibi mirasçıların alacakları ise bu tasarrufu Medeni Kanunun 565/4. maddesi çerçevesinde saklı pay kurallarını etkisiz kılmak amacıyla yapıldığı açık olan kazandırma olduğu iddiası ile tenkise konu edilmesini sağlama olanakları bulunmaktadır.

d. Vasiyet

Miras bırakan vasiyetname ile de muvazaalı olarak borçlu mirasçısının yerine mal varlığını başkalarına da bırakabilecektir. Esasında miras bırakan saklı payları dışında mirasçılara kalabilecek tüm malvarlığı üzerinde serbestçe tasarrufta bulunabilecektir (TMK 505). Saklı payı olmayan mirasçıların bu tasarruf karşısında tasarrufun geçerliliğini sakatlayacak bir durum olmadığı sürece itiraz etme hakları da olmayacaktır (TMK 557). Saklı paylar Medeni Kanunda altsoy için yasal miras payının yarısı, anne veya babadan her biri için yasal miras payının $\frac{1}{4}$ 'ü, sağ kalan eş için ise, altsoy ve ana baba zümresi ile mirasçı olması halinde yasal miras payının tamamı diğer hallerde yasal miras payının $\frac{3}{4}$ 'ü olarak belirlenmiştir (TMK 506).

Mirasçı olmayan hakiki veya hükmi şahıslar terekenin vasiyet suretiyle intikaline itiraz edemezler. Devlet terekeye mirasçı sıfatı ile el koyar ise de mahfuz hisseli mirasçılar meyanında olmadığından bütün terekenin vasiyet suretiyle intikaline itiraz edemez. Mahfuz hisseli mirasçısı bulunmayan her şahıs, ölüme bağlı tasarrufla bütün emvalinde tasarrufta serbesttir. Devletin

hakkı ancak mirasçısı olmayan terekenin intikalini sağlayan vasiyetname iptalini talep etmekten ibaret olabilir²⁵.

Vasiyetname ile saklı payı haleldar olan mirasçılar miras bırakanın tasarruf edebileceği kısmı aşan tasarrufların tenkisini talep edebilecektir (TMK 560). Kanun koyucu vasiyetname ile yapılacak tasarruf ile mirasçı alacaklılarının haklarını haleldar edememeleri için tenkis davası açmayan saklı pay sahibi yerine alacaklılara tenkis davası açma hakkı tanımıştır (TMK 562). Dava açma süresi mirasçıya tanınan süredir. Mirasçının alacaklıları açısından da dava süresi saklı payın mirasçı tarafından zedelendiğini öğrenildiği tarihten itibaren 1(bir) yıl ve herhalde vasiyetname veya mirasın açılması tarihinden itibaren 10 (on) yıl ile sınırlı olacaktır (TMK 571).

Vergi alacakları bakımından devlet vasiyetnameye müdahale edemeyecek olmasına karşın, eğer vergi borçlusu olan saklı paylı mirasçı, kendi hakları haleldar olduğu halde dava açmıyor ise devlet saklı paylı vergi borçlusu için vasiyetnamenin tenkisini isteyebilecektir.

e. Mirasçılıktan Çıkarma

Medeni Kanununun 510. Maddesinde mirasçının miras bırakanı veya yakınlarına karşı ağır bir suç işlemesi veya miras bırakan veya ailesine karşı aile hukukundan doğan yükümlülüklerini önemli ölçüde yerine getirmeyen mirasçının mirastan çıkartılabileceği düzenlenmiştir. Bu tür mirasçılıktan çıkarmanın amacı, miras bırakanı veya miras bırakanın yakınlarına karşı ağır bir suç isleyen veya aile hukukundan doğan yükümlülüklerini önemli ölçüde ihlal eden mirasçıyı mirasçılıktan uzaklaştırmak, yani onu cezalandırmak olduğundan, buna doktrinde “cezai çıkarma” adı verilmektedir²⁶. Saklı paylar hariç miras bırakan mal varlığı üzerinde serbestçe tasarrufta bulunabileceğinden mirastan çıkarma sadece saklı paylı mirasçılar açısından mümkündür²⁷.

²⁵ Şakir BERKİ, “Türk Hukukunda Vasiyet”, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, Cilt:8, Sayı:3, 1951, s.400-401.

²⁶ Köksal KOCAĞA, “Borç Ödemeden Aciz Sebebiyle Mirasçılıktan Çıkarma (MK m. 513)”, Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, Cilt: 7, Sayı: 1, 2005, s.84.

²⁷ Bkz. Yargıtay 2. Hukuk Dairesi, 2008/3734 E., 2009/13172 K., 02.07.2009.

TMK 512. Madde gereğince çıkarılma sebebinin açıkça belirtilmesi ve sebebin varlığının ispatı şart koşulmuştur. Ancak miras bırakana karşı sağlığında mirastan çıkarmanın iptali ile ilgili olarak dava açılmayacağından²⁸ çıkarma sebebinin varlığının ispatı mirastan yararlananlara ait olacaktır. Mirastan ıskat edilen kişi ölmüş gibi değerlendirilerek o yokmuş gibi payı varsa altsoyuna geçer (TMK 511). Mirasçılıktan çıkarılan mirasçının altsoyu yoksa Miras bırakanın, mirasçısını mirasçılıktan çıkarmakla birlikte, sağlar arası ve/veya ölüme bağlı tasarruflarıyla serbestçe tasarruf edebileceği kısmı aşmaması durumunda, mirasçılıktan çıkarılan mirasçı hesaba katılmayarak (miras bırakandan önce ölmüş gibi), tereke diğer mirasçılar arasında paylaşılır²⁹.

Kanun koyucu miras bırakanın hakkında borç ödemedi aciz belgesi bulunan alt soyunu saklı payının yarısı için mirasçılıktan çıkartabilecektir. Ancak bu yarıyı mirasçılıktan çıkartılanın doğmuş veya doğacak çocuklarına özgülemesi gerekecektir (TMK 513). Kanun koyucunun bu düzenleme ile borca batık olsa dahi mirasçı alacaklılarının haklarına kavuşabilmesi için saklı payın yarısını ıskatın dışında tutmuştur.

Diğer taraftan miras bırakan 510. maddedeki sebepler ile mirasçıyı tamamen mirasından yoksun bırakarak mirasçının alacaklılarının kendi mirasından alacaklarını almasını engellemek isteyebilecektir.

Mirastan ıskatın geçerli olabilmesi için buna ilişkin tasarrufta çıkarma sebebinin belirtilmiş olması gerekmektedir. Bu yönde geçerli bir sebebin varlığını ancak ıskat edilen mirasçının itirazı üzerine sorgulama imkanı ortaya çıkabilecektir(TMK 512). O halde acaba mirasçısı ile anlaşan miras bırakan gerçekte herhangi bir sebep yokken mirasçısını itiraz etmeyeceğini de bilerek mirasçılıktan çıkarma yapabilir mi?

Kanun koyucu bu durumu önlemek açısından mirasçılıktan çıkarma işlemine karşı dava açmayan mirasçı yerine mirasçının alacaklılarına aynı koşullarda tenkis davası açma hakkı tanınmıştır (TMK 562/2). Miras

²⁸ Bkz. Yargıtay 2. Hukuk Dairesi, 1978/3444 E., 1978/3580 K., 04.05.1978.

²⁹ Hasan PETEK, “Mirasçılık Sifatını Sona Erdiren Sebeplerin Mirasbırakanın Serbestçe Tasarruf Edebileceği Kısım Üzerindeki Etkisi”, Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, Cilt: 4, Sayı: 2, 2002, s.168.

bırakanın saklı pay haricinde tasarruf hürriyeti doğduğundan tenkis saklı pay ile sınırlı olacaktır.

f. Miras Hakkından Feragat

Miras bırakan bir mirasçısı ile karşılıksız veya bir karşılık sağlanarak mirastan feragat sözleşmesi yapabilecektir. Mirastan feragat sözleşmelerini değişik türlere ayırmak mümkündür. Bu anlamda en önemli ayırım bir karşılık (ivazlı) alınarak veya alınmadan (ivazsız) yapılan feragat sözleşmesi; diğer taraftan tam veya kısmi feragat ayrımı; bundan başka alt soya etki eden veya etmeyen feragat sözleşmesi; tek tarafın veya her iki tarafın miras haklarından feragati veya belirtilen bu türlerin karışımı niteliğinde olabilecek feragat çeşitlerini ilk etapta belirtmek mümkündür³⁰.

Feragat eden mirasçılık sıfatını kaybedecektir. Eğer feragat bir bedel karşılığında da yapılmış ise, aksi kararlaştırılmamışsa bu feragatten feragati yapanın altsoyu da etkilenecektir (TMK 528). Feragat ivazsız ise, feragat edenin altsoyunu etkilemeyeceği için, şayet feragat edenin altsoyu miras bırakanın saklı paylı mirasçısı ise, bunlar saklı paylarını talep edebileceklerdir³¹. Mirastan feragat halinde tereke alacaklılarına eğer alacaklarını terekeden veya diğer mirasçılardan alamıyor ise, feragat eden ölümden önceki 5 (beş) yıl içinde miras bırakandan aldığı değerler ölçüsünde sorumlu olacaktır (TMK 530). Medeni Kanunda miras hakkında feragat halinde feragat eden mirasçuların alacaklıları hakkında özel bir düzenleme yapılmamıştır. Bu durumda feragat eden mirasçı bu feragati alacaklılarını zarara uğratma kastı ile yapmış ve miras bırakanın bu durumu bilmesi halinde alacaklılar genel hükümlere göre mirastan feragat sözleşmesinin iptalini isteyebilecektir.

6183 sayılı kanunun 30. Maddesi gereğince amme alacağının bir kısmının veya tamamının tahsiline imkan bırakmamak maksadıyla borçlu borçlunun maksadını bilen veya bilmesi lazım gelen kimselerle yapılan

³⁰ Hakan ALBAŞ, "Mirastan Feragat Sözleşmesi ve Hükümlerine İlişkin Bazı Sorunlar", Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, Cilt – 9, Özel S., Yıl - 2007 (Prof.Dr. Ünal NARMANLIOĞLU'na Armağan), s.538.

³¹ Cem BAYGIN, "Tenkis Davalarında Mirasbırakanın Tasarruf Nisabının Hesaplanması", Erzincan Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, C. XII, S. 3-4 (2008), s.178.

bütün muameleler 5 (beş) yıl içerisinde (6183-26) açılacak iptal davası ile tarihleri ne olursa olsun hükümsüz sayılabilecektir.

6. Sonuç

Miras bırakanın vergi borcundan kurtulmak için mirasçılar mirası doğrudan reddedebilecekleri gibi tereke borca batık ise mirasın hükmen reddinin tespitini de isteyebileceklerdir. Bu hak saklı payı olsun olmasın tüm mirasçılar için geçerli olacaktır. Diğer taraftan mirasçının borçlu olması halinde mirasın cebri tahsilata konu olmaması için miras bırakan ölüme bağlı tasarrufta bulunabileceği gibi, miras bırakan ile mirasçı sağlar arası işlemlerle de bir takım tasarrufta bulunabilecekleridir. Alacaklıyı zarara uğratma bakımından saklı payları olmayanlar açısından tasarrufta bulunmak kolayken, saklı paylı mirasçılar açısından kısıtlamalar vardır. Saklı paylı mirasçıların gerek tek taraflı gerekse miras bırakanla birlikte hareket ederek yapacağı tasarruf tiplerinin hemen hemen hepsi kısmen dahi olsa iptale konu olabilecektir.

Mirasın reddi, mirastan çıkarma, vasiyetname, miras hakkından feragat, muris muvazaası şeklinde ortaya çıkan vergi borçlarından kaçma/kaçınma yolları mirasçıya hiçbir kusuru olmaksızın yüklenen vergi yükümlülüklerinden yasal olarak kurtulma olanağı verirken, bu yollar ayrıca vergi ödeme yükümlülüğünden kaçış amacı ile de kullanılabilir. Kanun koyucu özellikle saklı paylı mirasçılar bakımından kötü niyetli kullanımlar karşısında alacaklılara yasal başvuru hakkı tanımıştır. Alacaklılar bakımından ispatı zor olan kaçma girişimleri teorik bakımdan engellenebilir görülmekle birlikte ivazlı olarak miras hakkından feragat edilmesi halinde alacaklıların başvurabilecekleri bir hukuk yolu bulunmamaktadır.

VERGİ ANLAŞMALARINDA GERÇEK LEHDAR KAVRAMI

Ar. Gör. Ayhan Selçuk Özgenç*

I. Giriş

Hukuk düzeninde her hukuk kuralının suistimal edilmesi ihtimali vardır. Kökeni roma hukukuna dayanan “suistimale” pozitif hukukta, ait olduğu disiplin içerisinde hukuki veya cezai çeşitli sonuçlar bağlanmaktadır¹.

Vergi hukukunda, ekonomi serbestisi (wirtschaftsfreiheit), sözleşme serbestisi (Rechtsgestaltungsfreiheit) ve vergiye sadakat prensibinin (Steuertreu)² çakışmasından ortaya çıkan suistimalin bir görünümü de anlaşmalar hukuku açısından “vergi anlaşmalarının suistimali (improper use of tax treaties) olarak ortaya çıkmaktadır.

Anlaşma alışverişi (treaty shopping), transfer fiyatlandırması, üçgen uygulamalar, gelir niteliğinin değiştirilmesi gibi çeşitli biçimlerde gerçekleştirilebilen anlaşma suistimalinin, uluslararası ticaretin gelişimine olumsuz etkisi, ülkelerin ikili anlaşma yapma çabasını azaltması ve mali

* Marmara Üniversitesi Hukuk Fakültesi, Mali Hukuk Anabilim Dalı.

¹ a) Roma hukukunda kanuna karşı hile ve suistimal hakkında ayrıntılı bilgi için bkz. TOPÇUOĞLU, Hamide, Kanuna Karşı Hile (Kanundan Kaçınma Yolları), İzmit 1950, s. 27 vd.

b) Örneğin, 4721 sayılı Türk Medeni Kanunu md. 2 “Herkes, haklarını kullanırken ve borçlarını yerine getirirken dürüstlük kurallarına uymak zorundadır. Bir hakkın açıkça kötüye kullanılmasını hukuk düzeni korumaz”. (RG:8.12.2001, Sayı:24607). Benzer bir düzenleme için bkz. 6098 sayılı Türk Borçlar Kanunu m.175. (RG: 4 Şubat 2011, Sayı:27836).

² TOPÇUOĞLU, s.55.

eşitliğe aykırı olması gibi nedenlerle anlaşma taraflarının istemediği bir olgu olduğu konusunda şüphe bulunmamaktadır³.

Devletler, vergi anlaşmalarının suistimalini, iç hukuk hükümleri⁴ veya anlaşmaya koyulan çeşitli hükümlerle önlemeye gayret etmektedirler. İç hukuk temelli engelleme gayretleri en az anlaşma temelli uygulamalar kadar tartışmalı olmakla birlikte, bu tebliğin kapsamı dışında kalmaktadır.

Anlaşma temelli suistimal karşıtı hükümler ise OECD yaklaşımı altında, **aracı kuruluşun sahipliğini dikkate alan**; yararlanma sahipliği/gerçek lehdar (beneficial owner), şeffaflık yaklaşımı (the Look Through Approach), kanal yaklaşımı (the Channel Approach), **ikamet ülkesinde vergilendirmeyi dikkate alan**; mukim sıfatının sınırlandırılması (limitation on residence), kapsam dışı bırakma (the exclude approach), vergilendirme koşulu (the subject to tax), **iyi niyetli yapıları dikkate alan**; İyi niyet koşulu (bona fides clauses) ve faydanın sınırlanması koşulu (limitation of benefits) yöntemleri altında incelenmektedir⁵.

Bu tebliğin konusu açısından, üzerinde özellikle durulacak en yaygın anlaşma suistimali biçimlerinden biri olan “anlaşma alışverişi/anlaşma seçimi yoluyla anlaşmanın kötüye kullanılması“ (treaty shopping), “... bir kişinin normalde kapsamına girmediği bir anlaşmanın lehe olan hükümlerinden faydalanma amacıyla Akit Devletlerden birinde oluşturduğu yapay kuruluşlar aracılığıyla faaliyette bulunması“⁶şeklinde tanımlanır. Anlaşma alışverişi, uluslararası anlaşma ağından faydalanabilme amacıyla en lehe sonuç veren anlaşmanın seçimi çabasını ifade eder. Ayrıca, bu

³ Konuyu çeşitli suistimal biçimleri açısından inceleyen bir çalışma için bkz. WEEGHEL, Stef Van, The Improper Use of Tax Treaties with particular reference to the Netherlands and the Unites States, Series on International Taxation:19, Kluwer Law International, 1998.

⁴ Anlaşmanın suistimalini engelleme açısından iç hukuk hükümlerinin uygulanıp uygulanmayacağı sorunu Viyana Anlaşmalar Sözleşmesi, 26 ve 27. maddeleri ile vergi anlaşmasının aşılması (Treaty Override) ekseninde oldukça tartışmalıdır. Konu hakkında ayrıntılı değerlendirme ve İsviçre-Almanya, Birleşik Devletler uygulaması hakkında bkz. WEEGHEL, s. 191 vd.

⁵ Konu hakkında ayrıntılı bilgi için bkz. PANAYI, Christiana HJI, Double Taxation, Tax Treaties, Treaty Shopping and the European Community, Eucotax Series on European Taxation, Volume:15, Kluwer International BV, The Netherlands, 2007, s. 33 vd.

⁶ YALTI SOYDAN, Billur, Uluslararası Vergi Anlaşmaları, İstanbul 1995, s.307.

açından vergi egemenlikleri arasında *en lehe sonuç veren* devleti dikkate alır ve bilinçli bir seçime dayanır⁷.

Yukarıda bahsedildiği üzere, anlaşma alışverişinin önlenmesinde, anlaşma temelli yaklaşımlardan biri olan ‘gerçek lehdar’ (beneficial owner) koşulu, aracı kuruluşun (intermediary) sahipliğini dikkate alan yöntemde, test aracı olarak kullanılacak koşullardan birisidir. Konuyu düzenleyen OM ve UN Modelinde, temettü, faizler ve gayri maddi hak bedellerinde, anlaşmadan yararlanılabilmesi, ödemenin gelirden gerçekten faydalanan kişiye yapılması koşuluna bağlanmıştır. Aksi halde, normalde asıl olarak ikamet ülkesine bırakılmış olan vergilendirme yetkisi her iki anlaşmacı devlet tarafından da kullanılabilecektir (OM, 2010, m.10-11-12/UN, m.10-11-12). Bununla birlikte, “gerçek lehdar” model anlaşma metinlerinde tanımlanmayan terimlerden birisi olup kavramın anlamının belirlenmesi açısından uluslararası literatürde bir dizi tartışma mevcuttur. Bu tebliğde söz konusu kavramın anlamı ve anlamın belirlenmesinde kullanılan yöntemler ele alınacaktır.

II. Kavram

“Gerçek lehdar” kavramı, kişinin anlaşmadan yararlanmaya yetkili olup olmadığı ve iki devlet arasında imzalanan anlaşmanın temettü, faiz ve gayri maddi hak hükümlerinden yararlanıp yararlanamayacağını belirlemede önemli bir role sahiptir. Diğer söyleyişle, kavram, gayri maddi hak, kar payı ve faiz ödemelerinde düşük oranlı vergi kesintisi ile alıcının anlaşma faydasının sınırlarını belirlemektedir. Vergi anlaşmalarında kullanılan ancak anlaşma metinlerinde tanımlanmayan bu terimin pek çok ülke vergi hukuku mevzuatında özel bir anlamı olmaması nedeniyle, vergi anlaşması temelli bir kavram olarak iç hukukta mahkemelerce nasıl yorumlanacağı literatürde ve uygulamada oldukça tartışma konusu olmuştur⁸.

⁷ ROSENBLOOM, H.D., “Tax Treaty Abuse: Policy, and Issues”, in Law and Policy in International Business, No:15, 1983, s.763. Ayrıca diğer tanımlar için bkz. WEEGHEL, s.119.

⁸ a) LÍ, Jinyan, “Beneficial Ownership in Tax Treaties: Judicial Interpretation and the Case for Clarity”, Bound in: Taxpolymath: a life in international taxation : essays in honour of John F. Avery Jones. Amsterdam , IBFD, 2010, s. 187-210.

Birleşik Krallık Temyiz Mahkemesi'nin (the UK Court of Appeal) Indofood kararına kadar gerçek lehdar teriminin yorumuna ilişkin içtihat sayısı oldukça az olup, bu kararı terimin yorumuna ilişkin Bank of Scotland, Real Madrid, ve Prevost'unda içinde olduğu diğer içtihatlar dizisi izlemiştir. Uluslararası vergi topluluğunun/camiasının oldukça ilgisini çeken bu içtihatlar, kavramla ilgili olarak, iç hukuk anlamının salt anlaşma terimi özelliği gösteren gerçek lehdarın yorumunda ne ölçüde dikkate alınacağı, terime otonom bir anlam verilip verilmeyeceği, olgusal veya ekonomik özün gelirin şekli sahibinin gerçek lehdar olup olmadığının tespitinde dikkate alınıp alınmayacağı ve eğer alınır ise nasıl dikkate alınacağı, OECD Model Anlaşma Şerhinin *bu yorum faaliyetiyle* ne kadar ilintili olduğu sorularına dikkat çekmiştir.⁹

Ayrıca, uluslararası organizasyonların (OECD, UN) son içtihatlarla da yakından ilgili olan çalışmaları, terimin anlamının açıklığa kavuşturulması açısından, gerçek lehdarın dar veya geniş anlamda anlaşma suistimalini önleyici bir koşul olup olupmadığı, terime ekonomik veya hukuki bir anlam verilip verilmeyeceği, bir gelir atfı kuralı olup olmadığı, ikili vergi anlaşmalarının diğer maddelerine taşınıp taşınmaması yahut her iki modelden de silinip silinmemesi (OM, UN) gereği, gelir elde eden kimsenin gerçek lehdar olmadığının tespiti halinde kaynakta kesinti yapan vergi sorumlusunun (withholding agent) sorumluluğunun ne olduğu veya olması gerektiği sorularını da gündeme getirmektedir¹⁰.

b) DU TOİT, Charl P., Beneficial Ownership of Royalties in Bilateral Tax Treaties, Amsterdam 1999; BROE, Luc De, International Tax Planning and Prevention of Abuse: A study under Domestic Tax Law, Tax Treaties and EC Law In Relation to Conduit and Base Companies, IBFD: Amsterdam, 2007, s. 654 vd.; WHEELER, Joanna, "The Attribution of Income to a Person for Tax Treaty Purposes", IBFD Bulletin, Kasım 2005, s.477 vd.; JIMENEZ, Adolfo Martin, "Beneficial Ownership; Current Trends", World Tax Journal, Ocak 2010, s. 35 vd.

⁹ Lİ, s.188.

¹⁰ JIMENEZ, s. 36.

III. Kavramın Tarihsel Köklerine Bakış

a. Anglo-Sakson Hukuku

Kavramı yorumlayabilmek için öncelikle temelini sorgulamak gerekmektedir. Kıta Avrupası hukuk sistemine yabancı bir kavram olan “Gerçek Lehdarlık“ temel olarak anglos-sakson hukuk kültürüne ait bir kavramdır.

Kavramla ilgili olarak, öncelikle anglo-sakson hukuk kültürüne bakılmasının gerekçesi iki nedene dayandırabilir. İlk olarak, kavram, İngiliz vergi hukukunda elliden fazla *hükümde* ve mahkeme içtihatlarında sıkça kullanılmıştır. Diğer bir neden ise, kavram 77, OM’ne taşınmadan önce bazı Birleşik Krallık anlaşmalarında kullanılmış olup İngiltere, kavramı OM’ne taşıyan OECD Çalışma Grubu içerisinde *söz konusu tarih itibariyle* bir üyeyle temsil edilmiştir. Bu nedenle, çalışma komitesinin İngiliz hukukundan etkilenmiş olma ihtimali güçlü bir olasılık olarak görülmektedir¹¹.

İngiliz hukukunda mülkiyet, hukuki hak sahibi ve yararlanan hak sahibi arasında bölünebilmekte ve hukuken hak sahibi ve yararlanan hak sahibi birbirinden farklı kişiler olabilmektedir¹².

Kavramın temelini, bizim de dahil olduğumuz kıta avrupası hukuk sisteminde tam karşılamamakla birlikte kısaca, bir mülkiyet hakkını başkası adına kullanmayı ifade eden “Trust“ oluşturmaktadır. İngiliz örf ve adet hukukunda kurumsallaşarak gelişen ve ABD’de geniş uygulama alanı bulan kavram, kıta avrupası hukuk sistemine yabancı olup başta Alman Hukuku olmak üzere sisteme dahil diğer ülkelerde “inanç sözleşmesi“, “dolaylı temsil“ veya “yönetim vekaleti” kavramlarıyla karşılanmaya çalışılmakta ancak bu kavramların hiç birisi özü itibariyle trust’ı karşılamadığı gibi “Trust”ı İngilizce dışında ifade eden ortak bir terim üzerinde de

¹¹ DU TOİT, s. 99.

¹² DU TOİT, s.115.

uzlaşmamıştır. Türk hukuku bakımından da aynı durum söz konusu olup trust kurumunun Türkçe bir karşılığı bulunmamaktadır¹³.

Tartışma konusu kurum kökenini Ortaçağ'dan almaktadır. 13.yüzyılda bazı toprak sahiplerinin feodal yükümlerden ve toprak vergilerinden kurtulmak için geliştirdiği yöntemde toprak sahibi, toprağını feoffee denilen bir başka feodale devretmekte ancak aralarındaki anlaşma gereği kullanmaya devam edeceği bu toprağın bir süre sonra veya ölümünden sonra bir "yararlanana" (lehdara-beneficiary) devredileceği kararlaştırılmaktadır¹⁴.

Dönem hukuku açısından, yazılı yapıma imkanı olmasına rağmen yazılı yapılmadan güven esasına dayalı olarak yapıldığı için özel kullanıma katlanma - sonradan başkasına devretme yükümleri yaptırımı bağlanmamıştır. Özü itibarıyla, mülkiyet hakkının bazı yetkilerinin belirli şekilde davranılması koşuluyla başkasına bırakılması söz konusudur. Kıta Avrupası ve Roma Hukuku geleneklerine aykırı olan sistemde, mülkiyet bölünmekte ve mülkiyet hakkından yararlanan ve mülkiyete ilişkin yetkileri kullanan kişi ayrılmaktadır¹⁵.

b. OECD Model Anlaşması

Kavram, açık bir tanım yapılmaksızın ve şerhe sınırlı referansla ilk defa 1977 OECD modelinde yer almıştır. Bununla birlikte, 77 Modeli kavramın kullanıldığı ilk yer olmayıp öncesinde, veraset vergisine ilişkin bazı anlaşmalarda kullanılmıştır.¹⁶

Kavramın, 1977 Modeline yerleştirilme amacı, anlaşma suiistimalini engellemektir. Bu amaç, tasarımı hazırlayanların özel bir amaçtan hareketle

¹³ ÖZ, Turgut, "Parçalanmış Mülkiyet:Trust", Prof.Dr. Rona Serozan'a Armağan, İstanbul, s.1426.

¹⁴ ÖZ, s.1427.

¹⁵ ÖZ, s.1427, para.2.

¹⁶ a) OLIVER/ LIBIN/ WEEGHEL/TOIT,"Beneficial Ownership", IBFD Bulletin, Temmuz 2000, s.310.

b) (1945, İngiltere-ABD Anlaşması). Ayrıca, (1966, İngiltere- ABD Anlaşması Ek Protokolü gibi bazı gelir vergisi anlaşmalarında da kullanıldı. Diğer örnekler; (1968, İngiltere-Hollanda), (1969 Avustralya-Japonya), (1975, İngiltere-İspanya), (1968, İrlanda-Fransa) ve İngiltere-Antiller 1947 anlaşmasına ilişkin 1968 uzatma protokolü şeklinde sıralanabilir. OLIVER/ LIBIN/ WEEGHEL/TOIT, s.311.

iç hukuka üstün gelecek anlaşma merkezli ve temelini suiistimalden alan bir kavram kullandıkları konusunda aydınlatıcıdır¹⁷.

OECD, 1986 yılında yayınlanan Kanal Şirket Raporu'nda (Conduit Report)¹⁸, hissedarları lehine vekil (nominee) veya acenta (agent) benzeri bir yapılanmada sınırlı bir yetkiyle sadece emanetçi gibi (mere fiduciary) hareket eden yapıları kanal şirket olarak tanımlamıştır. Rapor, anlaşmalarda değişiklik önererek değişiklik yapılmadığı sürece ahde vefa ilkesi gereği uygunsuz kullanım durumlarında dahi anlaşma faydasından yararlanmanın engellenemeyeceğinin altını çizmiştir.

OECD Şerhinde 2003 yılında yapılan değişiklikte, gerçek lehdar kavramının dar ve teknik manada değil, aksine çifte vergilemeden kaçınma ve kaçakçılığı önleme anlaşmalarının içeriği, amacı ve kapsamının ışığı altında anlaşılması gerektiği ifade edilmiştir (12. madde). Dikkat edilmelidir ki, OECD şerhinde yapılan 2003 değişiklikleri vergi anlaşmaları ve iç hukuktaki kaçınma karşıtı hükümler arasındaki ilişkiyi temelden etkilemiştir. 1963'teki taslak metinden 2003 yılına kadar, OECD Şerhleri, anlaşmaların, bilgi değişimini düzenleyen 26. madde aracılığıyla, vergiden kaçınma ve kaçakçılığa yardım etmemesi gerektiği yaklaşımını benimserken yapılan değişikliklerle (1.madde 7.paragraf) şerh, daha önce belirtilen amaçlarla birlikte, vergi anlaşmalarının iç hukuktaki kaçınma karşıtı hükümlerin (against tax avoidance) (*yargısal veya pozitif hukuk anlamında*) uygulamasını sınırlamadığı kabul edilmiştir¹⁹.

Söz konusu değişiklik, gerçek lehdarın anlamını da kaçınma karşıtı hükümler ekseninde genişletmiştir. Bu haliyle, sadece agent veya nominee olarak hareket edenler değil, kanal benzeri hareket eden kimseler de gerçek lehdar olarak nitelenmeyecektir. Buna göre, kısa süreli sahiplikler, paralel kredinin alınmasından kısa bir süre sonra havale edilmesi, küçük aracılık

¹⁷ WALSER, Joni L., The OECD Model Convention-1998 and Beyond the Concept of the Beneficial Ownership in Tax Treaties, Proceedings of a Seminar held in London, in 1998 during the 52.Congress of the IFA, Vol.23a, Kluwer Law, The Netherlands, 2000, s. 16.

¹⁸ OECD, "Double Tax Conventions and the Use of Conduit Companies", Issues in International Taxation No:1 International Tax Avoidance and Evasion (Paris 1987).

¹⁹ ROHATGI, Roy, Basic International Taxation, Volume II:Practise, Taxman:India, 2007, s. 170-171.

faaliyetleri ve operasyonel temel taşımayan işlemler de bu ekseninde değerlendirilecektir²⁰.

IV. Kavramın Yorum Yöntemine Bakış

1998 yılında Londra’da yapılan IFA Kongresinde Profesör Vogel, uluslararası alanda tartışmalı iki konuya işaret etmiştir. İlk olarak, gerçek lehdar terimi, model anlaşmaların 3/2 maddesi anlamında bir terim midir-ki bu yolla sözleşmecî devletin terime yüklediği iç hukuk anlamına gidilmektedir- veya model anlaşmanın (OM), 10-11 ve 12. maddelerinin içeriği, terimin uluslararası vergi dili olarak otonom yorumlanmasını gerektir mi? İkinci olarak, eğer sözleşmecî devletin iç hukukunda gerçek lehdarın bir anlamı hakkında bir düzenleme yok ise terim nasıl yorumlanmalı ve gerçek lehdar kim olmalıdır²¹?

Gerçek lehdarın tanımını yapabilmek için öncelikle eğer var ise anlaşma tanımlarına ardından varsa iç hukuka ve son olarak olası uluslararası anlamı için OECD şerhine bakmanın gerekli olduğu belirtilmektedir²². Fakat bu önerinin yerindeliliği de tartışmalıdır. Bu bölümde yöntem sorunu ele alınacaktır.

a. İç hukuk Anlamına Göre Yorum: OM, 3 (2)

Vergi anlaşmalarında kullanılan terimlerin, anlaşmanın kendisinde tanımlanması durumunda, anlaşma tarafları terimi anlaşmadaki anlamına uygun yorumlamak durumundadırlar. Bununla birlikte, gerçek lehdar anlaşmalarda çoğunlukla tanımlanmayan bir kavramdır. Böylesi haller için vergi anlaşmasında yer alan 3(2) özel bir yorum kuralı olarak devreye girecektir. Diğer bir deyişle, herhangi bir terimin anlaşmada tanımlanmaması veya anlamının bizzat anlamacı devletlerin iç hukukuna bırakılması

²⁰ ROHATGI, s.172.

²¹ VOGEL, Klaus, 52.Congress of the IFA, s. 15.

²² BERNSTEIN, Jack, “Beneficial Ownership: An International Perspective”, Tax Notes International, Mart , 2007, s.1212.

mümkündür. İç hukuku yetkili kılan bu anlaşma hükmü, ”gönderme hükmü” olarak adlandırılmaktadır²³.

Burada dikkat edilmesi gereken husus, gönderme hükmünün anlaşmadan doğan bütün yorum sorunları için iç hukuku yetkili kılan genel bir gönderme hükmü olarak değerlendirilmemesi gereğidir. Hüküm, anlaşmada mevcut bütün boşlukları dolduran ve iç hukuk hükümlerinin uygulamasına yönelik bir araç olarak kullanılamaz.²⁴

OM, 3/2 maddesi şöyledir; “Bir akit devletin anlaşmayı uygulaması bakımından, anlaşmanın içeriği aksini öngörmedikçe, tanımlanmamış her terim, o Devletin anlaşmaya konu olan vergilerle ilgili yasalarında öngörülen anlamı taşır”²⁵. (OM, 2010, 3/2-UNM, 3/2). Bu noktada belirtmek gerekir ki, model anlaşmaların 3/2. maddesi, literatürde çok tartışmalı alanlardan biri olup kapsamı ve sınırı itibariyle bu çalışmanın konusunu aşan tartışmalara girilmeyecektir²⁶.

Uluslararası vergi terimlerinin, anlaşma içeriğinde yorumlanması ve iç hukuka gidilmemesi konusunda literatürde yoğun bir görüş birliği söz konusudur. **Edwardes-Ker’e** göre, vergi anlaşmalarında kullanılan uluslararası vergi terimleri kendilerine otonom bir anlam verilerek, anlaşma içeriği özelinde yorumlanmalıdır. Çünkü, anlaşmalarda geçen terimlerin pek çok ülkede eş anlamlı olduğunu söylemek mümkün değildir²⁷.

²³ YALTI SOYDAN, s. 94.

²⁴ YALTI SOYDAN, s.94. Konuyu iç hukuk çatışması açısından irdeleyen bir çalışma için bkz. JONES, Avery, “The interaction between tax treaty provisions and domestic law”, Tax Treaties and Domestic Law, EC and International Tax Law Series Volume 2, Guglielmo Maisto/Series Editor, IBFD, The Netherlands, 2006, s.123-158. Ayrıca konu hakkında WALSER ve AULT’un görüşleri için bkz. 52.Congress of the IFA, s. 21.

²⁵ YALTI SOYDAN, s. 94.

²⁶ Gönderme yapılan iç hukuk kurallarının neler olduğu, göndermenin iç hukukun tamamına mı yoksa bir kısmına mı yapıldığı, hangi tarihteki iç hukuk kurallarının dikkate alınacağı, hangi devletin iç hukukunun hareket noktası olacağı ve “anlaşma içeriği aksini gerektirmedikçe” ibaresinden ne anlaşılması gerektiği hususlarında bkz. JONES, Avery, “Article 3(2) of the OECD Model Convention and the Commentary to It: Treaty Interpretation”, European Taxation, Ağustos 1993, s.252-257; ENGELN, Frank, Interpretation of Tax Treaties under International Law, IBFD Doctoral Series: Vol. 7, 2004, s.478.

²⁷ DU TOIT, s. 173, dpn:373.

Vogel'e göre, terimin iç hukuk referansı ile yorumlanmaması gereğinin en önemli nedeni, anlaşmayı uygulayan devletlerin hiç birinin ulusal vergi sisteminde gerçek lehdarın açık bir tanımı olmamasıdır. Bu yüzden, terim anlaşma içeriğine atıfla yorumlanmalıdır²⁸.

Bununla birlikte, bir görüşe göre, en azından bazı common law ülkelerde anlaşmanın İngilizce versiyonu açısından terimin bir anlamı vardır ve bu ülkeler 3 (2) hükmünden yararlanabilirler²⁹.

Prokisch'e göre, uluslararası vergi dili var olduğu sürece, 3(2) maddesinin bir anlamı kalmamaktadır. Çünkü, 3(2) açık olmayan ve şüpheli hallerde uygulanacak bir yorum kuralıdır. Tanımlanmamış bir terimle karşılaşıldığı hallerde, terimle ilgili olarak uluslararası ortak bir anlayışa ulaşmak mümkündür. Bu durumda, ortak bir anlayışa ulaşmak, bahsi geçen yorum kuralından *daha önemli hale gelmektedir*³⁰.

Başka bir görüşe göre, gerçek lehdar bir anlaşma terimidir ve 3(2) yollamasıyla iç hukuk hükümlerine göre yorumlanması anlaşmanın uygulanmasını tehlikeye düşürebileceği gibi anlaşmanın aşılmasına da (treaty override) yol açabilecektir³¹.

Bununla birlikte, iç hukuk hükümlerinin gerçek lehdar tespitinde uygulanabileceğini savunan görüşlerde olup özellikle 1996 ABD Modeli Teknik açıklamalarında görüş açıkça ifade edilmiştir. Yine, 3(2) yollamasıyla kaynak devletin iç hukuk tanımlamasının gerçek lehdarın tespitinde uygulanabileceği de bu eksende savunulmuştur³².

Katıldığımız görüşe, “gerçek lehdar” bir anlaşma terimi olup yapısı gereği otonom yorumlanmak zorundadır. Aksi yaklaşım bir yandan 3(2) nin kendi içinde taşıdığı diğer sorunlara bir yenisi eklemekten öteye gidemeyeceği gibi anlaşma uygulamasının sürdürülebilirliği ve anlaşma aşımı sorunlarının da beraberinde getirecektir.

²⁸ DU TOİT, s.173, dñn:374.

²⁹ DU TOİT, s. 173, para. 4.

³⁰ DU TOİT, s. 174, dñn:376.

³¹ DUTOİT, s. 174, dñn:377.

³² DU TOİT, s. 175.

b. Uluslararası Anlama Göre Yorum

Uluslararası anlama ulaşma konusunda kaynaklar sınırlı olmakla birlikte, (ki bu konudaki kaynaklar sadece OECD dokümanlarıdır) terimin iç hukuklardaki anlamı konusunda özellikle common law ülkelerde daha çok kaynağa ulaşmak mümkündür. Mevcut bilgiler üzerinden, taşıdığı belirsizlikler ve uyumsuzluklar nedeniyle gerçek lehdarın uluslararası anlamına ulaşmak *bu haliyle* zor görünmektedir. Üzerinde anlaşılan tek husus, “formal agent ve “nominiee”nin gerçek lehdar olmadığıdır ancak kimin “nominiee” ya da “agent” olduğu konusunda bir uyuşmadanda bahsetmek mümkün değildir. Bu farklılaşma sadece *iki farklı* devlet arasında olmayıp, aynı devlet içinde de farklılaşmalar görülmektedir(Örneğin, USA gibi). Genel olarak, farklılaşmanın hukuki (Belçika, Fransa, Rusya gibi) veya ekonomik yaklaşımı (USA, İngiltere, Hindistan gibi) benimseyen ülkeler arasında olduğunu söyleyebiliriz. Bu konuda, en çok yapılan eleştiri, şerhte, Viyana Konvansiyonu’nda olduğu gibi anlaşma yorumunu düzenleyen adımların olmamasıdır³³.

Viyana Konvansiyonu’na göre, “*bir anlaşma, anlaşmanın içeriği ile bağlantılı olarak ve konu ve amacının ışığı altında terimlerin olağan anlamlarına uygun biçimde, ve iyi niyetle yorumlanmalıdır*”. Konvansiyon, yorumda başlangıç noktasını kelimenin anlamı olarak belirtmiştir.

Bu bakımdan, “gerçek lehdar”ın common law ülkelerden çıkartılan veya geliştirilen anlamının 31(1) anlamında kelimenin olağan anlamı sayılıp sayılmayacağı tartışılmıştır³⁴. Ayrıca, OECD şerhlerinin ve örneğin Kanal Şirket Raporu’nun da yorum kuralları açısından ne ölçüde dikkate alınacağı tartışmalı diğer bir durumdur. Yardımcı yorum kaynağı olarak nitelenen bu kaynaklardan elde edilen anlamın 31(1)’den hareketle “olağan anlam” olduğu sonucuna ulaşılabilir³⁵. Eğer bu konuda bir uzlaşma sağlanamaz ise OECD dokümanlarından elde edilen anlamın 31(4) kapsamında değerlendirilmesi de mümkündür. 31 (4)’e göre, anlaşmada tanımlanmayan

³³ OLIVER/ LIBIN/ WEEGHEL/TOIT, s.312.

³⁴ OLIVER/ LIBIN/ WEEGHEL/TOIT, s.317.

³⁵ OLIVER/ LIBIN/ WEEGHEL/TOIT, s.318; YALTI, s.88.

ve fakat iç hukuka göndermede yapılmayan terimlerin yorumu için uluslararası hukuk kurallarına başvurulur.

Uluslararası literatürde, gerçek lehdarın olası üç anlamı olduğu tartışılmıştır. Bunlar; kavram common law ülkelerdeki iç hukuk anlamını taşır, agent veya nominee'yi dışarıda bırakan bir anlamı taşır, kaynak veya ikamet devletinde kendisine gelir atfedilebilen kişi anlamını taşır şeklindedir.

Common law ülkelerdeki anlamı taşıdığı görüşünün argümanları kısaca şöyledir; OECD Modelinde bir tanım verilmemiş ve hiçbir devlet yorum veya çekince beyanında bulunmamıştır. Bu nedenle, kökeni itibariyle common law olan bu kavramın aksi şekilde anlaşılması için bir neden bulunmamaktadır³⁶. Diğer bir argüman, tanımlanmayan bir terimin varlığı durumunda Viyana Konvansiyonu yorum basamakları uygulanır. İlk önce kelime karşılığına bakılır ve sonra anlaşmanın içerik-amaç ve konusu ekseninde yorum faaliyeti yapılır şeklindedir³⁷.

Agent veya nominee'yi dışarıda bırakan anlam; 1986 Kanal Şirket Raporu'ndan hareket eder. Rapora göre, agent veya nominee yahut onlar gibi davranan kişiler gerçek lehdar olarak nitelenemeyecektir. Rapor, kanal şirketleri sahip oldukları yetkinin oldukça sınırlı olması durumunda agent veya nominee ile eş görmüştür. Bununla birlikte, raporda her kanal şirketin otomatik olarak gerçek lehdar olamayacağı gibi bir sonuçta kabul edilmemiştir³⁸.

Kendisine gelir atfedilebilen kişi anlamı; WEEGHEL tarafından önerilen bu görüş, neyi aradığımız sorusundan hareket eder. Ödemenin gerçek lehdarı açısından asıl soru gelir elde eden kimsenin ikamet devletinde söz konusu ödeme açısından herhangi bir vergi sorumluluğu taşıyıp taşımadığıdır. Bu sorumluluk, genel anlamda bir vergi sorumluluğuna değil ödemenin vergiye tabi olup olmadığına yöneliktir³⁹.

³⁶ OLIVER bu görüşe katılmamakta ve olası kanıt olarak madde 3 ile ilgili olarak koyduğu çekinceyi ileri sürmektedir. Bkz. OLIVER/ LIBIN/ WEEGHEL/TOIT, s.318, dpn:22.

³⁷ OLIVER/ LIBIN/ WEEGHEL/TOIT, s. 318. Bu görüşün diğer argümanları ve eleştirisi için bkz. s.319 vd.

³⁸ OLIVER/ LIBIN/ WEEGHEL/TOIT, s. 319. Bu görüşün diğer argümanları ve eleştirisi için bkz. s.320 vd.

³⁹ WEEGHEL, s.89-90; OLIVER/ LIBIN/ WEEGHEL/TOIT, s.322.

Anlaşmaların çoğu gerçek lehdar tanımı içermemekle birlikte, örneğin Almanya- ABD anlaşması ve Almanya-İtalya vergi anlaşmalarında tanıma rastlamak mümkündür. Almanya-ABD anlaşmasına göre gerçek lehdar, kaynak devlet hukukuna göre kendisine gelir atfedilebilen kişidir. Yine, ABD Modelinin (2006) teknik açıklamasında, model anlaşma gerçek lehdarı, kaynak devlet hukukuna göre kendisine gelir atfedilebilen kişi olarak tanımlar. Bununla birlikte, ABD gerçek lehdarın uluslararası mali anlamını reddetmiştir⁴⁰.

V. Kavramın Yorum Uygulamalarına Bakış

a. Hollanda: The Royal Dutch Oil Kararı

Hollanda Yüksek Mahkemesi'nin "The Royal Dutch Oil" kararı, gerçek lehdar kavramının uluslararası anlamına göndermede bulunan ilk karardır.

Uyuşmazlık konusu olayın olguları şöyledir: İngiltere mukimi olan banker, "Royal Dutch Oil" hisselerinin temettü kuponlarını satın almış ancak temettülere ilişkin hisse senetlerinin sahibi veya zilyedi olmamıştır. Hisselerin sahibi Luxembourg mukimi olup Hollanda-Lüksemburg anlaşmasından yararlanma hakkı bulunmamaktadır. Kuponların satışı sırasında, temettü açıklanmış ancak henüz dağıtılmamıştır. İngiltere mukimi bankere yapılan temettü ödemesi %25 vergi kesintisine tabidir. Vergi kesintisini takiben banker, İngiltere-Hollanda anlaşması kapsamında (m.10-2) ödediği verginin %10 unu geri almak için Hollanda idaresine başvurmuştur. Anlaşmaya göre, temettüler üzerinden ödenen vergi kesintisi ancak temettünün gerçek lehdara ödenmesi durumunda geri alınabilmektedir. Başvuru, idare tarafından reddedilmiş, ilk derece yargılaması da banker aleyhine sonuçlanmış ancak yüksek mahkeme yapılan temyiz incelemesinde banker lehine, bankerin gerçek lehdar olduğu yönünde, karar vermiştir⁴¹.

⁴⁰ BERNSTEIN, s.1211-1212.

⁴¹ DU TOÏT, Charles, "The Evolution of the term "Beneficial Ownership" in relation to International Taxation over the Past 45 Years", IBFD Bulletin Ekim 2010, s.504.

Yüksek Mahkeme, değerlendirmesinde şu tespitlerde bulunmuştur. Öncelikle, hisselerin sahibi olunması gerekliliği bulunmamaktadır (the underlying property). İkinci olarak, bankerin ödeme ve kupanlar üzerinde özgürce hareket edebilmesi nedeniyle kuponlar üzerindeki hakka ve ödemeye yönelmiştir. Üçüncü olarak, gerçek lehdar ödemenin yapıldığı zamana göre tespit edilmek zorundadır. Son olarak, ortak bir uluslararası anlama ulaşma konusunda sadece gerçek lehdarın tespitine yönelmiş, lehdarın amacının vergi faydası elde edip etmemek olmadığını tespitine yönelik herhangi bir test uygulaması yapmamıştır⁴².

Hollanda’da da faiz ve gayri maddi hak bedelleri ödemeleri üzerinde vergi kesintisi yapılmamaktadır. The code (1988)’deki tanımın içeriği sorulduğunda bakanlık şöyle cevaplamıştır⁴³: “Gerçek lehdarın uluslararası hukuktaki anlamı olgusal koşullara bakarak belirlenir. Bu bakımdan, terim için genel biçimin ötesinde bir tanım vermek mümkün değildir. Temettü istismarını engellemek için çıkarılan özel temettü suiistimalini önleme yasasında (2002), vergi indirimi veya istisnai ancak hak sahibinin gerçek lehdar olması durumunda uygulanabilecektir ancak hak sahibinin kim olduğu tanımlanmamıştır”.

b. İngiltere: Indofood Kararı

İngiltere’de verilen bu kararın en önemli özelliği, mahkemenin gerçek lehdar için uluslararası mali anlamı kabul etmesiydi ki bu pek çok belirsizlik ve tartışmayı beraberinde getirmiştir⁴⁴. Mahkeme, gerçek lehdarın tespitinde “ekonomik yaklaşımı” esas almıştır.

Davanın başka dikkat çeken bir yanı, İngiliz mahkemelerinde vergi anlaşması ekseninde gerçek lehdarın tanımına ilişkin ilk karar olmasıdır⁴⁵.

⁴² DU TOIT, “The Evolution of the term “Beneficial Ownership”, s.504-505.

⁴³ BERNSTEIN, s.1214. Ayrıca bu konuda bkz. Lİ, s.192 vd.; JIMENEZ, s.42 vd; BAKER, Philip, “Beneficial Ownership: After Indofood”, GIRC Review, Vol.VI, No.1, Şubat 2007, London, s.15-28; FRASER, Ross/OLIVER, J.D.B, “Beneficial Ownership: HMRC’s Draft Guidance on Interpretation of the Indofood Decision”, British Tax Review, 2007, s.39-57.

⁴⁴ BERNSTEIN, s.1211.

⁴⁵ DU TOIT, “The Evolution of the term “Beneficial Ownership”, s.505.

Olguları bir miktar karmaşık olan uyuşmazlığı kısaca söyle özetleyebiliriz; Bir Endonezya şirketi olan Indofood, tahvil çıkarma ve paralel kredi kullanma amacına yönelik olarak Mauritüs'ta bir şirket kurar (Special Purpose Vehicle). *Taraflar arasındaki anlaşmaya göre*, tahviller brüt tutar üzerinden ödenecek olup (gross-up clause), vergilendirme rejiminde veya vergi anlaşmasında yapılacak bir değişik nedeniyle erken itfa halinde, Mauritüs şirketi Endonezya'da maruz kalınacak vergiyi ödeme yükümlülüğü altındadır. Bununla birlikte, tahviller, Mauritüs şirketine erken itfa neticesinde maruz kalınacak vergi sorumluluğunu alınacak makul önlemlerle düşürme veya azaltma imkanında vermektedir. Yapının Mauritüs üzerinden kurulma amacı, Endonezya-Mauritüs arasındaki düşük oranlı vergi kesintisine imkan sağlayan vergi anlaşmasından yararlanmaktır. Mauritüs *vergilendirme rejimine göre* yurt dışına yapılan ödemelerde vergi kesintisi bulunmamaktadır. Kanal şirket yapılanmaları yoluyla anlaşmanın suistimalini engellemek isteyen Endonezya'nın, Mauritüs ile olan anlaşmasını geçmişe etkili olarak 1 Ocak 2005 tarihinden itibaren yürürlükten kaldırdığını açıklaması üzerine, söz konusu ödemeler üzerindeki %10 oranındaki Endonezya vergi oranı %20'ye çıkmıştır. Tahvillerin 2002 yılında çıkarılması nedeniyle, faiz ve değişen oranlar Mauritüs aleyhine sonuç doğurmuştur. Bunun üzere, tahvilleri itfa ederek yeniden daha uygun oranlarda yapılandırmak isteyen Indofood'a, JP Morgan'ın (tahvil hamillerininin temsilcisi) cevabı olumsuz olmuştur. JP Morgan'a göre, Mauritüs, anlaşmadaki koşul gereği Hollanda-Endonezya anlaşmasının düşük oranlı sisteminden faydalanmak için finansal yapılanmaya Dutch NewCo'yu yerleştirmeliydi. Yargılamadaki ana tartışma konusu, NewCo'nun Hollanda-Endonezya anlaşması kapsamında yapılacak bir ödemenin gerçek lehdarı olup olmadığıydı. Seçilen hukukun İngiliz hukuku olması nedeniyle uyuşmazlık İngiliz mahkemelerinde görülmüştür⁴⁶.

İlk derece yargılaması, NewCo lehine sonuçlanmış ancak temyiz mahkemesi Hollanda-Endonezya anlaşması kapsamında faiz elde eden NewCo'nun gerçek lehdar olmadığına hükmetmiştir. Mahkeme, kararında,

⁴⁶ Lİ, para.1, s.193.

OECD Şerhi, Kanal Şirket Raporu ve Philip Baker'ın daha önce yayınladığı görüşlerine atıf yapmıştır⁴⁷.

Mahkemeye göre, “gerçek lehdar kavramı” sahibine gelirden tamamen yararlanma imkanı vermeyen formel sahiplik *sıfatı* ile uyumsuzluk göstermektedir⁴⁸.

c. Kanada: Prevost Kararı

Prevost kararı, vergi anlaşmalarında gerçek lehdarın yorumuna ilişkin ilk Kanada davasıdır. Olayın olguları şöyledir; Prevost, Kanada'nın Kebek bölgesinde yerleşik bir şirkettir⁴⁹. 1995 yılında, İsveç mukimi Volvo, Prevost'un bütün hisselerini satın almış ve alımdan kısa süre sonra bütün hisselerini Hollanda mukimi HoldCo'ya transfer etmiştir. Transferi takiben, İngiltere mukimi Henyls, HoldCo'nun %49 hissesini satın almıştır. Taraflar arasında imzalanan hissedarlık sözleşmesine göre, Volvo ve Henyls, Prevost ve HoldCo'nun, yıllık kazançlarının en az %80'ini hissedarlara kar payı olarak dağıtacağı hususunda anlaşmışlardır. Prevost, önceden kararlaştırılan hissedarlık sözleşmesi kapsamında karpayını HoldCo'ya Hollanda-Kanada Vergi anlaşması kapsamında %5 vergi kesintisi ile ödemiş, ardından HoldCo, Prevost'tan elde ettiği kar payını Volvo ve Henyls'e dağıtmıştır. Kanada Gelir İdaresi, HoldCo'nun elde ettiği kar payı açısından gerçek lehdar olmadığını iddia etmiştir⁵⁰.

Davanın ilk derece yargılamasında, Yargıç Rip, J., HoldCo'nun gerçek lehdar olmadığı iddiasını reddetmiş ve terimin uluslararası anlamına göre yorumlanması gerektiğine karar vermiştir⁵¹. Yargıç, HoldCo'nun hukuki yapısına odaklanmış ve Hollanda Şirketler Hukuku ve aradaki hukuki ilişki temelinde gerçek lehdar olduğu değerlendirmesinde bulunmuştur. HoldCo ve hissedarlar arasındaki ilişki bir acenta veya vekil ilişkisi değildir. HoldCo, Prevost hisselerinin kayıtlı sahibi olup hisselerin tamamına kendisi

⁴⁷ Lİ, para.2-3, s.194.

⁴⁸ Lİ, para. 2, s.194.

⁴⁹ Lİ, para. 5, s. 195.

⁵⁰ Lİ, para. 1, s. 196.

⁵¹ Lİ, para. 2, s. 196.

sahiptir. HoldCo, karpaylarını elde ettiği zaman hissedarlarına dağıtılmak üzere kar paylarının mülkiyetine sahiptir⁵².

Federal Temyiz Mahkemesi, Yargıç Rip'in kararını desteklemiş ve Yargıç'ın yaklaşımını OECD Şerhi ve Kanal Şirket raporu ile uyumlu bulmuştur⁵³.

Yukarıdaki kararlardan görüleceği üzere, gerçek lehdarın anlamını belirleme faaliyetinde Hollanda ve Kanada kararları hukuki yaklaşımı esas almış iken İngiltere ekonomik yaklaşım esasını benimsemiştir.

VI. Kavramın Yorumuna Ulusal Bakış

a. Filli Uygulamalar

Şu an yürürlükte bulunan 74 vergi anlaşmasının tamamında, 10,11 ve 12. maddeler de, tipik model anlaşma düzenlemesine uygun biçimde gerçek lehdar kavramı kullanılmıştır. Buna göre, bir akit devlette doğan ve diğer akit devlet mukimine ödenen faiz, gayri maddi hak bedeli ve kar payının kaynak devletinde yani Türkiye'de sınırlı oranda vergilendirilmesi ödeme yapılan diğer akit devlet mukiminin gerçek lehdar olması koşuluna bağlanmıştır.

Kavramın anlamını arama faaliyetinin ilk basamağı olan anlaşma metinlerine bakıldığında, kavrama ilişkin bir tanım olmadığı görülecektir. Bununla birlikte, sınırlı sayıdaki anlaşma protokollerinde gerçek lehdardan ne anlaşılacağına ilişkin açıklamalar mevcuttur.

Örneğin, Belçika-Türkiye Anlaşması⁵⁴ Protokolünün 5. maddesinde anlaşmanın 10,11 ve 12. maddesine atfen; Gerçek lehdar koşulunun, 3. ülke mukiminin Türkiye veya Belçika'da elde edilen faiz, gayri maddi hak ve kar payları hakkında anlaşma faydasından yararlanamayacağı şeklinde yorumlanması gerektiği ancak bu sınırlamanın anlaşma mukimlerine uygulanmayacağı belirtilmiştir.

⁵² Lİ, para. 2, s. 197.

⁵³ Lİ, para.1, s.198.

⁵⁴ RG:15 Eylül 1991, Sayı:20992.

Aynı ifadeler, İsveç-Türkiye Anlaşması⁵⁵ Protokolü'nün 3. maddesi, Fransa-Türkiye Anlaşması Protokolünün 3.maddesi, İtalya-Türkiye Anlaşması⁵⁶ Protokolünün 5. maddesi, Güney Kore-Türkiye Anlaşması⁵⁷ Protokolü'nün 5.maddesi, Pakistan-Türkiye Anlaşması⁵⁸ Protokolü'nün 4.maddesi ve hemen hemen aynı biçimde Danimarka-Türkiye Anlaşması⁵⁹ Protokolü'nün 3.maddesinde yer almıştır.

Protokol maddelerine ilk bakışta anlaşılacağı üzere, sınırlı sayıdaki protokolde geçen bu ifadelerin bir tanım içerdiğini söylemek mümkün değildir. Bununla birlikte, gerçek lehdarın nasıl yorumlanması gerektiğine ilişkin bir açıklama notu olduklarını söyleyebiliriz⁶⁰.

Uygulamada, anlaşma faydasından yararlanılması, ikamet devleti yetkili makamlarından alınacak mukimlik belgesine bağlanmıştır. Bununla birlikte, sadece mukimlik belgesini hareket noktası alan bir düzenlemenin, çok farklı biçimlerde ortaya çıkabilecek, aracı ülkelerdeki kanal benzeri yapılanmalar için yetersiz olduğunu söylemek yanlış olmayacaktır.

Taşıdığı belirsiz içerik nedeniyle, kavram Türk Vergi Anlaşmaları açısından da tartışmalıdır ancak sadece bir protokolün eleştirileri tamamen olmasa da kısmen karşılayabileceğini söylemek mümkündür. Diğer protokollerin aksine, Danimarka Protokolü'nün 3. maddesi, üçüncü ülke mukiminin, *sözleşmecii ülkelerde* mukim olmayanlarca doğrudan veya dolaylı kontrol edilen mukimleri de kapsadığı yönünde bir ifade içermektedir⁶¹.

⁵⁵ RG: 30 Eylül 1990, Sayı: 20651.

⁵⁶ RG: 9 Eylül 1993, Sayı: 21693.

⁵⁷ RG: 2 Ekim 1985, Sayı:18886.

⁵⁸ RG: 26 Ağustos 1988, Sayı:19911.

⁵⁹ RG: 23 Mayıs 1993, Sayı: 21589.

⁶⁰ Yabancı literatürde protokollerde geçen bu ifadeler bir tanım şeklinde değerlendirilmiştir. Bkz.WEEGHEL, s.65; PANAYI, s.38.

⁶¹ Danimarka Protokolünün 3. maddesine göre, "With reference to Articles 10, 11 and 12 It is understood that each Contracting State reserves its right to refuse to grant the benefit of the exemptions and reliefs provided for in these Articles in the case where the income is received by a resident of the other State which is controlled directly or indirectly by persons who are not residents of either State.

b. Varsayımsal Uygulamalar Üzerinden Öneriler

Gerçek lehdarın anlamına ilişkin herhangi bir içtihadımız olmaması nedeniyle varsayımsal bir kurgudan hareket edeceğim. Kurgunun olay örgüsü olası cevapların kurgunun kendisinden daha önemli olması nedeniyle basit tutulacaktır.

Olay: Üç şirket üzerinden hareket edelim. Türkiye’de mukim X Şirketi, Y ülkesinde mukim Y şirketi, Z ülkesinde mukim Z şirketi.

Z şirketi Y şirketine 100 birim faizli 2000 birim tutarında kredi verir.

Y şirketi X şirketine 100 birim faizli 2000 birim tutarında kredi verir.

Türkiye’nin faizler üzerindeki ulusal vergi kesintisi oranı yüzde 20’dir.

Türkiye-Y ülkesi vergi anlaşmasına göre faizler üzerindeki vergi kesintisi oranı %5’dir.

Türkiye ve Z ülkesi arasında herhangi bir vergi anlaşması bulunmamaktadır.

Y ülkesi ve Z ülkesi arasındaki vergi anlaşmasına göre, Y ülkesi faiz ödemeleri üzerinde %5 vergi kesintisi yapmaktadır..

Z Şirketi’nin %100 hissesi Y şirketine aittir.

Bu örnekte, Türk idaresinin, Türkiye-Y Anlaşması’nın sağladığı %5 oranlı vergi kesintisini Y şirketinin gerçek lehdar olmaması nedeniyle kabul etmediğini varsayalım. Ayrıca, kıta avrupası hukuk sistemine dahil olan Türk hukukunda gerçek lehdarın herhangi bir tanımı bulunmamaktadır.

aa. Varsayım 1: Gerçek Lehdarın Tanımlanmadığı Anlaşmalar

Bu olasılıkta, 11 maddede gerçek lehdar kavramının kullanıldığı ancak anlaşma veya protokolde kavrama ilişkin bir tanımlama yapılmadığını düşünelim.

Bu durumda, başlangıç noktası anlaşmanın 3(2) maddesi olacaktır⁶² ancak daha öncede belirttiğimiz üzere “anlaşma aksini gerektirmedikçe” ibaresinin anlamı uluslararası vergi hukukunda oldukça tartışmalı olup madde iki biçimde uygulanma olanağına sahiptir. Birinci biçimde, doğrudan sözleşmeci devlet iç hukukuna gidilebilir iken ikinci biçimde “anlaşma aksini gerektirdiği” için sözleşmeci devlet iç hukuku uygulama alanı bulmayacaktır⁶³.

Doğrudan sözleşmeci devletin iç hukukuna gidildiğinde gerçek lehdar tanımı olup olmamasına göre iki sorunla karşı karşıya kalınacaktır. Sözleşmeci devlet iç hukukunda bir tanım olması durumunda, ikinci test uygulaması bu anlamın anlaşma içeriği ile uyumlu olup olmadığı yönünden yapılacaktır.

Bu nedenle, öncelikle “anlaşma içeriği” teriminin anlamını belirlemek gereklidir ki bu da uluslararası literatürde devam eden diğer bir tartışmadır. Madde 3(2)’de kullanılan “anlaşma içeriği” terimi anlaşmanın başlangıç ve ekleri dahil tamamı ile kapsam ve amacını içine almaktadır⁶⁴.

Vogel’ göre, “anlaşma aksini gerektirmedikçe” ibaresi, anlaşmadaki terimin doğrudan doğruya iç hukuka göre yorumlanması gereği gibi bir sonuca yol açmaz. İkinci basamak olarak, iç hukuktan gelen terimin anlaşma içeriğini kapsayıp kapsamadığına bakılır. Son olarak, iç hukuk kurallarından birisi anlaşma içeriği ile uyumlu olması durumunda ise iç hukuk anlamı uygulanmalıdır.

İç hukuk anlamının olmaması durumunda ne olacaktır? Yukarıda bahsettiğimiz üzere⁶⁵ gerçek lehdarın anlamı konusunda üçlü bir yaklaşım söz konusudur. Bu noktada, görüşüme göre vergi idaresinin gerçek lehdarı tespitinde “kendisine gelir atfedilebilen kişi” yaklaşımını benimsemesi gelir üzerinden hareket eden suni yapılanmaları önleyebileceğinden en uygun çözüm olacaktır.

⁶² Konu hakkında bkz. dpn:24-26.

⁶³ OLIVER/ LIBIN/ WEEGHEL/TOIT, s.312.

⁶⁴ ENGELEN, s.482.

⁶⁵ Bkz. dpn:33 vd.

İkinci soruna döndüğümüzde, katıldığım görüşe göre, “anlaşma aksini gerektirmedikçe” ibaresi bizi doğrudan doğruya iç hukuka yönlendirmemektedir. Nitekim, Lang’a göre, “*anlaşma aksini gerektirmedikçe*” ibaresi anlaşma teriminin anlamını doğrudan doğruya iç hukuktan çıkarmaya izin vermemektedir. Aksine, anlaşmayı yorum faaliyeti ihtilafli terimin kendi içeriğinden başlamalıdır. İç hukuk referansı ancak terim anlamının anlaşmanın kendisinden çıkarılamaması durumunda söz konusu olacaktır.”⁶⁶. Bu açıdan, olası ihtilaf durumunda vergi mahkemesince iç hukuk değil anlaşmanın kendisi başlangıç noktası olarak alınmalıdır.

bb. Varsayım 2: Gerçek Lehdarın Tanımlandığı Anlaşmalar

Bu olasılıkta, 11. madde de kavramın yer aldığını ayrıca anlaşma ve protokolde de gerçek lehdarın tanımlandığını varsayalım.

Bu durumda, anlaşma tarafları anlaşmada belirlenen tanımları uyumsuzluğa uygulamak durumunda kalacaklardır. Varsayımsal açıdan, sorunun çözümünde en kolay yol olarak gözüksede bazı durumlarda yorum faaliyetinin anlaşma aşımına yol açabileceğide göz önünde bulundurulmalıdır. Bununla birlikte, en nihayetinde anlaşmanın uygulanmış olması nedeniyle anlaşma aşımı olmayacağıda iddia edilebilir.

cc. Varsayım 3: Gerçek Lehdarın Hiç Düzenlenmediği Anlaşmalar

Bu olasılıkta, 10, 11 ve 12. madde de gerçek lehdar kavramının hiç kullanılmadığını varsayalım.

Ütopik bir olasılık görülmeyle birlikte, OM Şerhi 10(2)’de 2003 yılında değişiklikle bu halde dahi anlaşmanın suistimalini engellemek mümkündür. Değişikliğe göre, “*Vergi anlaşmalarının temel amacı uluslar arası çifte vergilendirmeyi ortadan kaldırarak, mal ve hizmet değişimini, sermayenin ve kişinin dolaşımını artırmaktır. Ayrıca diğer bir amaç vergiden kaçınma ve kaçakçılığın önlenmesidir*”. Pek tabiki, model şerhler hukuki açıdan

⁶⁶ THEUERER, Andreas, How to Combat Treaty Shopping?, Diploma Thesis, Wien 2009, s.57.

bağlayıcı olmamakla birlikte, bu değişiklikle anlaşmanın içeriğinden hareketle, herhangi bir engelleme hükmü olmasa dahi suistimali işlem engellenebilecektir.

VII. Sonuç

Gerçek lehdara verilen ilk anlam, **hukuki bir** yaklaşıma dayanıyordu. Aracı, gayri maddi hak, faiz veya temettünün gerçek lehdarı olarak ele alınıyordu⁶⁷.

Kanal Şirket Raporu, gerçek lehdar kavramını genişletmesi nedeniyle (madde 14-b) madde 10-12 uygulamasında OECD, kaynak devletin temettü, faiz, gayri maddi hak bedeli ödemeleri üzerindeki vergilendirme yetkisinin sınırlandırılmasını, kanal şirketin gerçek lehdar olduğu durumlarda kabul etmemektedir. Bu bakımdan, **ekonomik olarak**, aracının ödeyen ve gerçek lehdar arasına yerleştiği durumlarda *kaynak devletin* sınırlandırılması mümkün değildir⁶⁸.

Ardından 2003 Şerhinde, kanal şirket uygulamalarıyla ilgili olarak “*Sözleşmeci devlet mukiminin, kaynak devleti istisna veya vergi indiriminden yararlanması anlaşmanın amacı ve kapsamına eşit oranda aykırı olacaktır. Bu nedenle, şirket, formel sahip olmasına rağmen gelirle ilgili olarak sınırlı bir yetkisinin olması durumunda gerçek lehdar olarak kabul edilmez*”⁶⁹ şeklinde değişikliğe gidilmiştir.

Yukarıda ki genişleme sürecinden de görüleceği üzere, artık hedef hukuki kişilik değildir aksine diğerlerine ilaveten ekonomik yaklaşımla paranın kimin cebine gittiğine ulaşılmaya çalışılmaktadır⁷⁰.

Gerçek lehdarlığın evrimi konusundaki bu kısa bilgiler şu sorunlarla karşı karşıya kaldığımızı gösterir;

⁶⁷ GİBERT, Bruno/ OUAMRANE, Yacine, “Beneficial Ownership-A French Perspective”, European Taxation, Ocak 2008, s.2.

⁶⁸ GİBERT/ OUAMRANE, s.2.

⁶⁹ GİBERT/ OUAMRANE, s.3.

⁷⁰ GİBERT/ OUAMRANE, s.3.

a) Tanım eksikliği: OECD Mali ilişkiler Komitesi, tanımın anlamını belirlemek için bir açıklama yapmalıdır. Özellikle, taraflar arasındaki hukuki sınırlar katı şekilde belirlenmeli mi veya son OECD şerhlerinde belirtildiği üzere ekonomik yönetime mi vurgu yapılmalıdır⁷¹?

b) Gerçek lehdarın uluslararası bir anlamı var mıdır⁷²?

1986 Kanal Şirket Raporu ve Indofood kararından sonra vergi otoriteleri, gerçek lehdarın tespiti için hukuki yaklaşım yerine olgusal faktörlere yönelmiştir. Aracı kuruluşun, nominee, agent veya fiduciary değil hukuki sahip (legal owner) olması nedeniyle, vergi otoriteleri, olgulara dayalı olarak aracı işletme tarafından üçüncü kişilere havale edilen fonlar nedeniyle üçüncü kişiyi gerçek lehdar olarak niteleyebilmektedir⁷³.

Bu gelişmeler ışığında, eski bir OECD üyesi olan ve bugüne kadar OECD çalışmalarına uyumlu bir birliktelik gösteren Türkiye'nin, gerçek lehdarın anlamını belirleme faaliyetinde OECD yaklaşımından hareket edeceğini tahmin etmek güç değildir. Bu bakımdan, uluslararası gelişmeler ekseninde gerçek lehdarlığın tespitinde ekonomik yaklaşımın benimsenmesi beklenebilir. Bununla birlikte, dikkat edilmesi gereken bir husus, kavramın anlamını arama faaliyetinde kavramın, anlaşmanın içeriği, kapsamı ve amacının ışığı altında yorumlanmasından anlaşılması gerekenin, iç hukuk anlamının otomatik olarak uygulanmasına imkan vermeyeceğidir. İç hukuk anlamı şerhin konuya genel yaklaşımı ile uyumlu olduğu sürece uygulanabilme yeteneğine sahiptir.

⁷¹ Nitekim OECD'nin kamuoyuna sunduğu taslak bir çalışma mevcut olup, kamuoyu öneri ve yorumları alınmaktadır. <http://www.oecd.org/dataoecd/49/35/47643872.pdf>, Erişim:12.05.2011.

⁷² GİBERT/OUAMRANE, s.3.

⁷³ BERNSTEIN, s.1211.