



TÜRKİYE'NİN ÇİFTE VERGİLENDİRMEYİ ÖNLEME ANLAŞMALARINDA

YAPIM İŞYERİ HÜKÜMLERİ

Ayşegül DEMİRKOL

(Yüksek Lisans Tezi)

Eskişehir, 2022

**TÜRKİYE'NİN ÇİFTE VERGİLENDİRMEYİ ÖNLEME ANLAŞMALARI'NDA
YAPIM İŞYERİ HÜKÜMLERİ**

Ayşegül DEMİRKOL

T.C.

Eskişehir Osmangazi Üniversitesi

Sosyal Bilimler Enstitüsü

Maliye Anabilim Dalı

YÜKSEK LİSANS TEZİ

Eskişehir

2022

T.C.
ESKİŞEHİR OSMANGAZİ ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

Ayşegül DEMİRKOL tarafından hazırlanan “TÜRKİYE’NİN ÇİFTE VERGİLENDİRMEYİ ÖNLEME ANLAŞMALARINDA YAPIM İŞYERİ HÜKÜMLERİ” başlıklı bu çalışma 26.04.2022 tarihinde Eskişehir Osmangazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Lisansüstü Eğitim ve Öğretim Yönetmeliğinin ilgili maddesi uyarınca yapılan savunma sınavı sonucunda başarılı bulunarak, jürimiz tarafından Maliye Anabilim Dalında Yüksek lisans tezi olarak kabul edilmiştir.

Başkan
Prof. Dr. Emrah FERHATOĞLU
(Danışman)
Üye
Doç. Dr. Canatay HACIKÖYLÜ
Üye
Doç. Dr. Ferdi ÇELİKAY

ONAY

Doç. Dr. Oytun MEÇİK
Enstitü Müdürü

ETİK İLKE VE KURALLARA UYGUNLUK BEYANNAMESİ

Bu tezin/projenin Eskişehir Osmangazi Üniversitesi Bilimsel Araştırma ve Yayın Etiği Yönergesi hükümlerine göre hazırlandığını; bana ait, özgün bir çalışma olduğunu; çalışmanın hazırlık, veri toplama, analiz ve bilgilerin sunumu aşamalarında bilimsel etik ilke ve kurallara uygun davrandığımı; bu çalışma kapsamında elde edilen tüm veri ve bilgiler için kaynak gösterdiğimi ve bu kaynaklara kaynakçada yer verdiğimi; bu çalışmanın Eskişehir Osmangazi Üniversitesi tarafından kullanılan bilimsel intihal tespit programıyla taranmasını kabul ettiğimi ve hiçbir şekilde intihal içermediğini beyan ederim. Yaptığım bu beyana aykırı bir durumun saptanması halinde ortaya çıkacak tüm ahlaki ve hukuki sonuçlara razı olduğumu bildiririm.

Ayşegül Demirkol

ÖNSÖZ

Uluslararası Vergi Hukuku alanı, bütün karmaşasına, detaylarına ve zorluğuna rağmen entelektüel anlamda insanı tatmin eden bir alan. Bu alan da temel konulardan biri olan daimi işyerinin alt unsuru olan yapım işyerine ilişkin bir tez yazma şansı bulmam ise beni oldukça şanslı kılıyor. Türkiye gibi bir gelişmekte olan ülkenin vatandaşı olarak, Türkiye için daha çok çalışmamız gerektiğini ve benim bu bulduğum şansı daha ileri biçimlerde yerine getirmem gerektiğini bir entelektüel olarak ülkeme karşı bir borç bilirim.

Bu tezi yazmak benim için oldukça uzun ve meşakkatli bir yoldu. Uluslararası vergi hukukuna dair Kavramları keşfetmek, anlaşmalarda yer alışlarını aktarmak benim için çok zevkliydi ancak Covid-19'un araya girmesi, bazı hayat meşgaleleri vb. unsurlar zaman zaman beni konudan uzaklaştırdı. Örneğin bu tezi erken aşamasında (2020 yılında) Maliye Sempozyumu'nda sunacaktım ancak araya giren pandemi sebebiyle bütün hevesim kırıldı, tebliğimi sunamadım. Tezin sonuna doğru ise emektar bilgisayarım (2013-2022) beni yarı yolda bıraktı. Son bir şans olarak eşimin bilgisayarında bu tezi bitirebildim.

Bu önsöz her ne kadar pesimistik olsa da, şu an tezimi bitirmiş olmanın verdiği sevinç içindeyim. Ayrıca bu süreçte bana en çok destek olan iki değerli insana teşekkürlerimi sunmak isterim. Öncelikle her konuda bana yardımcı olan değerli danışmanım Prof. Dr. Emrah Ferhatoğlu'na gösterdiği sabır, sağladığı danışmanlık ve paylaştığı kaynaklar için teşekkür ederim. Değerli hocamızın ilham veren dersleri, merakı kamçılayan soruları, uluslararası vergi camiasının bir paydaşı olması benim açımdan oldukça ufuk açıcı oldu. Bu katkılarına ayrıca sonu gelmez sorularıma verdiği yanıtları, paylaştığı erişilmesi zor kaynakları ve bütünsel yaklaşımını da katmak gerekir. Bu açıdan hakkınız ödenmez.

Diğer teşekkürüm ise sevgili eşim İbrahim Cihan Demirkol'a. Benimle bilgisayarını paylaştığı (teknoloji çağında oldukça önemli bir şey) ve bana her konuda destek olduğu için teşekkür ederim.

ÖZET

TÜRKİYE'NİN ÇİFTE VERGİLENDİRMEYİ ÖNLEME ANLAŞMALARINDA YAPIM İŞYERİ HÜKÜMLERİ

DEMİRKOL, Ayşegül

Yüksek Lisans- 2022

Maliye Anabilim Dalı

Danışman: Prof. Dr. Emrah Ferhatoğlu

Küresel ekonomik altyapıda görülen entegrasyon, devletlerin vergileme yetkilerinin çakışmasına neden olmaktadır. Bu noktada devreye giren vergi anlaşmaları bu çakışmaları vergi yetkilerini paylaştırarak çözmeye çalışmaktadır. Bu anlaşmaların önemli unsurlarından biri daimi işyeri maddesidir. Bu madde ve konsepti, yurtdışında faaliyet gösteren firmalar açısından oldukça önemlidir. Çünkü bu madde kapsamında yurtdışında faaliyet gösteren firmaların vergisel nitelikleri belirlenmektedir. Türkiye'nin önemli ihracat kalemlerinden biri olan Yurtdışı Müteahhitlik Hizmetleri-Yapım işleri, daimi işyeri maddesinin bir alt unsuru olan yapım işyeri maddesi bakımından önemli bir konuyu oluşturmaktadır.

Bu çalışmada yapım işyeri maddesi uluslararası vergi hukuku, ulusal vergi hukuku ve Türkiye'nin akit olduğu vergi anlaşmaları bakımından değerlendirilmiştir.

Anahtar Kelimeler: Yapım İşyeri, YDMH, Daimi İşyeri, Uluslararası Vergi Hukuku

ABSTRACT

CONSTRUCTION PERMANENT ESTABLISHMENT PROVISIONS IN TURKEY'S DOUBLE TAXATION CONVENTIONS

DEMİRKOL, Ayşegül

Master Degree-2022

Department of Public Finance

Advisor: Prof. Dr. Emrah FERHATOĞLU

As a result of the integration of economic infrastructure on global scale, state taxation jurisdictions are overlapping. At this point, tax treaties come into play to try to overcome these overlaps by sharing tax authorities between jurisdictions. The Permanent Establishment (PE) article is a critical component of these treaties. This is because this article and its concept are extremely important to international businesses. The reason for that, the tax obligations of corporations operating abroad are determined within the scope of this article. International Contracting Services-Construction Works, which is one of Turkey's most important export items, is a major topic in the Construction PE article in terms of elaboration of taxation, which is a sub-element of the Permanent Establishment article.

The Construction PE article was assessed in terms of international tax law, domestic tax law, and tax treaties with which Turkey is a contracting party in this study.

Keywords: Construction PE, International Contracting Services, International Tax Law

İÇİNDEKİLER

ÖNSÖZ.....	iii
ÖZET.....	v
ABSTRACT.....	vi
TABLOLAR LİSTESİ.....	xi
KISALTMALAR LİSTESİ.....	xii
GİRİŞ.....	1

1. BÖLÜM

ULUSLARARASI VERGİ HUKUKU'NDA YAPIM İŞYERİ

1.1. GİRİŞ.....	2
1.2. ULUSLARARASI VERGİ HUKUKUNDA DAİMİ İŞYERİ.....	4
1.3. DAİMİ İŞYERİ VE MODEL ANLAŞMANIN DİĞER MADDELERLE İLİŞKİSİ.....	9
1.4. DAİMİ İŞYERİ'NİN MODEL ANLAŞMALAR BAKIMINDAN TARİHÇESİ.....	15
1.5. DAİMİ İŞYERİ VE YAPIM İŞYERİ FIKRASI.....	22
1.6. YAPIM FAALİYETLERİNDE KAPSAM.....	26
1.6.1. Model Anlaşmalar Bakımından Kapsanan Konu.....	26
1.6.1.1. İnşaat Şantiyesi.....	26
1.6.1.1.1. Tarihsel Perspektif.....	27
1.6.1.1.2. Etimolojik Köken.....	31
1.6.1.1.3. OECD ve UN MA Yorumları'nda Yer Alışı.....	35
1.6.1.2. Yapım ve Yapım Projesi.....	37
1.6.1.2.1. Tarihsel Perspektif.....	37
1.6.1.2.2. Etimolojik Köken.....	40
1.6.1.3. Kurma ve Kurma Projesi.....	43
1.6.1.3.1. Tarihsel Perspektif.....	44
1.6.1.3.2. Etimolojik Köken.....	47
1.6.1.4. Montaj ve Montaj Projesi.....	49
1.6.1.4.1. Tarihsel Perspektif.....	50
1.6.1.4.2. Etimolojik Köken.....	54

1.6.1.5. Gözetim ve Kontrol Faaliyeti.....	56
1.6.1.5.1. Tarihsel Perspektif.....	57
1.6.1.5.2. Etimolojik Köken.....	58
1.6.1.6. Diğer Konular.....	59
1.6.2. Model Anlaşmalar Bakımından Kapsanan Faaliyetler.....	62
1.6.3. Model Anlaşmalar Bakımından Kapsanan Kişiler.....	63
1.7. İNŞAAT MADDESİNİN DAİMİ İŞYERİNİN DİĞER FIKRALARI İLE İLİŞKİSİ.....	64
1.8. SÜRELERİN HESAPLANMASI.....	65
1.9. SONUÇ.....	66

2. BÖLÜM

TÜRK VERGİ HUKUKU'NDA YAPIM İŞYERİ

2.1. GİRİŞ.....	69
2.2. TÜRK HUKUKUNDA İŞYERİ.....	69
2.3. YAPIM İŞYERİ KAVRAMLARININ TÜRK HUKUKUNDA YER ALIŞI.....	76
2.3.1. İnşaat.....	77
2.3.2. Yapım (Yapı).....	78
2.3.3. Teknik Hizmet.....	80
2.3.4. Kurma (Kurulum) ve Montaj.....	81
2.3.5. Müteahhitlik veya Müteahhitlik Şirketi.....	81
2.3.6. Şantiye Şefi.....	84
2.3.7. Taşeron, Alt işveren, Alt Yüklenici.....	84
2.4. YAPIM İŞYERİNİN TÜRK VERGİ KANUNLARINDA YER ALIŞI.....	85
2.4.1. Vergi Usul Kanunu.....	85
2.4.2. Gelir Vergisi Kanunu.....	86
2.4.2.1. Yurt Dışı İnşaat İşlerinde Götürü Gider Uygulaması.....	86
2.4.2.2. Yurt Dışı İnşaat İşlerinin Yapıldığı Yabancı Ülkelerde Ödenen Vergilerin Mahsubu.....	88

2.4.2.3. Yurt Dışı İnşaat İşlerinden Doğan Zararların Mahsubu.....	89
2.4.3. Kurumlar Vergisi Kanunu.....	89
2.4.3.1. Yapım İşlerinden Doğan Kazancın İstisna Kapsamı ve Şartları (5/1-h).....	89
2.4.3.1.1. Yurtdışı Şube Kazançları İstisnası ve Yapım İşlerinden Doğan Kazanç İstisnası.....	93
2.4.3.2. Yapım İşleri ile İlgili İstisnanın Yasal Çerçevesi.....	94
2.4.3.3. Kazancın İstisna Edilme Şartı ve Türkiye’de Beyan Edilmesi.....	96
2.4.3.4. Yurtdışı İştirak Kazancı İstisnası.....	97
2.4.3.5. Yurtdışı Faaliyetlerde Zarar Mahsubu ve İndirim.....	98
2.4.3.6. Yurt Dışında Ödenen Vergilerin Mahsubu.....	99
2.4.3.7. Yapım İşleri’ne Dair Amortisman.....	99
2.4.3.7.1. Merkez ve Şube Arasındaki Cari Hesapların Amortismanı.....	99
2.4.3.7.2. Geçici İhraç Durumunda Makine ve Teçhizatın Türkiye’ye İthalinde Amortisman.....	100
2.4.4. Katma Değer Vergisi Kanunu.....	100
2.4.4.1. İhracat İstisnası.....	102
2.4.5. Gümrük Kanunu.....	103
2.4.6. Damga Vergisi Kanunu.....	104
2.5. DİĞER ÖZELLİKLİ DURUMLAR.....	105
2.5.1. Yurt Dışında Yapılan Yapım İşlerinin Tamamlanmasından Sonra Ödenen Faiz ve Kur Farkları.....	105
2.5.2. Yurt Dışında Devam Eden Yapım İşlerine İlişkin Kur Farkları.....	106
2.5.3. Türkiye’deki Merkezden Yurt Dışına Avans Gönderilmesi.....	106
2.5.4. Yurt Dışına Geçici İhraç Şeklinde Makine ve Teçhizat Gönderilmesi.....	106
2.5.5. Yurt Dışındaki Şubeye Türkiye Merkezden Malzeme Gönderilmesi.....	107
2.5.6. Yapım İşleri İçin Türkiye’den İşçi Gönderilmesi.....	107
2.6. SONUÇ.....	108

3. BÖLÜM

TÜRKİYE’NİN YURTDIŞI MÜTEAHHİTLİK HİZMETLERİNİN ULUSLARARASI ÇİFTE VERGİLENDİRMEYİ ÖNLEME ANLAŞMALARI BAKIMINDAN İNCELENMESİ

3.1. GİRİŞ.....	111
3.2. KÜRESEL ANLAMDA İNŞAAT SEKTÖRÜ VE MÜTEAHHİTLİK HİZMETLERİ.....	112
3.3. TÜRKİYE’NİN YURTDIŞI MÜTEAHHİTLİK HİZMETLERİ.....	115
3.3.1. Türkiye’nin İnşaat Sektörü ve YDMH İlişkisi.....	116
3.3.2. Türkiye’nin YDMH’lerin 1972 Yılından Günümüze İncelenmesi...	117
3.4. ÜLKE GRUPLARI BAKIMINDAN DEĞERLENDİRME.....	120
3.4.1. Avrasya Bölgesi	122
3.4.2. Orta Doğu ve Kuzey Afrika Bölgesi.....	127
3.4.3. Avrupa Bölgesi.....	130
3.4.4. Amerika Bölgesi.....	135
3.4.5. Güney, Güney Doğu ve Doğu Asya Bölgesi.....	135
3.4.6. Orta ve Güney Afrika Bölgesi.....	138
3.5. SONUÇ.....	139
SONUÇ.....	142
KAYNAKÇA.....	145

TABLÖLAR LİSTESİ

Tablo 1: 1972- 2021 Yılları Arasında Yapılan Hizmetlerin Dağılımı.....	118
Tablo 2: 2009- 2021 yılları arasında en çok YDMH yapan firma sayıları.....	119
Tablo 3: Avrasya Bölgesi Yapım İşyeri Hükümü.....	123
Tablo 4: Orta Doğu ve Kuzey Afrika Bölgesi Yapım İşyeri Hükümü.....	127
Tablo 5: Avrupa Bölgesi Yapım İşyeri Hükümü.....	130
Tablo 6: Amerika Bölgesi Yapım İşyeri Hükümü.....	135
Tablo 7: Güney, Güney Doğu ve Doğu Asya Bölgesi Yapım İşyeri Hükümü.....	136
Tablo 8: Orta ve Güney Afrika Bölgesi Yapım İşyeri Hükümü.....	138

KISALTMALAR

ABD: Amerika Birleşik Devletleri

BAE: Birleşik Arap Emirlikleri

BEPS: Base Erosion and Profit Shifting (Matrah Aşındırma ve Kar Aktarımı)

bkz: Bakınız

CAS: Construction, Assembly, Site

ÇHC: Çin Halk Cumhuriyeti

CTA: Covered Tax Agreement

ÇVÖ: Çifte Vergilendirmeyi Önleme

ÇVÖA: Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması

DVK: Damga Vergisi Kanunu

ENR: Engineering News Record

GİB: Gelir İdaresi Başkanlığı

GV: Gelir Vergisi

GVK: Gelir Vergisi Kanunu

G-20: Gelişmiş 20

İSMMO: İstanbul Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası

KDV: Katma Değer Vergisi

KDVK: Katma Değer Vergisi Kanunu

KİK: Kamu İhale Kanunu

KV: Kurumlar Vergisi

KVK: Kurumlar Vergisi Kanunu

LDCs: The least developed countries (En az gelişmiş ülkeler)

md: Madde

MLI: Multilateral Instrument (Çok Taraflı Enstrüman)

MA: Model Anlaşma

MÜSİAD: Müstakil Sanayici ve İş Adamları Derneği

OECD: Organization for Economic Cooperation and Development (Ekonomik Kalkınma ve İşbirliği Örgütü)

OECD MA: OECD Model Anlaşması

PE: Permanent Establishment (Daimi İşyeri)

SSCB: Sovyet Sosyalist Cumhuriyetler Birliği

TK: Ticari Kazanç

TMŞ: Teknik Müteahhitlik Şirketi

TTK: Türk Ticaret Kanunu

TMB: Türkiye Müteahhitler Birliği

TÜSİAD: Türk Sanayicileri ve İş İnsanları Derneği

UN MA: UN Model Anlaşması

VUK: Vergi Usul Kanunu

YDMH: Yurtdışı Müteahhitlik Hizmetleri

yy.: Yüzyıl

GİRİŞ

Yurtdışı müteahhitlik hizmetlerinin vergilendirilmesinin vergi hukuku kapsamınca ele alınması bu çalışmanın konusunu oluşturmaktadır. Türkiye'nin önemli ihracat kalemlerinden biri olan yurtdışı müteahhitlik hizmetleri; istihdam, karlılık ve özellikle diğer sektörlerle derin bir biçimde entegre olması, ekonomik yapıyı etkileyen bir sektör olması (lokomotif sektör) nedeniyle Türkiye ekonomisine önemli katkı sağlamaktadır. Türkiye'de mukim müteahhitlik şirketleri, 1972 yılından günümüze 131 ülkede 11.125'den fazla inşaat projesi yürütmüştür. Bu faaliyetler kapsamında ekonomik açıdan, toplam 453 milyar dolar hasılat elde edilmiştir. Ayrıca bu hasıla teknik bakımdan Türkiye'de mukim olan şirketlerin sermayesinin yatırım imkanını arttırmıştır. Türkiye'de hükümetler de genel itibarıyla bu faaliyetleri destekleyerek Türkiye'de mukim müteahhitlik şirketlerinin uluslararası yatırım yapmalarını teşvik etmişlerdir. Türkiye'de mukim müteahhitlik şirketlerinin, 1972 yılında Libya'da başlayan faaliyetleri, risk faktörünün dağılması, girilen pazarların artması gibi nedenlerle yıllar itibarıyla yarattığı değer bakımından büyümektedir. Katar, Kuveyt ve Suudi Arabistan gibi zengin petrol kaynaklarına sahip ülkelerden, Doğu Avrupa'ya kadar mekânsal bakımdan çeşitlenen bu faaliyetler daha çok Avrasya coğrafyası olarak tanımlanan Rusya Federasyonu, Kazakistan, Özbekistan, Türkmenistan vb. ülkelerde gerçekleştirilmiştir. Bu açıdan bu faaliyetlerin uluslararası vergileme açısından ne ifade ettiğinin keşfi, çalışmanın arkasındaki temel motivasyondur.

Türkiye'de mukim müteahhitlik şirketlerinin yurtdışında yürüttüğü faaliyetler üzerinde vergi yükünün belirlenmesinde Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları'nın (ÇVÖA) rolü oldukça önemlidir. Bu kapsamda, araştırmanın odak noktasını OECD ve Birleşmiş Milletler (BM) Model Anlaşması'nın "Daimi İşyeri" başlığı olan madde 5'in, spesifik olarak 3'üncü fıkrası oluşturmaktadır. Ayrıca bu hüküm *yapım işyeri* olarak bilinmektedir. Bu çalışmada temel olarak Türkiye'de mukim müteahhitlik şirketlerinin yurtdışındaki faaliyetlerinden elde edilen gelirlerin

vergilendirilmesi Türkiye'nin taraf olduğu vergi anlaşmaları kapsamında analiz edilmiştir. Bu açıdan ilgili literatür, konuya ilişkin yaklaşımlar, Türk anlaşmalarının ilgili yapım işyeri hükümleri bağlamında incelenmiştir. Ayrıca Türk vergi mevzuatında yapım işyerine ve müteahhitliğe ilişkin hükümler değerlendirilmiştir. Sonuç olarak Türkiye'nin yapmış olduğu vergi anlaşmaları, bahsedilen müteahhitlik hizmetleri bağlamında çeşitli kıtasal/coğrafi bölgelere ayrılarak, ilgili hükümler dahilinde analiz edilmiştir. Bu analizler kapsamında Türkiye'nin yapım işyeri bağlamında kapasitesinin güçlü veya zayıf olduğu anlaşmalar vurgulanmış ve sonuç olarak yetkili makamlara çeşitli önerilerde bulunulmuştur.

1. ULUSLARARASI VERGİ HUKUKU'NDA YAPIM İŞYERİ

1.1. GİRİŞ

Uluslararası vergi hukuku, devletlerin küreselleşme sonucunda çatışan vergi yetkilerinin artması nedeniyle, başta çok uluslu şirketler ve sonrasında devletlerin vergi idareleri olmak üzere birçok aktör üzerinde önemli etkileri olan bir alana dönüşmüştür. Bu alan basitçe küresel anlamda hareketliliği artan gerçek kişi ve teşebbüsler vb. aktörlerin vergilendirilmesine ilişkin olarak, devletler arasında mukimlik, vatandaşlık gibi unsurlar nedeniyle ortaya çıkan vergi yetkilerinin çakışması durumuna, çözümler getirme amacı gütmüş, ancak 1990'lı yıllarla birlikte, vergiden kaçınma ile vergi kaçakçılığıyla mücadele vb. birçok amaca sahip olmuştur.

Uluslararası vergi hukukunun öneminin artmasının belki de en büyük nedeni devletlerin, artan doğrudan yabancı yatırımlar, ticari çıkarlar vb. maksatlarla birbiriyle ÇVÖA'lar yapmasıdır. Bu anlaşmalar, özellikle OECD Model Anlaşması ve bazı açılardan UN Model Anlaşması¹ ile bazı hüküm farklılıklarına rağmen benzerdir. Bu benzerliğe ek olarak, mevcut 3000 kadar anlaşma

¹ Buradan sonra OECD MA VE UN MA şeklinde kısaltılacaktır.

olduğunu ve bu anlaşmaların bu benzerliğin sonucunda (model anlaşmalar ele alınarak yapıldıkları için) şekillendiği unutulmamalıdır.²

ÇVÖA'lar uluslararası vergi hukukunun en önemli kaynaklarından. Bunun nedeni ise, birçok ülkenin anayasal düzeninde, uluslararası anlaşmalara verilen hiyerarşik önemdir. Örneğin A ülkesi ve B ülkesi arasında çeşitli nedenlerle bir uluslararası çifte vergileme sorunu ortaya çıktığında, eğer bu ülkeler arasında uygulanabilir ÇVÖA varsa, ulusal uygulamaya gidilmeden anlaşmaya öncelik tanınır ve bu çifte vergileme sorunu başvurulmuş anlaşma kapsamında çözülmeye çalışılır. Bu noktada ulusal hukukun hükümleri, hiyerarşik açıdan ya ilgili dava noktasında (ancak anlaşma mülga duruma düşer veya iptal edilirse) geçerli olabilir ya da ilgili anlaşma bu konuda iç hukuka bir yetki tanırsa geçerlilik kazanır. Temel olarak anlaşmanın kendisi uygulama açısından güçlü bir önceliğe sahiptir. Bu durum, vergi yetkilerinin paylaşılmasına, sonuç olarak da devletler arasında benzer hükümlere sahip anlaşmaların, bazı hükümler kapsamında farklılıklara sahip olarak, sonuçta anlaşma pazarlığının ekonomik-stratejik açıdan önem kazanmasına neden olur.

Konumuz itibarıyla, ÇVÖA'lar uluslararası vergi hukukuna şekil veren temel unsurlardır. Yapısal olarak, eğer OECD ve UN MA'sına göre uygun biçimde şekillenmişlerse, genelde birbirleriyle özdeş maddelere, hükümlere sahiptirler. Örneğin anlaşmaların çok büyük bir kısmında bazen maddelerin sıra numarası değişse de genel olarak, madde 2 kapsanan vergileri, madde 4 mukimliği, madde 5 daimi işyeri kurallarını, madde 7 ticari kazançları ve madde 23 çifte vergileme durumunda mahsup veya istisna yöntemleri ile bu sorunların ortadan kaldırılmasını sağlayacak hukuksal hükümlere sahiptir.

Çalışmanın temel unsuru daimi işyeri kavramı, spesifik olarak ise, yapım işyeri kavramıdır. Bu açıdan ilk bölümde, yapım işyeri kavramının uluslararası vergi hukukunda sahip olduğu anlam, boyut ve değer, tarihsel perspektif, literatür

² Michael Lang, *Introduction to the Law of Double Taxation Conventions*, Linde, Viyana, 2020, s. 3.

bağlamında analiz edilmiş ayrıca Türk vergi anlaşmaları hukuku bağlamında çeşitli anlaşmalar noktasında değerlendirilmiştir.

Bu bölümün alt bölümlerini içerikleri bağlamında özetleyebiliriz. Çalışmanın ilk bölümünde öncelikle daimi işyeri kavramı genel özellikleri bağlamında incelenmiştir. Daha sonra ise, bu maddenin vergi anlaşmaları bakımından uygulanmasında büyük öneme sahip olan madde 7 (ticari kazançlar) kapsamında ne ifade ettiği, anlaşma mantığı açısından nasıl uygulandığı gösterilmiştir. Bu temelden hareketle ayrıca daimi işyeri kavramının ortaya çıkışı, modeller ve ikili anlaşmalar bakımından aktarılmıştır. Daha sonra konumuz açısından özellikli duruma sahip olan yapım işyeri kavramı tarihsel olarak ifade edilmiştir ve sahip olduğu temel özellikler üzerinde durulmuştur. 5'inci bölümde ise, detaylı biçimde madde 5'in sahip olduğu unsurlar çeşitli alt bölümler halinde hem MA'lar bağlamında hem de Türk Anlaşmaları deneyimiyle değerlendirilmiştir. Bu bölümün devamında, MA'lar açısından faaliyetler ve kapsanan kişilere değinilmiştir. 7'nci bölümde ise bu maddenin diğer fıkralarla ilişkisi üzerinde durulmuş, bölüm 8'de ise pratik anlamda büyük öneme sahip sürelerin hesaplanması konusuna değinilmiştir.

1.2. ULUSLARARASI VERGİ HUKUKUNDA DAİMİ İŞYERİ

Tezimizin temel araştırma konusunu oluşturan daimi işyeri maddesi, vergi anlaşmalarının diğer maddelerin uygulanması açısından önemli belirleyici özelliklere sahiptir. Billur Yaltı, daimi işyeri maddesini “maddi bağlama noktası” olarak nitelemektedir.³ Yani ÇVÖA'ların uygulanmasında madde 5, taraflar arasında bir eşik yaratmakta, eğer anlaşmaya konu olan kişiler bu eşiği aşar ve/veya bu eşiğin standartlarını yerine getirirse anlaşmanın hükümleri bu ilgili şahıs açısından bağlayıcı olmaktadır. Bunun uygulaması ise, bir yatırımın gerçekleştiği kaynak ülkede kaynak ülke tarafından vergilendirilmesi için, temel olarak kaynak ülkeye bir imkân tanınmasıdır. Yani A ülkesinin mukimi olan bir şirket eğer B ülkesinde bir yatırım yapar ve A ve B ülkeleri arasında uygulanabilir

³ Billur Yaltı Soydan, *Uluslararası Vergi Anlaşmaları*, Beta Basım Yayın, İstanbul, 1995.

bir vergi anlaşması varsa, anlaşmanın daimi işyeri maddesi bu ilgili şirketin B ülkesinde yürüttüğü faaliyetler bağlamında incelenir. Eğer anlaşma hükümleri kapsamında, A mukimi şirketin B ülkesinde bir daimi işyerine sahip olduğu değerlendirilirse, bu durumda B ülkesi bu şirketi vergileme hakkına sahip olacaktır. Bu açıdan daimi işyeri maddesine ilişkin hükümler, anlaşma tarafları açısından bir “maddi bağlama” noktası yaratmaktadır.⁴

Bu durumun bir başka açıdan önemi ise devletlerin vergi toplamasına ve vergi mükelleflerinin kanunu belirginliğe kavuşmasında yatar. Bu açıdan maddenin varlığı, devletler açısından jurisdiction’ı (kendi hükümlerliği, kanunu yorumlama ve uygulama yetkisi, hukuk yapma hakkı veya gücü) altında olan coğrafi bölgelerde yabancı bir şirketin kazancı hakkında vergi yetkisinin, şirketin mukim olduğu ikamet devlette mi yoksa faaliyet gösterdiği kaynak ülkede mi vergilendirileceği konusunun çözümüne dayanır.⁵ Özetle, daimi işyeri maddesinin temel işlevini “vergi yetkisinin paylaşımı” olarak yorumlayabiliriz.⁶

Daimi işyeri maddesi, OECD ve UN MA’lar ve literatür açısından oturmuş bazı temel unsurlara, testlere, şartlara sahiptir. 2017 OECD MA ve UN MA Madde 5 fıkra 1 *“Bu Anlaşmanın amaçları bakımından “daimi işyeri” terimi, bir teşebbüsün işinin tamamen veya kısmen yürütüldüğü işe ilişkin sabit bir yer anlamına gelir”* biçimindedir.⁷ Madde de yer alan ifadeler ve maddenin kavramsal ilkeleri temelinde, daimi işyeri maddesinin uygulanması açısından, birer unsur haline gelmiştir. Bu unsurlara ilişkin farklı değerlendirmeler bulunmaktadır. Örneğin

⁴ Altan Rençber, *Uluslararası Gelişmeler Işığında Vergi Hukukunda İşyeri*, Filiz Kitabevi, 2021, s. 27.

⁵ Cihat Öner, *Vergi Hukukunda İşyeri*, İmaj Yayınevi, 2016, s. 3.

⁶ Michael Lang, *Introduction to the Law of Double Taxation Conventions*, Linde, Viyana, 2020, s. 62.

⁷ UN MA ve OECD MA, madde 5(1) kapsamında aynıdır. UN MA madde 5(1)’in İngilizcesi *“For the purposes of this Convention, the term “permanent establishment” means a fixed place of business through which the business of an enterprise is wholly or partly carried on.”* iken OECD MA madde 5(1)’in İngilizcesi *“For the purposes of this Convention, the term “permanent establishment” means a fixed place of business through which the business of an enterprise is wholly or partly carried on.”* biçimindedir. OECD, *Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017*, OECD Publishing, Paris, 2017, s. 31. UN, *United Nations Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries 2017 Update*, New York, 2017, s. 11.

Skaar bu unsurları 3 başlıkta incelerken⁸, Reimer 5 alt başlıkta⁹ ele almaktadır. OECD MA Yorumu’nu dikkate alırsak, bunları 3 testte, başlıkta ifade edebiliriz. Bunlar şunlardır: “1. *“işe ilişkin bir yerin” mevcut olması, yani binalar gibi bir tesis veya, belirli durumlarda, makineler ya da teçhizat; 2. işe ilişkin bu yer “sabit” olmalıdır, yani belirli ölçüde bir sürekliliğe sahip belli bir yerde bulunmalıdır; 3. teşebbüsün işi, işe ilişkin sabit bu yer vasıtasıyla yürütülmelidir. Bu, genelde o ya da bu şekilde teşebbüse bağımlı olan kişilerin (personel), teşebbüsün sabit yerinin bulunduğu Devletteki işlerini yürüttüğü anlamına gelir*”.¹⁰ sonuç olarak bütün bu şartları karşılayan bir işyeri, anlaşmanın amaçları bakımından daimi işyeri sayılacaktır.

OECD ve UN MA daimi işyeri maddesi kapsamında farklı fıkra sayılarına sahiptir. OECD MA madde 5, 8 fıkradan oluşurken, UN MA madde 5, 9 fıkradan oluşur. UN MA’nın OECD MA’dan farklı olan fıkra 6 sigorta daimi işyeri fıkrası dışında, geriye kalan fıkralar bazı küçük farklılıklar dışında özdeştir.

Madde 5 fıkra 2, uluslararası vergi hukuku literatüründe pozitif liste (positive list) olarak bilinmektedir. Bu fıkra, temel olarak, daimi işyeri kavramına ilişkin doğrudan işyeri örnekleri vermektedir. Bu noktada OECD MA ve UN MA aynı hükme sahiptir. OECD MA madde 5(2) *“İşyeri” terimi özellikle şunları kapsamına alır: a) yönetim yeri, b) şube, c) büro, d) fabrika, e) atölye, f) maden ocağı, petrol veya doğal gaz kuyusu, taş ocağı veya doğal kaynakların çıkarıldığı*

⁸ Bu unsurlar şunlardır: 1. İşyerinin nesnel şartları olarak; işin yürütüldüğü yer şartı (place of business test), ayırt edici yer şartı (location test), 2. İşyerinin özel şartları; kullanım hakkı şartı (right of use test) ve daimilik şartı (permanence test), 3. İşyerinin işlevsel şartları olarak iş şartı (business test) ve iş bağlantısı şartı (business connection test). Arvid A. Skaar, *Permanent Establishment: Erosion of a Tax Treaty Principle*, Kluwer Law, Deventer, 1991. Rençber Daimi İşyeri kavramını bu yaklaşım altında incelemiştir. Ayrıca bkz. Altan Rençber, 2021, s. 56.

⁹ Reimer bu şartları birbirleriyle ilişkileri bağlamında ve tek başlarına ifade ettiği anlamlar dolayımında analiz etmiştir. Şartlar şunlardır: 1. Yer (Place), 2. İş ve Teşebbüs (Business and Enterprise), 3. Sabitlik (Fixed), 4. Daimilik (Permanence), 5. Aracılık: Vergi Mükellefi/İşlevsel entegrasyon. Ayrıca Toplu Ele Alma (Aggregation) başlığında maddenin bazı şartlarını taşıyan ancak daimi işyeri niteliğine sahip olmaksızın, bir daimi işyeri sayılan durumları ele almaktadır. Ayrıca bkz. Ekkehart Reimer, *“Article 5 Permanent Establishment”*, Editör: Ekkehart Reimer, Alexander Rust, *“Klaus Vogel on Double Taxation Conventions”*, Wolter Kluwers, Amsterdam, 2015.

¹⁰ OECD, Model Agreement, 2017, s. 117, Madde 5, Fıkra 6.

diğer herhangi bir yer."¹¹ biçimindedir. Listenin bir diğer önemli özelliği ise ayrıntılı olmayan, ucu-açık (non-exhaustive) nitelikli olması yani işyeri sayılabilecek unsurlara ilişkin bir sınıra sahip olmamasıdır.¹² Bu fıkranın, fıkra 1 ile ilişkisi literatürde tartışmalıdır.¹³

Madde 5(3), yapım işyeri (construction PE) olarak bilinmekte, konumuz nedeniyle bir temel teşkil etmekte ve bir süre eşiği altında çeşitli inşaa ve yapım faaliyetlerini bir işyeri sayılıp sayılmayacağını belirlemektedir. Madde 5(3), OECD MA ve UN MA'da farklılıklara sahiptir. UN MA, hem işyeri bakımından hem de hizmet daimi işyeri bakımından OECD MA hükmünden ayrılmaktadır.¹⁴ Bu konu Bölüm 1.4'te detaylı biçimde incelenmiştir.

Madde 5(3)(b), OECD MA'dan UN MA'nın ayrıştığı en önemli noktalardan biridir. OECD MA Yorumu bir hizmetin, diğer gelir getirici unsurlar arasında ayırmaksızın, vergilendirileceğini ortaya koymaktadır ve UN MA bu durumun aksine, hizmet ithalatçısı ülkeleri koruyacak biçimde, fıkra 3 b bendi aracılığı ile, MA'nın kendisi ile doğrudan bir Hizmet İşyeri hükmüne sahiptir.¹⁵

Madde 5 fıkra 4, negatif liste olarak bilinmekte, fıkra 2'nin aksine bazı unsurları yardımcı ve hazırlayıcı faaliyetler kapsamında, çeşitli örnekleri daimi işyeri tanımının dışına taşımaktadır. Bu açıdan bu fıkranın niteliği, daimi işyeri maddesine ilişkin bir sınır olarak değerlendirilebilir.¹⁶ Sınırın ortaya çıkardığı pratik sonuç ise, "küçük ticari faaliyetlerin" kapsam dışına çıkarılarak, ortaya çıkabilecek

¹¹ OECD ve UN MA'ları ilgili hüküm bakımından özdeştir. OECD, Model Agreement, 2017, s. 31. UN, Model Agreement 2017, s. 12.

¹² Altan Rençber, 2021, s. 60.

¹³ Michael Lang, Klaus Vogel ve Philip Baker'dan hareketle, bu fıkra da sayılan unsurların öncelikle fıkra 1 temelinde yer alan testleri yerine getirmesi gerektiğini, fıkra da yer alan unsurların kendi başlarına birer PE olarak değerlendirilemeyeceğini ifade etmektedir. Michael Lang, 2020, s. 63. Öner, sayılan yerlerin birer PE olarak tanımlanabilmesi için Lang'a benzer biçimde, temel fıkra niteliğinde olan, birinci fıkranın şartlarını yerine getirmesi, örneğin bu yerin belli bir süre elde tutulması gerektiğini ifade etmektedir. Cihat Öner, 2016, s. 97.

¹⁴ OECD MA madde 5(3) açısından 12 aylık bir süre eşiğine sahipken, UN MA ilgili madde 6 aylık süre eşiğine sahiptir. Konu, Bölüm 1.4'te detaylı biçimde alınmıştır.

¹⁵ Michael Lang, 2020, s. 65. Cihat Öner, *Vergi Hukukunda İşyeri*, İmaj Yayınevi, 2016, s. 3. Cihat Öner, 2016, s. 178-189. UN, UN MA Anlaşması, 2017, Daimi İşyeri Paragraf 3.9

¹⁶ Cihat Öner, 2016, s. 154.

çeşitli sorunların önlenmesidir.¹⁷ UN MA bu madde açısından farklılığa sahiptir. OECD MA madde 5(4) kapsamında sıralanan unsurlar arasında “teslim” ifadesi yer alırken, UN MA “teslim (delivery)” ifadesine sahip değildir.¹⁸

Madde 5 fıkra 5 ve 6, sırasıyla bağımlı ve bağımsız acente işyerine ilişkindir. Bu maddeler “yapım işyeri” kavramı ile “kabul edilen daimi işyeri (deemed PE)”, kavramına temel teşkil eder.¹⁹ Temel olarak, bir teşebbüs adına hareket eden ve o teşebbüs adına sözleşme akdetme yetkisi bulunan olan kişiler, eğer bu işlerini bir sabit daimi işyeri aracılığıyla yürütürlerse, birer işyerine sahip oldukları kabul edilir.²⁰ Fıkra 6 ise, fıkra 5 de yer alan hükümleri karşılamayan bir durum olarak, bağımsız bir acenteye bu ilgili faaliyetleri yürütürse “*bir işyerine sahip kabul olunmayacaktır*” hükmüne sahiptir.²¹

UN MA madde 5(6) OECD MA’dan farklı bir hükme sahiptir. Hüküm şu şekildedir: “*Bu maddenin önceki hükümlerine bakılmaksızın ve 7’nci fıkra hükümleri saklı kalmak üzere, bir Akit Devletin bir sigorta teşebbüsü, reasürans ile ilgili olanlar hariç olmak üzere, diğer Akit Devlette prim tahsil ettiği takdirde veya bir kişi aracılığıyla burada yer alan riskleri sigortaladığında diğer Akit Devlette bir işyerine sahip kabul edilecektir.*” Bu madde sigorta daimi işyeri olarak bilinmektedir.

Madde 5 fıkra 7 OECD ve UN MA açısından farklı konularla ilgilidir. OECD MA madde 5(7) kontrol edilen şirketlerle ilişkilidir. Bu maddeye göre yavru şirketler

¹⁷ Ayrıca bkz. Altan Rençber, 2021, s. 253. Lang, Vogel’dan hareketle, bu tanımlamaya uygun unsurlara ilişkin kar atfının belirlenmesinin sorunlu olduğunu ifade etmektedir. Michael Lang, 2020, s. 63.

¹⁸ Michael Lennard, “The UN Model Tax Convention as Compared with the OECD Model Tax Convention, Current Points of Difference and Recent Developments”, *Asia-Pacific Tax Bulletin*, (January/February 2009) s. 6-7.

¹⁹ Reimer ve Skaar’ın ilgili eserinde yer alan Deemed PE kavramı her iki MA’da yer alan “...that enterprise shall be deemed to have a permanent establishment in that State in respect of any activities which that person undertakes for the enterprise...” kavramında yer alan “deemed” kavramından kaynaklanmaktadır.

²⁰ OECD MA, madde 5 fıkra 5 2017 güncellemesi ile bu ifade için 3 temel koşul sıralanmıştır. Madde “...a) Teşebbüs adına veya b) Teşebbüsün mülkiyetinde bulunan veya teşebbüsün kullanma hakkına sahip olduğu mülkün mülkiyetinin devri veya kullanım hakkının verilmesi için veya c) o işletme tarafından hizmetlerin sağlanması...” haline gelmiştir. OECD, 2017, 32. Tarafımızca çevrilmiştir.

²¹ OECD, 2017, 32.

doğrudan bir daimi işyeri oluşturmamaktadır.²² Ancak daimi işyeri maddesinin genel şartlarını yerine getirirlerse, bu durumda bir daimi işyeri oluşturacaklardır.²³ UN MA açısından bu konuyla ilgili madde fıkra 8’de yer almaktadır ve hükümler açısından birbirine benzer niteliğe sahiptir. UN MA açısından ise 5(7), bağımlı ve bağımsız acentelerin tanımlanmasında, bir bağımsız acentenin ne zaman bağımlı acente haline geleceğini ifade eder.²⁴

OECD MA madde 5 fıkra 8 ve UN MA madde fıkra 9, şirketler arasında gerçekleşen kontrol faaliyetini belirlemektedir. OECD MA Yorumu bu durumu “bir işletmeyle yakından ilgili kişi”nin tanımı biçiminde ele almaktadır.

OECD MA ve UN MA yorumları maddenin kendisinde sıralanan biçimler dışında çeşitli işyeri tiplerini ifade ederler. Bunlar şunlardır: *sigorta işyeri, ekipman ve teçhizat işyeri, offshore işyeri ve dijital işyeri*.²⁵

Daimi işyeri maddesinin bir maddi bağlama noktası olması, onun anlaşmanın diğer maddeleri bakımından önemli bir konuma getirmektedir. Yani bir PE, daimi işyeri varsa, maddelerin hükümleri farklılaşan biçimlerde ilgili kişilere uygulanacaktır. Madde 5’in diğer maddelerle ilişkisi konusu Bölüm 1.3’de incelenmektedir.

1.3. DAİMİ İŞYERİ VE MODEL ANLAŞMANIN DİĞER MADDELERLE İLİŞKİSİ

Daimi işyeri maddesi bir maddi bağlama noktası olarak, anlaşma maddelerinin uygulanmasında öneme sahiptir. Bu açıdan öncelikle madde 7

²² Michael Lang, 2020, s. 65.

²³ Michael Lang, 2020, s. 65.

²⁴ Fıkranın konuyla ilgili kısmı şu şekildedir: “...bir kişi münhasıran veya neredeyse münhasıran yakından ilişkili olduğu bir veya daha fazla teşebbüs adına hareket ederse, bu kişi bu tür herhangi bir teşebbüsle ilgili olarak bu fıkra anlamında bağımsız bir acente olarak kabul edilmeyecektir...”. Görüldüğü üzere, Acente Daimi İşyeri hükmünden kaçınmak amacıyla UN MA’na ek bir hüküm getirilmiştir. UN, UN Model, 2017. Çeviri tarafımızdan yapılmıştır.

²⁵ Öner çalışmasından bu ilgili kavramları OECD MA Yorumu kapsamında incelemektedir. Cihat Öner, 2016, s. 178-189. Bu işyeri tipleri OECD MA Yorumunda şu paragraflarda yer almaktadır: OECD, OECD MA Yorumu, 2017, Daimi İşyeri para 122-131 Elektronik Ticaret, para 132-169 Hizmetlerin Vergilendirilmesi. UN MA Yorumunda ise şu şekilde yer almaktadır: UN, UN MA Yorumu, 2017, Daimi İşyeri para 27-29, Elektronik Ticaret para 36-37.

(ticari kazançlar) bağlamında, daha sonra ise; madde 10 Temettüler, madde 11 Faizler, madde 12 Gayri Maddi Hak Bedelleri ve madde 21 Diğer Gelirler kapsamında bu görevini yerine getirir. Ayrıca OECD ve UN MA'nın Temettü maddesi 11(5), Sermaye Değer Artış Kazançları madde 13(2), Ücret Gelirleri madde 15(2), Ayrım Yapılmaması madde 24(3) ve özel olarak UN MA Teknik Hizmet Ücretleri madde 12(A)4 bakımından hukuk yaratmaktadır.²⁶ Yani özetle ekonomik faaliyetler açısından bir eşik oluşturarak, gelirin ilgili maddeler çerçevesinde hangi ülkede ya da ülkelerde ne ölçüde vergilendirileceğini belirler.

Madde 7, "Ticari Kazançlar" vergi anlaşmalarının en önemli hükümleri arasındadır. Bunun nedeni, yabancı ülkelerde ticari faaliyet gösteren teşebbüslerin, bu madde bağlamında vergilendirilmeleridir. OECD MA madde 7(1) hükmünün ilk cümlesi *"Bir Akit Devlet teşebbüsüne ait kazanç, söz konusu teşebbüs diğer Akit Devlette yer alan bir daimi işyeri vasıtasıyla ticari faaliyette bulunmadıkça, yalnızca bu Devlette vergilendirilecektir."* şeklindedir.²⁷ Bu maddenin doğrudan anlamı, eğer bir teşebbüs, anlaşma dahilinde, diğer akit devlette bir ticari faaliyet sürdürür ve bu faaliyeti bir daimi işyeri vasıtası ile yapmadıkça, sadece mukimi olduğu ülke tarafından vergilendirilecektir. Maddenin ilk fıkrasının ikinci cümlesi ise *"Eğer teşebbüs yukarıda bahsedilen şekilde ticari faaliyette bulunursa, 2'nci fıkraya uygun olarak daimi işyerine atfedilebilen kazançlar bu diğer Devlette vergilendirilebilir."* şeklindedir.²⁸ Bu açıdan temel unsur, eğer bu teşebbüs diğer akit devlette ticari faaliyet sürdürüyorsa ve bu daimi işyerine ilişkin atfedilebilir bir kazanç söz konusu ise, diğer devlet, yani kaynak devlet bu atfedilebilir gelirleri vergilendirebilecektir.

Maddenin bir diğer önemli boyutu, bu faaliyetin bir teşebbüs aracılığı ile gerçekleşmesi gerektiğidir. "Teşebbüs" terimi MA'ların, madde 3'ünde tanımlanmaktadır.²⁹ Madde 3'e göre *"teşebbüs" terimi herhangi bir ticari faaliyetin*

²⁶ B.J. Arnold, *Article 5: Permanent Establishment- Global Tax Treaty Commentaries, Global Topics* IBFD, (Çevrimiçi) https://research.ibfd.org/#/doc?url=/linkresolver/static/gttc_article5_pe, 10 Aralık 2021.

²⁷ Madde 7(1): OECD, OECD Model, 2017.

²⁸ Bu ifade OECD MADDE 7 ikinci cümle de yer almaktadır. OECD, OECD Model, 2017.

²⁹ Michael Lang, 2020, s. 60.

yürütülmesi anlamına gelir". Bu açıdan, madde 7 kapsamında ele alınacak teşebbüslerin ne olduğu en temelde ticari faaliyetin yürütülmesi bağlamında ele alınmalıdır.

Ticari Kazançlar maddesinin madde 5 daimi işyeri ve madde 9 bağlı teşebbüsler ile olan anlaşma ilişkisi devletlerin anlaşmalar bakımından tercihini yansıtır. Sasseville, maddeler arasındaki temel ilişkiyi temel, ihracat ve doğrudan yabancı yatırım ilişkisinde mevcut olan temel farklılığın anlaşma içinde ele alınması olarak ele almaktadır.³⁰ Yani temelde bu ilişki, devletler açısından birbirinden farklı niteliğe sahip ticari ilişkileri, örnekteki yatırım ve ticaret bakımından, vergi anlaşmaları kapsamında çözümleme hedefi taşımaktadır.

Ticari Kazançlar maddesinin bir diğer önemli konusu ise, daimi işyerine kazanç atfedilmesidir. Madde 7 ikinci fıkra temel olarak, bu daimi işyerine atfedilebilen kazançların nasıl hesaplanacağına ilişkin prensiplere sahiptir. Maddeye göre *"Bu Madde ve Maddeler [23 A] ile [23 B] uyarınca, 1'inci fıkroda bahsedilen Daimi İşyeri'ne her iki Akit Devlette de atfedilecek kazanç, işyeri ve teşebbüsün diğer bölümleri vasıtasıyla teşebbüs tarafından yerine getirilen işlevler, kullanılan varlıklar ve üstlenilen riskler dikkate alınarak bu işyeri aynı veya benzer koşullar altında, aynı veya benzer faaliyetlerde bulunan ayrı ve bağımsız bir teşebbüs olsaydı ne kazanç elde edecek ise aynı miktarda kazanç olacaktır."*³¹ Maddede yer alan hüküm, uluslararası vergi hukuku alanında "arm's length principle" olarak bilinen, Türkçe karşılığı "Emsallere Uygunluk İlkesi" olan kavramı ifade etmektedir.³²

³⁰ J. Sasseville, *Article 7: Business Profits-Global Tax Treaty Commentaries, Global Topics IBFD*, (Çevrimiçi), https://research.ibfd.org/#!/search?N=3+10&Ne=7487&Nu=global_rollup_key&Np=2&Ns=sort_date_common|1,10.12.2021
https://research.ibfd.org/#!/doc?url=/linkresolver/static/gttc_article7_s_1.&refresh=1641942953342%23gttc_article7_s_1.1., 10 Aralık 2021.

³¹ Bu ifade OECD madde 7 ikinci fıkra da yer almaktadır. OECD, OECD Model, 2017.

³² OECD Tax Glossary bu terimi *"İlişkili teşebbüsler arasındaki şartların bağımsız teşebbüsler arasındaki şartlardan farklı olduğu durumlarda, bu şartlar nedeniyle tahakkuk eden kazançların o teşebbüsün kazancına dahil edilebileceğini ve buna göre vergilendirilebileceğini belirten uluslararası standart."* olarak ifade etmiştir. OECD Glossary of Tax Terms, (Çevrimiçi), <https://www.oecd.org/ctp/glossaryoftaxterms.htm>, 08.01.2022.

UN MA ise yukarıda yer alan hüküm bakımından farklılaşmaktadır.³³ Hüküm “...(b) bu işyeri vasıtasıyla satılanlarla aynı veya benzer türden mal veya ticari eşyanın bu diğer Devlette yapılan satışları; veya (c) bu diğer Devlette yürütülen, *“bu işyeri vasıtasıyla gerçekleştirilenlerle aynı veya benzer türden diğer ticari faaliyetler...”* biçimindedir ve bu yaklaşım (fıkra b ve c kapsamında) “limited force of attraction” olarak bilinmektedir³⁴ ve uluslararası vergi hukuku literatüründe niteliği tartışmalıdır.

Daha önce de bahsedildiği üzere, daimi işyeri maddesi, Ticari Kazançlar maddesi dışında temelde pasif gelirler olarak bilinen, madde 10, 11, 12 ve Diğer Gelirler maddesi olan madde 21 kapsamında da öneme sahiptir. Daimi işyeri konseptinin bu maddeler bağlamında incelenmesi, konunun detaylarını göstermesi açısından önem kazanmaktadır.

Temettüler maddesi birinci fıkrası, bir akit devlet mukimi şirket tarafından diğer akit devlet mukimine yapılan ödemeleri, diğer devletin vergilendirebileceğini ifade etmektedir. Fıkra 2 diğer devletin bu gelir üzerinde olan vergileme hakkını belirlemektedir. Bu sınır diğer devletin vergileme sınırını belirler. Diğer devletin vergileme sınırı, OECD MA açısından eğer gerçek lehdar bu şirketin %25 hissesine sahipse brüt temettü tutarının %5’i diğer durumlarda ise %15’ini, UN MA açısından ise tarafların pazarlığına bağlı olarak; bu limitleri aşamaz. Devam eden fıkra 3 temettü vb. kavramların tanımını yaparken, fıkra 4 bahsedilen mukimin (geliri elde eden şahıs), eğer diğer akit devlette bir daimi işyeri aracılığı ile ticari faaliyette bulunursa ve eğer elde edilen temettü ile bu daimi işyeri arasında bir ilişki varsa, bu durumda madde 10 hükümleri uygulanmayacak, bunun yerine madde 7 Ticari Kazançlar hükmü uygulanacaktır. Her iki MA’da

³³ Michael Lang, 2020, s. 61.

³⁴ Lang bu prensibi, Vogel’den hareketle, bir teşebbüsün kaynak devlette daimi işyerine ilişkin faaliyetler yürütmesi durumunda, kaynak devletin “*PE dışında aynı veya benzer türden işlemlerden kaynaklanan ticari kazançlar üzerinden o devlette vergilendirilebilmesine izin verir.*” olarak ifade etmiştir. Michael Lang, 2020, s. 61.

olmak üzere, madde 11(4)³⁵, 12(3)³⁶ ve 21(2)³⁷ kapsamında benzer kurala sahip bu uygulamaya uluslararası vergi hukuku literatüründe, “çekim kuralı (throwback rules)” denilmektedir.³⁸ Sonuç olarak bu istisnai hükümler, eğer bu hükümler kapsamında bir daimi işyeri mevcutsa, maddeleri geçersiz kılarak, madde 7 Ticari Kazançlar maddesinin öncelikli olarak uygulanmasını gerektirmektedir.

Her iki MA’da da, daimi işyeri maddesi, madde 11(5) kapsamında önemli bir eşige sahiptir. Hüküm “*Faizin, bu ödemeyi yapan kişinin mukim olduğu Devlette elde edildiği kabul olunacaktır. Bununla beraber, faiz ödeyen kişi, bir Akit Devletin mukimi olsun veya olmasın, bir Akit Devlette faiz ödemeye neden olan borç-alacak ilişkisiyle bağlantılı bir daimi işyerine sahip olduğunda ve faiz bu işyerinden kaynaklandığında, söz konusu faizin işyerinin bulunduğu Devlette elde edildiği kabul olunacaktır.*” biçimindedir.³⁹ Dolayısıyla, borç-alacak ilişkisine sahip bir daimi işyeri, vergilendirme yetkisini kullanacak devleti belirler.

³⁵ Madde 11(4) ilgili hükmü şu şekildedir: “Akit Devletlerden birinin mukimi olan faizin gerçek lehdarı, faizin elde edildiği diğer Akit Devlette yer alan bir işyeri vasıtasıyla ticari faaliyette bulunursa ve söz konusu faizin ödendiği alacak ile bu işyeri arasında etkin bir bağ bulunmaktaysa, 1’inci ve 2’nci fıkra hükümleri uygulanmayacaktır. Bu durumda, 7’nci Madde hükümleri uygulanacaktır.” OECD, OECD Model, 2017.

³⁶ Madde 12(3) ilgili hükmü şu şekildedir: “Bir Akit Devletin mukimi olan gayrimaddi hak bedelinin gerçek lehdarı, gayrimaddi hak bedelinin elde edildiği diğer Akit Devlette yer alan bir daimi işyeri vasıtasıyla ticari faaliyette bulunursa ve söz konusu bedelin ödendiği hak veya varlık ile bu işyeri arasında etkin bir bağ bulunmaktaysa, 1’inci fıkra hükümleri uygulanmayacaktır. Bu durumda, 7’nci Madde hükümleri uygulanacaktır.” OECD, OECD Model, 2017.

³⁷ Madde 21(2) ilgili hükmü şu şekildedir: “6’ncı maddenin 2’nci fıkrasında tanımlanan gayrimenkul varlıklardan elde edilen gelir hariç olmak üzere, bir Akit Devlet mukimi olan söz konusu gelir lehdarının diğer Akit Devlette bulunan bir daimi işyeri vasıtasıyla ticari faaliyette bulunması ve gelirin ödendiği hak veya varlık ile bu işyeri arasında etkin bir bağ bulunması halinde bu gelire 1’inci fıkra hükümleri uygulanmayacaktır. Bu durumda, 7’nci Madde hükümleri uygulanacaktır.” Bu hüküm UN MA bakımından farklı bir sonuca işaret eder. Hükme göre eğer geri dönüş kuralı geçersizse, OECD MA’nın aksine “kaynak devlet, vergi oranında herhangi bir sınırlama olmaksızın kaynak devlette ortaya çıkan diğer gelirleri brüt olarak vergilendirme hakkına sahiptir.” B.J. Arnold, 2022. OECD, OECD Model, 2017.

³⁸ UN MA bakımından farklılaşan nokta, “Teknik Hizmet Ücretleri” maddesi bağlamında yaşanmaktadır. Bu madde sadece UN MA da bulunmaktadır. Madde diğer hükümlere benzer biçimde, bir daimi işyeri aracılığı ile ilgili teknik hizmetler etkin biçimde bağlantılı ise madde 7’nin uygulanması gerektiğini ifade etmektedir. Ayrıca bkz. B.J. Arnold, 2022. UN, UN Model, 2017, s. 24.

³⁹ Bu hüküm OECD MA, madde 11(5) kapsamındadır. OECD, OECD Model, 2017.

UN MA'da yer alan 12(A)5'inci fıkrası, madde 11(5)'e benzer biçimde bir istisna hükmüne sahiptir. Maddeye göre, mukim ticari faaliyeti diğer devlette bir daimi işyeri aracılığıyla yürütüyorsa, bu ülkenin mukimi olarak sayılacaktır.⁴⁰

Her iki MA'da da, yer alan 13(2) hükmü yukarıda sayılan hükümlere benzer biçimde, ilgili madde kapsamında bir eşik yaratmaktadır. Madde genel olarak, bir akit devlet mukiminin, diğer akit devlette yer alan ve 6'ncı madde tarafından belirlenen taşınmaz mallarının satışının, her iki devlette de vergilendirebilir olduğunu ifade etmektedir. 2'nci fıkra ise eğer bir daimi işyerinin aktifine kayıtlı kıymetlerin elden çıkarılması, satışı söz konusuysa diğer devletin de bu kazançları vergilendirme hakkının olduğunu ifade eder.⁴¹

Her iki MA'da yer alan madde 15 (Ücret Gelirleri) 2'nci daimi işyerine ilişkin bir hükme sahiptir. Madde genel itibariyle, bir hizmet sonrası ortaya çıkan maaş vb. unsurların diğer Akit devlette ifa edilmedikçe mukim devlette vergileneceği, eğer diğer devlette (kaynak) ifa edilirse, bu devlette de vergilendirilebileceğini ifade eder. Fıkra 2 ise, maddenin uygulaması açısından çeşitli testlere sahiptir ve bu testler eğer her biri yerine getirilirse anlam kazanmaktadır. Fıkra 2 bağlamında yer alan hüküm "yalnızca ilk bahsedilen Devlette vergilendirilecektir" biçimindedir ve bunun sonucu 3 test şartları yerine getirilirse ilk devlet olan ikamet/mukim devlet bu gelirleri vergilendirecektir. Maddenin kendisi, anlaşma da yer alan diğer madde sınırlamalarına benzer biçimde, belirli bir eşğin altında kalan durumları konu dışına çıkarmıştır. Daimi işyeri açısından bu maddenin ilgisi ise c testinden

⁴⁰ B.J. Arnold, 2022. Hükmün Türkçesi şu şekildedir: "Bu maddenin amaçları bakımından, 6'ncı fıkra hükümleri saklı kalmak üzere, teknik hizmetlere ilişkin ücretler, eğer bunları ödeyen o Devletin mukimi ise veya ücretleri ödeyen kişinin bir Akit Devletin mukimi olup olmadığına bakılmaksızın, bir Akit Devlette ücretleri ödeme yükümlülüğünün doğduğu bir daimi işyerine veya sabit bir yere sahipse ve bu ücretler daimi işyeri veya sabit yer tarafından karşılanıyorsa, teknik hizmetlere ilişkin ücretlerin bir Akit Devlette elde edildiği kabul edilecektir." UN, UN Modeli, 2017, s. 24. Çeviri tarafımızdan yapılmıştır.

⁴¹ Madde şu şekildedir: "Bir Akit Devlet teşebbüsünün diğer Akit Devlette sahip olduğu bir daimi işyerinin ticari varlığına dahil menkul varlıkların elden çıkarılmasından doğan kazançlar, bu daimi işyerinin (yalnız veya tüm teşebbüsle birlikte) elden çıkarılmasından doğan kazanç da dahil olmak üzere, bu diğer Devlette vergilendirilebilir". OECD, OECD Model, 2017, s. 38. Çeviri tarafımızdan yapılmıştır.

kaynaklanır “c) ödeme, işverenin diğer Devlette sahip olduğu bir daimi işyerinden yapılmazsa”.⁴²

OECD ve UN MA madde 24(3) yukarıda yer alan hukuksal duruma benzer, daimi işyeri maddesinin anlaşma kapsamında sonuç yarattığı bir hükme sahiptir. Madde 24 Ayrım Yapılmaması, anlaşma dahilinde mukimlerin herhangi bir ayrımcı uygulamaya maruz kalmaları durumunda, bu ayrımcı uygulamanın ortadan kaldırılmasını amaçlar. İlgili fıkra “*Bir Akit Devlet teşebbüsünün diğer Akit Devlette sahip olduğu daimi işyeri bu diğer Devlette aynı faaliyetleri yürüten bu diğer Devletin teşebbüslerinin tabi olduğu vergilemeye göre daha az lehe bir vergilendirmeye tabi olmayacaktır.*” biçiminde ifade edilerek ortaya işyeri dahilinde ortaya çıkabilecek uygulamaları da kapsar.⁴³

Bahsedilenler ışığında daimi işyeri maddesi, günümüz BEPS (Base Erosion and Profit Shifting) Eylem Planları⁴⁴ ile uluslararası vergileme açısından farklı bir noktaya taşınmış olsa da, halen devletler açısından vergi yetkisi paylaşımı ve vergi mükellefleri açısından vergi belirginliği konularında başat öneme sahip bir maddedir. Bu açıdan, iktisadi anlamda ortaya çıkışı ve günümüzde geldiği nokta, Bölüm 1.4’te tartışılmaktadır.

1.4. DAİMİ İŞYERİ’NİN MODEL ANLAŞMALAR BAKIMINDAN TARİHÇESİ

Daimi işyeri maddesine ilişkin bir tarihçe oluşturulursa, bu tarihçe devletler arasında akdedilen ilk anlaşma olan 1899 tarihli Prusya-Avusturya Macaristan anlaşmasından⁴⁵, 2017 tarihinde imzalanan BEPS Çoktarafı Anlaşma’ya (MLI) kadar geçen 100 yılı aşkın süreli bir zaman aralığında ortaya çıkar. Bu genişlikte

⁴² OECD, OECD Model, 2017, s. 38.

⁴³ OECD, OECD Model, 2017, s. 43. UN, UN Modeli, 2017, s. 35.

⁴⁴ Türkçesi Matrah Aşındırma ve Kar Aktarımı Eylem Planları’dır. OECD, Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 2015 Final Report, 2015, s.3.

⁴⁵ Uluslararası vergi hukuku literatüründe akdedilen ilk anlaşma olarak kabul edilen bu anlaşma öncesinde, Alman prenslikleri arasında akdedilen anlaşmalar mevcuttur. Ancak bu prenslikler tam egemen hukuksal süljeler olarak kabul edilmediği için akdedilen ilk anlaşma olarak kabul edilmemektedirler. Prenslikler arasında akdedilen ve daimi işyeri terimine benzer “sürekli işletme (stehendes gewerbe)” hükmüne sahip, 1869 tarihli Prusya-Saksonya anlaşmasıdır. Ayrıca bkz. Arvid A. Skaar, *Permanent Establishment: Erosion of a Tax Treaty Principle*, Kluwer Law, Deventer, 1991, s. 73.

bir zaman aralığında, dünya ekonomisinin dönüşümü de dikkate alınırsa, geçen bu sürenin daimi işyeri kavramına/konseptine ilişkin önemli farklılıklar içereceği, açık ve doğal bir sonuçtur. Bu açıdan bu alt bölümde, kavramın doğuşundan BEPS sonrası dönem aralığında yaşanan değişiklikler incelenmiştir.

Prusya-Avusturya Macaristan anlaşması daimi işyeri konseptine benzer bir konsepti uygulayan ilk anlaşma olarak kabul edilmektedir.⁴⁶ Daimi işyeri ile özdeş hüküm madde 2(1)'de yer alan “**sürekli işletme (stehendes gewerbe)**”dir. Kavramın özü ise Prusya vergi kanunlarına dayandırılmaktadır.⁴⁷ Kavram benzer biçimler 1900'lü yılların başlangıcından itibaren çeşitli Avrupa devletleri arasında yapılan anlaşmalarda kendini gösterir. Ancak küresel anlamda, “Daimi İşyeri” olarak ele alınması ve şekillenmesi Milletler Cemiyeti altında başlayan çalışmalarla, sağlanmıştır.⁴⁸

Milletler Cemiyeti (MC) taslağı, daimi işyeri kavramını modern anlamıyla ele alan ilk hükümlere sahiptir. Hüküm “*Gerçek yönetim merkezleri, bağlı şirketler, şubeler, fabrikalar, acenteler, antrepolar, bürolar, depolar daimi işyeri sayılır. Bir teşebbüsün yabancı bir ülke ile bağımsız statüde bir iyi niyetli (bona fide) acente (broker, komisyon acentesi vb.) vasıtasıyla iş yapması, söz konusu teşebbüsün o ülkede bir daimi işyerine sahip olduğu anlamına gelmez. Teşebbüsün her iki Akit Devlette de daimi işyerine sahip olması halinde, iki Devletten her biri, kendi ülkesinde elde edilen gelirin bir kısmını vergilendirecektir*” şeklindedir.⁴⁹ Görüldüğü üzere, daimi işyerinin temel unsurları sıralanmıştır. Örneğin ilk cümle pozitif liste olarak bilinen madde 5(2)'ye, ikinci cümle bağımlı acente olarak bilinen madde 5(5)'e, üçüncü ve son cümle ise daimi işyeri maddesinin ilişkili şirketler

⁴⁶ Arvid A. Skaar, 1991, s. 75.

⁴⁷ Arvid A. Skaar, 1991, s. 76.

⁴⁸ B.J. Arnold, 2022.

⁴⁹ Hükümün orijinali şu şekildedir: “*The real centres of management, affiliated companies, branches, factories, agencies, warehouses, offices, depots, shall be regarded as permanent establishments. The fact that an undertaking has business dealings with a foreign country through a bonafide agent of independent status (broker, commission agent, etc.), shall not be held to mean that the undertaking in question has a permanent establishment in that country. Should the undertaking possess permanent establishments in both Contracting States, each of the two States shall tax the portion of the income produced in its territory.*” B.J. Arnold, 2022. Tax Treaties History, League of Nations, Double Taxation And Tax Evasion Report, 2021, (Çevrimiçi) <https://www.taxtreatieshistory.org/>, 15.10.2021. Tarafımızca çevrilmiştir.

hükmüne benzemektedir.⁵⁰ Madde, günümüz anlamıyla, bazı konseptlere değinmesi ve sabit iş yeri anlamında hükümlere sahip olması açısından ayrıca önemlidir.

1927 MC MA'sına ilişkin, mukim devleti önceleyen yaklaşıma ilişkin itiraz, MC'nin daha detaylı biçimde çalışmalar yapmasını gerektirmiştir ve sonuç olarak çeşitli taslaklar ortaya çıkmıştır (bu taslaklar genel olarak 1927 MC daimi işyeri tanımını, ilişkili şirketler dışında takip etmektedir).⁵¹ Ancak, konumuz itibarıyla Meksiko ve Londra taslakları, bu taslaklardan daha belirgin etkilere sahip olmuştur.

Gelişmekte olan ülkelerin vergilendirme yetkisi paylaşımında elini güçlendiren ilk MA, 1943 Meksiko taslağıdır. Taslakta yer alan madde 4 “Ticari Gelirler (Income from Businesses)” daimi işyerini bir eşik olarak ele almıştır. Bu maddenin üç fıkrası daimi işyeri konseptini içermektedir. İlk fıkra sadece kaynak devlete vergi yetkisi vermekte ve bunu “*Herhangi bir sınai, ticari veya tarımsal işletmeden ve diğer kazançlı faaliyetlerden elde edilen gelir, yalnızca iş veya faaliyetin yürütüldüğü Devlette vergilendirilecektir.*”⁵² olarak tanımlamaktadır. İkinci fıkra vergileme yetkisini sınırlamaktadır. Bunu “*Akit Devletlerden birindeki bir teşebbüs veya gerçek kişi, münferit veya tesadüfi işlemler yoluyla, bu Devlette bir işyerine sahip olmaksızın faaliyetlerini diğer Devlette genişletirse, bu faaliyetlerden elde edilen gelir, yalnızca ilk Devlet tarafından vergilendirilir.*” olarak ifade eder.⁵³ Dolayısıyla daimi işyerinin yokluğu gelirin sadece ikamet devlette vergilendirilmesini sağlayacaktır. Fıkra 3 ise eğer her iki akit devlette birer daimi işyeri mevcutsa, bu durumda akit devletlerin bölgelerine tesadüf eden kazançların bu akit devletler tarafından vergilendirileceğini ifade eder.⁵⁴

⁵⁰ B.J. Arnold, 2022. Arvid A. Skaar, 1991, s. 83.

⁵¹ Arvid A. Skaar, 1991, s. 84.

⁵² Arvid A. Skaar, 1991, s. 89. Tax Treaties History, *League of Nations Fiscal Committee London and Mexico Model Tax Conventions Commentary and Text* (Çevrimiçi), https://www.taxtreatieshistory.org/data/html/league_of_nations_1946-11.html, 28.11.2020. Tarafımızca çevrilmiştir

⁵³ Arvid A. Skaar, 1991, s. 89. Tax Treaties History, 2020. Tarafımızca çevrilmiştir.

⁵⁴ Tax Treaties History, 2020.

Bu taslakta daimi işyerine ilişkin tanımlamalar içeren protokol madde 5, 8 fıkraya sahiptir. Fıkra 1; madde 5(1) temel sabit işyeri konseptini ve pozitif listeyi⁵⁵, fıkra 2: yapım işyeri maddesini⁵⁶, fıkra 3, 4, 5 ve 6; bağımlı ve bağımsız acente konularını daimi işyeri kapsamında ele almakta⁵⁷, fıkra 7 eski anlaşmalarda yer alan “ticari yolcular (commercial travellers)”ın, madde de yer alan diğer hükümler kapsamına girmediği bir daimi işyerinin oluşturmadığını ve son fıkra olan fıkra 8; akit devlette yer alan bir ana şirketin diğer ülkede yavru şirketinin olmasının, bu yavru şirketi doğrudan bir daimi işyeri olarak kılmayacağı⁵⁸, hükümlerini bağlamaktadır.

Meksiko taslağının aksine, gelişmiş ülkelerin vergilendirme yetkisi paylaşımında elini güçlendiren, benzer dönemde yayımlanmış 1946 tarihli Londra taslağı bulunmaktadır. Taslağın kendisi Meksiko taslağı neticesinde, kaynak devletlerin artan vergilendirme gücüne karşın bir itirazdır. Bu taslakta daimi işyerine ilişkin tanım aynıdır. Ancak madde 4 “Ticari Gelirler” nitelik olarak Meksiko taslağından farklıdır ve ikamet devletin vergilendirme hakkını ortaya koymaktadır.

Londra taslağının madde 4 kapsamında ilk üç fıkrası daimi işyeri kavramı ve ilgili maddenin akit devletler açısından nasıl gerçekleşeceğini tanımlar. Buna göre fıkra 1 “*Herhangi bir sınai, ticari veya tarımsal işletmeden ve diğer kazanç getiren mesleklerden elde edilen gelir, mükellefin daimi işyerinin bulunduğu Devlette vergilendirilecektir.*” biçimindedir⁵⁹ ve vergileme yetkisini Meksiko taslağının aksine daimi işyerinin bulunduğu ülkeye atfetmektedir. Fıkra 2 “*Bir*

⁵⁵ Fıkranın aslı şu şekildedir: “*Daimi işyeri*” terimi, genel müdürlükleri, şubeleri, madenleri ve petrol kuyularını, plantasyonları, fabrikaları, atölyeleri, depoları, ofisleri, acenteleri, tesisleri, meslek binalarını ve üretken nitelikteki diğer sabit iş yerlerini kapsar”. B.J. Arnold, 2022. Tarafımızca çevrilmiştir.

⁵⁶ Fıkranın aslı şu şekildedir: “*Bir inşaat şantiyesi (chantier de construction), en az bir yıl boyunca kullanılacaksa veya bir yıldan beri mevcutsa, bir “daimi işyeri” oluşturur.*” Bu fıkra Bölüm 1.4’te detaylı olarak incelenmiştir. B.J. Arnold, 2022. Tarafımızca çevrilmiştir.

⁵⁷ Fıkra bağımlı ve bağımsız acentenin nasıl bir daimi işyeri oluşturup oluşturamayacağı çeşitli şartlara bağlanmıştır. B.J. Arnold, 2022.

⁵⁸ Fıkranın aslı şu şekildedir: “*Mali ikametgahı Akit Devletlerden biri olan bir ana şirketin diğer Devlette bir yan kuruluşuna sahip olması, bağlı şirketin karşı mali yükümlülüklerine bakılmaksızın bu devlette bir daimi işyerine sahip olduğu anlamına gelmez.*” B.J. Arnold, 2022. Tarafımızca çevrilmiştir.

⁵⁹ Tax Treaties History, 2020. Tarafımızca çevrilmiştir.

Devletteki bir teşebbüs, diğer Devlette bir daimi işyeri olmaksızın faaliyetlerini sürdürürse, bu faaliyetlerden elde edilen gelir yalnızca ilk Devlette vergilendirilecektir.” biçimindedir⁶⁰ ve Meksiko MA’da “*münferit veya tesadüfi işlemler*” ifadesi ile geçici bir nitelik söz konusu iken, Londra taslağı bu ifadeyi kullanmamıştır. Son olarak fıkra 3 “*Bir teşebbüsün Akit Devletlerin her birinde bir işyeri varsa, her Devlet, yalnızca kendi ülkesinde üretilen geliri vergilendirecektir*” biçimindedir⁶¹ ve bu fıkra Meksiko taslağında her akit devlete verilen yetkinin zıttını oluşturur. Bütün bunlar ışığında Londra taslağı, daimi işyeri kavramına ilişkin olarak Meksiko Taslağı aksine, ikamet devletin elini güçlendirir biçimde ele almaktadır.

Londra ve Meksiko taslakları sonrasında uluslararası ekonomide yaşanan gelişmeler, OECD kapsamında bir taslağın üretilmesini gerektirmiştir⁶² ve MC’nin ardılı olarak düşünülen UN MA’sının resmi olarak 1980 yılına kadar yayımlanmasına kadar, OECD 1963 MA Taslağı devletler tarafından uluslararası kabul gören MA olarak ele alınmıştır.⁶³ Bu taslak 1963 OECD MA Taslağı olarak bilinmektedir.

OECD 1963 Taslağı, modern olarak kabul edilen ilk MA’dır. Madde 5, daimi işyerini 6 fıkroda tanımlamaktadır. Fıkra 1 günümüz anlamıyla genel sabit işyeri tanımını vermekte; fıkra 2 pozitif listeyi içermekte; fıkra 3 negatif listeyi içermekte; fıkra 4 ve 5 bağımlı ve bağımsız acente işyerini çeşitli şartlara bağlamaktadır ve fıkra 6 kontrol edilen şirketleri tanımlamaktadır.⁶⁴ Fıkralar büyük ölçüde, 2017 OECD MA ile benzeşmektedir.⁶⁵

⁶⁰ Tax Treaties History, 2020. Tarafımızca çevrilmiştir.

⁶¹ Tax Treaties History, 2020. Tarafımızca çevrilmiştir.

⁶² Tax Treaties History, *OECD Fiscal Committee Draft Convention for the Avoidance of Double Taxation With Respect to Taxes on Income and Capital*, (Çevrimiçi) <https://www.taxtreatieshistory.org/> 15.10.2021.

⁶³ Bunun nedeni ve ayrıca UN MA’nın temel olarak OECD MA’larını alması, günümüzde vergi anlaşmalarını şekillendiren en etkin metinlerin OECD MA’ları olması sonucunu yaratmıştır.

⁶⁴ Tax Treaties History, 2021.

⁶⁵ 2017 OECD MA ile 1963 OECD MA taslağı arasındaki farklar 3 temel noktada bulunur; yapım işyeri maddesi pozitif listenin altında değerlendirilmiştir (2017 OECD MA madde 5(3) kapsamında ele almaktadır), negatif liste fıkra 3 kapsamında ele alınmıştır (2017 OECD MA madde 5(4) kapsamında ele alınmaktadır) ve son olarak acente işyeri maddesi satın alma görevini başlı başına bir istisna olarak ele almaktadır. B.J. Arnold, 2022.

OECD 1963 taslağından sonra 1977 yılında OECD çatısı altında 1977 OECD MA yayınlanmıştır. 1977 OECD MA, yapısal anlamda 2017 OECD ve UN MA'lara benzerdir. Fıkra 1; daimi işyerinin temel unsurlarını, fıkra 2; pozitif listeyi, fıkra 3; yapım işyerini, fıkra 4: negatif listeyi, fıkra 5 ve 6; bağımlı ve bağımsız acenteyi, fıkra 7; kontrol edilen şirketleri tanımlamaktadır.⁶⁶ 1977 yılında yayımlanan bu MA, 2014 yılı dahil olmak üzere OECD MA tarafından özdeş biçimde, farklı güncellemelerde kullanılmıştır.⁶⁷

1980 UN MA, gelişmekte olan ülkelerin vergi anlaşması çıkarlarının OECD MA ilkeleri ile uyuşmaması nedeniyle, UN tarafından yayımlanmış bir MA'dır.⁶⁸ UN MA hükümler bağlamında OECD MA'yı bir temel olarak ele alır. Her iki MA'da maddelerin çoğunun numarası ve içeriği aynıdır. Ancak UN MA, OECD MA'nın aksine, ikamet devleti değil, kaynak devletin vergileme yetkisini artırma amacı güder. Bu durum da MA'nın kendisinin, OECD MA'dan belirli noktalarda ayrışması durumunu yaratmaktadır. Daimi işyeri maddesi kapsamında 1980 UN MA'nın 1977 OECD MA'dan farklılık gösterdiği 7 durum bulunmaktadır ve bunlar: madde 5(3)a kapsamında yapım işyeri maddesini UN MA'da montaj ve gözetim faaliyetleri eklenmiş ve süre sınırı 6 ay olarak belirlenmiş, madde 5(3)b kapsamında hizmet daimi işyeri hükmü yaratılmış, madde 5(4)a kapsamında UN MA'da "teslim (delivery)" ifadesi çıkarılmış, 1977 OECD MA madde 5(4)f hükmü çıkarılmış⁶⁹, OECD MA madde 5 hükmü UN MA madde 5(5) a ve b olmak üzere 2 ayrı alt hükme ayrılmış, OECD MA'da olmayan sigorta daimi işyeri maddesi madde 6 olarak oluşturulmuştur.⁷⁰ Bu farklılıklar 2017 OECD ve UN MA'sının daimi işyeri maddesinde görülen farklılıkların temelini oluşturur.⁷¹

⁶⁶ OECD, *Model Double Taxation Convention On Income And On Capital*, OECD, Paris, 1977.

⁶⁷ B.J. Arnold, 2022.

⁶⁸ UN, *United Nations Model Double Taxation Convention Between Developed and Developing Countries*, New York, 1980, s. 1-2.

⁶⁹ Hüküm şu şekildedir: "işe ilişkin sabit yerdeki bütün faaliyetlerin bir arada yürütülmesi sonucunda oluşan faaliyetin hazırlayıcı veya yardımcı nitelikte olması şartıyla, işe ilişkin sabit bir yerin yalnızca a) ila e) arası bentlerde bahsedilen faaliyetlerin birini veya birkaçını bir arada yürütmek amacıyla elde tutulması." OECD, OECD Model, 1977. Tarafımızca çevrilmiştir.

⁷⁰ Hükümler 1980 UN MA, Madde 5 ve 1977 OECD MA, Madde 5'te yer almaktadır.

⁷¹ 2017 OECD MA'sına paralel olarak, güncel UN MA 2017 yılında yayımlanmıştır.

Uluslararası ekonomide görülen önemli dönüşümler daimi işyeri maddesinin gerekliliklerinin aşınmasına neden olmuştur.⁷² Bu dönüşümler ilk olarak 1980 ve 1990'lı yıllarda artan ölçüde piyasaların serbestleşmesi, gümrük vergilerinin ortadan kaldırılması ve kumanda ekonomilerin çöküşü ile başlamıştır. Ancak daimi işyeri açısından en belirgin olan dönüşüm, 2000'li yıllarla birlikte önemini arttıran internet, telekomünikasyon vb. teknik gelişmeler sonucunda, yaşanan dijital dönüşümdür. Dijital dönüşüm sonucunda, şirketlerin yabancı ülkelerde işlerini herhangi bir şubeye gerek duymaksızın sürdürebilmeleri imkanını tanımıştır. Bu durum vergi idareleri açısından vergi kaybına, vergi mükellefleri açısından ise vergi rekabetinin bozularak temel vergilemede eşitlik prensibinin zarar görmesi sonucuna yol açmıştır. 2010'lı yıllarla birlikte, devletler 2008 finansal krizi sonrası artan bir ivme ile, dünyanın birçok gelişmiş ve gelişmekte olan ülkesini içeren bir kapsamla, OECD ve G20 ülkeleri tarafından hazırlanan BEPS Eylem Planları vergiden kaçınma ve vergi kaçakçılığı vd. bazı maçlar bağlamında duyurulmuştur.

BEPS Eylem Planları sloganlaşmış ifadesiyle, *“ekonomik faaliyetlerin gerçekleştiği ve değer yaratıldığı yerde vergilendirilmesi”* esasına dayanmaktadır.⁷³ Bu noktada temel amaç hem zararlı vergi rekabetinin matrah aşımı noktasında engellenmesi, hem de kar aktarımının vergiden kaçınma/vergi kaçakçılığı kapsamında gerçekleşmesinin önüne geçilmesidir. Bu noktadan hareketle 15 Eylem Planı ilan edilmiştir. Daimi işyeri kavramını doğrudan ilgilendiren eylem planları, Eylem Planı 1 ve Eylem Planı 7'dir. Eylem Planı 15 ise, Çok Taraflı Sözleşme olarak bilinmekte ve BEPS Eylem Planları kapsamında yaratılan revizyon sürecinin birçok taraflı anlaşma dahilinde, anlaşmaya dahil

⁷² Skaar, çalışmasını temel olarak bu aşınmanın incelemesine adanmıştır. Güncel baskısında, aşınmanın devam ettiğini vurgulamaktadır. Arvid A. Skaar, *Permanent Establishment: Erosion of a Tax Treaty Principle*, 2.b., Kluwer Law, Deventer, 2020.

⁷³ İfadenin açıklaması şu şekildedir: *“Mevcut kurallardaki zayıflıklar, matrah aşımı ve kar aktarımı (BEPS) için fırsatlar yaratmaktadır, bu da politika yapıcılarının sisteme olan güveni yeniden tesis etmek ve ekonomik faaliyetlerin gerçekleştiği ve değer yaratılan yerlerde karların vergilendirilmesini sağlamak için cesur hamleler yapmasını gerektirir”*. OECD, *Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1- 2015 Final Report*, OECD Publishing, Paris, 2015, s. 3. Çeviri tarafımızdan yapılmıştır.

devletlerin, Kavranan Vergi Anlaşmaları (Covered Tax Agreements) bakımından uygulanmasını hedeflemektedir.⁷⁴

MLI Kapsamında Bölüm 4 madde 12, 13, 14 ve 15, daimi işyeri maddesine ilişkindir. MLI kapsamında, bağımlı acente daimi işyeri, hazırlayıcı ve yardımcı nitelikli faaliyetler, anlaşma bölümlendirilmesi ve son olarak, bir işletmeyle yakından ilişkili kişinin tanımı üzerinedir.⁷⁵

BEPS Eylem Planları sonrasında öncelikle OECD MA'sını 2017 yılında güncellenmiş ve bu planlar dahilinde ortaya konulan hükümleri, anlaşma hükümler bağlamında uygulamaya koymuştur.⁷⁶ Benzer durum UN MA açısından da geçerlidir. Her ne kadar UN MA OECD MA'dan ayrı bir MA olsa da, daha önce de belirtildiği üzere, tekrar BEPS Eylem Planları bağlamında OECD MA önerilerini dikkate alarak, gelişmekte olan ülkelerin çıkarları doğrultusunda güncellenmiş ve 2017 yılında yayımlanmıştır.

Çalışmamızın temel konusunu oluşturan yapım işyerine ilişkin olarak, ilk vergi anlaşmasından günümüze geçen süreçte, yaşanan spesifik gelişmeler, ilerleyen bölümde incelenmiştir.

1.5. DAIMÎ İŞYERİ VE YAPIM İŞYERİ FIKRASI

İnşaata ilişkin özellikli bir maddenin ortaya çıkması, uluslararası ekonomik düzende görülen gelişmelerin ışığında yaşanmıştır.⁷⁷ Özellikle 1930'lı yıllarda çeşitli anlaşmalarda görülen bu hüküm⁷⁸, 2. Dünya Savaşı sonrasında yükselen konut ve altyapı talebi sonrasında, yapılan vergi anlaşmalarında spesifik niteliğe sahip bir hükme dönüşmüştür.

⁷⁴ MLI anlaşması 2016 yılında 100'den fazla ülkenin katılımı ile hazırlanmış ve yayımlanmıştır.

⁷⁵ OECD, *Multilateral Convention To Implement Tax Treaty Related Measures To Prevent Base Erosion And Profit Shifting*, 2017.

⁷⁶ OECD MA Yorumu bunu şu şekilde ifade etmektedir: "2017'de kabul edilen bu tür son güncelleme, OECD/G20 Matrah Aşındırma ve Kâr Aktarımı (BEPS) Projesi'nden ve özellikle Eylem 2, 6, 7 ve 142'ye ilişkin nihai raporlardan kaynaklanan çok sayıda değişiklikte birlikte, bu projenin bir parçası olarak üretildi". OECD, OECD Model, 2017, s. 11. Tarafımızca çevrilmiştir.

⁷⁷ Arvid A. Skaar, 1991, s. 16.

⁷⁸ Arvid A. Skaar, 1991, s. 87.

Hükmün ilk olarak bir anlaşma dahilinde ortaya çıkışı, 1931 tarihli Finlandiya-İsveç anlaşmasının protokolüne dayanmaktadır.⁷⁹ Diğer yandan Skaar ise bir ilk olarak 1935 tarihli Almanya-Finlandiya Anlaşmasının protokolünü ifade etmiştir.⁸⁰ Ancak ilk anlaşma tartışmaları dışında temel olarak vurgulanması gereken durum, hükmün temel olarak Alman vergi hukuku kurallarına göre şekillenmiş olmasıdır.⁸¹

1931 tarihli Finlandiya-İsveç anlaşmasının protokolü yapım işyeri bakımından bir ilk olarak ele alınırsa, hükümde yer alan ifadenin günümüz anlamıyla etkisi ortaya konulabilir. Hükme göre bir inşaat şantiyesinde 12 ayı aşkın süren bir faaliyet bir daimi işyeri oluşturur, bu durum OECD ve UN MA'da 5(3) kapsamındaki bir süre eşiğine sahip olma ve inşaat şantiyesini bu şart altında bir daimi işyeri olarak sayma konusunda özdeştir.⁸²

Yapım işyeri hükmünün bir MA'da yer alması ise Londra-Meksiko taslakları kapsamında gerçekleşmiştir. İkisinde de yer alan (5'inci madde 2'nci hükmü) bu ortak hükme göre *“Bir inşaat şantiyesi (chantier de construction), en az bir yıl boyunca kullanılacaksa veya bir yıldan beri mevcutsa, bir “daimi işyeri” oluşturur”*.⁸³ Bu hüküm, süre eşiği bakımından güncel OECD MA ile aynıdır, ancak OECD ve UN MA'dan farklı olarak sayılan unsurlar arasında sadece inşaat şantiyesini ele almaktadır.

Meksiko ve Londra taslakları sonrasında, devletlerin anlaşma pazarlıklarında en çok faydalandıkları MA, 1963 MA OECD Taslağı'dır. Hüküm, Meksiko ve Londra taslaklarının aksine ayrı bir fıkra halinde değil, pozitif unsur olarak bilinen daimi işyeri örnekleri arasında sayılmıştır. 1963 OECD MA Taslağı'nda hüküm şu şekilde yer alır: *“Daimi İşyeri” terimi özellikle şunları içerecektir: a) yönetim yeri; b) bir şube; c) bir büro; d) bir fabrika; e) bir atölye; f) bir maden, taş ocağı veya doğal kaynakların çıkarıldığı başka bir yer; g) Mevcut*

⁷⁹ Robert L. Williams, *Fundamentals of Permanent Establishments*, Kluwer Law International, Bedfordshire, 2014, s.89-90.

⁸⁰ Arvid A. Skaar, 1991, s. 87.

⁸¹ Skaar bu tarihten sonra 1937 Danimarka-Finlandiya, 1938 tarihli Almanya Belçika anlaşmalarını ifade eder. Ayrıca bkz. Arvid A. Skaar, 1991, s. 87-88.

⁸² Robert L. Williams, 2014, s. 89-90.

⁸³ B.J. Arnold, 2022. Tarafımızca çevrilmiştir.

bir şantiye veya inşaat veya montaj projesinin on iki aydan fazla sürmesi".⁸⁴

Görüldüğü üzere, OECD ve UN MA aksine ayrı bir fıkrada değil, genel işyeri maddesinin örnekleri olarak bilinen unsurlar arasında sayılmıştır. 2017 OECD MA süre eşiği bakımından aynıdır. Ayrıca 2017 OECD MA'da yer almayan montaj ifadesi, bu taslakta mevcutken, kurulum ifadesi bu taslakta yer almaz. 2017 UN MA bakımından ise bu taslak kurulum, gözetim faaliyetlerini içermemektedir. Ayrıca, MA'lar açısından "proje" kavramını kullanan ilk MA'dır.

Türkiye bakımından, uluslararası vergi hukuku kapsamında bu kavram, "*Gelir ve Servet Vergilerinde Çifte Vergilendirmesi Önlenmenin Amacıyla Yapılacak Anlaşmalar İçin Türk Projesi*"⁸⁵ adlı Türk MA'sında madde 5(2)g hükmünde bulunur. Hüküm 1963 taslağına benzer biçimde daimi işyeri unsurları arasında yapım işyerini sayar. Hüküm "*inşaat ve montaj şantiyesi*" biçimindedir ve yapım işyerinin temel özelliklerinden biri olan süre şartına yer vermemektedir.

Türkiye'nin ilk anlaşmaları bu taslağın mevcut olduğu zaman aralığına denk gelmektedir. Bu açıdan bu anlaşmalarda yer alan hükümler, Türkiye'nin anlaşmalarının Taslağa benzerliğinin derecesinin keşfedilmesi için önemlidir. Türkiye'nin akdettiği ilk vergi anlaşması olan 1970 tarihli Avusturya-Türkiye vergi anlaşmasında, yapım işyeri hükmü Türkçe olarak "*Süresi altı ayı aşan inşaat veya montaj şantiyesi*", Almanca olarak "*eine Bauausführung oder Montage, deren Dauer sechs Monat überschreitet*" biçiminde yer alır.⁸⁶ Bunun çevirisi ise "*Bauausführung: İnşaat işi*"⁸⁷, "*Montage: Montaj*" biçimindedir.⁸⁸ Bu açıdan hüküm 1963 OECD MA Taslağı ile benzerdir, ancak taslağın aksine süre sınırına

⁸⁴ OECD, *Draft Double Taxation Convention on Income and Capital*, 1963, Paris, s. 43.

⁸⁵ Ayrıca bkz. Selahattin Tuncer, *Çifte Vergileme ve Milletlerarası Vergi Anlaşmaları*, Sevinç Matbaası, Ankara, 1974, s.247. Billur Yaltı Soydan, 1995, s. 50.

⁸⁶ "*Türkiye Cumhuriyeti ile Avusturya Cumhuriyeti arasında Gelir ve Servet Vergilerinde Çifte Vergilendirmenin önlenmesine ve diğer bazı hususların düzenlenmesine ilişkin Anlaşma*", Resmî Gazete, Sayı: 14612, 1 Ağustos Çarşamba 1973, Karar Sayısı: 7/6661, (Çevrimiçi) <https://www.resmigazete.gov.tr/arsiv/14612.pdf>.

⁸⁷ Wikipedia, Bauausführung, (Çevrimiçi) <https://de.wikipedia.org/wiki/Bauausf%C3%BChrung>, 11.10.2021.

⁸⁸ Langenscheidt, (Çevrimiçi) <https://tr.langenscheidt.com/almanca-turkce/montage>, 11.10.2021.

sahiptir. Ayrıca kavramların farklı ülkeler açısından farklı niteliklere ele alındığını göstermesi bakımından da önemlidir.

Türkiye-Avusturya anlaşmasından sonra Türkiye tarafından imzalanmış ikinci anlaşma olan 1971 tarihli Norveç-Türkiye anlaşmasında ise hüküm 5(2)g maddesinde “*Süresi altı ayı aşan inşaat veya montaj şantiyesi*” olarak yer alır. Avusturya anlaşmasında olduğu gibi hüküm 1963 taslağı ile benzer fakat süre sınırına sahiptir.⁸⁹

1977 OECD MA ise günümüzde 2017 OECD MA tarafından uygulanan yapım işyeri maddesinin yayımlandığı metindir. Hüküm “*Bir inşaat şantiyesi, yapım veya kurma projesi yalnızca on iki ayı aşan bir süre devam etmesi durumunda bir daimi işyeri oluşturur*” şeklindedir.⁹⁰ Bu hükmü OECD MA’ları kapsamında günümüze kadar değişmemiştir. Yapım işyeri maddesinin, genel daimi işyeri maddesi dışında bir kategori olarak değerlendirilmesi bakımından, bir çok anlaşmayı şekillendirmiştir. Ayrıca 1963 OECD MA Taslağı’nda yer alan “montaj” kelimesi, herhangi bir açıklama yapılmadan MA’dan çıkarılmış ve bunun yerine “kurulum” ifadesi getirilmiştir.

1980 UN MA’sı ise, 1977 OECD MA’sından farklılıklar içerir. 1980 UN MA madde 5(3)a “*Daimi işyeri terimi benzer biçimde kapsamaktadır: a) Bir inşaat şantiyesi, bir yapım, montaj veya kurma projesi veya bunlarla bağlantılı gözetim faaliyeti, yalnızca bu tür şantiye, proje veya faaliyet 6 aydan fazla bir süre boyunca devam ediyorsa*” daimi işyeri olarak sayılacaktır.⁹¹ Kaynak devletin vergilendirme yetkisinin arttırılması amacıyla, OECD MA’da yer alan unsurlar yanında montaj ve gözetim unsuru maddeye eklenmiş ve süre sınırı da 6 aya düşürülmüştür. Bu hüküm 2017 UN MA dahil değişmeden uygulanagelmıştır.

⁸⁹ “Türkiye Cumhuriyeti ile Norveç Krallığı Arasında Gelir ve Servet Vergilerinde Çifte Vergilendirmenin Önlenmesine ve Diğer Bazı Hususların Düzenlenmesine İlişkin Anlaşma”, T.C. Resmi Gazete, 21 Aralık 1975, Karar Sayısı 15445, <https://www.resmigazete.gov.tr/arsiv/15445.pdf>.

⁹⁰ Hükümün İngilizcesi şu şekildedir: “A building site or construction or installation project constitutes a permanent establishment only if it lasts more than twelve months.” OECD, 1977, s. 26. Tarafımızca çevrilmiştir.

⁹¹ UN, 1980, s. 21.

1977 OECD MA ve 1980 UN MA yapım işyeri hükümleri 2017 OECD MA ve 2017 UN MA tarafından değişmeden kullanıldıkları için, günümüz anlaşmaları bakımından önemli unsurlardır. Bu unsurların hukuksal anlamda ifade ettikleri, yapım işyeri maddesinin uygulanma ve pratikte yer alışı bakımından önemlidir. Bu açıdan takip eden bölümde, yapım işyerine ilişkin hükümler kapsanan konu, faaliyet ve kişiler incelenmiştir.

1.6. YAPIM FAALİYETLERİNDE KAPSAM

Bu bölüm altında yapım faaliyetlerinde kapsam ele alınmış; kapsanan konu, kapsanan faaliyetler ve kapsanan kişiler ayrı alt bölümler halinde incelenmiştir.

1.6.1. Model Anlaşmalar Bakımından Kapsanan Konu

Bu bölümde inşaat şantiyesi, yapım, montaj vb. faaliyetler kapsanan konu içerisinde ele alınmıştır. Öncelikle kavramların MA'larda yer alışına yer verilmiştir. Kavramların linguistik kökenleri farklı diller bakımından ele alınmıştır. Daha sonra bu kavramların MA'larda tarihsel olarak nasıl ele alındıkları incelenmiştir. Ayrıca bu tarihsel süreçte kavramların ilk olarak hangi Türk anlaşmalarında yer aldığı da, ifade edilmiştir.

1.6.1.1. İnşaat Şantiyesi

İnşaat şantiyesi, diğer yapım işleriyle⁹² birlikte, 2017 OECD MA madde 5(3) ve UN MA'SI madde 5(3)a' da doğrudan sayılan unsurlardandır. OECD MA'da bu madde: "*Bir **inşaat şantiyesi**, yapım veya kurma projesi yalnızca on iki ayı aşan bir süre devam etmesi durumunda bir işyeri oluşturur*"⁹³, şeklinde yer alırken; 2017

⁹² Yapım işi ifadesi İngilizce literatürde "construction work/task" olarak kullanılmıştır. Arvid A. Skaar, 1991, s. 344. "Construction" ifadesi 2014 OECD MA'sının Türkçe versiyonunda yapım olarak ifade edildiği için çalışmada anlam bütünlüğü açısından yapım işyeri veya yapım işleri şeklinde ifade edilecektir.

⁹³ Gelir İdaresi Başkanlığı, *Gelir ve Servet Üzerinden Alınan Vergilere İlişkin Model Anlaşma*, Ankara, 2014,

UN MA'sında ise: “İşyeri terimi ayrıca şunları da kapsar: (a) Bir **inşaat şantiyesi**, bir yapım, montaj veya kurma projesi veya bunlarla bağlantılı gözetim faaliyetleri, ancak bu şantiye, proje veya faaliyetler altı aydan fazla sürerse;⁹⁴...” biçiminde yer almaktadır.⁹⁵

Görüldüğü gibi iki MA'da da inşaat şantiyesi madde içerisinde ilk olarak adı geçen unsur olmuştur. Yukarıda bahsedildiği gibi fıkra da açıkça yer alan unsurlar ve işyeri oluşturma süresi belirtilmiştir. İnşaat şantiyesinin iş yeri oluşturmaları için OECD MA'da 12 aylık, UN MA'da 6 aylık bir süre eşiğinin geçilmesi gerekmektedir.

İnşaat Şantiyesi, diğer yapım işleriyle birlikte MA'da ve MA yorumlarında kapsamına yer verilmiş olsa bile; açık bir biçimde inşaat şantiyesi tanımı yapılmamaktadır. Bu açıdan kavramın boyutlarını ifade etmek amacıyla, kavramın ortaya çıkışını, etimolojik kökenini ifade etmek önem kazanmaktadır.

1.6.1.1.1. Tarihsel Perspektif

İnşaat şantiyesi kavramı, diğer yapım işleriyle birlikte, bir işyeri unsuru olarak ilk defa 1931 yılında Finlandiya-İsveç Anlaşması'nın protokolünde kendine yer bulmuştur. Hükme göre kısaca, akit devletlerden birinde inşaat şantiyesinin yapım süresi on iki aydan fazla bir biçimde gerçekleşmesi durumunda “Daimi İşyeri” oluşturmaları söz konusudur.⁹⁶ İlk model vergi anlaşması niteliğine sahip olan, 1927 Milletler Cemiyeti MA'sında da yapım işlerine dair bir hüküm yer

(Çevrimiçi), https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/user_upload/Mevzuat_Disliiskiler/OECD_Model_Yorum_Kitabi_2014.pdf s.91, 05.05.2021. İngilizcesi “A building site or construction or installation project constitutes a permanent establishment only if it lasts more than twelve months” biçimindedir. OECD, OECD Model, 2017. Bold yazılar tarafımızca eklenmiştir.

⁹⁴ İngilizcesi “The term “permanent establishment” also encompasses: (a) A building site, a construction, assembly or installation project or supervisory activities in connection therewith, but only if such site, project or activities last more than six months; ...” biçimindedir. UN, UN Model, 2017.

⁹⁵ Bold yazılar tarafımızca eklenmiştir.

⁹⁶ Robert L. Williams, 2014, s. 89-90.

almamaktadır.⁹⁷ Uluslararası biçimde ilk olarak bahsedildiği modeller ise, Meksiko ve Londra taslaklarıdır.⁹⁸

1943 Meksiko Taslağı, madde 5'te inşaat şantiyesi ile ilgili bir hüküm yer almamakla birlikte protokol kısmına bu hüküm eklenmiştir. Protokol 5(2) fıkrası şu şekildedir: “*Bir inşaat şantiyesi (chantier de construction), en az bir yıl kullanılacaksa veya bir yıldır var olduğunda bir “işyeri” oluşturur*”.⁹⁹ Diğer yandan 1946 Londra Taslağı'nda ise, hükümler Meksiko taslağı ile aynıdır. Burada da madde 5'te inşaat şantiyesine dair bir hüküm yer almazken; protokol kısmında madde 5(2)'de aynı ifadeye tamamen yer verilmiştir.¹⁰⁰ Bu taslaklarda görüldüğü üzere yapım işleri ile ilgili bahsedilen tek unsur inşaat şantiyesi olmuştur. Bunu 2017 OECD MA ile kıyaslamak gerekirse; 1940'lardaki MA taslaklarında inşaat şantiyesinin işyeri oluşturması için bahsedilen süre “*en az bir yıl süreyle kullanılması öngörülen veya bir yıldır mevcut olan*”¹⁰¹ olarak ifade edilirken günümüzde ise bu ifadesinin yerine “*on iki ayı aşan bir süre devam etmesi*” biçimine dönüşmüştür.

1963 OECD MA Taslağı ise şu anda mevcut olan anlaşmaların yapım faaliyetleri/işleri hükmü konusunda geliştiren en önemli adımdır. Bu taslağın 5(2)g fıkrasında “*inşaat şantiyesi veya yapım veya montaj projesi on iki aylık süre boyunca var olursa daimi işyeridir*”¹⁰² hükmü bulunmaktadır. 1943 Meksiko ve 1946 Londra taslağında inşaat şantiyesi terimi doğrudan sayılmakta iken, 1963 OECD MA Taslağı yapım işleri ile ilgili faaliyetleri¹⁰³ daha geniş bir kapsama almış ve inşaat şantiyesi yine doğrudan sayılan unsur olmuştur.

⁹⁷ Robert L. Williams, 2014, s. 89. Tax Treaties, 2021.

⁹⁸ Robert L. Williams, 2014, s. 89. Ayrıca bkz. Tax Treaties, 2020.

⁹⁹ İngilizcesi şu şekildedir “*A building site (chantier de construction) constitutes a “permanent establishment” when it is destined to be used for a year at least or has been in existence for a year.*” Tax Treaties, 2020, s. 75. Tarafımızca çevrilmiştir.

¹⁰⁰ Tax Treaties, 2020, s. 74.

¹⁰¹ İfadenin İngilizcesi; “*Permanent establishment*” when it is destined to be used for a year at least or has been in existence for a year.” şeklindedir. Tax Treaties, 2020.

¹⁰² İfade 1963 taslağında şu şekilde yer alır “*a building site or construction or assembly project which exists for more than twelve months*”. OECD, OECD Model, 1963, s. 43.

¹⁰³ Bu faaliyetler yapım ve kurma projeleridir.

Türk projesi olarak ifade edilen ve Türkiye'nin 1970'li yıllardan itibaren anlaşma görüşmelerinde kullandığı, resmi adıyla “*Gelir ve Servet Vergilerinde Çifte Vergilendirmesi Önlenmenin Amacıyla Yapılacak Anlaşmalar İçin Türk Projesi*”¹⁰⁴ adlı Türk modelinde madde 5(2)g kapsamında yer alan “*inşaat ve montaj şantiyesi*” olarak yapım işyeri maddesi yer almaktadır. OECD ve UN MA'ların aksine, herhangi bir süre testine, eşiğine sahip değildir. Ancak inşaat şantiyesini doğrudan sayması ayrıca montaj faaliyetini de bir şantiye kapsamı altında ele alması önemlidir.

Türkiye'nin 1970 yılında ilk vergi anlaşmasını¹⁰⁵ Avusturya ile akdetmiştir.¹⁰⁶ Bu anlaşmada inşaat şantiyesi kavramı, Türk Vergi Anlaşmaları Hukukunda ilk olarak 5(2)g hükmünde “*Süresi altı ayı aşan inşaat veya montaj şantiyesi*”¹⁰⁷ daimi işyeri oluşturur şeklinde yer almıştır. Görüldüğü üzere bu anlaşmada Türk MA'sında bahsedilen inşaat ve montaj şantiyesi hükümleri benzerlik göstermektedir. Türk MA'sında yer almayıp bu anlaşma da yer alan kısım ise 6 aylık süre sınırının var olmasıdır.

1977 OECD MA'da, 1963 OECD MA Taslağı'nda 5(2)g'de yer alan inşaat hükümleri ikinci fıkradan çıkartılmıştır. 1977 OECD MA 5(3) maddesi 5(4)'e taşınmıştır. Bunun yerine yeni bir 5(3) maddesi eklenmiştir. 1977'deki 5(3) maddesi 1963 OECD MA Taslağı'nda yer alan 5(2)g'de yer alan, inşaat ve inşaat ile ilgili faaliyetler hükmü ile ilgilidir.¹⁰⁸ 1977 OECD MA'da 5(3) hükmü şu şekildedir: “*Bir inşaat şantiyesi, yapım veya kurma projesi yalnızca on iki ayı aşan*

¹⁰⁴ Ayrıca bkz. Selahattin Tuncer, 1974, s. 247. Bu anlaşma modeli 1969 tarihinde yayınlanmış olup, Türkiye'nin şu ana kadar yayımlanmış, tek resmi modelidir. Ancak, kaynak devletin en yüksek düzeyde vergi yetkisine sahip olmasını amaçlayan bu model resmi olarak kullanılmamaktadır. Billur Yaltı Soydan, 1995, s. 50.

¹⁰⁵ Türkiye Avusturya ÇVÖA, 1970.

¹⁰⁶ Bu anlaşmanın güncel statüsü mülga anlaşmadır ve 2009 yılında “Türkiye Cumhuriyeti ile Avusturya Cumhuriyeti Arasında Gelir Üzerinden Alınan Vergilerde Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması” şeklinde revize edilmiştir. Resmî Gazete, Sayı: 2727026, Haziran 2009 CUMA, Karar Sayısı: 2009/15057, (Çevrimiçi) <https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2009/06/20090626-7.htm>,

¹⁰⁷ Almanca versiyonu şu şekildedir: “...5(2)g eine Bauausführung oder Montage, deren Dauer sechs Monat überschreitet.”

¹⁰⁸ OECD, *Model Tax Convention on Income and on Capital (Full Version)*, Paris, 2010, s. M-17.

*bir süre devam etmesi durumunda bir işyeri oluşturur.*¹⁰⁹ Bu madde hükmü 2017 yılına kadar değişmeden aynı şekilde kalmıştır.¹¹⁰

1980 UN MA, 1977 OECD MA'sından sonra OECD MA'yı temel alarak gelişmiş ve gelişmekte olan ülkeler arasındaki anlaşma politikaları farklarını, GOÜ'lerden yana kurgulayan bir MA olarak ortaya çıkmıştır. İnşaat ilgili hükümde bazı değişiklikler yapmıştır. Bu değişiklik montaj ve diğer faaliyetlerle ilgili olduğu için, ilgili başlıklar altında incelenmiştir.

1980 UN MA 5(3)a yapım maddesi şu şekildedir: *“Daimi işyeri terimi benzer biçimde kapsamaktadır: a) Bir inşaat şantiyesi, bir yapım, montaj veya kurma projesi veya bunlarla bağlantılı gözetim faaliyeti, yalnızca bu tür şantiye, proje veya faaliyet 6 aydan fazla bir süre boyunca devam ediyorsa...”*¹¹¹

UN 2000 MA'sında¹¹² 5(3)a hükmü küçük farklılıklara rağmen özdeştir. Hüküm *“Bir inşaat şantiyesi, bir yapım, montaj veya kurma projesi veya bunlarla*

¹⁰⁹ 1977 OECD Modelinden itibaren 5(3) hükmüne dair değişiklik yapılmadığı için 2014 Model Anlaşması'nın GİB'de yer alan versiyonundan yararlanılmıştır. GİB, 2014, s.25. Bu hükmün İngilizcesi şu şekildedir: *“A building site or construction or installation project constitutes a permanent establishment only if it lasts more than twelve months.”* OECD, OECD Model, 1977, s. 26.

¹¹⁰ 1992, 2000, 2003, 2005, 2008, 2010, 2017 OECD MA'larında 5(3) maddesi 1977'deki madde ile aynıdır. OECD, *Model Tax Convention on Income and on Capital June 1998 Condensed Version*, OECD Publishing, Paris, 1998, s. 27. OECD, *Model Tax Convention on Income and on Capital 29 April 2000 Condensed Version*, OECD Publishing, Paris, 2000, s. 27. OECD, *Model Tax Convention on Income and on Capital 28 January 2003 Condensed Version*, OECD Publishing, Paris, 2003, s. 27. OECD, *Model Tax Convention on Income and on Capital 15 July 2005 Condensed Version*, OECD Publishing, Paris, 2005, s. 27. OECD, *Model Tax Convention on Income and on Capital 17 July 2008 Condensed Version*, OECD Publishing, Paris, 2008, s. 25. OECD, *Model Tax Convention on Income and on Capital 2008 Condensed Version*, OECD Publishing, Paris, 2010, s. 25. OECD, *Model Tax Convention on Income and on Capital 2014 Condensed Version*, OECD Publishing, Paris, 2014, s. 27. OECD, OECD Model, 2017, s. 31.

¹¹¹ Maddenin İngilizcesi şu şekildedir *“The term “permanent establishment” likewise encompasses: (a) A building site, a construction, assembly or installation project or supervisory activities in connexion therewith, but only where such site, project or activities continue for a period of more than six months.”* Un, UN Model 1980, s. 21. Bold yazılar ve çeviri tarafımızca eklenmiştir.

¹¹² Maddenin İngilizcesi şu şekildedir: *“The term “permanent establishment” also encompasses: “(a) A building site, a construction, assembly or installation project or supervisory activities in connection therewith, but only if such site, project or activities last more than six months...”* UN, *United Nations Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries*, New York. 2001, s.10. 2001 UN Modeli, 1980 UN MA'sına göre küçük değişikliklere sahiptir. *“... continue for a period of more than six months”* Şeklinde süre sınırını belirleyen ifade 2001 UN MA'sında *“... last more than six months”* şekline dönüşmüştür. Bold yazılar tarafımızca eklenmiştir.

bağlantılı gözetim faaliyeti, yalnızca bu şantiye, proje ve faaliyetler altı aydan fazla sürerse” biçimindedir. 2000, 2011¹¹³ ve 2017¹¹⁴ MA’larında ilgili madde birebir aynı ifadelere sahiptir. Görüldüğü gibi UN MA açısından ilgili MA hükümleri 5(3)a fıkrası bakımından değişmeden aynı kalmıştır.

1.6.1.1.2. Etimolojik Köken

İnşaat şantiyesi kavramı uluslararası vergi hukuku bakımından, kökleri 1943 Meksiko taslağına kadar giden, uzun bir geçmişe sahiptir. Hatta MA’lar öncesinde bile uluslararası anlaşmalarda sayılan unsurlar arasında yer almıştır. MA’larda, konumuz itibariyle, süreler ve işyeri oluşturan kavramlar hukuksal öneme sahiptir. Her ne kadar MA’lar hukuk yaratmasa¹¹⁵ bile ülkelerin anlaşma politikalarında yol gösterici olmuştur. İnşaat şantiyesi terimi OECD ve UN MA’da açıkça tanımlanmamıştır. Ayrıca inşaat şantiyesi, yapım ve kurma projeleri ayrı ayrı unsurlar olarak ele alınmadığı için bazen anlam karmaşasına neden olmuştur. Bu karmaşayı çözmeye yardımcı olmak için inşaat şantiyesi kavramı linguistik tanımlarıyla birlikte verilmiştir. Tanımlarda OECD MA’nın resmi dili olan Fransızca ve İngilizce’de inşaat şantiyesinin yer alışına göre tanımlamaya gidilmiştir. Ayrıca Türk vergi anlaşmalarında, Türkçe biçimde ifade edilen hükümlerin anlam kapsamlarını belirlemek amacı ile kelimelerin Türkçe ifadeleri de ele alınmıştır. Böylece inşaat şantiyesi, yapım ve kurma projesi veya bunlarla ilgili diğer faaliyetlerin farkı ortaya koyulmuştur.

¹¹³ Maddenin İngilizcesi şu şekildedir: “*The term “permanent establishment” also encompasses: (a) A building site, a construction, assembly or installation project or supervisory activities in connection therewith, but only if such site, project or activities last more than six months...*” UN, *United Nations Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries*, New York. 2011, s. 10.

¹¹⁴ Maddenin İngilizcesi şu şekildedir: “*The term “permanent establishment” also encompasses: (a) A building site, a construction, assembly or installation project or supervisory activities in connection therewith, but only if such site, project or activities last more than six months...*” UN, UN Model, 2017, s. 11. Bu MA’nın 5(3) a fıkrası 2011 UN MA ile aynıdır, aralarında herhangi bir değişiklik yoktur.

¹¹⁵ Model Anlaşmaların Yorumları bağlayıcı olmaktan ziyade, devletler açısından yol göstericidir. Billur Yaltı Soydan, 1995, s. 45, Cemal Baran Başok, *Uluslararası Vergi Anlaşmalarının Yorumlanması*, Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Kamu Hukuku Anabilim Dalı, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, 2016 s. 139.

OECD ve UN MA'sının İngilizce versiyonunda inşaat şantiyesi “**building site**” şeklinde ifade edilir. Öncelikle bu ifadeyi incelemek ve tanımlarından bahsetmek faydalı olacaktır. İnşaat şantiyesi temelde 2 kelimedenden oluşur, bu yüzden inşaat ve şantiye kelimelerinin anlamları ayrı ayrı ele alınmıştır.

İngilizce olarak inşaat “building” kelimesi ile ifade edilir. Bu kelime, “*Kalıcı/daimi kullanım için inşa edilmiş genellikle çatılı ve duvarlı bir yapı (bir konut için olduğu gibi), malzemeleri bir yapıya monte etme sanatı veya işi*” olarak tanımlanır.¹¹⁶ Tanımda görüldüğü gibi inşaat kelimesi İngilizce anlamıyla bir yapının inşa edilmesini, ayrıca bir yapının montajını da içermektedir.¹¹⁷ İnşaat şantiyesi teriminin ikinci kelimesi olan şantiye kelimesi, İngilizce “site” olarak ifade edilir. Şantiye, “*gerçek veya planlanmış bir yapının veya yapı kümesinin (bir bina, kasaba veya anıtlar gibi) mekansal konumu, bir binanın işgal ettiği veya işgal edeceği bir zemin alanı*”dır.¹¹⁸ Tanımda yer alış şekliyle yorumladığımızda şantiye bir var olan veya planlanmış yapı veya yapıların konumunun var olduğu yeri/alanı ifade eder.

İnşaat şantiyesinin öbek olarak İngilizce anlamı ise “*bir yapının inşa edildiği veya tamir edildiği alan*”¹¹⁹ ve “*üzerine bir evin veya başka bir binanın inşa edildiği bir arazi parçası*”¹²⁰ şeklindedir. Başka bir sözlükte ise bu terim “*inşaat şantiyesi*,

¹¹⁶ İnşaat kelimesinin İngilizce anlamı şu şekildedir: “*Usually roofed and walled structure built for permanent use (as for a dwelling), the art or business of assembling materials into a structure*”. Meriam-Webster, (Çevrimiçi) <https://www.merriam-webster.com/dictionary/building>, 28.11.2020. Tarafımızca çevrilmiştir.

¹¹⁷ Building kelimesinin bir başka anlamı ise “yapı” şeklindedir. İngilizce anlamı “*the activity of putting together materials and parts to make structures*” şeklindedir. Ayrıca bkz. Cambridge Dictionary, (Çevrimiçi) <https://dictionary.cambridge.org/tr/s%C3%B6zl%C3%BCk/ingilizce-t%C3%BCrk%C3%A7e/building?q=building>, 28.11.2020. Yapı kelimesi Türkçe’de geniş biçimde kullanılmaktadır. Ancak kavram kargaşasını gidermek amacıyla, yapı kavramı linguistik incelemenin dışında tutulmuştur.

¹¹⁸ Şantiye kelimesinin İngilizce anlamı şu şekildedir: “*The spatial location of an actual or planned structure or set of structures (such as a building, town, or monuments), a space of ground occupied or to be occupied by a building.*” Meriam-Webster, (Çevrimiçi) <https://www.merriam-webster.com/dictionary/site>, 28.11.2020. Tarafımızca çevrilmiştir.

¹¹⁹ İnşaat şantiyesinin İngilizce anlamı “*An area where a structure is being constructed or repaired*” biçimindedir. Lexico, (Çevrimiçi) https://www.lexico.com/definition/building_site, 29.11.2020.

¹²⁰ İnşaat şantiyesi kelimesinin İngilizce anlamı şu şekildedir: “*...a piece of land on which a house or other building is being built*”. Cambridge Dictionary, (Çevrimiçi) <https://dictionary.cambridge.org/tr/s%C3%B6zl%C3%BCk/ingilizce/building-site>, 28.11.2020. Tarafımızca çevrilmiştir.

*bir binanın veya bir grup binanın inşa edilme veya değiştirilme sürecindeki bir arazi alanıdır*¹²¹ olarak ifade edilmiştir. Bazı uluslararası vergi hukuku literatüründe “construction site” ifadesi “building site” ifadesi yerine de kullanılmaktadır. Ayrıca “building site” ifadesi İngiliz İngilizcesi olarak ifade edilmişken; “construction site” ifadesi ise Amerikan İngilizcesi olarak aynı anlama geldiği belirtilmiştir.¹²²

Her ne kadar “construction site” ve “building site” terimlerinin birbiri yerine kullanıldığı ifade edilse bile; birbirlerinden farklı anlamlar ifade etme eğiliminde olduğu ileri sürüldüğü durumlarda söz konusudur.¹²³ “Construction site” ifadesi “building site” ifadesine göre daha geniş kapsama sahiptir. Building site ifadesi daha dar kapsamlı biçimde “inşası bitmiş binalar”la ilgiliyken; Construction site ise yolların, köprülerin vb. bütün inşaat çalışmalarını kapsamaktadır.¹²⁴ Aralarında küçük bir nüans farkı bulunmaktadır.

OECD ve UN MA’sının Fransızca versiyonunda inşaat şantiyesi “chantier de construction” şeklinde ifade edilir. Öncelikle bu sözcük öbeğini incelemek ve tanımlarından bahsetmek faydalı olacaktır. İnşaat şantiyesi, daha önce de bahsedildiği üzere, temelde 2 kelimeden oluşur. Bu açıdan Fransızca anlamı gösterebilmek amacıyla, öncelikle inşaat ve şantiye kelimelerinin anlamları ayrı ayrı ifade edilecektir.

Fransızcada inşaat kelimesi ise “construction” biçimindedir (kelime ayrı bir unsur olarak Yapım ve Yapım Projesi bölümünde incelenmiştir). Kısaca *“bir şeyleri inşa etme eylemi; bir şeyleri inşa etme eyleminin sonucu”*¹²⁵ biçimindedir.

¹²¹ İngilizcesi, “A building site is an area of land on which a building or a group of buildings is in the process of being built or altered.” Collins, (Çevrimiçi) <https://www.collinsdictionary.com/dictionary/english/building-site>, 29.11.2020. Tarafımızca çevrilmiştir.

¹²² Collins Dictionary, (Çevrimiçi) <https://www.collinsdictionary.com/dictionary/english/building-site>, 29.11.2020.

¹²³ Designing Buildings Wiki, (Çevrimiçi) https://www.designingbuildings.co.uk/wiki/Construction_site, 30.11.2020.

¹²⁴ Designing Buildings Wiki, (Çevrimiçi) https://www.designingbuildings.co.uk/wiki/Construction_site, 30.11.2020.

¹²⁵ Fransızcası “Action de construire quelque chose; résultat de l'action” biçimindedir. Dictionnaire Vivant De La Langue Française, (Çevrimiçi) <https://dvlf.uchicago.edu/mot/construction>, 28.11.2020. Tarafımızca çevrilmiştir.

“Chantier” kelimesi ise Türkçe’de yer alan şantiye kavramının etimolojik kökünü oluşturur.¹²⁶ Fransızca anlamı ile şantiye “işin yapıldığı yer ve inşaat malzemelerinin depolandığı yer”¹²⁷ olarak tanımlanır.

Bir inşaat şantiyesi olarak ise, kelime Fransızca olarak “chantier de construction” ifadesi ile karşılığını bulur. Bu ifade ise Fransızca anlamı “inşaat şantiyesi”¹²⁸ biçimindedir.

Türkçede inşaat şantiyesini incelemek gerekirse; inşaat kelimesinin kökü inşa kelimesine dayanır. Arapçadan gelen inşa kelimesi “yaratma, kurma, yapılandırma, kompoze etme” anlamına gelir.¹²⁹ Türkçe’de “inşaat” kelimesi “yapma işi, yapım, yapımı süren bina”¹³⁰ anlamında kullanılır. Aslında inşaat kelimesi Türkçesi İngilizce de yer alan construction kelimesine, yani yapı/yapım kelimesine karşılık gelir.

Türkçe’ye Fransızca “chantier” den gelen şantiye kelimesi ise “yapı gereçlerinin yığılıp saklandığı veya işlendiği yer; inşa durumundaki ev, fabrika, baraj vb. her türlü yapı; ev, fabrika, baraj vb.’nin yapımının sürdüğü yer, yapı yeri” anlamında kullanılır.¹³¹ İnşaat şantiyesi terimi yerine Türkçe’de şantiye terimi geniş biçimde kullanılmaktadır.

OECD vergi terimleri sözlüğünde ise şantiye ya da inşaat ile ilgili bir açıklama bulunmamaktadır.¹³² Kelime anlamları bakımından yorumlarsak Fransızca ve Türkçe anlamların birbirine yakın olduğu ayrıca inşaat şantiyesinin kavramsal olarak inşaat malzemelerinin yığıldığı yer, depolandığı yer ve inşaat

¹²⁶ Türk Dil Kurumu, (Çevrimiçi) <https://sozluk.gov.tr/>, 28.11.2020.

¹²⁷ Linternaute, (Çevrimiçi) <https://www.linternaute.fr/dictionnaire/fr/definition/chantier/>, 28.11.2020. Tarafımızca çevrilmiştir.

¹²⁸ Linguee, (Çevrimiçi) <https://www.linguee.fr/francais-anglais/traduction/chantier+de+construction.html>, 28.11.2020.

¹²⁹ Nişanyan Sözlük, (Çevrimiçi) <https://www.nisanyansozluk.com/?k=in%C5%9Fa&lnk=1>, 28.11.2020.

¹³⁰ Türk Dil Kurumu Sözlükleri, (Çevrimiçi), <https://sozluk.gov.tr/>, 29.11.2020.

¹³¹ Türk Dil Kurumu Sözlükleri, (Çevrimiçi), <https://sozluk.gov.tr/>, 28.11.2020.

¹³² OECD Glossary of Tax Terms, (Çevrimiçi) <https://www.oecd.org/ctp/glossaryoftaxterms.htm>, 28.11.2020. IBFD tax terimleri sözlüğünde İnşaat Projesi (Construction Project) olarak tanımlanmaktadır. Bu tanıma göre inşaatla ilgili kavramlar bir bütün olarak ele alınmalıdır ve 2002 OECD MA Yorumu değişikliği de, çeşitli ekipmanların montajını da kapsayarak bu tanıma güçlendirir. IBFD, International Tax Glossary, (Çevrimiçi), <https://research.ibfd.org/#/glossary>, 27.11.2020.

yapılmasını ifade ettiğini söyleyebiliriz. İngilizce anlamı ise binanın yer aldığı alanı ifade ederek, İngilizce olarak kavram; inşaat eyleminin gerçekleştiği yerden ziyade bir mekânsal konum olarak ele alınır.

İnşaat şantiyesinin tanımlarından sonra MA kapsamı dışına çıkmamak adına yorumda yer alan ifadelere yer verilmiş ve hangi faaliyetlerin inşaat şantiyesinin kapsamına alındığı (maddi kapsam), şantiyenin tek bir birim olarak ele alınması gerektiği durumlar, şantiyenin ne zamandan itibaren fiilen oluşmaya başladığına dair kıstas, MA bağlamında, ifade edilmiştir.

1.6.1.1.3. OECD ve UN MA Yorumları'nda Yer Alışı

2017 OECD MA Yorumu'nda paragraf 50¹³³'ye göre *"İnşaat şantiyesi, yapım veya kurma projesi" terimi yalnızca binaların inşasını kapsamaz ve fakat yolların, köprülerin veya kanalların inşasını, binaların, yolların, köprülerin veya kanalların yenilenmesini (salt bakım veya yeniden dekorasyon işlemlerinden fazlasını kapsar), boru hatlarının döşenmesini ve kazı ile dip tarama çalışmalarını da içine alır...*¹³⁴ şeklinde ifade edilmiştir. Burada şantiyenin hükmü ile ifade edilen eylemlerin neler olabileceği sıralanmıştır. Buna göre yollar ve köprülerden, boru hatlarına kadar geniş bir faaliyet alanını kapsar. Bu açıdan sayılan unsurları birer birer şantiye kavramı ile nitelememiz, (Yol şantiyesi, köprü şantiyesi vb. biçiminde) tezimizde genel olarak ileri sürdüğümüz önerilerle birlikte düşünüldüğünde, yanlış olmayacaktır. Ayrıca bu ifade maddi kapsama girer.¹³⁵

OECD MA Yorumu şantiyenin tek bir birim olarak ele alınmasını da ifade etmektedir. OECD MA 2017 Paragraf 5'e göre *"On iki aylık test, her bir şantiye veya proje için geçerlidir. Şantiye veya projenin ne kadar süredir var olduğunun belirlenmesinde, ilgili müteahhit (contractor) tarafından daha önce kendisiyle*

¹³³ 2014 OECD MA'sında 17'nci Madde de yer alan ifade 2017 OECD Model anlaşmasında Paragraf 50'de yer almıştır. OECD, *2017 Update to the OECD Model Tax Convention*, (Çevrimiçi) <http://www.oecd.org/ctp/treaties/2017-update-model-tax-convention.pdf>, 27.11.2020, s. 91. Tarafımızca çevrilmiştir.

¹³⁴ Gelir İdaresi Başkanlığı, 2014, 28.11.2020.

¹³⁵ Ekkehart Reimer, "Article 5 Permanent Establishment", Editör: Ekkehart Reimer, Alexander Rust, *Klaus Vogel on Double Taxation Conventions*, Wolter Kluwers, Amsterdam, 2015, s. 303.

tamamen bağlantısı olmayan diğer şantiyelerde veya projelerde harcanan zaman dikkate alınmamalıdır. Ticari ve coğrafi olarak tutarlı (bağdaşık) bir bütün oluşturması koşuluyla bir şantiye, çeşitli sözleşmelere dayansa bile, tek bir birim olarak görülmelidir (oluşur). Bu hükme tabi olarak, bir inşaat şantiyesi, siparişler birkaç kişi tarafından verilmiş olsa bile (örneğin bir sıra/dizi ev için), tek bir birim oluşturur. [paragrafın geri kalanı 52. paragrafa taşınmıştır].”¹³⁶ Görüldüğü üzere yorum, şantiyenin tek bir birim olarak ele alınması gerektiğini, bunun da müteahhidin ilgisinin olmadığı başka projelerde geçen sürelerle ilişki kurulmadan yapılması gerektiğini ifade etmektedir. Bu durum, anlaşmalar bağlamında farklı farklı müteahhitlere yaptırılan ve belki de süre eşiğinin aşılmasını engelleyen birtakım düzenlemeler açısından, bir vergi güvenlik önlemi olarak değerlendirilebilir. Örneğin bir inşaat şantiyesinde, çeşitli taşeronlara ve ana şirkete yüklenen birbirinden farklı anlaşmalarla yüklenen yapım işi, bu OECD MA Yorumu kapsamında ayrı ayrı projeler olarak değil de, tek bir proje olarak değerlendirmesi gerekecektir.

İnşaat şantiyesi ve müteahhitlik ilişkisi 2017 OECD MA yorumunda ele alınmıştır. Bu yorum ayrıca şantiye kavramına ilişkin olarak, süre testinin nasıl başladığına dair bir örnek teşkil eder. **Paragraf 54:**¹³⁷ *Örneğin; müteahhittin bir planlama bürosu tesis ettiği hallerde olduğu gibi, inşaatın gerçekleştirileceği ülkedeki her türlü hazırlık çalışmaları da dahil olmak üzere, müteahhit çalışmalarına başladığı tarihten itibaren bir şantiye var olmaya başlar.*¹³⁸

UN MA Yorumu ise, bu hükmü kendi farklılıklarına dayanan biçimde (süre farkı, gözetim ve montaj unsurları farkı) sıralar. **UN MA 2017, 7’nci paragraf:** Bu fıkra, OECD MA’daki 5 maddesinin 3. fıkrasından *“Bir inşaat şantiyesi, yapım veya kurma projesi yalnızca on iki ayı aşan bir süre devam etmesi durumunda bir işyeri oluşturur”*¹³⁹ daha geniş bir faaliyet yelpazesini kapsamaktadır. OECD MA’sında

¹³⁶ OECD, OECD Model, 2017, s.91.

¹³⁷ 2014 MA’sında yer alan 19. paragraf 2017 OECD MA’sına 54. paragrafa eklenmiş ve ekstra olarak yeni hükümler yoruma eklenmiştir. OECD, 2017 Update, 2020, s. 92.

¹³⁸ Bu yorumda yer alan bu ifadeden sonraki 6 cümle 55. Paragrafa aktarılmıştır. OECD, 2017 Update, 2020 s. 92.

¹³⁹ “A building site or construction or installation project constitutes a permanent establishment only if it lasts more than twelve months”. OECD, OECD Model, 2017, s. 17.

kullanılan "*kurma projesi*" terimine ek olarak, Birleşmiş Milletler MA'sının 3. fıkrasının (a) alt fıkrası, ***bir inşaat şantiyesi, bir yapım montaj veya kurma projesi***" ile bağlantılı bir "*montaj projesi*" ve "*gözetim faaliyetleri*" kavramlarını da içermektedir. Diğer bir fark ise, OECD MA, 12 aylık bir süre sınırı kullanırken, **UN MA** asgari süreyi altı aya indirmektedir. Özel durumlarda, bu altı aylık süre ikili görüşmelerde en az üç aya kadar indirilebilir.¹⁴⁰

1.6.1.2. Yapım ve Yapım Projesi

Yapım projesi, diğer yapım işleriyle birlikte 2017 OECD ve UN MA'larında doğrudan sayılan bir unsurdur. OECD ve UN MA Yorumları, diğer alt bölüm unsurlarında görüldüğü gibi (İnşaat Şantiyesi, Yapım Projesi vb.) bu kelimeleri tanımlamamışlardır. İnşaat Şantiyesi bölümünde bahsedildiği gibi OECD MA'da 5(3) maddesi "***...yapım veya kurma projesi yalnızca 12 ayı aşan bir süre devam etmesi durumunda bir işyeri oluşturur***"¹⁴¹ şeklindeyken; 2017 UN MA'da 5(3)a maddesinde ise "*İşyeri terimi ayrıca şunları da kapsar: (a)...bir yapım, montaj veya kurma projesi veya bunlarla bağlantılı gözetim faaliyetleri, ancak bu şantiye, proje veya faaliyetler altı aydan fazla sürerse;...*"¹⁴² biçiminde yer almaktadır.¹⁴³ İnşaat şantiyesinde bahsedildiği gibi, yapım projesinde de iş yeri oluşturması için OECD MA'da 12 aylık, UN MA'da 6 aylık bir süre eşiğinin geçilmesi gerekmektedir.

1.6.1.2.1. Tarihsel Perspektif

Günümüz de kullanıldığı biçimde "Yapım" ifadesinin "Yapım Projesi" şeklini alması, yıllar içinde çeşitli aşamalardan (ülke uygulamaları, model anlaşmalar vb.)

¹⁴⁰ UN, UN Model, 2017, s. 155-156.

¹⁴¹ Gelir İdaresi Başkanlığı, 2014, s. 91. İngilizcesi "A building site or construction or installation project constitutes a permanent establishment only if it lasts more than twelve months" biçimindedir. OECD, OECD Model 2017. Bold yazılar tarafımızca eklenmiştir.

¹⁴² İngilizcesi "The term "permanent establishment" also encompasses: (a) ... a construction, assembly or installation project or supervisory activities in connection therewith, but only if such site, project or activities last more than six months; ..." biçimindedir. UN, UN Model, 2017. Tarafımızca çevrilmiştir.

¹⁴³ Bold yazılar ilgili hükmü belirtmek amacıyla tarafımızca oluşturulmuştur.

geçerek gerçekleşmiştir. Bu terimin izlerini ilk olarak 1931 tarihli Finlandiya-İsveç anlaşmasında, diğer yapım işleri ile *“İnşası 12 ayı aşan veya aşması tahmin edilen binanın yeri, anlaşma kapsamında bir daimi ticari işyeri olarak kabul edilecektir...”*¹⁴⁴ olarak görmekteyiz. Görüldüğü üzere yapım kavramı, bir inşa fiili olarak ifade edilmiştir ve bir isim öbeği olarak kullanılmamıştır.

Terim, inşaat şantiyesinde de bahsedildiği üzere, 1927 MC MA’da yer almamaktadır.¹⁴⁵ İnşaat şantiyesi teriminin aksine, yapım veya yapım projesi terimi 1943 Londra ve 1946 Meksika Taslaklarında da bulunmamaktadır.¹⁴⁶

Yapım projesi kavramının inşaat şantiyesi dışında bir yapım işyeri maddesinin bir alt unsuru olarak yer alması ilk Japon-Amerikan 1962 ÇVÖA’nın protokolüne dayandırılabilir.¹⁴⁷ Buna göre Japonya’da faaliyet gösteren Amerikan şirketleri ağır makine teçhizatının kurma görevinin gözetimi ile ilgilenmektedirler. Ancak bu hüküm oturmuş yapım işyeri bakımından oldukça ilkel gözükmemektedir ve daha sonra incelediğimiz “Gözetim Faaliyetleri” konusuna doğrudan dahil olduğu için bu örneği bir ilk örnek olarak ele almak doğrudur.

1963 OECD MA Taslağı ise madde 5(2)g bağlamında “Bir inşaat şantiyesi veya **yapım** veya montaj projesi...”¹⁴⁸ ifadesi ile, salt yapım kelimesi yanında bir proje ile tanımlanabilir hale gelmiştir. Ayrıca OECD Taslağı’nın Yorumunda¹⁴⁹ ise, yapım kavramına ilişkin olarak *“Şantiye veya inşaat veya montaj projesi” terimleri, hafriyat ve dip tarama gibi inşaat faaliyetlerini kapsar.*¹⁵⁰ ifadesi kullanılmıştır.

¹⁴⁴ Maddenin tamamı şu şekildedir *“the site of a building, the construction of which has exceeded or as far as can be estimated, will exceed a period of 12 months, and shall be regarded as a permanent business establishment within the meaning of the Convention.”* Robert L. Williams, 2014, s. 89. Tarafımızca çevrilmiştir.

¹⁴⁵ Ayrıca bkz. Robert L. Williams, 2014, s.89. Tax Treaties History, 2021.

¹⁴⁶ Robert L. Williams, 2014, s.89. Ayrıca bkz. Tax Treaties History, 2020.

¹⁴⁷ Robert L. Williams, 2014, s.92.

¹⁴⁸ 1963 taslağında şu şekilde yer alır *“a building site or construction or assembly project which exists for more than twelve months”*. OECD, OECD Model, 1963, s. 43.

¹⁴⁹ OECD, OECD Model, 1963, s. 43.

¹⁵⁰ İfadenin İngilizcesi “The terms “site or construction or assembly project” cover construction activities such as earthworks and dredging.” biçimindedir. Taslakta bu kavramlar, İngilizce biçimiyle “constructional activities” olarak yer alır.

1969 tarihli Türk MA'sında ise “*inşaat ve montaj şantiyesi*” terimleri doğrudan daimi işyeri oluşturan faaliyetler arasında sıralanmış iken, yapım terimi yer almamaktadır.¹⁵¹

Türkiye'nin 1970 tarihinde imzaladığı ilk anlaşma olan Avusturya anlaşmasında¹⁵² yapım ifadesi yer almazken, 1971 tarihinde imzalanan ikinci anlaşma olan Norveç anlaşmasında¹⁵³ ise 5(2)g hükmünde “*A building site or construction or assembly project which exists for more than six months.*”¹⁵⁴ olarak yer almaktadır. Anlaşmanın resmi dilinde yapım ifadesi “construction” biçiminde iken, Türkçe Resmi Gazetede yayımlanan belgede, “*Süresi altı ayı aşan inşaat veya montaj şantiyesi*”¹⁵⁵ ifadesinde, görüldüğü üzere yapım kavramı yer almamaktadır. Ancak, anlaşmanın resmi dili İngilizce olduğu için bu Türkçe ifadenin resmi bir geçerliliği yoktur. Bu nedenle resmi anlaşma da yer alan “yapım” ifadesi (İngilizce biçimiyle) ilk olarak Norveç ile yapılan anlaşmada sayılan bir unsur olmuştur.

1977 OECD MA bağlamında; inşaat daimi işyeri maddesi (3)¹⁵⁶ 40 yıldan fazla süredir¹⁵⁷ değişmeden kullanılır hale gelmiştir ve bu hali birçok çifte vergilemeyi önleme anlaşmasını etkilemiştir. Buna göre 1977 OECD MA madde 5(3) “Bir inşaat şantiyesi, **yapım** veya kurulum projesi...”¹⁵⁸ biçimindedir.

1980 UN MA, çıkış amaçlarına uygun olarak, kaynak devletlerin vergi yetkilerini arttıran bir MA olmuştur. Ancak 1977 OECD MA bağlamında yapım kavramına ilişkin aynı hükme sahiptir. Buna göre “*Daimi işyeri terimi benzer biçimde kapsar: a) Bir inşaat şantiyesi, **bir yapım**, montaj veya kurma projesi veya*

¹⁵¹ Selahattin Tuncer, 1974, s.247.

¹⁵² Türkiye Avusturya ÇVÖA, 1970.

¹⁵³ Türkiye Norveç ÇVÖA, 1971. Norveç anlaşması mülga anlaşma durumundadır ve 2010 yılında revize edilmiştir. Ayrıca bkz. T.C. Resmi Gazete, Sayı:27947, 28 Mayıs 2011, Karar Sayısı:2011/1729, (Çevrimiçi) <https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2011/05/20110528M1-12-1.pdf>.

¹⁵⁴ Türkiye Norveç ÇVÖA, 1971.

¹⁵⁵ Türkiye Norveç ÇVÖA, 1971.

¹⁵⁶ Maddenin İngilizcesi şu şekildedir: “*A building site or construction or installation project constitutes a permanent establishment only if it lasts more than twelve months.*”. OECD, OECD Model, 1977, s. 26.

¹⁵⁷ Bu noktada Model Anlaşmasının yayımlandığı tarih olan 1977 yılı ile çalışmayı yaptığım tarihte güncel model olan 2017 modelleri arasında bulunan zaman aralığı dikkate alınmıştır.

¹⁵⁸ Bold yazılar tarafımızca eklenmiştir.

*bunlarla bağlantılı gözetim faaliyeti, yalnızca bu tür şantiye, proje veya faaliyet 6 aydan fazla bir süre boyunca devam ediyorsa...*¹⁵⁹ bir işyeri oluşturacaktır.¹⁶⁰ Görüldüğü üzere UN MA, 1977 OECD MA'nın inşaat projesi ile aynı hükümlerle ifade edilmiştir.

UN MA 2000, 2011 ve 2017 güncellemelerinde ise yapım projesi kavramına dair bir değişiklik bulunmamaktadır.¹⁶¹

Yapım Projesi kavramı bir MA bağlamında ilk olarak 1963 OECD MA Taslağı'nda ele alınmıştır.¹⁶² MA'lar öncesinde ise eski Japon-Amerikan Anlaşması Protokolü'nde aktarılan unsurlardan biri olarak sayılabilir.¹⁶³ Yapım ve Yapım Projesi terimi OECD ve UN MA'larında açıkça tanımlanmamıştır. Kavramı belirginleştirmek amacıyla Yapım ve Yapım Projesi Linguistik tanımlarıyla incelenmiştir. Tanımlarda OECD MA'nın resmi dili olan Fransızca ve İngilizce'de yer alışına göre tanımlamaya gidilmiştir. Ayrıca Türk vergi anlaşmalarında, Türkçe biçimde ifade edilen hükümlerin anlam kapsamlarını belirlemek amacı ile kelimelerin Türkçe ifadeleri de ele alınmıştır. Böylece inşaat şantiyesi, yapım ve kurma projesi veya bunlarla ilgili diğer faaliyetlerin farkı ortaya koyulmuştur.

1.6.1.2.2. Etimolojik Köken

Yapım ve Yapım Projesi kavramlarının yaratabileceği hukuksal anlamı ve etkileri göstermesi ve kelimelerin ifade ettiği unsurları göstermesi bakımından, dilsel olarak, kavramları yalınlaştıracaktır. Bu amaçla bu terimin İngilizce, Fransızca ve Türkçe olarak bu kelimelerin anlamları incelenmiştir.

¹⁵⁹ Maddenin İngilizcesi şu şekildedir *"The term "permanent establishment" likewise encompasses: (a) A building site, a construction, assembly or installation project or supervisory activities in connexion therewith, but only where such site, project or activities continue for a period of more than six months."* UN, UN Model, 1980, s.21. Bold yazılar tarafımızca eklenmiştir.

¹⁶⁰ Bold yazılar tarafımızca eklenmiştir.

¹⁶¹ UN, UN Model, 2001, s.10. Bold yazılar tarafımızca eklenmiştir. UN, UN Model, 2011, s.10., UN, UN Model, 2017, s.11.Bu MA'nın 5(3) a fıkrası 2011 UN MA'sı ile aynıdır, aralarında herhangi bir değişiklik yoktur.

¹⁶² Robert L. Williams, 2014, s. 92.

¹⁶³ Robert L. Williams, 2014, s.93.

Yapım ve Yapım Projesi kelimeleri, OECD ve UN MA'larında yer alışı, İngilizce olarak “construction” ve “construction project” biçimindedir. Ayrıca “construct” bir fiil olarak “inşa” anlamında da kullanılmaktadır.¹⁶⁴ Bu kelimelerin İngilizce'den Türkçeye çevrilmiş biçimde anlamları ise “bir şeyi inşa etme süreci, sanatı veya davranışı”¹⁶⁵; organizasyonlar, sistemler ve objeler yaratma sanatı ve bilimidir.¹⁶⁶ Kökensele olarak ise Latince'den, Eski Fransızca'ya ve Eski Fransızca'dan İngilizceye geçtiği düşünülmektedir ve Latince hali “constructionem” biçimindedir ve “con” kelimesi (birlikte) ve “struere (toplamak yığmak)” kelimelerinin birleşiminden meydana gelmektedir.¹⁶⁷

Fransızca olarak ise İngilizce ile yazılışı aynı olan “Construction” kelimesinin anlamı ise “bir şeyleri inşa etme eylemi; bir şeyleri inşa etme eyleminin sonucu”¹⁶⁸ biçimindedir. Bir fiil olarak da Fransızca “construire” biçiminde yazılır ve belirli bir plana göre bir bina, bir sanat eserini yapmak anlamına gelir.¹⁶⁹

Construction kelimesi Türkçe olarak “Yapım” şeklinde ifade edilir ve yapım “Yapma işi, inşa, imal, konstrüksiyon” anlamına gelmektedir.¹⁷⁰ Kökensele olarak Yapım kelimesi Eski Türkçe'ye dayanmaktadır ve “çatmak, sert sesle kapamak, örtmek, çalmak, yapıştırmak, katmak, duvar örmek” anlamlarına gelir.¹⁷¹ Bu noktada ise, hukuksal belirginliğini arttırmak için yapım ile benzer anlamlara sahip olan, inşaat kelimesinden bahsedilmesi gerekmektedir. Buna göre inşaat, “Yapma

¹⁶⁴ Construct fiili İngilizce olarak “to make or form by combining or arranging parts or elements” biçimindedir ve parçaları veya öğeleri birleştirerek veya düzenleyerek yapmak veya biçimlendirmek anlamına gelmektedir. Meriam-Webster, (Çevrimiçi), <https://www.merriam-webster.com/dictionary/construct>, 28.11.2020.

¹⁶⁵ İngilizcesi “The process, art, or manner of constructing something” biçimindedir. Meriam-Webster, (Çevrimiçi), <https://www.merriam-webster.com/dictionary/construction>, 28.11.2020. Tarafımızca çevrilmiştir.

¹⁶⁶ İngilizcesi “Art and science from objects systems or organizations” biçimindedir. Wikipedia, (Çevrimiçi) https://en.wikipedia.org/wiki/Construction#cite_note-OED-1, 28.11.2020.

¹⁶⁷ Online Etymology Dictionary, (Çevrimiçi) <https://www.etymonline.com/word/construction>, 28.11.2020.

¹⁶⁸ Fransızcası “Action de construire quelque chose; résultat de l'action” biçimindedir. Dictionnaire Vivant De La Langue Française, (Çevrimiçi) <https://dvlf.uchicago.edu/mot/construction>, 28.11.2020.

¹⁶⁹ Fransızcası “Réaliser un édifice, un ouvrage d'art selon un plan déterminé.” biçimindedir. DVLf, (Çevrimiçi), <https://dvlf.uchicago.edu/mot/construire>, 28.11.2020.

¹⁷⁰ TDK, (Çevrimiçi) <https://sozluk.gov.tr/>, 28.11.2020.

¹⁷¹ Yapım kelimesi, “Yap” kökü ile, ilk olarak “İrk Bitig” adlı 9 yy'da Eski Uygur Türkçesi olarak yazılan eserde yer almaktadır. Ayrıca bkz. Nişanyan Sözlük, (Çevrimiçi) <https://www.nisanyansozluk.com/?k=yap-&lnk=1>, 28.11.2020.

iş, yapı” ve “*Yapımı süren bina*” anlamlarına gelmektedir.¹⁷² Kökensel olarak inşaat kelimesi Arapça’dır ve “*yaratma, kurma, yapılandırma, birleştirme*” gibi anlamlara sahiptir.¹⁷³ Bir fiil olarak ise, “*yapı kurma, yapı yapma, kurma*” anlamına gelir.¹⁷⁴

Bu açıdan “Yapım” kelimesinin bulunduğu yerde inşaat kelimesinin eşdeğer biçimde kullanılabileceği akılda tutulmalıdır. Örneğin Türkiye’nin imzaladığı ÇVÖ anlaşmalarının¹⁷⁵ büyük bir çoğunluğunda Türkçe olarak “Yapım Projesi” kavramı bulunmaktadır.¹⁷⁶ Türk Anlaşmalar Hukukunda oluşmuş bu ifadeyi bozmamak açısından “Yapım” terimini çalışma boyunca öncelikli olarak kullanmak, daha rasyonel görülmektedir. Ancak, inşaat kelimesinin de bu kelime yerine özdeş biçimde kullanılması, anlaşmaları yorumlarken, kanımca yanlış olmayacaktır.

OECD vergi terimleri sözlüğünde ise yapım ya da inşaat ile ilgili bir açıklama bulunmamaktadır.¹⁷⁷

Türkiye’nin imzalamış olduğu ÇVÖA anlaşmalarında, genellikle anlaşma imzalanan ülkenin dili, Türkçe ve bir “lingua franca”¹⁷⁸ dil olan ve çoğu uluslararası kuruluşun resmi dili olmuş durumda olan İngilizce dilleri kullanılmaktadır.

Özetle 3 dilde de yapım hem bir fiil hem de isim olarak benzer anlamları ifade etmektedir. Kelimelerin proje ile oluşturduğu söz öbeği ise, yapım ile ilgili kavramları içeren bir şemsiye kavram olarak düşünebilir. Yapım Projesi kavramına şunlar örnek olarak verilebilir; bir binanın inşası, bu inşaatın başlaması

¹⁷² TDK, (Çevrimiçi) <https://sozluk.gov.tr/>, 28.11.2020.

¹⁷³ Nişanyan Sözlük, (Çevrimiçi) <https://www.nisanyansozluk.com/?k=in%C5%9Faat>, 28.11.2020.

¹⁷⁴ TDK, (Çevrimiçi) <https://sozluk.gov.tr/>, 28.11.2020.

¹⁷⁵ Bu kavramla sadece yürürlükte olan anlaşmalar değil, ayrıca yürürlükten kalkıp mülga duruma düşmüş anlaşmalarda kastedilmektedir.

¹⁷⁶ Mülga Türkiye-Avusturya, Mülga Türkiye-Norveç anlaşmasında yapım kavramı yer almamaktadır ve Türkiye-BAE, Türkiye-ÇHC ve Türkiye-Hırvatistan anlaşmasında bu kavram yapı olarak yer almaktadır.

¹⁷⁷ OECD, Glossary of Tax Terms, 2022.

¹⁷⁸ Lingua Franca, ortak bir kültürü paylaşmayan aynı dili, lehçeyi konuşmayan insanların birbiriyle iletişim kurmak için kullandığı dil manasına gelmektedir. Cambridge Dictionary, (Çevrimiçi), <https://dictionary.cambridge.org/tr/s%C3%B6zl%C3%BCk/ingilizce/lingua-franca>, 28.11.2020

gereken ön hazırlıklar, belirli faaliyetlerin taşeronlarca yürütülmesinin planlanması, bu bina inşaatı ile ilgili altyapı faaliyetlerinin planlanması vb.

OECD MA, Resmi 2 dilinden biri olan Fransızca versiyonuna göre 5(3) “*chantier de construction ou de montage*”, ifadesi iken, İngilizce olarak “*building site, construction project, installation project*” biçimindedir. İngilizce versiyonunda inşaat şantiyesi, yapım projesi, kurma projesi¹⁷⁹ olarak ele alınan hüküm, Fransızca olarak inşaat şantiyesi ve montaj olarak sınırlandırılmıştır. Bu durum çoğu anlaşmanın İngilizce versiyonu tercih etmesi nedeniyle etkisini göstermektedir.

1.6.1.3. Kurma ve Kurma Projesi

Kurma ve Kurma Projesi¹⁸⁰ kavramları 2017 OECD MA ve 2017 UN MA kapsamınca doğrudan sayılan unsurlardandır. Buna göre OECD MA’da “... ***kurma projesi yalnızca on iki ayı aşan bir süre devam etmesi durumunda bir işyeri oluşturur***”¹⁸¹ biçiminde yer alırken, UN MA’da “***İşyeri terimi ayrıca şunları da kapsar: ...montaj veya kurma projesi veya bunlarla bağlantılı gözetim faaliyetleri, ancak bu şantiye, proje veya faaliyetler altı aydan fazla sürerse;...***”¹⁸² biçiminde yer almaktadır.¹⁸³ İnşaat Şantiyesi ve Yapım Projeleri¹⁸⁴ ile benzer biçimde, MA’lar ve MA yorumları tarafından detaylı ve açık bir “Kurma” ve/veya “Kurma Projesi” tanımı yapılmamaktadır. Ayrıca kurma kavramı ile (bir sonraki alt bölüm olan) montaj kavramı arasında farklılıkların tespiti gereklidir. Bu açıdan kavramın ortaya çıkışı, kelimelerin kökenini ifade etmek önem kazanmaktadır.

¹⁷⁹ Montaj ve Kurulum kavramı arasındaki ilişkiye 3 ve 4’üncü bölümlerde değinilecektir.

¹⁸⁰ Kurma kavramının yanısıra kurulum kavramı da literatürde kullanılır. Ayrıca bkz. Cihat Öner, 2016, s.104. Ayrıca Türkiye-BAE Anlaşmasında kavram İngilizce olarak “*installation project*” şeklinde ifade edilmişken, Türkçe olarak “Tesis Projesi” olarak ifade edilmiştir.

¹⁸¹ Gelir İdaresi Başkanlığı, 2014, s.91. İngilizcesi “A building site or construction or installation project constitutes a permanent establishment only if it lasts more than twelve months” biçimindedir. OECD, OECD Model, 2017. Bold yazılar tarafımızca eklenmiştir.

¹⁸² İngilizcesi “The term “permanent establishment” also encompasses: (a) ...a construction, assembly or installation project or supervisory activities in connection therewith, but only if such site, project or activities last more than six months; ...” biçimindedir. UN, UN Model, 2017.

¹⁸³ Bold yazılar ilgili hükmü belirtmek amacıyla tarafımızca oluşturulmuştur.

¹⁸⁴ Yapım projeleri kavramıyla; yapım, kurma, montaj faaliyetleri kastedilmektedir.

1.6.1.3.1. Tarihsel Perspektif

“Kurma” kavramına ilişkin en erken örnek bir ÇVÖ anlaşması protokolüne dayanmaktadır. Buna göre 1962 Japon-ABD ÇVÖA ek protokolünde¹⁸⁵, Japonya’da yer alan ağır makinanın “*kurulumunun gözetimi*” ile ilgilidir.¹⁸⁶

1943 Meksiko Taslağı’nın protokolünde 5(2) hükmünde inşaat şantiyesi yer almasına rağmen; kurma veya diğer yapım işleri yer almamaktadır.¹⁸⁷

1946 Londra Taslağı hükümleri, 1943 Meksiko Taslağı’nın protokolünde 5(2) hükmü ile aynıdır. İnşaat şantiyesi dışında bahsedilen yapım işleri ile ilgili herhangi bir kavram yer almamıştır.¹⁸⁸

1963 OECD MA Taslağı’nda¹⁸⁹ 5(2)g kapsamında ilgili hükümler, “*Bir inşaat şantiyesi, yapım veya montaj projesi...*”¹⁹⁰ olarak yer almaktadır. Kurma projesi bu taslakta yer almamaktadır. Konum itibariyle önemli ayrımlardan biri olduğunu düşündüğüm montaj ve kurma ayrımına ilişkin oldukça detaysız bir açıklamaya sahiptir. 1963 OECD MA Taslağı Yorumuna göre “*Kurma neredeyse anlamsız olacak kadar genel bir terim olduğu için dışarıda bırakılmıştır.*”¹⁹¹

1969 tarihli Türk Projesinde ise “*inşaat ve montaj şantiyesi*” terimleri doğrudan daimi işyeri oluşturan faaliyetler arasında sayılmışken, “Kurma” terimi, bu sayılan unsurlar arasında yer almamaktadır.¹⁹² Türkiye’nin imzaladığı ilk anlaşmalar arasında olan 1970 Avusturya¹⁹³ ve 1971 Norveç¹⁹⁴ anlaşmalarında

¹⁸⁵ Robert L. Williams, 2014.

¹⁸⁶ Robert L. Williams, 2014, s. 94.

¹⁸⁷ Tax Treaties History, 2021, s. 75.

¹⁸⁸ Tax Treaties History, 2021, s. 74.

¹⁸⁹ OECD, OECD Model, 1963.

¹⁹⁰ İngilizce versiyon “a building site or construction or assembly project which exists for more than twelve months” biçimindedir. OECD, OECD Model, 1963, s. 44. Fransızcası ise “un chantier de construction ou de montage dont la durée dépasse douze mois.” OECD, *Projet de Convention de Double Imposition Concernant le Revenu et la Fortune* 1963, Paris, 1963 (Çevrimiçi) https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/projet-de-convention-de-double-imposition-concernant-le-revenu-et-la-fortune_9789264307537-fr#page36, 28.11.2020, s. 43.

¹⁹¹ İngilizce olarak “Installations has also been left out as being a term so general as to be virtually meaningless.” Biçiminde ifade edilmiştir. OECD, OECD Model, 1963, s. 73.

¹⁹² Selahattin Tuncer, 1974, s. 247.

¹⁹³ Türkiye-Avusturya ÇVÖA, 1970.

¹⁹⁴ Türkiye-Norveç ÇVÖA, 1971.

kurma (installation) kavramı yer almamaktadır. İlk yer aldığı anlaşma, Türkiye'nin imzalamış olduğu üçüncü vergi anlaşması olan, 1983 tarihli Türkiye ile Kore Cumhuriyeti anlaşmasıdır.¹⁹⁵ Hüküm şu şekildedir: “*bir inşaat şantiyesi, bir yapım, montaj veya kurma projesi veya bunlarla ilgili kontrol faaliyetleri yalnızca, bu tür şantiye, proje veya faaliyet, altı ayı aşan bir süre devam ettiğinde bir işyeri oluşturur.*”¹⁹⁶

1977 OECD MA ile, yapım işyeri ile ilgili olarak 1963 yılında yer alan 5(2)g hükmü değişikliğe uğramıştır. Ancak 1963 OECD MA Taslağı'nda bu değişikliğe ilişkin bir açıklama veya yorum bulunmamaktadır. 1977 OECD MA'da ilgili hüküm 5(3) maddesinde “*Bir inşaat şantiyesi, yapım veya kurma projesi...*”¹⁹⁷ biçimindedir ve “montaj projesi” terimi yerine, “kurma projesi” terimine yer verilmiştir. Bu değişiklik 1977 yılından beri 2017 OECD MA'ya kadar değişmeden aynı kalmıştır. Ancak Fransızca versiyonda durum farklıdır. 1963 OECD MA Taslağı'nda Fransızca ifade “*chantier de construction ou de montage dont la duree depasse douze mois*”¹⁹⁸ iken, 1977 OECD MA bu “*Un chantier de construction ou de montage ne constitue un etablissement stable que si sa durée douze mois.*”^{199,200} biçiminde yer almaktadır ve 1977 yılından bu yana değişmeden aynı biçimde kullanılmaktadır. Özetle Fransızca OECD MA'da “montage” kelimesi değişmeden aynı kalmışken, İngilizce MA'da montaj (assembly) kelimesi, kurma (installation) kelimesi olarak değişikliğe uğramıştır.

¹⁹⁵ “Türkiye Cumhuriyeti ile Kore Cumhuriyeti Arasında Gelir Üzerinden Alınan Vergilerde Çifte Vergilendirmeyi Önleme ve Diğer Bazı Hususları Düzenleme Anlaşması”, *T.C. Resmi Gazete*, Sayı: 18886, 2 Ekim 1985 Karar Sayısı: 85/9766, (Çevrimiçi) <https://www.resmigazete.gov.tr/arsiv/18886.pdf>, 12.11.2021.

¹⁹⁶ Anlaşmanın resmi 3 dili bulunmaktadır. Bunlar Korece, Türkçe ve İngilizce dilleridir. Eğer hükümlerle ilgili bir uyumsuzluk olursa İngilizce hükümler geçerli olacaktır. Ayrıca hükmün İngilizce hali şu şekildedir “*A building site, a construction, assembly or installation project or supervisory activities in connection therewith shall constitute a permanent establishment only if such site, project or activities continue for a period of more than six months*”. Bold yazılar tarafımızca eklenmiştir.

¹⁹⁷ OECD, OECD Model, 1977, s. 26.

¹⁹⁸ İngilizcesi “construction or assembly site lasting more than twelve months (on iki aydan uzun süren inşaat veya montaj şantiyesi). Tarafımızca çevrilmiştir.

¹⁹⁹ “A construction or assembly site does not constitute a permanent establishment unless it lasts twelve months (Bir inşaat veya montaj şantiyesi, on iki ay sürmedikçe işyeri oluşturmaz)”. Tarafımızca çevrilmiştir.

²⁰⁰ OECD, *Modele De Convention De Double Imposition Concernant Le Revenu Et La Fortune*, Paris, 1977, s. 26.

1977’de yapılan OECD MA’da yer alan değişikliğe ilişkin literatürde çeşitli yaklaşımlar bulunmaktadır. Williams’a göre bu değişikliğin getirdiğı etki şüphelidir “OECD modelinden çıkarılmasının önemli bir etkisi olup olmadığı tartışmalı olsa da UN modeline montaj dahil edilmiştir”²⁰¹ ve “Montaj kelimesi yerine kurma kelimesinin yer almasının önemi belirsizdir”²⁰². Reimer ise bu değişikliğı montaj kelimesi gibi “yanıltıcı” bir terimin “kurma” ile değiştirilmesi olarak ifade eder.²⁰³ 1977 OECD MA Yorumu’nda ise bu değişikliğin nedenlerine dair bir açıklama bulunmamaktadır.²⁰⁴

UN MA’sı ise genel olarak yapım işyeri ve özel olarak “kurma” faaliyetleri noktasında OECD MA’ya göre farklılıklara sahiptir. Örneğın UN 1980 MA’ da yer aldığı biçimiyle yapım maddesi olan madde 5(3)a “*Daimi işyeri terimi benzer biçimde kapsar: a) Bir inşaat şantiyesi, bir yapım, montaj veya **kurma projesi** veya bunlarla bağlantılı gözetim faaliyeti, yalnızca bu tür şantiye, proje veya faaliyet 6 aydan fazla bir süre boyunca devam ediyorsa;...*”²⁰⁵ biçimindedir. Bu MA’nın OECD MA’dan farkı hem “kurma” hem de “montaj” kavramlarını birlikte yer vermesidir. Çünkü kurma kelimesinin İngilizce karşılığı olan “installation” kelimesi, hükümde de görüldüğü üzere, assembly (montaj) ifadesi ile sayılmıştır. 1980 MA’sından 2017 yılına kadar UN MA’da, OECD MA ile benzer biçimde, ilgili madde dahilinde sayılan kavramlarla ilgili konumuz açısından değişiklik bulunmamaktadır.²⁰⁶ Yapım maddesi 2017 UN MA’sında “*Bir inşaat şantiyesi, bir*

²⁰¹ Robert L. Williams, 2014, s. 91.

²⁰² Robert L. Williams, 2014, s.90 ve 94-95.

²⁰³ Ekkehart Reimer, 2015 s. 363-364.

²⁰⁴ OECD, OECD Model, s. 62, 1977.

²⁰⁵ İngilizcesi: “A building site, a construction, assembly or installation project or supervisory activities in connexion therewith, but only where such site, project or activities continue for a period of more than six months;” UN, UN Model, 1981. Bold yazılar tarafımızca eklenmiştir.

²⁰⁶ Maddenin küçük değişimleri de mevcuttur. İnşaat şantiyesinde belirtildiğı gibi 1980 UN Modeli’nde “... continue for a period of more than six months” şeklinde süre sınırını belirleyen ifade 2001 UN Modeli’nde “... last more than six months” şekline dönüşmüştür. 2001’den itibaren 2017’ye kadar bu madde ile ilgili değişiklik olmamıştır. UN, UN Model, 1980, s.21. UN, UN Model, 2001, s. 10. UN, UN Model, 2001 s.10. UN, UN Model, 2001, s.11. Bold yazılar tarafımızca eklenmiştir.

yapım, montaj veya **kurma projesi** veya bunlarla bağlantılı gözetim faaliyeti, yalnızca bu şantiye, proje ve faaliyetler altı aydan fazla sürerse”²⁰⁷ biçimindedir.

OECD MA'nın Fransızca versiyonunda “montaj” kavramı 1963 yılından bu yana değişmemiştir. 1963 yılından beri MA'ların Fransızca versiyonunda “*montage*” kavramının değişmeden kalmasının nedeni, sabit işyeri kavramının “*installation fixe*”²⁰⁸ şeklinde Fransızca MA'da yer alışı olduğu ifade edilebilir. Çünkü İngilizce OECD MA'da “*installation*” kavramı kurma ifadesi için kullanılmıştır. Ancak Fransızca da bu ifade “iş yeri” anlamında kullanılmıştır. Eğer Fransızca MA'da “*installation*” ifadesi yapım işleri içinde sayılmış olsaydı işyeri kavramı ve kurma kavramı arasında karmaşa yaratabilirdi. Bu yüzden Fransızca MA'da montaj kelimesi tercih edilmiş, kurmayı da içerecek biçimde günümüze kadar gelmiştir.

1.6.1.3.2. Etimolojik Köken

“Kurma” kavramı -MA'lar açısından- ilk olarak 1963 taslağında yer almıştır. Yukarıda bahsedildiği gibi kavramın geçtiği ilk anlaşma ise 1962 Japon-ABD anlaşmasıdır. Yol gösterici niteliğe sahip MA'larda, işyeri oluşturan kavramlar konumuz açısından hukuksal öneme sahiptir. MA'lar bağlayıcı olmasa (hukuk yaratmasa)²⁰⁹ bile, ülkelerin anlaşma politikalarında büyük öneme sahiptir. Kurma veya kurma projesi terimi OECD ve UN MA'larda yer almakla birlikte, açıkça bir tanım yapılmamıştır.

²⁰⁷ İngilizcesi: “A building site, a construction, assembly or installation project or supervisory activities in connection therewith, but only if such site, project or activities last more than six months” UN, UN Model 2017. Ayrıca bkz. UN, UN Model, 2001 ve UN, UN Model, 2011.

²⁰⁸ Fransızca modelde bu kavramların geçtiği madde 5(1) şu şekildedir: “*Au sens la présente Convention, l'expression “établissement stable” désigne une installation fixe d'affaires par l'intermédiaire de laquelle une entreprise exerce tout ou partie de son activité*”. OECD 2017 (Fransızca Versiyon), Modèle de Convention fiscale concernant le revenu et la fortune: Version abrégée 2017, https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/modele-de-convention-fiscale-concernant-le-revenu-et-la-fortune-version-abregee-2017_mtc_cond-2017-fr#page35, s.33. Bold yazı tarafımızca eklenmiştir.

²⁰⁹ MA Yorumları bağlayıcı olmaktan ziyade, devletler açısından yol göstericidir. Billur Yaltı Soydan, 1995, s. 45. Cemal Baran Başok, 2016, s. 139.

Kurma ve Kurma Projesi kavramlarının ifade ettiği unsurların gösterilmesi, dilsel olarak incelenmesi, kavramları yalınlaştıracaktır. Bu amaçla İngilizce, Fransızca ve Türkçe olarak bu kelimelerin anlamları incelenmiştir. OECD MA'nın resmi dili olan Fransızca ve İngilizce' de kurma veya kurma projesinin yer alışına göre tanımlamaya gidilmiştir. Ayrıca çalışma Türk vergi anlaşmalarının incelenmesine dayandığı için Türkçe olarak da linguistik anlamları ele alınmıştır.

Kurma ve Kurma Projesi kelimeleri, OECD ve UN MA'larında yer alışı, İngilizce olarak "installation" ve "installation project" biçimindedir. Installation kelimesinin İngilizce'den Türkçeye çevrilmiş biçimde anlamı ise "Yükleme eylemi, kurulma durumu, kullanım için kurulmuş bir şey"²¹⁰ ve "Ekipman, mobilya veya bilgisayar programı yükleme veya kullanıma hazır hale getirilme durumu"²¹¹ biçimindedir. Kelimenin İngilizce etimolojisi ise Orta Çağ Latince'sine 'installationem' kelimesi kilise ofislerine ve pozisyonlara atıfla kullanılırken, 1882'den itibaren kurma eylemi, kullanım için bir konuma yerleştirme" anlamlarında kullanılmaya başlamıştır.²¹² Kelimenin fiil hali olan "install" kelimesi ise "kullanım veya hizmet için kurma"²¹³ anlamına gelir ve etimolojik kökeni ise Latince olarak "Kilisede resmi durma yeri" biçimindedir²¹⁴.

Fransızca olarak OECD MA'nın Fransızca versiyonunda (daha önce de bahsettiğim üzere) 1963 OECD MA Taslağı'ndan bu yana "montage"²¹⁵ kelimesi

²¹⁰ Ayrıca şu anlamlara da gelir "Askeri kamp, kale veya üs, genellikle karışık teknikte birden çok bileşenden oluşan ve genellikle geniş bir alanda sanatçı tarafından belirlenen bir düzenlemede sergilenen bir sanat eseri". Meriam-Webster, (Çevrimiçi), <https://www.merriam-webster.com/dictionary/construction>, 28.11.2020. Tarafımızca çevrilmiştir.

²¹¹ İngilizcesi "An occasion when equipment, furniture, or a computer program is put into position or made ready to use" biçimindedir. Cambridge Dictionary, (Çevrimiçi), <https://dictionary.cambridge.org/tr/s%C3%B6zl%C3%BCk/ingilizce/installation>, 28.11.2020. Tarafımızca çevrilmiştir.

²¹² Online Etymology Dictionary (Çevrimiçi), https://www.etymonline.com/word/installation#etymonline_v_34961, 28.11.2020

²¹³ Meriam-Webster, (Çevrimiçi), <https://www.merriam-webster.com/dictionary/install>, 28.11.2020

²¹⁴ Online Etymology Dictionary (Çevrimiçi), <https://www.etymonline.com/word/install>, 28.11.2020

²¹⁵ İngilizce sesteş bir kelime olan "installation" kelimesi ise, "installation fixe" biçiminde OECD MA Fransızca versiyonunda sabit işyeri anlamında kullanılmaktadır. Örneğin 5(1) hükmü şu şekildedir: "Au sens de la présente Convention, l'expression établissement stable désigne une installation fixe d'affaires par l'intermédiaire de laquelle une entreprise exerce tout ou partie de son activité." OECD, OECD Model (Fransızca), 2017. Ayrıca "installation fixe" kelimesinin anlamı sabit işyeri anlamındadır. Reverso Context, (Çevrimiçi)

değişmeden kalmıştır. Bu açıdan öncelikle Fransızca olarak montage kelimesinin neyi ifade ettiği önem kazanmaktadır. Fransızca olarak “montage”, “*Bir şeyi daha yüksek bir yere taşıma veya koyma eylemi*”²¹⁶ anlamına gelmektedir. Kelimenin etimolojik kökeni ise, bahsedildiği gibidir.

Kavram, İngilizce “Installation”, Fransızca “Montage” olarak ele alınan kelime Türk Anlaşmalar Hukuku’nda “Kurma” ve/veya “Kurma Projesi” olarak ifade edilmektedir. Kurma kelimesinin anlamı “Kurmak işi” ve sıfat olarak “prefabrik, kurma” biçimindedir.²¹⁷ Kurma kelimesinin kök hali “Kur” şeklindedir. Kurma kelimesinin isimleşmiş hali Kurmak biçimindedir, “*Bir şeyi oluşturan parçaları birleştirerek bütün durumuna getirmek, monte etmek*” ve “*Yapmak, inşa etmek*” anlamına gelmektedir.²¹⁸ Kur ve Kurmak kelimesinin etimolojik kökü ise Eski Türkçe’ye dayanmaktadır. Germek fiilinin evrilmiş hali olarak düşünülmektedir.²¹⁹

“Kurma projesi” kavramının ikinci kelimesi olan “proje” kelimesi OECD ve UN MA’larının İngilizce versiyonunda “Project” şeklinde yer alır. İngilizce Proje kelimesi “Project” olarak “*belirli bir süre içinde biten ve belirli bir amaca ulaşmayı amaçlayan planlı bir iş veya faaliyet, bir konut projesi*”²²⁰ anlamına gelir.

1.6.1.4. Montaj ve Montaj Projesi

Montaj ve Montaj Projesi kavramları 2017 UN MA tarafından doğrudan sayılan unsurlardandır. Buna göre 2017 UN MA “...*İşyeri terimi ayrıca şunları da kapsar: ...montaj veya kurma projesi veya bunlarla bağlantılı gözetim faaliyetleri,*

<https://context.reverso.net/translation/french-english/installation+fixe>, 28.11.2020. Bold yazılar tarafımızca eklenmiştir.

²¹⁶ Fransızcası “*Action de porter ou de mettre quelque chose dans un endroit plus élevé.*” Biçimindedir. Dictionnaire Vivant De La Langue Française, (Çevrimiçi) <https://dvlf.uchicago.edu/mot/montage>, 28.11.2020.

²¹⁷ TDK, (Çevrimiçi), <https://sozluk.gov.tr/>, 28.11.2020

²¹⁸ TDK, (Çevrimiçi), <https://sozluk.gov.tr/>, 28.11.2020

²¹⁹ Nişanyan Sözlük, (Çevrimiçi), <https://www.nisanyansozluk.com/?k=kur-&lnk=1>, 28.11.2020

²²⁰ İngilizce çevirisi şu şekildedir: *a piece of planned work or an activity that is finished over a period of time and intended to achieve a particular purpose, a housing Project.* Cambridge Dictionary, 2020, (Çevrimiçi) <https://dictionary.cambridge.org/tr/s%C3%B6zl%C3%BCk/ingilizce/project>.29.11.2020.

Tarafımızca çevrilmiştir.

ancak bu şantiye, proje veya faaliyetler altı aydan fazla sürerse”²²¹ biçiminde yer almaktadır.²²² Diğer başlıklarda da ifade edildiği üzere yapım işyeri unsurlarına dair, montaj ve montaj projesi kavramlarına dair olmak üzere, detaylı bir açıklama UN MA Yorumu’nca yapılmamaktadır. Ayrıca, iki temel MA olan OECD MA “montaj projesi” kavramını model kapsamına almamıştır.

1.6.1.4.1. Tarihsel Perspektif

MA’lar bakımından, Montaj projesi terimi ilk olarak, 1963 MA Taslağı’nda “*Bir inşaat şantiyesi, yapım veya **montaj projesi** 12 aydan fazla sürerse*” biçiminde yer almaktadır²²³. 1927 MC, 1943 Meksiko ve 1946 Londra taslaklarında ise, montaj projesi veya montaj kavramı yer almamaktadır.²²⁴ Yapım işyeri ile ilgili 5(2)g yorumunda ise, daha önce kurma projesi başlığında aktardığım üzere, “*Kurma neredeyse anlamsız olacak kadar genel bir terim olduğu için dışarıda bırakılmıştır.*”²²⁵ ifadesi bulunmaktadır. Williams bu değişikliği çoğul kelimenin değişmesi olarak yorumlamıştır.²²⁶ Ancak açık olan, 1963 MA’sının montajdan yana bir tercih yapması olmuştur. 1963 OECD MA Taslağı’nda bu yorum dışında ise kavramın neyi ifade ettiğine dair bir açıklama bulunmaz.

²²¹ İngilizcesi “The term “permanent establishment” also encompasses: (a) ...a construction, assembly or installation project or supervisory activities in connection therewith, but only if such site, project or activities last more than six months; ...” biçimindedir. United Nations, United Nations Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries: 2017 Update, New York, 2017, (Çevrimiçi) https://www.un.org/esa/ffd/wp-content/uploads/2018/05/MDT_2017.pdf.

²²² Bold yazılar ilgili hükmü belirtmek amacıyla tarafımızca oluşturulmuştur.

²²³ İngilizce versiyonda 5(2)g hükmü “a building site or construction or assembly project which exists for more than twelve months” biçimindedir. OECD, Draft Double Taxation Convention on Income and Capital 1963, Paris, 1963 (Çevrimiçi), https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/draft-double-taxation-convention-on-income-and-capital_9789264073241-en#page34, 28.11.2020. Bold yazılar tarafımızca eklenmiştir.

²²⁴ 1943 Mexico ve London Taslakları atıf ver. League of Nations Fiscal Committee London and Mexico Model Tax Conventions Commentary and Text (Çevrimiçi), https://www.taxtreatieshistory.org/data/html/league_of_nations_1946-11.html, 28.11.2020

²²⁵ Kelimenin İngilizce biçimi şu şekildedir “Installations has also been left out as being a term so general as to be virtually meaningless.” OECD, Draft Double Taxation Convention on Income and Capital, 1963, s73.

²²⁶ Williams, s.90.

1969 tarihli Türk Projesinde ise “*inşaat ve montaj şantiyesi*” terimleri doğrudan daimi işyeri oluşturan faaliyetler arasında sayılmıştır.²²⁷ Kavramın bir proje ile anılmaması, şantiye şemsiye kavramı altında ele alınması, günümüz alışılmış hükümlerinin dışındadır. Türkiye’nin imzaladığı ilk anlaşmalar olan 1970 Avusturya²²⁸ ve 1971 Norveç²²⁹ anlaşmalarında montaj kavramı bulunmaktadır. Bu kavram Avusturya Anlaşmasında Türkçe olarak “*Süresi altı ayı aşan inşaat veya montaj şantiyesi*”, Almancası ise “*eine Bauausführung oder Montage, deren Dauer sechs Monat überschreitet*” biçiminde iken²³⁰, ilgili hüküm Norveç anlaşmasında²³¹ “*A building site or construction or assembly project which exists for more than six months.*” biçimindedir.²³² 1977 OECD MA değişikliği sonrası ise, Türkiye’nin taraf olduğu anlaşmalarda, montaj projesi terimi kullanılmaya başlanmıştır.²³³

Montaj Projesi kavramı 1963 OECD MA Taslağı’nda bulunurken, 1977 OECD MA’da yerine kurma kelimesi getirilmiştir.²³⁴ Madde şu şekildedir “*Bir inşaat şantiyesi, yapım veya kurma projesi yalnızca on iki ayı aşan bir süre devam etmesi durumunda bir işyeri oluşturur*”. Bu değişiklik 1977 yılından beri 2017

²²⁷ Selahattin Tuncer, Çifte Vergileme ve Milletlerarası Vergi Anlaşmaları, Sevinç Matbaası, Ankara, 1974, s.247.

²²⁸ “Türkiye Cumhuriyeti ile Avusturya Cumhuriyeti Arasında Gelir Üzerinden Alınan Vergilerde Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması” *T.C. Resmi Gazete*, 26 Haziran 2009 CUMA, Sayı: 27270, Karar Sayısı: 2009/15057, <https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2009/06/20090626-7.htm>,

²²⁹ Anlaşmanın adı şu şekildedir: “Türkiye Cumhuriyeti ile Norveç Krallığı Arasında Gelir ve Servet Vergilerinde Çifte Vergilendirmenin Önlenmesine ve Diğer Bazı Hususların Düzenlenmesine İlişkin Anlaşma”, *T.C. Resmi Gazete*, 21 Aralık 1975 15445, <https://www.resmigazete.gov.tr/arsiv/15445.pdf>. Norveç anlaşması mülga anlaşma durumundadır ve 2010 yılında revize edilmiştir. Ayrıca bkz. *T.C. Resmi Gazete*, 28 Mayıs 2011, Sayı:27947, Karar Sayısı: 2011/1729, <https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2011/05/20110528M1-12-1.pdf>.

²³⁰ “Türkiye Cumhuriyeti ile Avusturya Cumhuriyeti Arasında Gelir Üzerinden Alınan Vergilerde Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması” *T.C. Resmi Gazete*, 26 Haziran 2009 CUMA, Sayı: 27270, Karar Sayısı: 2009/15057, <https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2009/06/20090626-7.htm>,

²³¹ Bu anlaşmanın resmi dili İngilizcedir.

²³² Bold yazılar tarafımızca eklenmiştir.

²³³ G. Kore anlaşmasından itibaren montaj kavramı, montaj projesi biçiminde kullanılmaya başlanmıştır.

²³⁴ Daha önce de bahsedildiği üzere, yapım işyeri maddesi, ayrı bir madde olarak 5(3) halini almıştır. OECD, Draft Double Taxation Convention on Income and Capital 1963, Paris, 1963 (Çevrimiçi), https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/draft-double-taxation-convention-on-income-and-capital_9789264073241-en#page34, 28.11.2020

OECD MA'ya kadar değişmeksizin, "installation/kurma" biçiminde aynı kalmıştır. Ancak OECD MA'nın Fransızca versiyonunda durum farklıdır. 1963 OECD MA Taslağı'nda Fransızca ifade "*chantier de construction ou de **montage** dont la duree depasse douze mois*"²³⁵ iken, 1977 OECD MA bu "*Un chantier de construction ou de montage ne constitue un etablissement stable que si sa durée douze mois.*"²³⁶ biçiminde yer almaktadır ve Fransızca versiyon, 1977 yılından bu yana değişmeden aynı biçimde kullanılmaktadır. Özetle Fransızca OECD MA'da "montage" kelimesi değişmeden aynı kalmışken, İngilizce MA'da montaj (assembly) kelimesi, kurma (installation) kelimesi olarak değişikliğe uğramıştır. Bu açıdan Fransızca "montage" kelimesinin İngilizce olarak "installation"u ifade edecek biçimde kullanılmadığını, İngilizce "assembly" olarak ifade edilen ve Türkçe literatürde montaj olarak ele alınan kavramın, Fransızca ÇVÖA'larda "assembly" olarak ifade edildiğini belirtmek önemlidir. Örneğin Türkiye ve Fransa arasında imzalanan ÇVÖA'da, Türkçe ilgili hüküm "*Bir inşaat şantiyesi ile yapım, montaj veya kurma projesi yalnızca, altı ayı aşan bir süre devam ettiğinde bir işyeri oluşturur.*" biçiminde iken, Fransızca hüküm "*Un chantier de construction, d'assemblage ou de montage ne constitue un établissement stable que si sa durée dépasse six mois.*" biçiminde kullanılmıştır.²³⁷ Fransızca "d'assemblage" kelimesi, montaj anlamına gelmektedir.²³⁸ Bir diğer farklı örnek ise İsviçre anlaşmasında görülmektedir. Türkçe, İngilizce ve Fransızca dillerinde olan anlaşmada ifadeler Türkçe; "*Altı aydan fazla devam eden bir inşaat şantiyesi, yapım, **montaj veya kurma projesi** veya bunlarla bağlantılı gözetim faaliyetleri*", İngilizce; "*A building site, a construction, **assembly or installation project** or supervisory activities in connection therewith but only if such site project or activities last more than 6 months*", Fransızca; "*Un chantier de construction ou de*

²³⁵ Bold yazılar tarafımızca eklenmiştir.

²³⁶ OECD, Modele De Convention De Double Imposition Concernant Le Revenu Et La Fortune, Paris, 1977, s.26

²³⁷ Anlaşmanın resmi adı "Türkiye Cumhuriyeti ile Fransa Cumhuriyeti Arasında Gelir Üzerinden Alınan Vergilerde Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması" şeklindedir. *T.C. Resmi Gazete*, 10 Nisan 1989, Sayı: 20135, Karar Sayısı: 89/13682, <https://www.resmigazete.gov.tr/arsiv/20135.pdf>

²³⁸ Larousse, (Çevrimiçi), <https://www.larousse.fr/dictionnaires/francais/assemblage/5790>, 28.11.2020.

montage ou de activités de surveillance y relatives, mais seulement lorsque ce chantier o ce activites ont une dureé supérieure a six mois” biçimindedir.²³⁹ Bu anlaşma hükmünden anlaşıldığı üzere, Fransızca “montage” kelimesi bir çatı hüküm olarak hem kurma hem de montaj faaliyetlerini kapsar biçimde kullanılmıştır.

1977 OECD MA’da, montaj (assembly) kelimesinin neden kurma (installation) kelimesi ile değiştirildiğine ilişkin doğrudan bir açıklama bulunmaz. Williams’a göre bu durum, montaj faaliyetlerinin, işyeri maddesinde istisna tutulan (negatif liste olarak bilinen) depolama, sunum, lojistik gibi faaliyetlerde montaj faaliyetlerinin gerçekleşebilme ihtimalinden kaynaklanmaktadır.²⁴⁰ Bu açıdan negatif liste kapsamında ifade edilen faaliyetlerle ilişkili montaj işlerinin, OECD MA tarafından yapım işyeri kapsamı dışında ele alındığı ifade edilebilir. Williams’ın iddiasını UN MA kanıtlar niteliktedir. Çünkü UN MA’da “montaj projesi” kavramı yer alırken, madde 4’te yer alan hazırlayıcı ve yardımcı faaliyetler kapsamında “delivery” yer almamaktadır.²⁴¹

1977 OECD MA’da ilgili hüküm “*Bir inşaat şantiyesi, yapım veya kurma projesi...*”²⁴² biçimindedir. Bu değişiklik 1977 yılından beri 2017 OECD MA’ya kadar değişmeden aynı kalmıştır.²⁴³

1980 UN MA ise 1977 OECD MA’nın aksine her iki hükme de yer verir “*A building site, a construction, assembly or installation project or supervisory*

²³⁹ Bold yazılar tarafımızca eklenmiştir. Anlaşmanın adı şu şekildedir: “Türkiye Cumhuriyeti ile İsviçre Konfederasyonu Arasında Gelir Üzerinden Alınan Vergilerde Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması”. T.C. Resmi Gazete, 12 Ocak 2012 28171, <https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2012/01/20120112-2.htm>.

²⁴⁰ Williams, s. 95.

²⁴¹ Williams, s. 95. UN, United Nations Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries 2017 Update, New York, 2017, (Çevrimiçi), https://www.un.org/esa/ffd/wp-content/uploads/2018/05/MDT_2017.pdf, 28.11.2017.

²⁴² OECD, Model Double Taxation Convention on Income and on Capital, 1977, s. 26.

²⁴³ Gelir İdaresi Başkanlığı, Gelir ve Servet Üzerinden Alınan Vergilere İlişkin Model Anlaşma, Ankara, 2014, (Çevrimiçi), https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/user_upload/Mevzuat_Dislliskiler/OECD_Model_Yorum_Kitabi_2014.pdf. 91. İngilizcesi “A building site or construction or installation project constitutes a permanent establishment only if it lasts more than twelve months” biçimindedir. OECD, Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017, Paris, 2017, (Çevrimiçi) https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-condensed-version-2017_mtc_cond-2017-en#page1.

activities in connexion therewith, but only where such site, project or activities continue for a period of more than six months".²⁴⁴ Bu durum 2017 UN MA'ya kadar değişmeksizin devam etmiştir. 2017 UN MA md 5(3)a ise şu şekildedir "A building site, a construction, assembly or installation project or supervisory activities in connection therewith, but only if such site, project or activities last more than six months".²⁴⁵

1.6.1.4.2. Etimolojik Köken

Montaj ve Montaj Projesi kavramlarının yaratabileceği hukuksal anlamı ve etkileri göstermesi ve kelimelerin ifade ettiği unsurları göstermesi bakımından, dilsel olarak, kavramları yalınlaştıracaktır. Bu amaçla İngilizce, Fransızca ve Türkçe olarak bu kelimelerin anlamları incelenmiştir.

Montaj ve Montaj Projesi kavramlarının UN MA'da yer alışı "assembly project" biçimindedir. "Assembly" kelimesinin İngilizce'den Türkçeye çevrilmiş biçimde anlamı ise "imal edilmiş parçaların bir makinenin komple bir makineye, yapıya veya birime takılması"²⁴⁶ ve "*bir makinenin veya yapının parçalarını bir araya getirme süreci*"²⁴⁷ biçimindedir. Kelimenin İngilizce etimolojisi ise, Eski

²⁴⁴ UN, United Nations Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries, New York, 1980, (Çevrimiçi), <https://digitallibrary.un.org/record/13957>, 28.11.2020.

²⁴⁵ UN, United Nations Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries 2017 Update, New York, 2017, (Çevrimiçi), https://www.un.org/esa/ffd/wp-content/uploads/2018/05/MDT_2017.pdf, 28.11.2017. Ayrıca bkz. UN, United Nations Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries, New York, 2001, (Çevrimiçi), <https://www.un.org/esa/ffd/wp-content/uploads/2014/09/DoubleTaxation.pdf> ve UN, United Nations Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries, New York, 2011, (Çevrimiçi), https://www.un.org/esa/ffd/wp-content/uploads/2014/09/UN_Model_2011_Update.pdf, 28.11.2020.

²⁴⁶ "The fitting together of manufactured parts into a complete machine, structure, or unit of a machine". Ayrıca şu anlamlara da gelmektedir "a. müzakere ve yasama, ibadet veya eğlence için toplanan kişilerden oluşan bir şirket, b. bir yasama organı c. bir öğrenci topluluğunun ve genellikle idari, eğitimsel veya eğlence amaçlı bir fakülte toplantısı." Meriam-Webster, (Çevrimiçi), <https://www.merriam-webster.com/dictionary/assembly>, 28.11.2020. Tarafımızca çevrilmiştir.

²⁴⁷ "The process of putting together the parts of a machine or structure." Cambridge Dictionary, (Çevrimiçi), <https://dictionary.cambridge.org/tr/s%C3%B6zl%C3%BCk/ingilizce/assembly>, 28.11.2020. Tarafımızca çevrilmiştir.

Fransızca “assemble” kelimesine dayanır.²⁴⁸ 1920’li yıllara kadar, birlik, evlilik, toplantı vb. anlamlarda kullanılmıştır; 1920’lerden itibaren “montaj hattı (assembly line) biçiminde kullanılmıştır ve çalışmanın kapsamına aldığı anlamı olan “parçaları veya nesneleri birleştirme işlemi” biçimine böylece kavuşmuştur.²⁴⁹

Kelimenin fiil hali olan “assemble” kelimesi ise “*birleştirmek, toplamak, parçaları bir araya getirmek*” anlamına gelmektedir.²⁵⁰ Kelimenin fiil hali etimolojik köken olarak Latince “*assimulare*” kelimesine dayanır ve kök anlamı “*benzetmek, karşılaştırmak, kopyalamak, taklit etmek ve numara yapmak*” biçimindedir.²⁵¹

Daha önce Kurma ve Kurma Projesinde de değindiğimiz üzere, OECD MA’nın Fransızca versiyonunda 1963 OECD MA Taslağı’ndan bu yana “montage”²⁵² kelimesi değişmeden kalmıştır. Bu açıdan öncelikle Fransızca olarak montage kelimesinin neyi ifade ettiği önem kazanmaktadır. Fransızca olarak “montage”, “*Bir şeyi daha yüksek bir yere taşıma veya koyma işlemi*”²⁵³ anlamına gelmektedir. Ancak anlaşmalarda Fransızca “montage” kelimesi Türkçe “kurma” ve İngilizce “installation” kelimelerini ifade etmekte kullanılırken, Fransızca “assembly” kelimesi Türkçe “montaj ve İngilizce olarak “assembly” faaliyetlerini kapsayacak biçimde kullanılmaktadır. Örneğin Fransa’nın

²⁴⁸ Online Etymology Dictionary (Çevrimiçi), <https://www.etymonline.com/search?q=assembly>, 28.11.2020.

²⁴⁹ Online Etymology Dictionary (Çevrimiçi), <https://www.etymonline.com/search?q=assembly>, 28.11.2020.

²⁵⁰ İngilizcesi “*To build something by joining parts together*” Cambridge Dictionary, (Çevrimiçi), <https://dictionary.cambridge.org/tr/s%C3%B6zl%C3%BCk/ingilizce/assembly>, 28.11.2020. Tarafımızca çevrilmiştir.

²⁵¹ İngilizcesi “*...From Latin assimulare "to make like, liken, compare; copy, imitate; feign, pretend..."*” biçimindedir. Online Etymology Dictionary (Çevrimiçi), <https://www.etymonline.com/search?q=assemble>, 28.11.2020. Tarafımızca çevrilmiştir.

²⁵² İngilizce sesteş bir kelime olan “*installation*” kelimesi ise, “*installation fixe*” biçiminde OECD MA Fransızca versiyonunda sabit işyeri anlamında kullanılmaktadır. Örneğin 5(1) hükmü şu şekildedir: “*Au sens de la présente Convention, l’expression établissement stable désigne une installation fixe d’affaires par l’intermédiaire de laquelle une entreprise exerce tout ou partie de son activité.*” OECD, “*Modèle de Convention fiscale concernant le revenu et la fortune: Version abrégée 2017*”, https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/modele-de-convention-fiscale-concernant-le-revenu-et-la-fortune-version-abregee-2017_mtc_cond-2017-fr#page35, 28.11.2020 Ayrıca “*installation fixe*” kelimesinin anlamı sabit işyeri anlamındadır. Reverso Context (Çevrimiçi), <https://context.reverso.net/translation/french-english/installation+fixe>, 28.11.2020. Bold yazılar tarafımızca eklenmiştir.

²⁵³ Fransızcası “*Action de porter ou de mettre quelque chose dans un endroit plus élevé.*” biçimindedir. Dictionnaire Vivant De La Langue Française, (Çevrimiçi), <https://dvlf.uchicago.edu/mot/montage>, 28.11.2020

ÇVÖA'larında bazen montajı da kapsayan “assemblage”²⁵⁴ kullanılırken, bazen “installation”²⁵⁵ ve çoğu anlaşmada “montage” kelimesi kullanılmaktadır.²⁵⁶ Bu açıdan çalışmanın kapsamının dışında kaldığı için, temel olarak kurma ve montaj kavramının birbirine yakınlığı, MA'larda detaylı bir açıklama olmaması nedeniyle, Fransızca olarak 3 kavramın da anlaşmalarda bazen birbirinin yerine kullanıldığını ifade etmem yanıltıcı olmayacaktır.

İngilizce “Assembly”, Fransızca “Montage (veya d'assemblage)” olarak ele alınan kelime Türk Anlaşmalar Hukuku'nda “Montaj” ve/veya “Montaj Projesi” olarak ifade edilmektedir. Montaj kelimesinin anlamı “Bir makine, cihaz veya mobilyanın parçalarını yerli yerine takma, monte” biçimindedir. Montaj kelimesinin kök hali “monte” biçimindedir, Fransızca “monté” kelimesi ile sesteştir.

Ayrıca, Türkçe Montaj kelimesinin etimolojik kökü ise Fransızca “Montaj” kelimesine dayanmaktadır .

1.6.1.5. Gözetim ve Kontrol Faaliyeti

Gözetim Faaliyeti 2017 UN MA tarafından doğrudan sayılan bir unsurken OECD MA'da yer almamaktadır. Buna göre 2017 UN MA “...İşyeri terimi ayrıca şunları da kapsar: ...montaj veya kurma projesi veya bunlarla bağlantılı gözetim faaliyetleri, ancak bu şantiye, proje veya faaliyetler altı aydan fazla sürerse” biçimindedir.²⁵⁷ UN MA yorumunda da kavram üzerine detaylı bir tanımlamaya gidilmemiştir. Ancak kavram temel olarak, diğer faaliyetlerle birlikte değerlendirilmiştir.

Kontrol kavramı ise, Türk anlaşmalarında bulunur. Türkiye'nin taraf olduğu anlaşmalara, “Supervisory” teriminin bir karşılığı olarak eklenmektedir. Bu açıdan bu kavramı ayrı biçimde değil, gözetim faaliyeti ile okunması gerekir.

²⁵⁴ Fransa Türkiye ÇVÖA, Repuclic Française, (Çevrimiçi), <https://www.impots.gouv.fr/portail/lesconventions-internationales>, 28.11.2020

²⁵⁵ Fransa Arnavutluk ÇVÖA, Repuclic Française, (Çevrimiçi), <https://www.impots.gouv.fr/portail/lesconventions-internationales>, 28.11.2020

²⁵⁶ Ayrıca bkz. Williams, s.95

²⁵⁷ UN, UN Model 2017, s. 11. Tarafımızca çevrilmiştir.

1.6.1.5.1. Tarihsel Perspektif

Gözetim kavramı, ele aldığımız MA'lar bakımından ilk olarak 1980 UN MA ile uygulanmaya konmuştur.²⁵⁸ Ancak bu MA'dan önce Japon-Amerikan 1962 ÇVÖA protokolünde ele alınmıştır.²⁵⁹ Buna göre Japonya'da faaliyet gösteren Amerikan şirketleri ağır makine teçhizatının kurma görevinin gözetimi ile ilgilenmektedirler. Bu protokolle birlikte, bu faaliyetler birer yapım işyeri sayılmıştır. Bunun arkasındaki nedense, gözetim faaliyetinin niteliksel olarak inşaat faaliyetine nazaran daha mobil biçimde ele alınmasıdır. Devletler açısından vergisel anlamda bir şantiyeyi, montajı vb. takip etmek daha kolayken, gözetim faaliyetlerinin kontrolü daha zor görünmektedir.

Kavram kendisine 2001, 2011 ve 2017 UN MA'ları kapsamında değişmeksizin yer bulmuştur. Dolayısıyla yapılan birçok anlaşmada ise yer almaktadır. Bunun arkasında inşaat yatırımı ithal eden devletlerin, gözetim gibi anlaşmanın başka faaliyetleri kapsamında kullanılabilecek, kolayca kaçınılabilecek bir terimin, yapım işyeri maddesinin kapsamının genişletilerek bir vergi güvenliği yaratma motivasyonu bulunur.

Reimer OECD MA Yorumu'ndan ve uluslararası vergi hukuku literatüründen hareketle, kavramın iki boyutuna dikkat çeker. Buna göre müteahhitler hem gözetim hem de inşaat faaliyetlerinde yer alabilecekken, pratikte daha geniş uygulanan, bir müteahhidin taşeronlar aracılığıyla faaliyet göstermesi sonucunda faaliyetlerin bölüneceği ve sonuç olarak 5(3) maddesinin uygulanamayacağı, bunun yerine 5(1) veya 5(2) maddesinin uygulanabileceğidir.²⁶⁰ Bu yoruma göre gözetim faaliyeti, yapım işyeri hükmünün spesifik niteliğinden çıkacaktır ve süre sınırı bir eşik olarak kullanılmayacaktır.

²⁵⁸ UN, UN Model, 1980.

²⁵⁹ Robert L. Williams, 2014, s.92.

²⁶⁰ Ekkehart Reimer, 2015, s. 368.

Skaar ise kavramın niteliğinden dolayı, belirsizliklere yol açabileceğini ifade etmiştir.²⁶¹

1.6.1.5.2. Etimolojik Köken

Kavramların niteliğini belirleyebilmek açısından, bu bölümde Gözetim ve Kontrol kavramları İngilizce, Fransızca ve Türkçe, olarak incelenmiştir.

Gözetim kavramının UN MA'da yer alışı hükümde sayılan inşaat şantiyesi, yapım, montaj vb. tanımlayan “bunlarla ilgili gözetim faaliyetleri” biçimindedir.²⁶² “Supervisory” kelimesinin İngilizce'den Türkçe'ye çevrilmiş biçimde anlamı “her şeyin doğru, güvenli, vb. yapıldığından emin olmak için bir kişiyi veya etkinliği izleme işine sahip olmak veya dahil olmak”²⁶³ ve “bir işletmeden, hükümetten veya okul biriminden veya operasyondan sorumlu olma”²⁶⁴ biçimindedir. Kelimenin etimolojisi ise orta çağ Latincesi'nde yer alan “supervisus” fiilinden kaynaklanmaktadır ve bu kelimenin anlamı gözden geçirmek ve bakmak biçimindedir.²⁶⁵

Kavram OECD MA'da doğrudan yer almamaktadır. OECD MA Yorumu fıkra 71'de madde 5(4) kapsamında ele alınır. UN MA ise resmi olarak İngilizce olan bir anlaşmadır. Bu açıdan OECD MA Yorumu Fransızca versiyonu sayfa 150 de yer alan “surveiller” kelimesini (İngilizce supervisory kelimesinin Fransızca karşılığı) daha isabetli olacaktır. Kelimenin Fransızca'dan Türkçe'ye çevrilmiş

²⁶¹ Skaar bunu, bir müteahhidin henüz bir inşaat şantiyesinde süre eşiğini doldurmadan, gözetim faaliyeti kapsamında bu süre eşiğini doldurarak bir yapım işyeri yaratması olarak özetlemiştir. Ayrıca bkz. Arvid A. Skaar, 1991, s. 413-415.

²⁶² İngilizcesi “...supervisory activities in connection therewith...” biçimindedir. UN, UN Model, 2017, s. 11. Tarafımızca çevrilmiştir.

²⁶³ Cambridge Dictionary, (Çevrimiçi) <https://dictionary.cambridge.org/tr/s%C3%B6zl%C3%BCk/ingilizce/supervisory>, 28.11.2020. Tarafımızca çevrilmiştir.

²⁶⁴ Meriam-Webster, (Çevrimiçi) <https://www.merriam-webster.com/dictionary/supervisory>, 28.11.2020. Tarafımızca çevrilmiştir.

²⁶⁵ Online Etymology Dictionary, (Çevrimiçi) https://www.etymonline.com/word/supervise?ref=etymonline_crossreference, 28.11.2020.

biçimi “davranışlarını anlamak için birini biraz dikkatle gözlemlemek”²⁶⁶ ve “Kontrol etmek için dikkatlice gözlemlemek”²⁶⁷ şeklindedir.

Gözetim kavramı Türkçe “Gözetme işi, nezaret” anlamına gelmektedir.²⁶⁸ Etimolojik kökeni ise “közet” fiildir ve beklemek ve korumak anlamlarına gelmektedir.²⁶⁹

Türk anlaşmalarında gözetim kavramına karşı gelecek biçimde “kontrol” kavramı kullanılmaktadır. Kontrol İngilizce “(bir şeyin) eylemlerini veya işlevini yönlendirmek: (bir şeyin) belirli bir şekilde hareket etmesine veya çalışmasına neden olmak” biçimindedir.²⁷⁰ Etimolojisi Latince “contra (karşı), rotulum (kağıt rulosu)” kelimesinden “countrollen (düzenlemek, kanıtlamak)” biçimine evrilmiş, daha sonra 16. Yy sonlarına doğru günümüz İngilizce şeklini almıştır.²⁷¹ Kelimenin modern Fransızca hali “Contrôle” biçimindedir ve “bir doğrulama fikri, denetim” anlamına gelmektedir.²⁷² Türkçe “Denetleme” anlamına gelir. Kelimenin Türkçe etimolojisi Fransızca kaynaklıdır.²⁷³

1.6.1.6. Diğer Konular

Yapım işyeri kavramının genel olarak kabul edilen alt unsurları dışında, kapsamı sınırlı ve spesifik olan bazı noktalarda hem “kabul edilen daimi işyeri (deemed PE)” hem de yapım işyerine ait olarak değerlendirilebilecek durumlar

²⁶⁶ Dictionnaire Vivant De La Langue Française, (Çevrimiçi) <https://dvlf.uchicago.edu/mot/surveiller>, 28.11.2020.

²⁶⁷ Linternaute, (Çevrimiçi) <https://www.linternaute.fr/dictionnaire/fr/definition/surveiller/>, 28.11.2020.

²⁶⁸ TDK, (Çevrimiçi) <https://sozluk.gov.tr/>, 28.11.2020.

²⁶⁹ Nişanyan Sözlük, (Çevrimiçi) <https://www.nisanyansozluk.com/kelime/g%C3%B6zetim>, 28.11.2020.

²⁷⁰ Meriam-Webster, (Çevrimiçi) <https://www.merriam-webster.com/dictionary/control>, 28.11.2020. Tarafımızca çevrilmiştir.

²⁷¹ Online Etymology Dictionary, (Çevrimiçi) <https://www.etymonline.com/search?q=control>, 28.11.2020. Nişanyan Sözlük, (Çevrimiçi) <https://www.nisanyansozluk.com/kelime/kontrol>, 28.11.2020.

²⁷² Dictionnaire Vivant De La Langue Française, (Çevrimiçi) <https://dvlf.uchicago.edu/mot/contr%C3%B4le>, 28.11.2020.

²⁷³ Nişanyan Sözlük, (Çevrimiçi) <https://www.nisanyansozluk.com/kelime/kontrol>, 28.11.2020.

söz konusudur. Bunları 3 grup halinde inceleyebiliriz: 1. Offshore (Kıyı Bölgeler) Daimi İşyeri, 2. Boru Hattı Daimi İşyeri, 3. Ekipman Daimi İşyeri.

Offshore (Kıyı Ötesi) daimi işyeri kavramı, özellikle zengin hidrokarbon kaynaklarına sahip ABD, İngiltere, Norveç vb. devletlerin birbirleri arasında yaptığı vergi anlaşmalarında bulunan yer alan bir işyeri tipidir. Kıyı bölgelerde yer alan bu kaynakların çıkarılması, araştırılması faaliyetleri bu kavramın genel kapsamını oluşturur. Yapım işyeri kavramı bakımından önemi ise, hidrokarbonların çıkarılması için kurulacak deniz üstü ekipmanların, sondaj kulelerinin²⁷⁴ inşaatı dolayımında gerçekleşmektedir. Anlaşmalarda yer alan bir offshore işyeri hükmü ile yapım işyeri kavramı çakıştığında, hangi unsurun öncelikle ele alınması gerektiği belirsizdir. Skaar, offshore daimi işyeri kavramını, spesifik nitelikli bir kabul edilen daimi işyeri (deemed PE) olarak değerlendirmektedir.²⁷⁵

Offshore daimi işyeri Türkiye-İrlanda Anlaşması'nda bulunmaktadır. Madde 5(3) hükmüne göre²⁷⁶ "Bir Akit Devlette, bu Devlette bulunan deniz yatağı ve toprak altı ile bunların doğal kaynaklarının aranması veya işletilmesi ile bağlantılı kıyı ötesi (offshore) faaliyetlerinde bulunan bir kişinin, bu Akit Devlette bir işyeri vasıtasıyla faaliyette bulunduğu kabul edilecektir".²⁷⁷ Görüldüğü üzere hüküm herhangi bir süre eşliğine sahip değildir ve bu faaliyetler doğrudan bir daimi işyeri olarak sayılmıştır.

Boru Hatlarının, daimi işyeri kavramı altında nasıl ele alınması gerektiği karmaşık ve belirsiz bir sorundur. OECD MA Yorumu boru hattı'nın yerleştirilmesinin bir inşaat olarak sayılması gerektiğini ifade etmektedir.²⁷⁸ Ancak yapım işyeri kavramı dışında, hattın madde 5(4) kapsamında değerlendirilmesi veya genel daimi işyeri kapsamı altında ele alınması da mümkündür. Bu açıdan,

²⁷⁴ Cihat Öner, 2016, s. 222.

²⁷⁵ Arvid A. Skaar, 1991, s. 460.

²⁷⁶ Yapım işyeri maddesi, 5(4) hükmünde yer almaktadır.

²⁷⁷ "Türkiye Cumhuriyeti ile İrlanda Cumhuriyeti Arasında Gelir ve Sermaye Değer Artış Kazançları Üzerinden Alınan Vergilerde Çifte Vergilendirmeyi Önleme ve Vergi Kaçakçılığına Engel Olma Anlaşması", Resmî Gazete Sayısı: 27668, 10.08.2010, Karar Sayısı: 2010/729, (Çevrimiçi) <https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2010/08/20100810-3.htm>, 12.11.2021.

²⁷⁸ OECD, OECD Model, 2017, s. 131.

akılcı tutum, boru hatları kapsamında devletlerin birçok unsuru dikkate alarak yorum yapmaları olacaktır.²⁷⁹

Türkiye imzalamış olduğu verdiği anlaşmalarında bir Boru Hattı hükmüne sahip değildir.

Ekipman, Teçhizat İşyeri ise niteliksel anlamda tanımlanması zor bir işyeri biçimidir. Bu niteliğinin arkasında yapım işyeri ile ortak özelliklere sahip olmasıdır. Örneğin bir bölgede petrol çıkarmak vb. için bulunan bir ekipman, yapım işyeri süre eşliğini aşarak bir işyeri olarak sayılabilir.²⁸⁰ Bu durum bazı ülkelerin vergi anlaşmalarında bu hükmü eklemesi sonucunu doğurmuştur.²⁸¹

Türkiye Yeni Zelanda, Avustralya ve Hindistan Anlaşmalarında Ekipman, Teçhizat İşyeri hükümlerine sahiptir. İlgili hüküm Yeni Zelanda anlaşmasında; 5(4)b(i) ve (ii) hükmünde *“b) bu Devlette; j (i) doğal kaynakların aranması veya işletilmesinde; veya (ii) bu arama veya işletme ile ilgili faaliyetlerde; önemli nitelikte teçhizat kullanması halinde: bu Devlette bir işyerine sahip olduğu ve bu işyeri vasıtasıyla ticari faaliyette bulunduğu kabul edilecektir”* biçimindedir.²⁸² Bu açıdan yapım işyeri maddesi dışında bir maddede bir kabul edilen daimi işyeri olarak alınmıştır. Avustralya anlaşmasında 5(2)g hükmü *“(g) 6 aydan fazla devam eden bir inşaat şantiyesi, yapım, kurma veya montaj projesi.”* Biçimindedir ve ayrıca 5(3)a ve b hükümleri *“Bir teşebbüsün, bir Akit Devlette: (a) 6 ayı aşan bir süre bu Devlette üstlenilen bir inşaat şantiyesi, yapım, kurma veya montaj projesi ile ilgili gözetim faaliyetinde bulunması; veya (b) önemli ekipmanların, teşebbüs tarafından, herhangi bir 12 aylık dönemde 6 ayı aşan bir süre bu Devlette kullanılması durumunda, teşebbüsün bu Devlette bir iş yerine sahip olduğu ve bu*

²⁷⁹ Skaar, eğer bu olay boru hattının inşaatı ile ilgili bir durumsa yapım işyeri, eğer sadece taşıma amacıyla kullanılıyorsa negatif liste, eğer ticari faaliyetin temeli bu boru hattında yatıyorsa genel daimi işyeri hükmüyle yorumlanması gerektiğini ifade etmektedir. Arvid A. Skaar, 1991, s. 334. Ayrıca bkz. Knut Olsen, *Characterisation and Taxation of Cross-Border Pipelines*, IBFD, Amsterdam, 2012.

²⁸⁰ Cihat Öner, 2016, s. 220-221.

²⁸¹ Bu hüküm Avustralya ulusal mevzuatından kaynaklanmakta ve Avustralya'nın anlaşmalarında kendine yer bulmaktadır. Ayrıca bkz. Ekkehart Reimer, 2015, s. 404-405.

²⁸² “Türkiye Cumhuriyeti Hükümeti ile Yeni Zelanda Hükümeti Arasında Gelir Üzerinden Alınan Vergilerde Çifte Vergilendirmeyi Önleme ve Vergi Kaçakçılığına Engel Olma Anlaşması”, *T.C. Resmi Gazete*, Sayı: 27984, 04.07.2011, Karar Sayısı: 2011/1925, (Çevrimiçi) <https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2011/07/20110704M2-16.htm>, 12.11.2021.

iş yeri vasıtasıyla ticari faaliyette bulunduğu kabul edilecektir” şeklindedir.²⁸³ Bu hüküm anlaşma bakımından özel niteliklidir. Çünkü hem yapım işyeri pozitif liste altında ele alınmış, hem ayrı bir madde ile değerlendirilmiştir. Ayrıca teçhizat işyeri ile yapım işyeri aynı başlık altında ele alınmıştır.

Hindistan anlaşmasında ise hüküm “j) i) *bir inşaat şantiyesi veya yapım, kurma veya montaj projesi veya bunlara ilişkin gözetim faaliyetlerinde, söz konusu şantiyeler, projeler veya faaliyetler (birlikte veya ayrı ayrı) 6 ayı aşan bir süre devam ettiğinde; veya ii) makina ve ekipman satışının yanısıra arızı olarak sürdürülen ve süresi 6 ayı aşmayan proje veya gözetim faaliyetlerinde, bu proje ve gözetim faaliyetten için ödenen ücretler makina ve ekipman satış fiyatının %10’unu aştığında işyeri oluşturacaktır*” biçimindedir.²⁸⁴ Ayrıca hükmün sonunda kıyı ötesi faaliyetlere ilişkin “*Bu fıkranın amaçları bakımından, bir teşebbüsün 6 aydan fazla bir süre bir Akit Devlette petrol üretimi veya çıkartılması veya aranması amacıyla kiralık makina ve tesis kullanması veya kullandırması ve bunlarla bağlantılı hizmet veya imkan sunması halinde, bu Akit Devlette bir işyerine sahip olduğu ve bu işyeri vasıtasıyla işlerini yürüttüğü kabul edilecektir*” hükmü bulunmaktadır.

1.6.2. Model Anlaşmalar Bakımından Kapsanan Faaliyetler

OECD ve UN MA Yorumları, yapım işyeri ile ilgili faaliyetleri geniş biçimde yorumlamaktadırlar. Bu yorumlara göre faaliyetler; her türlü binanın inşaatı, yenilenmesi (sadece dekorasyon amacı ile olmaksızın), kurulması, teçhizatların montaj edilmesi, bu inşaatların planlanması, gözetimi, dip tarama faaliyetleri vb.

²⁸³ “Türkiye Cumhuriyeti Hükümeti ile Avustralya Hükümeti Arasında Gelir Üzerinden Alınan Vergilerde Çifte Vergilendirmeyi Önleme ve Vergi Kaçakçılığına Engel Olma Anlaşması”, T.C. Resmi Gazete, Sayı: 28653, 21.05.2013, Karar Sayısı: 2013/4640, (Çevrimiçi) <https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2013/05/20130521M1-2-1.pdf>, 12.11.2021.

²⁸⁴ “Türkiye Cumhuriyeti ile Hindistan Cumhuriyeti Arasında Gelir Üzerinden Alınan Vergilerde Çifte Vergilendirmeyi Önleme ve Vergi Kaçakçılığına Engel Olma Anlaşması”, T.C. Resmi Gazete, Sayı 22863, 30.12.1996, Karar Sayısı: 96/8779, (Çevrimiçi) <https://www.resmigazete.gov.tr/arsiv/22863.pdf>, 12.11.2021.

içermektedir.²⁸⁵ Ancak uygulama bakımından faaliyetlerin geniş biçimde ele alınmasının doğurduğu bazı sorunlar mevcuttur.

OECD ve UN MA'ları, şantiyede gözetim ve planlama faaliyetlerinin madde 5(3) kapsamında değerlendirilmesi gerektiğini ifade ederler.²⁸⁶ Ancak, şantiyede gerçekleşen ve bir taşeron tarafından yürütülen gözetim ve planlama faaliyetlerinin nasıl değerlendirilmesi gerektiği belirsizdir.²⁸⁷ Ayrıca bu faaliyetlerin bahsedilen niteliklerinden dolayı tek başlarına yürütülmesi, yapım işyeri maddesinin gerekliliklerine uymayacaktır.²⁸⁸

OECD ve UN MA'ları, müteahhidin bir yapım, inşa projesini taşeronlar dahilinde paylaşması durumunda, bu müteahhidin taşeronlar üzerinde kontrolü ve yetkisi olduğu sürece, madde 5(3) kapsamında ele alınacaktır.²⁸⁹

1.6.3. Model Anlaşmalar Bakımından Kapsanan Kişiler

OECD ve UN MA kapsamında, kapsanan kişiler bu yapım faaliyetleri ile ilgili olan bütün kişiler dahil olabilmektedirler. Bunlar kendi adlarına faaliyet gösteren firmalar, Çok Uluslu İnşaat Şirketleri, Konsorsiyumlar vb. olabilir. Ancak kapsanan kişi olma durumu ile bu ilgili şantiye, proje vb. elden çıkarma durumu bir tutulamaz ve bu durumda bunu gerçekleştiren şahıslar yapım işyeri maddesinin dışında değerlendirilmelidirler.²⁹⁰

OECD MA Yorumu madde 5 paragraf 56, mali şeffaf ortaklıklar bağlamında spesifik bir kurala sahiptir. Bu kurala göre, süre testi "ortaklığın kendi faaliyetleri" kapsamında uygulanacaktır. Eğer ortaklar ve çalışanlar bu süre eşiğini aşarlarsa ortaklık bir daimi işyerine sahip olacaktır. Yorumda yer alan örneğe göre, A ülkesi mukimi şirket ile B ülkesi mukimi bir şirket bir ortaklık çatısı altında buluşmuştur ve C ülkesinde yapım faaliyeti sürdürüyorlardır. A ile C anlaşması 12 aylık OECD

²⁸⁵ OECD, OECD Model, 2017, s. 129. UN, UN Model, 2017, s. 163.

²⁸⁶ OECD, OECD Model, 2017, s. 129. UN, UN Model, 2017, s. 163.

²⁸⁷ Reimer, 2015, s. 368.

²⁸⁸ Reimer, 2015, s. 368.

²⁸⁹ Reimer, 2015, s. 368.

²⁹⁰ Reimer, 2015, s. 367.

MA süre sınırına sahipken, B ile C anlaşması 8 aylık süre sınırına sahiptir. Ortaklık C ülkesinde 8 aydı bu faaliyeti sürdürmektedir. Yoruma göre, C ülkesi süre eşiğini geçtiği için, sadece B mukimi şirketi vergilendirebilecektir.²⁹¹

1.7. İNŞAAT MADDESİNİN DAİMİ İŞYERİNİN DİĞER FIKRALARI İLE İLİŞKİSİ

İnşaat maddesi, kural olarak, genel işyeri kurallarına yakın özelliklere sahip bir işyeri tipidir. Bu durum, onun madde 5(1) ve 5(2) bir arada ele alınması durumunu gerektirebilir. Ancak unutulmaması gereken durum, yapım işyeri maddesinin bir süre eşiğine sahip olan, özel nitelikli bir madde olmasıdır. Bu durumda bu özel nitelik onun bir istisna olarak önceliğe sahip olmasına neden olur.²⁹² Bu durum onun 5(4) ile olan ilişkisinde de geçerlidir.²⁹³

Bu durumun bir diğer sonucu eğer yapım işyeri hem 5(3) hem de 5(1) ve/veya 5(2) hükümlerini yerine getirmesi durumunda hem yapım işyeri hem de genel işyerinin mevcut olacağı sonucudur.²⁹⁴

Bağımlı Acente fıkrası ile yapım işyeri maddesinin olası ilişkisi anahtar teslim projelerde gerçekleşebilir. Buna göre, eğer bir müteahhit altında bir bağımlı acente ile faaliyet yürütülüyorsa, madde 5(5)'in özel niteliği nedeniyle hangi hükmün uygulanacağı belirsizdir.²⁹⁵

Reimer'a göre bir yapım faaliyeti konusunda eğer hizmet tedariki söz konusu ise, bu durumda bu hizmetler, anlaşmanın hizmet işyeri vb. ile değerlendirilmemeli, yapım işyerinin istisnai bir hüküm olarak ele alınması gerekir. Yani bir hizmet ve yapım işyeri faaliyeti çakışmasında, öncelik yapım işyeri hükmünde olmalıdır.²⁹⁶

²⁹¹ OECD, OECD Model, 2017, s. 131.

²⁹² Reimer, 2015, s. 366.

²⁹³ Reimer, 2015, s. 366.

²⁹⁴ Reimer, 2015, s. 366.

²⁹⁵ Ayrıca bkz. Reimer, 2015, s. 366.

²⁹⁶ Reimer, 2015, s. 366.

1.8. SÜRELERİN HESAPLANMASI

Yapım işyeri maddesinin en önemli niteliği sahip olduğu süre eşiğine dayanmaktadır. Bu durum, uygulamada süre eşiğine ilişkin bazı sorunların çıkmasına neden olur. Bu konular temel olarak, yapım faaliyetleri dolayısıyla bir inşaat, yapım, montaj'a ilişkin; sürenin başlaması, bu sürenin kesilmesi, sürenin sonlanması ve planlamanın bu süre eşiği bakımından nasıl değerlendirilebileceği konularında özetlenebilir.

Sürenin başlaması OECD MA Yorumu fıkra 54'e göre müteahhidin bu iş ile ilgili işe başlamasından, bu faaliyetle ilgili hazırlık faaliyetleri de dahil olmak üzere, itibaren dikkate alınacaktır.²⁹⁷ Bu durumda, her ne kadar hazırlayıcı faaliyetler madde 5(4) kapsamında değerlendirilebilir olsa da, anlaşma mantığına göre bu tarz fiillerin bu maddenin kapsamı altına değerlendirilmesi daha rasyonel olacaktır.²⁹⁸ Ayrıca OECD MA Yorumu taşeronların bu faaliyet bağlamında harcadığı sürenin, ana müteahhidin süresine eklenebilir olduğunu ifade etmektedir.²⁹⁹

Sürenin bitmesi konusu ise, yukarıda yer alan yaklaşımın rasyonel bir sonucudur. Yoruma göre, faaliyetin bitmesi ya bu işin bitirilmesi ya da şantiyenin tamamen terk edilmesi durumunda, bu iş bitecektir.³⁰⁰ Yoruma göre, İnşaatın, projenin teslimi yapım işyeri maddesi altında değerlendirilemez. Bu durum ise madde 5(4)'ün uygulanması anlamına gelebilir.

Yapım işyerine ilişkin faaliyetlerin kesilmesi ise, işyeri zaman eşiğinin hesaplanması durumunda ele alınacaktır. Bu tarz kesintiler süre eşiğinin hesaplanmasını engellemeyecektir.³⁰¹ Pijl çalışmasında süre kesintilerini sınırlı

²⁹⁷ OECD, OECD Model, 2017, s. 130.

²⁹⁸ Reimer, 2015, s. 372.

²⁹⁹ OECD, OECD Model, 2017, s. 130.

³⁰⁰ OECD, OECD Model, 2017, s. 130-131.

³⁰¹ OECD, OECD Model, 2017, s. 131.

içerme teorisi (limited inclusion theory) bakımından ele almıştır ve sonuç olarak kesilen sürelerin zaman eşiğinde hesaba katılması gerektiğini vurgulamıştır.³⁰²

1.9. SONUÇ

Uluslararası vergi hukukunun inşaat gibi mobil nitelikli bir sektöre dair yarattığı spesifik kurallar, temel olarak, yapım işyeri kavramının temelini oluşturmaktadır. Diğer işyeri tiplerine göre farklılığa sahip bu işyeri biçimi süre eşiği bakımından diğer işyeri maddelerinden farklılaşmıştır. Tezimizin bu bölümünde bu özel nitelikli olguyu inceleyebilmek için sekiz alt bölüm oluşturulmuştur. İlk alt bölümde kavramın genel çerçevesi sunulmuştur. İkinci alt bölümde daimi işyeri maddesi uluslararası hukuk bağlamında tartışılmıştır. Bu açıdan daimi işyerinin ne ifade ettiği ve alt unsurları incelenmiştir. Üçüncü alt bölümde daimi işyeri maddesinin diğer model anlaşma maddeleri ile ilişkisi incelenmiştir. Dördüncü alt bölümde daimi işyeri maddesinin tarihsel değişiklikleri irdelenmiştir. Beşinci alt bölümde daimi işyeri ve yapım işyeri fıkrası arasındaki ilişki tartışılmıştır ve yapım işyeri fıkrasının özel niteliği üzerinde durulmuştur. Altıncı alt bölümde, yapım işyerine dair kapsam ortaya konulmuştur. Bunun için; inşaat şantiyesi, yapım ve yapım projesi, kurma ve kurma projesi, gözetim ve kontrol faaliyeti konuları tarihsel ve etimolojik boyutları ile ele alınmıştır ve OECD MA ve UN MA kapsamında kavramların evrimi tartışılmıştır. Ayrıca bu alt bölümde diğer faaliyetler başlığı altında offshore daimi işyeri, boru hattı daimi işyeri ve ekipman daimi işyeri gibi özel nitelikli işyeri tipleri yapım işyeri bağlamında irdelenmiştir. Yapım işyeri kavramının kapsamını çizen bu alt bölümde yapım işyeri bakımından faaliyetler modeller bağlamında ele alınmıştır ve son olarak bu faaliyetleri yürüten kapsanan kişiler konusuna değinilmiştir. Yedinci alt bölümde yapım işyeri kavramının diğer daimi işyeri fıkraları ile olan ilişkisi incelenmiş ve istisnai nitelikte olan yapım işyeri maddesinin bu niteliği üzerinde durulmuştur.

³⁰² Pijl H., *Interruptions in Building Site Permanent Establishments To Be Interpreted under the Limited Inclusion Theory*, Bulletin For International Taxation, 2013.

Sekizinci alt bölümde ise yapım işyerine ilişkin sürelerin hesaplanması konusuna değinilmiştir.

Daimi işyeri maddesi, köklerini 1920'lere dayandırmaktadır ve uluslararası vergi hukukunda uygulama açısından genel kabul görmüş en genel nitelikli maddelerden biridir. Bunun arkasında ise sağladığı 3 temel neden bulunur. Bunlar kaynak devlete vergi tahsisi yetkisini çeşitli unsurlar bakımından sağlaması, kaynak devletler açısından kolay uygulanabilir bir eşik kurması ve son olarak yabancı teşebbüsler açısından bir eşitlik tesis etmesidir.³⁰³

Bu bölümde özetle, daimi işyeri ve yapım işyeri kavramları, alt bölümler halinde incelenmiştir. Öncelikle uluslararası vergi hukuku bakımından daimi işyeri kavramı ele alınmış ve anlaşmalar dahilinde etkileri incelenmiştir. Daha sonra bu kavramın tarih boyunca ortaya çıkan çeşitli örnekleri değerlendirilmiştir. Daha sonra ise daimi işyeri kavramının spesifik bir biçimi olan yapım işyeri maddesi fonksiyonel anlamda analiz edilmiştir. Bu noktadan hareketle yapım işyeri kavramına ilişkin konu, faaliyet, kişiler ve diğer faaliyetler konularına, etimolojik, MA'lar bakımından, pratik açıdan ve vergi anlaşmaları bakımından yaklaşılmıştır

Yapım işyeri kavramı geniş biçimde tanımlanması olası bir kavramdır. Bu açıdan kavrama ilişkin olarak inşaat ile ilgili neredeyse her kavramın daimi işyeri kavramı çatısı altında değerlendirilmesi mümkündür. Örneğin mühendislik gibi madde 12'ye konu olabilecek bir konu, eğer bir teknik hizmetse yapım işyeri eğer bir know how transferi ise madde 12 kapsamında değerlendirilmesi gerekir.³⁰⁴ Özetle, yapım işyerine dair tanımlamalarda inşaatla ilişkin özgün unsurlar gözden kaçırılmamalı ve bir kural olarak anlaşmanın diğer maddelerinde yer alan hükümlerle birlikte yapım işyeri yorumlanırken, yapım işyerinin özgün niteliği dikkate alınmalıdır. Diğer yandan yapım işyeri maddesinin sınırları dışında, doğrudan daimi işyeri olarak ele alınabilecek durumlarında yapım işyeri olarak

³⁰³ Reimer, 2015, s. 334.

³⁰⁴ Seitz G., The Construction Clause in Article 5(3) of the OECD Model, *Bulletin For International Taxation*, 2013, s. 454-455.

değerlendirilmemesi, bunların daimi işyeri maddesinin genel şartlarına uygun olarak ele alınması gerekir.



2. TÜRK VERGİ HUKUKU'NDA YAPIM İŞYERİ

2.1. GİRİŞ

Bu bölümde Türk hukukunda inşaatın genel olarak vergilendirilmesi konunun kapsamı dışında tutulmuş, uluslararası boyutta gerçekleşen inşaat işlerinin (yurt dışı müteahhitlik hizmetleri/yapım işleri) vergilendirilmesi konusu ele alınmıştır.

Çalışmanın bu bölümünde Türk hukukunda işyeri kavramı kullanılmaya başlandığı ilk günden itibaren ele alınmıştır ve kavram kapsamında görülen değişimler ifade edilmiştir. Bu bölümün ilk altbölümünde inşaat faaliyetleri ile ilgili temel kavramlar Türk hukuku bakımından ele alınmıştır. İkinci alt bölümde ise öncelikle kavramların Türk hukukunda (İmar Kanunu, Devlet İhale Kanunu, Kamu İhale Kanunu, Borçlar Kanunu, İş Kanunu vb.) yer alışlarına ve tanımlarına değinilmiştir. Ayrıca çeşitli hukuksal metinlerde (İş Kolları Tüzüğü, Yapı müteahhitleri yönetmeliği vb.) yer alan ilgili tanımlara değinilmiştir.

Türk vergi kanunlarında yapım işleri ve yapım işyerine dair ilgili faaliyetlerin tanımları yer almamaktadır. İkinci bölümün en önemli kısmını yapım işlerinin Türk vergi kanunlarındaki (VUK, KVK, GVK, KDV, Gümrük Kanunu vb.) yer alışı biçimleri oluşturur. Üçüncü alt bölümde ise vergi kanunlarında; istisna (KVK 5/1-h), indirim (KVK 9/1-b), götürü gider (GVK 40) uygulaması gibi konulara değinilmiştir.

Bu bölümün son altbölümünde ise diğer özellikli durumlar başlığı altında, yurt dışına merkezden makine ve teçhizat gönderilmesi, Türkiye'den yurtdışına işçi gönderilmesi, kur farkları vb. durumlar, vergi mevzuatı kapsamında ifade edilmiştir.

2.2. TÜRK HUKUKUNDA İŞYERİ

Bu bölümde Türk hukukunda işyeri kavramı, Türk kanunları bakımından incelenmiştir. Öncelikle kavramın tarihsel olarak ele alındığı ilk kanunlar ifade

edilmiştir. Daha sonra ise diğer kanunlar kapsamında işyeri kavramının nasıl ele alındığı gösterilmiştir.

Eğer Türk hukukunu Cumhuriyet öncesi kaynaklardan itibaren mevcut biçimde ele alırsak, 19.yy Osmanlı hukuk reformlarını ve bunun işyeri ile ilgili sonuçlarını da ele almamız gerekir. Bu açıdan “işyeri” kavramı Osmanlı Hukuku’nda, ilk olarak “müessese” biçiminde 1869 tarihli Maadin Nizamnamesinde ele alınmıştır.³⁰⁵ Müessese kelimesi Arapça kökenli bir kelime olup, “kurum” anlamına gelmektedir.³⁰⁶ Bu açıdan günümüzde kullanılan işyeri kavramının paralelinde bir anlama sahiptir. Bu hukuksal düzenlemede ele alınışı ise “maadin imal olunan mahaller” biçimindedir.³⁰⁷ 1909 tarihli Tatili-i İşgal Kanunu’nda ise “demiryolu ve tramvay ve liman muamelatı ile umur-u tenveriye gibi umuma müteallik bir hizmet ile mükellef bulunan her nevi müessesat” şeklinde ele alınmıştır.³⁰⁸

Cumhuriyet’in ilanından sonra işyeri kavramı 1924 tarihli Hafta Tatili Kanunu’nda “alelumum fabrika, imalathane, tezgah, dükkan, mağaza, yazıhane, ticarethane, sinai bilumum müessesat” olarak ifade edilmiştir.³⁰⁹ 1936 yılında ise 3008 sayılı İş Kanunu ile kavram “işyeri” olarak ele alınmaya başlamıştır. Bu kanunda ilgili hüküm “İşçinin, birinci fıkranın tarifi veçhile, işini görmekte olduğu yere ‘İşyeri’ denir” şeklindedir.³¹⁰

İş yeri kavramı, güncel anlamın kavuşmasından önce günümüz amacına uygun biçimde tanımlanmış gözükmektedir. Kavram süre içinde önemli bir evrim

³⁰⁵ Altan Rençber, *Uluslararası Gelişmeler Işığında Vergi Hukukunda İşyeri*, Filiz Kitabevi, 2021, s. 38.

³⁰⁶ TDK, *Türk Dil Kurumu Sözlükleri*, (Çevrimiçi), <https://sozluk.gov.tr/>, 10.10.2021.

³⁰⁷ Altan Rençber, *Uluslararası Gelişmeler Işığında Vergi Hukukunda İşyeri*, Filiz Kitabevi, 2021, s. 38.

³⁰⁸ Altan Rençber, *Uluslararası Gelişmeler Işığında Vergi Hukukunda İşyeri*, Filiz Kitabevi, 2021, s. 38.

³⁰⁹ Hüküm madde 1’de “On bin veya on binden fazla nüfusu havi şehirlerde alelumum fabrika, imalathane, tezgah, dükkan, mağaza, yazıhane, ticarethane, sinai ve ticari bilumum müessesat ve tevabiinin haftada bir gün tatili faaliyet etmeleri mecburidir” olarak ele alınmıştır. Hafta Tatili Hakkında Kanun, *T.C. Resmi Gazete*, Sayı: 54, 21/1/1924. Altan Rençber, *Uluslararası Gelişmeler Işığında Vergi Hukukunda İşyeri*, Filiz Kitabevi, 2021, s. 38.

³¹⁰ İş Kanunu, *Resmi Gazete*: 3008, Sayı: 3330, 21/1/1924. Altan Rençber, *Uluslararası Gelişmeler Işığında Vergi Hukukunda İşyeri*, Filiz Kitabevi, 2021, s. 38.

geçirmiştir. Bu açıdan müessese terimi önce bir kurum olarak ele alınmıştır, daha sonra ise bir fiilin -örneğin madencilğin- gerçekleştiği yer olarak ifade edilmiştir. 1909 tarihli Tatili İşgal Kanunu ve 1924 tarihli Hafta Tatili Kanunu ise benzer bir metot kullanarak, kavram örneklerle açıklanmıştır. 1936 tarihli İş Kanunu ise iş ilişkisi bağlamında kavramı tanımlamıştır. Sonuç olarak işyeri kavramı, vergi kanunları bağlamında kavram ortaya çıkmadan önce genel olarak iş kanunlarında yer alan bağlamıyla, çeşitli aşamalardan geçerek kullanılagelmiştir.

Türk vergi hukuku bakımından işyeri kavramı temel olarak Vergi Usul Kanunu madde 156'da yer alış biçimi ile ifade edilir. Hüküm "İşyeri: Ticari, sınai, zirai ve mesleki faaliyette iş yeri; mağaza, yazıhane, idarehane, muayenehane, imalathane, şube, depo, otel, kahvehane, eğlence ve spor yerleri, tarla, bağ, bahçe, çiftlik, hayvancılık tesisleri, dalyan ve voli mahalleri, madenler, taş ocakları, inşaat şantiyeleri, vapur büfeleri gibi ticari, sınai zirai veya mesleki bir faaliyetin icrasına tahsis edilen veya bu faaliyetlerde kullanılan yerdir" biçimindedir ve hüküm "Mükellefin Ödevleri" başlığı altında ele alınmaktadır.³¹¹ Rençber diğer vergi kanunlarında kavramın tanımlanmamasından ötürü kavramın vergi hukuku bakımından ortak bir kavram olarak kullanılmasının uygun olduğunu ifade etmiştir.³¹²

Bu hükmün VUK'un mükellefin ödevleri başlıklı ikinci kitabında alınmış olması, ek açıklamalara sahip olması ve sadece örnekler bağlamında sıralama biçiminde ele alınması tanımsal açıdan bazı sorunları beraberinde getirmiştir. Örneğin, maddede sayılan 22 örneğin doğrudan bir işyeri sayılıp sayılmayacağı ya da OECD daimi işyeri hükümlerine benzer biçimde belirli testler, eşikler dahilinde belirlenmesi konusu hukuksal açıdan belirsizdir. Rençber'e göre OECD daimi işyeri kurallarına benzer biçimde belirli testler bağlamında bir yer, iç hukuka referansla bir işyeri olarak sayılabilir ve bu noktada Rençber'in temel ölçütleri a) bir yerin ticari, sınai, zirai ve mesleki faaliyet ile ilgili olması, b) bu yerin bu faaliyetlere tahsis edilmesi, c) buranın bir yer olması ve son olarak d) Danıştay

³¹¹ Vergi Usul Kanunu, *Resmî Gazete*, 10705, 12.01.1961.

³¹² Altan Rençber, *Uluslararası Gelişmeler Işığında Vergi Hukukunda İşyeri*, Filiz Kitabevi, 2021, s. 8.

kararıyla paralel biçimde³¹³, bu yerin faaliyetin icrası bakımından ayrı ve bağımsız bir yer olması testleridir.³¹⁴ Rençber'in bu tanımı vergi hukuku bakımından tutarlı olsa da, kavramın nasıl ele alınması gerektiği konusu Türk hukuku bakımından belirsizliğini korumaktadır. Bunun muhtemel çözümü ise, çeşitli içtihat kararları bakımından Türk yargısının konuya ilişkin pozisyonunun tutarlı biçimde gösterilmesi ve diğer yandan vergi idaresi bakımından uluslararası vergi hukukunda oturmuş bir tanımla Türk hukukunda işyeri kavramının nasıl ele alınması gerektiğine dair bir tebliğ veya kanun değişikliği ile açıklığa kavuşturulması olabilir. Ayrıca literatürde belirsizliğin mevcut olduğunu ifade eden ve bu kanunda ele alış şeklinin “iş tanımı olmaktan öte **bir işin yürütüldüğü yer** tanımı olduğu” biçiminde ifade eden görüşler bulunmaktadır.³¹⁵

Vergi Usul Kanunu madde 156 dışında, diğer vergi kanunlarında yer alan işyerine benzer unsurlar bulunmaktadır. Bunlar iş merkezi, kanuni merkez, daimi temsilci,³¹⁶ irtibat bürosu, acente ve ticari işletme kavramlarıdır.³¹⁷

İş merkezi ve kanuni merkez kavramları, KVK tarafından ele alınmaktadır. KVK madde 1'e göre sayılmış olan sermaye şirketleri, kooperatifler, iktisadî kamu kuruluşları, dernek veya vakıflara ait iktisadî işletmeler ve iş ortaklıkları, eğer kanunî veya iş merkezi Türkiye'de bulunursa tam mükellef olarak ele alınacaklardır. Bu durumda bu kurumların tam mükellef olmaları iş merkezi şartına bağlanmıştır. Kanunun devamında iş merkezini ve kanuni merkezi tanımlamaktadır. Madde 3 fıkra 5'e göre kanuni merkez “Vergiye tâbi kurumların

³¹³ Aktaran, Altan Rençber, *Uluslararası Gelişmeler Işığında Vergi Hukukunda İşyeri*, Filiz Kitabevi, 2021, s. 9. Danıştay 4'üncü Daire E.1982/1069, k.1992/4462 sayılı, 19.10.1992 tarihli kararı.

³¹⁴ Altan Rençber, *Uluslararası Gelişmeler Işığında Vergi Hukukunda İşyeri*, Filiz Kitabevi, 2021, s. 9.

³¹⁵ Altan Rençber, *Uluslararası Gelişmeler Işığında Vergi Hukukunda İşyeri*, Filiz Kitabevi, 2021, s. 12. Ertuğrul Akçaoğlu 2019 yılında düzenlenen IFA Toplantısında bunu ifade etmektedir. Ayrıca bkz. TUSİAD, *Uluslararası Vergilendirmede Güncel Gelişmeler Raporu*, TUSİAD – IFA, 26.04.2019 s. 101-105.

³¹⁶ Ferhatoğlu Türk vergi hukukunda daimi işyerine ilişkin unsurları unsurlar sabit işyeri ve daimi temsilci unsurları olarak ifade etmektedir. Emrah Ferhatoğlu, *Daimi İşyerine Kazanç Atfedilmesi*, Editör: Billur Yaltı, Uluslararası Vergi hukuku Konularına Türkiye Yaklaşımı, On iki Levha Yayınları, İstanbul, 2017, s. 136.

³¹⁷ Altan Rençber, *Uluslararası Gelişmeler Işığında Vergi Hukukunda İşyeri*, Filiz Kitabevi, 2021, s. 12-18.

kuruluş kanunlarında, Cumhurbaşkanlığı kararnamelerinde, tüzüklerinde, ana statülerinde veya sözleşmelerinde gösterilen merkezdir”, madde 3 fıkra 4’e göre iş merkezi “İş bakımından işlemlerin fiilen toplandığı ve yönetildiği merkezdir” olarak ifade edilmiştir.³¹⁸ Kanuni merkezin pratik açıdan tanımlanması kolaydır. Ancak iş merkezi için aynısını söylemek zordur. Bunun nedeni ise iş merkezinin Türkiye’de mevcut olup olmadığı konusunda toplam yürütülen faaliyetlerde kurumun Türkiye’de mevcut kısmının ağırlığının ölçülmesine bağlı olmasıdır.³¹⁹

Daimi Temsilci kavramı KVK ve GVK’de yer alan bir kavramdır. KVK bakımından niteliği dar mükellef kurumun Türkiye’de elde ettiği ticari kazancın vergilenmesine ilişkindir.^{320, 321} KVK madde 3(3) bu durumu “...Dar mükellefiyette kurum kazancı, aşağıdaki kazanç ve iratlardan oluşur: a) 4/1/1961 tarihli ve 213 sayılı Vergi Usul Kanunu hükümlerine uygun Türkiye’de iş yeri olan veya daimî temsilci bulunduran yabancı kurumlar tarafından bu yerlerde veya bu temsilciler vasıtasıyla yapılan işlerden elde edilen ticarî kazançlar” olarak ifade etmektedir. Bunun işyeri kavramı altında ele alınması ise, dar mükellef kuruma ilişkin bir hukuksal eşik yaratılması olarak okunabilir. Ayrıca GVK bakımından da Daimi Temsilci kavramı önemli bir unsurdur. Madde 7(1) göre “...Ticari kazançlarda: Kazanç sahibinin Türkiye’de işyerinin olması veya daimi temsilci bulundurması ve kazancın bu yerlerde veya bu temsilciler vasıtasıyla sağlanması...” biçimindedir ve ticari kazançlar bağlamında daimi temsilcinin varlığı ve bu temsilciye atfedilebilir bir kazanç söz konusu ise bu kazanç Türkiye’de elde edilmiş olacak ve sonuç olarak kanun hükümlerine uygun olarak Türkiye’de vergilendirilecektir.³²² GVK ayrıca kavramı “Aynı maddede yazılı daimi temsilci, bir hizmet veya vekalet akdi ile temsil edilene bağlı olup, onun nam ve hesabına

³¹⁸ KVK, madde 7 fıkra 1.

³¹⁹ Altan Rençber, *Uluslararası Gelişmeler Işığında Vergi Hukukunda İşyeri*, Filiz Kitabevi, 2021, s. 13.

³²⁰ Altan Rençber, *Uluslararası Gelişmeler Işığında Vergi Hukukunda İşyeri*, Filiz Kitabevi, 2021, s. 13.

³²¹ Ferhatoğlu dar mükellef uygulamasının temel olarak “*vergi kayıplarının engellenmesi, idari uygulanabilirlik*” gibi maksatlarla uygulandığını ifade etmektedir. Emrah Ferhatoğlu, *Daimi İşyerine Kazanç Atfedilmesi*, Editör: Billur Yaltı, *Uluslararası Vergi hukuku Konularına Türkiye Yaklaşımı*, On iki Levha Yayınları, İstanbul, 2017, s. 135.

³²² KVK, madde 7 fıkra 1.

muayyen veya gayrimuayyen bir müddetle veya mütaaddit ticari muameleler ifasına yetkili bulunan kimsedir” olarak da tanımlamaktadır.³²³ Ayrıca maddenin devamında daimi işyeri madde 2’ye benzer biçimde bir pozitif liste bulunmaktadır ve bu listeye göre bu unsurlar doğrudan daimi temsilci sayılmaktadır. Bu şu şekilde ifade edilmiştir, “...Aşağıda yazılı kimseler, başkaca şartlar aranmaksızın temsil edilenin daimi temsilcisi sayılırlar. 1. Ticari mümessiller, tüccar vekilleri ve memurları ile Ticaret Kanununun hükümlerine göre acente durumunda bulunanlar; 2. (Değişik: 19/2/1963-202/4 md.) Temsil edilene ait reklam giderleri hariç olmak üzere giderleri devamlı olarak kısmen veya tamamen temsil edilen tarafından ödenenler; 3. Mağaza veya depolarında temsil edilen hesabına konsinyasyon suretiyle satmak üzere devamlı olarak mal bulunduranlar. Bir kimsenin birkaç kişiyi aynı zamanda temsil etmesi daimi temsilcilik vasfını değiştirmez...”³²⁴

İrtibat Bürosu kavramı Türk vergi hukukunda yabancı yatırımcıların Türkiye’de ticaret dışı faaliyetlerini sürdürmek için yürüttükleri faaliyetlerin bir yere ilişkin olarak gerçekleşmesi durumunda kullanılmaktadır. Örneğin yabancı bir şirket İstanbul’da bir irtibat bürosu açıp, çeşitli ticari operasyonlarına ilişkin bilgi toplama, analiz ve irtibat vb. faaliyetler gösteriyorsa, bu bürolar ticari nitelikten çok hazırlayıcı nitelikte olacaktır. Rençber ve Çolak’ın yorumlarına istinaden, irtibat bürosu kavramı daimi işyeri maddesi kavramlarından olan madde 5(4) “hazırlayıcı ve yardımcı faaliyet” kavramına benzer bir görevi üstlenmektedir.³²⁵ Türkiye’de yabancı sermayenin teşvik edilmesi, Türkiye’ye gelen yabancı yatırımların artması amacıyla çıkarılmış olan “4875 sayılı Doğrudan Yabancı Yatırımlar Kanunu” adlı kanun bu bürolara ilişkin hükümlere sahiptir. Kanunda madde 3(h) irtibat bürolarına ilişkin olarak “Müsteşarlık, yabancı ülke kanunlarına göre kurulmuş şirketlere, Türkiye’de ticarî faaliyette bulunmamak kaydıyla irtibat bürosu açma izni vermeye yetkilidir” olarak ifade edilmektedir ve bunların ticari

³²³ GVK, madde 8.

³²⁴ GVK, madde 8. Bağımlı acente, bağımsız acente konusu çalışmamızın sınırları dışında olduğu için, bu ulusal hukuk kavramı ile uluslararası vergi hukuku kavramı arasında ilişkiyi irdelememeyi tercih ettik.

³²⁵ Altan Rençber, *Uluslararası Gelişmeler Işığında Vergi Hukukunda İşyeri*, Filiz Kitabevi, 2021, s. 14-15. Mustafa Çolak, *Elektronik Vergileme Hukuku*, Seçkin Yayıncılık, 2020, s. 119

faaliyet yürütmemelerini hükme bağlamaktadır.³²⁶ Bu durum ise, irtibat bürolarını işyeri sayılmayan ayrıcalıklı bir noktaya getirmektedir. Ancak temel sınır, bu irtibat bürolarının ticaret yapmaması olarak belirlenmiştir ve bu durum OECD ve UN MA'larında yer alan madde 5(4) negatif listeye uygun gözükmemektedir.

Acente kelime anlamı ile “Bir kuruluşun yaptığı işi onun adına kazanç karşılığında yürüten daha küçük kuruluş”tur.³²⁷ Kavram Türk hukukunda Ticaret Kanunu tarafından tanımlanmaktadır.³²⁸ TTK madde 102'ye göre acente “Ticari mümessil, ticari vekil, satış memuru veya işletmenin çalışanı gibi işletmeye bağlı bir hukuksal konuma sahip olmaksızın, bir sözleşmeye dayanarak, belirli bir yer veya bölge içinde sürekli olarak ticari bir işletmeyi ilgilendiren sözleşmelerde aracılık etmeyi veya bunları o tacir adına yapmayı meslek edinen kimseye acente denir.” biçimindedir.³²⁹ Rençber bu durumu OECD MA'da yer alan bağımlı acente kavramından farklı olarak nitelendirmiştir. Bunun nedeni ise Türk hukukunda yer alan acente kavramının “bağımsızlık” niteliğinin OECD MA “bağımlı acente” kurallarına uygun olmamasıdır. OECD MA bağımlı acente hükümleri temel olarak bir bağımlılık ilişkisi ararken, Türk hukukunda aynı görevi ifa eden acenteler için kanuni bağlamda bir bağımsızlık yaratılmış olmasıdır.

Temel olarak, bir vergilendirme olayı durumunda Acente kavramı bir ÇVÖA söz konusu ise, kavram -bir kural olarak- önce anlaşma dahilinde ele alınması gerekmektedir. Bu açıdan Acente kavramının Türk hukukunda yer almasının doğrudan bir uyuşmazlığa neden olması zordur. Ancak bir vergi anlaşmasının mevcut olmadığı durumda ulusal mevzuatta yer alan bu tanım üzerinden bu acenteye atfedilebilir kazanç üzerinden, ilgili teşebbüsler veya şahıslar vergilendirileceklerdir.³³⁰ Bu durum ise, bahsedildiği üzere, çeşitli uyuşmazlıklara neden olabilir. Son olarak GVK madde 8(3) kapsamında daimi temsilciler

³²⁶ Altan Rençber, *Uluslararası Gelişmeler Işığında Vergi Hukukunda İşyeri*, Filiz Kitabevi, 2021, s. 14-15.

³²⁷ TDK, *Türk Dil Kurumu Sözlükleri*, (Çevrimiçi), <https://sozluk.gov.tr/>, 10.10.2021.

³²⁸ Altan Rençber, *Uluslararası Gelişmeler Işığında Vergi Hukukunda İşyeri*, Filiz Kitabevi, 2021, s. 16.

³²⁹ TTK, md 102.

³³⁰ Altan Rençber, *Uluslararası Gelişmeler Işığında Vergi Hukukunda İşyeri*, Filiz Kitabevi, 2021, s. 17.

arasında acenteleri de saymaktadır.³³¹ Bunun vergisel sonucu ise, eğer ilgili durumda bir vergi anlaşması söz konusu değilse temel olarak bu hükme göre hareket edilecek ve bu acentelere atfedilen kazançlar üzerinden Gelir Vergisi hesaplanacaktır.

Türk hukukunda işyeri bir diğer benzer kavram “Ticari İşletme” kavramıdır. Rençber bu kavramı “ticaret hukuku, iş hukuku ve vergi hukukunun kesişim noktasında” bir kavram olarak tanımlamaktadır.³³² Bunun arkasındaki neden ise kavramın farklı kanunlarca sayılması olarak ifade edilebilir. Ancak bu kavramın bir tanımı bulunmamaktadır.

2.3. YAPIM İŞYERİ KAVRAMLARININ TÜRK HUKUKUNDA YER ALIŞI

Uluslararası vergi hukukunda “Construction PE (Yapım İşyeri)” şeklinde geçen yapım işyeri kavramı Türk vergi hukukunda doğrudan yer almamaktadır. Bu kavram; yani yapım işyeri ve kavramın diğer boyutları, iç hukukta farklı şekillerde ifade edilmektedir. Örneğin, yapım işi/işleri kavramlarından İmar Kanunu’nda bahsedilirken; Türk vergi hukukunda bu kavramlara yer verilmemiş, daha çok “yapım, onarım, montaj, teknik hizmet veya müteahhitlik hizmetleri” şeklinde toplu olarak yer almıştır/bahsedilmiştir. Yapım işi/işleri kavramından ziyade Türk vergi hukukunda inşaat işi/işleri, müteahhitlik hizmetleri kavramının kullanımı daha yaygındır.³³³ Kanunlarda ve uygulamada, yapım ve yapım

³³¹ Altan Rençber, *Uluslararası Gelişmeler Işığında Vergi Hukukunda İşyeri*, Filiz Kitabevi, 2021, s. 17.

³³² Altan Rençber, *Uluslararası Gelişmeler Işığında Vergi Hukukunda İşyeri*, Filiz Kitabevi, 2021, s. 17.

³³³ Yapım işyerine dair kavramlar burada 1 Seri No’lu KV tebliğ, özelgeler, KVK üzerinden gösterilmiştir. 1 Seri No’lu KV Genel Tebliği’nde; “Yurt dışındaki **inşaat, onarım, montaj işleri ve teknik hizmetlerin yapılabilmesi...**”, “...bu faaliyetin ihracat olarak değerlendirilmesi gerekmekte olup yurt dışındaki **inşaat işine** bağlı olarak Türkiye’de yapılan...” ve “...Şirketin, 2019 yılında taahhüt etmiş olduğu **inşaat işi** halen devam etmektedir...” şeklinde yer alır. Kurumlar Vergisi Genel Tebliği, T.C. Resmî Gazete, 26482, 03.04.2007. Özelgelerde; “...İlgide kayıtlı özelge talebiniz ile Libya’da **inşaat işi** yapan Türk ortaklı bir firmaya...” ve “...İlgide kayıtlı özelge talep formunuzda, Şirketinizin İran’da **inşaat işi** ile iştigal ettiği...” şeklinde yer alır. B.07.1.GİB.4.41.15.01-KVK-2010/13-136 sayılı ve 12.09.2011 tarihli özelge: <https://www.gib.gov.tr/node/101124> (Çevrimiçi), 10.10.2021 ve ikinci özelge 85632212-010.01-2 sayılı ve 01.06.2016 tarihli özelge: <https://www.gib.gov.tr/yurtdisindaki-insaat-isinde-kullanilan-ekipmanlarin-ithalinin-kdv-den-istisna-olup-olmadigi> (Çevrimiçi), 10.10.2021. Kurumlar Vergisi Kanunu’nda; “...söz konusu **inşaat işlerini** kısmen veya tamamen üstlenen

işlerinden ziyade inşaat kavramı yaygın olarak kullanılır ve bunlar yıllara yaygın inşaat, özel inşaat vb. örnek olarak verilebilir. Kısacası bu kavramlar yıllara yaygın yapım işleri şeklinde değil de yıllara yaygın inşaat vb. şeklinde kullanılmaktadır.

Kavramların ele alış biçimi karmaşık görünse de, asıl olarak ulusal literatürde yapım ve inşaat kavramları bazen birbirleri yerine kullanılmıştır. Ayrıca belirtmek gerekir ki, uluslararası vergi hukuku literatüründe Construction PE olarak bahsedilen kavramda yer alan tanımlara uymak açısından, çalışmada “yapım işyeri” kalıbını kullanmakla birlikte, zaman zaman inşaat işleri, yapım işleri, müteahhitlik hizmetleri gibi kalıplar da kullanılmıştır.

2.3.1. İnşaat

İnşaat, gayrimenkul literatüründe menkul (taşınır) ve menkul olmayan (taşınmaz) inşaat olmak üzere iki türe ayrılır. Yollar, köprüler taşınmaz inşaaata girerken; inşaat şantiyesi, büfe vb. yapılar ise taşınır inşaat olarak ele alınmaktadır. Vergi uygulamaları yönünden de inşaatın iki türü vardır. Birincisi özel inşaat, ikincisi ise taahhüt³³⁴ şeklindeki inşaatıdır. İncelediğimiz konu Türk vergi hukuku açısından taahhüt şeklinde inşaaata girmektedir. Bu tip inşaatıta, kendisi için değil de bir müteahhit aracılığı ile yapılan inşaat söz konusudur.

İş Kolları Tüzüğü’nde (1983) inşaat kavramı “*Bina, yol, köprü, demiryolu, tünel, metro, kanalizasyon, liman, dalgakıran, havuz, istihkam, hava alanı, dekovil*

gerçek kişilerle tüzel kişi temsilcilerine...”, “...Yurt dışındaki **inşaat, onarım, montaj işleri ve teknik hizmetlerin** yapılabilmesi...”ve “...birden fazla takvim yılına yaygın inşaat ve onarım işleri...” olarak ele alınmıştır. Kurumlar Vergisi Kanunu, T.C. Resmî Gazete, 26205, 21.06.2006. Yukarıda bahsedilen ifadeler bütünsel olarak kavramın sınırlarını çizmese de, mevzuattaki yapım işi kavramının Türk Vergi Hukuku’nda ne şekilde yer aldığını göstermektedir.

³³⁴ Şu şekilde tanımlanabilir: “Taahhüt kendi nam ve hesabına gerçek ve tüzel kişilere karşı sözleşmeli veya sözleşmesiz bir işin yapılması veya bir malın teslimini üstlenmektir. Bir işin taahhüt edilmesi ise taahhüt edenin (müteahhit) işi yaptıran (iş sahibi) vermeyi taahhüt eylediği ve bir bedel karşılığında bir malın imalini kapsar”. İSMMMO, İnşaat İşletmelerinde Muhasebe ve Vergi Uygulamaları, 2013, (Çevrimiçi) <https://archive.ismmmo.org.tr/docs/seminernotlar/28122013/28122013.pdf>, 10.10.2021

ve tramvay yolu, spor alanları yapımı gibi her çeşit yapıcılık işleri ile bunların etüt, proje, araştırma, bakım, onarım ve benzeri işleri”³³⁵ şeklinde yer alır.

İnşaat kavram ve kapsamına İş Kolları Yönetmeliği’nde de (2012) yer verilmiştir. İnşaat; “...*inşaat ve yıkım atıklarının toplanması, binaların inşaatı, inşaat projelerinin geliştirilmesi, akışkanlar için uzun mesafe boru hattı inşaatı, demir yolu ve metroların inşaatı, bina projelerine yönelik mühendislik ve danışmanlık faaliyetleri, yıkım, şantiyenin hazırlanması...*” gibi unsurları içerir.³³⁶ Bu yönetmeliğe dayanarak inşaat projelerinin geliştirilmesi, inşaat projelerine yönelik olarak mühendislik ve danışmanlık faaliyeti inşaat kapsamına alınmıştır. Ayrıca inşaat kavramının içerisine “şantiyenin hazırlanması” ve “bina projelerine yönelik danışmanlık faaliyetleri” de dahil edilmiştir.

2.3.2. Yapım (Yapı)

Yapı terimi, İmar Kanunu’nun beşinci maddesinde “*Karada ve suda, daimî veya muvakkat*³³⁷, *resmî ve hususî yeraltı ve yerüstü inşaatı ile bunların ilave, değişiklik ve tamirlerini içine alan sabit ve müteharrik*³³⁸ *tesislerdir.*”³³⁹ şeklinde tanımlanmıştır. Kara ve suda daimî veya geçici olan inşaatın yapımı, değişiklikleri, tamiri yapı kelimesini ifade etmiştir. Ayrıca yapı sabit ve hareketli tesis olarak tanımlanmıştır.

Devlet İhale Kanunu’nda “*Yapım: Her türlü inşaat, ihzarat*³⁴⁰, *imalat, sondaj, tesisat, onarım, yıkma, değiştirme, iyileştirme, yenileştirme ve montaj işlerini,*” ifade eder.³⁴¹ Bu tanıma göre “her türlü inşaat, inşaat malzemelerinin hazırlanması” yapım olarak kabul edilmiştir. Daha önce, inşaat ve yapım

³³⁵ İş Kolları Tüzüğü, T.C. Resmî Gazete, 18243, 06.12.1983.

³³⁶ Ayrıca bkz. İşkolları Yönetmeliği, T.C. Resmî Gazete, 28502, 19.12.2012.

³³⁷ Arapça kökenli muvakkat kelimesi “geçici” anlamına gelmektedir. TDK, *Türk Dil Kurumu Sözlükleri*, (Çevrimiçi), <https://sozluk.gov.tr/>, 10.10.2021

³³⁸ Arapça kökenli müteharrik kelimesi yer değiştirebilen, sabit olmayan, hareketli anlamına gelir. TDK, *Türk Dil Kurumu Sözlükleri*, (Çevrimiçi), <https://sozluk.gov.tr/>, 10.10.2021

³³⁹ İmar Kanunu, T.C. Resmî Gazete, 18749, 09.05.1985.

³⁴⁰ Bu Arapça kelime “hazırlıklar, hazırlamalar ve bir inşaatla kullanılacak her türlü malzemenin hazırlanması ve hazırlanan malzemeler” anlamına gelir. Kubbealtı Lugatı, (Çevrimiçi), <http://www.lugatim.com/s/ihzarat>, 10.10.2021

³⁴¹ Devlet İhale Kanunu, T.C. Resmî Gazete, 18161, 10.09.1983.

kavramlarının birbiri yerine kullanıldığından bahsetmiştik. Bu tanımdan yola çıkarsak yapım inşaatından daha kapsamlı bir kavramdır. Ayrıca bu kanuna göre onarım ve montaj işleri de yapım olarak kabul edilmiştir.

4734 sayılı Kamu İhale Kanunu'nda **yapım** tanımı yer alır. Kavram “*Bina, karayolu, demiryolu, otoyol, havalimanı, rıhtım, liman, tersane, köprü, tünel, metro, viyadük, spor tesisi, alt yapı, boru iletim hattı, haberleşme ve enerji nakil hattı, baraj, enerji santrali, rafineri tesisi, sulama tesisi, toprak ıslahı, taşkın koruma ve dekapaj gibi her türlü inşaat işleri ve bu işlerle ilgili tesisat, imalat, ihzarat, nakliye, tamamlama, büyük onarım, restorasyon, çevre düzenlemesi, sondaj, yıkma, güçlendirme ve montaj işleri ile benzeri yapım işlerini*” kapsar.³⁴²

Yapım, 4734 sayılı KİK'e göre, Devlet İhale Kanunu'nda olduğu gibi “her türlü inşaat işlerini, onarım ve montajı” kapsamaktadır. Her iki tanımda bütünsel olarak birbirini destekler. “*Bir şeyi imal ve inşa etmek*” anlamını taşıyan “yapım işi” ifadesi 3194 sayılı imar kanununda bahsedilir. Yukarıda bahsettiğimiz gibi bu kanunda aynı zamanda yapı tanımından bahsedilmiştir.³⁴³ Yapım işi “...her türlü inşaat işleri ve bu işlerle ilgili tesisat, imalat, ihzarat, nakliye, tamamlama, büyük onarım, restorasyon, çevre düzenlemesi, sondaj, yıkma, güçlendirme ve montaj işleri...” ile ilgilidir.³⁴⁴

“Yapı İşlerinde Benzer İş Grupları Tebliği” bulunmaktadır.³⁴⁵ Buna göre yapım işlerinde ihalelerde yapılan, üstlenilen inşaat işi belirli kategorilere ayrılmaktadır. İhalelerde bu gruplara girmeyen işlerde benzer iş belirlemesi yapılmaktadır. Bunlara dayanarak “Benzer İş Grupları Listesi” oluşturulmuştur. Bu

³⁴² Kamu İhale Kanunu, *Resmî Gazete*, 24648, 22.01.2002

³⁴³ İmar Kanunu, *Resmî Gazete*, 18749, 09.05.1985. İmar Kanunu, *TMMOB Elektrik Mühendisleri Odası*, (Çevrimiçi), https://www.emo.org.tr/mevzuat/mevzuat_detay.php?kod=38, 07.01.2022

³⁴⁴ “**Yapım işi nedir:** Bina, karayolu, demiryolu, otoyol, havalimanı, rıhtım, liman, tersane, köprü, tünel, metro, viyadük, spor tesisi, alt yapı, boru iletim hattı, haberleşme ve enerji nakil hattı, baraj, enerji santrali, rafineri tesisi, sulama tesisi, toprak ıslahı, taşkın koruma ve dekapaj gibi her türlü inşaat işleri ve bu işlerle ilgili tesisat, imalat, ihzarat, nakliye, tamamlama, büyük onarım, restorasyon, çevre düzenlemesi, sondaj, yıkma, güçlendirme ve montaj işleri ile benzeri yapım işlerini ifade eder. Bu sayılanlar esasen eser sözleşmelerinin temel unsurlarından olan bir şeyi imal ve inşa etmeye dönük işlerdir.” Yapım İşlerinde Temel Kavramlar, *Mali Hakem*, (Çevrimiçi), https://www.malihakem.com/analizler/yapim-islerinde-temel-kavramlar_an444.html, 07.01.2022

³⁴⁵ Yapım İşlerinde Benzer İş Grupları Tebliği, *Resmî Gazete*, 27961, 11.06.2011

liste “alt yapı, üst yapı işleri, sıhhi tesisat ve mekanik tesisat işleri, elektrik işleri, elektronik ve iletişim işleri” şeklinde beş kategoriye ayrılmıştır.³⁴⁶

2.3.3. Teknik Hizmet

Teknik hizmet kavramına, 2014 yılındaki Teknik Müşavirlik Hizmetlerine Sağlanacak Devlet Yardımları Hakkında Karar’da yer verilmiştir. Teknik hizmet kapsamına “*Proje ve sözleşme yönetimi, Fizibilite, nazım (master) planlama ve etki değerlendirme hizmetleri, ön araştırma ve programlama hizmetleri, mimarlık ve mühendislik tasarım hizmetleri, tasarım yönetimi hizmetleri, teknoloji, malzeme ve teçhizat seçimi ve standartlarının belirlenmesi, ihale yönetimi, danışmanlığı ve değerlendirme hizmetleri, inşaat yönetimi, mesleki, teknik, mali ve inşaat kontrolörlüğü ve denetimi...*” gibi faaliyetler girer.³⁴⁷

Teknik hizmetler; 2004, 2011, 2012 yıllarında yürürlüğe giren “Teknik Müşavirlik Hizmetlerine Sağlanacak Devlet Yardımları Hakkında Tebliğ’de de yer almaktadır. Fakat bu tebliğler şu an yürürlükte değildir.³⁴⁸ 2012 yılındaki Tebliğ’de³⁴⁹ “*Kurumsal yapılanma ve özelleştirme faaliyetlerine yönelik*

³⁴⁶ Ayrıca bakınız: Ek-1: Yapım işlerinde Benzer İş Grupları Listesi, *Resmî Gazete*, 27961, 11.06.2011

³⁴⁷ Teknik hizmetler 2014 kararının tamamı şu şekildedir: “*Proje ve sözleşme yönetimi, fizibilite, nazım (master) planlama ve etki değerlendirme hizmetleri, ön araştırma ve programlama hizmetleri, mimarlık ve mühendislik tasarım hizmetleri, bunlar için gerekli etütler, tasarım yönetimi hizmetleri, kredi raporu hazırlanması, teknoloji, malzeme ve teçhizat seçimi ve standartlarının belirlenmesi, metraj, keşif, teknik ve idari şartname hazırlanması, ihale yönetimi, danışmanlığı ve değerlendirme hizmetleri, inşaat yönetimi, mesleki, teknik, mali ve inşaat kontrolörlüğü ve denetimi, çevre etki değerlendirme hizmetleri, haritalama hizmetleri, sanayi tesislerini işletmeye alma ve işletme danışmanlığı, risk analizi ve yönetimi, sağlık ve güvenlik yönetimi, yangın güvenliği danışmanlığı.*” Teknik Müşavirlik Hizmetlerine Sağlanacak Devlet Yardımları Hakkında 2014/10 Sayılı Karar’ın Uygulama Usul ve Esaslarına İlişkin Genelge, *Resmî Gazete*, 29189, 28.11.2014.

³⁴⁸ Teknik Müşavirlik Firmalarının Yurt Dışındaki Faaliyetlerine Sağlanacak Devlet Yardımları Hakkında Tebliğ, *Resmî gazete*, 25487, 09.06.2004. Teknik Müşavirlik Şirketlerine Sağlanacak Devlet Yardımları Hakkında Tebliğ, *Resmî Gazete*, 27936, 16.05.2011. Teknik Müşavirlik Hizmetlerine Sağlanacak Devlet Yardımları Hakkında Tebliğ, *Resmî Gazete*, 28334, 25.06.2012.

³⁴⁹ Teknik hizmetler 2012 kararında şu şekildedir: “*Proje ve sözleşme yönetimi, fizibilite, nazım (master) planlama ve etki değerlendirme hizmetleri, ön araştırma ve programlama hizmetleri, araştırma, geliştirme, planlama hizmetleri ve/veya bu kapsamda verilen danışmanlık hizmeti, Mimarlık ve mühendislik tasarım hizmetleri, bunlar için gerekli etütler, tasarım yönetimi hizmetleri, kredi raporu hazırlanması, teknoloji, malzeme ve teçhizat seçimi ve standartlarının belirlenmesi, metraj, keşif, teknik ve idari şartname hazırlanması, ihale yönetimi, danışmanlığı*

danışmanlık, gayrimenkul değerlendirme hizmetleri, işletmeye alma ve işletme danışmanlığı, hakemlik, arabuluculuk hizmetleri, yatırım geliştirme-uygulama ve müteahhitlik hizmetlerine ilişkin ihtilafların çözümüne yönelik teknik, mali ve hukuksal sözleşme danışmanlığı, teknik eğitim” gibi kavramlar yer alırken bu kavramlar 2014 genelgesinde kaldırılmıştır. Ayrıca 2014 yılında çıkarılan genelge de ilaveten yer alan kavramlar “haritalama hizmetleri, sanayi tesislerini işletmeye alma ve işletme danışmanlığı” şeklindedir.

2.3.4. Kurma (Kurulum) ve Montaj

İnşaat tanımı içinde kurma ifadesi “...*İnşaat iskelesi ve çalışma platformunu kurma ve sökme işleri...*” şeklinde iş kolları yönetmeliğinde yer almaktadır.³⁵⁰ Yapım başlığında bahsettiğimiz üzere montaj ifadesi, Devlet İhale Kanunu’nda yapım tanımı içerisinde “Her türlü inşaat, onarım, montaj,...” şeklinde yer alır.³⁵¹ Ayrıca “montaj” 4734 sayılı Kamu İhale Kanunu’nda “... *her türlü inşaat işleri ve bu işlerle ilgili tesisat, imalat, büyük onarım, güçlendirme ve montaj işleri...* ” yapım olarak tanımlanmıştır.³⁵² Bu tanımlara göre “her türlü montaj faaliyeti” yapım olarak, kurma ise inşaatın bir alt dalı olarak ifade edilmiştir.

2.3.5. Müteahhitlik veya Müteahhitlik Şirketi

Devlet ihale kanununa göre müteahhit “*üzerine ihale yapılan istekli veya isteklileri*” ifade eder.³⁵³

Yapı Müteahhitleri Yönetmeliği’nde yapı müteahhidi kavramına yer verilmiştir. Bu yönetmeliğe göre yapı müteahhidinin sorumlulukları şu şekildedir:

ve değerlendirme hizmetleri, inşaat yönetimi, mesleki, teknik, mali ve inşaat kontrolörlüğü ve denetimi, kurumsal yapılanma ve özelleştirme faaliyetlerine yönelik danışmanlık, çevre etki değerlendirme hizmetleri, gayrimenkul değerlendirme hizmetleri, işletmeye alma ve işletme danışmanlığı, risk analizi ve yönetimi, sağlık ve güvenlik yönetimi, yangın güvenliği danışmanlığı, hakemlik, arabuluculuk hizmetleri, yatırım geliştirme-uygulama ve müteahhitlik hizmetlerine ilişkin ihtilafların çözümüne yönelik teknik, mali ve hukuki sözleşme danışmanlığı, teknik eğitim.”

³⁵⁰ İşkolları Yönetmeliği, *Resmî Gazete*, 28502, 19.12.2012

³⁵¹ Devlet İhale Kanunu, *Resmî Gazete*, 18161, 10.09.1983.

³⁵² Kamu İhale Kanunu, *Resmî gazete*, 24648, 22.01.2002.

³⁵³ Devlet İhale Kanunu, *Resmî Gazete*, 18161, 10.09.1983.

*“yapıyı, tesisatı ve malzemeleriyle birlikte ilgili mevzuata, uygulama imar planına, ruhsata, ruhsat eki etüt ve projelere, standartlara ve teknik şartnamelere uygun olarak inşa etmek, neden olduğu mevzuata aykırılığı gidermek...”*³⁵⁴

KİK’te ayrıca yapım müteahhidine *“Yapım işi ihalesine teklif veren gerçek veya tüzel kişileri veya bunların oluşturdukları ortak girişimleri”*³⁵⁵ şeklinde yer verilmiştir.

Müteahhit kavramı, Borçlar Kanunu kapsamında tanımlanmıştır. Madde 355’e göre; *“iş sahibine ücret karşılığında bir iş (eser) yapmayı taahhüt eden kişi”* müteahhittir. Madde 356’ya dayanarak müteahhit *“iş bizzat yapmak veya kendi idaresi altında yaptırmak”* zorundadır. Başka bir ifadeyle asıl iş sahibi işin “tamamını” başka birine yaptırıyorsa müteahhitlik söz konusudur ve işin tamamı/bütünü müteahhide devredilmektedir. İşin niteliğine dayanarak *“şahsi maharetinin ehemmiyeti yok ise”* müteahhit işi başkasına da devredebilir. İş devralan kimse taşeron olmaktadır.³⁵⁶

³⁵⁴ Yapı müteahhitleri yönetmeliğinde müteahhitlerin sorumlulukları madde 6’ya göre şu şekildedir: *“(1) ... yapıyı, tesisatı ve malzemeleriyle birlikte ilgili mevzuata, uygulama imar planına, ruhsata, ruhsat eki etüt ve projelere, standartlara ve teknik şartnamelere uygun olarak inşa etmek, neden olduğu mevzuata aykırılığı gidermek mecburiyetindedir. Yapı müteahhidi, ilgili fenni mesullerin denetimi olmaksızın inşaat ve tesisatlarına ilişkin yapım işlerini sürdüremez, inşaat ve tesisat işlerinde yetki belgesi olmayan usta çalıştıramaz. (2) ...yapım işinin ruhsata ve ruhsat eki etüt ve projelere uygun olarak gerçekleştirilebilmesi için gerekli olan inşaat ve iş organizasyonunu sağlamak, mevzuatın öngördüğü her türlü tedbiri almak, uygulamak ve uygulatmaktan sorumludur. (3) ...20/6/2012 tarihli ve 6331 sayılı İş Sağlığı ve Güvenliği Kanununda öngörülen iş sağlığı ve güvenliğinin sağlanması için gerekli her türlü tedbiri almaktan sorumludur. (4) ...inşaat ve tesisat işlerinde şantiye şefi ve yetki belgeli usta çalıştırmak ve belgelerinin bir örneğini şantiye dosyasında bulundurmak zorundadır. (5) ... yapı sahibi ile yapım sözleşmesi yapmakla yükümlüdür. Yapı sahibinin aynı zamanda yapı müteahhidi olma koşullarını taşıdığı hallerde, başka bir yapı müteahhidi ile sözleşme şartı aranmaz.”* Yapı Müteahhitlerinin Sınıflandırılması ve Kayıtlarının Tutulması Hakkında Yönetmelik, Resmî Gazete, 30702, 2.03 2019.

³⁵⁵ Kamu İhale Kanunu, Resmî Gazete, 24648, 22.01.2002

³⁵⁶ Borçlar Kanunu’na göre müteahhit tanımı madde 355’e göre şu şekildedir: *“İstisna, bir akittir ki onunla bir taraf (müteahhit), diğer tarafın (iş sahibi) vermeği taahhüt eylediği semen mukabilinde bir şey imalini iltizam eder”*. Borçlar Kanunu’na göre müteahhidin sorumlulukları madde 356’ya göre şu şekildedir: *“Müteahhidin mesuliyeti, umumi surette işçinin hizmet akdindeki mesuliyetine dair olan hükümlere tabidir. Müteahhit, imal olunacak şeyi bizzat yapmağa veya kendi idaresi altında yaptırmaya mecburdur. Fakat işin mahiyetine nazaran şahsi maharetinin ehemmiyeti yok ise, taahhüt ettiği şeyi başkasına dahi imal ettirebilir. Hilafına adet veya mukavele olmadıkça, müteahhit, imal olunacak şeyin icrası için lazım olan vasıtaları ve alat ve edevatı kendi masrafiyle tedarik etmeğe mecburdur.”* Borçlar Kanunu, Resmî Gazete, 359, 29.04.1926. Can Şafak, 4857 Sayılı İş Kanunu Çerçevesinde Taşeron (Alt İşveren) Meselesi, 2004, s.113-114

Müteahhitlik şirketi tanımına, 2012 yılında yayınlanan Teknik Müşavirlik Hizmetlerine Sağlanacak Devlet Yardımları Hakkında Tebliğ'de yer verilmiştir. Müteahhitlik şirketi; *“TTK hükümlerine göre kurulan alt/ üst yapı inşaatı, tesisat, montaj, işletme, bakım, onarım ve benzeri faaliyetleri yürüten şirkettir”*.³⁵⁷

Türkiye’de Müteahhit veya Müteahhitlik Şirketinin yurt dışında *“inşaat, tesisat, montaj vs. işleri yapabilmeleri için kişi ya da firmaların müteahhitlik belgesi”* alması gerekir. Yurt dışı müteahhitlik belgesi “1) yapı, tesis onarım ve bakım işleri için 40 milyon ABD doları, 2) sınai ve teknolojik imalat, tesisat ve montaj işleri için 15 milyon ABD doları, 3) işletme yönetim, bakım, idame işleri için 5 milyon ABD doları” olan firmalara müteahhitlik belgesi verilir, 4) proje, mühendislik ve müşavirlik için taban sınırı aranmaz ve müteahhitlik belgesi verilir.³⁵⁸ İlk üç madde için, bu sınırın altında kalanlara, müteahhitlik belgesi verilemez. Dördüncü başlıkta sayılan unsurlar için belge alabilmek için para sınırı yoktur.

Teknik Müşavirlik Hizmetlerine Sağlanacak Devlet Yardımları Hakkında 2014/10 Sayılı Karar’ın Uygulama Usul ve Esaslarına İlişkin Genelge’de teknik müşavirlik şirketi tanımlanmıştır. Bu genelgede müteahhitlik şirketi tanımına yer verilmemiş ve daha kapsamlı bir tanımla Teknik müşavirlik şirketine yer verilmiştir. Buna göre, *“Teknik Müşavirlik Şirketi (TMS): Türk Ticaret Kanunu hükümleri çerçevesinde kurulan ve bir yatırımın kullanılır ve işletilir hale gelinceye kadar geçen süre içerisinde ve işletme sürecinde, inşaat sektörüne yönelik olarak teknik hizmetin birini veya birden fazlasını yürüten şirketlerdir.”*³⁵⁹ Teknik hizmetler,

³⁵⁷ Teknik Müşavirlik Hizmetlerine Sağlanacak Devlet Yardımları Hakkında Tebliğ, *Resmî Gazete*, 28334, 25.06.2012.

³⁵⁸ Yurtdışı Müteahhitlik Belgesi Tebliği, *Resmî Gazete*, 26654, 25.09.2007.

³⁵⁹ Bu şirketler teknik hizmet yürütürken; *“destek başvuru tarihinden önceki son 2 (iki) yıl içinde her bir yıla ilişkin ticari faaliyet gelirlerinin en az %51’inin teknik müşavirlik hizmet gelirlerinden elde edildiği Yeminli Mali Müşavirden alınacak belge ve 2 (iki) İş Bitirme Belgesi (idarelerden alınacak resmi yazı veya fatura/onaylı fatura sureti) ile tevsik eden şirketleri ifade eder”*. Teknik Müşavirlik Hizmetlerine Sağlanacak Devlet Yardımları Hakkında 2014/10 Sayılı Karar’ın Uygulama Usul ve Esaslarına İlişkin Genelge, *Resmî Gazete*, 29189, 28.11.2014.

teknik müşavirlik şirketlerince yapılır. Ayrıca bu kapsamda yurtdışı teknik müşavirlik şirketlerine destekler söz konusudur.³⁶⁰

2.3.6. Şantiye Şefi

Şantiye Şefleri Hakkında Yönetmelik'te e-şantiye şefi ve şantiye şefi tanımlarına yer verilmiştir. *“Şantiye şefi: Konusuna ve niteliğine göre yapım işlerini yapı müteahhidi adına yöneterek uygulayan, mühendis, mimar veya bunlara ilişkin teknik öğretmen veya tekniker diplomasına sahip teknik personeli”* ifade eder. Görüldüğü üzere şantiye şefi yapı müteahhidine karşı sorumludur. Yapım işlerini yapı müteahhidi adına yönetir. Teknolojik gelişmeler ışığında aynı zamanda e-şantiye şefi de tanımlanmıştır. *“E-Şantiye Şefi: Şantiye şefliği kayıtlarının elektronik ortamda tutulduğu, Bakanlık bünyesinde işletilen Şantiye Şefliği Bilişim Sistemini”,* ifade eder.³⁶¹

2.3.7. Taşeron, Alt işveren, Alt Yüklenici

Taşeron (Subcontractor) işin devredildiği kişi veya kuruluştur. Müteahhitlik başlığında bahsedildiği gibi işin niteliğine göre *“şahsi maharetinin ehemmiyeti yok ise”* müteahhit işi başkasına yani taşeronu devredebilir. Taşeronun en önemli özelliği işin bir bölümünü üstlenmesidir. Taşeron olmak için mutlaka müteahhitle ilişkisi olması gerekli değildir. Taşeron (kişi veya kuruluş) işin bir bölümünü asıl iş sahibinden de alabilir. Asıl iş sahibi işin bir kısmını kendisi bir kısmını başka kişi

³⁶⁰ “Ticaret Bakanlığı teknik müşavirlik hizmetlerine yönelik olarak kapsamlı bir Devlet Yardımı program yürütmektedir. Bu program ile teknik müşavirlik şirketlerinin yurtdışındaki ofisleri, reklam, tanıtım ve pazarlama faaliyetleri, yurtdışı fuar, seminer ve konferanslara katılımları, pazar araştırması seyahatleri, mesleki sorumluluk sigortası ve yazılım harcamaları, yurtdışı teknik eğitim programlarına ve uluslararası mesleki yarışmalara katılımları, en az 4 katılımcı firma ile düzenleyecekleri yurtdışı heyetler, yurtdışında girmiş oldukları ihaleler sonucunda aldıkları teknik müşavirlik işleri Fiyat İstikrar ve Destekleme Fonu'ndan sağlanan kaynak ile desteklenmektedir. Ayrıca, teknik müşavirlik, müteahhitlik ve inşaat malzemesi sektör örgütlerinin gerek yurtdışında gerekse yurtiçinde düzenleyecekleri konferans ve seminerler, reklam, tanıtım ve pazarlama faaliyetleri, yurtdışında düzenleyecekleri fuar organizasyonları ve heyetler Fiyat İstikrar ve Destekleme Fonu'ndan desteklenmektedir.” Yurt Dışı Teknik Müşavirlik Hizmetleri Destekleri, Türkiye Cumhuriyeti Ticaret Bakanlığı, (Çevrimiçi), <https://ticaret.gov.tr/destekler/yurt-disi-teknik-musavirlik-hizmetleri-destekleri>, 12.11.2021.

³⁶¹ Şantiye Şefleri Hakkında Yönetmelik, Resmî Gazete, 30702, 02.03.2019

veya kuruluşa yaptırıyorsa burada taşeronluk söz konusu olur. Yukarıda müteahhitlik başlığında bahsettiğimiz gibi faaliyetin asıl sahibi bu işin tümünü başkasına yaptırdığında ise burada müteahhitlik kavramı karşımıza çıkar.³⁶²

4857 sayılı İş Kanunu alt işveren kavramının çerçevesini çizmiştir. Bu kanuna dayanarak, taşeron kavramı bir alt işveren olarak da değerlendirilebilir.³⁶³ Ayrıca Alt İşverenlik Yönetmeliği'nde alt işveren tanımına yer verilmiştir. Buna göre *“Alt işveren: Bir işverenden, işyerinde yürütülen mal veya hizmet üretimine ilişkin yardımcı işlerde veya asıl işin bir bölümünde işletmenin ve işin gereği ile teknolojik nedenlerle uzmanlık gerektiren işlerde iş alan, bu iş için görevlendirdiği işçilerini sadece bu işyerinde aldığı işte çalıştıran gerçek veya tüzel kişiyi yahut tüzel kişiliği olmayan kurum ve kuruluşları”* ifade eder.³⁶⁴

2.4. YAPIM İŞYERİNİN TÜRK VERGİ KANUNLARINDA YER ALIŞI

2.4.1. Vergi Usul Kanunu

VUK madde 156'da işyeri tanımı yapılmıştır. *“Ticari, sınai, zirai ve mesleki faaliyette iş yeri; mağaza, yazıhane, imalathane, şube, depo, otel, eğlence ve spor yerleri, dalyan ve voli mahalleri, madenler, taş ocakları, inşaat şantiyeleri, ... gibi ticari, sınai zirai veya mesleki bir faaliyetin icrasına tahsis edilen veya bu faaliyetlerde kullanılan yer”* iş yeri oluşturur.³⁶⁵ Bu maddeye göre inşaat şantiyesi ticari, sınai, zirai ve mesleki bir faaliyetin icra edilmesi için tahsis edilen veya kullanılan işyeridir.

MA'larda “inşaat, yapım, kurma ve montaj” şeklinde yer alan yapım işyeri maddesi UN MA 6 aylık veya OECD MA 12 aylık süre eşiğine dayanarak işyeri

³⁶² Can Şafak, 4857 Sayılı İş Kanunu Çerçevesinde Taşeron (Alt İşveren) Meselesi, 2004, s.113-114

³⁶³ Can Şafak, s.114. 4857 Sayılı İş Kanunu, Resmî Gazete, 25134, 10.06.2003.

³⁶⁴ Alt İşverenlik Yönetmeliği, Resmî Gazete, 27010, 27.09.2008.

³⁶⁵ İşyeri, madde 156'nın tamamı şu şekildedir. *“Ticari, sınai, zirai ve mesleki faaliyette iş yeri; mağaza, yazıhane, idarehane, muayenehane, imalathane, şube, depo, otel, kahvehane, eğlence ve spor yerleri, tarla, bağ, bahçe, çiftlik, hayvancılık tesisleri, dalyan ve voli mahalleri, madenler, taş ocakları, inşaat şantiyeleri, vapur büfeleri gibi ticari, sınai zirai veya mesleki bir faaliyetin icrasına tahsis edilen veya bu faaliyetlerde kullanılan yerdir”* Vergi Usul Kanunu, Resmî Gazete, 10705, 12.01.1961.

oluşturmaktadır. Fakat VUK'ta bir süre sınırı olmadan "inşaat şantiyesi" kavramı doğrudan işyeri olarak tanımlanmıştır.³⁶⁶

KVK 5/1-h hükmü "inşaat, yapım, kurma ve montaj faaliyetleri"ni istisna kapsamında ifade etse bile, VUK md. 156 gereği hükmün uygulanmasında, pratikte, uyuşmazlıklar yaşanmakta ve bu faaliyetler doğrudan bir işyeri olarak değerlendirilmektedir.

2.4.2. Gelir Vergisi Kanunu

Gelir Vergisi Kanunu tam mükellefiyet hükümlerine göre³⁶⁷, Türkiye'de yerleşmiş olanlar veya resmî kurumlara veya merkezi Türkiye'de bulunan şirketlere bağlı olup iş nedeniyle yabancı bir ülkede ikamet eden Türk vatandaşları elde ettikleri bütün kazançları üzerinden vergi ödemek zorundadır. Tam mükellef gerçek kişilerin yurtdışında inşaat, onarım vb. faaliyetlerden elde ettikleri kazanç ve iratlar (kira, faiz geliri vs.) vergiye tabidir.³⁶⁸ Diğer yandan GVK madde 6'ya göre: "*Türkiye'de yerleşmiş olmayan gerçek kişiler sadece Türkiye'de elde ettikleri kazanç ve iratlar üzerinden vergilendirilirler*".

2.4.2.1. Yurt Dışı İnşaat İşlerinde Götürü Gider Uygulaması

Yurtdışında inşaat işiyle uğraşan mükellefler zaman zaman sorunlarla karşılaşmaktadır. Bu sorunlar yabancı ülkelerdeki muhasebe sistemindeki farklılıklardan veya faaliyetlerin niteliğinden kaynaklanmaktadır. Bu gerekçelerden dolayı mükellefler bazı giderlerini belgeleyememektedir. Belgelenemeyen gider ise, safi kazancın tespitinde indirilememesi gibi sorunlarla

³⁶⁶ Zeki Gündüz, Ulaş Ceylanlı, Yelda Kemaloğlu, *Permanent Establishments: Turkey, Country Tax Guides*, IBFD, (Çevrimiçi) Erişim Tarihi 10.10.2021, s. 8.

³⁶⁷ **Mükellefler:** Madde 3 – Aşağıda yazılı gerçek kişiler Türkiye içinde ve dışında elde ettikleri kazanç ve iratların tamamı üzerinden vergilendirilirler: 1. Türkiye'de yerleşmiş olanlar; 2. (Değişik: 19/2/1963-202/1 md.) Resmi daire ve müesseselere veya merkezi Türkiye'de bulunan teşekkül ve teşebbüslere bağlı olup adı geçen daire, müessese, teşekkül ve teşebbüslerin işleri dolayısıyla yabancı memleketlerde oturan Türk vatandaşları (Bu gibilerden, bulundukları memleketlerde elde ettikleri kazanç ve iratları dolayısıyla Gelir Vergisine veya benzeri bir vergiye tabi tutulmuş bulunanlar, mezkûr kazanç ve iratları üzerinden ayrıca vergilendirilmezler.) Gelir Vergisi Kanunu, Resmî Gazete, 10700, 06.01.1961

³⁶⁸ Salim Şengel, "Yurt Dışı İnşaat İşleri", Editörler: Salim Şengel, İnşaat ve Gayrimenkul Muhasebesi, AÖF, Eskişehir, 2019 s. s.213.

karşılaşır. Bundan dolayı GVK’de belgelenemeyen giderlere indirim hakkı tanınmıştır.³⁶⁹

Gelir Vergisi Kanunu madde 40 gelir vergisi mükelleflerine “*yurt dışında inşaat, onarım ve montaj işleri...*” için ticari kazançtan indirim hakkı tanımıştır.³⁷⁰ Parantez içi hükümde “*...bu faaliyetlerden döviz olarak elde ettikleri hasılatın binde beşini aşmamak şartıyla yurtdışındaki bu işlerle ilgili giderlerine karşılık olmak üzere götürü olarak hesapladıkları giderleri*” de indirebilme hakkı tanınmıştır.”³⁷¹

KVK’de yer alan hükümler doğrultusunda götürü gider uygulanmasından KV mükelleflerinin de yararlanabilmektedir. Buna göre, KVK madde 6³⁷² net kurum kazancının tespitinde GVK’nin ticari kazanç hükümlerinin uygulanacağı, Madde 8’de ise ticari kazanç gibi hesaplanan kurum kazancının tespitinde mükelleflerin bu maddede belirtilen giderleri de ayrıca hasılatтан indirebileceği ifade edilmiştir.³⁷³

GVK madde 40 da “**teknik hizmetlere**” yer verilmediği görülmektedir. Fakat GV 194 Sayılı Tebliğ’ine göre³⁷⁴ inşaat, onarım, montaj faaliyetlerinde olduğu gibi teknik hizmetlere de kazançtan indirim hakkı tanınmıştır. Bu tebliğ “*Götürü gider uygulamasından ihracat, yurt dışında inşaat, onarma, montaj ve teknik hizmetler ile taşımacılık faaliyetinde bulunan, dar mükellefiyet esasında*

³⁶⁹ Salim Şengel, 2019, s. 215.

³⁷⁰ **-GVK Madde 40 – Safi kazancın tesbit edilmesi için, aşağıdaki giderlerin indirilmesi kabul edilir: 1. Ticari kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi için yapılan genel giderler. (Ek parantez içi hüküm: 25/5/1995-4108/19 md.) (İhracat, yurt dışında inşaat, onarma, montaj ve taşımacılık faaliyetlerinde bulunan mükellefler, bu bentte yazılı giderlere ilaveten bu faaliyetlerden döviz olarak elde ettikleri hasılatın binde beşini aşmamak şartıyla yurt dışındaki bu işlerle ilgili giderlerine karşılık olmak üzere götürü olarak hesapladıkları giderleri de indirebilirler.)** Gelir Vergisi Kanunu, T.C. Resmi Gazete, 10700, 06.01.1961.

³⁷¹ Güncel Mevzuat ve Ekonomi, *İhracatta Götürü Gider Uygulaması*, <https://www.alomaliye.com/2010/04/06/ihracatta-goturu-gider-uygulamasi/>, 05.01.2022.

³⁷² **Safi kurum kazancı: MADDE 6- (1) Kurumlar vergisi, mükelleflerin bir hesap dönemi içinde elde ettikleri safi kurum kazancı üzerinden hesaplanır. (2) Safi kurum kazancının tespitinde, Gelir Vergisi Kanunu’nun ticarî kazanç hakkındaki hükümleri uygulanır. Ziraî faaliyetle uğraşan kurumların bu faaliyetinden doğan kazançlarının tespitinde, Gelir Vergisi Kanunu’nun 59 uncu maddesinin son fıkrâ hükmü de dikkate alınır.** Kurumlar Vergisi Kanunu, Resmî Gazete, 26205, 21.06.2006.

³⁷³ Salim Şengel, 2019, s. 215. Ayrıca bkz. 194 Seri No’lu Gelir Vergisi Genel Tebliği, Resmî Gazete, 22573, 07.03.1996

³⁷⁴ 194 Seri No’lu Gelir vergisi Genel Tebliği, Resmî Gazete, 22573, 07.03.1996

vergilendirilenler de dahil olmak üzere gelir ve kurumlar vergisi mükellefleri yararlanabileceklerdir” şeklindedir. Götürü gider uygulamasından dar mükelleflerinde yararlanabileceği belirtilmiştir. Sayılan faaliyetleri bulunmayan mükelleflerin 40. maddeye dayanarak “götürü gider kaydı ve bu giderleri kazancın tespitinde indirim konusu yapmaları” söz konusu değildir. Ayrıca götürü giderin hesaplanması için “harcama yapılmalı ve işletmenin mal varlığında bir azalma meydana gelmiş olmalıdır”.³⁷⁵

2.4.2.2. Yurt Dışı İnşaat İşlerinin Yapıldığı Yabancı Ülkelerde Ödenen Vergilerin Mahsubu

Türk GVK'de tam mükelleflerin yurtdışında elde ettikleri bütün kazançlar, verginin konusudur. Bir varsayım altında, eğer bir Türkiye mukimi tam mükellef başka ülkede faaliyet yürütür ve o ülkede de elde ettiği kazançlar üzerinden vergi öderse (o ülke bakımından mükellef olarak değerlendirilirse) bu bir çifte vergileme sorununa yol açar. Birçok ülke gibi Türkiye'de, bunun önlenmesi amacıyla vergi mevzuatında mahsup uygulaması eklemiştir. GVK kapsamında olan mahsup ise, madde 123³⁷⁶'e dayanmaktadır. Maddeye göre bu tam mükellefler yurtdışındaki yaptıkları inşaat faaliyetleri dolayısıyla elde ettikleri kazançlar üzerinden eğer bulundukları yabancı ülkede vergilendirilmişse, ödedikleri bu tutarlar Türkiye'de hesaplanan gelir vergisi tutarından indirilir.³⁷⁷

Bahsedilen bu uygulama belirli şartlara sahiptir.³⁷⁸ Maddenin devamına göre indirilecek tutar, Türkiye'de hesaplanan vergi miktarından fazla olamaz. Eğer arada bir fark oluşursa, bu fark vergi idaresi tarafından dikkate alınmaz.³⁷⁹ Ayrıca bu uygulamanın gerçekleşmesi için, ödenen bu verginin Türk makamlarınca kabul

³⁷⁵ 194 Seri No'lu Gelir vergisi Genel Tebliği, *Resmî Gazete*, 22573, 07.03.1996

³⁷⁶ GVK madde 123, “*Tam mükellefiyete tabi mükelleflerin yabancı memleketlerde elde ettikleri kazanç ve iratlardan mahallinde ödedikleri benzeri vergiler, Türkiye'de tarh edilen Gelir Vergisinin yabancı memleketlerde elde edilen kazanç ve iratlara isabet eden kısmından indirilir...*”

Gelir Vergisi Kanunu, *Resmî Gazete*, 10700, 06.01.1961

³⁷⁷ Salim Şengel, 2019, s.214.

³⁷⁸ “...*Birinci fıkra hükmünce indirilecek miktar Gelir Vergisinin yabancı memleketlerde elde edilen kazanç ve iratlara isabet eden kısmından fazla olduğu takdirde, aradaki fark nazara alınmaz...*” Gelir Vergisi Kanunu, *Resmî Gazete*, 10700, 06.01.1961

³⁷⁹ Salim Şengel, 2019, s.214.

edilmesi gerekir, bunun şartı ise “gelir üzerinden alınan bir vergi olması” ve “yurtdışında ödendiğine dair resmi olarak kanıtlanmasıdır”.³⁸⁰

2.4.2.3. Yurt Dışı İnşaat İşlerinden Doğan Zararların Mahsubu

Türk GVK'ye göre, GV tam mükelleflerin sınır ötesi faaliyetlerinden kaynaklanan zararları, ilgili faaliyetlerinden kazanılan hasıladan indirilmesine olanak sağlar. Ancak bu mahsubun/indirimin niteliği sınırlıdır. Örneğin Türkiye tarafından GVK kapsamında istisna edilmiş bir kazançla ilgili yurtdışında bir zarar söz konusu olursa, bu kazanç Türk GV'sinden indirilemez/mahsup edilemez. Ayrıca Türk GVK'si sınır ötesi zararların tek bir ülkede indirilmesini amaçlar.³⁸¹ Bu duruma örnek olarak, eğer yurtdışında ilgili tam mükellef bir zarar elde eder ve bu zararı o ülkede ilgili gelir vergisi matrahından düşerse, bu zarar *Türkiye'de beyan edilecek mahsuptan önceki olacaktır*.³⁸²

2.4.3. Kurumlar Vergisi Kanunu

2.4.3.1. Yapım İşlerinden Doğan Kazancın İstisna Kapsamı ve Şartları (5/1-h)

Yurt dışı müteahhitlik hizmetleri/yapım işleri Türk vergi mevzuatınca teşvik edilmektedir.³⁸³ Bu açıdan 5520 sayılı KVK 5/1-h hükmü yapım işleri açısından en önemli hükümdür. Bu hükme göre “*Yurt dışında yapılan inşaat, onarım, montaj işleri ile teknik hizmetlerden sağlanarak Türkiye'de genel sonuç hesaplarına intikal*

³⁸⁰ Madde 123'ün devamında mahsubun gerçekleşme şartı ifade edilmiştir. “...*Birinci fıkrada yazılı vergi indiriminin yapılması için: 1. Yabancı memlekette ödenen vergilerin gelir üzerinden alınan şahsi bir vergi olması; 2. Yabancı memlekette vergi ödendiğinin yetkili makamlardan alınan ve mahallindeki Türk elçilik veya konsoloslukları, yoksa orada Türk menfaatlerini koruyan memleketin aynı mahiyetteki temsilcileri tarafından tasdik olunan vesikalarla tevsik edilmesi; Şarttır...*” Gelir Vergisi Kanunu, Resmî Gazete, 10700, 06.01.1961.

³⁸¹ Salim Şengel, 2019, s.214.

³⁸² Salim Şengel, 2019, s.214.

³⁸³ Bu noktada bir açıklama yapmak bu istisnanın sınırlarını belirlemek açısından oldukça önemlidir. 93767041-125[5/h-2014/2]-120 sayılı özelge ile bir firma Irak'ta yürütmekte olduğu gemilerin ambar dairesi ile ilgili onarım ve bakımlarının bu istisna kapsamında değerlendirilip değerlendirilemeyeceği sorulmuş, sonuç olarak GİB ilgili şartların sağlanması halinde bunun mümkün olduğunu ifade etmiştir. Gelir İdaresi Başkanlığı, 93767041-125[5/h-2014/2]-120, 18.07.2014, (Çevrimiçi), <https://www.gib.gov.tr/node/93626>, 15.02.2022

ettirilen kazançlar vergiden istisnadır.” Ayrıca kazancın Türkiye’ye getirilmesi şartı yoktur.

KVK’de yer alan yapım işlerinin istisna olmasına paralel olarak 1 Seri No’lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği uygulama ile ilgili ayrıntılara yer verilmiştir. Bu tebliğde yurt dışında gerçekleşen inşaat, onarım, montaj işleri ile teknik hizmetlerden³⁸⁴ sağlanan kazançların vergiden istisna olması (5/1-h) ve kurumların yurt dışında bulunan işyerleri veya daimî temsilcileri aracılığıyla elde ettikleri kazançların (5/1-g) belirli şartları sağlaması durumunda vergiden istisna edilmesi ele alınmıştır.³⁸⁵ 5/1-g maddesine göre istisna kapsamı belirli şartlar dahilindedir.³⁸⁶ 5/1-h hükmüne göre ise “vergi yükü oranına bakılmaksızın” ve yurt dışında vergilenen bir kazancın Türkiye’de de vergilendirilme durumunun önüne geçilmesi için “*yurt dışında bulunan işyerleri veya daimî temsilcileri aracılığıyla yapılan ve yurt dışında vergilendirilen inşaat, onarım, montaj işleri ile teknik hizmetlerden sağlanan kazançlar*” kurumlar vergisinden istisna edilmiştir.³⁸⁷

Bahsedilen istisnadan yararlanılması için, inşaat, onarma ve montaj işlerinin yurt dışında gerçekleştirilmesi için bir iş yeri bulunup bulunmaması konusu belirsizdir. Madde 5/1-h kapsamında bir işyerine sahip olma şartı bulunmazken, vergi idaresi bahsedilen genel tebliğ kapsamında bu şartı istisnanın uygulanması için bir kriter olarak ele almaktadır.

İnşaat işlerine bağlı teknik hizmetlerin³⁸⁸ yurt dışında herhangi bir iş yeri bulunmadan Türkiye’den gerçekleştirilmesi mümkündür. Teknik hizmetler, “*inşaat ve onarma işinin tamamlayıcı bir unsuru olmasına karşın; kurumların yurt dışında*

³⁸⁴ Bu istisna kapsamında teknik hizmetlerin kapsamının bir sınıra tabi olmaması, bunun uygulamada çeşitli belirsizliklere sahip olmasına yol açmıştır. Ayrıca bkz. Lokman Yeliven, “Yurtdışında Yapılan “İnşaat, Onarım, Montaj İşleri ile Teknik Hizmetler” Kavramının Tanım Sorunu”, Vergi Sorunları Dergisi Sayı: 298, 2013.a

³⁸⁵ Ayrıca bkz. 1 Seri No’lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği, *Resmî Gazete*, 26482, 03.04.2007.

³⁸⁶ 5/1-g istisnası ve yapım işlerinden doğan kazancın istisnası ilişkisi bir sonraki bölümde ele alınmıştır.

³⁸⁷ 1 Seri No’lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği, *Resmî Gazete*, 26482, 03.04.2007.

³⁸⁸ Hüküm şu şekilde yer almaktadır “*Teknik hizmetler esas itibarıyla inşaat, onarım ve montaj işleriyle ilgili olarak yürütülen planlama, projelendirme, mimarlık ve mühendislik, etüd, fizibilite, harita tasarım, metraj, keşif, idari ve teknik şartname ile ihale dosyası hazırlama, ihale değerlendirme, mesleki kontrollük, inşaat kontrollüğü, tasarım kontrollüğü, işletmeye alma danışmanlığı, proje ve yatırım yönetimi ve benzeri hizmetleri kapsamaktadır.*” 6 Seri No’lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği, *Resmî Gazete*, 28283, 05.05. 2012.

*devam eden bir inşaat ve onarma işi olmadığı ya da ayrıca bir iş yeri veya daimî temsilci bulundurulmadığı durumlarda, bu faaliyetin ihracat olarak değerlendirilmesi ve yurt dışındaki inşaat işine bağlı olarak Türkiye'de yapılan teknik hizmetlerden sağlanan kazançların bu istisnadan yararlandırılması mümkün değildir.*³⁸⁹ Yurt dışında bir inşaat ve onarım işi olduğunda, inşaat ve onarım işine bağlı teknik hizmet istisna kapsamına alınır. Teknik hizmet bahsedilen şartları sağladığında, Türkiye'de veya yurt dışında bu hizmetin verilmesinin bir sakıncası yoktur ve elde edilen kazanç kurumlar vergisinden istisnadır. Ayrıca kurumların yurt dışında yaptığı bir inşaat ve onarım işi mevcut değilse (teknik hizmet yukarıda bahsedildiği gibi inşaat ve onarma işinin tamamlayıcı unsuru değilse), teknik hizmetlerin istisna kapsamında yer alması için yurt dışında bir işyeri veya daimî temsilci aracılığı ile gerçekleşmesi gerekir.³⁹⁰

Teknik hizmetlerden elde edilen kazancın bahsedilen istisna kapsamına girebilmesi için, işlerin yurtdışındaki işyeri veya daimî temsilcisi aracılığı ile yapılması şarttır. Bu şart gerçekleşmezse (yurt dışında ayrıca temsilci veya işyeri yoksa) teknik hizmetler hizmet ihracı olarak değerlendirilir. Teknik hizmetlerin ifa edilmesi için bir inşaat, onarım ve montaj faaliyetine bağlı olma şartı yoktur.³⁹¹

Bu açıklamalar doğrultusunda istisnaya çeşitli örnekler verilebilir. Örneğin bir özelgede Kazakistan'da danışman tıp doktoru sağlık amaçlı yapılan proje ve teknik danışmanlık hizmetinin bu istisna kapsamına girip girmeyeceği konusunda görüş talep edilmiştir. Fakat bu teknik hizmet 5/1-h hükmünü karşılamadığı için istisna kapsamına alınamaz.³⁹²

Bir diğer örnek ise teknik hizmet faaliyetlerinin istisna kapsamında nasıl ele alındığını göstermesi açısından faydalıdır. Örneğin, bir Türkiye mukimi firma X ülkesinde bir inşaa faaliyeti gerçekleştirmektedir ve bu faaliyet kapsamında bir inşaat projesine ilişkin proje çizimi ve diğer teknik hizmetler yürütmüştür.³⁹³ KVK

³⁸⁹ 1 Seri No'lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği.

³⁹⁰ 1 Seri No'lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği.

³⁹¹ 1 Seri No'lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği.

³⁹² Gelir İdaresi Başkanlığı, 19341373-125 [ÖZELGE-2012/11]-69, 01/08/2013, (Çevrimiçi) <https://www.gib.gov.tr/node/94944>, 14.01.2022.

³⁹³ Bu örnek ilgili kaynaktan aktarılmıştır. Maliye Hesap Uzmanları Derneği, *Beyanname Düzenleme Kılavuzu 2020*, 2021, s. 112-113.

5/1-h hükmüne göre bu faaliyet sonucunda elde edilen kazançlar KV'den istisnadır. Ancak bu noktada anlaşma hukuku bakımından önemli olan nokta, istisnanın uygulanabilmesi için bu Türkiye mukimi firmanın X ülkesinde bir şubesi, temsilcisi veya ÇVÖA kapsamında bir daimi işyerine sahip olması gerekmektedir.³⁹⁴ Eğer bu firmanın bir şubesi, temsilcisi veya daimi işyeri X ülkesinde bulunmuyorsa, bu istisnadan faydalanamayacaktır. Diğer yandan eğer bu faaliyet bir teknik hizmet olarak X ülkesinde herhangi bir daimi işyeri olmaksızın Türkiye'de gerçekleştiriliyorsa ve bu faaliyet mevcut olan herhangi bir inşaat projesine ilişkin ise istisnadan faydalanabilecekken, eğer bu iş bir inşaat veya onarım işi değilse veya doğrudan bir inşaat faaliyeti ile ilgili değilse, bu Türkiye mukimi firma istisnadan faydalanılamayacaktır.³⁹⁵ Bu açıdan istisnanın kapsamı yürütülen faaliyetin niteliğine bağlıdır.

Bahsedilen istisnanın uygulanmasına ilişkin, Türkiye'nin taraf olduğu bir hibe anlaşması ve ulusal hukuk bakımından ilişkiyi gösteren bir özelge bulunmaktadır. Özetle, bir Türkiye mukimi firma Cibuti'de inşaat faaliyetleri göstermektedir ve GİB'e inşaat istisnasının uygulanmasının mümkün olup-olmaması yönünden başvurmuştur.³⁹⁶ Türkiye Cumhuriyeti ile Cibuti Cumhuriyeti Arasındaki Hibe Anlaşması kapsamında çeşitli konular bakımından hibeler verilmiştir ve bu kapsamda tüm ödemeler için istisna hükme bağlanmıştır.³⁹⁷ Bu açıdan bu firmanın faaliyetleri bakımından hangi hukuksal mevzuatın, öncelikle hibe anlaşmasının mı yoksa 5/1-h hükmünün mü, öncelik alacağı noktası belirsizdir. GİB verdiği yanıtta olay bakımından anayasal açıdan henüz hibe anlaşmasının yasama tarafından uygun bulunmadığını ve bu açıdan iç hukuk

³⁹⁴ Maliye Hesap Uzmanları Derneği, *Beyanname Düzenleme Kılavuzu 2020, 2021*, s. 113.

³⁹⁵ Maliye Hesap Uzmanları Derneği, *Beyanname Düzenleme Kılavuzu 2020, 2021*, s. 112-113.

³⁹⁶ Gelir İdaresi Başkanlığı, 38418978-125[5-19/1]-398910, 14.11.2019, (Çevrimiçi), <https://www.gib.gov.tr/turkiye-cumhuriyeti-ile-cibuti-cumhuriyeti-arasindaki-hibe-anlasmasi-kapsaminda-yurtdisinda-yapilan>, 15.02.2022.

³⁹⁷ Gelir İdaresi Başkanlığı, 38418978-125[5-19/1]-398910, 14.11.2019, (Çevrimiçi), <https://www.gib.gov.tr/turkiye-cumhuriyeti-ile-cibuti-cumhuriyeti-arasindaki-hibe-anlasmasi-kapsaminda-yurtdisinda-yapilan>, 15.02.2022.

hükümlerine gidilmesi gerektiği sonucuna varmış ve son olarak bu faaliyetlerin istisna hükümlerinden faydalanılabileceğini ifade etmiştir.³⁹⁸

KV bağlamında süpervizörlük faaliyetlerinin vergilendirilmesi konusunda ilgili bir özelge bulunmaktadır. Özetle Türkiye mukimi firma bir alışveriş merkezinin çeşitli altyapısını inşa etmektedir ve bu hizmet için bir İngiliz firmadan çeşitli süpervizörlük hizmetlerini eposta yoluyla almış ve buna ilişkin olarak GİB'den bu olayla ilgili cevap talep etmiştir.³⁹⁹ GİB vermiş olduğu cevapta, bu konunun İngiltere-Türkiye ÇVÖA kapsamında değerlendirilmesi gerektiğini ve sonuç olarak ilgili anlaşmanın madde 14 kapsamında bu kazançların stopaj ile vergilendirilmesi gerektiğini ifade etmiştir.⁴⁰⁰ Bu açıdan, uluslararası faaliyetlerde ÇVÖA anlaşmalarının hiyerarşik önemi vergi istisnalarının uygulanması bakımından unutulmamalıdır.

2.4.3.1.1. Yurtdışı Şube Kazançları İstisnası ve Yapım İşlerinden Doğan Kazanç İstisnası

KVK madde 5/1-g hükmü yurtdışı şube kazançlarını belirli şartlar altında, istisna tutmaktadır. Bu hükmü çalışmada ele almamızın nedeni ise, bu istisnanın 5/1-h maddesi ile ilişkisini ortaya koymaktır. Hükümde yer alan bu şartlar "1) Bu kazançların, doğduğu ülke vergi kanunları uyarınca en az % 15 oranında gelir ve kurumlar vergisi benzeri toplam vergi yükü taşıması, 2) Kazançların elde edildiği hesap dönemine ilişkin yıllık kurumlar vergisi beyannamesinin verilmesi gereken tarihe kadar Türkiye'ye transfer edilmiş olması, 3) Ana faaliyet konusu, finansal kiralama dahil finansman temini, sigorta hizmetlerinin sunulması veya menkul kıymet yatırımı olan kurumlarda, bu kazançların doğduğu ülke vergi kanunları

³⁹⁸ Gelir İdaresi Başkanlığı, 38418978-125[5-19/1]-398910, 14.11.2019, (Çevrimiçi), <https://www.gib.gov.tr/turkiye-cumhuriyeti-ile-cibuti-cumhuriyeti-arasindaki-hibe-anlasmasi-kapsaminda-yurtdisinda-yapilan>, 15.02.2022.

³⁹⁹ Gelir İdaresi Başkanlığı, 39044742-KDV.9-1505, 29.05.2014, (Çevrimiçi), <https://www.gib.gov.tr/node/92236>, 15.02.2022

⁴⁰⁰ Gelir İdaresi Başkanlığı, 39044742-KDV.9-1505, 29.05.2014, (Çevrimiçi), <https://www.gib.gov.tr/node/92236>, 15.02.2022

uyarınca en az Türkiye’de uygulanan kurumlar vergisi oranında gelir ve kurumlar vergisi benzeri toplam vergi yükü taşıması.” şeklindedir.⁴⁰¹

Örneğin bir Türkiye mukimi inşaat firması, yurtdışında faaliyet gösteren firmalar için Türkiye’de danışmanlık hizmetleri vermektedir.⁴⁰² Bu faaliyet sonucunda bu bir kazanç sağlamıştır. Bu olaya ilişkin olarak 5/1-h istisnasının veya 5/1-g istisnalarından herhangi birinin uygulanması için faaliyetin yurtdışında gerçekleştirilmiş olması gerekmektedir. Eğer bu şirketin faaliyet gösterilen ülkede herhangi bir şubesi, daimi şubesi veya daimi işyeri vb. yoksa bu iki madde dahilinde değil genel KVK kapsamında vergilenecektir. Ancak bu firma yurtdışında faaliyet gösteren Türkiye mukimi firmalara eğer yurtdışında bir şube, daimi temsilci veya daimi işyeri aracılığıyla hizmet vermiş olsaydı, eğer bu işler inşaat ile ilgiliyse 5/1-h hükümleri, eğer farklı konulara ilişkin danışmanlık hizmetleri vb. ise, 5/1-g hükümleri eğer taşıınıyorsa bu kazançlar istisna kapsamında olacaktır.⁴⁰³ Bu konuda ise, kazançların bu yabancı ülkede en az %15 vergi yüküne tabi olması ve kazançların ilgili hesap döneminde Türkiye’ye aktarılmış olması gerekir.⁴⁰⁴ Eğer bu şartlar taşınmıyorsa, bu kazançlar ihracat olarak ele alınıp KVK madde 33 dahilinde üzerinde ödenmiş vergiler eğer varsa, bunlar mahsup edilecektir.

2.4.3.2. Yapım İşleri ile İlgili İstisnanın Yasal Çerçevesi

Türk Vergi Hukuku mevcut istisnaya çeşitli kanun değişiklikleri bağlamında hukuksal bir zemin kazandırmıştır. Bu zeminin sağlanması ise hukuksal bağlamda yeni değildir. Uygulamada mevcut olan güncel 5520 sayılı KVK öncesinde de müteahhitlik hizmetlerine ilişkin çeşitli uygulamalar söz konusuydu. Bu açıdan Türkiye’deki ilk modern Kurumlar Vergisi Kanunu olarak kabul edilen 5422 sayılı

⁴⁰¹ KVK, madde 5/1-g.

⁴⁰² Örnek kaynaktaki rapordan alınmıştır. Maliye Hesap Uzmanları Derneği, *Beyanname Düzenleme Kılavuzu 2020*, 2021, s. 115-116.

⁴⁰³ Maliye Hesap Uzmanları Derneği, *Beyanname Düzenleme Kılavuzu 2020*, 2021, s. 115-116.

⁴⁰⁴ Maliye Hesap Uzmanları Derneği, *Beyanname Düzenleme Kılavuzu 2020*, 2021, s. 116.

kanunun 1980 yılındaki 2362 sayılı değişikliğinden bahsetmek gerekir.⁴⁰⁵ Mevcut istisnalar 5520 sayılı kanun öncesinde yani 2362 sayılı KVK 8/4 fıkrasında ele alınmıştır.⁴⁰⁶ Güncel kurumlar vergisi kanununda istisna olarak geçen bu dört faaliyet o dönemde istisna olarak değil; bir gider unsuru olarak değerlendirilmiştir. Bu durum bu alandaki teşviklerin çok eski tarihlere dayandığını göstermektedir.

1980 yılındaki değişikliğin ardından bir diğer değişiklik ise 1995 yılında 4108 sayılı kanun⁴⁰⁷ ile yapılmıştır. Kanundaki ifadesi şu şekildedir: *Yurt dışında yapılan inşaat, onarma, montaj işleri ve teknik hizmetlerden sağlanan ve 1.1.1994- 31.12.1998 tarihleri arasında Türkiye’de genel netice hesaplarına intikal ettirilen kazançlar, bu işlerle ilgili hasılatın en az %15’inin kambiyo mevzuatı gereğince Türkiye’ye döviz olarak getirildiğinin tevsik edilmesi şartıyla kurumlar vergisinden müstesnadır.* Bu hükümde görüldüğü gibi, günümüzde uygulanan istisnadan farklı olarak, bahsedilen yıllarda hasılatın belirli miktarının yurt içine aktarılması ve bunun döviz olması gerekmekte idi.

1994-1998 tarihleri arasında öngörülen intikal süresi 2003 yılına kadar uzatılmıştır. Yani 1994 ve 2003 yılları arasında YDMH kazançları %15’lik kambiyo şartı ile istisna uygulaması devam etmiştir. 2001 ve 2002 yıllarında çıkan ekonomik kriz kambiyo şartının kaldırılmasının 2004 yılına kadar gecikmesine yol açmıştır. 2003 yılında kabul edilen 4842 sayılı kanunla 01.01.2004 tarihinden itibaren 5422 sayılı KVK’nin istisna başlıklı 8. maddesinin 7. bendine eklenen hükümle kambiyo şartı kaldırılmıştır. Bu faaliyetler doğrudan istisna konusuna dahil edilmiştir.⁴⁰⁸ Ayrıca istisnaya tabi olan kazancın stopajı da söz konusu

⁴⁰⁵ 24.12.1980 tarihli 2362 kanun numaralı 5422 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanununda Değişiklik Yapılmasına İlişkin Kanun’da 8. maddede aynı kanunda yer alan 15. maddenin 7. Bendi değiştirilmiş ve 8 numaralı bent maddeye eklenmiştir. İlgili yapım işyeri faaliyetlerinin masraf olarak değerlendirilmesi kararı verilmiştir. İstanbul YMM, *Yurt Dışı İnşaat, Onarım ve Montaj İşleri ile Teknik Hizmetlerden Sağlanan Kazançların Kapsamı*, <http://www.istanbulymmoo.org.tr/Data/Platform/182.pdf>, 09.01.2022.

⁴⁰⁶ Şenol Turut, *Yurt Dışı Teknik Hizmetlerde Kurumlar Vergisi İstisnası Uygulamasında Hizmetin Verildiği Yer (İfa Yeri) Sorunu*, Lebib Yalkın Dergisi, Lebib Yalkın Temmuz 2011, s. 128-129.

⁴⁰⁷ 4108 sayılı: 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu, 6183 Sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun, 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu, 5422 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu ve 3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanununda Değişiklikler Yapılması Hakkında Kanun.

⁴⁰⁸ “Yurt dışında yapılan inşaat, onarma, montaj işleri ve teknik hizmetlerden sağlanan ve Türkiye’de genel netice hesaplarına intikal ettirilen kazançlar”, kurumlar vergisinden istisnadır.

değildir.⁴⁰⁹,⁴¹⁰ 2004–2006 yılları arasında uygulanan bu istisna, 5520 sayılı KVK ile hükmen tekrar edilmiştir.

2.4.3.3. Kazancın İstisna Edilme Şartı ve Türkiye’de Beyan Edilmesi

Yapım işlerinden kaynaklanan kazancın istisna olabilmesi için Türkiye’ye getirilmesi şart değildir. Faaliyetin gerçekleştiği yabancı ülkede “tasarruf ediliyor olması” ve Türkiye’de sonuç hesaplarına intikal ettirilmesi yerine getirilmesi gereken kriterlerdir.⁴¹¹ Türkiye’de genel sonuç hesaplarına intikal ettirilen kazanç, hesaplara intikal ettirilmesi gereken tarih itibarıyla “T.C. Merkez Bankasının o gün için tespit ve ilan ettiği döviz alış kurları ile değerlendirilecektir.” Merkez Bankasınca tespit ve ilan edilmeyen yabancı paralar için Maliye Bakanlığının VUK hükümlerine göre tespit ve ilan ettiği kurlar dikkate alınacaktır. *Yurt dışı faaliyet sonucunda elde edilen kazançlar elde edildiği dönem itibarıyla, Türkiye’de ilgili olduğu geçici vergi matrahının tespitinde de dikkate alınacaktır.*⁴¹²

Yapım işlerine ilişkin istisna “zarar olsa dahi indirilecek istisna ve indirimler” tablosunda bulunan “yurt dışı inşaat ve onarım işlerinden sağlanan kazançlar (5/1-h)” satırında gösterilecektir. Böylece kurum kazancından indirilecektir. Vergi mahsubu söz konusu değildir.⁴¹³

4842 sayılı Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun, *Resmî Gazete*, 25088, 09.04.2003

⁴⁰⁹ Şenol Turut, 2011, s.129-133.

⁴¹⁰ Yurtdışında elde edilen inşaat, onarma, montaj işleri ve teknik hizmetlerden sağlanan kazançlar üzerinden yurtdışında ödenen vergi oranına bağlı olarak yapılan gelir vergisi tevkifatına son verilmiştir. Vergide Gündem, *Yurtdışı İnşaat, Onarma, Montaj İşleri ile Teknik Hizmetlerde Vergisel Avantajlar ve Yararlanma Koşulları*, (Çevrimiçi), https://www.vergidegundem.com/tr_TR/publicationPaper?categoryName=Vergide&publicationNumber=6&publicationYear=2007&publicationId=66666639, 08.01.2022

⁴¹¹ Öte yandan, **yurt dışındaki şubelerden elde edilen kazançların genel sonuç hesaplarına intikal ettirilmesinde, faaliyette bulunulan yabancı ülkenin mevzuatına göre hesap döneminin kapandığı tarih itibarıyla ilgili ülke mevzuatına göre tespit edilen faaliyet sonucu, Türkiye’de de aynı tarih itibarıyla genel sonuç hesaplarına kaydedilecektir. Bu hususun Türkiye’de genel sonuç hesaplarına intikal ettirilmesinde, kazancın kambiyo mevzuatına göre fiilen Türkiye’ye getirilmesinin herhangi bir etkisi olmayacaktır. Faaliyette bulunulan yabancı ülkede kazançta tasarruf edilebilmesi yeterlidir.** 1 Seri No’lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği, *Resmî Gazete*, 26482, 03.04.2007.

⁴¹² Şibli Güneş, *Yurtdışı İnşaat İşlerinin Vergisel Boyutu*, Mali Çözüm, Ocak-Şubat 2011, s.217

⁴¹³ A. Murat Yıldız, *Kurumlar Vergisi Beyanname Düzenleme Rehberi*, Nisan 2020, s. 123

2.4.3.4. Yurtdışı İştirak Kazancı İstisnası

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 5(1)b hükümlerinde yurtdışında mukim şirketlerden elde edilen iştirak kazançlarına ilişkin istisna ve şartlarına yer verilmiştir. İştirak kazançları belirli şartları sağladığında istisnaya konu edilmektedir. 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 5(1)b hükmünde iştirak kazançlarına ilişkin istisna ve şartlarına yer verilmiştir. Söz konusu şartların birlikte yerine getirilmesi yani birlikte gerçekleşmesi gerekmektedir.

Kısaca şartlar şu şekildedir: İştirak edilen kurum anonim veya limited şirket olma özelliği taşımalıdır, bu kurumun Türkiye'de kanuni ya da iş merkezi bulunmamalı, yani dar mükellef statüsünde olmalıdır. İştirak payını elinde tutan şirket yurt dışı iştirakin ödenmiş sermayesinin %10'undan daha az bir orana sahip olmamalı, elde edilen bu kazanç en az bir yıl elde tutulmalı ve bu süre kesintisiz olarak sağlanmalı, yurtdışı iştirak kazancının iştirak edildiği kurumun faaliyetini gerçekleştirdiği ülke kanunlarına göre %15'den az olamamak şartıyla gelir vergisi veya kurumlar vergisi benzeri vergi yüküne sahip olması ve son olarak da istisnadan yararlanmak için bu kazançları elde ettiği hesap dönemi dahilinde yıllık KV beyannamesi verilmesi gereken tarihe kadar Türkiye'ye transferinin gerçekleşmesi gerekli şartlardır. Bu transfer o dönem içinde gerçekleşmez ve daha sonra gerçekleşirse istisna kapsamına dâhil olamayacaktır.⁴¹⁴

-Yurtdışında Yapım İşlerinin Yapılabilmesi için İlgili Ülke Mevzuatına Göre Ayrı Bir Şirket Kurulmasının Zorunlu Olduğu Durumlarda İstisna

Kurumlar vergisi Kanunu'nun 5. maddesinin birinci fıkrasının b bendinde; yurtdışındaki inşaat, onarım, montaj işleri ve teknik hizmetlerin yapılabilme şartı olarak ilgili ülke mevzuatınca ayrı bir şirketin kurulmasının zorunlu olması durumundan bahsedilmiştir.⁴¹⁵ Ayrı bir şirketin kurulma zorunluluğu olduğunda,

⁴¹⁴ Kurumlar Vergisi Kanunu, *Resmî Gazete*, 26205, 21.06.2006. Vergi Sorunları, *Kurumlar Vergisi Rehberi*, Nisan 2018, Sayı 355, s.53-58

⁴¹⁵ Yurt dışında inşaat, onarım, montaj işleri ve teknik hizmetlerin yapılabilmesi için ilgili ülke mevzuatına göre ayrı bir şirket kurulmasının zorunlu olduğu durumlarda, söz konusu şirketlere

yapım işlerinin⁴¹⁶ gerçekleştirilmesi için kurulduğunu ana sözleşmesinde belirtmesi, fiilen bu amaç dışında bir faaliyet yürütmemesi şartını sağlamak koşuluyla iştirak kazancı istisnasından yararlanacaktır. Bir şirket bu şartları taşımaz ve başka faaliyet konularıyla da uğraşırsa istisna kapsamına alınması söz konusu değildir.⁴¹⁷

-Yurtdışı İştirak Kazancı İstisnasının Kurumlar Vergisi Beyannamesinde Gösterilmesi

İstisna şartlarının sağlanması durumunda elde edilen kazanç Türkiye’de vergilendirilmeyecek yani istisna kapsamında yer alacaktır. Fakat istisna kapsamına girmesi kurumlar vergisi beyannamesinde gösterilmesine engel değildir.

“Yurtdışında elde edilen iştirak kazancının elde edildiği dönem ticari bilanço karının tespitinde dikkate alınması gerekir”. Söz konusu kazançlardan istisna şartını taşıyanlar KV beyannamesinin “zarar olsa dahi indirilecek istisna ve indirimler” tablosunda yer alan “yurtdışı iştirak kazançları KVK madde 5/1-b” satırında gösterilerek kurum kazancından düşülecektir. Yurt dışı iştirak kazancı kurum kazancından düşüldüğü takdirde KVK 33 maddesinde yer alan mahsuptan yararlanamayacaktır. Eğer bu kazanç istisna şartlarına dahil olmazsa bu iştirak kazancı Türkiye’de vergilendirilecektir. Bu defa KVK madde 33’e göre *“yurtdışında ödenen vergiler, hesaplanan kurumlar vergisinden mahsup edilebilecektir”*.⁴¹⁸

2.4.3.5. Yurtdışı Faaliyetlerde Zarar Mahsubu ve İndirim

Kurumlar yurtdışı faaliyetlerinin sonucunda bazen zarar edebilirler. Bu durumda KVK madde 9/1-b kapsamınca bunu kurum kazancından indirmelerine

iştirak edilmesinden elde edilen kazançlara, herhangi bir şart aranmaksızın yurt dışı iştirak kazançları istisnası uygulanacaktır.

⁴¹⁶ Bu cümlede yapım işleri olarak ifade edilen faaliyetler kanunda şu şekildedir: *“yurt dışındaki inşaat, onarım, montaj işleri ve teknik hizmetler”*.

⁴¹⁷ 1 Seri No’lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği, *Resmî Gazete*, 26482, 03.04.2007.

⁴¹⁸ A. Murat Yıldız, Kurumlar Vergisi Beyanname Düzenleme Rehberi, s. 67.

imkân tanınmıştır.⁴¹⁹ Zararın mahsup edilme hakkı için belirli bir süre tanınmıştır ve bu süre zararın doğduğu hesap döneminden itibaren beş yıldır. Zarar 5 yıl içerisinde mahsup edilmezse bu hak ortadan kalkar.⁴²⁰ Fakat YDMH için bu durum geçerli değildir. Yurtdışı kazançları **Türkiye’de vergiden istisna edilenlere zarar mahsubu** hakkı tanınmamıştır.⁴²¹

2.4.3.6. Yurt Dışında Ödenen Vergilerin Mahsubu

Yurtdışında elde edilip, genel sonuç hesaplarına intikali gerçekleşen kazançlarda yurtdışında ödenen verginin mahsup edilme imkânı doğmaktadır⁴²² ve bu sayede ülkelerin egemenlik gücüne dayanarak almış oldukları verginin çifte vergilendirme konusuna girmesi engellenmeye çalışılmaktadır.

Yukarıda da bahsettiğimiz gibi yurtdışında elde edilmiş kazançların kurumlar vergisinden istisna edilmesi durumunda, *“bu kazançlar üzerinden yurt dışında ödenen vergilerin yurt içinde hesaplanan kurumlar vergisinden mahsup edilmesine imkân bulunmamaktadır.”*⁴²³

2.4.3.7. Yapım İşleri’ne Dair Amortisman

2.4.3.7.1. Merkez ve Şube Arasındaki Cari Hesapların Amortismanı

Yurt dışındaki yapım işleri nedeniyle, yurtdışında bulunan işyerine merkez tarafından mal ihraç edilebilir. Bu işlem merkezce yurt dışına fatura düzenlemek suretiyle gerçekleşir. Mal ve hizmet ihracından kaynaklanan alacak ve borçlarda

⁴¹⁹ Kanunda Zarar mahsubu şu şekilde yer alır: *MADDE 9-(1) Kurumlar vergisi matrahının tespitinde, kurumlar vergisi beyannamesinde her yıla ilişkin tutarlar ayrı ayrı gösterilmek şartıyla aşağıda belirtilen zararlar indirim konusu yapılır: a)... b) Türkiye’de kurumlar vergisinden istisna edilen kazançlarla ilgili olanlar hariç olmak üzere, beş yıldan fazla nakledilmemek şartıyla yurt dışı faaliyetlerden doğan zararlar; 1) Faaliyette bulunan ülkenin vergi kanunlarına göre beyan edilen vergi matrahlarının zarar dahil, her yıl o ülke mevzuatına göre denetim yetkisi verilen kuruluşlarca rapora bağlanması, 2) Bu raporun aslı ile tercüme edilmiş bir örneğinin Türkiye’deki ilgili vergi dairesine ibrazı, halinde indirim konusu yapılır.* Kurumlar Vergisi Kanunu, Resmî Gazete, 26205, 21.06.2006

⁴²⁰ A. Murat Yıldız, *Kurumlar Vergisi Beyanname Düzenleme Rehberi*, 2020, s.262

⁴²¹ A. Murat Yıldız, *Kurumlar Vergisi Beyanname Düzenleme Rehberi*, 2020 s.267

⁴²² **KVK md. 33/1:** *“Yabancı ülkelerde elde edilerek Türkiye’de genel sonuç hesaplarına intikal ettirilen kazançlardan mahallinde ödenen kurumlar vergisi ve benzeri vergiler, Türkiye’de bu kazançlar üzerinden tarh olunan kurumlar vergisinden indirilebilir.”*

⁴²³ A. Murat Yıldız, *Kurumlar Vergisi Beyanname Düzenleme Rehberi*, 2020 s.123

değerleme söz konusudur. Mal ve hizmet ihracında olduğu gibi, yurtdışındaki işyerlerine merkezce mal ihracatı söz konusu ise bunlar değerlemeye tabi tutulmalı, amortisman farkları vergi matrah tespitinde bir temel unsur olarak ele alınmalıdır.⁴²⁴

2.4.3.7.2. Geçici İhraç Durumunda Makine ve Teçhizatın Türkiye'ye İthalinde Amortisman

Türkiye mukimi teşebbüslerin yurtdışında faaliyet yürütürken, Türkiye'den bu faaliyetlere ilişkin mal ve teçhizatı göndermeleri oldukça doğal bir durumdur. Ancak bu teçhizatlar geçici olarak ihraç ediliyor ve yurtdışında iş bitiminden sonra Türkiye'ye getiriliyorsa, bu teçhizatların Türkiye'de işlemekte olan ve ihraç nedeniyle durmuş olan amortismanları, kaldığı yerden devam edecektir.⁴²⁵

2.4.4. Katma Değer Vergisi Kanunu

Türkiye'de inşaat ile ilgili bir faaliyet yürütülüyor ve bu faaliyetle ilgili bir hizmet ithalatı söz konusu ise KDV %18 oranı üzerinden KDV kapsamına giren unsurun stopajı yapılması gerekir. Bu vergilendirme işlemi KDVK'nın 1, 6, 8, 9, 10 ve 24'üncü maddeleri kapsamında gerçekleştirilir.⁴²⁶

KDVK madde 1/1'e göre⁴²⁷ *“Ticari, sınai, zirai ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde Türkiye’de yapılan teslim ve hizmetler katma değer vergisine tabidir”*. KDVK madde 6 ise *“işlemlerin Türkiye’de yapılması”* şartları ile ilgilidir. Bu

⁴²⁴ MuhasebeTR, *Yurtdışı İnşaat Taahhüt İşlerinin Kurumlar Vergisine Tabi Olmaması İçin Hangi Koşullar Aranır?* (Çevrimiçi), <http://www.muhasibetr.com/yazarlarimiz/zekeriyaaslan/0136/>, 04.01.2022.

Gelir İdaresi Başkanlığı, 19341373-125[ÖZELGE-2012/11]-69, 01/08/2013, (Çevrimiçi) <https://www.gib.gov.tr/node/94944>, 14.01.2022.

⁴²⁵ Mevzuat, *Yurt Dışı Müteahhitlik ve Teknik Müşavirlik Hizmetleri Kapsamında Yapılacak ihracat ve İthalata İlişkin Tebliğ*, (Çevrimiçi) <https://www.mevzuat.gov.tr/File/GeneratePdf?mevzuatNo=17269&mevzuatTur=Tebliğ&mevzuatTertip=5>, 01.01.2022.

⁴²⁶ İstanbul Gümrük Müşavirleri Derneği, *Yurt Dışı Müteahhitlik ve Teknik Müşavirlik Hizmetleri Kapsamında Yurtdışında Kullanılacak Makina ve Teçhizatın Haberi*, (Çevrimiçi), https://www.igmd.org.tr/yurt-disi-muteahhitlik-ve-teknik-musavirlik-hizmetleri-kapsaminda-yurtdisinda-kullanilacak-makina-ve-techizatin_haberi, 09.12.2020.

⁴²⁷ Katma Değer Vergisi Kanunu, *Resmî Gazete*, 18563, 02.11.1984.

maddeye göre “mal teslimi anında Türkiye’de bulunmak, hizmetten Türkiye’de faydalanmak veya hizmetin Türkiye’de yapılması” gerekir.⁴²⁸

KDVK madde 1 ve 6 çerçevesinde yurtdışında yapılan yapım işlerinden (inşaat, onarım, montaj, teknik hizmet) kaynaklanan kazançlar KDV konusuna girmemektedir.⁴²⁹ Yurt dışında yapılan yapım işlerinde hizmet Türkiye’de değil, Türkiye sınırları dışında gerçekleşir. Bu nedenle hizmet ihracı kapsamında değerlendirilmesi ve KDV’den muaf olması söz konusu değildir.⁴³⁰ Teslim ve hizmetin yabancı firmalara yapılması önemli değildir. Çünkü bu hizmetten Türkiye’de faydalanılmaktadır.

KDV ve diğer vergiler bakımından karar verilmiş bir özelge, konuya ilişkin olarak GİB’in tutumunu göstermesi bakımından aydınlatıcıdır.⁴³¹ Özetle yurtdışında inşaat faaliyeti yapan bir taşeron şirket, ana firmaya ilişkin olarak Libya ulusal vergi mevzuatı nedeniyle KV, KDV ve Damga Vergisi bakımından fatura kesme zorundadır ve bu kapsamda elde edeceği kazançların diğer vergiler ve KDV kapsamında muafiyetinin mevcudiyeti üzerine bilgi istenilmiştir.⁴³² Bu özelge de, çeşitli hukuksal değerlendirmeler sonucunda 60 sıra no.lu KDV Sirküleri’ne atfen, yurt dışında yapılan inşaat vb. faaliyetlerinin Türkiye’de ifa edilmemesi veya bu hizmetlerden Türkiye’de faydalanılmaması durumunda KDV kapsamına girmediği ifade edilmiştir.⁴³³ Bu açıdan inşaat faaliyetleri ile ilgili yurtdışında yürütülen faaliyetler ile ilgili KDV kapsamı, işin niteliğine bağlı olarak belirlenmektedir.

⁴²⁸ Madde 6 – İşlemlerin Türkiye’de yapılması: a) Malların teslim anında Türkiye’de bulunmasını, b) (Değişik: 27/1/2000- 4503/3 md.) Hizmetin Türkiye’de yapılmasını veya hizmetten Türkiye’de faydalanılmasını, ifade eder. Katma Değer Vergisi Kanunu, Resmî Gazete, 18563, 02.11.1984.

⁴²⁹ Doğan Çengel, Yurt Dışında Yapılan İnşaat, Onarım, Montaj İşleri ile Teknik Hizmetlerden Sağlanan Kazançlarda İstisna, (Çevrimiçi), <https://www.alomaliye.com/2018/07/23/yurt-disi-insaat-onarim-montaj-istisna>, 18.12.2021.

⁴³⁰ Salim Şengel, 2019, s.218.

⁴³¹ Gelir İdaresi Başkanlığı, B.07.1.GİB.4.41.15.01-KVK-2010/13-136, 12/09/2011, (Çevrimiçi), <https://www.gib.gov.tr/node/101124>, 14.02.2022.

⁴³² Gelir İdaresi Başkanlığı, B.07.1.GİB.4.41.15.01-KVK-2010/13-136, 12/09/2011, (Çevrimiçi), <https://www.gib.gov.tr/node/101124>, 14.02.2022.

⁴³³ Gelir İdaresi Başkanlığı, B.07.1.GİB.4.41.15.01-KVK-2010/13-136, 12/09/2011, (Çevrimiçi), <https://www.gib.gov.tr/node/101124>, 14.02.2022.

2.4.4.1. İhracat İstisnası

KDVK madde 11 gereği, yurtdışına işyerine gönderilen inşaat malzemeleri ve yapılan hizmetler ihracat olarak değerlendirilir ve bu kazançlar KDV'den istisnadır. İhracat kapsamına giren teslimlerde⁴³⁴ ayrıca KDV iadesi (KDV Uygulama Genel Tebliği çerçevesinde) söz konusudur.⁴³⁵

KDVK madde 11/1-a'ya göre (hizmet ihracı) yurtdışındaki müşteriler için yapılan hizmetler vergiden istisna edilmiştir. Bu madde kapsamında bir hizmetin istisna kapsamına girmesi için ayrıca madde 12/2 de yer alan kriterleri de taşıması gerekir. Madde 12/2'ye göre "*Hizmetin yurtdışındaki bir müşteri için yapılması*"⁴³⁶, *Hizmetten yurtdışında faydalanılması*"⁴³⁷ gerekir. "*Yabancı firmaların Türkiye'den ithal ettiği (Türkiye'nin ihraç ettiği) mallar dolayısıyla verilen hizmetler, hizmet ihracı kapsamında değerlendirilir.*"⁴³⁸

Yurt dışına inşaat işi yapan işletmeler/müteahhitler, inşaat işlerinde kullanmak için yurt dışına **geçici** olarak ya da **kesin ihraç** şeklinde "*makine, teçhizat, ekipman, inşaat malzemeleri ve personelin ihtiyaçları için tüketim malları*" götürebilirler. Sayılan varlıkların geri getirilmek üzere yurt dışına

⁴³⁴ İhracat teslimi ve yurt dışındaki müşteriler için yapılan hizmetler şu şekilde tanımlanmıştır: "Madde 12.2: Yurt dışındaki müşteri tabiri; ikametgahı, işyeri, kanuni ve iş merkezi yurt dışında olan alıcılar ile yurt içinde bulunan bir firmanın yurt dışında kendi adına müstakilen faaliyet gösteren şubelerini ifade eder. Bir hizmetin yurt dışındaki müşteriler için yapılan hizmet sayılabilmesi için aşağıdaki şartlar yerine getirilmiş olmalıdır. a) Hizmetler yurt dışındaki bir müşteri için yapılmış olmalıdır. b) Hizmetten yurt dışında faydalanılmalıdır." KDVK MD 12(2). Katma Değer Vergisi Kanunu, Resmî Gazete, 18563, 02.11.1984.

⁴³⁵ Doğan Çengel, *Yurt Dışında Yapılan İnşaat, Onarım, Montaj İşleri ile Teknik Hizmetlerden Sağlanan Kazançlarda İstisna*, (Çevrimiçi), <https://www.alomaliye.com/2018/07/23/yurt-disi-insaat-onarim-montaj-istisna/>, 21.12.2021. Katma Değer Vergisi Kanunu, Resmî Gazete, 18563, 02.11.1984.

⁴³⁶ "*Hizmetin yurtdışındaki bir müşteri için yapıldığı, yurtdışındaki müşteri adına düzenlenen fatura ve benzeri belge ile tevsik edilir*"

⁴³⁷ "*-Türkiye'de yurtdışındaki müşteri için yapılan hizmetin, müşterinin yurtdışındaki iş, işlem ve faaliyetleri ile ilgili olması; Türkiye'deki faaliyetleri ile ilgisi bulunmamasıdır.- Yurtdışındaki firmaların, Türkiye'ye gönderecekleri mal ve hizmetler Türkiye'de tüketildiğinden, bu firmalara söz konusu mal ve hizmetler için Türkiye'de verilen danışmanlık, aracılık, gözetim, müşteri bulma, piyasa araştırması vb. hizmetler, hizmet ihracı istisnası kapsamında değerlendirilmez ve KDV'ye tabidir. Bu durumda faydalanma kriterinin tespitinde, yapılan hizmetin ithal edilen mal ile doğrudan ilişkili olması gerekir.*"

⁴³⁸ Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği, Resmî Gazete, 28983, 26.04.2014.

çıkartılması muafiyet konusuna girmezken, işletmelerin yurt dışındaki işleriyle alakalı olarak makina, teçhizat vb.nin yurt dışına kesin ihracı KDV muafiyeti konusuna girer.⁴³⁹ Söz konusu malların kesin olarak yurt dışı edilmesi, Türkiye'ye tekrar getirilmemesi durumunda KDV İhracat istisnası hükümleri geçerli olacaktır. Hizmet ihracının uygulanması için; mallar kesin ihraç edilmeli, fatura yurt dışındaki şantiye adına kesilmeli ve gümrük beyannamesi ile malların yurt dışı edildiği belgelenmelidir/kanıtlanmalıdır⁴⁴⁰ ve hizmet bedeli döviz olarak Türkiye'ye getirilmelidir.⁴⁴¹

Bu konuda GİB tarafından bir özelge aracılığıyla verilmiş bir yanıt bulunmaktadır.⁴⁴² Özetle İran'da inşaat faaliyetleri gösteren bir firma, Türkiye'de kullanmakta olduğu çeşitli inşaa ekipmanlarının Gümrük Kanunu kapsamında üç yıl içinde geri getirilmek üzere İran'a götürmüş, bu ekipmanların tekrar Türkiye'ye getirilmesi noktasında KDV istisnasının geçerliliği sorulmuştur.⁴⁴³ GİB vermiş olduğu yanıtta, "*herhangi bir ihracat istisnasından faydalanmaksızın yurt dışına gönderilen*" ekipmanlar kapsamında ithalinde KDV 1/2 kapsamında vergilendirilmesi gerektiğini, diğer yandan bu ekipmanların geçici ihracat yerine "kati ihracat" olarak beyan edilmesi halinde, ihracat istisnası bu faaliyetler kapsamında mümkün olacaktır.⁴⁴⁴

2.4.5. Gümrük Kanunu

⁴³⁹ Salim Şengel, 2019, s.217.

⁴⁴⁰ Şibli Güneş, *Yurtdışı İnşaat İşlerinin Vergisel Boyutu*, Mali Çözüm, Ocak-Şubat 2011, s.221

⁴⁴¹ Gelir İdaresi Başkanlığı, B.07.0.GEL.0.29/2918-215-43, 17.06.1997, <https://www.gib.gov.tr/node/98722>,

⁴⁴² Gelir İdaresi Başkanlığı, B.07.4.DEF.0.56.10.00-010.01-2, 01.06.2016, (Çevrimiçi), <https://www.gib.gov.tr/yurtdisindaki-insaat-isinde-kullanilan-ekipmanlarin-ithalinin-kdv-den-istisna-olup-olmadigi>, 16.02.2022.

⁴⁴³ Gelir İdaresi Başkanlığı, B.07.4.DEF.0.56.10.00-010.01-2, 01.06.2016, (Çevrimiçi), <https://www.gib.gov.tr/yurtdisindaki-insaat-isinde-kullanilan-ekipmanlarin-ithalinin-kdv-den-istisna-olup-olmadigi>, 16.02.2022.

⁴⁴⁴ Gelir İdaresi Başkanlığı, B.07.4.DEF.0.56.10.00-010.01-2, 01.06.2016, (Çevrimiçi), <https://www.gib.gov.tr/yurtdisindaki-insaat-isinde-kullanilan-ekipmanlarin-ithalinin-kdv-den-istisna-olup-olmadigi>, 16.02.2022

4458 sayılı Gümrük Kanunu'nun 28 inci maddesinin b fıkrasına⁴⁴⁵ göre; “İthal eşyasının fiilen ödenen veya ödenecek fiyatından ayırdedilebilmeleri koşuluyla aşağıdaki giderler gümrük kıymetine dahil edilmez: ... b) Sınai tesis, makina veya teçhizat gibi, ithal eşyası için ithalattan sonra yapılan inşa, kurma, montaj, bakım veya teknik yardıma ilişkin giderler”.⁴⁴⁶ Gümrük Kanunu böylece yapım faaliyetlerine gider imkânı tanımıştır.

2.4.6. Damga Vergisi Kanunu

488 sayılı DVK'nın birinci maddesinde⁴⁴⁷, damga vergisine tabi olan kağıtlar belirtilirken; madde 9'da⁴⁴⁸ damga vergisinden istisna olan kağıtlar belirtilmiştir. 488 sayılı kanunun ek madde 2/2'de⁴⁴⁹, **döviz kazandırıcı faaliyetlere ilişkin işlemlerle ilgili olarak düzenlenen kağıtların** damga vergisinden istisna olduğu hüküm altına alınmıştır.⁴⁵⁰

⁴⁴⁵ “Madde 28 İthal eşyasının fiilen ödenen veya ödenecek fiyatından ayırdedilebilmeleri koşuluyla aşağıdaki giderler gümrük kıymetine dahil edilmez: a) Eşyanın, Türkiye Cumhuriyeti Gümrük Bölgesi ile Türkiye'nin anlaşmalarla dahil olduğu gümrük birliği gümrük bölgelerine giriş yerine varışından sonra yapılan nakliye ve sigorta giderleri, b) Sınai tesis, makina veya teçhizat gibi, ithal eşyası için ithalattan sonra yapılan inşa, kurma, montaj, bakım veya teknik yardıma ilişkin giderler” Gümrük Kanunu, Resmî Gazete, 23866, 04.11.1999.

⁴⁴⁶ Gümrük Kanunu, Resmî Gazete, 23866, 04.11.1999.

⁴⁴⁷ Hüküm şu şekildedir “Madde 1 – Bu Kanuna ekli (1) sayılı tabloda yazılı kağıtlar Damga vergisine tabidir. Bu kanundaki kağıtlar terimi, yazılıp imzalamak veya imza yerine geçen bir işaret konmak suretiyle düzenlenen ve herhangi bir hususu ispat veya belli etmek için ibraz edilebilecek olan belgeler ile elektronik imza kullanılmak suretiyle manyetik ortamda ve elektronik veri şeklinde oluşturulan belgeleri ifade eder.(1) Yabancı memleketlerle Türkiye'deki yabancı elçilik ve konsolosluklarda düzenlenen kağıtlar, Türkiye'de resmi dairelere ibraz edildiği, üzerine devir veya ciro işlemleri yürütüldüğü veya herhangi bir suretle hükümlerinden faydalanıldığı takdirde vergiye tabi tutulur.” Damga Vergisi Kanunu, Resmî Gazete,11751, 01.07.1964.

⁴⁴⁸ Madde 9: Bu Kanuna ekli (2) sayılı tabloda yazılı kağıtlar Damga Vergisinden müstesnadır. Damga Vergisi Kanunu, Resmî Gazete,11751, 01.07.1964.

⁴⁴⁹ 2. Vergi, Resim, Harç İstisnası Belgesine bağlanan aşağıda sayılan diğer döviz kazandırıcı faaliyetlere ilişkin işlemler nedeniyle, belgenin geçerlilik süresi içerisinde belgede yer alan tutarla sınırlı olmak kaydıyla, düzenlenen kağıtlar damga vergisinden müstesnadır a) ... iv) Yukarıda belirtilen (i), (ii) ve (iii) alt bentleri çerçevesinde proje sahibi kamu kurumları ile bu projeleri üstlenen firmalara proje süresince yapılacak teknik müşavirlik, mühendislik ve benzeri hizmet satışları.

⁴⁵⁰ Damga Vergisi Kanunu, Resmî Gazete,11751, 01.07.1964. Doğan Çengel, Yurt Dışında Yapılan İnşaat, Onarım, Montaj İşleri ile Teknik Hizmetlerden Sağlanan Kazançlarda İstisna, (Çevrimiçi), <https://www.alomaliye.com/2018/07/23/yurt-disi-insaat-onarim-montaj-istisna>, 18.12.2021.

Bu maddenin uygulanmasının açıklaması niteliğine sahip "İhracat ve Diğer Döviz Kazandırıcı Faaliyetlerde Damga Vergisi ve Harç İstisnası Uygulama Genel Tebliği" ayrıca inşaat faaliyetleri kapsamında, madde 5(g) "Yurt dışına yönelik olarak gerçekleştirilecek müteahhitlik, müşavirlik, yazılım ve mühendislik hizmetleri" harç bakımından istisna ifade edecek biçimde sayılmıştır.⁴⁵¹

2.5. DİĞER ÖZELLİKLİ DURUMLAR

Türk Vergi Hukuku'nda yurtdışı inşaat, yapım, montaj vb. faaliyetlere ilişkin çeşitli genelge, özelge ve muktezalara sahiptir. Bu bölümde ilgili vergi konularının vergi idaresi tarafından nasıl ele alındığını ortaya koymak amacıyla, çeşitli özellikli konular incelenmiştir.

2.5.1. Yurt Dışında Yapılan Yapım İşlerinin Tamamlanmasından Sonra Ödenen Faiz ve Kur Farkları

Yurtdışında yapılan inşaat işleri nedeniyle, bu işleri finanse edebilmek çeşitli krediler alınır. İnşaat işleri sona erdikten sonra, ödenmesi gereken faiz ve kur farkı söz konusu olabilir. İnşaat işi bitmiş ve yabancı ülkede (yurtdışında) *"bunları ödeyecek bir işletme kalmamışsa"* ve inşaat işine ilişkin olarak *"elde edilen hasılatın yurt dışındaki inşaatı harcanan kredi tutarı kadar kısmı"* Türkiye'ye getirilirse sözü edilen kredi *"Türkiye'deki merkezin bir borcu"* haline gelir ve Merkez tarafından bu kredinin ödenmesi *"zorunludur"*. Ayrıca *"Bu kredilere ilişkin olarak yurt dışındaki inşaat işlerinin sona ermesinden sonra doğan kur farkı ve faizler merkezdeki kurum için ticari kazancın elde edilmesi ve idamesi için yapılmış bir gider niteliğinde olduğundan, genel esaslar çerçevesinde kurum kazancının tespitinde dikkate alınabilir"*.⁴⁵²

Yurt dışında tamamlanmış olan yapım işlerine ilişkin kazançlar Türkiye'ye getirildiğinde, ortaya çıkan kur farkları vergilendirilir. Yurt dışında gerçekleşen yapım işlerinin istisna kapsamında olması, Türkiye'ye getirilen yabancı paraların

⁴⁵¹ İhracat ve Diğer Döviz Kazandırıcı Faaliyetlerde Damga Vergisi ve Harç İstisnası Uygulama Genel Tebliği, *Resmî Gazete*, 30070, 18.05.2017

⁴⁵² A. Murat Yıldız, *Kurumlar Vergisi Beyanname Düzenleme Rehberi*, 2020, s.108.

değerlendirilmesinden kaynaklanan “kur farkının istisna kazanç ile ilişkilendirilmesi” söz konusu değildir.⁴⁵³

2.5.2. Yurt Dışında Devam Eden Yapım İşlerine İlişkin Kur Farkları

Yurt dışında devam eden yapım işlerinden elde edilen kazancın/hasılatın Türkiye'ye döviz olarak getirilme durumunda, yapım işlerinin “tamamlandığı geçici vergilendirme dönemine kadar söz konusu yabancı paraların değerlemesinden kaynaklanan kur farkları istisna kapsamında değerlendirilebilecektir.”⁴⁵⁴

2.5.3. Türkiye'deki Merkezden Yurt Dışına Avans Gönderilmesi

Yurt dışına Türkiye'de olan merkezden avans gönderildiği durumda bu avansların değerlemeye tabi tutulması söz konusu değildir. KVK'de yer alan istisna hükmü madde 5/3'e göre yurt dışına giden kredilerle ilgili olarak Türkiye'de faiz ödenir ve ayrıca kur farkı da söz konusudur. Bu durum söz konusu olduğunda ödenmiş faiz ve hesaplanan kur farkı Türkiye'de vergiye tabi olan gelir üzerinden indirimi söz konusu değildir.⁴⁵⁵

2.5.4. Yurt Dışına Geçici İhraç Şeklinde Makine ve Teçhizat Gönderilmesi

⁴⁵³ MuhasebeTR, *Yurt Dışında Yapılan İnşaat, Onarım, Montaj İşleri ile Teknik Hizmetlerden Sağlanan Kazanç veya Hasılatın Türkiye'ye Döviz Olarak Getirilmesi Halinde Doğacak Kur Farklarının Vergilendirilmesi*: <http://www.muhasetr.com/yazarlarimiz/zekeriyaaslan/0136/>, 08.12.2021

⁴⁵⁴ MuhasebeTR, *Yurt Dışında Yapılan İnşaat, Onarım, Montaj İşleri ile Teknik Hizmetlerden Sağlanan Kazanç veya Hasılatın Türkiye'ye Döviz Olarak Getirilmesi Halinde Doğacak Kur Farklarının Vergilendirilmesi*: <http://www.muhasetr.com/yazarlarimiz/zekeriyaaslan/0136/>, 08.12.2021

⁴⁵⁵ A. Murat Yıldız, *Kurumlar Vergisi Beyanname Düzenleme Rehberi*, Nisan 2020, s.108. Ayrıca KVK Madde 5/3 şu şekildedir: “İştirak hisseleri alımıyla ilgili finansman giderleri hariç olmak üzere, kurumların kurumlar vergisinden istisna edilen kazançlarına ilişkin giderlerinin veya istisna kapsamındaki faaliyetlerinden doğan zararlarının, istisna dışı kurum kazancından indirilmesi kabul edilmez.”

Kanunlar bölümünde bahsettiğimiz gibi geçici ve kesin ihraç söz konusudur. Geçici ihraç kapsamında değerlendirilen çeşitli makine ve teçhizatın yurt dışına gönderilmesi durumunda Türkiye’de vergi amortismanı yapılamaz.⁴⁵⁶

2.5.5. Yurt Dışındaki Şubeye Türkiye Merkezden Malzeme Gönderilmesi

YDMH yapan firmaların, yurtdışında yürüttükleri inşaat faaliyetlerinde, Türkiye’de mevcut olan merkezlerinden, inşaat faaliyetini yürüttükleri yabancı ülkede bulunan şubeye malzemeler gönderdiğinde, bu malzemelerin gönderilmesi ihracat işlemi olarak değerlendirilmektedir.⁴⁵⁷ Örneğin bu konuyla ilgili bir özelgede bir vergi mükellefine yanıt verilmiştir.⁴⁵⁸ Özetle, Türkiye mukimi bir şirket çeşitli yurtdışı inşaa faaliyetleri göstermekte ve bu faaliyetler bağlamında gerekli malzemelerin bir kısmının yurt içinden temin edildiği, bu temin edilen malzemeler bağlamında KVK 5/1-h hükümlerinin uygulanıp uygulanmayacağı sorusu sorulmuştur.⁴⁵⁹ Sonuç olarak GİB bu faaliyetler sonucu elde edilen gelirleri istisna kapsamında ele alınması gerektiğini ifade etmiştir, ancak malzemelerin tedarikinin ihracat kapsamında olduğu ifade edilmiştir.

2.5.6. Yapım İşleri İçin Türkiye’den İşçi Gönderilmesi

Yurtdışındaki bir yapım (inşaat) işi için bazen Türkiye’den işçi gönderilebilir. Teknik olarak bu işçiler Türkiye mukimidir ve yurt dışında hizmet ifa ederler. Bu hizmet ifasını vergileme hakkı Türkiye’nindir. İşçiye ödenecek ücret için, GV 103 ve 104’üncü maddelerine dayanarak gelir vergisi tevkifatı söz konusu olacaktır.

⁴⁵⁶ A. Murat Yıldız, *Kurumlar Vergisi Beyanname Düzenleme Rehberi*, Nisan 2020

⁴⁵⁷ MuhasebeTR, *Yurtdışı İnşaat Taahhüt İşlerinin Kurumlar Vergisine Tabi Olmaması İçin Hangi Koşullar Aranır?* (Çevrimiçi), <http://www.muhasetr.com/yazarlarimiz/zekeriyaaslan/0136,08.12.2021>.

⁴⁵⁸ Gelir İdaresi Başkanlığı, 64597866-125[5/1-h-2015]-15292, 19.06.2015, (Çevrimiçi), <https://www.verginet.net/dtt/11/ozelge-2016-4.aspx?ozID=716>, 15.02.2022

⁴⁵⁹ Gelir İdaresi Başkanlığı, 64597866-125[5/1-h-2015]-15292, 19.06.2015, (Çevrimiçi), <https://www.verginet.net/dtt/11/ozelge-2016-4.aspx?ozID=716>, 15.02.2022

Aksi söz konusu olduğunda hizmetin gerçekleştiği ülke ücret geliri üzerinden vergi alabilir.⁴⁶⁰

2.5.7. Yurt Dışındaki İşçilere Ödenen Ücret ve Sigorta Primleri

Yurt dışında Türkiye adına çalışan işçilere ücret, sigorta primi vb. ödenir. Bu işçilere ödenen ücret, bu ücretler için ödenen sigorta primleriyle diğer giderler istisnaya konu edilen yurt dışındaki kazancın tespiti sırasında gider/maliyet şeklinde ele alınmalıdır. Bundan dolayı bu giderler diğer faaliyetler aracılığı ile elde edilen kazançlardan indirilmesi söz konusu değildir. Yani yurt içindeki kazançlardan indirilemez.⁴⁶¹

2.6. SONUÇ

Bu bölümde yapım işyeri kavramı çeşitli boyutlarıyla Türk hukuku kapsamıyla incelenmiştir. Bu açıdan öncelikle işyeri kavramının Türk hukukunda nasıl ele alındığı incelenmiştir ve bu incelemede kavramın geçirdiği değişiklikler tarihsel olarak Osmanlı'dan itibaren ele alınmıştır. Temel olarak, uluslararası vergi hukuku ile Türk vergi hukukunda yapım işyerine dair kavram ve tanımlar birbirine benzerdir. Ayrıca bir sonuç olarak, zamanla kavramın evrilerek modern anlamını kazandığı ancak belirli açılardan tanımsal sorunları olduğu ifade edilebilir. Bunun nedeni ise, VUK 156'ya dayanan "işyeri" tanımlamasıdır. Çünkü bu tanımda işyerine ilişkin tanımlama bakımından doğrudan sayma usulü mevcutken (kavramları sayarak birer işyeri örneği verme biçiminde), kavramın sınırlarına ilişkin bir hüküm bulunmamaktadır. Ayrıca, UN ve OECD MA'larda süre sınırı söz konusuyken; VUK tanımında bir süre sınırı olmaksızın doğrudan inşaat

⁴⁶⁰ MuhasebeTR, *Yurtdışı İnşaat Taahhüt İşlerinin Kurumlar Vergisine Tabi Olmaması İçin Hangi Koşullar Aranır?* (Çevrimiçi), <http://www.muhasibetr.com/yazarlarimiz/zekeriyaaslan/0136>, 08.12.2021. Gelir İdaresi Başkanlığı, B.07.1.GİB.4.34.16.01-120[94-2012/1097]-1508, 17.09.2013, (Çevrimiçi), <https://www.gib.gov.tr/node/101034>, 12.12.2021

⁴⁶¹ MuhasebeTR, *Yurtdışı İnşaat Taahhüt İşlerinin Kurumlar Vergisine Tabi Olmaması İçin Hangi Koşullar Aranır?* (Çevrimiçi), <http://www.muhasibetr.com/yazarlarimiz/zekeriyaaslan/0136>, 09.01.2022

şantiyesinin iş yeri oluşturması söz konusudur. Bu açıdan Türk yetkili vergi makamlarının yayımlayacağı bir raporla veya belki de daha belirgin biçimde, VUK kapsamında madde 156'da yer alan sıralama yerine kavrama ilişkin bir tanımlama yapılması ve sonrasında belirli kıstaslar altında sıralanan unsurların birer işyeri yaratacağının tanımlanması, kavramın uygulamadaki belirsizliğini ortadan kaldıracaktır. Bir alt sonuç olarak ise kavramın OECD tanımına benzer olduğunu ifade etmek yanlış olmayacaktır.⁴⁶²

Üçüncü alt bölümde, yapım işyeri kavramına ilişki çeşitli kavramlar belirlenmiş ve bunlara ilişkin vergi kanunları dışında kalan Türk kanunlarında yer alışı ifade edilmiştir. Doğal bir sonuç olarak her kanun, konusu itibariyle kavramları spesifik olarak ele almıştır ve bu ise kavramların farklı biçimlerde ele alınması ile sonuçlanmıştır. Bunun vergisel anlamda bir sonuç yaratabilmesi için, öncelikle uygulamalarda bir tanımsızlık probleminin yaşanması ve bunun sonucu olarak diğer kanunların tanımlama bağlamında birer kaynak olarak ele alınması olabilir. Bu açıdan, temel olarak daha tutarlı ve bütünsel yapım işleri tanımı Türkiye ekonomisinin önemli kaynaklarından biri olan YDMH kapsamında vergi belirginliğini arttırarak firmaların vergisel uyum maliyetlerini düşürür.

Dördüncü bölümde Türk vergi kanunlarında yapım işyerinin nasıl vergilendiği konusu ele alınmıştır. GV, KV, KDV, Gümrük ve Damga Vergisi kanunları incelenmiştir. Bu kanunlar arasında yer alan KVK md. 5/1-h istisnası ise vergisel sonuçları bakımından en önemli hükmü oluşturmaktadır. Ancak bu istisnanın uygulanması bakımından belirsizlikler bulunur. Bu belirsizliklerden biri, bir ÇVÖA bağlamında eğer yabancı bir ülkede Türkiye mukimi firma çeşitli inşaatla ilgili faaliyetler yürütmüş ve bir daimi işyeri oluşmamışsa vergileme hakkı Türkiye kalacak ve bu durumda KVK madde 5/1-h yürürlüğe girip bir çifte sıfır vergileme yaratacaktır.⁴⁶³ Ancak bahsedilen KVK genel tebliğ ile bu durum reddedilmektedir.

⁴⁶² Zeki Gündüz, Ulaş Ceylanlı, Yelda Kemaloğlu, *Permanent Establishments: Turkey, Country Tax Guides*, IBFD, (Çevrimiçi) Erişim Tarihi 10.10.2021, s. 8.

⁴⁶³ Billur Yaltı, *Chapter 9: Turkey, BRICS and the Emergence of International Tax Coordination* içinde, Editörler Yariv Brauner ve Pascal Pistone, 2014, s. 8.

Bu belirsizliklerden bir diğeri ise “teknik hizmetler” konusudur.⁴⁶⁴ Diğer yandan KVK’de teknik hizmetler istisna kapsamında sayılmasa bile 1 seri No’lu KV Tebliği ile belirli şartlar dahilinde istisna kapsamına alınmıştır. Bu açıdan KV Tebliği diğer istisnalarla birlikte, mevcut istisnalara ilişkin belirsizlikleri ortadan kaldırmayı amaçlamaktadır. Ayrıca çeşitli özelgelerde yapım işlerine ilişkin olarak KVK hükümlerine dayanılarak, iştirak kazancı istisnasından da yaralanabileceği belirtilmiştir. Fakat bu istisnanın gerçekleşmesi için bu faaliyetler için kurulduğunu ana sözleşmesinde belirtmeli ve fiilen bu amaç dışında bir faaliyette bulunmaması gerekmektedir. GVK’de ise yurtdışı inşaat, onarım, montaj faaliyetlerinde döviz olarak elde edilen kazancın binde beşini indirim hakkı tanımıştır. 194 seri No’lu GV Tebliği’ne göre götürü gider uygulaması ayrıca teknik hizmetler içinde geçerlidir. Diğer vergi kanunlarında ise, KDVK madde 1 ve 6 çerçevesinde yurtdışındaki inşaat, onarım montaj, teknik hizmet KDV konusuna girmez. Ayrıca madde 11 gereği hizmet ihracı istisnası (kesin ya da geçici ihracına bağlı olarak) söz konusudur. Damga vergisi kanunu ise yurtdışına yönelik gerçekleşen müteahhitlik, yazılım, mühendislik hizmetleri gibi faaliyetlere damga vergisi istisnası hakkı tanımıştır. Sonuç olarak yapım işlerine dair faaliyetler Türk Vergi Hukukunda bütünsel olarak teşvik edilen bir konu olagelmıştır.

Beşinci alt bölümde ise literatür ve GİB’nin vermiş olduğu özelgeler kapsamında çeşitli spesifik durumlar incelenmiştir. Bu özelgelerde de diğer istisnalarda yer alan sonuçlar belirli hukuksal sınırlar dahilinde istisna kapsamındadır.

⁴⁶⁴ Billur Yaltı, *Chapter 9: Turkey, BRICS and the Emergence of International Tax Coordination* içinde, Editörler Yariv Brauner ve Pascal Pistone, 2014, s. 10.

3. TÜRKİYE’NİN YURTDIŞI MÜTEAHHİTLİK HİZMETLERİNİN ULUSLARARASI ÇİFTE VERGİLENDİRMEYİ ÖNLEME ANLAŞMALARI BAKIMINDAN İNCELENMESİ

3.1. GİRİŞ

Tezimizin temel araştırma konularından olan Türkiye’nin anlaşmalarında yer alan yapım işyeri hükümlerinin incelenmesi, bu bölümde, YDMH (Yurtdışı Müteahhitlik Hizmetleri) biçiminde ifade edilen ticari faaliyetler ile ilişki kurularak ele alınmıştır. Bölümün genel amacı ise etkileşimli biçimde inşaat faaliyetleri ve ÇVÖA’ların analizidir.

YDMH kavramı ile ifade edilen, Türkiye mukimi olan ve yurtdışında yapım, kurma, montaj, şantiye, gözetim, kontrol vb. gibi faaliyetlerin tamamını yürüten teşebbüs ve gerçek kişileri kapsayan faaliyetler bütünüdür.

Bölümde yer alan terimler açısından bir karışıklık yaratmaması ve tutarlılık amacıyla belirtmek gerekir ki, diğer bölümlerde olduğu gibi bu bölümde de yapım işyeri oluşturan faaliyetler birbirinden farklı kavramlarla kullanılmış bazen inşaat işleri, yapım işleri bazen de müteahhitlik işleri olarak ifade edilmiştir. Bunun nedeni ise, yatırım yapılan ülkelerle ilgili olarak Türkçe literatürde bu kavramları ifade etmek için yurt dışı müteahhitlik hizmetleri, yurt dışı inşaat gibi ifadeler kullanılmasıdır.

Bu bölümde çeşitli alt başlıklarda YDMH’ler ve yapım işyeri maddesinin ilişkisi değerlendirilmiştir. Bölüm 3.2’de küresel anlamıyla inşaat sektörü ve YDMH ilişkisi tarihsel bağlamda ele alınmaktadır. Bölüm 3.3’te Türkiye’nin YDMH’leri öncelikle Türk İnşaat sektörü bağlamında ele alınmaktadır. Buradan hareketle, Bölüm 3.4’te YDMH bir ihracat niteliğinde olan faaliyetleri 1972 yılından günümüze kadar incelenmektedir. Bölüm 3.5’te ise Türk firmaların en çok yatırım yaptığı ülkeler coğrafi, ticari ve tarihsel ilişkileri gözetilerek gruplara ayrılmıştır. En çok faaliyet gösterilen coğrafi bölgeden en az faaliyet gösterilen coğrafi bölgeye doğru sıralanmışlardır. Bu bölgeler Avrasya, Orta Doğu ve Kuzey Afrika, Avrupa, Amerika, Güney, Güney Doğu ve Doğu Asya, Orta ve Güney Afrika biçimindedir. Gruplara ayrılmış bu ülkeler kapsamında ise Türkiye’nin bu bölgelerde yer alan

lkelerle yapmış olduğu vergi anlaşmalarında yer alan yapım işyeri hükümleri bakımından değerlendirilmiştir. Son bölümde ise anlaşmalarda yer alan hükümlerin Türkiye açısından stratejik sonuçları değerlendirilmiştir.

3.2. KÜRESEL ANLAMDA İNşAAT SEKTÖRÜ VE MÜTEAHHİTLİK HİZMETLERİ

İnsanlar varoluşlarından itibaren topluluklar halinde yaşayan, sosyal canlılardır.⁴⁶⁵ İlk ağ filozoflarından Aristoteles, insanı “zoon politikon (sosyal/politik hayvan)”⁴⁶⁶ kavramı ile nitelendirmektedir. Bu nitelendirmenin arkasında insanların çatışan çıkarları olsa da, onların birlikte hareket etmelerinin yarattığı ortak iyilikler bulunur.

Tarihsel perspektiften bakıldığında, insanların birlikte yaşama tarzları, birçok ilerlemenin⁴⁶⁷ nedeni olmuştur. Bu ilerlemeler, doğanın zorlu şartlarına karşı insanların ayakta durabilmelerine katkı sağlamış ve etraflarında bulunan doğayı kendi çıkarları doğrultusunda dönüştürmelerini kolaylaştırmıştır. Tarih öncesinden gelen barınma ihtiyaı, tarihin birçok aşamasından farklı niteliklere bürünmüş olsa bile, hayatta kalabilmenin en önemli unsurlarından birisi olmuştur.

Tarım Devrimi olarak bilinen Neolitik Devrim, milattan önce 10.000 yılında, Bereketli Hilal⁴⁶⁸ çevresinde başladığı kabul edilir.⁴⁶⁹ İnsanların tarımsal metotları keşfettiği, avcılığa ve toplayıcılığa gerek kalmaksızın üretime başladıkları bu

⁴⁶⁵ Biyoloji bilimine göre tanımlanan bu sosyallik büyük oranda canlıların dış tehditlere karşı, türdeşleriyle yanyana gelerek karşı koyması durumudur. Ayrıca; sosyallik bir hayvan grubunun sosyal gruplar halinde gruplaşması ve karşılıklı menfaate yarayan topluluklar kurmasını da ifade eder. Stringfex, (evrimii) https://stringfixer.com/tr/Solitary_but_social, Erişim Tarihi: 05.01.2022

⁴⁶⁶ Aristoteles şehirlerin doğal, organik yapılar olduğunu savunmuştur. Bireyin yalın kendiliğinden çok, toplumun bütünün önemine dikkat çekmiştir. Ona göre “İnsan doğası gereği politik (sosyal) bir hayvandır”.

⁴⁶⁷ İlerlemeden kastedilen insan medeniyetinin günümüz modern toplumuna dönüşme sürecidir. İnsanlar başlangıçta kabileler halinde göçebe olarak yaşarken, buradan yerleşik köy yaşamına, yerleşik köy yaşamından önemli şehirlere sahip krallıklara, imparatorluklara ve kozmopolit kentleri ile modern ulus devlet yapısına değin dönüşmüşlerdir.

⁴⁶⁸ Mezopotamya bölgesi “Bereketli Hilal” olarak da anılmaktadır. Ayrıca bkz. Nişanyan Sözlük, (evrimii) <https://www.nisanyansozluk.com/kelime/mezopotamya>, Erişim Tarihi: 05.01.2022

⁴⁶⁹ Ayrıca bkz. Wikipedia, Neolithic Revolution, (evrimii) https://en.wikipedia.org/wiki/Neolithic_Revolution, Erişim Tarihi: 05.01.2022

önemli sıçrama, günümüz anlamıyla, **inşaat kavramının temellerinin atıldığı dönem** olmuştur. Bu dönemde dışarıdan gelecek tehditlere karşın yan yana evler kurulmuştur ve insanlar güvenlik amacıyla temel toplumsal inşaat anlayışlarını bu şekilde oluşturmuştur. İnsanlar bu ilk yapılaşma dönemine dair inşa ettiği basit su kanalları, evler, depolar, şehirler günümüzde dahi inceleme ve merak konusudur.

Tarımın keşfinden modern zamanlara kadar olan aralıkta şehirler bir çok milletin kaderine etki etmiştir. Bu şehirler modern anlamıyla değil, daha çok askeri, ticari ve idari anlamlarıyla birer çekim noktası oluşturmuşlardır. Ancak 18-19 yy.'ye kadar şehirlerin insanlar açısından önemi düşüktür. Çünkü bahsedilen dönemler öncesinde insanların önemli bir kısmı kırsal temelli bir yaşam sürmektedir.

Şehirlerin öneminin artması, toplumsal açıdan dönüştürücü bir noktaya gelmesi Sanayi Devrimi'ne rastlamaktadır. Sanayi Devrimi adlı toplumsal fenomen, insanların yaşadıkları çevreler üzerinde önemli değişikliğe gitmelerine neden olmuş, şehirlerin nüfusları artarken, kırsal nüfus azalmıştır. Bu durumda, doğrudan yapılaşmaya olan talebi körüklemiştir. Şehir planlaması ve mimari gibi mesleklerin toplumsal önemi artmıştır. 19. yüzyılda insanların "**mekânı kontrol altına alma**" çabaları çeşitlilik göstermiş ve bu süreci **demiryollarının inşa edilmesi** izlemiştir. Ülkeler ve kıtalar birbirine bağlanmış, biriken Avrupa sermayesi dünyanın birçok yerinde finansal piyasaların kurulmasına öncülük etmiştir.⁴⁷⁰

İnşaat sektörünün 2. Dünya Savaşı sonrasında canlanmıştır ve bu canlanma birçok diğer sektörü de etkilemiştir. Bu etkileşim insanların değişen yaşam koşullarıyla bir uyum sağlamış, kısacası bireysel talepler, toplumsal inşaat çıktılarını şekillendirmiştir. Örneğin elektriğe yönelik talebin hane halklarında ve sanayi sektöründe artması insanların **enerji santralleri, boru hatları, petrol kuyuları, nükleer santraller** gibi çeşitli binalara olan talebini körüklemiştir. Diğer yandan ekonominin üretim ve tüketim alanlarında birlikte görülmekte olan artış,

⁴⁷⁰ Filiz Tepecik, Rana Eşkinat, "İnşaat Sektörüne Küresel Bakış," *Afyon Kocatepe Üniversitesi İİBF Dergisi*, 2012, s. 26-28.

yükleniciye (müteahhide) düşen görevi daha önemli hale gelmiştir. Burada bu koşulların oluşmasında 2. Dünya Savaşı sonrası patlayan nüfus artış hızı ve dünyada yaşanan barış dönemi etkilidir.

1980'ler sonrasında yaşanan liberalizasyon (serbestleşme) süreci, insanlar açısından birçok açıdan dünyayı daha açık, daha ulaşılabilir hale getirmiştir ve bunun bir sonucu olarak dünya entegre olmuş, küreselleşmiştir. Küreselleşen dünyada insanlar, mallar ve sermaye üzerindeki engeller önemli ölçüde ortadan kalkmıştır. Bunun sonucunda insanların temel ihtiyaçları, yaşam biçimleri, doğal olarak inşaat tipleri ve yatırımları farklılaşmıştır ve çeşitlenmiştir. Örneğin gelişmiş ülkelere nazaran geç kalkınan ülkeler⁴⁷¹ alt yapı yatırımlarını yurtdışı kaynaklı firmalardan sağlamaya çalışmışlardır.

Dünya çapında artan nüfus ve bunun sonucunda şehirlere yapılan göçler, mega kent olgusunu ortaya çıkarmaktadır. Bu kentler, yüksek nüfus ve sınırlı inşaat/ yapı alanı nedeniyle inşaat ve diğer bağlantılı sektörlerde, sektörel rekabet artmıştır. Bu sektörel rekabet dışında ülkenin insanları da, şehirlerdeki yaşam kalitelerini arttırmak için bir baskı unsuru oluşturmuşlar ve bu unsurlarını seçimler yoluyla kamuya yansıtmışlardır. Bu ikiz etki inşaat sektöründe yapılan harcamaları arttırmaktadır. Asya pasifik bölgesinde görülen 40 yıllık kalkınma süreci buna güzel bir örnektir. Avrupa ve Amerika'ya göre daha geç kalkınan bu bölge dünya çapında en çok inşaat harcaması yapılan bölge olmuştur.⁴⁷² Bu sonuçlar kapsamında, dünyada YDMH konusunda önemli firmaların bir kısmının Asya-Pasifik kökenli şirketler olduğundan vurgulamak gerekir. Bu ülkelerse sırasıyla, Çin Halk Cumhuriyeti, Güney Kore ve Japonya'dır.

Günümüz koşullarını değerlendirdiğimizde inşaat sektöründe **emek yoğun üretim biçiminden sermaye yoğun** üretim biçimine doğru bir dönüşüm söz konusudur. Bunun somut örneği Rusya'da görülmüştür. Endüstri 4.0 teknolojilerinin sağladığı 3D yazıcılarla **Stupino** şehrinde sadece yirmi dört saatte

⁴⁷¹ Bu kavramda kastedilen, en az gelişen ülkelerdir. Ayrıca bkz. Wikipedia, Least Developed Countries, (Çevrimiçi) https://en.wikipedia.org/wiki/Least_developed_countries#List, Erişim Tarihi: 05.01.2022

⁴⁷² MÜSİAD, İnşaat, Çevre ve Yapı Malzemeleri Sektör Raporu, 2015, s. 36-39

bir ev inşa edilmiştir.⁴⁷³ Bu emekleme aşamasındaki sektör inşaat maliyetlerini düşürerek, küresel çapta zaman tasarrufuna katkı sağlayacaktır. Geleneksel inşaat yöntemine göre taşıma ve depolama alanları da sınırlıdır ve konumuzla ilgili olan montaj faaliyetleri daha kısa sürede gerçekleşecektir. Bu gelişmeler ileri aşamalarda inşaat faaliyetlerinin anlaşmalarda yer almasını süre bakımından ve diğer konularda etkileme potansiyeline sahiptir.

İnşaat sektörünün 2000'li yıllarını incelediğimizde ise karşımıza birçok alanda önemli etkiler yaratan 2008 Finansal Krizi çıkmaktadır. 2008 Finansal Krizi ABD'de başlamış ve uluslararası derin ekonomik entegrasyon nedeniyle, kriz ve krizin etkileri zincirleme bir şekilde diğer ülkelere de yayılmıştır. Krizin başladığı ekonomik sektörlerden birisi olan gayrimenkul sektörü de finansal krizden ağır biçimde etkilenmiştir.⁴⁷⁴

Küresel krizden en çok etkilenen sektörlerden biri inşaat sektörü olmuştur. Kriz sonrası dönemde sektörde ciddi daralmalar yaşanmıştır. Bu dönemde ekonomiyi toparlamak için kullanılan ekonomi reform paketlerinin önemli kalemlerini inşaat sektörünü iyileştirmek için kullanılmıştır. 2011 yılında inşaat sektörünün dünya ekonomisinde toplam büyüklüğü 3,5 trilyon Amerikan dolarına karşılık gelmektedir ve bu hasıla küresel GSMH'nin %8'lik kısmına karşılık gelmektedir.⁴⁷⁵ Diğer bir rapora göre ise, 2017 de yayımlanan McKinsey raporuna göre ise sektörün büyüklüğü küresel GSMH'nin %13'üne denk gelmektedir.⁴⁷⁶

3.3. TÜRKİYE'NİN YURTDIŞI MÜTEAHHİTLİK HİZMETLERİ

Bu bölümde Türkiye mukimi firmaların yapmış olduğu inşaat, teknik hizmetler, montaj ve kurulum projeleri tarihsel perspektiften değerlendirilecektir. İlk olarak küresel inşaat sektörü ve yerli firmaların etkileşimleri ele alınacaktır.

⁴⁷³ Mehmet Sakin, Yusuf Caner Kiroğlu, "3D Printing of Buildings: Construction of the Sustainable Houses", *9th International Conference on Sustainability in Energy and Buildings*, Elsevier, s. 702-711.

⁴⁷⁴ MÜSİAD, 2015, s. 34-39.

⁴⁷⁵ Beliz Özorhon, *Türkiye'de İnşaat Sektörü ve Dünyadaki Yeri*, İTO Yayınları: İstanbul, 2012, s. 21.

⁴⁷⁶ McKinsey, *Reinventing Construction: A Route to Higher Productivity*, Mckinsey Global Institute, 2017.

İkinci bölümde ise yurtiçi inşaat sektörü ve bu sektörün yurtdışı faaliyetlerle ilişkisi tartışılacaktır. Daha sonra Türk firmaların yürüttüğü projeler yıllar itibariyle aktarılacaktır. Bu bölümün amacı, 1972'den günümüze kadar geçen süreci ifade edilip, firmalar bakımından sektörün geldiği yerin tespiti ve analizidir.

3.3.1. Türkiye'nin İnşaat Sektörü ve YDMH İlişkisi

Türkiye ekonomisi ve inşaat sektörü konusu oldukça popüler bir konudur. Bunun arkasında genel olarak Türkiye ekonomisinde inşaat sektörünün sahip olduğu önem bulunmaktadır. Bu öncelikle ele alınması gereken nokta, sektörün güçlü ve zayıf yanlarının tespiti, uluslararası rekabete olan açıklığı ve sürdürülebilirliğidir. İnşaat sektörü, birçok diğer sektörle yatay bağlar kurmuştur. Örneğin basit bir apartman inşaatında, çelik, cam, çimento, boya gibi malzemeler, inşaatın yapılabilmesi için mimarlar ve mühendisler tarafından hazırlanan plan ve projeler, inşaatın finansmanı için bankalardan sağlanan krediler vb. gibi yüzlerce unsura ihtiyaç duyulmaktadır. Bu nedenle yapılan istatistiksel tahminlerde, inşaat sektörü Türkiye ekonomisinin dolaylı olarak %30'unu oluşturmaktadır. Bu açıdan inşaat sektörüne ilişkin olarak "lokomotif sektör" tanımlanması yapılmakta, ülke ekonomisinde oran ve öneminin oldukça belirleyici olduğu ifade edilmektedir. Bunun yanı sıra istihdamın %7'sine karşılık gelmesinden dolayı "sünger sektör" sayılmaktadır.⁴⁷⁷ Bunun en büyük nedeni birçok inşaatla devam eden emek yoğun üretim süreçleridir.⁴⁷⁸

İnşaat yatırımlarına ilişkin en önemli sorunlardan biri, uzun dönemli büyümede, tek başına bir büyüme motoru haline gelememesidir. Diğer faktörlerden çabukça etkilenebilir, katma değeri genel olarak düşük sayılır, inşaat bittiğinde uzun yıllara yayılan bir pozitif dışsallıktan bahsetmek zordur. Girdiler bakımındansa birçok alt sektöre bağlıdır. Örneğin metal fiyatlarının yükselmesi, mantolama da kullanılan malzemelerin sağlık koşulları nedeniyle piyasadan çekilmesi gibi durumlarda bu faktörlerden olumsuz yönde etkilenir. Sektör işgücü

⁴⁷⁷ MÜSİAD, 2015, s. 39.

⁴⁷⁸ MÜSİAD, 2015, s. 39.

açısından önemli bir istihdam kaynağıdır.⁴⁷⁹ Ancak en İnşaat sektörünün Türkiye ekonomisi için en temel sektörlerden biri olduğu yadsınamaz.

3.3.2. Türkiye'nin YDMH'lerin 1972 Yılından Günümüze İncelenmesi

İlgili literatürde, Türk müteahhitlerin uluslararası inşaat piyasalarına giriş tarihi 1972 yılında Libya'da, "Trablus Liman İnşaatı" ile başladığı kabul edilmektedir. Fakat bunun dışında da 1972 tarihi öncesi Suudi Arabistan'da yatırım yapabilmek için bağlantılar arayan Sezai Türkeş'ten bahsetmek gerekir. Türkeş 1965 yılında Suudi Arabistan'a gitmiş, fakat bu yatırım girişimi başarısız olmuştur. Yurtdışında yapılan ilk Türk projesine ilişkin bir diğer olasılık ise o dönem YDMH yapan şahıslarla yapılan mülakatlarda görülmektedir. Bir takım Türk taşeron müteahhit, Ortadoğu bölgesinde inşaat işleri yapmış ancak Türk Müteahhitler Birliği'ne üye olmadıkları nedeniyle haklarında belgeye rastlanamamıştır.⁴⁸⁰ Bu açıdan YDMH hizmetleri açısından başlangıç tarihini 1972 tarihi olarak ele almak daha doğru gözükmemektedir.

Eğer YDMH'nin bilançosunu ifade edersek, 49 yıllık süreçte Avrasya pazarının çoğunluğu oluşturmuştur. Bu pazarı sırasıyla Avrasya (%46,2), Ortadoğu (%24,8), Afrika (%17,8), Avrupa (%5,2), Güney Asya ve Uzak Doğu (%3,0) ile Kuzey ve Güney Amerika ülkeleri (%0,9) izlemektedir. Kısacası yarım asıra yaklaşan süre aralığında firmalar dünya çapında projeler yürütmüştür ve bu yatırımlar ülke grupları dahilinde bazı coğrafyalarda daha fazla iken, diğerlerinde değildir.

⁴⁷⁹ Gülay Dincel, "Büyüme Bağlamında İnşaat Sektörü," *Ekonomik Araştırmalar Dergisi*, 2015.

⁴⁸⁰ Tunç Tayanç, *İnşaatçıların Coğrafyası: Türk İnşaat Sektörünün Yurtdışı Müteahhitlik Hizmetleri Serüveni*, Tarih Vakfı Yayınları, İstanbul, 2011, s. 34.

Tablo 1: 1972- 2021 Yılları Arasında Yapılan Hizmetlerin Dağılımı (TMB /Ekonomi Bakanlığı)

Rusya Federasyonu	%21
Türkmenistan	%11
Libya	%6,5
Irak	%6,9
Kazakistan	%6,0
Suudi Arabistan	%5,3
Cezayir	%4,4
Katar	%4,1
Azerbaycan	%3,4
BAE	%2,8
Diğer ⁴⁸¹	%28,6

Yukarıdaki tabloyu inceleyecek olursak; karşımıza en yüksek payı %21 ile alan Rusya Federasyonu gelmektedir. 1980’li yıllarda başlayan yurtdışı müteahhitlik hizmeti ihracı 1980’li yıllara kadar Arap Dünyası eksenine sıkışmış olan faaliyetleri Rusya’ya kaydığı gözükmemektedir. Bu durumun bir diğer önemli sonucu yerli firmaların daha zorlu iklim şartlarında faaliyetlerini yürütebilmeleri olmuştur.

Listenin ikinci sırasında Türkmenistan %11 oranı ile yer almaktadır. 1990’lı yıllarda başlayan yatırımlar hızlı biçimde artmıştır. Türk firmaların petrol ve doğal gaz kaynaklı altyapı tesislerinin kurulumu ve sonrasında konut inşasına yönelik faaliyetleri Türkmenistan’ı listede ikinci sıraya yerleştirmiştir.

Irak, Libya, Kazakistan ve Suudi Arabistan birbirlerine yakın oranları sırasıyla %6,9, %6,5, %6 ve %5,3’ü paylaşmaktadır. Bir zamanlar Türkiye’nin en kazançlı yatırımlarını oluşturan Libya 1980- 2010 yılları arası bozulan Türk-Libya ilişkileri nedeniyle tabloda daha düşük sıralarda yer almıştır. Geri kalan oranlar

⁴⁸¹ Diğer olarak ifade edilen ülkeler, 121 ülkeden oluşmaktadır.

sırasıyla Cezayir %4,4 Katar %4,1, Azerbaycan %3,4, BAE %2,8 şeklinde gerçekleşmiştir. Görüldüğü üzere yatırım yapılan ülkelerin doğal mineraller açısından zengin ülke olma trendi bu ülkelerde de devam etmektedir. İstatistiğin bir diğer sonucu ise, 1960'lı yıllardan sonra petrol ihracatçısı konumuna gelen bu sayılan ülkelerin altyapı yatırımlarını Türkiye mukimi YDMH'lerin yapmış olmasıdır. %28,6'lık diğerleri kısmı ise daha zorlu pazarlar olarak tanımlanabilecek Avrupa ve ABD pazarını, on yıllık süreçte ivmelenen Afrika pazarını ve Asya, Doğu Asya pazarlarını içermektedir.

Tablo 2: 2009- 2016 yılları arasında en çok YDMH yapan firma sayıları (ENR Listesi)

Ülkeler	2021	2015	2014	2013	2012	2011	2010	2009
Çin	78	65	65	62	55	52	51	54
Türkiye	40	40	43	42	38	33	31	33
ABD	41	38	32	31	33	26	22	20
İtalya	12	15	15	16	17	19	23	22
Japonya	11	14	14	14	15	14	13	13
Güney Kore	11	13	12	13	15	12	11	12
İspanya	10	11	11	13	12	12	13	11
Fransa	3	5	5	5	4	4	5	5
Almanya	5	4	4	5	4	4	4	4
İngiltere	2	2	3	2	3	4	4	4
Diğer	25	43	46	47	54	45	48	47
Toplam	250	250	250	250	250	225	225	225

Türk firmalar, 49 yıllık zaman aralığında, 131 ülkede, 453 milyar dolar hacminde, 11.125 proje üstlenmişlerdir.⁴⁸² Türk müteahhitlerin küresel çapta işler yapmaları, firmaları markalaşmaya ve standartlaşmaya götürmüştür. Bu durum

⁴⁸² TMB, *Türk Yurtdışı Müteahhitlik Hizmetleri (1972-2021)*, Türkiye Müteahhitler Birliği, 2022.

en iyi biçimde Engineering News Record (ENR) listesine giren yerli firmaların sayılarının artışı ile görülmektedir (Bu liste uluslararası yüklenicilik pazarında en büyük yüklenicileri listelemektedir). Tablodaki 12 yıllık süreçte, Türk firmaların sayısı 33'ten 40'a yükselmiştir. 2021 yılında ise ENR 250 listesine giren Türkiye mukimi firma sayısı 40'tır.

3.4. ÜLKE GRUPLARI BAKIMINDAN DEĞERLENDİRME

Türkiye'nin yürürlükte olan 89 ÇVÖA'sı bulunmaktadır. Ayrıca 5 adet imzalanmış ama henüz yürürlüğe girmemiş ÇVÖA'sı bulunur. Türkiye'nin bazı anlaşmaları revize edilmiştir ve bununla ilişkili olarak 5 mülga durumda olan anlaşması bulunmaktadır.

Türkiye'nin ÇVÖA ilişkin stratejisi, çalışmamız bağlamında önemli bir konuyu oluşturmaktadır. Türkiye OECD'nin kurucu üye ülkeleri arasındadır ve bu durum onun anlaşma politikalarının şekillenmesinde önemli bir eşik yaratır. Bunun arkasında Türkiye'nin ekonomik kalkınmışlık seviyesi bulunur. Basitçe, ekonomik olarak kalkınma sürecinde olan ülkeler sermaye ithalatçısı durumunda iken, gelişmiş ülkeler birer sermaye ihracatçısı konumundadır. Bu durum devletlerin ÇVÖA'lar imzalarken çeşitli stratejilere gitmesine neden olur. Sermaye ithalatçısı ülkeler ülkelere gelen yatırımları birer kaynak devlet olarak vergilendirmek isterken, sermaye ihracatçısı ülkeler birer mukim ülke olarak bu gelirleri vergilendirmek isterler. Türkiye OECD grubu ülkeler arasında değerlendirildiğinde gelişmekte olan bir ülkedir. Bu açıdan bir sermaye ithalatçısı ülke olarak anlaşma stratejisini buna uygun biçimde, bir kaynak devletin vergileme yetkisinin daha güçlü olduğu pozisyonda kurmaya çalışmıştır.

Billur Yaltı, Türkiye'nin anlaşma stratejisini üç dönem itibariyle ele almaktadır.⁴⁸³ Buna göre ilk dönem 1960'lı ve 1970'li yılları kapsar. 1968 Avusturya Türkiye vergi anlaşması görüşmelerine kadar, Türkiye çeşitli nedenlerden dolayı bir vergi anlaşması imzalamaktan kaçınmıştır ancak bu

⁴⁸³ Billur Yaltı, *Chapter 9: Turkey, BRICS and the Emergence of International Tax Coordination* içinde, Editörler Yariv Brauner ve Pascal Pistone, 2014, s. 3-6.

tarihten sonra 1970 yılında Avusturya ve 1971 yılında Norveç ile anlaşma imzalamıştır.⁴⁸⁴ İkinci dönem ise 1980'li ve 1990'lı yıllar arasında yaşanmıştır ve Türkiye bu 20 yıllık dönemde 39 ÇVÖA imzalamıştır.⁴⁸⁵ Bu dönemin 1980'li yıllarında batılı ve gelişmiş ülkelerle anlaşmalar imzalanırken, 1990'lı yıllarda Doğu Bloku'nun çöküşüne paralel olarak bir çok gelişmekte olan ülke ve gelişmiş ülke ile anlaşmalar yapılmıştır.⁴⁸⁶ 2000'li yıllardan 2022 yılına kadar gelen dönemde ise 53 anlaşma imzalanmıştır ve bu anlaşmalar niteliksel olarak dünya coğrafyasının önemli bir bölümünü kapsamaktadır ve anlaşma akdedilen Uman, Yeni Zelanda vb. ülkelerle Türkiye'ye doğru olan sermaye hareketliliği dar kapsamlıdır.⁴⁸⁷ Bu açıdan, 2000'li yıllarla birlikte Türkiye yetkili makamları, olabilecek en fazla vergi anlaşmasını imzalayarak Türk yatırımcılar ve Türkiye'ye yatırım yapacak yabancı yatırımcılar açısından önemli bir vergi anlaşması ağı oluşturmuştur.

Türkiye'nin bahsedilen trendlerle birlikte anlaşma stratejisini, OECD'nin model anlaşma yaklaşımını takip eden ancak, bazı noktalarda ayrışan bir strateji olarak ifade etmek yanlış olmayacaktır. Bu ayrışan noktalar ise genellikle Türkiye'nin sermaye ithalatçısı ülke konumunda olduğu ülkeler bakımından geçerlidir ve YDMH bu konulardan birini oluşturur.⁴⁸⁸ Bu bölüm bağlamında ele alındığı üzerine Türkiye bir çok anlaşmasının daimi işyeri hükmü noktasında OECD MC'nin 12 aylık zaman diliminden farklı zaman dilimlerini uygulamış ve

⁴⁸⁴ Billur Yaltı bu nedenleri vergi hukuku literatürü bağlamında 3 gruba ayırmaktadır: öncelikle OECD tarafından oluşturulan model anlaşma mukimlik ilkesi üzerine bir kuraldır ve bu kural sonuç olarak Türk vergi matrahını aşındıracaktır, gelişmiş ülkelerle yapılan bir anlaşma tek taraflı olarak sermaye ve know how transferine dönüşecektir ve üçüncü ve son olarak, Türk mevzuatındaki mahsup yöntemi bir anlaşma akdetmeyi gereksizleştirmektedir. Billur Yaltı, *Chapter 9: Turkey, BRICS and the Emergence of International Tax Coordination* içinde, Editörler Yariv Brauner ve Pascal Pistone, 2014, s. 3-4.

⁴⁸⁵ Billur Yaltı, *Chapter 9: Turkey, BRICS and the Emergence of International Tax Coordination* içinde, Editörler Yariv Brauner ve Pascal Pistone, 2014, s. 4.

⁴⁸⁶ Billur Yaltı, *Chapter 9: Turkey, BRICS and the Emergence of International Tax Coordination* içinde, Editörler Yariv Brauner ve Pascal Pistone, 2014, s. 4.

⁴⁸⁷ Bu dönemi Yaltı, 2000 ve 2013 yılları arasında değerlendirmiştir, ancak 2013 yılından 2022 yılına kadar geçen süreci sayısal olarak ifade etmek, temel olarak bu dönemi şekillendiren stratejiden ayrı tutulamayacağı için, ele alınmıştır. Billur Yaltı, *Chapter 9: Turkey, BRICS and the Emergence of International Tax Coordination* içinde, Editörler Yariv Brauner ve Pascal Pistone, 2014, s. 4-5.

⁴⁸⁸ Billur Yaltı, *Chapter 9: Turkey, BRICS and the Emergence of International Tax Coordination* içinde, Editörler Yariv Brauner ve Pascal Pistone, 2014, s. 6.

bazı anlaşmalarında UN MC'ye benzer hükümler akdetmiştir. Türkiye'nin yüksek düzeyde inşaat faaliyeti gösterdiği ülkelerde OECD MC'nin 12 aylık zaman eşiğinin ötesinde hükümler yaratılmıştır. Örneğin Türkmenistan anlaşmasında 45 aylık, Özbekistan anlaşmasında 36 aylık, Rusya anlaşmasında 18 aylık zaman eşiği hükme bağlanmıştır. Ayrıca Türkiye bu stratejisine uygun olarak OECD MA Yorumuna bir çekince koyarak 6 aydan uzun süren herhangi bir şantiye veya inşaat veya montaj projesinin işyeri olarak kabul edilmesi gerektiğini ifade etmiştir.⁴⁸⁹ Özetle, yapım işyeri hükmü Türk vergi anlaşma stratejisinde üzerinde hassasiyetle durulan bir konuyu oluşturmaktadır.⁴⁹⁰

Bu bölümde, Türkiye mukimi müteahhitlik şirketlerinin YDMH'leri ülke gruplarına ayrılmıştır. Bu gruplar dahilinde ise Türkiye'nin ÇVÖA'larında yer alan yapım işyeri maddesi kapsamında, değerlendirmelerde bulunulmuştur. Bu gruplar bağlamında Türkiye'nin takip ettiği spesifik anlaşma stratejisi ele alınmıştır.

3.4.1. Avrasya Bölgesi

Avrasya Bölgesi ülkeleri sosyalizm sonrası devletler olarak SSCB'den ayrılarak kuruldukları ve benzer sosyo-politik özellikler paylaştıkları ve Türk müteahhitlerin bu bölgede benzer yatırım amaçları ile hareket ettikleri için konumuz kapsamında ayrı bir bölge olarak yer almıştır. Bu bölge Doğu Avrupa'dan Sibiry'a'yı geçerek Rus-Japon sınırına, güneyden ise Kafkas Dağları'ndan Everest dağına kadar oldukça geniş bir bölgeyi kapsamaktadır. Kendi hesaplarımıza göre yerli müteahhitler 1972 ve 2021 yılları arasında en çok yatırım yapılan ülkeler arasında %44'lük pay Avrasya Bölgesine gerçekleşmiştir.

⁴⁸⁹ OECD, OECD Model 2017, Daimi İşyeri Maddesi fıkra 3'e ilişkin 201'inci paragrafta bulunan çekince şu şekildedir "Avustralya, Şili, Yunanistan, Kore, Yeni Zelanda, Portekiz ve Türkiye, 3. fıkradaki yaklaşımlarını saklı tutarlar ve altı ayı aşan bir süre devam eden herhangi bir inşaat şantiyesinin, yapım veya kurma projesinin bir işyeri kabul edilmesi kanaatindedirler.." Çeviri tarafımızca yapılmıştır.

⁴⁹⁰ Altan Rençber, *Uluslararası Gelişmeler Işığında Vergi Hukukunda İşyeri*, Filiz Kitabevi, 2021, s. 130.

Tablo 3: Avrasya Bölgesi Yapım İşyeri Hükümü

	Ülkeler	Antlaşma Tarihi ⁴⁹¹	Hüküm	Açıklama
1	Kazakistan	1995	5(2)g	≈UN MA; 12 ay, doğal kaynakların çıkarılmasında kullanılan tesisler dahil (protokol ek hüküm) *12 ayı aşan bir süre devam ettiğinde
2	Türkmenistan	1995	5(2)g	≈UN MA; 45 ay, danışmanlık hizmetleri yok *Bir şantiye, hazırlık çalışmaları dahil olmak üzere, müteahhidin inşaatta çalışmalarına başladığı tarihten itibaren oluşur.
3	Azerbaycan	1994	5(2)h	≈OECD MA ; 12 ay, montaj ve kontrol faaliyetleri dahil *Şantiye; müteahhidin, hazırlık çalışmaları da dahil olmak üzere, inşaatta çalışmasına başladığı tarihten itibaren mevcuttur.
4	Özbekistan	1996	5(2)g	≈UN MA; 36 ay, danışmanlık hizmetleri yok * Bir şantiye, hazırlık çalışmaları dahil olmak üzere, müteahhidin inşaatta çalışmalarına başladığı tarihten itibaren oluşur.
5	Beyaz Rusya	1996	5(2)g	OECD MA; 12 ay

⁴⁹¹ Taraflarca imzalandığı tarihler ele alınmıştır. Vergi anlaşmaları genellikle 2-3 yıllık bir periyod sonrasında yürürlüğe girmişlerdir.

6	Rusya	1997	5(3)	≈UN MA; 18 ay, danışmanlık hizmetleri yok *Bir şantiye, hazırlık çalışmaları da dahil olmak üzere, müteahhidin inşaatta çalışmalarına başladığı tarihten itibaren oluşur. 18 aylık sürenin hesaplanmasında, bu tür şantiye veya projenin geçici kabul tarihi, inşaat şantiyesi veya projesinin bitim tarihi olarak dikkate alınır. Geçici kabul tarihi ile bitim tarihi arasındaki süre, 18 aylık sürenin hesaplanmasında dikkate alınmayacaktır. ** Bu Anlaşmanın yürürlüğe girmesinden sonra, Âkit Devletlerden her birinin, diğer bir Devlet veya Devletlerle (a) bendinde bahsedilen faaliyetler için daha uzun bir süre üzerinde anlaşmaya varmaları ve bu anlaşmaların yürürlüğe girmesi halinde, Âkit Devletlerin yetkili makamları, (a)bendinde belirtilen sürenin uzatılmasını kararlaştıracaklardır.
7	Kırgızistan	1999	5(3)	≈UN MA; 15 ay, danışmanlık hizmetleri 12 ay
8	Tacikistan	2001	5(3)	≈UN MA; 24 ay, danışmanlık hizmetleri yok

				*Yirmi dört ayı aşan bir süre devam eden
9	Gürcistan	2007	5(3)	OECD MA; 12 ay

Tablo 3'ü incelediğimizde OECD MA'nın bire bir uygulandığı çok az anlaşma olduğu görülmektedir. Bunlar Beyaz Rusya ve Gürcistan anlaşmalarıdır. Ancak belirtmek gerekir ki yerli YDMH'lerin bu ülkelere çok az yatırımı bulunmaktadır. En çok yatırım yapılan ülkeler üzerinden inceleme yaptığımızda karşımıza Rusya ve Türkmenistan anlaşmaları çıkmaktadır. Bahsedilen her iki anlaşmada da UN MA'sı modifiye edilip süre sınırı sırasıyla 18 ve 45 aya çıkarılmıştır. Türkmenistan-Türkiye ÇVÖA'nın 45 aylık süre sınırı Türkiye'nin anlaşmaları arasında en çok süre sınırına sahip anlaşmadır. Rusya anlaşması ise taraflar arasında belirli projeler için süre sınırı esnek biçimde bir hükme sahiptir. Özbekistan 36 ay, Tacikistan 24 ay, Kırgızistan 15 ay, Kazakistan 12 ay süre sınırı ve UN MA'sını kılavuz edinme yönünden benzer özelliklere sahiptir. Bunun dışında Azerbaycan anlaşmasında OECD MA benzeri ancak montaj ve kontrol faaliyetlerinin dahil edilmesiyle hibrit bir uygulama söz konusudur. Bu tablodan hareketle bölüm 1'de verilen istatistiklerden belirli ülkelere ilişkin yorumlarımız aşağıda yer almaktadır:

1972 yılından başlayarak 2021 yılına kadar geldiğimizde müteahhitlik hizmeti yapılan ülkeler içerisinde %19 olarak en büyük paya sahip olan yatırım yapılan ülke Rusya'dır. Doğal olarak Türkiye ve Rusya arasında 1997 yılında **gelir üzerinden alınan vergilerde ÇVÖA** imzalanmıştır. Bu anlaşmada daimi iş yeri terimleri olarak inşaat şantiyesi, yapım, montaj veya kurma projesi ve bunlarla ilgili olan gözetim faaliyetleri (UN MA'sında olduğu gibi) benimsenmiştir. UN MA'sından farklılaştığı kısım ise danışmanlık hizmetlerine yer vermemesi olmuştur. UN MA'sında bulunmayan hazırlık çalışmaları bu anlaşma kapsamına alınmış ve şantiyenin oluşumuna dâhil edilmiştir. UN MA'sında mevcut olan 6 aylık işyeri oluşturma süresi esnetilerek 18 aylık süre olarak ele alınmıştır. Ayrıca eğer anlaşma sonrasında bu süre taraflar bakımından yetersiz olursa, süre uzatma konusunda taraflar anlaşmaya varır ve anlaşma yürürlüğe girer ve bunun

sonucunda taraf devletlerin yetkili makamları bu faaliyetler için süre uzatma işlemini kararlaştıracaklardır. Yatırım ihracatçısı ülke Türkiye olarak ele aldığımızda bu sürenin esnek tutulması Türkiye'nin yapmış olduğu yatırımların yurtdışında vergi konusuna girme durumunu uzatmış olmaktadır. Bir bakıma Türkiye'nin en çok yatırım yaptığı ülke olan Rusya ile yapılan bu anlaşma ile müteahhitlere süre sınırı bakımından geniş bir imkân tanınmıştır. Bunun yanı sıra 90'lı yıllarda Avrasya ve özellikle Rusya Federasyonu'nda artan yatırımlarla beraber 1997 yılında anlaşma yapılmış olması bakımından, uygun bir zaman diliminde gerçekleştirilmiştir denilebilir.

Yurtdışı müteahhitlik hizmeti yapılan (1972-2018) ülkeler arasında ikinci sırada yer alan ülke olan Türkmenistan %13'lük paya sahiptir. Bu yüksek pay ve iki millet arasındaki mevcut tarihsel bağlarda göz önünde bulundurularak gelir üzerinden alınan vergilerde ÇVÖA 1995 yılında imzalanmıştır ve bu bakımdan inşaat yatırımlarının yapılmasının başladığı tarihle koordine bir haldedir. Bu anlaşma Rusya ile yapılan anlaşmada olduğu gibi UN MA'sına yakın bir anlaşmadır. İnşaat şantiyesi, yapım, montaj veya kurma projesi ve gözetim faaliyetlerini dahil etmesi bakımından benzerlik gösterirken danışmanlık hizmetlerini dahil etmemesi ve süreyi 45 ay olarak belirlemesi açısından farklılık yaratmıştır. Bu 45 aylık süre Türk müteahhitler bakımından oldukça olumlu bir unsur olmuştur. 45 aylık süre kısıtı bir diğer bakımdan Türkiye'nin yaptığı antlaşmalar arasında en uzun süre sınırına sahip olan anlaşmadır. Diğer bir farklı durum ise, hükümler kapsamında şantiye oluşumunun hazırlık çalışmalarını içerdiğini ve müteahhit tarafından başlanan çalışmaların tarihinden itibaren şantiyenin oluştuğunu belirtilmiştir.

Türkiye'nin en çok yatırım yaptığı ülkeler içine giren Kazakistan da müteahhitlik hizmeti pay %6'dır. Türkiye ve Kazakistan arasında 1995 yılında imzalanan gelir üzerinden alınan vergilerde ÇVÖA imzalanmıştır. Anlaşmanın 1995 yılında imzalanması bölgeye gelen yerli yatırımcıların erken bir tarihte vergisel bakımdan güvence altına girmelerine neden olmuştur. Bu anlaşmada 5(2)g maddesinde UN MA'sına yakın bir MA benimsenmiştir. UN MA'sında

bulunan (6 ayı aşan süre için; inşaat şantiyesi, yapım, montaj veya kurma projesi, gözetim faaliyetleri, 183 günü aşan süre için; danışmanlık hizmetleri) hükümlere ek olarak doğal kaynakların çıkarılmasında kullanılan tesisler dâhil edilmiştir. Fakat bu 6 ay kapsamına giren süre 12 ay olarak benimsenmiştir. Birçok anlaşmalarda doğal kaynakların çıkarılması başka madde kapsamında mevcut iken bu anlaşma da inşaat kapsamında değerlendirilmiştir.

Aynı zamanda bu anlaşmanın ek bir hükmü yani protokolü bulunmaktadır. Protokol de “Tesis” terimine yer verilmiş ve tesisin bir petrol kuyusu ya da gemi olabileceğinden bahsetmiştir. 5(2)g bendi itibarıyla 12 aylık süreden anlaşılması gerekenin bu anlaşmanın yürürlüğe girdiği tarihten önce gerçekleşmiş olan faaliyetleri kapsamayacağından bahsetmiştir. Yani ocak ayının birinci gününden itibaren yürürlüğe giren bu anlaşmayı 1 Ocak öncesindeki olaylar faaliyetler bağlamaz.

3.4.2. Orta Doğu ve Kuzey Afrika Bölgesi

Bu bölge Türkiye’ye yakın bir coğrafyada bulunması, tarihsel ve dini paydaşlıklar içermesi, 1960’lı yıllarda bölgede çıkan petrolün bölgeyi ekonomik anlamda canlandırması ve yerli müteahhitlerin ilk açıldığı coğrafya olması bakımından gruplandırılarak ele alınmıştır. Bölge Hindistan’dan Moritanya Atlas Okyanusu çizgisine, Türkiye ve Kafkas sınırları altından Sahra Çölüne kadar olan bölgeden ibarettir. 1972-2018 yılları arasında tarafımızca yapılan hesaplamalara göre en çok yatırım yapılan ülkeler arasındaki payı %31,5’tir.

Tablo 4: Orta Doğu ve Kuzey Afrika Bölgesi Yapım İşyeri Hükümü

	Ülkeler	Antlaşma Tarihi ⁴⁹²	Hüküm	Açıklama
1	Ürdün	1985	5(3)	OECD MA; 6 Ay *altı ayı aşan bir süre devam ettiğinde

⁴⁹² Taraflarca imzalandığı tarihler ele alınmıştır. Genellikle 2-3 yıllık bir periyod sonrasında yürürlüğe girmişlerdir.

2	Tunus	1986	5(3)	OECD MA; 6 Ay *altı ayı aşan bir süre devam ettiğinde
3	Pakistan	1985	5(3)	UN MA; 6 ay; gözetim ve danışmanlık faaliyeti yok, kontrol faaliyetleri dahil
4	B.A.E	1993	5(3)	≈OECD MA; 12 ay, tesis projesi dahil
5	Cezayir	1994	5(2)h	UN; 6 ay
6	Mısır	1993	5(2)h	≈UN MA; 9 ay, danışmanlık 6 ay *dokuz ayı geçen bir süre devam eden ** toplam 6 ayı aşan bir süre veya süreler için (aynı veya bağlı proje için)
7	İsrail	1996	5(3)	≈UN MA; 12 ay, danışmanlık hizmetleri 183 gün
8	Kuveyt	1997	5(2)g	≈OECD MA; 9 ay, *Dokuz ayı aşan bir süre devam eden
9	Suriye	2004	5(3)	≈OECD MA; 9 ay, montaj dahil (protokol ek hüküm)
10	İran	2002	5(2)g	OECD MA; 6 ay * Altı ayı aşan bir süre devam eden
11	Fas	2004	5(2)g	≈OECD MA; 10 ay, montaj dahil * 10 ayı aşan bir süre devam eden
12	Lübnan	2004	5(3)	≈UN MA; 12 ay, danışmanlık hizmeti 9 ay
13	Katar (Revize)	2016	5(2)g	OECD MA; 12 ay
14	Suudi Arabistan	2007	5(3)	≈UN MA; 12 ay, gözetim faaliyetleri yok, kontrol faaliyetleri dahil, danışmanlık hizmetleri 6 ay
15	Umman	2006	5(2)g	≈OECD MA; 12 ay, montaj dahil
16	Yemen	2005	5(3)	OECD MA; 12 ay *yalnızca 12 ayı aşması durumunda

17	Irak ⁴⁹³	2020		
18	Libya ⁴⁹⁴	1986	-	-
19	Afganistan ⁴⁹⁵	2019		Müzakere aşaması

Anlaşmaların çoğu OECD ve UN MA'yı birlikte kullanmıştır. Ancak Cezayir anlaşmasında UN, Katar ve Yemen anlaşmalarında OECD MA'yı bire bir uygulamışlardır. Türkiye'nin önemli bir biçimde yatırım gerçekleştirdiği bu bölgede anlaşma sürelerinin 12 aydan fazla olmaması dikkat çekicidir. Diğer önemli bir husus ise Türkiye-Irak ve Türkiye-Libya Anlaşmaları henüz sonuçlandırılmamış olmasıdır. BAE Anlaşması'nda OECD MA kullanılıp ek olarak tesis projesi dahil edilmiştir, Kuveyt Anlaşması'nda OECD MA kullanılıp 9 aylık süre sınırı uygulanmıştır. İran Anlaşması'nda OECD MA hükümleri UN MA süre sınırı ile melezleştirilip edilip 6 ay olarak ifade edilmiştir. Fas Anlaşması'nda da benzer bir uygulama ile OECD MA uygulanıp süre 10 aya indirilmiştir. Pakistan Anlaşması'nda ise UN MA'sı belirli hükümler hariç tutulup uygulanmıştır.

1972 yılında Türk müteahhitlerin uluslararası alanda yatırım yaptığı ilk ülke olan Libya, 1972-2021 yılları arasında pay bakımından %6,5 oranına sahip olmasına rağmen yaşanan Türkiye-Libya anlaşmazlığı ve 2010 yılında başlayan Libya İç Savaşı gibi nedenlerden dolayı çifte vergilemeyi önleme anlaşması akdedilememiştir.

Yukarıda bahsedilen durumun bir benzeri Irak açısından da yaşanmıştır. Türk müteahhitlerin önemli yatırım alanlarından (%7) biri olan bu ülkede, 2001 ABD işgali, yaşanan krizli süreçler vb. gibi nedenlerden dolayı antlaşma uzun bir süre boyunca yapılamamıştır. Buna rağmen 2017 yılında Türkiye ve Irak arasında Çifte Vergilemeyi önleme antlaşması müzakeresi gerçekleştirilmiştir. Türkiye'nin

⁴⁹³ Bu anlaşma 17.03.2022 tarihinde Cumhurbaşkanı tarafından onaylanması uygun bulunmuştur. Ayrıca bkz. TBMM, (Çevrimiçi) [https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2022/04/20220401-7.htm#:~:text=MADDE%201%2D%20\(1\)%2017,Anla%C5%9Fmas%C4%B1%E2%80%9Dn%C4%B1n%20onaylanmas%C4%B1%20uygun%20bulunmu%C5%9Ftur,Eri%C5%9Fim Tarih:17.04.2022.](https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2022/04/20220401-7.htm#:~:text=MADDE%201%2D%20(1)%2017,Anla%C5%9Fmas%C4%B1%E2%80%9Dn%C4%B1n%20onaylanmas%C4%B1%20uygun%20bulunmu%C5%9Ftur,Eri%C5%9Fim Tarih:17.04.2022.)

⁴⁹⁴ Libya ve Türkiye arasında bir vergi anlaşması bulunmamaktadır.

⁴⁹⁵ Afganistan ve Türkiye arasında bir vergi anlaşması bulunmamaktadır.

savaş sonrasında imar ettiği bu bölgede bir bakıma anlaşma sürecini hızlandırması, yatırımcılar açısından belirginliği arttırarak daha fazla yatırımın bu ülkeye kaymasına neden olabilir.

Türkiye ile Suudi Arabistan arasında 2007 yılında yapılan anlaşma ile birlikte daha önce imzalanmış dar kapsamlı anlaşma yerine-Türkiye Cumhuriyeti ile Suudi Arabistan Krallığı Arasında İki Akit Devletin Hava Taşımacılık Teşebbüslerinin Faaliyetleri Dolayısıyla Alınan Vergilerde Karşılıklı Muafiyet Anlaşması⁴⁹⁶ daha geniş ve modern bir anlaşmaya kavuşulmuştur. Anlaşma UN MA'sına benzerlik gösterir ancak gözetim faaliyetlerinin bulunmaması bakımından UN MA'sından ayrılır. Danışmanlık hizmetleri bakımından UN MA'sına benzerdir. Anlaşma tarihi açısından ise yatırımlar bakımından geç kalınmış bir anlaşma olduğu ifade edilebilir.

3.4.3. Avrupa Bölgesi

Avrupa Bölgesi, bu bölgede yer alan ülkelerin tarihsel açıdan uyumlu olması ve yerli müteahhitlerin bu pazarda iş yapma kapasitelerinin düşük olması nedeniyle bir grup olarak ele alınmıştır. Belirtmek gerekir ki ele alınan 38 ülkede de Türk müteahhitler belirli derecede yatırım yapsalar da yapılan çifte vergi önleme anlaşmaları daha çok ekonomik anlamda farklı sektörlerin etkisinde gerçekleşmiştir. Türk Müteahhitler bu bölgeye 1990'lı yıllarda yatırım yapmaya başlamıştır. En çok yatırım yaptıkları ülkeler bu bölgede Ukrayna ve Romanya'dır.

Tablo 5: Avrupa Bölgesi Yapım İşyeri Hükümü

	Ülkeler	Antlaşma Tarihi ⁴⁹⁷	Hüküm	Açıklama
1	Avusturya (Revize)	2008	5(3)	≈UN MA; 6 ay; danışmanlık faaliyetleri yok

⁴⁹⁶ Billur Yaltı Soydan, 1995, s. 51.

⁴⁹⁷ Taraflarca imzalandığı tarihler ele alınmıştır. Genellikle 2-3 yıllık bir periyod sonrasında yürürlüğe girmişlerdir.

2	Norveç (Revize)	2010	5(3)	≈UN MA; 6 ay; danışmanlık faaliyetleri yok
3	Romanya	1986	5(2)g	≈UN MA; 12ay, gözetim faaliyetleri yok; *herhangi bir 12 aylık dönemde ülke içinde (aynı veya bağlı proje için) altı aylık süre veya süreleri geçen
4	Hollanda	1986	5(3)	OECD MA; 6 Ay; *altı ayı aşan bir süre devam ettiğinde
5	İngiltere	1986	5(3)	≈OECD MA; 6 ay, montaj dahil
6	Finlandiya Revize	2009	5(3)	≈UN MA; 6 ay, gözetim ve danışmanlık faaliyeti yok, kontrol faaliyeti dahil
7	K.K.T.C	1987	5(2)h	İnşaat, yapım, onarım, montaj şantiyesi veya projesi dahil, 6 ay * Bu sürenin hesabında, faaliyetin gerçekleştirileceği Akit Devlette planlama bürolarının veya şantiyelerin kurulması gibi her türlü hazırlık faaliyeti, işe başlandığının göstergesi olarak kabul edilir ve iş tamamlanıncaya kadar geçen süreler dikkate alınır. Ancak bu bendin uygulaması yönünden, bir Akit Devlette gerçekleştirilen inşaat, yapım, onarım, montaj şantiyeleri ile projelerinin, diğer Akit Devlet bütçesinden yardım şeklinde finanse edilmesi ve bu şantiye veya projelerin bu diğer Akit Devletin (finansmanı sağlayan Devletin) bir işletmesi tarafından gerçekleştirilmesi halinde, bu faaliyetler 6 (altı) ayı aşan bir süre devam etse dahi, ilk bahsedilen Akit Devlette (işin bilfiil icra edildiği Devlette)

				bir işyeri oluşturmaz. Söz konusu işletmelere taahhütte bulunan diğer işletmeler (taşeronlar) bu paragraf kapsamına dahil değildir.
8	Fransa	1987	5(3)	≈OECD MA; 6 ay, montaj dahil * altı ayı aşan bir süre devam ettiğinde
9	Almanya Revize	2011	5(3)	≈UN MA; 6ay, danışmanlık hizmetleri 12 ay
10	İsveç	1988	5(2)g	≈UN MA; 6 ay, kontrol faaliyetleri dahil
11	Belçika	1987	5(3)	≈UN MA; 6 ay, danışmanlık hizmetleri yok
12	Danimarka	1991	5(3)	OECD MA; 6 ay, montaj dahil * altı ayı aşan bir süre devam ettiğinde
13	İtalya	1990	5(2)g	≈UN MA; 6 ay, kurma projesi yok, kontrol faaliyetleri dahil
14	Macaristan	1993	5(2)g	≈OECD MA; 12 ay, montaj dahil (protokol ek hüküm)
15	Makedonya	1995	5(2)g	≈UN MA; 24 ay, kontrol faaliyetleri dahil, gözetim faaliyetleri yok *Bir şantiye müteahhidin, hazırlık çalışmaları da dahil olmak üzere, inşaatta çalışmasına başladığı tarihten itibaren mevcuttur. 24 aylık sürenin hesaplanmasında, bu tür şantiye veya projenin geçici kabul tarihi, inşaat şantiyesi veya projenin bitiş tarihi olarak kabul edilir. Geçici kabul ile kesin kabul tarihi arasındaki süre 24 aylık sürenin hesaplanmasında dikkate alınmayacaktır.

16	Arnavutluk	1994	5(3)	≈OECD MA, 12 ay, montaj dahil
17	Polonya	1993	5(2)g	OECD MA,12 ay
18	Bulgaristan	1994	5(3)	OECD MA,12 ay
19	Ukrayna	1996	5(3)	≈UN MA; 12 ay, danışmanlık hizmetleri yok *Bir şantiye, hazırlık çalışmaları da dahil olmak üzere, müteahhidin bir bina veya inşaatta çalışmalarına başladığı tarihten itibaren oluşur.
20	Slovakya	1997	5(2)g	≈OECD MA; 12 ay, montaj dahil
21	Litvanya	1998	5(3)	≈OECD MA; 9 ay, montaj ve kontrol faaliyetleri dahil *dokuz ayı aşan bir süre devam ettiğinde
22	Hırvatistan	1997	5(3)	≈UN MA; 12 ay, kurma projesi yok, tesis projesi dahil *On iki ayı aşan bir süre devam eden
23	Moldova	1998	5(3)	OECD MA; 12 ay
24	Çek Cumhuriyeti	1999	5(3)	≈UN MA; 12 ay, danışmanlık ve yönetim hizmetleri 6 ay
25	İspanya	2002	5(3)	≈UN MA; 6 ay, danışmanlık hizmetleri yok
26	Letonya	1999	5(3)	≈UN MA; 9 ay, gözetim faaliyetleri yok, kontrol faaliyetleri dahil *dokuz ayı aşan bir süre devam ettiğinde
27	Slovenya	2001	5(3)	OECD MA; 12 ay
28	Yunanistan	2004	5(3)	≈UN MA; 10 ay, kontrol faaliyetleri dahil, danışmanlık hizmetleri 6 ay
29	Lüksemburg	2003	5(3)	≈OECD MA; 6 ay, montaj dahil *Altı ayı aşan bir süre devam eden

30	Estonya	2003	5(3)	≈OECD MA; 9 ay, kontrol faaliyetleri dahil *dokuz ayı aşan bir süre devam ettiğinde
31	Portekiz	2005	5(3)	≈UN MA; 9ay, danışmanlık hizmeti yok * Dokuz ayı aşan bir süre devam eden
32	Sırbistan	2005	5(3)	OECD MA; 18 ay
33	Bosna Hersek	2005	5(3)	≈UN MA;12 ay, danışmanlık hizmetleri yok *on iki ayı aşan bir süre devam eden
34	İrlanda	2008	5(4)	≈UN MA; 6 ay, danışmanlık yok *altı ayı aşan bir süre devam eden
35	İsviçre	2010	5(3)	≈UN MA; 6 ay, danışmanlık 6 ay *herhangi bir oniks aylık dönemde altı ayın aşılması
36	Malta	2011	5(3)	UN MA; 12 ay, danışmanlık hizmetleri 6 ay
37	Kosova	2012	5(3)	OECD MA; 12 ay (ek hüküm protokol)
38	Karadağ	2005	5(3)	OECD MA; 18 ay

Tabloda görüldüğü üzere Polonya, Bulgaristan, Slovenya, Kosova, Moldova inşaatla ilgili maddeleri birebir OECD MA hükmü uygulamışlardır. Türkiye'nin en çok yatırım yaptığı ülkelerden birisi olan Romanya, UN MA'ya benzetmekle beraber 12 aylık süre sınırı tanınmıştır. Avrupa'da en çok yatırım yapılan Ukrayna ise aynı yöntemi tercih eden bir başka ülkedir. Bu grup arasında hükümler bağlamında en spesifik anlaşma hiçbir MA'ya benzemeyen K.K.T.C Anlaşması'dır.

Listenin en yüksek süre sınırına sahip ülke 24 ay süre sınırı ile Makedonya ile yapılmıştır. Bunu 18 ay ile Karadağ ve Sırbistan anlaşmaları takip etmektedir. Bir diğer Türk yatırımcılarının faaliyet yürüttüğü Almanya ise UN MA' benzetmekle beraber danışmanlık faaliyetinde 12 aylık süreyi kabul etmiştir. Son olarak

belirtmek gerekir ki Türkiye'nin bu bölgede yapmış olduğu faaliyetlerin genel toplamı %5,2 civarındadır.

3.4.4. Amerika Bölgesi

Bu bölge Türk müteahhitlerinin yatırım yaptığı başka bölgedir. Bölge coğrafi olarak Güney ve Kuzey Amerika kıtalarının toplamından oluşur. Türkiye'nin toplam yatırımlarının %1'inin bu bölgeden kaynaklandığı hesaplanmaktadır. Kanada ve Meksika Anlaşması'nda UN MA'sı, ABD Anlaşması'nda ise OECD MA'nın 6 aylık süre sınırı ile, Brezilya'da ise OECD MA uygulandığı görülmektedir. Bu bölge de bir diğer yatırım çeken ve OECD üyesi olan ülke olan Şili ve Türkiye arasında bir ÇVÖA'nın olmadığını belirtmek gerekir.

Tablo 6: Amerika Bölgesi Yapım İşyeri Hükümü

	Ülkeler	Antlaşma Tarihi ⁴⁹⁸	Hüküm	Açıklama
1	A.B.D	1996	5(2)g	≈OECD MA; 6 ay, montaj dahil *Altı ayı aşan bir süre devam eden
2	Kanada	2009	5(3)	UN MA; 6 ay
3	Brezilya	2005	5(3)	≈OECD MA; 12 ay, montaj dahil
4	Meksika	2013	5(3)	UN MA; 6 ay, danışmanlık hizmetleri yok *yalnızca altı (6) ayı aşan bir süre devam etmesi
5	Venezuela	2018	5(3)	UN MA; 12 Ay

3.4.5. Güney, Güney Doğu ve Doğu Asya Bölgesi

⁴⁹⁸ Taraflarca imzalandığı tarihler ele alınmıştır. Genellikle 2-3 yıllık bir periyod sonrasında yürürlüğe girmişlerdir.

Bu bölge Avrasya ve Orta Doğu dışında kalan Asya Kıtası'nı ifade eder biçimde ele alınmıştır. Türkiye'nin bölgedeki yatırımlarının toplam yatırımlar bakımından oranı %2 civarındadır. Türkiye mukimi firmaların Yurtdışı Müteahhitlik Hizmetleri bölgede Hindistan, Malezya, Endonezya ve Filipinler Bölgesinde yürütülür. Ancak belirtmek gerekir ki bölgede bulunan hemen hemen her ülkede küçükte olsa YDMH'ler bulunmaktadır.

Tablo 7: Güney, Güney Doğu ve Doğu Asya Bölgesi Yapım İşyeri Hükümü

	Ülkeler	Antlaşma Tarihi	Hüküm	Açıklama
1	Güney Kore	1983	5(3)	≈UN MA; 6 ay; gözetim ve danışmanlık faaliyetleri yok, kontrol faaliyetleri dahil
2	Japonya	1993	5(3)(4)(5)	UN; 6 ay (protokol ek hüküm)
3	Moğolistan	1995	5(2)g	≈UN; 24 ay, danışmanlık hizmetleri yok * Bir şantiye, hazırlık çalışmaları dahil olmak üzere, müteahhidin inşaatta çalışmalarına başladığı tarihten itibaren oluşur.
4	Hindistan	1995	5(2)j	≈UN; 6 ay, danışmanlık hizmeti yok (protokol ek hüküm) *makina ve ekipman satışının yanı sıra arızı olarak sürdürülen ve süresi 6 ayı aşmayan proje veya gözetim faaliyetlerinde; bu proje ve gözetim faaliyetleri için ödenen ücretler makina ve ekipman satış fiyatının %10'unu aştığında işyeri oluşturacaktır.
5	Malezya	1994	5(2)h	≈UN; 9 ay, danışmanlık hizmetleri yok *dokuz ayı aşan bir süre devam eden (Protokol ek hüküm)

6	Çin Halk Cumhuriyeti	1995	5(3)	≈UN MA; 12 ay, kurma projesi yok, tesis projesi dahil *On iki ayı aşan bir süre devam eden
7	Endonezya	1997	5(3)	UN MA; 6 ay
8	Singapur	1999	5(2)g	UN MA; 6 ay *herhangi bir 12 aylık dönemde altı aydan fazla devam eden (aynı ya da ilgili proje için) (Protokol ek hüküm)
9	Bangladeş	1999	5(3)	≈OECD MA; 12 ay, montaj dahil
10	Tayland	2002	5(3)	≈UN MA; İnşaat şantiyesi veya yapım projesi 12 ay , kurma veya montaj projesi, gözetim faaliyetleri ve danışmanlık hizmeti 6 ay
11	Yeni Zelanda	2010	5(3)	≈ UN MA; 6 ay, danışmanlık yok (ek hüküm protokol) *altı ayı aşan bir süre devam eden
12	Avustralya	2010	5(2)g	≈UN MA; 6 ay
			5(3)	≈ UN MA; 6 ay, danışmanlık hizmeti yok (ek hüküm protokol) *altı ayı aşan bir süre bu devlette üstlenilen bir inşaat şantiyesi, yapım, kurma veya montaj projesi ile ilgili gözetim faaliyetinde bulunması; veya bu önemli ekipmanların, teşebbüs tarafından, herhangi bir 12 aylık dönemde 6 ayı aşan bir süre bu devlette kullanılması
13	Vietnam	2014	5(3)	≈UN MA; 6 ay, danışmanlık hizmetleri 6 ay

14	Filipinler	2009	2(g)(h)	UN MA; 6 ay
----	------------	------	---------	-------------

Bu grubun en önemli trendi Bangladeş haricinde bütün ülkelerle UN MA'sına benzer anlaşmaların yapılmış olmasıdır. Japonya, Endonezya, Filipinler Anlaşmaları bire bir UN MA biçimindedir. Bangladeş anlaşması ise OECD MA hükmündedir. Listede en yüksek süre sınırına sahip anlaşma 24 ay ile Moğolistan'a aittir. Bir diğer farklı anlaşma ise Avustralya'ya aittir. Bu anlaşmada yapım işyeri hükümleri öncelikle 6 aylık bir zaman eşliğine sahiptir ve ayrıca gözetim faaliyetleri, ekipmanlar vb. için 12 aylık dönemde 6 ayı aşan biçimde devam etmesi bir daimi işyeri yaratmaktadır.

3.4.6. Orta ve Güney Afrika Bölgesi

Bu bölge Sahra Çölü altında kalan Afrika kıtasında bulunan ülkelerden oluşmaktadır. Son dönemde Türk Müteahhitler Tanzanya, Kongo, Gana, Senegal ve Nijerya gibi ülkelerde projeler üstlenmişlerdir. Bu açıdan bu bölge gelecekteki yatırımlar için yüksek potansiyele sahiptir. Ancak belirtmek gerekir ki Afrika kıtasında Türkiye'nin taraf olduğu vergi anlaşmalarının sayısı azdır.

Tablo 8: Orta ve Güney Afrika Bölgesi Yapım İşyeri Hükümü

	Ülkeler	Antlaşma Tarihi ⁴⁹⁹	Hüküm	Açıklama
1	Güney Afrika Cumhuriyeti	2005	5(2)g	≈UN MA; 12 ay, danışmanlık hizmeti yok * 12 ayı aşan bir süre devam eden
2	Etiyopya	2005	5(3)	OECD MA; 12 ay
3	Gambiya	2014	5(3)	OECD MA;12 ay *yalnızca on iki ayı aşan süre devam etmesi durumunda
4	Somali	2016	5(3)	OECD MA; 12 ay, montaj dahil

⁴⁹⁹ Taraflarca imzalandığı tarihler ele alınmıştır. Genellikle 2-3 yıllık bir periyod sonrasında yürürlüğe girmişlerdir.

				*yalnızca on iki ayı aşan süre devam etmesi durumunda
5	Fildişi Sahilleri	2016	5(3)	UN MA; 12 ay, danışmanlık hizmetleri yok *yalnızca on iki ayı aşan süre devam etmesi durumunda
6	Senegal ⁵⁰⁰	2015		≈UN MA;9 ay, danışmanlık 6 ay *dokuz aydan kısa süren
7	Gabon ⁵⁰¹	2015		müzakere aşaması
8	Gana ⁵⁰²	2012		müzakere aşaması
9	Çad	2017	5(3) a	≈ OECD MA; 9 ay
10	Ruanda	2018	5(3)a	≈OECD MA; 12 ay, Montaj dahil

Tabloda görüldüğü üzere anlaşmalar genel itibariyle 12 aylık süre sınırı ile gerçekleştirilmiştir. Etiyopya, Gambiya ve Somali Anlaşmaları birebir OECD MA'sı uygulanmıştır. Fildişi Sahilleri anlaşmasında UN MA'sını 12 aylık süreyle modifiye edip uygulamıştır. Senegal ve Güney Afrika UN benzeri hükümler kullanarak sırasıyla 9 ve 12 aylık süreleri zaman sınırı olarak akdetmişlerdir. Çad anlaşmasında OECD MA'yı temel almış ancak 9 aylık süre eşiği tercih edilmiştir. Ruanda anlaşmasında da OECD MA kullanılmış, ayrıca montaj hükmü de anlaşmaya eklenmiştir.

3.5. SONUÇ

Türk müteahhitler 1972 yılından başlayan 49 yıllık süreçte dünya çapında projelere imza atmışlardır. Bu projelerden sağlanan gelirler Türkiye ekonomisine

⁵⁰⁰ Bu anlaşma henüz yürürlüğe girmemiştir.

⁵⁰¹ Bu anlaşma henüz yürürlüğe girmemiştir.

⁵⁰² Bu anlaşma henüz yürürlüğe girmemiştir.

döviz bakımından önemli katkılar sağlamış, bu projeler teknik bakımdan Türk sermayesinin yatırım imkanını arttırmıştır. Ayrıca bu faaliyetlere yönelik olarak, iktidara gelen hükümetler çeşitli hukuksal ve teknik anlamda desteklerle Türk yatırımcıların uluslararası yatırım yapmasını teşvik etmiştir.

Türk müteahhitlerin 1972 yılında Libya'da başlayan yatırımcılık deneyimi, risk faktörünün dağılması, girilen pazarların artması gibi nedenlerle gün geçtikçe yarattığı değer bakımından büyümektedir. Suudi Arabistan, Kuveyt, Katar gibi zengin petrol kaynaklarına sahip ülkelerden, Doğu Avrupa'nın tekrar imarına kadar mekânsal bakımdan çeşitlenen bu yatırımlar kendini en fazla biçimde Avrasya coğrafyası olarak tanımlanan Rusya, Kazakistan, Özbekistan, Türkmenistan vb. ülkelerde gerçekleştirmişlerdir.

Yabancı ülkelere yatırım yapmanın doğal bir sonucu olarak, vergi yetkileri bağlamında vergi problemi ortaya çıkmıştır. Türk müteahhitlerin inşaat yatırımlarını üstlendikleri ülkelere bakıldığında çoğu ile anlaşma gerçekleştirilmiştir. Ayrıca anlaşmaların sayısının daha da artırılması Türkiye lehine bir durum olmuştur.

ÇVÖA'ların yapım işyeri hükmü bakımından değerlendirdiğimizde Türkiye'nin imzalamış olduğu ve yürürlükte olan 89 anlaşma mevcuttur. En büyük paya sahip olan YDMH yapılan ülke Rusya olmuştur ve anlaşma bakımından değerlendirme yaparsak 18 aylık olan inşaat şantiyesi vb. oluşma süresi Türkiye'nin yaptığı yatırım bakımından vergiye konu olmasının ertelendiği (UN veya OECD MA'ya göre) görülmektedir. Türkmenistan ve Özbekistan ile yapılan anlaşmalarda bu süre eşiği 45 ve 36 aya çıkarılmıştır ve bu durum Türk Müteahhitlere sağlanan bir avantaj konumundadır. Günümüze kadar gelindiğinde büyük paya sahip olan inşaat yatırımı yapılan diğer ülkeler Libya ve Irak olmasına rağmen çifte vergi önleme anlaşmamız mevcut olmamakla beraber 2010 yılında Libya ile görüşme yapılmış ve süre bakımından anlaşmaya varılamamıştır. Diğer yandan Irak ile 2017 ağustos ayında müzakerelere gidilmiştir. Bu durum Türk yatırımcıların Libya ve Irak'ta vergisel anlamda belirsizliğini devam ettirmektedir.

Türkiye'nin 89 anlaşması üzerinden gitmek gerekirse; Polonya, Bulgaristan, B. Rusya, Moldova, Slovenya, Etiyopya, Katar, Gürcistan, Yemen, Kosova, Gambiya gibi ülkelerle yapılan anlaşmalarda OECD MA tamamen benimsenmiş, Japonya, Cezayir, Endonezya, Singapur, Kanada, Filipinler gibi ülkeler de UN MA'sına uygun şekilde anlaşmalar gerçekleşmiştir. 17 anlaşmada tamamen bir MA'nın kapsamı benimsenirken, 72 anlaşmada hem süre bakımından değişikliklere gidilmiş hem de kapsam bakımından iki MA'nın dışında bulunan unsurlar eklenmiştir.

Yapılan çalışmada, ülke gruplandırması sonucu Türkiye'nin bölgesel olarak yapmış olduğu anlaşmalar değerlendirilmiştir. Bulgular Avrasya ve Asya bölgelerinde yapılan anlaşmaların hem süre sınırı bakımından hem de diğer hükümler bakımından yerli müteahhitlere daha fazla fayda sağladığı yönündedir. Ancak yatırımların önemli bölümünü çeken Ortadoğu ve Kuzey Afrika, 2010'lar sonrası canlanan Afrika bölgeleri açısından aynısını söylemek zordur. Bu ülkelerle yapılan anlaşmalarda genellikle Türk yatırımcıların avantajına uygun olmayacak biçimde 12 aylık ve 12 ayın altında zaman eşikleri belirlenmiştir. Bu sonuçtan hareketle bu bölgelerde yapılacak yeni anlaşmalar ve revizyonlar açısından Türkiye tarafının daha stratejik davranması, süre eşiklerini daha yukarıya çekmesi gerekmektedir.

4. SONUÇ

Yurtdışı müteahhitlik hizmetlerinin vergilendirilmesi sınır ötesi bağlamda ele alındığında öncelikle, uluslararası vergi hukuku kapsamınca ele alınması gereken bir konudur. Bunun arkasında basitçe, bir firmanın farklı ülkelerde faaliyet göstermesi ve bu faaliyetlerin vergilendirilmesi noktasında, ülkelerin vergi yetkilerinin çatışması yatar. Bu çatışan yetkileri ÇVÖA'lar bağlamında çözmek ise uluslararası vergi hukukunun temel prensiplerinin ele alınması gerekliliğini doğurur.

Bahsedilen vergilendirme yetkisinin çatışmasının çözümü uluslararası vergi hukukunda temel olarak, spesifik bir madde olan yapım işyeri maddesi ve ticari kazançlar maddesi bütününde ele alınmaktadır. Ancak temel araştırma konusu, YDMH'lerin temel olarak yapım işyeri kavramınca, ne ifade ettiği ve bunun vergisel sonuçları üzerinedir. Bu açıdan uluslararası vergi hukukunun önemli kavramlarından biri olan daimi işyeri maddesinin alt unsuru olan yapım işyeri maddesi; süre eşiği bakımından ve faaliyetler açısından genel daimi işyeri maddesinden farklılaşmış bir maddedir. Farklılaşma inşaat faaliyetleri ve bunun süre eşiği ile ilgilidir.

Yapım işyeri maddesi yorumlanırken geniş biçimde ele alınması, iki temel sonucu doğurmaktadır. Bunun ilk sonucu inşaat ve inşaatla ilgili birçok faaliyetin (örneğin montaj, gözetim, kontrol faaliyetlerinin tanıma dahil edilmesi) yapım işyeri mantığı içinde ele alınırsa, kaynak devlet bir uluslararası anlaşma ile bu faaliyetler üzerinde vergileme yetkisine sahip olacaktır ve bu yetki bir anlaşma bağlamında korunmuş olacaktır. Bunun yanı sıra, ikamet devlet açısından, geniş bir yorum ve diğer faaliyetlerin kavrama dahil edilmesi, bu ikamet devleti mukimi firmaların kaynak devlette yürüttükleri faaliyetler kapsamında bir yapım işyeri yaratmalarına neden olacaktır. Özetle geniş yorum, kaynak devletin vergi yetkisini güçlendirirken, ikamet devletin bu faaliyetlerin sadece kendi ülkesinde vergilendirilmesi ihtimalini azaltır. Bu açıdan YDMH'lerin faaliyetleri bağlamında, Türkiye mukimlerinin faaliyet gösterdiği yabancı ülkelerde dar kapsamda yorumlanması firmalar açısından avantajlı iken, Türkiye'ye gelen inşaat

ithalatlarının, müteahhitlik hizmetlerinin (metro, köprü, kanal vb.) geniş biçimde yorumlanması, Türkiye açısından avantajlı olacak ve bir gelir kalemi olarak Türk hazinesine değer katacaktır.

YDMH'lerin ulusal anlamda vergilendirilmesi konusu ise Türkiye açısından birçok vergisel ayrıcalık konusudur. Bu konuda, örneğin KVK 5/1-h kapsamında yapım, onarım, montaj gibi faaliyetler KV'den istisna edilmiştir. GVK kapsamında ise yurtdışı inşaat, onarım, montaj faaliyetlerinde döviz olarak elde edilen kazancın binde beşini indirim hakkı tanımıştır. Ayrıca Damga Vergisi Kanunu yurtdışına yönelik gerçekleşen müteahhitlik, yazılım, mühendislik hizmetleri gibi faaliyetlere damga vergisi istisnası hakkı tanımaktadır. Temel olarak yurtdışında, Yapım işyeri kapsamınca süre eşiğini arttırma yönünde gözlenen strateji, paralel biçimde yurtdışında elde edilen kazançların vergisel anlamda teşvik edilmesi ile tutarlıdır. Bu uygulamanın arkasında ise basitçe, YDMH'lerin sermaye bakımından güçlü hale getirilmesi, uluslararası müteahhitlik sektöründe Türkiye mukimi firmaların vergi teşvikleri bakımından sübvansede edilmesidir. Ayrıca bu teşviklere benzer biçimde, uluslararası ekonominin yeşil ve dijital dönüşümüne uygun olarak, YDMH firmalarına bu konularda vergisel teşvikler getirilmesi, bu firmaları daha rekabetçi bir noktaya getirecektir.

Türkiye mukimi müteahhitlik şirketlerinin uluslararası faaliyetleri kapsamında Türkiye'nin taraf olduğu anlaşmaların ilgili maddelerinin incelenmesi sonucunda Türkiye'nin anlaşma akdettiği ve yüksek düzeyde YDMH'ye sahip olduğu Avrasya bölgesi olarak adlandırılan ülke grubunda süre bakımından Türkiye'nin lehine yapım işyeri hükümlü anlaşmalar akdedildiği görülmektedir. Diğer yandan Avrasya grubu dışında en yüksek YDMH'nin gerçekleştiği Orta Doğu ve Kuzey Afrika bölgesinde Türkiye Avrasya bölgesinde yaptığı avantajlı süreli anlaşmaları akdedememiştir. Türkiye'nin gelecekte yeni anlaşmalar akdederken ve mevcut anlaşmaları revize ederken, takip etmesi gereken strateji, inşaat ihracatı yapılan ülkelerde süre eşliğinin arttırılması ve yapım işyeri kavramına ilişkin, daha az unsurun ele alınması olmalıdır. Bu durumun aksine, Türkiye'ye yapılan inşaat ithalatlarında, UN MA'ya uygun kısa süre eşikli ve bir çok faaliyetin doğrudan ilgili yapım işyeri maddesi hükmünce tanımlandığı

anlaşmalar akdedilmeli/revize edilmelidir. Ayrıca iç hukukta KVK, GVK ve KDV temelinde YDMH'ye ilişkin istisnalara ilişkin detaylı bir rapor oluşturulmalı ve YDMH'ler açısından bu istisnalara ilişkin kanuni belirginlik sağlanmalıdır.



KAYNAKÇA

Alt İşverenlik Yönetmeliği, *T.C. Resmî Gazete*, 27010, 27.09.2008.

Arnold, B.J. *An Introduction to Tax Treaties*, UN Publishing, 2014.

Arnold, B.J. *Article 5: Permanent Establishment-Global Tax Treaty Commentaries*, Global Topics IBFD, 2021.

Başok, C. B., “Uluslararası Vergi Anlaşmalarının Yorumlanması”, Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Kamu Hukuku Anabilim Dalı, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, 2016 s. 139.

Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun (4842 sayılı), *T.C. Resmî Gazete*, 25088, 09.04.2003.

Borçlar Kanunu, *Resmî Gazete*, 359, 29.04.1926.

Cambridge Dictionary, (Çevrimiçi),
<https://dictionary.cambridge.org/tr/s%C3%B6zl%C3%BCk/ingilizce-t%C3%BCrk%C3%A7e/building?q=building>, 25.12.2021.

Collins, (Çevrimiçi),
<https://www.collinsdictionary.com/dictionary/english/building-site>, 29.11.2020.

Çengel, Doğan, *Yurt Dışında Yapılan İnşaat, Onarım, Montaj İşleri ile Teknik Hizmetlerden Sağlanan Kazançlarda İstisna*, (Çevrimiçi),
<https://www.alomaliye.com/2018/07/23/yurt-disi-insa-at-onarim-montaj-istisna>, 18.12.2021.

Çolak, Mustafa, *Elektronik Vergileme Hukuku*, Seçkin Yayıncılık, 2020.

Devlet İhale Kanunu, *T.C. Resmî Gazete*, 18161, 10.09.1983.

4108 sayılı, 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu, 6183 Sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun, 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu, 5422 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu, 3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanununda, Değişiklikler Yapılması Hakkında Kanun, *T.C. Resmî Gazete*, 22301, 02.06.1995.

Damga Vergisi Kanunu, *T.C. Resmî Gazete*, 11751, 01.07.1964.

Danıştay 4'üncü Daire E.1982/1069, k.1992/4462 sayılı, 19.10.1992 tarihli kararı.

Dictionnaire Vivant De La Langur Française, (Çevirimiçi)
<https://dvlf.uchicago.edu/mot/construction>, 28.11.2020.

Dincel G., “*Büyüme Bağlamında İnşaat Sektörü*”, *Ekonomik Araştırmalar Dergisi*, 2015.

Ferhatoğlu, Emrah, “Daimi İşyerine Kazanç Atfedilmesi”, Editör: Prof. Dr. Billur Yaltı, Uluslararası Vergi hukuku Konularına Türkiye Yaklaşımı, On iki Levha Yayınları, İstanbul, 2017.

Gelir İdaresi Başkanlığı, B.07.0.GEL.0.29/2918-215-43, 17.06.1997, (Çevirimiçi),
<https://www.gib.gov.tr/node/98722>, 12.12.2021.

Gelir İdaresi Başkanlığı, B.07.1.GİB.4.41.15.01-KVK-2010/13-136, 12.09.2011, (Çevirimiçi), <https://www.gib.gov.tr/node/101124> (Çevirimiçi), 14.02.2022.

Gelir İdaresi Başkanlığı, B.07.1.GİB.4.41.15.01-KVK-2010/13-136, 12.09.2011, (Çevirimiçi), <https://www.gib.gov.tr/node/101124> (Çevirimiçi), 10.10.2021.

Gelir İdaresi Başkanlığı, B.07.1.GİB.4.34.16.01-120[94-2012/1097]-1508, 17.09.2013, (Çevirimiçi), <https://www.gib.gov.tr/node/101034>, 12.12.2021.

Gelir İdaresi Başkanlığı, 19341373-125[ÖZELGE-2012/11]-69, 01/08/2013, (Çevirimiçi) <https://gib.gov.tr/node/94944>, 11.01.2022.

Gelir İdaresi Başkanlığı, 39044742-KDV.9-1505, 29.05.2014, (Çevirimiçi),
<https://www.gib.gov.tr/node/92236>, 15.02.2022.

Gelir İdaresi Başkanlığı, 93767041-125[5/h-2014/2]-120, 18.07.2014, (Çevirimiçi),
<https://www.gib.gov.tr/node/93626>, 15.02.2022.

Gelir İdaresi Başkanlığı, 64597866-125[5/1-h-2015]-15292, 19.06.2015.

Gelir İdaresi Başkanlığı, 85632212-010.01-2 sayı ve 01.06.2016 tarihli özelge:
<https://www.gib.gov.tr/yurtdisindaki-insaat-isinde-kullanilan-ekipmanlarin-ithalinin-kdv-den-istisna-olup-olmadigi> (Çevirimiçi), 10.10.2021.

Gelir İdaresi Başkanlığı, *Gelir ve Servet Üzerinden Alınan Vergilere İlişkin Model Anlaşma*, Ankara, 2014, (Çevrimiçi), https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/user_upload/Mevzuat_Disilliskiler/OECD_Model_Yorum_Kitabi_2014.pdf, 05.05.2021.

Gelir İdaresi Başkanlığı, 38418978-125[5-19/1]-398910, 14.11.2019, (Çevrimiçi), <https://www.gib.gov.tr/turkiye-cumhuriyeti-ile-cibuti-cumhuriyeti-arasindaki-hibe-anlasmasi-kapsaminda-yurtdisinda-yapilan>, 15.02.2022.

Gelir Vergisi Genel Tebliği (194 Seri No'lu), *T.C. Resmî Gazete*, 22573, 07.03.1996.

Gelir Vergisi Kanunu, *T.C. Resmî Gazete*, 10700, 06.01.1961

Gümrük Kanunu, *T.C. Resmî Gazete*, 23866, 04.11.1999.

Gündüz Zeki, Ceylanlı Ulaş, Kemaloğlu Yelda, *Permanent Establishments: Turkey, Country Tax Guides*, IBFD, (Çevrimiçi) https://research.ibfd.org/#/doc?url=/collections/gttc/html/gttc_article5_pe_chapter5.html, Erişim Tarihi 10.10.2021, s. 8.

Güneş, Ş. *Yurtdışı İnşaat İşlerinin Vergisel Boyutu*, Mali Çözüm, Ocak-Şubat 2011, s. 217.

Hafta Tatili Hakkında Kanun, *T.C. Resmi Gazete*, 21.01.1924.

Hırvat-Rus ÇVÖA, Republic of Croatia, Ministry of Finance: Tax Administration, (Çevrimiçi) https://www.porezna-uprava.hr/en_propisi/_layouts/15/in2.vuk2019.sp.propisi.intranet/propisi.aspx?id=pro96, 28.11.2020.

IBFD, International Tax Glossary, (Çevrimiçi), <https://research.ibfd.org/#/glossary>, 27.11.2020

İhracat ve Diğer Döviz Kazandırıcı Faaliyetlerde Damga Vergisi ve Harç İstisnası Uygulama Genel Tebliği, *T.C. Resmî Gazete*, 30070, 18.05.2017.

İmar Kanunu, *T.C. Resmî Gazete*, 18749, 09.05.1985.

İmar Kanunu, *TMMOB Elektrik Mühendisleri Odası*, (Çevrimiçi), https://www.emo.org.tr/mevzuat/mevzuat_detay.php?kod=38, 07.01.2022.

İstanbul Gümrük Müşavirleri Derneği, *Yurt Dışı Müteahhitlik ve Teknik Müşavirlik Hizmetleri Kapsamında Yurtdışında Kullanılacak Makina ve Teçhizatın Haberi*, (Çevrimiçi), https://www.igmd.org.tr/yurt-disi-muteahhitlik-ve-teknik-musavirlik-hizmetleri-kapsaminda-yurtdisinda-kullanilacak-makina-ve-techizatin_haberi, 09.12.2020.

İSMMMO, *İnşaat İşletmelerinde Muhasebe ve Vergi Uygulamaları*, 2013, (Çevrimiçi) <https://archive.ismmmo.org.tr/docs/seminernotlar/28122013/28122013.pdf>, 10.10.2021, 10.10.2021.

İstanbul Yeminli Mali Müşavirler Odası, *Yurt Dışında Yapılan İnşaat, Onarım, Montaj İşleri ile Teknik Hizmetlerden Sağlanan Kazançlarla İlgili İstisnanın Uygulanmasında Ortaya Çıkan Bir Sorun*, (Çevrimiçi), https://www.istanbulymmo.org.tr/Data/Platform/2017_KASIM_33.pdf, 09.01.2022.

İstanbul Yeminli Mali Müşavirler Odası, *Yurt Dışı İnşaat, Onarım ve Montaj İşleri ile Teknik Hizmetlerden Sağlanan Kazançların Kapsamı*, (Çevrimiçi), <http://www.istanbulymmo.org.tr/Data/Platform/182.pdf>, 09.01.2022.

İş Kanunu, *T.C. Resmi Gazete*, 3330, 21.01.1924.

İş Kanunu (4857 Sayılı), *T.C. Resmî Gazete*, 25134, 10.06.2003.

İş Kolları Tüzüğü, *T.C. Resmî Gazete*, 18243, 06.12.1983.

İşkolları Yönetmeliği, *T.C. Resmî Gazete*, 28502, 19.12.2012.

İthalat Rejimi Kararı, *T.C. Resmî Gazete*, 31351, 31.12.2020.

Katma Değer Vergisi Kanunu, *T.C. Resmî Gazete*, 18563, 02.11.1984.

Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği, *T.C. Resmî Gazete*, 28983, 26.04.2014.

Kamu İhale Kanunu, *T.C. Resmî Gazete*, 24648, 22.01.2002.

Kubbealtı Lugatı, (Çevrimiçi), <http://www.lugatim.com/s/ihzarat>, 10.10.2021.

Kurumlar Vergisi Genel Tebliği (1 Seri No'lu), *T.C. Resmî Gazete*, 26482, 03.04.2007.

Kurumlar Vergisi Genel Tebliği (6 Seri No'lu), *T.C. Resmî Gazete*, 28283, 05.05.2012.

Kurumlar Vergisi Kanunu, *T.C. Resmî Gazete*, 26205, 21.06.2006.

Lang, M., *Introduction to the Law of Double Taxation Conventions*, Linde, Viyana, 2020.

Langenscheidt, (Çevrimiçi) <https://tr.langenscheidt.com/almanca-turkce/montage>, Erişim Tarihi: 11.10.2021

Larousse, (Çevrimiçi), <https://www.larousse.fr/dictionnaires/francais/assemblage/5790>, 28.11.2020.

League of Nations, *Double Taxation And Tax Evasion Report*, 1927

Lennard, M. “*The UN Model Tax Convention as Compared with the OECD Model Tax Convention, Current Points of Difference and Recent Developments*”, *Asia-Pacific Tax Bulletin*, (January/February 2009).

Lexico, (Çevrimiçi), https://www.lexico.com/definition/building_site, 29.11.2020.

Linternaute, (Çevrimiçi) <https://www.linternaute.fr/dictionnaire/fr/definition/chantier/>, 28.11.2020.

Linguee, (Çevrimiçi) <https://www.linguee.fr/francais-anglais/traduction/chantier+de+construction.html>, 28.11.2020

Maliye Hesap Uzmanları Derneği, *Beyanname Düzenleme Kılavuzu 2020*, 2021.

McKinsey, *Reinventing Construction: A Route to Higher Productivity*, McKinsey Global Institute, 2017.

Meriam-Webster, (Çevrimiçi), <https://www.merriam-webster.com/dictionary/building>, 28.11.2020.

MuhasebeTR, *Yurtdışı İnşaat Taahhüt İşlerinin Kurumlar Vergisine Tabi Olmaması İçin Hangi Koşullar Aranır?* (Çevrimiçi), <http://www.muhasibetr.com/yazarlarimiz/zekeriyaaslan/0136/>, 04.01.2022

MÜSİAD, *İnşaat, Çevre ve Yapı Malzemeleri Sektör Raporu*, 2015.

Nişanyan Sözlük, (Çevrimiçi), <https://www.nisanyansozluk.com/?k=in%C5%9Fa&lnk=1>, Erişim Tarihi: 28.11.2020.

OECD, *Draft Double Taxation Convention on Income and Capital*, 1963, Paris.

OECD, *Projet de Convention de Double Imposition Concernant le Revenu et la Fortune* 1963, Paris, 1963 (Çevrimiçi), https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/projet-de-convention-de-double-imposition-concernant-le-revenu-et-la-fortune_9789264307537-fr#page36, 11.11.2021.

OECD, *Model Double Taxation Convention On Income And On Capital*, OECD, Paris, 1977.

OECD, *Modele De Convention De Double Imposition Concernant Le Revenu Et La Fortune*, Paris, 1977.

OECD, *Model Tax Convention on Income and on Capital June 1998 Condensed Version*, OECD Publishing, Paris, 1998.

OECD, *Model Tax Convention on Income and on Capital 29 April 2000 Condensed Version*, OECD Publishing, Paris, 2000.

OECD, *Model Tax Convention on Income and on Capital 28 January 2003 Condensed Version*, OECD Publishing, Paris, 2003.

OECD, *Model Tax Convention on Income and on Capital 15 July 2005 Condensed Version*, OECD Publishing, Paris, 2005.

OECD, *Model Tax Convention on Income and on Capital 17 July 2008 Condensed Version*, OECD Publishing, Paris, 2008.

OECD, *Model Tax Convention on Income and on Capital (Full Version)*, Paris, 2010.

OECD, *Model Tax Convention on Income and on Capital 2008 Condensed Version*, OECD Publishing, Paris, 2010.

OECD, *Model Tax Convention on Income and on Capital 2014 Condensed Version*, OECD Publishing, Paris, 2014.

OECD, *Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 - 2015 Final Report*, OECD Publishing, Paris, 2015.

OECD, *Multilateral Convention To Implement Tax Treaty Related Measures To Prevent Base Erosion And Profit Shifting*, 2017.

OECD , *Modèle de Convention fiscale concernant le revenu et la fortune: Version abrégée* 2017, https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/modele-de-convention-fiscale-concernant-le-revenu-et-la-fortune-version-abregee-2017_mtc_cond-2017-fr#page35, 28.12.2021.

OECD, *2017 Update To The OECD Model Tax Convention*, (Çevrimiçi) <http://www.oecd.org/ctp/treaties/2017-update-model-tax-convention.pdf>, 27.11.2021.

OECD, *Status of List of Reservations and Notifications at the Time of Signature*, erişim tarihi: <http://www.oecd.org/tax/treaties/beps-mli-position-turkey.pdf>, 27.12.2018.

OECD, *Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017*, OECD Publishing, Paris, 2017.

OECD, *Glossary of Tax Terms*, (Çevrimiçi), <https://www.oecd.org/ctp/glossaryoftaxterms.htm>, 08.01.2022.

Olsen, K. *Characterisation and Taxation of Cross-Border Pipelines*, IBFD, Amsterdam, 2012.

Online Etymology Dictionary (Çevirimiçi), <https://www.etymonline.com/word/construction>, 28.11.2020

Öner, Cihat. *Vergi Hukukunda İşyeri*, İmaj Yayınevi, 2016.

Özorhon, B., *Türkiye'de İnşaat Sektörü ve Dünyadaki Yeri*, İTO Yayınları: İstanbul, 2012.

Pijl H., Interruptions in Building Site Permanent Establishments to be Interpreted Under the Limited Inclusion Theory, *Bulletin For International Taxation*, 2013.

Reimer, Ekkehart. "Article 5 Permanent Establishment", Editör: Ekkehart Reimer, Alexander Rust, "Klaus Vogel on Double Taxation Conventions", Wolter Kluwers, Amsterdam, 2015.

Rençber, A., *Uluslararası Gelişmeler Işığında Vergi Hukukunda İşyeri*, Filiz Kitabevi, 2021, s. 27.

Reverso Context, (Çevrimiçi) <https://context.reverso.net/translation/french-english/installation+fixe>, 28.11.2020.

Sasseville, J., *Article 7: Business Profits - Global Tax Treaty Commentaries, Global Topics IBFD*, (Çevrimiçi) https://research.ibfd.org/#/doc?url=/linkresolver/static/gttc_article7_s_1.&refresh=1641942953342%23gttc_article7_s_1.1., 10 Aralık 2021.

Skaar. A. A., *Permanent Establishment: Erosion of a Tax Treaty Principle*, Kluwer Law, Deventer, 1991.

Skaar, A. A. *Permanent Establishment: Erosion of a Tax Treaty Principle*, 2.b., Kluwer Law, Deventer, 2020.

Sakin, M. Kiroğlu, Y. C., "3D Printing of Buildings: Construction of the Sustainable Houses", 9th International Conference on Sustainability in Energy and Buildings, Elsevier, s. 702-711.

Stringfrex, (Çevrimiçi) https://stringfixer.com/tr/Solitary_but_social, 05.01.2022.

Şafak, Can. *4857 Sayılı İş Kanunu Çerçevesinde Taşeron (Alt İşveren) Meselesi*, 2004.

Şantiye Şefleri Hakkında Yönetmelik, *T.C. Resmî Gazete*, 30702, 02.03.2019.

Şengel, Salim "Yurt Dışı İnşaat İşleri", Editörler: Salim Şengel, *İnşaat ve Gayrimenkul Muhasebesi*, AÖF, Eskişehir, 2019

Tayanç, Tunç. *İnşaatçıların Coğrafyası: Türk İnşaat Sektörünün Yurtdışı Müteahhitlik Hizmetleri Serüveni*, İstanbul: Tarih Vakfı Yayınları, 2011.

Tayanç, T. *İnşaatçıların Coğrafyası: Türk İnşaat Sektörünün Yurtdışı Müteahhitlik Hizmetleri Serüveni*, Tarih Vakfı Yayınları, İstanbul, 2011.

Tax Treaties History, *League of Nations, Double Taxation And Tax Evasion Report, 1927*, (Çevrimiçi) <https://www.taxtreatieshistory.org/>

Tax Treaties History, *League of Nations Fiscal Committee London and Mexico Model Tax Conventions Commentary and Text* (Çevrimiçi), https://www.taxtreatieshistory.org/data/html/league_of_nations_1946-11.html, 28.11.2020.

Tax Treaties History, *OECD Fiscal Committee Draft Convention for the Avoidance of Double Taxation With Respect to Taxes on Income and Capital*, (Çevrimiçi) <https://www.taxtreatieshistory.org/> 15.10.2021.

TBMM, (Çevrimiçi) <https://www.tbmm.gov.tr/Yasama/KanunTeklifi/292099>, 14.01.2022.

Tepecik F., Eşkinat R., *“İnşaat Sektörüne Küresel Bakış”*, Afyon Kocatepe Üniversitesi İİBF Dergisi, 2012.

Teknik Müşavirlik Firmalarının Yurt Dışındaki Faaliyetlerine Sağlanacak Devlet Yardımları Hakkında Tebliğ, *Resmî gazete*, 25487, 09.06.2004.

Teknik Müşavirlik Şirketlerine Sağlanacak Devlet Yardımları Hakkında Tebliğ, *Resmî Gazete*, 27936, 16.05.2011.

Teknik Müşavirlik Hizmetlerine Sağlanacak Devlet Yardımları Hakkında Tebliğ, *Resmî Gazete*, 28334, 25.06.2012.

Teknik Müşavirlik Hizmetlerine Sağlanacak Devlet Yardımları Hakkında 2014/10 Sayılı Karar'ın Uygulama Usul ve Esaslarına İlişkin Genelge, *Resmî Gazete*, 29189, 28.11.2014.

TMB, *Türk Yurtdışı Müteahhitlik Hizmetleri (1972-2021)*, Türkiye Müteahhitler Birliği, 2022.

Tuncer, S. *Çifte Vergileme ve Milletlerarası Vergi Anlaşmaları*, Sevinç Matbaası, Ankara, 1974.

Turut, Şenol. *Yurt Dışı Teknik Hizmetlerde Kurumlar Vergisi İstisnası Uygulamasında Hizmetin Verildiği Yer (İfa Yeri) Sorunu*, Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi, Temmuz 2011.

Türk Dil Kurumu, Türk Dil Kurumu Sözlükleri, (Çevrimiçi), <https://sozluk.gov.tr/>, 10.10.2021.

Türkiye Cumhuriyeti Ekonomi Bakanlığı (2017), Türkiye'nin Yurtdışı Yatırımları- Yurtdışı Yatırım Raporu.

Türkiye Cumhuriyeti ile Avusturya Cumhuriyeti arasında Gelir ve Servet Vergilerinde Çifte Vergilendirmenin önlenmesine ve diğer bazı hususların düzenlenmesine ilişkin Anlaşma, T.C. Resmî Gazete, 14612, 01.08.1973.

Türkiye Cumhuriyeti ile Norveç Krallığı Arasında Gelir ve Servet Vergilerinde Çifte Vergilendirmenin Önlenmesine ve Diğer Bazı Hususların Düzenlenmesine İlişkin Anlaşma, T.C. Resmi Gazete, 21.12.1975, Karar Sayısı 15445.

Türkiye Cumhuriyeti ile Avusturya Cumhuriyeti Arasında Gelir Üzerinden Alınan Vergilerde Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması, T.C. Resmî Gazete, 2727026, 26.06.2009

Türkiye Cumhuriyeti ile Kore Cumhuriyeti Arasında Gelir Üzerinden Alınan Vergilerde Çifte Vergilendirmeyi Önleme ve Diğer Bazı Hususları Düzenleme Anlaşması", T.C. Resmî Gazete Sayısı, 18886, 02.10.1985.

Türkiye Cumhuriyeti ile İrlanda Cumhuriyeti Arasında Gelir ve Sermaye Değer Artış Kazançları Üzerinden Alınan Vergilerde Çifte Vergilendirmeyi Önleme ve Vergi Kaçakçılığına Engel Olma Anlaşması, T.C. Resmi Gazete Sayısı, 27668, 10.08.2010.

Türkiye Cumhuriyeti Hükümeti ile Yeni Zelanda Hükümeti Arasında Gelir Üzerinden Alınan Vergilerde Çifte Vergilendirmeyi Önleme ve Vergi Kaçakçılığına Engel Olma Anlaşması, T.C. Resmî Gazete, 27984, 04.07.2011.

Türkiye Cumhuriyeti Hükümeti ile Avustralya Hükümeti Arasında Gelir Üzerinden Alınan Vergilerde Çifte Vergilendirmeyi Önleme ve Vergi Kaçakçılığına Engel Olma Anlaşması, T.C. Resmi Gazete Sayısı, 28653, 21.05.2013.

Türkiye Cumhuriyeti ile Hindistan Cumhuriyeti Arasında Gelir Üzerinden Alınan Vergilerde Çifte Vergilendirmeyi Önleme ve Vergi Kaçakçılığına Engel Olma Anlaşması", T.C. Resmi Gazete Sayısı, 22863, 30.12.1996.

TÜSİAD, *Uluslararası Vergilendirmede Güncel Gelişmeler Raporu*, TÜSİAD – IFA 26 Nisan 2019

United Nations, *United Nations Model Double Taxation Convention Between Developed and Developing Countries*, New York, 1980

United Nations, *United Nations Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries*, New York. 2001.

United Nations, *United Nations Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries*, New York. 2011.

United Nations, *United Nations Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries 2017 Update*, New York, 2017.

Vergide Gündem, *Yurtdışı İnşaat, Onarma, Montaj İşleri ile Teknik Hizmetlerde Vergisel Avantajlar ve Yararlanma Koşulları*, (Çevrimiçi), https://www.vergidegundem.com/tr_TR/publicationPaper?categoryName=Vergide&publicationNumber=6&publicationYear=2007&publicationId=66666639, 08.01.2022.

Vergi Sorunları, *Kurumlar Vergisi Rehberi*, Sayı 355, 2018.

Vergi Usul Kanunu, *T.C. Resmî Gazete*, 10705, 12.01.1961.

Williams R. L., *Fundamentals of Permanent Establishments*, Kluwer Law International, Bedfordshire, 2014.

Wikipedia, *Bauausführung*, (Çevrimiçi) <https://de.wikipedia.org/wiki/Bauausf%C3%BChrung>, 11.10.2021.

Wikipedia, Neolithic Revolution, (Çevrimiçi)
https://en.wikipedia.org/wiki/Neolithic_Revolution, 05.01.2022.

Wikipedia, Least Developed Countries, (Çevrimiçi)
https://en.wikipedia.org/wiki/Least_developed_countries#List, 05.01.2022.

Yaltı Soydan, B. *Uluslararası Vergi Anlaşmaları*, Beta Basım Yayın, İstanbul, 1995.

Yaltı, Billur, Chapter 9: Turkey BRICS and the Emergence of International Tax Coordination içinde, Editörler Yariv Brauner ve Pascal Pistone, 2014.

Yapım İşlerinde Benzer İş Grupları Tebliği, *T.C. Resmî Gazete*, 27961, 11.06.2011.

Yapım işlerinde Benzer İş Grupları Listesi (Ek-1), *T.C. Resmî Gazete*, 27961, 11.06.2011.

Yapım İşlerinde Temel Kavramlar, *Mali Hakem*, (Çevrimiçi),
https://www.malihakem.com/analizler/yapim-islerinde-temel-kavramlar_an444.html, 07.01.2022.

Yapı Müteahhitlerinin Sınıflandırılması ve Kayıtlarının Tutulması Hakkında Yönetmelik, *T.C. Resmî Gazete*, 30702, 02.03.2019.

Yeliven, Lokman, *Yurtdışında Yapılan “İnşaat, Onarım, Montaj İşleri ile Teknik Hizmetler” Kavramının Tanım Sorunu*, Vergi Sorunları Dergisi Sayı: 298, 2013.

Yıldız, A. Murat. *Kurumlar Vergisi Beyanname Düzenleme Rehberi*, 2020.

Yurt Dışı Teknik Müşavirlik Hizmetleri Destekleri, Türkiye Cumhuriyeti Ticaret Bakanlığı, (Çevrimiçi), <https://ticaret.gov.tr/destekler/yurt-disi-teknik-musavirlik-hizmetleri-destekleri>, 12.11.2021.

Yurtdışı Müteahhitlik Belgesi Tebliği, *T.C. Resmî Gazete*, 26654, 25.09.2007.