



T.C.

ALTINBAŞ ÜNİVERSİTESİ

Lisansüstü Eğitim Enstitüsü

Uluslararası Vergilendirme

**TÜRKİYE’NİN ÇOK TARAFLI SÖZLEŞME
SONRASI VERGİ ANLAŞMALARINDA İŞYERİ
HÜKMÜNE BAKIŞI**

Dila ÇEÇEN

Yüksek Lisans Tezi

Danışman

Prof. Dr. Leyla ATEŞ

İstanbul, 2024

TÜRKİYE’NİN ÇOK TARAFLI SÖZLEŞME SONRASI VERGİ ANLAŞMALARINDA İŞYERİ HÜKMÜNE BAKIŞI

Dila ÇEÇEN

Uluslararası Vergilendirme

Yüksek Lisans Tezi

ALTINBAŞ ÜNİVERSİTESİ

2024

Dila ÇEÇEN tarafından hazırlanmış ve 02/10/2024 tarihinde sunulmuş TÜRKİYE’NİN ÇOK TARAFLI SÖZLEŞME SONRASI VERGİ ANLAŞMALARINDA İŞYERİ HÜKMÜNE BAKIŞI başlıklı tez Uluslararası Vergilendirme Ana Bilim Dalında Yüksek Lisans Tezi olarak **oy birliği** ile kabul edilmiştir.

Prof. Dr. Leyla ATEŞ

Danışman

Tez Savunma Sınavı Jüri Üyeleri:

Prof. Dr. Leyla ATEŞ

Kamu Hukuk Bölümü,

Altınbaş Üniversitesi

Dr. Öğr. Üyesi Başak GÜNEŞ

Özel Hukuk Bölümü,

Altınbaş Üniversitesi

Dr. Öğr. Üyesi Alara Efsun YAZICIOĞLU

Kamu Hukuku Bölümü,

Kadir Has Üniversitesi

Bu tezin Yüksek Lisans tezi olarak bütün şartları sağladığını beyan ederim.

Bu projedeki tüm bilgilerin akademik kurallara ve etik davranışlara uygun olarak edinildiğini ve sunulduğunu beyan ederim. Ayrıca bu kuralların ve davranışların gerektirdiği şekilde, bu çalışmada orijinal olmayan tüm materyalleri ve sonuçları tamamen alıntı yaptığımı ve referans gösterdiğimi de beyan ederim.

Dila ÇEÇEN

İmzası

XXXXXX

ÖZET

TÜRKİYE’NİN ÇOK TARAFLI SÖZLEŞME SONRASI VERGİ ANLAŞMALARINDA İŞYERİ HÜKMÜNE BAKIŞI

ÇEÇEN, Dila

Yüksek Lisans, Uluslararası Vergi Ana Bilim Dalı, Altınbaş Üniversitesi

Danışman: Prof. Dr. Leyla ATEŞ

Tarih: Ekim/2024

Sayfa: 100

Dünya, 1900’lerden günümüze artan küreselleşmenin etkisiyle Çok Uluslu Şirketlerin (ÇUŞ) pazarı haline gelmiştir. Ülkelerin bu pazarda kazançlarını büyütme arzusu, vergilendirme yetkisi çatışmalarının artmasına neden olmuştur. Bu çatışmayı önlemek üzereyse uluslararası vergi anlaşmaları yaygın olarak kullanılmaya başlamıştır. Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Teşkilatı’nın (OECD) yayınladığı bir model etrafında şekillenen çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları, ticari kazançta vergilendirme yetkisinin paylaşımından işyeri ölçütünü esas almıştır. Buna göre, ticari kazançlarda vergilendirme yetkisi kural olarak mukim devlete ait olmakla birlikte, kaynak devleti söz konusu mukimin kendi ülkesinde bulunan işyeri aracılığıyla elde ettiği ticari kazançları vergilendirme yetkisine sahiptir.

İşyeri kavramının mukim olmayan yani dar mükelleflerin vergilendirmesinde oynadığı hayati rolü dikkate alan ÇUŞ’ler zamanla mevcut işyeri tanımını dolanmak üzere belli vergiden kaçınma stratejileri geliştirdiler. Bu stratejilerin yaygınlaşması sebebiyle matrahları aşınan ülkeler işyeri tanımının gözden geçirilmesini talep etti. Söz konusu talepler, OECD tarafından uluslararası vergi kayıp ve kaçagını azaltmak için 2012 yılında başlatılan Matrah Aşındırma ve Kar Kaydırma (BEPS) Projesinin bir parçası olarak ele alındı.

Mevcut vergi kurallarının tadili çağrısıyla 2015 yılında tamamlanan BEPS projesinin Eylem 7: Daimî İşyeri Statüsü ile Eylem 15: Çok Taraflı Anlaşma (MLI) ayakları işyeri oluşumu açısından önem taşımaktadır. 7. Eylem Planı ile işyeri tanımına getirilen değişiklikler, BEPS

önlemlerinin vergi anlaşmalarına eş zamanlı ve hızlı şekilde bir Çok Taraflı Sözleşme ile aktarılması için tasarlanan 15. Eylem Planı ile hayat bulacaktır. Türkiye, Çok Taraflı Sözleşmeyi 2017 yılında imzalamış ve bu anlaşmaya ilişkin geçici pozisyonlarını OECD'ye bildirmiştir. Ancak, Türkiye hâlâ bu sözleşmeyi onaylamamıştır.

Bu bağlamda çalışmanın amacı, Türkiye'nin 15. Eylem Planı kapsamında OECD'ye bildirimde bulunduğu geçici pozisyonlarına bakarak, 2017 sonrası imzaladığı çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarında işyeri kavramına karşı bu pozisyonunu değiştirip değiştirmedeği ele almaktadır.

Anahtar Kelimeler: İşyeri, Vergi, Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları, Matrah Aşındırma ve Kâr Kaydırma, Çok Taraflı Anlaşma.

ABSTRACT

TURKEY’S PERSPECTIVE ON WORKPLACE PROVISION IN POST-MULTILATERAL TAX AGREEMENTS

ÇEÇEN, Dila

M.A., Department of International Taxation, Altınbaş University

Supervisor: Prof. Dr. Leyla ATEŞ

Date: October/2024

Pages: 100

Due to the increasing impact of globalization from the 1900s to the present, the world has become a market for Multinational Corporations (MNCs). The desire of countries to increase their profits in this market has led to an increase in conflicts over taxation power. To prevent these conflicts, international tax treaties have become widely used. Double taxation treaties, shaped around a model published by the Organisation for Economic Co-operation and Development (OECD), are based on the sharing of taxing rights over business profits with a focus on the concept of a permanent establishment. According to this principle, the taxing right over business profits generally belongs to the resident state; however, the source state has the right to tax the business profits that the resident earns through a permanent establishment located in its own country.

Considering the vital role of the concept of a permanent establishment in the taxation of non-residents, MNCs have gradually developed specific tax avoidance strategies to circumvent the existing definition of a permanent establishment. Due to the widespread adoption of these strategies, countries with eroded tax bases have demanded a review of the definition of a permanent establishment. These demands have been addressed as part of the OECD’s Base Erosion and Profit Shifting (BEPS) Project, which was initiated in 2012 to reduce international tax evasion and avoidance.

The BEPS project, completed in 2015, called for amendments to existing tax rules, with

Action 7: Permanent Establishment Status and Action 15: Multilateral Instrument (MLI) being particularly significant regarding the establishment of permanent establishments. The changes to the definition of a permanent establishment introduced by Action 7 are designed to be implemented quickly and simultaneously in tax treaties through the Multilateral Instrument outlined in Action 15. Turkey signed the Multilateral Instrument in 2017 and communicated its provisional list regarding this agreement to the OECD. However, Turkey has not yet ratified this treaty.

In this context, the aim of this study is to examine whether Turkey has changed its position regarding the concept of permanent establishment in the double taxation treaties it signed after 2017, by looking at the provisional list it communicated to the OECD under Action 15.

Keywords: Permanent Establishment, Tax, Avoidance of Double Taxation Agreements, Base Erosion and Profit Shifting, Multilateral Instrument.

İÇİNDEKİLER

Sayfa

ÖZET	v
ABSTRACT	vii
TABLO LİSTESİ.....	xii
ŞEKİL LİSTESİ	xiii
KISALTMALAR.....	xiv
1. GİRİŞ.....	1
1.1 İŞYERİ KAVRAMI.....	3
1.1.1 Tanım.....	3
1.1.1.1 İç hukukumuzda işyeri.....	4
1.1.1.2 Uluslararası vergi hukukunda işyeri.....	5
1.1.2 Terim	6
1.2 TÜRK VERGİ HUKUKUNDA İŞYERİ KAVRAMININ BENZER KAVRAMLARDAN AYIRT EDİLMESİ	7
1.2.1 İşyeri Kavramının İrtibat Bürosu Kavramından Ayırt Edilmesi	7
1.2.2 İşyeri Kavramının Daimî Temsilci Kavramından Ayırt Edilmesi.....	8
1.2.3 İşyeri Kavramının Bağımlı Acente Kavramından Ayırt Edilmesi	9
1.3 KONUNUN SINIRLANDIRILMASI VE PLAN.....	9
2. VERGİ ANLAŞMASI MODELLERİNDE İŞYERİ KAVRAMININ TARİHÇESİ	11
2.1 MİLLETLER CEMİYETİ ÇALIŞMALARI	11
2.1.1 1923 Raporu	11
2.1.2 1928 Model Anlaşması.....	12
2.1.3 1943 Meksika Taslağı.....	12

2.1.4 1946 Londra Taslağı	14
2.2 OECD ÇALIŞMALARI.....	15
2.2.1 1963 Taslak Model Anlaşmasında	15
2.2.2 1977 Model Anlaşması.....	17
2.2.3 2017 Model Anlaşması.....	19
2.3 BİRLEŞMİŞ MİLLETLER ÇALIŞMALARI	20
3. OECD MODEL ANLAŞMASINA GÖRE İŞYERİ KAVRAMI, TÜRLERİ VE	
UNSURLARI	22
3.1 BEPS EYLEM PLANI ÖNCESİ	22
3.1.1 İşyerinin Varlığı ve Nitelikleri	22
3.1.1.1 İşe ilişkin yer	23
3.1.1.2 İşe ilişkin yerin “sabit” olması	23
3.1.1.3 İşyeri kapsamına giren örnekler.....	29
3.1.1.4 Emri altında olmak	32
3.1.1.5 İşyeri kavramı	34
3.1.2 Yapım İşyeri Kavramı	35
3.1.2.1 “12 Ay” kuralı	36
3.1.3 Acente İşyeri Kavramı.....	38
3.1.3.1 Sözleşme akdetme yetkisi.....	38
3.1.3.2 Sözleşme akdetme yetkisini mutaden kullanması.....	40
3.1.3.3 Bağımsız acenteler	41
3.1.4 İşyeri Tanımına Girmeyen Haller: Hazırlayıcı ve Yardımcı Faaliyetler	43
3.2 BEPS EYLEM PLANI SONRASI	45
3.2.1 Genel Olarak.....	45
3.2.2 BEPS Eylem Planları.....	47

3.2.2.1 7. Eylem planı: daimî işyeri statüsü	47
3.2.2.2 15. Eylem planı: çok taraflı enstrüman (MLI)	54
4. TÜRKİYE’NİN 2017 YILI ÇOK TARAFLI ANLAŞMA SONRASI İŞYERİ KAVRAMINA BAKIŞI	65
4.1 TÜRKİYE’NİN 2017 MLI SONRASI İŞYERİ KAVRAMINA BAKIŞI	65
4.1.1 MLI 12. Madde: Türkiye’nin Yaklaşımı	67
4.1.2 MLI 13. Madde: Türkiye’nin Yaklaşımı	71
4.1.3 MLI 14. Madde: Türkiye’nin Yaklaşımı	73
4.1.4 MLI 15. Madde: Türkiye’nin Yaklaşımı	73
4.2 TÜRKİYE’NİN 2017 YILINDAN SONRA İMZALADIĞI ÇİFTE VERGİLENDİRME ANLAŞMALARINDA İŞYERİ KAVRAMINA YAKLAŞIMI ...	74
4.2.1 Türkiye-Ruanda Arasında İmzalanan Çifte Vergiyi Önleme Anlaşmasının İşyeri Kapsamında Değerlendirilmesi	75
4.2.2 Türkiye-Venezuela Arasında İmzalanan Çifte Vergiyi Önleme Anlaşmasının İşyeri Kapsamında Değerlendirilmesi	77
4.2.3 Türkiye-Çad Arasında İmzalanan Çifte Vergiyi Önleme Anlaşmasının İşyeri Kapsamında Değerlendirilmesi	79
4.2.4 Türkiye-Sri Lanka Arasında İmzalanan Çifte Vergiyi Önleme Anlaşmasının İşyeri Kapsamında Değerlendirilmesi	81
4.2.5 Türkiye-Kamboçya Arasında İmzalanan Çifte Vergiyi Önleme Anlaşmasının İşyeri Kapsamında Değerlendirilmesi	83
5. SONUÇ VE DEĞERLENDİRME	84
REFERANSLAR	87

TABLO LİSTESİ

Sayfa

Tablo 3.1: MLI hükümleri ve Tercih Durumları.....	58
Tablo 4.1: Türkiye'nin Yürürlükte Bulunan Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları.	65
Tablo 4.2: MLI 12/3(a) Maddesine Göre Hüküm Kapsamında Olan Anlaşmalar.....	68
Tablo 4.3: MLI 12/3(b) Maddesine Göre Hüküm Kapsamında Olan Anlaşmalar.....	69
Tablo 4.4: Opsiyon A'nın Uygulanabileceği Anlaşmalar.....	71



ŞEKİL LİSTESİ

Sayfa

Şekil 4.1: Yakın İlişkili Kişi Kavramını Anlatan Örnek Olay.	74
---	----



KISALTMALAR

BEPS	:	Base Erosion and Profit Shifting- Matrah Aşındırma ve Kâr Kaydırma
ÇVÖA	:	Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması
GİB	:	Gelir İdaresi Başkanlığı
GVK	:	Gelir Vergisi Kanunu
KVK	:	Kurumlar Vergisi Kanunu
MLI	:	Multilateral Instrument- Çok Taraflı Sözleşme
OECD	:	Organisation for Economic Cooperation and Development- Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Teşkilatı
PE	:	Daimî İşyeri
VUK	:	Vergi Usul Kanunu

1. GİRİŞ

İnsanlık tarihi boyunca ticari hayat sürekli bir değişim içerisinde olmuştur. Küreselleşme ile ülkelerin ekonomik, sosyal, kültürel etkileşim ve bağılıkları karşılıklı olarak artmıştır. Ülkeler ellerinde var olan mal, hizmet, bilgi ve teknolojiyi sınır ötesine çok daha hızlı ve kolayca taşıyabilir hale gelmiştir. Bu sınır ötesi hareketlilik ülkelerin vergilendirme yetkilerinin çatışmasındaki artışı kaçınılmaz kılmıştır. Devletler arasındaki vergilendirme yetkisinin çatışması mutlak gücün göstergesi olan egemenliğin kullanım esaslarından kaynaklanmaktadır.

Devlet egemenliğinin ekonomik alandaki görünümü olan vergilendirme yetkisi ulusal ve uluslararası alanda kullanılan bir güçtür. Geleneksel anlayışın aksine modern anlayışta bu güç sınırsız olmamakla birlikte iç hukuk ve uluslararası hukuk kurallarıyla bağlıdır¹.

Vergilendirme yetkisi geniş anlamda her türlü mali yükümlülüğün getirilmesini içerir². Ancak bu yetkinin kullanılabilmesi için devlet ile mali yükümlü arasında hukuksal bir bağ olması gerekmektedir. Yani yükümlünün devletin ülkesel olarak ya da kişisel olarak egemenliği altında bulunması gerekmektedir³.

Uluslararası alanda bu bağ mülklik ve şahsılık ilkeleri üzerinden kurulmaktadır. Mülklik ilkesine göre ülke sınırları içerisinde doğan gelirler yerli veya yabancı ayrımı yapılmadan vergilendirilir. Şahsılık ilkesi ise devletle uyrukluk, ikametgah gibi hukuki ilişki içinde olan kişilerin devletin sınırları içerisinde ve sınırları dışında elde ettikleri gelirlerin vergilendirilebilmesini öngörür⁴.

Ülkelerin benzer vergilendirme ilkelerini kullanması uluslararası alanda bir kişinin aynı vergi konusu için birden fazla kez vergilendirilmesine neden olabilmekte ve bu durum çifte vergilendirme sorununu ortaya çıkarmaktadır⁵. Çifte vergilendirme problemini ulusal önlemler ile adaletli bir şekilde gidermek mümkün olamayabilmektedir⁶. Bu nedenle iki ülke arasında imzalanacak Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmalarına (ÇVÖA) ihtiyaç

¹ N. Çağan, Vergilendirme Yetkisi, Kazancı Hukuk Yayınları, İstanbul, 1982, s. 2.

² N. Çağan, s. 5.

³ B. Yaltı Soydan, Uluslararası Vergi Anlaşmaları, Beta Basım Yayım Dağıtım, İstanbul, 1995, s. 17.

⁴ M. Öncel.- A. Kumrulu- N. Çağan, Vergi Hukuku, Turhan Kitabevi, Ankara, 2011, s. 57-58.

⁵ B. Yaltı Soydan, s. 23.

⁶ B. Yaltı Soydan, s. 25.

duyulmuştur⁷. ÇVÖA'yla devletler vergilendirme yetkilerini karşılıklı olarak sınırlandırmak suretiyle çifte vergilendirmeyi önler. Bu ise anlaşmada sayılan gelir türlerinin vergilendirme yetkisinin mukim ülkeye ya da kaynak ülkeye yani taraflardan birine bırakılması veyahut mukim ülke ile kaynak ülke arasında paylaşılması suretiyle yapılır.

ÇVÖA uluslararası vergilemede önemli bir yer tutmaktadır. Bu noktada, ticari kazanç türü gelirlerin vergilendirmesinde yetki kural olarak vergi mükellefinin mukim olduğu ülkeye tanınmış ama “işyeri” bulunduğu takdirde kaynak ülkeye sınırları içerisindeki ticari kazançları vergilendirme imkânı verilmiştir⁸. Ancak küreselleşme ile bir şirket başka bir ülkede işyeri kurmadan ticaret yapabilmekte ve herhangi bir vergi ödememektedir. Bu da vergilendirmede adaletsizliğe neden olmaktadır. Bu kapsamda uluslararası vergilendirme sorunları ile mücadele edilmesi gerekliliği ortaya çıkmış ve ülkeler ve uluslararası kuruluşlar bir araya gelerek bir dizi çalışmalar yayınlamışlardır. Uluslararası kuruluşlarda Ekonomik Kalkınma ve İş birliği Örgütü (OECD) ve Birleşmiş Milletler (BM) vergisel sorunlara ışık tutmak ve çözüm bulmak için çeşitli çalışmalar yapmakta ve bu alanda son yıllarda OECD tarafından yapılan çalışmalar uluslararası vergi gündemini domine etmektedir.

OECD tarafından 2010 yılında daimî işyerinin vergilendirilmesine ilişkin rapor yayınlanmış⁹ ve bunu takip eden 2013 yılında 15 Eylemden oluşan Matrah Aşındırma ve Kâr Kaydırma (Base Erosion and Profit Shifting ya da kısaca BEPS) projesi yayınlanmıştır. BEPS 7. eylemi “Daimî İşyeri Statüsünden Yapay Olarak Kaçınılmanın Önlenmesi” ve 15. eylemi “Çok Taraflı Anlaşmalar” sonrasında işyeri kavramı yeniden gözden geçirilerek düzeltilmiştir.¹⁰

Bu tezin temel amacı işyeri kavramını incelemek ve bahsi geçen dönüşümün Türk vergi idaresinin uluslararası vergi pratiğine etkisini gözler önüne sermektir. Bunun için çalışmada, kavramsal olarak işyeri incelenecek ve bu incelemede hem ulusal hem de uluslararası alandaki anlamları birlikte değerlendirilecek olup Gelir ve Servet Üzerinden Alınan

⁷ M. C. Kara, Uygulamalar Işığında Matrah Aşındırma ve Kar Kaydırma Çok Taraflı Sözleşmesi, On İki Levha Yayınları, İstanbul, 2021, s. 35.

⁸ E. Akçaoğlu, “Vergi Anlaşmalarında İşyeri Kavramının Dönüşümü” Vergi Hukukunda Genç Yaklaşımlar, Ed.: Billur Yaltı, On İki Levha Yayıncılık, İstanbul, 2013, ss. 289-349, s. 289.

⁹ 2010 Report on the Attribution of Profits to Permanent Establishments, OECD Publishing, Paris, 2010, Bknz: https://www.oecd.org/en/publications/2010-report-on-the-attribution-of-profits-to-permanent-establishments_2f94c049-en.html

¹⁰ Base Erosion and Profit Shifting (BEPS), 2013, Bknz: <https://www.oecd.org/en/topics/policy-issues/base-erosion-and-profit-shifting-beps.html>

Vergilere İlişkin OECD Model Anlaşması¹¹ ile bir yere işyeri atfedilebilmesi için gereken şartlar ve işyeri kavramının değişiminde büyük etkisi olan BEPS Eylem Planı 7. ve 15. eylemleri üzerinde durulacaktır. Son bölümde, işyeri kavramındaki değişikliklerin Türkiye'ye yansımaları ve bu kapsamda yapılan uluslararası vergi anlaşmalarına etkisi incelenecektir.

1.1 İŞYERİ KAVRAMI

1.1.1 Tanım

İşyeri, kısaca çalışma alanıdır. İnsanlık tarihinde işyeri hep var olmuştur. Modern anlamda ise karşımıza 18. yüzyıl sonlarında sanayi devrimi ile ortaya çıkmaktadır. Sanayileşme ile tarım toplumundan sanayi toplumuna geçiş başlamış ve bu da büyük üretim alanlarının doğmasına neden olmuştur. 1899 yılında Avusturya-Macaristan ve Prusya arasında imzalanan Vergi Anlaşması'nda ilk kez işyeri kavramı kullanılmıştır. Anlaşmada işyeri kavramı, genel olarak, ticari bir faaliyete hizmet eden sabit bir yer olarak tanımlanmamaktaydı¹².

İşyeri kavramı, vergi otoriteleri tarafından bir şirketin kaynak ülkede vergiye tabi tutulup tutulmayacağını belirlemek için kullanılır. Bu nedenle işyeri, uluslararası vergi hukukun önemli konularından biridir ve vergi anlaşmalarının merkezinde yer alır.

İşyeri kavramı, belirli unsurlara dayanır ve bu unsurlar bir şirketin bir ülkede gerçek bir işyeri oluşturduğunu göstermek için kullanılır. İşyeri unsurları, genellikle ülkelerin kendi mevzuatında ve uluslararası vergi mevzuatında farklılıklar gösterebilir. Bu başlık altında

¹¹ OECD ilk model taslağını 1963 yılında, modelini ise 1977 yılında yayınlamıştır, bkz. OECD Draft Double Taxation Convention on Income and Capital, OECD Publishing, Paris, 1963; OECD Model Double Taxation Convention on Income and Capital, OECD Publishing, Paris, 1977. OECD Modelini 1992'de güncellemiş; ardından çeşitli hükümlerini ve/veya yorumları yenileyerek yeni versiyonlarını sırasıyla 1994, 1995, 1997, 1998, 2000, 2003, 2005, 2008, 2010, 2014 ve 2017 yıllarında yayınlamıştır. Modelin işyerini tanımlayan 5. maddesi olup, söz konusu madde hükmü 1977'den sonra sadece 2017 modelinde değiştirilmiştir. Tüm maddeler ve yorumlarının geçirdiği değişiklikler 2017 Modelinin tam versiyonunun tarihçe kısmından izlenebilir, bkz. OECD, Model Tax Convention on Income and on Capital 2017 (Full Version) (2019), https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-2017-full-version_g2g972ee-en. OECD Model Anlaşmasının 2014 versiyonu Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından Türkçeye çevrilmiştir. Bknz: OECD, Gelir ve Servet Üzerinden Alınan Vergilere İlişkin Model Anlaşma, OECD Yayınları, Paris, 2014, Türkçe Baskı: Gelir İdaresi Başkanlığı 2015, https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/user_upload/Mevzuat_DisIliskiler/OECD_Model_Yorum_Kitabi_2014.pdf.

¹² E. Akçaoğlu, "Vergi Anlaşmalarında İşyeri Kavramının Dönüşümü" Vergi Hukukunda Genç Yaklaşımlar, Edt:Prof. Dr. Billur Yaltı, On İki Levha Yayıncılık, İstanbul, 2013, ss.289-349, s.314.

Türk Hukuku'nda işyeri kavramı ve Uluslararası Vergi Hukuku'nda işyeri kavramına değinilecektir.

1.1.1.1 İç hukukumuzda işyeri

Türk Hukuku'nda işyeri kavramı hem özel hukukta hem de kamu hukukunda karşımıza çıkmakta ve farklı şekillerde tanımlanmaktadır. Vergi hukukumuzda işyeri, 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 156. Maddesinde tanımlanmıştır. İlgili madde VUK'un "Mükellefin Ödevleri" başlıklı İkinci Kitabının altında tanımlanmıştır¹³. Yükümlülerin ödevleri denilince biri yükümlünün üzerine düşen vergi borcunu ödeme, diğeri vergilendirme ile ilgili şekle ve usule yönelik düzenlemeler anlaşılır¹⁴. Bu başlık altında yükümlülerin başlıca bildirme ödevleri, işe başlamayı bildirme, değişiklikleri bildirme ve işi bırakmayı bildirmedi¹⁵.

VUK'un 153. maddesinde işe başlamayı bildirmek zorunda olan mükellefler sayılmıştır. VUK 154/155'te işyeri açmak, (İşyeri açmaktan maksat, belli bir yerde bilfiil ticari veya sınai faaliyete geçmektir) meslek alanı ile ilgili olarak bu faaliyette bulunacağı hakkında duyuruda bulunmak, işyeri açılmamış olsa bile ticaret siciline veya mesleki bir teşekküle kaydolmak gibi eylemler işe başlamanın belirtileri olarak değerlendirilmiştir¹⁶.

VUK 156. maddeye göre işyeri "Ticari, sınai, zirai ve mesleki faaliyette işyeri; 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"¹⁷. Bu hüküm incelendiğinde işyerinin oluşabilmesi için bazı şartların arandığı görünmektedir. Bu şartlar şunlardır:

- a. İşe ilişkin sabit bir yer olması şartında ise işyeri oluşması için öncelikli bir sabit mekâna ihtiyaç vardır. Sabit mekân; işletmenin faaliyetlerini düzenli olarak yürüteceği, sürekli olarak kontrol edeceği ve müşterileriyle etkileşime gireceği fiziksel bir mekandır. Sabit olma ile bahsedilen, bir ülke içerisinde belirli bir lokasyonda sürekli olarak bulunmaktır¹⁸.

¹³ Resmî Gazete, Yayın Tarihi: 10.01.1961.

¹⁴ D. Şenyüz, Vergi Hukuku Genel Hükümler, Ekin Kitabevi, 2005, s.100.

¹⁵ Kaneti, Ekmekçi, Güneş, Kaşıkçı, Vergi Hukuku, Filiz Kitabevi, 2022, s.264.

¹⁶ Kaneti, Ekmekçi, Güneş, Kaşıkçı, Vergi Hukuku, s.265.

¹⁷ Vergi Usul Kanunu, Bknz: <https://gib.gov.tr/gibmevzuat>.

¹⁸ E. Akçaoğlu, "Elektronik Ticaretten Elde Edilen Gelirin Vergilendirilmesi" Uluslararası Vergi Hukuku Konularına Türkiye Yaklaşımı, Edt: Prof. Dr. Billur Yaltı, Ok İki Levha Yayıncılık, 2017, s.24.

Burada binanın tamamının tahsis edilmiş olmasına gerek olmayıp belirli bir alanın işyerinin kullanımına bırakılmış olması yeterlidir

- b. Bir faaliyetin icrasına tahsis edilmiş olması şartında ise işyerinin faaliyetin ticari, sınai veya zirai icrasına tahsis edilmiş olması gerekmektedir. Bu durumda işyerinin kullanım amacı ve düzenlemeleri, ilgili faaliyet türüne uygun olmalıdır.

Bu şartlar dışında da işyeri sayılacak 22 yer örneği sayma yolu ile kapalı liste olmayacak şekilde belirlenmiştir. “Gibi “ibaresi kullanıldığı için, bu örneklerin sınırlı olmadığı ve OECD Model Anlaşması’nda bulunan pozitif listede yer alan 12 adet örnek gibi çoğaltılabileceği kabul edilmelidir¹⁹. Bu bağlamda OECD Raporundaki tanımlamalar ile uyusmaktadır²⁰.

1.1.1.2 Uluslararası vergi hukukunda işyeri

İşyeri kavramı, kaynak ülke tarafından ticari kazançların vergilendirilmesinde bağlama noktasıdır. Bu nedenle işyeri kavramı, uluslararası vergide ne kadar geniş yorumlanırsa kaynak ülkelerinin vergilendirme yetkisi o kadar artacak bu da ikametgah ülkesinin gelirinin azalmasına neden olacaktır. Kısaca, işyeri kavramının sınırlarının çizilmesi uluslararası vergi açısından önem arz etmektedir.

İşyeri, OECD ve BM model anlaşmalarında tanımlanmış ve örnekler ile açıklanmıştır. OECD Model Anlaşması’nın 5. maddenin 1. fıkrasında “bir teşebbüsün işinin tamamen veya kısmen yürütüldüğü işe ilişkin sabit bir yer anlamına gelir” şeklinde tanımlamıştır. İlgili maddenin 2. fıkrasında ise işyeri özelliğine sahip yerler örnekler verilmek suretiyle sayılmıştır. Bu tanıma göre bir yerin işyeri olabilmesi için aşağıdaki unsurları taşıması gerekmektedir:

- a. Bir işyeri olmalı (place of business)
- b. İşyerinin sabit olmalı (fixed place of business)
- c. Ticari faaliyetin bu sabit yer aracılığıyla yürütülmelidir. Bu durum genelde teşebbüse bağımlı kişiler²¹ tarafından, işyerinin bulunduğu ülkede faaliyetlerini yürüttüğü anlamına

¹⁹ A. Rençber, Uluslararası Gelişmeler Işığında Vergi Hukukunda İşyeri, Filiz Kitabevi, 2021, s.9.

²⁰ A. Rençber, s. 12.

²¹ Gelir İdaresi Başkanlığının sitesinde yer alan 2014 yılı Gelir ve Servet Üzerinden Alınan Vergilere İlişkin

gelmektedir.

İlk koşula baktığımızda, işe ilişkin bir yerin olması içinde insan unsurunu barındırmamakta; bina, tesis ya da makinelerin olması yeterli olup bu alanların teşebbüsün emri altında olması durumunda da işe ilişkin bir yer oluşmaktadır.

İkinci koşulda, sabit (fixed) olmasından kasıt işyerinin coğrafi ve zamansal açıdan sabitlik ve devamlılık arz etmesi gerektiğidir. Burada sabitlik OECD Model Anlaşmasında fiziki bir yer olarak tanımlanmıştır. Fiziki yer, şirkete ait olabileceği gibi kiralanmış olması veya şirketin tasarrufu altında olan bir yer olması halinde de işyeri olarak kabul edilmiştir. Devamlılıkta ise bu sabit yerin belirli bir süre kullanılması gerekmektedir. Bu süre işin türüne ve içeriğine göre değişmektedir. İşin doğası, bir yerde birkaç gün operasyon yapılması ise bu birkaç günde işyeri oluşturabilmektedir.

Üçüncü koşulda, teşebbüse bağımlı kişiler tarafından (acente, personel) işin başka bir devlette yürütülmesi o devlette sabit bir işyeri bulunduğu anlamına gelir.

OECD Model Anlaşması'nda tanımlanan bir diğer işyeri türü, acente işyeri kavramıdır. Acente işyerinin oluşabilmesi için, acentenin işletme adına hareket etmesi ve işletme adına yaptığı sözleşmeleri alışkanlık haline getirmesi gerekmektedir. Acente işyeri oluşumu vergi mükellefleri açısından vergi planlamasında kullanıldığından uluslararası alanda önemli bir yer tutmaktadır. Bu nedenle BEPS Eylem Planı dahilinde OECD'nin gündemindedir.

1.1.2 Terim

İşyeri kavramı OECD Raporlarında "Permanent Establishment (PE)" olarak yer almaktadır.

²² Tüm vergi anlaşmalarımızda Türkçeye "İşyeri" olarak çevrilmiştir. Gelir İdaresi Başkanlığının sitesinde yer alan 2014 yılı Gelir ve Servet Üzerinden Alınan Vergilere İlişkin Model Anlaşmasının Türkçe versiyonunda da kavram işyeri olarak çevrilmiştir. Yine Türk vergi mevzuatına baktığımızda daimî işyeri olarak bir terim bulunmamaktadır. Vergi Usul

Model Anlaşmasının Türkçe versiyonunda "teşebbüse bağımlı olan kişiler (personel)" olarak çevrilmiştir.

²² Bkz: – <https://www.oecd.org/ctp/glossaryoftaxterms.htm>. OECD Sitesinde yer alan "Glossary of Tax Terms" başlığı altında; **PERMANENT ESTABLISHMENT (PE)** -- Term used in double taxation agreement (although it may also be used in national tax legislation) to refer to a situation where a non-resident entrepreneur is taxable in a country; that is, an enterprise in one country will not be liable to the income tax of the other country unless it has a "permanent establishment" thorough which it conducts business in that other country. Even if it has a PE, the income to be taxed will only be to the extent that it is 'attributable' to the PE" şeklinde tanımlanmıştır.

Kanununda işyeri kavramı açıklanmıştır. Bununla birlikte literatürde daimî işyeri olarak birebir çevirisinin kullanıldığı olmuştur.²³

1.2 TÜRK VERGİ HUKUKUNDA İŞYERİ KAVRAMININ BENZER KAVRAMLARDAN AYIRT EDİLMESİ

1.2.1 İşyeri Kavramının İrtibat Bürosu Kavramından Ayırt Edilmesi

İrtibat Bürosu, ÇUŞ'lerin yabancı bir ülkede doğrudan yatırım yapmadan önce ülke pazarı hakkında bilgi toplamak, kendi reklam ve tanıtımını yapmak, iş imkanları hakkında merkeze bilgi vermek için kurulan bürolardır.

Mevzuatımızda irtibat bürosuna ilişkin tanımlama yapılmamış olup 4875 sayılı Doğrudan Yabancı Yatırımlar Kanunu ve yönetmelik ile irtibat bürolarının açılış iznine ilişkin düzenlemelere yer verilmiştir²⁴. Kanunun bu şekilde bir düzenlemeye gitmesindeki amaç; doğrudan yabancı yatırımların özendirilmesi ve desteklenmesi, yabancı yatırımcıların haklarının korunması ve belirli bir uluslararası standardın oluşturulmasıdır.

Kanun'un 3. Maddesinin (h) bendinde; “Müsteşarlık; yabancı ülke kanunlarına göre kurulmuş şirketlere, Türkiye’de ticari faaliyette bulunmamak kaydıyla irtibat bürosu açma izni vermeye yetkilidir.” denilmektedir. Bu bent ile irtibat bürosu olabilmesi için;

- a. İrtibat bürosu talebinde bulunan şirketin yabancı ülke kanunlarına göre kurulmuş bir şirket olması ve,
- b. Türkiye’de ticari bir faaliyette bulunulmaması gerekmektedir.

İrtibat bürolarının ticari faaliyette bulunması yasaktır. İrtibat bürolarının faaliyette bulunabilecekleri işler, Doğrudan Yabancı Yatırımlar Kanunu Uygulama Yönetmeliğinde belirtilmiştir²⁵. Bu faaliyetler: Temsilci ağırlama, tedarikçi temini, teknik destek, haberleşme

²³ Örnek olarak bkz. Ö. Yılmaz, “OECD Modeli ve BM Modelinin 5.maddelerinde tanımlanmıştır. Buna göre daimî işyeri terimi, bir teşebbüsün işinin tamamen veya kısmen yürütüldüğü işe ilişkin sabit bir yer anlamına gelir.” A. Demirkol, “2017 OECD MA ve UN MA madde 5 fıkra 1 “Bu Anlaşmanın amaçları bakımından “daimî işyeri” terimi, bir teşebbüsün işinin tamamen veya kısmen yürütüldüğü işe ilişkin sabit bir yer anlamına gelir.” İ. Organ, M.C. Kara, “OECD ve BM model vergi anlaşmalarının 5. maddesinde düzenlenmiş olan daimî işyeri kavramı...” Ö. Yılmaz, Ticari Bağlamda Çifte Vergilendirme, İstanbul, 2017, s. 141, A. Demirkol, Türkiye’nin Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmalarında Yapım İşyeri hükümleri, Eskişehir Osmangazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2022, s. 5, İ. Organ, M. C. Kara, Daimi İşyeri Statüsünden Kaçınmayı Önlemede Yeni Uluslararası Yaklaşım, Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi, 2017, s. 2.

²⁴ C. Öner, Vergi Hukukunda İşyeri, İmaj Yayınevi, Ankara, 2016, s.45.

²⁵ Doğrudan Yabancı Yatırımlar Kanunu Yönetmeliği madde 8, bkz:

ve bilgi transferi, yeni ürünlerin test edilmesi, yatırım stratejilerinin belirlenmesi ve diğer durumlardır.

İrtibat Bürolarının kendisine ait, tahsis edilmiş malvarlığı yoktur. Yapılan tüm organizasyon ve işlerin giderleri yabancı ülkedeki şirket tarafından finanse edilir. Ayrıca irtibat büroları ana şirkete bağlıdır ve ana şirketin talimatları dışında faaliyette bulunamaz²⁶.

VUK'a göre bir yerin işyeri olarak atfedilebilmesi için ticari bir faaliyetin olması şarttır. Fakat irtibat bürolarının ticari faaliyete tahsis edilmesi veya ticari faaliyet amacıyla kullanılması mümkün değildir²⁷. Eğer açılan irtibat bürosu ticari bir faaliyette bulunur ise irtibat bürosu özelliklerini kaybederek şube statüsüne geçeceği söylenebilir²⁸. Şube statüsü kazanmasıyla vergilendirilmesinin önündeki engel kalkmaktadır.

1.2.2 İşyeri Kavramının Daimî Temsilci Kavramından Ayırt Edilmesi

Daimî temsilci kavramı, GVK'nun 8. maddesinde, “Bir hizmet veya vekalet akdi ile temsil edilene bağlı olup onun nam ve hesabına muayyen veya gayrimuayyen bir müddetle veya müteaddit ticari muameleler ifasına yetkili bulunan kimsedir” denilmektedir. Aynı maddede kimlerin daimî temsilci sayılacağından bahsedilmiştir. Bunlar; “ticari mümessiller, tüccar vekilleri ve memurları ile Ticaret Kanunu'nun hükümlerine göre acente durumunda bulunanlar, temsil edilene ait reklam giderleri hariç olmak üzere giderleri devamlı olarak kısmen veya tamamen temsil edilen tarafından ödenenler, mağaza veya depolarında temsil edilen hesabına konsinyasyon suretiyle satmak üzere devamlı olarak mal bulunduranlardır.”

Gelir Vergisi ve Kurumlar Vergisi açısından dar mükellefin ticari kazancının Türkiye’de vergilendirilebilmesi için kazancı elde edenin işyerinin olması veya daimî temsilci vasıtasıyla ve bu yer veya temsilci vasıtasıyla kazanç elde etmesi gerekmektedir. Bu kapsamda verginin doğabilmesi için öncelikle bir ticari kazanç olması gerekmekte ve bu kazanç daimî temsilci vasıtasıyla elde edilmelidir. Yani daimî temsilci ile kazanç arasında

<https://www.mevzuat.gov.tr/File/GeneratePdf?mevzuatNo=4396&mevzuatTur=KurumVeKurulusYonetmeli&mevzuatTertip=5>.

²⁶Kara, H. (2018), “Türk Hukukunda İrtibat Bürosu ve Özellikleri”, İzmir Barosu Derneği, s. 167-195, <https://www.izmirbarosu.org.tr/pdfdosya/turk-hukukunda-irtibat-burosuna-ve-ozellikleri201942717457795.pdf>.

²⁷ N. Cangir, “İrtibat Büroları: Gelir Mevzuatı ve Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları Çerçevesinde Bir Değerlendirme, 2018, Vergi Dünyası, Bknz: <https://www.vergidunyasi.com.tr/arsiv/makaleler/irtibat-burolari-gelir-mevzuati-ve-cifte-vergilendirmeyi-onleme-anlasmalari-cercevesinde-bir-degerlendirme-9067>.

²⁸ C. Öner, s. 46.

bağ bulunması gerekmektedir²⁹. Başka bir açıdan Türkiye’de işyeri veya daimî temsilcinin var olması aksi bir durum olmadıkça kazanç elde edildiği anlamını ortaya çıkarmaz³⁰.

Vergi anlaşmalarında yer alan bağımlı-bağımsız temsilci ayrımı gibi bir ayırım, yerel mevzuatımızda bulunmamaktadır. Bu kapsamda kazancın vergilendirilmesi için dar mükellefin kendisine bağlı ya da bağımsız biri aracılığıyla Türkiye’de temsil edilmesi yeterlidir³¹.

1.2.3 İşyeri Kavramının Bağımlı Acente Kavramından Ayırt Edilmesi

Bağımlı acente kavramı, Çifte Vergilendirme Anlaşmalarında ve OECD Model Anlaşmasında önemli bir yer tutmakla birlikte “acente işyeri” kavramı işyeri türlerinden biridir. Bu nedenle iç hukuk açısından kavramın tanımının ele alınması gerekmektedir. Bu kavrama Türk hukukunda Türk Ticaret Kanunu’nun (TTK) 102. maddesinde yer verilmiştir. İlgili maddeye göre şu şekilde tanılanmıştır: “Ticari mümessil, ticari vekil, satış memuru veya işletmenin çalışanı gibi işletmeye bağlı bir hukuki 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.”

Kanununa baktığımızda acentenin, sözleşmeyi tacir namına yapan ve sözleşmeye aracılık eden acente olarak ikiye ayrıldığı görülmektedir. Sözleşme yapan acenteler, Model Anlaşmasında bağımlı acente kavramı ile örtüştüğünden işyeri oluşturmaktadır. Sözleşmeye aracılık eden acente ise iç hukukumuzda dar mükellef olarak değerlendirilse de taraf olunan anlaşmalarda bağımsız acente kavramı ile örtüştüğünden işyeri oluşturmamaktadır³².

1.3 KONUNUN SINIRLANDIRILMASI VE PLAN

İşyeri kavramı, uluslararası vergilendirmede önemli bir bağlama noktasıdır. Bu nedenle günümüzde hangi faaliyetlerin işyeri oluşturduğu, kaynak ülkelerinin çıkarlarını nasıl koruyacağı, vergisel kayıpların nasıl önleneceği gibi sorunlar işyeri kavramında değişikliklere neden olmuştur. Çalışmamızda bahsedilen bu değişikliklerin neler olduğu ve

²⁹ E. Ferhatoglu, ”Daimî İşyerine Kazanç Atfedilmesi”, Uluslararası Vergi Hukuku Konularına Türkiye Yaklaşımı, Edt: B. Yaltı, On İki Levha Yayınları, İstanbul, 2017, s. 157.

³⁰ C. Öner, s. 44.

³¹ E. Akçaoğlu, Elektronik Ticaretin Vergilendirilmesi, Mali Akademi Yayınları, Ankara, 2012, s. 136.

³² B. Yaltı, Uluslararası Vergi Anlaşmaları, s. 154.

Türkiye'nin taraf olduğu çift vergilendirme anlaşmalarına yansımaları incelenecektir.

Çalışma aşağıdaki plana göre hazırlanmıştır:

Giriş Bölümünde (1) kavramın anlaşılması amacıyla, yerel mevzuatımızdaki tanımı, uluslararası mevzuattaki tanımı ve kavramın anlaşılmasına yardımcı olması amacıyla bazı benzer kavramlardan bahsedilmiştir.

Birinci Bölümde; Vergi Anlaşması Modellerinde İşyeri Kavramının Tarihçesi başlığı altında, Milletler Cemiyeti çalışmaları (2), OECD çalışmaları (3) ve Birleşmiş Milletler çalışmalarından (4) bahsedilmiştir.

İkinci Bölümde; OECD Model Anlaşmasına Göre İşyeri Kavramı, Türleri ve Unsurları başlığı altında, BEPS Eylem Planı Öncesinde (5), 2014 yılı OECD Model Anlaşması 5. Maddesinde yer alan işyeri kavramının ne olduğu, şartları, istisnalarından bahsedilmiş; BEPS Eylem Planı Sonrasında (6) ise 2017 yılında OECD çalışmaları kapsamında yayınlanan BEPS Eylem Planlarından işyeri kavramını etkileyen 7. Eylem ve 15. Eylem ne olduğu, 5. maddede meydana gelen değişikliklerden ayrıntılı olarak bahsedilmiştir.

Üçüncü Bölümde; Türkiye'nin 2017 Yılı Çok Taraflı Anlaşma Sonrası İşyeri Kavramına Bakışı başlığı altında, Türkiye'nin 2017 MLI Sonrası İşyeri Kavramına Bakışı başlığı altında(7), 15. Eylem Planı ile yayınlanan 12, 13, 14 ve 15. Maddeler karşısında Türkiye'nin tavrı ve bu maddelerin kanunlaşması halinde Çifte Vergilendirme Anlaşmalarına etkilerinden bahsedilmiş; Türkiye'nin 2017 Yılından Sonra İmzaladığı Çifte Vergilendirme Anlaşmalarında İşyeri Kavramına Yaklaşımı başlığı altında (8), 2017 yılından sonra imzalanan Çifte Vergilendirme Anlaşmalarında 2017 OECD Model Anlaşmasında değişen işyeri kavramını anlaşmalara yansıtıp yansımadığı incelenmiştir.

Sonuç Bölümünde, Türkiye'nin işyeri kavramındaki değişiklikler karşısında nasıl tavır takındığının değerlendirmesi yapılarak önerilere yer verilmiştir.

2. VERGİ ANLAŞMASI MODELLERİNDE İŞYERİ KAVRAMININ TARİHÇESİ

2.1 MİLLETLER CEMİYETİ ÇALIŞMALARI

Milletler Cemiyeti, uluslararası vergi anlaşmalarının ilk temellerini atmıştır³³. 1921 yılında Mali Komite tarafından atanan dört ekonomi profesöründen oluşan grup, çifte vergilendirmeyi önlemeye yönelik çalışmalar yaparak 1923 yılında rapor yayınlanmıştır³⁴.

2.1.1 1923 Raporu

1923 Raporunda çifte vergilendirme, uluslararası sermaye hareketliliği ve ekonomik ilişkilerin önündeki en büyük engel olarak görülmüştür³⁵. Ekonomi profesörlerinin yayınladığı raporda çifte vergilendirmeyi önlemeye yönelik getirilen çözüm önerisi ekonomik bağ teorisidir³⁶. Buna göre ekonomik bağ için raporda üzerinde durulan unsurlar şunlardır:

- a. Gelirin nerede ortaya çıktığı (fiziki veya ekonomik olarak),
- b. Gelirin hangi aşamada yer aldığı,
- c. Gelire ilişkin hakların kullanıldığı yer,
- d. Gelirin tüketildiği yer.

Bu maddelerden gelirin kökeni ve gelirin tüketildiği yer maddeleri ikamet ilkesine göre vergilendirme yetkisini ön plana çıkarmaktadır. Raporunda, kaynak ülke vergilendirmesi kabul edilse de ekonomik bağ için belirli kriterlerde vergilendirme yetkisinin tek bir ülkeye verilmesinin mümkün olmadığı ve bu nedenle aktif gelirleri ikametgâh ülkesinin, pasif gelirleri ise kaynak ülkesinin vergilendirmesi fikri doğmuştur³⁷.

Raporda, çifte vergilendirme problemi için kaynak ülkelerin ve ikamet ülkelerinin karşılıklı

³³ E. Akçaoğlu, “Vergi Anlaşmalarında İşyeri Kavramının Dönüşümü” s. 302.

³⁴ M. C. Kara, Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları, On İki Levha Yayınları, İstanbul, 2021, s.70.

³⁵ O. Pehlivan- E. Öz, Uluslararası Maliye ve Vergilendirme, Celepler Matbaacılık Yayın ve Dağıtım, 2022, s. 114.

³⁶ E. Akçaoğlu, “Vergi Anlaşmalarında İşyeri Kavramının Dönüşümü” s. 302 ve 303.

³⁷ M.C. Kara, s.71.

olarak ödün vermesi gerektiği belirtilmiş ve bu kapsamda dört yöntem önerilmiştir³⁸:

- a. İkametgâh ülkesi, mukiminin kaynak ülkede elde ettiği gelir için ödenen vergiyi kendi ülkesinde mahsup etmelidir,
- b. Kaynak ülkede mukim olmayan kişilerin kaynak ülkesinde elde ettiği gelirler, gelir vergisinden muaf olmalıdır,
- c. Kaynak ve ikametgâh ülkesi karşılıklı anlaşma usulü ile hangi verginin kimin alacağına karar vermelidir,
- d. Kaynak ülkede mukim olmayan kişilerin elde ettiği irat gelirleri vergiye tabi tutulurken ticari faaliyetlerden elde ettiği gelirin vergiden muaf olması gerekir. İkametgâh ülkesi ise gelirin tamamını vergilendirir fakat kaynak ülkesinde ödenen vergiler için indirim mekanizması kullanılmadadır.

Önerilen bu yöntemlerden sonra 1927 yılında ekonomi grubu geliştirilmiş, 1927 yılında taslak öneri yayınlanmış ve 1928 Model Anlaşmasının temelleri atılmıştır.

2.1.2 1928 Model Anlaşması

1928 Model Anlaşmasında, iki devletin vergilendirme yetkisini nasıl kullanacağı üzerinde durulmuş olup kaynak ülkesinin vergilendirme yetkisi ön planda tutulmuştur.

1928 Model Anlaşması'nda işyeri kavramı ile ilgili bir tanımlama yapmak yerine örnekler ile işyeri olabilecek yerler sayılmıştır. Anlaşmanın ilgili hükümde; “Gerçek idare merkezleri, şubeler, madenler ve petrol yatakları, fabrikalar, atölyeler, acenteler, ambarlar, ofisler, depolar işyeri olarak kabul edilir. Bir teşebbüsün diğer bir yabancı ülkede bağımsız statüdeki bir iyiniyetli acente (simsar, komisyoncu vs.) aracılığıyla iş yapması o teşebbüsün o ülkede bir işyerine sahip olduğu anlamına gelmez³⁹” ifadelerine yer verilmiştir.

Model anlaşmaya göre işyerinin sabit bir yer olması gerektiğini belirtmiştir ve bağımsız acentelerin yaptığı iş ve işlemler işyeri kapsamında değerlendirilmemektedir.

2.1.3 1943 Meksika Taslağı

³⁸ E. Akçaoğlu., “Vergi Anlaşmalarında İşyeri Kavramının Dönüşümü” s. 304.

³⁹ 1928 Model Anlaşması'na atfen Yaltı, B. (2003), Elektronik Ticarete vergilendirme, Der Yayınevi, s. 112.

Milletler Cemiyeti'nin yayınladığı Meksika taslağı, uluslararası vergilendirme alanında önemli belgelerden biridir. Taslak, iki ülke arasında gelir ve servet vergileri konusunda çifte vergilendirmeyi önlemek için yapılacak anlaşmanın temel unsurlarını açıklamıştır. Taslağın 5. maddesinde işyerine ilişkin açıklamalar şu şekilde yapılmıştır⁴⁰:

- a. “Daimî İşyeri” terimi merkez ofisleri dahil olmak üzere şubeleri, madenleri ve petrol kuyularını, plantasyonları, fabrikaları, atölyeleri, depoları, ofisleri, acenteleri, tesisleri, profesyonel tesisler ve verimli olan diğer sabit işyerlerini kapsar.
- b. Bir şantiye için “daimî işyeri” terimini kullanabilmek için bu yer, en az bir yıldır var olmalıdır.
- c. Bir işletme, mukim olduğu Akit Devlet dışında başka bir Akit Devlette ticari ilişkilerde bulunuyorsa ve bu ilişkiler genellikle bağımsız statüye sahip acenteler aracılığıyla sağlanıyorsa işletmenin diğer Akit Devletteki faaliyeti işyeri oluşturduğu anlamına gelmemektedir.
- d. İşletme, diğer Akit Devletteki ticari faaliyetlerini işletme adına faaliyet gösterme yetkisine sahip bir acente aracılığıyla yürütüyorsa işletmenin ticari faaliyet yaptığı devlette işyerinin var olduğu kabul edilir. Örneğin, acentenin işyeri oluşturduğu durumlar şunlardır:
 - i. Usulüne uygun bir sözleşme ile acente ilişkisi kurulmuşsa ve işletme adına sözleşme yapmayı alışkanlık haline getiriyorsa veya
 - ii. Acente, bir sözleşme ile işletmeye tabi ise ve ücret karşılığı işletme adına ticari faaliyette bulunuyorsa veya
 - iii. İşletmeye ait bir depo veya mal stoğuna satış amacıyla mutaden sahip olunmaktaysa
- e. Yukarıdaki B hükümlerine göre bir iş sözleşmesinin kanıtı olarak ayrıca acentenin idari masraflarının özellikle de bina kirasının işletme tarafından ödenmesi, işletme tarafından karşılanması gösterilebilir.
- f. Bir komisyoncunun bir işletmeyi müşterilerle buluşturmak için hizmet sunması, işletme

⁴⁰ 1943 Meksika Taslağı'na atfen C. Öner, s. 27.

için yaptığı iş belirli bir ölçüde sürekli veya düzenli aralıklar ile devam etse ve satılan mallar geçici olarak bir depoya yerleştirilse bile işletme adına işyeri varlığını işaret etmez. Aynı şekilde; bir komisyoncunun bir veya birden fazla işletme için kendi adına hareket etmesi, normal bir komisyon ücreti alması hatta satılan malların geçici bir süre başka bir işletmeye verilmesi söz konusu olsa dahi işletme adına işyeri oluşturmaz.

- g. Yukarıdaki kategorilerden herhangi birine girmeyen ticari seyahat edenlerin var olması halinde işyeri oluşmaz.
- h. Mukim olduğu Akit Devlette bulunan bir ana şirketin diğer Devlette bir bağlı ortaklığının olması, bağlı şirketin bulunduğu devlete karşı mali yükümlülükleri ne olursa olsun, ana şirketin bu devlette bir işyerine sahip olduğu anlamına gelmez.

Taslağın 5. Maddesinin ilk fıkrasında işyeri terimine ilişkin tanımlamada sabit bir yer olması gerektiği ve bu yerin üretken bir karaktere sahip olması gerektiği belirtilmiş ve bu iki şartın bir arada olması gerekmektedir. Bu kapsamda, şirkete ait üretken olmayan depo gibi alanların vergilendirilmesinin önüne geçilmiştir. Bununla birlikte taslakta şantiye alanlarının en az bir yıl kullanılmak şartı ile işyeri oluşturduğu kabul edilmiştir.

Taslağın 5. Maddesinin 4. Fıkrasında acente kavramı üzerinde durulmuş ve acentenin işyeri olarak kabul edilmesi için yabancı ülkede bulunan şirket adına düzenli olarak hareket etmesi gerektiği belirtilmiştir. Şirket ile acente arasında sözleşme olması, iş karşılığında ücret tahsis edilmesi, satış amacıyla malların stoklanması halinde yabancı ülkede bulunan şirket adına hareket edildiğinin bir kanıtı olarak değerlendirilecektir.

2.1.4 1946 Londra Taslağı

Milletler Cemiyeti 1946 yılında Londra toplantısında, 1943 Meksika taslağının temel unsurları korunmuştur. 1943 Taslağı üzerinde bazı önemli değişikliklere gidilmiştir. İşyeri kavramının tanımı genişletilmiştir. Taslak'ta 1943 taslağındaki fiziksel varlığa ekleme olarak ticari kazancın vergilendirilebilmesi için kaynak ülkede işyeri olması şartı getirilmiştir⁴¹.

⁴¹ A. Rençber, s.43.

2.2 OECD ÇALIŞMALARI

İkinci Dünya Savaşı'ndan sonra büyük yıkımın etkilerinin azaltılması ve Avrupa'nın yeniden inşası için Marshall Planı kapsamında Avrupa Ekonomik İş birliği Örgütü (OEEC) kurulmuştur. 14 Aralık 1960 yılında Paris'te imzalanan anlaşmanın 1961 yılında yürürlüğe girmesiyle OEEC'nin yerini OECD almıştır. 1961 yılı ile OECD, çifte vergilendirmeye ilişkin çözüm önerilerinde öncülük etmeye devam etmiş ve bu kapsamda 1963 yılında ilk OECD modelini ortaya çıkarmıştır.

2.2.1 1963 Taslak Model Anlaşmasında

1963 yılında yayınlanan Model Anlaşma, çifte vergilendirme kapsamında yayınlanan en önemli model anlaşmalardan olup kendisinden sonra gelen çalışmaları etkilemiştir. Model Anlaşmanın 5. Maddesinde işyeri şu şekilde düzenlenmiştir⁴²:

- i. Bu Model Anlaşmasının amaçları bakımından “işyeri” terimi, işletmenin işinin tamamen veya kısmen yürütüldüğü sabit bir yer anlamına gelir.
- ii. “İşyeri” terimi, özellikle aşağıdakileri kapsar:
 - a. Yönetim yeri,
 - b. Şube,
 - c. Ofis,
 - d. Fabrika,
 - e. Atölye,
 - f. Maden, taş ocağı veya doğal kaynakların elde edildiği başka alan,
 - g. On iki aydan fazla süredir süregelen bir inşaat şantiyesi veya inşaat veya montaj projesi
- iii. “İşyeri” terimine aşağıdaki durumlar dahil edilmeyecektir:
 - a. Tesislerin yalnızca teşebbüse ait mal veya ticari eşyanın depolanması, sergilenmesi

⁴² OECD, Draft Double Taxation Convention on Income and Capital 1963, https://www.oecd-ilibrary.org/taxation/draft-double-taxation-convention-on-income-and-capital_9789264073241-en

veya teslimi nedeniyle kullanılması;

- b. Teşebbüse sahip olduğu ürün stoğunun yalnızca depolama, sergileme veya teslim nedeniyle bulundurulması;
 - c. Teşebbüse sahip olduğu ürün stoğunun yalnızca başkaları aracılığıyla işlenmesi nedeniyle bulundurulması;
 - d. İş ile bağlantılı sabit bir yerin yalnızca teşebbüs için ürün alma veya bilgi toplama nedeniyle bulundurulması;
 - e. İş ile bağlantılı sabit bir yerin yalnızca reklam, bilgi veya bilimsel araştırma için veya işletme için hazırlayıcı veya yardımcı nitelikteki benzeri faaliyetler için bulundurulması
- iv. Bir Akit Devlet'te diğer Akit Devlet'in teşebbüsü adına hareket eden bir kişi -5'inci fıkarda belirtilen bağımsız bir statüdeki acente hariç- bahsedilen bu devlette teşebbüs adına sözleşme akdetme yetkisine sahip ve bu yetkisini kullanıyorsa faaliyetleri mal alımı ile sınırlı olmamak şartıyla bu şahıs teşebbüs için işyeri sayılır.
- v. Bir Akit Devlet teşebbüsü; işlerini olağan seyrinde hareket etmesi şartıyla yalnızca bir simsar, bir genel komisyoncu veya bağımsız statüde başka bir acente aracılığıyla başka bir devlette yürüttüğü için bu devlette işyeri sahibi kabul edilmeyecektir.
- vi. Bir Akit Devlet mukimi olan bir şirket, diğer Akit Devletin mukimi olan veya bu diğer Devlette ticari faaliyetlerde bulunan bir şirketi kontrol etmesi veya onun tarafından kontrol edilmesi (bir işyeri aracılığıyla veya başka şekilde) durumunda kendi başına her iki şirketten biri diğerinin işyeri teşkil etmeyecektir.

İşyeri kavramı açısından 1963 Model Anlaşması'nın temel önemi, ilk defa işyerinin kavramsal olarak bu anlaşmada tanımlanıyor olmasından gelmektedir⁴³.

Model Anlaşmanın 5/3 maddesinde işyeri kapsamına girmeyen hususlar ayrıntılı olarak açıklanmıştır. Burada dikkat çeken ayrıntı, ilgili maddenin (e) bendinde yer alan “işe ilişkin sabit bir yerin, teşebbüs için sadece reklam, bilgi sağlanması, bilimsel araştırmalar veya hazırlayıcı veya yardımcı mahiyette benzer bir amaçla faaliyette bulunması” ibaresidir. Bu

⁴³ A. Rençber, s.46

kapsamda, hazırlayıcı veya yardımcı mahiyetteki işlemlerin işyeri mahiyetinde olmayacağı belirtilmiştir. Aynı maddede bir diğer husus olarak sadece bağımlı acentenin ilgili şirket adına sözleşme akdine yetkili ve bu yetkiyi kullanılması halinde işyeri oluşturacağı üzerinde durulmuştur.

2.2.2 1977 Model Anlaşması

Anlaşma, 1963 Model anlaşmasının temel çerçevesini korumaktadır. Bu model anlaşmaya göre 5. Maddede işyeri şu şekilde tanımlanmıştır:

- i. Bu Model Anlaşma'ya göre “işyeri” terimi, işletme tarafından yürütülen işin kısmi olarak veya tamamının yürütüldüğü sabit bir yer anlamına gelir.
- ii. “İşyeri” terimi, özellikle aşağıdakileri kapsar;
 - a. Yönetim yeri;
 - b. Şube;
 - c. Ofis;
 - d. Fabrika;
 - e. Atölye ve
 - f. Maden, petrol veya gaz kuyusu, taş ocağı veya başka herhangi bir doğal kaynağın çıkarıldığı bir yer;
- iii. Bir inşaat şantiye veya inşaat veya kurulum projesi ancak on iki aydan daha uzun süren durumlarda bir işyeri olarak kabul edilir.
- iv. Bu maddenin önceki fıkralarına bakılmaksızın “işyeri” tanımının aşağıdakileri kapsadığı kabul edilmeyecektir:
 - a. Tesislerin sadece işletmenin mal veya ticari eşyasının depolanmak veya sergilemek ve teslim etmek amacıyla kullanılması;
 - b. İşletmenin sahip olduğu mal veya ticari eşya stoğunun, sadece depolamak, sergilemek veya teslim etmek amacıyla bulundurulması;

- c. İşletmenin sahip olduğu mal veya ticari eşya stoğunun sadece işletme dışında başka biri tarafından işlemek amacıyla bulundurulması;
- d. İş ile bağlantılı sabit yerin sadece işletme için ürün alma veya araştırma yapılması nedeniyle bulundurulması;
- e. İş ile bağlantılı sabit yerin yalnızca işletme için hazırlayıcı veya yardımcı nitelikteki faaliyetler için bulundurulması;
- f. Sadece (a) ve (e) bentlerindeki faaliyetlerin herhangi bir kombinasyonunun bir sabit işyerinde gerçekleştirilmesi durumunda, bu kombinasyondan kaynaklanan sabit işyerinin genel faaliyetinin hazırlayıcı veya yardımcı nitelikte olması gereklidir.
- v. İlk iki fıkra hükümlerine bakılmaksızın 6'ncı fıkranın geçerli olduğu bağımlı olmayan statüdeki bir acente hariç, kişinin bir işletme adına hareket etmesi ve Akit Devlette sözleşme yapma yetkisine sahip olması ve bunu mutaden kullanması halinde işyeri oluşacaktır. Bağlı acente faaliyetleri istisna tutulan haller hariç, işletme adına üstlendiği herhangi bir faaliyeti işe bağlı sabit bir yer aracılığıyla yürütüldüğünde söz konusu işletme bu Akit Devlette işyerine sahip olacağı kabul edilir.
- vi. Bir işletme; mukim olmadığı Akit Devlette işlerinin sadece bir komisyoncu, genel komisyon acentesi veya bağımsız statüde başka bir acente aracılığıyla yürüttüğü için söz konusu kişilerin kendi işlerine olağan şekilde devam etmeleri şartıyla bu Akit Devlette faaliyet göstermesi işyerine sahip olduğunu anlamına gelmeyecektir.
- vii. Bir Akit Devletin mukimi işletmenin başka bir Akit Devletin mukimi olan şirketi veya diğer Akit Devlette ticari faaliyette bulunan şirketi işyeri vasıtasıyla veya farklı bir şekilde kontrol etmesi ya da onun işletme tarafından kontrol edilmesi, bu şirketlerden herhangi biri diğer için işyeri teşkil etmeyecektir.

İşyeri kavramına ilişkin ilgili anlaşmanın 5. Maddesinin 7. fıkrasında değişikliğe gidilmiştir. Bu hükümle birlikte işin sabit ve belirli bir yer teşkil etmesinin yanı sıra belirli bir işyeri aracılığıyla da yapılması işyeri oluşumu için yeterli görülmüştür.

2.2.3 2017 Model Anlaşması

1977 sonrası küreselleşmenin artması, küreselleşme önündeki gümrük tarifelerin kaldırılmasıyla ülkeler arasında etkileşim hız kazanmış ve dünya küresel bir pazar haline gelmiştir. Bu durum birçok çalışmayı da beraberinde getirmiştir. OECD tarafından, 1977 Model Anlaşmasından 2017 yılında yayınlanan Model Anlaşmasına kadar güncellemeler ve çalışmalar devam etmiştir.

OECD ve G20 ülkeleri tarafından 2013 yılında Matrah Aşındırma ve Kar Kaydırma (BEPS) raporu çalışılmaya başlanmış ve 15 tane Eylem planı yayınlanmıştır. Bunlar;

- a. Eylem 1: Dijitalleşmeden Kaynaklanan Vergi Sorunları
- b. Eylem 2: Hibrit Uyumsuzluk düzenlemelerinin etkilerinin giderilmesi
- c. Eylem 3: Kontrol Edilen Yabancı Kurumlar
- d. Eylem 4: Faiz Kesintilerinin Sınırlanması
- e. Eylem 5: Zararlı Vergi Uygulamaları
- f. Eylem 6: Vergi Anlaşmalarının Kötüye Kullanılmasının Önlenmesi
- g. Eylem 7: Daimî İşyeri Statüsü
- h. Eylem 8,9,10: Transfer Fiyatlandırması
- i. Eylem 11: BEPS Veri Analizi
- j. Eylem 12: Zorunlu Bildirim Kuralları
- k. Eylem 13: Ülke Bazlı Raporlama
- l. Eylem 14: Karşılıklı Anlaşma Usulü
- m. Eylem 15: Çok Taraflı Enstrüman (MLI)⁴⁴ Eylem maddeleri arasında sınıflandırma yaptığımıza;

⁴⁴ BEPS Actions - OECD BEPS- Base erosion and profit shifting (BEPS) | OECD <https://www.oecd.org/en/topics/policy-issues/base-erosion-and-profit-shifting-beps.html>

- n. Dijital ekonomiden vergi alınabilmesi için kurallar (Eylem 1)
- o. Çifte vergilendirmenin engellenmesi (Eylem2,3,4,5,6),
- p. Ekonomik faaliyet ve vergilendirmenin uyumlaştırılması (Eylem 7,8,9,10),
- q. Vergi şeffaflığı ve uyuşmazlık çözümü (Eylem 11,12,13,14)
- r. Uygulamaya geçme (Eylem 15)⁴⁵

BEPS eylem planlarına baktığımızda küreselleşme ile ortaya çıkan ekonomik problemlere yönelik kapsayıcı bir çalışmadır. Çalışmadaki son eylem planı ile vergilerin küresel çapta uygulanması için çok taraflı sözleşmeye ayrılmış ve BEPS projesinde yer alan diğer eylem planları bu maddeye entegre edilmiştir. Böylece BEPS Eylem planları hem kendi içinde yer alan 15.Eylem planını hem de OECD tarafından yayınlanan 2017 Model Anlaşmasını etkilemiştir. Bu kapsamda Model Anlaşmasının 5. maddesinin 4,5, ve 6. fıkralarında önemli değişiklikler olmuştur.

Model Anlaşmasının 5/4. maddesinde, belirli istisnai faaliyetler ile ilgili değişikliğe gidilmiştir. Buna göre; işe ilişkin sabit bir yer teşebbüs tarafından veya yakinen ilişkili teşebbüs tarafından kullanıldığında, teşebbüs veya yakinen ilişkili teşebbüs için burasının işyeri oluşturması gerekmekte ya da ayrı yerlerde yapılan işlerin birleşiminin işyeri oluşturabilmesi için bu faaliyetlerin hazırlayıcı ve yardımcı faaliyetler kapsamını aşması gerekmektedir.

Model Anlaşmasının 5/5 maddesinde ise bağımlı acente statüsündeki işyeri kavramı üzerinde değişiklikler yapılmıştır. 2017 öncesi Model Anlaşmalarına göre bağımlı acentenin şirket adına akde yetkili ve bu yetkiyi mutaden kullanması halinde işyeri oluşacağı belirtilmiştir. 2017 Model Anlaşması ile sözleşme akdetmesinin yanı sıra sözleşmenin akdedilmesinde rol oynaması halinde de işyeri oluşmaktadır.

2.3 BİRLEŞMİŞ MİLLETLER ÇALIŞMALARI

İkinci Dünya Savaşı'nın sona ermesi ile 1945 yılında Birleşmiş Milletler kurulmuş ve 1954 yılına kadar Milletler Cemiyeti'nin vergilendirme ile ilgili çalışmalarına devam edilmiştir.

⁴⁵ Kara, M.C., s. 151.

13 yıl aradan sonra Birleşmiş Milletler Ekonomik ve Sosyal Konseyi 1967 yılında yeni bir karar alarak gelişmiş ve gelişmekte olan ülkeler arasındaki çifte vergilendirme anlaşmaları konusunda çalışma yapacak Uzmanlar Grubu (ad hoc group of experts) kurulmasına karar verilmiştir⁴⁶.

Uzmanlar Grubu kurulduğu tarihten 1980 yılına kadar çalışmalarına devam etmiştir. 1974 yılında, “Gelişmiş Ülkelerle Gelişmekte Olan Ülkeler Arasında Vergi Anlaşmaları Rehberi”; 1979 yılında, “Gelişmiş Ülkelerle Gelişmekte Olan Ülkeler Arasında İki Taraflı Vergi Anlaşması Görüşmeleri El Kitabı” yayımlanmıştır. Ayrıca 1980 yılında anlaşma model önerisi olan “Gelişmiş ve Gelişmekte Olan Ülkeler Arasında Çifte Vergilendirme Anlaşması Modeli” ve şerhi belirlenmiştir⁴⁷.

Birleşmiş Milletler Model Anlaşması, 1977 OECD Model Anlaşması dikkate alınarak düzenlenmiştir. Ancak Birleşmiş Milletler Modeli, OECD Modeline göre daha geniş kaynak ülkenin vergilendirmesine olanak vermiştir⁴⁸. Şöyle ki⁴⁹;

- a. İşyeri kavramının tanımı daha çok kaynak ülkenin vergilendirme yetkisini kullanacağı tarzda düzenlenmiştir.
- b. Yatırım gelirlerinden kaynak ülkelerin uygulayacağı tevkifat oranlarının üst sınırları daha esnek yapılmıştır.
- c. Serbest meslek kazançları üzerinden kaynak ülkesine de vergilendirme hakkı verilmiştir.
- d. Uluslararası taşımacılık kazançlarının vergilendirilmesinde opsiyonlu seçenekler sunulmuştur.

Birleşmiş Milletler Modeli 1999 yılında yenilenmiş ve takip eden 2001,2003,2005,2011 ve 2017 yıllarında yenilenmeye devam edilmiştir. Ayrıca 2005 yılında Uzmanlar Grubu, Vergi Konularında Uluslararası İş Birliği Uzmanlar Komitesi olarak devam etmektedir⁵⁰.

⁴⁶ B. Yaltı, Uluslararası Vergi Anlaşmaları, s.40.

⁴⁷ M.C. Kara, s.74.

⁴⁸ F. Güngör, “Uluslararası Çifte Vergilendirmenin Önlenmesi ve Türkiye Uygulaması”, 1977, Vergi Dünyası.

⁴⁹ B. Yaltı, Uluslararası Vergi Anlaşmaları, s. 47.

⁵⁰ M.C. Kara, s.75.

3. OECD MODEL ANLAŞMASINA GÖRE İŞYERİ KAVRAMI, TÜRLERİ VE UNSURLARI

3.1 BEPS EYLEM PLANI ÖNCESİ

3.1.1 İşyerinin Varlığı ve Nitelikleri

İşyeri kavramı ve şartları, OECD Gelir ve Servet Üzerinden Alınan Vergilere İlişkin Model Anlaşması'nın 5. Maddesinde tanımlanmıştır.⁵¹ İlgili kavram, bir teşebbüsün bağlı bulunduğu Akit Devlet dışında başka bir Akit Devlette ticari faaliyetlerinin vergilendirilmesini tespit etmede kullanılmaktadır.⁵²

Model Anlaşmanın 5. Maddesinin 1. Fıkrasında işyeri, “bir teşebbüsün işinin tamamen veya kısmen yürütüldüğü işe ilişkin sabit bir yer” olarak tanımlanmıştır. İlgili madde incelendiğinde,

- a. İşe ait alan olmalı,
- b. Bu alan “sabit” olmalı,
- c. Teşebbüsün işini, bu işyeri vasıtasıyla yürütmesi gerekmektedir.

İşyeri tanımında öne çıkan iki unsur, fiziksel olarak sabit bir yer olması ve belli bir süre boyunca varlığını sürdürmesidir. Bu unsurlar işyerinin doğasında vardır. Bir alanın işyeri olarak kabul edilmesi için coğrafi konumunun sabit olması gerekir. Örneğin, hareket eden bir taşıt ya da gemi işyeri olarak kabul edilemez⁵³. Buna ek olarak bu yerin belli bir süre boyunca faaliyet göstermesi de şarttır. Bu koşul işyerinin belli bir zaman dilimi içinde olmasına ilişkindir. Dolayısıyla ilk bakışta işyerinin varlığında aranılan sabit yer koşulu fiziksel varlığı ifade etse de zamansal varlığı da kapsar⁵⁴.

⁵¹ OECD Model; Commentary on Article 5(2014), 15.07.2014 tarihinde OECD Model Anlaşmasının son hali Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından Türkçeye çevrilmiştir. Bknz: https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/user_upload/Mevzuat_DisIliskiler/OECD_Model_Yorum_Kitabi_2014.pdf

⁵² OECD Model; Commentary on Article 5(2014), para 1.

⁵³ Skaar , “General Report” Cahiers De Droit Fiscal International, International Fiscal Association(IFA), Netherlands, 2009, s. 26.

⁵⁴ C. Öner, s. 64.

3.1.1.1 İŖe iliŖkin yer

AnlaŖma Ŗerhi; iŖe iliŖkin yerin, iŖletmenin faaliyetlerini gerekleŖtirmek için kullandığı her türlü bina, tesis ve tesisatları kapsadığını ayrıca bina ve tesisatlara ihtiyaç duyulmayan durumlarda basitçe belirli bir alanın iŖletmenin emrinde olduğu durumda mevcut olabileceğini belirtmiŖtir⁵⁵. Burada bina, tesis ve tesisatın iŖletmenin mülkiyetinde olması, kiralanmış olması, baŖka bir Ŗekilde emrinde olmasının veya baŖka bir iŖletmenin ticari tesisinde yer almasının bir önemi yoktur.

Burada bina, tesis ve tesisatın iŖletmenin mülkiyetinde olmasının, kiralanmış olmasının, baŖka bir Ŗekilde emrinde olmasının veya baŖka bir iŖletmenin ticari tesisinde yer almasının bir önemi yoktur. İŖletme tasarrufunda bulunan bu alanda, yasadışı olarak faaliyetlerini sürdürse bile iŖyeri mevcut olabilir. Ancak iŖletmenin belli bir lokasyonda sadece bulunması hali, bu yerin iŖletmenin tasarrufunda olduğu anlamına gelmez⁵⁶.

Vergi AnlaŖması metinlerinde ise “iŖe iliŖkin bir yer” kavramındaki “yer” geniŖ anlamda yorumlamıŖtır. AŖağıdaki durumlar anlaŖma uygulamalarında iŖin yürütüldüğü yer olarak kabul edilmiŖtir⁵⁷:

- a. Herhangi bir açık alan; örneğın, denizcilik iŖletmesinin iskelesi, gemi, sondaj gemisi veya kulesi;
- b. Özel bir konutta yer alan masa veya dosya dolabının bulunduğu ev ofisi,
- c. Önemli makine ve ekipmanlar; örneğın, bir bilgisayar donanımı.

3.1.1.2 İŖe iliŖkin yerin “sabit” olması

Coğrafi ve ticari bağ Ŗartı

OECD Model AnlaŖmasının 5. maddesinin 1. fıkrasında iŖe iliŖkin yerin “sabit” olması gerekmektedir. İŖyerinin sabit olmasının Ŗartlarından biri, iŖin sürdürüldüğü alan ile belirli olan coğrafi konum arasında bağı bulunmasıdır. Bu bağ olmadığında, iŖletmenin kaynak devlette faaliyet gösterdiği sürenin uzunluğu önemli değildir. Buradaki coğrafi bağdan kasıt, iŖyerini oluŖturan makine ve teçhizatın toprağa sabit olması değildir; belirli bir mekân da

⁵⁵ OECD Model; Commentary on Article 5(2014), para 5.4.

⁵⁶ OECD Model; Commentary on Article 5(2014), para 4.1. ve 4.2.

⁵⁷ Skaar, s. 24.

bulunması yeterlidir⁵⁸. Bu nedenle; iş ile bağlantılı alanın coğrafi konumla bağı, toprakla bağlanması değil, ticari faaliyetin devam etmesi için belirli bir mekânın kullanıma hazır olması yani alan bağıdır⁵⁹. Örneğin, bir gazete bayisi, bir çadır, ürün satmak için donatılmış karavan “sabit” bir işyeri oluşturabilir⁶⁰.

Teşebbüs, ticari faaliyetlerini yürütürken tek bir lokasyon üzerinde faaliyette bulunmuyorsa işe ilişkin yerin tek bir yer mi iki yer mi işgal ettiği önem kazanmaktadır. Bu noktada işyerini belirlenmesinde güçlükler yaşanabilmektedir. Eğer işyeri oluşumuna ilişkin her bir lokasyon diğer şartları da sağlıyorsa teşebbüs iki işyerine sahip olacaktır⁶¹. Model Anlaşma Şerhi konuyu açıklamak için maden işletmeciliği üzerinden örneklendirmektedir⁶². Maden ocaklarının faaliyet alanları geniş olduğundan, faaliyetlerini bir yerden başka bir yere taşıdığına işin tek bir coğrafi ve ticari birimde var olduğu kabul edilmektedir. Benzer şekilde, danışmanlık şirketinin danışmanlık hizmeti vermek amacıyla düzenli olarak farklı ofisler kiraladığı bir binada ya da aynı otelde kiraladığı farklı odaların her biri bir işyeri oluşturmamakta, söz konusu firmanın işe ilişkin tek bir işyerinin var olduğu kabul edilmektedir.

OECD Model Anlaşması Şerhi coğrafi olarak sabit yere ilişkin açıklamalarında, ticari açıdan bir bütünlük oluşturup oluşturmadığı durumlarda işyeri oluşumunu örnekler ile açıklamıştır⁶³. Örneğin; ticari açıdan bir bütünlüğün olmadığı bir hizmet sunan boyacının bir sözleşme ile tek kişiye bağlı kalarak binanın birden fazla odasını boyaması halinde burada tek bir proje, iş olarak değerlendirilir ve ticari ve coğrafi açıdan bütünlük oluşturduğundan iş için tek bir işyeri bulunduğu kabul edilir. Boyacının aynı bina için her katta sunulan hizmet karşılık ayrı kişiler ile birden fazla sözleşme yaptığı durumlarda, bu hizmetler tek bir işyeri olarak kabul edilmeyecektir.

Ticari açıdan bütünlük olduğunun kabul edilebilmesi için aşağıdaki şartların sağlanması gerekmektedir. Ancak somut olaya göre ek şartların aranması da mümkündür. Bu şartlar⁶⁴:

⁵⁸ OECD Model; Commentary on Article 5(2014), para 5.

⁵⁹ Skaar, s. 24.

⁶⁰ Skaar, s. 26.

⁶¹ OECD Model; Commentary on Article 5(2014), para 5.1.

⁶² OECD Model; Commentary on Article 5(2014), para 5.2.

⁶³ OECD Model; Commentary on Article 5(2014), para 5.3. ve 4.

⁶⁴ A. Rençber, s.84.

- a. “Müşterinin aynılığı,
- b. Vergi mükellefi tarafındaki personelin ve ekipmanın aynılığı ve
- c. Homojen veya benzer ticaret şartları ile sonuçlanan müzakerelerin aynılığı veya eş zamanlılığıdır.”

Ticari tutarlılık açısından belirleyici ölçüt, her iki işin yürütüldüğü yerin işlevinin aynı olması ve her iki işin yürütüldüğü yerin vergi mükellefi tarafından aynı iş faaliyetine dayanmış olmasıdır⁶⁵.

Mükellef coğrafi açıdan tutarlı bir alan içinde hareket ediyor ve müşteriler için ticari olarak tutarlı bir iş faaliyeti yürütüyor ise, bu alan konum testi şartını karşılamakta ve bir “yer” oluşturabilecektir. Coğrafi ve ticari tutarlılığa örnek olarak bir pazar yerinde satış standının farklı yerlere yerleştirildiği durumda, satış standı farklı konumlarda bulunsa bile, işyerinin “sabit” olduğu kabul edilecektir. Çünkü pazar yeri, standın konumundan ayrı, tek bir yer olarak kabul edilmektedir⁶⁶.

Teşebbüs tarafından işin gerçekleştirilmesi esnasında diğer Akit Devlette işyeri oluşturması için ülke sınırlarının belirlenmesi önemlidir. Hizmet, ülke sınırları içinde yer alıyorsa işyeri var demektir. Model Anlaşma şerhinde bu durum örnek ile açıklanmıştır⁶⁷. Yörüngede yer alan uydu sistemleri hiçbir üye devlet tarafından konumu itibari ile hiçbir Akit Devletin parçası ve o bölgede yer alan işyeri olarak kabul edilmeyecektir. Bunun dışında, uydu üzerinden gelen sinyallerin belirli bir alanın (uydunun “ayak izi”) olması halinde, söz konusu bu alanı uydu işletmecisinin işyeri olarak kabul edilecektir.

Benzer şekilde, bir danışman bir bankanın çalışanlarına eğitim vermek için bankanın farklı şubelerinde çalıştığı zaman her şube ayrı ayrı değerlendirilmelidir.

Süreklilik şartı

İşyerinin oluşabilmesi için var olan yerin belirli bir süre kullanılması gerekmektedir. Bu nedenle işyerinin coğrafi sabitliğinin yanında zamansal istikrar koşulunun da sağlanması

⁶⁵ Reimer, s. 358

⁶⁶ Skaar, s. 27.

⁶⁷ OECD Model; Commentary on Article 5(2014), para 5.5.

gerekmektedir⁶⁸.

Süreklilikten kasıt, bu yerin geçici bir nitelik taşımasıdır⁶⁹. Süreklilikte faaliyetin kesintisiz olması gerekmez ancak faaliyet düzenli bir şekilde sürdürülmelidir⁷⁰. İş durumunun sadece kısa bir süre yürütülmesi gereken hallerde, bu süre zarfında işin var olması işyeri teşkil edecektir⁷¹. Burada işin niteliği kısa bir süre içinde sürdürülecek şekildedir⁷².

OECD Model Anlaşması'nın 5. maddesine bakıldığında, yapım işyeri dışında süre öngörmemiştir. Bu da ülkelerin uygulamalarında farklılıklara neden olmaktadır. Dolayısıyla böyle bir durumda ülkelerin ortak bir paydada buluşması mümkün olmamaktadır. Buna karşılık üye ülkelerde genel kanı şudur: Bir işin 6 ayı aşan sürede devam etmesi halinde süreklilik arz ettiği ve işyerinin var olduğu kabul edilmiştir⁷³.

Süreklilikte işin ne zaman başladığı ve bittiği, tekrarlama ve kesinti gibi durumlarda sürenin nasıl etkilendiği önemlidir.

Sürenin Başlangıcı ve Bitişinin Hesaplanması

İşyerinin varlığının ne zaman başlayacağını tespiti önemli bir konudur. OECD Model Anlaşması'nın 5. maddesinin 1. fıkrası uyarınca işyeri tanımında yer alan şartların tamamı sağlandığı anda işyeri var olacaktır⁷⁴.

Model anlaşma şerhinde, başlangıçta işyeri oluşturmayacak şekilde kısa bir süre kullanılan

⁶⁸ Reimer, Permanent Establishments: A Domestic Taxation, Bilateral Tax Treaty and OECD Perspective, Edt: by Reimer, Schmid, Orell, Kluwer, 2018, s. 346 para 65, para 66: Ancak bu iki terim eş değer değildir. Süreklilik olmadan coğrafi sabitleme (örneğin bir sabitleme çok kısa süre sonra kaldırılmışsa) ve coğrafi sabitleme olmadan süreklilik (örneğin, vergi mükellefi bir yerde duruyor veya oturuyor veya basitçe gitmiyorsa) düşünülebilir. OECD Model Anlaşmasının 5/1 maddesinde kullanılan terimlerin olağan anlamında, her iki şart kümülatif olarak gerçekleştiğinde işyeri var olabilmektedir.

⁶⁹ B. Yaltı, Elektronik Ticarete Vergilendirme, s.124.

⁷⁰ E. Akçaoğlu, Ulusal ve Uluslararası Perspektiften Elektronik Ticaretin Vergilendirilmesi, Mali Akademi Yayınları, Ankara, 2012, s.124.

⁷¹ OECD Model; Commentary on Article 5(2014), para 6.

⁷² Reimer, s.299.

⁷³ OECD Model; Commentary on Article 5(2014), para 6: Pratik uygulamalarda işe ilişkin bir yerin 6 ayı aşan bir süre devam edilen pek çok durumda işyerinin varlığının kabul edildiğini göstermiştir. Skaar, 6 aylık süre kavramı için: "Bazı ülkeler özellikle altı aylık asgari gerekliliğe bağlı kalırken, diğerleri süre testinin, altı aydan az bir günün her zaman bir PE'yi diskalifiye edeceği anlamında kesin bir nicelik testi olarak değerlendirilmemesi gerektiğini bildirmektedir. Ancak, içtihatlar, bir PE'nin süre testinin karşılanmadığı gerekçesiyle reddedildiği çok sayıda dava göstermektedir, örneğin, bir yangın nedeniyle geçici tesislere üç aylık bir kira süresi yeterli görülmemiştir."

⁷⁴ Reimer, s. 348, para 78.

yer, geçici olarak kabul edilmeyecek şekilde kullanılır ise bu sabit yer “geriye dönük olarak” işyerine dönüşür⁷⁵. Başka bir ifadeyle, işe ilişkin yerin mükellef tarafından ne zaman kullanılmaya başlanıldığı tespit edilmelidir.

Süre ile kullanım hakkı arasında bağ vardır. İşletme için bir yerin işyeri olabilmesi, geçici nitelikte kullanım hakkına sahip olmamasına bağlıdır. İşletme kullanım hakkını ticari bir faaliyeti gerçekleştirmek için işyeri aracılığıyla fiilen kullanmadığı zaman işyeri oluşmayacaktır⁷⁶. Örneğin, işletme ofis binasını kullanım amacıyla 1 Mart’ta kiralamış ama hiç kullanmamış ise işyeri oluşmayacaktır veya kiralanmış olan ofisi işletmenin, 1 Haziran itibariyle kullanıma başlaması halinde kullandığı tarihten itibaren işyeri var olacaktır.

Sürenin hesaplanmasına hazırlayıcı ve yardımcı faaliyetler, pazar araştırması, binanın kiralanması hesaplamaya dahil edilmez. Başka bir ifadeyle, işyerinin hazırlanması aşamasında geçen süre işyerinin sürekliliğine ilişkin değerlendirmeye dahil edilmeyecektir⁷⁷.

İşe ilişkin yerin elden çıkarılması veya bu yer vasıtasıyla gerçekleştirilen faaliyetlerin sonlandırılması halinde işyeri de sona erecektir⁷⁸. Bu yerde hiçbir iş faaliyet gerçekleşmediğinden bu yer teşebbüsün işini yürüttüğü yer olmaktan çıkacaktır⁷⁹. Bununla beraber işe ilişkin sabit yerin başka birine kiralanması halinde, kiraya verenin kullanma hakkı sona ereceğinden süre bitmiş sayılacaktır⁸⁰.

Geçici Kesintiler

Faaliyetlerdeki geçici kesintiler işyeri oluşumunu engellememektedir. İşe ilişkin yer, belirli aralıklar ile uzun bir dönem düzenli kullanıldığında bu yer geçici nitelikte olarak değerlendirilmemelidir⁸¹.

Süreklilik şartı, faaliyette meydana gelen geçici kesintileri tolere edebilmektedir. Mükellef, işe ilişkin yer üzerinde kontrolünü kaybetmez veya vazgeçmezse faaliyette bulunmadığı süre boyunca işyerinin varlığı sona ermez ve işyerinin varlığının hesaplamasında bu süreler de dahil

⁷⁵ OECD Model; Commentary on Article 5(2014), para 6.3.

⁷⁶ Skaar, s 28

⁷⁷ B. Yaltı, s. 132.

⁷⁸ OECD Model; Commentary on Article 5(2014), para 11.

⁷⁹ A. Rençber, s. 96.

⁸⁰ Reimer, s. 349

⁸¹ OECD Model; Commentary on Article 5(2014), para 6.1

edilecektir. Örneğin; tatiller, personel hastalığı veya eksikliği, malzeme eksikliği veya talep yetersizliklerinden kaynaklı kesintiler⁸².

Aynı veya ilişkili kişiler tarafından işin sürekliliğini gizlemek amacıyla aynı yer bir süre birbirine benzer işler için kiralanabilir. Bu durumda da işyeri oluşacaktır⁸³.

Tekrarlayan Faaliyetler

Mükellef faaliyetlerini sürekli olarak gerçekleştirmeyip önemli oranda kesinti veya birden fazla parçalar halinde gerçekleştirmektedir. Tekrarlanan nitelikteki bu faaliyetlerden hiçbirinin kendi içinde “süreklilik” şartını karşılamadığı durumda, her faaliyet kapsamlı bir proje veya homojen bir işin parçasını oluşturuyor ise işyeri mevcut olabilir⁸⁴.

Tekrarlanan faaliyetlerde, her iş kendi içinde kullanıldığı süre ve dönem sayısı ile değerlendirilecektir. Bu süre birden fazla yılı kapsayabilir. Örneğin, bir petrol arama şirketi üç yaz sezonu için yapılan sözleşme kapsamında kuzey denizlerinde petrol sondajı yapmaktadır. Bu durumda süre ilk sezonda yapılan iş kapsamında karşılanmaktadır. Bir başka örnekte; seyahat acentesi mükellef, müşterisiyle ilgilenmek için her yıl otelde odaları üç ay süre ile kiralamışsa toplam sürenin genel süreyi aşması halinde süre şartı karşılanmaktadır⁸⁵.

Benzer bir durum faaliyetlerin başka bir ülkede sürdürüldüğünde meydana gelebilir. İşin mahiyeti itibari ile zorunlu olarak diğer ülkede kısa süreli olarak gerçekleştirilmelidir⁸⁶. İki ülke, kısa bir süre devam eden işin işyeri oluşturup oluşturmadığı konusunda fikir ayrılıklarını değerlendirmeye alabilir. Örneğin, “R devletinde mukim bir gerçek kişi halen ailesinin büyük bir çiftliğe sahip olduğu ve S devletinde bulunan uzak bir köyde belgesel çekiminin yapılacağını öğrenmiştir. Belgeselin çekimi için teknik personelin ve oyuncuların 4 ay süre ile söz konusu köyde bulunmaları gerekmektedir. İlgili kişi, belgeselin yapımcısı ile çalışanlara yiyecek içecek servisi hizmetlerini temin etmek üzere bir sözleşme imzalamıştır. Ailesini yaşadığı çiftlik de söz konusu personelin yararlanabileceği bir kafeterya olarak kullanılacaktır. Bu faaliyetler kişinin yürüttüğü yegâne faaliyetlerdir ve

⁸² Reimer, s.349

⁸³ OECD Model; Commentary on Article 5(2014), para 6.2

⁸⁴ Reimer, s.350

⁸⁵ Skaar, s. 30

⁸⁶ OECD Model; Commentary on Article 5(2014), para 6.

dolayısıyla faaliyetlerin yürütüldüğü yegâne yer de kafeterya olarak kullanılan çiftlik evidir. Bu durumda işyerinin varlığı için aranan süre ve devamlılık koşulunun gerçekleştiği ileri sürülebilir; zira faaliyetin devam ettiği süre boyunca, bu yer işe ilişkin sabit bir yer olarak kullanılmış ve burada faaliyette bulunulmuştur. Ancak esas faaliyet konusu yiyecek içecek servisi olan, bununla ilgili olarak birden çok işletmesi bulunan ve R devletinde mukim bir teşebbüsün, S devletinde sadece 4 aylık bir süre için böyle bir faaliyeti icra etmesi, söz konusu teşebbüs için geçici karakterdedir. Dolayısıyla bu faaliyeti S devletinde bir işyeri oluşumuna neden olmaz⁸⁷.”

3.1.1.3 İşyeri kapsamına giren örnekler

OECD Model Anlaşmasının 5/2 maddesinde işyeri kapsamına giren liste, örnekler üzerinden açıklanmıştır. Buna göre ilgili maddede;

- a. Yönetim yeri,
- b. Şube,
- c. Büro,
- d. Fabrika,
- e. Atölye ve
- f. Maden ocağı, petrol veya doğalgaz kuyusu, taş ocağı veya doğal kaynakların çıkarıldığı diğer herhangi bir yer.

Maddeye ilk bakıldığında bu sayılan işyerlerinin örnek olarak sayıldığı görülmekte ve bu nedenle bu liste ile sınırlı olmayan bir liste oluşturmaktadır. Ayrıca bu sayılan örneklerin işyeri oluşturabilmesi için 5. maddenin 1. fıkrasında yer alan diğer şartları da karşılaması gerekmektedir⁸⁸. Başka bir ifadeyle örneğin bir şubede mükellef, ticari faaliyetini yürütmek için kullanma hakkına sahip değilse bu şube işyeri değildir. Ancak 1.fıkradaki şartları sağlayan ve örnek liste içinde yer almayan bir tesis de işyeri oluşturabilmektedir⁸⁹.

Akit devletlerde yer alan “yönetim yeri”, “şube”, “büro” vs. şeklinde listelenen terimler 1.

⁸⁷ C. Öner, s.75-76.

⁸⁸ OECD Model; Commentary on Article 5(2014), para 12.

⁸⁹ Skaar, s. 32.

Listedeki şartları da yerine getirdiğinde işyeri oluşturacaktır. Bu da Model Anlaşması 5. Maddenin 1. Fıkrası ve 2. Fıkrasının birbirine bağlandığını göstermektedir. Yalnız bu bağlantı tek yönlü değildir. OECD Model Anlaşması madde 5/2'nin, madde 5/1 ışığında yorumlanması gerekirken madde 5/2'de listelenen örnekler, madde 5/1'deki genel tanıma ışık tutmaktadır. Başka bir ifadeyle; madde 5/2 ve 5/1, OECD Model Anlaşma kapsamındaki işyeri kavramının gerekliliklerinin açıklanması işlevi görmektedir çünkü madde 5/2 işyeri kavramının gerekliliklerine içerik sağlamak ve daha somut hale getirmektedir. Örneğin; “süreklilik” kavramının “ebedi” şeklinde yorumlanmamasının gerektiğini, madde 5/2'de listelenen doğal kaynakların çıkarıldığı bir yerin sonsuza kadar değil tüm minerallerin tesislerde tamamının işletildiği zamana kadar işyeri oluşturacağını açığa kavuşturmasından anlayabiliyoruz.⁹⁰.

a. Yönetim Yeri ve Şube Kavramı

Yönetim yeri ve şube kavramı, OECD Model Anlaşmasında örnek listede yer almakta ancak kavramla ilgili ayrıntılı bir açıklamaya gidilmemektedir.

‘Yönetim yeri⁹¹’ terimini Anlaşma Şerhi özellikle açıklamıştır. Bir firmanın yönetim yerinin ofis, şube, büro şeklinde olması şart değildir. Ancak Akit Devletlerin kendi aralarında yapılan ikili anlaşmalarında yönetim yerini ayrıca açıklamadıklarında yönetim yeri, ofis veya şube olarak değerlendirilecektir⁹².

Bir yerin yönetim yeri olup olmadığını belirlemek için mükellefin yönetiminin bir kısmının bu işyeri vasıtasıyla yürütüldüğünün tespit edilmesi gerekmektedir. Dolayısıyla yönetim yerinin var olabilmesi için işyeri şartlarının sağlanması gerekmektedir⁹³.

Şube ise işletmelerin ticari faaliyetlerini genişletmek için başka bir Akit Devlette gerçekleştirmesine yarayan yerdir; hukuken merkeze bağımlıdır, kendine ait tüzel bir kişiliğe sahip değildir. Merkeze bağlı bir şekilde başka bir Akit Devlette firmanın şubesinin bulunması işyeri oluşmasına neden olacaktır. Bu da şube ile ilgili olarak, ülkelerin yerel

⁹⁰ Reimer, s. 362.

⁹¹ Skaar s. 33: Yönetim yeri, OECD Model Anlaşmasının bir şirketin ikametgahını tespit etmek için kullandığı “etkili yönetim yeri” farklı olduğuna dair genel bir görüş bulunmaktadır. Dolayısıyla yönetim yeri, işletmenin yönetim merkezi olmak zorunda değildir. Ayrıca işletmenin birden fazla yönetim yeri bulunabilir.

⁹² OECD Model; Commentary on Article 5(2014), para 13.

⁹³ Skaar, s. 33.

mevzuatlarını nasıl düzenlediğini önemli hale getirmiştir.

Türk mevzuatında 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu'nun 40. maddesinde şubenin tescili zorunluluğu getirilmiştir. İlgili maddenin 4. fıkrasında; yurt dışı merkezli ticari işletmelerin Türkiye'deki şubeleri, kendi ülkelerinin ticaret ünvanı mevzuatına tabi olmak kaydıyla, yerli işletmeler gibi tescil edilir. Bu şubeler için Türkiye'de ikamet eden yetkili bir temsilci atanması zorunludur. Birden fazla şubesi bulunan yabancı işletmenin ilk şubenin tescilinden sonra açılacak şubeleri, yerli işletmelerin şubeleri gibi tescil edilir. Ayrıca aynı kanunun 48. maddesinde 3. fıkrasında; yurt dışı merkezli işletmenin Türkiye'deki şubesinin ticaret ünvanında, merkezin ve şubenin bulunduğu yerlerin ve şube olduğunun belirtilmesi zorunludur.

b. Fabrika

Fabrikalar modern toplumun önemli aktörlerinden biridir. Bu nedenle birçok iki taraflı anlaşma metninde yer almıştır.

Fabrika; içerisinde işlenmiş, yarı işlenmiş ya da işlenmemiş ürünlerin işçiler aracılığıyla makine, araç gereç yardımıyla işlendiği ve üretimin her aşamasının var olduğu kuruluşlardır.

Fabrikaların işin yürütüldüğü yer teşkil edebilmesi için yabancı teşebbüsün mutlaka fabrikanın sahibi olması gerekmemektedir. Fabrikanın kiralanmış olması bu anlamda yeterli sayılmaktadır⁹⁴.

c. Atölye

Atölye kavramı; usta-çırak mantığı ile çalışılan, insanların temel ihtiyaçlarını karşılayan küçük mekanlar olarak tarihte yer almıştır. Sanayileşme ile atölyelerin yerini fabrikalar yer almış ve günümüzde atölyeler el sanatları ile ilgili üretim, onarım, eğitim, araştırma gibi işlemler yapılmaktadır.

Türk Dil Kurumu Güncel Türkçe Sözlükte atölye, “resim ya da heykel gibi sanatlarla uğraşan kişilerin işlerini gerçekleştirdiği yer ve Mesleki açıdan eğitim programlarıyla teorikle sınırlı kalmayan ve kişilere verilen pratik eğitimle bilgi, beceri ve davranışların kazandırmak için

⁹⁴ A. Rençber, s. 64.

düzgün koşullara sahip eğitim, öğretim, uygulama ve üretim yapılan ortam⁹⁵” olarak açıklanmıştır.

d. Doğal Kaynaklar

OECD Model Anlaşmasının 5. Maddesinin f bendinde maden ocağı, petrol veya doğalgaz kuyusu, taş ocağı veya doğal kaynakların elde edildiği her türlü alanın işyeri olduğu belirtilmiştir⁹⁶.” Doğal kaynakların elde edildiği her türlü alan” terimi ile genişletici yorum yapmıştır. Bu da yeryüzünde çıkarılan kaynakların hepsini kapsamaktadır.

İlgili madde doğal kaynakların çıkarılması konusu üzerinde durmuştur. Ancak bu tür kaynakların aranmasından söz etmez. Bu nedenle bu tür faaliyetlerden elde edilen gelirin ticari kazanç olduğu varsayıldığında işyeri kapsamında olup olmadığı, 1. fıkradaki şartlara göre değerlendirilecektir. Ancak doğal kaynakların aranmasına ilişkin vergilendirmede ortak bir hükme varmak mümkün olmadığından Akit devletler kendi aralarında bir mutabakata varabilirler. Örneğin, bir Akit Devlet teşebbüsü başka bir Akit Devlette doğal kaynak arama faaliyeti kapsamında;

- i. Faaliyet gösterilen bu devlette işyerine sahip olmadığına veya
- ii. Yapılan faaliyetlerin, diğer Devlette işyeri vasıtasıyla gerçekleştirildiği veya
- iii. Eğer bu faaliyetler, belirlenmiş süreden daha uzun sürecekse, bu faaliyetin işyeri vasıtasıyla gerçekleştiği konusunda anlaşabilirler⁹⁷.

3.1.1.4 Emri altında olmak

OECD Model anlaşması şerhine göre işin yürütülmesi için bina, tesisin olmadığı veya ihtiyaç hissedilmediği durumlarda basit bir alanın teşebbüsün emrinde olması da işe ilişkin bir yer olarak değerlendirilir.

İşin yürütülmesi için tahsis edilen alanların teşebbüsçe kiralanmış veya mülkiyetinde olmasının bir önemi bulunmamakla birlikte pazar yerinde yer alan tezgâh da işe ilişkin bir yerdir. Ayrıca işe ilişkin yer için teşebbüs başka bir teşebbüsün tesisinde yer alan bir alanı

⁹⁵ TDK, Güncel Türkçe Sözlük, <https://sozluk.gov.tr/>

⁹⁶ OECD Model; Commentary on Article 5(2014), para 16

⁹⁷ OECD Model; Commentary on Article 5(2014), para 15.

kullandığında da olabilir⁹⁸. Eğer teşebbüs bu yerde kullanım hakkına sahip değilse söz konusu yer teşebbüsün emri altında değildir. Kullanım hakkı sadece vergi mükellefinin şahsında olması şart olmamakla birlikte vergi mükellefinin çalışanları, yakın ilişkili olduğu kişiler aracılığıyla da bu hakka sahip olması durumunda kullanım hakkı sağlanabilir⁹⁹.

Teşebbüs, bu alanı kullanırken herhangi bir resmi veya yasal hak olmadan işgal bile etse işlerini burada yürüttüğü için emri altındadır¹⁰⁰. Teşebbüs, söz konusu yerlerde periyodik ve geçici bir süre için bulunuyorsa bu tespit geçerli olmayacaktır. Örneğin; bir teşebbüsün çalışanlarının ilişkili diğer bir teşebbüsün binalarına girmeleri, bu yerleri zaman zaman ziyaret etmeleri durumunda orada çalışmadıkları sürece yerler o teşebbüsün emri altında olarak değerlendirilemez¹⁰¹.

Teşebbüsün belirli bir yerde bulunması, bu alanın emri altında olduğu anlamına gelmez¹⁰². Bu durum, OECD Model Anlaşma şerhinde teşebbüsün temsilcilerin diğer teşebbüse ait alanlarda bulunması durumunda emri altında olup olmadığı, örnekler ile anlatılmıştır.

Birinci örnekte; teşebbüs faaliyetlerini yürütmek için sipariş aldığı başka bir işletmeye düzenli aralıklar ile satış temsilcisini mal sattığı teşebbüse gönderen ve satın alma müdürünün ofisinde gerçekleşen görüşmede, müşterinin binası teşebbüsün emrinde değildir. Bu durumda işe ilişkin sabit bir yer durumu gerçekleşmemektedir¹⁰³.

İkinci örnekte; bir şirketin, başka bir şirketi devir veya satın aldığında satın alınan şirkette sözleşme kapsamında belirlenen yükümlülükleri yerine getirip getirmediğinin denetim ve tespiti için çalışanına ofis tahsis etmesi ve bu kapsamda satın alan şirketin faaliyetleri bu ofisten yürütmesi durumunda, söz konusu ofis süreklilik de göz önünde bulundurularak işe ilişkin bir yer olarak değerlendirilecektir¹⁰⁴. Bu durumda çalışanın kendisine tahsis edilen ofisi kendi işverenine ait bir yer gibi kullandığı kabul edilmelidir. Ayrıca burada sürdürülen faaliyetlerin 4. fıkrada yer alan faaliyetlerin ötesinde olması şarttır¹⁰⁵.

⁹⁸ OECD Model; Commentary on Article 5(2014), para 4.

⁹⁹ A. Rençber, s. 85.

¹⁰⁰ OECD Model; Commentary on Article 5(2014), para 4.1.

¹⁰¹ OECD Model; Commentary on Article 5(2014), para 4.2.

¹⁰² OECD Model; Commentary on Article 5(2014), para 4.2.

¹⁰³ OECD Model; Commentary on Article 5(2014), para 4.2.

¹⁰⁴ OECD Model; Commentary on Article 5(2014), para 4.3.

¹⁰⁵ C. Öner, s. 79.

Üçüncü örnekte; taşımacılık işi ile ilgilenen firmanın, müşterisinin satın aldığı malları teslim edebilmek amacıyla müşterisinin teslimat ambarını her gün kullanan şirketin bu ambardaki varlığı mal teslim etme ile sınırlı olduğundan ve tasarrufu bulunmadığından bu yerin emri altında olduğu varsayılmayacaktır. Teşebbüs için teslimat ambarı işyeri oluşturmayacaktır¹⁰⁶. Burada taşımacılık işi ile uğraşan firmanın iskeledeki kullanımı sınırlı olduğundan emri altında olduğu sonucu çıkmamaktadır.

Dördüncü örnekte; bir boyacının iki yıl müşterisine ait büroda haftada üç gün boyunca boya işi yapması, büroyu boyacı için işyeri teşkil etmektedir¹⁰⁷. Bu örnek, bazı tartışmalara neden olmuştur. Boyacının müşterisine ait bir binayı boyaması, bu binanın boyacının tasarrufunda olup olmadığı tartışmasını yaratmaktadır. Bu kapsamda Almanya, bu yorumu 5 inci maddenin 1. fıkrasına aykırı bularak reddetmiştir¹⁰⁸.

İşe ilişkin yer olabilmesi için ayrıca işin faaliyetin gerçekleştiği yer “vasıtasıyla” gerçekleştirilmesi gerekmektedir. Bu nedenle ifadenin geniş yorumlanması şarttır. Teşebbüsün emri altında olan herhangi bir yerden yürütülen faaliyetlere ait tüm durumları kapsmalıdır¹⁰⁹. Örneğin taş döşeme işi ile uğraşan bir teşebbüsün, döşeme işini yaptığı yerde faaliyetlerini yürüttüğü kabul edilecektir.

3.1.1.5 İşyeri kavramı

OECD Model Anlaşmasında işyeri tanımında işin kısmen veya tamamen sürdürüldüğü sabit bir alan olarak tanımlanmış ve tanımda iş kavramının ne olduğu işyerinin belirlenebilmesi açısından önem kazanmaktadır.

Model Anlaşmanın 3. maddesi genel tanımlar ile ilgilidir. Model anlaşma 2. Fıkra da Anlaşma kapsamında işlem yapan devletlerde “iş” terimi, yerel mevzuatlarında yer alan anlama göre şekilleneceğinden OECD tarafından kapsamlı bir tanıma yer verilmemiş olmasına rağmen 3/1/h bendinde “iş” kavramı açıklanmıştır. Söz konusu maddeye göre; “‘iş’ terimi profesyonel hizmetleri ve başkasına bağlı niteliğe sahip diğer faaliyetleri kapsar.” şeklinde açıkça belirtilmiştir. Ayrıca h bendinde yer alan hüküm, 2000 yılında 14. Maddede yer alan Serbest Meslek Faaliyetlerinin yer aldığı hükmün kaldırılmasıyla beraber Model

¹⁰⁶ OECD Model; Commentary on Article 5(2014), para 4.4.

¹⁰⁷ OECD Model; Commentary on Article 5(2014), para 4.5.

¹⁰⁸ OECD Model; Commentary on Article 5(2014), Çekinceler, para 45.7.

¹⁰⁹ C. Öner, s. 80.

Anlaşmaya eklenmiştir. Model Anlaşmaya bu maddenin eklenmesinde amaç, iç hukukta nasıl yer aldığına bir önemi olmadan profesyonel hizmetler ve bağımsız niteliğe sahip diğer faaliyetlerin sınırlandırılacak şekilde yorumunu engellemektir¹¹⁰.

OECD Model Anlaşması, iş kavramı üzerinde ayrıntılı bir tanımlamaya gitmemiştir. Model Anlaşmanın 3/2 maddesinde, 1. fıkrada eğer bir terim tanımlanmamışsa ve metinde aksi yer almadığı sürece uygulanacak olan verginin Anlaşmanın yapılacağı tarihte iç hukukta yer alan anlamına göre tanımlanacaktır.

3.1.2 Yapım İşyeri Kavramı

Model Anlaşması, işyeri kavramı için bir süre tayin etmektense daha çok sabit alanın sürekliliği üzerinde durmuştur. Model Anlaşmanın 3'üncü fıkrasında ise 12 aydan uzun süreli devam eden yapım işyerlerinin, işyeri oluşturacağına dair düzenlemeye gidilmiştir. İlgili düzenlemede, sadece 12 aydan fazla süren inşaat şantiyeleri ve yapım/kurulum projeleri, vergi mükellefiyeti açısından işyeri sayılır. Bu fıkrada yer alan “sadece” ifadesi önemli bir ayrıntıdır. Zira bu ifade ile yapım işyerinin normal işyerinden tamamen bağımsız bir işyeri olmadığı, maddenin 1. fıkrasındaki koşullara ek koşullar getirildiği görülmektedir¹¹¹.

Model Anlaşmasında inşaat şantiyesi, yapım ve kurma projesi kavramları sadece bina inşaatı olarak değil; köprü, kanal, yol yapımı ve onarımını, bakımı, yenilenmesini de kapsamaktadır. Ayrıca boru hatlarının döşenmesi, kazı ve dip tarama işlemlerini de kapsamaktadır¹¹².

Kurma projesi terimi ise yalnızca inşaat, yapım projesine ait bir kurulumu değil; makinelerin binaya veya bina dışında bir alana kurulmasını ve bu alanlarda yapılan bina planlaması ve denetimini de kapsamaktadır¹¹³.

Model Anlaşması 3'üncü fıkra metninde farklı uygulama yapmak isteyen devletlerin ikili anlaşmalar ile bu durumu gerçekleştirilmesinde serbest olduklarını belirtmiştir¹¹⁴. Bu kapsamda bazı devletler madde ile ilgili çekincelerini belirtmişlerdir¹¹⁵.

¹¹⁰ OECD Model; Commentary on Article 3(2014), para 10.2.

¹¹¹ A. Rençber, s.136.

¹¹² OECD Model; Commentary on Article 5(2014), para 16.

¹¹³ OECD Model; Commentary on Article 5(2014), para 16.

¹¹⁴ OECD Model; Commentary on Article 5(2014), para 16.

¹¹⁵ OECD Model; Commentary on Article 5(2014), Çekinceler, para 57-65.

3.1.2.1 “12 Ay” kuralı

OECD, çifte vergilendirme sorununu çözmek için ortaya çıkarmış olduğu ilk model anlaşmasından günümüze kadar inşaat şantiyesi, yapım ve kurma projesi alanlarının işyeri oluşturabilmesi için süre şartı olarak 12 ay öngörmüştür. Bu süre, ülkelerin vergisel anlamda çıkar çatışmalarından kaynaklı olarak ikili anlaşmalarda farklılık göstermiştir¹¹⁶.

İşyerinin oluşumu için sürenin ne zaman başlayacağı ve biteceği önem kazanmakla birlikte, her bir proje bazında ayrı ayrı sürenin değerlendirilmesi gerekmektedir.

İnşaat şantiyesi yapım ve kurma projesi kapsamında sürenin başlangıcı, yüklenici firmanın diğer devlette o işe başladığı tarih itibarıyla kabul edilecektir. Burada inşaat için firma tarafından her türlü hazırlayıcı faaliyet de sürenin hesaplamasına dahildir. Örneğin, yüklenici firmanın inşaat yapacağı alanda bir planlama bürosu kurması durumunda ofisin kurulduğu günden itibaren süre başlar¹¹⁷.

Süre her bir şantiye için ayrı ayrı hesaplanmaktadır. Sürenin hesaplaması yapılırken yüklenici firma tarafından şimdiki yaptığı iş ile bağlantısı olmayan, daha önce yapılan şantiye için harcanan zaman hesaplamada dikkate alınmaz¹¹⁸.

Yüklenici firma tarafından sözleşme kapsamında belirlenen tüm unsurlar yerine getirildiğinde proje tamamlanmış olur. Yani şantiye çalışmalarının tamamlanması için yüklenici firmanın kalıcı olarak ayrılması gerekmektedir¹¹⁹. Burada “kalıcı” olarak ifadesi önemlidir. Yüklenici firma tarafından şantiye alanında yapım işlerinin son bulması ve sözleşme gereği projenin teslim işleminin tamamlanması gerekmektedir.

Şantiyenin kurulumundan bitimine kadar geçen sürede geçici kesintiler meydana gelebilir. Bu kesintiler, mevsimsel veya malzeme eksikliğinden meydana gelebilir. Burada önemli olan husus, geçici kesintilerin şantiyenin varlığını sona erdirmeyeceği ve 12 aylık süre hesaplamasına da dahil edildiğidir. Örneğin, yüklenici firma tarafından alınan yol yapım projesine 1 Mayıs tarihinde başlayıp kötü hava koşulları veya malzeme eksikliğinden kaynaklı olarak çalışmalarını 1 Kasım’da durdurduysa, çalışmalarına tekrar bir sonraki

¹¹⁶ OECD Model; Commentary on Article 5(2014), Çekinceler, para 57,58,59.

¹¹⁷ OECD Model; Commentary on Article 5(2014), para 19.

¹¹⁸ OECD Model; Commentary on Article 5(2014), para 18.

¹¹⁹ OECD Model; Commentary on Article 5(2014), para 19

senenin 1 Şubat tarihinde başlayıp 1 Haziran tarihinde tamamladıysa yüklenici firmanın ilk işe başladığı günden işi bitirdiği güne kadar 13 aylık bir süre geçmiş olduğundan yüklenici firma için işyeri oluşumu gerçekleşmiştir¹²⁰.

İnşaat şantiyesi eğer ticari ve coğrafi açıdan bütünlük oluşturuyorsa birkaç sözleşme kapsamında işler yürütülse dahi tek bir birim ve işyeri oluşturmaktadır. Söz konusu şantiye alanı için siparişler farklı kişiler tarafından verilse dahi tek bir birim teşkil etmektedir. Bu durum sürenin kötüye kullanılmasına imkân vermektedir. Örneğin, yüklenici ve taşeron firmaları sözleşmeleri birden fazla parçaya bölerek ve her bir sözleşmeyi 12 aydan daha kısa bir süre belirleyerek sözleşme kapsamında elde edilen gelirin aynı şirket grubuna bağlı farklı bir şirkete aktarılması mümkündür. Bu işlemler, maden arama işlemlerinde daha çok kullanılmaktadır. Bu uygulamaya karşı hem uluslararası hukukta ikili anlaşmalar ile hem de iç hukuktaki düzenlemeler ile önlemler alınabilmektedir¹²¹.

Taşeron ve yüklenici firmanın birlikte yaptığı işlerde süre ayrıca önem kazanmaktadır. Örneğin; yüklenici firma, projenin yapımı için taahhütte bulunduğunda yapılacak projeye ait kısımları taşeron sözleşmesi ile alt yüklenicilere devrettiğinde alt yüklenici tarafından şantiye alanında geçirilen süre yüklenici firmanın proje kapsamında harcadığı süre olarak hesaplanmaktadır. Taşeron firmanın şantiye alanındaki faaliyetleri 12 aydan daha uzun sürmesi durumunda taşeron firmanın kendisi işyerine sahip olacaktır¹²².

Birden fazla şirketin mali açıdan şeffaf iş ortaklığı kurarak birlikte yürüttükleri yapım işlerinde ise 12 aylık süre, ortaklığın kendi faaliyet düzeylerinde değerlendirilmekte ve 12 aylık sürenin aşılması halinde ortaklık yapısının işyeri oluşturduğu kabul edilecektir. Bu durumda her ortağın yapılan proje kapsamında elde ettiği kazancın ticari kazanç kapsamında vergilendirilebilmesi için şantiyede geçen zaman, her bir ortak için ayrı ayrı değerlendirilmeyecek olup her ortağın işyeri oluşturduğu kabul edilecektir¹²³.

Bazı durumlarda yüklenici tarafından gerçekleştirilen projenin sürekli veya ara ara yer değiştirmesi gerekebilir. Bu durum genellikle yol veya kanal inşasında veya boru hatlarının döşenmesinde karşımıza çıkmaktadır. Bu tarz faaliyetlerde yapının inşası için yapıya ait bazı

¹²⁰ OECD Model; Commentary on Article, 5(2014), para 19.

¹²¹ OECD Model; Commentary on Article, 5(2014), para 18.

¹²² OECD Model; Commentary on Article, 5(2014), para 19.

¹²³ OECD Model; Commentary on Article, 5(2014), para 19.1.

önemli parçalar başka bir lokasyonda üretilip birleştirme işlemi için ülkede başka bir lokasyona taşındığında, bu işlem tek bir proje olarak değerlendirilir. Böyle bir durumda her bir parça üretimindeki süreden ziyade projenin bir bütün olarak 12 aydan uzun sürüp sürmediği önemlidir. 12 aylık süre aşıldığında bu yer bir işyeri olarak değerlendirilecektir¹²⁴.

3.1.3 Acente İşyeri Kavramı

Bir teşebbüsün diğer bir Akit Devlette 1. ve 2. fıkra kapsamında bir işyeri olmadığı durumlarda OECD Model anlaşması 5. fıkra hükmü ile işyeri oluşumu kavramını genişletilmiştir. Bu fıkraya göre belirli şartlar sağlandığında bir kişi, diğer Akit Devlette teşebbüs adına hareket ediyorsa bu teşebbüsün diğer Akit Devlette işyeri varmış gibi kabul edilir¹²⁵.

Model Anlaşmasının bu hükmü koymasındaki amaç, vergilendirme yetkisini diğer Akit Devlete vermektir. Böylece 5. fıkra da teşebbüs adına hareket eden kişinin hangi şartlar altında işyeri oluşturacağının ayrıntıları açıklanmıştır¹²⁶. İlgili maddeye göre şartlar şunlardır:

- a. Kişinin teşebbüs adına sözleşme akdetme yetkisinin bulunması,
- b. Kişinin bu yetkiyi mutaden kullanması.

OECD Model Anlaşması 5. fıkra da “kişi” kavramını sınırlandırmamıştır. Burada bağımlı olan her bir kişi, teşebbüs için işyeri oluşumuna neden olmaktadır. Bu bağlamda, kişi şirket çalışanı olabileceği gibi gerçek kişi dışında tüzel bir kişilik de olabilir. Bu kişilerin teşebbüs adına hareket ettikleri ülkede mukim olup olmamalarının bir önemi bulunmamaktadır¹²⁷.

3.1.3.1 Sözleşme akdetme yetkisi

Sözleşme akdetme, hukuki bir eylem olup taraflar arasında yasal olarak bağlayıcıdır. Sözleşmelerin hukuki bir niteliği olduğundan sözleşmenin kapsamına göre taraflara hak ve yükümlülükler gerekmektedir.

Teşebbüs adına sözleşme akdetme yetkisine sahip kişinin acente ile sınırlandırılmaması gerekmektedir. Sözleşme teşebbüs adına olmasa bile teşebbüs açısından bağlayıcı ise de

¹²⁴ OECD Model; Commentary on Article 5(2014), para 20.

¹²⁵ OECD Model; Commentary on Article 5(2014), para 31.

¹²⁶ OECD Model; Commentary on Article 5(2014), para 31.

¹²⁷ OECD Model; Commentary on Article 5(2014), para 32.

buradaki acente teşebbüs için işyeri oluşturabilecektir¹²⁸. Böyle bir durumda teşebbüs, hukuki açıdan bağlı olacaktır. Hukuki açıdan bağlılık, yetkili temsilci tarafından başkası adına yapılan işlemin sonuçları direkt olarak temsil olunanı bağlaması ve sözleşmenin gereklerini yerine getirmekle yükümlü olunmasıdır¹²⁹.

Teşebbüsler diğer Akit Devlette vergilendirilmeden kaçınmak için acente ile açıkça akdetme ilişkisi içine girmeyebilir. Burada teşebbüs, işlemlere açıkça dahil değilse bir acenteye yetki verildiği düşünülebilir. Mesela bir acentenin malları doğrudan, rutin bir şekilde teşebbüse teslim ettiği veya sipariş alınıp verildiği durumlarda acentenin sözleşme akdetme yetkisine sahip olduğu düşünülebilir¹³⁰.

Sözleşme akdetme yetkisi, sözleşmenin düzenlenmesinden veya sözleşmeye aracılık edilmesinden daha fazlasıdır. Ancak acentenin kendisinin kesin yasal teklif veya kabul beyanını yapma hakkına sahip olması ve/veya temsil edilen için bağlayıcı hukuki etkiye neden olacak şekilde üçüncü bir şahıs tarafından yapılan beyanı almaya sahip olması gerekli değildir. Kural olarak temsil olunanın temsilci tarafından yapılan eylemlerin ve müzakere yapılan sözleşmelerin sonuçlarını kabul etmesi ve onaylaması yeterlidir¹³¹.

Sözleşme, nihai olarak imzalandığı durumda akdedilmiş sayılsa da mükellefler bu yoldan rahatlıkla kaçınabileceklerinden sözleşme akdetme yetkisinin olup olmadığını tespit etmek için “öz-biçim” yaklaşımının takip edilmesi faydalı olacaktır. Bu yaklaşıma göre; temsilci, üçüncü tarafla iletişim kurup sözleşmenin temel özelliklerini tartışıp düzenliyorsa (kendiliğinden veya müvekkilinin onayını aldıktan sonra) imzanın temsilci tarafından müvekkil adına veya müvekkil tarafından kendisi adına atılıp atılmadığının bir önemi yoktur¹³².

Teşebbüs adına sözleşme yapmaya yetkili bir kişinin diğer Akit Devlette olması, teşebbüs açısından o ülkede vergilendirilmesine neden olabilmektedir. Bu da Model Anlaşmanın 1. ve 2. fıkrasında yer alan işyeri kavramının oluşma şartlarının genişletildiği anlamına gelmektedir. Bu düzenlemede dikkat edilmesi gereken nokta, belirli şartlar altında bu

¹²⁸ OECD Model; Commentary on Article 5(2014), para 32.

¹²⁹ C. Öner, s.126.

¹³⁰ OECD Model; Commentary on Article 5(2014), para 32.1.

¹³¹ Reimer, s.387.

¹³² Reimer, s.387

kişilerin işyeri oluşturduğudur. Bu şartlar aşağıda belirtilmiştir:

- a. Sözleşme yetkisine sahip kişi bu yetkisini kullanırken ilgili sözleşmenin kapsamı teşebbüsün işi ile ilgili olmalıdır. Örneğin, kişinin teşebbüs adına hareket ederken kendisine yardımcı olması için işe alım yapması veya şirket içi işlemlerde bulunması gibi durumlarda sözleşme akdetme yetkisinin verilmesi bu kapsamda değerlendirilmeyecektir¹³³.
- b. Diğer bir şart, kişinin bu yetkiyi mutaden diğer Akit Devlette kullanmasının gerekmesidir. Bu durumun tespit edilebilmesi için tüm ticari durumlar dikkate alınmalıdır. Örneğin, bir sözleşme teşebbüs için bütün şart ve detaylar bakımından bağlayıcı ise sözleşmenin imzalanmasında etkin olan kişi tarafından imzalanması veya başka bir kişi tarafından imzalanması ve sözleşme imzalama yetkisine sahip olan kişiye yetki verilmediği halde imza atması durumu ortaya çıkabilir. Bu durum yetkiyi diğer Akit Devlette kullandığı anlamına geldiğinden aynı zamanda işyeri olduğu anlamına da gelmektedir. Ayrıca kişinin diğer Akit devlette teşebbüs adına müşteri ile görüşmesi, sözleşme akdi anlamına gelmez. Bu kapsamda Model Anlaşmasının 4. Fıkrasında sabit bir yer olmasına rağmen belirli faaliyetlerin yapılması, işyeri oluşturmayacağı gibi bu durum kişileri de kapsadığından 4. Fıkra hükmü kişilere de uygulanır¹³⁴.

3.1.3.2 Sözleşme akdetme yetkisini mutaden kullanması

Teşebbüsün diğer Akit Devlette vergilendirilebilmesi için sözleşme akdetme yetkisine sahip olan kişinin yetkiyi mutaden kullanıp kullanmadığının tespiti ayrıca önem kazanmaktadır

Acentenin teşebbüs adına yaptığı faaliyetlerin işyeri oluşturması için sözleşme akdetme yetkisi dışında bu yetkiyi ‘mutaden’ kullanması gerekmektedir. Mutaden kelimesinin kelime anlamına baktığımızda “alışılmış” anlamına geldiği görülmektedir¹³⁵. Acentenin yetkisini kullanırken alışlagelmiş, normal bir şekilde kullanması gerekmektedir.

OECD Model Anlaşması Şerhiyle teşebbüsün diğer Akit devlette faaliyetlerini, varlığını sürdürdüğünün kabul edilmesi için geçici bir varlığın ilerisine geçmesi gerektiği

¹³³ OECD Model: Commentary on Article 5(2014), para 33.

¹³⁴ OECD Model: Commentary on Article 5(2014), para 33.

¹³⁵ TDK, Güncel Sözlük, Türk Dil <https://sozluk.gov.tr/> : Mutaden kelimesi, “mu’tad” kelimesinden türetilmiştir. Türkçede ise mutat olarak kullanılmaktadır.

düşünülmektedir. Bu nedenle geçici bazı işler için yetkinin kullanılıyor olması işyerinin varlığı için yeterli değildir¹³⁶.

Sözleşme akdinin mutaden kullanıldığını belirleyebilmek için projenin kapsamı ve sıklığına, işin niteliğine bakmak gerekmektedir. Yalnız burada net bir sıklık belirlemek mümkün değildir, işin kapsamına göre bu durum değişmektedir¹³⁷. Ayrıca Sözleşme akdetme yetkisinin mutaden kullanılıp kullanılmadığı bazen somut olayın özelliklerine göre belirlenir. Örneğin, olaydaki ticari gerçekler göz önünde bulundurulabilir. Bazen acente sadece sınırlı sayıda sözleşme akdetmiş olabilir ancak bu tek başına yetkinin mutaden kullanıldığı anlamına gelmez. Gerçekten bazı sözleşmelerin akdedilmesi bunların kapsamı ya da tarafları nedeniyle uzun sürebilir. Bazı sözleşmeler ise çok kısa sürede, otomatik olarak bile sonuçlandırılabilir. Bu nedenle acentenin belli bir zaman içinde ne kadar sayıda sözleşme imzaladığı değil bu yetkisini mutaden kullanıp kullanmadığı belirleyicidir¹³⁸.

Teşebbüs ile acente arasında 5. Fıkra hükümlerinin tamamı gerçekleştiğinde, sözleşme akdetme yetkisini kullanmasa bile acentenin teşebbüs adına hareket etmesi de diğer Akit Devlette teşebbüs adına işyeri oluşmasına neden olmaktadır¹³⁹.

3.1.3.3 Bağımsız acenteler

OECD Model Anlaşması'nın 5.maddesinin 6. fıkrası, 5. fıkradaki bağımlı acente kavramını netleştirme ve destekleme amacıyla metne eklenmiştir. İlgili fıkraya göre, teşebbüsün başka bir devletteki işlerini, kendi işlerini aksatmadan yapmaya devam eden simsar, genel komisyon acentesi veya bağımsız statüde bulunan acente aracılığıyla yürütüyor ise bu durumun Akit Devlette işyeri oluşturduğu kabul edilmeyecek ve bu kapsamda işletme vergilendirilemeyecektir¹⁴⁰.

Kişinin bağımsız acente olarak değerlendirilebilmesi için belirli şartlar taşıması gerekmektedir. Bunlar:

- a. Acentenin hukuki ve ekonomik açıdan bağımsız bir statüye sahip olması gerekmektedir.

¹³⁶ OECD Model: Commentary on Article 5(2014), para 33.1.

¹³⁷ OECD Model: Commentary on Article 5(2014), para 33.1.

¹³⁸ C. Öner, s. 130.

¹³⁹ OECD Model: Commentary on Article 5(2014), para 34.

¹⁴⁰ OECD Model: Commentary on Article 5(2014), para 36.

b. Teşebbüsün menfaatini gözetirken aynı zamanda kendi işlerini de aksatmadan yürütmelidir.

Acente yukarıdaki şartları taşıdığında teşebbüs adına yürüttüğü işlemler, teşebbüs için işyeri oluşturmayacaktır¹⁴¹. Bu kapsamda acentenin bağımsız statüde olup olmadığının tespiti önem kazanmaktadır.

Yükümlülük kapsamı

Acentenin teşebbüse karşı taşıdığı hukuki ve ekonomik yükümlülükler bağlı olup olmadığı noktasında önemli bir kriterdir. Örneğin, acente teşebbüsün ayrıntılı talimatlarına veya kontrolüne sahipse bağımsız olarak değerlendirilemez¹⁴².

Bağımsız acentenin, teşebbüs adına yapacağı işlemlerde belirli sorumluluğu bulunmaktadır. Bu sorumluluğun çerçevesi belirlenirken işlemleri gerçekleştirme şekli açısından önemli bir kontrole sahip olmamalıdır. Eğer teşebbüs, acentenin bilgi birikimine ve becerilerine güvenmeyip devamlı olarak müdahale ederek kontrol ediyorsa acente hukuki açıdan bağımsız nitelikte olmamaktadır¹⁴³.

Bağımsız acentenin sözleşme kapsamında teşebbüse bilgi vermesi tek başına acentenin bağımlı olduğu anlamına gelmemektedir. Burada önemli olan acentenin sözleşme ile kendisine verilen yetkiyi kullanırken ne kadar özgür olduğudur. Örneğin acente sözleşme kapsamında yaptığı işleri teşebbüsün onayı dahilinde gerçekleştiriyorsa yetki kullanımında özgür olmadığından bağımsız hareket etmemektedir¹⁴⁴.

Acentenin ekonomik olarak bağımsız statüde olup olmadığının tespitinde önemli kriter, acentenin yetki aldığı gerçek/tüzel kişi sayısıdır. Acente faaliyetlerin tamamını veya tamamına yakını, faaliyette kaldığı süre boyunca sadece bir teşebbüs adına yürütmesi, bağımlı statüde olma durumunu güçlendirmektedir. Ancak bunun tespiti için acentenin işin yürütülmesi esnasında ne kadar risk aldığı, kendi bilgi birikim ve becerilerini ne kadar kullandığı dikkate alınmalıdır. Birden fazla temsil edilen teşebbüs olması durumunda bu teşebbüsler acentenin faaliyetlerini kontrol ediyorsa aralarında yasal bir bağımlılık söz

¹⁴¹ OECD Model: Commentary on Article 5(2014), para 37.

¹⁴² OECD Model: Commentary on Article 5(2014), para 38.

¹⁴³ OECD Model: Commentary on Article 5(2014), para 38.3.

¹⁴⁴ OECD Model: Commentary on Article 5(2014), para 38.4 ve 38.5.

konusu olabilir¹⁴⁵.

Acentenin işlerine olağan bir şekilde devam etmesi

Acente kendi işini yürüttüğü faaliyet alanı yerine temsil ettiği teşebbüse ait faaliyet alanına ait işlemleri gerçekleştiriyor ise kendi işlerine olağan şekilde devam etmemektedir. Örneğin, bir acente teşebbüse ait malları sadece kendi adına satmaz aynı zamanda teşebbüs adına hareket edip sözleşme akdediyorsa acente bağımsız değildir¹⁴⁶.

Bir ticari faaliyetin acentenin kendi işinin olağan seyri içinde olup olmadığının tespiti önem kazanmaktadır. Bu değerlendirme yapılırken 5. fıkra da yer alan şartların da dikkate alınması gerekmektedir.

Acentenin kendi işinin olağan seyrinde olduğunu anlamak için hem kendi faaliyet alanında hem de simsar, komisyon acentesi, bağımsız statüdeki diğer acenteler tarafından gerçekleştirilen faaliyetler alanında kıyaslanması gerekmektedir¹⁴⁷.

3.1.4 İşyeri Tanımına Girmeyen Haller: Hazırlayıcı ve Yardımcı Faaliyetler

OECD Model Anlaşmasının 4. fıkrasında, 1. fıkra da işyeri oluşumu için belirtilen tanımları açısından istisna olan haller sayılmıştır. Bu faaliyetler bir işyeri vasıtasıyla yürütülse bile, işyeri teşkil etmeyecektir. Bu faaliyetlerin ortak paydası ise hazırlayıcı veya yardımcı faaliyetlerden olmasıdır. Böylece 4. Fıkra ile Bir Akit Devlet işletmesinin başka bir Akit Devlette sadece hazırlayıcı veya yardımcı nitelikte faaliyette bulunması durumunda, diğer Akit Devlette vergilendirilmesinin engellenmesi amaçlanmıştır¹⁴⁸. İlgili fıkra hükmüne göre “işyeri” teriminin kapsamında olmayan durumlar:

- a. İşletme tesislerinin sadece teşebbüsün ürünlerinin depolanması, sergilenmesi veya teslimi için kullanılması;
- b. Teşebbüs sahip olduğu ürün stoklarının sadece depolama, sergileme veya teslim için elde tutulması;
- c. Teşebbüsün sahip olduğu ürün stoklarının sadece başka şirkete kullanması nedeniyle

¹⁴⁵ OECD Model: Commentary on Article 5(2014), para 38.6.

¹⁴⁶ OECD Model: Commentary on Article 5(2014), para 38.7.

¹⁴⁷ OECD Model: Commentary on Article 5(2014), para 38.8.

¹⁴⁸ OECD Model: Commentary on Article 5(2014), para 21.

bulundurulması;

- d. İş ile bağlantılı sabit yerin sadece işletme adına bilgilerin toplanması nedeniyle bulundurulması;
- e. Teşebbüsün sadece iş ile bağlantılı sabit yer kanalıyla sadece teşebbüs için hazırlayıcı veya yardımcı nitelikte faaliyetleri gerçekleştirmesi için bulundurulması;
- f. İşe ile bağlantılı sabit bir yerin (a) ile (e) bendinde yer alan durumlardan sadece hazırlayıcı veya yardımcı faaliyet kapsamında olması şartıyla, bir veya daha fazlasının beraber gerçekleştirilmesi için bulundurulması.

Madde de açıkça işletme tarafından işe ilişkin sabit yerde yürütülen faaliyetin sadece hazırlayıcı ve yardımcı karakterde bir faaliyet olması halinde işyeri oluşumuna neden olmayacağı belirtilmiştir.

Fıkarda (a) ile (d) bendi arasında sıralanan maddelerde iş ile bağlantılı sabit yerde gerçekleştirilen faaliyetlerin işyeri kabul edilmeyeceği belirtilmiştir. Dolayısıyla bu bentlerde sıralanan faaliyetlerin hazırlayıcı ve yardımcı nitelik taşıyıp taşımadığına bakılmaksızın istisna olarak değerlendirilmesi mümkündür¹⁴⁹.

Sonraki (e) bendinde ise belirgin bir şekilde istisnadan bahsedilmiş ve 1. fıkradaki işyeri tanımı sınırlandırılmıştır. Bent 1. fıkra ile değerlendirildiğinde, normal şartlar altında sabit yerden gerçekleştirilen faaliyetler işyeri olarak değerlendirilebilecekken işyeri sayılmayacaktır. Bu yerlerin işletmenin üretimine katkıda bulunduğu olası fakat burada yapılan faaliyetler şirketin elde ettiği kâra uzak olduğundan söz konusu bu yere kâr dağıtımı yapılması güçtür. Örneğin, bu yerlerin sadece reklam, patent veya bilimsel araştırma amacına hizmet edebilir ve bu hizmetler hazırlayıcı ve yardımcı karakterde olması gerekmektedir¹⁵⁰.

Bent (f) de ise iş ile bağlı sabit bir yerde gerçekleştirilen faaliyetlerin sadece hazırlayıcı veya yardımcı olması şartıyla işyeri oluşturmayacağı kabul edilmiştir¹⁵¹. Aynı yerde işletmeye ait birden fazla iş gerçekleştiriliyorsa her iş kendi içinde ayrı yarı işyeri olarak değerlendirilebilir.

¹⁴⁹ C. Öner, s.156.

¹⁵⁰ C. Öner, s.157.

¹⁵¹ OECD Model: Commentary on Article 5(2014), para 21.

Eğer birden fazla iş aynı anda yürütülüyorsa ve bunların toplamı hazırlayıcı ve yardımcı karaktere sahipse (f) bendi uygulama alanı bulmaktadır ve (a) ile (e) bendinde yer alan faaliyetlerin bir arada gerçekleştirilmesi istisna teşkil edebilir.

Faaliyetlerin hazırlayıcı veya yardımcı niteliğe sahip olup olmadığının ayırt edilmesi genellikle zordur. Burada karar verilmesini etkileyen kriter, hazırlayıcı veya yardımcı faaliyetin teşebbüsün bütün faaliyetleri içinde önemli bir kısmını oluşturup oluşturmadığıdır. Bu yüzden her bir olay kendi içinde değerlendirilmelidir¹⁵². Örneğin, bir işletmenin müşterilerine tedarik edilen makineler için bu müşterilere yedek parça teslimatı yapabilmek için işe ilişkin sabit bir yer edinerek teslimat işine ilave olarak bakım onarım işini de gerçekleştirdiği durumlarda işyeri oluşabilir. Çünkü, bu işler 4. fıkranın (a) bendinde bahsedilen teslim işinin ötesine geçmektedir. Bir başka örnekte, işe ilişkin sabit yerde işletme sadece bilgi temin etmediği aynı zamanda müşterisi için özel olarak geliştirilmiş planlar tedarik ettiğinde bu durum hazırlayıcı ve yardımcı nitelikte faaliyet olmayacaktır.

3.2 BEPS EYLEM PLANI SONRASI

3.2.1 Genel Olarak

Küreselleşme ile ülkeler arasındaki sermaye geçişi hızlanmıştır. Teknolojinin ve sosyal etkileşimin artması ile günümüzde adından çokça söz ettiğimiz ÇUŞ'lerin sayısı günden güne artmıştır.

ÇUŞ'ler bulundukları ülkelerde, ülke ekonomisine avantaj ve dezavantaj sağlamaktadır. ÇUŞ'ler yatırım yaptıkları ülkede işgücü, sermaye, teknoloji gibi alanlarda gelişimi artırmakla birlikte, ülkelerin yerel mevzuatlarında yer alan boşluklardan faydalanarak kendilerine vergisel avantajlar sağlamaktadırlar. Vergi mevzuatlarındaki bu farklılıklar ve boşluklar vergi kayıp ve kaçığının artmasına neden olmuştur.

OECD, ülkelerin kayıplarını önlemek için 1988 yılında Haksız Vergi Rekabeti Projesi'ni başlatmıştır. Bu projenin başlaması bir dizi çalışmanın başlamasına öncülük etmiştir. Sırasıyla;

2000 yılında “Küresel Vergi İşbirliğine Doğru: Zararlı Vergi Uygulamalarının Belirlenmesi

¹⁵² OECD Model: Commentary on Article 5(2014), para 24.

ve Ortadan Kaldırılmasında İlerleme” raporu yayınlanmıştır¹⁵³. Raporda Vergi Cenneti kriterine sahip ülkeler ve bu ülkelerin uyguladıkları avantaj rejimleri belirlenmiştir. Bu kapsamda yayınlanan ülkelere vergi rejimlerinde değişiklik yapılarak iş birliği talep edilmiştir.

2000 yılında yayınlanan raporun ardından 2001-2004 ve 2006 yıllarında ilerleme raporları yayınlanmıştır. Bu raporlarda vergi rejimlerinin belirlenmesi, vergi cennetlerinin belirlenmesi ve şeffaflık üzerinde durulmuştur.

2002 yılında “Vergilendirme Alanında Bilgi Değişim Anlaşmaları” modeli yayınlanmıştır¹⁵⁴. Bilgi değişim ve şeffaflık alanında çalışmalar devam etmiş ve aynı yıl OECD tarafından kurulan Küresel Koruma Etkin Bilgi Değişimi Grubu tarafından “Vergilendirmeye İlişkin Bilgi Değişim Model Anlaşması” yayımlanmıştır. Anlaşmanın temel amacı ülkelerin birbirine bilgi aktarımı yoluyla vergideki iş birliğini sağlamaktır.

OECD’nin daha sonraki yıllarda da haksız rekabet ve şeffaflık üzerinde çalışmaları devam etmiş ama ülkelerin uluslararası bir iş birliği içinde hareket etmelerine ihtiyaç duyulmuştur. Bu kapsamda G20¹⁵⁵ Ülkelerinin talebi üzerine 2013 yılında OECD BEPS hazırlanmıştır¹⁵⁶. OECD hazırlanan eylem planı üzerine 2 yıl çalışmalarına devam etmiş ve 2015 yılında Türkiye’de gerçekleştirilen G20 Antalya Liderler Zirvesi’nde 15 ayrı başlık altında toparlanan BEPS Eylem Planı kapsamında nihai raporlar paylaşılmış ve G20 ülkeleri tarafından onaylanmıştır.

BEPS Projesi, verginin ekonomik değerinin yaratıldığı ülkede ödenmesini amaçlamaktadır¹⁵⁷.

Kamu gelirlerinin büyük bir bölümünü oluşturan kurumlar vergisinin önemi göz önüne alındığında, ÇUŞ’lerin agresif vergi planlamaları birçok devletin vergi gelirini tehdit

¹⁵³ OECD, Towards global tax co-operation: Progress in identifying and eliminating harmful tax, <https://www.oecd.org/tax/transparency/about-theglobalforum/publications/towards-global-tax-cooperation-progress.pdf>

¹⁵⁴ OECD, Model agreement on exchange of information in tax matters, https://www.oecd-ilibrary.org/taxation/implementing-the-taxtransparencystandards/the-2002-model-agreement-on-exchange-of-information-on-tax-matters-and-its-commentary_9789264110496-8-en

¹⁵⁵ Dünyanın en büyük ekonomileri arasında yer alan 19 ülkeden ve Avrupa Birliği komisyonundan oluşur

¹⁵⁶ BEPS, Action Plan, <https://www.oecd.org/ctp/BEPSActionPlan.pdf>

¹⁵⁷ B. Yaltı, “BEPS’in Hukuki Araçları: Yumuşak Hukukun İçinde mi, Ötesinde mi?” Uluslararası Vergi Hukuku Konferansı-5/Vergilendirmede Matrah Aşındırma ve Kar Kaydırma (BEPS) Edt: Prof. Dr. Billur Yaltı, Beta Basım Yayım Dağıtım A.Ş., İstanbul, 2018, s.185.

etmektedir¹⁵⁸. Bu kapsamda BEPS Projesi, sınır ötesi ticaret ile ülkelerin farklı vergi mevzuatları nedeniyle ÇUŞ'lerin çifte vergilendirilmesine veya tek vergilendirmeden daha az vergilendirilmesinin meydana gelmesi konularıyla ilgilenir. Ayrıca bu şirketlerin kârlarını, kârı elde ettikleri ülkeden farklı bir ülkeye kaydırmaları nedeniyle hiç vergilendirmemesi veya çok düşük bir oranda vergilendirilmesini sağlayan düzenlemeler ile ilgilenir¹⁵⁹. Söz konusu düzenlemelerin yapılabilmesi için köklü değişikliklere ve yeni yaklaşımlara ihtiyaç duyulmaktadır. Bunlar;

- a. Kurumlar vergisinin uluslararası uyumu
- b. Değişen teknolojik gelişmeler ile uyumlu vergilendirme ile ilgili maddelerin yeniden düzenlenmesi
- c. Vergilendirmede şeffaflık ve iş dünyasında daha fazla öngörülebilirlik¹⁶⁰.

3.2.2 BEPS Eylem Planları

BEPS projesi kapsamında yayınlanan 15 eylem planı içerisinde tezin konusunu oluşturan Eylem 7- Daimî İşyeri Statüsü ve Eylem 15- Çok Taraflı Enstrüman (MLI) konuları üzerinde durulacaktır.

3.2.2.1 7. Eylem planı: daimî işyeri statüsü

OECD 5 Ekim 2015'te, BEPS Eylem Planı 7: Daimî İşyeri Statüsünden Yapay Yollarla Kaçınmanın Önlenmesi raporunu yayınlamıştır¹⁶¹. Vergi anlaşmalarında yabancı bir teşebbüse ait ticari kazançların vergilendirilebilmesi için teşebbüsün faaliyette bulunduğu devlette kârını atfedebileceği bir işyerine sahip olması gerektiği öngörülmüştür. Bu nedenle vergi anlaşmalarında yer alan işyeri tanımı verginin belirlenmesinde önemli bir yer

¹⁵⁸ A.G. Prats, Çeviren: S. Ovalıoğlu, "Gelişmekte Olan Ülkelerin Bakış Açısıyla BEPS: İyi midir? Kötü müdür?" Uluslararası Vergi Hukuku Konferansı-5/Vergilendirmede Matrah Aşındırma ve Kar Kaydırma (BEPS) Edt: Prof. Dr. Billur Yaltı, Beta Basım Yayın Dağıtım A.Ş., İstanbul, 2018, s.124

¹⁵⁹ OECD, Action Plan, s.10, <https://www.oecd.org/en/about/directorates/centre-for-tax-policy-and-administration.html>

¹⁶⁰ OECD, Action Plan, s.13,14

¹⁶¹ OECD, Preventing the Artificial Avoidance of Permanent Establishment Status, Action 7- 2015 Final Report.

tutmaktadır¹⁶².

Eylem planının ana stratejisi, komisyon düzenlemeleri ve benzeri stratejiler yer almaktadır. Komisyonculuk düzenlemesi, bir kişi kendi adına ama başkası hesabına belirli bir ülkede ürün satışı yapması olarak tanımlanır. Bu düzenleme sayesinde yabancı bir işletme, ürünlerini başka bir ülkede sattığında vergisel açıdan kazanç atfedilecek bir işyeri olmadığından bu satış üzerinden elde edilen kazanç vergilendirilemez. Yalnızca komisyon ücreti üzerinden vergilendirilebilir¹⁶³. Bu kapsamda OECD Model Anlaşmasının 5. maddesinin özellikle 5. ve 6. Fıkralarında bahsedilen işyeri tanıma **ilişkin yapılacak değişiklikleri içermektedir**¹⁶⁴.

5/3 Maddesi kapsamında yapılan değişiklikler

OECD Model Anlaşması'nın 5. Maddesinin 3. Fıkrası, 12 aylık süre koşulunun sözleşmelerin bölünmesi yöntemiyle kötüye kullanılmasını engellemek amacıyla 2015 yılında iki seçenek sunmuştur¹⁶⁵:

- a. Vergi sözleşmelerinin bölünmesini konu alan, 6 Numaralı Eylem raporuna konu edinilen “Temel Amaç Testi (PPT)”nin madde 5’in şerhine eklemek
- b. 12 aylık sürenin hesaplanabilmesi için yakından ilişkili teşebbüsler tarafından yürütülen faaliyetlere yönelik seçenek getirilmesi¹⁶⁶

7 Eylem planında bahsedilen bu değişiklikler 2017 OECD Model Anlaşma Şerhi 52. ve 53. Maddelerine de eklenmiştir¹⁶⁷. Ayrıca BEPS 7. Eylem Planı’nda önerilen PPT 2017 Model Anlaşması’nın 29. Maddesinin 9. Fıkrasına eklenmiştir. Buna göre¹⁶⁸, “ anlaşmanın diğer maddeleri ile bağlı olmaksızın, bütün ilgili olgular ve koşullar göz önüne alındığında, söz

¹⁶² OECD, Preventing the Artificial Avoidance of Permanent Establishment Status, Action 7- 2015 Final Report, s. 9.

¹⁶³ OECD, Preventing the Artificial Avoidance of Permanent Establishment Status, Action 7- 2015 Final Report, s. 15.

¹⁶⁴ OECD, Preventing the Artificial Avoidance of Permanent Establishment Status, Action 7- 2015 Final Report, s. 14-15.

¹⁶⁵ OECD Beps Action 7, s. 42-43.

¹⁶⁶ Sözleşmelerin bağlı olup olmadığını anlaşılması için belirli koşullar getirilmiştir.

¹⁶⁷ Bknz: https://www.oecd.org/en/publications/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-condensed-version-2017_mtc_cond-2017-en.html.

¹⁶⁸ Çeviri için bakınız: Yaltı, B. (2021), “Vergi Anlaşmalarının Kötüye Kullanılmasının Önlenmesi-Çok Taraflı BEPS Anlaşmasında Başlıca Amaç Testi” Çok Taraflı Sözleşme ve Türk-Alman Çifte Vergilendirme Anlaşmasına Muhtemel Etkileri, Edt: L. Ateş, J. English, On İki Levha, İstanbul, ss.67-85, s.71

konusu menfaatin dolaylı veya dolaysız olarak elde edilmesini sağlayan herhangi bir tertip veya işlemin başlıca amaçlarından birinin, o menfaatin sağlanması olduğu sonucuna varılması makul ise, bu koşullar altında o menfaatin verilmesinin Kapsanan Vergi Anlaşmasının ilgili hükmünün amaç ve konusuna uygun olduğu ortaya konulmadığı müddetçe, belirli bir gelir veya servet unsuru bakımından anlaşmanın sağladığı o menfaat verilmemektedir.”

Hüküm ile mükellef anlaşmanın amaç ve konusuna uyumlu olduğunu kanıtlamadığı sürece anlaşmadan elde edeceği faydaların hiçbirini elde edemeyecektir. Hüküm, genel vergiden kaçınmayı önleme hükmü niteliğindedir ve PPT ise minimum standart olarak öngörülmüştür¹⁶⁹.

Hüküm incelendiğinde uygulanabilmesi için aşağıdaki unsurların gerçekleşmesi gerekmektedir¹⁷⁰:

- a. Bir anlaşma menfaatinin bulunması
- b. Bir tertip veya işlemin ana amaçlarından birinin bir anlaşma menfaatinin elde etmek olması,
- c. Anlaşma menfaatinin verilmesinin anlaşmanın ilgili hükmünün amaç ve konusuna aykırı olmaması

Konunun daha iyi anlaşılabilmesi için Eylem Planına aşağıdaki örnek eklenmiştir¹⁷¹.

“Örnek J: RCo, R Devletinde mukim bir şirkettir. E Devletinde mukim olan bağımsız SCo şirketine enerji santrali inşa etmek için RCo şirketi teklif sunmuştur. Bu inşaat projesinin 22 ay sürmesi bekleniyor. Sözleşmenin müzakeresi sırasında proje, her biri 11 ay sürecek şekilde iki farklı sözleşmeye bölünüyor. İlk sözleşme RCo ile ikinci sözleşme ise RCo’nun yakın zamanda kurulmuş R Devletinde mukim olan ve tamamen kendisine ait bir yan kuruluş olan SUBCo ile imzalanıyor. RCo ve SUBCo şirketiyle yapılan sözleşmelerde, her iki şirket de SUBCo şirketiyle yapılan sözleşmesel yükümlülükleri yerine getirmede birlikte ve

¹⁶⁹ B. Yaltı, Vergi Anlaşmalarının Kötüye Kullanılmasının Önlenmesi-Çok Taraflı BEPS Anlaşmasında Başlıca Amaç Testi, s. 70

¹⁷⁰ B. Yaltı, Vergi Anlaşmalarının Kötüye Kullanılmasının Önlenmesi-Çok Taraflı BEPS Anlaşmasında Başlıca Amaç Testi, s. 73

¹⁷¹ OECD Beps Action 7, s. 42.

müteselsilen sorumludurlar.

Bu örnekte, aksini gösteren başka oldular ve koşullar olmadığında, SUBCo'nun inşaat projesinin bir kısmını gerçekleştirmeyi kabul ettiği ayrı bir sözleşmenin imzalanmasındaki temel amaçlarından biri, RCo ve SUBCo'nun her birinin Devlet R-Devlet S vergi sözleşmesinin 5. maddesinin 3. fıkrasındaki kuraldan faydalanması olduğu sonucuna varılması yanlış olmayacaktır. Bu şartlar altında, bu kuralın faydasından yararlanılmasına izin verilmesi hükmün maçına ve hedefine aykırı olacaktır.”

Ülkeler eğer PPT'yi uygulamak istemezlerse OECD bu ülkeler için seçenek hükmü getirmiştir. Bu hükme göre¹⁷²;

Yalnızca 3. Fıkarda belirtilen on iki aylık sürenin aşıp aşılmadığının belirlenmesi amacıyla,

- a. Bir Akit Devlet işletmesi, diğer Akit Devlette bir inşaat sahası veya yapım veya kurulum projesi teşkil eden bir yerde faaliyetlerde bulunursa ve bu faaliyetleri 12 ayı aşmayan süreler boyunca sürdürürse ve
- b. Bağlantılı faaliyetlerin aynı şantiyede veya inşaat veya montaj projesinde, her biri 30 günü aşan farklı zaman dilimlerinde, ilk bahsedilen işletmeyle yakın ilişkili veya daha fazla işletme tarafından yürütülür ise,

bu farklı süreler, ilk bahsedilen işletmenin o inşaat sahasında veya inşaat veya montaj projesinde faaliyet gösterdiği süreye eklenir.

Hükümde yer alan yakından ilişkili işletmelerin faaliyetlerinin bağlantılı olup olmadığının belirlenebilmesi için aşağıdaki koşullar dikkate alınacaktır¹⁷³:

- a. Farklı faaliyetlere ilişkin sözleşmelerin aynı kişiyle veya ilgili kişiyle mi yapıldığı,
- b. Bir kişiyle ek bir sözleşmenin yapılmasının o kişiyle veya ilgili kişiyle daha önceden yapılan bir sözleşmenin mantıksal sonucu olup olmadığı,
- c. Vergi planlaması kapsamında, faaliyetlerin yokluğunda tek bir sözleşme kapsamında olup olmayacağı,

¹⁷² OECD Beps Action 7, s. 43.

¹⁷³ OECD Beps Action 7, s.43-44.

- d. Sözleşmede bahsedilen işin niteliğinin aynı mı yoksa benzer mi olduğu,
- e. Aynı çalışanın, birden fazla sözleşme kapsamında faaliyetleri gerçekleştirip gerçekleştirmediği.

5/4 Maddesi kapsamında yapılan değişiklikler

OECD Model Anlaşma'nın 5. maddesinin 4. fıkrası, bir işyerinin bu hükümde yer alan faaliyetler için kullanılması durumunda işyerinin oluşmayacağının kabul edildiği istisna listelerini içermektedir.

OECD Model Anlaşmasının 5. Maddesinin 4. fıkrasında şu değişiklikler yapılmıştır; Eylem planı ile fıkranın (e) ve (f) bentlerinde önceki ve sonraki hali şu şekildedir;

- a. (e) bendinin değişiklikten önceki hali, teşebbüsün sadece işe ilişkin sabit bir yer aracılığıyla sadece teşebbüs için hazırlayıcı veya yardımcı nitelikte faaliyetleri yürütülmesi amacıyla elde tutulması şeklinde tanımlanmıştır. Yapılan değişiklikle, işe ilişkin sabit bir yerin sadece teşebbüs için başka faaliyetlerde bulunulması amacıyla tutulması¹⁷⁴,
- b. aynı yerde veya her iki yerde, aynı teşebbüs veya yakından ilişkili teşebbüsler tarafından yapılan işlemlerin birleştirilmesinden kaynaklanan faaliyetler, hazırlayıcı veya yardımcı nitelikte değildir.

Aynı teşebbüsün veya yakından ilişkili teşebbüsün başka bir yerde veya aynı devlette faaliyetini sürdürmesi durumunda, bir teşebbüs tarafından kullanılan veya bakımı yapılan bir işyerine 4'üncü fıkra uygulanmayacaktır ve

- a. bu yer veya diğer yer, bu madde kapsamınca teşebbüs veya yakından ilişkili kişi için işyeriyse,
- b. aynı yerde veya her iki yerde, aynı teşebbüs veya yakından ilişkili teşebbüsler tarafından yapılan işlemlerin birleştirilmesinden kaynaklanan faaliyetler, hazırlayıcı veya yardımcı nitelikte değildir.

¹⁷⁴ OECD, Preventing the Artificial Avoidance of Permanent Establishment Status, Action 7- 2015 Final Report, s.29.

İki teşebbüs veya yakın ilişkili teşebbüslerin, aynı yerde veya ayrı yerlerde yürütülen faaliyetlerin, uyumlu bir iş faaliyeti uygulamalarının bir parçası olarak tamamlayıcı bir işlev oluşturması şarttır¹⁷⁵.

OECD Model Anlaşmasının 5/4 ve 5/4.1. maddesinin uygulanmasına baktığımızda:

5/4 maddesi ile Almanya mukimi bir şirket Türkiye’de satışlarını bir web sitesi aracılığıyla gerçekleştirmektedir. Aynı zamanda Alman şirketi Türkiye’de bir depo kiralamıştır. Gelen siparişleri bu depo üzerinden sipariş veren kişilerin adresine teslim etmektedir. Böyle bir durumda düzenlemeler öncesi Alman şirketi için işyeri oluşmadığından Türkiye’de vergilendirilememekteydi. Yapılan değişiklikler ile artık yapılan faaliyete bir bütün halinde bakıldığında web sitesi ve depo yoluyla satış yapılması hazırlayıcı ve yardımcı bir faaliyet olarak değerlendirilmeyeceğinden işyeri oluşacaktır. Sonuç olarak Almanya mukimi şirket, Türkiye’de mükellef olacak ve Türkiye’de vergiye tabi tutulacaktır.

5/4.1 maddesine göreyse, Almanya mukimi B şirketi küçük ev aletleri üretimi ve satışı yapmaktadır. Türkiye’de ikamet eden A şirketi, B şirketinden almış olduğu malı mağazasında göstermektedir. B şirketi ayrıca mağazada sergilenen mallarla aynı malları Türkiye’de sahip olduğu bir depoda bulundurmaktadır. Alıcı, mal siparişi verdiğinde A şirketinin çalışanları tarafından depodan alınan mal alıcıya teslim edildiğinde A şirketinin mağaza ve B şirketinin depo aracılığıyla gerçekleştirdikleri tamamlayıcı işlevler oluşturduğundan mağaza işyeri oluşturacaktır.

5/5 ve 5/6 Maddeleri kapsamında yapılan değişiklikler

Grup şirketleri, vergi yükünü azaltabilmek için ana şirket ile bağlı şirket arasında komisyon sözleşmeleri yapmaktadır. Bu sözleşmelerde bağlı şirket ana şirketin malını bir acente gibi satmamakta, onun yerine bir komisyoncu gibi hareket ederek müşteriler ile kendi adına sözleşme yapmaktadır. Yalnız bu sözleşmeler ana şirketi bağlamamaktadır¹⁷⁶. Bu şekilde yapılan satışlar ile işyeri oluşturmada şirket ürünlerini diğer Akit Devlette satabilecektir.

Komisyon sözleşmeleri gibi benzer stratejiler ile işyeri oluşumundan kaçınılabilmektedir. Sözleşmeyi imzalama yetkisini mutaden kullanan kişi, adına hareket ettiği işletmeyle

¹⁷⁵ OECD, Preventing the Artificial Avoidance of Permanent Establishment Status, Action 7- 2015 Final Report, 39.

¹⁷⁶ A. Rençber, s. 207

yakından ilişkili olmasına rağmen madde 5/6’da uygulanan “bağımsız acente” oluşturan durumlar olabilir¹⁷⁷.

Komisyon sözleşmeleri ve benzeri stratejiler ile devletlerin vergi tabanlarında aşınma meydana geldiğinden madde 5/5 ve 5/6’nın ifadelerinde değişiklikler yapılmasına ihtiyaç duyulmuştur¹⁷⁸.

OECD Model Anlaşmasının 5. Maddesinin 5. fıkrasında şu değişiklikler yapılmıştır:

Fıkranın değişiklikten önceki halinde bir kişinin, yabancı bir teşebbüs adına sözleşme akdetme yetkisine sahip olması ve bu yetkiyi mutaden kullanması gerekmektedir; yapılan değişiklikte birlikte acente, akdetme yetkisini mutaden kullanıyorsa, bu yetkiyi kullanırken mutad olarak sözleşmelerin akdedilesinde esas rolü üstleniyorsa bu sözleşmeler;

- a. Teşebbüs adına veya
- b. Kullanım hakkı teşebbüse ait olan malların mülkiyetinin devri veya kullanım hakkının tahsis edilmesi veya
- c. Teşebbüs vasıtasıyla hizmet ifa edilmesi amacıyla yapılması gerekir¹⁷⁹.

Bu değişiklikle artık bir bağımlı temsilcinin yabancı bir şirketi adına yaptığı faaliyetlerin yanı sıra şirket hesabına yaptığı faaliyetler de işyeri kapsamında değerlendirilecektir¹⁸⁰.

OECD Model Anlaşmasının 5. maddesinin 6. fıkrasında şu değişiklikler yapılmıştır:

Fıkranın değişiklikten önceki halinde; teşebbüsün başka bir devletteki işlerini kendi işlerine normal olarak devam eden simsar, genel komisyon acentesi veya bağımsız statüde bulunan acente aracılığıyla yürütüyor ise bu Akit Devlette işyeri oluşturduğu kabul edilmeyecek ve bu kapsamda vergilendirilemeyecektir¹⁸¹. 7. Eylem planı ile 6. Fıkra hükümlerinin neredeyse tamamı değiştirilmiş ve yeni düzenlemeler eklenmiştir. Bunlar;

¹⁷⁷ OECD, Beps Action 7, s. 15.

¹⁷⁸ OECD, Beps Action 7, s. 15.

¹⁷⁹ OECD, Preventing the Artificial Avoidance of Permanent Establishment Status, Action 7- 2015 Final Report, s.16

¹⁸⁰ E. Akçaoğlu, “BEPS Eylem Planı 7: İşyeri Statüsünde Yapay Yollarla Kaçınmanın Önlenmesi”, Uluslararası Vergi Hukuku Konferansı-5/Vergilendirmede Matrah Aşındırma ve Kar Kaydırma (BEPS) Edt: Prof. Dr. Billur Yaltı

¹⁸¹ OECD Model; Commentary on Article 5(2014) 5/6

- a. Bir kişinin diğer Akit Devlette bulunan teşebbüs adına bağımsız bir acente olarak ticari faaliyette bulunması ve teşebbüs adına hareket etmesi halinde 5. Madde bu kişiye uygulanmayacaktır. Ancak bir kişinin yakın ilişkide olduğu diğer kişilerle ortaklaşa kurduğu veya sadece bu kişiler için faaliyet gösteren firmalar adına çalışması durumunda, bu kişi 5. Maddenin tanımına göre “bağımsız temsilci” olarak kabul edilmeyecektir¹⁸².
- b. Bir kişi, başka bir kişiyi yönetebiliyorsa veya her ikisini de aynı kişi ya da işletmenin kontrolüne sahip ise ya da bir kişinin diğerinin gelir hakkının
- c. yarısından fazlasına sahipse veya bir şirkette %50’den fazla hisseye sahipse o kişi o işletmelerle “yakın akraba” sayılır. Bir kişi, doğrudan veya dolaylı bir yoldan intifa hakkının %50’nin üstüne hâkim olduğunda, bu kişi veya işletmedeki toplam oy veya şirket hisselerinin veya şirketteki intifa hakkı payının yüzdesi belirler¹⁸³.

BEPS Eylem Planı ile 5. maddenin 5. ve 6. fıkralarında yapılan değişiklikler ile komisyon düzenlemeleri ve bu kapsamda kurulan ilişkilerin işyeri kapsamında değerlendirilmesine imkân sağlamıştır¹⁸⁴.

Bu madde ile örneğin, Almanya mukimi bir şirketinin Türkiye’de herhangi bir işyeri bulunmamaktadır. Bu şirket Türkiye’de bulunan Komisyoncu ile komisyon sözleşmesi imzalar bu şirket tarafından Türkiye’de mallar satılır. Alman şirketi Türkiye’de gelir elde etmesine rağmen işyerine sahip olmadığından kazanç vergilendirilemez, bu durumda sadece komisyon sözleşmesi üzerinden elde edilen kazanç vergilendirilebilmektedir. Faaliyetin yapıldığı ülke Türkiye’de vergi gelirlerinde aleyhine bir durum oluşmaktadır.

3.2.2.2 15. Eylem planı: çok taraflı enstrüman (MLI)

Küreselleşme, ülkelerin vergi sistemlerindeki farklılıklara bağlı çatışmaların etkisini arttırmış ve var olan ikili vergi anlaşmaları bazı özellikleri matrah aşındırması ve kârın başka bir ülkeye taşınmasını kolaylaştırmıştır. Bu nedenle, sorunun vergi anlaşmaları açısından da

¹⁸² OCED, Preventing the Aartificial Aavoidance of Permanent Establishment Status, Action 7-2015 Final Report, s. 16

¹⁸³ OECD, Preventing the Artificial Avoidance of Permanent Establishment Status, Action 7- 2015 Final Report, s.16-17

¹⁸⁴ E. Akçaoğlu, “BEPS Eylem Planı 7: İşyeri Statüsünde Yapay Yollarla Kaçınmanın Önlenmesi”, Uluslararası Vergi Hukuku Konferansı-5/Vergilendirmede Matrah Aşındırma ve Kar Kaydırma (BEPS) Edt: Prof. Dr. Billur Yaltı

ele alınmasına ihtiyaç duyulmuştur. İkili vergi anlaşmalarının sayıca fazla olması sebebiyle var olan vergi anlaşmalarının güncellenmesi oldukça zor bir hal almakta ve bunun için de önemli bir zaman ve kaynağa ihtiyaç duyulmaktadır.¹⁸⁵.

Mevcut anlaşma ağı ve vergi anlaşmaları arasındaki senkronizasyon iyi değildir ve zaman içerisinde ortaya çıkan sorunları hızlı bir şekilde ele alamamaktadır. Bu sorunların çözümü için etkili bir mekanizma olmaksızın modellerde yapılan değişiklikler yalnızca modellerin içeriği ile gerçek vergi anlaşmalarının içeriği arasındaki farkı arttırır. Bu durum, BEPS'e son verme ve mevcut sistemin güçlendirilmesi için belirlenen politika hedefleri ile çelişkili bir sonuç ortaya koymaktadır. Bu sadece BEPS ile mücadele etmek için değil, çifte vergilendirmeyi ortadan kaldırmak için ortak mutabakata dayalı çerçevenin sürdürülebilirliğini sağlamak açısından da gereklidir. Bu sebeple, devletler binlerce ikili vergi anlaşmasının aynı anda yeniden müzakere edilmesinin yol açtığı etkilere benzer sonuçlar doğuracak çok taraflı bir aracın uygulanabilirliğini araştırmayı kabul ettiler¹⁸⁶.

BEPS Eylem Planı'nın 15. Eylemi, ülkelerin BEPS çalışmaları sırasında geliştirdikleri önlemleri uygulayabilmeleri ve ikili vergi anlaşmalarını değiştirebilmeleri için çok taraflı bir belge oluşturmayı amaçlamaktadır. Bu bağlamda yapılan analizler, uluslararası vergi ve kamu hukuku konularının incelenmesini sağlamaktadır. Bu eylemin amacı, BEPS önlemlerinin vergi anlaşmalarına entegrasyonunu kolaylaştırmaktır. Bu yaklaşım, uluslararası kamu hukukunun çeşitli alanlarında benzer örneklerin bulunduğu ancak vergi dünyasında benzersiz bir yenilik olarak kabul edilmektedir¹⁸⁷.

Çok taraflı anlaşmanın özellikleri ve çalışma şekli

Hukuki niteliği

Çok taraflı bir düzenleme ile uluslararası vergi anlaşmalarının yapısının değiştirilmesi, teknik ve hukuki açıdan dikkatlice ele alınması gereken zorluklar ortaya çıkarmaktadır. Bununla birlikte diğer uluslararası hukuk alanlarındaki benzer durumların analizi ve model vergi sözleşmelerinde önerilen değişikliklerin incelenmesi, mutabık kalınan değişikliklerin hızlı bir şekilde uygulanmasını sağlamak için çok taraflı bir aracın hukuki açıdan tamamen

¹⁸⁵ A. S. Özgenç, Çok Taraflı Vergi Anlaşmasının Temel Esasları-Matrahın Aşındırılması ve Karın Taşınması Eylem Planı 15 Çerçevesinde, On İki Levha, İstanbul, 2021, s. 43.

¹⁸⁶ OECD, Action 15 Final Report (2015), s. 9, para 2.

¹⁸⁷ OECD, Action 15 Final Report (2015), s. 9, para 2.

uygulanabilir olduğunu göstermektedir¹⁸⁸.

Çok taraflı anlaşma, mevcut vergi anlaşmaları gibi uluslararası hukuk tarafından yönetilecek ve taraflar için yasal olarak bağlayıcı olacaktır. Çok taraflı bir anlaşma, mevcut ikili anlaşmalarda yaygın olan sınırlı sayıda hükmü değiştirecek ve halihazırda bu tür hükümlere sahip olmayan anlaşmalar için BEPS karşıtı özel olarak tasarlanmış yeni hükümler ekleyecektir. Ayrıca, BEPS Projesi sırasında geliştirilen diğer BEPS karşıtı önlemlerin vergi anlaşmalarına uyumluluğunu da açıklığa kavuşturacaktır. Çok taraflı anlaşmaya, içerdiği hükümlerin uygulanmasını kolaylaştırma amacını taşıyan açıklayıcı bir rapor da eklenecektir¹⁸⁹.

Çok taraflı anlaşma, mevcut müzakere süreçlerini takip edecek ve onay için ulusal mevzuatlara uygun olarak geleneksel yerel prosedürleri tanımlayacaktır. Bu anlaşmanın temel amacı, vergi anlaşmalarının işleyişiyle ilişkili BEPS Projesi çıktılarının etkili ve verimli bir şekilde uygulanmasını sağlamaktır. Bu yenilikçi çözümün etkileri tam anlamıyla ele alındıktan ve incelendikten sonra her bir tarafın düzenli onay prosedürlerine tabi olacaktır. Dolayısıyla, bu çok taraflı anlaşma geleneksel müzakere süreçlerini izleyecek ve onay işlemleri ulusal mevzuatlara uygun olarak gerçekleştirilecektir¹⁹⁰.

Genel olarak, çok taraflı bir anlaşmanın tarafları olan ve ikili bir vergi anlaşmasının tarafı olmayan taraflar arasındaki ilişkileri etkilemeyecektir. Bazı durumlarda, çok taraflı bir anlaşmanın tarafları henüz ikili bir vergi anlaşması imzalamış olabilir. Çok taraflı anlaşmalar, yalnızca ikili vergi anlaşmaları olan taraflar arasındaki ilişkileri yönetecektir. Bu genel kuralın bir istisnası, çok taraflı bir anlaşmanın tüm tarafları arasında yürürlükte olan çok taraflı bir uyumsuzluk çözüm mekanizması olabilir¹⁹¹.

Çok taraflı anlaşmanın vergi anlaşmalarıyla ilişkisi

MLI'nın yürürlüğe girmesiyle, anlaşma kapsamındaki vergi anlaşmaları MLI'dan etkilenecek ve değişikliğe uğramış metinler hukuken bağlayıcı olacaktır.

MLI, ÇVÖA'larının yerine geçmemekte, daha çok anlaşmaların bazı maddelerinde

¹⁸⁸ OECD, Action 15 Final Report (2015), s. 20, para 18.

¹⁸⁹ OECD, Action 15 Final Report (2015), s. 20, para 18.

¹⁹⁰ OECD, Action 15 Final Report (2015), s. 20, para 21.

¹⁹¹ OECD, Action 15 Final Report (2015), s. 20, para 22.

hükümlerinin esas alınmaktadır. MLI, ÇVÖA'yı ortadan kaldırmadan birlikte hüküm ifade etmekte ve uygulanmaktadır¹⁹².

Ülkeler, MLI kapsamına dahil olmasını istedikleri anlaşmalarını MLI'ı imzaladıklarında liste ile OECD'ye bildirmelidirler. MLI'nın ÇVÖA ile ilişkisi bundan sonra başlamaktadır. MLI kapsamına dahil olan ÇVÖA'ları üzerinde MLI hükümleri, karşı ülkenin de MLI'yı imzalayıp ilgili anlaşmayı MLI'ya dahil edilmesi halinde etki edecektir¹⁹³. Eğer bir anlaşma MLI kapsamına dahil edilmediyse MLI hükümleri bu anlaşma üzerinde etki doğurmayacaktır.

Esneklik

Esneklik, MLI'nın önemli bir özelliğidir. MLI'ya taraf olan ülkelerin MLI'nın bazı hükümlerini uygulamada anlaşımadıklarında bu özellik devreye girmektedir¹⁹⁴.

Ülkelerin tekdüze bir vergi anlaşmasını imzalaması oldukça güçtür. Anlaşmayı cazip hale getiren bu özellik ile MLI ülkelere seçenek sunmaktadır.

Esneklik, anlaşmanın hızlı ve etkin bir şekilde yürütülmesinde önemli bir araçtır. Esneklik, taraf olan ülkelere bazı hükümlerin uygulanmasını taahhüt etme, bazı hükümlerin ise dışında kalma (opt-out) veya içinde kalma (opt-in) gibi alternatifler arasında seçim olanakları sunmaktadır. MLI'nın esneklik sağladığı araçlar: “MLI tarafından modifiye edilecek mevcut ÇVÖA'ları seçme özgürlüğünü ülkelere vermesi, ülkelerin kendilerine uygun alternatifleri seçebilecekleri hükümleri MLI'da mevcudiyeti, MLI'daki bazı hükümlerde zorunluluk doğuran ifadeler yerine ülkelerin tercihinin bırakılmanın söz konusu olması, MLI'nın bazı hükümlerine yönelik çekince koyma olanağı, MLI ile ÇVÖA hükümleri arasındaki etkileşimi sağlayan uyumlaştırıcı hükümlerin varlığı¹⁹⁵.”

¹⁹² M.C. Kara, s. 182.

¹⁹³ M.C. Kara, s. 182.

¹⁹⁴ M.C. Kara, s. 172.

¹⁹⁵ M.C. Kara, s. 174.

Tablo 3.1: MLI hükümleri ve Tercih Durumları.

Madde	Konu	Tercih Durumu
1-2	Anlaşmanın kapsamı ve tanımlar	
3	Şeffaf kuruluşlar	Tercihli
4	Çift mukimlik	Tercihli
5	Çifte vergilemenin engellemek için kullanılan planların	Tercihli
6	Kapsanan vergi anlaşmasının amacı	Mecburi
7	Anlaşmanı suistimalinin engellenmesi	Mecburi
8	Kâr payı aktarımı	Tercihli
9	Değer yaratan sabit varlıklardan oluşan kuruluşların hisselerinin veya menfaatlerinin elden çıkarılmasından kaynaklanan sermayekazançları	Tercihli
10	Üçüncü ülkelerde bulunan işyerlerinin kötüye kullanılmasının engellenmesi	Tercihli
11	Vergi anlaşmalarında taraflardan birinin kendi vatandaşlarını vergilendirme hakkını kısıtlamak	Tercihli
12	Komisyon ve benzeri faaliyetler ile işyeri statüsünden kaçınma	Tercihli
13	Belirli faaliyetlerden istisna yolu kullanılarak işyeri statüsünden kaçınma	Tercihli
14	Sözleşmelerin birden fazla parçalara bölünerek işyeri statüsünden kaçınma	Tercihli
15	İşletmeyle yakın ilişkili kavramı	Tercihli
16	Karşılıklı anlaşma usulü	Mecburi
17	Karşılıklı anlaşma usulü ile ilgili düzenlemeler	Tercihli
18	Tahkim uygulama tercihi	Tercihli
19	Zorunlu bağlayıcı tahkim	Tercihli
20	Hakemlerin atanması	Tercihli
21	Tahkim işlemlerinin gizliliği	Tercihli
22	Tahkim devam ederken davanın çözümü	Tercihli
23	Tahkim süreci	Tercihli
24	Farklı bir kararda uzlaşma	Tercihli

Tablo 3.1: MLI hükümleri ve Tercih Durumları (Devamı).

25	Tahkim dava masrafları	Tercihli
26	Uyumluluk	Tercihli
27-29	Son hükümler	Tercihli

Kaynak: Kara, M.C., s.174-175.

MLI’da yer alan hükümlerden 6, 7 ve 16’ncı maddeler için minimum standartları imzalayan bütün ülkeler tarafından kabul edilmiştir. Bunların dışındaki maddeler için çekince koyup koymama ülkelerin tercihlerine bağlıdır.

MLI kapsamında yapılan değişiklikler

Tablo 3.1’de görüldüğü gibi BEPS Eylem Planı 7 ile mücadele hükümlerini MLI’da 12, 13 14 ve 15. maddelerde düzenlenmiştir.

12. Madde: komisyonculuk ve benzeri faaliyetler

BEPS Eylem Planı 7 raporu çalışmaları sonucunda 2017 OECD Model Anlaşmasında gözden geçirilerek 5/5 maddesinde değişikliğe gidilmiştir. Bu değişiklik MLI, 12/1’de konu edinilmiştir. Söz konusu 12. maddenin birinci fıkrasına göre; bir kişi başka Akit Devlette, işletme hesabına hareket ediyor ve mutad olarak sözleşme imzalıyor veya işletmece herhangi bir değişiklik yapılmadan sözleşmelerin imzalanmasında başrol oynuyorsa ve eğer bu sözleşmeler işletme adına veya işletmenin gayrimenkullerin veya işletmenin kullanımına sahip olduğu gayrimenkullerin mülkiyet veya kullanım hakkını vermek veya işletme tarafından hizmet elde etmek için yapılıyorsa işyerinin olduğu kabul edilecektir.

OECD Model Anlaşmasının 5/6 maddesinde yapılan değişiklikler MLI 12/2 maddesinde ele alınmıştır. 12. maddenin ikinci fıkrasında; bir kişinin bir Akit Devlette başka bir Akit Devlette bulunan işletme hesabına hareket etmesi ve bu kişinin bu ülkede bağımsız bir temsilci olarak işlemde bulunması ve bu işletme adına normal bir şekilde hareket etmesi halinde işyeri oluşmayacaktır. Ayrıca bu kişinin yakın ilişkili olduğu işletme veya işletmeler adına münhasıran veya neredeyse münhasıran hareket etmesi halinde bu kişi bağımlı bir temsilci olarak değerlendirilecektir.

MLI 12/2 maddesinde dikkat çeken kısım “münhasıran ya da neredeyse münhasıran”

ifadesidir. Acentenin bu şekilde davranıp davranmadığının tespiti oldukça belirsizdir. OECD Model Anlaşması'nın ilgili madde yorumlarına bakıldığında bağımsız işletmelerin tüm faaliyetlerinin %10'unun "neredeyse münhasır" şartı için bir belirti olarak kabul edilmiştir¹⁹⁶.

12. maddenin üçüncü fıkrasında;

- a. fıkarda gerekli koşulları sağlayan kişilerin işyeri oluşturduğu kabul edilecek ve vergi anlaşması hükümlerinin yerine kullanılacaktır.
- b. fıkarda bağımsız faaliyette bulunan acentenin faaliyetleri bakımından işyeri oluşturup oluşturmadığını öngören vergi anlaşmaları yerine kullanılacaktır.

12. maddenin dördüncü fıkrasında, taraf olan ülkelerden biri ikili vergi anlaşma hakkını saklı tutabilecektir.

12 maddenin beş ve altıncı fıkrası da; Akit ülke tarafından 3(a) ve 3(b) için bildirimde bulunulması halinde uygulanacaktır¹⁹⁷.

13. Madde: belirli faaliyetlerde istisna yolunu kullanma

BEPS projesi kapsamında yapılan değişiklikler OCED tarafından 2017 yılında Model Anlaşmasını 5/4 ve 5/4.1 maddelerine eklendiği gibi MLI 13 maddesinde ele almıştır ve ülkelere iki tercihli bir şık sunmuştur.

13. maddenin 1. fıkrasında iki göre; taraflardan biri A seçeneğini (2.fıkra) ve B seçeneğini (3.fıkra) seçebilir veya her iki seçeneği de tercih etmeyebilir.

A Seçeneğine göre vergi anlaşmasında işyeri tanımına bakılmaksızın işyeri tanımının aşağıdaki durumları kapsamadığı kabul edilecektir:

- a. MLI ile değiştirilmeden önce vergi anlaşmasında bulunan faaliyetler yardımcı ve hazırlayıcı özellikte olma şartına bağlı olmadan işyeri oluşturmayan istisna listesinde

¹⁹⁶ J. Englisch & J.L. Lemli, Çeviren: A. Armağan, "Çok Taraflı Sözleşme: Daimî İşyeri Statüsünden Kaçınma" Çok Taraflı Sözleşme ve Türk- Alman Çifte Vergilendirme Anlaşmasına Muhtemel Etkiler Edt: L, Ateş & J. Englisch, On İki Levha Yayınları, İstanbul, 2021, s.111-112

¹⁹⁷ Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures To Prevent Base Erosion And Profit Shifting, s. 19-20, bkznz: <https://www.oecd.org/en/topics/beps-multilateral-instrument.html>

listelenen faaliyetlerin gerçekleştirilmesi;

b. yalnızca faaliyetin devamlılığı için (a)'da konu edilmeyen bir faaliyetin gerçekleştirilmesinin sabit bir yer yoluyla yapılması;

c. sadece bu iki şartta belirtilen işlerin bir birleşimi amacıyla sabit bir işyeri bulundurulması;

Fakat bahsi geçen faaliyetin veya (c) bendi durumunda, hazırlayıcı ve yardımcı nitelikte olması gerekmektedir.

B seçeneğine göre vergi anlaşmasında işyeri tanımı dikkate bakılmaksızın, işyeri tanımı aşağıdaki durumları kapsamadığı kabul edilecektir:

a. MLI ile değiştirilmeden önce vergi anlaşmasında bulunan faaliyetler, hazırlayıcı veya yardımcı karakterde olmasına bağlı olsun veya olmasın sözleşmenin ilgili hükmünün geçerli olduğu durumlar dışında bir işyeri teşkil etmeyen faaliyetler olarak kabul edilir;

b. Sadece işletme adına bir önceki bentte belirtilen faaliyetleri yürütmek amacıyla işe ilişkin sabit bir yerin hazırlayıcı veya yardımcı faaliyet amacıyla bulunması;

c. Sadece bu iki şartta belirtilen faaliyetler için işe ilişkin hazırlayıcı ve yardımcı nitelikte sabit bir yerin tutulması¹⁹⁸

A ile B seçenekleri arasındaki fark, A seçeneğinde yer alan tüm faaliyetlerin hazırlayıcı ve yardımcı nitelikte olması gerektiği açıkça belirtilmiştir. Bu kapsamda hazırlayıcı veya yardımcı faaliyet kapsamında olmayan depolama, teşhir gibi işlemlerin işyeri oluşturacağı kabul edilmiştir. B seçeneğinde ise sözleşme maddesinde yer alıyorsa eğer hazırlayıcı ve yardımcı nitelikte olmasının bir önemi olmaksızın işyeri teşkil etmeyeceği kabul edilmektedir.

OECD Model Anlaşması'nın 5/4.1 maddesine benzer bir değişiklik MLI 13. maddenin 4. Fıkrasına eklenmiştir. İlgili maddeye göre; vergi anlaşmasında A ve B seçeneğiyle değiştirilebilecek şekilde işyeri kabul edilmeyen belirli faaliyetlerin listelendiği bir hükümde, aşağıdaki (a) ve (b) durumlarında işletmece kullanılan veya sürdürülen işe ilişkin sabit bir yer uygulanmaz: Aynı işletme veya yakın ilişki işletme, aynı Akit Devlette

¹⁹⁸ Multilateral Convention To Implement Tax Treaty Related Measure To Prevent Base Erosion And Profit Shifting, s. 20-21.

aynı yerde veya farklı bir yerde ticari faaliyette bulunursa ve bu faaliyeti¹⁹⁹:

- a. İşe ilişkin sabit yer veya diğer yer, vergi anlaşmasında işyeri tanımı hükümlerince işletme veya yakın ilişkili işletme için işyeri teşkil ediyorsa veya
- b. İki işletmenin aynı yerde veya aynı işletme veya yakın ilişkili işletme aracılığıyla iki yerde yürütülen faaliyetlerin kombinasyonlarından kaynaklı yapılan faaliyetin hazırlayıcı veya yardımcı nitelikte olmaması,

İki işletme tarafından aynı yerde veya aynı işletme veya yakın ilişkili işletme tarafından iki yerde yürütülen ticari faaliyet işyeri işlerinin tamamlayıcı bir parçasını oluşturması halinde hazırlayıcı veya yardımcı nitelikte olarak kabul edilmeyecektir.

MLI 13. maddesinin 5. fıkrasına eklenen ikili seçenek şu şekildedir;

- a. İşletmeler tarafından gerçekleştirilen faaliyet işe ilişkin sabit bir yer aracılığıyla yürütülse bile, vergi anlaşmasında işyeri teşkil etmediği belirtilen hükümler ile ilgili bölümlerin
- b. 4. Fıkarda, işletmeler tarafından işe ilişkin sabit bir yer aracılığıyla yürütülmesi halinde bile vergi anlaşmalarında işyeri olarak kabul edilmemiş olan hükümler uygulanacaktır.

MLI 13. Maddesinin 6. Fıkrasına taraf olan ülkelerin bazı hakları saklı tutabileceği belirtilmiştir. Bunlar;

- a. Maddenin tamamı vergi anlaşmalarına uygulanmayacak
- b. fıkranın, bahsi geçen belirli faaliyetlerden her birinin sadece hazırlayıcı veya yardımcı nitelikte olması halinde işyeri teşkil etmeyeceğinin kabul edildiğini net şekilde belirten vergi anlaşmalarının uygulanmaması
- c. fıkranın vergi anlaşmalarında uygulanmaması

13. maddenin 7. ve 8. fıkralarında, imzalayan her ülkenin hangi seçeneği seçtiğini bildirmesi gerekmektedir. Bildirim yapılması halinde Vergi Anlaşması kapsamında hüküm geçerli olacaktır.

¹⁹⁹ Multilateral Convention To Implement Tax Treaty Related Measure To Prevent Base Erosion And Profit Shifting, s. 21.

14. Madde: Sözleşmelerin Birden Fazla Parçaya Bölünmesi

BEPS Eylem Planı 7 raporu çalışmaları sonucunda 2017 OECD Model Anlaşması da gözden geçirilerek 5/3 maddesinde değişikliğe gidilmiştir. Bu değişiklik MLI, 14. maddesinde konu edinilmiştir²⁰⁰. Bu madde ile işletmelerin başka bir Akit Devlette yaptıkları faaliyetlerin sözleşmeler ile bölünüp, projelerin farklı bir proje gibi gösterilmesinin engellemek istenmektedir. Söz konusu maddenin 1. fıkrasına göre vergi anlaşmasında işyeri teşkil edeceğine ilişkin süre belirtilmesi halinde işletme tarafından yapılan belirli bir proje veya faaliyet sonrasında bahsi geçen sürenin aşılp aşılmadığının belirlenebilmesi için;

- a. Bir Akit Devlette bulunan işletmenin başka bir Akit Devlette faaliyet yapması halinde vergi anlaşmalarında belirtilen inşaat şantiyesi veya projesi, yapım projesi veya diğer özel projeler veya anlaşmada hüküm bulunması halinde denetim veya danışmanlık faaliyetleri yürüten Akit Devlet yetkisi bahsedilen faaliyet hükümlerini kapsayan bir vergi anlaşmasına taraf olması ve vergi anlaşmasında bulunan dönemi aşmamak şartıyla toplamda 30 günü aşan bir veya birden fazla dönem süresince sürdürülmesi,
- b. Başka bir Akit Devlette yapılan faaliyetlerin aynı veya başka bir yerde inşaat şantiyesi, inşaat veya yapım projeleri veya denetim veya danışmanlık faaliyetlerinin yürütülmesi halinde her biri 30 günü aşan farklı sürelerde, bahsedilen ilk işletme ile yakın ilişkili olduğu tespit edilen işletme,

Bahsedilen bu farklı süreler ilk işletmenin başka Akit Devlette belirtilen başka bir yerdeki faaliyetlerin toplam süresine eklenecektir.

MLI 14. maddenin 2. fıkrasında, vergi anlaşmasının hükümlerinin uygulanmadığı veya mevcut olmadığı durumlarda, faaliyetler sözleşmelerin uygulanmasına engel olacak şekilde birden fazla parçaya ayrılıyorsa, belirli projeler ve faaliyetler için işyerinin varlığına dair süreler veya 1. fıkra uygulanacaktır.

MLI 14. Maddenin 3. fıkrasında, taraf olan ülkelerin bazı hakları saklı tutabileceği belirtilmiştir. Bunlar;

²⁰⁰ Multilateral Convention To Implement Tax Treaty Related Measure To Prevent Base Erosion And Profit Shifting, s. 22.

- a. maddenin tamamı vergi anlaşmalarında uygulanmayacak
- b. maddenin tamamı, doğal kaynakların araştırılması veya işletilmesine ilişkin vergi anlaşmasında geçen hükümler açısından uygulanmayacak

15. Madde: İşletmeyle Yakın İlişkili Kişi Tanımı

MLI, bu fıkra göre eğer işletmelerden biri diğerini kontrol ediyor veya her iki işletmede aynı kişi veya işletmenin kontrolünde ise bu durumda bu işletmeler yakın ilişkilidir. Ayrıca bir kişi diğer şirketin doğrudan veya dolaylı olarak intifa hakkının %50'sinden fazlasına sahip ise bu işletme ile yakın ilişkili sayılacaktır²⁰¹.

²⁰¹ Multilateral Convention To Implement Tax Treaty Related Measure To Prevent Base Erosion And Profit Shifting, s. 23.

4. TÜRKİYE’NİN 2017 YILI ÇOK TARAFLI ANLAŞMA SONRASI İŞYERİ KAVRAMINA BAKIŞI

4.1 TÜRKİYE’NİN 2017 MLI SONRASI İŞYERİ KAVRAMINA BAKIŞI

Türkiye yerel mevzuatında, çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları hakkında genel tebliğler ve sirküler yayınlanmıştır. İlk genel tebliğ, 15.05.1996 yılında resmî gazetede yayınlanmıştır. Bu 1 Seri No’lu Genel Tebliğine göre, Türkiye ile Hollanda Krallığı arasında imzalanan Eylül 1988 yılında yürürlüğe giren ve hükümleri 01.01.1989 yılından itibaren uygulanacak olan “Gelir Üzerinden Alınan Vergilerde Çifte Vergilendirmeyi Önleme ve Vergi Kaçakçılığına Engel Olma Anlaşması” imzalanmıştır. Ardından 14.03.1998’de 2 Seri No’lu Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması Genel Tebliği ve 15.07.2015 ve 26.09.2017²⁰² tarihinde 3 ve 4 Seri No’lu Tebliğler yayınlanarak çalışmalara devam edilmiştir²⁰³.

Türkiye’nin imzaladığı ilk ÇVÖA anlaşması 03.11.1970 tarihinde Avusturya devletiyedir. 09.09.2024 tarihiyle Türkiye’nin imzalamış olduğu ÇVÖA’larından 91 tanesi yürürlükte.

Aşağıdaki tabloda yürürlükte olan anlaşmaların genel listesi yer almaktadır.

Tablo 4.1: Türkiye’nin Yürürlükte Bulunan Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları.

Ülkeler		
Avusturya	Türkmenistan	Lübnan
Avusturya (revize)	Azerbaycan	Güney Afrika
Norveç (revize)	Bulgaristan	Portekiz
Güney Kore	Özbekistan (Protokol)	Sırbistan
Ürdün	ABD	Karadağ
Tunus	Beyaz Rusya	Etiyopya
Romanya	Ukrayna (Protokol)	Bahreyn

²⁰² 26/09/2017 tarihli ve 30197 sayılı Resmî Gazetede yayınlanan Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları Genel Tebliği (Ser No.4) ile yürürlükten kaldırılmıştır.

²⁰³ Gelir İdaresi Başkanlığı- Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları Genel Tebliği,
<https://www.gib.gov.tr/node/152284>

Tablo 4.1:Türkiye'nin Yürürlükte Bulunan Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları (Devamı).

Hollanda	İsrail	Katar
Pakistan	Slovakya	Katar (Revize)
İngiltere	Kuveyt (Protokol)	Bosna-Hersek
Finlandiya (Revize)	Rusya	Suudi Arabistan
K.K.T.C.	Endonezya	Gürcistan
Fransa	Litvanya	Umman
Almanya (Yeni)	Hırvatistan	Yemen
İsveç	Moldova	İrlanda
Belçika	Singapur	Yeni Zelanda
Danimarka	Kırgızistan	Kanada
İtalya	Tacikistan	İsviçre
Japonya	Çek Cumhuriyeti	Brezilya
BAE	İspanya	Avustralya
Macaristan	Bangladeş	Malta
Kazakistan	Letonya	Meksika
Makedonya	Slovenya	Kosova
Arnavutluk	Yunanistan	Filipinler
Cezayir	Suriye	Vietnam
Moğolistan	Tayland	Gambiya
Hindistan	Sudan	Ruanda
Malezya	Lüksemburg	Venezuela
Mısır	Estonya	Çad
Çin Halk Cumhuriyeti	İran	Sri Lanka
Polonya	Fas	Kamboçya

Kaynak: Gelir İdaresi Başkanlığı

Türkiye, 2 Ağustos 1961 tarihinden beri OECD'nin kurucu üyelerinden biridir. Bu da Türkiye

ÇVÖA'larında OECD Model Anlaşmalarını dikkate almasında büyük bir etkidir²⁰⁴. Bu nedenle Model Anlaşmaları ve MLI ile meydana gelen değişiklikler ışığında Türkiye'nin işyeri kavramına bakış açısı çalışmanın bu başlığında incelenmiştir.

BEPS Projesi kapsamında 2015 yılında yayınlanan Eylem 7 Planı raporu, OECD Model Anlaşmasının 5. Maddesinin değiştirilmesine yönelik çalışmalar içermektedir. Bu kapsamda OECD tarafından 11.07.2017 tarihinde Model Anlaşmasının güncellenmiş halini içerir taslak yayınlandı ve 23.11.2017 tarihinde metnin güncellenmesi onaylanmıştır.

MLI, Haziran 2017'de imzalanmıştır. MLI hükümlerinin imzalayan ülkeler açısından geçerli olabilmesi için bu ülkelerin hükümler hakkında OECD'ye geçici pozisyonları hakkında bilgi vermesi gerekmektedir. Türkiye, güncellenmiş haliyle son bildirimini 2020 yılında bildirmiştir. Geçici pozisyon ile Türkiye daha sonrasında pozisyonlarını değiştirebilecektir. Türkiye adına, yasal mevzuatını da uyumlaştırmak için 2020 Haziran ayında Meclis'e MLI kapsamında bildirilen beyan ve çekincelerin uygun olduğuna dair kanun teklifi sunulmuştur. Bu kanun teklifinin kabul edilmesi için öncelikle Meclis'in kanun teklifini onaylaması ve sonrasında Cumhurbaşkanı tarafından da onaylanarak Resmî Gazete'de yayınlanması gerekmektedir. Türkiye'nin Meclis aşaması devam etmektedir. Bu sürecin tamamlanmasının ardından Türkiye nihai pozisyonlarını OECD'ye bildirecektir. Bu kapsamda Türkiye'nin geçici pozisyon olarak bildirdiği MLI 12, 13 ve 14. maddeleri ile 7. Eylem planı kapsamında yapılan değişikliklerin Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmalarına yansımaları üzerinde durulacaktır.

4.1.1 MLI 12. Madde: Türkiye'nin Yaklaşımı

MLI'nın bu maddesinde komisyonculuk ve benzeri faaliyetler yoluyla işyeri statüsünden kaçınma yolları engellenmeye opsiyonel bir hak tanınmıştır. Bununla birlikte madde hükümleri minimum standart olarak belirlenmediğinden, ülkelerin çekince koyma hakkı mevcut olduğundan, madde hükümlerini uygulayıp uygulamamada serbesttirler.

Söz konusu maddenin uygulanabilmesi için MLI 12. maddenin 5. fıkrasına göre ülkelerin OECD'ye bildirimde bulunması gerekmektedir. Türkiye, MLI 12/3(a) ve 12/3(b) maddelerine göre listeyi OECD'ye iletmiştir. Listeler tablo 3 ve 4 de yer almaktadır.

²⁰⁴ M.C. Kara, s. 99.

Tablo 4.2: MLI 12/3(a) Maddesine Göre Hüküm Kapsamında Olan Anlaşmalar.

Diğer Akit Ülke				Madde Numarası
Cezayir	Makedonya	Beyaz Rusya	Moğolistan	5(4)
Azerbaycan	Umman	İran	Fas	
Mısır	Filipinler	Kazakistan	Polonya	
Macaristan	Güney Afrika	Malezya	Slovakya	
Kuveyt	Birleşik Arap Emirlikleri			
İtalya	Singapur	Hindistan	Türkmenistan	5(4)(a)
Romanya	Özbekistan	İsveç	Amerika Birleşik Devletleri	
Bangladeş	İsviçre	Lübnan	İsrail	5(5)
Brezilya	Tacikistan	Meksika	Kosova	
Fildişi Sahili	Gambiya	Çin Halk Cumhuriyeti	Kırgızistan	
Çek Cumhuriyeti	Tunus	Filistin	Ruanda	
Etiyopya	Vietnam	Katar	Slovenya	
Almanya	Arnavutluk	Rusya	Sudan	
Ürdün	Bosna Hersek	Sırbistan	Venezuela	
Letonya	Bulgaristan	Somali	Yemen	
Litvanya	Çad	Suriye	Estonya	
Malta	Hırvatistan	Ukrayna	Gürcistan	
Moldova	Karadağ			

Tablo 4.2: MLI 12/3(a) Maddesine Göre Hüküm Kapsamında Olan Anlaşmalar (Devamı).

Avusturya	Endonezya	Senegal	Finlandiya	5(5)(a)
Belçika	Kore	Birleşik Krallık	Yunanistan	
Kanada	Pakistan	Bahreyn	Lüksemburg	
Fransa	Portekiz	Danimarka	Suudi Arabistan	
İspanya	Hollanda	Tayland		
İrlanda	Norveç	Avustralya		5(6)(a)
Yeni Zelanda	Japonya			5(7)

Kaynak: TBMM Kanun Teklifi

MLI 13/3(a) maddesi, bir kişi bir Akit Devlette bir işletme adına hareket ediyor ve mutat olarak sözleşme imzalıyor veya işletmece herhangi bir değişiklik yapılmadan sözleşmelerin imzalanmasında başrol oynuyorsa ve eğer bu sözleşmeler işletme adına veya işletmeye ait gayrimenkullerin veya işletmenin kullanım hakkına sahip olduğu gayrimenkullerin mülkiyet veya kullanım hakkını vermek veya işletme tarafından hizmet elde etmek için yapılıyorsa ancak bu durumlarda dikkate alınacaktır.

Tablo 4.3: MLI 12/3(b) Maddesine Göre Hüküm Kapsamında Olan Anlaşmalar.

Diğer Akit Ülke				Madde Numarası
Kuzey Kıbrıs Türk Cumhuriyeti				5(4)
Cezayir	Makedonya	Amerika Birleşik Devletleri	Moğolistan	5(5)
Azerbaycan	Umman	Beyaz Rusya	Polonya	
Mısır	Filipinler	Hindistan	Slovakya	
Macaristan	Singapur	İran	İsveç	
İtalya	Güney Afrika	Kazakistan	BAE	

Tablo 4.3: MLI 12/3(b) Maddesine Göre Hüküm Kapsamında Olan Anlaşmalar(Devamı).

Kuveyt	Türkmenistan	Malezya	Özbekistan	
Avusturya	Malta	Bosna Hersek	Bahreyn	
Bangladeş	Moldova	Bulgaristan	Fas	
Belçika	Karadağ	Çad	Çin Halk Cumhuriyeti	
Brezilya	Pakistan	Hırvatistan	Filistin	
Kanada	Portekiz	Danimarka	Rusya	
Fildişi Sahili	Romanya	Estonya	Suudi Arabistan	
Çek Cumhuriyeti	Slovenya	Finlandiya	Sırbistan	5(6)
Etiyopya	Sudan	Gürcistan	Somali	
Fransa	İsviçre	Yunanistan	İspanya	
Almanya	Tacikistan	İsrail	Suriye	
Endonezya	Gambiya	Kosova	Tayland	
Ürdün	Tunus	Kırgızistan	Birleşik Krallık	
Kore	Ukrayna	Lübnan	Vietnam	
Letonya	Arnavutluk	Lüksemburg	Litvanya	
Hollanda	Venezuela	Avustralya		5(6) ve Protokol Madde III
İrlanda	Yemen	Meksika	Norveç	
Ruanda	Senegal	Katar		5(7)
Yeni Zelanda	Japonya			5(8)

Kaynak: TBMM Kanun Teklifi

MLI 12/3(b) maddesinde, bir kişinin bir Akit Devlette başka bir Akit Devlette bulunan işletme adına hareket etmesi ve bu kişinin bu ülkede bağımsız bir temsilci olarak faaliyette bulunması ve bu işletme adına normal bir şekilde hareket etmesi halinde işyeri

oluşmayacağına hükmedilmiştir. Ayrıca MLI 12/6 maddesine göre vergi anlaşmaları açısından uygulanabilmesi için tüm Akit Devletlerin ilgili hükümle ilgili olarak bildirimde bulunması gerekmektedir.

4.1.2 MLI 13. Madde: Türkiye'nin Yaklaşımı

Model Anlaşmasının 5.maddesi 4. Fıkrasında işyeri kapsamına alınmayan faaliyetler sayılmıştır. MLI'da bu madde ile hüküm altına alınmıştır. Türkiye'nin 13. maddeye ilişkin herhangi bir çekincesi bulunmamaktadır. Bu nedenle ÇVÖA'larında bu hükümler uygulanacaktır.

MLI bu hükmün uygulanması için A ve B şeklinde iki opsiyon sunulmuştur. Türkiye A opsiyonunu seçmiş ve OECD'ye bildirimde bulunmuştur. İlgili hükmün A opsiyonuna göre gerçekleştirilen ticari faaliyetler hazırlayıcı veya yardımcı nitelikte değilse işyeri olacaktır. Böylece hazırlayıcı veya yardımcı nitelikte olmayan depolama veya teşhir gibi faaliyetlerin artık işyeri oluşturacağı kabul edilmiştir. Opsiyon A'nın uygulanabileceği ÇVÖA'larının listesi aşağıda yer almaktadır.

Tablo 4.4: Opsiyon A'nın Uygulanabileceği Anlaşmalar.

Diğer Akit Ülke				Madde Numarası
Cezayir	Özbekistan	Polonya	Makedonya	5(3)
Beyaz Rusya	Azerbaycan	Slovakya	Umman	
Hindistan	Mısır	İsveç	Filipinler	
İran	Macaristan	Kuzey Kıbrıs Türk Cumhuriyeti	Romanya	
Kazakistan	İtalya	BAE	Singapur	
Malezya	Kuveyt	Birleşik Krallık	Güney Afrika	
Moğolistan	Fas	Amerika Birleşik Devletleri	Türkmenistan	

Tablo 4.4: Opsiyon A'nın Uygulanabileceği Anlaşmalar (Devamı).

Avusturya	Bosna Hersek	Hırvatistan	Finlandiya	5(4)
Avustralya	Bulgaristan	Danimarka	Gürcistan	
Bahreyn	Çad	Estonya	Yunanistan	
İsrail	Meksika	Rusya	Suriye	
Kosova	Çin Halk Cumhuriyeti	Suudi Arabistan	Tayland	
Kırgızistan	Filistin	Sırbistan	Hollanda	
Lübnan	Katar	Somali	Vietnam	
Lüksemburg	Fildişi Sahili	İspanya	Senegal	
Arnavutluk	Çek Cumhuriyeti	Litvanya	Slovenya	
Arjantin	Etiyopya	Malta	Sudan	
Bangladeş	Fransa	Moldova	İsviçre	
Belçika	Almanya	Karadağ	Tacikistan	
Brezilya	Endonezya	Pakistan	Gambiya	
Kanada	Ürdün	Portekiz	Tunus	
Venezuela	Kore	Ruanda	Ukrayna	
Yemen	Letonya			
Norveç	İrlanda			5(5)
Japonya	Yeni Zelanda			5(6)

Kaynak: TBMM Kanun Teklifi

Bu maddeye göre Türkiye'nin ticari faaliyet yaptığı ülke de eğer Türkiye gibi Opsiyon A maddesini seçerse ilgili hüküm uygulanabilecektir.

4.1.3 MLI 14. Madde: Türkiye'nin Yaklaşımı

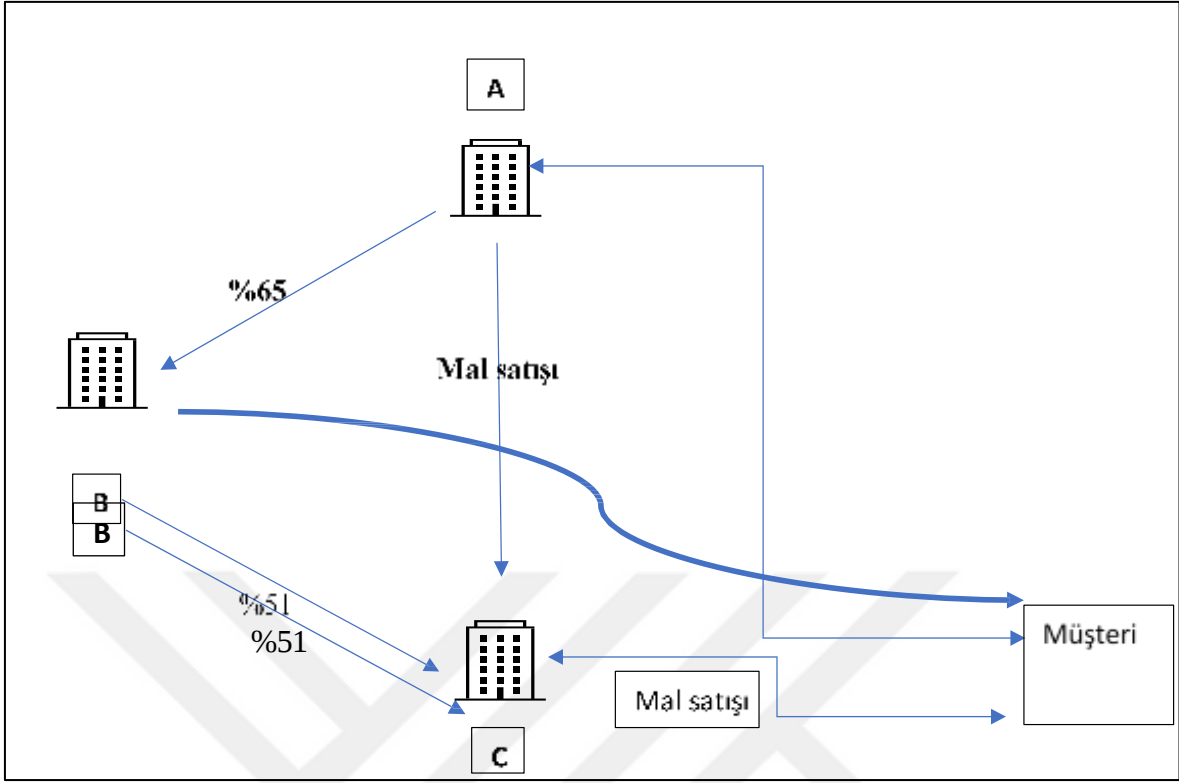
MLI, bu hüküm ile sözleşmelerin parçalara bölünerek işyeri statüsünden kaçınmayı engellemeye çalışmıştır. Türkiye, 14/3(a) maddesi gereğinde 14. maddenin tamamını kullanma yönünde çekincesini bildirmiş olup bu maddenin Türkiye'nin taraf olduğu ÇVÖA'lar üzerinde herhangi bir etkisi bulunmamaktadır. Eğer Türkiye bu maddeye çekince koymamış olsaydı aşağıdaki örnekteki gibi bir durumda vergilendirme hakkına sahip olacaktı.

4.1.4 MLI 15. Madde: Türkiye'nin Yaklaşımı

MLI'nın bu hükmünde yakın ilişkili kişi kavramı üzerinde durulmuştur. Türkiye bu hükümle ilgili herhangi bir bildirimde bulunmamıştır. Ama Türkiye isterse ÇVÖA'larında bu maddeye yer verebilecektir. Bu kapsamda 2017 sonrasına düzenlenen ÇVÖA'larına bakıldığında yapılan değişiklikler dikkate alınarak imzalanan Sri Lanka ve Venezüella anlaşmaları bulunmaktadır²⁰⁵. Türkiye'de, bu iki ülke ile aşağıdaki örnekteki gibi bir durumla karşılaşıldığına işyeri oluşuğu kabul edilecektir.

Amerika mukimi A şirketi Türkiye'deki müşterilere satış yaparken Türkiye mukimi C şirketi üzerinden gerçekleştirmektedir. A şirketinin %65 ortağı olduğu İtalya mukimi B şirketi ise satılan mala ilişkin bakım-onarım hizmeti sunmaktadır. C şirketi malı müşteriye teslim etmekte ve malın satışı için müşteriler ile görüşmeleri sağlamaktadır. İtalyan şirket B, Türk şirketi C'nin yakından ilişkili şirkettir. İlk bakışta Amerikan şirketinin C ile bir bağlantısı yokmuş gibi görünse de %65 ilişkili olduğu B şirketinin C ile ilişkili olmasından kaynaklı yakın ilişkilidir. Ayrıca, Türk hizmetin piyasada ikna çalışmaları olmadan mal satılamayacağından dolayı yoldan Amerikan şirketi tarafından kontrol edilmektedir. Dolayısıyla değişen hüküm ile hem B şirketinin hem de A şirketinin Türkiye'de işyeri oluşturduğu söylenebilecektir.

²⁰⁵ Not: Sri Lanka Anlaşmasında madde 5/10 da yer verilmiştir. Venezüella Anlaşmasında madde 5/9 da yer verilmiştir.



Şekil 4.1: Yakın İlişkili Kişi Kavramını Anlatan Örnek Olay.

4.2 TÜRKİYE’NİN 2017 YILINDAN SONRA İMZALADIĞI ÇİFTE VERGİLENDİRME ANLAŞMALARINDA İŞYERİ KAVRAMINA YAKLAŞIMI

Türkiye’nin imzalamış olduğu ÇVÖA’larına bakıldığında bunların çoğunluğunun OECD Model Anlaşmasına uygun çerçevede olduğu görülmektedir. OECD Model Anlaşması son olarak 2017 yılında güncellenmiştir. Bu güncellemede en önemli etken BEPS Eylem Projesi kapsamında yayınlanan 15 Eylem Planıdır.

OECD Model Anlaşmasının 5. maddesinde yapılan değişikliklerin temelinde ise BEPS 7 Eylem Planı bulunmaktadır. Bu kapsamda Türkiye’nin taraf olduğu ÇVÖA’ları 09.09.2024 tarihi itibarıyla 91 tane dir. Bu anlaşmalardan Ruanda, Venezüella, Çad, Sri Lanka ve Kamboçya vergi anlaşmaları 2017 yılı değişiklikleri sonrasında imzalanmıştır. 2017 sonrası imzalanan bu anlaşmalarda Türkiye’nin taraf olduğu ÇVÖA’larında işyeri kavramı üzerinde yapılan değişikliklerden hangilerini anlaşma metnine eklendiğini incelenecektir.

4.2.1 Türkiye-Ruanda Arasında İmzalanan Çifte Vergiyi Önleme Anlaşmasının İşyeri Kapsamında Değerlendirilmesi

Türkiye- Ruanda arasında imzalanan ÇVÖA'sı 01.12.2018 tarihinde imzalanmış ve vergi açısından uygulama tarihi 01.01.2021 olarak kabul edilmiştir²⁰⁶.

Anlaşma metninin 5/3 maddesi hükmü şu şekildedir:

- a. “9 ayı aşan bir süre devam eden bir inşaat şantiyesi, yapım, montaj veya kurma projesi veya bu şantiye ve projeyle ilgili herhangi bir gözetim faaliyeti;
- b. Bir teşebbüs tarafından, çalışanları veya teşebbüs tarafından bu amaçla görevlendirilen diğer personel aracılığıyla bir Akit Devlette ifa edilen ve ilgili mali yılda başlayan veya biten herhangi bir ok iki aylık dönemde toplam 183 günü aşan bir süre veya sürelerde devam eden (aynı veya bağlı proje için) danışmanlık hizmetleri dahil, hizmet tedarikleri;
- c. En az 183 günlük bir süre devam etmesi koşuluyla doğal kaynakların aranmasında kullanılan tesisat veya yapı”

Hükmü incelediğimizde, inşaat şantiyesi, yapım, montaj veya kurma projelerinde süre şartının 9 ay olarak belirlendiği görülmektedir. Türkiye, OECD Model Anlaşması'nın bu madde kapsamında belirtmiş olduğu süre şartına çekince koymuştur ve taraf olduğu anlaşmalarda süre şartı farklılık göstermektedir²⁰⁷.

BEPS Eylem 7 Planı'nda yapılan değişiklikler ile 2017 Model Anlaşması'nda sözleşmelerin bölünmesi ile işyeri oluşumundan kaçınılmasını önlemek için PPT ve bağlantılı faaliyetler ile ilgili seçenek hüküm önerisi sunulmuştur. Bu değişiklikler, OECD Model Anlaşması şerhinin 52. ve 53. paragraflarında düzenlemiştir. Bu hükümleri Üye ülkeler anlaşma metinlerine koyabileceklerdir. Anlaşma metnine baktığımızda, 2017 sonrası yapılan değişikliklerin anlaşma metnine dahil edilmediği görülmektedir.

Anlaşma metninin 5/4 maddesi (e) ve (f) hükmü şu şekildedir:

²⁰⁶ Gelir İdaresi Başkanlığı, Türkiye'nin Sonuçlandığı Vergi Anlaşmaları Listesi, https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/uluslararasımevzuat/Turkiyenin_Sonuclandirdigi_Vergi_Anlasmalari_Listesi.pdf

²⁰⁷ Örneğin, Rusya- Türkiye arasındaki anlaşmada 18 ay, Almanya-Türkiye arasındaki anlaşmada 6 aydır. Türk şirketleri, yurtdışında inşaat sektöründe önemli projelerde yer almaktadır. Bu kapsamda sürenin uzun olması Türk şirketleri açısından avantajlı bir durumdur.

(e) “işe ilişkin sabit yerin, teşebbüs için yalnızca hazırlayıcı veya yardımcı karakter taşıyan diğer herhangi bir işin yürütülmesi amacıyla elde tutulması;

(f) işe ilişkin sabit yerin, yalnızca (a) ile (e) bentlerinde bahsedilen faaliyetlerin herhangi bir birleşimini icra etmek için elde tutulması; ancak işe ilişkin sabit yerde bu bileşimden kaynaklanan faaliyetler bütününe hazırlayıcı veya yardımcı nitelikte olması şarttır.”

BEPS Eylem 7 Planı’nda yapılan değişiklikler ile 2017 Model Anlaşması’nda (e) ve (f) bentlerinde önemli değişiklikler olmuştur. 2017 sonrasında (e) bendinde “hazırlayıcı veya yardımcı karakter taşıyan” ibaresi çıkarılmıştır. Böylece diğer herhangi bir faaliyetin yürütülmesi amacıyla elde tutulması halinde işyeri oluşturmayacaktır. Ayrıca Model Şerhi’ne (a) ile (f) bendinde yer alan tüm faaliyetlerin hazırlayıcı ve yardımcı karakterde olması gerektiğine dair ibare eklenmiştir.

OCED ayrıca, bu bentlerinde yer alan faaliyetlerin bölünmesi yoluyla kötüye kullanılmasını önlemek için 5/4.1 maddesini, Model Anlaşma metnine eklemiştir. Bu hükümleri üye ülkeler anlaşma metinlerine koyabileceklerdir. Anlaşma metnine baktığımızda, 2017 sonrası yapılan değişikliklerin anlaşma metnine dahil edilmediği görülmektedir.

Anlaşma metninde bağımlı acente kavramı 5/5 ve 5/6 maddelerinde yer almaktadır.

Anlaşma metninin 5/5 madde hükmü şu şekildedir: “1 inci ve 2 inci fıkra hükümleriyle bağlı kalmaksızın, bir kişi -7 inci fıkranın uygulanacağı bağımsız nitelikteki bir acente dışında- bir Akit Devlette, bir teşebbüs adına hareket eder ve o teşebbüs adına sözleşme akdetme yetkisine sahip olup, bu yetkisini mutaden kullanırsa, bu kişinin faaliyetleri, 4 üncü fıkra bahsedilen ve anılan fıkra hükümlerine göre işe ilişkin sabit bir yer aracılığıyla yürütüldüğünde bu sabit yere iş yeri mahiyeti kazandırmayan faaliyetler ile sınırlı olmadıkça, bu teşebbüs, bu Devlette, söz konusu kişinin teşebbüs için gerçekleştirdiği her türlü faaliyet dolayısıyla bir işyerine sahip kabul edilecektir.”

Anlaşma metninin 5/6 madde hükmü ise şu şekildedir: “Bu maddenin daha önceki hükümleri ile bağlı kalmaksızın, bir Akit Devletin sigortacılık teşebbüsü, reasürans hariç, 7’nci fıkranın uygulanacağı bağımsız nitelikteki bir acente dışındaki bir kişi vasıtasıyla diğer Akit Devlet topraklarında prim tahsil eder veya riskleri sigortalarsa, bu diğer Devlette bir işyerine sahip olduğu kabul edilecektir.”

BEPS Eylem 7 Planı'nda yapılan değişiklikler ile 2017 Model Anlaşması ile bir kişi, sözleşme akdetme yetkisine sahip olmasa bile sözleşmenin akdedilmesinde başlıca rol oynuyor ise diğer devlette işyeri oluşumuna neden olacaktır. Anlaşma metnine baktığımızda, 2017 sonrası yapılan “sözleşme akdetme yetkisi olmadan” yapılan faaliyetlerin anlaşma metnine dahil edilmediği görülmektedir.

Anlaşma metninde bağımsız acente kavramı 5/7 maddesinde yer almaktadır. İlgili madde hükmü şu şekildedir: “Bir Akit Devlet teşebbüsü, diğer Akit Devlette, işlerini yalnızca kendi işlerine olağan şekilde devam eden simsar, genel komisyon acentesi veya bağımsız statüde diğer herhangi bir acente vasıtasıyla yürüttüğü için bu diğer Devlette bir işyerine sahip olduğu kabul edilmeyecektir.”

BEPS Eylem 7 Planı'nda yapılan değişiklikler ile 2017 Model Anlaşması 6. fıkra yapılan değişiklik; “Bir Akit Devletin mukimi olan bir kişi, diğer Akit Devletin mukimi olan bir teşebbüs namına hareket ederse ve bu kişi ilk bahsedilen Devlette ticari faaliyetlerini bir bağımsız acente olarak yürütürken, ticari faaliyetlerin olağan akışı içinde bu teşebbüs için de faaliyette bulunursa; bu durumda, 5 inci fıkra hükümlerine uygulanmayacaktır. Bununla beraber, bir kişi münhasıran veya hemen hemen münhasıran, yakından ilişkili olduğu bir veya birden çok teşebbüs için ticari faaliyette bulunursa, bu kişi, bu fıkranın anlamı yönünden, söz konusu teşebbüsten bağımsız bir acente olarak kabul edilmeyecektir.” Yapılan değişiklik ile yakından ilişkili kavramı getirilmiş ve bunlar adına münhasıran veya neredeyse münhasıran hareket edilmesi halinde işyeri oluşacağı belirtilmiştir. Anlaşma metnine baktığımızda, 2017 sonrası yapılan değişikliklerin anlaşma metnine eklenmediği görülmektedir.

4.2.2 Türkiye-Venezuela Arasında İmzalanan Çifte Vergiyi Önleme Anlaşmasının İşyeri Kapsamında Değerlendirilmesi

Türkiye, Venezuela arasında imzalanan ÇVÖA'sı 03.12.2018 tarihinde imzalanmış ve vergi açısından uygulama tarihi 01.01.2022 olarak kabul edilmiştir.

Anlaşma metninin 5/3 madde hükmü şu şekildedir: “Bir inşaat şantiyesi, yapım, montaj veya kurma projesi veya bunlara ilişkin gözetim faaliyetleri; bu şantiye, proje veya faaliyetlerin 12 ayı aşan bir süre devam etmesi koşuluyla bir işyeri oluşturur.” İlgili hükme, 2017 sonrası yapılan değişikliklerin dahil edilmediği görülmektedir.

Anlaşma metninin 5/4 maddesi (e) ve (f) hükmü şu şekildedir:

(e) “işe ilişkin sabit bir yerin, yalnızca teşebbüs için diğer herhangi bir faaliyetin yürütülmesi amacıyla elde tutulması;

(f) işe ilişkin sabit bir yerin, yalnızca (a) ila (e) bentlerinde bahsedilen faaliyetlerin herhangi bir birleşimini icra etmek için elde tutulması;

Ancak, bu tür bir faaliyetin veya (f) bendi yönünden, işe ilişkin sabit yerdeki faaliyetin bütününün hazırlayıcı veya yardımcı nitelikte olması şarttır.” İlgili hükme, 2017 yılı sonrası değişiklikler dahil edilmiştir.

Anlaşma metninde bağımlı acente kavramı 5/5 ve 5/6 maddelerinde yer almaktadır.

Anlaşma metninin 5/5 madde hükmü şu şekildedir: “ 1 inci ve 2 inci fıkra hükümleriyle bağlı kalmaksızın, bir kişi -7 inci fıkranın uygulanacağı bağımsız nitelikteki bir acente dışında- bir Akit Devlette, bir teşebbüs adına hareket eder ve o teşebbüs adına sözleşme akdetme yetkisine sahip olup, bu yetkisini mutaden kullanırsa, bu kişinin faaliyetleri, 4 üncü fıkra da bahsedilen ve anılan fıkra hükümlerine göre işe ilişkin sabit bir yer aracılığıyla yürütüldüğünde bu sabit yere iş yeri mahiyeti kazandırmayan faaliyetler ile sınırlı olmadıkça, bu teşebbüs, bu Devlette, söz konusu kişinin teşebbüs için gerçekleştirdiği her türlü faaliyet dolayısıyla bir işyerine sahip kabul edilecektir.”

Anlaşma metninin 5/6 madde hükmü ise şu şekildedir: “Bu maddenin daha önceki hükümleri ile bağlı kalmaksızın bir Akit Devletin sigortacılık teşebbüsü, reasürans hariç, 7’nci fıkranın uygulanacağı bağımsız nitelikteki bir acente dışındaki bir kişi vasıtasıyla diğer Akit Devlet topraklarında prim tahsil eder veya riskleri sigortalarsa, bu diğer Devlette bir işyerine sahip olduğu kabul edilecektir.”

Anlaşma metninde yer alan 5/5 ve 5/6 bağımlı acente kavramında, 2017 sonrası yapılan değişikliklerin dahil edilmediği görülmektedir.

Anlaşma metninde bağımsız acente kavramı 5/7 maddesinde yer almaktadır. İlgili madde hükmü şu şekildedir: “Bir Akit Devlet teşebbüsü, diğer Akit Devlette, işlerini yalnızca kendi işlerine olağan şekilde devam eden bir simsar, genel komisyon acentesi veya bağımsız statüde diğer herhangi bir acente vasıtasıyla yürüttüğü için bu diğer Devlette bir işyerine

sahip olduğu kabul edilmeyecektir. Bununla birlikte, bir kişinin münhasıran veya neredeyse münhasıran, yakın ilişkili olduğu bir ya da birden fazla teşebbüs namına hareket etmesi durumunda, bu kişi, bu fıkranın taşıdığı anlamda, söz konusu teşebbüs veya teşebbüsler bakımından bağımsız acente olarak değerlendirilmeyecektir.” İlgili hükme, 2017 yılı sonrası değişiklikler dahil edilmiştir.

Bu Anlaşma metninde Ruanda anlaşma metninden farklı olarak “yakın ilişkili” kavramına 5/9 maddesinde yer verilmiştir. Bu madde hükmü şu şekildedir: “Bu maddenin amaçları bakımından, bir kişi veya bir teşebbüs başka bir teşebbüsle, eğer ilgili tüm durum veya koşullar altında biri diğ erinin kontrolüne sahipse ya da her ikisi de aynı kişi veya teşebbüslerin kontrolü altında ise yakın ilişkilidir. Her durumda, bir kişi veya bir teşebbüs başka bir teşebbüsle eğer bir diğ erindeki gerçek menfaatin doğ rudan veya dolaylı olarak yüzde 50’den fazlasına (veya bir şirket yönünden, toplam oy veya hisselerin değ erinin ya da şirketteki gerçek ortaklık menfaatinin yüzde 50’den fazlasına) sahipse veya eğer başka bir kişi veya teşebbüs, bu kişi veya teşebbüsteki veya her iki teşebbüsteki gerçek menfaatlerin doğ rudan veya dolaylı olarak yüzde 50’den fazlasına (veya bir şirket yönünden, toplam oy ve hisselerin değ erinin ya da şirketteki gerçek ortaklık menfaatinin yüzde 50’den fazlasına) sahipse yakın ilişkili olarak değerlendirilecektir.”

4.2.3 Türkiye-Çad Arasında İmzalanan Çifte Vergiyi Önleme Anlaşmasının İşyeri Kapsamında Değ erlendirilmesi

Türkiye-Çad arasında imzalanan ÇVÖA’sı 26.12.2017 tarihinde imzalanmış ve vergi açısından uygulama tarihi 01.01.2022 olarak kabul edilmiştir.

Anlaşma metninin 5/3 madde hükmü şu şekildedir:

“İşyeri tanımı aynı zamanda aşağıdakileri de kapsar:

- a. On iki (12) ayı aş an bir süre devam etmesi durumunda bir inşaat şantiyesi, yapım, montaj veya bunlarla bağlantılı kurma projesi;
- b. Bir teşebbüs tarafından, çalışanları veya teşebbüs tarafından bu amaçla görevlendirilen diğ er personel aracılığıyla bir Akit Devlette ifa edilen ve ilgili mali yılda başlayan veya biten herhangi bir 12 aylık dönemde toplam 183 günü aş an bir süre veya sürelerde devam eden (aynı veya bağı lı proje için) danışmanlık hizmetleri de dahil, hizmet tedarikleri”

Anlaşma metnine baktığımızda, 2017 sonrası yapılan değişikliklerin anlaşma metnine dahil edilmediği görülmektedir.

Anlaşma metninin 5/4 maddesi (e) ve (f) hükmü şu şekildedir:

(e) “işe ilişkin sabit yerin, teşebbüs için yalnızca hazırlayıcı veya yardımcı karakter taşıyan diğer herhangi bir işin yürütülmesi amacıyla elde tutulması;

(f) işe ilişkin sabit yerin, yalnızca (a) ila (e) bentlerinde bahsedilen faaliyetlerin herhangi bir birleşimini icra etmek için elde tutulması; ancak işe ilişkin sabit yerde bu bileşimden kaynaklanan faaliyetler bütünüünün hazırlayıcı veya yardımcı nitelikte olması şarttır.”

Anlaşma metnine baktığımızda, 2017 sonrası yapılan değişikliklerin anlaşma metnine dahil edilmediği görülmektedir.

Anlaşma metninde bağımlı acente kavramı 5/5 ve 5/6 maddelerinde yer almaktadır.

Anlaşma metninin 5/5 madde hükmü şu şekildedir: “1 inci ve 2 inci fıkra hükümleriyle bağlı kalmaksızın, bir kişi -6 inci fıkranın uygulanacağı bağımsız nitelikteki bir acente dışında- bir Akit Devlette, bir teşebbüs adına hareket eder ve o teşebbüs adına sözleşme akdetme yetkisine sahip olup, bu yetkisini mutaden kullanırsa, bu kişinin faaliyetleri, 4 üncü fıkroda bahsedilen ve anılan fıkra hükümlerine göre işe ilişkin sabit bir yer aracılığıyla yürütüldüğünde bu sabit yere iş yeri mahiyeti kazandırmayan faaliyetler ile sınırlı olmadıkça, bu teşebbüs, bu Devlette, söz konusu kişinin teşebbüs için gerçekleştirdiği her türlü faaliyet dolayısıyla bir işyerine sahip kabul edilecektir.”

Anlaşma metninin 5/6 madde hükmü şu şekildedir: “Bir teşebbüs, bir Akit Devlette, işlerini yalnızca kendi işlerine olağan şekilde devam eden bir simsar, genel komisyon acentesi veya bağımsız statüde diğer herhangi bir acente vasıtasıyla yürüttüğü için bu Devlette bir işyerine sahip kabul edilmeyecektir.”

Anlaşma metnine baktığımızda, 2017 sonrası yapılan değişikliklerin anlaşma metnine dahil edilmediği görülmektedir.

4.2.4 Türkiye-Sri Lanka Arasında İmzalanan Çifte Vergiyi Önleme Anlaşmasının İşyeri Kapsamında Değerlendirilmesi

Türkiye-Sri Lanka arasında imzalanan ÇVÖA'sı 28.01.2022 tarihinde imzalanmış ve vergi açısından uygulama tarihi 01.01.2024 olarak kabul edilmiştir

Anlaşma metninin 5/3 hükmü şu şekildedir:

“İşyeri” terimi aşağıdakileri de kapsar:

- a. İlgili mali yılda başlayan veya biten herhangi bir on iki aylık dönemde 183 günü aşan bir süre devam eden inşaat şantiyesi, yapım, montaj veya kurma projesi, doğal kaynakların aranması veya geliştirilmesi için kullanılan bir sondaj kulesi veya sondaj gemisi ile bunlara ilişkin gözetim faaliyetleri
- b. Bir teşebbüs tarafından, çalışanları veya teşebbüs tarafından bu amaçla görevlendirilen diğer personel aracılığıyla bir Akit Devlette ifa edilen ve ilgili mali yılda başlayan veya biten herhangi bir on iki aylık dönemde toplam 183 günü aşan bir süre veya sürelerde devam eden danışmanlık hizmetleri dahil tedarikleri”

Anlaşma metnine baktığımızda, 2017 sonrası yapılan değişikliklerin anlaşma metnine dahil edilmediği görülmektedir.

Anlaşma metninin 5/4 maddesi (e) ve (f) hükmü şu şekildedir:

(e) “işe ilişkin sabit bir yerin, yalnızca teşebbüs için diğer herhangi bir faaliyetin yürütülmesi amacıyla elde tutulması;

(f) işe ilişkin sabit bir yerin, yalnızca (a) ile (e) bentlerinde bahsedilen faaliyetlerin herhangi bir birleşimini icra etmek için elde tutulması;

ancak, bu tür bir faaliyetin veya (f) bendi yönünden, işe ilişkin sabit yerdeki faaliyetin bütününün, hazırlayıcı veya yardımcı nitelikte olması şarttır.” İlgili hükme, 2017 yılı sonrası değişiklikler dahil edilmiştir. Ayrıca OECD Model Anlaşmasında yer alan 5/4.1 maddesi, anlaşma metninin 5/5 maddesine eklenmiştir. Bu hüküm Türkiye'nin 2017 yılı sonrasında imzalamış olduğu ÇVÖA'larında ilk defa Sri Lanka ile imzalanan anlaşma da yer almıştır.

Anlaşma metninin 5/5 maddesi hükmü şu şekildedir:

“Aynı teşebbüsün veya yakın ilişkili bir teşebbüsün, aynı yerde veya aynı Akit Devletteki diğer bir yerde ticari faaliyet yürütmesi ve

- a. Bu madde hükümleri uyarınca bu yerin veya diğer yerin teşebbüs veya yakın ilişkili teşebbüs için bir işyeri oluşturması veya
- b. İki teşebbüs tarafından aynı yerde ya da aynı teşebbüs veya yakın ilişkili teşebbüsler tarafından iki yerde yürütülen faaliyetlerin bileşimi sonucu meydana gelen faaliyet bütünüünün hazırlayıcı veya yardımcı nitelikte olmaması

durumlarında, iki teşebbüs tarafından aynı yerde ya da aynı teşebbüs veya yakın ilişkili teşebbüsler tarafından iki yerde yürütülen ticari faaliyetlerin, bütünsel bir ticari işleyişin parçası olan tamamlayıcı işlevleri oluşturması kaydıyla; bir teşebbüs tarafından kullanılan veya elde tutulan işe ilişkin sabit bir yere 4 üncü fıkra uygulanmayacaktır.”

Anlaşma metninde bağımlı acente kavramı 5/6 maddesinde yer almaktadır.

Anlaşma metninin 5/6 madde hükmü şu şekildedir: “1 inci ve 2’nci fıkra hükümleriyle bağlı kalınmaksızın 8 inci fıkranın uygulanacağı bağımsız nitelikte acente dışında, bir kişi, bir Akit Devlette, diğer Akit Devletin bir teşebbüsü adına hareket ederse ve eğer bu kişi:

- a. Faaliyetleri 4’üncü fıkrada belirtilen ve bu fıkra hükümleri uyarınca iş ilişkin sabit bir yer vasıtasıyla yürütüldüğünde o sabit yeri işyeri yapmayacak olan faaliyetlerle sınırlı olmadıkça, o Devlette teşebbüs adına sözleşme akdetme yetkisine sahip olur ve bu yetkisini mutaden kullanırsa veya
- b. Böyle bir yetkisi olamamasına rağmen teşebbüs adına düzenli olarak teslim ettiği mallardan veya ticari eşyadan ilk bahsedilen Devlette mutaden, mal veya ticari eşya stoku bulundurursa

bu teşebbüs, ilk bahsedilen Akit Devlette bu kişinin teşebbüs için gerçekleştirdiği her türlü faaliyet dolayısıyla bir işyerine sahip kabul edilecektir.”

Bu madde ile OECD Model Anlaşması 5/5 maddesinde yapılan değişiklik ilk defa anlaşma metninde kullanılmıştır.

2017 Model Anlaşması’nın 5/6 maddesinde yapılan değişiklikler anlaşma metninin 5/8 ve

5/10 maddelerinde yer verilmiştir. Türkiye'nin 2017 sonrasında imzaladığı ÇVÖA'ları içinde Sri Lanka ile yapılan anlaşma metni 2017 sonrası yapılan değişikliklerine uygun olduğu görülmektedir.

4.2.5 Türkiye-Kamboçya Arasında İmzalanan Çifte Vergiyi Önleme Anlaşmasının İşyeri Kapsamında Değerlendirilmesi

Türkiye-Kamboçya arasında imzalanan ÇVÖA'sı 27.02.2022 tarihinde imzalanmış ve vergi açısından uygulama tarihi 01.01.2024 olarak kabul edilmiştir. Bu anlaşma yürürlükte olan son anlaşmadır. Anlaşma metninin bağımlı acente kavramın yer aldığı 5/5 maddesi hariç, 2017 sonrasında yer alan değişiklikleri kapsamadığı görülmüştür.

Anlaşma metninin 5/5 madde hükmü şu şekildedir: “1’inci ve 2’nci fıkra hükümleriyle bağlı kalınmaksızın, 7’inci fıkranın uygulanacağı bağımsız nitelikte acente dışında, bir kişi, bir Akit Devlette, diğer Akit Devletin bir teşebbüsü adına hareket ederse ve eğer bu kişi:

- a. Faaliyetleri 4’üncü fıkroda belirtilen ve bu fıkra hükümleri uyarınca iş ilişkin sabit bir yer vasıtasıyla yürütüldüğünde o sabit yeri işyeri yapmayacak olan faaliyetlerle sınırlı olmadıkça, o Devlette teşebbüs adına sözleşme akdetme yetkisine sahip olur ve bu yetkisini mutaden kullanırsa veya
- b. Böyle bir yetkisi olamamasına rağmen teşebbüs adına düzenli olarak teslim ettiği mallardan veya ticari eşyadan ilk bahsedilen Devlette mutaden, mal veya ticari eşya stoku bulundurursa

bu teşebbüs, ilk bahsedilen Akit Devlette bu kişinin teşebbüs için gerçekleştirdiği her türlü faaliyet dolayısıyla bir işyerine sahip kabul edilecektir.”

5. SONUÇ VE DEĞERLENDİRME

Küreselleşmenin etkileri şirketlerin vergi planlamasını etkilediği gibi ülkelerin vergi politikalarını da etkilemiştir. İkinci Dünya Savaşı'ndan sonra başlayan küreselleşme rüzgârı, 1980'li yıllardan sonra daha da hız kazanmıştır. Ülkeler bu yarışta yerini alabilmek için vergi indirimleri, gümrük sınırlamaların kaldırılması gibi uygulamalar ile vergi cennetlerinin artmasına neden olmuştur. Gelişmiş ülkelerin yön verdiği ekonomi Türkiye gibi kaynak ülke konumundaki ülkelerin vergilerini olumsuz etkilemiştir.

İkili Anlaşmalar ile adaletsizlik ortadan kaldırılmaya çalışılsa da yeterli olmamıştır. Bu nedenle ikili anlaşmalar yerine daha kapsamlı tedbirler alınması gerektiği fikri ön plana çıkmıştır. G20 ve OECD iş birliği ile Model Anlaşmalarını doğrudan ve efektif şekilde etkileyecek BEPS Projesi kapsamında Eylem Planı 7 ve Eylem Planı 15 yayınlamıştır.

BEPS Projesi kapsamında yayınlanan Eylem 7 Planı, vergilendirme probleminin temel taşlarından olan işyeri kavramı üzerine odaklanmıştır. İşyeri kavramının genişletilmesiyle Kaynak Ülkede faaliyet gösteren ÇUŞ'lerin oluşturduğu vergi kayıplarını azaltması planlamaktadır.

BEPS Eylem 7 Planı'nda yapılan değişiklikler ile 2017 Model Anlaşması güncellenmiştir. Bu güncelleme ile işyeri oluşumunu etkileyen unsurlar üzerinde değişiklikler yapılmıştır ve bu değişiklikler üye ülkeler tarafından ÇVÖA'larında kullanılabilecektir. Türkiye'nin taraf olduğu 2017 yılı sonrası anlaşmalara baktığımızda yapım işyeri kavramında herhangi bir değişikliğe gidilmediği, bağımlı-bağımsız acente ve hazırlayıcı ve yardımcı faaliyetler kapsamında olan değişiklik maddelerinin bazı anlaşmalarda kullanıldığı bazılarında kullanılmadığı görülmektedir. Bu durumda 2017 sonrası Türkiye'nin taraf olduğu anlaşmalarda 2017 öncesi Model Anlaşma metnine hâlâ sadık kalınan noktalar bulunmaktadır.

Eylem Planı 15 ile BEPS projesinde yer alan diğer maddeler, çok taraflı bir anlaşma ile Ülkeler tarafından imzalanarak ortak bir anlaşma metni oluşturulmaya çalışılmıştır.

Eylem Planı 15'in maddelerine baktığımızda, çoğunluğunun opsiyonel olduğunu görmekteyiz. Opsiyonel olması, ülkelerin bunu imzalaması teşvik ettiği gibi uygulamanın efektifliğini de etkilemektedir. Bu durum belirsizliklerin artmasına neden olmakta ve

önerilen değişikliklerin başarı oranını düşürmektedir.

Türkiye'nin taraf olduğu anlaşmaları doğrudan etkileyecek olan bir diğer durum ise Eylem Planı 15'tir. MLI, uluslararası vergi hukukunda önemli değişikliklere neden olacaktır. MLI'nın uygulanmaya başlaması ile vergi anlaşmalarında BEPS'e neden olan durumlar engellenebilecektir. ÇVÖA'ları tek bir sözleşme ile modifiye hale gelmiş olacaktır.

Türkiye, MLI'a ilişkin geçici pozisyonlarını OECD'ye bildirmiş olmasına rağmen bu kapsamda TBMM'ye sunulan kanun teklifi hala yasalaşarak yürürlüğe girmemiştir. Türkiye, bildirimde bulunduğu maddeler kapsamında ÇVÖA'larını tekrar gözden geçirmesi gerekmektedir.

MLI maddelerine Türkiye açısından bakıldığında, Türkiye, 12. ve 13. maddelere ilişkin çekince koymamışken 14. Madde için çekince koymuştur. 12.ve 13. Maddeler ile Türkiye işyeri kavramında yapılan genişletici yorumları kabul etmiştir. 14. Madde bilindiği gibi OECD Model Anlaşmasının 5/3 maddesine denk gelmektedir. Bu da inşaat projeleri ile ilgilidir. Bilindiği gibi Türk şirketler birçok ülkede inşaat projeleri yapmaktadır. Türkiye'nin bu maddeye çekinme koymasının sebebi bu şirketlerin yurtdışında vergiye tabi olmalarını engellemektir. Bu kapsamda MLI maddeleri, kendi faydalarımız doğrultusunda hareket edilerek imzalanmıştır. Aynı yaklaşım diğer ülkeler tarafından da sergilendiğinde MLI'nın uygulanmasında somut bir ilerleme sağlanamamıştır.

MLI'nın opsiyonel maddelerinin uygulanabilmesi için taraf olan ülkelerin ortak seçeneği seçmesi gerekmektedir. Taraf ülkelerin farklı seçenekleri seçmesi durumunda iki ülke arasındaki ÇVÖA'larına dönülmesine neden olacaktır. Ülkelerin ekonomik güçleri dikkate alındığında MLI gibi tek bir metin üzerinde uzlaşa sağlanması oldukça zordur. Buna rağmen ülkeler kendi çıkarları doğrultusunda olsa da MLI'yı uygulamaya çalışmaktadırlar.

Türkiye, 2017 sonrası yapılan değişiklikler sonrası pozisyonuna bakıldığında;

- a. MLI 12. ve 13. madde kapsamında getirilen değişiklikler kabul edilmesine rağmen 2017 sonrası imzalanan ÇVÖA'larında bu değişiklikler bazı anlaşmalarda metne dahil edildiği bazılarında edilmediği görülmektedir.
- b. MLI ile çekince konulan 14. madde yapım işyeri hükmü ile Eylem 7 Planı ile güncellenen 2017 Model Anlaşmasında yer alan değişikliklerin 2017 sonrası imzalamış olduğu

ÇVÖA'larında kullanılmadığı görülmektedir. Bu doğrultu da yapım işyeri kavramı hakkında yapılan değişiklikler ÇVÖA'larında kullanılmamaktadır.

- c. Son olarak MLI 15. madde hakkında bir bildirimde bulunmamasına rağmen, Sri Lanka ve Venezüella ile yapılan ÇVÖA'larında bu hükme yer verilmiştir.

2017 yılı sonrasında yapılan değişiklikler karşısında Türkiye imzalamış olduğu ÇVÖA'larında bazı anlaşmalarda MLI da bildirdiği geçici pozisyonlara uygun hareket ettiği, bazı anlaşmalarda ise 2014 yılı Model Anlaşmasına sadık kalarak işyeri kavramına karşı pozisyonunu değiştirmedeği görülmektedir. Diğer bir deyişle, Türkiye, 2017 sonrasında imzaladığı ÇVÖA'larında işyeri kavramında yapılan değişikliklerin tamamını vergi anlaşmalarına entegre etmemiştir.

Türkiye'nin 2017 sonrası yapılan değişiklikler doğrultusunda yapması gerekenler;

- a. Öncelikle MLI hakkında TBMM'ye sunulan kanun teklifinin yasalaşması ve Türk şirketlerin buna uyum sağlaması için uyumlaştırma çalışmaları yapılmalıdır.
- b. Yasalaşma sürecinin uzaması nedeniyle MLI kapsamında bildirimde bulunduğu pozisyonları ÇVÖA'larına eklemelidir.
- c. Eylem Planı 7 ile genişletilmiş işyeri kavramına imzalamış olduğu yeni anlaşmalarda da yer vermelidir.
- d. MLI 15. madde hakkında herhangi bir bildirimde bulunulmamıştır. Bu kapsamda tercihi doğrultusunda anlaşmalarda yer vermelidir.

Türkiye tarafından yapılacak uyumlaştırma sayesinde vergide kayıp ve kaçınmanın azalması ile vergi gelirlerinde artış yaşanması kaçınılmaz olacaktır.

REFERANSLAR

Kitap

- A. Rençber, Uluslararası Gelişmeler Işığında Vergi Hukukunda İşyeri, Filiz Kitabevi, İstanbul, 2021.
- B. Yaltı, Uluslararası Vergi Anlaşmaları, Beta Basım Yayın, İstanbul, 1995.
- B. Yaltı (Edit), Uluslararası Vergi Hukuku Konularına Türkiye Yaklaşımı, On İki Levha Yayıncılık, İstanbul 2017.
- B. Yaltı (Edit), Uluslararası Vergi Hukuku Konferansları 5- Vergilendirme Matrah Aşındırma ve Kar Kaydırma (BEPS), Beta Basım Yayım, İstanbul 2018.
- B. Yaltı, Elektronik Ticarete Vergilendirme, Der Yayınları, İstanbul, 2003.
- B. Yaltı, Vergi Hukukunda Genç Yaklaşımlar, On İki Levha Yayıncılık, İstanbul, 2013.
- C. Öner, Vergi Hukukunda İşyeri, İmaj Yayınevi, Ankara, 2016.
- Chaiers De Droit Fiscal International, International Fiscal Association-2009 Vancouver Congress.
- D. Şenyüz, Vergi Hukuku, Ekin Yayınevi, Ankara, 2005.
- E. Akçaoğlu, Elektronik Ticaretin Vergilendirilmesi, Yetkin Basım Evi, Ankara, 2012.
- E. Ekmekçi & Güneş & M. Kaşıkçı, Vergi Hukuku, Filiz Kitabevi, 2022.
- E. Reimer, , Permanent Establishments: A Domestic Taxation, Bilateral Tax Treaty and OECD Perspective, Edt: by Reimer, Schmid, Orell, Kluwer, 2018.
- L. Ateş & J. Englisch, Çok Taraflı Sözleşme ve Türk-Alman Çifte Vergilendirme Anlaşmasına Muhtemel Etkileri, On İki Levha Yayıncılık, İstanbul, 2021.
- M. C. Kara, Uygulamalar Işığında Matrah Aşındırma ve Kar Kaydırma Çok Taraflı Sözleşme, On İki Levha Yayıncılık, İstanbul, 2021.
- M. Aydemir, The Permanent Establishment Issue of Digital Economy and Profit

Attribution to The Permanent Establishment, On İki Levha Yayıncılık, İstanbul, 2021.

M. Karadağ, Türk ve Uluslararası Vergi Hukukunda Daimî İşyerine Kazanç Atfedilmesi, On İki Levha, Yeniköy, 2021.

M. Öncel- A. Kumrulu- N. Çağan, Vergi Hukuku, Turhan Kitabevi, Ankara, 2011.

N. Bilici, Vergi Hukuku, Seçkin Yayınevi, Ankara, 2012.

N. Çağan, Vergilendirme Yetkisi, Kazancı Hukuk Yayınları, İstanbul, 1982.

O. Pehlivan & E. Öz, Uluslararası Maliye ve Vergilendirme, Ekin Yayınevi, İstanbul, 2022.

Ö. Yılmaz, Ticari Faaliyetler Bağlamında Çifte Vergilendirme, Legal Yayıncılık, İstanbul, 2019.

A. S. Özgenç, Çok Taraflı Vergi Anlaşmasının Temel Esasları- Matrahın Aşındırılması ve Karın Taşınması Eylem Planı 15 Çerçevesinde, On İki Levha, İstanbul, 2021.

Makale

F. Güngör, “Uluslararası Çifte Vergilendirmenin Önlenmesi ve Türkiye Uygulaması”, Vergi Dünyası, 1977

H. Kara, “Türk Hukukunda İrtibat Bürosu ve Özellikleri”, İzmir Barosu Derneği, 2018.

N. Cangir, “İrtibat Büroları: Gelir Mevzuatı ve Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları Çerçevesinde Bir Değerlendirme, Vergi Dünyası, 2018.

İnternet

Gelir Vergisi Kanunu (GVK) Mevzuat | <https://gib.gov.tr/gibmevzuat> (Erişim: 05.10.2023).

Kurumlar Vergisi Kanunu (KVK) Mevzuat | <https://gib.gov.tr/gibmevzuat> (Erişim: 11.10.2023).

OECD, Preventing the Artificial Avoidance of Permanent Establishment Status, Action 7, OECD (Erişim: 14.12.2023).

OECD, Model Double Taxation Convention on Income and Capital 1977, Model Double Taxation Convention on Income and Capital 1977 | https://www.oecd-ilibrary.org/taxation/draft-double-taxation-convention-on-income-and-capital_9789264073241-en (Erişim: 19.10.2023)

OECD, Draft Double Taxation Conventin on Income and Capital 1963, Draft Double Taxation Convention on Income and Capital 1963 | https://www.oecd-ilibrary.org/taxation/draft-double-taxation-convention-on-income-and-capital_9789264073241-en (Erişim: 21.10.2023).

OECD Model; Commentary on Article 5(2014), Commentary on article 5: concerning the definition of permanent establishment | https://www.oecd-ilibrary.org/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-condensed-version-2014/commentary-on-article-5-concerning-the-definition-of-permanent-establishment_mtc_cond-2014-39-en (Erişim: 11.10.2023)

Türk, Borçlar Kanunu, <https://www.mevzuat.gov.tr/mevzuatmetin/1.5.6098-20120704.pdf>, (Erişim: 15.10.2023).

Vergi Usul Kanunu (VUK), Mevzuat | <https://gib.gov.tr/gibmevzuat>, (Erişim: 01.10.2023).

OECD Glossary of Tax Terms- <https://www.oecd.org/ctp/glossaryoftaxterms.htm>. (Erişim: 13.11.2023).

BEPS Actions - OECD BEPS- <https://www.oecd.org/tax/beps/beps-actions/>, (Erişim:14.12.2023).

Çok Taraflı Sözleşmenin Uygun Bulunmasına Dair Kanun Teklifi- <https://vergiport.com/blog/uploads/files/cok-tarafli-sozlesmenin-onaylanmasinin-uygun-bulunduguna-dair-kanun-teklifi.pdf>, (Erişim:01.02.2024).

Türkiye'nin Sonuçlandırdığı Vergi Anlaşmaları Listesi- https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/uluslararasımevzuat/Turkiyenin_Sonuclandırildi_Vergi_Anlasmalari_Listesi.pdf, (Erişim:04.02.2024).

Gelir İdaresi Başkanlığı- Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları Genel Tebliğleri- Çifte

Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları Genel Tebliği |
<https://www.gib.gov.tr/node/152284>,(Erişim: 17.02.2024).

Multilateral Convention To Implement Tax Treaty Related Measures To Prevent Base Erosion And Profit Shifting, Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent BEPS - <https://www.oecd.org/en/topics/beps-multilateral-instrument.html> (Erişim: 11.01.2024).

BEPS Action Plan - <https://www.oecd.org/en/topics/policy-issues/base-erosion-and-profit-shifting-beps.html> (Erişim: 18.12.2023).

MLI Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent-BEPS, <https://www.oecd.org/en/topics/beps-multilateral-instrument.html> (Erişim:18.12.2023).

[multilateral-convention-to-implement-tax-treaty-related-measures-to-prevent-BEPS.pdf, https://www.oecd.org/content/dam/oecd/en/topics/policy-sub-issues/beps-mli/multilateral-convention-to-implement-tax-treaty-related-measures-to-prevent-beps.pdf](https://www.oecd.org/content/dam/oecd/en/topics/policy-sub-issues/beps-mli/multilateral-convention-to-implement-tax-treaty-related-measures-to-prevent-beps.pdf) (oecd.org) (Erişim: 03.01.2024).