

**TÜRK ve ULUSLARARASI VERGİ HUKUKUNDA DAİMİ
İŞYERİNE KAZANÇ ATFEDİLMESİ**

Mesut KARADAĞ

(Doktora Tezi)

Eskişehir, 2021

**TÜRK ve ULUSLARARASI VERGİ HUKUKUNDA
DAİMİ İŞYERİNE KAZANÇ ATFEDİLMESİ**

Mesut KARADAĞ

T.C.

Eskişehir Osmangazi Üniversitesi

Sosyal Bilimler Enstitüsü

Maliye Anabilim Dalı

Maliye Bilim Dalı

DOKTORA TEZİ

Eskişehir, 2021

T.C.

ESKİŞEHİR OSMANGAZİ ÜNİVERSİTESİ

SOSYAL BİLİMLER ENSTİTİSÜ MÜDÜRLÜĞÜNE

Mesut KARADAĞ tarafından hazırlanan **Türk ve Uluslararası Vergi Hukukunda Daimi İşyerine Kazanç Atfedilmesi 30.06.2021** tarihinde Eskişehir Osmangazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Lisansüstü Eğitim ve Öğretim Yönetmeliğinin ilgili maddesi uyarınca yapılan savunma sınavı sonucunda başarılı bulunarak, Jürimiz tarafından (Anabilim/Bilim/Anasanat/Sanat) Dalında (Tezin/Raporun Türü) tezi olarak kabul edilmiştir.

Başkan

Akademik Ünvanı ve Adı Soyadı

Üye Prof. Dr. Emrah Ferhatoğlu

(Danışman)

Üye Prof. Dr. Ali Çelikkaya

Üye Prof. Dr. Tunç Köse

Üye Prof. Dr. Erhan Gümüş

Üye Doç Dr. Canatay Hacıköylü

Akademik Ünvanı ve Adı Soyadı

ONAY

.../ .../ 20...

(Akademik Unvanı, Adı-Soyadı)

Enstitü Müdürü

30/06/2021

ETİK İLKE VE KURALLARA UYGUNLUK BEYANNAMESİ

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

Mesut KARADAĞ

ÖZET

TÜRK ve ULUSLARARASI VERGİ HUKUKUNDA DAİMİ İŞYERİNE KAZANÇ ATFEDİLMESİ

KARADAĞ - Mesut

Doktora, 2021

Maliye Anabilim Dalı

Danışman: Prof. Dr. Emrah FERHATOĞLU

Daimi işyerine kazanç atfedilmesi, uluslararası vergi hukukunun en tartışmalı ve en eski konularından birisidir. Yabancı teşebbüsler, kaynak ilkesi gereği, faaliyette buldukları ülkelerde yalnızca daimi işyerleri aracılığı ile elde ettikleri kazançlar üzerinden vergilendirilebilirler. Bu bakımdan, kaynak devlette bir daimi işyerinin bulunup bulunmadığı, eğer daimi işyeri bulunuyorsa ona atfedilecek kazancın belirlenmesi kaynak devlet tarafından alınacak vergi tutarını doğrudan etkilemektedir. Bu durum, aynı zamanda ikamet devletinin vergi gelirlerini de etkilemekte, hatta kurumların vergi planlama stratejilerinin de gözden geçirilmesine sebep olabilmektedir. Bu açıdan bakıldığında daimi işyerine kazanç atfedilmesine ilişkin yaklaşımlar, bir tarafında kaynak devleti, bir tarafında ikamet devleti ve bir tarafında da özellikle çok uluslu şirketlerin içinde bulunduğu mükellef gruplarının yer aldığı bir mücadeleye konu olmaktadır. Bu mücadelede devletlerin ve mükelleflerin dışında, OECD gibi uluslararası organizasyonların da konuya yaklaşımı ve çalışmaları belirleyici olabilmektedir. Bu çalışmada daimi işyeri kavramının tanımı, gelişimi, uluslararası vergi hukuku ile devletlerin içi hukuku arasında nasıl ilişki kurulduğu, özellikle dijitalleşme ile birlikte gelişen yeni iş yapma modelleri karşısında devletlerin vergilendirme yetkilerinin kaynak ve ikamet devleti olarak nasıl etkilendiği gibi hususlar ile OECD Yaklaşımı olarak bilinen OECD'nin 2010 yılında yayınladığı Rapor'da bulunan hususlara yer verilmiştir.

Diğer taraftan, Türk vergi hukukunda daimi işyerine kazanç atfedilmesi konusu da çalışmamızın odak noktalarından birisini oluşturmaktadır. Türkiye'nin iç hukukunda daimi işyerine kazanç atfedilmesi, dar mükellef kurumların vergilendirilmesi konusuna denk gelmektedir. Türk vergi hukukunda daimi işyerine ilişkin düzenlemeler OECD ülkelerine kıyasla daha dar kapsamlı ve geliştirilmesi gereken düzenlemeler olarak nitelendirilmektedir. Ayrıca, çalışmada Türkiye'nin taraf olduğu vergi anlaşmalarında daimi işyerine kazanç atfedilmesine ilişkin kuralların Model Anlaşmalardan ve birbirlerinden hangi hususlarda farklılaştığı da inceleme konusu yapılmıştır.

Son olarak, bu çalışmada, OECD Yaklaşımı ile getirilen düzenleme ve değişiklik önerilerinin OECD Model Vergi Anlaşması ve genel olarak anlaşma hukukuna etkilerine ve daimi işyerine kazanç atfedilmesine ilişkin sorunların çözümünde yeterli olup olmadığına değinilmiştir.

Anahtar Kelimeler: Kurumlar Vergisi, Daimi İşyeri, OECD Yaklaşımı, Dar Mükellef Kurumlar, BEPS Eylem Planları, Vergi Matrahı,

ABSTRACT

ATTRIBUTION OF PROFITS TO PERMANENT ESTABLISHMENT IN TURKISH AND INTERNATIONAL TAX LAW

KARADAĞ - Mesut

Doctoral Thesis, 2021

Department of Finance

Advisor: Prof. Dr. Emrah FERHATOĞLU

The attribution of profits to the permanent establishments is one of the most controversial and oldest issues of international tax law. Foreign enterprises can only be taxed on the earnings they earn through permanent establishments in the countries in which they operate, in accordance with the principle of resource taxation. In this regard, determining whether there is a permanent establishment in the source state and if there is a permanent establishment, the earnings to be attributed to it will directly affect the tax amount to be collected by the source state. This situation also affects the tax revenues of the state of residence and may even cause the tax planning strategies of the institutions to be reviewed. From this point of view, approaches to attributing profits to the permanent establishment are the subject of a tug-of-war struggle including the source state on one side, the state of residence on the other and taxpayer groups involving multinational companies on the other. In this struggle, besides states and taxpayers, the approach and studies of supra-state organizations such as OECD can be determinant. The definition of the concept of permanent establishment, its development, how it establishes a relationship between international tax law and the domestic law of the states, how the taxation powers of states are affected as a source and country of residence, especially in the face of new business models developed with digitalization, and the regulations in the Report published by OECD in 2010 which is known OECD Approach are given in this study.

On the other hand, the issue of profit attribution to permanent establishments in Turkish tax law is also within the scope of the study. The regulations of permanent establishment in Turkey's domestic law is more narrow and undeveloped as compared to other OECD countries. Attribution of profits to permanent establishments in Turkish tax law coincides with the taxation of limited taxpayer institutions. How to determine whether the rules for differentiation in tax treaties to which Turkey is a party to the earnings attributable to a permanent establishment is one of the aims of this study.

Finally, the effects of the regulations and amendment proposals brought by the OECD Approach to the OECD Model Tax Treaty and treaty law in general and whether they are sufficient in solving the problems related to attribution of profits to the permanent establishment is given in this study.

Key Words: Corporate Income Tax, Permanent Establishments, OECD Approach, Limited Taxpayer Institutions, BEPS Action Plans, Tax Base.

İÇİNDEKİLER

ÖZET.....	ii
ABSTRACT.....	iv
TABLolar LİSTESİ.....	x
KISALTMALAR LİSTESİ.....	xi
GİRİŞ.....	1

1. BÖLÜM

GENEL OLARAK DAİMİ İŞYERİ KAVRAMININ TANIMI ve GELİŞİMİ

1.1. Genel Olarak Daimi İşyeri Kavramı	4
1.2. Daimi İşyeri Kavramının Gelişimi.....	7
1.3. Uluslararası Vergi Hukukunda Daimi İşyeri Kavramı ve Kullanım Şekilleri.	9
1.3.1. Uluslararası Vergi Hukukunda Daimi İşyeri Kavramı	10
1.3.2. Uluslararası Vergi Hukukunda Daimi İşyeri Kavramının Kullanım Şekilleri. 14	
1.3.2.1. Fiziksel Daimi İşyeri.....	15
1.3.2.2. İnşaat İşlerinde Daimi İşyeri (Construction Site PE) 16	
1.3.2.3. Acente/Aracı Daimi İşyeri.....	17
1.3.2.4. Hizmet/Servis Daimi İşyeri	19
1.3.2.5. Dijital Daimi İşyeri ve Bu Kapsamda Kullanılan Diğer Kavramlar	21
1.4.. Türk Vergi Hukukunda Daimi İşyeri Kavramı	24

2. BÖLÜM

DAİMİ İŞYERİNE KAZANÇ ATFEDİLMESİNDE TEMEL ESASLAR, İÇ HUKUKUN ROLÜ ve TÜRK VERGİ HUKUKUNDA DAİMİ İŞYERİNE KAZANÇ ATFEDİLMESİ

2.1. Daimi İşyerine Kazanç Atfedilmesinde Temel Esaslar	27
2.2. Daimi İşyerlerinin Vergilendirilmesinde Genel Olarak İç Hukuk Kurallarının Fonksiyonu ve Önemi	29
2.2.1. Vergilendirmenin İç Hukuk Kurallarının Uygulanmasına Bağlı Oluşu.....	29
2.2.2 İç Hukuk Kurallarının Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmalarında Kullanılan Terimlerin Yorumlanmasına Etkisi.....	30

2.2.3. İç Hukuk Kurallarının Çifte Vergilendirme Anlaşmaları Tarafından Açık Bırakılan Tüm Konularda Etkisi	32
2.3. İç Hukuktaki Spesifik Kural ve Kavramların Daimi İşyeri Kazancına Etkisi ...	33
2.3.1. Daimi İşyeri Tanımındaki Değişkenler	33
2.3.2. Doğrudan/Dolaylı Kazanç Atfedilmesi.....	34
2.3.3. Daimi İşyerinin Vergilendirilmesinde Ülkesel Sınırlar	35
2.4. Türk Vergi Hukukunda Daimi İşyerine Kazanç Atfedilmesi	35
2.4.1. Daimi İşyeri Kazancının Tespitinde Genel Kurallar.....	36
2.4.2. İç Hukukta Bazı Spesifik Durumlara Uygulanacak Kuralların Tespiti	42
2.4.2.1. Ana Şirket/Yönetim Merkezi İle Daimi İşyeri Arasında Stok Transferi	42
2.4.2.2. Ana Şirket/Yönetim Merkezi İle Daimi İşyeri Arasında Sermaye Transferi.....	45
2.4.2.3. Maddi Olmayan Varlık Transferi	46
2.4.2.4. Ana Şirket/Yönetim Merkezi ile Daimi İşyeri Arasındaki Hizmet İfalaları	47
2.4.3. İç Hukukta Bazı Spesifik Sektörlere Uygulanan Kurallar	49
2.4.3.1. Yabancı Bankaların Vergilendirilmesi	50
2.4.3.2. Yabancı Sigorta Şirketlerinin Vergilendirilmesi	51
2.4.4. Türk Vergi Hukukunda Vergi İdaresinin Spesifik Olaylardaki Uygulamaları ve Görüşleri (Özelgeler)	53

3. BÖLÜM

ULUSLARARASI VERGİ HUKUKUNDA DAİMİ İŞYERİNE KAZANÇ ATFEDİLMESİ

3.1. Uluslararası Vergi Hukukunda Daimi İşyerine Kazanç Atfedilmesine Yönelik Genel Uygulamalar	59
3.2. Daimi İşyerine Kazanç Atfedilmesinde OECD MVA Maddeleri Arasındaki İlişkinin İncelenmesi	64
3.2.1. OECD Model Vergi Anlaşması'nın 5'inci ve 7'nci Maddelerinin İlişkisi ve Etkileşimi	64
3.2.2. OECD Model Vergi Anlaşması'nın 7'nci ve 9'uncu Maddelerinin İlişkisi	67
3.2.2.1. Kazanç Atfedilmesine İlişkin Kuralların Uygulanabilirliği ile Uygulama Seviyesi	68
3.2.2.2. BEPS Eylem Planlarının Kazanç Atfedilmesine İlişkin Kurallara Etkisi	72

3.3. Dar Mükellef Kurumlara Kazanç Atfedilmesinde OECD Yaklaşımı.....	74
3.3.1. Daimi İşyerine Kazanç Atfedilmesine Yönelik Çalışmaların Kısa Tarihçesi..	75
3.3.2. OECD Yaklaşımı Çerçevesinde Daimi İşyerine Kazanç Atfedilmesinde Kural ve Uygulamalar.	76
3.3.2.1. Birinci Adım: Daimi İşyerinin Ayrı ve Bağımsız Bir Kurum Olarak Kabul Edilmesi	78
3.3.2.1.1. İşlevsel ve Nesnel Analiz	79
3.3.2.1.2. Fonksiyonların Atfedilmesi (Daimi İşyerinin Yürüttüğü Faaliyetlerin Belirlenmesi).....	81
3.3.2.1.3. Varlıkların Atfedilmesi	83
3.3.2.1.3.1. Maddi Varlıkların Atfedilmesi.....	84
3.3.2.1.3.2. Gayrimaddi Varlıkların Atfedilmesi	85
3.3.2.1.4. Risklerin Atfedilmesi	86
3.3.2.1.5. Hak ve Sorumlulukların Atfedilmesi	87
3.3.2.1.6. Sermayenin Atfedilmesi.....	88
3.3.2.1.6.1. Sermayenin Atfedilmesinde 1. Aşama: Risk Seviyesinin Ölçülmesi ve Daimi İşyerine Atfedilecek Varlık Miktarının Belirlenmesi	90
3.3.2.1.6.2. Sermayenin Atfedilmesinde 2. Aşama: Söz Konusu Varlıkları Kapsayan ve Üstlenilen Riskleri Destekleyecek Bir Sermaye Miktarının Belirlenmesi.....	90
3.3.2.1.7. Daimi İşyeri ile İşletmenin Diğer Kısımları Arasındaki İşlemlerin (Dealings) Tanımlanması.....	92
3.3.2.2. İkinci Adım: Karşılaştırılabilir Analizler Yapılarak ve Transfer Fiyatlandırması Yöntemleri Uygulanarak Atfedilecek Kazancın Belirlenmesi	94
3.4. Bağımlı Acentelere Kazanç Atfedilmesinde OECD Yaklaşımı	96
3.4.1. BEPS 7 Eylem Planı ve OECD MVA 5/5 ve 5/6 Çerçevesinde Daimi İşyerine Kazanç Atfedilmesi	97
3.4.2. OECD MVA'nın 5/4 Maddesi Çerçevesinde Daimi İşyerine Kazanç Atfedilmesi	102
3.5. Daimi İşyerine Kazanç Atfedilmesine İlişkin Örnekler	108
3.5.1. Örnek 1: On-line Ticaret Şirketinin Kaynak Ülkedeki Server Üzerinden Pazarlama Faaliyeti	108
3.5.2. Örnek 2: OECD MVA'nın 5/4'üncü Madde Uygulaması.....	111
3.5.3. Örnek 3 : Bağımlı Acente Daimi İşyerine Kazanç Atfedilmesi.....	113
3.6. AB Üyeleri, BRIC Ülkeleri ile ABD'de Daimi İşyerinin Vergilendirilmesine Yönelik Kurallar ve Uygulama Örnekleri	116
3.7. Daimi İşyerine Kazanç Atfedilmesinde Karşılaşılan Sorunlar	122

3.7.1. Daimi İşyerine Kazanç Atfedilmesinde Benimsenen Tek Bir Yaklaşımın Söz Konusu Olmaması.....	123
3.7.2. OECD Yaklaşımının Daimi İşyerine Kazanç Atfedilmesinde Uygulanabilirliği ve Uygulanma Derecesi	125
3.7.3. OECD Yaklaşımı'nın Emsallere Uygunluk İlkesi ile Yakınlığının Yol Açtığı Sorunlar	127
3.7.4. BEPS 7 Numaralı Eylem Planı'nın Getirdiği Değişikliklere İlişkin Uygulamada Karşılaşılabilecek Zorluklar	128
3.7.5. BEPS Eylem Planı Sonrası Dijital Vergilendirmeye İlişkin Olan ve Gelecekte Karşılaşılması Muhtemel Sorunlar.....	131

4. BÖLÜM

TÜRK VERGİ ANLAŞMALARINI HUKUKUNDA DAİMİ İŞYERİNE KAZANÇ ATFEDİLMESİ

4.1. Türkiye'nin Taraf Olduğu Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları: Genel Politika	136
4.2. Türkiye'nin Taraf Olduğu Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları Kapsamında Daimi İşyerine Kazanç Atfedilmesi	138
4.2.1. OECD MVA 7/1'nci Maddesi	138
4.2.2. OECD MVA 7/2'nci Maddesi	140
4.2.3. OECD MVA 7/3'nci Maddesi	142
4.2.4. OECD MVA 7/4'üncü Maddesi	145
4.2.5. OECD MVA 7/5'inci Maddesi	147
4.2.6. OECD MVA 7/6'ncı Maddesi	148
4.2.7. OECD MVA 7/7'nci Maddesi	151
4. 3. Türkiye'nin Yorum ve Çekinceleri ile Genel Değerlendirmeler	152
SONUÇ ve DEĞERLENDİRME.....	154
KAYNAKÇA	158

TABLolar LİSTESİ

Tablo 1: İlişkili Ticari Faaliyet Yaklaşımı-Bağımsız Varlık Yaklaşımı.....	61
Tablo 2: Kazanç Atfedilmesine İlişkin Kuralların Uygulanabilirliği ile Uygulanma Seviyesi.....	71
Tablo 3: BEPS Eylem Planlarının Kazanç Atfedilmesine Etkileri	74
Tablo 4: Daimi İşyerine Kazanç Atfedilmesinde İki Adımlı Süreç	77
Tablo 5: İlişkili İşletmeler Arasındaki İşlemler ile Daimi İşyerinin Gerçekleştirdiği İşlemlerin Tanımlanması	81
Tablo 6: Daimi İşyerine Kazanç Atfedilmesinde Aşamalar.....	97
Tablo 7: 2014 ve 2017 OECD MVA'nın 5/5'inci Maddelerinin Karşılaştırılması ..	101
Tablo 8: 2014 ve 2017 OECD MVA'nın 5/6'ncı Maddelerinin Karşılaştırılması...	102
Tablo 9: 2014 ve 2017 OECD MVA'nın 5/4'üncü Maddelerinin Karşılaştırılması	106
Tablo 10: AB Üyeleri, BRIC Ülkeleri ile ABD'de Daimi İşyerine Kazanç Atfedilmesine İlişkin Kural ve Uygulamalara İlişkin Özet Bilgiler.....	118
Tablo 11: 2008 OECD MVA 7/2'nci Maddesi ile 2010 OECD MVA 7/2'nci Maddesinin Karşılaştırılması	142
Tablo 12: 2008 OECD MVA 7/3'üncü Maddesi ile 2010 OECD MVA 7/3'üncü Maddesinin Karşılaştırılması	144
Tablo 13: 2008 OECD MVA 7/4'üncü Maddesi ile 2010 OECD MVA 7/4'üncü Maddesinin Karşılaştırılması	147
Tablo 14: 2008 OECD MVA 7/5'inci Maddesi ile 2010 OECD MVA 7/5'inci Maddesinin Karşılaştırılması	148

Tablo 15: 2008 OECD MVA 7/6'ncı Maddesi ile 2010 OECD MVA 7/6'ncı Maddesinin Karşılaştırılması150

Tablo 16: 2008 OECD MVA 7/7'nci Maddesi ile 2010 OECD MVA 7/7'nci Maddesinin Karşılaştırılması152

KISALTMALAR LİSTESİ

AB	: Avrupa Birliği
ABD	: Amerika Birleşik Devletleri
AOA	: OECD Yaklaşımı
BADİ	: Bağımlı Acente Daimi İşyeri
BDDK	: Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu
BEPS	: Matrah Aşındırma ve Kar Aktarımı
BK	: Bankacılık Kanunu
BM	: Birleşmiş Milletler
BM MA	: Birleşmiş Milletler Model Vergi Anlaşması
BRIC	: Brezilya, Rusya, Hindistan, Çin
CCCTB	: Ortak Konsolide Kurumlar Vergisi Matrahı
DBCFT	: Varış Yeri Temelli Nakit Akışı Vergilendirmesi
FFA	: İşlevsel ve Nesnel Analiz
FSEA	: Fonksiyonel Olarak Ayrı İşletme Yaklaşımı
GİB	: Gelir İdaresi Başkanlığı
GVK	: Gelir Vergisi Kanunu
ICC	: Uluslararası Ticaret Odası
KDV	: Katma Değer Vergisi
KVK	: Kurumlar Vergisi Kanunu
KKTC	: Kuzey Kıbrıs Türk Cumhuriyeti
OECC	: Avrupa Ekonomik İşbirliği Örgütü

OECD	: Ekonomik Kalkınma ve İşbirliği Örgütü
OECD MA	: OECD Model Vergi Anlaşması
PE	: Daimi İşyeri
VUK	: Vergi Usul Kanunu

1. GİRİŞ

Devletlerin egemenlik yetkilerinin yansımalarından birisi de vergilendirme. Uluslararası alanda ticaretin gelişmesi ve çok uluslu şirketlerin faaliyetlerinin yaygınlaşması ile ülkelerin vergilendirmeye ilişkin iç hukuk kurallarındaki farklılıklar bazı vergi sorunlarına yol açmakta; kimi zaman çifte vergilendirme (double taxation) kimi zaman da çifte vergilendirilmeme (double non-taxation) durumları ortaya çıkmaktadır. Dijital ekonomi ve getirdiği yenilikler ile bu vergi sorunları daha da derinleşmiştir. Böylece yabancı kurumların vergilendirilmesine dair iç hukuk kuralları, küresel ölçekte faaliyette bulunan yabancı kurumlar ile vergi idareleri arasında bazı çekişmelere neden olmaktadır.

Yabancı teşebbüsler, kaynak ilkesi gereği, faaliyette buldukları ülkelerde yalnızca daimi işyerleri aracılığı ile elde ettikleri kazançlar üzerinden vergilendirilebilirler. Bu bakımdan, kaynak devlette bir daimi işyerinin bulunup bulunmadığı, eğer daimi işyeri bulunuyorsa ona atfedilecek kazancın belirlenmesi kaynak devlet tarafından alınacak vergi tutarını doğrudan etkileyecektir. Bir başka deyişle, daimi işyerinin varlığının belirlenmesi ya da varlığı kabul edilen daimi işyerine ne miktarda kazanç atfedileceği, vergi idarelerinin zaman zaman agresif davranmalarına neden olmakta ve bu durum iç hukuk kurallarına ya da taraf oldukları vergi anlaşmalarına yansımaktadır. Diğer taraftan, uluslararası ticaretin gelişmesi ve yaygınlaşması için bu tür vergisel sorunların en aza indirgenmesi gerekmektedir. Bu doğrultuda OECD (Ekonomik Kalkınma ve İşbirliği Örgütü) ve BM (Birleşmiş Milletler), bazen kendiliğinden bazen de devletlerden gelen talepler üzerine çeşitli çalışmalar yapmakta ve üye ülkelere vergisel sorunların çözümü için yol göstermektedir. Son yıllarda özellikle OECD tarafından yapılan çalışmalar, uluslararası vergi hukuku alanında daimi işyerlerinin vergilendirilmesi yönelik literatürde önemli bir yer tutmaktadır.

OECD tarafından daimi işyerine kazanç atfedilmesine ilişkin 2010 yılında yayınlanan Rapor, Onaylanmış OECD Yaklaşımı (The Authorized OECD Approach) ya da kısaca OECD Yaklaşımı olarak bilinmekte ve daimi işyerlerinin vergilendirilmesi konusunda son yıllarda yapılan çalışmaların temel referans noktasını oluşturmaktadır. OECD Yaklaşımına ek olarak, yine OECD'nin 7 numaralı Eylem Planı da daimi işyerlerinin vergilendirilmesinde önemli hususları ve düzenleme

önerilerini içermektedir. OECD'nin bu iki çalışması doğrultusunda, OECD MA'nın ticari kazançlara ilişkin bağlama kuralını düzenleyen 7'nci maddesi ve 7'nci maddesine ilişkin Model Anlaşma Şerhinde bazı değişiklikler yapılmıştır. 2017 yılında OECD Model Vergi Anlaşması'nda yapılan bir diğer değişiklik ise Anlaşma'nın 5'inci maddesine ilişkin olarak, daimi işyerlerinin vergilendirilmesini önemli ölçüde etkileyecek şekilde yapılan bazı ilaveler ve düzeltmelerdir.

OECD tarafından yapılan çalışmalar neticesinde Model Anlaşma'nın lafzında yapılan ve yapılması önerilen değişiklikler, devletler tarafından tam anlamıyla benimsenmemiş ve bir konsensüs oluşturamamıştır. OECD Yaklaşımına ve bu kapsamda getirilen düzenlemelere karşı yapılan temel eleştiriler, daimi işyerine kazanç atfedilmesi konusunun (sorununun), getirilen düzenlemeler ile tam anlamıyla kavranmadığı (örneğin daimi işyerinin oluşmasına yönelik eşik kurallar açısından yapılan düzenlemelerin kazanç atfedilmesine ilişkin düzenlemeler ile birlikte düşünülmediği), özellikle kazanç atfedilmesine ilişkin düzenleme önerilerinin önemli ölçüde varsayımlara dayandığı ve pratikte kaynak devletin vergi gelirlerini artırmakta ya da kazancın elde edildiği yere göre vergilendirme ilkesinin (kaynak ilkesi) uygulanmasında yetersiz kaldığı şeklindedir.

Daimi işyerinin vergilendirilmesine yönelik uluslararası vergi hukukunda yapılan tartışmalar ve düzenlemeler, Türk vergi hukukunda yapılan düzenlemeler ve tartışmalara kıyasla kapsamlı ve uygulamaya koyma açısından daha hızlıdır. Örneğin; Türkiye'nin taraf olduğu çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarının 7'nci maddesi genel olarak OECD Yaklaşımı öncesindeki Model Anlaşma lafzına uygun olarak düzenlenmiştir. Ayrıca, 2017 OECD MA 7'nci maddesine Türkiye çekince koymuştur.

Türk vergi hukukunda daimi işyerine kazanç atfedilmesi konusu, dar mükellef kurumların vergilendirilmesi kapsamında değerlendirilmektedir. Bu kapsamda, çalışmada dar mükellef kurumların vergilendirilmesi ile tam mükellef kurumların vergilendirilmesi açısından farklılıklara da değinilmiştir. Diğer taraftan; Türk vergi hukukunda daimi işyerine kazanç atfedilmesine (dar mükellef kurum kazancının ne şekilde belirleneceğine) ilişkin özel düzenlemeler söz konusu değildir.

Özet olarak, bu çalışmada, uluslararası vergi hukukunda vergilendirmeye dair temel kavramlardan biri olan daimi işyeri kavramının gelişimi, daimi işyerine kazanç

atfedilmesinde temel esaslar ile iç hukuk kuralları ile etkileşimi, Türkiye'nin iç hukukunda (daimi) işyerine atfedilecek kazançların tespitine dair kural ve uygulamalar ve OECD Yaklaşımı başta olmak üzere uluslararası vergi hukukundaki yaklaşımlar konu edinmiştir. Ayrıca, çeşitli ülkelerin iç hukuk kurallarındaki uygulamalara da ilgili bölümlerde değinilmiştir.

Çalışmada, Türkiye'de daimi iş yerine kazanç atfedilmesi konusunda yasal düzenlemeler ve vergi idaresinin görüşlerini içeren bütüncül bir inceleme yapılması hedeflenmektedir. Ayrıca; Türkiye'nin taraf olduğu uluslararası vergi anlaşmalarında daimi iş yerine kazanç atfedilmesine ilişkin durum da incelenecektir.

Çalışmadaki amaçlardan bir tanesi de konuyu uluslararası vergi hukuku açısından değerlendirmektir. Bu açıdan bakıldığında; daimi işyerine kazanç atfedilmesi konusunun günümüzde ne ölçüde çözüme kavuşturulduğuna, OECD tarafından yapılan çalışmaların ne derece kabul edildiğine ve konunun geleceğe dair durumuna ve bazı çözüm önerilerine yer verilmiştir.

BİRİNCİ BÖLÜM

GENEL OLARAK DAİMİ İŞYERİ KAVRAMININ TANIMI ve GELİŞİMİ

Türk ve uluslararası vergi hukukunda daimi işyerine kazanç atfedilmesinin vergilendirme teorisinde nasıl bir kapsama denk geldiğinin, bu alanda yapılan tartışmaların konuyla ilgili literatür kapsamında nasıl yorumlanması gerektiğinin belirlenmesi için, daimi işyeri kavramının tanımlanması ve bu kavramın uluslararası vergi hukukundaki gelişiminin ortaya konulması fonksiyonel olacaktır. Bu nedenle, çalışmanın bu bölümünde öncelikle daimi işyeri kavramının tanımlanmasına, kavrama yönelik genel açıklamalara ve kavramın uluslararası vergi hukukundaki gelişimine yer verilmiştir. Ardından daimi işyeri kavramının uluslararası vergi hukuku alanında kullanım biçimlerine ve Türk vergi hukukunda daimi işyeri kavramının incelenmesine ilişkin açıklamalara değinilmiştir.

1.1. Genel Olarak Daimi İşyeri Kavramı

Her ne kadar ülkeler vergilendirme yetkisini kullanırken iç hukuk sisteminde serbest olsalar da, kendisinin mukimi ya da vatandaşı olmayan bir mükellefin kendi egemenlik alanında elde etmediği bir gelirini vergilendirmesi mümkün değildir. Bu nedenle vergilendirme yetkisinin fiilen kullanılabilmesi için gelir yaratan faaliyet ya da geliri kazanan kişi ile yeterli bir mali ilişki ya da bağın bulunması gerekir. Başka bir anlatımla, bir mükellefi ya da bir vergi konusunu vergilemek hususunda meşruiyet için; yerleşiklik, vatandaşlık, şirketin kuruluş yeri, yönetim yeri, daimi işyeri, işin icra edildiği yer ya da gelirin doğduğu yer gibi bir bağlantı ile ülkeyle ilişkilenecek meşruluk temelinin bulunması gerekir¹. Şirketlerin organizasyon ve faaliyet yapıları vergilendirme için gerekli olan bu bağın kurulmasını doğrudan etkilemektedir.

Bir şirket sınırötesi faaliyetlerini esasen üç temel üzerinde yürütebilir:

- Ana şirket-bağlı şirket yapısı içerisinde,
- Kısa dönemli faaliyetlerle,

¹ Yalçın Alganer ve Öznur Yılmaz, Daimi İşyeri ile Transfer Fiyatlandırması İlişisine OECD Model Vergi Anlaşması ve BEPS Bağlamında Bir Bakış, Marmara Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi, Cilt:38, Sayı: 2, Aralık 2016, s. 46

-Daimi işyerleri vasıtasıyla².

Ana şirket bağlı şirket yapılarında iki ayrı şirket ve aynı zamanda iki yasal kişilik/mükellef bulunmaktadır. Dolayısıyla bu yapılarda bağlı şirket kaynak devlette tek başına vergi mükellefi konumundadır. Şirketlerin kısa dönemli faaliyetlerinde ise yürütülen faaliyetin süresi ya da şekli genellikle mükellefiyet oluşturma kriterlerini sağlayamaz. Bu kriterler daimi işyerleri aracılığıyla yürütülen faaliyetlerde sağlanmakta ve devletler daimi işyerinin varlığı durumunda vergilendirme yetkilerini kullanmaktadırlar. Bu yaklaşımdan hareketle daimi işyeri, bir şirketin ikinci bir yasal kişilik oluşturmaksızın kaynak devletteki faaliyetlerini yürüten ve elde edilen gelirin kaynak devlette vergilendirilmesi için gerekli kriterleri karşılayan kısmı olarak tanımlanabilir.

Diğer taraftan, bu kavram, devletlerin vergi sistemleri ve gelenekselleşen mevzuatlarına göre farklı şekillerde tanımlanabilmektedir. Örneğin, kaynak ülke konumundaki devletlerin vergilendirme politikaları değişkenlik göstermektedir. Bazı devletler vergilendirme yetkilerini kullanmak için kendi egemenlik sınırları içerisinde yürütülen ve kazanç oluşturan en küçük bir faaliyeti yeterli görürken; bazı devletler daha kapsamlı kriterlerin karşılanması halinde vergilendirme yetkilerini kullanırlar. Örneğin; Birleşik Krallık'ta Colquhoun v. Brooks ve Egyptian Hotels v. Mitchell davalarında görüleceği üzere, uzunca bir süre, ticari faaliyetin herhangi bir parçasının Birleşik Krallık sınırları dahilinde yapılmış olması kaynak devlet olarak vergilendirmeyi mümkün kılmaktaydı. Oysa; diğer tarafta, Almanya'da bir şirketin sınırötesi faaliyetleri ancak Alman iç hukukuna göre daimi işyeri veya daimi temsilci vasıtasıyla yürütüldüğü takdirde vergiye tabi tutulabilmektedir³. Bu konu, OECD tarafından da birçok çalışmaya konu edilmiştir ve uluslararası vergi hukukunun en tartışmalı alanlarından birini oluşturmaktadır. OECD tarafından yapılan çalışmalar vergi uygulamalarına önemli ölçüde etki etmiş ve günümüzde uluslararası vergi anlaşmalarının genelinde kaynak devlette ticari kazançların vergilendirilebilmesinin koşulu, faaliyetin bir daimi işyeri aracılığıyla yürütülmesine bağlanmıştır. Bu açıdan bakıldığında daimi işyeri kavramı, ticari kazançların vergilendirilme yetkisini ikamet

² Balasz Karolyi, The Challenges of Permanent Establishment Concept and the Response of BEPS Actions, Tilburg University Master Tezi, 2017, <http://arno.uvt.nl/show.cgi?fid=143762> (Erişim Tarihi 07.08.2018)

³ Raffaele Russo, Fundamentals of International Tax Planning, IBFD Publications BV, Amsterdam, 2007, s. 38.

devletiyle kaynak devlet arasında paylaştıran ve böylece uluslararası çifte vergilendirme problemini önleyen bir mekanizma olarak işlev görmektedir.⁴

Sınırötesi ticari faaliyetlerin yaygınlaşması ve giderek daha fazla zaman ve mekan esnekliği kazanmasıyla birlikte daimi işyerinin tanımlanması, sınırlarının çizilmesi ve ona atfedilecek kazancın belirlenmesi konuları uluslararası vergi hukukunda daha fazla ilgi çekmeye başlamıştır. Uluslararası alanda, devletlerin ve OECD başta olmak üzere uluslararası örgütlerin daimi işyerinin vergilendirilmesine yönelik çalışmaları ve bu çalışmalarda önerilen düzenlemelerin uygulanmasına yönelik gayretleri bu çerçevede gittikçe yoğunlaşmıştır. Akçaoğlu'nun, OECD'nin daimi işyeri statüsünden yapay olarak kaçınılmasını önlemeye yönelik olan 7'nci Eylem Planı'ndan aktardığı şu ifade de bu durumu açıklamaktadır:

“Günümüzde vergiye tabi bir varlığı (fiziksel bir varlığı veya bağımlı temsilcisi) olmaksızın, örneğin internet üzerinden müşteriler ile iş yaparak, başka ülkenin ekonomik hayatında ağırlıklı olarak yer almak mümkündür. Bir ülkede yerleşik olmayan mükelleflerin o ülkede bulunan müşterilerle olan işlemlerinden hatırı sayılır karlar elde edebildiği bir çağda, mevcut kuralların ticari kazançlar üzerindeki vergilendirme yetkilerinin hakkaniyetli bölüşümünü sağlayıp sağlamadığı, hele hele böyle işlemlerin karlarının hiçbir yerde vergilendirilmediği durumlarda sorgulanmaktadır.”⁵

Özet olarak; daimi işyeri kaynak ülkenin kendi egemenlik sınırları içerisinde gerçekleşen ticari faaliyetleri vergilendirebilmesi için önemli bir araç konumundadır. Bu aracın tanımlanması ve sınırlarının çizilmesi ile, bu işyerine kazanç atfetme yöntemlerinin belirlenmesi uluslararası vergi hukukunun en önemli konuları arasında yer almaktadır. Çalışmanın izleyen bölümünde daimi işyeri kavramının gelişimi, kullanım şekilleri ile uluslararası vergi hukuk alanında daimi işyeri kavramına ilişkin bilgilere verilmiştir.

⁴ Leani Nortje, The Appropriateness of The Existing Permanent Establishment Concept in the Digitalised Economy, The University of Pretoria Master Thesis, November 2015, s.8, (https://repository.up.ac.za/bitstream/handle/2263/53172/Nortje_Appropriateness_2016.pdf?sequence=1 Erişim Tarihi: 15 Temmuz 2018)

⁵ Ertuğrul Akçaoğlu, BEPS Eylem 7: İşyeri Statüsünden Yapay Yollarla Kaçınmanın Önlenmesi, Vergilendirmede Matrah Aşındırma ve Kar Kaydırma(BEPS), Uluslararası Vergi Hukuku Konferansları Serisi 5-Ed:Billur Yaltı, Beta Yayınları, 2018, İstanbul, s. 328

1.2. Daimi İşyeri Kavramının Gelişimi

Daimi işyeri kavramının ilk izleri Almanya’da görülmüştür. Kavram ilk kez 1845 yılında vergisel amaçlar dışında Prusya Endüstri Yasası’nda (Prussian Industrial Code) kullanılmıştır. Kavramın vergisel bağlamda kullanılması ise yaklaşık yirmi yıldan fazla süre sonra, Prusya ile Saksonya arasında 1869 yılında imzalanan vergi anlaşmasında gerçekleşmiştir. Bu anlaşmanın 2(1) maddesine göre bir ülkede vatandaş olmayan bir kişi, ancak bu ülkedeki faaliyetini ticari anlamda bir işyeri (business establishment) aracılığıyla sürdürmesi halinde vergiye tabi tutulabilir. Söz konusu maddede ticari iş yerinin oluşması, ileride daimi işyeri kavramının temel yapıtaşları sayılacak iki koşula bağlanmıştır:

- Faaliyetin yürütüldüğü devlette sabit bir yerin bulunması,
- Şirketin faaliyetini bu işyeri aracılığıyla yürütmesi⁶.

Daimi işyeri kavramının ilk genel tanımı, 1909 yılında Almanya Federasyonu içerisinde çifte vergilendirmenin önlenmesi için çıkarılan Alman Çifte Vergilendirme Yasası’nda (German Double Taxation Act) yapılmıştır.⁷ I. Dünya Savaşı’ndan sonra uluslararası ticaretin gelişmesi, vergisel düzenlemelerin yapılması konusunda devletleri uluslararası alanda girişimde bulunmaya teşvik etmiştir. Bu yöndeki talepler üzerine Uluslararası Ticaret Odası (International Chamber of Commerce-ICC) 1920 Brüksel Konferansı’nda uluslararası ekonomik yeniden yapılanmaya engel olan çifte vergilendirme sorununu engelleyecek önlemler alması konusunda Milletler Cemiyeti’nden (League of Nations) harekete geçmesini istemiş ve bunun üzerine Milletler Cemiyeti çalışmalarına başlamıştır⁸. Bu çalışmaların sonucunda daimi işyeri kavramı Milletler Cemiyeti’nin 1927 yılında hazırladığı model vergi anlaşması taslağında kullanılmıştır. Milletler Cemiyeti Mali Komitesi bu yıllarda yaptığı toplantılarda daimi işyeri kavramı ve anlaşma taslağı üzerinde ciddi şekilde çalışmıştır. 1933 yılına gelindiğinde Milletler Cemiyeti’nin hazırladığı Anlaşma Taslağında daimi işyeri ilk kez bağımsız/ayrı teşebbüs yaklaşımı (seperate entity approach) ile birlikte

⁶ Benjamin Walker, The Evolution of the Agency Permanent Establishment Concept, <https://www.business.unsw.edu.au/About-Site/Schools-Site/Taxation-Business-Law-Site/Documents/40-Walker-ATTA2018.pdf> Erişim Tarihi: 15 Temmuz 2018.

⁷ Michael Kobetsky, International Taxation of Permanent Establishments: Principles and Policy, Cambridge University Press, New York, 2011, s. 110

⁸ Michael Kobetsky, age, s.111,112

düzenlenmiştir.⁹ Bu durumun temelinde, literatürde Carroll Raporu olarak bilinen çalışma yatmaktadır. Mitchell B. Carroll hazırladığı raporda, birden fazla ülkede faaliyette bulunan bir teşebbüsün tek bir varlık olarak düşünülmesinin, bu teşebbüsün kısımlarına kazanç atfedilmesini mümkün kılmayacağını, bunun yerine bağımsız teşebbüs yaklaşımı ve bağımsız muhasebe sisteminin benimsenmesi gerektiğini ifade etmiştir. Carroll'a göre; daimi işyerine kazanç atfedilmesinde emsallere uygunluk ilkesi (arm's length principle) ve paylaşırma formülü (formulary apportionment) olmak üzere iki temel yöntem kullanılmalıdır¹⁰.

Daimi işyerine ilişkin önemli gelişmelerden birisi de 1943 yılındaki Meksika ve 1946 yılındaki Londra modeli olmuştur. Bu modellerde daimi işyerine ilişkin önemli kurallar bulunmaktadır. Meksika Modelinde yer alan hükümler, Londra Modelinde yer alan hükümlerle karşılaştırıldığında kaynak devlette daimi işyerini daha kolay oluşturan kurallar olarak değerlendirilmektedir. Bu durum, kaynak devletin vergilendirme yetkisini, Meksika Modeli temel alınarak göre imzalanmış bir vergi anlaşmasında Londra Modeli temel alarak imzalanan anlaşmaya göre daha fazla kullanabilmesini olanaklı hale getirmektedir. Meksika Modelinde; istisnalar haricinde, genel olarak kaynak ülkede yabancı bir teşebbüsün faaliyette bulunması yeterli iken; Londra modeline göre kaynak ülkede daimi işyerinin bulunması zorunludur¹¹. Meksika ve Londra modellerinin başarısı, ülkelerin söz konusu dönemde imzaladıkları vergi anlaşmalarında Modellerin kapsamı dışına çıkmalarından dolayı sınırlı olmuştur¹².

Daimi işyeri kavramı 1954 yılından itibaren uluslararası çifte vergilendirmeyi önlemek için çalışmalar yürüten Avrupa Ekonomik İşbirliği Örgütü-OEEC (sonrasında OECD) tarafından model anlaşmalar kapsamında ele alınmıştır. 1956 yılında OEEC Konseyi, uluslararası çifte vergilendirme sorununun çözülmesi için Mali Komite kurmuş ve ilk ele alınan konu daimi işyeri olmuştur. Bu kapsamda, daimi işyeri konusunu ele almak için 1 No'lu Çalışma Ekibi oluşturulmuş ve bu ekip toplamda dört adet rapor hazırlamıştır. Buna göre daimi işyerinin genel tanımı;

⁹ Philipp Kepper, Attribution of Profits to Permanent Establishments Under UK Law – Inbound situations – (UK permanent establishment of a non-resident company), University of London Master Thesis, 2009, s.2, http://sasspace.sas.ac.uk/4722/2/Philipp_Kepper_MA_Taxation_dissertation.pdf Erişim tarihi: 16 Temmuz 2018

¹⁰ Michael Kobetsky, age. s, 134

¹¹ Michael Kobetsky, age. s, 144

¹² Benjamin Walker, age, s. 13

“devletlerin birisinde ticari aktivitelerin kısmen veya tamamen yürütüldüğü sabit bir yer” şeklinde yapılmıştır¹³.

İngiltere ve Almanya’dan katılan uzmanların oluşturduğu çalışma ekibi, hem Kıta Avrupası hem de Anglo-Sakson hukuk sistemi geleneğinden beslenerek verimli bir işbirliği oluşturmuş ve bu temelde OEEC tarafından 1963 yılında ilk Model Anlaşma yayınlanmıştır. 1963 ve 2000 yılları arasında daimi işyerini kavramıyla ilgili Model Anlaşmanın temel maddeleri olan 5’inci ve 7’nci maddelerinde önemli değişiklikler olmamıştır. Ancak aynı dönemde Model Anlaşmanın Şerhinde giderek artan şekilde değişiklikler olmuş hatta bu değişiklikler; 2002, 2003, 2005, 2008 güncellemeleriyle devam etmiştir. Kazanç atfedilmesine ilişkin kuralların yer aldığı, 9’uncu maddedeki transfer fiyatlandırması kurallarına da referans yapılan Model Anlaşmanın 7’nci maddesindeki temel sadeleştirmeler ise 2010 yılında gerçekleşmiştir. Kural ve uygulamaların yakınlaştırılmasının hedeflendiği bu değişiklikte 7’nci madde kısaltmalar yapılmıştır¹⁴.

Daimi işyerinin vergilendirilmesine yönelik önemli olan ve konuya ivme kazandıran gelişmelerden bazıları ise yakın dönemde gerçekleşmiştir. Buna göre, OECD’nin 2010 yılında yayınladığı ve OECD Yaklaşımı olarak bilinen Rapor ile 7 numaralı OECD Eylem Planı’nda daimi işyerinin vergilendirilmesine yönelik önemli değişiklikler önerilmiş ve bu kapsamda yapılan bazı değişiklikler 2017 yılı OECD MA’ya yansımıştır.

1.3. Uluslararası Vergi Hukukunda Daimi İşyeri Kavramı ve Kullanım Şekilleri

OECD ve BM MA, daimi işyeri kavramının uluslararası vergi hukukunda konu edildiği önemli araçlardır. Her iki Model Anlaşmada da daimi işyeri kavramına yönelik tanımlamalar yapılmıştır. Ancak her iki Model Anlaşmada da tanımlar tam anlamıyla açık değildir ve bu durum belirsizliklere neden olmaktadır. Model Anlaşmalarda tanımlamalar başlangıçta oldukça geniş kapsamda yapılmakta, hangi

¹³ Benjamin Walker, age, s. 14

¹⁴ Ekkehart Reimer ve diğerleri, Permanent Establishments-A Domestic Taxation, Bilateral Tax Treaty and OECD Perspective, Kluwer Law International, The Netherlands, 2011, s.13

durumlarda daimi işyeri oluşacağı ile hangi durumlarda daimi işyeri oluşmayacağına dair düzenlemelere yer verilmektedir¹⁵.

Daimi işyerinin varlığı, kaynak devletteki faaliyetleri nedeniyle ona bir kazanç atfedilebilmesini, dolayısıyla OECD MA'nın 7'nci maddesi çerçevesinde kaynak devletin vergilendirme yetkisini kullanabilmesini mümkün kılar. Ülkelerin tahsil edeceği vergi tutarını doğrudan etkileyen bir düzenleme aracı olması nedeniyle daimi işyeri kavramı, ülkelerin ve BM ile OECD gibi uluslararası örgütlerin sürekli ilgisinin üzerinde bulunduğu önemli vergi hukuku konularından birisidir.

Daimi işyerinin varlığı ya da oluşup oluşmadığının belirlenmesi, son dönemlerde inşaat işleri, bağımlı ya da bağımsız acenteler vasıtasıyla yürütülen faaliyetler ve özellikle dijital ekonomi sürecinde dijital ortamlar vasıtasıyla kazanç elde edildiği durumlarda farklı açılardan değerlendirilmekte ve daimi işyeri kavramının bu çerçevede farklı kullanım şekilleri söz konusu olmaktadır. Çalışmanın bu bölümünde daimi işyeri kavramının uluslararası vergi hukukunda nasıl tanımlandığı ve hangi çerçevede ve ne şekillerde kullanıldığına değinilmiştir.

1.3.1. Uluslararası Vergi Hukukunda Daimi İşyeri Kavramı

Daimi işyeri kavramı, uluslararası vergi hukuku alanında yıllardan beri bir teşebbüsün diğer ülkede olan ticari kazancını vergileyebilmek için ölçü alınan ve tartışmalara konu bir kavram olarak dikkat çekmektedir¹⁶. Bunun sebebi, daimi işyerinin birden fazla devletin vergilendirme yetkisini kullanabilmesini mümkün kılması ve bu durumun da çifte vergilendirmeye neden olabilmesidir. Bu nedenle daimi işyeri kavramı çifte vergilendirme anlaşmalarının doğal olarak kapsamındadır¹⁷.

Daimi işyeri kavramı, OECD MA ve BM MA'da yer alan bağlama kurallarından ticari kazançların vergilendirilmesine yönelik düzenlemeler kapsamında yer alır. Ticari kazançların vergilendirilmesi konusu ise vergi anlaşma hukukunun en

¹⁵ Lynette Olivier, *The Permanent Establishment Requirement in an International and Domestic Taxation Context: An Overview*, 119 S. African L.J. 866 (2002), s. 870

¹⁶ İbrahim Organ ve Mustafa Cemil Kara, *Daimi İşyeri Statüsünden Kaçınmayı Önlemede Yeni Uluslararası Yaklaşım, Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi*, Ankara SMMM Yayını, 2017/1, s. 2

¹⁷ Leonardo F.M. Castro, *Problems Involving Permanent Establishments: Overview of Relevant Issues in Today's International Economy*, 2 Global Bus. L. Rev. 125 (2012), s.129

önemli konularından birisidir ve ticari aktivitelerden elde edilen kazançların çoğunluğunu ticari kazançlar oluşturur¹⁸. OECD MA'nın 7'nci maddesinin 1'inci fıkrasında ticari kazançların vergilendirilmesine ilişkin genel kural düzenlenmiştir. Bu doğrultuda bir akit devlet teşebbüsü, faaliyetini diğer bir akit devlette bulunan daimi işyeri vasıtasıyla yürütmedikçe yalnızca bu akit devlet (ikamet devleti) tarafından vergilendirilebilmektedir. Yani ticari kazançlarda asıl vergilendirme yetkisi ikamet devletine ait olmakta; kaynak devlet, ancak kendi sınırları içerisinde daimi işyeri aracılığıyla elde edilen bir gelirin varlığı halinde vergilendirme yetkisini kullanabilmektedir. Bu bakımdan işyerinin vergi anlaşmaları bakımından maddi bağlama noktasını teşkil ettiği söylenebilir¹⁹.

BM ve OECD Model Vergi Anlaşmalarının 5'inci maddesi daimi işyeri kavramını tanımlamakta ve böylece hangi hallerde diğer bir devlette daimi işyerinin oluşacağını ya da oluşmayacağını düzenlemektedir. Örneğin; daimi işyeri kavramı, OECD MA'nın 5'inci maddesinde aşamalı bir yapıda tanımlanmakta ve birden fazla başlangıç noktasından okunabilmektedir. Bu doğrultuda, maddenin 1'inci fıkrası klasik bir tanımla başlamakta; ardından pozitif (2'nci fıkra), karma (3'üncü fıkra) ve negatif (4'üncü fıkra) örneklerle madde düzenlemesine devam edilmektedir²⁰.

Daimi işyeri kavramının genel tanımı Model Anlaşmada “*Bu Anlaşmanın amaçları bakımından “işyeri” terimi, bir teşebbüsün işinin tamamen veya kısmen yürütüldüğü işe ilişkin sabit bir yer anlamına gelir.*”²¹ şeklinde yapılmıştır. Söz konusu tanımlama ile bir işyerinin varlığı aşağıdaki unsurların varlığına bağlanmaktadır²²:

- İşin yapıldığı sabit yerin (fixed place of business) bulunduğu ülkede düzenli şekilde ekonomik mevcudiyet sağlayacak kadar devamlılığı (permanence), istikrarı olmalıdır (tempus test),

¹⁸ Eva Dalström, The Authorized OECD Approach-The Implications of the OECD Report of July 2008, University of Lund Master Tezi, s.21.

<http://lup.lub.lu.se/luur/download?func=downloadFile&recordId=1556865&fileId=1564130> (Erişim Tarihi: 25 Temmuz 2018)

¹⁹ Cihat Öner, Vergi Hukukunda İşyeri, Ankara: İmaj Yayınevi, 2016, s.19

²⁰ Ekkehart Reimer ve diğerleri, age, s.30

²¹ Gelir İdaresi Başkanlığı, Gelir ve Servet Üzerinden Alınan Vergilere İlişkin Model Anlaşma, 2015, s.24,25.

http://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/user_upload/Mevzuat_DisIliskiler/OECD_Model_Yorum_Kitabi_2014.pdf (Erişim Tarihi: 29.07.2018)

²² Ertuğrul Akçaoğlu, age., s. 8, 9

- İş yapılan bu yerin belli bir coğrafi konumu bulunmalıdır,
- İş yapılan fiziki bir yer (place of business) bulunmalıdır (situs test),
- Söz konusu işyeri, yerleşik olmayan teşebbüsün tasarrufunda ya da kullanımında olmalıdır (ius test),
- İşyeri aracılığıyla gerçekleştirilen faaliyetler ticari mahiyette olmalıdır (business activity test).

Görüldüğü üzere, daimi işyerinin oluşma kriterlerinden en temel ve öncelikli olanı sabit bir yerin varlığıdır. Söz konusu sabit yerin, bir bina ya da bina içerisinde bir yer olması şart değildir. Herhangi bir araç, tesisat, donanım, şantiye ya da işlerin yürütüldüğü boş bir alan bile diğer şartların varlığı halinde işyeri oluşturabilir. Bu açıdan bakıldığında; örneğin, pazar yerindeki bir tezgah, bir antrepo ya da başka bir şirketin bulunduğu sabit yerler duruma göre işyeri kapsamında değerlendirilebilir. Ancak bir posta kutusu ya da posta adresi veya bir banka hesabı gibi yerler başlı başına işyeri oluşturmazlar²³.

İşyerinin sabit olmasının, bazı testler kapsamında ya da iki şekilde açıklanması mümkün olabilir. Bunlar; coğrafi konum (locus test) ve sabit yerde yürütülen aktivitelerin süresine (tempus test) yönelik testlerdir. Coğrafi konum testi, belirli bir alanda sabit olarak bulunulmaya ilişkindir. Bununla birlikte, işlerin yürütüldüğü taşınabilir bir yer de şartlara göre sabit bir yer olarak kabul edilebilir. Örneğin; Hollanda içtihadında yüksek mahkeme (supreme court) tarafından verilen bir karara göre, bir sirk çadırı, taşınabilir ve coğrafi olarak konumunun değişebilir olmasına rağmen, ticari aktivitelerin merkezi olduğundan daimi işyeri olarak kabul edilmiştir²⁴.

OECD MA'nın 5'inci maddesinin devamında, 2'nci fıkrada işyerine ilişkin örnekler yer almakla birlikte, genel tanıma uyan ve belirtilen şartları sağlayan bir yer, işyeri olarak kabul edilebilir. Model Anlaşmaya ve Şerhteki açıklamalara göre işyeri sayılan haller şunlardır:

²³ Mehmet Batun, OECD Model Anlaşması Çerçevesinde "İşyeri" Kavramı, Vergi Dünyası Dergisi, Sayı 390, Şubat 2014, s. 45

²⁴ Casper Barbier, The Permanent Establishment in a Post BEPS World, s. 36, (Çevrimiçi), <http://arno.uvt.nl/show.cgi?fid=141895> (Erişim Tarihi: 17.05.2020)

- 1- Yönetim yeri,
- 2- Şube,
- 3- Büro,
- 4- Fabrika,
- 5- Atölye,
- 6- Maden, petrol ve gaz kuyusu, taş ocağı veya tabii zenginliklerin elde edilmesini sağlayan herhangi bir yer (madde5/2),
- 7- On iki ayı aşan süre ile devam eden inşaat şantiyesi, yapım veya kurma projesi (madde 5/3),
- 8- İşletme adına sözleşme akdetme yetkisine sahip olan ve bu yetkisini mutaden kullanan bağımlı acenteler (madde 5/5),
- 9- İşletme adına sözleşme akdetme yetkisine sahip olan ve bu yetkisini mutad olarak kullanan yavru şirketler²⁵.

Yukarıda örneklerine yer verilen işyeri sayılan haller, Model Anlaşmalar üzerinde yapılan ilave ya da değişiklikler ile değişebilmektedir. Örneğin; çalışmanın ilerleyen kısımlarında detaylarıyla yer verildiği üzere, OECD MA'nın 5'inci maddesinin 5'inci fıkrasında düzenlenen ve dolaylı olarak bağımlı acenteler olduğu ifade edilen yapıların hangi şartlarda daimi işyeri oluşturacağı uluslararası vergi hukukunun sıkça tartışılan konularından birisini oluşturmaktadır.

Daimi işyeri kavramının kullanım biçimlerinden birisi de kaynak ülkede yürütülen inşaat işlerine ilişkindir. İnşaat işlerinde daimi işyerinin oluşması için OECD MA'nın 5'inci maddesinin 1'inci fıkrasında yer alan genel kurallara ek olarak faaliyetlerin on iki ayı aşan bir sürede gerçekleşmiş olma şartı aranmaktadır.

Diğer taraftan hem OECD MA'nın 5'inci maddesinin 4'üncü fıkrasında hem de BM MA'da, mal ve eşyaların tamamen depolanması, gösterimi ve dağıtılması maksadıyla kullanılan yerler ile sabit bir yerin tamamen hazırlayıcı ve yardımcı karakterde (preparatory and auxiliary character) kullanılmasının işyeri oluşturmayacağını düzenlemektedir²⁶. Daimi işyeri oluşmasının istisnaları olarak bilinen bu fıkra düzenlemesi de yakın dönemde uluslararası vergi hukuku alanında

²⁵ Billur Yaltı Soydan, Uluslararası Vergi Anlaşmaları, Beta Basım Yayım Dağıtım, İstanbul, 1995, s. 133.

²⁶ Gary Clyde Hufbauer ve Ariel Assa, age, s. 280

oldukça tartışılan bir konu olmuştur. OECD'nin 7 numaralı Eylem Planı'nda işletmelerin bu fıkra düzenlemesinden haksız olarak faydalanarak gerçekleştirdiği vergi planlama faaliyetleri konu edilmekte ve bu kapsamda bazı değişiklikler önerilmektedir. Çalışmanın ilerleyen kısımlarında bu düzenlemelerin detayına yer verilmiştir.

OECD MA'nın 5'inci maddesinin 5'inci ve 6'ncı fıkralarında daimi işyerinin acentelerdeki kullanımına ilişkin düzenlemeler yer almaktadır. Bu kapsamda komisyoncu düzenlemeleri çok uluslu işletmeler tarafından daimi işyerinden kaçınmakta kullanılan bir araç olduğundan, OECD tarafından yapılan çeşitli çalışmalara konu olmuş ve nihayetinde 2017 OECD MA'nın 5'inci maddesinde düzenlemeler yapılarak acente daimi işyerinin oluşmasına yönelik kurallar genişletilmiştir. Bu düzenleme, kaynak devletlerin vergilendireceği alanın genişlemesini ve vergi gelirlerini artırmalarını sağlayacaktır.

Daimi işyerinin tanımlanması ve kapsamının belirlenmesi konusu güncelliğini korumakta ve uluslararası vergi hukuku alanında bu konuya yönelik çalışmalar devam etmektedir. Özellikle OECD'nin Matrah Aşındırma ve Kar Aktarım Projeleri (Base Erosion and Profit Shifting-BEPS) arasında yer alan ve daimi işyeri statüsünden yapay olarak kaçınılmasını konu edinen 7 Numaralı Eylem Planı hazırlık sürecinde konuyla ilgili önemli teorik tartışmalar yapılmış ve 7 Numaralı Eylem Planı Nihai Raporunda Model Anlaşmada ve Şerhte bazı değişikliklere gidilmiştir. Bu çalışmanın amacı; daimi işyerine kazanç atfedilmesine yönelik kural ve tartışmaların analizi olduğundan daimi işyerinin kurulmasına ilişkin tartışmalara ve detaylı açıklamalara yer verilmemiştir.

1.3.2. Uluslararası Vergi Hukukunda Daimi İşyeri Kavramının Kullanım Şekilleri

Daimi işyeri kavramının ilk kullanıldığı tarihten bu yana daimi işyerine kazanç atfedilmesine yönelik kurallarda sürekli gelişmeler yaşanmakta ve kavramın kullanılış şekline yönelik de yeni kullanım biçimleri eklenmektedir. Başlangıçta daha çok fiziksel bağlara referansla tanımlanan ve kullanılan daimi işyeri kavramı, zamanla herhangi bir fiziksel yapıya dayanmayan bir ortam için dahi kullanılabilmiştir.

Çalışmanın bu bölümünde daimi işyeri kavramının uluslararası vergi hukukunda alanında yaşanan gelişmelerle birlikte sayısı artmış olan kullanım biçimlerine değinilmiştir.

1.3.2.1. Fiziksel Daimi İşyeri

OECD MA'nın 5(1) maddesinde daimi işyerine yönelik en genel tanımlama ve en genel kullanım biçimi düzenlenmiştir. Daimi işyeri kavramına yönelik Model Anlaşmada *“Bu Anlaşmanın amaçları bakımından “işyeri” terimi, bir teşebbüsün işinin tamamen veya kısmen yürütüldüğü işe ilişkin sabit bir yer anlamına gelir.”*²⁷ şeklinde tanımlama, fiziksel bir varlığı şart koşmakta ve geleneksel olarak daimi işyeri kavramının kullanım biçimini ifade etmektedir.

Fiziksel daimi işyerinin oluşması için bazı unsurların birlikte söz konusu olması gerekmektedir. Bunlar;

- Bir işyerinin varlığı,
- Bu yerin coğrafi olarak sabit/belirli bir yer olması,
- Belirli bir süre bu sabitliğin sürmesi,
- Bu işyerinin teşebbüsün kullanımında olması,
- Ticari faaliyetin kısmen veya tamamen bu yer vasıtasıyla yürütülmesi.

Bu doğrultuda işyerinin varlığı için ticari faaliyetin yürütülmesine elverişli herhangi bir fiziksel/coğrafi yer; coğrafi olarak sabit bir yerin varlığı için ise işlerin yürütüldüğü belirli bir yer (örneğin, maden ya otel gibi yerler dahil) gerekmede; işyerinin, teşebbüsün kullanımı için meşru ya da gayrimeşru faaliyet ayrımı önemli olmaksızın kısmi olarak kullanımları dahi yeterli kabul edilmektedir²⁸.

²⁷ Gelir İdaresi Başkanlığı, Gelir ve Servet Üzerinden Alınan Vergilere İlişkin Model Anlaşma, 2015, s.24,25.

http://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/user_upload/Mevzuat_Disilliskiler/OECD_Model_Yorum_Kitabi_2014.pdf (Erişim Tarihi: 29.07.2018)

²⁸ Raffaele Russo, age., s. 40, 41

1.3.2.2. İnşaat İşlerinde Daimi İşyeri (Construction Site PE)

Daimi işyeri kavramı inşaat şantiyeleri, yapım ve kurulum projeleri açısından ayrı olarak değerlendirilmekte ve kullanılmaktadır. Bu kapsamda, OECD MA'nın 5'inci maddesinin 3'üncü fıkrasında yapılan düzenlemeler daimi işyerinin oluşumu ve kavramın kullanımına ilişkin farklılıklar getirmektedir.

OECD MA'nın 5(3) maddesine göre söz konusu yerlerin daimi işyeri oluşturabilmesi için inşaat şantiyeleri, yapım ve kurulum projelerinin 12 aydan daha uzun süre devam etmesi gerekmektedir. Dolayısıyla daimi işyeri için OECD MA'nın 5(1) maddesinde yer alan genel kurallar ya da diğer kurallar sağlanmış olsa dahi 12 aylık süre aşılmamış olması durumunda daimi işyerinin varlığından söz edilemeyecektir²⁹.

Bir başka deyişle, OECD MA'nın 5(3) maddesi özel hüküm (lex specialis) niteliği taşımaktadır. Dolayısıyla bu açıdan bakıldığında, özel kuralın gereklerini taşıyan inşaat işlerinde daimi işyeri, madde 5(1)'de yer alan genel kural-sabit bir işyeri (fixed place of business) kuralını karşılama gereği bulunmamaktadır. Zaman eşiğine yönelik kuralın uygulanması için, öncelikle inşaat şantiyeleri, yapım ve kurulum projelerinin neler olduğunun tanımlanması gerekmektedir. Bu konuda, OECD Model Anlaşması Şerhi'nde örnekleme yoluyla binaların, yolların, köprülerin, kanalların, boru hatlarının, tünellerin inşa ve onarım faaliyetlerinin kapsamda olduğu belirtilmektedir³⁰.

OECD'nin 7 Numaralı BEPS Eylem Planı'nda; inşaat şantiyeleri, yapım ve kurulum projelerinin daimi işyeri oluşturması için geçerli olan 12 aylık eşik sürenin mükellefler tarafından faaliyetlerin parçalanarak kötüye kullanılması durumuna değinilmiştir. Bu vergilendirme sorunu, 6 Numaralı BEPS Eylem Planı kapsamında geliştirilen temel amaç testini (principle purposes test-PPT) uygulama veya aynı şantiyede ya da inşaat sahasında yakın ilişkili işletmelerin farklı dönemlerdeki her biri 30 günü aşan faaliyetlerini, 12 aylık süre eşiğini tespit etmek amacıyla, toplama suretiyle çözülmeye çalışılmaktadır. OECD MA'nın 5'inci maddesinin Şerhinin 18'inci paragrafta; öncelikle yüklenici firmaları veya alt yüklenicilerin sözleşmelerini

²⁹ Mehmet Batun, agm, s. 48

³⁰ Andreas Waltrich, Cross Border Taxation of Permanent Establishments- An International Comparison, Wolters Kluwer, s. 19

parçalara bölerek üstlenilen işin parçalarının her biri 12 ayı geçmeyecek şekilde aynı işletme grubuna bağlı farklı kurumlar tarafından yapılmasını sağlamak yoluyla bu 12 aylık süreyi istismar ettiklerinin tespit edildiği belirtilmektedir³¹. Bu uygulamaların önüne geçmek için 7 Numaralı BEPS Eylem Planı'nda, OECD MA metnine, 6 Numaralı BEPS Eylem Planı çerçevesinde ilave edilecek olan temel amaç testi kuralının uygulanması değerlendirilmektedir.

1.3.2.3. Acente/Aracı Daimi İşyeri

Daimi işyerine kazanç atfedilmesinde ya da başka bir anlatımla daimi işyeri kazancının belirlenerek kaynak devletin vergilendirme yetkisinde kalan matrahın belirlenmesinde öncelikli husus daimi işyerinin varlığıdır. OECD MA'nın 5'inci maddesinde düzenlenen daimi işyeri yapısında son dönemde dikkat çeken ve madde düzenlemesinde değişiklik yapılarak kaynak devletin vergi gelirlerini artırmasına sebep olabilecek nitelikte ve özellikle acentelerle ilgili bazı düzenlemeler söz konusu olmuştur.

Acente daimi işyeri, OECD MA'nın 5'inci maddesinin 5'inci ve 6'ncı fıkrasında düzenlenmektedir. Buna göre, eğer bir gerçek ya tüzel kişi, belirli koşullar altında bir teşebbüs için faaliyetlerde bulunursa söz konusu teşebbüs için sabit bir işyeri oluşmamış olsa bile, o teşebbüs için daimi işyeri oluşmuş sayılabilmektedir. Fiziksel daimi işyerinde olduğu gibi hazırlayıcı ve yardımcı faaliyetler daimi işyerinin oluşmasını belirlememekte, onun yerine acente daimi işyerinde acentelerin teşebbüs için gerçekleştirdiği faaliyetler önemli ve belirleyici olmaktadır³².

OECD MA'nın 5'inci maddesinin 6'ncı fıkrasında bağımsız statüde faaliyet gösteren acentelerin daimi işyeri oluşturmayacağı belirtilmektedir. Diğer taraftan, aynı maddenin 5'inci fıkrasında bağımlı acenteler düzenlenmektedir³³. Acentelerin bu

³¹ İbrahim Organ ve Mustafa Cemil Kara, agm, s. 10

³² Raffaele Russo, age., s. 43

³³ OECD MA'nın 5'inci maddesinde ya da diğer maddelerinde "bağımlı acente" terimi geçmemektedir. OECD MA'nın 5'inci maddesinin 6'ncı fıkrasında kendi ticari faaliyetlerinin olağan akışı içerisinde yurt dışında mukim teşebbüslerin hesabına hareket eden bağımsız temsilcilerin, kaynak ülkesinde söz konusu teşebbüsün daimi işyeri olarak kabul edilmeyeceği düzenlenmiştir. Bu düzenlemenin mefhumu muhalifinden 5'inci fıkrada düzenlenen kişi ya da kurumların bağımlı temsilci/acente olduğu sonucu çıkarılmaktadır. Bkz: Ertuğrul Akçaoğlu, BEPS Eylem 7: İşyeri Statüsünden Yapay Yollarla Kaçınmanın Önlenmesi, s.19 (Çevrimiçi), <https://www.akcaoglu.com/wp-content/uploads/2015/11/Akcaoglu-BEPS-AP7.pdf> (Erişim Tarihi: 03.01.2021)

kapsamda daimi işyeri oluşturabilmesi için belli kriterlerin sağlanması gerekmektedir. BEPS 7 Numaralı Eylem Planı öncesine kadar OECD MA'daki acentelerin daimi işyeri oluşturabilmesi için;

- Bir teşebbüs hesabına hareket etmesi
- OECD MA'nın 5'inci maddesinin 6'ncı fıkrasında yapılan düzenlemeye yapılan negatif gönderme ile acente yapısının bağımlı karakterde olması,
- sözleşmeleri sonuçlandırabilme yetkisine sahip olması,
- bir teşebbüs adına hareket etmesi,
- daimi işyerinin sözleşme akdetme yetkisini mutlak olarak kullanabilmesi

özelliklerini taşıması gerekmektedir.³⁴

Yukarıda tanımlanan komisyoncu düzenlemeleri ya da yapıları ile komisyoncu gerçek ya da tüzel kişinin daimi işyeri oluşturabilmesi için teşebbüs adına ya da teşebbüs hesabına faaliyet göstermesi gerekmektedir. Komisyoncuların daimi işyeri hesabına işlem yapmadıkları veya bağımlı olmadıkları durumda, daimi işyeri oluşmamakta ve yalnızca aracılık faaliyeti nedeniyle elde ettiği komisyon ücretleri kaynak devlette vergiye tabi tutulabilmektedir. Bu kapsamda, OECD MA'nın 5'inci maddesinin 5'inci fıkrasında bağımlı acentelerde teşebbüs adına hareket etme yetkisinin aranması, bağımlı acentelerin daimi işyeri tanımı kapsamında değerlendirilmeyerek vergi planlaması ya da vergiden kaçınma aracı olarak kullanılmasına neden olmaktadır³⁵.

OECD'nin 7 Numaralı Eylem Planı daimi işyeri statüsünden yapay olarak kaçınmayı engellemeye yönelik konuları içermektedir. Bu kapsamda düzenlediği en temel konulardan birisi komisyoncu düzenlemeleridir ve özellikle çok uluslu şirketlerin kullandığı bu vergi planlama aracı karşısında yeni bir düzenleme

³⁴ Raffaele Russo, age., s. 45

³⁵ Pınar Solyalı ve Özgen Polat, BEPS 7. Eylem Planı Çerçevesinde Daimi İşyeri Tanımında Yapılan Değişiklikler, Nazalı Gündem, s.10 (Çevrimiçi), http://nazaligundem.com/UserFiles/Press/nazali_gundem_sayi_7pdf-e2dfes4xyj.pdf (Erişim Tarihi: 03.01.2021)

önerilmektedir. Buna göre, OECD MA'nın 5'inci maddesinin 5'inci fıkrasının mevcut halinde bir gerçek ya da tüzel kişinin kaynak devletinde, yurt dışında mukim bir teşebbüs adına hareket etmesi ve sahip olduğu teşebbüs adına sözleşme akdetme yetkisini mutata olarak kullanması aranmaktayken, fıkranın yeni şeklinde kaynak devletinde yurt dışındaki teşebbüs adına hareket etmekte olan söz konusu kişinin bunu yaparken;

a) mutata olarak sözleşmeleri akdetmesi (habitually concludes contracts) veya

b) sözleşme içeriğinde maddi (öze ilişkin) değişiklikler yapılmaksızın teşebbüs tarafından rutin olarak akdedilen sözleşmelerin yapılması sürecinde, sonuca taşıyan başlıca rolü mutata olarak üstlenmesi gerekir³⁶.

Sonuç olarak; komisyoncu düzenlemeleri çerçevesinde bağımlı acenteler vasıtasıyla işletmelerin kullandığı vergi planlama aracı OECD'nin 7 Numaralı Eylem Planı ve OECD Yaklaşımı sonrasında OECD MA'nın 5'inci maddesinin 5'inci fıkrasında yapılan değişiklikte önceki etkinliğini yitirmiştir. BEPS Eylem Planı'nda önerilen değişiklik 2017 yılı OECD MA'nın 5'inci maddesine eklenmiştir.

1.3.2.4. Hizmet/Servis Daimi İşyeri

Uluslararası vergi hukukunda daimi işyeri literatüründe kavramın kullanım biçimlerinden birisi de "hizmet/servis daimi işyeri" (service PE) şeklindedir. Servis daimi işyeri kavramı OECD MA'da bulunmamaktadır. Kavram, BM MA'nın 5'inci maddesinin 3'üncü fıkrasındaki düzenlemeden türetilmektedir. Söz konusu fıkra, herhangi bir 12 aylık süreçte 183 günden daha fazla süren kurumun kendi personelleri veya söz konusu hizmet için kullandığı diğer personeller vasıtasıyla sunacağı hizmetin kaynak devlette daimi işyeri oluşturacağı düzenlenmektedir. Bu düzenleme daimi işyeri kavramını genişletici niteliktedir.

Söz konusu düzenleme, yakın zamanda 2011 ve 2017 yıllarında BM MA'da yapılan değişikliklerle nihai halini almıştır. Öncelikle 2011 yılında herhangi bir 12 aylık süreçte bir veya birden fazla defada 6 ayın üzerinde varlık gösterilmesine yönelik

³⁶ : Ertuğrul Akçaoğlu, BEPS Eylem 7: İşyeri Statüsünden Yapay Yollarla Kaçınmanın Önlenmesi, s.19 (Çevrimiçi), <https://www.akcaoglu.com/wp-content/uploads/2015/11/Akcaoglu-BEPS-AP7.pdf> (Erişim Tarihi: 03.01.2021)

eşik kuralı, ufak bir değişiklikle, ilgili mali yıl içinde başlayan veya biten herhangi bir 12 aylık dönemde toplam 183 günden fazla olan dönem veya dönemler şeklinde varlık gösterilmesi olarak revize edilmiştir. 2017 yılında ise söz konusu maddede parantez içerisinde yer alan “aynı ya da bağlantılı projelerde” ifadesi kaldırılmıştır. Müzakereler esnasında bazı gelişmekte olan ülkeler 183 gün veya 6 aylık varlığa ilişkin eşik kuralına karşı çıkmışlardır. Bu ülkelerin temel argümanı, özellikle gelişen teknoloji ile birlikte inşaat, montaj ya da diğer aktivitelerin daha kısa bir sürede tamamlanmalarının mümkün olması ve önemli ölçülerde bu aktiviteler nedeniyle kazanç oluşturmalarıdır. Diğer gelişmekte olan ülkeler ise zaman sınırını içeren eşik kuralının yapay düzenlemeler (artificial arrangements) vasıtasıyla kaynak devlette vergilendirmeden kaçınılmasını sağlayacağını düşünerek karşı çıkmışlardır³⁷.

Sonuç olarak, servis daimi işyeri, eğer;

- Yurt dışında mukim olan hizmet sağlayıcı eşik sürelerin üzerinde hizmet sunumunu gerçekleştirirse, ve
- Söz konusu hizmet(ler) hizmet sağlayıcının çalışanları ya da diğer personeller vasıtasıyla kaynak devlette veriliyorsa oluşmuş kabul edilmektedir.

Geleneksel olarak servis daimi işyerleri kaynak devlette fiziksel bir varlık gerektirmekte iken, günümüzdeki dijital ekonomi koşullarında birçok ülkede herhangi bir fiziksel varlık oluşturulmaksızın benzer hizmetler diğer devletlerde verilebilmektedir. Kaynak devletler, herhangi bir vergi kayıp ve kaçığına engel olmak için iç hukuklarında bu kapsamda düzenlemeler yapmaktadırlar. Örneğin, BM MA’da yapılan değişiklikler sonrasında, İsrail, Suudi Arabistan, Kuveyt gibi ülkelerde servis daimi işyeri kurallarının iç hukukta uygulanmasına yönelik düzenlemeler yapılmıştır³⁸.

³⁷ Update of the UN Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries - Permanent Establishment, UN, Committee of Experts on International Cooperation in Tax Matters Eighteenth Session New York, 23-26 April 2019, s.21, (Çevrimiçi) https://www.un.org/esa/ffd/wp-content/uploads/2019/04/18STM_CRP8-Update-UN-Model-Double-Taxation-Permanent-Establishment.pdf

³⁸S.R. Patnaik, Service PE Does Not Require Physical Presence of Employees, <https://tax.cyrilamarchandblogs.com/2017/10/service-pe-not-require-physical-presence-employees/>
Erişim Tarihi: 03.05.2020

1.3.2.5. Dijital Daimi İşyeri ve Bu Kapsamda Kullanılan Diğer Kavramlar

Uluslararası alanda ticaretin yapılış şekli, giderek daha az fiziksel yere ihtiyaç duyulması ve mal ve hizmetlerin elektronik ortamda alınıp satılabilmesiyle önemli ölçüde dönüşüm geçirmiş ve bu durum vergilendirme yetkisinin kaynak ve ikamet devleri arasında adaletli dağıtılabilmesi için daimi işyeri kavramının genişletilmesine yönelik tartışmalara neden olmuştur. Bu çerçevede dijital daimi işyeri kavramı ile bazı diğer kavramlar kullanılmıştır. OECD tarafından 1 No'lu BEPS Eylem Planı'nda bu kapsamda çalışmalar yapılmış ve sonrasında dijital ticaretin vergilendirilmesiyle ilgili bir rapor³⁹ yayınlamıştır. Bu çalışmaların sonrasında dijital işyeri kavramına dair tartışmalar devam etmesine rağmen, sorunların çözümü için bazı öneriler de getirilmiştir. Aşağıda dijital işyeri kavramına yönelik tartışmalara ve dijital ticaret için önemli alt yapı unsurları olan servis sağlayıcıları ile web sitelerin daimi işyeri oluşturup oluşturmayacağına ilişkin açıklamalara yer verilmiştir.

Dijital vergilendirmeye ilgili sorunların çözümü için daimi işyeri kavramını da içeren bir çözüm önerisi de Avrupa Birliği'nden (AB) gelmiştir. AB'nin dijital vergilendirmeye ilgili sorunların çözümü için önerisi, önemli ekonomik varlık yöntemi (significant economic presence mode-SEP) ya da başka bir ifadeyle dijital daimi işyeri olmuştur⁴⁰. Önemli ekonomik varlık kavramının bu çerçevede dijital araçlar kullanılarak kaynak devlette devamlılık içeren işlemlerde bulunan ve kazanç elde edilen durumları kapsamaya yönelik bir bağlantı (nexus) sağlamaya çalıştığı belirtilebilir. Önemli ekonomik varlığın oluşması için, OECD'ye göre aşağıdaki durumlardan biri ya da birkaçı yeterlidir:

- Kullanıcı tabanlı ve bununla ilişkili veri girdisinin olması,
- Söz konusu ülkeden kaynaklanan dijital içeriğin hacmi,
- Faturalandırma ve tahsilatın yerel para birimi veya ödeme aracı ile yapılması,

³⁹ Bkz: OECD, Tax Treaty Characterisation Issues Arising From E-Commerce, (Çevrimiçi) <http://www.oecd.org/tax/consumption/1923396.pdf> Erişim Tarihi: 23.10.2020

⁴⁰ Svitlana Buriak ve Raphael Holzinger, "Introduction to the Attribution of Profits to Permanent Establishment", Edt: Michael Lang, Alfred Storck ve Raffaele Petrucci, Attribution of Profits to Permanent Establishment, Linde Verlag, 2020, s. 14

- Web sitesinin yerel dil ile faaliyetini yürütmesi,
- Nihai ürün teslimleri ile satış sonrasıyla alakalı sorumlulukların olması,
- Tüketicilere yönelik devamlılık içeren pazarlama ve satış faaliyetlerinin yürütülmesi.⁴¹

Benzer şekilde Avrupa Birliği Komisyonu tarafından önerilen kavramlardan birisi de önemli dijital varlık (significant digital presence-SDP) kavramı olmuştur. Buna göre; çok uluslu şirketler aşağıdaki eşiklerden birisini aştığında faaliyette bulunduğu devlette önemli dijital varlığa sahip olduğu kabul edilmelidir:

- Dijital hizmetlerden sağlanan kazançların 7 milyon Euro'yu aşması,
- Kullanıcı sayısının 100.000'in üzerinde olması,
- On-line olarak yapılan ticari sözleşme sayısının 3.000'in üzerinde olması.

Dijital vergilendirilmeyle ilgili sorunların çözümü için getirilen önerilerde kullanılan kavramlardan birisi de bağlantı (nexus) kavramı olmuştur. Bağlantı kavramına göre eğer çok uluslu bir şirketin kaynak devlette belirli bir kazanç düzeyini aşması söz konusu olursa, kaynak devlete vergilendirme hakkı tanınmalıdır. Bu durumda özellikle, elektronik ticaret için önemli alt yapı unsurları olan servis sağlayıcıları (server) ile web sitelerin daimi işyeri oluşturup oluşturmadığı tartışma konusu olmuştur.

Bir servis sağlayıcısı, internete bağlı olan ve işletmelere internet ve web siteleri üzerinden mal ya da hizmet satabilmelerini sağlayan bilgisayar olarak tanımlanabilir. Bu çerçevede bir yazılım tarafından kontrol edilen ve belli programlarla birlikte çalışan elektronik cihaz olan servis sağlayıcıları, fiziksel varlığa sahip ekipmanları ile belirli bir coğrafi yerde bulunursa ve OECD MA'nın 5'inci maddesinde yer alan diğer kriterleri sağlaması halinde daimi işyeri oluşturabilir⁴². Servis sağlayıcıları

⁴¹ OECD, Addressing The Tax Challenges of the Digitalisation of the Economy, s.16, (Çevrimiçi), <https://www.oecd.org/tax/beps/public-consultation-document-addressing-the-tax-challenges-of-the-digitalisation-of-the-economy.pdf> Erişim Tarihi: 24.10.2020

⁴² Eliya John Nkerebuka, The Permanent Establishment Concept In Relation To Electronic Commerce, University of Cape Town Master Thesis, s. 38, (Çevrimiçi) https://open.uct.ac.za/bitstream/handle/11427/19790/thesis_law_2015_nkerebuka_eliya_john.pdf?sequence=1&isAllowed=y (Erişim Tarihi: 04.10.2020)

konusundaki kavramsal zorluk, servis sağlayıcıların herhangi bir yerde internet kullanıcılarından bağımsız olarak kuruluyor olmalarından, yani teknik realiteden kaynaklanmaktadır. Daha da karmaşık olanı, bazen sinyallerin birden fazla ülkede kurulu birden servis sağlayıcısı üzerinden iletiminin sağlandığı bir trafik üzerinden gerçekleştiği durumdur. Servis sağlayıcılarının daimi işyeri tanımına dahil edilmesi, bir yandan firmaların vergi planlama stratejilerine kapı aralayabilmişken, diğer taraftan bu durum, ülkelerin vergilendirme yetki alanını genişleterek, firmaların söz konusu vergi planlama imkanını sınırlayacak bir araç olarak kullanılmak istenmiştir⁴³.

Dijital ekonomide daimi işyeri konseptine yönelik tartışma alanlarından birisi de web sitelerinin daimi işyeri oluşturup oluşturmayacağı üzerine olmuştur. Bu tartışmaların odak noktalarından birisi daimi işyerinin tanımlandığı OECD MA'nın 5'inci maddesidir.

OECD, 2003 yılında, elektronik ticaretin gelişmesi ve giderek yaygınlaşmasıyla birlikte daimi işyeri kavramının gelişimine paralel olarak, OECD MA Şerhinde 5'inci madde kapsamında web sitelerinin aksine, servis sağlayıcıların önemli aktivitelerin parçası haline gelmeleri ve işlerin onların üzerinden yürütülmeleri halinde daimi işyeri oluşturabileceğini düzenlemiştir⁴⁴.

OECD'nin 2003 yılındaki servis sağlayıcıları ile web sitelerine ilişkin yaklaşımı, sonraki yıllarda da benzer şekilde devam etmiştir. BEPS sonrasında, OECD tarafından yayınlanan 2019 tarihli *Mevcut Anlaşma Hükümleri Elektronik Ticaretten Kaynaklanan Kurum Kazançlarını Uygun Vergilendiriyor mu?* başlıklı nihai rapora göre; mevcut anlaşmalarda yer alan daimi işyeri kavramının elektronik ticaret kapsamında yorumlanmasında bazı sorunlar oluşmuştur. Söz konusu raporda OECD, elektronik ticarete ilişkin faaliyetler kapsamında daimi işyeri kavramının nasıl yorumlanması gerektiğini açıklığa kavuşturmuştur. Buna göre;

- Bir web sitesi kendi başına daimi işyeri oluşturmamaktadır.

⁴³ Gary Clyde Hufbauer ve Ariel Assa, *US Taxation of Foreign Income*, Peterson Institute for International Economics, Washington, 2007, s. 280

⁴⁴ Ángela Carolina ve Vaca Bohórquez, *Virtual Permanent Establishment: an approach to the Taxation of Electronic Commerce Transactions*, *Revista de Derecho Fiscal* no. 8 • enero-junio de, 2016, s.93, (Çevrimiçi)

https://www.researchgate.net/publication/305274559_Virtual_Permanent_Establishment_An_Approach_to_the_Taxation_of_Electronic_Commerce_Transactions (Erişim Tarihi: 10.05.2020)

- Web sitesine yönelik hosting düzenlemeleri, genellikle söz konusu web sitesi üzerinden iş yürüten işletme için bir daimi işyeri oluşturmaz.
- Çok olağandışı durumlar dışında, bir internet servis sağlayıcısı/server (yukarıda açıklanan acente / daimi işyeri kuralı uyarınca) hizmet verdiği işletmeler için daimi işyeri olarak kabul edilmeyecektir.
- Bir servis sağlayıcı olarak bilgisayar ekipmanlarının bulunduğu bir yer, bazı durumlarda kalıcı bir iş yeri oluşturabilirken, bu yerde gerçekleştirilen işlevlerin hazırlık veya yardımcı olanın ötesine geçecek şekilde olması gerekir⁴⁵.

Sonuç olarak; servis sağlayıcıları ile web sitelerinin daimi işyeri tanımına dahil edilip edilmemesi konusu; gelişmekte olan ülkelerin vergi hasılatlarını artırmak için daimi işyerini geniş tanımlamaya çalıştığı; gelişmiş ülkelerin ise bu unsurları dışarıda bırakarak daimi işyerini dar yorumlamaya çalıştığı adeta bir halat çekme mücadelesini içinde barındırmaktadır⁴⁶.

1.4. Türk Vergi Hukukunda Daimi İşyeri Kavramı

“İşyeri/İş yeri” teriminin Türk vergi kanunlarında bazen bitişik şekilde tek sözcük, bazen ise iki ayrı sözcük şeklinde yazıldığı görülmektedir⁴⁷. Akçaoğlu’na göre 213 sayılı Vergi Usul Kanunu’nda (VUK) yapılan tanımlama vergi anlaşmalarında yer alan “fixed place of business” kavramını karşılayacak şekilde “iş yeri” (iki sözcük) şeklindedir⁴⁸. Bununla birlikte, uluslararası anlaşmalarda “fixed place of business”ın bir üst kavramı olarak yer alan “permanent establishment” (PE) resmi Türkçe metinlerde “işyeri” olarak çevrilmektedir⁴⁹.

⁴⁵ OECD, Are the Current Treaty Rules for Taxing Business Profits Appropriate for E-Commerce? Final Report, s. 7,8 (Çevrimiçi) <http://www.oecd.org/tax/treaties/35869032.pdf> (Erişim Tarihi: 03.05.2020)

⁴⁶ Gary Clyde Hufbauer ve Ariel Assa, age., s.280

⁴⁷ Örneğin VUK’un 156’ncı maddesinde ve GVK’nın 8’inci maddesinde “işyeri” şeklinde bitişik ve tek sözcük kullanılmışken; KVK’nın 3/3-a. maddesinde “iş yeri” şeklinde iki ayrı sözcük kullanılmıştır. Çalışmamızda yazım açısından bu farklılık ihmal edilmiştir.

⁴⁹ Ertuğrul Akçaoğlu, İşyeri Statüsünden Yapay Yollarla Kaçınmanın Önlenmesi, Konuşma Metni: 27 Kasım 2015, ANAMED, İstanbul s.2

Türk vergi hukukunda daimi işyeri (permanent establishment-PE) kavramı kullanılmamış ve herhangi bir tanımlama yapılmamıştır. Ancak; daimi işyeri kavramının bileşenlerinden bazılarını içeren *işyeri* (a fixed place of business) ve *daimi temsilci* (permanent representative) gibi kavramlar bazı vergi kanunlarında tanımlanmıştır⁵⁰.

Türk vergi mevzuatında 213 Sayılı VUK, vergilendirmeye ilişkin genel kuralların konulduğu ve diğer kanunların uygulanmasına ilişkin de hükümler içeren temel hukuki düzenlemedir. VUK'un 156'ncı maddesinde iş yeri; ticari, sınai, zirai ve mesleki faaliyette işyeri, mağaza, idarehane, muayenehane, imalathane, şube, depo, kahvehane, eğlence ve spor yerleri, çiftlik ve hayvancılık tesisleri, dalyan ve voli mahalleleri, maden ve ocakları, inşaat şantiyeleri ve vapur büfeleri gibi ticari ve mesleki bir faaliyetin icrasına tahsis edilen veya bu faaliyetlerde kullanılan yer olarak tanımlanmıştır. VUK'taki işyeri tanımının OECD MA'nın 5'inci maddesinin ilk iki fıkrasında yapılan tanımlamaya kapsam itibariyle oldukça yakın olduğu söylenebilir.

İşyerinin tanımlanmasına yönelik 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nda (GVK), VUK'taki düzenlemelerin dışına çıkılmamış; Kanunun 8'inci maddesinin ilk fıkrasında VUK'a referans yapılarak işyerinin, VUK hükümlerine göre tayin olunacağı belirtilmiştir. Aynı Kanunun 8'inci maddesinin ikinci fıkrasında daimi temsilci kavramı tanımlanmaktadır. Buna göre; daimi temsilci, 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. Öte yandan, Kanunun 8'inci maddenin üçüncü fıkrasında ise daimi temsilci sayılanlara yer verilmekte ve aşağıda yazılı kimseler, başkaca şartlar aranmaksızın temsil edilenin daimi temsilcisi sayılmaktadırlar:

1. Ticari mümessiller, tüccar vekilleri ve memurları ile Ticaret Kanununun hükümlerine göre acenta durumunda bulunanlar;

2. Temsil edilene ait reklam giderleri hariç olmak üzere giderleri devamlı olarak kısmen veya tamamen temsil edilen tarafından ödenenler;

<https://www.akcaoglu.com/wp-content/uploads/2015/11/Akcaoglu-BEPS-AP7.pdf>
Tarihi:05.08.2018)

(Erişim

⁵⁰ Ersin Nazalı, Permanent Establishment under the Turkish Tax Procedural Law, Legal News Bulletin Turkey, 2012/II s. 33

3. Mağaza veya depolarında temsil edilen hesabına konsinyasyon suretiyle satmak üzere devamlı olarak mal bulunduranlar.

OECD MA'nın 5'inci maddesinin 5'inci ve 6'ncı fıkralarına göre bir temsilcinin işyeri sayılabilmesi için genel olarak temsil ettiği teşebbüs adına ve hesabına hareket etmesi gerekmektedir. Bu açıdan bağımsız tüccar yardımcısı niteliğindeki acente ve kendi adına hareket eden komisyoncuların temsil ettikleri teşebbüs için bir işyeri oluşturmamaları gerekmektedir. Oysa GVK'nın 8'inci maddesi hükümlerine göre bunlar da işyeri olarak sayılmıştır. Görüleceği üzere; Vergi anlaşmalarına ilişkin hükümlerin bulunmadığı bir durumda, Türk vergi mevzuatında işyerinin kapsam ve tanımlamasına yönelik ifadeler Türkiye'ye oldukça geniş vergilendirme imkanı tanımaktadır⁵¹.

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nda (KVK) da işyerine yönelik bir tanımlama yapılmamıştır. Kanunun 3/4'üncü maddesine göre kazanç ve iratlar ile gelir unsurlarının elde edilmesi ve daimi temsilci bulundurulması konularında GVK'nın ilgili hükümlerinin uygulanacağı ifade edilmiştir. Sonuç olarak iş yerinin tanımlanması açısından VUK'un 156'ncı maddesi, daimi temsilcinin tanımlanması açısından ise GVK'nın 8'inci maddesi dar mükelleflerin vergilendirilmesinde temel kanuni düzenlemeler olup, kapsam itibariyle OECD MA'dan daha geniş şekilde kaynak devlete vergilendirme imkanı sağlamaktadır.

⁵¹ Ersin Nazalı, age, s.34

İKİNCİ BÖLÜM

DAİMİ İŞYERİNE KAZANÇ ATFEDİLMESİNDE TEMEL ESASLAR, İÇ HUKUKUN ROLÜ ve TÜRK VERGİ HUKUKUNDA DAİMİ İŞYERİNE KAZANÇ ATFEDİLMESİ

Daimi işyerine kazanç atfedilmesi konusu uluslararası vergi hukukunda oldukça eski bir geçmiş sahiptir. Bu nedenle daimi işyerine kazanç atfedilmesinde zaman içerisinde farklı yaklaşımların önerilmesi ya da uygulanması söz konusu olmuştur. Uluslararası vergi hukuku alanında daimi işyerine kazanç atfedilmesi ve çifte vergilendirmeye ilgili sorunların çözümü iç hukuk kurallarıyla da yakından ilgilidir. Çalışmanın bu bölümünde, daimi işyerine kazanç atfedilmesinde temel esaslara, iç hukuk kurallarının bu kapsamdaki rolü ve fonksiyonlarına ve Türk vergi hukukunda daimi işyerine kazanç atfedilmesine ilişkin kural ve uygulamalara yer verilmiştir.

2.1. Daimi İşyerine Kazanç Atfedilmesinde Temel Esaslar

Kaynak devlette vergilendirilebilir bir ekonomik varlığın, başka bir deyişle daimi işyerinin bulunmasından sonra önemli olan daimi işyerine ne kadar kazanç atfedileceğidir. Daimi işyerine atfedilecek kazanç, kaynak ve ikamet devletlerinin tahsil edeceği vergi tutarını doğrudan etkileyeceği için önem taşımaktadır.

Daimi işyerine kazanç atfedilmesinde farklı yaklaşım ve yöntemler kullanılmaktadır. Örneğin, model anlaşmalarla bağlantılı olarak doğrudan yöntem (direct methods) ve dolaylı yöntem (indirect methods) olarak ifade edilen yöntemler kullanılmıştır. Dolaylı yöntemde işletmenin bir bütün olarak, daimi işyerinin elde ettiği kazanç dahil, elde ettiği kazanç tespit edildikten sonra, daimi işyerine ödenen ücretler, varlıkların değeri, nakit akışı gibi çeşitli dağıtım anahtarları kullanılarak kazanç atfedilir. Bu yöntemde, bir bütün olarak faaliyetlerinden zarar elde eden işletmede daimi işyeri tek başına değerlendirildiğinde kâr elde etse bile daimi işyerine kazanç atfedilmesi söz konusu olmayacaktır. Doğrudan yöntem ise odağına daimi işyerini almakta; dolayısıyla sadece söz konusu işyerinin faaliyetleriyle ilgili olarak meydana gelen kazancın kaynak ülkede vergilendirilmesini benimsemektedir. Bu yaklaşımlar literatürde dolaylı yöntemler yerine ilişkili ticari faaliyet yaklaşımı

(relevant business activity approach) ya da tek varlık yaklaşımı (single entity approach); doğrudan yöntem yerine bağımsız/ayrı işletme yaklaşımı (seperate entity approach) gibi isimlerle de kullanılmaktadır⁵².

OECD Yaklaşımı ile birlikte OECD MA'nın 7'nci maddesinde değişiklik yapılmış ve doğrudan yöntem uygulaması ya da başka bir deyişle bağımsız işletme yaklaşımı benimsenmiştir. Söz konusu yaklaşımda öne çıkan unsur ise, emsallere uygunluk ilkesi ve transfer fiyatlandırması yöntemleridir. Bu nedenle doğrudan yöntemin uygulamasında OECD'nin Transfer Fiyatlandırması Rehberi ve bu Rehber'de yer alan yöntemler oldukça önemlidir.

İşyerine kazanç atfedilmesinde kullanılan yöntemlerden birisi de özellikle AB vergi uyumlaştırma çalışmaları kapsamında gündeme gelen Ortak Konsolide Edilmiş Kurumlar Vergisi Matrahı'dır (Common Consolidated Corporate Tax Base-CCCTB). Söz konusu öneri literatürde üniter sistem (unitary) ya da paylaşırma formülü (formulary apportionment) olarak da ifade edilmektedir. Transfer fiyatlandırması yöntemleri ve emsallere uygunluk ilkesinin uluslararası vergileme bağlamında sorgulandığı dönemde, daimi işyerlerine ya da çok uluslu şirketlerin grup şirketlerine kazanç atfedilmesine ilişkin farklı yöntem önerileri söz konusu olmaktadır. Paylaşırma yöntemi de bu kapsamda gündeme gelen önerilerden birisidir. Paylaşırma yöntemi, çok uluslu şirketlerin kazançlarını farklı ülkelerdeki bağımlı teşebbüsler arasında önceden belirlenmiş bir formül kapsamında dağıtmaktadır. Buna göre, paylaşırmanın uygulanmasında şu üç temel unsur bulunmaktadır: vergilendirilecek birimin belirlenmesi, global kazançların kesin olarak tespiti ve global kazançların dağıtımında kullanılacak formülün oluşturulmasıdır. Söz konusu formül; maliyetlerin, varlıkların, ücretlerin ve satışların bir kombinasyonu şeklinde meydana gelmektedir⁵³. Paylaşırma yöntemi de OECD tarafından benimsenmemiştir.

Uluslararası vergi hukukunda özellikle OECD Yaklaşımı ve BEPS Eylem Planları sonrasında geçerli düzenlemelerin sorgulanmasıyla birlikte önerilen yöntemlerden birisi de katma değer vergisinin uygulama esaslarıyla belli ölçüde benzerliklere sahip varış yeri temelli nakit akışı vergilendirme yöntemidir (destination

⁵² Reimer ve diğerleri, age., s.152-154

⁵³ Hüseyin Işık, Çok Uluslu Şirketlerde Örtülü Kazanç ve Örtülü Sermaye, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Doktora Tezi, 2005, s.143, 144, (Çevrimiçi), <http://nek.istanbul.edu.tr:4444/ekos/TEZ/40647.pdf> (Erişim Tarihi:11.04.2021)

based cash flow taxation-DBCFT). Söz konusu yöntemde, katma değer vergisi uygulaması belli şekilde farklılaştırılarak oluşturulmakta ve kazançların kaynak devlet ile ikamet devleti arasında paylaşılması için daimi işyeri gibi fiziki bağlantıya ihtiyaç duyulmamaktadır⁵⁴.

Bu çalışmada yukarıda yer verilen yöntemlere ilişkin ilave açıklamalar çalışmanın ilerleyen bölümlerinde kısmen yer almakla birlikte, esas olarak OECD çalışmaları ile OECD tarafından uygulanması benimsenen ayrı ve bağımsız işletme yaklaşımı ve bu kapsamda şekillenen OECD Yaklaşımı'na ilişkin detaylara yer verilmiştir.

2.2. Daimi İşyerlerinin Vergilendirilmesinde Genel Olarak İç Hukuk Kurallarının Fonksiyonu ve Önemi

Daimi işyeri kazancının tespit edilmesi ve vergilendirilmesine ilişkin kural ve uygulamalar ile yaşanan sorunlar, hem uluslararası hukukun hem de ulusal hukukun konusunu oluşturmaktadır. Çalışmanın bu bölümünde daimi işyeri kazancının tespiti ve vergilendirilmesi sürecinde iç hukuk kurallarının fonksiyonlarına ve önemine yer verilmiştir. İç hukuk kurallarının bu doğrultuda temel olarak 3 fonksiyona sahip olduğu belirtilebilir:

- Vergilendirmenin iç hukuk kurallarının uygulanmasına bağlı oluşu,
- İç hukuk kurallarının çifte verilendirme anlaşmalarında kullanılan terimlerin yorumlanmasına etkisi,
- İç hukuktaki spesifik kural ve kavramların daimi işyeri kazancına etkisi.

2.2.1. Vergilendirmenin İç Hukuk Kurallarının Uygulanmasına Bağlı Oluşu

Uluslararası vergi hukuku; vergilendirmeye ilişkin uluslararası hukuk kuralları ile sınırötesi işlemlerin vergilendirilmesine dayanan ulusal hukuk kurallarının

⁵⁴ Andreas Waltrich, age., s. 214, 215

toplamından meydana gelir. Bu iki alan, birbirini hem kural koyma (kanun yapma ve anlaşma oluşturma) hem de bu kuralların uygulanması açılarından etkilemektedir. Ancak; uluslararası vergi hukukunun ilk ilkesi temel bir asimetriyi yansıtmaktadır: bir verginin konulması, kaldırılması, oranının yükseltilmesi, düşürülmesi konuları tamamen iç hukukunun alanındadır. Örneğin, çifte vergilendirme anlaşmaları sınırötesi ekonomik faaliyetlerden elde edilen gelir üzerinde vergilendirme yetkisini ikamet ve kaynak devlet devletleri arasında paylaşır. Bu çerçevede, bir çifte vergilendirmeyi önleme anlaşması devletlerin sınırötesi ekonomik faaliyetlerden elde edilen gelirin nasıl vergilendirileceği (istisnalar, muafiyetler, matrah tespit usulleri vb.) ile değil, hangi ülkenin vergilendirme yetkisini kullanacağını ya da her iki ülke de vergilendirme yetkisi kullanacaksa kaynak devletin en çok hangi orandan vergi alacağı ile ilgilenir. Genel kabul gören yaklaşıma göre, mükellefe bir çifte vergilendirmeyi önleme anlaşması hükmü ile ek mali yük getirilmesi mümkün değildir.⁵⁵ Dolayısıyla, bir devlet; vergilendirilebilir bir geliri vergilendirmeme konusunda bir iradeye sahipse; çifte vergilendirme anlaşmalarına göre vergilendirme yetkisi münhasıran o devlete bırakılmış olsa bile, söz konusu gelir o ülkede vergi dışında kalır.

Sonuç olarak; uluslararası vergi hukuku vergilendirmeye ilişkin temel kuralları belirlese de, bunların uygulanması ve sonuç vermesi ancak ulusal kuralların uygulanması vasıtasıyla gerçekleşmektedir. Diğer taraftan; uluslararası vergi hukukunda belirlenen kurallarının uygulanmasında genel ilke, mükelleflerin iç hukuk kurallarına göre durumlarının vergisel açıdan daha dezavantajlı hale getirilmemesidir. Başka anlatımla, uluslararası hukuk kuralları, iç hukuk kurallarının belirlemediği ölçüde vergilendirme yetkisi genişletemez.

2.2.2. İç Hukuk Kurallarının Çifte Verilendirmeyi Önleme Anlaşmalarında Kullanılan Terimlerin Yorumlanmasına Etkisi

Daimi işyerine kazanç atfedilmesine ilişkin vergi anlaşmalarının uygulanması çeşitli açılardan iç hukuka dayanmaktadır. Çifte vergilendirme anlaşmalarında yer alan ve akit devletlerin iç hukuk kuralları ışığında ya da tamamen iç hukuklarında kullanılan anlamlarıyla yorumlanması gereken birçok terim bulunmaktadır (örneğin

⁵⁵ Ekkehart Reimer ve diğerleri, age, s.14,15

mukimlik, gayrimenkul varlık, kar payı)⁵⁶. Bu kapsamda, OECD ve BM MA'ların 3(2) maddesi, anlaşmalarda kullanılan ancak söz konusu metinlerde tanımlanmayan terimlerin anlamlarının belirlenmesinde devletlerin iç hukukuna atıf yaparak onları yetkilendirmiştir⁵⁷.

Vergi anlaşmalarının yorumlanmasında; genel yorum kuralları, tamamlayıcı yorum kuralları ve özel yorum kuralları olarak bilinen kurallar kullanılmaktadır⁵⁸. VAHS'nin 31'inci maddesinde genel yorum kuralları; 32'nci maddesinde ise tamamlayıcı yorum kuralları düzenlenmektedir. OECD ve BM MA'nın 3(2) maddesi kapsamında iç hukuk kurallarının kullanılması ise özel yorum kuralları kapsamında değerlendirilmektedir. Söz konusu kurallar arasındaki hiyerarşi incelendiğinde; literatürde hakim olan görüş MA 3(2) maddesinin VAHS 31'inci ve 32'nci maddelerle kıyaslandığında özel bir kural olduğu ve bu nedenle bu genel kuralların önüne geçtiği şeklindedir⁵⁹. Diğer taraftan; iki taraflı bir anlaşmanın, tek taraflı olarak düzenlenmiş olan bir iç hukuk kuralına gönderme yapılarak yorumlanmasının eleştirildiği ve bu uygulamanın ancak "son çare" olarak kullanılması gerektiği yönünde görüşler de bulunmaktadır⁶⁰. Hangi görüşün öğretide ağırlıklı olarak kabul edildiği ya da haklı olduğu tartışması üzerinde durulmadan, çifte vergilendirme anlaşmalarında geçen terimlerin, anlaşmaların kendi içerisinde bağımsız olarak yorumlanmasının mümkün olmadığı hallerde iç hukuktaki düzenlemelere bakılarak ve anlaşmanın amaçlarını da gözeterik yorumlanacağı sonucu çıkarılabilir.

Daimi işyeri kavramı ve diğer bazı önemli terimler çifte vergilendirme anlaşmalarında açık olarak tanımlanmıştır. Bu terimler açısından iç hukuk kurallarına başvurmak pek mümkün olmasa da, genel olarak daimi işyeri kazancının tespiti

⁵⁶ Ekkehart Reimer ve diğerleri, age, s.15

⁵⁷ Billur Yaltı Soydan, age, s. 94

⁵⁸ Konuyla ilgili detaylı açıklamalar için; bkz: Mesut Karadağ, Vergi Anlaşmalarının Uluslararası Hukuk Kuralları Çerçevesinde Yorumlanması, Vergide Gündem, Nisan/2020, (Çevrimiçi), <https://www.vergidegundem.com/files/ebooks/2020/apr/mobile/index.html#p=1>, (Erişim Tarihi: 17.04.2021)

⁵⁹ Philip Baker, Double Taxation Conventions.: A Manual on the OECD Model Tax Convention on Income and Capital, Thompson Reuters, 2008, s. B-2 (Double Tax. Conv. R.0: June 2001); Michael N. Kadev, Tax Treaty Interpretation: Determining Domestic Meaning Under Article 3(2) of the OECD Model, s. 38, 39 <http://www.ctf.ca/ctfweb/documents/pdf/2007ctj/2007ctj1-kandev.pdf> (Erişim Tarihi: 09.11.2018)

⁶⁰ Cemal Baran Başok, Uluslararası Vergi Anlaşmalarının Yorumlanması, Yüksek Lisans Tezi, 2016, (Çevrimiçi), https://dspace.ankara.edu.tr/xmlui/bitstream/handle/20.500.12575/33622/cemal_baran.pdf?sequence=1, (Erişim Tarihi: 17.04.2021)

açısından çifte vergilendirme anlaşmalarının uygulanmasında bazı terimler için iç hukuka başvuru muhtemeldir. Dolayısıyla iç hukuk kurallarının daimi işyerlerinin vergilendirilmesindeki ikinci fonksiyonu, vergi anlaşmalarının yorumlanmasında özel yorum kuralları kapsamında kullanılmalıdır.

2.2.3. İç Hukuk Kurallarının Çifte Vergilendirme Anlaşmaları Tarafından Açık Bırakılan Tüm Konularda Etkisi

Uluslararası vergi anlaşmaları içerdiği bağlama kuralları ile birden fazla ülkede faaliyette bulunan mükelleflerin vergilendirilmesinde, vergilendirme yetkisini akit devletlerden sadece birisine ya da belli koşullar altında her ikisine de bırakabilmektedir. Bu kurallardaki koşul ya da sınırlamanın etkisine göre çifte vergilendirme sorununun çözümü, ya direkt bağlama kuralının uygulanması ile ya da devletlerden birinin ek önlem almasıyla mümkün olmaktadır⁶¹. Bu önlem, devletlerin vergi sistemlerindeki iç hukuk kurallarının uygulanması ile gerçekleşebilmektedir. Başka bir anlatımla, çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarındaki bazı hükümlerin etkisi, akit devletlerin iç hukuk kurallarının uygulanmasıyla sonuç doğurabilmektedir. Bu kapsamda, iç hukuk kurallarının daimi işyeri kazancının vergilendirilmesinde fonksiyonel olduğu üçüncü durum; akit devletlerden her ikisinin de vergilendirme yetkisini kullandığı durumda çifte vergilendirilmenin giderilmesi için alınması gereken önlemler açısından dır. Her ne kadar çifte vergilendirme anlaşmalarında ve model anlaşmanın şerhinde ikamet devletinin yabancı ülkelerde ödenen verginin mahsubunda uyacağı kurallara ilişkin detaylı açıklamalar bulunsa da bazı konular hala açık kalmıştır⁶². Örneğin, iç hukuk kuralları, OECD MA'nın 23(a)(2) ve 23(b)(1) maddelerine ilişkin yabancı ülkede ödenen verginin mahsubuna ilişkin teknik ayrıntıların kurulması ve uygulanması açısından anlaşmalarda iç hukuka bırakılan konuları düzenlemektedir.

Sonuç olarak; uluslararası vergi hukukunun kuralları çoğu kez çerçeve kurallar olup, söz konusu düzenlemelerin bulunmadığı durumlarda düzenlemenin amacına

⁶¹ Billur Yaltı Soydan, age, s.250

⁶² Ekkehart Reimer ve diğerleri, age, s.6,7

ulaşması için gerekli uygulamalar iç hukuk kuralları vasıtasıyla gerçekleştirilebilmektedir.

2.3. İç Hukuktaki Spesifik Kural ve Kavramların Daimi İşyeri Kazancına Etkisi

Daimi işyerine kazanç atfedilmesine yönelik kurallar hem uluslararası vergi hukukunun hem de ülkelerin kendi iç hukuklarının konusudur. Bu iki alan ise birbirinden bağımsız değildir. Kimi zaman ulusal hukuk kuralları ya da bazı ülkelerin yaklaşımları uluslararası düzenlemeleri etkilemişken, kimi zaman da ülkeler uluslararası alanda yapılan hukuki düzenlemeleri önemli ölçüde iç hukuklarına aktarmışlardır. Dolayısıyla, daimi işyeri kazancının vergilendirilmesine yönelik öğreti ve uygulamalar da bu şekilde gelişmektedir. Çalışmanın bu bölümünde iç hukuk kuralları ile uluslararası alanda yapılan çalışmaların daimi işyerine kazanç atfedilmesinde ne şekilde birbirini etkilediği ile vergisel uygulamalara yön verdiği değerlendirilmiştir.

2.3.1. Daimi İşyeri Tanımındaki Değişkenler

Ulusal hukuk kuralları ile uluslararası hukuk kurallarının etkileşimi karşılıklıdır. OECD ve BM her ne kadar uluslararası organizasyonlar olsa da ulusal hukuk sistemlerinden ya da ülke ya da ülke toplulukları gibi siyasi yapılardan tamamen bağımsız değildirler.

İlk çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları Kıta Avrupası'nın daimi işyerine yönelik tanımlamalarının önemli ölçüde etkisinde kalsa da, sonrasında bu doğrultuda kullanılan kavramlar OECD ve BM Model Anlaşmalarından etkilenerek değişikliğe uğramışlardır⁶³. Benzer şekilde uluslararası alanda siyasi yapıların ve bununla bağlantılı uluslararası ticaretin yapılış şeklindeki dönüşümler ve gelişmeler, OECD ve BM gibi uluslararası yapıların daimi işyerine yönelik tanımlamalarını etkilemiştir. Bu kapsamda; örneğin, genelde gelişmiş ülkelerin vergisel menfaatlerini daha çok koruyan OECD MA'da daimi işyerinin kurulma eşiği azalarak kaynak devletin vergilendirme yetkisini destekleyecek şekilde daimi işyeri tanımlamasına yönelik

⁶³ Ekkehart Reimer ve diğerleri, age, s.16

gelişmeler yaşanmıştır. Bu gelişmeler de son yıllarda gelişmekte olan ülkelerin OECD ve BM MA'larındaki tanımlamalardan daha çok etkilenecek iç hukuklarındaki daimi işyerine yönelik kuralları bu modellere göre revize etmelerini sağlamıştır.

2.3.2. Doğrudan/Dolaylı Kazanç Atfedilmesi

Daimi işyerine kazanç atfedilmesinde OECD MA'nın en temel maddeleri olarak; daimi işyerini tanımlayan 5'inci maddesi, ticari kazançlarda daimi işyerine kazanç atfedilmesine yönelik genel kuralın yer aldığı 7'nci maddesi ve özellikle çok uluslu şirketleri ve grup şirketleri ilgilendiren, bağımlı teşebbüslerin kendi aralarındaki ticari ilişkilerini düzenleyen ve transfer fiyatlandırması kurallarını içeren 9'uncu maddesi sayılabilir. Dolayısıyla daimi işyeri kazancının tespitinde transfer fiyatlandırması kuralları oldukça önemlidir.

Transfer fiyatlandırmasına ilişkin kurallar kar merkezli yöntemler (profit oriented methods) ve işlem merkezli yöntemler (transaction oriented methods) kategorileri altında toplanabilir. Kar merkezli yöntemler dolaylı yöntemler, işlem merkezli yöntemler ise direkt yöntemler olarak da bilinmektedir⁶⁴. Ülkelerin daimi işyerlerinin gerçekleştirdiği işlemlerde farklı türdeki transfer fiyatlandırması yöntemlerini uygulaması o daimi işyerine atfedilecek kazanç miktarını da doğrudan etkileyebilecektir. Bu nedenle devletler bu kuralların uygulamasını mükelleflerin keyfiyetine bırakmamıştır. Örneğin; Türkiye'de KVK'nın 13'üncü maddesinde ilişkili kişiler arasında gerçekleştirilen işlemlerde emsallere uygun bedel veya fiyatın belirlenmesinde karşılaştırılabilir fiyat yöntemi, maliyet artı yöntemi ve yeniden satış fiyatı yönteminin kullanılacağı düzenlenmiş ve bu maddenin gerekçesinde bu yöntemler arasında herhangi bir öncelik sırası bulunmadığı ve uygulama kıstasının "işlemin niteliğine en uygun yöntem" olduğu belirtilmiştir⁶⁵. Sonuç olarak; iki ya da daha fazla ülkede faaliyette bulunan şirketlere transfer fiyatlandırmasına ilişkin kuralların nasıl uygulanacağı ve eğer söz konusuysa ülkelerin muhasebe sistemlerindeki bu konuya dair özellikli hususlar daimi işyeri kazancına atfedilecek kazanç miktarını doğrudan etkileyebilecektir

⁶⁴ Ekkehart Reimer ve diğerleri, age, s.17

⁶⁵ Gelirler Kontrolörleri Yayınları, Vergi Rehberi, Ankara, 2014, s. 825

2.3.3. Daimi İşyerinin Vergilendirilmesinde Ülkesel Sınırlar

Devletler genellikle kendi ülkelerinde mukim olan kişilerin ülke içinde ve dışında elde ettikleri tüm gelirleri tam mükellefiyet kapsamı içerisinde vergilendirirken; kendi ülkelerinde mukim olmayanları belli şartlar dahilinde sadece kendi ülkelerinde elde ettiği gelirler üzerinden kaynak devlet sıfatıyla ve dar mükellefiyet (limited tax liability) kapsamında vergilendirirler. Daimi işyerlerinin vergilendirilmesi dar mükellefiyet esasında vergilendirilme sınırları dahilinde değerlendirilse de; bazı ülkeler daimi işyerlerinin ülke içindeki kaynaklardan elde ettiği gelirlerin vergilendirilmesine yönelik sınırlı bir mükellefiyet oluştururken, bazı ülkeler daimi işyerlerine dar mükellefiyetin aksine sınırsız vergi mükellefiyetinin özel bir türünü uygularlar. Bu durum açık ya da zımni olarak, örneğin bağımsız teşebbüs yaklaşımı altında (seperate entity approach) daimi işyerlerine önemli ölçüde bağımsızlık atfedilerek tüm dünyada elde edilen gelirler üzerinden vergilendirilmesini mümkün kılabilmiştir⁶⁶.

Bu yaklaşım bazı problemleri beraberinde getirmiştir. Örneğin; R ülkesinde mukim bir kişinin S ülkesindeki bir daimi işyeri vasıtası ile T ülkesinden gelir elde etmesi halinde bu kazancın S ülkesindeki daimi işyerine atfedilmesi konusunda pek fazla tartışma yoktur (R-S-T durumu). Ancak; mükellefin mukim olduğu R ülkesinden ve özellikle daimi işyerine gelirin sağlanması için gerekli hizmetlerin bu ülkeden verildiği durumda veya fonksiyonların daimi işyeri yerine yönetim merkezi tarafından gerçekleştirildiği durumda daimi işyerine ne kadar gelir atfedileceği daha zor bir durumdur⁶⁷.

2.4. Türk Vergi Hukukunda Daimi İşyerine Kazanç Atfedilmesi

Türkiye’de daimi işyerine kazanç atfedilmesine ilişkin detaylı kurallar bulunmamaktadır. Daimi işyerinin vergilendirilmesine yönelik olarak uluslararası vergi hukuku yazınında yer alan bazı esasların Türkiye’de geçerli olan kurallar kapsamında incelemesi sağlandığında, Türkiye’de söz konusu alanda ya henüz bir düzenleme yapılmadığı ya da mükelleflerin genel kurallara göre vergilendirilmesinin

⁶⁶ Ekkehart Reimer ve diğerleri, age, s.18

⁶⁷ Ekkehart Reimer ve diğerleri, age, s.18

söz konusu olduğu görülmektedir. Bu durumun temel göstergesi; Türk vergi hukukunun iç hukuktan olan kaynaklarında, başka bir ifadeyle kanunlar, Cumhurbaşkanlığı kararnameleri, Cumhurbaşkanı kararları, genel tebliğler ve idarenin diğer düzenleyici işlemlerinde daimi işyerine kazanç atfedilmesine yönelik sistematik düzenlemelerin ya da uygulamaya yönelik vergi idaresinin yorumlarının söz konusu olmamasıdır.

Bu çerçevede; bu bölümde Türkiye'nin iç hukukunda yer alan daimi işyeri kazancının tespitine ilişkin genel kurallar ile bazı spesifik durumlara ve sektörlerle uygulanacak kurallara yer verilmiştir. Ancak; T.C. Anayasası'nın 90'ıncı maddesine göre, usulüne göre yürürlüğe konulmuş Milletlerarası anlaşmaların kanun hükmünde olması, hatta temel hak ve özgürlüklere ilişkin milletlerarası anlaşmalarla kanunların aynı konuda farklı hükümler içermesi nedeniyle çıkabilecek uyuşmazlıklarda milletlerarası anlaşma hükümlerinin esas alınacak olması nedeniyle, Türkiye'nin taraf olduğu vergi anlaşmalarındaki hükümlerin de ayrıca göz önünde bulundurulması gerekmektedir.

2.4.1. Daimi İşyeri Kazancının Tespitinde Genel Kurallar

Türk vergi hukukunda daimi işyeri kazancının tespit edilmesi dar mükellef kurumların vergilendirilmesi kapsamında değerlendirilmektedir. KVK'nın 3/2'nci maddesinde dar mükellef (kanuni ve iş merkezinin her ikisi de Türkiye'de bulunmayan) kurumların sadece Türkiye'de elde ettikleri kazançlar üzerinden vergilendirilecekleri düzenlenmiştir. Dar mükellef kurumların kazanç unsurları ise aynı Kanunun 3/3'üncü maddesinde aşağıda yer aldığı şekilde düzenlenmiştir:

- 213 Sayılı VUK hükümlerine göre Türkiye'de iş yeri olan veya daimi temsilci bulduran yabancı kurumlar tarafından bu yerlerde veya bu temsilciler vasıtasıyla yapılan işlerden elde edilen ticari kazançlar (Bu şartları taşıyabilir bile kurumların ihraç edilmek üzere Türkiye'de satın aldıkları malları Türkiye'de satmaksızın yabancı ülkelere göndermelerinden doğan kazançlar, Türkiye'de elde edilmiş sayılmaz.

Türkiye'de satmaktan maksat, alıcı veya satıcının ya da her ikisinin Türkiye'de olması veya satış sözleşmesinin Türkiye'de yapılmasıdır),

- Türkiye'de bulunan zirai işletmeden elde edilen kazançlar
- Türkiye'de elde edilen serbest meslek kazançları
- Taşınır ve taşınmazlar ile hakların Türkiye'de kiralanmasından elde edilen iratlar
- Türkiye'de elde edilen menkul sermaye iratları
- Türkiye'de elde edilen diğer kazanç ve iratlar.

Dar mükellef kurumların yukarıda yer verilen altı kazanç unsurundan meydana gelen kazançlarının elde edilmesindeki kural; KVK'nın 3/4'üncü maddesinde düzenlenmiştir. Buna göre; söz konusu kazanç ve iratlar ile gelir unsurlarının elde edilmesi ve Türkiye'de daimi temsilci bulundurulması konularında GVK'nın ilgili hükümleri uygulanmaktadır.

Görüldüğü üzere, 5520 sayılı KVK'nın 3/4'üncü maddesinde, dar mükellef kurumlarda kazancın elde edilmesi ve daimi temsilci bulundurulması konusunda 193 sayılı GVK'ya referans yapılmıştır. Dar mükellefiyette kazanç ve iradın Türkiye'de elde edilmesi GVK'nın 7'nci maddesinde düzenlenmiştir. Bu durumda dar mükellef kurumların ticari ve zirai kazançlar hariç serbest meslek kazancı, menkul sermaye iradı, gayrimenkul sermaye iradı, diğer kazanç ve irat elde etmesinin söz konusu olması halinde GVK'nın ilgili hükümleri uygulanacak ve özellikle "Türkiye'de değerlendirme" kriteri ile karşılaşılabilecektir. Bu doğrultuda, Türkiye'de değerlendirmenin sağlandığı birçok durum vergilendirme kapsamına alınabilecektir. GVK'nın 7'nci maddesinde değerlendirme kavramı; ödemenin Türkiye'de yapılması veya ödeme yabancı memlekette yapılmışsa, Türkiye'de ödeyenin veya nam ve hesabına ödeme yapılanın hesaplarına intikal ettirilmesi veya karından ayrılması olarak tanımlanmıştır. Örneğin; dar mükellef bir kurumun Türkiye'de gerçekleştirmiş olduğu bir serbest meslek hizmet ifası nedeniyle Türkiye'deki bir şirket tarafından ödeme yapılması halinde, Türkiye'de değerlendirme kriteri sağlanacağından Türkiye'de vergilendirme yapılabilir.

Kazanç veya iradın elde edilmesine ilişkin GVK'nın 7'nci maddesindeki kriterler, dar mükellef kurumların ticari ve zirai kazançlar üzerinden beyanname verip vermemeleri ile bu kapsamda ödeyecekleri vergi miktarını, ayrıca kazançları üzerinden KVK'nın 30'uncu maddesine göre vergi kesintisi yapıp yapılmayacağını etkileyebilecektir. Örneğin, gelir doğuran bir faaliyetin GVK'nın ilgili hükümlerine göre ticari kazanç olarak nitelendirilmesi sonucunda vergi kesintisi yapılmazken; serbest meslek kazancı olarak nitelendirilmesi halinde vergi kesintisi yapılması söz konusu olabilecektir.

KVK'da dar mükellef kurumlar için matrah tayinin düzenlendiği 22'nci maddenin ilk iki fıkrasında safi kurum kazancının tespit yöntemi, iş yeri veya daimi temsilcinin varlığına göre belirlenmiştir. Buna göre; dar mükellef kurumlar tarafından iş yeri veya daimî temsilci vasıtasıyla elde edilen kazançların tespitinde, aksi belirtilmediği takdirde tam mükellef kurumlar için geçerli olan hükümler⁶⁸; ticarî veya zirai kazançlar dışında kalan kazanç ve iratları hakkında ise, Gelir Vergisi Kanununun bu kazanç ve iratların tespitine ilişkin hükümleri uygulanmaktadır. KVK'nın 22/2'nci maddesinin devamında, ticari ve zirai kazançların dışındaki kazanç ve iratların Türkiye'de yapılmakta olan ticarî veya zirai faaliyet kapsamında elde edilmesi halinde, kurum kazancının bu maddenin birinci fıkrasına göre tespit edileceği ayrıca belirtilmiştir. Örneğin, dar mükellef bir kurumun Türkiye'deki şubesinin aktifine kayıtlı gayrimenkul dolayısıyla elde edilen kira gelirlerinin vergilendirilmesinde ticari kazanç hükümleri geçerli olacaktır. Buna karşılık söz konusu gayrimenkul yabancı kurumun ana merkezinin aktifine kayıtlı olsaydı, bu gayrimenkul dolayısıyla elde edilen kira gelirlerinin tespitinde GVK'nın gayrimenkul sermaye iradına ilişkin hükümleri uygulanacaktır⁶⁹. KVK'nın bu hükümlerinden, dar mükellef kurumların vergiye tabi kazançlarının tespitinde genel olarak tam mükelleflerle aynı yöntemler belirlendiği ve kural olarak dar mükellef kurumların Türkiye'de bulunan iş yerleri vasıtasıyla elde etmiş olduğu kazançların tam mükellef kurumların elde ettiği

⁶⁸ KVK'nın 6/2'nci maddesine göre tam mükelleflerin safi kurum kazancının tespitinde GVK'nın ticari kazanç hakkındaki hükümleri uygulanır. Zirai faaliyetle uğraşan kurumların bu faaliyetinden doğan kazançlarının tespitinde, GVK'nın 59'uncu maddesinin son fıkra hükmü de dikkate alınır. GVK'nın 59'uncu maddesinin son fıkrasında; zirai kazancın bilanço esasına göre tespitinde; GVK'nın 56'ncı maddesinde düzenlenen zirai işletme hesabına göre hasılat, 57'nci maddesinde düzenlenen zirai işletme hesabı esasında giderler ve 58'inci maddesinde hasıllardan indirilemeyecek giderler hükümleri de göz önünde tutularak ticari kazancın bu husustaki hükümlerinin uygulanacağı belirtilmiştir.

⁶⁹ Cem Tekin ve Emre Kartaloğlu, Kurumlar Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamaları, s.762, <http://www.emrekartaloglu.com/Kitaplar/1.KVK%20Yorum%20Kitabi%202.%20BASKI.pdf> (Erişim Tarihi: 13.11.2018)

kazançlarla aynı şekilde değerlendirileceği sonucu çıkarılabilir. Örneğin; yabancı kurumların Türkiye’de bulunan işyerleri, tam mükellef kurumlar gibi VUK hükümlerine defter tutmak, belge düzenlemek ve beyanname vermek zorundadırlar⁷⁰. Dar mükellef kurumların iş yeri veya daimi temsilci vasıtasıyla yürüttüğü ticari ve zirai faaliyetler veya bu faaliyetler (ticari ve zirai faaliyet) kapsamındaki kazanç ve iratlar dışında KVK’nın 3/3’üncü maddesinde yer alan diğer dört gelir unsuruna ilişkin kazançların tespitinde GVK’nın ilgili hükümleri uygulanmaktadır.

Dar mükellef kurumların kazancının tespitinde tam mükellef kurumlarla olan benzerliklerin yanında bazı farklılıklar da söz konusudur. Bu farklılıklar;

- mükellefiyet,
- kabul edilmeyen indirimler,
- örtülü sermaye düzenlemeleri,
- yabancı ulaştırma kurumlarında kazanç tespiti açılarından değerlendirilebilir⁷¹.

İlk farklılık mükellefiyet durumu açısından ifade edilebilir. Dar mükellef kurumların kazanç unsurlarının düzenlendiği KVK’nın 3/3’üncü maddesinde, ticari kazançla ilişkin a) bendinin parantez içi hükmünde dar mükellefler için ihracat muafiyetine yer verilmiştir. Buna göre; dar mükellef kurumlar, Türkiye’de iş yeri veya daimi temsilci bulundurup bunlar vasıtasıyla kazanç elde etmiş olsalar bile ihraç etmek üzere Türkiye’de satın aldıkları malları Türkiye’de satmaksızın yabancı ülkelere göndermelerinden doğan kazançlar, Türkiye’de elde edilmiş sayılmayacaktır. Bendin devamında Türkiye’de satmaktan maksadın, alıcı veya satıcının ya da her ikisinin

⁷⁰ Emrah Ferhatoğlu, “Daimi İşyerine Kazanç Atfedilmesi”, Uluslararası Vergi Hukuku Konularına Türkiye Yaklaşımı, Ed: Billur Yaltı Soydan, Onikilevha Yayınları, 2017, s.140

⁷¹ Dar mükellef kurumların kazançlarının tespitinde tam mükellef kurumlara uygulanan hükümlerden farklılıklardan birisi de KVK’nın 26/2’nci maddesinde düzenlenmiştir. Buna göre diğer kazanç ve iratlara ilişkin olarak genel olarak GVK’da yer alan vergilendirmeme hususundaki istisna, kayıt, şart ve sürelerle ait sınırlamalar dikkate alınmayacak; ancak Türkiye’ye bizzat getirilen nakdi veya aynı sermaye karşılığında elde edilen menkul kıymetler ile iştirak hisselerinin elden çıkarılması sırasında oluşan kur farkı kazancına ilişkin GVK’da yer alan istisna, kayıt, şart veya süreler aynen geçerli olacaktır. İşyeri veya daimi temsilci vasıtasıyla dar mükellef kurumların elde edeceği gelirlerin vergilendirilmesinde KVK’nın 22/1’inci madde hükmü gereği ticari kazanç hakkındaki kuralları uygulanacağından KVK’nın 26/2’nci maddesindeki düzenlemeden etkilenilmeyecektir. Ancak; yabancı kurumların Türkiye’de bir işyeri bulunmaması veya bulunan işyeri vasıta edilmeden bu kazanç ve iratların elde edilmesinin söz konusu olması halinde kur farkı gelirine ilişkin yukarıda yer verilen durum hariç GVK’da yer alan istisna, kayıt, şart ve süreler dikkate alınmaksızın vergilendirme yapılacaktır.

Türkiye’de olması veya satış sözleşmesinin Türkiye’de yapılması olduğu düzenlenmiştir⁷². KVK’da yer alan dar mükellef kurumların ihracat muafılığı hükümleri OECD MA’dan 2010 yılında kaldırılan “bu işyerine, bu işyeri tarafından teşebbüs adına yalnızca mal veya ticari eşya satın alınması dolayısıyla hiçbir kazanç atfedilmeyecektir” şeklindeki 7(5) maddesine⁷³ paraleldir⁷⁴. Türkiye’nin 2010 yılından sonra da taraf olduğu çifte vergilendirme anlaşmalarında devam eden bu uygulama KVK’da sadece dar mükellefler için düzenlenmiştir.

Dar mükellef kurumların vergiye tabi kurum kazançlarının tespitinde tam mükellef kurumlardan farklılık içeren ikinci husus, kabul edilmeyen indirimlerle ilgilidir. KVK’nın 22/3’üncü maddesinin a) ve b) bentlerinde yer alan indirimlerin ayrıca kabul edilmeyeceği belirtilmiştir. Dolayısıyla ilgili bentlerdeki indirimler, tam mükellef kurumlar için kabul edilmeyen indirimlerin yer aldığı KVK’nın 11’inci maddesindeki indirimlere ek olarak dar mükellef kurumların indiremeyeceği giderlerdir. Maddenin a) bendine göre; dar mükellef kurumların yurt dışındaki ana merkez veya şubeler hesabına yaptıkları alım-satımlar için ana merkeze veya Türkiye dışındaki şubelere verilen faizler, komisyonlar ve benzerlerinin; b) bendinde ise ana merkezin veya Türkiye dışındaki şubelerin genel yönetim giderlerine veya zararlarına katılmak üzere ayrılan payların indirimi kabul edilmemektedir. Ancak; b) bendinin uygulamasına ilişkin iki istisnaya yer verilmiştir.

- Türkiye'deki kurumun, kazancının elde edilmesi ve idamesi ile ilgili olan ve emsallere uygunluk ilkesi⁷⁵ uyarınca belirlenecek dağıtım anahtarlarına göre ayrılan paylar,
- Türkiye'deki kurumun denetimi için yabancı ülkelere gönderilen yetkili kişilerin seyahat giderleri.

⁷² Dar mükellef kurumlar için söz konusu olan ihracat muafılığının benzeri GVK’nın 7/1’inci maddesinin parantez içi hükmünde dar mükellef gerçek kişiler için düzenlenmiştir. Ancak; GVK’da ihraç edilmek üzere satın alınan malların yanı sıra imal edilen malların da aynı şekilde Türkiye’de satılmaksızın yabancı memleketlere gönderilmesi muafiyet kapsamına alınmış, böylece dar mükellef gerçek kişiler için muafiyetin kapsamı daha geniş tutulmuştur.

⁷³ 1963 OECD MVA 7/5’inci madde

⁷⁴ Emrah Ferhatoglu, age, s.141

⁷⁵ Emsallere uygunluk ilkesi KVK’nın 13/3’üncü maddesinde, ilişkili kişilerle yapılan mal veya hizmet alım ya da satımında uygulanan fiyat veya bedelin, aralarında böyle bir ilişkinin bulunmaması durumunda oluşacak fiyat veya bedele uygun olması şeklinde tanımlanmıştır.

Dolayısıyla yukarıdaki iki durumda, ana merkezin veya Türkiye dışındaki şubelerin genel yönetim giderlerine veya zararlarına katılmak üzere ayrılan payların indirimi mümkün olacaktır.

Dar mükellef kurumların kazancının tespitinde tam mükelleflerin durumuna göre söz konusu olan üçüncü farklılık örtülü sermaye hükümleri açısından dır. Örtülü sermaye müessesesi, KVK'nın 12'nci maddesinde düzenlenen ve normalde sermaye olarak işletmeye konması gereken unsurların borç olarak temin edilerek faiz, kur farkı gibi gider unsurları yoluyla matrah aşındırmasını engellemeyi amaçlayan bir vergi güvenlik önlemidir. Dar mükellef kurumlar, kural olarak KVK'nın 12'nci maddesindeki örtülü sermaye hükümlerine tabidir. Bu durumun istisnası ise, KVK'nın 22/4'üncü maddesinde düzenlenmiştir. Buna göre; dar mükellef kurumların işletmede kullandıkları borçlanmalar için örtülü sermaye hükümlerinin uygulanmasında ortakla ilişkili kişinin tespiti için tam mükellefler için aranan %10 oranında sermaye veya oy hakkına sahip olma şartı aranmamaktadır. Dolayısıyla dar mükellef kurumların işletmede kullandıkları borçların örtülü sermaye olarak değerlendirilmesinde kapsam daha geniş tutulmuştur. Yani Türkiye'de bulunan bir işyerinin ana merkezinden veya (sermaye veya oy kullanma hakkı oranı önemli olmaksızın) ana merkeziyle ilişkili diğer kişilerden temin ederek işletmede kullandıkları borçlardan hesap döneminin başındaki özsermaye miktarının 3 katını aşan kısmı örtülü sermaye olarak dikkate alınacak ve bu kısma isabet eden faiz, kur farkı ve benzeri giderler KVK 11/(1)-b hükmüne göre gider olarak kabul edilmeyecektir.

Dar mükellef kurumların kazanç tespitinde özellikli durumlardan bir tanesi de ulaştırma faaliyeti ile işgal edenlerin vergilendirilmesine ilişkindir. KVK'nın 22/3'üncü maddesine göre ulaştırma faaliyeti yürüten yabancı kurumların hasılat unsurları;

- *Türkiye sınırları içinde gerçekleşen kara taşımacılığında, bilet bedeli ile birlikte alınan gider karşılıkları dahil olmak üzere yolcu, yük ve bagaj taşıma ücreti olarak her ne adla olursa olsun aldıkları tutarlardan,*
- *Türkiye'deki yükleme limanlarından yabancı ülkelerdeki varış limanlarına veya diğer bir kurumun gemisine aktarma yapılacak yabancı limana kadar*

gerçekleşen deniz ve hava taşımacılığında, bilet bedeli ile birlikte alınan gider karşılıkları dahil olmak üzere yolcu, yük ve bagaj taşıma ücreti olarak her ne adla olursa olsun aldıkları tutarlardan,

- *Türkiye dışındaki taşımacılık faaliyeti için diğer kurumlar hesabına Türkiye’de sattıkları yolcu ve bagaj biletleri ile Türkiye’de yaptıkları navlun sözleşmeleri dolayısıyla kendilerine verilen komisyonlar ve ücretlerden oluşmaktadır.*

Yabancı ulaştırma kurumlarının kazancı, yukarıda belirtilen hasılat unsurlarından oluşan tutarlara ortalama emsal oranlarının uygulanması suretiyle hesaplanmaktadır. Ortalama emsal oranlar ise deniz taşımacılığında %15, kara taşımacılığında %12 ve hava taşımacılığında %5’tir. Bu kurumların kazancı ortalama emsal oranların uygulanmasıyla hesaplandığından, 194 Seri No’lu Gelir Vergisi Genel Tebliği’nin I.1. Bölümüne göre, ayrıca GVK’nın 40/1’inci maddesinin parantez içi hükmünde yer alan götürü gider uygulamasından faydalanmaları mümkün değildir. KVK’da düzenlenen bu özel vergileme rejimi sadece yabancı ulaştırma kurumlarının Türkiye ile yabancı ülkeler arasında gerçekleştirmiş oldukları taşımacılık faaliyetini kapsamaktadır. Dolayısıyla taşımacılık faaliyetinin başlayış ve bitişinin Türkiye sınırları içerisinde gerçekleştirilmesi halinde genel hükümler uygulanacaktır.

2.4.2. İç Hukukta Bazı Spesifik Durumlara Uygulanacak Kuralların Tespiti

Çalışmanın önceki bölümünde, Türk vergi hukukunda daimi işyerine kazanç atfedilmesine ilişkin genel kurallara yer verilmiştir. Çalışmanın bu bölümünde ise; daimi işyeri ile ana merkez arasında gerçekleşebilecek bazı spesifik somut durumların Türk vergi mevzuatı kapsamında incelenmesi sonucunda hangi kuralların uygulanması gerektiğine yönelik değerlendirmelere yer verilmiştir.

2.4.2.1. Ana Şirket/Yönetim Merkezi ile Daimi İşyeri Arasında Stok Transferi

Yurt dışında mukim bir ana şirketten/yönetim merkezinden Türkiye’de bulunan daimi işyerine ya da bu daimi işyerinin yurt dışında bulunan yönetim

merkezine stok transferinin iki boyutu söz konusudur. Bunlardan birincisi, genel olarak ana şirket ya da yönetim merkezi ile daimi işyeri arasında gerçekleşen işlemlerin emsallere uygun fiyat ya da bedel ile gerçekleştirilmesidir. Diğer boyut ise, elde edilecek kazancın hangi aşamada gerçekleştiği ve kazancın kime ya da kimlere nasıl atfedileceğidir.

Yukarıda da belirtildiği üzere, daimi işyeri ile yurt dışında bulunan ana şirket ya da yönetim merkezi arasındaki işlemlerde uygulanacak fiyat ya da bedelin emsallere uygun olması gerekmektedir. Bu durum özellikle iki farklı tüzel kişiliğin bulunduğu yapılarda daha çok uygulama alanı bulur. Tam mükellef kurumlar arasındaki işlemlerden farklı olarak; KVK'nın 13/7'nci maddesine istinaden işlemin bir tarafı yurt dışında mukim şirket olan işlemlerde transfer fiyatlandırması kurallarını uygulamak için hazine zararı şartı aranmamaktadır⁷⁶.

Yurt dışında bulunan ana merkez ile daimi işyeri arasındaki işlemlerin ikinci boyutu, gönderilen stoklara istinaden kazancın ne zaman doğduğu ve iş yerine nasıl atfedileceği hususudur. Türk vergi mevzuatına göre; dar mükellef kurumlar açısından elde etme, KVK'nın 3/4'üncü madde hükmüne istinaden 193 Sayılı GVK'nın 7'nci maddesine göre belirlenmektedir. GVK'nın 7'nci maddesine göre; ticari kazançlarda elde etme, kazanç sahibinin Türkiye'de işyerinin olması veya daimi temsilci bulundurması ve kazancın bu yerlerde veya bu temsilciler vasıtasıyla sağlanması şartıyla gerçekleşmektedir. Dolayısıyla kazancın elde edilmesi, stokların Türkiye'de bulunan işyerine gönderilmesi anında değil, söz konusu stokların satılarak elden çıkartılması sonucunda gerçekleşecektir. GVK'nın aynı maddesinin devamında; Türkiye'de satmaktan maksadın, alıcı veya satıcının veya her ikisinin Türkiye'de olması veya satış akdinin Türkiye'de yapılmış olması olduğu ifade edilmiştir. Diğer taraftan; yurt dışında bulunan şirketlerin, Türkiye'de bir daimi işyeri vasıtasıyla konsinye satış⁷⁷ gerçekleştirmesi de mümkündür. Bu durumda da kazanç konsinyinin malları satış anında gerçekleşecektir. Ayrıca; yönetim merkezinden; örneğin, Türkiye'de depoculuk ve dağıtım işini yürüten bir işyerine mal gönderilerek, malların

⁷⁶ Maliye Hesap Uzmanları Derneği, Beyanname Düzenleme Kılavuzu-2 Kurumlar Vergisi Kanunu, Acar Basım ve Cilt. San. Tic. A.Ş., İstanbul, 2013, s. 245, 246

⁷⁷ Konsinye sözcüğünün anlamı, mülkiyet devri yapılmaksızın, malların satış sorumluluğunu yüklenen bir işletmeye (Komisyoncu) gönderilmesidir. Malların komisyoncuya gönderilme ile malların mülkiyeti değil, sadece zilyetliği devredilmiş olmaktadır. (bkz: International Consultancy Services, <https://ics.com.tr/2016/01/konsinye-nedir-ve-muhasebe-kayıtları/> Erişim Tarihi: 19.04.2020)

burada satılması sonucunda kazanç elde etmesi halinde; Türkiye’de vergiye tabi tutulacak kazanç, OECD MA’nın 7/2’nci maddesine istinaden Türkiye’de işyerine atfedilen kazanç olacaktır.

Diğer taraftan; tam mükellef kurumlar için benzer durumlarda kayıt düzeni, değerlendirme ve amortisman hükümleri açısından 1 Seri No’lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği’nde⁷⁸ bazı düzenlemeler yapılmıştır. Buna göre, yurt dışında yapılan inşaat işleri ile ilgili olarak Türkiye’deki merkez ile yurt dışındaki işyeri arasında ortaya çıkan ilişkilerde yurt dışındaki işyerine Türkiye’den fatura kesilmek suretiyle yapılan ve o işyerinde maliyet veya gider olarak kabul edilen mal ve hizmet hareketleri ile yurt dışındaki işyeri ile Türkiye’deki merkez arasındaki para hareketlerinin ayrı ayrı hesaplarda izlenmesi ve değerlemenin buna göre yapılması gerekmektedir. Bu kapsamda; mal ve hizmet hareketlerinden doğan alacaklar, gerçek anlamda alacak ve borç mahiyeti taşıdığından yabancı paraların değerlemesine yönelik 213 Sayılı VUK’un 280’nci maddesine göre değerlemeye tabi tutulması gerekmektedir⁷⁹.

Aynı Tebliğ’in 5.9.3. bölümünde ise geçici olarak ihraç edilen makine ve teçhizatın Türkiye’ye ithalinde uygulanması gereken değerlendirme hükümlerine yer verilmiştir. Bu kapsamda; tam mükellef kurumların aktiflerinde yer alan makine ve teçhizatları, yurt dışında yapılan inşaat işleri ile ilgili olarak yurt dışına geçici olarak ihraç etmeleri halinde, geçici olarak ihraç edilen ve işin bitiminde Türkiye’ye geri getirilecek olan makine ve teçhizat ile ilgili olarak Türkiye’de amortisman ayrılmasına son verilecek; işin bitiminde söz konusu makine ve teçhizatların Türkiye’ye ithalinde ise amortisman uygulaması kaldığı yerden devam edecektir. Örneğin; Türkiye’de bulunan bir işletmenin 2019 yılında iktisap ettiği ve faydalı ömrü 5 yıl olan makine ve teçhizatları 2021 yılının ilk gününde yurt dışında inşaat işleri için kurulan işyerine gönderdiği varsayıldığında, 2021 yılında amortisman ayrılmasına son verilecektir. Söz konusu makinelerin 2023 yılında Türkiye’ye geri getirilmesi halinde, makinelerin kalan faydalı ömrü olan 3 yıla kadar amortisman ayrılmaya devam edilecektir.

⁷⁸ 03/04/2007 tarih ve 26482 sayılı Resmi Gazete’de yayınlanmıştır.

⁷⁹ 1 Seri Numaralı Kurumlar Vergisi Genel Tebliği’nin istisnalara ilişkin 5.9.2. Bölümünde, Türkiye’de bulunan merkez ile yurt dışındaki işyeri arasında gerçekleşen diğer para hareketlerinden doğan alacak ve borçların ise gerçek bir alacak ve borç niteliği taşımadığı; bu nedenle, söz konusu para hareketlerine dayalı cari hesap bakiyelerinin değerlemesine gerek bulunmayacağı belirtilmiştir.

2.4.2.2. Ana Şirket/Yönetim Merkezi ile Daimi İşyeri Arasında Sermaye Transferi

Ana şirket ile daimi işyeri arasındaki sermaye transferi; borç, sermaye temini, kar payı dağıtımını gibi adlar altında gerçekleşebilir. Dar mükellef kurumların işletmede kullandıkları borçlanmalar için örtülü sermaye hükümlerinin uygulanmasında, ortakla ilişkili kişinin tespiti açısından %10'luk sermaye payı veya oy kullanma hakkı şartı aranmamaktadır. Dolayısıyla, dar mükellef kurumların ortaklarından veya ortaklarının ilişkili olduğu kişilerden yaptıkları borçlanmalarda ortaklık yapısına ilişkin herhangi bir oran dikkate alınmaksızın öz sermayenin üç katını aşan kısım örtülü sermaye sayılacaktır.

Diğer taraftan; yurt dışından yapılacak borçlanma ve finansman maliyetlerine ilişkin KVK ve GVK'da yer alan gider kısıtlaması hükümleri 2021 yılından itibaren uygulamaya konulmaktadır. KVK'nın 11/1-ı maddesi ile GVK'nın 41/9'uncu maddesinde; kullanılan yabancı kaynakları öz kaynaklarını aşan işletmelerde, aşan kısma münhasır olmak üzere, yatırımın maliyetine eklenenler hariç, işletmede kullanılan yabancı kaynaklara ilişkin faiz, komisyon, vade farkı, kâr payı, kur farkı ve benzeri adlar altında yapılan gider ve maliyet unsurları toplamının %10'unu aşmamak üzere Cumhurbaşkanınca kararlaştırılan kısmı kurum kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınmamaktadır. Diğer taraftan kurumlar vergisi uygulamasında; kredi kuruluşları, finansal kuruluşlar, finansal kiralama, faktoring ve finansman şirketleri bu kısıtlamanın dışında tutulmuştur. İlgili Kanunların verdiği yetki çerçevesinde, 4 Şubat 2021 tarihli Resmi Gazetede yayımlanan 3490 sayılı Cumhurbaşkanı Kararıyla, finansman gider kısıtlamasında uygulanacak oran % 10 olarak belirlenmiş ve böylece finansman gider kısıtlaması düzenlemesi fiilen uygulamaya konulmuştur⁸⁰. Bu kapsamda; örneğin, Türkiye'de bulunan ve kısıtlama hükümlerine tabi olan sektörde yer alan bir iş yerinin yabancı kaynaklarının 200 birim, öz kaynaklarının 150 birim olduğunu ve katlandığı finansman giderlerinin 20 birim olduğu düşünülüğünde, gider olarak dikkate alabileceği tutar şu şekilde hesaplanacaktır:

⁸⁰ Finansman gider kısıtlamasının uygulanmasına ilişkin olarak 24 Mart 2021 tarihinde Gelir İdaresi Başkanlığı 1 Seri No'lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği'nde Değişiklik Yapılmasına Dair 19 Seri No'lu Kurumlar Vergisi Tebliği yayımlanmıştır. Konuyla ilgili detaylı bilgiler için bkz: (Çevrimiçi), <https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/mevzuat/serno19KVG/Taslak.pdf> (Erişim Tarihi: 28.03.2021)

Yabancı kaynak tutarının öz kaynak tutarını aşan kısmı: $200-150=50$ birim

Aşan kısma isabet eden finansman gideri: Finansman gideri x (Aşan kısım / Toplam yabancı kaynak)

Aşan kısma isabet eden finansman gideri: $20 \times (50 / 200) = 4$ birim KKEG olarak dikkate alınması gereken tutar; $20-4=16$ birim ise gider olarak dikkate alınabilecek tutar olarak bulunacaktır.

Diğer taraftan; Türkiye'nin taraf olduğu vergi anlaşmaları incelendiğinde; Belçika, Cezayir, Danimarka, Finlandiya, Fransa, İngiltere, İtalya, İspanya, Japonya, Kanada, KKTC, Lüksemburg, Pakistan, Suudi Arabistan, Ukrayna ve Umman vergi anlaşmalarına göre, ana merkeze ödenen faiz ve benzeri giderlerin vergiye tabi kurum kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınması mümkün bulunmamaktadır⁸¹.

2.4.2.3. Maddi Olmayan Varlık Transferi

KVK'nın 3/4'üncü maddesinin a bendinde dar mükellef kurum kazancının unsurlarından ilki, "Türkiye'de iş yeri olan veya daimî temsilci bulunduran yabancı kurumlar tarafından bu yerlerde veya bu temsilciler vasıtasıyla yapılan işlerden elde edilen ticarî kazançlar" olarak düzenlenmiştir. Bu kapsamda Türkiye'deki işyerinden veya daimi temsilci vasıtasıyla elden çıkarılacak olan gayrimaddi varlıklar kurumlar vergisinin konusuna girecektir. Diğer taraftan; KVK'nın 30'uncu maddesinde dar mükellef kurumlarda gayrimaddi varlıkların vergilendirilmesine ilişkin özel bir düzenleme bulunmaktadır. Buna göre; ticari veya zirai kazançta dahil olup olmadığına bakılmaksızın telif, imtiyaz, ihtira, işletme, ticaret unvanı, marka ve benzeri gayrimaddi hakların satışı, devir ve temlik karşılığında nakden veya hesaben ödenen veya tahakkuk ettirilen bedeller üzerinden bu maddenin birinci fıkrasında belirtilen kişilerce %20 oranında kurumlar vergisi kesintisi yapılmaktadır.

Sonuç olarak; Türkiye'de bulunan işyerlerinin gayrimaddi varlıklarını elden çıkarmalarından sağladıkları kazançlar, ticari faaliyet kapsamında gerçekleşiyorsa

⁸¹ Emrah Ferhatoğlu, age, s.156

GVK'nın ticari kazanç ile ilgili hükümleri doğrultusunda vergilendirilecek; bu tür gayrimaddi varlık transferlerinde KVK'nın 13'üncü maddesinde düzenlenen emsallere uygunluk ilkesi ve transfer fiyatlandırması hakkındaki hükümler de göz önünde bulundurulacaktır. Diğer taraftan; Türkiye'nin taraf olduğu Belçika, Cezayir, Danimarka, Finlandiya, Fransa, İngiltere, İtalya, İspanya, Japonya, Kanada, Lüksemburg, Pakistan, Suudi Arabistan, Ukrayna, Umman anlaşmalarına göre ana merkeze gayrimaddi hak bedeli olarak yapılan ödemeler kurum kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınmamaktadır⁸².

2.4.2.4. Ana Şirket/ Yönetim Merkezi ile Daimi İşyeri Arasında Hizmet İfaları

Türkiye'de bulunan daimi işyeri ile yurt dışında mukim ana şirket ya da yönetim merkezi arasındaki hizmetler, ilk olarak 5520 sayılı KVK'nın 13'üncü maddesinde düzenlenen transfer fiyatlandırması hükümlerine tabi olacaktır. Bu kapsamda ilişkili kişiler arasında gerçekleşen işlemlerin emsallere uygunluk ilkesi çerçevesinde belirlenmesi gerekmektedir. Diğer taraftan; 1 seri Numaralı Transfer Fiyatlandırması Genel Tebliği'nde⁸³ de ilişkili kişiler arasında gerçekleşen hizmet ifalarına ilişkin özel düzenlemelere yer verilmiştir. Buna göre; söz konusu Tebliğ'in *11. Grup İçi Hizmetler* başlıklı bölümünde; grup içi hizmet, ilişkili şirketler arasında gerçekleşen, genellikle ana şirketin bağlı şirketlerine veya aynı gruba bağlı şirketlerden birinin diğerlerine verdiği hizmetler olarak tanımlanmıştır.

Söz konusu Tebliğ'e göre, bu hizmetler tüm grup için yönetim, koordinasyon ve kontrol işlevlerinin sağlanmasını da içermekte olup, bu tür hizmetleri sağlamanın maliyeti, ana şirket, bu amaç için görevlendirilen bir grup üyesi veya diğer bir grup üyesi (grup hizmet merkezi) tarafından üstlenilebilmektedir ve grup içi hizmetlerle ilgili olarak;

- hizmetin fiilen sağlanıp sağlanmadığı,
- hizmeti alan şirket/şirketlerin söz konusu hizmete ihtiyacı olup olmadığı,

⁸² Emrah Ferhatoğlu, agm, s. 156

⁸³ 18/11/2007 tarih ve 26704 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanmıştır.

- hizmetin alınmış olması halinde hizmet bedelinin emsallere uygunluk ilkesine uygun olup olmadığının

belirlenmesi gerekmektedir.

Dolayısıyla Türkiye'nin iç hukukunda grup içi hizmet ifalarının kurum kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınabilmesi için spesifik bazı kurallara yer verilmiştir. Bu kapsamda yukarıda belirtilen kriterlerin sağlanmış olması aranılmaktadır. Bu yaklaşım Vergi İdaresi'nin verdiği özelgelere de yansımıştır.

Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından verilen 16.06.2008 tarihli ve B.07.1.GİB.04.99.16.01/2-MUK- 137/18412 sayılı özalgede de aşağıdaki açıklamalara yer verilmiştir.

“Bu çerçevede, ilişkili bir şirketin ana şirketten veya aynı grubun üyesi olan diğer bir şirketten aldığı hizmetin “grup içi hizmet” olarak kabul edilebilmesi için; hizmeti alan şirketin söz konusu hizmete ihtiyacı olması, şirketin bu hizmetlerden fiilen yararlanması ve hizmet bedelinin uygun bir dağıtım anahtarı kullanmak suretiyle tespit edilen emsallere uygun hizmet bedeli olması gerekmektedir.

Emsallere uygunluk ilkesi gereği grup içi hizmetin verilir verilmemesinde, hizmeti alan grup üyesinin ticari pozisyonunu güçlendirecek ticari veya ekonomik bir değer sağlayıp sağlamadığı dikkate alınmalıdır. İlişkili bir şirketin ana şirketten veya aynı grubun üyesi olan diğer bir şirketten ihtiyacı olmayan bir hizmeti alması ya da bir hizmetin grup üyesine, sadece grup üyesi olması nedeniyle verilmesi durumunda, söz konusu şirketin grup içi hizmet elde ettiğinin kabulü mümkün bulunmamaktadır.

Ayrıca, grup içi şirket tarafından sağlandığı belirtilen hizmetler karşılığı ilişkili kişilere ödeme yapılmış olması ve/veya yapılan ödemenin “yönetim gideri” olarak tanımlanmış olması söz konusu hizmetlerin fiilen sağlandığını göstermeyecektir.”

Gelir İdaresi Başkanlığı'nın verdiği bir özalgede de söz konusu kuralların uygulamasına ilişkin açıklamalara yer verilmiştir.

Buna göre, 16.11.2011 tarihli ve B.07.1.GİB.0.03.44-010.01-23 sayılı özalgenin sonuç bölümü aşağıdaki şekildedir:

“Bu açıklamalar çerçevesinde;

a) Anlaşma kapsamında alınan hizmetlere ihtiyaç duyulması, bu hizmetlerin fiilen sağlanmış olması ve fatura bedelinin emsallere uygun olarak belirlenmiş olması şartıyla, ... tarafından fatura edilecek masraf paylarına ilişkin ödemeler kurum kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınabilecektir. b) ... tarafından fatura edilecek ancak yukarıda belirtilen şartlara uymayan hizmet alımlarına ilişkin masraf payları ile çerçeve anlaşma ve anılan Hizmet Sözleşmeleri kapsamına giren aynı nitelikteki hizmetler için ... tarafından fatura edilecek masraf paylarına ilişkin ödemelerin kurum kazancının tespitinde gider olarak indirim konusu yapılması mümkün bulunmamaktadır.

Diğer taraftan, Türkiye'nin taraf olduğu vergi anlaşmalarına bakıldığında; Belçika, Cezayir, Danimarka, Finlandiya, Fransa, İngiltere, İtalya, İspanya, Japonya, Kanada, KKTC, Kuveyt, Lüksemburg, Pakistan, Suudi Arabistan, Ukrayna, Umman vergi anlaşmalarında, faydalanılan hizmetler karşılığında ana merkeze ya da bir başka işyerine yapılan ödemeler BM MA'ya uygun biçimde gider olarak dikkate alınmamaktadır⁸⁴.

2.4.3. İç Hukukta Bazı Spesifik Sektörlere Uygulanan Kurallar

Daimi işyeri kazancının tespitinde genel uygulamanın dışında bazı spesifik sektörler uluslararası vergi hukukunda son dönemde ilgi çekmeye başlamıştır. Çalışmanın bu bölümünde bazı sektörlerde faaliyette bulunan yabancı kurumların Türk vergi mevzuatına göre kazançlarının tespitinde uygulanacak kurallar ve durumlar incelenmiştir. Çalışmanın 3'üncü Bölümünde detaylarıyla incelenen OECD

⁸⁴Emrah Ferhatoğlu, agm, s. 155

Yaklaşımında da bu sektörler yer verildiğinden çalışmanın işlevselliği açısından aynı sektörlerin iç hukuk kurallarına göre durumu incelenmiştir.

2.4.3.1. Yabancı Bankaların Vergilendirilmesi

5411 Sayılı Bankacılık Kanunu'nun (BK) 2/1'nci maddesinde Türkiye'de kurulu mevduat, katılım, yatırım ve kalkınma bankaları ile yurt dışında kurulu bu nitelikteki kuruluşların Türkiye'deki şubelerinin bu Kanun hükümlerine tabi olduğu belirtilmiştir. Aynı Kanunun 6'ncı maddesinde ise yurt dışındaki bankaların ancak BDDK'nın iznine bağlı olarak ve mevduat veya katılım fonu kabul etmemek ve Kurulca belirlenecek esaslara göre faaliyet göstermek kaydıyla Türkiye'de temsilcilik açabileceği belirtilmiştir. Yabancı bankalar bu prosedürel yükümlülüklerin dışında bazı finansal ve mali koşulları da yerine getirmelidir. Örneğin; yabancı bankaların, 5411 Sayılı BK'nın 7'nci ve 9'uncu maddelerine göre Türk bankalarında olduğu gibi ödenmiş sermayesinin en az 30 milyon TL olması, sermaye yeterlik rasyosunun Basel Kriterlerine göre ve 5411 Sayılı BK'nın 45'inci maddesine göre en az % 8⁸⁵ olması ve genel ve özel zorunluluk karşılık⁸⁶ ayırmaları gerekmektedir. Yabancı bankaların sağlaması gereken bu koşullar genel olarak yerli bankalarla aynıdır. Bu durum vergilendirme rejimi açısından da geçerlidir. 4875 sayılı Doğrudan Yabancı Yatırımlar Kanunu'na göre, Türkiye'de faaliyet gösteren yabancı sermaye ile yerli sermaye eşit şartlarda vergilendirilecek olup, vergi uygulamalarında yabancı müteşebbisler ile yerli müteşebbisler arasında eşitlik ilkesini zedeleyen hükümlerin ihdası mümkün değildir⁸⁷. Nitekim OECD tarafından benzer koşullardaki yabancı yatırımcılara yerli yatırımcılarla aynı şekilde davranılarak ayrımcılığın önlenmesinin uluslararası yatırım rejiminin temel hedefi olduğu belirtilmiştir⁸⁸.

⁸⁵ Söz konusu oranın uygulamasına ilişkin yetkiler BDDK tarafından yürütülmekte ve belirli zaman aralıkları ile değiştirilmektedir.

⁸⁶ Kredilerin Sınıflandırılması ve Bunlar İçin Ayrılacak Karşılıklara İlişkin Usul Ve Esaslar Hakkında Yönetmelik'in 9'uncu ve 10'uncu maddesine göre genel karşılık, 11'inci maddesine göre özel karşılık ayrılmaktadır.

⁸⁷ Levent Başak, Türkiye'de Yabancı Bankaların Vergilendirilmesi, Türkiye Bankalar Birliği Yayınları, İstanbul, 2008, s. 66

⁸⁸ OECD, Discrimination and Non-Discrimination in Foreign Direct Investment Mining Issues, Conference on Foreign Direct Investment and the Environment, 7 - 8 February 2002, <https://www.oecd.org/env/1819921.pdf> Erişim Tarihi: 18.11.2018)

Yabancı bankalar daimi işyeri vasıtasıyla kaynak ülkede gelir elde edebileceği gibi, herhangi bir işyeri söz konusu olmadan da kanuni ve iş merkezinin bulunduğu ülkenin dışında gelir elde edebilir. Bu iki durum, Türk vergi mevzuatında vergilendirme sistematığı açısından farklı vergi uygulamalarına konu edilmektedir.⁸⁹. Bu çalışmada yukarıda belirtilen iki durumdan ilki, yani yabancı bankaların daimi işyeri vasıtasıyla elde ettiği ya da bu işyerleri vasıtasıyla yürüttükleri faaliyetleri sonucunda kendilerine atfedilmesi gereken kazanç miktarının belirlenmesi üzerinde durulmuştur.

Türkiye’de yabancı bankaların vergilendirilmesine ilişkin vergi mevzuatında farklı kurallar mevcut değildir. KVK’nın 2/1’inci maddesinde mükellefler tanımlanırken “benzer nitelikteki yabancı kurumlar” ifadesinin kullanılmasından kasıt da yerli kurumlar ile benzer nitelikteki yabancı kurumların aynı esaslar çerçevesinde değerlendirilmek istenmesidir⁹⁰.

Türkiye’de daimi işyeri bulduran yabancı bankaların vergilendirilmesinde KVK’nın 22/1’inci ve 6/2’nci maddelerine göre bu Kanunun ticari kazanç hakkındaki hükümlerinin uygulanması esastır. Bu çerçevede; genel olarak daimi işyeri ile ana merkez arasındaki hizmet alışverişi, varlık transferleri veya ana merkezden daimi işyerine sermaye temini durumlarında KVK’nın 13’üncü maddesinde düzenlenen transfer fiyatlandırması hükümleri uygulanacaktır.

2.4.3.2. Yabancı Sigorta Şirketlerinin Vergilendirilmesi

5684 Sayılı Sigortacılık Kanunu’nun 1/2’nci maddesinde; Türkiye’de faaliyet gösteren sigorta şirketleri, reasürans şirketleri, Türkiye Sigorta, Reasürans ve Emeklilik Şirketleri Birliği, aracılar, aktüerler ile sigorta eksperleri bu Kanun hükümlerine tâbi olduğu ifade edilmiştir. Kanunun 2/1-p maddesinde sigorta

⁸⁹ Örneğin; daimi işyeri vasıtasıyla yabancı bankaların verdiği krediler sonucunda elde ettiği faiz gelirleri ticari kazanç olarak nitelendirilip vergi kesintisine konu olmazken; Türkiye’de elde edilme veya değerlendirilme kriterlerini sağlayan yabancı bir bankanın Türkiye’de iş yeri bulunmaksızın elde ettiği faiz geliri menkul sermaye iradı olarak nitelendirilecek ve KVK’nın 30’uncu maddesine göre vergi kesintisine konu olacaktır.

⁹⁰ Levent Başak, Türkiye’de Bankacılık Faaliyetinde Bulunan Dar Mükellefiyete Tâbi Yabancı Bankaların Türkiye’de Elde Ettiği Faiz Gelirleri Ve Yabancı Bankaların Türkiye Ekonomisi Üzerindeki Etkilerine Yönelik Makro Bir Analiz, Bankacılar Dergisi, Sayı 81, 2012, s. 42

şirketlerinden Türkiye’de kurulu sigorta şirketleri ile yurt dışında kurulmuş sigorta şirketlerinin Türkiye’de bulunan teşkilatının anlaşılacağı ve 3’üncü maddeye göre de bu şirketlerin anonim şirket veya kooperatif şeklinde kurulması gerektiği belirtilmiştir. Bu nedenle sigorta şirketlerinin vergilendirilmesinde KVK hükümleri esas alınacaktır. KVK’da yabancı sigorta şirketlerine yönelik özellikli kurallar söz konusu olmamakla birlikte; sigorta şirketlerinin vergilendirilmesi etkileyecek özel düzenlemeler yer almaktadır. KVK’nın 8/1-e maddesi, sadece sigorta ve reasürans şirketlerine özgü teknik karşılık giderlerini tanımlamıştır. Buna göre muallak hasar ve tazminat karşılıkları, kazanılmamış prim karşılıkları, hayat sigortalarında matematik karşılıklar, dengeleme karşılığı gider olarak dikkate alınabilecek teknik karşılıklardır. KVK’da gider olarak dikkate alınabilecek özel düzenlemelerin dışında özellikle yabancı sigorta şirketlerinin vergilendirilmesi ve onlara kazanç atfedilmesi konusunda, KVK’nın 22’nci maddesindeki matrah tayinine ilişkin düzenlemeler de dikkate alındığında, özel bir vergilendirme rejiminin benimsenmediği görülmektedir.

Yabancı sigorta şirketlerinin vergilendirilmesinde ise uluslararası alanda farklı ülkelerde farklı kurallar uygulanmaktadır. ABD’de vergilendirme federal düzeyde, federe devlet düzeyinde ve yerel düzeyde söz konusudur. Örneğin Wisconsin Eyaleti’nde sigorta şirketleri vergiye tabi gelirleri (taxable income) üzerinden brüt prim gelirlerinin % 2’sini aşmamak üzere % 7,9 oranda vergilendirilmektedir. Genel uygulama bu şekilde olmakla birlikte eyalet içinde faaliyette bulunan bazı sigorta alanlarında, örneğin yangın sigortası hizmeti veren kurumlar brüt sigorta gelirlerinin % 2,375 oranı üzerinden vergilendirilmektedir⁹¹.

Avrupa’da da sigorta şirketlerine karşı ayrımcı vergi uygulamaları söz konusu olabilmektedir. Örneğin; Avrupa Komisyonu 2020 yılı Ekim ayında, yabancı sigorta şirketlerinin Belçika kaynaklı gelirlerinin brüt tutarlar üzerinden vergilendirilmesine ilişkin durumlarda ayrımcılık yapıldığını bildiren bir mektup göndermiştir. Bu durumun sebebi ise, Belçika’daki bir şirket yurt dışındaki bir sigorta şirketine kar dağıttığında ya da faiz ödemesi gerçekleştirdiğinde, eğer vergi anlaşmasında ya da iç hukukta aksine bir hüküm yoksa %30 oranında tevkifat yapılmasıdır. Ancak; Belçika’da mukim bir sigorta şirketi net kazançları üzerinden vergilendirilmektedir.

⁹¹ Sean Moren, Wisconsin Legislative Fiscal Bureau, Taxation of Insurance Companies,, s.4-5, https://docspreview.legis.wisconsin.gov/misc/lfb/informational_papers/january_2017/0010_taxation_of_insurance_companies_informational_paper_10.pdf (Erişim Tarihi: 19.05.2019)

Avrupa Komisyonu, Avrupa Adalet Divanı'nın daha önce verdiği C-342/10 (Commission vs. Finland) ve C-641/17 (College Pension Plan of British Columbia) sayılı kararlarına referans yaparak söz konusu vergilendirmenin sermayenin serbest dolaşımını engellediğine karar vermiştir. Avrupa Komisyonu, benzer bir durum olarak Fransa'nın yabancı sigorta şirketlerine uyguladığı kuralların da ayrımcı olduğuna karar vermiş ve 2021 yılı Şubat ayında Fransa'ya mektup göndermiştir⁹². Sonuç olarak; sigorta şirketlerinin vergilendirilmesine ilişkin ülkelerin farklı vergilendirme stratejileri olabilmektedir.

2.4.4. Türk Vergi Hukukunda Vergi İdaresinin Spesifik Olaylardaki Uygulamaları ve Görüşleri (Özelgeler)

Türkiye'de daimi işyerine kazanç atfedilmesine dair ya da dar mükellef kurumların vergiye tabi ticari kazançlarının belirlenmesi yöntemine ilişkin olarak vergi idaresine özelge talebiyle çok fazla başvuru yapılmamıştır. Bununla birlikte, daimi işyerinin varlığı ve vergilendirilmesiyle alakalı çeşitli özelgeler verilmiştir. Bunlardan bazılarında bu bölüm içerisinde yer verilmiştir.

İlk olarak; Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığının 16.12.2014 tarih ve 64597866-125[30-2014]-162 Sayılı Özelgesi'nde, Bulgaristan mukimi bir firmadan sigorta sektörüne yönelik olarak alınan bir yazılım nedeniyle yapılacak ödemelerin vergilendirilmesi konusuna değinilmiştir. Söz konusu özelgede; yazılım ile ilgili olarak sağlanacak kurulum, eğitim, teknik destek, danışmanlık ve internet üzerinden alınacak güncelleştirme ve bakım gibi hizmetlerin yazılım sözleşmesinde veya bu hizmetlere ilişkin ayrıca düzenlenen sözleşmede ayrı bir bedel belirlenmiş olması halinde ise anılan Anlaşmanın "Serbest Meslek Faaliyetleri" başlıklı 14 üncü maddesi kapsamında değerlendirilerek Bulgaristan'da yerleşik kurumun bu faaliyetleri icra etmek için Türkiye'de sabit bir yere sahip olması durumunda söz konusu sabit yere atfedilebilen tutarla sınırlı olmak üzere vergilendirilmesi gerektiği belirtilmiş ve Anlaşmada yer alan "sabit yer" ifadesinin, Anlaşmanın 5 inci maddesinde tanımlanan

⁹² Söz konusu kararlarla ilgili detaylar için; bkz: WTS Global, EU Commission Challenges Belgian and French (withholding) Taxes on Investment Income Received by Foreign Insurance Companies, (Çevrimiçi), <https://wts.com/global/publishing-article/25032021-EC-challenges-WHT-on-foreign-insurance-companies~publishing-article?language=en>, (Erişim Tarihi: 28.03.2021)

“işyeri“ kavramı ile esasen aynı anlamda kullanılmakta olduğu ifade edilmiştir. Dolayısıyla; vergi idaresinin özelgesinde, Türkiye’de bir sabit yerin bulunması halinde Türkiye’nin bu yere atfedilen tutarlar üzerinden vergilendirme yapabileceği belirtilmiş; ancak bu tutarın nasıl belirlenmesi gerektiğine dair bir açıklama yapılmamıştır.

Ankara Vergi Dairesi Başkanlığının 14.10.2010 tarih ve B.07.1.GİB.4.06.16.01-2010-GVK-37-25-638 sayılı özelgesinde ise, dar mükellef kişinin yurt dışından internet aracılığıyla Türkiye’de hediyelik eşya satışı yapması durumundan vergilendirmenin nasıl olacağına ilişkin görüş belirtilmiştir. Türkiye ile ABD arasında imzalanan vergi anlaşmasının 7’nci maddesine göre, bir internet sitesi üzerinden elde edilen ticari kazancın diğer Akit Devlette vergilendirilmesi belli şartlar altında mümkün olabilmektedir. Buna göre, bir Akit Devlet teşebbüsüne ait internet sitesi tek başına bir işyeri kabul edilmemekte olup, söz konusu sitenin yüklendiği veya söz konusu siteye ulaşım imkanı sağlayan sunucunun (server) diğer Devlette sabit olması durumunda teşebbüs için bu diğer Devlette işyeri oluşmuş sayılmaktadır. Sonuç olarak; ABD’de mukim şirketin internet sitesi üzerinden Türkiye’den elde ettiği ticari kazancın Türkiye’de vergilendirilmesi için siteye ilişkin sunucunun Türkiye’de bulunması gerektiği ifade edilmiştir. Vergi İdaresinin bu özelgesinde de, daimi işyerinin oluşmasına ilişkin eşik kurallarla ilgili bir değerlendirme yapıldığı, ancak daimi işyerine atfedilecek kazanç miktarının nasıl belirleneceğine ilişkin bir açıklama yapılmadığı görülmektedir.

Vergi idaresinin daimi işyerinin oluşumu ve buradaki kazancın vergilendirmesine ilişkin bir diğer görüşü, Bursa Vergi Dairesi Başkanlığının 16.08.2012 tarih ve 17192610-125[ÖZG.12-21]-341 sayılı özelgesinde ifade edilmiştir. İlgili idare söz konusu özelgede; menajerlik hizmeti veren Portekiz’de ve Slovakya’da mukim şirketlerin Türkiye’deki kazançlarının vergi anlaşmasının 7’nci maddesine göre vergiye tabi tutulabilmesi için Anlaşmanın 5’inci maddesine göre daimi temsilci bulundurması ya da iş yerinin oluşmasını sağlayan bir acente vasıtasıyla faaliyetin yürütülmesi gerektiğini ifade etmiştir. Bu durumda Türkiye’de vergiye tabi tutulacak kazancın, iş yerine atfedilen tutarla sınırlı olacağı belirtilmiştir.

Mersin Vergi Dairesi Başkanlığının 13.03.2013 tarihinde verdiği özelgesinde ise; vergi idaresi, dar mükellef kurumunun Türkiye’deki şubesi tarafından verilen

hizmete karşılık düzenlenen faturalara ait bedellerin doğrudan yurt dışındaki şirketin banka hesabına gönderilmesinde hem Anlaşmanın 7'nci maddesinin hem de temettülerin vergilendirilmesine ilişkin hükümlerin yer aldığı 10'uncu maddesinin uygulanabileceğini belirtmiştir. Böylece Türkiye'deki şube olarak işyerine atfedilen kazançlar için Anlaşmanın 7'nci maddesi, ana merkeze aktarılan tutar için de Anlaşmanın 10'uncu maddesi uygulanacaktır. İdarenin bu özelgesinde de şubenin kaynak devlette (Türkiye'de) gerçekleştirdiği faaliyetlerin Türkiye'de vergilendirilebileceği ifade edilmiş; ancak şube ile merkez arasında kazancın nasıl paylaşılması gerektiğine ilişkin bir değerlendirmeye yer verilmemiştir.

İşyerine atfedilecek kazançlara ilişkin somut görüşlerden birisi Kocaeli Vergi Dairesi Başkanlığının 12.04.2013 tarih ve 93767041-125[30-2012/8]-67 sayılı özelgesinde verilmiştir. Söz konusu özelgede; Anlaşmanın hangi bağlama kuralının uygulanacağına ilişkin belirtilen kriter, aynı zamanda iş yerine atfedilecek kazancı da belirlemektedir. Buna göre; Türkiye'deki iş yerinin yurt dışında mukim bir firmaya yapacağı gayrimaddi hak bedeli ödemelerinde; söz konusu gayrimaddi hak bedeli ile Türkiye'deki ticari faaliyette bulunan iş yeri arasında etkin bir bağ bulunması halinde Anlaşmanın ticari kazançlara ilişkin olan 7'nci maddesinin uygulanacağı belirtilmiştir. Dolayısıyla vergi idaresi, Anlaşmanın 7'nci maddesinin uygulanması için yalnızca bir işyeri ya da daimi temsilcinin bulunmasının yeterli olmadığını, bu yerler ile elde edilen kazanç arasında ekonomik bir bağ bulunması gerektiğini ifade etmiştir.

İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığının 02.03.2010 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.16.01-KVK 3-5 sayılı özelgesinde ise, daimi işyeri eşik kurallarından OECD MA'nın 5'inci maddesinin 4'üncü fıkrası kapsamında bir değerlendirme yapılmıştır. Buna göre, Türkiye'de serbest bölgede bulunan bir deponun yurt dışında yerleşik tedarikçi şirketler tarafından yalnızca malların depolanması, teşhiri, teslimi veya bir başka teşebbüse işlettilmesi amacıyla kullanılması durumunda, söz konusu sabit yerin yalnızca hazırlayıcı ve yardımcı faaliyetlerin icra edilmesi amacıyla kullanılması anlamına geleceği ve bu durumda ilgili vergi anlaşmasının 5'inci maddesi kapsamında işyeri oluşturmayacağı değerlendirilmiştir.

İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığının 02.04.2014 tarih ve 11395140-105[229-2012/VUK-1- . . .]—1548 sayılı özelgesinde de benzer görüş bildirilmiştir. Söz konusu özelgede, medya sektöründe faaliyet gösteren yurt dışında mukim firmadan alınan,

bazı ülkelerden sağlanan yurtdışı haber, görüntü, fotoğraf, prodüksiyon ve benzeri hizmetler karşılığında yapılan ödemelerin, gayrimaddi hak bedelinin gerçek lehdarının bu bedelin elde edildiği diğer Akit Devlette yer alan bir işyeri vasıtasıyla ticari faaliyette bulunması ve söz konusu bedelin ödendiği hak veya varlık ile bu işyeri arasında etkin bir bağ bulunması hallerinde, Türkiye’de vergilendirilebileceği ifade edilmiştir.

Sonuç olarak; Türkiye’de vergi idaresi tarafından özeldelerde; genel olarak, daimi işyerinin oluşumuna ya da OECD MA’nın 7’nci maddesinin yer aldığı ticari kazançlara ilişkin bağlama kuralının uygulanmasına ilişkin değerlendirmelerin yapıldığı; ancak daimi işyeri oluştuktan sonra ya da OECD MA’nın 7’nci maddesine başvuru yapıldıktan sonra kazancın nasıl tespit edileceğine ilişkin bir değerlendirmenin yapılmadığı görülmektedir. Bu durumun sebeplerinden birisinin de konuyla ilgili Türk vergi mevzuatında açık ve net bir düzenlemenin bulunmamasının olduğu değerlendirilmektedir.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

ULUSLARARASI VERGİ HUKUKUNDA DAİMİ İŞYERİNE KAZANÇ ATFEDİLMESİ

Devletlerin vergilendirme yetkilerini kullanmaları, uluslararası vergi hukuku alanı içerisinde yalnızca vergi gelirlerini artırma amacını taşımamaktadır. Devletler uluslararası ticaretin son derece önemli olduğu bir ortamda bu gelirlerinin sürdürülebilirliğini, dolayısıyla diğer ülkelerle rekabet edebilirliği de düşünmek zorundadır. Uluslararası ticaretin düzenlenmesi ve vergi gelirlerinin hakkaniyetli dağılımı için devletler vergi anlaşmaları imzalamaktadır. Bu çerçevede vergi anlaşmalarının temel amacının taraflar arasında yatırımın ve ticaretin geliştirilmesi ile vergi gelirlerinin adil olarak dağılımının sağlanması olduğu ifade edilmektedir⁹³.

OECD MA'nın 7'nci maddesi çerçevesinde, mükelleflerin mukim oldukları ülkelerin dışında yürüttükleri ticari faaliyetlerin vergilendirmesinde bu yerlere ne ölçüde kazanç atfedileceği; başka bir anlatımda kaynak ülkede ne ölçüde vergilendirileceği de önemli bir vergilendirme sorunu olarak çok uzun yıllardır tartışılmıştır. Bu çerçevede çeşitli yaklaşımlar öne sürülmüş; ancak bu yaklaşımların konuya tam anlamıyla çözüm getiremediği, vergilendirmede etkinliği sağlayamadığı ya da vergilendirme yetkisini gelişmiş ülkeler ile gelişmekte olan ülkeler arasında dengeli dağıtmadığı gerekçeleriyle bir konsensüs sağlanamamıştır. OECD çatısı altında son dönemde bu doğrultuda geliştirilen yaklaşımlardan en önemlisi OECD Yaklaşımı olmuştur. OECD Yaklaşımı'nda daimi işyerine kazanç atfedilmesine ilişkin sektörel ayrımlar da gözetilerek önemli kural ve açıklamalara yer verilmiştir.

Diğer taraftan; yakın geçmişte, özellikle çok uluslu şirketlerin içerisinde önemli yer kapladığı vergi mükelleflerinin, vergi planlama stratejilerini geliştirmeleri ve zaman ve mekana yönelik gelişen imkanları kullanmaya başlamaları, devletlerin ve uluslararası örgütlerin de bunun karşılığında bir refleks göstermelerine ve bu alanlarda çalışmalarını hızlandırmalarına neden olmuştur. Uluslararası alanda vergi anlaşmaları hukuku açısından dikkati en çok çeken çalışmalar ise yine OECD bünyesinde gerçekleştirilmiştir. OECD tarafından 19 Temmuz 2013 yılında ilan edilen Matrah Aşındırması ve Kar Aktarımının Önlenmesine İlişkin Eylem Planları (Base Erosion

⁹³ Michael Kobetsky, age, s.15

and Profit Shifting-BEPS) da bu kapsamdaki uzunca süren çabaların bir sonucu olarak ortaya çıkmıştır. Bu doğrultuda BEPS'in temel odak noktasının, farklı ülkelerin uyguladığı farklı kurallar nedeniyle vergi dışında bırakılma (double non-taxation) ya da normal vergilendirmenin altında yapılan vergilendirme olduğu belirtilmektedir. Ayrıca, OECD'ye göre BEPS; karın, onu yaratan ekonomik faaliyetin bulunduğu yerden başka yerlere transferi ile hiç vergilendirilmeme ya da düşük vergilendirilmeyi başaran aktivitelerle de ilgilenmektedir⁹⁴.

OECD'nin 15 adet BEPS eylem planından bir tanesi daimi işyerinin oluşumu ve bu kapsamda yapılacak vergilendirmelere ilişkindir. Daimi İşyeri Statüsünden Yapay Olarak Kaçınılmasını Önleme başlıklı BEPS 7'nci Eylem Planı; daimi işyeri tanımı ve kapsamında bazı değişikliklerin yapılmasına yönelik düzenlemeleri içermektedir. Buna göre, söz konusu Eylem Planı'nda; OECD MA'nın 5'inci maddesinin 5'inci ve 6'ncı fıkraları kapsamında komisyoncu düzenlemeleri ve benzeri stratejiler vasıtasıyla daimi işyeri statüsünden yapay kaçınılmasının önlenmesi, OECD MA'nın 5'inci maddesinin 4'üncü fıkrasında yer alan spesifik istisnalar vasıtasıyla daimi işyeri statüsünden yapay kaçınılmasının önlenmesi, diğer stratejiler vasıtasıyla daimi işyeri statüsünden yapay kaçınılmasının önlenmesi ve daimi işyerine kazanç atfedilmesiyle ilgili atılacak adımlar hakkında takip yapılacağına dair konular bulunmaktadır⁹⁵. OECD tarafından Mart 2018'de 7 Numaralı BEPS Planına bağlı olarak Daimi İşyerine Kazanç Atfedilmesine İlişkin Ek Rehber yayınlanmış ve BEPS eylem planında öngörülen kuralların değişen koşullara daha iyi adapte olarak uygulanması için ilave açıklamalara ve örneklere yer verilmiştir.

OECD tarafından yapılan bu çalışmalar OECD MA metninde de bazı değişikliklerin yapılmasını öngörmektedir. Bu kapsamda bazı değişiklikler Model Anlaşma metnine yansıtılmıştır. Türkiye'nin taraf olduğu vergi anlaşmaları ise genel olarak OECD MA ve BM MA'nın daha eski versiyonlarının hükümlerini içermektedir.

Çalışmanın bu bölümünde daimi işyerine kazanç atfedilmesine ilişkin olarak OECD Yaklaşımında yer alan kural ve uygulamalara, bu uygulamaların pratik

⁹⁴ OECD, Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting, s. 11, <https://www.oecd.org/ctp/BEPSActionPlan.pdf> (Erişim Tarihi: 17.10.2020)

⁹⁵ OECD, BEPS Action 7: Preventing the Artificial Avoidance of Permanent Establishment Status, s. 9, 10, 11 <https://www.oecd-ilibrary.org/docserver/9789264241220-en.pdf?expires=1602942589&id=id&accname=guest&checksum=B25B7B67E16CD6D0C6991D197403FA28>, (Erişim tarihi: 17.10.2020)

sonuçlarına, BEPS Eylem Planı'nda yer alan düzenlemelere ve tüm bu düzenlemelerin vergi anlaşmaları hukuku alanında ne ölçüde kabul gördüğüne ilişkin tartışmalara ve son olarak Türkiye'nin taraf olduğu vergi anlaşmalarının bu kapsamda incelenmesine yer verilmiştir.

3.1. Vergi Anlaşmaları Hukukunda Daimi İşyerine Kazanç Atfedilmesine Yönelik Genel Uygulamalar

Daimi işyerine kazanç atfedilmesi konusunun, uluslararası vergi hukukunun en tartışmalı konularından birisi olmasının sebebi firmalar açısından çifte vergilendirilme ya da vergi dışında bırakılma gibi vergi planlamasına yönelik sonuçları olmasının yanı sıra, devletler açısından da vergi gelirlerini doğrudan etkileyen bir konu olduğu belirtilebilir.

Daimi işyerine kazanç atfedilmesinde uluslararası vergi hukukunda şu ana kadar uygulanan ve uygulanması önerilen yaklaşımlar, ilişkili ticari faaliyet yaklaşımı (relevant business activity approach) ya da tek varlık yaklaşımı (single entity approach) ve emsallere uygun fiyatlandırma yaklaşımı (arm's length price approach) ya da bağımsız/ayrı varlık yaklaşımı (seperate entity approach) olarak sınıflandırılabilir.

OECD'ye göre daimi işyerlerine kazanç atfedilmesine ilişkin yaklaşımların bir ucunda tek varlık yaklaşımı yer alırken, diğer ucunda bağımsız varlık yaklaşımı yer almaktadır. Tek varlık yaklaşımında, daimi işyerinin kurumun tamamıyla aynı sermaye, borç/özkaynak yapısı içerisinde olduğu kabul edilirken; bağımsız varlık yaklaşımında kurumun bir bütün olarak aynı sermaye yapısında olduğu düşüncesi kabul edilmez ve daimi işyerinin aynı ülkede aynı ya da benzer koşullarda aynı ya da benzer ticari faaliyetlerde bulunan işletmelerle benzer sermaye yapısında olduğu varsayılır⁹⁶. İlişkili ticari faaliyet yaklaşımı ya da tek varlık yaklaşımına göre; daimi işyerine atfedilebilecek olan kazanç miktarı, daimi işyerini yalnızca kendisinin ticari işlemlerin bir parçası olduğu kazançlarla ilgili olmakta ve şirketin bir bütün olarak bu faaliyetten elde ettiği kazancı aşmamaktadır. Ayrıca, işletmenin daimi işyerinin

⁹⁶ OECD, Discussion Draft on the Attribution Of Profits To Permanent Establishment, s. 31, (Çevrimiçi), <https://www.oecd.org/ctp/transfer-pricing/1923028.pdf> (Erişim Tarihi: 25.10.2020)

dışındaki diğer kısımlarının elde ettiği zararlar da daimi işyerine atfedilebilmektedir. Bu anlamda daimi işyerine atfedilecek olan kazanç miktarına bir sınırlama getirilmiş olmaktadır⁹⁷.

Çalışmanın ilerleyen kısımlarında değinileceği üzere, OECD Yaklaşımı'nın da temel aldığı bağımsız varlık yaklaşımında daimi işyerine atfedilecek olan kazanç miktarında bir sınırlandırma getirilmemektedir. Tek varlık yaklaşımının tersine, daimi işyerine atfedilecek olan kazanç miktarı, teşebbüsün bir bütün olarak elde ettiği kazanç miktarını aşabilir ya da teşebbüsün daimi işyerinin dışındaki diğer kısımlarının zararları, daimi işyerine atfedilecek olan kazanç miktarını azaltamaz. Aşağıdaki tabloda iki yaklaşımla ilgili özet bilgilere yer verilmiştir⁹⁸:

Tablo 1: İlişkili Ticari Faaliyet Yaklaşımı-Bağımsız İşletme Yaklaşımı

İlişkili Ticari Faaliyet/Tek Kurum Yaklaşımı	Bağımsız İşletme Yaklaşımı
İşletmenin bir bütün olarak diğer işletmeler ile olan ticari işlemleri sonucunda kazancın gerçekleştiği temeli üzerinde durur.	İşletmede bir bütün olarak herhangi bir kazanç gerçekleşirse de, daimi işyerine kazanç atfedilebileceği temeli üzerinde durur.
Kazancın belirlenmesindeki başlangıç noktası olarak işletmenin bir bütün olarak gerçekleştirdiği işlemleri alır.	Daimi işyerine kazanç atfedilmesinde başlangıç noktası olarak, daimi işyerinin gerçekleştirdiği işlemleri alır.

Kaynak: K.R. Sekar, agm, s. 53

Her iki yaklaşım kıyaslandığında, bağımsız varlık yaklaşımının aşağıdaki nedenlerle daha tercih edilir olduğu düşünülmektedir:

- Uygulanması daha basittir.
- İdari olarak yönetilmesi daha kolaydır.

⁹⁷K.R. Sekar, Attribution of Profits- a "Separate Entity" Approach, Journal of International Taxation; Dec 2007; s.52, 53

⁹⁸ Tablo ile ilgili detaylı açıklamalar için bkz: K.R. Sekar, agm, s. 53

- OECD MA'nın 9'uncu maddesinde yer alan emsallere uygunluk ilkesinin uygulanmasıyla daha uyumludur.

Bağımsız teşebbüs yaklaşımının basitliği, OECD MA'nın 7/2'nci maddesi çerçevesinde kazanç atfedilmesi açısından herhangi bir limite tabi olmamasından kaynaklanmaktadır. Yönetilebilirlik açısından uygulamanın kolay olmasının sebebi ise, kaynak devletin ilişkili ticari işlemler nedeniyle işletmenin dünya genelinde elde ettiği kazancın hesaplamasına gerek bulunmamasıdır. Başka bir anlatımla, yalnızca kaynak ülkede daimi işyeri kazancının tespit edilmesine odaklanılmaktadır. Son olarak; bağımsız teşebbüs yaklaşımının emsallere uygunluk ilkesi ile uyumlu olması, daimi işyerinin yasal olarak ayrı ve bağımsız bir işletme olması halinde yapılacak analizleri kullanmasından kaynaklanmaktadır⁹⁹.

Tek varlık yaklaşımı kapsamında değerlendirilebilecek daimi işyerine kazanç atfedilmesine ilişkin önerilen yöntemlerden birisi de AB tarafından yakın geçmişte ortak konsolide kurumlar vergisi matrahı (common consolidated corporate tax base-CCCTB) olarak gündeme getirilmiştir. AB içerisinde kurumlar vergisine yönelik uyumlaştırma çabalarından biri¹⁰⁰ olarak gündeme gelen ortak konsolide edilmiş kurumlar vergisi matrahının, emsallere uygunluk ilkesinin özellikle gayrimaddi haklar için ilişkisiz üçüncü kişilerle yapılan işlemlerin bulunması ve karşılaştırılabilirlik açısından zayıf kaldığı bir ortamda, *formula apportionment* (paylaştırma yöntemi) ile AB grup şirketleri arasında kazancın dağıtılması açısından pratik bir uygulama olduğu belirtilmektedir¹⁰¹.

CCCTB, ilk defa bir proje olarak 2001 yılında AB Komisyonu tarafından gündeme getirilmiş, 2011 yılında ise CCCTB ile ilgili Direktif teklifi verilmiştir. Ancak kullanılacak formül üzerinde bir uzlaşma sağlanamadığı için CCCTB teklifi kabul edilmemiştir. Kurumların vergiden kaçınma ve agresif vergi planlama faaliyetleriyle

⁹⁹ OECD, Discussion Draft on the Attribution of Profits to Permanent Establishment, s. 11, 12 (Çevrimiçi), <https://www.oecd.org/ctp/transfer-pricing/1923028.pdf> (Erişim Tarihi: 25.10.2020)

¹⁰⁰ Avrupa Birliği bünyesinde kurumlar vergisi uyumlaştırmasına yönelik öneriler; ev sahibi ülkenin vergilendirmesi, ortak konsolide edilmiş kurumlar vergisi matrahı, Avrupa Birliği şirketi vergisi ve harmonize vergi matrahıdır. Ancak, söz konusu dört uyumlaştırma önerisi içerisinde tartışmalar daha çok CCCTB önerisi üzerine yoğunlaşmıştır. Detaylı bilgi için bkz: Ali Çelikkaya, Avrupa Birliğinde Kurumlar Vergisini Uyumlaştırma Çabaları: Konsolide Kurumlar Vergisi Matrahı (CCCTB) Önerisi, Vergi Dünyası, Sayı 354, Şubat 2011, s. 134

¹⁰¹ Ben J.M. Terra ve Peter J. Wattel, European Tax Law, Kluwer Law International, Hollanda, 2008, s. 209

mücadele kapsamında AB Komisyonu CCCTB sürecini yeniden başlatma konusundaki niyetini 2015 yılında açıklamış ve 2016 yılında ise teklif yeniden verilmiştir. 2016 yılında verilen yeni teklif 2011 yılında verilen teklife göre kapsam, kötüye kullanma karşıtı kurallar ve teşvik düzenlemeleri gibi açılardan bazı farklılıklar içermektedir. Ancak bu değişikliklere rağmen hala söz konusu önerinin kabul edilebilmesi için bazı zorluklar söz konusu olmuştur. Örneğin, bu önerinin kabul edilebilmesi için ülkelerin vergi rekabetinden ve kurumlar vergisinden vazgeçmeleri gerekmektedir¹⁰².

CCCTB'nin; her ülkenin ayrı olarak vergilendirme yapması uygulamasından vazgeçilerek, şirketlerin bütün ülkelerdeki gelirleri üzerinden vergilendirmeyi sağlaması ile bir ülkedeki zararların diğer ülkelerdeki kazançlardan mahsup edilebilme özelliği¹⁰³, tek kurum yaklaşımı ile benzer özellikleri taşımaktadır.

Ortak konsolide edilmiş kurumlar vergisi matrahı yöntemine göre, vergi matrahları ücretler, sahip olunan varlıklar ve satışlar üzerinden grup şirketleri arasında dağıtılmaktadır. Söz konusu dağıtım aşağıdaki formül (formula apportionment) vasıtasıyla gerçekleşmektedir:

$$X*(\text{Ücretler A ülkesi}/\text{Tüm Ücretler})+ Y*(\text{Varlıklar A ülkesi}/\text{Tüm Varlıklar}) + Z*(\text{Satışlar A Ülkesi}/\text{Tüm Satışlar}) / X+Y+Z= \text{A ülkesi vergi matrahı}$$

X, Y ve Z, söz konusu faktörlerin ağırlıklarını yansıtmaktadır¹⁰⁴.

OECD ise söz konusu yaklaşımlar içerisinde bağımsız teşebbüs yaklaşımının daimi işyerini ayrı ve bağımsız bir işletme şeklinde kurgulayarak merkez ofis ile daimi işyeri arasındaki işlemlere ve ilişkisiz üçüncü kişiler arasındaki ticarete transfer fiyatlandırması kurallarının uygulanarak emsallere uygunluk ilkesi çerçevesinde kazancın doğduğu yere göre atfedilmesini mümkün kıldığı gibi gerekçelerle tercih sebebi olduğunu değerlendirmektedir¹⁰⁵. Nitekim çalışmanın izleyen bölümlerinde detaylı olarak açıklanacak olan OECD Yaklaşımı da bu yaklaşım çerçevesinde şekillenmektedir.

¹⁰² Michael Lang ve diğerleri, Introduction to European Tax Law on Direct Taxation, Linde, 2018, s. 42, 43

¹⁰³ Ali Çelikkaya, age, s. 135

¹⁰⁴ Ben J.M. Terra ve Peter J. Wattel, age, s. 582

¹⁰⁵ Andreas Waltrich, age., s.7

Waltrich'e göre; ticari kazançların atfedilmesine ilişkin kurallar 2010 yılı öncesi ve sonrası olarak ikiye ayrılabilir. Waltrich, 2010 yılı öncesi kuralları eski tarz (old view) kurallar olarak tasnif etmektedir. Buna göre, OECD, 1993 yılında kazanç atfedilmesine ilişkin kurallarda, OECD MA'nın 7'nci maddesinin, bir yandan daimi işyerini bağımsız ve ayrı bir yasal kurum olarak üçüncü kişilerle olan ticari işlemlerde kar marjı uygulanmasını içeren yaklaşımları mümkün kılıp; diğer yandan da özellikle daimi işyeri ile ana merkez arasındaki işlemlere dair daimi işyerine kazanç atfedilmemesini mümkün kılan istisnaların uygulanmasına sebebiyet vererek iki taraflı (two-sided) olmasından dolayı bir konsensüs sağlanamadığını kabul etmiştir. Bu durum çifte vergilendirme ya da vergi dışında bırakılma gibi durumlara sebebiyet vererek vergilendirmede etkinliği bozduğu için, 2010 yılında OECD Yaklaşımı benimsenerek kazanç atfedilmesinde ilişkin kurallarda ayrı bir sayfa açılmış ve OECD MA'nın 7'nci madde metni ile birlikte Şerh'inde de değişiklikler yapılarak farklı yorum ve uygulamaların önüne geçilmeye çalışılmıştır¹⁰⁶.

OECD'nin 2015 yılında ilan ettiği BEPS Eylem Planları da daimi işyerine kazanç atfedilmesine ilişkin önemli kurallar içermektedir. Bu kapsamda 7 Numaralı BEPS Eylem Planı'nda daimi işyeri oluşmasında eşik kuralları içeren OECD MA'nın 5'nci maddesinin 4'üncü, 5'inci ve 6'ncı fıkralarına ilişkin açıklamalara yer verilmiştir.

OECD 2018 yılında söz konusu BEPS Eylem Planı ve daimi işyerine kazanç atfedilmesine ilişkin ilave bir çalışma yayınlamıştır. Bu çalışma Mart 2018'de 7 Numaralı BEPS Planına bağlı olarak Daimi İşyerine Kazanç Atfedilmesine İlişkin Ek Rehber şeklinde yayınlanmış ve BEPS eylem planında öngörülen kuralların değişen koşullara daha iyi adapte olarak uygulanması için ilave bir takım açıklamalara ve örneklere yer verilmiştir.

Daimi işyerine kazanç atfedilmesine ilişkin bu çalışmalar sonucunda temel öneriler, OECD MA metni ya da bu metne dair ilave açıklamaların yer aldığı Şerhin öngörülen amaca ulaşılabilmesini sağlayacak şekilde dizayn edilmesine dayanmaktadır. Daimi işyerine kazanç atfedilmesine ilişkin çalışmanın izleyen bölümlerinde yer alan kural ve uygulamalar ile bu kapsamda yapılan tartışmaların daha anlaşılabilir kılınması için öncelikle OECD MA'nın daimi işyerine kazanç

¹⁰⁶ Andreas Waltrich, age., s.33

atfedilmesine ilişkin temel kuralların yer aldığı 7'nci maddesinin, daimi işyeri tanımının ve daimi işyerinin kurulmasına ilişkin eşik kurallarının yer aldığı 5'inci maddesi ile daimi işyeri kazancının belirlenmesinde kullanılan transfer fiyatlandırması kurallarının yer aldığı 9'uncu maddeleri arasındaki ilişkilere değinilmiştir.

3.2. Daimi İşyerine Kazanç Atfedilmesinde OECD MA Maddeleri Arasındaki İlişkinin İncelenmesi

Daimi işyerine kazanç atfedilmesinde OECD MA'nın temel olarak 3 maddesine referans yapılmaktadır. Bunlardan birincisi, daimi işyerinin tanımlandığı ve hangi şartlarda daimi işyerinin oluşacağını ve oluşmayacağını düzenlediği OECD MA'nın 5'inci maddesidir. OECD MA'nın 7'nci maddesi ise daimi işyerinin vergilendirilmesi ve kazanç atfedilmesine kuralların yer aldığı en temel maddedir. Son olarak, OECD MA'nın 9'uncu maddesi, daimi işyeri kazancının belirlenmesinde kullanılacak yöntemlere ilişkin düzenlemeler içermektedir. Aşağıda bu maddeler arasındaki ilişkiler incelenmiştir.

3.2.1. OECD Model Vergi Anlaşması'nın 5'inci ve 7'nci Maddeleri Arasındaki İlişki

Daimi işyerine kazanç atfedilmesi ile daimi işyerinin tanımı, oluşumu ya da varlığı arasındaki ilişki çok yönlüdür. Bu bölümde; yalnızca söz konusu ilişkinin boyutları analiz edilmiş ve genel bilgilere yer verilmiştir. Ancak; daimi işyerine kazanç atfedilmesiyle ilgili pratik değerlendirmelere OECD Raporlarında yer verildiğinden, konuyla ilgili detay ve pratik boyutlara ise OECD Yaklaşımı'nın incelendiği bölümde yer verilmiştir.

OECD MA'nın 5'inci maddesi, daimi işyerinin tanımlanmasına ve kurulmasına ilişkin eşik kurallara yönelik düzenlemeleri içermektedir. Daimi işyerine kazanç atfedilebilmesi için öncelikle ve OECD MA'nın 7'nci maddesine göre mutlaka bir daimi işyerinin varlığına ihtiyaç vardır. Daimi işyerinin oluşmasına ilişkin OECD MA'nın 5'inci maddesindeki kurallar karşılandıktan sonra, ancak bu işyerine ne kadar kazanç atfedileceği tartışılabilmektedir. Dolayısıyla; OECD MA'nın 5'inci maddesi,

kaynak ve ikamet devletlerinin vergi gelirlerini ya da bu devletler arasında vergilendirme yetkilerinin paylaşılmasını doğrudan etkileyebilmektedir. Bu durum söz konusu devletlerin ekonomik olarak güç dengelerine, buna doğrultuda aralarında imzaladıkları vergi anlaşmalarının ilgili hükümlerine göre farklılaşabilmektedir. Örneğin; imzalanan anlaşmalarda benimsenen model ve anlaşma içeriğinde yapılan düzenlemeler, devletler açısından işyerinin oluşumunu ve buna istinaden taraf devletlerin vergi gelirlerini doğrudan etkilemekte ve bir taraf lehine sonuç doğurabilmektedir.

Diğer taraftan; mükellefler açısından da OECD MA'nın 5'inci ve 7'nci maddesi arasındaki bu ilişki önem arz etmektedir. Özellikle çok uluslu şirketlerin vergi planlama stratejileri, faaliyette buldukları ya da faaliyette bulunmayı planladıkları ülkelerin vergi anlaşmalarındaki hükümlere göre şekillenmektedir. Örneğin; kaynak ülkede görece dezavantajlı vergi rejiminin bulunduğu bir durumda, çok uluslu şirketler OECD MA'nın 5'inci maddesinde yer alan daimi işyerinin oluşmasına ilişkin istisnalardan faydalanmaya ve kaynak devlette daimi işyerinin oluşumunu yapay olarak engellemeye çalışacaklardır.

Reimer ve diğerlerine göre; OECD MA'nın 5'inci ve 7'nci maddesinde düzenlenen daimi işyerine yönelik tanım ve kuralların 3 temel amacı söz konusudur.

Bunlardan birincisi, çoğu zaman uluslararası adaletin (daha dar kapsamda vergi adaleti olarak değerlendirilebilir) sağlanmasıyla ilgilidir. Kaynak devlet vergilendirme yetkisini, yabancı yatırımcılar için meydana getirdiği, sürdürdüğü ve bazen de garanti ettiği elverişli ekonomik koşullar karşılığında elde etmektedir. Kaynak devlette elde edilen kazançlar ikamet devletinde vergilendirilmeyeceğinden, kaynak devletin sağlayacağı vergisel teşvikler pratik olarak da sonuç doğurabilecektir. Bu nedenle de ülkeler arasında; örneğin, OECD MA'nın 5'inci maddesinde hizmet daimi işyerlerinin tanımlanması, inşaat işlerine yönelik eşik sürenin (12 aylık kesintisiz süreçte 6 ay ya da 12 ay) belirlenmesi ya da 5'inci maddenin 4'üncü fıkrasında yer alan daimi işyeri oluşumuna yönelik istisnaların düzenlenmesi ciddi müzakere süreçleri sonrasında gerçekleşebilmektedir.

Daimi işyeri tanım ve kurallarıyla amaçlanan ikinci husus; yabancı şirketlerle yurt içindeki şirketler arasında vergilendirmede eşitliğinin sağlanmasıdır. Daimi işyeri kurallarının etkin uygulanmasıyla birlikte yabancı şirketler de yurt içindeki şirketler

gibi vergilendirilebilmektedir. Örneğin; daimi işyeri oluşumuna yönelik istisnaların geniş tanımlandığı bir devlette yabancı yatırımcılar bu istisnalardan faydalanarak kaynak ülkede vergi ödemeyecek ve bu durum yerli yatırımcılar ile yabancı yatırımcılar arasında yabancılar lehine bir eşitsizlik oluşturacaktır. Diğer taraftan; daimi işyerlerinin yurt içinde yerleşiklere kıyasla daha yüksek vergi yüküne katlanmalarına sebep olan uygulamalar da vergi anlaşmalar hukukunda ayrımcılık yasağı (non-discrimination principle) ve sermaye ithalinde eşitlik (capital import neutrality) gibi prensiplere aykırılık teşkil edecektir.

Son olarak; daimi işyeri kurallarının uygulanmasıyla birlikte vergilendirmede etkinlikle ilgili de bir adım atılmış olmaktadır. Yabancı kurumlar için kaynak ülkede vergi mükellefi olmanın hem mükellefler açısından hem de vergi idareleri açısından uyum maliyetleri olacaktır. Dolayısıyla daimi işyeri kuralları bir eşik oluşturarak, vergiye uyum ve idare maliyetlerinin vergilemede amaçlanan faydayı aşacağı durumlar için istisnalar ya da kapsam kuralları ile daimi işyerinin oluşmamasını sağlamaktadır¹⁰⁷. Örneğin, işletmenin bir bütün olarak faaliyetinin esasına ilişkin olmayan ve miktar veya hacim açısından oldukça sınırlı olduğu bir faaliyet sonucu daimi işyerinin oluştuğunun kabul edilmesi, vergi idaresinin bu işyerinden toplayacağı vergi gelirlerinden daha fazla vergi maliyetine katlanmasına sebep olabilir. Bu doğrultuda daimi işyeri kurallarının temel haklardan sermayenin serbest dolaşımı, sermaye ithalinde eşitlik ile uyum ve yönetim maliyetlerinde etkinliği sağlama amaçlarının olduğu belirtilebilir.

Diğer taraftan, OECD MA'nın 5'inci maddesiyle 7'nci maddesi arasındaki bu ilişkinin önemi ve daimi işyerlerinin vergilendirilmesinde yukarıda da yer verilen amaçlara ulaşmasındaki rolü, gelişen ekonomik faaliyetler ve değişen koşullar karşısında tekrar anlaşılmakta ve söz konusu bağ yeniden kurulmaktadır. Örneğin; dijital ekonominin getirdiği yeni durum ve koşullar daimi işyerlerinin vergilendirilmesinde geleneksel kuralların uygulanmasında önemli zorluklar çıkarmaktadır. Bu zorluklar karşısında vergilendirme yetkilerinin adil dağılımını sağlamak ve vergilendirmede etkinliği sağlamak için yapılan öneriler yine OECD MA'nın hem 5'inci hem 7'nci maddesine ilişkin olmaktadır. Örneğin; daimi işyeri tanımı içerisinde önemli ekonomik varlık (significant economic presence) kriterinin

¹⁰⁷ Ekkehar Reimer ve diğerleri, age., s. 11-13

dahil edilmesi ve önemli ekonomik varlığa göre vergilendirme yetkilerinin dağıtılması¹⁰⁸ ya da daimi işyerinin yalnızca fiziksel varlık aramaksızın yeni bir bağlantı kuralının içerecek ve fiziksel olmayan varlıkları da dahil edecek şekilde OECD MA'nın 5'inci maddesinde yeniden tanımlanması bu kapsamda yapılan öneriler arasındadır¹⁰⁹. Diğer taraftan; konunun bir diğer boyutu daimi işyerine atfedilecek kazançlarda değer yaratan ekonomik faaliyetlerin dijital ekonomide nasıl takip edileceğidir. Bunun için de OECD MA'nın 7'nci madde uygulamasıyla ilgili çeşitli öneriler getirilmekte ve transfer fiyatlandırması kurallarının etkinliği tartışılmaktadır. Dolayısıyla daimi işyeri kazancının vergilendirmesinde daimi işyerinin tanımlanması ve bu işyerine atfedilecek kuralların belirlenmesi konusu birlikte ve bir bütün olarak ele alınmaktadır. Bu alanlardan birisinin ihmal edilmesi, uygulanması planlanan vergi politikalarının başarısını etkileyebilecektir. Örneğin, çalışmanın ilerleyen bölümlerinde detaylarıyla yer verileceği üzere, bağımlı acente tanımına yönelik OECD MA'nın 5'inci maddesinde yapılan düzenlemelerin teorik olarak daha fazla daimi işyeri oluşturması, pratikte kaynak devletin vergi gelirlerinin kesin olarak artırılması anlamına gelmemektedir. Bunun için kazanç atfedilmesine ilişkin yöntem ve kurallar da bir bütün olarak gözden geçirilmelidir.

3.2.2. OECD Model Vergi Anlaşmasının 7'nci ve 9'uncu Maddelerinin İlişkisi

Daimi işyeri kazancının tespitinde belki de en önemli kurallar, transfer fiyatlandırmasına ilişkin kurallardır. Transfer fiyatlandırmasına ilişkin kurallar, hem ilişkili kişi ya da kurumların kendi aralarındaki işlemlerde uygulama alanı bulurken hem de kurumun kendi organizasyon yapısı içerisinde birden fazla ülkede gerçekleştirilen işlemler nedeniyle işletmenin farklı ülkelerdeki kısımları arasında uygulama alanı bulur. Bu açıdan bakıldığında, kazanç atfedilmesi kavramının OECD MA'nın 7'nci maddesi çerçevesinde daimi işyeri ile yönetim merkezi arasındaki işlemler ile OECD MA'nın 9'uncu maddesi çerçevesinde ilişkili kişi ya da kurumların kendi aralarında yaptığı işlemlerde uygulanan bir çatı/şemsiye kavram olduğu ifade

¹⁰⁸ Yariv Brauner ve Pasquale Pistone, Some Comments on the Attribution of Profits to the Digital Permanent Establishment, 72 Bull. Intl. Taxn. 4a/Special Issue (2018), Journals IBFD, (Çevrimiçi), <https://online.ibfd.org/collections/bit/html/bit 2018 4a int 2.html?WT.z nav=Navigation&print=yes> (Erişim tarihi: 04.04.2021)

¹⁰⁹ Mahmut Aydemir, age., s.23

edilebilir¹¹⁰. Bu bölümde; daimi işyerine kazanç atfedilmesi ile transfer fiyatlandırması kuralları arasındaki ilişkinin incelenmesi açısından OECD MA'nın 7'nci maddesi ile 9'uncu maddesi arasındaki ilişkiye değinilmiştir. Söz konusu ilişki incelenirken kazanç atfedilmesine dair kuralların ilişkili kişi/kurumlar arasında uygulanması ile işletmenin yönetim merkezi ile daimi işyeri arasında uygulanması arasında farklar olup olmadığı, kuralların uygulanabilirliği (daimi işyeri ya da ilişkili kişileri tespiti), uygulanma derecesi gibi konular ile BEPS 7 No'lu Eylem Planı'nda yer alan düzenlemeler de kapsama dahil edilmiştir.

3.2.2.1. Kazanç Atfedilmesine İlişkin Kuralların Uygulanabilirliği ile Atfedilecek Kazancın Tespiti

İlişkili kişi/kurumlara kazanç atfedilmesi ile birden fazla ülkede faaliyette bulunan işletmelerin yönetim merkezi ile daimi işyerine kazanç atfedilmesi arasında yönetsel olarak önemli ölçüde benzerlik bulunmaktadır. Bu kapsamda öncelikle kazanç atfedilmesi kurallarının uygulanabilirliğine (kuralların uygulanabilmesi için daimi işyeri varlığının ya da ilişkili kişilerin belirlenmesine) ilişkin testler yapılmakta ve uygulanabilirlik kriterlerini sağlayan durumlara fiyatlandırmanın nasıl yapılacağına ilişkin ikinci aşamaya geçilmektedir.

Kazanç atfedilmesine ilişkin kuralların uygulanabilirliğine yönelik testlere ilişkin sorular aşağıdaki şekildedir:

- OECD MA'nın 5'inci maddesi ile 3'üncü maddesi kapsamında daimi işyeri oluşmuş mudur?
- OECD MA'nın 9'uncu maddesi ile 3'üncü maddesi kapsamında ilişkili kişi/kurumlar söz konusu mudur?¹¹¹

Söz konusu sorular, ilk olarak birden fazla ülkede faaliyette bulunan işletmelerin ikamet devletinin dışında faaliyette bulunduğu ülkelerin vergilendirme

¹¹⁰ Raphael Holzinger. "Art 7 AOA vs Art 9 OECD/UN Models", s. 24, Edt: Michael Lang, Alfred Storck ve Raffaele Petruzzi, Attribution of Profits to Permanent Establishment, Linde Verlag, 2020

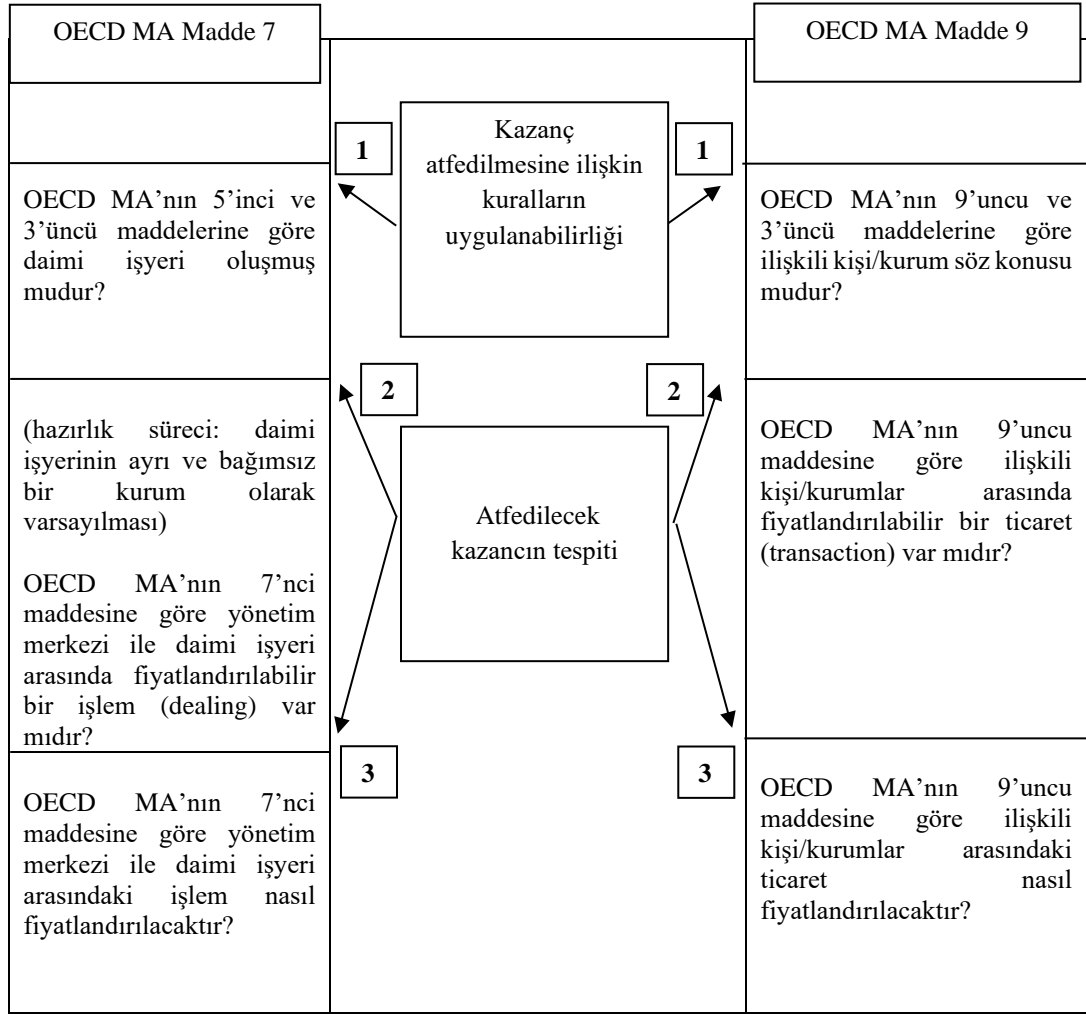
¹¹¹ Raphael Holzinger, age, s.25

hakkına ilişkin temel dayanak olarak bir bağlantı (nexus) sağlayıp sağlamadığına yönelmektedir. Dolayısıyla; daimi işyerine kazanç atfedilebilmesi için; çalışmanın bir önceki bölümünde de belirtildiği üzere, örneğin, OECD MA'nın 5'inci maddesi kapsamında fiziksel bir işyerinin, inşaat şantiyeleri, yapım ve kurulum projeleri kapsamında bir işyerinin ya da komisyoncu düzenlemeleri çerçevesinde bir işyerinin oluşması gerekmektedir. Benzer şekilde, ilişkili kurumlardan bahsedilebilmesi için OECD MA'nın 9'uncu maddesi çerçevesinde, bir işletmenin, bir diğer işletmenin doğrudan ya da dolaylı olarak, yönetimine, sermayesine veya kontrolüne katılması gerekmektedir. Diğer taraftan, OECD MA'nın 3'üncü maddesinin 1/-h bendinde düzenlenen ticari faaliyetin (business) hem daimi işyeri hem de ilişkili kurumlar açısından profesyonel olarak yapılan hizmetler ile bağımsız nitelikte yapılan diğer faaliyetler mahiyetinde olması gerekmektedir. Bu benzerliklerin dışında, daimi işyerine kazanç atfedilmesi ile ilişkili kişi/kurumlara kazanç atfedilebilmesi arasında temel bir farklılık da söz konusudur. İlişkili işletmelerin kendilerinin bir tüzel kişiliğe sahip olması ve dolayısıyla faaliyette bulunduğu ülkede yerleşik sayılmaları, onlara genellikle tam mükellef statüsünü kazandırmaktadır. Diğer taraftan; daimi işyeri ise kaynak devlete sadece yürütülen faaliyetler kapsamında dar mükellefiyet hükümleri çerçevesinde sınırlı olarak bir vergilendirme hakkı sağlamaktadır.

Daimi işyerine ya da ilişkili kişilere atfedilecek kazancın tespiti ise, daimi işyeri ya da ilişkiye kişi/kuruma atfedilecek kazanç miktarının ne kadar olacağına ilişkin ikinci bir adımdır. Bu doğrultuda yönetim merkezi ile daimi işyeri ve ilişkili kişi/kurumlar açısından kazanç atfedilmesine ilişkin kuralların uygulanma seviyesi, esasa ilişkin uygulama ile uygulamanın boyutuyla ilgili olmaktadır. Esasa ilişkin uygulamada; daimi işyeri açısından kazanç atfedilmesine konu durum, yönetim merkezi ile daimi işyeri arasındaki işlemler (dealings); ilişkili kişi/kurumlar açısından kazanç atfedilmesine konu olan durum ise gerçekleştirilen ticaret (transactions) olmaktadır. Uygulamanın boyutu ise, fiyatlandırılabilir olan işlem ya da ticaretin nasıl fiyatlandırılacağı, dolayısıyla kazancın nasıl paylaşılacağına ilişkindir. Kazanç atfedilmesine ilişkin kuralların nasıl uygulanacağı ile OECD MA'nın 7'nci ve 9'uncu maddesinin benzer ve farklılıklara ilişkin özet tablo aşağıda yer almaktadır¹¹².

¹¹² Raphael Holzinger, age, s.25

Tablo 2: Kazanç Atfedilmesine İlişkin Kuralların Uygulanabilirliği ile Atfedilecek Kazancın Tespiti



Kaynak: Raphael Holzinger, age, s.25

Diğer taraftan; OECD MA'nın 7'nci maddesi ile 9'uncu madde uygulamaları açısından bazı farklılıkların olduğu da belirtilebilir. OECD MA'nın 7/2'nci maddesinde; (kaynak ve ikamet devleti olarak) her iki Akit Devlette de atfedilecek kazancın, işyeri ve teşebbüsün diğer bölümleri vasıtasıyla teşebbüs tarafından yerine getirilen işlevler, kullanılan varlıklar ve üstlenilen riskler dikkate alınarak bu işyeri aynı veya benzer koşullar altında, aynı veya benzer faaliyetlerde bulunan ayrı ve bağımsız bir teşebbüs olsaydı ne kazanç elde edecekti ise, aynı miktarda kazanç olacağı belirtilmiştir¹¹³. Söz konusu düzenlemede, hukuken gerçek olmayan ayrı bir

¹¹³ Gelir İdaresi Başkanlığı, age, s.26

işyeri, emsallere uygunluk ilkesi çerçevesinde ona kazanç atfedebilmek için gerçekmiş gibi (fictional) kurgulanmaktadır¹¹⁴. Diğer taraftan, OECD MA'nın 9/1'inci maddesinde, bağımlı teşebbüsler arasındaki işlemlerde söz konusu koşullar, bağımsız teşebbüsler arasında oluşması gereken koşullardan farklıysa, koşullardaki bu aykırılık nedeniyle meydana gelen kazancın nasıl vergilendirileceği düzenlenmiştir.

OECD MA'nın yukarıda yer verilen her iki düzenlemesi de emsallere uygunluk ilkesi çerçevesinde, yapılan işlemler nedeniyle gerçekleşen karın nerede bırakılacağını düzenlediğinden bahisle birbirine alternatifmiş gibi düşünülebilir. Ancak; söz konusu düzenlemelerin kapsamaları birbirinden farklıdır. Öncelikle; 9'uncu maddedeki düzenlemenin bağımlı teşebbüsler (associated enterprises) arasındaki işlemlere yönelik olduğu; 7/2'nci maddedeki düzenlemenin ise, daimi işyerinin ilişkisiz kişilerle gerçekleştirdiği işlemleri de kapsadığı söylenebilir. Örneğin; daimi işyeri oluşturan işletmenin bir kısmının ilişkisiz kişilere mal/hizmet satışında 9'uncu madde hükümleri uygulanmaz; ancak bu işyerinin bağlı olduğu şirketten satışlarıyla ilgili mal ya da hizmet temini 9'uncu maddenin uygulama alanına girecektir. İki düzenleme arasındaki farklılıklardan bir diğeri olarak da 7/2'nci maddenin kişilerin aktivitelerine, 9'uncu maddenin ise yasal olarak bağlayıcı sözleşmelere odaklanıyor olması belirtilebilir. Bu durumda; Dziurdz'a göre, tek mükellef (single taxpayer) veya sıfır sonuç (zero sum) yaklaşımına göre; eğer 9'uncu maddeye göre bağımlı işyerine kaynak devlette gerçekleştirdiği faaliyetler nedeniyle fonksiyonlar, varlıklar ve riskler doğru şekilde atfedilirse, 7'nci maddenin uygulamasıyla kaynak devletteki aynı faaliyetler nedeniyle ilave fonksiyon, varlık, risk; yani kazanç atfedilemeyecektir. Ancak; çifte mükellef (dual taxpayer) yaklaşımına göre, 9'uncu madde yasal olarak bağlayıcı sözleşmelere, 7'nci madde ise kişilerin fonksiyonlarına odaklandığından, örneğin bağımlı işyerinde aşırı stok bulunması ve bu stoklarla ilgili aktif kararlar alınarak ilave bir riske katlanılmış olması durumunda, işyerine ilave kazanç atfedilebilecektir¹¹⁵. Ancak; Dziurdz'un bu kurgusu 7'nci maddenin, başka bir deyişle OECD yaklaşımının yalnızca bağımlı işletmeler arasında uygulandığı durumlar için geçerlidir. Dolayısıyla; söz konusu düzenlemelerin kapsam itibarıyla farklı nitelikte olduğu ve iki madde

¹¹⁴ Kasper Dziurdz, Attribution of Functions and Profits to a Dependent Agent PE: Different Arm's Length Principles under Articles 7(2) and 9?, World Tax Journal, June 2014, s. 135

¹¹⁵ Kasper Dziurdz, agm, s. 137, 138

düzenlemesinin de emsallere uygunluk ilkesi çerçevesinde teorik olarak aynı esaslara dayandığı belirtilebilir.

Daimi işyerine kazanç atfedilmesiyle transfer fiyatlandırması kuralları arasında ayrılmaz bir bağ vardır. Çalışmanın ilerleyen bölümlerinde değinileceği üzere; daimi işyerine kazanç atfedilmesine ilişkin kurallar, OECD tarafından uzun süren çalışmalar sonucunda OECD Yaklaşımı olarak bilinen 2010 OECD Raporunda yer almaktadır. Söz konusu Raporun transfer fiyatlandırması kurallarını uygulayarak Model Anlaşmanın 7'nci maddesi çerçevesinde daimi işyeri kazancının tespitine yönelik kural ve açıklamalar içerdiği ifade edilmektedir¹¹⁶. Böyle OECD Yaklaşımı ile OECD MA'nın 7'nci maddesi ile 9'uncu maddesi birbirine yakınlaşmıştır.

3.2.2.2. BEPS Eylem Planlarının Kazanç Atfedilmesine İlişkin Kurallara Etkisi

Yukarıda da belirtildiği üzere, daimi işyerine kazanç atfedilmesine ilişkin kurallar, bunların uygulanabilirlik seviyesi ile daimi işyerine atfedilecek kazancın tespiti açısından analiz edilebilmektedir. OECD BEPS Eylem Planlarının bu iki boyut açısından da etkisi olmuştur. Daimi işyerine kazanç atfedilmesine ilişkin hem BEPS 7 No'lu Eylem Planı'nda hem 8-10 No'lu Eylem Planlarında düzenlemeler söz konusudur.

OECD'nin 8-10 No'lu Eylem Planlarında kazanç atfedilmesine ilişkin kuralların uygulanabilirlik seviyesi (ilişkili kişilerin belirlenmesi) ile ilgili bir düzenleme bulunmamaktadır. Nitekim, BEPS Eylem Planları öncesi ve sonrasında ilişkili kişi tanımı ve uygulamasında herhangi bir değişiklik olmamıştır. Ancak; transfer fiyatlandırmasına ilişkin kurallarda yapılacak değişiklikler dolaylı olarak da olsa daimi işyeri kazancının belirlenmesine etki edebilmektedir. Daimi işyerine kazanç atfedilmesine ilişkin kuralların bulunduğu OECD Yaklaşımı'nın 2'nci adımına göre, kazancın belirlenmesinde OECD Transfer Fiyatlandırması Rehberi'nde yer alan kurallar uygulanacağından BEPS 8-10 No'lu Eylem Planlarının etkisi, kazanç atfedilmesine ilişkin kuralların uygulanma seviyesiyle (daimi işyeri kazancının belirlenmesiyle) ilgili olmaktadır¹¹⁷. Bu kapsamda BEPS Eylem Planlarının ilişkili

¹¹⁶ Robert Couzin, The OECD Project: Transfer Pricing Meet Permanent Establishment, Canadian Tax Journal / Revue Fiscale Canadienne (2005) vol. 53, no 2, s. 401

¹¹⁷ Raphael Holzinger, agm, s. 27, 28

kişiler arasında kazanç atfedilmesi konusundaki etkileri aşağıdaki tabloda özetlenmiştir.

Tablo 3: BEPS Eylem Planlarının Kazanç Atfedilmesine Etkileri

	OECD MA Madde 7	OECD MA Madde 9	
BEPS 7 →	Kazanç atfedilmesine ilişkin kuralların <u>uygulanabilirliği</u>	Kazanç atfedilmesine ilişkin kuralların <u>uygulanabilirliği</u>	Bir düzenleme yapılmamıştır (ilişkili kişi tanımı aynı).
BEPS 7 → BEPS 8-10 →	Atfedilecek kazancın belirlenmesi	Atfedilecek kazancın belirlenmesi	← BEPS 8-10

Kaynak: Raphael Holzinger, agm, s. 28

Yukarıda yer verilen teorik çerçeveden sonra; BEPS Eylem Planları çerçevesinde OECD MA’da yapılması gereken değişiklik önerilerine de yer verilmesinin önemli olacağı değerlendirilmektedir. Bu kapsamda OECD’nin 7 No’lu Eylem Planı’nda yer alan daimi işyerine kazanç atfedilmesine ilişkin düzenlemelere aşağıda yer verilmiştir:

- Komisyoncu düzenlemeleri ve diğer stratejiler vasıtasıyla daimi işyeri statüsünden yapay olarak kaçınılması,
- OECD MA’nın 5/4’üncü maddesinde yer alan istisna hükümleri vasıtasıyla daimi işyeri statüsünden yapay olarak kaçınılması,
- Diğer stratejiler vasıtasıyla daimi işyeri statüsünden yapay olarak kaçınılması,
- Transfer fiyatlandırması kuralları vasıtasıyla daimi işyerine kazanç atfedilmesi.

Söz konusu düzenlemeler incelendiğinde; BEPS Eylem Planı'nda yer alan konulardan ilk üçünün daimi işyerine kazanç atfedilmesine ilişkin kuralların uygulanabilirliği ile ilgili olduğu, başka bir deyişle kuralların uygulanabilmesine ilişkin olarak öncelikle gerekli olan daimi işyerinin varlığına ilişkin olduğu ifade edilebilir. Transfer fiyatlandırması kuralları ise bu işyerine atfedilecek olan kazanç miktarını belirlemeye yönelik olduğundan, daimi işyerine kazanç atfedilmesine ilişkin kuralların uygulanmasıyla ilgilidir.

Diğer taraftan; BEPS 8-10 Numaralı Eylem Planlarında yapılan değişiklikler de daimi işyerine kazanç atfedilmesi açısından önemli olmaktadır. Söz konusu Eylem Planlarında aşağıdaki konular yer almaktadır:

- İşlemlerin tanımlanmasına ve betimlenmesine yönelik genel kurallar,
- Risklerin analizi ve atfedilmesine ilişkin yeni düzenlemeler¹¹⁸.

OECD'nin bu Eylem Planı'nda yer alan düzenlemeler ise, daimi işyeri kazancının belirlenmesine ilişkin olduğundan, kazanç atfedilmesine ilişkin kuralların uygulanmasına ilişkindir. BEPS Eylem Planları'nda yer alan düzenlemelerle ilgili detaylar çalışmanın izleyen bölümlerinde de yer aldığından, bu bölümde yalnızca konunun genel hatlarına yer verilmiştir.

3.3. Daimi İşyerine Kazanç Atfedilmesinde OECD Yaklaşımı

OECD'nin daimi işyerine kazanç atfedilmesine ilişkin çalışmaları ve bu çalışmaları sonucunda yayınladığı 2008 ve 2010 yılındaki Raporları, daimi işyerine kazanç atfedilmesinde vergi mükellefleri, vergi idareleri ve diğer organizasyonların takip ettiği, tartıştığı ve vergi uygulamalarında sıkça başvurduğu temel düzenlemeler olmuştur. Özellikle 2010 yılında yayınlanan Raporda yer alan OECD Yaklaşımı, çok uluslu şirketlerin ve daimi işyerleri vasıtasıyla faaliyette bulunan yerleşik olmayan mükelleflerin vergilendirmesine yönelik önemli düzenlemeler ve mevcut uygulamaya yönelik çeşitli değişiklikler içermektedir. Çalışmanın bu bölümünde OECD

¹¹⁸ Raphael Holzinger, agm, s. 29

Yaklaşımı'nda daimi işyerine kazanç atfedilmesine ilişkin kurallara ve bu kuralların uygulanmasına yönelik örnek olaylara yer verilmiştir.

3.3.1. Daimi İşyerine Kazanç Atfedilmesine Yönelik Çalışmaların Kısa Tarihçesi

Daimi işyeri kavramının kullanım biçimi ve daimi işyerine kazanç atfedilmesine ilişkin kuralların tarihi oldukça eskidir. Daimi işyerinin varlığına ve ona atfedilecek olan kazanç miktarının tespitine ilişkin kurallar, devletlerin vergi gelirlerini doğrudan etkileyeceğinden, vergi anlaşmaları hukukunda yer alan kurallara ilişkin zaman içerisinde farklı yorum ve uygulamalar söz konusu olmuştur.

Bu süreçte OECD Mali İşler Komitesi, OECD MA'nın 7'nci maddesine yönelik farklı yorum ve uygulamalar olması nedeniyle konu hakkında daha tutarlı yorum ve uygulamaların temini için önemli çalışmalar yapmıştır. İlk olarak 1977 OECD MA kabul edildiğinde, MA metninde ve Şerh'te birtakım değişiklikler yapılmış, 1984 yılına gelindiğinde ise bankalarla ilgili bazı sorunlara yönelik rapor yayınlanmıştır. 1993 yılında ise Daimi İşyerine Gelir Atfedilmesi (Attribution of Income to Permanent Establishments) başlıklı bir rapor yayınlanmış ve Şerh'te bazı değişiklikler yapılmıştır. Bu çalışmalardan başka, Mali İşler Komitesi söz konusu kurallara yönelik açıklığı ve anlaşılabilirliği sağlamak üzere, 1995 yılında Çok Uluslu Şirketler ve Vergi İdareleri için Transfer Fiyatlandırması Rehberi'nin kabul edilmesini sağlamış ve söz konusu Rehberde emsallere uygunluk ilkesinin daimi işyerine kazanç atfedilmesinde uygulanmasına yönelik çalışmalar yapılacağı belirtilmiştir. Bu çalışmalar sonucunda 2008 yılında Daimi İşyerine Kazanç Atfedilmesi (Attribution of Profits to Permanent Establishments)-2008 Raporu ya da başka bir deyişle (Onaylanmış) OECD Yaklaşımı (authorized OECD approach or AOA) yayınlanmıştır. OECD Mali İşler Komitesi'ne göre 2008 yılında bu raporun yayınlanmasıyla o ana kadar yapılan daimi işyerine kazanç atfedilmesine yönelik diğer tüm çalışmalara göre daha iyi bir yaklaşım sergilenmiştir. Sonrasında Komite, o dönemde OECD MA'nın 7'nci maddesinin yenilenerek 2010 Raporunda benimsenen ilkeler ile daha uyumlu hale gelmesi gerektiğini düşünmüş ve bu çerçevede OECD MA'nın 7'nci maddesinde

ve şerhinde değişiklikler yapılmıştır ¹¹⁹. Çalışmanın ilerleyen bölümlerinde OECD Yaklaşımı'na buna istinaden OECD MA'nın 7'nci maddesinde yapılan değişikliklerin detaylarına yer verilmiştir.

3.3.2. OECD Yaklaşımı Çerçevesinde Daimi İşyerine Kazanç Atfedilmesinde Kural ve Uygulamalar

OECD tarafından yayınlanan 2010 tarihli Raporda daimi işyerine kazanç atfedilmesinde iki aşamalı bir model kurgulanmaktadır. Bu kapsamda, birinci adımda daimi işyeri ayrı ve bağımsız bir kurum olarak kabul edilmekte ve işlevsel ve nesnel analiz kapsamında risklerin, varlıkların, sermayenin atfedilmesi gibi uygulamalar yapılmaktadır. İkinci aşamada ise karşılaştırmalı analizler yapılarak ve transfer fiyatlandırmasına ilişkin yöntemler kullanılarak daimi işyerine atfedilecek kazanç miktarı belirlenmektedir.

Tablo 4: Daimi İşyerine Kazanç Atfedilmesinde İki Adımlı Süreç

1. Adım: Daimi İşyerinin ayrı ve bağımsız bir kurum olarak kabul edilmesi
- İşlevsel ve Nesnel Analiz
- Fonksiyonları Atfedilmesi
- Varlıkların Atfedilmesi
- Risklerin Atfedilmesi
- Sermayenin Atfedilmesi
2. Adım: Karşılaştırılabilir Analizler Yapılarak ve Transfer Fiyatlandırması Yöntemleri Uygulanarak Atfedilecek Kazancın Belirlenmesi

Kaynak: Tablo tarafımızca hazırlanmıştır.

¹¹⁹ OECD, 2010 Report on The Attribution of Profits To Permanent Establishments, 22 Temmuz 2010, s. 11 (Çevrimiçi) <https://www.oecd.org/ctp/transfer-pricing/45689524.pdf> (Erişim tarihi: 06.10.2020)

OECD Yaklaşımının daimi işyerine kazanç atfedilmesinde temel kurgusu, daimi işyerini fonksiyonel olarak ayrı işletme (functionally separate entity approach-FSEA) temeline dayandırmasıdır. FSEA'ya göre; daimi işyeri, eğer bağımsız olarak hareket eden bir kurum olsaydı, aynı koşullarda aynı varlıkları kullanıp aynı risklere katlanarak ve işletmenin diğer kısımlarıyla yaptığı aynı aktiviteler sonucunda (emsallere uygunluk ilkesi çerçevesinde) ne kadar kazanç elde ederdi ise, daimi işyerine o kadar kazanç atfedilmelidir¹²⁰.

OECD Yaklaşımın temel ilkelerinin şu şekilde olduğu belirtilebilir:

- 2010 yılındaki OECD MA'nın yeni 7'nci maddesinin yorum ve uygulanmasına odaklanmaktadır. Dolayısıyla OECD MA'nın 5'inci, 13'üncü ve 23'üncü maddelerine ilişkin bu Raporda bir çalışma yapılmamıştır. Bu kapsamda örneğin; daimi işyerinin oluşup oluşmaması ve daimi işyerinin oluşmasına yönelik eşik kurallarla ilgili tartışma yapılmamıştır.
- OECD Yaklaşımı, iç hukukun spesifik kural ya da mekanizmalarını dikte etmemekte; sadece kaynak devlette daimi işyerinin vergilendirilmesinde ona kar atfedilmesine bir sınır getirmektedir. Bu da FSEA olarak elde edilebilecek olan kazançtır.
- OECD yaklaşımı çerçevesinde OECD MA'nın 7(2) maddesinin yorumlanması iki aşamalıdır. Bunlardan birincisi, işlevsel ve nesnel (ff-functional and factual analysis) analizdir¹²¹ (daimi işyeri ve işletmenin diğer kısımları açısından yapılan iş, üstlenilen risk ve kullanılan varlıklar çerçevesinde üstlenilen unsurların belirlenmesidir). İkinci aşamada ise, kurgulanan işletmeler arasındaki herhangi bir ilişkinin ücreti, gerçekleştirilen işlemlere, kullanılan varlıklara ve bu işletme tarafından üstlenilen riske atıfta bulunmak suretiyle (bağımsız işletmeler için

¹²⁰ OECD, 2010 Report on The Attribution of Profits To Permanent Establishments, 22 Temmuz 2010, s. 12 (Çevrimiçi) <https://www.oecd.org/ctp/transfer-pricing/45689524.pdf> (Erişim tarihi: 06.10.2020)

¹²¹ "Functional and factual analysis" Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından "işlevsel ve nesnel analiz" olarak Türkçe'ye çevrilerek kullanılmaktadır. Bkz Gelir İdaresi Başkanlığı, Gelir ve Servet Üzerinden Alınan Vergilere İlişkin Model Anlaşma, 2015, s. 122 http://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/user_upload/Mevzuat_Dislliskiler/OECD_Model_Yorum_Kitabi_2014.pdf (Erişim Tarihi: 13.12.2020)

Rehberde ifade edildiği üzere) OECD MA'nın 9'uncu Maddesinde yer alan araçlar kullanılarak belirlenir.

- OECD Yaklaşımı, kazanç aktarımı ya da başka yollarla vergi kaçırma ile mücadele eden iç hukuk kurallarının uygulanmasına herhangi bir engel getirmemektedir.
- Bir daimi işyerinin fonksiyonel olarak ayrı ve bağımsız bir girişim olarak ele alınması hipotezi, bu bölümün işletme kazançlarını OECD MA'nın 7'nci maddesine göre belirlemek amacıyla gerekli olan bir kurgudur. OECD Yaklaşımı, daimi işyerini, OECD MA'nın herhangi bir diğer madde hükmünün amaçları açısından, teşebbüsün geri kalanıyla işlemde bulunması halinde mutlaka ayrı bir girişim olarak ele alınması gerektiğini zorunlu kılmaz¹²².

Çalışmanın devamında OECD Yaklaşımında yer alan iki adımlı sürece ilişkin detaylara ve diğer açıklamalara yer verilmektedir.

3.3.2.1. Birinci Adım: Daimi İşyerinin Ayrı ve Bağımsız Bir Kurum Olarak Kabul Edilmesi

OECD Yaklaşımına göre, daimi işyerlerinin ayrı ve bağımsız bir kurum/işletme olarak kurgulanması ona kazanç atfedilebilmesi için gerekli bir aşamadır. Daimi işyerlerinin normalde yasal olarak bir tüzel kişiliği bulunmamaktadır. Bu nedenle daimi işyerlerinin kendi adlarına ve/veya kendi hesaplarına yapacakları, onları bağlayıcı olacak işlemleri ve üstlendikleri fonksiyonları ve sorumlulukları gösterecek yasal bir sözleşme vb. araç söz konusu değildir. Bu durum, söz konusu kurgunun önemini ve işlevselliğini göstermektedir.

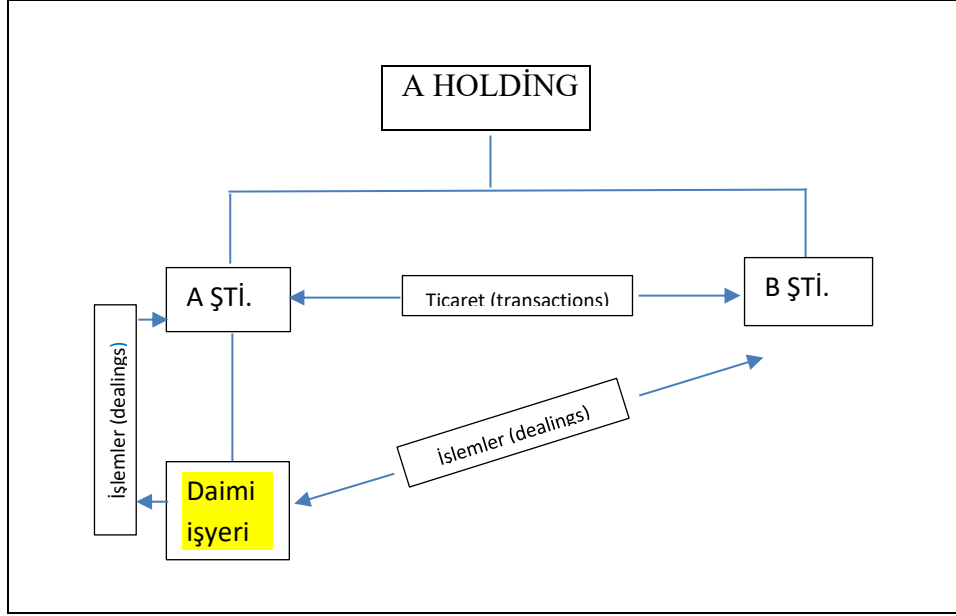
¹²² OECD, 2010 Report on The Attribution of Profits To Permanent Establishments, 22 Temmuz 2010, s. 12, 13 (Çevrimiçi) <https://www.oecd.org/ctp/transfer-pricing/45689524.pdf> (Erişim tarihi: 06.10.2020)

3.3.2.1.1. İşlevsel ve Nesnel Analiz

OECD Yaklaşımının önemli bir parçası olarak işlevsel ve nesnel analiz, daimi işyerinin OECD MA'nın 7'nci maddesi kapsamında, ilişkili işletmelerin ise OECD MA'nın 9'uncu maddesi kapsamında bulunduğu durumlarda üstlendiği rol gibi karşılaştırılabilirlik analizinde aynı rolü oynamaktadır. Bu benzerlik dışında, işlevsel ve nesnel analiz, daimi işyerini şu şekilde hipotezlemek suretiyle OECD yaklaşımının birinci adımında daha ileri uygulamalara sahiptir: daimi işyeri; aynı veya benzeri şartlar altında, gerçekleştirilen fonksiyonlar, kullanılan varlıklar ve işletmenin daimi işyeri üzerinden ve işletmenin diğer bölümleri üzerinden üstlenilen riskleri göz önüne alarak, aynı veya benzer faaliyetlerde bulunan ayrı ve bağımsız bir teşebbüstür. Bu şekildeki kurgusuyla işlevsel ve nesnel analiz, ilişkili şirketlerden yapısal olarak farklı olan, dolayısıyla aslında yasal olarak ayrı bir tüzel kişilik olmayan daimi işyerini, sanki ayrı bir yasal varlık olarak kurgulamak ve bu sayede ona atfedilecek olan kazancın objektif olarak belirlenmesini sağlamak amacıyla yönelik bir uygulamadır.

Daimi işyeri konsepti, yukarıda belirtildiği üzere ilişkili işletmeler arasındaki yapıdan farklıdır. Bu farklılık, aradaki işlemlerin tanımlanmasında ve kazancın dağıtılmasında kullanılacak yöntemlerde de belli oranda ortaya çıkmaktadır. Daha önce de ifade edildiği üzere, ilk olarak ilişkili işletmeler arasında yapılanlar ticaret (transaction) olarak ifade edilirken, daimi işyeri ile ana merkez ya da işletmenin diğer kısımları arasında yapılanlar işlemler (dealings) olarak ifade edilmektedir.

Tablo 5: İlişkili İşletmeler Arasındaki İşlemler ile Daimi İşyerinin Gerçekleştirdiği İşlemlerin Tanımlanması



Kaynak: Louis Nouel, age., s. 7

Bu yapısal farklılığın dışında, kullanılan varlıkların ve katlanılan risklerin (yasal olarak ayrı bir varlık olunmamasından dolayı) atfedilmesi kazancın tespit edilebilmesinde önemli bir aşamadır. OECD de bu yasal boşluğu, kurgusal bir varsayım üzerinden geliştirdiği işlevsel analiz ile doldurmaya çalışmıştır. OECD'nin bu tercihinin gerekçesi, işlevsel analizin OECD MA'nın 9'uncu maddesiyle uyumlu olması, birlikte uygulanabilmesi ve halihazırda bu analizin nasıl uygulanacağına ilişkin bir rehberin var olmasıdır¹²³.

Bu çerçevede, işlevsel analiz ile daimi işyerine atfedilecek olan unsurlar;

- Kullanılan varlıklar,
- Katlanılan riskler,
- Hak ve yükümlülükler,
- Sermaye, ve

¹²³ OECD, 2010 Report on The Attribution of Profits To Permanent Establishments, 22 Temmuz 2010, s. 14 (Çevrimiçi) <https://www.oecd.org/ctp/transfer-pricing/45689524.pdf> (Erişim tarihi: 06.10.2020)

- Üstlenilen fonksiyonlar

olarak ifade edilebilir.

OECD Yaklaşımında bu unsurlara yönelik atflar, önemli kişi fonksiyonları (significant people functions) aracılığıyla gerçekleştirilmektedir. Bu kapsamda; örneğin, daimi işyerine atfedilecek olan risklerin daimi işyerinde bulunan kişilerin yürüttüğü faaliyetler nedeniyle meydana gelen riskler üzerinden belirlenmesi ya da varlıkların ekonomik sahipliğinin, ilgili önemli fonksiyonların daimi işyerinde bulunan kişilerin yürüttüğü faaliyetler kapsamında ve ölçüsünde dağıtım söz konusu olmaktadır. Dolayısıyla önemli kişi faaliyetleri bir tür dağıtım anahtarı işlevini görmektedir. Ancak; önemli kişi aktiviteleri piyasa ekonomisi içerisinde farklı sektörlerde üstlenilen riskler ve kullanılan varlıklar açısından farklı ağırlıkta olabilmektedir¹²⁴. Örneğin; sermaye yoğun sektörler ile emek yoğun sektörlerde faaliyette bulunan iki farklı işyerinin aynı miktarda kullandığı kaynak farklı ölçülerde risk üstlenildiği sonucunu meydana getirebilir. Diğer taraftan, aynı sektör içerisinde farklı koşullardaki işletmeler için de aynı kaynak kullanımı ile yapılan faaliyetler farklı seviyelerde risk üstlenildiği sonucunu doğurabilir. Dolayısıyla, her sektör ve her işletme için özel bir analiz yapılarak ve katlanılan risk, üstlenilen fonksiyon ve kullanılan kaynak ölçüsünde kazanç atfedilmesi gerçekleştirilmelidir.

3.3.2.1.2. Fonksiyonların Atfedilmesi (Daimi İşyerinin Yürüttüğü Faaliyetlerin Belirlenmesi)

Daimi işyerine kazanç atfedilebilmesi için, OECD Yaklaşımının ilk adımında, işlevsel ve nesnel analiz kapsamında daimi işyeri, fonksiyonel olarak ayrı ve bağımsız bir işletme olarak varsayılmaktadır. Bu adımda işletmeye varlık, risk, sermaye gibi diğer unsurların atfedilebilmesi için öncelikle daimi işyerinin hangi faaliyetleri gerçekleştirdiği, dolayısıyla ona hangi faaliyetlerin atfedileceğinin belirlenmesi

¹²⁴ OECD Raporunda, sigorta sektöründe finansal kaynaklarla risk arasındaki özel ilişki nedeniyle temel girişimci risk alma fonksiyonu (key entrepreneur risk-taking function-KERT) kavram olarak kullanılmaktadır. Bkz OECD, 2010 Report on The Attribution of Profits To Permanent Establishments, 22 Temmuz 2010, s. 15 (Çevrimiçi) <https://www.oecd.org/ctp/transfer-pricing/45689524.pdf> (Erişim tarihi: 06.10.2020)

gerekmektedir. Bu işlem gerçekleştirilirken OECD Transfer Fiyatlandırması Rehberi'nde yer alan kurallardan da faydalanılmaktadır.

OECD tarafından yayınlanan ve OECD MA'nın 9'uncu maddesi çerçevesinde uygulama alanı bulan Transfer Fiyatlandırması Rehberi'nde ilişkili kişiler arasında gerçekleşen işlemlerde karşılaştırılabilirlik ilkesi çerçevesinde her bir işletme kısmının üstlendiği fonksiyonlar dikkate alınmaktadır. OECD Yaklaşımında ise, bahsi geçen "fonksiyon" teriminin daimi işyeri yapısında "faaliyet" terimine denk geleceği belirtilmektedir¹²⁵. Bu çerçevede, işlevsel analiz ile hangi faaliyetlerin ve yükümlülüklerin daimi işyeri ile ilgili olduğu ve hangi ağırlıkta daimi işyerine atfedileceği belirlenmektedir. Diğer taraftan OECD'nin 2010 yılı Raporu'nda Transfer Fiyatlandırması Rehberi kapsamında işlevsel ve nesnel analiz ile ayrı ve bağımsız bir varlık olarak varsayılan daimi işyeri faaliyetlerinin (activities) belirlenmesi konusunun daimi işyerine varlık ve risk atfedilmesi konusuna göre görece daha kolay uygulanabilir olduğu belirtilmektedir. OECD yaklaşımında daimi işyerine yapılacak olan fonksiyonel atfın, daimi işyerinin faaliyet yapısı ve OECD MA metni ile de uyumlu olduğu görülmektedir. Örneğin; daimi işyerinin OECD MA'nın 5/1'inci maddesi çerçevesinde sabit bir yer vasıtasıyla yürütülmesi halinde, bu sabit yere atfedilecek olan faaliyetler, daimi işyerinin yine bu sabit yeri ile ilişkilendirilebilen faaliyetlerdir. Benzer şekilde, daimi işyerinin OECD MA'nın 5/5'inci maddesi çerçevesinde bağımlı acente yapısı içerisinde faaliyette bulunması halinde işlevsel analiz ile bağımlı acenteye atfedilecek olan faaliyetler, bağımlı acentenin işletme adına gerçekleştirdiği tüm faaliyetler dikkate alınarak belirlenmektedir.¹²⁶

OECD Yaklaşımı çerçevesinde işlevsel ve nesnel analiz ile yalnızca daimi işyerinin personelleri vasıtasıyla gerçekleştirdiği faaliyetler dikkate alınmamaktadır. İşletmenin çeşitli kısımlarına ait (örneğin ana merkez, grup şirketi ve daimi işyeri) personellerin gerçekleştirdiği faaliyetler sonucunda ortaya çıkan kazançlar da incelenmektedir. Bu kapsamda, daimi işyerinin bulunduğu ülke dışındaki faaliyetler de işlevsel ve nesnel analiz dahilindedir. Böylece OECD Yaklaşımı çerçevesinde, daimi işyeri dahil, fonksiyonların işletmenin bir bütün olarak organizasyon yapısı

¹²⁵ Sevil Aliyeva, age. S. 18

¹²⁶ OECD, 2010 Report on The Attribution of Profits To Permanent Establishments, 22 Temmuz 2010, Paragraf 60, 61 s. 25 (Çevrimiçi) <https://www.oecd.org/ctp/transfer-pricing/45689524.pdf> (Erişim tarihi: 06.10.2020)

içerisinde nasıl dağıtılması gerektiği tayin edilmeye çalışılmaktadır. Bu yapılırken de önemli kişi faaliyetlerine ve bu faaliyetlerin gerçekleştiği yerler ile genel olarak personellerin sorumlu olduğu kişilerin bulunduğu yerlere dikkat edilmekte ve bu çerçevede fonksiyonların dağıtımı sağlanmaya çalışılmaktadır.¹²⁷

3.3.2.1.3. Varlıkların Atfedilmesi

OECD Yaklaşımı'nda daimi işyerine kazanç atfedilebilmesi için öncelikle daimi işyerinin ayrı ve bağımsız bir işletme olarak kurgulanması gerekir. Bu kısım, aynı zamanda iki adımlı analizin ilk adımı içerisinde bir evredir. Yasal olarak sahip olunmayan bir varlık, başka bir deyişle işletmenin bir bütün olarak sahibi olduğu varlıklar, daimi işyeri tarafından ekonomik olarak ne kadar sahiplenilmiş ya da ne kadar kullanılmış ise o oranda atfedilmektedir.

Varlıkların ne oranda atfedileceği konusunda kullanılabilir olan yöntemlerden birisi, mükelleflerin söz konusu varlıkların işletmenin hangi kısmı tarafından kullanıldığı yönündeki beyanını referans alarak ekonomik sahipliğin tespit edilmesidir. Bu yöntemin halihazırda Türkiye'de gelir ve kurumlar vergileri açısından da geçerli olan beyan usulünün bir benzeri olduğu söylenebilir. Bu açıdan bakıldığında bu yöntemin basit ve idari açıdan uygulamasının kolay olduğu belirtilebilir. Ancak; varlıkların ekonomik sahipliğinin atfedilmesi konusunda mükelleflere beyan usulünün tanınması, onlara vergi planlama imkanını da sağlayacak, dolayısıyla mükellefler kar kaydırmak suretiyle matrahı vergisel açıdan daha avantajlı ülkelere transfer edebilecektir. Bu durumda da ekonomik ve katma değer yaratan aktivitelerin gerçekleştiği yere göre vergilendirme yapılması prensibine aykırı bir durum ortaya çıkacaktır.

Bu nedenle OECD'nin 2010 yılı Raporunda önemli kişi aktivitelerinin gerçekleşme oranına göre varlıkların ekonomik sahipliğinin atfedilmesi konusunda bir konsensüs olduğu belirtilmiştir¹²⁸.

¹²⁷ Sevil Aliyeva, age. S. 19

¹²⁸ OECD, 2010 Report on The Attribution of Profits To Permanent Establishments, 22 Temmuz 2010, s. 16 (Çevrimiçi) <https://www.oecd.org/ctp/transfer-pricing/45689524.pdf> (Erişim tarihi: 06.10.2020)

OECD Yaklaşımında varlıkların atfedilmesi maddi varlıklar ve gayrimaddi varlıklar olarak iki farklı başlıkta incelenmektedir. Aşağıda bunların detayına yer verilmiştir.

3.3.2.1.3. 1. Maddi Varlıkların Atfedilmesi

OECD'nin 2010 yılı Raporu'nda maddi varlıkların atfedilmesi konusunda üye ülkeler arasında temel olarak iki görüş öneri sürüldüğü ifade edilmektedir. Bunlardan birisi, önemli kişi faaliyetlerinin maddi varlıkların ekonomik sahipliğiyle ilişkilendirilmesi suretiyle atfedilmenin gerçekleştirilmesi gerektiğine yönelik düşüncedir. Diğer uçta ise, varlıkların kullanıldığı yerlerin maddi varlıkların atfedilmesinde tek ölçüt olarak dikkat alınması gerektiği düşüncesi yer almaktadır. Raporda her iki uygulamanın da çoğu zaman benzer sonuçlar vereceği belirtilmekle birlikte, varlıkların kullanıldığı yer kriterinin referans alınması gerektiği konusunda bir konsensüs olduğu ifade edilmektedir ¹²⁹.

Oysa varlıkların kullanıldığı yerin referans alınarak maddi varlıkların atfedilmesi yöntemi her zaman pratik sonuçlar vermemektedir. Örneğin; varlıkların taşınabilir olduğu ve birden fazla yerde kullanıldığı durumlarda varlıkların nerede kullanıldığı ve maddi varlığın nereye atfedileceği sorun oluşturacaktır. Örneğin; A ülkesinde mukim A Şirketinin B ülkesinde bir daimi işyeri bulunmaktadır. Şirketin devamlı olarak farklı yerlerde kullandığı taşınabilir bir sondaj makinası bulunmaktadır. Söz konusu makine, sadece makineyi kullanma uzmanlığına sahip kişiler tarafından kullanılmaktadır. Diğer taraftan, sondaj arama faaliyetinde kullanılan bu cihaz belli bir süre B ülkesinde kullanılmakta, ancak şirketin faaliyetleri ve ihtiyaçları doğrultusunda farklı ülkelerde de kullanılabilir ¹³⁰. Bu durumda, sondaj faaliyetinde kullanılan cihaz taşındığından ve birden fazla yerde kullanıldığından, OECD Yaklaşımında belirtilen kullanılan yere göre varlıkların

¹²⁹ OECD, 2010 Report on The Attribution of Profits To Permanent Establishments, 22 Temmuz 2010, s. 28, 29 (Çevrimiçi) <https://www.oecd.org/ctp/transfer-pricing/45689524.pdf> (Erişim tarihi: 06.10.2020)

¹³⁰ Luis Nouel, The New Article 7 of the OECD Model Tax Convention: The End of the Road?, IBFD Bulletin For International Taxation January 2011, s. 8

atfedilmesi uygulanamamakta ve önemli kişi faaliyetleriyle bağlantılı olarak varlığın atfedilmesi gerekli olmaktadır¹³¹.

3.3.2.1.3.2. Gayrimaddi Varlıkların Atfedilmesi

Ulusal ve uluslararası ticaretin yapılış şeklinde yaşanan dönüşümler ile dijitalleşmenin giderek artması, çok uluslu şirketlerin yapılanmasında gayrimaddi varlıkların önemini artırmıştır. OECD Raporunda öncelikle ticari gayrimaddi varlıklara (trade intangible assets), ardından pazarlamaya yönelik gayrimaddi varlıklara (marketing intangible assets) yer verilmiştir¹³². Gayrimaddi varlıklara yönelik analiz esnasında aşağıdaki iki durum ayrı ayrı dikkate alınmıştır:

- Gayrimaddi varlığın işletme tarafından geliştirilmiş olması,
- Gayrimaddi varlığın başka bir işletmeden edinilmiş olması.

Gayrimaddi varlığın işletme tarafından geliştirilmesi halinde, doğrudan onu geliştiren kısma ekonomik anlamda sahiplik verilmemektedir. Örneğin, daimi işyerinin bir ar-ge merkezi olarak faaliyette bulunması ve bir yazılım geliştirmesi halinde, söz konusu yazılımın ekonomik mülkiyeti daimi işyerine atfedilmez. Söz konusu yazılımın oluşturulma süreci ve geliştirilmesi evresinde önemli kişi faaliyetlerini de göz önünde bulundurarak bu yönde bireysel ve portföy riskini kimin üstlendiğini dikkate alınmakta ve bu çerçevede gayrimaddi varlığın ekonomik sahipliği atfedilmektedir¹³³.

Gayrimaddi varlığın dışarıdan elde edilmiş olması halinde de OECD tarafından benzer bir yaklaşım sergilenmektedir. Bu kapsamda yine önemli kişi faaliyetleri çerçevesinde bir analiz yapılmaktadır. Buradaki farklılık ise, riskin belirlenmesinde gayrimaddi varlığın geliştirilmesi için yürütülen faaliyetlerin yerine, dışarıdan temin

¹³¹ Luis Nouel, agm, s. 8

¹³² Pazarlamaya yönelik gayrimaddi varlıklara örnek olarak marka, ticaret unvanı, müşteri listesi, müşteri ilişkileri örnek verilebilirken, ticari gayrimaddi varlıklar ise ticarete yönelik olan ve pazarlamaya yönelik olanlar dışındaki gayrimaddi varlıklar olarak ifade edilebilir. Bkz: Deloitte, International Tax Review-Intangibles, Tax Reference Library No: 86, (Çevrimiçi) <https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/us/Documents/Tax/us-tax-itr-intangibles-guide.pdf> (Erişim Tarihi: 29.11.2020)

¹³³ OECD, 2010 Report on The Attribution of Profits To Permanent Establishments, 22 Temmuz 2010, s. 30, 31 (Çevrimiçi) <https://www.oecd.org/ctp/transfer-pricing/45689524.pdf> (Erişim tarihi: 06.10.2020)

edilen gayrimaddi varlığın değerlendirilmesine ilişkin yürütülen faaliyetlerin dikkate alınmasıdır¹³⁴.

Pazarlamaya yönelik gayrimaddi varlıklar ise marka, ticaret unvanı gibi işletmenin pazarlama faaliyetleri sırasında kullandığı gayrimaddi varlıklardır. Bu varlıkların atfedilmesi ticari gayrimaddi varlıklarla benzer kural ve uygulamalara dayanmakta, yine önemli kişi aktiviteleri referans alınmaktadır. Pazarlamaya yönelik gayrimaddi varlıklarda önemli kişi faaliyetleri kapsamında marka stratejilerinin geliştirilmesi, kontrolü, patent ve ticaret unvanının korunması ve genel olarak pazarlamaya yönelik gayrimaddi varlıkların sürdürülebilir olması için yürütülen faaliyetler dikkate alınmaktadır¹³⁵.

3.3.2.1.4. Risklerin Atfedilmesi

Ticari faaliyetlerin yürütülmesi esnasında birçok risk unsuru ile karşı karşıya kalınabilir. İşletmelerin tercih edeceği yatırımlara yönelik riskler, faaliyette bulunduğu pazara yönelik riskler, faiz riski, kur riski, işletmenin ürettiği ürünlere yönelik garanti ya da diğer yükümlülüklerle ilişkin riskler işletmelerin katlandığı risk unsurlarına örnek olarak verilebilir.

Risklerin atfedilmesi somut olarak işletmenin gerçekleştirdiği işlemler üzerinden sağlanabilir. Bu işlemler, işletmelerin imza ettikleri kendilerini bağlayan hukuki sözleşmeler üzerinden takip edilebilir. Sözleşmelerin ilişkili işletmeler arasında takip edilmesi nispeten kolaydır. Ayrı bir yasal varlığa sahip olan işletmeler, grup şirketleri yapısı içerisinde olsalar dahi kendi adlarına sözleşme akdedebilmekte ve bu anlamda riskleri üstlenebilmektedir. Oysa daimi işyerlerinin bir tüzel kişiliği yoktur ve bu yapılarda, işletme akdettiği sözleşmeler üzerinden bir bütün olarak riskleri üstlenir. Daha önce de belirtildiği üzere, OECD yaklaşımının ilk adımı daimi işyerinin ayrı ve bağımsız bir varlık olarak kurgulanması esasına dayanmaktadır. Bu kapsamda, daimi işyerine kendi yerleşim yerinde ve kendi personelleri vasıtasıyla

¹³⁴ ¹³⁴ OECD, 2010 Report on The Attribution of Profits To Permanent Establishments, 22 Temmuz 2010, s. 32 (Çevrimiçi) <https://www.oecd.org/ctp/transfer-pricing/45689524.pdf> (Erişim tarihi: 06.10.2020)

¹³⁵ OECD, 2010 Report on The Attribution of Profits To Permanent Establishments, 22 Temmuz 2010, s. 32, 33 (Çevrimiçi) <https://www.oecd.org/ctp/transfer-pricing/45689524.pdf> (Erişim tarihi: 06.10.2020)

gerçekleştirdiği faaliyetler nedeniyle gerçekleşecek risk atfedilmelidir. Örneğin; personellerin kendi kusur ve ihmalleri nedeniyle daimi işyeri tarafından gerçekleştirilen işlemler nedeniyle risk daimi işyerine atfedilmelidir. Diğer taraftan, sermaye ile üstlenilen risk arasında da bir bağ olduğu söylenebilir. Bu bağın finansal kurumlarda geçerliliği daha kuvvetli olsa da, diğer sektörlerde de kullanılan sermaye ile risk arasında bir bağ olduğu kabul edilir. Dolayısıyla daimi işyerine atfedilecek olan risk unsuru, daimi işyerine atfedilecek olan sermaye miktarıyla da birlikte değerlendirilmelidir.¹³⁶

3.3.2.1.5. Hak ve Sorumlulukların Atfedilmesi

OECD yaklaşımının daimi işyerine kazanç atfedilmesine ilişkin birinci adımı içerisinde işlevsel ve nesnel analiz yapılmakta ve bu başlık içerisinde daimi işyerine atfedilecek olan unsurlar arasında hak ve yükümlülükler de yer verilmektedir.

Bu kapsamda daimi işyerine atfedilecek olan hak ve yükümlülükler de yine önemli kişi faaliyetleri çerçevesinde daimi işyerine atfedilecek olan varlık, risk ve sermaye miktarı dikkate alınarak belirlenecektir¹³⁷. Daimi işyerine atfedilecek olan kar ya da zararlar, onun, işletmenin diğer kısımlarıyla yaptığı işlemler ile ilişkili kişilerle ve ilişkisiz üçüncü kişilerle gerçekleştirilen ticari faaliyetler kapsamında gerçekleşmektedir. Bu çerçevede daimi işyerine atfedilecek olan hak ve yükümlülükler, daimi işyerinin bağımsız ve ilişkisiz işletmelerle gerçekleştirdiği ticari faaliyetlerden yola çıkılarak belirlenecektir. Daimi işyerinin ilişkisiz kişilerle gerçekleştirdiği işlemlerden kaynaklanan kazançlar daimi işyerine doğrudan atfedilecek iken, işletmenin diğer kısımlarıyla gerçekleştirdiği işlemlerden doğan kazançlar ise OECD MA'nın 9'uncu maddesi ve OECD'nin Transfer Fiyatlandırmasına İlişkin Rehber'inde yer alan kurallar vasıtasıyla atfedilecektir¹³⁸. Örneğin; A ülkesinde mukim A şirketinin, B ülkesinde ürün imalatı gerçekleştiren bir

¹³⁶ OECD, 2010 Report on The Attribution of Profits To Permanent Establishments, 22 Temmuz 2010, s26, 27 Paragraf 68, (Çevrimiçi) <https://www.oecd.org/ctp/transfer-pricing/45689524.pdf> (Erişim tarihi: 06.10.2020)

¹³⁷ Jean-François Dutriez, Attribution of Profits to a Permanent Establishment of a Company Engaged in Online Sales of Goods through a Local Warehouse, International Transfer Pricing Journal May/June 2018, s. 194

¹³⁸ OECD, 2010 Report on The Attribution of Profits To Permanent Establishments, 22 Temmuz 2010, s. 18 Paragraf 28, (Çevrimiçi) <https://www.oecd.org/ctp/transfer-pricing/45689524.pdf> (Erişim tarihi: 06.10.2020)

daimi işyerine sahip olduğu varsayılınsın. İşlevsel ve nesnel analiz kapsamında daimi işyerine ait personellerin, tedarik zincirine ilişkin yönetsel günlük kararlar ile risk yönetimine ilişkin kararları aldığı, başka bir deyişle tedarik zinciri risk yönetimini kontrol ettiği bilinmektedir. Ayrıca, yönetim merkezinin daimi işyerine herhangi bir hammadde ya da teknik destek sağlaması söz konusu olmamaktadır. Özetle, ürünler daimi işyeri bünyesinde yönetim merkezinin herhangi bir katkısı ya da müdahalesi olmaksızın üretilmektedir. Bu durumda, daimi işyeri tarafından üretilen ürünlerin ilişkisiz üçüncü kişilere satılmasından elde edilen gelirler doğrudan daimi işyerine atfedilebilecektir. Diğer taraftan; aynı ürünlerin ilişkili işletmelere satışından elde edilen gelirlerin daimi işyerine atfedilmesi ise, OECD MA'nın 9'uncu maddesi çerçevesinde OECD'nin Transfer Fiyatlandırmasına İlişkin Rehber'inde yer alan kurallar vasıtasıyla ve doğrudan gerçekleştirilecektir¹³⁹.

3.3.2.1.6. Sermayenin Atfedilmesi

OECD Yaklaşımına göre, iki adımlı analizin ilk adımında, daimi işyerinin fonksiyonel olarak ayrı ve bağımsız bir işletme olarak kurgulanması ve ona çeşitli unsurların atfedilmesi söz konusu olmaktadır. Daimi işyerine atfedilen unsurların miktarının belirlenme süreci ise, atfedilecek unsur için diğerlerinden bağımsız değildir. Örneğin; daimi işyerine atfedilecek sermaye miktarının belirlenmesi, daimi işyerine atfedilecek olan fonksiyonlar, varlıklar ile risk miktarı ile bağlantılıdır. Bu açıdan bakıldığında sermayenin fonksiyonları, varlıkları ve riskleri takip ettiği belirtilebilir¹⁴⁰. Öte yandan daimi işyerine sermaye atfedilmesi, OECD Yaklaşımı'nda bedelsiz sermayenin (free capital) atfedilmesi olarak ifade edilmektedir¹⁴¹. OECD Yaklaşımında bedelsiz sermaye teriminin kullanılmasının nedeni, emsallere uygunluk ilkesi çerçevesinde daimi işyerine atfedilecek sermaye karşılığında atfedilen unsurun doğası gereği kaynak devlette matrah üzerinden bir faiz indiriminin mümkün olmamasıdır. Eğer bedelsiz sermaye miktarının atfedilmesi söz konusu olmasaydı,

¹³⁹ Sevil Aliyeva, The Authorized OECD Approach for the attribution of profits to Permanent Establishments in a Post-BEPS World, Master Tezi, Uppsala Universitet, s. 24, (Çevrimiçi) <https://www.diva-portal.org/smash/get/diva2:1238897/FULLTEXT01.pdf> (Erişim Tarihi: 06.12.2020)

¹⁴⁰ Kasper Dziurdz, agm. s. 140

¹⁴¹ OECD, 2010 Report on The Attribution of Profits To Permanent Establishments, 22 Temmuz 2010, s. 33 Paragraf 98, (Çevrimiçi) <https://www.oecd.org/ctp/transfer-pricing/45689524.pdf> (Erişim tarihi: 06.10.2020)

daimi işyerinin tümüyle borç ile fonlanması söz konusu olacak ve bu durum da tümüyle vergi matrahından indirilebilir faiz ödemelerini meydana getirecekti. Bu tutar da karşılaştırılabilir herhangi bir şirketin ödediği faiz tutarından daha yüksek olacak ve OECD Yaklaşımı ile tutarlı olmayacaktır¹⁴².

İlişkili şirketlerin söz konusu olduğu yapılara göre, daimi işyerinin mevcut olduğu yapılarda, daimi işyerinin yasal bir tüzel kişiliğe sahip olmamasından dolayı onun gerçekleştirdiği işlemlerde üstlendiği risklerin belirlenmesi daha zordur. Ancak, her faaliyetin gerçekleştirilmesi, o faaliyet için belli oranda risk, bu riskin meydana gelmesi halinde ise telafisi için belli oranda sermaye gerektirmektedir. Dolayısıyla, daimi işyerine atfedilecek sermaye miktarı, daimi işyerinin gerçekleştirdiği faaliyetler kapsamında ona atfedilecek risk unsuruyla oldukça bağlantılıdır. Daimi işyerine atfedilecek sermaye miktarı konusunda emsallere uygun tek bir yöntem olduğunu söylemek mümkün değildir. OECD Yaklaşımında da bu sebeple, kendi içerisinde güçlü ya da zayıf yönleri olan birden fazla kabul edilebilecek yaklaşım olacağı ve OECD'nin de bu kapsamda çeşitli yaklaşımları kabul ettiği belirtilmektedir. Örneğin; bazı yaklaşımlar başlangıç noktası olarak daimi işyerinin bir parçası olduğu işletmenin yapısını dikkate almakta iken, bazıları ise başlangıç noktası olarak karşılaştırılabilir işletmelerin sermaye yapılarını dikkate almaktadır¹⁴³.

OECD Yaklaşımında işlevsel ve nesnel analiz kapsamında daimi işyerine atfedilecek olan varlıklar ve riskler belirlendikten sonra, söz konusu varlıkları kapsayan ve üstlenilen riskleri destekleyecek bir sermaye miktarı belirlenmektedir. Daimi işyerine atfedilecek sermayenin belirlenmesi ise bu doğrultuda iki aşamadan oluşmaktadır.

- Risk seviyesinin ölçülmesi ve daimi işyerine atfedilecek varlık miktarının belirlenmesi
- söz konusu varlıkları kapsayan ve üstlenilen riskleri destekleyecek bir sermaye miktarının belirlenmesi.

¹⁴² Luis Nouel, agm. s.8

¹⁴³ OECD, 2010 Report on The Attribution of Profits To Permanent Establishments, 22 Temmuz 2010, s. 18 Paragraf 29, 30, (Çevrimiçi) <https://www.oecd.org/ctp/transfer-pricing/45689524.pdf> (Erişim tarihi: 06.10.2020)

Aşağıda bu aşamaların detaylarına yer verilmiştir.

3.3.2.1.6.1. Sermayenin Atfedilmesinde 1. Aşama: Risk seviyesinin ölçülmesi ve daimi işyerine atfedilecek varlık miktarının belirlenmesi

OECD Yaklaşımında daimi işyerine atfedilecek sermaye tutarının belirlenmesinde, ilk aşamada risklerin ölçülmesi ve varlıkların değerinin belirlenmesinde banka gibi finansal kurumlar ile finansal olmayan kurumların faaliyetleri ve sermaye yapıları gibi farklılıklar dikkate alınarak analiz yapılmaktadır.

Bankalar gibi finansal kurumlarda üstlenilen riskler finansal olmayan kurumlara göre daha yüksektir. Bu nedenle finansal olmayan kurumlara sermaye atfedilmesinde üstlenilen risklerden ziyade, kullanılan varlıkların değerine daha çok bakılmaktadır. Çünkü finansal olmayan kurumlarda sermaye, daha çok işletmenin genel ihtiyaçları için fon ihtiyacı ve/veya özel olarak varlıkların temin edilmesinde kullanılan fon ihtiyacı ile ilgilidir. Varlıkların değerinin belirlenmesinde ise defter değeri, pazardaki değeri ya da satın alma değerleri bu kapsamda dikkate alınabilir ölçütler olarak belirtilmektedir. Diğer taraftan, finansal olmayan kurumlarda sermayenin daha çok varlıklarla ilgili olduğu gibi bir yaklaşım bazen emsallere uygunluk ilkesi ile uyum göstermeyen sonuçlara sebep olabilmektedir. Örneğin; daimi işyerinin bir pazarlama gayrimaddi varlığıyla ilgili tüm riskleri üstlendiği, ancak sonucunda bir gayrimaddi varlık oluşmadığı durumda daimi işyerine sadece varlıklarla bağlantılı kazanç atfetmek emsallere uygunluk ilkesiyle tutarlı olmayacaktır. Dolayısıyla finansal olmayan kurumlarda üstlenilen faaliyetlerle bağlantılı olarak girişimci riski de sermayenin atfedilmesinde dikkate alınmalıdır.¹⁴⁴

3.3.2.1.6.2. Sermayenin Atfedilmesinde 2. Aşama: Söz konusu varlıkları kapsayan ve üstlenilen riskleri destekleyecek bir sermaye miktarının belirlenmesi

Şirketler fon ihtiyaçlarını ortaklardan sermaye olarak, geçmiş yıl karlarından ya da borçlanmak suretiyle karşılarlar. Bu bileşimin nasıl olacağı ise işletmelerin

¹⁴⁴ OECD, 2010 Report on The Attribution of Profits To Permanent Establishments, 22 Temmuz 2010, s. 18 Paragraf 29, 30, (Çevrimiçi) <https://www.oecd.org/ctp/transfer-pricing/45689524.pdf> (Erişim tarihi: 06.10.2020)

finansal yönetim kararları ile ilgilidir. İşletmeler bu kapsamda asgari sermaye miktarı ile ilgili yasal sınırlamalar hariç¹⁴⁵ fon ihtiyaçlarının tamamını borç olarak temin edebilirler. Ancak; OECD Yaklaşımı'nda daimi işyerlerinin sahip oldukları varlıklar, üstlendikleri riskler ve yürüttükleri faaliyetler çerçevesinde ve emsallere uygunluk ilkesi kapsamında uygun tutarda sermayeye sahip oldukları varsayılır.

Daimi işyerine atfedilecek olan sermaye tutarı, finansal ya da finansal olmayan işletme türü, faaliyetin yürütüldüğü ülke, sektör, ekonomik konjonktür gibi bir çok unsur ile ilgilidir. OECD Yaklaşımında daimi işyerine sermaye atfedilmesinde kullanılan yöntemler şu şekilde belirtilmiştir¹⁴⁶:

- Sermaye atfedilmesi yaklaşımı
- Ekonomik sermaye atfedilmesi yaklaşımı,
- Örtülü sermaye yaklaşımı,
- Güvenli liman yaklaşımı (kısmi örtülü sermaye yaklaşımı),
- Diğer yaklaşımlar.

Sermaye atfedilmesi yaklaşımında; daimi işyerine atfedilecek kazanç, onun üstlendiği riskler ve kullandığı varlıklar ölçüsünde gerçekleşmektedir. Örneğin; daimi işyerinin işletmenin bir bütün olarak sahip olduğu varlıkların %10'u oranında varlığa sahip olduğu (atfedildiği) ve bir bütün olarak işletmenin riskinin %10'unu üstlendiği düşünüldüğünde toplam sermayenin %10'u kendisine atfedilecektir¹⁴⁷.

Ekonomik sermaye atfedilmesi yaklaşımı ise, özellikle banka sektörü için ifade edilmektedir. Söz konusu yaklaşımın temelinde, yalnızca sektörü düzenleyen kurumların ölçütlerine değil, aynı zamanda ekonomik sermaye miktarına ve banka

¹⁴⁵ Örneğin Türkiye'de bankaların kuruluş onaylarını alabilmeleri için asgari anlamda belirli bir sermaye tutarına sahip olmaları gerekmektedir.

¹⁴⁶ OECD, 2010 Report on The Attribution of Profits To Permanent Establishments, 22 Temmuz 2010, s. 37-41 Paragraf 120, 140, (Çevrimiçi) <https://www.oecd.org/ctp/transfer-pricing/45689524.pdf> (Erişim tarihi: 06.10.2020)

¹⁴⁷ OECD, 2010 Report on The Attribution of Profits To Permanent Establishments, 22 Temmuz 2010, s. 37, 38 Paragraf 121, (Çevrimiçi) <https://www.oecd.org/ctp/transfer-pricing/45689524.pdf> (Erişim tarihi: 06.10.2020)

karlılığına etki eden önemli risklerin de göz önünde bulundurulması gerektiği yatmaktadır¹⁴⁸.

Örtülü sermaye yaklaşımında, genel olarak daimi işyerinin bulunduğu kaynak devlette aynı ya da benzer faaliyetleri aynı ya da benzer koşullarda yürüten ve genel olarak karşılaştırılabilir bir işletmenin sahip olacağı borç/sermaye yapısı dikkate alınmaktadır¹⁴⁹.

Güvenli liman yaklaşımı, yine bankalar için kullanılan bir yaklaşım olup, daimi işyerinin kaynak devlette bağımsız banka olarak faaliyette bulunuyor olması halinde gerekli olan sermaye miktarı kadar sermaye atfedilmesini belirtmektedir. Ancak; güvenli liman yaklaşımı, daimi işyerinin işletmenin bütünüyle aynı kredibiliteye sahip olduğu varsayımını benimseyen OECD Yaklaşımı ile uyumlu değildir. Yine de, OECD yaklaşımı uygulanarak daimi işyerine atfedilecek olan kazançtan daha fazla bir kazanç atfedilmesine sebebiyet vermediği durumda kullanılması kabul edilebilmektedir.¹⁵⁰

Son olarak; OECD Yaklaşımında özellikle sigorta sektöründe faaliyette bulunan daimi işyerlerine atfedilecek kazançlar için kullanılacak diğer yöntemlerin kullanılabilmesi belirtilmektedir.

3.3.2.1.7. Daimi İşyeri ile İşletmenin Diğer Kısımları Arasındaki İşlemlerin (Dealings) Tanımlanması

OECD MA'nın 7'nci maddesinin ikinci fıkrası çerçevesinde işyerine atfedilecek olan kazançlar, üç temel unsur üzerinden gerçekleştirilen işlemler kapsamında hesaplanarak belli edilir ve daimi işyerinin kazancı bu şekilde hesaplanır. Bu unsurlar;

¹⁴⁸ OECD, 2010 Report on The Attribution of Profits To Permanent Establishments, 22 Temmuz 2010, s. 38 Paragraf 128, (Çevrimiçi) <https://www.oecd.org/ctp/transfer-pricing/45689524.pdf> (Erişim tarihi: 06.10.2020)

¹⁴⁹ OECD, 2010 Report on The Attribution of Profits To Permanent Establishments, 22 Temmuz 2010, s. 39 Paragraf 129, (Çevrimiçi) <https://www.oecd.org/ctp/transfer-pricing/45689524.pdf> (Erişim tarihi: 06.10.2020)

¹⁵⁰ OECD, 2010 Report on The Attribution of Profits To Permanent Establishments, 22 Temmuz 2010, s. 40 Paragraf 135, (Çevrimiçi) <https://www.oecd.org/ctp/transfer-pricing/45689524.pdf> (Erişim tarihi: 06.10.2020)

- Bağımsız teşebbüsler ile gerçekleştirdiği işlemler,
- Bağımlı teşebbüsler (grup içi ilişkili kişi/kurumlar) ile gerçekleştirdiği işlemler (OECD Transfer Fiyatlandırması Rehberin doğrudan uygulanması ile birlikte) ve
- Teşebbüsün diğer bölümleri gerçekleştirdiği işlemler¹⁵¹.

Çalışmanın önceki kısımlarında da ifade edildiği üzere, daimi işyerinin işletmenin diğer kısımlarıyla yaptığı faaliyetler işlemler (dealings) olarak kabul edilirken, bağımsız teşebbüslerle gerçekleştirilen faaliyetler ticaret olarak kabul edilmektedir. OECD Yaklaşımı'nda daimi işyerinin işletmenin diğer kısımlarıyla gerçekleştirdiği işlemlerin tanımlanmasına işlevsel ve nesnel analizin birinci adımı içerisinde ayrı bir başlık altında yer verilmiştir. Bunun nedeni, OECD MA'nın 7/2'nci maddesinde de yer aldığı üzere, daimi işyerine atfedilecek olan kazançların tespitinde işletme içerisinde gerçekleşen karların doğru sınıflandırılmasının kritik öneme sahip olmasıdır.

Daimi işyerinin yasal olarak bağımsız ve ayrı bir tüzel kişiliğe sahip olmaması ve işletmenin diğer kısımlarıyla gerçekleştirdiği faaliyetlerin sözleşmesel ya da hukuki olarak herhangi bir sonucunun olmaması, daimi işyeri ile işletmenin diğer kısımları arasında yapılan işlemlerin özel olarak detaylıca incelenmesini gerekli kılmaktadır. Aslında bu inceleme ile daimi işyerine kazanç atfedilmesi mümkün olan işletmenin diğer kısımlarıyla yapılan işlemlere bir eşik (threshold) konulmaktadır. Bu çerçevede öncelikle işletme içi dokümanlara ve muhasebe kayıtlarına bakılmakta; ancak nihai olarak işlevsel ve nesnel analize göre dikkate alınacak olan işlemler belirlenmektedir. Bunun için, daimi işyeri ile işletmenin diğer kısımları arasında yapılan işlem ile sonuçlanan ekonomik olarak önemli risk, sorumluluk ya da fayda transferi olup olmadığı sorgulanmaktadır. Söz konusu eşik testlerini geçen işlemler bu şekilde belli olduktan sonra, daimi işyerine atfedilecek kazançlar, OECD Transfer Fiyatlandırması

¹⁵¹ Gelir İdaresi Başkanlığı, Gelir ve Servet Üzerinden Alınan Vergilere İlişkin Model Anlaşma, 2015, s. 122

http://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/user_upload/Mevzuat_DisIliskiler/OECD_Model_Yorum_Kitabi_2014.pdf (Erişim Tarihi: 13 Temmuz 2018)

Rehberi'nde yer alan kurallar uygulanarak belirlenmektedir¹⁵². Söz konusu Rehber'de karşılaştırılabilir fiyat yöntemi, maliyet artı kar yöntemi, yeniden satış fiyatı yöntemi ve işleme dayalı kar yöntemleri gibi yöntemler bulunmaktadır.

3.3.2.2. İkinci Adım: Karşılaştırılabilir Analizler Yapılarak ve Transfer Fiyatlandırması Yöntemleri Uygulanarak Atfedilecek Kazancın Belirlenmesi

İşlevsel ve nesnel analizin birinci aşamasında, daimi işyerinin yürüttüğü faaliyetler, kullandığı varlıklar, üstlendiği riskler ve sahip olacağı sermaye tutarı önemli kişi faaliyetleri de göz önünde bulundurularak belirlendikten sonra, ikinci adımda daimi işyerinin tüm bu unsurlar üzerinden sağlayacağı kazanç miktarının belirlenmesi gerekmektedir. Bu belirlemeyi yapmak için ise daimi işyerinin gerçekleştirdiği işlemlerin (işletmenin diğer kısımlarıyla, ilişkili kişi/kurumlar ile ya da üçüncü kişilerle), ilişkisiz üçüncü kişilerin kendi aralarında gerçekleştirdiği işlemler (kontrol dışı işlemler) ile karşılaştırılması gerekmektedir¹⁵³. OECD Yaklaşımında ikinci aşamanın uygulanması, iki hususun gerçekleştirilmesi ile sağlanmaktadır:

- Atfedilebilir kazanç tutarının bulunması için transfer fiyatlandırması yöntemlerinin uygulanması,
- Karşılaştırılabilirlik analizinin yapılması.

Bu süreç, daimi işyerinin dahil olduğu ve eşik testleri geçen işlemlerin aşağıdakiler vasıtasıyla emsallere uygunluk bazındaki fiyatlandırmasını kapsamaktadır:

- söz konusu işlemler ile kontrol edilmeyen işlemlerin mukayese edilebilirliğinin saptanması; bu saptama, OECD Transfer Fiyatlandırması Rehberinin mukayese edilebilirlik etkenlerinin doğrudan uygulanmasıyla (varlık veya hizmetlerin nitelikleri, ekonomik şartlar ve ticari stratejiler) veya

¹⁵² OECD, 2010 Report on The Attribution of Profits To Permanent Establishments, 22 Temmuz 2010, s. 47-48 Paragraf 176-182, (Çevrimiçi) <https://www.oecd.org/ctp/transfer-pricing/45689524.pdf> (Erişim tarihi: 06.10.2020)

¹⁵³ Luis Nouel, agm, s. 9

işyerinin ayrıntılı fiili koşullarının ışığında kıyaslama yapılması (işlevsel analiz, sözleşme koşulları) yoluyla gerçekleştirilir ve

-işyeri ile teşebbüsün diğer bölümleri tarafından gerçekleştirilen görevleri ve bunlara atfedilen varlık ve riskleri dikkate alarak, işyeri ile teşebbüsün diğer bölümleri arasında gerçekleştirilen işlemlere ilişkin emsal ücreti bulmak için Yönergelerdeki yöntemlerden birinin kıyas yoluyla uygulanması¹⁵⁴.

Bu doğrultuda transfer fiyatlandırması yöntemleri kapsamında geleneksel yöntemler (karşılaştırılabilir kontrol dışı fiyat, yeniden satış fiyatı, maliyet artı yöntemi) ya da işleme dayalı kar yöntemleri (kar bölüşüm yöntemi ya da işleme dayalı net kar marjı yöntemi) uygulanarak daimi işyerine atfedilecek emsallere uygun fiyatlandırma yapılacaktır¹⁵⁵.

Karşılaştırılabilirlik analizi ise, daimi işyeri ile işletmenin diğer kısımları ya da ilişkili kişiler arasında gerçekleştirilen işlemlerin ilişkisiz üçüncü kişiler arasında gerçekleştirilen işlemler ile mukayese edilmesi ve önemli maddi farkların elemine edilmesi esasına dayanmaktadır¹⁵⁶.

Özetlemek gerekirse, işlevsel ve nesnel analizin ikinci adımında, daimi işyerinin dahil olduğu iç işlemler kazanç atfetmeye mümkün olduklarına ve dikkate alınabilmelerine ilişkin belirli eşik testleri geçtikten sonra, karşılaştırılabilirlik analizi çerçevesinde ilişkisiz üçüncü kişiler arasındaki kıyaslanabilir işlemler dikkate alınarak daimi işyerine bir kazanç atfedilmektedir. Kazanç atfedilirken OECD Transfer Fiyatlandırması Rehberi'nde yer alan yöntemler mevcut durum ve koşullar dikkate alınarak uygulanmaktadır. Bu kapsamda dikkate alınması gereken unsurlar ise, maddi varlıkların kullanılma seviyesi, gayrimaddi varlıkların kullanılma seviyesi, maliyet katkı işlemleri ve işletme içi hizmetlere ilişkin ayrılan karşılıklardır¹⁵⁷.

¹⁵⁴ Gelir İdaresi Başkanlığı, age, s. 122, 123

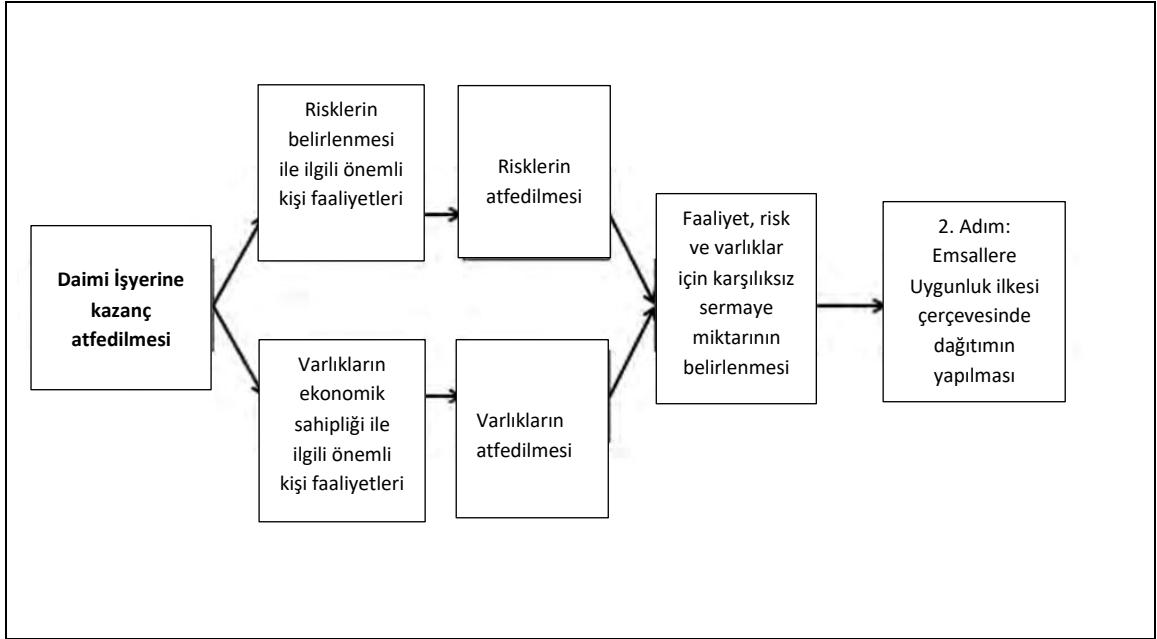
¹⁵⁵ Luis Nouel, agm, s. 9

¹⁵⁶ Daniel Sjöberg, Permanent Establishment - With Respect To Attribution of Income And the Question of Documentation of Internal Dealings, s. 18 (Çevrimiçi) <https://www.diva-portal.org/smash/get/diva2:435611/FULLTEXT01.pdf> (Erişim Tarihi: 13.12.2020)

¹⁵⁷ OECD, 2010 Report on The Attribution of Profits To Permanent Establishments, 22 Temmuz 2010, s. 51 Paragraf 193, (Çevrimiçi) <https://www.oecd.org/ctp/transfer-pricing/45689524.pdf> (Erişim tarihi: 06.10.2020)

Daimi işyerine kazanç atfedilmesinde aşamaların yer aldığı özet tabloya aşağıda yer verilmiştir.

Tablo 6: Daimi İşyerine Kazanç Atfedilmesinde Aşamalar



Kaynak: Louis Nouel, age., s.10

3.4. Bağımlı Acentelere Kazanç Atfedilmesi ve Spesifik Faaliyet İstisnalarında OECD Yaklaşımı ve Düzenlemeleri

Bağımlı acentelere kazanç atfedilmesi konusu, hem OECD'nin 7 Numaralı Eylem Planı'nın odağında yer almakta hem de OECD Yaklaşımı'nda ayrı olarak açıklanmaktadır. Ayrıca, OECD'nin 2018 yılında yayınladığı daimi işyerine kazanç atfedilmesine dair ek rehberde de bu konu örneklerle birlikte düzenlenmiştir. Çalışmanın bu bölümünde, OECD MA'nın 5'inci maddesinin 5'inci ve 6'ncı fıkraları kapsamında düzenlenen bağımlı acenteler ile 4'üncü fıkrada düzenlenen spesifik faaliyet istisnaları için OECD BEPS Eylem Planı'nda yapılan düzenlemeler ile OECD Yaklaşımı ve OECD'nin Ek Rehberi'ndeki açıklamalara yer verilmiştir.

3.4.1. BEPS 7 Eylem Planı ve OECD MA 5/5 ve 5/6 Maddeleri Çerçevesinde Daimi İşyerine Kazanç Atfedilmesi

OECD'nin 7 Numaralı Eylem Planı daimi işyeri statüsünden yapay olarak kaçınılmasını önlemeye yönelik stratejileri içermektedir. OECD'nin 7 numaralı Eylem Planı'nda temel olarak;

- Komisyoncu düzenlemeleri ve diğer stratejiler vasıtasıyla daimi işyeri statüsünden yapay olarak kaçınılması,
- OECD MA'nın 5/4'üncü maddesinde yer alan istisna hükümleri vasıtasıyla daimi işyeri statüsünden yapay olarak kaçınılması,
- Diğer stratejiler vasıtasıyla daimi işyeri statüsünden yapay olarak kaçınılması

konuları düzenlenmiştir.

OECD'nin 7 Numaralı Eylem Planı, OECD MA'nın 5'inci maddesinin 5'inci ve 6'ncı fıkralarında bazı değişiklikler önermektedir. Söz konusu madde fıkraları, çok uluslu şirketlerin bağımlı işletmeler vasıtasıyla kaynak ülkelerde faaliyette bulunmasına ilişkin yapıları içermektedir. Dolayısıyla OECD MA'nın bu maddeleri, aşağıda yer alan bağımlı acenteler vasıtasıyla yürütülen faaliyetlerde daimi işyerinin nasıl oluşacağı ve kazancın nasıl atfedileceğine ilişkin açıklamalar kapsamında dikkate alınmıştır.

OECD'nin BEPS 7 Numaralı Eylem Planı'nda bağımlı acentelerin de kullanıldığı yapılar komisyoncu düzenlemeleri (commissionary arrangements) olarak bilinmekte ve bu yapılar 7 numaralı Eylem Planının odak noktalarının birisini oluşturmaktadır. Buna göre komisyoncu düzenlemeleri, bir ülkede bulunan gerçek ya da tüzel kişinin yurt dışında mukim olan bir işletmeye ait olan ürünlerini kendi adına, ancak yurt dışında mukim olan bu işletme hesabına satışını gerçekleştirdiği durumları kapsamaktadır.

Bağımlı acente daimi işyeri (BADİ) kavramından ise (dependent agent permanent establishment-DAPE), kaynak ülkede mukim olmayan ve kaynak ülkede

fiziksel daimi işyerine sahip olmayan bir işletmenin genel olarak kendi faaliyetleri çerçevesinde düzenli olarak sözleşmelerin akdedilmesi imkanını sağlayan aracı yapılar kastedilmektedir. Bağımlı acenteler OECD MA'nın 5'inci maddesinin 5'inci fıkrasında düzenlenmiştir. Buna göre, bağımlı acentelerden bahsedebilmek için aşağıdaki unsurların bir arada bulunması gerekmektedir:

- Acente/temsilci doğal olarak gerçek veya tüzel kişi statüsünde bulunmalıdır (kişilik testi),
- Acente söz konusu işletmeye bağımlı olmalıdır (bağımlılık testi),
- Acentenin bağlı olduğu işletme yerine hareket etme ve onun adına sözleşmeleri sonuçlandırma yetkisi bulunmalıdır (yetki testi),
- Acente tarafından yürütülen faaliyetler ve üstlenilen fonksiyonların hazırlayıcı ve yardımcı faaliyetler niteliği sınırını aşmalıdır (üstlenilen fonksiyon testi)¹⁵⁸.

OECD MA'nın BEPS Eylem Planları öncesindeki 2014 versiyonunda, OECD MA'nın 5'inci maddesinin 5'inci fıkrası düzenlemesi bağımlı acentelerin oluşumu açısından daha dar kapsamlıydı. Bu durum, özellikle çok uluslu işletmelerin söz konusu madde düzenlemesinden faydalanmasına, kaynak devlette işyeri oluşturmaksızın kazanç elde etmelerine neden olmakta; böylece söz konusu faaliyetleri üzerinden yalnızca ikamet devletinde vergi ödemelerini mümkün kılmaktaydı. Bağımlı işletmelerin bu durumu vergi planlama aracı olarak kullanılabilmesi, konunun BEPS 7 Numaralı Eylem Planının merkezinde yer almasını sağlamıştır. 2014 OECD MA'nın 5'inci maddesi kapsamında kendi adına hareket ederek sözleşmeleri sonuçlandıran acentelerin bağımlı olarak sayılması söz konusu değildir. BEPS Eylem Planı sonrası 2017 OECD MA'nın 5'inci maddesinin 5'inci fıkrası BADİ tanımını genişletmiş ve yurt dışında mukim olan işletme adına faaliyetlerin yürütülme şartı aranmaksızın, onun hesabına yapılan ve kaynakların ondan transferine sebep olan işlemlerin de BADİ kapsamında değerlendirilmesi mümkün olmuştur.

¹⁵⁸ Ertuğrul Akçaoğlu, age., s. 332

Vergi planlaması kapsamında kullanılan diğer durum ise, sözleşmelerin sonuçlandırılmasıyla ilgilidir. Buna göre, 2014 OECD MA'ya göre sözleşmelerin esas olarak bir ülkede müzakere edildiği, ancak diğer ülkede sonuçlandırıldığı durumda daimi işyeri oluşmamakta ve buna göre yine yalnızca ikamet devleti vergilendirme hakkını kullanabilmekteydi. BEPS 7 numaralı Eylem Planı ile birlikte acentelerin bir işletme yerine hareket etmekte olması ve sahip olduğu işletme adına sözleşme akdetme yetkisini mutlak olarak kullanması, sözleşmelerin sonuçlandırılmasında önemli rol oynaması ve işletmenin önemli değişikliği olmaksızın sözleşmelerin sonuçlandırılması durumunda daimi işyeri oluşacak ve kaynak devletin vergilendirebileceği bir kazanç atfedilmesi söz konusu olacaktır¹⁵⁹.

OECD MA'nın 5'inci maddesinin 5'inci fıkrasının, BEPS öncesi ve sonrası olmak üzere 2014 ve 2017 yılı Modellerine ilişkin düzenlemelerin detayına aşağıda karşılaştırılmalı olarak yer verilmiştir.

¹⁵⁹ Svitlana Buriak ve Raphael Holzinger, agm., s. 12

Tablo 7: 2014 ve 2017 OECD MA'nın 5/5'inci Maddelerinin Karşılaştırılması

2014 OECD MA'nın 5/5'inci Maddesi	2017 OECD MA'nın 5/5'inci Maddesi
<p>1'inci ve 2'nci fıkra hükümlerine bakılmaksızın, bir kişi 6'ncı paragrafın 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 paragrafta bahsedilen ve anılan fıkra hükümlerine göre işe ilişkin sabit bir yer aracılığıyla yürütüldüğünde bu sabit yere işyeri mahiyeti kazandırmayan faaliyetlerle sınırlı olmadıkça, bu teşebbüs, bu Devlette, söz konusu kişinin teşebbüs için gerçekleştirdiği her türlü faaliyet dolayısıyla bir işyerine sahip kabul edilecektir¹⁶⁰.</p>	<p>1'inci ve 2'nci fıkra hükümlerine bakılmaksızın ancak 6'ncı fıkra hükümleri uygulanarak, bir kişinin devletlerden birinde, bir teşebbüs yerine hareket etmesi ve bunu yaparak mutad olarak sözleşme akdetmesi, içeriğinde maddi (özüne ilişkin) değişiklikler yapılmaksızın teşebbüs tarafından rutin olarak akdedilen sözleşmelerin yapılması sürecinde, sonuca yol açan başlıca rolü mutad olarak üstlenmesi, ve her iki durumda da söz konusu sözleşmelerin,</p> <ul style="list-style-type: none">a) ya teşebbüs adına yapılmasıb) ya teşebbüsün maliki olduğu ya da kullanma hakkında sahip olduğu malların mülkiyetinin nakledilmesi ya da kullanma hakkının tanınması için yapılması,c) ya da teşebbüsün tarafından bir hizmet ifasının sağlanması için yapılması <p>durumunda, teşebbüsün, o kişi tarafından teşebbüs namına üstlenilen faaliyetleri bakımından o devlette bir işyerinin bulunduğu varsayılır; meğer ki söz konusu faaliyetler bir sabit iş yeri tarafından icra edilselerdi bir işyerine vücut veremeyecek olan (hazırlayıcı ve yardımcı) faaliyetler olsunlar.¹⁶¹</p>

Kaynak: Tablo tarafımızca hazırlanmıştır.

Diğer taraftan, BEPS 7 numaralı Eylem Planı kapsamında OECD MA'nın 5'inci maddesinde yapılması önerilen bir diğer değişiklik 6'ncı fıkra ile ilgilidir. OECD MA'nın 5'inci maddesinin 6'ncı fıkrasında yapılan değişiklikler, 5'inci fıkrada

¹⁶⁰ Çeviri için bkz: Gelir İdaresi Başkanlığı, age., s. 25

¹⁶¹ Çeviri için bkz: Ertuğrul Akçaoğlu, age., s. 336

yapılan değişiklikleri tamamlayıcı niteliktedir. Aşağıda OECD MA'nın OECD MA'nın 5'inci maddesinin 6'ncı fıkrasının, BEPS öncesi ve sonrası olmak üzere 2014 ve 2017 yılı Modellerine ilişkin düzenlemelerin detayına aşağıda karşılaştırmalı olarak yer verilmiştir.

Tablo 8: 2014 ve 2017 OECD MA'nın 5/6'ncı Maddelerinin Karşılaştırılması

2014 OECD MA'nın 5/6'ncı Maddesi	2017 OECD MA'nın 5/6'ncı Maddesi
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 olunmayacaktır ¹⁶² .	5'inci fıkra; bir Akit Devlette hareket eden kişinin diğer Akit Devletin bir teşebbüsü adına, ilk bahsedilen Devlette bağımsız bir acente olarak ticari faaliyette bulunması ve bu teşebbüs adına olağan şekilde hareket etmesi halinde uygulanmayacaktır. Bununla birlikte, bir kişinin münhasıran veya neredeyse münhasıran yakından ilişkili olduğu bir veya daha fazla işletme adına hareket etmesi durumunda, bu kişi, bu fıkradaki anlam dahilinde herhangi bir işletmeye ilişkin olarak bağımsız bir acente olarak kabul edilmeyecektir ¹⁶³ .

Kaynak: Tablo tarafımızca hazırlanmıştır.

OECD'nin 7 numaralı Eylem Planı ile OECD MA'nın 5'inci maddesinin 6'ncı fıkrasında yapılan değişikliğin, bağımlı-bağımsız acente/temsilci ayırımında şekilsel durumlardan ziyade, öze daha fazla dikkat edilmesi gerektiğini madde metninde vurgulamak maksatlı olduğu belirtilebilir¹⁶⁴. Burada vurgulanan öz, örneğin, temsilci ya da acentenin bağımsızlığının tespitinde, münhasıran yakından ilişkili olduğu bir ya da birden fazla işletme adına hareket edip etmediğinin tespitine ilişkin olmaktadır.

¹⁶² Gelir İdaresi Başkanlığı, age., 25

¹⁶³ OECD, 2017 Model Tax Convention, Articles Of The Model Convention With Respect to Taxes on Income and on Capital, (Çevrimiçi), <https://www.oecd.org/ctp/treaties/articles-model-tax-convention-2017.pdf> (Erişim Tarihi: 10.01.2021)

¹⁶⁴ Ertuğrul Akçaoğlu, age., s. 337

“Yakından ilişkili olma” durumu ise OECD MA’nın 5’inci maddesine eklenen 8’inci fıkra ile detaylı olarak tanımlanmıştır. Buna göre, örneğin, bir kişi ya da işletme diğer bir işletmenin kontrolüne sahip ise ya da her ikisi de üçüncü bir tarafça kontrol ediliyorsa bu iki işletme yakından ilişkili olma kriterini sağlamış olacaktır.

OECD MA’nın 5’inci maddesinin 5’inci fıkrası kapsamında BADİ oluşumu söz konusu ise, söz konusu faaliyetler neticesinde daimi işyerine sözleşmeden kaynaklanan hak ve yükümlülükleri atfedilmesi gerekmektedir. Ancak bu durum, sözleşmelerden kaynaklanan tüm kazancın daimi işyerine atfedileceği anlamına gelmemektedir. Daimi işyerine atfedilecek olan kazancın tespiti için, OECD MA’nın 7’nci maddesi çerçevesinde, daimi işyerinin ve işletmenin diğer kısımlarının yürüttüğü faaliyetlerin tanımlanması ve böylece daimi işyerine, eğer yurt dışında mukim olan işletmeler yerine (hesabına) faaliyette bulunan bağımlı acentelerin faaliyetlerini yürüten ayrı ve bağımsız bir işletme olarak ne kadar kazanç elde edecek ise, o kadar kazanç atfedilecektir¹⁶⁵.

3.4.2. OECD MA’nın 5/4’üncü Maddesi Çerçevesinde Daimi İşyerine Kazanç Atfedilmesi

OECD MA ve BM MA’nın 5’inci maddesinin 4’üncü fıkraları daimi işyeri oluşturmayacak nitelikte bazı durumları/istisnaları düzenlemektedir. Örneğin; teşebbüse ait tesislerin; malların veya ticari eşyanın yalnızca depolanması, teşhiri veya teslimi amacıyla kullanılması ya da teşebbüse ait mal veya ticari eşya stoklarının, yalnızca depolama, teşhir veya teslim amacıyla elde tutulması gibi ticari faaliyetin özünü, kritik bir kısmını oluşturmayan bu durumların söz konusu madde düzenlemesi kapsamında işyeri oluşturmadığı kabul edilmiştir. Ancak, bu durumlar mükellefler tarafından, özellikle dijitalleşen yeni iş modelleri sürecinde, işlemlerin özünün gizlenmesi ya da peçelenmesi suretiyle vergi planlama aracı olarak kullanılmakta olduğundan, vergi idareleri ve OECD tarafından Anlaşmaların bu şekilde kötüye

¹⁶⁵ OECD, Additional Guidance on the Attribution of Profits to Permanent Establishments, BEPS Action 7, s. 13, 14, Paragraf 31, 32, (Çevrimiçi), <https://www.oecd.org/tax/transfer-pricing/additional-guidance-attribution-of-profits-to-permanent-establishments-BEPS-action-7.pdf> (Erişim Tarihi: 10.01.2021)

kullanılmasını önlemek maksadıyla bazı çalışmalar ve ilgili mevzuatta bazı düzenlemeler yapılmıştır.

Model Anlaşmaların işyerine ilişkin genel kuralın yer aldığı 5'inci maddesinin 1'inci fıkrası kapsamının dışında kalan ve dolayısıyla sabit bir yer aracılığıyla yürütülmüş olsa bile, anlaşma hükümlerinin uygulanması açısından işyeri oluşturmayacak ya da işyeri sayılmayacak durumların ortak noktası, bunların “hazırlık ve yardımcı faaliyetler” (preparatory and auxiliary) niteliğinde olmasıdır¹⁶⁶. OECD'nin 7 Numaralı Eylem Planı, Daimi İşyeri Statüsünden Yapay Olarak Kaçınılmasını Önleme başlığını taşımakta ve komisyoncu düzenlemeleri ile yukarıda belirtilen OECD MA'nın 5'inci maddesinin 4'üncü fıkrasında yer alan ve işyeri sayılmayacak durumları odağına almaktadır¹⁶⁷.

BEPS Eylem Planı öncesinde OECD MA'nın 5'inci maddesinin 4'üncü fıkrasında bazı durumlar liste halinde sıralanmış ve bu durumlarda işyerinin oluşmayacağı belirtilmiştir. 7 Numaralı BEPS Eylem Planı'nda bu durumlar, belirli faaliyet istisnaları (specific activity exemptions) olarak tanımlanmıştır. Konuyla ilgili yazında bu durumlardan bahsedilirken iki türlü yorum söz konusu olmuştur. Bunların birincisi, bu durumların genellikle hazırlayıcı ve yardımcı nitelikte faaliyetler olduğundan bahisle işyeri tanımının dışında bulunacakları değerlendirmesidir. Bu çerçevede devletler söz konusu maddenin esas olarak işyeri kapsamına girmeyecek durumları düzenlediği savından hareket etmektedir. Diğer yorum ise, fıkra da sayılan tüm durumların ancak hazırlayıcı ve yardımcı nitelikte olmaları halinde işyerinin oluşmamış sayılabileceğinin kabul edilebileceği şeklindedir¹⁶⁸. BEPS 7 Numaralı Eylem Planı'nda Model Anlaşmanın uygulanmasına ilişkin bu yorum farklılıklarını gidermek ve konuyu açıklığa kavuşturmak maksadıyla OECD tarafından daimi işyeri oluşturmayacak hallerin daraltılması şeklinde madde önerisi getirilmiştir. Bu çerçevede; örneğin, söz konusu fıkranın a bendinde düzenlenen teşebbüse ait

¹⁶⁶ Billur Yaltı Soydan, age, s. 134

¹⁶⁷ OECD'nin 7 Numaralı BEPS Eylem Planı'nda, ayrıca OECD MVA'nın 5'inci maddesinin 3'üncü fıkrasında düzenlenen inşaat şantiyeleri, yapı ve kurulum işlerine ilişkin daimi işyerinin oluşumuyla ilgili değerlendirme ve düzenlemelere de yer verilmiştir. OECD MVA'nın 5'inci maddesinin 3'üncü fıkrasında işyerinin oluşumu için gerekli olan eşik süre olan 12 aylık sürenin işletmeler tarafından vergi planlama aracı olarak kullanılması ve faaliyetlerin parçalanması stratejisine karşılık olarak, 6 Numaralı BEPS Eylem Planı çerçevesinde temel amaç kuralının uygulanması öngörülmektedir.

¹⁶⁸ Ertuğrul Akçaoğlu, age, s. 339

tesislerin, malların veya ticari eşyanın yalnızca depolanması, teşhiri veya teslimi amacıyla kullanılması faaliyetleri başlı başına hazırlık ve yardımcı nitelikteki faaliyetler ise daimi işyeri oluşmamış olacak; ancak bir işletmenin ya da işletme faaliyetlerinin önemli bir bölümünü oluşturuyor ise işyeri oluşmuş sayılacaktır. Bu durumda, söz konusu ayırımın belirlenmesinde her spesifik durumda, işletme için önemli olan ve olmayan (core and non-core elements of the business) durumların ne olduğunun ortaya konması faydalı olacak ve işletme için kritik ve önemli olmayan faaliyetler hazırlık ve yardımcı faaliyetler kapsamında değerlendirilebilecektir¹⁶⁹.

OECD MA'nın 5'inci maddesinin 4'üncü fıkrasında işletme faaliyetlerinin bir bütün olarak belli aşamaları kısım kısım olarak sayılmakta ve bu aşamaların işletme faaliyetlerinin önemli bir kısmını teşkil etmemesi halinde bunların işyeri oluşturmayacağı kabul edilmektedir. Dolayısıyla bu durumlardan elde edilen ticari kazançlarda kaynak devletin vergilendirme hakkı söz konusu olmamakta ve vergilendirme yetkisi münhasıran ikamet devletinde kalmaktadır. Ancak; mükellefler, zaman içerisinde işletme faaliyetlerini Anlaşmanın lafzı çerçevesinde kısımlara ayırarak (fragmentation of activities) vergi planlama stratejisi geliştirmiştir. Böylece daimi işyeri statüsünden yapay olarak kaçınılmaktadır. Bu durum kaynak ülkelerin vergilendirme kapasitelerini olumsuz olarak etkilediğinden, her ne kadar OECD MA Şerhinde düzenlenmiş bir hüküm bulunsa da, BEPS 7 Numaralı Eylem Planı konuyla özel olarak ilgilenmiştir.

OECD MA'nın Şerhinde 5'inci maddenin 4-f düzenlemesine ilişkin olarak, 27.1. Paragrafında kötüye kullanmayı önlemeye yönelik bir hüküm bulunmaktadır. Söz konusu Paragrafta özet olarak, işletmelerin örgütsel olarak bütün olan bir organizasyonun çeşitli parçalarını birkaç küçük işletmeye ayırarak daimi işyeri statüsünden kaçınmayacağı belirtilmektedir¹⁷⁰. Ancak; BEPS 7 Numaralı Eylem

¹⁶⁹ Mahmut Aydemir, The Permanent Establishment Issue in Digital Economy and Profit Attribution to the Permanent Establishments, On İki Levha Yayınları, İstanbul, 2021, s. 21

¹⁷⁰ OECD MVA Şerhi, Madde 5/4-f, Paragraf 27.1.: "Söz konusu durumda bir işyerinin var olup olmadığına karar verilebilmesi için işe ilişkin her bir yerin ayrı ayrı ve bağımsız olarak incelenmesi gerektiğinden, ilgili işe ilişkin sabit yerlerin mahalli ve örgütsel olarak birbirlerinden ayrı olmaları koşuluyla, bir teşebbüsün (a) ila (e) arası bentler anlamında işe ilişkin birkaç sabit yer idame ettiği durumlarda bent (f) herhangi bir önem taşımaz. Her birinin bir Akit Devlette örneğin malları bir yerde teslim almak ve depolamak, bu malları başka bir yer vasıtasıyla dağıtmak vs. gibi tamamlayıcı görevler gerçekleştirdiği durumlarda, işe ilişkin yerler "örgütsel olarak birbirinden ayrı" değildir. Bir teşebbüs, her bir işletmenin yalnızca bir hazırlayıcı veya yardımcı faaliyeti gerçekleştirdiğini ileri sürerek,

Planı, kötüye kullanmayı önlemeye yönelik olarak, OECD MA'nın 5'inci maddesinin 4.1'inci paragrafında yer almak üzere “yeni ‘parçalanmayı önleme’ kuralı” (new anti-fragmentation rule) önermektedir. Bu düzenleme ile birlikte artık ilişkili tarafların birbirinden ayrılmış çeşitli faaliyetleri bütün bir iş sayılacak ve böylece mükelleflerin kısımlara ayırarak geliştirdikleri vergi planlama stratejilerinin “hazırlayıcı ve yardımcı” faaliyet istisnasından yararlanması önlenebilecektir¹⁷¹.

BEPS 7 Numaralı Eylem Planı ile getirilen öneri, 2017 OECD MA'nın 5'inci maddesi metnine yapılan ilave ile yerine getirilmiştir. OECD MA'nın BEPS 7 Numaralı Eylem Planı öncesindeki 2014 Model Anlaşma lafzı ile 2017 Model Anlaşma lafzı karşılaştırmalı olarak aşağıda yer almaktadır.

Tablo 9: 2014 ve 2017 OECD MA'nın 5/4'üncü Maddelerinin Karşılaştırılması

2014 OECD MA'nın 5/4'üncü Maddesi	2017 OECD MA'nın 5/4'üncü Maddesi
<p>Bu maddenin daha önceki hükümlerine bakılmaksızın, “işyeri” teriminin aşağıdaki hususları kapsamadığı kabul edilecektir:</p> <p>a) teşebbüse ait tesislerin, malların veya ticari eşyanın yalnızca depolanması, teşhiri veya teslimi amacıyla kullanılması;</p> <p>b) teşebbüse ait mal veya ticari eşya stoklarının, yalnızca depolama, teşhir veya teslim amacıyla elde tutulması;</p> <p>c) teşebbüse ait mal veya ticari eşya stoklarının, yalnızca bir başka teşebbüse işlettilmesi amacıyla elde tutulması;</p> <p>d) işe ilişkin sabit bir yerin, yalnızca teşebbüse mal veya ticari eşya satın alma veya bilgi toplama amacıyla elde tutulması;</p> <p>e) işe ilişkin sabit bir yerin teşebbüs için yalnızca hazırlayıcı veya yardımcı karakter taşıyan diğer</p>	<p>Bu maddenin daha önceki hükümlerine bakılmaksızın, “işyeri” teriminin aşağıdaki hususları kapsamadığı kabul edilecektir:</p> <p>a) teşebbüse ait tesislerin, malların veya ticari eşyanın yalnızca depolanması, teşhiri veya teslimi amacıyla kullanılması;</p> <p>b) teşebbüse ait mal veya ticari eşya stoklarının, yalnızca depolama, teşhir veya teslim amacıyla elde tutulması;</p> <p>c) teşebbüse ait mal veya ticari eşya stoklarının, yalnızca bir başka teşebbüse işlettilmesi amacıyla elde tutulması;</p> <p>d) işe ilişkin sabit bir yerin, yalnızca teşebbüse mal veya ticari eşya satın alma veya bilgi toplama amacıyla elde tutulması;</p> <p>e) işe ilişkin sabit bir yerin teşebbüs için yalnızca hazırlayıcı veya yardımcı karakter taşıyan diğer</p>

birleşik bir şekilde çalışan bir şirketi birkaç küçük işletmeye ayıramaz.” Bkz: Gelir İdaresi Başkanlığı, age., s. 95

¹⁷¹ İbrahim Organ ve Mustafa Cemil Kara, agm, s. 10

<p>herhangi bir faaliyetin yürütülmesi amacıyla elde tutulması;</p> <p>f) işe ilişkin sabit yerdeki bütün faaliyetlerin bir arada yürütülmesi sonucunda oluşan faaliyetin hazırlayıcı veya yardımcı nitelikte olması şartıyla, işe ilişkin sabit bir yerin yalnızca a) ile e) arası bentlerde bahsedilen faaliyetlerin birini veya birkaçını bir arada yürütmek amacıyla elde tutulması¹⁷².</p>	<p>herhangi bir faaliyetin yürütülmesi amacıyla elde tutulması;</p> <p>f) işe ilişkin sabit yerdeki bütün faaliyetlerin bir arada yürütülmesi sonucunda oluşan faaliyetin hazırlayıcı veya yardımcı nitelikte olması şartıyla, işe ilişkin sabit bir yerin yalnızca a) ile e) arası bentlerde bahsedilen faaliyetlerin birini veya birkaçını bir arada yürütmek amacıyla elde tutulması.</p> <p>Aynı teşebbüs veya yakından ilişkili bir teşebbüsün aynı Akit Devlette aynı yerde veya başka bir yerde ticari faaliyetlerde bulunması halinde, bir teşebbüs tarafından kullanılan veya bakımı yapılan sabit bir iş yerine 4. paragraf uygulanmayacaktır.</p> <p>ve</p> <p>a) Bu madde hükümlerine göre teşebbüs veya yakın ilişkili teşebbüs için bir işyeri oluşturan yer veya diğer yer,</p> <p>veya</p> <p>b) İki teşebbüsün aynı yerde veya aynı teşebbüs veya yakın akraba teşebbüslerinin iki mahalde yürüttüğü faaliyetlerin birleştirilmesinden kaynaklanan genel faaliyet, işletmenin hazırlayıcı veya yardımcı nitelikte olmaması şartıyla, İki işletme tarafından aynı yerde veya aynı işletme veya iki yerde yakından ilişkili işletmeler tarafından yürütülen faaliyetler, tutarlı bir iş operasyonunun parçası olan tamamlayıcı işlevleri oluşturur¹⁷³.</p>
--	--

Kaynak: Tablo tarafımızca hazırlanmıştır.

¹⁷² Gelir İdaresi Başkanlığı, age., s. 25

¹⁷³ OECD, 2017 Model Tax Convention, Articles Of The Model Convention With Respect to Taxes on Income and on Capital, (Çevrimiçi), <https://www.oecd.org/ctp/treaties/articles-model-tax-convention-2017.pdf> (Erişim Tarihi: 07.02.2021)

OECD'nin bu düzenlemesinin arkasında yatan temel ilkeler şu şekilde özetlenebilir:

- Bir işletme, bütüncül (cohesive) bir ticari operasyonun tamamlayıcı kısımlarını parçalara ayıramaz,
- Bir işletme, ilişkili kişileriyle ya da aynı ülkede birden çok bulunan yerler ile bütüncül bir ticari operasyonun tamamlayıcı kısımlarını parçalara ayıramaz¹⁷⁴.

Benzer şekilde, Model Anlaşma Şerhinde de, eğer tüm ticari faaliyetlerin, aynı yerdeki iki işletme faaliyetinin ya da aynı ya da yakından ilişkili iki işletmenin iki farklı yerdeki faaliyetlerinin bir kombinasyonu olacak şekilde ortaya çıkan faaliyetlerin, hazırlayıcı ve yardımcı nitelikte olduğunun kabul edilemeyeceği ve bu sebeple daimi işyeri oluşturmanın istisnaları kapsamında değerlendirilemeyeceği belirtilmiştir¹⁷⁵.

OECD MA'nın 5'inci maddesinde yer alan bu düzenlemelerin hedefinin özellikle dijital ortamda ya da elektronik ticaret yapan çok uluslu şirketlerin olduğu belirtilebilir. Örneğin; 2015 yılında Japonya'da bir mahkeme, ABD'li bir web sitesi üzerinden satışı gerçekleştiren ürünlerin, Japonya'da bir depo tarafından Japon pazarına dağıtılmasının hazırlayıcı ve yardımcı nitelikte görülemeyeceğinden bahisle daimi işyeri oluşturacağını, bu nedenle elde edilen kazançlardan depo-daimi işyerine kazanç atfedilmesi gerektiği sonucuna varmıştır¹⁷⁶. OECD'nin düzenlemeleri çerçevesinde şekillenen 2017 Model Vergi Anlaşması hükümlerinin devletler tarafından benimsenmesi halinde, toplam vergi gelirlerinin ülkeler arasında dağılım şekli ve çok uluslu şirketlerin mevcut vergi planlama stratejileri önemli ölçüde değişebilecektir.

¹⁷⁴ Jean-François Dutriez, agm., s. 188

¹⁷⁵ Mahmut Aydemir, age., s. 122

¹⁷⁶ Jean-François Dutriez, agm., s. 188

3.5. Daimi İşyerine Kazanç Atfedilmesine İlişkin Örnekler

Daimi işyerine kazanç atfedilmesi, teorik çerçevesi oldukça geniş olan ve tartışmaların daha çok teorik düzey üzerinden gerçekleştiği uluslararası vergi hukukunun önemli bir konusudur. Oysa bu tartışmaların pratik sonucu, bir ülkenin vergi gelirlerinin artması, diğer bir ülkenin vergi gelirlerinin azalması ya da bir mükellefin çifte vergilendirilmesi ya da kazancının vergi dışında bırakılması olabilir. Dolayısıyla, konuyla ilgili teorik çerçevenin kurulmasının ardından, söz konusu kuralların uygulanmasıyla meydana gelecek bu pratik sonuçların daha iyi anlaşılması için, çalışmanın bu bölümünde daimi işyerine kazanç atfedilmesiyle ilgili bazı örneklerle yer verilmiştir.

3.5.1. Örnek 1: On-line Ticaret Şirketinin Kaynak Ülkedeki Server Üzerinden Pazarlama Faaliyeti¹⁷⁷

A şirketi R ülkesinde mukimdir ve online olarak çeşitli ev ürünlerinin ticaretini gerçekleştiren bilindik bir firmadır. S ülkesindeki ürünleri pazarlamak için S ülkesinde bir server edinmiştir. Bu server, dışarıdan hizmet sağlayan bir server sağlayıcının alanında kuruludur. A şirketi, ayrıca, S ülkesindeki satışlarını optimize etmek için söz konusu ülkeye özel kullanılabilir bir uygulamaya (application) sahiptir ve bu uygulama da S ülkesindeki söz konusu server sağlayıcının alanına bağlıdır.

A şirketi, R ülkesinde büyük bir depoya sahiptir. S ülkesindeki uygulama üzerinden ürünler satın alındığında, ürünler S ülkesindeki depodan doğrudan nihai tüketicilere ilişkisiz bir kargo firması tarafından ulaştırılmaktadır. A şirketi, R ülkesinde önemli bir işgücüne sahiptir. Bu işgücü içerisinde depo çalışanları, idari personel, yönetim kadrosu, bilgi işlem biriminde çalışanlar bulunmaktadır. A şirketi S ülkesinde herhangi bir çalışana sahip değildir.

A şirketinin bu faaliyetleriyle ilgili finansal sonuçlar aşağıdaki gibidir:

¹⁷⁷ Örnek için bkz: Raphael Holzinger, age., s. 34-39

Toplam Hasılat	100 Milyon Euro
Ürünlerin Maliyeti	50 Milyon Euro
Faaliyet Gideri	30 Milyon Euro
Kar	20 Milyon Euro

Söz konusu toplam hasılatın 80 milyon Euro'su R ülkesindeki satışlardan, 20 milyon Euro'su ise S ülkesindeki satışlardan kaynaklanmaktadır. Diğer taraftan, S ülkesindeki server ve uygulamanın maliyetleri 1'er milyon Euro olmak üzere toplam 2 milyon Euro'dur. Yapılan bir pazar araştırmasında IT hizmet sağlayıcının tüm maliyet artı kar marjının %10 olduğu belirlenmiştir. A şirketi S ülkesindeki satışlarını doğrudan A şirketi üzerinden ya da S ülkesinde kurulacak bir şube üzerinden gerçekleştirme seçeneklerini düşünmektedir.

Bu veriler çerçevesinde;

- Soru 1: A şirketinin S ülkesindeki satışları doğrudan kendisinin yürüttüğü düşünüldüğünde, vergilendirme yetkisi hangi devlette olacaktır?
- Soru 2: S ülkesindeki server'ın bir daimi işyeri oluşturduğu düşünüldüğünde, OECD MA'nın 7'nci maddesine göre hangi kazançlar bu daimi işyerine atfedilecektir? Örneğin; server hizmeti üzerinden mi, ürünlerin dağıtımını nedeniyle mi kazanç atfedilecektir, yoksa herhangi bir kazanç atfedilmesi söz konusu olmayacak mıdır?
- Soru 3: A şirketinin S ülkesinde bir server'a sahip olduğu, ancak faaliyetlerinde R ülkesinde sahip olduğu server'ı kullandığı düşünüldüğünde, S ülkesindeki uygulama nedeniyle S ülkesine kazanç atfedilebilecek midir?
- Soru 4: A şirketinin S ülkesinde bir şube açtığı düşünüldüğünde, S ülkesindeki faaliyetler nedeniyle vergilendirme yetkisi hangi ülkeye ait olacaktır?

- Soru 5: A şirketinin S ülkesinde bir şube açtığı düşünüldüğünde, S ülkesindeki faaliyetler nedeniyle hangi kazançlar bu şubeye atfedilebilecektir?

Yukarıda verilenler çerçevesinde her bir soruya ilişkin cevaplara aşağıda yer verilmiştir.

Cevap 1: OECD MA'nın 7'nci maddesine göre ticari kazançların kaynak ülkede vergilendirilebilmesi için Anlaşmanın 5'inci maddesine göre daimi işyerinin oluşmuş olması gereklidir. Örnekte; server'ın sabit bir yer unsurunu sağlaması (situs test), süreklilik içermesi (permanence) ve A şirketinin faaliyetlerini bu yer vasıtasıyla yürütüyor olmasından dolayı (uygulama söz konusu server üzerinden çalışmaktadır) Anlaşmanın 5'inci maddesinde yer alan kriter sağlanmaktadır. Bu durumda S devleti, kaynak devlet; R devleti ise ikamet devleti olarak Anlaşmanın 7'nci maddesi kapsamında vergilendirme yetkisine sahip olacaktır.

Cevap 2: B ülkesinin vergilendirme yetkisine sahip olduğu belirlendikten sonra, B ülkesindeki işyerine atfedilecek kazançlar OECD Yaklaşımı çerçevesinde belirlenecektir. Buna göre; 1'inci adımda, daimi işyeri işlevsel olarak ayrı ve bağımsız bir işletme olarak kurgulanmakta ve işletmenin üstlendiği fonksiyonlar, katlandığı riskler, kendisine atfedilecek sermaye ve varlıklar önemli kişi faaliyetleri çerçevesinde belirlenerek kazanç atfedilmektedir. Örnekte; A şirketinin S ülkesinde herhangi bir çalışanı bulunmamakta ve teknik ve idari personellerinin tamamı A ülkesinde bulunmaktadır. Bu nedenle her ne kadar S ülkesinin teorik olarak vergilendirme yetkisi olsa da, OECD Yaklaşımı çerçevesinde daimi işyerine herhangi bir kazanç atfedilmeyeceğinden, A şirketinin tüm kazançları R ülkesinde vergilendirilecektir.

Cevap 3: A şirketinin S ülkesindeki faaliyetlerinde R ülkesindeki server'ı kullanmasından dolayı OECD MA'nın 5'inci maddesi çerçevesinde sabit bir yer konusu olmayacak ve fiziksel bir varlığın bulunmamasından dolayı daimi işyeri oluşmayacaktır. Dolayısıyla, vergilendirme yetkisi münhasıran ikamet devleti olan R ülkesine ait olacaktır.

Cevap 4: A şirketinin S ülkesinde açacağı şube, söz konusu ülkede faaliyetlerin icrasında kullanılan ayrı bir kurum olarak S ülkesinde yerleşik bir şirket

oluşturacaktır¹⁷⁸. Bu nedenle S ülkesi ikamet devleti olarak vergilendirme yetkisine sahip olacak ve söz konusu kurumun ana şirketi ile gerçekleştirdiği işlemlerde OECD MA'nın 9'uncu maddesindeki kurallar uygulanarak S ülkesindeki şubeye atfedilecek kazanç tutarı belirlenecektir.

Cevap 5: Örnekteki kurguya göre, S ülkesinde şube olarak kurulan B şirketi, server'a sahip olmakta ve bu kapsamda 1 milyon Euro'yu finansal tablolarına maliyet olarak dahil etmektedir.

B şirketi ayrıca S ülkesindeki satışların optimizasyonu için kullanılan ve üzerinden satışların gerçekleştiği uygulamayı da yönetmektedir. B şirketinin kendine ait personelleri olmadığından dolayı söz konusu uygulamanın güncellenmesi ve bakımıyla ilgili hizmetleri dışarıdan satın almakta ve bu giderlere katlanmaktadır. Bu kapsamda katlandığı 1 milyon Euro'yu da B şirketi yine gelir tablosuna yansıtmıştır. Mevcut kurguda, B şirketi A şirketinin satışlarını gerçekleştirmesi için kurulmuş bir hizmet sağlayıcısı mahiyetindedir. B şirketine atfedilecek olan kazanç maliyet artı yöntemi ile belirlenecektir. Pazar araştırmasında bu markup %10 olarak belirlendiğinden B şirketinin kazancı 100.000 Euro olarak belirlenecektir.

3.5.2. Örnek 2¹⁷⁹: OECD MA'nın 5/4'üncü Madde Uygulaması

OECD tarafından 2018 yılında 7 Numaralı BEPS Eylem Planına dair olarak Daimi İşyerine Kazanç Atfedilmesine İlişkin Ek Rehber yayınlanmıştır. Söz konusu Rehber'de, OECD MA'nın 5'inci maddesinin 4'üncü, 5'inci ve 6'ncı fıkralarına ilişkin önerilen değişiklik ve düzenlemelere dair açıklamalar yapılmış ve bu kapsamda daimi işyerine kazanç atfedilmesine ilişkin bazı örneklere yer verilmiştir. Bu örnekte OECD MA'nın 5'inci maddesinin 4'üncü fıkrasında yer alan daimi işyerinin istisnalarına ve (faaliyetleri) kısımlara ayırma karşıtı kurallara (anti-fragmentation rule) ilişkin açıklamalara yer verilmiştir.

¹⁷⁸ Türk vergi sisteminde söz konusu kurum tam mükellef kurum olarak kabul edilecektir.

¹⁷⁹ Örnek, OECD'nin 7 Numaralı Eylem Planına dair olarak yayınlanan Daimi İşyerine Kazanç Atfedilmesine İlişkin Ek Rehber'de yer alan örnek dikkate alınarak hazırlanmıştır. Bkz: OECD, Additional Guidance on the Attribution Of Profits To Permanent Establishments, BEPS Action 7, Additional Guidance on the Attribution of Profits to Permanent Establishments, BEPS Action 7 (oecd.org), s. 11, 12

Veriler

A şirketi, İ ülkesinde mukimdir ve K ülkesinde on-line bir platform üzerinden ürünlerini doğrudan satmaktadır. A şirketinin K ülkesinde bir deposu vardır ve bu depoda 20 adet çalışana sahiptir. A şirketi bu depoyu ilişkisiz üçüncü bir kişiden kiralamaktadır. Depodaki çalışanlar, ürünlerin yurt dışından kargo ile transferi, stoklanması ve bağımsız hizmet sağlayıcılar vasıtasıyla nihai tüketicilere teslim edilmesi süreçlerini yönetmektedir.

A şirketinin ayrıca K ülkesinde bir ofisi ve bu ofiste yine 20 adet çalışanı bulunmaktadır. Ofis çalışanları ürünlerin satışıyla ilgili operasyonun yönetilmesi ve bilgi toplanmasıyla ilgilenmektedir.

İ ülkesi ile K ülkesi arasında imzalanan vergi anlaşmasına göre, K ülkesinin vergilendirme yetkisi ancak kendi ülkesindeki daimi işyerine atfedilen ticari kazançlarla sınırlıdır. İki ülke arasında imzalanan vergi anlaşmasının 5/4'üncü maddesi, 7 Numaralı BEPS Eylem Planı'nda önerilen değişiklik ve düzenlemeleri içermektedir.

Analizler

A şirketi tarafından K ülkesinde bulunan depoda ve ofiste yürütülen ticari faaliyetlerin, bir ticari organizasyonun uyumlu parçaları olarak tamamlayıcı işlevler oluşturması koşuluyla, depo ve ofis, OECD MA'nın 5'inci maddesinin 1'inci fıkrası uyarında iki adet daimi işyeri oluşacaktır. Bu durumda depo ve ofisin her biri, A şirketi işlerinin kısmen yürütüldüğü sabit bir iş yeridir ve K Ülkesinde yürütülen faaliyetlerin birleşiminden kaynaklanan genel faaliyet, hazırlık niteliğinde veya yardımcı nitelikte değildir. Bu durumda OECD MA'nın 7'nci maddesi kapsamında, A şirketinin depo işyerine atfedilecek kazançlar, söz konusu daimi işyerinin, aynı depolama ve teslimat faaliyetlerini gerçekleştiren ayrı ve bağımsız bir kurum olsaydı elde edeceği kazanç miktarı kadar olacaktır.

OECD Yaklaşımına göre, daimi işyerine kazanç atfedilmesi iki aşamada gerçekleştirilmektedir. OECD Yaklaşımı'nın 1'inci adımı uyarınca, işlevsel ve nesnel analiz kapsamında, A şirketinin ikamet devleti olan İ Ülkesinde bulunan personelleri

ilişkisiz üçüncü kişilerden mal satın almakta ve malların üçüncü kişi müşterilere satışı ile ilgilenmektedir. Buna göre, A şirketinin merkez ofisinin, A şirketi ile ilişkisiz 3'üncü kişi tedarikçiler arasındaki ve ayrıca A şirketi ile müşterileri arasındaki işlemlerden kaynaklanan hak ve yükümlülüklerine sahip olduğu varsayılmaktadır.

Diğer taraftan; depo daimi işyerinin personelleri, deponun kiralanması ve ürünleri dağıtımıyla ilgili hizmet sağlayıcılarının bulunması işlerden sorumludur. Bu açıdan, bu taraflarla yapılan işlemler ile ilgili A şirketi açısından hak ve yükümlülükler depo daimi işyeri sahibi olmaktadır. İşlevsel ve nesnel analiz, aynı zamanda, deponun yönetimi ile ilgili önemli kişi fonksiyonlarının, K Ülkesinde depo daimi işyeri personeli tarafından gerçekleştirildiğini de göstermektedir. Buna göre, daimi işyerinin, deponun ekonomik sahibi olduğu sonucuna ulaşılabilecektir. Ayrıca, OECD Yaklaşımı'nın 1'inci adımında, daimi işyeri ile merkez ofis arasındaki işlemler de tanımlanmaktadır. Bu örnekte, iki yer arasındaki ticaret, depo daimi işyeri tarafından merkez ofise depolama ve teslimat hizmetlerinin sağlanması olarak düşünülebilir.

Benzer işlemler, K ülkesindeki ofis daimi işyerine de uygulanacaktır. Bu daimi işyeri için de merkez ofisin, ofis daimi işyerinden satış ve bilgi hizmetlerini satın aldığı düşünülebilir.

OECD Yaklaşımı'nın 2'nci adımında ise; ofis ve depo daimi işyeri ile merkez ofis arasında tanımlanan işlemlere OECD'nin Transfer Fiyatlandırması Rehberi'nde yer alan kurallar uygulanacaktır. Bu durumda belirlenecek olan bedeller, ilişkisiz üçüncü kişiler arasında karşılaştırılabilir işlemlerde geçerli olan emsal bedeller olacaktır.

3.5.3. Örnek-3: Bağımlı Acente Daimi İşyerine Kazanç Atfedilmesi

OECD Yaklaşımı ve 7 Numaralı BEPS Eylem Planı'nda daimi işyerine kazanç atfedilmesine ilişkin üzerinde durulan konulardan birisi de OECD MA'nın 5/5'inci ve 5/6'ncı maddeleri çerçevesinde komisyoncu düzenlemeleri olmuştur. OECD Yaklaşımı ve OECD tarafından 2018 yılında yayınlanan 7 Numaralı BEPS Eylem Planı'na İlişkin Ek Rehber'de de komisyoncu düzenlemelerine ilişkin açıklama ve uygulama örneklerine yer verilmiştir. Kurumlar açısından da komisyoncu

düzenlemelerinin önemli bir vergi planlama alanı olması nedeniyle OECD tarafından yayımlanan Ek Rehber'de yer alan ve OECD Yaklaşımını dikkate alan örnek çerçevesinde aşağıda bir örneğe yer verilmiştir¹⁸⁰. Diğer taraftan, ülkelerin imzalamış olduğu ve halen yürürlükte olan vergi anlaşmalarının genel olarak OECD Yaklaşımı çerçevesinde önerilen düzenlemeleri içermemesi nedeniyle, daimi işyerine kazanç atfedilmesinin tek yöntemi aşağıda örneklendirilen yaklaşım değildir. Dolayısıyla, genel kurallarla uyumlu olan ve değer yaratıldığı yere göre vergilendirme yetkisini kaynak devlet ile ikamet devleti arasında paylaşımın düzenlemeler de uygulanabilecektir.

Veriler:

İ Ülkesinde yerleşik bir şirket olan A Ticaret şirketi, çeşitli ürünlerin alım-satımını işiyle iştigal etmektedir. K Ülkesinde ikamet eden ve çeşitli kurumların ortak olduğu bir şirket olan B Pazarlama şirketi ise, belli bir komisyon alarak İ Ülkesindeki A Ticaret şirketi adına pazarlama ve satış faaliyetleri gerçekleştirmektedir. B Pazarlama şirketi, herhangi bir yerde söz konusu ürünlerin mülkiyetine sahip değildir ve alıcılar tarafından ürünler için ödenen bedeller üzerinde de herhangi bir hakka sahip değildir. Bu bedeller A Ticaret şirketine aittir. B Pazarlama şirketi personelleri, söz konusu ürünlerin depolanmasından ve uygun stok seviyelerinin belirlenmesinden ve izlenmesinden sorumludur. Bu iş modeli çerçevesinde, A Ticaret şirketinin kaynak ülke olan K Ülkesinde B Pazarlama şirketi tarafından kendi adına yapılan satışlardan elde edilen satış gelirinin yüzdesine eşit bir komisyon ödediği varsayılmaktadır. B Pazarlama şirketinin faaliyeti, yalnızca A Ticaret şirketinin faaliyetlerinden oluşur. A Ticaret şirketinin K Ülkesinde kendi faaliyeti yoktur ve K Ülkesindeki müşterilere, kendi adına B Pazarlama şirketi tarafından yapılanlar dışında herhangi bir satış yapmamaktadır.

¹⁸⁰ Örnek, OECD'nin 7 Numaralı Eylem Planına dair olarak yayımlanan Daimi İşyerine Kazanç Atfedilmesine İlişkin Ek Rehber'de yer alan örnek dikkate alınarak hazırlanmıştır. Bkz: OECD, Additional Guidance on the Attribution Of Profits To Permanent Establishments, BEPS Action 7, Additional Guidance on the Attribution of Profits to Permanent Establishments, BEPS Action 7 (oecd.org), s. 17-20

İ ile K ülkeleri arasında imzalanan vergi anlaşmasına göre, K ülkesinde yalnızca daimi işyerine atfedilen ticari kazançlar vergilendirme konusu olmaktadır. Ayrıca söz konusu anlaşma kapsamında, daimi işyerine atfedilecek olan kazanç, daimi işyerinin aynı veya benzer koşullar altında aynı veya benzer faaliyetlerde bulunan ayrı ve bağımsız bir işletme olsaydı elde edeceği kazançlardır ve kazancın belirlenmesinde gerçekleştirilen fonksiyonlar, kullanılan varlıklar ve işletmenin işyeri ve işletmenin diğer bölümleri aracılığıyla üstlendiği riskler dikkate alınmaktadır.

Analizler

Mevcut veriler çerçevesinde, B Pazarlama şirketi, A Ticaret şirketi açısından OECD MA'nın 5/5'inci maddesi çerçevesinde daimi işyeri oluşturmaktadır. Bu durumda daimi işyerine atfedilecek kazançlar, OECD MA'nın 7'nci maddesi ve OECD Yaklaşımı çerçevesinde B Pazarlama şirketinin, A Ticaret şirketi adına gerçekleştirdiği faaliyetler nedeniyle, ayrı ve bağımsız bir işletme olsaydı elde edeceği kazanç tutarı kadar olacaktır.

Çalışmanın önceki bölümlerinde de belirtildiği üzere, OECD Yaklaşımı çerçevesinde daimi işyerine kazanç atfedilmesi iki aşamada gerçekleştirilmektedir. OECD Yaklaşımının 1'inci adımında işlevsel ve nesnel analiz çerçevesinde, ürünlerin tedarikçilerden satın alınma sürecinin A Ticaret şirketinin personelleri vasıtasıyla gerçekleştirildiği, bu ürünlerin kaynak devlet olan K devletinde nihai tüketicileri satış işlemlerinin ise B Pazarlama şirketi personelleri tarafından gerçekleştirildiği anlaşılmaktadır. Bu durumda, daimi işyeri olarak B Pazarlama şirketi, A Ticaret şirketi ile nihai tüketiciler arasında gerçekleştirilen işlemler ile A Ticaret şirketi ile B Pazarlama şirketi arasında gerçekleşen işlemlerden kaynaklanan hak ve yükümlülöklere sahip olmaktadır.

Benzer şekilde, işlevsel ve nesnel analiz kapsamında stokların muhafazası, organizasyonu ve satışıyla ilgili önemli kişi fonksiyonlarının B Pazarlama şirketi personelleri vasıtasıyla gerçekleştirildiği, dolayısıyla stokların ekonomik sahipliği ve buna ilişkin stok risklerinin B Pazarlama şirketine ait olacağı durumu ortaya çıkmaktadır. Bu çerçevede, merkez ile daimi işyerine arasındaki işlemler tanımlanacaktır. Bu durumda OECD Yaklaşımının 1'inci adımında, merkez ofis ile

daimi işyeri arasındaki işlem ürünlerin satışı olacaktır. OECD Yaklaşımının 2'nci adımında ise, OECD Transfer Fiyatlandırması Rehberi'nde yer alan yöntemler emsallere uygun bedele ulaşmak için uygulanacaktır. Bu kapsamda, daimi işyeri için ürünlerin satışı için belirlenecek olan bu bedel satışların maliyetini oluşturacak ve diğer giderlerle birlikte kurum kazancının tespitinde dikkate alınabilecektir.

3.6. AB Üyeleri, BRIC Ülkeleri ile ABD'de Daimi İşyerinin Vergilendirilmesine Yönelik Kurallar Ve Uygulama Örnekleri

OECD Yaklaşımı ve OECD tarafından daimi işyerine kazanç atfedilmesine ilişkin yapılan diğer çalışmalara karşı en temel eleştirilerden birisi bu çalışmaların uluslararası alanda konsensüsü sağlayamadığına yöneliktir. Çalışmanın bu bölümünde AB'ye üye devletler, BRIC ülkeleri ve ABD'nin vergi sisteminde yer alan daimi işyerine kazanç atfedilmesine ilişkin kuralların OECD MA ve OECD Yaklaşımı ile ne derece uyumlu olduğuna ilişkin özet bilgilere yer verilmiştir. Bu kapsamda söz konusu ülkelerin vergi sistemlerinin detaylı analizinden ziyade, OECD Yaklaşımı ve kazanç atfedilmesine ilişkin kuralların dünya genelinde ne derece uyum gösterdiği ya da nasıl farklılaştığı ortaya konulmaya çalışılmıştır.

Bu doğrultuda, AB'ye üye devletler, BRIC ülkeleri ve ABD'nin anlaşmalarındaki daimi işyeri (PE) tanımlamalarının OECD MA ile uyumlu olup olmadığı, ulusal hukuklarında ve taraf olduğu anlaşmalardaki önemli değişkenlerin neler olduğu ve son olarak daimi işyeri ile yönetim merkezi arasında kazançların nasıl atfedildiğine yönelik özet bilgilere yer verilmiştir.

Tablo 10: AB Üyeleri, BRIC Ülkeleri ile ABD'de Daimi İşyerine Kazanç Atfedilmesine İlişkin Kural ve Uygulamalara İlişkin Özet Bilgiler

AB'ye Üye Devlet	Anlaşmalardaki Daimi İşyeri Tanımı OECD Modeli ile Uyumlu mu	Ulusal Hukuk ve imzalanan anlaşmalardaki önemli değişkenler	Ulusal Hukukta PE ile Yönetim Merkezi Arasında Kazançların Atfedilmesi
Avusturya	Evet	Anlaşmalarda, İnşaat işlerinde zaman eşiği 6-24 ay aralığında değişmektedir.	-Direkt yöntem (ayrı işletme yaklaşımı) - Emsallere uygunsuz dolaylı yöntem uygulanabilir
Belçika	Evet	İnşaat işlerinde zaman eşiği Anlaşmalarda 6-24 ay aralığında, ulusal hukukta ise 30 gün olarak düzenlenmektedir.	- Direkt Yöntem (ayrı işletme yaklaşımı) - Grup içi Faiz, royalti ve kira ödemeleri dikkate alınmamaktadır.
Bulgaristan	Evet	Hizmet daimi işyeri ulusal ve anlaşma hukuku çerçevesinde dahil edilmektedir.	- Direkt Yöntem (ayrı işletme yaklaşımı) - Grup içi faiz, royalti ve kira ödemeleri dikkate alınmamaktadır.
Kıbrıs R.K.	Evet	İnşaat işlerinde zaman eşiği değişmektedir. Ulusal hukukta eşik süre 3 aydır.	Direkt Yöntem (ayrı işletme yaklaşımı)
Çek Cumhuriyeti	Evet	Hizmet daimi işyeri ulusal ve anlaşma hukuku çerçevesinde dahil edilmektedir.	-Spesifik kural bulunmamaktadır. -Mukim kuruluştan daha az vergi matrahı olmaması kuralı geçerli (no lower tax base than resident entity)
Almanya	Evet	- Anlaşmalarda, inşaat işlerinde zaman eşiği 6-12 ay aralığında değişmektedir. -Ulusal hukukta bağımsız acenteler için (independent agent) kaynak ülkede vergilendirme sağlanmaktadır (daimi temsilciler).	Direkt Yöntem (ayrı varlık yaklaşımı) -Alternatif olarak iç hukukta dolaylı yöntem (örneğin inşaat işleri) - Grup içi faiz ödemelerinde dikkate alınmamaktadır.

Danimarka	Evet	İç hukukta inşaat işleri için zaman eşiği söz konusu değildir.	Direkt Yöntem (ayrı işletme yaklaşımı) - Grup içi faiz ödemelerinde dikkate alınmamaktadır
Estonya	Evet	Hizmet daimi işyeri ve inşaat işleri ulusal hukuk çerçevesinde dahil edilmektedir -İç hukukta inşaat işleri için zaman eşiği söz konusu değil	Direkt Yöntem (ayrı işletme yaklaşımı) Grup içi faiz ödemelerinde dikkate alınmamaktadır -Kar dağıtımında vergileme (istisnalarla birlikte)
İspanya	Evet	Anlaşmalarda, İnşaat işlerinde zaman eşiği 6-24 ay aralığında değişmektedir	Direkt Yöntem (ayrı işletme yaklaşımı) Grup içi Faiz, royalti, komisyon ödemelerinde dikkate alınmamaktadır. -İstisnai durumlarda dolaylı yöntem uygulanmaktadır.
Finlandiya	Evet	OECD MA ile benzer şekilde düzenleme yapılmıştır.	Direkt Yöntem (ayrı işletme yaklaşımı) Grup içi Faiz, royalti ödemelerinde dikkate alınmamaktadır.
Fransa	Evet	- Anlaşmalarda, inşaat işlerinde zaman eşiği 3-18 ay aralığında değişmektedir -PE kazançları üzerinden kazancın aktarımına yönelik vergi alınmaktadır (bazen anlaşmalarla istisna edilmektedir).	- Direkt Yöntem (ayrı işletme yaklaşımı) - Grup içi Faiz, royalti ödemelerinde dikkate alınmamaktadır. -İstisnai durumlarda dolaylı yöntem uygulanmaktadır.
Yunanistan	Evet	İç hukukta inşaat işleri için zaman eşiği söz konusu değildir.	- Direkt Yöntem (ayrı işletme yaklaşımı) -PE kazançlarından PE yönetim giderlerinin % 5'ine kadar yönetim merkezi harcamaları indirilebilmektedir.
Hırvatistan	Evet	3 aydan fazla danışmanlık ve ticari hizmetler daimi işyeri oluşturmaktadır	Direkt Yöntem (ayrı işletme yaklaşımı)

Macaristan	Evet	İnşaat işlerinde zaman eşiği değişmektedir.	Direkt Yöntem (ayrı işletme yaklaşımı) -yönetim merkezinin PE marifetiyle oluşan karının % 5'inin PE matrahına iç hukuk gereğince dahil edilmesi zorunlu - Mukim olanlarla ilgili dolaylı yöntem
İrlanda	Evet	-iç hukukta daimi işyeri tanımlanmamıştır. -herhangi bir ticari aktivite kaynak ülkede vergilendirmeyi sağlayabilir.	-Anlaşma hukukuna göre direkt yöntem uygulanmaktadır (ayrı işletme yaklaşımı). - Grup içi faiz ödemelerinde dikkate alınmamaktadır.
İtalya	Evet	-İç hukukta ecente PE açısından özel düzenlemeler vardır. -İnşaat işleri ile ilgili daimi işyeri için anlaşmalarda zaman eşiği 3 ay ile 36 ay arasında değişmektedir. -Anlaşmalarda Md 5/2deki oluşumlar PE'den daha öncelikli sayılmaktadır.	Direkt yöntem (iç hukuka göre çekim gücü kuralı) -transfer fiyatlandırması kurallarına referans yapılmaktadır.
Litvanya	Evet	Ulusal hukukta sabit bir işyeri kuralı daha az önemli (fixed place of business)	Direkt Yöntem (ayrı işletme yaklaşımı)
Lüksemburg	Evet	İç hukukta daimi temsilciler dahil edilmektedir	Direkt Yöntem (ayrı işletme yaklaşımı)
Letonya	Evet	İç hukukta daimi işyeri hizmetleri dahil edilmektedir.	-daimi işyeri anonim şirket olarak kabul edilmektedir. - Grup içi Faiz, royalti, komisyon ve kira ödemelerinde dikkate alınmamaktadır. -12 aydan daha kısa sürenin söz konusu olduğu durumda daimi işyerine daha temel (kolay) kazanç atfetme yöntemi vardır.

Malta	Evet	<p>-iç hukukta spesifik bir tanımlama yok.</p> <p>-iç hukuka göre mukim olmayan bir işletmeden aktif olarak gelir sağlanması halinde daimi işyeri oluşmuş sayılıyor.</p> <p>-Anlaşmalara göre, inşaat işlerinde zaman eşiği 6 ile 18 ay arasında değişmektedir.</p> <p>-Anlaşmalara göre hizmet daimi işyerleri dahil edilmektedir.</p>	-Direkt yöntem (ayrı işletme yaklaşımı) IFRS'ye göre uygulanmaktadır.
Hollanda	Evet	Anlaşmalara göre, inşaat işlerinde zaman eşiği 3 ile 18 ay arasında değişmektedir.	Direkt Yöntem (ayrı işletme yaklaşımı) - Grup içi Faiz, royalti, komisyon ve kira ödemelerinde dikkate alınmamaktadır.
Polonya	Evet	OECD MA'ya benzer düzenlemeler söz konusudur.	-iç hukukta spesifik düzenleme bulunmamaktadır. -Anlaşmalarda direkt yöntem uygulanmaktadır. -dolaylı yöntem eğer alışlagelmiş ise (customary) kabul edilmektedir.
Portekiz	Evet	OECD MA'ya benzer düzenlemeler söz konusudur.	Direkt yöntem (çekim gücü ilkesine göre) İç hukukta uygulanmaktadır (OECD Yaklaşımına çekince vardır)
Romanya	Evet	OECD MA'ya benzer düzenlemeler söz konusudur.	Direkt Yöntem (ayrı işletme yaklaşımı)
İsveç	Evet	Anlaşmalara ve iç hukuka göre, inşaat işlerinde zaman eşiği 3 ile 12 ay arasında değişmektedir.	Direkt Yöntem (ayrı işletme yaklaşımı)
Slovenya	Evet	Anlaşma hukukuna göre yönetim ve danışmanlık faaliyetleri daimi işyeri oluşturmaktadır. Anlaşma hukukuna göre inşaat işleri ile ilgili denetim	Direkt Yöntem (ayrı işletme yaklaşımı)

		faaliyetleri daimi işyeri oluşturmaktadır.	
Slovakya	Evet	-iç hukukta daimi işyeri için somut zaman eşiği(12 aylık süreçte 6 ay) söz konusudur.	- iç hukuk kuralları çerçevesinde müzakere esası vardır. - mukim kuruluştan daha düşük vergi matrahı söz konusu değildir.
Birleşik Krallık	Evet	-iç hukukta inşaat işleriyle ilgili zaman eşiği söz konusu değildir.	Direkt Yöntem (ayrı işletme yaklaşımı) - Grup içi Faiz, royalti ve komisyon ödemelerinde dikkate alınmamaktadır.
BRIC&US			
Brezilya	Evet	-iç hukukta daimi işyeri tanımı yok. -daimi işyeri oluşumu için geniş kayıt süreçleri vardır (yoruma tabidir). -Anlaşmalara göre inşaat işlerinde 6 ay zaman eşiği söz konusudur.	-özel düzenlemeler yok. - Daimi işyeri anonim şirket kabul edilmektedir. -Ulusal transfer fiyatlandırması kurallarına referans yapılmaktadır.
Çin	Evet, BM MA ile birlikte	-iç hukukta zaman eşiği söz konusu değildir. -iç hukuka göre vekil (secondment of person)	Direkt Yöntem (ayrı işletme yaklaşımı)) - Grup içi Faiz, royalti, kira ve komisyon ödemelerinde dikkate alınmamaktadır. -alternatif olarak “varsayılan kar yöntemi” uygulanmaktadır. -istisnai durumlarda dolaylı yöntem uygulanmaktadır.
Hindistan	BM MA	İç hukukta iş bağlantısı kavramı vardır (OECD MA daimi işyeri tanımından daha geniş).	-iç hukukta spesifik yöntemler bulunmamaktadır. -Durum ve koşullara göre yöntem seçilmesi söz konusudur.
Rusya	Evet	-iç hukukta inşaat işleriyle ilgili zaman eşiği söz konusu değil.	Direkt Yöntem (ayrı işletme yaklaşımı) -İstisnai durumlarda dolaylı yöntem uygulanmaktadır.

ABD	ABD MA	Daha geniş bir kavram, ABD’de ticaretin veya işin bir parçası olma kavramı. -kişilerin yaptığı hizmetlerin performansı ve ticari faaliyetleri göz önünde bulunduran özel düzenlemeler vardır.	-iç hukukta ABD’den kaynaklanan tüm gelirlerin dahil edilmesi (sınırlı çekim kuralı) söz konusudur. -Etkin bağlantılı gelir (effectively connected income- ECI) ile sabit ya da belirlenebilir yıllık ya da periyodik gelirler (fixed or determinable annual or periodic income) için farklı uygulamalar söz konusudur.
-----	--------	--	--

Kaynak: Andreas Waltrich, Cross Border Taxation of Permanent Establishments- An International Comparison, Wolters Kluwer, s. 44-50

Yukarıdaki tabloda; OECD ülkelerinin hemen hemen hepsinin bireysel olarak taraf oldukları vergi anlaşmalarında yer alan daimi işyeri tanımlarının OECD’nin yaklaşımı ile uyumlu olduğu; farklılıkların daha çok inşaat işleriyle ilgili zaman eşiği periyodu ve hizmet daimi işyerinin ulusal ve anlaşma hukukuna göre dahil edilmesiyle ilgili olduğu görülmektedir¹⁸¹. Diğer taraftan, ülkelerin iç hukukunda daimi işyeri ile yönetim merkezi arasında kazançların atfedilmesinde genel olarak direkt yöntem kullanılmakta, bu yöntem çeşitli alternatif uygulamalar ile desteklenmekte ve bazı ülkelerde ise spesifik bir düzenleme bulunmamaktadır.

3.7. Daimi İşyerine Kazanç Atfedilmesinde Karşılaşılan Sorunlar

Daimi işyerine kazanç atfedilmesi konusu, uluslararası vergi hukukunun en tartışmalı ve en eski konularından birisidir. Daimi işyerine kazanç atfedilmesine yönelik çalışmaların tarihinde OECD Yaklaşımı’nın, konuyla ilgili sorunları tam anlamıyla çözüp çözmediğine bakılmaksızın, önemli bir kırılma noktası teşkil ettiği

¹⁸¹Andreas Waltrich, Cross Border Taxation of Permanent Establishments- An International Comparison, Wolters Kluwer, s. 50

söylenbilir. Özellikle son dönemde konuyla ilgili tartışmalar ve konunun ilgi çekiciliği daha da artmıştır.

İlk olarak; OECD Yaklaşımı ile birlikte geçmişe kıyasla çok daha fazla sayıda daimi işyerine kazanç atfedilmesine ilişkin işlemsel yaklaşımlar benimsenmiş ve bu kuralların OECD Transfer Fiyatlandırması Rehberindeki kurallarla uyumlu olmasına çalışılmıştır. Daimi işyerine kazanç atfedilmesi konusunun dikkat çekmesini sağlayan gelişmelerden birisi de OECD'nin 7 numaralı BEPS Eylem Planı ya da genel olarak BEPS Eylem Planları olmuştur. Söz konusu süreçte, daimi işyerine kazanç atfedilmesine ilişkin kurallar ile transfer fiyatlandırması kuralları arasındaki ilişkinin kompleksliğine vurgu yapılmıştır.

Daimi işyerine kazanç atfedilmesi konusuna dikkatlerin çekilmesini sağlayan bir diğer durum ise, dijital ekonomide gerçekleşen yeni iş yapma modelleridir. Bu kapsamda, üzerinde yoğunlaşılacak kısım daimi işyeri oluşması için dijital ekonomik varlığın tabi olacağı testlerden ziyade, bu dijital ekonomik varlığa hangi kazançların atfedilmesi gerektiği ve bunun mevcut düzenlemelerle nasıl sağlanacağı olmuştur¹⁸².

Çalışmanın bu bölümünde, daimi işyerine kazanç atfedilmesinde karşılaşılan sorunlara ve OECD Yaklaşımının bu kapsamda getirdiği olumlu yönler ve eleştirilen ya da hala eksik kaldığı belirtilen kısımlarına ilişkin değerlendirilmelere yer verilmiştir.

3.7.1. Daimi İşyerine Kazanç Atfedilmesinde Benimsenen Tek Bir Yaklaşımın Söz Konusu Olmaması

Daimi işyerine kazanç atfedilmesine ilişkin olarak bugüne kadar birçok yaklaşım uygulanmış ve süreç içerisinde birçok yaklaşım önerilmiştir. Örneğin, zaman içerisinde ilişkili ticari faaliyet yaklaşımı ya da tek kurum yaklaşımı kapsamındaki düzenlemeler ile emsallere uygunluk ilkesi ya da ayrı ve bağımsız kurum yaklaşımı olarak bilinen yaklaşımlar uygulanmıştır. Bugün itibarıyla de farklı devletlerin farklı yaklaşımları uygulamaları söz konusu olabilmektedir. Örneğin, devletler OECD ve

¹⁸² Richard Collier ve John Vella, Five Core Problems in the Attribution of Profits to Permanent Establishments, World Tax Journal May 2019, s. 161,162

BM MA'ların metinlerini vergi anlaşmalarına dahil edebilmekte, hatta söz konusu model anlaşmaların farklı tarihlerdeki metinlerini uygulayabilmektedir.

OECD ve BM MA'ların 7'nci maddeleri çerçevesinde kaynak ve ikamet devletlerinin vergilendirme hakkı ile mükelleflerin ödeyecekleri vergi miktarını doğrudan etkileyebildiklerinden, söz konusu durum çifte vergilendirilme veya vergi dışında bırakılma gibi durumlara sebep olabilmektedir. Bu nedenle, daimi işyerine kazanç atfedilmesinde konsensüsün sağlanması ve genel kabul gören bir uygulamanın olması önemlidir. OECD Yaklaşımı'nın emsallere uygunluk ilkesi kuralları ile OECD MA'nın 7'nci maddesinin uygulamasını yakınlaştırması ve bağımsız/ayrı kurum yaklaşımını benimsemesi ile birlikte daimi işyerine kazanç atfedilmesinde uygulama birliğini sağlayacağına yönelik bir beklenti oluşmuştu. Ancak, OECD Yaklaşımı'nın bu beklentiye karşılayamadığı düşünülmektedir. Örneğin; Collier ve Vella'ya göre, OECD Yaklaşımı, daimi işyerine kazanç atfedilmesine ilişkin ihtiyaç duyulan konsensüs ve uygulama birliğini sağlayamamıştır.

Yukarıda belirtildiği üzere, OECD Yaklaşımından önce daimi işyerine kazanç atfedilmesine ilişkin olarak devletlerin farklı uygulamaları ve OECD MA'nın 7'nci maddesine ilişkin olarak farklı model anlaşma metinlerini kabul etme ve uygulama durumları söz konusu idi. Richard Collier ve John Vella, OECD Yaklaşımının, kendisinden beklenen ve Yaklaşımın amaçlarından birisi olan bu konsensüs ortamını sağlayamadığını ve bunun çeşitli nedenleri olduğunu belirtmektedir. Bu sebepler şu şekilde ifade edilebilir¹⁸³:

- OECD Yaklaşımının amacına ulaşamamasının ilk nedeni, OECD üyeleri arasında dahi yaygın olarak benimsenmemiş olmasıdır.
- OECD Yaklaşımının amacına ulaşmasına engel olan ikinci durum, OECD Yaklaşımının kendi içinde bazı durumlarda alternatifli yaklaşımlar içermesidir. Örneğin; OECD Yaklaşımının ilk adımında işlevsel ve nesnel analiz kapsamında daimi işyerine sermaye atfedilirken çeşitli alternatifler söz konusu olmakta ve bu durumda konsensüsün sağlanmasında engel oluşturmaktadır.

¹⁸³ Richard Collier ve John Vella, agm, s. 166, 167

- Söz konusu yaklaşımın benimsenmesi ve tam olarak uygulanması belli bir süreyi almaktadır. Örneğin; bir devletin OECD Yaklaşımı uygulayabilmesi için vergi anlaşması imzaladığı tüm devletler ile müzakere ederek söz konusu anlaşmalarının 7'nci maddelerini güncellemesi gerekmektedir. Bu da söz konusu Yaklaşım'ın benimsenmesi ve söz konusu Yaklaşım'a uyum süresini uzatmaktadır.
- Son olarak; söz konusu Yaklaşım, OECD dışındaki diğer uluslararası vergi hukuku aktörleri arasında genel bir kabul görmemiştir. Örneğin; OECD Yaklaşımı'nı içeren 2010 yılı Raporu ve buna göre revize edilen OECD MA'nın 7'nci maddesi nihai olarak yayınlanmadan önce BM Uzmanlar Komitesi (UN Committee of Experts) 2009 yılında söz konusu düzenlemeleri kabul etmemiştir.

Nouel de OECD Yaklaşımı'nın belki de en zayıf tarafının, konsensüs ortamını temin edememiş olması olduğunu ifade etmektedir¹⁸⁴. Daimi işyerine kazanç atfedilmesinde uygulama birliğinin ya da belirli konularda konsensüs ortamının oluşabilmesi için devletler, mükellefler ve OECD, BM gibi ulusüstü organizasyonların vergilendirmede etkinliği ve adaleti sağlamak ve bu doğrultuda uygulamada mümkün olduğunca yeknesaklığı temin etmek maksadıyla birlikte hareket etmesi gerekmektedir. Bu durumun söz konusu olmaması halinde, OECD gibi organizasyonların çalışmalarının başarısı sınırlı kalabilmektedir.

3.7.2. OECD Yaklaşımının Daimi İşyerine Kazanç Atfedilmesinde Uygulanabilirliği ve Uygulanma Derecesi

OECD Yaklaşımına getirilen eleştiriler, söz konusu Yaklaşımın teknik olarak ve idari olarak uygulanabilirliğine ilişkin olmak üzere ayrılabilir. Çalışmanın bu başlığında söz konusu Yaklaşımın idaresine yönelik tartışmalara değinilmiştir.

OECD Yaklaşımına ilk eleştiri, söz konusu Yaklaşımın daimi işyerine kazanç atfedilmesinde pratiklik ve basitlik açısından bir fayda sağlayıp sağlamadığı üzerinedir. Vincent'a göre, OECD Yaklaşımı daimi işyerine kazanç atfedilmesindeki

¹⁸⁴ Louis Nouel, agm, s. 12

karmaşıklığı daha da artırmaktadır. Söz konusu Yaklaşım, belge ve dökümantasyon sağlama gibi uyum gereklilikleri getirmesine rağmen, uygulamayla ilgili fayda sağlayacağı belirsizdir. Bu durum da OECD Yaklaşımı tarafından da benimsenen emsallere uygunluk ilkesinin doğru bir çözüm aracı olup olmadığının sorgulanmasına sebep olmaktadır¹⁸⁵.

Theophilou da OECD Yaklaşımı'nın uygulanmasının zor olduğunu belirtmektedir. Ona göre, söz konusu Yaklaşım'ın uygulanabilmesi için yaklaşık 3.000 adet vergi anlaşmasının 7'nci maddesinin bu modele göre uyarlanması gerekecek ve bu durum önemli bir zaman alacaktır. Üstelik OECD Yaklaşımı'nın uygulanması, gelişmekte olan ülkeler için daha da zor olacaktır. Çünkü OECD Yaklaşımı, 240 sayfa olan 2010 yılı Raporunun ve 612 sayfa olan OECD'nin Transfer Fiyatlandırmasına İlişkin Rehberinin takip edilmesini ve bunlarda yer alan kuralların kıyasen uygulanmasını gerektirmektedir. Oysa ki gelişmekte olan ülkelerde böyle bir kaynak ve kapasite bulunmamaktadır. Dolayısıyla bu yaklaşımın benimsenmesi halinde, çok uluslu şirketlerin gelişmekte olan ülkeler karşısında vergi planlaması gerçekleştirme imkanları daha da artacaktır. Bu nedenle de BM MA'da, OECD Yaklaşımı ile getirilen düzenlemeler dahil edilmemiştir¹⁸⁶.

OECD Yaklaşımı'nın uygulanmasıyla ilgili bir diğer zorluk, Yaklaşımın belli bir kurguya ve teorik bir alt yapıya dayanıyor olmasıdır. Çalışmanın önceki bölümlerinde de detaylı olarak belirtildiği üzere, OECD Yaklaşımı iki adımda uygulanabilmektedir. Birinci adımda, daimi işyeri işletmeden ayrı ve bağımsız bir işletme olarak kurgulanmakta ve aynı ve benzer koşullarda aynı faaliyette bulunarak üstlendiği riskler, kullandığı varlıklar ve yerine getirdiği fonksiyonlar neticesinde ne kadar kazanç elde edileceği sorgulanmaktadır. Bu durum, OECD Yaklaşımının mevcut verilerden daha çok bir kurguya dayandığını ve söz konusu kurgunun da her zaman gerçekleşmesine ihtiyaç duyulacağını göstermektedir¹⁸⁷. Böyle bir durum da, David Rosenbloom'un emsallere uygunluk ilkesinin uygulanmasıyla ilgili 1980'lerde

¹⁸⁵ François Vincent, agm., s. 413

¹⁸⁶ Christos A. Theophilou, agm, s. 39

¹⁸⁷ Richard Collier ve John Vella, agm., s. 170

bir konferansta atıf yaptığı bir benzetmeyle yakınlaşmaktadır: Eğer bir erkek kardeşiniz olsaydı, peynir yemekten hoşlanır mıydı?¹⁸⁸.

3.7.3. OECD Yaklaşımı'nın Emsallere Uygunluk İlkesi ile Yakınlığının Yol Açtığı Sorunlar

OECD Yaklaşımı ile daimi işyerine kazanç atfedilmesinin ikinci adımı, OECD'nin Transfer Fiyatlandırması'na İlişkin Rehberi'nde yer alan kuralların birinci adımda tespit edilen durumlara uygulanmasını içermektedir. Dolayısıyla, OECD Yaklaşımı'nın OECD MA'nın 9'uncu maddesi ile 7'nci maddesini birbirine yakınlaştırdığı ve daimi işyeri kazancının tespitinde OECD'nin Transfer Fiyatlandırması'na İlişkin Rehberine önemli bir rol verdiği söylenebilir. Ancak, bu durum emsallere uygunluk ilkesi ile ilgili tüm sorunların ya da zayıf noktaların da sürece taşınması ya da beraberinde getirilmesi anlamına gelecektir. Örneğin; OECD MA'nın 9'uncu maddesi, birbirinden tamamen bağımsız iki ayrı işletme arasındaki işlemleri konu etmektedir. Oysa daimi işyeri ile merkez arasında gerçek anlamda sermaye ya da sahiplik açısından bu anlamda bir ayrılık yoktur. Üstelik daimi işyeri ile ana merkez arasında gerçek anlamda bir sözleşme ilişkisi olmadığında, aradaki işlemlerin tanımlanması daha da zorlaşmaktadır. Ayrıca, OECD Rehberi'nde uygulaması zor bir konu olan ve daimi işyerine atfedilecek olan sermaye miktarının belirlenmesinde de kullanılacak OECD Rehberi'ndeki kurallar daha da zorlayıcı olmakta, örneğin sigorta sektöründe tutarsız sonuçlar vermektedir. Bu durum da, uygulama ile ilgili belirsizliklere ve vergi matrahının vergisel anlamda avantaj sağlayan yerlere kaydırılmasına ilişkin vergi planlamalarına imkan sağlayacaktır¹⁸⁹.

¹⁸⁸ H. David Rosenbloom, Banes of an Income Tax: Legal Fictions, Elections, Hypothetical Determinations, And Related-Party Debt, (Çevrimiçi), https://its.law.nyu.edu/faculty/profiles/representativeFiles/Rosenbloom%20-%20Banes%20of%20an%20Income%20Tax_0DC3E50B-A49D-D925-9F479D8F097CF959.pdf , s. 996 (Erişim Tarihi: 14.03.2021)

¹⁸⁹ Christos A. Theophilou, agm, s.

3.7.4. BEPS 7 Numaralı Eylem Planı'nın Getirdiği Değişikliklere İlişkin Uygulamada Karşılaşılabilecek Zorluklar

OECD'nin 7 Numaralı BEPS Eylem Planı'nda daimi işyeri statüsünden yapay düzenlemeler ile kaçınılmasının önlenmesine ilişkin kural ve önerilere yer verilmektedir. Çalışmanın önceki bölümlerinde de detaylı olarak yer verildiği üzere, BEPS 7 Numaralı Eylem Planı'nda temel olarak 3 konuya yer verilmektedir:

- OECD MA'nın 5/5'inci ve 5/6'ncı maddeleri kapsamında komisyoncu düzenlemeleri veya benzer stratejiler vasıtasıyla işyeri statüsünden yapay yollarla kaçınılması,
- OECD MA'nın 5/4'üncü maddesi kapsamında belirli faaliyet istisnaları vasıtasıyla daimi işyeri statüsünden yapay yollarla kaçınılması,
- Diğer stratejiler vasıtasıyla daimi işyeri statüsünden yapay yollarla kaçınılması.

7 Numaralı BEPS Eylem Planı ile OECD MA'nın 5/5'inci ve 5/6'ncı maddelerine ilave düzenlemeler önerilmekte ve bu düzenlemeler de temel olarak daimi işyerinin oluşumuna yönelik eşiği düşürmektedir. Başka bir deyişle, aynı fiili durumlarda daha fazla daimi işyerinin oluşması ve teoride kaynak devletlerin daha fazla vergilendirebileceği kazancın meydana gelmesi beklenmektedir. Ancak; Richard Collier ve John Vella'ya göre, teorideki bu beklentinin pratikte pek karşılığı olmayacaktır. Bunun sebebi, söz konusu fonksiyonları yerine getiren acentelerin çok büyük kısmının fiiliyatta zaten emsallere uygun olarak prim, komisyon vb. ödemelerle kazanç elde etmesi, dolayısıyla kaynak devletlerin vergilendireceği ilave bir gelirin söz konusu olmayacak olmasıdır. Her ne kadar BEPS 7 Numaralı Eylem Planı'nda öngörülen düzenlemeler potansiyel olarak daha fazla daimi işyeri oluşturacak olsa da, OECD Yaklaşımı'nın transfer fiyatlandırmasına ilişkin gerektirdiği belge ve dökümantasyon zorunlulukları da göz önünde bulundurulduğunda, otomatik olarak ilave gelir yaratacak daimi işyerlerinin bulunması ve bunların vergilendirilmesi gibi

bir durum söz konusu olamayacaktır¹⁹⁰. Jimenes'e göre de, 7 Numaralı BEPS Eylem Planı'ndaki düzenlemeler ideal anlamda bir sonuç doğurmamaktadır. Nitekim, kurumlar mevcut düzenlemede ya daimi işyerlerine risk ve kazanç atfederek onların varlıklarını daha da belirginleştirecekler ya da risk dağıtımını sağlayan distribütör modellerine geçiş sağlayacaklardır. Söz konusu düzenlemelerden çıkış noktalarının bulunduğu düşünüldüğünde, Jimenes ilgili Eylem Planı'nı büyük bir başarı olarak görmemektedir¹⁹¹.

Diğer taraftan, komisyoncu düzenlemelerine karşı getirilen kuralların kaynak devletteki vergi gelirlerini artırma ihtimali yine de söz konusu olabilecektir. Örneğin; Hindistan ile Birleşik Krallık arasında Rolls Royce olayında, Rolls Royce Birleşik Krallık'ın Hindistan'da bağımlı acente daimi işyerine sahip olduğu belirlenmiştir. Bunun üzerine, Hindistan Vergi İdaresi, bağımlı acenteye komisyon gelirlerinin dışında Rolls Royce Birleşik Krallık'ın gelirlerine Hindistan'da sağlanan katkıların da atfedilerek Hindistan'da vergilendirilmesi gerektiğini iddia etmiş, sonuç olarak Rolls Royce'un tüm dünya üzerinden elde ettiği gelirlerin % 35'inin Hindistan'da vergilendirilmesi gerektiği sonucuna varılmıştır¹⁹².

Sonuç olarak; OECD'nin 7 Numaralı BEPS Eylem Planı ile daimi işyerinin oluşması için gerekli eşik düşmekte ve bu durum teoride potansiyel olarak daimi işyeri sayısını artırmaktadır. Ancak; kaynak devletin yeni oluşacak bu daimi işyerlerini otomatik olarak vergilendireceği bir mekanizmanın olmadığı düşünüldüğünde, bu tür düzenlemelerin amacına ulaşması için ilave düzenlemelere ihtiyaç duyulacaktır.

OECD 7 Numaralı BEPS Eylem Planı ile getirilen düzenleme önerilerinden birisi de OECD MA'nın 5'inci maddesinin 4'üncü fıkrası ile ilgilidir. Bu kapsamda, özellikle çok uluslu şirketlerin belirli faaliyet istisnaları kapsamında faaliyetlerini kısımlara ayırmak suretiyle ve bu faaliyetlerin hazırlayıcı ve yardımcı nitelikte olduğu iddiasıyla yararlanmalarını engellemeye yönelik olarak, Model Anlaşma şerhinde yapılan değişikliklere ilave olarak Model Anlaşma metnine de bir hüküm (anti-fragmentation rule) konulması önerilmektedir.

¹⁹⁰ Richard Collier ve John Vella, agm., s. 175, 176

¹⁹¹ Adolfo Martin Jimenes, Profit Attribution to Agency Pes (Art 5 para 5 and 6), Edt: Michael Lang, Alfred Storck ve Raffaele Petrucci, Attribution of Profits to Permanent Establishment, Linde Verlag, 2020, s. 119, 120

¹⁹² Christos A. Theophilou, agm, s. 39

Ancak; bu düzenlemelerin de pratikte beklenen sonuçları vermeyeceği yönünde değerlendirmeler bulunmaktadır. Örneğin; Mario Riedl'a göre, yeni düzenlemeler daha çok belirsizlik getirmektedir. Özellikle gelişen teknolojik imkanlar ve bu imkanların iş yapma modelleri içerisine dahil edilmesiyle birlikte bu belirsizliklerle karşılaşılması daha da muhtemel olacaktır. Örneğin; Riedl'a göre, bir otomobil üretiminin Almanya'da gerçekleştiği, bunların pazarlamasının Birleşik Krallık'ta gerçekleştiği düşünüldüğünde, üretimden kaynaklanan gelirler OECD MA'nın 7'nci maddesi çerçevesinde Almanya'da vergilendirilecek iken, pazarlama ve satıştan kaynaklanan gelirler Birleşik Krallık'ta vergilendirilecektir. Ancak "eski dünya"da (old world) işleyen bu kural, gelişen teknolojik imkanlarla özellikle on-line satış yapan şirketlerin yararlanabileceği şekilde, bir şirketin bir ülkenin dışından satış gerçekleştirebilmesinin mümkün olduğu ve ticari işlemlerinin yapısını istediği şekilde değiştirebildiği bir düzende daha karmaşık olabilmektedir. Bu durumda satışın gerçekleştiği ülkede bu yapılan işlemlerin her durumda hazırlık ve yardımcı faaliyet niteliğini aştığı ve dolayısıyla burada bir daimi işyerinin oluştuğunu söylemek zor olacaktır. Bu nedenle, yeni dünya düzeni ve getirdiği koşullarda OECD MA'nın 5/4'üncü maddesine ilişkin belirsizlik ortamının artacağı beklenmektedir¹⁹³.

Bu tartışmanın biraz daha derinleştirilmesi mümkündür. Groeneweg'e göre de, OECD'nin yeni düzenlemeleri pratik açıdan tek başına sonuç alınabilmesi için yeterli değildir. Örneğin; kaynak ülkede gerçekleştirilen faaliyetler yeni eşik kurallar çerçevesinde hazırlayıcı ve tamamlayıcı niteliği aşmış olsa dahi kaynak ülkede vergilendirmeyi sağlaması kesin değildir. Daha önce de belirtildiği üzere, daimi işyerine kazanç atfedilirken önemli kişi faaliyetlerinin nerede gerçekleştiği ve bu kapsamda malların ekonomik sahipliğinin nerede olduğu ve risklerin nerede üstlenildiği belirlenmekte ve bu belirlemeler ölçüsünde daimi işyeri ile ana merkeze kazançların atfedilmesi sağlanmaktadır. Bu nedenle; OECD'nin, OECD MA 5/4'üncü madde çerçevesinde getirdiği kuralların da sonuç vermesi, başka bir anlatımla kaynak devlette vergilendirmeyi sağlaması önemli kişi faaliyetlerinin ve buna bağlı olarak daimi işyerine atfedilecek bir varlığın, riskin ve fonksiyonların olmasına bağlıdır.

¹⁹³ Mario Riedl, Profit Attribution to Pes and PE Exemptipn (Art 5 para 4)- Panel Discussion, Edt: Michael Lang, Alfred Storck ve Raffaele Petruzzi, Attribution of Profits to Permanent Establishment, Linde Verlag, 2020, s. 87, 88

Dolayısıyla daimi işyerinin oluşması, kaynak ülkede vergilendirme yapılmasını garanti etmemektedir¹⁹⁴.

Riedl da bu noktada hizmet daimi işyerleri için problem olan özel bir durumu ve ölçülülük konusunu gündeme getirmektedir. Ona göre, özellikle Asya ülkelerinde hazırlayıcı ve tamamlayıcı faaliyetlerin özelliklerine bakılmaksızın bunların basit olarak bir organizasyon tarafından yürütülüp yürütülmediğine odaklanılan durumlarda vergilendirme yetkisinin dağılımı, OECD'nin öngördüğünden başka bir noktaya gelecektir. Diğer taraftan, daimi işyerinin oluşması durumunda kaynak devlette bu daimi işyeriyle ilgili hem vergi idarelerinin hem de mükelleflerin katlanacağı vergilendirme ve uyum maliyetleri söz konusu olacaktır. Bu durum da vergilendirmede ölçülülüğünün sorgulanmasına sebep olacaktır. Dolayısıyla, OECD'nin düzenlemeleri ile kaynak ülkenin vergilendirmesinin genişlediği söylenebilir, ancak bu düzenlemelerin kaynak devletlerin vergilendirme gelirlerini ciddi artırmayacağı düşünülmektedir¹⁹⁵.

Sonuç olarak; BEPS Eylem Planları ile daimi işyerine kazanç atfedilmesine ilişkin kuralların pratikte kaynak devlette vergi gelirlerinin artırılmasına yönelik etkin bir mekanizma sağlayabileceği konusunda tereddütler bulunmaktadır. Bu problemlerin bir kısmı OECD MA'nın daimi işyerini düzenleyen 5'inci maddesiyle ilgili iken, bir kısmı daimi işyerine kazanç atfedilmesine ilişkin kuralların bulunduğu 7'nci madde ve OECD Yaklaşımı'nda getirilen düzenlemeler ile ilgilidir. Tüm bunlar da OECD Yaklaşımı'nın tartışılmasına sebep olmaktadır.

3.7.5. BEPS Eylem Planı Sonrası Dijital Vergilendirmeye İlişkin Olan ve Gelecekte Karşılaşılması Muhtemel Sorunlar

OECD Yaklaşımı ve BEPS Eylem Planı ile daimi işyerine kazanç atfedilmesine ilişkin kurallar getiren OECD çalışmalarının mükellefler, vergi idareleri gibi konunun paydaşları arasında genel kabul görmemesi ve bir konsensüs

¹⁹⁴ E.A.J. Groeneweg, The Implications of BEPS Action 7 on the Attribution of Profits to Permanent Establishments, Tilburg University Master Thesis, s. 42, (Çevrimiçi), <http://arno.uvt.nl/show.cgi?fid=141865> (Erişim Tarihi: 20.03.2021)

¹⁹⁵ Mario Riedl, age, s. 88, 89

sağlanamamış olması özellikle uluslararası vergilendirme alanında dijitalleşmenin getirdiği zorluklarla birlikte konunun daha da sorgulanmasına sebep olmuştur.

İlk olarak, dijitalleşme ile birlikte daimi işyerine ilişkin eşik kuralların temel dayanağı sorgulanmaya başlamıştır. OECD MA'nın 5'inci maddesine göre daimi işyerinin oluşumu esas olarak fiziksel bir varlığa (physical presence) dayanmaktadır. Oysa dijital ekonominin getirdiği yeni iş yapma modellerinde kaynak ülkede fiziksel bir varlığa ve fiziksel fonksiyonlara ihtiyaç duyulmayabilmektedir. Dolayısıyla, Collier ve Vella'ya göre, bu durum dijital vergilendirme sorunu içerisinde daimi işyerine kazanç atfedilmesine ilişkin kuralların ilk çıkış noktasına göre konuyu kavrayabilmek için ne derece güncellemeler sağlayacağı sorusunun ya da yeni bir düşünme tarzı ile ilgili pazar ya da tüketicilerin bulunduğu yere referans yaparak vergilendirme yapılması mı gerekir gibi soruların gündeme gelmesine neden olmaktadır¹⁹⁶. Bu soru, daimi işyerine kazanç atfedilmesine ilişkin olarak aslında genel olarak geçerli olan ve daha basit olarak ifade edilebilecek iki temel konuyu içermektedir:

- mevcut kurallarda güncelleme ya da değişiklik yapılması,
- farklı yaklaşımların benimsenmesi.

Daimi işyerine kazanç atfedilmesine ilişkin kurallarda güncelleme tartışması, hem daimi işyerinin oluşmasına dair eşik kurallara ilişkin olarak hem de daimi işyerine kazanç atfedilmesine ilişkin kurallar olarak birlikte değerlendirilmelidir¹⁹⁷.

Bu çerçevede değerlendirilmesi gereken diğer bir konu da emsallere uygunluk ilkesinin dijital iş yapma modelleri çerçevesinde nasıl uygulanacağıdır. Daha önce de belirtildiği üzere, OECD Yaklaşımı ile birlikte daimi işyerine kazanç atfedilmesine ilişkin kuralların yer aldığı 7'nci madde ile 9'uncu madde birbirine oldukça yakınlaşmıştır. Ancak; bugün dahi birçok ülkenin emsallere uygunluk ilkesine bağlı kalmanın önemli bir öncelik olmayacağına ilişkin yaklaşımı söz konusudur ve

¹⁹⁶ Richard Collier ve John Vella, agm. 182

¹⁹⁷ Aksi takdirde, örneğin yalnızca daimi işyeri eşğine ilişkin tartışmalar, çalışmanın önceki kısımlarında da açıklandığı üzere, kaynak devletlerin vergilendirebileceği bir kazancın bulunmasını, dolayısıyla pratikte sorunun çözülmesini sağlamayacaktır. Benzer şekilde, daimi işyeri eşğine ilişkin kurallar olmaksızın, daimi işyeri özellikle dijital vergilendirmeye ilişkin sorunlar çerçevesinde yeniden tanımlanmaksızın yalnızca kazançların dağılımına ilişkin kurallar, konunun bir kısmının göz ardı edilmiş olmasına sebep olacaktır.

özellikle dijital vergilemeyle ilgili tartışmayı yürüten devletler genellikle gelir atfetmeye ilişkin kuralların genişletilmesini ve değiştirmesini önermektedir¹⁹⁸. Dolayısıyla emsallere uygunluk ilkesinin dijital vergilemeyi kapsayacak şekilde uygulanabilmesi ve mevcut uygulamaya dair belirsizliklerinin giderilmesi ve sadeleştirilmesi, daimi işyerine kazanç atfedilmesine ilişkin kuralları daha fonksiyonel hale getirecektir.

OECD MA'nın 5'inci ve 7'nci maddesinde yer alan ve OECD Yaklaşımı ve BEPS Eylem Planları ile de şekillenen ve düzenlemelere devam edilen daimi işyerinin oluşumu ve daimi işyerine kazanç atfedilmesine ilişkin kuralların tartışılması, özellikle dijital ekonominin varlığı sürecinde yetersiz kaldığına yönelik fikirler, kazanç atfedilmesine ilişkin yeni önerilerin gündeme gelmesini sağlamıştır.

Tüm bu eleştiriler yapılırken OECD, BEPS kapsamında, 2019 yılında *Dijitalleşen Ekonominin Vergisel Problemlerinin Tanımlanması* (Addressing the Tax Challenges of the Digitalisation Economy) başlıklı bir doküman yayımlamıştır. Söz konusu dökümanda dijital ekonomide vergilendirmeye dair zorluklara¹⁹⁹ değinilmiştir. Dijital ekonomide, özellikle dijital imkanlardan ciddi şekilde yararlanan çok uluslu şirketler, BEPS 7 Numaralı Eylem Planı'na refleks olarak pazarlama stratejilerini değiştirerek, uzaktan satış ya da al-sat şeklindeki modellerle iş yapmaya başlayarak yanıt vermiştir. Bu durum, örneğin; bir ülkede çeşitli kişilerle işlem yapılarak kazanç yaratılmasına rağmen fiziksel bir varlığın bulunmamasından dolayı söz konusu pazarda vergilendirilmemeye sebep olmaktadır. Bu kapsamda, OECD'nin 2019 yılında yayınladığı dökümanda "revize edilmiş kazanç atfetme ve bağlantı kuralı" başlığı altında 3 temel öneride bulunmaktadır:

- kullanıcı katılımı (user participation) önerisi,
- pazarlama gayrimaddi varlıkları (marketing intangibles) önerisi,
- önemli ekonomik varlık (significant economic presence) önerisi²⁰⁰.

¹⁹⁸ Richard Collier ve John Vella, agm. 182

¹⁹⁹ Bu kapsamda BEPS 1 Numaralı Eylem Planı'na referans yapılarak vergilendirmeye ilişkin bilgi toplama, bağlantı ve tanımlamaya dair (data, nexus and characterization) problemlerden bahsedilmiştir.

²⁰⁰ Söz konusu dökümanda kullanıcı katılımı önerisinde; kullanıcıların bulunduğu ülkede gerçekleştirilen işlem sayısı üzerinden niteliksel/niceliksel olarak bir dağıtım anahtarı belirlenmekte ve kar bölüşüm yöntemi kullanılarak kullanıcıların bulunduğu ülkeye vergilendirme hakkı tanınmaktadır.

Ancak buna rağmen, OECD Yaklaşımı ve mevcut kazanç atfedilmesine ilişkin kurallara bazı alternatifler de gündeme getirilmektedir. Bu kapsamda örneğin “varış yeri temelli nakit akışı vergilendirmesi” (destination based cash flow taxation-DBCFT²⁰¹) ya da kazançların atfedilmesi ve vergilendirmede 10’uncu, 11’inci, 12’nci, 13’üncü, 21’inci, 22’nci maddelerin de kullanılması önerilmektedir²⁰².

OECD’nin BEPS Eylem Planları ile amaçlarının aşağıdaki gibi olduğu belirtilmektedir:

- Vergilendirmenin kazancı oluşturan ekonomik faaliyetlerin bulunduğu ya da değerin yaratıldığı yerde gerçekleştirilmesi
- Vergiye uyum kurallarının standartlaştırılması,
- Uluslararası vergi kurallarının uygulanmasıyla ilgili tartışmaların azaltılması,

Pazarlama gayrimaddi varlıklara ilişkin öneride, bu tür gayrimaddi varlıkların geliştirilmesi, güçlendirilmesi, sürdürülmesi, korunması ve kullanılması/faydalanılması sürecinde sağlanan katkı ölçüsünde kazancın kaynak ülkeye atfedilmesi ve bu esasta kazanç atfedilmesi ve bağlantı kurallarının dizayn edilmesi önerilmektedir.

Son olarak; önemli ekonomik varlık önerisinde, önemli ekonomik varlığın oluşması için, OECD’ye göre aşağıdaki durumlardan biri ya da birkaçı yeterlidir

- Kullanıcı tabanlı ve bununla ilişkili veri girdisinin olması,
- Söz konusu ülkeden kaynaklanan dijital içeriğin hacmi,
- Faturalandırma ve tahsilatın yerel para birimi veya ödeme aracı ile yapılması,
- Web sitesinin yerel dil ile faaliyetini yürütmesi,
- Nihai ürün teslimleri ile satış sonrasıyla alakalı sorumlulukların olması,
- Tüketicilere yönelik devamlılık içeren pazarlama ve satış faaliyetlerinin yürütülmesi

Önemli ekonomik varlığın belirlenmesinden sonra kısmi bölüştürme yöntemine (fractional apportionment method) göre kaynak ülkeye kazanç atfedilecektir.

Konuyla ilgili detaylı açıklamalar için bkz: OECD, Addressing the Tax Challenges of the Digitalisation of the Economy, <https://www.oecd.org/tax/beps/public-consultation-document-addressing-the-tax-challenges-of-the-digitalisation-of-the-economy.pdf>, s. 8-16

²⁰¹ DBCFT temel olarak iki esasa dayanmaktadır:

- Nakit akışı vergilendirmesi,
- Varış yeri vergilendirmesi.

Nakit akışına göre matrah, yapılan tahsilat ve ödemeler arasındaki farktan meydana gelmektedir. Varış yeri esasına göre ise, söz konusu ülkede yapılan mal ve hizmet satışlarından yine o ülkede meydana gelen harcamaların çıkarılması sonrası bulunan tutar dikkate alınmaktadır. Bu kapsamda ihracat vergi hesabında dikkate alınmazken, ithalat dikkate alınmaktadır. Konuyla ilgili detaylı bilgi için; bkz: Alan Auerbach ve diğerleri, Destination-Based Cash Flow Taxation, Oxford University Centre for Business Taxation, January 27, 2017, s. 13, 14, (Çevrimiçi), <http://arno.uvt.nl/show.cgi?fid=141865> (Erişim Tarihi: 11.04.2021)

²⁰² Richard Collier ve John Vella, agm. 183, 184

- Uluslararası vergilendirme kurallarının yasal olarak belirliliğinin sağlanması.

Yukarıda detaylı olarak belirtildiği üzere, OECD Yaklaşımı ve OECD'nin diğer çalışmaları ile şekillenen daimi işyerine kazanç atfedilmesine ilişkin kural ve uygulamalar, pratikte yukarıda yer verilen amaçlardan uzaklaşabilmektedir. Örneğin; OECD Yaklaşımı, tam anlamıyla bir konsensüs sağlayamamış ve daimi işyerine kazanç atfedilmesine ilişkin tartışmaları ortadan kaldıramamıştır. Diğer taraftan, mevcut durumda OECD Yaklaşımı ile kazanç atfedilmesine ilişkin kuralların daha da karmaşıklaştığı, bu kuralların hem idareler hem de mükellefler açısından uyum maliyetleri göz önünde bulundurulduğunda vergilendirmede etkinlikten uzak olduğu eleştirileri yapılmaktadır. Dolayısıyla mevcut düzenlemelerin vergilendirmede belirliliği sağlayabilmesi ve vergiye uyumu sağlamak için gerekli olan fonksiyonları taşıdığı sorgulanmaktadır.

DÖRDÜNCÜ BÖLÜM

ULUSLARARASI VERGİ HUKUKUNDA DAİMİ İŞYERİNE KAZANÇ ATFEDİLMESİ

Gelir İdaresi Başkanlığı'nın verilerine göre Türkiye'nin imzaladığı ve yürürlükte olan vergi anlaşmaları sayısı 86'dır. Türkiye'nin imzaladığı ilk vergi anlaşması 03.11.1970 tarihinde Avusturya ile gerçekleşmiştir. En son imzalanan vergi anlaşması ise 17.12.2020 tarihinde Türkiye-İrak vergi anlaşması olup henüz yürürlüğe girmemiştir. Türkiye'nin taraf olduğu vergi anlaşmaları incelendiğinde, genel olarak anlaşma hükümlerinin ya da özel olarak daimi işyerine kazanç atfedilmesine ilişkin 7'nci madde lafzının ülkelere göre farklılık gösterdiği görülmektedir. Türkiye, gelişmiş ülkelerden farklı olarak sermaye ithal eden ülke konumunda bulunduğundan, Türkiye'nin, vergilendirme yetkisini kaybetmemek için daimi işyerinin kaynak ülkede vergilendirilmesini maksimum kılacak düzenlemeleri tercih etmesi beklenmektedir. Aynı beklenti, diğer akit devletlerde de söz konusu olabileceğinden, vergi anlaşmaları zaman zaman uzun süren müzakereler sonucu imzalanabilmiş ve taraf devletlerin ekonomik ve siyasi gücü, teknolojik gelişmişlik seviyesi, nüfusu, sermaye yapısı gibi bir çok etmene bağlı olarak şekillenmiştir.

Çalışmanın bu bölümünde, Türkiye'nin taraf olduğu vergi anlaşmalarının daimi işyerine kazanç atfedilmesi açısından içerdiği hükümler değerlendirilerek Türkiye'nin vergi anlaşmalarındaki genel politikasının ne olduğu, hangi model anlaşma hükümlerini ağırlıklı olarak kullandığı, uygulamanın ülkeler açısından herhangi bir farklılık içerip içermediği, eğer farklılıklar mevcut ise bu farklılıkların neler olduğuna ilişkin açıklamalara yer verilmiştir.

4.1. Türkiye'nin Taraf Olduğu Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları: Genel Politika

Türkiye'nin taraf olduğu vergi anlaşmaları incelendiğinde, vergi anlaşması imzalamakta çok hızlı hareket edilmediği ve belli bir süre boyunca çok az sayıda vergi anlaşmasının imzalandığı görülmektedir. OECD MA ilk kez 1963 yılında yayınlanırken, BM MA ilk kez 1980 yılında yayınlanmıştır. Türkiye'nin 1980'li yıllara kadar imzalayıp yürürlüğe koyduğu Avusturya ve Norveç ile olmak üzere

yalnızca iki adet vergi anlaşması bulunmaktadır²⁰³. Bu durumun sebebi olarak; OECD MA'nın gelişmiş ülkeler arasındaki ilişkilere göre düzenlenmiş olması ve Türk Vergi Sistemi'nin çifte vergilendirmeyi önleyici hükümleri (örneğin mahsup yöntemi çerçevesinde yurt dışında ödenen vergilerin Türkiye'de ödenmesi gereken vergilerden mahsubuna imkan tanınması) zaten bünyesinde barındırması gibi unsurların olduğu belirtilmektedir²⁰⁴. Ancak, 1980'li yıllardan itibaren Türkiye tarafından izlenmekte olan dışa açık politikaların bir parçası olarak yabancı sermayenin Türkiye'ye girişini özendirmek amacıyla çeşitli yasal düzenlemeler yapılmış ve bu doğrultuda Türkiye'nin imzaladığı vergi anlaşmaları sayısında önemli artışlar meydana gelmiştir. Vergi anlaşmalarının imzalanması ile yabancı sermayenin Türkiye'ye girişiyle ilgili kolaylıkların sağlanması ve genişletilmesi, faaliyet alanlarının yaygınlaştırılması amaçlanmıştır²⁰⁵

OECD ve MB MA'ları kıyaslandığında, kaynak ilkesini ağırlıklı olarak benimseyen BM MA'nın, ikamet ilkesini ağırlıklı olarak benimseyen OECD MA'ya göre gelişmekte olan ülkelerin vergilendirme yetkilerini kullanma hakkını geniş tutacak şekilde düzenlendiği belirtilebilir. Türkiye'nin akdetmiş olduğu anlaşmaların çoğunluğunun OECD MA çerçevesinde olduğu, bununla beraber BM MA'ya yaklaşan bazı düzenlemeler bulundurduğu görülmektedir²⁰⁶. Buna göre, Türkiye'nin taraf olduğu vergi anlaşmalarında kendi modelini oluşturmaya çalıştığı belirtilebilir. Türkiye kendi modelini geliştirirken, OECD'ye üye olan bir ülke olarak OECD MA'yı esas almakla birlikte, OECD MA'ya koyduğu çekince ve şerhler çerçevesinde, kendi modeline, gelişme düzeyi farklılıklarından kaynaklanan öncelik ve çıkar farklılıklarını da yansıtmaya çalışmıştır. Bu doğrultuda Türk Anlaşma Modelinde temel amacın, çifte vergilendirmeyi önlemek suretiyle Türkiye'ye sermaye çekilmesinin ve yüksek teknoloji ithalinin sağlanması olduğu belirtilmektedir²⁰⁷.

²⁰³ Türkiye-Avusturya vergi anlaşması 03.11.1970 tarihinde imzalanmış ve 01.08.1973 tarih ve 14612 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanarak 24.09.1973 tarihinde yürürlüğe girmiştir. Diğer taraftan; Türkiye-Norveç vergi anlaşması ise 16.12.1971 tarihinde imzalanmış ve 21.12.1975 tarih ve 15445 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanarak 30.01.1976 tarihinde yürürlüğe girmiştir.

²⁰⁴ Murat Çubukçu, Uluslararası Çifte Vergilendirme Sorunu, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yüksek Lisans Tezi, 2006, s. 154, (Çevrimiçi), <http://nek.istanbul.edu.tr:4444/ekos/TEZ/41914.pdf> (Erişim tarihi: 29.05.2021)

²⁰⁵ Ferhan Berkay ve Ramazan Armağan, Vergilemenin Uluslararası Boyutlarından Çifte Vergilendirme Sorunsalının Türk Vergi Sistemine Etkisi, Süleyman Demirel Üniversitesi Vizyoner Dergisi, Y.2011, C.3, S.5. s.98

²⁰⁶ Murat Çubukçu, age, s. 146

²⁰⁷ Ahmet Feridun Güngör, Uluslararası Hukuksal Çifte Vergilendirmenin Önlenmesi ve Türkiye Uygulaması, Vergi Dünyası, Sayı: 190, Haziran 1997, s.34

Türkiye'nin kendi modeli çerçevesinde oluşturduğu bazı anlaşmaların içerdiği hükümler zaman içerisinde revize edilmiştir. Çalışmanın izleyen kısımlarında Türkiye'nin taraf olduğu vergi anlaşmalarında, daimi işyerine kazanç atfedilmesine yönelik hükümleri içeren 7'nci maddenin, OECD Yaklaşımı öncesinde ve sonrasında Model Anlaşma'da metninde yer alan hükümler çerçevesinde incelenmesine yer verilmiştir. Bu çerçevede OECD Yaklaşımı'nın anlaşma metinlerine nasıl etki ettiği de belirtilmiştir.

4.2. Türkiye'nin Taraf Olduğu Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları Kapsamında Daimi İşyerine Kazanç Atfedilmesi

OECD Yaklaşımı ile birlikte OECD MA'nın 2008 yılı versiyonunda bazı değişiklikler yapılmıştır. Bu kapsamda örneğin, Model Anlaşmanın 7'nci maddesi daha önce yedi fıkra iken, 2010 yılı güncellemesi sonrasında madde metni dört fıkrada düzenlenmiştir. Söz konusu güncelleme öncesi ve sonrası düzenlemeler dikkate alınarak, Türkiye'nin taraf olduğu vergi anlaşmalarına yönelik bilgilere aşağıda yer verilmiştir.

4.2.1. OECD MA 7/1'nci Maddesi

OECD MA'nın 7'nci maddesinin 1'inci fıkrası, ticari kazançlardan kaynaklanan vergilendirme yetkisinin ülkeler arasında dağılımına ilişkin temel kuralı içermektedir. Söz konusu fıkra OECD MA'da; *“Bir Akit Devlet teşebbüsüne ait kazanç, söz konusu teşebbüs diğer Akit Devlette yer alan bir işyeri vasıtasıyla ticari faaliyette bulunmadıkça, yalnızca bu Devlette vergilendirilecektir. Eğer teşebbüs yukarıda bahsedilen şekilde ticari faaliyette bulunursa, 2'nci fıkraya uygun olarak işyerine atfedilebilen kazançlar bu diğer Devlette vergilendirilebilir.”* şeklinde düzenlenmektedir.

Fıkranın ilk cümlesinde, vergilendirme yetkisinin belli koşullarda ikamet devletiyle kaynak devleti arasında paylaşılmasının söz konusu olacağı belirtilmektedir. Buna göre, kaynak devletin vergilendirme yetkisi ancak OECD MA'nın 5'inci maddesi çerçevesinde bir daimi işyerinin varlığı halinde söz konusu olmaktadır.

Fıkranın ikinci cümlesinde ise, kaynak devletin vergilendirilme yetkisine bir sınır çizilmektedir. Buna göre, kaynak devletin vergilendirme kapasitesi, OECD MA'nın 7'nci maddesinin 2'nci fıkrasında yer alan kurallar çerçevesinde işyerine atfedilen kazançlar kadar olacaktır.

İşyerine atfedilecek kazançlarla ilgili “çekim gücü (force of attraction) kuralı”²⁰⁸ olarak belirtilen bir ilke söz konusudur. Normalde işyerine atfedilen kazançlar, kaynak devlette elde edilen ve buradaki işyeriyle ekonomik olarak bağlantısı kurulabilen, bu işyeri vasıtasıyla elde edilen kazançlar olarak belirtilirken; çekim gücü kuralına göre kaynak devlet işyeri ile ekonomik bağlantısı olsun ya da olmasın kaynak devlette elde edilen her türlü ticari kazanç, faiz, kar payı, gayri maddi varlıklar üzerinden elde edilen kazançlar gibi gelir unsurlarını da işyerine atfedebilmekte ve vergiye tabi tutabilmektedir²⁰⁹. Ancak çekim gücü ilkesi OECD tarafından benimsenmemiştir. Bu durum, OECD MA'nın yorum notlarına da yansımıştır²¹⁰.

Diğer taraftan, Türkiye'nin taraf olduğu bazı vergi anlaşmalarında bir vergi güvenlik önlemi olarak “sınırlı çekim gücü (restricted force of attraction) kuralı”na yer verilmiştir. Sınırlı çekim gücü kuralına göre, işletmenin kaynak devlette iş yerinden ayrı olan ancak işyerinin faaliyetleriyle aynı ya da benzer faaliyetlerden elde ettiği gelirler de işyerine atfedilebilecektir.²¹¹ OECD çekim gücü kuralını benimsememiş olmakla birlikte yorum notlarında sınırlı çekim gücü ilkesinin kullanıldığını kabul etmektedir. OECD MA'nın yorum notlarında, “*yalnızca bir işyeri tarafından gerçekleştirilenlere benzer faaliyetlerden elde edilen ticari kazançlara uygulanan sınırlandırılmış bir vergiden kaçınma karşısı kuralı içerse de, yukarıda tanımlanan genel işyerinin cazibesi yaklaşımı günümüzde uluslararası vergi anlaşmaları teamülünce reddedilmektedir.*” ifadelerine yer verilmiştir²¹².

Diğer taraftan BM MA'da daimi işyerine atfedilen kazançlar için;

a) İşyerine,

²⁰⁸ İşyerinin çekim gücü ilkesi bazı kaynaklarda “işyerinin cazibesi ilkesi” olarak da çevrilmektedir.

Bkz: Gelir İdaresi Başkanlığı, age. S.120

²⁰⁹ Emrah Ferhatoğlu, age., s. 151

²¹⁰ OECD MVA 7'nci Madde Yorumları, Paragraf 12 Gelir İdaresi Başkanlığı, age. S.120

²¹¹ Emrah Ferhatoğlu, age., s. 151

²¹² OECD MVA 7'nci Madde Yorumları, Paragraf 12 Gelir İdaresi Başkanlığı, age. S.120

- b) Kaynak devlette, bu işyeri vasıtasıyla satılan mal veya ticari eşya ile aynı veya benzer nitelikteki mal veya ticari eşya satışlarına,
- c) Kaynak devlette, bu işyeri vasıtasıyla gerçekleştirilen faaliyetlerle aynı veya benzer nitelikli diğer ticari faaliyetlere

atfedilebilen miktarla sınırlı olmak üzere bu diğer Devlette vergilendirilebilmektedir²¹³.

Türkiye'nin taraf olduğu anlaşmaları incelendiğinde, anlaşmaların çok büyük kısmınının 7'nci maddesinin 1'inci fıkrasının OECD MA düzenlemeleri ile uyumlu olduğu, ancak Estonya, Letonya, Litvanya, Tayland ve Kazakistan ile yapılan vergi anlaşmalarının sınırlı çekim gücü kuralı çerçevesinde düzenlendiği görülmektedir.

4.2.2. OECD MA'nın 7/2'nci Maddesi

OECD MA'nın 7'nci maddesinin 2'nci fıkrası, daimi işyerine atfedilecek olan kazanç miktarının ne kadar olacağı ve nasıl belirleneceğine ilişkin düzenlemeler içermektedir. Söz konusu maddede yer alan düzenlemeler, 2010 yılı OECD Yaklaşımı ile birlikte güncellenmiştir.

Daimi işyerine kazanç atfetmede temel olarak iki yaklaşımın olduğu öne sürülmektedir. Bunlar; doğrudan yaklaşım (direct method) ile dolaylı yaklaşım (indirect method) olarak ifade edilebilir²¹⁴. Doğrudan yöntem, OECD MA'nın 2010 versiyonunda uygulanmaktadır. OECD Yaklaşımı ile birlikte işlevsel ve nesnel analiz OECD MA'nın 7/2'nci maddesi kapsamında uygulanmaya konmuştur. Bu kapsamda daimi işyerine kazançlar, yürütülen görevler, üstlenilen riskler ve kullanılan varlıklar çerçevesinde işyerine atfedilmektedir. Dolaylı yöntemde ise, daimi işyerine atfedilecek olan kazançlar işletmenin bir bütün olarak kazanç elde edip etmemesine göre belirlenmektedir. Örneğin, işletme bir bütün olarak kazanç elde etmemiş iken,

²¹³ United Nations, United Nations Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries, s. 15, 16 (Çevrimiçi), https://www.un.org/esa/ffd/wp-content/uploads/2018/05/MDT_2017.pdf (Erişim Tarihi: 20.12.2020)

²¹⁴ Sriram P. Govind, The Rule Of Force Of Attraction: Propriety In International Tax Jurisprudence, (Çevrimiçi), <http://aslea.org/paper/2012/Day1A/SGovind.pdf> (Erişim Tarihi: 20.12.2020)

daimi işyerine kazanç atfedilmesi mümkün olmamaktadır²¹⁵. Dolaylı yöntem uygulamasına 2010 yılında yapılan güncelleme ile son verilmiştir.

2010 güncellemesi öncesi ve sonrasında OECD MA'nın 7'nci maddesinin 2'nci fıkrasının metni aşağıdaki gibidir:

Tablo 11: 2008 OECD MA 7/2'nci Maddesi ile 2010 OECD MA 7/2'nci Maddesinin Karşılaştırılması

2008 OECD MA'nın 7/2'nci Maddesi	2010 OECD Yaklaşımı Sonrası OECD MA'nın 7/2'nci Maddesi
İşyerine atfedilecek olan kazanç, bu işyeri aynı veya benzer koşullar altında, aynı veya benzer faaliyetlerde bulunan farklı ve ayrı bir teşebbüs olsaydı ve işyerini oluşturduğu teşebbüsten tamamen bağımsız bir faaliyet gösterseydi ne kazanç elde edecek ise, aynı miktarda kazanç olacaktır ²¹⁶ .	Bu Madde ve Maddeler [23 A] ile [23 B] uyarınca, 1'inci fıkrada bahsedilen işyerine her iki Akit Devlette de atfedilecek kazanç, işyeri ve teşebbüsün diğer bölümleri vasıtasıyla teşebbüs tarafından yerine getirilen işlevler, kullanılan varlıklar ve üstlenilen riskler dikkate alınarak bu işyeri aynı veya benzer koşullar altında, aynı veya benzer faaliyetlerde bulunan ayrı ve bağımsız bir teşebbüs olsaydı ne kazanç elde edecek ise aynı miktarda kazanç olacaktır ²¹⁷ .

Kaynak: Tablo tarafımızca hazırlanmıştır.

Yukarıdaki düzenlemeler kıyaslandığında; 2008 versiyonu OECD MA metninin daimi işyerine kazanç atfedilmesinde bir varsayım oluşturarak, söz konusu varsayım çerçevesinde emsallere uygunluk ilkesinin uygulanmasını içermekteyken, 2010 yılı güncellemesiyle birlikte daimi işyerinin öncelikle kullandığı varlıklar,

²¹⁵ Rabea Katharina Lingier, The Implementation of the "Authorized OECD Approach" under German Law and its Relation to Already Existing Double Tax Conventions – Can the "Authorized OECD Approach" be Applied Retrospectively?, s. 29, (Çevrimiçi), <https://openjournals.maastrichtuniversity.nl/Marble/article/view/345/288>. (Erişim Tarihi: 20.12.2020)

²¹⁶ Emrah Ferhatoğlu, age. s. 153

²¹⁷ Gelir İdaresi Başkanlığı, age., s. 26

kullandığı sermaye, üstlendiği riskler ve görevler tespit edilmekte ve ardından OECD Transfer Fiyatlandırma Rehberi'nde yer alan kurallar uygulanmaktadır.

Türkiye'nin taraf olduğu vergi anlaşmalarına bakıldığında, anlaşmaların tamamının OECD MA'da yapılan 2010 yılı güncellemesi öncesindeki versiyonun kullanıldığı görülmektedir. Bir başka anlatımla, işyerine atfedilecek olan kazancın tespitinde emsallere uygunluk ilkesi temel alınmakta ve bu durum da Türkiye'nin iç hukukunda 5520 sayılı KVK'nın 13'üncü maddesinde yer alan düzenlemeler ile uyumluluk içermektedir²¹⁸.

4.2.3. OECD MA'nın 7/3'üncü Maddesi

OECD Yaklaşımı ile birlikte OECD MA'nın 7'nci maddesi üzerinde yapılan değişikliklerden birisi de 3'üncü fıkra ile ilgili olmuştur. Bu kapsamda 2010 yılı öncesinde yer alan 3'üncü fıkra tamamen silinmiştir. OECD MA'nın 7'nci maddesinin 3'üncü fıkrası ise yeni durumda 2'nci fıkraya getirilen yeni düzenleme çerçevesinde ilave edilmiştir.

²¹⁸ Emrah Ferhatoğlu, age., s. 153

Tablo 12: 2008 OECD MA 7/3'üncü Maddesi ile 2010 OECD MA 7/3'üncü Maddesinin Karşılaştırılması

2008 OECD MA'nın 7/3'üncü Maddesi	2010 OECD Yaklaşımı Sonrası OECD MA'nın 7/3'üncü Maddesi
Bir işyerinin kazancı belirlenirken, işyerinin bulunduğu Devlette veya başka herhangi bir yerde yapılan ve yönetim ve genel idare giderlerini de kapsamına alan, işyerinin amaçlarına uygun düşen giderlerin indirilmesine müsaade edilecektir ²¹⁹ .	2'nci fıkraya uygun olarak bir Akit Devlet, Akit Devletlerden birinde bulunan bir teşebbüsün işyerine atfedilebilir kazançlarda düzeltme yaptığı ve bunun neticesinde de teşebbüsün diğer Devlette vergiye tabi tutulan kazançları üzerinden vergi aldığı durumda, diğer Devlet bu kazançlarda çifte vergilendirmeyi önlemek için gerekli olduğu ölçüde, söz konusu kazançlara uygulanan vergi miktarında uygun bir düzeltme yapacaktır. Bu düzeltme belirlenirken, gerektiğinde Akit Devletlerin yetkili makamları birbirlerine danışacaklardır ²²⁰ .

Kaynak: Tablo tarafımızca hazırlanmıştır.

Yukarıda yer verildiği üzere, OECD MA'nın 7'nci maddesinin 2'nci fıkrasında yapılan güncelleme ile daimi işyerine atfedilen kazançların vergilendirilmesinde 7'nci madde ile 23/A ve 23/B maddeleri birbirine bağlanmıştır. Uygulamada bu birlikteliği sağlamak için bu fıkraya 23/A ve 23/B maddeleri çerçevesinde yapılması gereken işlemlere yönelik düzenlemeler eklenmiştir. Bu çerçevede, taraflardan birinin gerçekleştirdiği düzeltme ve buna istinaden yaptığı vergilemenin etkisi mükerrer vergilemeye yol açılmaması için diğer devlette giderilecektir²²¹.

²¹⁹ OECD, Articles of The Model Convention with Respect to Taxes on Income and on Capital, (Çevrimiçi), <http://www.oecd.org/tax/treaties/42219418.pdf> (Erişim Tarihi: 20.12.2020)

²²⁰ Gelir İdaresi Başkanlığı, age. s. 26

²²¹ Uygulamayla ilgili OECD MVA'nın yorum notlarında şu örneğe yer verilmiştir: *R Devleti'nin bir teşebbüsünün R Devleti'nde bulunan bir üretim tesisi, teşebbüsün S Devleti'nde bulunan bir işyerine satılmak üzere mal aktarmıştır. 2'nci fıkra uyarınca işyerine atfedilebilir kazançların saptanması amacıyla Rapor bir işlemin kabul edilmesi ve bu işlem için bir farazi emsal fiyatın belirlenmesi gerektiğini öngörür. İşlevsel ve nesnel analiz ile tutarlılık arz eden ve mükellef tarafından her iki Devletteki vergilendirilebilir geliri hesaplamak için esas alınan teşebbüse ait dokümantasyon, R Devletindeki tesis tarafından S Devletindeki işyerine yapılan mal satışı niteliğindeki bir işlemin gerçekleştiğini ve işyerine atfedilebilir kazançları saptamak için 100 tutarındaki bir farazi emsal fiyatın kullanıldığını göstermektedir. Her iki Devlet bu işleminin kabulü ve mükellef tarafından*

Türkiye'nin taraf olduğu vergi anlaşmalarının tamamında, OECD Yaklaşımı kapsamında yapılan 2010 yılı güncellemesi öncesindeki fıkra düzenlemeleri kullanılmıştır. Bu kapsamda daimi işyeri kazancının tespitinde dikkate alınabilecek olan giderlere yönelik düzenlemelere yer verilmiştir. Bununla birlikte bazı ülkelerle ile imzalanan vergi anlaşmalarında daimi işyeri kazancının tespitinde dikkate alınabilecek giderlerin, kapsam itibarıyla diğerlerine göre daha dar tutulması ya da sınırlanması söz konusu olmuştur. Bu sınırlamalar da BM MA'da yer alan düzenlemelerin benimsenmesi ile ilgilidir.

BM MA'nın 7'nci maddesinin 3'üncü fıkrasında işyeri tarafından teşebbüsün ana merkezine veya diğer herhangi bir bürosuna patentlerin veya diğer hakların kullanılması karşılığında gayrimaddi hak bedeli, ücret veya diğer benzeri ödemelerin yapılması, verilen hizmet veya yönetim karşılığında komisyon ödenmesi, bankacılık teşebbüsleri hariç olmak üzere, işyerine ödünç olarak verilen para karşılığında faiz ödenmesi halinde, söz konusu tutarların gider olarak dikkate alınması mümkün olmamaktadır²²².

Türkiye'nin taraf olduğu vergi anlaşmalarının 7'nci maddelerinin 3'üncü fıkrası çoğunlukla OECD MA'nın 2010 yılında yapılan güncelleme öncesindeki lafzıyla uyumlu halde düzenlenmiştir. Bu doğrultuda, bir işyerinin kazancı belirlenirken, işyerinin bulunduğu Devlette veya başka herhangi bir yerde yapılan, yönetim ve genel idare giderleri de dahil olmak üzere, işyerinin amaçlarına uygun olan giderlerin indirilmesine müsaade edilmektedir. Ancak; bazı anlaşmalar BM MA'nın lafzına uygun olarak düzenlenmiştir. Bu kapsamda Belçika, Cezayir, Danimarka, Endonezya, Finlandiya, Fransa, İngiltere, İsveç, KKTC, Kuveyt, Lüksemburg, Norveç, Suudi Arabistan, Tayland, Ukrayna, Umman ve Yunanistan vergi anlaşmaları, bazı değişiklikler içermekle birlikte BM MA'ya uygun şekilde düzenlenmiştir. Söz konusu anlaşmalar içerisinde 3'üncü fıkra düzenlemesi en detaylı olarak KKTC ile

kullanılan fiyatın Raporun ve OECD Transfer Fiyatlandırması Rehberinin ilkelerine uygun olduğu konusunda mutabıktır. Bu durumda her iki Devlet farklı bir emsal fiyatın kullanılmış olması gerektiğini gerekçe göstererek kazançları düzeltmekten kaçınmalıdır; mükellefin 2'nci fıkraya uyduğu konusunda bir mutabakat olduğu sürece, her iki Devletin vergi idareleri emsallere uygunluk koşullarının ne olduğuna dair kendi kararlarını mükellefin kararlarının yerine koyamazlar. Bu örnekte her iki Devlette aynı emsal fiyatın kullanılmış olması ve her iki Devletin de bu fiyatı Anlaşmanın amaçları doğrultusunda kabul edecek olması, bu işleme ilişkin herhangi bir çifte vergilendirmenin 23 A veya 23 B Maddeleri uyarınca önlenmesini sağlayacaktır. Bkz: Gelir İdaresi Başkanlığı, age. s. 130

²²² Emrah Ferhatoğlu, age., s. 154

yapılmıştır. KKTC ile yapılan anlaşmada, yönetim ve genel idare giderlerinin dağıtılmasında,

- a) İşletme tarafından işyerine atfen yapılan giderlerle ilgili, tutulan muhasebe kayıt arasındaki miktar;
- b) İşletmenin toplam işletme sermayesi ile işyerinin işletme sermayesi arasındaki oran;
- c) İşletmenin toplam hasılatı (cirosu) ile işyerinin hasılatı (cirosu) arasındaki oran

yöntemlerinden birisinin uygulanacağı ve yukarıdaki yöntemlerden herhangi birinin uygulanması sonucu saptanacak gider miktarı, işyerinin toplam hasılatının % 5'ini geçemeyeceği düzenlenmiştir.

4.2.4. OECD MA'nın 7/4'üncü Maddesi

OECD Yaklaşımı ile birlikte OECD MA'nın 7'nci maddesi üzerinde yapılan değişikliklerden bir diğeri 4'üncü fıkra ile ilgili olmuştur. Bu kapsamda 2010 yılı öncesinde yer alan 4'üncü fıkra tamamen silinmiştir. OECD MA'nın 7'nci maddesinin OECD Yaklaşımı sonrasında düzenlenen 4'üncü fıkrasında ise, kazancın Anlaşmanın diğer maddelerinde düzenlenen gelir unsurlarını kapsamına aldığında, diğer maddelerin uygulanmasına engel olmayacağı düzenlenmiştir.

Tablo 13: 2008 OECD MA 7/4'üncü Maddesi ile 2010 OECD MA 7/4'üncü Maddesinin Karşılaştırılması

2008 Versiyonu OECD MA'nın 7/4'üncü Maddesi	2010 OECD Yaklaşımı Sonrası OECD MA'nın 7/4'üncü Maddesi
Bir Akit Devlette, bir işyerine atfedilebilir kazancın, teşebbüsün toplam kazancının muhtelif birimlere paylaşılması esasına göre belirlenmesi mutad olduğu takdirde, 2 nci fıkradaki hiçbir hüküm, bu Akit Devletin, vergilendirilebilir kazancı mutad paylaşırma yöntemine göre belirlenmesine engel olmayacaktır; bununla birlikte uygulanacak paylaşırma yönteminin sonucu, bu maddede yer alan prensiplere uygun olacaktır ²²³ .	Kazanç, bu Anlaşmanın diğer maddelerinde ayrı olarak düzenlenen gelir unsurlarını da kapsamına aldığıında, o maddelerin hükümleri bu Madde hükümlerinden etkilenmeyecektir ²²⁴ .

Kaynak: Tablo tarafımızca hazırlanmıştır.

BM MA'nın 7'nci maddesinin 4'üncü fıkrası, OECD MA'nın 7'nci maddesinin 4'üncü fıkrası ile uyumludur. Diğer taraftan, Türkiye'nin taraf olduğu vergi anlaşmalarının çok büyük kısmında 7'nci maddelerinin 4'üncü fıkrasında, 2008 OECD MA'nın 7'nci maddesinin 5'nci fıkrasında yer alan daimi işyerine kazanç atfedilmesine yönelik istisna düzenlemesine yer verilmiştir. Örneğin; Türkiye ile ABD arasında imzalanan Vergi Anlaşması'nın 7'nci maddesinin 4'üncü fıkrasında, "İşyerine, işyeri tarafından teşebbüs adına sadece mal veya ticari eşya satın alınması dolayısıyla hiçbir kazanç atfedilmeyecektir." hükmü yer almaktadır. Diğer taraftan bazı ülkeler ile imzalanan vergi anlaşmalarında yer alan düzenlemeler ise, OECD MA ve BM MA'nın ilgili fıkrası düzenlemeleriyle uyumlu olarak düzenlenmiştir. Bosna Hersek, İrlanda, Sırbistan Karadağ, Slovenya, Slovakya, Ukrayna ile imzalanan vergi anlaşmaları bu şekilde düzenlenen vergi anlaşmalarıdır.

²²³ OECD, Articles of The Model Convention with Respect to Taxes on Income and on Capital, (Çevrimiçi), <http://www.oecd.org/tax/treaties/42219418.pdf> (Erişim Tarihi: 20.12.2020)

²²⁴ Gelir İdaresi Başkanlığı, age. s. 26, 27

4.2.5. OECD MA'nın 7/5'inci Maddesi

2010 yılı OECD Yaklaşımı ile birlikte yapılan güncellemeler çerçevesinde OECD MA'nın 7'nci maddesinin son fıkrası 4'üncü fıkra olmuştur. Başka bir anlatımla, 2008 OECD MA'nın 5'inci, 6'ncı ve 7'nci fıkraları madde metninden çıkarılmış ve başka bir düzenleme yapılmamıştır.

Yukarıda da belirtildiği üzere, OECD MA'nın 2008 versiyonunun 5'inci fıkrasında daimi işyerine kazanç atfedilmesine ilişkin istisna düzenlemesine yer verilmiştir.

Tablo 14: 2008 OECD MA 7/5'inci Maddesi ile 2010 OECD MA 7/5'inci Maddesinin Karşılaştırılması

2008 OECD MA'nın 7/5'inci Maddesi	2010 OECD Yaklaşımı Sonrası OECD MA'nın 7/5'inci Maddesi
Daimi işyerine, işyeri tarafından teşebbüs adına sadece mal veya ticari eşya satın alınması dolayısıyla hiçbir kazanç atfedilmeyecektir.	-

Kaynak: Tablo tarafımızca hazırlanmıştır.

Türkiye'nin taraf olduğu anlaşmaların çok az kısmı 2008 OECD MA'nın 7'nci maddesinin 5'inci fıkrasına uyumludur. Malezya, Sırbistan Karadağ, Slovakya, Slovenya, Suriye ve Ukrayna anlaşmaları bu şekildedir.

Diğer taraftan, Türkiye'nin taraf olduğu vergi anlaşmalarının 7'nci maddesinin 5'inci fıkraları çoğunlukla, 2010 yılı güncellemesi sonrası OECD MA'nın 7'nci maddesinin 4'üncü fıkrası lafzına benzer şekilde düzenlenmiştir. Buna göre, örneğin, Türkiye-Avusturya arasında imzalanan Vergi Anlaşmasının 7'nci maddesinin 5'inci fıkrasında "Kazançlar, bu Anlaşma'nın diğer maddelerinde ayrıca hükme bağlanan gelir unsurlarını ihtiva ettiği takdirde, o maddeler hükümleri, işbu madde

hükümlerinden etkilenmez”²²⁵ düzenlemesi yer almaktadır. Türkiye-Avustralya anlaşmasında da bu düzenlemeye benzer olarak; maddedeki yer alan hiçbir hükmün, bir Akit Devletin yetkili makamının elindeki bilgilerin bir iş yerine atfedilen kazancın belirlenmesinde yeterli olmaması durumu dahil olmak üzere, bu Devletin, bir kişinin vergi yükümlülüğünün belirlenmesine ilişkin herhangi bir kanununun uygulanmasını etkilemeyeceği belirtilmiştir²²⁶.

Türkiye’nin taraf olduğu bazı anlaşmaların 5’inci fıkrası ise, BM MA’nın 7’nci maddesinin 5’nci fıkrası ve bu düzenlemeyle uyumlu olan 2008 OECD MA’nın 7’nci maddesinin 6’ncı fıkrasına uygun şekilde düzenlenmiştir²²⁷. Söz konusu düzenleme, daimi işyerine kazanç atfedilmesinde kullanılacak yöntemlerin yıllar itibariyle seçilmesine ilişkindir. Bangladeş ve Yunanistan ile imzalanan anlaşmalar bu şekilde imzalanan anlaşmalara örnek olarak verilebilir.

4.2.6. OECD MA’nın 7/6’ncı Maddesi

Yukarıda da belirtildiği üzere, 2010 yılı OECD Yaklaşımı ile birlikte OECD MA’nın güncel versiyonunda madde lafzı dört fıkrada düzenlenmiştir. 2008 OECD MA’nın 6’ncı maddesi ise daimi işyerine kazanç atfedilmesinde kullanılacak yöntemlerin yıllar itibariyle seçilmesine ilişkindir.

²²⁵ Bkz: Gelir İdaresi Başkanlığı, (Çevrimiçi), https://www.gib.gov.tr/fileadmin/mevzuat/uluslararasi_mevzuat/AVUSTURYA_REV.htm (Erişim Tarihi: 27.12.2020)

²²⁶ Bkz: Gelir İdaresi Başkanlığı, https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/uluslararasi_mevzuat/TURKCE_METIN/AVUSTRALYA.pdf (Erişim Tarihi: 27.12.2020)

Tablo 15: 2008 OECD MA 7/6'ncı Maddesi ile 2010 OECD MA 7/6'ncı Maddesinin Karşılaştırılması

2008 OECD MA'nın 7/6'ncı Maddesi	2010 OECD Yaklaşımı Sonrası OECD MA'nın 7/6'ncı Maddesi
Bundan önceki fıkraların amaçları bakımından, bir işyerine atfedilen kazanç, aksine makul ve geçerli bir neden olmadıkça, her yıl aynı yöntemle belirlenecektir.	-

Kaynak: Tablo tarafımızca hazırlanmıştır.

Türkiye'nin taraf olduğu vergi anlaşmalarının 7'nci maddelerinin bir kısmı beş fıkralı olarak düzenlenmiştir. Altıncı fıkraya yer verilen anlaşma sayısı 21'dir. Bu anlaşmaların 6'ncı fıkralarının bir kısmı OECD MA'nın 6'ncı fıkrasıyla uyumludur. Bosna Hersek, İrlanda, Sırbistan Karadağ, Slovenya, Slovakya, Ukrayna anlaşmalarının 6'ncı fıkraları bu şekilde düzenlenmiştir. Bazı ülkelerle yapılan anlaşmaların 6'ncı fıkrasının ise BM MA'nın 6'ncı fıkrası ile ve bu düzenlemeyle uyumlu 2010 OECD MA'nın 4'üncü fıkrasıyla uyumludur. ABD, Avustralya, Bangladeş, Danimarka, Malezya, Suudi Arabistan, Suriye, Yeni Zelanda ve Yunanistan anlaşmalarının 6'ncı fıkraları ise bu kapsamda düzenlenmiştir.

Diğer taraftan, bazı ülkelerle yapılan anlaşmaların 6'ncı fıkralarında spesifik bazı düzenlemelere yer verilmiştir. Örneğin; Türkiye-Belçika arasında imzalanan vergi anlaşmasının 7'nci maddesinin 6'ncı fıkrasında, Belçika'nın kendi ülkesindeki daimi işyerine yönelik yapacağı vergilendirmeye ve vergilendirmede sağlayacağı eşitliğe ilişkin düzenlemeye yer verilmiştir. Buna göre; *“Belçika, Türkiye'de mukim olan bir şirketin veya Türkiye'de fiili iş merkezine sahip olan bir derneğin Belçika'da yer alan iş yerine atfedilebilen kazançlar, Belçika'da, Belçika vergi mevzuatına göre*

vergilendirilebilir. Bununla beraber vergi oranı, Belçika'da mukim olan bir şirketin kazancına uygulanan en yüksek oranı aşmayacaktır.”²²⁸

Türkiye ile Estonya arasında imzalanan vergi anlaşmasının 7’nci maddesinin 6’ncı fıkrasında ise sigortacılık faaliyetleriyle ilgili özel bir düzenlemeye yer verilmiştir. Buna göre; “*Bu maddedeki hiçbir şey, bir Akit Devletin sigortacılık faaliyetiyle uğraşan herhangi bir kişinin vergilendirilmesine ilişkin kanunlarını (bu Anlaşmanın imza tarihinde yürürlükte olduğu ve genel karakterini etkilemeyecek küçük değişiklikler dışında değiştirilmediği sürece) uygulamasını engellemeyecektir.*”²²⁹

Türkiye ile Romanya Vergi Anlaşmasında ise daimi işyerinin kaynak devlette vergilendirilmesine bir sınır getirilmiştir. Buna göre; bir akit devlet şirketinin diğer akit devletteki işyeri vasıtasıyla yürüttüğü ticari faaliyetten dolayı elde edeceği kazanç, 7’nci madde kapsamında vergilendirildikten sonra, kalan miktar üzerinden, kaynak devlet mevzuatına göre vergilendirebilir; fakat bu surette alınan vergi % 15’i aşamaz²³⁰.

Türkiye-Tunus Vergi Anlaşmasında 7’nci maddesinin 6’ncı fıkrasında ortaklıkların elde ettiği kazançların vergilendirilmesinde taraf ülkelerin vergilendirme yetkilerini nasıl paylaşacakları düzenlenmiştir. Buna göre, taraf devletlerin birisinde faaliyet gösteren bir ortaklığın kazancının ortağına isabet eden kısmı, bu ortak, bu Devlette, Anlaşmanın 5 inci maddesine uygun olarak bir işyerine sahip olmadıkça vergilendirme yapılamayacaktır²³¹.

²²⁸ Bkz: Gelir İdaresi Başkanlığı, (Çevrimiçi), https://www.gib.gov.tr/fileadmin/mevzuat/uluslararasi_mevzuat/BELCIKA.htm (Erişim Tarihi:27.12.2020)

²²⁹ Bkz: Gelir İdaresi Başkanlığı, (Çevrimiçi), https://www.gib.gov.tr/fileadmin/mevzuat/uluslararasi_mevzuat/ESTONYA.htm (Erişim Tarihi:27.12.2020)

²³⁰ Bkz: Gelir İdaresi Başkanlığı, (Çevrimiçi), https://www.gib.gov.tr/fileadmin/mevzuat/uluslararasi_mevzuat/ROMANYA.htm (Erişim Tarihi:27.12.2020)

²³¹ Bkz: Gelir İdaresi Başkanlığı, (Çevrimiçi), https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/uluslararasi_mevzuat/TUNUS.htm (Erişim Tarihi:27.12.2020)

4.2.7. OECD MA'nın 7/7'nci Maddesi

2008 OECD MA'nın 7'nci maddesinin 7'nci fıkrası, daimi işyeri kazancının, ticari kazanç dışındaki diğer gelir unsurlarını da kapsamına aldığında, OECD MA'nın diğer gelir unsurlarını düzenleyen maddelerinin de uygulanabileceğini düzenlemektedir.

Tablo 16: 2008 OECD MA 7/7'nci Maddesi ile 2010 OECD MA 7/7'nci Maddesinin Karşılaştırılması

2008 Versiyonu OECD MA'nın 7/7'nci Maddesi	2010 OECD Yaklaşımı Sonrası OECD MA'nın 7/7'nci Maddesi
Kazanç, bu Anlaşmanın diğer maddelerinde ayrı olarak düzenlenen gelir unsurlarını da kapsamına aldığında, o maddelerin hükümleri bu Madde hükümlerinden etkilenmeyecektir ²³² .	-

Kaynak: Tablo tarafımızca hazırlanmıştır.

Her ne kadar OECD MA'nın OECD yaklaşımı sonrasında madde lafzında önemli kısaltmalar yapılmış olsa da, 2008 yılı versiyonunun 7'nci maddesinin 7'nci fıkrasındaki düzenleme aynen korunmuş ve düzenlemeye 2010 yılı OECD MA'nın 4'üncü fıkrasında yer verilmiştir.

Diğer taraftan; Türkiye'nin taraf olduğu vergi anlaşmalarının 7'nci maddeleri arasında en kapsamlısı sekiz fıkra ile Avustralya ile imzalanan vergi anlaşmasıdır. Türkiye-Belçika Vergi Anlaşmasının 7/6'ncı maddesinde derneklerin varlığı durumunda kazancın nasıl atfedileceği ve tarafların vergilendirme hakkının nasıl olacağı düzenlenmişken, Avustralya ile imzalanan vergi anlaşmasının 7'nci maddesinin 8'inci fıkrasında vakıflarla ilgili bir düzenlemeye yer verilmiştir. Buna göre, *“bir Akit Devlet mukimi, vergi amaçları bakımından şirket olarak*

²³² OECD, Articles of The Model Convention with Respect to Taxes on Income and on Capital, (Çevrimiçi), <http://www.oecd.org/tax/treaties/42219418.pdf> (Erişim Tarihi: 20.12.2020)

değerlendirilenler hariç, bir vakfın (trust estate) mütevellisi tarafından diğer Akit Devlette faaliyette bulunan bir teşebbüsün ticari kazançlarında,

a) doğrudan ya da bir veya daha fazla aracı vakıf (trust estate) vasıtasıyla hisseye sahip olduğunda; ve

b) Söz konusu müteveli, bu teşebbüsle ilgili olarak, 5 inci maddedeki prensiplere uygun olarak bu diğer Devlette bir iş yerine sahip olduğunda,

söz konusu müteveli tarafından işletilen bu teşebbüsün, diğer Devlette, bu mukim tarafından diğer Devlette yer alan bir iş yeri vasıtasıyla ticari faaliyette bulunduğu kabul edilecek ve söz konusu ticari kazanç hissesi bu iş yerine atfedilecektir²³³.

4.3. Türkiye'nin Yorum ve Çekinceleri ile Genel Değerlendirmeler

Yorum hakkındaki görüşler incelendiğinde, Türkiye'nin, Madde 7'ye ilişkin Yorumun 28'inci paragrafında ifade edilen görüşleri paylaşmadığı görülmektedir. Söz konusu paragrafta, esas olarak, 2010 yılı güncelleme sonrası OECD MA'nın 7'nci maddesinin 2'nci ve 4'üncü fıkrası ile yorumlar yer almaktadır. Buna göre, OECD MA'nın 7'nci maddesinin 2'nci fıkrasında uygulanan ayrı ve bağımsız teşebbüs yaklaşımının OECD MA'nın 7'nci maddesinin 4'üncü fıkrası uyarınca kazancın 7'nci maddenin 1'inci fıkrasıyla ilişkilendirilmeksizin vergilendirilmesine izin veren bir diğer Anlaşma Maddesinin kapsamına girdiği ileri sürülerek farazi bir kazanç oluşturacak kapsama sahip olmadığı belirtilmektedir. Örneğin, daimi işyerinin kullandığı binanın mülkiyetinin ana merkeze ait olduğu düşünüldüğünde, kaynak devletteki daimi işyeri kazancının tespitinde belli miktarda bir kira bedeli kazançtan indirilebilir, ancak bu durum gayrimenkul üzerinden kazanç sağlandığı şeklinde yorumlanamaz ve kazancın niteliğini değiştiremez²³⁴.

²³³ Bkz: Gelir İdaresi Başkanlığı, https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/uluslararası_mevzuat/TURKCE_METIN/AVUSTRALYA.pdf

(Erişim Tarihi: 27.12.2020)

²³⁴ Gelir İdaresi Başkanlığı, age., s. 124

Diğer taraftan; Türkiye, konteynerlerin kiraya verilmesinden sağlanan gelir üzerinden kaynağında vergi tevkifatı yapma hakkını saklı tutmakta ve bu yönde bir çekince koymaktadır. Bu kapsamda bu tür gelirlere Anlaşmanın 5'inci ve 7'nci maddelerinin uygulanması halinde Türkiye, basit depo, depo-acente ve işletme şubesi için işyeri kuralını uygulama niyetindedir.

Yukarıda detaylarıyla yer verildiği üzere, Türkiye'nin taraf olduğu vergi anlaşmaları, OECD Yaklaşımı ile birlikte bazı değişiklikler içeren 2010 yılı OECD MA'nın güncellemesinden önceki madde düzenlemelerini içermektedir. Bu durum, Türkiye'nin ilgili madde için koyduğu çekince ile sağlanmaktadır. Türkiye ile birlikte Şili, Yunanistan, Meksika, Slovak Cumhuriyeti OECD MA'nın 2010 yılı güncellemesinden hemen önceki Model Vergi Anlaşmasında yer alan 7'nci kullanma hakkını saklı tutmaktadır ve söz konusu ülkeler, bahsedilen güncelleme vasıtasıyla Maddeye ilişkin Yorumda yapılan değişiklikleri onaylamamaktadırlar²³⁵.

Çalışmanın önceki kısımlarında da belirtildiği üzere, BM MA kaynak ilkesine ağırlık veren hükümler içermekteyken, OECD MA ikamet ilkesine ağırlık veren hükümler içermektedir. OECD MA'nın 7'nci maddesinin ticari kazançlarda vergilendirme yetkisini kaynak ve ikamet devletleri arasında paylaştığı düşünüldüğünde, OECD Yaklaşımı ile getirilen düzenlemelerin her ne kadar daimi işyerinin oluşmasını teorik olarak kolaylaştıracak hükümler içerse de, ikamet devletlerinin vergilendirme yetkisini genişlettiği değerlendirilebilir. OECD Yaklaşımı ile birlikte, daimi işyeri ile ana merkez arasında kazançlar temel olarak kullanılan varlıklar, katlanılan riskler, üstlenilen fonksiyonlar ve bu çerçevede önemli kişi faaliyetlerinin nerede gerçekleştiğine bağlı olarak dağıtıldığından, sermaye ithal eden Türkiye'nin aleyhine sonuç doğuracaktır. Dolayısıyla vergilendirme yetkisini kaybetmek istemeyen Türkiye, bu maddelere çekince koymuştur.

²³⁵ Gelir İdaresi Başkanlığı, age., s. 137

SONUÇ VE DEĞERLENDİRME

Daimi işyerine kazanç atfedilmesi konusu; mükellefler (özellikle çok uluslu işletmeler), ikamet ve kaynak devletleri ve ulusüstü organizasyonların dahil olduğu ve çok uzun yıllardır uluslararası vergi hukukun gündemini meşgul eden konularından birisidir. Son dönemde bu konuya OECD Yaklaşımı olarak bilinen 2010 tarihli OECD Raporu, OECD'nin BEPS 7 numaralı Eylem Planı ve dijital ekonomiye devletlerin ve mükelleflerin verdiği tepkiler ivme kazandırmış ve tartışmaları derinleştirmiştir.

Daimi işyerine kazanç atfedilmesine ilişkin düzenlemelerde OECD Yaklaşımı önemli bir dönüm noktası oluşturmuştur. OECD Yaklaşımı'nın dayandığı ilkelerin aşağıdakiler olduğu belirtilmektedir:

- 2010 yılındaki OECD MA'nın yeni 7'nci maddesinin yorum ve uygulanmasına odaklanmaktadır. Dolayısıyla OECD MA'nın 5'inci, 13'üncü ve 23'üncü maddelerine ilişkin bu Raporda bir çalışma yapılmamıştır. Bu kapsamda örneğin; daimi işyerinin oluşup oluşmaması ve daimi işyerinin oluşmasına yönelik eşik kurallarla ilgili tartışma yapılmamıştır.
- OECD Yaklaşımı, iç hukukun spesifik kural ya da mekanizmalarını dikte etmemekte; sadece kaynak devlette daimi işyerinin vergilendirilmesinde ona kar atfedilmesine bir sınır getirmektedir. Bu da FSEA olarak elde edilebilecek olan kazançtır.
- OECD yaklaşımı çerçevesinde OECD MA'nın 7(2) maddesinin yorumlanması iki aşamalıdır. Bunlardan birincisi, işlevsel ve nesnel (ff-functional and factual analysis) analizdir²³⁶ (daimi işyeri ve işletmenin diğer kısımları açısından yapılan iş, üstlenilen risk ve kullanılan varlıklar çerçevesinde üstlenilen unsurların belirlenmesidir). İkinci aşamada ise, kurgulanan işletmeler arasındaki herhangi bir ilişkinin ücreti, gerçekleştirilen işlemlere, kullanılan varlıklara ve bu işletme tarafından

²³⁶ "Functional and factual analysis" Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından "işlevsel ve nesnel analiz" olarak Türkçe'ye çevrilerek kullanılmaktadır. Bkz Gelir İdaresi Başkanlığı, Gelir ve Servet Üzerinden Alınan Vergilere İlişkin Model Anlaşma, 2015, s. 122 http://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/user_upload/Mevzuat_Dislliskiler/OECD_Model_Yorum_Kitabi_2014.pdf (Erişim Tarihi: 13.12.2020)

üstlenilen riske atıfta bulunmak suretiyle (bağımsız işletmeler için Rehberde ifade edildiği üzere) OECD MA'nın 9'uncu Maddesinde yer alan araçlar kullanılarak belirlenir.

- OECD Yaklaşımı, kazanç aktarımı ya da başka yollarla vergi kaçırmayla mücadele eden iç hukuk kurallarının uygulanmasına herhangi bir engel getirmemektedir
- Bir daimi işyerinin fonksiyonel olarak ayrı ve bağımsız bir girişim olarak ele alınması hipotezi, bu bölümün işletme kazançlarını OECD MA'nın 7'nci maddesine göre belirlemek amacıyla gerekli olan bir kurgudur. OECD Yaklaşımı, daimi işyerini, OECD MA'nın herhangi bir diğer madde hükmünün amaçları açısından, teşebbüsün geri kalanıyla işlemde bulunması halinde mutlaka ayrı bir girişim olarak ele alınması gerektiğini zorunlu kılmaz.

Daimi işyerine kazanç atfedilmesinde yeni 7'nci madde, OECD Yaklaşımı çerçevesinde yıllar süren çalışmaların, müzakerelerin ve raporların sonucunda oluşmuştur. Ancak, alışlagelmişin aksine OECD MA'nın yeni 7'nci maddesinde çekince ve şerhler fazla sayıdadır. İçinde Türkiye'nin de bulunduğu OECD üyelerinin 6'sı OECD MA'nın yeni 7'nci maddesine çekince koymuştur. Bu nedenle, OECD Yaklaşımının zayıf noktasının konsensüs eksikliği olduğu söylenebilir. OECD Yaklaşımına karşıt olan en temel argüman, söz konusu yaklaşımın kazançların daimi işyerinden (kaynak devletinden) ikamet devletine transferine neden olduğu düşüncesidir. Bunun sebebi ise, ülkelerin iç hukuklarında normalde indirimine izin verilmeyen giderlerin OECD Yaklaşımı ile birlikte sınırsız biçimde indirimine izin verilmesidir²³⁷. OECD Yaklaşımına yöneltilen eleştirilerden birisi de, getirilen düzenlemelerin uygulamada basitliği sağlayamadığı, mevcut karmaşıklık düzeyini daha da artırdığı ve vergiye uyum maliyetleri göz önünde bulundurulduğunda etkinliği sağlayamadığı şeklindedir. OECD Yaklaşımı'nın ikinci adımının OECD Transfer Fiyatlandırması Rehberi'nde yer alan kuralların uygulanmasına dayanması, oldukça

²³⁷ Louis Nouel, agm, s.12

detaylı bir düzenleme aracı olan söz konusu Rehber'in mükellefler tarafından kolaylıkla uygulanamaması sonucunu doğurabilmektedir.

Bu kapsamda, daimi işyerine kazanç atfedilmesine yönelik kurallarla ilgili önerilebilecek çözüm yollarından birisi; OECD Yaklaşımı'nın özellikle hızlı uygulanabilir durumlara uygulanmasına ilişkin bir sınırlama getirilmesi olabilir. Örneğin, finans sektörüne ilişkin çözüm önerilerinden birisi, OECD Yaklaşımı'nın problemlili kısımlarının tespit edilerek uygulamasının bu alanların dışında belirlenmesidir. Bu şekilde hem uygulamanın etkinliği hem de konsensüsün sağlanması temin edilebilir. Diğer bir çözüm önerisi OECD Yaklaşımının zayıf ve eksik noktalarının tespit edilerek bu eksikliklerin giderilmesidir. Bu şekilde ilave düzenleme ve rehberlerin gerekli olduğu kısımlara yönelik çalışmalar yapılabilir. Eğer tüm bunlara rağmen OECD Yaklaşımının konuyla ilgili gelecekte de çözümü bulamayacağı düşünülüyorsa, o halde OECD MA'nın 7'nci maddesinin tamamen yeniden değerlendirilmesi dahil farklı yaklaşımlar da benimsenebilir. Bunlardan birisi de varış yerine dayanan nakit akış vergilendirmesidir²³⁸.

Daimi işyerine kazanç atfedilmesine ilişkin mevcut düzenlemelerin güncellenmesi ya da yeni bir daimi işyeri tanımı ve yeni bir kazanç atfedilmesine ilişkin kurallar seti içeren bir OECD maddesi getirilmesi de sorunlara ilişkin çözüm yolları kapsamında belirtilebilir. Ancak, hangi seçenek tercih edilirse edilsin, daha katılımcı, vergilendirmede kazanç yaratan faaliyetlerin bulunduğu yerlere göre dağılımın yapıldığı ve konsensüsün mümkün olduğunca sağlandığı hakkaniyetli bir uygulama başarıya ulaşabilecektir.

Kuralların uygulanmasına yönelik Rehberlerin yetersiz kaldığı ya da sürece ilişkin önemli belirsizliklerin ve uyum maliyetlerinin olduğu bir durumda getirilen önerilerin başarılı olmasını beklemek zordur. Bu nedenle sürece ilişkin belirsizliklerin gözden geçirilmesi ve gerekli iyileştirmelerin yapılması gerekmektedir. Bunun için, söz konusu kuralların etkin vergilendirmeyi sağladığına dair pratik örneklere yer verilmeli ve kaynak ve ikamet devletleri ile mükellefler bu süreçte tüm paydaşların faydalarını adil bir şekilde toplamda en üst düzeye çıkarıldığına ikna edilmelidir.

²³⁸ Collier ve Vella, s. 186, 187

Türkiye'nin taraf olduğu vergi anlaşmalarına incelendiğinde, 1980'lerde dışa açılan ekonomik modellerle birlikte Türkiye'nin imzaladığı vergi anlaşması sayısının arttığı görülmektedir. Bu anlaşmalarda Türkiye, sermaye ithal eden ve dolayısıyla değer yaratan işlemlerin daha çok kaynağında olan bir ülke olarak daimi işyerlerine kazanç atfedilmesinin daha fazla olduğu kural ve uygulamaları tercih etmektedir. Bu doğrultuda OECD Yaklaşımı ile birlikte kazancın atfedilmesinde sermayenin, riskin üstlenilmesi gibi unsurlara referans yapıldığından ve bu referanslarla birlikte ikamet devletlerinin vergilendirme hakkının genişlemesi söz konusu olabileceğinden, OECD MA yeni 7'nci maddeye çekince koymuştur. OECD'nin mevcut durumda yöneltilen eleştiriler karşılığında, değerin yaratıldığı yerde vergilendirmenin yapılmasını daha çok kavrayacak, vergilemede basitlik, etkinlik ve belirliliği sağlayacak düzenlemeleri gerçekleştirmesi halinde Türkiye'nin de söz konusu düzenlemeleri taraf olduğu vergi anlaşmalarına dahil etmesi söz konusu olabilecektir.

KAYNAKÇA

Akçaoğlu, E., *İşyeri Statüsünden Yapay Yollarla Kaçınmanın Önlenmesi-Konuşma Metni*, 27 Kasım 2015, ANAMED, İstanbul, <https://www.akcaoglu.com/wp-content/uploads/2015/11/Akcaoglu-BEPS-AP7.pdf> (Erişim Tarihi: 5 Ağustos 2018).

Alganer, Y. ve Yılmaz Ö., *Daimi İşyeri ile Transfer Fiyatlandırması İlişkisine OECD Model Vergi Anlaşması ve BEPS Bağlamında Bir Bakış*, Marmara Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi, Cilt: 38, Sayı: 2, Aralık 2016.

Auerbach, A., ve diğerleri, *Destination-Based Cash Flow Taxation*, Oxford University Centre for Business Taxation, January 27, 2017, (Çevrimiçi), <http://arno.uvt.nl/show.cgi?fid=141865> (Erişim Tarihi: 11.04.2021).

Aydemir, M., *The Permanent Establishment Issue in Digital Economy and Profit Attribution to the Permanent Establishments*, On İki Levha Yayınları, İstanbul, 2021.

Balcı, A. B., *Uluslararası Vergi Anlaşmalarında “Daimi İşyeri” Kavramının Önemi*, *Vergi Dünyası* Dergisi, Sayı: 278, s. 38, 49, 2004.

Barbier, C., *The Permanent Establishment in a Post BEPS World*, (Çevrimiçi), <http://arno.uvt.nl/show.cgi?fid=141895> (Erişim Tarihi: 17.05.2020)

Başak, L., *Türkiye’de Yabancı Bankaların Vergilendirilmesi*, Türkiye Bankalar Birliği Yayını, İstanbul, 2008.

Başak, L., *Türkiye’de Bankacılık Faaliyetinde Bulunan Dar Mükellefiyete Tâbi Yabancı Bankaların Türkiye’de Elde Ettiği Faiz Gelirleri ve Yabancı Bankaların Türkiye Ekonomisi Üzerindeki Etkilerine Yönelik Makro Bir Analiz*, *Bankacılar Dergisi*, Sayı 81, 2012.

Başok, C., B., *Uluslararası Vergi Anlaşmalarının Yorumlanması*, Yüksek Lisans Tezi, 2016, (Çevrimiçi), https://dspace.ankara.edu.tr/xmlui/bitstream/handle/20.500.12575/33622/cemal_baran.pdf?sequence=1, (Erişim Tarihi:17.04.2021).

Batun, M., OECD Model Anlaşması Çerçevesinde “İşyeri” Kavramı, Vergi Dünyası Dergisi, Sayı 390, Şubat 2014.

Berkay, F., ve Armağan, R., *Vergilemenin Uluslararası Boyutlarından Çifte Vergilendirme Sorunsalının Türk Vergi Sistemine Etkisi*, Süleyman Demirel Üniversitesi Vizyoner Dergisi, Y.2011, C.3, S.5. s.88-106.

Brauner, Y. ve Pistone, P, Some Comments on the Attribution of Profits to the Digital Permanent Establishment, 72 Bull. Intl. Taxn. 4a/Special Issue (2018), Journals IBFD, (Çevrimiçi), https://online.ibfd.org/collections/bit/html/bit_2018_4a_int_2.html?WT.z_nav=Navigations&print=yes (Erişim tarihi: 04.04.2021).

Buriak, S. ve Holzinger, R. “Introduction to the Attribution of Profits to Permanent Establishment”, Edt: Michael Lang, Alfred Storck ve Raffaele Petrucci, Attribution of Profits to Permanent Establishment, Linde Verlag, 2020.

Carolina, Á., ve Bohórquez, V., Virtual Permanent Establishment: an approach to the Taxation of Electronic Commerce Transactions, Revista de Derecho Fiscal no. 8 • enero-junio de, 2016, (Çevrimiçi) https://www.researchgate.net/publication/305274559_Virtual_Permanent_Establishment_An_Approach_to_the_Taxation_of_Electronic_Commerce_Transactions (Erişim Tarihi: 10.05.2020).

Castro, L.F.M., *Problems Involving Permanent Establishments: Overview of Relevant Issues in Today's International Economy*, 2 Global Business Law Review, 125 (2012).

Collier, R. ve Vella, J., Five Core Problems in the Attribution of Profits to Permanent Establishments, World Tax Journal May 2019, s. 159-187.

Couzin, R., *The OECD Project: Transfer Pricing Meet Permanent Establishment*, Canadian Tax Journal / Revue Fiscale Canadienne (2005) Vol. 53, No 2.

Çelikkaya, A., Avrupa Birliğinde Kurumlar Vergisini Uyumlaştırma Çabaları: Konsolide Kurumlar Vergisi Matrahı (CCCTB) Önerisi, Vergi Dünyası, Sayı 354, Şubat 2011.

Çubukçu, M., *Uluslararası Çifte Vergilendirme Sorunu*, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yüksek Lisans Tezi, 2006, s. 146, (Çevrimiçi), <http://nek.istanbul.edu.tr:4444/ekos/TEZ/41914.pdf> (Erişim tarihi: 29.05.2021).

Dalström, E., *The Authorized OECD Approach- The Implications of the OECD Report of July 2008*, University of Lund Master Thesis, <http://lup.lub.lu.se/luur/download?func=downloadFile&recordOid=1556865&fileOid=1564130> (Erişim Tarihi: 25 Temmuz 2018).

Dutriez, J.F., Attribution of Profits to a Permanent Establishment of a Company Engaged in Online Sales of Goods through a Local Warehouse, *International Transfer Pricing Journal* May/June 2018, s. 185-196.

Dziurdz, K., *Attribution of Functions and Profits to a Dependent Agent PE: Different Arm's Length Principles under Articles 7(2) and 9*, *World Tax Journal*, June 2014.

Ferhatoğlu, E., “*Daimi İşyerine Kazanç Atfedilmesi*”, *Uluslararası Vergi Hukuku Konularına Türkiye Yaklaşımı*, Ed: Billur Yaltı Soydan, Onikilevha Yayınları, 2017.

Govind, S., P., The Rule Of Force Of Attraction: Propriety In International Tax Jurisprudence, (Çevrimiçi), <http://aslea.org/paper/2012/Day1A/SGovind.pdf> (Erişim Tarihi: 20.12.2020).

Gelir İdaresi Başkanlığı, *Gelir ve Servet Üzerinden Alınan Vergilere İlişkin Model Anlaşma*, 2015, http://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/user_upload/Mevzuat_DisIliskiler/OECD_Model_Yorum_Kitabi_2014.pdf (Erişim Tarihi: 29 Temmuz 2018).

Gelirler Kontrolörleri Yayınları, *Vergi Rehberi*, Ankara, 2014.

Groeneweg, E., A., J., The Implications of BEPS Action 7 on the Attribution of Profits to Permanent Establishments, *Tilburg University Master Thesis*, (Çevrimiçi), <http://arno.uvt.nl/show.cgi?fid=141865> (Erişim Tarihi: 20.03.2021).

Güngör, A., F., *Uluslararası Hukuksal Çifte Vergilendirmenin Önlenmesi ve Türkiye Uygulaması*, Vergi Dünyası, Sayı: 190, Haziran 1997, s.34.

Holzinger, R. “Art 7 AOA vs Art) OECD/UN Modelis”, Edt: Michael Lang, Alfred Storck ve Raffaele Petruzzi, *Attribution of Profits to Permanent Establishment*, Linde Verlag, 2020.

Hufbauer, G., C., ve Assa, A., *US Taxation of Foreign Income*, Peterson Institute for International Economics, Washington, 2007.

International Consultancy Services, <https://ics.com.tr/2016/01/konsinye-nedir-ve-muhasebe-kayitlari/> (Erişim Tarihi: 19.04.2020).

Işık, H., *Çok Uluslu Şirketlerde Örtülü Kazanç ve Örtülü Sermaye*, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Doktora Tezi, 2005, (Çevrimiçi), <http://nek.istanbul.edu.tr:4444/ekos/TEZ/40647.pdf> (Erişim Tarihi: 11.04.2021).

Jimenes, A., M., *Profit Attribution to Agency Pes (Art 5 para 5 and 6)*, Edt: Michael Lang, Alfred Storck ve Raffaele Petruzzi, *Attribution of Profits to Permanent Establishment*, Linde Verlag, 2020.

Kandev, M.N., *Tax Treaty Interpretation: Determining Domestic Meaning Under Article 3(2) of the OECD Model*, <http://www.ctf.ca/ctfweb/documents/pdf/2007ctj/2007ctj1-kandev.pdf> (Erişim Tarihi: 6 Kasım 2018).

Karadağ, M., *Vergi Anlaşmalarının Uluslararası Hukuk Kuralları Çerçevesinde Yorumlanması*, Vergide Gündem, Nisan/2020, (Çevrimiçi), <https://www.vergidegundem.com/files/ebooks/2020/apr/mobile/index.html#p=1>, (Erişim Tarihi: 17.04.2021).

Karolyi, B., *The Challenges of Permanent Establishment Concep and the Response of BEPS Actions*, Tilburg University Master Thesis, 2017, <http://arno.uvt.nl/show.cgi?fid=143762> (Erişim Tarihi 7 Ağustos 2018).

Kepper, P., *Attribution of Profits to Permanent Establishments Under UK Law – Inbound Situations – (UK Permanent Establishment Of A Non-Resident*

Company), University of London Master Tezi, 2009, http://sasspace.sas.ac.uk/4722/2/Philipp_Kepper_MA_Taxation_dissertation.pdf (Erişim tarihi: 16 Temmuz 2018).

Kobetsky, M., *International Taxation of Permanent Establishments: Principles and Policy*, Cambridge University Press, New York, 2011.

Lang, M., ve diğerleri, *Introduction to European Tax Law on Direct Taxation*, Linde, 2018.

Lingier, R. K., The Implementation of the “Authorized OECD Approach” under German Law and its Relation to Already Existing Double Tax Conventions – Can the “Authorized OECD Approach” be Applied Retrospectively?, s. 29, (Çevrimiçi), <https://openjournals.maastrichtuniversity.nl/Marble/article/view/345/288> (Erişim Tarihi: 20.12.2020).

Maliye Hesap Uzmanları Derneği, Beyanname Düzenleme Kılavuzu-2 Kurumlar Vergisi Kanunu, Acar Basım ve Cilt. San. Tic. A.Ş., İstanbul, 2013.

Moren, S., *Legislative Fiscal Bureau, Taxation of Insurance Companies*, s.4-5, https://docs-preview.legis.wisconsin.gov/misc/lfb/informational_papers/january_2017/0010_taxation_of_insurance_companies_informational_paper_10.pdf (Erişim Tarihi: 19.05.2019).

Nazalı, E., *Permanent Establishment under the Turkish Tax Procedural Law*, Legal News Bulletin Turkey, 2012/II.

Nkerebuka, E., N., The Permanent Establishment Concept In Relation To Electronic Commerce, University of Cape Town Master Thesis, (Çevrimiçi) (https://open.uct.ac.za/bitstream/handle/11427/19790/thesis_law_2015_nkerebuka_eliya_john.pdf?sequence=1&isAllowed=y) (Erişim Tarihi: 03.05.2020).

Nortje, L., *The Appropriateness of The Existing Permanent Establishment Concept in the Digitalised Economy*, The University of Pretoria Master Tezi, Kasım 2015.

(https://repository.up.ac.za/bitstream/handle/2263/53172/Nortje_Appropriateness_2016.pdf?sequence=1) (Erişim Tarihi: 15 Temmuz 2018).

Nouel,, L. The New Article 7 of the OECD Model Tax Convention: The End of the Road?, IBFD, Bulletin for International Taxation, January 2011.

OECD, Articles of The Model Convention with Respect to Taxes on Income and on Capital, (Çevrimiçi), <http://www.oecd.org/tax/treaties/42219418.pdf> (Erişim Tarihi: 20.12.2020).

OECD, Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting, (Çevrimiçi) , <https://www.oecd.org/ctp/BEPSActionPlan.pdf> (Erişim Tarihi: 17.10.2020).

OECD, Addressing the Tax Challenges of the Digitalisation of the Economy, (Çevrimiçi), <https://www.oecd.org/tax/beps/public-consultation-document-addressing-the-tax-challenges-of-the-digitalisation-of-the-economy.pdf> Erişim Tarihi: 24.10.2020.

OECD, Additional Guidance on the Attribution of Profits to Permanent Establishments, BEPS Action 7, (Çevrimiçi), <https://www.oecd.org/tax/transfer-pricing/additional-guidance-attribution-of-profits-to-permanent-establishments-BEPS-action-7.pdf> (Erişim Tarihi: 10.01.2021).

OECD, Preventing the Artificial Avoidance of Permanent Establishment Status, (Çevrimiçi) <https://www.oecd-ilibrary.org/docserver/9789264241220-en.pdf?expires=1602942589&id=id&accname=guest&checksum=B25B7B67E16CD6D0C6991D197403FA28> (Erişim tarihi: 17.10.2020).

OECD, *BEPS Action 7 Additional Guidance on Attribution of Profits to Permanent Establishments- Public Discussion Draft*, 22 June-15 September 2017, (Çevrimiçi) <https://www.oecd.org/tax/transfer-pricing/beps-discussion-draft-additional-guidance-attribution-of-profits-to-permanent-establishments.pdf>, 1 Aralık 2018.

OECD, *Are the Current Treaty Rules for Taxing Business Profits Appropriate for E-Commerce? Final Report*, (Çevrimiçi) <http://www.oecd.org/tax/treaties/35869032.pdf> (Erişim Tarihi: 03.05.2020).

OECD, *Discussion Draft on the Attribution of Profits to Permanent Establishment*, (Çevrimiçi), <https://www.oecd.org/ctp/transfer-pricing/1923028.pdf> (Erişim Tarihi: 25.10.2020).

OECD, *Tax Treaty Characterisation Issues Arising From E-Commerce*, (Çevrimiçi) <http://www.oecd.org/tax/consumption/1923396.pdf> Erişim Tarihi: 23.10.2020.

OECD, *2010 Report on The Attribution of Profits To Permanent Establishments*, 22 Temmuz 2010, (Çevrimiçi) <https://www.oecd.org/ctp/transfer-pricing/45689524.pdf> (Erişim tarihi: 06.10.2020).

Olivier, L., *The Permanent Establishment Requirement in an International and Domestic Taxation Context: An Overview*, 119 S. African L.J. 866 (2002)

Organ, İ., ve Kara, M.C., *Daimi İşyeri Statüsünden Kaçınmayı Önlemede Yeni Uluslararası Yaklaşım*, Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi, Ankara SMMM Yayını, 2017/1.

Öner, C., *Vergi Hukukunda İşyeri*, Ankara, İmaj Yayınevi, 2016.

Reimer, E. ve diğerleri, *Permanent Establishments-A Domestic Taxation, Bilateral Tax Treaty and OECD Perspective*, Kluwer Law International, The Netherlands, 2011.

Patnaik, S.R., Service PE Does Not Require Physical Presence of Employees, (Çevrimiçi) <https://tax.cyrilamarchandblogs.com/2017/10/service-pe-not-require-physical-presence-employees/> Erişim Tarihi: 03.05.2020.

Rosenbloom, H., D., Banes of an Income Tax: Legal Fictions, Elections, Hypothetical Determinations, And Related-Party Debt, (Çevrimiçi), https://its.law.nyu.edu/faculty/profiles/representativeFiles/Rosenbloom%20-%20Banes%20of%20an%20Income%20Tax_0DC3E50B-A49D-D925-9F479D8F097CF959.pdf (Erişim Tarihi: 14.03.2021).

Russo, R., *Fundamentals of International Tax Planning*, IBDF Publications BV, Amsterdam, 2007.

Sekar, K.R. Attribution of Profits a “Seperate Entity” Approach, Journal of International Taxation, December, 2007.

Sjöberg, D., Permanent Establishment- With Respect To Attribution of Income And the Question of Documentation oOf Internal Dealings, (Çevrimiçi) <https://www.diva-portal.org/smash/get/diva2:435611/FULLTEXT01.pdf> (Erişim Tarihi: 13.12.2020).

Solyalı, P. ve Polat, Ö., BEPS 7. Eylem Planı Çerçevesinde Daimi İşyeri Tanımında Yapılan Değişiklikler, Nazalı Gündem, (Çevrimiçi), http://nazaligundem.com/UserFiles/Press/nazali_gundem_sayi_7pdf-e2dfes4xyj.pdf (Erişim Tarihi: 03.01.2021).

Soydan, B.Y., *Uluslararası Vergi Anlaşmaları*, Beta Basım Yayım Dağıtım, İstanbul, 1995.

Tekin, C., ve Kartaloğlu, E., *Kurumlar Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamaları*, s.762, <http://www.emrekartaloglu.com/Kitaplar/1.KVK%20Yorum%20Kitabi%202.%20BASKI.pdf> (Erişim Tarihi: 13 Kasım 2018).

Terra, B.J.M. ve Wattel,P.J., *European Tax Law*, Kluwer Law International, Hollanda, 2008.

Theophilou, C. A, Attribution of Profits to Permanent Establishments: Should the AOA Be Maintained as the OECD Standard?, International Transfer Pricing Journal January/February 2020.

United Nations, United Nations Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries, s. 15, 16 (Çevrimiçi), https://www.un.org/esa/ffd/wp-content/uploads/2018/05/MDT_2017.pdf (Erişim Tarihi: 20.12.2020).

UN, Committee of Experts on International Cooperation in Tax Matters Eighteenth Session, *Update of the UN Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries - Permanent Establishment*, New York, 23-26 April 2019, s.21, (Çevrimiçi) https://www.un.org/esa/ffd/wp-content/uploads/2019/04/18STM_CRP8-Update-UN-Model-Double-Taxation-Permanent-Establishment.pdf.

Walker, B., *The Evaluation of the Agency Permanent Establishment Concept*, <https://www.business.unsw.edu.au/About-Site/Schools-Site/Taxation-Business-Law-Site/Documents/40-Walker-ATTA2018.pdf>, 15 Temmuz 2018.

WTS Global, EU Commission Challenges Belgian and French (withholding) Taxes on Investment Income Received by Foreign Insurance Companies, (Çevrimiçi), <https://wts.com/global/publishing-article/25032021-EC-challenges-WHT-on-foreign-insurance-companies~publishing-article?language=en> (Erişim Tarihi: 28.03.2021).

Kanunlar

- 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu
- 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu
- 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu

- 5411 Sayılı Bankacılık Kanunu
- 4875 Sayılı Doğrudan Yabancı Yatırımlar Kanunu
- 5684 Sayılı Sigortacılık Kanunu

Yönetmelikler

- Kredilerin Sınıflandırılması ve Bunlar İçin Ayrılacak Karşılıklara İlişkin Usul Ve Esaslar Hakkında Yönetmelik, RG Tarihi: 22.06.2016, RG Sayısı: 29750

Tebliğler

- 1 Seri Numaralı Kurumlar Vergisi Genel Tebliğ
- 1 Seri Numaralı Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Genel Tebliğ
- 19 Seri Numaralı Kurumlar Vergisi Taslak Tebliğ
- 194 Seri No'lu Gelir Vergisi Genel Tebliği

YÜRÜRLÜKTE BULUNAN ÇİFTE VERGİLENDİRMEYİ ÖNLEME ANLAŞMALARI							
(28.05.2021 tarihi itibarıyla)							
				Yayımlandığı Resmi Gazete			Vergiler Açısından Uygulanmaya Başlandığı Tarih
	Taraf Devlet	Anlaşmanın İmza Edildiği Tarih	Tarih	No	Yürürlük Tarihi		
1)	Avusturya	03.11.1970	01.08.1973 - 14612		24.09.1973		01.01.1974
	Avusturya(Revize)	28.03.2008	26.06.2009 - 27270		01.10.2009		01.01.2010
2)	Norveç	16.12.1971	21.12.1975 - 15445		30.01.1976		01.01.1977
	Norveç (Revize)	15.01.2010	28.05.2011 - 27947 (m.)		15.06.2011		01.01.2012
3)	Güney Kore	24.12.1983	02.10.1985 - 18886		25.03.1986		01.01.1987
4)	Ürdün	06.06.1985	15.07.1986 - 19165		03.12.1986		01.01.1987
5)	Tunus	02.10.1986	30.09.1987 - 19590		28.12.1987		01.01.1988
6)	Romanya	01.07.1986	21.08.1988 - 19906		15.09.1988		01.01.1989
7)	Hollanda	27.03.1986	22.08.1988 - 19907		30.09.1988		01.01.1989
8)	Pakistan	14.11.1985	26.08.1988 - 19911		08.08.1988		01.01.1989
9)	İngiltere	19.02.1986	19.10.1988 - 19964		26.10.1988		01.01.1989
10)	Finlandiya	09.05.1986	30.11.1988 - 20005		30.12.1988		01.01.1989
	Finlandiya (revize)	06.10.2009	24.03.2012 - 28243		04.05.2012		01.01.2013
11)	K.K.T.C.	22.12.1987	26.12.1988 - 20031		30.12.1988		01.01.1989 (1)
12)	Fransa	18.02.1987	10.04.1989 - 20135		01.07.1989		01.01.1990
13)	Almanya (Feshedilen)	16.04.1985	09.07.1986 - 19159		30.12.1989		01.01.1990 (2)
	Almanya (Yeni)	19.09.2011	24.01.2012 - 28183		01.08.2012		01.01.2011
14)	İsveç	21.01.1988	30.09.1990 - 20651		18.11.1990		01.01.1991
15)	Belçika	02.06.1987	15.09.1991 - 20992		08.10.1991		01.01.1992 (3)
16)	Danimarka	30.05.1991	23.05.1993 - 21589		20.06.1993		01.01.1991
17)	İtalya	27.07.1990	09.09.1993 - 21693		01.12.1993		01.01.1994
18)	Japonya	08.03.1993	13.11.1994 - 22110		28.12.1994		01.01.1995
19)	B.A.E.	29.01.1993	27.12.1994 - 22154		26.12.1994		01.01.1995 (4)
20)	Macaristan	10.03.1993	25.12.1994 - 22152		09.11.1995		01.01.1993
21)	Kazakistan	15.08.1995	08.11.1996 - 22811		18.11.1996		01.01.1997
22)	Makedonya	16.06.1995	07.10.1996 - 22780		28.11.1996		01.01.1997
23)	Arnavutluk	04.04.1994	05.10.1996 - 22778		26.12.1996		01.01.1997
24)	Cezayir	02.08.1994	30.12.1996 - 22863		30.12.1996		01.01.1997
25)	Moğolistan	12.09.1995	30.12.1996 - 22863		30.12.1996		01.01.1997
26)	Hindistan	31.01.1995	30.12.1996 - 22863		30.12.1996		01.01.1994
27)	Malezya	27.09.1994	30.12.1996 - 22863		31.12.1996		01.01.1997 (5)
28)	Mısır	25.12.1993	30.12.1996 - 22863		31.12.1996		01.01.1997
29)	Çin Halk Cum.	23.05.1995	30.12.1996 - 22863		20.01.1997		01.01.1998
30)	Polonya	03.11.1993	30.12.1996 - 22863		01.04.1997		01.01.1998
31)	Türkmenistan	17.08.1995	13.06.1997 - 23018		24.06.1997		01.01.1998 (6)
32)	Azerbaycan	09.02.1994	27.06.1997 - 23032		01.09.1997		01.01.1998
33)	Bulgaristan	07.07.1994	15.09.1997 - 23111		17.09.1997		01.01.1998
34)	Özbekistan	08.05.1996	07.09.1997 - 23103		30.09.1997		01.01.1997
35)	A.B.D.	28.03.1996	31.12.1997 - 23217		19.12.1997		01.01.1998

36)	Beyaz Rusya	24.07.1996	22.04.1998 - 23321	29.04.1998	01.01.1999	
37)	Ukrayna	27.11.1996	22.04.1998 - 23321	29.04.1998	01.01.1999	
38)	İsrail	14.03.1996	24.05.1998 - 23351	27.05.1998	01.01.1999	
39)	Slovakya	02.04.1997	03.10.1999 - 23835	02.12.1999	01.01.2000	
40)	Kuveyt	06.10.1997	28.11.1999 - 23890	13.12.1999	01.01.1997	
41)	Rusya	15.12.1997	17.12.1999 - 23909	31.12.1999	01.01.2000	
42)	Endonezya	25.02.1997	15.02.2000 - 23965	06.03.2000	01.01.2001	
43)	Litvanya	24.11.1998	10.05.2000 - 24045	17.05.2000	01.01.2001	
44)	Hırvatistan	22.09.1997	10.05.2000 - 24045	18.05.2000	01.01.2001	
45)	Moldova	25.06.1998	25.07.2000 - 24120	28.07.2000	01.01.2001	
46)	Singapur	09.07.1999	18.07.2001 - 24466	27.08.2001	01.01.2002	(7)
47)	Kırgızistan	01.07.1999	12.12.2001 - 24611	20.12.2001	01.01.2002	
48)	Tacikistan	06.05.1996	24.12.2001 - 24620	26.12.2001	01.01.2002	
49)	Çek Cumhuriyeti	12.11.1999	15.12.2003 - 25317	16.12.2003	01.01.2004	
50)	İspanya	05.07.2002	18.12.2003 - 25320	18.12.2003	01.01.2004	
51)	Bangladeş	31.10.1999	15.12.2003 - 25317	23.12.2003	01.01.2004	
52)	Letonya	03.06.1999	22.12.2003 - 25324	23.12.2003	01.01.2004	
53)	Slovenya	19.04.2001	23.12.2003 - 25325	23.12.2003	01.01.2004	
54)	Yunanistan	02.12.2003	02.03.2004 - 25390	05.03.2004	01.01.2005	
55)	Suriye	06.01.2004	28.06.2004 - 25506	21.08.2004	01.01.2005	
56)	Tayland	11.04.2002	08.01.2005 - 25694	13.01.2005	01.01.2006	
57)	Sudan	26.08.2001	17.09.2003 - 25232	31.01.2005	01.01.2006	
58)	Lüksemburg	09.06.2003	08.01.2005 - 25694	18.01.2005	01.01.2006	(8)
59)	Estonya	25.08.2003	04.07.2004 - 25512	21.02.2005	01.01.2006	
60)	İran	17.06.2002	09.10.2003 - 25254	27.02.2005	01.01.2006	
61)	Fas	07.04.2004	22.06.2005 - 25853	18.07.2006	01.01.2007	
62)	Lübnan	12.05.2004	17.08.2006 - 26262	21.08.2006	01.01.2007	
63)	Güney Afrika Cum.	03.03.2005	20.11.2006 - 26352	06.12.2006	01.01.2007	
64)	Portekiz	11.05.2005	15.12.2006 - 26377	18.12.2006	01.01.2007	
65)	Sırbistan-Karadağ	12.10.2005	08.08.2007 - 26607	10.08.2007	01.01.2008	(9)
66)	Etopya	02.03.2005	09.08.2007 - 26608	14.08.2007	01.01.2008	
67)	Bahreyn	14.11.2005	21.08.2007 - 26620	02.09.2007	01.01.2008	
68)	Katar	25.12.2001	05.02.2008 - 26778	11.02.2008	01.01.2009	
	Katar (revize)	18.12.2016	30.12.2018 - 30641	31.12.2018	01.01.2019	
69)	Bosna-Hersek	16.02.2005	08.04.2007 - 26487	18.09.2008	01.01.2009	
70)	Suudi Arabistan *	09.11.2007	03.02.2009 - 27130 (m.)	01.04.2009	01.01.2010	
71)	Gürcistan	21.11.2007	10.02.2010 - 27489	15.02.2010	01.01.2011	
72)	Umman	31.05.2006	13.03.2010 - 27520	15.03.2010	01.01.2011	(10)
73)	Yemen	26.10.2005	13.03.2010 - 27520	16.03.2010	01.01.2011	
74)	İrlanda	24.10.2008	10.08.2010 - 27668	18.08.2010	01.01.2011	
75)	Yeni Zelanda	22.04.2010	04.07.2011 - 27984 (m.)	28.07.2011	01.01.2012	
76)	Kanada	14.07.2009	29.04.2011 - 27919 (m.)	04.05.2011	01.01.2012	
77)	İsviçre	18.06.2010	12.01.2012 - 28171	08.02.2012	01.01.2013	
78)	Brezilya	14.03.2005	12.01.2012 -28171	09.10.2012	01.01.2013	
79)	Avustralya	28.04.2010	21.05.2013 - 28653 (m.)	05.06.2013	01.01.2014	
80)	Malta	14.07.2011	27.04.2013 - 28630	13.06.2013	01.01.2014	
81)	Meksika	17.12.2013	06.06.2015 - 29378	23.07.2015	01.01.2016	

82)	Kosova	10.09.2012	28.08.2015 - 29459 (2.m.)	15.10.2015	01.01.2016	
83)	Filipinler	18.03.2009	10.04.2011 – 27901	11.01.2016	01.01.2017	
84)	Vietnam	08.07.2014	05.06.2017 – 30087 (m.)	09.06.2017	01.01.2018	
85)	Gambiya	11.02.2014	07.06.2017 – 30089 (m.)	26.01.2018	01.01.2019	
86)	Ruanda	01.12.2018	25.09.2020 – 31255	21.10.2020	01.01.2021	
(1)	Anlaşmanın 5 inci maddesinin 2 nci fıkrasının (h) bendinin 2 nci fıkrası, 11 inci maddesinin 3 üncü fıkrasının uluslararası bendi ve 14 üncü maddesinin 2 nci fıkrası gereğince bir Akit Devlette vergilendirilmeyecek olan kazanç ve iratlar hakkında 1.1.1987 tarihinden itibaren başlayan vergilendirilme dönemleri için yürürlüğe girmiştir.					
(2)	Anlaşmanın deniz ve hava taşımacılığına ilişkin hükümleri 1.1.1983 tarihinden itibaren uygulanmaya başlanmıştır. Ancak söz konusu Anlaşma feshedilmiş olup, hükümleri 1.1.1990 – 31.12.2010 tarihleri arasındaki vergilendirme dönemleri için uygulanmaktadır.					
(3)	Anlaşma, uçakların uluslararası trafikte işletilmesinden sağlanan kazançlar yönünden 1.1.1987 tarihinden itibaren elde edilen gelirler üzerinden alınan vergilere uygulanacaktır. Anlaşmanın “Genel Tanımlar” başlıklı 3 üncü maddesinin 1(h)(ii) fıkrasını, “Bilgi Değişimi” başlıklı 26 ncı ve “Tahsilatta Yardımlaşma” başlıklı 27 nci maddesini değiştiren “Türkiye Cumhuriyeti ile Belçika Krallığı Arasında 2 Haziran 1987 Tarihinde Ankara’da İmzalanan Gelir Üzerinden Alınan Vergilerde Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmasını Değiştiren Protokol” 09.07.2013 tarihinde imzalanmıştır. Söz konusu Protokol 03.08.2018 tarihinde yürürlüğe girmiş olup, hükümleri 01.01.2019 tarihinden itibaren uygulanmaktadır.					
(4)	Anlaşma, hava taşımacılık faaliyetlerinden elde edilen gelirler ile bu kazançlar için açtırılan mevduat hesabı dolayısıyla elde edilen faiz gelirleri için 1.1.1988 tarihinden itibaren uygulanacaktır.					
(5)	Anlaşmanın “Bilgi Değişimi” başlıklı 25 inci maddesini değiştiren “Türkiye Cumhuriyeti Hükümeti ile Malezya Hükümeti Arasında 27 Eylül 1994 Tarihinde Ankara’da İmzalanan Gelir Üzerinden Alınan Vergilerde Çifte Vergilendirmeyi Önleme ve Vergi Kaçakçılığına Engel Olma Anlaşmasını Değiştiren Protokol” 17.02.2010 tarihinde imzalanmıştır. Söz konusu Protokol 25.12.2013 tarihinde yürürlüğe girmiş olup, hükümleri bu tarihten itibaren uygulanmaktadır.					
(6)	Anlaşma hükümleri müteahhitlik yönünden 17.08.1995; diğer hükümler yönünden ise 1.1.1998 tarihinden itibaren uygulanacaktır.					
(7)	Anlaşmanın “Bilgi Değişimi” başlıklı 26 ncı maddesini değiştiren “9 Temmuz 1999 Tarihinde Singapur’da İmzalanan Türkiye Cumhuriyeti ile Singapur Cumhuriyeti Arasında Gelir Üzerinden Alınan Vergilerde Çifte Vergilendirmeyi Önleme ve Vergi Kaçakçılığına Engel Olma Anlaşmasını Değiştiren Protokol” 05.03.2012 tarihinde imzalanmıştır. Söz konusu Protokol 07.08.2013 tarihinde yürürlüğe girmiş olup, hükümleri 07.08.2013 tarihinden itibaren uygulanmaktadır.					
(8)	Anlaşmanın “Bilgi Değişimi” başlıklı 26 ncı maddesini değiştiren “Türkiye Cumhuriyeti ile Lüksemburg Dükalığı Arasında Gelir ve Servet Üzerinden Alınan Vergilerde Çifte Vergilendirmeyi Önleme ve Vergi Kaçakçılığına Engel Olma Anlaşmasını Değiştiren Protokol” 30.09.2009 tarihinde imzalanmıştır. Söz konusu Protokol 14.07.2011 tarihinde yürürlüğe girmiş olup, hükümleri 01.01.2012 tarihinden itibaren uygulanmaktadır.					
(9)	Sırbistan ve Karadağ döneminde, 12 Ekim 2005 tarihinde imzalanmış olan “Türkiye Cumhuriyeti Hükümeti ile Sırbistan ve Karadağ Bakanlar Kurulu Arasında Gelir ve Servet Üzerinden Alınan Vergilerde Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması” hem Sırbistan hem de Karadağ açısından geçerli olup, Anlaşma hükümleri 01.01.2008 tarihinden bu yana uygulanmaktadır.					
(10)	Anlaşma, Gulf Air tarafından uluslararası trafikte hava taşımacılığı işletmesinden elde edilen kazançlar ile işletilen vasıtaların veya bunların işletilmesiyle ilgili menkul varlıkların elden çıkarılmasından doğan kazançlar yönünden 1.1.1987 tarihinden itibaren uygulanacaktır.					
*	<u>“Türkiye Cumhuriyeti ile Suudi Arabistan Krallığı Arasında İki Akit Devletin Hava Taşımacılık Teşebbüslerinin Faaliyetleri Dolayısıyla Alınan Vergilerde Karşılıklı Muafiyet Anlaşması”</u> 11.01.1989 tarihinde imzalanmıştır. Anlaşma, 09.08.1990 tarihinde yürürlüğe girmiş olup,					

hükümleri 01.01.1987 tarihinden itibaren uygulanmaktadır. Söz konusu Anlaşma, yalnızca Akit Devletler tarafından hava taşımacılık faaliyetleri dolayısıyla alınan vergileri kapsamaktadır.

Kaynak: Gelir İdaresi Başkanlığı,

https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/uluslararası_mevzuat/VERGIANLASMALIST.htm, Erişim tarihi: 24.04.2020