

Dr. Ertuğrul AKÇAOĞLU
Hacettepe Üniversitesi Hukuk Fakültesi
Mali Hukuk Anabilim Dalı Öğretim Üyesi
(312) 297 62 70
ertugrul@hacettepe.edu.tr

~6.000 kelime.

BEPS Eylem 7: İşyeri Statüsünden Yapay Yollarla Kaçınmanın Önlenmesi

Uluslararası Vergi Hukuku Konferansları Serisi 5
Vergilendirmede Matrah Aşındırma ve
Kar Kaydırmanın (BEPS) Önlenmesi:
Politika, Hukuk, Eylem

KONUŞMA METNİ*

27 Kasım 2015, ANAMED, İstanbul

* Tebliğ taslağıdır. Konuşma metni olarak ve simultane çeviri yapacak görevliler düşünülmüşdür. Lütfen atıf yapmayınız. Akademik ölçütlere uygun metin konferans kitapçığında yer alacaktır. Eleştirilerinizi yukarıdaki e-posta adresine göndermenizi istirham ederim.

Çevirmene not

"İş yeri/işyeri" teriminin Türk vergi kanunlarında bazen bitişik tek sözcük bazen ise iki ayrı sözcük şeklinde yazıldığını görürüz. Kanaatimce Vergi Usul Kanunu'nda tanımlanmış olan "iş yeri" (iki sözcük) tarafı olduğumuz çifte vergilendirme anlaşmalarındaki "fixed place of business" kavramını karşılamaktadır.

Bununla birlikte, uluslararası anlaşmalarda "fixed place of business"ın bir üst kavramı olarak yer alan "permanent establishment" resmi Türkçe metinlerde "işyeri" (bitişik) olarak çevrilmektedir.

Bu nüanstan hareketle, bu yazıda "permanent establishment"a karşılık geldiği yerlerde "işyeri" (bitişik) ve "fixed place of business"a karşılık geldiği yerlerde ise "iş yeri" (ayrı) ya da "ticari faaliyetin sürdürüldüğü sabit yer" yazmayı tercih ettim.

Metinde yukarıdakiler de dahil olmak üzere çeşitli terim ve kalıpların İngilizce karşılıklarını parantez içinde altı çizili olarak yazdım. Böylece simültane çeviri esnasında işinizin kolaylaşacağını ümit ediyorum.

Giriş

Uluslararası vergilendirme sorunları ve bunların çözüm çabalarının hiçbirini yeni değil. Bugünkü sistemin ve sistemden kaynaklanan sorunların temellerini 1920'lerde bulmak mümkün.

Hollanda, İtalya, ABD ve Birleşik Krallık'tan dört iktisatçıdan oluşan bir kurulun çifte vergilendirmenin teorik tahlilini içeren raporunu 1923'de Milletler Cemiyeti'ne sunması ile başlayan süreçte, önce Cemiyet'in 1943 ve 1946'daki Model Anlaşmaları, ardından da II. Dünya Savaşı sonrası Cemiyet'in yarım kalan çalışmasını devralan OECD'nin 1963'deki ilk Model Anlaşması gelmiştir. İşte o zamandan beri ülkeler kendi aralarında az ya da çok OECD'nin modelini örnek alan çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları imzalamaktadırlar.

OECD Modelini izleyen binlerce anlaşmanın temel özelliklerinden biri ticari kazançların vergilendirmesi bakımından asli yetkiyi mükellefin yerleşik olduğu ülkeye vermesidir. Ticari kazançların elde edildiği kaynak/pazar ülkesi (source/market state) ancak mükellefin ülke sınırları içinde bir fiziki varlığı (physical presence) olması halinde vergilendirme yetkisini kullanabilir. 1920'lerin gerçeklerine uygun olan bu çözümün yerindeliği 1990'ların sonlarından beri sorgulanmaktaysa da OECD hala işyeri kavramından vazgeçmiş değildir. Bu durumu, OECD'nin 7. BEPS Eylem Planında da görmekteyiz. OECD'nin ifadesiyle:

"Günümüzde vergiye tabi bir varlığı (fiziksel varlığı veya bağımlı temsilcisi gibi) olmaksızın, örneğin İnternet

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 hakkani bölüşümünü sağlayıp sağlamadığı, hele hele böyle işlemlerin karlarının hiçbir yerde vergilendirilemediği durumlarda, sorgulanmaktadır."

(Nowadays it is possible to be heavily involved in the economic life of another country, e.g. by doing business with customers located in that country via the internet, without having a taxable presence therein (such as substantial physical presence or a dependent agent). In an era where non-resident taxpayers can derive substantial profits from transactions with customers located in another country, questions are being raised as to whether the current rules ensure a fair allocation of taxing rights on business profits, especially where the profits from such transactions go untaxed anywhere.)

"BEPS Eylem Planı, vergilendirmede matrah aşındırma ve kar kaydırmayı önlemeyi hedefleyen eylemleriyle, sınır-aşan gelirin ya hiç vergilendirilemediği ya da pek düşük oranlarda vergiye tabi tutulabildiği çeşitli durumlarda hem kaynak hem de yerleşim yeri ülkelerinde doğru şekilde vergilendirmesini yeniden sağlayacaksa da, söz konusu eylemler sınır-aşan gelir

üzerindeki ülkelerin vergilendirme yetkilerinin bölüşümüne dair mevcut uluslararası standartları değiştirmeyi doğrudan amaçlamamaktadır."

(The BEPS Action Plan indicates that whilst actions to address BEPS will restore both source and residence taxation in a number of cases where cross-border income would otherwise go untaxed or would be taxed at very low rates, these actions are not directly aimed at changing the existing international standards on the allocation of taxing rights on cross-border income.)

Bu noktada bir hususu daha peşinen not etmek gerekir. OECD'nin 7. BEPS Eylem Planı, mevcut anlaşmalar ve bu anlaşmalara tabi işlemler bakımından herhangi bir işleve sahip değildir. Plan ile Model Anlaşmanın 5. maddesinin 3., 4., 5. ve 6. fıkralarında ve bunlara ilişkin OECD Şerhinde yapılacak değişiklikler sadece geleceğe yönelik bir etki doğurabilir. (... may only have prospective effects.)

Arka plan

G20'nin talebiyle başlayan ve Temmuz 2013'te Moskova'da gerçekleşen zirvesinde G20 maliye bakanlarına ilk kez takdim edilen OECD'nin iki yıllık Matrah Aşındırma ve Kar Kaydırmayı Önleme (BEPS) Eylem Planı hazırlama projesi, bu ay Antalya'da gerçekleşen 2015 zirvesinde G20 liderlerinin "kurumsal kazançların "buharlaştırılması" veya yapay olarak verginin düşük olduğu ya da hiç olmadığı ortamlara

kaydırılmasına imkan veren boşlukları kapatan Matrah Aşındırma ve Kar Kaydırma (BEPS) projesinin uygulanmasını taahhüt et[meleri]" ile tamamlanmış oldu. OECD bundan sonra, Eylem Planının uygulanmasını izleyecek ve sürece gelişmekte olan ülkelerin de katılımını sağlayacak bir kapsayıcı çerçeve geliştirecek.

OECD'nin Ekim 2015'te nihai halini verdiği BEPS paketinde on beş eylem öngörülüyor. Benim sunum konumu oluşturan bunlardan yedincisi: İşyeri Statüsünden Yapay Yollarla Kaçınmanın Önlenmesi.

Söz konusu eylemi anlayıp değerlendirebilmemiz için öncelikle çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları bakımından "işyeri" kavramının anlamını ve işlevini kısaca hatırlamamız faydalı olacaktır.

İşyeri

Ticari kazançların vergilendirilmesi bakımından OECD Modelinin üzerine inşa edildiği temel ilke uyarınca bir devletin bir teşebbüsü (an enterprise of a state) bir diğer devlette bir "işyeri" aracılığıyla ticari faaliyet sürdürmediği sürece (carries on business through a permanent establishment) o diğer devlet tarafından doğrudan vergilendirmeye tabi tutulması mümkün değildir (cannot be subject to direct taxation). İşyerinin varlığı halinde ise devlet sadece "işyerine atfedilebilen kazançlar" (profits that are attributable to the permanent establishment) üzerine vergi salma imkanı kazanır.

Her durumda müteşebbisin yerleşik olduğu ülke (the state where the person who carries on the enterprise is a resident) temel vergilendirme yetkisini haizdir. Bu ülke, ticari kazançlar da dahil olmak üzere kişinin tüm geliri üzerine vergi salabilir; ancak, çifte vergilendirmenin söz konusu olması halinde, bunu giderme ödevi de kendisine yüklenmiştir.

Kaynak ya da pazar ülkesi (source state or market state) olarak adlandırılan, sınırları içinden ticari kazanç elde edilen ülkenin bu kazanç üzerine vergi salabilmesi, ülkede bir işyerinin bulunması şartına bağlandığına göre "işyeri" kavramının ne anlama geldiğinin de bilinmesi gerekir.

Ülkelerin vergi kanunları kendi egemenlik alanları bakımından işyeri kavramını tanımlamış, ona işlev yüklemiş olabilirler. Örneğin Türk vergi hukukunda, dar yükümlü mükellefler (limited-liable taxpayers) sadece "Türkiye'de elde ettikleri" gelir üzerinden (income derived in Turkey) vergi öderler. Ticari kazançlar bakımından bu, kazanç sahibinin Türkiye'de iş yerinin (fixed place of business) olması veya daimi temsilci (permanent agent) bulundurması ve kazancın bu yerlerde veya bu temsilciler vasıtasıyla sağlanması (derived at the fixed place of business(es) or through the agent(s)) halinde kazanç Türkiye'de elde edilmiş sayılır (income is considered to be derived in Turkey). Gerçekten de Vergi Usul Kanunu 156. maddesinde "iş yeri"ni "mağaza, yazıhane, idarehane, muayenehane, imalathane şube, depo, otel, kahvehane, eğlence ve spor

yerleri, tarla, bağ, bahçe, çiftlik, hayvancılık tesisleri, dalyan ve voli mahalleri, madenler, taş ocakları, inşaat şantiyeleri, vapur büfeleri gibi ticari, sınai, zirai veya mesleki bir faaliyetin icrasına tahsis edilen veya bu faaliyetlerde kullanılan yer" olarak tanımlamıştır. (Çeviri için "Article 156 of the Turkish Tax Procedure Act provides a definition for fixed place of business which is quite similar to the OECD definition that we are going to talk about." gibi bir ifade kullanılması yeterli olacaktır!)

Ülkelerin iç hukuklarındaki işyeri tanımları ve kavrama yükledikleri işlev ne olursa olsun, ülkeler şayet OECD Model Anlaşmasını örnek alan vergi anlaşmalarına taraf iseler, OECD'nin işyeri tanımının unsurlarını bilmek ve ona riayet etmek durumunda kalabilirler.

Model Anlaşmanın 5. maddesinin 1. fıkrasında "işyeri" kavramı şöyle tanımlanmıştır:

"Bu Anlaşmanın amaçları bakımından "işyeri" terimi teşebbüsün ticari faaliyetinin kısmen veya tamamen aracılılıkla sürdürüldüğü bir sabit iş yerini ifade eder."

(For the purposes of this Convention, the term "permanent establishment" means a fixed place of business through which the business of an enterprise is wholly or partly carried on.)

Buna tanıma göre, bir "işyeri"nin (permanent establishment) varlığından bahsedilebilmesi için şu unsurların birlikte bulunması gerekir:

- İş yapılan bir yer (place of business) bulunmalıdır (situs test),

- İş yapılan yerin belli bir coğrafi konumu bulunmalıdır (it must be a fixed place of business, or in other words, the place of business must be located in a certain territorial area) (locus test),

- İş yapılan bu sabit yerin (iş yeri) (fixed place of business) ülkede düzenli bir ekonomik mevcudiyet sağlayacak düzeyde bir devamlılığı (permanence), istikrarı olmalıdır (tempus test),

- İş yeri, yerleşik olmayan teşebbüsün "tasarrufunda" (kullanımında) olmalıdır (The fixed place of business must be at the disposal of the unresident enterprise) (ius test) ve

- İyeri aracılığıyla gerçekleştirilen faaliyetler ticari mahiyette olmalıdır (must be of a business character) (business activity test).

Bir teşebbüsün kaynak ülkede saydığım kriterleri karşılayan bir varlığı olmasa dahi, eğer teşebbüs bu ülkede bir temsilcisi (agent) aracılığıyla düzenli olarak ticari faaliyet sürdürüyor ise, yine de bir işyerinin var olduğu - varsayımsal olarak - kabul edilir (the enterprise is deemed to have a permanent establishment).

Varsayımsal işyeri bir temsilcilik (acentelik) ilişkisi üzerinden oluşabilir. Model Anlaşma'nın 5. maddesinin 5. fıkrasında "temsilci-işyeri" (agent-permanent establishment) şu şekilde tanımlanmıştır:

"... bağımsız nitelikte temsilci olmayan bir kişi, Taraf

Devletlerden birinde, bir teşebbüs yerine hareket etmekte ve sahip olduğu teşebbüs adına (namına) sözleşme akdetme yetkisini mutat olarak kullanmaktaysa, 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."

(... where a person - other than an agent of an independent status ... -- is acting on behalf of an enterprise and has, and habitually exercises, in a Contracting State an authority to conclude contracts in the name of the enterprise, that enterprise shall be deemed to have a permanent establishment in that State in respect of any activities which that person undertakes for the enterprise, unless the activities of such person are limited to [preparatory and auxiliary activities] which, if exercised through a fixed place of business, would not make this fixed place of business a permanent establishment ...)

Model Anlaşma'nın bu hükmü işyeri kavramının kapsamını "bağımlı temsilci"lerin (dependent agents') faaliyetlerine de genişletmektedir. Bir teşebbüs kaynak ülkede sabit bir işyeri açmaktan kaçınsa da, o ülkedeki bağımlı temsilcilerinin faaliyetleri nedeniyle varsayımsal bir işyerine sahip olmak durumunda kalabilir.

Yukarıdaki, varsayımsal temsilci-işyerinin (agent-permanent

establishment) tespiti bakımından da bazı unsurların bir arada bulunmasını ararız:

- Temsilci, doğal olarak, bir gerçek veya tüzel "kişi" (real or legal person) olmalıdır. (persona test)

- Temsilci teşebbüse bağımlı olmalıdır (dependency test),

- Temsilcinin teşebbüs yerine hareket etme ve onun adına sözleşme akdetme yetkisi (authority to conclude contracts in the name of the enterprise) bulunmalıdır (authority test)

- Söz konusu yetkinin temsilci tarafından mutlak şekilde kullanılması gerekir (tempus test) ve

- Temsilci tarafından yerine getirilen faaliyetlerin hazırlayıcı ve yardımcı faaliyetler (preparatory and auxiliary) düzeyini aşması gerekir (core functions test).

İster iş yeri (fixed place of business) ister bağımlı temsilci (dependent agent) olsun, anlaşmalara dayalı bir uluslararası vergi sistemine dahil olmuş olan bir devlet bakımından, bir yabancı teşebbüsün ülkesinde işyerinin olması, o teşebbüsün söz konusu işyeri aracılığıyla ülkede elde ettiği ticari kazançları (business income) vergilendirilebileceği anlamına gelir. Buna karşılık, yabancı teşebbüsün ülkedeki varlığı OECD Modelindeki kriterleri karşılamadığı hallerde, ülkede bir işyeri bulunmadığı sonucuna varılacağından, ticari kazançlarının kaynak/pazar ülkesinde vergiden istisna edilmesi sonucu ortaya çıkar. Bu halde yabancı teşebbüs, sadece ve şayet varsa kaynak ülkedeki yatırım iratları

(investment income) üzerinden ve daha düşük oranlı bir vergilemeye tabi tutulabilir.

BEPS – Matrah Aşındırma ve Kar Kaydırmanın Önlenmesi

Mevcut anlaşmalar sisteminde, kaynak/pazar ülkesinde yerleşik olmayan teşebbüslerin ülkeden elde ettikleri ticari kazançlarının vergilendirilmesi, söz konusu kazançların ülkedeki bir işyeri aracılığıyla elde edilmesine bağlı olduğuna göre, işyeri tanımının etrafından dolanacak stratejiler geliştirilebildiği ölçüde kaynak ülke vergilerinden kaçınmak mümkün hale gelir. İşte OECD, 7. Eylem Planı ile çifte vergilendirmeyi önleme anlaşması müzakerelerinde yoğunca yararlanılan Model Anlaşmasının işyerine dair 5. maddesinde ve bunun Şerhinde (Commentary) değişiklik önerileri getirmekte; böylelikle, yaygınlaşmış bazı vergiden kaçınma stratejilerinin önünü kesmek istemektedir.

OECD'nin 7. Eylem Planının odağında komisyoncu tertipleri (commissionnaire arrangements) ve benzeri stratejiler yer almaktadır. Bilindiği üzere, bir komisyon ilişkisinde komisyoncu kendi adına (namına) ama yabancı teşebbüsün yerine (hesabına) (in its own name but on behalf of the foreign enterprise) satış yapmakta; böylelikle yabancı teşebbüs kaynak/pazar ülkesinde bir işyerine gereksinim duymadan ticari kazanç elde edebilmektedir. Bu halde kaynak ülke sadece komisyoncunun ücreti (remuneration, usually a commission) üzerine vergi salmakla yetinmek durumunda kalmaktadır.

OECD'nin işyeri tanımının komisyoncular aracılığıyla gerçekleştirilen ticari faaliyetleri kapsamayışının temel nedeni Model Anlaşmanın 5. maddesinin 5. fıkrasındaki tanımın bağımlı temsilcinin "teşebbüs namına" sözleşme akdetme yetkisi (authority to conclude contracts in the name of the enterprise) aramasıdır. Oysa, tekraren, bir komisyoncu müşterilerle temsil ettiği teşebbüs adına değil kendi adına sözleşme akdeder. Yabancı teşebbüsün kaynak/pazar ülkedeki ticari faaliyetinin özü (substance) değişmemekle birlikte, komisyon sözleşmesi aracılığıyla şekli (form) değiştirilebilmekte; böylelikle vergiden kaçınma söz konusu olabilmektedir.

Benzer şekilde, yabancı teşebbüsün kaynak ülkedeki faaliyetlerine ilişkin müşterileriyle yaptıkları sözleşmeler ülke içi yerine ülke dışında akdedildiğinde ya da ülke içinde olsa bile bağımlı temsilci yerine bir bağımsız temsilci üzerinden (ki bu bağımsız temsilci yabancı teşebbüsle yakın ilişki içinde olabilir) söz konusu faaliyetler yürütüldüğünde, ortaya yine bir işyeri çıkamamakta ve kaynak/pazar ülkesi kendi egemenlik alanından elde edilen ticari kazançlar üzerindeki vergilendirme yetkisini taraf olduğu anlaşmaların lafzı (language) nedeniyle yitirmektedir.

Benzer stratejiler, özü itibarıyla (substantially) ülke içinde müzakere edilen (negotiated) sözleşmelerin şeklen (formally) yurtdışında akdedilmesi (concluded) halinde de kendini gösterir.

7. Eylem Planı ile OECD'nin işyeri bağlamında benimsediği vergi

politikası şudur: Bir ülke içinde bir aracının (intermediary) icra ettiği faaliyetler, yabancı teşebbüs tarafından ifa edilecek sözleşmelerin düzenli olarak yapılması sonucunu doğuruyorsa, söz konusu teşebbüsün o ülkede vergilendirilebilir bir varlığı olduğu kabul edilmelidir; meğer ki, aracı bu faaliyetleri kendi bağımsız işinin (ticari faaliyetinin) gereği olarak yapıyor olsun. (Where the activities that an intermediary exercises in a country are intended to result in the regular conclusion of contracts to be performed by a foreign enterprise, that enterprise should be considered to have a taxable presence in that country unless the intermediary is performing these activities in the course of an independent business.)

OECD bu politikanın gereği olarak Model Anlaşmanın işyerini tanımlayan 5. maddesinin 5. ve 6. fıkralarında değişiklik önerileri getirmekte ve Model Anlaşmanın 5. maddeye ilişkin Şerhinin ilgili paragraflarını büyük ölçüde yeniden kaleme almaktadır.

OECD, 7. Eylem Planı ile, sadece temsilci-işyeri (agent-permanent establishment) tanımının maniple edilmesinden kaynaklanan sorunları değil; ayrıca işyeri tanımının bir istisnası olan "hazırlayıcı veya tamamlayıcı" faaliyetlerin (preparatory or auxiliary activities) maniple edilmesi sorununu da önlemek istemektedir. "Faaliyetlerin parçalanması" (fragmentation of activities) da denen bir strateji ile çokuluslu şirketler bütüncül (cohesive) ticari operasyonları, her biri tek başına sadece

hazırlayıcı ya da tamamlayıcı faaliyet teşkil edecek birçok küçük operasyon halinde organize etmekte; böylelikle Model Anlaşmanın 5. maddesinin 4. fıkrasındaki hazırlayıcı veya tamamlayıcı faaliyetler istisnasından yararlanarak işyeri statüsünden ve dolayısıyla da kaynak/pazar ülkesinin vergilendirme yetkisinden kaçınabilmektedirler. OECD bu stratejiye karşılık bir "parçalanmanın önlenmesi kuralı" (anti-fragmentation rule) önermektedir.

Son olarak, Model Anlaşmanın 5. maddesinin 3. fıkrasında yer alan ve inşaat şantiyesi, yapım veya montaj (kurma) projesi (building site or construction or installation project) gibi hallerde belirli bir sürenin geçmesiyle işyerinin varlığını kabul eden kuralın, uygulamada, yakinen ilişkili teşebbüsler (closely related enterprises) arasında sözleşme konusu işlerin birden fazla parçaya ayrılarak ayrı ayrı sözleşmelere konu edilmesi suretiyle (splitting-up contracts) kötüye kullanıldığı (abused) görülmektedir. OECD, 7. Eylem Planı ile bu amaçla anlaşmalara bir "Temel Amaçlar Testi" (Principle Purposes Test) kuralının eklenmesini önermektedir.

Şimdi bunları biraz daha yakından inceleyelim:

Komisyoncu Tertipleri ve Benzeri Stratejilerle İşyeri Statüsünden Yapay Olarak Kaçınma

OECD, komisyoncu tertiplerini bir ülkede bir kişinin yabancı teşebbüse ait olan ürünleri kendi adına ama yabancı teşebbüsün yerine

(hesabına) satması olarak tanımlamaktadır. (... in its own name but on behalf of the foreign enterprise...)

Gerçekten de Türk hukukunda da komisyon sözleşmeleri geçerli bir sözleşme tipi olarak tanınmıştır. Örneğin, Türk Borçlar Kanununun 532. maddesi "alım veya satım komisyonculuğu" sözleşmesini şöyle tanımlamaktadır:

"Alım veya satım komisyonculuğu, komisyoncunun ücret karşılığında, kendi adına ve vekâlet verenin hesabına kıymetli evrak ve taşınırların alım veya satımını üstlendiği sözleşmedir."

(Trade commission agreement is a contract, where the commissionaire (or the commission agent) undertakes the purchase or sale of negotiable instruments or movables (personal property) in its own name but for the account of (on behalf of) a principal in return for a fee.)

Bağımlı temsilcileri bir işyeri olarak varsayan OECD Model Anlaşmasının 5. maddesinin 5. fıkrası temsilcinin ülkede teşebbüs yerine (on behalf of) hareket etmesi, teşebbüs namına (in the name of the enterprise) sözleşme akdetme yetkisini (authority to conclude contract) haiz olması ve bu yetkiyi mutad (habitually) olarak kullanması koşullarını aramaktadır. Buna karşılık, bir komisyoncu kendi adına sattığı malların maliki olmadığı için onun aracılığıyla kaynak/pazar ülkesinde satış yapan bir yabancı teşebbüsün o ülkede bir işyeri olduğu varsayılamayacağından vergilendirilmesi de mümkün

olmayacaktır. Bu halde kaynak devletin vergilendirebileceği tek gelir komisyoncuya hizmeti için ödenen ücretten ibarettir.

Kendi olağan ticari faaliyetlerini sürdürmekte olan "bağımsız" temsilcilerin (independent agents acting in the ordinary course of their business) temsil ettikleri yabancı teşebbüsün kaynak ülkedeki işyeri olarak nitelendirilemeyecekleri OECD Model Anlaşmasının 5. maddesinin 6. fıkrasında açık olarak belirtilmiştir. İlginç olan, 6. fıkranın komisyoncu (commissionnaire or commission agent) ve simsarı (broker) "bağımsız" temsilciye örnek olarak zikretmesidir.

Komisyoncu tertiplerinin ve benzeri stratejilerin önüne geçebilmek için OECD, 5. maddenin 5. ve 6. fıkralarını yeniden kaleme almakta ve bunların şerhlerinde değişiklikler yapmaktadır.

5. fıkroda yapılması önerilen değişiklik şöyle özetlenebilir:

Fıkranın mevcut halinde bir kişinin kaynak/pazar devletinde, bir yabancı teşebbüs adına hareket etmesi ve sahip olduğu teşebbüs adına sözleşme akdetme yetkisini mutata olarak kullanması aranmaktayken, fıkranın yeni şeklinde kaynak/pazar devletinde yabancı teşebbüs adına hareket etmekte olan söz konusu kişinin bunu yaparken;

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

b) içeriğinde maddi (özüne ilişkin) değişiklikler yapılmaksızın teşebbüs tarafından rutin olarak akdedilen sözleşmelerin yapılması sürecinde, sonuca yol açan başlıca rolü (dikkat: başlıca "bir" rolü

değil!) mutat olarak üstlenmesi gerekir. (habitually plays the principal role (attention: not "a" principal role!) leading to the conclusion of contracts that are routinely concluded without material modification by the enterprise)

Her iki durumda da söz konusu sözleşmelerin,

a) ya teşebbüs adına yapılması (in the name of the enterprise)

b) ya teşebbüsün maliki olduğu ya da kullanma hakkında sahip olduğu malların mülkiyetinin nakledilmesi ya da kullanma hakkının tanınması için yapılması, (for the transfer of the ownership of, or for the granting of the right to use, property owned by that enterprise or that the enterprise has the right to use,)

c) ya da teşebbüsün tarafından bir hizmet ifasının sağlanması için yapılması (for the provision of services by that enterprise) gerekir.

Tüm bunları bir cümleyle özetlemek gerekirse, artık, bir bağımlı temsilcinin yabancı teşebbüs "adına" (in the name of the enterprise) gerçekleştirdiği ticari faaliyetlerin (business activities) yanı sıra teşebbüs "yerine (hesabına)" (on behalf of the enterprise) gerçekleştireceği faaliyetler de işyeri kapsamında değerlendirilecektir.

Bu arada, işaret etmemiz gerekir ki OECD Model anlaşmasının metninde aslında "bağımlı temsilci" (dependent agent) terimi hiç geçmez. OECD, Model Anlaşmanın 5. maddesinin 6. fıkrasında, kendi ticari faaliyetlerinin olağan akışı içinde (within the ordinary

course of its own business) bir yabancı teşebbüs yerine (hesabına) hareket (acting on behalf of the foreign enterprise) eden "bağımsız temsilci"lerin (agent of an independent status), söz konusu teşebbüsün kaynak/pazar ülkesindeki işyeri olarak kabul edilemeyeceğini düzenlemiştir. Bunun mefhum-u muhalifinden (aksi ile yorumundan) 5. fıkrada zikredilen kişilerin "bağımlı temsilci" olduğu sonucunu biz çıkarırız.

6. fıkrada bağımsız temsilci (agent of an independent status) tanımlanmamış; sadece iki örneği verilmiştir. Bunlar simsar (broker) ve komisyoncudur. (general commission agent.) Bu örneklerden hareketle bağımsız temsilciden (agent of an independent status) ne anlaşılması gerektiğini anlayabilmek için 5. maddenin Şerhine (Commentary) bakılır ki burada da temsilcinin hem hukuken hem de iktisadi olarak bağımsız olup olmadığının (both legally and economically); ayrıca yabancı teşebbüs yerine (hesabına) hareket edilmesinin temsilcinin kendi işinin olağan seyri esnasında olup olmadığının test edildiği görülür (whether he acts in the ordinary course of his business when acting on behalf of the enterprise...).

OECD, 7. Eylem Planı ile 6. fıkrayı tümüyle yeniden kaleme almıştır. Ancak buradaki değişikliğin düzenlemenin özüne ilişkin olmadığını, az evvel aktardığımız analizin bundan sonra da geçerli olacağını söyleyebiliriz. OECD'nin esas yaptığı, bundan sonra 5. ve 6. fıkraların beraber yorumu esnasında sorun çıkarabilecek "komisyoncu" (general commission agent) ve simsar (broker)

terimlerini 6. fıkranın lafzından (language) çıkarmak ve bağımlı-bağımsız temsilci ayırımında şekil (form) yerine öze (substance) daha fazla dikkat edilmesi gerektiğini madde metninde vurgulamak şeklinde özetlenebilir.

Bu bakımdan, örneğin, bir kişinin faaliyetlerini yakinen ilişkili olduğu bir veya birden fazla teşebbüse münhasıran ya da neredeyse münhasıran özgülmesi halinde o kişinin bir bağımsız temsilci olarak değerlendirilemeyeceği (where a person acts exclusively or almost exclusively on behalf of one or more enterprises to which it is closely related, that person shall not be considered to be an independent agent...) 6. fıkranın yeni halinde ifade edilmektedir. Aynı şekilde, yabancı teşebbüse "yakinen ilişkili olmak"tan (being closely related to an enterprise) ne anlaşılması gerektiği de fıkranın yeni metninde açıklanmaktadır.

Bu noktada sanırım son söz olarak şunun ifade edilmesi yeterli olacaktır. OECD'nin 7. Eylem Planı ile Model Anlaşmanın işyerini tanımlayan 5. maddesinin 5. ve 6. fıkralarında yapılan değişiklikler sonrası bir komisyon ilişkisinin veya benzeri bir stratejinin işyeri tanımı kapsamında değerlendirilmesi mümkün hale gelmektedir. Ancak, yine de, somut olaylarda tüm olgular ve koşullar (facts and circumstances) değerlendirildikten sonra, komisyonculuk faaliyetini icra eden bir kişinin bağımsız bir temsilci olduğu sonucuna ulaşıldığı hallerde bir işyerinin varlığı iddia edilemez ve dolayısıyla kaynak/pazar ülkesinin vergilendirme yetkisinden

bahsedilemez. Bu husus yeniden kaleme alınan Şerhte de açıkça ifade edilmiştir.

Belirli Faaliyet İstisnaları Aracılığıyla İşyeri Statüsünden Yapay Olarak Kaçınma

Bilindiği üzere OECD Model Anlaşması'nın 5. maddesinin 4. fıkrasında işyeri tanımından istisna edilmiş bazı faaliyetler bir liste halinde sayılmıştır. OECD 7. Eylem Planında bunları "belirli faaliyet istisnaları" (specific activity exemptions [Çevirmene not: OECD "exception" yerine "exemption" terimini kullanmış.]) olarak adlandırmıştır. Fıkranın mevcut halinin metni şu şekildedir:

"Bu maddenin daha önceki hükümlerine rağmen, "işyeri" teriminin aşağıdaki hususları kapsamadığı farz edilecektir:

(Notwithstanding the preceding provisions of this Article, the term "permanent establishment" shall be deemed not to include:)

a) Tesislerin, yalnızca teşebbüse ait olan malların veya ticari eşyanın depolanması, teşhiri veya teslimi amacıyla kullanılması;

(a) the use of facilities solely for the purpose of storage, display or delivery of goods or merchandise belonging to the enterprise;)

b) Teşebbüse ait mal ve ticari eşya stoklarının yalnızca depolama, teşhir veya teslim amacıyla muhafaza edilmesi;

(b) the maintenance of a stock of goods or merchandise belonging

to the enterprise solely for the purpose of storage, display or delivery;)

c) Teşebbüse ait mal ve ticari eşya stoklarının yalnızca bir başka teşebbüs tarafından işlenmesi amacıyla muhafaza edilmesi;

(c) the maintenance of a stock of goods or merchandise belonging to the enterprise solely for the purpose of processing by another enterprise;)

d) İş yerinin (ticari faaliyetin sürdürüldüğü sabit yerin) yalnızca teşebbüs için mal veya ticari eşya satın alma veya bilgi toplama amacıyla muhafaza edilmesi;

(d) the maintenance of a fixed place of business solely for the purpose of purchasing goods or merchandise or of collecting information, for the enterprise;)

e) İş yerinin (ticari faaliyetin sürdürüldüğü sabit yerin) teşebbüs için yalnızca hazırlayıcı veya yardımcı nitelikteki diğer herhangi bir işin yapılması amacıyla muhafaza edilmesi;

(e) the maintenance of a fixed place of business solely for the purpose of carrying on, for the enterprise, any other activity of a preparatory or auxiliary character;)

f) İş yerinin (ticari faaliyetin sürdürüldüğü sabit yerin) yalnızca, a) ile e) bentleri arasında bahsedilen faaliyetlerin bir veya birkaçını bir arada icra etmek için muhafaza edilmesi; ancak bu faaliyetlerin bir arada icra edilmesi sonucunda

kendini gösteren toplu faaliyetin hazırlayıcı veya yardımcı nitelikte olması şarttır.

(f) the maintenance of a fixed place of business solely for any combination of activities mentioned in subparagraphs a) to e), provided that the overall activity of the fixed place of business resulting from this combination is of a preparatory or auxiliary character.) "

Literatürde söz konusu istisnalardan bahsedilirken, genellikle, bunların hazırlayıcı veya tamamlayıcı faaliyetler (preparatory or auxiliary activities) oldukları; bu nedenle işyeri tanımının dışında bırakıldıkları ifade edilir. İlk bakışta doğru gibi görünen bu yorumun geçerliliği aslında oldukça tartışmalıdır. Bazı devletler 4. fıkranın düzenlenme amacının (original purpose) hazırlayıcı veya tamamlayıcı faaliyetleri iş yeri (fixed place of business) tanımı dışında bırakmak olduğunu; bu nedenle 4. fıkranın a-d bentleri (subparagraphs a to d) arasında sayılan faaliyetlerin bu çerçevede örnekler olduğunu savunurken, diğer bazı devletler fıkroda sayılan tüm faaliyetlerin ancak (ayrıca) hazırlayıcı veya tamamlayıcı mahiyette olmaları (...otherwise of a preparatory or auxiliary character..) halinde istisnanın var olacağını savunmaktadırlar.

Sanırım bu iki yaklaşım farkı bir "nüans" olarak nitelenemez.

OECD Eylem Planında bu farklı yorumların varlığını kabul etmekle beraber ikinci görüşü benimser şekilde, ileriye yönelik ilk

dört bentte (subparagraphs) tereddütleri ortadan kaldırma arzusuyla Model Anlaşmanın 5. maddesinin 4. fıkrasını yeniden kaleme almaktadır. Bunun sonucu işyeri kavramının istisnası olan hallerin kapsamının daraltılmasıdır. Zira eğer OECD'nin önerisi bundan sonra yapılacak anlaşmalara yansır, istisnaya giren faaliyet tiplerinin tespiti yetmeyecek; ayrıca, somut olaylarda tüm olgular ve koşullar (facts and circumstances) değerlendirilerek bunların hazırlayıcı veya tamamlayıcı mahiyette olup olmadıkları test edilecektir.

OECD, 5. maddesinin 4. fıkrasında yaptığı değişikliğe uygun olarak Şerhini de (Commentary on Article 5 Paragraph 4) yeniden kaleme almıştır. Şerhin son paragrafında (Paragraf 30.1), Model Anlaşmanın 5. maddesinin 4. fıkrasında sayılan faaliyetleri - doğaları gereği (intrinsically) - hazırlayıcı veya tamamlayıcı nitelikte kabul eden devletler bakımından alternatif bir 4. fıkra metni önerisi yer almaktadır.

Yakinen İlişkili Teşebbüsler Arasında Faaliyetlerin Parçalanması

Yukarıda aktardığımız üzere OECD Model Anlaşmasının 5. maddesinin 4. fıkrasının (f) bendinde kaynak/pazar ülkesindeki iş yerinde (fixed place of business) her biri tek başına hazırlayıcı veya yardımcı nitelikte olan faaliyetlerin birlikte sürdürülmesi halinde ortaya çıkan toplu faaliyetin de hazırlayıcı veya yardımcı nitelikte olması halinde bir işyerinin (permanent establishment) var

olmayacağı ifade edilmektedir. Bu hükmün aksi ile yorumundan ülkedeki bir iş yerinde (fixed place of business) gerçekleştirilen hazırlayıcı veya yardımcı nitelikteki faaliyetlerin birbirine bağlı, bütüncül (cohesive) bir ticari faaliyetin parçaları olarak nitelendirilmesi halinde yabancı teşebbüsün ülkede bir işyerinin (permanent establishment) var olacağı sonucuna varmak gerekir.

Çokuluslu şirketler, "faaliyetlerin parçalanması" (fragmentation of activities) da denen bir strateji ile, bütüncül (cohesive) ticari operasyonları, her biri tek başına sadece hazırlayıcı ya da tamamlayıcı faaliyet teşkil edecek bir çok küçük operasyon halinde organize etmekte; böylelikle Model Anlaşmanın 5. maddesinin 4. fıkrasındaki hazırlayıcı veya tamamlayıcı faaliyetler istisnasından yararlanarak işyeri statüsünden ve dolayısıyla da kaynak/pazar ülkesinin vergilendirme yetkisinden kaçınabilmektedirler. Aslında, 5. maddenin 4. fıkrasının (f) bendine dair Şerhin 27.1. paragrafında, özet bir ifadeyle de olsa, bunun yapılamayacağı; bir teşebbüsün bütüncül bir ticari operasyonu parçalara ayırarak, işyeri statüsünden kaçınmak için, bunların her birinin hazırlayıcı veya yardımcı nitelikte olduğunu ileri süremeyeceği açıklanmıştır.

Şerh, OECD Model Anlaşmasının yorumlanmasında çok değerli bir enstrüman olsa da, bir hukuk kaynağı olarak geçerliliği tartışmalı olduğundan ve ülkeler bakımından bağlayıcılığı bulunmadığından, OECD 7. Eylem Planı ile, bu kez doğrudan Model Anlaşmanın kendisine

bir "parçalanmanın önlenmesi kuralı" (anti-fragmentation rule) eklenmesini önermektedir. Böylelikle yakinen ilişkili teşebbüsler arasında bir ticari faaliyetin parçalara ayrılarak bölüşülmesi suretiyle hazırlayıcı veya yardımcı faaliyetler istisnasından yararlanarak işyeri statüsünden yapay olarak kaçınılmasının önü kesilmesi amaçlanmaktadır.

İşyeri Statüsünden Yapay Olarak Kaçınmayı Sağlayan Diğer Stratejiler

Sözleşmelerin Parçalara Ayrılması

Bilindiği üzere Model Anlaşmanın 5. maddesinin 3. fıkrasında Bir inşaat şantiyesi ya da yapım veya montaj (kurma) projesinin 12 ayı aşan bir süre boyunca devam etmesi halinde bir işyeri oluşturacağı düzenlenmiştir. (A building site or construction or installation project constitutes a permanent establishment only if it lasts more than twelve months.)

5. maddenin Şerhinin 18. paragrafında da açıklandığı üzere, bazen işletmelerin sözleşmelerini parçalara bölerek (splitting-up contracts) ve işin parçalarının her biri 12 ayı geçemeyecek şekilde, aynı gruba bağlı farklı şirketlerce gerçekleştirilmesini sağlamak suretiyle bu 12 aylık eşik süreyi (threshold) kötüye kullandıkları (istismar ettikleri) görülebilmektedir. Ülkeler bu tür uygulamalara karşı, mevzuatlarında yer alan ya da içtihatlarında geliştirilmiş oldukları kötüye kullanmayla mücadele kurallarını (legislative or

judicial anti-avoidance rules) işletmektelerse da OECD anlaşmalar düzeyinde de bir çözüm üretme çabası içine girmiştir.

OECD, 7. Eylem Planında, 6. Eylem Planının uygulamaya geçmesi ile Model Anlaşmaya eklenecek olan "Temel Amaçlar Testi" (Principle Purposes Test) kuralı ile, iç hukuklarında sözleşmelerin parçalara bölünmesi sorunuyla başa çıkamayan devletler bakımından daha otomatik işleyen bir çözüm getirileceğini iddia etmektedir.

Ayrıca, Şerhte yapılan bir değişiklik de, anlaşmalarında "Temel Amaçlar Testi" (Principle Purposes Test) bulunmayacak devletler bakımından, mevcut 3. fıkranın yorumu yoluyla bir çözüm üretilmeye çalışılmaktadır.

İşyeri Olmaksızın Sigortacılık Faaliyeti Gerçekleştirilmesi

Bir süredir sigortacılık sektörü bakımından yeni bir kural geliştirilmesi tartışılmaktaydı. Nihai raporunda OECD, bu sektörü diğer iş alanlarından ayırmamayı ve tüm sektörlerle ilişkilendirilebilecek işyeri sorunlarını, yukarıda aktardığımız bağımlı-bağımsız temsilciye ilişkin kural değişiklikleriyle çözmeyi tercih etmiştir.

Ticari Kazançların İşyerine Atfedilmesi

OECD'nin 7. Eylem Planının eleştiriye en açık yönü belki de ticari kazançların işyerine atfı (attribution of profits to permanent establishment) noktasında herhangi bir yenilik

getirmemesi ya da değişiklik yapmaması olsa gerekir. OECD, Model Anlaşmanın 7. maddesindeki mevcut kuralların yapısal değişikliklere gerek olmaksızın uygulanmaya devam edeceği görüşündedir. Ancak bu bağlamda ek rehberliğe (addtional guidance) ihtiyaç duyulduğunu da kabul ederek, buna dair 2016 yılı sonuna kadar bir çalışma ortaya koyacağını ifade etmektedir.

Öyleyse, OECD'nin bir işyerine ticari kazançların ne şekilde atfedileceğini açıklayan 2010 tarihli raporundaki, "işlevsel olarak ayırık varlık yaklaşımı"ndan (functionally separate entity approach), varlıkların (assets), risklerin (risks) ve boştaki sermayenin (free capital) işyeri ile ilişkilendirilmesini (attribution) esas alan olgusal ve işlevsel analizinden (functional and factual analysis), emsallere uygunluk ilkesinden (arm's length principle) uzaklaşan yeni bir çözüm beklenmemelidir.

Deęerlendirme

Buraya kadar işyeri kavramının tanımını ve işlevini, bu kavramın istismarına yönelik OECD'nin 7. Eylem Planı ile getirdiği çözüm önerilerini özetlemeye çalıştım.

Söz konusu Eylem Planının değerlendirmesi iki farklı perspektiften yapılabilir. İlk olarak getirilen yeniliklerin ya da yapılan değişikliklerin her biri kelime kelime ele alınarak teknik açıdan değerlendirilebilir. (Ki buna kalan zamanımız yetmez.) Diğer taraftan, bu değişikliklerin bütüncül olarak ne işe yarayacağı,

işlevsel değeri ele alınabilir. Ben bunu yapmaya çalışacağım.

Bu planla Model Anlaşmanın 5. maddesi ve maddenin Şerhinde yapılması önerilen değişikliklerle, belirli yöntemlerle işyeri statüsünün yapay olarak ortadan kaldırılmasının önüne geçilmeye çalışılmaktadır. Bu bakımdan bağımlı temsilci testinin sınırları esnetilmekte, bağımsız temsilci muafiyetinin kapsamı daraltılmaktadır. Belirli faaliyet istisnaları (specific activity exemptions) hepten sıkılaştırılmakta, bunlara bir de "parçalanmanın önlenmesi kuralı" (anti-fragmentation rule) eklenmektedir.

OECD'nin 7. Eylem Planı ile gerek 5. maddenin metninde gerekse Şerhinde yapılmasını önerdiği değişiklikler devletlerin, çokuluslu şirketlerin yaptıkları işlemleri şekilleri itibariyle değil ekonomik özleri bakımından - tüm olguları ve koşulları (facts and circumstances) dikkate alarak - değerlendirmelerini sağlamaya çalışmaktadır. Acaba bu amaçla Model Anlaşma metninin değiştirilmesi gerçekten de gerekli midir? Hele hele, söz konusu değişikliğin mevcut binlerce anlaşma üzerinde doğrudan hiçbir etkisi yokken... Bunun yerine, acaba, OECD sadece Şerhte değişiklikler yapsa; hatta vergi anlaşmaların istismarını önlemeye yönelik iç hukuk kuralarının yeknesaklaşmasını sağlamak için ayrı bir kılavuz (guidelines) yayınlasa daha yol gösterici olabilir miydi?

Bilindiği gibi, kimi ülkelerin iç hukuklarında vergi anlaşmaların istismarını önlemeye yönelik genel hükümler (general anti-avoidance rules - GAAR) ve hatta bazen özel hükümler (specific

anti-avoidance rules - SAAR) bulunmaktadır. Bunlara içtihatla geliştirilen ilkeleri de eklemeliyiz. Vergi idareleri ve mahkemelerin çokuluslu şirketlerin işlemleri hakkında yeterli düzeyde ve sağlıklı veriye ulaşabildikleri hallerde iç hukukların istismarı önleme kuralları (anti-avoidance rules) çoğu kez vergi anlaşmalarının sağlıklı bir şekilde uygulanması bakımından yeterli olurlar. Örneğin, Türk hukukunda Vergi Usul Kanunu'nun 3. maddesine dayandırılan "ekonomik yaklaşım" (economic approach) ilkesi bu kapsamda değerlendirilebilir. "Ekonomik yaklaşım", vergilendirmeye ilişkin olayların hukuki görünülerinin (legal appearances) ötesinde ekonomik özleriyle (economic substance) değerlendirilip, buna uyan hukuk kurallarının uygulanmasını öngörür. Amerikan hukukunda da, yargı kararları (jurisprudence from courts) aynı amaca hizmet eden çeşitli ilkeler geliştirilmiştir. "Özün şekle üstünlüğü ilkesi" (substance over form doctrine), "iş amacı/ticari amaç ilkesi" (business purpose doctrine), "sahte işlemler ilkesi" (sham transactions doctrine) ve "basamaklı işlemler ilkesi" (step-transactions doctrine) gibi adlarla anılan bu ilkeler 2010 yılında kodifiye edilerek ABD Dahili Gelirler Kanunu'nun 7701(o) maddesinde "ekonomik öz ilkesi" (economic substance doctrine) adı altında birleştirilmiştir. OECD'nin 7. Eylem Planı olmasaydı da, söz konusu ilkelerin veya benzerlerinin iç hukuklarda işletilmesiyle aynı sonuçlara ulaşılabileceğini düşünüyorum. Bu bakımdan esas önemli olan devletlerin sağlıklı veriye ulaşabilmesidir. Bu da

devletlerarası bilgi değişiminin belirgin şekilde artırılmasıyla mümkün olur.

Bence, 7. Eylem Planındaki asıl problem, OECD'nin gerçek problemi bir kez daha gözden kaçırmış olmasıdır:

İşyeri tanımının detaylarına bu kadar odaklanması; velev ki kaynak/Pazar ülkesinde bu tanıma uyan bir işyerinin varlığı tespit edilmiş olsun; mevcut transfer fiyatlandırması tertipleri (abused transfer pricing arrangements) var iken, işyerine yeni/ek bir kazanç atfı söz konusu olamayacaksa ne ifade eder ki?

OECD'nin işyeri tanımındaki açıkları kapatmaya çalışması büyük bir yaranın bir yara bandı (applying a band-aid on a large wound) ile tedavi edilmeye çalışılmasına benzemektedir. Evet, işyeri kavramının bugün hala uluslararası ticaretten elde edilen kazançlar üzerindeki vergilendirme yetkisinin yerleşim yeri (residence) ve kaynak (source) ülkeleri arasında bölüşümü bakımından önemli bir işlevi (function) bulunmaktadır. Ancak, özellikle dijital ekonominin oldukça yaygınlaştığı bir dönemde bırakın küresel şirketleri, küçük işletmelerin bile başka ülkelerin pazarlarına erişmekte fiziki varlığa (physical presence) artık ihtiyaç duymadığı gerçeği karşısında OECD'nin işyeri kavramına bu kadar sıkı sarılmasını anlamak pek mümkün değildir. Elektronik ticaretin patladığı 2000'li yılların ilk yarısında OECD zamanını ve uzmanlığını, sunucuların (server) ya da web sitelerinin işyeri tanımına uyup uymadığı, bunlar üzerinde gerçekleştirilen

faaliyetlerin hazırlayıcı veya yardımcı faaliyet olup olmadığı gibi - aslında gerçekte pek de bir amaca hizmet etmeyen - çalışmalara harcamıştır.

Ülkemizden bir örnek vermek isterim: 2010-2014 yıllarında Türk hükümeti ile önce Youtube-Google arasında, sonra da hükümetle Twitter arasında ciddi problemler yaşandı. Problemlerin nedenleri muhtelif; ancak, temel nedenlerden bir tanesi de vergiseldi. Dönemin ulaştırma bakanının beyanatlarına göz atılırsa, hemen her seferinde söz konusu firmaların Türkiye'de ofis açmadıklarından, şirket kurmadıklarından ve vergi ödemediklerinden yakındığı görülür. Google, hükümetin baskıları sonucu olsa gerek, 2010[†] yılında İstanbul'da bir iştirak (subsidiary) kurmuştur. Twitter ise 2014'deki baskılara ve hükümetle yaptığı müzakerelere rağmen Türkiye'de bir ofis açmamayı tercih etmiştir. Basına yansıyan haberlere göre, hükümetin Türkiye'den yılda 35 milyon dolar gelir elde ettiğini tahmin ettiği Twitter'ın bir avukatı dışında - ki o da bir bağımsız temsilcidir - ülkede hiçbir fiziki varlığı bulunmamaktadır. Oysa, Twitter'ın Türkiye'de bir iş yeri (fixed place of business) ya da bir daimi temsilcisi (dependent agent) olsaydı bile, bunların faaliyetleri pek muhtemelen hazırlayıcı veya yardımcı faaliyetleri aşmayacağı için Türkiye'de kendisine kazanç

[†] Bu tarih hatalı olabilir. Sunum sonrası bir katılımcı Google'ın daha eski bir tarihten beri Türkiye'de bir iştiraki olduğu bilgisini benimle paylaştı. Bilginin doğruluğunu teyit edip, basılacak metinde düzelteceğim.

atfedilebilecek bir işyeri (permanent establishment) olmayacaktı. Hatta işyeri (permanent establishment) olsaydı dahi, bu kez, özellikle gayrimaddi hak bedellerinin transfer fiyatlandırması nedeniyle ülkedeki işyerine atfedilebilecek kazanç - pek muhtemelen - ya hiç ya da pek az olacaktı. (Danışmanları dönemin bakanını bu detaylar hakkında bilgilendirmişler midir acaba, diye merak ediyorum bazen.)

Uluslararası ticaret bağlamında dijital ekonomiden ya da geleneksel (brick and mortar) ekonomiden örnekleri çoğaltabiliriz. Hepsinde ulaşacağımız ortak sonuç işyeri kavramının işlevini yitirmeye başladığı, Amazon, Apple, Starbucks, Fiat gibi dev firmaların kaynak/pazar ülkelerinden elde ettikleri kazançlarını (ve dolayısıyla bu ülkelerin vergi tabanlarını) Lüksemburg, İrlanda, Hollanda gibi ülkelere, oradan da -örneğin- Bermuda'ya kaydırmakta olduklarıdır.

Bu bakımdan, İngiltere'nin 2015 Bütçe Kanunu ile yürürlüğe soktuğu ve 1 Nisan 2015'ten beri uygulamakta olduğu "Saptırılmış/Yönlendirilmiş Kazançlar Vergisi" (Diverted Profits Tax - DPT) bir örnek olarak ele alınabilir. "Google Vergisi" olarak da adlandırılan bu yeni vergi ile İngiltere büyük çokuluslu şirketlerin agresif vergi planlaması teknikleriyle (aggressive tax planning techniques) ülkenin vergi tabanını aşındırmalarını engellemeyi amaçlamaktadır. Kanun ya "ekonomik özü" ya da yapay yollarla ülkede bir "işyeri oluşmasından kaçınılmasını" dikkate

olarak yabancı teşebbüsler üzerine ek vergi salınmasını mümkün kılmaktadır. OECD'nin 7. Eylem Planı ile getirdiği çözümler, kanaatimce İngiltere'nin "Saptırılmış/Yönlendirilmiş Kazançlar Vergisi" (Diverted Profits Tax) gibi iç hukuk çözümleriyle desteklenmezse yetersiz kalacaktır. (Bununla birlikte, tek taraflı ulusal çözümlerin de uluslararası vergi sisteminin işleyişini daha da zorlaştıracığına işaret etmek gerekir.)

Son olarak, ironik bulduğum bir hususu ifade ederek sözlerimi tamamlamak istiyorum. Dünyadaki çoğu kişi BEPS kısaltmasını, dolayısıyla, "vergi matrahının aşındırılması/erozyonu" kavramını (base erosion concept) OECD'nin iki yıldır süre gelen projesi ile öğrendi. Oysa ABD'nin Emory Üniversitesi'nden Richard Doernberg adlı bir profesör 1998'de yazdığı bir makalesinde ve 1999 senesinde Belçika'nın Antwerp Üniversitesinde profesör olan Luc Hinnekens'le beraber yazdığı bir kitabında hemen hemen aynı terimi telaffuz etmişti. Doernberg, elektronik ticaretin gelişmesiyle küresel vergi tabanının aşınmaya (erozyona uğramaya) başladığını ve bunun muhtemelen uluslararası vergi sistemi bakımından en büyük tehdit olduğunu; işyeri kavramında olası değişiklikler değerlendirilirken bu erozyonun göz önünde tutulması gerektiğini savunmuş ve "vergi tabanının erozyonu (matrah aşındırılması) yaklaşımı" (base erosion approach) olarak adlandırdığı çözüm önerisiyle, mevcut uluslararası vergi sistemi içinde işyeri kavramını koruyarak; ancak, yabancı teşebbüslerin kaynak ülkelerde

işyerine gerek duymaksızın belirgin bir ekonomik faaliyette (substantial economic activity) bulunabildiği hallerde kaynak ülkeden ödenen (elde edilen) gelirler üzerinde stopaj yoluyla bir vergilendirme (a withholding tax) yapılarak işyerinin işlevsizleşmesinden / işlevsiz bırakılmasından kaynaklan boşluğun giderilebileceğini ileri sürmüştü. Doernberg'in haklı olup olmadığını tartışmak bu sunumun amacını ziyadesiyle aşıyor.

Hepimiz "Kral'ın Yeni Giysileri" masalını biliriz. BEPS'in tümü için olmasa da, 7. Eylem Planı için "OECD'nin Yeni Giysileri" diyebilirim.

Aradan geçen on altı - on yedi yıla rağmen OECD'nin işyeri kavramının kısmen de olsa işlevini yitirdiği gerçeğiyle yüzleşmekten kaçınmasını ve Kral'ın çıplak olduğunu (the Emperor has no clothes) bile bile bizim bugün burada, net sermaye, ürün ve hizmet ithalatçısı olan bir ülkede, Doernberg'inki yerine OECD'nin "vergi tabanının erozyona uğramasını yaklaşımı" (OECD's base erosion approach) konuşuyor olmamızı oldukça ironik bulduğumu ifade etmek isterim.

Hoşgörünüz ve sabrınız için çok teşekkür ederim.