

VERGİ ANLAŞMALARINDA İŞYERİ KAVRAMININ DÖNÜŞÜMÜ¹

Dr. Ertuğrul Akçaoğlu²

I. GİRİŞ

Uluslararası hukukun en temel meselelerinden biri vergilendirme yetkisinin devletlerarası bölüşümüne ilişkindir. Çoğu devlet kendi ülkesinin sınırları içinde elde edilen gelir üzerine vergi salar. Bazı devletler ise kendi sınırları içinde yaşayan kişilerin gelirleri üzerine vergi salar. Bir kişi bir ülkede yaşarken bir diğer ülkeden gelir elde edebileceğine göre, aynı gelir üzerinden her iki ülkede de vergilendirmeye maruz kalabilir. Bu ve başkaca şekillerde ortaya çıkan çifte vergilendirme sorununu gidermek için ulusal ve uluslararası düzeyde düzenlemelere ihtiyaç duyulmuştur. İşte bu noktada, ticari kazançlardan elde edilen gelirin vergilendirilmesi bakımından, çözüm “işyeri” kavramı etrafında inşa edilmiştir.

Çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları ile oluşturulan yapı, ticari kazançlar bakımından, bir devletin kendi ülkesi sınırları içinde doğan ticari kazançlar ile kayda değer bir ekonomik bağının bulunup bulunmadığını, dolayısıyla bu kazançlar bakımından vergilendirme yetkisinin olup olamayacağını tespit etmeye çalışır. Ekonomik bağlantıyı somut olarak ortaya koyabilmek, ispat edebilmek içinse ülkede bir işyerinin varlığı ve ticari kazancın o işyeri aracılığıyla üretilmesi, elde edilmesi aranır. İşte işyeri kavramı bu işlevi nedeniyle vergi anlaşmalarında (ve iç hukuklarda) yer almaktadır. Yakın zamanlara kadar bir ülkede bir işyerine sahip olunmaksızın belirgin bir ticari faaliyet yürütmenin mümkün olamayacağı kati olarak savunulabilirken; bugün, küreselleşme ve teknolojik gelişmelerin sunduğu yenilikler karşısında, özellikle gayrimaddi (*intangible*) ürün ve hizmet üretenler bakımından, böyle bir zorunluluğun bulunmadığı hemen herkesçe kabul edilmektedir. Öyleyse devletlerin vergilendirme yetkisinin bölüşümünde işyerinin kavramının yerindeliliğinin sorgulanması güncel bir ihtiyaç olarak karşımıza çıkmaktadır. İlerleyen satılarda bunu yapmaya çalışacağız.

II. VERGİLENDİRME YETKİSİNİN KULLANIMI

A. Kaynak Esaslı Vergilendirme

Pek çok devlet, kaynağı kendisinde olduğu için gelir üzerinden vergi alır. Kaynak esaslı vergilendirme bir devletin kendi sınırları içinde elde edilen gelirden, elde edenin ülkede yerleşik olup olmadığına aldırmaksızın vergi almasına imkân sağlar.³ “Kaynak” kavramı, Vogel’in ifadesiyle, yeterince incelenmeksizin olduğu gibi kabul edilmiş bir kavramdır.⁴ Kavramı incelemiş olan iki iktisatçı, Peggy ve Richard Musgrave, onu “gelir üreten (doğuran) faaliyetin gerçekleştiği yer” olarak tanımlarlar.⁵

¹ Bu tebliğ metni, yazarın, elektronik ticaretin vergilendirilmesini konu alan doktora tezinden türetilmiştir.

² Hacettepe Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mali Hukuk Anabilim Dalı Öğretim Görevlisi, ertugrul@akcaoglu.com.

³ GRAETZ Michael & O’HEAR Michael, “The “Original Intent” of U.S. International Taxation”, 46 Duke L.J. 1021, sf. 1034 (1997). Ayrıca bkz.: VANN Richard J., “International Aspects of Income Tax, Tax Law Design and Drafting”, sf. 734-49 (2000).

⁴ VOGEL Klaus, “Worldwide vs. Source Taxation of Income-A Review and Re-evaluation of Arguments”, (Part I), 8-9 Intertax 216, sf 223 (1988).

⁵ Ibid., dn. 47’de anılan makaleler.

Ulusal hukuklarda genellikle, ticari kazançlara vücut veren faaliyetlerin gerçekleştiği yer o kazançların kaynağı olarak kabul edilir. Benzer şekilde, bir gayrimenkulün bulunduğu yer, o gayrimenkulden elde edilen gelirin kaynağı; fikri hakların kullanıldığı yer de o fikri hakkın lisanslanmasının karşılığı olan gayrimaddi hak bedellerinin (*royalty*) kaynağı olarak kabul edilir.⁶ Vergi anlaşmalarında da benzer hükümler yer alır. Anlaşmalar, ticari kazançlar bakımından, bir ülkenin kendi sınırları içinde doğan ticari kazançlar ile esaslı bir ekonomik bağının ve dolayısıyla devletin bu kazançlar bakımından vergilendirme yetkisinin bulunup bulunmadığının belirlenmesinde “işyeri” kavramından yararlanırlar. Bir ülkede bir işyerinin varlığı sadece o ülkeye vergilendirme yetkisi sağlamaz, aynı zamanda o ülkenin vergilendirme yetkisini sınırlandırır.

Açıktır ki, “kaynak” geliri üreten mal veya faaliyetlerin coğrafi kökenine işaret eder; yoksa gelirin kendisinden elde edildiği sermayeye, finansal kaynağa değil.⁷ Ancak, gelirin üretilmesi ile bunun coğrafi kökeni arasındaki bağı tespit etmek sanıldığı kadar kolay değildir. Çoğu zaman, gelirin birden fazla ülke ile bağlantısı olabilir; bu halde ilgili ülkelerin tümündeki kaynağın tespitine ilişkin kuralların birlikte değerlendirilmesi gerekir. Konunun bu yönünü aşağıda, işyeri kavramını ele alırken tekrar inceleyeceğiz.

B. Yerleşme Esaslı Vergilendirme

Vergilendirme yetkisinin kullanımının ikinci türü bir ülkede yerleşme ile karşımıza çıkar. Yerleşme esaslı vergilendirme, ülke ile vergi yükümlüsü arasındaki bağa vurgu yaparak, devletin, ülkede yerleşik (yerleşmiş)⁸ kişilerin dünya çapında elde ettikleri kazanç ve iratların tümü üzerinden vergi almasını mümkün kılar. Bu bakımdan gelirin kaynağının bir önemi, vergilendirme üzerinde etkisi yoktur. Yerleşme, ülke ile yükümlü arasında kişisel bir bağ kurar ve bu bağ devletin o yükümlüye vergi salmasını meşrulaştırır.

Bir kişi, bir ülke ile yakın kişisel veya ekonomik bağlara sahipse o ülkede yerleşik addolunur. Bir kişinin birden fazla ülke ile yakın kişisel ve ekonomik ilişkilerinin olması mümkün olduğuna göre, o kişinin birden fazla ülkede yerleşik olması ve dolayısıyla, birden fazla ülkede yerleşme esaslı vergilendirmeye tâbi tutulması da elbette mümkündür.

Yerleşme kavramı hem gerçek kişiler hem de tüzel kişiler bakımından geçerlidir. Gerçek kişiler bakımından yerleşikliğin tespitinde, ulusal hukuklar genellikle şu üç testten bir veya bir kaçını uygularlar: İlk olarak, bir olgular ve koşullar testi ile, yerleşmenin tespitinde ilgili tüm olgular ölçülür, değerlendirilir. Bu bir maddi gerçeklik testidir. Ancak, bu testin zayıf yönü, kesin olamayışıdır; çünkü tüm olguların tespit ve değerlendirilmesi her durumda mümkün olamayabilir. Bu nedenle, olgular ve koşullar testi diğer testlerle tamamlanabilir.⁹ İkinci olarak, ulusal hukuklar, medeni hukuklarında başkaca amaçlarla yerleşikliğin tespiti için kullanılan hükümleri, (örneğin, “ikametgâh”ı düzenleyen hükümleri, yabancılar mevzuatı uyarınca ülkede yerleşme veya çalışma izinleri için geçerli olan hükümleri ya da vatandaşlığı belirleyen hükümleri) vergi hukuku bakımından da yerleşikliğin tespiti için kabul edebilirler. Her ne kadar medeni hukuk uyarınca yerleşikliğin tespitinin vergi hukukunun ihtiyaçları bakımından her zaman tatminkâr olmayabileceği ileri sürülebilirse de, bu yöntem en azından

⁶ DOERNBERG Richard L, HINNEKENS Luc, HELLERSTEIN Walter and LI Jynian, *Electronic Commerce and Multijurisdictional Taxation*, sf. 79 (2001). HELLERSTEIN Walter, *“Jurisdiction to Tax Income and Consumption in the New Economy: A Theoretical and Comparative Perspective”*, 38 Ga. L. Rev. 1, sf. 8 (2003).

⁷ HELLERSTEIN, age, sf. 7.

⁸ Gelir Vergisi Kanunu’nda kullanılan terim “yerleşmiş”tir.

⁹ VANN Richard J., *“International Aspects of Income Tax, Tax Law Design and Drafting”*, sf. 729 (2000).

olgular ve koşullar testine göre daha kesin, daha kolay belirlenebilir.¹⁰ Üçüncü olarak, bir takvim yılı, mali yıl ya da kesintisiz 12 aylık dönemde bir kişinin ülkede geçirdiği süre o kişinin yerleşikliğinin tespitinde esas alınabilir. Genellikle 'kişi ülkede yerleşik' denilebilmesi için aranan süre bir yarıyıdır (183 gün ve fazlasıdır). Çoğu ülke bu testi diğerleriyle harmanlayarak kullanır.¹¹

Şirketlerin ve diğer tüzel kişilerin yerleşikliğinin tespiti de pek kolay değildir. Bu yüzden yine bir kaç yöntemden yararlanılır: Kurulma yeri ya da tescil yeri yönteminde, tüzel kişi, hangi ülkenin hukukuna göre kurulmuş ise o ülkede yerleşik kabul edilir. Yönetim yeri yönteminde, ki bu da bir olgular ve koşullar testine dayanır, yönetim merkezinin bulunduğu veya yönetim kurulu üyelerinin toplanarak kararlarını aldığı yerde tüzel kişinin yerleşik olduğu kabul edilir.

III. ÇATIŞMA VE SONUÇLARI

Yukarıda da ifade ettiğimiz üzere devletler vergilendirme yetkilerini hem kaynağa hem de yerleşmeye dayanarak kullanabilir. Bunun yanı sıra, ilgili ulusal hukuklar ve vergi anlaşmaları uyarınca vergi konusu gelir birden fazla ülkeden kaynaklanmış olabileceği gibi, yükümlü de birden fazla ülkede yerleşik olabilir. Gelirin kaynağının veya yükümlünün birden fazla ülkeyle ilişkilendirilebilmesi ülkelerin vergilendirme yetkilerinin çatışmasına yol açar. Daha az karşılaşılsa da, bunun aksi de mümkündür.¹²

Şimdi, ülkelerin çatışan vergilendirme yetkilerinin yol açtığı bu ve benzeri sorunları özetleyelim:

A. Vergiden Kaçınma ve Vergi Kaçırma

Uluslararası ticari faaliyeti bulunan kişiler bir yandan çifte (hatta çoklu) vergilendirmeye maruz kalma riskini taşıırken, bir yandan da vergiden kaçınma veya vergi kaçırma olanakları ile karşılaşılırlar. En genel hatlarıyla "vergiden kaçınma", hukuka uygun yollarla vergi yükünün hafifletilmesi veya tümüyle ortadan kaldırılmasını; "vergi kaçırma" ise aynı sonuca hukuka aykırı yollardan ulaşılmasını ifade eder.

Yakın tarihlere kadar, uluslararası vergiden kaçınma veya vergi kaçırma konularında dikkat transfer fiyatlandırması sorunları ve vergi cennetlerinin kullanımına odaklanmıştı.¹³ Bugün ise elektronik ticaret uluslararası vergiden kaçınma veya vergi kaçırma bağlamında üçüncü bir sorun olarak karşımızda durmaktadır.¹⁴

¹⁰ Ibid., sf. 729-30.

¹¹ Ibid., sf. 730.

¹² Diğer taraftan, bir kişinin ne yerleştiği ülkede ne de geliri elde ettiği ülkede vergi ödememesi de mümkün olabilmektedir. Kamuya açıklanan son verilere göre, yaklaşık 10 milyon kişiye ait olan, 21 trilyondan az olmamak üzere 35 trilyon Amerikan Doları kadar olması muhtemel bir mevduatın, vergi cenneti de denilen, offshore banka hesaplarında tutulmakta olduğu tahmin edilmektedir. (2005 yılında offshore hesaplarda tutulan mevduat miktarının 11 trilyon Dolar olduğu tahmin edilmekteydi.) Dünyanın önde gelen ekonomilerinden Amerika Birleşik Devletleri ile Japonya'nın gayrisafi milli hasıllarının toplamından fazla olan bu tutarı, gerek kaynak ve gerekse yerleşim yeri ülkelerinin vergilendirme yetkisinden kaçmayı başarabilen gelire işaret etmek bakımından dikkat çekici bulmaktayız. Bkz. Tax Justice Network, "The Price of Offshore Revisited", http://tjn-usa.org/storage/documents/The_Price_of_Offshore_Revisited_-_22-07-2012.pdf (son ziyaret 23.07.2012).

¹³ DAVIES David R., Principles of International Double Taxation Relief, sf. 9 (1985).

¹⁴ CHAN Clayton W., "Taxation of Global E-Commerce on the Internet: The Underlying Issues and Proposed Plans", 9 Minn. J. Global Trade 233, sf. 250-51 (2000).

B. Çifte Vergilendirme

“Çifte vergilendirme”, “iki (ya da daha çok) devlette benzer vergilerin aynı yükümlü üzerine aynı vergiyi doğuran olay nedeniyle ve eş zamanlı vergilendirme dönemlerinde salınması” olarak tanımlanabilir.¹⁵ Çifte vergilendirme, iç hukuklarında yerleşikliği tespit için farklı normlar benimseyen devletler arasında bu normların çelişmesinden kaynaklanabilir. Devletlerden her biri kişiyi kendi ülkesinde yerleşik ve dolayısıyla vergilendirme bakımından (tam) yükümlü sayabilir. Birden fazla ülkede yerleşik olmak, eğer yerleşik olunan ülkelerden her biri yükümlünün gelirinin tümünü (küresel gelirini), kaynağına bakmaksızın vergilendirmekteyse, çifte vergilendirmeye yol açar. Bu duruma “yerleşme-yerleşme çatışmasından doğan çifte vergilendirme” de diyebiliriz.¹⁶

Benzer şekilde, ancak daha nadiren, çifte vergilendirme gelirin kaynağı olma noktasında devletlerin birbiriyle çelişen iddialarından doğabilir. “Kaynak-kaynak çatışmasından doğan çifte vergilendirme”, bir gelir unsurunun birden fazla ülkede, o ülkenin kaynaklarından doğmuş, elde edilmiş sayılması halinde söz konusu olur.¹⁷

Biliyoruz ki, çoğu devlet geliri hem kaynak esaslı hem de yerleşme esaslı olarak vergilendirmektedir.¹⁸ Ülkede yerleşik bir yükümlü genellikle küresel geliri üzerinden vergilendirilir; oysa, yerleşik olmayanlar sadece ülkeden kaynaklanan gelirleri üzerinden vergilendirilirler.¹⁹ Bir ülkede yerleşik olan bir yükümlünün diğer bir ülkedeki kaynaklardan gelir elde etmesi halinde ülkelerin “yerleşme-kaynak iddialarının çatışmasından doğan çifte vergilendirme” ile karşılaşırız.²⁰

IV. ÇÖZÜM YOLLARI

Çatışan vergilendirme yetkisi kullanımlarından doğan çifte vergilendirme sorununu gidermek için ülkeler iç hukuklarında ve akdettikleri uluslararası anlaşmalarda çözümler üretme yoluna gitmişlerdir.

A. Tek Yanlı (Ulusal) Çözümler

İç hukuklarda, yükümlülerin diğer ülkelerden elde ettikleri gelirler dolayısıyla o ülkelerde ödedikleri vergiler bakımından yerleşik oldukları ülkelerde tekrar vergiye maruz kalmalarının önüne geçebilmek için şu üç yöntemden yararlanıldığı görülür:

¹⁵ OECD, Model Convention for Avoidance of Double Taxation with Respect to Taxes on Income and Capital, sf. I-1 (2000). Benzer bir tanım için bkz.: UN, Model Double Taxation Convention Between Developed and Developing Countries, sf. 1 (1980).

¹⁶ VANN, agm, sf. 733; OECD, Place of Effective Management Concept: Suggestions for Changes to the OECD Model Tax Convention, sf. 133 (2003).

¹⁷ SWEET John K., “Formulating International Tax Laws in the Age of Electronic Commerce: The Possible Ascendancy of Residence-Based Taxation in an Era of Eroding Traditional Income Tax Principles”, 146 U. Pa. L. Rev. 1949, sf. 1954 (1998).

¹⁸ U.S. Treasury, , Selected Tax Policy Implications of Global Electronic Commerce (1996), para. 7.1.5.

¹⁹ OECD, agr, sf. 3.

²⁰ Bu çalışmada “çifte vergilendirme” terimi ile uluslararası hukuksal çifte vergilendirmeyi kastetmekteyiz. Aynı terim ekonomik anlamda da kullanılabilir gibi, ulusal ölçekte de karşımıza çıkabilmektedir. Devletlerin aynı vergi konusunu farklı vergi yükümlülerinin elinde vergilendirmesi halinde, örneğin, A ülkesinde yerleşik bir anonim şirketin kurum kazancı A devletinin kurumlar vergisi kapsamında vergilendirildikten sonra, B devletinde yerleşik pay sahiplerine dağıtılıp; bu kez pay sahiplerinin elde ettikleri temettüleri B devletince gelir vergisine tâbi tutulduğunda uluslararası hukuksal çifte vergilendirme değil, uluslararası ekonomik çifte vergilendirme söz konusu olur. Bkz.: ÖNCEL Mualla, KUMRULU Ahmet, ÇAĞAN Nami, Vergi Hukuku, sf. 58 (2010).

“Mülki sistem/istisna sistemi” olarak adlandırabileceğimiz ilk sistemde ülkede yerleşik yükümlüler sadece ülke içinde elde ettikleri gelir üzerinden vergilendirilir; böylelikle yerleşme-kaynak çatışmasından doğan çifte vergilendirme önlenmiş olur.²¹ İstisna sistemi ile her ne kadar çoğu çifte vergilendirme sorunu ortadan kaldırılabilsen de bu sistemin en saf haliyle uygulanması gelirin vergi oranları düşük olan ülkelere (örn. vergi cennetlerine) kaydırılması suretiyle vergiden kaçınmaya yol açabilir. Bu yüzden, devletler istisna sistemini saf haliyle uygulamazlar. İstisna sistemini uygulayan çoğu devlet, yabancı kaynaklı geliri vergilendirilecek (net) gelirden istisna etmekle birlikte bunu artan oranlı tarifede uygulanacak vergi oranının tespiti bakımından dikkate alır. Ayrıca çoğu devlet yabancı kaynaklı ticari kazançları vergilendirilecek gelirden istisna ederken gelirin diğer türleri (pasif kazanç ve iratlar) bakımından herhangi bir istisna getirmez; ancak, bunlar bakımından yurt dışında ödenmiş vergilerin mahsubuna izin verir.²² “Hibrid yaklaşım” da diyebileceğimiz bu yöntem çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları ile oluşturulmuş sisteme çok benzer ve muhtemelen onun sonucudur.

Çifte vergilendirmeyi önlemek için iç hukuklarda benimsenen yöntemlerden ikincisi, İngilizcesi ‘*foreign tax credit system*’ olan “mahsup sistemi”dir. Bu sistemde yükümlünün küresel geliri üzerinden vergi alınmakla birlikte onun yurt dışında ödediği vergilerin yurt içinde ödeyeceği vergiden indirilmesine, mahsup edilmesine izin verilir.²³ Mahsup sistemi ile istisna sistemi arasındaki temel fark şudur: Kaynak ülkenin vergi oranının yerleşilen ülkenin vergi oranından düşük olduğu halde mahsup sistemi yerleşilen ülkeye aradaki fark kadar vergi salma imkânı sağlar. Mahsup sisteminin bir parçası olarak, devletler ülkede yerleşik yükümlülerin diğer ülkelerdeki iştiraklerinden elde ettikleri temettülerin vergilendirilmesi esnasında o iştiraklerin buldukları ülkelerde ödedikleri vergileri dolaylı olarak mahsup etmelerine imkân sağlar.

Üçüncü yöntem yabancı ülkelerde ödenen vergilerin ülkede ödenecek verginin matrahının tespitinde bir gider unsuru olarak kabul edilmesidir. “Matrahtan indirim yöntemi” olarak adlandırılan bu yöntemde yabancı ülkede ödenen vergiler, ödenecek olan vergiden değil, matrahtan düşülür. Bu durumda yurt dışında ödenen vergiler bir maliyet unsuru gibi düşünülmektedir. Matrahtan indirim yöntemi uluslararası çifte vergilendirmeyi kısmen ortadan kaldıran bir yöntemdir.²⁴ Bu yöntem bazı ülke hukuklarında, istisnai olarak, mahsup yönteminin uygulanamayacağı haller bakımından yedek olarak kabul edilmiştir.²⁵

B. Türk Hukuku Bakımından Tespitler

Türk vergi hukukunda, gelirden alınan vergilerde uluslararası çifte vergilendirmenin önlenmesi için çoğu OECD, bir kısmı da Birleşmiş Milletler modelini temel alan yetmiş dört adet iki taraflı vergi anlaşması bulunmaktadır.²⁶ Bununla birlikte, pek çok ülke gibi Türkiye’de

²¹ Bu yöntemi uygulayan ülkelere örnek olarak Arjantin, Kenya, Uruguay ve Hong Kong sayılabilir. Brezilya ve Fransa da kısmen bu kategori içinde değerlendirilebilir, çünkü bu iki ülke şirketlerin sadece yerel kazançlarını vergilendirmektedirler. VOGEL, agm, sf. 217; VANN, agm, sf. 756, dn. 77.

²² Almanya, Avustralya ve Hollanda hibrid yaklaşımı benimseyen ülkelere örnek olarak sayılabilirler. VOGEL, agm, sf. 218.

²³ Mahsup sistemini uygulayanlara örnek olarak Amerika Birleşik Devletleri gösterilebilir. Bkz.: IRC § 901-908.

²⁴ TUNCER Selehattin, Çifte Vergileme ve Milletlerarası Vergi Anlaşmaları, sf. 23-24 (1974).

²⁵ Bkz.: IRC § 164(a).

²⁶ Bkz.: Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı’nın web sitesinde yer alan “Yürürlükte Bulunana Çifte Vergiyi Önleme Anlaşmaları” listesi. (<http://www.gib.gov.tr/index.php?id=1055>).

iç hukukunda çifte vergilendirmeyi önlemeye yönelik hükümler barındırmaktadır. Bunlara kısaca değinelim:

Gelir Vergisi Kanunu hem yerleşme hem de kaynak esaslı vergilendirmeyi²⁷ benimsediği için gerek kaynak-kaynak, gerek yerleşim yeri-kaynak ve gerekse yerleşim yeri-yerleşim yeri şeklinde diğer ülkelerle arasında vergilendirme yetkisinin kullanımına ilişkin çatışması çıkabilir. Türk gelir vergisi uygulamasında yerleşim yeri esasına dayalı tam yükümlüler açısından uluslararası çifte vergilendirmeyi önlemek amacıyla mahsup yöntemi kabul edilmiştir. Vatandaşlık esasına dayalı tam yükümlülükte ise istisna yöntemi uygulanmaktadır.²⁸ Kanun 3. maddesinde Türkiye’de yerleşmiş olanların yanı sıra “*resmi daire ve müesseselere veya merkezi Türkiye’de bulunan teşekkül ve teşebbüslere bağlı olup adı geçen daire, müessese, teşekkül ve teşebbüslerin işleri dolayısıyla yabancı memleketlerde oturan vatandaşlar*”ın Türkiye içinde ve dışında elde ettikleri kazanç ve iratların tamamı üzerinden vergilendirileceğini öngörmüştür. Bu kapsamdaki vatandaşların yerleşme esasına dayanarak yükümlülerin dünyanın neresinden elde edildiğine bakılmaksızın gelirlerinin tümü üzerinden vergi alan ülkelerde yaşıyor olmaları halinde hem Türkiye’de (vatandaş oldukları için) hem de o ülkelerde (yerleşik oldukları için) gelirlerinin tümü üzerinden iki kez vergilendirilmeleri kaçınılmaz olacaktır. Gelir Vergisi Kanunu bu sorunu bir istisna hükmüyle, kısmen de olsa, tek yanlı olarak gidermektedir:

“Bu gibilerden, buldukları memleketlerde elde ettikleri kazanç ve iratları dolayısıyla Gelir Vergisi’ne veya benzeri bir vergiye tâbi tutulmuş bulunanlar, mezkur kazanç ve iratları üzerinden ayrıca vergilendirilmezler.”²⁹

Böylelikle kanun koyucu bir yandan yurtdışında bulunmakla birlikte Türkiye’deki kurum ve kuruluşlardan ücret geliri almakta olan kişilerin bu kazançlarından (ve diğer kazanç ve iratlarından) vergi almak istemekte; bir yandan da bu kişilerin buldukları ülkelerde başkaca kaynaklardan elde edilmiş ve orada vergilendirilmiş kazanç ve iratları var ise onları Türk gelir vergisi dışında bırakmak istemektedir. Bu hüküm söz konusu vatandaşların buldukları ülkelerde elde ettikleri kazanç ve iratların çifte vergilendirilmesini önleme noktasında yeterlidir; ancak, Türkiye’den elde edilen kazanç ve iratların kişinin bulunduğu ülkede ve üçüncü ülkelerden elde edilebilecek kazanç ve iratların her iki (üç) ülkede çifte vergilendirmesini önleme noktasında işlevsizdir.

C. Çok Yanlı (Uluslararası) Çözümler – Vergi Anlaşmaları

Sermaye ihraç eden devletlerin – ki bunlar çoğunlukla gelişmiş devletlerdir – genellikle yerleşme esaslı vergilendirmeyi tercih ettiği; diğerlerinin ise – ki bunlar da sermaye ithal eden ve çoğunlukla geri kalmış veya gelişmekte olan devletlerdir – sınırlıları içindeki ticari faaliyetleri vergilendirmelerine imkân veren düzenlemeleri tercih ettikleri savunulur.³⁰ İç hukuklarda yer alan düzenlemeler devletlerin farklılaşan hedef ve beklentilerini her zaman dengeleyemezler ve bu noktada vergilendirme yetkisinin kaynak ve yerleşim yeri ülkesi arasındaki paylaşımı için daha iyi bir araç olarak vergi anlaşmaları karşımıza çıkar.

Birinci Dünya Savaşı’nın sonundan başlayarak devletler uluslararası faaliyetlerden elde edilen gelir üzerinde vergilendirme taleplerinin nasıl paylaşılacağı, dengeleneceği konusunda

²⁷ GVK md. 3 vd.

²⁸ ÖNCEL, KUMRULU, ÇAĞAN, age, sf. 258.

²⁹ GVK md. 3, b. 2, parantez içi hükmü.

³⁰ COCKFIELD Arthur J., “Balancing National Interests in the Taxation of Electronic Commerce Business Profits”, 74 Tul. L. Rev. 133, sf. 136, dn. 4. (1999).

işbirliği yapmaktadırlar.³¹ Yaklaşık 90 yıl önce belirlenen temel ilkeler etrafında oluşan uluslararası fikir birliği bugün birbirinin benzeri içeriğe sahip 1500'den fazla iki taraflı³² vergi anlaşması ile devamlılığını sürdürmektedir.³³ Bu bağlamda, OECD Model Anlaşması, Birleşmiş Milletler Model Anlaşması ve ABD Model Anlaşması yürürlükteki anlaşmaların üzerine inşa edildiği en etkili modellerdir.

Vergi anlaşması hükümleri sözleşen tarafların uluslararası çifte vergilendirmenin ve vergi uygulamalarında ayrımcılığın önlenmesi, vergi idareleri arasında bilgi paylaşımı ile vergi kaçakçılığının önüne geçilmesi ve – elbette – vergi pastasının adil paylaşımı için karşılıklı olarak verdikleri tavizleri yansıtır. Bu amaçlar vergi anlaşmalarının dibacelerinde çoğu kez “çifte vergilendirmeden kaçınılması ve mali kaçakçılığın önlenmesi” olarak ifade edilir.³⁴

Vergi anlaşmaları gelir unsurları arasında aktif-pasif gelir ayrımı yapmak suretiyle vergilendirme yetkisini taraf devletler arasında paylaşırlar. Buna göre, bir ülkede aktif bir ticari faaliyet (ya da tatminkar bir ekonomik varlık) olması halinde, ki bu anlaşmalarda karşımıza “işyeri” kavramıyla çıkar, o ticari faaliyetten elde edilen kazançları vergilendirmede birincil yetki kaynak ülkeye ait olur.³⁵ Bu durumda kaynak ülkede ödenmiş vergilerin yerleşim yeri ülkesinde de tekrar ödenmesini önlemek için gerekli önlemleri alma görevi ikinci ülkeye yüklenir. Bu ya istisna ya da mahsup yöntemi ile gerçekleştirilir.³⁶ Kaynak ülkede bir işyeri bulunmaması halinde bu ülke vergilendirme yetkisini kaybeder ve ticari kazançlar sadece yükümlünün yerleşik olduğu ülkede vergilendirilir.³⁷

OECD veya ABD modellerini esas alan vergi anlaşmaları, kaynak ülkenin temettü, faiz ve gayrimaddi hak bedelleri gibi pasif kazanç ve iratlar üzerine saldıgı vergiyi de iyice sınırlandırarak, bunlar bakımından da birincil vergilendirme yetkisini yerleşim yeri ülkesine verirler.³⁸ Birleşmiş Milletler Modeli'ni esas alan vergi anlaşmaları ise bu yaklaşımdan kısmen ayrılır. Birleşmiş Milletler Modeli'nde kaynak ülkenin pasif kazanç ve iratlar üzerindeki vergilendirme yetkisine getirilmiş sınırlama biraz daha gevşektir.³⁹ Buna rağmen, Birleşmiş

³¹ Bkz.: American Law Institute (ALI), Federal Income Tax Project: International Aspects of United States Income Taxation II, sf. 3 (1992). HUDSON David M. & TURNER Daniel C., “International and Interstate Approaches to Taxing Business Income”, 6 Nw. J. Int'l L.&Bus. 562, sf. 570 (1984); CARROLL Michael B., “Allocation of Business Income: The Draft Convention of League of Nations”, 34 Columb. L. Rev. 473 (1934); GRAETZ & O'HEAR, agm, sf. 128.

³² Uluslararası çifte vergilendirmenin önlenmesi konusunda çok taraflı anlaşmalar yapma yoluna devletler pek başvurmamaktadırlar. Bunun temel nedeni devletlerin vergi sistemleri arasındaki büyük farklılıklara dayanmaktadır. Çok taraflı vergi anlaşmalarının ancak, ekonomik ve hukuksal yakınlığı olan az sayıda ülke arasında imzalanabileceği kabul edilmektedir. Böyle bir vergi anlaşmasına örnek olarak, İsveç, Norveç, Finlandiya, Danimarka ve İzlanda'nın 1983 yılında imzaladıkları NORDIC Konvansiyonu gösterilmektedir. Bu anlaşma bütün akit devletleri bağlayan ana metin ile devletler arasındaki ayrıntıları düzenleyen ikili protokollerden oluşmaktadır. Çok uluslu anlaşmalara verilebilecek bir diğer örnek de Karayip ülkeleri arasında 1994 yılında imzalanmış olan CARICOM Gelir Vergisi Anlaşması'dır. Bkz.: HOLMES Kevin, International Tax Policy and Double Tax Treaties, sf. 63-65 (2007).

³³ FORST David L., “The Continuing Vitality of Source-Based Taxation in the Electronic Age”, 15 Tax Notes Int'l 1455, sf. 1458 (1997).

³⁴ OECD ve BM Model Anlaşmaları dibacelerin içeriğini taraf devletlere bırakır. ABD Modeli ise yukarıda aktardığımız yaygın ifadeyi metninde içermektedir.

³⁵ Model Anlaşmalar, md. 5 ve 7. Ayrıca bkz.: AVI-YONAH Reuven S., “The Structure of International Taxation: A Proposal for Simplification”, 74 Tex. L. Rev. 1301, sf. 1307 (1996).

³⁶ Model Anlaşmalar, md. 23.

³⁷ Model Anlaşmalar, md. 7(2).

³⁸ Örneğin bkz.: OECD ve ABD Model Anlaşmaları, md. 10-12. Ayrıca bkz.: AVI-YONAH, agm, sf. 1307.

³⁹ Örneğin BM Model Anlaşması'nda, kâr payları, faiz ve gayrimaddi hak bedellerinin kaynak ülkede

Milletler Modeli de, OECD ve ABD Modelleri gibi, birincil vergilendirme yetkisini yerleşim yeri ülkesine bırakmış görünmektedir.⁴⁰

Bu üç model anlaşma arasındaki benzerlik ve farklılıkların daha iyi anlaşılabilmesi bakımından bunların tarihi gelişimine kısaca göz atmak faydalı olacaktır:

V. VERGİ ANLAŞMALARININ GELİŞİM SÜRECİ

A. Uluslararası Ticaret Odası (ICC)

Uluslararası vergilendirme sorunlarının çözümü için uluslararası çabaları koordine etmeyi üstlenen ilk örgüt Milletler Cemiyeti'dir. Ancak, uluslararası ticareti baltalayan çifte vergilendirme sorunu uluslararası kamuoyunun gündemine ilk olarak Uluslararası Ticaret Odası (*International Chamber of Commerce* - ICC) tarafından getirilmiştir. 1920'de, Birinci Dünya Savaşı'nın sona ermesinden hemen sonra, Oda, ilk kez düzenlediği Uluslararası Maliye Kongresi'nin gündemine çifte vergilendirme sorununu almış, bir Daimi Komite kurarak Milletler Cemiyeti'nin çalışmalarına 'danışman' statüsünde katılmıştır.⁴¹ Oda, 1920'lerden itibaren yerleşim yeri esaslı vergilendirmenin önde gelen savunucularından biri olmuştur.⁴²

Bugün mevcut olan uluslararası vergi anlaşmaları siteminin önemli aktörlerinden olan Oda, elektronik ticaretin ortaya çıkmasıyla beraber uluslararası vergi sisteminin iskeletinin yeniden şekillendirilmesinde önde gelen organizasyonlar arasında yer almıştır. 1998'de, ki bu tarih İnternet'in emekleme dönemi içinde değerlendirilebilir, Oda, birkaç iş örgütü ile birlikte bir deklarasyon yayınlayarak, "*elektronik ticaret kullanılarak gerçekleştirilen işlemler elektronik olmayan yollarla gerçekleştirilen işlemlerle karşılaştırıldığında, vergilendirme tarafsız (neutral), yerleşik uluslararası uygulamalarla uyumlu ve en az külfete yol açacak şekilde gerçekleştirilmelidir*" tezini ortaya atmıştır.⁴³ OECD tarafından da benimsenen bu görüş, birazdan değineceğimiz üzere, işyeri kavramının dönüşümün sorgulanması noktasında temel bir pozisyonu yansıtmaktadır.

B. Milletler Cemiyeti

Milletler Cemiyeti çoğu zaman mevcut uluslararası vergi anlaşmalarının yaratıcısı olarak anılır. Gerçekten de, Oda'nın tavsiyeleri doğrultusunda,⁴⁴ 1921'de, Milletler Cemiyeti'nin Mali Komitesi dört iktisatçıdan oluşan bir kurulu⁴⁵ çifte vergilendirmenin teorik tahlilini yapmak üzere görevlendirmiştir. İktisatçılar kurulu hazırladıkları raporu 1923'de Milletler Cemiyeti'ne sunmuştur.⁴⁶ Bugün pek anılmayan bu raporun, ticari kazançlar (ve diğer gelir

vergilendirilmesi için önerilmiş vergi oranları bulunmamaktadır.

⁴⁰ BM Model Anlaşması, md. 10-12.

⁴¹ CARROLL Michael B., *Prevention of International Double Taxation and Fiscal Evasion: Two Decades of Progress Under the League of Nations*, sf. 11 (1939). Ayrıca bkz.: GRAETZ & O'HEAR, agm, sf. 1066-1074.

⁴² VOGEL, agm, sf. 222.

⁴³ OECD, *A Global Action Plan for Electronic Commerce Prepared by Business with Recommendations for Governments* (1999), Bu rapor ICC ve dört uluslararası ticaret örgütü tarafından ortaklaşa hazırlanmış olup, OECD'nin Ottawa Konferansı'nda tartışılmış üç ana metinden biridir.

⁴⁴ CARROLL, age, sf. 11.

⁴⁵ Profesör G.W.J. Bruins (Hollanda), Profesör Luigi Einaudi (İtalya), Profesör Edwin R.A. Seligman (ABD), Sir Josiah Stamp (Birleşik Krallık).

⁴⁶ League of Nations, *Report on Double Taxation*, Submitted to the Financial Committee by Professors Bruins, Einaudi, Seligman and Sir Josiah Stamp, Doc: E.F.S.73.F.19. ["İktisatçıların Raporu"] (3 Nisan 1923). GRAETZ & O'HEAR, Profesör Seligman'ı raporun mimarı olarak takdim ederler. Yazarlara göre, rapor Profesör Seligman ile Sir Stamp arasında önceden gerçekleşmiş yazışmaların ürünüdür. Profesör Seligman tarafından oluşturulan raporun taslağına Profesör Bruins ancak Mart 1923'ten sonra katkıda bulunabilmiştir. Profesör

unsurları) üzerindeki vergilendirme yetkisinin devletlerarası bölüşümünün mantığını anlama ve bu bağlamda işyeri kavramına neden dayanıldığını, bu kavramın işlevini kavramada büyük değer taşıdığını düşünmekteyiz.

1. İktisatçıların Raporu, 1923

İktisatçıların raporunda yer alan değerlendirmelere göre, çifte vergilendirme 'ekonomik ilişkilere ve sermayenin serbest dolaşımına' zarar verir ve çifte vergilendirme olgusu vergi yükünün yükümlüler arasında 'hakkaniyetli dağıtımına' engel olur.⁴⁷ İktisatçılar, vergilendirme yetkisinin, "amacı, çeşitli devletlerin gelirin üretilmesine ve bundan istifade edilmesine sağladıkları katkıyı ölçmek olan" ekonomik bağlılık (*economic allegiance*) doktrinine dayanması görüşündedirler.⁴⁸ Raporda, ekonomik bağlılığın tespiti bakımından dört unsur üzerinde durulmuştur:

Servetin kökeni. (Kazanç fiziki olarak veya ekonomik olarak nerede üretilmiştir?)

Servetin yeri (mekii). (Bütünsel olarak servetin üretilme sürecinin sonuçları, semeresi nerededir?)

Servete ilişkin hakların icra edilebildiği yer. (Bu sonuçların devredilmesine ilişkin haklar nerede icra edilebilir?)

Servetin tüketildiği yer (vergi yükümlüsünün yerleştiği veya ikamet ettiği yer). (Servet nerede harcanmış, tüketilmiş veya elden çıkarılmıştır?)

Raporda, ekonomik bağlılığın tespitinde servetin kökeninin, yani kaynağının ve tüketildiği yerin, yani yükümlünün yerleşik olduğu yerin en önemli unsurlar olduğu; servetin bulunduğu yer ve buna ilişkin hakların icra edildiği yerin ise tali unsurlar olduğu ve dolayısıyla bunların ilk iki unsura göre yapılan tespitlerin desteklenmesi bakımından dikkate alınabilecekleri sonucuna varılmıştır.⁴⁹

'Servetin kökeni' (kaynağı), servetin yaratılması, oluşturulması sürecindeki tüm aşamalar olarak tanımlanmıştır:

"Servetin kökeninden bahsederken, servetin üretildiği yere işaret ediyoruz; ki o yer kazanca veya servetin elde edilmesine imkân veren toplumsal ekonomik hayatın bulunduğu yerdir. Kazanç veya elde etme sadece belirli bir şey yüzünden değil, o kazancın oluşumuna katkı sağlayan insan ilişkileri ile meydana gelir. İnsanın aracılık işlevi:

a) Mahaldeki işçi veya organizasyonun sorumlusu veya yöneticisi şeklinde; örneğin, bir çay tarlasının yerel müdürü şeklinde olabilir.

b) Değersiz objeleri ait oldukları pazarların yakınına getirmeye yardımcı olan, birden fazla ülkeyle temas eden kara veya deniz ulaşımı acenteleri şeklinde olabilir.

c) Servetin üretiminin kârlı bir üretim olup olmayacağı temel sorusuna dayanan tüm politikayı belirleyen yönetici gücün bulunduğu mahal şeklinde olabilir. [Öyle ki] o

Einaudi'ye de (ki o, dört ülkeden tek "borçlu" ülke olan İtalya'yı temsil eden iktisatçıdır) kendisine taslak üzerinde yorum yapma imkanı tanınmıştır; ancak, yayın tarihi sınırlaması (*deadline*) yüzünden görüşlerine raporda yer verilememiştir. Bkz.: GRAETZ & O'HEAR, agm, sf. 1074-1075.

⁴⁷ İktisatçıların Raporu, sf. 5.

⁴⁸ Ibid., sf. 18-25.

⁴⁹ Ibid., sf. 25.

[güç] yerel yönetimi seçer, sermayenin ne şekilde kullanılacağına, ekim yöntemine ve zamanına, hangi pazarların ve hangi satış yöntemlerinin değerlendirileceğine karar verir; özetle, tüm işletmeyi koordine eden beyin olarak işlev görür.

d) Satış ucu şeklinde, yani, satış temsilcilerinin faaliyette bulunduğu ve gerçek pazarların bulunduğu yerler şeklinde olabilir.

Bu dört unsurdan hiçbirinin, diğer üçünün katkılarının ve servet üretme aracına zarar vermeksizin göz ardı edilmesinin mümkün olmadığı söylenebilir. Bunların, dört unsurun emeğinin gelirinden yararlanan son sahibin bulunduğu yerle de hiçbir ilgisi yoktur. Bu dört unsur, servetin kökeninin (o ki, servetin bir fiziki ürün olarak üretilmesidir) tespiti ile ilgili farklı ölçütlerdir.

Öyleyse, servetin kökeni, servetin asli fiziki görünümünün (örn., tohumların ekilmesini takip eden fiziki uyarlamalar, taşınması, idaresi ve satılması) ışığında değerlendirilmelidir.”⁵⁰

İktisatçıların raporu servetin muhtelif türlerini tartıştıktan sonra bunları servetin kökenine (kaynağına) ve servetin tüketim yerine (yerleşim yerine) olan ekonomik bağlılığa göre sınıflandırmıştır. Buna göre: tüm maddi servet, ticari, sınai işletmelerle, gayrimenkullerden elde edilen geliri de içerir şekilde, kaynak yeri ile ilişkilendirilmiş; tüm gayrimaddi servet ise, menkul kıymetler ve mesleki faaliyetlerden elde edilen geliri de içerir şekilde, servetin tüketildiği yer ile ilişkilendirilmiştir.

Bu tahlilden sonra, iktisatçıların raporu çifte vergilendirmenin önlenmesi hususunda şu dört yöntemi önerir:

“1) Bir devlet, kendi mukimlerinin diğer ülkelerden elde edilen gelirleri için o ülkelerde ödedikleri vergileri, ülkede ödeyecekleri vergiden mahsup etmelerine izin verebilir. Bu yöntem Amerika Birleşik Devletleri’nde uygulanmakta olan sınırlı mahsup sisteminden etkilenmiştir.

2) Devlet, ülkede mukim olmayanları ülkeden elde edilen gelir bakımından vergiden muaf tutmalıdır.

3) Vergi anlaşmaları ile hangi vergilerin veya verginin hangi kısımlarının kaynak ülkesi veya ikametgâh ülkesi tarafından salınabileceği belirlenebilir.

4) Kaynak ülke, ülkede mukim olmayanları, geniş anlamda yatırım kazançları veya gayrimenkullerden elde edilen kira gibi iratları üzerinden vergiye tâbi kılarken, ticari faaliyetlerden elde ettikleri gelir bakımından vergiden muaf tutabilir. İkametgah ülkesi geliri bütünüyle vergilendirmeli, bunu yaparken kaynak ülkesinde ödenmiş vergiler için bir indirim (mahsup) öngörmelidir.”⁵¹

İktisatçıların raporu bu yöntemlerden ikincisini, devletlerin karşılıklı olarak ülkelerinde yerleşik olmayanların ülkeden elde ettikleri gelirler üzerinden alınacak vergiden muaf tutulması yönteminin tercih edilmesini önerir. Kaynak esaslı vergilendirmeden vazgeçmekte isteksiz olan ülkeler bakımından ise dördüncü yöntemin tercih edilmesini önerir.⁵²

⁵⁰ Ibid.

⁵¹ Ibid.

⁵² Ibid.

Bu noktada iktisatçıların raporunun ve - aşağıda aktaracağımız üzere - onu takip eden süreçte geliştirilen vergi anlaşmaları sisteminin üzerine inşa edildiği ekonomik bağlılık (*economic allegiance*) doktrinine kısaca değinmek de faydalı olacaktır:

İlk kez 1892’de Georg von Schanz tarafından ifade edilen “ekonomik bağlılık” hem kaynak esaslı hem de yerleşme esaslı vergilendirmeye meşruluk temeli sunar.⁵³ Schanz’a göre, bir ülkenin faaliyetlerinden yararlanan kişiye bir yük yüklenmelidir ve bu bağlamda ekonomik bağlılık, vergi yüklerinin adil ve eşit dağıtımını sağlayan bir ilkedir. Bir ülkeye ekonomik bağlılık tüketim üzerinden olabilir. Schanz bu durumda yerleşmeyi verginin meşrulaştırılması bakımından uygun kıstas olarak görür. Ancak, ekonomik bağlılık yatırım ve ticari faaliyetler şeklinde de gerçekleşebilir. Schanz’a göre bir ülkeye ticari faaliyetlerle ya da o (kaynak) ülkeden gelir elde etmek yoluyla ekonomik olarak bağlı olmak, yerleşilen ülkede tüketim üzerinden ekonomik olarak bağlı olmaktan daha önemlidir. Bu nedenle Schanz, vergi tabanının kaynak ve yerleşim yeri ülkeleri arasında paylaşılmasını; gelirlerin dörtte üçünün kaynak ülkesince ve kalan dörtte birinin yerleşim yeri ülkesince vergilendirilmesini önerir.⁵⁴

1920’lerde Milletler Cemiyeti’nin Mali Komitesi’nce görevlendirilen iktisatçıların ve vergi uzmanlarının çalışmaları sayesinde ekonomik bağlılık bu alana hakim görüş halini almıştır. 1923 tarihli İktisatçıların Raporu’nda kavram şu şekilde benimsenmiştir:

“... kişinin, rekabet halindeki otoritelere (devletlere) ulaşabilmek için, her bir otoritedeki ekonomik menfaatleri uyarınca ödediği toplam bedelin bir kısmı...”⁵⁵

Not etmek gerekir ki, aynı kavrama dayanmakla birlikte, raporda ulaşılan sonuç Schanz’ın önerdiğinin zıddıdır. Rapora göre, devletlerin yarışan vergilendirme yetkisi iddialarını dengelemede en pratik ve arzulanan çözüm, ülkeden elde edilen gelirler bakımından, ülkede yerleşik olmayanların karşılıklı olarak vergiden muaf tutulmasıdır.

2. Teknik Uzmanların Raporları, 1925&1927

1922’de, Milletler Cemiyeti’nin Mali Komitesi, çifte vergilendirme ve vergi kaçakçılığının idari ve uygulamaya yönelik boyutlarını incelemek üzere yedi Avrupa ülkesinin⁵⁶ vergi idarelerinin üst düzey bürokratlarından oluşan ikinci bir ekip, “teknik uzmanlar heyeti” kurmuştur. Teknik uzmanlar heyeti 1925’de ilk raporunu yayınladıktan sonra heyete beş ülkeden⁵⁷ daha uzmanlar dahil edilmiştir. 1927’de Amerika Birleşik Devletleri’nden bir uzman da bu heyete katılmış; aynı yıl bu genişletilmiş heyet tarafından biri gelir ve emlak vergileri hakkında olmak üzere çeşitli konularda dört adet iki taraflı anlaşma taslağı ve bunların şerhleri hazırlanmıştır. Bu taslaklar Ekim 1928’de Cenevre’de 27 ülkeden temsilcilerin katılımıyla toplanan Hükümet Uzmanları Genel Toplantısı’nda görüşülmüştür.⁵⁸

Bu taslaklardan gelir ve emlak vergilerinde çifte vergilendirmenin önlenmesine ilişkin anlaşma taslağı, ticari kazançlar bakımından vergilendirme yetkisini, bir işyerinin varlığı

⁵³ von SCHANZ Georg, “Zur Frage der Steuerpflicht”, 9 II Finanzarchiv 1, sf. 4 (1882), aktaran, VOGEL, agm, sf. 219, dn. 23.

⁵⁴ VOGEL, agm, sf. 219.

⁵⁵ İktisatçıların Raporu, sf. 9.

⁵⁶ Belçika, Birleşik Krallık, Çekoslovakya, Fransa, Hollanda, İsviçre ve İtalya.

⁵⁷ Almanya, Arjantin, Japonya, Polonya ve Venezuela.

⁵⁸ CARROLL, age, sf. 11-12. Ayrıca bkz.: League of Nations, Double Taxation and Tax Evasion Report, Doc. C.216. M.85. 1927.II (1927); League of Nations, Double Taxation and Tax Evasion Report, Doc. C.562. M.178. 1928.II (1928).

halinde, fayda teorisi uyarınca kaynak ülkeye bırakıyordu. Yerleşim yeri ülkesi, ödeme gücü ilkesi uyarınca, yatırımların getirisini vergilendirme yetkisine sahipti. Taslakta “işyeri” (*permanent establishment*) kavramı “gerçek yönetim merkezi, şube maden ve petrol alanları, fabrikalar, atölyeler, acenteler, ambarlar, ofisler, depolar” gibi örnekler verilerek açıklanmıştı.⁵⁹ 1928 taslağı “bir yabancı ülkede bağımsız nitelikteki bir temsilci (*simsar, genel komisyoncu, vs.*) aracılığıyla ticari faaliyette bulunulması o teşebbüsün o ülkede bir işyerinin bulunduğu anlamına gelmez” diyerek, bağımsız temsilcileri işyeri kavramı dışında bırakmıştı.⁶⁰

Hükümet Uzmanları Genel Toplantısı’nda dillendirilen öneriler üzerine 1929’da Milletler Cemiyeti’nin Konsey’i daimi bir Mali Komite atadı. Bu komite önce ICC’nin Amerika Şubesi’nin ev sahipliğinde, New York ve Washington’da alt komite toplantıları düzenledi; ardından Haziran 1933’de Mali Komite’nin kendi toplantısıyla ticari kazançların bölüşümüne ilişkin bir anlaşma taslağı hazırladı. Bu taslak daha sonra Mali Komite tarafından 1935’de revize edildi.⁶¹

3. Meksika ve Londra Modelleri, 1943&1946

1933 anlaşma taslağından sonra, 1943 ve 1946’da Milletler Cemiyeti iki anlaşma taslağı daha yayınladı.⁶² 1943’de Milletler Cemiyeti’nin Mali Komite’si Latin Amerika ülkelerinin temsilcileri⁶³ ile birlikte Amerika Birleşik Devletleri ve Kanada’nın temsilcilerinin katılımıyla Meksika Bölgesel Vergi Konferansı’nı topladı. Meksika Konferansı 1925 ve 1933 taslaklarının tek bir anlaşma taslağı metninde birleştirilmesiyle sonuçlandı. Bununla birlikte, Meksika Model Anlaşması kaynak ülke vergilendirme yetkisinin kapsamını yabancı ülkede yerleşik olan yükümlülerin kaynak ülkeden elde ettikleri ticari kazançların vergilendirmesi bakımından kayda değer şekilde genişletmekteydi. Bu modele göre, ülkede yerleşik olmayan bir işletme tarafından münferit veya arazi olanlar dışında kalan her türlü ticari faaliyet sonucu elde edilen kazançlar, işletmenin ülkede bir işyeri olsun olmasın, kaynak ülkede vergilendirilebilirdi.

İkinci Dünya Savaşı sonunda, 1946’da Milletler Cemiyeti’nin Mali Komitesi Londra’da yeni bir toplantı düzenleyerek yeni bir anlaşma taslağı yayınladı. Bu taslak ile Meksika Modeli’nde kaynak ülkenin genişletilen vergilendirme yetkisi tersine çevrildi.

Bu iki modeli, Birinci ve İkinci Dünya Savaşları sonrası küresel dengelere egemen olan güçlerin tercihleri ile, ancak savaş esnasındaki siyasi boşlukta ifade edilebilen, gelişmekte olan ülkelerin tercihlerinin nasıl çeliştiğini göstermesi bakımından değerli bulmaktayız.

C. OEEC/OECD

İkinci Dünya Savaşı’nın ardından Milletler Cemiyeti’nin yerini her ne kadar Birleşmiş Milletler aldıysa da, onun Mali Komisyonu ve Uluslararası Vergi İlişkileri Komitesi 1954’de faaliyetlerine son verdiler ve buna paralel olarak vergilendirme alanındaki çalışmalar Avrupa

⁵⁹ BUCHANAN Randolph J., “*The New Millennium E-Commerce Tax Dilemma*”, 27 Tax Notes Int’l 1097, sf. 1102 (2002).

⁶⁰ Ibid.

⁶¹ CARROLL, age, sf. 27-28.

⁶² League of Nations, Fiscal Committee, London and Mexico Model Tax Conventions, Doc. C.88. M.88 1946.II.A. (1946).

⁶³ Meksika Konferansı’nda şu Latin Amerika ülkeleri temsil edilmişti: Arjantin, Bolivya, Ekvador, Kolombiya, Meksika, Peru, Şili, Uruguay ve Venezuela.

Ekonomik İşbirliği Örgütü (*Organisation for European Economic Cooperation - OEEC*) çatısı altında yürütülmeye başlandı.⁶⁴

OEEC, 1948’de, Avrupa ülkelerinin yeniden inşası için Amerika Birleşik Devletleri’yle Kanada tarafından sağlanan yardımların yönetilmesi için kurulmuştu. OEEC 1956’da kendi Mali Komitesi’ni kurarak ona gelir ve sermaye üzerinde çifte vergilendirmenin önlenmesi için bir anlaşma taslağı hazırlama görevi verdi. 1961’de Amerika Birleşik Devletleri ve Kanada’nın da üye olarak katılmasıyla Avrupa Ekonomik İşbirliği Örgütü (OEEC), Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Örgütü’ne (*Organisation for Economic Cooperation and Development - OECD*) dönüştü;⁶⁵ bölgesel kimliğini bir kenara bırakarak küresel (en azından batı yarımküreye ait) bir örgüt halini aldı.⁶⁶ Böylelikle OECD anlaşma taslağı geliştirme görevini de üstlenmiş oldu ve 1963’de ilk model vergi anlaşmasını yayınladı.

Hemen işaret etmeliyiz ki, 1963 Model Vergi Anlaşması “işyeri” kavramını tanımlayan ilk anlaşma taslağıdır:

“Bu anlaşmanın amaçları bakımından “işyeri” (permanent establishment) terimi, bir işletmenin işlerinin kısmen veya tamamen içinde (in) yürütüldüğü sabit (fixed) iş yeridir.”⁶⁷

Bu model, 1943 Meksika ve 1946 Londra model anlaşmalarında yer alan müspet işyeri örneklerini muhafaza etmiş; ancak, o modellerde yer alan “üretkenlik testi”ni terk ederek, yerine işyerine vücut vermeyen, kavramın kapsamı dışında bırakılmış bir kısım faaliyetin listesini eklemiştir.⁶⁸ Bu model anlaşma, aynı zamanda işyeri kavramının ikinci türünü, “temsilci-işyeri” kavramını içermesi bakımından önemlidir:

“Bir Âkit Devlet’te diğer Âkit Devlet işletmesinin namına hareket eden, (bağımsız nitelikte bir temsilci olmayan) kişi, ilk değinilen Âkit Devlet’te bir işyeri olarak farz edilir.”⁶⁹

OECD’nin Model Anlaşması daha sonra 1977 ve 1992’de değişikliklere uğramıştır. 1992’den itibaren föy volan yöntemiyle yayınlamaya başlayan Anlaşma ve şerhi periyodik olarak güncellenmektedir. Son güncelleme **Temmuz 2010’da** yayınlanmıştır. Çalışma

⁶⁴ United Nations, Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries, sf. xvii (2000).

⁶⁵ OECD’ye üye 30 ülke bulunmaktadır. Bunlar Almanya, Amerika Birleşik Devletleri, Avustralya, Avusturya, Belçika, Birleşik Krallık, Çek Cumhuriyeti, Danimarka, Finlandiya, Fransa, Hollanda, İrlanda, İspanya, İsveç, İsviçre, İtalya, İzlanda, Japonya, Kanada, Kore, Lüksemburg, Macaristan, Meksika, Norveç, Polonya, Portekiz, Slovak Cumhuriyeti, Türkiye, Yeni Zelanda ve Yunanistan’dır.

⁶⁶ OEEC’nin kuruluşu, işlevi, işlevsizleşmesi ve OECD’ye dönüşümü hakkında bkz.: “http://www.oecd.org/document/48/0,3746,en_2649_201185_1876912_1_1_1_1,00.html”. Hâlihazırda 30 üyesi bulunan OECD’ye 2007’de Şili, Estonya, İsrail, Rusya ve Slovenya üye olmaya davet edilmişlerdir. Bunlara ek olarak, OECD Brezilya, Çin, Endonezya, Güney Afrika ve Hindistan ile olan ilişkilerini üyelik olasılığını da içerir şekilde geliştirme kararı almıştır. Bu gelişmeler OECD’nin küresel etki alanını geliştirme çabaları olarak değerlendirilebilir.

Bkz.: “http://www.oecd.org/pages/0,3417,en_36734052_36734103_1_1_1_1_1,00.html”.

⁶⁷ “For the purposes of this Convention, the term “permanent establishment” means fixed place of business in which the business of the enterprise is wholly or partly carried on.” OECD 1963 Model Anlaşması, md. 5, para 1.

⁶⁸ OECD 1963 Model Anlaşması, md. 5, para 3.

⁶⁹ “A person acting in a Contracting State on behalf of an enterprise of the other Contracting State — other than an agent of an independent status — shall be deemed to be a permanent establishment in the first-mentioned State ...” OECD 1963 Model Anlaşması, md. 5, para 4.

konumuz bakımından, sadece 1977’de işyeri kavramında (md. 5) küçük bir değişiklik yapılmıştır,⁷⁰ 2010 yılında ise ticari kazançların işyerine atfedilmesini düzenleyen hüküm (md. 7) yeniden kaleme alınmıştır. Diğer değişiklikler Model Anlaşma’nın şerhindedir.

D. BM, ABD ve Türk Modelleri

1. Birleşmiş Milletler Modeli

İkinci Dünya Savaşı’nın ardından Milletler Cemiyeti’nin yerini alan Birleşmiş Milletler’in vergilendirme alanındaki çalışmalarını 1954’de sonlandırdığını ve model anlaşma geliştirme sürecinin OEEC/OECD çatısı altında devam ettiğini ifade ettik. 1967’de Birleşmiş Milletler Ekonomik ve Sosyal Konseyi’nin 1273 sayılı kararı ile gelişmiş ve gelişmekte olan ülkelerin vergi uzmanlarından oluşan bir çalışma grubu kurularak, söz konusu ülkelerin vergi gelirlerini güvence altına alacak şekilde vergi anlaşmaları imzalamalarına ortam sağlayacak çalışmalar yürütülmesi istenmiştir. Bu amaçla 1968’de kurulan Geçici Vergi Uzmanları Grubu⁷¹ OECD Model Anlaşması’nın 1977 tarihli metnini ve bunun şerhini esas alarak bir model anlaşma geliştirmiştir.⁷² Birleşmiş Milletler’in 1980 yılında yayınladığı bu model anlaşma OECD modelinden kaynak devletlerin vergilendirme yetkisini genişletme istikametinde kısmen ayrılmaktadır. Örneğin bu model, ticari kazançların işyerine atfedilmesi bakımından (md. 7) “işyerinin çekim gücü ilkesi”ni (*force of attraction principle*) benimsemiştir.⁷³

Birleşmiş Milletler Model Anlaşması son olarak 1999 yılında güncellenmiş, bu metin 2001’de yayınlanmıştır.⁷⁴ Bu güncellenmenin gerekçesi olarak küreselleşme, ekonomi ve teknolojiadaki gelişmeler zikredilmiştir. Güncelleme esasen OECD Modeli’nin ve şerhinin 1992, 1994, 1995 ve 1997 güncellemelerinin uygun oldukları ölçüde Birleşmiş Milletler Modeli’ne aktarılması şeklinde gerçekleşmiştir.⁷⁵

2. Amerika Birleşik Devletleri Modeli

Amerika Birleşik Devletleri de OECD Modeli’ni esas alarak geliştirdiği kendi model anlaşmasını 1996 yılında yayınlamıştır. OECD Modeli ile karşılaştırıldığında ABD Modeli’nin vergilendirme yetkisinin ülkeler arası paylaşımında yerleşim yeri ülkesini ağırlıklı tercih eden bir model olduğu görülür. Ayrıca bu modelde “vatandaş”ların vergilendirilmesi bakımından taraf devletlerin iç hukukları – kural olarak – sanki anlaşma yokmuşçasına uygulanır.⁷⁶ Amerika Birleşik Devletleri’nin, bütün vatandaşlarının küresel gelirleri üzerinden bu kişilerin ülkede yerleşik olup olmadıklarına bakmaksızın vergi alması karşısında söz konusu hükmün

⁷⁰ 1977 Model Anlaşması’nda ve izleyen model anlaşmalarda “işyeri” tanımında yer alan “içinde” (*in*) sözcüğü yerine “aracılığıyla” (*through*) sözcüğü kullanılmıştır: “...*permanent establishment means a fixed place of business through which the business of an enterprise is wholly or partly carried on.*”

⁷¹ Bu grup 1980’de “Vergi Sorunlarında Uluslararası İşbirliği Geçici Uzmanlar Grubu” olarak yeniden adlandırılmıştır. Bkz.: United Nations Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries, sf. xi.

⁷² Ibid., sf. vi vd.

⁷³ “İşyerinin çekim gücü” ilkesi için bkz.: YALTI SOYDAN Billur, Uluslararası Vergi Anlaşmaları, sf. 204 vd. (1995); HOLMES, age, sf. 179.

⁷⁴ 1980 ve 2001 Model Anlaşmaları’nın karşılaştırmalı incelemesi için bkz.: Bart KOESTER, “The United Nations Model Tax Convention and Its Recent Developments”, 10 Asia-Pacific Tax Bulletin, 1/2, sf. 4 vd. (2004).

⁷⁵ Bkz.: United Nations Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries, sf. xxii vd.

⁷⁶ ABD Model Anlaşması, md. 1, f. 4 ve 5.

varlığı çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarının Amerikan iç hukukundaki uygulama alanını oldukça daraltmaktadır. ABD Modeli 2006 yılında güncellenmiştir.⁷⁷

3. *Türk Modeli*

Türkiye OECD ve BM bünyesinde uluslararası çifte vergilendirmenin önlenmesi amacıyla yürütülen çalışmalara katılmış, ancak bu anlaşmaların içeriğini tümüyle onaylamayarak, çıkarlarına uygun düşmeyen pek çok maddeye çekince koymuştur.

OECD modelinin Türkiye'nin koşullarına uygun olmadığından hareketle Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü 1969 yılında "Gelir ve servet vergilerinde çifte vergilendirmenin önlenmesi amacıyla yapılacak anlaşmalar için Türk projesi"ni yayınlamıştır. Bu proje ile oluşturulan model esas olarak Türkiye'nin 1963 OECD Modeli'ne koyduğu çekincelerin OECD Model Anlaşması metni ile bütünleştirilmesine dayanmaktadır. Türk Modeli, OECD modelinde yerleşim yeri devletin vergilendirme yetkisine bağlanan bazı gelirlerin, kaynak devleti tarafından vergilendirilmesi esasına dayandırılmıştır. Vergilendirme yetkisinin iki devlet arasında paylaşıldığı gelirler bakımından da kaynak devletin uygulayabileceği vergi oranları artırılmıştır. Türk Modeli, gelirin mümkün olduğu kadar doğduğu ülkede vergilendirilmesini öngörerek OECD modelinden ayrılmaktadır.⁷⁸

VI. *İŞYERİ KAVRAMI*

Buraya kadar ülkelerin vergilendirme yetkilerinin çatışmasına, bundan kaynaklanan uluslararası çifte vergilendirme sorununa, çözüm yöntemlerine ve bu bağlamda çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarına değindik. Uluslararası ticaretin büyük bölümü aralarında çifte vergilendirmeyi önleme anlaşması bulunan ülkeler arasında gerçekleşmektedir. Tipik bir anlaşmada ticari kazançlar üzerindeki vergilendirme yetkisi, yükümlünün kaynak ülkede bir "işyeri" bulunmadığı sürece sadece yerleşim yeri ülkesine bırakılmıştır. Diğer halde bile kaynak ülkesinin vergilendirme yetkisi o işyeri ile ilişkilendirilebilecek kazançlar ile sınırlandırılmıştır.⁷⁹ Diğer bir ifadeyle, kaynak ülke, kendi sınırları içinde elde edilmiş ticari kazançlardan, o kazançlar ülke içindeki bir işyeri ile ilişkilendirilmedikçe vazgeçmektedir.⁸⁰

İşyeri kavramı varlığın fiziki görünümüne dayanır. Oysa, teknolojinin gelişmesi ile ortaya çıkan ve bugün ticari hayatın vazgeçilmez bir parçası haline gelen İnternet, işletmelere dünyadaki herhangi bir kişiyle, onun bulunduğu yerde ama orada bir fiziki varlığa sahip olmaksızın iş yapabilme imkânı kazandırmıştır. Ayrıca, elektronik ticarete kullanılan ekipmanların taşınabilirliği, işletmelerin işlerini bir ülkeden diğerine saatler içinde taşıyabilmesini mümkün kılmaktadır. Böyle bir ortamda ticaret kaynak ülkede ofis açmaya, fabrika kurmaya, hatta depolara ve çalışanlara dahi gereksinim duyulmaksızın yapılabilir hale geldiğinden ve genellikle de yapılıyor olduğundan, işyeri kavramının günümüz koşullarına uygunluğu ve etkinliği sorgulanmaya açık hale gelir. Her şeye rağmen, OECD geleneksel ticarete olduğu gibi elektronik ticaret bakımından da işyeri kavramının arkasında durmaktadır. Bu tercihin sonuçlarının işyeri kavramının ihdas edilme sebepleriyle çelişmesi

⁷⁷ 1996 ve 2006 ABD Model Anlaşmaları ile bunların Teknik Açıklamaları için bkz.: "http://www.irs.gov/businesses/international/article/0,,id=169597,00.html"

⁷⁸ YALTI SOYDAN, age, sf. 50.

⁷⁹ Model Anlaşma, md. 7, para. 1.

⁸⁰ SWEET, agm, sf. 1973.

mümkündür. Bu nedenle işyeri kavramı, gelişim süreci, unsurları ve işlevi de dikkate alınarak analiz edilmelidir.

A. İşyeri Kavramının Tarihçesi

İşyeri kavramının kökeni on dokuzuncu yüzyılın ikinci yarısına dayandırılır ve bu kavramın Prusya illeri arasındaki çifte vergilendirme sorunlarını çözmek için Prusya mahkemelerince geliştirildiği söylenir.⁸¹ O dönemde kavram belirli bir yerde bir fiziki konumda bulunmaktan çok belirli bir alan içinde bulunmaya ve devamlılığa işaret ediyordu.⁸² İşyeri kavramı daha sonra Prusya kanunları içinde yer buldu ve 1909 Alman Hukuku'nun bir unsuru haline aldı.⁸³

Uluslararası alanda işyeri kavramı ilk olarak 21 Haziran 1899'da imzalanmış olan Avusturya-Macaristan ve Prusya Vergi Anlaşmasında kullanılmıştır.⁸⁴ Bu anlaşma bir ülkedeki işyeri aracılığıyla kazanılan ticari kazançların o ülkede vergilendirileceğini öngörüyordu. Anlaşmada işyeri kavramı, genel olarak, yabancı bir işletmenin veya o işletmenin ortağının veya temsilcisinin ticari faaliyetine hizmet eden sabit bir iş yeri olarak tanımlanıyordu.⁸⁵

Milletler Cemiyeti tarafından 1928'de değerlendirilen ilk model anlaşma taslaklarında sınai, ticari ve tarımsal girişimlerden ve diğer ticaret ve meslek faaliyetlerinden elde edilen gelirin işyerinin bulunduğu ülkede vergilendirileceği öngörülmüştü.⁸⁶ Bu taslaklarda işyeri kavramı tanımlanmamış, sadece müspet ve menfi örnekler verilmekle yetinilmişti:

*"Gerçek yönetim merkezleri, şubeler, maden ve petrol alanları, fabrikalar, atölyeler, acenteler, ambarlar, ofisler, depolar işyeri olarak kabul edilmelidir. Bir diğer ülkede bağımsız nitelikteki bona-fide bir temsilci (simsar, komisyoncu vs.) aracılığıyla ticari işlere girilmesi, bu girişimin o ülkede bir işyeri bulunduğu şeklinde anlaşılmaz."*⁸⁷

Her ne kadar 1943 ve 1946 tarihli Meksika ve Londra Model Anlaşmaları ticari kazançların vergilendirmesinde bir ön şart olarak işyeri kavramının gerekliliğinde birbirinden oldukça farklı idilerse de neyin işyeri sayılacağı noktasında her iki model aynıydı:

"1 - 'İşyeri' kavramı genel müdürlükleri, şubeleri, maden ve petrol alanlarını, çiftlikleri, fabrikaları, atölyeleri, ambarları, ofisleri, acenteleri, tesisleri, mesleki mülkleri ve üretken nitelikte sabit iş yerlerini kapsar.

(...)

*2 - Bir taraf Devlette kurulmuş olan işletmenin diğer taraf Devlette gerçekten bağımsız nitelikteki bir temsilci (simsar, komisyoncu vs.) aracılığıyla ticari işlerinin olması o işletmenin sonraki Devlette bir işyeri bulunduğu şeklinde anlaşılmaz. (...)"*⁸⁸

⁸¹ SKAAR Arvid A., Permanent Establishment - Erosion of a Tax Treaty Principle, sf. 72 (1991).

⁸² Ibid., sf. 73.

⁸³ Ibid., sf. 74.

⁸⁴ CARROLL, age, sf. 10.

⁸⁵ SKAAR, age, sf. 74.

⁸⁶ League of Nations, Double Taxation and Tax Evasion Report Presented by the General Meeting of Government Experts to Council and Members of League of Nations, Doc: C.562. M.178. 1928.II (21 Ekim 1928).

⁸⁷ League of Nations, Draft Bilateral Convention for the Prevention of Double Taxation No: 1a, md. 5.

⁸⁸ League of Nations, Mexico and London Model Bilateral Conventions for the Prevention of the Double

Daha evvel de ifade ettiğimiz gibi, OECD ilk model anlaşmasını 1963’de yayınladı. 1963 tarihli Model Vergi Anlaşması, işyeri kavramını açıkça tanımlama yoluna giden ilk modeldi:

“Bu Konvansiyonun amaçları bakımından ‘işyeri’ terimi, işletmenin ticari faaliyetinin kısmen veya tamamen içinde sürdürüldüğü sabit iş yeridir.”⁸⁹

Bu model anlaşma, 1943 ve 1946 modellerinde yer alan müspet örnek listesini muhafaza etmekle beraber o model anlaşmalarda bulunan “üretkenlik testi”ni terk ederek, yerine işyerine vücut veremeyecek olan faaliyetlerin listesini ekledi:

“‘İşyeri’ terimi şunları içeremez:

- 1. Tesislerin sadece işletmeye ait emtia veya eşyanın saklanması, sergilenmesi veya teslim edilmesi amacıyla kullanılması;*
- 2. İşletmeye ait emtia veya eşya stokunun sadece saklanma, sergilenme veya teslim edilme amaçlarıyla bulundurulması; (...)⁹⁰*

1963 Model Anlaşması, aynı zamanda ikinci bir işyeri türü yaratan ilk modeldi: “temsilci-işyeri”:

“Bir Taraf Devlette, diğer Taraf Devlet işletmesi namına hareket eden – bağımsız nitelikte bir temsilci dışındaki - bir kişinin, ilk değinilen Devlette işyeri olduğu varsayılır.”⁹¹

OECD Model Anlaşması pek çok kez değişikliğe uğramıştır. Bunlardan sadece 1977 değişikliğinde işyeri kavramında küçük bir değişiklik⁹² yapılmıştır; diğer değişikliklerin tümü Model Anlaşma’nın ekinde yer alan Şerh’e ilişkindir. 2003 yılında yapılan değişiklikle, elektronik ticarete ekipmanların işyeri sayılıp sayılmayacağı hususunda Şerh’e yeni bir bölüm eklenmiş olması nedeniyle bu değişiklik konumuz bakımından önem taşımaktadır.

B. OECD Model Anlaşmasında İşyerinin Türleri

Güncel OECD Model Anlaşması’nın 5. maddesinin 1. fıkrasında “işyeri”⁹³, “işletmenin ticari faaliyetinin kısmen veya tamamen aracılığıyla sürdürüldüğü sabit iş yeri”⁹⁴ olarak tanımlanmaktadır. Aynı maddenin 5. fıkrasında da işyeri kavramı belirli koşullarda bir bağımlı temsilciyi de kapsar şekilde genişletilmektedir.

1. İşyeri (Ticari Faaliyetin Sürdürüldüğü Sabit Yer)

a) Tanım

Model Anlaşma’nın 5. maddesinin 1. fıkrasında “işyeri”nin “işletmenin ticari faaliyetinin kısmen veya tamamen aracılığıyla sürdürüldüğü sabit iş yeri” olarak tanımlandığını ifade ettik. Model Anlaşma, işyerinin örneklerini “yönetim yeri, şube, büro, fabrika, atölye, maden ocağı, petrol veya doğal gaz kuyusu, taş ocağı veya doğal zenginliklerin elde edilmesine yarayan

Taxation of Income and Property, md. 5, Doc. C.88. M.88 1946.II.A (1946).

⁸⁹ OECD Model Anlaşması (1963), md. 5 para. 1.

⁹⁰ Ibid., md. 5, para. 3.

⁹¹ Ibid., md. 5, para. 4.

⁹² 1977 Modeli’nde gerçekleşen tanım değişikliği şöyledir: “a fixed place of business **through** which the business of an enterprise is wholly or partly carried on.”

⁹³ “permanent establishment”

⁹⁴ “a fixed place of business through which the business of an enterprise is wholly or partly carried on”

diğer yerler” olarak sayar.⁹⁵

“Tesislerin sadece işletmeye ait mal veya ticari eşyanın saklanması, sergilenmesi veya teslim edilmesi amacıyla kullanılması” ve “sabit iş yerinin yalnızca işletmeye mal veya ticari eşya satın alınması ya da işletme için bilgi toplanması amacıyla elde tutulması” gibi hazırlayıcı veya yardımcı amaçlarla kullanılan sabit iş yerleri işyeri tanımı dışında bırakılmıştır.⁹⁶

b) Analiz

Her ne kadar işyeri kavramının tanımı kolay anlaşılır görünse de, ayrıntılarında pek çok koşul içermektedir. Bu koşullardan bazıları İnternet’in gelişmesi ve ticaretin elektronik yollarla yapılmaya başlanması karşısında özel önem taşımaktadır. Bu koşulları üç grup altında incelemeye çalışacağız: İşyerinin ‘nesnel’, ‘özel’ ve ‘işlevsel’ koşulları.⁹⁷

(1) Nesnel Koşullar

Bir işyerinin var olabilmesi için ilk koşul ticari faaliyetin sürdürüldüğü ülkede bir “sabit iş yeri”nin varlığıdır. Bu koşul iki nesnel unsurdan oluşur: Önce, kaynak ülkede bir “iş yeri” (*place of business*) olması gerekir; sonra, o iş yerinin mekânsal anlamda “sabit” (*fixed*) olması gerekir.

(a) İş Yeri⁹⁸ (Ticari Faaliyetin Sürdürüldüğü Yer)

İş yeri (iş yapılan yer) ifadesinde vurgu “yer” terimindedir. Model Anlaşma ve Şerhi bu terimden ne anlaşılması gerektiğini açıklamamışlardır. Bir İngilizce sözlükte ‘yer’ sözcüğü, belirli bir amaçla kullanılan fiziki ortam, bir bina veya konum ya da yüzeyin belirli bir parçası olarak tanımlanmaktadır.⁹⁹ Türk Dil Kurumu’nun Büyük Türkçe Sözlüğü’nde aynı sözcük için şu anlamlar verilmektedir:

“a. 1. Bir şeyin, bir kimsenin kapladığı veya kaplayabileceği boşluk, mahal, mekân. 2. Gezinilen, ayakla basılan taban. 3. Bulunulan, yaşanan, oturlan bölge. (...)”¹⁰⁰

Model Anlaşma’nın 5. maddesinin 1. fıkrası lafzen okunduğunda iş yerinin sadece ticari faaliyet için bir ortam sağlamaya uygun maddi (fiziki) objelerden oluşabileceği apaçık anlaşılmaktadır. Yönetim yeri, şube, büro, fabrika, atölye, maden ocağı, petrol veya doğal gaz kuyusu, taş ocağı veya doğal zenginliklerin elde edilmesine yarayan diğer yerlerin hepsi maddi (fiziki) objelerdir. Oysa, menkul kıymetler, banka hesapları ve diğer gayrimaddi kıymetler iş yeri olamazlar. Vergi anlaşmaları genellikle *prima facie* işyeri sayılan yerlerin bir listesini içerirler.

⁹⁵ Model Anlaşma, md. 5, para. 2.

⁹⁶ Model Anlaşma, md. 5, para. 4. Birleşmiş Milletler Modeli bu noktada OECD ve ABD Modellerinden farklılaşarak “teslim”i hazırlayıcı veya yardımcı faaliyet olarak kabul etmez. Bu farklılık, ayrıntısına daha sonra değineceğimiz üzere, elektronik ticarete işyerinin tespiti bakımından belirgin bir etkiye sahiptir.

⁹⁷ İşyeri kavramının ayrıntılı incelemesi için bkz.: VOGEL Klaus ve diğ., *The OECD Model Convention 1997 and Beyond* (1997).

⁹⁸ Model Anlaşma’daki “permanent establishment” (*fixed place of business*) kavramının, yukarıdaki paragraflarda da kullandığımız üzere dilimizdeki karşılığı “işyeri”dir. İşyeri kavramını açıklarken kullanılan “place of business” karşılığı olarak ise “iş yapılan yer” anlamında “iş yeri” terimini kullanmayı tercih etmekteyiz.

⁹⁹ Bkz.: Merriam-Webster's Collegiate Dictionary “<http://www.merriam-webster.com/dictionary/place>”.

¹⁰⁰ Bkz.: TDK Büyük Türkçe Sözlük, “<http://www.tdkterim.gov.tr/bts/>”.

Amerika Birleşik Devletleri'nde görülmüş bir davada Vergi Mahkemesi, Birleşik Devletler'de sadece bir posta adresi bulunan (ofisi, tesisi vs. bulunmayan) bir Kanada şirketinin ülkede bir işyerinin bulunmadığına karar vermiştir.¹⁰¹ Mahkemenin gerekçesi şöyledir:

“Olağan anlamıyla ‘işyeri’ terimi bir lisanstan, antetten ve izole faaliyetlerden daha esaslı bir şeyi ifade eder. Bu terim, şirketin günlük ticari faaliyetini sürdürebilecek kabiliyette olup, içinde personel bulunan ve bu amaçla kullanılan bir ofisi ya da böyle ticari faaliyetleri rutin olarak yürütebilen bir tesis ya da fabrikanın varlığına delalet eder.”¹⁰²

Model Anlaşma'nın lafzı “iş yeri”nden ne anlaşılması gerektiği noktasında, sadece bina gibi yapılara işaret etmesi nedeniyle yeterince yol gösterici değildir. Bununla birlikte, Model Anlaşma'nın Şerhi işletmenin ticari faaliyetinin sürdürülmesi için kullanılacak bir yapının bulunmaması ya da buna gerek duyulmaması halinde de bir iş yerinin bulunabileceğini ifade etmektedir. Belirli bir alanın yerleşik olmayan işletmenin tasarrufunda bulunması kafidir.¹⁰³ Hatta, belirli koşullarda otomatik makineler ve ekipman da sabit bir iş yeri ve dolayısıyla ‘işyeri’ olabilir.¹⁰⁴ Yiyecek-içecek otomatları, oyun makineleri işyeri olabilecek makine ve ekipmana örnek gösterilebilir.

(b) ‘Sabit’ Olmak

İşyeri olabilmek bakımından, iş yapılan yerin “sabit” (*fixed*) olması; diğer bir ifadeyle, ticari faaliyetin kaynak ülke içindeki belirli bir coğrafi konuma devamlı olarak bağlı olması gerekir.¹⁰⁵ Her ne kadar “sabit” terimi, hareketli (*mobile*) ticari faaliyetleri dışlar görünse de, işyerini teşkil eden ekipmanın gerçekten de üzerinde bulunduğu toprağa sabitlenmiş olması gerekmez. Ekipmanın belirli bir alanda bulunması yeterlidir.¹⁰⁶ Örneğin, Almanya'da görülen bir davada, mahkeme belirli bir pazaryerinde ama farklı tezgahlarda satış yapan bir tacirin Almanya'da bir işyerinin bulunduğuna karar vermiştir.¹⁰⁷ Buna karşılık yine Almanya'da bir sütçünün düzenli olarak dolaştığı caddeler tek bir iş yeri olarak kabul edilmemiştir.¹⁰⁸

(2) Öznel Koşullar

İş yapılan sabit bir yerin tespiti orada bir ‘işyeri’ olduğuna karar vermek için yeterli değildir. Kaynak ülkedeki o yerin, kayda değer bir süreyle, bir başkasının değil, yerleşik olmayan işletmenin sabit iş yeri olması gerekir. Diğer bir ifadeyle, kaynak ülkede sabit bir iş yeri olan işletmenin bir işyerinin bulunduğu söylebilmesi için iki öznel koşulun, “kullanım hakkı” ve “devamlılık” koşullarının da yerine getirilmesi lazımdır.

(a) Kullanım Hakkı

Model Anlaşma'nın 5. maddesinin Şerhi'nde de ifade edildiği üzere, bir iş yeri, yerleşik olmayan işletmenin “tasarrufunda” (kullanımında) olmalıdır. Bu yerin işletmeye ait olup

¹⁰¹ Consolidated Premium Iron Ores Ltd. v. C.I.R., 28 T.C. 127 (1957).

¹⁰² Ibid.

¹⁰³ Model Anlaşma Şerhi, C(5)-2, para. 4.

¹⁰⁴ Ibid., C(5)-2, para. 10.

¹⁰⁵ Ibid., C(5)-2, para. 5.

¹⁰⁶ Ibid.

¹⁰⁷ DOERNBERG, age, sf. 209.

¹⁰⁸ CARIDI Alessandro, “Proposed Changes to the OECD Commentary on Article 5: Part I - the Physical PE Notion” 43 European Taxation 17, sf.18 (2003).

olmaması, kiralanmış olması ya da diğer bir şekilde üzerinde tasarrufta bulunuluyor olması önemli değildir. Bu iş yeri bir başka işletmenin tesisi içinde de olabilir.¹⁰⁹ Önemli olan yerleşik olmayan işletmenin kaynak ülkedeki bir iş yeri üzerinde “kullanım hakkı”nın bulunmasıdır.¹¹⁰ Bu koşul, işletmenin kaynak ülkede iş yapılan yeri idare etme, yönetme kabiliyetinin bulunup bulunmadığına bakar.

(b) Devamlılık

Model Anlaşma'nın ifadesinden, yerleşik olmayan işletmenin faaliyetlerinin kaynak ülkede düzenli bir ekonomik mevcudiyet sağlayacak düzeyde bir devamlılık, istikrar¹¹¹ (*permanence*) göstermesi gerektiği anlaşılmaktadır. “Devamlılık” terimi iş yerini kullanma hakkının ebediyen sürmesi gerektiği, daimi, değişmez olduğu anlamına gelmez. Sadece süresiz olarak devam ettiği anlamına gelir. Aynı şekilde, devamlılıktan anlaşılan faaliyetin icrasının hiç kesintisiz devam etmesi de değildir; ancak, faaliyet düzenli olarak sürdürülmelidir.¹¹² Örneğin, bir ülkedeki bir fuara katılan bir işletmenin, o ülkedeki varlığı yeterli sürede (ve düzeyde) bir ekonomik varlığa vücut vermediğinden, işyerinin bulunduğu söylenemez.

(3) İşlevsel Koşullar

Kaynak ülkede yerleşik olmayan bir işletmenin o ülkede bir sabit iş yerini, kayda değer bir süreyle tasarrufunda bulundurması ve buna rağmen bir işyerine vücut vermemesi mümkündür. Bunun için tek yapması gereken işyeri tanımının içerdiği işlevsel koşulları gerçekleştirmemektir.

İşyeri kavramı, yerleşik olmayan işletmenin, kaynak ülkede gelir-üreten faaliyetlerde bulunmasını zorunlu kılar; gelir üreten faaliyetler o ülkenin iç hukukunda ve vergi anlaşmasında “ticaret” sayılan faaliyetlerdir. Ayrıca gerçekleştirilen ticari faaliyetlerin, yerleşik olmayan işletmenin o ülkedeki sabit iş yerine bağlı olması, o iş yeri aracılığıyla gerçekleşmesi (*‘conducted through’*) gerekir.

(a) Ticari Faaliyet

Model Anlaşma, iş yerinde gerçekleştirilecek faaliyetin, işletmenin ticari faaliyeti olmasını aramaktadır. Öyleyse, sabit bir iş yerinin, bir işyeri olup olmadığının tespiti, o yerde işletme tarafından sürdürülen faaliyetlerin niteliğine bağlıdır.

Model Anlaşma'da “ticaret’in (*business*) kapsamlı bir tanımı¹¹³ yer almamaktadır. Anlaşma'nın 3. maddesinin 2. fıkrasına göre anlaşmada tanımlanmamış her terim, ilgili hükmün uygulanacağı ülkede o terime genel olarak yüklenen anlamı taşır. Buna göre, kaynak ülkede bir işyerinin varlığının tespitinde, ticari faaliyetlerin anlamı o ülkenin hukukuna göre belirlenir.

¹⁰⁹ Model Anlaşma Şerhi, C(5)-2, para. 4.

¹¹⁰ Çoğu ülkede, özellikle de Anglo-Sakson ülkelerinde fiili tasarruf yeterli iken Almanya gibi bazı ülkelerde mahkemeler hukuken tasarruf etme yetkisinin varlığını aramaktadırlar. Bkz.: VOGEL ve diğ., age, sf. 23.

¹¹¹ Model Anlaşma Şerhi, C(5)-3, para. 6.

¹¹² Ibid., C(5)-3, para. 7.

¹¹³ Model Anlaşma'nın 3. maddesinin 1/h fıkrasındaki açıklama terimi tanımlamamaktadır. Söz konusu hükmün işlevi “ticaret” (iş - *business*) teriminin serbest meslek faaliyetlerini de kapsadığını açıklığa kavuşturmadan ibarettir. Bkz.: Model Anlaşma Şerhi, C(3)-5, para. 10.2.

Eğer kaynak ülkede ticaretin kapsamına nelerin girdiği dar bir şekilde belirleniyorsa, bunlar dışında kalan faaliyetlerin gerçekleştirildiği bir sabit iş yeri, “işyeri” olmayacaktır.

Ek olarak, iç hukukta “ticaret” sayılan faaliyetler eğer öz, asıl ticari faaliyetler değil de, hazırlayıcı veya yardımcı faaliyetlerse, bunların gerçekleştirildiği sabit iş yeri yine de anlaşmadaki işyeri tanımının dışında kalacaktır. Bu nedenle faaliyetlerin düzeyi en az bunların niteliği kadar önem taşır. Model Anlaşma, yerleşik işletme tarafından kaynak ülkede yürütülen faaliyetlerin hazırlayıcı veya yardımcı faaliyetlerle sınırlı olması durumunda bir işyerinin var olmayacağını açıkça ifade etmektedir.¹¹⁴ Hazırlayıcı ve yardımcı faaliyetler işletmenin kârlılığına fayda sağlasalar da, bunların kazançlar üzerindeki etkisinin pek az olması ve kazancın bu tür faaliyetlere atfedilmesindeki güçlük nedeniyle Anlaşma, işyerinin tespiti noktasında bunları göz ardı etmeyi tercih etmektedir.¹¹⁵

Neyin hazırlayıcı veya yardımcı faaliyet olduğu sorusu maddi vakıalara ilişkin bir sorudur ve her bir duruma göre farklı yanıtlanması gerekebilir. Bununla birlikte, Model Anlaşma hazırlayıcı veya yardımcı faaliyetlerin bazı örneklerini sayma yoluna gitmiştir:

“... ‘işyeri’ kavramı şunları içermez:

- a) İşletme tesislerinin, yalnızca işletmeye ait malların veya ticari eşyanın depolanması, teşhiri veya teslimi amacıyla kullanılması;*
- b) İşletmeye ait mal ve ticari eşya stoklarının yalnızca depolama, teşhir veya teslim amacıyla bulundurulması;*
- c) İşletmeye ait mal ve ticari eşya stoklarının yalnızca bir başka işletme tarafından işlem den geçirilmesi amacıyla bulundurulması;*
- d) İşe ilişkin bir sabit iş yerinin yalnızca işletmeye bilgi temini veya mal veya ticari eşya satın alma amacıyla bulundurulması;*
- e) İşe ilişkin bir sabit iş yerinin işletme için yalnızca hazırlayıcı veya yardımcı karakter taşıyan diğer herhangi bir işin yapılması amacıyla elde tutulması;*
- f) İşe ilişkin bir sabit iş yerinin yalnızca, a) ile e) bentleri arasında bahsedilen faaliyetlerin bir veya birkaçını bir arada icra etmek için elde tutulması, fakat bu faaliyetlerin bir arada icra edilmesi sonucunda kendini gösteren toplu faaliyetin hazırlayıcı veya yardımcı karakterde olması.”¹¹⁶*

(b) Bağlantı

Model Anlaşma’nın ifadesi ayrıca işletmenin ticari faaliyetinin kaynak ülkedeki sabit iş yerine bağlı olmasını, o iş yeri aracılığıyla (*‘through’*) gerçekleştirilmesini şart koşmaktadır. Genellikle bir işletme kaynak ülkede faaliyetlerini gerçekleştirebilmesi için kullandığı sabit iş yerinde çalışanlara veya kendine bağlı başkaca kişilere ihtiyaç duyar. OECD Model Anlaşması’nın 5. maddesinin şerhi işaret ettiğimiz bu “insan unsuru” gereksinimi hakkında şöyle demektedir:

¹¹⁴ Model Anlaşma, md. 5, para. 4.

¹¹⁵ Model Anlaşma Şerhi, C(5)-10, para. 23.

¹¹⁶ Model Anlaşma, md. 5, para. 4.

“... bir işletmenin ticari faaliyetini bir sabit iş yeri aracılığıyla sürdürmesi, genellikle, o veya bu şekilde işletmeye bağımlı olan kişilerin, o sabit iş yerinin bulunduğu yerde işletmenin ticari faaliyetini sürdürmeleri anlamına gelir.”¹¹⁷

Her ne kadar sabit bir yerde işin sürdürülmesi için çoğu zaman insanların süreç içinde yer alması gerekirse de, yiyecek-içecek otomatları, bilgisayar sunucuları gibi kendiliğinden çalışabilen ekipmanlar bakımından gerekli değildir. Böyle durumlarda, insan unsuru, ticari faaliyetin sabit işyeri ile bağlantılı olmasının değerlendirilmesinde bir ölçüt olmaktan çıkar.

2. Temsilci-İşyeri (Varsayımsal İşyeri)

a) Tanım

1963’de yayınlanan OECD’nin ilk Model Anlaşması’ndan bu yana, bazı koşullar altında, kaynak ülkede bir sabit iş yeri olmayan bir işletmenin yine de o ülkede bir işyerinin bulunduğu varsayılabilir. Varsayımsal işyeri bir temsilcilik (acentelik) ilişkisi üzerinden oluşabilir. Model Anlaşma’nın 5. maddesinin 5. fıkrasında “temsilci-işyeri” şu şekilde tanımlanmıştır:

“... bağımsız nitelikteki temsilci olmayan bir kişi, Taraf Devletlerden birinde, bir işletme namına hareket etmekte ve sahip olduğu işletme namına sözleşme akdetme yetkisini mutlak olarak kullanmaktaysa, işletmenin, o kişi tarafından işletme 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.”¹¹⁸

Model Anlaşma’nın bu hükmü işyeri kavramının kapsamını “bağımlı temsilci”lerin faaliyetlerine de genişletmektedir. Bir işletme kaynak ülkede sabit bir işyeri açmaktan kaçınsa da, o ülkedeki bağımlı temsilcilerinin faaliyetleri nedeniyle varsayımsal bir işyerine sahip olmak durumunda kalabilir.

b) Analiz

Temsilci-işyeri tanımının ilk koşulu kaynak ülke içinde bir “kişi”nin varlığıdır. (Nesnel koşul.) “Kişi” terimi, hukuk düzeni tarafından hak ve borç ehliyetine sahip olduğu kabul edilmiş bireylerle (gerçek kişiler) tüzel kişileri ifade eder.¹¹⁹ Model Anlaşma gerçek kişiler ile tüzel kişiler arasında bir ayırım yapmadığından, işletme namına hareket eden gerçek tüzel kişilerin çalışanları ve gerekse diğer gerçek kişiler temsilci sıfatına uygundur.¹²⁰

İkinci koşul, kişinin işletmeye “bağımlı” olmasıdır. (Öznel koşul.) Model Anlaşma bir işletmenin kaynak ülkedeki ticari faaliyetini “*kendi işlerine olağan şekilde devam eden bir simsar (broker), bir genel komisyon acentesi veya bağımsız statüde diğer herhangi bir acente*” vasıtasıyla sürdürdüğü hallerde o ülkede bir işyerine sahip olmayacağını ifade etmektedir.¹²¹

¹¹⁷ Model Anlaşma Şerhi, C(5)-1, para. 2.

¹¹⁸ Model Anlaşma, md. 5, para. 5(4).

¹¹⁹ “So far as legal theory is concerned, a person is any being whom the law regards as capable of rights and duties. Any being that is so capable is a person, whether a human being or not, and no being that is not so capable is a person, even though he be a man. Persons are the substances of which rights and duties are the attributes. It is only in this respect that persons possess juridical significance, and this is the exclusive point of view from which personality receives legal recognition.” Blacks Law Dictionary, 7. bası (1999).

¹²⁰ Model Anlaşma, md. 3, para. 1(a).

¹²¹ Model Anlaşma, md. 5, para. 6.

Bir kimsenin bağımlı bir temsilci olduğunun tespiti biraz hukuki ve biraz da fiili (vakıasal) değerlendirme gerektirir. Şerhe göre, bir kişi işletmeden hem hukuken hem de ekonomik olarak bağımsız ise gerçekten de bağımsızdır.¹²² İşletmenin temsilci üzerinde sahip olduğu yönetme-yönlendirme gücünün derecesi, temsilcinin teşebbüs riskini kendi üzerinde taşıyıp taşıyamaması, temsilcinin bağımlı olduğunun tespiti bakımından OECD Şerhi'nde işaret edilmiş iki diğer koşuldur.¹²³ Örneğin temsilcinin ticari faaliyetleri, namına hareket edilen işletmenin ayrıntılı talimatlarıyla yönlendiriliyor veya işletmenin kapsamlı kontrolüne tâbi tutuluyorsa temsilcinin o işletmeden bağımsız olduğu söylenemez. Teşebbüs riski koşulu temsilci tarafından gerçekleştirilen faaliyetin (kredi riski, pazar riski, hatta teknoloji riski gibi) ekonomik risklerine kimin katlanacağına ilişkindir. Bağımlı temsilci bakımından bu riskleri temsilci değil temsil ettiği işletme taşır.

Amerika Birleşik Devletleri Gelir İdaresi tarafından geliştirilmiş olan ve bağımsız temsilciyi tespiti yarayan bir unsurlar listesi bu amaçla yol gösterici olabilir. Buna göre:

1. *Temsilcinin yabancı işletme namına sürdürdüğü faaliyetleri genellikle işletmenin ayrıntılı talimatlarına veya kapsamlı kontrolüne tâbi olmamalıdır.*
2. *Temsilci, ticari faaliyetlerini sürdürürken üçüncü kişilerden hizmet tedarik edip etmemeye kendisi karar verebilmelidir; eğer böyle hizmetlere gerek duyulursa, temsilci üçüncü kişilere iş verip onları idare edebilmelidir ve bu hizmetlerin masraflarına, yabancı işletme değil, kendisi katlanmalıdır.*
3. *Temsilci faaliyetleri genellikle yabancı işletmenin faaliyetlerinden ayrı olmalıdır ve bu ikisi (yabancı işletmenin bir yerel iştirakteki yatırımı ile ilgili olarak yerine getirdiği yöneticilik işlevi dışında) genellikle işlevleri paylaşmamalıdır.*
4. *Temsilcinin genellikle yabancı işletmeye onun namına yürüttüğü faaliyetlerle ilgili düzenli rapor sunma zorunluluğu olmamalıdır.*
5. *Yabancı şirket namına yürütülen faaliyetlere ilişkin teşebbüs riskini genellikle temsilci taşımalıdır.*
6. *Temsilci, tek yetkili temsilci (münhasır acente) olmamalıdır ve kayda değer bir süre için o yabancı şirket ve bağlı ortaklıklarından başka müşterileri de temsil etmelidir.*
7. *Temsilci düzenli olarak kamuya hizmet icabında bulunmalıdır.*
8. *Temsilcinin, yabancı işletme namına sürdürdüğü hizmetler, piyasa rayicine uygun şekilde fiyatlandırılmalıdır.*
9. *Yabancı işletme, temsilcinin kendi ticari faaliyetini sürdürmek için yaptığı genel ve zorunlu masrafları karşılamamalıdır.*
10. *Temsilci, yabancı işletme namına sürdürdüğü faaliyet için gerekli olan malzeme, ekipman ve diğer kaynakları büyük ölçüde kendisi sağlamalıdır.*
11. *Temsilci, yabancı işletme namına sürdürdüğü ticari faaliyetler için gerekli tesis ve diğer kaynaklara uzun vadeli yatırım yapmalıdır.¹²⁴*

¹²² Model Anlaşma Şerhi, C(5)-16, para. 38.

¹²³ Ibid.

¹²⁴ Field Service Advisory (20 Kasım 1998), 1992 WL 1354899.

Bu saydığımız unsurlar henüz kamuya açıklanmış olmayıp, Amerika Birleşik Devletleri Gelir İdaresi'nce iç işleyişte kullanılan bir düzenlemenin parçasıdır. Gelir idaresi bu unsurlardan herhangi birine diğerlerine görece daha fazla değer atfetmemektedir. İdare'ye göre eğer bir temsilci bu unsurlardan çoğunu karşılarsa bağımsız kabul edilir.¹²⁵

Bağımlı temsilcinin işletme namına hareket etme ve onun namına sözleşme akdetme yetkisi olmalıdır. Bu yetki sözleşmenin illa da temsilci tarafından imzalanmasını şart koşmaz. Bir sözleşmenin tüm ayrıntılarını işletmeyi bağlayacak şekilde müzakere etme yetkisi olan bir temsilcinin bu yetkisi, sözleşme üzerine imza sonuçta bir başka kişi tarafından atılmış olsa da, yeterli sayılır.¹²⁶ Elbette ki böyle bir yetkiye sahip olmak tek başına yeterli değildir. Buna ek olarak, söz konusu yetkinin temsilci tarafından mutata şekilde kullanılması gerekir. Diğer bir ifadeyle, OECD Modeli'ne göre, yetki sadece ayrı durumlarda değil, mükerrer olarak kullanılmalıdır.¹²⁷ Bağımlı temsilcinin yetkisinin "mutata kullanılma" yönü, sabit iş yeri bakımından değindiğimiz "devamlılık" unsurunu karşılamaktadır.¹²⁸

Temsilci-işyeri tanımının son unsuru, temsilci tarafından yerine getirilen faaliyetlerin Anlaşma'nın 5. maddesinin 4. fıkrasında tanımlanmış olan hazırlayıcı ve yardımcı faaliyetler düzeyini aşması gereğidir. Bilindiği üzere bu tür ve düzeydeki faaliyetler işyeri kavramının kapsamı dışında bırakılmıştır. Örneğin, bir bağımsız temsilcinin kaynak ülkedeki faaliyetleri eğer reklam yapmakla ya da işletmeye ait mal veya ticari eşyayı teslim etmekle ya da işletme namına mal veya ticari eşya satın almakla veya işletme için bilgi toplamakla sınırlıysa, işletmenin o temsilcinin faaliyetleri ile ilgili olarak kaynak ülkede bir işyerinin olduğu varsayılmayacaktır.¹²⁹ Model Anlaşma, temsilci tarafından ifa edilen hazırlayıcı veya yardımcı faaliyetlerin ayrı ayrı ya da bir bütün olarak bu niteliklerini kaybetmedikleri sürece işyeri kavramı dışında tutulduğunu ifade etmektedir.¹³⁰

VII. ELEKTRONİK TİCARETTE İŞYERİNİN SORGULANMASI

Yukarıdaki açıklamalardan sonra daha güçlü bir şekilde tekrar ifade edebiliriz ki işyeri kavramı, hem bir sabit iş yeri formunda ve hem de temsilci-işyeri olarak coğrafi ve zamansal varlık gerektirmektedir.¹³¹ Uluslararası ticaretin geleneksel yapısı büyük ölçüde ya maddi malların fiziki nakliyesini ya da kişilerin hizmet sunacak yerlere ulaştırılmasını gerektirir.¹³² Bu bakımdan işyeri kavramı, ekonomik bağlılık doktrinine uygun olarak, yerleşim yeri ülkeleri ile kaynak ülkelerin gelirleri arasındaki dengeyi ve kaynak ülkelerin vergi tabanının korunmasını sağlar. Ancak elektronik ticaret, ticaret yapmanın tümüyle farklı bir yöntemi olmakta, bu yöntem fiziki varlığı aşındırarak yerine sanal varlığı yerleştirmektedir. En küçük işletmeler bile elektronik ticaret sayesinde sanal ama küresel bir varlığa sahip olabilmektedirler. Elektronik ticaret, işletmelerin daha önce pek az ya da hiçbir varlıklarının bulunmadığı ülkelerdeki tüketicilere veya diğer işletmelere mal veya hizmet satma olanaklarını oldukça artırmaktadır. Bu özellik, dijitalleştirilmiş maddi malların satımı gibi dolaylı elektronik ticaret işlemlerinden

¹²⁵ Ibid.

¹²⁶ Model Anlaşma Şerhi, C(5)-14 para 33.

¹²⁷ Ibid., C(5)-14 para 32.

¹²⁸ DOERNBERG ve diğ., age, sf. 219.

¹²⁹ Model Anlaşma, md. 5, para. 5, 4(a), 4(d).

¹³⁰ Ibid., md. 5, para. 5, 4(e), 4(f).

¹³¹ PINTO Dale, E-Commerce and Source Based Income Taxation, sf. 75 (2003).

¹³² TILINGHAST David R., "The Impact of the Internet on the Taxation of International Transactions", 50 Bulletin for International Fiscal Documentation 524 (1996).

çok, gayrimaddi malların satımı ile hizmet ifası gibi doğrudan elektronik ticaret işlemlerinde daha belirgin şekilde fark edilir.

Böyle bir ortamda ticari kazancın kaynak ülkeyle olan bağlantısını tespit aracı olan işyeri kavramının işlevini yerine getirmeye devam edebilirliği gözden geçirilmelidir.

Hatırlanacağı üzere, 1997 ve 1998’de gerçekleştirilen Turku ve Ottawa Konferanslarında OECD üyesi ülkeler, geleneksel ticaretten elde edilen gelirin vergilendirilmesinde ülkelerin takip ettiği uluslararası vergilendirme rejiminin mevcut ilkelerinin elektronik ticaret bakımından da geçerli olmasında anlaşmışlardı. Bunun ardından OECD mevcut uluslararası vergilendirme rejimini elektronik ticarete uygulamak üzere çalışma grupları ve teknik danışma grupları oluşturmuştu. Grupların çalışmaları neticesinde OECD’nin Mali İşler Komitesi, Aralık 2000’de işyeri kavramını elektronik ticaret bakımından açıklayan bir belge yayınladı ve buna paralel olarak Model Anlaşmanın 5. maddesinin Şerhini değiştirdi.

Bu belge ve Şerh’te yapılan değişiklik ışığında, işyeri kavramının elektronik ticarete uygulanabilirliği bakımından OECD’nin Model Anlaşması bakımından gelinen noktayı ele alalım:

A. “Ticari Faaliyetin Sürdürüldüğü Sabit Yer” Tanımının Elektronik Ticarete Uygulanması

OECD Model Anlaşması’nda işyeri, “işletmenin ticari faaliyetinin kısmen veya tamamen aracılığıyla sürdürülüyor olduğu sabit yer” olarak tanımlanmaktadır.¹³³

1. İş Yeri¹³⁴

Elektronik ticaret genellikle müşterinin ikamet ettiği ülkede ofisler, fabrikalar veya diğer fiziki konumları gerektirmez. Model Anlaşma’da yer alan işyeri örneklerinden hiçbiri elektronik ticaret için zorunlu olmadığı gibi çoğu zaman da bulunmamaktadır. Ticaret yapmanın bu yeni yolu sunucular ve bu sunucularda ağırlanan web siteleri ile gerçekleştirilmektedir. Sunucu maddi bir cisimdir, bir bilgisayardır, makinedir. Web sitesi ise sadece bir parça yazılım ve veriden ibarettir, gayrimaddi bir cisimdir. OECD, bu cisimlerden herhangi biri işyeri olabilir mi sorusunun yanıtını aramaktadır.

OECD Model Anlaşması’nın 5. maddesinin şerhi bir işletmenin otomatik makine ve ekipmanlarının buldukları ülkede işyeri olabileceklerini ifade etmektedir. Son değişikliklerden önce işyerine örnek olarak şerhte sayılan otomatik makine ve ekipmanlar yiyecek-içecek otomatlarıyla oyun makinelerinden ibaretti. Bununla birlikte, bu iki örnek çoğu yorumcunun sunucuların da otomatik makineler olarak iş yeri sayılması gerektiğini savunması bakımından yeterli olmuştur.¹³⁵

¹³³ Model Anlaşma, md. 5 para. 1

¹³⁴ “İş yeri” teriminin Türk vergi kanunlarından bazen bitişik tek sözcük bazen ise iki ayrı sözcük şeklinde yazıldığını görüyoruz. Kanaatimizce Vergi Usul Kanunu’nda tanımlanmış olan “iş yeri” tarafı olduğumuz çifte vergilendirme anlaşmalarındaki “*fixed place of business*” kavramını karşılamaktadır. Bununla birlikte, anlaşmalarda “*fixed place of business*” kavramının bir üst kavramı olarak yer alan “*permanent establishment*” resmi Türkçe metinlerde “işyeri” (bitişik) olarak çevrilmektedir. Bu nüanstan hareketle, bu çalışmada “*permanent establishment*” kavramına karşılık geldiği yerlerde “işyeri” (bitişik) ve “*fixed place of business*” kavramına karşılık geldiği yerlerde ise “iş yeri” (ayrı) ya da “ticari faaliyetin sürdürüldüğü sabit yer” yazmayı tercih ettik. Türk hukuku bakımından da “işyeri” ve “iş yeri” terimlerini ilişkili ama farklı anlamlarda kullanacağız.

¹³⁵ GLICKLICH Peter A., ve diğ., “*Internet Sales Pose International Tax Challenges*”, 84 J. Tax’n 325, sf. 326-27 (1996); BENJAMIN William C. & NATHANSON Michael J., “*Conducting Business Using the Internet: Gauging*

Değişiklikten sonra şerhte, işletme tarafından çalıştırılan bir sunucunun bulunduğu ülkede iş yeri oluşturabileceği ifadesi yer almıştır.¹³⁶

Sunucuların yanı sıra web sitelerinin iş yapılan yer ve dolayısıyla işyeri teşkil edemeyeceğinin de sorulması gerekir. Bir web sitesi bir dijital cisimdir. Yazılım ve verinin bileşiminden oluşur ve ticari amaçlar da dâhil olmak üzere pek çok amaçla kullanılabilir. Web siteleri sunucularda bulundurulurlar ve İnternet kullanıcıları bilgisayarlarının hard disklerinde kurulu olan tarayıcı yazılımlarını kullanarak web sitelerine erişirler. Web sitesi geçici olarak kısmen veya tamamen kullanıcının bilgisayarının geçici belleğinde tutulur veya hard diskine kaydedilir. Böylelikle kullanıcı web sitesinde yer alan verileri bilgisayarının ekranında görme, hoparlörlerinden duyma ve web sitesini oluşturan yazılım ile etkileşime geçme imkânını bulur.

Model Anlaşma'nın şerhi ticari faaliyetin sürdürüldüğü yerin, bu amaçla kullanılan bir yapı, tesis olmasa da ya da buna ihtiyaç duyulmasa da var olabileceğini, sadece (bir başkasının binasında, tesisinde vs.) bir miktar alanın yerleşik olmayan işletmenin tasarrufunda bulunmasının yeterli olduğunu belirtmektedir.¹³⁷ Bir web sitesinin maddi bir karakteri yoktur; fiziki olarak ne sunucu üzerinde ne de kullanıcının bilgisayarında var olmaz. Ancak, iş yeri koşulu bir fiziki varlığı, kaynak ülke içinde bir yeri, konumu gerektirmektedir. Web sitesi gayrimaddi olduğundan, bir iş yeri olamaz ve dolayısıyla ticari faaliyetin sürdürüldüğü sabit yer ve de işyeri olamaz.

Ancak, bu konuda alternatif bir görüş "iş yeri"nin tespitinin o yer tarafından gerçekleştirilen işlemlere odaklanarak yapılmasını savunmaktadır. Buna göre, ticari işlevlerin yerine getirildiği "yer"in, bu yerin bir ofis veya fabrika gibi fiziki bir yer ya da bir web sitesi gibi elektronik bir yer olup olmadığına bakılmaksızın "iş yeri" sayılması gerekir.¹³⁸ Şayet bu görüş kabul edilirse, bir web sitesinin, geçici olarak indirildiği kullanıcının bilgisayarında işlevlerini yerine getirmesinden hareketle bir iş yeri olarak kabul edilmesi gündeme gelir.

Model Anlaşma'nın 5. maddesinin şerhinin değişik hali bu görüşü benimsememektedir. Şerhe göre bir web sitesi, gayrimaddi niteliği nedeniyle, bir iş yeri olamaz.¹³⁹ İspanya ve Portekiz, OECD'nin kaynak ülkede ille de fiziki varlık arayan bu duruşunu eleştirmişlerdir. Bu ülkelere göre, bazı koşullarda, bir işletmenin kaynak ülkede bir web sitesi aracılığıyla ticari faaliyet sürdürmesi halinde o işletmenin web sitesi bağlamında bir işyerinin var olduğu söylenebilir.¹⁴⁰ İspanya ve Portekiz, "bazı koşullar" ile neyi kastettiklerini açıklamaları da, bir web sitesinin de iş yeri olabileceğini savunan alternatif görüşü benimsedikleri, en azından gayrimaddi veya "dijital" varlığın da elektronik ticaret bağlamında bir iş yerinin tespiti için yeterli olduğunu kabul ettikleri ya da "yer" terimini dijital ortamları da içerir şekilde yorumladıkları söylenebilir.

2. Sabit Olmak

Bir sunucunun işyeri olabilmesi için sabit olma koşulunu yerine getirmesi gerekir. Eğer sunucu kaynak ülkede belirli bir yere yerleştirilmiş ise şüphesiz ki o yerde sabittir. Ancak,

the Threat of Foreign Taxation", 9 J. Int'l Tax'n 28, sf. 31 (1998); SWEET, agm, sf. 1974.

¹³⁶ OECD, Clarification on the Application of the Permanent Establishment Definition in E-Commerce: Changes to the Commentary on Article 5, sf. 5, para. 42.2 (2000).

¹³⁷ Model Anlaşma Şerhi, C(5)-2, para. 4.

¹³⁸ Bkz.: Australian Taxation Office, Electronic Commerce Project Team, "Tax and the Internet," Second Report, para. 5.3.12 (1999)

¹³⁹ OECD, agr, sf. 5, para. 42.2.

¹⁴⁰ Ibid., sf 3, para 6.

biliyoruz ki, sunucuların ülkeler arasında kolaylıkla yer değiştirmesi mümkündür. Sunucu yer değiştirmese bile içindeki yazılım ve verilerin sunucular arasında taşınması saatler hatta dakikalar içinde mümkün olabilir. Acaba sunucuların bu özelliği “sabit olma” koşulunun sağlanmasını nasıl etkiler?

Şerhin değişik hali sunucunun bir noktadan bir diğerine taşınabilme olasılığını bir sorun olarak değerlendirmemektedir. Şerhe göre bir sunucu gerçekten taşınmaya kadar sabit olma niteliğini korur.¹⁴¹ Sunucu kaynak ülke içinde bulunduğu ve yeri belirlenebilir olduğu sürece sabit bir yer sayılır.

Sabit olma koşuluna web siteleri açısından baktığımızda şunlar söylenebilir: Bir İnternet kullanıcısının bilgisayarı bir “iş yeri” olamıyorsa, onu sabitleyebileceğimiz bir coğrafi nokta da olamaz. Şerhin görüşü bu yöndedir.

Alternatif görüşe göre bir web sitesi “iş yeri” olabilirse de, web sitesinin kullanıcının bilgisayarındaki geçici varlığı onun “sabit” olarak nitelendirilmesine engel olur.

3. Kullanım Hakkı

Kaynak ülkede yerleşik olmayan bir işletme orada sahip olduğu ya da kiraladığı bir sunucu aracılığıyla ticari faaliyetini yürütürse, sunucunun işletmenin tasarrufunda bulunduğu ve dolayısıyla (diğer koşullar da yerine gelirse) bir işyeri olacağı açıktır.

Ancak, çoğu işletme, özellikle de küçük ve orta ölçekli işletmeler, ticari faaliyetlerini İnternet servis sağlayıcılarının (İSS) sunucuları üzerinde ağırlanan web siteleri aracılığıyla sürdürmeyi tercih etmektedirler. Tipik bir “ağırlama” (*hosting*) sözleşmesi, her ne kadar web sitesinin belirli bir yerdeki belirli bir sunucu üzerinde ağırlanmasını sağlayabilirse de, işletmeye o sunucunun konumunu veya işleyişini kontrol etme yetkisi vermez.¹⁴² Böyle bir durumda sunucunun o işletmenin tasarrufunda olduğu söylenemez. Yine de farklı içerikli bir ağırlama sözleşmesinin bir sunucuyu ondan yararlanan işletmenin tasarrufuna bırakması söz konusu olabileceğinden, konunun vaka bazında incelenmesi daha doğru olur.¹⁴³

Bir İnternet kullanıcısı bir işletmenin web sitesine eriştiğinde, kullanıcı, bilerek ya da bilmeyerek, o sitenin kendi bilgisayarının ekranında görüntülenmesine neden olur. Kullanıcı web sitesinden yazılım, resim, görüntü, ses veya yazıları kendi bilgisayarına indirebilir (kaydedebilir). Böyle fiiller kullanıcının bilgisayarının işletmenin tasarrufunda olduğu şeklinde yorumlanamaz. Aslında, bir web sitesi ziyaret edildiğinde, kısa süreliğine de olsa işletmenin sunucusu İnternet kullanıcısının tasarrufunda olmaktadır.

4. Devamlılık

Sunucu, işletmenin tasarrufunda bulunan sabit bir iş yeri olarak kabul edildiğinde bu kez devamlılık koşulunun yerine getirilip getirilmediğini test etmek gerekecektir. Devamlılık koşulu sunucunun kaynak ülkede kayda değer bir süre bulunmasını gerektirir. Açıktır ki devamlılık koşulunun varlığı, bir sunucunun bir ülkeden diğerine kolaylıkla nakli mümkün olduğu için, her olayda ayrı ayrı değerlendirilir. Sunucunun kaynak ülke içinde tespit edilebilir bir yerde bulunduğu sürece, ülke içindeki yeri zaman zaman değişse de, geçen süre devamlılığın tespiti bakımında dikkate alınır.

¹⁴¹ Ibid., sf. 5, para. 42.4.

¹⁴² Ibid., sf. 5, para. 42.3.; Ayrıca bkz.: KLOSEK Jacqueline, “Should A Web Server Constitute Permanent Establishment Under The OECD Model Tax Convention?”, 1 Cyberspace Law. 2 (2000); U.S. Treasury, agr, sf. 27, para. 7.2.5.

¹⁴³ OECD, agr, sf. 5-6, para. 42.5.

Web siteleri, İnternet kullanıcısının bilgisayarında geçici olarak tutuldukları için, devamlılık koşulunu geçemezler.

5. Ticari Faaliyet

Ticari faaliyet koşulunun kapsamı büyük ölçüde kaynak ülkenin “ticaret”ten ne anladığı ile ilgilidir. Bu nedenle, şayet kaynak ülkede ticaret tanımının kapsamı sınırlı ise bir sunucunun yerine getirdiği faaliyetler bu tanım dışında kalabilir ve sonuç olarak işletmenin kaynak ülkede bir işyeri var olmayabilir.

Sunucunun faaliyetleri kaynak ülkenin iç hukukuna göre ticari faaliyet sayılsa bile eğer bunlar öz, asıl ticari faaliyetler değil de, hazırlayıcı veya yardımcı faaliyetlerse, bunların gerçekleştirildiği sunucu yine anlaşmadaki işyeri tanımının dışında kalacaktır. Bu bakımdan sunucuda gerçekleştirilen faaliyetlerin sadece niteliği değil düzeyi de çok önemlidir. Model Anlaşma kaynak ülkede yerleşik olmayan işletmenin ülkedeki faaliyetlerinin hazırlayıcı ve yardımcı faaliyetlerle sınırlı olması halinde ülkede bir işyeri olmayacağını ifade etmektedir.¹⁴⁴ Sunucuda gerçekleştirilen faaliyetlerin hazırlayıcı ve yardımcı olup olmadığı her bir somut olayda işletmenin o sunucuya yüklediği işlevler incelenerek anlaşılabilir. Değişik şerh, bir sunucunun sadece dijital malların depolanması, teşhiri veya teslimi için kullanılması halinde bir işyeri olamayacağını söylemektedir.¹⁴⁵ Buna ek olarak, sunucuların sadece müşteri ve işletme arasında iletişim hattı (aynen telefon hatları gibi) olarak kullanılması, mal ve hizmetler hakkında bilgi sağlama veya reklam yayınlama, güvenlik ve verimlilik amacıyla bir başka sunucunun kopyası olarak çalışması, işletme için pazar verileri toplama hallerinde işyerinin varlığı söz konusu olmaz.¹⁴⁶

Ancak, saydıklarımız gibi bazı faaliyetler *a priori* hazırlayıcı veya yardımcı hareket niteliğindeyseler ve fakat bunlar işletmenin ticari faaliyetinin zorunlu ve belirgin bir kısmını oluşturuyorlarsa artık hazırlayıcı veya yardımcı hareket olarak değerlendirilemezler.¹⁴⁷ Örneğin, bir elektronik açık artırma işinde, bilgi toplayan ve reklamlarda olduğu gibi, bilgi sunan bir sunucu ticari faaliyetin zorunlu ve belirgin bir kısmını yerine getirmektedir ve dolayısıyla, bir işyeri olarak kabul edilebilir.

Bir işletme, reklam yapma, sipariş alma, sipariş işleme, teslimat yapma gibi ticari faaliyetlerini oluşturan fiilleri kaynak ülke içindeki muhtelif sunucular arasında paylaşırsa bunlardan her birinin hazırlayıcı veya yardımcı nitelikte faaliyet olduğu söylenebilir. Ancak muhtelif sunucularda gerçekleştirilen böyle faaliyetler hep beraber bir ticari faaliyet bütünü oluştururlarsa o zaman sunucular birlikte bir işyeri olurlar. Faaliyetler birlikte değerlendirildiğinde bunların düzeyi hazırlayıcı ve yardımcı niteliği aştığından Model Anlaşmanın 5. maddesinin 4. fıkrasındaki istisna geçerliliğini yitirir. Bununla birlikte, eğer işletme ticari faaliyetlerini kaynak ülkedeki sunucuların yanı sıra başka ülkelerdeki sunucular arasında da paylaşırsa sunucuların ne herhangi biri ne de tümü birlikte işyeri olarak değerlendirilemez.

6. Bağlantı

Model Anlaşmanın lafzı, işletmenin ticari faaliyetinin sabit iş yeri “aracılığıyla” yürütülmesini aramaktadır. Elektronik ticarete bu, faaliyetin sunucu tarafından

¹⁴⁴ Model Anlaşma, md. 5., para. 4.

¹⁴⁵ OECD, agr, sf. 6, para. 42.9. Aynı yönde bkz.: U.S. Treasury, agr, sf. 26, para. 7.2.4.

¹⁴⁶ OECD, agr, sf. 6, para. 42.7.

¹⁴⁷ Ibid., sf. 6, para. 42.8.

gerçekleştirilmesi şeklinde anlaşılabilir. Şerhin tümüyle lâfza sadık kalınarak okunması, sürece katılan bir insan unsuru olmaksızın sunucularda gerçekleştirilen faaliyetlerin işyeri olarak nitelendirilememesi sonucunu doğurabilir.¹⁴⁸ Muhtemelen şerh ilk kaleme alındığında insan işlevlerini tümüyle taklit edebilen makine ve ekipmanlar bulunmuyordu. Makineler kendi kendine çalışarak para kazanamayacaklarına göre, bir işletmenin kaynak ülkede makine ve ekipman bulundurması, onları çalıştıracak, kullanacak insanlar olmadıkça bir şey ifade etmiyordu. Bu nedenle salt ülkede makine ve ekipman bulunmasından hareketle kaynak ülkeye vergilendirme yetkisini vermek pek de akla yatkın değildi. Personel, yani insan unsuru makine ve ekipman ile gelir-üreten faaliyet (ticari faaliyet) arasındaki ve dolayısıyla kaynak ülke ile vergilendirilecek gelir arasındaki “bağlantı”yı sağlıyordu.

Bugün ise “bilgisayarlar (...) eskiden sadece insanlarca alınabilen kararları alabilmektedirler”¹⁴⁹ ve beklentiler bilgisayarların kabiliyetlerinin ileride daha da artacağı yönündedir.¹⁵⁰ Ekipmanlar artık kendi kendine çalışabildikleri için ticari faaliyetin gerçekleştirilmesi ve gelir elde edilebilmesi için insan müdahalesi artık zorunlu bir unsur olmaktan çıkmıştır.

Birkaç yıl önce, bir Alman Vergi Mahkemesi, Almanya içinde otomatik ekipman (boru hattı) işleten bir Hollanda şirketinin, ülkede tek bir çalışanı olmamasına rağmen, Almanya’da bir işyeri olduğuna karar vermişti.¹⁵¹ Hollanda ve Almanya arasındaki bir boru hattının sahibi olan bu şirket Alman petrol şirketleri için boru hattından petrol taşımacılığı hizmeti sunmaktadır. Taşıma sürecini bilgisayarlar yönetmektedir. Şirketin Almanya’da çalışanları yoktur ve boru hattının Almanya’daki kısmının bakım-tamir işleri bağımsız müteahhitler tarafından yerine getirilmektedir.¹⁵² Mahkeme kararında, tam otomatik ekipmanın bulunduğu hallerde insan müdahalesi olmadan da bir işyerinin var olabileceği tespitini yapmıştır:

“... Sabit bir işyerine bireylerin (...) yerleştirilmesi işyerinin oluşumu bakımından her zaman zorunlu değildir; tümüyle otomatik ekipman bakımından, sabit işyerinin yükümlünün ticari faaliyeti için kullanılması yeterlidir.”¹⁵³

Model Anlaşma’nın şerhinin değişik hali Alman mahkemesinin yaklaşımını sunucular bakımından izlemektedir. OECD’ye göre, her ne kadar elektronik ticaret hızla gelişmekteyse de, bir işletmenin bir ülkedeki ticari faaliyetini sürdürebilmesi için personele ihtiyacı olduğu koşulu genel olarak hâlâ geçerlidir.¹⁵⁴ Bununla birlikte, “bir işletme bir yerdeki ticari faaliyetini kısmen veya tamamen orada personel bulundurmaksızın sürdürebiliyorsa, personel koşulu artık gerekli değildir.”¹⁵⁵ Şerh bu sonucun hem elektronik ticarete kullanılan (sunucu gibi) hem de geleneksel ticarete kullanılan ve kendi kendine işleyen (doğal kaynakları

¹⁴⁸ FORST, agm, sf. 1468, SWEET, agm, sf. 1975.

¹⁴⁹ CIGLER James D. & STINNETT Susan E., “Treasury Seeks Cybertax Answers with Electronic Commerce Discussion Paper”, 8 J. Int'l Tax'n 56, sf. 95 (1997).

¹⁵⁰ SWEET, agm, sf. 1975.

¹⁵¹ "Boru hattı" kararı, Bundesfinanzhof [BFH] II R 12/92, Betriebs-Berater, 52 (1997).

¹⁵² HEY Friedrich E.F., “German Court Rules Remote-Controlled Pipeline Constitutes a PE”, 14 Tax Notes Int'l 651 (1997).

¹⁵³ Ibid., sf. 652.

¹⁵⁴ OECD, agr, sf. 2, para 12.

¹⁵⁵ Ibid., sf. 6, para. 42.6.

çıkarmakta kullanılan otomatik pompa ekipmanı gibi) ekipmanlar bakımından geçerli olduğunu vurgulamaktadır.¹⁵⁶

Sunucuların ticari faaliyet icra edebileceği söylemi eksik bir ifadedir. Sunucular, aslında ticari faaliyeti gerçekleştiren web siteleri için gerekli ortamı sunarlar. Her ne kadar pek çok web sitesi çoğunlukla yalnızca bilgi gösterme gibi hazırlayıcı veya yardımcı faaliyetler yerine getirirse de bazı web siteleri (akıllı temsilci yazılımları) sanki sabit işyerlerindeki insanlar gibi işleve sahiptirler. Böyle web siteleri bakımından bunların “ticari faaliyet” ve “bağlantı” koşullarını sağladıkları söylenebilir.

Son olarak, uyduların işyeri olarak sayılıp sayılmayacağı hususuna kısaca değinmek uygun olabilir. Uzayda belirli bir yörüngede konumlandırılmış olarak dünyaya ses, görüntü veya veri iletişimi ya da fotoğraflama gibi hizmetler sağlayan uyduların işyeri olup olmadığı sorgulanabilir. OECD, Model Anlaşma'nın 2010 yılında güncellenen şerhinde, uzaydaki belirli bir yörüngenin mevcut uluslararası hukuk normları çerçevesinde herhangi bir ülkenin egemenlik alanı içinde sayılmadığını ifade etmektedir. Ayrıca, bir uydunun sinyallerinin ulaşabildiği coğrafi alanın o uydunun işletmecisinin tasarrufunda olduğu düşünülemez ve dolayısıyla işletmenin o yerlerde bir iş yeri olduğu kabul edilemez.¹⁵⁷

B. “Temsilci-İşyeri” (Varsayımsal İşyeri) Tanımının Elektronik Ticarete Uygulanması

Buraya kadar ele aldıklarımızdan Model Anlaşmanın 5. maddesinin 1. fıkrasındaki “*ticari faaliyetin sürdürüldüğü sabit yer*” (iş yeri) tanımının sunucular bakımından uygulanabilir olduğunu anlamış bulunuyoruz. O nedenle, sunucuların “temsilci-işyeri” kavramı bakımından ele alınmasına gerek yoktur. Web siteleri ve İnternet servis sağlayıcıları (İSS) bakımından ise “temsilci-işyeri” kavramının uygulanabilirliğinin ele alınması değer taşıyabilir.

1. Bir Temsilci-İşyeri Olarak Web Sitesi

Bir web sitesi, gayrimaddi niteliği nedeniyle, Model Anlaşmanın “*ticari faaliyetin sürdürüldüğü sabit yer*” (sabit iş yeri) tanımındaki koşulları karşılamamaktadır. Peki, bir web sitesinin “*bir bağımlı temsilci olarak hareket etmesi ve işletme namına sözleşmeler akdetmesi görüşü*” ne dayanarak hâlâ bir işyeri olduğu sonucuna varabilir miyiz?¹⁵⁸

Yapay zekâ teknolojileri ile hâlâ insana eş makinelerin yapılması sağlanamadıysa da bu teknolojilerin mevcut düzeyinde işletmelerin web sitelerini ziyaret eden İnternet kullanıcıları ile etkileşime giren, sipariş alıp bu siparişleri yerine getirebilen “akıllı temsilci yazılımları” yapılabilmektedir.¹⁵⁹ İlkel olarak, akıllı temsilci yazılımlarının, dükkanlarda bize hizmet eden insan müşteri temsilcilerinin işlevleriyle aynı olmasa bile bunlara çok yakın işlevleri olduğu ve dolayısıyla benzer muameleye tâbi tutulmaları gerektiği savunulabilir.¹⁶⁰ Ancak,

¹⁵⁶ Ibid.

¹⁵⁷ OECD Model Anlaşma Şerhi, md. 5., para. 5.5 Ayrıca bkz.: OECD, The 2010 Update to the Model Tax Convention, sf. 15. (2010).

¹⁵⁸ OWENS Jeffrey, “*The Tax Man Cometh to Cyberspace*”, 14 Tax Notes Int'l 1833, sf. 1846 (1997); SWEET, agm, sf. 1980.

¹⁵⁹ COCKFIELD, agm, sf. 156 dn. 102. Ayrıca bkz.: FORST, agm, sf. 1470, SWEET; agm, sf. 1981; THORPE Kyrie E., “*International Taxation of Electronic Commerce: Is The Internet Age Rendering the Concept of Permanent Establishment Obsolete?*”, 11 Emory Int'l L. Rev. 633, sf. 666 (1997). Karş.: OWENS, agm, sf. 1846.

¹⁶⁰ SCHAEFER Barrett, “*International Taxation of Electronic Commerce Income: A Proposal to Utilize Software Agents for Source-Based Taxation*”, 16 Santa Clara Computer & High Tech. L.J. 111, sf. 130 (1999).

teknik açıdan ele aldığımızda akıllı temsilci yazılımlarının, Model Anlaşma'daki temsilci-işyeri tanımını karşılamadığını belirtmek zorundayız. Bu tanım, belirttiğimiz gibi, sadece kişiler bakımından geçerlidir ve Model Anlaşma "kişi"yi "bir birey, bir şirket ya da diğer insan toplulukları" olarak tanımlamaktadır.¹⁶¹ Bu tanım akıllı yazılımları ya da veri gibi diğer elektronik cisimleri içermez. Bir web sitesi bir kişi olmadığı için bir bağımlı temsilci olamaz ve dolayısıyla, bir işyeri olamaz.¹⁶²

Sprague ve Hersey'e göre yazılım "işlevi ne olursa olsun, manyetik medya üzerinde dolaşan ve elektrik yüklerinin manyetik kutuplaşması ile belirlenen bir seri sıfır ve birden ibarettir. Ticari kararlar, işletmenin ne şekilde ticaret yapacağını belirleyen her kim ise onun tarafından icra edilir: yoksa, kesinlikle yazılımın çalışmasını sağlayan manyetik kutuplaşmalar ile değil."¹⁶³ Bu nedenle, "bir bilgisayar yazılımına kişilik atfetmek uygun değildir." Buna karşılık, Allen ve Widdison, yapay zekâ teknolojilerindeki gelişmelere işaret ederek, yeni bilgisayar teknolojilerinin sadece otomatik olarak değil, aynı zamanda özerk (*autonomously*) olarak işlediklerini ifade etmektedir.¹⁶⁴

"Özerk makineler deneyimlerinden yeni şeyler öğrenebilirler, kendi programlarındaki talimatları değiştirebilirler ve hatta yeni talimatlar oluşturabilirler. Sonra, bu kendiliğinden-değiştirilmiş veya kendiliğinden-oluşturulmuş talimatlar doğrultusunda kararlar alabilirler. Eğer özerk bilgisayarlar bu şekilde öğrenme ve kendi davranışlarını değiştirme kabiliyetine sahiplerse, makul bir çıkarım bunların özgür iradenin icrasına ilişkili insan bilincinin işleyişini ortaya koyabildikleri (ya da en azından öyle göründükleri) şeklinde olmalıdır. Bu işleyiş tercihte bulunmayı, niyet oluşturmayı, karara varmayı veya karardan dönmeyi içerir."¹⁶⁵

Bilgisayarlar insan zekâsını taklit edebiliyorlarsa ya da yakın gelecekte bunu yapabileceklerse, bir gün ülkelerin hukuk sistemlerinin yapay zekâyı bir tüzel kişilik olarak kabul edebileceğini varsayabilir ya da en azından böyle bir aşamada temsilci-işyeri tanımındaki "kişi" koşulunu göz ardı edebiliriz. Bu varsayım üzerinden Model Anlaşma'nın temsilci-işyeri tanımının web sitelerine uygulanabilirliğini incelemeye devam edebiliriz.

Bir İnternet kullanıcısı, bir işletmenin (yazılım ve elektronik veriden oluşan) web sitesini ziyaret etmek için bir diğer ülkede bulunan bir sunucuya bağlandığında genellikle web sitesinin sadece elektronik veri (belge) kısmı kullanıcının bilgisayarına geçici olarak transfer olur. Web sitesinin, bir insanın temsilci fonksiyonlarını taklit eden akıllı yazılım kısmı kullanıcının bulunduğu ülkenin dışındaki sunucuda (ya da sunucularda) durmaya devam eder. Bu halde, temsilci-yazılım kaynak ülkede bulunmadığından işletmenin kaynak ülkede bir işyerinin bulunduğu varsayımı yapılamaz.¹⁶⁶

Akıllı yazılımın (web sitesinin değil) kısmen veya tamamen kullanıcının bilgisayarında bulundurulduğu durumlar olabilir. Örneğin, her ne kadar bugün popülaritesini yitirdiyse de yakın tarihlere kadar Amerika Birleşik Devletleri'nin en büyük İnternet servis sağlayıcısı olan American Online (AOL) şirketinin müşterilerine sunduğu çevrimiçi hizmetler kısmen şirketin sunucularında ve kısmen müşterilerin bilgisayarlarında kurulu olan yazılımlarla

¹⁶¹ Model Anlaşma, md. 3, para. 1(a).

¹⁶² OECD, agr, sf. 7, para. 42.10 son cümle; SWEET, agm, sf. 1981; THORPE, agm, sf. 666. Karş.: ANDREWS William Lee III, "A Platform for International E-Commerce Tax Rules", 12 J. Int'l Tax'n 44, sf. 50 (2001).

¹⁶³ SPRAGUE Gary D. & HERSEY Rachel, "Permanent Establishments and Internet Enabled Enterprises: The Physical Presence and Contract Concluding Dependent Agent Tests", 38 Ga. L. Rev. 299, sf. 341 (2003).

¹⁶⁴ ALLEN Tom & WIDDISON Robin, "Can Computers Make Contracts?", 9 Harv. J.L. & Tech. 25, sf. 27 (1996)

¹⁶⁵ Ibid.

¹⁶⁶ Ibid. sf. 50-51.

gerçekleştiriliyordu. Böyle bir durumda, eğer akıllı yazılım temsilci işlevlerini müşterinin bilgisayarında yerine getirirse ve yerine getirilen işlevler Model Anlaşma'nın 5. maddesinin 4. fıkrasında açıklanan hazırlayıcı ve yardımcı faaliyetler düzeyini aşarsa, işletmenin kaynak ülkede bir temsilci-işyerinin bulunduğu ileri sürmek düşünülebilir. Ancak, bir kez daha, bunun bir gün yapay zekâya hukuk sistemlerince kişilik tanınabileceği veya bu koşulun anlaşmalardan kaldırılabilmesi varsayımı üzerine kurulu bir ihtimal olduğunu belirtmeliyiz.

2. *Bir Temsilci-İşyeri Olan İnternet Servis Sağlayıcıları*

Model Anlaşma'nın 5. maddesinin 5. fıkrasındaki temsilci-işyeri tanımı bakımından üzerinde düşünölmeye değer bir diğer konu da İnternet servis sağlayıcılarının, kaynak ülkede yerleşik olmayan bir işletmenin işyeri sayılıp sayılamayacağıının değerlendirilmesidir. İşletmeler ve İnternet servis sağlayıcıları genellikle web sitesi ağırlama (*hosting*) sözleşmeleri yaparlar. Böyle sözleşmeler uyarınca servis sağlayıcılar genellikle işletme namına bağımlı temsilci olarak hareket etmeyip, sadece işletmeye hizmet sunarlar. Örneğin, kaynak ülkede yerleşik olmayan bir işletme, ülkedeki bir servis sağlayıcının sahip olup işlettiği bir sunucu aracılığıyla elektronik ticaret faaliyetleri yürütürse, servis sağlayıcı o işletmenin bağımlı temsilcisi haline gelmez. Zira, web sitesi ağırlama sözleşmeleri genellikle servis sağlayıcıya web sitesi sahibi namına potansiyel müşterilerle temas kurma, onlara icapta bulunma, sözleşme akdetme yetki ve görevi vermez. Böyle bir sözleşme ilişkisi olsa bile, örneğin İnternet servis sağlayıcısı ülkede yerleşik olmayan işletme namına bir web sitesi işletse bile, servis sağlayıcı "bağımsız olma" niteliğini kaybetmediği sürece yerleşik olmayan işletmenin temsilci-işyeri olmaz.¹⁶⁷

VIII. *VERGİ HUKUKUMUZDA İŞYERİNİN TESPİTİ*

Buraya kadar incelediğimiz konuya bir de Türk vergi hukuku perspektifinden bakmak uluslararası hukukun ulusal hukuk ile etkileşimini ortaya koymak bakımından faydalı olacaktır.

Gerek gelir vergisi ve gerekse kurumlar vergisi bakımından dar yükümlüler sadece "Türkiye'de elde ettikleri" kazanç ve iratlar üzerinden Türkiye'de vergi öderler.¹⁶⁸ Gerçek kişi veya kurum, bir dar yükümlünün Türkiye'den kazanç veya irat elde edip etmediğinin tespiti Gelir Vergisi Kanunu hükümlerine göre yapılır.¹⁶⁹ Gelir Vergisi Kanunu'nun 7. maddesine göre, ticari kazançlarda, kazanç sahibinin Türkiye'de iş yerinin olması veya daimi temsilci bulundurması ve kazancın bu yerlerde veya bu temsilciler vasıtasıyla sağlanması halinde kazanç Türkiye'de elde edilmiş sayılır.¹⁷⁰ Gayrimenkul sermaye iratlarında gayrimenkulün Türkiye'de bulunması ve bu mahiyetteki mal ve hakların Türkiye'de kullanılması veya Türkiye'de değerlendirilmesi; serbest meslek kazançlarında, serbest meslek faaliyetlerinin

¹⁶⁷ OECD, agr, sf. 7, para. 42.10.

¹⁶⁸ GVK md. 6; KVK md. 3.

¹⁶⁹ KVK md. 3, b. 4: "Bu maddede belirtilen kazanç veya iratlar ile gelir unsurlarının Türkiye'de elde edilmesi ve Türkiye'de daimî temsilci bulundurulması konularında, 31/12/1960 tarihli ve 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun ilgili hükümleri uygulanır."

¹⁷⁰ "Bu şartları haiz olsalar dahi iş merkezi Türkiye'de bulunmayanlardan, ihraç edilmek üzere Türkiye'de satın aldıkları veya imal ettikleri malları Türkiye'de satmaksızın yabancı memleketlere gönderenlerin bu işlerden doğan kazançları Türkiye'de elde edilmiş sayılmaz. / Türkiye'de satmaktan maksat, alıcı veya satıcının veya her ikisinin Türkiye'de olması veya satış akdinin Türkiye'de yapılmış olmasıdır. İş merkezinden maksat ise, iş bakımından muamelelerin bilfiil toplandığı ve idare edildiği merkezdir." GVK md. 7, f.1, b. 1.

Türkiye’de icra edilmesi veya Türkiye’de değerlendirilmesi Türkiye’de elde etme anlamına gelir.¹⁷¹

Elektronik ticaret açısından dar mükelleflerce İnternet üzerinden sunulan hizmetler çoğu kez Türkiye’de icra edilmeyeceğinden bunların Türkiye’de elde edilip edilmediğinin tespiti bunların Türkiye’de “değerlendirilip değerlendirilmediğine”, yani hizmet bedeli ödemelerinin Türkiye’de yapılıp yapılmadığına göre belirlenecektir.¹⁷² Gayrimaddi hakların kullanımı Türkiye’de olabileceğinden, bunlarda yer tespiti yeni bir sorun yaratmayacaktır.¹⁷³ Ticari kazançlar bakımından ise kazancın elde edildiği yerin tespiti dar yükümlünün Türkiye’de iş yeri veya daimi temsilcisinin bulunması ve kazancın bu yer veya temsilci aracılığıyla elde edilmesine bağlanmıştır. Şimdi bu koşulları inceleyelim:

A. İş Yeri

Öncelikle terim seçimine ilişkin kısa bir açıklama yapma gereği görüyoruz:

“İş yeri” terimi Türk vergi kanunlarında bazen bitişik tek sözcük bazen ise iki ayrı sözcük şeklinde yazılmaktadır. Gerek Gelir Vergisi Kanunu ve Vergi Usul Kanunu gerekse diğer vergi kanunlarında terimin her iki şekilde de yazıldığı pek çok madde gösterebiliriz. Kanaatimizce bu kanun koyucunun bilinçli bir tercihi değildir. Vergi Usul Kanunu, kavramı tanımladığı 156. ve “işe başlama”yı düzenlediği 154. maddesinde terimi imla kurallarına uygun olarak¹⁷⁴ “iş yeri” şeklinde iki sözcükle ifade etmiştir. Vergi Usul Kanunu, Gelir Vergisi Kanunu ve Kurumlar Vergisi Kanunu’nda kullanıldığı şekliyle “iş yeri”nin, “ticari faaliyetin sürdürüldüğü sabit yer anlamında” tarafı olduğumuz çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarında var olan, İngilizce “*fixed place of business*” kavramını karşıladığını düşünmekteyiz. Anlaşmalarda “*fixed place of business*” kavramının bir üst kavramı olarak yer alan “*permanent establishment*” terimi ise resmi Türkçe metinlerde “işyeri” (bitişik) olarak geçmektedir. Bu nüanstan hareketle, bu çalışmada OECD Model Anlaşması’nı incelediğimiz kısımda İngilizce “*permanent establishment*” kavramına karşılık geldiği yerlerde “işyeri” (bitişik) ve “*fixed place of business*” kavramına karşılık geldiği yerlerde ise “iş yeri” (ayrı) yazmayı tercih ettik. Türk hukuku bakımından da terimi bu şekilde kullanacağız.

“İş yeri” Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre belirlenir.¹⁷⁵ Vergi Usul Kanunu’nun 156. maddesine göre iş yeri “*mağaza, yazıhane, idarehane, muayenehane, imalathane şube, depo, otel, kahvehane, eğlence ve spor yerleri, tarla, bağ, bahçe, çiftlik, hayvancılık tesisleri, dalyan ve voli mahalleri, madenler, taş ocakları, inşaat şantiyeleri, vapur büfeleri gibi ticari, sınai, zirai veya mesleki bir faaliyetin icrasına tahsis edilen veya bu faaliyetlerde kullanılan yerdir.*” Bu tanımı açtığımızda şu değerlendirmeleri yapabiliriz:

1. Nesnel Koşullar

Öncelikle iş yeri bir “yer”dir. Yerin fiziki bir varlığa işaret ettiğini daha evvel çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları bağlamında açıklamıştık. Vergi Usul Kanunu’ndaki iş yeri

¹⁷¹ GVK md. 7, f.1, b. 4, 5.

¹⁷² Değerlendirmeden tam olarak şu anlaşılır: “*Değerlendirmeden maksat, ödemenin Türkiye’de yapılması veya ödeme yabancı memlekette yapılmışsa, Türkiye’de ödeyenin veya nam ve hesabına ödeme yapılanın hesaplarına intikal ettirilmesi veya kârından ayrılmasıdır.*” GVK md. 7, f. 2.

¹⁷³ Bununla birlikte gayrimaddi hak bedelleri bakımından da “kullanma” ölçütüne göre değil; “değerlendirme” ölçütüne göre gelirin elde edildiği yerin tespit edilmesinin gerekli olduğu durumlar olabilir. Bkz.: Danıştay 4. D., E. 1998/1279, K. 1998/4909. s. kararında tartışılan hususlar.

¹⁷⁴ Bkz.: Türk Dil Kurumu Yazım Kılavuzu “<http://www.tdk.org.tr>”.

¹⁷⁵ GVK md. 8, f. 1.

örnekleri de bunu doğrular niteliktedir. Kanun koyucu örnekleri sayma amacıyla değil, tanımlama amacıyla vermiştir. Sayılanlar dışında kalan ve işlevi itibariyle onlara benzeyen her yer işyeridir.

Bu yerin sabit olup olmaması noktasında Kanun'da açık bir ifade yer almamaktadır. Hatta bir an için "vapur büfesi" örneğinden hareketle, sabit olmayan yerlerin de Türk vergi hukukunda iş yeri olarak kabul edildiği düşünülebilirse de bu hatalı bir yorum olur. Sabit olma ile kastedilen, ülke içindeki belirli bir coğrafi konumda devamlı olarak bulunmaktır. Bu bakımdan İstanbul boğazının iki yakası arasında yolcu taşıyan bir vapur ve o vapurun büfesi de şüphesiz ki Türk karasuları içinde sabittir. Vergi Usul Kanunu'nun iş yeri tanımı içinde "sabit olma" unsurunu zikretmemiş olması bir eksiklik ya da aksi yönde bir tercih olarak görülmemelidir. Bu unsur esasen kavramın doğası gereği mevcuttur.

2. **Öznel Koşullar**

Yerin ticari faaliyetler için "tahsis edilmiş olması" veya bu amaçla "kullanılması" gerekir. Öyle ise iş yerinin, burada ticari faaliyetini sürdüren kişinin mülkiyetinde olması şart değildir. Kanun koyucu belli bir yerde fiili tasarrufu, yani zilyetliği yeterli görmüştür.

Bu fiili tasarrufun devamlılığı yine Kanun'un 156. maddesindeki tanımdan açıkça anlaşılabilir. Ancak hükmün "fiil" değil "faaliyet"ten bahsetmesi, tek seferlik ya da geçici eylemler yerine süreklilik arz eden eylemleri işaret eder. Ayrıca, Kanun'un "iş yeri açma"yı düzenleyen 154. maddesinde "*İş yeri açmaktan maksat, belli bir yerde bilfiil ticari veya sınai faaliyete geçmek demektir. Bir yerin ne maksatla olursa olsun sadece tutulmuş olması (...) iş yerinin açıldığını göstermez*" denmekle devamlılık unsuru daha açık bir şekilde ifade edilmiştir.

3. **İşlevsel Koşul**

İşlevsel koşul olan belli bir yerde "ticari faaliyet sürdürülmesi", Vergi Usul Kanunu'nun 156. maddesindeki tanımda yer almaktadır.

Görülmektedir ki Vergi Usul Kanunu'nda yer alan iş yeri tanımı OECD Model Anlaşması'ndaki iş yeri (*fixed place of business*) tanımı ile gerek lafzı, gerek unsurları ve gerekse örnekleri itibariyle hemen hemen aynıdır. İki tanım arasındaki temel farklılık Model'deki bağlantı koşulunun ("*vasıtasıyla*", "*through*") lafzen Vergi Usul Kanunu'ndaki tanımda yer almayışıdır. Ancak, gerek Gelir Vergisi Kanunu¹⁷⁶ ve gerekse Kurumlar Vergisi Kanunu¹⁷⁷ dar yükümlünün Türkiye'deki iş yeri "aracılığıyla" elde ettiği kazançlarını vergilendirdiğinden ve –doğası gereği – kazanç gayesi gütmeyen bir iş yeri olamayacağından, bu unsurun da Vergi Usul Kanunu'ndaki tanım içinde bulunduğunu varsaymak gerekir.

Tanımları eşleştirmenin sonucu, vergi anlaşmaları bağlamında elektronik ticaret bakımından yapılan analizin Türk vergi hukuku bakımından da geçerliliğinin kabulüdür. Buna göre, elektronik ticarete kullanılan bir sunucu, Türkiye'de bulunması durumunda kural olarak bir iş yeri olabilir. Fiziki bir varlığı bulunmayan web sitesi ise Türk hukukunda da bir iş yeri olamaz.

¹⁷⁶ GVK md. 7, f. 1, b. 1.

¹⁷⁷ KVK md. 3, b. 3 (a).

B. Daimi Temsilci

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 3. maddesinin 4. bendi uyarınca "Türkiye'de daimi temsilci bulundurma" konusunda Gelir Vergisi Kanunu hükümleri uygulanır. Gelir Vergisi Kanunu'nun 8. maddesinin 2. fıkrası uyarınca "*daimi temsilci, bir hizmet veya vekâlet akdi ile temsil edilene bağlı olup, onun nam ve hesabına muayyen veya gayrimuayyen bir müddetle veya müteaddit ticari muameleler ifasına yetkili bulunan kimsedir.*" Kanun şu kişilerin başkaca şartlar aranmaksızın temsil edilenin daimi temsilcisi sayılacağını öngörmüştür.¹⁷⁸

1. Ticari mümessiller, tüccar vekilleri ve memurları ile Ticaret Kanunu'nun hükümlerine göre acente durumunda bulunanlar;
2. Temsil edilene ait reklam giderleri hariç olmak üzere, giderleri devamlı olarak kısmen veya tamamen temsil edilen tarafından ödenenler;
3. Mağaza veya depolarında temsil edilen hesabına konsinyasyon suretiyle satmak üzere devamlı olarak mal bulunduranlar.

Kanun'a göre bir kimsenin birkaç kişiyi aynı zamanda temsil etmesi, daimi temsilcilik vasfını değiştirmez.¹⁷⁹

Daimi temsilci tanımı incelendiğinde, vergi anlaşmalarındaki bağımlı – bağımsız temsilci ayrımının iç hukukumuzda yapılmadığı görülür. Kanun koyucu Türkiye'de elde edilen kazançların vergilendirilmesi noktasında, dar mükellefin kendisine bağımlı veya kendisinden bağımsız bir kişi tarafından Türkiye'de gerçekleşen ticari faaliyetlerde temsil edilmesini yeterli görmüştür. Bu durumda bağımsız temsilciler, tam yükümlü olarak, kendi kazançları üzerinden vergilendirilecekleri gibi, aracılık ettikleri faaliyetlerde bir dar yükümlüce elde edilen kazançlar bakımından da şekli – maddi vergi ödevlerine muhatap olacaklardır.

İç hukukumuzun vergi anlaşmalarından farklılaştığı bu nokta, elektronik ticaret bağlamında İnternet servis sağlayıcılarının, dar yükümlülerin Türkiye'deki işyeri sayılıp sayılmayacağına ilişkin değerlendirmeyi gözden geçirmemizi gerektirebilir. İşletmeler ve İnternet servis sağlayıcıları arasındaki web sitesi ağırlama (*hosting*) sözleşmeleri esasen bir "hizmet akti" olmakla birlikte, genellikle içinde bir temsil yetkisi barındırmazlar. (Web sitesi ağırlama sözleşmeleri servis sağlayıcıya web sitesi sahibi namına potansiyel müşterilerle temas kurma, onlara icapta bulunma, sözleşme akdetme yetki ve görevi vermez.) Dar yükümlü, ülkedeki bir servis sağlayıcının sahip olup işlettiği bir sunucu aracılığıyla elektronik ticaret faaliyetleri yürütürse, servis sağlayıcı o işletmenin bağımlı ya da bağımsız temsilcisi haline gelmez. Dar yükümlü ile Türkiye'deki bir İnternet servis sağlayıcısı arasında böyle bir sözleşme ilişkisi olursa, örneğin İnternet servis sağlayıcısı bir dar yükümlü işletme nam ve hesabına bir e-ticaret web sitesi işletirse, servis sağlayıcı dar yükümlü işletmenin daimi temsilcisi olarak nitelendirilebilecektir.¹⁸⁰ Ancak bu tespitin somut olarak istisnai durumlarda yapılabileceğini vurgulamak gerekir.

Web siteleri – akıllı yazılımlar bakımından Gelir Vergisi Kanunu ile vergi anlaşmaları arasında bir farklılık bulunmamaktadır. Web sitelerine "kişilik" atfedilemeyeceğinden, bunların daimi temsilci olarak değerlendirilmesi düşünülemez.

¹⁷⁸ GVK md. 8, f. 3, b. 1-3.

¹⁷⁹ GVK md. 8, f. 4.

¹⁸⁰ Karş. YALTI Billur, Elektronik Ticarete Vergilendirme, sf. 145-146 (2003).

IX. DEĞERLENDİRME VE SONUÇ

Gelirin unsurlarından biri olan ticari kazançların elde edildiği (üretildiği) ülkede (kaynak ülkede) mi yoksa tüketildiği ülkede (yerleşim yeri ülkesinde) mi vergilendirilmesi gerektiği sorusunun yanıtı aranırken, ekonomik bağıllık doktrini uyarınca, bu kazançların kayda değer derecede kaynak ülke ile bağlantılı olması halinde o ülkede, yoksa yerleşim yeri ülkesinde vergilendirilmesi gerektiği görüşü oluşmuş; kaynak ülkeye olan ekonomik bağıllığı ölçme aracı olarak da işyeri kavramı geliştirilmiştir. Yaklaşık yüz yıldır amacına hizmet eden bu kavram uluslararası ticaret yapmanın yeni yöntemi – elektronik ticaret – karşısında yenik düşmüş ve varlık sebebiyle örtüşmeyen yeni bir amaca hizmet eder duruma gelmiş gözükmektedir.

Tekrar ifade edebiliriz ki işyeri kavramı, hem bir sabit iş yeri formunda ve hem de temsilci-işyeri olarak coğrafi ve zamansal varlık gerektirmektedir. Uluslararası ticaretin geleneksel yapısı büyük ölçüde ya maddi malların fiziki nakliyesini ya da kişilerin hizmet sunacak yerlere ulaştırılmasını gerektirir. Bu bakımdan işyeri kavramı, ekonomik bağıllık doktrinine uygun olarak, yerleşim yeri ülkeleri ile kaynak ülkelerin gelirleri arasındaki dengeyi ve kaynak ülkelerin vergi tabanının korunmasını sağlar. Ancak elektronik ticaret, ticaret yapmanın tümüyle farklı bir yöntemi olmakta, bu yöntem fiziki varlığı aşındırarak yerine sanal varlığı yerleştirmektedir. En küçük işletmeler bile elektronik ticaret sayesinde sanal ama küresel bir varlığa sahip olabilmektedirler. Elektronik ticaret, işletmelerin daha önce pek az ya da hiçbir varlıklarının bulunmadığı ülkelerdeki tüketicilere veya diğer işletmelere mal veya hizmet satma olanaklarını oldukça artırmaktadır. Bu özellik, dijitalleştirilmiş maddi malların satımı gibi dolaylı elektronik ticaret işlemlerinden çok, gayrimaddi malların satımı ile hizmet ifası gibi doğrudan elektronik ticaret işlemlerinde daha belirgin şekilde fark edilir. Bu haliyle kavram artık bir denge kurucu araç olmak yerine dengeyi bozan bir araç olarak karşımıza çıkmaktadır. Zira, elektronik ticaret yapan bir işletme ile kazancın kendi sınırları içinde elde edildiği bir devlet arasında kayda değer bir ekonomik bağ bulunsa dahi, bu bağ fiziki olmadığı yani o işletmenin kaynak ülkede bir işyeri bulunmadığı sürece vergilendirme yetkisinin işyeri kavramı ile devletler arasında bölüşümü elektronik ticaret kazançlarının sadece yerleşim yeri ülkesinde vergilendirilebileceği anlamına gelmektedir.

Sorun mevcut kuralların uygulanmasındaki güçlüklerden ibaret değildir. Elektronik ticaret olgusu ekonomik bağıllık doktrini ile onun meyvesi olan işyeri kavramı arasındaki mantıki bağı koparmıştır. Gerek ulusal gerekse uluslararası vergi normların büyük ölçüde maddi, fiziki varlığı esas alırlar. Örneğin Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunları'nda yükümlülük gerçek kişinin Türkiye'de "yerleşme"sine ya da kurumun Türkiye'de "iş merkezi"nin bulunmasına bağlanmıştır. Uluslararası vergi anlaşmalarında da ticari kazançların vergilendirilmesi bir "iş yeri"nin ya da "bağımlı temsilci"nin varlığına bağlıdır. Oysa elektronik ticaret ne bir temsilciye ihtiyaç duymaktadır ne de hukuk sistemlerinin anladığı anlamda bir iş yerine. Elektronik ticaretle uğraşan tacirler artık Türkiye'ye yerleşmeden veya iş merkezlerini burada bulundurmadan ülkenin pazarına girebilmektedirler. İşte en temel sorun budur. Bir cümleyle tekrar etmek gerekirse, sorun, elektronik ticaretin gelişmesi karşısında mevcut ulusal ve uluslararası vergi normlarının ve bunların merkezinde yer alan işyeri kavramının işlevini yitirmesidir.

OECD üyesi devletlerin bakanlarının 1998'de Ottawa'da aldığı kararlar, bunların alındıkları tarih ve konjonktür düşünüldüğünde anlaşılabilir. Bir yandan elektronik ticaretin

gelişimini engellememe arzusu, diğer yandan geleneksel ticaret ile elektronik ticaret arasında ayırım yapmama düşüncesi doğru ve yerindedir, denilebilir. Kaldı ki, 1923’den 1998’e kadar geçen 75 yılda geliştirilmiş olan Model Anlaşma ve onu esas alan binlerce iki taraflı vergi anlaşması uzun çalışmaların ve çetin müzakerelerin sonucudur. Böyle bir yapıyı terk etme düşüncesi bile pek çokları için korkutucudur. Ancak, kanaatimizce OECD’nin aldığı kararda temel bir hata yapmış; “*mevcut vergilendirme normlarının, teknolojik ve ticari ortamın ulaştığı şu anki düzeyde de işlevini yerine getirebildiği*”¹⁸¹ şeklindeki dogmatik yaklaşım sergilemiştir. Oysa gerek o tarihte gerekse bugün mevcut normların elektronik ticaretin vergilendirilmesinde işlevini yerine getirip getiremediğine ilişkin sağlıklı bir veri (bir ölçüm sonucu) bulunmamaktadır.¹⁸² Diğer taraftan, bu konuda yazılmış hemen her çalışmada, ki buna OECD raporları da dahildir, elektronik ticarete gelir unsurlarının coğrafi mekânlarla ilişkilendirilmesi için geleneksel kaynak kuramlarının uygulanmasının güçlüğünden ya da bunların işlevsizliğinden bahsedilmektedir.

Ottawa Konferansı sonrası, OECD’nin Mali İşler Komitesi’nin, bu konferansta kendisine verilen görev gereği Model Anlaşma ve Şerhi üzerinde çalışma ve teknik danışma grupları eliyle yürüttüğü araştırmaları ve bunların sonucunda Model Anlaşma’nın Şerhinde yapılan değişikliklere değindik. Aynı irdelemeyi Türk vergi hukuku bakımından da yaptık. Türk vergi idaresi uygulamasının gelir unsurlarının nitelendirilmesi noktasında OECD çalışmalarıyla kısmen uyumlu olduğunu gördük.

OECD’nin ürettiği çözüm, mevcut vergilendirme normlarının elektronik ticarete de uygulanması kararının sonucudur. Önce karar alınmış, sonra bu karar uygulanmaya çalışılmıştır. Bu, elektronik ticaretle birlikte mevcut vergilendirme normlarının işlevini kaybetmesi sorununun çözümü değildir. Aksine, mevcut normların elektronik ticarete uygulanması için Şerhe işlenen teknik yorumlar, sonucu itibariyle bu normların işlevsizliğini pekiştirmekte, elektronik ticaretten elde edilen kazançların kaynak ülkelerde değil, sadece yerleşim yeri ülkelerinde vergilendirileceğini göstermektedir.

“Eşitlik” kavramına Musgrave’lerin kazandırdığı üçüncü anlam olan “uluslararası eşitliğin”,¹⁸³ diğer bir ifadeyle vergi pastasının gelirin vergisinin kaynak ve yerleşim yeri devletleri arasında adil bölüşümünün sağlanması için yaklaşık 90 yıl önce ortaya konmuş ilke ve normlar bundan sonra, elektronik ticaretten elde edilen kazançlar bakımından, tümüyle yerleşim yeri ülkelerinin menfaatine hizmet edecektir. Bunun çözümü ise devletler arasında yeni müzakereler ve yeni bir uzlaşma gerektirmektedir. Yaltı’nın da ifade ettiği gibi bu “*uzlaşma hukuksal olmakla birlikte daha çok politiktir ve e-ticarette vergi gelirlerinin küresel olarak yeniden paylaşımını ifade eder.*”¹⁸⁴ 1996-97’den bugüne kadar geçen süreçte gerek devletler gerekse başta OECD olmak üzere uluslararası örgütler bu süreci başlatmaktan, konunun bu yönünü tartışmaktan kaçınmışlardır. Geçen her gün kaynak devletleri aleyhine işlemektedir.

Bu çerçevede, Türkiye’nin alması gereken pozisyonu belirleyebilmek için öncelikle ülkemizdeki ticaretin ne kadarının geleneksel ticaretten elektronik ticarete kaydığının, bu dönüşüm içinde ülkemizin uluslararası elektronik ticaretin pazarı mı yoksa ihracatçısı mı olduğunun araştırılması gerekir. OECD’nin kurucu üyelerinden olan Türkiye’nin geçen 12-13 yıllık süreçte bu konuda istatistiki araştırma yapmamış olması çok büyük bir eksiklik.

¹⁸¹ OECD, Electronic Commerce: Taxation Framework Conditions, para. 4 (1998).

¹⁸² En azından bizim tespit edebildiğimiz kadarıyla kamuya açıklanmış bu yönde bir veri yoktur.

¹⁸³ MUSGRAVE Richard A. & MUSGRAVE Peggy B., “*Inter-nation Equity*”, Modern Fiscal Issues – Essays in Honor of Carl S. Shoup, sf. 64 (1973).

¹⁸⁴ YALTI, age, sf. 289.

Yapılacak araştırma ve ileriye dönük tahminler doğrultusunda ya OECD çalışmalarıyla oluşan mevcut durumun devamı ya da yeni bir bölüşüm için müzakerelerin başlaması yönünde pozisyon alınmalıdır.

KAYNAKÇA

Kitaplar ve Kitap Bölümleri

- American Law Institute (ALI), Federal Income Tax Project: International Aspects of United States Income Taxation II (1992).
- CARROLL Michael B., Prevention of International Double Taxation and Fiscal Evasion: Two Decades of Progress Under the League of Nations (1939).
- DAVIES David R., Principles of International Double Taxation Relief (1985).
- DOERNBERG Richard L, HINNEKENS Luc, HELLERSTEIN Walter and LI Jynian, Electronic Commerce and Multijurisdictional Taxation (2001).
- HOLMES Kevin, International Tax Policy and Double Tax Treaties (2007).
- MUSGRAVE Richard A. & MUSGRAVE Peggy B., *“Inter-nation Equity”*, Modern Fiscal Issues – Essays in Honor of Carl S. Shoup, sf. 63 (1973).
- ÖNCEL Mualla, KUMRULU Ahmet, ÇAĞAN Nami, Vergi Hukuku (2010).
- PINTO Dale, E-Commerce and Source Based Income Taxation (2003).
- SKAAR Arvid A., Permanent Establishment - Erosion of a Tax Treaty Principle (1991).
- TUNCER Selahattin, Çifte Vergileme ve Miletlerarası Vergi Anlaşmaları (1974).
- VANN Richard J., *“International Aspects of Income Tax”*, Tax Law Design and Drafting, sf. 718 (2000).
- YALTI SOYDAN Billur, Uluslararası Vergi Anlaşmaları (1995).

Makaleler

- ALLEN Tom & WIDDISON Robin, *“Can Computers Make Contracts?”*, 9 Harv. J.L. & Tech. 25 (1996)
- ANDREWS William Lee III, *“A Platform for International E-Commerce Tax Rules”*, 12 J. Int'l Tax'n 44 (2001).
- AVI-YONAH Reuven S., *“The Structure of International Taxation: A Proposal for Simplification”*, 74 Tex. L. Rev. 1301 (1996).
- BENJAMIN William C. & NATHANSON Michael J., *“Conducting Business Using the Internet: Gauging the Threat of Foreign Taxation”*, 9 J. Int'l Tax'n 28 (1998).
- BUCHANAN Randolph J., *“The New Millennium E-Commerce Tax Dilemma”*, 27 Tax Notes Int'l 1097 (2002).
- CARIDI Alessandro, *“Proposed Changes to the OECD Commentary on Article 5: Part I - the Physical PE Notion”* 43 European Taxation 17 (2003).
- CARROLL Michael B., *“Allocation of Business Income: The Draft Convention of League of Nations”*, 34 Columb. L. Rev. 473 (1934).
- CHAN Clayton W., *“Taxation of Global E-Commerce on the Internet: The Underlying Issues and Proposed Plans”*, 9 Minn. J. Global Trade 233 (2000).
- CIGLER James D. & STINNETT Susan E., *“Treasury Seeks Cybertax Answers with Electronic Commerce Discussion Paper”*, 8 J. Int'l Tax'n 56 (1997).
- COCKFIELD Arthur J., *“Balancing National Interests in the Taxation of Electronic Commerce Business Profits”*, 74 Tul. L. Rev. 133 (1999).
- FORST David L., *“The Continuing Vitality of Source-Based Taxation in the Electronic Age”*, 15 Tax Notes Int'l 1455 (1997).
- GLICKLICH Peter A. ve diğ., *“Internet Sales Pose International Tax Challenges”*, 84 J. Tax'n 325 (1996).
- GRAETZ Michael & O'HEAR Michael, *“The “Original Intent” of U.S. International Taxation”*, 46 Duke L.J. 1021 (1997).
- HELLERSTEIN Walter, *“Jurisdiction to Tax Income and Consumption in the New Economy: A*

- Theoretical and Comparative Perspective*", 38 Ga. L. Rev. 1 (2003).
- HEY Friedrich E.F., "German Court Rules Remote-Controlled Pipeline Constitutes a PE", 14 Tax Notes Int'l 651 (1997).
- HUDSON David M. & TURNER Daniel C., "International and Interstate Approaches to Taxing Business Income", 6 Nw. J. Int'l L.&Bus. 562 (1984).
- KLOSEK Jacqueline, "Should A Web Server Constitute Permanent Establishment Under The OECD Model Tax Convention?", 1 Cyberspace Law. 2 (2000).
- KOESTER Bart, "The United Nations Model Tax Convention and Its Recent Developments", 10 Asia-Pacific Tax Bulletin, 1/2 (2004).
- OWENS Jeffrey, "The Tax Man Cometh to Cyberspace", 14 Tax Notes Int'l 1833 (1997).
- SCHAEFER Barrett, "International Taxation of Electronic Commerce Income: A Proposal to Utilize Software Agents for Source-Based Taxation", 16 Santa Clara Computer & High Tech. L.J. 111 (1999).
- SPRAGUE Gary D. & HERSEY Rachel, "Permanent Establishments and Internet Enabled Enterprises: The Physical Presence and Contract Concluding Dependent Agent Tests", 38 Ga. L. Rev. 299 (2003).
- SWEET John K., "Formulating International Tax Laws in the Age of Electronic Commerce: The Possible Ascendancy of Residence-Based Taxation in an Era of Eroding Traditional Income Tax Principles", 146 U. Pa. L. Rev. 1949 (1998).
- THORPE Kyrie E., "International Taxation of Electronic Commerce: Is The Internet Age Rendering the Concept of Permanent Establishment Obsolete?", 11 Emory Int'l L. Rev. 633 (1997).
- TILINGHAST David R., "The Impact of the Internet on the Taxation of International Transactions", 50 Bulletin for International Fiscal Documentation 524 (1996).
- VOGEL Klaus, "Worldwide vs. Source Taxation of Income-A Review and Re-evaluation of Arguments" (Part I), 8-9 Intertax 216 (1988).
- von SCHANZ Georg, "Zur Frage der Steuerpflicht", 9 II Finanzarchiv 1 (1882).

Yargı Kararları

- Consolidated Premium Iron Ores Ltd. v. C.I.R., 28 T.C. 127 (1957).
- Danıştay 4. D., E. 1998/1279, K. 1998/4909.
- Bundesfinanzhof [BFH] II R 12/92, Betriebs-Berater, 52 (1997).

Raporlar, Antlaşmalar ve Diğer Kaynaklar

- Australian Taxation Office, Electronic Commerce Project Team, "Tax and the Internet," Second Report (1999).
- GARNER, Bryan A., Blacks Law Dictionary (1999).
- Internal Revenue Service, Field Service Advisory (17 Ocak 1992), 1992 WL 1354899.
- League of Nations, Double Taxation and Tax Evasion Report Presented by the General Meeting of Government Experts to Council and Members of League of Nations, Doc: C.562. M.178. 1928.II (21 Ekim 1928).
- League of Nations, Double Taxation and Tax Evasion Report, Doc. C.216. M.85. 1927.II (1927).
- League of Nations, Double Taxation and Tax Evasion Report, Doc. C.562. M.178. 1928.II (1928).
- League of Nations, Draft Bilateral Convention for the Prevention of Double Taxation No: 1a (1928)
- League of Nations, Fiscal Committee, London and Mexico Model Tax Conventions, Doc. C.88. M.88 1946.II.A. (1946).
- League of Nations, Mexico and London Model Bilateral Conventions for the Prevention of the Double Taxation of Income and Property, 5, Doc. C.88. M.88 1946.II.A (1946).
- League of Nations, Report on Double Taxation, Submitted to the Financial Committee by Professors Bruins, Einaudi, Seligman and Sir Josiah Stamp, Doc: E.F.S.73.F.19 (1923).
- Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı, "Yürürlükte Bulunana Çifte Vergiyi Önleme Anlaşmaları", <http://www.gib.gov.tr/index.php?id=1055>
- OECD, A Global Action Plan for Electronic Commerce Prepared by Business with Recommendations

for Governments (1999).

OECD, Clarification on the Application of the Permanent Establishment Definition in E-Commerce: Changes to the Commentary on Article 5 (2000).

OECD, Electronic Commerce: Taxation Framework Conditions (1998).

OECD, Model Convention for Avoidance of Double Taxation with Respect to Taxes on Income and Capital (2000).

OECD, Place of Effective Management Concept: Suggestions for Changes to the OECD Model Tax Convention (2003).

OECD, The 2010 Update to the Model Tax Convention (2010).

Tax Justice Network, "The Price of Offshore Revisited", http://tjn-usa.org/storage/documents/The_Price_of_Offshore_Revisited_-_22-07-2012.pdf

U.S. Treasury, Selected Tax Policy Implications of Global Electronic Commerce (1996).

UN, Model Double Taxation Convention Between Developed and Developing Countries (1980).

United Nations, Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries (2000).

<http://www.irs.gov/businesses/international/article/0,,id=169597,00.html>

<http://www.merriam-webster.com/dictionary/place>

http://www.oecd.org/document/48/0,3746,en_2649_201185_1876912_1_1_1_1,00.html

http://www.oecd.org/pages/0,3417,en_36734052_36734103_1_1_1_1_1,00.html

<http://www.tdkterim.gov.tr/bts/>