

BEPS Eylem 7: İşyeri Statüsünden Yapay Yollarla Kaçınmanın Önlenmesi

Dr. Ertuğrul Akçaoğlu¹

Giriş

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

Hollanda, İtalya, ABD ve Birleşik Krallık'tan dört iktisatçıdan oluşan bir kurulun çifte vergilendirmenin teorik tahlilini içeren raporunu² 1923'te Milletler Cemiyeti'ne sunması ile başlayan süreçte, önce Cemiyet'in 1943 ve 1946'daki Model Anlaşmaları, ardından da II. Dünya Savaşı sonrası Cemiyet'in yarım kalan çalışmasını devralan OECD'nin 1963'deki ilk Model Anlaşması gelmiştir. İşte o zamandan beri ülkeler kendi aralarında az ya da çok OECD'nin modelini örnek alan çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları imzalamaktadırlar.

OECD Modelini izleyen binlerce anlaşmanın temel özelliklerinden biri ticari kazançların vergilendirmesi bakımından asli yetkiyi mükellefin yerleşik olduğu ülkeye vermesidir. Ticari kazançların elde edildiği kaynak/pazar ülkesi ancak mükellefin ülke sınırları içinde bir fiziki varlığı olması halinde vergilendirme yetkisini kullanabilir. 1920'lerin gerçeklerine uygun olan bu çözümün yerindeliği 1990'ların sonlarından beri sorgulanmaktaysa da OECD hala "işyeri"³ kavramından vazgeçmiş değildir. Bu durumu, OECD'nin 7. BEPS Eylem Planında da görmekteyiz. OECD'nin ifadesiyle:

"Günümüzde vergiye tabi bir varlığı (fiziksel varlığı veya bağımlı temsilcisi gibi) olmaksızın, örneğin İnternet üzerinden müşteriler ile iş yaparak, başka ülkenin ekonomik hayatında ağırlıklı olarak yer almak mümkündür. Bir ülkede yerleşik olmayan mükelleflerin o ülkede bulunan müşterilerle olan işlemlerinden hatırı sayılır karlar elde edebildiği bir çağda, mevcut kuralların ticari kazançlar üzerindeki vergilendirme yetkilerinin hakkani bölüşümünü sağlayıp sağlamadığı, hele hele böyle işlemlerin

1 Hacettepe Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mali Hukuk Anabilim Dalı öğretim üyesi. ertugrul@akcaoglu.com

2 Report on Double Taxation, submitted to the Financial Committee by Professors Bivens, Einaudi, Seligman and Sir Josiah Stamp, League of Nations Doc E.F.S.73 F.19.

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

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

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

karlarının hiçbir yerde vergilendirilemediği durumlarda, sorgulanmaktadır."⁴

"BEPS Eylem Planı, vergilendirmede matrah aşındırma ve kar kaydırmayı önlemeyi hedefleyen eylemleriyle, sınır-aşan gelirin ya hiç vergilendirilemediği ya da pek düşük oranlarda vergiye tabi tutulabildiği çeşitli durumlarda hem kaynak hem de yerleşim yeri ülkelerinde doğru şekilde vergilendirmesini yeniden sağlayacaksa da, söz konusu eylemler sınır-aşan gelir üzerindeki ülkelerin vergilendirme yetkilerinin bölüşümüne dair mevcut uluslararası standartları değiştirmeyi doğrudan amaçlamamaktadır."⁵

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

Arka plan

G20'nin talebiyle başlayan ve Temmuz 2013'te Moskova'da gerçekleşen zirvesinde G20 maliye bakanlarına ilk kez takdim edilen⁶ OECD'nin iki yıllık Matrah Aşındırma ve Kar Kaydırmayı Önleme (BEPS) Eylem Planı hazırlama projesi, bu ay (Kasım) Antalya'da gerçekleşen 2015 zirvesinde G20 liderlerinin "kurumsal kazançların "buharlaşması" veya yapay olarak verginin düşük olduğu ya da hiç olmadığı ortamlara kaydırılmasına imkan veren boşlukları kapatan Matrah Aşındırma ve Kar Kaydırma (BEPS) projesinin uygulanmasını taahhüt et[meleri]" ile tamamlanmış oldu.⁷ OECD bundan sonra, Eylem Planının uygulanmasını izleyecek ve sürece geliştirmekte olan ülkelerin de katılımını sağlayacak bir kapsayıcı çerçeve geliştirecek.⁸

OECD'nin Ekim 2015'te nihai halini verdiği BEPS paketinde on beş eylem öngörülüyor.⁹ Bu tebliğin konusunu oluşturan ise bunlardan yedincisi: İşyeri Statüsünden Yapay Yollarla Kaçınmanın Önlenmesi.

4 OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, Preventing the Artificial Avoidance of Permanent Establishment Status, Action 7 - 2015 Final Report (BEPS Action 7 Final Report), sf. 13. (<http://www.oecd-ilibrary.org/docserver/download/2315341e.pdf>)

5 Ibid., sf. 14.

6 OECD Genel Sekreteri Angel Gurría'nın konuşması, Moskova, 20 Haziran 2013, <http://www.oecd.org/about/secretary-general/closing-the-tax-gap.htm>

7 Basın açıklaması, 16 Kasım 2015, <http://g20.org/g20-leaders-endorse-oecd-measures-to-crackdown-on-tax-evasion-reaffirm-its-role-in-ensuring-strong-sustainable-and-inclusive-growth/>

8 Ibid.

9 Bkz.: Bkz. BEPS 2015 Nihai Raporları: <http://www.oecd.org/tax/beeps-2015-final-reports.htm>

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

İşyeri

Ticari kazançların vergilendirilmesi bakımından OECD Modelinin üzerine inşa edildiği temel ilke uyarınca bir devletin bir teşebbüsü bir diğer devlette bir "işyeri" aracılığıyla ticari faaliyet sürdürmediği sürece o diğer devlet tarafından doğrudan vergilendirmeye tabi tutulması mümkün değildir. İşyerinin varlığı halinde ise devlet sadece "işyerine atfedilebilen kazançlar" üzerine vergi salma imkanı kazanır.¹⁰

Her durumda müteşebbisin yerleşik olduğu ülke temel vergilendirme yetkisini haizdir. Bu ülke, ticari kazançlar da dahil olmak üzere kişinin tüm geliri üzerine vergi salabilir; ancak, çifte vergilendirmenin söz konusu olması halinde, bunu giderme ödevi de kendisine yüklenmiştir.

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

Ülkelerin vergi kanunları kendi egemenlik alanları bakımından işyeri kavramını tanımlamış, ona işlev yüklemiş olabilirler. Örneğin Türk vergi hukukunda, dar yükümlü mükellefler sadece "Türkiye'de elde ettikleri" gelir üzerinden vergi öderler.¹¹ Ticari kazançlar bakımından bu, 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.¹² Gerçekten de Vergi Usul Kanunu 156. maddesinde "iş yeri"ni "mağaza, yazıhane, idarehane, muayenehane, imalathane şube, depo, otel, kahvehane, eğlence ve spor yerleri, tarla, bağ, bahçe, çiftlik, hayvancılık tesisleri, dalyan ve voli mahalleri, madenler, taş ocakları, inşaat şantiyeleri, vapur büfeleri gibi ticari, sınai, zirai veya mesleki bir faaliyetin icrasına tahsis edilen veya bu faaliyetlerde kullanılan yer" olarak tanımlamıştır.

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

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

"Bu Anlaşmanın amaçları bakımından "işyeri" terimi teşebbüsün ticari faaliyetinin

10 OECD Model Vergi Anlaşması (OECD MA), md. 7. <http://www.oecd.org/tax/treaties/oecd-model-tax-convention-available-products.htm>

11 Gelir Vergisi Kanunu (GVK), md. 6; Kurumlar Vergisi Kanunu (KVK), md. 3.

12 GVK, md. 7.

kısmen veya tamamen aracılığıyla sürdürüldüğü bir sabit iş yerini ifade eder."

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

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

- İş yapılan bir yer bulunmalıdır (*situs test*),
- İş yapılan yerin belli bir coğrafi konumu bulunmalıdır (*locus test*),
- İş yapılan bu sabit yerin (iş yeri) ülkede düzenli bir ekonomik mevcudiyet sağlayacak düzeyde bir devamlılığı, istikrarı olmalıdır (*tempus test*),
- İş yeri, yerleşik olmayan teşebbüsün "tasarrufunda" (kullanımında) olmalıdır (*ius test*)
ve
- İyeri aracılığıyla gerçekleştirilen faaliyetler ticari mahiyette olmalıdır (*business activity test*).

Bir teşebbüsün kaynak ülkede saydığım kriterleri karşılayan bir varlığı olmasa dahi, eğer teşebbüs bu ülkede bir temsilcisi aracılığıyla düzenli olarak ticari faaliyet sürdürüyor ise, yine de bir işyerinin var olduğu - varsayımsal olarak - kabul edilir.

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

"... bağımsız nitelikte temsilci olmayan bir kişi, Taraf Devletlerden birinde, bir teşebbüs yerine hareket etmekte ve sahip olduğu teşebbüs adına (namına) sözleşme akdetme yetkisini mutlak olarak kullanmaktaysa, teşebbüsün, o kişi tarafından teşebbüs namına üstlenilen faaliyetleri bakımından o devlette bir işyerinin bulunduğu varsayılır; meğer ki söz konusu faaliyetler bir sabit iş yeri tarafından icra edilselerdi bir işyerine vücut veremeyecek olan (hazırlayıcı ve yardımcı) faaliyetler olsunlar."

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

Model Anlaşma'nın bu hükmü işyeri kavramının kapsamını "bağımlı temsilci"lerin

faaliyetlerine de genişletmektedir. Bir teşebbüs kaynak ülkede sabit bir işyeri açmaktan kaçınsa da, o ülkedeki bağımlı temsilcilerinin faaliyetleri nedeniyle varsayımsal bir işyerine sahip olmak durumunda kalabilir.

Yukarıdaki, varsayımsal temsilci-işyerinin tespiti bakımından da bazı unsurların bir arada bulunmasını ararız:

- Temsilci, doğal olarak, bir gerçek veya tüzel "kişi" olmalıdır (*persona test*),
- Temsilci teşebbüse bağımlı olmalıdır (*dependency test*),
- Temsilcinin teşebbüs yerine hareket etme ve onun adına sözleşme akdetme yetkisi bulunmalıdır (*authority test*),
- Söz konusu yetkinin temsilci tarafından mutlak şekilde kullanılması gerekir (*tempus test*)
ve
- Temsilci tarafından yerine getirilen faaliyetlerin hazırlayıcı ve yardımcı faaliyetler düzeyini aşması gerekir (*core functions test*).

İster iş yeri ister bağımlı temsilci olsun, anlaşmalara dayalı bir uluslararası vergi sistemine dahil olmuş olan bir devlet bakımından, bir yabancı teşebbüsün ülkesinde işyerinin olması, o teşebbüsün söz konusu işyeri aracılığıyla ülkede elde ettiği ticari kazançları vergilendirilebileceği anlamına gelir. Buna karşılık, yabancı teşebbüsün ülkedeki varlığı OECD Modelindeki kriterleri karşılamadığı hallerde, ülkede bir işyeri bulunmadığı sonucuna varılacağından, ticari kazançlarının kaynak/pazar ülkesinde vergiden istisna edilmesi sonucu ortaya çıkar. Bu halde yabancı teşebbüs, sadece ve şayet varsa kaynak ülkedeki yatırım iratları üzerinden ve daha düşük oranlı bir vergilemeye tabi tutulabilir.¹³

BEPS – Matrah Aşındırma ve Kar Kaydırmanın Önlenmesi

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

OECD'nin 7. Eylem Planının odağında komisyoncu tertipleri (*commissionnaire arrangements*) ve benzeri stratejiler yer almaktadır. Bilindiği üzere, bir komisyon ilişkisinde komisyoncu kendi adına (namına) ama yabancı teşebbüsün yerine (hesabına) satış yapmakta;

¹³ Bkz.: OECD MA, md. 6-21.

böylelikle yabancı teşebbüs kaynak/pazar ülkesinde bir işyerine gereksinim duymadan ticari kazanç elde edebilmektedir. Bu halde kaynak ülke sadece komisyoncunun ücreti üzerine vergi salmakla yetinmek durumunda kalmaktadır.

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

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

Benzer stratejiler, özü itibariyle ülke içinde müzakere edilen sözleşmelerin şeklen yurtdışında akdedilmesi halinde de kendini gösterir.

7. Eylem Planı ile OECD'nin işyeri bağlamında benimsediği vergi politikası şudur: Bir ülke içinde bir aracının icra ettiği faaliyetler, yabancı teşebbüs tarafından ifa edilecek sözleşmelerin düzenli olarak yapılması sonucunu doğuruyorsa, söz konusu teşebbüsün o ülkede vergilendirilebilir bir varlığı olduğu kabul edilmelidir; meğer ki, aracı bu faaliyetleri kendi bağımsız işinin (ticari faaliyetinin) gereği olarak yapıyor olsun.¹⁴

OECD bu politikanın gereği olarak Model Anlaşmanın işyerini tanımlayan 5. maddesinin 5. ve 6. fıkralarında değişiklik önerileri getirmekte ve Model Anlaşmanın 5. maddeye ilişkin Şerhinin ilgili paragraflarını büyük ölçüde yeniden kaleme almaktadır.¹⁵

OECD, 7. Eylem Planı ile, sadece temsilci-işyeri tanımının maniple edilmesinden kaynaklanan sorunları değil; ayrıca işyeri tanımının bir istisnası olan "hazırlayıcı veya tamamlayıcı" faaliyetlerin maniple edilmesi sorununu da önlemek istemektedir. "Faaliyetlerin parçalanması" (*fragmentation of activities*) da denen bir strateji ile çokuluslu şirketler bütüncül ticari operasyonları, her biri tek başına sadece hazırlayıcı ya da tamamlayıcı faaliyet teşkil edecek birçok küçük operasyon halinde organize etmekte; böylelikle Model Anlaşmanın 5. maddesinin

14 OECD/G20, BEPS Action 7 Final Report, sf. 15-16.

15 Ibid., sf. 16-27.

4. fıkrasındaki hazırlayıcı veya tamamlayıcı faaliyetler istisnasından yararlanarak işyeri statüsünden ve dolayısıyla da kaynak/pazar ülkesinin vergilendirme yetkisinden kaçınılabilmektedirler.¹⁶ OECD bu stratejiye karşılık bir "parçalanmanın önlenmesi kuralı" (*anti-fragmentation rule*) önermektedir.¹⁷

Son olarak, Model Anlaşmanın 5. maddesinin 3. fıkrasında yer alan ve inşaat şantiyesi, yapım veya montaj (kurma) projesi gibi hallerde belirli bir sürenin geçmesiyle işyerinin varlığını kabul eden kuralın, uygulamada, yakinen ilişkili teşebbüsler arasında sözleşme konusu işlerin birden fazla parçaya ayrılarak ayrı ayrı sözleşmelere konu edilmesi suretiyle kötüye kullanıldığı görülmektedir. OECD, 7. Eylem Planı ile bu amaçla anlaşmalara bir "temel amaçlar testi" (*principle purposes test*) kuralının eklenmesini önermektedir.¹⁸

Şimdi bunları biraz daha yakından inceleyelim:

Komisyoncu Tertipleri ve Benzeri Stratejilerle İşyeri Statüsünden Yapay Olarak Kaçınma

OECD, komisyoncu tertiplerini bir ülkede bir kişinin yabancı teşebbüse ait olan ürünleri kendi adına ama yabancı teşebbüsün yerine (hesabına) satması olarak tanımlamaktadır.

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

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

Bağımlı temsilcileri bir işyeri olarak varsayan OECD Model Anlaşmasının 5. maddesinin 5. fıkrası temsilcinin ülkede teşebbüs yerine hareket etmesi, teşebbüs namına sözleşme akdetme yetkisini haiz olması ve bu yetkiyi mutlak olarak kullanması koşullarını aramaktadır. Buna karşılık, bir komisyoncu kendi adına sattığı malların maliki olmadığı için onun aracılığıyla kaynak/pazar ülkesinde satış yapan bir yabancı teşebbüsün o ülkede bir işyeri olduğu varsayılmayacağından vergilendirilmesi de mümkün olmayacaktır. Bu halde kaynak devletin vergilendirebileceği tek gelir komisyoncuya hizmeti için ödenen ücretten ibarettir.

Kendi olağan ticari faaliyetlerini sürdürmekte olan "bağımsız" temsilcilerin temsil ettikleri yabancı teşebbüsün kaynak ülkedeki işyeri olarak nitelendirilemeyecekleri OECD Model Anlaşmasının 5. maddesinin 6. fıkrasında açık olarak belirtilmiştir. İlginç olan, 6. fıkranın

16 Ibid., sf. 28.

17 Ibid., sf. 39-41.

18 Ibid., sf. 42-44.

komisyoncu ve simsarı (broker) "bağımsız" temsilciye örnek olarak zikretmesidir.

Komisyoncu tertiplerinin ve benzeri stratejilerin önüne geçebilmek için OECD, 5. maddenin 5. ve 6. fıkralarını yeniden kaleme almakta ve bunların şerhlerinde değişiklikler yapmaktadır.¹⁹

5. fıkra yapılmaması önerilen değişiklik şöyle özetlenebilir:

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

a) mutata olarak sözleşme akdetmesi veya

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

Her iki durumda da söz konusu sözleşmelerin,

a) ya teşebbüs adına yapılması

b) ya teşebbüsün maliki olduğu ya da kullanma hakkında sahip olduğu malların mülkiyetinin nakledilmesi ya da kullanma hakkının tanınması için yapılması,

c) ya da teşebbüsün tarafından bir hizmet ifasının sağlanması için yapılması gerekir.

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

Bu arada, işaret etmemiz gerekir ki OECD Model anlaşmasının metninde aslında "bağımlı temsilci" (*dependent agent*) terimi hiç geçmez. OECD, Model Anlaşmanın 5. maddesinin 6. fıkrasında, kendi ticari faaliyetlerinin olağan akışı içinde bir yabancı teşebbüs yerine (hesabına) hareket eden "bağımsız temsilci"lerin (*agent of an independent status*), söz konusu teşebbüsün kaynak/pazar ülkesindeki işyeri olarak kabul edilemeyeceğini düzenlemiştir. Bunun mefhum-u muhalifinden 5. fıkra zikredilen kişilerin "bağımlı temsilci" olduğu sonucunu biz çıkarırız.

6. fıkra bağımsız temsilci tanımlanmamış; sadece iki örneği verilmiştir. Bunlar simsarı ve komisyoncudur. Bu örneklerden hareketle bağımsız temsilciden ne anlaşılması gerektiğini anlayabilmek için 5. maddenin Şerhine bakılır ki burada da temsilcinin hem hukuken hem de iktisadi olarak bağımsız olup olmadığının; ayrıca yabancı teşebbüs yerine (hesabına) hareket edilmesinin temsilcinin kendi işinin olağan seyri esnasında olup olmadığının test edildiği görülür.

¹⁹ Ibid., sf. 15-27.

OECD, 7. Eylem Planı ile 6. fıkrayı neredeyse tümüyle yeniden kaleme almıştır.²⁰ Ancak buradaki değişikliğin düzenlemenin özüne ilişkin olmadığını, az evvel aktardığımız analizin bundan sonra da geçerli olacağını söyleyebiliriz. OECD'nin esas yaptığı, bundan sonra 5. ve 6. fıkraların beraber yorumu esnasında sorun çıkarabilecek "komisyoncu" ve "simsar" terimlerini 6. fıkranın lafzından çıkarmak ve bağımlı-bağımsız temsilci ayrımında şekil yerine öze daha fazla dikkat edilmesi gerektiğini madde metninde vurgulamak şeklinde özetlenebilir.

Bu bakımdan, örneğin, bir kişinin faaliyetlerini yakinen ilişkili olduğu bir veya birden fazla teşebbüse münhasıran ya da neredeyse münhasıran özgülemesi halinde o kişinin bir bağımsız temsilci olarak değerlendirilemeyeceği 6. fıkranın yeni halinde ifade edilmektedir. Aynı şekilde, yabancı teşebbüse "yakinen ilişkili olmak"tan ne anlaşılması gerektiği de fıkranın yeni metninde açıklanmaktadır.

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

Belirli Faaliyet İstisnaları Aracılığıyla İşyeri Statüsünden Yapay Olarak Kaçınma

Bilindiği üzere OECD Model Anlaşması'nın 5. maddesinin 4. fıkrasında işyeri tanımından istisna edilmiş bazı faaliyetler bir liste halinde sayılmıştır. OECD 7. Eylem Planında bunları "belirli faaliyet istisnaları" (*specific activity exemptions*) olarak adlandırmıştır. Fıkranın mevcut halinin metni şu şekildedir:

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

- a) Tesislerin, yalnızca teşebbüse ait olan malların veya ticari eşyanın depolanması, teşhiri veya teslimi amacıyla kullanılması;
- b) Teşebbüse ait mal ve ticari eşya stoklarının yalnızca depolama, teşhir veya teslim amacıyla muhafaza edilmesi;
- c) Teşebbüse ait mal ve ticari eşya stoklarının yalnızca bir başka teşebbüs tarafından işlenmesi amacıyla muhafaza edilmesi;
- d) İş yerinin (ticari faaliyetin sürdürüldüğü sabit yerin) yalnızca teşebbüs için mal

²⁰ Ibid., sf. 23-27.

veya ticari eşya satın alma veya bilgi toplama amacıyla muhafaza edilmesi;

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

f) İş yerinin (ticari faaliyetin sürdürüldüğü sabit yerin) yalnızca, a) ile e) bentleri arasında bahsedilen faaliyetlerin bir veya birkaçını bir arada icra etmek için muhafaza edilmesi; ancak bu faaliyetlerin bir arada icra edilmesi sonucunda kendini gösteren toplu faaliyetin hazırlayıcı veya yardımcı nitelikte olması şarttır."

(Notwithstanding the preceding provisions of this Article, the term "permanent establishment" shall be deemed not to include: a) the use of facilities solely for the purpose of storage, display or delivery of goods or merchandise belonging to the enterprise; b) the maintenance of a stock of goods or merchandise belonging to the enterprise solely for the purpose of storage, display or delivery; c) the maintenance of a stock of goods or merchandise belonging to the enterprise solely for the purpose of processing by another enterprise; d) the maintenance of a fixed place of business solely for the purpose of purchasing goods or merchandise or of collecting information, for the enterprise; e) the maintenance of a fixed place of business solely for the purpose of carrying on, for the enterprise, any other activity of a preparatory or auxiliary character; f) the maintenance of a fixed place of business solely for any combination of activities mentioned in subparagraphs a) to e), provided that the overall activity of the fixed place of business resulting from this combination is of a preparatory or auxiliary character.)

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

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

OECD Eylem Planında bu farklı yorumların varlığını kabul etmekle beraber ikinci görüşü benimser şekilde, ileriye yönelik ilk dört bentte tereddütleri ortadan kaldırma arzusuyla Model Anlaşmanın 5. maddesinin 4. fıkrasını yeniden kaleme almaktadır.²¹ Bunun sonucu işyeri kavramının istisnası olan hallerin kapsamının daraltılmasıdır. Zira eğer OECD'nin önerisi bundan

21 Ibid., sf. 28-29.

sonra yapılacak anlaşmalara yansır, istisnaya giren faaliyet tiplerinin tespiti yetmeyecek; ayrıca, somut olaylarda tüm olgular ve koşullar değerlendirilerek bunların hazırlayıcı veya tamamlayıcı mahiyette olup olmadıkları test edilecektir.

OECD, 5. maddesinin 4. fıkrasında yaptığı değişikliğe uygun olarak Şerhini de yeniden kaleme almıştır.²² Şerhin son paragrafında (Paragraf 30.1), Model Anlaşmanın 5. maddesinin 4. fıkrasında sayılan faaliyetleri - doğaları gereği (*intrinsically*) - hazırlayıcı veya tamamlayıcı nitelikte kabul eden devletler bakımından alternatif bir 4. fıkra metni önerisi yer almaktadır.

Yakinen İlişkili Teşebbüsler Arasında Faaliyetlerin Parçalanması

Yukarıda aktardığımız üzere OECD Model Anlaşmasının 5. maddesinin 4. fıkrasının (f) bendinde kaynak/pazar ülkesindeki iş yerinde her biri tek başına hazırlayıcı veya yardımcı nitelikte olan faaliyetlerin birlikte sürdürülmesi halinde ortaya çıkan toplu faaliyetin de hazırlayıcı veya yardımcı nitelikte olması halinde bir işyerinin var olmayacağı ifade edilmektedir. Bu hükmün aksi ile yorumundan ülkedeki bir iş yerinde gerçekleştirilen hazırlayıcı veya yardımcı nitelikteki faaliyetlerin birbirine bağlı, bütüncül (*cohesive*) bir ticari faaliyetin parçaları olarak nitelendirilmesi halinde yabancı teşebbüsün ülkede bir işyerinin var olacağı sonucuna varmak gerekir.

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

Şerh, OECD Model Anlaşmasının yorumlanmasında çok değerli bir enstrüman olsa da, bir hukuk kaynağı olarak geçerliliği tartışmalı olduğundan ve ülkeler bakımından bağlayıcılığı bulunmadığından, OECD 7. Eylem Planı ile, bu kez doğrudan Model Anlaşmanın kendisine bir "parçalanmanın önlenmesi kuralı" eklenmesini önermektedir.²³ Böylelikle yakinen ilişkili teşebbüsler arasında bir ticari faaliyetin parçalara ayrılarak bölüşülmesi suretiyle hazırlayıcı veya yardımcı faaliyetler istisnasından yararlanarak işyeri statüsünden yapay olarak kaçınılmasının önünün kesilmesi amaçlanmaktadır.

İşyeri Statüsünden Yapay Olarak Kaçınmayı Sağlayan Diğer Stratejiler

²² Ibid., sf. 29-38.

²³ Ibid., sf. 39-41.

Sözleşmelerin Parçalara Ayrılması

Bilindiği üzere Model Anlaşmanın 5. maddesinin 3. fıkrasında Bir inşaat şantiyesi ya da yapım veya montaj (kurma) projesinin 12 ayı aşan bir süre boyunca devam etmesi halinde bir işyeri oluşturacağı düzenlenmiştir.

5. maddenin Şerhinin 18. paragrafında da açıklandığı üzere, bazen işletmelerin sözleşmelerini parçalara bölerek ve işin parçalarının her biri 12 ayı geçemeyecek şekilde, aynı gruba bağlı farklı şirketlerce gerçekleştirilmesini sağlamak suretiyle bu 12 aylık eşik süreyi kötüye kullandıkları görülebilmektedir. Ülkeler bu tür uygulamalara karşı, mevzuatlarında yer alan ya da içtihatlarında geliştirilmiş oldukları kötüye kullanmayla mücadele kurallarını işletmektelerse da OECD anlaşmalar düzeyinde de bir çözüm üretme çabası içine girmiştir.

OECD, 7. Eylem Planında, 6. Eylem Planının uygulamaya geçmesi ile Model Anlaşmaya eklenecek olan "temel amaçlar testi" kuralıyla, iç hukuklarında sözleşmelerin parçalara bölünmesi sorunuyla başa çıkamayan devletler bakımından daha otomatik işleyen bir çözüm getirileceğini iddia etmektedir.²⁴

Ayrıca, Şerhte yapılan bir değişiklikle de, anlaşmalarında temel amaçlar testi bulunmayacak devletler bakımından, mevcut 3. fıkranın yorumu yoluyla bir çözüm üretilmeye çalışılmaktadır.

İşyeri Olmaksızın Sigortacılık Faaliyeti Gerçekleştirilmesi

Bir süredir sigortacılık sektörü bakımından yeni bir kural geliştirilmesi tartışılmaktaydı. Nihai raporunda OECD, bu sektörü diğer iş alanlarından ayırmamayı ve tüm sektörlerle ilişkilendirilebilecek işyeri sorunlarını, yukarıda aktardığımız bağımlı-bağımsız temsilciye ilişkin kural değişiklikleriyle çözmeyi tercih etmiştir.²⁵

Ticari Kazançların İşyerine Atfedilmesi

OECD'nin 7. Eylem Planının eleştiriye en açık yönü belki de ticari kazançların işyerine atfı (*attribution of profits*) noktasında herhangi bir yenilik getirmemesi ya da değişiklik yapmaması olsa gerekir. OECD, Model Anlaşmanın 7. maddesindeki mevcut kuralların yapısal değişikliklere gerek olmaksızın uygulanmaya devam edeceği görüşündedir. Ancak bu bağlamda ek rehberliğe ihtiyaç duyulduğunu da kabul ederek, buna dair 2016 yılı sonuna kadar bir çalışma ortaya koyacağını ifade etmektedir.²⁶

Öyleyse, OECD'nin bir işyerine ticari kazançların ne şekilde atfedileceğini açıklayan 2010

24 Ibid., sf. 42-43.

25 Ibid., sf. 44.

26 Ibid., sf. 45.

tarihli raporundaki, "işlevsel olarak ayırık varlık yaklaşımı"ndan (*functionally separate entity approach*), varlıkların, risklerin ve boştaki sermayenin işyeri ile ilişkilendirilmesini esas alan olgusal ve işlevsel analizinden (*functional and factual analysis*), emsallere uygunluk ilkesinden (*arm's length principle*) uzaklaşan yeni bir çözüm beklenmemelidir.²⁷

Değerlendirme

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

Söz konusu Eylem Planının değerlendirmesi iki farklı perspektiften yapılabilir. İlk olarak getirilen yeniliklerin ya da yapılan değişikliklerin her biri kelime kelime ele alınarak teknik açıdan değerlendirilebilir. (Ki buna kalan tebliğ sunumu için ayrılan süre yetmez.) Diğer taraftan, bu değişikliklerin bütüncül olarak ne işe yarayacağı, işlevsel değeri ele alınabilir. Ben bunu yapmaya çalışacağım.

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

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

Bilindiği gibi, kimi ülkelerin iç hukuklarında vergi anlaşmaların istismarını önlemeye yönelik genel hükümler (*general anti-avoidance rules - GAAR*) ve hatta bazen özel hükümler (*specific anti-avoidance rules - SAAR*) bulunmaktadır. Vergi idareleri ve mahkemelerin çokuluslu şirketlerin işlemleri hakkında yeterli düzeyde ve sağlıklı veriye ulaşabildikleri hallerde iç hukukların istismarı önleme kuralları çoğu kez vergi anlaşmalarının sağlıklı bir şekilde uygulanması bakımından yeterli olurlar. Örneğin, Türk hukukunda Vergi Usul Kanunu'nun 3. maddesine dayandırılan "ekonomik yaklaşım" ilkesi bu kapsamda değerlendirilebilir.²⁸ "Ekonomik yaklaşım", vergilendirmeye ilişkin olayların hukuki görünümünün ötesinde

27 Bkz.: OECD, 2010 Report on the Attribution of Profits to Permanent Establishments.
<http://www.oecd.org/ctp/transfer-pricing/45689524.pdf>

ekonomik özleriyle değerlendirilip, buna uyan hukuk kurallarının uygulanmasını öngörür.²⁹ Amerikan hukukunda da, yargı kararları aynı amaca hizmet eden çeşitli ilkeler geliştirilmiştir. "Özün şekle üstünlüğü ilkesi" (*substance over form*), "iş amacı/ticari amaç ilkesi" (*business purpose*), "Sahte işlemler ilkesi" (*sham transactions*) ve "basamaklı işlemler ilkesi" (*step-transactions*) gibi adlarla anılan bu ilkeler 2010 yılında kodifiye edilerek ABD Dahili Gelirler Kanunu'nun 7701(o) maddesinde "ekonomik öz ilkesi" (*economic substance doctrine*) adı altında birleştirilmiştir.³⁰ OECD'nin 7. Eylem Planı olmasaydı da, söz konusu ilkelerin veya benzerlerinin iç hukuklarda işletilmesiyle aynı sonuçlara ulaşılabileceğini düşünüyorum. Bu bakımdan esas önemli olan devletlerin sağlıklı veriye ulaşabilmesidir. Bu da devletlerarası bilgi değişiminin belirgin şekilde artırılmasıyla mümkün olur.

Bence, OECD gerçek problemi bir kez daha gözden kaçırmıştır: İşyeri tanımının detaylarına bu kadar odaklanılması; velev ki kaynak/pazar ülkesinde bu tanıma uyan bir işyerinin varlığı tespit edilmiş olsun; mevcut transfer fiyatlandırması tertipleri var iken, işyerine yeni/ek bir kazanç atfı söz konusu olamayacaksa ne ifade eder ki?

OECD'nin işyeri tanımındaki açıkları kapatmaya çalışması büyük bir yaranın bir yara bandı ile tedavi edilmeye çalışılmasına benzemektedir. Evet, işyeri kavramının bugün hala uluslararası ticaretten elde edilen kazançlar üzerindeki vergilendirme yetkisinin yerleşim yeri ve kaynak ülkeleri arasında bölüşümü bakımından önemli bir işlevi bulunmaktadır. Ancak, özellikle dijital ekonominin oldukça yaygınlaştığı bir dönemde bırakın küresel şirketleri, küçük işletmelerin bile başka ülkelerin pazarlarına erişmekte fiziki varlığa artık ihtiyaç duymadığı gerçeği karşısında OECD'nin işyeri kavramına bu kadar sıkı sarılmasını anlamak pek mümkün değildir. Elektronik ticaretin patladığı 2000'li yılların ilk yarısında OECD zamanını ve uzmanlığını, sunucuların ya da web sitelerinin işyeri tanımına uyup uymadığı, bunlar üzerinde gerçekleştirilen faaliyetlerin hazırlayıcı veya yardımcı faaliyet olup olmadığı gibi – aslında gerçekte pek de bir amaca hizmet etmeyen – çalışmalara harcamıştır.

Bir örnek vermek isterim: 2010-2014 yıllarında Türk hükümeti ile önce Youtube–Google arasında, sonra da hükümetle Twitter arasında ciddi problemler yaşandı. Problemlerin nedenleri muhtelif; ancak, temel nedenlerden bir tanesi de vergiseldi. Dönemin ulaştırma bakanının

28 "Ekonomik yaklaşım"ın bir GAAR olduğu kanaat ve iddiasında değilim. Bilakis, ekonomik yaklaşımın pozitif hukuktaki geçerliliği, özellikle de "ekonomik yorum"un yasal dayanağı noktasında şüphelerim mevcut. Yine de literatürde ve uygulamada genel kabul görmüş ve olması gereken noktasında desteklediğim bu ilkenin bir GAAR olarak da işlevi olabileceğini düşünmekteyim.

29 Genel olarak bkz.: Öncel/Kumrulu/Çağan, Vergi Hukuku (2015), sf. 24 vd.

30 Genel olarak bkz.: Ertuğrul Akçaoğlu, "ABD Vergi Hukukunda Özün Şekle Üstünlüğü İlkesi", Ankara Barosu Dergisi, Y. 70, S. 2012-2, Sf. 169-186. <http://www.akcaoglu.com/wp-content/uploads/2008/09/akcaoglu-abd-2012-2.pdf>

beyanatlarına göz atılırsa,³¹ hemen her seferinde söz konusu firmaların Türkiye'de ofis açmadıklarından, şirket kurmadıklarından ve vergi ödemediklerinden yakındığı görülür. Google, hükümetin baskıları sonucu olsa gerek, İstanbul'da bir iştirak kurmuştur. Twitter ise 2014'deki baskılara ve hükümetle yaptığı müzakerelere rağmen Türkiye'de bir ofis açmamayı tercih etmiştir. Basına yansıyan haberlere göre, hükümetin Türkiye'den yılda 35 milyon dolar gelir elde ettiğini tahmin ettiği Twitter'ın bir avukatı dışında – ki o da bir bağımsız temsilcidir – ülkede hiçbir fiziki varlığı bulunmamaktadır. Oysa, Twitter'ın Türkiye'de bir iş yeri ya da bir daimi temsilcisi olsaydı bile, bunların faaliyetleri pek muhtemelen hazırlayıcı veya yardımcı faaliyetleri aşmayacağı için Türkiye'de kendisine kazanç atfedilebilecek bir işyeri olmayacaktı. Hatta işyeri olsaydı dahi, bu kez, özellikle gayrimaddi hak bedellerinin transfer fiyatlandırması nedeniyle ülkedeki işyerine atfedilebilecek kazanç – pek muhtemelen – ya hiç ya da pek az olacaktı. (Danışmanları ulaştırma bakanını bu detaylar hakkında bilgilendirmişler midir acaba, diye merak ediyorum bazen.)

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

Bu bakımdan, İngiltere'nin 2015 Bütçe Kanunu ile yürürlüğe soktuğu ve 1 Nisan 2015'ten beri uygulamakta olduğu "Saptırılmış/Yönlendirilmiş Kazançlar Vergisi" (*Diverted Profits Tax - DPT*) bir örnek olarak ele alınabilir.³² "Google Vergisi" olarak da adlandırılan bu yeni vergi ile İngiltere büyük çokuluslu şirketlerin agresif vergi planlaması teknikleriyle ülkenin vergi tabanını aşındırmalarını engellemeyi amaçlamaktadır. Kanun ya "ekonomik özü" ya da yapay yollarla ülkede bir "işyeri oluşmasından kaçınılmasını" dikkate alarak yabancı teşebbüsler üzerine ek vergi salınmasını mümkün kılmaktadır. OECD'nin 7. Eylem Planı ile getirdiği çözümler, kanaatimce İngiltere'nin "Saptırılmış/Yönlendirilmiş Kazançlar Vergisi" gibi iç hukuk çözümleriyle desteklenmezse yetersiz kalacaktır. (Bununla birlikte, tek taraflı ulusal çözümlerin de uluslararası vergi sisteminin işleyişini daha da zorlaştıracığına işaret etmek gerekir.)

31 Örnek olarak bkz.: <http://www.hurriyet.com.tr/ekonomi/23492879.asp>, <http://ekonomi.haberturk.com/teknoloji/haber/520970-google-turkiyeyi-yok-sayiyor-vergi-vermek-istemiyor>, <http://video.ntvmsnbc.com/binali-yildirim-sorulari-yanitladi-1.html>, <http://www.taraf.com.tr/haber-google-dan-buyuk-binali-yildirim-var-51471/>, <http://video.ntvmsnbc.com/binali-yildirim-sorulari-yanitladi-1.html>, <http://www.hurriyet.com.tr/teknoloji/14962337.asp>, <http://ekonomi.haberturk.com/teknoloji/haber/522979-googlei-dize-getirdi>, <http://www.hurriyet.com.tr/ekonomi/15003648.asp>, <http://www.hurriyet.com.tr/teknoloji/14988197.asp>, <http://www.hurriyet.com.tr/ekonomi/15131110.asp>.

32 Genel olarak bkz: HM Revenue & Customs, Diverted Profits Tax Guidance.

https://www.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment_data/file/480318/Diverted_Profits_Tax.pdf

Son olarak, ironik bulduğum bir hususu ifade ederek tebliğimi tamamlamak istiyorum. Dünyadaki çoğu kişi BEPS kısaltmasını, dolayısıyla, "vergi matrahının aşındırılması/erozyonu" kavramını (*base erosion*) OECD'nin iki yıldır süre gelen projesi ile öğrendi. Oysa ABD'nin Emory Üniversitesi'nden Richard Doernberg adlı bir profesör 1998'de yazdığı bir makalesinde³³ ve 1999 senesinde Belçika'nın Antwerp Üniversitesinde profesör olan Luc Hinnekens'le beraber yazdığı bir kitabında³⁴ telaffuz etmişti. Doernberg, elektronik ticaretin gelişmesiyle küresel vergi tabanının aşınmaya (erozyona uğramaya) başladığını ve bunun muhtemelen uluslararası vergi sistemi bakımından en büyük tehdit olduğunu; işyeri kavramında olası değişiklikler değerlendirilirken bu erozyonun göz önünde tutulması gerektiğini savunmuş ve "vergi tabanının erozyonu (matrah aşındırılması) yaklaşımı" (*base erosion approach*) olarak adlandırdığı çözüm önerisiyle, mevcut uluslararası vergi sistemi içinde işyeri kavramını koruyarak; ancak, yabancı teşebbüslerin kaynak ülkelerde işyerine gerek duymaksızın belirgin bir ekonomik faaliyette bulunabildiği hallerde kaynak ülkeden ödenen (elde edilen) gelirler üzerinde stopaj yoluyla bir vergilendirme yapılarak işyerinin işlevsizleşmesinden / işlevsiz bırakılmasından kaynaklan boşluğun giderilebileceğini ileri sürmüştü.

Doernberg'in haklı olup olmadığını tartışmak bu tebliğin amacını ziyadesiyle aşıyor. Ancak, aradan geçen on altı yıla rağmen OECD'nin işyeri kavramının kısmen de olsa işlevini yitirdiği gerçeğiyle yüzleşmekten kaçınmasını ve Kral'ın çıplak olduğunu bile bile bizim bugün burada, net sermaye, ürün ve hizmet ithalatçısı olan bir ülkede, Doernberg'inki yerine OECD'nin "vergi tabanının erozyona uğramasını yaklaşımı" konuşuyor olmamızı oldukça ironik bulduğumu ifade etmek isterim.

Sabırla dinlediğiniz (okuduğunuz) için çok teşekkür ederim.

Kaynakça

- Ertuğrul Akçaoğlu, "ABD Vergi Hukukunda Özün Şekle Üstünlüğü İlkesi", Ankara Barosu Dergisi, Y. 70, S. 2012-2, Sf. 169-186. (<http://www.akcaoglu.com/wp-content/uploads/2008/09/akcaoglu-abd-2012-2.pdf>)
- HM Revenue & Customs, Diverted Profits Tax Guidance. (http://www.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment_data/file/480318/Diverted_Profits_Tax.pdf)
- League of Nations, Report on Double Taxation, submitted to the Financial Committee by Professors Bivens, Einaudi, Seligman and Sir Josiah Stamp, League of Nations Doc E.F.S.73 F.19.

33 Richard Doernberg, "Electronic Commerce and International Tax Sharing," 16 Tax Notes Int'l 1033 (1998).

34 Richard Doernberg & Luc Hinnekens Electronic Commerce and International Taxation (1999).

- Mualla Öncel & Ahmet Kumrulu & Nami Çağan, Vergi Hukuku (2015)
- OECD Genel Sekreteri Angel Gurría'nın konuşması, Moskova, 20 Haziran 2013. (<http://www.oecd.org/about/secretary-general/closing-the-tax-gap.htm>)
- OECD OECD Model Tax Convention on Income and on Capital. (<http://www.oecd.org/tax/treaties/oecd-model-tax-convention-available-products.htm>)
- OECD, 2010 Report on the Attribution of Profits to Permanent Establishments. (<http://www.oecd.org/ctp/transfer-pricing/45689524.pdf>)
- OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, Preventing the Artificial Avoidance of Permanent Establishment Status, Action 7 - 2015 Final Report. (<http://www.oecd-ilibrary.org/docserver/download/2315341e.pdf>)
- OECD/G20 Basın açıklaması, 16 Kasım 2015. (<http://g20.org/g20-leaders-endorse-oecd-measures-to-crackdown-on-tax-evasion-reaffirm-its-role-in-ensuring-strong-sustainable-and-inclusive-growth/>)
- OECD/G20, BEPS 2015 Nihai Raporları. (<http://www.oecd.org/tax/beps-2015-final-reports.htm>)
- Richard Doernberg & Luc Hinnekens Electronic Commerce and International Taxation (1999).
- Richard Doernberg, "Electronic Commerce and International Tax Sharing," 16 Tax Notes Int'l 1033 (1998).

Diğer:

- <http://ekonomi.haberturk.com/teknoloji/haber/520970-google-turkiyeyi-yok-sayiyor-vergi-vermek-istemiyor>,
- <http://ekonomi.haberturk.com/teknoloji/haber/522979-googlei-dize-getirdi>,
- <http://video.ntvmsnbc.com/binali-yildirim-sorulari-yanitladi-1.html>,
- <http://video.ntvmsnbc.com/binali-yildirim-sorulari-yanitladi-1.html>,
- <http://www.hurriyet.com.tr/ekonomi/15003648.asp>,
- <http://www.hurriyet.com.tr/ekonomi/15131110.asp>.
- <http://www.hurriyet.com.tr/ekonomi/23492879.asp>,
- <http://www.hurriyet.com.tr/teknoloji/14962337.asp>,
- <http://www.hurriyet.com.tr/teknoloji/14988197.asp>,
- <http://www.taraf.com.tr/haber-google-dan-buyuk-binali-yildirim-var-51471/>,

