



İstanbul Hukuk Mecmuası

ARAŞTIRMA MAKALESİ / RESEARCH ARTICLE

Başvuru: 20.06.2020
Revizyon Talebi: 12.08.2020
Son Revizyon Tarihi: 19.08.2020
Kabul: 08.09.2020

COVID-19 Salgınının Gelir ve Servet Üzerinden Alınan Vergilere İlişkin Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmalarının Yorumlanması ve Uygulanması Üzerindeki Olası Etkileri

Alara Efsun Yazıcıoğlu*

Öz

COVID-19 salgınının kamu sağlığı üzerindeki etkilerini minimuma indirmek amacıyla devletler tarafından alınan sosyal mesafenin korunmasına ilişkin tedbirler ekonomik işleyişi pek çok açıdan olumsuz yönde etkilemektedir. Bu nedenle, koronavirüs krizi yerel vergi mevzuatlarında ivedikle bir takım düzenlemeler yapılmasına yol açmıştır. COVID-19 salgını nedeni ile ortaya çıkmış olan ekonomik problemler gibi büyük çaplı ekonomik sorunlar sadece yerel mevzuat ve vergi politikası açısından değil, bölgesel ve uluslararası mevzuat ve vergi politikaları açısından da bir takım değişikliklere neden olabilmektedir. 2008 Finansal Krizi sonrasında Avrupa Birliği çapında Finansal İşlemler Vergisi uygulanmasına ilişkin öneri ve uluslararası arenada bilgi değişiminin kazandığı önem sonucu alanda yaşanan hatırı sayılır gelişme yakın geçmişten çarpıcı örneklerdir. Bu makale COVID-19 salgınının gelir ve servet üzerinden alınan vergilere ilişkin çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarının yorumlanması ve uygulanması üzerindeki olası etkileri üzerine yoğunlaşmaktadır. Bu amaç doğrultusunda, öncelikle çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarının yorumlanması ve uygulanmasına ilişkin olası sorunlar incelenmekte, daha sonra ise salgının halihazırda çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarının güncellenmesine yönelik olarak uluslararası alanda yürütülmekte olan çalışmalar üzerindeki etkisinden bahsedilmektedir. Çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarının yorumlanması ve uygulanmasına ilişkin olarak OECD Sekreteryası 3 Nisan 2020 tarihinde yayınladığı 'OECD Sekreteryası'nın Vergi Anlaşmaları ve COVID-19 Krizinin Etkisine İlişkin Analizi' başlıklı dokümanda gerçek ve tüzel kişilerin mukimliği, işyeri oluşumu ve sınır ötesi çalışanların ücret gelirlerine ilişkin açıklamalarda bulunmuştur. Her ne kadar bahsi geçen dokümanda Sekreteryaya tarafından incelenememiş olsa da, transfer fiyatlandırması ile ilgili sorunların da ivedilikle çözüme kavuşmaları gerekmektedir. COVID-19 salgını ile beraber, salgın öncesinde tartışılan veya üzerinde çalışılmakta olan çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarında bir takım değişiklikler yapılmasına (özellikle ekonominin dijitalleşmesinden doğan sorunların giderilmesine) yönelik çalışmaların sektöre uğrayıp uğramayacağı ile ilgili de tereddütler oluşmuştur. OECD tarafından yapılan açıklamalar ise söz konusu projelerin ciddi bir gecikmeye uğramadan devam ettikleri yönündedir.

Anahtar Kelimeler

COVID-19, Çifte vergilendirmeyi önleme anlaşması, Mukimlik, Daimi ev, Etkin yönetim yeri, İşyeri, Transfer fiyatlandırması, Sınır ötesi çalışanlar

Potential Impact of the COVID-19 Pandemic on Interpretation and Application of Double Tax Treaties on Income and on Capital

Abstract

It is undisputed that the measures taken by governments to enable their citizens to safeguard a certain social distance and thereby to contain the COVID-19 pandemic as much as possible caused a considerable negative impact on economic activities. Most governments took a series of immediate tax measures at a domestic level to mitigate that impact.

* **Sorumlu Yazar:** Alara Efsun Yazıcıoğlu (Dr. Öğr. Üyesi), Kadir Has Üniversitesi, Hukuk Fakültesi, Mali Hukuk Anabilim Dalı, İstanbul, Türkiye. E-posta: alara.yazicioglu@khas.edu.tr ORCID: 0000-0001-7690-1495

Atf: Yazıcıoğlu AE, "COVID-19 Salgınının Gelir ve Servet Üzerinden Alınan Vergilere İlişkin Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmalarının Yorumlanması ve Uygulanması Üzerindeki Olası Etkileri" (2020) 78(2) İstanbul Hukuk Mecmuası 935. <https://doi.org/10.26650/mecmua.2020.78.2.0021>



Traditionally, large-scale economic problems, such as the ones that have resulted from the COVID-19 pandemic, give rise not only to domestic law and tax policy modifications but also to several legal and policy amendments at regional and international levels. The most recent example is the financial crisis of 2008. Following the crisis concerned, among other developments, the implementation of a Europe-wide Financial Transaction Tax was suggested and international exchange of information gained unprecedented importance, which resulted in significant international efforts in that particular area that are still ongoing. This article focuses on the potential impact of COVID-19 on interpretation and application of double tax treaties on income and on capital. To this end, problems that may occur concerning interpretation and application of double tax treaties are analyzed and then the current status of the international tax law projects, which were already ongoing before the COVID-19 crisis, relating to a potential update of such treaties is briefly examined. Most of the problems that may occur due to the pandemic in a double tax treaty context were analyzed in a document entitled “OECD Secretariat Analysis of Tax Treaties and the Impact of the COVID-19 Crisis” published by the OECD Secretariat on April 3, 2020. The residency of natural and legal persons, the creation of a permanent establishment, and the taxation of income earned by cross border workers were examined in the document concerned. Although it was not possible for the Secretariat to clarify issues relating to transfer pricing, that particular field is also in need of, and prone to, important developments. COVID-19 pandemic gave rise to some doubt on the progress of the ongoing work on double tax treaties, such as the work that is being conducted on the digitalization of the economy. The projects concerned continue at their regular pace, without any significant delay, as per the statement made by the OECD.

Keywords

COVID-19, Double tax treaty, Residence, Permanent home, Place of effective management, Permanent establishment, Transfer pricing, Cross border workers

Extended Summary

It is undisputed that the measures taken by governments to enable their citizens to safeguard a certain social distance and thereby to contain the COVID-19 pandemic as much as possible caused a considerable negative impact on economic activities. Most governments took a series of immediate tax measures at a domestic level to mitigate that impact. Traditionally, large-scale economic problems, such as the ones that have resulted from the COVID-19 pandemic, give rise not only to domestic law and tax policy modifications but also to several legal and policy amendments at regional and international levels. The most recent example is the financial crisis of 2008. Following the crisis concerned, among other developments, the implementation of a Europe-wide Financial Transaction Tax was suggested and international exchange of information gained unprecedented importance, which resulted in significant international efforts in that particular area that are still ongoing. This article focuses on the potential impact of COVID-19 on interpretation and application of double tax treaties on income and on capital. To this end, problems that may occur concerning interpretation and application of such treaties are analyzed, and then the current status of the international tax law projects that were already ongoing before the COVID-19 crisis is briefly examined.

In a double tax treaty context, most of the problems that may occur due to the COVID-19 were analyzed in a document entitled “OECD Secretariat Analysis

of Tax Treaties and the Impact of the COVID-19 Crisis” published by the OECD Secretariat on April 3, 2020. The residency of natural and legal persons, the creation of a permanent establishment, and the taxation of income earned by cross border workers were examined in the document concerned.

OECD Secretariat noted that a change in the treaty residence position of both natural and legal persons due to the COVID-19 restrictions is unlikely. For natural persons, this observation derives from the fact that it is highly improbable that these individuals would have a “permanent home” available to them in the country where they are temporarily staying during the crisis. In the absence of a permanent home, the country concerned cannot be considered as their residence country. Concerning legal persons, a temporary change in the location of the chief executive officers and other senior executives should not, under normal circumstances, trigger a change in their place of effective management. Despite these observations made by the Secretariat, a shift in the residency due to the pandemic cannot be excluded altogether. The specific circumstances of a given case are likely to play a decisive role in the treaty residence position. This holds especially true for natural persons.

The creation of a permanent establishment should remain largely unaffected by the COVID-19 crisis. Employees working from their home (home office) during this period are not likely to constitute a fixed place permanent establishment of their employers, principally given the fact that this temporary teleworking period is due to a force majeure and enterprises are providing their employees with offices under normal circumstances. The creation of a fixed place permanent establishment may occur in cases where the home office is being used on a continuous basis for carrying on the business of the enterprise, and the enterprise requires the individual to use his or her home as a workplace. This may especially reveal to be the case if some enterprises decide to opt for teleworking after the pandemic. In the same vein, an individual temporarily working from home is unlikely to constitute a dependent agent permanent establishment of his or her employer, due to, once again, the temporariness of the situation. As a matter of fact, the individual concerned must have an authority to act on behalf of the employer in an habitual manner to form a dependent agent permanent establishment. The temporary nature of the current teleworking period would, therefore, prevent an individual from forming a dependent agent of his or her employer. Hence, the main problem regarding these two types of permanent establishments resides in determining whether the teleworking process can be considered as “of short duration” or as “temporary.”

COVID-19 may produce a “negative” impact on construction site permanent establishments. During the pandemic, many construction sites had to be, some still are, temporarily interrupted. The duration of such an interruption is to be treated

as “other temporary interruptions,” which do not give rise to a suspension of the time threshold in determining the life of a site. Thus, a site that would not have constituted a permanent establishment under normal circumstances, could constitute a permanent establishment due to the mandatory interruption that occurred during the COVID-19 crisis. This particularly holds true in cases where the applicable double tax treaty follows the United Nations Model Convention on this point (which sets a threshold of six months).

The taxation of cross border workers tends to be problematic during the COVID-19 crisis. OECD Secretariat indicated that stimulus packages adopted by governments to keep the workers on the payroll during the crisis should be treated as termination payments and be attributed to the place where the employee would have worked under normal circumstances. For all other issues, the exceptional circumstances call for tight collaboration between countries regarding taxation of cross border workers.

Although it was not possible for the Secretariat to clarify issues relating to transfer pricing, that particular field is also in need of, and prone to, important developments. OECD countries are currently working together on a solution to identify the data that can be used in determining the arm’s length prices relating to 2020. The work is expected to be finalized at the end of the year. Three potential solutions, all with significant setbacks, come to mind: using the data belonging to past years by proceeding with the necessary adjustments, using the 2020 financial data, and using financial data based on other economic crises (most likely the data belonging to the financial crisis of 2008).

COVID-19 pandemic gave rise to some doubt on the progress of the ongoing international tax law projects, such as the work that is being conducted on the digitalization of the economy. As per the statement made by the OECD, the projects concerned continue at their regular pace, without any significant delay.

The analysis of the explanations given by the OECD Secretariat and different countries’ revenue agencies indicates that during the pandemic and the forthcoming years, taxpayers may face considerable uncertainty. The OECD Secretariat’s analysis merely consists of interpreting the existing commentaries in the light of the COVID-19 pandemic in a rather superficial manner. Explanations made by revenue agencies are mere “explanations”, i.e. they are not binding, which are far from being clear. OECD and its member countries may turn this difficult time into an opportunity to develop binding guidelines that are destined to be used during large-scale global and regional crises, such as COVID-19, to avoid a similar outcome in the future.

COVID-19 Salgınının Gelir ve Servet Üzerinden Alınan Vergilere İlişkin Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmalarının Yorumlanması ve Uygulanması Üzerindeki Olası Etkileri

I. Giriş

COVID-19 salgınının kamu sağlığı üzerindeki etkilerini minimuma indirmek amacıyla devletler tarafından alınan seyahat kısıtlamaları ve sokağa çıkma yasakları gibi sosyal mesafenin korunmasına ilişkin tedbirlerin ekonomik işleyişi pek çok açıdan olumsuz olarak etkiledikleri tartışmasıdır. Salgın, tedarik zincirlerinin bozulmasından kaynaklanan bir arz şokunun yanı sıra, gerek işsizliğin artması gerekse alınan tedbirlerden dolayı tüketici talebinin ciddi şekilde azalması nedenleriyle bir talep şoku durumunu da ortaya çıkarmıştır. Ekonomik Kalkınma ve İşbirliği Örgütü (‘*Organisation for Economic Co-operation and Development*’, OECD) COVID-19 salgını nedeniyle alınan tedbirlerin bazı ülkelerde ekonomik aktiviteleri %25 oranında, tüketici harcamalarını ise, ilk etapta yaklaşık üçte bir oranında azalttıklarını belirtmektedir.¹ Enfeksiyon riskini düşürmek için konan sıkı tedbirlerin devam ettiği her ay, bir ülkenin gayrisafı yurt içi hasılasında %2 oranında düşüş yaratabilecek niteliktedir.²

Ekonomiyi desteklemek amacı ile hem vergi hem de para politikası bakımından bir dizi önlem alınması gerektiği sabit olmakla beraber, yapılan düzenlemelerin niteliklerinin salgının ve virüse karşı alınan tedbirlerin ilerleyişi doğrultusunda farklılık göstermeleri gerekmektedir. OECD, salgına ilişkin alınması gereken vergi ve para politikası tedbirlerini dört zaman dilimine ayırarak incelemektedir: Salgının ortaya çıkması, sıkı tedbir dönemi, geçiş dönemi ve salgın sonrası dönem.³ Bu dört dönem birbirinden net çizgilerle ayırmanın büyük ihtimalle mümkün olmamasından dolayı, alınacak vergi ve para politikası önlemlerinin dönemler arası geçişin de göz önünde bulundurularak belirlenmesi gerekmektedir.

Salgının ortaya çıktığı dönemde pek çok ülke ivedilikle likidite ve gelir desteği sağlamak amacı ile bir dizi vergi düzenlemesi yapmıştır.⁴ Katma Değer Vergisi (KDV) ve kurumlar vergisi beyan ve/veya ödeme tarihlerinin ertelenmesi, KDV iade süreçlerinin hızlandırılması ve vergi daireleri ile mükellefler arasındaki iletişimin dijital hale gelmesinin sağlanması sıklıkla karşılaşılan ‘acil’ tedbirlerden olmuştur. Bu kısa vadeli tedbirlerin, sıkı tedbir dönemi boyunca da güçlendirilerek devam etmesi beklenmektedir. Sıkı tedbirden normal hayata geçiş döneminde mali teşviklere başvurulması ve salgın sonrası dönemde de devletin vergi gelirini arttırmak için çeşitli

¹ OECD, ‘Tax and Fiscal Policy in Response to the Coronavirus Crisis: Strengthening Confidence and Resilience’ (2020)8, <http://www.oecd.org/ctp/tax-policy/tax-and-fiscal-policy-in-response-to-the-coronavirus-crisis-strengthening-confidence-and-resilience.htm> Erişim Tarihi 18 Haziran 2020.

² ibid.

³ ibid 10.

⁴ Türkiye tarafından alınan kısa vadeli tedbirlerin listesi için bkz Bülent Ak, ‘Vergi İdaresinin Yeni Normali-Korona Virüs Sonrasında Vergisel İşlemler Hakkında Mini Rehber-’ (2020) 39 (465) Vergi Dünyası 161, 161ff.

düzenlemelere gidilmesi beklenmektedir.⁵ Üçüncü ve dördüncü dönemlerde atılacak olan bu adımlar devletlerin COVID-19'a ilişkin uzun vadeli vergi politikalarını belirleyecektir. Vergi gelirini arttırabilmek için yeni vergilerin konması veya var olan vergilerin ağırlaştırılması söz konusu olabilecektir. Tüketim vergilerinin artması, servet üzerinden alınan vergilerin konması veya artması,⁶ salgın nedeni ile avantajlı konuma geçiş normalinden fazla gelir ('*super profit*') elde etmiş sektörlerde aktif olan şirketlerden özel bir vergi alınması ve/veya özellikle çevrenin korunmasını destekleyecek *pigouvian* vergilerin konması ya da arttırılması sıklıkla dile getirilen düzenlemelerdendir. Salgının devam etmekte olduğu bu dönemde uzun vadeli vergi politikalarına ilişkin net bir yorum yapmak şu an için mümkün görünmemektedir.

Büyük çaplı ekonomik sorunlar sadece yerel mevzuat ve vergi politikası açısından değil, hem bölgesel hem de uluslararası mevzuat ve vergi politikaları açısından da bir dizi değişikliğe yol açabilmektedir. 2008 Finansal Krizi sonrasında Avrupa Birliği çapında Finansal İşlemler Vergisi uygulanmasına ilişkin öneri ve uluslararası arenada bilgi değişiminin kazandığı önem sonucu alanda yaşanan hatırı sayılır gelişme yakın geçmişten çarpıcı örneklerdir. Temmuz 2013'de OECD tarafından ilan edilen Matrahın Aşındırılması ve Kârın Aktarılması (*Base Erosion and Profit Shifting*, BEPS) Eylem Planı'nın da devletlerin ekonomik krizler nedeni ile yeni gelir kaynakları aramaya yönelmesinin doğal bir sonucu olduğunu söylemek yanlış olmayacaktır.

COVID-19'a bağlı ekonomik krizin de 2008 Finansal Krizi gibi uluslararası alanda önemli gelişmelere yol açacağı muhakkaktır. Bu gelişmelerin şimdiden tam olarak öngörülebilmesi ise mümkün gözükmemektedir. 2008 Finansal Krizi'nden farklı olarak, koronavirüs çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarının (ÇVÖA) yorumlanması ve uygulanmasına ilişkin sorunlar da doğurabilecek niteliktedir. Bunun nedeni salgının kontrol altında tutulabilmesi için alınması zaruri hale gelmiş sosyal mesafenin korunmasına ilişkin tedbirlerdir.

Bu makale COVID-19 salgınının gelir ve servet üzerinden alınan vergilere ilişkin ÇVÖA'lar üzerindeki olası etkilerine yoğunlaşmaktadır. Bu amaç doğrultusunda, ilk olarak ÇVÖA'ların yorumlanması ve uygulanmasına ilişkin olası sorunlar incelenecektir (II), daha sonra ise, salgının ÇVÖA'ların güncellenmesi amacı ile OECD tarafından halihazırda yürütülmekte olan uluslararası vergi hukuku projeleri üzerindeki etkisinden bahsedilecektir (III).

⁵ OECD, 'Tax and Fiscal Policy in Response to the Coronavirus Crisis: Strengthening Confidence and Resilience' (2020) 10.

⁶ COVID-19 salgını sonrası alınması önerilen bir servet vergisi örneği için bkz Camille Landais, Emmanuel Saez ve Gabriel Zucman, 'A progressive European wealth tax to fund the European COVID response' (VOX, CEPR Policy Portal, 3 Nisan 2020) <https://voxeu.org/article/progressive-european-wealth-tax-fund-european-covid-response> Erişim Tarihi 18 Haziran 2020.

II. Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmalarının Yorumlanması ve Uygulanmasına İlişkin Olası Sorunlar

A. Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmalarına İlişkin Genel Bilgiler

Çifte vergilendirmenin önlenmesi konusunda dünya genelinde imzalanan anlaşmalara kaynak teşkil eden anlaşma modellerinden en temel olanları hiç şüphesiz ki OECD tarafından hazırlanmış olan 'Gelir ve Servet Üzerinden Alınan Vergilere İlişkin Model Anlaşma' (OECD Model Anlaşması) ve Birleşmiş Milletler tarafından hazırlanmış olan 'Gelişmiş ve Gelişmekte Olan Ülkeler Arasında Çifte Vergilendirme Anlaşması Modeli' (BM Model Anlaşması) dir. Farklı modeller olmalarına rağmen, bu iki modelin çoğu maddesi birbirine benzemektedir. OECD Model Anlaşması vergilendirme yetkisini ağırlıklı olarak mukim olunan devlete verirken, BM Model Anlaşması daha ziyade kaynak devletin vergilendirme haklarını gözetmektedir. Devletler ÇVÖA'larını imzalarken her iki modelden de esinlenebilecekleri gibi, modellerin ikisinde de bulunmayan düzenlemeler de yapabilirler. Bununla beraber, ÇVÖA'ların birçoğu OECD ve BM Model Anlaşmaları ile uyumludur. İki Model Anlaşma arasında daha sıklıkla başvurulana ise OECD Model Anlaşması'dır.⁷ OECD üye ülkesi olan Türkiye, ÇVÖA'larını imzalarken genellikle OECD Model Anlaşması'nı temel almaktadır. Belirtmek gerekir ki, OECD Model Anlaşması sadece OECD üye ülkeleri açısından değil, diğer ülkeler açısından da temel bir kaynak teşkil etmektedir.

ÇVÖA'ların uygulanmasında akit devletlerin ÇVÖA maddelerine atfettikleri yorumlar büyük önem taşımaktadır. Eğer akit devletler ÇVÖA hükümlerinin yorumlanmasında mutabık kalamazlarsa, ÇVÖA'nın etkili bir şekilde uygulanması ve hedeflenen sonuca, yani çifte vergilendirmenin engellenmesine, ulaşılması söz konusu olamaz. Hem uluslararası vergi hukuku alanında ortak bir doktrin ve pratik oluşturmak hem de ÇVÖA'ların verimli bir şekilde uygulanabilmelerini sağlamak için, OECD Model Anlaşması temel alınarak hazırlanıp imzalanan vergi anlaşmaları, yine OECD tarafından OECD üye ülkelerinin görüşlerine başvurularak hazırlanan ve periyodik aralıklarla yayınlanan yorumlar (bundan böyle OECD Yorumları⁸ olarak anılacaktır) ışığında yorumlanmaktadır. Benzer şekilde, OECD'nin yayınladığı OECD Model Anlaşması'nın maddelerinin yorumlanmasına ve uygulanmasına ilişkin çeşitli kaynaklar da (transfer fiyatlandırması raporları gibi), OECD Model Anlaşması'nın yorumlanması ve uygulanması esnasında sıklıkla kullanılmaktadır.

⁷ Mogens Rasmussen, *International Double Taxation* (Wolters Kluwer Law & Business 2011) 3; Pasquale Pistone, 'General Report' iç Michael Lang, Pasquale Pistone, Josef Schuch ve Claus Staringer (edr), *The Impact of the OECD and UN Model Conventions on Bilateral Tax Treaties* (Cambridge University Press 2012) 2.

⁸ OECD Yorumları'nın 2014 sürümünün Türkçe çevirisi Nisan 2016'da Gelir İdaresi Başkanlığı'nın internet sitesinde yayımlanmıştır. https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/user_upload/Mevzuat_Disliiskiler/OECD_Model_Yorum_Kitabi_2014.pdf Erişim Tarihi 18 Haziran 2020.

OECD Yorumları'nın hukuki statüsü literatürde tartışmalı olsa da,⁹ söz konusu yorumların OECD Model Anlaşması'nın yorumlanması ve uygulanması esnasında hem vergi idareleri hem de mahkemeler tarafından temel bir kaynak olarak kullanıldıkları sabittir. OECD Yorumları en son 21 Kasım 2017'de güncellenmiştir.

B. OECD Sekretaryası'nın Vergi Anlaşmaları Ve COVID-19 Krizinin Etkisine İlişkin Analizi

COVID-19'un ÇVÖA'ların uygulanması esnasında yaratabileceği sorunların birçoğu OECD Sekretaryası'nın 3 Nisan 2020 tarihinde yayınladığı 'OECD Secretariat Analysis of Tax Treaties and the Impact of the COVID-19 Crisis'¹⁰ (bundan sonra 'COVID-19'un etkilerine ilişkin doküman' olarak anılacaktır) başlıklı dokümanda incelenmiştir. Doküman salgının ortaya çıkması ve sıkı tedbir dönemi süreçleri esnasında hazırlanmış olup, yeni ve detaylı düzenlemeler içermekten uzaktır. Daha ziyade, kısa vadede ortaya çıkabilecek sorunların, var olan düzenlemeler ışığında nasıl çözümlenebileceklerini ortaya koymayı amaçlamaktadır.

İlgili doküman, OECD üye ülkelerinin görüşleri alınmadan, tamamen OECD Sekretaryası tarafından hazırlanmıştır. Bu açıdan değerlendirildiğinde, OECD Yorumları ile aynı hukuki statüde olduğunu söylemek mümkün değildir. Diğer bir deyişle, OECD üye ülkeleri üzerinde herhangi bir bağlayıcılığı bulunmamaktadır. Bununla beraber, OECD Sekretaryası'nın COVID-19'un OECD Model Anlaşması'nın uygulanması açısından yol açabileceği olası sorunlar ile ilgili görüşlerini belirttiği bu dokümanın belirli bir ağırlığı olduğu muhakkaktır. Dokümanın yeni düzenlemelerden ziyade var olan OECD Yorumları'na dayanan görüşlerden oluşuyor olması da bu niteliğini desteklemektedir.

OECD Sekretaryası COVID-19'un etkilerine ilişkin dokümanda, gerçek ve tüzel kişilerin mukimliğine (1), işyeri oluşumuna (2) ve sınır ötesi çalışanların ücret gelirlerine (3) ilişkin açıklamalarda bulunmuştur. Sekretarya COVID-19'un etkilerine ilişkin dokümanda transfer fiyatlandırmasına ilişkin herhangi bir incelemeye yer vermemiş olmasına rağmen, transfer fiyatlandırması ile ilgili sorunların da ivedilikle çözüme kavuşturulmaları gerekmektedir (C).

⁹ OECD Yorumları'nın hukuki statüsünün detaylı bir incelemesi için örneğin bkz Frank Engelen, *Interpretation of Tax Treaties under International Law* (IBFD 2004) 439 ff ve Alper Cihad Demir, 'OECD Yorumlarının (Commentaries) Hukuki Niteliği' (2012) 31 (369) Vergi Dünyası 117 ff.

¹⁰ OECD, 'OECD Secretariat Analysis of Tax Treaties and the Impact of the COVID-19 Crisis' (2020) <http://www.oecd.org/coronavirus/policy-responses/oecd-secretariat-analysis-of-tax-treaties-and-the-impact-of-the-covid-19-crisis-947deb01/> Erişim Tarihi 18 Haziran 2020. Dokümanın Türkçe çevirisi için bkz Berrak Atıla, 'OECD Sekretaryası'nın Vergi Anlaşmaları ve COVID-19 Krizinin Etkisine İlişkin Analizi (Çeviri)' (2020) 39 (465) Vergi Dünyası 62 ff.

1. Mukimlik

OECD Model Anlaşması'nın 4. maddesinin 1. paragrafı uyarınca, bir devletin iç hukukuna göre o devlette tam mükellef olarak değerlendirilen kişiler, ilgili devletin 'mukimi'dirler. Bir kişinin sadece bir akit devlette mukim olarak nitelendirilmesi esastır. Kişinin her iki akit devletin de yerel mevzuatlarına göre 'mukim' olarak nitelendirildiği haller, 'çifte mukimlik' ya da 'ikâmet-ikâmet çatışması' olarak adlandırılır. İkâmet-ikâmet çatışmalarının çözümü için gerekli düzenlemeler gerçek kişiler için 4. maddenin 2. paragrafında, tüzel kişiler için ise ilgili maddenin 3. paragrafında yer almaktadır.

COVID-19 sürecinde gerçek kişilerin normalde buldukları ülke dışında bir ülkede olmak ve/veya çalışmak durumunda kalmaları sonucunda hem gerçek kişiler hem de tüzel kişiler açısından 'çifte mukimlik' durumlarının oluşabileceği düşünülebilir. Uygulama bulacak düzenlemeler birbirinden farklı olduğundan gerçek (a) ve tüzel kişileri (b) ayrı ayrı incelemek gerekmektedir.

a. Gerçek Kişiler

Gerçek kişilere ilişkin ikâmet-ikâmet çatışmaları, 4. maddenin 2. paragrafında bulunan ve literatürde '*tie-breaker rule*' (eşitlik bozucu kural) olarak adlandırılan düzenlemenin ışığında çözümlenmektedirler. Adından da anlaşıldığı üzere, eşitlik bozucu kural bir takım kriterlerin sırası ile incelenmesi ve akit devletlerden birinin üstünlük sergilediği bir kriterle ulaşılır ulaşılmaz analizin sonlandırılması şeklinde uygulama bulur. OECD tarafından belirlenmiş kriterler sırası ile: Daimi olarak kalınabilecek ev, hayati menfaatlerin merkezi, kalınılması adet edinilen yer ve vatandaşı olunan ülkedir.

OECD Sekreteryası genel olarak COVID-19 salgınının bir şahsın ÇVÖA kapsamındaki mukimlik statüsünde herhangi bir değişikliğe yol açmasının pek olası olmadığını öngörmüştür.¹¹ Bu görüş COVID-19 salgını nedeni ile mecburen bir ülkede bulunma halinin kısa süreli bir durum olacağını düşünülmesinden kaynaklanmaktadır. Sekreteryaya, kısa vadede, ülkelerin mukimliğe ilişkin analizlerini yaparken 'daha normal bir zaman dilimi' üzerinden inceleme yapmalarının daha doğru olacağını belirtmiştir.¹²

Gerçek kişi mukimliğine ilişkin farklı ülkelerin gelir idarelerinin yayınladıkları açıklamalar, 'mecburen bir ülkede bulunma hali' ve 'kısa süre'den tam olarak ne anlaşılması gerektiğinin ülkeden ülkeye farklılık gösterebilecek olmak ile birlikte henüz net bir şekilde belirlenemediğini ortaya koymaktadır. Örneğin, İrlanda Gelir İdaresi bir gerçek kişinin önüne geçemediği mücbir bir sebepten ötürü ülkede

¹¹ COVID-19'un etkilerine ilişkin doküman para 28.

¹² ibid.

kaldığı günlerin ilgili kişinin mukimliğinin saptanmasında hesaba katılmayacağını belirtmiştir.¹³ İngiltere Gelir İdaresi ise hesaba katılmayacak günleri bir sağlık çalışanı tarafından kişinin kendisini toplumdan izole etmesi gerektiğinin belirtilmiş olması, hükümet tarafından virüs nedeni ile İngiltere dışına çıkılmaması gerektiğinin deklare edilmiş olması, sınırların kapatılmış olması ve işverenlerin çalışanlarını geçici süre ile İngiltere'ye geri göndermiş olmaları kriterleri ışığında belirleyeceğini açıklamıştır.¹⁴ Son olarak Kanada Gelir İdaresi 'seyahat kısıtlaması'nı yegâne kriter olarak belirlemiş, Kanada mukimi olmayan kişilerin seyahat kısıtlaması kalkar kalkmaz ülkelerine geri dönmeleri halinde, seyahat kısıtlamasının yürürlükte olduğu süreçte Kanada'da kaldıkları günlerin mukimliğinin belirlenmesinde hesaba katılmayacağını belirtmiştir.¹⁵

Ülkelerce benimsenen bu farklı kriterlerin yerel mevzuata uygun olarak mukimliğinin belirlenmesinde kullanılacağı açıktır. Fakat, COVID-19 nedeni ile 'mecburen bir ülkede kalma' ve bu kalışın 'kısa süreli' olması, OECD Sekretaryası tarafından da altı çizildiği üzere ÇVÖA'lar kapsamında çifte mukimlik sorunlarını çözümlerken de önem taşıyacaktır. Ülkelerin farklı kriterler belirlemeleri, ÇVÖA'ların yorumlanmasında yeknesaklıktan uzaklaşılmasına yol açarak mükellefleri çözümler zor sorunlar ile karşı karşıya bırakabilir. Gelir idarelerinin yayınladıkları açıklamaların sadece birer 'açıklama' niteliğinde olmaları, yani bağlayıcı olmamaları, somut olaya uygulanacak yorumu iyice öngörülemez hale getirmektedir. Bu noktada OECD Sekretaryası'nın bağlayıcı olmasa dahi yol gösterici bir dizi kriter belirlemiş olması çok faydalı olabilirdi.

OECD Sekretaryası, gerçek kişi mukimliğine ilişkin incelemesini olası iki temel durum üzerinden yapmıştır: (1) Bir şahsın evinden geçici bir süre uzakta iken (tatil veya iş sebebi ile), COVID-19 nedeni ile bulunduğu ülkede mahsur kalması ve ilgili ülkenin yerel mevzuatına göre mukim statüsü kazanması; (2) bir şahsın mukimi olarak nitelendirilmekte olduğu bir ülkede çalışmakta iken, COVID-19 nedeni ile geçici olarak önceden yaşamakta olduğu ülkeye geri dönmek durumunda kalması ve bu zorunluluk sonucunda önceden yaşamakta olduğu ülkenin yerel mevzuatına göre -mukimlik statüsünün hiç kaybedilmemiş olması ya da yeniden kazanılması sonucunda- mukim olarak nitelendirilmesi.¹⁶

Sekretarya, birinci durumda şahsın COVID-19 nedeni ile mahsur kaldığı ülkede 'daimi olarak kalınabilecek bir evinin' bulunmasının düşük bir olasılık olduğu

¹³ Irish Revenue, 'COVID-19 information and advice for taxpayers and agents' (2020) <https://www.revenue.ie/en/corporate/communications/covid19/index.aspx> Erişim Tarihi 19 Ağustos 2020.

¹⁴ HM Revenue & Customs, 'Residence, Domicile and Remittance Basis Manual' (2020) <https://www.gov.uk/hmrc-internal-manuals/residence-domicile-and-remittance-basis/rdrm11005> Erişim Tarihi 19 Ağustos 2020.

¹⁵ Canada Revenue Agency, 'Guidance on international income tax issues raised by the COVID-19 crisis' (2020) <https://www.canada.ca/en/revenue-agency/campaigns/covid-19-update/guidance-international-income-tax-issues.html> Erişim Tarihi 19 Ağustos 2020.

¹⁶ COVID-19'un etkilerine ilişkin doküman para 30.

görüşündedir.¹⁷ Daimi ev kriteri, 4. maddenin 2. paragrafında yer alan eşitlik bozucu kuralın ilk etabını oluşturduğu için, COVID-19 nedeni ile mahsur kalınan ülkede daimi bir evin bulunmaması, ÇVÖA kapsamında kişinin diğer akit devletin mukimi olduğunun kabulunu gerektirir. Böylesi bir halde çifte mukimlik sorunu gerçekten de kolayca çözüme ulaştırılacaktır.

Teoride pratik bir çözüm vadeden bu görüş, uygulamada tam olarak karşılık bulmayabilir. 'Ev' kavramı aslında son derece geniş olarak yorumlanmaktadır. OECD Yorumları'na göre, herhangi bir 'yer' (kiralanan daire veya mobilyalı bir oda gibi), daimi 'ev' olarak nitelendirilebilmektedir.¹⁸ İlgili kişinin söz konusu 'yer' üzerinde herhangi bir hukuki hakkının (malik veya kiracı olarak) bulunmasına da gerek yoktur. Kişinin *de facto* olarak ilgili yerde kalabilecek olması yeterlidir. OECD üye ülke mahkemeleri tarafından verilen çeşitli kararlarda da bu hususun altı çizilmiş durumdadır. Bir kişinin ailesinin¹⁹ veya kayıtlı olmayan partnerinin²⁰ evlerinin de 'daimi ev' olarak nitelendirilebilecekleri belirtilmiştir.

Önemli olan, ilgili 'yerin' kişinin kullanımına sadece kısa bir süre için değil kalıcı olarak açık olmasıdır. Bir yerin 'daimi ev' statüsü kazanması için ne kadar süre ile ilgili kişinin kullanımına açık olmasına gerektiğine ilişkin olarak OECD Yorumları'nda net bir açıklama bulunmamaktadır. ÇVÖA'lar kapsamında 'kalıcılık' kriterinin ülkeler açısından genelde altı ay olarak değerlendirilmesinden ve yerel mevzuatların gerçek kişilerin mukimliğini belirlerken sıklıkla altı aylık (veya 183 günlük) bir süre belirlemelerinden yola çıkarak, 'daimi' evin en az altı ay boyunca mükellefin kullanımına açık olması gerektiği savunulabilir. COVID-19 nedeni ile normalde mukimi olduğu ülke dışındaki bir ülkede 'mecburen' bulunmak durumunda kalan bir şahsın, bu mağduriyeti geçici de olsa altı ay veya daha uzun sürebilir. Mesela, üç ay süren bir seyahat kısıtlamasının kaldırılmasından sonra, kişi seyahat etmenin henüz güvenli olmaması nedeni ile üç ay daha, ya da daha uzun bir süre, ilgili ülkede kalmayı tercih edebilir. Gelir idareleri tarafından belirlenen kriterler genelde mutlak bir zorunluluk halinden bahsetmekte, kişinin sağlığını riske atmamak için alacağı kararları kapsamamaktadır. Bu nedenle yetkili gelir idaresinin kişinin altı ay boyunca kaldığı bir 'yeri', söz konusu ülkede bulunan bir 'daimi ev' olarak nitelendirmesi son derece mümkündür.

Kişinin, hem olağan olarak mukimi olduğu devlette hem de COVID-19 nedeni ile mecburen kaldığı devlette birer 'daimi evi' olması durumunda, ikinci kriterin (hayati menfaatlerin merkezi) incelemesine geçilmesi şart olacaktır. Sadece COVID-19

¹⁷ ibid para 34.

¹⁸ OECD Yorumları (2017), Madde 4, para 13.

¹⁹ *Beng Tan v Commissioner of Taxation* (2016) AATA 1062.

²⁰ Giorgio Beretta, 'Tax Residence of Individuals in Italy: The Availability of a Permanent Home' (2018) 58 (4) European Taxation 170 ff.

salgınından ötürü, daha önce herhangi bir bağının olmadığı bir ülkede mecburen bulunan kişiler açısından ikinci kriterin rahatlıkla analiz edilerek, çifte mukimlik kişinin olağan olarak mukimi olduğu devlet lehine çözümlenmesi kuvvetle muhtemeldir.

Öte yandan, COVID-19 krizinden önce de her iki akit devlet ile bağları olan veya her iki akit devlette de daimi evleri bulunan şahısların, COVID-19 nedeni ile bir ülkede mecburen kalmaları sonucunda ‘mukimlik’ statülerinde bir değişiklik olup olmayacağını belirlemek daha zordur. Bu hallerde, sırası ile kişinin hayati menfaatlerinin merkezi, kalınılması adet edinilen yer ve vatandaşı olunan ülke kriterlerinin incelenmesi gerekmektedir. OECD Sekretaryası bu kriterler ışığında kişinin genellikle normal koşullar altında yaşadığı ülkenin mukimi olarak değerlendirileceğini ve özel bir düzenleme yapılmasının gerekli olmadığını belirtmiştir.²¹ Uygulamada ise durum bu kadar net olmayacaktır. Kendi özel koşulları göz önünde bulundurulduğunda mukimlik açısından zaten ‘sınırdaki’ olan şahısların, COVID-19 salgını sonucunda mukimlik statülerinde değişiklik olması mümkündür. Zirâ, bazı kişiler açısından salt ‘daimi ev’ kriteri bile mukimi olunan ülkenin belirlenmesinde belirleyici rol oynayabilmektedir.²²

Kişinin sadece mecburen bulunmak durumunda kaldığı ülkede bir daimi evinin bulunduğu hallerde (şahsın gelmeden önce ilgili ülkede bir ev kiralandığı ve diğer akit devletteki evini kiraya verdiği hallerde böylesi bir durum söz konusu olabilir) sadece bir akit devlette ‘daimi bir ev’ mevcut olduğu için ikâmet-ikâmet çatışması kolaylıkla çözüme kavuşturulabilecektir. Bununla beraber, kişi ilgili mali yıl için kendisini hiç planlamadığı halde başka bir ülkenin mukimi olarak bulacaktır. OECD Sekretaryası’nın var olan düzenlemelerin hiçbir değişiklik yapılmaksızın uygulanması gerektiğini belirtmek yerine bu mükellef grubuna özel bir çözüm önermesi veya ülkeleri özel düzenlemeler yapmaya davet etmesi daha makul olurdu.

b. Tüzel Kişiler

Yerel mevzuatlar tüzel kişilerin tam mükellef statüsünü belirlemek için genellikle kanunî (yasal) merkez ve iş merkezi (etkin yönetim yeri) kriterlerini kullanmaktadırlar.²³ Kanunî merkez, vergiye tâbi kurumların kuruluş kanunlarında, tüzüklerinde, ana statülerinde veya sözleşmelerinde gösterilen merkezdir.²⁴ COVID-19’un bir tüzel kişinin kanunî merkezinde herhangi bir değişikliğe yol açmasının söz konusu olmadığı aşîkârdır. Uluslararası literatürde etkin yönetim yeri olarak

²¹ COVID-19’un etkilerine ilişkin doküman para 34.

²² Örneğin bkz Corte di Cassazione (İtalya)’nin 10 Kasım 2017 tarihli 26638 no’lu kararı.

²³ Türk Hukuku da bu kriterleri benimsemiştir, bkz Kurumlar Vergisi Kanunu m 3(1) (Kurumlar Vergisi Kanunu, Kanun Numarası: 5520, Kabul Tarihi: 13.6.2006, RG 21.6.2006/26205).

²⁴ Muallâ Öncel, Ahmet Kumrulu ve Nami Çağan, *Vergi Hukuku* (24. Bası, Turhan Kitabevi 2015) 336.

adlandırılan iş merkezi ise, bir kuruluşun işlerinin bir bütün olarak yürütülmesi için gerekli olan kilit yönetsel ve ticari kararların önemli ölçüde alındığı yerdir.²⁵ Bir kuruluşun herhangi bir zamanda yalnızca bir etkin yönetim merkezi bulunabileceği kabul edilmektedir.²⁶ COVID-19 salgını kapsamında alınan tedbirler (örneğin seyahat yasağı) nedeniyle kurumların CEO'larının veya diğer üst düzey yöneticilerinin normal şartlar altında buldukları yerin değişmesinin şirketin etkin yönetim yerinin de değiştiği şeklinde yorumlanması durumunda, tüzel kişilerin etkin yönetim yerinde, dolayısıyla da mukimlik statülerinde değişiklik meydana gelmesi söz konusu olabilecektir.

2017 senesine kadar, OECD Model Anlaşması tüzel kişilerin çifte mukimliği durumunu sadece etkin yönetim yerini belirleyerek çözüme kavuşturmaktaydı. Fakat 2017 yılı itibariyle, uygulamada ender rastlanan tüzel kişilerin ikâmet-ikâmet çatışmalarının akit devletler tarafından vaka bazında değerlendirme yapılması suretiyle çözümlenmelerinin daha yerinde olacağı belirtilerek, Model Anlaşma'da değişikliğe gidilmiştir.²⁷ Model Anlaşma'nın 2017 senesinden sonraki lafzına göre, tüzel kişilerin çifte mukimliği hallerini akit devletlerin yetkili mercileri karşılıklı anlaşma usulu ile çözüme kavuşturacaklardır.²⁸ Yetkili merciler bu kararı verirken ise etkin yönetim yeri, kanunî merkez ve diğer belirleyici kriterleri değerlendireceklerdir.²⁹ Bu belirleyici kriterler arasında yönetim kurulu toplantılarının *genellikle* yapıldığı yer, CEO ve diğer üst düzey yöneticilerin *genellikle* işlerini yürüttükleri yer, tüzel kişinin yönetimine ilişkin günlük üst düzey kararların alındığı yer ve muhasebe işlemlerinin gerçekleştiği yer gibi faktörler bulunmaktadır.³⁰ 2017 yılında yapılmış olan bu değişikliğin pek çok ÇVÖA'da henüz bulunmuyor olması kuvvetle muhtemeldir.

OECD Sekreteryası, Model Anlaşma'nın hem 2017 senesi öncesinde kullandığı etkin yönetim yeri kriterinin hem de 2017 yılı itibariyle belirlediği faktörlerin şirketin 'olağan' ve 'genellikle' yönetildiği yere vurgu yaptıklarının altını çizerek, COVID-19 salgını gibi olağanüstü ve geçici bir dönemin tüzel kişilerin mukimliği açısından herhangi bir netice doğurmaması gerektiğini belirtmiştir.³¹ Ayrıca altını çizmek gerekir ki, tüzel kişilerin etkin yönetim yerleri sadece yöneticilerinin toplantılara katıldıkları ya da işlerini yürüttükleri yer göz önünde bulundurularak değil, pek çok farklı kriter ışığında belirlenmektedir. Bu nedenle, COVID-19 salgını nedeni ile bir tüzel kişinin mukimlik statüsünün değişmesi pek de mümkün gözükmemektedir.

²⁵ OECD Yorumları (2014), Madde 4, para 24.

²⁶ ibid.

²⁷ OECD Yorumları (2017), Madde 4, para 23.

²⁸ OECD Model Anlaşması m 4(3).

²⁹ ibid.

³⁰ OECD Yorumları (2017), Madde 4, para 24.1.

³¹ COVID-19'un etkilerine ilişkin doküman para 20.

2. İşyeri Oluşumu

OECD Model Anlaşması'nın 7. maddesi uyarınca bir akit devlet teşebbüsüne ait kazancın diğer akit devlette vergilendirilebilmesi yalnızca ilgili teşebbüsün diğer akit devlette yer alan bir işyeri vasıtasıyla ticari faaliyetlerde bulunması halinde (ilgili işyerine atfedilebilecek miktar ile sınırlı olmak üzere) mümkündür. 'İşyeri' kavramı OECD Model Anlaşması'nın 5. maddesinde tanımlanmaktadır. İlgili madde, OECD Yorumları ve bu alandaki literatürün ışığında bir faaliyetin işyeri oluşturup oluşturmadığına bakılırken izlenilmesi gereken sistemin ana hatları şu şekildedir:

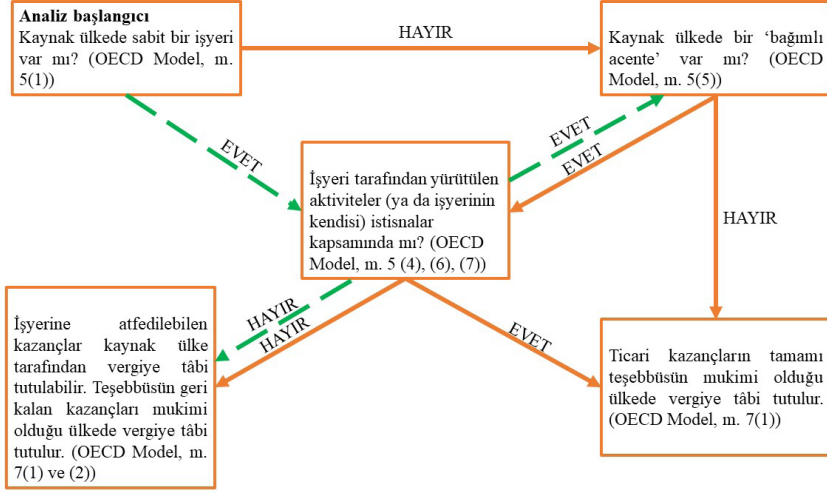
- Öncelikle bir teşebbüsün ticari faaliyetinin tamamen veya kısmen yürütüldüğü sabit bir yer olup olmadığı kontrol edilmelidir (5. madde 1. paragraf). Bir 'yerin' sabit olarak değerlendirilebilmesi için, hem coğrafi açıdan belirli bir yerde bulunması hem de süreklilik arz etmesi gerekmektedir. Bir 'yerin' süreklilik arz etmesi için ne kadar zaman gerektiğine ilişkin farklı görüşler mevcut olsa da, genellikle altı aylık bir sürenin yeterli görüldüğünü söylemek mümkündür.³² 5. maddenin 2. paragrafı 'sabit yer' olarak değerlendirilmesi gereken yerlerin belirlenmesini kolaylaştırmak amacıyla örnek bir liste içermektedir.
- 'Sabit yer' olarak değerlendirilmeleri muhtemel olan inşaat şantiyeleri ve yapım veya kurma projelerine ilişkin 5. maddenin 3. paragrafında bulunan özel düzenleme uyarınca, söz konusu şantiye ve projelerin 'işyeri' teşkil edebilmeleri için, on iki ayı aşan bir süre boyunca devam etmeleri gerekmektedir. Bu süre BM Model Anlaşması'nda altı ay olarak belirlenmiştir.³³
- Sabit yerin var olmadığı hallerde, 5. maddenin 5. paragrafı uyarınca bir bağımlı acente oluşup oluşmadığının kontrol edilmesi gerekmektedir.
- 'Sabit yer' veya 'bağımlı acente'nin var olduğu durumlarda, şayet yürütülen faaliyetler 5. maddenin 4. paragrafında sayılanlarla ('hazırlık faaliyetleri') kısıtlıysa, işyerinin oluşmadığı kabul edilir.
- 5. maddenin 6. paragrafı uyarınca, 'bağımsız acente'ler 'işyeri' oluşturmaz.
- 5. maddenin 7. paragrafı uyarınca, bir bağımlı ortaklığın varlığı başlı başına işyeri oluşturma sebebi değildir.

İşyeri analizinin ana hatları, aşağıdaki şema yardımıyla şu şekilde özetlenebilir:³⁴

³² OECD Yorumları (2017), Madde 5, para 28.

³³ BM Model Anlaşması m 5(3)(a).

³⁴ Alara Efsun Yazıcıoğlu, 'International Taxation of E-Commerce, Recent Developments' (2019) 3 (6) Congress Proceedings Series, Seventh International Mediterranean Social Sciences Congress (MECAS VII), Contemporary Issues in Social Sciences 93, 95.



COVID-19 salgını süresince alınan çeşitli tedbirler, hem sabit yer (inşaat şantiyeleri dahil olmak üzere) hem de bağımlı acente oluşumu açısından bir takım belirsizlikler yaratacak niteliktedir. Oluşma koşulları birbirlerinden son derece farklı olan bu iki işyeri türünün ayrı ayrı incelenmesi gerekmektedir.

a. Sabit Yer

OECD Sekreteryası sabit yere ilişkin iki farklı konuda görüşünü belirtmiştir. Bunlardan ilki uzaktan çalışmak durumunda kalan çalışanlar, ikincisi ise geçici olarak faaliyetlerine ara verilen inşaat şantiyeleri ve benzeri yapım projeleridir.

a.i. Uzaktan Çalışma

COVID-19 sürecinde evlerinden (*home office*) çalışmak durumunda kalan çalışanların evlerinin, evleri ile çalıştıkları kurumun farklı ülkelerde bulunması halinde, ilgili kurumun 'sabit yer' işyeri olarak değerlendirilip değerlendirilemeyeceği konusu gündeme gelmiştir.

Bu noktada öncelikle belirtilmesi gereken husus, herhangi bir yerin bir teşebbüsün 'işyeri' olarak nitelendirilebilmesi için, söz konusu teşebbüsün ilgili yeri kendi ekonomik aktivitelerini yürütmek amacı ile kullanma yetkisinin olması gerektiğidir.³⁵ Buradaki yetkiden kasıt hukuki bir hak olmamak ile beraber, teşebbüsün analize konu yerde belirli dereceye ulaşmış bir varlığının olması şarttır.³⁶ OECD Yorumları bir teşebbüsün çalışanları tarafından *home office* olarak kullanılan yerlere ilişkin bilgiler

³⁵ OECD Yorumları (2017), Madde 5, para 12.

³⁶ ibid para 11-12.

içermektedir. Özetle, evlerin sadece geçici ve kısa bir süre için ofis olarak kullanılması durumunda, söz konusu evler teşebbüsün ‘sabit işyeri’ olarak nitelendirilemeyecektir. Zirâ, bu durumlarda, teşebbüsün çalışanların evlerini kendi ekonomik aktivitelerini yürütmek için kullandığını öne sürmek mümkün olmayacaktır. Çalışanların evlerini devamlı olarak ofis gibi kullandıkları ve teşebbüsün çalışanlarına başka bir çalışma alanı sağlamayarak açıkça evlerinden çalışmalarını talep ettiği hallerde ise, ilgili evler analize tâbi teşebbüsün sabit işyeri olarak nitelendirilebileceklerdir.³⁷

OECD Sekreteryası uzaktan çalışmanın, şu an için, bir sabit işyeri yaratmayacağını belirtmiştir. COVID-19 sürecinde kişilerin evden çalışmaya başlaması, kurumların talepleri neticesinde değil, devletlerin mücbir sebep nedeni ile aldıkları tedbirler sonucunda meydana gelmiştir. Uzaktan çalışma kalıcı hale dönüşmediği sürece geçici bir durum olarak nitelendirilmeli ve bu geçici durumun da bir işyeri yaratmak için yeterli süreklilik arz etmediği kabul edilmelidir. Teşebbüslerin uzaktan çalışan kişilerin evleri üzerinde herhangi bir kontrol ya da varlıklarının (çalışan kişi hariç) olmadığı da sabittir. Ayrıca, teşebbüsler, normal koşullar altında, çalışanlarına işlerini yürütmek için bir ofis alanı sunmaktadırlar.³⁸

COVID-19 sonrası uzaktan çalışmanın, en azından bazı sektörler için, bir norm haline gelmesi ya da ciddi artış göstermesi söz konusu olabilir. Yeni normalin uzaktan çalışmak haline geldiği durumlarda, çalışanların evlerinin teşebbüslerin sabit işyeri olarak nitelendirilmeleri mümkün olabilecektir. Uzaktan çalışmaya ilişkin farklı düzenlemeler yapılması da olası gözükmemektedir.

a.ii. Faaliyetlerine Ara Verilen Şantiyeler

OECD Yorumları’na göre bir inşaat ya da yapım projesi, yüklenicinin işe başladığı gün (hazırlık işlemleri de dahil olmak üzere) başlar ve çalışma tamamlanana, ya da projeden temelli olarak vazgeçilene kadar devam eder.³⁹ Mevsimsel ve diğer geçici duraksamalar şantiyenin süresine dahildir. Mevsimsel duraksamalar kötü hava koşullarından ötürü geçici olarak faaliyetin durdurulmasını da kapsarken, diğer geçici duraksamalara örnek olarak iş gücü yetersizliği ya da materyal eksikliğinden kaynaklanan sekteye uğramalar verilebilir.⁴⁰

Sekreteryaya, COVID-19 nedeni ile faaliyetlerin geçici süre durdurulmasının işyerinin belirlenmesine herhangi bir etkisinin olmayacağını belirtmiştir.⁴¹ Bu ara vermenin OECD Yorumları’nda belirtilen ‘diğer geçici duraksamalar’ olarak değerlendirildiği anlaşılmaktadır. COVID-19 sebebi ile üç ya da dört ay aktif hale

³⁷ ibid para 18.

³⁸ COVID-19’un etkilerine ilişkin doküman para 9.

³⁹ OECD Yorumları (2017), Madde 5, para 54-55.

⁴⁰ ibid para 55.

⁴¹ COVID-19’un etkilerine ilişkin doküman para 13.

gelemeyen inşaat ve diğer yapım projelerinin, bu sürenin projenin olağan süresine eklenmesi ile birlikte normal koşullar altında bir sabit işyeri oluşturmayacak iken, sabit işyeri oluşturur duruma gelmeleri kuvvetle muhtemeldir. Bu risk özellikle BM Model Anlaşması'nı takip ederek altı aylık süreyi benimseyen ÇVÖA'lar açısından geçerlidir. Mukimi oldukları ülke dışında inşaat ve yapım projeleri olan teşebbüsler açısından COVID-19 salgınının dezavantajlı bir durum yaratacağını söylemek mümkündür.

OECD Sekreteryası COVID-19 salgınından dolayı oluşacak olan duraksamaların 'diğer geçici duraksamalar' kapsamında değerlendirilmemeleri gerektiğini belirtmiş olsaydı, zaten salgının yol açtığı ekonomik daralmadan etkilenen teşebbüslerin bir de öngörülmemiş bir vergi yükü ile karşılaşmalarının önüne geçilmesi yolunda önemli bir adım atılmış olabilirdi. Ülkelerin, teşebbüslerin COVID-19 salgınından daha az etkilenmeleri amacıyla vergi alanında sundukları çeşitli kolaylıklar genellikle kendi ülkelerinde mukim olan teşebbüslerle sınırlı olup, başka bir ülkede mukim olan teşebbüsleri kapsamamaktadır. Bu nedenle, mukimi olmadıkları bir ülkede bir işyeri aracılığı ile işlerini yürütmekte olan teşebbüsler zaten dezavantajlı durumda kalmışlardır. Sekreteryaya'nın bu gerçekliği analizine eklemesi son derece faydalı olabilirdi.

b. Bağımlı Acente

OECD Model Anlaşması'nın 5. maddesinin 5. ve diğer paragrafları uyarınca, bağımlı acente oluşabilmesi için yerine getirilmesi gereken beş kümülatif şart aşağıdaki gibidir:

- (1) akit devletlerden birinde diğer akit devlette mukim olan teşebbüsten ekonomik ve hukuki açıdan bağımsız olmayan bir gerçek ya da tüzel kişi olmalıdır;
- (2) ilgili kişi diğer akit devlette mukim teşebbüs adına hareket etme yetkisine sahip olmalıdır;
- (3) ilgili kişi diğer akit devlet mukimi teşebbüs adına sözleşme akdetme yetkisine sahip olmalıdır (yani teşebbüsü yaptığı işlemlerle tek başına hukuken yükümlülük altına sokabilecek yetkiye sahip olmalıdır) ya da teşebbüsün akdettiği sözleşmelerde temel bir rol üstlenmelidir;⁴²
- (4) bu yetkinin *mutaden* kullanılması gerekmektedir;
- (5) ilgili kişinin yürüttüğü faaliyetlerin 5. maddenin 4. paragrafında sayılan hazırlık faaliyetlerinden olmaması gerekmektedir.

⁴² Teşebbüsün akdettiği sözleşmelerde temel bir rol üstlenme alternatif şartı OECD Model Anlaşması'na 2017 senesinde eklenmiştir. Daha önce sadece teşebbüs adına sözleşme akdetme yetkisine sahip olan kişiler bağımlı acente olarak nitelendirilebiliyorlardı.

COVID-19 nedeni ile uzaktan çalışmak zorunda olan gerçek kişinin içinde bulunduğu durum normal rutinini etkileyen geçici bir durumdur. Devletler tarafından alınan tedbirler ve/veya oluşan mücbir sebep nedeni ile sadece kısa bir süre için evinden çalışmak zorunda kalan kişinin, çalıştığı teşebbüs adına ‘*mutaden*’ kullandığı bir yetkinin olduğu söylenemez.⁴³ Bir yetkinin ‘*mutaden*’ kullanılıyor olması, o yetkinin geçici olarak değil rutin bir şekilde kullanılıyor olduğu manasına gelir.⁴⁴ Yetkinin *mutaden* kullanılmıyor olması ise, beş kümülatif şarttan bir tanesinin karşılanmamasına yol açacağı için, bağımlı acente oluşması da söz konusu olmayacaktır.

Uzaktan çalışma durumunun uzaması halinde ise, bağımlı acente oluşması mümkün olabilecektir. Daha önce de belirtildiği gibi, OECD Sekretaryası ‘kısa süre’den anlaşılması gereken sürenin tam olarak ne kadar olduğu konusunda bir açıklamada bulunmamıştır. Bu durumda ülkelerin farklı kriterler ışığında farklı süreler belirlemeleri kaçınılmazdır. Sekretarya tarafından kullanılmış olan ‘mücbir sebep veya devletlerin kişinin normal rutinini etkileyen düzenlemeleri’⁴⁵ terimleri ise durumu daha çetrefilli bir hale getirmektedir. Zirâ, pek çok işyeri devletler açılmalarına izin vermiş olsalar dahi uzaktan çalışmaya devam etmenin daha sağlıklı olacağını düşünmüş ve bu doğrultuda karar almışlardır. Temelinde mücbir bir sebep bulunan ve çalışanların sağlığını korumak için alınmış olan bu kararların, bir akit devlet (kaynak ülke) tarafından ‘uzun süreli’ bir değişim ve dolayısıyla ‘*mutaden* yetki kullanımı’ olarak yorumlanması ve diğer akit devletin (mukimi olunan ülke) bu görüşe katılmaması halinde, mükellefler potansiyel bir çifte vergilendirme sorunu ile karşı karşıya kalabileceklerdir.

COVID-19 krizinden önce de çalıştığı teşebbüs adına sözleşme akdetme yetkisine sahip olan, ya da sözleşmelerin akdedilmesinde temel bir rol oynayan kişilerin bağımlı acente oluşturmaları ise zaten söz konusu olabilecektir.⁴⁶

OECD Sekretaryası’nın yapmış olduğu analiz, bağımlı acenteler açısından da net bir tablo çizememiş, mükelleflerin karşılaşması çok muhtemel olan sorunlar cevapsız kalmıştır.

3. Sınır ötesi çalışanların ücret gelirleri

Çalışanların hizmetleri dolayısıyla elde ettikleri ücret, maaş ve diğer benzeri gelirler, OECD Model Anlaşması’nın 15. maddesinin 1. paragrafı uyarınca, genel kural olarak hizmetin ifâ edildiği devlet tarafından vergilendirilirler (kaynak ülke).

⁴³ COVID-19’un etkilerine ilişkin doküman para 11.

⁴⁴ OECD Yorumları (2017), Madde 5, para 98.

⁴⁵ COVID-19’un etkilerine ilişkin doküman para 11.

⁴⁶ ibid para 12.

15. maddenin 2. paragrafında genel kurala bir istisna getiren ve literatürde '183 gün kuralı' olarak bilinen düzenleme yer almaktadır. İlgili düzenlemeye göre kişinin i) kaynak ülkede bir takvim yılı boyunca toplam 183 günü aşmayacak bir süre kalması ve ii) ücret ödemesinde bulunan işverenin kaynak ülkede mukim bir kişi olmaması ve iii) ücret ödemesinin işverenin kaynak ülkede bulunan bir işyerinden kaynaklanmaması halinde, ücret gelirleri çalışanın mukimi olduğu ülkede vergiye tâbi tutulurlar.

Salgın süresince hükümetler tarafından sunulan bir takım teşvik paketleri (işverenlere sağlanan ücret sübvansiyonları gibi), COVID-19 krizi boyunca çalışanların, istihdama yönelik kısıtlamalara rağmen, bordroda kalmalarını sağlamak amacıyla tasarlanmışlardır.⁴⁷ OECD Sekreteryası bu ücretlerin, kıdem ve ihbar tazminatları ile benzerlik gösterdiklerini, dolayısıyla vergilendirilmelerinin de kıdem ve ihbar tazminatlarına benzer bir şekilde yapılması gerektiğini belirtmiştir.⁴⁸ OECD Yorumları'na göre, çalışanın iş akdinin feshi esnasında yapılan ödemeler, çalışanın normal koşullar altında çalışması gereken ülkeye (kaynak ülke) atfedilmelidir.⁴⁹ COVID-19 salgınına ilişkin olarak, bu ülkenin salgın başlamadan önce kişinin çalışmakta bulunduğu ülke olduğu sabittir.⁵⁰

Sınır ötesi çalışanlara ilişkin temel sorunlardan bir diğeri ise, bir ülkede ikâmet ederken başka bir ülkede çalışan kişilerin durumudur (Fransa'da ikâmet edip, İsviçre'de çalışan kişiler gibi). OECD Model Anlaşması her gün sınırı geçerek işe giden bu kişilere özel bir düzenleme öngörmemiştir. Bu çalışanlara ilişkin kurallar genellikle ilgili ülkeler arasında imzalanan ÇVÖA'larda (veya konuya ilişkin özel anlaşmalarda) ya da karşılıklı anlaşma usulü ile verilmiş kararlarda bulunmaktadır. Söz konusu kuralların kapsamına giren çalışanlar genellikle özel bir vergileme usulüne tâbi tutulmaktadır.

Kapsama giren çalışanların belirlenmesinde benimsenen temel kriter gün sayısıdır. Örneğin, Fransa ile İsviçre arasındaki özel anlaşma kapsamında, bir çalışanın özel düzenlemeden faydalanabilmesi için kural olarak her akşam mukimi olduğu ülkeye dönmesi gerektiği, çalıştığı ülkede kaldığı gecelerin sayısının ise sene boyunca kırk beşi geçmemesi gerektiği belirtilmektedir.⁵¹ COVID-19 salgını süresince normal düzenin dışında geçirilen günlerin, gün hesabı sırasında değerlendirme dışı bırakılacakları ve kişiler fiziki olarak kaynak ülkede bulunmasalar dahi bunun statülerine bir etkisi olmayacağı şeklindeki düzenlemeler ile ülkeler salgının bu özel çalışan kategorisinin

⁴⁷ ibid para 24.

⁴⁸ ibid.

⁴⁹ OECD Yorumları (2017), Madde 15, para 2.6.

⁵⁰ COVID-19'un etkilerine ilişkin doküman para 24.

⁵¹ Solution amiable convenue par échange de lettres de 2005 concernant l'Accord entre le Conseil fédéral suisse et le Gouvernement de la République française relatif à l'imposition des rémunérations des travailleurs frontaliers du 11 avril 1983, 26b.

vergilendirilmesine etkisini minimuma indirmeye çalışmışlardır. Fransa örneği ile devam etmek gerekir ise, 19 Mart 2020 tarihinde yapılan açıklamada Fransa'nın Almanya, Belçika, İsviçre ve Lüksemburg ile sınır ötesi çalışanların ücret gelirlerinin vergilendirilmesinde COVID-19 nedeni ile yaşanan olağanüstü şartların herhangi bir etkisi olmayacağına dair mutabakata vardığı duyurulmuştur.⁵²

OECD Sekreteryası her gün sınırı geçen ya da geçmeyen bütün sınır ötesi çalışanlar için ülkelerin sıkı bir iş birliği içerisinde olmalarının büyük önem arz ettiğini belirtmiş,⁵³ fakat analizinde herhangi bir somut öneri ya da düzenlemeye yer vermemiştir.

C. Transfer Fiyatlandırması

OECD Sekreteryası tarafından COVID-19'un etkilerine ilişkin doküman kapsamında incelenmesi mümkün olmuş olmasa da, ivedilikle açıklığa kavuşturulması önem arz eden bir diğer konu transfer fiyatlandırmasıdır. Çoğu yerel mevzuatta olduğu gibi,⁵⁴ OECD Model Anlaşması'nda da bağımlı teşebbüslerin kendi aralarında gerçekleştirdikleri işlemlerin bağımsız teşebbüslerin aralarında yapılan işlemlerin tâbi olduğu koşullara tâbi olmaları gerektiği şeklinde bir düzenleme mevcuttur (emsallere uygunluk ilkesi).⁵⁵ COVID-19 süreci bu prensibe herhangi bir istisna teşkil etmeyecektir. Bununla birlikte, salgının başlangıcı ve hemen sonraki dönemde üretim ve tedarik zincirinde ortaya çıkan sorunlar ile yaşanan ekonomik dalgalanma söz konusu döneme ilişkin emsal fiyatların belirlenmesini son derece güç hale getirmiştir.

2020 senesine ilişkin emsal fiyatların belirlenebilmesi için üç olası çözüm bulunmaktadır.⁵⁶ İlk olarak, geçtiğimiz yıllara (2017-2019) ilişkin verilerin belirli düzeltmelere tâbi tutularak kullanılmaları söz konusu olabilir. Ekonomik şartlar aynı olmadığından bir seri düzeltme yapılması gerektiği sabit olmak ile beraber, bu düzeltmelerin tam olarak ne olduklarının titizlikle irdelenmesi gerekmektedir. İkinci potansiyel çözüm, 2020 senesine ilişkin verileri kullanmak olacaktır. Bu çözüm sadece analize konu vakaya uygun ve güvenilir emsal fiyatlar bulunabilmesi halinde mümkün görünmektedir. Verinin ne zaman elde edilebileceği de önem taşımaktadır. Genellikle söz konusu verilere ilgili yılın (2020) sonundan önce erişilememektedir. Bu nedenle, kurumların vergi beyannamelerini vermeleri gereken zaman ve daha sonrasında transfer fiyatlandırmasına ilişkin düzeltme yapmalarına fırsat verilip

⁵² 19 Mart 2020 tarihli 2081/993 No'lu basın açıklaması <https://www.diplomatie.gouv.fr/fr/le-ministere-et-son-reseau/actualites-du-ministere/informations-coronavirus-covid-19/coronavirus-declarations-et-communiqués/article/communiqué-conjoint-la-france-s-accorde-avec-l-allemanie-la-belgique-la-suisse> Erişim Tarihi 18 Haziran 2020.

⁵³ COVID-19'un etkilerine ilişkin doküman para 27.

⁵⁴ Bkz Kurumlar Vergisi Kanunu m 13, 'Transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtım' (Kurumlar Vergisi Kanunu, Kanun Numarası: 5520, Kabul Tarihi: 13.6.2006, RG 21.6.2006/26205).

⁵⁵ OECD Model Anlaşması m 9.

⁵⁶ Paolo Ludovici, Marco Orlandi ve Marco Striato, 'Dealing at Arm's Length in Times of Social Distancing' (Vienna University of Economics and Business tarafından düzenlenen konferans, Viyana, Mayıs 2020).

verilmediği 2020 finansal verilerinin verimli kullanımı açısından büyük önem arz etmektedir.

Son olarak, daha önceki ekonomik krizler esnasında oluşmuş koşullar göz önüne alınarak bir emsal fiyat belirlenmesi söz konusu olabilir. Burada ilk akla gelen ekonomik kriz kuşkusuz ki 2008 Finansal Krizi'dir. Fakat, hem konuya ilişkin literatürde hem de çeşitli uluslararası kuruluşların yaptıkları bilgilendirmelerde defalarca belirtildiği gibi, 2008 Finansal Krizi COVID-19 salgınına bağlı olarak ortaya çıkan ekonomik krizden çok daha farklıdır. 2008 Finansal Krizi'nin başlangıç noktası 'finansal ani duruş' iken, yani sorun ilk olarak finansal piyasalarda başlamış olup daha sonra zincirleme bir şekilde ekonominin geneline yayılmış iken, COVID-19'a bağlı ekonomik sıkıntının başlangıç noktası 'ekonomik bir ani duruş' olmuş, yani önce reel sektör başta olmak üzere ekonomik faaliyetler durmuş ve doğrudan vatandaşlar üzerinde olumsuz etkiler oluşmaya başlamıştır.⁵⁷ İki kriz arasındaki yapısal farklılıklar, emsal bedeller açısından 2008 Finansal Krizi ile karşılaştırma yapmanın pek de doğru olmayacağı şeklinde yorumlanabilir.

OECD Vergi Politikası ve İdaresi Merkezi Direktörü Pascal Saint-Amans'ın belirttiği gibi,⁵⁸ transfer fiyatlandırması ile ilgili anlamlı bir çalışmanın yapılabilmesi için OECD üye ülkelerinin görüşlerinin alınması zaruridir. OECD bu alanda çalışmalara başlamış olup, 2020'nin sonunda transfer fiyatlandırması ile ilgili çalışmaların da tamamlanması beklenmektedir. OECD çalışmasını tamamlayana kadar bu alandaki belirsizliğin gündemi meşgul etmesi kaçınılmaz olacaktır.

III. COVID-19 Salgınının ÇVÖA'ların Güncellenmesi Amacı ile OECD Tarafından Halihazırda Yürütülmekte Olan Uluslararası Vergi Hukuku Projeleri Üzerindeki Etkisi

COVID-19 salgını ile beraber, salgın öncesinde tartışılan veya üzerinde çalışılmakta olan uluslararası vergi hukuku projelerinin sekteye uğrayıp uğramayacağı ile ilgili de tereddütler oluşmuştur. OECD tarafından yapılan açıklamalar ise, söz konusu projelerin ciddi bir gecikmeye uğramadan devam ettikleri yönündedir.⁵⁹

COVID-19 salgını başlamadan önce OECD bünyesinde yürütülen en önemli uluslararası vergi hukuku projesinin ekonominin dijitalleşmesinden doğan sorunların giderilmesine yönelik çalışmalar olduğunu söyleyebiliriz. Birinci Yapı ('*Pillar One*') ve İkinci Yapı ('*Pillar Two*') olmak üzere iki grupta toplanan çalışmaların tamamlanmalarının uluslararası vergi hukuku açısından büyük önem taşımakta

⁵⁷ M Fatih Keresteci ve Cumhur İnan Bilen, 'Korona Virüsün Ekonomi Üzerindeki Olumsuz Etkileri ile Mücadelede Alternatif Çözüm Önerileri 'Virüse Karşı Tam Saha Pres' (2020) 39 (465) Vergi Dünyası 68, 69.

⁵⁸ OECD, 'OECD Tax Talks #15' (OECD Tax Talks, 4 Mayıs 2020) <https://www.oecd.org/ctp/tax-talks-webcasts.htm> Erişim Tarihi 18 Haziran 2020.

⁵⁹ ibid.

olduğu tartışmasızdır. Zirâ, ülkeler tarafından ‘tek taraflı’ olarak alınan ve ‘dijital hizmet vergileri’⁶⁰ olarak karşımıza çıkan tedbirler, uzun vadede uluslararası uyuma ve dolayısıyla da ticarete zarar verebilecek niteliktedirler.

Kısaca özetlemek gerekirse, Birinci Yapı, ekonominin dijitalleşmesi ile ilgili olarak ülkeler arasındaki vergilendirme haklarının dağıtımının gözden geçirilmesi ile işyeri konusuna yönelik yeni yaklaşımlara odaklanmaktadır. İkinci Yapı ise uluslararası olarak uygulanacak standart bir verginin getirilmesi hususu üzerinde durmaktadır. Ekonominin dijitalleşmesine yönelik yapılan çalışmalar BEPS Eylem Planı’nın bir parçası olup, uzun süredir devam etmektedirler.

COVID-19 salgını ekonominin dijitalleşmesine ilişkin çalışmaların bir an önce tamamlanmasının önemini adeta bir kez daha hatırlatmıştır. Salgın sürecinden en az etkilenen, hatta bu süreçte ivme kazanan, şirketler hizmetlerini dijital olarak sunabilen şirketler olmuştur. Ayrıca, salgın sonrası yaşanacak olan ekonomik dalgalanma, ülkeleri tekrar yeni kaynak arayışına itecektir. Bu noktada, ekonominin dijitalleşmesinden yüksek fayda elde etmiş olan çok uluslu şirketlerin vergilendirilmesi, aslında gündemden hiçbir zaman düşmemiş olmasına karşın, tekrar gündeme oturacaktır.

OECD bünyesinde yürütülmekte olan otomatik bilgi değişimi ve diğer BEPS Eylemlerine ilişkin çalışmalar da büyük bir gecikmeye uğramadan devam etmektedirler. Otomatik bilgi değişimi kapsamında, ülkelere Ortak Raporlama Standardı (CRS) uygulamasına geçmek için verilmiş olan süre Eylül 2020’den Aralık 2020’ye uzatılmıştır. Geçirdiğimiz olağanüstü süreçte bu tür süre uzatımları son derece normal olup, Avrupa Birliği bünyesinde de örnekleri görülmektedir.⁶¹

IV. Sonuç

Salgının ortaya çıkması ve sıkı tedbir süreçleri esnasında, yani kısa vadede, ulusal düzeyde bir takım önlemler alınmış ve gerekli görülen düzenlemeler yapılmıştır. Bu düzenlemelerin yerinde ve/veya yeterli olup olmadığı tartışmaya açık olmakla beraber, hukuki güvenlik ilkesine uygun bir şekilde yapıldıkları sabittir. Mükelleflerin özel düzenlemelerden faydalanmaları için yerine getirmeleri gereken koşullar, hangi sürelerin ne kadar uzatıldıkları, hangi tedbirin ne kadar süre ile uygulanacağı ilgili kanunlar, genel tebliğler ve/veya sirkülerler aracılığı ile yetkili kurumlar tarafından belirlenmiştir.

⁶⁰ Avrupa ve Türkiye’de uygulanmakta olan vergiler ‘dijital hizmet vergileri’ olarak anılmaktadır. Bu vergi türünün 5 farklı çeşidi mevcut olmakla beraber hepsinin ortak amacı dijital ekonomiden gelir elde eden çok uluslu şirketleri kaynak ülkede vergiye tâbi tutabilmektir.

⁶¹ Örneğin, e-ticaret KDV paketinin yürürlüğe girmesi 1 Ocak 2021’den 1 Temmuz 2021’e ertelenmiştir.

ÇVÖA'ların yorumlanması ve uygulanması açısından yapılan hem ulusal hem de uluslararası düzeydeki açıklamalar ise tatmin edici olmaktan çok uzaktır. İlk sorun, bu açıklamaların sadece 'açıklamadan' ibaret olmaları, yani bağlayıcılıktan uzak olmalarıdır. Mükelleflerin, gelir idarelerinin yaptıkları açıklamaların somut olarak ne zaman ve hangi koşullarda uygulanacaklarını öngörmeleri mümkün değildir. Farklı ülkelerin gelir idarelerinin yaptıkları açıklamaların hepsinde vaka bazında değerlendirme yapılacağına açıkça belirtilmiş olması da bu belirsizliğin ispatı niteliğindedir. Benzer şekilde, OECD Sekretaryası'nın yapmış olduğu analiz OECD üye ülkelerinin görüşleri alınmaksızın zaten var olan yorumların yüzeysel bir şekilde COVID-19 salgınına uyarlanmasından ibarettir. Yapılan açıklamaların bağlayıcı olmamalarının etkilerinin normal hayata geçiş dönemi ve salgın sonrası dönemde daha net şekilde görülmesi olasıdır. Ekonomik daralmanın etkisi ile yeni gelir kaynaklarına ihtiyaç duyan ülkelerin vergilendirme yetkilerini yasal sınırlar içerisinde ama mümkün olduğu kadar geniş yorumlama yoluna gitmeleri kuvvetle muhtemeldir.

İkinci sorun ise açıklamalarda kullanılan ucu açık terimlerdir. 'Olağandışı koşullar', 'kişinin mecburen bir ülkede kalmak durumunda olması', 'kısa süre' gibi net bir şekilde tanımlanmayan ve farklı yorumlanabilecek terimler üzerinden ilerlenerek bazı açıklamalar yapılmış olması, söz konusu açıklamaların hangi koşullarda hayata geçeceğine ilişkin soru işaretlerine neden olmaktadır. Devletler tarafından seyahat kısıtlamalarının ya da sosyal mesafeyi korumak için evde kalma zorunluluğunun kaldırılması veya hafifletilmesi halinin mükellefler açısından ne gibi sonuçlar doğuracağı büyük ölçüde cevapsız kalmıştır. Yapılan açıklamalar, kişilerin kendi, teşebbüslerin ise çalışanlarının sağlığını korumak adına alacakları kararların göz önünde bulundurulmayacağı, devletler tarafından açık bir şekilde yasaklanmamış her işlem ve eylemin yapılabileceğinden yola çıkılacağı ve yapılmıyor olmasının kişi ya da teşebbüsün tercihi olarak değerlendirileceği yönünde yorumlanabilir. Bu yaklaşımın yerinde olup olmadığı ise son derece tartışmalıdır.

Son olarak COVID-19 salgınından kaynaklanması muhtemel olan hemen hemen bütün sorunların aslında çözümsüz kaldığı, salgına özel düzenlemeler yapılmadığı görülmektedir. Gelir idareleri net bir tutum sergilemekten kaçınmış, OECD Sekretaryası ise kolaylıkla halledilebilecek problemlere dair bile herhangi bir somut öneride bulunmamıştır. OECD Sekretaryası'nın analizinin bağlayıcı olmaması, Sekretarya'nın bazı konularda öneride bulunmasına engel teşkil edecek şekilde yorumlanmamalıdır. Sekretarya en azından mükelleflerin zor durumda bırakılmamalarının ve salgının çifte vergilendirmeye veya öngörülememiş bir vergi yüküne yol açmasının engellenmesinin önemini altını daha net terimler ile çizebilirdi.

COVID-19 salgını süresince ve salgını takip eden birkaç senede ÇVÖA'ların yorumlanması ve uygulanmasına ilişkin olarak büyük bir belirsizlik yaşanacağı anlaşılmaktadır. Mükellefler açısından son derece önemli zorluklara yol açabilecek böylesi bir sürecin bir daha tekrarlanmasını engellemek için bir çözüm üretilmesi gerektiği aşikârdır. Bu çözümün uluslararası vergi hukuku alanındaki en önemli proje ve çözümleri üretmiş olan, ve üretmeye de devam eden, OECD tarafından yapılması en makul yoldur. OECD üye ülkelerinin bir araya gelerek global (veya bölgesel) salgın, doğal afet vb. durumlarda ÇVÖA'ların nasıl uygulanması ve yorumlanması gerektiğine dair bir kılavuz oluşturmaları önemli bir adım olacaktır. Bu durumlara özel olarak uygulanacak bir dizi kural da geliştirilebilir. Bu sayede bir sonraki benzer süreç herhangi bir belirsizlik yaşanmadan, daha sistemli ve verimli şekilde atlatılabilecektir.

Bu makalede yapılan inceleme kısa vadede yapılmış düzenlemelere odaklanmıştır. Uzun vadede olabilecek diğer değişiklikleri şimdiden net bir şekilde öngörmek mümkün olmamak ile beraber, uzaktan çalışmanın yeni normal haline gelmesinin ve ekonominin dijitalleşmesinin hızlanmasının yakın gelecekte gündemi meşgul edecek konular olması muhtemeldir. Ekonomik kriz ile beraber ülkelerin gireceği yeni kaynak arayışlarının, ÇVÖA'ların uygulanması ve yorumlanması açısından ne gibi tartışmalara yol açacağı ise merak konusudur.

Hakem Değerlendirmesi: Dış bağımsız.

Çıkar Çatışması: Yazar çıkar çatışması bildirmemiştir.

Finansal Destek: Yazar bu çalışma için finansal destek almadığını beyan etmiştir.

Peer-review: Externally peer-reviewed.

Conflict of Interest: The author has no conflict of interest to declare.

Grant Support: The author declared that this study has received no financial support.

Bibliyografya/Bibliography

Literatür

- Ak B, 'Vergi İdaresinin Yeni Normali-Korona Virüs Sonrasında Vergisel İşlemler Hakkında Mini Rehber-' (2020) 39 (465) Vergi Dünyası 161-163.
- Atila B, 'OECD Sekretaryası'nın Vergi Anlaşmaları ve COVID-19 Krizinin Etkisine İlişkin Analizi (Çeviri)' (2020) 39 (465) Vergi Dünyası 62-67.
- Beretta G, 'Tax Residence of Individuals in Italy: The Availability of a Permanent Home' (2018) 58 (4) European Taxation 170-172.
- Demir AC, 'OECD Yorumlarının (Commentaries) Hukuki Niteliği' (2012) 31 (369) Vergi Dünyası 117-122.
- Engelen F, *Interpretation of Tax Treaties under International Law* (IBFD 2004)
- Keresteci MF ve Bilen Cİ, 'Korona Virüsün Ekonomi Üzerindeki Olumsuz Etkileri ile Mücadelede Alternatif Çözüm Önerileri 'Virüse Karşı Tam Saha Pres' (2020) 39 (465) Vergi Dünyası 68-85.
- Landais C, Saez E ve Zucman G, 'A progressive European wealth tax to fund the European COVID response' (VOX, CEPR Policy Portal, 3 Nisan 2020) <https://voxeu.org/article/progressive-european-wealth-tax-fund-european-covid-response> Erişim Tarihi 18 Haziran 2020.
- Öncel M, Kumrulu A ve Çağan N, *Vergi Hukuku* (24. Basi, Turhan Kitabevi 2015).
- Pistone P, 'General Report' iç Lang M, Pistone P, Schuch J ve Staringer C (edr), *The Impact of the OECD and UN Model Conventions on Bilateral Tax Treaties* (Cambridge University Press 2012) 1-36.
- Rasmussen M, *International Double Taxation* (Wolters Kluwer Law & Business 2011).
- Yazıcıoğlu AE, 'International Taxation of E-Commerce, Recent Developments' (2019) 3 (6) Congress Proceedings Series, Seventh International Mediterranean Social Sciences Congress (MECAS VII), Contemporary Issues in Social Sciences 93-104.

OECD Dokümanları

- Gelir ve Servet Üzerinden Alınan Vergilere İlişkin Model Anlaşma, Kısaltılmış Basım, 2014 (OECD Yorumları (2014)).
- Gelir ve Servet Üzerinden Alınan Vergilere İlişkin Model Anlaşma, Kısaltılmış Basım, 2017 (OECD Yorumları (2017)).
- OECD, 'OECD Secretariat Analysis of Tax Treaties and the Impact of the COVID-19 Crisis' (2020) <http://www.oecd.org/coronavirus/policy-responses/oecd-secretariat-analysis-of-tax-treaties-and-the-impact-of-the-COVID-19-crisis-947dcb01/> Erişim Tarihi 18 Haziran 2020 (COVID-19'un etkilerine ilişkin doküman).
- OECD, 'Tax and Fiscal Policy in Response to the Coronavirus Crisis: Strengthening Confidence and Resilience' (2020) 8, <http://www.oecd.org/ctp/tax-policy/tax-and-fiscal-policy-in-response-to-the-coronavirus-crisis-strengthening-confidence-and-resilience.htm> Erişim Tarihi 18 Haziran 2020.

Gelir İdareleri Tarafından Yayınlanan Açıklamalar

- Canada Revenue Agency, 'Guidance on international income tax issues raised by the COVID-19 crisis' (2020) <https://www.canada.ca/en/revenue-agency/campaigns/covid-19-update/guidance-international-income-tax-issues.html> Erişim Tarihi 19 Ağustos 2020.

HM Revenue & Customs, Residence, ‘Domicile and Remittance Basis Manual’ (2020) <https://www.gov.uk/hmrc-internal-manuals/residence-domicile-and-remittance-basis/rdrm11005> Erişim Tarihi 19 Ağustos 2020.

Irish Revenue, ‘COVID-19 information and advice for taxpayers and agents’ (2020) <https://www.revenue.ie/en/corporate/communications/covid19/index.aspx> Erişim Tarihi 19 Ağustos 2020.

Sunum

Ludovici P, Orlandi M ve Striato M, ‘Dealing at Arm’s Length in Times of Social Distancing’ (Vienna University of Economics and Business tarafından düzenlenen konferans, Viyana, Mayıs 2020).