

# DAİMİ İŞYERİ STATÜSÜNDEN KAÇINMAYI ÖNLEMEDE YENİ ULUSLARARASI YAKLAŞIM\*

Prof.Dr. İbrahim ORGAN\*\*

Mustafa Cemil KARA\*\*\*

Teorik İnceleme  
(Theoretical Research)

Muhasebe ve Vergi  
Uygulamaları Dergisi  
Şubat 2017; 10 (1): 1-12

## Öz

Son zamanlarda daha önce hiç olmadığı kadar uluslararası vergi konularının derinlemesine tartışıldığı bir döneme şahit olunmaktadır. Bunda, mevcut uluslararası vergi kurallarındaki sorunlar ve zaafiyetlerin aşırı derecede matrah aşınmasına ve kar kaydırmalarına neden olması önemli rol oynamaktadır. Vergi anlaşmalarında kaynak devletin vergileme yetkisini belirlemede önemli bir kıstas olan “Daimi İşyeri” kavramı son zamanlarda oldukça istismar edilmekte ve vergiden kaçınma stratejilerine sıkça konu olmaktadır. Küreselleşme ile birlikte baş döndürücü bir hızla gelişmekte olan dijital teknolojinin ortaya çıkardığı yeni iş modelleri ile ticari bir faaliyeti bir işyerine sahip olmaksızın gerçekleştirmek eskiye göre çok daha kolay olmaktadır. Artık küresel bir vergi sorunu haline gelen “Daimi İşyeri” kavramının yeniden ele alınması ihtiyacı en somut şekilde Eylül 2013’te Saint-Petersburg’da gerçekleştirilen G20 Zirve’sinde onaylanan OECD’nin “Matrah Aşındırılması ve Kar Kaydırma (Base Erosion and Profit Shifting-BEPS) Eylem Planı’nda yer almıştır. Plan’ın 15 eyleminden biri olan 7’nci eylemi “Daimi İşyeri Statüsünden Kaçınmanın Önlenmesi” olup, yapılan çalışmalarını müteakiben, Ekim 2015 itibarıyla eyleme ilişkin nihai rapor yayımlanmıştır. Bu makalede, konuya ilişkin karşılaşılan sorunlar ve OECD/ G20 BEPS Eylem Planı raporu kapsamında geliştirilen öneriler değerlendirilecektir.

**Anahtar Sözcükler:** OECD, BEPS, Daimi İşyeri, OECD Model Anlaşma, Komisyonculuk biçimleri.

**JEL Kodları:** K34, H25, H26

\* Makalenin gönderim tarihi: 20.04.2016; Kabul tarihi: 28.06.2016

\*\* Pamukkale Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Maliye Bölümü Mali Hukuk Ana Bilim Dalı öğretim üyesi, organ@pau.edu.tr (Sorumlu yazar; Correspondent author)

\*\*\* Maliye Bakanlığı Gelir Politikaları Genel Müdürlüğü, Daire Başkanı, mcemil.kara@maliye.gov.tr

## A NEW INTERNATIONAL APPROACH ON PREVENTING THE ARTIFICIAL AVOIDANCE OF PE STATUS

### ABSTRACT

In the recent times, we are witnessing a period in which international tax issues are deeply discussed than ever before. Excessive base erosion and profit shifting (initiatives) as a consequence of weakness and problems in existing international tax rules have played a significant role in increasing focus on international tax issues. Recently, the concept of Permanent Establishment which is a significant criteria in determining taxing right of source state in tax treaties has been abused and frequently used for tax avoidance. With globalization, the emergence of new business models as a result of stunning developments in digital technologies have allowed commercial actives to be conducted relatively easier compared to past without a workplace (physical presence). In this context, the necessity to review definition of Permanent Establishment which is considered as a global taxation problem is emphasized concretely in Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting which was prepared by OECD and endorsed in G20 summit in 2013 September at Saint-Petersburg. "Preventing the Artificial Avoidance of Permanent Establishment Status" composes Action 7 of the Plan and as a result of works under this action item, its final report was published in 2015 October. In this article, problems regarding this issue and developed recommendations within the context of G20/OECD Action Plan will be evaluated.

**Keywords:** BEPS, OECD, Permanent Establishment, OECD Model Convention, Commissioner arrangements.

**JEL Codes:** K34, H25, H26

### 1. GİRİŞ

Daimi işyeri kavramı, uluslararası vergi hukukunda yıllardan beri bir teşebbüsün diğer ülkede olan ticari kazancını vergileyebilmek için ölçü alınan ve tartışmalara konu bir kavram olarak dikkat çekmektedir. OECD ve BM model vergi anlaşmalarının 5. maddesinde düzenlenmiş olan daimi işyeri kavramı, kaynak devlete, kendi ülkesinde daimi işyeri oluşması halinde ve bu işyerine atfedilen kazanç miktarı nispetinde vergileme hakkı verdiği için kritik bir öneme sahiptir. Bir başka ifade ile akit devletlerden birisi diğer akit devletin mukimi olan teşebbüsü, kendi sınırları içerisinde işyeri vasıtasıyla ekonomik bir faaliyette bulunmadıkça vergileyemeyecektir. Bu kavrama atfedilen önem, çifte vergilemeyi önleme anlaşmalarında devletlerin vergileme yetkilerini belirlemesinden kaynaklanmaktadır.

Son zamanlarda bir teşebbüsün diğer ülkede bir işyeri veya bağımlı bir temsilci bulunmaksızın ekonomik faaliyetlerde bulunduğuna çokça şahit olmaktayız. Bu sayede o ülkenin mukimi olmayan vergi mükellefleri o ülkedeki müşterileri sayesinde önemli miktarlarda kar elde etmekte ve bu kazancın vergisini ödememektedirler. Özellikle, çok uluslu şirketlerin vergi planlaması aracı olarak sıkça tevessül ettiği bu kavram, küreselleşmenin de etkisiyle sayıları giderek artan sınır ötesi ticaret ve iş modelleri ile daha kolay istismar edilir hale gelmiştir. OECD BEPS Eylem Planı'nın "Daimi İşyeri Statüsünden Suni Yollarla Kaçınmanın Önlenmesi" başlıklı 7. eylemi, ülkeler nezdinde büyük vergi kayıplarına neden olunmasıyla kapsamı yeniden belirlenmek üzere uluslararası vergi gündeminin bir parçası olmuştur. 7. eylem, birçok vergiden kaçınma stratejisinin odağı haline geldiği için daimi işyeri konusuna yeni tanımlama arayışı içerisinde.

Çok uluslu şirketlerde, son zamanlarda yaygınlaşan ve diğer ülkelerde yavru şirketler yerine tercih edilen temsilcilik benzeri yapılar, maalesef yüksek miktardaki kazançları satışların yapıldığı ülkelerin dışına kaydırabilmekte ve dolayısıyla o ülkelerde büyük vergi kayıplarının yaşanmasına sebebiyet vermektedir (Action 7: Final Report 2015,9). Bu nedenle, daimi işyerinin tanımı, kapsamı, istisnalar ve işyerine atfedilen kazançların belirlenmesi hususlarının gözden geçirilmesi kaynak devletlerin vergileme haklarını korumak adına önem arz etmektedir. BEPS Eylem Planı'nın 7. maddesine ilişkin 2015 Ekim ayında yayımlanan rapor, vergi anlaşmaları müzakerelerinde başat rol oynayabilen bu kavram üzerinde yapılacak olan değişiklikleri içermektedir. Planın düşünüldüğü gibi sonuçlanması halinde, artık kazanç nerede elde edildiyse ve değer nerede üretildiyse orada vergilendirileceği bir döneme şahit olunacaktır.

Bu makalede, OECD BEPS Eylem Planı perspektifinden daimi işyeri konusunda son gelişmeler değerlendirilecek ve yıllardır tartışılmalı bir kavram olarak işyeri kavramına ve kapsamına küresel çözümler üretmek veya en azından ortak bir yaklaşım geliştirmek adına 2015 yılının Ekim ayında OECD'nin yayımlanmış olduğu raporda konu hakkında bahsi geçen değişiklik ve ilaveler analiz edilecektir.

## 2. VERGİ ANLAŞMALARINDAKİ MEVCUT DURUM

Bir daimi işyerinin tespiti her zaman kolay olmamakla birlikte, bir akit devletin teşebbüsü diğer akit devlette ticari faaliyette bulunuyorsa, diğer devletin bu teşebbüsün kazancını vergileyebilmesi için öncelikle teşebbüsün diğer akit devlette bir işyerine sahip olup olmadığı ve sahipse kazancının ne kadarı üzerinden vergi ödeyeceği soruları cevaplanabilmelidir (Schoueri ve Günther 2011, 69).

Daimi işyerinin mevcudiyeti konusu yalnızca bir ticari faaliyetin diğer ülkede icra edilmesiyle o ülkede vergilendirilmesi gerektiği yönünde değil aynı zamanda OECD ve BM model anlaşmalarının kar payları ile ilgili 10., faiz gelirleri ile ilgili 11., gayrimaddi hak bedelleri ile ilgili 12., ücret gelirleri ile ilgili 15. ve diğer gelirler ile ilgili 21. maddesi kapsamında da önem arz etmektedir (Rasmussen 2011,1).

Ülkemizin çifte vergilendirmeyi önleme anlaşması akdederken daha çok dikkate aldığı OECD Model Anlaşması'nın ilgili maddeleri üzerinden değerlendirme yapılması, konu bütünlüğünü sağlamak adına daha faydalı olacaktır. Model Anlaşmanın 5. maddesinin birinci paragrafında; "daimi işyeri" kavramı tanımlanmakta, ikinci paragrafında; daimi işyeri addedilecek yerler, üçüncü paragrafında; inşaat ve bayındırlık faaliyetlerinde daimi işyeri oluşumunu gerektiren süre, dördüncü paragrafında; daimi işyeri sayılmayacak faaliyetler, beşinci paragrafında fiziki işyeri şartına bir alternatif olarak "daimi temsilci", altıncı paragrafında daimi işyeri sayılmayan "bağımsız acente", son ve yedinci paragraf olarak da kontrol ilişkisi durumunda bir şirketin daimi işyeri sayılmayacağına dair hususlar yer almaktadır.

Beşinci maddeden anlaşılacağı üzere, daimi işyeri; ya bir teşebbüsün diğer ülkede ticari faaliyetlerinin bir kısmını veya tamamını yürüttüğü sabit bir yer, ya da teşebbüs adına sözleşmeler yapan daimi temsilcinin varlığı neticesinde oluşmaktadır (Batun 2014, 44). Ancak, OECD Model Anlaşması'nın 2008 yılı güncellemesinde, bu iki işyeri oluşumuna alternatif olarak hizmet faaliyetleri için "hizmet işyeri (service permanent establishment)" kavramına, anlaşma metninde olmasa da Yorumları (Commentary)'nda yer verilmektedir (Batun 2014, 44). Bir teşebbüsün diğer devlette hizmet kavramı kapsamında, ticari faaliyetlerinin yürütüldüğü sabit bir yeri mevcut değilse, iş yeri oluşmamış sayılmakta ve kaynak devletin vergileme hakkı doğmamaktadır. Diğer taraftan, sabit bir yer olmasa da yabancı devlet mukimlerinin bir başka devletin sınırları içerisinde önemli oranda hizmet sunumu faaliyetlerinin dijital teknolojinin gelişmesine paralel olarak gerçekleştirilmesinin artık mümkün olduğu, dolayısıyla sabit bir yere ihtiyaç duyulmadığı da bir gerçektir (Demirci, 2014, 52-53). Birçok vergi anlaşmasında hizmet sunumlarının nasıl ve nerede vergilendirildiği incelendiğinde, bu tür faaliyetlerin herhangi bir sabit yere ihtiyaç duyulmaksızın, iş yeri oluşmuş addedilerek vergilendirilebildiği görülebilmektedir. Burada 'hizmet iş yeri' kavramı karşımıza çıkmaktadır. Belli bir süreye bağlı olarak hizmet sunulması durumunda iş yeri oluşmuş kabul edilebilmektedir. OECD Model Anlaşması, hizmet faaliyetlerinin ifa edildiği kaynak devlette vergilendirilmesini sağlamak üzere bu faaliyetlere 12 aylık aralıksız bir dönemde 183 gün süre sınırına Yorumları'nda yer vermiştir. BM Modeli ise, OECD Modeli'nden farklı olarak hizmetler için hususi olarak daimi işyeri

maddesine ana metninde yer vermiş ve süreyi de aynı şekilde 12 aylık aralıksız bir dönemde 183 gün olarak belirlemiştir. Bu süre aşıldığı takdirde hizmet faaliyetleri için kaynak devletin vergileme hakkı doğmaktadır.

Görüldüğü üzere, hizmet işyeri kavramının geliştirilmesi ile aslında 5. maddedeki daimi işyeri kavramının kapsamı genişletilmiş ve kaynak devlete hizmet türünden yapılan faaliyetleri de belli bir süreye bağlı olarak vergilendirme hakkı sağlamıştır. Sonuç olarak, bir serbest meslek faaliyeti kaynak devlette sabit bir yer vasıtasıyla ya da 12 aylık aralıksız dönemde toplamda 183 gün veya daha fazla süreyle yürütülüyorsa, kaynak devlet bu faaliyetten elde edilen kazancı vergileyebilmektedir.

Bununla birlikte, vergi anlaşmalarının 5/3. maddesinde, daimi işyeri kavramının kapsamına, aynı zamanda belirli bir süre devam eden<sup>1</sup> bir inşaat şantiyesi, yapım, montaj veya kurulum projesini veya bunlarla bağlantılı gözetim faaliyetlerinin de girdiğini ilave olarak söylemekte fayda vardır (Demirci 2014, 54).

Model Anlaşma'nın 5/4. maddesinde daimi işyeri sayılmayacak durumlar sıralanmıştır. Madde incelendiğinde, "hazırlayıcı veya yardımcı"<sup>2</sup> özelliğe sahip depolama, teşhir ve teslim<sup>3</sup> gibi faaliyetlerin yürütüldüğü hallerde (sabit bir işyerinden yürütülüyor olsalar dahi) daimi işyerinin oluşmayacağı düzenlenmektedir.

Benzer şekilde, fiziksel mevcudiyet testine ilaveten, 5. madde bir kişinin bir teşebbüs adına faaliyet göstermesi durumunda da daimi işyerinin (bağımlı temsilci daimi işyeri-agency PE) oluşacağını düzenler (Panayi 2013, 226). Model Anlaşma'nın 5/5. maddesi gereğince, bağımsız statüde faaliyet gösteren bir temsilcinin haricinde bir kişinin diğer akit devlette teşebbüs adına hareket etmesi ve teşebbüs adına sözleşme akdetme yetkisine sahip olması söz konusu ise, sözleşme akdetme yetkisini de mutaden kullanıyorsa, 5/4. maddede yer alan daimi işyeri oluşumunu gerektirmeyecek faaliyetleri icra etmediği sürece, bu teşebbüsün bu diğer akit devlette bir daimi işyerine sahip olduğu kabul edilecektir. Öte yandan, bir teşebbüs, diğer akit devlette ticari faaliyetlerini kendi işlerinin bir parçası olarak yürüten bağımsız statüde bir simsar (broker), genel komisyon acentesi (general commission agent) veya benzeri bir temsilci vasıtasıyla gerçekleştiriyorsa bu diğer akit devlette bir daimi işyeri oluşmayacaktır.

OECD Model Vergi Anlaşması'nın 7. maddesine ise, kazancın vergileme hakkının hangi devlete ait olduğunun tespitinde başvurulmaktadır. Mo-

<sup>1</sup> OECD Model Vergi Anlaşması'nın 5. maddesinde bu süre 12 ay iken, BM Model Vergi Anlaşması'nda 6 ay olarak düzenlenmiştir.

<sup>2</sup> İngilizce karşılığı; 'preparatory or auxiliary'

<sup>3</sup> Bir önemli fark olarak, teslim niyetiyle sabit bir yerin kullanımının işyeri sayılmayacağı hususu, BM Model Vergi Anlaşması'nda yer almamaktadır.

del anlaşmanın en önemli maddelerinden biri olarak, daimi işyerlerinin kazançlarının ve merkez ve diğer devletteki işyerleri arasındaki dağıtımını belirlemede önemlidir. Bu maddeye göre, bir devletin diğer devletin mukimi olan kişinin kendi sınırları içerisinde elde ettiği ticari kazancı devlet olarak vergilemesi, bu kazancın bir iş yeri vasıtasıyla elde edilmesine bağlıdır. Yedinci madde bir teşebbüsün diğer devlette bir daimi işyeri bulunuyorsa o ülkenin ekonomik hayatına aktif bir şekilde katılıyor olduğu mantığına dayanmaktadır (Kobetsky 2006, 411). Netice itibarıyla de madde, ev sahibi ülkeye, teşebbüsün daimi işyerine atfedilen miktarda kazancı vergileme hakkı vermektedir. Burada, daimi işyeri, 7. madde altında kazancın kendisine atfedilen tutarını belirlemek amacıyla ayrı bir varlık (single entity) statüsünde değerlendirilmektedir. Ayrıca, serbest meslek faaliyetlerinden sağlanan kazançların, faiz, kar payı, gayrimaddi hak bedeli ve ücret gelirleri de bu iş yeri vasıtasıyla elde edilmesi halinde, işyerinin kazanç kalemleri olarak muamele görecektir.

### 3. BEPS EYLEM PLANI YEDİNCİ EYLEM NİHAİ RAPORU: “DAİMİ İŞYERİ STATÜSÜNDEN SUNİ YOLLARLA KAÇINMANIN ÖNLENMESİ”

“Daimi İşyeri Statüsünden Suni Yollarla Kaçınmanın Önlenmesi” konulu 7. eylem, ‘Daimi İşyeri Tanımının Güncellenmesi Gerekmektedir’ sloganı ile çalışmalarına başlamış ve 2015 yılının Ekim ayında raporunu yayımlamıştır. Eylem kapsamında çalışmaların başlamasında, son dönemde oldukça sıklaşan, çok uluslu şirketlerin diğer ülkelerdeki yavru şirketlerinin farklı komisyonculuk biçimleri oluşturmak suretiyle sanki distribütörleri gibi müşteri ve pazar portföyünü kullanmaları ve kazanç vergilerini ticari faaliyetlerini yürüttükleri ülkede ödemeksizin ülke dışına aktarmaları, yine çok uluslu şirketlerin ekonomik operasyonlarını grup şirketleri arasında bölerek daimi işyeri kavramının istisnalarından faydalanmak yoluyla vergilemeden kaçınmaları etkili olmuştur (Action 7: Final Report 2015,13). BEPS Eylem Planı’nın 7. eyleminin çerçevesi aşağıdaki gibi belirlenmiştir:

*“Komisyonculuk biçimlerini ve spesifik faaliyet istisnalarını da içerecek şekilde BEPS ile ilgili olarak daimi işyeri statüsünden suni yollarla kaçınmanın önlenmesi amacıyla daimi işyeri tanımını değiştir. Bu konudaki çalışma aynı zamanda ilgili kar dağıtım sorunlarına atıfta bulunacaktır.”*

Doğal olarak rapor, OECD Model Vergi Anlaşması’nın 5. maddesi ve Yorumları’nda bazı değişiklikler yapılmasını önererek, kullanımı yaygınlaşmış bazı vergiden kaçınma operasyonlarının önünü almayı hedeflemektedir.

Model Anlaşmanın 5/5. maddesi, bağımlı temsilcilik dolayısıyla daimi işyerinin oluşumu için “Teşebbüs Adına Sözleşme Akdetme Yetkisi”<sup>4</sup> araması

<sup>4</sup> ‘authority to conclude contracts in the name of the enterprise’

nedeniyle, komisyoncuların gerçekleştirdiği bazı ticari faaliyetleri kapsamamaktadır. Zira, çoğu durumda bir komisyoncu müşterilerle temsil ettiği teşebbüs adına değil, kendi adına sözleşme imzalamakta, bu durum da yabancı teşebbüslerin bir işyeri oluşturmadan, diğer ülkede vergisini ödemeksizin önemli miktarlarda ticaret yapmalarına neden olmaktadır. Yine, yabancı bir teşebbüsün diğer devletteki ticari faaliyetleri ile ilgili müşterileriyle yaptıkları sözleşmeler farklı bir ülkede yapılabildiği gibi, bu teşebbüsün kaynak ülkedeki bir yavru şirketi veya ilişkili olduğu bir bağımsız temsilci üzerinden de işyeri oluşumuna sebebiyet vermeyecek şekilde ticari faaliyetler yürütebilmesi mümkündür. Bu itibarla, nihai rapor, politikasını, bir aracı (intermediary)'nın bir ülkede yürüttüğü faaliyetler, yabancı bir teşebbüs tarafından yürütülecek sözleşmelerin düzenli biçimde yerine getirilmesini sağlıyorsa, söz konusu teşebbüsün, bu faaliyetleri bağımsız bir şekilde yapmamak kaydıyla, o ülkede vergilendirilebilir bir bağ (taxable nexus)'a sahip olduğu yönünde belirlemiştir (Action 7: Final Report 2015, 15).

Bu kapsamda, nihai rapor; bağımlı temsilci daimi işyeri (agent PE) kavramına yeni kapsam geliştirmek, ayrıca işyeri tanımının bir istisnası olan "hazırlayıcı veya yardımcı- preparatory or auxiliary" faaliyetlerin istismar edilmesini önlemek, diğer taraftan "faaliyetlerin bölünmesi" yoluyla vergilendirilmeden kaçınmayı engellemek, son olarak 5/3. madde de yer alan inşaat şantiyesi, yapım veya montaj projesi gibi hallerde belirli bir sürenin geçmesi durumunda daimi işyerinin oluşumunu kabul eden düzenlemenin yakın ilişkili teşebbüslerin<sup>5</sup> aralarında yaptıkları sözleşmelerle ticari faaliyetlerin birden fazla kısma bölünerek farklı sözleşmeler<sup>6</sup> halinde yürütülmesi halinde işyeri statüsünden kaçınmayı sağlayan operasyonların önüne geçmek amacıyla yukarıda belirtilen politikasını yansıtmaya çalışmıştır.

Çok uluslu şirketlerin, daimi işyeri oluşumunu engellemede kullandıkları dört önemli husus olarak komisyonculuk düzenlemeleri, spesifik faaliyet istisnaları, iş sözleşmelerinin şirketler arasında bölüştürülmesi ve sigorta satış stratejileri gibi diğer stratejiler, son olarak da daimi işyerlerine kar isnatları (profit attribution) raporda değerlendirmeye tabi tutulmuştur. Çalışmada rapor bulguları ışığında bu değerlendirme ve önerilere atıfta bulunulacaktır.

Bir yabancı teşebbüs, diğer ülkede oluşturduğu bir yerleşik komisyonculuk biçimi vasıtasıyla ürünlerini herhangi bir daimi işyeri oluşturmaksızın pazarlayabilmektedir. Komisyoncu vasfındaki kişi, teşebbüsün ürünlerini kendi adına fakat ürünlerin sahibi olan yabancı teşebbüs hesabına satmaktadır. Komisyoncu olan kişi sattığı ürünlerin sahibi olmadığı için bu satış-

<sup>5</sup> 'closely related enterprises'

<sup>6</sup> 'splitting-up contracts'

larda elde ettiği kazanç, komisyonculuk hizmetinin karşılığında elde ettiği komisyon ücreti dışında vergilendirilememektedir (Action 7: Final Report 2015, 15). Nihai raporda bu konu, yabancı teşebbüsün daimi işyerine sahip olmadığının mahkeme kararı ile de sabit olduğuna dayanan aşağıdaki örneklerle izah edilmiştir.

XCO, X devletinin mukimi olup tıbbi malzemeler konusunda uzmanlaşmıştır. 2000 yılına kadar bu ürünler YCO tarafından Y devletinde bulunan klinik ve hastanelere satılmıştır. XCO ve YCO, aynı çok uluslu şirketin parçalarıdır. 2000 yılında, YCO'nun statüsü, iki şirket arasındaki komisyonculuk sözleşmesine göre komisyonculuk statüsüne dönüştürülmüştür. Sözleşmeye göre, YCO, sabit varlıklarını, stoklarını ve müşteri portföyünü XCO'ya devretmiş ve XCO'nun ürünlerini bu sefer kendi adına fakat tüm riskler XCO'nun olmak üzere XCO'nun hesabına Y devletinde satmak üzere XCO ile anlaşmıştır. Sonuç olarak, bu yolla YCO'nun Y devletindeki vergilenebilir kazancı epeyce azaltılabilmektedir.

Burada yapılmaya çalışılan model anlaşmanın 5/5. maddesi kapsamında bağımlı temsilci yoluyla daimi işyeri oluşumunun önüne geçmek ve bir ticari faaliyeti 5/6. madde olan bağımsız temsilci kapsamına sokmaktır. Bu nedenle, raporda da teyit edildiği üzere, 5/5 ve 5/6. maddelerin yeniden ele alınması ve doğru değişikliklerin yapılması gerekmektedir. Komisyonculuk biçimlerini ve stratejilerini engellemek üzere model anlaşmanın 5/5 ve 5/6. maddelerinde ve Yorumları'nda yapılması gereken bazı değişikliklere raporda yer verilmiştir. Aşağıda raporda önerilen değişikliklere genel hatları ile yer verilmiştir<sup>7</sup>.

Daimi temsilcinin faaliyetleri nedeniyle daimi işyeri oluşturacak "teşebbüs adına sözleşme yapma yetkisine sahip olma ve bu yetkiyi mutaden kullanma"<sup>8</sup> yerine, raporda kişinin, "sözleşmeleri sürekli olarak yapma veya sözleşmelerin tamamlanmasında teşebbüs tarafından maddi değişikliklere gerek duyulmaksızın sürekli olarak baş rol oynaması" durumlarında bir işyerine sahip olduğu kabul edilecektir. Bu sözleşmeler teşebbüs adına olabileceği gibi teşebbüse ait bir eşyanın mülkiyetinin transferi veya kullanım hakkının temini veya o teşebbüsün hizmetlerinin tedariki için gerçekleştirilebilecektir<sup>9</sup>. Bir başka ifadeyle, bir bağımlı temsilcinin yabancı teşebbüs adına gerçekleştirdiği ticari faaliyetlerle birlikte teşebbüs

7 Değişikliğin tam metinleri için bakınız: Action 7: Final Report, s.16-27.

8 "...has, and habitually exercises, in a Contracting State, an authority to conclude contracts..."

9 "...has, in doing so, habitually concludes contracts, or habitually plays the principle role leading to the conclusion of contracts that are routinely concluded without material modification by the enterprise, and these contracts are concluded without öaterial modification by the enterprise, and these contracts are a- in the name of the enterprise, or b- for the transfer of the ownership of, or for the granting of the right to use, property owned by that enterprise or that the enterprise has the right to use, or c- for the provision of services by that enterprise..."



hesabına yürüteceği faaliyetler de daimi işyerinin oluşumunu sağlayabilecektir. Bununla, bağımlı temsilci kurallarının daha da güçlendirildiğini görebilmek mümkündür. Artık bir daimi işyeri, yalnızca bağımlı bir temsilcinin teşebbüs adına sözleşmeyi imzalamakla değil aynı zamanda, temsilcinin sözleşmelerin sonuçlandırılmasında öncü rolü oynaması durumlarında ve teşebbüse ait bir eşyanın transferi, kullanım hakkının devri veya teşebbüs tarafından yapılan hizmet tedariklerine ilişkin sözleşmelerin yapılması ile de oluşabilecektir.

Yeni tasarlanan 6. paragrafta ise yukarıda genel anlamda değişikliği belirtilen 5. paragrafın, bir akit devlette diğer akit devletin teşebbüsü adına bağımsız temsilci sıfatıyla ve olağan işlerini takip eder tarzda faaliyette bulunan kişiye uygulanmayacağını düzenler. Öte yandan eğer bu kişi bir veya birbiriyle ilişkili daha fazla teşebbüs adına “münhasıran veya buna yakın biçimde”<sup>10</sup> hareket ediyorsa bağımsız temsilci olarak değerlendirilemeyecektir. Bu değişiklik bir temsilcinin bağımsız sayılabilemesinin şartlarını daraltmaya hizmet etmektedir. Bu anlamda, Yorumlar’da yapılan değişiklikler bu konuda rehberlik sağlamaktadır. Örneğin, bir temsilcinin yakın ilişkili teşebbüsler için gerçekleştirdiği satışlar, sonuçlandığı tüm satışların %90’dan fazlasını temsil ediyorsa, bu yeni bağımsızlık testinin bir gereği olarak “münhasıran veya buna yakın biçimde” ibaresinin kapsamına girecektir.

Son zamanlarda birçok işletme dijital satış işlemlerini koordine etmekte ve başka ülkelerde yapmış oldukları ticari faaliyetleri daimi işyeri istisnaları kapsamına kolaylıkla sokabilmektedirler. Artık birçok faaliyet, önceden yalnızca hazırlayıcı ve yardımcı karakter taşıyorken şimdi bir işletmenin önemli bir faaliyet sahasını oluşturabilmektedir. Spesifik faaliyet istisnalarını kullanma yoluyla oluşturulan daimi işyeri statüsünden kaçınma konusunda, nihai rapor, aslında tereddütleri<sup>11</sup> ortadan kaldırmak için, 5/4. maddedeki istisnaları (a) bendinden (f) bendine kadar sıralamış ve tüm listeyi “herhangi bir faaliyetin veya (f) bendi gereği sabit bir işyerinde gerçekleştirilen tüm faaliyetlerin “hazırlayıcı ve yardımcı” bir karakter taşıması şartı”na bağlamıştır. Mevcut düzenlemede, ilk dört istisna “hazırlayıcı ve yardımcı” şartına tabi gözükmemektedir. Bu yeni düzenleme ile daimi işyeri kavramının istisnalarını teşkil eden durumları tereddüte mahal vermeyecek şekilde daraltmak gayesi güdülmüştür. Buna göre, mal stoklarının depolama, teşhir, teslim veya işleme veya bilgi toplama gibi amaçlarla muhafaza edilmesine yönelik sabit bir işyeri, söz konusu faaliyetler, sadece hazırlayıcı veya yardımcı karakteri haizse oluşmayacak, bir işletmenin önemli bir bölümünü oluşturuyorsa oluşmuş sayılacaktır. Örneğin, online

<sup>10</sup> “exclusively or almost exclusively”

<sup>11</sup> Bazı devletler, örneğin (a) ile (d) arasındaki faaliyetleri doğası gereği “hazırlayıcı veya yardımcı” saymaktadır, bu nedenle de böyle bir nitelermeye ihtiyaç olmadığını savunmaktadırlar.

satışlara konu olan eşyanın depolama ve teslim faaliyetleri “hazırlayıcı veya yardımcı” olarak kabul edilmeyebilecektir. Çok uluslu firmaların model anlaşmanın istisnalarından yararlandıkları faaliyetlerin gerçekte hazırlayıcı veya yardımcı nitelikte olup olmadıkları bundan sonraki dönemde test edilecektir.

Rapor, 5. maddenin Yorumları’ndaki 27.1 numaralı paragraf, 5/4(f) maddesinin uygulamasıyla ilgili “faaliyetlerin kısımlara bölünmesi”<sup>12</sup> yoluyla daimi işyeri statüsünden kaçınma konusu ile de özellikle ilgilenmektedir. Bir teşebbüs, bu sayede her biri tek başına sadece hazırlayıcı veya yardımcı mahiyet taşıyan birleşik ve aralarında bütünlük (cohesive) arz eden ticari faaliyetleri birçok küçük kısımlara ayırarak daimi işyeri istisnalarından yararlanabilmektedir. İşte 27.1. paragraf, işyerlerinin, her biri bir akit devlette malların teslim alınması ve depolanması, bu malların diğer yer vasıtasıyla dağıtımını gibi birbirini tamamlayıcı fonksiyonlar yerine getirdiği durumda organizasyonel olarak birbirinden ayıramayacağını, dolayısıyla işyeri statüsünden kaçınmak için bunların her birinin hazırlayıcı veya yardımcı nitelikte olduğu iddia edilerek daimi bir işyerinin oluşamayacağını düzenlemektedir (Action 7: Final Report, 2015, 39). Rapor, Model Anlaşma metninde 5. maddenin 4.1. paragrafı olarak yer almak üzere bu kapsamda bir “yeni ‘kısımlara ayırmayı önleme’ kuralı” (new anti-fragmentation rule) önermektedir. Bu düzenleme ile artık ilişkili tarafların birbirinde ayrılmış faaliyetleri bütün bir iş sayılacak ve dolayısıyla kısımlara ayırma faaliyetlerinin “hazırlayıcı ve yardımcı” faaliyet istisnasından yararlanması önlenilecektir.

“Daimi işyeri statüsünden suni yollardan kaçınmak için diğer stratejiler” başlığı altındaki stratejilerin birincisi; çok uluslu şirketlerce sık kullanılan “sözleşmelerin parçalara bölünmesi”<sup>13</sup> yöntemidir. Sözleşmeleri suni biçimde 12 aydan daha az sürelerle parçalamak yoluyla inşaat şantiyesi istisnasından yararlanma çabaları yaygınca kullanılan bir stratejidir. Bu sorun, BEPS 6. eylem kapsamında geliştirilen ana amaç testini (principle purposes test-PPT) uygulama veya aynı şantiyede/sahada yakın ilişkili teşebbüslerin farklı dönemlerdeki her biri 30 günü aşan faaliyetlerini, 12 ay eşliğini tespit etmek amacıyla, toplama suretiyle çözülmeye çalışılmaktadır. Beşinci maddenin Yorumları’nın 18. paragrafında başta yüklenici firmaların veya alt yüklenicilerin sözleşmelerini parçalara bölerek üstlenilen işin parçalarının her biri 12 ayı geçmeyecek biçimde aynı gruba bağlı farklı firmalar tarafından yapılmasını sağlamak yoluyla bu 12 aylık süreyi istismar ettiklerinin tespit edildiği belirtilmektedir. Bu uygulamaların önüne geçmek için rapor, model anlaşmaya, BEPS’in 6. eylem maddesi raporu çerçevesinde

<sup>12</sup> ‘fragmentation of activities’

<sup>13</sup> ‘splitting-up contracts’

ilave edilecek olan ana amaç testi kuralını işletmeyi düşünmektedir. İç hukuk kuralları ile bu sorunun üstesinden gelemeyen devletler için, PPT içermeyen anlaşmalarda kullanılmak üzere, ilerde sözleşmelerin parçalara ayrılması sorunuyla hususi bir şekilde ilgilenen ve daha otomatik işleyen bir kuralın, alternatif bir düzenleme olarak Model Anlaşma Yorumları'na ekleneceğini rapor ayrıca belirtmektedir (Action 7: Final Report 2015, 42). İkincisi; “bir daimi işyeri oluşturmaksızın bir devlette sigorta satış stratejileri” yöntemidir. Rapor, sigortacılık faaliyetleri için model anlaşmaya ilave edilecek spesifik bir daimi işyeri eşiği belirlememiş, yerine bu sektör faaliyetlerinin diğer sektör faaliyetleri ile aynı minvalde muamele göreceğini belirtmektedir (Action 7: Final Report 2015, 44).

Raporda geçen “ticari kazançların işyerine atfedilmesi” konusu ise model anlaşmanın 7. maddesi hükümlerinin raporda yer alan değişikliklerden kaynaklanacak, daimi işyerlerine dağıtılabilecek kazançların belirlenmesi için uygun olup olmayacağı üzerinde yoğunlaşmaktadır (Action 7: Final Report 2015, 45). Bu başlık altında detaylı bir açıklamaya ve analize yer verilmemiş olmakla birlikte, daimi işyeri kavramına yönelik değişikliklerin “daimi işyerine kazanç atfı” sorunlarına ilişkin mevcut kurallar ve rehber düzenlemelerinde önemli bir değişikliğin söz konusu olmayacağı, ancak 7. madde hükümlerinin daimi işyerini ilgilendiren yeni düzenlemelere nasıl uygulanacağını gösteren ilave bir rehber ihtiyacı olduğu ifade edilmektedir. Böyle bir rehberin de 2016 sonu itibarıyla tamamlanabileceği beklenmektedir. **İyi bir sonuç elde edilmesi açısından**, transfer fiyatlandırması, özellikle gayrimaddi haklar, risk ve sermaye konularını ilgilendiren BEPS Eylem Planı'nın diğer eylemlerinin çalışma sonuçlarının da dikkate alınması önem arz etmektedir (Action 7: Final Report 2015, 45).

#### 4. SONUÇ

Daimi işyeri statüsünden suni yollarla kaçınmanın engellenmesine yönelik daimi işyeri kavramına yönelik değişiklikleri içeren nihai rapor, bir şirketin bir başka ülkede elde ettiği kazançları vergilemek amacıyla daimi işyeri kavramı üzerindeki mevcut eşik hükümlerini önemli ölçüde tadil etmektedir. Böylece, komisyonculuk ve benzeri düzeneklerin önüne geçmenin ve mevcut daimi işyeri istisnalarının istismar edilmesini önlemek gibi alışılmamış daimi işyeri oluşumunu bertaraf etmeye yönelik vergiden kaçınma stratejilerine engel olmanın kolaylaşacağı umulmaktadır. Artık önceden olduğu kadar, komisyonculuk ve benzer diğer temsilcilik biçimleri ile daimi işyeri oluşumu kolayca engellenemeyecek ve bu gibi oluşumlar, teşebbüsçe maddi bir değişiklik yapılmaksızın rutin olarak sonuçlandırılan sözleşmelerin mevzu bahis olduğu durumlarda satın alma ve satış faaliyet-

lerinde yeni bir “sürekli olarak öncü rolü oynama”<sup>14</sup> testi ile karşı karşıya kalacaklardır.

Daimi işyeri kavramına yönelik değişiklikler, özellikle sınırötesi ticaret yapan iş dünyasını önemli ölçüde etkileyecek gibi görünmektedir. Çok uluslu şirketlerin kendilerini bu yeni gelişen kurallara adapte etmek ve bu yolda karşılaşacakları uyum ve idari maliyetlere katlanmak zorunda kalacakları açıktır. Şirketler öte yandan mevcut vergi planlamalarını gözden geçirmek zorunda kalacak, yeni kurallara göre etki analizlerini yapmaya başlayacaklardır. Daimi işyeri kavramı değişikliklerinin büyük olasılıkla çok taraflı anlaşma (multilateral instrument)’nın 2016 yılı sonu imzalanması ile 2017 yılından itibaren çifte vergileme anlaşmalarına yansımaları beklenmektedir. Çok taraflı anlaşmanın imzalanmasıyla daha da anlam kazanacak yeni daimi işyeri kurallarını, ülkelerin yeni çifte vergilendirme anlaşmaları akdederken dikkate alması önem arz etmektedir.

## KAYNAKÇA

Action 7: Final Report, Preventing the Artificial Avoidance of Permanent Establishment Status, OECD. Erişim: <http://www.oecd.org/ctp/preventing-the-artificial-avoidance-of-permanent-establishment-status-action-7-2015-final-report-9789264241220-en.htm> (07/04/2016)

Batun, M. 2014. “OECD Model Anlaşması Çerçevesinde ‘İşyeri’ Kavramı”, Vergi Dünyası, Sayı 390, s.41-51.

Demirci A. 2014. “Türkiye’deki Hizmet Tedariklerinin Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları Kapsamında İş Yeri Oluşturması”, Vergi Dünyası, Sayı 395, s.52-64.

Kobetsky, M. 2006. “Article 7 of the OECD Model: Defining the Personality of Permanent Establishments”, Bulletin, IBFD, s.411-425.

Luís Eduardo Schoueri, L.E, Günther, O.C. 2011. “The Subsidiary as a Permanent Establishment”, IBFD, Bulletin for International Taxation, s.69-74.

Panayi, C. HJ. 2013. “The Taxation of Permanent Establishments: Selected Issues”, IBFD, Bulletin for International Taxation”, s.226-237.

Rasmussen, M. 2011. “Permanent Establishments: The Current State of Play”, Bulletin for International Taxation, Volume 65, No. 11. Erişim: [online.ibfd.org/collections/bit/html/bit\\_2011\\_11\\_int\\_3.html?WT.z\\_nav=Page&colid=4943&print=yes](http://online.ibfd.org/collections/bit/html/bit_2011_11_int_3.html?WT.z_nav=Page&colid=4943&print=yes) (23/03/2016)

<sup>14</sup> ‘habitually plays the principal role’