



ANKARA

HACI BAYRAM VELİ ÜNİVERSİTESİ

LİSANSÜSTÜ EĞİTİM ENSTİTÜSÜ

TÜZEL KİŞİLERİN MALİ İKAMETGAHI

Özge PAŞAOĞLU

Tez Danışmanı

Dr. Öğr. Üyesi Elif YILMAZ FURTUNA

YÜKSEK LİSANS TEZİ

KAMU HUKUKU ANABİLİM DALI

MALİ HUKUK BİLİM DALI

AĞUSTOS 2021



TÜZEL KİŞİLERİN MALİ İKAMETGAHI

Özge PAŞAOĞLU

**YÜKSEK LİSANS TEZİ
KAMU HUKUKU ANABİLİM DALI
MALİ HUKUK BİLİM DALI**

**ANKARA HACI BAYRAM VELİ ÜNİVERSİTESİ
LİSANSÜSTÜ EĞİTİM ENSTİTÜSÜ**

AĞUSTOS 2021

ETİK BEYAN

Ankara Hacı Bayram Veli Üniversitesi Tez Yazım Kurallarına uygun olarak hazırladığım bu tez çalışmasında; tez içinde sunduğum verileri, bilgileri ve dokümanları akademik ve etik kurallar çerçevesinde elde ettiğimi, tüm bilgi, belge, değerlendirme ve sonuçları bilimsel etik ve ahlak kurallarına uygun olarak sunduğumu, tez çalışmasında yararlandığım eserlerin tümüne uygun atıfta bulunarak kaynak gösterdiğimi, kullanılan verilerde herhangi bir değişiklik yapmadığımı, bu tezde sunduğum çalışmanın özgün olduğunu, bildirir, aksi bir durumda aleyhime doğabilecek tüm hak kayıplarını kabullendiğimi beyan ederim.

26.08.2021

Özge PAŞAOĞLU

TÜZEL KİŞİLERİN MALİ İKAMETGAHI
(Yüksek Lisans Tezi)

Özge PAŞAOĞLU

ANKARA HACI BAYRAM VELİ ÜNİVERSİTESİ
LİSANSÜSTÜ EĞİTİM ENSTİTÜSÜ

Ağustos 2021

ÖZET

Devletler arasında ekonomik ilişkilerin gelişmesi çifte vergilendirme sorununun artmasına neden olmuştur. Çifte vergilendirmenin önlenmesi için hangi devletin vergilendirme yetkisini haiz olduğunun belirlenmesi önem taşımaktadır. Uluslararası alanda devletlerin vergilendirme yetkisini kullanırken başvurdukları çeşitli ilkeler bulunmaktadır. Bu ilkelerden biri mali ikametgahıdır. Mali ikametgah, devletlere kişilerin hem ülke içinde hem de ülke dışında elde ettikleri gelirin vergilendirilmesine imkan tanımaktadır. Bu çalışmada mali ikametgah OECD Gelir ve Servet Üzerinden Alınan Vergilere İlişkin Model Anlaşma temelinde uluslararası boyutuyla incelenmektedir. Mali ikametgahın kavramsal açıklaması yapıldıktan sonra, OECD Model Anlaşmada yer alan ‘Mukim ’başlıklı madde hükmü tüzel kişiler açısından değerlendirilmektedir. Çalışmanın son kısmında ise, şirketlerin kanal şirketler gibi yapay oluşumlarla vergiden kaçınmaya neden olan faaliyetlerinin mali ikametgahla ilişkisi ortaya koyulmaktadır. OECD, Model Anlaşmanın 2017 güncellemesi ile anlaşmaya eklenen madde 29 hükmünde, şirketlerin bu faaliyetleri ile vergi anlaşmalarını suistimal etmelerine engel olmaya çalışmaktadır. Faydaların sınırlandırılması (LOB) ve esas amaç kuralını (PPT) içeren bu düzenleme devletlere, kanal şirket gibi faaliyet gösteren şirketlere vergi anlaşmasını uygulamayı reddetme imkanı vermektedir.

Bilim Kodu	: 50901
Anahtar Kelimeler	: Mali İkametgah, Mukim, Vergi Mükellefiyeti, LOB, PPT
Sayfa Adedi	: 165
Tez Danışmanı	: Dr. Öğr. Üyesi Elif YILMAZ FURTUNA

RESIDENCE OF LEGAL PERSONS

(M.Sc. Thesis)

Özge PAŞAOĞLU

ANKARA HACI BAYRAM VELİ UNIVERSITY

THE INSTITUTE OF GRADUATE STUDIES

August 2021

ABSTRACT

The development of economic relations between states has caused increasing in double taxations. To prevent double taxation it is important to determine which state has the taxation right of a person. There are some elements to allocate taxation right whom one of them is residence. Residence enables states to tax income around the world. In this study, OECD Model Convention on Income and on Capital is taken as the main source and is examined in the international aspect. First, we will discuss conceptual explanation of residence, after OECD Model Convention Article 4 which is titled 'Resident 'will be elaborated within the scope of legal persons. After that companies 'activities which have been established as conduit companies that caused tax avoidance is assessed in the relevance of residence. OECD aims to prevent tax avoidance of companies by including a special provision in Model Convention which is Article 29. The provision comprises limitation of benefits rule and principal purpose test which allows contracting states to deny the application of tax treaties to companies who act like conduit companies.

Science Code : 50901
Key Words : Residence, Resident, Tax Liability, LOB, PPT
Page Number : 165
Supervisor : Asst. Prof. Elif YILMAZ FURTUNA

İÇİNDEKİLER

	Sayfa
ÖZET.....	iv
ABSTRACT.....	v
İÇİNDEKİLER	vi
KISALTMALAR	xi
1. GİRİŞ	1
2. GENEL OLARAK İKAMETGAH KAVRAMI VE HUKUKİ YAPISI.....	7
2.1. Genel Hukukta İkametgah Kavramı.....	7
2.2. Vergi Hukukunda Mali İkametgah Kavramı.....	11
2.2.1. Mali İkametgah Kavramı.....	11
2.2.1.1. Gerçek kişiler bakımından mali ikametgah	14
2.2.1.2. Tüzel kişiler bakımından mali ikametgah.....	17
2.2.2. Vergi Hukuku Açısından Mali İkametgah Kavramının Tarihsel Gelişimi	19
2.2.2.1. Milletler Cemiyeti tarafından yapılan çalışmalar	19
2.2.2.2. OECD çalışmaları	23
2.2.2.2.1. OEEC altında yapılan çalışmalar	23
2.2.2.2.2. OECD altında yapılan çalışmalar	25
2.2.3. Mali İkametgahın Belirlenmesinde Kullanılan Hukuki ve Fiili Unsurlar	31
2.2.3.1. Ev	31
2.2.3.2. İkametgah.....	31
2.2.3.3. İşyeri	32
2.2.3.4. Yönetim yeri	35
2.2.3.5. Kuruluş yeri	36
2.2.3.6. Fiili iş merkezi	37

2.2.3.7. Benzer nitelikteki diğer ölçüt.....	38
2.2.4. Vergilendirme Yetkisi Açısından Mali İkametgahın Belirlenmesinde Etkili Olan Yaklaşımlar.....	40
2.2.4.1. Kaynak ülke yaklaşımı.....	42
2.2.4.2. Hukuki ikametgah yaklaşımı	43
2.2.4.3. Uyrakluk yaklaşımı.....	44
2.2.5. Mali İkametgahın Belirlenmesi Yöntemleri	44
2.2.5.1. Ülkelerin vergi sistemlerinde yer alan düzenlemeler.....	44
2.2.5.2. Uluslararası anlaşmalar	47
2.2.6. Mali İkametgahın Belirlenmesine Bağlı Olarak Karşılaşılan Sorunlar ..	50
2.2.6.1. Çifte vergilendirme sorunu	50
2.2.6.2. Vergi kayıpları	52
2.3. Türk Vergi Hukukunda Mali İkametgah Kavramı ve Bu Kavrama İlişkin Düzenlemeler	53
2.3.1. Gerçek Kişiler Açısından Mali İkametgah	56
2.3.1.1. Tam mükellefiyet.....	56
2.3.1.2. Dar mükellefiyet	60
2.3.2. Tüzel Kişiler Açısından Mali İkametgah.....	63
2.3.2.1. Tam mükellefiyet.....	65
2.3.2.2. Dar mükellefiyet	67
3. ULUSLARARASI ANLAŞMALAR ÇERÇEVESİNDE MALİ İKAMETGAHIN BELİRLENMESİ	73
3.1. Mali İkametgahın Belirlenmesinde Vergi Anlaşmalarının Yorumlanması....	73
3.1.1. Viyana Sözleşmesi'nde Yer Alan Genel Hükümler	73
3.1.2. Ulusal Hukuk Kurallarına Gönderme Yapan Özel Hüküm Yoluyla Yorum Yapılması	74

3.1.3. Viyana Sözleşmesinde Yer Alan Yorum Kurallarının Ulusal Hukuk Kurallarına Gönderme Yapan Özel Hükümle Birlikte Değerlendirilmesi	77
3.1.3.1. Temel yorum kuralları	77
3.1.3.1.1. Anlaşmanın “içeriği” ile bağlantılı yorum yapılması.....	78
3.1.3.1.2. Terimlerin “olağan anlamına” uygun yorum yapılması.....	80
3.1.3.1.3. Akit devletlerin “iyiniyetle” yorum yapması	80
3.1.3.1.4. Anlaşmanın “amaç ve kapsamı” ışığında yorum yapılması....	82
3.1.3.2. Akit devletlerin terimlerin “özel anlamını” belirlemesi.....	83
3.1.3.3. Tamamlayıcı yorum kuralları	84
3.2. OECD Anlaşma Modeline Göre Mukim Kişinin Unsurlarının İncelenmesi .	85
3.2.1. Akit Devlet Mukimi Olma.....	85
3.2.2. Mali İkametgahın Belirlenmesinde Bağlantı Ölçütleri.....	87
3.2.3. OECD Anlaşma Modelinde Kişilerin Kapsamı.....	89
3.2.3.1. Kişi kavramının açıklanması.....	89
3.2.3.2. Gerçek kişilerin durumu	90
3.2.3.3. Tüzel kişilerin durumu	92
3.3. Çifte Mukim Durumundaki Kişilerin Tercih Edilen Mali İkametgahının Belirlenmesi	93
3.3.1. Gerçek Kişilerin Tercih Edilen Mali İkametgahının Belirlenmesi.....	96
3.3.2. Tüzel Kişilerin Tercih Edilen Mali İkametgahının Belirlenmesi	97
3.3.2.1. Etkin yönetim merkezi ölçütü	97
3.3.2.1.1. Etkin yönetim merkezinin tarihi gelişimi.....	98
3.3.2.1.2. Etkin yönetim merkezinin tüzel kişiler açısından uygulanması	101
3.3.2.2. Karşılıklı anlaşma usulü.....	103
3.3.2.2.1. Genel olarak karşılıklı anlaşma usulü	103

3.3.2.2.2. Karşılıklı anlaşma usulünün unsurları.....	105
3.3.2.2.3. Tarafların anlaşmaya varamaması.....	107
3.4. Mali İkametgahın Belirlenmesinde Mukimliğin Sınırlandırılması	107
3.4.1. Mukimliğin Sınırlandırılmasının Genel Çerçevesi.....	108
3.4.2. Mukimliğin Sınırlandırılmasının Kişiler Bakımından Değerlendirilmesi	109
4. MALİ İKAMETGAH İLE İLGİLİ VERGİANLAŞMALARININ ETKİNLİĞİ	113
4.1. Vergi Anlaşmalarının Etkinliği Sorununa Genel Bir Bakış	113
4.1.1. Vergi Anlaşmalarının Etkinliği.....	113
4.1.2. Anlaşma Alışverişi.....	116
4.2. Menfaatlere Hak Kazanılmasının Mali İkametgah Açısından İncelenmesi ve OECD'nin Menfaatlere Hak Kazanılmasına Bakış Açısı.....	121
4.2.1. Vergi Anlaşmalarının Uygulanmasında Mali İkametgahın İşlevi.....	121
4.2.2. Menfaatlere Hak Kazanılmasına OECD'nin Bakış Açısı.....	124
4.2.2.1. Vergi anlaşmalarına suistimali önleyici hüküm konulması	125
4.2.2.2. Başlığın ve önsözün değiştirilmesi	127
4.2.2.3. Vergi anlaşması akdedilecek devletlerin vergi politikasının dikkate alınması.....	128
4.3. Menfaatlere Hak Kazanılmasının Önlenmesinde Başvurulan Yollar	129
4.3.1. OECD Anlaşma Modeli Şerhinde Yer Verilen Önlemler	129
4.3.1.1. Mukimliğin sınırlandırılması yaklaşımı.....	130
4.3.1.2. Kapsam dışı bırakma yaklaşımı	131
4.3.1.3. Vergilendirme koşulu yaklaşımı	132
4.3.2. OECD Anlaşma Modeli Düzenlemesi.....	133
4.3.2.1. Esas amaç kuralı	133
4.3.2.1.1. Menfaat kavramı	134
4.3.2.1.2. Bir işlem veya düzenlemenin bulunması	135

4.3.2.1.3. Menfaatlere hak kazanılmasının esas amaçlardan biri olması	136
4.3.2.1.4. Menfaatlere hak kazanılmasının anlaşmanın amaç ve kapsamına uygun olmaması	138
4.3.2.2. Menfaatlerin sınırlandırılması kuralı	140
4.3.2.2.1. Menfaatlerin sınırlandırılması kuralının genel çerçevesi	141
4.3.2.2.2. Nitelikli kişi	143
4.3.2.3. Değerlendirme	145
5. SONUÇ	149
KAYNAKLAR	153
ÖZGEÇMİŞ	165

KISALTMALAR

Bu çalışmada kullanılmış kısaltmalar, açıklamaları ile birlikte aşağıda sunulmuştur.

Kısaltmalar	Açıklamalar
ABD	: Amerika Birleşik Devletleri
Art.	: Article
BEPS	: Base Erosion and Profit Shifting
bkz.	: bakınız
BM	: Birleşmiş Milletler
c.	: cümle
Çev.	: Çeviri
dn.	: dipnot
ed.	: editör/editor
edn.	: edition
eds.	: editors
et al.	: et alii
IBFD	: International Bureau of Fiscal Documentations
Intr.	: Introduction
IRC	: Internal Revenue Code
KVK	: Kurumlar Vergisi Kanunu
LOB	: Limitation-On-Benefits
LON	: League of Nations
m.	: madde
MC	: Model Convention
OECD	: Organisation for Economic Co-operation and Development
OEEC	: Organisation for European Economic Co-operation
para.	: paragraph
PPT	: The Principal Purpose Test
R. G.	: Resmi Gazete
S.	: Sayı
UN	: United Nations
v	: versus

Kısaltmalar**Açıklamalar**

VAHS

: Viyana Anlaşmalar Hukuku Sözleşmesi

YBILC

: Yearbook of the International Law Commission



1. GİRİŞ

Vergilendirme yetkisi devletlerin egemenliklerinden kaynaklanmaktadır. Günümüzde ekonomik faaliyetlerin birden fazla devletin vergilendirme yetkisine girecek şekilde gerçekleştiği görülmektedir. Bu durum, devletlerin egemenliğini kullanacağı kişilerin ve sınırın belirlenmesini gerektirmektedir.

Sermaye, mal ve emek hareketleri, uluslararası alanda gerçekleşmesi halinde aynı gelir üzerinde birden fazla devletin vergilendirme yetkisine sahip olduğunu ileri sürmesine neden olabilmektedir. Bu durum çifte vergilendirme sorununu ortaya çıkarmaktadır. Çifte vergilendirme devletlerin vergilendirme yetkilerini kaynak, ikametgah, uyrukluk gibi farklı unsurlara dayandırmalarından kaynaklanmaktadır. Bunun sonucunda, bir kişinin elde ettiği gelir birden çok devletin vergilendirme yetkisinin kapsamına girmektedir. Diğer bir deyişle, bir gelir, bir devlette o devletin ülkesinin kaynakları kullanılarak elde edildiği için vergilendirilmek istenirken, diğer devlette geliri elde eden kişinin o devletin mukimi ya da vatandaşı olması nedeniyle vergilendirilmek istenmektedir. Bu durum çifte vergilendirmeye sebep olmaktadır. Sermaye, mal ve emek hareketliliğini devam ettirmek için, çifte vergilendirmenin ortadan kaldırılması gerekmektedir.

Uluslararası alanda gerçekleşen sermaye, mal ve emek hareketliliğinin ortaya çıkardığı bir diğer sorun ise vergi kaçakçılığına yönelik faaliyetlerdir. Gelir getirici faaliyetler kişilerin kendileri için en uygun vergisel koşulları sağlayan devletleri aramalarına sebep olmaktadır. Devletlerin ulusal hukuk sistemlerindeki vergi oranları, muafiyet ve istisnalar, denetim organları, gizlilik gibi hususlarda ortaya çıkan farklılıklar vergi kaçakçılığı sorununun artış göstermesine neden olmaktadır. Bu durum devletleri ulusal hukuk sistemlerinde önlemler almaya yöneltirken, meselenin uluslararası boyutta gerçekleşiyor olması daha kapsamlı önlemleri gerektirmektedir.

Çifte vergilendirme ve vergi kaçakçılığının uluslararası alanda karşılaşılan meseleler olması, çözümün de uluslararası nitelikte olmasını gerektirmektedir. Bu amaçla uluslararası alanda çeşitli çalışmalar yapıldığı görülmektedir. Bu kapsamda Ekonomik Kalkınma ve İşbirliği Örgütü (OECD) tarafından hazırlanan Gelir ve Servet Üzerinden Alınan Vergilere İlişkin Anlaşma Modeli (çalışmanın devamında OECD Anlaşma Modeli olarak kullanılacaktır), Birleşmiş Milletler tarafından hazırlanan Gelişmiş ve Gelişmekte Olan Devletler Arasında Model Çifte Vergilendirme

Anlaşması ve ABD'nin hazırladığı Gelir Vergisi Anlaşma Modeli örnek olarak gösterilebilir. Bu modeller genel olarak bir devletin bir kişi üzerindeki vergi otoritesini sınırlayarak vergilendirme yetkisinin paylaşımını sağlamaya yöneliktir.

Çifte vergilendirme ve vergi kaçakçılığına karşı, devletlerin ulusal mevzuatlarında tek taraflı olarak önlem almaları mümkündür. Bunlar arasında mahsup yöntemi, vergi oranında indirim, istisna yöntemi ve matrahtan indirim bulunmaktadır. Devletlerin aldığı en etkili önlemlerden biri ise iki taraflı vergi anlaşmalarıdır. Günümüze akdedilmiş iki taraflı vergi anlaşmaları sayısı binleri aşmaktadır. Devletler bu vergi anlaşmalarını akdederken model anlaşmalardan faydalanabileceği gibi, yaptıkları müzakerelerle kendi vergi anlaşmalarını oluşturabilirler. Esas olarak çifte vergilendirmeyi önlemeyi amaçlayan bu anlaşmalar ayrıca vergi kaçakçılığına neden olacak şekilde suistimal edici davranışlarda bulunan kişilere engel olmayı da amaçlamaktadır. Bu amaçların gerçekleştirilebilmesi için vergi anlaşmalarının kişisel kapsamının ve kimlere uygulanacağını belirlenmesi önem arz etmektedir.

Devletler vergilendirme yetkilerini mümkün olan en geniş alanda uygulamak istemektedirler. Mali ikametgah, devletlerin vergilendirme yetkisini kullanmasını ve mükelleflerin ise mukim olarak ulusal mevzuat ve vergi anlaşmalarından faydalanmasını sağlayan yerdir. Bu bağ sonucu devletler kişilerin yurtiçinde ve yurtdışında elde ettiği gelirlerin vergilendirebilmektedir. Kaynak ülke esaslı bir vergilendirmede, bir devletin yalnızca ülkesi içinde elde edilen gelirleri vergilendirmesi mümkündür. Diğer bir deyişle, devletin vergilendirme yetkisi, bir gelirle kurduğu maddesel ilişki sonucu ülkesiyle sınırlandırılmıştır. Mali ikametgaha dayanarak vergilendirme yapıldığında ise, kişinin bir devlette yerleşik bulunması, devlet ile kişi arasında kişisel bir bağ meydana getirmekte, böylece onun elde ettiği tüm gelirlerin vergilendirilmesine imkanı vermektedir. Bu bakımdan devletlerin vergilendirme yetkisinin kapsamı genişlemektedir. Bu husus kişilerin mali ikametgahının belirlenmesini önemli bir mesele haline getirmektedir.

OECD Anlaşma Modelinde vergi anlaşmalarının kimlere uygulanacağını gösteren düzenlemelere yer verilmektedir. Anlaşmanın 1. maddesinde bir vergi anlaşmasının akit devletlerden birinin veya her ikisinin mukimi olan kişilere uygulanacağı ifade edilmektedir. Bu kuraldan anlaşıldığı üzere, vergi anlaşmalarının kapsamına girebilmek için öncelikle bir kişiliğe sahip olunması ve akit devlet mukimi

olunması gerekmektedir. Anlaşmanın 4. maddesinde ise akit devlet mukiminin tanımı yapılmaktadır. Bir kişi ev, ikametgah, yönetim yeri veya diğer benzer nitelikteki bir ölçüt sebebiyle bir devlette vergi mükellefi olduğunda anlaşma kapsamında akit devlet mukimi kabul edilmektedir. Diğer bir deyişle, bir kişinin akit devlette mali ikametgahının bulunması gerekmektedir.

Bunun yanında, vergi mükellefleri vergilendirilirken kendileri için en avantajlı durumları tercih etme eğilimindedirler. Diğer bir deyişle, bir kişi elde ettiği geliri artırırken ödediği vergiyi azaltmak istemektedir. Bunun sonucunda, devletlerin ulusal hukuk kurallarının, diğer devletlerle yaptıkları vergi anlaşmalarının, indirim ve istisnalara ilişkin hükümlerin, ekonomik faaliyette bulunmayı amaçlayan gerçek ve tüzel kişiler tarafından incelenmesi ve en uygun devlete mali ikametgahın taşınması mümkündür. Bu durum özellikle tüzel kişilerin gelir getirici faaliyetlerinde görülmektedir. Mukimi olmadıkları akit devletlerin akdettikleri vergi anlaşmalarından faydalanmak amacıyla, mali ikametgahı bu devletin sınırları içinde bulunan bir şirket kurulmaktadır. Bu şirketin, iyiniyetli gelir elde etme faaliyetleriyle alakası olmadan mali ikametgahını değiştirmesi ve elde edilen gelirden ekonomik olarak üçüncü ülke mukimi olan başka bir şirketin faydalanması halinde, akit devletlerin vergi anlaşmalarını yaparken öngörmedikleri ve gerçekleşmesini istemedikleri sonuçlar ortaya çıkmaktadır. Şirketlerin bu şekilde vergi kaçakçılığına sebep olmasının önlenmesi amacıyla, mali ikametgahın tespit edilmesi ve dürüstlüğe uygun olarak uygulanması önem taşımaktadır. Bu sebeplerle, mali ikametgah önemli bir konu olarak görülmekte ve çalışma konusu olarak tercih edilmektedir.

Çalışmada mali ikametgah uluslararası boyutuyla ele alınmaktadır. Bu amaca uygun olarak, devletlerin iki taraflı vergi anlaşmalarını akdederken başvurabildikleri OECD Gelir ve Servet Üzerinden Alınan Vergilere İlişkin Anlaşma Modeli dikkate alınmaktadır. Bununla birlikte, esas olarak kişilerin elde ettikleri ticari kazançların vergilendirilmesi çalışmanın temelini oluşturmaktadır. Bu nedenle harcama ve servet vergilerine ilişkin durumlar ihmal edilmektedir.

Bunun yanında, mali ikametgah nedeniyle yaşanan uluslararası sorunların, gerçek kişiler dışında kalan tüzel kişiler söz konusu olduğunda etkilerinin daha büyük olduğu düşünülmektedir. Bu nedenle gerçek kişilerin mali ikametgahları göz ardı

edilerek, uluslararası alanda karşılaşılan çifte vergilendirme ve vergi kaçakçılığı gibi sorunların önlenmesine ilişkin inceleme tüzel kişilerle sınırlandırılmaktadır.

Çalışma üç bölümden oluşmaktadır. Birinci bölümde mali ikametgah kavramı açıklanmaktadır. Mali ikametgahın genel hukukta ve uluslararası alanda görünümü açıklandıktan sonra, mali ikametgahın belirlenmesinde etkili olan yaklaşımlar, vergilendirmede karşılaşılan çifte vergilendirme ve vergi kaybı sorunları ile bunlara karşı devletlerin aldıkları önlemler incelenmektedir. Ardından Türkiye'deki düzenlemelere değinilmektedir. Bu amaçla gerçek ve tüzel kişiler açısından hem dar mükellefiyet hem de tam mükellefiyet incelemesi yapılmaktadır.

İkinci bölümde mali ikametgahın, OECD Anlaşma Modeli açısından incelemesi yapılmaktadır. OECD Anlaşma Modeli 4. maddesinin 1. fıkrasında yer alan akit devlet mukimine ilişkin kural, unsurları yönünden irdelenmektedir. Her iki akit devlette mukim olunması halinde tercih edilen mali ikametgahın belirlenmesi gerekir. Bu amaçla OECD Anlaşma Modelinde düzenlemeler gerçek kişiler ve tüzel kişiler için ayrı ayrı incelenmektedir. Bu noktada tüzel kişiler için öngörülen ve 2017 güncellemesi ile Anlaşma Modeline dahil edilen karşılıklı anlaşma usulü önemli bir değişikliği meydana getirmektedir. Bir kişinin tercih edilen mali ikametgahının bulunduğu devlet belirlendiğinde, diğer devletin, vergi anlaşması kapsamında statüsü değişmekte, mukim kişi bakımından kaynak ülke durumuna gelmektedir. Ulusal hukuk kurallarına göre mukimlik ilişkisi devam etmesine karşılık, uluslararası anlamda diğer devlet kaynak ülke durumuna gelmektedir. Bu durumda, vergi mükellefi kişi artık akit devlet mukimi olarak değerlendirilmemektedir. Son kısımda bu düzenlemeyi içeren 4. madde 1. fıkranın 2. cümlesi hakkında bilgi verilmektedir.

Üçüncü bölümde ise, vergi anlaşmalarının uygulanmasında mali ikametgahın etkinliği incelenmektedir. Vergi anlaşmalarının suistimal edilmesiyle devletler önemli vergi kayıpları yaşamaktadır. Bu durumla özellikle, mali ikametgahın taşınması suretiyle gerçekleştirilen anlaşma alışverişinde karşılaşılmaktadır. Vergi anlaşmalarının devletlerin gerçek ekonomik ilişkilerinin bulunduğu kişilere uygulanması ve vergi kayıplarını azaltmak için çeşitli tedbirler alınması gerekmektedir. OECD'nin bu konuda yaptığı Matrah Aşındırma ve Kar Kaydırma (BEPS) Projesi sonucu yayımlanan Final Raporunda, çifte mukimliğin ortadan kaldırılması için önerilen yöntem olan karşılıklı anlaşma usulü ve vergi anlaşmalarının

uygulanmasında hükümlerden kimlerin yararlanacağını belirleyen menfaatlere hak kazanılması kuralı önemli iki değişikliği meydana getirmektedir. Her iki kural da incelendiğinde, OECD'nin, mali ikametgahın gerçek bir ekonomik bağ ortaya çıkarmadığı durumlarda akit devletlere vergi anlaşmalarını uygulamama yetkisini verdiği görülmektedir. Bu son bölümde ayrıca mali ikametgahın, vergi anlaşmalarının uygulanması yanında uygulanmaması bakımından işlevi irdelenmektedir. Konuya ilişkin genel değerlendirmemizi içeren sonuç kısmı ile çalışma son bulmaktadır.



2. GENEL OLARAK İKAMETGAH KAVRAMI VE HUKUKİ YAPISI

2.1. Genel Hukukta İkametgah Kavramı

Vergi hukuku kamu hukukunun alt dalı olmakla birlikte, diğer hukuk dallarıyla etkileşim içindedir. Bu bakımdan farklı hukuk dallarının kural ve kavramlarının vergi hukuku bakımında kullanılması mümkündür. Özel hukuka ilişkin ehliyet, sözleşme, ikametgah, temsil bunlardan bazılarıdır. İkametgah, vergi hukukunda doğrudan atıf yapılmak suretiyle başvuru alan ölçütlerden biridir.

Kişilerin bazı bağlantı, ilişki ve davranışlarına hukuk tarafından önem atfedilmektedir. Belli bir yere yerleşmek, sürekli oturmak ve bunun sonucunda o yeri günlük ve iş ilişkilerinin merkezi haline getirmek, yer ile olan bağlantıyı göstermektedir¹. Bu yere ikametgah (yerleşim yeri) denir. İkametgah Türk Medeni Kanunu'nun 19. maddesinde “yerleşim yeri” başlığı altında düzenlenmektedir. Buna göre, yerleşim yeri, bir kimsenin sürekli kalma niyetiyle oturduğu yeri göstermektedir.

Literatürde, kanundaki tanımın yerleşim yerini yeterli olarak tanımlamadığı, daha çok kişilerin iradelerini kullanarak tercih ettikleri ikametgahı unsurlarını göstermekte olduğu belirtilmektedir². Bu nedenle literatürde de pek çok tanım bulunmaktadır. Bu tanımlara göre ikametgah, genel olarak aile ve iş ilişkilerini topladığı yer bakımından merkez konumunda olan yeri ifade etmektedir³. Bu yer, kişinin hayat faaliyetlerini gerçekleştirdiği her yer olmamakta, daha ziyade bu faaliyetlerin ve ilişkilerin yoğunlaştığı ve odak noktasında olduğu yeri göstermektedir.

¹ Saymen, F. H. (1960). *Türk Medeni Hukuku Şahsın Hukuku Cilt-II* (2. Baskı), İstanbul: İsmail Akgün Matbaası, 179; Akipek, J ve Akıntürk, T. (1998). *Türk Medeni Hukuku Başlangıç Hukuku-Şahsın Hükümleri* (3. Baskı), İstanbul: Beta Yayınları, 437; Oğuzman, K., Seliçi, Ö. ve Oktay-Özdemir, S. (2014). *Kişiler Hukuku Gerçek ve Tüzel Kişiler*, İstanbul: Filiz Kitabevi, 131.

² Saymen, a.g.e., 1960, 181; Vardar Hamamcıoğlu, G. (2009). *Türk Medeni Kanunu'na Göre Yerleşim Yeri*, İstanbul: Oniki Levha, 5; Dural, M. ve Öğüz, T. (2014). *Kişiler Hukuku* (15. Baskı), İstanbul: Filiz Kitabevi, s. 189.

³ Saymen, a.g.e., 1960, 181; Ataay, A. (1978). *Şahıslar Hukuku Giriş-Hakiki Şahıslar* (3. Baskı), İstanbul: Fakülteler Matbaası, 232, 233; İmre, Z. (1976). *Medeni Hukuka Giriş*, İstanbul: Sulhi Garan Matbaası, 400; Dural ve Öğüz, a.g.e., 2014, 189; Akipek ve Akıntürk, a.g.e., 1998, 440; Oğuzman, Seliçi ve Oktay-Özdemir, a.g.e., 2014, 131; Hatemi H. ve Kalkan Oğuztürk, B. (2014). *Kişiler Hukuku* (5. Baskı), İstanbul: Vedat Kitapçılık, 46; Tunçomağ, K. (1961). “İkametgah”, *Hukuk Fakültesi Mecmuası*, 26(1-4), İstanbul: İsmail Akgün Matbaası, 155; Feyzioğlu, F., Doğanay, Ü., Aybay, A (1973). *Medeni Hukuk Dersleri I. Cilt* (3. Baskı), İstanbul: Fakülteler Matbaası, 96; Ayan, M. ve Ayan, N. (2015). *Kişiler Hukuku* (8. Baskı), Ankara: Seçkin Yayıncılık, 163.

İkametgah, yasal ikametgah ve iradi ikametgah olarak iki şekilde meydana gelmektedir. Yasal ikametgahta kişinin yerleşim yeri doğrudan kanunda gösterilir. Buna göre, velayet altındaki çocuklar için anne ve babanın yerleşim yeri; ortak bir yerleşim yeri yoksa, çocuğun verildiği ana veya babadan birinin yerleşim yeri yasal ikametgahı meydana getirir (TMK m. 21/1). Ayrıca vesayet altındaki kişilerin yerleşim yeri, bağlı oldukları yer vesayet makamına göre belirlenir (TMK m. 21/2). İradi ikametgah ise, kişilerin kendi iradeleriyle belirledikleri ve sürekli oturmak istedikleri yerde kurulmaktadır. Kişiler kendi ikametgahlarını serbestçe seçebilirler⁴. İradi ikametgahın belirlenmesinde, kanunda yer alan tanıma göre ikametgahın iki unsuru bulunduğu görülmektedir. Bunlar sürekli kalma niyeti ve bir yerde oturma unsurudur.

Sürekli kalma niyeti, bir yerde ikametgahın var olduğunu gösteren psikolojik unsuru meydana getirmektedir. Sürekli kalma, bir kişinin bir yere yerleşmek, o yerde, belli bir süre de olsa, devamlı oturmak ve bu oturma boyunca bu yere yerleşmeye yönelik taşıdığı arzu ve isteği ifade etmektedir⁵. Bir kişinin sürekli kalma niyeti psikolojik bir durumu yansıttığı için kimi zaman tespit edilmesi zor olmaktadır. Bu durumda soyut olarak sürekli kalma niyeti değil, kişinin hareket ve davranışlarında, çeşitli emarelerden bu arzu ve isteğin tespiti yapılmaktadır. Buna göre kişinin iş ve aile ilişkileri aynı yerde toplanmışsa, ikametgahının burda olduğu kabul edilir. Bununla birlikte, iş ilişkileri ve aile ilişkileri farklı yerlerde toplanmışsa, kişinin işlerini tamamladıktan sonra aile ilişkilerinin bulunduğu yere döneceği varsayılırsa, aile ilişkilerinin bulunduğu yer ikametgah yeri olarak değerlendirilebilir⁶. İş ilişkilerinin yoğunlaştığı yerin ikametgah olarak değerlendirilmesi, bu yerin aile ilişkilerinin toplandığı yerden daha önemli olduğunun kanıtlanmasıyla mümkündür. Bu noktada ispat yükü, iş ilişkilerinin toplandığı yerde ikametgahının bulunduğunu iddia eden kişiye aittir (TMK m. 6).

Bir yerde oturma, ikametgahın fiili unsurunu meydana getirmektedir. İkametgahın varlığından bahsedebilmek için kişinin fiili olarak bir yerde oturması

⁴ Feyzioğlu, Doğanay, Aybay, a.g.e., 1973, 97; İmre, a.g.e., 1976, 402; Ataay, a.g.e., 1978, 234; Akipek ve Akıntürk, a.g.e., 1998, 442; Ayan ve Ayan, a.g.e., 2015, 164.

⁵ İmre, a.g.e., 1976, 402; Akipek ve Akıntürk, a.g.e., 1998, s. 443.

⁶ İmre, a.g.e., 1976, 405-406; Akipek ve Akıntürk, a.g.e., 1998, 443; Arıkan, Z. (2008). *Türk Vergi Hukukunda Mali İkametgah*, Ankara: Maliye ve Hukuk Yayınları 27; Ayan ve Ayan, a.g.e., 2015, 163; Dural ve Ögüz, a.g.e., 2014, 190-191.

gerekmektedir. Bu oturmanın az çok devamlı olması gerekmele birlikte, sürekli ve kesintisiz olması gerekmez⁷. Bir kişi yerleşme niyetiyle fiili olarak oturduğu yerden uzunca bir süre ayrılrsa dahi, sonunda iş ve aile ilişkilerinin bulunduğu yere dönmekteyse, ikametgah yeri burasıdır. Bu bakımdan, konut gibi yerleşme niyeti olmadan oturlan yerlerde ikametgahın bulunduğu söylenemez. Ayrıca, öğrenim amacıyla başka bir yerde bulunma veya eğitim, sağlık, bakım ve ceza kurumuna konulma hallerinde ikametgahın varlığından söz edilemez (TMK m. 22).

Bunun yanında ikametgah belirlenirken TMK’da dikkate alınmak üzere iki ilke öngörülmüştür. Bunlardan biri yerleşim yerinin zorunluluğu ilkesidir. Buna göre ikametgahın varlığından söz edebilmek için böyle bir yere sahip olunması zorunludur. Zira, hem devlette hem de uluslararası alanda gerçekleşen iş ve ilişkilerin belli bir yerde bulunması, kişinin arandığında bulunacağı yerin belli olması, iş ilişkilerinin hem güvenliğini sağlamakta hem de işlerin basitleşmesini sağlamaktadır⁸. Bir kişi mevcut bir ikametgahın değiştirmek istediğinde yerine başka bir ikametgah yeri seçmesi gerekir. Yeni bir ikametgah kurulana kadar önceki ikametgah varlığını devam ettirir (TMK m. 20/2). Dikkate alınması gereken diğer ilke ise ikametgahın tekliği ilkesidir. Her kişinin aynı anda tek bir ikametgahının bulunması mümkündür. Aile ve iş ilişkilerinin farklı yerlerde olması halinde, ikametgah yerini hakim takdir eder⁹. Bu amaçla kişinin ilişkilerinin yoğun olarak gerçekleştiği, sürekli oturma niyetinin gösterir emarelerin bulunduğu yerin tespit edilmesi gerekir.

Tüzel kişilerin de hukuken önemli bulunan ilişkiler kurmaları mümkündür. Bu nedenle TMK’da tüzel kişilerin yerleşim yerini gösteren bir hükme yer verilmiştir. Buna göre, kuruluş belgesinde başka bir yer gösterilmediği sürece işlerinin yönetildiği yer tüzel kişinin yerleşim yerini meydana getirmektedir (TMK m. 51). Buna göre, kuruluş belgesinde tüzel kişiliğin ikametgahı gösterilmemişse, ilişkilerini sürdürdüğü, amaçlarını gerçekleştirmek üzere sürekli merkezinin bulunduğu yer gibi çeşitli

⁷ Saymen, a.g.e., 1960, 184; Feyzioğlu, Doğanay ve Aybay, a.g.e., 1973, 98; Ataay, a.g.e., 1978, 238-239; Akipek ve Akıntürk, a.g.e., 1998, 444; Ayan ve Ayan, a.g.e., 2015, 164; Dural ve Ögüz, a.g.e., 2014, 192.

⁸ Oğuzoğlu, C. (1963). *Medeni Hukuk I - Şahsın Hukuku* (5. Baskı), Ankara: Yeni Desen Matbaası, 282; Akipek ve Akıntürk, a.g.e., 1998, 437; Dural ve Ögüz, a.g.e., 2014, 189.

⁹ Saymen, a.g.e., 1960, 185; Oğuzman, Seliçi ve Oktay-Özdemir, a.g.e., 2014 135; Ataay, a.g.e., 1978, 237-238; Tunçomağ, a.g.m., 1960, s. 162; İmre, a.g.e., 1976, 405; Oğuzoğlu, a.g.e., 1963, 280; Akipek ve Akıntürk, a.g.e., 1998, 438; Dural/Ögüz, a.g.e., 2014, s. 190; Ayan ve Ayan, a.g.e., 2015, 163.

emarelere bakılabilir¹⁰. Diğer bir deyişle, hukuki ilişkilerinin bütün olarak toplandığı ve üçüncü kişilere karşısında hukuken varlık gösterdiği yerdir¹¹.

Tüzel kişilerin yerleşim yeri için kanunda geçen “kuruluş belgesinde başka bir yer gösterilmediği” tabiri Kurumlar Vergisi Kanunu (KVK) m. 3’te kanuni merkez olarak ifade edilen yeri; “işlerinin yönetildiği yer” tabiri ise, aynı maddede iş merkezi olarak ifade edilen yeri göstermektedir. Bu bakımdan TMK’daki tanım, KVK anlamında kanuni merkez ve iş merkezi olarak kabul edilmektedir¹².

Medeni Kanun’da ikametgahın tekliği ilkesinin ticari ve sınai müesseselere uygulanmayacağına ilişkin bir hüküm bulunmaktadır (TMK m. 19/3). Bu hüküm ikametgahın tekliği ilkesine bir istisna meydana getirmekte gibi gözükse de literatürde genel görüş aksi yöndedir¹³. Buna noktada, bu düzenleme bir gerçek veya tüzel kişi tarafından yönetilen ticari ve sınai müesseseleri kapsamaktadır. Diğer bir deyişle, farklı yerlerde kurulan şubeler bu hükmün kapsamına girmektedir. Kanunun bu hükme yer vermesindeki amaç, bu yerlerin gerçek ve tüzel kişilerin ikametgahlarına zarar vermeden idare edilebilmesidir. Ayrıca bu düzenleme ile, ticari ve sınai müesseselerin yapmış oldukları işlemler nedeniyle aleyhlerinde dava açılabilmesi ve icra takibi yapılabilmesi mümkün hale gelmektedir.

¹⁰ Saymen, a.g.e., 1960, 185-186; Akipek ve Akıntürk, a.g.e., 1998, 450; Tunçomağ, a.g.m., 1960, 182; Dural ve Ögüz, a.g.e., 2014, 190.

¹¹ Akipek ve Akıntürk, a.g.e., 1998, s. 450.

¹² Arıkan, a.g.e., 2008, 36.

¹³ Saymen, a.g.e., 1960, 194; Akipek ve Akıntürk, a.g.e., 1998, 449; Oğuzman, Seliçi ve Oktay-Özdemir, a.g.e., 2014, 141; İmre, a.g.e., 1976, 407; Dural/Ögüz, a.g.e., s.182; Ayan ve Ayan, a.g.e., 2015, 164; Vardar Hamamcıoğlu, a.g.e., 2009, 49-50. Velidedeoğlu, ticari şirketlerin işlemlerinin gerçekleştiği merkez birden fazla ise ikametgahlarının da birden fazla olacağına ve ikametgahın tekliği ilkesinin bunlara uygulanamayacağını ifade etmiştir, bkz. Velidedeoğlu, H. V. (1963). *Türk Medeni Hukuku* (3. Baskı), İstanbul: Nurgök Matbaası, 251. Feyzioğlu, Doğanay, Aybay ticari ve sınai müesseselerin ticari ikametgah olarak değerlendirilen birden çok ikametgahı bulunabilir. Ticari ikametgah ticari ve sınai ilişkiler söz konusu olduğunda başvurulacak bir ikametgah olmakta, diğer hukuki ilişkiler bakımından iradi ve yasal ikametgah dikkate alınır, bkz. Feyzioğlu, Doğanay ve Aybay, a.g.e., 1973, 102; Tuncer, ticari ve sınai müesseselerin ticari ikametgahı yerine, Vergi Usul Kanunu’nun 156. maddesinde düzenlenen işyeri ile ifade edilmesinin daha uygun olduğunu belirtmektedir, Tuncer, S. (2012). Vergi Hukuku Açısından Medeni İkametgah ve Mali İkametgah. *Maliye Araştırma Merkezi Konferansları*, 0(33), 57. Web: <https://dergipark.org.tr/tr/pub/iuamk/issue/757/8167> adresinden 20.07.2020 tarihinde alınmıştır. Aynı görüş Arıkan, a.g.e., 2008, 183.

2.2. Vergi Hukukunda Mali İkametgah Kavramı

Mali ikametgah, özel hukuk temelli bir kavram olan ikametgahın vergi hukukundaki görünüşünü meydana getirmektedir. Bu iki kavram birbiriyle ilişkili olmakla birlikte aynı anlama gelmemektedir¹⁴.

Mali ikametgah kavramı ilk kez 1963 tarihli OECD Anlaşma Modeli'nin 4. maddesinde yer almıştır. Bu düzenlemenin yapılması özel hukuktan farklı, vergi hukukunun niteliklerine uygun yeni bir kavram ihtiyacından ortaya çıkmıştır¹⁵. Böylece mali ikametgah, hem ulusal hem de uluslararası alanda vergilendirme yetkisinin kullanılmasında bağlantı ölçütlerini belirleyen geniş kapsamlı bir kavram olarak kullanılmaya başlamıştır¹⁶.

2.2.1. Mali İkametgah Kavramı

Devletler egemenliklerini mali alanda vergilendirme yetkisi ile kullanırlar. Kişilerin bir devletin vergilendirme yetkisi alanına girmesi için belli ilkelere başvurulur. Bu ilkeler, bir gelir veya servet unsurunu bir devletin vergilendirme yetkisine bağlayan hukuksal nedenlerdir¹⁷. Bunlardan biri ikametgah ilkesidir. Bu ilkeye göre bir devlet ile mükellef arasında kişisel bağ oluşturarak vergilendirmeye imkan sağlayan temel ölçüt ise mali ikametgahıdır¹⁸.

İkametgah ilkesi ile vergilendirmenin temelinde gelirin kendisi değil, geliri elde eden mükellef bulunmaktadır. Böylece bir kişi ile ikametgahının bulunduğu devlet arasında kişisel bağ kurulması mümkün olmaktadır. Kişisel bağ, bir kişinin vergilendirme yapacak devlet karşısındaki mükellef statüsünü meydana getirmektedir¹⁹. Bunun sonucunda vergilendirme yetkisinin kapsamı ülkenin alanı ile sınırlı kalmayıp genişlemekte²⁰ ve bir kişinin dünya çapındaki tüm gelirleri vergilendirilebilmektedir.

¹⁴ Arıkan, a.g.e., 2008, 11.

¹⁵ Tuncer, a.g.m., 2012, 61; Uluatam, Ö. ve Methibay, Y. (2001). Vergi Hukuku, Ankara: İmaj Yayınevi, dn. 11, 267-268.

¹⁶ Arıkan, a.g.e., 2008, 11.

¹⁷ Yaltı Soydan, B. (1995). *Uluslararası Vergi Anlaşmaları*, İstanbul: Beta Basım, 123.

¹⁸ Knetchle, A.A. (1979). *Basic Problems in International Fiscal Law*, Great Britain: HFL Publishers, 36; Yaltı, a.g.e., 1995, 19.

¹⁹ Özgenç, A.S. (2016). *Vergi Anlaşmalarının Kötiye Kullanılması -Anlaşma Alışverişi-*, İstanbul: Onikilevha Yayıncılık, 85.

²⁰ Knetchle, a.g.e., 1979, 36; Kaneti, S. (1986). *Vergi Hukuku*, İstanbul: Özdem Kardeşler Matbaası, 36; Yaltı, a.g.e., 1995, 19.

Bir kişi, ikametgahının bulunduğu devlette mukim olarak kabul edilir. Bu kişiler dışında kalanlar ise gayrimukim statüsündedir. Bu şekilde ayırım yapılmasının nedeni, her iki gruptaki kişilerin ayrı vergilendirme usullerine tabi olmalarındır²¹. Gayrimukim kişilerin vergilendirilebilmeleri için, devletle aralarında “gelirin elde edildiği kaynak ülke” gibi ekonomik-maddesel bir bağ bulunması gerekir.

Mali ikametgah, mükellef açısından ulusal mevzuatın ve vergi anlaşmalarının uygulanmasını talep etmesini sağlayarak, devletler bakımından vergilendirme yetkisinin kullanılmasına imkan tanıyarak hukuki sonuçlar ortaya çıkaran bir yer olarak tanımlanabilir. Literatürde mali ikametgaha ilişkin çok fazla tanım bulunmamakla birlikte bazı tanımlara yer verilmektedir. Tuncer’e göre “*mali ikametgah, bir vergi mükellefinin bir ülkede oturduğu, bulunduğu veya işlerini yürüttüğu yerdir*”²². Arıkan’a göre, “*devletin vergi alma hususunda hukuki ve fiili gücünü kullanmasına esas teşkil eden bir bağlantı noktası olarak oturułan, bulunulan ya da işlerin yürütüldüğu yerdir*”²³. Ekmekci tarafından, “*vergi yasalarında belirtilen unsurlara dayanan kiři ile yer arasındaki bağı ifade eden ve vergi yasalarınca hukuki sonuç doğuran bir kavram*” olarak ifade edilmiřtir²⁴. Bayar’a göre ise, “*mali ikametgah ile kastedilen kişinin oturma iradesinin yoğunlaştığı yerden ziyade, vergilendirmeye esas ekonomik ilişkilerinin yoğunlaştığı yerdir*”²⁵.

OECD Anlaşma Modelinin 4. maddesinde de mukim başlığı ile mali ikametgaha ilişkin bir düzenleme yer almaktadır. Bu maddenin içeriği, vergi anlaşmalarına göre “mukim”in kim olduğunu açıklamaktadır. Buna göre, bir akit devlet mukimi, taraf devletlerin ulusal hukuk kurallarına göre anlamı belirlenen ev, ikametgah, yönetim yeri ve benzer nitelikteki diğer ölçüt sebebiyle vergi mükellefi olan herhangi bir kişidir (OECD MC m. 4/1). Bu hükmün kapsamına gerçek kişiler ve gerçek kişiler dışında kalan vergilendirilebilir her türlü kurum girmektedir. Mukim kişiye tanımlayan bu hüküm, iki taraflı anlaşmalarda genel olarak kullanılmakta, böylece anlaşma ağı içinde uygulama alanı bulmaktadır²⁶.

²¹ Tuncer, S. (1974). *Çifte Vergileme ve Milletlerarası Vergi Anlaşmaları*, Ankara: Sevinç Matbaası, 17.

²² Tuncer, a.g.m., 2012, 62; Yaltı Soydan, a.g.e., 1995, 124.

²³ Arıkan, a.g.e., 2008, 7.

²⁴ Ekmekci, E. (1994). *Kurumlar Vergisinde Dar Yükümlülük*, İstanbul: Kazancı Yayınları, 6.

²⁵ Bayar, İ.N. (2006). *Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları ve Mahsup Sistemi*, Ankara: Maliye ve Hukuk Yayınları, 14.

²⁶ Erdem, T. (2015). “Mukimlik Kavramı”, *Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi*, S: 134, 79.

Mali ikametgah İngilizce’de residence terimi ile ifade edilir. Bununla birlikte benzer bir anlama gelen domicile teriminin kullanıldığı da görülmektedir. Her iki terimin Türkçe karşılığı ev, ikametgah, konut, mesken şeklinde açıklanmaktadır²⁷. Bununla birlikte bu iki terimin anlamı hukuki olarak farklılıklar içermektedir.

Residence terimi, bir kimsenin oturduğu yeri gösterir. Bu yerde halihazırda oturulmaktadır; bununla birlikte oturmanın sürekli veya geçici olması önem taşımaz. Domicile terimi ise, bir kişinin hukuki haklarının doğduğu ve kullanıldığı yeri karşılayan ikametgahı anlamında kullanılır. Bu yerin fiilen kullanılıyor olması gerekmez. Bir kişi ikametgahını (domicile) değiştirebilir; ancak herkes tek bir ikametgaha sahip olabilir. Bu yönüyle özel hukuktaki ikametgah kavramına daha yakın bir anlama sahiptir.

Mali ikametgah, 1963 tarihli OECD Anlaşma Modeli taslağında “Fiscal Domicile” terimi ile ifade edilmiştir. 1977 OECD Anlaşma Modelinde bu başlık değiştirilmiş, 2017 OECD Anlaşma Modeli de dahil olacak şekilde “Resident” terimi ile ifade edilmiştir. Bu terimlerden Fiscal Domicile (Mali İkametgah) bir yeri gösterirken; Resident (Mukim) bir kişiyi işaret etmektedir²⁸. Bununla birlikte maddenin içeriği 1963 yılından itibaren değiştirilmeden korunmuş ve bir akit devlet mukiminin tanımı yapılmıştır. OECD Anlaşma Modelinin madde metni korunurken başlığının değiştirilmesi, OECD’nin domicile ve residence terimlerini farklı anlamlarda kullandığını göstermektedir. Buna göre, domicile ile özel hukuktaki daha dar anlamıyla ikametgah kastedilirken; residence terimiyle daha geniş ve vergi hukukuna özgü olan mali ikametgah kastedilmektedir²⁹.

Mukimlik, mali ikametgahla birlikte önemli bir diğer terimdir. Bu terim İngilizce resident kelimesi ile ifade edilir ve residence teriminden türemiştir. Vergi hukuku bakımından, bir kişi mali ikametgahının bulunduğu yerde mukim kabul edilir³⁰. Anlaşma Modelinde bir kişinin tam mükellef olması, ev, ikametgah, yönetim yeri ve benzeri ölçütler sebebiyle bir akit devletin ‘mukimi ’olmasına bağlanmıştır. Mukim terimi yerine, ilk önce bir kişinin akit devletlerde tam mükellef (full tax

²⁷ Web: www.tureng.com adresinden 08.01.2021 tarihinde alınmıştır.

²⁸ Arıkan, a.g.e.,2008, 10.

²⁹ Yaltı, a.g.e., 1995, 20, dn. 115; Arıkan, a.g.e., 2008, 11.

³⁰ Berber, E. (2012). *Vergi Hukukunda Mali İkametgah*, Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul, 4.

liability) olması halinde mukim kabul edilmesi teklif edilmiştir. Ancak üye devletler tarafından bu terimin yerine her devletin hukuk sisteminde uygulayabileceği ortak bir terimin kullanılması önerilmiştir³¹. Bunun üzerine İngiltere ve Amerika'nın yaptığı vergi anlaşmalarında kullanımına rastlanan“ mukim” (resident) teriminin kullanılması uygun bulunmuştur³².

Terim mali ikametgah olarak Türkçeye çevrilmiştir. Vergi hukuku anlamında kullanılan mali ikametgah kavramı özel hukukta kullanılan ikametgahtan daha geniştir. İkametgah, özel hukuk anlamında hukuki hakların doğmasını sağlayan bir bağ meydana getirmektedir. Mali ikametgah, özel hukuk ikametgahını da kapsayan ölçütler içermekle birlikte, bir yerde sürekli kalınması veya işlerin yürütülmesi gibi durumlarda da ortaya çıkabilmektedir. Bu bakımdan mali ikametgah, vergilendirme yetkisini meşrulaştıran üst bir kavramı meydana getirmektedir³³. Bu nedenle kavramın Türkçeleştirilmesinde, özel hukuktan farkını da ortaya koymak adına mali ikametgah terimi tercih edilmiştir.

Mali ikametgahın belirlenmesi gerçek kişiler ve tüzel kişiler için farklı şekillerde ortaya çıkabilmektedir. Mali ikametgah belirlenirken bir kişinin bulunduğu, oturduğu veya işlerini yürüttüğü yer esas alınmakta, böylece gerçek veya tüzel kişiler üzerinde vergilendirme yetkisini kullanacak devletin belirlenmesi amaçlanmaktadır. Aşağıda gerçek kişiler ve tüzel kişiler bakımından mali ikametgahın incelemesi yapılmaktadır.

2.2.1.1. Gerçek kişiler bakımından mali ikametgah

İkametgah kavramı gerçek kişiler bakımından bir kişinin sürekli oturma niyetiyle bulunduğu yeri göstermektedir. Özel hukukta kullanılan bu kavrama vergi kanunlarında çeşitli atıflar yapılmaktadır. Bu bakımdan mali ikametgah özel hukukta düzenlenen ikametgahla benzerdir. Ancak çifte vergilendirme anlaşmalarında, vergi hukukunun yapısal özelliklerini gösteren mali ikametgah kavramı kullanılmaktadır³⁴.

Gerçek kişiler bakımından mali ikametgah incelemesi, Gelir Vergisi Kanunu (GVK) esas alınarak yapılmaktadır. Kanunun 3-6. maddeleri arasında tam ve dar

³¹ FC/M(57)2, 5-6.

³² FC/WP2(57)3, 5-6.

³³ Tuncer, S. (1990). Vergi Kanunlarımızda İkametgah Kavramı-II, *Vergi Dünyası*, S. 110, 6-7; Tuncer, a.g.m., 2012, 62, 63; Tezel, A. (1978). *Türk Vergi Hukukunda Dış Vergileme*, Yayınlanmamış Doçentlik Tezi, İstanbul İktisadi Ticari İlimler Akademisi, İstanbul, 16.

³⁴ Tuncer, a.g.m., 2012, 61.

mükellefiyet olmak üzere iki çeşit mükellefiyet düzenlenmektedir. Tam mükellefiyeti düzenleyen 4. maddede bir yerde yerleşik bulunması öngörülmektedir. Yerleşik bulunma belirlenirken ise TMK'nun 19. maddesinde yer alan düzenlemenin esas alınacağı ifade edilmektedir. Bu bakımdan GVK'nun TMK'ya doğrudan atıf yapması nedeniyle, ulusal sınırlar içinde bir kişinin mali ikametgahı TMK anlamında yerleşim yerinin tespit edilmesiyle bulunur.

Uluslararası alanda gerçek kişilerin mali ikametgahı OECD Anlaşma Modeli 4. maddenin 1. fıkrasında yer alan ölçütlere göre belirlenir. Böylece bir gerçek kişinin devletle olan ilişkisi bakımından tam mükellef olduğu devlet tespit edilmek istenmektedir³⁵. Ancak bu şekilde mali ikametgah belirlenemezse, 4. maddenin 2. fıkrasına göre kişinin daimi meskeni mali ikametgahını oluşturmaktadır. Böyle bir yerin bulunmaması halinde hayati çıkarlar merkezi, mutad oturma yeri veya uyrukluk esas alınmaktadır. Bu bağlantı ölçütlerinin hiçbirisi bir gerçek kişinin mali ikametgahını belirlemede yeterli olmuyorsa, devletler karşılıklı anlaşma usulüne başvurabilmektedir. Bu ölçütler bir devletin vergilendirme yetkisinin kapsamına giren gerçek kişiyi belirlemekle birlikte, her birinin belirleyiciliği değişiklik gösterebilmektedir³⁶.

Türkiye'de olduğu gibi, diğer devletlerde bir gerçek kişinin mali ikametgahı belirlenirken ulusal hukuk kurallarına başvurulmaktadır. Bu durum devletlerin farklı uygulamalarının görülmesinde de yardımcı olmaktadır.

İngiltere'de bir gerçek kişinin mali ikametgahı yerleşim yeri veya olağan yerleşim yeri (ordinary resident) ya da ikametgahının (domicile) İngiltere'de bulunmasına göre belirlenir. Yerleşim yeri belirlenirken 183 gün testi, 91 gün testi, yerleşme niyeti ve konaklama gibi faktörler dikkate alınırken; olağan yerleşim yerinin tespitinde “uygun bir dönem” boyunca İngiltere'de bulunulması aranmaktadır. Bu gösterilen faktörler ile bir kişinin İngiltere ile olan bağı belirlenir ve böylece bu kişinin vergilendirmeye ilişkin durumu ortaya çıkmış olur³⁷. Yerleşim yeri, olağan yerleşim yeri ve ikametgahı İngiltere'de bulunan kişiler tam mükellef kabul edilmekte ve dünya

³⁵ Tuncer, a.g.e., 1974, 68-69.

³⁶ Arıkan, a.g.e., 2008, 20.

³⁷ Berber, a.g.t., 2012, 29.

çapındaki gelirleri vergilendirilmektedir. Bunun dışında kalanlar ise İngiltere’de elde edilen gelir bakımından mükelleflerdir.

Amerika’da bir gerçek kişinin mali ikametgahı uyruğuna göre belirlenir. Amerikan vatandaşı bir kişinin Amerika’da mukim olduğu kabul edilir ve yurtiçi ve yurtdışındaki gelirleri vergilendirilir. Amerikan vatandaşı olmayan bir gerçek kişinin mukim kabul edilmesi ise iki şekilde gerçekleşebilir. Bunlardan biri yeşil kart uygulaması, diğeri ise büyük ölçüde bulunma koşuludur. Yeşil kart uygulamasında bir kişi kanuni mukimlik statüsünü elde etmektedir. Yeşil kartın çıkartıldığı yıldan itibaren, kanuni mukimlikten çıkana kadar kişi tam vergi mükellefi olarak vergilendirilir. Büyük ölçüde bulunma koşulunda ise, kişinin mevcut takvim yılı ve önceki takvim yılı içinde toplam 183 gün ve mevcut takvim yılında en az 31 gün boyunca Amerika’da bulunması halinde mukim kabul edilmektedir. Bu koşullardan birinin gerçekleşmesi mukim statüsünün kazanılmasında yeterli olmaktadır³⁸.

Almanya’da yerleşim yeri bulunan veya mutad oturduğu bir yere sahip gerçek kişiler tam mükelleflerdir. Mali ikametgah ilk olarak yerleşim yerine göre tespit edilir. Yerleşim yeri Almanya’da olan bir kişi mukim kabul edilir ve ayrıca mutad meskenine bakılması gerekmez³⁹. Bununla birlikte yerleşim yeri bulunmuyorsa, bir takvim yılı veya peş peşe iki takvim yılı boyunca altı aydan fazla süre Almanya’da bulunan bir kişinin mutad meskeni Almanya’da kabul edilir. Diğer bir deyişle gerçek kişinin fiziksel olarak Almanya’da bulunması gerekir ancak kalınan yerin sabit olması gerekmez⁴⁰. Yerleşim yeri veya mutad meskeni bulunan kişiler mukim kabul edilip dünya çapındaki gelirlerinden vergilendirilirler.

Fransa’da bir gerçek kişi üç durumda tam mükellef olabilmektedir⁴¹. Bunlardan biri, Fransa’da daimi meskeninin veya esas oturma yerinin bulunmasıdır. Daimi mesken ile kastedilen mükellefin veya ailesinin genel olarak yaşadığı yerdir. Esas oturma yeri ise, kişinin Fransa’da altı aydan daha uzun süre kalması halinde oluşmaktadır. Bu durumda kişinin ailesinin yaşadığı yer dikkate alınmamaktadır. İkinci durum mesleki faaliyetlerin yürütüldüğü yerdir. Kişinin ücret elde etmesinden bağımsız olarak, mesleki faaliyetlerini Fransa’da gerçekleştirmesi halinde, daimi

³⁸ Arıkan, a.g.e., 2008, 79.

³⁹ Arıkan, a.g.e., 2008, 104.

⁴⁰ Berber, a.g.t., 2012, 22.

⁴¹ Arıkan, a.g.e., 2008, 101-103; Berber, a.g.t., 2012, 24-26.

mesken veya esas ikametgahı bulunmasa dahi, Fransa’da mukim kabul edilmektedir. Son olarak ekonomik menfaatlerin merkezinin Fransa’da bulunması halinde mukim statüsüne girmektedir. Kişinin Fransa’da işlerini yönetmesi, önemli yatırımlarını Fransa’da yapması ya da gelirinin büyük bir kısmını Fransa’da elde etmesi halinde ekonomik menfaatlerin bulunduğu kabul edilerek dünya çapındaki gelirlerinden vergilendirilmektedir.

2.2.1.2. Tüzel kişiler bakımından mali ikametgah

Mali ikametgahı Türkiye’de bulunan tüzel kişiler vergilendirilirken Kurumlar Vergisi Kanunu (KVK) temel alınmaktadır. Bu kanunda da GVK’da olduğu gibi tam mükellefiyete ve dar mükellefiyete tabi vergilendirme şekilleri öngörülmüştür. Buna göre Türkiye’de kanuni merkezi veya iş merkezi bulunan tüzel kişiler tam mükellef kabul edilmektedir. Bunun dışında kalanlar ise dar mükellef olarak vergilendirilmektedir.

Kanuni merkez ve iş merkezi TMK’da tüzel kişilerin ikametgahı belirlenirken başvuru olan ölçütlerdir. Aynı ölçütlere KVK’da da yer verilmektedir. Bu bakımdan TMK ve KVK arasında da GVK’da olduğu gibi bir ilişki ve paralellik bulunmaktadır⁴².

Bir tüzel kişinin uluslararası faaliyetleri sonucu mali ikametgahının belirlenmesi gerektiğinde, gerçek kişilerde olduğu gibi OECD Anlaşma Modelinin 4. maddesinin 1. fıkrasına başvurulur. Ancak tüzel kişilerin birden fazla devlette faaliyette bulunması birden fazla mali ikametgahın bulunmasına neden olabilmektedir. Böyle bir durumda vergilendirme yetkilerinin çakışması söz konusu olursa, 4. maddenin 3. fıkrasına göre tüzel kişiler açısından karşılıklı anlaşma usulünün temel alınacağı düzenlenmektedir. Bununla birlikte, uzun yıllar tüzel kişilerin tercih edilen mali ikametgahı etkin yönetim merkezine göre belirlenmiştir. Akit devletler aralarında anlaştıklarında ve etkin yönetim merkezinin neresi olduğu konusunda hemfikir olduklarında, karşılıklı anlaşma usulüne alternatif olarak, etkin yönetim merkezini kullanmaya devam edebilmektedir⁴³.

Çifte mukimliğin ortaya çıkmasının nedeni, bir kişinin anlaşmanın tarafı her iki devlette mali ikametgahının bulunmasıdır. Her iki devletin ulusal hukuk kurallarında

⁴² Tuncer, a.g.m., 2012, 60.

⁴³ OECD (2019), Commentary, Art. 4 Para. 25.

yer alan kavramların farklı olması bu sonucu doğurmaktadır. Devletlerin ulusal hukuk kuralları incelendiğinde bu farklılık görülebilmektedir.

İngiltere’de tüzel kişiler açısından tam mükellefiyet ikametgahın bulunduğu yere göre belirlenmektedir. İkametgahın belirlenmesinde tüzel kişinin İngiltere’de kurulmuş olması esas alınmaktadır. Bunun yanında İngiltere’de kurulmuş olmasa dahi, bir tüzel kişinin yönetim ve denetim merkezi İngiltere’de bulunuyorsa, bu kişi de mukim kabul edilmekte ve tam mükellef olarak vergilendirilmektedir. Bir şirketin merkezi yönetim ve denetim yeri müdürler kurulunun toplandığı yere göre tespit edilir⁴⁴. Bu bakımdan tüzel kişinin üst düzey faaliyetlerinin somut şekilde icra edildiği yer yönetim ve denetim yerini oluşturmaktadır⁴⁵.

Amerika Birleşik Devletleri’nde tüzel kişinin mukimliği kuruluş yeri ölçütüne göre belirlenmektedir. Buna göre ülkedeki eyaletlerden birinin hukuk kurallarına göre kurulmuş olan bir tüzel kişi dünya çapında elde ettiği bütün kazançlar bakımından vergilendirilmektedir. Bunların dışında kalan tüzel kişiler ise yabancı statüsünde değerlendirilmektedir. Mukim kabul edilen tüzel kişilik ve şubelerinin elde ettiği gelirlerin vergi yükü ise eyaletlerin belirlediği oranlara bağlıdır.

Almanya’da bir tüzel kişinin kayıtlı merkezi veya idari merkezi bulunuyorsa dünya çapında elde ettiği gelirler üzerinden vergilendirilir. Kayıtlı merkez bir tüzel kişinin ana sözleşmesinde gösterilen merkezi ifade etmektedir. İdari merkez ise yapılan işin ana yönetim faaliyetlerinin gerçekleştirildiği yeri göstermektedir. Almanya’da kayıtlı merkezi ve idari merkezi bulunmayan tüzel kişiler ise dar mükellef statüsündedir ve yalnızca Almanya’da elde edilen gelir üzerinden vergilendirilirler.

Fransa’da bir tüzel kişiliğin merkezinin bulunduğu yer vergilendirme yetkisinin kullanılması bakımından önem taşımaktadır. Merkezi Fransa’da yer alan tüzel kişi hem yurtiçinde hem de yurtdışında elde ettiği kazançlar bakımından vergilendirilir. Ancak yurtdışında elde edilen kazançların bir işyeri aracılığıyla elde edildiği ispatlanırsa Fransa’da vergilendirilmesi söz konusu olmaz⁴⁶. Bununla birlikte tüzel kişinin merkezi Fransa’da bulunmuyorsa, yalnızca Fransa’da elde edilen kazanç üzerinden vergilendirilmesi söz konusudur.

⁴⁴ Arıkan, a.g.e., 2008, 78.

⁴⁵ Berber, a.g.t., 2012, 34-35.

⁴⁶ Berber, a.g.t., 2012, 27-28.

2.2.2. Vergi Hukuku Açısından Mali İkametgah Kavramının Tarihsel Gelişimi

2.2.2.1. Milletler Cemiyeti tarafından yapılan çalışmalar⁴⁷

Çifte vergilendirme sorununa bir çözüm arayışı sonucu bu konuda çalışmalar ilk olarak Milletler Cemiyeti tarafından gerçekleştirilmiştir. Milletler Cemiyeti'nin alt kuruluşu olan Mali Komite, çifte vergilendirme hakkında bir rapor hazırlamak üzere görevlendirilmiştir. Bu raporu hazırlamak üzere dört iktisatçı⁴⁸ bir araya gelmiştir. Hazırladıkları rapor 1923 yılında Geneva'da sunulmuştur.

Bu dört iktisatçı, hazırladıkları raporda her devletin ulusal hukuk sistemlerindeki farklılığa değinmiştir. Çifte vergilendirmenin önlenmesi için anlaşma yorumlarının her yerde aynı olmasının, bu amaçla da çok uluslu ya da iki taraflı bir anlaşma hazırlanırken ilk önce terimlerin tanımlanmasının gerektiği vurgulanmıştır. Böylece farklı yorum yapılması ihtimalinin ortadan kaldırılması hedeflenmiştir⁴⁹. Bununla birlikte, terimler arası farklılıkların bulunduğu kabul edilse de iktisatçılar raporunda ikametgaha ilişkin bir tanım önerisinde bulunulmamıştır⁵⁰.

Raporda ikametgaha ilişkin açıklamalarda ağırlıklı olarak gerçek kişiler ele alınmakta, tüzel kişilerin ikametgahından çok kısaca bahsedilmektedir. Bunun yanında şirketlerin vergilendirmesiyle gerçek kişilerin vergilendirilmesi arasındaki farklar ortaya koyulmamaktadır⁵¹. Şirketler açısından, bir şirketin elde ettiği kazanç şirket sahiplerinin (paysahipleri) faaliyetlerine bağlanmıştır. Raporda bir şirket ya da işletmenin vergilendirilmesiyle değil, paysahiplerinin vergilendirilmesiyle ilgilenildiği vurgulanmıştır⁵².

İktisatçılara göre, bir kişinin toplam geliri yalnızca bir kez vergilendirilmelidir ve vergi yükümlülüğü, o kişinin bulunduğu yer devletiyle olan ekonomik çıkarlarına

⁴⁷ Milletler Cemiyeti başlığı altında bahsedilen Modellere ilişkin belgeler Web: <http://setis.library.usyd.edu.au/oztexts/parsons.html> adresindeki 3 numaralı başlıktan 10.04.2020 tarihinde alınmıştır.

⁴⁸ Prof. Bruins, Prof. Senator Einaudi, Prof. Seligman, Sir Josiah Stamp tarafından İktisatçılar Raporu hazırlanmıştır, Report on Double Taxation (1923): Document E.F.S.73. F.19.

⁴⁹ LON (1923), 25.

⁵⁰ Gooijer, J. (2019). Tax Treaty Residence of Entities. The Netherlands: Kluwer Law International, 26, E-book: <https://play.google.com/books/reader?id=dO6yDwAAQBAJ&pg=GBS.PT375>.

⁵¹ Vann, R. (2009). ““Liable to Tax” and Company Residence under Tax Treaties”. In G. Maisto (ed.), *Residence of Companies under Tax Treaties and EC Law*. The Netherlands: IBFD, 209.

⁵² LON (1923), 36.

veya yerleşik bulunduğu devlete göre belirlenmelidir. Bu durum ekonomik bağlılık ilkesi (principle of economic allegiance) olarak ifade edilmiştir⁵³.

Daha sonra Teknik Uzmanlar Heyeti tarafından çifte vergilendirme ve vergi kaçakçılığı hakkında çalışmalar yapılmıştır. Bu çalışmalar sonucu hazırlanan ilk rapor 1925 Modeli⁵⁴ olarak geçmektedir. Bu rapor, iktisatçıların raporundan etkilenmekle birlikte, mevcut anlaşma pratiğini ve ulusal düzenlemeleri dikkate almaktadır⁵⁵. Komite birbiriyle çakışan vergilendirmeye ilişkin taleplerin sebep olduğu sorunları çözebilmek için, vergileri kişisel ve kişilik dışı (non-personal) olarak ayırmıştır⁵⁶. İkametgaha ilişkin çalışmalarda, devletlerin akdettiği vergi anlaşmalarında pek çok farklı kavramın kullanıldığı görülmüştür⁵⁷. Bu kavramlar tekrar ettiği ve birbiriyle çakıştığı için oluşan çifte vergilendirmeye uygulanacak açık bir kavramın geliştirilmesi gerekli görülmüştür⁵⁸. Komitenin raporunda yer alan tanımda şirketlerin ikametgah yeri olarak merkez ofis (head office) ve gerçek yönetim ve denetim merkezi (the real centre of management and control) kavramları kullanılmıştır. Bir yer, merkez ofis olarak nitelendirilirken, bu yerin aynı zamanda gerçek yönetim ve denetim merkezi olması gerekmez. Komiteye göre, belirleyici unsur bir teşekkülün gerçek yönetim ve kontrol merkezidir⁵⁹.

Daha sonra aynı heyet 1927 Taslak Modelini⁶⁰ hazırlamıştır. Bu Taslak Modelde vergi anlaşmalarının çok taraflı veya iki taraflı olmasına ilişkin geniş çaplı tartışmalar yapılmıştır. Ancak devletlerin farklı mali sistemleri nedeniyle, her devletin kabul edeceği birçok taraflı anlaşmanın oluşturulmasının pratik olarak çok zor olacağı sonucuna varılmıştır⁶¹. Bu raporda, çifte vergilendirmeyi önlemek amacıyla, vergi yükümlüleri kişisel bağa ve kişilik dışı bağa göre ayrılmıştır⁶². Madde metninde akdedilen vergi anlaşmalarının uygulanacağı kişileri göstermek amacıyla taraf devletlerin vergi yükümlüleri (taxpayers of the Contracting Parties) ifadesi kullanılmıştır. Ancak bu ifade, hem mukim olanları hem de mukim olmayanları

⁵³ LON (1923), 20.

⁵⁴ Double Taxation and Tax Evasion (1925): Document F.212.

⁵⁵ Vann, a.g.e., 2009, 212.

⁵⁶ LON (1925), 20.

⁵⁷ LON (1925), 20.

⁵⁸ Gooijer, a.g.e., 2019, 27.

⁵⁹ LON (1925), 34.

⁶⁰ Double Taxation and Tax Evasion (1927): Report, C. 216. M. 85.

⁶¹ LON (1927), 8.

⁶² LON (1927), 10.

içerebileceği için, anlaşmanın kapsamının çok genişlemesine sebep olmaktadır⁶³. Şirketlerin ikametgahına ilişkin 1927 Taslak Modelde bir tanım bulunmamakla birlikte, bunların mali ikametgahını belirlemek amacıyla 1925 Model’de kullanılan gerçek yönetim merkezi (real centre of management) kavramı 1927 Taslak Modelde de kullanılmıştır⁶⁴. Daha sonra 1928 Modeli⁶⁵ yayımlanmıştır. Bu Model 1927 Modeline bazı yeni önerilerde bulunmuşsa da bazı yazarlar bu değişikliğin 1927 Model’e hiçbir şey eklemediği görüşündedir⁶⁶.

Orijinal modeller oluşmaya başladıktan sonra, Milletler Cemiyeti tarafından 1930’da⁶⁷ daha küçük bir Mali Komite oluşturulmuştur. Çalışmalar ağırlıklı olarak işyerleri, imtiyazlar ve transfer harcamaları ile çok taraflı vergi anlaşmalarının yapılabilmesi ihtimalinin incelenmesi üzerine odaklanmıştır. Yapılan bu çalışmalar tamamlandıktan sonra, Komite ilgisini daha çok vergi politikalarına yöneltmiş, mevcut vergi anlaşmalarını gözlemlemeye devam etmiştir⁶⁸.

Raporda bir şirketin merkezinin bulunduğu yer ile işyeri arasında vergilendirmenin nasıl paylaştırılması gerektiği gösterilmektedir. Buna göre endüstriyel, ticari veya tarımsal ürünlerin faaliyetinden elde edilen kar, bir şirketin asıl yönetim merkezinin bulunduğu ülke dışında bir ülkede ancak o ülkede bir işyeri (permanent establishment) varsa vergilendirilebilir⁶⁹.

Bunun yanında, Mitchell B. Carroll, ticari karların ulusal sistemlerde nasıl vergilendirildiği ve özellikle bu karların dağıtılması ve paylaştırılması konusunda karşılaştırmalı bir çalışma yapmak üzere görevlendirilmiştir⁷⁰. Carroll raporunda devletlerin, kişilerin dünya çapındaki gelirlerini vergilendirebilmek için farklı ölçütler kullandıklarını ve vergi mükelleflerinin gelirlerinin tamamını vergilendirmek istediklerini belirtmiştir. Bu nedenle bir kişinin birden fazla devlette tam vergi

⁶³ Gooijer, a.g.e., 2019, 28.

⁶⁴ Vann, a.g.e., 2009, 215. Ancak bu kavram yalnızca kaynak vergilendirme prensibi olarak kullanılmıştır, bkz. Gooijer, a.g.e., 2019, 28.

⁶⁵ Double Taxation and Tax Evasion (1928): C.562.M.178.1928.II.

⁶⁶ Vann, a.g.e., 2009, 215; Gooijer, a.g.e., 2019, 29.

⁶⁷ Report to the Council on the Work of the Second Session of the Committee. C.340.M.140.1930.II.

⁶⁸ Vann, a.g.e., 2009, 216.

⁶⁹ LON (1930), 8.

⁷⁰ Taxation of Foreign and National Enterprises Volume 4: Methods of Allocating Taxable Income (Carroll Report), para. 611, 170, Web: <http://setis.library.usyd.edu.au/oztexts/parsons.html> adresindeki 5 numaralı başlıktan 20.04.2020 tarihinde alınmıştır. Bu rapor şirketlerin mali ikametgahına ilişkin önemli bir bakış açısı sağladığından önemlidir, bkz. Gooijer, a.g.e., 2019, 31.

mükellefi olması mümkündür. Milletler Cemiyeti'nin yaptığı çalışmalarda belirlendiği gibi, bir kişiye ait olsun veya olmasın ticari işletmeler ve ortaklıkların gerçek yönetim merkezinin bulunduğu yerin mali ikametgahı meydana getireceği ifade edilmiştir. Ancak bu ölçüt pek çok devlette başvurulmuş ölçütlerle çakışmaktadır⁷¹. Carroll, mali ikametgahı belirleyecek ortak bir ölçütün bulunmasını, bunun da devletlerin vergilendirme yetkilerini sınırlayarak veya karşılıklı tavizler vermeleri gerektiğini belirtmiştir⁷².

Mali Komite, Carroll Raporunu esas alarak, ticari karların dağıtımıyla ilgili bir taslak anlaşma hazırlamıştır. Bu anlaşmaya göre, mali ikametgah terimi bir işletmenin gerçek yönetim merkezinin bulunduğu yeri ifade ederken; işyeri terimi ise, gerçek yönetim merkezi, şube, maden ve petrol alanları, fabrikalar, atölyeler, depolar, ofisler, acentalar, tesisler ve diğer sabit iş yerlerini kapsar, ancak bağımsız bir temsilci işyeri niteliğinde değildir⁷³.

Carroll çalışmasıyla taslak modellerde önemli değişimler meydana gelmiştir. Londra ve Meksika Modelleri⁷⁴ bu çalışmaların revizyon edilmeleri amacıyla ortaya çıkmıştır. Her iki modelin içerikleri arasında önemli bir farklılık olmasa da Londra Modelini OECD Anlaşma Modeline daha yakın olduğu ifade edilmektedir⁷⁵.

Meksika Modeli, Milletler Cemiyeti'nin Bölgesel Vergi Konferansları için Meksika'da yapılan çalışmalarda ortaya çıkmıştır. Gelişmekte olan ülkeleri temel alması nedeniyle, bu devletlerde tercih edilen kaynak ilkesine göre vergilendirme Meksika Modelinde de tercih edilmiştir. Tüzel kişilerin mali ikametgahını (fiscal domicile) belirlemek amacıyla ise, gerçek yönetim merkezi yerine kuruluş yeri esas alınmıştır⁷⁶. Londra Modelinde ise Meksika Modelinde kabul edilen kaynak vergilendirmesinden vazgeçilmiş ve ikametgah ilkesine göre vergilendirme tercih edilmiştir. Londra Modeli bu yönüyle Meksika Modelinden ayrılmaktadır. Mali

⁷¹ Carroll Report, para. 611, 170.

⁷² Carroll Report, para 613, 171.

⁷³ Report to the Council on the Fourth Session of the Committee. C.399.M.204. 1933.II.A, 5-6. Vann'a göre gerçek yönetim merkezinin hem mali ikametgahı hem de kaynak ülkeyi belirleyen bir ölçüt olması, ikametgah ile kaynak terimleri arasında belirsizlik meydana getirmektedir, bkz. Vann, a.g.e., 2009, 221.

⁷⁴ London and Mexico Model Tax Conventions Commentary and Text (1946): C.88.M.88.1946.II.A.

⁷⁵ Vann, a.g.e., 2009, 222; Sasseville, J. (2009). "The Meaning of "Place of Effective Management"". In G. Maisto (ed.), *Residence of Countries under Tax Treaties and EC Law*. The Netherlands: IBFD, 288.

⁷⁶ LON (1946), 72.

ikametgah tanımı, gerçek kişiler dışındaki kurumlar için hükümler içermekle birlikte, diğer modellerde de görüldüğü gibi şirketler temel meseleyi oluşturmamaktadır. Londra Modelinde de tüzel kişilerin mali ikametgahı gerçek yönetim merkezi ölçütüyle belirlenmektedir⁷⁷.

2.2.2.2. OECD çalışmaları

2.2.2.2.1. OEEC altında yapılan çalışmalar⁷⁸

Londra ve Meksika Modellerinden sonra, vergilendirmeye ilişkin çalışmalar Avrupa Ekonomik İşbirliği Örgütü (the Organisation for European Economic Co-operation-OEEC) tarafından yürütülmeye başlamıştır. 1956'da OEEC Mali Komitesi, çifte vergilendirmeden kaynaklanan sorunlara ve muhtemel çözümlere ilişkin çalışmalarına başlamıştır. Bu amaçla II. Dünya Savaşı'nın etkilerini geride bırakmaya ve yeniden ekonomik ilişkiler kurmaya çalışan üye devletlerin çifte vergilendirme anlaşmalarından faydalanmıştır.

Çifte vergilendirmeye ilgili çalışmalar için görevlendirilen Mali Komite, mali ikametgaha ilişkin çalışmaları yapmak üzere Çalışma Grubu 2'yi görevlendirmiştir. Bu grup ilk raporunu 1956'da yayımlamıştır⁷⁹. Çalışma Grubu 2, vergi anlaşmalarının taraf devletlerden birinde tam mükellef (fully liable to tax) olan kişilere her durumda uygulanacağını düzenlemiştir. Mali ikametgahın tanımlanmasında ulusal hukuk sistemine gönderme yapıldığı için, tam mükellefin kim olduğunun da ulusal hukuk sisteme göre belirleneceği ifade edilmiştir⁸⁰.

Çalışma Grubu 2'ye göre, mali ikametgaha bağlı olarak çifte vergilendirme iki şekilde ortaya çıkmaktadır⁸¹. Bunlardan biri, vergi mükellefinin taraf devletlerin ulusal hukuk sistemlerine göre her ikisinin de mukimi olması yani çifte mukimlik. Diğerisi ise, vergi mükellefinin taraf devletlerin birinde mukim iken; öbür devlette bir gelirin bu devlette elde edilmesinden dolayı vergilendirildiği ikametgah-kaynak ülke çatışmasıdır. Raporda çifte mukimliğin çözülmesi için tercih ölçütü (preference

⁷⁷ LON (1946), 72.

⁷⁸ Bu bölüm altında açıklanan Çalışma Grubu Gruplarına ilişkin belgeler Web: <https://www.tax-treatieshistory.org> adresinden 25.04.2020 tarihinde alınmıştır.

⁷⁹ FC/WP2(56)1.

⁸⁰ FC/WP2(57)1, 2.

⁸¹ FC/WP2(56)1, 1.

criterion)⁸² olarak geçen, bugünkü modellerde çakışma kuralı (tie-breaker) olarak ifade edilen bir düzenlemenin anlaşmaya dahil edilmesi önerilmektedir. Böylece vergi mükellefinin anlaşma ikametgahının belirlenmesi mümkün olmaktadır. Taraf devletlerin bu ölçütü ve hangi koşullarda uygulanacağını birlikte kararlaştırmaları esastır ve bu ölçüt çifte mukimliğe sebep olan ölçütün yerine geçmektedir⁸³. İkametgah-kaynak ülke çatışması için ise anlaşma ikametgahının belirlenmesine gerek yoktur. Çalışma Grubu 2, kaynak devlette bir vergilendirme yapıldığında, vergi istisnası konusunda kaynak devlet yerine ikametgah devletinin ulusal hukuk sistemindeki tanımların geçerli olacağını belirtmektedir⁸⁴. Bu durum ise garanti ölçütü (guarantee criterion)⁸⁵ olarak ifade edilmektedir.

Çalışma Grubu 2 tarafından, şirketlerin çifte mukimliğiyle nadiren karşılaşılabilir da mümkün olduğu ifade edilmekte⁸⁶, bu sorunu çözecek ölçütün ise uygulanabilir olması gerektiği belirtilmektedir⁸⁷. Çalışma Grubu 2'nin bu hususu özellikle belirtmesinin nedeni, Londra Modelinde kullanılan gerçek yönetim merkezi ölçütünü yeterince açık bulmamasıdır⁸⁸. Bununla birlikte Çalışma Grubu 2 kendisi de hazırladığı raporda somut bir öneride bulunmamıştır; bunun yerine devletlerin karşılıklı akdedecekleri anlaşmalarda düzenleme yapmalarına imkan tanımıştır⁸⁹. Şirketlerin kuruluş yeri ölçütü ise, tamamen yasal bir ölçüt kullanmanın doğru olmayacağı gerekçesiyle reddedilmiştir⁹⁰.

Çalışma Grubu 2 tarafından ikametgahın bir tanımı yapılmamıştır; ancak Grubun üçüncü raporunun görüşmelerinde İsviçre Delegasyonu tarafından kişilerin hangi koşullarda bir ülkede yerleşik (domiciled) kabul edileceği taslak olarak önerilmiştir. Buna göre, *“anlaşmanın kapsamında, bir gerçek kişi veya tüzel kişi, ulusal hukuk kurallarına göre tam mükellef olduğu devlette ev, merkez ofis, ikametgah veya diğer benzer bir ölçüt sebebiyle, o ülkede yerleşik kabul edilebilir”*⁹¹. Ayrıca bu

⁸² FC/WP2(56)1, 2.

⁸³ FC/WP2(56)1, 2.

⁸⁴ FC/WP2(56)1, 7.

⁸⁵ FC/WP2(56)1, 6.

⁸⁶ FC/WP2(56)1, 4.

⁸⁷ FC/WP2(56)1, 5.

⁸⁸ Gooijer, a.g.e., 2019, 34. Gerçek yönetim merkezinin genel kurul, yönetim kurulu veya müdürlerin hangisinden oluştuğunun belli olmadığı belirtilmiştir, bkz. FC/WP2(56)1, 5.

⁸⁹ FC/WP2(57)1, 2; Vann, a.g.e., 2009, 236.

⁹⁰ FC/WP2(57)1, 6.

⁹¹ FC/WP2(57)2, 9.

taslakta tüzel kişilerin çifte mukimliği söz konusu olduğunda, etkin yönetim merkezinin bulunduğu yer anlaşma ikametgahı olarak önerilmiştir⁹². İsviçre, Çalışma Grubu 2'nin asıl üyelerinden olmasa dahi, taslak çalışmasıyla yaptığı öneri sonucu ikametgah terimi üzerinde önemli bir etkiye sahip olmuştur⁹³.

Gemi ve hava taşımacılığı işletmelerinin ve onların mürettebatlarının gelir ve servetlerinin vergilendirilmesi Çalışma Grubu 5 tarafından hazırlanan raporda ele alınmıştır. Çifte vergilendirmenin önlenmesi için raporda, her iki akit devlet mukimi olan taşıma şirketinin etkin yönetim yerinin bulunduğu devlette vergilendirilmesi önerilmiştir⁹⁴. Böylelikle uluslararası gemi ve hava taşımacılığına ilişkin gelirlerin, akit devletlerden biri tarafından vergilendirilmesinin sağlanması amaçlanmaktadır.

Vergi anlaşmalarının kişisel kapsamının belirlenmesi amacıyla bir rapor hazırlamak üzere Çalışma Grubu 14 görevlendirilmiştir. Bu rapor hazırlanırken, önceki Çalışma Grubu raporlarında veya Mali Komite tarafından hazırlanan taslaklarda yer alan hükümler yanında, üye devletlerin aralarında yaptıkları anlaşmalarda yer alan benzer nitelikli kurallar da dikkate alınmıştır. Çalışma Grubu 14 kişisel kapsamın, akit devletlerden birinin veya ikisinin mukimi olan gerçek ve tüzel kişilere uygulanması şeklinde düzenlenmesini önermiştir⁹⁵. Bu teklif, anlaşmanın akit devletlerden birinin veya her ikisinin mukimi kişilere uygulanması şeklinde bir değişiklikle kabul edilmiştir⁹⁶. Önceden yapılan taslak çalışmalarda anlaşmanın kapsamı vatandaşlara uygulanacak şekilde düzenlenirken, Çalışma Grubu 14'ün raporuyla anlaşmanın kapsamı akit devletin mukimi olan kişilerle sınırlandırılmıştır⁹⁷.

2.2.2.2.2. OECD altında yapılan çalışmalar

Anlaşma modellerine ilişkin OEEC çatısı altında yapılan çalışmalar 1961 yılına kadar devam etmiştir. Bu tarihten sonra OEEC'nin devamı olan Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Örgütü (Organisation for Economic Cooperation and Development-OECD) tarafından çalışmalara devam edilmiştir. OECD tarafında ilk olarak 1963

⁹² FC/WP2(57)2, 9.

⁹³ Vann, R. (2008). "The History of Royalties in Tax Treaties 1921-1961: Why?". In Avery Jones, J.F. ve Harris, O. (eds.), *Comparative Perspectives on Revenue Law: Essays in Honor of John Tilley*. United Kingdom: Cambridge University Press, 192-196; Vann, a.g.e., 2009, 227.

⁹⁴ FC/WP5(57)2, 3.

⁹⁵ FC/WP14(59)1, 3.

⁹⁶ FC/WP14(60)1, 2.

⁹⁷ FC/WP14(60)1, 3.

OECD Anlaşma Model Taslağı hazırlanmıştır⁹⁸. Daha sonra çeşitli dönemlerde OECD Anlaşma Modeli güncellenerek 2017 OECD Anlaşma Modeli son halini almıştır. Aşağıda bu süreç ve 4. maddede meydana gelen değişiklikler hakkında bilgi verilmektedir.

OECD'nin **1977 güncellemesiyle** 4. Maddenin ilk fıkrasına 2. cümle eklenmiştir. Buna göre; bir devletten yalnızca kaynak ülke olarak gelir elde eden veya o ülkede serveti bulunan bir kişi anlaşma kapsamından çıkarılmaktadır⁹⁹. OECD'de bu düzenlemeyle ilk olarak diplomatların gönderildikleri devletteki durumunu netleştirmek istemiştir. Diplomatların uluslararası hukuk kurallarına göre çeşitli ayrıcalıklara sahip olmaları nedeniyle böyle bir cümlenin OECD Anlaşma Modeline eklenmesi gerekli görülmüştür¹⁰⁰.

İkinci cümleye ilişkin düzenleme 1977 OECD Anlaşma Modelinde olduğu gibi doğrudan diplomatları kastetmemekle birlikte, 1963 Taslağının Şerhinde de yer almaktadır. Buna göre, ilgili ülkede yerleşik olmasa da ulusal hukuk kurallarına göre mukim kabul edilen ve o devlette elde ettiği geliri nedeniyle dar mükellefiyete tabi bir gerçek kişinin, akit devletin mukimi sayılmayacağı¹⁰¹ ifade edilerek gerçek kişilere ilişkin bir açıklamaya yer verilmiştir. Dar mükellefiyet bazı devletler tarafından, kendi ulusal hukuk kurallarına göre mukim olmayan kişilere yönelik kullanılan bir terimi kastetmektedir; ancak OECD neden bu ifadeyi tercih ettiğini Taslak Şerhinde açıklamamıştır¹⁰².

1977 OECD Anlaşma Modelinin 4 maddesinin 1. fıkrasına eklenen 2. cümlenin kimleri kapsadığı gösterilmemektedir; ancak OECD Anlaşma Modeli Şerhinde diplomatlar ve diğer hükümet görevlilerinden örnek olarak bahsedilmiştir. OECD Anlaşma Modeline eklenen cümle, bu haliyle yalnızca gerçek kişileri ilgilendiren bir düzenlemedir.

1992 güncellemesiyle OECD, vergi anlaşmalarının suistimali sorununa daha çok eğilmiştir. Gelir getirici faaliyetlerin hızla artmasıyla kişiler, mukimi olmadıkları

⁹⁸ OECD (1963), Draft Double Taxation Convention on Income and Capital 1963, OECD Publishing, Paris, <https://doi.org/10.1787/9789264073241-en>.

⁹⁹ OECD (1977), Model Double Taxation Convention on Income and Capital 1977, OECD Publishing, Paris, <https://doi.org/10.1787/9789264055919-en>.

¹⁰⁰ Gooijer, a.g.e., 2019, 43.

¹⁰¹ OECD MC (1963), Commentary, Art. 4 para 10.

¹⁰² Vann, a.g.e., 2009, 239.

için yararlanamadıkları anlaşmalarda yer alan menfaatleri elde etmek istemişlerdir. Bu amaçla özellikle şirketlerin ikametgahını başka devletlere taşıdıkları görülmüştür. 1977 OECD Anlaşma Modeli Şerhinde anlaşmaların suistimal edilmesine kısaca değinilmiş olmakla birlikte, bir çözüm önerisi getirilmemiştir. Daha sonraki yıllarda OECD Anlaşma Modeline ve Şerhine yansıtılmadan çeşitli raporlarda anlaşmaların suistimalinin önlenmesi konusu ele alınmıştır. Bunlardan biri Üs Şirketler Raporu diğeri ise Kanal Şirketler Raporu'dur. 1992 güncellemesiyle, vergi anlaşmalarının suistimali ve önlenmesi meselesi bu raporlar temelinde ayrıntılı bir şekilde ele alınmış ve OECD Anlaşma Modeli Şerhine aktarılmıştır.

Vergi anlaşmalarının öncelikli amacı çifte vergilendirmenin önlenmesidir. Ancak akit devletler akdettikleri vergi anlaşmalarında çifte vergilendirmeyi önlerken vergi kaçakçılığına sebep olacak düzenlemelere de yer vermemelidir¹⁰³. Devletlerin bu çeşit suistimal edici davranışlara karşı öncelikle kendi ulusal hukuk sistemlerinde önlem almaları gerekmektedir. Devletlerin hukuk sistemlerinde vergi kayıp ve kaçagını önleyici etkili çözümler bulunmaması halinde vergi anlaşmalarının suistimal edilmesi kaçınılmaz olmaktadır. Böyle durumlarla, akit devletlerin akdettikleri vergi anlaşmalarında yabancı şirketlere tanınan avantajlardan faydalanmak amacıyla, akit devletlerden birinde mukim olan şirketler kurulmasıyla karşılaşmaktadır. Bu tarz şirketlere kanal şirketler denmektedir. Bu nedenle OECD hazırladığı raporlarda, anlaşma faydalarının akit devletlerce öngörülme-yen kişilerce elde edilmesini önlemek amacıyla çeşitli öneriler sunmuştur.

Bunlardan biri, akit devletlerden birinde mukim olan kanal şirketin asıl sahiplerinin aynı ülkede mukim olmaması halinde bu şirketin anlaşma faydalarını engellemeyi öneren şeffaflık yaklaşımıdır¹⁰⁴. Diğeri, yasal düzenlemelerle vergiden istisna olan kuruluşların anlaşma kapsamında kabul edilmemesini öneren kapsam dışı bırakma yaklaşımıdır¹⁰⁵. Bir diğeri, bir gelirin elde edildiği kaynak ülke üzerinden anlaşma faydalarının elde edilmesini, ancak ilgili gelirin ikametgah devletinde vergilendirilmesine bağlayan vergilendirme koşulu yaklaşımıdır¹⁰⁶. Son olarak,

¹⁰³ OECD (1992), Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version September 1992, OECD Publishing, Paris, https://doi.org/10.1787/mtc_cond-1992-en, Commentary, Art. 1 para. 7.

¹⁰⁴ “The Look-through Approach”, bkz. OECD MC (1992), Commentary, Art. 1 para. 13, 14.

¹⁰⁵ “The Exclusion Approach”, bkz. OECD MC (1992), Commentary, Art. 1 para. 15, 16.

¹⁰⁶ “Subject-to-tax Approach”, bkz. OECD MC (1992), Commentary, Art. 1 para. 17, 18.

bahsedilen diğer yaklaşımların yetersiz bulunması nedeniyle, kanal şirketlerin anlaşma faydalarını elde etmesine engel olacak bir hükme doğrudan vergi anlaşmalarında yer verilmesini öneren kanal yaklaşımıdır¹⁰⁷.

1992 güncellemesiyle OECD Anlaşma Modeli Şerhine eklenen bir diğer yenilik 4. maddenin 1. fıkrasının 2. cümlesine ilişkindir. 1977 değişikliği ile OECD Anlaşma Modeli Şerhine dahil edildiğinde diplomatların gönderildikleri devletteki durumunu belirlemeyi amaçlayan bu düzenleme, 1992 güncellemesiyle vergi anlaşmalarının suistimalini önleyici bir kural olarak değiştirilerek cümlenin kapsamı genişletilmiştir. Buna göre, kanal şirketlere tanınan ayrıcalıklar nedeniyle, yabancı nitelikli gelirleri vergiden istisna tutulan, ana şirketi üçüncü ülke mukimi olan kanal şirketlerin anlaşmanın kapsamına girmedikleri belirtilmiştir. OECD Anlaşma Modelinde yer alan 2. cümlenin ifadesinde bir değişiklik yapılmamakla birlikte, Şerhte kuralın lafzı ve özü gereği bu şirketlere uygulanmasının mümkün olduğu ifade edilmiştir¹⁰⁸.

2000 güncellemesiyle OECD Anlaşma Modeli Şerhine vergiden istisna kuruluşların durumunu düzenleyen açıklamalar eklenmiştir. Gerçek kişiler dışında kalan kişilerin vergiden istisna edilmeleri için bazı koşulları karşılamaları gerekir. Bu koşullar her devletin kendi ulusal hukuk sisteminde belirlenmektedir. Eğer bir kuruluş, gerekli tüm koşulları karşılarsa, ilgili devlette vergiden istisna kabul edilmektedir. Buna karşılık, bazı devletler vergiden istisna kuruluşları kendi hukuk kurallarına göre vergi mükellefi olarak kabul etmeye devam ederler. Bunun sonucunda, bu kuruluşların anlaşma kapsamında da mükellef olduğu kabul edilir. Bu noktada devletin gerçek anlamda bir vergilendirme yapmasına gerek yoktur¹⁰⁹. Bununla birlikte, bazı devletler ise vergiden istisna kuruluşları ulusal hukuk sistemlerinde mükellef statüsünde kabul etmemektedirler. Bu kuruluşlar esas olarak vergi anlaşmaları kapsamında da mükellef olarak kabul edilmemekte; ancak akit devletler akdettikleri anlaşmalarda bu kişilerin mükellef olduklarını açıkça düzenleyebilmektedir¹¹⁰. Bu konuda düzenleme yapılması tarafların takdirine bırakılmıştır.

¹⁰⁷ “Channel Approach”, bkz. OECD MC (1992), Commentary, Art. 1 para. 19.

¹⁰⁸ OECD MC (1992), Commentary, Art. 4 para. 1.

¹⁰⁹ OECD (2000), Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2000, OECD Publishing, Paris, https://doi.org/10.1787/mtc_cond-2000-en, Commentary, Art. 4 para. 8.2.

¹¹⁰ OECD MC (2000), Commentary, Art. 4 para. 8.3.

Bunun yanında mali açıdan şeffaf ortaklıkların durumuna ilişkin düzenlemeye de yer verilmiştir. Bir ortaklığın mali açıdan şeffaf olması halinde, ortaklığın kendisi vergi mükellefi değildir, bu nedenle akit devlet mukimi olarak da kabul edilmemektedir. Ortaklığın elde ettiği gelir, ortaklığın ortaklarına dağıtıldığı için, doğal olarak vergi mükellefi bunlardır ve akit devlet mukimi olarak bir vergi anlaşmasındaki faydaları ortaklar talep edebilmektedir. Bu durum, ortaklığın kaynak devletin ulusal hukuk kurallarına göre ayrı bir vergilendirilebilir birim olarak kabul edilmesi halinde de geçerli olmaktadır¹¹¹.

Son olarak, 2000 güncellemesiyle 4. madde 3. fıkrada yer alan çakışma kuralına ilişkin bazı açıklamalara yer verilmiştir. Etkin yönetim merkezi, 4. madde 3. fıkra kapsamında anlaşma ikametgahını belirlemek üzere kullanılmaktadır. Ancak bu ölçüte başvurarak şirketlerin veya diğer kişi kuruluşlarının etkin yönetim merkezinin belirlenmesinde çeşitli zorluklarla karşılaşılması nedeniyle, OECD Anlaşma Modeli Şerhinde yardımcı olması amacıyla çeşitli açıklamalara yer vermiştir. Buna göre, etkin yönetim merkezi, bir kuruluşun işlerinin somut olarak yürütülmesi için gerekli esaslı idari ve ticari kararların alındığı yerdir¹¹². Bunun yanında etkin yönetim merkezi, şirketin faaliyetlerinin bir bütün olarak yürütüldüğü, en kıdemli kişi veya kişi grupları tarafından kararların alındığı yer olarak ifade edilmektedir. Ancak bu da kesin bir çözüm sağlamayabileceği için, ilgili koşulların ve durumların birlikte incelenerek etkin yönetim merkezinin neresi olduğu belirlenmelidir.

2008 güncellemesiyle 4. maddenin 1. fıkrasının 2. cümlesine ilişkin Şerhinde önemli değişiklikler yapılmıştır. Daha önce 1992’de yapılan güncelleme ile anlaşmaların suistimalini önlemek amacıyla yabancı şirketlere sağlanan ayrıcalıklardan faydalanmak isteyen yapay kuruluşlara 2. cümleinin uygulanabileceği belirtilmiştir. Daha sonra 2008 yılında şirketler ve diğer kişi kuruluşları ifadesi maddenin Şerhine dahil edilerek, 2. cümleinin uygulanabileceği kapsam daha da genişletilmiştir.

Bunun yanında 2008 yılında OECD Anlaşma Modelinin 4. maddesinin 3. fıkrasında yer alan gerçek kişiler dışında kalan kişilerin çifte mukimliğini ortadan kaldırmak için başvurulanan etkin yönetim merkezi ölçütüne ilişkin Şerhe daha kapsamlı

¹¹¹ OECD MC (2000), Commentary, Art. 4 para. 8.4.

¹¹² OECD MC (2000), Commentary, Art. 4 para. 24.

bir açıklama eklenmiştir. 2008 Şerhi, etkin yönetim merkezinin “şirketin işlerinin bütün olarak yönetilmesi” ve “ilgili bütün durum ve koşulların değerlendirilmesi” hususları dikkate alınarak değerlendirilmesi gerektiğini belirtmiştir¹¹³.

Çifte mukimliğe ilişkin 2008 Şerhinde yer alan bir diğer önemli değişik ise, etkin yönetim merkezi ölçütü yerine karşılıklı anlaşma usulünün kullanılması ihtimalinin gündeme getirilmesidir. OECD, karşılıklı anlaşma usulü devletlerin aralarında akdettikleri mevcut vergi anlaşmalarında tercih edildiği için bu öneriyi sunmuştur¹¹⁴.

2017 güncellemesiyle 4. maddenin 3. fıkrasına göre anlaşma ikametgahının belirlenmesinde yeni bir usul getirilmiştir. Buna göre etkin yönetim merkezi ölçütü OECD Anlaşma Modelinden kaldırılmıştır. Bunun yerine taraf devletlerin, çifte mukimlik durumunda anlaşma ikametgahının nasıl belirleneceğine aralarında yapacakları görüşmeler sonucu karar vermeleri esas kabul edilmiştir. Bunun yanında OECD Anlaşma Modeli Şerhinde tarafların uygun görmeleri halinde etkin yönetim merkezi ölçütünü kullanmaya devam edebilecekleri belirtilmiştir¹¹⁵.

2017 güncellemesiyle OECD Anlaşma Modeli Şerhine eklenen bir değişiklik de emeklilik fonlarına ilişkindir. Daha önceki Şerhlerde emeklilik fonlarının bazı devletler tarafından akit devlet mukimi olarak kabul edildiği belirtilmiştir. OECD bu konuya ilişkin bir şüphe bırakmamak adına, 3. maddenin 1. fıkrasında tanımlanan “tanınan emeklilik fonlarının”¹¹⁶ gerektirdiği koşulları karşılayan emeklilik fonlarının anlaşma kapsamında akit devlet mukimi kabul edileceğini belirtmiştir¹¹⁷.

Bunun yanında 2017 güncellemesiyle vergi anlaşmalarının suistimalini önlemek amacıyla OECD Anlaşma Modeline yeni bir madde eklenmiştir. OECD uzun yıllar vergi kaçakçılığına sebep olan durumlarla 4. maddenin 1. fıkrasının 2. cümlesi kapsamında mücadele etmeye çalışmıştır. Ancak bu çabanın sonuç vermemesi üzerine OECD Anlaşma Modeline yeni bir hüküm eklenmesi gerekliliği kaçınılmaz olmuştur. Buna göre 29. madde olarak OECD Anlaşma Modeline dahil edilen hüküm “Menfaatlere Hak Kazanma” başlığını taşımakta ve faydaların sınırlandırılması kuralı

¹¹³ OECD (2008), Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2008, OECD Publishing, Paris, https://doi.org/10.1787/mtc_cond-2008-en, Commentary, Art. 4 para. 24.

¹¹⁴ Gooijer, a.g.e., 2019, 54.

¹¹⁵ OECD MC (2019), Commentary, Art. 4 para. 24.5.

¹¹⁶ “Recognized Pension Funds”. “Tanınan emeklilik fonları” bir devletin vergi hukuku kapsamında ayrı bir kişi olarak ilgili devlette kurulmuş bir teşebbüs ya da düzenlemedir.”, bkz. m. 3/1(i).

¹¹⁷ OECD MC (2019), Commentary, Art. 4 para. 8.6.

ile esas amaç kuralını düzenlemektedir. Böylece faydaların sınırlandırılması kuralı ve esas amaç kuralı ile vergi anlaşmalarının suistimal edilmesiyle mücadele etmek üzere doğrudan bir hüküm OECD Anlaşma Modelinde de yer almaktadır.

2.2.3. Mali İkametgahın Belirlenmesinde Kullanılan Hukuki ve Fiili Unsurlar

2.2.3.1. Ev

Ev aslında gerçek kişilere uygulanan bir kavramdır. Zira gerçek kişi dışındaki kişi veya kuruluşların ulusal hukuk sistemlerinde ev olarak belirlenen ölçütlere göre vergilendirilmesi sık karşılaşılan bir durum değildir¹¹⁸. Bununla birlikte, şirketlerin kuruluş yeri sebebiyle vergiye tabi olması mümkündür. Bu durumda kuruluş yeri, bir şirketin gelirlerinin vergilendirilmesi amacıyla 4. maddenin 1. fıkrasında yer alan ev kapsamında değerlendirilebilir¹¹⁹. Bununla birlikte Güney Amerika ve ABD gibi, ev terimini şirketler için ikametgah ölçütü olarak kullanan ülkeler de bulunmaktadır¹²⁰.

2.2.3.2. İkametgah

Gerçek kişiler açısından ikametgah terimi, kişilerin günlük hayattaki faaliyetlerini gerçekleştirdiği, oturduğu veya bulunduğu yeri ifade etmektedir¹²¹. Tüzel kişiler ise sahip oldukları hukuki yapı nedeniyle gerçek kişilerden daha farklı niteliklere sahiptirler. Bu nedenle aslında ikametgah teriminin tüzel kişileri tam olarak kapsamadığı ve tüzel kişilere uygulanmaya uygun olmadığı ifade edilmektedir¹²².

Eğer bir şirketin kurulduğu yer, bir devletin ulusal hukuk kurallarına göre tüzel kişiler açısından ikametgah yeri olarak kabul ediliyorsa¹²³; bu durumda bu tüzel kişiliğin kuruluş yeri nedeniyle akit devlet mukimi kapsamına girdiği söylenebilir¹²⁴. İkametgah ölçütü, anlaşma kapsamında bir kişinin mukim kabul edilmesini sağladığı takdirde, bu kişinin dünya çapında elde ettiği gelirleri vergilendirecek şekilde tam

¹¹⁸ Couzin, R. (2002). *Corporate Residence and International Taxation*. The Netherlands: IBFD, 136.

¹¹⁹ Couzin, a.g.e., 2002, 136.

¹²⁰ Widrig, M. (2009). “The Expression “by Reason of His Domicile, Residence, Place of Management...” as Applied to Companies”. In G. Maisto (ed.), *Residence of Companies under Tax Treaties and EC Law*. The Netherlands: IBFD, 276.

¹²¹ Tuncer, a.g.e., 1990, 62; Yaltı, a.g.e., 1995, 124.

¹²² Gooijer, a.g.e., 2019, 129.

¹²³ Couzin, a.g.e., 2002, 137.

¹²⁴ Van Raad, K. (1988). “The Netherlands Model Income Tax Treaty”. *Intertax*, 16(8/9), 243.

mükellefiyet ortaya çıkmaktadır. Tüzel kişiler açısından, bu ölçüte başvurulsa da gerçek kişilere kıyasla kullanımı daha zor ve yapaydır¹²⁵.

2.2.3.3. İşyeri

İşyeri fiili bir mekanı gösteren yerdir¹²⁶. İşyeri, özellikle uluslararası alanda gelir getirici faaliyetlerin artmasıyla karşılaşılan çifte vergilendirmenin ortadan kaldırılmasında kaynak ülke bakımından önemli bir bağlantı ölçütüdür¹²⁷. Kaynak ülkede vergilendirme hakkı bir işletmenin o ülkede işyerinin bulunmasına bağlanmıştır. İşyerinin varlığı yanında, kaynak ülkenin vergilendirme yetkisine sahip olabilmesi için kazancın bu işyeri aracılığıyla elde edilmiş olması gerekmektedir. Bu bakımdan işletmeler, sabit bir yere ve ticari faaliyetin türüne göre, işyerinde faaliyetleri gerçekleştirmek üzere çalışanlara yani insan unsuruna ihtiyaç duyarlar¹²⁸.

İşyerine ilişkin hem VUK'ta hem de OECD Anlaşma Modelinde çeşitli tanımlara yer verilmektedir. Vergi Usul Kanunu'nun 156. maddesi işyeri başlığını taşımaktadır. Maddede önce işyeri sayılabilecek yerlere örnek verilip ardından işyerinin tanımı yapılmaktadır. Buna göre işyeri, “ticari, sınai, zirai veya mesleki faaliyetlerin gerçekleştirilmesine tahsis edilen veya bu amaçla kullanılan yerdir”. Bir yerin işyeri olarak değerlendirilmesi, ülke koşullarına göre değişebileceği gibi; ticari, sınai, zirai veya mesleki faaliyetler bakımından da işyeri farklı şekillerde değerlendirilebilir¹²⁹. Vergi Usul Kanunu'nda, ayırım yapılmadan, mağaza, yazıhane, idarehane, muayenehane, imalathane, şube, depo, otel, kahvehane, eğlence ve spor yerleri, tarla, bağ, bahçe, çiftlik, hayvancılık tesisleri, dalyan ve voli mahalleri, madenler, taş ocakları, inşaat şantiyeleri, vapur büfeleri işyeri sayılan yerler arasında

¹²⁵ Couzin, a.g.e., 2002, 137.

¹²⁶ Tuncer, a.g.e., 2003, 208; Arıkan, a.g.e., 2008, 192. İşyeri fiziki bir görünüme dayanmasına rağmen, internetin dünyanın herhangi bir yerinde fiziki bir varlığa sahip olmadan iş yapabilme imkanı sağlaması, elektronik ticaretin ise ekipmanların taşınmasındaki kolaylık yanında kaynak ülkede herhangi bir ofis açmadan, fabrika kurmadan veya çalışana sahip olmadan faaliyet gösterebilmeyi mümkün hale getirmesi, işyeri kavramının uygunluğunu ve etkinliğini sorgulamaya açık hale getirmiştir, bkz. Akçaoğlu, E. (2011). Ulusal ve Uluslararası Perspektiften Elektronik Ticaretin Vergilendirilmesi, Ankara: Mali Akademi Yayınları, 88; Akçaoğlu, E. (2013). “Vergi Anlaşmalarında İşyeri Kavramının Dönüşümü”. Billur Yaltı (ed.). *Vergi Hukukuna Genç Yaklaşımlar*. İstanbul: Onikilevha Yayıncılık, 313.

¹²⁷ Tuncer, a.g.e., 2003, 225.

¹²⁸ Akçaoğlu, a.g.e., 2008, 96.

¹²⁹ Tuncer, a.g.e., 2003, 209.

gösterilmektedir. Ayrıca Kanunun ifadesinde “gibi” denilmek suretiyle benzer yerlerin de işyeri sayılabileceği kabul edilmektedir.

Bununla birlikte, GVK’nin 8. maddesinde işyeri kavramının VUK’un 156. maddesine göre belirleneceği belirtilmektedir. Ayrıca GVK’nin 7. maddesinde dar mükellefiyet esasları düzenlenmektedir. Bu maddenin 1. bendinde ticari kazançların Türkiye’de elde edilmesi, faaliyetlerin bir işyeri aracılığıyla gerçekleştirilmesi koşuluna bağlanmıştır. Kurumlar Vergisi Kanunu’nda da benzer bir düzenleme bulunmaktadır. Kanunun 3. maddesinde tam ve dar mükellefiyete ilişkin düzenlemeler birlikte yer almaktadır. Bu maddenin 3. fıkrasının a bendine göre, kurumların Türkiye’de bulunan bir işyeri aracılığıyla elde ettikleri ticari kazançlar kurum kazancı olarak kabul edilmektedir. Bu bakımdan işyeri, hem GVK’de hem de KVK’da tam ve dar mükellefiyet ayırımının ortaya konulmasında başvurulacak bir ölçüttür¹³⁰.

OECD Anlaşma Modelinin 5. maddesi daimi işyeri (permanent establishment) başlığını taşımaktadır. Bu maddenin 1. fıkrasında, bir işletmenin faaliyetlerini tamamen veya kısmen yürüttüğü, işe ilişkin sabit bir yer işyeri olarak tanımlanmaktadır. İşyeri olarak değerlendirilebilecek yerler ise 2. fıkarda, yönetim yeri, şube, büro, fabrika, atölye, maden, petrol, gaz kuyusu, taş ocağı veya benzer doğal kaynakların çıkarıldığı yerler ve süresi 12 ayı aşmak koşuluyla inşaat atölyeleri olarak gösterilmiştir. OECD Anlaşma Modelinde inşaat atölyelerine ilişkin getirilen süre koşulu, VUK’ta inşaat atölyelerinin işyeri sayılmasında aranmamaktadır.

İşyerinin tanımı yanında, işyeri sayılmayan yerler OECD Anlaşma Modelinin 5. maddesinin 4. fıkrasında gösterilmektedir. Buna göre, bir yer, malların depolama, teşhir ve teslimi amacı ile kullanılıyorsa veya bu yerde stok ediliyorsa, mallar bir yerde başka bir işletmenin işlemesi amacıyla depolanıyorsa, işyeri sadece mal satın alma ve bilgi toplama amacıyla kullanılıyorsa ve yalnızca bilgi toplama, reklam, bilimsel araştırma yapma ve buna benzer hazırlayıcı nitelikteki işlemleri gerçekleştiriyorsa, o yer işyeri sayılmamaktadır. Buradan anlaşılacağı üzere, işyerinin fiili bir mekanı meydana getirmesi yeterli olmamaktadır. Bunun yanında verimli olması ve işletmenin kazancına katkı sağlaması gerekmektedir¹³¹. OECD Anlaşma Modelinde depo,

¹³⁰ Tuncer, a.g.e., 2003, 215; Ekmekci, a.g.e., 1994, 30.

¹³¹ Tuncer, a.g.e., 2003, 212; Akçaoğlu, a.g.e., 2011, 94-95.

malların depolanması ve teşhiri amacıyla kullanıldığından işyeri kabul edilmezken, VUK'ta depo işyeri olarak kabul edilmektedir.

İşyeri özellikle ticari kazancın vergilendirilmesinde önemli bir bağlantı ölçütüdür. OECD Anlaşma Modelinde işyeri tanımı da 7. maddede yer alan ticari kazançların vergilendirme yetkisini belirleme amacındadır¹³². Bu maddeye göre, bir akit devlet işletmesine ait kazanç, diğer akit devlette yer alan bir işyeri aracılığıyla elde edilmemesi halinde, sadece ilk akit devlette vergilendirilebilmektedir. Diğer bir deyişle, kaynak devlette bir işletmenin 7. maddeye göre vergilendirilebilmesi için işyerinin bulunması bir ana koşul niteliğindedir¹³³. İşletmenin elde ettiği kazançların ise hepsi değil yalnızca bu işyerine atfedilenler vergilendirilebilir. Bu bakımdan OECD Anlaşma Modelinde işyerinin tespit edilmesi çifte vergilendirmeyi önleme amacıyla ticari kazancın hangi ülkede vergilendirileceğini belirlerken, VUK'ta dar mükellefiyet esasında vergileme amacı daha ağır basmaktadır¹³⁴.

OECD Anlaşma Modelinin 7. maddesi, vergilendirme yetkisini diğer akit devletteki bir işyerine bağlayarak sabit bir yerin varlığını aramaktadır. Ancak teknolojik gelişmeler ve internetin insan hayatında büyük bir yer kaplamaya başlaması, kişilerin bir ülkede fiziki varlığı bulunmadan, o ülkede gelir elde edici faaliyetler gerçekleştirmesine imkan vermektedir. Bu durum digital ekonominin ortaya çıkmasına sebep olmuştur. Digital ekonominin gelişmesiyle birlikte, çevrimiçi satış ve hizmetlerin yaygınlaştığı ve büyük gelirlerin elde edildiği yeni iş alanları ortaya çıkmıştır. Özellikle digital işyeri kavramı, OECD Anlaşma Modelinin 7. maddesinde aranan sabit bir yerin bu yeniliklerle mücadele etmekte yetersiz kaldığını göstermektedir¹³⁵.

Devletlerin ulusal mevzuatlarının digital ekonominin gelişme hızını takip etmesi de mümkün olmamıştır. Hukuk sistemlerinin farklılığı yanında, mevcut yapının yetersizliği digital işyerleri aracılığıyla önemli vergi kayıplarının yaşanmasına sebep olmaktadır. OECD'nin digital ekonominin vergilendirilmesiyle ilgili olarak

¹³² Tuncer, a.g.e., 2003, 221; Öner, C. (2016). Vergi Hukukunda İşyeri, Ankara: İmaj Yayınevi, 3-4.

¹³³ Öner, a.g.e., 2016, 9.

¹³⁴ Tuncer, a.g.e., 2003, 209; Ekmekci, a.g.e., 1994, 30; Öner, a.g.e., 2016, 41.

¹³⁵ Gülhan, N. ve Turunç, S. (2015). "Dijital Ekonominin Vergilemesinde Yaşanan Sorunlara Yönelik Son Dönemde Uluslararası Vergi Alanında Yaşanan Gelişmeler", *Vergi Dünyası*, Eylül, S. 409, 170; Kara, M.C. ve Öz, E. (2016). "Digital Vergilendirmeye Küresel Bir Bakış", *Vergi Dünyası*, Aralık, S. 424, 33.

hazırladığı 1. Eylem Planında işyeri kavramının kapsamının genişletilmesi üzerinde çalışılmıştır. Bu çalışma ile işyeri tanımına, digital olarak gerçekleştirilen faaliyetlerin atfedilmelerini sağlayacak esneklik kazandırılması amaçlanmaktadır¹³⁶. Böylelikle, gelir getirici faaliyetlerin sabit bir yerde gerçekleşmesi yerine, bu faaliyetlerin vergisel bir bağ (tax nexus) aracılığıyla işyeri kabul edilerek vergilendirilmesi istenmektedir¹³⁷

Bununla birlikte, devletlere ulusal mevzuatlarını digital gelişmelere uygun olarak düzenlemeleri önerilmektedir. Bu durum, her devletin ulusal hukuk sistemini, digital ekonomi ve digital işyeri gibi kavramlara göre düzenlemenin yanında, çifte vergilendirme anlaşmalarının kapsamını da değiştirmeyi gerektirmektedir. Ancak böylesi bir değişikliğin hızlı ve kolay bir şekilde gerçekleştirilmesi pek mümkün görülmediği ve digital ekonomide karşılaşılan sorunların ulusal düzenlemelerle çözülecek boyutları aştığı gerekçesiyle, OECD'nin devletleri bu sorunun çözümünde kendi başına bıraktığı ifade edilmektedir¹³⁸.

İşyeri VUK'ta tanımlandığı şekliyle digital ekonomi karşısında yetersiz kalmaktadır ve geliştirilmesi gerekmektedir¹³⁹. Bir kişinin Türkiye'de elde ettiği ticari gelirlerin vergilendirilebilmesi için işyeri veya daimi temsilciliğin bulunması gerekmektedir. Ancak internet aracılığıyla yapılan digital faaliyetlerde işyeri ve daimi temsilcilik statülerinden kaçınılması mümkün olmaktadır. Bu durumda elde edilen gelirlerin vergilendirilmesi için Türkiye'de vergi kesinti yöntemi uygulanmaktadır¹⁴⁰. Gelir Vergisi Kanunu'nun 94. maddesinde ve KVK'nın 15. ve 30. maddelerinde kesinti oranları gösterilmektedir. Buna göre gelir vergisi için %25 kesinti öngörülürken; kurumlar vergisi açısından %15 kesinti yapılması öngörülmektedir.

2.2.3.4. Yönetim yeri

Yönetim yeri teriminin ne anlama geldiği ne OECD Anlaşma Modelinin ne kendisinde ne de Şerhte yer alan açıklamalarda tanımlanmaktadır¹⁴¹. Bu nedenle devletlerin yönetim yeri 3/2. madde gereğince her bir devletin ulusal hukuk kurallarına

¹³⁶ Kara ve Öz, a.g.m., 2016, 33.

¹³⁷ Akkaya, H. ve Gerçek, A. (2019). "OECD ve Seçilmiş Bazı Ülkelerde Dijital Ekonominin Vergilendirilmesi: Türkiye İçin Çıkarımlar", *International Journal of Public Finance*, 4(2), 183.

¹³⁸ Erdem, T. (2016). "Kaydırılmış Kazanç Vergisi (Diverted Profit Tax)", *Vergi Sorunları*, Mart, S. 330, 112.

¹³⁹ Akkaya ve Gerçek, a.g.m., 2019, 183.

¹⁴⁰ Akkaya ve Gerçek, a.g.m., 2019, 181.

¹⁴¹ Widrig, a.g.e., 2009, 276.

göre belirlenmektedir. Yönetim yeri, devletlerin farklı tanımları kullanmasına bağlı olarak, bir kurumun tam mükellef sayılacağı durumların çoğunu içerebilir. Bu ise, bir kurumun birden fazla yönetim yerine sahip olması sonucunu ortaya çıkarmaktadır¹⁴². Gerçek kişilerin aksine tüzel kişilerin birden fazla yerde faaliyet göstermeleri mümkündür. Bu durumda, birden fazla yönetim yerinin bulunması çifte vergilendirme ihtimalini arttırmaktadır.

Bir kişinin yönetim yerine göre mukim kabul edilebilmesi için, ulusal hukuk kurallarında bu terimin ikametgah teriminden ayrı olarak kullanılması gerekmektedir. Aksi takdirde yönetim yeri ölçütünün 4. maddesinin 1. fıkrası kapsamında ikametgah bağlantı ölçütüyle çakışması neden olur¹⁴³.

2.2.3.5. Kuruluş yeri

Kuruluş yeri OECD Anlaşma Modeli 4. maddesinin 1. fıkrası kapsamında sayılan ölçütler arasında yer almamaktadır. Bununla birlikte, 2017 değişikliğinden sonra 4. maddesinin 1. fıkrasına eklenen karşılıklı anlaşma usulü uygulanırken başvurulabilecek ölçütlerden biri olarak sayılmaktadır. Bu ölçütün tanımı yapılmamakla birlikte, çifte mukimliğin söz konusu olduğu durumlarda, gerçek kişi dışında kalan bir kişinin hangi akit devletin mukimi olduğu etkin yönetim merkezi, kuruluş yeri veya benzer nitelikteki diğer ölçütlere göre taraf devletlerce belirlenmektedir.

Bir kişinin akit devlet mukimi olup olmadığı belirlenirken kuruluş yerinin tanımlanmasında belirsizlik bulunmaktadır. Vogel, bir bağlantı ölçütünün, belirli bir yere atıfta bulunan ve belirli bir bölge ile ikametgah ilkesine benzer vergilendirmeye imkan verecek yeterli bir bağ meydana getiren ölçütleri kapsamı gerektiğini ifade etmektedir¹⁴⁴. Kuruluş yeri sadece yasal bir işleme tabii olduğu için böyle bir bağlantı meydana getirmemektedir. Couzin'e göre ise vergilendirmede kuruluş yeri ölçütünün kullanılabilmesi için vergi anlaşmalarında açıkça gösterilmesi gerekmektedir¹⁴⁵.

¹⁴² Widrig, a.g.e., 2009, 276.

¹⁴³ Couzin, a.g.e., 2002, 141.

¹⁴⁴ Vogel, K. (1997). Klaus Vogel On Double Taxation Conventions: A Commentary to the OECD-, UN- and US Model Conventions for the Avoidance of Double Taxation on Income and Capital (3rd. Edn.). United Kingdom: Kluwer Law International, 233.

¹⁴⁵ Couzin, a.g.e., 2002, 142.

Couzin ayrıca, 4. maddenin 1. fıkrası kapsamında ikametgah teriminin, 3. maddenin 2. fıkrasına dayanarak kuruluş yeri olarak yorumlanabileceğini belirtmektedir. Zira bağlantı ölçütleri arasında yer alan ikametgah ölçütü OECD Anlaşma Modeli kapsamında tanımlanmamıştır; bu nedenle bir akit devletin ulusal hukuk sistemindeki tanımına göre değerlendirilmesi gerekmektedir. Eğer bir devletin ulusal hukuk kurallarına göre kurulmuş bir şirket o devletin mukimi kabul ediliyorsa, bu durumda mali ikametgah, şirketin kurulduğu yeri de kapsamaktadır¹⁴⁶.

2.2.3.6. Fiili iş merkezi

Fiili iş merkezi, gerçekleştirilen iş bakımından işlemlerin fiili olarak toplandığı ve yönetildiği yer olarak tanımlanmaktadır. Tanımda dikkati çeken nokta, işlemlerin fiili olarak “toplandığı” ve “yönetildiği” unsurları fiili iş merkezini belirlemekte öne çıkarmasıdır. Bunların birlikte fiili iş merkezinin sınırları kesin olarak belirlenmemektedir. Bu durum fiili iş merkezi belirlenirken subjektif yorumlarla karşılaşılmamasına neden olmakta, bu da tespiti zorlaştırmaktadır¹⁴⁷.

Fiili iş merkezinin neresi olduğuna ilişkin çeşitli görüşler bulunmaktadır. Örmeci¹⁴⁸, işletmelerin yönetildiği, bu işletmelerin kurum kazancı elde ettiği, belge düzenlenip ticari defter kayıtlarının tutulduğu ve benzer işlerin yapıldığı yerin fiili iş merkezi olduğunu belirtmektedir. Kuruluş yeri yabancı bir ülkede bulunsa ve çeşitli işlemler buradan gerçekleştirilse dahi, iş merkezi karşısında işlevinin büyük kısmını kaybetmektedir. Zira fiili iş merkezi kuruluş yerinden ayrı bir niteliğe kavuşmaktadır. Bu nedenle fiili iş merkezinin bulunduğu yer mali ikametgah yeri sayılıp tam mükellef olarak vergilendirilmektedir.

Özbalcı¹⁴⁹, fiili iş merkezinin belirlenmesinde uluslararası vergi hukuku açısından kesin bir ölçütün bulunmadığını ifade etmektedir. Her bir somut olayın ayrı ayrı ve özelliğine göre değerlendirilmesi gerektiğini belirterek, genel kurul ve yönetim kurulu toplantıları için toplanılan yerler, yöneticilerin ikametgahlarının bulunduğu yerler, idari işlemlerin yoğun olarak gerçekleştiği yerler, üçüncü kişilerle ilişkilerin

¹⁴⁶ Couzin, a.g.e., 2002, 139.

¹⁴⁷ Arıkan, a.g.e., 2008, 212.

¹⁴⁸ Örmeci, M. (1995). *Kurumlar Vergisi Kanunu Uygulama Esasları*, İstanbul: Acar Matbaacılık, 432.

¹⁴⁹ Özbalcı, Y. (2004). *Kurumlar Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamaları*, Ankara: Oluş Yayıncılık, 225-226.

yürütüldüğü yerler gibi pek çok belirti ve emarenin dikkate alınması gerektiğini ileri sürmektedir.

Gür¹⁵⁰, fiili iş merkezinin, yabancı bir kurumun ticari faaliyetinin oluşumu, yapısı ve kapsamına göre ve bunların geniş şekilde incelenmesiyle belirlenmesi gerektiğini ifade etmektedir. Ayrıca fiili iş merkezi olarak gösterilen yerde vergilendirme yetkisini kullanmak isteyen devlette gerçekleştirilen faaliyetlerin kapsamı ve genişlik dereceleri karşılaştırılmalıdır.

Paklar¹⁵¹, yabancı bir kurumun fiili iş merkezini belirlemenin her zaman kolay olmadığını belirterek, kurumun idaresinin fiili olarak gerçekleştirildiği yerin fiili iş merkezi olduğunu ifade etmektedir. İdarenin gerçekleştirildiği yer tespit edilirken hasılatın toplandığı veya merkezi hesapların tutulduğu, alış ve satışların yapıldığı yer dikkate alınır. Yöneticilerin bulundukları yer, fiili iş merkezinin başka bir ülkede olmasına engel olmamaktadır. Ticari faaliyetler bunların bulunduğu yerden ayrı bir yerde meydana gelebilir.

2.2.3.7. Benzer nitelikteki diğer ölçüt

Bir kişi ev, ikametgah, yönetim yeri ve benzer nitelikteki diğer ölçüt sebebiyle akit devlet mukimi statüsüne sahip olmaktadır. Ev, ikametgah ve yönetim yeri ölçütlerinden biriyle akit devlet mukiminin tespit edilmesi mümkün olmazsa, “benzer nitelikteki diğer ölçüt” ile bir kişinin 4. madde kapsamında mükellef olması mümkündür. Bu bakımdan mali ikametgahın belirlenmesi 4. maddede sayılan bağlantı ölçütleri sınırlı sayıda değildir¹⁵².

Bir kişi, taraf devletlerin ulusal hukuk kurallarına göre yerleşik olmayan durumunda ise, OECD Anlaşma Modelinin 4. maddesinin 1. fıkrasındaki ölçütlere ne kadar benzese de benzer nitelikteki diğer ölçütten faydalanamaz. Bir vergi anlaşmasının uygulanması sonucu ortaya çıkan çifte vergilendirme ve vergi kaçakçılığının önlenmesi önemli bir mesele olduğundan, benzer nitelikte diğer ölçütün ne anlama geldiğinin belirlenmesi önem taşımaktadır. Benzer nitelikteki ölçütün

¹⁵⁰ Gür, M. (1986). *Kurumlar Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamaları*, Ankara, 269.

¹⁵¹ Paklar, S. (1987). *Kurumlar Vergisi Kanunu Yorum ve Uygulanması* (2. Baskı). İstanbul: İstanbul Matbaası, 260.

¹⁵² Vogel, a.g.e., 1997, 232; Yaltı, a.g.e., 1995, 109.

belirsiz bir yapısının olması da kapsamının belirlenmesini ayrıca önemli bir mesele haline getirmektedir¹⁵³.

Bir kişinin akit devlet mukimi olup olmadığı belirlenirken benzer nitelikteki ölçütün genel olarak diğer ölçütlere benzemesi gerekir. OECD'nin belirlediği 4. maddenin 1. fıkrasında yer alan ev, ikametgah ve yönetim yeri ölçütleri, bir devlet ile bir kişi arasında yer bakımından bir ilişki kurmaktadır¹⁵⁴. Bu bakımdan bir kişinin akit devlet mukimi olabilmesi için, bir devletin ulusal hukuk kurallarında yer bakımından bir ilişki kuran bir ölçüt sebebiyle mukim olması gerekmektedir¹⁵⁵. Bunun yanında Crown Forest davasına göre, Kanada'nın ve ABD'nin dünya çapında vergilendirme yapması kişilerin bu ülkelerden birinde mukim olmasına bağlanmıştır¹⁵⁶. Bu durumda, bir ölçütün benzer nitelikte kabul edilmesi için, aynı zamanda dünya çapında elde edilen gelirleri vergilendirmeyi amaçlaması gerektiği sonucuna varılmaktadır¹⁵⁷.

Benzer nitelikteki diğer ölçütün kapsamının belirlenmesi zor olduğu için uygulanması da çok kolay değildir. Bir devletle kişi arasında yer bakımından bir ilişki kurulması gerektiği yönündeki görüşler de kuralın uygulanmasını zorlaştırmaktadır. Bir tüzel kişiliğin kuruluş yeri, taraf devletlerle bu türden bir ilişki kuracağı için, benzer nitelikteki bir ölçüt oluşturup oluşturmayacağı tartışılabilmektedir. Kimi yazarlar kuruluş yeri ile bir devletle kişi arasında gerekli bağ kurulduğunu kabul etmekte ancak yeterli bir kişisel bağ kurulmadığını ifade etmektedirler¹⁵⁸. OECD ise, tüzel kişiler açısından çifte mukimliğe ilişkin açıklamalarında, bir şirketin bir ülkede tescil edilirken aynı anda bir başka ülkede etkin yönetim merkezinin bulunabileceğini örnek göstermektedir¹⁵⁹. Bu durumda kuruluş yerinin, bir devlet ile bir şirket arasında ikametgah bağı kuracağını kabul ettiği söylenebilir¹⁶⁰.

¹⁵³ Sepúlveda Ramirez, J.F. (2016). *Residence in Tax Treaties*. Unpublished PhD Thesis, Leiden University, 187, Web: <https://scholarlypublications.universiteitleiden.nl/handle/1887/44535> adresinden 02.04.2020 tarihinde alınmıştır, 57.

¹⁵⁴ Berber, a.g.e., 2012, 91; Vogel vergi anlaşmalarında yer alan bağlantı ölçütlerinin yersellik ilkesini (locality-related attachment) gerektirdiğini ifade etmiştir, bkz. Vogel, a.g.e., 1997, 233.

¹⁵⁵ Widrig, a.g.e., 2009, 286.

¹⁵⁶ Supreme Court of Canada, Her Majesty the Queen v. Crown Forest Industries Limited, [1995] 2 SCR, 810, Web: <https://scc-csc.lexum.com/scc-csc/scc-csc/en/1271/1/document.do> adresinden 03.08.2020 tarihinde alınmıştır.

¹⁵⁷ Crown Forest (1995), 803.

¹⁵⁸ Widrig, a.g.e., 2009, 281; Plakhin, Y. (2009). "The Place of Effective Management as a Tie-Breaker Criterion". In M. Hofstaetter and P. Plansky (eds.), *Dual Residence in Tax Treaty Law and EC Law*. Wien, Linde Verlag Wien, 92.

¹⁵⁹ OECD MC (2019), Commentary, Art. 4 para. 21.

¹⁶⁰ Berber, a.g.e., 2012, 92.

2.2.4. Vergilendirme Yetkisi Açısından Mali İkametgahın Belirlenmesinde Etkili Olan Yaklaşımlar

Vergilendirme yetkisi, devlet egemenliğinin varlığından kaynaklanır. Bir devletin vergi alma ve harcama yapma yetkisinin egemenliğe dayanması gibi¹⁶¹; uluslararası alanda vergilendirme yetkisinin çakışması da devletlerin her birinin ‘egemen ’olmasından kaynaklanmaktadır¹⁶². Buna göre egemenlik, devlete ‘devlet niteliğini ’kazandırır ve devletin üstün emretme, kural koyma ve zorlama gücünün temelini meydana getirir¹⁶³.

Bir devletin varlığı bakımından önemli bir unsur olan egemenlik, devletin hak ve yükümlülüklerini belirleyen yetkiye sahip olmanın yanında, bu hak ve yükümlülükleri değiştirme ve sınırlandırma yetkisine de sahip olmak anlamına gelir¹⁶⁴. Bu durum bir devletin iktidarını belirlerken egemenliğin mutlak-sınırsız mı yoksa sınırlandırılabilir bir yetki mi olduğu sorusunu ortaya çıkarır. Egemenliğin kapsamına ilişkin olarak klasik anlayışta, egemenlik mutlak, sınırsız ve hiçbir denetime tabii olmayan bir iktidar olarak değerlendirilir¹⁶⁵. Günümüzde ise, uluslararası toplum göz önüne alınarak, egemenliğin devletlere bir iç ve dış bağımsızlık sağladığı; ancak bunun uluslararası hukuk kurallarıyla sınırlandırıldığı kabul edilmektedir¹⁶⁶. Bu bakımdan egemenlik, hukuksal açıdan başka bir dış ya da üstün iktidara bağlı olmadan ve yalnızca uluslararası hukuk kuralları ya da kendi kabul ettiği kurallarla sınırlanan, serbestçe karar verme yetkisidir¹⁶⁷.

¹⁶¹ Erginay, A. (1987). *Kamu Maliyesi*, Ankara: Sevinç Matbaası, 36-37; Turhan, S. (2020). *Vergi Teorisi ve Politikası* (7. Baskı), İstanbul: Filiz Kitabevi, 23; Martha, R.S.J. (1989). *The Jurisdiction to Tax in International Law*, Deventer: Kluwer Law and Taxation Publishers, 18-23.

¹⁶² Yaltı, a.g.e., 1995, 14.

¹⁶³ Çağan, N. (1982). *Vergilendirme Yetkisi*, İstanbul: Kazancı Yayınları, 1.

¹⁶⁴ Gözler, K. (2011). *Anayasa Hukukunun Genel Teorisi Cilt I*, Bursa: Ekin Basım Yayın Dağıtım, 435.

¹⁶⁵ Pazarcı, H. (2013). *Uluslararası Hukuk Dersleri 2. Kitap*, Ankara: Turhan Kitabevi, 18. Çağan’a göre, egemenlik devletlere nispi bir emretme gücü ve bağımsızlık verir. Niteliği gereği bölünmez olan egemenliğin sınırsız olduğu, denetlenemediği ve keyfi bir güç olduğu söylenemez, bkz, Çağan, a.g.e., 1982, 2. Üstün’e göre, klasik anlayışta tam anlamıyla bir sınırsızlık ve keyfilik söz konusu değildir; egemenlik her şeyden önce hukukla sınırlıdır, bkz. Üstün, Ü.S. (2019). *Türkiye’de Vergi ve Bütçe Hakkı*, Ankara: Nobel Akademik Yayıncılık, 8.

¹⁶⁶ Pazarcı, a.g.e., 2013, 18-19; Tuncer, a.g.e., 1974, 14; Çağan, a.g.e., 1982, 2.

¹⁶⁷ Pazarcı, a.g.e., 2013, 20.

Bir devlet, egemenliğine dayanarak çeşitli hak ve yetkileri kullanır. Bu hak ve yetkilerin mali alandaki görünümünü¹⁶⁸ vergilendirme yetkisi meydana getirir. Vergilendirme yetkisinin, devletin hak ve yetkilerinden biri olması, bunun egemenliğin bir türü ya da parçası olmadığı ve bu iki kavramın birbirine denk olmadığı anlamına gelmektedir¹⁶⁹. Vergilendirme yetkisi bir devletin egemenliği ile sınırlıdır. Bir devlet egemen olmadığı yerde vergilendirme yetkisini kullanamaz; bununla birlikte, yalnızca “egemen olan bir devlet” vergilendirme yetkisini kullanabilir¹⁷⁰.

Devletin vergilendirme yetkisini kullanması için bir kişi veya konu ile ilişki içerisinde bulunması gerekir. Uluslararası hukukta olduğu gibi bu ilişki mülklik veya kişisellik ilkesi ile kurulabilir¹⁷¹. Vergi hukuku bakımından bir devletin kaynak ilkesi, ikametgah ilkesi ve uyruklu ilkesi ile vergilendirme yetkisini kullanması mümkündür¹⁷². Bu ilkeler bir devletin vergilendirme yetkisini meşru şekilde kullanmasına imkan vermektedir¹⁷³.

Kaynak ilkesi, bir vergi konusunun devletle arasında bağ kurarak maddesel bir bağlantı noktası meydana getirir. İkametgah ve uyruklu ilkesi ise bir kişinin (vergi yükümlüsü) devletle olan bağı gösterdiği için kişisel bağlantı noktası oluşturur. Bu ayrım vergilendirme ilişkisinin kapsamının belirlenmesinde kullanılır¹⁷⁴. Kişisel bağlantı noktasına sahip olan bir kişi tam yükümlü statüsünde bulunur ve hem yurtiçindeki hem de yurtdışındaki gelir ve serveti için vergilendirilir. Maddesel bağlantı noktası sebebiyle vergilendirmeye tabi olan bir kişi ise dar yükümlü statüsünde bulunur ve yalnızca gelirin elde edildiği devlette vergilendirilir.

Bu noktada uluslararası alanda devletlerin vergilendirme ilkelerinden hangisini tercih ettiği önemli bir mesele haline gelmektedir. Devletlerin farklı vergilendirme

¹⁶⁸ Çağan, a.g.e., 1982, 2; Kaneti, a.g.e., 1986, 36; Tezel, a.g.e., 1978, 1; Martha, a.g.e., 1989, 43; Yaltı, a.g.e., 1995, 14. Tuncer, devletlerin hükümlerine dayanarak, kendi ulusal sınırları içinde vergi sistemlerini kurmasını ve vergi toplamasını “vergileme hakkı” olarak ifade etmektedir, bkz. Tuncer, a.g.e., 1974, 13. Üstün, egemenliğin tek bir görünümünün bulunduğunu belirterek, vergilendirme yetkisini devletin mali alandaki iktidarı (hak ve yetkileri) olarak belirtmektedir, bkz. Üstün, a.g.e., 2019, 11.

¹⁶⁹ Yaltı, a.g.e., 1995, 14; Üstün, a.g.e., 2019, 11.

¹⁷⁰ Martha, a.g.e., 1989, 13-15; Yaltı, a.g.e., 1995, 14

¹⁷¹ Martha, a.g.e., 1989, 46; Lang, a.g.e., 2013, 23.

¹⁷² Bir devlet ile bir kişi arasındaki hukuki bir ilişki kurmak amacıyla başvuru bu ölçütlere, mali bağ ölçütleri denilmektedir, bkz. Canyaş, O. (2017). “Tam ve Dar Yükümlülük Esasına Göre Vergilendirmenin Meşrulaştırılması Sorunu”. *Hacettepe HFD*, 7(1), 111.

¹⁷³ Yaltı, a.g.e., 1995, 17.

¹⁷⁴ Martha, a.g.e., 1989, 48; Yaltı, a.g.e., 1995, 18.

ilkelerine ulusal hukuklarında yer vermeleri, vergilendirme yetkisinin çakışmasına neden olmaktadır. Bunun sonucunda önemli bir uluslararası sorun olarak ifte vergilendirme ortaya çıkmaktadır.

2.2.4.1. Kaynak lke yaklaşımı

Vergilendirme yetkisinin kullanılma yollarından biri kaynak ilkesidir. Kaynak ilkesine göre, vergi konuları ve vergi doğuran olaylar, bir devletin kendi ülkesinde meydana geldiği için, bu devletin vergilendirme yetkisine tabiidir¹⁷⁵. Gelirin elde edildiği devlet, kaynak ülke olması nedeniyle bu geliri vergilendirmek istemektedir.

Kaynak ilkesinde bir kişinin yurtdışında elde ettiği gelirler vergilendirilmez. Zira bu kişinin devletle arasında kişisel bir bağ bulunmamaktadır. Vergilendirme yetkisi, devletin kaynaklık ettiği bir vergi konusuna bağlanmıştır. Bu nedenle bir kişi dar mükellefiyete tabiidir ve yalnızca bu ülke içinde elde edilen geliri vergilendirilir. Gelirin bir vatandaş veya yabancı tarafından elde edilmiş olması arasında fark yoktur; bu bakımdan vergilendirme yetkisinin kullanılmasında uyrukluğ ve ikametgah ilkeleri bir önem tařımaz¹⁷⁶.

Bazı devletler vergilendirme yetkisini yalnızca kaynak ilkesine dayandırmaktadır. Bunun anlamı, bu devletler yalnızca yurtiçindeki gelirleri vergilendirmektedir; yurtdışındaki gelirlerin vergilendirilmesinden ise vazgemektedir¹⁷⁷. Bu şekilde vergilendirme genelde dışarıdan sermaye girişine ihtiyaç duyan devletler tarafından tercih edilmektedir.

Devletlerin gelir getirici faaliyetlerinin uluslararası alana yayılmadığı dönemlerde, kaynak ilkesinin uygulanmasının daha kolay ve zahmetsiz olduğu söylenbilir. Zira, bir devlet yalnızca kendi ülkesinde elde edilen bir geliri vergilendirmektedir¹⁷⁸. Ancak teknolojik, ekonomik, sosyal ve siyasi ilişkilerin gelişmesiyle, uluslararası alanda gelir getirici faaliyetler de yaygınlık kazanmıştır. Bu durum, gelir ile gelirin elde edildiği devlet arasındaki coğrafi sınırların tespit

¹⁷⁵ Tuncer, a.g.e., 1974, 14; ağan, a.g.e., 1982, s. 213; ncel, M., Kumrulu, A., ağan, N. (2017). *Vergi Hukuku* (26. Baskı). Ankara: Turhan Kitabevi, 59; Kaneti, a.g.e., 1986, 40; Yaltı, a.g.e., 1995, 17.

¹⁷⁶ Tuncer, a.g.e., 1974, 14; ağan, a.g.e., 1982, s. 213; Uluatam ve Methibay, a.g.e., 2001, 62; ncel, Kumrulu ve ağan, a.g.e., 2017, 59; Ekmekci, a.g.e., 1994, 2; Arıkan, a.g.e., 2008, 166; Knetchle, a.g.e., 1979, 36.

¹⁷⁷ Tezel, a.g.e., 1978, 16; Knetchle, a.g.e., 1979, 37.

¹⁷⁸ Arıkan, a.g.e., 2008, 168; Tuncer, a.g.e., 1974, 15.

edilmesini zorlaştırmaktadır¹⁷⁹. Bir devletin birden fazla devletle ilişkisinin bulunması ve her bir devletin vergilendirme yetkisini kullanmak istemesi söz konusu olabilir. Böyle bir durumda, hangi devletin kaynak ülke olduğu, ilgili devletlerin ulusal hukuk kuralları birlikte değerlendirilerek tespit edilir¹⁸⁰.

2.2.4.2. Hukuki ikametgah yaklaşımı

İkametgah ilkesi vergilendirme yetkisinin kullanılmasına olanak sağlayan bir diğer hukuki sebeptir. Bu ilke ile bir kişinin bir devlette yerleşik olması aranır. Diğer bir deyişle, ikametgah ilkesine göre vergilendirme yetkisini, mükellefin mukimi olduğu devlet kullanmaktadır. Devletle kişi arasındaki kişisel bağ, bu devlette mukim olunması sonucu ortaya çıkar, böylece devletin vergilendirme yetkisinin kullanılması mümkün hale gelir.

Vergi mükellefi mali ikametgahının bulunduğu devlette tam mükellefiyete tabiidir; yani vergilendirme hem yurtiçindeki hem de yurtdışındaki gelirleri kapsayacak şekilde genişlemektedir¹⁸¹. Bu ilke sayesinde bir kişinin mali gücü, mukimi olduğu devlet tarafından bütünüyle vergilendirilebilir. Bu açıdan ikametgah ilkesi, her türlü gelir ve serveti vergilendirebilmesi dolayısıyla, üniter vergi sistemine daha uygundur¹⁸². Aynı zamanda gelirin veya servetin nerede kazanıldığı ikametgah ilkesi bakımından önem taşımaz¹⁸³.

Mali ikametgah kişilerin vergilendirilmesinde kullanılan bir ölçüt olup günümüzde ikametgah ilkesinin gelişiminin ulaştığı son noktayı göstermektedir¹⁸⁴. Bir kişinin mukimi olduğu devlet belirlenirken, devletler farklı ölçütlerden yararlanmaktadırlar. Gerçek kişiler açısından, “yerleşme kastı ile oturulan yer”, “bir işyeri aracılığıyla faaliyette bulunulan yer”, “süre kaydı olmaksızın yerleşmek kastıyla ülkede bulunma” gibi ölçütler bunlardan bazılarıdır. Kurumlar açısından ise, kuruluş yeri veya yasal merkez gibi hukuki bir bağın varlığı aranabilir; “etkin yönetim merkezi”, “pay sahiplerinin çoğunluğunun mukim olduğu yer”, “yönetim yeri” gibi maddi bir bağ meydana getirecek ölçütlere başvurulabilir. Yönetim yeri ölçütünde,

¹⁷⁹ Tuncer, a.g.e., 1974, 15; Akçaoğlu, a.g.e., 2011, 42.

¹⁸⁰ Akçaoğlu, a.g.e., 2011, 42.

¹⁸¹ Knetchle, a.g.e., 1979, 36; Kaneti, a.g.e., 1986, 36; Yaltı, a.g.e., 1995, 19.

¹⁸² Tuncer, a.g.e., 1974, 16; Arıkan, a.g.e., 2008, 169.

¹⁸³ Tuncer, a.g.e., 1974, 16; Arıkan, a.g.e., 2008, 169; Akçaoğlu, a.g.e., 2011, 42.

¹⁸⁴ Arıkan, a.g.e., 2008, 170.

önemli kararların alındığı ve asıl merkezin bulunduğu yerde bir kurum mukim kabul edilir. Burada olgular ve koşulların birlikte incelenmesi yapılır¹⁸⁵.

2.2.4.3. Uyrukluk yaklaşımı

Uyrukluk ilkesi, bir devletin vatandaşları üzerinde vergilendirme yetkisini kullanmasıyla ortaya çıkar. Böylece vatandaş statüsündeki bir kişinin yurtiçindeki ve yurtdışındaki gelir ve serveti vergilendirilir. Yalnızca vatandaşlara ilişkin bir ilke olduğu için, yabancıların vergilendirilmesi bu ilkenin kapsamına girmez. İkametgah ilkesi mukim olan her türlü kişinin yurtdışı gelirlerinin vergilendirme yetkisini kesin olarak elde etmek isterken¹⁸⁶; uyrukluk ilkesi, vatandaşlara ilişkin olmasıyla bu ilkeyi yumuşatan ve esneklik kazandıran bir ilke konumundadır¹⁸⁷.

Uyrukluk ilkesi vergilendirme yetkisinin kullanımında pek tercih edilen bir ilke değildir. Daha çok bu ilkeye yardımcı veya tamamlayıcı niteliğine dayanarak başvurulmaktadır¹⁸⁸. Zira uyrukluk ilkesi, bir devlet ile bir kişi arasındaki ekonomik ve sosyal bağın kurulmasında yetersiz kalırsa, vergilendirme ilişkisinde ekonomik gerçekliğinin ortaya çıkarılması zor olabilir¹⁸⁹.

2.2.5. Mali İkametgahın Belirlenmesi Yöntemleri

2.2.5.1. Ülkelerin vergi sistemlerinde yer alan düzenlemeler

Devletler vergilendirme yetkilerini ağırlıklı olarak kaynak ve ikametgah ilkelerine dayandırır. Ancak devletlerin sadece bu ilkelere başvurmaları vergilendirmenin sorunsuz bir şekilde gerçekleşmesini sağlamaz. Devletlerin sosyal, kültürel, ekonomik ve ideolojik olarak farklılıkları, bu kavramların da farklı tanımlanmalarına ve yorumlanmalarına neden olur. Bunun yanında devletler, yorum farklılıklarını ortadan kaldırırsalar bile, bu ilkelere yalnızca birini tercih etmeleri, yurtiçinde veya yurtdışında doğan bazı gelirlerden vazgeçmelerini gerektirir¹⁹⁰. Ancak

¹⁸⁵ Akçaoğlu, a.g.e., 2011, 43.

¹⁸⁶ Tuncer, a.g.e., 1974, 18.

¹⁸⁷ Yücelik, M.Z. ve Yayın, T. (1969). Uluslararası Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları ve Bunların Ortaya Çıkardığı Sorunlar. Ankara: Maliye Bakanlığı Tetkik Kurulu Neşriyatı, 85-88.

¹⁸⁸ Tuncer, a.g.e., 1974, 18; Tezel, a.g.e., 1978, 16; Arıkan, a.g.e., 2008, 171.

¹⁸⁹ Ekmekci, a.g.e., 1994, 3-4.

¹⁹⁰ Yaltı, a.g.e., 1995, 25.

devletlerin uzun yıllardır gösterdikleri genel eğilim, vergilendirme alanlarını mümkün olduğunca genişletmek yönündedir.

Çifte vergilendirme, sermaye hareketlerinin dolaşmasına olumsuz etkisi nedeniyle önlenmesi gereken bir durumdur. Bu amaçla devletler hem ulusal hem de uluslararası düzeyde önlemler alabilmektedir. Bu önlemler ile devletler kendi istekleriyle vergilendirme yetkilerini sınırlandırmaktadır¹⁹¹.

Ulusal önlemler devletlerin tek taraflı olarak aldıkları önlemlerdir. Bu önlemlerle bir devlet, yabancılık unsuru taşıyan bir gelirin vergilendirme yetkisini, kendi hukuk sistemindeki düzenlemelerle sınırlandırmaktadır¹⁹². Devletlerin vergilendirme yetkilerini tek taraflı olarak sınırlandırmaları, daha hızlı ve etkili sonuçlar doğurabildiği için tercih edilmektedir¹⁹³. Bunlardan vergiyi dikkate alan önlemler, mahsup yöntemi ve vergi oranı indirimi iken; matrahı esas alan önlemler ise, istisna yöntemi ve matrahtan indirimdir¹⁹⁴.

Mahsup yönteminde esas olan, bir kişinin yabancı bir devlette ödediği verginin, mali ikametgahın bulunduğu devlette ödenecek vergiden mahsup edilmesidir¹⁹⁵. Mahsup yöntemi, tam mahsup ve kısmi mahsup olarak iki şekilde uygulanabilmektedir. Tam mahsupta, kaynak ülkede ödenen verginin tamamı ikametgah ülkesinde indirilir. Kısmi mahsup ilkesinde ise ödenen verginin tamamı değil bir kısmı mahsup edilir. Ancak her iki şekilde de mahsup edilecek tutar, kaynak ülkede ödenen miktarı aşamaz¹⁹⁶. Buna göre yabancı ülkede ödenen vergi miktarı mali ikametgah devletinde ödenecek vergiden düşülmektedir. Bunun sonucunda artan miktar olursa bu kısım tahsil edilmekte; ancak tersi bir durumda vergi tahsil edilmemekte ve fazla kısmın iadesi de yapılmamaktadır¹⁹⁷.

OECD Anlaşma Modelinde çifte vergilendirmenin önlenmesinde başvuru yöntemlerinden biri mahsup yöntemidir (OECD MC. 23/B). Akit devletlerden birinde

¹⁹¹ Çağan, a.g.e., 1982, 211-212.

¹⁹² Yaltı, a.g.e., 1995, 26.

¹⁹³ Özgenç, a.g.e., 2016, 34.

¹⁹⁴ Yaltı, a.g.e., 1995, s. 26; Lang, a.g.e., 2013, 26.

¹⁹⁵ Tuncer, a.g.e., 1974, 23; Uluatam ve Methibay, a.g.e., 2001, 64; Yaltı, a.g.e., 1995, 259-261; Lang, a.g.e., 2013, 136-140.

¹⁹⁶ Pehlivan, O. ve Öz, E. (2019). *Uluslararası Vergilendirme*, Celepler Matbaacılık Yayın ve Dağıtım, 106-107.

¹⁹⁷ Tuncer, a.g.e., 1974, 24-25.

mukim olan kişi, diğerk akit devlette vergi ödediğı takdirde, mali ikametgahın bulunduğı devlette kaynak ülkesinde ödenen gelirin mahsup edilmesi mümkündür.

Vergi oranının indirimi, bir gelire uygulanan vergi oranının, gelirin tamamına veya bir kısmına ilişkin olarak indirilmesidir¹⁹⁸. Ancak vergi oranlarının ve vergilerin hukuk sistemlerindeki çeşitliliğı, bu yöntemin uygulanabilirliğini zorlaştırmaktadır¹⁹⁹.

İstisna yönteminde, bir gelir yurtdışında elde edildiyse hem ikametgah hem de kaynak ülkesi bakımından vergilendirme yetkisinin kapsamı dışında bırakılmaktadır²⁰⁰. İkametgah ülkesi, gelirin elde edildiğı kaynak ülkeyi münhasıran yetkili devlet kabul etmektedir²⁰¹. Böylece gelirin dünya çapında vergilendirilmesinden vazgeçilmiş olmaktadır. Kaynak ülkesi ise yabancı kaynaklı gelirleri verginin tespitinde dikkate almamaktadır. Nitekim OECD Anlaşma Modelinde çifte vergilendirmeyi önlemek için başvuru olan diğerk bir yöntem istisna yöntemidir (OECD MC m. 23/A). Buna göre mukim olunan akit devlet, diğerk akit devlette vergiye tabi tutulmuş gelir ve servet unsurlarını kendi ülkesinde vergiden istisna etmektedir.

Matrahtan indirim, kaynak ülkede ödenen verginin, ikametgah ülkesinde ödenecek verginin matrahı belirlenirken indirilebilir gider olarak nitelendirilmesi yöntemidir. Böylece bu vergiler toplam matrahtan düşölür ve kalan miktar vergilendirilir. Ancak bu yöntemle çifte vergilendirme kısmen önlenebilmektedir²⁰².

Devletlerin vergilendirme yetkisini sınırlandıran düzenlemeler arasında diplomat muaflığı ve serbest bölgelere ilişkin esaslar da yer almaktadır. Gelir Vergisi Kanunu'nda yabancı devletler tarafından elçi, maslahatgüzar ve fahri konsoloslar hariç olmak üzere konsolosları ile elçilik ve konsolosluklara ait olup o ülkenin uyrukluğunda olan memurlar, Türkiye'de resmi bir görevle görevlendirilenler bu sıfatlarından dolayı gelir vergisinden muaftır. Ancak bu kuralın uygulanması diplomatlara tanınan muaflığın karşılıklı olmasıyla mümkündür. Bunun yanında Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu'nun 3. maddesinin c bendinde, Katma Değer

¹⁹⁸ Tuncer, a.g.e., 1974, 24-25; Yaltı, a.g.e., 1995, 26.

¹⁹⁹ Yaltı, a.g.e., 1995, 26.

²⁰⁰ Tuncer, a.g.e., 1974, 26; Yaltı, a.g.e., 1995, 255-259; Pehlivan ve Öz, a.g.e., 2019, 103; Lang, a.g.e., 2013, 131-133.

²⁰¹ Tuncer, a.g.e., 1974, 26.

²⁰² Tuncer, a.g.e., 1974, 23-24; Pehlivan ve Öz, a.g.e., 2019, 107.

Vergisi Kanunu 15. maddesinde, Emlak Vergisi Kanunu 4. maddenin 1. bendi ile 14. maddesinin d bendi, Gümrük Vergisi 9. maddesi ile 12. maddesinde benzer düzenlemeler yer almaktadır.

Serbest bölgelerin hüküm ve esasları Serbest Bölgeler Kanunu'na tabiidir. Buna göre, ihracata yönelik yatırım ve üretimi teşvik etmek, doğrudan yabancı yatırımları ve teknoloji girişini hızlandırmak, işletmeleri ihracata yönlendirmek ve uluslararası ticareti geliştirmek amacıyla serbest bölgelerin kurulması mümkündür (SBK. m.1). Serbest bölgelerin yer ve sınırlarını belirleme yetkisi Cumhurbaşkanına aittir (SBK. m. 2). Bu bölgelerde gümrük ve kambiyo mükellefiyetine ilişkin hükümler uygulanmaz. Bunun sonucunda devletler vergilendirme yetkilerini tek taraflı olarak sınırlandırır²⁰³.

Devletler ulusal hukuk sistemlerinde aldıkları önlemler ile çifte vergilendirmeyi önlemeye çalışmışlardır. Ancak ulusal düzeyde alınan önlemlerin yeterli olmadığı; daha geniş kapsamda uygulanan uluslararası önlemlerin gerekli olduğu anlaşılmıştır. Bunun üzerine devletler iki taraflı vergi anlaşmaları ile çok taraflı model anlaşmalara ilişkin çalışmalar yapmaktadırlar.

2.2.5.2. Uluslararası anlaşmalar

Devletler menfaatlerini göz önünde bulundurarak vergilendirme ilkelerinden birini tercih edebilirler. Ancak bu durum devletlerin vergilendirme yetkilerinin çakışması sorununu ortaya çıkarmaktadır. Devletlerin vergi hukuku kurallarında yer alan önlemlerin yanında, iki taraflı vergi anlaşmaları taraf devletlerin vergilendirme yetkisinin paylaşılmasında önemli bir araç meydana getirmektedir²⁰⁴.

Vergi anlaşmalarının çeşitli işlevleri bulunmaktadır. Ancak her şeyden önce vergi anlaşmaları uluslararası alanda önemli bir kaynağı teşkil etmektedir. Zorunlu olmamakla birlikte, anlaşmaların akdedilmesinde taraf devletler model anlaşmaları temel almaktadır. Böylece model anlaşmalarda yer alan ortak ilkeler, devletlerin

²⁰³ Öncel, Kumrulu ve Çağan, a.g.e., 2017, 62.

²⁰⁴ Devletlerin davranışları diğer devletleri etkilediği için, toplumun faydasına olduğu takdirde, egemenliğin paylaşılması veya devredilmesi söz konusu olabilir, bkz. Gooijer, J., a.g.e., 2019, 245-246.

hukuk sistemlerindeki tanım ve yorum farklılıklarının ortadan kaldırılmasına ve ortak kuralların belirlenmesine katkı sağlamaktadır²⁰⁵.

İki taraflı vergi anlaşmaları, esas olarak, çifte vergilendirmenin ortadan kaldırılması ve vergi kaçakçılığının önlenmesi amacıyla akdedilmektedir. Devletler, bu anlaşmaları akdederken uluslararası örgütler tarafından hazırlanan anlaşma modellerinden faydalanırlar. Devletler genel olarak iki taraflı vergi anlaşmaları akdetmeyi tercih etmektedir, ancak daha kapsamlı vergi anlaşmaları yapılmasına engel olan herhangi bir durum da bulunmamaktadır. Bununla birlikte, çok taraflı vergi anlaşmalarının mümkün olup olmadığı da tartışılan bir konudur.

Çok taraflı bir anlaşma teorik olarak mümkün olmakla birlikte, pratik olarak uygulanabilirliği zor görünmektedir. Çok taraflı anlaşmalar, iki taraflı anlaşmalara göre daha karmaşık bir yapıdadır. Her bir devletin elde etmek istediği menfaatlerin bulunması nedeniyle çok taraflı bir anlaşmanın uygulanması sorun yaratabileceği gibi, değişen dünya koşullarına göre bu anlaşmaların güncellenmesi ve sona erdirilmesi gerektiğinde, iki taraflı anlaşmalardaki kolaylıklar söz konusu olmayacaktır²⁰⁶.

Model Anlaşmaların en eskisi OECD Anlaşma Modelidir. OECD Anlaşma Modelinin, bugünkü anlamında bir çok taraflı bir anlaşma olarak ortaya çıkması 1963 OECD Anlaşma Modeli taslağına dayanmaktadır. Bu taslak ekonomik, teknolojik, iletişimsel gelişmelere bağlı olarak çeşitli güncellemeler geçirmiştir ve 2017 OECD Anlaşma Modeli olarak varlığını sürdürmektedir. OECD, Anlaşma Modeline ilişkin yaptığı çalışmalar esnasında çok taraflı bir anlaşmanın olanaklı olup olmadığını incelemiştir. Bunun sonucunda iki veya daha fazla devletin akdedeceği bir anlaşma fikri OECD tarafından mümkün görülmemiş; bunun yerine vergilendirmeye ilişkin sorunların iki taraflı anlaşmalarla çözülmesi önerilmiştir²⁰⁷. Bununla birlikte, son yıllarda ekonomik ilişkilerin gelişmesi ve sermaye, mal ve emek hareketlerinin artması, OECD'nin bu konuya ağırlık vermesini gerektirmiştir. Yakın zamanda BEPS projesi altında yapılan çalışmalardan Eylem Planı 15 çok taraflı vergi anlaşmalarına ilişkindir²⁰⁸. Bu raporda üç temel hedefin gerçekleştirilmesi amaçlanmaktadır. Bunlar,

²⁰⁵ Yaltı, a.g.e., 1995, 31.

²⁰⁶ Yaltı, a.g.e., 1995, 35.

²⁰⁷ OECD MC (2019), Commentary, Intr. para. 37, 40.

²⁰⁸ OECD (2015), Developing a Multilateral Instrument to Modify Bilateral Tax Treaties, Action 15 -2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris. <http://dx.doi.org/10.1787/9789264241688-en>.

uluslararası alandaki gelir getirici faaliyetlere ilişkin olarak devletlerin ulusal hukuk kurallarının uyumlaştırılması, uluslararası mevcut duruma ek düzenlemeler yapılması ve şeffaflık ile kesinliğin geliştirilmesi olarak ifade edilmektedir²⁰⁹. OECD, Eylem Planı 15 ile devletlerin akdettikleri iki taraflı anlaşmaların OECD Anlaşma Modeli ile farklılıkları ortadan kaldırmanın yanında, devletleri çok taraflı vergi anlaşmalarının akdedilebilirliği konusunda görüşmeler yapmaya teşvik etmektedir.

OECD Anlaşma Modeline benzer bir model çalışması Birleşmiş Milletler tarafında da gerçekleştirilmiştir. Bunun sonucunda 1977 tarihli OECD Anlaşma Modeli ve Şerhi temel alınarak bir model meydana getirilmiştir. Birleşmiş Milletlerin hazırladığı modelin OECD Anlaşma Modelinden farkı, vergilendirme yetkisinin ağırlıklı olarak kaynak devletlere verilmesi noktasında ortaya çıkmaktadır. Birleşmiş Milletler bünyesinde yapılan görüşmelerde de, OECD'nin görüşüne benzer şekilde, çok taraflı bir vergi anlaşması yapılması olanaklı bulunmamıştır. Devletlerin çok farklı vergi sistemlerinin olduğu bir ortamda, iki taraflı anlaşmalar yapılırken dahi pek çok sorunla karşılaşmaktadır. Bu bakımdan, BM Model iki taraflı vergi anlaşmalarının müzakere edilmesinin, yorumlanmasının ve uygulanmasının kolaylaştırılmasını sağlayarak iki taraflı vergi anlaşmalarının yaygınlaştırılması önerisinde bulunulmuştur²¹⁰.

Amerika Birleşik Devletleri de benzer bir model hazırlamış ve 1996'da yayımlamıştır. Bu modelde ağırlıklı olarak ikametgah devletinin vergilendirme yetkisini kullanması tercih edilmiştir. Bununla birlikte, bir yerde mukim olsun veya olmasın, ABD vatandaşlarının dünya çapındaki gelirlerinin vergilendirmesi, çifte vergilendirme anlaşmalarının ABD'de uygulama alanını hayli daraltmaktadır²¹¹. Zira ABD, vatandaşları söz konusu olduğunda kendi hukuk kurallarını uygulama eğilimi göstermektedir.

Bunların yanında, Türkiye tarafından 1969 yılında Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü tarafından hazırlanan “Gelir ve Servet Vergilerinde Çifte

²⁰⁹ OECD MC (2015), 3.

²¹⁰ UN MC (1978). Tax Treaties Between Developed and Developing Countries-7th Report, DECOSOC, Doc.no.ST/ESA/79, New York, 60-61; UN MC (2017). Model Double Tax Convention Between Developed and Developing Countries 2017 Update, ST/ESA/PAD/SER.E/213, Intr. para. 12. Hem OECD Anlaşma Modelinin hem de BM Anlaşma Modelinin uluslararası örgütler tarafından hazırlanması, bir devletin amacına hizmet etmeksizin tarafsız modeller hazırlanabilmesine imkan sağlamaktadır, bkz. Bayar, a.g.e., 2006, 54.

²¹¹ Akçaoğlu, a.g.e., 2013, 312.

Vergilendirmenin Önlenmesi Amacıyla Yapılacak Anlaşmalar İçin Türk Projesi” yayımlanmıştır. Bu projenin hazırlanmasında Türkiye’nin OECD ve BM Modellerinin içeriğini tamamen onaylamaması ve çeşitli maddelere çekinceler koyması esas rol oynamaktadır. Bu bakımdan Türk Modeli, koyulan çekincelerle anlaşma modellerinin birleştirilmesiyle ortaya çıkmıştır²¹². Bazı gelirler açısından OECD Anlaşma Modelinde ikametgah devletine öncelik tanınırken, Türk Modelinde kaynak devlete vergilendirme yetkisi tanınarak gelirin doğduğu ülkede vergilendirilmesi amaçlanmaktadır. Ayrıca, vergilendirme yetkisinin devletler arasında paylaşıldığı gelirler açısından kaynak devleti tarafından uygulanacak vergi oranlarının arttırılması öngörülmektedir. Bununla birlikte, Türk Modeli, kullanılmayan eski bir metindir ve bir geçerliliği bulunmamaktadır²¹³.

2.2.6. Mali İkametgahın Belirlenmesine Bağlı Olarak Karşılaşılan Sorunlar

2.2.6.1. Çifte vergilendirme sorunu

Çifte vergilendirme uluslararası vergi hukuku kapsamında en çok karşılaşılan ve tartışılan konulardan biridir. Uluslararası sermaye, mal ve emek hareketlerinin serbestçe dolaşmasında engelleyici etkileri nedeniyle çifte vergilendirmenin ortadan kaldırılması önemli bir sorun haline gelmektedir.

Çifte vergilendirmeyi kısaca aynı vergi mükellefinin, aynı vergi konusu bakımından belli bir vergilendirme dönemi içinde birden fazla devletin vergilendirme yetkisi kapsamına girmesi şeklinde tanımlamak mümkündür²¹⁴.

Türk Vergi Hukuku sisteminde Vergi Usul Kanunu’nun 117. maddesinde birden fazla vergilendirmeye ilişkin bir düzenleme yer almaktadır. Vergi hatası başlığını düzenleyen bu kurala göre, aynı vergi kanununun uygulanmasında belli bir vergilendirme dönemi için aynı matrah üzerinden bir defadan fazla vergi istenmesi veya alınması çifte vergilendirme kabul edilmektedir. Bu tür bir çifte vergilendirme

²¹² Yaltı, a.g.e., 1995, 50; Arıkan, a.g.e., 2008, 142.

²¹³ Yaltı, a.g.e., 1995, 50.

²¹⁴ Yaltı, a.g.e., 1995, 3; Erginay, a.g.e., 1990, 127; Uluatam ve Methibay, a.g.e., 2001, 63; Yücelik ve Yayın, a.g.m., 1969, 5; Tuncer, a.g.e., 1974, 1; Tezel, a.g.ç., 1989, 1; OECD (2019), Intr., para. 1. Çifte vergileme, vergiye tabi gelirin birden fazla ülkede vergi konusu olması ve aynı gelirin hem elde edildiği ülkede hem de geliri elde eden kişinin mukimi (yerleşik) olduğu ülkede vergilendirilmesidir, bkz. Aydın, F. (2010). “Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmalarının Değerlendirilmesi”, *Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi*, Mayıs, S: 77, 63.

uygulama hatası sonucu ortaya çıkmakta ve kanun koyucu tarafından arzulanmayan bir durumu meydana getirmektedir²¹⁵.

Çifte vergilendirmenin ekonomik çifte vergilendirme ve hukuki çifte vergilendirme olarak iki sınıflandırması yapılmaktadır. Ekonomik çifte vergilendirme, birden fazla devletin birden fazla kişiyi aynı vergi konusu üzerinden vergilendirmesi halinde ortaya çıkmaktadır. Bu tür çifte vergilendirmede farklı vergi mükelleflerinin bulunması gerekmektedir. Örnek olarak bir şirketin mukim olduğu devlette elde ettiği kazanç kurumlar kanununa göre vergilendirildikten sonra, pay sahiplerine dağıtılan temettü üzerinden pay sahiplerinin mukim oldukları devlette vergilendirilmeleri ekonomik çifte vergilendirme meydana getirmektedir²¹⁶. Bu sorun OECD Anlaşma Modeli kapsamında ele alınmamakta, devletlerin hukuk sistemlerinin uyumlaştırılmasıyla çözüm sağlanabileceği ifade edilmektedir²¹⁷.

Hukuki çifte vergilendirme ise aynı kişinin elde ettiği gelir ve servet unsurunun birden fazla devletin vergilendirme yetkisine girmesi durumudur. OECD Anlaşma Modeline göre çifte vergilendirme, ikametgah-kaynak ülke çatışmasından veya her iki devlette mali ikametgahın bulunmasından meydana gelmektedir. Devletlerin ulusal hukuk sistemlerindeki farklılık, gelir veya servet unsurunun birden fazla devletin vergilendirme yetkisine girmesine sebep olmaktadır. Hukuki çifte vergilendirmenin uluslararası nitelik kazanmasında bu vergilendirme yetkilerinin kullanılmak istenmesi ve bunun sonucunda yetkilerin çakışması temel hususu meydana getirmektedir²¹⁸. Buna göre hukuki çifte vergilendirmenin meydana gelmesi için, aynı vergi mükellefinin, aynı vergilendirme döneminde, aynı vergi konusu üzerinden, vergilendirme yetkisine sahip birden fazla devlet tarafından vergilendirilmesi koşullarının bir araya gelmesi gerektiği söylenebilir²¹⁹. Hukuki çifte vergilendirme, devletlerin ulusal tek yanlı düzenlemeleri veya uluslararası anlaşmalarla vergilendirme yetkilerini sınırlandırmalarıyla ortadan kaldırılmaya çalışılmaktadır²²⁰.

²¹⁵ Tuncer, a.g.e., 1974, 9.

²¹⁶ Yaltı, a.g.e., 1995, 10.

²¹⁷ Çağan, a.g.e., 1982, 214.

²¹⁸ Kara, M.C. (2021). *Uygulamalar Işığında Matrah Aşındırma ve Kar Kaydırma Çok Taraflı Sözleşmesi*, OnikiLevha Yayıncılık, İstanbul, 8.

²¹⁹ Pehlivan ve Öz, a.g.e., 2019, 98-99.

²²⁰ Çağan, a.g.e., 1982, s. 214.

2.2.6.2. Vergi kayıpları

Çifte vergilendirmenin yanında, vergi kaçakçılığı uluslararası vergi hukukunda önemli bir sorunu meydana getirmeye başlamıştır. Vergi kaçakçılığında az veya sıfır vergilendirme hukuka aykırı yollarla meydana getirilirken; vergiden kaçınmada bu sonuca hukuka uygun yollarla varılması söz konusudur²²¹. Vergi kaçırmaya yönelik faaliyetler hakkında cezai ve idari yaptırımlarla karşılaşması mümkündür. Bu gibi önlemler devletlerin ulusal hukuk sistemlerinde yer alan düzenlemelerde gösterilmektedir.

Vergiden kaçınmada her ne kadar hukuka uygun hareket edilse de devletlerin istemedikleri bir durum meydana gelmektedir. Gelirlerin düşük veya sıfır vergilendirme yapan ülkelere taşınması, vergilendirme yetkisini kullanamayan devletlerin büyük vergi kayıpları yaşamasına neden olmaktadır. Özellikle çok uluslu şirketlerin, matrah aşındırma ve kar kaydırmaya sebep olan ekonomik faaliyetlerinin sebep olduğu vergi kayıpları, ortak bir çalışma yapılması ihtiyacını ortaya koymuştur²²². OECD, G20 ülkelerinin çağrısı üzerine bu çalışmalara öncülük etmiştir. Bunun sonucunda 19 Temmuz 2013'te Matrah Aşındırma ve Kar Kaydırma (BEPS) Projesi çalışmaları başlamıştır. BEPS projesi kapsamında 15 Eylem Planını içeren çeşitli çalışmalar yapılmıştır. Bunlardan 6 numaralı eylem planı vergi anlaşmalarında yer alan menfaatlerin uygun bulunmayan yollarla elde edilmesinin önlenmesine yöneliktir.

Ancak vergi kayıplarına sebep olan matrah aşındırıcı ve kar kaydırıcı faaliyetlere karşı alınan önlemler bununla sınırlı kalmamıştır. BEPS Projesi kapsamında 15 numaralı eylem planı olarak çalışmalarına başlanan çok taraflı vergi anlaşmasına ilişkin Çok Taraflı Enstrüman (Multilateral Instrument - MLI) üye devletlerin imzasına açılmıştır ve 95 ülke tarafından imzalanmıştır²²³. Çok Taraflı Enstrüman ile devletlerin bir an önce BEPS Projesi kapsamında öngörülen önlemlere adapte olması ve vergi anlaşmalarının da bu değişikliklere uyarlanması amaçlanmaktadır²²⁴. Yapılan

²²¹ Akçaoğlu, a.g.e., 2011, 43.

²²² Kara, M. C. (2018). G20/OECD Matrah Aşındırılma ve Kar Kaydırma Projesi (BEPS) Çok Taraflı Enstrüman (MLI). Vergi Dünyası, 37(438), 46.

²²³ Signatories and Parties to The Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent Base Erosion and Profit Shifting, Web: <https://www.oecd.org/ctp/treaties/beps-mli-sig-natories-and-parties.pdf> adresinden 25.07.2021 tarihinde alınmıştır.

²²⁴ Kara, a.g.m., 2018, 47.

çalışmanın kapsamı hibrit uygulamaların etkisizleştirilmesi (eylem 2), anlaşmanın suistimalinin önlenmesi (eylem 6), daimi işyeri statüsünden kaçınmanın önlenmesi (eylem 7) ve anlaşmazlıkların çözümü mekanizmalarının geliştirilmesi (eylem 14) konularına ilişkin asgari önlemler gösterilmektedir. Bu noktada vergi kaybını önlemek adına devletlerin vergi anlaşmalarına en azından esas amaç kuralını (PPT) koymaları beklenmektedir. Esas amaç kuralına ileride değinilecektir.

2.3. Türk Vergi Hukukunda Mali İkametgah Kavramı ve Bu Kavrama İlişkin

Düzenlemeler

Devletlerin vergilendirme yetkilerini kullanabilmeleri için, kanunların nerede uygulanacağını belirlenmesi önem taşımaktadır. Vergi kanunlarının uygulanmasında devletin egemenliği, ülkenin alanıyla sınırlandırılmıştır²²⁵. Egemenlik, vergi kanunlarının hangi sınırlar içinde ve kimlere uygulanacağını göstermektedir²²⁶. Diğer bir deyişle, devletin etki alanını belirlemektedir²²⁷. Bu bakımdan Türkiye Cumhuriyeti'nde Türk vergi kanunları egemenliğin geçerli olduğu alanda uygulanmaktadır²²⁸.

Yer bakımından uygulamada devletler kaynak ilkesi, ikametgah ilkesi veya uyrukluk ilkesinden yalnızca birini tercih edilebilir. Ancak bu ilkelerin karma bir şekilde kullanılması da mümkündür²²⁹. Bu durum gelir üzerinden alınan vergiler bakımından tam mükellefiyet ve dar mükellefiyet ayrımının ortaya çıkmasına da sebep olmaktadır²³⁰.

²²⁵ Erginay, A. (1988). *Vergi Hukuku* (13. Baskı), Ankara: Turhan Kitabevi, 49; Uluatam ve Methibay, a.g.e., 2001, 62; Şenyüz, D. (2019a). *Vergi Hukuku Genel Hükümler* (10. Baskı), Bursa: Ekin Basım Yayın Dağıtım, 51; Özbacı, Y. (2002). *Gelir Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamaları*, Ankara: Oluş Yayıncılık, 89; Mutluer, K. ve Dayanç Kuzeyli, N.N. (2019), *Vergi Hukuku Genel ve Özel Hükümler*, Ankara: Yetkin Yayınları, 117.

²²⁶ Öncel, Kumrulu ve Çağan, a.g.e., 2017, 59; Taştan, Y. Z. (2019). *Vergi Hukuku* (2. Baskı), Ankara: Adalet Yayınevi, 84; Kızılot, Ş. ve Taş, M. (2011). *Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi* (4. Baskı). Ankara: Yaklaşım Yayıncılık, 42; Akdoğan, A. (2011). *Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi* (10. Baskı). Ankara: Gazi Kitabevi, 30.

²²⁷ Toprak, M. (2009). Dar Mükellefiyet Kavramının Teorik Temelleri, *Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi*, Haziran, S: 66, 118.

²²⁸ Kaneti, a.g.e., 1986, 36; Öncel, Kumrulu ve Çağan, a.g.e., 2017, 59; Kaneti, S., Ekmekci, E., Güneş, G. ve Kaşıkçı, M. (2019). *Vergi Hukuku*. İstanbul: Filiz Kitabevi, 60.

²²⁹ Bayar, a.g.e., 2012, 15; Akdoğan, a.g.e., 2011, 32; Akçaoğlu, a.g.e., 2011, 115.

²³⁰ Ekmekci, a.g.e., 1994, 8; Erol, A. (2020). *Dar Mükellef Kurumların Vergilendirilmesi*, Yayınlanmamış Doktora Tezi, İstanbul: İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 36; Mutluer ve Dayanç Kuzeyli, a.g.e., 2019, 362.

Kaynak ilkesine göre vergilendirmede, bir devletin ülke sınırları içinde elde edilen gelir, kimin tarafından elde edildiğine bakılmaksızın bu ülkede vergilendirilmektedir²³¹. Bu durum vergi kanunlarının mülkiliği (yerselliği) olarak da ifade edilmektedir²³². Bunun yanında, gelirin nerede elde edildiğine bakılmaksızın, bir devlette mali ikametgahı veya uyrukluğ u bulunan bir kişinin elde ettiği gelirin vergilendirilmesinde vergi kanunlarının şahsiliği geçerlidir²³³. Şahsilik ilkesinde, elde edilen gelirin, mali ikametgahın bulunduğu devletin alanında kaynaklanıp kaynaklanmadığı önemli değildir. Mülkilik ilkesinde ise, devlet kişilerin yabancı gelirlerini vergilendiremez, bunlardan vazgeçmiş sayılır. Yabancı ülkede elde edilen gelirler de vergilendirilmek istendiğinde şahsilik ilkesine başvurulması gerekmektedir.

VUK'ta vergi kanunlarının yer bakımından uygulanmasına ilişkin bir hüküm bulunmamaktadır. Bununla birlikte, vergi kanunları, düzenledikleri vergiye ilişkin olarak hem mülkilik hem de şahsilik ilkesini kapsayacak düzenlemelere yer vermektedir²³⁴.

Gelir Vergisi Kanunu ve KVK'da hem tam mükellefiyet hem de dar mükellefiyet ilkesi benimsenmiştir. Buna göre tam mükellefiyet durumunda şahsilik ilkesi benimsenirken, dar mükellefiyette mülkilik ilkesi benimsenmektedir²³⁵. Bu düzenlemelere aşağıda ayrıntılı olarak değ inilmektedir.

Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu'nun 1. maddesinin 1. fıkrasında Türkiye Cumhuriyeti sınırlarında bulunan malların veraset yoluyla veya başka şekillerde ivazsız olarak bir kişiden başkasına geçmesi halinde vergilendirmeyi düzenlemektedir. Buna göre "Türkiye'de bulunan mallar" demek suretiyle mülkilik ilkesini benimsemektedir. Aynı Kanunun 2. ve 3. fıkralarında ise Türkiye Cumhuriyeti uyrukluğ unda olan kişilerin veya Türkiye Cumhuriyeti uyrukluğ undaki kişilerden

²³¹ Arslan, M. (2006). *Vergi Hukuku* (5. Baskı), Ankara: Yaklaşım Yayıncılık, 43; Kızılot ve Taş, a.g.e., 2011, 42; Kırbaş, S. (1987). *Vergi Hukuku* (2. Baskı), Ankara: Ankara Üniversitesi Basımevi, 41; Erginay, a.g.e., 1988, 49; Akdoğan, a.g.e., 2011, 30-31; Ortaç, F. R. ve Ünsal, H. (2019). *Genel Vergi Hukuku*, Ankara: Gazi Kitabevi, 36; Şenyüz, a.g.e., 2019a, 51-52; Mutluer ve Dayanç Kuzeyli, a.g.e., 2019, 117; Toprak, a.g.m., 2009, 119.

²³² Ekmekci, a.g.e., 1994, 1; Şenyüz, a.g.e., 2019a, 51.

²³³ Arslan, a.g.e., 2006, 43; Uluatam ve Methibay, a.g.e., 2001, 62; Kızılot ve Taş, a.g.e., 2011, 42; Kırbaş, a.g.e., 1987, 41; Erginay, a.g.e., 1988, 49; Akdoğan, a.g.e., 2011, 31; Ortaç ve Ünsal, a.g.e., 2019, 36-37; Şenyüz, a.g.e., 2019a, 52; Mutluer ve Dayanç Kuzeyli, a.g.e., 2019, 117.

²³⁴ Kaneti, a.g.e., 1986, 36; Uluatam ve Methibay, a.g.e., 2001, 65; Kaneti, Ekmekci, Güneş ve Kaşıkçı, a.g.e., 2019, 60.

²³⁵ Kaneti, a.g.e., 1986, 37; Öncel, Kumrulu ve Çağan, a.g.e., 2017, 59; Şenyüz, a.g.e., 2019a, 52-53.

yurtdışındaki mallarının, veraset yoluyla veya ivazsız olarak elde edilmesi halinde vergiye tabi olduğu düzenlenerek uyrukluğa dayanan şahsılık ilkesi benimsenmektedir²³⁶.

Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 1. maddesinin 1. fıkrasında Türkiye'de yapılan ticari, sınai, zirai ve serbest meslek faaliyetleri çerçevesinde mal ve hizmetler ile Türkiye'ye ithal edilen mal ve hizmetlerin vergilendirilmesi düzenlenmektedir. Bunun yanında 6. maddesinde malların teslim edildiğinde Türkiye'de bulunması ve hizmetin Türkiye'de yapılması ile hizmette Türkiye'de yararlanılması hallerinin işlemlerin Türkiye'de yapılması anlamına geldiği ifade edilmektedir. Bu kanun kapsamında mülkilik ilkesinin benimsenmiş olduğu görülmektedir.

Emlak Vergisi Kanunu'nda Türkiye sınırları içinde bulunan binaların vergilendirilmesi düzenlenmektedir. Bir binanın vergilendirilmesi için Türkiye'de bulunması yeterli bulunmakta, binanın malikinin mali ikametgahı veya uyrukluğuna önem taşımamaktadır²³⁷. Bu Kanun, mülkilik ilkesinin en belirgin şekilde²³⁸ benimsemektedir.

Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu gerçek kişiler ile tüzel kişiler adına taşıt kaydı veya sicili bulunan kara ve hava taşıtlarının vergilendirilmesini düzenlemektedir. Kanun vergilendirmede, sicil esasına dayalı mülkilik ilkesini²³⁹ benimsemektedir.

Damga Vergisi Kanunu'nun konusunu Türkiye'de düzenlenen veya yabancı ülkelerde düzenlenip Türkiye'de resmi dairelere ibraz edilen belgeler oluşturmaktadır. Buna göre belgenin Türkiye'de düzenlenmesi veya Türkiye'de resmi dairelere ibraz etmesi öngörüldüğünden mülkilik ilkesini benimsediği görülmektedir.

Gümrük Vergisi Kanunu, Türkiye Cumhuriyeti'ne giren ve çıkan eşya ve taşıtlara uygulanan vergiyi düzenleyerek mülkilik ilkesini benimsemektedir.

Bu açıklamalardan, Türk vergi sisteminde, dolaylı vergiler bakımından mülkilik ilkesi hakim olurken, GVK ve KVK gibi dolaysız vergiler şahsılık ilkesine dayanmaktadır²⁴⁰. Bu kanunlarda bir kişinin tam mükellef olup olmadığı ikametgah

²³⁶ Uluatam ve Methibay, a.g.e., 2001, 65.

²³⁷ Erol, a.g.e., 2020, 40.

²³⁸ Kaneti, Ekmekci, Güneş ve Kaşıkçı, a.g.e., 2019, 62.

²³⁹ Kaneti, Ekmekci, Güneş ve Kaşıkçı, a.g.e., 2019, 62.

²⁴⁰ Arslan, a.g.e., 2006, 43; Uluatam ve Methibay, a.g.e., 2001, 63; Kırbaş, a.g.e., 1987, 42-43; Şenyüz, a.g.e., 2019a, 52-53; Mutluer ve Dayanç Kuzeyli, a.g.e., 2019, 117.

ilkesi ile uyrukluk ilkesine göre belirlenmektedir. Aşağıda bu konu hakkında bilgi verilmektedir.

2.3.1. Gerçek Kişiler Açısından Mali İkametgah

Gerçek kişilerin elde ettikleri gelir (kazanç ve iratlar) GVK'ye göre vergilendirilir. Gelir vergisi tam mükellefiyet ve dar mükellefiyet olarak iki çeşit mükellefiyet öngörmektedir. Buna göre, Türkiye'de yerleşik kişilerin ve Türk vatandaşlarının hem Türkiye'de hem de Türkiye dışında elde ettikleri gelir Türkiye tarafından vergilendirilir. Bu gruptakiler tam mükellef kişilerdir. Yabancı uyruklular ile Türkiye'de yerleşik bulunmayan kişiler ise Türkiye'de gerçekleştirdikleri ekonomik ve ticari faaliyetler sonucu elde ettikleri gelir üzerinden vergilendirilirler. Bu gruptakiler de dar mükellef kişilerdir.

Gelir Vergisi Kanunu'na göre gelir sayılan unsurlar, ticari kazançlar, zirai kazançlar, ücretler, serbest meslek kazançları, gayrimenkul sermaye iratları, menkul sermaye iratları ve diğer kazanç ve iratlardan oluşmaktadır.

2.3.1.1. Tam mükellefiyet

Gelir Vergisi Kanunu'nun 3-5. maddeleri arasında tam mükellefiyet esasları düzenlenmektedir. Kanunun 3. maddesinde tanımlanan mükellefler gerçek kişiler açısından tespit edilmektedir²⁴¹. Buna göre Türkiye'de yerleşmiş olanlar ile resmi daire ve müesseselere veya merkezi Türkiye'de bulunan teşekkül ve teşebbüslere bağlı olup adı geçen daire, müessese, teşekkül ve teşebbüslerin işleri dolayısıyla yabancı ülkelerde oturan Türk vatandaşları Türkiye içinde ve dışında elde ettikleri gelirler vergilendirilir. Bu hükümden, vergilendirmede kişiselilik ilkesinin hem yerleşmiş olma ölçütüne hem de uyrukluk ölçütüne göre uygulandığı görülmektedir²⁴².

Türkiye'de yerleşme, GVK'nin 4. maddesinde iki fıkra olarak gösterilmektedir. Buna göre gerçek kişilerin tam mükellefiyeti Türkiye'de yerleşmiş bulunma ve oturma süresi esası olarak iki hükme bağlanmaktadır. Türkiye'de yerleşmiş bulunma, Türkiye'de ikametgahı bulunanlar bakımından söz konusudur. Kanunda böylece yerleşmiş sayılma ile neyin kastedildiğini açıklamıştır. Bununla birlikte ikametgah

²⁴¹ Özbalcı, a.g.e., 2002, 89; Şenyüz, a.g.e., 2019b, 10; Mutluer ve Dayanç Kuzeyli, a.g.e., 2019, 359.

²⁴² Öncel, Kumrulu ve Çağan, a.g.e., 2017, 252; Uluatam ve Methibay, a.g.e., 2001, 268; Şenyüz, a.g.e., 2019b, 10; Özbalcı, a.g.e., 2002, 90; Akçaoğlu, a.g.e., 2011, 115.

kavramının medeni hukuktan ayrı bir tanımı yapılmamış, bunun yerine medeni hukukun 19. maddesine gönderme yapılmıştır²⁴³. Buna göre; gerçek kişilerin mali ikametgahı, gerçek kişilerin yerleşmek niyetiyle sürekli oturduğu yerde kurulmaktadır. Bu yerin, yaşamsal faaliyetlerin gerçekleşmesi ve iş ilişkileri ile aile ilişkilerinin yoğunlaşması gibi emareler dikkate alınarak belirlenmesi gerekmektedir²⁴⁴.

Türkiye’de yerleşmiş sayılmada kabul edilen diğer durum oturma süresi esasına ilişkindir. Gerçek kişiler bir takvim yılı içinde sürekli olarak altı aydan fazla süre Türkiye’de oturmaları halinde yerleşmiş sayılırlar²⁴⁵. Altı aylık sürenin hesaplanmasında vergilendirme dönemini oluşturan bir takvim yılı esas alınmaktadır²⁴⁶. Buna göre, iki takvim yılına yayılacak şekilde Türkiye’de 6 ay oturulması halinde, kişi yerleşik sayılmamaktadır. Oturmanın iradi olması önemli bir husus olmakla birlikte kesintisiz olması gerekmez. Ekonomik ve ticari ilişkilerin sürekliliği ve yoğunluğu nedeniyle kısa süreli ayrılmaların Türkiye’de oturma süresini kesmeyeceği düzenlenmektedir.

²⁴³ Öncel, Kumrulu ve Çağan, a.g.e., 2017, 252, Arıkan, a.g.e., 2008, 174.

²⁴⁴ Özbalcı böyle bir yerin ikametgah karinesi olarak dikkate alınabileceğini ifade etmektedir, Özbalcı, a.g.e., 2002, 91.

²⁴⁵ Danıştay, kanuni ve iş merkezi Fransa’da bulunan ve Türkiye’de kurum olarak faaliyet gösteren Fransız Haber Ajansının muhabir ve temsilcisinin yedi yıldır Türkiye’de yerleşmiş olduğu ve belli ve geçici bir görev nedeniyle Türkiye’de bulunmadığı gerekçeleriyle, tam mükellef esasına göre vergilendirilmesini uygun bulmuştur, “5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 6.maddesi ile yabancı devletlere, yabancı kamu idare ve müesseselerine ait ticari sinai ve zirai işletmelerin Türk iktisadi kamu müesseseleri gibi kurumlar vergisine tabi tutulacağına hükme bağlandığı, yapılan inceleme sonucu düzenlenen Hesap Uzmanı raporunda Fransız Haber Ajansının kanuni ve iş merkezinin Fransa’da olduğu ve kurum olarak Türkiye’de faaliyet gösterdiğinin tesbit edildiği, öte yandan Ankara’da Ajans adına kiralanmış işyerinde Ajansın parasıyla satın alınmış demirbaşların bulunduğu, Anadolu Ajansına haber satmak suretiyle elde edilen ücretin Fransa’ya transferinin Türk Ticaret Kanununun 12.maddesine göre ticari bir faaliyet olduğu, Kurum temsilcisi olan ...’in anılan Ajansın daimi temsilcisi olduğu, zira Türk gazetecisi ile yapılan 1.10.1971 tarihli iş sözleşmesinde işveren olarak ...’in isminin geçtiği ve Fransız Haber Ajansı adına hareket ettiğinin görüldüğü, mukavelelerin aslında Ajans adına olmasına rağmen bu şahıs tarafından yapıldığı, Adıgeçen şahsın Fransız Haberler Ajansının ücretli elemanı olup, 1970 den beri Türkiye’de bulunduğu ve elde ettiği ücretlerden gelir vergisi tevkifatı yapılmadığının da inceleme elemanınca tesbit edildiği, 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 3.maddesi ile Türkiye’de yerleşmiş olan kişilerin “tam mükellef” sayılacaklarının hükme bağlandığı, 4.maddesinin (a) bendinde, ikametgahı Türkiye’de bulunanların, (b) bendinde de, bir takvim yılı içinde Türkiye’de devamlı olarak 6 aydan fazla oturanların Türkiye’de yerleşmiş sayılacaklarının belirtildiği, ...’in de Türkiye’ye belli ve geçici bir görevli gelmediğine ve 7 yıldan beri Türkiye’de yerleşmiş olduğu tesbit edildiğine göre, tam mükellefiyete tabi tutulmasında ve vergilendirilmesinde isabetsizlik bulunmadığı,...” Danıştay 3.D. E. 1984/3910, K. 1985/195 Karar Tarihi: 18.01.1985 (HukukTürk, Erişim Tarihi: 02.08.2021).

²⁴⁶ Arıkan, a.g.e., 2008, 178; Şenyüz, a.g.e., 2019b, 11. Altı aylık sürenin bir takvim yılında gerçekleşmesinin sebebi GVK’unda mükellefiyet süresinin bir takvim yılı olarak kabul edilmesidir, bkz. Erginsoy, a.g.e., 159; Öncel, Kumrulu ve Çağan, a.g.e., 2017, 253.

Oturma süresi esasında, bir kişinin yerleşme niyetine bakılmaz²⁴⁷; ancak gerçek kişinin iradi olarak bir yerde fiziki olarak bulunması aranmaktadır²⁴⁸. Bunun yanında, Türkiye’de iş kuracak yabancıların, geldikleri tarihten itibaren iki yıl süreli ikamet tezkeresi almaları zorunlu tutulmaktadır. Böylece, yabancı kişilerin Türkiye’de yerleşik kişilerle aynı hukuki statüde bulunmaları sağlanmaktadır²⁴⁹.

Bunun yanında bazı durumlarda yabancılar açısından oturma süresi esasına istisna getirilmiştir. Gelir Vergisi Kanunu’nun 5. maddesine göre belli ve geçici görev veya iş için Türkiye’ye gelen kimseler ile eğitim, seyahat veya tedavi nedeniyle gelenler ve tutukluk, hükümlülük veya hastalık gibi elde olmayan sebeplerle Türkiye’de alıkonulmuş veya kalmış kimseler Türkiye’de altı aydan fazla süre kalsalar dahi, Türkiye’de yerleşmiş sayılmazlar. Bu düzenlemeye yer verilmesi, altı aylık süre koşulunu yumuşatma ihtiyacına dayanmaktadır²⁵⁰. Ancak belirtilen durumlar ortadan kalkarsa, bu tarihten itibaren altı aylık oturma süresi işlemeye başlamaktadır²⁵¹.

Bir kişinin Türkiye’de ikametgahının bulunduğu tespit edilirse oturma esasına bakılması gerekmez. Bu bakımdan oturma esası, ikametgahın Türkiye’de

²⁴⁷ Erginsoy, a.g.e., 1988, 159.

²⁴⁸ Bayraklı, H.H. (1989). Türk-Alman Vergi Hukukunda «Oturma» Kavramı, *Anadolu Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 7(2), 250, Web: <https://dergipark.org.tr/en/pub/anadoluibfd/issue/49539/634355> adresinden 29.07.2021 tarihinde alınmıştır.

²⁴⁹ “193 Sayılı Gelir Vergisi Yasası’nın 3 . maddesinde, Türkiye’de yerleşmiş olanların tam mükellef olduğu. 4. maddesinde ise ikametgahı Türkiye’de olanlarla, bir takvim yılı içinde Türkiye’de devamlı olarak altı aydan fazla oturanların Türkiye’de yerleşmiş sayılacakları hükümlerinin yanı sıra, yabancıların ikamet ve seyahatlerine dair 5683 sayılı Yasa’nın 3 . maddesinde; Türkiye’de iş tutmak maksadıyla Türkiye’ye gelen yabancıların geldikleri tarihten itibaren, aynı Kanun’un 9. maddesinde 2 yıl süreli olduğu belirtilen ikamet tezkeresini almaları gerektiği hükme bağlanmak suretiyle, Türkiye’de iş kuracak yabancıların, Türkiye’de yerleşmiş bulunan kişilerin hukuki durumunda bulunmaları zorunluluğu getirilmiş olup, Türk Parasının Kıymetini Koruma Hakkındaki 17 sayılı karara ilişkin V seri numaralı Sermaye Hareketleri Genel Tebliği’nin VII.kısımının Son Hükümler başlığını taşıyan I.Bölümünün ikametgah belli edilmesine ilişkin 76. maddesinin A/c bendinde, hariçte mukim şahıslardan, Türk Kanunlarına göre bir sermaye tahsisi suretiyle kendi nam ve hesabına müstakil bir iş yeri açarak Türkiye’de faaliyette bulunan gerçek kişilerle, Türkiye’de şube açmış olan veya bir ortaklığa iştirak etmiş veya ortaklık tesis etmiş bulunan gerçek ve tüzel kişilerin, aksi sabit olmadıkça ve münhasıran bu faaliyetleri dolayısıyla Türkiye’de mukim sayılacakları belirtilmek suretiyle bu husus açıklığa kavuşturulmuş bulunduğu ve olayda yükümlünün; Türk Kanunlarına göre, yurt dışından sermaye getirmek ve Türkiye’de ikamet tezkeresi almak suretiyle Milangaz A. Şirketine ortak olduğu hususundaki saptamanın aksi kanıtlanamadığından tam mükellef olarak vergilendirilmesinde kanuna aykırılık görülmemiştir.”, Danıştay 13.D. E. 1975/968, K. 1976/1448 Karar Tarihi: 30.04.1976 (HukukTürk, Erişim Tarihi: 27.07.2021)

²⁵⁰ Özbacı, a.g.e., 2002, 92.

²⁵¹ Şenyüz, a.g.e., 2019b, 10.

bulunduğunun belirlenemediği durumlar bakımından tamamlayıcı bir ölçüttür²⁵². Zira, oturma esası ile ikametgahın tespit edilemediği durumlarda muhtemel muvazaa ortaya çıkabilir, böylece vergilendirmede belirliliğin ve güvenliğin zedelenmesi söz konusu olabilir²⁵³. Bununla birlikte oturma süresi ikametgah ölçütünden bağımsız bir ölçüt meydana getirmektedir²⁵⁴.

Tam mükellef gerçek kişilerin Türkiye dışında yabancı ülkelerde gelir elde etmesi halinde, bu gelir Türkiye’de vergilendirilir. Ancak aynı gelir üzerinden yabancı ülkede vergilendirme yapılması da mümkündür. Çifte vergilendirmeyi önlemek amacıyla GVK’nın 123. maddesinde bir hüküm bulunmaktadır. Bu hükümde gelir vergisi belirlenirken yabancı ülkelerde ödenen vergilerin mahsup edilmesi düzenlenmektedir. Buna göre, tam mükellefiyete tabi kişilerin yabancı ülkelerde elde ettikleri gelirlere ilişkin ödedikleri benzer vergiler, Türkiye’de tarh edilen gelir vergisinin yabancı ülkelerde elde edilen gelirlere denk düşen kısmından indirilir. Bununla birlikte, gelir vergisi, yabancı ülkelerde elde edilen gelirlere karşılık gelen kısmı aştığı takdirde aradaki fark dikkate alınmaz. Mahsup yöntemi, Türkiye’de yerleşmiş kişiler bakımından uygulanmaktadır.

Yurtdışında oturma ve çalışma izni olan Türk vatandaşlarının Türkiye’de nasıl vergilendireceğiyle ilgili aynı zamanda bir genel tebliğ²⁵⁵ bulunmaktadır. Buna göre, bu kişilerin bulundukları ülkelerde uzun süreler kalmaları ve aileleriyle birlikte yerleşmeleri, bunların mali ikametgahlarının bu ülkelerde bulunduğunun kabulünü gerektirmektedir. Zira artık iş ve aile ilişkileri yoğun olarak bu ülkelerde toplanmaktadır. Bu durumda Türkiye’de tam mükellef olarak vergilendirilmeleri çifte vergilendirmeye sebep olabilecektir. Bunu önlemek amacıyla, yabancı ülkelerde oturma ve çalışma izni bulunmak suretiyle altı aydan fazla süredir yaşayan kişilerin elde ettikleri gelirlerin dar mükellefiyete tabi olduğu düzenlenmektedir. Ayrıca Türk vatandaşlarının bulundukları yabancı ülkelerle Türkiye arasında çifte vergilendirmeyi önleme anlaşması yapılmış olabilir. Bu anlaşmalar kapsamında Türk vatandaşının daimi meskeninin nerede olduğuna bakılmaktadır. Buna göre, oturma ve çalışma

²⁵² Öncel, Kumrulu ve Çağan, a.g.e., 2017, 253; Arıkan, a.g.e., 2008, 173; Özbalcı, a.g.e., 2002, 91; Akçaoğlu, a.g.e., 2011, 117; Pehlivan, O. (2019). Vergi Hukuku Genel Hükümler ve Türk Vergi Sistemi. Celepler Matbaacılık Yayın ve Dağıtım, Trabzon, 182.

²⁵³ Öncel, Kumrulu ve Çağan, a.g.e., 2017, 254; Özbalcı, a.g.e., 2002, 98.

²⁵⁴ Özbalcı, a.g.e., 2002, 91.

²⁵⁵ 210 Seri No’lu Gelir Vergisi Genel Tebliği, R.G., T. 06.03.1998, S. 23278.

izninin bulunduğu ülkede iş ve aile ilişkilerinin yoğunlaşması nedeniyle daimi meskeni bu ülkede bulunmaktadır. Türkiye'nin ise kaynak ülke olarak vergilendirme yetkisi bulunmaktadır.

Gelir Vergisi Kanunu'nun İkinci Bölümünde gelirlerin toplanması ve yıllık beyanname verilmesiyle ilgili düzenlemeler bulunmaktadır. Ancak bazı gelirler, kimi zaman vergi idarelerinin yükünü ve mükelleflerin şekli ödevlerini azaltmak amacıyla, kimi zaman da vergilendirme tekniği gereği, gelirlerin toplanması kapsamının dışında bırakılabilmektedir ²⁵⁶ . Gelir Vergisi Kanunu'nun 86. maddesi bu istisnayı düzenlemektedir. Buna göre, yabancı ülkelerde mukim kabul edilen Türk vatandaşlarının, Türkiye'de elde ettikleri ve dar mükellefiyet esasına göre vergilendirilecek gelirleri, GVK'nın 86. maddesinin 2. bendi gereği, tamamı Türkiye'de tevkif suretiyle vergilendirilmiş olan; ücretler, serbest meslek kazançları, menkul ve gayrimenkul sermaye iratları ile diğer kazanç ve iratlar bakımından gelir toplanmayacak ve beyanname verilmeyecektir. Ancak dar mükellef kişilerin beyanname vermesi gerektiğinde GVK'nın 101. ve 102. maddelerindeki esaslar dikkate alınmalıdır.

Gelir Vergisi Kanunu'nda çifte vergilendirmeyi önlemek adına yer verilen diğer bir istisna Türk vatandaşlarına ilişkindir. Buna göre Kanunun 3. maddesinin 2. fıkrasına göre yurtdışında çalışan Türk vatandaşları, bulundukları yabancı ülkelerde elde ettikleri gelire ilişkin, gelir vergisine veya benzeri bir vergiye tabi tutulduklarında, aynı gelir için ayrıca Türkiye'de vergilendirilmeyecekleri düzenlenmektedir (GVK. m.3/2). Böylece uyrukluğa dayalı mükellefiyette çifte vergilendirme Kanunda ifade edilen tam istisna yöntemi ile ortadan kaldırılmaya çalışılır²⁵⁷ .

2.3.1.2. Dar mükellefiyet

Gelir Vergisi Kanunu'nun 6-8. maddeleri arasında dar mükellefiyet esasları düzenlenmektedir. Kanunun 6. maddesine göre dar mükellef gerçek kişinin Türkiye'de elde ettiği gelirin vergilendirilmesi söz konusudur. Ayrıca dar mükellefiyete tabi kişiler Türkiye'de yerleşik değildirler. Bu bakımdan dar

²⁵⁶ Ortaç, F. R. (2000). *Gelir Vergisinin Üniter Yapısı*, Ankara: Gazi Kitabevi, 88.

²⁵⁷ Öncel, Kumrulu ve Çağan, a.g.e., 2017, 256.

mükellefiyette, Türkiye’de elde edilen gelirlerin vergilendirilmesiyle devletle gelir arasındaki ekonomik bağın uygulaması görülmektedir²⁵⁸.

Dar mükellefiyete göre vergilendirmenin temelinde kişiler değil, Türkiye sınırlarında elde edilmiş “gelir” bulunmaktadır²⁵⁹. Gelirin Türkiye’de elde edildiği tespit edilemediği takdirde vergilendirilmesi de mümkün olmaz. Dar mükellefiyet ile tam mükellefiyet arasında gelirin unsurları ve niteliği yönünden bir farklılık bulunmamaktadır. Ancak gelirin Türkiye’de elde edilmesi noktasında ortaya çıkan farklılık tam mükellefiyetten farklı esaslara bağlanarak düzenlenmiştir. Her bir gelir çeşidi bakımından 7. maddede ayrı ayrı hükümler bulunmaktadır.

Ticari kazançların vergilendirilebilmesi için, Türkiye’de yerleşmiş bulunmayan gerçek kişinin Türkiye’de işyerinin olması ya da daimi temsilci bulundurması gerekmektedir. Elde edilen kazancın işyeri ya da daimi temsilci aracılığıyla olması halinde Türkiye’de ticari kazanç elde edildiği söylenebilir. Ancak Kanunda, işyeri veya daimi temsilciliği bulunsa dahi, iş merkezi Türkiye’de bulunmayan kişilerin, ihraç etmek amacıyla Türkiye’de satın aldıkları veya imal ettikleri malları Türkiye’de satmadan yabancı ülkelere gönderdikleri takdirde Türkiye’de ticari kazanç elde etmiş sayılmayacakları düzenlenmektedir²⁶⁰. Bu hükmün konulmasının amacı Türkiye’de ihracatı teşvik etmek ve geliştirmektir.

Bunun yanında Türkiye’de elde edilen gelir, işyeri veya daimi temsilci olmaksızın elde edildiyse iki şekilde vergilendirilmesi mümkündür. Bunlardan biri gerçek kişinin geliri kendi adına elde etmesidir. Bu durumda gerçekleştirilen ticari faaliyet sürekli nitelikteyse, bu kişi Türkiye’de yerleşik sayılarak tam mükellef olarak vergilendirilebilir. Diğerisi ise, faaliyetin sürekli olmaması halinde, Türkiye’de elde edilen gelir diğer kazanç ve iratlar olarak değerlendirilir ve bu kişi dar mükellef olarak vergilendirilir.

Zirai kazançların Türkiye’de elde edilmesi için, bu kazançla sebep olan zirai faaliyetin Türkiye’de gerçekleşmesi gerekmektedir. Bir kişi zirai faaliyetleri, Türkiye’de yerleşmemiş olması halinde, ancak daimi temsilci ile gerçekleştirebilir²⁶¹.

²⁵⁸ Erginsoy, a.g.e., 1987, 160; Arıkan, a.g.e., 2008, 188.

²⁵⁹ Özbacı, a.g.e., 2002, 101; Arıkan, a.g.e., 2008, 184-185; Mutluer ve Dayanç Kuzeyli, a.g.e., 2019, 361.

²⁶⁰ Arıkan, a.g.e., 2008, 189.

²⁶¹ Öncel, Kumrulu ve Çağan, a.g.e., 2017, 258.

Ücretlerde, Türkiye’de elde edilmiş olma, hizmetin Türkiye’de ifa edilmesine veya edilmekte olmasına ya da Türkiye’de değerlendirilmesine bağlanmıştır.

Serbest meslek kazançlarında, Türkiye’de yerleşmiş olmayan bir kişi serbest meslek faaliyetlerini Türkiye’de gerçekleştirmeli veya Türkiye’de değerlendirmelidir. Bunlardan biri sonucu elde edilen gelir Türkiye’de elde edilmiş kabul edilir.

Gayrimenkul sermaye iratlarında, gayrimenkulün Türkiye’de bulunması veya bu mahiyetteki mal ve hakların Türkiye’de kullanılması ile Türkiye’de değerlendirilmesi halinde, gayrimenkul sermaye iradı Türkiye’de elde edilmektedir.

Menkul sermaye iratlarında, sermaye Türkiye’de yatırılmış ise gelirin Türkiye’de elde edildiği kabul edilir. Türkiye’de yatırılmış olma ile kastedilen, nakdi sermayenin veya konusu para olan değerlerin Türkiye’de işletilmesi sonucu elde edilmiş olmasıdır.

Diğer kazanç ve iratlarda, bu kapsama giren gelire sebep olan işin veya işlemin Türkiye’de yapılması ya da Türkiye’de değerlendirilmesi halinde, gelir Türkiye’de elde edilmiş sayılır.

Değerlendirme ile kastedilen 7. maddenin son fıkrasında, ödemenin Türkiye’de yapılması veya ödeme yabancı memlekette yapılmışsa, Türkiye’de ödeyenin veya nam ve hesabına ödeme yapılanın hesaplarına intikal ettirilmesi veya karından ayrılması olarak açıklanmaktadır²⁶².

²⁶² “Dava konusu olayda merkezi New York’ta bulunan Fremantle International Inc. adlı kuruluşla merkezi Paris’te bulunan oradan Türkçe televizyon yayını yapan Show TV. SA. isimli Fransız şirketi arasında imzalanan sözleşme ile Fremantle International Inc. firmasının sahip olduğu eğlence ve yarışma programlarının bazılarının yayın hakkı Show TV. SA. ya verilmiştir. Show TV SA Türkçe yayınlar yapmakta ve bu yayınların Türkiye’de daha iyi izlenebilmesi için Aks TV A.Ş.’nin birkısım teknik alt yapısından yararlanmaktadır. Ancak bu yayınların uydu aracılığıyla tüm dünyada izlenmesi mümkün olmakta ve yayınların izleyicilere ulaşmasındaki asıl teknik hizmetler Fransa’daki Centreville Video tarafından sağlanmaktadır. Öte yandan bu programların yayın hakkının kiralınmasına ilişkin bedeller Show TV. SA. tarafından ödenmekte, bu firmaca gider kaydedilmektedir. Dolayısıyla dar mükellef konumunda bulunan Fremantle International Inc. firmasının program gösterim haklarının kiralınması karşılığında sağladığı kira geliri Fransa’da elde edilmiştir. Bu açıdan Gelir Vergisi Kanunu’nun 7 nci maddesinin son fıkrasındaki “değerlendirmenin Türkiye’de yapılması” şartı gerçekleşmemiştir. Ayrıca bu yayınların Türkiye’de olduğu kadar bütün Dünyada izlenmesi söz konusu olduğundan gayrimaddi hakkın münhasıran Türkiye’de kullanılması da söz konusu değildir. Bu itibarla bir A.B.D. şirketi ile bir Fransız şirketi arasında imzalanan ve amacı uydu aracılığıyla yapılan yayınlarda kullanılacak programların gösterim hakkını kiralamak olan bir sözleşme dolayısıyla, Türkiye’de kurulan, Fransız şirketine Türkiye’den reklam temin eden AKS TV Anonim Şirketinin bu sözleşme uyarınca dar mükellef kurumun temsilcisi sıfatıyla ödenen kira bedellerinden tevkifat yapma zorunluluğundan söz etmek

2.3.2. Tüzel Kişiler Açısından Mali İkametgah

Türk vergi sisteminde, geliri vergilendiren diğer bir vergi türü, KVK'da düzenlenen kurumlar vergisidir. Kurumlar vergisinin kapsamında tüzel kişiler ve tüzel kişiliği olmamakla birlikte KVK'ya göre mükellef kabul edilen varlıklar yer almaktadır. Vergi sistemlerinde ayrı bir kurumlar vergisine yer verilmesi, kurum olmanın ayrıcalıklarından yararlanan sermaye şirketlerini ortaklarından bağımsız olarak ve etkili bir şekilde vergilendirme düşüncesine dayanmaktadır²⁶³.

Kurumlar vergisinin konusu, KVK'nın 1. maddesine göre kurum kazançlarıdır. Kurum kazancı GVK'da belirtilen aynı unsurlardan oluşmaktadır. Bu bakımdan verginin konusu GVK için de KVK için de aynıdır. Bununla birlikte bir kurum gelir elde ettiğinde bu, kurum kazancı olarak nitelendirilmektedir²⁶⁴.

Kurumlar vergisinin mükellefleri Kanunun 1. maddesinde gösterilmektedir. Buna göre sermaye şirketleri, kooperatifler, iktisadi kamu kuruluşları, dernek ve vakıflara ait iktisadi işletmeler ve iş ortaklıkları kurumlar vergisine tabiidir. Kanunda sermaye şirketleri, kooperatifler ve iktisadi kamu kuruluşları yanında, tüzel kişiliği bulunmayan dernek ve vakıflara ait iktisadi işletmeler ve iş ortaklıkları da mükellef olarak kabul edilmiştir.

mümkün bulunmamaktadır. Tarhiyatın kaldırılmasına karar veren mahkeme kararında yasalara aykırılık görülmemiştir. Bu nedenlerle, temyiz isteminin reddine, karar verildi." Danıştay 4.D. E. 1998/1279, K. 1998/4909 Karar Tarihi: 09.12.1998 (HukukTürk, Erişim Tarihi: 30.07.2021).

²⁶³ Öncel, Kumrulu ve Çağan, a.g.e., 2017, 329; Kızılot ve Taş, a.g.e., 2011, 271. Başka bir görüşe göre, ayrı bir kurumlar vergisi alınması gerekmemektedir. Esas olarak kurumların faaliyetinden elde edilen kazanç ortaklara aittir ve bu kazanç üzerinden gelir vergisine tabiidirler. Kurumlar vergisini açıklayan görüş hukuksal anlamda yapılmış olup ekonomik anlamda yeterli bulunmamaktadır. Kurumdan elde edilen kazancın vergilendirmesi gerçek kişilerin kar paylarına ilişkin olarak ve henüz dağıtılmadan yapılması gerekir. Ancak bu aşamada verginin tahsil edilmesi ve kurum hisselerinin el değiştirmesi halinde vergi mükellefi ve tutar konusunda belirsizlik ortaya çıkması ihtimali, bunun yerine kaynaktan kesme suretiyle kurumlar vergisi alınması düşüncesini meydana getirmiştir. Ancak bu durum, kar payı dağıtıldığında ortakların elde ettiği kazancın ayrıca gelir vergisine tabii tutulması nedeniyle, ekonomik çifte vergilendirmeye sebep olmaktadır. Bu bakımdan ayrı bir kurumlar vergisinin bulunmaması gerektiği ifade edilmektedir. Entegrasyon teorisi olarak adlandırılan bu görüş, çifte vergilendirmeye engel olmak amacıyla gelir vergisi ve kurumlar vergisinin entegrasyonunu gerekli görmektedir, bkz. Uluatam ve Mehtibay, a.g.e., 2001, 324-326; Turhan, a.g.e., 2020, 151-153; Tekin, S. (2009). "Gelir ve Kurumlar Vergisinin Entegrasyonu", Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi, Haziran, S: 66, 85; Taş, B. (2002). "OECD Üyesi Ülkelerde Gelir ve Kurumlar Vergisi Entegrasyonu ve Türkiye İçin Yeni Bir Model Önerisi", Vergi Dünyası, Web: <http://www.vergidunyasi.com.tr/arsiv/makaleler/oecd-uyesi-ulkelerde-gelir-ve-kurumlar-vergisi-entegrasyonu-ve-turkiye-icin-yeni-bir-model-onerisi-2971> adresinden 05.08.2021 tarihinde alınmıştır.

²⁶⁴ Öncel, Kumrulu ve Çağan, a.g.e., 2017, 330; Kızılot ve Taş, a.g.e., 2011, 272; Pehlivan, a.g.e., 2019, 285; Şenyüz, a.g.e., 2019b, 159; Akdoğan, a.g.e., 2011, 369.

Sermaye şirketleri, Türk Ticaret Kanunu hükümlerine göre kurulmuş olan anonim, limited ve sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketler ile benzer nitelikteki yabancı kurumlar olarak ifade edilmektedir. Sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketlerde, komanditer şirket kurumlar vergisine tabii iken, komandite ortaklar kar payları için gelir vergisine tabiidir²⁶⁵. Ayrıca, Kanunun uygulanması bakımından, Sermaye Piyasası Kurulu'nun düzenleme ve denetimine tâbi fonlar ile bu fonlara benzer yabancı fonlar sermaye şirketi sayılır. Bu fonların esasında tüzel kişiliği olmamasına rağmen, Kanun bakımından sermaye şirketi kabul edilerek kurumlar vergisi mükellefi sayılmaktadır²⁶⁶.

Kooperatifler, Kooperatifler Kanunu'na veya özel kanunlarına göre kurulan kooperatifler ile benzer nitelikteki yabancı kooperatifler olarak belirtilmiştir. Esas olarak kar amacı gütmeyen kuruluşlar olan kooperatifler, ortakları dışındaki kişilerle yürüttükleri işler ve elde ettikleri karı dağıttıkları oranda kurumlar vergisi mükellefi olmaktadır²⁶⁷.

İktisadi kamu kuruluşları, Devlete, özel idarelere, belediyelere, diğer kamu idarelerine ve kuruluşlarına ait veya bağlı olup, faaliyetleri devamlı bulunan ve sermaye şirketleri ile kooperatifler dışında kalan ticarî, sınai ve ziraî işletmeler olarak ifade edilmektedir. Bu kuruluşların ticari faaliyetlerde bulunması piyasadaki aktörler ile benzer muamele görmelerini gerektirmektedir. Rekabet ortamının korunması adına iktisadi kamu kuruluşları kurumlar vergisine tabiidir²⁶⁸. Bununla birlikte, yabancı devletlere, yabancı kamu idare ve kuruluşlarına ait veya bağlı olup, sermaye şirketi ve kooperatifler dışında kalan ticarî, sınai ve ziraî işletmeler, iktisadi kamu kuruluşu gibi değerlendirilir.

Dernek ve Vakıflar doğrudan kurumlar vergisi mükellefi değildir. Derneklere ve vakıflara ait veya bağlı olan iktisadi işletmeler, dernek ve vakıfların amaçlarını gerçekleştirmek amacıyla faaliyetlerde bulunduklarında mükellef olarak değerlendirilirler. Bu işletmelerin faaliyetlerinin sürekli olması gerekir. Bu bakımdan

²⁶⁵ Pehlivan, a.g.e., 2019, 286; Şenyüz, a.g.e., 2019b, 161; Mutluer ve Dayanç Kuzeyli, a.g.e., 2019, 474.

²⁶⁶ Öncel, Kumrulu ve Çağan, a.g.e., 2017, 332; Şenyüz, a.g.e., 2019b, 161.

²⁶⁷ Öncel, Kumrulu ve Çağan, a.g.e., 2017, 332.

²⁶⁸ Öncel, Kumrulu ve Çağan, a.g.e., 2017, 333; Şenyüz, a.g.e., 2019b, 162; Mutluer ve Dayanç Kuzeyli, a.g.e., 2019, 476.

süreklilik arz etmeyen bir gezi veya kermes sonucu elde edilen gelirler mükellefiyet kapsamına girmemektedir²⁶⁹.

Şirket ortaklıkları; sermaye şirketleri, kooperatifler, iktisadi kamu kuruluşları, dernek ve vakıflara ait işletmelerin kendi aralarında, şahıs şirketleri veya gerçek kişilerle belli bir işin birlikte yapılmasını ortaklaşa yüklenmek ve kazancını paylaşmak amacıyla kurdukları ortaklıklardır. Bu ortaklıkların tüzel kişiliği bulunmamaktadır. Bir iş ortaklığından söz edilebilmesi için, ortakların bir işin tamamını üstlenmesi ve bu işin süresinin belli olması gerekmektedir²⁷⁰. İş ortaklıklarının kurumlar vergisi mükellefiyeti, iş ortaklığı şeklinde mükellefiyetin talep edilmesiyle ortaya çıkar; aksi takdirde kurumlar vergisi mükellefi sayılmaları söz konusu değildir²⁷¹

Tüzel kişilerin mali ikametgahının belirlenmesi, gerçek kişilerde olduğu gibi önemli bir meseledir. Gerçek kişilerden farklı nitelikleri nedeniyle, tüzel kişilerin mali ikametgahı yerleşmiş olmaya göre değil, “fiili yönetim yeri” gibi bir bağlantıyla belirlenmektedir²⁷². Böyle bir yerin varlığı halinde tüzel kişi tam mükellef olmaktadır, aksi takdirde sadece Türkiye’de elde ettiği gelir üzerinden vergilendirilerek dar mükellef kabul edilir. Aşağıda bu konu hakkında bilgi verilmektedir.

2.3.2.1. Tam mükellefiyet

Kurumlar Vergisi Kanunu’nun 3. maddesinin 1. fıkrası tam mükellefiyete ilişkin düzenlemeyi içermektedir. Buna göre Kanunda gösterilen kurumların, Türkiye’de kanuni veya iş merkezi bulunuyorsa, Türkiye içinde ve dışında elde ettikleri kazançların toplamı üzerinden vergilendirilirler. Kanun, kanuni merkez veya iş merkezinden birinin Türkiye’de bulunmasını tam yükümlülük bakımından yeterli bulmaktadır²⁷³.

Kanuni merkez ile iş merkezinin tanımları Kanunun 3. maddesinde yapılmaktadır. Kanuni merkez, vergiye tâbi kurumların kuruluş kanunlarında, Cumhurbaşkanlığı kararnamelerinde, tüzüklerinde, ana statülerinde veya

²⁶⁹ Öncel, Kumrulu ve Çağan, a.g.e., 2019, 334.

²⁷⁰ Pehlivan, a.g.e., 2019, 288; Öncel, Kumrulu ve Çağan, a.g.e., 2017, 335; Akdoğan, a.g.e., 2011, 370-371; Mutluer ve Dayanç Kuzeyli, a.g.e., 2019, 477-478.

²⁷¹ Uluatam ve Methibay, a.g.e., 2001, 330; Şenyüz, a.g.e., 2019b, 164; Mutluer ve Dayanç Kuzeyli, a.g.e., 2019, 477-478.

²⁷² Arıkan, a.g.e., 2008, 206.

²⁷³ Öncel, Kumrulu ve Çağan, a.g.e., 2017, 336; Arıkan, a.g.e., 2008, 214; Şenyüz, a.g.e., 2019b, 164; Akdoğan, a.g.e., 2011, 371; Mutluer ve Dayanç Kuzeyli, a.g.e., 2019, 478.

sözleşmelerinde gösterilen merkezdir. Her bir kurumlar vergisi mükellefinin kuruluş merkezi kendi kuruluş kanunlarına göre belirlenir. Sermaye şirketleri için Ticaret Kanunu temel alınırken, kooperatifler için Kooperatif Kanunu, iktisadi kamu kuruluşları için kuruluş kanunları esastır.

İş merkezi ise, yapılan işle alakalı işlemlerin fiilen toplandığı ve yönetildiği merkezdir. Buna göre tüzel kişinin Türkiye’de merkezi varsa veya Türkiye’den yönetiliyorsa, tam mükellef kabul edilir²⁷⁴. Yasal merkezin yanında iş merkezine de yer verilmesindeki amaç, çok uluslu şirketlerin muvazaalı işlem olasılığını ortadan kaldırmaktır²⁷⁵. Bu şirketler, düşük veya sıfır vergi oranlı, vergi cenneti olarak ifade edilen, ülkelerde yasal merkezlerini kurabilmektedir. Yasal merkez aracılığıyla ortaya çıkan bu boşluğu iş merkezi doldurmaktadır²⁷⁶. Bunun yanında kanuni merkezin yerinin tespit edilemesi halinde ortaya çıkan belirsizlik de iş merkezine yer verilmesinin sebeplerinden biridir. Esas işlerini Türkiye’de yoğunlaştıran bir tüzel kişi, kanuni merkezini yurtdışında kurarak tam mükellefiyetten kaçınmaya çalışabilir²⁷⁷. İş merkezi ile bu durum engellenmek istenmektedir.

Kurumlar Vergisi Kanunu’na göre tam mükellef olmak için kanuni merkez ve iş merkezinden birinin Türkiye’de bulunması gerekmektedir. Ancak iş merkezi bu noktada ilk tercih sebebi olacaktır denebilir. Zira kanuni merkezin kolaylıkla taşınabilmesi tam mükellefiyetten kurtulmaya imkan vermektedir. Bu nedenle iş merkezi Türkiye’de bulunan tüzel kişinin kanuni merkezi nerede olursa olsun Türkiye içinde ve dışında elde ettiği gelirlerden vergilendirilmesi söz konusu olacaktır²⁷⁸. Bununla birlikte, iş merkezinin neresi olduğuna ilişkin kesin ve açık bir ölçüt bulunmadığından tespiti çok kolay değildir²⁷⁹. İş merkezi belirlenirken tüm olaylar dikkate alınarak ve geniş bir çerçeveden değerlendirilmesi gerekir.

Gerçek kişilerde olduğu gibi tüzel kişilerin de çifte vergilendirilmesi mümkündür. Gelir Vergisi Kanunu’nda olduğu gibi KVK’nın 33. maddesinde yabancı ülkelerde elde edilen gelirler bakımından mahsup yöntemi düzenlenmiştir. Buna göre yabancı ülkelerde elde edilerek Türkiye’de genel sonuç hesaplarına intikal ettirilen

²⁷⁴ Pehlivan, a.g.e., 2019, 288.

²⁷⁵ Öncel, Kumrulu ve Çağan, a.g.e., 2017, 336; Arıkan, a.g.e., 2008, 210.

²⁷⁶ Öncel, Kumrulu ve Çağan, a.g.e., 2017, 336; Arıkan, a.g.e., 2008, 211; Akdoğan, a.g.e., 2011, 372.

²⁷⁷ Arıkan, a.g.e., 2008, 212; Akdoğan, a.g.e., 2011, 372.

²⁷⁸ Arıkan, a.g.e., 2008, 214.

²⁷⁹ Öncel, Kumrulu ve Çağan, a.g.e., 2017, 336; Arıkan, a.g.e., 2008, 214.

kazançlardan yabancı ülkede ödenen kurumlar vergisi ve benzeri vergiler, Türkiye’de bu kazançlar üzerinden tarh olunan kurumlar vergisinden indirilebilir. Burada yapılacak olan indirim KVK’nundaki oranların uygulanmasıyla ortaya çıkan miktardan fazla olamaz (KVK. m. 32).

Tüzel kişiler iki ülkede mükellefiyete sebep olan bir kurumlar vergisini başka bir ülkede ödendiğini ifade ederse, bunu yetkili makamlardan alınan belgelerle ispatlaması gerekir²⁸⁰. Bur belge, Türk vergi sisteminde “mukimlik belgesi” olarak ifade edilmektedir. Gelir İdaresi Başkanlığının çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarına ilişkin sirkülerinde²⁸¹ mukimlik belgesi hakkında bilgi verilmektedir. Buna göre, Türkiye’de mukim olan kişilerin ilgisine göre Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı, Ankara, Antalya, Bursa, İstanbul, İzmir, Kocaeli, Trabzon Vergi Dairesi Başkanlıkları veya Gelir İdaresi Başkanlığı’nın Avrupa Birliği ve Dış İlişkiler Daire Başkanlığı’ndan mukimlik belgesini edinmeleri gerekmektedir. Böylelikle, Türkiye’de tam mükellef olduğu belgelenen tüzel kişiler, Türkiye’nin akdettiği vergi anlaşmalarının diğer tarafı devletlerde gerçekleştirdikleri faaliyetler bakımından ilgili vergi anlaşmasının uygulanmasını talep edebilirler. Bununla birlikte, Türkiye’nin tarafı olduğu vergi anlaşmasının diğer akit devletinde gerçekleştirilen hizmet ve faaliyetler için bu devlet tarafından verilen belgeler kabul edilmemektedir, Türkiye’de mukim tüzel kişilerin Türkiye yetkili makamlarınca hazırlanmış mukimlik belgesini edinmesi gerekmektedir²⁸².

2.3.2.2. Dar mükellefiyet

Dar mükellefiyetin esaslarına ilişkin düzenleme KVK’nın 3. maddesinin 2-3. fıkralarında yer almaktadır. Dar mükellef kişi, Türkiye’de kanuni merkezi ve iş merkezi bulunmayan kurumlardır. Bu kurumlar sadece Türkiye’de elde ettikleri gelirler bakımından vergiye tabidir. Dar mükellef esasına göre vergilendirmenin söz konusu olabilmesi için gelirin Türkiye’de elde edilmiş olması önemli bir husustur²⁸³.

²⁸⁰ Öncel, Kumrulu ve Çağan, a.g.e., 2017, 337.

²⁸¹ Gelir İdaresi Başkanlığı Çifte Vergilendirmeyi Önleme Sirküleri / 3, Web: https://www.gib.gov.tr/uluslararası_mevzuat, adresinden 01.08.2021 tarihinde alınmıştır.

²⁸² Aydın, a.g.e., 2010, 66.

²⁸³ Danıştay bir kararında, kanuni merkezi ve iş merkezi KKTC’nde bulunan bir bankanın mevduat verme ve kredi toplama işlemlerini, Türkiye’de bir banka aracılığıyla gerçekleştirmesinin Türkiye’de bankacılık faaliyeti olarak değerlendirilemeyeceği ve bu bankanın temsilci niteliğinde kabul edilemeyeceği gerekçesiyle, Türkiye’deki bankanın KKTC’deki banka adına dar mükellef

Dar mükelleflerin kurum kazancı işyeri veya daimi temsilci aracılığıyla elde ettikleri ticari kazançlar, Türkiye’de bulunan zirai işletmeden elde edilen kazançlar, taşınır, taşınmaz ile hakların Türkiye’de kiralanması ile elde edilen kazançlar, Türkiye’de elde edilen menkul sermaye iratları ve Türkiye’de elde edilen diğer kazanç ve iratlardan oluşmaktadır (KVK m. 3/3). Bahsedilen gelir türlerinden birinin elde edilmesi dar mükellefiyet için yeterli olmaktadır. Böylece Türkiye dışında elde ettikleri gelir dikkate alınmaksızın kurumlar vergisi ödenmesi söz konusu olmaktadır.

Ticari kazançlar, Türkiye’de bir işyeri veya daimi temsilci aracılığıyla gerçekleşen faaliyetler sonucu elde edildiğinde, kurumlar vergisi bakımından dar mükellefiyetin uygulandığı kazançlardandır. Bu kazancın Türkiye’de vergilendirilebilmesi için, faaliyetin Türkiye’de gerçekleşmesi ve Türkiye’de bulunan bir işyeri veya daimi temsilci tarafından gerçekleştirilmesi gerekir.

Bununla birlikte, ihraç edilmek üzere satın alınan mallara ilişkin bir istisnaya yer verilmiştir. Buna göre, bir malın Türkiye’de satılmaksızın yabancı ülkelere gönderilmek üzere satın alınması ve ihraç edilirken elde edilen kazanç Türkiye’de elde edilmiş sayılmamaktadır. Ancak bu noktada, Danıştay’ın bir kararında, ihraç edilmek üzere malların satın alınması gerekli görülmekte, dar mükellef kurumun döviz cinsinden borçlanması veya banka kredilerinin dönem sonunda değerlemeye tabi tutulmasından elde edilen gelirlerin ihraç istisnası kapsamında değerlendirilemeyeceği kabul edilmektedir²⁸⁴.

esasına göre vergilendirilmesini kısmen uygun bulan mahkeme kararını bozmuştur, “Off Shore bankanın Kanuni ve iş merkezinin KKTC’nde bulunduğu ihtilafsızdır. İhtilaf konusu olan, yapılan faaliyetin Türkiye’de yapılıp yapılmadığıdır. Bilindiği gibi bankacılık faaliyeti bir hizmet faaliyetidir. Olayda, mevduatlar muhabir banka aracılığıyla Türkiye’den toplanmakta ise de bankanın kanuni ve iş merkezinin KKTC’nde olması ve dolayısıyla faaliyetin bu ülkede yapılıyor olması nedeniyle Türkiye’de yapılan bir bankacılık faaliyetinden sözedilmesi mümkün değildir. Dolayısıyla, faaliyetin Türkiye’de yapılmaması nedeniyle, dar mükellef olarak World ... Off Shore Banking Limited’in vergilendirilmesi mümkün değildir. Diğer taraftan, ... Bankasının yaptığı havale işlemleri nedeniyle off shore bankanın daimi temsilcisi sayılması da Gelir Vergisi Kanunu ve Kurumlar Vergisi Kanunu uyarınca mümkün değildir. Kaldı ki, mevzuatımıza göre bu bankalardan elde edilen faiz geliri yabancı ülke bankalarından elde edilmiş olarak kabul edilmektedir. Bu durumda, Türkiye’de yapılan bir bankacılık faaliyeti bulunmadığından, yapılan tarhiyatta ve bu tarhiyata karşı açılan davanın kısmen reddine yönelik mahkeme kararında isabet görülmemiştir. Vergi Dairesi Başkanlığı temyiz dilekçesinde ileri sürülen iddialar kararın bozulmasını gerektirecek nitelikte görülmemiştir.”, Danıştay 4.D. E: 2000/559, K: 2000/1913 Karar Tarihi: 03.05.2000 (HukukTürk, Erişim Tarihi: 30.07.2021).

²⁸⁴ “Dar mükellef olan davacı kurumun ihraç edilmek üzere yapacağı tüütün alımı için kullanılmak üzere İsviçre’de yerleşik ana firmadan yaptığı döviz cinsinden borçlanma ile kullandığı banka kredilerinin dönem sonunda değerlemeye tabi tutulması sonucu oluşan kur farkını gelir kaydetmesine

Yabancı bir şirketin malların satışına ilişkin sözleşmeyi döviz cinsi üzerinden yapması mümkündür. Satın alma işlemi döviz üzerinden yapıldığında kur farkı ortaya çıkabilmektedir. Danıştay başka bir kararında, kur farkının vergilendirilmesinin mümkün olmadığı ve istisnaya tabi olduğu yönünde karar vermiştir²⁸⁵.

Bir malın Türkiye’de satılıp satılmadığı tespit edilirken satış sözleşmesinin nerede yapıldığı önem taşımaktadır. Türkiye’de yapılan bir satış sözleşmesi, bu mallar Türkiye’de satılmasa dahi Türkiye’de elde edilmiş kabul edilmektedir. Bunun yanında, satış sözleşmesi Türkiye’de yapılmamışsa da bu durum her zaman kazancın Türkiye’de elde edilmediği anlamına gelmez. Bir malın ihraç edilmesi sırasında alıcı veya satıcının veya her ikisinin Türkiye’de bulunmaması gerekir. Aksi takdirde dar mükellef olarak vergilendirme yapılması söz konusu olmaktadır.

Zirai kazançlar, yabancı bir zirai işletmenin varlığı ve faaliyetlerin bu işletme aracılığıyla gerçekleştirilmesi halinde Türkiye’de elde edilmiş sayılmaktadır. Vergi Usul Kanunu’nda işyeri kapsamına zirai işletmelerin de girdiği belirtilmektedir. Bu

karşın beyan etmemesi sebebiyle ikmalen yapılan tarhiyatı kaldıran vergi mahkemesi kararı temyiz edilmiştir. 5422 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 11 . maddesinde, 1. maddede yazılı kurumlardan kanuni ve İş merkezlerinden her ikisi de Türkiye içinde bulunmayanların, yalnız Türkiye’de elde ettikleri kurum kazançları üzerinden vergilendirilecekleri, sözü edilen Kanunun 12. maddesinin (1) işareti bendinin 2. fıkrasında, maddede yazılı şartları haiz olsalar dahi kurumların ihraç edilmek üzere Türkiye’de satın aldıkları veya imal ettikleri malları Türkiye’de satmaksızın yabancı memleketlere göndermelerinden doğan kazançların Türkiye’de elde edilmiş sayılmayacağı hükme bağlanmıştır. Değinen düzenleme uyarınca nitelikleri kanunda belirtilen ihracat işlemleri sonucu oluşan hasılat istisna kapsamına alınarak Türkiye’de imal edilen ürünlerin yurt dışı satışının kolaylaştırılması amaçlanmıştır. Dosyanın incelenmesinden, 1.7.2002- 30.6.2003 özel hesap dönemine tabi olan ve belirtilen dönemde tütün alışı bulunmadığı saptanan davacının, gerek yurt içi gerek yurt dışı tütün satışı olamayacağı açıktır. Bu durumda, münhasıran tütün ihracatından elde edilen hasılatı tanıyan istisna hükümlerinin söz konusu dönemde döviz cinsinden borçlanmalardan kaynaklanan kur farkı gelirlerine uygulanması mümkün olmayıp aksi yönde verilen mahkeme kararının bozulması gerekmektedir.” Danıştay 3.D. E. 009 / 4773, K. 2011 / 186 Karar Tarihi: 27.01.2011 (HukukTürk, 06.08.2021).

²⁸⁵ *“5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu’nun 11 . maddesinde, kanuni ve iş merkezlerinden her ikisi de Türkiye içinde bulunmayan kurumların yalnız Türkiye’de elde ettikleri kurum kazançlarının vergilendirileceği öngörülmüş, 12. maddesinin birinci bedinde, ise, Türkiye’de daimi temsilci veya işyeri bulunduran yabancı kurumları ihraç edilmek üzere. Türkiye’de satın aldıkları veya imal ettikleri malları Türkiye’de satmaksızın yabancı memleketlere göndermelerinden doğan kazançların Türkiye’de elde edilmiş sayılmayacağı hükmü yer almıştır. Bu hükümle, ihraç edilmek üzere Türkiye’de satın alınan malları yabancı ülkelere gönderen dar mükellef kurumların elde ettikleri kazancın Türkiye’de elde edilmiş sayılmayarak vergiye tabi olamayacağı açıkça düzenlenmiş bulunmaktadır. Her ne kadar vergi dairesi satın alınan tütünün maliyet değeri ile ihraç değeri arasındaki farkın vergiye tabi tutulmasının Türk Parasının kıymetini koruma hakkındaki 17 sayılı karara ilişkin seri: VII ve 148 No’lu Tebliğ’de yer alan hüküm uyarınca yapıldığını ileri sürmekte ise de söz konusu tebliğ döviz yükümlülüğü yönünden getirilmiş bir düzenlemeye ilişkin olup vergilendirme yönünden herhangi bir hüküm ifade etmemektedir. Açıklanan nedenlerle yükümlü temyiz isteminin kabulü ile İzmir 1 No’lu itiraz Komisyonu kararının bozulmasına ve tarhiyatın re’sen terkinine oybirliğiyle karar verildi.” Danıştay 4.D. E. 1982/10241, K. 1986/1061 Karar Tarihi: 13.03.1986 (HukukTürk, Erişim Tarihi: 06.08.2021).*

durumda zirai işletmenin elde ettiği gelirin ticari bir nitelik kazanması, yabancı bir işletmenin zirai kazanç elde etmesini zorlaştırdığı ifade edilmektedir²⁸⁶.

Tüzel kişilerin serbest meslek kazancı elde etmesi için faaliyetlerin, Türkiye’de icra edilmesi veya Türkiye’de değerlendirilmesi gerekir. Bu takdirde faaliyetlerden elde edilen gelir Türkiye’de elde edilmiş sayılır. Gelir İdaresi Başkanlığı’nın yayımladığı serbest meslek faaliyetler veya benzeri faaliyetler nedeniyle elde edilen gelirin vergilendirilmesine ilişkin genel tebliğde²⁸⁷ yabancı bir ülkede mukim olan tüzel kişilere ilişkin Türkiye’de vergilendirilmeleri hakkında bilgi verilmektedir. Buna göre Türkiye’de yerleşik olmayan bir tüzel kişi işyeri veya sabit yere sahipse, kalma süresi olarak öngörülen süre Türkiye’de faaliyette bulunduyorsa ya da ödemenin Türkiye’de yapılması halinde, Türkiye’de elde edilen gelirler bakımından Türkiye’nin vergilendirme yetkisi bulunmaktadır. Bu ölçütlerden hangisinin veya hangilerinin kullanıldığı vergi anlaşmalarında gösterilmektedir. Yabancı ülkede mukim tüzel kişinin Türkiye’de işyerinin bulunduğu veya bir takvim yılı içinde altı ayı aşacak şekilde Türkiye’de kaldığının en az birisi tespit edilirse, serbest meslek faaliyeti Türkiye’de icra edilmiş kabul edilmektedir. Bu durumda vergilendirme yetkisinin bulunduğu bahsedilebilir. Vergilendirme yetkisi ulusal vergi mevzuatı hükümlerine uygun olarak kullanılır.

Taşınır, taşınmaz ve hakların Türkiye’de elde edilmesi, taşınır ve taşınmazların Türkiye’de bulunması, Türkiye’de kullanılması veya değerlendirilmesi halinde gerçekleşmektedir.

Menkul sermaye iradı, sermayenin Türkiye’ye yatırılması halinde Türkiye’de elde edilmiş sayılır. Gelir vergisinde olduğu gibi, sermayenin Türkiye’de parasal bir değer ortaya çıkarması gerekir. Bu şekilde bir kar payı, kira, faiz gibi bir getiri yabancı tüzel kişinin Türkiye’de vergilendirilmesine imkan vermektedir

²⁸⁶ Arıkan, a.g.e., 2008, 218.

²⁸⁷ 4 Seri No’lu Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları Genel Tabliği, Web: https://www.gib.gov.tr/uluslararasi_mevzuat, adresinden 20.07.2021 tarihinde alınmıştır. Bu genel tebliğde bahsi geçen sabit bir yer, kalma süresi unsuru ve ödemenin Türkiye’de yapılması ölçütleri, Türkiye’nin diğer devletlerle akdettiği vergi anlaşmalarında gösterilmek suretiyle gerçek kişiler açısından da uygulanmaktadır.

Diğer kazanç ve iratların, Türkiye’de bulunması, işlemlerin Türkiye’de yapılması veya Türkiye’de değerlendirilmesi halinde Türkiye’de elde edilmiş sayılır ve dar mükellefiyete göre vergilendirilir.

Türkiye Cumhuriyeti ile Almanya Federal Cumhuriyeti Arasında Gelir Üzerinden Alınan Vergilerde Çifte Vergilendirmeyi ve Vergi Kaçakçılığını Önleme Anlaşması, Alman mukimi bir kişinin Türkiye’de elde ettiği gelirler bakımından kaynakta vergileme yapılmasına imkan vermektedir. Bu gelirlerin kapsamına temettü, faiz, gayrimaddi hak bedelleri ve diğer gelir unsurları girmektedir. Kaynaktan kesilme suretiyle alınan vergi, kaynak devletin yani Türkiye’nin ulusal hukuk mevzuatında yer alan oranlar üzerinden hesaplanmaktadır. Bu durumda, vergilerin anlaşma kapsamında indirilmesi veya hiç alınmaması halinde bu vergilerin iadesi meselesi ortaya çıkmaktadır. Bu sorunu açıklığa kavuşturmak adına Gelir İdaresi Başkanlığı’nın bir sirküler²⁸⁸ bir de genel tebliğ²⁸⁹ yayımladığı görülmektedir.

²⁸⁸ Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması Sirküleri / 2 Web: https://www.gib.gov.tr/uluslararasi_mevzuat adresinden 20.07.2021 tarihinde alınmıştır. Aynı hükümler Alman mukimi gerçek kişilerin Türkiye’de temettü, faiz, gayrimaddi hak bedeli veya diğer gelir unsurlarından elde etmesi halinde de uygulanmaktadır.

²⁸⁹ 3 Seri No’lu Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları Genel Tebliği Web: https://www.gib.gov.tr/uluslararasi_mevzuat adresinden 20.07.2021 tarihinde alınmıştır.

Vergi anlaşması kapsamında daha düşük oranda vergilendirilen veya hiç vergi alınmayan bir gelir bakımından tüzel kişiler bu hükmün kendilerine uygulanmasını ve fazla ödedikleri verginin iadesini kaynakta kesinti yapan devletten talep edebilirler²⁹⁰. Bunun için, Alman mukimi olan tüzel kişi Almanya'dan bir mukimlik belgesi temin etmeli ve bunun aslıyla birlikte noterden veya Türk konsolosluklarından tasdik edilecek Türkçe tercümesini, varsa Türkiye'deki faaliyetlerine ilişkin sözleşme örneğiyle birlikte, kaynakta kesinti yapan vergi sorumlusunun bağlı olduğu vergi dairesine başvurmalıdır. Başvuruların kaynakta kesildiği takvim yılını takiben dördüncü yılın sonuna kadar yapılması gerekir. Talep edilen iade süreci ilgili sirküler, genel tebliğ ve ulusal mevzuat esas alınarak gerçekleştirilmektedir.

²⁹⁰ “... Vergi Mahkemesince Vergi İnceleme Raporunda değinilmeyen Türkiye Cumhuriyeti ile Almanya Federal Cumhuriyeti arasında imzalanan Çifte Vergilendirmeyi ve Vergi Kaçakçılığını Önleme Anlaşması'nın, "Serbest Meslek Faaliyetleri" başlıklı 14.maddesi dayanak alınarak, Türkiye'de 12 aylık kesintisiz bir sürede 183 günden az kalınarak icra edilen hizmet nedeniyle edinilen kazancın vergilendirme hakkı Almanya Federal Cumhuriyeti'ne ait olduğundan, dava konusu vergi ziyai cezalı tarhiyatta hukuka uyarlık bulunmadığı gerekçesi ile davanın kabulüne karar verildiği anlaşılmaktadır. Her ne kadar davacı şirket hakkında düzenlenen vergi inceme raporunda bu anlaşma hükümlerinin göz ardı edildiği açık olsa da; Anlaşmanın yukarıda yer verilen 27.maddesi uyarınca kaynakta kesilen vergiler için, gelir getirici faaliyetin gerçekleştirildiği akit devletin kendi iç mevzuatı uyarınca kaynakta vergi kesebileceği, Anlaşma uyarınca verginin indirilmesi veya hiç alınmayacak olması durumunda ise gelirinden vergi kesilen mükellefin, yani diğer akit devlet mukiminin başvurusu üzerine vergiyi iade alabileceğinin düzenlediği görülmektedir. Olayda, Anlaşmanın 14.maddesi gereği Türkiye'de 12 aylık kesintisiz bir sürede 183 günden az kalınarak icra edilen hizmet nedeniyle edinilen serbest meslek kazancının vergilendirme hakkı Almanya Federal Cumhuriyeti'ne ait olsa da, Türkiye'de yukarıda yer verilen mevzuat hükümleri gereğince tevkifat yapılması gerektiği; buna karşılık Almanya Federal Cumhuriyeti mukimi G+H ISOLIERUNG firmasının, kesilen bu vergiyi iade alabileceği anlaşıldığından; davacı adına yapılan stopaj vergisi tarhiyatında hukuka aykırılık bulunmadığı kanaatine varılmıştır. Bu nedenle davanın kabulüne karar veren Vergi Mahkemesi kararında yasal isabet görülmüştür.” Danıştay 4.D.E. 2015/6821, K. 2019/2379 Karar Tarihi: 28.03.2019 (HukukTürk, Erişim Tarihi: 08.08.2021).

3. ULUSLARARASI ANLAŞMALAR ÇERÇEVESİNDE MALİ İKAMETGAHIN BELİRLENMESİ

3.1. Mali İkametgahın Belirlenmesinde Vergi Anlaşmalarının Yorumlanması

3.1.1. Viyana Sözleşmesi’nde Yer Alan Genel Hükümler

Vergi anlaşmaları, devletler tarafından akdedilen uluslararası anlaşmaların bir çeşidini meydana getirmektedir. Bu durum, vergi anlaşmalarının yorumlanmasında OECD Anlaşma Modeli, OECD Anlaşma Modeli Şerhi ve ulusal hukuk kuralları yanında genel uluslararası hukuk kurallarına da başvurulmasına imkan sağlamaktadır. Uluslararası anlaşmaların yorumlanmasında uygulanacak genel kurallar Viyana Sözleşmesi’nde düzenlenmektedir. Viyana Sözleşmesi’nde yer alan ve bir uluslararası anlaşmayı yorumlamakta yol gösteren kuralların uluslararası teamül hukukunu düzenlediği kabul edilmektedir²⁹¹. Bu nedenle bütün uluslararası anlaşmalara uygulanırlar²⁹². Sözleşme’nin 31. ve 32. maddeleri anlaşmaların yorumlanmasında başvurulacak genel kuralları göstermektedir.

Viyana Sözleşmesi’nin 31. maddesi dört fıkradan oluşmaktadır. Bu madde hükmü “yorumlamanın genel kuralı” (general rule of interpretation) başlığını taşımakta ve genel olarak bir uluslararası anlaşma ve özelde de vergi anlaşmaları yorumlanırken izlenecek yolu göstermektedir.

“1. Bir anlaşma, bu anlaşmanın içeriğine ve amaç ve kapsamına uygun olarak belirlenen olağan anlamıyla uyumlu olarak iyi niyetle yorumlanır.

2. Bir anlaşmanın yorumlanmasında başvurulacak içerik, anlaşmanın giriş kısmı ve ekleri de dahil olmak üzere anlaşma metni yanında aşağıdaki belgelerden oluşur:

a) Anlaşmanın sonuçlandırılması ile bağlantılı olarak taraflar arasında akdedilen anlaşmalar,

²⁹¹ Engelen, F. (2004). *Interpretation of Tax Treaties under International Law*, The Netherlands: IBFD, 361.

²⁹² Lang, M. ve Brugger, F. (2008). “The Role of the OECD Commentary in Tax Treaty Interpretation”. *Australian Tax Forum*, Vol. 23, 97, Web: https://www.wu.ac.at/fileadmin/wu/d/i/taxlaw/institute/staff/publications/langbrugger_austriantaxforum_95ff.pdf adresinden 05.09.2020 tarihinde alınmıştır.

b) Anlaşmanın sonuçlandırılması ile bağlantılı olarak taraflardan biri veya hepsi tarafından oluşturulan ve anlaşma ile bağlantısı diğer taraflarca da kabul edilen herhangi bir belge.

3. İçerikle birlikte, aşağıdaki belgeler de göz önünde bulundurulabilir:

a) Tarafların, anlaşmanın yorumlanması veya anlaşmanın herhangi bir hükmünün uygulanması konusunda, anlaşmanın akdinden sonra akdettikleri anlaşmalar,

b) Anlaşmanın yorumu hakkında tarafların anlaşmaya vardıklarını ortaya koyan sonraki bir uygulama işlemi,

c) Taraflar arasındaki ilişkilere uygulanabilen herhangi bir ilgili uluslararası hukuk kuralı.

4. Akit devletler aralarında anlaşılırlarsa terime özel bir anlam verebilir.”²⁹³

Anlaşmaların yorumlanmasıyla ilgili diğer bir hüküm olan 32. madde tamamlayıcı yorum kuralları başlığını taşımaktadır. Tamamlayıcı yorum kurallarına iki durumda başvurulabileceği düzenlenmektedir. Buna göre bir anlaşmanın 31. maddeye göre yorumlanması halinde, bu yorumu teyit etmek amacıyla, anlaşmanın hazırlık çalışmaları ve sonuçlandırıldığı zamanki koşulların incelenmesi gibi tamamlayıcı yorumlama araçlarına başvurulması mümkündür. Bununla birlikte 31. maddeye göre yapılan yorum anlaşmayı belirsiz ve muğlak hale getiriyorsa veya açıkça anlamsız ve mantıksız bir sonuca sebep oluyorsa 32. maddeye başvurulabilir.

3.1.2. Ulusal Hukuk Kurallarına Gönderme Yapan Özel Hüküm Yoluyla Yorum Yapılması

Vergi anlaşmalarında kullanılan terimlerin anlaşmanın kendisinde tanımlanması halinde bu tanımlar geçerlidir. Akit devletler anlaşmada tanımları bulunan terimleri anlaşmaya uygun bir şekilde uygulamak zorundadırlar. Diğer bir deyişle, akit devletlerin ulusal hukuk sistemlerinde bir vergisel terimin bir tanımı bulunsa dahi, anlaşmada yer alan tanım esas alınmaktadır.

Bir terime anlaşmada yer verilmekle birlikte, bu terim anlaşmada tanımlanmamış olabilir. Böyle bir durumda, anlaşmada terimin tanımına yer

²⁹³ Çev: Yaltı, a.g.e., 1995, 89-90.

vermeksiniz, akit devletlerin ulusal hukuklarına gönderme yapan özel bir hükmün vergi anlaşmalarına eklenmesi mümkündür. Bu özel hüküm, bir anlaşma hükmüdür, bu nedenle Viyana Sözleşmesi'nde yer alan yorum kurallarının kapsamına girmektedir. Ancak bu özel hüküm yalnızca tanımlanmayan terimlerin anlamının belirlenmesine ilişkindir; anlaşmadan kaynaklanan her türlü yorum sorunu nedeniyle ulusal hukuk sistemine gönderme yapan genel bir kural değildir²⁹⁴.

OECD Anlaşma Modelinde herhangi bir tanıımı bulunmayan kavramlar için 3. maddenin 2. fıkrasının uygulanması öngörülmektedir. Buna göre, *“Anlaşmanın herhangi bir tarihte bir Akit Devlet tarafından uygulanması bakımından, Anlaşmada tanımlanmamış herhangi bir terim, içerik aksini gerektirmedikçe, bu Anlaşmanın uygulandığı vergilerin amaçları bakımından, o tarihte bu Devletin mevzuatında öngörülen anlamı taşıyacak ve bu Devletin yürürlükteki vergi mevzuatında yer alan herhangi bir anlam, bu Devletin diğer mevzuatında bu terime verilen anlama göre üstünlük taşıyacaktır (OECD MC m. 3/2).”*²⁹⁵

Bir terimin anlamının 3. maddenin 2. Fıkrasına göre belirlenebilmesi için, bu terimin anlaşmada yer alması ancak tanımının yapılmamış olması gerekmektedir. Bu noktada, akit devletlerin ulusal hukuk sistemlerinde ilgili terimi ifade ederken başka bir sözcük tercih etmeleri söz konusu olabilir. Böyle bir durumda ağırlıklı görüşün, anlaşmada tanımlanmayan terimin ulusal hukuk kurallarında sözcük itibarıyla aranması yönünde olduğu ifade edilmektedir²⁹⁶. Ancak OECD Anlaşma Modelinin 3. maddesinin 2. fıkrası ile tanıımı yapılmamış bir terimin anlamının ulusal hukuk sisteminde belirlenmesi suretiyle anlaşmanın uygulanmasının sekteye uğraması önlenmek istenmektedir. Farklı bir terimle ifade edilse dahi, benzer hukuki olgu ve durumların vurgulanıyor olması mümkündür. Yaltı böyle bir durumda, yorum faaliyetini zorlaştırmaktansa, tanıımı bulunmayan terimin içerik ve kapsamını belirlemenin daha uygun olduğunu ifade etmektedir²⁹⁷.

OECD Anlaşma Modelinin mali ikametgaha ilişkin hükmü 4. maddede yer alan bazı terimlerin tanıımı bulunmamaktadır. Akit devlet mukiminin kim olduğu 4.

²⁹⁴ Yaltı, a.g.e., 1995, 94.

²⁹⁵ Çev: Berber, a.g.e., 2012, 76.

²⁹⁶ Avery Jones, J.F. et al. (1984). “The Interpretation of Tax Treaties with Particular Reference to Article 3(2) of the OECD Model-I”. *British Tax Review*, Vol. 14, 20.

²⁹⁷ Yaltı, a.g.e., 1995, 95.

maddesinin 1. fıkrasında ile tanımlandığı için OECD Anlaşma Modelinin 3. maddesinin 2. fıkrası ile Viyana Sözleşmesinin 31. ve 32. maddeleri bu terimin tanımlanmasında kullanılmaz²⁹⁸. Bununla birlikte, 4. maddenin 2. ve 3. fıkralarında tercih edilen mali ikametgahı belirleyen bağlantı ölçütleri öngörülmüştür. Gerçek kişilerin mali ikametgahı 2. fıkraya göre belirlenirken, gerçek kişiler dışında kalan kişilerin mali ikametgahı 3. fıkraya göre belirlenir. Gerçek kişiler açısından öngörülen daimi mesken, hayati menfaatlerin merkezi, mutad mesken ve uyruklu gibi ölçütler ile şirketler ve diğer kişi kuruluşları bakımından başvuru etkin yönetim merkezi, kuruluş yeri ve benzer nitelikteki ölçütlerin tanımına OECD Anlaşma Modelinde yer verilmemektedir.

Anlaşmanın uygulanabilmesi için tanımı bulunmayan terimlerin anlamının belirlenmesi gerekmektedir. Bu noktada 3. maddenin 2. fıkrası gereğince, bahsi geçen terimlerin, içerik aksini gerektirmedikçe, anlamlarının akit devletlerin ulusal hukuk kurallarına göre tespit edileceği ifade edilmektedir. Ancak bu kuralın nasıl ve ne şekilde uygulanması gerektiğine ilişkin literatürde fikir birliği bulunmamaktadır²⁹⁹. Bazı yazarlar, vergi anlaşmalarındaki terimlerin özel kurallara göre yorumlanması gerektiği ve ulusal hukuk kurallarına ancak içeriğin aksini gerektirdiği durumlarda başvurulması gerektiğini ifade etmektedirler³⁰⁰.

Akit devletlerin ulusal hukuk kurallarına sınırlı hallerde başvurulmasına ilişkin görüş, öncelikle bu terimlerin devletlerin ulusal hukuk kurallarında düzenlenmemiş olması ihtimaline dayanmaktadır. Bunun yanında bir tanıma ulusal hukuk kurallarında yer verilmiş olsa dahi, buradaki anlamın OECD Anlaşma Modelinde öngörülenden çok farklı durumları kastetmesi veya birden fazla tanımın bulunması ve tanımların yasal bir düzenlemeye değil de içtihat hükmüne dayanarak belirlenmesi mümkündür. Tüm bu durumlar bir terimin ulusal hukukta ne anlama geldiğinin aslında belirlenememesine sebep olabilir³⁰¹.

Bunun yanında vergi anlaşmalarının öncelikli amacı çifte vergilendirmeyi önlemektir. Devletler, ulusal düzenlemelerle aldıkları önlemlerin yeterli olmaması

²⁹⁸ Gooijer, a.g.e., 2019, 67.

²⁹⁹ Makovnikova, S. (2009). "Permanent Home as a Tie-breaker Criterion". In Hofstatter, M and Plan-sky P. (eds.), *Dual Residence in Tax Treaty Law and EC Law*, Wien: Linde Verlag, 338; Engelen, a.g.e., 2004, 474.

³⁰⁰ Avery Jones et al., a.g.m., 1984, 19-22; Engelen, a.g.e., 2004, 474-476.

³⁰¹ Makovnikova, a.g.e., 2009, 342 vd.; Avery Jones et al., a.g.m., 1984, 17 vd.

nedeniyle vergi anlaşmaları akdetme yolunu tercih etmektedirler. Böyle bir durumda, anlaşmada tanımı bulunmayan terimlerin akit devletlerin ulusal hukuklarına göre tanımlanması, vergi anlaşmalarıyla elde edilmek istenen amacın mantığına ters düşmektedir³⁰².

Bu noktada belirtilmesi gereken bir diğer husus, akit devlet mukimi tanımı yapılırken, akit devletlerin ulusal hukuk kurallarına açık bir gönderme yapılmıştır. Bir kişinin ev, ikametgah, yönetim yeri ve benzer nitelikteki bir ölçüte göre akit devlet mukimi olup olmadığı devletlerin hukuk sistemine göre belirlenmektedir. Ancak benzer bir göndermeye çakışma kuralları bakımından rastlanmamaktadır. Bu durumda OECD'nin, tercih edilen mali ikametgah belirlenirken devletlerin ulusal hukuk kurallarına başvurulmasındansa, 2. ve 3. fıkra açısından tanımlanmamış terimlerin uluslararası anlamlarının esas alınmasını istediği söylenebilir³⁰³. Bu bakımdan akit devletler OECD Anlaşma Modelinin amacına uygun olarak terimlerin uluslararası anlamını göz önüne almalıdır³⁰⁴.

3.1.3. Viyana Sözleşmesinde Yer Alan Yorum Kurallarının Ulusal Hukuk Kurallarına Gönderme Yapan Özel Hükümle Birlikte Değerlendirilmesi

3.1.3.1. Temel yorum kuralları

Vergi anlaşmalarında, vergilendirme ilişkisine ilişkin çeşitli teknik terimlerin kullanılması mümkündür. Bu terimlerin vergi anlaşmaları uygulanırken anlamlarının belirlenmesi gerekir. Akit devletler terimlerin anlamına anlaşma metninde yer verebilirler. Böyle bir durumda bu anlama göre vergi anlaşmaları uygulanır. Aksi durumda terimlerin yorumlama meselesi ortaya çıkar.

Tanımlanmayan terimlerin yorumlanması için Viyana Sözleşmesi'nde temel yorum kuralları düzenlenmektedir. Bu kurallar vergi anlaşmalarının lafzını aşarak anlaşmanın amaç ve kapsamını içerikle birlikte değerlendirilmesini, böylece tarafların iradesine uygun bir anlamın belirlenmesini gerektirmektedir³⁰⁵. Bunun yanında, anlaşmada açık bir tanım bulunmadığında, devletlerin ulusal kurallarına gönderme

³⁰² Berber, a.g.e., 2012, 77.

³⁰³ Makovnikova, a.g.e., 2009, 343.

³⁰⁴ Avery Jones et al., a.g.m., 1984, 19-22; Yaltı, a.g.e., 1995, 127.

³⁰⁵ Yaltı, a.g.e., 1995, 89.

yapılarak bir tanım tespit edilmeye çalışılır. Bu durum temel yorum kurallarının özel hükümle birlikte değerlendirmesini gerektirmektedir.

3.1.3.1.1. Anlaşmanın “içeriği” ile bağlantılı yorum yapılması

Tarafların iradesinin belirlenmesi için bir terimin anlamı anlaşmanın içeriğine göre belirlenmelidir. Viyana Sözleşmesi’nde bu görüş benimsemekte ve terimlerin olağan anlamının içerikle bağlantılı bir şekilde tespit edileceğini belirtmektedir. Bu durum Viyana Sözleşmesi Şerhinde, bir metinden, maddeden veya cümleden soyutlanmış terimin bir anlamı olmadığı şeklinde ifade edilmektedir³⁰⁶.

Bir terimin anlaşmanın bütünlüğünü bozmayacak şekilde iyiniyetle yorumlanması gerekir. Zira bir terimin ortaya çıkan anlamı anlaşmanın diğer hükümlerini olumsuz etkilememelidir³⁰⁷. Ancak bazı durumlarda terimin yorumlanması sonucu iki farklı anlamın ortaya çıkması mümkündür. Böyle bir durumda anlaşmanın içeriğini dikkate alan anlam diğer anlamdan üstün kabul edilmektedir³⁰⁸.

Bir anlaşmanın içeriği OECD Anlaşma Modelinin 3. maddesinin 2. fıkrasının uygulanmasında da büyük önem taşımaktadır. Bir vergi anlaşmasında tanımlanmayan bir terimin, ulusal hukuk kurallarına göre anlamı belirlendiğinde, “anlaşmanın içeriği aksini öngörmediği” takdirde bu anlam geçerlidir³⁰⁹. Anlaşmanın içeriğinin aksini öngörmemesi, bir vergi anlaşması akdedilirken tarafların ortaya koydukları irade ile ulusal hukuk kurallarına göre belirlenen anlamın birbiriyle çelişmemesi anlamına gelmektedir. Bu noktada bir terimin anlamı tespit edilirken anlaşma içeriğinin ulusal hukuktan daha önce dikkate alınması gerekip gerekmediğinin belirlenmesi gerekebilir³¹⁰. Bir terimin önce anlaşma içeriğine göre yorumunun yapılıp, bir sonuç elde edilemediğinde 3. maddenin 2. fıkrasına başvurulması, öncelikle kuralın lafzına aykırıdır. Zira, madde hükmü anlaşmanın içeriğinin aksini öngörmesi halinde, ulusal

³⁰⁶ Draft Articles on the Law of Treaties with Commentary (1966). Yearbook of the International Law Commission (YBILC), Vol: I Part: II, para. 57, s 189 Web: https://legal.un.org/ilc/texts/instruments/english/commentaries/1_1_1966.pdf adresinden 20.08.2020 tarihinde alınmıştır.

³⁰⁷ Sepúlveda Ramirez, a.g.e., 2016, 130.

³⁰⁸ YBILC (1966), Vol: I Part: II, para. 21, 194.

³⁰⁹ Van der Bruggen, E. (2003). “Unless the Vienna Convention Otherwise Requires: Notes on the Relationship between Article 3(2) of the OECD Model Tax Convention and Article 31 and 32 of the Vienna Convention on the Law of Treaties”. *European Taxation*, 43(5), 146, Web: https://www.dfdl.com/wp-content/uploads/2010/09/Unless_the_Vienna_Convention_Otherwise_Requires_Bulletin_IFD_2003.pdf adresinden 28.08.2020 tarihinde alınmıştır.

³¹⁰ Yaltı, a.g.e., 1995, 96.

hukuk kurallarınca belirlenen anlamın uygulanamayacağını ifade etmektedir. Bir anlamın anlaşmanın içeriğine uygun olup olmadığının belirlenebilmesi için ise öncelikle terimin ulusal hukuka göre bir anlamının ortaya konulması gerekir. Bu bakımdan ulusal hukuka dayalı yorumun öncelikli olduğu³¹¹; aksi takdirde anlaşmada böyle bir kural bulunmasının anlamsız olacağı sonucuna varılabilir³¹².

Viyana Sözleşmesi'nde içeriği meydana getiren belgeler gösterilmektedir. Buna göre içerik; anlaşma metni, başlangıcı ve ekleri, sonuçlandırılmasıyla alakalı anlaşmalar ve diğer herhangi bir belgeden meydana gelmektedir (VAHS m. 31/2). Bu belgelere göre Viyana Sözleşmesi'nde içeriğin kapsamı dar anlamda düzenlenmektedir. Bunun yanında anlaşmanın akdinden sonra yapılan, yorumlamaya ve uygulamaya yardımcı anlaşmalar, tarafların bir anlaşma yorumuna ilişkin hemfikir olduklarını gösteren sonraki bir uygulama, herhangi ilgili bir uluslararası hukuk kuralı da göz önüne alınabilir (VAHS m. 31/3). Böylece anlaşmaların daha geniş kapsamda yorumlanmaları mümkün olur.

OECD Anlaşma Modelinin 3. maddesinin 2. fıkrasına göre, tanımı bulunmayan bir terimin anlamı belirlenirken, Viyana Sözleşmesi'nde yer alan ilk belgeler esas alındığında, vergi anlaşmasının içeriği de dar bir anlam meydana getirir. Bu durumda ulusal hukuk kurallarıyla belirlenen dar anlama her zaman öncelik verilmesini gerektirir³¹³. Ancak bu durum, bir terimin anlamının, yalnızca anlaşmanın içeriğine göre yorumlanmasına sebep olmaktadır. Viyana Sözleşmesi ayrıca, içerik yanında, daha sonradan akdedilen uygulamaya yönelik anlaşmalar, Şerhler ve tamamlayıcı yorum araçlarına da başvurulmasına imkan vermektedir. Bu bakımdan, 3. maddenin 2. fıkrasına göre yapılacak bir yorumda, anlaşmanın içeriği, terimin anlamının tespit edilmesine yardımcı olacak her türlü aracı kapsayacak şekilde geniş yorumlanmalıdır³¹⁴. Bu sayede bir terimin anlamının ulusal hukukta belirlenen anlamı aşması ve farklı bir anlama sahip olması mümkün olabilir³¹⁵.

³¹¹ Yaltı, a.g.e., 1995, 96.

³¹² Avery Jones, J.F. et al. (1984). "The Interpretation of Tax Treaties with Particular Reference to Article 3(2) of the OECD Model-II". *British Tax Review*, Vol. 90, 105-108.

³¹³ Avery Jones et al., a.g.m., 1984, 104.

³¹⁴ Yaltı, a.g.e., 1995, 96.

³¹⁵ Avery Jones et al., a.g.m., 1984, 104-105.

3.1.3.1.2. Terimlerin “olağan anlamına” uygun yorum yapılması

Her ülkenin kendi hukuk sisteminde kullandığı terimler ve bu terimlere yüklenen anlamlar vardır. Bir terim vergi anlaşmasında kullanıldığında, farklı kültürler ve farklı dil yapıları nedeniyle değişik anlamlar ortaya çıkabilir, bu durum terimlerin olağan anlamının belirlenmesini gerektirir. Bu amaçla “anlaşma metni” önem taşımakla birlikte³¹⁶, metni meydana getiren terimlerin kendi anlamları da büyük önem taşımaktadır. Vergi anlaşmalarında bir terim, anlaşmanın diğer hükümleriyle uyumlu olan ancak anlamsız ve akla aykırı olmayan bir anlama geldiğinde, yorum tamamlanmış ve olağan anlam tespit edilmiş olmaktadır³¹⁷.

Bir terimin anlamı 3. maddenin 2. fıkrasına göre belirlenirken, ulusal hukuk kurallarında açıkça bir tanımın varlığının aranmasına gerek yoktur. Tanımlanmayan terimin anlamını belirlemeye yardımcı olacak hükümler, herhangi bir tanım içermeseler dahi uygulanmak üzere dikkate alınmalıdır³¹⁸. Bu noktada önemli olan terimin anlamının kişisel bir yoruma dayalı olmaması³¹⁹; aksine evrensel bir anlam ortaya çıkarmasıdır³²⁰. Zira, tarafların anlaşmayı akdederken sahip oldukları öznel niyetler terimlerin anlamını etkileyebilir³²¹. Bunun yanında, vergi hukukunun her devlette farklı anlam ifade edebilecek, kendine has ve teknik anlamları bulunabilmektedir. Bu durum da nesnel bir anlam ortaya konulmasına engel olabilir. Böyle bir durumda, devletlerin ulusal hukuklarındaki farklı anlamlardan anlaşmanın uygulanmasına yardımcı olacak en uygun anlamın tercih edilmesi gerekir³²².

3.1.3.1.3. Akit devletlerin “iyiniyetle” yorum yapması

Viyana Sözleşmesi’nde yer alan iyiniyet ilkesi, vergi anlaşmalarının yorumlanmasında temel bir rol oynamaktadır³²³. İyiniyet ilkesinin temeli pacta sunt servanda kuralına dayanmaktadır³²⁴. İyiniyet ilkesinin pacta sunt servanda kuralı temelinde yorumlanması, anlaşma metninin ötesine geçmeyi gerektirir. Engelen’e

³¹⁶ Viyana Sözleşmesi Şerhinde yalnızca kelimenin dil bilgisine bakılarak yorum yapılmasının söz konusu olmadığı ifade edilmektedir, bkz. YBILC (1966), Vol: II, Art. 27 para. 12, 221.

³¹⁷ Yaltı, a.g.e., 1995, 90.

³¹⁸ Yaltı, a.g.e., 1995, 97.

³¹⁹ Vogel, a.g.e., 1997, 37.

³²⁰ Yaltı, a.g.e., 1995, 90.

³²¹ Sepúlveda Ramirez, a.g.e., 2016, 128.

³²² Avery Jones et al., a.g.m., 1984, 22.

³²³ Engelen, a.g.e., 2004, 122.

³²⁴ YBILC (1966), Vol: II, Art. 27 para. 12, 221.

göre, bir anlaşma metninin harfiyen uygulanması tek başına yeterli değildir; iyiniyet ilkesi bir anlaşmanın, ruhuna uygun olacak şekilde, dürüst, adil ve makul bir anlayışla yorumlanmasını gerektirir³²⁵.

Bir anlaşma uygulanırken hakkın kötüye kullanımının engellenmesi iyiniyet ilkesinin bir sonucudur. Bir anlaşmanın, sadece başkalarına zarar verecek şekilde keyfi veya kötü niyetli olarak uygulanmasının engellenmesi gerekir³²⁶. Devletler akdettikleri anlaşmaları yetkili makamları aracılığıyla yorumlar; ancak devletler bu durumdan bir avantaj elde etmeye çalışmadan haklarını kullanmalıdırlar³²⁷. Aynı şekilde anlaşmalardan kaynaklanan yükümlülükleri azaltmak amacıyla, kasıtlı olarak sınırlı yorum yapılması da iyiniyetin ihlali anlamına gelmektedir. Böyle bir durumda, hakkın kötüye kullanılmasıyla, anlaşma akdedilirken tarafların aralarında anlaştıkları ortak ve makul niyetlerinin ötesine geçilmektedir³²⁸.

İyiniyete ilişkin bahsedilmesi gereken diğer bir husus etkililik ilkesidir. Etkililik ilkesi iki kuraldan oluşmaktadır. Bunlardan birine göre, iyiniyet, bir anlaşma yorumlanırken bütün hükümlerinin bir anlama sahip olmasını gerektirir³²⁹. Diğerine göre ise, tarafların niyetlerinin yazılı olarak ifade edilmesi halinde, yerine getirilmesi gerekliliği iyiniyetten kaynaklanır³³⁰. Yorum faaliyetinin etkililiğinden söz edebilmek için, bir anlaşmanın bütün halinde iyiniyetle yorumlanması gerekmektedir³³¹.

Benzer bir değerlendirme vergi anlaşmalarının yorumlanmasına ilişkin yapılabilir. Anlaşmaların yorumlanması ve uygulanması için ulusal hukuka yetki verilmesi, akit devletlerin kasıtlı olarak vergi anlaşmalarından ve vergi anlaşması yükümlülüklerinden kaçmasına imkan verebilir. Vergi anlaşmalarında kullanılan bir terimin anlamının sonradan değiştirilmesi halinde iyiniyete aykırı bir durumla karşılaşılması söz konusu olabilir. Böyle bir durum karşısında, OECD Anlaşma Modelinin 3. maddesinin 2. fıkrasına ilişkin Şerhinde, akit devletler tarafından anlaşmada tanımlanmayan bir terimin ulusal hukuktaki kapsamının sonradan

³²⁵ Engelen, a.g.e., 2004, 125.

³²⁶ Engelen, a.g.e., 2004, 127.

³²⁷ Van der Bruggen, a.g.m., 2003, 145.

³²⁸ Cheng, B., a.g.e., 1953). *General Principle of Law as Applied by International Courts and Tribunals*. United Kingdom: Cambridge University Press, 117-118.

³²⁹ Engelen, a.g.e., 2004, 133.

³³⁰ Cheng, a.g.e., 1953, 116.

³³¹ Van der Bruggen, a.g.m., 2003, 146.

değiştirilerek, anlaşmanın işlevsizleştirilmesine imkan verilmemesi gerektiği ifade edilmektedir³³².

3.1.3.1.4. Anlaşmanın “amaç ve kapsamı” ışığında yorum yapılması

Uluslararası anlaşmalarda tanımlanmayan bir terim yorumlanırken, anlaşmanın amaç ve kapsamı göz önünde bulundurulmalıdır. Bir anlaşmanın amaç ve kapsamının dikkate alınması, anlaşmanın bir bütün olarak değerlendirilmesini gerektirir. Zira bir yorumlama faaliyetinde başvuru kuralların birbirinden ayrı ve tek düşünülmesi söz konusu değildir. Diğer bir deyişle anlaşmanın amaç ve kapsamı içeriğe bakılmadan belirlenemez³³³. Aynı şekilde içeriğin de anlaşmanın amaç ve kapsamdan ayrı doğru ve kapsamlı bir değerlendirmesi yapılamaz³³⁴.

Vogel’e göre, Viyana Sözleşmesi’nin 31. maddesinde yer alan ‘amaç ve kapsam’ kelimeleri bütünleşmiş bir ifade meydana getirmektedir ve amacın kapsamdan ayrı olarak mantıklı bir yorumunun yapılması mümkün değildir³³⁵. Bir anlaşmanın amaç ve kapsamı ilk olarak tarafların akdettiği anlaşma metninde aranmalıdır³³⁶. Zira anlaşmada yer alan bir hüküm, tarafların iradesinin ifadeye dönüşmüş halidir ve bu ifadeye de anlaşma metninden ulaşılır³³⁷.

Vergi anlaşmalarında tanımlanmamış bir terimin anlamı belirlenirken de anlaşmanın amaç ve kapsamının tespit edilmesi gerekir. Vergi anlaşmalarının öncelikli amacı çifte vergilendirmenin önlenmesi ve ortadan kaldırılmasıdır. Çifte vergilendirmenin, ürünlerin ve hizmetin değişimi ve sermayenin, teknolojinin ve emeğin hareketliliği üzerinde olumsuz etkileri bulunmaktadır. Vergi anlaşmaları ile bu durumun engellenmesi ve ülkeler arasındaki ekonomik ilişkilerin gelişmesini önleyen engellerin kaldırılması amaçlanmaktadır³³⁸.

³³² OECD MC (2019), Commentary, Art. 3 para. 13.

³³³ YBILC 1966 Vol: I Part: II, para. 57, 189.

³³⁴ YBILC 1966 Vol: I Part: II, para. 69, 190.

³³⁵ Vogel, a.g.e., 1997, 37.

³³⁶ YBILC (1966), Vol: I Part: II, para. 14, 186. Buffor/Zemanek öncelikle anlaşmanın başlığına ve önsözüne bakılması gerektiğini ifade etmektedir, Buffard, I. and Zemanek, K. (1998). “The “Object and Purpose” of a Treaty: An Enigma?”. *Austrian Review of International and European Law*, 3(1), 332, Web: <http://fulltext.calis.edu.cn/kluwer/pdf/13851306/3/233264.pdf> adresinden 19.08.2020 tarihinde alınmıştır.

³³⁷ YBILC 1966 Vol: I Part: II, para. 50, 197.

³³⁸ OECD MC (2019), Commentary, Intr. para. 1.

Vergi anlaşmalarının suistimali yoluyla vergi kaçakçılığının önlenmesi de vergi anlaşmalarının amaçlarından biridir. OECD uzun yıllar vergi anlaşmalarının suistimal edilmesine engel olmak amacıyla çeşitli önlemler almıştır. Bu amaçla, OECD Anlaşma Modeline yeni hükümler eklenmiş veya var olan hükümlerin güncel durumlara göre düzenlemesi yapılmıştır. Son yapılan değişikliklerle, OECD Anlaşma Modelini esas alarak akdedilen vergi anlaşmalarında, anlaşmanın başlığına çifte vergilendirme yanında vergi kaçakçılığının önlenmesi ifadesi eklenmiştir. Bunun yanında, akit devletlerin anlaşmaların önsözünde, akdettikleri anlaşmalarla, anlaşma alışverişi dahil, hiçbir suistimal edici davranışa ve buna bağlı olarak sıfır veya düşük oranlı vergilendirmeye imkan vermeyeceklerini beyan etmeleri öngörülmüştür³³⁹.

OECD Anlaşma Modelinde yer alan bu değişiklikler, tanımlanmayan bir terimin 3. maddenin 2. fıkrasına göre yorumlanmasında dikkate alınmalıdır. Ulusal hukuk sistemine göre yapılacak bir yorum, vergi anlaşmasının amaç ve kapsamı, içeriği, başlığı, önsözü bir bütün olarak değerlendirilmelidir. Bu bakımdan vergi anlaşmalarında yer alan bir terim, çifte vergilendirmenin ortadan kaldırılması, vergilendirmemeye (non-taxation) sebep olan durumların engellenmesi³⁴⁰, suistimal edici durumlarda anlaşmanın uygulanmasının reddedilmesi³⁴¹ gibi amaçlar göz önüne alınarak yorumlanmalıdır.

3.1.3.2. Akit devletlerin terimlerin “özel anlamını” belirlemesi

Viyana Sözleşmesi’nin 31. maddesinin 4. fıkrası ile taraf devletlere anlaşma terimlerine özel bir anlam verme imkanı tanınmaktadır. Viyana Sözleşmesi, anlaşmada yer alan terimlerin olağan anlamına göre yorumlandığı varsayar; ancak taraflarca bir terimin özel anlamı belirlendiyse, bu anlam tercih edilir³⁴². Özel bir anlam verilen terimin 31. maddenin 4. fıkrasına göre yorumlanması, 31. maddenin 1. fıkrasına göre yorumlanmasından farklıdır. Bir terimin anlamı, 31. maddenin 1. fıkrasına göre belirlendiğinde ortaya çıkan, terimin olağan anlamıdır. Anlaşmanın içeriği ve diğer tamamlayıcı belgelerle belirlenen olağan anlam aslında teknik bir anlam ortaya koymaktadır³⁴³. Ancak 31. maddenin 4. fıkrası ile taraf devletler bir

³³⁹ OECD MC (2019), Commentary, Intr. para. 41.

³⁴⁰ Reimer, E. (1999). “Interpretation of Tax Treaties”. *European Taxation*, 39(12), 464.

³⁴¹ Sepúlveda Ramírez, a.g.e., 2016, 133.

³⁴² Vogel, a.g.e., 1997, 37.

³⁴³ YBILC (1966), Vol: II, Art. 27 para. 17, 222.

terime özel bir anlam verirlerse, teknik bir anlam ortaya çıkmaz. Bu nedenle özel anlam bir terimin olağan anlamı olarak da nitelendirilemez.

Vergi anlaşmalarında kullanılan bir terimin de taraflarca özel anlamının belirlenmesi mümkündür. Ulusal hukuk kurallarına gönderme yapıldığında, taraf devletlerin bir terime özel bir anlam vermeleri halinde, 3. maddenin 2. fıkrasına göre yorum yapılırken terimin bu haliyle dikkate alınması gerekir³⁴⁴. Literatürde vergi anlaşmalarının, diğer uluslararası anlaşmalardan farklı özel bir anlaşma türü olduğu yönünde görüşler bulunmaktadır³⁴⁵. Buna göre, anlaşmalarda yer alan terimlerin, vergi anlaşmalarının özel bir tür olması ve vergilendirmeye ilişkin hükümler içermesi nedeniyle, özel bir anlama sahip olduğunu belirtilmektedir³⁴⁶. Bazı görüşler ise, vergi anlaşmasında vergilendirmeye ilgili bir terimin bulunmasının özel bir tarafı olmadığını, vergi anlaşmalarının özel bir tür olduğunu kabul etmek için vergilendirmeye ilişkin bir terimden daha fazlasının gerektiğini ifade etmektedir³⁴⁷.

OECD Anlaşma Modelinin 3. maddesinin 2. fıkrası niteliği gereği, anlaşmada yer alan bütün hükümlere uygulanmaktadır. Buna karşılık Viyana Sözleşmesi'nin 31. maddesinin 4. fıkrası istisnai bir karakterdedir³⁴⁸. Bir terimin olağan anlamı Viyana Sözleşmesi'nin 31. maddesinin 1-3. fıkralarına göre tespit edilemezse, 4. fıkraya göre özel anlamı olup olmadığı incelenir.

3.1.3.3. Tamamlayıcı yorum kuralları

Viyana Sözleşmesi'nin 32. maddesine göre, bir terimin yorumlanmasında karmaşık veya anlamsız bir sonuç elde edilirse tamamlayıcı yorum kurallarına başvurulabilir. Tamamlayıcı yorum kurallarına, 31. maddeye göre belirlenen anlamın onaylanması için başvurulabileceği gibi, 31. maddeden bir sonuç elde edilememesi halinde anlamın tespit edilmesi için de başvurulabilir. Maddede tamamlayıcı yorum kurallarının neler olduğuna bir açıklama bulunmamakta, yalnızca hazırlık çalışmaları ve anlaşmanın yapıldığı koşullardan bahsedilmektedir. Bir yorumun yapılmasında

³⁴⁴ Avery Jones et al., a.g.m., 1984, 15-17.

³⁴⁵ Reimer, E. (2001) "Tax Treaty Interpretation-Germany". In M. Lang (ed.), *Tax Treaty Interpretation*. The Hague, Kluwer Law International, 123-124.

³⁴⁶ Reimer, a.g.e., 2001, 123-124.

³⁴⁷ Van der Bruggen, a.g.m., 2003, 150.

³⁴⁸ YBILC (1966), Vol: II, Art. 27 para. 17, 220.

tamamlayıcı kurallar bunlardan ibaret olmayıp 31. maddede gösterilmemiş her türlü unsur tamamlayıcı yorum kuralı olarak dikkate alınabilir³⁴⁹.

Bu noktada OECD Anlaşma Modeli Şerhinden bahsetmek gerekir. OECD Anlaşma Modelinde yer alan hükümler, anlaşmayla birlikte yayımlanan bir Şerh ile açıklanır. Her bir güncelleme sonrası OECD Anlaşma Modeli Şerhinin de güncellenmesi söz konusu olur. OECD tarafından, bu Şerhlerin bağlayıcı olmadığı ancak vergi anlaşmaları yapılırken ve uygulanırken, özellikle uyumsuzlukların çözümlenmesinde, dikkate alınmasının faydalı bulunduğu ifade edilmektedir³⁵⁰. Bunun yanında literatürde de bir anlaşma OECD Anlaşma Modeli hükümlerine uygun olarak akdedildiyse ve Şerhteki açıklamalara karşı herhangi bir çekince koyulmadıysa, tamamlayıcı bir yorum kuralı olarak değerlendirilmesi gerektiği ifade edilmektedir³⁵¹.

3.2. OECD Anlaşma Modeline Göre Mukim Kişinin Unsurlarının İncelenmesi

3.2.1. Akit Devlet Mukimi Olma

Çifte vergilendirmenin önlenmesi amacıyla, vergi anlaşmalarının kimlere uygulanacağını belirlenmesi büyük önem taşımaktadır. Gelir getirici faaliyetlerin devletlerin ülkeleriyle sınırlı olduğu dönemlerde yapılan vergi anlaşmalarından akit devletlerin yurttaşlarının yararlanması söz konusudur³⁵². Ancak teknolojik ve ekonomik gelişmeler sonucu gelir getirici faaliyetlerin artması, bir kişinin dünya çapındaki gelirlerinden vergi alınmasına yönelik talepleri de artırmıştır. Bunun sonucunda kişinin elde ettiği gelirin vergilendirilebilmesi için, bir devlette mukim olması aranmaya başlamıştır. OECD Anlaşma Modelinin 1. maddesinde de bu durum ifade edilmektedir³⁵³. Bu düzenlemeye göre, vergi anlaşması akit devletlerden birinin veya her ikisinin mukimi olan kişilere uygulanır (OECD MC m. 1/1).

Bir kişinin akit devlet mukimi olup olmadığının belirlenmesi, anlaşmaların uygulanacağı kişisel kapsamı belirleyerek vergi kaçakçılığının önlenmesi ve hem çifte mukimlik hem de ikametgah-kaynak ülke vergilendirmesinden kaynaklanan çifte

³⁴⁹ Gooijer, a.g.e., 2019, 74.

³⁵⁰ OECD (2017), Intr. para. 3.

³⁵¹ Avery Jones et al., a.g.m., 1984, 100-101; Yaltı, a.g.e., 1995, 93.

³⁵² ABD Model Vergi Anlaşması madde 4/1'de yurttaşlık akit devlet mukimini belirlemek amacıyla bir ölçüt olarak hala yer almaktadır.

³⁵³ OECD MC (2019), Commentary, Art. 1 para. 1.

vergilendirmenin ortadan kaldırılmasında önem taşımaktadır³⁵⁴. Bu nedenle 1. maddenin yanında, ikametgah ilişkisinin nasıl kurulduğunu belirlemek üzere düzenlenen 4. maddenin 1. fıkrası da dikkate alınmalıdır. Buna göre, anlaşmanın kapsamına göre, akit devlet mukimi, anlaşmanın tarafı devletlerden birinin ulusal hukuk kurallarına göre vergiye tabi olan herhangi bir kişiyi ifade etmektedir (OECD MC m. 4/1).

OECD Anlaşma Modelinin akit devlet mukimine ilişkin tanımında yer aldığı gibi, bir kişinin akit devlet mukimi olabilmesi için taraf devletlerden birinin ulusal hukuk kurallarında yer alan tanımlamalara göre ilgili devlette mukim kabul edilmesi gerekmektedir. Bir kişi taraf devletlerden birinde ulusal hukuk sistemine göre mukim kabul edilmiyorsa, vergi anlaşması kapsamında da mukim kabul edilmesi mümkün olmaz. Diğer bir deyişle, bir kişi bir devletin ulusal hukuk sisteminde yerleşik ise, 4 maddenin 1. fıkrasının bu kişiye uygulanması ve bu kişinin vergi anlaşması bakımından mali ikametgahının bulunduğu devletin belirlenmesi söz konusu olabilir³⁵⁵.

Kanada Yüksek Mahkemesinin Crown Forest davasına ilişkin ortaya koyduğu kararda, 4. maddenin 1. fıkrasına yönelik yaptığı inceleme, bir devletin ulusal hukuk kurallarına göre mukim olmasının ne anlama geldiğinin anlaşılmasında önemli bir örnek oluşturmaktadır. Bu davaya göre, Norsk isimli bir şirket Bahamalarda kurulup, ticari işlerini ABD'deki bir ofisten yönetmektedir. Bu şirket, Kanadalı Crown Forest isimli şirketle yaptığı kiralama işlemine karşılık aldığı ödemediği sonra, ABD ile Kanada arasındaki vergi anlaşmasına dayanarak indirimli stopaj vergisinin uygulanmasını talep etmiştir. Bu talebi, Norsk isimli şirketin “yönetim yeri” sebebiyle ABD’de mukim olduğu iddiasına dayanmaktadır. Bunun üzerine Kanada Yüksek Mahkemesi, vergi anlaşmasında yer alan ölçütlere göre ve benzer nitelikteki diğer ölçütler sebebiyle Norsk isimli şirketin ABD’de mukim olup olmadığını belirtmiştir³⁵⁶. Bu incelemede Norsk isimli şirket ile ABD arasındaki ilişkinin etkili ticari ve iş ilişkilerinden kaynaklandığı ortaya konulmuştur. Ancak ABD’nin ulusal hukuk kurallarına göre, bir şirketin ABD’de mukim kabul edilmesi için kuruluş yerinin burada bulunması gerekmektedir. Yüksek Mahkemenin yaptığı değerlendirmeye göre,

³⁵⁴ OECD MC (2019), Commentary, Art. 4 para. 1.

³⁵⁵ Sepúlveda Ramirez, a.g.e., 2016, 32.

³⁵⁶ Crown Forest (1995), 810.

Norsk isimli şirket ABD yasalarına göre mükellef değildir ve yerleşik olmayan bir kişi olarak muamele görmektedir. Yalnızca ticaret ve iş ilişkisinin bir devlette mukim sayılmak için yeterli olmadığı ve bu sebeple ikametgah bağının kurulmadığı belirtilerek Norsk isimli şirketin ABD’de mukim olmadığına karar verilmiştir³⁵⁷. Bu karar, ulusal hukuk sistemine göre bir akit devlet mukimi olunması ile vergi anlaşması kapsamında meydana gelen anlaşma ikametgahına sahip olunması arasındaki ilişkinin anlaşılması bakımından önem taşımaktadır³⁵⁸.

Akit devletler, hangi devletin vergilendirme yetkisini haiz olacağını kendi düzenledikleri vergi anlaşmalarıyla belirleyebilirler. Bunun yanında OECD Anlaşma Modelinin uluslararası koşullarda kabul edilen³⁵⁹ bir model olması nedeniyle, tarafların bu modeli esas alarak anlaşmalarını akdetmeleri de mümkündür. Bir anlaşma akdedildikten sonra o vergi anlaşması akit devlet mukimine uygulanır. Bununla birlikte akit devletlerden birinin mukimi olmak her zaman anlaşma faydalarının doğrudan elde edileceği anlamına gelmez³⁶⁰. OECD Anlaşma Modelinin 29. maddesinde olduğu gibi çeşitli yollarla menfaatlardan yararlanılmasının önlenmesi mümkündür.

3.2.2. Mali İkametgahın Belirlenmesinde Bağlantı Ölçütleri

Bir devletin ulusal hukuk kurallarına göre mukim olan bir kişinin, akit devlet mukimi olması için OECD Anlaşma Modelinin 4. maddesinin 1. fıkrasında yer alan bağlantı ölçütlerine göre tam mükellef olması gerekir³⁶¹. OECD Anlaşma Modelinde gösterilen bağlantı ölçütleri ev (domicile), ikametgah (residence), yönetim yeri (place of management) ve diğer benzer nitelikteki ölçütlerdir (other similar nature). Bununla birlikte, devletlerin ulusal hukuk sistemlerinde OECD Anlaşma Modelinden farklı bağlantı ölçütlerine başvurmaları mümkündür. Bunlar kuruluş yeri, iş merkezi, tescil yeri, etkin yönetim merkezi gibi ölçütlerdir.

Bağlantı ölçütlerine bir akit devlet mukimini tanımlamak amacıyla başvurulmaktadır. Bu kural bir kişinin tam mükellef olması için hangi bağlantı ölçütlerinin kullanılacağı göstermektedir. Vergi anlaşmalarının bir kişiye

³⁵⁷ Crown Forest (1995), 823.

³⁵⁸ Sepúlveda Ramirez, a.g.e., 2016, 32.

³⁵⁹ Couzin, a.g.e., 2002, 104.

³⁶⁰ OECD MC (2019), Commentary, Art. 1 para. 1.

³⁶¹ Couzin, a.g.e., 2002, 130.

uygulanmasında bağlantı ölçütleri sonucu gerçek bir vergilendirme yapıp yapılmadığı konusunda tartışma bulunmaktadır. Bir görüşe göre³⁶², bağlantı ölçütleri akit devlet mukimi belirler, böylece mukim kabul edilen kişinin anlaşma hükümlerinden yararlanması mümkün hale gelir. Bu nedenle bu ölçütlerin nitelikli bir bağı meydana getirmesi gerekmektedir. Bu bakımdan bağlantı ölçütleri soyut kavramlar değildir ve gerçek anlamda bir vergilendirmeye sebep olmalıdır. Ancak diğer görüşe göre³⁶³, akit devlet mukimi olmak için gerçek anlamda vergilendirmenin arandığında, vergiden muaf kuruluşlar, yardım ve bağış kuruluşları, emeklilik fonları ve tüzel kişiliği olmayan ortaklıklar bakımından akit devlet mukimi kabul edilmeme sorunu ortaya çıkabilmektedir. Ancak bu durum akit devletlerin vergi anlaşmalarından beklemedikleri bir sonuçtur. Bir kişinin vergiye tabi olması için, akit devletle ev, ikametgah, yönetim yeri ve benzer nitelikte bir ölçütten kaynaklanan bir bağ olması bulunması gerekir. Bu bağ sebebiyle kişinin dünya çapındaki gelirleri vergilendirilebilir ise vergiye tabi olduğu kabul edilmelidir. Bu kişinin gerçekten vergilendirilmesine gerek yoktur.

Bu durumun tespit edilmesi, vergi anlaşmalarında yer alan hükümlerin uygulanması bakımından önem taşımaktadır. Kısmen veya tamamen vergiden muaf kuruluşların anlaşma kapsamında kabul edilmemesi bu duruma örnek gösterilebilir. Vergiden muaf kuruluşlar, tam mükellef statüsünde oldukları kabul edildiğinde, bir devlet tarafından gerçek anlamda vergi uygulanmasa bile pek çok devlet tarafından anlaşma kapsamında mukim olarak kabul edilmektedir³⁶⁴. Bununla birlikte, bazı devletler vergiden muaf kuruluşları ulusal hukuk kurallarına göre vergi mükellefi kabul etmemektedir. Bu durumda vergi anlaşmasında özel bir hükümle mukimliği

³⁶² Couzin, a.g.e., 2002, 130; Sepulveda, a.g.e., 2016, 51. Kanada Yüksek Mahkemesi de benzer görüşü desteklemektedir. Crown Forest davasında Norsk isimli şirketin ABD-Kanada vergi anlaşması kapsamında akit devlet mukimi olup olmadığını belirlerken yönetim yeri ölçütü bakımından inceleme yapmıştır. Yüksek mahkeme kararında Norsk isimli şirketin ABD ile yönetim yeri bakımından değil, ticaret ve iş yönetimi sebebiyle etkin bir ilişki içinde olduğunu ve bu ilişkiden ortaya çıkan faaliyetlerinden gelir elde ettiğini belirtmiştir. Yönetim yeri ölçütünün ABD ile şirket arasında mukimlik ilişkisini kuracak etkili bağı sağlamadığı belirtilirken; ticaret ve iş yönetiminin ABD’de gerçekleştirilmesinin diğer benzer nitelikteki ölçüt yerine geçmediği ifade edilmiştir. Bunun sonucunda ise ABD-Kanada vergi anlaşmasında gösterilen ölçütlerdeki nedensellik ilişkisinin kurulamaması sebebiyle Norsk isimli şirket ABD mukimi olarak kabul edilmemiştir, bkz. Crown Forest (1995), 834.

³⁶³ De Graaf, A. and Pötgens, F. (2011). “Worrying Interpretation of ‘Liable to Tax’: OECD Clarification Would Be Welcome”. Intertax, 39(4), 172-173.

³⁶⁴ OECD MC (2019), Commentary, Art. 4 para. 8.11.

tespit edilmediği takdirde, bu kuruluşlar anlaşma kapsamında akit devlet mukimi olarak değerlendirilmemektedir³⁶⁵.

3.2.3. OECD Anlaşma Modelinde Kişilerin Kapsamı

Vergi anlaşmaları akdedilmeye başlandığında, devletlerin çakışan vergilendirme yetkileri nedeniyle meydana gelen çifte vergilendirmenin önlenmesi amaçlanmıştır. İlk zamanlar ikametgah yeri ağırlıklı olarak bir kişinin faaliyetlerini gerçekleştirdiği devletin sınırları içinde meydana gelmiştir³⁶⁶. Gerçek kişiler vergilendirme yetkisi bakımından vergi anlaşmalarının kapsamını oluşturmuştur³⁶⁷. Kurumlar ise uzun yıllar bir devletin mukimi kapsamına dahil edilmediğinden vergi mükellefi sayılmamışlardır³⁶⁸. Bununla birlikte kurumların anlaşma yapması, servet sahibi olması ve önemli miktarlarda gelir elde etmesi, bunların varlıklarının üyelerinden ayrı olarak belirlenip vergilendirilmesini gerektirmiştir³⁶⁹. Bu durum, vergi anlaşmalarının kapsamının değişmesine ve genişlemesine yol açmıştır.

OECD Anlaşma Modeline göre vergi mükellefi belirlenirken 1. madde, 3. madde ve 4. madde başvuru en önemli kurallardır. Buna göre 1. maddede vergi anlaşmalarının “akit devlet mukimi kişilere” uygulanacağı düzenlenirken, 3. maddede kişilerin kapsamı, 4. maddede ise akit devlet mukiminin tanımı yer almaktadır. Bu maddelerden anlaşıldığı üzere, vergi anlaşmaları uygulanırken kişiler esas alınmakta ve bu kişilerin taraf devletlerde mali ikametgahlarının bulunması gerekmektedir. Çifte vergilendirmenin önlenmesi amacıyla, vergi anlaşmalarının uygulayacak devletlerin ve vergi anlaşması kapsamına giren kişilerin kimler olduğunun belirlenmesi önem taşımaktadır. Aşağıda 3. maddede yer alan kişi teriminin genel kapsamı açıklandıktan sonra, gerçek kişiler ve tüzel kişilerin kapsamı bakımından incelemesi yapılmaktadır.

3.2.3.1. Kişi kavramının açıklanması

OECD Anlaşma Modeli 1. maddede vergi anlaşmalarının akit devletlerden birinin veya her ikisinin mukimi olan “kişilere” uygulandığı düzenlenmektedir. Vergi

³⁶⁵ OECD MC (2019), Art. 4 para. 8.12; Wheeler, J. (1994), “The Tax Treatment of Charitable Organisations”. *European Taxation*, 34(1), 10-11.

³⁶⁶ Couzin, a.g.e., 2002, 6.

³⁶⁷ Van Raad, a.g.m., 1988, 241.

³⁶⁸ Couzin, a.g.e., 2002, 11.

³⁶⁹ Sepúlveda Ramirez, a.g.e., 2016, 40.

anlaşmalarının kişisel kapsamının anlaşılabilmesi için, kişi (person) ile neyin kastedildiğinin açıklanması gerekmektedir.

OECD Anlaşma Modeli 3. maddede genel tanımlar başlığı altında “kişi” kavramı ile kimlerin kastedildiği gösterilmektedir. Buna göre gerçek kişiler, şirketler, kişilerin oluşturduğu diğer kuruluşlar kişi olarak tanımlanmaktadır (OECD MC m. 3/1-a). Maddede ‘kişi ’olarak gösterilenler sınırlı sayıda değildir ve özellikle 1. madde ve 4. madde bakımından geniş kapsamlı olarak yorumlanması gerekmektedir³⁷⁰.

Bunun yanında maddede şirket teriminin tanımına da yer verilmektedir. OECD Anlaşma Modeline göre şirket (company) terimi ile herhangi bir kurum veya anlaşma kapsamında kurum niteliğinde kabul edilen herhangi bir kuruluş kastedilmektedir (OECD MC m. 3/1-b). Bir akit devletin ulusal hukuk kuralları kapsamında mukim olarak kabul edilen, vergilendirilebilir her birim bu kural dolayısıyla ‘şirket ’ kapsamına girmektedir³⁷¹.

OECD Anlaşma Modeli 4. maddesinin 1. fıkrasında düzenlenen kuralda da akit devlet mukiminin her türlü kişi (any person) olacağı ifade edilmiştir. Buna göre, kuralda yer alan ev, ikametgah, yönetim yeri veya benzer nitelikteki diğer ölçüt ile bir devletin ulusal hukuk kurallarının uygulanması ‘kişiler ’ile sınırlandırılmaktadır. Diğer bir deyişle, bir akit devlet mukimi, gelir unsurunun temel alındığı bir vergilendirme yerine, kişisel bağa dayanan bir vergilendirmeye tabidir³⁷².

3.2.3.2. Gerçek kişilerin durumu

Bir gerçek kişi akit devletlerden birinde veya her ikisinde mukim ise vergi anlaşmalarının kapsamına girmektedir. Mukimlik statüsü, anlaşmanın tarafı devletlerin ulusal hukuk kurallarına göre mali ikametgahın belirlenmesiyle oluşmaktadır. OECD Anlaşma Modelinin 4. maddesinin 1. fıkrasında gerçek kişiler

³⁷⁰ OECD MC (2019), Commentary, Art. 3 para. 2.

³⁷¹ OECD MC (2019), Commentary, Art. 3 para. 3. Bu noktada, ortaklıklar (partnerships) devletlerin ulusal hukuk kurallarında ya şirket kapsamına ya da kişilerin oluşturduğu diğer kuruluşlar kapsamına girmeleri mümkün olduğundan ‘kişi ’olarak kabul edilmektedir, OECD MC (2019), Commentary, Art. 3 para. 2.

³⁷² Couzin, a.g.e., 2002, 150; Sepulveda, a.g.e., 2016, 46. Wheeler, tam mükellefiyetin belirlenmesinde kişi unsuru yerine gelir unsurunun esas alınmasını önermektedir. Şeffaf kuruluşlar gibi tespit edilmesi zor olan durumlarda, mükellefiyet gelir unsuruna göre belirlendiğinde, bunlara vergi anlaşmalarına uygulanıp uygulanmayacağı konusunda herhangi bir şüphe yaşanmayacağını ifade etmektedir, bkz. Wheeler, J. (2012), *The Missing Keystone of Income Tax Treaties*. Web: https://pure.uva.nl/ws/files/1514075/103893_thesis_corr.pdf adresinden 09.05.2020 tarihinde alınmıştır.

açısından ev, ikametgah ve benzer nitelikteki diğer ölçüte dayanarak mali ikametgahın belirlenmesi öngörülmektedir. Devletler bu ölçütleri ve anlamlarını belirleme konusunda serbesttirler³⁷³. Bu noktada önemli olan kullanılan bağlantı ölçütü aracılığıyla akit devlette gerçek kişinin dünya çapındaki gelirlerinin vergilendirilmesidir³⁷⁴.

Vergi anlaşmalarında vergilendirme yetkisinin ülkeler arasında bölüştürülmesine ilişkin düzenlemeler yer alır. Buna göre kaynak ülke veya mali ikametgahın bulunduğu devlete münhasıran veya her iki devlet arasında paylaştırılmak suretiyle vergilendirme yetkisinin kullanılması mümkündür³⁷⁵. Mali ikametgahın bulunduğu devletin vergilendirme yetkisinin tanınması halinde, bu yerin tespit edilmesi gerekir. Gerçek kişiler bakımından ikametgah bağının kurulmasında bir yerde oturulması ve bu yere yerleşme niyetinin bulunması aranmaktadır. Yerleşme niyeti, bir yeri önemli hayati faaliyetlerin gerçekleştirildiği merkez haline getirmektedir. Hem bu yerin tespitini kolaylaştırmak hem de iş ve ilişkilerin güvenle sürdürülebilmesi için bu yerin tek olması gerekmektedir. Ancak uluslararası anlamda bakıldığında bir yerde sürekli veya belli bir süre bulunma halinde mali ikametgahın oluşması söz konusu olabilmektedir³⁷⁶. Böyle bir durumda çifte vergilendirmenin yaşanması kaçınılmaz olmaktadır.

İki devlette mali ikametgahı bulunan gerçek kişiler bakımından çifte mukimlikten söz edilmesi mümkündür. Çifte mukimliğin ortaya çıkmasının sebebi OECD Anlaşma Modelinde akit devlet mukiminin belirlenmesinde ulusal hukuk kurallarına atıf yapılmış olmasıdır. Devletlerin bağlantı ölçütlerini ve anlamlarını belirlerken serbest olmaları, benzer kavramların farklı şekilde yorumlanmasına veya tamamen farklı ölçütlerle mali ikametgahın tespit edilmesine imkan tanımaktadır. Çifte vergilendirmenin ortadan kaldırılması ve vergi kaçakçılığının önlenmesi amacıyla çifte mukim kişinin devletlerden birinde tercih edilen mali ikametgah belirlenmeli ve vergilendirme yetkisi bu devlet tarafından kullanılmalıdır. Tercih

³⁷³ Yaltı, a.g.e., 1995, 123.

³⁷⁴ OECD (2019), Commentary, Art. 4 para. 4.

³⁷⁵ Kara, e.g.e., 2021, 80; Aydın, a.g.m., 2010, 63; Erdem, a.g.m., 2015, 79-80.

³⁷⁶ Bir devlette ana limanı bulunan gemilerde çalışan gerçek kişileri tam mükellef kabul eden düzenlemeler bulunmaktadır, bkz. OECD (2019), Commentary, Art. 4 para. 3.

edilen mali ikametgah daimi mesken, hayati çıkarlar merkezi, mutad mesken, uyrukluk ve karşılıklı anlaşma usulüne göre belirlenmektedir.

3.2.3.3. Tüzel kişilerin durumu

OECD Anlaşma Modelinin 4. maddesinde akit devlet mukiminin tanımı yapılmaktadır. Bu maddenin kapsamı gerçek kişiler, şirketler ve diğer kişi kurumlarını içermektedir. Bunun yanında OECD Anlaşma Modelinin 4. maddesinin 3. fıkrasında ise ‘gerçek kişiler dışında kalan her türlü kimse’ ifadesi bulunmaktadır. Bu ifade ile tüzel kişiliğinin olup olmadığına bakılmaksızın tüm şirketler ve kişilerin oluşturduğu diğer gruplar kastedilmektedir³⁷⁷. OECD bu kural ile, gerçek anlamda bir tüzel kişilik meydana getirmese de kurumların üyelerinden ayrı kendi varlıklarının olabileceğini kabul etmektedir³⁷⁸.

Bu noktada ortaklıkların (partnerships) hukuki niteliğinin incelenmesi gerekmektedir. OECD Anlaşma Modelinde ortaklıklara ilişkin bir düzenleme bulunmaması ve her devletin ulusal hukuk sistemlerinde ortaklıkları farklı şekillerde nitelemesi bu konudaki sorunların çözülmesine uzun yıllar engel olmuştur. Daha sonra bu eksikliğin giderilmesi adına, 1999 yılında OECD tarafından “The Application of OECD Model Tax Convention to Partnerships”³⁷⁹ (Ortaklık Raporu) isimli rapor yayımlanmıştır. Bu rapora uygun olarak, 2000 yılından itibaren OECD Anlaşma Modeli Şerhine ortaklıklarla ilgili açıklamalar eklenmiş; 2017 yılında ise OECD Anlaşma Modelinin 1. maddesinin 2. fıkrasında ortaklıklara ilişkin bir hükme yer verilmiştir. Buna göre, *“anlaşmanın amaçlarına uygun olarak, akit devletlerin ulusal hukuk kurallarında tamamen veya kısmen mali açıdan şeffaf kabul edilen kuruluşlar aracılığıyla veya tarafından elde edilen gelirler; devletlerin vergilendirme amaçları bakımından mukim tarafından elde edilen gelir olarak değerlendirildiği ölçüde, akit devlet mukimi geliri olarak kabul edilmektedir (OECD MC (2019) m. 1/2).”*

Buna göre bir ortaklığın akit devlet mukimi olarak kabul edilmesi için, gelirin elde edildiği devletin ulusal hukuk kurallarına göre, mali açıdan şeffaf olması gerekmektedir. Mali açıdan şeffaf olma ile elde edilen gelir bakımından ortaklıkların

³⁷⁷ OECD MC (2019), Commentary, Art. 4 para. 21.

³⁷⁸ Sepúlveda Ramirez, a.g.e., 2016, 42.

³⁷⁹ OECD (2019), "The Application of the OECD Model Tax Convention to Partnerships", in Model Tax Convention on Income and on Capital 2017 (Full Version), OECD Publishing, Paris, <https://doi.org/10.1787/5c3ca0bc-en>.

bağımsız vergilendirilebilir bir birim olmaması; aksine ortaklığı meydana getiren ortakların vergilendirilmesi kastedilmektedir³⁸⁰. Bir ortaklığın mali açıdan şeffaf olup olmadığı, ödenmesi gereken vergi tutarı, vergiyi ödeyecek ortakların kişisel özellikleri, elde ettiği kişisel haklar ve vergi oranlarından bağımsız olarak belirlenmektedir. Bunun yanında, anlaşmanın tarafı devletlerin ulusal hukuk kurallarına göre ortaklıklar mali açıdan şeffaf olarak değerlendirilmiyorsa, yani vergilendirilebilir bağımsız bir birim sayılıyorsa; bu gibi durumlarda tüzel kişiliği bulunan ortaklıkların, akit devlet mukimi olarak anlaşma faydalarından yararlanması mümkün olmaktadır³⁸¹.

Ortaklıklarla ilgili önemli konulardan biri de kuralda bahsi geçen ‘tamamen veya kısmen’ şeffaf olmakla neyin kastedildiğinin belirlenmesidir. Buna göre, taraf devletlerden birinin ulusal hukuk kurallarına göre elde edilen gelirin bir kısmının mali açıdan şeffaf kabul edilmesi halinde, bu kısmın ortaklar adına vergilendirilmesi söz konusudur. Geri kalan kısım ise gelirin elde edildiği kuruluş üzerinden vergilendirilmektedir. Bu kuruluşun bir akit devlet mukimi olması halinde, kendisine atfedilen kısım için vergi anlaşmasının uygulanması mümkündür³⁸². Bu gibi kuruluşların durumlarına ilişkin Ortaklık Raporunda bir düzenlemeye yer verilmemekle birlikte, bu kuruluşların ortaya çıkarabileceği sorunların önemine vurgu yapıp bağlantılı başka raporlarda özellikle incelenmesi gerektiği ifade edilmiştir³⁸³. OECD Anlaşma Modelinin 1. maddesinin 2. fıkrasına eklenen hükümde yer alan bu ifade, ortaklıkların ilk defa OECD Anlaşma Modelinde yer almasının yanında, Ortaklık Raporunda yer almayan bir konuyu düzenleyerek, mali açıdan şeffaflık konusunun kapsamını genişletmiştir³⁸⁴.

3.3. Çifte Mukim Durumdaki Kişilerin Tercih Edilen Mali İkametgahının Belirlenmesi

Bir kişinin OECD Anlaşma Modelinin 4. maddesinin 1.fıkrasına göre aynı anda iki akit devlette mukim olması mümkündür. Bir akit devlet mukimi belirlenirken, OECD Anlaşma Modelinin 4. maddesinin 1. fıkrasında akit devletlerin ulusal hukuk

³⁸⁰ OECD MC (2019), Commentary, Art. 1 para. 9.

³⁸¹ OECD MC (2019), Commentary, Art. 3 para. 2; Yaltı, a.g.e., 1995, 111.

³⁸² OECD MC (2019), Commentary, Art. 1 para. 10.

³⁸³ Partnership Report (2019), Commentary, para. 37.

³⁸⁴ OECD MC (2019), Commentary, Art. 1 para. 4.

sistemlerine gönderme yapmaktadır. Ancak devletler mali ikametgahı belirlerken birbirinden farklı ölçütler kullanabilmektedir. Bunun yanında aynı ölçütün devletler tarafından farklı yorumlanması da mümkündür. Bu durumda çifte mukimlik söz konusu olur ve her iki devlet, mali ikametgahın kendi ülkesinde bulunduğunu ileri sürerek bu kişiyi vergilendirmek isteyebilir.

Her iki devlette mali ikametgahın bulunması halinde vergi anlaşmalarının uygulanabilmesi vergilendirme yetkisini kullanacak devletin belirlenmesiyle mümkün olur³⁸⁵. Buna göre mali ikametgahın bulunduğu devletlerden birinde, vergi anlaşması bakımından tercih edilen mali ikametgahın belirlenmesi gerekmektedir. Diğer bir deyişle, bir akit devlete diğeri karşısında vergilendirme yetkisinin tanınması söz konusu olmaktadır³⁸⁶. Çifte mukimlik durumlarında tercih edilen mali ikametgahın belirlenmesinde akit devletlerin ulusal hukuk kurallarına atıf yapılması yeterli değildir. Bunun yerine, vergi anlaşmalarına özel hüküm konulmalı ve bu şekilde tercih edilen mali ikametgah belirlenmelidir³⁸⁷. Bu özel hükümler çakışma kuralı (tie-breaker rule) olarak ifade edilmektedir. Çakışma kuralları ile çifte mukimlik durumunda tercih edilecek bağlantı noktaları belirlenir³⁸⁸.

OECD Anlaşma Modeli tercih edilen mali ikametgahın belirlenmesinde gerçek kişiler ile şirketler ve diğer kişi kuruluşlar bakımından iki farklı yöntem öngörmektedir. Gerçek kişiler için 4. maddenin 2. fıkrasında bağlantı ölçütleri öngörülürken; gerçek kişiler dışında kalan kişilere ilişkin düzenleme 4. maddenin 3. fıkrasında yer almaktadır.

OECD Anlaşma Modelinde gerçek kişiler için öngörülen bağlantı ölçütleri daimi mesken, hayati menfaatlerin merkezi, kalmanın adet edinildiği yer ve uyrukluktur (OECD MC m. 4/2). Bu ölçütler ile bir kişinin tercih edilen mali ikametgahı belirlenemezse, taraf devletlerin karşılıklı anlaşma usulü ile mali ikametgahın bulunduğu yeri belirlemesi öngörülmektedir. Hükümde yer alan bağlantı ölçütleri sırasıyla uygulanmakta, bir önceki ölçüt tercih edilen mali ikametgahı belirleyemediği

³⁸⁵ Lang, M. (2013). *Introduction to the Law of Double Taxation Conventions* (2nd edn.), Wien: IBFD, 83.

³⁸⁶ Tuncer, a.g.m., 2012, 64.

³⁸⁷ OECD MC (2019), Art. 4 para. 5.

³⁸⁸ Tuncer, a.g.e., 1974, 68. Bağlantı noktalarının ulusal hukuk kurallarından ayrı, uluslararası bir bakış açısıyla belirlenmesi ve tanımlanması gerekmektedir, bkz. Avery Jones, J.F. et al. (1981). "Dual Residence of Individuals: The Meaning of Expressions in the OECD Model Convention-I", *British Tax Review*, Vol. 1, 20-22; Sepúlveda Ramirez, a.g.e., 2016, 187.

takdirde diğer ölçüt devreye girmektedir³⁸⁹. Bununla birlikte, ölçütlerden biriyle tercih edilen mali ikametgah tespit edildiğinde diğer ölçütlere bakılmasına gerek kalmamaktadır.

Gerçek kişiler dışında kuruluşların, taraf devletlerin ulusal hukuk sistemlerinde farklı bağlantı ölçütleri kullanmaları halinde, gerçek kişilere kıyasla nadiren de olsa³⁹⁰, her iki akit devlette mukim olmaları mümkündür. Bu durumda şirketlerin ve diğer kişi kuruluşlarının tercih edilen mali ikametgahının belirlenmesi gerekmektedir. OECD Anlaşma Modelinde, şirketler ve diğer kişi kuruluşları için uzun yıllar ‘etkin yönetim merkezi’ tek başına bağlantı ölçütü olarak kullanılmıştır. Ancak daha sonra bu ölçütün yetersiz bulunmasıyla, karşılıklı anlaşma usulüne göre anlaşma ikametgahının belirleneceği düzenlenmiştir. Bu yöntemde taraf devletlerden bir anlaşmaya varma yönünde çaba göstermeleri beklenmekte; ancak bu görüşmelerden mutlaka bir sonuç çıkması gerekmemektedir.

Ulusal hukuk kurallarına göre vergi mükellefinin yalnızca bir akit devlette mali ikametgahı varsa, bu kişinin mali ikametgahının belirlenmesinde bir sorun yoktur. Ancak bir kişinin her iki akit devlette mali ikametgahının bulunduğu tespit edilirse, 4. maddenin 1. fıkrasından farklı bir düzenleme ile tercih edilen mali ikametgahı belirlenir ve bu durum vergi anlaşması kapsamında uygulama alanı bulur. Yani, bir kişinin tercih edilen mali ikametgahının belirlenmesi, onun her iki devletin ulusal sistemindeki mukimlik statüsünü değiştirmemektedir³⁹¹. Bunun sonucunda, bu kişi mali ikametgahının bulunduğu devlette ulusal hukuk kurallarıyla mukimlere tanınan avantajlardan faydalanmaya devam etmektedir. Tercih edilen mali ikametgah, ulusal düzeyde belirlenen mukimliğe müdahale etmemekte, aksine mali ikametgahlar arasında anlaşma kapsamında bir tercih yapmaktadır³⁹².

³⁸⁹ Yaltı, a.g.e., 1995, 126; Vogel, a.g.e., 1997, 69, 246; Berber, a.g.e., 2012, 75.

³⁹⁰ OECD (2019), Art. 4 para 21.

³⁹¹ Vogel, a.g.e., 1997, 260; Sasseville, J. (2006). “A Tax Treaty Perspective: Special Issues”. In G. Maisto (ed.), *Tax Treaties and Domestic Law*, The Netherlands: IBFD, 45; Shangavi, D. (2014). “Tax Treaty Entitlement Issues Concerning Dual Residents”. *Intertax*, 42(10), 606. Van Raad, Hollanda Yüksek Mahkemesinin verdiği bir karara ilişkin yazısında anlaşma ikametgahının belirlenmesinin ulusal düzeyde ikametgahın belirlenmesini etkilemeyeceğini ve bir akit devlette anlaşma kapsamında bağın kaybedilmesinin, o devlette mukim olmaya engel olmayacağını belirtmiştir, bkz. Van Raad, K. (1990). “Dual Residence and 1977 OECD Model Treaty Article 4(1), Second Sentence”, *European Taxation*, 30(1), 27-28.

³⁹² OECD (2019), Art. 4 para. 4, 5.

3.3.1. Gerçek Kişilerin Tercih Edilen Mali İkametgahının Belirlenmesi

Her iki devletin mukimi olan gerçek kişinin tercih edilen mali ikametgahı belirlenirken öncelikle daimi meskenin nerede olduğuna bakılır. Daimi meskeninin bulunduğu yer mali ikametgahın bulunduğu devlet olarak kabul edilir. Akit devletlerden birinde belli bir süre kalan bir gerçek kişinin diğer devlette daimi meskeni varsa, vergilendirme yetkisini daimi meskenin bulunduğu devlet kullanmaktadır³⁹³. Daimi mesken ile sürekli kalınabilecek hazır bir yerin bulunması kastedilmektedir. Bu yerin kişinin mülkiyetinde olması veya kiralanmış olması mali ikametgahın belirlenmesinde dikkate alınmamaktadır³⁹⁴. Ancak bir yerde kısa süreli kalma niyeti açıkça görülüyorsa burada daimi meskenin bulunduğu bahsedilemez.

Gerçek kişilerin mukimi oldukları her iki devlette daimi meskenleri bulunuyorsa, bu kişilerin hayati çıkarlarının merkezini oluşturan devletin tespit edilmesi gerekmektedir.. Ancak her iki akit devlette de daimi mesken bulunmuyorsa, hayati çıkarlar merkezine değil mutad meskenin bulunduğu yere bakılır.

Hayati çıkarlar merkezi gerçek kişinin devletle kişisel ve ekonomik ilişkilerindeki yakınlığa göre belirlenir. Bu ilişkilerin daha yakın olduğu devlet vergilendirme yetkisini kullanmaktadır. Hayati çıkarlar merkezinin nerede bulunduğu ilgili durum bütün halinde değerlendirilerek belirlenir³⁹⁵. Ancak bir kişinin bir devletle kişisel ilişkileri daha yakınken; diğeriyle ekonomik ilişkileri daha yakın olabilir. Bu durumda kişisel ilişkilerin yakın olduğu devlet tercih edilen mali ikametgahı meydana getirir³⁹⁶.

Mutad mesken kişinin akit devletlerin her ikisinde daimi meskeni bulunmasına rağmen hayati çıkarlar merkezinin nerede olduğunun tespit edilememesi veya daimi meskenin her iki devlette de bulunmadığı durumlarda bağlantı noktası olarak kullanılabilir. Bu yer kişinin diğer devlete kıyasla daha sık kaldığı bir yerin varlığına bağlanmıştır³⁹⁷. Bir devlette ne kadar süre kalınması gerektiğine ilişkin her iki durum için de bir süre öngörülmemekle birlikte, mutad meskeni belirleyecek ve

³⁹³ Yaltı (1995), s. 127.

³⁹⁴ OECD (2019), Commentary, Art. 4 para. 13.

³⁹⁵ OECD (2019), Commentary, Art. 4 para. 15.

³⁹⁶ OECD (2019), Commentary, Art. 4 para. 15.

³⁹⁷ Yaltı, a.g.e., 1995, 128.

kesinti olması halinde dikkate alınmasına imkan verecek uzunlukta olması gerektiği ifade edilmektedir³⁹⁸.

Mutad meskenin her iki akit devlette bulunması veya bulunmaması halinde, kişinin mali ikametgahı uyrukluğuna göre belirlenmektedir. Çifte mukim kişinin uyrukluğunda olduğu akit devlette mali ikametgahının bulunduğu kabul edilmektedir. Uyrukluğun tespiti akit devletlerin ulusal hukuk kurallarına göre yapılmaktadır³⁹⁹. Kişi her iki devletin uyruğundaysa veya her ikisinin de uyruğunda değilse, karşılıklı anlaşma usulüne başvurulmaktadır.

Gerçek kişilerin tercih edilen mali ikametgahının belirlenmesinde yukarıda bahsedilen bağlantı ölçütleriyle bir sonuç elde edilemezse, son olarak karşılıklı anlaşma usulüne başvurulur. Bu noktada devletlerin, mali ikametgahı tespit eden bağlantı ölçtünü belirlemek üzere yetkili makamlar aracılığıyla müzakerelerde bulunması öngörülmektedir. Devletlerin yetkili makamlarının kimler olduğu vergi anlaşmalarında yer almaktadır ve genel olarak Maliye Bakanları ve temsilcileri bu görevde bulunmaktadır⁴⁰⁰. Karşılıklı anlaşma usulü devletlerin yürüttükleri idari bir süreç olarak ifade edilmekte⁴⁰¹ ve OECD Anlaşma Modeli'nin 25. maddesine göre uygulanmaktadır.

3.3.2. Tüzel Kişilerin Tercih Edilen Mali İkametgahının Belirlenmesi

3.3.2.1. Etkin yönetim merkezi ölçütü

Etkin yönetim merkezi uzun süre gerçek kişiler dışında kalan kişilerin tercih edilen çifte mukimliğinin belirlenmesinde başvuru olan ölçüt olmuştur. 2017 yılında OECD Anlaşma Modelinde yapılan güncellemeyle yerine karşılıklı anlaşma usulü kullanılmaya başlanmıştır. Aşağıda etkin yönetim merkezinin gelişimi hakkında bilgi verilmekte, ardından tüzel kişiler bakımından incelemesi yapılmaktadır.

³⁹⁸ OECD (2019), Commentary, Art. 4 para. 19.1.

³⁹⁹ OECD (2019), Commentary, Art. 3 para. 8.

⁴⁰⁰ Tuncer, S. (2007). Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları ve Türkiye, *Vergi Dünyası*, <http://www.vergidunyasi.com.tr/arsiv/makaleler/cifte-vergilendirmeyi-onleme-anlasmalari-ve-turkiye-4449> adresinden 24.07.2021 tarihinde alınmıştır.

⁴⁰¹ Berber, a.g.t., 2012, 85.

3.3.2.1.1. Etkin yönetim merkezinin tarihi gelişimi

Bir kurumun birden fazla devlette mukim olması durumunda, 4. maddenin 3. fıkrasında yer alan düzenlemeye göre anlaşma ikametgahının belirlenmesi gerekir. Kurumların çifte mukimlik sorununa ilişkin çözüm arayışı OEEC çalışmalarına kadar uzanmaktadır. Yapılan çalışmalarda kurumların aynı anda iki devlette mukim olmasının nadir karşılaşılan bir durum olduğu belirtilse de⁴⁰² günümüzde aynı durum söz konusu değildir⁴⁰³. OECD Anlaşma Modeli 2017 değişikliğine kadar, gerçek kişiler dışında kalan kişilerin mukim olduğu her iki devletten biriyle arasındaki mukimlik bağını sonlandırmak üzere, etkin yönetim merkezi ölçütünün kullanılması da bu durumu göstermektedir.

Etkin yönetim merkezi kavramının anlamını tespit edebilmek için öncelikle nasıl bir gelişme gösterdiğinin incelenmesi gereklidir. Çalışma Grubu 2 yaptığı çalışmalarda, devletlerin ikametgah ilişkisini kurmak için farklı ölçütleri kullandıklarında çifte mukimliğin ortaya çıkabileceğini, bu nedenle çifte vergilendirmeyi önlemek için bir ölçütün belirlenmesi gerektiğini ifade etmiştir⁴⁰⁴. Bunun yanında tercih edilecek ölçütün, Londra ve Meksika Modellerinden daha farklı bir çözüm yöntemi ortaya koyması gerektiği düşünülmüştür. Zira, Londra Modelinde kullanılan ‘gerçek yönetim merkezi’ ölçütünün tam olarak ne ifade ettiğinin belli olmadığı, bu nedenle uygulanmasında soruna sebep olabileceği ifade edilmiştir⁴⁰⁵. Çalışma Grubu 5 ise, gemi ve hava taşımacılığı işletmeleriyle ilgili olarak, vergilendirme yetkisinin, devletlerin akdettiği bazı anlaşmalarda şirketin etkin yönetim yerinin bulunduğu yere verilirken; diğer bazılarında *mali ikametgahın (fiscal domicile)* bulunduğu yerin tercih edildiğini belirtmiştir. Ancak daha güvenilir ve uygulaması kolay olduğu için etkin yönetim merkezinin bulunduğu yerin tercih

⁴⁰² FC/WP2(56)1, 5; OECD (2015), Preventing the Granting of Treaty Benefits in Inappropriate Circumstances, Action 6 - 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris. <http://dx.doi.org/10.1787/9789264241695-en>, 73; OECD MC (2017), Commentary, Art. 4 para. 21.

⁴⁰³ Van Weeghel, OECD’nin çalışmalarında nadir olarak ifade edilse de uygulamada kuruluşların çifte mukimliğin nadir rastlanan bir durum olmadığını ifade etmektedir, bkz. Van Weeghel, S. (2009). “Article 4(3) of the OECD Model Convention: An Inconvenient Truth”. In M. Guglielmo (ed.), *Residence of Companies under Tax Treaties and EC Law*. The Netherlands: IBFD, 304; van Weeghel, S. (2008). “Dividends (Article 10 OECD Model Convention)”. In M. Lang, P. Pistone, J. Schuch and C. Staringer (eds.), *Sources versus Residence*. The Netherlands: Kluwer Law International, 304.

⁴⁰⁴ FC/WP2(56)1, 5.

⁴⁰⁵ FC/WP2(56)1, 5.

edilebileceğini ifade etmiştir⁴⁰⁶. Çalışma Grubu 2 daha sonra yayımladığı bir raporda Çalışma Grubu 5'in raporuna gönderme yapmıştır. Buna göre İngiltere'de uygulanan, bir şirketin "işlerinin yönetildiği ve denetlendiği" yer ölçütünün benimsendiği, bu ölçütün etkin yönetim merkezi anlamında geldiği ve her iki raporda da kullanılmasının doğal olduğu gerekçesiyle, aynı ölçütün kullanılmasını önermiştir⁴⁰⁷. Bu raporla Çalışma Grubu 2'nin çakışma kuralı olarak etkin yönetim merkezini tercih ettiğini söylenebilir⁴⁰⁸.

İlerleyen yıllarda, günümüzde kullanılan anlaşma modelinin ilk taslağını ortaya koyan 1963 tarihli OECD Anlaşma Modelinde de etkin yönetim merkezi tercih edilmiştir. Aynı şekilde OECD Anlaşma Modeli Şerhinde bu ölçütün, İngiltere'de kullanılan 'yönetim ve denetim yeri' ile aynı anlama geldiği ifade edilmiştir⁴⁰⁹; ancak bu açıklama 1992'de yapılan güncelleme ile kaldırılmıştır. Bu değişiklik, etkin yönetim merkezi ile yönetim ve denetim yeri kavramlarının birbirinin aynı olmadığına kanıt olarak değerlendirilmiştir⁴¹⁰.

Daha sonra gelişen iletişim teknolojilerinde yaşanan gelişmelere dayanarak 2000 yılından itibaren etkin yönetim merkezi ve ne anlama geldiğinin belirlenmesi amacıyla çeşitli çalışmalar yapılmıştır. 2000 yılında OECD Anlaşma Modeli Şerhine, etkin yönetim merkezinin anlamının yorumlanmasında yardımcı olması amacıyla yeni açıklamalar eklenmiştir. Buna göre:

"Etkin yönetim merkezi bir teşebbüsün işlerinin somut olarak yürütülmesi için gerekli olan anahtar niteliğindeki yönetsel ve ticari kararların alındığı yerdir. Etkin yönetim merkezi, genellikle, en kıdemli kişilerin ya da kişi gruplarının (örneğin yönetim kurulu) karar aldıkları, teşebbüsün bir bütün olarak faaliyetlerinin belirlendiği yerdir; ancak kesin bir kural verilmesi mümkün değildir ve etkin yönetim merkezinin belirlenmesi için tüm ilgili olgu ve koşulların incelenmesi gerekir. Bir teşebbüs birden fazla yönetim yerine sahip olabilir ancak sadece bir etkin yönetim merkezine sahip olması mümkündür."⁴¹¹

2000 yılında OECD Anlaşma Modeli Şerhine yapılan eklemenin ardından Teknik Danışma Grubu (Technical Advisory Group) 2001 ve 2003 yıllarında etkin

⁴⁰⁶ FC/WP5(56)1, 5-7. Daha sonra etkin yönetim merkezinin vergi mevzuatının yapısıyla daha uyumlu olduğu ifade edilmiştir, bkz. FC/WP5(57)2, 14.

⁴⁰⁷ FC/WP2(57)3, 9.

⁴⁰⁸ Sepúlveda Ramirez, a.g.e., 2016, 202.

⁴⁰⁹ OECD MC (1963), Commentary, Art. 4 para. 19.

⁴¹⁰ Sasseville, a.g.e., 2009, 293.

⁴¹¹ OECD MC (2000), Commentary, Art. 4 para. 24 (Çev. Berber, a.g.e., 2012, 94.).

yönetim merkezinin yorumlanmasına ve uygulanmasına yardımcı olacak bir rapor hazırlamıştır. Bu rapora göre, iki alternatif önerilmiştir. Bunlardan biri, etkin yönetim merkezi kavramının nasıl yorumlanması gerektiğini açıklamak üzere OECD Anlaşma Modeli Şerhinin geliştirilmesi; diğeri ise, etkin yönetim merkezi ölçütünün yanında kullanılmak üzere üç farklı ölçütün eklenmesidir. Etkin yönetim merkezi aslında yönetim kurulunun toplandığı yeri ifade etse de raporda başka unsurlar ortaya konulmuştur. Buna göre, raporda başka kişi veya grupların aldığı kararların resmileştirildiği yerlerin de dikkate alınması gerektiği belirtilmiştir⁴¹².

Yapılan bu çalışmalar 2008 yılında yeni güncellemelerin OECD Anlaşma Modeli Şerhine dahil edilmesi sonucu uzun süre etkili olamamıştır. 2000 yılında Şerhe eklenen *“Etkin yönetim merkezi, genellikle, en kıdemli kişilerin ya da kişi gruplarının (örneğin yönetim kurulu) karar aldıkları, teşebbüsün bir bütün olarak faaliyetlerinin belirlendiği yerdir; ancak kesin bir kural verilmesi mümkün değildir...”* kısmı 2008 değişiklikleriyle kaldırılmıştır. Bu kısmın kaldırılması nedeninin, yönetim ve denetim yeri ölçütüne ve onun yönetim kurulunun toplandığı yere ilişkin yaklaşımına fazla yaklaştığı düşüncesinin sebep olduğu ifade edilmektedir⁴¹³.

Bunun yanında 2008 değişikliği ile çifte mukimliği ortadan kaldırmak amacıyla, etkin yönetim merkezi ölçütüne alternatif olarak, karşılıklı anlaşma usulünün tercih edilebileceğine ilişkin düzenleme OECD Anlaşma Modeli Şerhine eklenmiştir⁴¹⁴. Teknolojik ve iletişimsel gelişmelere bağlı olarak, bir kurumun taraf devletlerden hangisinde mukim olduğu belirlenirken her olayın kendi içinde ayrı ayrı değerlendirilmesinin en etkili yol olacağı ifade edilmiştir⁴¹⁵. Karşılıklı anlaşma usulüne göre devletler aralarında yapacakları müzakereler sonucu bir kurumun tercih edilen mali ikametgahını belirleyebilmektedir. Bununla birlikte, OECD etkin yönetim merkezi kuralını değiştirmiş olsa da bu ölçüt tamamen ortadan kalkmamaktadır. OECD Anlaşma Modelinin 4. maddesinin 3. Fıkrasına ilişkin Şerhinde, etkin yönetim merkezinin neresi olduğu konusunda anlaşmaları halinde, bu ölçütü çakışma kuralı olarak vergi anlaşmalarına ekleyebilecekleri belirtilmektedir⁴¹⁶.

⁴¹² Sasseville, a.g.e., 2009, 295.

⁴¹³ Sasseville, a.g.e., 2009, 294.

⁴¹⁴ OECD MC (2008), Commentary, Art. 4 para. 24.1.

⁴¹⁵ OECD MC (2019), Commentary, Art. 4 para. 24.1.

⁴¹⁶ OECD MC (2019). Commentary, Art. 4 para. 24.1; Plakhin, a.g.e., 2009, 96.

3.3.2.1.2. Etkin yönetim merkezinin tüzel kişiler açısından uygulanması

Etkin yönetim merkezi, tüzel kişilerin 4. maddenin 1. fıkrasında yer alan ölçütler sebebiyle her iki akit devletin mukimi olduğu durumlarda ortaya çıkan çifte mukimliği ortadan kaldırmak amacıyla anlaşmada yer almaktadır. Bir kişinin akit devletin mukimi sayılması için etkin yönetim merkezinin akit devletlerde bulunduğu belirlenmesi gerekli değildir. Ancak her iki akit devletin mukimi olan bir kişinin, tercih edilen mali ikametgahın belirlenmesinde etkin yönetim merkezinin tespit edilmesi gerekmektedir.

OECD Anlaşma Modelinde etkin yönetim merkezine ilişkin bir tanım bulunmamaktadır. Bunun yanında, yalnızca hükmün metnini okuyarak etkin yönetim merkezinin açık bir anlamını ortaya koymak da kolay değildir. OECD Anlaşma Modelinde bir tanımın bulunmaması, etkin yönetim merkezini tespit ederken devletlerin ulusal hukuk kurallarında yer alan kavramlara başvurulmasını gerektirmektedir⁴¹⁷. Bu durum ise etkin yönetim merkezinin nerede olduğunun tam olarak belirlenmesini zorlaştıran bir durumdur⁴¹⁸. Zira, etkin yönetim merkezinin uygulanmasında karşılaşılan en önemli sorunlardan biri, kavramın farklı yorumlanması ve tüzel kişiliğin yönetiminin nasıl gerçekleştirildiğinin açıklanmamış olmasıdır⁴¹⁹. Bu nedenle devletlerin ulusal hukuk kurallarından bağımsız⁴²⁰ ve her iki akit devlet tarafından kabul edilen ortak bir etkin yönetim merkezi tanımının⁴²¹ bulunması gerektiği ifade edilmektedir.

OECD Anlaşma Modeli Şerhinde etkin yönetim merkezi, tüzel kişilerin idaresi için gerekli temel faaliyetlerin yapıldığı ve ticari kararların tümünün verildiği yer olarak açıklanmıştır. Diğer bir deyişle etkin yönetim merkezi, yönetim kurulunun toplandığı, icra kurulu başkanının icra görevlerini yerine getirdiği ve üst yönetimin

⁴¹⁷ Hinnekens L. (2003). “Revised OECD-TAG Definition of Place of Effective Management in Treaty Tie-Breaker Rule”. *Intertax*, 31(10), 314; Burgstaller, E. ve Haslinger, K. (2004). “Place of Effective Management as a Tie-Breaker-Rule Concept, Developments and Prospects”. *Intertax*, 32(8/9), 383; Sasseville, a.g.e., 2009, 287; Avery Jones, J.H. (2009). “Corporate Residence in Common Law: The Origins and Current Issues”. In M. Guglielmo (ed.), *Residence of Companies under Tax Treaties and EC Law*. The Netherlands: IBFD, 186.

⁴¹⁸ Berber, a.g.e., 2012, 97.

⁴¹⁹ Van Weeghel, a.g.e., 2009, 304; Sasseville, a.g.e., 2009, 299.

⁴²⁰ OECD MC (2019), Commentary, Art. 4 para. 5; Widrig, a.g.e., 2009, 279; Sasseville, a.g.e., 2009, 299.

⁴²¹ Oliver, J.D.B. (2001). “Effective Management”. *British Tax Review*, I. 5, 290; Hinnekens, a.g.m., 2003, 314; Burgstaller and Haslinger, a.g.m., 2004, 376.

genellikle şirket stratejisinin yürütülmesi üzerinde çalıştığı yeri ifade edebilir⁴²². Etkin yönetim merkezi bir kuruluşun bütün faaliyetleri göz önüne alınarak kararlaştırılmalıdır. Bu bakımdan faaliyetlerin bir bölümünün yönetildiği yerin etkin yönetim merkezini meydana getirmediği ifade edilmektedir⁴²³.

Etkin yönetim merkezinin tespit edilmesinin halihazırda zor olmasının yanında, bilgi ve iletişim teknolojilerindeki gelişmelerin sonucu, tüzel kişilerin sabit bir merkezi olmadan da faaliyet gösterebilmeleri mümkün hale gelmiştir. Bunun sonucunda etkin yönetim merkezi çifte mukimlik sorununu çözmekte yetersiz kalmıştır⁴²⁴. Bu ölçütün yetersiz kalması üzerine OECD tarafından çeşitli öneriler sunulmuştur. Bunlardan biri ekonomik bağ ölçütüne göre bir kurumun hangi devlette mukim olduğunun belirlenmesidir. Buna göre bu ölçüt; ülkenin toprağı, işgücü, servet veya üretim faktörleri gibi unsurların kullanılmasında, bir tüzel kişinin daha sıkı ekonomik ilişkilerinin bulunduğu devletin mukimi sayılmasına ilişkindir. Daha sıkı ekonomik ilişkilere dayanan bir bağın kaynak vergilendirmesiyle uyumlu olduğu ve ikametgah vergilendirilmesinde temel olamayacağı ileri sürülse de, bir çakışma kuralı olarak kullanılabileceği ifade edilmiştir⁴²⁵. Diğer bir öneri ise, ölçütler arasında hiyerarşik ilişki kurulması üzerinedir. Buna göre etkin yönetim merkezi, bir kurumun taraf devletlerden biriyle olan mukimlik ilişkisini sona erdirmekte yetersiz kalırsa, kuruluş yeri, ekonomik bağ ve karşılıklı anlaşma usulüne başvurulması önerilmektedir⁴²⁶.

Önerilen bu yöntemler, gerçek kişilere ilişkin bağ çözücü ölçütler göz önüne alınarak hazırlanmıştır. Ancak gerçek kişilerle kurumların ve diğer vergilendirilebilir grupların yapısı birbirinden farklı olduğu için bu çalışmalardan istenen sonuç alınamamıştır. Bununla birlikte devletlerin aralarında akdettikleri anlaşmalarda karşılıklı anlaşma usulüne sıklıkla yer verdikleri görülmüştür⁴²⁷. OECD'nin uzun yıllar süren çalışmaları, tüzel kişilerin tercih edilen mali ikametgahının belirlenmesinde daha kesin sonuçlar elde etmek istenmesi ve devletlerin karşılıklı anlaşma usulüne başvurulması, 2017 yılında yapılan güncelleme ile 4. maddenin 3.

⁴²² Avery Jones, a.g.e., 2009, 186.

⁴²³ Gooijer, a.g.e., 2019, 207.

⁴²⁴ Burgstaller and Haslinger, a.g.m., 2004, 380.

⁴²⁵ OECD (2001), 12.

⁴²⁶ OECD (2001), 13; OECD (2003). Place of Effective Management Concept: Suggestions for Changes to the OECD Model Tax Convention, <http://www.oecd.org/tax/treaties/2956428.pdf>, 3.

⁴²⁷ Van Weeghel, a.g.e., 2009, 307.

fıkrasının değiştirilmesine ve karşılıklı anlaşma usulünün OECD Anlaşma Modelinde yer almasına neden olmuştur.

3.3.2.2. Karşılıklı anlaşma usulü

OECD, kurumların çifte mukimliğinin söz konusu olduğu durumlarda uygulanan etkin yönetim merkezi ölçütünü, 2017 güncellemesi ile değiştirmiştir. Kurumlara ilişkin bir çakışma kuralının gerekli olduğu OECD tarafından da kabul edilmekte; ancak bu ölçütün çifte mukimliğe ilişkin sorunu çözmediği de görülmektedir. Bunun nedeni pek çok çifte mukim durumundaki kurumların, etkin yönetim merkezi tespit edilse dahi, vergiden kaçakçılığı amacıyla yürüttükleri faaliyetlere engel olunamamasıdır⁴²⁸. Bunun sonucunda, kurumların taraf devletlerden biriyle arasındaki ikametgah ilişkisini sona erdiren anlaşma ikametgahının, 2008 OECD Anlaşma Modeli Şerhinde de belirtildiği gibi, her bir olay ayrı ayrı (case-by-case) değerlendirilerek belirlenmesi daha uygun bulunmuştur⁴²⁹. Bunun sonucunda karşılık anlaşma usulü OECD Anlaşma Modeline dahil edilmiştir. Aşağıda karşılıklı anlaşma usulüne ilişkin yeni düzenleme ve bu düzenlemenin unsurları hakkında bilgi verilmektedir.

3.3.2.2.1. Genel olarak karşılıklı anlaşma usulü

OECD Anlaşma Modelinin 4. maddesinin 3. fıkrasının değiştirilmesi teklifi ilk olarak 6. Eylem Planı'nın Final Raporunda yer almıştır. Çifte mukimlik sorununa ilişkin devletlere karşılıklı anlaşma usulüyle bir çakışma kuralı belirleme imkanı tanınmıştır. Buna göre *“Her iki akit devletin mukimi olan gerçek kişiler dışında kalan kişilerin, akit devletlerin yetkili makamları tarafından etkin yönetim merkezi, kuruluş yeri veya aksi şekilde oluşturulmuş ve ilgili diğer faktörler dikkate alınarak, anlaşma kapsamına uygun olacak şekilde karşılıklı anlaşma usulüyle mukim olduğu devlet belirlenebilir. Böyle bir anlaşmanın yokluğu halinde, akit devletlerin aksini*

⁴²⁸ OECD/G20, çifte mukimlikle genellikle suistimal edici işlem ve düzenlemelerle mali ikametgahın değiştirilmesi sonucu karşılaşıldığını ve bu durumun özel suistimal karşıtı hükümlerle önlenmesini gerektiğini ifade etmektedir, bkz. OECD (2015), Preventing the Granting of Treaty Benefits in Inappropriate Circumstances, Action 6 - 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris, <https://doi.org/10.1787/9789264241695-en>, 69, 72; OECD MC (2019), Commentary, Art. 4 para. 23.

⁴²⁹ OECD MC (2008), Commentary, Art. 4 para. 24.1; OECD MC (2019), Commentary, Art. 4 para. 23.

kararlaştırdıkları durumlar haricinde, bu kişi anlaşmanın sağladığı indirim ve istisnaların kendisine uygulanmasını talep edemeyecektir (OECD MC m. 4/3)”.

Bir tüzel kişinin karşılıklı anlaşma usulü ile tercih edilen mali ikametgahının belirlenmesi esas olarak yetkili makamların tercihin e bırakılmaktadır⁴³⁰. Buna göre, yetkili makamlar, çift e mukim kişinin durumunu, o olay nezdinde inceleyip yaptıkları müzakereler sonunda bir bağlantı ölçütü belirlemektedirler. Buradan her bir kişinin tercih edilen mali ikametgahı belirlenirken farklı bir bağlantı ölçütüne başvurulabileceğı anlaşılmaktadır. Bu yeni hüküm 4. maddenin 3. fıkrasında önemli iki değişiklik meydana getirmiştir. Bunlardan biri, yeni çözüm yolunun, gerçek kişiler dışında kalan kişilerin hangi devletin mukimi olduğuna tek bir bağlantı ölçütü ile karar verilmesi yerine, akit devletlerin karşılıklı anlaşma usulüyle bir ölçüt belirlenmesine imkan vermesidir. Diğeri ise, akit devletlerin anlaşmaya varamamaları halinde bir kişinin anlaşmanın sağladığı indirim ve muafiyetlerden faydalanmasına engel olunabilmesidir.

Karşılıklı anlaşma usulünde, mali ikametgahı belirlemek üzere genel bir tercih kuralı yer almamaktadır. Daha ziyade, çift e mukimliği anlaşma seviyesinde ortadan kaldırırken yetkili makamların uygulayacakları genel çerçeve çizilmektedir. Bu nedenle, etkin yönetim merkezinde olduğu gibi, karşılıklı anlaşma usulü bir çakışma kuralı olarak düşünülemez⁴³¹. Çünkü her bir olaya kendiliğinden uygulanacak sabit bir kural mevcut değildir. Diğer bir deyişle, karşılıklı anlaşma usulü, akit devletler müzakere edip bir tüzel kişinin tercih edilen mali ikametgahını belirlemedikleri sürece, bu kişi her iki akit devlette mukim olmaya devam etmekte, mukimlik bağının ortadan kalkması söz konusu olmamaktadır⁴³².

⁴³⁰ OECD MC (2019), Commentary, Art. 4 para. 24.

⁴³¹ Bräumann, P. and Michael T. (2016). “Dual Resident Companies, Intercompany Dividends, Real Estate Companies”. In Michael Lang, Pasquale Pistone, Alexander Rust, Josef Schuch, and Claus Staringer (eds.), *Base Erosion and Profit Shifting (BEPS): The Proposals to Revise the OECD Model Convention*. Wien: Linde Verlag, 306; Bräumann, P. (2019). “Dual Residence for Non-Individuals”. In M. Lang, P. Pistone, A. Rust, J. Schuch and C. Staringer (eds.), *Tax Treaty Entitlement*. The Netherlands: IBFD, 395; Maisto, G. et. al. (2018). “Dual Residence of Companies under Tax Treaties”. IBFD International Tax Studies, 1, 42, Web: https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=3741297 adresinden 14.07.2021 tarihinde alınmıştır.

⁴³² Živković, L. (2020). “Resolution of Dual Residence Instances in the Case of Companies”. *Belgrade Law Review*, 120, Web: https://anali.rs/xml/202-/2020c/2020-4e/Annals_2020-4e-111-129.pdf adresinden 01.02.2021 tarihinde alınmıřtır.

Bunun yanında, bir devletin ulusal hukuk kurallarında da anlaşmaların suistimal edilmesine ilişkin önlemlerin yer alması gerekir. Zira bir kurum, ulusal hukuk kurallarına göre mukim olduğu bir devlette, mukimlere tanınan faydaları talep etmeye devam etmektedir⁴³³. Bir kişinin taraf devletlerin ulusal hukuk sistemine göre mukim olması vergi anlaşmasından bağımsız olarak meydana gelmektedir. Bu bakımdan 4. maddenin 3. fıkrasının, bir kurumun çifte mukim olduğu devletlerin ulusal hukuk kurallarında yer almayan önlemler nedeniyle ortaya çıkabilecek istenmeyen durumlara engel olduğu söylenebilir⁴³⁴.

Bir kurum taraf devletlerin her ikisinde mukim olduğunda, hangi akit devletin tarafı olduğu vergi anlaşmasının hükümlerinin bu kuruma uygulanacağını belirlenmesi önem taşımaktadır. Kurumun akit devlet mukimi olduğu devletin belirlenmesiyle, bu devletin diğer devletlerle akdettiği anlaşmalardan yararlanması mümkün olmaktadır. Bu bakımdan karşılıklı anlaşma usulünün kapsamının belirlenmesi gerekmektedir. Bunun yanında bu yeni düzenleme ile devletler bir anlaşmaya varılması konusunda zorunlu tutulmamaktadır. Kuralın son cümlesinde yer alan bu düzenlemeye ayrıca değinilmektedir.

3.3.2.2.2. Karşılıklı anlaşma usulünün unsurları

Karşılıklı anlaşma usulü ile bir tüzel kişinin tercih edilen mali ikametgahının belirlenmesi için, akit devletlerin yaptıkları görüşmeler sonunda anlaşmaya varılarak bir bağlantı ölçütünün belirlenmesi öngörülmektedir. Kuralın temelinde devletlerin her bir olayı ayrı ayrı incelemesi ve müzakere sonucu bir bağlantı ölçütü belirlemesi bulunmaktadır. Bununla birlikte, OECD, bağlantı ölçütleri bakımından asgari beklentilerini gösterir bazı ölçütlere yer vermiştir. Buna göre, devletlerin tercih edilen mali ikametgahı belirlerken etkin yönetim merkezi, kuruluş yeri ve diğer herhangi benzer bir ölçütü dikkate alması önerilmektedir.

Bir akit devlet mukimini belirlerken olduğu gibi, karşılıklı anlaşma usulünde bağlantı ölçütü belirlenirken benzer nitelikteki bir ölçüt ifadesini kullanıldığı görülmektedir. Bu ifadenin anlamının belirsiz olması nedeniyle tespit edilmesi zor olmakla birlikte, OECD Anlaşma Modeli Şerhinde yetkili makamlara örnek olarak gösterilen çeşitli unsurları karşılayacak nitelikte olması beklenebilir. Buna göre, bir

⁴³³ Vogel, a.g.e., 1997, 260.

⁴³⁴ Bräumann, a.g.e., 2019, 396.

kişinin yönetim kurulu veya benzer nitelikteki bir organının toplantılarının genel olarak yapıldığı yer, baş yönetici veya diğer üst düzey yöneticilerin faaliyetlerini sürdürdüğü yer, üst düzey günlük yönetiminin yürütüldüğü yer, asıl merkezin bulunduğu yer, hukuki statüsünü belirleyen ulusal hukuk sisteminin tabi olduğu devlet veya muhasebe kayıtlarının tutulduğu devlet dikkate alınmalıdır⁴³⁵.

Ayrıca OECD, devletlerin bir bağlantı ölçütünde anlaşmaya varmaları halinde, verilen kararların zaman içinde değişmesi ihtimaline karşılık, bu ölçütün hangi dönem için geçerli olacağının belirlenmesini tavsiye etmektedir⁴³⁶. Bu durum belli bir süre için belirlenen ölçütün, süresi dolduktan sonra bağlayıcılığı olmayacağından taraflara daha geniş takdir yetkisi vermektedir. Karşılıklı anlaşma usulü, taraflara önemli derecede takdir yetkisi vermekle birlikte, kuralın uygulanmasında esneklik sağladığı ve etkin yönetim merkezinde olduğu gibi ortak bir anlamın belirlenmesi sorunu olmadığı için, kuralın uygulanmasını kolaylaştırmaktadır⁴³⁷. Bununla birlikte, akit devletlerin anlaşma ikametgahını belirleme konusundan bir anlaşmaya varması zorunlu olmadığı için, bir çifte mukimlik durumunu çözümsüz bırakması mümkündür⁴³⁸.

OECD Anlaşma Modeline eklenen karşılıklı anlaşma usulünün, baştan yeni bir kural meydana getirmesi amaçlanmamaktadır. Zira bu kural, 25. maddede yer alan karşılıklı anlaşma usulünü düzenleyen kuralın bir uzantısıdır⁴³⁹. Bu nedenle bu kural 25. maddenin 1. fıkrasıyla uyumlu olarak uygulanır⁴⁴⁰. Buna göre, bir tüzel kişi her iki akit devlette de mukim ise bu durumu yetkili makamlara bildirmesi gerekir. Çifte mukimliğin ortadan kaldırılması talebi, ilgili mükellefin, çifte mukimlik nedeniyle anlaşma faydalarına erişemeyeceği konusunda bilgilendirilmesinden itibaren üç yıl içinde yapılmalıdır⁴⁴¹. Yetkili makamların böyle bir talep olduğunda hızlı bir şekilde sorunu ele almaları gerekmektedir⁴⁴². Ancak mükellefin başvuru süresi gösterilmekle

⁴³⁵ OECD MC (2019), Commentary, Art. 4 para. 24.1. Bu faktörler belli bir devletle oluşan bir bağlantının nesnel olarak gözlenmesiyle ortaya çıkan ifadeleri göstermektedir, bkz. Gooijer, a.g.e., 2019, 220.

⁴³⁶ OECD MC (2019), Commentary, Art. 4 para. 24.3.

⁴³⁷ Bräumann, a.g.e., 2019, 377.

⁴³⁸ Živković, a.g.m., 2020, 120.

⁴³⁹ OECD MC (2019), Commentary, Art. 4 para. 24.2.

⁴⁴⁰ OECD MC (2019), Commentary Art. 4 para. 24.1.

⁴⁴¹ Çifte mukim kişi, süresi içinde çifte mukimliği bildirmezse, yetkili makamlar bu durumu resen göz önünde bulundurmak zorunda değildir, bkz. Živković, a.g.m., 2020, 120.

⁴⁴² OECD MC (2019), Commentary, Art. 4 para. 24.2.

birlikte, yetkili makamların ne sürede talebi değerlendirmeleri gerektiğine ilişkin bir ibare bulunmamaktadır.

3.3.2.2.3. Tarafların anlaşmaya varamaması

Karşılıklı anlaşma usulü ile yetkili makamların bir anlaşmaya varmaları zorunlu değildir; ancak tercih edilen mali ikametgahın belirlenmesi için çaba göstermeleri (endeavour) gerekmektedir⁴⁴³. Kuralın 2. cümlesinde tarafların bir anlaşmaya varamaması halinde nasıl bir sonuç ortaya çıktığı düzenlenmektedir. Buna göre, tercih edilen mali ikametgahın belirlenmesi mümkün olmazsa, akit devletler vergi anlaşmasında yer alan indirimlere ve istisnalara ilişkin hükümlerin çifte mukim kişiye uygulanması reddedilebilmektedir. Bu durum, yetkili makamlar aksi belirtilene veya belli bir kısmından faydalanacağı yönünde karar verene kadar uygulanmaktadır. Bunun sonucunda, yetkili makamların mali ikametgahın belirlenmesi amacıyla müzakereye devam ettikleri süre boyunca, kişiler akit devletlerin her ikisinde mukim olmaya devam etmektedir⁴⁴⁴.

Hükümün son cümlesine eklenen bu düzenleme ile akit devletlerce kurumların anlaşmada yer alan bazı faydaları elde etmesinin sınırlandırılması amaçlanmaktadır. Ancak bu sınırlama yalnızca anlaşmanın indirim ve istisna hükümlerini kapsamaktadır. Bunun dışındaki hükümler bakımından, mükellefin çifte mukim olması vergi anlaşmasının uygulanmasına engel olmamaktadır⁴⁴⁵. Örneğin, kişi bir şirket ise, ödeyeceği temettümlere 10. maddenin uygulanması amacıyla akit devletlerden her birinin mukimi kabul edilebilmektedir. Bu durum yapılan düzenlemenin sınırlı bir etkisi olduğunu ve anlaşmanın diğer hükümlerini kapsamadığını göstermektedir⁴⁴⁶.

3.4. Mali İkametgahın Belirlenmesinde Mukimliğin Sınırlandırılması

OECD Anlaşma Modelinin 4. maddesinin 1. fıkrasına 1977 değişikliğiyle yeni bir cümle eklenmiştir. Bu değişikliğe göre, gelirin elde edildiği devletin kaynak ülke olması veya servetin bu ülkede bulunması hallerinde, bir kişi anlaşma kapsamında akit devlet mukimi olarak kabul edilmemektedir (OECD MC m. 4/1 2.c.).

⁴⁴³ Bräumann, a.g.e., 2019, 373; Yaltı Soydan, B. (1994). “Vergi Anlaşmalarında Yer Alan Karşılıklı Anlaşma Usulünde Anayasaya Aykırılık Sorunu”. *Vergi Dünyası*, Aralık S. 160, 1-2.

⁴⁴⁴ Živković, a.g.m., 2020, 121.

⁴⁴⁵ OECD MC (2019), Commentary, Art. 4 para. 24.4.

⁴⁴⁶ Sepúlveda Ramirez, a.g.e., 2016, 212.

Bu hükme göre vergi anlaşmasının uygulanabilmesi için kişinin ulusal hukuk kurallarına göre mukim kabul edildiği devlette, aynı zamanda anlaşma kapsamında da tam mükellef olması ve dünya çapındaki gelirlerinden vergilendirilmesi gerekmektedir⁴⁴⁷. Aşağıda öncelikle OECD Anlaşma Modelinin 4. maddesinin 1. fıkrasının 2. cümlesinin genel çerçevesine ilişkin bilgi verilmekte, ardından kapsamı değerlendirilmektedir.

3.4.1. Mukimliğin Sınırlandırılmasının Genel Çerçevesi

OECD Anlaşma Modeline eklenen 2. cümle ile 4. maddenin 1. fıkrası kapsamında akit devlet mukimi olan kişilere sınırlama getirilmesi öngörülmektedir. Bu düzenleme OECD Anlaşma Modeline ilk dahil edildiğinde diplomatik personellere karşı önlem alınmak istenmiştir⁴⁴⁸. Buna göre bir kişi akit devletlerden birinin ulusal hukuk kurallarına göre mukim kabul edilmekte; ancak yalnızca, bu devletin elde edilen gelir açısından kaynak ülke olduğu veya bu devlette servet kalemlerinin bulunduğu hallerde vergilendirilmektedir. Diğer bir deyişle hem yurtiçi hem de yurtdışı gelirlerinden dolayı vergilendirilmemektedir. Bu duruma örnek olarak gösterilen diplomatlar gönderildikleri ülkede mukim olsalar dahi, bu ülkede yurtiçi ve yurtdışı gelirlerinden dolayı vergilendirilmezler. Bununla birlikte, diplomatik personel, mukim olduğu gerekçesiyle, gönderildiği ülkenin tarafı olduğu vergi anlaşmalarında yer alan faydalardan geniş çaplı olarak yararlanma imkanına sahiptir. Bu duruma engel olmak amacıyla, bu kişiler vergi anlaşmalarının kapsamı dışında bırakılmışlardır ve OECD Anlaşma Modelinin amaçları kapsamında, akit devlet mukimi olarak kabul edilmemişlerdir⁴⁴⁹.

OECD Anlaşma Modeli Şerhine 1992 yılında eklenen açıklamalarla, bu düzenleme yabancı şirketlere ilişkin ayrıcalıklardan faydalanmak isteyen şirketleri de kapsar hale getirilmiştir. Bu şirketlere kanal şirket denilmektedir. Daha sonra 2008 yılında tekrar bir değişiklik yapılmıştır. Buna göre bir devletin ulusal hukuk kurallarına göre her iki devlette mukim kabul edilen; ancak tarafların akdettiği vergi anlaşması kapsamında, bu devletlerden birinde akit devlet mukimi kabul edilen bütün şirketler ve diğer kişiler 2. cümle dayanarak, ilk devlette anlaşma kapsamı dışında

⁴⁴⁷ Yaltı, a.g.e., 1995, 110.

⁴⁴⁸ OECD MC (2019), Commentary, Art. 4 para. 8.1.

⁴⁴⁹ OECD MC (2019), Commentary, Art. 4 para. 8.1.

bırakılmaktadır⁴⁵⁰. Böylece çifte mukim durumundaki kişilerin, vergi anlaşması kapsamında kaynak ülke statüsünde bulunan devletin yaptığı vergi anlaşmalarının kapsamı dışında bırakıldığı bir değişiklik gerçekleştirilmiştir⁴⁵¹.

Bu cümlede geçen kaynaklar (sources) ifadesi OECD Anlaşma Modeli Şerhinde çeşitli yerlerde kullanılmasına rağmen, bir tanımına yer verilmemiştir. Bu durumda ulusal hukuk kurallarının uygulanması mümkün olmakla birlikte⁴⁵², ortak bir terim oluşturulmasına engel olmaktadır.

Vergi anlaşmaları akit devletlere bir kişiyi vergilendirme yetkisini vermez, ancak taraflar arasında bu yetkinin paylaşılması suretiyle ulusal hukuk kurallarını sınırlandırmaktadır. Vergi anlaşmaları ile ulusal hukuk kuralları birlikte uygulanmaya devam etmektedir⁴⁵³. Ancak 2. cümledeki hüküm nedeniyle, bir kişi “bir devletten veya orada bulunan bir servetten kaynaklanan bir gelir” elde ettiğinde, anlaşma kapsamında kaynak ülke olan devlette ulusal hukuk kurallarına göre mukim olarak vergilendirilmeye devam etmektedir. Bununla birlikte, vergi anlaşmasında yer alan faydaların kendisine uygulanmasını talep edememektedir. Diğer bir deyişle, anlaşma kapsamında akit devlet mukimi kabul edilmeyen kişi ulusal hukuk kurallarına göre mukim olmaya devam etmektedir. Bu bakımdan, “kaynaklar” terimi ulusal hukuk kurallarına göre yorumlandığında, bir kişinin belli koşulların varlığı halinde anlaşma kapsamı dışında bırakma amacıyla uyuşmadığı söylenebilir⁴⁵⁴. Bu nedenle, vergi anlaşmalarının bağlamına ve uluslararası vergi literatürüne⁴⁵⁵ uygun, bağımsız bir tanım yapılması daha uygun bulunmaktadır⁴⁵⁶.

3.4.2. Mukimliğin Sınırlandırılmasının Kişiler Bakımından Değerlendirilmesi

Mali ikametgahın bulunduğu devlette, bir kişinin elde ettiği tüm gelirin vergilendirilmesi amaçlanır. Böylece bir kişi, mukimi olduğu devlette dünya çapındaki gelirleri vergilendirilecek şekilde tam mükellef kabul edilir.

⁴⁵⁰ OECD MC (2008), Commentary, Art. 4 para. 8.2; OECD MC (2019), Commentary, Art. 4 para. 8.2

⁴⁵¹ Shangavi, a.g.m., 2014, 609.

⁴⁵² Vogel, a.g.e., 1997, 11.

⁴⁵³ Shangavi, a.g.m., 2014, 610.

⁴⁵⁴ Shangavi, a.g.m., 2014, 610.

⁴⁵⁵ Vogel, a.g.e., 1997, 37.

⁴⁵⁶ Gooijer, a.g.e., 2019, 173; Shangavi, a.g.m., 2014, 611.

OECD Anlaşma Modelinin 4. maddesinin 1. fıkrasında yer alan ev, ikametgah, yönetim yeri veya benzer nitelikteki diğer bir ölçüt ile ulusal hukuk kurallarına göre bir devlet ile bir kişi arasında tam mükellefiyet sağlayacak çeşitli ölçütlere yer verilmektedir⁴⁵⁷. Bu ölçütlerden biri sebebiyle tam mükellef olan kişi, anlaşma kapsamında akit devlet mukimi olmaktadır. 2. cümle ise, vergi anlaşması kapsamında, bir kaynak devlette elde edilen gelir veya bir devlette bulunan servet nedeniyle bir kişinin vergilendirilmesi halinde dünya çapındaki gelirlerin vergilendirilmesi söz konusu olmadığından, bu kişiyi akit devlet mukimi kabul etmemektedir⁴⁵⁸. Bu durum sınırlı mükellefiyet (limited tax liability) 'olarak ifade edilmektedir⁴⁵⁹.

OECD Anlaşma Modelinin 4. maddesinin 1. fıkrasının 2. cümlesinin önemi vergi anlaşmaları bakımından ortaya çıkmaktadır. OECD Anlaşma Modeline göre bir kişinin iki akit devlette mali ikametgahı bulunduğu takdirde, vergi anlaşması kapsamında tercih edilen mali ikametgahının belirlenmesi söz konusudur. Bu durumda mali ikametgahın bulunduğu devlet vergilendirme yetkisini diğer devlet karşısında kullanabilmektedir⁴⁶⁰. Bunun sonucunda diğer devlet, tercih edilen mali ikametgahın bulunduğu devlet karşısında kaynak ülke konumuna gelmektedir. Mukim olan kişi, bu devlette elde edilen gelir bakımından kaynak ülkeymiş gibi vergilendirilmektedir. Bu nedenle, kaynak ülke durumundaki devlet bakımından, bu kişinin akit devlet mukimliği söz konusu olmamaktadır⁴⁶¹. Bununla birlikte, bu kişi vergi anlaşması kapsamında akit devlet mukimliğinden çıkarılsa dahi, ulusal hukuk kurallarına göre mukimliği devam etmektedir

Bu düzenleme gerçek kişiler bakımından diplomatik personele uygulanırken, OECD Anlaşma Modeli Şerhinde şirketler ve diğer kişi kuruluşlarına uygulanmasının hükmün lafzına aykırı olmadığı belirtilmektedir⁴⁶². Buna göre kanal şirketler, bir vergi anlaşmasının yabancı gelirler için tanınan ayrıcalıklarını elde etme amacındaysa, anlaşma kapsamında akit devlet mukimi kabul edilmemektedir⁴⁶³. Burada dikkat edilmesi gereken, kanal şirketlerin vergi anlaşmalarını dürüst kullanıma aykırı olarak kullanma niyetinde olup olmadıklarıdır. Bu şirketlerin vergi anlaşmalarında yer alan

⁴⁵⁷ OECD MC (2019), Commentary, Art. 4 para. 8.

⁴⁵⁸ Couzin, a.g.e., 2002, 147.

⁴⁵⁹ OECD MC (2019), Commentary, Art. 4 para. 8.2.

⁴⁶⁰ Tuncer, a.g.m., 2012, 64.

⁴⁶¹ De Graaf ve Pötgend, a.g.m., 2011, 170-171.

⁴⁶² OECD MC (2019), Commentary, Art. 4 para. 8.2.

⁴⁶³ OECD MC (2019), Commentary, Art. 4 para. 8.2.

menfaatleri elde etmek amacıyla mali ikametgahlarını akit devletlere taşımaları mümkün olmaktadır. Ancak kanal şirketin bağlı olduğu ana şirket üçüncü devletin mukimi ise bu kanal şirket akit devlet mukimi olarak değerlendirilmemektedir.

Aynı şekilde OECD Anlaşma Modeli Şerhinde, bir akit devletin ulusal hukuk kurallarına göre mukim olan; ancak bu devletin tarafı olduğu bir vergi anlaşması kapsamında diğer akit devlette mukim sayılan şirket veya diğer kişi kuruluşlarının da anlaşma kapsamında tam mükellef sayılmayacakları düzenlenmiştir. Ancak her iki durumda da ulusal hukuk kurallarına göre şirketlerin mukimliği devam etmektedir. Bu düzenlemeyle devletlerden birinin kaynak ülke konumuna gelmesi dar mükellefiyet oluşturduğu izlenimi verebilir. Ancak bu düzenleme ile bir kişinin tam ve dar vergi yükümlülüğü arasında bir ayrıma gidildiğini söylemek zordur⁴⁶⁴. Zira bu sınırlandırma vergi anlaşması kapsamında geçerli olup, bir şirket iyiniyetle faaliyette bulunmak amacıyla devletlerden birinde mali ikametgahı bulunduğu, akit devlet mukimi olarak tam vergi yükümlülüğüne tabii olmaktadır.

Mali ikametgah bir kişinin dünya çapındaki gelirlerini vergilendirmek için kullanılan kişisel bir bağdır. Bir kişinin tam mükellef olup olmadığı 4. maddenin 1. fıkrasının 1. cümlesine göre belirlenmektedir. 2. cümleye ise hem çifte mukimliği hem de anlaşmaların kötüye kullanılmasına sebep olacak davranışların önünü kesmek amacıyla başvurulmaktadır. Bu amaçla, kişi “akit devlet mukimliğinin” dışında bırakılarak vergi anlaşmaları uygulanmamaktadır. Bu bakımdan ilgili hükme ne amaçla başvurulduğu, anlaşmanın bütününe bakılarak ve akit devletlerin niyeti göz önünde bulundurularak yorumlanmalıdır⁴⁶⁵.

⁴⁶⁴ Boccardo, V. (2009). “Dual Resident Corporations and the Changes in the Commentary to the OECD MC 2008 - Impact on Existing Treaties”. In M. Hofstaetter and P. Plansky (eds.), *Dual Residence in Tax Treaty Law and EC Law*. Wien, Linde Verlag Wien, 129.

⁴⁶⁵ Couzin, a.g.e., 2002, 148.

4. MALİ İKAMETGAH İLE İLGİLİ VERGİ ANLAŞMALARININ ETKİNLİĞİ

4.1. Vergi Anlaşmalarının Etkinliği Sorununa Genel Bir Bakış

Anlaşmaların suistimal edilmesi karışık ve çözülmesi zor bir meseledir. Vergi anlaşmaları ile çifte vergilendirme ortadan kaldırılarak mal ve hizmetlerin değişimini, emek ve sermayenin hareketliliğini sağlamak; bunun yanında vergi kaçakçılığına imkan verilmesini önlemek amaçlanmaktadır. OECD, Anlaşma Modelinde yer alan mali ikametgah ve kaynak ülkesinde vergilendirme yetkisini sınırlandıran hükümlerle anlaşmaların suistimalini önlemeye çalışmaktadır. Devletlerin aralarında akdettiği iki taraflı vergi anlaşmalarının çoğu OECD Anlaşma Modeline dayansa da ulusal hukuk sistemlerindeki farklılıklar bu anlaşmaların tek tip olmasına engel olmaktadır⁴⁶⁶. Anlaşmaların suistimali, iki taraflı vergi anlaşmalarına dayanarak çözülmeye çalışılmakla birlikte her devletin hukuk sisteminde benzer önlemlerin bulunmaması yapılan işi zorlaştırmaktadır⁴⁶⁷.

Çalışmanın bu kısmında anlaşmaların suistimalinin ne anlama geldiği, kapsamı ve geçen zaman içerisinde bu soruna karşı alınan bazı önlemlerin ikametgahla ilişkisi OECD 2015 Final Raporu ve 2017 OECD Anlaşma Modeliyle getirilen yeniliklerle birlikte incelenecektir.

4.1.1. Vergi Anlaşmalarının Etkinliği

İki taraflı anlaşmalarla devletlerin karşılıklı olarak çeşitli faydalar ortaya koyması söz konusudur. Bu faydaları akit devlet mukimlerinin elde etmesi esas olmakla birlikte, bazı durumlarda, devletler tarafından niyet edilmeyen kişiler vergi anlaşmalarındaki faydaları elde etmeye çalışabilirler. Devletler tarafından öngörülme bu kişilerin vergi anlaşmasının sağladığı faydayı elde etmeye yönelik faaliyetleri vergi anlaşmalarının suistimal edilmesi olarak ortaya çıkmaktadır⁴⁶⁸. Anlaşmaların suistimali, anlaşma alışverişi, üçgen uygulamalar, gelirin niteliğinin değiştirilmesi veya transfer fiyatlandırması gibi şekillerde ortaya çıkabilmekle

⁴⁶⁶ Özgenç, a.g.e., 2016, 5.

⁴⁶⁷ HJI Panayi, C. (2007). *Double Taxation, Tax Treaties, Treaty Shopping and the European Community*. The Netherlands: UCOTAX Series on European Taxation, 34.

⁴⁶⁸ Özgenç, a.g.e., 2016, 4.

birlikte⁴⁶⁹, OECD anlaşma alışverişinin anlaşmaların kötüye kullanılmasına ilişkin en önemli sorun olduğunu belirtmektedir⁴⁷⁰.

Vergi anlaşmalarının suistimaline ilişkin bir tanım OECD Anlaşma Modelinde bulunmamaktadır. Bu sorundan ilk defa 1977 OECD Anlaşma Modeli Şerhinde bahsedilmiştir⁴⁷¹. Bununla birlikte, OECD Anlaşma Modeli Şerhinde ne anlaşmaların suistimal edilmesinin ne olduğuna ve nasıl meydana geldiğine ne de vergi anlaşmalarının aslında nasıl uygulanması gerektiğine ilişkin bir tanım yapılmaktadır⁴⁷².

Bununla birlikte, OECD Anlaşma Modeli Şerhinde vergi anlaşmalarının kapsamının ne olduğu gösterilmektedir. Buna göre, çifte vergilendirme anlaşmalarının amacı, uluslararası çifte vergilendirmeyi ortadan kaldırarak, mal ve hizmetlerin değişimini ve insan ve servetin hareketlerini vergi kaçakçılığına imkan vermeden sağlamaktır⁴⁷³.

OECD, yaptığı çalışmalarda akit devletlerin akdettikleri anlaşmalarda yer alan faydaları elde etmek amacıyla, kanal şirketleri kullanan kişilerde artış eğiliminin bulunduğu ifade etmektedir⁴⁷⁴. Çifte vergilendirmenin zamanla önemli bir sorun haline gelmesi vergi anlaşmalarının daha çok devlet arasında akdedilmesine sebep olmuştur. Bu durum ise kötüye kullanım riskini daha da arttırmaktadır. OECD Anlaşma Modelinin amacının, çifte vergilendirmeyi ortadan kaldırmanın yanında vergi kaçakçılığının önlenmesi de olması nedeniyle, vergi anlaşmaları akdedilirken bu amaçla uyumlu olarak meydana getirilmelidir⁴⁷⁵. Böylece vergi anlaşmalarının akit devletlerce niyet edilen kişilere uygulanması sağlanabilir.

Vergi kaçakçılığı uluslararası alanda önemli bir sorunu meydana getirmekle birlikte, bu durumu sebep olan faaliyetleri ifade etmek üzere ortak bir kavramın kullanılmadığı görülmektedir. Çeşitli ulusal hukuk sistemlerinde hukukun suistimali,

⁴⁶⁹ “Bir Akit Devlet mukimi olsun veya olmasın, bir Devlette, doğrudan erişiminin olmadığı faydaları elde etmek amacıyla *tüzel kişilik aracılığıyla* hareket eden kişilerde bu duruma rastlanabilir.” bkz. OECD MC (2019), Commentary, Art. 1 para. 56. (italik eklenmiştir.)

⁴⁷⁰ OECD (2015), Final Report, 9.

⁴⁷¹ OECD MC (1977), Commentary, Art. 1 para. 7, Art. 10 para. 22.

⁴⁷² HJI Panayi, a.g.e., 2007, 34.

⁴⁷³ OECD MC (2019), Commentary, Art. 1 para. 54.

⁴⁷⁴ OECD (2019), "Double Taxation Conventions and the Use of Conduit Companies", in Model Tax Convention on Income and on Capital 2017 (Full Version), OECD Publishing, Paris, <https://doi.org/10.1787/df2b24ed-en>, paragraf 9.

⁴⁷⁵ HJI Panayi, a.g.e., 2007, 34.

hakkın suistimali, hukuki biçimin suistimali, hukuku dolanma, özün biçime önceliği gibi terimler kullanılmaktadır⁴⁷⁶. OECD ise anlaşmanın suistimali (abuse) ile anlaşma alışverişini (treaty shopping) birbirinin yerine veya birlikte kullanabilmektedir. Bunun yanında dürüstlüğe aykırı kullanım terimi⁴⁷⁷ (improper) anlaşma amacına aykırı her türlü durumu kapsayacak şekilde bir üst kavram meydana getirmektedir⁴⁷⁸. BEPS 6. Eylem Planı ile vergi anlaşmalarının uygunsuz kullanımı (inappropriate) teriminin literatüre eklenmesiyle de tartışmalar ileri seviyeye taşınmış olmaktadır⁴⁷⁹.

Anlaşma alışverişi, anlaşmaların suistimali gibi, çok tartışılan bir konudur. OECD'nin bu konuya karşı tutumu 2003 yılından itibaren değişmeye başlamıştır. OECD Anlaşma Modeli 1. madde Şerhine eklenen düzenlemelerle ve vergi anlaşmalarının bir amacının da vergi kaçakçılığının önlenmesi olduğunun belirtilmesiyle, vergi anlaşmalarının dürüstlüğe aykırı kullanımına engel olma isteği daha da belirgin hale gelmiştir. OECD, 2015 BEPS Final Raporunda yer alan faydaların sınırlandırılması ve esas amaç kuralı hükümleriyle bu isteğini 2017 OECD Anlaşma Modeline taşımıştır.

⁴⁷⁶ Gutmann, D. (2014). “Vergiden Kaçınmanın Tanımlanması”. İçinde B. Yaltı (ed.), *Vergiden Kaçınmanın Önlenmesi*. İstanbul: Beta Yayıncılık, 3. Türk Vergi hukukunda ise peçeleme, özün biçime önceliği, hakkın kötüye kullanılması, vergide kaçamak, vergisel dolanma gibi birbirine yakın olsa da çok çeşitli terimler kullanılmaktadır, bkz. Yaltı, B. (2014). “Vergi Anlaşmalarında Vergiden Kaçınmanın Önlenmesi: Anlaşma Alışverişi Örneğinde Türkiye Uygulaması”. İçinde B. Yaltı (ed.), *Vergiden Kaçınmanın Önlenmesi*. İstanbul: Beta Yayıncılık, 456.

⁴⁷⁷ Yaltı, terimin Türkçeleştirilmesinde, “improper” teriminin İngilizce karşılıkları arasında yer alan “dishonest” kelimesinin temel almıştır. İngilizce improper olarak ifade edilen terimin, hukuk terminolojisi açısından “dürüst olmayan” olarak çevrilmesini uygun bulduğunu ifade etmiştir, bkz. Yaltı, a.g.e., 2014, 462. Panayi’ye göre, dürüst kullanım iki şekilde tespit edilebilir: Bunlardan biri, OECD Anlaşma Modelinin amacına aykırı olarak, bir uygulama vergi kaçakçılığı veya kaçınmaya sebep oluyorsa dürüst olmayan bir kullanımdan söz edilebilir; diğeri ise, OECD Anlaşma Modelinde yer alan amaçlara aykırı bir faaliyet meydana getiren, özellikle vergilendirme yetkisinin kullanılmasını engelleyen her türlü uygulama dürüst olmayan bir kullanım olarak kabul edilebilmektedir, bkz. HJI Panayi, a.g.e., 2007, 34-35. Weeghel’e göre ise, anlaşma faydasını elde etmek isteyen kişinin, işlem veya düzenlemeleri belli bir koşulu karşılamıyorsa, anlaşmanın dürüst kullanımı söz konusu olmamaktadır, bkz. van Weeghel, S. (1998). *The Improper Use of Tax Treaties*. United Kingdom: Kluwer Law International, 97.

⁴⁷⁸ Özgenç, a.g.e., 2016, 4; Özgenç, S. (2018). “BEPS Eylem 6: Vergi Anlaşmalarının Suistimalinin Önlenmesi”. İçinde B. Yaltı (ed.), *Vergilendirmede Matrah Aşındırma ve Kar Kaydırma (BEPS)*. İstanbul: Beta Yayıncılık, 284.

⁴⁷⁹ Özgenç, ‘inappropriate’ teriminin, sosyal ilişki ve durumları ifade etmek için kullanıldığını, OECD’nin bu kelimeyi tercih etmesinin hukuktan uzaklaşmanın bir göstergesi olduğunu ifade etmiştir, bkz. Özgenç, a.g.e., 2018, 286.

4.1.2. Anlaşma Alışverişi

Literatürde çeşitli tanımları yapılmakla birlikte⁴⁸⁰, kısaca anlaşma alışverişi⁴⁸¹ bir kişinin, devletlerin aralarında akdettiği ancak kendisine uygulanmasını talep edemediği anlaşmalardaki faydaları elde etmek amacıyla ikametgahını taraf devletlerden birisine taşıması olarak ifade edilebilir. Bu kişi, asıl mukimi olduğu devletin tarafı olduğu anlaşmalara göre vergisel avantajı daha çok olan, ancak taraf devletlerin mukimi olmadığı için aslında yararlanamadığı anlaşmalardan faydalanmak istemektedir. Bu amaçla bu kişi, daha lehine hükümler içeren anlaşmalardan birini tercih etmekte ve ikametgahını değiştirerek taraf devletlerden birinin kişisel kapsamına girmektedir. İkametgahın taşınmasının bu devlette bir şirket kurulması veya önemli yönetim faaliyetlerinin burada yapılması gibi haklı bir sebebi olursa, bu durumda dürüst bir kullanımdan söz edilir; ancak yalnızca anlaşma faydaları elde edilmek isteniyor, önemli kararlar başka bir devlette alınıyorsa, vergi anlaşmasının suistimali söz konusu olmaktadır⁴⁸².

OECD anlaşma alışverişine ilk defa 2003 OECD Anlaşma Modeli Şerhinde değinmiştir. Faydalarının Sınırlandırılması (*Limitation-of-Benefit*) hakkında bilgi verilen bölümde, faydaların sınırlandırılması hükümlerinin amacının, her iki akit devletin de mukimi olmayan kişilerin, akit devletlerin birinin veya ikisinin mukim

⁴⁸⁰ Rosenbloom’a göre anlaşma alışverişi, uluslararası vergi anlaşması açısından fayda sağlamak amacıyla önceden belirlenmiş bir çabayla ve belirli bir hedefe ulaşmak için en uygun anlaşmanın seçilmesidir, bkz. Rosenbloom, H.D. (1983). “Tax Treaty Abuse: Policies and Issues”. *Law and Policy in International Business*, 15(3), 766; Weeghel’e göre, bir kişinin yararlanamadığı anlaşmadaki menfaatleri elde etmek için gerçek ve hukuki kişileri kullanmasıdır, bkz. Weeghel, a.g.e., 1998, 119; Vogel, anlaşma mukimi olmadığı için üçüncü ülke mukimlerine uygulanamayan bir vergi anlaşmasının kurallarından faydalanmak amacıyla yapılan pek çok işlemi anlaşma alışverişi olarak ifade eder, bkz. Vogel, a.g.e., 1997, n. 83 119; Yaltı’ya göre, anlaşma alışverişi, bir kişinin, normalde kapsamına girmediği bir anlaşmanın lehte hükümlerinden faydalanmak amacıyla Akit Devletlerden birinde oluşturduğu yapay kuruluşlar aracılığıyla faaliyette bulunmasıdır, bkz. Yaltı, a.g.e., 1995, 307 ve Yaltı, a.g.e., 2014, 458; Özgenç’e göre anlaşma alışverişi, sadece vergisel bir amaçla ve ikametgah tesisi yoluyla, sözleşmecilerle iradelerinin aksine, anlaşmanın kişisel kapsamına girmeye yönelik yapay işlem ve işletmelere göndermede bulunan bir dürüstlüğü aykırı kullanım türüdür, bkz. Özgenç, a.g.e., 2016, 18 ve Özgenç, a.g.e., 2018, 286; Kara ve Öz’e göre, üçüncü ülke mukimlerinin iki diğer ülke arasında gerçekleşen bir anlaşmadan o ülkelerde bulunan bir aracı vasıtasıyla veya bizzat kendi ikametini o ülkelere taşıyarak haksız şekilde faydalanması anlaşma alışverişi olarak tanımlanmaktadır, Kara, M.C. ve Öz, E. (2016). “Bir Küresel Vergi Uyumu Projesi: BEPS”. Vergi Dünyası, S: 414; 176.

⁴⁸¹ Bu kavram İngilizce’de ‘treaty shopping’ terimi ile ifade edilmektedir. Türkçe karşılık olarak Yaltı tarafından ‘anlaşma alışverişi’ tercih edilmiştir, bkz. Yaltı, a.g.e., 1995, 307 ve Yaltı, a.g.e., 2014, 459, dn. 8.

⁴⁸² Rao, L. (2001). Abusive Application of International Tax Agreements, Proceedings of Seminar held in Munich in 2000 during 54th Congress of the International Fiscal Association, Vol. 25b, The Netherlands, 9, aktaran Özgenç, a.g.e., 2016, 13.

olsalardı elde edecekleri anlaşma faydalarını elde etmek amacıyla bir kuruluşu kullanmalarının önlenmesi olduğu belirtilmektedir⁴⁸³. Böylece faydaların sınırlandırılması kuralının nasıl uygulanması gerektiği açıklanmıştır. Ancak bu açıklama anlaşma alışverişini dolaylı olarak tanımlamakta ve aslında anlaşma alışverişi olmayan durumları da kapsayabilecek genel bir tanım ortaya koymaktadır⁴⁸⁴. Daha sonra OECD, BEPS 6. Eylem Planı Final Raporunda, anlaşması alışverişi kavramını daha dar bir şekilde tanımlamış ve bu düzenlemelerin tipik olarak, iki Devletin arasındaki anlaşmanın faydalarına dolaylı olarak erişmeye çalışan üçüncü devlet mukimleri tarafından gerçekleştirildiğini belirtmiştir⁴⁸⁵.

Anlaşma alışverişi kavramı OECD'den önce ABD Vergi Anlaşması Teknik Raporunda yer almıştır. 1996 tarihli raporda anlaşma alışverişine ilişkin özel bir tanıma yer verilmiştir. Buna göre akit devletlerden her ikisinin de mukimi olmayan bir kişiye anlaşma faydasından yararlanma hakkı veren bir anlaşma, anlaşma alışverişine imkan verir: üçüncü devlet mukimleri, akit devletlerden birinde kurulan yasal kuruluşlara, ABD ile diğer akit devlet arasındaki vergi anlaşmasının faydalarını elde etme amacıyla başvurmaktadır⁴⁸⁶. Ancak 1996 Teknik Raporuna göre, üçüncü devlet mukiminin anlaşma faydalarını elde etmekle doğrudan ilgili olmayan, başka önemli sebepleri bulunursa, bu yapının kurulmasının anlaşma alışverişi tanımına girmeyeceği belirtilmektedir⁴⁸⁷. Bu bakımdan ilgili tanım üçüncü devlet mukimi tarafından gerçekleştirilen her durumu kapsamamaktadır.

1996 Teknik Raporunda yer alan tanım 2006 tarihli Teknik Raporda yer almamaktadır. Bununla birlikte ABD Vergi Anlaşmasının 22. maddesinde düzenlenen Faydaların Sınırlandırılması (*Limitation on Benefits*) hükmü ile, üçüncü devlet mukimlerinin, taraf iki devlet arasında karşılıklı anlaşma ile belirlenen faydaları elde etmesini önlemeyi amaçlayan anlaşma alışverişi karşıtı hükümlere yer vermektedir⁴⁸⁸. Bu düzenlemeden yola çıkarak “üçüncü devlet mukiminin, iki devlet arasında

⁴⁸³ OECD MC (2003), Commentary, Art. 1 para. 20.

⁴⁸⁴ HJI Panayi, a.g.e., 2007, 36.

⁴⁸⁵ BEPS (2015), Final Report, 17. Benzer şekilde Billur Yaltı anlaşma alışverişini bir vergi anlaşmasının tarafı olmayan devletlerin mukimlerinin, bu anlaşmanın tarafı devletlerin iradesine uygun olmayan şekilde kullanması olarak ifade etmektedir, bkz. Yaltı, a.g.e., 1996, 307.

⁴⁸⁶ United States Model Income Tax Convention (1996). Technical Explanation, Art. 22 para. 2.

⁴⁸⁷ US MC (1996), Technical Explanation, Art. 22 para. 2, Web: <https://www.irs.gov/pub/irs-trty/usmtech.pdf> adresinden 13.11.2020 tarihinde alınmıştır.

⁴⁸⁸ US MC (2006), Technical Explanation, Art. 22 para. 1, Web: <https://www.irs.gov/pub/irs-trty/te-mod006.pdf> adresinden 13.11.2020 tarihinde alınmıştır.

karşılıklı anlaşma ile belirlenen bir faydayı elde etmesiyle anlaşma alışverişinin meydana geldiği” şeklinde varsayımsal bir tanıma ulaşılabilir⁴⁸⁹. ABD Vergi Anlaşması 2016 yılında güncellenmiş, faydaların sınırlandırılması kuralı daha ayrıntılı hale getirilmiştir. Bu modele ilişkin önsöz niteliğindeki açıklamada, anlaşma alışverişiyle mücadelede başvuru LOB kuralına ilişkin önemli değişiklikler teklif edildiği belirtilmektedir. Bu noktada anlaşma alışverişi, üçüncü ülkeden gelen bir yatırımcının, anlaşma tarafı devletlerden birinde mukim olan bir şirket aracılığıyla, yeterli bağ bulunmadan anlaşma faydalarını elde etmesini sağlayan yatırımların ABD’ye getirildiği faaliyetler olarak tanımlanmaktadır⁴⁹⁰.

Vergi anlaşmalarının akit devletlerden birinin veya her ikisinin mukimi kişiler açısından geçerli olması esastır. Gerçek kişilerin vergilendirme kapsamına girebilmeleri için bir devlette gerçek bir ekonomik veya sosyal varlığının bulunması gerekirken; gerçek kişiler dışında kalan kişiler açısından bir devletle çok küçük olan bir ekonomik bağ yeterli olmaktadır; kimi durumlarda böyle bir ekonomik bağ hiç bulunmayabilir. Bu nedenle anlaşma alışverişi yoluyla vergi anlaşmalarının suistimal edilmesine gerçek kişilerden ziyade daha çok şirketler ve diğer kuruluşlar tarafından rastlanmaktadır⁴⁹¹. Üçüncü devlet mukimi kişiler bu avantajlı hükümleri elde etmek için kanal şirketlere başvururlar. Kanal şirketler, anlaşma alışverişinin en önemli örneği olarak ifade edilmektedir⁴⁹².

OECD’nin kanal şirketlere ilişkin raporuna göre, bu yapılar, bir akit devlette kurulmak suretiyle, kanal şirketin elde ettiği gelirin, ekonomik olarak, başka bir devlette mukim olan bir kişi tarafından kazanılması ve bu kanal şirket aracılığıyla anlaşma faydalarının uygun olmayan şekilde elde edilmesi halinde ortaya çıkmaktadır⁴⁹³. Diğer bir ifadeyle bir kişinin mukimi olduğu devlet asıl ikametgah devleti, anlaşma faydalarını elde etmek istediği devlet kaynak devleti olmak üzere; bu kişi mukim olduğu devletten daha avantajlı vergisel faydaları elde etmek amacıyla

⁴⁸⁹ HJI Panayi, a.g.e., 2007, 36.

⁴⁹⁰ US MC (2016), Preamble to U.S. Model Income Tax Convention, 4, Web: <https://www.treasury.gov/resource-center/tax-policy/treaties/Documents/Preamble-US%20Model-2016.pdf> adresinden 13.11.2020 tarihinde alınmıştır.

⁴⁹¹ OECD MC (2019), Commentary, Art. 1 para. 56; Duff, D.G. (2010). Responses to Tax Treaty Shopping: A Comparative Evaluation, 3, Web: https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=1688689 adresinden 13.10.2020 tarihinde alınmıştır.

⁴⁹² Conduit Companies Report (1986), para. 2.

⁴⁹³ Conduit Companies Report (1986), para. 2.

kaynak devletiyle arasında bir vergi anlaşması bulunan üçüncü devlette bir kuruluş meydana getirir. Anlaşma faydasını elde etmek üzere üçüncü devlette kurulan bu kuruluş kanal şirkettir⁴⁹⁴.

Kanal şirketler esas olarak iki temel şekilde ortaya çıkmaktadır. Bunların biri doğrudan kanal şirketlerdir (Direct Conduits). Bir örnekle açıklamak gerekirse: A devletinde mukim olan bir şirket, kaynak ülke olan B Devletinden temettü elde etmektedir. Bu şirket A devleti ile B devleti arasındaki vergi anlaşmasına dayanarak, elde ettiği temettülerin, B devletinin kaynak vergilerinden kısmen veya tamamen istisna olduğunu ileri sürmektedir. Bununla birlikte şirketin sahibi, A devleti ile B devleti arasındaki anlaşma faydalarına hak sahibi olmayan üçüncü bir devlet mukimidir. Şirketin A devletinde kurulması ile, bu anlaşma faydalarından avantaj elde edilmek istenmekte, bu nedenle temettüyü meydana getiren haklar ve malvarlığı bu kanal şirkete devredilmektedir⁴⁹⁵. Böylece şirketin ikametgah devleti olan A devletinin ulusal hukuk kurallarına göre vergiden istisnası söz konusu olmaktadır.

Diğer bir kanal şirket türü ise atlama taşı kanal şirketlerdir (Stepping Stone Conduits). Yukarıdaki örnekte olduğu gibi A devletinde mukim olan bir şirket, B devletinde temettü elde etmektedir. Ancak bu sefer kanal şirket, mukimi olduğu A devletinde tam mükelleftir. Bu durumdan kurtulmak amacıyla A devletinde kurulu şirket, C devletinde kurulu başka bir kanal şirkete komisyon, servis ücreti, faiz gibi ödemeler yapmaktadır. C devletindeki bu şirkete yapılan ödemeler A devletinde indirilebilir niteliktedir veya C devletinde vergiden istisna edilmektedir⁴⁹⁶. Böylece A devletinde kurulu kanal şirket önemli bir vergi avantajı elde etmiş olmaktadır.

Bununla birlikte kanal şirketin bulunduğu devlet, kaynak devletten elde edilen gelire veya ikametgah devletine ödenen gelir üzerine önemli oranda bir vergi koyarsa, bu devletten sağlanan avantaj ortadan kalkar. Bu bakımdan anlaşma alışverişi kanal şirketin mukimi olduğu devletin ulusal hukuk kurallarına bağlıdır⁴⁹⁷.

⁴⁹⁴ De Broe, L. (2008). International Tax Planning and Prevention of Abuse under Domestic Tax Law, Tax Treaties and EC Law. 6, Web: https://limo.libis.be/primo-explore/fulldisplay?docid=LIRIAS1843429&context=L&vid=Lirias&search_scope=Lirias&tab=default_tab&lang=en_US&fromSitemap=1 adresinden 18.06.2020 tarihinde alınmıştır.

⁴⁹⁵ Conduit Companies Report (1986), para. 4(1).

⁴⁹⁶ Conduit Companies Report (1986), para. 4(2).

⁴⁹⁷ Duff, a.g.m., 2010, 4.

Bir kanal şirket, kaynak devlette yürüttüğü faaliyetler sonucu bir gelir elde eder, bu gelire yönelik vergi anlaşmasında yer alan avantajları ise kendi adına elde eder; ancak, ekonomik fayda, esas olarak vergi anlaşmasından yararlanma hakkına sahip olmayan kişiler tarafından elde edilir. Sonuçta kanal şirket devletinde sıfır veya çok küçük bir vergilendirmeye anlaşmadan sağlanan avantaj ortaya çıkar. Kanal şirketlerin elde ettiği bu avantajın uygun bulunmaması çeşitli gerekçelere dayandırılmaktadır. Bunlardan biri, anlaşma alışverişi, anlaşmaya taraf devletlerin mukimi olmayan kişilerin, anlaşma taraflarının beklemediği veya amaçlamadığı bir şekilde anlaşma haklarından yararlanmasına neden olmaktadır. Bu durum akit devletlerin, karşılıklı olarak vergilendirme yetkilerini sınırlandırmalarının altında yatan "fedakarlıklar dengesini" bozmaktadır⁴⁹⁸. Diğer, anlaşma alışverişi, uluslararası vergi kaçakçılığını kolaylaştırmaktadır, çünkü uluslararası yatırımlardan elde edilen gelir, akit devletler tarafından beklenmeyen veya amaçlanmayan bir şekilde sıfır veya çok az vergilendirmeye karşılaşılabılır⁴⁹⁹. Son olarak ise, üçüncü devlet mukimleri, aralarında herhangi bir anlaşma olmamasına rağmen, diğer devletlerin anlaşma faydalarına erişebildikleri için, üçüncü devletlerin bu devletlerle vergi anlaşmaları yapma yönünde teşvikleri azalmaktadır⁵⁰⁰.

BEPS 6. Eylem Planı Final Raporunda ise anlaşma alışverişi ile, anlaşma haklarından doğrudan yararlanmayan kişilerin, bu avantajları anlaşma alışverişi yoluyla dolaylı olarak elde etmesine izin verilmesinin, vergi anlaşmalarının ikili ve karşılıklı olma niteliğini bozacağı ifade edilmektedir⁵⁰¹. OECD ve üye ülkeler, anlaşma alışverişi ile ekonomik verimlilik ve yatay eşitlik gibi temel vergi ilkelerini baltalanabileceği gerekçesiyle⁵⁰² son yıllarda anlaşma alışverişine artan bir ilgi göstermekte ve çeşitli önlemler almaya yönelik çalışmalar yapmaktadırlar. BEPS 6. Eylem Planı öncesinde anlaşma alışverişiyle mücadele etmek için çeşitli önlemler alınmıştır. Bunların bir kısmı OECD Anlaşma Modelinde yer alırken bir kısmı devletlerin yaptıkları iki taraflı anlaşmalarda yer alarak daha sonradan OECD Şerhine girmiştir. Sonraki yıllarda bu önlemlerin yetersiz kalmasıyla yeni bir çözüm arayışına girilmiştir. BEPS 6. Eylem Planı ile başlayan bu süreç sonunda Final Raporunda

⁴⁹⁸ Conduit Companies Report (1986), para. 7(a).

⁴⁹⁹ Conduit Companies Report (1986), para. 7(b).

⁵⁰⁰ Conduit Companies Report (1986), para. 7(c).

⁵⁰¹ OECD (2015), Final Report, 22.

⁵⁰² Duff, a.g.m., 2010, 5.

faaydaların sınırlandırılması ve esas amaç kuralı önerilmiş, 2017 yılında ise bu değişiklik OECD Anlaşma Modeli 29. maddeye eklenmiştir.

4.2. Menfaatlere Hak Kazanılmasının Mali İkametgah Açısından İncelenmesi ve OECD’nin Menfaatlere Hak Kazanılmasına Bakış Açısı

4.2.1. Vergi Anlaşmalarının Uygulanmasında Mali İkametgahın İşlevi

Vergi anlaşmalarının sermaye mal ve emek hareketlerinin önündeki engelleri kaldırmaya yönelik işlevi bulunmaktadır. Böylelikle devletlerin ekonomik ilişkilerinin gelişmesi ve uluslararası alanda ekonomik faaliyetlerin artması amaçlanmaktadır. Bunun sağlanması uluslararası alanda ifte vergilendirmenin ortadan kaldırılması ve vergi kaçakçılığının önlenmesini gerektirmektedir.

Vergi anlaşmalarının uzun yıllardır süregelen önemli işlevlerinden biri ifte vergilendirmenin önlenmesi ve ortadan kaldırılmasıdır. Çifte vergilendirme, iki devletin vergilendirme yetkilerinin çakışmasından ortaya çıkmaktadır. Vergi anlaşmaları çakışmayı ortadan kaldırmak amacıyla vergilendirme yetkisini devletlerden birisine veya paylaştırmak suretiyle ikisine vermektedir. Ancak burada bir vergileme hakkı tanınması söz konusu olmayıp vergilendirme yetkisi devletler bakımından sınırlandırılmaktadır⁵⁰³.

Günümüzde vergi anlaşmalarının yaygınlaşması, vergi kaçakçılığı sorunuyla sıklıkla karşılaşılmasına sebep olmaktadır. Özellikle OECD’nin Matrah Aşındırma ve Kar Kaydırma (BEPS) Projesi kapsamında gündeme alınan vergi kaçakçılığı sorunu uluslararası alanda vergi sisteminin yeniden ele alınmasında önemli bir sorun olarak deęerlendirilmektedir⁵⁰⁴. BEPS projesiyle gündeme gelen ve OECD Anlaşma Modeline dahil edilen “Menfaatlere Hak Kazanılması” (Entitlement to Benefits) hükmü, vergi anlaşmalarından yararlanacak kişilerin daha sıkı kurallara tabii olmasını öngörmektedir. Böylece anlaşma alışverişine sebep olan faaliyetlerin önlenmesi suretiyle matrah aşındırmanın da önüne geçilmek istenmektedir⁵⁰⁵.

Vergi anlaşmalarının kendilerine atfedilen bu işlevleri yerine getirebilmeleri, bunların düzgün bir şekilde uygulanmalarına bağlıdır. OECD Anlaşma Modeline göre

⁵⁰³ Knetchle, a.g.e., 1979, 162; Yaltı, a.g.e., 1995, 31-32.

⁵⁰⁴ evik, S. (2013). Küresel Ekonomide Uluslararası Vergileme, Konya: Palet Yayınları, 48.

⁵⁰⁵ Kara, a.g.e., 2021, 80.

vergi anlaşmasının uygulanabilmesi için bir kişinin akit devletlerden birinde veya her ikisinde mukim olması gerekir. Bu bakımdan bir kişinin mali ikametgahının bulunmadığı bir devletin akdettiği vergi anlaşmalarından faydalanamayacağı söylenebilir. Bunun yanında, bir devlette kişinin mali ikametgahı bulunmakla birlikte, bu durum vergi kaçakçılığına sebep olacak şekilde meydana gelmiş olabilir. Bu bakımdan vergi anlaşmalarının işlevlerini yerine getirebilmesi için bir kişinin mali ikametgahının tespit edilmesi önemli bir meseleyi oluşturmaktadır.

Bir kişinin vergi anlaşması kapsamında mali ikametgahının belirlenmesi menfaatlere hak kazanılmasında önemli sınırlamalardan birini oluşturmaktadır⁵⁰⁶. Bu durum OECD Anlaşma Modelinin 4. maddesinin 1. fıkrasının uygulanmasını gerektirir. Ancak bu kural temel olarak devletlerin ulusal hukuk kurallarına atıf yaptığından bir kişinin her iki akit devlette mali ikametgahının bulunması mümkündür. Her iki devletin mali ikametgahın kendi vergilendirme yetkisi kapsamına girdiğini ileri sürerek vergilendirme yapmak istemesi çifte vergilendirmenin temelini meydana getirmektedir⁵⁰⁷.

Devletler egemenliklerine dayanarak ulusal hukuk kurallarında vergilendirme yetkisini istedikleri gibi belirleyebilirler. Aynı şekilde egemenliğe dayanarak mali ikametgahın tanımlanmasında farklı yaklaşımlar ortaya konulabilir. Bu durum, mali ikametgahın tespitinde farklı ölçütlere başvurulmasına sebep olabilmektedir. Tüzel kişilerin mali ikametgahının belirlenmesinde kanuni merkez, tescil yeri, iş merkezi, kuruluş yeri, etkin yönetim merkezi gibi farklı ölçütler benimsenebilmektedir⁵⁰⁸.

Devletlerin egemenliklerine dayanarak belirledikleri mali ikametgah aracılığıyla, ulusal hukuk sistemlerinde farklı düzenlenmelerden yararlanarak yapay oluşumlar meydana getirilmesi mümkündür⁵⁰⁹. Bunun sonucunda vergilendirme yetkilerinin çakışması çifte vergilendirmeye sebep olabileceği gibi; ulusal hukuk kurallarının birbirinden çok farklı olması halinde⁵¹⁰ düşük veya sıfır vergilendirme de

⁵⁰⁶ OECD (2015), Final Raport, para. 45.

⁵⁰⁷ OECD (2019), Commentary, Art. 4 para. 2.

⁵⁰⁸ Kara, a.g.e., 2021, 208.

⁵⁰⁹ Bir anlaşmanın kapsamına girmek amacıyla ikametgahın kaydırılması, vergi anlaşmalarının kö-tüye kullanılmasına sebep olan bir hileli bağlanmadır, bkz. Yaltı, a.g.e., 2003, dn. 395 192; Özgenç, a.g.e., 2016, 86.

⁵¹⁰ Zorzana Juan, a.g.m., 2013, 9.

söz konusu olabilir. Bu durum mali ikametgahın değiştirilmesinin vergi anlaşmalarının suistimal edilmesinde önemli bir rol oynamasına neden olmaktadır.

Bununla birlikte, kimi durumlarda tüzel kişilerin tercih edilerek çifte mukim statüsünde bulunmaları mümkündür. Teknolojik gelişmeler şirketlerin mali ikametgahlarını, genellikle vergi planlaması amaçlarına göre, istedikleri devletlere taşımasına imkan vermektedir⁵¹¹. Mali ikametgahın hileli olarak değiştirilmesiyle, akit devletlerin ulusal hukuk sistemlerinde yer alan farklı ölçütler, tüzel kişinin birden fazla devlette mukim olmasına neden olabilmektedir. Bu durum devletlerin vergi anlaşmalarında yer alan faydaların öngörülmedik şekilde elde edilmesi sonucunu doğurmaktadır. Zira bağlantı ölçütlerinin birbirinde farklı olması nedeniyle bir kişinin düşük veya sıfır vergilendirilmesi söz konusu olmaktadır. Hileli bağlanmayla böyle bir sonucun elde edilmesi ise akit devletlerin vergi anlaşmasını yaparken öngörmedikleri bir sonuç olduğundan, vergi anlaşmasının suistimalini meydana getirmektedir.

Bu sebeple OECD'nin BEPS Projesinde çifte mukimlik meselesini özellikle ele aldığı görülmektedir. Bunun sebebi çifte mukimliğin “çoğunlukla” vergi anlaşmalarını suistimal edici amaçlarla ortaya çıkması olarak ifade edilmektedir⁵¹². Özellikle tüzel kişiler bakımından, belli koşulların yerine getirilmesiyle, kağıt üzerinde kurulu yapay kuruluşlar aracılığıyla bu sorun yaşanmaktadır. Bir devletle yeterli ekonomik bağı bulunmamasına rağmen tüzel kişilerin, geniş vergi anlaşması ağı bulunan devletlere mali ikametgahlarını taşımaları sonucu ortaya çıkan çifte mukimlik suistimal edici olarak değerlendirilmektedir.

Bir kişi çifte mukim olduğunda, her iki devletin ulusal hukuk sisteminde yer alan vergi anlaşmalarına tabi olabilmektedir. Çifte mukimliğin suistimal edici nitelikte değerlendirilmesi, bu kişinin her iki devlette mali ikametgahının bulunmasından ziyade, üçüncü devletlerle yapılan vergi anlaşmalarına erişim imkanı sağlamasından

⁵¹¹ Wheeler, J. (2013). “Persons Qualifying for Treaty Benefits”. Papers on Selected Topics in Administration of Tax Treaties for Developing Countries, Paper-2A, 19, Web: https://www.un.org/esa/ffd/wp-content/uploads/2013/05/20130530_Paper2A_Wheeler.pdf, adresinden 23.03.2021 tarihinde alınmıştır.

⁵¹² OECD (2015), Final Report, para. 48; OECD (2019), Commentary, Art. 4 Para. 23. Bazı yazarlar, çifte mukimliğin çoğunlukla suistimal edici amaçlara dayandığı görüşünü doğru bulmamaktadır. Çifte mukimliğin, iyiniyetli şirketler tarafından istenmeden ortaya çıkabileceği gibi, şirket birleşmeleri, küreselleşme, iş modellerinin özel yapısı gibi nedenlerle de ortaya çıkabileceğini ifade etmektedir, bkz. Maisto, a.g.m., 2018, 43.

kaynaklanmaktadır⁵¹³. Bu nedenle OECD, BEPS Projesinde çifte mukimliğin vergi kaybı faaliyetlerinde kullanıldığı gerekçesiyle önlem alınması gerektiğini belirtmiştir⁵¹⁴.

Karşılıklı anlaşma usulü bu amaçla OECD Anlaşma Modeline dahil edilmiştir. Her bir olayın ayrı ayrı değerlendirilmesi temeline dayanan bu usulde, devletler bir anlaşmaya varamadıkları takdirde, çifte mukim kişinin anlaşmada yer alan menfaatleri elde etmesine engel olabilmektedir. OECD, bu düzenlemeyle akit devletlere, çifte mukim kişinin tercih edilen mali ikametgahı belirlenemediğinde vergi anlaşmasını uygulamama imkanı vermektedir. Bu bakımdan yeni düzenlemenin çifte mukim tüzel kişilerin menfaatlere hak kazanmasında bir engel olarak kullanıldığı söylenebilir⁵¹⁵.

Vergi anlaşmalarının uygulanmasında mali ikametgahın bulunduğu devletin tespit edilmesi önem taşımaktadır. Böylece vergilendirme yetkisini kullanacak devlet belirlenmekte ve çifte mukimlik ortadan kaldırılmaktadır. Ancak OECD'nin BEPS Projesiyle birlikte vergi anlaşmalarının vergi kaçakçılığını önleyici amacı da görülmektedir. Özellikle çifte mukimlik durumunda, akit devletlere tercih edilen mali ikametgah tespit edilemediğinde, vergi anlaşmalarını uygulamama imkanı vermesiyle, vergi anlaşmalarının uygulanmamasında mali ikametgahın belirlenmesinin önemini ortaya koymaktadır. Bu durumda mali ikametgaha vergi kaçakçılığını önlemeye yönelik bir işlevle de başvurulduğu görülmektedir⁵¹⁶.

4.2.2. Menfaatlere Hak Kazanılmasına OECD'nin Bakış Açısı

OECD tarafından Matrah Aşındırma ve Kar Kaydırma (BEPS) Eylem Planı ilk olarak 2013 yılında yayımlanmıştır⁵¹⁷. Bu çalışmanın yapılması G20 tarafından talep edilmiş ve matrah aşındırma ve kar kaydırmaya ilişkin meseleleri içeren 15 Eylem Planının geniş kapsamlı incelemesi yapılmıştır. Yapılan çalışmalar sonunda OECD/G20 tarafından 2015 yılında, vergi anlaşmalarının suistimaline ilişkin olan, “Dürüstlüğe Aykırı Koşullarda Anlaşma Faydalarının Elde Edilmesinin Önlenmesi”

⁵¹³ Bräumann, a.g.m., 2019, 443.

⁵¹⁴ OECD (2015), Final Report, para. 45-48.

⁵¹⁵ Bräumann, a.g.m., 2019, 435.

⁵¹⁶ Sepúlveda Ramirez, a.g.e., 2016, 152.

⁵¹⁷ OECD (2013), Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting, OECD Publishing. <http://dx.doi.org/10.1787/9789264202719-en>.

başlıklı 6. Eylem Planı'nın son hali yayımlanmıştır⁵¹⁸. Bu raporda yer alan öneriler 2017 OECD Anlaşma Modeline eklenerek uygulanmaya başlamıştır.

Rapor, genel olarak anlaşmaların suistimalinin, özel olarak ise anlaşma alışverişinin ve raporda gösterilen diğer suistimal yollarının önlenmesine ilişkin öneriler sunmaktadır. Buna göre raporda esas olarak, anlaşma alışverişi gibi vergi anlaşmalarını suistimal edici davranışlarda bulunulmasının, devletlerin mali egemenliklerini ihlal ettiği ve bu devletleri vergi gelirlerinden yoksun bıraktığı savunulmaktadır⁵¹⁹.

Dürüstlüğe aykırı yollarla anlaşma faydalarının elde edilmesinin önlenmesine ilişkin öneriler üç başlık altında toplanmıştır. Bunlar, devletlerin akdettikleri vergi anlaşmalarına suistimali önleyici açık hüküm konulması, tarafların anlaşma alışverişine sebep olmama yönündeki niyetlerini anlaşmanın başlık ve önsözünde açıkça ifade etmeleri ve vergi anlaşmaları akdedilmeden önce tarafların birbirlerinin vergi politikalarını dikkate almaları gerekliliğine ilişkindir. Aşağıda bu önlemler hakkında bilgi verilmektedir.

4.2.2.1. Vergi anlaşmalarına suistimali önleyici hüküm konulması

OECD, hazırladığı raporda anlaşma alışverişine karşı vergi anlaşmalarına açık bir hüküm konulmasını öngörmektedir. Böyle bir hükümle, vergi anlaşmalarının suistimal edilmesine karşı bir koruma sağlanması amaçlanmaktadır. Raporda önerilen hükümler faydaların sınırlandırılması (LOB) ve esas amaç kuralı (PPT) olarak ifade edilmektedir. Bu hükümlerle, anlaşma alışverişi ve benzeri yollarla, kişilerin mukimi olmadıkları devletlerden, yalnızca akit devlet mukimi olan kişilere öngörölmüş faydaları elde etmesinin önüne geçilmek istenmektedir.

Faydaların sınırlandırılması kuralı, kişilerin anlaşma faydalarına erişimini sınırlandıran “özel suistimal karşıtı” kuraldır. Belli koşulların gerçekleşmesi suretiyle, akit devlet ile bu devletin mukimi kurumlar arasında yeterli bağın bulunduğu ortaya konulmak istenmektedir⁵²⁰. Esas amaç kuralı ise, LOB kuralının kapsamına girmeyen diğer suistimal edici davranışları içeren “genel suistimal karşıtı” kuraldır. Bu kurala

⁵¹⁸ OECD (2015), *Preventing the Granting of Treaty Benefits in Inappropriate Circumstances, Action 6 - 2015 Final Report*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris, <https://doi.org/10.1787/9789264241695-en>.

⁵¹⁹ OECD (2015), *Final Report*, 9.

⁵²⁰ OECD (2015), *Final Report*, 9.

göre bir kurumun işlem veya düzenlemelerinin amaçlarından biri anlaşma faydasını elde etmek ise, bu faydanın elde edilmesi anlaşmanın amaç ve kapsamıyla uyumlu olması halleri dışında, reddedilmektedir.

Vergi anlaşmalarına eklenecek hükümler, kişilerin anlaşma faydalarına erişimini sınırlandırmanın yanında, bazı devletlerin ulusal hukuk kurallarıyla uyumlu olmayabileceği için, zayıf yönleri de bulunmaktadır⁵²¹. Buna karşılık devletler, anlaşmaların suistimalinin sebep olacağı olumsuz sonuçları ortadan kaldırmak amacıyla, akdedecekleri anlaşmalara en düşük düzeyde bile olsa önlem koymayı vaatmektedir⁵²². Bu amaçla anlaşmaya eklenen hükümde, LOB kuralı ve PPT kuralını birlikte kullanılabilir, yalnızca LOB kuralı veya LOB kuralı ile birlikte, kanal yapıları ilişkin vergi anlaşmasında bulunmayan tamamlayıcı önlemlere yer verilebilir.

Vergi anlaşmalarına bu hükümlerin eklenmesi önem arz etmekle birlikte, hükümlerin uygulanabilir olması da önemlidir. Anlaşmalara yalnızca suistimal karşıtı hükümlerin konulması uygulanmaları bakımından yeterli değildir. Zira vergi anlaşmalarının suistimal edilmesiyle, devletlerin ulusal hukuk kurallarından kaçınılması da söz konusudur. Devletlerin ulusal hukuklarında, vergi anlaşmalarındaki hükümleri destekleyici kuralların da bulunması önem taşımaktadır. Ayrıca OECD/G20'ye göre, vergi anlaşmalarının, devletlerin ulusal hukuklarında yer alan suistimal karşıtı kuralların uygulanmasına engel olmaması gerekir⁵²³.

Ulusal hukuk kurallarının ve vergi anlaşmalarının birlikte uygulanabilmesi ve birbirlerine engel olmaması için, bunların bir diğeriyle uyumlu olması gerekir⁵²⁴. Devletlerin ulusal hukuk sistemlerindeki farklılıkların, vergi anlaşmalarına eklenecek suistimal karşıtı kuralların uygulanmasına engel olmaması için belli bir esneklik öngörülmektedir⁵²⁵. Bu esneklik devletlere çeşitli alternatif yollara başvurma imkanı vermekle birlikte, devletler bu alternatif yolla tek bir sonucu hedeflemektedir. Bu hedef, akdedilen vergi anlaşmaları ile anlaşmaların suistimaline karşı bir koruma meydana getirmektir⁵²⁶. Bunu sağlamak için devletler, anlaşma alışverişi dahil, düşük veya sıfır vergi uygulamalarıyla vergi kaçakçılığına sebep olmadan çifte

⁵²¹ OECD (2015), Final Report, 10.

⁵²² OECD (2015), Final Report, 10.

⁵²³ OECD (2015), Final Report, 10.

⁵²⁴ OECD (2015), Final Report, 14.

⁵²⁵ OECD (2015), Final Report, 9.

⁵²⁶ OECD (2015), Final Report, 14.

vergilendirmeyi ortadan kaldırmayı amaçladıklarına ilişkin açık bir beyanın vergi anlaşmalarına ekleneceği konusunda ortak niyetlerini açıklamalıdır⁵²⁷.

4.2.2.2. Başlığın ve önsözün değiştirilmesi

Devletlerin farklı bağlantı ölçütleriyle aynı kişi üzerinden vergi elde etmek istemeleri çifte vergilendirme sorununu ortaya çıkarmıştır. OECD uzun yıllar Anlaşma Modeli ile çifte vergilendirmenin önlenmesini ve ortadan kaldırılmasını hedeflemiştir. Ancak yıllar içinde, vergi anlaşmalarına ilişkin başka sorunlar da ortaya çıkmıştır. OECD bunlara karşı da önlem alma gereksinimi duymuştur.

Vergi anlaşmalarının suistimali sonucu vergi kaçakçılığı ile sıkça karşılaşmıştır. Bu sorunu önlemek amacıyla 1977 OECD Anlaşma Modeli Şerhine çifte vergilendirme anlaşmaları ile uluslararası çifte vergilendirmenin önlenmesi amaçlanırken vergi kaçakçılığına sebep olunmaması gerektiği açıkça belirtilmiştir⁵²⁸. Ancak bu cümle OECD'nin amacını yeterince açıklamayınca, 2003 OECD Anlaşma Modelinin aynı Şerhinde değişikliğe gidilmiştir. Burada, çifte vergilendirme anlaşmalarının aynı zamanda vergi kaçakçılığını önlemeyi amaçladığı ifade edilmiştir⁵²⁹.

OECD'nin vergi kaçakçılığına karşı önlem almaya yönelik hedefleri bulunmakla birlikte, bu amacın Şerh yerine OECD Anlaşma Modelinin kendisinde yer alması açıklığın sağlanması amacıyla daha önemlidir. Zira, OECD Anlaşma Modelini esas alan devletlerin, vergi anlaşmalarını akdederken, OECD Anlaşma Modeli Şerhini dikkate almaları yalnızca önerilmektedir⁵³⁰. OECD Anlaşma Modelinin başlığının ve önsözünün değiştirilmesi, 6. Eylem Planı Final Raporu ile önerilmiş ve 2017 OECD Anlaşma Modeli bu değişikliklere uygun olarak güncellenmiştir. Böylece anlaşma hükümleri akit devletlerin niyetlerini gösteren bu açık ifadeye uygun olarak uygulanmalı ve yorumlanmalıdır⁵³¹.

⁵²⁷ OECD (2015), Final Report, 19.

⁵²⁸ OECD MC (1977), Commentary, Art. 1 para. 7.

⁵²⁹ OECD MC (2003), Commentary, Art. 1 para. 7.

⁵³⁰ OECD MC (2019), Commentary, Intr para. 3.

⁵³¹ OECD (2015), Final Report, 92.

OECD Anlaşma Modelinin güncelleme sonrası başlığı aşağıdaki gibidir:

“(Devlet A) ve (Devlet B) Arasındaki Gelir ve Servet Vergilerinin Çifte Vergilendirilmesinin Ortadan Kaldırılması ve Vergi Kaçakçılığı ve Vergiden Kaçınmanın Önlenmesine İlişkin Anlaşma”

OECD Anlaşma Modelinin güncelleme sonrası önsözü aşağıdaki gibidir:

“ANLAŞMANIN ÖNSÖZÜ

(Devlet A) ve (Devlet B),

Aralarındaki ekonomik ilişkiyi daha geliştirmek ve vergisel meselelerde işbirliğini sürdürmeyi istemekte,

Gelir ve servet vergilerinin çifte vergilendirilmesini vergi kaçakçılığı veya vergiden kaçınma aracılığıyla sıfır ya da düşük vergilendirmeye imkan tanımadan ortadan kaldırmayı sağlayacak bir Anlaşma yapma niyetindedir (vergi anlaşmaları aracılığıyla üçüncü ülke mukimlerine ilişkin Anlaşmada gösterilen dolaylı faydaları elde etmeyi amaçlayan düzenlemeler de dahildir)”.

4.2.2.3. Vergi anlaşması akdedilecek devletlerin vergi politikasının dikkate alınması

Devletler vergi anlaşmaları akdederken pek çok unsuru göz önünde bulundurmaktadır. Vergisel unsurlar yanında vergi dışı unsurlar da dikkate alınabilmektedir. Bununla birlikte devletlerin vergi politikaları vergi anlaşmalarının akdedilmesinde önemli bir rol oynamaktadır. BEPS 6. Eylem Planı Final Raporunda akit devletlerin, bir diğeriyle vergi anlaşması akdetmeden önce birbirlerinin vergi politikasını göz önünde bulundurmaları gerektiği ifade edilmektedir⁵³². Böylece, devletlerin düşük veya sıfır vergilendirme politikasına sahip devletlerle vergi anlaşması akdetmemeleri konusunda yol gösterici olmaktadır⁵³³. Devletlerin yaptıkları bu inceleme, vergi anlaşması akdedip akdetmemeye karar vermenin yanında; mevcut anlaşmaların değiştirilmesi veya sonlandırılmasıyla ilgili de devletlere yardımcı olmaktadır⁵³⁴.

⁵³² OECD (2015), Final Report, 11.

⁵³³ OECD (2015), Final Report, 94.

⁵³⁴ OECD MC (2019), Commentary, Intr. para. 15.1.

Vergi anlaşmalarının öncelikli amacı çifte vergilendirme olduğunda, anlaşma hükümlerinin devletlerin vergilendirme yetkisini sınırlandığı kabul edilir. Devletler ulusal hukuk kurallarıyla, mukimlerinin uluslararası alanda gerçekleştirdikleri gelir getirici faaliyetlerinin çifte vergilendirmeye sebep olmasına engel olabilirler⁵³⁵. Bu bakımdan istisna ve indirimle ilişkin hükümlerin önem taşıdığı söylenebilir. Buna göre, devletlerin vergi anlaşması akdetmeden önce, bir devletin düşük vergi uyguladığı durumlarda, çifte vergilendirmeye sebep olabilecek durumların varlığını araştırması gerekir. Ayrıca diğer devletin hukuk sisteminde hiç vergilendirmemeye sebep olabilecek unsurlar varsa, bunlar da gözetilmelidir⁵³⁶.

Devletlerin vergi anlaşmalarını akdetmeden önce, diğer devletin vergi kaçakçılığı sorunlarına ilişkin vergi politikalarının bilinmesi de önem taşımaktadır. Bu konuda devletlerin birbirleriyle işbirliğine gönüllü olmaları ve işbirliğini sürdürmeyi sağlayacak etkin hükümlerin vergi anlaşmalarında yer alması gerekir. Bu noktada, bir vergi anlaşmasını akdetme konusunda, diğer devletin bilgi değişiminde bulunmaya niyetli olması önemli bir rol oynamaktadır⁵³⁷.

4.3. Menfaatlere Hak Kazanılmasının Önlenmesinde Başvurulan Yollar

4.3.1. OECD Anlaşma Modeli Şerhinde Yer Verilen Önlemler

Bir kişi, kanal şirket aracılığıyla, kendisi için öngörülmemiş bir anlaşma faydasını elde etmek istediğinde, aslında akit devletlerin akdettiği vergi anlaşmasından yararlanmak istemektedir. Yapay yollarla bir vergi anlaşmasının kötüye kullanılması, bu sorunun doğrudan ilgili vergi anlaşmasında yer alan önlemlerle çözülmesini gerektirir. Bir kişiye vergi anlaşmasının uygulanıp uygulanmayacağı vergi anlaşmalarında açıkça ortaya konulması gerekir⁵³⁸.

OECD Anlaşma Modeline göre, bir vergi anlaşmalarının uygulanması, 1. maddeye göre akit devlet mukimi olan bir kişiye uygulanmak üzere, 3. maddeye göre belirlenen genel hükümlere uygun bir kişi ve 4. maddede tanımlandığı şekilde bir akit devlet mukimi açısından söz konusu olur. Üçüncü devlette mukim olan bir ana şirketin başka bir devlette kanal şirket kurması halinde vergi anlaşmalarına dürüst olmayan

⁵³⁵ OECD MC (2019), Commentary, Intr. para. 15.3.

⁵³⁶ OECD MC (2019), Commentary, Intr. para. 15.2.

⁵³⁷ OECD MC (2019), Commentary, Intr. para. 15.6.

⁵³⁸ Yaltı, a.g.e., 1995, 309.

şekilde yararlanılması söz konusu olmaktadır. Kanal şirketin mukim kabul edilmesi sebebiyle bir anlaşmada yer alan faydalardan kanal şirket adına ana şirket yararlanmaktadır. Böyle bir durumda vergi anlaşmasının kötüye kullanılmasını önlemek amacıyla OECD çeşitli önlemler alınmıştır.

Bu önlemlere OECD Anlaşma Modeli Şerhinde yer verilmiştir; ancak 2017 değişikliği ile Şerhten silinmiştir. Bunların vergi anlaşmalarına dahil edilmesi taraf devletlerin iradesine bırakılmıştır. Bu önlemler anlaşma alışverişine yönelik olmakla birlikte, genel olarak anlaşmaların kötüye kullanılmasını önlemeyi de amaçlamaktadır⁵³⁹. OECD Anlaşma Modelinde yer alan önlemlerden mukimliğin sınırlandırılması, kapsam dışı bırakma ve vergilendirme koşulu hakkında bilgi verilmektedir.

4.3.1.1. Mukimliğin sınırlandırılması yaklaşımı

OECD Anlaşma Modelinin 4. maddesinin 1. fıkrasının 2. cümlesi daha önce bahsedildiği gibi, bir kişiyi belli koşulların varlığı halinde akit devlet mukiminin kapsamından çıkarmaktadır⁵⁴⁰. Bununla birlikte bir kişi vergi anlaşması kapsamında mukim kabul edilmese de ulusal hukuk kurallarına göre taraf devletlerde mukim olmaya devam edebilir. Bu durum devletlerin ikametgah bağıni kurmak üzere farklı ölçütler belirlemesinden kaynaklanmaktadır.

2. cümle, kanal şirketler gibi yapay oluşumlarla mücadele etmek üzere, OECD Anlaşma Modeli Şerhine bir düzenleme eklenmesiyle uygulanmaya başlamıştır. Şerhteki bu değişikliğin temel amacı anlaşmanın suistimal edilmesi ihtimalini sınırlandırmaktır. Kuralı uygularken vergi anlaşmalarının amaç ve kapsamına uygun olacak şekilde değerlendirilmesi gerekir. OECD vergi anlaşmalarının dürüstlüğe aykırı kullanılmasına sebep olabilecek durumlarda, tam vergi mükellefi olmayan kişilerin anlaşma kapsamından çıkarılması gerektiğini düşünmektedir⁵⁴¹. Bu kural, akit devletin taraf olduğu bir vergi anlaşması nedeniyle mukimlik bağıni kaybeden

⁵³⁹ Özgenç, a.g.e., 2012, 217.

⁵⁴⁰ Kanal şirketler 4. maddenin 1. fıkrasında yer alan koşulları karşılayarak bir akit devlet mukimi olarak kabul edilirse, tam vergi mükellefi olurlar ve 2. cümleye dayanarak anlaşma faydalarından dışlanmaları söz konusu olmaz bkz. Vann, a.g.e., 2009, 254-259; Gooijer, a.g.e., 2019, 178.

⁵⁴¹ OECD MC (2019), Commentary, Art. 4 para. 8.3.

kanal şirkete vergi anlaşmasının uygulanmasını engelleyerek, potansiyel suistimali önleyecek genel suistimal karşıtı bir kural oluşturmayı amaçlamaktadır⁵⁴².

OECD çifte mukimlik ve kanal şirketlerin ortaya çıkardığı sorunu bir süre 2. cümleyle çözmeye çalışmıştır. Anlaşmaların suistimalinin önlenmesi amacıyla 4. maddenin 1. fıkrasına eklenen 2. cümlelerin işlevsel olduğunu söylemek zordur. Bu düzenleme ile bir kanal şirketi akit devlet mukimi kapsamında çıkararak sınırlandırmaktadır; ancak maddenin metni bu yorumu kapsar şekilde düzenlenmemiştir⁵⁴³. Bunun yerine OECD Anlaşma Modeli Şerhinde yer verilen açıklamalarla kuralın bu şekilde yorumlanması sağlanmıştır. Bu durum kuralın kanal şirketlerin vergi anlaşmalarını suistimal edici hareketlerini önlemek için yetersiz kalmasına sebep olmakta⁵⁴⁴ ve kanal şirketlerin devletlerle olan ekonomik bağının zayıf olmasıyla hiç ilgilenmemektedir⁵⁴⁵.

4.3.1.2. Kapsam dışı bırakma yaklaşımı

Kanal şirketler, mukimi oldukları devlette belli bazı şirketlere tanınan özel ayrıcalıklardan faydalanırlar. İkametgah devletinin tanıdığı bu özel ayrıcalıklar, esasında şirketlere mukim olmayan bir kişi gibi davranılmasına imkan tanımaktadır⁵⁴⁶. Böylece şirketler, elde ettikleri özel ayrıcalıklarla vergiden tamamen veya kısmen muaf hale gelmektedirler. Kapsam dışı bırakma yaklaşımı (the exclusion approach) ile, vergiden tamamen veya kısmen muaf sayılan şirketlerin anlaşma faydalarından yararlanmalarını engellemek amacıyla anlaşma kapsamı dışında bırakılmaları önerilmektedir.

Bir kişinin vergiden tamamen veya kısmen muaf olması durumları dışında, bu yaklaşım, anlaşmanın tümüne bakıldığında, bir anlaşma faydasından beklenen faydadan daha düşük olacak şekilde bir vergi indiriminin söz konusu olduğu hallerde de kullanılabilir⁵⁴⁷. Bunun yanında kapsam dışı bırakma yaklaşımının uygulanması bir vergi anlaşmasında yer alan temettü, kar payı veya çeşitli şirketleri kapsayacak şekilde sınırlandırılabilir⁵⁴⁸. Böylece, mukimlerin sınırlandırılması

⁵⁴² Boccardo, a.g.e., 2009, 129.

⁵⁴³ Boccardo, a.g.e., 2009, 126.

⁵⁴⁴ Yaltı, a.g.e., 1995, 310; HJI Panayi, a.g.e., 2007, 55.

⁵⁴⁵ Sepúlveda Ramirez, a.g.e., 2016, 89.

⁵⁴⁶ Conduit Companies Report (1986), para. 26.

⁵⁴⁷ Conduit Companies Report (1986), para. 27.

⁵⁴⁸ Conduit Companies Report (1986), para. 26.

yaklaşımına kıyasla, kapsam dışı bırakma yaklaşımı, vergi anlaşmalarına göre ayarlanabilir ve farklı şekillerde meydana gelen kötüye kullanma durumlarına uygulanabilmektedir⁵⁴⁹.

Kapsam dışı bırakma yaklaşımının hükümleri açık ve uygulanması basit olmakla birlikte, bazı kuruluşlar, vergi anlaşmasını kötüye kullansa dahi hükmün kapsamına girmemektedir. Örnek olarak belli amaçlarla kurulan ve yürütülen yardım kuruluşları, bu amaçları nedeniyle elde ettikleri vergi muafiyetinin kapsamı dışında bırakılamaz. Bunun yanında bu yaklaşım atlama taşı kanal şirketlere de uygulanamamaktadır. Çünkü bu tür yapılar, mali ikametgah devletinde tam mükellef olarak vergiye tabidir ve herhangi bir muafiyetleri söz konusu değildir⁵⁵⁰. Bu nedenle bir devletin tarafı olduğu vergi anlaşmasının kötüye kullanılmasını ortaya çıkaracak, bazı avantajlı durumların kullanılmasını önlemek üzere başvurulabilecek bir yöntem olmakla birlikte, kapsam dışı bırakma yaklaşımı sınırlı bir yöntemdir ve gelişmiş yapay durumlara uygulanmakta yeterli olmamaktadır⁵⁵¹.

4.3.1.3. Vergilendirme koşulu yaklaşımı

Vergilendirme koşulu yaklaşımı, bir kişinin kaynak devlette vergilendirilmemesinin, ancak elde edilen gelirin ikametgah devletinde vergilendirildiği durumlarda mümkün olacağını ifade etmektedir⁵⁵². Bu yaklaşımın doğrudan kanal şirketlere uygulanması mümkün olmakla birlikte, OECD bu yaklaşımı fazla genel bir hüküm olarak değerlendirerek kullanımını tavsiye etmemektedir⁵⁵³.

Vergilendirme koşulu vergi muafiyetleri ve indirimler ile ilgili olduğu için kapsam dışı bırakma yaklaşımına benzemektedir. Ancak vergilendirme koşulu sadece bununla sınırlı değildir, ulusal hukuk kurallarına veya özel vergi düzenlemelerine dayanan daha geniş kapsamlı durumları içerebilmektedir⁵⁵⁴. Bu nedenle gelişmiş ekonomisi olan ve karmaşık vergi sistemleri için daha uygundur⁵⁵⁵.

⁵⁴⁹ HJI Panayi, a.g.e., 2007, 54. Yaltı, vergiden istisna edilen şirketlerin devletlerin ulusal hukuk sistemlerinde açıkça gösterilmesi nedeniyle bu yöntemin kolay uygulanacağını belirtmektedir, Yaltı, a.g.e., 1995, 312.

⁵⁵⁰ Conduit Companies Report (1986), para. 28.

⁵⁵¹ Conduit Companies Report (1986), para. 27.

⁵⁵² Conduit Companies Report (1986), para. 29.

⁵⁵³ Conduit Companies Report (1986), para. 29.

⁵⁵⁴ Conduit Companies Report (1986), para 30.

⁵⁵⁵ OECD MC (2003), Commentary, Art. 1 para. 16.

Bu düzenleme ile yardım kuruluşları, emekli sandığı gibi vergiden muaf kuruluşların anlaşma faydalarından yararlanmasının önüne geçilebilmektedir. Ancak atlama taşı kanal şirketleri gibi gelişmiş yapay düzenlemelerin vergilendirme koşulu yaklaşımı ile önlenmesi mümkün olmamaktadır⁵⁵⁶.

4.3.2. OECD Anlaşma Modeli Düzenlemesi

4.3.2.1. Esas amaç kuralı

Esas amaç kuralı (the Principal Purpose Test-PPT) ilk olarak Ekim 2015'te Final Raporunun son halinde yer almıştır. Bu kural ile anlaşma faydalarının elde edilmesine neden olan suistimal edici faaliyetlerde bulunulmasının önüne geçilmek istenmiştir. Final Raporuna göre, kişilerin vergi anlaşmalarında yer alan sınırlamaları atlatmak amacıyla yaptıkları işlemlere engel olunması bu kural aracılığıyla mümkündür⁵⁵⁷. Bu kural, 2015'teki haline değişiklik yapılmadan, 2017 OECD Anlaşma Modelinin 29. maddesinin 9. fıkrasında yer almaktadır.

Kurala göre, *“anlaşmasının diğer hükümleriyle birlikte, ilgili tüm durum ve olaylar dikkate alındığında, doğrudan veya dolaylı olarak bir faydanın elde edilmesiyle sonuçlanan herhangi bir düzenleme veya işlemin temel amaçlarından birinin bu faydanın elde edilmesi olduğuna karar verilmesi makul sebeplere dayanıyorsa, bu faydanın elde edilmesinin anlaşmanın ilgili hükümlerinin amaç ve kapsamına uygun olması halleri hariç olmak üzere, gelir veya sermaye kalemine ilişkin fayda elde edilemez (OECD MC m. 29/9).”*

Bu yeni kural, kişilerden ziyade gelir ve servet unsurunu esas almaktadır ve faydaların sınırlandırılması kuralının (LOB) kapsamına girmeyen kötüye kullanım durumlarını içermektedir⁵⁵⁸. Bu nedenle daha geniş bir kapsama çözüm getirmeye çalışır. Devletler akdettikleri anlaşmalarda bu kuralı olduğu gibi veya değiştirerek kullanmayı tercih edebilirler.

PPT kuralının metni incelendiğinde, hükmün uygulanması için çeşitli ölçütler içerdiği görülmektedir. Bu ölçütlerin iki başlık altında toplanması mümkündür. Bunlardan biri, bir işlemin veya düzenlemenin yapılmasındaki temel amaçlarından

⁵⁵⁶ Conduit Companies Report (1986), para. 31.

⁵⁵⁷ OECD (2015), Final Report, para. 5-6.

⁵⁵⁸ Sepúlveda Ramirez, a.g.e., 2016, 172.

birinin (one of the principal purposes) vergi anlaşmalarındaki faydaları elde etmek olmasıdır ki bu subjektif ölçüt olarak geçmektedir. Diğer, bu işlemin veya düzenlemenin anlaşma faydalarını elde etmek amacıyla yapıldığının ve anlaşmanın hükümlerinin amaç ve kapsamına uygun olduğunun ilgili tüm durum ve koşulların dikkate alınarak belirlenmesidir, bu ise amaç ve kapsam ölçütüdür (reasonableness test).

Bir vergi anlaşmasında yer alan PPT kuralının kapsamı vergi anlaşmasıyla sınırlıdır⁵⁵⁹. Bu bakımdan Viyana Sözleşmesi'nin 31. maddesi ile uyumlu olarak, kuralın ve ölçütlerinin yorumunda ilgili vergi anlaşması metni, önsözü ve ekleri dikkate alınarak, ayrıca amaç ve kapsamına uygun olarak yorumlanması gerekir. Subjektif unsur karşılanmasına rağmen amaç ve kapsam unsuru karşılanmazsa, 29. maddenin 9. fıkrasına göre bir gelir veya sermaye kalemi üzerinden elde edilen fayda reddedilmektedir⁵⁶⁰.

4.3.2.1.1. Menfaat kavramı

Bir vergi anlaşmasının kötüye kullanılması ve bunun önlenmesi amacıyla PPT kuralının nasıl uygulanacağını anlaşılabilmesi için fayda teriminin kapsamının belirlenmesi gerekir. OECD fayda terimini tanımlamamakla birlikte bu terim ile kastedilenin, bir veya daha fazla vergi anlaşmasının uygulanması esnasında, anlaşma faydasını elde eden kişinin daha avantajlı olan vergi uygulamasını güvence altına alması olduğunu vurgulamaktadır⁵⁶¹. Fayda terimi bir vergi anlaşmasında yer alan gelir ve servet kalemleriyle ilgili tüm hakları kapsamına almaktadır⁵⁶². Buna göre kaynak devletinde uygulanan vergilendirmeye yönelik tüm sınırlamaları içeren 6-22. maddeler arasında kalan hükümler, 23. maddedeki istisna hükümleri, 24. maddedeki

⁵⁵⁹ Buriak, S. (2019). "The Application of the Principal Purpose Test under Tax Treaties". In M. Lang, P. Pistone, A. Rust, J. Schuch and C. Staringer (eds.), *Tax Treaty Entitlement*. The Netherlands: IBFD, 78-79.

⁵⁶⁰ Duff, D.G. (2018). "Tax Treaty Abuse and the Principal Purpose Test-Part II". *Canadian Tax Journal*, 66(4), 968 Web: https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=3258024 adresinden 20.06.2020 tarihinde alınmıştır.

⁵⁶¹ OECD (2015), Final Raporu, 56 para. 6. Terimin OECD Anlaşma Modelinde bir tanımı olmaması nedeniyle 3/2. madde gereğince, aksi anlaşmada belirtilmedikçe, taraf devletlerin ulusal hukuk sistemlerinde yer alan tanımlar dikkate alınır. Duff ise, fayda kavramının, uluslararası mali bir anlamının belirlenmesinin daha uygun olması nedeniyle, ulusal hukuk kurallarına göre tanımlanmaması gerektiğini belirtmektedir, bkz. Duff, a.g.m., 2018, Part II, 968.

⁵⁶² Sepúlveda Ramirez, a.g.e., 2016, 168; Buriak, a.g.e., 2019, 84.

Akit Devlet mükimlerine ve yurttaşlara sağlanan koruma hükümleri ve benzer nitelikteki diğer hükümlerde yer alan sınırlamaların her birini kapsamaktadır⁵⁶³.

Faydanın ne olduğunun belirlenmesi, vergi anlaşmalarını dürüstlüğü aykırı kullanan kişilerin niyetinin belirlenmesi açısından önem taşımaktadır. Bir işlem veya düzenleme yapıldığında, vergi otoritesi bu işlem veya düzenlemenin esas amaçlarından birinin anlaşma faydasını elde etmek olup olmadığını incelemelidir. Vergi otoritesi bu incelemeyi yaparken, işlem ile fayda arasında doğrudan veya dolaylı bir bağın bulunup bulunmadığını da gözetmelidir. Bir kişinin anlaşmanın uygulanması sonrası ekonomik durumunda iyileşme görülüyorsa⁵⁶⁴ esas amaç ilkesi olduğu kabul edilir ve bu durumda PPT kuralının uygulanması mümkündür⁵⁶⁵.

4.3.2.1.2. Bir işlem veya düzenlemenin bulunması

Bir anlaşma faydasının ne olduğuna ilişkin tanıma yer verilmediği gibi, işlem ve düzenleme kavramları da OECD Anlaşma Modelinde tanımlanmamaktadır. OECD Anlaşma Modeli Şerhi, işlem ve düzenlemeye ilişkin kavramın geniş olarak yorumlanması, yasal olarak icra edilip edilmediklerine bakılmaksızın, her türlü anlaşma, şart, plan, işlem veya işlem serilerinin dahil edilmesi gerektiğini belirtmektedir⁵⁶⁶. PPT kuralında bahsi geçen işlem ve düzenleme ile özellikle gelirin kendisinin veya tahakkuk ettiği mülkün ya da hakkın oluşturulması, devredilmesi, devralınması ile transfer edilmesi kastedilmektedir.

Esas amaç kuralı, kişilerin anlaşmaya giriş yaparken sahip oldukları niyetle uyumlu olarak uygulanmaktadır. Buna göre temel amacı vergi anlaşmalarından daha fazla fayda elde etmek olan kişilerin dışında kalanların anlaşma faydalarını elde etmesini sağlamaktır⁵⁶⁷. Ancak OECD Anlaşma Modeli Şerhinde işlem ve

⁵⁶³ OECD (2015), Final Report, 56; OECD MC (2019), Commentary, Art. 29 para. 175.

⁵⁶⁴ Lang, a.g.m., 2014, 657. Bir işlem veya düzenlemenin olumlu bir getiri olarak nitelendirilmesi, fayda teriminin bir ölçüte göre belirlenmesini gerektirir, bkz. Duff, a.g.m., 2018) 969. Buriak'a göre bu faydanın elde edilmiş olması gerekmez, vergi mükellefinin anlaşma faydasını elde etmeye hak kazanmış olması yeterlidir, bkz. Buriak, a.g.m., 2019, 84.

⁵⁶⁵ Buriak, a.g.m., 2019, 85.

⁵⁶⁶ OECD MC (2019), Commentary, Art. 29 para. 177. Duff'a göre işlem ve düzenleme kavramının belirlenmesi bakımından daha tutarlı bir uygulamaya imkan sağlamak amacıyla, ulusal hukuktan bağımsız uluslararası mali bir anlam verilmesi gerekir, bkz. Duff, a.g.m., 2018, 972.

⁵⁶⁷ OECD (2015), Final Report, 56; OECD MC (2019), Commentary, Art. 29 para 176.

düzenlemeye ilişkin bir tanımın bulunmaması vergi otoritelerinin, anlaşmanın suistimal edilmesi durumunda geniş takdir yetkisi kullanmasına imkan vermektedir⁵⁶⁸.

4.3.2.1.3. Menfaatlere hak kazanılmasının esas amaçlardan biri olması

PPT kuralına göre bir kişinin yaptığı işlem veya düzenlemenin esas amaçlarından biri anlaşmadaki faydanın elde edilmesiye, bu kişinin anlaşma faydasından yararlanması engellenebilir. Esas amaçlardan biri olma ölçütü, anlaşma faydasını elde etmek isteyen kişinin öznel niyetini göstermektedir. İşlem veya düzenlemeyi gerçekleştiren kişinin anlaşma faydasını elde etme amacı tek veya baskın amaç olmak zorunda değildir, faydanın elde edilmesinin bu kişinin amaçlarından biri olması yeterli kabul edilmektedir⁵⁶⁹.

Esas amaçlardan biri olma ölçütünün vergi mükellefinin öznel niyetini belirlemeye yönelik olması, bu ölçütün, PPT kuralının uygulanmasını sağlayacak yeterlilikte olup olmadığıyla ilgili literatürde çeşitli eleştirileri ortaya çıkarmıştır. Bu eleştiriler bir işlem ya da düzenlemenin esas amaçlarının nasıl belirleneceğine⁵⁷⁰, işlem veya düzenlemenin esas amaçlarının birbirleriyle nasıl ilişkilendirileceğine⁵⁷¹ ve hangi koşullar altında, bir amacın esas amaçlardan biri olarak kabul edileceğine ilişkin belirli unsurlar barındırmadığına⁵⁷² ilişkindir.

Öznel ölçütün uygulanmasında çeşitli eleştirilerin ortaya çıkmasının sebebi, kuralın, bir işlem veya düzenlemenin tek bir amacı değil birden çok amacının olduğunu kabul etmesidir⁵⁷³. Bu durumda anlaşma faydasını talep eden kişi vergisel

⁵⁶⁸ Buriak, a.g.m., 2019, 83.

⁵⁶⁹ OECD (2015), Final Report, 58; OECD MC (2019), Commentary, Art. 29 para. 181.

⁵⁷⁰ De Broe'ya göre, bir vergi mükellefi anlaşma faydalarından ayrı olarak, önemli bir ekonomik bağın varlığını kanıtlayabiliyorsa, anlaşma faydasının esas amaçlardan biri olması nedeniyle vergi anlaşmasını uygulamayı reddetmenin doğru olmadığını ifade etmektedir, bkz. De Broe, a.g.e., 2008, 213-219.

⁵⁷¹ Kok'a göre, bir işlemin gerçekleştirilmesinin, bir anlaşma faydasının elde edilmesiyle eşit seviyede önemli kabul edilecek bir sebebi varsa, vergi anlaşmasının suistimal edildiğini söylemek zordur, bkz. Kok, R. (2016). "The Principal Purpose Test in Tax Treaties under BEPS 6", *Intertax*, 44(5), 406-412.

⁵⁷² Rosenbloom, bir kişi ile devlet arasındaki vergi dışı bağa dayanan ilişkinin suistimal olmayan bir yapı oluşturduğunu ve böyle bir anlaşmadan elde edilen faydanın reddedilmemesi gerektiğini belirtir, bkz. Rosenbloom, H.D. (1993). "Derivative Benefits: Emerging US Treaty Policy". In H.H. Alpert and K. Van Raad (eds.), *Essays on International Taxation: To Sidney I. Roberts*. The Netherlands: Kluwer Law and Taxation Publishers, 336.

⁵⁷³ Lang, M. (2020). "The Signalling Function of Article 29(9) of the OECD Model - The "Principal Purpose Test"", 266, Web: https://www.ibfd.org/sites/ibfd.org/files/content/pdf/OECD_Interna-

olmayan amaçlarının varlığını ileri sürebilir; buna karşılık yetkili makamlar, bir işlem veya düzenlemenin esas amaçlarından birinin anlaşma faydasından yararlanmak olduğunu ileri sürerek PPT kuralını uygulayabilir⁵⁷⁴. Bu noktada anlaşma faydasını talep eden kişinin diğer amaçların varlığını kanıtlaması gerekmektedir. Ancak kuralda yetkili makamların kararlarını dayandırdıkları kanıtlayıcı unsurların hafifletilmiş olması (faydanın elde edilmesinin esas amaçlardan biri olduğu sonucuna varmanın makul olması), kişilerin vergi dışı amaçlarını kanıtlamasını ve 29. maddenin 9. fıkrasının uygulanmasını önlemesini zorlaştırmaktadır⁵⁷⁵.

PPT kuralı, bir kişinin anlaşma kapsamında yer alan sınırlamaları atlatmaya çalıştığı durumlara karşı uygulanmaktadır⁵⁷⁶. Bir anlaşma hükmünün atlatılıp atlatılmadığı PPT kuralının yorumlanmasıyla belirlenmektedir. Kurala göre bir işlem veya düzenlemenin birden çok amacı olabilir; bu amaçlardan biri anlaşma faydasının elde edilmesine yönelik olması halinde, 29. maddenin 9. fıkrasının uygulanabilmesi mümkündür. Bir işlem veya düzenlemenin amacının, anlaşmanın yapıldığı her türlü durum dikkate alınarak, anlaşmayla koyulan sınırları atlatmaya çalışan işlem ve düzenlemeler ele alınarak öznel ölçütün tespit edilmesi gerekir⁵⁷⁷. Böylelikle, PPT kuralı ile, vergi anlaşmalarını suistimal edici hareketlere karşı önlem alınması sağlanmış olurken; gerçek manada ticari faaliyet gerçekleştirenlere ek yükler getirilmesi de engellenmiş olur.

Anlaşma faydasını elde etmeye çalışan bir kişinin niyetinin tespit edilmesi kimi zaman çok zordur, bazı durumlarda ise mümkün değildir. PPT kuralının, esas amaçlardan biri ölçütüne başvurmasının sebebi, bu kuralın uygulanmasını

tional%20-%20The%20Signalling%20Function%20of%20Article%2029%289%29%20of%20the%20OECD%20Model%20-%20The%20Principal%20Purpose%20Test"%20-%20IBFD.pdf adresinden 20.02.2021 tarihinde alınmıştır; Lang, M. (2014). "BEPS Action 6: Introducing an Antiabuse Rule in Tax Treaties", 658, Web: https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=2500827 adresinden 15.05.2020 tarihinde alınmıştır; Buriak, a.g.m., 2019, 101.

⁵⁷⁴ Weber, D. (2017). "The Reasonableness Test of the Principal Purpose Test Rule in OECD BEPS Action 6 (Tax Treaty Abuse) versus the EU Principle of Legal Certainty and the EU Abuse of Law Case Law, 49, Web: https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=3026302 adresinden 20.05.2020 tarihinde alınmıştır.

⁵⁷⁵ Lang, vergi mükellefinin anlaşma faydasını elde etmeye yönelik esas amaçlarından birini temel alan ölçütün, yetkili makamlara çok geniş hareket alanı bıraktığını ifade etmektedir, bkz. Lang, a.g.m., 2020, 266.

⁵⁷⁶ OECD (2015), Final Report, 17-19.

⁵⁷⁷ Buriak, a.g.m., 2019, 102.

kolaylaştırmak amacıyladır⁵⁷⁸. Bunun yanında bir işlem veya düzenleme nedeniyle anlaşma faydalarının uygulanmasının reddebilmesine karar vermenin makul olduğunun (reasonable to conclude) da tespit edilmesi gerekir. Bir karara varmanın makul olması, ilgili işlem veya düzenlemeye başvurmadaki amacın veya işlemi yapan kişinin öznel niyetlerinin ötesinde daha nesnel bir inceleme yapılmasını gerektirir⁵⁷⁹. Bu sayede bir kişinin temel amaçlarından birinin anlaşma faydasını elde etmek olduğu tespit edilirken; objektif bir değerlendirme ile bu sonuca varılmasının makul olduğu belirlenmekte ve varılan sonucun nesnelleştirilmesi sağlanmaktadır⁵⁸⁰. Bir işlem veya düzenlemenin amaçlarından birinin esaslı olup olmadığının tespiti, bu işlem veya düzenlemeyi meydana getiren bütün durum ve koşulların her bir olay için ayrı ayrı değerlendirmesi yapılarak incelenmelidir.

4.3.2.1.4. Menfaatlere hak kazanılmasının anlaşmanın amaç ve kapsamına uygun olmaması

PPT kuralının uygulanmasıyla ilgili, 29. maddenin 9. fıkrasında dikkate alınması gereken önemli bir ifade daha bulunmaktadır. Buna göre, subjektif ölçüt (öznel niyet) gerçekleşmiş olsa dahi, bir faydanın elde edilmesinin anlaşmanın amaç ve kapsamına uygun olduğu tespit edilirse, bu anlaşma faydasının elde edilmesi mümkün olmaktadır. Diğer bir deyişle, kuralın temelinde yer alan amaç ve kapsam, bir vergi anlaşmasındaki faydanın elde edilmesine imkan veriyorsa, vergi anlaşmasının suistimal edildiği söylenemez ve uygulanması reddedilemez⁵⁸¹.

OECD amaç ve kapsam ölçütünü, PPT kuralının bir istisnası olacak şekilde tasarlamıştır⁵⁸². Bununla birlikte amaç ve kapsam ölçütünün PPT kuralının istisna olması literatürde farklı şekillerde değerlendirilmektedir. Lang’a göre, amaç ve kapsam ölçütünün OECD Anlaşma Modelinde istisnai olarak düzenlenmesi önemli değildir, çünkü bu durum, her devletin PPT kuralını meydana getiren taslak hükmü

⁵⁷⁸ Danon, R.J. (2018). “Treaty Abuse in the Post-BEPS World: Analysis of the Policy Shift and Impact of the Principal Purpose Test for MNE Groups”, 44, Web: https://serval.unil.ch/resource/serval:BIB_C4BF952C7C7F.P002/REF.pdf adresinden 12.02.2021 tarihinde alınmıştır; Buriak, a.g.m., 2019, 105; Lang, a.g.m., 2020, 264.

⁵⁷⁹ OECD (2015), Final Report, 57; OECD MC (2019), Commentary, Art. 29 para. 178; Duff, a.g.m., 2018, 976; Weber, a.g.m., 2017, 51; Danon, a.g.m., 2018, 44.

⁵⁸⁰ Kok bu şekilde yapılan bir değerlendirmeyi nesnelleştirilmiş öznel ölçüt (objectified subjective test) olarak ifade etmektedir, bkz. Kok, a.g.m., 2015, 406.

⁵⁸¹ Sepúlveda Ramirez, a.g.e., 2016, 170; Buriak, a.g.m., 2019, 109.

⁵⁸² OECD (2015), Final Report, 55.

oluşturuş şekline ve yasal sürecin işleyişine bağlıdır⁵⁸³. Bu durumda kuralın her devlet açısından istisna olması söz konusu değildir. Kok ise, amaç ve kapsam unsurunun yalnızca ana kuralın (main rule) istisnası olduğunu savunmaktadır⁵⁸⁴.

OECD genel kötüye kullanma karşıtı kural olarak ilk defa PPT'yi kullanmamıştır. Benzer anlayışta olan rehber hükümler (guiding principle) veya ana amaç (main purpose) kuralı olarak geçen hükümler OECD Anlaşma Modeli Şerhinde yer almıştır⁵⁸⁵. Bu düzenleme ile, PPT'de olduğu gibi, akit devletlerin vergi anlaşmalarını suistimal eden kişilerin anlaşma faydalarından yararlanmasına engel olması amaçlanmıştır⁵⁸⁶. Rehber hükümlerle PPT kuralı arasında bazı yönlerden farklılıklar bulunmaktadır. Rehber hükümlerde anlaşma faydasının elde edilmesinin ana amaç (main purpose) olması aranırken; PPT kuralında esas amaçlardan biri (one of the principal purposes) olması yeterli bulunmaktadır. Bunun yanında ispat yükünün hafifletilmiş olduğu görülmektedir. Rehber hükümlerde kesin delil (clear evidence) sunulması gerekirken; PPT kuralı ile anlaşma faydasının reddedilmesine sebep olan sonuca varmanın makul bulunması (reasonable to conclude) yeterli olmaktadır. Bu bakımdan, rehber hükümlerin PPT kuralıyla benzer anlayışta olduğu söylenebilirken; PPT kuralının rehber hükümlerdeki anlayışı aynen kullandığı söylenemez⁵⁸⁷.

OECD Anlaşma Modeli Şerhinde 1. maddeye ilişkin açıklamalarda yer alan rehber hükümlere göre, bir işlem veya düzenlemenin ana amacını, daha avantajlı vergisel bir durumunun elde edilmesi oluşturuyorsa, bu faydanın elde edilmesi anlaşmanın amaç ve kapsamıyla bağdaşmamaktadır⁵⁸⁸. Buradan anlaşılacağı üzere, anlaşma alışverişi sayılabilecek durumların anlaşmanın amaç ve kapsamıyla uyumlu olduğu ileri sürülemez. Bu durumun vergi otoriteleri tarafından tespit edilmesi ve kanıtlanması gerekir⁵⁸⁹.

⁵⁸³ Lang, a.g.m., 2014, 660; Lang, a.g.m., 2020, 264.

⁵⁸⁴ Kok, a.g.m., 2016, 407. Lang'a göre, Viyana Sözleşmesi'nin 31. maddesinin 1. fıkrası ile de uyumlu olacak şekilde, anlaşmaların amaç ve kapsama uygun olarak yorumlanması gerekir. Bu bakımdan amaç ve kapsam unsurunun 29. maddenin 9. fıkrasının istisnasını oluşturduğunu söylemek aslında bu genel kuralın onaylanması anlamına gelir, bkz. Lang, a.g.m., 2014, 660; Buriak, a.g.m., 2019, 115. Bu nedenle OECD Anlaşma Modelinde yer alan bir hükümle amaç ve kapsam unsuruna vurgu yapmanın gereksiz olduğunu ifade etmektedir, bkz. Lang, a.g.m., 2020, 265.

⁵⁸⁵ OECD MC (2019), Commentary, Art. 1 para. 61-65.

⁵⁸⁶ OECD MC (2019), Commentary, Art. 1 para 61.

⁵⁸⁷ Buriak, a.g.m., 2019, 72.

⁵⁸⁸ OECD MC (2019), Commentary, Art. 1 para. 61.

⁵⁸⁹ Lang'a göre vergi idaresinin bir kişinin niyetini tespit ederken amaçsal yorum (purposive interpretation) yapması gerekmektedir, bkz. Lang, a.g.m., 2020, 266.

Her devletin, sürdürdüğü politikasını ülkesi üzerindeki egemenliği kapsamında belirleme imkanı bulunduğundan, bir vergi anlaşmasının amaç ve kapsamının da birbirinden farklılaşması, her bir anlaşmadan elde edilecek faydayı da farklılaştırmaktadır. Bu durumda kişilerin her seferinde kendi durumlarına uygun olarak, yaptıkları işlem veya düzenlemenin ilgili vergi anlaşmasının amaç ve kapsamına uygun olduğunu kanıtlaması gerekmektedir.

Bununla birlikte, bazı durumlarda vergi anlaşmasının hükümleri, kişileri belli işlemleri yapmaya teşvik edecek şekilde düzenlenebilir⁵⁹⁰. Örneğin akit devletler yabancı yatırımcıları ülkesine çekmek amacıyla vergi anlaşmasının amaç ve kapsamını anlaşma alışverişi uygulanabilir şekilde tasarlayabilir. Bu durumda, PPT kuralının OECD Anlaşma Modeline dahil edilmesinde OECD'nin amacının ne olduğunun belirlenmesi önem taşımaktadır. Eğer OECD tarafından vergi anlaşmalarının kötüye kullanılması tamamen önlenmek isteniyorsa, kuralın amaç ve kapsamının gereğini yerine getirecek şekilde uygulanması gerekir; yani bir işlem veya düzenlemenin esas amaçlarından biri anlaşma faydasını elde etmekse reddedilmesi gerekir. Ancak OECD'nin uluslararası alanda gelir getirici faaliyetleri teşvik etmeyi hedeflediği kabul edilirse, yatırımları kolaylaştıran düzenlemeler yanında vergi mükelleflerinden anlaşma faydasından yararlanma hakkına sahip olduğunu kanıtlamasını beklemek mantıklı değildir⁵⁹¹. Bu nedenle, kuralın varlığı bir ihtiyaç olmakla birlikte, uygulanmasında çeşitli zorluklarla karşılaşılması nedeniyle istenilen sonuçlara ulaşılması çok kolay olmayabilir⁵⁹².

4.3.2.2. Menfaatlerin sınırlandırılması kuralı

Faydaların sınırlandırılması (LOB) kuralına ilişkin teklif BEPS Eylem Planı 6 Final Raporu kapsamında yayımlanmıştır ve OECD 2017 OECD Anlaşma Modelinin 29. maddesinde yer almıştır. Faydaların sınırlandırılması kuralı, vergi anlaşmalarının anlaşma alışverişi yoluyla suistimal edilmesi söz konusu olduğunda, bir kişinin bu faydalardan yararlanmasını engellemeyi amaçlamaktadır. OECD Anlaşma Modelinin 1. maddesi ile 4. maddesinde tanımlanan akit devlet mukimliği hükmünün, vergi

⁵⁹⁰ Buriak, a.g.m., 2019, 121.

⁵⁹¹ Buriak, a.g.m., 2019, 121.

⁵⁹² Duff, a.g.m., 2010, 94.

anlaşmalarının kötüye kullanılmasını önlemekte yeterli olmaması bu kuralın ortaya çıkmasına sebep olmuştur⁵⁹³.

OECD Anlaşma Modeline eklenen LOB hükmüyle, bir kişinin anlaşma faydalarını elde etmesindeki eşik yükseltilmekte; böylece vergi anlaşmalarının dürüstlüğü aykırı kullanımının önlemesi amaçlanmaktadır⁵⁹⁴. LOB hükmüne göre, bir kişinin anlaşma faydalarını elde edebilmesi için belli niteliklere sahip olması gerekmektedir. Ancak OECD Anlaşma Modeline göre, bir kişi anlaşma kapsamında akit devlet mukimi olduğunda anlaşma faydalarını talep edebilmektedir. Bu durumda, OECD Anlaşma Modeline eklenen 29. madde hükmünün kişilerin mukimlik durumunu etkileyip etkilemediği meselesi ortaya çıkmaktadır. Bu bakımdan aşağıdaki bölümde faydaların sınırlandırılması kuralının ölçütlerine ve nitelikli kişinin belirlenmesinin bir kişinin akit devlet mukimi olmasını nasıl etkilediği incelenmektedir.

4.3.2.2.1. Menfaatlerin sınırlandırılması kuralının genel çerçevesi

LOB kuralı, esas olarak anlaşma faydasını talep eden ve doğrudan bu faydaları elde etmesi öngörülmemiş “kişilerin” özelliklerine odaklanmaktadır⁵⁹⁵. Bir kişi LOB kuralında aranan nitelikli kişi olmaya ilişkin ölçütleri karşıladığı takdirde anlaşma faydalarından yararlanabilmektedir. Vergi anlaşmalarının uygulanması 1. madde, 3. madde ve 4. madde hükümlerinin birlikte değerlendirilmesiyle ortaya çıkmaktadır. LOB kuralı ise, anlaşma faydasından yararlanmak isteyen kişinin, akit devlet mukimi olmanın yanında, gerçekleştirmesi gereken ek ölçütleri OECD Anlaşma Modeline dahil etmektedir⁵⁹⁶. Diğer bir deyişle LOB kuralı esas olarak, bir kanal şirket aracılığıyla mukim olan bir kişinin akit devletlerdeki faaliyetlerinin, üçüncü bir

⁵⁹³ Ramharter, L. and Szudoczky, R. (2019). “Limitation on Benefits Clauses: Limiting the Entitlement to Treaty Benefits”. In M. Lang (ed.), *Tax Treaty Entitlement*. The Netherlands: IBFD, 146.

⁵⁹⁴ OECD (2015), Final Report, 56.

⁵⁹⁵ OECD MC (2019), Commentary, Art. 29 para. 4, 5; Sepúlveda Ramirez, a.g.e., 2016, 174; Gooijer ise LOB kuralının uygulanmasında başlangıç noktasının bir kuruluşa sahiplik şeklinin esas olduğunu belirtmektedir, bkz. Gooijer, a.g.e., 2019, 266.

⁵⁹⁶ OECD MC (2019), Commentary, Art. 29 para. 6; Tavares, R.J.S. (2016). “The ‘Active Trade or Business’ Exception of the Limitation on Benefits Clause”. In M. Lang, P. Pistone, A. Rust, J. Schuch and C. Staringer (eds.), *Base Erosion and Profits Shifting (BEPS): The Proposals to Revise the OECD Model Convention*. Wien: Linde Verlag Wien, 6; Vega Borrego, F.A. (2006). *Limitation on Benefits Clauses in Double Taxation Conventions*. EUCOTAX Series on European Taxation, Vol. 12, 90-93.

devlette ikamet eden ana şirket aracılığıyla yönlendirildiği ve anlaşma alışverişi meydana getiren yapılardan kaçınmayı amaçlamaktadır⁵⁹⁷.

Bu yeni düzenlemeyle devletlere bir kişiye vergi anlaşmalarının uygulanıp uygulanmayacağını belirlemek için iki alternatif sunulmaktadır. Bunlardan biri basitleştirilmiş versiyon (simplified version) diğeri ise detaylı versiyon (detailed version)'dur. Basitleştirilmiş versiyona göre, aksi maddeden anlaşılmadıkça, bir akit devlet mukimi, ancak nitelikli mukim kapsamındaysa anlaşmanın sağladığı faydaları elde edebilir⁵⁹⁸. Detaylı versiyona göre ise, aksi maddeden anlaşılmadıkça, bir akit devlet mukimi, faydanın meydana geldiği zaman OECD Anlaşma Modelinde belirtildiği gibi nitelikli kişi değilse, anlaşma faydalarını elde edemez⁵⁹⁹.

OECD Anlaşma Modelinin basitleştirilmiş ve detaylı iki versiyon düzenlemesi ile vergi anlaşmalarının suistimaline karşı farklı seviye önlemler öngördüğü görülmektedir. Basitleştirilmiş versiyonda daha açık, bariz olan suistimaller temel alınmaktadır. Bu durum ise kuralda pek çok boşluklar bulunmasına ve diğer önlemlerle birlikte asgari bir koruma sağlamasına neden olmaktadır⁶⁰⁰. Detaylı versiyonun uygulama alanı daha geniş ve kapsamlıdır. Bunun sebebi, detaylı versiyonun, ABD'nin anlaşmaların suistimal edilmesine ilişkin uzun süredir devam eden tecrübelerinden ortaya çıkmış olmasıdır. Zira OECD OECD Anlaşma Modeline eklenen LOB kuralı temelini ABD Vergi Anlaşmasından almaktadır.

Bir faydanın elde edilmesi ve LOB kuralının da uygulanabilmesi için bir kişinin öncelikle 4. madde hükmüne göre akit devlet mukimi olması gerekmektedir⁶⁰¹. Akit devlet mukimine vergi anlaşmaları uygulanmakla birlikte, anlaşma menfaatinden yararlanmada akit devlet mukimliğinin tek ölçüt olması halinde, üçüncü ülke mukimi olan kişilerin bu faydaları elde etmek amacıyla akit devletlerde tüzel kişiler aracılığıyla yapay kuruluşlar oluşturmaları söz konusu olabilir. Kanal şirketler aracılığıyla bir anlaşma faydasının elde edilmesine sebep olan, kağıt üzerinde kurulmuş kurumların vergi anlaşmalarını suistimal edici faaliyetlerini önlemek üzere ulusal hukuk kurallarında yeterli düzenlemeler bulunmaması halinde, LOB kuralı uygulanır ve bu

⁵⁹⁷ Tavares, a.g.e., 2016, 7.

⁵⁹⁸ OECD (2015), Final Report, 23; OECD MC (2019), Commentary, Art. 29 para. 7.

⁵⁹⁹ OECD (2015), Final Report, 23; OECD MC (2019), Commentary, Art. 29 para. 7.

⁶⁰⁰ OECD (2015), Final Report, 9.

⁶⁰¹ Hji Panayi, C. (2004). "European Union. Limitation on Benefits and State Aid". *European Taxation*, 44(2), 86.

kuralın getirdiği sınırlamalar 4. maddenin 1. fıkrasını etkilemektedir⁶⁰². Ancak anlaşma alışverişine sebep olmayacak şekilde, akit devletlerde tüzel kişilikler oluşturulması da mümkündür. Böyle bir durumda dürüst kullanıma uygun yasal faaliyetlerle anlaşma alışverişi meydana getiren yapay kuruluşların faaliyetleri arasında ayırım yapılması, anlaşma faydalarının akit devletlerce öngörülen kişiler tarafından elde edilmesinde önem taşımaktadır⁶⁰³.

OECD Anlaşma Modeli LOB kuralının uygulanacağı nitelikli kişilerin sahip olması gereken koşulları 29. maddenin 2. fıkrasında göstermektedir. Bunun yanında nitelikli olmayan kişilerin de anlaşma faydalarından yararlanmalarının koşulları 29. maddenin 3-6. fıkraları arasında düzenlenmektedir. Bir kişi 29. maddenin 2. fıkrasında sayılan nitelikli kişilerden biri değilse veya nitelikli olmayan kişilerin için aranan koşulları karşılayamıyorsa, bu durumda anlaşma faydası bu kişi için reddedilmektedir.

4.3.2.2.2. Nitelikli kişi

Vergi anlaşmalarının uygulanması için 29. maddeye göre, bir kişinin “nitelikli kişi” statüsünde olması gerekir. Böylece vergi anlaşmalarının uygulanmasında 4. maddeye göre akit devlet mukimi olmanın yanında nitelikli kişi olmanın aranması, anlaşmanın uygulanacağı “kişilerin” kapsamı sınırlandırmaktadır. Nitelikli kişinin tanımı madde hükmünde yer almamaktadır, aynı şekilde OECD Anlaşma Modeli Şerhinde de bir tanım bulunmamaktadır. Bunun yerine 29. maddenin 2. fıkrasında anlaşma faydası talep edildiği anda, bazı durumlarda ise belli bir süre boyunca, nitelikli kişi kabul edilenler ayrı ayrı gösterilmektedir. Kuralda sayılan nitelikli kişi mukimlerin genel bir fikir oluşturarak kimlerin hangi koşullarda nitelikli kişi kabul edileceğinin gösterilmesi amaçlanmıştır⁶⁰⁴. Böylece vergi otoritesinin izin veya onayına gerek olmadan, kuralın kendi kendine işlemesi amaçlanmaktadır⁶⁰⁵.

Nitelikli kişiyi belirleyen hükümde, her bir alt başlık başka bir grubu ifade etmektedir. Bir kişi 29. maddenin 2. fıkrasına göre nitelikli kişi kabul edildiğinde, vergi anlaşmasında yer alan faydalardan doğrudan yararlanma hakkını elde etmektedir. OECD Anlaşma Modelinde LOB kuralı yer almasaydı akit devlet mukimi

⁶⁰² Sepúlveda Ramirez, a.g.e., 2016, 174.

⁶⁰³ Ramharter and Szudoczky, a.g.m., 2019, 138.

⁶⁰⁴ OECD MC (2019), Commentary, Art. 29 para. 9.

⁶⁰⁵ OECD MC (2019), Commentary, Art. 29 para. 12.

olan bir kişinin elde edeceği faydaların her birinden nitelikli kişi de yararlanabilmektedir⁶⁰⁶. Böylece hem gerçek kişiler hem de gerçek kişi dışında kalan kişiler tüm gelirlerine ilişkin olarak anlaşma faydalarını talep edebilmektedirler⁶⁰⁷.

En başta gerçek kişilerin nitelikli kişi kabul edildikleri belirtilmektedir (OECD MC m. 29/2(a)). Faydaların sınırlandırılması kuralı aslında anlaşma alışverişi gibi yapıları meydana getirme ihtimali bulunan gerçek kişiler dışındaki kişileri esas almaktadır. Gerçek kişiler bakımından, anlaşma alışverişine neden olacak yapay ikametgahlar oluşturmak masraflı ve zor olduğundan mümkün görünmemektedir⁶⁰⁸. Bu nedenle gerçek kişiler doğası gereği nitelikli kişi kabul edilirler⁶⁰⁹.

Akit devletler, bunların herhangi bir siyasi alt kuruluşları veya mahalli idareleri OECD Anlaşma Modeline göre bütün faydalardan yararlanma hakkına doğrudan sahiptir. Bu gruptaki kişiler anlaşmanın tarafı devletlerle direkt bağlantıya sahip olduklarından anlaşma alışverişine sebep olmaları söz konusu değildir⁶¹⁰.

Bunun yanında bazı kar amacı gütmeyen organizasyonların ve emeklilik fonlarının da LOB kuralından faydalanması mümkündür (OECD MC m. 29/2(b)). OECD Final Raporunda bu gruba giren kişilere ilişkin bağış kuruluşları ve emeklilik fonları örnek olarak gösterilmişse de ucu açık bırakılmıştır⁶¹¹. OECD bu kurumların anlaşma faydalarını, başka ölçütleri yerine getirmelerine gerek olmadan⁶¹² elde etmelerini amaçlamıştır. Emeklilik fonlarının nitelikli kişi olarak doğrudan anlaşma faydalarını elde etmesi, sahip oldukları sosyal işlevin değerli bulunmasından kaynaklanmaktadır⁶¹³.

OECD Anlaşma Modelinde şirketler bakımından halka açık şirketlerin nitelikli kişilerden olduğu düzenlenmektedir (OECD MC m. 29/2(c)). Buna göre bir kişinin anlaşma faydalarını talep edebilmesi için mukimi olduğu devlette borsada işlem gören ve ana yönetim merkezinin bu devlette bulunduğu bir şirkete sahip olması gerekir. Ancak halka açık şirketlerin nitelikli kişi olmalarında, pay sahiplerinin mali

⁶⁰⁶ Ramharter and Szudoczky, a.g.m., 2019, 152.

⁶⁰⁷ OECD MC (2019), Commentary, Art. 29 para. 7.

⁶⁰⁸ Özgenç, a.g.e., 2016, 177.

⁶⁰⁹ Vega Borrego, a.g.e., 2006, 96.

⁶¹⁰ Vega Borrego, a.g.e., 2006, 119.

⁶¹¹ OECD (2015), Final Report, 21, 28, 29.

⁶¹² Ramharter and Szudoczky, a.g.m., 2019, 134.

⁶¹³ OECD (2015), Final Report, 29.

ikametgahının bir önemi bulunmamaktadır. Pay sahiplerinin üçüncü ülke mukimi olmaları halinde dahi, halka açık şirketin anlaşma faydalarından yararlanması mümkündür⁶¹⁴.

Şirketlerin sahiplik (ownership) ve matrah erozyonu (base erosion) testini gerçekleştirmeleri halinde de nitelikli kişi olarak kabul edilmeleri mümkündür (OECD MC m. 29/2(e)). Bu test iki aşamalıdır. İlk aşamada şirket sahibinin kim olduğu tespit edilir. Buna göre bu kişinin sahip olarak nitelikleri ve süresel gerekliliklere ilişkin bazı eşikler belirlenir⁶¹⁵. Diğer aşamada ise, sahiplik aşaması için belirlenen ölçütlerin zayıflatılmasını önlemek amacıyla ek düzenlemeler yer almaktadır. Bir kişinin gelirini, indirilebilir ödemeler şeklinde mali ikametgah devletinden çıkarıp, diğer devlette vergilendirilmemesinin önlenmesi amaçlanmaktadır⁶¹⁶. Bir kişi bu aşamaların her ikisini birlikte gerçekleştirirse, anlaşma faydalarından yararlanması mümkündür.

Yukarıda açıklananlar yanında, LOB kuralına göre, 'nitelikli kişi' sayılmasalar da bazı koşulları karşılayan mukimlerin, ilgili devlette yürüttüğü faaliyetler bakımından anlaşmanın uygulanması mümkündür. Böyle bir durumda, bu mukimler, diğer devletteki faaliyetlerinden elde edilen herhangi bir gelir için ilgili anlaşmanın faydalarından yararlanma hakkına sahip olurlar.

4.3.2.3. Değerlendirme

Menfaatlere hak kazanma kuralı OECD Anlaşma Modeli'ne BEPS Projesiyle girmiş yeni bir düzenlemedir. Kuralın temel amacı anlaşma alışverişine sebep olan faaliyetlere karşı önlem almaktır. Zira üçüncü ülke mukimi devletler, anlaşma alışverişi yoluyla, mukimi olmadığı devletlerin akdettiği vergi anlaşmalarından dolayı olarak yararlanabilmektedir. Ancak vergi anlaşmalarından üçüncü ülke mukimlerinin yararlanması devletler tarafından arzu edilen bir durum değildir⁶¹⁷. Çünkü bu durumun vergi kaybı amacıyla kullanılması mümkündür. Zira anlaşma alışverişi yoluyla üçüncü

⁶¹⁴ Ramharter and Szudoczky, a.g.m., 2019, 156.

⁶¹⁵ Kuzniacki, B. (2018). "The Limitation on Benefits (LOB) Provision in BEPS Action 6/MLI: Ineffective Overreaction of Mind-Numbing Complexity - Part I". *Intertax*, 46(1), 76.

⁶¹⁶ Julien, R., Koch, P. and Szudoczky, R. (2017). "What Has Changed in the Limitation on Benefits Clause of the 2016 US Model?: Technical Modifications, Policy Considerations and Comparisons with Base Erosion and Profit Shifting Action 6". *Intertax*, 45(1), 17; OECD (2015), Final Report, 26.

⁶¹⁷ OECD (2015), Final Report, 9.

ülke mukimlerinin, kar payı, faiz ve gayrimaddi hak bedelleri bakımından önemli avantajlar elde etmesi söz konusu olmaktadır⁶¹⁸.

BEPS Projesinin önerisi sonucu Menfaatlere Hak Kazanılması kuralı OECD Anlaşma Modelinin 29. maddesine eklenmiştir. Bu maddede faydaların sınırlandırılması kuralı ve esas amaç testi kuralı yer almaktadır. BEPS Projesi Final raporu kapsamında, devletlerin vergi anlaşmalarına bu kuralı dahil etmeleri beklenmektedir. Buna göre ya PPT testi tek başına, ya PPT ve LOB birlikte veya LOB kuralının ulusal hukuk kurallarıyla destekli kanal şirketleri önleyici bir mekanizmanın oluşturulması gerekmektedir. Bu şekilde alınması öngörülen önlemler asgari standardı meydana getirmektedir⁶¹⁹.

PPT kuralı menfaatlardan yararlanmak isteyen kişilere engel olmayı amaçlayan genel bir kural olarak düzenlenmektedir. Buna göre bir işlem veya düzenleme anlaşma menfaatinin elde etmek amacıyla gerçekleştirildiğinde ve bu işlem ve düzenleme sonucunda anlaşma menfaatinin elde edilmesinin vergi anlaşmasının amaç ve kapsamına aykırı olmadığı tespit edildiğinde, anlaşma menfaati gelir ve servet unsuru bakımından reddedilmektedir. LOB kuralı bakımından ise, anlaşma menfaatinin elde edilmesi “nitelikli kişi olan akit devlet mukimlerine” tanınan bir imkan haline gelmektedir. Böylece bir kişi, anlaşma tarafı devlette mukim olduğunu 4. madde yanında 29. madde hükümlerine göre göstermek durumdadır⁶²⁰. Bu bakımdan OECD Anlaşma Modeline BEPS Projesi sonucu dahil edilen menfaatlerin sınırlandırılması kuralı 4. maddenin “nazik bir revizyonu” olarak değerlendirilmektedir⁶²¹.

LOB kuralı ile, vergi anlaşmalarının kapsamının, akit devletlerden birinde iyiniyetli ticari faaliyetlerini yürütmek amacıyla kurulan üçüncü ülke mukimi şirketlerin faydalanacağı şekilde sınırlandırılması amaçlanmaktadır⁶²². Ancak 1. maddenin ve 4. maddenin vergi anlaşmalarının uygulanmasında yeterli olmadığı durumlarda, LOB kuralı, anlaşma faydasını talep eden kişilere, 4. maddede yer alan

⁶¹⁸ Kara ve Öz, a.g.m., 2016, 176.

⁶¹⁹ OECD (2015), Final Report, 10.

⁶²⁰ Kara, a.g.e., 2021, 229.

⁶²¹ Brauner, Y. (2018). “Uluslararası Bakış Açısıyla BEPS: BEPS Nedir?”. İçinde Yaltı, B. (ed.) Vergilendirmede Matrah Aşındırma ve Kar Kaydırma (BEPS), İstanbul: Beta Basım Yayın Dağıtım, 17.

⁶²² Vega Borrego, a.g.e., 2006, 89.

ölçütlerin yanında ek yükümlülükler getirmektedir⁶²³. Böylece anlaşma menfaatlerinin, gerçek bir ticari faaliyette bulunan, yeterli ekonomik bağı olan veya iyiniyetle faaliyetlerini gerçekleştiren kişilerce elde edilmesi amaçlanmaktadır⁶²⁴.

PPT kuralı gelir ve servet vergilerine ilişkin anlaşma menfaatlerinin elde edilmesini engellemektedir. Bu bakımdan LOB hükmünün kapsamına girmeyen kötüye kullanım durumlarını kapsadığı⁶²⁵ ve bu yönüyle anlaşma alışverişini temeline almadığı söylenebilir⁶²⁶. Ancak hem LOB hem de PPT'nin açısından, devletlere anlaşma menfaatlerini reddetme imkanı verdiğinden, vergi anlaşmalarının uygulanmasını etkiliyor olmaları esas meseleyi meydana getirmektedir. Bu durum 4. maddeye göre belirlenen akit devlet mukimlerine vergi anlaşmalarının uygulanmasında kapsamın daralması anlamına gelmektedir. Zira anlaşma menfaatlerinin elde edilmesinde, akit devlet mukimlerinin daha güçlü ve somut bir bağa sahip olması beklenmektedir.

Benzer bir durumla çifte mukimlik durumunda karşılıklı anlaşma usulünde de karşılaşılmaktadır. Bu yöntemle tercih edilen mali ikametgah tespit edilemediğinde devletlere vergi anlaşmalarını uygulamama imkanı tanınmaktadır. Bununla birlikte bu durum kimi yazarlarca eleştirilmektedir⁶²⁷. OECD Anlaşma Modelinin 29. maddesinin 9. fıkrasında yer alan PPT ile anlaşma menfaatlerini elde etmeye yönelik her türlü işlem ve düzenlemeyi reddedebilmesi, 4. maddenin 3. fıkrasında suistimali önleyici bir önlem alınmasını gereksiz kılmaktadır. Zira PPT'de kastedilen işlem ve düzenleme suistimal amacı taşıyan çifte mukimlik durumunu da kapsamına almaktadır.

OECD suistimal edici faaliyetleri önlemek için bahsi geçen kurallara başvurmaktadır. Bu kurallarda OECD'nin, vergi mükelleflerine devletler tarafından vergi anlaşmaları uygulanmayarak bir çözüm yoluna gittiği görülmektedir. Özellikle karşılıklı anlaşma usulü ve LOB kuralında, vergi mükellefinin mali ikametgahının bulunduğu yerin ve bu yer devletiyle güçlü bağlara sahip olması vergi anlaşmalarının uygulanmasında önem arz etmektedir. Ancak bu ek ölçütler karşılanmadığında vergi

⁶²³ OECD MC (2019), Commentary, Art. 29 para. 6; Vega Borrego, a.g.e., 2006, 90-93; Wheeler, a.g.m., 2013, 12; Tavares, a.g.e., 2016, 6.

⁶²⁴ De Broe and Luts, a.g.m., 2015, 128.

⁶²⁵ Kara, a.g.e., 2021, 233.

⁶²⁶ Brauner, a.g.e., 2018, 18.

⁶²⁷ Maisto et. al, a.g.m., 2018, 46-47.

anlaşmaları uygulanmamaktadır. Bu bakımdan mükellefin mali ikametgahının tespit edilmesi vergi anlaşmalarının uygulanmaması bakımından da önemli bir konumdur.

OECD'nin çok taraflı vergi çalışmalarından sonra devletlerin anlaşma alışverişi ve diğer suistimal edici faaliyetlere karşı asgari önlemi alması beklenmektedir. Bu kapsamda üye devletlerin akdettikleri vergi anlaşmalarında ağırlıklı olarak PPT'ye başvurdıkları görülmektedir⁶²⁸. Türkiye'nin de son yıllarda akdettiği vergi anlaşmalarında menfaatlere hak kazanma başlığı altında PPT kuralına yer verdiği görülmektedir. Bu anlaşmalar Ruanda⁶²⁹, Venezuela, Arjantin, Irak, Sierra Leona gibi ülkelerle akdedilmiştir⁶³⁰.



⁶²⁸ Kara, a.g.e., 2021, 156.

⁶²⁹ Web: https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/uluslararası_mevzuat/VERGIANLAMALIST.htm adresinden 27.07.2021 tarihinde alınmıştır.

⁶³⁰ Kara, a.g.e., 2021, 236.

5. SONUÇ

Mali ikametgah bir kişinin yerleşik bulunduğu yeri göstermektedir. Mukim kişi ise bir yerde yerleşik bulunan kişiyi ifade etmektedir. Mali ikametgah hem ulusal sınırlar içinde vergilendirme yetkisini kullanan devletlere dünya çapında elde edilen gelirleri vergileme imkanı sağlar hem de çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarının uygulanmasında önemli bir ölçütü meydana getirir.

Vergilendirmede devlet ile kişi arasında kişisel bağ meydana getiren mali ikametgah, hem yurt içindeki hem de yurt dışındaki gelirleri vergilendirilmesiyle, kişilerin tam mükellefiyet esasına göre vergilendirilmesi sonucunu doğuran bir kavramdır. Mali ikametgahın bulunmadığı bir yerde elde edilen gelir ise elde edildiği kaynak devlette dar mükellefiyet esasına göre vergilendirilir. Bu ayrımın yapılması mali ikametgah kavramının tespit edilmesiyle mümkündür.

Mali ikametgah kavramı, genel hukukta yer alan ikametgah müessesesinin her durumu kavrayamaması nedeniyle ortaya çıkmış bir kavramdır. İkametgah esas olarak bir kişinin hayatı derecede önemli faaliyetlerinin ve işlerinin toplandığı yerdir. Diğer bir deyişle kişinin iş veya aile ilişkilerinin toplandığı, belli bir süre ayrılrsa dahi her zaman geri döneceği yer onun ikametgahını oluşturur. Böylesi bir etki kişinin o yerde sürekli oturma niyetine ve fiilen oturmasına göre belirlenir. Ancak vergi hukuku açısından sürekli oturma niyeti gibi öznel bir ölçütün her zaman karşılık bulması mümkün olmayabilir. Özellikle dünya çapında ekonomik faaliyette bulunan bir kişi, bir devlette belli bir kalma süresini geçirdiği takdirde tam mükellef esasına tabii olur. Bu durum genel hukuktaki ikametgahtan ayrı bir mali ikametgah kavramına olan ihtiyacı ortaya çıkarmış ve üst bir kavram olarak mali ikametgah vergi hukuku literatürüne dahil olmuştur.

Ulusal hukuk kurallarının yanında uluslararası alanda da mali ikametgah önemli bir meseleyi meydana getirmektedir. Zira hem gerçek kişilerin hem de tüzel kişilerin uluslararası alanda gelir getirici faaliyetleri birden fazla devleti ilgilendiren gelir unsurlarının elde edilmesine sebep olmuştur. Bu durumda vergilendirme yetkisinin hangi devlet tarafından kullanılacağına belirlenmesi gerekmektedir. Devletler bu meseleyi akdettikleri iki taraflı vergi anlaşmalarıyla çözmektedir. İki taraflı anlaşmalar akdedilirken uluslararası örgütlerin üye devletleriyle hazırladıkları çeşitli anlaşma örnekleri temel alınmaktadır. Bu çalışma kapsamında OECD Anlaşma Modeli esas

alınmaktadır. OECD Anlaşma Modeli 4. maddesini “mukim” kişinin kim olduğunu açıklamaya ayırmıştır. Bu bakımdan mali ikametgah bir yeri göstermesine rağmen, OECD Anlaşma Modeli bir kişiyi tanımlamaktadır. Ancak sonuçta bir kişi mali ikametgahının bulunduğu yerde mukim olmaktadır, bu nedenle mukim kişinin tespit edilmesi de mali ikametgah ölçütü gibi tam mükellefiyet meydana getirmektedir.

Vergi anlaşmalarının uygulanabilmesi için bir kişinin akit devletlerden birinde veya her ikisinde mukim olması gerekir. Akit devlet mukiminin tespit edilmesi vergi anlaşmalarının uygulanabilmesi için öncelikle tespit edilmesi gereken bir meseledir. Böylece vergi anlaşmalarının kişisel kapsamı belirlenmekte, kaynak ülke-ikametgah vergilendirmesi veya çifte mukimlik durumunun ortadan kaldırılması amaçlanmaktadır. Zira akit devlet mukiminin mali ikametgahının nerede bulunduğu tespit edilemezse çifte vergilendirmeyle karşılaşılması mümkündür. Ekonomik faaliyetlerin önündeki önemli engellerden olan çifte vergilendirme ne devletler ne de mükellefler tarafından tercih edilen bir durumdur.

Çifte vergilendirmenin ortaya çıkma sebeplerinden biri devletlerin farklı vergilendirme yaklaşımları tercih etmeleridir. Bir devlet ülkesinde elde edilen geliri vergilendirirken, diğer devlet geliri elde eden ülkesinde yerleşik kişiyi vergilendirmektedir. Bu sorun çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarında vergilendirme yetkisini münhasıran taraflardan birine verilecek veya iki devlet arasında paylaştırılarak aşılmaktadır. Bunun yanında bir kişinin her iki devlette mali ikametgahının bulunması da mümkündür. Çifte mukimlik olarak ortaya çıkan bu durum tercih edilen mali ikametgahın belirlenmesini gerektirmektedir.

Gerçek kişiler açısından tercih edilen mali ikametgahı belirlemede kullanılan bağlantı ölçütleri daimi mesken, hayati çıkarların merkezi, kalmanın adet edinildiği yer veya uyrukluktur. Bu ölçütlerle mali ikametgahın bulunduğu devlet belirlenemezse karşılıklı anlaşma usulüne gidilmektedir. Tüzel kişiler açısından ise uzun yıllar etkin yönetim merkezi bağlantı ölçütü olarak tercih edilmiştir. Ancak kavramın tanımlanmasındaki farklılıklar beklenen işlevi yerine getirmesine engel olmuştur. Bunun üzerine 2017 güncellemesiyle karşılıklı anlaşma usulü, başka bağlantı ölçütüne başvurulmadan, gidilen ilk yol olarak belirlenmiştir.

Karşılıklı anlaşma usulünün ilk olarak BEPS Projesi’nin 6. Eylem Planı kapsamında önerilen bir husus olması önemli bir noktadır. BEPS Projesi’nde vergi

kaçakçılığıyla mücadeleyi esas alan 6. Eylem Planı, anlaşma alışverişini BEPS'in en büyük kaynaklarından biri olarak nitelendirmiş ve çifte mukimliğin anlaşma alışverişine sebep olan faaliyetlerde en çok tercih edilen yol olduğunu ifade etmiştir. Karşılıklı anlaşma usulünde, devletlerin müzakere ederek tercih edilen mali ikametgahı belirleyen bağlantı ölçütünün tespit etmesi öngörülmektedir. Bununla birlikte, çifte mukim kişinin her iki devletle de yeterli ekonomik bağının bulunmadığı devletler tarafından tespit edilirse, vergi anlaşmalarında yer alan indirim ve istisnalara ilişkin hükümleri uygulamama yönünde devletlere takdir yetkisi tanınmaktadır. Bu bakımdan karşılıklı anlaşma usulü, her bir olay bakımından ayrı ayrı incelenmesi gereken ve vergi anlaşmalarının suistimalini önlemekte kullanılacak bir kural niteliğindedir.

BEPS Projesi, vergi anlaşmalarının çifte vergilendirmeyi ortadan kaldırmak olan işlevi yanında, vergi kaçakçılığını, özellikle de anlaşma alışverişini önlemeyi yeni bir amaç haline getirmiştir. Bu durum aynı zamanda OECD Anlaşma Modelinin başlığında ve önsözünde de kendini göstermiştir. 6. Eylem Planı'yla getirilen bir diğer yenilik ise vergi kaçakçılığıyla mücadele etmek üzere özel bir hükmün OECD Anlaşma Modeline dahil edilmesidir. Bu hüküm bir kişinin menfaatlara hak kazanıp kazanmayacağını belirleyen bir düzenlemedir. Bir kişinin vergi anlaşmasının kendisine uygulanmasını talep edebilmesi için, menfaatlara hak kazanılması hükmünde yer alan hususların karşılanması gerekmektedir. Hüküm LOB ve PPT olarak iki kuralı içermektedir. Ancak devletlerin akdettikleri vergi anlaşmalarında her iki kurala da yer vermeleri gerekli değildir. Bununla birlikte, çok taraflı enstrüman (MLI) çalışmalarıyla birlikte asgari standart PPT kuralına vergi anlaşmalarında yer verilmesini gerektirmektedir.

Hem PPT kuralında anlaşma hükümlerinde yer alan menfaatlerin elde edilmesi esas amaçlardan biriye hem de LOB kuralında menfaatleri talep eden kişi nitelikli kişi değilse, akit devletler bu kişilere vergi anlaşmalarının uygulanmasını reddedebilmektedir. Benzer durum karşılıklı anlaşma usulünde de görülmektedir. Bu durum, OECD'nin vergi kaçakçılığının önlenmesinde çeşitli önlemleri almanın yanında, böyle bir durumun var olduğu yönünde bir kanaat getirildiğinde devletlere vergi anlaşmalarını uygulamama imkanı vermektedir. Esasında vergi anlaşmaları devletlerden birinde veya her ikisinde akit devlet mukimi olan kişilere

uygulanmaktadır. Ancak bu düzenlemelerle, mali ikametgahın yanında başka ölçütlerle de yer verildiği görülmektedir. Böylece mali ikametgahın vergi kaçakçılığına sebep olacak şekilde kurulması önlenmek istenmektedir. Mali ikametgahın bu amaçla değiştirildiği tespit edildiğinde ise vergi anlaşmalarının uygulanmasının reddedilmesi mümkün hale gelmektedir. Bu durum mali ikametgahın vergi kaçakçılığına engel olma yönünde bir amaçla kullanıldığı şeklinde değerlendirilebilir.

BEPS Projesi yanında MLI çalışmalarıyla, OECD vergi kaçakçılığıyla mücadelesini önemli bir noktaya getirmiştir. Bu çalışmalarla devletlerin vergi anlaşmaları arasındaki farklılıkların giderilmesi sağlanacaktır. Bunun yanında mali ikametgahın bulunduğu yerin tespit edilmesi de daha önemli bir sorun haline gelmektedir. Devletlerin ulusal hukuk kurallarında yer alan yasal düzenlemeleri yerine getirerek mali ikametgahın değiştirilmesi bir vergi anlaşması kapsamında akit devlet mukimi olmak için yeterli olmayacaktır. Ayrıca devletler yeterli ekonomik bağların bulunup bulunmadığı da incelenecektir. Böylece vergi anlaşmalarının uygulanmasında mali ikametgahın daha etkin bir işleve sahip olması sağlanabilecektir.

KAYNAKLAR

- Akçaoğlu, E. (2011). *Ulusal ve Uluslararası Anlamda Elektronik Ticaretin Vergilendirilmesi*. Ankara: Mali Akademi Yayıncılık.
- Akçaoğlu, E. (2013). “Vergi Anlaşmalarında İşyeri Kavramının Dönüşümü”. Billur Yaltı (editör). *Vergi Hukukuna Genç Yaklaşımlar*. İstanbul: Onikilevha Yayıncılık.
- Akdoğan, A. (2011). *Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi* (10. Baskı). Ankara: Gazi Kitabevi.
- Akipek, J ve Akıntürk, T. (1998). *Türk Medeni Hukuku Başlangıç Hukuku-Şahsın Hükümleri* (3. Baskı), İstanbul: Beta Yayınları.
- Akkaya, H. ve Gerçek, A. (2019). “OECD ve Seçilmiş Bazı Ülkelerde Dijital Ekonominin Vergilendirilmesi: Türkiye İçin Çıkarımlar”, *International Journal of Public Finance*, 4(2), 166-188.
- Arıkan, Z. (2008). *Türk Vergi Hukukunda Mali İkametgah*. Ankara: Maliye ve Hukuk Yayınları.
- Arslan, M. (2006). *Vergi Hukuku* (5. Baskı), Ankara: Yaklaşım Yayıncılık.
- Ataay, A. (1978). *Şahıslar Hukuku Giriş-Hakiki Şahıslar* (3. Baskı), İstanbul: Fakülteler Matbaası.
- Avery Jones, John vd. (1981). “Dual Residence of Individuals: The Meaning of Expressions in the OECD Model Convention-I”. *British Tax Review*, Vol. 1, 15-29.
- Avery Jones, J.F., Berg, C.J., Depret, H., Ellis, M.J., Fontaneau, P., Lenz, R., Miyatke, T., Roberts, S.I., Sandels, C. and Strobl, J. (1984). “The Interpretation of Tax Treaties with Particular Reference to Article 3(2) of the OECD Model-I”. *British Tax Review*, Vol. 14, 15-54.
- Avery Jones, J.F., Berg, C.J., Depret, H., Ellis, M.J., Fontaneau, P., Lenz, R., Miyatke, T., Roberts, S.I., Sandels, C. and Strobl, J. (1984). “The Interpretation of Tax Treaties with Particular Reference to Article 3(2) of the OECD Model-II”. *British Tax Review*, Vol. 90, 90-108.
- Avery Jones, John. (2009). “Corporate Residence in Common Law: The Origins and Current Issues”. In M. Guglielmo (ed.), *Residence of Companies under Tax Treaties and EC Law*, The Netherlands: IBFD, Amsterdam.
- Ayan, M. ve Ayan, N. (2015). *Kişiler Hukuku* (8. Baskı), Ankara: Seçkin Yayıncılık.
- Aydın, F. (2010). “Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmalarının Değerlendirilmesi”, *Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi*, Mayıs, S: 77, 63-68.
- Bayar, İ.N. (2006). *Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları ve Mahsup Sistemi*. Ankara: Maliye ve Hukuk Yayınları.

- Bayraklı, H.H. (1989). Türk-Alman Vergi Hukukunda «Oturma» Kavramı, *Anadolu Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 7(2), 241-265, (<https://dergipark.org.tr/en/pub/anadoluibfd/issue/49539/634355>, Erişim Tarihi: 29.07.2021).
- Berber, E. (2012). *Vergi Hukukunda Mali İkametgah*. Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.
- Boccardo, V. (2009). “Dual Resident Corporations and the Changes in the Commentary to the OECD MC 2008 - Impact on Existing Treaties”. In M. Hofstaetter and P. Plansky (eds.), *Dual Residence in Tax Treaty Law and EC Law*. Wien, Linde Verlag Wien.
- Bräumann, P. and Michael T. (2016). “Dual Resident Companies, Intercompany Dividends, Real Estate Companies”. In Michael Lang, Pasquale Pistone, Alexander Rust, Josef Schuch, and Claus Staringer (eds.), *Base Erosion and Profit Shifting (BEPS): The Proposals to Revise the OECD Model Convention*. Wien: Linde Verlag.
- Bräumann, P. (2019). “Dual Residence for Non-Individuals”. In M. Lang, P. Pistone, A. Rust, J. Schuch and C. Staringer (eds.), *Tax Treaty Entitlement*. The Netherlands: IBFD.
- Brauner, Y. (2018). “Uluslararası Bakış Açısıyla BEPS: BEPS Nedir?”. İçinde Yaltı, B. (ed.) *Vergilendirmede Matrah Aşındırma ve Kar Kaydırma (BEPS)*, İstanbul: Beta Basım Yayın Dağıtım.
- Buffard, I. Ve Zemanek, K. (1998). “The “Object and Purpose” of a Treaty: An Enigma?”. *Austrian Review of International and European Law*, 3(1), 313-343. (<http://fulltext.calis.edu.cn/kluwer/pdf/13851306/3/233264.pdf>, Erişim tarihi: 19.08.2020).
- Burgstaller, E. ve Haslinger, K. (2004). “Place of Effective Management as a Tie-Breaker-Rule Concept, Developments and Prospects”. *Intertax*, 32(8/9), 376-387.
- Buriak, S. (2019). “The Application of the Principal Purpose Test under Tax Treaties”. In M. Lang, P. Pistone, A. Rust, J. Schuch and C. Staringer (eds.), *Tax Treaty Entitlement*. The Netherlands: IBFD.
- Canyaş, O. (2017). “Tam ve Dar Yükümlülük Esasına Göre Vergilendirmenin Meşrulaştırılması Sorunu”. *Hacettepe HFD*, 7(1), 109-138.
- Cheng, B. (1953). *General Principle of Law as Applied by International Courts and Tribunals*. United Kingdom: Cambridge University Press.
- Couzin, R. (2002). *Corporate Residence and International Taxation*. The Netherlands: IBFD.
- Çağan, N. (1982). *Vergilendirme Yetkisi*. İstanbul: Kazancı Yayınları.
- Çevik, S. (2013). *Küresel Ekonomide Uluslararası Vergileme*, Konya: Palet Yayınları.

Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması Sirküleri / 2
(https://www.gib.gov.tr/uluslararası_mevzuat, Erişim Tarihi: 20.07.2021).

Danon, R.J. (2018). “Treaty Abuse in the Post-BEPS World: Analysis of the Policy Shift and Impact of the Principal Purpose Test for MNE Groups”, 31-55. (https://serval.unil.ch/resource/serval:BIB_C4BF952C7C7F.P002/REF.pdf, Erişim tarihi: 12.02.2021).

De Broe, L. (2009). “Corporate Tax Residence in Civil Law Jurisdiction”. In G. Maisto (ed.), *Residence of Companies under Tax Treaties and EC Law*. The Netherlands: IBFD.

De Broe, L. (2008). International Tax Planning and Prevention of Abuse under Domestic Tax Law, Tax Treaties and EC Law. (https://limo.libis.be/primos-explore/fulldisplay?docid=LIRIAS1843429&context=L&vid=Lirias&search_scope=Lirias&tab=default_tab&lang=en_US&fromSitemap=1, Erişim tarihi: 18.01.2021).

De Broe, L. ve Luts, J. (2015). “BEPS Action 6: Tax Treaty Abuse”. *Intertax*, 43(2), 122-146.

De Graaf, A. and Pötgens, F. (2011). “Worrying Interpretation of ‘Liable to Tax’: OECD Clarification Would Be Welcome”. *Intertax*, 39(4), 169-177.

Duff, D.G. (2010). Responses to Tax Treaty Shopping: A Comparative Evaluation. (https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=1688689, Erişim tarihi: 13.10.2020).

Duff, D.G. (2018). “Tax Treaty Abuse and the Principal Purpose Test-Part II”. *Canadian Tax Journal*, 66(4), 947-1011, (https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=3258024, Erişim tarihi: 20.06.2020).

Dural, M. ve Öğüz, T. (2014). *Kişiler Hukuku* (15. Baskı), İstanbul: Filiz Kitabevi.

Ekmekci, E. (1994). *Kurumlar Vergisinde Dar Yüklülük*. İstanbul: Kazancı Yayınları.

Engelen, F. (2004). *Interpretation of Tax Treaties under International Law*. The Netherlands: IBFD.

Erdem, T. (2015). “Mukimlik Kavramı”, *Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi*, S: 134, 79-90.

Erdem, T. (2016). “Kaydırılmış Kazanç Vergisi (Diverted Profit Tax)”, *Vergi Sorunları*, Mart, S. 330, 111-119.

Erginay, A. (1987). *Kamu Maliyesi*. Ankara: Sevinç Matbaası.

Erginay, A. (1988). *Vergi Hukuku* (13. Baskı), Ankara: Turhan Kitabevi.

Erol, A. (2020). *Dar Mükellef Kurumların Vergilendirilmesi*, Yayımlanmamış Doktora Tezi, İstanbul: İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

- Feyzioğlu, F., Doğanay, Ü., Aybay, A (1973). *Medeni Hukuk Dersleri I. Cilt* (3. Baskı), İstanbul: Fakülteler Matbaası.
- Gelir İdaresi Başkanlığı Çifte Vergilendirmeyi Önleme Sirküleri / 3, (https://www.gib.gov.tr/uluslararası_mevzuat, Erişim Tarihi: 01.08.2021).
- Gooijer, J. (2019). *Tax Treaty Residence of Entities*. The Netherlands: Kluwer Law International, E-book: <https://play.google.com/books/reader?id=dO6yDwAAQBAJ&pg=GBS.PT375>.
- Gözler, K. (2011). *Anayasa Hukukunun Genel Teorisi Cilt I*. Bursa: Ekin Basım Yayın Dağıtım.
- Gutmann, D. (2014). “Vergiden Kaçınmanın Tanımlanması”. İçinde B. Yaltı (ed.), *Vergiden Kaçınmanın Önlenmesi*. İstanbul: Beta Yayıncılık.
- Gülhan, N. ve Turunç, S. (2015). “Dijital Ekonominin Vergilemesinde Yaşanan Sorunlara Yönelik Son Dönemde Uluslararası Vergi Alanında Yaşanan Gelişmeler”, *Vergi Dünyası*, Eylül, S. 409, 166-176.
- Gür, M. (1986). *Kurumlar Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamaları*, Ankara.
- Hatemi H. ve Kalkan Oğuztürk, B. (2014). *Kişiler Hukuku* (5. Baskı), İstanbul: Vedat Kitapçılık.
- Hinneken L. (2003). “Revised OECD-TAG Definition of Place of Effective Management in Treaty Tie-Breaker Rule”. *Intertax*, 31(10), 314-319.
- HJI Panayi, C. (2004). “European Union. Limitation on Benefits and State Aid”. *European Taxation*, 44(2), 83-98.
- HJI Panayi, C. (2007). *Double Taxation, Tax Treaties, Treaty Shopping and the European Community*. The Netherlands: UCOTAX Series on European Taxation.
- İmre, Z. (1976). *Medeni Hukuka Giriş*, İstanbul: Sulhi Garan Matbaası.
- Julien, R., Koch, P. and Szudoczky, R. (2017). “What Has Changed in the Limitation on Benefits Clause of the 2016 US Model?: Technical Modifications, Policy Considerations and Comparisons with Base Erosion and Profit Shifting Action 6”. *Intertax*, 45(1), 12-37.
- Kaneti, S. (1986). *Vergi Hukuku*. İstanbul: Özdem Kardeşler Matbaası.
- Kaneti, S., Ekmekci, E., Güneş, G. ve Kaşıkçı, M. (2019). *Vergi Hukuku*, İstanbul: Filiz Kitabevi.
- Kara, M.C. ve Öz, E. (2016). “Bir Küresel Vergi Uyumu Projesi: BEPS”. *Vergi Dünyası*, S: 414, 172-181.
- Kara, M.C. ve Öz, E. (2016). “Digital Vergilendirmeye Küresel Bir Bakış”, *Vergi Dünyası*, Aralık, S. 424, 30-37.

- Kara, M. C. (2018). G20/OECD Matrah Aşındırılma ve Kar Kaydırma Projesi (BEPS) Çok Taraflı Enstrüman (MLI). *Vergi Dünyası*, 37(438), 45-54.
- Kara, M.C. (2021). *Uygulamalar Işığında Matrah Aşındırma ve Kar Kaydırma Çok Taraflı Sözleşmesi*, İstanbul: OnikiLevha Yayıncılık.
- Kırbaş, S. (1987). *Vergi Hukuku* (2. Baskı), Ankara: Ankara Üniversitesi Basımevi.
- Kızılot, Ş. ve Taş, M. (2011). *Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi* (4. Baskı). Ankara: Yaklaşım Yayıncılık.
- Knetchle, A.A. (1979). *Basic Problems in International Fiscal Law*. Great Britain: HFL Publishers.
- Kok, R. (2016). “The Principal Purpose Test in Tax Treaties under BEPS 6”, *Intertax* 44(5), 406-412.
- Kuzniacki, B. (2018). “The Limitation on Benefits (LOB) Provision in BEPS Action 6/MLI: Ineffective Overreaction of Mind-Numbing Complexity - Part I”. *Intertax*, Vol. 46 I. 1, 68-79.
- Lang, M. ve Brugger, F. (2008). “The Role of the OECD Commentary in Tax Treaty Interpretation”. *Australian Tax Forum*, S. 23, 95-106. (https://www.wu.ac.at/fileadmin/wu/d/i/taxlaw/institute/staff/publications/lang_brugger_australiantaxforum_95ff.pdf, Erişim tarihi: 05.09.2020).
- Lang, M. (2013). *Introduction to the Law of Double Taxation Conventions* (2nd edn.). Wien: IBFD.
- Lang, M. (2020). “The Signalling Function of Article 29(9) of the OECD Model - The “Principal Purpose Test””, 264-268. (https://www.ibfd.org/sites/ibfd.org/files/content/pdf/OECD_International%20-%20The%20Signalling%20Function%20of%20Article%2029%289%29%20of%20the%20OECD%20Model%20-%20The%20Principal%20Purpose%20Test%20-%20IBFD.pdf, Erişim tarihi: 20.02.2021).
- Lang, M. (2014). “BEPS Action 6: Introducing an Antiabuse Rule in Tax Treaties”. *Tax Notes International*, 655-664. (https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=2500827, Erişim tarihi: 15.05.2020).
- Lowe, V (1995). *How Domestic Anti-Avoidance Rules Affect Double Taxation Conventions: Proceedings of a Seminar Held in Toronto, During the 48th Congress of the International Fiscal Association*, Vol. 19c.
- Maisto, G. et. al. (2018). “Dual Residence of Companies under Tax Treaties”. *IBFD International Tax Studies*, 1, 42, (https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=3741297, Erişim Tarihi: 14.07.2021).

- Makovnikova, S. (2009). "Permanent Home as a Tie-breaker Criterion". In Hofstatter, M and Plansky P. (eds.), *Dual Residence in Tax Treaty Law and EC Law*. Wien: Linde Verlag.
- Martha, R.S.J. (1989). *The Jurisdiction to Tax in International Law*. Deventer: Kluwer Law and Taxation Publishers.
- Mutluer, K. ve Dayanç Kuzeyli, N.N. (2019), *Vergi Hukuku Genel ve Özel Hükümler*, Ankara: Yetkin Yayınları.
- Oğuzman, K., Seliçi, Ö. ve Oktay-Özdemir, S. (2014). *Kişiler Hukuku Gerçek ve Tüzel Kişiler*, İstanbul: Filiz Kitabevi.
- Oğuzoğlu, C. (1963). *Medeni Hukuk I - Şahsın Hukuku* (5. Baskı), Ankara: Yeni Desen Matbaası.
- Oliver, J.D.B. (2001). "Effective Management". *British Tax Review*, I. 5, 289-295.
- Ortaç, F. R. (2000). *Gelir Vergisinin Üniter Yapısı*, Ankara: Gazi Kitabevi.
- Ortaç, F. R. ve Ünsal, H. (2019). *Genel Vergi Hukuku*, Ankara: Gazi Kitabevi.
- Öncel, M., Kumrulu, A., Çağan, N. (2017). *Vergi Hukuku* (26. Baskı). Ankara: Turhan Kitabevi.
- Öner, C. (2016). *Vergi Hukukunda İşyeri*. Ankara: İmaj Yayınevi.
- Örmeci, M. (1995). *Kurumlar Vergisi Kanunu Uygulama Esasları*, İstanbul: Acar Matbaacılık.
- Özbalcı, Y. (2002). *Gelir Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamaları*, Ankara: Oluş Yayıncılık.
- Özbalcı, Y. (2004). *Kurumlar Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamaları*. Ankara: Oluş Yayıncılık.
- Özgenç, A.S. (2016). *Vergi Anlaşmalarının Kötüye Kullanılması -Anlaşma Alışverişi-*. İstanbul: Onikilevha Yayıncılık.
- Özgenç, S. (2018). "BEPS Eylem 6: Vergi Anlaşmalarının Suistimalinin Önlenmesi". İçinde B. Yaltı (ed.), *Vergilendirmede Matrah Aşındırma ve Kar Kaydırma (BEPS)*. İstanbul: Beta Yayıncılık.
- Paklar, S. (1987). *Kurumlar Vergisi Kanunu Yorum ve Uygulanması* (2. Baskı). İstanbul: İstanbul Matbaası.
- Pazarcı, H. (2011). *Uluslararası Hukuk*. Ankara: Turhan Kitabevi.
- Pazarcı, H. (2013). *Uluslararası Hukuk Dersleri 2. Kitap*. Ankara: Turhan Kitabevi.
- Plakhin, Y. (2009). "The Place of Effective Management as a Tie-Breaker Criterion". In M. Hofstaetter and P. Plansky (eds.), *Dual Residence in Tax Treaty Law and EC Law*. Wien, Linde Verlag Wien.

- Pehlivan, O. ve Öz, E. (2019). *Uluslararası Vergilendirme*, Celepler Matbaacılık Yayın ve Dağıtım.
- Pehlivan, O. (2019). *Vergi Hukuku Genel Hükümler ve Türk Vergi Sistemi*. Celepler Matbaacılık Yayın ve Dağıtım, Trabzon.
- Ramharter, L. and Szudoczky, R. (2019). "Limitation on Benefits Clauses: Limiting the Entitlement to Treaty Benefits". In M. Lang (ed.), *Tax Treaty Entitlement*. The Netherlands: IBFD.
- Rao, L. (2001). Abusive Application of International Tax Agreements, Proceedings of Seminar held in Munich in 2000 during 54th Congress of the International Fiscal Association, Vol. 25b, The Netherlands.
- Reimer, E. (1999). "Interpretation of Tax Treaties". *European Taxation*, 39(12), 458-469.
- Reimer, E. (2001) "Tax Treaty Interpretation-Germany". In M. Lang (ed.), *Tax Treaty Interpretation*. The Hague, Kluwer Law International.
- Rosenbloom, H.D. (1983). "Tax Treaty Abuse: Policies and Issues". *Law and Policy in International Business*, 15(3), 763-831.
- Rosenbloom, H.D. (1993). "Derivative Benefits: Emerging US Treaty Policy". In H.H. Alpert and K. Van Raad (eds.), *Essays on International Taxation: To Sidney I. Roberts*. The Netherlands: Kluwer Law and Taxation Publishers.
- Sasseville, J. (2006). "A Tax Treaty Perspective: Special Issues". In G. Maisto (ed.), *Tax Treaties and Domestic Law*. The Netherlands: IBFD.
- Sasseville, J. (2009). "The Meaning of "Place of Effective Management"". In G. Maisto (ed.), *Residence of Countries under Tax Treaties and EC Law*. The Netherlands: IBFD.
- Saymen, F. H. (1960). *Türk Medeni Hukuku Şahsın Hukuku Cilt-II* (2. Baskı), İstanbul: İsmail Akgün Matbaası.
- Sepúlveda Ramirez, J.F. (2016). *Residence in Tax Treaties*. Unpublished PhD Thesis, Leiden University. (<https://scholarlypublications.universiteitleiden.nl/handle/1887/44535>, Erişim tarihi: 02.04.2020).
- Shangavi, D. (2014). "Tax Treaty Entitlement Issues Concerning Dual Residents". *Intertax*, 42(10), 604-614.
- Şenyüz, D. (2019a). *Vergi Hukuku Genel Hükümler* (10. Baskı), Bursa: Ekin Basım Yayın Dağıtım.
- Taş, B. (2002). "OECD Üyesi Ülkelerde Gelir ve Kurumlar Vergisi Entegrasyonu ve Türkiye İçin Yeni Bir Model Önerisi", Vergi Dünyası, Web: <http://www.vergidunyasi.com.tr/arsiv/makaleler/oecd-uyesi-ulkelerde-gelir-ve-kurumlar-vergisi-entegrasyonu-ve-turkiye-icin-yeni-bir-model-onerisi-2971> adresinden 05.08.2021 tarihinde alınmıştır.

- Tavares, R.J.S. (2016). “The ‘Active Trade or Business’ Exception of the Limitation on Benefits Clause”. In M. Lang, P. Pistone, A. Rust, J. Schuch and C. Staringer (eds.), *Base Erosion and Profits Shifting (BEPS): The Proposals to Revise the OECD Model Convention*. Wien: Linde Verlag Wien.
- Taştan, Y. Z. (2019). *Vergi Hukuku* (2. Baskı), Ankara: Adalet Yayınevi.
- Tekin, S. (2009). “Gelir ve Kurumlar Vergisinin Entegrasyonu”, *Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi*, Haziran, S: 66, 85-92.
- Tezel, A. (1978). *Türk Vergi Hukukunda Dış Vergileme*. Yayımlanmamış Doçentlik Tezi, İstanbul İktisadi Ticari İlimler Akademisi, İstanbul.
- Toprak, M. (2009). Dar Mükellefiyet Kavramının Teorik Temelleri, *Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi*, Haziran, S: 66, 118-129.
- Tuncer, S. (2007). Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları ve Türkiye, *Vergi Dünyası*, <http://www.vergidunyasi.com.tr/arsiv/makaleler/cifte-vergilendirmeyi-onleme-anlasmalari-ve-turkiye-4449> adresinden 24.07.2021 tarihinde alınmıştır.
- Tuncer, S. (2012). Vergi Hukuku Açısından Medeni İkametgah ve Mali İkametgah. *Maliye Araştırma Merkezi Konferansları*, 0(33), 53-68. (<https://dergipark.org.tr/tr/pub/iumamk/issue/757/8167>, Erişim tarihi: 20.07.2020).
- Tuncer, S. (1974). *Çifte Vergileme ve Milletlerarası Vergi Anlaşmaları*. Ankara: Sevinç Matbaası.
- Tuncer, S. (1990). Vergi Kanunlarımızda İkametgah Kavramı-II. *Vergi Dünyası*, S. 110.
- Tunçomağ, K. (1961). “İkametgah”, *Hukuk Fakültesi Mecmuası*, 26(1-4), İstanbul: İsmail Akgün Matbaası, 153-184.
- Turhan, S. (2020). *Vergi Teorisi ve Politikası* (7. Baskı). İstanbul: Filiz Kitabevi.
- Uluatam, Ö. ve Methibay, Y. (2001). *Vergi Hukuku*, Ankara: İmaj Yayınevi.
- Üstün, Ü.S. (2019). *Türkiye’de Vergi ve Bütçe Hakkı*. Ankara: Nobel Akademik Yayıncılık.
- Van der Bruggen, E. (2003). “Unless the Vienna Convention Otherwise Requires: Notes on the Relationship between Article 3(2) of the OECD Model Tax Convention and Article 31 and 32 of the Vienna Convention on the Law of Treaties”. *European Taxation*, 43(5), 142-156. (https://www.dfdl.com/wp-content/uploads/2010/09/Unless_the_Vienna_Convention_Otherwise_Requires_Bulletin_IFD_2003.pdf, Erişim tarihi: 28.08.2020).
- Van Raad, K. (1988). “The Netherlands Model Income Tax Treaty”. *Intertax*, 16(8/9), 241-250.
- Van Raad, K. (1990). “Dual Residence and 1977 OECD Model Treaty Article 4(1), Second Sentence”. *European Taxation*, 30(1), 27-29.

- Van Raad, K. (1998). "Dual Residence". *European Taxation*, 28(8), 241-246.
- Vann, R. (2008). "The History of Royalties in Tax Treaties 1921-1961: Why?". In Avery Jones, J.F. ve Harris, O. (eds.), *Comparative Perspectives on Revenue Law: Essays in Honor of John Tilley*. United Kingdom: Cambridge University Press.
- Vann, R. (2009). "'Liable to Tax' and Company Residence under Tax Treaties". In G. Maisto (ed.), *Residence of Companies under Tax Treaties and EC Law*. The Netherlands: IBFD.
- Van Weeghel, S. (1998). *The Improper Use of Tax Treaties*. United Kingdom: Kluwer Law International.
- Van Weeghel, S. (2008). "Dividends (Article 10 OECD Model Convention)". In M. Lang, P. Pistone, J. Schuch and C. Staringer (eds.), *Sources versus Residence*. The Netherlands: Kluwer Law International.
- Van Weeghel, S. (2009). "Article 4(3) of the OECD Model Convention: An Inconvenient Truth". In M. Guglielmo (ed.), *Residence of Companies under Tax Treaties and EC Law*. The Netherlands: IBFD.
- Vardar Hamamcıoğlu, G. (2009). *Türk Medeni Kanunu'na Göre Yerleşim Yeri*, İstanbul: Oniki Levha.
- Vega Borrego, F.A. (2006). *Limitation on Benefits Clauses in Double Taxation Conventions*. EUCOTAX Series on European Taxation.
- Velidedeoğlu, H. V. (1963). *Türk Medeni Hukuku* (3. Baskı), İstanbul: Nurgök Matbaası.
- Vogel, K. (1997). *Klaus Vogel On Double Taxation Conventions: A Commentary to the OECD-, UN- and US Model Conventions for the Avoidance of Double Taxation on Income and Capital* (3rd. Edn.). United Kingdom: Kluwer Law International.
- Weber, D. (2017). "The Reasonableness Test of the Principal Purpose Test Rule in OECD BEPS Action 6 (Tax Treaty Abuse) versus the EU Principle of Legal Certainty and the EU Abuse of Law Case Law, 48-59. (https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=3026302, Erişim tarihi: 20.07.2020).
- Widrig, M. (2009). "The Expression 'by Reason of His Domicile, Residence, Place of Management...' as Applied to Companies". In G. Maisto (ed.), *Residence of Companies under Tax Treaties and EC Law*. The Netherlands: IBFD.
- Wheeler, J. (1994), "The Tax Treatment of Charitable Organisations". *European Taxation*, 34(1), 9-16.
- Wheeler, J. (2012), *The Missing Keystone of Income Tax Treaties*. (https://pure.uva.nl/ws/files/1514075/103893_thesis_corr.pdf, Erişim tarihi: 09.05.2020).

- Wheeler, J. (2013). "Persons Qualifying for Treaty Benefits". Papers on Selected Topics in Administration of Tax Treaties for Developing Countries, Paper-2A. (https://www.un.org/esa/ffd/wp-content/uploads/2013/05/20130530_Paper2A_Wheeler.pdf, Erişim tarihi: 23.03.2021).
- Yaltı Soydan, B. (1995). *Uluslararası Vergi Anlaşmaları*. İstanbul: Beta Basım.
- Yaltı Soydan, B. (1994). "Vergi Anlaşmalarında Yer Alan Karşılıklı Anlaşma Usulünde Anayasaya Aykırılık Sorunu". *Vergi Dünyası*, Aralık S. 160, 1-7.
- Yaltı, B. (2014). "Vergi Anlaşmalarında Vergiden Kaçınmanın Önlenmesi: Anlaşma Alışverişi Örneğinde Türkiye Uygulaması". İçinde B. Yaltı (ed.), *Vergiden Kaçınmanın Önlenmesi*. İstanbul: Beta Yayıncılık.
- Yücelik, M.Z. ve Yayın, T. (1969). *Uluslararası Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları ve Bunların Ortaya Çıkardığı Sorunlar*. Ankara: Maliye Bakanlığı Tetkik Kurulu Neşriyatı.
- Živković, L. (2020). "Resolution of Dual Residence Instances in the Case of Companies". *Belgrade Law Review*. (https://anali.rs/xml/202-/2020c/2020-4e/Annals_2020-4e-111-129.pdf, Eriřim tarihi: 01.02.2021).
- Zorzona Perez, J. (2013). "Changing Residence as Tax Planning". (https://e-archivo.uc3m.es/bitstream/handle/10016/18175/changing_zornoza_PWC_2013.pdf?sequence=1&isAllowed=y, s. 3, Erişim tarihi: 20.12.2020).
- 4 Seri No'lu Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları Genel Tabliği, (https://www.gib.gov.tr/uluslararasi_mevzuat, Erişim Tarihi: 20.07.2021).
- 3 Seri No'lu Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları Genel Tebliği, (https://www.gib.gov.tr/uluslararasi_mevzuat, Erişim Tarihi: 20.07.2021).

Uluslararası Belgeler

- Draft Articles on the Law of Treaties with Commentary (1966). Yearbook of the International Law Commission (YBILC), Vol: I Part: II.
- LON (1923). Report on Double Taxation: Document E.F.S.73. F.19.
- LON (1925). Double Taxation and Tax Evasion: Document F.212.
- LON (1927). Double Taxation and Tax Evasion: Report, C. 216. M. 85.
- LON (1928). Double Taxation and Tax Evasion: C.562.M.178.1928.II.
- LON (1930). The Work of the Second Session of the Committee: C.340.M.140.1930.II.
- LON (1933). The Fourt Session of the Committee: C.399.M.204.1933.II.A.

- LON (1946). London and Mexico Model Tax Conventions Commentary and Text: C.88.M.88.1946.II.A.
- OEEC (1956). FC/WP2(56)1: Working Party no:2 of the Fiscal Committee (Denmark-Luxembourg) Report on the Concept of Fiscal Domicile.
- OEEC (1957). FC/WP2(57)1: Working Party no:2 of the Fiscal Committee (Denmark-Luxembourg).
- OEEC (1957). FC/WP2(57)2: Working Party no:2 of the Fiscal Committee (Denmark-Luxembourg) Third Report on the Concept of Fiscal Domicile.
- OEEC (1959). FC/WP14(59)1: Working Party no:14 of the Fiscal Committee (Austria-Sweden) Import of General Provisions to be Inserted in Conventions for the Avoidance of Double Taxation.
- OEEC (1960). FC/WP14(60)1: Working Party no:14 of the Fiscal Committee (Austria-Sweden) Interim Report on the Personal and Territorial Scope of the Convention.
- OECD (1963), Draft Double Taxation Convention on Income and Capital 1963, OECD Publishing, Paris, <https://doi.org/10.1787/9789264073241-en>.
- OECD (1977), Model Double Taxation Convention on Income and Capital 1977, OECD Publishing, Paris, <https://doi.org/10.1787/9789264055919-en>.
- OECD (1992), Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version September 1992, OECD Publishing, Paris, https://doi.org/10.1787/mtc_cond-1992-en.
- OECD (2000), Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2000, OECD Publishing, Paris, https://doi.org/10.1787/mtc_cond-2000-en.
- OECD (2001). The Impact of the Communications Revolution on the Application of “Place of effective Management” as a Tie-Breaker Rule, <http://www.oecd.org/ctp/treaties/1923328.pdf>.
- OECD (2003). Place of Effective Management Concept: Suggestions for Changes to the OECD Model Tax Convention, <http://www.oecd.org/tax/treaties/2956428.pdf>.
- OECD (2008), Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2008, OECD Publishing, Paris, https://doi.org/10.1787/mtc_cond-2008-en.
- OECD (2013), Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting, OECD Publishing, <http://dx.doi.org/10.1787/9789264202719-en>.
- OECD (2015), Preventing the Granting of Treaty Benefits in Inappropriate Circumstances, Action 6 - 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris, <https://doi.org/10.1787/9789264241695-en>.
- OECD (2015), Developing a Multilateral Instrument to Modify Bilateral Tax Treaties, Action 15 -2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris. <http://dx.doi.org/10.1787/9789264241688-en>.

- OECD (2019), Model Tax Convention on Income and on Capital 2017 (Full Version), OECD Publishing, Paris, <https://doi.org/10.1787/g2g972ee-en>.
- OECD (2019), "The Application of the OECD Model Tax Convention to Partnerships", in Model Tax Convention on Income and on Capital 2017 (Full Version), OECD Publishing, Paris, <https://doi.org/10.1787/5c3ca0bc-en>.
- OECD (2019), "Double Taxation Conventions and the Use of Conduit Companies", in Model Tax Convention on Income and on Capital 2017 (Full Version), OECD Publishing, Paris, <https://doi.org/10.1787/df2b24ed-en>, paragraph 9.
- UN MC (1978). Tax Treaties Between Developed and Developing Countries-7th Report, DECOSOC, Doc.no.ST/ESA/79, New York.
- UN MC (2017). Model Double Tax Convention Between Developed and Developing Countries 2017 Update, ST/ESA/PAD/SER.E/213.
- US MC (1996). Technical Explanation. (<https://www.irs.gov/pub/irs-trty/usmtech.pdf>, Erişim tarihi: 13.11.2020).
- US MC (2006). Technical Explanation. (<https://www.irs.gov/pub/irs-trty/temod006.pdf>, Erişim tarihi: 13.11.2020).
- US MC (2016). Preamble to U.S. Model Income Tax Convention. (<https://www.treasury.gov/resource-center/tax-policy/treaties/Documents/Preamble-US%20Model-2016.pdf>, Erişim tarihi: 13.11.2020).

ÖZGEÇMİŞ

Kişisel Bilgiler

Soyadı, adı : Paşaoğlu, Özge

Uyruğu : T.C.

Eğitim

Derece	Eğitim Birimi	Mezuniyet tarihi
Yüksek lisans	Ankara Hacı Bayram Veli Üniversitesi Mali Hukuk Anabilim Dalı	-
Lisans	Gazi Üniversitesi İİBF Uluslararası İlişkiler Bölümü	06.2014
	Hacettepe Üniversitesi Hukuk Fakültesi	06.2017
Lise	Ümitköy Anadolu Lisesi	06.2009

İş Deneyimi

Yıl	Yer	Görev
07.2017-07.2018	Ankara Barosu Başkanlığı	Stajyer Avukat
10.2018-(...)	Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Araştırma Görevlisi	
11.2018-(...)	Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi	Editör Yardımcısı

Yabancı Dil

İngilizce

YÖKDİL (2019) 86.25

YDS (2021) 81.25



