

Dr. Mesut KARADAĞ

**TÜRK VE ULUSLARARASI
VERGİ HUKUKUNDA
DAİMİ İŞYERİNE KAZANÇ
ATFEDİLMESİ**

İÇİNDEKİLER

ÖNSÖZ	V
İÇİNDEKİLER	VII
TABLOLAR LİSTESİ	XIII
KISALTMALAR LİSTESİ	XV
GİRİŞ	1

BİRİNCİ BÖLÜM GENEL OLARAK DAİMİ İŞYERİ KAVRAMININ TANIMI VE GELİŞİMİ İLE KAVRAMIN KULLANIM BİÇİMLERİ

1.1. Genel Olarak Daimi İşyeri Kavramı	5
1.2. Daimi İşyeri Kavramının Gelişimi	8
1.3. Uluslararası Vergi Hukukunda Daimi İşyeri Kavramı ve Kullanım Şekilleri	11
1.3.1. Uluslararası Vergi Hukukunda Daimi İşyeri Kavramı	12
1.3.2. Uluslararası Vergi Hukukunda Daimi İşyeri Kavramının Kullanım Şekilleri	17
1.3.2.1. Fiziksel Daimi İşyeri	17

1.3.2.2. İnşaat İşlerinde Daimi İşyeri (Construction Site PE)	18
1.3.2.3. Acente/Aracı Daimi İşyeri.....	19
1.3.2.4. Hizmet/Servis Daimi İşyeri.....	22
1.3.2.5. Dijital Daimi İşyeri ve Bu Kapsamda Kullanılan Diğer Kavramlar	24
1.4. Türk Vergi Hukukunda Daimi İşyeri Kavramı	28

İKİNCİ BÖLÜM
DAİMİ İŞYERİNE KAZANÇ
ATFEDİLMESİNDE TEMEL ESASLAR,
İÇ HUKUKUN ROLÜ VE TÜRK VERGİ
HUKUKUNDA DAİMİ İŞYERİNE KAZANÇ
ATFEDİLMESİ

2.1. Daimi İşyerine Kazanç Atfedilmesinde Temel Esaslar	31
2.2. Daimi İşyerlerinin Vergilendirilmesinde Genel Olarak İç Hukuk Kurallarının Fonksiyonu ve Önemi.....	34
2.2.1. Vergilendirmenin İç Hukuk Kurallarının Uygulanmasına Bağlı Oluşu	34
2.2.2. İç Hukuk Kurallarının Çifte Verilendirmeyi Önleme Anlaşmalarında Kullanılan Terimlerin Yorumlanmasına Etkisi.....	35
2.2.3. İç Hukuk Kurallarının Çifte Vergilendirme Anlaşmaları Tarafından Açık Bırakılan Tüm Konularda Etkisi.....	37
2.3. İç Hukuktaki Spesifik Kural ve Kavramların Daimi İşyeri Kazancına Etkisi.....	38
2.3.1. Daimi İşyeri Tanımındaki Değişkenler.....	38
2.3.2. Doğrudan/Dolaylı Kazanç Atfedilmesi.....	39
2.3.3. Daimi İşyerinin Vergilendirilmesinde Ülkesel Sınırlar	40
2.4. Türk Vergi Hukukunda Daimi İşyerine Kazanç Atfedilmesi	40
2.4.1. Daimi İşyeri Kazancının Tespitinde Genel Kurallar.....	41

2.4.2. İç Hukukta Bazı Spesifik Durumlara Uygulanacak Kuralların Tespiti	48
2.4.2.1. Ana Şirket/Yönetim Merkezi ile Daimi İşyeri Arasında Stok Transferi.....	48
2.4.2.2. Ana Şirket/Yönetim Merkezi ile Daimi İşyeri Arasında Sermaye Transferi.....	51
2.4.2.3. Maddi Olmayan Varlık Transferi.....	52
2.4.2.4. Ana Şirket/ Yönetim Merkezi ile Daimi İşyeri Arasında Hizmet İfaları	53
2.4.2.5. Yabancı Bankaların Vergilendirilmesi.....	56
2.4.2.6. Yabancı Sigorta Şirketlerinin Vergilendirilmesi.....	58
2.4.3. Türk Vergi Hukukunda Vergi İdaresinin Spesifik Olaylardaki Uygulamaları ve Görüşleri (Özelgeler)	59

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

ULUSLARARASI VERGİ HUKUKUNDA DAİMİ İŞYERİNE KAZANÇ ATFDİLMESİ

3.1. Uluslararası Vergi Hukukunda Daimi İşyerine Kazanç Atfedilmesine Yönelik Genel Uygulamalar	65
3.2. Daimi İşyerine Kazanç Atfedilmesinde OECD MA Maddeleri Arasındaki İlişkinin İncelenmesi	71
3.2.1. OECD Model Vergi Anlaşması'nın 5'inci ve 7'nci Maddeleri Arasındaki İlişki	71
3.2.2. OECD Model Vergi Anlaşmasının 7'nci ve 9'uncu Maddelerinin İlişkisi	74
3.2.2.1. Kazanç Atfedilmesine İlişkin Kuralların Uygulanabilirliği ile Atfedilecek Kazancın Tespiti	75
3.2.2.2. BEPS Eylem Planlarının Kazanç Atfedilmesine İlişkin Kurallara Etkisi	79
3.3. Daimi İşyerine Kazanç Atfedilmesinde OECD Yaklaşımı	82

3.3.1. Daimi İşyerine Kazanç Atfedilmesine Yönelik Çalışmaların Kısa Tarihçesi.....	82
3.3.2. OECD Yaklaşımı Çerçevesinde Daimi İşyerine Kazanç Atfedilmesinde Kural ve Uygulamalar.....	83
3.3.2.1. Birinci Adım: Daimi İşyerinin Ayrı ve Bağımsız Bir Kurum Olarak Kabul Edilmesi.....	86
3.3.2.1.1. İşlevsel ve Nesnel Analiz.....	86
3.3.2.1.2. Fonksiyonların Atfedilmesi (Daimi İşyerinin Yürüttüğü Faaliyetlerin Belirlenmesi)	89
3.3.2.1.3. Varlıkların Atfedilmesi	90
3.3.2.1.3.1. Maddi Varlıkların Atfedilmesi 91	
3.3.2.1.3.2. Gayrimaddi Varlıkların Atfedilmesi	92
3.3.2.1.4. Risklerin Atfedilmesi	94
3.3.2.1.5. Hak ve Sorumlulukların Atfedilmesi	95
3.3.2.1.6. Sermayenin Atfedilmesi	96
3.3.2.1.6.1. Sermayenin Atfedilmesinde 1. Aşama: Risk seviyesinin ölçülmesi ve daimi işyerine atfedilecek varlık miktarının belirlenmesi	98
3.3.2.1.6.2. Sermayenin Atfedilmesinde 2. Aşama: Söz konusu varlıkların kapsayan ve üstlenilen riskleri destekleyecek bir sermaye miktarının belirlenmesi.....	99
3.3.2.1.7. Daimi İşyeri ile İşletmenin Diğer Kısımları Arasındaki İşlemlerin (Dealings) Tanımlanması.....	101
3.3.2.2. İkinci Adım: Karşılaştırılabilir Analizler Yapılarak ve Transfer Fiyatlandırması Yöntemleri Uygulanarak Atfedilecek Kazancın Belirlenmesi	102

3.4. Bağımlı Acentelere Kazanç Atfedilmesi ve Spesifik Faaliyet İstisnalarında OECD Yaklaşımı ve Düzenlemeleri	105
3.4.1. BEPS 7 Eylem Planı ve OECD MA 5/5 ve 5/6 Maddeleri Çerçevesinde Daimi İşyerine Kazanç Atfedilmesi	105
3.4.2. OECD MA'nın 5/4'üncü Maddesi Çerçevesinde Daimi İşyerine Kazanç Atfedilmesi	110
3.5. Daimi İşyerine Kazanç Atfedilmesine İlişkin Örnekler	116
3.5.1. Örnek 1: On-line Ticaret Şirketinin Kaynak Ülkedeki Server Üzerinden Pazarlama Faaliyeti	116
3.5.2. Örnek 2: OECD MA'nın 5/4'üncü Madde Uygulaması	119
3.5.3. Örnek-3: Bağımlı Acente Daimi İşyerine Kazanç Atfedilmesi	122
3.6. AB Üyeleri, BRIC Ülkeleri ile ABD'de Daimi İşyerinin Vergilendirilmesine Yönelik Kurallar ve Uygulama Örnekleri	124
3.7. Daimi İşyerine Kazanç Atfedilmesinde Karşılaşılan Sorunlar	129
3.7.1. Daimi İşyerine Kazanç Atfedilmesinde Benimsenen Tek Bir Yaklaşımın Söz Konusu Olmaması	130
3.7.2. OECD Yaklaşımının Daimi İşyerine Kazanç Atfedilmesinde Uygulanabilirliği ve Uygulanma Derecesi .	132
3.7.3. OECD Yaklaşımının Emsallere Uygunluk İlkesi ile Yakınlığının Yol Açtığı Sorunlar	134
3.7.4. BEPS 7 Numaralı Eylem Planı'nın Getirdiği Değişikliklere İlişkin Uygulamada Karşılaşılabilecek Zorluklar	134
3.7.5. BEPS Eylem Planı Sonrası Dijital Vergilendirmeye İlişkin Olan ve Gelecekte Karşılaşılması Muhtemel Sorunlar	139

DÖRDÜNCÜ BÖLÜM
TÜRK VERGİ ANLAŞMALARI
HUKUKUNDA DAİMİ İŞYERİNE KAZANÇ
ATFEDİLMESİ

4.1. Türkiye'nin Taraf Olduğu Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları: Genel Politika	144
4.2. Türkiye'nin Taraf Olduğu Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları Kapsamında Daimi İşyerine Kazanç Atfedilmesi	145
4.2.1. OECD MA 7/1'nci Maddesi	146
4.2.2. OECD MA'nın 7/2'nci Maddesi.....	148
4.2.3. OECD MA'nın 7/4'üncü Maddesi.....	152
4.2.4. OECD MA'nın 7/5'inci Maddesi.....	154
4.2.5. OECD MA'nın 7/6'ncı Maddesi.....	155
4.2.6. OECD MA'nın 7/7'nci Maddesi.....	157
4.3. Türkiye'nin Yorum ve Çekinceleri ile Genel Değerlendirmeler.....	159
SONUÇ VE DEĞERLENDİRME	161
KAYNAKÇA	165
Ek 1: Türkiye'nin Taraf Olduğu Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları Listesi	175