Gelir ve Servet Üzerinden Alınan Vergilere İlişkin Model Anlaşma

KISALTILMIŞ BASIM

(15 Temmuz 2014 tarihindeki şekliyle)

GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI

OECD

Gelir ve Servet Üzerinden Alınan Vergilere İlişkin Model Anlaşma

KISALTILMIŞ BASIM

15 TEMMUZ 2014

Tercümenin kalitesi ve Eser'in orijinal dilindeki metin ile tutarlılığı yalnız Tercümenin yazar(lar)ının sorumluluğundadır. Orijinal Eser ile Tercüme arasında herhangi bir farklılık olması halinde, yalnız orijinal Eser'in metni geçerli olacaktır.

Bu belge ve içerdiği herhangi bir harita; herhangi bir bölgenin statüsüne veya egemenlik haklarına, uluslararası sınırlarına ve hudutlarına ve herhangi bir egemenlik alanına, şehrin veya bölgenin adına karşı tarafsızdır.

Yıllık Yayın: Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version
ISSN 2074-3246 (baskı)
ISSN 2074-5419 (online)

Orijinal haliyle OECD tarafından İngilizce ve Fransızca olarak

Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2014

Modèle de convention fiscale concernant le revenu et la fortune: Version abrégée 2014

isimleriyle yayımlanmıştır.

© 2014 OECD

Her hakkı saklıdır.

Türkçe Baskı © 2015 Gelir İdaresi Başkanlığı

OECD yayınları yanlış doğru tablosu online olarak aşağıdaki adreste bulunur: *www.oecd.org/about/publishing/corrigenda.htm.*

ÖNSÖZ

Bu yayın, ilki 1992 yılında yayımlanan ve o tarihten itibaren periyodik olarak güncellenen *Gelir ve Servet Üzerinden Alınan Vergilere İlişkin Model Anlaşma* başlıklı yayına ait daraltılmış versiyonunun dokuzuncu baskısıdır.

Bu kısaltılmış basım, OECD Konseyi tarafından kabul edilen dokuzuncu güncellemenin ardından Gelir ve Servet Üzerinden Alınan Vergilere İlişkin Model Anlaşma metnini, 15 Temmuz 2014 tarihindeki hâliyle içermektedir. Tam metin versiyonunun I. Cildinin içerdiği tarihi notlar ile tam metin versiyonunun II. Cildinde yer alan OECD üye ülkeleri arasındaki vergi anlaşmalarının ayrıntılı listesi ve arkaplan raporları bu basımda tekrar yayımlanmamıştır.

İÇİNDEKİLER

Giriş……... 7
Gelir ve Servet Üzerinden Alınan Vergilere İlişkin Model Vergi Anlaşmasının Maddelerine İlişkin Yorumlar……... 19
Madde 1'e İlişkin Yorum…….. 43
Madde 2'ye İlişkin Yorum…… 69
Madde 3'e İlişkin Yorum…….. 72
Madde 4'e İlişkin Yorum…….. 77
Madde 5'e İlişkin Yorum…….. 85
Madde 6'ya İlişkin Yorum…… 116
Madde 7'ye İlişkin Yorum…… 118
Madde 8'e İlişkin Yorum…….. 158
Madde 9'a İlişkin Yorum…….. 165
Madde 10'a İlişkin Yorum…… 169
Madde 11'e İlişkin Yorum…… 187
Madde 12'ye İlişkin Yorum…….. 200
Madde 13'e İlişkin Yorum…… 216
Madde 14'e İlişkin Yorum…… 227
Madde 15'e İlişkin Yorum…… 228
Madde 16'ya İlişkin Yorum…….. 247
Madde 17'ye İlişkin Yorum…….. 249
Madde 18'e İlişkin Yorum…… 258
Madde 19'a İlişkin Yorum…… 274
Madde 20'ye İlişkin Yorum…….. 278
Madde 21'e İlişkin Yorum…… 279
Madde 22'ye İlişkin Yorum…….. 283
Madde 23'e İlişkin Yorum…… 286
Madde 24'e İlişkin Yorum…… 311
Madde 25'e İlişkin Yorum…… 329
Madde 26'ya İlişkin Yorum…….. 364
Madde 27'ye İlişkin Yorum…….. 380
Madde 28'e İlişkin Yorum…… 388
Madde 29'a İlişkin Yorum…… 390
Madde 30 ve 31'e İlişkin Yorum…….. 391
OECD Dışı Ekonomilerin OECD Model Vergi Anlaşması İle Ilgili Pozisyonları……... 394
Ek - Gelir ve Servet Hakkında Model Vergi Anlaşmasına İlişkin OECD Konseyi Önerisi. 437

GİRİŞ

1. Uluslararası hukukta çifte vergilendirme, genel anlamda aynı mükellefin aynı konu için ve aynı dönemlerde iki (veya daha fazla) Devlette birbirine benzer vergilere tabi tutulması olarak tanımlanabilir. Çifte vergilendirmenin mal ve hizmet alışverişi ile sermaye, teknoloji ve kişilerin dolaşımı üzerindeki zararlı etkileri, çifte vergilendirmenin ülkeler arasındaki ekonomik ilişkilerin gelişimi için oluşturduğu engellerin kaldırılmasındaki öneminin vurgulanmasına gerek kalmayacak kadar iyi bilinmektedir.

2. Başka ülkelerde ticari, sınai, finansal veya başka faaliyetler yürüten mükelleflerin mali durumunun; birbirleriyle aynı çifte vergilendirme vakaları için ortak çözümlerin bütün ülkeler tarafından uygulanması yoluyla açıklığa kavuşturulması, standartlaştırılması ve teyit edilmesinin arzu edilebilir bir durum olduğu Ekonomik Kalkınma ve İşbirliği Örgütü (OECD) üye ülkeleri arasında uzun zamandır kabul görmektedir.

3. Bu, uluslararası hukukta çifte vergilendirme alanında ortaya çıkan en yaygın problemlerin tek bir esasa göre çözülmesine ilişkin bir yöntem sunan OECD *Gelir ve Servet Üzerinden Alınan Vergilere İlişkin Model Anlaşma*'nın başlıca amacıdır. OECD Konseyi[1]'nin tavsiye ettiği gibi üye ülkeler ikili anlaşmalar akdederken veya revize ederken, yapılan Yorumlar bölümü ile yorumlanmış halini ve ülkelerin vergi makamları da Model Anlaşmayı esas alan ikili vergi anlaşmalarının hükümlerini uygularken ve yorumlarken, kendi görüşlerine de bağlı olarak zaman zaman üzerinde değişiklik yapılan bu Yorumlara riayet etmelidir.

A. Tarihsel Arka Plan

4. Avrupa Ekonomik İşbirliği Teşkilatı (OECC) Konseyi, 25 Şubat 1955 tarihinde, çifte vergilendirme ile ilgili ilk Tavsiye Kararını aldığında, ikili anlaşmalar veya tek taraflı tedbirler yoluyla zaten çifte vergilendirmenin önlenmesine yönelik ilerleme kaydedilmiştir. O sıralarda, şimdi OECD üyesi olan ülkeler arasında imzalanan ikili Anlaşma sayısı 70 idi. Bu, büyük ölçüde Milletler Cemiyeti tarafından 1921 yılında başlatılan çalışma sayesinde gerçekleşebilmiştir. Söz konusu çalışma 1928 yılında ilk model ikili anlaşmanın taslak halinde kaleme alınması ve nihayetinde Meksika (1943) ve Londra (1946) Model Anlaşmaları ile sonuçlanmıştır; müteakip on yıl içerisinde akdedilen veya revize edilen pek çok ikili anlaşmada bu iki model anlaşmanın ilkelerine bazı değişiklikler yapılarak riayet edilmiştir. Ancak bu Model Anlaşmalarından hiçbiri bütünüyle ve oybirliğiyle kabul edilmemiştir. Dahası, çeşitli temel sorular bağlamında bu anlaşmalar önemli farklılıklar ve bazı boşluklar içeriyorlardı.

5. OEEC üye ülkelerinin savaş sonrası dönemde artan karşılıklı ekonomik bağımlılığı ve işbirliği, uluslararası çifte vergilendirmenin önlenmesine yönelik tedbirlerin önemine giderek artan bir şekilde, açıkça işaret ediyordu. İkili vergi anlaşmaları ağını, bazılarının o ana kadar sadece çok az sayıda anlaşma akdetmiş olduğu ve bazılarının da hiç anlaşma akdetmemiş olduğu OEEC üye ülkelerini ve ardından da OECD ülkelerini kapsayacak şekilde genişletme ihtiyacının farkına varıldı. Aynı zamanda bu anlaşmaların bir örnek ilkeye, tanıma, kurala ve yönteme göre uyumlaştırılması ve ortak bir yorum konusunda anlaşmaya varılması giderek daha fazla arzu edilir hale geldi.

6. Bu yeni arka plan, Mali Komite'nin 1956 yılında OECD üye ülkeleri arasında var olan çifte vergilendirme problemlerini etkili bir şekilde çözebilen ve bütün üye ülkeler için kabul edilebilir olan taslak anlaşmanın hazırlanmasına yönelik çalışmalar başlatılmasına vesile olmuştur. Mali Komite, *Gelir ve Servet Üzerinden Alınan Vergilere İlişkin Model Anlaşması*[2] başlıklı nihai Raporunu 1963 yılında sunmadan önce, 1958 yılından 1961 yılına kadar dört ara rapor hazırladı. OECD Konseyi 30 Temmuz 1963 tarihinde çifte vergilendirmenin önlenmesine

1 Bkz. Ek

2 Draft Double Taxation Convention on Income and Capital, OECD, Paris, 1963.

ilişkin bir Tavsiye Kararı aldı ve üye ülkelerinin Hükümetlerinden, kendi aralarında ikili anlaşmalar akdederken veya revize ederken söz konusu Taslak Anlaşmaya uymalarını istedi.

7. OECD Mali Komitesi Raporunu 1963 yılında sunarken, Taslak Anlaşma'nın daha sonraki bir aşamada, yeni çalışmaların ardından revize edilebileceğini öngörmüştür. Ayrıca, böyle bir revizyona üye ülkelerin ikili anlaşmalarının müzakeresinde ve pratik uygulamasında, kazandıkları tecrübeleri, vergi sistemlerindeki değişiklikleri, uluslararası mali ilişkilerin artışını, yeni ticari faaliyet sektörlerinin gelişmesini ve uluslararası düzeyde yeni karmaşık ticaret teşkilatlarının ortaya çıkışında dikkate alınması amacıyla ihtiyaç duyuluyordu. Bütün bu nedenlerden ötürü Mali Komite ve 1971 yılından sonra da halefi olan Mali İşler Komitesi, 1963 Taslak Anlaşma'nın ve Anlaşma hakkında yapılan yorumların revizyonunu üstlendi. Bu çalışma, 1977 yılında yeni bir Model Anlaşma ve Yorumları[1] ile sonuçlandı.

8. 1963 Taslak Anlaşma'nın revizyonuna götüren faktörler etkisini sürdürdü ve Model Anlaşmanın değişen ekonomik şartlara göre güncellenerek uyarlanmasına yönelik baskı pek çok yönden devamlı olarak arttı. Yeni teknolojiler geliştirildi ve aynı zamanda sınır ötesi işlemleri gerçekleştirmek için başvurulan yöntemlerde de köklü değişiklikler meydana geldi. Vergiden kaçınma ve vergi kaçırma yöntemleri daha karmaşık hale geldi. OECD ekonomilerinin küreselleşmesi ve liberalleşmesi de 1980'lerde süratle ivme kazandı. Sonuç itibarıyla bu düzenli çalışma programı süresince Mali İşler Komitesi, özellikle de 1 No.'lu Çalışma Grubu 1977 sonrasında, 1977 Model Anlaşması ile doğrudan veya dolaylı olarak ilişkili olan çeşitli sorunları incelemeye devam etti. Bu çalışma bir dizi raporlar ile neticelendi; bunlardan bazıları Model Anlaşmanın ve Yorumlarının[2] tadil edilmesini tavsiye ediyordu.

9. Model Anlaşmada ve Yorumlarında yapılan revizyonun devam eden bir süreç haline geldiğini fark eden Mali İşler Komitesi, 1991 yılında revizyonun bütünüyle tamamlanmasını beklemeksizin periyodik olarak ve daha zamanında güncellemeler ve tadiller sağlayan, değiştirilebilir bir Model Anlaşma konseptini benimsedi. Bu nedenle, yukarıda anılan raporlarda verilen pek çok tavsiyeyi dahil ederek, 1977 yılından beri gerçekleştirilen çalışmayı dikkate alan Model Anlaşmanın revize edilmiş ve güncellenmiş bir versiyonunun yayımlanması kararlaştırıldı.

10. Model Anlaşmanın etkisi OECD üye ülkelerinin sınırlarını aştığından, Komite ayrıca üye olmayan ülkelerin, diğer uluslararası teşkilatların ve konu ile ilgilenen başka tarafların girdilerinden de faydalanılabilmesi için revizyon sürecinin dışarıya karşı açık hale getirilmesine karar verdi. Dışarıdan gelecek bu tür katkıların, uluslararası vergi kural ve ilkelerinin evrimi ile uyumlu olması için Model Anlaşmayı devamlı olarak güncelleme görevinde Mali İşler Komitesine yardımcı olacağı düşünülmüştü.

11. Bu, Model Anlaşma'nın 1992 yılında ciltsiz sayfa formatında yayınlanması ile sonuçlandı. 1963 Taslak Anlaşmanın ve 1977 Model Anlaşmasının aksine, revize edilen bu Model, kapsamlı bir revizyonun nihaî aşaması olmayıp, daha ziyade periyodik güncellemeler oluşturmak ve dolayısıyla Model Anlaşmanın üye ülkelerin görüşlerini herhangi bir zamanda doğru bir şekilde yansıtmaya devam etmesini temin etmek üzere tasarlanan devamlı bir revizyon sürecinin ilk adımı idi.

1 Model Double Taxation Convention on Income and on Capital, OECD, Paris, 1977.

2 Bu raporlardan bazıları yayınlanmıştır ve OECD Model Vergi Anlaşmasının tam metin versiyonunun II. Cildinde yer almaktadır.

11.1. Model Anlaşmanın OECD ülkeleri dışında gösterdiği artan etkinin tanınmasına binaen, üye olmayan bazı ülkelerin Model Anlaşma hakkındaki görüşleri, 1997 yılında hazırlanan bu güncellemelerden biri sayesinde ikinci bir cilde eklendi (bkz. aşağıda). Aynı zamanda buna Model Anlaşmada değişikliklerin yapılmasına ilişkin Komiteye ait bazı raporların yeniden basımları da eklendi.

B. OECD Model Anlaşmanın Etkisi

12. 1963 yılından bu yana OECD Model Anlaşması, vergi anlaşmalarının müzakeresi, uygulanması ve yorumlanması bağlamında geniş yankı bulmuştur.

13. Birincisi, OECD üye ülkeleri ikili anlaşmalar akdederken veya revize ederken büyük ölçüde Model Anlaşmaya uymuşlardır. Çifte vergilendirmenin önlenmesi yolunda kaydedilen ilerleme 1957 yılından beri OECD Konseyi'nin tavsiyelerine uygun olarak akdedilen veya revize edilen anlaşmalardaki artan sayı ile ölçülebilir. Ancak Model Anlaşmanın önemi sadece üye ülkeler[1] arasında akdedilen anlaşmaların sayısı ile değil, aynı zamanda OECD Konseyinin Tavsiye Kararlarına uygun olarak bu anlaşmaların Model Anlaşma örneğini ve çoğu durumda ana hükümlerini izlediği gerçeği ile de ölçülmelidir. Model Anlaşmanın varlığı OECD üye ülkeleri arasındaki ikili müzakereleri kolaylaştırmış ve ikili anlaşmalar arasında istenen uyumu hem mükellefler hem de ulusal idareler lehine mümkün kılmıştır.

14. İkincisi, Model Anlaşmanın etkisi OECD bölgesinin hayli ötesine uzanmaktadır. Model Anlaşma hem üye olan ve üye olmayan ülkeler ve hatta üye olmayan ülkeler arasındaki müzakerelerde, hem de dünya çapında veya bölgesel düzeyde faaliyet gösteren diğer uluslararası teşkilatların çifte vergilendirme ve ilişkili problemler alanında yürüttüğü çalışmalarda temel başvuru belgesi olarak kullanılmaktadır. En dikkat çekici husus ise, OECD Model Anlaşmasına ait hükümlerin ve Yorumların, söz konusu Model Anlaşmanın önemli bir kısmını yineleyen *Birleşmiş Milletler Gelişmiş ve Gelişmekte Olan Ülkeler Arasında Çifte Vergilendirmeyi Önleme Model Anlaşmasının*[2] orijinal taslağının hazırlanması ve bunu izleyen revizyonu için kullanılmış olmasıdır. Model Anlaşmanın üye olmayan ülkelerde artan etkisinin tanınmasına binaen 1997 yılında söz konusu ülkelerden bazılarının anlaşma hükümleri ve Yorumları hakkındaki görüşlerinin Model Anlaşmaya eklenmesi kararlaştırılmıştır.

15. Üçüncüsü, Model Anlaşma hükümlerinin dünya çapında tanınması ve ikili anlaşmaların çoğuna dahil edilmesi, Model Anlaşmanın hükümlerine ilişkin Yorumların, mevcut ikili anlaşmalara ait hükümlerin yorumlanması ve uygulanması bağlamında yaygın olarak kabul gören bir kılavuz haline getirilmesini desteklemiştir. Bu ise söz konusu ikili anlaşmaların ortak yönergeler doğrultusunda yorumlanmasının ve uygulanmasının ortak bir eksene oturtulmasını kolaylaştırmıştır. Vergi anlaşmaları ağı genişlemeye devam ettiğinden, genel kabul görmüş böyle bir kılavuzun önemi daha da artmaktadır.

1 Bu anlaşmalara ilişkinlistelere ilişkin bkz. OECD model anlaşmasının tam metin versiyonuna ait II'nci cildinin I'nci eki.
2 United Nations Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries, United Nations Publications, New York, Birinci Baskı 1980, Üçüncü Baskı 2011

C. Model Anlaşmanın Sunumu

Model Anlaşmanın Başlığı

16. Hem 1963 Taslak Anlaşmada hem de 1977 Model Anlaşmada, Model Anlaşmanın başlığı çifte vergilendirmenin önlenmesine ilişkin bir atıf içeriyordu. Model Anlaşmanın sadece çifte vergilendirmenin önlenmesinden bahsetmediği ve vergi kaçırmanın önlenmesi ve ayrım yapılmaması gibi başka konuları da ele aldığı gerçeğinin kabul edilmesine binaen daha sonra bu atfı içermeyen daha kısa bir başlığın kullanılması kararlaştırılmıştır. Bu değişiklik hem bu yayının kapak sayfasında hem de Model Anlaşmanın kendisinde yapılmıştır. Bununla beraber, pek çok üye ülkede geçerli eğilimin, başlığa ya "çifte vergilendirmenin önlenmesine", ya da hem "çifte vergilendirmenin" hem de "vergi kaçakçılığının önlenmesine" ilişkin bir atfın eklenmesi olduğu görülmektedir.

Ana Hatlarıyla Model Anlaşma

17. Model Anlaşma öncelikle kapsamı açıklar (Bölüm I) ve bazı terimleri tanımlar (Bölüm II). Ana bölüm, iki Akit Devletten her birinin gelir ve serveti hangi ölçüde vergilendirebileceğini ve uluslararası hukukta çifte vergilendirmenin nasıl önleneceğini belirleyen Bölümler III-V'ten oluşur. Bunun ardından Özel Hükümler (Bölüm VI) ve Son Hükümler (yürürlüğe girme ve yürürlükten kalkma, Bölüm VII) gelmektedir

Kapsam ve tanımlar

18. Anlaşma, Akit Devletlerden birinin veya her ikisinin mukimi olan bütün kişilere uygulanır (Madde 1). Madde 2'de genel olarak açıklanan gelir ve servet üzerinden alınan vergileri ele alır. Bölüm II'de Anlaşmanın birden fazla Maddesinde kullanılan bazı terimlerin tanımı verilmektedir. "Temettüler", "faiz", "gayrimaddi hak bedelleri" ve "gayrimenkul varlık" gibi bazı terimler ise bu konuları ele alan Maddelerde tanımlanır.

Gelirin ve servetin vergilendirmesi

19. Anlaşma çifte vergilendirmeyi önlemek amacıyla iki kural kategorisi belirlemiştir. Birincisi, 6 – 21'nci Maddeler farklı gelir sınıfları bağlamında kaynak veya bulunulan Devletin ve mukim Devletin ilgili vergilendirme haklarını belirler ve Madde 22 aynısını servet bağlamında yerine getirir. Bazı gelir ve servet unsurları bağlamında münhasır vergilendirme hakkı Akit Devletlerden birine verilir. Böylece, diğer Akit Devletin söz konusu unsurları vergilendirmesi engellenir ve çifte vergilendirme önlenmiş olur. Bu münhasır vergilendirme hakkı genellikle/olağan koşullarda mukim Devlete verilmektedir. Başka gelir ve servet unsurları bağlamında ise vergilendirme hakkı münhasır bir hak değildir. İki gelir sınıfı (temettüler ve faiz) açısından her iki Devlete vergilendirme hakkı tanınsa da, kaynak Devlette uygulanabilir verginin miktarı sınırlandırılır. İkincisi, bu hükümlerin kaynak veya bulunulan Devlete tam veya sınırlı bir vergilendirme hakkı vermesi halinde, mukim Devlet çifte vergilendirmeyi önlemek için indirim sağlamalıdır; Madde 23 A ve 23 B'nin amacı budur. Anlaşma, istisna yöntemi ile mahsup yöntemi olarak adlandırılan iki indirim yöntemi arasındaki seçimi Akit Devletlerin tercihine bırakır.

20. Gelir ve servet, kaynak veya bulunulan Devlette her bir sınıf için uygulanacak muameleye bağlı olarak, üç sınıfa ayrılabilir:

-kaynak veya bulunulan Devlette herhangi bir sınırlama olmaksızın vergilendirilebilir gelir ve servet,

-kaynak Devlette sınırlandırılmış vergilendirmeye tabi tutulabilir gelir ve

-kaynak veya bulunulan Devlette vergilendirilemeyen gelir ve servet.

21. Aşağıdakiler kaynak veya bulunulan Devlette herhangi bir sınırlama olmaksızın vergilendirilebilir gelir ve servet sınıflarıdır:

-O Devlette bulunan gayrimenkul varlıktan (tarım ve ormancılıktan elde edilen gelir dahil), bu tür bir varlığın ve onu temsil eden servetin (6'ncı Madde ve 13'üncü ile 22'nci maddenin 1'inci fıkrası) elden çıkartılmasından doğan kazançların yanı sıra değerinin yüzde 50'sinden fazlası bu tür bir varlıktan doğan hisse senetlerinin elden çıkartılmasından sağlanan kazançlar (13'üncü maddenin 4'üncü fıkrası);

-söz konusu Devlette bulunan bir işyerinin kazançları, böyle bir işyerinin elden çıkartılmasından doğan kazançlar ve o işyerine ait ticarî varlıklara dahil bir menkul varlığı temsil eden servet (7'nci Madde ve 13'üncü ile 22'nci maddenin 2'nci fıkrası); ancak bu işyerinin uluslararası deniz, iç suyolu ve hava taşımacılığı maksadıyla faaliyetini sürdürdüğü hallerde bir istisna yapılır (bkz. aşağıda 23'üncü paragraf);

-söz konusu gelirin sanatçının veya sporcunun kendisi ya da bir başkası adına tahakkuk edip etmediğine bakılmaksızın, sanatçıların ve sporcuların bu ülkede icra ettiği faaliyetlerden doğan gelir (Madde 17);

-bu Devletin mukimi olan bir şirket tarafından yöneticilere yapılan ödemeler (Madde 16);

-bir devlette ilgili mali yıl içinde başlayan veya sona eren herhangi bir on iki aylık bir dönem içerisinde 183 günü aşan bir süre kalmadığı ve belirli koşullar yerine getirilmediği sürece, bir çalışana bu Devlette özel sektörde ifa ettiği bir hizmet dolayısıyla yapılan ödeme; ayrıca teşebbüsün etkin yönetim merkezinin o Devlette bulunması halinde, uluslararası alanda işletilen bir gemi veya uçakta ifa edilen ya da bir teknede icra edilen bir hizmet dolayısıyla yapılan ödeme (Madde 15);

-belirli koşullara bağlı olarak kamu hizmeti karşılığında yapılan ödemeler ve emekli maaşları (Madde 19).

22. Aşağıdakiler kaynak Devlette sınırlandırılmış vergilendirmeye tabi tutulabilir gelir sınıflarıdır:

-temettüler: söz konusu temettülerin ödenmesi ile kaynak Devlette bulunan bir işyeri arasında etkin bir bağ bulunmaması koşuluyla, gerçek lehdarın temettü ödeyen şirkete ait sermayenin en az yüzde 25'ini doğrudan doğruya elinde tutan bir şirket olduğu durumlarda, bu Devlet vergi alma hakkını gayrisafi temettü tutarının yüzde 5'i ile; tüm diğer durumlarda ise gayrisafi temettü tutarının yüzde 15'i ile sınırlandıracaktır (Madde 10);

-faiz: temettüler ile aynı koşula bağlı olmak kaydıyla, normal tutarı aşan faizler hariç olmak üzere, kaynak Devlet vergisini faizin gayrisafi tutarının yüzde 10'u ile sınırlandıracaktır (Madde 11).

23. Diğer gelir veya servet unsurları kaynak veya bulunulan Devlette vergilendirilemez; kural olarak bu unsurlar yalnızca mükellefin mukim olduğu Devlette vergilendirilebilir. Bu, örneğin gayrimaddi hak bedelleri (Madde 12), hisselerin veya menkul kıymetlerin elden çıkartılmasından doğan kazançlar (13'üncü maddenin 4'üncü fıkrası hariç tutulmak koşuluyla 13'üncü maddenin 5'inci fıkrası), özel sektör emeklilik maaşları (Madde 18), bir öğrencinin eğitimi veya mesleki eğitimi için yapılan ödemeler (Madde 20) ve hisseler veya menkul kıymetler tarafından temsil edilen servet (22'nci maddenin 4'üncü fıkrası) için geçerlidir. Uluslararası trafikte işletilen gemi veya uçakların ya da iç suyolu taşımacılığı alanında faaliyet gösteren teknelerin işletmeciliğinden elde edilen kazançlar, bu tür gemilerin, teknelerin veya uçakların elden çıkartılmasından doğan kazançlar ve bunların temsil ettiği servet yalnızca teşebbüsün etkin yönetim merkezinin bulunduğu Devlette vergilendirilebilir (8'inci Madde ve 13'üncü ile 22'nci Maddenin 3'üncü fıkrası). Kaynak Devlette bulunan bir işyerine atfedilmeyen ticari kazançlar yalnızca mukim Devlette vergilendirilebilir. (7'nci maddenin 1'inci fıkrası).

24. Bir Akit Devlet mukiminin diğer Akit Devlette bulunan kaynaklardan Anlaşmaya uygun olarak yalnızca mukim Devlette vergilendirilebilecek bir gelir elde ettiği veya orada bulunan bir servete sahip olduğu hallerde hiçbir çifte vergilendirme problemi doğmaz, çünkü kaynak veya bulunulan Devlet söz konusu geliri veya serveti vergilendirmekten imtina etmek zorundadır.

25. Buna karşın gelir veya servetin, Anlaşmaya uygun olarak kaynak veya bulunulan ülkede sınırlandırılmış veya sınırlandırılmamış bir şekilde vergilendirilebildiği hallerde, mukim Devlet çifte vergilendirmeyi önlemekle yükümlüdür. Bu, aşağıdaki iki yöntemden biri vasıtasıyla gerçekleştirilebilir:

-istisna yöntemi: kaynak veya bulunulan Devlette vergilendirilebilir gelir veya servet, mukim Devlette vergiden istisna edilir, fakat bu gelir veya servet mükellefin geri kalan gelir veya serveti için uygulanacak vergi oranının belirlenmesinde dikkate alınabilir;

-mahsup yöntemi: kaynak veya bulunulan Devlette vergilendirilebilir gelir veya servet, mukim Devlette vergiye tabidir, fakat kaynak veya bulunulan Devlette alınan vergi, mukim Devlet tarafından söz konusu gelir veya servet üzerinden alınacak vergiden mahsup edilir.

25.1. Yukarıdaki açıklamalardan, bütün Anlaşma içerisinde kullanılan bir Akit Devlette "vergilendirilebilir" ifadesinin, o Devlete ilgili hükmün atıfta bulunduğu geliri vergilendirme hakkının tanındığı anlamına geldiği ve bu ifadenin diğer Akit Devletin vergilendirme hakkını etkilemediği anlaşılmaktadır; ancak söz konusu diğer Akit Devletin aynı zamanda mukim Devlet olduğu hallerde, bu ifade diğer Akit Devletin vergilendirme hakkını 23 A veya 23 B Maddelerinin uygulanması hariç olmak üzere etkiler.

Özel hükümler

26. Anlaşmada bazı özel hükümler yer almakta olup bu hükümler aşağıdaki hususlara ilişkindir:

-çeşitli durumlarda vergi ayrımcılığının önlenmesi (Madde 24);

-çifte vergilendirmenin önlenmesine ve Anlaşmanın yorumlanmasından kaynaklanan anlaşmazlıkların çözülmesine yönelik bir karşılıklı anlaşma usulünün tesis edilmesi (Madde 25);

-Akit Devletlerin vergi makamları arasında bilgi değişimi (Madde 26);

-Akit Devletlerin birbirlerinin vergilerinin tahsilatında yardımlaşması (Madde 27);

-diplomatik temsilcilerin ve konsolosluk memurlarının vergi işlemlerinin uluslararası hukuka uygun olarak muamele görmesi (Madde 28);

-Anlaşmanın bölgesel genişlemesi (Madde 29).

Model Anlaşma Hakkında Genel Açıklamalar

27. Model Anlaşma mümkün olduğunca her durum için tek bir kural belirlemeye çalışır. Ancak belirli noktalarda, Model Anlaşmanın etkin bir şekilde uygulanması ile uyumlu olması amacıyla Anlaşmada belirli bir esneklik derecesi bırakmak gerekli görülmüştür. Bu nedenle, üye ülkeler örneğin temettülere ve faize kaynakta yapılacak kesinti oranının belirlenmesinde ve çifte vergilendirmenin önlenmesine yönelik yöntemin seçiminde belirli bir serbestliğe sahiptirler. Ayrıca, bazı durumlar için Yorumlarda alternatif veya ilave hükümlere yer verilmiştir.

Maddelere İlişkin Yorumlar

28. Anlaşmanın her Maddesi için, hükümleri açıklığa kavuşturmaya veya yorumlamaya yönelik ayrıntılı bir Yorum eklenmiştir.

29. Yorumlar üye ülkelerinin Hükümetlerince Mali İşler Komitesine atanan uzmanlar tarafından tasarlanıp kararlaştırıldığından, uluslararası vergi hukukunun gelişiminde özel bir öneme sahiptirler. Yorumlar, üye ülkeler tarafından imzalanan ve Modelin aksine yasal açıdan bağlayıcı uluslararası belgeler olan anlaşmalara herhangi bir şekilde eklenmek üzere tasarlanmamış olmalarına rağmen, anlaşmaların uygulanmasında ve yorumlanmasında ve özellikle de her türlü uyuşmazlığın çözülmesinde yine de büyük destek sağlamaktadır.

29.1. Üye ülkelerin vergi idareleri, ikili vergi anlaşmalarının yorumunu yaparken düzenli bir şekilde Yorumlara başvurmaktadırlar. Yorumlar hem ayrıntılara ilişkin günlük sorulara cevap bulunmasına hem de politikaların ve çeşitli hükümlerin ardındaki amaçları kapsayan daha büyük sorunların çözülmesine yardımcı olmaktadır. Vergi görevlileri Yorumların kılavuzluğuna büyük önem vermektedirler.

29.2. Benzer şekilde, mükellefler de işlerini yürütürken ve ticari işlem ve yatırımlarını planlarken Yorumlardan yoğun olarak faydalanmaktadırlar. Yorumlar, ilgili konuda bulunabilir tek yorum kaynağı olabileceğinden, vergi idaresinden vergi konularında özelge alma usulüne sahip olmayan ülkelerde özel bir öneme sahiptir.

29.3. İkili vergi anlaşmaları yargıdan da giderek daha fazla ilgi görmektedir. Mahkemeler kararlarını verirken Yorumlardan giderek artan bir biçimde faydalanmaktadır. Mali İşler Komitesi tarafından toplanan bilgiler, üye ülkelerin büyük çoğunluğunda mahkemelere ait yayınlanmış kararlarda Yorumlardan alıntı yapıldığını gösteriyor. Pek çok kararda Yorumlardan kapsamlı bir şekilde alıntı yapılmış ve analiz edilmiş olup, Yorumlar yargıçların mülahazalarında sıkça kilit bir rol oynamıştır. Dünya çapındaki vergi anlaşmaları ağı büyümeye devam ettiğinden ve Yorumların da yorumlayıcı başvuru kaynağı olarak gördüğü kabul gittikçe artarken, Komite bu eğilimin sürmesini beklemektedir.

30. Bazen ilgili Maddeye ilişkin bir Yorumda yer alan görüşe katılmayan üye ülkelerin talebi üzerine Yorumlara, görüşler de eklenmiştir. Bu görüşler Anlaşma metni ile ilgili herhangi bir uyuşmazlık ifade etmeyip, bu ülkelerin söz konusu Madde hükümlerini ne şekilde uygulayacaklarını faydalı bir şekilde belirtirler. Görüşler, Yorumlarda belirtilen Maddelerin yorumlanmasıyla ilgili olduğu için, Yorumların bir ülkenin kendi ikili anlaşmalarına dahil edilmesine izin verdiği alternatif veya ilave bir hükmün lafzını değiştirme arzusunu belirtmesi için herhangi bir görüş bildirmesine gerek yoktur.

Bir kısım üye ülkenin Anlaşma'nın bazı hükümleri ile ilgili çekinceleri

31. Bütün üye ülkeler, Model Anlaşmanın hedefleri ve ana hükümleri konusunda mutabık olsalar da, neredeyse tamamı bazı hükümler ile ilgili çekince koymuşlardır; söz konusu çekinceler ilgili Maddeye ilişkin Yorumlara dahil edilmiştir. Devletler, Yorumların ülkeler tarafından kendi ikili anlaşmalarına dahil edilmesine izin verdiği alternatif veya ilave hükümler kullanmak veya söz konusu hükmün Yorumda yer alan bir açıklamasını teyit etmek veya kendi anlaşmalarının kapsamına almak amacıyla Modele ait bir hükmün lafzını değiştirme niyetlerini ifade eden çekinceler belirtme ihtiyacını duymamışlardır. Bir ülke çekince koyduğu zaman, diğer üye ülkelerin o ülke ile ikili anlaşmalar müzakere ederken karşılıklılık ilkesine uygun olarak kendi hareket özgürlüğü haklarını saklı tutacakları anlaşılmaktadır.

32. Mali İşler Komitesi, çekincelerin bu Anlaşmanın hazırlanmasında ulaşılan son derece geniş mutabakat alanları göz önünde bulundurularak değerlendirilmesi gerektiği görüşündedir.

Önceki basımlar ile ilişki

33. 1977 Model Anlaşmasını hazırlarken Mali İşler Komitesi, 1963 Taslak Anlaşmasının Maddelerinde ve Yorumlarında yapılacak değişikliklerden doğabilecek yorum uyuşmazlığı problemlerini incelemiştir. O zamanlar, mevcut anlaşmaların hükümleri 1977 Model Anlaşmasının daha kesin olan lafzını henüz içermediği halde, Komite mevcut anlaşmaların revize edilmiş Yorumların ruhuna mümkün olduğunca uygun bir biçimde yorumlanması gerektiğini düşünüyordu. Ayrıca bu konuda kendi görüşlerine açıklık getirmek isteyen üye ülkelerin de bunu yetkili makamlar arasında karşılıklı anlaşma usulüne uygun olarak gerçekleşecek yazışmalar vasıtasıyla yapabilecekleri ve böyle bir yazışma gerçekleşmemesi halinde bile ilgili makamların özel durumlarda söz konusu yorumu teyit etmek için karşılıklı anlaşma usullerini uygulayabilecekleri belirtilmiştir.

34. Komite, Model Anlaşmanın Maddelerinde ve Yorumlarında 1977 yılından beri yapılan değişikliklerin de benzer şekilde yorumlanması gerektiği düşüncesindedir.

35. Daha önce akdedilen anlaşmalarda yer alan hükümlerin tadil edilen Maddelerden esas itibarıyla farklı olduğu durumlarda, Model Anlaşmada yapılan tadilatların ve bu tadilatların doğrudan sonucu olan Yorum değişikliklerinin daha önce akdedilen anlaşmaların yorumlanmasında veya uygulanmasında geçerli olmadığını söylemeye gerek yoktur. Bununla beraber, Yorumlarda yapılan diğer değişiklikler veya eklemeler, OECD üye ülkelerinin mevcut hükümlerin doğru bir şekilde yorumlanması ve spesifik durumlarda uygulanması ile ilgili fikir birliğini ifade ettiklerinden, normal koşullarda söz konusu değişiklik veya eklemeler kabul edildikleri tarihten önce akdedilen anlaşmaların yorumlanmasında ve uygulanmasında geçerlidir.

36. Komite Yorumlarda yapılan değişikliklerin, söz konusu değişikliklerin kabul edilmesinden önce akdedilen anlaşmaların yorumlanmasında ve uygulanmasında da geçerli olması gerektiğini düşünmesine karşın, Model Anlaşmanın bir Maddesinde veya Yorumlarda yapılan bir değişiklikten önceki lafzın değiştirilen lafzından farklı sonuçlar doğurduğu çıkarımı

yapacak olan her türlü karşıt yoruma karşı çıkmaktadır. Birçok tadilat ile Maddelerin veya Yorumların anlamının değiştirilmesinden ziyade sadece açıklığa kavuşturulması amaçlanmaktadır ve dolayısıyla bir karşıt yorum bu gibi durumlarda yanlış olacaktır.

36.1 Üye ülkelerdeki vergi otoriteleri önceki dört fıkrada ifade edilen genel ilkelere riayet ederler. Dolayısıyla, Mali İşler Komitesi mükelleflerin de eski anlaşmaları yorumlarken Yorumların yeni versiyonlarına başvurmayı faydalı bulabileceklerini düşünmektedir.

Çok taraflı anlaşma

37. 1963 Taslak Anlaşmasını ve 1977 Model Anlaşmasını hazırlarken Mali İşler Komitesi çok taraflı bir vergi anlaşması akdetmenin olanaklı olup olmadığını değerlendirmiş ve bunun büyük sorunlar ile karşılaşacağı sonucuna varmıştır. Ancak komite, üye ülkelerden belirli grupların, kendi amaçları ile uyumlu olması için gerekli görebilecekleri bazı uyarlamalara açık olmak üzere, Model Anlaşma temelinde kendi aralarında bu türden bir anlaşma akdetme olasılığı üzerinde çalışmanın mümkün olduğunu kabul etmiştir.

38. Danimarka, Finlandiya, İzlanda, Norveç ve İsveç arasında 1983 yılında imzalanan ve 1987, 1989 ile 1996[1] yıllarında değiştirilen Kuzey Ülkeleri Gelir ve Servet Anlaşması, üye ülkelerden oluşan bir grup tarafından kendi aralarında akdedilen bu türden çok taraflı bir anlaşmanın uygulanışı için örnek teşkil etmekte olup, Model Anlaşma hükümlerini yakından takip etmektedir.

39. Bundan başka, Mali İşler Komitesi tarafından kaleme alan ilk taslak esas alınarak Avrupa Konseyi bünyesinde düzenlenen Vergi Konularında Karşılıklı İdari Yardımlaşma Anlaşması da bu konuda önem arz etmektedir. Bu Anlaşma 1 Nisan 1995 tarihinde yürürlüğe girmiştir.

40. Bu iki anlaşmaya rağmen bütün üye ülkeleri kapsayan çok taraflı bir vergi anlaşması akdedilmesinin artık uygulanabilir olduğunu düşünmek için sebep yoktur. Komite bu nedenle hala uluslararası düzlemde çifte vergilendirmenin önlenmesi için ikili anlaşmaların daha uygun bir yöntem olduğu düşüncesindedir.

Vergiden kaçınma ve vergi kaçırma; anlaşmaların uygunsuz kullanımı

41. Mali İşler Komitesi hem vergi anlaşmalarının uygunsuz kullanımını hem de uluslararası vergi kaçakçılığını incelemeye devam etmektedir. Bu soruna, çeşitli Maddeler hakkındaki Yorumlarda değinilmektedir. Özellikle 26'ncı Maddede, ilgili Yorumda da açıklığa kavuşturulduğu üzere, bu suiistimaller ile mücadele edebilmeleri amacıyla Devletlere bilgi değişimi yapma olanağı tanınmaktadır.

1 Faroe Adaları da 1989 ve 1996 Anlaşmalarını imzalamıştır.

GELİR VE SERVET ÜZERİNDEN ALINAN VERGİLERE İLİŞKİN MODEL ANLAŞMA

ANLAŞMANIN ÖZETİ

Başlık ve Önsöz

Bölüm I

ANLAŞMANIN KAPSAMI

Madde 1 Kapsanan kişiler

Madde 2 Kapsanan vergiler

Bölüm II

TANIMLAR

Madde 3 Genel tanımlar

Madde 4 Mukim

Madde 5 İşyeri

Bölüm III

GELİRİN VERGİLENDİRİLMESİ

Madde 6 Gayrimenkul varlıklardan elde edilen gelir

Madde 7 Ticari kazançlar

Madde 8 Deniz, iç su yolu ve hava taşımacılığı

Madde 9 Bağımlı teşebbüsler

Madde 10 Temettüler

Madde 11 Faiz

Madde 12 Gayrimaddi hak bedelleri

Madde 13 Sermaye değer artış kazançları

Madde 14 [Kaldırıldı]

Madde 15 Ücret geliri

Madde 16 Yöneticilere yapılan ödemeler

Madde 17 Sanatçı ve sporcular

Madde 18 Emekli maaşları

Madde 19 Kamu hizmeti

Madde 20 Öğrenciler

Madde 21 Diğer gelirler

Bölüm IV

SERVETİN VERGİLENDİRİLMESİ

Madde 22 Servet

Bölüm V

ÇİFTE VERGİLENDİRMEYİ ÖNLENME YÖNTEMLERİ

Madde 23 A İstisna yöntemi

Madde 23 B Mahsup yöntemi

Bölüm VI

ÖZEL HÜKÜMLER

Madde 24 Ayrım yapılmaması

Madde 25 Karşılıklı anlaşma usulü

Madde 26 Bilgi değişimi

Madde 27 Vergilerin tahsilatında yardımlaşma

Madde 28 Diplomatik temsilciler ve konsolosluk memurları

Madde 29 Bölgesel genişleme

Bölüm VII

SON HÜKÜMLER

Madde 30 Yürürlüğe girme

Madde 31 Yürürlükten kalkma

ANLAŞMANIN BAŞLIĞI

(A Devleti) ile (B Devleti) Arasında Gelir ve Servet[1] Üzerinden Alınan Vergilere İlişkin Anlaşma

ANLAŞMANIN[2] ÖNSÖZÜ

1 Devletler, arzu ederlerse, yaygın teamüle uyarak Anlaşma'nın başlığında çifte vergilendirmeyi önlemeye ya da hem çifte vergilendirmeyi önlemeye hem de vergi kaçakçılığına engel olmaya atıfta bulunabilirler.
2 Anlaşmanın Önsözü her iki Akit devletin anayasal sürecine uygun olarak kaleme alınacaktır.

Bölüm I

ANLAŞMANIN KAPSAMI

MADDE 1

KAPSANAN KİŞİLER

Bu Anlaşma Akit Devletlerden birinin veya her ikisinin mukimi olan kişilere uygulanacaktır.

MADDE 2

KAPSANAN VERGİLER

1. Bu Anlaşma, ne şekilde alındığına bakılmaksızın, bir Akit Devlet veya politik alt bölümleri ya da mahalli idareleri adına gelir veya servet üzerinden alınan vergilere uygulanacaktır.

2. Menkul veya gayrimenkul varlıkların devrinden doğan kazançlara uygulanan vergiler ile teşebbüsler tarafından ödenen ücret veya maaşların toplam tutarı üzerinden alınan vergiler ve sermaye değer artışlarına uygulanan vergiler de dahil olmak üzere, toplam gelir, toplam servet veya gelirin ya da servetin unsurları üzerinden alınan tüm vergiler, gelir ve servet üzerinden alınan vergiler olarak kabul edilecektir.

3. Anlaşmanın uygulanacağı mevcut vergiler özellikle:

a) (Devlet A'da): .....
b) (Devlet B'de): .....'dir.

4. Anlaşma aynı zamanda, Anlaşmanın imza tarihinden sonra mevcut vergilere ilave olarak veya onların yerine alınan ve mevcut vergilerle aynı nitelikte olan veya onlara önemli ölçüde benzeyen vergilere de uygulanacaktır. Akit Devletlerin yetkili makamları, ilgili vergi mevzuatlarında yapılan önemli değişiklikleri birbirlerine bildireceklerdir.

Bölüm II

TANIMLAR

MADDE 3

GENEL TANIMLAR

1. Bu Anlaşmanın amaçları yönünden, metin aksini gerektirmedikçe:

a) "kişi" terimi, bir gerçek kişiyi, bir şirketi ve kişilerin oluşturduğu diğer herhangi bir kuruluşu kapsar;

b) "şirket" terimi, herhangi bir kurum veya vergileme yönünden kurum olarak muamele gören herhangi bir kuruluş anlamına gelir;

c) "teşebbüs" terimi herhangi bir ticari faaliyetin yürütülmesi anlamına gelir;

d) "bir Akit Devletin teşebbüsü" ve "diğer Akit Devletin teşebbüsü" terimleri sırasıyla, bir Akit Devlet mukimi tarafından işletilen bir teşebbüs ve diğer Akit Devletin mukimi tarafından işletilen bir teşebbüs anlamına gelir;

e) "uluslararası trafik" terimi, yalnızca diğer Akit Devletin sınırları içinde gerçekleştirilen gemi veya uçak işletmeciliği hariç olmak üzere, etkin yönetim merkezi bir Akit Devlette bulunan bir teşebbüs tarafından gemi veya uçak işletilerek yapılan taşımacılığı ifade eder;

f) "yetkili makam" terimi:

(i) (Devlet A'da): .....

(ii) (Devlet B'de): ..... ifade eder.

g) bir Akit Devlete ilişkin "vatandaş" terimi:

(i) o Akit Devletin vatandaşlığına veya uyrukluğuna sahip herhangi bir gerçek kişiyi ve

(ii) o Akit Devlette yürürlükte olan mevzuata göre statü kazanan herhangi bir hükmi şahsı, ortaklığı veya derneği ifade eder;

h) "iş" terimi profesyonel hizmetleri ve bağımsız niteliğe sahip diğer faaliyetleri kapsar.

2. Anlaşmanın bir Akit Devlet tarafından herhangi bir tarihte uygulanmasına ilişkin olarak, Anlaşmada tanımlanmamış herhangi bir terim, metin aksini gerektirmedikçe, Anlaşmanın uygulanacağı vergilerin amaçları bakımından, o tarihte bu Devletin mevzuatında sahip olduğu anlamı taşıyacak ve bu Devletin yürürlükteki vergi mevzuatında yer alan bir anlam, bu Devletin diğer mevzuatında bu terime verilen anlama göre üstünlük taşıyacaktır.

MADDE 4

MUKİM

1. Bu Anlaşmanın amaçları bakımından, "bir Akit Devletin mukimi" terimi, bu Devlet ve herhangi bir politik alt bölümü veya mahalli idaresi de dahil olmak üzere, bu Devletin mevzuatı gereğince ikametgah, mukimlik, yönetim yeri veya benzer yapıda diğer herhangi bir kriter nedeniyle vergiye tabi olan kişi anlamına gelir. Ancak bu terim, yalnızca o Devletteki kaynaklardan elde edilen gelir veya orada bulunan servet nedeniyle o Devlette vergiye tabi olan herhangi bir kişiyi kapsamaz.

2. 1'inci fıkra hükümleri dolayısıyla bir gerçek kişi her iki Akit Devletin de mukimi olduğunda, bu kişinin durumu aşağıdaki şekilde belirlenecektir:

a) bu kişi, yalnızca daimi olarak kalabileceği bir evin bulunduğu Devletin mukimi kabul edilecektir; eğer bu kişinin her iki Devlette de daimi olarak kalabileceği bir evi varsa, bu kişi, yalnızca kişisel ve ekonomik ilişkilerinin daha yakın olduğu (hayati menfaatlerin merkezi olan) Devletin mukimi olarak kabul edilecektir;

b) eğer kişinin hayati menfaatlerinin merkezinin yer aldığı Devlet saptanamazsa veya her iki Devlette de daimi olarak kalabileceği bir evi yoksa, bu kişi yalnızca kalmayı adet edindiği evin bulunduğu Devletin mukimi kabul edilecektir;

c) eğer kişinin her iki Devlette de kalmayı adet edindiği bir evi varsa veya her iki Devlette de böyle bir ev söz konusu değilse, bu kişi yalnızca vatandaşı olduğu Devletin mukimi kabul edilecektir;

d) eğer kişi her iki Devletin de vatandaşıysa veya her iki Devletin de vatandaşı değilse, Akit Devletlerin yetkili makamları sorunu karşılıklı anlaşma ile çözeceklerdir.

3. Gerçek kişi dışındaki bir kişi 1'inci fıkra hükümleri dolayısıyla her iki Akit Devletin de mukimi olduğunda, bu kişi, yalnızca etkin yönetim merkezinin bulunduğu Devletin mukimi kabul edilecektir.

MADDE 5

İŞYERİ

1. Bu Anlaşmanın amaçları bakımından "işyeri" terimi, bir teşebbüsün işinin tamamen veya kısmen yürütüldüğü işe ilişkin sabit bir yer anlamına gelir.

2. "İşyeri" terimi özellikle şunları kapsamına alır:

a) yönetim yeri;

b) şube;

c) büro;

d) fabrika;

e) atölye ve

f) maden ocağı, petrol veya doğal gaz kuyusu, taş ocağı veya doğal kaynakların çıkarıldığı diğer herhangi bir yer.

3. Bir inşaat şantiyesi, yapım veya kurma projesi yalnızca on iki ayı aşan bir süre devam etmesi durumunda bir işyeri oluşturur.

4. Bu maddenin daha önceki hükümlerine bakılmaksızın, "işyeri" teriminin aşağıdaki hususları kapsamadığı kabul edilecektir:

a) teşebbüse ait tesislerin, malların veya ticari eşyanın yalnızca depolanması, teşhiri veya teslimi amacıyla kullanılması;

b) teşebbüse ait mal veya ticari eşya stoklarının, yalnızca depolama, teşhir veya teslim amacıyla elde tutulması;

c) teşebbüse ait mal veya ticari eşya stoklarının, yalnızca bir başka teşebbüse işlettirilmesi amacıyla elde tutulması;

d) işe ilişkin sabit bir yerin, yalnızca teşebbüse mal veya ticari eşya satın alma veya bilgi toplama amacıyla elde tutulması;

e) işe ilişkin sabit bir yerin teşebbüs için yalnızca hazırlayıcı veya yardımcı karakter taşıyan diğer herhangi bir faaliyetin yürütülmesi amacıyla elde tutulması;

f) işe ilişkin sabit yerdeki bütün faaliyetlerin bir arada yürütülmesi sonucunda oluşan faaliyetin hazırlayıcı veya yardımcı nitelikte olması şartıyla, işe ilişkin sabit bir yerin yalnızca a) ila e) arası bentlerde bahsedilen faaliyetlerin birini veya birkaçını bir arada yürütmek amacıyla elde tutulması.

5. 1'inci ve 2'nci fıkra hükümlerine bakılmaksızın, bir kişi 6'ncı paragrafın uygulanacağı bağımsız nitelikteki bir acente dışında- bir Akit Devlette, bir teşebbüs adına hareket eder ve o teşebbüs adına sözleşme akdetme yetkisine sahip olup, bu yetkisini mutaden kullanırsa, bu kişinin faaliyetleri, 4'üncü paragrafta bahsedilen ve anılan fıkra hükümlerine göre işe ilişkin sabit bir yer aracılığıyla yürütüldüğünde bu sabit yere işyeri mahiyeti kazandırmayan faaliyetlerle sınırlı olmadıkça, bu teşebbüs, bu Devlette, söz konusu kişinin teşebbüs için gerçekleştirdiği her türlü faaliyet dolayısıyla bir işyerine sahip kabul edilecektir.

6. Bir teşebbüs, bir Akit Devlette işlerini, yalnızca kendi işlerine olağan şekilde devam eden bir simsar, genel komisyon acentesi veya bağımsız statüde diğer herhangi bir acente vasıtasıyla yürüttüğü için bu Devlette bir işyerine sahip kabul olunmayacaktır.

7. Bir Akit Devletin mukimi olan bir şirket, diğer Akit Devletin mukimi olan veya bu diğer Devlette ticari faaliyette bulunan (bir işyeri vasıtasıyla veya diğer bir şekilde) bir şirketi kontrol eder ya da onun tarafından kontrol edilirse, bu şirketlerden herhangi biri diğeri için bir işyeri oluşturmayacaktır.

Bölüm III

GELİRİN VERGİLENDİRİLMESİ

MADDE 6

GAYRİMENKUL VARLIKLARDAN ELDE EDİLEN GELİR

1. Bir Akit Devlet mukiminin diğer Akit Devlette bulunan gayrimenkul varlıklardan elde ettiği gelir (tarım ve ormancılıktan elde edilen gelir dahil), bu diğer Devlette vergilendirilebilir.

2. "Gayrimenkul varlık" terimi, söz konusu varlığın bulunduğu Akit Devletin mevzuatına göre tanımlanacaktır. Terim her halükarda, gayrimenkul varlığa müteferri varlıkları, tarım ve ormancılıkta kullanılan araçları ve hayvanları, gayrimenkul mülkiyetine ilişkin özel hukuk hükümlerinin uygulanacağı hakları, gayrimenkul intifa haklarını ve maden ocaklarının, kaynakların ve diğer doğal kaynakların işletilmesi veya işletme hakkı karşılığında doğan sabit ya da değişken ödemeler üzerindeki hakları kapsayacak; gemi, tekne ve uçaklar gayrimenkul varlık olarak kabul edilmeyecektir.

3. 1'inci paragraf hükümleri, gayrimenkul varlığın doğrudan kullanımından, kiralanmasından veya diğer herhangi bir şekilde kullanımından elde edilen gelire uygulanacaktır.

4. 1'inci ve 3'üncü paragraf hükümleri aynı zamanda, bir teşebbüsün gayrimenkul varlıklardan elde ettiği gelire de uygulanacaktır.

MADDE 7

TİCARİ KAZANÇLAR

1. Bir Akit Devlet teşebbüsüne ait kazanç, söz konusu teşebbüs diğer Akit Devlette yer alan bir işyeri vasıtasıyla ticari faaliyette bulunmadıkça, yalnızca bu Devlette vergilendirilecektir. Eğer teşebbüs yukarıda bahsedilen şekilde ticari faaliyette bulunursa, 2'nci fıkraya uygun olarak işyerine atfedilebilen kazançlar bu diğer Devlette vergilendirilebilir.

2. Bu Madde ve Maddeler [23 A] ile [23 B] uyarınca, 1'inci fıkrada bahsedilen işyerine her iki Akit Devlette de atfedilecek kazanç, işyeri ve teşebbüsün diğer bölümleri vasıtasıyla teşebbüs tarafından yerine getirilen işlevler, kullanılan varlıklar ve üstlenilen riskler dikkate alınarak bu işyeri aynı veya benzer koşullar altında, aynı veya benzer faaliyetlerde bulunan ayrı ve bağımsız bir teşebbüs olsaydı ne kazanç elde edecek ise aynı miktarda kazanç olacaktır.

3. 2'nci fıkraya uygun olarak bir Akit Devlet, Akit Devletlerden birinde bulunan bir teşebbüsün işyerine atfedilebilir kazançlarda düzeltme yaptığı ve bunun neticesinde de teşebbüsün diğer Devlette vergiye tabi tutulan kazançları üzerinden vergi aldığı durumda, diğer Devlet bu kazançlarda çifte vergilendirmeyi önlemek için gerekli olduğu ölçüde, söz konusu kazançlara uygulanan vergi miktarında uygun bir düzeltme yapacaktır. Bu düzeltme belirlenirken, gerektiğinde Akit Devletlerin yetkili makamları birbirlerine danışacaklardır.

4. Kazanç, bu Anlaşmanın diğer maddelerinde ayrı olarak düzenlenen gelir unsurlarını da kapsamına aldığında, o maddelerin hükümleri bu Madde hükümlerinden etkilenmeyecektir.

MADDE 8

DENİZ, İÇ SUYOLU VE HAVA TAŞIMACILIĞI

1. Bir Akit Devlet teşebbüsünün uluslararası trafikte gemi veya uçak işletmeciliğinden elde ettiği kazançlar, yalnızca teşebbüsün etkin yönetim merkezinin bulunduğu Akit Devlette vergilendirilecektir.

2. İç suyolu taşımacılığı alanında faaliyet gösteren teknelerin işletmeciliğinden elde edilen kazançlar, yalnızca teşebbüsün etkin yönetim merkezinin bulunduğu Akit Devlette vergilendirilebilecektir.

3. Bir deniz taşımacılığı teşebbüsünün ve iç suyolu taşımacılığı teşebbüsünün etkin yönetim merkezi bir gemide veya teknede yer alıyorsa, geminin veya teknenin kayıtlı olduğu limanın bulunduğu Akit Devlette ya da eğer geminin veya teknenin kayıtlı olduğu herhangi bir liman yoksa, geminin veya teknenin işletmecisinin mukimi olduğu Akit Devlette yerleşik olduğu kabul edilecektir.

4. 1'inci fıkra hükümleri aynı zamanda, bir ortaklığa, bir ortak teşebbüse veya uluslararası işletilen bir acenteye iştirak dolayısıyla elde edilen kazançlara da uygulanacaktır.

MADDE 9

BAĞIMLI TEŞEBBÜSLER

1. *a)* Bir Akit Devlet teşebbüsü doğrudan veya dolaylı olarak diğer Akit Devlet teşebbüsünün yönetim, kontrol veya sermayesine katıldığında veya

b) aynı kişiler doğrudan veya dolaylı olarak bir Akit Devlet teşebbüsünün ve diğer Akit Devlet teşebbüsünün yönetim, kontrol veya sermayesine katıldığında

ve her iki halde de, iki teşebbüs arasındaki ticari ve mali ilişkilerde oluşan veya empoze edilen koşullar, bağımsız teşebbüsler arasında oluşması gereken koşullardan farklılaştığında, bu teşebbüslerden birisinde olması gereken, fakat bu koşullar dolayısıyla kendini göstermeyen kazanç, o teşebbüsün kazancına eklenip buna göre vergilendirilebilir.

2. Bir Akit Devletin kendi teşebbüsünün kazancına dahil edip vergilendirdiği kazancın, diğer Akit Devlette vergilendirilen diğer Devlet teşebbüsünün kazancını içermesi ve bu şekilde dahil edilen kazancın iki bağımsız teşebbüs arasında olması gereken koşullar göz önünde tutulduğunda ilk bahsedilen Devletin teşebbüsünde tahakkuk etmesi gereken kazanç olması durumunda, diğer Devlet söz konusu kazanç üzerinden alınan verginin miktarında gerekli düzeltmeyi yapacaktır. Bu düzeltme yapılırken, bu Anlaşmanın diğer hükümleri göz önünde tutulacak ve gerektiğinde Akit Devletlerin yetkili makamları birbirlerine danışacaklardır.

MADDE 10

TEMETTÜLER

1. Bir Akit Devletin mukimi olan bir şirket tarafından diğer Akit Devletin bir mukimine ödenen temettüler, bu diğer Devlette vergilendirilebilir.

2. Bununla beraber, bir Akit Devletin mukimi olan şirket tarafından ödenen temettüler bu Devletin mevzuatına göre de vergilendirilebilir; ancak, temettünün gerçek lehdarı diğer Akit Devletin bir mukimi ise, bu şekilde alınacak vergi aşağıdaki oranları aşmayacaktır:

a) gerçek lehdar, temettü ödeyen şirketin sermayesinin doğrudan doğruya en az yüzde 25'ini elinde tutan bir şirket (ortaklık hariç) ise gayrisafi temettü tutarının yüzde 5'i;

b) tüm diğer durumlarda gayrisafi temettü tutarının yüzde 15'i.

Akit Devletlerin yetkili makamları, bu sınırlamaların uygulama şeklini karşılıklı anlaşma ile belirleyeceklerdir. Bu fıkra, temettülerin ödendiği kazançlar yönünden şirketin vergilendirilmesini etkilemeyecektir.

3. Bu Maddede kullanılan "temettü" terimi, hisse senetlerinden, "intifa" senetlerinden veya "intifa" haklarından, maden hisselerinden, kurucu hisse senetlerinden veya alacak niteliğinde olmayıp kazanca katılmayı sağlayan diğer haklardan elde edilen gelirler ile dağıtımı yapan şirketin mukim olduğu Devletin mevzuatına göre, vergileme yönünden hisse senetlerinden elde edilen gelirle aynı muameleyi gören diğer şirket haklarından elde edilen gelirleri ifade eder.

4. Bir Akit Devlet mukimi olan temettünün gerçek lehdarı, temettüyü ödeyen şirketin mukim olduğu diğer Akit Devlette yer alan bir işyeri vasıtasıyla ticari faaliyette bulunursa ve temettü elde edilmesi ile bu işyeri arasında etkin bir bağ bulunmaktaysa, 1'inci ve 2'nci fıkra hükümleri uygulanmayacaktır. Bu durumda, 7'nci Madde hükümleri uygulanacaktır.

5. Bir Akit Devlet mukimi olan bir şirket, diğer Akit Devlette kazanç veya gelir elde ettiğinde, bu diğer Devlet, temettülerin kendi mukimlerinden birine ödenmesi veya temettü elde edilmesi ile bu diğer Devlette bulunan bir işyeri arasında etkin bir bağ bulunması durumları hariç olmak üzere, bu şirket tarafından ödenen temettüler üzerinden herhangi bir vergi alamayacağı gibi, ödenen temettülerin veya dağıtılmamış kazancın tamamen veya kısmen bu diğer Devlette elde edilen kazançtan veya gelirden oluşması durumunda bile, bu şirketin dağıtılmayan kazançları üzerinden bir dağıtılmayan kazanç vergisi alamaz.

MADDE 11

FAİZ

1. Bir Akit Devlette doğan ve diğer Akit Devletin bir mukimine ödenen faiz, bu diğer Devlette vergilendirilebilir.

2. Bununla beraber, faiz elde edildiği Akit Devlette ve o Devletin mevzuatına göre de vergilendirilebilir, ancak faizin gerçek lehdarı diğer Akit Devletin bir mukimi ise, bu şekilde alınacak vergi, faizin gayrisafi tutarının yüzde 10'unu aşmayacaktır. Akit Devletlerin yetkili makamları, bu sınırlamaların uygulama şeklini karşılıklı anlaşma ile belirleyeceklerdir.

3. Bu Maddede kullanılan "faiz" terimi, ipotek garantisine bağlı olsun olmasın ve borçlunun kazancına katılma hakkı tanısın tanımasın, her nevi alacaktan doğan gelirleri ve özellikle kamu menkul kıymetleri ile tahvil veya borç senetlerine ilişkin prim ve ikramiyeler dahil olmak üzere, söz konusu kamu menkul kıymet, tahvil veya borç senetlerinden elde edilen gelirleri ifade eder. Geç ödemelerden kaynaklı cezalar bu Maddenin amacı bakımından faiz olarak kabul edilmez.

4. Akit Devletlerden birinin mukimi olan faizin gerçek lehdarı, faizin elde edildiği diğer Akit Devlette yer alan bir işyeri vasıtasıyla ticari faaliyette bulunursa ve söz konusu faizin ödendiği alacak ile bu işyeri arasında etkin bir bağ bulunmaktaysa, 1'inci ve 2'nci fıkra hükümleri uygulanmayacaktır. Bu durumda, 7'nci Madde hükümleri uygulanacaktır.

5. Faizin, bu ödemeyi yapan kişinin mukim olduğu Devlette elde edildiği kabul olunacaktır. Bununla beraber, faiz ödeyen kişi, bir Akit Devletin mukimi olsun veya olmasın, bir Akit Devlette faiz ödemeye neden olan borç-alacak ilişkisiyle bağlantılı bir işyerine sahip olduğunda ve faiz bu işyerinden kaynaklandığında, söz konusu faizin işyerinin bulunduğu Devlette elde edildiği kabul olunacaktır.

6. Alacak karşılığında ödenen faizin miktarı, ödeyici ile gerçek lehdar arasında veya her ikisi ile bir başka kişi arasında var olan özel ilişki nedeniyle, böyle bir ilişkinin olmadığı durumlarda ödeyici ve lehdar arasında kararlaştırılacak miktarı aştığında, bu Madde hükümleri yalnızca en son bahsedilen miktara uygulanacaktır. Bu durumda ödemelerin aşan kısmı, bu Anlaşmanın diğer hükümleri de dikkate alınarak, her bir Akit Devletin mevzuatına göre vergilendirilecektir.

MADDE 12

GAYRİMADDİ HAK BEDELLERİ

1. Bir Akit Devlette doğan ve diğer Akit Devletin mukimi bir gerçek lehdara ait olan gayrimaddi hak bedelleri, yalnızca bu diğer Devlette vergilendirilebilir.

2. Bu Maddede kullanılan "gayrimaddi hak bedelleri" terimi, sinema filmleri dahil olmak üzere edebi, sanatsal veya bilimsel her nevi telif hakkının, her nevi patentin, alameti farikanın, tasarım veya modelin, planın, gizli formül veya üretim yönteminin kullanımı veya kullanım hakkı karşılığında veya sınai, ticari veya bilimsel tecrübeye dayalı bilgi birikimi veya sınai, ticari veya bilimsel teçhizatın kullanımı ya da kullanım hakkı karşılığında yapılan her türlü ödemeyi ifade eder.

3. Bir Akit Devletin mukimi olan gayrimaddi hak bedelinin gerçek lehdarı, gayrimaddi hak bedelinin elde edildiği diğer Akit Devlette yer alan bir işyeri vasıtasıyla ticari faaliyette bulunursa ve söz konusu bedelin ödendiği hak veya varlık ile bu işyeri arasında etkin bir bağ bulunmaktaysa, 1'inci fıkra hükümleri uygulanmayacaktır. Bu durumda, 7'nci Madde hükümleri uygulanacaktır.

4. Kullanım, hak veya bilgi karşılığında ödenen gayrimaddi hak bedelinin miktarı, ödeyici ile gerçek lehdar arasında veya her ikisi ile bir başka kişi arasında var olan özel ilişki nedeniyle, böyle bir ilişkinin olmadığı durumlarda; ödeyici ile gerçek lehdar arasında kararlaştırılacak miktarı aştığında, bu Madde hükümleri yalnızca en son bahsedilen miktara uygulanacaktır. Bu durumda ödemelerin aşan kısmı, bu Anlaşmanın diğer hükümleri de dikkate alınarak, her bir Akit Devletin mevzuatına göre vergilendirilecektir.

MADDE 13

SERMAYE DEĞER ARTIŞ KAZANÇLARI

1. Bir Akit Devlet mukimince, diğer Akit Devlette yer alan ve 6'ncı Maddede belirtilen gayrimenkul varlıkların elden çıkarılmasından sağlanan kazançlar, bu diğer Devlette vergilendirilebilir.

2. Bir Akit Devlet teşebbüsünün diğer Akit Devlette sahip olduğu bir işyerinin ticari varlığına dahil menkul varlıkların elden çıkarılmasından doğan kazançlar, bu işyerinin (yalnız veya tüm teşebbüsle birlikte) elden çıkarılmasından doğan kazanç da dahil olmak üzere, bu diğer Devlette vergilendirilebilir.

3. Uluslararası trafikte işletilen gemi veya uçakların, iç su yolu taşımacılığı alanında faaliyet gösteren teknelerin veya söz konusu gemi, uçak veya teknelerin işletilmesiyle ilgili menkul varlıkların elden çıkarılmasından sağlanan kazançlar, yalnızca teşebbüsün etkin yönetim merkezinin bulunduğu Akit Devlette vergilendirilecektir.

4. Bir Akit Devlet mukimince değerinin yüzde 50'sinden fazlası, doğrudan veya dolaylı olarak diğer Akit Devlette bulunan gayrimenkul varlıkları temsil eden hisse senetlerinin elden çıkarılmasından sağlanan kazançlar, bu diğer Devlette vergilendirilebilir.

5. 1, 2, 3 ve 4'üncü fıkralarda belirtilenlerin dışında kalan varlıkların elden çıkarılmasından doğan kazançlar, yalnızca elden çıkaranın mukim olduğu Akit Devlette vergilendirilecektir.

[MADDE 14 – SERBEST MESLEK FAALİYETLERİ]
[Kaldırıldı]

MADDE 15

ÜCRET GELİRİ

1. 16, 18 ve 19'uncu maddelerin hükümleri saklı kalmak üzere, bir Akit Devlet mukiminin bir hizmet dolayısıyla elde ettiği ücret, maaş ve diğer benzeri gelirler, bu hizmet diğer Akit Devlette ifa edilmedikçe, yalnızca bu Devlette vergilendirilecektir. Hizmet diğer Devlette ifa edilirse, buradan elde edilen söz konusu gelir bu diğer Devlette vergilendirilebilir.

2. 1'inci fıkra hükümlerine bakılmaksızın, bir Akit Devlet mukiminin diğer Akit Devlette ifa ettiği bir hizmet dolayısıyla elde ettiği gelir, eğer:

a) gelir elde eden kişi, diğer Devlette, bu Devletin ilgili mali yılı içinde başlayan veya biten herhangi bir on iki aylık dönemde bir veya bir kaç seferde toplam 183 günü aşmayan bir süre kalırsa ve

b) ödeme, diğer Devletin mukimi olmayan bir işveren tarafından veya böyle bir işveren adına yapılırsa ve

c) ödeme, işverenin diğer Devlette sahip olduğu bir işyerinden yapılmazsa,

yalnızca ilk bahsedilen Devlette vergilendirilecektir.

3. Bu maddenin bundan önceki hükümlerine bakılmaksızın, uluslararası trafikte işletilen bir gemi veya uçakta ya da iç suyolu taşımacılığı alanında faaliyet gösteren bir teknede ifa edilen bir hizmet dolayısıyla elde edilen gelir, teşebbüsün etkin yönetim merkezinin bulunduğu Akit Devlette vergilendirilebilir.

MADDE 16

YÖNETİCİLERE YAPILAN ÖDEMELER

Bir Akit Devlet mukiminin, diğer Akit Devletin mukimi olan bir şirketin yönetim kurulu üyesi olması dolayısıyla elde ettiği ücret ve diğer benzeri ödemeler, bu diğer Devlette vergilendirilebilir.

MADDE 17

SANATÇI VE SPORCULAR

1. 15'inci maddenin hükümlerine bakılmaksızın, bir Akit Devlet mukimi olan tiyatro, sinema, radyo veya televizyon sanatçısı gibi bir sanatçının veya bir müzisyenin ya da bir sporcunun diğer Akit Devlette bu sıfatla icra ettiği şahsi faaliyetleri dolayısıyla elde ettiği gelir, bu diğer Devlette vergilendirilebilir.

2. Bir sanatçının ya da sporcunun bu sıfatla icra ettiği şahsi faaliyetlerden doğan gelir, sanatçının veya sporcunun kendisi adına değil de bir başkasına yönelirse, bu gelir 15'inci maddenin hükümleriyle bağlı kalınmaksızın, sanatçı ya da sporcunun faaliyetlerinin icra edildiği Akit Devlette vergilendirilebilir.

MADDE 18

EMEKLİ MAAŞLARI

1. 19'uncu maddenin 2'nci fıkrası hükümleri saklı kalmak üzere, bir Akit Devlet mukimine geçmiş çalışmalarının karşılığında ödenen emekli maaşları ve diğer benzeri ödemeler, yalnızca bu Devlette vergilendirilecektir.

MADDE 19

KAMU HİZMETİ

1. *a)* Bir Akit Devletin kendisine, politik alt bölümüne veya mahalli idaresine, bir kamu görevi dolayısıyla, bir gerçek kişi tarafından verilen hizmetler karşılığında, bu Devlet, alt bölüm veya mahalli idare tarafından yapılan maaş, ücret ve diğer benzeri ödemeler, yalnızca bu Devlette vergilendirilecektir.

b) Bununla beraber, hizmet diğer Devlette ifa edilirse ve gerçek kişi bu diğer Devletin bir mukimi ise, söz konusu maaş, ücret ve diğer benzeri ödemeler yalnızca bu diğer Akit Devlette vergilendirilecektir. Ancak bu kişinin;

(i) bu Devletin vatandaşı olması veya

(ii) yalnızca bu hizmeti ifa etmek için bu Devletin mukimi durumuna geçmemiş olması gerekmektedir.

2. *a)* 1'inci fıkra hükümlerine bakılmaksızın, bir Akit Devlete, politik alt bölümüne veya mahalli idaresine bir gerçek kişi tarafından verilen hizmetler karşılığında, bu Devlet, alt bölüm veya idare tarafından veya bunlarca oluşturulan fonlardan ödenen emekli maaşları veya benzeri ödemeler, yalnızca bu Devlette vergilendirilecektir.

b) Bununla beraber, gerçek kişinin diğer Akit Devletin bir mukimi ve vatandaşı olması halinde, söz konusu emekli maaşı ve diğer benzer gelirler yalnızca bu Devlette vergilendirilecektir.

3. Bir Akit Devlet, politik alt bölümü veya mahalli idaresi tarafından yürütülen ticari faaliyetlerle bağlantılı olarak verilen hizmetler karşılığında yapılan ücret, maaş ve diğer benzeri ödemeler ile emekli maaşlarına 15, 16, 17 ve 18'inci maddelerin hükümleri uygulanacaktır.

MADDE 20

ÖĞRENCİLER

Bir Akit Devleti ziyareti sırasında veya ziyaretinden hemen önce diğer Akit Devletin mukimi olan ve ilk bahsedilen Devlette yalnızca öğrenim veya mesleki eğitim amacıyla bulunan bir öğrenci veya stajyere, geçimini, öğrenimini veya mesleki eğitimini sağlayabilmesi için bu Devletin dışındaki kaynaklardan yapılan ödemeler bu Devlette vergilendirilmeyecektir.

MADDE 21

DİĞER GELİRLER

1. Bir Akit Devlet mukiminin, nerede doğarsa doğsun, bu Anlaşmanın daha önceki maddelerinde ele alınmayan gelir unsurları, yalnızca bu Devlette vergilendirilecektir.

2. 6'ncı maddenin 2'nci fıkrasında tanımlanan gayrimenkul varlıklardan elde edilen gelir hariç olmak üzere, bir Akit Devlet mukimi olan söz konusu gelir lehdarının diğer Akit Devlette bulunan bir işyeri vasıtasıyla ticari faaliyette bulunması ve gelirin ödendiği hak veya varlık ile bu işyeri arasında etkin bir bağ bulunması halinde bu gelire 1'inci fıkra hükümleri uygulanmayacaktır. Bu durumda, 7'nci Madde hükümleri uygulanacaktır.

Bölüm IV

SERVETİN VERGİLENDİRİLMESİ

MADDE 22

SERVET

1. Bir Akit Devlet mukimine ait 6'ncı Maddede bahsedilen gayrimenkul varlıklarca temsil edilen ve diğer Akit Devlette bulunan servet, bu diğer Devlette vergilendirilebilir.

2. Bir Akit Devlet teşebbüsünün diğer Akit Devlette sahip olduğu bir işyerinin ticari varlığına dahil menkul varlıkların temsil ettiği servet, bu diğer Devlette vergilendirilebilir.

3. Bir Akit devlet teşebbüsü tarafından uluslararası trafikte işletilen gemi ve uçaklar ile iç suyolu taşımacılığı alanında faaliyet gösteren tekneler tarafından temsil olunan ve söz konusu gemi, uçak ve teknelerin işletilmesi ile ilgili menkul varlıkların temsil ettiği servet, yalnızca teşebbüsün etkin yönetim merkezinin bulunduğu Akit Devlette vergilendirilecektir.

4. Bir Akit Devlet mukiminin servetinin diğer bütün unsurları, yalnızca bu Devlette vergilendirilecektir.

Bölüm V

ÇİFTE VERGİLENDİRMEYİ ÖNLEME YÖNTEMLERİ

MADDE 23 A

İSTİSNA YÖNTEMİ

1. Bir Akit Devlet mukimi, bu Anlaşma hükümlerine göre diğer Akit Devlette vergilendirilebilen bir gelir elde ettiğinde veya bir servete sahip olduğunda, ilk bahsedilen Devlet, 2'nci ve 3'üncü fıkra hükümleri saklı kalmak üzere bu geliri veya serveti vergiden istisna edecektir.

2. Bir Akit Devlet mukimi 10'uncu ve 11'inci Madde hükümlerine göre diğer Akit Devlette vergilendirilebilen gelir unsurları elde ettiğinde, ilk bahsedilen Devlet bu mukimin geliri üzerinden alınan vergiden diğer Akit Devlette ödenen vergiye eşit bir tutarda mahsubuna müsaade edecektir. Bununla beraber, söz konusu mahsup bu diğer Devlette elde edilen gelir unsurlarına atfedilebilen ve mahsuptan önce hesaplanan vergi tutarını aşmayacaktır.

3. Bu Anlaşmanın herhangi bir hükmü uyarınca bir Akit Devlet mukimi tarafından elde edilen gelir veya sahip olunan servet bu Devlette vergiden istisna edilirse, bu Devlet, söz konusu mukimin geriye kalan geliri veya serveti üzerinden alınacak vergi miktarını hesaplarken, istisna edilmiş olan geliri veya serveti de dikkate alabilir.

4. Eğer diğer Akit Devlet söz konusu geliri veya serveti vergiden istisna etmek amacıyla bu Anlaşmanın hükümlerini uyguluyorsa veya söz konusu gelir için 10'uncu veya 11'nci maddenin 2'nci fıkra hükümlerini uyguluyorsa, bir Akit Devlet mukimi tarafından elde edilen gelire veya servete 1'inci fıkra hükümleri uygulanmayacaktır.

MADDE 23 B

MAHSUP YÖNTEMİ

1. Bir Akit Devlet mukimi, bu Anlaşma hükümlerine göre diğer Akit Devlette vergilendirilebilen bir gelir elde ettiğinde veya bir servete sahip olduğunda, ilk bahsedilen Devlet:

a) bu mukimin geliri üzerinden alınacak vergiden diğer Akit Devlette ödenen gelir vergisine eşit bir tutarın mahsup edilmesine

b) bu mukimin serveti üzerinden alınacak vergiden diğer Akit Devlette ödenen servet vergisine eşit bir tutarın mahsup edilmesine müsaade edecektir.

Bununla beraber, her iki durumda da bu türden bir mahsup duruma göre diğer Devlette vergilendirilebilir, gelire veya servete atfedilebilen ve mahsuptan önce hesaplanan gelir veya servet vergisi tutarını aşmayacaktır.

2. Bu Anlaşmanın herhangi bir hükmü uyarınca bir Akit Devlet mukimi tarafından elde edilen gelir veya sahip olunan servet bu Devlette vergiden istisna edilirse, bu Devlet, söz konusu mukimin geriye kalan geliri veya serveti üzerinden alınacak vergi miktarını hesaplarken, istisna edilmiş olan geliri veya serveti de dikkate alabilir.

Bölüm VI

ÖZEL HÜKÜMLER

MADDE 24

AYRIM YAPILMAMASI

1. Bir Akit Devletin vatandaşları, diğer Akit Devlette, bu diğer Devletin vatandaşlarının aynı koşullarda, özellikle mukimlik yönünden, karşı karşıya kaldıkları veya kalabilecekleri vergilemeden ve buna bağlı mükellefiyetlerden değişik veya daha ağır bir vergilemeye ve buna bağlı mükellefiyetlere tabi tutulmayacaklardır. Bu hüküm aynı zamanda, 1'inci Madde hükümleri ile bağlı kalınmaksızın, Akit Devletlerden birinin veya her ikisinin mukimi olmayan kişilere de uygulanacaktır.

2. Bir Akit Devlet mukimi olan vatansız kişiler her iki Akit Devlette ilgili Devletin vatandaşlarının aynı koşullarda, özellikle mukimlik yönünden, karşı karşıya kaldıkları veya kalabilecekleri vergilemeden ve buna bağlı mükellefiyetlerden değişik veya daha ağır bir vergilemeye ve buna bağlı mükellefiyetlere tabi tutulmayacaklardır.

3. Bir Akit Devlet teşebbüsünün diğer Akit Devlette sahip olduğu işyeri bu diğer Devlette aynı faaliyetleri yürüten bu diğer Devletin teşebbüslerinin tabi olduğu vergilemeye göre daha az lehe bir vergilendirmeye tabi olmayacaktır. Bu hüküm, bir Akit Devletin kendi mukimlerine şahsi veya ailevi durumları dolayısıyla uyguladığı şahsi indirim, vergi ve matrah indirimlerini diğer Akit Devlet mukimlerine de uygulamak zorunda olduğu yönünde anlaşılmayacaktır.

4. 9'uncu maddenin 1'inci fıkrası, 11'inci maddenin 6'ncı fıkrası veya 12'nci maddenin 4'üncü fıkrası hükümlerinin uygulanacağı haller hariç olmak üzere, bir Akit Devlet teşebbüsünce diğer Akit Devletin bir mukimine ödenen faiz, gayrimaddi hak bedeli ve diğer ödemeler, bu teşebbüsün vergilendirilebilir kazancının belirlenmesinde, söz konusu ödemeler aynı koşullarda ilk bahsedilen Devletin bir mukimine yapılmış gibi indirilebilecektir. Benzer şekilde, bir Akit Devlet teşebbüsünün diğer Akit Devletin bir mukimine olan herhangi bir borcu, bu teşebbüsün vergilendirilebilir servetinin belirlenmesi amacıyla, söz konusu borç aynı koşullarda ilk bahsedilen Devletin bir mukimine yapılmış gibi mahsup edilebilecektir.

5. Bir Akit Devletin, diğer Akit Devletin bir veya bir kaç mukimi tarafından, doğrudan veya dolaylı olarak, kısmen veya tamamen sermayesine sahip olunan veya kontrol edilen teşebbüsleri, ilk bahsedilen Devlette, bu Devletin diğer benzeri teşebbüslerinin tabi oldukları veya olabilecekleri vergilemeden ve buna bağlı mükellefiyetlerden farklı veya daha ağır bir vergilemeye veya buna bağlı mükellefiyetlere tabi tutulmayacaklardır.

6. 2'nci Madde hükümlerine bakılmaksızın, bu Madde hükümleri her tür ve tanımdaki vergilere uygulanacaktır.

MADDE 25

KARŞILIKLI ANLAŞMA USULÜ

1. Bir kişi, Akit Devletlerden birinin veya her ikisinin işlemlerinin kendisi için bu Anlaşmanın hükümlerine uygun düşmeyen bir vergileme yarattığı veya yaratacağı kanaatine vardığında, bu Devletlerin iç mevzuatında öngörülen çözüm yollarıyla bağlı kalmaksızın, olayı mukimi olduğu Akit Devletin yetkili makamına veya durumu 24'üncü maddenin 1'inci fıkrasına uygun düşerse, vatandaşı olduğu Akit Devletin yetkili makamına arz edebilir. Söz konusu müracaat, Anlaşma hükümlerine aykırı düşen bir vergilemeyle sonuçlanan eylemin ilk bildiriminden itibaren üç yıl içerisinde yapılmalıdır.

2. Söz konusu yetkili makam, itirazı haklı bulur ancak kendisi tatminkar bir çözüme ulaşamaz ise, Anlaşmaya ters düşen vergilemeyi önlemek amacıyla, diğer Akit Devletin yetkili makamıyla karşılıklı anlaşma yoluyla konuyu çözmeye gayret sarf edecektir. Anlaşmaya varılan her husus, Akit Devletlerin iç mevzuatında öngörülen zaman aşımı sürelerine bakılmaksızın uygulanacaktır.

3. Akit Devletlerin yetkili makamları, Anlaşmanın yorumundan veya uygulanmasından kaynaklanan her türlü güçlüğü veya tereddüttü karşılıklı anlaşmayla çözmek için gayret göstereceklerdir. Yetkili makamlar aynı zamanda, Anlaşmada ele alınmayan durumlardan kaynaklanan çifte vergilendirmenin ortadan kaldırılması için de birbirlerine danışabilir.

4. Akit Devletlerin yetkili makamları, bundan önceki fıkralarda belirtilen hususlarda anlaşmaya varabilmek için birbirleriyle, kendilerinden veya temsilcilerinden oluşan ortak bir komisyon kanalı da dahil olmak üzere, doğrudan haberleşebilirler.

5. *a)* 1'inci fıkra uyarınca bir kişi bir Akit Devletin yetkili makamına, Akit Devletlerden birinin veya her ikisinin işlemlerinin o kişi için bu Anlaşmanın hükümlerine uygun düşmeyen bir vergileme yarattığı kanaatine dayanarak olayı mukimi olduğu Akit Devletin yetkili makamına iletmiş, ve

b) söz konusu olay, diğer Akit Devletin yetkili makamına arz edildiği tarihten itibaren iki yıl içerisinde yetkili makamlar tarafından 2'nci fıkra hükümlerine uygun olarak anlaşma yoluyla çözüme kavuşturulamamış ise,

ilgili kişinin talep etmesi halinde, söz konusu olaydan kaynaklanan ve çözülemeyen her türlü sorun tahkime gönderilecektir. Ancak Devletlerden birinde bu çözülmeyen sorunlar hakkında bir mahkeme kararı verilmiş ise, söz konusu sorunlar tahkime gönderilmeyecektir. İlgili olaydan doğrudan etkilenen kişi tahkim kararını uygulayan karşılıklı anlaşmayı reddetmediği sürece, söz konusu karar her iki Akit Devleti için bağlayıcı olacaktır ve bu Devletlerin iç mevzuatındaki herhangi bir zaman aşımına bağlı kalmaksızın uygulamaya konulacaktır. Akit Devletlerin yetkili makamları karşılıklı anlaşma yoluyla bu fıkranın uygulama şeklini belirleyeceklerdir.[1]

MADDE 26

BİLGİ DEĞİŞİMİ

1. Akit Devletlerin yetkili makamları, bu Anlaşma hükümlerinin uygulanmasıyla ilgili veya, Anlaşma ile uyumsuzluk göstermediği sürece, Akit Devletler, politik alt bölümleri veya mahalli idareleri adına alınan her tür ve tanımdaki vergilerle ilgili iç mevzuat hükümlerinin uygulanması veya idaresi ile ilgili olduğu öngörülen bilgileri değişime tabi tutacaklardır. Bilgi değişimi 1'inci ve 2'nci maddelerle sınırlı değildir.

2. Bir Akit Devlet tarafından 1'inci fıkra uyarınca alınan her türlü bilgi, o Devletin kendi iç mevzuatı çerçevesinde elde ettiği bilgiler gibi gizli tutulacak ve yalnızca 1'inci fıkrada bahsedilen vergilerin tahakkuk veya tahsilleri veya cebri icra ya da kovuşturmasıyla veya bu hususlardaki itirazlara bakmakla görevli kişi veya makamlara (adli makamlar ve idari kuruluşlar dahil) veya bunları denetlemekle görevli olan kişilere verilebilecektir. Bu kişi veya makamlar söz konusu bilgileri yalnızca bu amaçlar doğrultusunda kullanacaklardır. Bu kişi veya makamlar, söz konusu bilgileri mahkeme duruşmalarında veya adli kararlar alınırken açıklayabilirler. Yukarıda belirtilenlere bakılmaksızın, bir Akit Devlet tarafından alınan bilgi, söz konusu bilgi her iki Devletin yasaları uyarınca başka amaçlarla kullanılabiliyorsa ve bilgiyi sağlayan Devletin bu türden bir kullanıma izin vermesi halinde, başka amaçlarla kullanılabilir.

1.Bazı Devletlerde iç mevzuat gereği, ya da siyasî veya idari gerekçelerle bu fıkrada öngörülen türde bir uyuşmazlık çözümü mümkün olmayabilir. Bundan başka, bazı Devletler bu fıkrayı yalnızca belirli Devletler ile akdettikleri anlaşmalara dahil etmek isteyebilirler. Bu nedenlerle, bu fıkra yalnızca her iki Devletin söz konusu fıkraya ilişkin Yorumun 65'inci fıkrasında tanımlanan etkenler temelinde her bir Devletin bu fıkarının Anlaşma'ya dahil edilmesinin uygun olacağı kanaatine varması hâlinde Anlaşmaya dahil edilmelidir. Ancak söz konusu Yorumun 74'üncü fıkrasında da belirtildiği gibi diğer Devletler kendi mahkemelerinden biri tarafından söz konusu sorunlar ile ilgili olarak hâlihazırda verilmiş bir karar zaten mevcut ise çözülmeyen sorunların tahkime gönderilemeyeceğine ilişkin koşulu bu fıkradan çıkarma konusunda anlaşmaya varabilmelidirler.

3. 1'inci ve 2'nci fıkra hükümleri hiçbir surette bir Akit Devleti:

a) kendisinin veya diğer Akit Devletin mevzuatına ve idari uygulamalarına aykırı idari önlemler alma;

b) kendisinin veya diğer Akit Devletin mevzuatı veya normal idari işlemleri çerçevesinde elde edilemeyen bilgileri sunma;

c) herhangi bir ticari, sınai, mesleki sırrı veya ticari işlemi aleni hale getiren bilgileri veya aleniyeti kamu düzenine aykırı düşen bilgileri verme yükümlülüğü altına sokacak şekilde yorumlanamaz.

4. Bir Akit Devlet tarafından bu Madde uyarınca bilgi talep edilmesi durumunda, diğer Akit Devlet, kendi vergi amaçları yönünden bu bilgilere ihtiyacı olmasa bile, talep edilen bilgiyi sağlamak için kendi bilgi toplama yöntemlerini kullanacaktır. Önceki cümlede yer alan yükümlülük, 3'üncü fıkradaki sınırlamalara tabi olmakla birlikte, bu sınırlamalar hiçbir surette bir Akit Devlete, yalnızca ulusal çıkarları olmadığı gerekçesiyle bilgi sağlamayı reddetme hakkı verecek şekilde yorumlanmayacaktır.

5. 3'üncü fıkra hükümleri hiçbir surette bir Akit Devlete, bilginin yalnızca bir banka, diğer finansal kurum, temsilci veya bir acente ya da yediemin gibi hareket eden bir kişide bulunması veya bir kişinin sermaye payları ile ilgili olması nedeniyle bu bilgiyi sağlamayı reddetme hakkı verecek şekilde yorumlanmayacaktır.

MADDE 27

VERGİLERİN TAHSİLATINDA YARDIMLAŞMA[1]

1. Akit Devletler, alacaklarının tahsilatında birbirlerine yardım edeceklerdir. Bu yardım 1'inci ve 2'nci maddelerle sınırlı değildir. Akit Devletlerin yetkili makamları, bu maddelerin uygulama biçimini karşılıklı anlaşma yoluyla belirleyebileceklerdir.

2. Bu Maddede kullanılan "alacak" terimi, bu Anlaşmaya veya Akit Devletlerin taraf olduğu diğer herhangi bir hukuki belgeye aykırı olmadığı sürece, bir Akit Devlet, politik alt bölümleri ya da mahalli idareleri adına alınan her tür ve tanımdaki vergiler dolayısıyla borçlanılan bir tutarı, bunun yanı sıra faiz, idari cezalar ve bu tutara ilişkin tahsilat veya koruma masraflarını ifade eder.

3. Bir Akit Devletin alacağının, bu Devletin mevzuatı uyarınca icra yoluyla istenebildiği ve borçlunun, o esnada bu Devletin mevzuatı uyarınca alacağın tahsilatını engelleyemediği durumda, söz konusu alacak, bu Devletin yetkili makamının talebi üzerine diğer Akit Devletin yetkili makamınca tahsil edilmek amacıyla kabul edilecektir. Bu alacak, bu diğer Devlet tarafından, kendi alacağıymış gibi, kendi vergilerinin icrası ve tahsilatına uyguladığı mevzuat hükümlerine göre tahsil edilecektir.

1 Bazı ülkelerde iç mevzuat gereği, ya da siyasi veya idari gerekçelerle bu Maddede öngörülen türde bir yardımlaşma mümkün olmayabilir ya da böyle bir yardımlaşma örneğin benzer vergi sistemlerine veya vergi idarelerine sahip ülkeler ile sınırlandırılabilir veya kapsanan vergilere göre kısıtlanabilir. Bu nedenle, bu Madde yalnızca her iki Devletin söz konusu Maddeye ilişkin Yorumun 1'inci fıkrasında açıklanan etkenler temelinde diğer Devlet tarafından uygulanan vergilerin tahsilatına yardımcı olabilecekleri- kanaatine varmaları durumunda Anlaşmaya dahil edilmelidir.

4. Bir Akit Devlet alacağının, bu Devletin kendi mevzuatı uyarınca tahsilatını sağlamak için koruma tedbirleri alabileceği bir alacak olması durumunda, söz konusu alacak, bu Devletin yetkili makamının talebi üzerine, koruma önlemleri almak amacıyla diğer Akit Devletin yetkili makamınca kabul edilecektir. Bu diğer Devlet, bu tür tedbirlerin uygulandığı sırada, alacağın ilk bahsedilen Devlette icra yoluyla alınamayacağı veya borçlunun tahsilatı önleme hakkının bulunduğu durumlarda bile, kendi mevzuatı hükümleri uyarınca, bu alacak kendi alacağıymış gibi koruma tedbirleri alacaktır.

5. 3'üncü ve 4'üncü fıkra hükümlerine bakılmaksızın, 3'üncü veya 4'üncü fıkranın amaçları yönünden bir Akit Devlet tarafından kabul edilen bir alacak bu Devlette zaman aşımına tabi olmayacak veya niteliği gereği, bu Devletin mevzuatı uyarınca bir alacağa tanınan herhangi bir öncelik, bu alacağa tanınmayacaktır. Bunun yanı sıra, 3'üncü veya 4'üncü fıkranın amaçları bakımından, bir Akit Devlet tarafından kabul edilen bir alacak, bu Devlette diğer Akit Devletin mevzuatı uyarınca bu alacağa tanınan herhangi bir önceliğe sahip olmayacaktır.

6. Bir Akit Devlet alacağının varlığı, geçerliliği veya tutarıyla ilgili davalar, diğer Akit Devletin mahkemeleri veya idari kuruluşlarına getirilemez.

7. Bir Akit Devletin, 3'üncü veya 4'üncü fıkra uyarınca bir talepte bulunmasından sonraki ve diğer Akit Devletin alacağı tahsil ederek ilk bahsedilen Devlete göndermesinden önceki herhangi bir zamanda, ilgili alacağın,

a) 3'üncü fıkraya göre talepte bulunulması durumunda, ilk bahsedilen Devletin alacağının, bu Devletin mevzuatı uyarınca icra yoluyla istenebilen ve borçlusunun o esnada bu Devletin mevzuatı uyarınca tahsilatını engelleyemediği veya

b) 4'üncü fıkraya göre talepte bulunulması durumunda, ilk bahsedilen Devletin alacağının, alacağın tahsilatını sağlamak amacıyla kendi mevzuatı uyarınca koruma tedbirleri alabileceği

bir alacak olmaktan çıkması durumunda, ilk bahsedilen Devletin yetkili makamı, diğer Devletin yetkili makamını derhal durumdan haberdar edecek ve ilk bahsedilen Devlet, diğer Devletin tercihi doğrultusunda talebini ya askıya alacak ya da geri çekecektir.

8. Bu Madde hükümleri hiçbir şekilde bir Akit Devleti:

a) kendisinin veya diğer Akit Devletin mevzuatına ve idari uygulamalarına aykırı idari önlemler alma;

b) kamu düzenine aykırı önlemler alma;

c) diğer Akit Devletin, olayına göre, kendi mevzuatı ve idari uygulamaları gereğince tahsilat ve korumaya ilişkin gerekli önlemlerin tümünü almaması durumunda, yardım sağlama;

d) bu Devletin idari mali yükünün, diğer Akit Devletin elde edeceği faydadan açık bir şekilde fazla olduğu durumlarda, yardım sağlama

yükümlülüğü altına sokacak şekilde yorumlanamaz.

MADDE 28

DİPLOMATİK TEMSİLCİLER VE KONSOLOSLUK MEMURLARI

Bu Anlaşmadaki hiç bir hüküm, diplomatik temsilciler veya konsolosluk memurlarının uluslararası hukukun genel kuralları veya özel anlaşma hükümleri uyarınca yararlandıkları mali ayrıcalıkları etkilemeyecektir.

MADDE 29

BÖLGESEL GENİŞLEME[1]

1. Bu Anlaşmanın kapsamı bütünüyle veya gerekli her türlü değişiklik yapılarak [Anlaşmanın uygulamasından özel olarak hariç tutulan, (Devlet A)'ya veya (Devlet B)'ye ait toprakların herhangi bir kısmını veya] (Devlet A) veya (Devlet B)'nin uluslararası ilişkilerinden sorumlu olduğu ve Anlaşmanın kapsadığı vergiler ile önemli ölçüde benzer niteliğe sahip vergilerin uygulandığı herhangi bir Devleti veya bölgeyi içine alacak şekilde genişletilebilir. Anlaşma kapsamının bu şekilde genişletilmesi Akit Devletlerin kendi aralarında diplomatik kanallar vasıtasıyla yürütecekleri yazışmalar yoluyla veya anayasal süreçlerine uygun olarak herhangi başka bir biçimde belirleyecekleri ve kararlaştıracakları tarihlerde ve yürürlükten kaldırma koşulları da dahil olmak üzere, değişikliklere ve koşullara tabi olarak yürürlüğe girecektir.

2. Akit Devletlerce aksi kararlaştırılmadıkça, Anlaşmanın Akit Devletlerden biri tarafından 31'inci Madde uyarınca feshedilmesi ile birlikte bu Madde uyarınca Anlaşmanın kapsamının genişletildiği [(Devlet A)'ya veya (Devlet B)'ye ait toprakların herhangi bir kısmındaki veya] herhangi bir Devletteki veya bölgedeki uygulaması da aynı Maddede öngörülen şekilde fesh olur.

Bölüm VII

S ON HÜKÜMLER

MADDE 30

YÜRÜRLÜĞE GİRME

1. Bu Anlaşma onaylanacak ve onay belgeleri ..... 'de en kısa sürede teati edilecektir.

2. Anlaşma, onay belgeleri teati edildikten sonra yürürlüğe girecek ve Anlaşma hükümleri şu şekilde uygulanacaktır:

a) (Devlet A'da): .....

b) (Devlet B'de): .....

1 Köşeli parantez içerisindeki ifade, bir Akit Devlet bölgesinin bir kısmı özel bir hüküm uyarınca Anlaşmanın uygulamasından hariç kılındığı durumlarda geçerlidir.

MADDE 31

YÜRÜRLÜKTEN KALKMA

Bu Anlaşma, bir Akit Devlet tarafından feshedilinceye kadar yürürlükte kalacaktır. Akit Devletlerden her biri, yılından, sonra, herhangi bir takvim yılının sonundan en az altı ay önce diplomatik yollardan fesih ihbarnamesi vermek suretiyle Anlaşmayı feshedebilir. Bu durumda Anlaşma, hüküm ifade etmeyecektir:

a) (Devlet A'da): .....

b) (Devlet B'de): .....

hüküm ifade etmeyecektir:

SON HÜKÜM[1]

1 Belgenin imzalanmasına ilişkin son Hüküm her iki Akit Devletin anayasal süreçlerine uygun olarak kaleme alınacaktır.

MODEL VERGİ ANLAŞMASININ MADDELERİNE İLİŞKİN YORUMLAR

ANLAŞMA TARAFINDAN KAPSANAN KİŞİLER İLE İLGİLİ MADDE 1'E İLİŞKİN YORUM

1. Önceki anlaşmalar genellikle Akit Devletlerin "vatandaşları" için uygulanıyorken, daha yeni anlaşmalar genelde uyrukluğa bakılmaksızın Akit Devletlerden birinin veya her ikisinin "mukimlerine" uygulanmaktadır. Bazı Anlaşmalar, daha genel anlamda Akit Devletlerin "mükelleflerine" uygulandıklarından, çok daha geniş bir kapsama sahiptirler. Bu nedenle, bu anlaşmalar, Devletlerden hiç birinde mukim olmamalarına rağmen her ikisinde de gelirleri veya servetleri üzerinden vergiye tabi tutulan kişiler için uygulanmaktadır. Pratik nedenlerden ötürü, Anlaşmanın Akit Devletlerden birinin veya her ikisinin mukimi olan kişilere uygulanmasının daha tercih edilebilir bir durum olduğu düşünülmektedir. "Mukim" terimi, 4'üncü Maddede tanımlanmaktadır.

Anlaşmanın ortaklıklara uygulanması

2. İç mevzuatlar ortaklıklara yapılan muamele açısından farklılık gösterirler. Bu farklılıklar, vergi anlaşmalarını ortaklıklar bağlamında uygularken çeşitli güçlükler yaratır. Söz konusu güçlükler, Mali İşler Komitesinin "OECD Model Vergi anlaşmasının Ortaklıklara Uygulanması"[1] başlıklı raporunda analiz edilmiş ve varılan sonuçlara aşağıda ve Model Vergi Anlaşmasının diğer çeşitli hükümler hakkındaki Yorumlarında yer verilmiştir.

3. Bu raporda da tartışıldığı üzere güçlüklerin ana kaynağı, bazı ülkelerin ortaklıklara vergilendirebilir birim (hatta bazen şirket) muamelesi yaparken, bazı ülkelerin de mali şeffaflık yaklaşımı ile ortaklıkları vergisel anlamda yok sayması, bireysel ortakları ise, ortaklığın gelirindeki payları oranında vergilendirdikleri gerçeğinde yatmaktadır.

4. Ortaya çıkan ilk güçlüklerden biri de, bir ortaklığın bu sıfatla Anlaşma hükümlerinin sağladığı menfaatlerden ne ölçüde istifade edebileceğidir. 3'üncü Madde uyarınca, yalnızca Akit Devletlerin mukimi olan kişiler, söz konusu Devletlerce imzalanan Vergi Anlaşmasının sağladığı menfaatlerden istifade etme hakkına sahiptir. 1'inci Maddeye ilişkin Yorumun 2'nci fıkrası, bir ortaklığın neden kişilerden oluştuğunu açıklarken, 4'üncü Madde uyarınca bir ortaklığın, bir Akit Devletin mukimi vasfını taşıması gerekmemektedir.

5. Bir ortaklığın şirket muamelesi gördüğü veya bu şekilde vergilendirildiği durumlarda, bu ortaklık, 4'üncü maddenin 1'inci fıkrasında bahsedilen nedenlerden ötürü, ortaklığı vergiye tabi tutan Akit Devletin bir mukimidir ve bu nedenle Anlaşmanın sağladığı menfaatlerden istifade etme hakkına sahiptir. Ancak bir ortaklık, bir Devlette mali açıdan şeffafmış gibi muamele gördüğü durumlarda, bu ortaklık o Devlette 4'üncü maddenin 1'inci fıkrasının anlamı kapsamında "vergi ödemekle mükellef" değildir ve dolayısıyla Anlaşmanın amaçları doğrultusunda o devletin mukimi olamaz. Böyle bir durumda, Anlaşmada ortaklıkları kapsayan özel bir kural olmadığı sürece, Anlaşmanın ortaklığa uygulanması reddedilir. Anlaşmanın uygulanmadığı bu gibi hallerde, ortaklar, ortaklığın gelirindeki payları bakımından, mukimi oldukları Devletler tarafından yürürlüğe konulan Anlaşmaların sağladığı menfaatlerden, mukimi oldukları Devletlerin vergi amaçları bakımından kendilerine tahsis edilen ortaklık geliri oranında istifade etme hakkına sahip olmalıdırlar (bkz. Madde 4'e ilişkin Yorumun 8.8'inci fıkrası).

6. Bir ortaklığın Vergi Anlaşmasının sağladığı menfaatlerden istifade etme hakkı ile ortakların bu konudaki hakları arasındaki ilişki de bazı sorunları gündeme getirmektedir.

---

1 Ayrı basımı, OECD Model Vergi Anlaşmasının tam metin sürümünün II'nci Cildinde sayfa R(15)-1'de yer alır.

6.1. Bu sorunlardan biri, Anlaşma hükümlerinin bir ortaklığa uygulanmasının, ortakların vergilendirilmesi üzerinde yaratabileceği etkidir. Bir ortaklığın, bir Akit Devletin mukimi gibi muamele gördüğü durumlarda, diğer Akit Devletin bu ortaklığın geliri üzerinden vergi alma hakkını kısıtlayan Anlaşma hükümleri, bu diğer Akit Devletin, kendi mukimi olan ortakları, ortaklığın gelirindeki payları üzerinden vergiye tabi tutma hakkını kısıtlamaz. Bazı devletler, bir Akit Devletin kendi mukimi olan ortaklarını, diğer Devletin bir mukimi gibi muamele gören bir ortaklığın gelirindeki payları üzerinden vergiye tabi tutma hakkını saklı tutan bir hükmün anlaşmalarına dahil edilmesini isteyebilirler.

6.2. Başka bir sorun ise, Anlaşma hükümleri, ortaklar ve ortaklık için farklı olduğu için, bir Akit Devletin, kendi ülkesinde doğan ve bir veya birden fazla menfaatten istifade etme hakkına sahip olan geliri vergileme hakkı üzerindeki etkisidir. Örneğin, Kaynak Devletin yerli bir ortaklığa mali açıdan şeffafmış gibi muamele ettiği ve bu nedenle ortakları, ortaklığın gelirindeki payları üzerinden vergilendirdiği durumlarda, ortaklıkları şirket gibi vergileyen bir Devletin mukimi olan bir ortak, kaynak devletin vergilendirdiği ortaklık gelir payı ile ilgili olarak, bu iki Devlet arasında akdedilen Anlaşmanın sağladığı menfaatlerden istifade etme hakkını talep edemez; çünkü gelir, Anlaşmanın sağladığı menfaatleri talep eden kişiye kaynak Ülkenin yasaları uyarınca tahsis edilmesine rağmen, bu kişinin mukimi olduğu Devlette söz konusu gelir unsuru üzerinden vergi ödeme yükümlülüğünü saptamak amacıyla benzer şekilde tahsis edilmemiştir.

6.3. Ortaklığın fiilen kaynak ülkenin mukimi kabul edilmemesi koşuluyla, kaynak devletin iç mevzuatı bakımından vergisel açıdan şeffafmış gibi değil de, gelirin atfedildiği ayrı bir vergilendirilebilir kurum gibi görülse dahi, önceki fıkralarda belirtilen sonuçlar yine de geçerliliğini korumalıdır. Bu sonuca, kaynak Ülkenin, Anlaşmanın uygulanması gerektiği fiili bağlamın bir parçası olarak, kendi yetki alanında doğan bir gelir unsurunun bir mukim sıfatıyla Anlaşmanın menfaatlerinden istifade etmeyi talep eden kişinin yaşadığı yetki alanında nasıl bir muamele gördüğünü dikkate alması gerektiği ilkesi esas alınarak varılmaktadır. Maddenin bu şekilde yorumlanmasını kabul etmeyen Devletlerin özel bir hüküm vasıtasıyla bu sonucu sağlamaları mümkün olabilir ki, böyle bir hüküm, ortaklığın gelirinin iki Devlet tarafından farklı bir şekilde paylaştırıldığı durumlarda doğacak olan çifte vergilendirmeyi önleyecektir.

6.4. Paragraf 6.2'de tanımlandığı üzere, gelirin bir şeffaf ortaklık içerisinden, mukim oldukları Devlette bu gelir üzerinden vergi ödemekle mükellef olan ortaklara geçtiği durumlarda, gelir uygun bir şekilde ortaklara "ödenmiş" kabul edilecektir, çünkü gelir ortaklığa değil de, mukimi oldukları Devletteki mükellefiyetlerinin tespiti için ortaklara tahsis edilmektedir. Böylece ortaklar, çeşitli Maddelerde öngörülen, gelirin "diğer Akit Devletin bir mukimine ödenmesi" koşulunu yerine getirmiş olurlar. Benzer şekilde, bazı başka Maddelerce öngörülen, gelir veya kazancın "diğer Akit Devlet mukimince elde edilmesi" koşulu da yukarıda tanımlanan koşullarda yerine getirilmiş olur. Bu yorum, bir mukim olmaması sebebiyle ne bir ortaklığın ne de gelir doğrudan kendilerine ödenmediğinden veya kendileri tarafından elde edilmediğinden ortakların, Anlaşmanın söz konusu gelir bağlamında sağladığı menfaatlerden istifade etmeyi talep edemeyeceği gerekçesiyle, bir ortaklığın geliri için öngörülen menfaatlerin tanınmasının reddedilmesini önlemektedir. Paragraf 6.3'te tartışılan ilkeden yapılacak çıkarıma göre, ortaklığın fiilen kaynak Devletin mukimi kabul edilmemesi koşuluyla, gelirin bir mukime ödenmesini veya bu mukim tarafından elde edilmesini zorunlu kılan koşullar, kaynak Devletin iç mevzuatı bakımından ortaklığın şeffaf kabul edilmediği durumlarda dahi, yerine getirilmiş sayılmalıdır.

6.5. Üç Devleti kapsayan ortaklıklar Anlaşmalar uyarınca sağlanan menfaatlerden yararlanma hakkının belirlenmesinde önemli problemler yaratmaktadırlar. Ancak pek çok problem, 6.2 ila 6.4 arası fıkralarda açıklanan ilkelerin uygulanmasıyla çözülebilir. Bir ortağın bir Devletin mukimi olduğu, ortaklığın ise başka bir Devlette bulunduğu ve ortakların ortaklık gelirindeki paylarının üçüncü bir Devlette doğduğu durumlarda, bir ortak, mukimi olduğu Devlet ile gelirin doğduğu Devlet arasında akdedilen Anlaşmanın sağladığı menfaatlerden, mukimi olduğu Devletin vergi amaçları nedeniyle kendisine tahsis edilen ortaklık geliri oranında istifade etmeyi talep edebilir. Bundan başka, ortaklık, yerleşik olduğu Devletin mukimi sıfatıyla vergilendirilmesi durumunda, bizzat yerleşik olduğu Devlet ile kaynak Devlet arasında Akdedilen Anlaşmanın sağladığı menfaatlerden istifade etme hakkını talep edebilir. "Çifte menfaat" in söz konusu olduğu böyle bir durumda, kaynak Devlet geçerli Anlaşmalardan her birinin koşulları ile çelişen bir vergilendirmeyi uygulayamaz; bu nedenle, iki Anlaşmada farklı oranların belirlendiği hallerde, daha düşük olan oran uygulanacaktır. Bununla beraber, Akit Devletler bu gibi durumlarda, Anlaşmaların sağladığı menfaatlerin idaresini konu alan ve ortaklığın menfaatlerden istifade etme hakkını talep edebilmesini, fakat ortakların eşzamanlı hak talepleri sunamamasını sağlayan özel hükümleri göz önüne alabilirler. Bu tür hükümler, menfaatlerden istifade hakkını tanıma işleminin uygun ve basitçe idare edilmesini sağlayabilir. Ortaklığın, yerleşik olduğu Devlet tarafından vergilendirme bağlamında şeffaf kabul edilmesi durumunda, ortaklığın yerleşik olduğu Devlet ile kaynak Devlet arasında akdedilen Anlaşmadan hiçbir menfaat elde edilemeyecektir. Benzer şekilde, ortaklığın gelirinin, mukimi olduğu Devletin vergi yasaları uyarınca ortağa tahsis edilmemesi durumunda, mukim olunan Devlet ile kaynak Devlet arasında akdedilen Anlaşmadan hiç bir menfaat elde edilemeyecektir. Ortaklığın, yerleşik olduğu Devlet tarafından vergi bağlamında şeffaf kabul edilmesi ve ortaklığın gelirinin, ortağın mukim olduğu ülkenin vergi yasaları uyarınca ortağa tahsis edilmemesi durumunda, kaynak Devlet, ortağa tahsis edilen ortaklık gelirini herhangi bir sınırlamaya tabi olmaksızın vergilendirebilir.

6.6. Ülkelerin mali açıdan şeffaflık yaklaşımındaki farklılıklar vergi Anlaşmalarının uygulanması açısından başka güçlükler yaratabilir. Bir Devletin, bir ortaklığın vergi ödemekle mükellef olmaması ve ortakları ortaklık gelirindeki payları üzerinden mukimi oldukları Devlette vergiye tabi olmalarından dolayı, bu ortaklığın bir Akit Devletin mukimi olarak değerlendirilemeyeceği görüşünde olduğu durumlarda, 6 ila 21 arası maddelerde yer alan paylaştırma kuralları doğrultusunda yapılan gelir sınıflandırmasının, gelirin ortaklık içerisinden kaynaklandığı gerçeğini değiştiremeyeceğinden, o Devletin, Anlaşma hükümlerini, sanki ortaklar geliri doğrudan kazanıyormuş gibi uygulaması beklenir. Ancak, mükellefin faaliyetlerine, mükellefin niteliğine ve mükellef ile bir işlemin diğer tarafı arasındaki ilişkiye atıfta bulunan hükümlerin uygulanmasında güçlükler ortaya çıkabilir. Bu güçlüklerden bazıları 5'inci Maddeye ilişkin Yorumun 19.1'inci fıkrasında ve 15'inci Maddeye ilişkin Yorumun 6.1'inci ve 6.2'nci fıkralarında tartışılmaktadır.

6.7. Son olarak, Akit Devletlerin iç mevzuatları veya Anlaşma hükümlerine ilişkin yorumları ya da diğer nedenlere bağlı olarak Anlaşmada yer alan farklı kuralların uygulandığı bir dizi başka güçlükler de doğmaktadır. Bu güçlükler, 23'üncü Maddeye ilişkin Yorumun 32.1 ff ile 56.1 ff.'de işlenen daha geniş kapsamlı nitelik ihtilafları sorunu ile ilgilidir.

Kolektif yatırım araçlarına ilişkin sınır ötesi sorunlar

6.8. Çoğu ülkeler, fonlarını kolektif yatırım araçlarına (CIV'ler) yatırmak suretiyle bir havuzda birleştiren küçük yatırımcı gruplarından kaynaklanan yurtiçi vergi sorunlarını halletmişlerdir. Genellikle bu tür sistemlerin hedefi, doğrudan yatırımlar ile CIV'ler aracılığıyla gerçekleştirilen yatırımlar arasında tarafsızlık sağlamaktır. Bu sistemler; yatırımcılar, CIV'ler ve

yatırımlar hep birlikte aynı ülkede bulunduklarında genelde başarılı olurken, bu taraflardan birinin veya birkaçının ya da yatırımların farklı ülkelerde bulunduğu durumlarda sıkça sorunlar ortaya çıkmaktadır. Bu sorunlar, Mali İşler Komitesinin "Kolektif Yatırım Araçlarından Elde Edilen Gelir Bağlamında Anlaşma Menfaatlerinin Tanınması"[1] başlıklı raporunda tartışılmış olup, Raporda varılan sonuçlara aşağıda yer verilmiştir. Bu Rapor ve tartışma uyarınca, "CIV" terimi, halka açık olan, çeşitlendirilmiş bir menkul kıymetler portföyü bulunan ve bulundukları ülkede yatırımcı koruma yönetmeliğine tabi olan fonlar ile sınırlıdır.

Anlaşmanın CIV'lere uygulanması

6.9. Sınır ötesi konusu bağlamında ortaya çıkan birincil soru, bir CIV'in kendinden doğan hak doğrultusunda Anlaşmanın sağladığı menfaatlerden istifade etme hakkını kazanıp kazanmaması gerektiği sorusudur. Bu Anlaşmada da olduğu gibi CIV'leri konu alan spesifik bir hükmü içermeyen anlaşmalar bazında söz konusu hakkı kazanabilmek için, bir CIV'in bir Akit Devlet "mukimi" olan ve 10'uncu ile 11'inci maddeler bağlamında aldığı gelirin gerçek lehdarı olan bir "kişi" vasfına sahip olması gerekir.

6.10. Bir CIV'in bir "kişi" olarak muamele görüp görmeyeceğinin saptanması, CIV'in önemli ölçüde ülkeden ülkeye ve çeşitli araç tiplerine göre değişen hukuki yapısı ile başlar. Pek çok ülkede çoğu CIV'ler bir şirket nev'ine bürünür. Başka ülkelerde ise CIV tipik bir şekilde bir tröst olur. Ve yine başka ülkelerde pek çok CIV sözleşmeye bağlı basit düzenlemeler veya bir tür müşterek mülkiyettir. Çoğu durumlarda CIV, bulunduğu Devletin vergi yasaları bakımından bir mükellef veya bir "kişi" olarak muamele görür; örneğin CIV'in yaygın olarak tröst şeklinde bulunduğu bazı ülkelerde, ya tröstün kendisi ya da bu sıfatla müştereken hareket eden kayyumları, iç mevzuat bakımından bir mükellef veya bir kişi olarak muamele görürler. "Kişi" terimine verilen geniş anlam göz önünde tutulursa, bir CIV'in, bulunduğu ülkenin vergi yasalarının bu araca bir mükellef olarak muamele etmesi, CIV'in anlaşma amaçları doğrultusunda bir "kişi" olduğuna dair bir işarettir. CIV'lerin, bu gibi durumlarda, anlaşmaların amaçları doğrultusunda kişiler olduğunu açıklığa kavuşturmak isteyen Akit Devletler, bu araçları da kapsama dahil etmek amacıyla "kişi" teriminin tanımını değiştirmek konusunda karşılıklı olarak anlaşabilirler.

6.11. Bir CIV'in bir Akit Devletin "mukimi" olup olmadığı, hukuki yapısına (bir kişi olarak vasıflandırıldığı sürece) değil de, bulunduğu ülkedeki vergi uygulamasına bağlıdır. Yerel CIV rejimlerinin birbiriyle tutarlı hedefi, ya CIV ya da yatırımcı seviyesinde olmak üzere, yalnızca bir vergi düzeyinin olmasını sağlamak olsa da, Devletlerin bu hedefe ulaşmak için kullandıkları çeşitli yöntemler vardır. Bazı Devletlerde CIV'in söz konusu gelir üzerinden vergi ödemek zorunda olması yerine, CIV'de katılım payları olanlar CIV'den elde edilen gelir için vergi ödemekle mükelleftir. Mali açıdan şeffaf olan böyle bir CIV, vergi ödemekle mükellef olmadığından, bulunduğu Akit Devletin bir mukimi olarak muamele görmez.

6.12. Buna karşın, bazı Devletlerde bir CIV prensip olarak vergi ödemekle mükellef olmakla birlikte, bir CIV'in, örneğin, minimum temettüleri, gelir kaynakları ve bazen de faaliyet gösterdiği sektörler ile ilgili şartları da kapsayan, amacı, faaliyetleri veya işlemleri ile ilgili belirli koşulları yerine getirmesi durumunda, geliri bütünüyle istisna edilebilir. Çoğu zaman CIV'ler vergiye tabidir, ancak vergi matrahları, yatırımcılara ödenen temettüler esas alınarak çeşitli ve birbirinden farklı yöntemlerle düşürülür. Temettüler için yapılan indirimler genellikle fiilen hiç bir vergi ödenmediği anlamına gelir. Bazı Devletler CIV'lere vergi uygularlar, fakat bunu özel düşük bir vergi oranı üzerinden yaparlar. Son olarak da, bazı Devletler CIV'leri bütünüyle vergiye tabi tutarlar, fakat bunu, CIV'in gelirinin çifte vergilendirmeye maruz kalmasını önlemek amacıyla yatırımcı düzeyini de dahil ederek gerçekleştirirler. 4'üncü Maddeye ilişkin Yorumun

1 OECD Model Vergi Anlşaması'nın Full Versiyonunun 2'inci cildinin R(24)-1 sayfasından türetilmiştir.

8.6'ncı fıkrasında yansıtılan, bir kişinin, yerleşik olduğu Devlet vergilendirmese dahi vergi ödemekle mükellef olabileceğini ifade eden görüşü benimseyen ülkelerde, CIV, bu Devlette tam bir vergilendirmeye tabi olduğundan, tüm bu gibi durumlarda CIV, yerleşik olduğu Devletin mukimi olarak muamele görecektir. CIV'in sıfır oranla vergilendirildiği veya vergiden istisna edildiği durumda bile, eğer söz konusu düşük oran veya istisna hakkının kazanılabilmesi için getirilen şartlar yeterince katı ise, mukim olarak muamele görme koşulu karşılanabilir.

6.13. 4'üncü Maddeye ilişkin Yorumun 8.7'nci fıkrasında yansıtılan, vergiden istisna edilen bir kuruluşun bu sebeple vergi ödemekle mükellef olmadığına dair alternatif bir görüşü benimseyen ülkeler, yukarıdaki fıkrada tanımlanan CIV'lerden bazılarını veya tamamını, yerleşik oldukları Devletlerin mukimleri olarak görmeyebilir. Son bahsedilen görüşü benimseyen Devletler ve bu gibi Devletler ile müzakereler yürüten Devletler, bu sorunu, ikili müzakerelerinde tartışmaya teşvik edilir.

6.14. Bazı ülkeler bir CIV'in, bir "kişi" ve bir "mukim" olsa dahi, elde ettiği gelirin gerçek lehdarı olup olamayacağını sorgulamışlardır. 6.8'inci fıkrada tanımlanan bir "CIV"in, halka açık, çeşitlendirilmiş bir menkul kıymetler portföyüne sahip ve bulunduğu ülkede yatırımcı koruma yönetmeliğine tabi olması gerektiğinden, böyle bir CIV veya yöneticileri, CIV'e ait varlıkların yatırımlarda değerlendirilmesi ve yönetilmesi bağlamında çoğu zaman önemli görevler yerine getirirler. Bundan başka, bir yatırımcının bir CIV bünyesindeki pozisyonu da, yasal ve ekonomik açıdan bakıldığında, yatırımın altyapısını oluşturan varlıkların sahibi olan bir yatırımcının pozisyonundan önemli ölçüde farklıdır; dolayısıyla böyle bir CIV'de yer alan yatırımcıya, CIV'in elde ettiği gelirin gerçek lehdarı olarak muamele edilmesi uygun olmayacaktır. Böylece, CIV'in yöneticileri, söz konusu geliri doğuran varlıkları yönetmek için gerekli takdir yetkilerine sahip oldukları sürece (bu Devletin bir mukimi olan ve aynı koşullarda bu geliri elde edecek olan bir gerçek kişi, söz konusu gelirin gerçek lehdarı olarak kabul edilmediği sürece) , halka açık CIV tanımına uyan bir araç da, elde ettiği temettülerin ve faizin gerçek lehdarı sıfatıyla muamele görecektir.

6.15. Bu ilkeler mecburen genel nitelikte olduğundan, belirli bir CIV tipine uygulanmaları CIV, yatırımcılar ve aracılar için anlaşılır olmayabilir. Anlaşmaya uygunluk ile ilgili her türlü belirsizlik, anlaşmanın sağladığı stopaj vergisi avantajları da dahil olmak üzere, elde edilmesi beklenen tutarları dikkate almak zorunda olan bir CIV için net varlık değerini ("NAV") hesaplarken özellikle bir problem teşkil eder. Tipik olarak günlük bazda hesaplanan NAV, sermaye taahhütleri ve itfa için kullanılan fiyatlara esas teşkil eder. CIV tarafından nihayetinde elde edilen stopaj vergisi avantajları, söz konusu stopaj vergisi avantajlarının tutarı ve zamanlaması ile ilgili olarak yürütülen ilk tahminler ile uyuşmuyorsa, gerçek varlık değeri ile bu süreçte CIV'deki katılım paylarını satın almış, satmış veya itfa etmiş olan yatırımcılar tarafından kullanılan NAV arasında bir çelişki olacaktır.

6.16. Mevcut anlaşmalar uyarınca daha fazla kesinlik sağlamak maksadıyla, vergi otoriteleri, bazı CIV tiplerinin kendi Devletlerinde nasıl muamele göreceği konusunu açıklığa kavuşturmak üzere karşılıklı anlaşmaya varmak isteyebilirler. Bazı CIV tipleri bakımından böyle bir karşılıklı anlaşma, CIV'in yukarıda tartışılan teknik koşulları yerine getirdiğini ve böylece kendi haklarından yararlanma hakkını kazandığını basitçe teyit edebilir. Başka durumlarda ise karşılıklı anlaşma seçeneği bir CIV'e anlaşmaya uygun yatırımcılar ile ilgili olarak hak talepleri ileri sürmesi için idari açıdan gerçekleştirilebilir bir yöntem sunabilir (bu konu hakkında yapılan bir tartışma için bkz. "Kolektif Yatırım Araçlarından Elde Edilen Gelir Bağlamında Anlaşma Menfaatlerinin Tanınması" başlıklı raporda yer alan 36-40 arası fıkralar). Bir karşılıklı anlaşma, CIV'in aksi durumlarda bir anlaşmanın getirdiği koşullara göre elde edebileceği menfaatlerde elbette kesintilere yol açmaz.

Kolektif yatırım araçlarının gördüğü muamelenin tartışmaya açtığı politik konular

6.17. Aynı mülahazalar, anlaşma müzakerecilerinin CIV'lere yapılan muameleyi açıkça ele almasını önerecektir. Böylece, CIV'ler her iki Akit Devlette menfaatlerden istifade etme hakkına sahipmiş gibi gözükse de, konuya kesinlik getirmek amacıyla söz konusu pozisyonun resmen teyit edilmesi (örneğin karşılıklı yazışma yoluyla) uygun olacaktır. Ayrıca CIV'lerin anlaşmadan doğan hak sahipliğinin, örneğin aşağıdaki satırlardan oluşan bir hükmün dahil edilmesi suretiyle açıkça temin edilmesi de uygun olabilir:

> Bu Anlaşmanın diğer hükümlerine bakılmaksızın, bir Akit Devlette yerleşik olan ve diğer Devletten gelir elde eden bir kolektif yatırım aracı, Anlaşmanın böyle bir gelire uygulanabilmesi amacıyla, yerleşik olduğu Akit Devletin mukimi olan bir gerçek kişi ve elde ettiği gelirin gerçek lehdarı gibi muamele görecektir (ilk bahsedilen Devletin mukimi olan bir gerçek kişinin aynı koşullarda bu geliri elde etmesi durumunda, söz konusu gerçek kişinin o gelirin gerçek lehdarı olarak kabul edilmesi koşuluyla). Bu fıkra uyarınca, "kolektif yatırım aracı" terimi [Devlet A] bağlamında bir [ ] ve [Devlet B] bağlamında bir [ ] ve aynı zamanda Akit Devletlerin yetkili makamlarının, bu fıkranın amaçları bakımından bir kolektif yatırım aracı olarak kabul edeceklerini karşılıklı olarak kararlaştırdıkları, Akit Devletlerden herhangi birinde yerleşik olan, herhangi bir yatırım fonu, düzenleme veya kuruluş anlamına gelir.

6.18. Bununla beraber, yeni anlaşmalar veya mevcut anlaşmaların revize görüşmeleri sırasında, Akit Devletler, diğer anlaşma hükümlerin CIV'lere uygulanmasının getireceği sonuçları açıklığa kavuşturmakla sınırlı kalmayarak, bu sonuçları politik hedeflere ulaşmak için gerekli olan ölçüde değiştirebilirler. Örneğin belirli bir ikili anlaşma bağlamında, teknik analiz sonucuna göre Akit Devletlerden birinde bulunan CIV'ler o devletteki menfaatlerden istifade etme hakkına sahipken, diğer Akit Devletteki CIV'ler böyle bir hakka sahip olmayabilir. Bu, anlaşmanın tutarsızmış gibi görünmesine sebep olabilir, ancak gerçekten de öyle olup olmadığı spesifik koşullara bağlı olacaktır. Eğer anlaşma tutarsız ise, Akit Devletler adil bir çözüme ulaşmaya çalışmalıdırlar. Pratik sonucun, Akit Devletlerden her birinde çoğu CIV'lerin fiilen vergi ödememesinden ibaret olması halinde, Akit Devletler, bir Devletteki araçların menfaatlerden yararlanma hakkı ile sonuçlanmasına rağmen, diğer Devletteki araçların menfaatlerden yararlanma talebinin reddedilmesi ile sonuçlanacak olan hukuki yapı ile ilgili farklılıkları gidermeye çalışmalıdırlar. Diğer taraftan, iki Akit Devletteki hukuki yapı ve vergi uygulamalarındaki farklılıklar, CIV'lerin bu iki Devlette farklı muamele görmesinin daha uygun olacağı anlamına gelebilir. CIV'lerin iki Devletteki vergilemesini karşılaştırılırken, yalnızca CIV'in bizzat vergilendirilmesi değil de, aynı zamanda kaynak Devletteki vergilendirme ile yatırımcı düzeyindeki vergilendirme de dikkate alınmalıdır. Tıpkı CIV'lerin vergilendirilmesini konu alan çoğu iç mevzuat hükümlerinin amacı bütün ulusal bağlamda tarafsızlığı sağlamak olduğu gibi, burada da amaç, doğrudan yatırım ile CIV vasıtasıyla gerçekleştirilen yatırım arasında uluslararası bağlamda tarafsızlığı sağlamaktır.

6.19. Bir Akit Devlet ayrıca, mevcut anlaşma hükümlerinin CIV'lerin kötü niyetle olası yolsuzluklar için kullanılmasını önlemek için yeterli olup olmadığını gözden geçirmek isteyebilir. Geliri fiilen çok vergiye tabi tutulmamasına rağmen, bir CIV'in kendinden doğan hak doğrultusunda anlaşmanın sağladığı menfaatlerden istifade etme hakkını talep edebilmesi için gerekli bütün koşulları yerine getirmesi mümkündür. Bu durumda CIV, üçüncü ülke mukimlerine, doğrudan yatırım yapmaları halinde yararlanamayacakları menfaatlerden istifade etmeleri için bir fırsat sunabilir. Dolayısıyla, böyle bir CIV'in aksi durumlarda faydalanabileceği menfaatlerin ya genel olarak geçerli yolsuzluk karşıtı veya anlaşma hükümlerinden faydalanarak avantaj sağlama karşıtı kurallar (aşağıda "Anlaşmanın Uygunsuz Kullanımı" bölümünde tartışıldığı üzere) ya da CIV'lere yönelik spesifik hükümler vasıtasıyla sınırlandırılması uygun olabilir.

6.20. Böyle bir hükmün gerekli olup olmadığına karar verirken, Akit Devletler, anlaşma hükümlerinden faydalanarak avantaj sağlama olasılığı da dahil olmak üzere, Akit Devletlerden her birinde yaygın olan çeşitli CIV tiplerinin sunduğu ekonomik özellikleri gözden geçirmek isteyebilir. Örneğin, yerleşik olduğu Devlette herhangi bir vergilendirmeye tabi olmayan bir CIV, anlaşma hükümlerinden faydalanarak avantaj sağlama riskini, CIV'in bizzat kuruluş düzeyinde bir vergiye tabi olduğu veya mukim olmayan yatırımcılara dağıtılan temettülerin stopaj vergisine tabi olduğu durumlardan çok daha fazla taşıyabilir.

CIV'lerin gördüğü muameleyi değiştiren olası hükümler

6.21. Akit Devletlerin, 6.18 ila 6.20 arası fıkralarda tanımlanan kaygıların giderilmesi için CIV'leri konu alan spesifik bir hükmün gerekliliği konusunda anlaşmaya varmaları halinde, bu devletler ikili anlaşmaya aşağıdaki hükmü dahil edebilirler:

a) Bu Anlaşmanın diğer hükümlerine bakılmaksızın, bir Akit Devlette yerleşik olan ve diğer Akit Devlette doğan bir geliri elde eden bir kolektif yatırım aracı, Anlaşmanın bu tür bir gelire uygulanabilmesi amacıyla, yerleşik olduğu Akit Devletin mukimi olan bir gerçek kişi ve elde ettiği gelirin gerçek lehdarı gibi muamele görecektir (ilk bahsedilen Devletin mukimi olan bir gerçek kişinin, bu geliri aynı koşullar altında elde etmesi durumunda, söz konusu gerçek kişinin o gelirin gerçek lehdarı olarak kabul edilmesi koşuluyla); ancak bu yalnızca kolektif yatırım aracındaki intifa haklarının eşit lehdarların mülkiyetinde olması koşuluyla mümkün olabilecektir.

b) Bu fıkranın amaçları bakımından:

(i) "kolektif yatırım aracı" terimi [Devlet A] yönünden bir [ ] ve [Devlet B] yönünden bir [ ] ve aynı zamanda Akit Devletlerin yetkili makamlarının, bu fıkranın amaçları bakımından bir kolektif yatırım aracı olarak kabul edeceklerini karşılıklı olarak kararlaştırdıkları, Akit Devletlerden herhangi birinde yerleşik olan, herhangi bir yatırım fonu, düzenleme veya kuruluş anlamına gelir ve

(ii) "eşit lehdar" terimi, bu Anlaşma uyarınca menfaatlerden istifade etmeye yönelik hak taleplerine konu olabilecek belirli bir gelir unsuru elde etmesi halinde, anlaşma veya gelirin doğduğu Akit Devletin iç mevzuatı gereği söz konusu gelir unsuru bağlamında en az CIV'in bu gelir unsuru ile ilgili olarak bu Anlaşma tahtında talep ettiği vergi oranı kadar düşük olan bir vergi oranına tabi tutulma hakkına sahip olan, CIV'in yerleşik olduğu Akit Devletin bir mukimi ve gelirin doğduğu Akit Devletin etkili ve kapsamlı bilgi değişimi sağlayan bir gelir vergisi anlaşması akdettiği herhangi başka bir Devletin mukimi anlamına gelir.

6.22. Akit Devletlerin, alt bent b) (i)'ye, CIV'lere atıfta bulunan ilgili vergi veya menkul kıymetler yasalarının hükümlerine ilişkin spesifik çapraz referanslar koymaları amaçlanmaktadır. Belirli CIV'lere hangi muamelenin uygulanacağına karar verirken, Akit Devletler yukarıda tartışılan politik görüşleri dikkate almalıdırlar. Müzakereciler, CIV'lerin her iki Akit Devlette göreceği muameledeki ekonomik farklılıklar konusunda anlaşabilirler veya aynı Akit Devlet içerisinde vergi anlaşması açısından farklı muameleleri haklı görebilirler. Bu durumda, bu bölümde yer alan hükümlerin kombinasyonu anlaşmaya dahil edilebilir.

6.23. Alt bent b) (ii)'de tanımlandığı üzere, bir CIV'e "eşit lehdarların" mülkiyetinde olduğu ölçüde menfaatler tanınmasının etkisi sayesinde, söz konusu geliri doğrudan almaları halinde, kaynak Devlette elde edilen gelir ile ilgili menfaatlerden istifade etme hakkına sahip olacak olan yatırımcıların bir üçüncü ülkede bulunan bir CIV vasıtasıyla yatırım yaptıkları için daha kötü bir konuma getirilmelerinin önlenmesi amaçlanmaktadır. Bu yaklaşım, doğrudan yatırımlar ile bir

CIV vasıtasıyla yapılan yatırımlar arasındaki tarafsızlığı sağlama hedeflerine hizmet etmektedir. Aynı zamanda, aralarında bir vergi anlaşması olması koşuluyla, kaynak Devlet ile yatırımcının mukim olduğu Devlet arasındaki çifte vergilendirme riskini de azaltmaktadır. Bu yaklaşım, neticede daha fazla yatırım aracı seçeneklerinden faydalanabilecek olan yatırımcılar, özellikle de küçük ülkelerde bulunanlar için faydalıdır. Ayrıca CIV'ler vasıtasıyla yapılan yatırımın sağladığı temel ekonomik faydası olan ölçek ekonomilerini de arttırmaktadır. Son olarak da, bu yaklaşımın benimsenmesi uyum prosedürlerini önemli ölçüde basitleştirecektir. İkili Anlaşmaların kapsamı ve bu Anlaşmalardaki oranlar, portföy temettüleri için çoğunlukla yüzde 10-15 civarında olması koşuluyla, pek çok durumda bir CIV'in neredeyse bütün yatırımcıları "eşit lehdarlar" olacaklardır.

6.24. Aynı zamanda bu hüküm, bir CIV'in, yatırımcılar tarafından doğrudan yatırım yapmaları halinde sahip olacakları konumdan çok daha iyi bir vergi anlaşması konumuna ulaşmak için kullanılmasını da engellemektedir. Bu, "eşit lehdar" teriminin tanımındaki oran karşılaştırması sayesinde sağlanmaktadır. Dolayısıyla doğru bir karşılaştırma, CIV tarafından talep edilen oran ile geliri doğrudan elde etmesi halinde yatırımcının talep edeceği oran arasında gerçekleştirilir. Örneğin Devlet B'de yerleşik olan bir CIV'in Devlet A'nın mukimi olan bir şirketten temettü elde ettiğini farz edin. Bu CIV'e katılan yatırımcıların % 65'i Devlet B'nin mukimidir; % 10'u ise Devlet C'de yerleşik olan emeklilik fonlarıdır ve % 25'i de Devlet C'nin mukimleridir. A-B vergi anlaşması gereğince portföy temettüleri kaynakta maksimum % 10 vergi oranına tabidir. A-C vergi anlaşması gereğince emeklilik fonları kaynak Devlette vergiden istisna edilmiştir ve diğer portföy temettüleri maksimum % 15'lik bir vergi oranına tabidir. Hem A-B hem de A-C anlaşmaları etkin ve kapsamlı bilgi değişimine ilişkin hükümler içermektedir. Bu gerçekliklere göre CIV'e katılan yatırımcıların % 75'i -Devlet B'nin gerçek kişi mukimleri ve Devlet C'de yerleşik olan emeklilik fonları- eşit lehdarlardır.

6.25. Bir kaynak Devlet, hiç bir vergilendirmeye tabi olmayan veya düşük vergilendirmeye tabi olan ve gelirini güncel bazda dağıtmak yerine biriktiren CIV'ler açısından ortaya çıkacak olası bir vergi ertelemesinden de kaygı duyabilir. Bu gibi Devletler, CIV'e tanınan menfaatleri, CIV'de yer alan yatırımcıların CIV gelirindeki payları oranında sınırlama fikrine kapılabilirler. Ancak böyle bir yaklaşımın pratikte halka açık CIV'lere uygulanmasının zor olduğu kanıtlanmıştır. Böyle bir ertelemenin olasılığından kaygı duyan Devletler, menfaatleri, yalnızca kazançlarını zamanında dağıtmakla yükümlü olan CIV'lere tanıyan hükümleri müzakere edebilirler. Bununla beraber, bazı Devletler olası bir ertelemeden daha az kaygılanabilirler. Bu devletler, CIV vasıtasıyla gelir elde eden yatırımcı zamanında vergilendirilmese dahi, nihayetinde, CIV gelirleri dağıtmadan önce CIV'deki katılım paylarını sattığında ya temettüler üzerinden ya da her türlü sermaye değer artış kazançları üzerinden vergilendirileceği görüşünü benimseyebilir. Bu Devletler, gelirlerini güncel bazda dağıtmakla yükümlü olmadıkları hallerde dahi CIV'lere menfaat tanıyan hükümleri müzakere etmek isteyebilirler. Bundan başka, pek çok Devlette yatırım gelirine ilişkin vergi oranı, anlaşmanın temettülere yönelik stopaj oranından önemli ölçüde daha yüksek değildir; dolayısıyla, söz konusu geliri doğrudan kazanmak yerine bir yatırım fonu vasıtasıyla elde ederek mukim olunan Devlette sağlanan vergi ertelemesi, eğer mümkünse bile, çok az olacaktır. Buna ilave olarak pek çok Devlet, söz konusu fonların geliri biriktirip biriktirmediğine bakmaksızın, kendi mukimleri tarafından yatırım fonları vasıtasıyla elde edilen yatırım gelirinin zamanında vergilendirilmesini sağlamaya yönelik adımlar atarak bu tür bir erteleme olasılığını daha da azaltmışlardır. Geliri zamanında dağıtmakla yükümlü olmayan CIV'lere uygulanan muameleyi gözden geçirirken, Devletler bu veya başka etkenlerin yukarıda tanımlanan kaygıları hedef alıp almadığını incelemek isteyebilirler ve böylece burada açıklanan sınırlama türlerine fiilen ihtiyaç duyulmayabilir.

6.26. Bazı Devletler, üçüncü ülkelerdekiler de dahil olmak üzere, anlaşmaya uygun tüm yatırımcıların dikkate alınmasının, vergi anlaşmalarının ikili olma niteliğini değiştireceği düşüncesindedir. Bu Devletler, bir anlaşmanın bir CIV'e sağladığı menfaatlerin, yalnızca CIV'in

yerleşik olduğu Akit Devletin mukimleri olan CIV yatırımcılarına tanınmasına izin vermeyi tercih edebilirler. Bu durumda hüküm şu şekilde kaleme alınmalıdır:

a) Bu Anlaşmanın diğer hükümlerine bakılmaksızın, bir Akit Devlette yerleşik olan ve diğer Akit Devlette doğan bir geliri elde eden bir kolektif yatırım aracı, Anlaşmanın bu gelire uygulanabilmesi amacıyla, yerleşik olduğu Akit Devletin mukimi olan bir gerçek kişi ve elde ettiği gelirin gerçek lehdarı gibi muamele görecektir (ilk bahsedilen Devletin mukimi olan bir gerçek kişinin aynı koşullarda bu geliri elde etmesi durumunda, söz konusu gerçek kişinin o gelirin gerçek lehdarı olarak kabul edilmesi koşuluyla); ancak bu, yalnızca kolektif yatırım aracındaki intifa haklarının kolektif yatırım aracının yerleşik olduğu Akit Devletin mukimlerinin mülkiyetinde olması koşuluyla mümkün olabilecektir.

b) Bu fıkra uyarınca, "kolektif yatırım aracı" terimi [Devlet A] yönünden bir [ ] ve [Devlet B] yönünden bir [ ] ve aynı zamanda Akit Devletlerin yetkili makamlarının bu fıkranın amaçları bakımından bir kolektif yatırım aracı olarak kabul edeceklerini karşılıklı olarak kararlaştırdıkları, Akit Devletlerden herhangi birinde yerleşik olan diğer herhangi bir yatırım fonu, düzenleme veya kuruluş anlamına gelir.

6.27. 6.21'inci ve 6.26'ncı fıkralarda açıklanan salt orantı yaklaşımı, anlaşma hükümlerinden faydalanarak avantaj sağlamaya karşı korusa da, bir CIV her bir yatırımcının anlaşmadan doğan haklarını saptamaya çalıştığında önemli idari yükleri de beraberinde getirebilir. Bir Akit Devlet, bir CIV'e katılan yatırımcıların önemli bir oranının, anlaşmaya uygun olmasının anlaşma hükümlerinden faydalanarak avantaj sağlama suçuna karşı yeterince koruma sağladığını düşünerek aşıldığında CIV'in elde ettiği bütün geliri esas alarak menfaatlerden faydalanma hakkını tanıyacak olan bir mülkiyet eşiğinin getirilmesini uygun görebilir. Böyle bir eşiğin anlaşma kapsamına alınması aksi durumlarda ortaya çıkabilecek olan prosedür ile ilgili yükleri de hafifletecektir. Bu nedenle, arzulanması halinde, aşağıdaki cümle a) bendinin sonuna eklenebilir:

> Bununla beraber, kolektif yatırım aracındaki intifa haklarının en az yüzde [ ]'i [eşit lehdarlar olan], [kolektif yatırım aracının yerleşik olduğu Akit Devletin mukimlerinin] mülkiyetinde ise, kolektif yatırım aracı, yerleşik olduğu Akit Devletin mukimi olan bir gerçek kişi ve elde ettiği bütün gelirin gerçek lehdarı gibi muamele görecektir (ilk bahsedilen Devletin mukimi olan bir gerçek kişinin aynı koşullar altında gelir elde etmesi durumunda, söz konusu gerçek kişinin gelirin gerçek lehdarı olarak kabul edilmesi koşuluyla).

6.28. Bazı durumlarda Akit Devletler, belirli CIV tipleri için 6.17'nci, 6.21'inci ve 6.26'ncı fıkralarda açıklananlardan farklı bir yaklaşım benimsemek ve ilgili CIV'e, kendi adına değil de yatırımcılar adına talepte bulunuyormuş gibi muamele etmek isteyebilirler. Bu, örneğin CIV'deki menfaat sahiplerinin veya menfaat gruplarının büyük bir yüzdesi, kaynak Devlette ilgili anlaşmada yer alan ve 18'inci Maddeye ilişkin Yorumun 69'uncu fıkrasında tanımlananlar ile benzerlik taşıyan koşullar uyarınca kaynak Devlette vergiden istisna edilen emeklilik fonlarından oluştuğunda doğru olabilir. Yatırımcıların doğrudan yatırım yapmaları halinde hak kazanacakları tercihli oran avantajını kaybetmemelerini sağlamak amacıyla, Akit Devletler, bu tür CIV'ler yönünden aşağıdaki gibi bir hüküm üzerinde anlaşabilirler (buna karşın başka CIV tipleri bakımından 6.17'nci, 6.21'inci ve 6.26'ncı fıkralarda yer alan yaklaşımların benimsenmesi de mümkündür):

a) Bir Akit Devlette yerleşik olan ve diğer Akit Devlette doğan bir geliri elde eden c) bendinde tanımlanmış bir kolektif yatırım aracı, yerleşik olduğu Akit Devletin bir mukimi olarak muamele görmeyecektir, fakat kolektif yatırım aracındaki intifa haklarının sahipleri adına, söz

konusu hak sahiplerinin bu geliri doğrudan elde etmeleri durumunda hak kazanmış olacakları vergi indirimleri, istisnalar veya diğer menfaatler ile ilgili hak talebinde bulunabilirler.

b) Hak sahibinin, kolektif yatırım aracının elde ettiği gelir ile ilgili olarak bireysel hak talebinde bulunması durumunda, bir kolektif yatırım aracı a) bendi uyarınca söz konusu yatırım aracındaki intifa haklarının sahipleri adına hak talebinde bulunamaz.

c) Bu fıkra, Akit Devletlerin yetkili makamlarının bu fıkranın uygulanmasını kararlaştırdıkları, Akit Devletlerin her birinde yerleşik olan diğer herhangi bir yatırım fonu, düzenleme veya kuruluşla birlikte, [Devlet A] yönünden bir [ ] ve [Devlet B] yönünden bir [ ] açısından uygulanacaktır.

Ancak bu hüküm, CIV'e, CIV'in yerleşik olduğu aynı Akit Devletin mukimleri adına talepte bulunma sınırlaması getirecektir. 23'üncü fıkrada belirtilen sebeplerden ötürü, Akit Devletler, CIV'in, Anlaşmadan yararlanan üçüncü Devlet mukimleri adına talepte bulunmasına izin verilmesini arzu ederlerse, bu, a) bendinde yer alan "bu Anlaşma" ifadesini "diğer Akit Devletin taraf olduğu herhangi bir Anlaşma" ifadesiyle değiştirmek suretiyle sağlanabilir. Beklendiği gibi, Akit Devletlerin, bu fıkrada öngörülen muamelenin yalnızca belirli CIV türlerine uygulanması konusunda görüş birliğine varması halinde, c) bendinde sayılan CIV türlerinin, çok daha genel hükümler içeren 6.17, 6.21 ve 6.26'ncı fıkralarda sayılan CIV türlerinden herhangi birini kapsamaması gerekmektedir; böylece, belirli bir CIV türüne uygulanan muamele tercihe bağlı olmaktan ziyade sabit bir uygulama olacaktır. Münferit CIV'lerin, CIV'in bir bütün olarak veya CIV'deki bir veya birden fazla menfaat grubu yönünden görecekleri muameleyi bizzat seçmesine izin vermek isteyen ülkeler, bunu gerçekleştirmek amacıyla fıkrada değişiklik yapmakta serbesttir.

6.29. 6.21 ve 6.26'ncı fıkralar ile 6.28'inci fıkrada yer alan yaklaşımlar uyarınca, bir CIV'in, doğrudan yatırım yapması halinde menfaat elde edecek olan hak sahiplerinin oranı ile ilgili bir belirleme yapması gerekecektir. CIV'lerdeki hak sahipliği düzenli olarak değiştiğinden ve bu tür haklar sıkça aracılara geçtiğinden, CIV ve yöneticileri, çoğu zaman hakkın gerçek lehdarını ve anlaşma statülerini bilemezler. Bu tür bilgilerin günlük olarak ilgili aracılardan toplanması bir CIV için uygulanması imkansız bir işlem olurdu. Dolayısıyla Akit Devletler, günlük takibi gerektirmeyen pratik ve güvenilir yaklaşımları kabul etmeye hazır olmalıdırlar.

6.30. Örneğin pek çok ülkede CIV endüstrisi büyük ölçüde yereldir ve CIV'in yerleşik olduğu ülkenin mukimi olan yatırımcıların yüzdesi çok büyüktür. Bazı durumlarda vergi kuralları, temettülere stopaj vergisi uygulayarak yabancı kaynaklı yatırımları engeller ya da menkul kıymetler yasası, mukim olmayanlara sunulan teklifleri ciddi ölçüde kısıtlayabilir. Hükümetler, bu veya başka koşulların, Anlaşmadan yararlanmayacak olan üçüncü ülke mukimlerine karşı yeterli bir koruma sağlayıp sağlamadığını gözden geçirmelidirler. Örneğin bir CIV, o CIV'in yerleşik olduğu Devlet veya kaynak Devlet ile akdettikleri anlaşmalarda benzer menfaatler sunan başka Devletler ile sınırlandırılmış hisse veya varlık (unit) dağıtımı yapıyorsa, bu CIV'in, yerleşik olduğu Devletin mukimlerinin mülkiyetinde olduğu farz edilebilir.

6.31. Diğer durumlarda, birçok ülkede CIV'deki haklar yatırımcılara devredilebilir. Bireysel yatırımcıların kimlikleri günlük olarak değişse de, Anlaşmadan yararlanan CIV'deki yatırımcıların oranının nispeten yavaşça değişmesi muhtemeldir. Dolayısıyla CIV'in, belirli tarihlerde diğer aracılardan, anlaşmadan yararlanacak yatırımcıların oranının belirlenmesini sağlayacak bilgileri toplamasının zorunlu kılınması makul bir yaklaşım olacaktır. Bilgilerin, bir takvim veya mali yılın sonunda ya da piyasa koşulları mülkiyet devir hızının yüksek olduğuna işaret ediyorsa, üçer aylık bir dönemden az olmamak kaydıyla, daha sık aralıklarla talep edilmesi

gerekebilir. CIV bu durumda, kararlaştırılan bir süre içerisinde elde edilen tutarların ortalamasını esas alarak hak talebinde bulunabilir. Bu gibi yöntemler uygulanırken, ilgili her dönemin başında doğru tutarın alıkonulması maksadıyla CIV'e, ödeme yapan diğer kişilere verdiği bilgileri güncelleyebilmesi için yeterince zaman tanınmasını temin etmek amacıyla ölçüm tarihlerini seçerken ihtimam gösterilmelidir.

6.32. Alternatif bir yaklaşım ise, yerleşik olduğu Akit Devlette halka açık olan bir CIV'in, yatırımcılarının mukimliklerine bakılmaksızın, anlaşmanın sağladığı menfaatlerden istifade etme hakkına sahip olmasını temin etmektedir. Bu hüküm, söz konusu CIV'in hissedarları veya varlık sahipleri(unitholders) CIV'i münferiden kontrol edemediklerinden, halka açık bir CIV'in anlaşma hükümlerinden faydalanarak avantaj sağlamak için etkin bir biçimde kullanılamayacağı esasına dayanılarak doğrulanmıştır. Bu hükmün lafzı şöyle olabilir:

a) Bu Anlaşmanın diğer hükümlerine bakılmaksızın, bir Akit Devlette yerleşik olan ve diğer Akit Devlette doğan bir geliri elde eden bir kolektif yatırım aracı, Anlaşmanın bu tür bir gelire uygulanabilmesi amacıyla, eğer kolektif yatırım aracındaki hisselerin veya varlıkların (unit) esas çoğunluğu bu Devlette bulunan düzenlenmiş bir menkul kıymetler borsasında kote edilmişse ve işlem görüyorsa, yerleşik olduğu Akit Devletin mukimi olan bir gerçek kişi ve elde ettiği gelirin gerçek lehdarı gibi muamele görecektir (ilk bahsedilen Devletin mukimi olan bir gerçek kişinin aynı koşullarda bu geliri elde etmesi durumunda, söz konusu gerçek kişinin o gelirin gerçek lehdarı olarak kabul edilmesi koşuluyla).

b) Bu paragraf uyarınca, "kolektif yatırım aracı" terimi [Devlet A] yönünden bir [ ] ve [Devlet B] yönünden bir [ ] ve aynı zamanda Akit Devletlerin yetkili makamlarının, bu paragrafın amaçları bakımından bir kolektif yatırım aracı olarak kabul edeceklerini karşılıklı olarak kararlaştırdıkları, Akit Devletlerden herhangi birinde yerleşik olan, diğer herhangi bir yatırım fonu, düzenleme veya kuruluş anlamına gelir.

6.33. 6.17, 6.21, 6.26 ve 6.32'nci fıkralarda yer alan hükümlerden her biri, CIV'e, Anlaşmanın söz konusu gelire uygulanabilmesi amacıyla, bir mukim ve elde ettiği gelirin gerçek lehdarı gibi muamele uygulamaktadır. Bundaki amaç ise basitçe her gelir türü için indirilmiş bir stopaj vergisi oranı sağlamaktır. Ancak bu hükümler, kaynak Devletin, kendi mukimi olan CIV yatırımcılarını vergilendirme hakkını sınırlayıcı hükümler olarak yorumlanmamalıdır. Açıkça görüldüğü üzere, bu hükümler, CIV'in gelirinin, yatırımcılarının mukim olduğu Devlette değil de kaynak Devlette vergilendirilmesinin ele alınması amaçlanmaktadır (bu sonuç, yukarıda 6.1'inci fıkrada ortaklık ile ilgili olarak ileri sürülen sonuç ile benzeşmektedir). Bu noktayı anlaşma hükümleri metninde teyit etmek isteyen Devletler ilgili hükümleri gerektiği şekilde değiştirmekte serbesttir; değişiklik aşağıdaki cümlenin eklenmesiyle gerçekleştirilebilir: "Bu hüküm, bir Akit Devletin, o Devletin mukimlerini vergilendirme hakkını herhangi bir şekilde sınırlayan hükümler olarak anlaşılmamalıdır.

6.34. Ayrıca bu hükümlerden her biri, yalnızca, bir CIV'in spesifik karakterinin, elde ettiği gelirin gerçek lehdarından farklı bir şekilde muamele görmemesini sağlamayı amaçlanmaktadır. Bu nedenle bir CIV, elde ettiği bütün gelirlerin gerçek lehdarı olarak muamele görecektir. Ancak bu hüküm, gerçek lehdar koşulunun CIV'in statüsü ile alakalı olmayan yönleri bağlamında bir CIV'in diğer yatırımcılardan farklı veya daha iyi bir konuma getirilmesini amaçlamamaktadır. Dolayısıyla, belirli koşullarda bir gelir unsuru elde eden bir gerçek kişinin söz konusu gelirin gerçek lehdarı kabul edilmediği durumlarda, bu geliri aynı koşullarda elde eden bir CIV de o gelirin gerçek lehdarı olarak kabul edilemez. Bu sonuç, bu hükmün uygulanmasını, aynı koşullar altındaki bir gerçek kişinin gelirin gerçek lehdarı olarak muamele gördüğü durumlar ile sınırlandıran parantez içerisindeki cümle tarafından teyit edilmektedir.

Anlaşmanın Devletlere, alt bölümlerine ve tamamı bunlara ait teşebbüslerine uygulanması

6.35. 4'üncü maddenin 1'inci fıkrası, Akit Devletlerin, politik alt bölümlerinin ve mahalli idarelerinin "bir Akit Devletin mukimi" tanımına dahil edilmelerini ve böylece Anlaşmanın sağladığı menfaatlerden istifade etme hakkına sahip olmalarını öngörür (4'üncü Maddeye ilişkin Yorumun 8.4'üncü fıkrası, bu kelimelerin 1995 yılında kapsama alınması ile bir çok üye Devletin daha önceki genel görüşünü teyit ettiğini açıklamaktadır).

6.36. Ancak bir Devlet, politik alt bölümleri veya mahalli idareleri tarafından kurulan ve tamamı bunlara ait olan kuruluşlar açısından sorunlar ortaya çıkabilir. Bu kuruluşlardan bazıları başka ülkelerden önemli gelirler elde edebilirler, bu nedenle, vergi anlaşmalarının bu kuruluşlara uygulanıp uygulanmayacağının belirlenmesi önemlidir (bu, örneğin devlet fonlarında söz konusudur: bkz. 4'üncü Maddeye ilişkin Yorumun 8.5'inci fıkrası). Birçok durumda bu kuruluşlar vergiden tamamen muaf tutulur, ancak, kuruldukları Devlet tarafından akdedilen vergi anlaşmalarının sağladığı menfaatlerden istifade etme hakkına sahip olup olmadıkları sorusu da akla gelebilir. Bu konuyu açıklığa kavuşturmak için bazı Devletler 4'üncü maddenin 1'inci fıkrasında yer alan "bir Akit Devletin mukimi" tanımını değiştirerek bu tanıma bir Devlete, politik alt bölümüne veya mahalli idaresine ait bir "kamu tüzel kişisi", bir "acente veya araç" ya da bir "özel hukuk tüzel kişisi" ni [*personne morale de droit public*] eklerler ve bu sayede tanım, Devletin veya politik alt bölümlerinin ya da mahalli idarelerinin bir parçası olarak görülmeyen bu kuruluşları kapsamış olur.

6.37. Buna ilave olarak, birçok Devlet ikili anlaşmalarına örneğin faiz gibi belirli gelir unsurları için, diğer Devletlere ve merkez bankaları gibi iktisadi Devlet kuruluşlarına muafiyet tanıyan spesifik hükümler dahil ederler (bkz. 10'uncu Maddeye ilişkin Yorumun 13.2'nci paragrafı ve 11'inci Maddeye ilişkin Yorumun 7.4'üncü fıkrası). Emeklilik fonlarının gelirlerine vergi istisnası sağlayan anlaşma hükümleri (bkz. Madde 18'e ilişkin Yorumun 69'uncu fıkrası), söz konusu hükümlerin lafzına ve fonun niteliğine bağlı olarak, benzer şekilde, tamamı Devlete ait olan emeklilik fonları için de uygulanabilir.

6.38. Ancak, Anlaşmanın her bir Akit Devlete, politik alt bölümlerine ve mahalli idarelerine (ve bunların, ikili anlaşmaların uygulandığı kamu tüzel kişileri, acenteleri veya temsilcilerine) uygulanması, uluslararası teamül hukuku kapsamındaki devlet egemenliği dokunulmazlığı ilkesinin Devletlerden herhangi biri tarafından uygulanması olasılığını etkileyen bir uygulama olarak yorumlanmamalıdır. Bu ilke uyarınca, egemen bir Devlet (acenteleri, varlıkları ve faaliyetleri dahil), genel bir kural olarak, başka bir egemen Devletin mahkemelerinin yargı yetkisinden bağışıktır. Ancak, devlet egemenliği dokunulmazlığının kesin sınırları açısından uluslararası bir mutabakat bulunmamaktadır. Çoğu Devlet, örneğin bu ilkenin ticari faaliyetler için geçerli olduğunu kabul etmez, pek çok Devlet de bu ilkenin vergisel konulara uygulanmasını kabul etmez. Bu nedenle, bu ilkenin, eğer herhangi bir geçerliliği varsa, vergilendirme için ne ölçüde geçerli olduğu konusunda önemli görüş farklılıkları vardır. Vergi konularında uygulanması olasılığını kabul eden Devletler arasında yer alan bazı devletler dahi bu ilkeyi, yalnızca iç mevzuatlarına dahil edildiği ölçüde uygulamakta, diğerleri ise önemli sınırlamalara tabi tutmak suretiyle, uluslararası teamül hukuku olarak uygulamaktadırlar. Anlaşma, devlet egemenliği bağışıklığı ilkesinin, 1'inci Madde kapsamındaki kişiler ve 2'nci Madde kapsamındaki vergiler için geçerli olup olmadığı ve ne ölçüde geçerli olduğu konusunda önceden bir yargıya varmaz ve bu nedenle, ortaya çıkan bir vergileme varsa, her bir Akit Devlet, ikili anlaşmalarında yer alan hükümlere uygun olduğu sürece, bu ilke hakkındaki kendi yorumunu uygulamaya koymakta serbesttir.

6.39. Devletler; diğer Devletler, politik alt bölümleri, mahalli idareleri veya kamu tüzel kişileri, acenteleri ya da temsilcileri tarafından elde edilen gelire vergi istisnası tanınıp tanınmayacağı ve özel bir anlaşma veya iç mevzuat hükümleri vasıtasıyla veya devlet egemenliği dokunulmazlığının uygulanması yoluyla ne ölçüde tanınacağı konusunu değerlendirirken, sıkça çeşitli etkenleri dikkate alırlar. Bu etkenler, örneğin bir gelir türünün karşılıklılık ilkesi uyarınca istisna edilip edilmeyeceği, gelirin ticari nitelikli faaliyetler yerine kamusal nitelikli faaliyetlerden elde edilip edilmediği, geliri elde eden kuruluşun varlıklarının veya gelirinin kamu yararına kullanıp kullanılmadığı, bunların özel bir kişi lehine hüküm ifade etmesi olasılığının bulunup bulunmadığı ve gelirin bir portföy veya doğrudan yatırımdan elde edilip edilmediği konularını teşkil edebilir.

Anlaşmanın kötüye kullanılması

7. Çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarının öncelikli amacı, uluslararası çifte vergilendirmeyi önleyerek, mal ve hizmet alışverişini ile sermaye ve kişilerin dolaşımını teşvik etmektir. Vergi anlaşmalarının başka bir amacı da vergiden kaçınmayı ve vergi kaçakçılığını önlemektir.

7.1. Mükellefler, çeşitli ülkelerin yasaları arasındaki farklılıkları kullanarak bir Devletin vergi yasalarını suiistimal etmeye kalkışabilirler. Bu tür girişimler, İlgili Devletin iç mevzuatının bir parçası olan hükümler veya hukuki kurallar ile engellenebilir. O zamanda böyle bir Devlet, aksi takdirde kendi iç mevzuatında yer alan bu tür hükümler ve kurallar sayesinde önlenecek olan istismar amaçlı işlemlere izin verecek bir etkiye sahip çifte vergilendirmeyi önleme konulu ikili anlaşmalardaki hükümleri büyük olasılıkla kabul etmeyecektir. Ayrıca, ikili anlaşmaları aynı etkiyi yaratacak şekilde uygulamayı da istemeyecektir.

8. Ayrıca, çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarının kapsamının genişletilmesinin, hem iç mevzuat uyarınca sağlanan vergi avantajlarını hem de çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarındaki vergi indirimlerini elde etmeyi hedefleyen yasal olmayan yapıların kullanımını kolaylaştırarak istismar riskini arttırdığı, dikkate alınması gereken önemli bir husustur.

9. Bu durum örneğin, bir kişinin (bir Akit Devlet mukimi olsun olmasın), esasen doğrudan elde edilmesi mümkün olmayan anlaşma menfaatlerini elde etmek amacıyla bir Devlette oluşturulan bir tüzel kişilik gibi hareket etmesidir. Başka bir örnek de, bir Akit Devlette bulunan şirketteki önemli miktardaki hissedarlığı dahil olmak üzere, hem daimi olarak kaldığı evi, hem de tüm ekonomik çıkarları bu Akit Devlette bulunan ve esasen hisseleri satmak ve söz konusu devir sonucunda bu Devletteki sermaye değer artış kazançlarına uygulanacak olan vergilemeden kaçınmak için (13'üncü maddenin 5'inci fıkrasına binaen) daimi olarak kaldığı evini, bu tür kazançların az vergiye tabi tutulduğu veya hiç vergilendirilmediği diğer Akit Devlete kaydıran bir gerçek kişinin durumudur.

9.1. Bu, aşağıdaki paragraflarda tartışılan iki temel soruyu gündeme getirmektedir:

-vergi anlaşmalarının sağladığı menfaatlerin, bu anlaşmalarda yer alan hükümlerin kötüye kullanımını teşkil eden işlemlere girişildiğinde, tanınması gerekip gerekmediği (bkz. aşağıda 9.2'nci paragraf ve devamı) ve

-bir Akit Devletin iç mevzuatında yer alan ve kötüye kullanımı önlemeyi amaçlayan özel hükümlerin ve hukuk kurallarının vergi anlaşmaları ile çelişip çelişmediği (bkz. aşağıda 22'nci paragraf ve devamı).

9.2. Pek çok Devlet için birinci sorunun cevabı, ikinci soruya verdikleri cevaba bağlıdır. Bu Devletler nihayetinde, vergilerin, vergi anlaşmalarının hükümleri ile kısıtlanan (ve bazı nadir durumlarda genişletilen) iç mevzuat hükümleri vasıtasıyla uygulandığı gerçeğini dikkate alırlar. Böylece, bir vergi anlaşmasının hükümlerinin kötüye kullanımı, verginin uygulanması için esas alınan iç mevzuat hükümlerinin kötüye kullanımı olarak da nitelendirilebilir. Bu Devletler için bu durumda sorun, vergi anlaşması hükümlerinin, iç mevzuatta yer alan kötüye kullanımı önleyen hükümleri engellemesinin mümkün olup olmadığı konusudur ve bu da aslında yukarıda yer alan ikinci sorudur. Aşağıda 22.1'inci fıkrada belirtildiği gibi, bu ikinci sorunun cevabı, vergiden kaçınmaya karşı bu kuralların hangi durumların mükellefiyeti doğurduğunu belirlemek amacıyla getirilen temel iç hukuk kurallarının bir parçası olduğu ölçüde, vergi anlaşmalarında ele alınmadıkları ve dolayısıyla bunlardan etkilenmedikleridir. Böylelikle, genel bir kural olarak, bu kurallar ile vergi anlaşmalarının hükümleri arasında hiç bir çelişki olmayacaktır.

9.3. Diğer Devletler ise, bazı kötüye kullanımları, iç mevzuatın değil de bizzat anlaşmanın kötüye kullanımı olarak görmeyi tercih ederler. Bununla birlikte bu Devletler, vergi anlaşmalarının doğru bir şekilde yorumlanmasının, bu anlaşma hükümlerinde öngörülmeyen menfaatlerin elde edilmesi amacıyla girişilen kötüye kullanım amaçlı işlemleri görmezden gelmeye imkan verdiği düşüncesindedirler. Bu yorum vergi anlaşmalarının niyet ve gayesinin ve bu anlaşmaları iyi niyetle yorumlama yükümlülüğünün bir sonucudur (bkz. *Viyana Antlaşmalar Hukuku Sözleşmesi*'nin 31'inci Maddesi).

9.4. Bu nedenle, her iki yaklaşıma göre Devletlerin, anlaşma hükümlerinin kötüye kullanılmasına yol açan düzenlemelere girişildiği durumlarda, bir çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmasının sağladığı menfaatleri vermek zorunda olmadığı kabul edilir.

9.5. Bununla beraber, bir mükellefin, yukarıda belirtilen kötüye kullanım amaçlı işlemlere giriştiğine kolayca hükmedilmemesi gerektiğinin dikkate alınması önemlidir. Bu bağlamda yol gösterici ilke, belirli işlem ve düzenlemelere girişilmesinin başlıca amacının daha avantajlı bir vergi konumu elde etmek olduğu ve bu koşullar altında bu daha avantajlı işlemlerin gerçekleştirilmesinin ilgili hükümlerin amacına aykırı olduğu durumlarda, çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmasının sağladığı menfaatlerin verilmemesi gerektiği kuralıdır.

9.6. Genel kötüye kullanma karşıtı hükümlerin uygulanması, belirli vergiden kaçınma türlerinin önlenmesini hedefleyen özel hükümlerin vergi anlaşmalarına dahil edilmesine gerek olmadığı anlamına gelmez. Belirli kaçınma tekniklerinin saptandığı veya bu tür tekniklerin kullanımının özellikle problemler oluşturduğu durumlarda, ilgili kaçınma stratejisine doğrudan odaklanan hükümlerin Anlaşmaya ilave edilmesi çoğu zaman faydalı olur. Bu şekilde, 9.2'nci paragrafta açıklanan görüşü benimseyen bir Devletin, iç mevzuatının böyle bir kaçınma stratejisini ortadan kaldırmaya yönelik kaçınma karşıtı kurallar veya ilkelerden yoksun olduğuna inandığı durumlarda da gerekli olacaktır.

10. Örneğin bazı vergiden kaçınma türleri, Anlaşmada, mesela "gerçek lehdar" kavramının tanımı (10, 11 ve 12'nci Maddeler) ve organizatör (*artiste-companies*) olarak adlandırılan girişimleri düzenleyen 17'nci maddenin 2'nci fıkrasındaki gibi özel hükümler sayesinde zaten açıkça ele alınmıştır. Bu tür problemlere, Madde 10 (17'nci ve 22'nci paragraflar), Madde 11 (12'nci paragraf) ve Madde 12'ye (7'nci paragraf) ilişkin Yorumlarda da değinilmiştir.

10.1. Ayrıca bazı durumlarda, vergi cennetlerinde kurulan veya zarar verici tercihli rejimlerden yararlanan şirketlerin bünyesindeki bağlı şirketlerin anlaşmaların sağladığı menfaatlerden yararlanma talepleri, olaydaki gerçeklikler ve koşulların dikkatlice incelenmesi neticesinde, bir bağlı şirketin etkin yönetim merkezinin, iddia ettiği gibi mukimi olduğu devlette

değil de, ana şirketin mukimi olduğu devlette bulunduğu ve böylece bağlı şirketi iç mevzuat ve anlaşma amaçları doğrultusunda en son bahsedilen devletin bir mukimi haline getirdiği sonucuna varıldığında, reddedilebilir (bu, bir devletin, bir tüzel kişinin mukimliğini belirlemede yönetim yeri veya benzeri bir kriteri kullandığı durumlarda önemlidir).

10.2. Bir olaydaki gerçekliklerin ve koşulların dikkatlice incelenmesi, bir bağlı şirketin, ana şirketinin mukim olduğu devlette, bağlı şirketin o devletteki kazançlarının tamamının veya önemli bir kısmının atfedilebileceği bir işyerine (örn. bir yönetim merkezine sahip olarak) sahip olmasına yol açacak şekilde yönetildiğini de gösterebilir.

11. Başka bir örnek ise, Anlaşmanın, özellikle yaygın hale gelen ve Mali İşler Komitesinin hazırladığı "Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları ve Üs Şirketlerin Kullanımı" ile "Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları ve Kanal Şirketlerin Kullanımı"[1] başlıklı iki raporda tartışılan iki kötüye kullanım şekli tarafından sağlanmaktadır. Bu raporlarda belirtildiği gibi, Akit Devletler tarafından ikili müzakerelerde öngörülmeyen anlaşma menfaatlerini elde etmek için kanal şirketleri kullanma konusunda artan bir eğilimin olması, yukarıda 9 uncu fıkrada ifade edilen kaygının yerinde olduğunu göstermiştir. Bu durum, kötüye kullanmayı önleyen ve vergiden kaçınmayı engelleyen anlaşma hükümlerini kendi iç mevzuatlarında yürürlüğe koyan üye ülke sayısının artmasına neden olmuştur.

12. Bu ve diğer kötüye kullanım türlerini kapsayacak şekilde düzenlenen anlaşma hükümleri farklı kalıplara sahiptir. Aşağıda, üye ülkeler tarafından akdedilmiş olan ikili anlaşmalara dahil edilen hükümlerden derlenen örnekler yer almaktadır. Bu örnekler, anlaşma müzakerecilerinin özel durumlara çözüm ararken göz önünde tutabilecekleri modeller sunmaktadır. Bu örneklere atıfta bulunurken:

-bu hükümlerin birbirlerini karşılıklı olarak dışlamamaları ve farklı kaygıların ele alınması için çeşitli hükümlere ihtiyaç duyulabileceği gerçeği;

-belirli bir vergiden kaçınma stratejisi ile vergi avantajlarının fiilen ne ölçüde elde edilebileceği gerçeği;

-her iki Akit Devletteki yasal çerçeve ve özellikle de iç mevzuatın halihazırda söz konusu vergiden kaçınmaya karşı ne ölçüde uygun bir tepki öngördüğü gerçeği ve

-kasıtlı olmaksızın, *iyi niyetli* ekonomik faaliyetlerin bu tür hükümler tarafından ne ölçüde elenebildiği gerçeği

dikkate alınmalıdır.

Kanal şirket olayları

13. Birçok ülke, kanal şirketler sorunu ile mücadele etmektedir ve bunun için çeşitli yaklaşımlar belirlenmiştir. Çözümlerden biri, söz konusu şirketin mukim olduğu Devletin mukimleri tarafından doğrudan veya dolaylı olarak sahip olunmayan bir şirkete anlaşmanın sağladığı menfaatleri tanımamak olabilir. Örneğin böyle bir "görmezden gelme" yaklaşımının lafzı aşağıdaki gibi olabilir:

1 Bu iki raporun ayrıbasımları, OECD Model Vergi Anlaşmasının tam metin sürümünün II'nci Cildinde sayfalar R(5)-1 ve R(6)-1'de yer alır

> Bir Akit Devlet mukimi olan bir şirketin, nerede mukim olursa olsun, doğrudan ya da bir veya birden fazla şirket vasıtasıyla, bir Akit Devletin mukimi olmayan kişilerce sahip olunması veya kontrol edilmesi durumunda, söz konusu şirket, bu Anlaşma uyarınca her türlü gelir unsuru, kazanç veya karlar bağlamında vergi indiriminden yararlanma hakkına sahip olmayacaktır.

Bu hükmü benimseyen Akit Devletler, bir şirketin, mukim olmayan kişilerin mülkiyetinde veya bu kişilerce kontrol edilen bir şirket olarak kabul edilip edilmeyeceğine ilişkin kriterleri de ikili müzakerelerinde belirlemek isteyebilirler.

14. Yukarıdaki hükme esas teşkil eden "görmezden gelme yaklaşımı" hiç bir vergilendirme yapmayan veya çok az vergilendiren ve normalde önemli ticari faaliyetlerin düşük ölçüde gerçekleştirildiği ülkeler ile yapılacak anlaşmalar için uygun bir temel gibi görünmektedir. Bu durumlarda bile *iyi niyetli* ticari faaliyetleri korumak adına bu hükümde değişiklik yapılması veya başka bir hükümle değiştirilmesi gerekebilir.

15. Genel bir vergiye tabi olma hükmü, kaynak Devletteki anlaşma menfaatlerinin, yalnızca gelirin mukim olunan Devlette vergiye tabi olması durumunda tanınacağını öngörür. Bu, esas itibarıyla vergi anlaşmalarının çifte vergilendirmeyi önleme amacı ile örtüşmektedir. Ancak çeşitli nedenlerden ötürü Model Anlaşma bu tür bir genel hükmü önermez. Bu, normal bir uluslararası ilişki bağlamında uygun görünse de, vergiye tabi olma yaklaşımı tipik bir kanal şirket durumunda da pekala benimsenebilir. Bu tür bir koruyucu hükmün lafzı aşağıdaki gibi olabilir:

> Bir Akit Devlette doğan bir gelir diğer Akit Devletin mukimi olan bir şirket tarafından elde edildiğinde ve bu diğer Akit Devletin mukimi olmayan bir veya birden fazla kişinin,
>
> a) doğrudan veya dolaylı olarak ya da nerede mukim olursa olsun, bir veya birden fazla şirket vasıtasıyla böyle bir şirkete katılım yoluyla veya başka bir şekilde önemli pay oranına sahip olduğu veya
>
> b) doğrudan veya dolaylı olarak, ayrı ayrı veya birlikte, böyle bir şirketi yönettiği veya kontrol ettiği durumlarda,
>
> bu Anlaşmanın vergi istisnası veya indirimi tanıyan herhangi bir hükmü, yalnızca en son bahsedilen Devletin vergi mevzuatının kuralları uyarınca vergiye tabi olan gelire uygulanacaktır.

"Önemli pay oranı" kavramı, ikili anlaşmalar kaleme alınırken daha net şekilde belirlenebilir. Akit Devletler, pay oranını örneğin şirketteki bir sermaye veya oy hakkı yüzdesi olarak ifade edebilirler.

16. Vergiye tabi olma yaklaşımı, mantıklı bir dayanağa sahipmiş gibi görünmektedir. Bu yaklaşım, gelişmiş bir ekonomik yapıya ve karmaşık vergi yasasına sahip Devletlerde kullanılabilir. Ancak, gerekli esnekliği sağlamak amacıyla (bkz. aşağıda 19'uncu fıkra) anlaşmaya *iyi niye*t hükümleri eklemek suretiyle bu hükmün bütünlenmesi gerekecektir; bundan başka, böyle bir yaklaşım "atlama taşı stratejileri" gibi gelişmiş vergiden kaçınma girişimlerine karşı yeterli bir koruma sağlamaz.

17. Yukarıda atıfta bulunulan yaklaşımlar pek çok açıdan tatminkar değildir. Bu yaklaşımlar, Akit Devletlerin değişen ve karmaşık olan vergi yasalarına atıfta bulunur, ancak anlaşmaların kötüye kullanımına imkan sağlayan düzenlemeleri ele almazlar. Kanal şirket düzenlemelerine bizzat atıfta bulunarak uygunsuz kullanım vakalarını tek tek saptayacak olan bir hükmün eklenmesi sayesinde, kanal şirket probleminin çok daha açık bir şekilde ele alınması önerilmiştir (kanal yaklaşımı). Böyle bir hükmün lafzı aşağıdaki gibi olabilir:

> Bir Akit Devlette doğan bir gelir diğer Akit Devletin mukimi olan bir şirket tarafından elde edildiği ve bu diğer Akit Devletin mukimi olmayan bir veya birden fazla kişinin,
>
> *a)* doğrudan veya dolaylı olarak ya da nerede mukim olursa olsun, bir veya birden fazla şirket vasıtasıyla, böyle bir şirkete katılım yoluyla veya başka bir şekilde, önemli bir pay oranına sahip olduğu veya
>
> *b)* doğrudan veya dolaylı olarak, ayrı ayrı veya birlikte, böyle bir şirketi yönettiği veya kontrol ettiği durumlarda,

bu Anlaşmanın vergi istisnası veya indirimi tanıyan herhangi bir hükmü, bu gelirin yüzde 50'den fazlası bu kişilerin hak iddialarını karşılamak için kullanılıyorsa (faiz, gayrimaddi hak bedelleri, geliştirme, reklam, başlangıç ve seyahat masrafları ile gayrimaddi mal ve süreçler de dahil olmak üzere, her türlü işletme aktifinin amortismanı dahil) uygulanmayacaktır.

18. Bu tür bir hüküm yalnızca "atlama taşı" düzenlemelerine karşı yürütülen mücadelede görünmektedir. Bu hüküm, İsviçre ve Birleşik Devletlerin akdettiği ikili anlaşmalarda bulunmakta ve vergi anlaşmalarının, belirli İsviçreli şirketler tarafından kötüye kullanılmasına karşı getirilen İsviçre hükümlerine de esas teşkil etmektedir. Böyle bir hükmü anlaşmalarına dahil etmeyi düşünen Devletler, bunun normal ticari işlemleri de kapsayabileceğini ve dolayısıyla bir *iyi niyet* fıkrası eklenmesi gerektiğini dikkate almalıdırlar.

19. Yukarıda belirtilen çözümler genel niteliktedir ve iyi niyet vakalarında anlaşma menfaatlerinin sağlanması için bunlara özel hükümlerin eklenmesi gerekmektedir. Bu tür hükümlerin lafzı aşağıdaki gibi olabilir:

> *a) Genel iyi niyet hükmü*
>
> "Yukarıdaki hükümler, bir şirketin öncelikli amacının, işlerinin yürütülmesinin ve gelirin elde edildiği hissedarlığın veya diğer varlıkların satın alınmasının ya da muhafaza edilmesinin geçerli ticari sebeplere dayandığının ve esas amacın, bu Anlaşmanın sağladığı herhangi bir menfaati elde etmek olmadığının bu şirket tarafından kanıtlandığı durumlarda uygulanmayacaktır."
>
> *b) Faaliyet ile ilgili hüküm*
>
> "Yukarıdaki hükümler, bir şirketin, mukimi olduğu Akit Devlette önemli ticari faaliyetler ile iştigal ettiği ve diğer Akit Devletten talep edilen vergi indiriminin bu tür faaliyetler ile ilişkili olan bir gelire yönelik olduğu durumlarda uygulanmayacaktır.
>
> *c) Vergi miktarı ile ilgili hüküm*
>
> "Yukarıdaki hükümler, talep edilen vergi indiriminin, söz konusu şirketin mukim olduğu Akit Devlet tarafından fiilen uygulanan vergiden daha yüksek olmadığı durumlarda uygulanmayacaktır."

d) Menkul kıymetler borsaları ile ilgili hüküm

"Yukarıdaki hükümler, hisselerinin esas çoğunluğu bir Akit Devletteki kabul görmüş bir menkul kıymetler borsasında tescil ettirilmiş veya söz konusu şirketin, doğrudan ya da her biri ilk bahsedilen Devletin mukimi olan bir veya birden fazla şirket vasıtasıyla ilk bahsedilen Akit Devletin mukimi bulunan ve hisselerinin esas çoğunluğu bu şekilde tescil ettirilmiş olan bir şirkete ait olan bir Akit Devletin mukimi olan bir şirkete uygulanmayacaktır."

e) Alternatif indirim ile ilgili hüküm

Vergi istismarı karşıtı bir fıkranın bir Akit Devletin mukimi olmayan kişilere atıfta bulunması halinde, terimin "Akit Devlet ile aralarında, bu Anlaşma kapsamında talep edilenden daha az olmayan bir vergi indirimi sağlayan gelir vergisi anlaşmalarının bulunduğu ve kendisinden vergi indirimi talebinde bulunulan üçüncü Devletlerin mukimlerini kapsamadığının varsayılacağı" öngörülebilir.

Bu hükümler olası yaklaşımları göstermektedir. Belirli bir anlaşmaya dahil edilecek hükümlerin spesifik lafzı o anlaşmada benimsenen genel yaklaşıma bağlıdır ve iki tarafça karşılıklı olarak belirlenmelidir. Aynı zamanda, Akit Devletlerin yetkili makamlarının takdire bağlı hükümleri uygulama yetkisi bulunduğunda, kaynak ülkenin yetkili makamına, Anlaşmanın sağladığı menfaatleri söz konusu mukim yukarıda tarif edilen testlerin hiç birini geçemese bile, diğer Akit Devletin bir mukimine tanınmasına izin verme konusunda takdir yetkisini verecek olan bir ilave kuralın eklenmesi uygun görülebilir.

20. Yukarıdaki paragraflar, bağlı şirketlerin söz konusu olduğu durumların üstesinden gelmeyle ilgili farklı yaklaşımları tanımlarken, bu yaklaşımların her biri genellikle "anlaşma hükümlerinden faydalanarak avantaj sağlama" olarak adlandırılan problemin belirli bir yönünü ele almaktadırlar. Bu sorunu kapsamlı bir şekilde ele almayı arzulayan Devletler, uyarlamaların gerekli olabileceğini ve pek çok Devletin anlaşma hükümlerinden faydalanarak avantaj sağlama sorunuyla baş etmek için başka yaklaşımları tercih ettiğini göz önünde tutarak, her iki Akit Devletin de mukimi olmayan kişilerin bir Anlaşmanın sağladığı menfaatlere, bu Devletlerden birinin mukimi sıfatını kazanacak olan bir kuruluş vasıtasıyla erişmesini engellemeyi hedefleyen ve menfaatlerin sınırlandırılmasına yönelik olan aşağıdaki detaylı hüküm örneklerini incelemek isteyebilirler:

1. Bu Maddede aksi öngörülmediği sürece, gelirini diğer Akit Devlette elde eden bir Akit Devlet mukimi, Anlaşmanın, Akit Devlet mukimlerine, ancak Anlaşmanın bu gibi menfaatlerin elde edilmesine yönelik diğer koşullarını karşılıyorlarsa ve 2'nci fıkrada tanımlandığı gibi birer "yeterlikli kişi" iseler, sağladığı bütün menfaatlere hak kazanacaktır.

2. Bir Akit Devletin mukimi, sadece:

a) bir gerçek kişiyse;

b) yeterlikli bir kamu kuruluşuysa;

c) aşağıdaki gibi bir şirketse;

(i) hisselerinin esas çoğunluğu, 6'ncı fıkranın a) veya b) bendinde belirtilen kabul görmüş menkul kıymetler borsalarında kote edilmişse ve bir veya birden fazla kabul görmüş menkul kıymetler borsasında işlem görüyorsa veya

(ii) bir dolaylı mülkiyetin söz konusu olması halinde her dolaylı malikin Akit Devletlerden birinin mukimi olması koşuluyla, bu şirketteki toplam oy hakkının ve hisse değerinin en az yüzde 50'si doğrudan veya dolaylı olarak bu bendin *(i)* alt bendi uyarınca menfaatlerden istifade etme hakkına sahip olan beş veya daha az sayıdaki şirkete ait ise;

d) bir emeklilik tröstü veya yalnızca emekli maaşları ya da benzeri ödemeleri sunmak amacıyla kurulmuş herhangi başka bir organizasyon olması halinde lehdarlarının, üyelerinin veya katılımcılarının yüzde 50'sinden fazlasının Akit Devletlerden birinde mukim olması koşuluyla, bir hayır kuruluşu veya vergiden istisna edilen başka bir kuruluşuysa ya da

*e)*bir gerçek kişi olmayıp da:

(i) bu fıkranın a), b) veya d) bentleri ya da c) *(i)* alt bendi uyarınca yeterlikli kişi niteliğinde olan kişiler, mali yılın toplam gün sayısının yarısı süresince, doğrudan veya dolaylı olarak, o kişideki toplam oy hakkının veya hisselerin ya da diğer intifa haklarının en az yüzde 50'sine sahipse ve

(ii) kişinin ilgili yıla ait gayrisafi gelirinin yüzde 50'sinden daha azı, doğrudan veya dolaylı olarak, Akit Devletlerden ikisinin de mukimi olmayan kişilere, o kişinin mukim olduğu Devlette bu Anlaşma kapsamındaki vergilerden düşülebilecek ödemeler şeklinde ödeniyor veya tahakkuk ettiriliyorsa (fakat olağan iş süreci içerisinde hizmetler veya maddi varlıklar için yapılan emsal bedele göre ödemeler ile ilgili bankanın bir Akit Devlet mukimi olmadığı hallerde söz konusu ödemenin, o bankanın Akit Devletlerden birinde bulunan bir işyerine atfedilebilir olması koşuluyla, bir bankaya olan mali yükümlülüklere ilgili ödemeler hariç olmak üzere) bir mali yıl süreyle yeterlikli bir kişidir.

3. *a)* Bir Akit Devlet mukimi, yeterlikli bir kişi olup olmadığına bakılmaksızın, eğer bu Devlette faal bir şekilde iş yapıyorsa (bu faaliyetler bir banka, sigorta şirketi veya menkul kıymetler borsasına kayıtlı bir borsa ajanı tarafından gerçekleştirilmediği sürece, mukimin kendi adına gerçekleştirdiği yatırım yapma veya yönetme işi hariç), diğer Akit Devlette elde edilen gelir o iş ile ilgiliyse veya rastlantı sonucu o iş sayesinde elde edilmişse ve söz konusu mukim, bu Anlaşmanın, ilgili menfaatlerin kazanılması için öngördüğü diğer koşulları yerine getiriyorsa, Anlaşmanın diğer Devlette elde edilen bir gelir kalemiyle ilgili menfaatlerine hak kazanacaktır.

b) Mukim veya iştiraki olan teşebbüslerinden herhangi biri, diğer Akit Devlette bir gelir kalemi elde edilmesini sağlayan bir ticari faaliyet yürütüyorsa, a) bendi bu kaleme, ancak ilk bahsedilen Devletteki ticari faaliyet diğer Devlette yapılan işe göre önemli ölçekteyse uygulanacaktır. Bir ticari faaliyetin bu fıkra uyarınca önemli ölçekte olup olmadığı, bütün veriler ve koşullar esas alınarak belirlenecektir.

c) Bir kişinin bir Akit Devlette a) bendine göre faal bir şekilde iş yapıp yapmadığı belirlenirken, bu kişinin ortağı olduğu bir ortaklık tarafından yürütülen faaliyetler ve bu kişiye bağlı olan kişilerce gerçekleştirilen faaliyetler, bu kişi tarafından yürütülen faaliyetler olarak addedilecektir. Bir kişi diğer kişideki intifa haklarının en az yüzde 50'sine (veya bir şirket söz konusu olduğunda, bu şirketteki toplam oy hakkının ve hisse değerinin en az yüzde 50'sine) sahipse veya başka bir kişi, doğrudan veya dolaylı olarak, her bir kişideki intifa haklarının en az yüzde 50'sine (veya bir şirket söz konusu olduğunda, bu şirketteki toplam oy hakkının ve hisse değerinin en az yüzde 50'sine) sahipse, bu kişi diğer kişiye bağlı olacaktır. Her durumda, tüm veri ve koşullara bakıldığında, biri diğerini kontrol ediyorsa veya her ikisi de aynı kişi veya kişilerin kontrolünde ise, bu kişinin diğer kişiye bağlı olduğu kabul edilecektir.

4. Bu maddenin bundan önceki hükümlerine rağmen, bir Akit Devlet mukimi olan bir şirket veya böyle bir şirketi kontrol eden bir şirket,

a) hissedarlarına, şirketin diğer Akit Devlette elde edilen gelirinden, söz konusu hissedarların ilgili hükümlerin veya düzenlemelerin olmaması durumunda elde edecek olduklarından daha büyük bir pay ("orantısız gelir payı") alma hakkını veren koşullara veya başka düzenlemelere tâbi olan ve

b) oy hakkının ve değerinin yüzde 50'si veya daha fazlası yeterlikli kişi olmayan kişilerin mülkiyetinde olan

ihraç edilmiş ve tedavülde olan bir hisse senedi sınıfına sahipse, bu Anlaşmanın sağladığı menfaatler orantısız gelir payına uygulanmayacaktır.

5. Eğer diğer Akit Devletin yetkili makamı, söz konusu kişinin kurulması, satın alınması veya muhafaza edilmesindeki ve işlerinin yürütülmesindeki öncelikli amaçlardan birinin Anlaşma kapsamındaki menfaatleri elde etmek olmadığını belirlerse, bir Akit Devletin 2'nci fıkranın hükümleri uyarınca bir yeterlikli kişi olmayan ve de 3'üncü veya 4'üncü fıkraların hükümlerine göre menfaatlerden istifade etme hakkına sahip olmayan bir mukimine, Anlaşmanın sağladığı menfaatler yine de bahşedilecektir.

6. Bu Maddenin amaçları uyarınca, "kabul görmüş menkul kıymetler borsası":

a) Devlet A'da ……..;

b) Devlet B'de …….. ve

c) yetkili makamların bu Maddenin amaçları doğrultusunda kabul etmeyi kararlaştırdıkları herhangi bir menkul kıymetler borsasını

ifade eder.

Tercihli vergi rejimlerinden faydalanan kuruluşlara yönelik hükümler

21. Mukimi oldukları Devlette vergi imtiyazlarından yararlanan belirli şirket türleri, kanal şirket düzenlemelerini kolaylaştırarak zararlı vergi uygulamaları konusunu gündeme getirmektedirler. Vergiden istisna edilen (veya yaklaşık olarak istisna edilen) şirketler, belirli yasal nitelikler vasıtasıyla teşhis edilebilirlerse, bu şirketlere anlaşma menfaatleri tanınmayarak vergi anlaşmalarının kötüye kullanımı önlenebilir (dışlama yaklaşımı). Bu tür imtiyazlar

çoğunlukla bir ülkenin ticaret yasasında veya vergi yasasında tanımlanmış olan belirli şirket türlerine sağlandığından, en radikal çözüm bu tür şirketleri anlaşma kapsamı dışında tutmak olacaktır. Başka bir çözüm ise bu tür şirketlerin elde ettiği veya ödediği gelire uygulanacak olan aşağıdakine benzer bir fıkranın anlaşmaya dahil edilmesi olacaktır:

> Anlaşmanın vergi istisnası veya indirimi sağlayan hiç bir hükmü, … Yasası'nın …. bölümünde veya … tarafından kararlaştırılan herhangi bir benzeri hükümde tanımlanan bir şirket tarafından elde edilen veya ödenen bir gelire, Anlaşma imzalandıktan sonra uygulanmayacaktır.

Bu hükmün kapsamı, temettüler, faiz, sermaye değer artış kazançları veya müdürlere yapılan ödemeler gibi yalnızca belirli gelir türlerine atıfta bulunularak sınırlandırılabilir. Bu gibi hükümler uyarınca söz konusu şirket türleri, 24'üncü maddenin (Ayrım Yapılmaması) sunduğu korumadan ve 25'inci maddenin sağladığı menfaatlerden (Karşılıklı Anlaşma Usulü) yararlanma hakkına sahip olmayı sürdürecek ve 26'ncı maddenin (Bilgi Değişimi) hükümlerine tabi olacaklardır.

21.1. Bazı durumlarda idari destek gerektirseler de, kapsam dışında bırakma hükümleri açık ve uygulamaları basittir. Bu hükümler, vergi yasasında özel imtiyazlar oluşturmuş olan bir Devletin, söz konusu imtiyazların bu Devlet tarafından akdedilen vergi anlaşmalarının kötüye kullanımını önlemek için kullanabileceği önemli bir araçtır.

21.2. Vergi imtiyazlarından faydalanan şirketleri belirli yasal nitelikler vasıtasıyla belirlemek mümkün veya uygun olmadığında daha genel bir düzenleme gerekli olacaktır. Aşağıdaki hüküm, Anlaşma hükümlerinden yararlanması durumunda mukim olarak kabul edilecek fakat söz konusu devlette yabancı sermaye kuruluşları ile sınırlandırılmış olan (yani bu Devletin mukimlerine ait olan kuruluşların faydalanamadığı) tercihli vergi rejimlerinden yararlanan kuruluşların Anlaşmanın sağladığı menfaatlerden yararlanmamasını amaçlamaktadır.

> Bir Akit Devlet mukimi olan ve doğrudan veya dolaylı olarak bu Devletin mukimi olmayan bir veya birden fazla lehdar kişi tarafından sahip olunan veya kontrol edilen herhangi bir şirket, tröst veya ortaklık, söz konusu şirket, tröst veya ortaklığın gelir veya servetine bu Devlet tarafından uygulanan vergi miktarı (şirkete, tröste veya ortaklığa ya da herhangi başka bir kişiye yapılan vergi iadesi, para iadesi, katkı, mahsup veya indirim dahil, herhangi bir şekilde vergi miktarında yapılan her türlü indirimi veya mahsubu dikkate aldıktan sonra), şirketin öz sermayesi veya olayına göre, tröstteki ya da ortaklıktaki menfaatleri bu Devletin mukimi olmayan bir veya birden fazla kişiye ait olması halinde uygulanacak olan vergi miktarından önemli ölçüde düşük olduğu durumlarda, Anlaşmanın sağladığı menfaatlerden yararlanamayacaktır.

Belirli gelir türlerine yönelik hükümler

21.3. Aşağıdaki hüküm, bir tercihli vergi rejimi çerçevesinde düşük oranda vergilendirilen veya hiç vergilendirilmeyen gelirler açısından Anlaşmanın sağladığı menfaatlerin tanınmasına yöneliktir:

> 1. Bu Anlaşmanın sağladığı menfaatler, diğer hükümlere uygun olarak bir Akit Devlette vergilendirilebilen ve
>
> *a)* bankacılık, nakliye, finans, sigorta veya elektronik ticaret işlemlerini kapsayan faaliyetler; veya

b) şirket veya grup yönetim desteği, finansman desteği veya başka bir şekilde destek sunan şirket merkezi veya koordinasyon merkezi ya da benzer düzenlemeleri kapsayan faaliyetler; veya

c) temettü, faiz veya gayrimaddi hak bedelleri gibi pasif gelire neden olan faaliyetler

dahil olmak üzere bu Devlette önemli ölçüde bulunmayı gerektirmeyen faaliyetlerden elde edilen gelire uygulanmayacaktır, bu durum söz konusu gelirin ilgili Devletin yasaları veya idari uygulamaları çerçevesinde tercihli vergilendirmeye tabi tutulduğu ve bu kapsamda ilgili bilgilerin gizli addedilerek etkin bilgi değişimini engellendiği hallerde geçerlidir.

2. Bu Anlaşmanın önceki Maddelerinde belirtilen sebeplerden farklı olarak, bir gelir unsuru,

a) vergiden istisna edilirse; veya

b) bir mükellefin elinde vergilendirilebilir olsa da o Devletin mukimleri olan mükelleflerin ellerindeki vergilendirilebilir eşdeğer bir kalemin tâbi olduğu vergi oranından daha düşük bir orana tâbi ise; veya

c) yabancı vergi için mahsup haricinde söz konusu gelir unsuru ile doğrudan veya dolaylı bir şekilde bağlantılı olarak sağlanan bir indirim veya başka bir mahsup, indirim ya da vergi kolaylığından yararlanıyorsa,

söz konusu gelir, 1'inci fıkra açısından, bir Akit Devlette tercihli vergilendirmeye tâbidir.

Belirli gelir türlerinin kaynakta vergilendirilmesini konu alan kötüye kullanım karşıtı kurallar

21.4. Aşağıdaki hüküm, başlıca amacı Anlaşmanın kaynakta vergilemeyi sınırlayan belirli maddelerinin sağladığı menfaatlerden yararlanmak için tesis edilen işlemlerin, bu menfaatlerden yararlanmasını engelleyen bir etkiye sahiptir. İlgili Maddeler 10, 11, 12 ve 21'inci maddeler olup, hüküm aşağıda belirtildiği şekilde, bu Maddelerin her biri tarafından kapsanan belirli gelir türleri için biraz değiştirilmelidir:

> Herhangi bir kişinin başlıca amacı veya amaçlarından biri, [Madde 10: "temettü"; Madde 11: "faiz"; Madde 12: "gayrimaddi hak bedelleri" ve Madde 21: "gelir"] açısından [Madde 10: "hisseler veya diğer hakları"; Madde 11: "borç-alacağı"; Madde 12 ve 21: "hakları"] tesis ve temlik etmek suretiyle Anlaşmadan menfaat elde etmek ise, bu Anlaşma hükümleri uygulanmayacaktır.

Anlaşmanın imzalanmasından sonra yürürlüğe konulan tercihli rejimlere yönelik hükümler

21.5. Devletler, anlaşmalarının, Anlaşmanın imzalanmasından sonra bir Akit Devlet tarafından yürürlüğe konulan hükümler çerçevesinde kötüye kullanılması engellemek isteyebilirler. Aşağıdaki hüküm, bir Akit Devleti, anlaşmanın imzalanmasından sonra belirli offshore gelirleri için yürürlüğe konulan özel bir rejimden yararlanan gelirler açısından anlaşma menfaatlerini sağlama zorunluluğundan korumayı hedeflemektedir:

> Bu Anlaşmanın 6'ncı ve 22'nci maddelerindeki menfaatler:

a) Devletler arasındaki yazışmalarda belirlenen, Devletlerden herhangi birinin bir yasası veya

b) daha sonra yürürlüğe konulan ve önemli benzerlikler taşıyan herhangi bir yasa uyarınca özel vergi avantajlarından yararlanan kişilere sağlanmayacaktır.

22. "Özün önceliği", "gerçek ekonomik mahiyet" ve genel kötüye kullanma karşıtı metotlar dahil, vergi anlaşmalarının kötüye kullanılmasına ilişkin diğer kurallar, (örn. bir ana şirketin kullanılması) ve bunları çözmedeki olası yollar, özellikle 9.1'inci paragrafta yer alan ikinci soruda bahsedilen bu kuralların vergi anlaşmaları ile çelişip çelişmediği hususu açısından incelenmelidir.

22.1. Bu tür kurallar, iç hukuktaki vergi mevzuatı tarafından hangi gerçekliklerin mükellefiyetin doğmasına sebebiyet verdiğinin saptanması için getirilen temel iç hukukun bir parçasıdır; bu kurallar vergi anlaşmalarında irdelenmez ve bu nedenle bu anlaşmalardan etkilenmezler. Böylece, genel bir kural olarak ve 9.5'inci paragrafının dikkate alınması suretiyle, hiçbir çelişki ortaya çıkmaz. Örneğin 22'nci paragrafta atıfta bulunulan kuralların uygulanmasının gelirin yeniden nitelendirilmesine veya bu geliri elde ettiği varsayılan mükellefin yeniden saptanmasına yol açması durumunda, Anlaşma hükümleri bu değişiklikler dikkate alınarak uygulanacaktır.

22.2. Bu kurallar vergi anlaşmaları ile çelişmezken, anlaşmaların kötüye kullanıldığına dair kesin bir kanıt bulunmadığı sürece, üye ülkelerin çifte vergilendirmeyi önlemek amacıyla vergi anlaşmalarında yer alan özel yükümlülüklere dikkatlice riayet etmeleri konusunda bir mutabakat vardır.

23. Ana şirketlerin kullanımı, kontrol edilen yabancı kurumlara ilişkin hükümler vasıtasıyla incelenebilir. Üye olan ve olmayan ülkelerin çoğunluğu artık bu tür düzenlemeler benimsemiştir. Bu tür düzenlemelerin tasarımı ülkeler arasında önemli farklılıklar gösterse de, artık uluslararası düzeyde yurtiçi vergi matrahını korumaya yönelik meşru bir araç olarak kabul gören bu kuralların ortak özelliği, bir Akit Devletin mukimlerini belirli yabancı kuruluşlardaki katılımlarına atfedilebilen gelir üzerinden vergilendirmesi sonucunu doğurmasıdır. Bazen, 7'nci maddenin 1'inci fıkrası ve 10'uncu maddenin 5'inci fıkrası gibi Anlaşma hükümlerinin yorumlanmasına dayanılarak kontrol edilen kurumlara ilişkin mevzuata ait bu ortak özelliğin, bu hükümler ile çeliştiği ileri sürülmektedir. 7'nci Maddeye e ilişkin Yorumun 14'üncü paragrafında ve 10'uncu Maddeye ilişkin Yorumun 37'nci paragrafında açıklanan nedenlerle, bu yorum, hükümlere ilişkin metin ile uyuşmamaktadır. Ayrıca bu hükümler, kendi bağlamında okunduklarında da onları desteklememektedir. Böylece, bazı ülkeler, kontrol edilen yabancı kurumlara ilişkin mevzuatın Anlaşma ile çelişmediğini anlaşmalarında açıkça belirtmeyi faydalı görse de, böyle bir açıklama gerekli değildir. Bu kapsamda oluşturulan kontrol edilen yabancı kurumlara yönelik mevzuatların Anlaşma hükümlerine aykırı olmadığı kabul edilmektedir.

24. [Kaldırıldı]

25. [Yeniden numaralandırıldı]

26. Yukarıda atıfta bulunulan kontrol edilen yabancı kurumlara ilişkin hükümleri veya kötüye kullanım karşıtı kuralları kendi iç mevzuatlarındaki vergi yasalarının kapsamına alan Devletler, çok farklı vergi yükleri ile nitelenen bu yasaların eşitliğini ve tarafsızlığını uluslararası bir ortamda muhafaza etmeye çalışırlar, ancak bu tür tedbirler, yalnızca bu amaç için kullanılmalıdır. Genel bir kural olarak, bu tedbirler, söz konusu gelir mükellefin mukim olduğu Devletteki ile kıyaslanabilir bir vergilendirmeye tabi tutulduysa, uygulanmamalıdırlar.

Havale bazında vergilendirme

26.1. Bazı Devletlerin yasaları uyarınca, mukim sıfatını kazanan, ancak bu Devlet ile daimi bir bağlantıya (bazen ikametgah olarak adlandırılır) sahip olmayan kişiler, yalnızca söz konusu gelirin bir devlete gönderilmesi veya havale edilmesi durumunda, bu Devletin dışındaki kaynaklardan elde edilen gelir üzerinden vergilendirilir. Bu nedenle bu kişiler, yabancı gelir, mukimi oldukları Devlete havale edilmediği sürece, olası bir çifte vergilendirmeye maruz kalmazlar; bu kişilere, bu tür bir gelir için Anlaşma hükümlerinin sağladığı bir menfaatin tanınması uygunsuz görülebilir. Anlaşma hükümlerin uygulanmasının bu kişilerin elinde vergilendirilen gelir ile sınırlandırılmasını onaylayan Akit Devletler aşağıdaki hükmü Anlaşmaya ekleyerek bunu gerçekleştirebilirler:

> Bu Anlaşmanın herhangi bir hükmü uyarınca, bir Akit Devlette doğan gelir o Devlette tamamen veya kısmen vergiden istisna edildiğinde ve diğer Akit Devlette yürürlükte olan yasalar uyarınca, bir kişinin, söz konusu gelire ilişkin olarak bu gelirin toplam tutarı üzerinden değil de, bu diğer Devlete havale edilen veya bu diğer devlette elde edilen gelir tutarı üzerinden vergiye tabi olduğu durumlarda, bu Anlaşma hükümlerince sağlanan her türlü indirim, yalnızca diğer Akit Devlette vergilendirilen gelir tutarına uygulanacaktır.

Bazı Devletlerde bu hükmün uygulanması, gelirin bir Akit Devlette doğduğu tarih ile diğer Akit Devlet tarafından, bu diğer Devletin mukiminin elinde vergilendirdiği tarih arasındaki süre azımsanmayacak kadar uzun olduğunda, idari güçlükler doğurabilir. Bu sorunları yaşayan Devletler, yukarıdaki hükmün son kısmında yer alan, söz konusu gelirin yalnızca diğer Devlette vergilendirilmesi durumunda ilk bahsedilen Devlette menfaatlerden istifade etme hakkına sahip olacağına ilişkin kuralı, gelirin bu diğer Devlette, bu gelirin ilk bahsedilen Devlette doğduğu tarihten sonra belirli bir süre içerisinde vergilendirilmesi gerektiği koşuluna bağlayabilir.

Kaynakta vergilendirmeye getirilen sınırlamalar: usule ilişkin unsurlar

26.2. Anlaşmanın bazı Maddeleri, bir Devletin kendi topraklarında elde edilen gelirin vergilendirmesini sınırlar. 10'uncu Maddeye ilişkin Yorumun 19'uncu paragrafında belirtildiği gibi, Anlaşma usul ile ilgili soruları yanıtlamaz ve her Devlet, Anlaşmanın getirdiği sınırlamaları uygulamak konusunda iç mevzuatında öngörülen yöntemleri kullanmakta serbesttir. Bu nedenle, bir Devlet, öncesinde anlaşmadan doğan olası hak sahipliğinin doğrulanması koşuluyla, uyguladığı vergiyi otomatik olarak Anlaşma hükümlerine uygun bir şekilde sınırlandırabilir veya kendi iç mevzuatında öngörülen vergiyi uygulayıp ardından Anlaşma hükümleri uyarınca uygulaması gereken vergi miktarını aşan kısmı iade edebilir. Genel bir kural olarak ilk yaklaşım, mükelleflerin bir anlaşma uyarınca elde ettikleri menfaatlerin hızlı bir şekilde uygulanmasını sağlamak için çok daha tercih edilebilir bir yöntemdir. Bir vergi iadesi sistemine ihtiyaç duyuluyorsa, bu sistem anlaşma menfaatleri ile ilgili hak sahipliğinin belirlenmesinde yaşanan güçlükler üzerine kurulu olmalıdır. Ayrıca ikinci yaklaşımın benimsendiği durumlarda, ilgili vergi iadesinin yapılmasında yaşanan herhangi bir aşırı gecikme mükellef için doğrudan maliyet anlamına geleceğinden, özellikle de geri ödenen tutar üzerinden faiz ödenmiyorsa vergi iadesinin hızlıca yapılması, çok önemlidir.

Yorum Hakkında Görüşler

27. *Şili*, "OECD Model Vergi Anlaşmasının Ortaklıklara Uygulanması" başlıklı raporda ileri sürülen ve Yorumun kapsamına dahil edilen bazı çözümlerin, bir vergi anlaşmasına açıkça dahil edilmesi halinde uygulanabileceği görüşündedir.

27.1 *Hollanda*, Anlaşmanın ortaklıklara uygulanması hakkında varılan ve Madde 1'e ilişkin Yoruma ve ilgili diğer Anlaşma hükümlerinin Yorumlarına dâhil edilen sonuçlara, yalnızca, yetkili makamlar arasında, işbu Anlaşmanın 25'inci maddesinde kastedildiği anlamda spesifik bir vergi anlaşmasıyla varılan bir mutabakat sonucunda veya tek taraflı politika olarak açıkça teyit edildikleri ölçüde uyacaktır.

27.2. *Fransa*, "OECD Model Vergi Anlaşmasının Ortaklıklara Uygulanması" başlıklı rapor ile ilgili bazı çekincelerini dile getirmiştir. Fransa, bilhassa yukarıda 5'inci ve 6'ncı paragraflarda ileri sürülen ve bir ortaklığın bir vergi anlaşmasının sağladığı menfaatlerden yararlanma talebi reddedildiğinde, ortaklık üyelerinin mukimi oldukları Devlet tarafından akdedilen vergi anlaşmalarının sağladığı menfaatlerden istifade etme hakkının daima bulunduğunu ifade eden yorumları onaylamamaktadır. Fransa, bu sonucun yalnızca Fransa kaynak Devlet olduğu durumlarda, iç mevzuatı bu yoruma izin verdiğinde veya bu mealdeki hükümler ortakların mukimi oldukları Devlet ile yürürlüğe konulan bir anlaşmaya dahil edildiğinde mümkün olabileceği görüşündedir.

27.3. Bütün ortaklıkların bu sıfatları gereği vergilendirildiği *Portekiz*, "OECD Model Vergi Anlaşmasının Ortaklıklara Uygulanması" başlıklı rapor hakkında bazı çekincelerini dile getirmiş olup bu raporda ileri sürülen çözümlerin, yalnızca vergi anlaşmalarına dâhil edildiklerinde uygulanabilecek özel hükümlerin kapsamına alınması gerektiğini düşünmektedir. Bu, örneğin; kaynak Devlet ile ortakların mukim olduğu Devletin arasına bir üçüncü Devletin sokulduğu durum da dâhil olmak üzere, Devletler arasındaki farklılıklara bakıldığında son derece değişken bir kavram olan, mali açıdan şeffaf ortaklıklardaki ortakların durumuna ilişkin işlemeler için geçerlidir. İleri sürülen çözümlerin bazılarından kaynaklanan idari güçlükler, belirli durumlarda raporun kendisinde de belirtildiği gibi dikkate alınmalıdır.

27.4. *Belçika*, Yorumun 23'üncü paragrafında ifade edilen görüşleri paylaşamamaktadır. Belçika kontrol edilen kurumlara ilişkin mevzuatın uygulanmasının Anlaşmanın 5'inci Maddesinin 7'nci fıkrasına, 7'nci Maddesinin 1'inci fıkrasına ve 10'uncu Maddesinin 5'inci fıkrasına aykırı olduğu görüşündedir. Bu özellikle, bir Akit Devletin mukimlerinden birini, yabancı bir kuruluşun gelirini o mukime atfeden bir varsayımı kullanarak, o yabancı kuruluşun geliri üzerinden ve mukimin yabancı kuruluşun sermayesindeki iştiraki oranında vergilendirdiği durumlarda geçerlidir. Bu şekilde hareket ederek bu Devlet, matraha söz konusu mukim tarafından değil de, Anlaşmaya göre o Devlette vergilendirilemeyen bir yabancı kuruluş tarafından elde edilen bir geliri dahil etmek suretiyle, mukiminin vergi matrahını arttırmaktadır. Bu Akit Devlet böylece yabancı kuruluşun tüzel kişiliğini görmezden gelerek Anlaşmaya aykırı bir biçimde hareket etmektedir (bkz. ayrıca Madde 7'ye ilişkin Yorumun 79'uncu paragrafı ve Madde 10'a ilişkin Yorumun 68.1'inci paragrafı).

27.5. İç mevzuatında yer alan kötüye kullanım karşıtı hükümler (kontrol edilen yabancı şirketler — CFC'ye — ilişkin hükümler dahil) ile vergi anlaşmaları arasındaki olası çelişkiler bağlamında *İrlanda* hiçbir çelişkinin ortaya çıkmayacağına veya herhangi bir çelişkinin iç mevzuat lehine çözülmesi gerektiğine dair basit ve genel bir sonuca varılmasının mümkün olmadığı görüşündedir. Bu, iç mevzuat hükmünün niteliğine ve aynı zamanda münferit üye ülkelerindeki iç mevzuat ile uluslararası anlaşmalar ve yasalar arasındaki yasal ve anayasal ilişkiye bağlı olacaktır. Ayrıca İrlanda 26'ncı paragrafta (2002 yılına kadarki mevcut haliyle); "Söz konusu şirketlerin mukim oldukları ülkedeki ekonomik ortam ile açıkça ilişki içerisindeyken aşağıdaki faaliyetler vergiden kaçınmadan şüphelenmesine mahal vermeyecek şekilde gerçekleştirildiği durumlarda, önleyici tedbirlerin gerçek sınai veya ticari faaliyetler ile iştigal eden şirketlerin üretimini, normal hizmet sunumunu veya ticaretini kapsayacak şekilde genişletilmesi, Model Anlaşmaya esas teşkil eden genel ilkelere ve genel anlamda vergi anlaşmaların ruhuna aykırı olacaktır" şeklindeki ifadenin kaldırılmasını onaylamamaktadır.

27.6. *Lüksemburg*, 9.2'nci, 22.1'inci ve 23'üncü paragraflarda yer alan ve bir Akit Devletin kötüye kullanım karşıtı iç mevzuat hükümleri ile vergi anlaşmalarının hükümleri arasında genellikle bir çelişki olmadığını belirten yoruma katılmamaktadır. Anlaşmada açık bir hükmün bulunmaması sebebiyle Lüksemburg, bir Devletin yalnızca karşılıklı anlaşma usulüne başvurduktan sonra kötüye kullanım karşıtı iç mevzuat hükümlerini uygulayabileceği düşüncesindedir.

27.7. *Hollanda*, Yorumlarda yer alan, kötüye kullanım karşıtı yurtiçi kuralların ve kontrol edilen yabancı kurumlara ilişkin hükümlerin, genel bir kural olarak, vergi anlaşmalarının hükümleri ile çelişmediğine dair açıklamalara katılmamaktadır. Bu tür kural ve hükümlerin vergi anlaşmaları ile uyumu, başka hususların yanı sıra, özel hükmün niteliğine ve lafzına, ilgili anlaşma hükmünün lafzına ve amacına ve bir ülkedeki iç ve uluslararası mevzuat arasındaki ilişkiye bağlıdır. Vergi anlaşmaları, kötüye kullanımlarını kolaylaştırmak üzere tasarlanmadığından, ulusal kuralların ve hükümlerin uygulanması belirli durumlarda kötüye kullanım veya açıkça amaç dışı kullanım durumlarında yerinde olabilir. Bu durumlarda iç mevzuat tedbirleri uygulanırken orantılılık ilkesine itibar edilmeli ve kötüye kullanım veya açıkça amaç dışı kullanımın önlenmesi için gerekenin ötesine geçilmemelidir.

27.8. [Kaldırıldı]

27.9. *İsviçre*, çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarının amacının vergiden kaçınmanın ve vergi kaçırmanın önlenmesi olduğunu ifade eden 7'nci fıkradaki görüşü paylaşmamaktadır. Bu görüş ayrıca Model anlaşmanın Başlığına ilişkin dipnot ile çelişiyormuş gibi görünmektedir. 22.1'inci paragraf ile ilgili olarak İsviçre, vergi anlaşmalarının kötüye kullanımına ilişkin iç mevzuat hükümlerinin, vergi anlaşmalarının genel hükümlerine, özellikle bir anlaşma, kötüye kullanımı önlemeye yönelik hükümler içerdiği durumlarda, uymak zorunda olduğu düşüncesindedir. 23'üncü paragraf ile ilgili olarak İsviçre, kontrol edilen yabancı şirketlere ilişkin mevzuatın, söz konusu görüşe bağlı olarak, 7'nci maddenin ruhuna aykırı olabileceği görüşündedir.

27.10. *Meksika*, 5'inci ve 6'ncı paragraflarda yer alan ve bir ortaklığın bir vergi anlaşmasının sağladığı menfaatlerden yararlanma talebi reddedildiğinde, ortaklıkların, mukimi oldukları Devlet tarafından akdedilen vergi anlaşmalarının sağladığı menfaatlerden yararlanma hakkının bulunduğunu ifade eden yorumlara katılmamaktadır. Meksika bu sonucun yalnızca bu mealdeki hükümlerin, ortaklığın mukim olduğu Devlet ile imzalanan anlaşmaya dahil edildiği ölçüde mümkün olabileceği görüşündedir.

Madde ile ilgili Çekince

28. *Birleşik Devletler*, belirli istisnalar dışında, eski vatandaşlar ve uzun süreli mukimler de dahil olmak üzere, vatandaşlarını ve mukimlerini, Anlaşmayı dikkate almaksızın, vergilendirme hakkını saklı tutar.

ANLAŞMA TARAFINDAN KAPSANAN VERGİLER İLE İLGİLİ MADDE 2'YE İLİŞKİN YORUM

1. Bu maddenin amacı, Anlaşma tarafından kapsanan vergilere ilişkin terminolojiyi ve sınıflandırmayı daha makul ve kesin hale getirmek, Akit Devletlerin Anlaşma tarafından kapsanan vergilerinin tanımlanmasını sağlamak, devletlerin politik alt bölümleri veya mahalli idareleri tarafından uygulanan vergileri mümkün olduğu ölçüde ve Akit Devletlerin iç mevzuatı ile uyumlu olarak kapsama dahil ederek Anlaşmanın uygulama alanını genişletmek, Akit Devletlerin iç mevzuatları her değiştiğinde yeni bir anlaşma akdetme gereksinimini ortadan kaldırmak ve her Akit Devletin diğer Devletin vergi kanunlarında gerçekleşen önemli değişiklikler hakkında bilgilendirilmesini sağlamaktır.

1'inci Fıkra

2. Bu fıkra, Anlaşmanın uygulama kapsamını tanımlar: gelir ve servet üzerinden alınan vergiler; fazlasıyla kesin olmayan "dolaysız vergiler" teriminden bu nedenle kaçınılmıştır. Bu tür vergilerin hangi makamlar adına alındığı önemsizdir; otorite, Devletin kendisi veya politik alt bölümleri ya da mahalli idareleri olabilir (kurucu Devletler, bölgeler, iller, *départements*, kantonlar, semtler, *arrondissements*, *Kreise*, belediyeler veya belediye grupları vs.). Vergilerin alınma yöntemi de aynı ölçüde önemsizdir: doğrudan tahakkuk veya kaynakta kesinti yoluyla, munzam vergiler veya sürşarj ya da ilave vergiler şeklinde (*centimes additionnels*) olabilir.

2'nci Fıkra

3. Bu fıkra, gelir ve servet üzerinden alınan vergilerin bir tanımını yapmaktadır. Bu tür vergiler, toplam gelir ve gelir unsurları ile toplam servet ve servet unsurları üzerinden alınan vergileri kapsar. Bu vergiler ayrıca menkul ve gayrimenkul varlıkların devrinden doğan gelir ve kazançlar üzerinden alınan vergileri de kapsar. Son olarak bu tanım, taahhütler yoluyla ödenen ücretlerin veya maaşların toplam tutarı üzerinden alınan vergileri de kapsar ("bordro vergisi"; Almanya'da: "*Lohnsummensteuer*"; Fransa'da: "*taxe sur les salaires*"). Sosyal sigorta primleri veya vergileme ile elde edilecek bireysel yardım arasında doğrudan bağlantı bulunduğu durumlarda ödenmesi gereken diğer her türlü primler ise "ücretlerin toplam tutarı üzerinden alınan vergiler" olarak kabul edilmeyecektir.

4. Şüphesiz ki, vergilendirme yetkisine sahip bir Devlet — sadece ve sadece kendisi — mevzuatının öngördüğü vergileri, artışlar, masraflar, faiz vs. yardımcı her türlü resim veya harçlar ile birlikte uygulayabilir: Resim veya harçların uygulanması asıl vergi ile aynı kurala tabi olduğundan, bu durumun Maddede belirtilmesine gerek görülmemiştir. Bu uygulama, üye ülkeler arasında faiz ve cezalar açısından farklılık göstermektedir. Bazı ülkeler bu tür unsurları asla Madde kapsamındaki vergiler olarak görmezler. Bazıları ise, özellikle ek vergilerin, asıl vergi miktarı bazında hesaplandığı durumlarda, aksi yaklaşımı benimserler. Ülkeler bu noktayı ikili müzakerelerinde açıklığa kavuşturmakta serbesttir.

5. Madde "olağan vergiler" ile olağanüstü vergiler"den bahsetmemektedir. Normalde olağanüstü vergilerin bir model anlaşmaya dahil edilmesi meşru görülebilir, ancak yapılan tecrübeler bu tür vergilerin genellikle son derece özel durumlarda uygulandığını göstermiştir. Ayrıca bunların tanımlanması da son derece zor olacaktır. Bu vergiler çeşitli sebeplerden ötürü olağanüstü olabilir; uygulanmaları, mükellefe yüklenme biçimleri, oranları, amaçları vs. Bu durumda, olağanüstü vergilerin maddeye dahil edilmemesi daha uygun görünmektedir. Ancak, olağanüstü vergilerin bütün anlaşmaların dışında tutulması amaçlanmadığından, olağan vergilere de atıfta bulunulmamıştır. Akit Devletler böylece, anlaşmanın uygulama alanını olağan vergiler

ile sınırlamak, olağanüstü vergileri kapsayacak şekilde genişletmek veya hatta özel hükümler koymakta serbesttir.

3'üncü Fıkra

6. Bu fıkra anlaşmanın imzalandığı tarihte yürürlükte olan vergileri listeler. Liste kapsamlı değildir. Bu liste, Maddenin önceki fıkralarını örneklerle açıklama işlevini görür. Ancak prensip olarak bu liste Anlaşmanın imza tarihinde Devletlerden her birinde uygulanan ve Anlaşma kapsamında olan vergilerin tam listesini teşkil edecektir.

6.1. Bazı üye ülkeler, 1'inci ve 2'nci fıkraları ikili anlaşmalarına dahil etmezler. Bu ülkeler, yalnızca Anlaşmanın uygulanacağı her ülkedeki vergileri ayrıntılı bir şekilde listelerler ve Anlaşmanın daha sonra yürürlüğe konulacak olan ve listelenenlere benzeyen vergiler için de uygulanacağı açıklamasını yaparlar. Bu yaklaşımı izlemek isteyen ülkeler aşağıdaki lafzı kullanabilirler:

> 1. Anlaşmanın uygulanacağı vergiler:
>
> *a)* (Devlet A'da): .....
>
> *b)* (Devlet B'de): .....'dir.
>
> 2. Anlaşma aynı zamanda, Anlaşmanın imza tarihinden sonra 1'inci fıkrada listelenen vergilere ilave olarak veya onların yerine alınan ve bu vergilerle aynı nitelikte olan veya onlara önemli ölçüde benzeyen vergilere de uygulanacaktır. Akit Devletlerin yetkili makamları, ilgili vergi mevzuatlarında yapılan önemli değişiklikleri birbirlerine bildireceklerdir.

Yukarıda 3'üncü fıkrada belirtildiği gibi, sosyal güvenlik primleri ve benzer primler kapsanan vergiler listesinin dışında tutulmalıdır.

4'üncü Fıkra

7. Üçüncü fıkradaki vergi listesi yalnızca açıklayıcı bir niteliğe sahip olduğundan, bu fıkra bir Akit Devlette Anlaşmanın imza tarihinden sonra o Devlette zaten mevcut olan vergilere ilave olarak veya onların yerine alınan ve mevcut vergilerle aynı nitelikte olan veya onlara önemli ölçüde benzeyen vergilere de uygulanacağını öngörür.

8. Her Devlet vergi yasalarında yapılan önemli değişikliklerden, örneğin yeni veya yenisi ile değiştirilen vergileri bildirmek suretiyle, diğerini haberdar etmeyi taahhüt eder. Üye ülkeler, birbirlerine yeni düzenlemeler veya adli kararlar gibi önemli gelişmeleri de bildirmeye teşvik edilir; birçok ülke bu teamüle zaten uymaktadır. Akit Devletler bildirim şartını, anlaşma kapsamındaki yükümlülüklerini etkileyen diğer yasalarında yapılan her türlü değişikliği de kapsayacak şekilde genişletmekte serbesttir; bunu yapmak isteyen Akit Devletler fıkranın son cümlesini aşağıdaki cümle ile değiştirebilirler:

> Akit Devletlerin yetkili makamları, ilgili vergi yasalarında veya Anlaşma kapsamındaki yükümlülüklerini etkileyen diğer yasalarında yapılan önemli değişiklikleri birbirlerine bildireceklerdir.

9. [Kaldırıldı]

Madde ile ilgili Çekinceler

10. *Kanada, Şili* ve *Birleşik Devletler*, Anlaşmanın, politik alt bölümlerin veya mahalli idarelerin vergilerine uygulanması gerektiğini ifade eden 1'inci fıkraya ilişkin yaklaşımlarını saklı tutmaktadırlar.

11. *Avustralya*, *Japonya* ve *Kore*, Anlaşmanın servet üzerinden alınan vergilere uygulanması gerektiğini ifade eden 1'inci fıkraya ilişkin yaklaşımlarını saklı tutmaktadırlar.

12. *Yunanistan*, "teşebbüsler tarafından ödenen ücret veya maaşların toplam tutarı üzerinden alınan vergiler"in gelir üzerinden alınan vergiler olarak kabul edilmemesi gerektiği, dolayısıyla Anlaşma tarafından kapsanmayacağı görüşündedir.

GENEL TANIMLAR İLE İLGİLİ MADDE 3'E İLİŞKİN YORUM

1. Bu Madde, Anlaşmada kullanılan terimlerin yorumlanması için gerekli bir dizi genel hükümleri bir araya toplar. Ancak bazı önemli terimlerin anlamı Anlaşmanın başka yerlerinde açıklanır. Örneğin "mukim" ve "işyeri" terimleri sırasıyla 4'üncü ve 5'inci maddelerde açıklanırken, Maddelerde geçen özel gelir kategorilerine ilişkin belirli terimlerin ("gayrimenkul varlıklardan elde edilen gelir", "temettüler" vs.) yorumu bu Maddelerde yer alan hükümler tarafından açıklanır. Akit Devletler, Maddede yer alan tanımlara ek olarak, "bir Akit Devlet" ve "diğer Akit Devlet" terimlerinin tanımları bağlamında ikili anlaşmaya varma konusunda serbesttirler. Bundan başka, Akit Devletler "Akit Devletler" teriminin olası tanımlarına kıta sahanlıklarına ilişkin bir atfı dahil etme konusunda ikili anlaşmaya varmakta serbesttirler.

1'inci Fıkra

"Kişi" terimi

2. a) bendinde verilen "kişi" teriminin tanımı kapsamlı değildir ve "kişi" teriminin çok geniş anlamda kullanıldığı şekliyle anlaşılmalıdır (bkz. özellikle 1'inci ve 4'üncü Maddeler). Tanım, açıkça gerçek kişilerden, şirketlerden ve kişilerin oluşturduğu diğer kuruluşlardan söz eder. b) bendinde "şirket" terimine yüklenen anlamdan ayrıca "kişi" teriminin, şirket olarak kurulmasa dahi, vergi amaçları bakımından tüzel kişi muamelesi gören herhangi bir kuruluşu kapsadığı sonucu doğmaktadır. Böylece, örn. bir vakıf (*fondation, Stiftung*) "kişi" teriminin tanımı kapsamına girebilir. Ortaklıklar da ya "şirket" tanımının kapsamına girdiklerinden ya da, bu durumun söz konusu olmadığı hallerde, kişilerin oluşturduğu diğer kuruluşları teşkil ettiklerinden "kişiler" olarak görüleceklerdir.

"Şirket" terimi"

3. "Şirket" terimi öncelikle herhangi bir tüzel kişilik anlamına gelir. Ayrıca bu terim mukimi olduğu Akit Devletin vergi yasası uyarınca bir tüzel kişilik muamelesi gören herhangi başka bir vergilendirilebilir birimi de kapsar. Bu terim özellikle temettülere ilişkin Madde dikkate alınarak kaleme alınmıştır. "Şirket" terimi yalnızca o Madde, 5'inci maddenin 7'nci fıkrası ve 16'ncı Madde ile ilgilidir.

"Teşebbüs" terimi

4. Bir faaliyetin bir teşebbüs bünyesinde gerçekleştirilen bir faaliyet olarak mı, yoksa bizzat bir teşebbüs olarak mı kabul edileceği sorusu her zaman Akit Devletlerin iç mevzuat hükümleri doğrultusunda yorumlanmıştır. Bu nedenle, bu Maddede "teşebbüs" terimi için kapsamlı bir tanımın kaleme alınmasına çalışılmamıştır.

Ancak "teşebbüs" teriminin herhangi bir işin yürütülmesi bağlamında geçerli olacağı öngörülmüştür. "İş" terimi profesyonel hizmetlerin ve bağımsız niteliğe sahip diğer faaliyetlerin ifasını açıkça kapsadığından, bu durum, söz konusu terimin iç mevzuat uyarınca taşıdığı anlama bakılmaksızın, profesyonel hizmetlerin ve bağımsız niteliğe sahip diğer faaliyetlerin ifasının bir teşebbüs teşkil ettiğinin düşünülmesi gerektiği fikrini açıklamaktadır. Bu tür açıklamaların gereksiz olduğunu düşünen Devletler "teşebbüs" terimini ikili anlaşmalarına dahil etmemekte serbesttir.

"Uluslararası trafik" terimi

5. "Uluslararası trafik" terimi, 8'inci maddenin 1'inci fıkrasında açıklanan ve uluslararası trafik işinin özel niteliği göz önünde tutularak bir Akit Devlet teşebbüsünün uluslararası trafikte gemi veya uçak işletmeciliğinden elde ettiği kazançların yalnızca teşebbüsün etkin yönetim merkezinin bulunduğu Akit Devlette vergilendirileceğini ifade eden ilkeyi esas alır. Ancak 8'inci Maddenin 1'inci fıkrasına ilişkin Yorumda belirtildiği gibi, Akit Devletler maddenin diğer Anlaşmaların genel şablonuna uyması için e) bendini mukimliğe ilişkin bir atıf olarak ikili anlaşma bazında kapsama dahil etmekte serbesttir. Böyle bir durumda "etkin yönetim merkezi bir Akit Devlette bulunan bir teşebbüs" kelimelerinin yerine "bir Akit Devlet teşebbüsü" veya "bir Akit Devlet mukimi" kelimeleri konulmalıdır.

6. "Uluslararası trafik" teriminin tanımı normalde anlaşıldığından çok daha geniş kapsamlıdır. Daha kapsamlı tanım ile etkin yönetim merkezinin bulunduğu Devlet için hem yalnızca yurtiçi trafiğini hem de üçüncü Devletler arasında gerçekleşen uluslararası trafiği vergilendirme hakkının saklı tutulması ve diğer Akit Devlete yalnızca kendi sınırları içerisinde gerçekleşen trafiği vergilendirmesine izin verilmesi amaçlanmaktadır. Bu maksat aşağıdaki örneklerle açıklanabilir. Bir Akit Devlet teşebbüsünün veya etkin yönetim merkezi bir Akit Devlette bulunan bir teşebbüsün, bir acente vasıtasıyla diğer Akit Devlette bütünüyle yalnızca ilk bahsedilen Devletin sınırları içerisinde veya alternatif olarak bir üçüncü Devletin sınırları içerisinde gerçekleştirilecek olan bir seyahat için biletler sattığını farz edin. Madde diğer Devletin her iki seyahatten elde edilen kazançları vergilendirmesine izin vermez. Diğer Devletin yalnızca, ilk bahsedilen Devletin bir teşebbüsünün işlemlerinin yalnızca bu diğer Devlette bulunan yerler ile sınırlı olduğu durumlarda vergilendirmesine izin verilir.

6.1. Bir geminin veya uçağın hem kalkış yeri hem de varış yeri diğer AkitDevlette bulunuyorsa, bu gemi veya uçak belirli bir seyahat kapsamında yalnızca söz konusu diğer Akit Devletteki iki yer arasında işletilmiş olur. Ancak bu tanım, bir geminin veya uçağın diğer Akit Devletteki yerler arasındaki yolculuğu o geminin veya uçağın bu diğer Akit Devletin dışında bulunan bir kalkış yerini veya varış yerini kapsayan daha uzun bir seyahatinin bir parçasını teşkil ettiği durumlarda geçerlidir. Örneğin aynı yolculuğun bir parçası olarak bir uçak ilk önce bir Akit Devletten diğer Akit Devletteki bir yere uçup, ardından yine bu diğer Akit Devlette bulunan başka bir varış noktasına uçtuğunda, bu yolculuğun birinci ve ikinci ayakları "uluslararası trafik" tanımının kapsamına giren bir seyahatin parçası olarak kabul edilecektir.

6.2. Bazı Devletler "uluslararası trafik" tanımının bir taşımacılık işlemine bir yolcunun veya yükün seyahati anlamında atıfta bulunması gerektiği ve böylece, söz konusu seyahat uluslararası trafikte yapılan bir yolculuk için kullanılan bir gemi veya uçak ile yapılsa dahi, bir yolcunun veya yükün yalnızca aynı Akit Devlette bulunan iki yer arasında gerçekleştirilen seyahatinin söz konusu tanım kapsamında olmaması gerektiği görüşündedir. Bu görüşe sahip Akit Devletler tanıma dahil edilen istisnada yer alan "gemi veya uçağa" yapılan atfı kaldırmak konusunda ikili anlaşmaya varabilirler ve böylece aşağıdaki tanımı kullanabilirler:

> e) "uluslararası trafik" terimi, yalnızca diğer Akit Devletin sınırları içinde gerçekleştirilen taşımacılık hariç olmak üzere, etkin yönetim merkezi bir Akit Devlette bulunan bir teşebbüs tarafından gemi veya uçak işletilerek yapılan taşımacılığı ifade eder;

6.3. "Uluslararası trafik" tanımı, gemi veya uçağın diğer Devlette bulunan iki yer arasında işletildiği halde, taşımacılık işleminin bir kısmı bu diğer Devletin dışında gerçekleşse dahi, etkin yönetim merkezi bir Akit Devlette bulunan bir teşebbüs tarafından gerçekleştirilen bir taşımacılık işlemine uygulanmaz. Böylece, örneğin bu diğer Devlette başlayıp biten ve bir yabancı limanda durak noktası olmadan gerçekleşen bir gemi gezisi uluslararası trafikte yolcu taşımacılığı teşkil etmez. Bu noktayı anlaşmalarında bilhassa açıklığa kavuşturmak isteyen Akit Devletler tanımı gerekli şekilde değiştirmek konusunda ikili anlaşmaya varabilirler.

"Yetkili makam" terimi

7. "Yetkili makam" teriminin tanımı, bazı OECD üye ülkelerinde çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarının uygulamasının münhasıran en yüksek vergi otoritelerinin yetkisinde olmadığını kabul eder; bazı konular mahfuzdur veya başka makamlara yetki devredilebilir. Mevcut tanım her bir Akit Devlete bir veya birden fazla makamı yetkili makam olarak atama hakkını tanır.

"Vatandaş" terimi

8. "Vatandaş" teriminin tanımı yalnızca bir Akit Devlete bağlı olarak terimin bu Akit Devletin uyrukluğuna veya vatandaşlığına sahip olan herhangi bir gerçek kişi için geçerli olmasını öngörür. Uyrukluk kavramı vatandaşlığı kapsasa da, bazı Devletlerde daha sık kullanıldığından son bahsedilen terim de 2002 yılında kapsama alınmıştır. Uyrukluk ve vatandaşlık terimlerinin daha kesin tanımlarının Anlaşma metnine dahil edilmesine gerek görülmemiştir; aynı şekilde bu kelimelerin anlamına ve kullanımına yönelik herhangi bir özel yorumun yapılması da zaruri görülmemiştir. Açıkça görüldüğü üzere, bir gerçek kişi bağlamında "vatandaş" ile neyin kastedildiğini saptarken bu terimin normalde kullanıldığı anlama ve her Devletin uyrukluğun veya vatandaşlığın kazanılmasına veya kaybedilmesine ilişkin özel kurallarına atıfta bulunulmalıdır.

9. (g) bendi tüzel kişiler, ortaklıklar ve dernekler bağlamında çok daha spesifiktir. Bir Akit Devlette yürürlükte olan mevzuata göre statü kazanan herhangi bir tüzel kişinin, ortaklığın veya derneğin bir vatandaş olarak kabul edileceğini ifade ederek, bu hüküm sıkça ortaya çıkan bir sorunu bertaraf etmektedir. Şirketlerin vatandaşlığını tanımlarken, bazı Devletler, şirketin tabi olduğu yasaya, şirketin kuruluşu için kullanılan sermayenin menşeinden veya bu şirketi kontrol eden gerçek kişilerin veya tüzel kişilerin uyruğundan daha az dikkat etmektedirler.

10. Bundan başka, bir şirket ile yasaları altında kurulu olduğu Devlet arasında yaratılan ve gerçek kişiler bağlamındaki uyrukluk ilişkisi ile yakından akraba olan yasal ilişki dikkate alındığında, tüzel kişiler, ortaklıklar ve dernekleri özel bir hükümde irdelemek yerine "vatandaş" terimi altında gerçek kişiler ile özdeşleştirmek doğru gibi gözükmektedir.

10.1. Ortaklıklardan g) bendi altında ayrıca söz edilmesi a) bendindeki ortaklığın kişi statüsü ile çelişmez. Bazı ülkelerin iç mevzuatı uyarınca bir kuruluşun vergi amaçları bakımından bir 'tüzel kişi" olması değil, ama bir "kişi" olması mümkündür. Karışıklıkları önlemek için açıkça anlaşılır bir ifade gereklidir.

"İş" terimi

10.2. Anlaşma, 2'nci fıkra uyarınca genellikle bu Anlaşmayı uygulayan Devletin iç mevzuatı çerçevesinde sahip olduğu anlamı taşıyacak olan "iş" teriminin kapsamlı bir tanımını içermez. Bununla beraber, h) bendi, terimin profesyonel hizmetleri ve bağımsız niteliğe sahip diğer faaliyetleri kapsadığını açıkça ifade eder. Bu hüküm, 2000 yılında, Serbest Meslek Faaliyetlerini

işleyen 14'üncü maddenin Anlaşmadan kaldırıldığı zaman Anlaşmaya eklenmiştir. Daha önceleri 14'üncü maddenin kapsamında olan faaliyetlerin ifasını kapsamasını sağlayan bu ekleme ile "iş" teriminin, iç mevzuatın bu tür profesyonel hizmetlerin veya bağımsız niteliğe sahip diğer faaliyetlerin ifasının bir iş teşkil edebileceğini dikkate almadığı Devletlerde, profesyonel hizmetlerin veya bağımsız niteliğe sahip diğer faaliyetlerin ifasını hariç kılacak şekilde sınırlandırılmış bir biçimde yorumlanmasının önlenmesi amaçlanmıştır. Bu durumun söz konusu olmadığı Akit Devletler ikili anlaşma yoluyla bu tanımı kapsama almama konusunda serbesttirler.

2'nci Fıkra

11. Bu fıkra Anlaşmada kullanılan, fakat tanımlanmayan terimlerin yorumlanmasına yönelik bir genel kural içerir. Bununla beraber, Anlaşmada tanımlanmayan terimlerin anlamını saptamak için hangi mevzuata başvurulmalıdır sorusu ortaya çıkmaktadır; söz konusu seçim Anlaşmanın imzalandığı tarihte yürürlükte olan mevzuat ile Anlaşmanın uygulandığı tarihte, yani verginin uygulandığı anda yürürlükte olan mevzuat arasında yapılmalıdır. Mali İşler Komitesi son bahsedilen yorum şeklinin geçerli olması gerektiğine karar vermiştir ve bu noktayı açıklığa kavuşturmak amacıyla Modeli 1995 yılında tadil etmiştir.

12. Ancak 2'nci fıkra bu durumun yalnızca bağlam bir alternatif yorumu gerektirmediği sürece geçerli olduğunu ifade eder. Bağlam, özellikle Akit Devletlerin Anlaşmayı imzalarken hedefledikleri maksat ve diğer Akit Devletin mevzuatı uyarınca söz konusu terime yüklenen anlam tarafından belirlenir (Anlaşmanın esas aldığı karşılıklılık ilkesine ima yoluyla yapılan atıf). Maddenin lafzı bu sayede yetkili makamlara bir parça hareket özgürlüğü tanımaktadır.

13. Dolayısıyla, 2'nci fıkranın lafzı, bir taraftan (bir Devletin daha sonra Anlaşmada tanımlanmayan terimlerin kapsamını kendi iç mevzuatında değiştirerek bir anlaşmayı kısmen işlevsiz kılmasına izin verilmemesi gerektiğinden) Devletlerin bir anlaşmayı imzalarken bulundukları taahhütlerin sürekliliğinin sağlanması ihtiyacı ile diğer taraftan Anlaşmayı zaman içerisinde rahat ve pratik bir şekilde uygulayabilme gereksinimi (zamana uymayan kavramlara başvurmaktan kaçınılması gereksinimi) arasında tatminkar bir denge sağlamaktadır.

13.1. Metninin üye devletlerin genel ve tutarlı anlayışı ile daha uyumlu olması için 2'nci fıkra 1995 yılında tadil edilmiştir. 2'nci fıkranın amaçları uyarınca, Anlaşmada tanımlanmayan herhangi bir terimin anlamı, bir vergi yasası olsun olmasın, bir Akit Devletin ilgili iç mevzuat hükmü uyarınca sahip olduğu anlama atıfta bulunularak doğrulanabilir. Bununla beraber, bir Akit Devletin farklı yasalarının amaçları uyarınca bir terimin farklı olarak tanımlandığı durumlarda, Anlaşmanın uygulandığı vergileri düzenleyen yasaların amaçları uyarınca ilgili terime yüklenen anlam, diğer vergi yasalarınca verilen anlamlar da dahil olmak üzere, tüm diğer anlamlar karşısında amir olacaktır. Anlaşmada tanımlanmayan terimlerin anlamlarını belirleyen karşılıklı anlaşmalara varabilen Devletler (25'inci Madde hükümleri ve özellikle de bu maddenin 3'üncü fıkrası uyarınca) söz konusu terimleri yorumlarken vardıkları bu anlaşmaları dikkate almalıdırlar.

Madde ile ilgili Çekinceler

14. *İtalya* ve *Portekiz*, serbest meslek faaliyetlerinin vergilendirilmesine ilişkin bir maddeyi bu maddeye dahil etme hakkını mahfuz tuttuklarından, 1 c) ve h) bentlerinde yer alan tanımları ("teşebbüs" ve "iş") kapsama almama hakkını saklı tutarlar.

15. *Şili*, *Meksika* ve *Birleşik Devletler*, "etkin yönetim merkezi bir Akit Devlette bulunan bir teşebbüs tarafından işletilerek" tümcesini 1'inci fıkranın e) bendindeki "uluslararası trafik" tanımına koymama hakkını saklı tutarlar.

16. *İsrail*, "kişi" tanımına trust'ı dahil etme hakkını saklı tutar.

MUKİM TANIMI İLE İLGİLİ MADDE 4'E İLİŞKİN YORUM

I. Başlangıç Açıklamaları

1. "Bir Akit Devlet mukimi" kavramı çeşitli işlevlere sahiptir ve üç durumda önemlidir:

a) anlaşmanın kişisel uygulama kapsamını belirlerken;

b) çifte mukimlik sonucu çifte vergilendirmenin ortaya çıktığı vakaları çözerken;

c) mukim Devletteki vergileme ve kaynak veya bulunulan Devletteki vergileme sonucu çifte vergilendirmenin ortaya çıktığı durumları çözerken.

2. Maddenin amacı "bir Akit Devlet mukimi" teriminin anlamını tanımlamak ve çifte mukimlik vakalarına çözüm getirmektir. Maddenin kapsamını netleştirmek için aşağıda iki mukimlik arasında ve mukimlik ile kaynak ya da bulunulan ülke arasında yaşanan iki tipik anlaşmazlık vakasına atıfta bulunan bazı genel yorumlar yapılmaktadır. Her iki durumda anlaşmazlık, bir veya her iki Akit Devletin ilgili kişinin iç mevzuatları uyarınca kendi ülkelerinde mukim olduğunu iddia etmesinden kaynaklanmaktadır.

3. Genellikle, çeşitli Devletlerin iç mevzuatları mükellefin ilgili Devlet ("mukim Devlet") ile olan kişisel ilişkisini esas alarak vergi konusunda kapsamlı bir mükellefiyet – "tam mükellefiyet" – yüklemektedir. Bu mükellefiyet, yalnızca "ikametgahın" genellikle mevzuatta (özel hukuk) ele alındığı anlamda, bir Devlette ikamet eden kişilere yüklenmez. Tam mükellefiyet durumlarının kapsamı örneğin bir Devletin toprağında sürekli veya belki de belirli bir süre için kalan kişileri de kapsayacak şekilde genişletilmektedir. Bazı mevzuat, kayıtlı oldukları limanın ilgili Devlette bulunduğu gemilerde görev yapan gerçek kişilere tam mükellefiyet yükler.

4. Çifte vergilendirmenin önlenmesine yönelik anlaşmalar bir kişinin mali açıdan "mukim" olarak muamele göreceği ve dolayısıyla o Devlette tam mükellefiyet taşıyacağı koşulları saptayan Akit Devletlerinin iç mevzuatı ile genelde ilgilenmezler. Anlaşmalar, tam mükellefiyet ile ilgili hak iddialarının Akit Devletler arasında kabul edilebilmesi için "mukimlik" ile ilgili iç mevzuata ait hükümlerin uyulması gereken standartları belirlemezler. Bu açıdan Devletler tamamen iç mevzuatlarını esas alarak tutumlarını belirlemelidir.

5. Bu, kendini açıkça iki mukimlik arasında hiçbir anlaşmazlığın olmayıp, yalnızca mukimlik ile kaynak veya bulunulan ülke arasında bir anlaşmazlığın yaşandığı durumlarda kendini göstermektedir. Ancak aynı görüş iki mukimlik arasındaki anlaşmazlıklar için de geçerlidir. Bu vakaların püf noktası ise yalnızca ilgili Devletlerin iç mevzuatlarında benimsenen mukimlik kavramına başvurularak anlaşmazlığın çözüme kavuşturulamamasıdır. Bu durumlarda, iki mukimlik kavramından hangisinin tercih edileceğini saptamak için Anlaşmalara özel hükümler dahil edilmelidir.

6. Bir örnek bu durumu aydınlatacaktır. Bir gerçek kişinin eşi ile çocuklarının yaşadığı daimi evi A Devletinde bulunmaktadır. Bu kişi altı ayı aşan bir süre B Devletinde kalır ve son bahsedilen Devletin mevzuatına göre ülkede kaldığı sürenin uzunluğu neticesinde bu Devletin bir mukimi sıfatıyla vergilendirilir. Böylece, her iki Devlet bu kişinin tam mükellefiyet taşıdığını iddia eder. Bu anlaşmazlık Anlaşma tarafından çözülmelidir.

7. Bu özel vakada Madde (2'nci fıkra uyarınca), A Devletinin hak iddiasını tercih etmektedir. Ancak bu, Maddenin "mukimlik" ile ilgili özel kurallar getirdiğini ve bu tür kurallar ile bağdaşmadıkları için B Devletinin iç mevzuatının görmezden gelindiğini ima etmez. Gerçek basitçe şudur ki, böyle bir anlaşmazlık durumunda iki hak iddiası arasında zorunlu olarak bir tercih yapılmalıdır ve Madde bu konuda özel kurallar önermektedir.

II. Madde hükümlerine ilişkin yorum

1'inci Fıkra

8. 1'inci fıkra "bir Akit Devlet mukimi" ifadesi için Anlaşmaların amaçları doğrultusunda bir tanım sunar. Tanım iç mevzuatlarda benimsenen mukimlik kavramına atıfta bulunur (bkz. Başlangıç Açıklamaları). Tanım, mukim sıfatıyla vergilendirilme için öngörülen kriterler olarak şunları sayar: ev, ikametgah, yönetim yeri veya benzer nitelikteki herhangi başka bir kriter. Gerçek kişiler bağlamında tanım, iç hukuk vergilendirme yasaları uyarınca kapsamlı vergilendirmeye (tam mükellefiyet) esas teşkil eden, bir Devlet ile olan kişisel ilişkinin çeşitli biçimlerini kapsamayı hedefler. Tanım, bir kişinin bir Devletin vergilendirme yasalarına göre o Devletin bir mukimi olarak kabul edildiği ve bu nedenle o Devlette vergi ödemekle tam mükellef olduğu durumları da kapsar (örn. diplomatlar veya kamu hizmeti yapan diğer kişiler).

8.1. Bununla beraber, 1'inci fıkranın ikinci cümlesinde yer alan hükümlere göre, söz konusu Devlette ikametgahı olmadığı halde, bir kişi iç mevzuat gereği mukim kabul edilecekse, fakat yalnızca bu Devletteki kaynaklardan elde edilen gelir veya bu Devlette bulunan servet ile sınırlandırılmış bir vergilendirmeye tabi tutulacaksa, o kişi Anlaşma anlamında bir "Akit Devlet mukimi" olarak görülmeyecektir. Bazı Devletlerde bu durum, gerçek kişiler örn. bu devletlerin ülkelerinde görev yapan yabancı diplomatik temsilciler ve konsolosluk memurları bağlamında geçerlidir.

8.2. Lafzına ve ruhuna göre ikinci cümle, bir Akit Devlet mukimi tanımından kanal şirketlerini cezbetmek amacıyla geliştirilen imtiyazlar sayesinde yabancı gelir üzerinden alınan vergiden istisna edilen yabancı şirketleri hariç tutmaktadır. Tanım, ayrıca ilgili Devletin vergi yasası uyarınca, o Devletin mukimi olmalarına karşın söz konusu Devletler arasında akdedilen anlaşmaya göre başka Devletin mukimi kabul edildikleri için kapsamlı mükellefiyete tabi olmayan şirketleri ve diğer kişileri de hariç tutar. Belirli şirketlerin ve diğer kişilerin tanımın dışında bırakılması elbette Akit Devletlerin bu şirket ve kişilerin faaliyetleri hakkında bilgi değişiminde bulunmasını engellemeyecektir (bkz. Madde 26'ya ilişkin Yorumun 2'nci paragrafı). Gerçekten de Devletler, anlaşma menfaatlerinden amaç dışı faydalanmak isteyen kişiler hakkında spontane bilgi değişimlerinin geliştirilmesini uygun görebilir.

8.3. Ancak ikinci cümlenin uygulanması, kendi doğasından kaynaklanan güçlük ve sınırlamaları beraberinde getirmektedir. Cümle, bir Devlette kapsamlı vergilendirmeye (tam mükellefiyet) tabi olmayan kişilerin hariç kılınmasına yönelik amacı ve maksadı ışığında yorumlanmalıdır, aksi takdirde bu cümle vergilendirmeleri için bir ülkesel ilke benimseyen ülkelerin bütün mukimlerini Anlaşma kapsamından dışlayacaktır; bu ise kesinlikle amaçlanmayan bir sonuçtur.

8.4. Çoğu üye ülkenin düşüncesine göre, hem her Devletin hükümeti hem de ilgili Devletin herhangi bir politik alt bölümü veya mahalli idaresi Anlaşmanın amaçları uyarınca o Devletin bir mukimidir. 1995 yılından önce Model bunu açıkça ifade etmiyordu; 1995 yılında 4'üncü Madde Model metnin bu görüşe uyarlanması amacıyla değiştirilmiştir.

8.5. Bu, 1'inci fıkranın bir Devlet veya bir politik alt bölümü tarafından makroekonomik maksatlarla oluşturulan özel amaçlı yatırım fonları veya düzenlemeleri olan devlet fonlarına uygulanması konusunu açmaktadır. Bu fonlar yabancı finansal varlıklara yatırım yapılmasını da kapsayan finansal hedefleri gerçekleştirmek ve bir dizi yatırım stratejilerini amacıyla uygulamak varlıkları muhafaza etmekte, yönetmekte veya idare etmektedir. Fonlar genelde ödemeler bilançosu fazlası, resmi döviz işlemleri, özelleştirmelerden doğan gelirler, mali fazlası veya mal ihracatından elde edilen kazançlar dışındaki alanlarda oluşturulurlar.[1] Bir devlet fonunun "bir Akit Devlet mukimi" olup olmadığı her vakanın kendi gerçekliklerine ve koşullarına bağlıdır. Örneğin bir devlet fonu Devletin mütemmim cüzü ise, bu fon muhtemelen 4'üncü Maddede yer alan "[bu] Devlet ve herhangi bir politik alt bölümü veya mahalli idaresi" ifadesinin kapsamına girecektir. Diğer durumlarda aşağıda yer alan 8.6'ncı ve 8.7'nci paragraflar geçerli olacaktır. Devletler bu sorunu, özellikle ilgili vergi anlaşmasının amaçları doğrultusunda bir devlet fonunun bir "kişi" sıfatını kazanıp kazanmadığı ve "mükellef" olup olmadığı bağlamında, ikili müzakereler esnasında ele almak isteyebilirler (bkz. ayrıca Madde 1'e ilişkin Yorumun 6.35 ila 6.39 arası paragrafları).

8.6. 1'inci fıkra, yasaları uyarınca çeşitli kriterler nedeniyle bir Akit Devlette "mükellef" olan kişilere atıfta bulunur. Birçok Devlette, Akit Devlet gerçekte vergi uygulamasa dahi, kişi kapsamlı vergilendirmeye yükümlü kabul edilir. Örneğin emeklilik fonları, hayır kuruluşları ve diğer organizasyonlar vergiden muaf olabilir, fakat bunlar yalnızca vergi yasalarında öngörülen bütün muafiyet koşullarını yerine getirmeleri halinde muaf olurlar. Bunlar bir Akit Devletin vergi yasalarına tabidir. Bundan başka, belirlenen standartlara uymamaları durumunda, vergi ödemek zorunda kalırlar. Çoğu Devlet bu tür kuruluşları Anlaşmanın amaçları doğrultusunda mukim olarak görecektir (bkz. örneğin 10'uncu Maddenin 1'inci fıkrası ve 11'inci maddenin 5'inci fıkrası).

8.7. Bununla beraber, bazı Devletlerde bu kuruluşlar iç vergi mevzuatı uyarınca vergiden muaf olurlarsa mükellef görülmemektedirler. Söz konusu kuruluşlar anlaşma tarafından açıkça kapsanmadıkça, bu Devletler bu tür kuruluşları anlaşma uyarınca mukim olarak telakki edemezler. Bu görüşü benimseyen Akit Devletler bu sorunu ikili müzakerelerinde ele almakta serbesttir.

8.8. Bir Devletin bir ortaklığı vergi amaçları açısından görmezden gelerek ve mali açıdan şeffafmış gibi muamele ederek ortakları ortaklık gelirindeki payları üzerinden vergilendirdiği durumlarda, ortaklığın kendisi mükellef değildir ve bu nedenle, bu Devletin bir mukimi olarak kabul edilmeyebilir. Böyle bir durumda, bu Devletin iç mevzuatı uyarınca ortaklığın geliri ortaklık "içerisinden akarak" ortaklara geçtiği için, ortaklar bu gelir üzerinden mükellef olan kişilerdir ve dolayısıyla mukimi oldukları Devletler tarafından akdedilen anlaşmaların sağladığı menfaatlerden istifade etme hakkını talep etmeye uygun kişilerdir. Bu son sonuca, kaynak Devletin iç mevzuatı uyarınca gelir ayrı bir vergilendirilebilir kuruluş olarak muamele gören bir ortaklığa atfedilse dahi, ulaşılacaktır. Maddenin bu yorumunu kabul edemeyen Devletler için ise bu sonucun özel bir hükümde belirtilmesi mümkündür; böylece, bir ortaklığa ait gelirin iki farklı Devlet tarafından farklı bir şekilde ayrıldığı durumda olası çifte vergilendirmenin doğması önlenecektir.

2'nci Fıkra

9. Bu fıkra 1'inci fıkra hükümleri uyarınca bir gerçek kişinin her iki Akit Devletin mukimi olduğu durumlara atıfta bulunur.

1 Bu tanımın iktibas edildiği yer: International Working Group of Sovereign Wealth Funds, Sovereign WealthFunds — Generally Accepted Principles and Practices — "Santiago Principles", Ekim 2008, E k 1

10. Bu anlaşmazlığı çözmek için bir Devlet ile olan ilişkiyi diğer Devlet ile olan ilişkiye tercih eden özel kurallar getirilmelidir. Tercih kriteri mümkün mertebe ilgili kişinin bu kriteri yalnızca bir Devlette yerine getireceğine dair şüphe uyandırmayacak nitelikte olmalı ve aynı zamanda bu tür bir ilişkiyi vergilendirme hakkının söz konusu Devlete geçmesinin doğal bir durum olduğu hissini uyandıracak şekilde yansıtmalıdır. Özel kuralların uygulanacağı durumlar, mükellefin mukimliğinin mükellefiyeti etkilediği, bütün bir vergilendirme döneminden daha kısa olabilen dönemde var olanlardır. Örneğin bir gerçek kişi bir takvim yılında söz konusu Devletin vergi yasalarına göre 1 Ocak'tan 31 Mart'a kadar A Devletinin mukimidir ve ardından B Devletine taşınır. Gerçek kişi 183 günü aşan bir süre B Devletinde ikamet ettiğinden, bu gerçek kişi B Devletinin vergi yasaları uyarınca bütün yıl için B Devletinin mukimi olarak muamele görür. Özel kurallar 1 Ocak'tan 31 Mart'a kadar olan döneme uygulandığında, gerçek kişi o dönemde A Devletinin bir mukimi idi. Bu nedenle, hem A Devleti hem de B Devleti gerçek kişiye bu dönem bağlamında A Devletinin mukimi olarak ve 1 Nisan'dan 31 Aralık'a kadar olan dönemde B Devletinin mukimi olarak muamele etmelidir.

11. Madde, gerçek kişinin daimi olarak kalabileceği bir eve sahip olduğu Akit Devleti tercih etmektedir. Bu kriter, örn. gerçek kişinin bir Akit Devlette daimi olarak kaldığı bir eve sahip olduğu ve diğer Akit Devlette yalnızca bir süreliğine kaldığı durumlarda olduğu gibi, çoğu zaman anlaşmazlığı çözmek için yeterli olacaktır.

12. (a) bendi bu nedenle, Anlaşma uygulanırken (yani iki Devletin yasaları arasında bir çatışmanın olduğu durumlarda) mukimliğin gerçek kişinin bir evinin bulunduğu veya bir eve sahip olduğu yer olarak kabul edildiği anlamına gelir; bu ev daimi olmalıdır, yani kalma fiilinin yalnızca kısa bir süre için öngörüldüğünün belli olmasını sağlayacak şekilde belirli bir yerde belirli koşullar altında kalınmasının aksine, gerçek kişi evi daimi kullanımı için düzenlemiş ve muhafaza etmiş olmalıdır.

13. Ev kavramı bağlamında herhangi bir ev türünün dikkate alınabileceği göz önünde tutulmalıdır (gerçek kişiye ait olan veya gerçek kişi tarafından kiralanan ev veya daire, kiralanan mobilyalı oda). Ancak evin daimiliği esastır; bu, gerçek kişinin ikametgahının, ister istemez kısa süreli olması gereken ve zaman zaman gerçekleşen bir kalma (eğlence amaçlı seyahat, iş gezisi, eğitim gezisi, bir okuldaki kursa katılma vs.) için değil de, aralıksız olarak her zaman kendi kullanımına hazır olması için gerekli düzenlemeleri yaptığı anlamına gelir.

14. 2'nci fıkra, gerçek kişi her iki Akit Devlette daimi olarak kaldığı bir eve sahipse, gerçek kişinin kişisel ve ekonomik ilişkilerinin daha yakın olduğu, yani hayati menfaatlerin merkezi olarak görülen Devleti tercih eder. Mukimliğin bu kurala atıfta bulunularak saptanamadığı durumlarda 2'nci fıkra ikincil kriter olarak ilkin kalmayı adet edinilen evi ve ardından vatandaşlığı sunmaktadır. Gerçek kişi her iki Devletin de vatandaşıysa veya her iki Devletin de vatandaşı değilse, sorun 25'inci Maddede belirlenen usule uygun olarak ilgili Akit Devletler arasında karşılıklı anlaşma yoluyla çözülecektir.

15. Gerçek kişinin her iki Akit Devlette daimi olarak kaldığı bir evi varsa, iki Devletten hangisinde kişisel ve ekonomik ilişkilerinin daha yakın olduğunu doğrulamak amacıyla olgular incelenmelidir. Dolayısıyla, ailesi ile sosyal ilişkileri, mesleği, siyasi, kültürel veya diğer faaliyetleri, işe ilişkin yeri, malvarlığını yönettiği yer vs. göz önünde tutulacaktır. Koşullar bir bütün olarak incelenmelidir, ancak bununla birlikte gerçek kişinin kişisel eylemlerini esas alan değerlendirmelere özellikle dikkat edilmesi gerektiği açıktır. Bir Devlette evi bulunan bir kişi ilkini muhafaza ederken diğer Devlette ikinci bir ev açtığında, her zaman yaşamış olduğu ve ailesi ile malvarlığının bulunduğu çevredeki ilk evi muhafaza etmesi gerçeği, başka öğeler ile birlikte, hayati menfaatlerinin merkezini birinci Devlette muhafaza ettiğine dair bir kanıt olarak görülebilir.

16. b) bendi iki bariz ve birbirinden farklı duruma ilişkin bir ikincil kriter sunmaktadır:

a) gerçek kişinin her iki Akit Devlette daimi olarak kalabileceği bir eve sahip olduğu ve hayati menfaatlerinin merkezinin hangi devlette yer aldığı saptanamadığı durum;

b) gerçek kişinin her iki Akit Devlette daimi olarak kalabileceği bir evi olmadığı durum.

Gerçek kişinin kalmayı adet edindiği evin bulunduğu Akit Devlet tercih edilecektir.

17. Birinci durumda, yani gerçek kişinin her iki Akit Devlette daimi olarak kalabileceği bir eve sahip olduğu vakada, bir Devlette diğerinden ziyade kalmayı adet edindiği bir eve sahip olması gerçeği bu nedenle, gerçek kişinin hayati menfaatlerinin merkezinin nerede bulunduğu konusunda şüphe doğduğunda, sonucu daha sık kaldığı Devlet olarak belirleyen bir koşul gibi görünmektedir. Bu amaç doğrultusunda, gerçek kişinin söz konusu Devlette yalnızca daimi olarak kalabileceği evde kaldığı durumlar değil, aynı Devlette herhangi başka bir yerde kaldığı durumlar da dikkate alınmalıdır.

18. İkinci durum, örneğin bir otelden başkasına geçen bir kişinin durumunda olduğu gibi, her iki Akit Devlette daimi olarak kalabileceği bir evi bulunmayan bir gerçek kişinin vakasıdır. Bu durumda da bir Devletteki bütün kalışlar, sebeplerinin doğrulanmasına gerek olmaksızın, incelenmelidir.

19. Düşünülen her iki durumda gerçek kişinin kalmayı adet edindiği bir evin bulunduğu Akit Devletin tercih edileceğini öngörürken, b) bendi karşılaştırmanın ne kadar bir süreyi kapsayacak şekilde yapılması gerektiği konusuna açıklık getirmemektedir. Her iki Devletteki evin adet edinilmiş bir ev olup olmadığının ve bir yerde kalma fiillerinin hangi aralıklarla gerçekleştiğinin saptanabilmesi için karşılaştırma yeterli bir süreyi kapsamalıdır.

20. b) bendinde atıfta bulunulan her iki durumda gerçek kişinin her iki Akit Devlette kalmayı adet edindiği bir evi bulunuyorsa veya her iki Akit Devlette de böyle bir ev söz konusu değilse, kişinin vatandaşı olduğu Devlet tercih edilecektir. Gerçek kişi bu gibi durumlarda her iki Akit Devletin vatandaşıysa veya her iki Devletin de vatandaşı değilse, d) bendi sorunu 25'inci Maddede belirlenen usule uygun olarak karşılıklı anlaşma ile çözme görevini yetkili makamlara vermektedir.

3'üncü Fıkra

21. Bu fıkra, tüzel kişi olup olmadıklarına bakılmaksızın, şirketlerin ve kişilerin oluşturduğu diğer kuruluşlar ile ilgilidir. Pratikte bir şirketin ve benzerlerinin birden fazla Devlette bir mukim olarak vergiye tabi olması ender bir durum olabilir, fakat bu, örneğin bir Devletin tescile, diğer Devletin de etkin yönetim merkezine önem atfettiği durumlarda elbette mümkündür. Dolayısıyla, şirketlerin ve benzerlerinin durumunda da yapılacak tercih için özel kurallar belirlenmelidir.

22. Tescil gibi sırf formel bir kritere önem atfedilmesi doğru bir çözüm olmayacaktır. Bu nedenle, 3'üncü fıkra şirketin ve benzerlerinin fiilen yönetildiği yere önem atfetmektedir.

23. Gerçek kişilerden farklı kişilerin söz konusu olduğu durumlarda tercih kriterinin ifade edilmesine özellikle deniz, iç suyolları taşımacılığı ve hava taşımacılığından elde edilen gelir üzerinden vergilendirme ile bağlantılı olarak dikkat edilmiştir. Bu tür gelir üzerinden çifte vergilendirmenin önlenmesine yönelik bazı anlaşmalar, vergilendirme yetkisini teşebbüsün "yönetim yerinin" bulunduğu Devlete vermektedir; başka anlaşmalar ise "etkin yönetim merkezine" önem verirken, yine başkaları da "işletmecinin mali ikametgahına" önem atfetmektedir.

24. Bu değerlendirmelerin bir sonucu olarak "etkin yönetim merkezi" gerçek kişilerden farklı kişiler için tercih kriteri olarak benimsenmiştir. Etkin yönetim merkezi, bir kuruluşun işlerinin bir bütün olarak yürütülmesi için gerekli olan kilit yönetimsel ve ticari kararların önemli ölçüde alındığı yerdir. Etkin yönetim merkezinin tespit edilmesi için bütün ilgili gerçeklikler ve koşullar saptanmalıdır. Bir kuruluş birden fazla yönetim yerine sahip olabilir, fakat herhangi bir zamanda yalnızca bir etkin yönetim merkezi bulunabilir.

24.1. Bununla beraber, bazı ülkeler, gerçek kişiler olmayan kişilerin çifte mukimlik durumlarının nispeten nadir olduğu ve vaka bazında değerlendirilmesi gerektiği görüşündedir. Bazı ülkeler böyle bir vaka bazında yaklaşımın bir tüzel kişinin etkin yönetim merkezinin saptanmasında yeni iletişim teknolojilerinin kullanımından doğabilecek sorunlar ile baş etmenin de en iyi yolu olduğu düşüncesindedir. Bu ülkeler söz konusu kişilerin mukimliği ile ilgili sorunun çözümünü yetkili makamlara bırakmakta serbesttirler; bu, fıkranın aşağıdaki hüküm ile değiştirilmesi suretiyle gerçekleştirilebilir:

> 3. Üçüncü gerçek kişi dışındaki bir kişi 1'inci fıkra hükümleri dolayısıyla her iki Akit Devletin de mukimi olduğunda, Akit Devletlerin yetkili makamları karşılıklı anlaşma ile söz konusu kişinin Anlaşmanın amaçları uyarınca mukimi olduğu varsayılacak Akit Devleti saptamak amacıyla, etkin yönetim merkezini, kurulduğu veya başka bir şekilde oluşturulduğu yeri ve her türlü diğer etkenleri de göz önünde tutarak, çaba sarf edecektir. Böyle bir anlaşmaya varılamaması durumunda, Akit Devletlerin yetkili makamlarının karşılıklı olarak kararlaştıracağı ölçüde ve biçimdeki istisna ve indirimler hariç olmak üzere, bu kişi bu Anlaşma ile sağlanan herhangi bir vergi indirimine veya istisnasına hak kazanmayacaktır.

Anlaşmanın amaçları doğrultusunda bir tüzel kişinin mukimliğini saptaması gereken yetkili makamlardan örneğin yönetim kurulunun veya eşdeğer organın toplantılarının genellikle nerede gerçekleştirildiği, icra kurulu başkanının veya diğer kıdemli üst düzey yöneticilerinin genellikle faaliyetlerini nereden yürüttükleri, kişinin kıdemli günlük yönetiminin nerede icra edildiği, kişinin idare merkezinin nerede bulunduğu, kişinin hukuki statüsünün hangi ülke yasalarına tabi olduğu, muhasebe kayıtlarının nerede tutulduğu, tüzel kişinin Anlaşma uyarınca söz konusu Akit Devletin bir mukimi olduğunun, fakat diğer devletin mukimi olmadığının tespit edilmesinin Anlaşma hükümlerinin uygunsuz kullanılması riskini taşıyıp taşımadığı ve bunun gibi çeşitli etkenleri dikkate almaları beklenir. Yetkili makamlara bu tür vakaların çözülmesine yönelik takdir yetkisinin, bu amaç doğrultusunda kullanılacak olan etkenleri belirtilmeksizin, verilmemesi gerektiği görüşünde olan ülkeler, ilgili hükme konuyla alakalı olduğunu düşündükleri bu veya diğer etkenlere atıfta bulunacak şekilde eklemeler yapmak isteyebilirler. Ayrıca hükmün uygulanması normalde ilgili kişi tarafından 25'inci Maddenin 1'inci fıkrasında açıklanan mekanizma vasıtasıyla talep edilecektir; talep, bu kişiye her iki Akit Devletin mukimi kabul edilmesi sebebiyle Anlaşmaya uygun olmayan vergilendirme yapılması ile ilgili ilk bildirimden sonra üç yıl içerisinde sunulmalıdır. Bir kararın esas alacağı bulgular zaman içerisinde değişebileceğinden, bu hüküm uyarınca bir karara varan yetkili makamlar söz konusu karar tarafından hangi zaman aralığının kapsanacağını açıklamalıdırlar.

Yorum Hakkında Görüşler

25. 24'üncü ve 24.1'inci paragraflar bağlamında *İtalya*, gerçek bir kişiden farklı bir kişinin etkin yönetim merkezini saptarken kuruluşun ana ve önemli faaliyetinin yürütüldüğü yerin de dikkate alınması gerektiği görüşündedir.

26. *İspanya*, iç mevzuatı gereği mali yılın takvim yılı ile örtüşmesi ve mali dönemin mükellefin ikametgahını değiştirmesi nedeniyle sona erdirilmesinin mümkün olmaması sebebiyle, 4'üncü Maddeye ilişkin Yorumun 10'uncu paragrafına uygun olarak hareket edemeyecektir. Bu durumda, mükellefin Akit Devletlerden birinin mukimi olarak kabul edileceği tarihi belirlemek amacıyla karşılıklı anlaşma usulüne ihtiyaç duyulacaktır.

26.1. *Meksika*, Yorumun 8.8'inci paragrafında ifade edilen ve bir ortaklığın borçlu olduğu verginin ortaklarının kişisel nitelikleri bazında saptandığı hallerde, söz konusu ortaklığın "içerisinden akarak" geçen gelir bağlamında, bu ortakların mukimleri oldukları Devletler tarafından akdedilen vergi anlaşmalarının sağladığı menfaatlerden istifade etme hakkına sahip olduklarını öngören genel ilkeyi onaylamamaktadır.

26.2. [Kaldırıldı]

26.3. *Fransa*, 24'üncü paragrafta yer alan ve "etkin yönetim merkezi, bir kuruluşun işlerinin bir bütün olarak yürütülmesi için gerekli olan kilit yönetimsel ve ticari kararların önemli ölçüde alındığı yerdir" diyen etkin yönetim merkezi tanımının genel anlamda bir kişinin veya kişilerin oluşturduğu bir grubun en kıdemli kademelerinin (örneğin bir yönetim kurulu veya idare heyeti) kararları aldığı yere tekabül edeceği görüşündedir. Burası, kuruluşun yönlendirme, yönetim ve kontrol organlarının fiilen ağırlıklı olarak yerleşik olduğu yerdir.

26.4. 24'üncü paragraf bağlamında *Macaristan*, etkin yönetim merkezini saptarken, yalnızca bir kuruluşun işlerinin bir bütün olarak yürütülmesi için gerekli olan kilit yönetimsel ve ticari kararların önemli ölçüde alındığı yerin dikkate alınmaması gerektiği ve fakat hem icra kurulu başkanının ve diğer kıdemli üst düzey yöneticilerinin genellikle faaliyetlerini yürüttükleri yerin hem de kişinin kıdemli günlük yönetimin genellikle icra edildiği yerin de göz önünde bulundurulması gerektiği düşüncesindedir.

Madde ile ilgili çekinceler

27. [Kaldırıldı]

28. *Japonya* ve *Kor*e, Model Vergi Anlaşmasının bu ve diğer Maddelerinde yer alan ve doğrudan veya dolaylı olarak etkin yönetim merkezine atıfta bulunan hükümler bağlamındaki yaklaşımlarını saklı tutarlar. "Etkin yönetim merkezi" terimi yerine bu ülkeler kendi anlaşmalarında "ana veya merkez ofis" terimini kullanma arzusundadırlar.

29. *Fransa*, bir ortaklığın borçlu olduğu verginin ortaklarının kişisel nitelikleri temelinde saptandığı hallerde, söz konusu ortaklığın "içerisinden akarak" geçen gelir bağlamında, bu ortakların mukimleri oldukları Devletler tarafından akdedilen vergi anlaşmalarının sağladığı menfaatlerden istifade etme hakkına sahip olduklarını öngören genel ilkeyi onaylamamaktadır. Bu nedenle, Fransa yasal ve vergisel nitelikleri bakımından Fransız ortaklıkların Fransa mukimleri olarak görülmesi gerektiğini saptayabilmek ve diğer Akit Devlette veya üçüncü bir Devlette bulunan ve içinden gelir akan ortaklıkların hangi durum ve koşullarda içinden gelir akma niteliklerinin Fransa tarafından tanınmasından faydalanma hakkını kazanacaklarını belirtebilmek için bu Maddeyi kendi vergi anlaşmalarında tadil etme hakkını saklı tutar.

30. *Türkiye*, bir gerçek kişiden farklı olan ve Maddenin 1'inci fıkrası uyarınca her iki Akit Devletin mukimi olan bir kişinin mukimliğinin saptanmasına yönelik "tescilli ofis" (kanuni ana merkez) kriterinin yanı sıra ve "etkin yönetim merkezi" kriterini kullanma hakkını saklı tutar.

31. *Birleşik Devletler*, bir şirketin mukimliğini saptamak amacıyla kuruluş yeri testini uygulama ve testi geçmemeleri halinde çifte mukim şirketlere Anlaşma tahtındaki bazı menfaatleri tanımayı reddetme hakkını saklı tutar.

32. [Kaldırıldı]

33. *İsrail*, her iki Akit Devletin mukimi olan trust'lar ile ilgili ayrı bir hükmü kapsama alma hakkını saklı tutar.

34. *Estonya*, kuruluş yeri veya benzer bir kriteri 1'inci fıkraya dahil etme hakkını saklı tutar.

İŞYERİ TANIMI
İLE İLGİLİ
MADDE 5'E İLİŞKİN YORUM

1. İşyeri kavramı asıl olarak bir Akit Devletin diğer Akit Devlet teşebbüsüne ait kazançları vergileme hakkını belirlemede kullanılır. 7'nci Madde uyarınca bir Akit Devlet, söz konusu teşebbüs bir işyeri vasıtasıyla ticari faaliyette bulunmadıkça, diğer Akit Devlet teşebbüsüne ait kazançları vergilendiremez.

1.1. 2000 yılı öncesinde, profesyonel hizmetlerden ve bağımsız niteliğe sahip diğer faaliyetlerden elde edilen gelir ayrı bir Maddede, yani Madde 14'te değerlendiriliyordu. Bu Maddenin hükümleri ticari kazanca uygulanan hükümlerin benzeri idi, ancak ilk başta işyeri kavramının ticari ve sınai faaliyetlere mahfuz olması gerektiği düşünüldüğünden, bu Madde işyeri kavramından ziyade sabit yer kavramını kullanıyordu. 14'üncü maddenin 2000 yılında çıkarılması, 7'nci Maddede kullanıldığı şekliyle, işyeri kavramı ile 14'üncü Maddede kullanıldığı şekliyle, sabit yer kavramı arasında ya da 7'nci veya 14'üncü maddenin uygulanmasına esas teşkil eden kazançları hesaplama yöntemi ile vergileri hesaplama yöntemi arasında kasıtlı farklılıkların olmadığını yansıtmaktaydı. 14'üncü maddenin kaldırılması bu nedenle, işyeri tanımının daha önce sabit yeri oluşturan durumlar için de kullanılabilir olduğu anlamına geliyordu.

1'nci Fıkra

2. 1'inci fıkra, "işyeri" terimi için bir işyerinin Anlaşma bağlamındaki temel niteliklerini ortaya koyan bir genel tanım sunar; örn. belirli bir "bulunulan yer", "işe ilişkin sabit bir yer". Fıkra, "işyeri" terimini bir teşebbüsün işinin tamamen veya kısmen yürütüldüğü işe ilişkin sabit bir yer olarak tanımlar. Bu tanım bu nedenle, aşağıdaki koşulları kapsar:

-"işe ilişkin bir yerin" mevcut olması, yani binalar gibi bir tesis ve ya, belirli durumlarda, makineler ya da teçhizat;

-işe ilişkin bu yer "sabit" olmalıdır, yani belirli ölçüde bir sürekliliğe sahip belli bir yerde bulunmalıdır;

-teşebbüsün işi, işe ilişkin sabit bu yer vasıtasıyla yürütülmelidir. Bu, genelde o ya da bu şekilde teşebbüse bağımlı olan kişilerin (personel), teşebbüsün sabit yerinin bulunduğu Devletteki işlerini yürüttüğü anlamına gelir.

3. Bu genel tanımda işyerinin, geçmişte bazen belirli bir önem atfedilen diğer özelliğinden, yani işyerinin verimli bir niteliğe sahip olması gerektiğinden, diğer bir deyişle, teşebbüsün kazançlarına katkıda bulunmak zorunda olduğundan da biraz bahsedilmesi gerektiği belki ileri sürülebilir. Mevcut tanımda bu bakış açısı ele alınmamıştır. İyi yönetilen bir ticari işletme çerçevesinde her parçanın bütünün verimliliğine katkıda bulunduğunu varsaymak kesinlikle belitsel (axiomatic ç.n.) olacaktır. Elbette bütün işletme bağlamında belirli bir tesisin bir "verimli niteliğe" sahip olması sebebiyle, belirli bir bölgedeki vergilendirme amaçları doğrultusunda kârların atfedilebileceği bir işyeri olduğu (bkz. 4'üncü fıkraya ilişkin Yorum) çıkarımı her durumda doğmaz.

4. "İşe ilişkin bir yer", yalnızca bu amaç için kullanılıp kullanılmadıklarına bakılmaksızın, teşebbüsün işini yürütmek için kullanılan her türlü binaları, tesisleri veya tesisatları kapsar. İşe ilişkin bir yer teşebbüsün işinin yürütülmesi için binaların bulunmadığı veya gerekli olmadığı ve basitçe belirli bir alanın teşebbüsün emrinde olduğu durumlarda da

mevcut olabilir. Bina, tesis veya tesisatın teşebbüsün mülkiyetinde olması, teşebbüs tarafından kiralanmış olması veya başka bir şekilde emrinde olması önemsizdir. İşe ilişkin bir yer böylece bir pazar yerindeki bir tezgah veya bir gümrük antreposunda sürekli olarak kullanılan belirli bir alan (örn. gümrüğe tabi malların depolanması için) olarak teşkil edilebilir. Bundan başka, işe ilişkin bir yer başka bir teşebbüsün ticari tesislerinde yer alabilir. Bu örneğin başka bir teşebbüsün mülkiyetinde bulunan belirli binaların veya bu binalardan bir kısmının bir yabancı teşebbüsün tasarrufunda olduğu durumlarda söz konusudur.

4.1. Yukarıda belirtildiği gibi, bir teşebbüsün tasarrufunda ticari faaliyetler için kullanılan belirli bir alanın bulunduğu salt gerçeği, o alanın işe ilişkin bir yer teşkil etmesi için yeterlidir. Bu nedenle, bu alanın kullanılması için hiçbir resmi yasal hakka ihtiyaç duyulmaz. Böylece, örneğin bir teşebbüsün belirli bir lokasyonu yasadışı bir şekilde işgal ederek orada işlerini yürüttüğünde de bir işyeri mevcut olabilir.

4.2. Belirli bir yerin bir işyeri teşkil etmesi için o yerin kullanımına yönelik hiçbir resmi yasal hakka gerek olmazsa da, bir teşebbüsün belirli bir lokasyonda yalnızca bulunması bu lokasyonun illaki söz konusu teşebbüsün tasarrufunda olduğu anlamına gelmez. Bu ilkeler, bir teşebbüsün temsilcilerinin başka bir teşebbüse ait binalarda bulunduğu aşağıdaki örneklerle açıklanmaktadır. Birinci örnek, siparişler almak amacıyla önemli bir müşteriyi düzenli aralıklarda ziyaret eden ve bu amaç doğrultusunda satın alma müdürüyle ofisinde buluşan bir satış temsilcisi ile ilgilidir. Bu vakada müşterinin binaları satış temsilcisini istihdam eden teşebbüsün emrinde değildir ve bu nedenle, söz konusu teşebbüsün işinin yürütüldüğü işe ilişkin sabit bir yer teşkil etmez (bir işyerinin mevcut olabileceğinin varsayılmasına yönelik 5'inci fıkranın uygulanabileceği koşullara bağlı olması koşuluyla).

4.3. İkinci örnek, bir şirketin çalışanın diğer bir şirketin (örn. yeni satın alınan bir yavru şirket) şirket merkezinde yer alan bir ofisi, bu diğer şirketin ilk bahsedilen şirket ile akdedilen sözleşmelerdeki yükümlülüklerini yerine getirmesini sağlamak amacıyla uzun bir süre kullanmasına izin verilmesi ile ilgilidir. Bu vakada ilgili çalışan ilk bahsedilen şirketin işi ile ilişkili faaliyetler yürütmektedir ve diğer şirketin şirket merkezinde yer alan ve emrinde olan büro kendi işverenine ait bir işyerini teşkil edecektir; ancak bu, söz konusu ofisin "işe ilişkin sabit bir yer" teşkil edecek kadar yeterince uzun bir süre emrinde olması (bkz. 6 ila 6.3 arası paragraflar) ve burada gerçekleştirilen faaliyetlerin Maddenin 4'üncü fıkrasında sayılan faaliyetlerin ötesine geçmesi koşuluna bağlıdır.

4.4. Üçüncü örnek, birkaç yıldır bir müşterisinin ambarındaki teslimat ambarını söz konusu müşteri tarafından satın alınan malları teslim etmek amacıyla her gün kullanan bir karayolu taşımacılığı şirketi ile ilgilidir. Bu vakada karayolu taşımacılığı şirketinin teslimat ambarındaki varlığı, bu şirketin söz konusu yerin emrinde olduğunu varsayamayacak kadar sınırlı olacağından, bu yer o teşebbüsün işyerini teşkil edemez.

4.5. Dördüncü örnek, iki yıldır başlıca müşterisinin büyük büro binasında haftanın üç gününü geçiren bir boyacı ile ilgilidir. Bu vakada boyacının, işinin en önemli işlevlerini (yani boyacılık) gerçekleştirdiği, büro binasındaki mevcudiyeti bu boyacının işyerini teşkil eder.

4.6. "Vasıtasıyla" kelimesine, ticari faaliyetlerin bu amaç için söz konusu teşebbüsün emrinde olan belirli bir lokasyonda yürütüldüğü herhangi bir durum için geçerli olabilmesi amacıyla, geniş bir anlam yüklenmelidir. Böylece, örneğin bir yolu taşla döşemekte olan bir teşebbüs, işini bu faaliyetin gerçekleştiği lokasyon "vasıtasıyla" gerçekleştiren bir teşebbüs kabul edilecektir.

5. Tanıma göre işe ilişkin yer "sabit" bir yer olmalıdır. Böylece, normalde işe ilişkin yer ile belirli bir coğrafi nokta arasında bir bağlantı olmak zorundadır. Bir Akit Devlet teşebbüsün diğer Akit Devlette belli bir yerde faaliyet göstermemesi halinde, ne kadar bir süre faaliyet gösterdiği önemsizdir, fakat bu durum, işe ilişkin yeri teşkil eden teçhizatın üzerinde bulunduğu toprağa fiilen sabitlenmesi gerektiği anlamına gelmez. Teçhizatın belirli bir mekanda kalması yeterlidir (ancak bkz. aşağıda 20'nci paragraf).

5.1. Bir teşebbüs tarafından yürütülen ticari faaliyetlerin niteliği, bu faaliyetlerin sıkça komşu lokasyonlara kaydırılmasına sebebiyet verdiği durumlarda, tek bir "işe ilişkin yerin" olup olmadığının saptanmasında güçlükler yaşanabilir (işe ilişkin iki yer işgal ediliyor ve 5'inci maddenin diğer koşulları yerine getiriliyorsa, teşebbüs elbette iki işyerine sahip olacaktır). Aşağıda 18'inci ve 20'nci paragraflarda da kabul edildiği üzere, işe ilişkin tek bir yer genellikle, işin niteliği ışığında, faaliyetlerin, bünyesinde bir mekandan diğerine kaydırıldığı, belirli bir yerin ticari ve coğrafi açıdan söz konusu iş ile bağdaşık bir bütün teşkil ettiği varsayılacaktır.

5.2. Bu ilke örnekler ile açıklanabilir. Madencilik işi bağlamında, maden ocağı, tek bir coğrafya ve ticari birim teşkil ettiğinden, büyük bir maden ocağının faaliyetleri bir lokasyondan diğerine kayabilmesine rağmen, işe ilişkin tek bir yer teşkil eder. Benzer şekilde, bir danışmanlık firmasının düzenli olarak farklı bürolar kiraladığı bir "büro otel" de söz konusu firmanın işe ilişkin tek bir yeri kabul edilebilir, çünkü bu vakada bina coğrafi açıdan bir bütün teşkil etmektedir ve otel de danışmanlık firması için işe ilişkin tek bir yerdir. Aynı nedenle, bir tüccarın düzenli aralıklarla üzerinde standını kurduğu bir yaya yolu, dış mekandaki bir pazar yeri veya fuar alanı da bu tüccar için işe ilişkin tek bir yer teşkil eder.

5.3. Buna karşın, ticari açıdan bir bütünlük olmadığı durumlarda, faaliyetlerin sınırlı bir coğrafi alanda gerçekleştirilebilmesi, söz konusu alanın işe ilişkin tek bir yer olarak kabul edilmesi ile sonuçlanmamalıdır. Örneğin bir boyacının, ilgili binanın yeniden boyanması için tek bir projenin varlığından söz edilemeyecek şekilde, bir dizi birbirinden bağımsız sözleşme kapsamında birkaç birbirinden bağımsız müşteri için büyük bir büro binası içerinde art arda çalıştığı durumlarda, bina o işin işe ilişkin tek bir yeri olarak kabul edilmemelidir. Bununla beraber, bir boyacının tek bir sözleşmede tek bir müşteri için bütün binada çalışmayı taahhüt ettiği başka bir örnekte söz konusu durum o boyacı için tek bir proje teşkil eder ve bina da, ticari ve coğrafi açıdan bütünlük teşkil edeceğinden, böylece söz konusu iş için işe ilişkin tek bir yer olarak kabul edilebilir.

5.4. Buna karşılık, ticari bir bütün teşkil eden tek bir projenin bir parçası olarak faaliyetlerin yürütüldüğü bir alan, işe ilişkin tek bir yer olarak kabul edilebilmesi için gerekli coğrafi bütünlüğe sahip olmayabilir. Örneğin bir danışmanın bir bankanın çalışanlarının eğitilmesine yönelik tek bir proje kapsamında ayrı lokasyonlardaki farklı şubelerde çalıştığı durumlarda, her şube ayrı ayrı irdelenmelidir. Ancak danışman aynı şube lokasyonunda bir ofisten diğerine geçiyorsa, aynı işe ilişkin yerde kaldığı var sayılmalıdır. Tek şube lokasyonu, danışmanın farklı lokasyonlardaki şubeler arasında geçiş yaptığı durumlarda var olmayan coğrafi bütünlüğe sahiptir.

5.5. Açıkça görüldüğü üzere, bir işyeri, yalnızca ilgili işe ilişkin yer söz konusu Devletin bölgesinde yer alıyorsa, bir Akit Devlette yer alan bir işyeri kabul edilebilir. Yörüngedeki bir uydunun uydu işletmecisi için bir işyeri teşkil edip edemeyeceği sorusu, kısmen bir Devletin bölgesinin uzaya ne kadar bir mesafede olduğu ile ilgilidir. Hiçbir üye ülke bu uyduların lokasyonunun uluslararası hukukun geçerli kuralları kapsamında bir Akit Devletin bölgesinin bir parçası olabileceğini ve böylece o bölgede yer alan bir işyeri olarak görülebileceğini kabul etmeyecektir. Bundan başka, bir uydudan gelen sinyallerin alınabileceği belirli bir alanın

(uydunun "ayak izi"), söz konusu alanı uydu işletmecisinin işe ilişkin yeri haline getirecek şekilde, o uydunun işletmecisinin tasarrufunda olduğu düşünülemez.

6. İşe ilişkin yer sabit olmak zorunda olduğundan, yalnızca ilgili işe ilişkin yer belirli ölçüde bir sürekliliğe sahipse, yani yalnızca geçici bir niteliğe sahip değilse, bir işyerinin mevcut olduğunun kabul edilebileceği varsayılabilir. Bununla beraber, işe ilişkin bir yer, işin niteliği yalnızca kısa bir süre için yürütülmesini gerektirdiğinden pratikte yalnızca kısa bir süre için var olmasına karşın, bir işyeri teşkil edebilir. Durumun böyle olup olmadığını saptamak bazen zordur. Üye ülkelerde izlenen teamüller, süre ile ilgili koşullar bağlamında, şimdiye kadar birbiriyle uyumlu olmamış olsa da, tecrübeler normalde bir ülkede işe ilişkin bir yer vasıtasıyla altı ayı geçmeyen sürelerde yürütüldüğü durumlarda, işyerleri var olduğunun kabul edilmediğini göstermiştir. (buna karşılık, pratik uygulamalar işe ilişkin bir yerin altı ayı aşan bir süre için idame edildiği pek çok durumda bir işyerinin var olduğu kabul edildiğini göstermiştir). Ancak faaliyetlerin tekrarlayan nitelikte olduğu durumlar bir istisna teşkil etmektedir; bu vakalarda yerin kullanıldığı her dönem söz konusu yerin kullanıldığı dönem sayısı ile birlikte değerlendirilmelidir (b dönem sayısı birkaç yıla yayılabilir). Başka bir istisna ise faaliyetlerin münhasıran ilgili bir ülkede yürütüldüğü durumlarda ortaya çıkmaktadır; bu durumda iş niteliği gereği kısa süreli olabilir, fakat bütünüyle ilgili ülkede yürütüldüğünden bu ülke ile olan bağlantısı daha güçlüdür. İdare kolaylığı sağlaması için, ülkeler yalnızca kısa bir süre için varlığını sürdüren belirli bir yerin bir işyeri teşkil edip etmediği konusunda yaşanan fikir ayrılıklarını ele alırken bu uygulamaları incelemek isteyebilirler.

6.1. 11'inci ve 19'uncu paragraflarda belirtildiği gibi, faaliyetlerdeki geçici kesintiler bir işyerinin oluşmasını engellemez. Benzer şekilde, 6'ncı paragrafta da tartışıldığı gibi, işe ilişkin belirli bir yerin yalnızca çok kısa sürelerle kullanıldığı, fakat söz konusu kullanımın düzenli olarak uzun dönemler içerisinde gerçekleştiği durumlarda, işe ilişkin yer yalnızca geçici nitelikte bir yer olarak görülmemelidir.

6.2. Aynı şekilde, işe ilişkin belirli bir yerin her bir iş için yalnızca geçici amaçlarla kullanıldığı izleniminden kaçınmak amacıyla, çok kısa bir süre bir dizi benzer işler için aynı veya birbiriyle ilişkili kişilerce kullanıldığı durumlar olabilir. 3'üncü fıkrada öngörülen on iki aylık sürenin istismarına yönelik düzenlemeler ile ilgili olarak 18'inci paragrafta yapılan açıklamalar, bu durumlar için eşit ölçüde geçerli olacaktır.

6.3. Başlangıçta bir işyeri teşkil etmeyecek şekilde kısa bir süre kullanılmak üzere tasarlanan, fakat artık geçici bir yer olarak kabul edilemeyecek kadar uzun bir süre idame edilmiş olan işe ilişkin bir yer, işe ilişkin sabit bir yer böylece— geriye dönük olarak— bir işyerine dönüşecektir. Özel koşulların (örn. mükellefin vefatı, yatırımın başarısızlıkla sonuçlanması) bir sonucu olarak zamanından önce tasfiye edilmişse, işe ilişkin bir yer, pratikte yalnızca çok kısa bir süre için var olsa dahi, bir işyeri teşkil edebilir.

7. İşe ilişkin bir yerin bir işyeri oluşturabilmesi için, onu kullanan teşebbüs işini bütünüyle veya kısmen bu yer vasıtasıyla yürütmelidir. 3'üncü fıkrada belirtildiği gibi, bu faaliyet verimli bir niteliğe sahip olmak zorunda değildir. Bundan başka, faaliyet, işletmede hiçbir kesinti olmayacağı anlamında devamlı bir faaliyet olmak zorunda değildir, fakat işlemler düzenli bir biçimde gerçekleştirilmelidir.

8. Tesisler, sınai, ticari veya bilimsel (ICS) teçhizat ve binalar gibi maddi varlıklar veya patentler, usuller ve benzer varlıklar gibi gayrimaddi varlıkların bir Akit Devlet teşebbüsü tarafından diğer Devlette idame edilen işe ilişkin sabit bir yer vasıtasıyla üçüncü taraflara kiraya verildiği veya kiralandığı durumlarda, bu faaliyet genelde işe ilişkin o yeri bir işyerine dönüştürecektir. Aynısı, bir sermaye işe ilişkin sabit bir yer vasıtasıyla kullanıma sunulduğu durumlarda da geçerlidir. Kira sözleşmesinin ICS teçhizatın ve vesaire varlıkların yalnızca

kiralanması ile sınırlı olması koşuluyla, bir Akit Devlet teşebbüsü söz konusu kiraya verme veya kiralama işlemi için işe ilişkin sabit bir yer idame etmeksizin bir diğer Devlet teşebbüsüne tesisler, ICS teçhizatı, binalar veya gayrimaddi varlıklar kiraya verdiği veya kiraladığı durumlarda, kiralanan tesis, ICS teçhizatı, bina veya gayrimaddi varlık esas itibarıyla kiraya verene ait bir işyeri teşkil etmeyecektir. Bu, örneğin kiraya veren kişi kurulumun ardından teçhizatı işletecek olan personeli temin ettiği durumlarda da aynen geçerlidir, ancak personelin sorumluluğunun yalnızca ICS teçhizatın kiralayanın idaresi, mesuliyeti ve kontrolü altında işletilmesi veya bakımı ile sınırlı olması koşuluna bağlıdır. Personellerin, örneğin teçhizatın kullanılacağı iş ile ilgili kararların alınması aşamasına katılım gibi daha geniş sorumluluklar taşımaları veya kiraya verenin mesuliyeti ve kontrolü altında teçhizatı işletmeleri, servis hizmetlerine tabi tutmaları, muayene etmeleri ve bakımdan geçirmeleri durumunda, kiraya verenin faaliyeti, ICS teçhizatın salt kiraya verilmesinin ötesine geçebilir ve bir girişimcilik faaliyeti teşkil edebilir. Böyle bir durumda, eğer süreklilik koşulu yerine getiriliyorsa, bir işyerinin varlığı kabul edilebilir. Bu tür bir faaliyet 3'üncü fıkrada sayılanlar ile bağlantılı ise veya niteliği açısından benzerlik gösteriyorsa, on iki aylık süre sınırlaması geçerli olacaktır. Diğer durumlar ise mevcut koşullara göre saptanmalıdır.

9. Konteynırların kiralanması, sınai veya ticari teçhizatın kiralanmasının spesifik özelliklere sahip özel bir şeklidir. Konteynır kiralama işi ile iştigal eden bir teşebbüsün bir işyerine sahip bir teşebbüs olarak görülmesine sebebiyet veren koşulların saptanması sorunu "Konteynırlardan Elde Edilen Kira Gelirinin Vergilendirilmesi"[1] başlıklı raporda daha kapsamlı bir şekilde tartışılmaktadır."

9.1. Bir teşebbüsün işini bütünüyle veya kısmen işe ilişkin bir yer vasıtasıyla yürüten bir teşebbüs olarak görülemeyeceğine dair başka bir örnek de, kullanıcılarına ilgili yabancı operatörün telekomünikasyon ağına bağlanmalarını sağlamak amacıyla bir yabancı operatör ile bir "dolaşım" anlaşması akdeden bir Akit Devlet telekomünikasyon operatörü ile ilgilidir. Bu tür bir anlaşma çerçevesinde, söz konusu kullanıcının yurtiçi ağının coğrafi kapsama alanının dışında olan bir kullanıcı yabancı ağı kullanarak sesli aramalar yapabilir ve alabilir, veri gönderebilir ve alabilir veya başka hizmetlere erişebilir. Yabancı ağ operatörü bu durumda ilgili kullanımı söz konusu kullanıcının yurtiçi ağına fatura eder. Tipik bir dolaşım anlaşması uyarınca yurtiçi ağ operatörü yabancı ağ operatörüne yalnızca aramaları aktarır ve bu ağı işletmez, ya da bu ağa fiziksel erişim yetkisine sahip değildir. Bu nedenle, yabancı ağın bulunduğu herhangi bir yerin yurtiçi ağ operatörünün emrinde olduğu varsayılamaz ve dolayısıyla bu operatörün bir işyeri olarak görülemez.

10. Bir teşebbüsün işi genellikle bir girişimci veya teşebbüs ile ücretli iş ilişkisi içerisinde bulunan kişiler (personel) tarafından yürütülür. Bu personel, çalışanları ve teşebbüsten talimatlar alan diğer kişileri (örn. bağlı acenteler) kapsar. Bu tür personelin üçüncü taraflar ile olan ilişkileri bağlamındaki yetkileri önemsizdir. İşe ilişkin sabit yerde çalışması halinde, bağlı acentenin sözleşmeler akdetme yetkisine sahip olup olmadığı hiçbir fark yaratmaz (bkz. aşağıda 35'inci paragraf). Ancak eğer teşebbüsün işi büyük ölçüde otomatik teçhizat vasıtasıyla gerçekleştiriliyorsa ve personelin faaliyetleri bu teçhizatı kurmak, işletmek, kontrol etmek ve bakımını gerçekleştirmek ile sınırlıysa, bir işyeri yine de oluşabilir. Bir Akit Devlet teşebbüsü tarafından diğer Devlette kurulan kumar ve satış makinelerinin ve benzerlerinin bir işyeri teşkil edip etmediği böylece teşebbüsün, makinelerin ilk kurulumunun dışında, bir ticari faaliyet yürütüp yürütmediğine bağlıdır. Teşebbüs yalnızca makineler kuruyorsa ve ardından bu makineleri başka teşebbüslere kiralıyorsa, bir işyerinin varlığı söz konusu değildir. Bununla beraber, makineleri kuran teşebbüs onları kendi hesabına işletiyor ve bakımını yapıyorsa, bir

1 Ayrı basımı, OECD Model Vergi Anlaşmasının tam metin sürümünün II'nci Cildinde sayfa R(3)-1'de yer alır.

işyeri var olabilir. Bu, makinelerin teşebbüse bağlı bir acente tarafından ve bakımlarının yapılması durumunda da geçerlidir.

11. Bir işyeri, bir teşebbüs işe ilişkin sabit bir yer vasıtasıyla işini yürütmeye başladığı andan itibaren var olmaya başlar. Bu durum, teşebbüsün faaliyetin sürekli olarak gerçekleştirileceği işe ilişkin yerde, o faaliyet için hazırlıklar yaptığı andan itibaren başlar. Tesis etme faaliyetinin, sürekli kullanılacak işe ilişkin yerde yürütülecek faaliyetten önemli ölçüde farklı olması koşuluyla, işe ilişkin sabit yerin bizzat tesis edildiği süre ise sayılmamalıdır. İşe ilişkin sabit yerin elden çıkarılması veya bu yer vasıtasıyla gerçekleştirilen herhangi bir faaliyetin hitamı ile birlikte, yani işyerinin önceki faaliyetleri ile ilgili bütün eylemlerin ve önlemlerin sonlandırıldığı (cari ticari işlemlerin tasfiyesi, tesislerin bakımı ve onarımı) andan itibaren, işyeri de varlığına son verecektir. Bununla beraber, işlerin geçici olarak durdurulması kapatma olarak görülemez. İşe ilişkin sabit yerin başka bir teşebbüse kiralanması durumunda, bu yer normalde kiraya verenin faaliyetleri yerine yalnızca bu teşebbüsün faaliyetleri için hizmet verecektir; işe ilişkin sabit yer vasıtasıyla kendi ticari faaliyetini yürüttüğü haller dışında, kiraya verenin işyerinin genelde varlığı sona erecektir.

2'nci Fıkra

12. Bu fıkra, ilk bakışta bir işyeri teşkil edebilecek olan örnekler içeren, fakat kesinlikle belirtilenlerle sınırlı olmayan bir liste içerir. Bu örneklerin, 1'inci fıkrada yapılan genel tanım arka planda dikkate alınarak irdelenmesi gerektiğinden, Akit Devletlerin "yönetim yeri", "şube", "büro" vs. şeklinde listelenen terimleri işe ilişkin bu tür yerlerin yalnızca 1'inci fıkrada yer alan koşulu yerine getirmeleri halinde bir işyeri teşkil edecek şekilde yorumladıkları varsayılmaktadır.

13. "Yönetim yeri" terimi zorunlu olarak "büro" teşkil etmediğinden ayrıca belirtilmiştir. Bununla beraber, iki Akit Devletin yasaları "yönetim yeri" kavramını bir "bürodan" ayrı bir kavram olarak içermediği durumlarda, ikili anlaşmalarında ilk bahsedilen terime atıfta bulunulmasına gerek kalmayacaktır.

14. (f) *bendi*, maden ocağının, petrol veya doğal gaz kuyusunun, taş ocağının veya doğal kaynakların çıkarıldığı diğer herhangi bir yerin işyeri olduğunu belirtir. "Doğal kaynakların çıkarıldığı diğer herhangi bir yer" terimi geniş bir şekilde yorumlanmalıdır. Bu terim örneğin, karada veya denizde olsun, hidrokarbonların çıkarıldığı bütün yerleri kapsar.

15. (f) bendi, doğal kaynakların çıkarılmasına atıfta bulunur, fakat, karada veya denizde olsun, bu tür kaynakların aranmasından söz etmez. Bu nedenle, bu tür faaliyetlerden elde edilen gelir ticari kazanç olarak değerlendirildiğinde, bu faaliyetlerin bir işyeri vasıtasıyla gerçekleştirilip gerçekleştirilmediği sorusu 1'inci fıkraya tabi olacaktır. Ancak vergilendirme haklarının atfedilmesine ve maden arama faaliyetlerinden edilen gelirin nitelenmesine ilişkin temel sorular konusunda ortak bir görüşe varmak henüz mümkün olmadığından, Akit Devletler spesifik hükümlerin kapsama dahil edilmesi konusunda mutabakata varabilirler. Devletler örneğin bir Akit Devlet teşebbüsünün, diğer Akit Devlette bulunan bir yerde veya bölgede gerçekleştirdiği doğal kaynak arama faaliyetleri bağlamında:

a) bu diğer Devlette bir işyerine sahip olmadığı varsayılacağı veya

b) söz konusu faaliyetleri bu diğer Devlette bulunan bir işyeri vasıtasıyla gerçekleştirdiği varsayılacağı veya

c) eğer faaliyetler belirlenmiş bir zaman diliminden daha uzun sürecekse, bu tür faaliyetleri bu diğer Devlette bulunan bir işyeri vasıtasıyla gerçekleştirdiği varsayılacağı konusunda anlaşabilirler.

Akit Devletler ayrıca bu tür faaliyetlerden elde edilen geliri herhangi başka bir kurala tabi kılabilirler.

3'üncü Fıkra

16. Bu fıkra açıkça bir inşaat şantiyesinin, yapım veya kurma projesinin yalnızca on iki ayı aşan bir süre devam etmesi durumunda bir işyeri oluşturacağını ifade eder. Örneğin bir kurma işi kapsamında, inşaat faaliyeti ile ilişkili olarak 2'nci fıkra anlamında bir büro veya atölye yer alsa dahi, bu koşulu yerine getirmeyen bu öğelerden herhangi biri tek başına bir işyeri oluşturmaz. Ancak böyle bir büro veya atölyenin bir dizi inşaat projeleri için kullanıldığı ve buralarda gerçekleştirilen faaliyetlerin 4'üncü fıkrada açıklanan faaliyetleri aştığı durumlarda, eğer projelerden hiçbirinin on iki ayı aşan bir inşaat şantiyesini yapım veya kurma projesini kapsamamasına rağmen ilgili Madde hükümleri başka bir şekilde yerine getiriliyorsa, söz konusu büro veya atölye bir işyeri kabul edilecektir. Bu gibi hallerde, atölyenin veya büronun durumu bu nedenle hiçbirinin bir işyeri teşkil etmeyen bu şantiyelerinkinden veya projelerinkinden farklı olacaktır ve yalnızca bu büro veya atölye tarafından gerçekleştirilen görevlere uygun bir şekilde atfedilebilir kazançların, söz konusu büro veya atölye tarafından kullanılan varlıkların ve üstlenilen risklerin de dikkate alınması suretiyle, işyerine atfedilmesinin sağlanması önemli olacaktır. İlgili görevlerin yalnızca uygun bir şekilde büroya atfedilebilmesi koşuluyla, anılan durum çeşitli inşaat şantiyeleri ile ilgili olarak gerçekleştirilen görevlere atfedilebilir kazançları da kapsayabilir.

17. "İnşaat şantiyesi, yapım veya kurma projesi" terimi yalnızca binaların inşasını kapsamaz ve fakat yolların, köprülerin veya kanalların inşasını, binaların, yolların, köprülerin veya kanalların yenilenmesini (salt bakım veya yeniden dekorasyon işlemlerinden fazlasını kapsar), boru hatlarının döşenmesini ve kazı ile dip tarama çalışmalarını da içine alır. Ayrıca "tesisat projesi" terimi bir inşaat projesi ile ilişkili bir kurulum ile sınırlı değildir; aynı zamanda örneğin karmaşık bir makine gibi yeni teçhizatın mevcut bir binaya veya dış mekana kurulmasını da kapsar. Bir binanın yerinde planlanması ve inşaatının denetimi 3'üncü fıkra kapsamındadır. Bu sonucu açıkça sağlaması için fıkranın metninde değişiklik yapmak isteyen Devletler ikili anlaşmalarında değişiklik yapmakta serbesttir.

18. On iki ay testi her bir münferit şantiye veya proje için geçerlidir. Bir şantiyenin veya projenin ne kadar bir süredir var olduğunu saptamak amacıyla, ilgili yüklenici tarafından daha önce söz konusu şantiye veya proje ile hiçbir alakası olmayan başka şantiyelerde veya projelerde harcanan zaman dikkate alınmamalıdır. Ticari ve coğrafi açıdan bağdaşık bir bütün oluşturması koşuluyla, bir inşaat şantiyesi, birkaç sözleşme bazında gerçekleştiriliyor olsa dahi, tek bir birim olarak görülmelidir. Bu hüküm saklı kalmak üzere, siparişler farklı kişiler tarafından verilmiş olsa dahi (örn. bir evler dizisi için), bir inşaat şantiyesi tek bir birim teşkil eder. On iki ay eşiği istismarlara yol açmıştır; bazen teşebbüslerin (genellikle kıta sahanlığında çalışan veya kıta sahanlığında maden arama ve çıkarma işi ile alakalı faaliyetler gerçekleştiren yükleniciler veya alt yükleniciler) sözleşmelerini birkaç parçaya böldüğü ve bu parçalardan her birinin on iki aydan daha kısa bir dönemi kapsadığı ve aslında aynı şirketler grubuna bağlı olan farklı bir şirkete atfedildiği saptanmıştır. Bu tür istismarların, geçerli koşullara bağlı olarak, vergiden kaçınma karşıtı mevzuat veya hukuk kurallarının uygulama kapsamına girebileceği gerçeğinin yanı sıra, bu konu ile ilgili olan ülkeler ikili müzakereler çerçevesinde çözümler benimseyebilirler.

19. Örneğin; yüklenicinin bir planlama bürosu tesis ettiği hallerde olduğu gibi, inşaatın gerçekleştirileceği ülkedeki her türlü hazırlık çalışmaları da dahil olmak üzere, yüklenici çalışmalarına başladığı tarihten itibaren bir şantiye var olmaya başlar. Genellikle, bir şantiye çalışmalar tamamlanarak kalıcı olarak terk edilene kadar varlığını sürdürmeye devam eder. Çalışmalar geçici olarak durdurulduğunda, şantiyenin varlığına son verdiği kabul edilmemelidir. Mevsimsel veya başka geçici durdurmalar bir şantiyenin ömrünün saptanmasında değerlendirmeye dahil edilmelidir. Mevsimsel durdurmalar kötü hava şartları sebebiyle gerçekleşen durdurmaları da kapsar. Geçici durdurma örneğin malzeme eksikliğinden veya işgücü ile ilgili sorunlardan kaynaklanabilir. Böylece, örneğin bir yüklenici bir yol ile ilgili çalışmalarına 1 Mayıs'ta başladıysa, kötü hava şartları veya malzeme eksikliği sebebiyle çalışmalarını 1 Kasım'da durdurduysa, fakat bir sonraki senenin 1 Şubat tarihinde çalışmalarına tekrar başlayarak yolu 1 Haziranda tamamladıysa, çalışmalara ilk başladığı tarih (1 Mayıs) ile işi nihayetinde tamamladığı tarih (bir sonraki senenin 1 Haziran tarihi) arasında on üç aylık bir süre geçtiğinden, bu kişinin inşaat projesi bir işyeri kabul edilmelidir. Kapsamlı bir projenin ifasını taahhüt etmiş olan bir teşebbüs (ana yüklenici) böyle bir projenin kısımlarını başka teşebbüslere (alt yüklenicilere) taşeron sözleşmesiyle verirse, bir alt yüklenici tarafından inşaat şantiyesinde çalışarak harcanan süre, ana yüklenici tarafından inşaat projesi kapsamında harcanan zaman olarak görülmelidir. Şantiyedeki faaliyetleri on iki aydan daha uzun sürmesi durumunda, alt yüklenici şantiyede bizzat bir işyerine sahiptir.

19.1. Mali şeffaf ortaklıklar bağlamında ise on iki ay testi ortaklığın kendi faaliyetleri düzeyinde uygulanır. Ortakların ve çalışanların şantiyede harcadıkları zaman on iki ayı aşması durumunda, ortaklık tarafından yürütülen teşebbüs bu nedenle bir işyerine sahip bir teşebbüs kabul edilecektir. Dolayısıyla, her ortağın ortaklık tarafından elde edilen ticari kazançlardaki payının vergilendirilmesi amacıyla, bizzat kendisi tarafından şantiyede harcanan zamana bakılmaksızın, her ortağın bir işyeri bulunduğu kabul edilecektir.

20. Bir inşaat veya tesisat projesinin asıl niteliği, proje ilerledikçe yüklenici tarafından gerçekleştirilen faaliyetin sürekli veya en azından zaman zaman yer değiştirmesini gerektirecek mahiyette olabilir. Bu, örneğin yolların veya kanalların inşa edildiği veya suyollarında dip taraması yapıldığı veya boru hatlarının döşendiği durumlarda söz konusu olacaktır. Benzer şekilde, bir açık deniz platformu gibi önemli bir yapıya ait parçaların montajı bir ülkedeki farklı lokasyonlarda yapıldığı ve ardından nihai montaj işi için ülkedeki başka bir lokasyona taşındığı durumlarda, bu işlemler de tek bir projenin bir parçasıdır. Bu gibi durumlarda işgücünün on iki ay süreyle belirli bir lokasyonda bulunmadığı gerçeği önemsizdir. Her bir noktada gerçekleştirilen faaliyetler tek bir projenin bir parçasıdır ve bu proje, bir bütün olarak on iki aydan daha uzun sürmesi halinde, bir işyeri olarak görülmelidir.

4'üncü Fıkra

21. Bu fıkra, 1'inci fıkrada belirlenen genel tanım açısından istisna muamelesi gören ve ilgili faaliyet işe ilişkin sabit bir yer vasıtasıyla gerçekleştirilse dahi, bir işyeri teşkil etmeyen bir dizi ticari faaliyeti sayar. Bu faaliyetlerin ortak özelliği, genel anlamda, hazırlayıcı veya yardımcı faaliyetler olmalarıdır. Bu kural, (e) bendinde belirtilen istisnada açıkça belirlenmiştir ve fiilen 1'inci fıkradaki tanımın kapsamının genel olarak sınırlandırılması ile sonuçlanmaktadır. Bundan başka,(f) bendi, işe ilişkin sabit yerdeki bütün faaliyetlerin bir arada yürütülmesi sonucunda oluşan faaliyetin hazırlayıcı veya yardımcı nitelikte olması koşuluyla, (a) ile (b) bentleri arasında belirtilen ve işe ilişkin aynı sabit yerde gerçekleştirilen faaliyetlerin bir arada yürütülmesinin bir işyeri olarak kabul edilmeyeceğini öngörmektedir. Böylece, 4'üncü fıkranın hükümleri ile bir Akit Devlet teşebbüsünün, diğer Devlette yalnızca hazırlayıcı veya yardımcı nitelikte faaliyetler gerçekleştirmesi halinde, diğer Devlette vergilendirilmesinin önlenmesi amaçlanmaktadır.

22. (a) bendi yalnızca bir teşebbüsün tesislerini kendisine ait malların veya ticari eşyanın depolanması, teşhiri veya teslimi amacıyla kullandığı durumla ilgilidir. (b) bendi mal veya ticari eşya stoklarının kendisi ile ilgilidir ve stokların, yalnızca depolama, teşhir veya teslim amacıyla elde tutulmaları halinde, esas itibarıyla bir işyeri gibi muamele göremeyeceğini öngörür. (c) bendi bir teşebbüse ait mal veya ticari eşya stokların, ikinci bir teşebbüse ilk bahsedilen teşebbüs adına veya hesabına işlettirildiği durumu kapsar. (d) bendinde yer alan bilgilerin toplanmasına ilişkin atıf ile, ana şirketin çok sayıdaki "ahtapot kollarından" biri gibi hareket etmekten başka bir maksadı olmayan, gazete bürosu olayının kapsama alınması amaçlanmaktadır; böyle bir büronun istisna edilmesi "salt satın alma" kavramını genişletmekten başka bir şey ifade etmez.

23. (e) bendi, bir teşebbüsün yalnızca işe ilişkin sabit bir yer vasıtasıyla söz konusu teşebbüs için hazırlayıcı veya yardımcı niteliğe sahip olan bir faaliyeti yürüttüğü durumlarda, bu yerin bir işyeri kabul edilmeyeceğini öngörür. Bu bendin lafzı kapsamlı bir istisnalar listesinin oluşturulmasını gereksiz kılar. Bundan başka, bu bent 1'inci fıkrada yer alan genel tanım için bir genelleştirilmiş istisna da sunar ve bu fıkra ile birlikte okunduğunda, nelerin bir işyeri teşkil ettiğini saptamaya yönelik çok daha seçici bir test sağlar. Bu test, söz konusu tanımı önemli bir dereceye kadar sınırlar ve işe ilişkin sabit bir yer vasıtasıyla yürütülmelerine rağmen, işyerleri gibi muamele görmemesi gereken bir dizi ticari işletme türlerini oldukça geniş kapsamından dışlar. İşe ilişkin böyle bir yerin teşebbüsün verimliliğine katkıda bulunabileceği kabul edilmektedir, fakat bu yerin gerçekleştirdiği hizmetler kazançların fiili tahakkukundan o denli uzaktır ki, işe ilişkin söz konusu sabit yere herhangi bir kazancın yüklenmesi güçtür. Buna dair örnekler, bu tür faaliyetler hazırlayıcı veya yardımcı niteliğe sahipse, yalnızca reklam veya bilgi sağlama ya da bilimsel araştırma amaçlı veya bir patent ya da know-how sözleşmesi ile ilgili bir hizmete yönelik işe ilişkin sabit yerlerdir.

24. Çoğu zaman hazırlayıcı veya yardımcı niteliğe sahip olan ve olmayan faaliyetleri birbirinden ayırmak zordur. Kararı belirleyen kriter, işe ilişkin sabit yerin faaliyetinin teşebbüsün bütün faaliyetinin önemli ve kayda değer bir parçasını teşkil edip etmediğidir. Her bir vaka kendi içinde değerlendirilmelidir. Her halükarda, genel amacı bütün teşebbüsün genel amacı ile aynı olan, işe ilişkin sabit bir yer bir hazırlayıcı veya yardımcı faaliyet gerçekleştirmez. Örneğin; bir teşebbüsün amacı patentler ve know-how ile ilgili hizmetler olduğu durumlarda, bu tür bir faaliyeti yürüten bir teşebbüsün işe ilişkin sabit bir yeri (e) bendinin sağladığı menfaatlerden istifade edemez. İşlevi bir teşebbüsü veya hatta bir teşebbüsün ya da ilgili şirketler topluluğuna ait grubunun yalnızca bir kısmını yönetmek olan, işe ilişkin sabit bir yer, hazırlayıcı veya yardımcı faaliyet gerçekleştiren bir yer olarak görülemez, çünkü böyle bir yönetim faaliyeti bu düzeyi aşar. Uluslararası düzeyde faaliyet gösteren bir teşebbüs, şubeler, işyerleri, acenteler veya lisans sahipleri, bulunan Devletlerde "yönetim bürosu" olarak adlandırılan uluslararası şubeler kurarlarsa ve bu tür bir büro, teşebbüsün ilgili bölgede yerleşik olan bütün departmanları için denetleyici ve koordine edici görevler üstleniyorsa, normalde bir işyerinin var olduğu kabul edilecektir, çünkü yönetim bürosu 2'nci fıkranın anlamı kapsamındaki bir büro olarak görülebilir. Büyük bir uluslararası şirketler topluluğunun bütün yönetim görevlerini, şirketler topluluğunun iş merkezinin görevlerini genel denetim ile sınırlandıracak şekilde, bölgesel yönetim bürolarına devrettiği durumlarda (çok merkezli teşebbüsler diye adlandırılan şirketler), bölgesel yönetim büroları 2'nci fıkranın (a) bendinde öngörülen anlam çerçevesinde bir "yönetim yeri" olarak görülmelidir. Bir teşebbüsü yönetme görevi, şirketler topluluğunun işlerinin yalnızca belirli bir alanını kapsasa dahi, teşebbüsün ticari faaliyetlerinin önemli bir parçasını teşkil eder ve bu nedenle, hiçbir şekilde 4'üncü fıkranın (e) bendinde öngörülen anlam çerçevesinde hazırlayıcı veya yardımcı niteliğe sahip bir faaliyet olarak görülemez.

25. Bir teşebbüsün müşterilerine tedarik edilen makineler için bu müşterilere yedek parça teslimatı yapabilmek amacıyla işe ilişkin sabit bir yer idame edildiği ve teslimat işine ilave olarak bu yerde söz konusu makinelerin bakımını veya tamiratını gerçekleştirdiği durumlarda da bir işyeri oluşabilir, çünkü bu işler 4'üncü fıkranın (a) bendinde bahsedilen teslimat işinin ötesine geçmektedir. Bu satış sonrası işletmeler, bir teşebbüsün müşterilerine, onlarla yüz yüze gelmek suretiyle, verdiği hizmetlerin önemli ve kayda değer bir parçasını oluşturduğundan, ifa ettikleri bu faaliyetler yalnızca yardımcı faaliyetler değildir. (e) bendi yalnızca işe ilişkin sabit yerin faaliyeti bir hazırlayıcı veya yardımcı faaliyet ile sınırlı ise geçerlidir. Bu durum, örneğin işe ilişkin sabit yerin yalnızca bilgi temin etmediği ve fakat aynı zamanda bireysel müşterinin amacına özel olarak geliştirilmiş olan planlar vs. tedarik ettiği durumlarda hazırlayıcı ve yardımcı faaliyetlerden bahsetmek mümkün olmayacaktır. Aynı şekilde, bir araştırma kuruluşu üretim ile iştigal etmesi halinde de hazırlayıcı ve yardımcı faaliyetlerden bahsedilemez.

26. Ayrıca (e) bendi işe ilişkin sabit yerin faaliyetlerinin teşebbüs adına yürütülmesi gerektiğini açıklığa kavuşturur. Yalnızca kendi teşebbüsüne değil de, aynı zamanda işe ilişkin bu sabit yerin, sahibi olan şirketin mensubu olduğu bir gruba ait diğer şirketler gibi başka teşebbüslere de doğrudan hizmet sunan, işe ilişkin sabit bir yer (e) bendinin kapsamına girmeyecektir.

26.1. Başka bir örnek bir ülkenin topraklarından geçen kablolar veya boru hatları gibi tesisler ile ilgilidir. Tesislerin 6'ncı maddenin 2'nci fıkrası uyarınca gayrimenkul varlık teşkil ettiği durumlarda, tesis sahiplerinin veya işletmecilerinin bu tesislerin başka teşebbüslerce kullanılmasından elde ettikleri gelirin 6'ncı maddenin kapsamına girdiği gerçeğinden bağımsız olarak, 4'üncü fıkranın bu tesisler için geçerli olup olmadığı sorusu ortaya çıkabilir. Bu tesislerin başka teşebbüslere ait varlıkların nakli için kullanıldığı durumlarda, tesisleri kullanan teşebbüse ait malların veya ticari eşyanın teslimatı ile sınırlı olan (a) bendi bu tesislerin sahibi veya işletmecisi bağlamında geçerli olmayacaktır. Kablo veya boru hattı münhasıran söz konusu teşebbüs için kullanılmadığından ve bu teşebbüsün işinin mahiyeti gereği, kablo ve boru hattı kullanımı hazırlayıcı veya yardımcı nitelikte olmadığından (e) bendi de böyle bir teşebbüs bağlamında geçerli olmayacaktır. Bununla beraber, bir teşebbüsün yalnızca kendi varlıklarını nakletmek amacıyla bir ülkenin topraklarını geçen bir kabloya veya boru hattına sahip olduğu ve tıpkı petrol ürünlerinin rafine edilmesi işi ile iştigal eden ve bir ülkenin topraklarından geçen bir boru hattına yalnızca kendi petrolünü başka bir ülkede bulunan bir rafineriye nakletmek amacıyla sahip olan ve bu hattı işleten bir teşebbüsün örneğinde olduğu gibi, söz konusu nakil işleminin bu teşebbüsün işi ile tesadüfen bağlantılı olduğu hallerde durum farklıdır. Böyle bir durumda (a) bendi geçerli olacaktır. İlave bir soru ise kablo veya boru hattının söz konusu kablo veya boru hattı işletmecisinin müşterisi için, yani verileri, elektriği veya varlıkları bir yerden başka bir yere iletilen veya nakledilen teşebbüs için bir işyeri oluşturup oluşturamayacağı sorusudur. Böyle bir durumda teşebbüs yalnızca kablo veya boru hattı işletmecisi tarafından temin edilen iletim veya nakil hizmetlerini almaktadır ve bu kablo veya boru hattı kendi emrinde değildir. Sonuç itibarıyla, kablo veya boru hattı bu teşebbüse ait bir işyeri olarak görülemez.

27. Yukarıda 21'inci paragrafta da belirtildiği gibi, 4'üncü fıkranın amacı 1'inci fıkradaki genel tanım için hazırlayıcı veya yardımcı nitelikteki faaliyetler ile iştigal eden, işe ilişkin sabit yerler bağlamında istisnalar belirlemektir. Bu nedenle, 4'üncü fıkranın (f) bendine göre işe ilişkin sabit bir yerin (a) ila (e) arası bentlerde bahsedilen faaliyetlerin birkaçını bir arada yürütmesi, tek başına bir işyerinin var olduğu anlamına gelmez. İşe ilişkin sabit yerin birkaç faaliyetin bir arada yürütülmesi sonucunda oluşan faaliyetinin hazırlayıcı veya yardımcı nitelikte olduğu sürece, bir işyerinin var olmadığı kabul edilmelidir. Faaliyetlerin bu şekilde bir arada yürütülmesi kesin sınırlar içerisinde düşünülmemeli, daha ziyade ilgili koşullar çerçevesinde irdelenmelidir. "Hazırlayıcı veya yardımcı nitelik" kriteri (e) bendinde yer alan aynı kriter için açıklandığı

şekilde yorumlanmalıdır (bkz. yukarıda 24'üncü ve 25'inci paragraf). Faaliyetler bir arada yürütülürken hazırlayıcı veya yardımcı nitelik kriterinin karşılanıp karşılanmadığını dikkate almaksızın, (a) ila (e) arası bentlerde belirtilen faaliyetlerin herhangi bir şekilde bir arada yürütülmesine izin vermek isteyen Devletler, (f) bendinde yer alan ve "işe ilişkin" ile başlayarak "olması şartıyla" biten kelimeleri silmek suretiyle bunu yapmakta serbesttir.

27.1. Söz konusu durumda bir işyerinin var olup olmadığına karar verilebilmesi için işe ilişkin her bir yerin ayrı ayrı ve bağımsız olarak incelenmesi gerektiğinden, ilgili işe ilişkin sabit yerlerin mahalli ve örgütsel olarak birbirlerinden ayrı olmaları koşuluyla, bir teşebbüsün (a) ila (e) arası bentler anlamında işe ilişkin birkaç sabit yer idame ettiği durumlarda bent (f) herhangi bir önem taşımaz. Her birinin bir Akit Devlette örneğin malları bir yerde teslim almak ve depolamak, bu malları başka bir yer vasıtasıyla dağıtmak vs. gibi tamamlayıcı görevler gerçekleştirdiği durumlarda, işe ilişkin yerler "örgütsel olarak birbirinden ayrı" değildir. Bir teşebbüs, her bir işletmenin yalnızca bir hazırlayıcı veya yardımcı faaliyeti gerçekleştirdiğini ileri sürerek, birleşik bir şekilde çalışan bir şirketi birkaç küçük işletmeye ayıramaz.

28. Gerçekleştirdikleri faaliyetler işe ilişkin sabit bir yerin, bir işyeri olmadığının kabul edilmesi için gerekli önkoşulları teşkil eden görevler ile sınırlı olduğu sürece, 4'üncü fıkrada anılan işe ilişkin sabit yerlerin birer işyeri teşkil ettiği varsayılamaz. İşi tesis etmek ve yürütmek için gerekli sözleşmelerin işe ilişkin yerlerden sorumlu kişiler tarafından bizzat imzalanması halinde dahi bu durum söz konusu olacaktır. 4'üncü fıkra kapsamındaki işe ilişkin yerlerin bu tür sözleşmeler akdetmeye yetkili çalışanları, 5'inci fıkranın anlamı çerçevesinde acenteler olarak görülmemelidir. Bu durumu en iyi anlatan örnek, bir araştırma kurumu ve söz konusu varlığının sürdürülebilmesi için gerekli sözleşmeleri akdetmeye yetkili olan ve bu yetkiyi kurumun görevleri çerçevesinde kullanan müdürü olacaktır. Ancak 4'üncü fıkrada sayılan görevlerden herhangi birini gerçekleştiren işe ilişkin sabit bir yer, bu görevleri yalnızca ait olduğu teşebbüs adına değil de, aynı zamanda başka teşebbüsler adına da gerçekleştirmesi durumunda bir işyeri mevcuttur. Örneğin bir teşebbüs tarafından idame edilen bir reklam ajansının başka teşebbüsler için de reklam faaliyetleri yürütmesi durumunda, acente, idame eden teşebbüse ait bir işyeri olarak kabul edilecektir.

29. İşe ilişkin sabit bir yer 4'üncü fıkra uyarınca bir işyeri kabul edilmiyorsa, bu istisna aynı şekilde söz konusu teşebbüsün ilgili tesisteki faaliyetine son verilmesi esnasında işe ilişkin yerin ticari varlığı dahil menkul varlıkların elden çıkarılması (bkz. yukarıda 11'inci paragraf ve 13'üncü maddenin 2'nci fıkrası) için de geçerlidir. Örneğin ticari eşyanın teşhiri (a) ve (b) bentlerinde hariç kılındığı için, ticari eşyanın bir ticari fuarın veya kongrenin sona ermesi esnasında satılması bu istisna kapsamındadır. İstisna elbette ticari fuarda veya kongrede fiilen teşhir edilmeyen ticari eşyanın satışları için geçerli değildir.

30. İşe ilişkin sabit bir yer hem istisna olarak sayılan faaliyetler (4'üncü fıkra) hem de başka faaliyetler için tek bir işyeri olarak ve her iki faaliyet türü bağlamında vergilendirilebilir bir yer olarak görülecektir. Bu, örneğin malların teslimatı için kullanılan deponun satış ile iştigal ettiği durumlarda söz konusudur.

5'nci Fıkra

31. İlgili teşebbüs söz konusu Devlette 1'inci ve 2'nci fıkralarda belirtilen anlamda işe ilişkin sabit bir yere sahip değilse dahi, bazı koşullar altında bu teşebbüs adına o Devlette hareket eden bir kişi mevcutsa, ilgili teşebbüsün o Devlette bir işyerine sahipmiş gibi muamele görmesi gerektiği genel kabul görmüş bir ilkedir. Bu hüküm ile söz konusu Devlete bu tür vakaları vergilendirme hakkının verilmesi amaçlanmaktadır. Böylece, 5'inci fıkra, adına hareket eden bir

kişinin her türlü faaliyeti bağlamında bir teşebbüsün hangi koşullar altında bir işyerine sahip bir teşebbüs olarak kabul edileceğini belirlemektedir. Bu fıkra, 1963 Model Anlaşmasında yer alan ilgili hükmün maksadını açıklığa kavuşturmak için 1977 Model Anlaşmasında, kişinin istisna edilen faaliyetlerinin kapsamının genişletilmesi dışında, özünü değiştirmeden, yeniden kaleme alınmıştır.

32. Faaliyetleri teşebbüs için bir işyeri yaratabilen kişiler, bağlı acenteler olarak adlandırılan şahıslardır, yani teşebbüsün çalışanları olsunlar ya da olmasınlar, 6'ncı fıkranın kapsamına giren bağımsız acente olmayan kişilerdir. Bu kişiler ya gerçek kişi veya şirket olabilirler ve teşebbüs adına hareket ettikleri Devletin mukimi olmak veya bu devlette işe ilişkin bir yere sahip olmak zorunda değillerdir. Herhangi bir bağlı kişinin teşebbüs için bir işyeri oluşturacağının öngörülmesi uluslararası ekonomik ilişkilerin menfaatine olmayacaktır. Böyle bir muamele, yetkilerinin kapsamı veya faaliyetlerinin niteliği göz önünde tutulduğunda, teşebbüsü ilgili Devlette belirli ölçüde ticari faaliyetlere dahil eden kişiler ile sınırlandırılmalıdır. Bu nedenle, 5'inci fıkra yalnızca sözleşme akdetme yetkisine sahip kişilerin kendilerini istihdam eden teşebbüs için bir işyeri ile sonuçlanabileceği bazında devam etmektedir. Böyle bir durumda kişi, teşebbüsün ilgili Devlette ticari faaliyete katılımını mecbur kılabilecek kadar yeterli bir yetkiye sahiptir. "İşyeri" teriminin bu bağlamdaki kullanımı elbette kişinin söz konusu yetkiyi yalnızca istisnai durumlarda değil de, mutaden kullandığını varsaymaktadır.

32.1. Bundan başka, "teşebbüs adına sözleşme akdetme yetkisi" tümcesi, fıkranın uygulanmasını kelimenin tam anlamıyla teşebbüs adına sözleşmeler imzalayan bir acente ile sınırlandırmamaktadır; fıkra aynı şekilde, söz konusu sözleşmeler fiilen teşebbüs adına değilse dahi, teşebbüs için bağlayıcı olan sözleşme akdeden bir acente için de geçerlidir. Bir teşebbüsün işlemlere aktif bir şekilde dahil olmaması, bir acenteye yetki verildiğine işaret edebilir. Örneğin bir acentenin malların doğrudan teslim edildiği ve yabancı teşebbüsün bu işlemleri rutin bir şekilde onayladığı bir depoya siparişler verdiği ve aldığı (ancak resmen sonuçlandırmadığı) durumlarda, acentenin sözleşme akdetmek için açık yetkiye sahip olduğu düşünebilir.

33. Sözleşme akdetme yetkisi, teşebbüse uygun işi teşkil eden işlemler ile ilgili sözleşmeleri kapsamalıdır. Örneğin kişinin teşebbüs adına yürüttüğü faaliyetinde bu kişiye yardımcı olmaları için teşebbüs adına çalışanları işe alma yetkisine sahip olması veya kişinin şirket adına yalnızca şirket içi işlemler ile ilgili benzer sözleşmeler akdetmek üzere yetkilendirilmesinin bu durum ile ilgisi yoktur. Bundan başka, yetki mutaden diğer Devlette kullanılmalıdır; bunun söz konusu olup olmadığı, durumun ticari gerçeklikleri bazında saptanmalıdır. Bir sözleşmenin bütün unsurlarını ve detaylarını teşebbüs için bağlayıcı bir şekilde müzakere etme yetkisine sahip olan bir kişinin, sözleşme teşebbüsün yerleşik olduğu Devlette başka bir kişi tarafından imzalansa veya ilk bahsedilen kişiye resmen bir temsil yetkisi verilmediyse dahi, söz konusu yetkiyi bu Devlette kullandığı söylenebilir. Bununla beraber, bir kişinin teşebbüs ile bir müşteri arasında bir Devlette yürütülen müzakerelerde hazır bulunduğu veya müzakerelere katıldığı gerçeği, bu kişinin teşebbüs adına sözleşmeler akdetme yetkisini bu Devlette kullandığı sonucuna varmak için tek başına yeterli olmayacaktır. Ancak bir kişinin bu tür müzakerelerde hazır bulunduğu veya müzakerelere katıldığı gerçeği bu kişi tarafından teşebbüs adına yerine getirilen kesin fonksiyonların saptanması için önemli bir etken oluşturabilir. 4'üncü fıkra gereğince, işe ilişkin sabit bir yerin yalnızca söz konusu fıkrada sayılan amaçlar doğrultusunda idame edilmesinin bir işyeri teşkil ettiği varsayılmadığından, faaliyetleri bu amaçlar doğrultusunda sınırlandırılmış olan bir kişi de bir işyeri oluşturmaz.

33.1. Bir acentenin sözleşmelerin imzalanmasına yönelik bir yetkiyi "mutaden" kullanması gerektiği koşulu, 5'inci maddenin altında yatan ve eğer ilgili teşebbüs söz konusu Devlette bir işyeri idame eden ve böylece vergilendirilebilir bir mevcudiyet sürdüren bir teşebbüs olarak görülecekse, bir teşebbüsün bir Akit Devlette sürdürdüğü mevcudiyetin yalnızca geçici olan bir

mevcudiyetin ötesine geçmesi gerektiğini ifade eden temel ilkeyi yansıtmaktadır. Acentenin sözleşme akdetme yetkisini "mutaden kullandığı" sonucuna varmak için gerekli faaliyet kapsamı ve sıklığı sözleşmenin ve yetkiyi verenin işinin niteliğine bağlı olacaktır. Kesin bir sıklık testini oluşturmak mümkün değildir. Bununla birlikte, 6'ncı fıkrada irdelenen aynı tür etkenler bu saptamanın yapılması için önemli olacaktır.

34. 5'inci fıkrada açıklanan koşulların karşılandığı durumlarda, kişinin söz konusu teşebbüs adına hareket etmesi, yani bu kişinin yalnızca teşebbüs adına sözleşmeler akdetme yetkisini kullanmaması halinde de, bu teşebbüse ait bir işyeri mevcuttur.

35. 5'inci fıkra uyarınca, yalnızca spesifik koşulu karşılayan kişiler bir işyeri oluşturabilir; tüm diğer kişiler bundan hariç tutulmuştur. Ancak 5'inci fıkranın bir teşebbüsün bir Devlette bir işyerine sahip olup olmadığını saptamaya yönelik bir alternatif test sunduğu göz önünde tutulmalıdır. Teşebbüsün 1'inci ve 2'nci fıkralar anlamında bir işyerine sahip olduğu kanıtlanabilirse (4'üncü fıkra hükümleri saklı kalmak üzere), yetkili kişinin 5'inci fıkra kapsamına girdiğinin kanıtlanmasına gerek yoktur.

6'ncı Fıkra

36. Bir Akit Devlet teşebbüsünün işlerinin bir simsar, genel komisyon acentesi veya bağımsız statüde diğer herhangi bir acente vasıtasıyla yürüttüğü durumlarda, eğer acente kendi işlerine olağan şekilde devam ediyorsa (bkz. yukarıda 32'nci paragraf), teşebbüs diğer Akit Devlette bu işler bağlamında vergilendirilemez. Ayrı bir teşebbüsü temsil eden bu tür bir acentenin yabancı teşebbüs için bir işyeri teşkil edemeyeceği fikri mantıklı gelse de, 6'ncı fıkra konuya açıklık getirmek ve vurgulama yapmak amacıyla maddeye eklenmiştir.

37. Bir kişi yalnızca:

a) hem hukuki hem de iktisadi açıdan teşebbüsten bağımsız bir statüye sahipse ve

b) teşebbüs adına hareket ederken kendi işlerine olağan şekilde devam ediyorsa,

6'ncı fıkranın kapsamına girecektir, yani adına hareket ettiği teşebbüse ait bir işyeri teşkil etmeyecektir.

38. Bir kişinin teşebbüsten bağımsız olup olmadığı, bu kişinin teşebbüse karşı taşıdığı yükümlülüklerin kapsamına bağlıdır. Kişinin teşebbüs adına yürüttüğü ticari faaliyetlerin teşebbüsün detaylı talimatlarına veya kapsamlı kontrolüne tabi olduğu durumlarda, bu kişi teşebbüsten bağımsız kabul edilmez. Başka önemli bir kriter de kişi veya kişinin temsil ettiği teşebbüs tarafından üstlenilmesi gereken girişimci riskidir.

38.1. Yasal bağımlılık testi bağlamında bir ana şirketin hissedar sıfatıyla yavru şirketi üzerinde kurduğu kontrolün, bağımlılığın veya başka bir şekilde yavru şirketin, ana şirketin acentesi sıfatıyla, değerlendirilmesinde önem arz etmediği dikkate alınmalıdır. Bu, 5'inci maddenin 7'nci fıkrasında yer alan kurala uygundur. Ancak Yorumun 41'inci paragrafında açıkladığı üzere, ilişkisiz şirketlere uygulanan testlerin uygulanması sayesinde yavru şirket ana şirketinin bir bağlı acentesi olarak görülebilir.

38.2. Aşağıdaki değerlendirmeler bir acentenin bağımsız olarak kabul edilip edilemeyeceğinin saptanması sırasında göz önünde tutulmalıdır.

38.3. Bir bağımsız acente tipik olarak çalışmalarının sonuçlarından yetki verenine karşı sorumlu olacaktır, fakat yapılan bu çalışmaların gerçekleştirilme şekli açısından önemli bir kontrole tabi olmayacaktır. Çalışmaların gerçekleştirilmesi ile ilgili olarak yetki verenden gelecek detaylı talimatlara tabi olmayacaktır. Yetki verenin acentenin özel beceri ve bilgisine güvenmesi, bağımsızlığa ilişkin bir göstergedir.

38.4. Acente tarafından yürütebilecek olan işin ölçeğine getirilen sınırlamalar acentenin yetki kapsamını kesinlikle etkiler. Ancak bu tür sınırlamalar, acentenin sözleşme tarafından kendisine verilen yetki kapsamında, yetki veren adına işi yürütme konusunda ne ölçüde özgürce hareket ettiğine bakılarak saptanan bağımlılık açısından önemsizdir.

38.5. Bir acentenin sözleşme tahtında yürütülen iş ile ilgili olarak bir yetki verene önemli bilgiler vermesi bir sözleşmenin ifasının bir özelliği olabilir. Bilgi, işin yürütülme biçimi için yetki verenin onayını alma sürecinde sunulmadığı sürece, acentenin bağımlılığının saptanması için tek başına yeterli bir kriter değildir. Bilgilerin basitçe sözleşmenin sorunsuz işlemesini ve yetki veren ile olan iyi ilişkilerin sürdürülmesini sağlamak maksadıyla sunulması, bağımlılığa ilişkin bir işaret değildir.

38.6. Bağımsız statüyü saptarken dikkate alınması gereken başka bir etken de acente tarafından temsil edilen gerçek/tüzel kişi (yetki veren) sayısıdır. Faaliyetlerin tamamı veya neredeyse tamamının, işin ömrü boyunca veya uzun bir süre için, yalnızca bir teşebbüs adına yürütülmesi durumunda bağımsız statü olasılığı daha düşük bir ihtimaldir. Ancak bu gerçeklik tek başına belirleyici değildir. Bir acentenin faaliyetlerinin acentenin bizzat yürüttüğü ve girişimci becerilerini ve bilgilerini kullanarak hem risk aldığı hem de mükafatlandırıldığı özerk bir işin teşkil edip etmediğini saptamak için bütün gerçeklikler ve koşullar dikkate alınmalıdır. Bir acentenin kendi işlerine olağan şekilde devam ederken birkaç yetki veren adına faaliyet gösterdiği ve bu faaliyetlerden hiçbirinin acente tarafından yürütülen iş bağlamında ağır basmadığı durumlarda, eğer yetki verenler acentenin kendi adlarına yürüttüğü iş süresince acentenin faaliyetlerini kontrol etmek amacıyla birlikte hareket ediyorlarsa, bir yasal bağımlılık mevcut olabilir.

38.7. Söz konusu kişiler teşebbüs yerine ekonomik açıdan kendi ticari faaliyet alanı yerine teşebbüsün faaliyet alanına ait olan faaliyetler gerçekleştiriyorlarsa, bu kişilerin kendi işlerine olağan şekilde devam ettiklerinden söz edilemez. Örneğin bir komisyon acentesinin bir teşebbüsün mallarını ve ticari eşyasını yalnızca kendi adına satmadığı ve fakat aynı zamanda söz konusu teşebbüs ile ilgili olarak sözleşme akdetme yetkisine sahip bir daimi acente gibi mutaden hareket ettiği durumlarda, faaliyetleri 5'inci fıkranın sonunda belirtilenler ile sınırlı olmadığı sürece, böylece kendi (yani bir komisyon acentesinin) mesleğinin veya işlerinin olağan seyri dışında hareket ettiğinden, acente bu belirli faaliyet bağlamında bir işyeri kabul edilecektir.

38.8. Belirli faaliyetlerin bir acentenin kendi işlerinin olağan seyrine dahil olup olmadığını saptarken, bir acentenin gerçekleştirdiği diğer ticari faaliyetlerden ziyade, bu acentenin simsar, komisyon acentesi veya bağımsız statüde diğer herhangi bir acente sıfatıyla ifa ettiği mesleği kapsamında, mutad olarak gerçekleştirilen faaliyetler incelenmelidir. Normalde kıyaslama acentenin meslek kolunda geleneksel olarak ifa edilen faaliyetler ile yapılsa da, örneğin acentenin faaliyetleri yaygın bir meslek kolu ile alakalı olmadığı durumlarda olduğu gibi bazı durumlarda başka tamamlayıcı testler eş zamanlı olarak veya birbirlerine alternatif olarak uygulanabilir.

39. "İşyeri" teriminin tanımına göre bir Akit Devlet mukimi sigorta şirketi 1'inci fıkra anlamında işe ilişkin sabit bir yere sahipse veya 5'inci fıkra anlamında işlerini bir kişi vasıtasıyla yürütüyorsa, diğer Devlette sigortacılık işi üzerinden vergilendirilebilir. Yabancı sigorta şirketlerinin acenteleri bazen yukarıdaki koşullardan hiçbirini yerine getirmediklerinden, bu şirketlerin bir Devlette söz konusu işten doğan kazançları üzerinden vergilendirilmeden bu Devlette büyük ölçekli işler yapabilecekleri akla gelebilir. Bu olasılığın önünü almak amacıyla, OECD üye ülkeleri tarafından akdedilen çeşitli anlaşmalar bir Akit Devlet mukimi sigorta şirketlerinin bir diğer Devlette yerleşik bir acente — 5'inci fıkra uyarınca zaten bir işyeri teşkil eden bir acenteden farklı — vasıtasıyla primler toplamaları veya böyle bir acente vasıtasıyla o bölgedeki risklere karşı sigortalamaları durumunda, bu diğer Devlette bir işyerine sahip oldukları varsayılacağını öngören bir hükmü içermektedir. Benzer satırlardan oluşan bir hükmün bir anlaşmaya dahil edilip edilmeyeceğine yönelik karar ilgili Akit Devletlerde söz konusu olan fiili ve yasal duruma bağlı olacaktır. Bu nedenle, çoğu zaman böyle bir hüküm tasarlanmamıştır. Bu gerçek karşısında bu satırlara benzer bir hükmün Model Anlaşmaya dahil edilmesi makul görülmemiştir.

7'nci Fıkra

40. Kendi başına bir yavru şirketin varlığı söz konusu yavru şirketin kendi ana şirketinin bir işyerini teşkil ettiği anlamına gelmeyeceği genel olarak kabul edilir. Bu sonuca, bu tür bir yavru şirketin, vergilendirme amaçları doğrultusunda, bir bağımsız tüzel kişilik teşkil ettiği ilkesinden varılmaktadır. Yavru şirket tarafından yürütülen ticaretin veya işin ana şirket tarafından yönetildiği gerçeğine rağmen yavru şirket ana şirketin için bir işyeri teşkil etmez.

41. Bununla beraber, bir ana şirket Maddenin 1'inci veya 5'inci fıkrası uyarınca bir yavru şirketin işe ilişkin bir yere sahip olduğu Devlette bir işyerine sahip olarak kabul edilebilir. Böylece, ana şirketin tasarrufunda olan (bkz. yukarıda 4'üncü, 5'inci ve 6'ncı fıkralar) ve ana şirket vasıtasıyla yürüttüğü işe ilişkin sabit bir yer teşkil eden bir yavru şirkete ait her türlü mekan veya binalar, Maddenin 3'üncü ve 4'üncü fıkraları (bkz. örneğin yukarıda 4.3'üncü paragraf) saklı kalmak üzere, 1'inci fıkra uyarınca bir işyeri teşkil edecektir. Ayrıca söz konusu faaliyetler Maddenin 4'üncü fıkrasında atıfta bulunulanlar ile sınırlı olmadıkça veya yavru şirket Maddenin 6'ncı fıkrasına tabi olan bir bağımsız acente sıfatıyla kendi işlerine olağan şekilde devam etmediği sürece, 5'inci fıkra uyarınca, ilgili yavru şirket söz konusu Devlette ana şirket adına sözleşme akdetme yetkisine sahipse ve bu yetkiyi mutaden kullanıyorsa (bkz. yukarıda 32'nci, 33'üncü ve 34'üncü paragraflar), bir ana şirket, yavru şirketin ana şirket adına üstlendiği her türlü faaliyetler bağlamında, bir Devlette bir işyerine sahip olarak kabul edilecektir.

41.1. Aynı ilkeler çok uluslu bir şirketler grubunun bir parçası olan herhangi bir şirket için de geçerlidir; dolayısıyla, bu tür bir şirket de ilgili devlette grubun bir diğer şirketine ait ve tasarrufunda olan bu binaları kullandığı durumlarda (bkz. yukarıda 4'üncü, 5'inci ve 6'ncı fıkra) veya ilk bahsedilen şirketin Maddenin 5'inci fıkrası uyarınca bir işyerine sahip bir şirket kabul edilmesi durumunda, bir Devlette bir işyerine sahip olarak kabul edilebilir (bkz. yukarıda 33'üncü ve 34'üncü paragraf). Bununla beraber, Maddenin 1'inci veya 5'inci fıkrasının getirdiği kurallar uyarınca bir işyerinin mevcudiyetinin saptanması, grubun her bir şirketi için ayrı ayrı gerçekleştirilmelidir. Böylece, gruba mensup bir şirkete ait bir işyerinin bir Devletteki mevcudiyeti, grubun diğer bir şirketinin de bu Devlette bir işyerine sahip olup olmaması ile ilgili olarak herhangi bir önem arz etmeyecektir.

42. Çok uluslu bir grubun üyesi olan bir şirkete ait binaların aynı gruba mensup başka bir şirketin kullanımına verilebilmesi ve 5'inci maddenin diğer şartları dahilinde bu diğer şirketin işleri bu binalar vasıtasıyla yürütmesi halinde söz konusu binaların bu diğer şirkete ait bir işyeri

teşkil edebilmesi durumunda bu tür bir vakanın çok uluslu bir grubun üyesi olan bir şirketin, aynı gruba mensup diğer bir şirkete, bu diğer şirkete ait olmayan binalarda ve kendine ait personelle yürüttüğü işlerinin bir parçası olarak hizmetler (örn. yönetim hizmetleri) sunması gibi sıkça karşılaşılan bir durumdan ayırt edilmesi önemlidir. Bu durumda bu hizmetlerin verildiği yer son bahsedilen şirketin tasarrufunda değildir ve bu yer vasıtasıyla yürütülen iş de bu şirketin işi değildir. Bu nedenle, söz konusu yer, hizmetlerin verildiği şirkete ait bir işyeri kabul edilemez. Gerçek şu ki, bir şirketin belirli bir lokasyondaki faaliyetlerinin başka bir şirketin işine ekonomik menfaat sağlayabileceği gerçeği, son bahsedilen şirketin kendi işini bu lokasyon vasıtasıyla yürüttüğü anlamına gelmez: açıkça görüldüğü üzere, farklı bir ülkede bulunan bir başka şirket tarafından üretilen parçaları veya sunulan hizmetleri yalnızca satın alan bir şirket, söz konusu parçaların üretiminden veya hizmetlerin sunulmasından menfaat sağlasa da, bundan dolayı bir işyerine sahip olmayacaktır.

Elektronik ticaret

42.1. Bilgisayar teçhizatının bir ülkede gerçekleşen elektronik ticaret işlemlerindeki salt kullanımının, bir işyeri teşkil edip edemeyeceği konusunda bazı tartışmalar yaşanmıştır. Bu soru Maddenin hükümleri ile ilgili olarak bazı konuları gündeme getirmektedir.

42.2. Bir teşebbüs tarafından otomatik ekipmanın işletildiği bir lokasyon, bulunduğu ülkede bir işyeri teşkil edebilse de (bkz. aşağıda), bir lokasyonda belirli koşullar altında bir işyeri teşkil edebilecek şekilde kurulabilen bilgisayar ekipmanı ve bu ekipman tarafından kullanılan veya depolanan veri ve yazılımlar arasında bir ayrım yapılmalıdır. Örneğin yazılımın ve elektronik verinin bir birleşimi olan bir internet web sitesi tek başına bir maddi varlık teşkil etmez. Bu nedenle, "işe ilişkin bir yer" teşkil edebilecek bir lokasyona sahip değildir, çünkü bu web sitesini teşkil eden yazılım ve veri bağlamında "binalar gibi bir tesis veya, belirli durumlarda, makineler ya da teçhizat" bulunmamaktadır (bkz. yukarıda 2'nci fıkra). Diğer taraftan, web sitesinin depolandığı ve erişiminin sağlandığı sunucu ise fiziksel bir lokasyona sahip bir ekipmandır ve dolayısıyla bu tür bir lokasyon söz konusu sunucuyu işleten teşebbüsün "işe ilişkin sabit bir yeri"ni teşkil edebilir.

42.3. Sunucuyu işleten teşebbüs ve web sitesi vasıtasıyla işleri yürüten teşebbüs birbirinden farklı teşebbüsler olabileceğinden, web sitesi ile web sitesinin depolandığı ve kullanıldığı sunucu arasındaki ayrım önemlidir. Örneğin bir teşebbüsün vasıtasıyla işini yürüttüğü web sitesinin bir İnternet Hizmet Sağlayıcısına (ISP) ait bir sunucu tarafından hosting hizmeti verilmesi yaygın bir durumdur. Bu tür anlaşmalar uyarınca ISP'ye ödenen ücretler web sitesinin ihtiyaç duyduğu yazılımı ve veriyi depolamak için kullanılan disk alanı miktarına göre belirlenmesine rağmen, ilgili teşebbüs web sitesinin bulunduğu sunucuyu ve sunucunun lokasyonunu belirleyebilme olanağına sahip olsa da, bu sözleşmeler tipik bir şekilde sunucunun ve lokasyonun teşebbüsün tasarrufuna girmesi ile sonuçlanmaz (bkz. yukarıda 4'üncü fıkra). Böyle bir durumda teşebbüsün bu lokasyonda fiziksel mevcudiyeti bile söz konusu değildir, çünkü web sitesi maddi bir varlık değildir. Bu gibi durumlarda teşebbüsün söz konusu hosting anlaşmasına binaen işe ilişkin bir yer edindiği varsayılamaz. Ancak sunucu, bir web sitesi vasıtasıyla işini yürüten bir teşebbüsün tasarrufunda ise, örneğin teşebbüs, web sitesinin depolandığı ve kullanıldığı sunucunun sahibi ise (veya onu kiralamışsa) ve bu sunucuyu işletiyorsa, Maddenin diğer koşulları yerine getirilmesi halinde, bu sunucunun bulunduğu yer teşebbüse ait bir işyeri teşkil edebilir.

42.4. Belirli bir lokasyondaki bilgisayar teçhizatı yalnızca sabit olma koşulunu yerine getirmesi durumunda bir işyeri teşkil eder. Bir sunucu olması halinde, önemli olan husus, sunucunun bir yerden başka bir yere taşınması olasılığı değildir; önemli olan, fiilen bir yerden başka bir yere taşınıp taşınmadığıdır. İşe ilişkin sabit bir yer teşkil etmesi için bir sunucunun

1'inci fıkra anlamında sabit hale gelebilmek amacıyla yeterli bir süre belirli bir yerde bulunması gerekmektedir.

42.5. Başka bir konu ise bir teşebbüse ait bir işin, sunucu gibi bir teçhizatın söz konusu teşebbüsün tasarrufunda bulunan bir lokasyonda bütünüyle veya kısmen yürütüldüğünden söz edilip edilmeyeceği sorusudur. Bir teşebbüse ait bir işin bütünüyle veya kısmen böyle bir ekipman vasıtasıyla yürütülüp yürütülmediği sorusu, teşebbüs tarafından işin yürütüldüğü tesislerin tasarrufunda olup olmadığı sorusunu da dikkate alarak, olay bazında incelenmelidir.

42.6. Bir teşebbüsün belirli bir lokasyonda bilgisayar teçhizatı kullandığı durumlarda, teçhizatın işletilmesi için ilgili lokasyonda bu teşebbüse ait hiçbir personele ihtiyaç duyulmasa dahi, bir işyeri var olabilir. Söz konusu lokasyonda ticari faaliyetler gerçekleştirmek için fiilen hiçbir personele ihtiyaç duyulmaması halinde, bir teşebbüsün o lokasyonda bütünüyle veya kısmen işlerini yürüttüğünü varsaymak için personelin mevcut olması gerekmez. Bu sonuç elektronik ticaret açısından geçerli olduğu kadar ekipmanın otomatik bir şekilde çalıştığı diğer faaliyetler için de geçerlidir; örn. doğal kaynakların çıkarılmasında kullanılan otomatik pompa teçhizatı.

42.7. Başka bir konu, bir ülkedeki belirli bir lokasyonda bulunan bilgisayar ekipmanı vasıtasıyla gerçekleştirilen elektronik ticaret işlemlerinin 4'üncü fıkra kapsamındaki hazırlayıcı veya yardımcı faaliyetler ile sınırlandırıldığı durumlarda bir işyerinin mevcudiyetinden bahsedilmeyeceği gerçeğidir. Bu tür bir lokasyonda gerçekleştirilen belirli faaliyetlerin 4'üncü fırkanın kapsamına girip girmediği sorusu, teşebbüs tarafından bu ekipman vasıtasıyla gerçekleştirilen çeşitli görevler de dikkate alınarak, olay bazında incelenmelidir. Genelde hazırlayıcı veya yardımcı faaliyetler olarak kabul edilebilecek faaliyetlere dair örnekler aşağıdakileri kapsar:

-tedarikçiler ve müşteriler arasında bir iletişim bağlantısının -daha ziyade bir telefon hattı gibi- sağlanması;

-mal veya hizmetlerin reklamı;

-bilgilerin güvenlik ve verimlilik maksadıyla bir eşlenik sunucu vasıtasıyla aktarılması;

-teşebbüs adına piyasa verilerinin toplanması;

-bilgi sağlama.

42.8. Bununla beraber, bu tür görevlerin teşebbüsün bütün ticari faaliyetinin bizzat önemli ve kayda değer bir parçasını teşkil ettiği veya teşebbüsün diğer temel görevlerinin bilgisayar ekipmanı vasıtasıyla gerçekleştirildiği durumlarda, bu faaliyetler 4'üncü fıkra tarafından kapsanan faaliyetlerin ötesine geçmiş olacaktır ve ekipmanın teşebbüse ait işe ilişkin sabit bir yer teşkil etmesi halinde (yukarıda 42.2 ila 42.6 arası paragraflarda tartışıldığı üzere), bir işyeri mevcut olacaktır.

42.9. Belirli bir teşebbüs için nelerin temel görevler olduğu, kesinlikle bu teşebbüs tarafından yürütülen işin niteliğine bağlıdır. Örneğin bazı ISP'ler başka teşebbüsler için web siteleri veya başka uygulamaları için hosting hizmeti vermek amacıyla kendi sunucularını işletme işi ile iştigal etmektedirler. Bu ISP'ler için sunucularının müşterilere hizmetler sunmak amacıyla işletilmesi ticari faaliyetlerinin önemli bir parçasıdır ve hazırlayıcı veya yardımcı faaliyetler olarak görülemez. Başka bir örnek de internet üzerinden ürünler satma işini yürüten bir teşebbüs (bazen "e-perakendeci" olarak da atıfta bulunulur) ile ilgilidir. Bu durumda, teşebbüs, sunucular işletme

işi ile iştigal etmemektedir ve sırf bunu belirli bir lokasyonda yapabilmesi, bu lokasyonda gerçekleştirilen faaliyetlerin hazırlayıcı veya yardımcı faaliyetlerin ötesine geçtiği sonucuna varmak için yeterli değildir. Böyle bir durumda yapılması gereken şey ise bu lokasyonda gerçekleştirilen faaliyetlerin niteliğinin teşebbüs tarafından yürütülen iş ışığında incelenmesidir. Bu faaliyetlerin internet üzerinden ürünler satma işine yönelik salt hazırlayıcı veya yardımcı faaliyetler (örneğin ilgili lokasyon, çoğu zaman olduğu gibi, ürünlerin reklamını yapmak veya kataloğunu görüntülemek ya da potansiyel müşterilere bilgi vermek için kullanılan bir web sitesini barındıran bir sunucuyu işletme için kullanılır) olması durumunda, 4'üncü fıkra geçerli olacaktır ve lokasyon bir işyeri teşkil etmeyecektir. Bununla beraber, bir satış ile alakalı tipik görevlerin (örneğin müşteri ile bir sözleşmenin akdedilmesi, ödemeve ürünlerin teslimatı orada bulunan ekipman vasıtasıyla otomatik olarak gerçekleştirilir) bu lokasyonda gerçekleştirilmesi durumunda, bu faaliyetler salt hazırlayıcı veya yardımcı faaliyetler olarak görülemez.

42.10. Son bir konu ise 5'inci fıkranın bir ISP'in bir işyeri kabul edilmesi için uygulanıp uygulanmayacağı hususudur. Daha önce de belirtildiği gibi, başka teşebbüslerin web sitelerine hosting hizmeti sunulması ISP'ler için yaygın bir durumdur. Bu durumda 5'inci fıkranın ISP'lerin, mülkiyetlerinde olan ve işlettikleri sunucular vasıtasıyla web siteleri üzerinden elektronik ticaret yapan teşebbüslere ait işyeri teşkil edip etmedikleri sorusu olarak ortaya çıkmaktadır. Bu, son derece sıradışı durumlarda söz konusu olabilse de, 5'inci fıkra genellikle geçerli olmayacaktır, çünkü ISP'ler, birçok farklı teşebbüsün web sitelerine hosting hizmeti verdikleri gerçeği ile kanıtlandığı üzere, bu teşebbüsler adına sözleşme akdetme yetisine sahip olmayacaklarından ve bu tür sözleşmeleri düzenli olarak akdetmeyeceklerinden ya da kendi işlerine olağan şekilde devam eden bağımsız acenteler teşkil edeceklerinden, web sitelerinin ait olduğu teşebbüslerin bir acentesini teşkil etmeyeceklerdir. Ayrıca bir teşebbüsün işlerinin yürütüldüğü web sitenin kendisi 3'üncü Maddede tanımlandığı şekilde bir "kişi" olmadığından, web sitesinin bu fıkra uyarınca teşebbüsün bir acentesi olması sebebiyle, işyerinin var olduğunu varsaymak amacıyla 5'inci fıkra uygulanamayacaktır.

Hizmetlerin vergilendirilmesi

42.11. Bu Madde ile 7'nci maddenin ortak etkisi, bir Akit Devlette bir diğer Akit Devlet teşebbüsü tarafından verilen hizmetlerden elde edilen kazançların, o ülkede yerleşik olan bir işyerine atfedilememeleri halinde, ilk bahsedilen Devlette vergiye tabi olmamalarıdır. (Anlaşmanın bu tür bir vergilendirmeye izin veren diğer Maddelerinin kapsamında olmadıkları sürece) Kazançların yalnızca diğer Devlette vergilendirilebilir olmasını sağlayan bu sonuç çeşitli politikalar ve idari görüşler ile desteklenmektedir. Bu sonuç bir Devlete ait bir teşebbüsün başka bir Devlette bir işyerine sahip olana kadar bu Devletin iktisadi hayatına vergilendirme yetki alanına girecek şekilde müdahale ediliyormuş gibi görülmemesi gerektiğini ifade eden 7'nci maddedeki ilke ile uyumludur. Ayrıca bazı hizmet türleri için getirilen istisnalar (örn. 8'inci ve 17'nci maddeler kapsamındakiler) hariç olmak üzere, genel bir kural olarak, hizmetler diğer ticari faaliyetler ile aynı muameleyi görmelidir ve bu nedenle de, bağımsız hizmetlerin sunulması dahil, aynı işyeri vergilendirme eşiği bütün ticari faaliyetlere uygulanmalıdır.

42.12. Yukarıda atıfta bulunulan idari görüşlerden biri, bir Akit Devlette bir diğer Akit Devlet teşebbüsü tarafından ifa edilen hizmetlerden elde edilen kazançların kaynakta vergilendirilmesine izin verilmesi konusunun, teşebbüslerin ve vergi idarelerinin uyum ve idari yükünü arttıracağı görüşüdür. Bu durum özellikle, işletme giderlerinin kazançtan indirimi amacıyla, kaynak ülkenin vergi idarelerine beyan edilmesi gerekmeyen, ticaret dışı tüketicilere sağlanan hizmetler bağlamında problemlere yol açacaktır. Tipik olarak bu amaç doğrultusunda konulmuş olan kuralların bir Devlette geçirilen süreyi esas almasından dolayı, hem vergi idareleri hem de teşebbüsler, hizmet veren teşebbüslerin personeli tarafından bir ülkede harcanan zamanı dikkate almak zorunda kalacaklar ve bu teşebbüsler, personellerinin belirli bir ülkede ne

kadar süre kalacaklarını önceden öngöremedikleri durumlarda beklenmedik koşullarda bir işyerine sahip olma riski ile karşı karşıya olacaklardır. (örn. söz konusu kalma süresinin beklenmedik sorunlar yüzünden veya bir müşterinin talebi üzerine uzadığı durumlarda). Bu durum, bir teşebbüsün geçmişe dönük olarak bir işyeri ile ilgili bir dizi idari koşula uymasını gerektirdiğinde, özellikle uyum sorunları yaratmaktadır. Bu kaygılar defter ve kayıt tutma gerekliliği, çalışanların vergilendirilmesi (örn. başka bir ülkede kaynakta kesinti yapma lüzumu) ve gelir dışı vergi gereksinimleri ile alakalıdır.

42.13. Ayrıca bir Akit Devlette işe ilişkin sabit bir yeri bulunmayan bir başka Akit Devlet teşebbüsü tarafından ifa edilen hizmetlerden elde edilen kazançların kaynak devlette vergilendirilmesi, vergilendirilecek kazançların saptanmasında ve ilgili verginin tahsilatında sorunlar yaratacaktır. Çoğu durumda, teşebbüs işyeri ile ilgili olarak muhasebe kayıtlarına ve varlıklara sahip olmayacaktır ve bilgilendirme ve tahsilat koşullarına riayet edebilecek bir bağlı acentesi bulunmayacaktır. Bundan başka, kendi bölgelerinde gerçekleştirilen hizmetlerden elde edilen kazançları vergilendirmeleri, Devletlere ait iç mevzuatın ortak özelliği olsa da, bu durum illaki optimum bir vergi anlaşması politikasını teşkil etmez.

42.14. Bununla beraber, bazı Devletler, kendi topraklarında bulunan bir işyerine atfedilemeyen, fakat bu bölgede ifa edilen hizmetlerin mukim vergilendirmesine tabi olma ilkesini benimsemek konusunda isteksiz davranmaktadırlar. Bu Devletler, kaynakta vergilendirme haklarını korumak amacıyla, belirli durumlarda, bu tür hizmetlerden elde edilen kazançlar bağlamında ilgili maddede değişiklikler yapılmasını önerirler. Devletler pozisyonlarını desteklemek için kendi topraklarında gerçekleştirilen hizmetler bağlamında bir anlaşmada ilave vergilendirme haklarının verilmesi gerektiğine inanan çeşitli argümanlara güvenirler.

42.15. Bu Devletler, belirli bir devlette ifa edilen hizmetlerden elde edilen kazançların, ticari kazançların kaynaklarının bir yetki alanında bulunmasının belirlenmesine yönelik genel kabul görmüş politika ilkelerinin esas alınması suretiyle, bu devlette vergilendirilebilir olması gerektiği görüşünde olabilirler. Bu devletler, yalnızca ticari kazançların nerede doğduğuna ilişkin salt politik soru açısından bakarak, hizmetlerin gerçekleştirildiği Devletin, 5'inci Maddede tanımlandığı biçimde bir işyerine atfedilemezse dahi, bir vergilendirme hakkına sahip olması gerektiği görüşündedirler. Söz konusu devletler, pek çok ülkenin iç mevzuatının, bir işyeri mevcut olmazsa dahi, bu ülkelerde ifa edilen hizmetlerin vergilendirilmesini öngördüğüne dikkat çekeceklerdir (çok kısa süreler içerisinde gerçekleştirilen hizmetler pratikte her zaman vergilendirilemeyebileceğine rağmen).

42.16. Bu Devletler bazı hizmet işletmelerinin önemli düzeyde ticari faaliyetler yürütmek amacıyla işe ilişkin sabit bir yere ihtiyaç duymamalarından kaygılanmaktadırlar ve söz konusu ilave hakların bu nedenle uygun olduğu görüşündedirler.

42.17. Ayrıca bu Devletler, mukimleri olmayan kişilerce yürütülen teşebbüslere ait olan ve bir işyerine atfedilemeyen kazançların vergilendirmesinin bazı uyum ve idari sorunlara sebebiyet verse dahi, bu sorunların kendi topraklarında bu tür teşebbüslerce ifa edilen hizmetlerden elde edilen kazançların vergiden istisna edilmesini meşru kılmadığı fikrindedir. Bu görüşü destekleyenler, söz konusu Devletlerde gerçekleştirilen, fakat işyerlerine atfedilmeyen hizmetlerin vergilendirilmesini sağlamak amacıyla bazı Devletlerde zaten yürürlükte olan mekanizmalara atıfta bulunabilirler (bu tür mekanizmalar, ödeme yapan mukim kişiler için getirilen ve bu Devletlerde ifa edilen hizmetler için mukim olmayan kişilere yapılan ödemeleri bildirme ve muhtemel stopaj vergisi uygulama zorunluluğu üzerine kuruludur).

42.18. Bununla beraber, bütün üye Devletlerin, bir Devletin, mukimi olmayan bir kişi tarafından, bu Devletin sınırları dışında ifa edilen hizmet tedarikinden elde edilen geliri kaynağında vergilendirme hakkına sahip olmaması gerektiğini kabul ettikleri dikkate alınmalıdır. Vergi anlaşmaları uyarınca, bir ülkenin mukimi tarafından yalnızca ithal edilmiş olan ve bu ülkede bir işyeri vasıtasıyla ne üretilmiş ne de dağıtılmış olan malların satışından elde edilen kazançlar o devlette vergilendirilemez ve aynı ilke hizmetler için de geçerli olmalıdır. Hizmetlere ödemeyi yapan kişinin bir Devletin mukimi olması veya bu tür ödemelerin o Devlette yerleşik olan bir işyeri tarafından karşılanması ya da hizmetlerin doğurduğu sonucun söz konusu Devlette kullanıldığı gerçeği, bu Devlete gelirleri vergileme hakkının tanınması için yeterli bir bağ oluşturmaz.

42.19. Genel anlamda mutabık kalınan başka bir temel sorun ise verginin uygulanacağı tutarın saptanması ile ilgilidir. İstihdam dışı hizmetler durumunda (ve 17'nci Maddede yer alanlar istisnalara bakılmaksızın) yalnızca hizmetlerden elde edilen kazançlar vergilendirilmelidir. Böylece, bazen ikili anlaşmalara dahil edilen ve bir Devletin, ödemeyi yapan kişi bu Devletin bir mukimi ise, belirli hizmetler için ödenen ücretlerin gayri safi tutarını vergilemesine izin veren hükümler hizmetlerin vergilendirilmesi için uygun bir yöntem sağlıyormuş gibi gözükmemektedir. Birincisi, bu hükümler kaynak ülkede ifa edilen hizmetler ile sınırlı olmadıklarından, bir Devletin o Devlette gerçekleşmeyen ticari faaliyetleri vergilendirmesine izin verme etkisi yaratmaktadır. İkincisi, bu kurallar, hizmetler için yapılan gayri safi ödemelerin, bu ödemelerden elde edilen kazançlara karşılık olarak, vergilendirilmesine izin vermektedir.

42.20. Ayrıca üye Devletler, uyumun sağlanması amacıyla ve başka nedenlerden ötürü, bir Devletin kendi topraklarında ifa edilen hizmetlerden elde edilen kazançları vergilendirmesine belirli durumlarda izin verilmemesinin uygun olacağı konusunda mutabıktırlar. (örn. bu tür hizmetler çok kısa bir süre içerisinde veriliyorsa).

42.21. Komite bu nedenle, yukarıda 42.11'inci paragrafta yer alan sonucu kabul etmeyen Devletlerin, arzu etmeleri halinde, bir Akit Devletin topraklarında başka bir Akit Devlet teşebbüsü tarafından ifa edilen Hizmetlerden elde edilen kazançların, söz konusu kazançların 5'inci Maddede tanımlandığı biçimde atfedilebileceği bir işyerinin bulunmaması durumunda, bu Devlette vergilendirilebileceğine karar verebilecekleri durumların sınırlandırılmasının önemli bir husus olduğu görüşüne varmıştır.

42.22. Açıkça görüldüğü üzere, bu tür bir vergilendirme bir Devletin sınırları dışında gerçekleştirilen hizmetleri kapsamamalıdır ve hizmetler için yapılan ödemelerden ziyade yalnızca bu hizmetlerden elde edilen kazançlara uygulanmalıdır. Ayrıca bu tür bir vergilendirmeye izin verilmeden önce bir Devlette minimum bir süre kalınmış olması koşulu bulunmalıdır.

42.23. Aşağıda bu koşulları yerine getiren bir hükme dair bir örnek yer almaktadır; Devletler böyle bir hükmü ikili anlaşma yoluyla vergi anlaşmalarına dahil etmekte serbesttir:

1'inci, 2'nci ve 3'üncü fıkra hükümlerine bakılmaksızın, bir Akit Devlet teşebbüsünün diğer Akit Devlette

a) bu diğer Devlette herhangi bir on iki aylık dönemde bir veya bir kaç seferde toplam 183 günü aşan bir süre kalan bir gerçek kişi vasıtasıyla hizmet ifa ettiği ve bu dönem veya dönemler içerisinde teşebbüsün ticari faaliyetlerine atfedilebilen gayri safi gelirlerin yüzde 50'sinden daha fazlasının bu diğer Devlette söz konusu gerçek kişi vasıtasıyla ifa edilen hizmetlerden elde edildiği durumlarda veya

b) herhangi bir on iki aylık dönemde bir veya bir kaç seferde toplam 183 günü aşan bir süre boyunca hizmet ifa ettiği ve bu hizmetlerin bu diğer Devlette bulunan ve bu tür hizmetleri ifa eden bir veya birden fazla gerçek kişi vasıtasıyla aynı proje veya ilişkili projeler için gerçekleştirildiği durumlarda,

söz konusu hizmetler 4'üncü fıkrada anılan ve işe ilişkin sabit bir yer vasıtasıyla gerçekleştirilmeleri halinde, bu fıkra hükümleri uyarınca, işe ilişkin sabit yeri bir işyerine dönüştürecek olan hizmetler ile sınırlı olduğu sürece, bu diğer Devlette söz konusu hizmetleri ifa ederek yürütülen faaliyetler bu diğer Devlette yerleşik olan teşebbüse ait bir işyeri vasıtasıyla yürütülen faaliyetler olarak kabul edilecektir. Bu fıkranın amaçları bakımından, söz konusu diğer teşebbüs bu hizmetlerin gerçek kişi tarafından gerçekleştirilme biçimini denetlemediği, yönetmediği veya kontrol etmediği sürece, bir gerçek kişi tarafından bir teşebbüs adına ifa edilen hizmetler, bu gerçek kişi vasıtasıyla başka bir teşebbüs tarafından ifa edilmiş olarak kabul edilmeyecektir.

42.24. Bu alternatif hüküm, işyeri tanımı kapsamının genişletilmesi anlamına gelir ve mukim olmayan kişilerce yürütülen teşebbüsler tarafından ifa edilen hizmetlerden elde edilen gelirin vergilendirilmesine izin verir, fakat bunu 42.22'nci paragrafta belirlenen ilkelere uygun olarak yapar. Aşağıdaki paragraflar bu alternatif hükmü çeşitli yönleri ile tartışmaktadır; açıkça görüldüğü üzere, bu paragraflar böyle bir hükmü içermeyen ve dolayısıyla sırf bu hükümde tanımlanan koşullar yerine getirildiği için bir işyerinin mevcudiyetinin kabul edilmesine izin vermeyen anlaşmalar bağlamında hükümsüzdür.

42.25. Bu hüküm, 1'inci fıkra kapsamındaki tanıma ve 2'nci fıkradaki örneklere göre mevcut olmayacak olan bir işyerinin varlığının kabul edilmesi etkisini yaratmaktadır. Bu nedenle, bu fıkralara bağlı kalmaksızın geçerlidir. Maddenin 5'inci fıkrasında olduğu gibi, bu hüküm bir teşebbüsün bir işyerine sahip olduğunun varsayılmasını mümkün kılabilecek bir tamamlayıcı altyapı sağlamaktadır; bu altyapı örneğin bir danışmanın, uzun bir dönem içerisinde bir ülkede, fakat bir veya birden fazla işyeri teşkil edebilmek için 1'inci fıkradaki koşulları karşılamayan farklı lokasyonlarda hizmetler sunduğu durumlarda uygulanabilir. Teşebbüsün 1'inci ve 2'nci fıkralar anlamında bir işyerine sahip olduğunun kanıtlanabilmesi durumunda (4'üncü fıkra hükümleri saklı kalmak üzere), bir işyerini tespit etmek amacıyla bu hükmün uygulanması gerekli değildir. Bu hüküm, aksi takdirde hiçbir işyerinin var olmayacağı durumlarda basitçe bir işyeri yarattığından, işyeri kavramı için bir alternatif tanım sunmamaktadır ve açıktır ki 1'inci fıkradaki tanımın ve 2'nci fıkradaki örneklerin kapsamını sınırlayamamaktadır.

42.26. Bu hüküm 3'üncü fırkaya bakılmaksızın uygulanır. Böylece, bir teşebbüs bir ülkede önerilen fıkrada belirlenen süreler içerisinde hizmet ifa ettiğinden, söz konusu hizmetlerin gerçekleştirildiği çeşitli lokasyonlar 3'üncü fıkra anlamında işyeri teşkil etmezse dahi, bir işyerine sahip bir teşebbüs kabul edilebilir. Aşağıdaki örnek bu sonuçları açıklamaktadır. Kendi hesabına çalışan bir Akit Devlet mukimi gerçek kişi diğer Akit Devlette hizmetler ifa etmekte ve bu diğer devlette on iki aylık bir dönem içerisinde 183 günü aşan bir süre kalmaktadır, fakat hizmetleri, her biri 3'üncü fıkrada belirlenen dönemden daha kısa olan eşit dönemler içerisinde hem bir inşaat şantiyesi olmayan bir lokasyonda gerçekleştirilmektedir (ve bir inşaat ya da tesisat projesi ile ilişkili değildir) hem de yukarıdaki lokasyon ile alakası olmayan iki inşaat şantiyesinde yürütülmektedir. 3'üncü fıkra iki şantiyeyi işyeri olarak kabul etmeyecek olsa da, 3'üncü fıkraya bakılmaksızın geçerli olan önerilen fıkra bu kişi tarafından yürütülen teşebbüsün bir işyerine sahip olduğunu kabul edecektir (gerçek kişi kendi hesabına çalıştığından, gayri safi gelirin yüzde 50'si testinin kendi teşebbüsü bağlamında değerlendirilmelidir.).

42.27. Bir başka örnek ise bir ülkede tek bir inşaat projesi yürüten büyük bir inşaat teşebbüsü ile ilgilidir. Proje tek bir şantiyede yürütülüyorsa, şantiyenin bir işyeri teşkil etmesi için gereken süre, hükmün uygulanması için gerekli süreden önemli ölçüde farklı olmadığı sürece, hüküm kayda değer hiçbir etki yaratmayacaktır. Alternatif hükmü kullanmayı arzulayan Devletler bu nedenle, bu hükümde ve 5'inci maddenin 3'üncü fıkrasında aynı sürelere atıfta bulunmak isteyebilirler; alternatif hükümde daha kısa bir süre kullanılması halinde, bu durum pratikte 3'üncü fıkranın uygulama kapsamını daraltacaktır.

42.28. Bununla beraber, projenin veya ilişkili projelerin bir ülkenin farklı yerlerinde gerçekleştirilmesi halinde, durum değişebilir. Tek bir projenin yürütüldüğü ayrı şantiyelerden her biri bir işyeri teşkil edecek kadar uzun bir süre varlığını sürdürmezse (ancak bkz. yukarıda 20'nci pargraf), alternatif hükmün getirdiği koşulların karşılanması halinde, bir işyerinin varlığını sürdürdüğü yine de kabul edilecektir. Bu sonuç, yabancı teşebbüslerin ilgili ülkede bulunan belirli bir lokasyondaki kalma süresinin o lokasyonu teşebbüse ait işe ilişkin sabit bir yere dönüştürmeye yetmemesine rağmen, bir ülkede yeterince uzun bir süre kalan yabancı teşebbüslerin kaynakta vergilendirmeye tabi tutulmasını öngören hükmün amacına uygundur. Bununla beraber, bazı Devletler 3'üncü fıkranın alternatif hükümden üstün kabul edilmesi gerektiğini düşünebilir ve hükmü buna binaen tadil etmek isteyebilir.

42.29. Önerilen fıkra yalnızca hizmetler için geçerlidir. Hizmet teşkil etmeyen başka faaliyetler bu nedenle bu fıkra kapsamından dışlanmaktadır. Böylece, örneğin fıkra bir Devletin karasularında balıkçılık faaliyetleri gerçekleştiren ve avlarının satışından gelirler elde eden bir yabancı teşebbüs için uygulanmayacaktır. (ancak bazı anlaşmalarda bu tür balıkçılık ve petrol çıkarma faaliyetleri spesifik hükümlerin kapsamına alınabilir).

42.30 Bu hüküm bir teşebbüs tarafından ifa edilen hizmetlere uygulanır. Söz konusu, hizmetler teşebbüs tarafından üçüncü taraflara sunulmalıdır. Açıkça görüldüğü üzere bu hüküm, hizmetler söz konusu teşebbüse sunulduğundan, bir teşebbüsün bir işyerine sahip bir teşebbüs kabul edilmesi etkisini doğuramaz. Örneğin hizmetler, söz konusu işveren hiçbir hizmet ifa etmediği halde, bir gerçek kişi tarafından işverenine sunulabilir (örn. mamul ürünler satan bir teşebbüse imalat hizmetleri sunan bir çalışan). Başka bir örnek ise bir teşebbüsün çalışanlarının bir ülkede bir bağımlı teşebbüse son bahsedilen teşebbüsün verdiği detaylı talimatları doğrultusunda ve sıkı denetimi altında hizmetler sunması ile ilgilidir; bu durumda söz konusu hizmetlerin herhangi bir üçüncü tarafın menfaatine olmadığı varsayılırsa, son bahsedilen teşebbüs bu hükmün uygulanabileceği herhangi bir hizmeti bizzat ifa etmiş olmaz.

42.31. Ayrıca bu hüküm yalnızca bir Devlette bir yabancı teşebbüs tarafından ifa edilen hizmetlere uygulanır. İlgili hizmetlerin o Devletin bir mukimine sunulup sunulmaması ise önemsizdir; önemli olan husus, hizmetlerin bu Devlette bulunan bir yabancı kişi vasıtasıyla yine o Devlette ifa edilmesidir.

42.32. Alternatif hüküm, hizmetlerin "teşebbüs tarafından istihdam edilen çalışanlar veya başka personel vasıtasıyla" sunulması gerektiğini belirtmemektedir; söz konusu ifade bazen ikili anlaşmalarda yer alan bir tümcedir. Hüküm basitçe hizmetlerin bir teşebbüs tarafından gerçekleştirilmesi gerektiğini ifade eder. 10'uncu paragrafta da açıklandığı üzere, bir teşebbüsün işi (söz konusu iş, anılan paragraf bağlamında, bir Akit Devlette ifa edilen hizmetleri de kapsayacaktır) "genellikle bir girişimci veya teşebbüs ile ücretli iş ilişkisi içerisinde bulunan teşebbüs(personel) tarafından yürütülür. Bu personel, çalışanları ve teşebbüsten talimatlar alan diğer kişileri (örn. bağlı acenteler) kapsar." Alternatif hükmün amaçları doğrultusunda, söz konusu hükmün son cümlesinde yer alan istisnaya bakılmaksızın (bkz. aşağıda 42.43'üncü paragraf), teşebbüsün hizmet ifa etmesine aracılık eden gerçek kişilere bu nedenle 10'uncu paragrafta atıfta bulunulacaktır.

42.33. Alternatif hüküm 2 şart bağlamında uygulanacaktır. (a) bendi bir teşebbüsün gelirlerinin çoğunu vasıtasıyla elde ettiği gerçek kişinin bir devlette kalma süresine 15'inci maddenin 2/a bendi ile benzer şekilde bakmaktadır; (b) bendi ise hizmetleri ifa eden gerçek kişilerin faaliyetlerinin süresine bakar.

42.34. (a) bendi öncelikle tek bir gerçek kişi tarafından yürütülen bir teşebbüsün durumunu irdeler. Bununla beraber, ilgili dönem veya dönemler içerisinde gelirlerinin çoğunu bir gerçek kişinin verdiği hizmetlerden elde eden bir teşebbüsün durumunu da kapsar. Böyle bir kapsam, örneğin hizmetlerin bir gerçek kişi tarafından ifa edildiği durum ile benzer hizmetlerin, bütün hisselerinin söz konusu şirketin tek çalışanına ait olduğu bir şirket tarafından sunulduğu vakaya farklı muamele edilmesinin önlenmesi için gereklidir.

42.35. Bu bent, hizmetlerin bir şahıs işletmesi, bir ortaklığın ortağı, bir şirketin çalışanı vs. tarafından ifa edildiği örneklerde olduğu gibi, bir teşebbüsün bir gerçek kişi vasıtasıyla hizmet ifa ettiği farklı durumlarda geçerli olabilir. Başlıca koşullar ise

-hizmetleri ifa eden gerçek kişinin bir Devlette herhangi bir on iki aylık dönemde bir veya bir kaç seferde toplam 183 günü aşan bir süre kalması ve

-bu dönem veya dönemler içerisinde, teşebbüsün aktif ticari faaliyetlerine atfedilebilen gayri safi gelirlerin yüzde 50'sinden daha fazlasının bu Devlette söz konusu gerçek kişi vasıtasıyla ifa edilen hizmetlerden elde edilmesidir.

42.36. Birinci koşul, bir gerçek kişinin bir yerde kaldığı günlere atıfta bulunmaktadır. İfade tarzı 15'inci maddenin 2 (a) bendi ile aynı olduğundan, bu son bahsedilen bent uyarınca bir yerde kalınan günlerin hesaplanması için geçerli ilkeler önerilen paragraf uyarınca bir yerde kalınan günlerin hesaplanması için de geçerlidir.

42.37. İlgili dönem veya dönemler içerisinde bir teşebbüsün aktif ticari faaliyetlerine atfedilebilen gayri safi gelirlerin yüzde 50'sinden fazlasının ilgili Devlette söz konusu gerçek kişi vasıtasıyla ifa edilen hizmetlerden elde edilmesini öngören ikinci koşul uyarınca, teşebbüsün aktif ticari faaliyetine atfedilebilen gayri safi gelirler, gerçek fatura kesme işleminin ne zaman gerçekleşeceğine veya bu tür gelirlerin vergilendirme amaçları doğrultusunda ne zaman dikkate alınması gerektiğine ilişkin iç mevzuat kurallarına bakılmaksızın, teşebbüsün aktif ticari faaliyetleri karşılığında fatura ettiği veya fatura etmesi gereken tutarı temsil edecektir. Bu tür aktif ticari faaliyetler hizmetlerin ifa edilmesi ile ilişkili faaliyetler ile sınırlı değildir. "Aktif ticari faaliyetlere" atfedilebilen gayri safi gelirler, örneğin artık kazanç fonlarının yatırımından elde edilen faiz ve temettüler gibi pasif yatırım faaliyetlerinden elde edilen geliri kesinlikle kapsamazlar. Ancak Devletler, gelirlerinin çoğunu bir gerçek kişi tarafından kendi topraklarında ifa edilen hizmetlerden elde eden bir teşebbüsü saptamak için "bir teşebbüsün bu dönem veya dönemler içerisinde sağlanan ticari kazançlarının yüzde 50'si hizmetlerden edilmekte" veya "hizmetler teşebbüsün ticari faaliyetlerinin en önemli kısmını teşkil etmekte" gibi farklı bir testi uygulamak isteyebilir.

42.38. Aşağıdaki örnekler, (a) bendinin uygulanışını açıklamaktadır (alternatif hükmün R ve S Devletleri arasındaki bir anlaşmaya dahil edildiğini varsayarak):

-Örnek 1: R Devletinin bir mukimi olan W kendi adına ticari faaliyetler yürüten bir danışmandır (yani teşebbüs bir şahıs işletmesidir). Danışman, 2 Şubat 2000 ila 1 Şubat 2001 tarihleri arasında 190 günü kapsayan bir dönem veya dönemler süresince S Devletinde kalmaktadır ve bu süre zarfında ticari faaliyetinden sağladığı bütün gelirler S Devletinde ifa ettiği

hizmetlerden elde edilmektedir. Bu durumda a) bendi geçerli olduğundan, söz konusu hizmetler S Devletindeki bir işyeri vasıtasıyla gerçekleştirildiği kabul edilecektir.

-Örnek 2: R Devletinin bir mukimi olan X, bir R Devleti mukimi ve mühendislik hizmetleri veren bir şirket olan XCO adlı şirketin iki hissedarından ve çalışanlarından biridir. X, 20 Aralık 2000 ila 19 Aralık 2001 tarihleri arasında 190 günü kapsayan bir dönem veya dönemler süresince S Devletinde kalmaktadır ve bu süre zarfında XCO'nun aktif ticari faaliyetlere atfedilebilen bütün gayri safi gelirlerinin yüzde 70'i X'in S Devletinde ifa ettiği hizmetlerden elde edilmektedir. Bu durumda (a) bendi geçerli olduğundan bu hizmetlerin XCO'nun S Devletinde bulunan bir işyeri vasıtasıyla gerçekleştirildiği kabul edilecektir.

-Örnek 3: R Devletinin mukimleri olan X ve Y, R Devletinde yerleşik olan ve hukuk müşavirliği hizmetleri sunan X&Y adlı bir ortaklığın iki ortağıdır. Vergilendirme amaçları doğrultusunda R Devleti ortaklıklara mali şeffaf kuruluşlar gibi muamele etmektedir. 15 Temmuz 2000 ila 14 Temmuz 2001 tarihleri arasında Y, 240 günü kapsayan bir dönem veya dönemler süresince S Devletinde kalmaktadır ve bu süre zarfında X&Y'nin aktif ticari faaliyetlere atfedilebilen bütün ücretlerin yüzde 55'i Y'nin S Devletinde ifa ettiği hizmetlerden elde edilmektedir. Bu durumda (a) bendi geçerlidir ve X ve Y'nin vergilendirilmesi bağlamında, Y tarafından gerçekleştirilen hizmetler S Devletinde bulunan bir işyeri vasıtasıyla ifa edilmiş kabul edilecektir.

-Örnek 4: R Devletinin bir mukimi olan Z, R Devletinin bir mukimi olan ve muhasebe hizmetleri sunan bir şirket olan ACO'nun 10 çalışanından biridir. 10 Nisan 2000 ila 9 Nisan 2001 tarihleri arasında Z 190 günü kapsayan bir dönem veya dönemler süresince S Devletinde kalmaktadır ve bu süre zarfında ACO'nun aktif ticari faaliyetlere atfedilebilen bütün gayri safi gelirlerinin yüzde 12'si Z'nin S Devletinde ifa ettiği hizmetlerden elde edilmektedir. Bu durumda a) bendi geçerli değildir ve b) bendi ACO için geçerli olmadığı sürece, alternatif hüküm ACO'nun S Devletinde bir işyerine sahip olduğunu varsaymayacaktır.

42.39. b) Bendi, bir Akit Devlette belirli bir proje (veya bağlantılı projeler için) bağlamında hizmetler ifa eden ve bu hizmetleri bir veya birden fazla gerçek kişi vasıtasıyla belirli bir dönem içerisinde gerçekleştiren bir teşebbüsün durumunu ele almaktadır. Bentte atıfta bulunulan dönem veya dönemler, gerçek kişiler açısından değil de, teşebbüs bağlamında geçerlidir. Bu nedenle, hizmetleri ifa eden ve bütün bu dönemler süresince ilgili devlette bulunan gerçek kişi veya kişilerin aynı şahıslar olması gerekmez. Teşebbüs belirli bir günde hizmetlerini ilgili Devlette o hizmetleri ifa eden ve bulunan en az bir gerçek kişi vasıtasıyla gerçekleştirdiği sürece, söz konusu gün bentte atıfta bulunulan dönem veya dönemlere dahil edilecektir. Açıkça görüldüğü üzere, bu gün, kaç kişinin ilgili hizmetleri o gün içerisinde teşebbüs adına ifa ettiğine bakılmaksızın, tek bir gün sayılacaktır.

42.40. "…. bu hizmetleri aynı proje için ifa eden bir teşebbüs"e yapılan atıf, hizmetleri sunan teşebbüsün bakış açısından yorumlanmalıdır. Böylece, bir teşebbüs tek bir müşteriye hizmetler temin edecek olan iki farklı bir projeye sahip olabilir. (örn. vergi danışmalığı yapılması ve vergi ile alakası olmayan bir alanda eğitim verilmesi) ve bu projeler müşterinin tek bir projesi ile ilişkili olabilmesine rağmen, hizmetlerin aynı proje kapsamında verildiği düşünülmemelidir.

42.41. "Bağlı projeler"e yapılan atıf ile hizmetlerin bir teşebbüs tarafından yürütülen ayrı projeler bağlamında sunulduğu, fakat söz konusu projelerin ticari bütünlüğe sahip olduğu (bkz. yukarıda 5.3'üncü ve 5.4'üncü paragraflar) durumların kapsanması amaçlanmaktadır. Projelerin bağlantılı olup olmadığının saptanması her durumdaki gerçekliklere ve koşullara bağlı olacaktır, ancak bu maksat doğrultusunda genel anlamda geçerli olabilecek etkenler aşağıdakileri kapsamaktadır:

- projelerin tek bir ana sözleşmenin kapsamında olup olmadığı;

- projelerin farklı sözleşmelerin kapsamında olduğu durumlarda, bu farklı sözleşmelerin aynı kişi veya ilişkili kişiler ile akdedilip edilmediği ve ilk sözleşme imzalanırken ilave sözleşmelerin akdedilmesinin makul bir şekilde öngörülmesinin mümkün olup olamayacağı;

- farklı projelere konu olan çalışmaların niteliğinin aynı olup olmadığı;

- aynı gerçek kişilerin hizmetleri farklı projeler kapsamında gerçekleştirip gerçekleştirmediği.

42.42. (b) bendi ilgili dönemler süresince teşebbüsün söz konusu hizmetleri ilgili diğer Devlette ifa eden gerçek kişiler vasıtasıyla gerçekleştirmesini zorunlu kılmaktadır. Bu amaç doğrultusunda, gerçek kişilerin hizmetler ifa ettiği bir dönem, hizmetlerin fiilen ifa edildiği ve normalde bu gerçek kişilerin iş günlerine tekabül eden bir dönem anlamına gelir. Bir müşterinin ilgili personelin hizmetlerine ihtiyaç duyması ihtimaline karşı personelini hazır bekletmeyi kabul eden ve bu personelin hazır bekletilmesi karşılığında müşteriye bekleme ücretleri fatura eden bir teşebbüs, hizmetlerini ilgili gerçek kişiler hazır bekledikleri ilgili iş günlerinde atıl vaziyette olsalar dahi, bu kişiler vasıtasıyla sunmaktadır.

42.43. 42.32'nci paragrafta belirtildiği gibi, alternatif hüküm uyarınca, bir teşebbüsün vasıtasıyla hizmetler sunduğu gerçek kişiler yukarıda 10'uncu paragrafta atıfta bulunulan gerçek kişiler olacaktır. Bununla beraber, bir gerçek kişinin hizmetleri bir teşebbüs adına ifa etmesi durumunda, hükmün son cümlesine dahil edilen istisna, bu gerçek kişi tarafından ifa edilen hizmetlerin, yalnızca bu gerçek kişinin çalışmalarının bir diğer teşebbüsün denetimi, yönetimi veya kontrolü altında gerçekleştirilmesi halinde, en son bahsedilen bu diğer teşebbüs için dikkate alınacağını açıklamaktadır. Böylece, örneğin bir sözleşme uyarınca üçüncü taraflara hizmetler sunmayı kabul etmiş olan bir şirketin bu hizmetleri ayrı bir teşebbüsün çalışanları (örn. dışarıdan hizmetler sağlayan bir teşebbüs) vasıtasıyla gerçekleştirdiği durumlarda, bu çalışanlar vasıtasıyla ifa edilen hizmetler b) bendinin hizmetlerin üçüncü taraflara sunulmasına yönelik sözleşmeyi imzalamış olan şirkete uygulanması açısından dikkate alınmayacaktır. Bu kural, teşebbüsün sözleşmeyi imzalayan şirkete bağımlı veya bu şirketten bağımsız olup olmadığına bakılmaksızın, geçerlidir.

42.44. Aşağıdaki örnekler b) bendinin uygulanışını açıklamaktadır (alternatif hükmün R ve S Devletleri arasındaki bir anlaşmaya dahil edildiğini varsayarak):

-Örnek 1: R Devletinin bir mukimi olan X, Y adlı şirketin maden arama haklarına sahip olduğu S Devletindeki çeşitli lokasyonlarda jeolojik etütler gerçekleştirmek üzere Y adlı şirket ile bir anlaşmaya varmıştır. 15 Mayıs 2000 ila 14 Mayıs 2001 tarihleri arasında bu etütler 185 iş günü içerisinde hem X'in çalışanları hem de işin bir kısmını alt yüklenici sıfatıyla verdiği serbest meslek erbabı gerçek kişiler tarafından X'in yönetimi, denetimi veya kontrolü altında gerçekleştirilmektedir. Bu durumda b) bendi geçerli olduğundan, bu hizmetler X'in S Devletindeki bir işyeri vasıtasıyla gerçekleştirilmiş kabul edilecektir.

-Örnek 2: T Devletinin bir mukimi olan Y, R Devletinin bir mukimi olan ve eğitim hizmetleri sunan bir şirket olan WYCO'nun iki hissedarlarından ve çalışanlarından biridir. 10 Haziran 2000 ila 9 Haziran 2001 tarihleri arasında Y, WYCO'nun S Devletinin bir mukimi olan bir şirket ile o şirketin çalışanlarını eğitmek amacıyla akdettiği sözleşme uyarınca, S Devletinde hizmetler ifa etmektedir. Bu hizmetler S Devletinde 185 iş günü içerisinde ifa edilmektedir. Y'nin S Devletinde kaldığı süre zarfında bu hizmetlerden elde edilen gelirler WYCO'nun aktif

ticari faaliyetlerinden sağladığı gayri safi gelirlerinin yüzde 40'ına tekabül etmektedir. Bu durumda a) bendi geçerli olmazsa da, b) bendi geçerlidir ve bu hizmetler WYCO'nun S Devletinde bulunan bir işyeri vasıtasıyla gerçekleştirilmiş kabul edilecektir.

-Örnek 3: R Devletinin bir mukimi olan ZCO, telefon vasıtasıyla müşterilerine sunduğu teknik destek hizmetini dışarıdan hizmet alımı yoluyla S Devletinin bir mukimi olan OCO adlı şirkete vermiştir. OCO ise ZCO'ya benzeyen bir dizi şirket için bir çağrı merkezi işletmektedir. 1 Ocak 2000 ila 31 Aralık 2000 tarihleri arasında OCO çalışanları ZCO'nun çeşitli müşterilerine teknik destek sunmaktadır. OCO çalışanları ZCO'nun denetimi, yönetimi veya kontrolü altında olmadığından, (b) bendi uyarınca, ZCO'nun bu çalışanlar vasıtasıyla S Devletinde hizmetler ifa ettiği düşünülemez. Buna ek olarak, OCO çalışanları tarafından ZCO'nun çeşitli müşterilerine sunulan hizmetler birbirlerine benzese de, bu hizmetler ZCO tarafından birbiriyle alakasız müşteriler ile akdedilen farklı sözleşmelerle gerçekleştirilmektedir: Bu nedenle bu hizmetler, aynı proje veya bağlantılı projeler için sunulmuş hizmetler olarak görülemez.

42.45. Alternatif hükümde öngörülen 183 günlük eşik, yukarıda 18'inci paragrafta tanımlanan aynı suistimal türüne yol açabilir. Bu paragrafta belirtildiği gibi, vergiden kaçınma karşıtı mevzuat veya hukuk kuralları bu tür suistimallerin önlenmesi bağlamında geçerli olabilir. Ancak bazı Devletler, Maddeye spesifik bir hüküm ekleyerek bu suistimalerle baş etmeyi tercih edebilirler. Aşağıdaki satırlardan oluşan bir hüküm kaleme alınabilir:

> [x] fıkrası uyarınca, diğer Akit Devlette hizmetler ifa eden bir Akit Devlet teşebbüsünün, bu diğer Devlette bir veya birden fazla gerçek kişiler vasıtasıyla aynı proje veya bağlantılı projeler için büyük ölçüde benzer hizmetler sunan başka bir teşebbüs ile belirli bir süre zarfında ilişkili olduğu ve söz konusu gerçek kişilerin ilgili süre içerisinde o Devlette bulunduğu ve bu tür hizmetler ifa ettiği durumlarda, ilk bahsedilen teşebbüsün ilgili süre zarfından diğer Devlette bu gerçek kişiler vasıtasıyla aynı proje veya bağlantılı projeler için hizmetler ifa ettiği kabul edilecektir. Bir önceki cümlenin amaçları bakımından, teşebbüslerden biri diğeri tarafından doğrudan veya dolaylı olarak kontrol edildiği ya da her iki teşebbüsün aynı kişilerce doğrudan veya dolaylı olarak kontrol edildiği durumlarda, söz konusu kişilerin Akit Devletlerden birinin mukimi olup olmadığına bakılmaksızın, bir teşebbüs başka bir teşebbüs ile ilişkili olacaktır.

42.46. Bu hükme göre, (a) veya (b) bendinde kendisine atıfta bulunulan ve hizmetlerin teşebbüs tarafından bu bentlerde belirtilen dönem veya dönemler içerisinde vasıtasıyla gerçekleştirildiği gerçek kişiler tarafından diğer Devlette yürütülen faaliyetlerin teşebbüsün bu diğer Devlette sahip olduğu bir işyeri vasıtasıyla yürütüldüğü kabul edilecektir. Bu nedenle teşebbüsün, Anlaşmanın tüm hükümleri (örneğin 11'inci maddenin 5'inci fıkrası ve 15'inci maddenin 2'nci fıkrası dahil) uyarınca, bu diğer Devlette bir işyerine sahip olduğu kabul edilecektir ve bu hizmetleri vererek diğer Devlette yürütülen faaliyetlerden elde edilen kazançlar bu işyerine atfedilebilecektir ve böylece 7'nci Madde uyarınca bu Devlette vergilendirilebilecektir.

42.47. Teşebbüsün bir Akit Devlette sahip olduğu bir işyeri vasıtasıyla gerçekleştirilen ilgili hizmetlerin ifa edilmesi sayesinde faaliyetlerin yürütüldüğünü varsayarak hüküm, 7'nci maddenin uygulanmasına ve bu sayede de bu faaliyetlere atfedilebilen kazançların bu Devlet tarafından vergilendirilmesine izin vermektedir. Genel bir kural olarak, yalnızca hizmetlerin ifa edilmesi sayesinde yürütülen faaliyetlerden elde edilen kazançların vergilendirilmesini sağlamak son derece önemlidir; bazı istisnalar olsa bile, bu hizmetler için alınan ödemelerin, bu hizmetlerin ifası için yapılan doğrudan veya dolaylı masraflara bakılmaksızın, vergilendirilmesi sınır ötesi hizmet ticareti için zararlı olacaktır.

42.48 Bu alternatif hüküm, gerçekleştirilen hizmetlerin 5'inci maddenin 4'üncü fıkrası ile sınırlı olması ve işe ilişkin sabit bir yer vasıtasıyla gerçekleştirilmeleri durumunda, söz konusu fıkranın öngördüğü şekilde, işe ilişkin sabit yeri bir işyerine dönüştürmeyecektir. Hüküm, hizmetlerin teşebbüs tarafından ifasına atıfta bulunduğundan ve bu ifa teşebbüsün kendisine verilen hizmetleri kapsamayacağından, 4'üncü fıkra hükümlerinin çoğu bu bağlamda önemliymiş gibi görünmeyecektir. Ancak ifa edilen hizmetlerin özellikle hazırlayıcı veya yardımcı bir niteliğe sahip olması söz konusu olabilir (örn. teşebbüsün olağan ticari faaliyetlerinin yürütülmesi açısından yalnızca hazırlayıcı nitelikte olduğu hallerde olası müşterilerin bilgilendirilmesi; bkz. yukarıda 23'üncü paragraf) ve bu durumda bu hizmetlerin ifasının bir işyeri teşkil edeceğini varsaymamak mantıklı olacaktır.

Yorum Hakkında Görüşler

43. 26.1'inci paragraf ile ilgili olarak *Almanya*, boru hatlarının taşıma kapasitesi veya teknik tesisat kapasitesi, elektrik güç aktarımına veya iletişime (radyo veya televizyon programların yayımı dahil) yönelik, hatların ve kabloların üzerindeki ilişkisiz bir üçüncü tarafın mülkiyetinde olan tasarruf hakkının satın alınmasının boru hattı, kablo veya hat ile ilgili olarak işe ilişkin sabit bir yer olarak tasarruflarda bulunulması ile sonuçlanıp sonuçlanamayacağı ve hangi koşullarda sonuçlanacağı konusundaki yaklaşımını saklı tutar.

44. *Çek Cumhuriyeti* ve *Slovak Cumhuriyeti*, 25'inci paragrafa bir teşebbüsün bir ülkede büro (ticari mümessillik bürosu gibi) açması ve bu büroda çalışan personelin büyük ölçüde ürünlerin o ülkeye ithalatına yönelik sözleşmelerin müzakeresi ile iştigal etmesi durumunda, büronun çoğu durumda 5'inci maddenin 4'üncü fıkrasının kapsamına girmeyeceğine dair görüşlerini eklemek istiyorlar. Söz konusu personelin sözleşme müzakerelerine katkısı, bir sözleşmenin önemli kısımlarının örneğin malların türü, kalitesi ve miktarı ile teslimat süresi ve koşulları büro tarafından belirlendiği durumlarda söz konusudur. Bu faaliyetler, yabancı teşebbüsün ticari faaliyetlerinin ayrı ve vazgeçilmez bir parçasını teşkil eder ve basitçe yardımcı veya hazırlayıcı nitelikteki faaliyetler değildir.

45. 38'inci paragraf ile ilgili olarak *Meksika*, emsallere uygunluk ilkesinin, bir acentenin Maddenin 6'ncı fıkrası uyarınca bağımsız bir statüye sahip olup olmadığının saptanmasında dikkate alınması gerektiği görüşündedir ve gerekli hallerde, fıkranın yorumlanması gerektiği şeklin bu olduğunu belirtmek amacıyla ilgili lafsıyı kendi anlaşmalarına ekleme arzusundadır.

45.1. *Almanya*, 17'nci paragrafın 3'üncü cümlesi bağlamında yerinde planlama ve inşaat projesinin denetimi ile sınırlı ticari faaliyetlerin yalnızca 5'inci maddenin 1'inci fıkrasında belirlenen koşulları karşılamaları halinde bir işyeri teşkil edebileceği görüşünü benimsemektedir.

45.2. *İtalya* ve *Portekiz*, vergi hesaplama yöntemi bağlamında — 1.1'inci paragrafın üçüncü cümlesine verilen anlama bakılmaksızın — ulusal sistemlerin modelin yeni lafzından, yani 14'üncü maddenin kaldırılmasından, etkilenmediğinin dikkate alınmasının önemli olduğu görüşündedir.

45.3. *Çek Cumhuriyeti*, "OECD Model Vergi Anlaşmasının 5'inci Maddesi Bağlamında Ortaya Çıkan Sorunlar" başlık rapor hakkında bir dizi açıklamalar ve çekinceler ifade etmiştir. Çek Cumhuriyeti bilhassa 5.3'üncü (paragrafın baş kısmı) ve 5.4'üncü (paragrafın baş kısmı) paragraflarda belirtilen yorumları kabul etmemektedir. Kendi politikasına göre, ilgili hizmetlerin kendi topraklarında kayda değer bir süre boyunca verilmesi durumunda da bu örneklerin bir işyeri teşkil ettiğini kabul etmek mümkün olacaktır.

45.4. 17'nci paragraf bağlamında *Çek Cumhuriyeti*, "kurulum projesi" terimi için daha dar kapsamlı bir yorum benimsemektedir ve bu nedenle, terimi bir inşaat projesi ile ilgili bir kurulum ve montaj ile sınırlamaktadır. Bundan başka, Çek Cumhuriyeti denetim faaliyetlerinin yalnızca inşaat müteahhidi tarafından yürütülmeleri halinde, 5'inci Maddenin 3'üncü fıkrası kapsamına otomatik olarak gireceği yorumuna riayet etmektedir. Aksi takdirde bu faaliyetler yalnızca bu özel hükümde açıkça belirtilmeleri durumunda fıkra tarafından kapsanacaktır. Bir inşaat projesi ile alakalı olmayan bir kurma projesinin söz konusu olması ve denetim faaliyetinin inşaat müteahhidinden farklı bir teşebbüs tarafından gerçekleştirilmesi ve 5'inci maddenin 3'üncü fıkrasında açıkça belirtilmemiş olması durumunda, bu faaliyetler otomatik olarak diğer hizmetlerin ifasından elde edilen gelirin vergilendirilmesine ilişkin kurallara tabi olacaktır.

45.5. 42.1 ila 42.10 arası paragraflar ile ilgili olarak *Birleşik Krallık*, ister tek başına ister web siteleri ile birlikte olsun, bir e-perakendeci tarafından kullanılan bir sunucunun tek başına bir işyeri teşkil edemeyeceği görüşünü benimsemektedir.

45.6. *Şili* ve *Yunanistan*, 42.1 ila 42.10 arası paragraflarda yer alan yorumlara riayet etmemektedir.

45.7. *Almanya*, "boyacı örneğinin" yorumunu kabul etmemektedir; Almanya bu yorumu 4.2'nci paragrafın ilk cümlesinde ifade edilen ilkeye aykırı bulmaktadır ve dolayısıyla Model Anlaşmanın 5'inci Maddesinin 1'inci fıkrasına uygun olarak bir işyerine sebebiyet vermediği görüşündedir. 5.4'üncü paragraftaki örnek bağlamında, Almanya danışmanın, eğitim faaliyetleri sırasındaki mevcudiyetinin dışında da kullanılan bürolar üzerinde tasarruf hakkına sahip olmasını zorunlu kılacaktır.

45.8. *Almanya*, bir faaliyetin tekrarlayan veya başka nitelikte olmasına bakılmaksızın, işe ilişkin sabit bir yerin var olduğuna dair varsayıma izin verebilmek için faaliyetin tekrar edilmesine veya diğer niteliklerine bakılmaksızın gerekli süreklilik derecesinin ilgili yıl içerisinde gerçekleşen belirli bir minimum kalma süresini zorunlu kıldığı görüşünü benimseyerek, 6'ncı paragrafın 2'nci cümlesinde ve 5 ila 7 arası cümlelerinde yapılan rehberliğin uygulanmasının kapsamı ve sınırları ile ilgili yaklaşımını saklı tutar. Almanya özellikle bulunma ve sürenin nitelenmesine yönelik koşullardan muafiyeti meşrulaştırmaya yönelik ekonomik ilgi kriterini — 6'ncı paragrafın 6'ncı cümlesinde belirtildiği üzere — onaylamamaktadır.

45.9. *Almanya*, 33.1'inci paragraf bağlamında (32'nci ve 6'ncı paragrafa atıfta bulunarak) Model Anlaşmanın 5'inci Maddesinin 5'inci fıkrası uyarınca, ilgili acentenin kaynak ülkede bir mukimliğe ve/veya işe ilişkin sabit bir yere sahip olmadığında bir teşebbüs için getirilen minimum temsil süresi koşuluna daha fazla önem yüklemektedir. Almanya bu nedenle, bu gibi durumlarda 6'ncı fıkrada anılan etkenlerin uygulanabilirliği bağlamında özellikle bir dar bakış açısı benimsemektedir.

45.10. *İtalya*, 33'üncü, 41'inci, 41.1'inci ve 42'nci paragraflar bağlamında, yukarıda anılan fıkraların kapsamına giren durumlarda kendi içtihadının görmezden gelinmeyeceğini açıklığı kavuşturma arzusundadır.

45.11. *Portekiz*, 42.1 ila 42.10 arası paragraflarda ifade edilen yaklaşıma riayet etmeme hakkını saklı tutma arzusundadır.

Madde ile ilgili Çekinceler

1'inci Fıkra

46. *Avustralya*, bir teşebbüsün bir Devlette doğal kaynaklar ile ilgili faaliyetler yürütmesi veya önemli derecede devamlılık arz eden şekilde ekipman işletmesi ya da bir kişinin — teşebbüs adına bu Devlette hareket eden — bu teşebbüse ait malları veya ticari eşyayı bu Devlette üretmesi veya işlemesi durumunda, bu teşebbüse bu Devlette sanki bir işyerine sahipmiş gibi muamele etme hakkını saklı tutar.

47. Model Anlaşmanın hükümlerinin hidrokarbonların denizde aranmasına ve çıkarılmasına ve bunlarla ilgili faaliyetlere uygulanmasında yaşanan özel problemleri dikkate alarak *Kanada, Danimarka, İrlanda, Norveç* ve *Birleşik Krallık* bu tür faaliyetlerle ilgili hükümleri özel bir madde kapsamında anlaşmaya dahil etme hakkını saklı tutarlar.

48. *Şili*, hizmetlerin ifa edildiği belirli koşullarda bir teşebbüsün bir işyerine sahip olduğunu kabul etme hakkını saklı tutar.

49. *Çek Cumhuriyeti* ve *Slovak Cumhuriyeti*, 1'inci fıkranın "işe ilişkin sabit yer" koşulunu onaylamalarına karşın, bu ilkenin hizmetlerin kayda değer bir süre ifa edilmesine ilişkin anlaşmalara uygulanma şeklini açıklığa kavuşturan spesifik hükümleri ikili müzakerelerde teklif etme hakkını saklı tutarlar.

50. *Yunanistan*, söz konusu teşebbüs altı aydan daha uzun süren bir inşaat şantiyesi, yapım veya kurma projesi ile ilgili olarak planlama, denetim veya danışmanlık faaliyetleri yürütmesi, teşebbüs tarafından doğal kaynakların aranması ve çıkarılması amacıyla Yunanistan'da üç aydan daha uzun bir süre bilimsel ekipmanın veya makinelerin kullanılması veya teşebbüsün, her biri altı aydan kısa sürdüğü, birden fazla ayrı projeyi aynı dönem içerisinde (yani bir takvim yılı içerisinde) yürütmesi durumunda, bu teşebbüse sanki Yunanistan'da bir işyerine sahipmiş gibi muamele etme hakkını saklı tutar.

51. *Yunanistan*, offshore faaliyetlerine yönelik özel hükümleri dahil etme hakkını saklı tutar.

52. *Estonya* ve *Meksika*, herhangi bir on iki aylık dönemde bir veya bir kaç seferde toplam 183 günü aşan bir süre bu Devletlerde kalmaları durumunda, profesyonel hizmetleri ve bağımsız niteliğe sahip diğer faaliyetleri gerçekleştiren gerçek kişileri vergilendirme hakkını saklı tutarlar.

53. *Yeni Zelanda*, bir teşebbüsün altı ayı aşan bir süre doğal kaynakların aranması veya çıkarılması ile ilgili faaliyetler yürütmesi veya ekipman kullanması ya da kiralaması durumunda, bir işyerinin var olduğunu kabul eden hüküm koyma hakkını saklı tutar.

54. *Türkiye*, ilgili kişinin, planlama, denetleme veya danışmanlık faaliyetleri de dahil, profesyonel hizmetleri ve bağımsız niteliğe sahip diğer faaliyetleri belirli bir süreklilik içerisinde ya doğrudan ya da ayrı bir teşebbüsün çalışanları vasıtasıyla gerçekleştirmesi durumunda, bu kişiye sanki Türkiye'de bir işyerine sahipmiş gibi muamele etme hakkını saklı tutar.

2'nci Fıkra

55. *Kanada, Şili* ve *İsrail*, 2/(f) bendindeki "çıkarıldığı" kelimesinin "aranması veya çıkarılması ile ilgili" kelimeler ile değiştirme hakkını saklı tutarlar.

56. *Yunanistan*, 5'inci maddenin 2'nci fıkrasını 1963 Model Anlaşmada kaleme alındığı haliyle anlaşma kapsamına dahil etme hakkını saklı tutar.

3'üncü Fıkra

57. *Avustralya*, *Şili*, *Yunanistan*, *Kore*, *Yeni Zelanda*, *Portekiz* ve *Türkiye*, 3'üncü fıkra ile ilgili yaklaşımlarını saklı tutarlar ve altı ayı aşan bir süre devam eden herhangi bir inşaat şantiyesinin, yapım veya kurma projesinin bir işyeri kabul edilmesi kanaatindedir.

58. *Avustralya*, bir Devlette herhangi bir on iki aylık dönemde 183 günü aşan bir sürede bir inşaat şantiyesi, yapım veya kurma projesi ile ilgili olarak denetim veya danışmanlık faaliyetleri gerçekleştirmesi durumunda, bir teşebbüse sanki söz konusu Devlette bir işyerine sahipmiş gibi muamele etme hakkını saklı tutar.

59. *Kore*, altı ayı aşan bir süre devam eden bir inşaat şantiyesi, yapım veya kurma projesi ile ilgili olarak altı ayı aşan bir süre denetim faaliyetleri gerçekleştiren bir teşebbüsü vergilendirebilmesi yaklaşımını saklı tutar.

60. *Slovenya*, Maddenin 3'üncü fıkrasına bağlantılı denetim veya danışmanlık faaliyetleri ekleme hakkını saklı tutar.

61. *Meksika* ve *Slovak Cumhuriyeti*, bir inşaat şantiyesi, yapım, montaj veya kurma projesi ile ilgili olarak altı ayı aşan bir süre denetim faaliyetleri yürüten bir teşebbüsü vergilendirme hakkını saklı tutarlar.

62. *Meksika* ve *Slovak Cumhuriyeti* 3'üncü fıkra ile ilgili yaklaşımlarını saklı tutarlar ve altı ayı aşan bir süre devam eden herhangi bir inşaat şantiyesinin, yapım, montaj veya kurma projesinin bir işyeri kabul edilmesi gerektiği kanaatindedir.

63. *Polonya* ve *Slovenya*, "yapım ya da kurma projesi" ifadesini "yapım, montaj veya kurma projesi" ifadesi ile değiştirme hakkını saklı tutarlar.

64. *Portekiz*, bir teşebbüsün altı ayı aşan bir süre devam eden bir inşaat şantiyesi, yapım veya kurma projesi ile ilgili olarak planlama, denetim, danışmanlık, her türlü yardımcı iş veya diğer herhangi bir faaliyetten oluşan bir faaliyeti yürütmesi durumunda, eğer söz konusu faaliyet ve işler altı ayı aşan bir süre devam ediyorsa, bu teşebbüse sanki Portekiz'de bir işyerine sahipmiş gibi muamele etme hakkını saklı tutar.

65. *Birleşik Devletler*, "bir petrol sondaj kulesi veya doğal kaynak aramalarında kullanılan gemi" ifadesini 3'üncü fıkradaki on iki ay testinin kapsamındaki faaliyetlere ekleme hakkını saklı tutar.

4'üncü Fıkra

66. *Şili*, (f) bendini kaldırarak yerine 4'üncü fıkrayı tadil etme, ve (e) bendini 1963 Model Anlaşmasındaki muadil bendi ile değiştirme hakkını saklı tutar.

67. *Meksika*, işe ilişkin sabit bir yerin (a) ila (e) arası bentlerde bahsedilen faaliyetleri bir arada yürütmek amacıyla elde tutulduğu durumlarda bir işyerinin mevcut olacağını şart koşmak amacıyla, Maddenin 4'üncü fıkrasındaki (f) bendini anlaşma kapsamından dışlama hakkını saklı tutar.

6'ncı Fıkra

68. *Estonya* ve *Slovenya*, faaliyetleri bütünüyle veya neredeyse bütünüyle tek bir teşebbüs adına yürütülen bir acentenin bağımsız statüye sahip bir acente kabul edilmeyeceğini açıklığa kavuşturmak amacıyla 6'ncı fıkrayı değiştirme hakkını saklı tutar.

GAYRİMENKUL VARLIKLARDAN ELDE EDİLEN GELİRİN VERGİLENDİRİLMESİ İLE İLGİLİ MADDE 6'YA İLİŞKİN YORUM

1. 1'inci fıkra, bir gayrimenkul varlıktan elde edilen geliri vergilendirme hakkını kaynak ülkeye, yani bu tür bir geliri yaratan varlığın bulunduğu Devlete tanır. Bunun sebebi, bu gelirin kaynağı ile kaynak ülke arasında daima bir yakın ilişkinin olmasıdır. Tarım veya ormancılıktan elde edilen gelir 6'ncı Madde kapsamında olsa da, Akit Devletler ikili anlaşmalarında bu tür gelirleri 7'nci madde kapsamında ele alma hususunda anlaşmakta serbesttirler. 6'ncı Madde yalnızca bir Akit Devlet mukiminin diğer Akit Devlette bulunan gayrimenkul varlıklardan elde ettiği geliri ele alır. Bu nedenle, bu Madde geliri elde eden kişinin 4'üncü Maddenin anlamı dahilinde mukimi olduğu Akit Devlette ya da üçüncü bir Devlette bulunan gayrimenkul varlıklardan elde edilen gelire uygulanmaz; bu tür gelirlere 21'inci maddenin 1'inci fıkra hükümleri uygulanır.

2. 2'nci fıkrada olduğu üzere, gayrimenkul varlık kavramının varlığın bulunduğu Devletin yasasına atıfta bulunarak tanımlanması, bir varlık veya hakkın gayrimenkul varlık olarak kabul edilip edilmeyeceği sorusuna ilişkin yorumlamada yaşanan güçlüklerin önlenmesine yardımcı olacaktır. Ancak bu fıkra daima gayrimenkul varlık olarak görülmesi gereken varlık ve hakları özel olarak belirtmektedir. Gerçek şu ki, bu varlık ve haklar zaten çoğu OECD üye ülkelerinin yasalarına veya vergilendirme kurallarına göre gayrimenkul varlık olarak değerlendirilmektedir. Buna karşılık fıkra, gemi, tekne ve uçakların asla gayrimenkul varlık olarak kabul edilmemeleri gerektiğini öngörür. Konu 11'inci Madde kapsamında düzenlendiğinden, gayrimenkul varlıklar ile teminat altına alınan borç-alacak ilişkisinden elde edilen gelire yönelik özel bir hüküm kapsama dahil edilmemiştir.

2.1. 1'inci fıkradaki "tarım veya ormancılıktan elde edilen gelir dahil" ifadesi 6'ncı Maddenin kapsamını, 2'nci fıkrada tanımlandığı üzere, yalnızca gayrimenkul varlıklardan elde edilen geliri değil, aynı zamanda tarım veya ormancılık teşkil eden faaliyetlerden elde edilen geliri de içine alacak şekilde genişletmektedir. Tarım ve ormancılıktan elde edilen gelir sadece tarım ve ormancılık ile uğraşan bir teşebbüsün tarım ve orman ürünlerinin satışından elde ettiği geliri değil tarım veya ormancılık faaliyetlerinin ifasının bir ayrılmaz parçası olan geliri de içine alır — örneğin emisyon izin belgelerinin satın alınmasından veya ticaretinden elde edilen gelir (bu izinlerin niteliği Madde 7'ye ilişkin Yorumun 75.1'inci paragrafında açıklanmaktadır); bu satın alma veya ticaretin tarımsal veya ormanla ilgili faaliyetleri yürütmenin ayrılmaz bir parçası olduğu durumlarda örn. izinlerin söz konusu faaliyetleri gerçekleştirmek amacıyla satın alındığı veya bu amaç doğrultusunda satın alınan izinlerin daha sonra kendilerine ihtiyaç duyulmadığı anlaşıldığında ticaretinin yapıldığı durumlarda.

3. 3'üncü fıkra, genel kuralın gayrimenkul varlıktan faydalanma şekline bakılmaksızın geçerli olduğunu belirtir. 4'üncü fıkra, 1'inci ile 3'üncü fıkra hükümlerinin sınai, ticari ve diğer teşebbüslere ait olan gayrimenkul varlıklardan elde edilen elde edilen gelirlere de uygulandığını açıkça belirtmektedir. Ancak Gayrimenkul Yatırım Ortaklıklarından (REIT'ler) elde edilen, dağıtım mahiyetindeki gelir, Madde 10'a ilişkin Yorumun 67.1 ila 67.7 arası fıkralarında tartışılan belirli sorunları da beraberinde getirmektedir.

4. Bu bağlamda kaynak ülkenin vergilendirme hakkının diğer Devletin vergileme hakkı karşısında öncelik taşıdığı ve bir teşebbüs söz konusu olduğunda, gelirin yalnızca dolaylı olarak gayrimenkul varlıklardan elde edildiği durumlarda da geçerli olduğu dikkate alınmalıdır. Bu, bir işyeri vasıtasıyla sağlanması halinde, gayrimenkul varlıklardan elde edilen gelirin bir teşebbüse ait gelir olarak muamele görmesini önlemez, fakat gayrimenkul varlıklardan elde edilen gelirin

varlığın bulunduğu Devlette, söz konusu varlık bu Devlette bulunan bir işyerinin parçası değilse dahi, vergilendirilmesini sağlar. Bundan başka, Madde hükümlerinin gayrimenkul varlıklardan elde edilen gelirin vergilendirilme yöntemi ile ilgili iç mevzuatın uygulanmasına önyargılı yaklaşmadığı da dikkate alınmalıdır.

Madde ile ilgili Çekinceler

5. *Finlandiya*, söz konusu intifa hakkının hisselerin mülkiyetinin veya şirketteki diğer kurumsal hakların mülkiyeti üzerine kurulu olduğu durumlarda, Finlandiyalı şirketlerin hissedarlarının, Finlandiya'da bulunan şirketin mülkiyetinde olan gayrimenkul varlıkların intifa hakkının doğrudan kullanımından, kiralanmasından veya herhangi başka bir şekilde kullanılmasından elde ettikleri gelirlerin vergilendirme hakkını saklı tutar.

6. *Fransa,* hisselerden veya haklardan elde edilen ve ilgili iç mevzuatta gayrimenkul varlıklardan elde edilen gelir gibi muamele gören gelirin vergilendirilmesine ilişkin kendi iç mevzuat hükümlerini uygulama imkanını muhafaza etme arzusundadır.

7. *İspanya*, söz konusu intifa hakkının gayrimenkul varlığa sahip şirketteki hisselere veya başka kurumsal haklara sahip olunmasından doğduğu durumlarda, İspanya'da bulunan gayrimenkul varlıkların intifa hakkının herhangi bir şekilde kullanılmasından elde edilen geliri vergilendirme hakkını saklı tutar.

8. *Kanada*, 3'üncü fıkraya gayrimenkul varlıkların elden çıkarılmasından elde edilen gelire ilişkin bir atfı dahil etme hakkını saklı tutar.

9. *Yeni Zelanda*, bu Maddenin kapsamına balıkçılığı ve bütün doğal kaynaklar ile ilgili hakları dahil etme hakkını saklı tutar.

10. *Birleşik Devletler*, bir Akit Devlet mukiminin diğer Akit Devlet tarafından gayrimenkul varlıklardan elde edilen gelirin net matrahı üzerinden vergilendirmeyi tercih etmesine izin veren bir fıkrayı 6'ncı maddeye ekleme hakkını saklı tutar.

11. *Avustralya*, bu Maddenin kapsamına bütün doğal kaynaklar ile ilgili hakları dahil etme hakkını saklı tutar.

12. *Meksika*, söz konusu kullanım veya yararlanma zaman paylaşımı ile bağlantılı olduğu durumlarda, bir Akit Devlette bulunan gayrimenkul varlıkların kullanılmasına veya bunlardan yararlanılmasına izin veren herhangi bir hakka gayrimenkul varlık gibi muamele etme hakkını saklı tutar, çünkü kendi iç mevzuatında bu tür bir hak, bir gayrimenkul varlık teşkil eden bir hak olarak görülmemektedir.

13. *Estonya*, gayrimenkul varlıklara ilişkin herhangi bir talep hakkını "gayrimenkul varlık" teriminin tanımına dahil etme hakkını saklı tutar, çünkü bu tür bir talep hakkı, iç mevzuatında söz konusu terim için öngörülen anlama dahil edilememektedir.

14. *İsrail*, "gayrimenkul varlığı satın alma seçeneği veya herhangi benzer bir hak" ifadesini 2'nci fıkraya dahil etme hakkını saklı tutar.

TİCARİ KAZANÇLARIN VERGİLENDİRİLMESİ İLE İLGİLİ MADDE 7'YE İLİŞKİN YORUM

I. Başlangıç Açıklamaları

1. Bu Madde, bir Akit Devlet teşebbüsüne ait ticari kazançlara ilişkin vergilendirme haklarını, bu kazançların Anlaşmanın diğer Maddeleri uyarınca başka kurallara tabi olmamaları koşuluyla, tahsis eder. Madde, bir Akit Devlet teşebbüsünün diğer Devlette yerleşik bir işyeri bulunmadığı sürece, bu teşebbüse ait ticari kazançların bu diğer Devlet tarafından vergilendirilemeyeceğine ilişkin temel ilkeyi içerir; ancak bu ilke, söz konusu kazançların Anlaşmanın diğer Maddelerinin bu diğer Devlete vergilendirme hakları tanıdığı özel gelir kategorilerinin kapsamına girmediği sürece geçerlidir.

2. İşyeri kavramının tanımını içeren 5'inci Madde, bu nedenle bir Akit Devlet teşebbüsünün ticari kazançlarının diğer Devlette vergilendirilip vergilendirilemeyeceğinin saptanması ile bağlantılıdır. Ancak bu Madde bizzat vergilendirme haklarını tanımaz: bir Akit Devlet teşebbüsü diğer Akit Devlette yerleşik olan bir işyeri vasıtasıyla işlerini yürütüyorsa, bu diğer Devletin vergilendirebileceği kazançların, eğer varsa, neler olduğu saptanmalıdır. 7'nci Madde, diğer Devletin, işyerine atfedilebilen kazançları vergilendirebileceğini öngörerek, bu sorunun yanıtını sağlamaktadır.

3. 7'nci maddenin ve özellikle de bu Maddedeki 2'nci fıkranın esasını oluşturan ilkeler uzun bir geçmişe dayanmaktadır. OECD, bir işyerine kazançlar atfederken hangi kriterlerin kullanılması gerektiği konusunu ilk kez incelediğinde, bu soru daha önce çok sayıdaki vergi anlaşmalarında ve Milletler Cemiyeti tarafından geliştirilen çeşitli modellerde zaten ele alınmış bulunuyordu. 2'nci fıkranın esas aldığı ayrı kuruluş ve emsallere uygunluk ilkeleri bu anlaşmalara ve modellere zaten dahil edilmiştir ve OECD bu ilkelerin, öncelikle açıklık getirmek maksadıyla, bazı basit tadilatlar ve değişiklikler yapılarak yeniden ifade edilmesinin yeterli olacağı görüşüne varmıştır.

4. Bununla beraber, pratik tecrübe bu genel ilkelerin ve 7'nci Maddenin daha önceki sürümlerindeki hükümlerin yorumlanmasında hatırı sayılır farklılıkların olduğunu göstermiştir. Bu ortak yorum eksikliği, çifte vergilendirme ve vergilendirmeme problemlerini yaratmıştır. Yıllar içerisinde Mali İşler Komitesi Maddenin getirdiği kurallar için çok daha tutarlı bir yorum ve uygulama sağlamaya çalışarak dikkate değer zaman ve çaba harcamıştır. 1977 Model Vergi Anlaşması kabul edildiğinde Maddenin lafzında küçük değişiklikler ve Yorumunda birkaç değişiklik yapılmıştır. Bu sorunu bankalar ile ilgili bir spesifik vaka bağlamında konu alan bir rapor 1984[1] yılında yayınlanmıştır. 1987 yılında, bir işyerine atfedilebilen kazançların tespit edilmesi hususunun bazı tereddütlere sebebiyet verebileceğinin farkına varılması ile birlikte, Komite sorunu yeniden gözden geçirmeye karar vermiş ve bu çalışma 1993 yılında "Gelirin İşyerlerine Atfedilmesi"[2] başlıklı raporun benimsenmesi ve ardından Yorumda değişikliklerin yapılması ile sonuçlandırılmıştır.

5. Bu çalışmaya rağmen, OECD ülkeleri ile OECD üyesi olmayan ülkelerin, kazançların işyerlerine atfedilmesine yönelik uygulamaları ve bu ülkelerin 7'nci maddeyi yorumlama biçimi önemli ölçüde farklılık göstermeye devam etmiştir. Komite vergi mükelleflerine daha fazla kesinlik sağlama ihtiyacını kabul etmiştir. Çok Uluslu Teşebbüsler ve Vergi İdareleri için

1 The Taxation of Multinational Banking Enterprises, Transfer Pricing and Multinational Enterprises: Three Taxation Issues, OECD, Paris, 1984

2 Attribution of Income to Permanent Establishments, Issues in International Taxation No. 5, OECD, Paris,1994; Ayrıbasımı, OECD Model Vergi Anlaşmasının tam metin sürümünün II'nci Cildinde sayfa R(13)-1'de yer alır.

Transfer Fiyatlandırması Rehberi[1] ("OECD Transfer Fiyatlandırması Rehberi") başlıklı raporunda, komite yeni çalışmaların emsallere uygunluk ilkesinin işyerlerine uygulanmasını ele alacağını belirtmiştir. Bu çalışma 2008 yılında Kazançların İşyerlerine Atfedilmesi[2] başlıklı bir rapor ile sonuçlandırılmıştır ("2008 Raporu").

6. 2008 Raporunda geliştirilen yaklaşım, 7'nci maddenin başlangıçtaki maksadı, tarihteki uygulaması ve yorumu tarafından sınırlandırılmıyordu. Bunun yerine, odak noktası, çağdaş zamanların çok uluslu işletmeleri ve ticareti bağlamında, 7'nci Madde uyarınca kazançların bir işyerine atfedilmesine yönelik en tercih edilebilir yaklaşımın geliştirilmesiydi. 2008 Raporunu onayladığında, Komite raporun kapsamında sunulan rehberliğin, daha öncekilerine nazaran, kazançların işyerlerine atfedilmesine karşı daha iyi bir yaklaşım teşkil ettiği görüşündeydi. Bununla birlikte komite 2008 Raporunun bazı sonuçları ile bu Yorumda daha önceleri yer alan 7'nci Maddenin yorumları arasında farklılıkların olduğunu kabul etmişti.

7. Kazançların işyerlerine nasıl atfedileceği konusunda maksimum Kazançların işyerlerine nasıl atfedileceği konusunda maksimum kesinlik sağlamak amacıyla, Komite gelecekteki anlaşmalara ve mevcut anlaşmaların tadilatına yönelik müzakerelerde kullanılabilmeleri için 2008 Raporunun bütün sonuçlarının, ona eşlik eden Yorum ile birlikte, 7'nci Maddenin yeni sürümünde yansıtılması gerektiğine karar vermiştir. Buna ilave olarak, 7'nci maddenin önceki lafzı esas alınarak daha önce akdedilmiş olan anlaşmaların yorumlanmasında daha fazla kesinlik temin etmek amacıyla, Komite Maddenin önceki sürümü için de, 2008 Raporunun benimsenmesinden önceki haliyle raporun Yorum ile çelişmeyen yönlerini dikkate alan, revize edilmiş bir yorumun hazırlanması gerektiğine karar vermiştir.

8. Model Vergi Anlaşmasında şimdi yer alan Maddenin yeni sürümü 2010 yılında kabul edilmiştir. Aynı zamanda, Komite 2008 Raporunun revize edilmiş bir sürümünü de, bu raporun sonuçlarının yeni lafzı ve Maddenin bu yeni sürümünün değiştirilmiş numaralandırılması ile uyumlu bir biçimde okunabilmesini sağlamak amacıyla benimsemiştir. 2010[3] yılında benimsenen revize edilmiş rapora (bundan sonra "Rapor" olarak anılacaktır) dahil edilen sonuçlar ve yorumlar 2008 Raporundakiler ile aynı olsa da, bu revize edilmiş sürüm Maddenin şimdiki halinin taslağını dikkate almaktadır (bu Yorumun Eki, geçmişe atıfta bulunmak amacıyla, 7'nci maddenin ve bu revize edilmiş Yorumun mevcut Madde sürümün benimsenmesinden önceki lafsını içermektedir).

9. Maddenin güncel sürümü bu nedenle, Raporda geliştirilen yaklaşımı yansıtmaktadır ve Raporun sunduğu rehberliğin ışında yorumlanmalıdır. Rapor kazançların hem genel anlamda işyerlerine, (Raporun I. Bölümü) hem de spesifik anlamda, bir işyeri vasıtasıyla ticari faaliyette bulunmanın çok yaygın olduğu finansal sektörde faaliyet gösteren işletmelerin işyerlerine atfedilmesini ele almaktadır (bankaların işyerlerini konu alan Raporun II. Bölümü, küresel ticaret ile iştigal eden teşebbüslerin iş yerlerini konu alan III. Bölümü ve sigortacılık faaliyetleri yürüten teşebbüslerin iş yerlerini konu alan IV. Bölümü).

1 Bu raporun orijinal sürümü OECD Konseyi tarafından 27 Haziran 1995'te onaylanmış ve o tarihten beri birkaç kez güncellenmiştir. OECD tarafından OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations başlığıyla yayınlanmıştır.

2 http://www.oecd.org/dataoecd/20/36/41031455.pdf adresinden edinilebilir.

3 Attribution of Profits to Permanent Establishments, OECD, Paris, 2010.

II. Madde hükümlerine ilişkin yorum

1'inci Fıkra

10. 1'inci fıkra her iki Akit Devletin teşebbüslerine ait ticari kazançların vergileme haklarının tahsis edilmesine ilişkin kuralları içerir. İlk olarak, fıkra bir Akit Devlet teşebbüssünün diğer Devlette bir işyeri bulunmadığı sürece, bu teşebbüsün ticari kazançlarının bu diğer Devlet tarafından vergilendirilemeyeceğini ifade eder. İkinci olarak ise bu tür bir teşebbüsün işlerini diğer Devlette bulunan bir işyeri vasıtasıyla yürütmesi durumunda, 2'nci fıkraya uygun olarak tespit edilen, işyerine atfedilebilir kazançların bu diğer Devlette vergilendirilebileceğini öngörür. Ancak aşağıda açıkladığı gibi 4'üncü fıkra, 7'nci Maddenin belirli kazanç kategorileri (örn. gemi ve uçakların uluslararası trafikte işletilmesinden elde edilenler) veya ticari kazanç da teşkil edebilen belirli gelir kategorileri (örn. bir teşebbüsün bir sanatçının veya sporcunun şahsi faaliyetleri dolayısıyla elde ettiği gelir) için özel kurallar belirleyen diğer Anlaşma Maddelerinin uygulanmasını etkilemeyeceğini öngörerek bu kuralların uygulanmasına kısıtlamalar getirir.

11. 1'inci fıkraya esas teşkil eden birinci ilke, yani bir Akit Devlet teşebbüsünün kazançlarının, bu teşebbüs işlerini diğer Devlette bulunan bir işyeri vasıtasıyla yürütmediği sürece, diğer Devlette vergilendirilmeyeceği ilkesi, uzun bir geçmişe dayanır ve genel bir kural olarak, bir Devletin teşebbüsü diğer bir Devlette bir işyerine sahip olana kadar, diğer Devletin kazançları vergilendirme haklarına sahip olmasını sağlayacak şekilde bu diğer Devletin iktisadi hayatına katıldığının varsayılmayacağına dair uluslararası uzlaşıyı yansıtır.

12. Fıkranın ikinci cümlesinde yansıtılan ikinci ilke ise işyerinin yerleşik olduğu Devletin vergilendirme hakkının, teşebbüsün bu Devlette elde edebileceği, fakat işyerine atfedilemeyen kazançları kapsamadığını ifade eder. Bu, geçmişte farklı bakış açılarına konu olan bir sorundur; birkaç ülke, bir lehdarın söz konusu ülkede bir işyerine sahip olması durumunda, söz konusu gelir kesin bir şekilde bu işyerine atfedilemeyecek nitelikte olsa dahi, kendi bölgelerindeki kaynaklardan doğan diğer ticari kazançlar, temettüler, faiz ve gayrimaddi hak bedelleri gibi gelirin kendileri tarafından bütünüyle vergilendirilmesini öngören genel "işyerinin cazibesi" ilkesine bir süre öncesine kadar riayet etmiştir. Bazı ikili vergi anlaşmaları, bir kısıtlanmış işyerinin cazibesi yaklaşımını esas alan ve yalnızca bir işyeri tarafından gerçekleştirilenlere benzer faaliyetlerden elde edilen ticari kazançlara uygulanan sınırlandırılmış bir vergiden kaçınma karşıtı kuralı içerse de, yukarıda tanımlanan genel işyerinin cazibesi yaklaşımı günümüzde uluslararası vergi anlaşmaları teamülünce reddedilmektedir. Artık çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarında genellikle kabul edilen ilke, bir teşebbüsün belirli bir ülkede elde ettiği kazançların vergilendirilmesi sırasında, diğer Anlaşma Maddelerinin olası geçerliliği saklı kalmak üzere, bu ülkenin vergi otoritelerinin teşebbüsün kendi ülkelerinden elde ettiği kazancın farklı kaynaklarını dikkate alması ve her kaynağa işyeri testini uygulaması gerektiği görüşünü esas almaktadır. Bu çözüm, daha basit ve daha etkin bir vergi idaresi ve uyumuna izin vermektedir ve genellikle uygulanan işleri yürütme yöntemi bağlamında çok daha iyi bir biçimde uyarlanmıştır. Çağdaş işin örgütlenmesi son derece karmaşıktır. Her birinin çok çeşitli faaliyetler ile iştigal ettiği ve pek çok ülkede kapsamlı bir şekilde işlerini yürüttüğü kayda değer sayıda şirket vardır. Bir şirket başka bir ülkede, vasıtasıyla üretim faaliyetleri yürüttüğü bir işyeri kurabilirken, aynı şirketin başka bir bölümü bu diğer ülkede bir bağımsız acente vasıtasıyla farklı mallar satabilmektedir. Bu şirketin bunu yapması için mükemmel ölçüde geçerli sebepleri olabilir: bu sebepler, örneğin yaptığı işin tarihsel örneğini veya ticari elverişliliğine dayanabilir. İşyerinin bulunduğu ülkenin, işi bağımsız acenteler vasıtasıyla gerçekleştirilen her işlemin kazanç unsurunu saptama ve vergilendirme noktasına vardırma arzusunda olması durumunda, bu kazancın işyerinin kazançları ile birleştirilmesinin amaçlanması amacıyla, bu yaklaşım ciddi bir şekilde olağan ticari faaliyetlere müdahale teşkil edecektir ve Anlaşmanın hedeflerine aykırı olacaktır.

13. 1'inci fıkranın 2'nci cümlesinde belirtildiği gibi, işyerine atfedilebilen kazançlar, 1'inci fıkradaki "işyerine atfedilebilen kazançlar" tümcesinin anlamını açıklayan 2'nci fıkra hükümlerine uygun bir şekilde saptanır. 1'inci fıkra işyerinin bulunduğu Devlete yalnızca bu işyerine atfedilebilen kazançlar bağlamında vergilendirme hakkı tanıdığından, diğer Anlaşma Maddelerinin geçerliliği saklı kalmak üzere, böylece o Devletin diğer Akit Devlet teşebbüsünü, bu işyerine atfedilemeyen kazançları üzerinden vergilendirmesini engeller.

14. 1'inci fıkranın amacı, bir Akit Devletin diğer Akit Devlet teşebbüslerinin ticari kazançlarını vergilendirme hakkını sınırlamaktır. Fıkra, bir Akit Devletin kendi iç mevzuatında bulunan kontrol edilen yabancı şirketler ile ilgili hükümler uyarınca kendi mukimlerini vergilendirme hakkını, bu mukimlere yüklenen böyle bir verginin, diğer Akit Devlette yerleşik olan bir teşebbüsün kazançlarının, bu mukimlerin o teşebbüsteki iştiraklerine atfedilebilen kısmına dayanarak hesaplanmış olması durumunda dahi sınırlamaz. Bir Devlet tarafından kendi mukimlerine bu şekilde yüklenen vergi diğer Devletin teşebbüsüne ait kazançları azaltmaz ve bu nedenle, bu tür kazançlara uygulandığından da söz edilemez (bkz. ayrıca Madde 1'e ilişkin Yorumun 23'üncü paragrafı ve Madde 10'a ilişkin Yorumun 37 ila 39'uncu paragrafları).

2'nci Fıkra

15. 2'nci fıkra bir işyerine atfedilebilen kazançların saptanmasına yönelik temel kuralı sağlar. Fıkraya göre bu kazançlar, işyeri ve teşebbüsün diğer bölümleri vasıtasıyla teşebbüs tarafından gerçekleştirilen görevler, kullanılan varlıklar ve varsayılan riskler dikkate alındığında, bu işyeri aynı veya benzer koşullar altında, aynı veya benzer faaliyetlerde bulunan, ayrı ve bağımsız bir teşebbüs olsaydı, elde etmesi beklenebilir kazançlardır. Bundan başka, fıkra bu kuralın işyeri ile teşebbüsün diğer bölümleri arasındaki işlemler bağlamında geçerli olduğunu da açıklar.

16. Fıkrada yer alan, nelerin işyerine atfedilebilen kazançlar olduğunun saptanmasına yönelik temel yaklaşım bu nedenle, kazançların işyerinin bir ayrı teşebbüs olduğu ve bu teşebbüsün parçası olduğu teşebbüsün geri kalan bölümlerinden herhangi başka bir kişiden bağımsız olduğu kadar bağımsız olduğu varsayımı esas alınarak saptanmasının gerekliliğinden ibarettir. Bu varsayımının ikinci kısmı, 9'uncu Madde hükümleri uyarınca bağımlı teşebbüslerin kazançlarının düzeltilmesi bağlamında aynı şekilde geçerli olan emsallere uygunluk ilkesine karşılık gelmektedir (bkz. Madde 9'a ilişkin Yorumun 1'inci fıkrası).

17. 2'nci fıkra, bütün teşebbüsün toplam kazançlarını işyerine ve diğer bölümlerine yüklemeye kalkışmaz; fıkra bunun yerine bir işyerine atfedilebilen kazançların, o işyeri sanki ayrı bir teşebbüsmüş gibi, saptanmasını öngörür. Kazançlar bu nedenle, ilgili teşebbüs bir bütün olarak asla kazanç elde etmiş olmamasına rağmen, bir teşebbüse atfedilebilir. Aksine, teşebbüs bir bütün olarak kazanç elde etmiş olmasına rağmen, 2'nci fıkra bir işyerine atfedilebilen hiçbir kazanç olmaması ile de sonuçlanabilir.

18. Ancak açıkça görüldüğü üzere, bir Akit Devlet teşebbüsünün diğer Akit Devlette bir işyerine sahip olduğu durumlarda, ilk bahsedilen Devletin 2'nci fıkradaki talimatın işyerinin bulunduğu Devlet tarafından doğru bir şekilde uygulanmasında menfaati vardır. Bu talimat her iki Akit Devlet için geçerli olduğundan, teşebbüsün Devleti Madde 23 A veya 23 B uyarınca, işyerine usule uygun olarak atfedilebilen kazançların çifte vergilendirilmesini önlemelidir (bkz. aşağıda 27'nci paragraf). Başka bir deyişle, işyerinin bulunduğu Devlet 7'nci Maddeye göre işyerine atfedilemeyen kazançları vergilendirmeye kalkışması durumunda, bu durum yalnızca teşebbüsün Devletinde gereğince vergilendirilmesi gereken kazançların çifte vergilendirmeye tabi tutulması ile sonuçlanabilir.

19. Yukarıda 8'inci ve 9'uncu fıkralarda belirtildiği gibi, güncel lafzı ile 7'nci Madde Mali İşler Komitesi tarafından 2010 yılında benimsenen Raporda geliştirilen yaklaşımı yansıtır. Rapor, öncelikle 2'nci fıkraya esas teşkil eden ayrı ve bağımsız teşebbüs varsayımının uygulanmasını ele almaktaydı. Raporun benimsenmesinin ardından bu fıkrada yapılan değişikliklerin başlıca amacı, bir işyerine atfedilebilen kazançların saptanmasında bu Raporda açıklanan yaklaşıma riayet edilmesini sağlamaktı. Bu nedenle, Rapor bir işyerine atfedilebilen kazançların 2'nci fıkraya uygun bir şekilde nasıl saptanacağına yönelik detaylı bir rehber sunmaktadır.

20. Raporda açıkladığı gibi, kazançların 2'nci fıkra uyarınca bir işyerine atfedilmesi, bağımsız teşebbüsler ile gerçekleştirdiği işlemler, bağımlı teşebbüsler ile gerçekleştirdiği işlemler (OECD Transfer Fiyatlandırması Rehberin doğrudan uygulanması ile birlikte) ve teşebbüsün diğer bölümleri gerçekleştirdiği işlemler dahil, işyerinin bütün faaliyetlerinden doğan kazançların (veya zararların) hesaplanması neticesinde gerçekleşecektir. Bu analiz, aşağıda tanımlanan iki adımda oluşur. Çeşitli unsurlar birbiriyle ilişkili olabileceğinden, bu iki adımdan her birinin kapsamına girebilecek unsurları listeleme sırası sabit bir kural olarak öngörülmemiştir (örn. ilgili riskin varsayılması ile alakalı önemli kişilik görevlerini yerine getirdiğinden bir işyerine ilk başta risk atfedilir, ancak işyeri ile riski yöneten teşebbüse ait diğer bir bölüm arasında gerçekleştirilen sonraki işlemlerin kabul edilmesi ve nitelenmesi riskin ve destekleyici sermayenin teşebbüse ait diğer bölüme transfer edilmesine yol açabilir).

21. İlk adımda, bir işlevsel ve nesnel analiz gerçekleştirilir; bu analiz aşağıdaki sonuçları doğurur:

-işyerinin bir parçası olduğu teşebbüs ile ayrı teşebbüsler arasındaki işlemlerden doğan hak ve yükümlülüklerin, uygun görüldüğü şekilde, işyerine atfedilmesi;

-varlıkların iktisadi sahipliğinin atfedilmesi ve varlıkların iktisadi sahipliğinin işyerine atfedilmesi ile ilgili önemli kişilik görevlerinin tanımlanması;

-risklerin varsayılması ve risklerin işyerine atfedilmesi ile ilgili önemli kişilik görevlerinin tanımlanması;

-işyerinin diğer görevlerinin tanımlanması;

-26'ncı paragrafta bahsedilen eşik testini geçerek uygunluğu Kabul görebilen, işyeri ile aynı teşebbüsün diğer bölümleri arasındaki söz konusu iş ilişkilerinin niteliğinin onaylanması ve belirlenmesi; ve

-işyerine atfedilen varlık ve riskleri esas alan sermayenin atfedilmesi.

22. İkinci adımda, bağımlı teşebbüsler ile gerçekleştirilen ve işyerine atfedilen her türlü işlem OECD Transfer Fiyatlandırması Rehberinin kılavuzluğunda fiyatlandırılır ve bu Rehber işyeri ile parçası olduğu teşebbüsün diğer bölümleri arasında gerçekleştirilen işlemlere kıyas yoluyla uygulanır. Bu süreç, bu kabul edilen işlemlerin aşağıdakiler vasıtasıyla emsallere uygunluk bazındaki fiyatlandırmasını kapsar:

-işlemler ve kontrol edilmeyen işlemlerin mukayese edilebilirliğinin saptanması; bu saptama, Rehberin mukayese edilebilirlik etkenlerinin doğrudan uygulanmasıyla (varlık veya hizmetlerin nitelikleri, ekonomik şartlar ve ticari stratejiler) veya işyerinin ayrıntılı fiili koşullarının ışığında kıyaslama yapılması (işlevsel analiz, sözleşme koşulları) yoluyla gerçekleştirilir ve

-işyeri ile teşebbüsün diğer bölümleri tarafından gerçekleştirilen görevleri ve bunlara atfedilen varlık ve riskleri dikkate alarak, işyeri ile teşebbüsün diğer bölümleri arasında gerçekleştirilen işlemlere ilişkin emsal ücreti bulmak için Yönergelerdeki yöntemlerden birinin kıyas yoluyla uygulanması.

23. Bu işlemlerden her biri Raporda, özellikle bir işyeri vasıtasıyla ticaret yapmanın çok yaygın olduğu finansal sektörde faaliyet gösteren işletmelerin işyerlerine atfedilen kazançlarla ilgili olarak çok ayrıntılı bir biçimde tartışılmıştır. (bkz. bankaların işyerlerini konu alan Raporun II. Bölümü, küresel ticaret ile iştigal eden III. Bölümü ve sigortacılık faaliyetleri yürüten teşebbüslerin işyerlerini konu alan IV. Bölümü).

24. 2'nci fıkra, bu fıkrada yer alan ayrı ve bağımsız teşebbüs varsayımının bu işlemlerin bağımsız teşebbüsler arasında gerçekleştirilen benzer işlemler ile aynı muameleyi görmesini gerektirdiğini vurgulamak amacıyla işyeri ile işyerinin bir parçası olduğu teşebbüsün diğer bölümleri arasında gerçekleştirilen işlemlere özellikle atıfta bulunur. Bununla beraber, işyeri ile teşebbüsün diğer bölümleri arasında gerçekleştirilen işlemlere yapılan atıf fıkranın kapsamını sınırlamaz. Teşebbüs ile bir bağımlı teşebbüs arasında gerçekleşen bir işlemin işyerine atfedilebilen kazançların saptanmasını doğrudan etkilediği durumlarda (örn. işyeri vasıtasıyla satılacak olan malların işyeri tarafından bir bağımlı teşebbüsten satın alınması), 2'nci fıkra, işyerine atfedilebilen kazançların hesaplanabilmesi amacıyla işlemin koşullarının, bağımsız teşebbüsler arasında gerçekleştirilen benzer bir işlemin koşullarını yansıtması için, gerekli hallerde düzeltilmesini zorunlu kılar. Örneğin bir R Devleti teşebbüsüne ait S Devletinde yerleşik işyerinin bir T Devleti bağımlı teşebbüsünden varlıklar satın aldığını farz edin. İki bağımlı teşebbüs arasındaki sözleşmede belirtilen fiyatın bağımsız teşebbüsler arasında kararlaştırılabilecek olan fiyatı aşması durumunda, R Devleti ile S Devleti arasında akdedilen anlaşmanın 7'nci Maddesinin 2'nci fıkrası S Devletine işyerine atfedilebilen kazançları, bir ayrı ve bağımsız teşebbüsün bu varlıklar için ödemiş olacağı fiyatı yansıtacak şekilde, düzeltme yetkisini verecektir. Böyle bir durumda, R Devleti ayrıca R Devletinin kazançlarını R Devlet ile T devlet arasında akdedilen anlaşmanın 9'uncu Maddesinin 1'inci fıkrası uyarınca düzeltebilecektir; bu düzeltme söz konusu anlaşmanın 9'uncu Maddesinin 2'nci fıkrasında yer alan mütekabil düzeltme mekanizmalarının uygulanmasını tetikleyecektir.

25. İşyeri ile parçası olduğu teşebbüsün diğer bölümleri arasından gerçekleştirilen işlemler bir bütün olarak teşebbüs için hiçbir sonuç doğurmaz. Bu ise bu işlemlerin iki bağımlı teşebbüs arasında gerçekleşen işlemlerden daha titiz bir tetkiki gerektirdiğini zımnen ifade eder. Bu aynı zamanda aksi durumda mevcut olabilecek olan dokümantasyonun da daha titiz bir biçimde tetkik edilmesine işaret eder (örneğin yasal bağlayıcılığa sahip sözleşmelerin kaçınılmaz yokluğunda).

26. Genellikle bu tür işlemler ile ilgili olarak bağımlı teşebbüsler arasında gerçekleştirilen işlemler için geçerli olanlardan daha ağır dokümantasyon zorunluluklarının getirilmesi amaçlanmaz. Bundan başka, OECD Transfer Fiyatlandırması Rehberinde atıfta bulunulan transfer fiyatlandırması dokümantasyonunda olduğu gibi, zorunluluklar vergi mükelleflerini şartlar ile orantısız masraflara ve yüklere maruz bırakacak şekilde uygulanmamalıdır. Bununla birlikte, bir işlemin niteliğinin eşsizliği dikkate alınırsa, ülkeler vergi mükellefleri için ilgili işlemin kabul görmesinin uygun olacağını açıkça kanıtlamalarını zorunlu kılmayı arzulayabilirler. Böylece, örneğin iktisadi açıdan önemli riskleri, sorumlulukları ve menfaatleri transfer eden bir işlemi gösteren bir muhasebe kaydı ve eş zamanlı dokümantasyon, kazançların atfedilmesi amacı doğrultusunda faydalı bir başlangıç noktası oluşturacaktır. Bu yaklaşımın uygulanması ile ilgili anlaşmazlıkların ortaya çıkması olasılığını önemli ölçüde azaltabileceğinden, vergi mükellefleri bu tür dokümantasyonları hazırlamaya teşvik edilir. Vergi idareleri, kanuni geçerliliğinin olmamasına bakmaksızın:

-dokümantasyonun, işlevsel ve nesnel analiz ile belirlendiği üzere, teşebbüs bünyesinde gerçekleştirilen faaliyetlerin ekonomik mahiyetine uygun olduğu;

-işlem ile ilgili olarak belgelenen düzenlemelerin, bütünlüğü içinde incelendiklerinde, ticari açıdan rasyonel hareket eden kıyaslanabilir bağımsız teşebbüsler tarafından benimsenmiş olanlardan farksız olduğu veya farklıysalar bile, mükellefin dokümantasyonunda sunulan yapının pratikte vergi idaresinin uygun bir transfer fiyatı belirlemesini engellemediği ve

-mükellefin dokümantasyonunda sunulan işlemin, Raporda açıklanan yaklaşımın ilkelerini ihlal etmediği durumlarda örneğin transfer risklerine onları işlevlerden ayıran bir anlam vererek, bu tür bir dokümantasyonu geçerli kabul edeceklerdir.

27. 2'nci fıkranın başlangıç sözleri ve "her iki Akit Devlette" ifadesi, 2'nci fıkranın yalnızca işyerinin bulunduğu Akit Devletin vergilendirebildiği kazançların 1'inci fıkranın son cümlesine uygun bir şekilde saptanması bağlamında geçerli olmadığı aynı zamanda Madde A ile Madde 23 B Maddelerinin diğer Akit Devlet tarafından uygulanması bağlamında da geçerli olduğunu göstermektedir. Bir Akit Devlet teşebbüsü diğer Devlette bulunan bir işyeri vasıtasıyla ticari faaliyette bulunduğu durumlarda, ilk bahsedilen Devlet ya işyerine atfedilebilen kazançları istisna etmelidir (Madde 23 A) ya da diğer Devlet tarafından bu kazançlara uygulanan vergiyi mahsup etmelidir (Madde 23 B). Her iki Madde uyarınca, söz konusu Devlet böylece, çifte vergilendirmeyi gidermek amacıyla, işyerine atfedilebilen kazançları saptamalı ve bu amaç doğrultusunda 2'nci fıkra hükümlerine riayet etmelidir.

28. 2'nci fıkra tarafından şart koşulan ayrı ve bağımsız teşebbüs varsayımı bir işyerine atfedilebilen kazançların saptanması ile sınırlıdır. Bu varsayım teşebbüs için, bir Akit Devletin söz konusu gelirin 7'nci Maddenin 4'üncü fıkrası uyarınca gelirin 7'nci Maddenin 1'inci fıkrasına bakılmaksızın vergilendirilmesine izin veren bir diğer Anlaşma Maddesinin kapsamına girdiğini ileri sürerek, iç mevzuatı gereğince vergilendirebileceği, bir farazi gelir yaratacak kapsama sahip değildir. Örneğin belirli bir vakadaki koşulların işyeri tarafından kullanılan binanın iktisadi sahipliğinin iş merkezine atfedilmesi gerektiği düşüncesini meşru kıldığını farz edin (bkz. Raporun I. Bölümünün 75'inci paragrafı). Böyle bir durumda, 2'nci fıkra işyerinin kazançları saptanırken bir farazi kiranın mahsup edilmesini zorunlu kılabilir. Bununla birlikte, bu varsayım 6'ncı Maddenin amaçları bakımından gayrimenkul varlıklardan gelir yaratılması olarak yorumlanamaz. Gerçek şu ki, 2'nci fıkra tarafından emredilen varsayım teşebbüs tarafından elde edilen gelirin niteliğini değiştirmez; sadece 7, 23 A ve 23 B Maddelerinin amaçları bakımından işyerine atfedilebilen kazançların saptanmasında geçerlidir. Benzer şekilde, 2'nci fıkra uyarınca bir işyerine atfedilebilen gelir saptanırken bir farazi faiz harcı için indirim yapılabileceği gerçeği, işyerinin bir parçası olduğu teşebbüse 11'inci maddenin 1'inci ve 2'nci fıkraları gereğince herhangi bir faizin ödendiği anlamına gelmez. Ayrı ve bağımsız teşebbüs varsayımı, 11'inci maddeyi kapsamaz ve bu Madde gereğince bir teşebbüsün bir bölümünün aynı teşebbüsün bir diğer bölümüne faiz ödemesi yaptığı farz edilemez. Bununla birlikte, açıkça görüldüğü üzere, bir teşebbüs tarafından farklı bir kişiye o teşebbüsün işyerinden kaynaklanan borç-alacak ilişkisi dolayısıyla faiz ödenmesi ve söz konusu işyeri tarafından karşılanması durumunda, bu gerçek faiz ödemesi 11'inci Maddenin 2'nci fıkrası uyarınca işyerinin bulunduğu Devlette vergilendirilebilir. Ayrıca bir işyeri ile teşebbüsün diğer bölümleri arasında gerçekleştirilen bir varlık devrinin 7'nci Maddenin 2'nci fıkrası bağlamındaki bir işlem gibi muamele gördüğü durumlarda, söz konusu vergilendirme 7'nci Maddeye uygun olduğu sürece, 13'üncü Madde Devletlerin bu tür bir işlemden elde edilen karları veya kazançları vergilendirmesini engellemez (bkz. Madde 13'e ilişkin Yorumun 4'üncü, 8'inci ve 10'uncu fıkraları).

29. Bazı Devletler, politika gereği, 2'nci fıkra tarafından emredilen ayrı ve bağımsız teşebbüs varsayımının 7, 23 A ve 23 B Maddelerinin uygulanması ile sınırlı olmaması gerektiği fakat işyerlerinin mümkün olduğunca yavru şirketler gibi muamele görmesini sağlamak amacıyla diğer Anlaşma Maddelerinin yorumlanmasını ve uygulanmasını da kapsaması gerektiği görüşündedir. Bu Devletler bu nedenle, 2'nci fıkra gereğince bir işyerine ait kazançlar hesaplanırken indirilen farazi işlem ücretlerinin, diğer Anlaşma Maddelerinin amaçları bakımından, bir yavru şirket tarafından ana şirketine yapılan ödemeler ile aynı muameleyi görmesi gerektiğini düşünebilirler. Dolayısıyla, bu Devletler şirket içi işlemlere ait harcamaların 11'inci ve 6'ncı Maddelerin amaçları doğrultusunda kabul edilmesini öngören hükümleri kendi vergi anlaşmalarına dahil etmeyi isteyebilirler (ancak bu verginin böyle bir hükme uygun olarak yalnızca iç mevzuatta öngörüldüğü kapsamda uygulanacağı dikkate alınmalıdır). Buna alternatif olarak, bu Devletler iki ayrı teşebbüs arasında gerçekleştirilen eşdeğer bir işlemin 6'ncı veya 11'inci Madde tarafınca kapsanan gelirin doğmasına sebebiyet vereceği durumlarda, hiçbir şirket içi işlemin kabul edilmemesini arzulayabilir (Ancak bu durumda, aksi takdirde teşebbüsün ilgili kısmına atfedilmiş bir alışveriş olarak kabul edilmiş ilgili masrafların uygun bir bölümünü sağlamak önem arz edecektir). Bununla beraber, bu alternatifleri göz önünde tutan Devletler, bir finansal teşebbüsün (örn. bir banka) farklı bölümleri arasında geçerli şirket içi faiz harçları ile ilgili özel mülahazalar sebebiyle, bu tür harçlar ile neticelenen işlemlerin zaten uzun zamandır, hatta Maddenin mevcut sürümün benimsenmesinden çok önce, kabul gördüğü gerçeğini dikkate almalıdırlar.

30. 2'nci fıkra, söz konusu kazançlar için vergilendirme hakkını tahsis eden1'inci fıkradaki kural gereğince bir işyerine atfedilebilen kazançları belirler. Bir işyerine atfedilebilen kazançların 7'nci Maddenin 2'nci fıkrasına uygun olarak saptandıktan sonra, 2'nci fıkranın getirdiği yükümlülükler ile diğer Anlaşma hükümleri arasında uyum olduğu sürece, her Akit Devletin iç mevzuatı tarafından bu tür kazançların vergilendirilip vergilendirilmeyeceği ve nasıl vergilendirileceği belirlenecektir. 2'nci fıkra teşebbüsün Akit Devletlerden birinde vergilendirilebilir gelirini hesaplarken giderlerin indirilip indirilmeyeceği konusunu ele almaz. Anlaşma hükümleri ve özellikle de 24'üncü Maddenin 3'üncü fıkrası saklı kalmak üzere (bkz. aşağıda 33'üncü ve 34'üncü paragraflar), giderlerin vergiden indirilebilmesi ile ilgili koşullar iç mevzuat tarafından belirlenecek bir konudur.

31. Böylece, örneğin 2'nci fıkra uyarınca bir işyerine atfedilebilir kazançların saptanması amacıyla kabul edilmesi gereken işlemleri görmezden gelecek olan veya münhasıran işyerinin lehine yapılmamış olan giderlerin indirilmesini reddedecek olan iç mevzuat kuralları açıkça 2'nci fıkranın ihlalini teşkil etse de, belirli gider kategorilerinin vergiden indirilmesini engelleyen (örn. eğlence giderleri) veya belirli bir giderin ne zaman indirileceğini belirleyen kurallar 2'nci fıkradan etkilenmez. Ancak bu ayrımı yaparken, bir giderin veya gelir unsurunun fiilen ödendiği zamanı esas alan iç mevzuat kısıtlamalarında olduğu gibi bazı zor sorular ortaya çıkabilir. Örneğin bir şirket içi işlem iki farklı kişi arasında gerçekleşen bir fiili transferi veya ödemeyi kapsamayacağından, bu tür iç mevzuat kısıtlamaları genellikle işlemin niteliğini dikkate almalıdır ve böylece, ilgili transfere veya ödemeye sanki iki farklı kişi arasında gerçekleşmiş gibi muamele etmelidir.

32. İki Devletin iç mevzuatları arasında örneğin amortisman oranları, gelirin kabul edilmesi ve belirli giderlerin vergiden indirilebilirliğine getirilen kısıtlamalar gibi konular bağlamındaki farklılıklar, işyerine atfedilebilen kazançlar, Anlaşma gereğince her iki Devlette 2'nci fıkra uyarınca hesaplanacak olmasına rağmen, doğal olarak her Devlette farklı bir vergilendirilebilir tutar ile sonuçlanacaktır (bkz. ayrıca Maddeler 23 A ve 23 B'ye ilişkin Yorumun 39-43 arası paragrafları). Böylece, 2'nci fıkranın işyerinin bulunduğu Akit Devlete (1'inci fıkra uyarınca) ve diğer Akit Devlete (23 A veya 23 B Maddeleri uyarınca) eşit olarak uygulanmasına rağmen, bir Akit Devlet teşebbüsünün, bu teşebbüsün bir işyeri bulundurduğu

Devlette vergilendirilmesinde esas alınacak olan vergilendirilebilir gelir tutarının, belirli bir vergilendirme döneminde, ilk bahsedilen Devletin 23 A veya 23 B Maddeleri uyarınca indirim uygulayacağı vergilendirilebilir gelir tutarına göre farklı olması muhtemeldir. Bundan başka, farkın vergiden indirilebilir gider türlerine ilişkin iç mevzuat farklılıklarından kaynaklanması durumunda, söz konusu giderlerin kabul edilmesinde yaşanan zamanlama farklılıklarındaki, durumun aksine, fark kalıcı olacaktır.

33. Bununla beraber, kendi topraklarında yerleşik bir işyerine atfedilebilen kazançları vergilerken bir Akit Devlet, 24'üncü Maddenin 3'üncü fıkra hükümlerini dikkate almak zorunda kalacaktır. Bu fıkra, başka şeylerin yanı sıra, ister bir Akit Devlette yerleşik olan bir işyeri adına, ister bu AkitDevletin bir teşebbüsü adına yapılmış olsunlar, giderlerin aynı koşullar altında vergiden indirilebilir olmasını zorunlu kılar. Madde 24'e ilişkin Yorumun 40'ıncı paragrafında belirtildiği üzere:

> Genellikle vergi kanunu tarafından vergilendirilebilir kazançlardan indirilmelerine izin verilen ticari masrafların vergiden indirilmesi bağlamında, işyerlerine mukim teşebbüsler ile aynı hak tanınmalıdır. Bu tür indirimlere, mukim teşebbüslere getirilenlerden başka kısıtlamalar olmaksızın, izin verilmelidir.

34. 24'üncü Maddenin 3'üncü fıkrası ile getirilen yükümlülük bir teşebbüsün bir işyeri lehine yapmış olduğu giderlerin 7'nci Maddenin 2'nci fıkrası uyarınca nasıl hesaba katıldığına bakılmaksızın aynıdır. Bazı durumlarda bir işlemin bir teşebbüsün farklı bölümleri arasında gerçekleştiğinin dikkate alınması uygun olmaz. Bu gibi durumlarda bir teşebbüs tarafından işyerinin gerçekleştirdiği faaliyetler nedeniyle yapılan giderler işyerinin kazançlarının belirlenmesi için doğrudan mahsup edilir. (örn. işe alınan ve yalnızca yabancı bir teşebbüsün işyerini teşkil eden bir inşaat şantiyesinde çalışması karşılığında ücreti yerel ölçekte ödenen bir yerel inşaat işçisinin maaşı). Başka durumlarda ise teşebbüs tarafından yapılan masraflar teşebbüsün diğer bölümleri tarafından bütünüyle veya kısmen işyeri lehine yerine getirilen görevlere atfedilecek ve uygun bir ücret işyerine atfedilebilir kazançların saptanması sırasında doğrudan indirilecektir. (örn. genel müdürlük tarafından işyeri lehine yerine getirilen idari görevler ile ilgili genel giderler). Her iki durumda, 24'üncü Maddenin 3'üncü fıkrası işyeri ile ilgili giderlerin ilgili Akit Devletin teşebbüsü ile aynı koşullar tahtında vergiden indirilebilir olmasını öngörür. Böylece vergilendirme bağlamında, teşebbüs tarafından işyeri lehine doğrudan veya dolaylı olarak yapılan herhangi bir gidere ilgili Akit Devletin bir teşebbüsü tarafından yapılan benzer bir giderden daha az lehte bir muamelede bulunulmamalıdır. Bu kural, ilgili giderin doğrudan işyerine atfedilip edilmemesine (birinci örnek) veya teşebbüsün herhangi başka bir bölümüne atfedilmesine karşın bir farazi ücret ile işyerine yansıtılıp yansıtılmamasına (ikinci örnek) bakılmaksızın geçerlidir.

35. 5'inci maddenin 3'üncü fıkrası, bir inşaat şantiyesi, yapım veya kurma projesine ilişkin sabit bir yer için özel bir kural koyar. Bu tür işe ilişkin sabit bir yer yalnızca on iki ayı aşan bir süre varlığını sürdürmesi durumunda bir işyeridir. Tecrübeler, bu tür işyerlerinin kazançlarının 7'nci Madde uyarınca atfedilmesi ile ilgili özel problemlere sebebiyet verebildiklerini göstermiştir.

36. Bu problemler en çok inşaat şantiyesi, yapım veya kurma projesi ile bağlantılı olarak teşebbüsün diğer bölümleri tarafından veya bir ilişkili tarafça malların tedarik edildiği veya hizmetlerin sunulduğu durumlarda ortaya çıkmaktadır. Bu sorunlar herhangi bir işyeri ile ilgili olarak ortaya çıkabilse de, bu problemler inşaat şantiyeleri, yapım veya kurma projeleri açısından daha yoğunlukla ortaya çıkmaktadır. Bu gibi durumlarda kazançların yalnızca teşebbüs tarafından ilgili işyeri vasıtasıyla yürütülen faaliyetler bağlamında bir işyerine atfedilebileceğine dair genel ilkeye büyük dikkat gösterilmesi gerekmektedir.

37. Örneğin malların teşebbüsün diğer bölümleri tarafından tedarik edildiği durumlarda, bu tedarikten doğan kazançlar işyeri vasıtasıyla gerçekleştirilen faaliyetlerden doğmaz ve o işyerine atfedilemez. Benzer şekilde, hizmetlerin (planlama, tasarım, şablon çizimleri veya teknik danışmanlığın sunulması gibi) işyerinin bulunduğu Devletin dışında faaliyet gösteren teşebbüsün bölümleri tarafından sunulmasından doğan kazançlar da işyeri tarafından ifa edilen faaliyetlerden doğmaz ve o işyerine atfedilemez.

38. 7'nci Madde 2010 yılı öncesindeki lafzında aşağıdaki 3'üncü fıkrayı içeriyordu:

> Bir işyerinin kazancı belirlenirken, işyerinin bulunduğu Devlette veya başka herhangi bir yerde yapılan ve yönetim ve genel idare giderlerini de kapsamına alan, işyerinin amaçlarına uygun düşen giderlerin indirilmesine müsaade edilecektir.

Bu fıkra ile aslında 2'nci fıkranın, söz konusu giderler işyerinin bulunduğu Devletin dışındaki bir yerde yapılmış olsa dahi, bir işyerinin kazançlarını saptarken doğrudan veya dolaylı olarak işyerinin lehine yapılan giderlerin dikkate alınması gerektiğinin açıklanmaması amaçlanmış olmasına rağmen, bu fıkra bazen, dolaylı bir şekilde işyerinin lehine olan giderlerin indirilmesini giderlerin fiili tutarı ile sınırlayan bir hüküm gibi anlaşılmıştır.

39. Bu, ilgili fıkrada anılan genel giderler ve idare giderleri bağlamında özellikle söz konusu idi. 2'nci fıkranın bir önceki versiyonuna göre bu genellikle bir problem teşkil etmiyordu, çünkü teşebbüsün genel ve idari giderlerinin bir payı genelde yalnızca maliyet bazında bir işyerine atfedilebiliyordu.

40. Şimdiki lafzıyla ise 2'nci fıkra, bir teşebbüsün bir bölümünün işyeri lehine faaliyet göstermek amacıyla gerçekleştirdiği işlemlerin (örn. günlük yönetimde sağlanan destek ile) tanımlanmasını ve emsallere uygun fiyatlandırılmasını gerektirir. Giderlerin tutarı ile sınırlandırılmış bir indirimin yerine, bu işlemlere yönelik bir emsal ücretin indirilmesi 2'nci fıkra tarafından gerekli kılınır. Önceki 3'üncü fıkra bu nedenle, indirimi giderlerin tutarı ile sınırlandıran bir fıkra olarak yanlış yorumlanmasını için kaldırılmıştır. Bu versiyonun kaldırılması, bir işyerine atfedilebilen kazançları saptarken 2'nci fıkra gereğince, nerede yapılmış olurlarsa olsun, teşebbüsün bütün ilişkili giderlerinin de dikkate alınması gerektiği koşulunu etkilememektedir. Şartlara bağlı olarak bu, giderlerinin tamamının veya bir kısmının indirilmesi ya da işyeri ile teşebbüsün diğer bir bölümü arasında gerçekleştirilen bir işlem olması halinde, bir emsal ücretin indirilmesi vasıtasıyla gerçekleştirilecektir.

41. 7'nci Madde 2010 yılından önceki lafzında ayrıca teşebbüsün bütün kazançlarının çeşitli bölümleri arasında dağıtılması bazında ilgili kazançların bir işyerine atfedilmesine izin veren bir hüküm de içeriyordu. Ancak bu yöntem yalnızca, uygulanmasının bir Akit Devlette mutat olması ve doğurduğu sonuçların da 7'nci maddenin ilkelerine uygun olması koşuluyla uygulanacaktı. Komiteye göre bir teşebbüsün toplam kazançlarının dağıtılması haricindeki yöntemler en zor olaylarda dahi uygulanabilir. Komite böylece, uygulanmasının bir istisna haline gelmiş olmasından dolayı ve uygulanma sonuçlarının emsallere uygunluk ilkesine uygun olmasını sağlamanın son derece zor olacağından duyulan kaygılar yüzünden bu hükmü kaldırmaya karar vermiştir.

42. Aynı zamanda, Komite ayrıca önceki sürümde yer alan ve işyerine atfedilecek olan kazançların "aksine makul ve geçerli bir neden olmadıkça, her yıl aynı yöntemle belirleneceğini" öngören başka bir hükmü de kaldırmaya karar vermiştir. Sürekli ve tutarlı bir muameleyi sağlamayı amaçlayan bu hüküm, bir işyerine atfedilebilen kazançların doğrudan veya dolaylı yöntemler vasıtasıyla ya da hatta teşebbüsün bütün kazançlarının çeşitli bölümlerine paylaştırılması suretiyle saptanabileceği kabul edildiği sürece elverişli idi. Komite tarafından

geliştirilen yeni yaklaşım ise özü itibarıyla birbirlerinden bu denli farklı olan yöntemlerin uygulanmasına izin vermemekte ve bu sayede böyle bir hükme ihtiyaç duyulmasını önlemektedir.

43. Maddeden aynı sıralarda kaldırılan son bir hüküm ise "[b]ir işyerine, bu işyeri tarafından teşebbüs adına yalnızca mal veya ticari eşya satın alınması dolayısıyla herhangi bir kazanç atfedilmeyecektir" ifadesini kullanıyordu. 5'inci Maddenin 4 d) bendi bir Akit Devlet teşebbüsünün diğer Devlette işe ilişkin sabit bir yeri münhasıran kendi adına mallar satın almak amacıyla idame ettiği durumlarda, bu yöndeki faaliyetinin diğer Devlette vergilendirilmesini meşru kılan bir düzeye ulaştığının varsayılmayacağını öngörür. Ancak teşebbüs tarafından işe ilişkin bu yer vasıtasıyla başka faaliyetler ifa edilmesi ve böylece işe ilişkin bu yerin bir işyeri teşkil etmesi sebebiyle 4 d) bendinin uygulanamadığı durumlarda, bu lokasyon tarafından ifa edilen bütün görevlere kazançlar yüklemek uygun olacaktır. Gerçek şu ki, satın alım faaliyetleri bir bağımsız teşebbüs tarafından gerçekleştirilmiş olsaydı, alımları yapan kişi hizmetleri karşılığında emsallere uygunluk bazında ödeme alacaktı. Aynı şekilde, teşebbüs adına gerçekleştirilen satın alım faaliyetleri ile sınırlı olan vergi muafiyeti, bu faaliyetleri ifa edebilmek için yapılan giderlerin işyerine ait kazançlarını saptarken dikkate alınmamasını zorunlu kılacağından, böyle bir muafiyet idari problemleri beraberinde getirecekti. Bu nedenle Komite, yalnızca mal veya ticari eşya satın almaktan ibaret olan bir faaliyet bazında herhangi bir kazancın bir işyerine atfedilmemesi gerektiğini öngören bir hükmün emsallere uygunluk ilkesi ile tutarlılık arz etmediği ve Maddeye dahil edilmemesi gerektiği görüşüne varmıştır.

3'üncü Fıkra

44. 7'nci Madde (işyerinin bulunduğu Devletin vergilendirme hakkını sınırlamaktadır) 23 A ve 23 B Maddelerin (diğer Devleti çifte vergilendirmeye karşı önlem sunmakla yükümlü kılar) ile birleştirilmesi, işyerine gerekli şekilde atfedilebilen kazançların çifte vergilendirilmesinin ortadan kaldırılamadığı vakanın kalmamasını sağlamaktadır. Bu sonuç her iki Devletin 2'nci fıkranın farklı bir biçimde yorumlanmasından kaynaklanan anlaşmazlıklarını çözmesini gerektirebilir; ayrıca bu gibi tüm anlaşmazlıkların çifte vergilendirmeyi önleyecek şekilde çözülmesi için gerekli mekanizmaların bulunması önemlidir.

45. Daha önce de belirtildiği gibi, çifte vergilendirme riskini ortadan kaldırmak amacıyla 2'nci fıkranın uygulanması açısından iki Akit Devletin bir ortak görüşe varma gereksinimi, Komiteyi bu fıkranın yorumlanmasına yönelik olarak detaylı bir rehber geliştirmeye sevk etmiştir. Bu rehber, OECD Transfer Fiyatlandırması Rehberini esas alan Raporda yansıtılmıştır.

46. Mükellef işyerine atfedilebilen kazançları her iki Akit Devlette aynı biçimde ve 2'nci fıkraya Rapor tarafından getirilen ve, 23 A veya 23 B Maddeleri 7 (ancak bkz. 66 fıkra) bağlamında da aynı sonucu doğuran yorumuna uygun olarak saptayacağından, çifte vergilendirme riskleri normalde önlenecektir. Her Devlet mükellefin bu şekilde hareket ettiğini kabul etmesi halinde, 2'nci fıkra uyarınca farklı bir sonuç elde etmek amacıyla kazançlarda düzeltme yapmaktan kaçınmalıdır. Bu durum aşağıdaki örnekte açıklanmaktadır.

47. Örnek. R Devleti'nin bir teşebbüsünün R Devleti'nde bulunan bir üretim tesisi, teşebbüsün S Devleti'nde bulunan bir işyerine satılmak üzere mal aktarmıştır. 2'nci fıkra uyarınca işyerine atfedilebilen kazançların saptanması maksadıyla Rapor bir işlemin kabul edilmesi ve bu işlem için bir farazi emsal fiyatın belirlenmesi gerektiğini öngörür. İşlevsel ve nesnel analiz ile tutarlılık arz eden ve mükellef tarafından her iki Devletteki vergilendirilebilir geliri hesaplamak için esas alınan teşebbüse ait dokümantasyon, R Devletindeki tesis tarafından S Devletindeki işyerine yapılan mal satışı niteliğindeki bir işlemin gerçekleştiğini ve işyerine

atfedilebilir kazançları saptamak için 100 tutarındaki bir farazi emsal fiyatının kullanıldığını göstermektedir. Her iki Devlet bu işleminin kabulü ve mükellef tarafından kullanılan fiyatın Raporun ve OECD Transfer Fiyatlandırması Rehberinin ilkelerine uygun olduğu konusunda mutabıktır. Bu durumda her iki Devlet farklı bir emsal fiyatın kullanılmış olması gerektiğini gerekçe göstererek kazançları düzeltmekten kaçınmalıdır; mükellefin 2'nci fıkraya uyduğu konusunda bir mutabakat olduğu sürece, her iki Devletin vergi idareleri emsallere uygunluk koşullarının ne olduğuna dair kendi kararlarını mükellefin kararlarının yerine koyamazlar. Bu örnekte her iki Devlette aynı emsal fiyatın kullanılmış olması ve her iki Devletin de bu fiyatı Anlaşmanın amaçları doğrultusunda kabul edecek olması, bu işleme ilişkin herhangi bir çifte vergilendirmenin 23 A veya 23 B Maddeleri uyarınca önlenmesini sağlayacaktır.

48. Bir önceki örnekte her iki Devlet işlemin kabulünün ve mükellef tarafından kullanılan fiyatın, Raporun ve OECD Transfer Fiyatlandırması Rehberinin ilkelerine uygun olduğu konusunda mutabakata varmışlardı. Ancak Akit Devletler her zaman böyle bir anlaşmaya varamayabilirler. Bazı durumlarda, Rapor ve OECD Transfer Fiyatlandırması Rehberi 2'nci fıkranın farklı yorumlanmasına izin verebilir ve aksi takdirde bu farklı yorumların neticesinde çifte vergilendirmenin ortaya çıkması olasılığı mevcut olacağından, bu tür bir çifte vergilendirmenin ortadan kaldırılması önemli olacaktır. 3'üncü fıkra bu sonucu garanti eden mekanizmayı sağlamaktadır.

49. Örneğin Raporun I. Bölümünün 105 ila 171 arası paragraflarında açıklandığı üzere, 2'nci fıkra "serbest" sermayenin bir işyerine atfedilmesi esasına dayanarak bu işyerine atfedilebilen faiz giderinin saptanmasına yönelik farklı yaklaşımlara izin vermektedir. Komite bunun, özellikle finansal kuruluşlar açısından, problemler yaratabileceğinin farkına vardı. İki Akit Devletin 2'nci fıkrayı farklı biçimde yorumladığı ve söz konusu yorumlardan herhangi birinin 2'nci fıkraya uygun olmadığı sonucuna varmanın mümkün olmadığı bu gibi ve diğer durumlarda, aksi takdirde bu fark sonucunda ortaya çıkacak olan, çifte vergilendirmenin önlenmesinin sağlanmasının önemli olduğu sonucuna ulaştı.

50. 3'üncü fıkra bu sonucun elde edilmesini sağlayacaktır. Ancak bu fıkraya başvurulmasını gerektiren durumların oldukça sınırlı olduğu dikkate alınmalıdır.

51. Birincisi, yukarıda 46'ncı paragrafta açıklandığı üzere, mükellefin işyerine atfedilebilen kazançları her iki Akit Devlette aynı biçimde saptadığı ve her iki Devletin de mükellefin bunu yaparken 2'nci fıkraya Rapor tarafından getirilen yoruma uygun bir şekilde hareket ettiği konusunda mutabakata vardıkları durumlarda, 2'nci fıkranın amaçları doğrultusunda farklı bir sonuç elde etmek amacıyla kazançlarda hiçbir düzeltme yapılmamalıdır.

52. İkincisi, 3'üncü fıkra her iki Akit Devletin 7 ve 23 A veya 23 B Maddeleri uyarınca getirilen yükümlülüklerine riayet etmesini sağlamaya yönelik olarak zaten var olan kanun yollarını hiçbir şekilde kısıtlama amacını taşımamaktadır. Örneğin bir Akit Devletin bu Devlette yerleşik bir işyerine atfedilebilen kazançları saptamasının 2'nci fıkraya uygun olmaması durumunda, mükellef o Devlette Anlaşmaya uygun bir şekilde vergilendirilmediği gerçeğini ele almak amacıyla iç mevzuat kapsamında zaten var olan kanun yollarından ve 25'inci Maddenin öngördüğü karşılıklı anlaşma usulünden faydalanabilecektir. Benzer şekilde, diğer Devletin 23 A veya 23 B Maddelerinin amaçları doğrultusunda işyerine atfedilebilen kazançları 2'nci fıkraya uygun bir şekilde saptamaması ve böylece bu Maddenin hükümlerine riayet etmemesi durumunda da bu kanun yollarından faydalanılabilecektir.

53. Bununla beraber, mükellef işyerine atfedilebilen kazançları 2'nci fıkraya uygun bir şekilde saptamadıysa, Devletlerden her biri bu fıkraya uyumu sağlamak amacıyla düzeltme yapma hakkına sahiptir. Bir Devletin 2'nci fıkraya uygun bir biçimde bir düzeltme yaptığı

durumlarda, söz konusu fıkra elbette diğer Devletin, 2'nci fıkranın ve Maddeler 23 A veya 23 B'nin birleşik uygulaması sayesinde, oluşan bir çifte vergilendirmeyi önlemek amacıyla da mütekabil bir düzeltme yapmasına izin vermektedir (bkz. aşağıda 65'inci paragraf). Ancak düzeltmenin bu Devlette daha önce vergilendirilebilir olan kazançların azaltılması ile sonuçlanması durumunda, bu diğer Devletin (örn. işyerinin bulunduğu devlet) iç mevzuatının böyle bir değişikliği yapmasına izin vermemesi veya bu Devletin düzeltmeyi tek başına yapmak istememesi söz konusu olabilir. Ayrıca yukarıda belirtildiği gibi, her iki Akit Devletin 2'nci fıkra ile ilgili farklı yorumlar benimsemesi ve bu iki yorumdan hiçbirinin 2'nci fıkra ile uyumlu olmadığı sonucuna varmanın mümkün olmaması da söz konusu olabilir.

54. Bu tür kaygılar 3'üncü fıkra tarafından ele alınmaktadır. Aşağıdaki örnek bu fıkranın uygulamasını açıklamaktadır.

55. Örnek. Bir R Devleti teşebbüsüne ait, R Devletinde yerleşik bir üretim tesisi, S Devletinde yerleşik teşebbüse ait bir işyerine satış amacıyla mallar aktarmıştır. 2'nci fıkra uyarınca işyerine atfedilebilen kazançların saptanması maksadıyla bir işlem kabul edilmeli ve bu işlem için bir farazi emsal fiyat belirlenmelidir. İşlevsel ve nesnel analiz ile tutarlılık arz eden ve mükellef tarafından her iki Devletteki vergilendirilebilir gelirini hesaplamak için esas alınan teşebbüse ait dokümantasyon, R Devletindeki tesis tarafından S Devletindeki işyerine yapılan mal satışı niteliğindeki bir işlemin gerçekleştiğini ve işyerine atfedilebilir kazançları saptamak için 90 tutarındaki bir farazi emsal fiyatının kullanıldığını göstermektedir. S Devleti mükellef tarafından kullanılan tutarı kabul etmektedir, fakat R Devleti bu tutarın kendi iç mevzuatı ve 2'nci fıkradaki emsallere uygunluk ilkesi tarafından öngörülen tutarın altında olduğu görüşündedir. Bu devlet kullanılması gereken doğru emsal fiyatının 110 olduğunu düşünmektedir ve mükellef tarafından işyerine atfedilebilen kazançlara ilişkin olarak iddia edilen istisna edilecek (Madde 23 A) veya mahsup edilecek (Madde 23 B) tutarı indirildikten sonra, R Devletinde ödenecek vergi miktarında da bu doğrultuda bir düzeltme yapmaktadır. Bu durumda, aynı işlemin fiyatı S Devletinde 90 olarak ve R Devletinde de 110 olarak saptanacağından, 20 tutarındaki kazançlar çifte vergilendirme konusu olabilir. 3'üncü fıkra, bu durumu çifte vergilendirmenin gerçekten de söz konusu olması ve R Devleti tarafından gerçekleştirilen düzeltmenin 2'nci fıkraya uygun olması halinde, S Devletinin her iki Devlette vergilendirilen kazançlar üzerinden S Devletinde ödenecek vergi miktarında eşdeğer bir düzeltme yapmasını zorunlu kılmak suretiyle ele alacaktır.

56. Ancak S Devleti, R Devleti tarafından yapılan düzeltmenin 2'nci fıkra tarafından güvence altına alındığını kabul etmemesi durumunda, bu düzeltmeyi gerçekleştirmek zorunda olduğunu düşünmeyecektir. Böyle bir durumda, S Devletinin 3'üncü fıkra uyarınca bir düzeltme yapıp yapmaması gerektiği (R Devleti tarafından 2'nci fıkra uyarınca yapılan düzeltme meşru ise) veya R Devletinin ilk düzeltmeyi yapmaktan kaçınıp kaçınmaması gerektiği (düzeltme 2'nci fıkra uyarınca meşru değilse) konuları, gerekirse 25'inci Maddenin 5'inci fıkrasındaki tahkim hükmünden faydalanılması suretiyle, 25'inci maddenin 1'inci fıkrası gereğince karşılıklı anlaşma usulüyle çözülecektir (çünkü sorun bir veya her iki Akit Devletin eylemlerinin Anlaşmaya uygun olmayan bir vergilendirme ile sonuçlanıp sonuçlanmadığı veya sonuçlanıp sonuçlanmayacağı sorusunu içermektedir). Bu usul ile iki Devlet, mükellefin veya iki Devletin ileri sürdüğü fiyatlardan biri ya da başka bir fiyat olabilecek olan aynı emsal fiyat üzerinde mutabakata varabilecektir.

57. 55'inci fıkrada yer alan örnekte görüldüğü üzere 3'üncü fıkra, iki Akit Devletin 7'nci Maddenin 2'nci fıkrasına ilişkin farklı yorumları benimsediği ve her iki Devletin de Anlaşmaya "uygun bir şekilde" vergilendirme yaptığının kabul edilebildiği bazı durumlarda Anlaşmanın çifte vergilendirmeye karşı yeterince koruma sağlayamamasından duyulan kaygıya yöneliktir. 3'üncü fıkra bu gibi durumlarda çifte vergilendirmenin Anlaşmanın genel amaçları ile tutarlı bir

şekilde giderilmesini temin etmektedir.

58. 3'üncü fıkra, 9'uncu Maddenin 2'nci fıkrasının ana özelliklerini paylaşmaktadır. Birincisi, bu fıkra diğer Devlet tarafından gerçekleştirilen bir düzeltme bağlamında her iki Devlet için de geçerlidir. Bu nedenle, ilk düzeltme ister işyerinin bulunduğu Devlet tarafından ister diğer Devlet tarafından yapılmış olsun, bu fıkra karşılıklı olarak geçerlidir. Ayrıca bu fıkra, Devletlerden biri tarafından bir düzeltme gerçekleştirilmediği sürece geçerli olmaz.

59. 9'uncu Maddenin 2'nci fıkrasında olduğu gibi, sırf işyerine atfedilen kazançlar Akit Devletlerden biri tarafından düzeltildi diye, 3'üncü fıkra uyarınca otomatik olarak bir eşdeğer düzeltme yapılmak zorunda değildir. Eşdeğer düzeltme yalnızca diğer Devletin düzeltilen kazançların 2'nci fıkraya uygun olduğunu düşünmesi halinde gereklidir. Başka bir değişle, işyerine atfedilebilen kazançların 2'nci fıkranın ilkelerine uygun bir biçimde doğru olarak hesaplanmaları halinde olmaları gereken düzeyden farklı bir seviyeye gelecek şekilde düzeltildiği durumlarda, 3'üncü fıkra yürürlüğe sokulamaz ve uygulanmamalıdır. İlk düzeltmeyi hangi Devletin yaptığına bakılmaksızın, diğer Devlet yalnızca düzeltilen kazançların, işyerine ait işlemlerin emsallere uygun işlemler olması halinde, ortaya çıkacak olan kazançları doğru bir biçimde yansıttığını düşündüğünde, uygun bir eşdeğer düzeltmesi gerçekleştirmekle yükümlüdür. Diğer Devlet bu nedenle, yalnızca ilk düzeltmenin hem prensipte hem de tutar olarak meşru olduğunu düşünürse, bu tür bir eşdeğer düzeltme yapma konusunda taahhüt altına girer.

60. 3'üncü fıkra bir eşdeğer düzeltmenin hangi yöntemle gerçekleştirileceğini belirlemez. İlk düzeltmenin işyerinin bulunduğu Devlette yapıldığı durumlarda, 3'üncü fıkranın öngördüğü düzeltme diğer Devlette Madde 23 A uyarınca vergiden istisna edilmesi veya Madde 23 B gereğince mahsup edilmesi gereken gelir tutarının düzeltilmesi yoluyla sağlanabilir. İlk düzeltmenin bu diğer Devlet tarafından gerçekleştirildiği durumlarda, 3'üncü fıkra tarafından öngörülen düzeltme işyerinin bulunduğu Devlet tarafından vergilendirilebilir geliri uygun bir miktarda azaltmak amacıyla diğer Akit Devlet teşebbüsünün tahakkukunun tekrar açılması suretiyle gerçekleştirilebilir.

61. 9'uncu Maddeye ilişkin Yorumun 8'inci paragrafında tartışılan ve "ikincil düzeltmeler" olarak adlandırılan sorun, 3'üncü fıkra uyarınca gerçekleştirilecek bir düzeltme bağlamında ortaya çıkmaz. Yukarıda 28'inci paragrafta belirtildiği gibi, bir işyerine atfedilebilen kazançların saptanması yalnıza 7 ve 23 A ile 23 B Maddelerinin uygulanması bakımından önemlidir ve diğer Anlaşma Maddelerinin uygulanmasını etkilemez.

62. 9'uncu Maddenin 2'nci fıkrası gibi 3'üncü fıkra da, sonrasında, bir Devletin, bir işyerine atfedilebilen kazançların diğer Devlette yukarı yönde revize edilmesinin ardından, söz konusu kazançlarda uygun bir düzeltme yapmak zorunda kalmayacağı bir zaman diliminin var olması gerekip gerekmediği sorusunu açık bırakmaktadır. Bazı Devletler taahhüdün açık uçlu olması gerektiği görüşündedir — başka bir deyişle, ilk düzeltmeyi yapan Devlet kaç yıl geriye gitmiş olursa olsun, teşebbüse diğer Devlette hakkaniyet çerçevesinde uygun bir düzeltme temin edilmelidir. Başka Devletler ise bu tür bir açık uçlu taahhüdün pratik idare konusu açısından makul olmadığı düşüncesindedir. Bu problem 9'uncu Maddenin 2'nci fıkrasında veya 3'üncü fıkrada ele alınmamıştır, fakat Akit Devletler, istemeleri halinde, bir Devletin uygun bir düzeltme yapmakla yükümlü olacağı sürenin uzunluğunu konu alan hükümleri ikili anlaşmalara dahil etmekte serbesttir (bu konu ile ilgili olarak bkz. Madde 25'e ilişkin Yorumun 39'uncu, 40'ıncı ve 41'inci paragrafları).

63. Bir Devlet tarafından gerçekleştirilen ilk düzeltmenin, diğer Devlette kazançlar üzerinden uygulanan vergi miktarında derhal bir eşdeğer düzeltme yapılmasını gerektirmeyen

durumlar söz konusu olabilir (örn. bir Devletin işyerine atfedilebilen kazançlarda yaptığı ilk düzeltmenin teşebbüsün diğer Devletteki geri kalan bölümlerine atfedilebilen kayıp tutarının saptanmasını etkileyeceği durumlar). Yetkili makamlar, 3'üncü fıkranın ikinci cümlesine uygun olarak, ilk düzeltmenin, söz konusu vergi fiilen tarh edilmeden önce, diğer Devlette ödenebilir olan vergi üzerinde gelecekte göstereceği etkiyi saptayabilirler; gerçek şu ki, bir önceki fıkrada tanımlanan problemi önlemek amacıyla, yetkili makamlar, bir eşdeğer düzeltmenin diğer Devlette daha sonraki bir aşamada ne ölçüde gerekli olabileceğini saptayabilmek amacıyla, mümkün olan en erken safhada karşılıklı anlaşma usulünden faydalanmayı arzu edebilirler.

64. İlgili taraflar arasında uygun düzeltmenin miktarı ve niteliği açısından bir anlaşmazlık söz konusu olması durumunda, 9'uncu Maddenin 2'nci fıkrası uyarınca yapılacak bir düzeltmede olduğu gibi, 25'inci Maddede öngörülen karşılıklı anlaşma usulü uygulanmalıdır. Aslında, yukarıda 55'inci paragrafta yer alan örnekte de görüldüğü üzere, iki Akit Devletten birinin bir işyerine atfedilebilen kazançları, diğer Devlet tarafından çifte vergilendirmenin önlenmesi için gerekli ölçüde bir eşdeğer düzeltme temin edilmeden, düzeltmesi durumunda, yetkili makamları ya bir Devlet tarafından gerçekleştirilen ilk düzeltmenin ya da diğer Devletin bir eşdeğer düzeltme yapmamasının Anlaşma hükümlerine aykırılık teşkil ettiğini kabul etmeye mecbur kılmak amacıyla mükellef 25'inci maddenin 1'inci fıkrasındaki karşılıklı anlaşma usulünden ve gerekirse 25'inci Maddenin 5'inci fıkrasındaki tahkim hükmünden faydalanabilecektir (25'inci Maddenin 5'inci fıkrasındaki tahkim hükmü bir anlaşmayı engelleyen sorunların tahkim yoluyla çözülmesini sağladığından, yetkili makamların başka türlü anlaşamayacağı durumlarda kritik bir rol onayacaktır).

65. 3'üncü fıkra yalnızca yapılan düzeltme neticesinde kazançların çifte vergilendirmeye tabi tutulmasını önlemek için gerekli olduğu ölçüde geçerlidir. Örneğin işyerinin bulunduğu Devletin bu işyeri ile teşebbüsün geri kalan kısmı arasında gerçekleştirilen bir işlemin fiyatının emsallere uygunluk ilkesi ile uyumlu olmadığı gerçeğini yansıtmak amacıyla, mükellefin işyerine atfettiği kazançları düzelttiğini farz edin. Diğer Devletin de mükellef tarafından kullanılan fiyatın emsal bir fiyat olmadığı konusunda mutabık olduğunu farz edin. Bu durumda, 2'nci fıkra ile Madde 23 A veya 23 B'nin birlikte uygulanması neticesinde bu diğer Devlet, çifte vergilendirmeyi gidermek amacıyla, işyerine bir emsal fiyatı yansıtacak olan düzeltilmiş kazançlar atfetmeye mecbur olacaktır. Böyle bir durumda 3'üncü fıkra yalnızca Devletlerin doğru emsal fiyatın ne olması gerektiği konusunda farklı yorumlar benimsemeleri halinde önem arz edecektir.

66. 3'üncü fıkra yalnızca, Maddeye uygun olarak teşebbüsün farklı bölümlerine atfedilen kazançların aynı kısımlarında ortaya çıkan, bir işyerine atfedilen kazançların saptanmasındaki farklılıklar bağlamında geçerlidir. Daha önce de açıklandığı gibi (bkz. yukarıda 30'uncu ve 31'inci paragraf), 7'nci Madde vergilendirilebilir gelirin hesaplanmasını konu almaz; bunun yerine vergilendirme haklarının iki Akit Devlet arasında tahsis edilmesi amacıyla kazançların atfedilmesini ele alır. Bu nedenle, Madde yalnızca vergilendirme haklarının tahsis edilmesi amacıyla gelirleri ve giderleri yükleme işlevi görür ve hangi gelirlerin vergilendirilebilir ve hangi giderlerin indirilebilir olduğu konusunda peşin bir hüküm vermez, çünkü bu konu 2'nci fıkra ile uyum sağlandığı sürece bir iç mevzuat konusudur. İşyerine atfedilen kazançların her iki Devlette aynı olduğu durumlarda, her iki Devlette vergilendirilebilir gelire dahil edilecek olan ve belirli bir vergilendirme dönemi için üzerinden vergi alınacak olan tutar, örn. gelirin kabul edilmesi ve giderlerin indirilmesi bağlamında olduğu gibi iç mevzuat kurallarındaki farklılıklar göz önünde tutulduğunda, farklı olabilir. Bu birbirinden farklı iç mevzuat kuralları yalnızca her iki Devlete atfedilen kazançlar için geçerli olduğundan, tek başlarına 3 üncü fıkra bağlamında çifte vergilendirme ile sonuçlanmazlar.

67. Bundan başka, işyerinin bulunduğu Akit Devlete bu Devletteki işyerine atfedilen kazançlar üzerinden ödenen vergi için, aksi takdirde mümkün olmayacak olan, çifte vergilendirmeyi giderme işleminin sağlanması amaçlandığı durumlar hariç, 3'üncü fıkra 23 A veya 23 B Maddeleri uyarınca gerçekleştirilen istisna veya mahsubun hesaplanmasını etkilemek üzere uygulanmaz. Bu fıkra bu nedenle, diğer Devletin iç mevzuatı uyarınca ve 23 A veya 23 B Maddeleri gereğince, bu tür kazançların bütünüyle bu diğer Devlet tarafından istisna edildiği durumlarda veya ilk bahsedilen Devlette ödenen verginin bütünüyle bu diğer Devletin vergisi ile mahsup edildiği hallerde geçerli olmayacaktır.

68. Bazı Devletler, bir Devletin, düzeltmeyi yapan Devletin emsal fiyat veya yöntem bağlamında tercih ettiği yaklaşımına riayet etmeksizin, eşdeğer düzeltmeyi yapmayı tek taraflı olarak kabul etmediği durumlarda, 3'üncü fıkranın kapsamına giren vakaların karşılıklı anlaşma usulü vasıtasıyla çözüme kavuşturulmasını tercih edebilirler (bu şekilde hareket edilmemesi ise 25'inci Maddenin 5'inci fıkrasındaki tahkim hükmünün uygulanmasını devreye sokmaktadır). Bu Devletler bu nedenle, bir Devlete daima düzeltme yapan Devlet ile uygulanacak emsal fiyat veya yöntem hakkında müzakereler yürütme imkanı tanıyacak olan bir hükmü tercih edeceklerdir. Bu görüşü paylaşan Devletler, 3'üncü fıkranın aşağıdaki alternatif sürümünü kullanmayı tercih edebilirler:

> 2'nci fıkraya uygun olarak, bir Akit Devletin, Akit Devletlerden birinin bir teşebbüsünün işyerine atfedilebilir kazançlarda düzeltme yaptığı ve bunun neticesinde de teşebbüsün diğer Devlette vergiye tabi tutulan kazançları üzerinden vergi aldığı durumlarda, diğer Akit Devlet, ilk bahsedilen Devletin yaptığı düzeltmeyi kabul etmesi halinde, bu kazançlar bağlamında çifte vergilendirmeyi önlemek için gerekli olduğu ölçüde, uygun bir düzeltme yapacaktır; diğer Akit Devletin böyle bir düzeltmeyi kabul etmemesi durumunda ise Akit Devletler bundan kaynaklanan herhangi bir çifte vergilendirmeyi karşılıklı anlaşma yoluyla önleyeceklerdir.

69. Bu alternatif sürüm ile, kendisinden bir eşdeğer düzeltme yapması istenen Devletin daima bunun karşılıklı anlaşma usulü vasıtasıyla gerçekleştirilmesini talep edebilmesi amaçlanmaktadır. Bu sürüm, ilgili Devlet için, diğer Devlet tarafından yapılan düzeltmenin 2'nci fıkraya uygun bir şekilde yapıldığı görüşünde olduğu durumlarda dahi, eşdeğer bir düzeltmede bulunmayı kabul etme konusunda bir yasal yükümlülük yaratmayarak, 3'üncü fıkradan önemli ölçüde farklılık göstermektedir. Bu hüküm bir Devlete daima diğer Devlet ile nelerin en uygun emsal fiyat veya yöntem olacağı konusunda müzakereler yürütme imkanını tanıyacaktır. Söz konusu Devletin eşdeğer düzeltmeyi yapmayı tek taraflı olarak kabul etmediği durumlarda, 3'üncü fıkranın bu sürümü, mükellefin sorunun çözülmesini temin etmek amacıyla karşılıklı anlaşma usulüne başvurma hakkına sahip olmasını sağlayacaktır. Bundan başka, bu tür bir vakada karşılıklı anlaşma usulünün devreye sokulduğu durumlarda hüküm, söz konusu karşılıklı anlaşmanın sağlanabilmesi için hangi Devletin yaklaşımından taviz vermekle yükümlü olacağını belirleyen bir standart sunmamasına rağmen, Akit Devletlere karşılıklı anlaşma yoluyla çifte vergilendirmeyi önlemelerini şart koşan karşılıklı bir yasal yükümlülük getirmektedir. Akit Devletler çifte vergilendirmenin önlenmesine yönelik karşılıklı bir anlaşmaya varamamaları halinde, her ikisi de anlaşma yükümlülüklerini ihlal etmiş olacaklardır. Bu tür çifte vergilendirme vakalarını karşılıklı anlaşma yoluyla önleme yükümlülüğü bu nedenle, yalnızca yetkili makamların karşılıklı anlaşma yoluyla konuyu çözmeye "gayret sarf etmelerini" zorunlu kılan 25'inci Maddenin 2'nci fıkrasındaki standarttan daha güçlüdür.

70. Akit Devletlerin 3'üncü fıkrayı yukarıdaki alternatif fıkra ile değiştirme konusunda karşılıklı olarak anlaşmaları durumunda, 3'üncü fıkra hakkında 66'ncı ve 67'nci paragraflarda yapılan yorumlar bu hüküm bağlamında da geçerli olacaktır.

4'üncü Fıkra

71. Anlaşmada "kazançlar" teriminin tanımlanmasına gerek görülmemesine rağmen, bu Maddede ve Anlaşmanın herhangi başka bir yerinde kullanıldığında bu terimin, bir teşebbüsün yürütülmesinde elde edilen bütün gelirleri de içine alan, geniş kapsamlı bir anlam taşıdığı göz önünde tutulmalıdır. Bu tür bir geniş kapsamlı anlam, terimin çoğu OECD üye ülkelerinin vergi yasalarındaki kullanımına karşılık gelmektedir.

72. 4'üncü fıkra olmadan, "kazançlar" teriminin bu yorumu Anlaşmanın uygulanması ile ilgili bazı belirsizliklere mahal verebilirdi. Bir teşebbüse ait kazançların, örn. temettüler gibi, Anlaşmaların diğer Maddelerinde ayrıca ele alınan gelir kategorilerini içermesi durumunda, bu tür gelir kategorileri için hangi Maddenin geçerli olması gerektiği sorusu doğacaktır; örn. temettülerde bu Madde veya 10'uncu Madde.

73. Bu Maddenin ve ilgili diğer Maddenin uygulanması aynı vergi işlemi ile sonuçlandığı sürece, bu sorunun uygulamada çok küçük bir önemi vardır. Ayrıca Anlaşmanın başka Maddeleri de bu soruyu bazı gelir türleri bağlamında özel olarak ele almaktadır. (örn. 6 ncı Maddenin 4'üncü fıkrası, 10'uncu ve 11'inci Maddelerin 4'üncü fıkraları, 12'nci Maddenin 3'üncü fıkrası, 17'nci Maddenin 1'inci ve 2'nci fıkraları ve 21'inci Maddenin 2'nci fıkrası).

74. Bununla beraber, bu soru başka gelir türleri bağlamında ortaya çıkabilir ve bu nedenle de spesifik gelir kategorilerine uygulanan Maddelerin 7'nci Madde karşısında öncelikli olmasını sağlayan bir yorumlama kuralının kapsama alınması kararlaştırılmıştır. Bu kuraldan 7'nci Maddenin bu diğer Maddelerin kapsamındaki gelir kategorilerine ait olmayan ticari kazançlara ve ayrıca 10'uncu ve 11'inci Maddelerin 4'üncü fıkrası, 12'nci Maddenin 3'üncü fıkrası ve 21'inci Maddenin 2'nci fıkrası uyarınca 7'nci Madde kapsamına giren gelirlere uygulanacağı sonucu ortaya çıkmaktadır. Ancak bu kural gelirin iç mevzuat gereğince nasıl sınıflandırılacağı konusunda yön tayin edici değildir; bu nedenle, bir Akit Devletin bir gelir unsurunu bu Anlaşmanın diğer Maddeleri uyarınca vergilendirebilmesi durumunda, bu gelir unsuruna yönelik vergi işleminin Anlaşmanın hükümlerine uygun olması koşuluyla, bu Devlet kendi iç vergi amaçları bakımından söz konusu geliri istediği gibi niteleyebilir (yani ticari gelirler veya spesifik bir gelir kategorisi olarak). Bundan başka, bir Akit Devlet teşebbüsünün diğer Devlette bulunan bir işyeri vasıtasıyla gayrimenkul varlıklardan gelir elde ettiği durumlarda, eğer gelir ilk bahsedilen Devlette veya bir üçüncü Devlette bulunan gayrimenkul varlıklardan elde ediliyorsa, bu diğer Devletin söz konusu geliri vergilendiremediği de dikkate alınmalıdır. (bkz. Madde 21'e ilişkin orumun üncü paragrafı ve 23 A ile 23 B Maddelerine ilişkinYorumun 9'uncu ve 10'uncu paragrafları).

75. Akit Devletler, söz konusu terim ile örn. temettüler kavramı arasındaki ayrımı netleştirmek amacıyla, ikili anlaşma yoluyla "kazançlar" terimine yönelik özel açıklamalar veya tanımlamalar belirleme konusunda serbesttirler. Müzakere edilmekte olan bir anlaşmada temettüler, faiz ve gayrimaddi hak bedellerine ilişkin Maddelerde yer alan tanımlardan sapmalar olduğunda, bu şekilde hareket edilmesi bilhassa uygun görülebilir.

75.1. Emisyon ticareti programları, küresel ısınmaya karşı uluslararası stratejinin bir parçası olarak bazı ülkeler tarafından uygulanmaktadır. Bu tür programlar uyarınca sera gazları üreten bazı ekonomik faaliyetler yürütebilmek için emisyon izin belgeleri gerekli olabilir ve başka ülkelerde emisyonun azaltılmasına veya emisyonun ortadan kaldırılmasına yönelik projeler için açılan krediler kabul edilebilir. Bazı emisyon ticareti programlarının çok uluslu niteliği (Avrupa Birliği Emisyon Ticareti Sistemi gibi) dikkate alınırsa, başta emisyon izin ve kredi belgelerinin düzenlenmesinden ve ticaretinden elde edilen gelirin değerlendirilmesi olmak üzere, bu

programlar Model Vergi Anlaşması bağlamında spesifik sorunlar teşkil etmektedirler. Bu sorunlar Komitenin "Emisyon İzinleri/Kredileri ile İlgili Vergi Anlaşmaları Sorunları"[1] başlıklı raporunda incelenmektedir. Bu raporda açıklandığı üzere, emisyon izin veya kredi belgelerinin düzenlenmesinden veya ticaretinden elde edilen gelir genellikle 7'nci Madde ve 13'üncü Maddenin kapsamındadır. Belirli koşullarda ise bu tür bir gelir 6'ncı, 8'inci ve 21'inci Maddeler (bkz. Madde 6'ya ilişkin Yorumun 2.1'inci fıkrası ve Madde 8'e ilişkin Yorumun 14.1'inci fıkrası) tarafından kapsanabilir.

76. Nihayetinde, daha önceleri başka Anlaşma Maddelerinin kapsamında olan iki kazanç kategorisinin artık 7'nci Madde tarafından kapsandığı dikkate alınmalıdır. Birincisi, 1963 Taslak Anlaşmasının ve 1977 Model Anlaşmasının 12'nci Maddesinin 2'nci fıkrasında yer alan "gayrimaddi hak bedelleri" tanımı "sınai, ticari veya bilimsel teçhizatın kullanımı ya da kullanım hakkı karşılığında" yapılan ödemeleri kapsamasına rağmen, bu ödemelere yapılan atıf, konteynırların kiraya verilmesinden elde edilen gelir de dahil olmak üzere, sınai, ticari veya bilimsel teçhizatın kiraya verilmesinden sağlanan gelirin, 12'nci Madde hükümlerinden ziyade, olayına göre, 7'nci Madde veya 8'inci Madde hükümleri kapsamına girmesini sağlamak amacıyla (bkz. bu Maddeye ilişkin Yorumun 9'uncu fıkrası), daha sonraları bu tanımdan kaldırılmıştır. Bu durum, söz konusu gelirin niteliği göz önünde tutularak, Mali İşler Komitesi tarafından uygun bir sonuç olarak görülmektedir.

77. İkincisi, 2000 yılından önce, profesyonel hizmetler ve bağımsız niteliğe sahip diğer faaliyetler ayrı bir Madde, yani 14'üncü Madde kapsamında irdeleniyordu. Bu Maddenin hükümleri ticari kazançlara uygulananlarla benzer hükümler idi, fakat ilk başlarda işyeri kavramının ticari ve sınai faaliyetlere mahsus olması gerektiği düşünüldüğünden, 14'üncü Madde işyeri kavramından ziyade sabit yer kavramını kullanıyordu. Ancak hangi faaliyetin 7'nci maddenin değil de, 14'üncü maddenin kapsamına girdiği her zaman açıkça anlaşılamıyordu. 14'üncü maddenin 2000 yılında kaldırılması, 7'nci Maddede kullanılan işyeri kavramı ile 14'üncü Maddede kullanılan sabit yer kavramı arasında veya 7'nci veya 14'üncü maddelerden hangisinin uygulanacağını belirleyen kazançları hesaplama ile vergileri hesaplama yöntemleri arasında kasıtlı farklılıkların olmadığı gerçeğini yansıtmış oldu. 14'üncü maddenin kaldırılmasının etkisi ise profesyonel hizmetlerden ve bağımsız niteliğe sahip diğer faaliyetlerden elde edilen gelirin artık ticari kazançlar sıfatıyla 7'nci Madde kapsamında ele alınmasından ibarettir. Bu durum ayrıca 3'üncü maddeye "iş" terimi için bir tanımının eklenmesiyle teyit edilmiş oldu; bu tanım söz konusu terimin profesyonel hizmetleri ve bağımsız niteliğe sahip diğer faaliyetleri kapsadığını açıkça belirtmektedir.

Yorum Hakkında Görüşler

78. *İtalya* ve *Portekiz*, ilgili vergileri hesaplama yöntemi bağlamında — 77'nci paragrafın dördüncü cümlesine verilen anlama bakılmaksızın — ulusal sistemlerinin modelin yeni lafzından, yani 14'üncü Maddenin kaldırılmasından etkilenmediğinin dikkate alınmasının önemli olduğu görüşündedir.

79. *Belçika*, Yorumun 14'üncü paragrafında ifade edilen görüşü paylaşmamaktadır. Belçika, kontrol edilen yabancı şirketlere ilişkin mevzuatın uygulanmasının 7'nci Maddenin 1'inci fıkra hükümlerine aykırı olduğu görüşündedir. Bu özellikle de bir Akit Devletin, mukimlerinden birini bir yabancı kuruluşun elde ettiği gelir üzerinden, bu mukime o kuruluşun gelirini yabancı kuruluşun sermayesine iştiraki oranında atfeden bir varsayımı kullanmak suretiyle, vergilendirdiği durumlarda söz konusudur. Bu şekilde hareket ederek bu Devlet, kendi mukiminin vergi matrahını, bu mukim tarafından değil de, bir yabancı kuruluş tarafından elde

1 Ayrıbasımı, OECD Model Vergi Anlaşmasının tam metin sürümünün II'nci Cildinde sayfa R(25)-1'de yer alır.

edilen ve 7'nci Maddenin 1'inci fıkrasına göre o Devlette vergilendirilemeyen bir geliri matraha dahil etmek suretiyle yükseltmektedir. Bu Akit Devlet böylece yabancı kuruluşun tüzel kişiliğini görmezden gelmektedir ve 7'nci Maddenin 1'inci fıkrasına aykırı hareket etmektedir.

80. *Lüksemburg*, söz konusu yorum 7'nci Maddenin 1'inci fıkrasında yer alan temel ilkeye itiraz etmiş olduğundan, 7'nci Maddenin 1'inci fıkrasının bir Akit Devletin kontrol edilen yabancı şirketlere yönelik kendi iç mevzuat hükümlerine göre vergileme hakkını sınırlandırmadığını belirten 14'üncü fıkranın yorumunu paylaşmamaktadır.

81. 14'üncü fıkraya atıfta bulunarak, *İrlanda* genel görüşünü Madde 1'e ilişkin Yorumun 27.5'inci fıkrasında kaleme almaktadır.

82. *İsveç*, *Kazançların İşyerlerine Atfedilmesi* başlıklı Rapora dahil edilen "serbest" sermayenin atfedilmesine ilişkin farklı yaklaşımların mutlaka emsallere uygunluk ilkesine uygun bir sonucu sağlayacağını düşünmediğini açıklığa kavuşturma arzusundadır. Dolayısıyla, İsveç her bir vakanın gerçekliklerini ve şartlarını irdelediğinde, pek çok vakada bu yaklaşımların uygulanmasından kaynaklanan faiz indirim tutarının emsallere uygunluk ilkesine uygun olduğu görüşüne varamayacaktır. "Serbest" sermayenin atfedilmesi ile ilgili farklı görüşlerin çifte vergilendirmeye yol açması durumunda, 25'inci Maddede öngörülen karşılıklı anlaşma usulünün kullanılması gerekecektir.

83. 27'nci ve 65'inci fıkralara atıfta bulunarak, *Birleşik Devletler* 7'nci Maddenin 2'nci fıkrasından dolayı ortaya çıkan çifte vergilendirmeyi nasıl gidereceğini açıklığa kavuşturma arzusundadır. Bir mükellefin Birleşik Devletlerin yetkili makamına, başka işlemler tarafından oluşturulan yabancı vergi mahsubu sınırlandırmasından faydalanılması gibi, Birleşik Devletlerinin iç mevzuatının sağladığı mekanizmaların uygulanmasından sonra bu tür bir çifte vergilendirmenin giderilmediğini kanıtlayabildiği durumlarda, Birleşik Devletler bu tür ek çifte vergilendirmeyi giderecektir.

84. *Türkiye*, Madde 7'ye ilişkin Yorumun 28'inci paragrafında ifade edilen görüşleri paylaşmamaktadır.

Madde ile ilgili Çekinceler

85. *Avustralya*, kendi iç mevzuatına her türlü sigortacılık işinden elde edilen kazançların vergilendirilmesine imkân veren bir hükmü anlaşma kapsamına dâhil etme hakkını saklı tutar.

86. *Avustralya*, ticari kazançların bir yatırım fonunun (Avustralya'da vergi amaçları bakımından şirket muamelesi gören belirli menkul kıymetler fonlarının dışında) kayyumu tarafından Avustralya'daki bir işyeri vasıtasıyla yürütülen ticari faaliyetten elde edildiği durumlarda, diğer Akit Devletin bir mukiminin lehtar sıfatıyla hak sahibi olduğu söz konusu ticari kazanç payını vergilendirme hakkını açıklığa kavuşturan bir hükmü anlaşma kapsamına alma hakkını saklı tutar.

87. *Kore* ve *Portekiz*, herhangi bir on iki aylık dönemde bir veya bir kaç seferde toplam 183 günü aşan bir süre ülkelerinde bulunmaları durumunda, serbest meslek faaliyeti veya bağımsız nitelikte diğer faaliyetleri ifa eden kişileri, söz konusu hizmet veya faaliyetleri ifa ederken kullanabilecekleri bir işyerine (veya sabit bir yere) sahip olmasalar dahi, vergilendirme hakkını saklı tutarlar.

88. *İtalya*, *Portekiz* ve *Türkiye*, serbest meslek faaliyetleri ifa eden kişileri, 2000 yılında kaldırılmadan önceki haliyle 14'üncü Maddeye eşdeğer ayrı bir madde uyarınca vergilendirme hakkını saklı tutarlar. Türkiye açısından gerçek kişi olmayan kişilerin söz konusu maddeye dâhil edilip edilmeyeceği ikili müzakereler yoluyla belirlenecektir.

89. *Birleşik Devletler*, Maddenin 1'inci ve 2'nci fıkrasının uygulayarak, varlığını sürdürdüğü sürece bir işyerine atfedilebilen herhangi bir gelir veya kazancın, ödemeler işyerinin varlığının sona ermesinden sonraki bir tarihe ertelenmiş olsa dahi, işyerinin yerleşik olduğu Akit Devlette vergilendirilebilmesini sağlamak amacıyla 7'nci Maddeyi tadil etme hakkını saklı tutar. Birleşik Devletler ayrıca bu kuralı 11, 12, 13 ve 21'inci Maddeler çerçevesinde de uygulama hakkını saklı tuttuğuna dikkat çekme arzusundadır.

90. *Türkiye*, her durumda konteynerlerin kiraya verilmesinden sağlanan geliri kaynağında stopaj vergisine tabi tutma hakkını saklı tutar. Bu tür gelirlere 5'inci ve 7'nci Maddelerin uygulanması durumunda Türkiye, basit depo, depo-acente ve işletme şubesi vakalarına işyeri kuralını uygulama arzusundadır.

91. *Norveç* ve *Birleşik Devletler*, 8'inci Madde uyarınca, uluslararası trafikte kullanılan konteynırların kullanımdan, bakımından veya kiraya verilmesinden elde edilen geliri, deniz ve hava taşımacılığından sağlanan gelir ile aynı muameleye tabi tutma hakkını saklı tutarlar.

92. *Avustralya* ve *Portekiz*, bir Akit Devletin yetkili makamında bulunan bilgilerin, kazançların bir teşebbüsün işyerine atfedilebilir olduğunu saptamak için yeterli olduğu durumlarda, yetkili makamın bu amaç doğrultusunda o teşebbüse bu Devletin vergilendirme yasası hükümlerini uygulayabilmesini öngören bir hükmü, yetkili makamın sahip olduğu bilgilerin buna izin verdiği ölçüde söz konusu yasanın bu Maddenin ilkelerine uygun bir şekilde uygulanacağının güvence altına alınması koşuluyla, ikili müzakerelerde teklif etme hakkını saklı tutarlar.

93. *Meksika*, doğrudan, diğer Akit Devlette yerleşik olan şirketin idare merkezi tarafından gerçekleştirilen mal veya ticari eşya satışından elde edilen ticari kazançları, söz konusu mal ve ticari eşyanın işyeri vasıtasıyla satılanlar ile aynı veya benzer türde olması koşuluyla, işyerinin bulunduğu Devlette, vergilendirme hakkını saklı tutar. Meksika hükümeti bu kuralı, genel bir "işyerinin cazibesi" ilkesi olarak değil de, yalnızca kötüye karşı kullanmaya karşı bir önlem olarak uygulayacaktır; böylece bu kural, teşebbüsün söz konusu satışların Anlaşma çerçevesinde menfaat sağlama amacı dışındaki gerekçelerle yapıldığını kanıtlaması durumunda uygulanmayacaktır.

94. *Çek Cumhuriyeti*, 3'üncü fıkraya, iyi niyet durumlarında yapılacak olası eşdeğer düzeltmeleri kısıtlayan bir hükmü dahil etme hakkını saklı tutar.

95. *Yeni Zelanda*, Kazançların İşyerlerine Atfedilmesi başlıklı 2010 Raporunun I. Bölümünde yansıtılan yaklaşımı onaylamadığından, 7'nci Maddenin önceki versiyonunu (Model Vergi Anlaşmasının 2010 yılı güncellemesinden hemen önceki Model Vergi Anlaşmasında yer alan versiyon), söz konusu versiyona ilişkin kendi görüş ve çekincelerini de dikkate almak suretiyle, kullanma hakkını saklı tutar. Yeni Zelanda bu nedenle, söz konusu güncelleme vasıtasıyla Maddeye ilişkin Yorumda yapılan değişiklikleri onaylamamaktadır.

96. *Şili*, *Yunanistan*, *Meksika*, *Slovak Cumhuriyeti* ve *Türkiye*, Model Vergi Anlaşmasının 2010 yılı güncellemesinden hemen önceki Model Vergi Anlaşmasında yer alan 7'nci kullanma hakkını saklı tutmaktadırlar. Bu nedenle, söz konusu ülkeler, bahsedilen güncelleme vasıtasıyla Maddeye ilişkin Yorumda yapılan değişiklikleri onaylamamaktadırlar.

97. *Portekiz*, iç mevzuatı yeni yaklaşımı uygulayabilecek şekilde uyarlanana kadar, bu Maddenin metnini 2010 yılından önceki haliyle kendi anlaşmalarına dahil etme hakkını saklı tutar.

98. *Slovenya*, 3'üncü fıkra çerçevesinde olası bir düzeltmenin yalnızca eşru görülmesi halinde gerçekleştirileceğini belirtme hakkını saklı tutar.

EK

MADDE 7'NİN ÖNCEKİ SÜRÜMÜ VE YORUMU

Aşağıdaki metin, 7'inci Madde ve Yorumlamasının 22 Temmuz 2010 tarihinden önceki şeklidir. O tarihten önce sonuçlandırılan karşılıklı vergi anlaşmalarının uygulanması ve yorumlanmasında geçerli olmaya devam edeceğinden, bu Madde ve Yorumlamasının önceki sürümü, tarihi referans olmak üzere aşağıda verilmiştir.

MADDE 7

TİCARİ KAZANÇLAR

1. Bir Akit Devlet teşebbüsüne ait kazanç, söz konusu teşebbüs diğer Akit Devlette yer alan bir işyeri vasıtasıyla ticari faaliyette bulunmadıkça, yalnızca bu Devlette vergilendirilecektir. Eğer teşebbüs yukarıda bahsedilen şekilde ticari faaliyette bulunursa, teşebbüsün kazancı yalnızca işyerine atfedilebilen miktarla sınırlı olmak üzere bu diğer Devlette vergilendirilebilecektir.

2. 3'üncü fıkra hükümleri saklı kalmak üzere, bir Akit Devlet teşebbüsü diğer Akit Devlette yer alan bir işyeri vasıtasıyla ticari faaliyette bulunduğunda, her iki Akit Devlette de bu işyerine atfedilecek kazanç, bu işyeri ile aynı veya benzer koşullar altında, aynı veya benzer faaliyetlerde bulunan, ayrı ve bağımsız bir teşebbüs olması ve işyerini oluşturduğu teşebbüsten tamamen bağımsız bir nitelik kazanması durumunda elde edeceği kazançla aynı miktarda olacaktır.

3. Bir işyerinin kazancı belirlenirken, işyerinin bulunduğu Devlette veya başka yerde yapılan, yönetim ve genel idare giderleri de dâhil olmak üzere işyerinin amaçlarına yönelik oluşan giderlerin indirilmesine müsaade edilecektir.

4. Bir Akit Devlette bir işyerine atfedilecek kazançların, teşebbüsün toplam kazançlarının çeşitli kısımlarına bölüştürülmesi yoluyla tespit edilmesi alışılagelmiş bir durumsa, 2'nci fıkradaki hiçbir hüküm Akit Devleti alışılagelmiş böyle bir bölüştürme yoluyla vergilendirilecek kazançları tespit etmekten men etmez; ancak benimsenecek bölüştürme yöntemi öyle olmalıdır ki sonuç bu Maddede yer alan ilkelere uygun çıksın.

5. Bir işyerine, bu işyeri tarafından teşebbüs adına yalnızca mal veya ticari eşya satın alınması dolayısıyla hiç bir kazanç atfedilmeyecektir.

6. Önceki fıkraların amaçları açısından, işyerine atfedilecek kazançlar, aksini yapmak için iyi ve yeterli bir neden yoksa her yıl aynı yöntemle tespit edilecektir.

7. Kazançlar, bu Anlaşmanın diğer maddelerinde ayrı olarak düzenlenen gelir unsurlarını da kapsamına aldığında, o Maddelerin hükümleri bu Madde hükümlerinden etkilenmeyecektir.

TİCARİ KAZANÇLARIN VERGİLENDİRİLMESİ İLE İLGİLİ MADDE 7'YE İLİŞKİN YORUM

I. Başlangıç Açıklamaları

1. Bu Madde, birçok yönüyle işyeri kavramının tanımı hakkındaki 5'inci Maddenin devamı ve sonucu niteliğindedir. İşyeri kriteri, belli bir tür gelirin, kaynaklandığı ülkede vergilendirilip vergilendirilmeyeceğini belirlemek için uluslar arası çifte vergilendirme anlaşmalarında çoğunlukla kullanılıyor olmasına rağmen, bu kriter kendi başına ticari kazançların çifte vergilendirilmesi sorununa tam bir çözüm getirmemektedir; bu tür bir çifte vergilendirmenin önlenebilmesi için işyeri tanımının, işyerine atfedilen kazançların kendilerine başvurularak hesaplanabileceği üzerinde anlaşmaya varılmış bir dizi kuralın eklenmesi suretiyle bir bütün haline getirilmesi gerekmektedir. Konuyu biraz değişik anlatmak gerekirse, bir Akit Devlete ait bir teşebbüsün diğer Akit Devlette ticari faaliyette bulunması halinde, bu ikinci Akit Devletin otoritelerinin teşebbüsün kazançları üzerine vergi tahakkuk ettirmeden önce kendilerine iki soru sormaları gerekir; birinci soru, teşebbüsün ülkelerinde bir işyerine sahip olup olmadığıdır; eğer cevap olumlu ise, ikinci soru işyerinin şayet, üzerinden vergi ödemesi gereken kazancı varsa, bunun ne kadar olduğudur. Bu ikinci sorunun cevabını belirlemek için kullanılacak kurallar 7'nci Maddeyle ilgilidir. Diğer Akit Devlete ait bir teşebbüs ile ticaret yapan bir Akit Devlet teşebbüsünün kazancının belirlenmesine yönelik kullanılacak kurallar ise bu her iki teşebbüsün de birbiriyle bağımlı olması halinde, 9'uncu Maddede ele alınmaktadır.

2. 7'nci ve 9'uncu Maddeler tam olarak detaylandırılmamış olup OECD tarafından benimsendikleri zaman pek de özgün bir yapıda değillerdi. Bir işyerine kazanç atfederken kullanılacak kriterin ne olacağı ve bağımlı teşebbüsler arasındaki işlemlerden doğan kazançların nasıl paylaştırılacağı konularının, OECD'nin bunları ele almasından önce, çok sayıda çifte vergilendirme anlaşmalarında ve Milletler Cemiyeti tarafından geliştirilen çeşitli modellerde üzerinde durulması gerekmiş ve benimsenen çözümler genel olarak standart bir biçime uygun hale gelmiştir.

3. Bu standart biçimin dayandığı ana ilkelerin iyi yapılandırılmış olduğu genel olarak kabul edilmekte olup OECD bu meseleyi ilk defa incelediğinde, daha fazla açıklık getirmeye yönelik küçük düzeltme ve değişikliklerle bu ilkeleri yeniden ifade etmenin yeterli olacağı düşünüldü. Bu iki Madde bazı yönergeler içermektedir. Bunlar, bir Akit Devlete ait bir teşebbüs diğerinde kazanç sağladığı zaman ortaya çıkabilecek her türlü sorunu ele alacak bir dizi kesin kural koymamaktadır; zaten işin doğası gereği koyması da beklenemezdi. Modern ticaret, sonsuz çeşitliliği olan yollarla kendisini organize etmekte olduğundan, ortaya çıkabilecek her türden sorunu ele almak için eksiksiz bir dizi kural belirlemek, bir çifte vergilendirme anlaşmasında yer alan bir Maddenin oldukça dar sınırları içinde neredeyse imkânsız olurdu.

4. Ancak, 7'nci Maddenin genel yönergeleri ile bu Maddenin metninde temel alınan daha önceki anlaşmalara ve modellere ait hükümlerin yorumunda hatırı sayılır farklar olduğu da unutulmamalıdır. 7'nci Maddenin ortak bir yorumu olmaması çifte vergilendirme ve hiç vergilendirmeme gibi sorunlara yol açabilir. Bu nedenle, vergi otoriteleri için, uygun olan durumlarda 25'inci Maddede verilen karşılıklı anlaşma usulünü de kullanarak, bu sorunları ele almanın karşılıklı olarak tutarlı yöntemleri üzerinde anlaşmaya varmak önemlidir.

5. Mali İşler Komitesi bu nedenle yıllardır Maddeye ait kuralların daha tutarlı yorumlanması ve uygulanmasını sağlamaya çalışarak hatırı sayılır zaman ve çaba harcamıştır. 1977 Model Vergi Anlaşması kabul edildiği zaman Maddenin metninde küçük değişiklikler ve

Yorumunda birtakım yenilikler yapıldı. Bu sorunu özellikli olarak bankalar için ele alan rapor, 1984[1] yılında yayınlandı. Komite 1987 yılında bir işyerine atfedilecek kazançların belirlenmesinin bazı belirsizlikler doğurabileceğini kaydederek Model Anlaşmanın kabulüne götüren sorunu tekrar gözden geçirmeye başladı ve bu çalışmalar "Gelirin İşyerlerine Atfedilmesi"[2] başlıklı raporun 1993 yılında kabul edilmesi ve Yorumda ilave değişiklikler yapılması ile sonuçlandı.

6. Bu çalışmaya rağmen, OECD ülkeleri ile OECD üyesi olmayan ülkelerin, kazançların işyerlerine atfedilmesine yönelik uygulamaları ve bu ülkelerin 7'nci maddeyi yorumlama biçimi önemli ölçüde farklılık göstermeye devam etmiştir. Komite mükelleflere daha fazla kesinlik sağlama ihtiyacını kabul ederek: 1995 yılında kabul edilen Çok Uluslu Teşebbüsler ve Vergi İdareleri için Transfer Fiyatlandırması Rehberi ("OECD Transfer Fiyatlandırması Rehberi") başlıklı raporunda, komite yeni çalışmaların emsallere uygunluk ilkesinin işyerlerine uygulanmasını ele alacağını belirtmiştir. Bu çalışma 2008 yılında Kazançların İşyerlerine Atfedilmesi başlıklı bir rapor ile sonuçlanmıştır. Bu raporda geliştirilen yaklaşım, ne orijinal niyet ne de 7'nci Maddenin tarihsel uygulaması ve yorumu ile kısıtlanmıştır. Bunun yerine, modern çağın çok uluslu operasyonları ve ticareti göz önünde bulundurularak, bir işyerine kazanç atfetme konusuna en tercih edilir bir yaklaşımı formüle etmek üzerine odaklanılmıştır.

7. Raporda ortaya konan yaklaşım, hem genel olarak işyerlerine (Raporun I. Kısmında) hem de özel olarak bir işyeri aracılığıyla ticaret yapmanın yaygın olduğu finansal sektörde faaliyet gösteren ticari kuruluşların işyerlerine kazanç atfedilmesi (Raporun bankaların işyerlerini ele alan II. Kısmı, küresel çapta ticaret yapan teşebbüslerin işyerlerini ele alan III. Kısmı ve sigorta faaliyetlerinde bulunan teşebbüslerin işyerlerini ele alan IV. Kısmı) konularını ele almaktadır. Komite; Raporda verilen yönlendirmelerin, işyerlerine kazanç atfetmenin daha öncekilerden daha iyi bir yaklaşımını temsil ettiği kanaatindedir. Ancak, Raporda varılan bazı sonuçlar ile bu Yorumda daha önce verilen Madde yorumu arasında farklılıklar olduğunu da kabul etmektedir. Ondan dolayı bu Yorumlamada, kendisinin bazı alanlarda sarih (kendine özgü) yaklaşımlar tavsiye eden diğerlerinde ise açık kapı bırakan önceki sürümü ile çelişmeyen Raporun vardığı bazı sonuçları içermek üzere değişikliğe gidilmiştir. Rapor bu nedenle uluslararası alanda kabul görmüş ilkeleri temsil etmekte ve bu Yorumlama ile çelişmediği ölçüde Maddedeki emsallere uygunluk ilkesinin uygulanmasına dönük yönlendirme yapmaktadır.

8. 2000 yılından önce profesyonel hizmetlerden ve bağımsız nitelikteki diğer faaliyetlerden elde edilen gelirler ayrı bir Maddede, 14'üncü Maddede ele alınmıştı. O Maddenin hükümleri, ticari kazançlara uygulananlarla benzerdi fakat; başlangıçta işyeri kavramının ticari ve endüstriyel faaliyetler için ayrılması gerektiğinin düşünülmüş olması nedeniyle, işyeri kavramı yerine sabit yer kavramı kullanılmıştı. Bununla birlikte, hangi faaliyetlerin 7'nci Madde yerine 14'üncü Madde kapsamına girdiği her zaman açık değildi. 14'üncü Maddenin 2000 yılında kaldırılması, 7'nci Maddede kullanıldığı şekliyle işyeri ve 14'üncü Maddede kullanıldığı şekliyle sabit yer kavramları arasında ya da 7'nci veya 14'üncü Maddelerden hangisinin uygulanacağına göre kazançların ve verginin nasıl hesaplanacağı arasında planlanmış bir fark olmadığı gerçeğini yansıtmaktadır. 14'üncü Maddenin kaldırılmasının etkisi, profesyonel hizmetlerden veya bağımsız nitelikteki diğer faaliyetlerden kaynaklanan gelirlerin artık 7'nci Maddede ticari kazançlar olarak ele alınması olmuştur. Bu durum; "ticaret" teriminin, profesyonel hizmetler ve bağımsız nitelikteki diğer faaliyetleri de açıkça kapsamasını sağlayan tanımının da eklenmesi ile teyit edilmiştir.

1 Transfer Fiyatlandırması ve Çok Uluslu Teşebbüslerin Üç Vergilendirme Sorunu içindeki "Çok Uluslu Bankacılık Teşebbüslerinin Vergilendirilmesi", OECD, Paris, 1984.

2 OECD Model Vergi Anlaşmasının föy volan versiyonu II. Cildinin R(13)-1 sayfasında yeniden yayınlanmıştır.

II. Maddenin hükümlerine ilişkin yorum

1'inci Fıkra

9. Bu fıkra iki konuyla ilgilidir. Birincisi, bir Devlete ait bir teşebbüsün diğer Devlet içerisinde bulunan bir işyeri vasıtasıyla ticari faaliyette bulunmadıkça o diğer Devlette vergilendirilmeyeceği yolundaki çifte vergilendirme anlaşmalarının genel olarak kabul görmüş ilkesini yeniden belirtmektedir. Bu ilkenin yararlılığını burada tartışmanın gereği yoktur. Şunu söylemek yeterli olacaktır; bir Devlete ait bir teşebbüs diğer Devletin hukuksal yetki alanına girecek derecede orada bir işyeri açıncaya kadar, diğer Devletin ekonomik yaşantısına tam olarak katılmış sayılmaması gerektiği, uluslararası mali konularda artık kabul edilir hale gelmiştir.

10. Fıkranın ikinci cümlesinde yansıtılan ikinci ilke ise işyerinin yerleşik olduğu Devletin vergilendirme hakkının, teşebbüsün bu Devlette elde edebileceği, fakat işyerine atfedilemeyen kazançları kapsamadığını ifade eder. Bu, geçmişte farklı bakış açılarına konu olan bir sorundur; birkaç ülke, bir lehdarın söz konusu ülkede bir işyerine sahip olması durumunda, söz konusu gelir kesin bir şekilde bu işyerine atfedilemeyecek nitelikte olsa dahi, kendi bölgelerindeki kaynaklardan doğan diğer ticari kazançlar, temettüler, faiz ve gayrimaddi hak bedelleri gibi gelirlerin kendileri tarafından bütünüyle vergilendirilmesini öngören genel "işyerinin cazibesi" ilkesine bir süre öncesine kadar riayet etmiştir. Bazı ikili vergi anlaşmaları, bir kısıtlanmış işyerinin cazibesi yaklaşımını esas alan ve yalnızca bir işyeri tarafından gerçekleştirilenlere benzer faaliyetlerden elde edilen ticari kazançlara uygulanan sınırlandırılmış bir vergiden kaçınma karşıtı kuralı içerse de, yukarıda tanımlanan genel işyerinin cazibesi yaklaşımı günümüzde uluslararası vergi anlaşmaları teamülünce reddedilmektedir. Artık çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarında genellikle kabul edilen ilke, bir teşebbüsün belirli bir ülkede elde ettiği kazançların vergilendirilmesi sırasında, diğer Anlaşma Maddelerinin olası geçerliliği saklı kalmak üzere, bu ülkenin vergi otoritelerinin teşebbüsün kendi ülkelerinden elde ettiği kazancın farklı kaynaklarını dikkate alması ve her kaynağa işyeri testini uygulaması gerektiği görüşünü esas almaktadır. Bu çözüm, daha basit ve daha etkin bir vergi idaresi ve uyumuna izin vermektedir ve genellikle uygulanan işleri yürütme yöntemi bağlamında çok daha iyi bir biçimde uyarlanmıştır. Çağdaş işin örgütlenmesi son derece karmaşıktır. Her birinin çok çeşitli faaliyetler ile iştigal ettiği ve pek çok ülkede kapsamlı bir şekilde işler yürüttüğü kayda değer sayıda şirket vardır. Bir şirket başka bir ülkede bir iş yeri kurabilmekte ve onun vasıtasıyla üretim faaliyetleri yürütebilmektedir, aynı şirketin başka bir bölümü de bu diğer ülkede bir bağımsız acenteleri vasıtasıyla farklı mallar satmaktadır. Bu şirketin bunu yapması için mükemmel ölçüde geçerli sebepleri olabilir: bu sebepler, örneğin yaptığı işin tarihsel örneğini veya ticari elverişliliğine dayanabilir. İşyerinin bulunduğu ülkenin, işi bağımsız acenteler vasıtasıyla gerçekleştirilen her işlemin kazanç unsurunu saptama ve vergilendirme noktasına vardırmayı arzusunda olması ve bu kazancın işyerinin kazançları ile birleştirilmesinin amaçlanması durumunda ise bu yaklaşım ciddi bir şekilde olağan ticari faaliyetlere müdahale teşkil edecektir ve Anlaşmanın hedeflerine aykırı olacaktır.

11. Bir teşebbüsün kazançlarının bir işyerine atfedilebilecek kısmından bahsederken, 1'inci fıkranın ikinci cümlesi, hangi kazançların işyerine atfedilmesi gerektiğini belirlemek için yönlendirme sağlayan 2'nci fıkraya doğrudan gönderme yapmaktadır. 2'nci fıkra, içerisinde cümlenin okunması gereken bağlamın bir parçası olduğundan, o cümle 2'nci fıkra ile çelişecek şekilde, yani bir işyerine atfedilebilen kazançların miktarını bir bütün olarak teşebbüsün kazançlarının miktarıyla sınırlıyor biçiminde yorumlanmamalıdır. Şöyle ki, 1'inci fıkra bir Akit Devletin diğer Akit Devlete ait bir teşebbüsün kazançlarını sadece birinci Devlette mukim işyerine atfedilebildiği kadarıyla vergilendirebileceğini öngörürken, "bir işyerine atfedilebilir

kazançlar" ifadesinin anlamını belirleyen ise 2'nci fıkradır. Başka bir deyimle, 2'nci fıkradaki yönlendirme, teşebbüs bir bütün olarak hiç kazanç sağlamamış olsa bile, işyerine kazanç atfetme sonucunu, ya da tam tersi, o yönlendirme, teşebbüs bir bütün olarak kazanç elde etmiş olsa bile, işyerine hiç kazanç atfetmeme sonucunu doğuracaktır.

12. Ancak, şurası açıktır ki, 2'nci fıkradaki yönlendirmenin işyerinin bulunduğu Devlet tarafından doğru bir şekilde uygulanmasında teşebbüse ait Akit Devletin menfaati vardır. Yönlendirme, her iki Akit Devlet için de uygulandığından teşebbüsün mukim olduğu Devletin 23'üncü Maddeye uygun olarak işyerine gereği gibi atfedilebilen kazançlar üzerinden çifte vergilendirmeyi önlemesi şarttır. Başka bir deyimle, işyerinin bulunduğu Devlet, 7'nci Maddeye göre işyerine atfedilemeyen kazançları vergilendirmeye kalkışırsa, bu, sadece teşebbüsün mukim olduğu Devletinde gereği gibi vergilendirilmesi gereken kazançların çifte vergilendirilmesi sonucunu doğurabilir.

13. 1'inci fıkranın amacı, bir Akit Devletin diğer Akit Devlet teşebbüslerinin ticari kazançlarını vergilendirme hakkını sınırlamaktır. Fıkra, bir Akit Devletin kendi iç mevzuatında bulunan kontrol edilen yabancı şirketler ile ilgili hükümler uyarınca, kendi mukimlerini vergilendirme hakkını, bu mukimlere yüklenen böyle bir verginin, diğer Akit Devlette yerleşik olan bir teşebbüsün kazançlarının, bu mukimlerin o teşebbüsteki iştiraklerine atfedilebilen kısmına dayanarak hesaplanmış olma durumunda dahi sınırlamamaktadır. Bir Devlet tarafından kendi mukimlerine bu şekilde yüklenen vergi diğer Devletin teşebbüsüne ait kazançları azaltmaz ve bu nedenle, bu tür kazançlara uygulandığından da söz edilemez (bkz. ayrıca Madde 1'e ilişkin Yorumun 23'üncü paragrafı ve Madde 10'a ilişkin Yorumun 37 ila 39'uncu paragrafları).

2'nci Fıkra

14. Bu fıkra, bir işyerine atfedilebilecek kazançlarda hangi unsurların esas alınacağı yönünde genel bir yönlendirmeyi ihtiva etmektedir. bir işyerine kazanç atfetmenin ana yönlendirmeyi içermektedir. Fıkra, bir işyerine atfedilecek kazançların, o işyerinin, teşebbüsün geri kalan kısmı yerine normal piyasada hâkim olan koşullar altında ve fiyatlar düzeyinde tamamen ayrı bir teşebbüs olarak iş yapıyor olsa idi, o işyerinin elde etmiş olacağı kazançlar olduğu görüşünü içermektedir. Bu, 9'uncu Madde hakkındaki Yorumda tartışılan "emsallere uygunluk ilkesi" ile örtüşmektedir. Normalde bu yolla belirlenen kazançlar, iyi ticari muhasebenin olağan süreçleri tarafından belirlenmesi beklenen kazançlarla aynı olacaktır.

15. Fıkra, bu ilkenin her bir Akit Devlette uygulanması gerektirmektedir. Açıktır ki bu, kaynak Devlette üzerinden teşebbüsün belli bir zaman dilimi için vergilendirileceği miktar, diğer Devletin 23 A veya 23 B Maddesi uyarınca indirim sağlamasını gerektirecek gelir miktarıyla tam tamına aynı olacağı anlamına gelmez. Amortisman oranları, gelir tahakkukunun zamanlaması ve bu Maddenin 3'üncü fıkrasına uygun olan bazı giderlerin indirilebilirliği üzerindeki kısıtlamalar gibi konularla ilgili iki Devletin iç mevzuatı arasındaki farklılıklar, normal olarak her bir Devlette vergiye tabi gelirin farklı miktarlarda olması sonucunu doğuracaktır.

16. Çoğu durumda, işyerine gereği gibi atfedilebilir kazancı belirlemek için o işyerinin yalnızca, iyi yönetilen bir ticari organizasyonun normal olarak kendisine ait çeşitli şubelerin kârlılığının ne olduğuyla ilgili olması nedeniyle genellikle mevcut olan ticari hesapları kullanılacaktır. İstisnai olarak ayrı hesaplar olmayabilir. (bkz. aşağıda 51'den 55'e kadar olan fıkralar). Ancak, böyle hesapların mevcut olduğu yerlerde 2'nci fıkrada yer alan yönlendirmeye göre, işyerine gereği gibi atfedilebilir kazançların miktarını belirlemek için düzeltme yapılması gerektiğinde, bu düzeltme süreçleri için başlangıç noktasını doğal olarak bu hesaplar teşkil

edecektir. Belki de bu yönlendirmenin hiçbir kanıta dayanmayan farazi kazanç rakamları uydurmaya bir gerekçe olmadığını vurgulamak gerekir; işyerinin ticari kayıtlarında gözüktükleri şekliyle durumun gerçek doğruları ile işe başlamak ve bu doğruların ürünü olan kazanç rakamları üzerinde gerekli görülen hallerde düzeltme yapmak her zaman gereklidir. Ancak, aşağıdaki 19'uncu fıkrada belirtildiği ve Kazançların İşyerlerine Atfedilmesi adlı raporun I. Kısmının 39'uncu fıkrasında açıklandığı gibi kayıtlar ve dokümantasyonun durumun gerçek doğrularını yansıttığının kabul edilmesi için belli bazı gerekleri yerine getirmelidirler.

17. 2'nci fıkrada böyle bir düzeltmenin istenip istenmediğini belirlemek için önce bu işyeri aynı veya benzer koşullar altında, aynı veya benzer faaliyetlerde bulunan, ayrı ve bağımsız bir teşebbüs olsaydı ve teşebbüsün geri kalan kısmıyla tamamen bağımsız bir şekilde ilişkide bulunsaydı elde edeceği kazançlar ne olacaktı, onu belirlemek gerekir. Kazançların İşyerlerine Atfedilmesi adlı Raporun I. Kısmının D-2 ve D-3 numaralı bölümleri bunun kendisi yoluyla yapılması gereken şekli olan iki adımlık yaklaşımı tarif etmektedir. Bu yaklaşım, 2'nci fıkranın yönlendirmesine uygun olarak (yukarıda gönderme yapılan ikinci adıma göre) diğer bağımsız teşebbüslerle yapılan işlemler, bağımlı teşebbüslerle yapılan işlemler ve teşebbüsün diğer kısımları ile yapılan işlemler (örn. Sermaye veya varlıkların içsel transferi ya da dâhili hizmet temini – örn. bkz. 31'inci ve 32'nci fıkralar) dâhil olmak üzere işyeri yoluyla yapılan tüm faaliyetlere atfedilebilen kazançların hesaplanmasına olanak tanımaktadır.

18. Yaklaşımın birinci adımı, işyeri yoluyla yapılan faaliyetlerin belirlenmesini gerektirmektedir. Bunun ise, işlevsel ve gerçeklere dayalı bir analiz yoluyla yapılması gerekmektedir. (bu amaç için Çok Uluslu Teşebbüsler ve Vergi İdareleri için Transfer fiyatlandırması Rehberi[1] raporunda yer alan yönerge uygun olacaktır). Bu birinci adım kapsamında, işyeri yoluyla üstlenilen ekonomik olarak önemli faaliyetler ve sorumluluklar belirlenecektir. Bu analizin, konuyla ilgili olduğu kadarıyla, işyeri yoluyla üstlenilen faaliyetler ve sorumlulukları, teşebbüsün bir bütün olarak ve özellikle teşebbüsün işyeri ile işlem yapan kısımlarınca üstlenilen faaliyetler ve sorumluluklar bağlamında dikkate alması gerekmektedir. Yaklaşımı ikinci adımı kapsamında, bağımlı teşebbüsler arasında emsallere uygunluk ilkesinin uygulanmasına yönelik geliştirilen ilkeler (bu ilkeler Çok Uluslu Teşebbüsler ve Vergi İdareleri için Transfer Fiyatlandırması Rehberi raporunda açıkça ifade edilmiştir), teşebbüs tarafından işyeri yoluyla ve teşebbüsün geri kalan kısmı yoluyla yerine getirdiği işlevler, kullandığı varlıklar ve aldığı risklere gönderme yaparak kıyas yoluyla uygulamak suretiyle bu tür işlemlerin rakamsal değerleri belirlenecektir.

19. Burada ortaya çıkabilecek bir soru, ana merkez ile onun işyerleri arasındaki (veya işyerlerinin kendi aralarındaki) anlaşmaları temel aldığı düşünüldüğünde, muhasebe kayıtlarına ne derece güvenilebileceği sorusudur. Bu tür dâhili anlaşmaların yasal olarak bağlayıcı kontratlar niteliğinde olmayacağı açıktır. Ancak, hem ana merkez hem de işyeri ticari hesapları bu tür anlaşmalar temelinde simetrik olarak hazırlandığı ve bu anlaşmalar teşebbüsün farklı kısımları tarafından yerine getirilen görevleri yansıttığı sürece, bu ticari hesaplar vergi otoriteleri tarafından kabul edilebilecektir. Buna karşın, işyerinin defterlerindeki işlemlerin değerleri ya da kazanç veya gider atfetme yöntemleri, teşebbüsün işlemlerini kaydettiği ulusal para birimi veya işlevsel para birimi açısından ana merkezin defterlerindeki değerler veya atfetme yöntemlerine tamamen denk düşmedikçe, hesaplar simetrik olarak hazırlanmış sayılmamalıdır. Ayrıca, 16'ncı fıkrada açıklandığı gibi, kayıtlar ve dokümantasyonun, durumun gerçek doğrularını yansıttığının kabul edilmesi için belli gerekleri yerine getiriyor olması şarttır. Örneğin, ticari hesapların teşebbüsün değişik kısımlarının gerçek ekonomik işlevleri yerine sadece yapay düzenlemeleri yansıtan dâhili anlaşmaları temel aldığı durumlarda, bu anlaşmalar basitçe göz ardı edilmeli ve

1 Bu raporun orijinal versiyonu OECD Konseyi tarafından 27 Haziran 1995 tarihinde onaylanmıştır. Çok Uluslu Teşebbüsler ve Vergi İdareleri için Transfer Fiyatlandırması Rehberi, OECD, Paris, 1995 adı altında föy volan formatında yayınlanmıştır.

hesaplar buna göre düzeltilmelidir. Böyle bir duruma örnek olarak bir satış ilişkisinde olan bir işyerine ana şirket (tüm riskleri kabul eden ve satıştan gelen tüm kazançlara hak kazanan) rolünün verilmesi, gerçekte ise ilgili işyerinin bir aracı veya acenteden (sınırlı risk alan ve doğan gelirden sadece sınırlı bir pay alan) başka bir şey olmadığı ya da tam tersine kendisine aracı veya acente rolü verildiği, gerçekte ise ana şirket olduğu bir durum verilebilir.

20. Bu nedenle, yukarıda değinilen gerekleri yerine getiren muhasebe kayıtları ve eşzamanlı dokümantasyonun, bir işyerine kazanç atfetme amacı açısından yararlı bir başlangıç noktası olduğu sonucuna varılabilir. Muhtemel ihtilafları büyük ölçüde azaltabilmesinden dolayı mükellefler bu tür dokümantasyon hazırlamaya teşvik edilmektedir. Kazançların İşyerlerine Atfedilmesi adlı raporun I'nci Kısmının D-2 (vi) b) bölümünde vergi idarelerinin bu tür dokümantasyonu işleme koyacağı koşullar tartışılmaktadır.

21. Bir Devletin sınırları içinde bulunan bir işyerinin ticari varlıklarının bir kısmını oluşturan, ticari stok olsun olmasın bir varlığın, bir işyerine ya da başka bir Devlette mukim aynı teşebbüsün ana merkezine transferi halinde vergiye tabi kazanç oluşabilir. 7'nci Madde, önceki Devletin böyle bir transferle bağlantılı olarak doğduğu kabul edilen kazançları vergilendirmesine izin vermektedir. Bu tür kazançlar aşağıda açıklanan şekilde tespit edilebilir. Kalıcı olsun olmasın, böyle bir transferin gerçekleştiği durumlarda, vergiye tabi kazançların ne zaman elde edildiği sorusu ortaya çıkmaktadır. Pratikte bu tür bir varlığın önemli bir piyasa değeri olduğu ve transferin gerçekleştiği vergilendirme yılından sonra ithalatçı işyeri veya teşebbüsün diğer kısmının bilançosunda gözükmesinin olası olduğu durumlarda, teşebbüs bir bütün olarak ele alındığı derecede, vergiye tabi kazançların tahakkukunun transferin olduğu bahse konu vergilendirme yılında gerçekleşmesi şart değildir. Bununla birlikte, Tahakkuk kavramının her ülkenin iç mevzuatına göre değişmesinden dolayı, sırf varlığın bir vergi yetki alanının kapsamından çıkıyor olması gerçeği bile, o varlığa atfedilebilir tahakkuk konusu kazançların vergilendirilmesi sonucunu doğurabilir.

22. İşyerlerinin faaliyette bulunduğu ülkelerin, bir dâhili transferden doğan kazançları, izleyen ticari yıla kadar gerçekte tahakkuk etmese bile, transfer işlemi yapılır yapılmaz vergilendirdikleri durumlarda, yurt dışında verginin ödendiği an ile teşebbüsün ana merkezinin bulunduğu ülkede hesaplara aktarılabileceği an arasında kaçınılmaz bir zaman farkı olacaktır. Özellikle bir işyerinin sabit varlıklarını ya da tasfiye oluyorsa tüm işletme malzemesi stoklarını, işyerinin parçasını teşkil ettiği teşebbüsün diğer kısımlarından birine transfer ettiği durumlarda zaman farkının doğasında ciddi bir sorun yatmaktadır Durum bu olunca, ciddi derecede fazla vergilendirme riski olan dış ülke ile her bir vakıa için ayrı ayrı ikili çözümler aramak ana merkezin bulunduğu ülkeye kalmıştır.

23. 5'inci maddenin 3'üncü fıkrası, bir inşaat şantiyesi, yapım veya kurma projesine ilişkin sabit bir yer için özel bir kural koyar. Bu tür işe ilişkin sabit bir yer yalnızca on iki ayı aşan bir süre varlığını sürdürmesi durumunda bir işyeridir. Tecrübeler, bu tür işyerlerinin kazançlarının, 7'nci Madde uyarınca atfedilmesi ile ilgili özel problemlere sebebiyet verebildiklerini göstermiştir.

24. Bu problemler en çok inşaat şantiyesi, yapım veya kurma projesi ile bağlantılı olarak teşebbüsün diğer bölümleri tarafından veya bir ilişkili tarafça malların tedarik edildiği veya hizmetlerin sunulduğu durumlarda ortaya çıkmaktadır. Bu sorunlar herhangi bir işyeri ile ilgili olarak ortaya çıkabilse de, bu problemler inşaat şantiyeleri, yapım veya kurma projeleri açısından daha yoğunlukla ortaya çıkmaktadır. Bu gibi durumlarda, kazançların yalnızca teşebbüs

tarafından ilgili işyeri vasıtasıyla yürütülen faaliyetler bağlamında bir işyerine atfedilebileceğine dair genel ilkeye büyük dikkat gösterilmesi gerekmektedir.

25. Örneğin malların teşebbüsün diğer bölümleri tarafından tedarik edildiği durumlarda, bu tedarikten doğan kazançlar işyeri vasıtasıyla gerçekleştirilen faaliyetlerden doğmaz ve o işyerine atfedilemez. Benzer şekilde, hizmetlerin (planlama, tasarım, şablon çizimleri veya teknik danışmanlığın sunulması gibi) işyerinin bulunduğu Devletin dışında faaliyet gösteren teşebbüsün bölümleri tarafından sunulmasından doğan kazançlar da işyeri tarafından ifa edilen faaliyetlerden doğmaz ve o işyerine atfedilemez.

26. 5'inci Maddenin 5'inci fıkrasına göre, bir Akit Devletin bir teşebbüsüne ait bir işyerinin, bir bağımlı acentenin (bkz. 5'inci Madde hakkındaki Yorumun 32'nci paragrafı) faaliyetleri nedeniyle diğer Akit Devlette var olduğu kabul edilen durumlarda, diğer işyeri tiplerine kazanç atfetmek için kullanılan ilkelerin aynıları, varlığı addedilen işyerine kazanç atfetmek için de uygulanacaktır. İlk adım olarak, bağımlı acentenin teşebbüs için üstlendiği faaliyetler, bu bağımlı acentenin hem kendi hesabına hem de teşebbüs adına üstlendiği görevleri belirleyecek işlevsel ve gerçeklere dayalı bir analiz yoluyla tespit edilecektir. Bağımlı acente ve adına hareket ettiği teşebbüs iki ayrı potansiyel mükellefi teşkil etmektedir. Bağımlı acente bir taraftan, kendi hesabına teşebbüs için yaptığı faaliyetlerden kendi gelir veya kazancını elde edecek; acentenin kendisi iki Akit Devletten birinde mukim olduğunda ise, bu tür gelir veya kazançların vergilendirilmesinde Anlaşmanın hükümleri (acente, adına hareket ettiği teşebbüs ile bağlantılı bir teşebbüs ise, 9'uncu Madde dâhil olmak üzere), geçerli olacaktır. Diğer taraftan, teşebbüsün bağımlı acente tarafından teşebbüs adına yerine getirilen görevlere (yani bağımlı acentenin teşebbüs için üstlendiği faaliyetler) ilişkin varlık ve riskleri ise, teşebbüse ait olduğu kabul edilen işyerine, bu varlık ve riskleri karşılayacak yeterli sermaye ile birlikte atfedilecektir. Kazançlar daha sonra bu varlık, riskler ve sermaye temel alınarak var olduğu kabul edilen işyerine atfedilecektir; bu kazançlar bağımlı acentenin kendisine gereği gibi atfedilebilen gelir veya kazançlardan ayrı olacak ve bunları kapsamayacaktır (bkz. Kazançların İşyerlerine Atfedilmesi Raporunun I. Kısmının D-5 sayılı bölümü).

3'üncü Fıkra

27. Bu fıkra, 2'nci fıkrada belirtilen genel yönlendirmeyi, bir işyerinin giderleri açısından açıklığa kavuşturmaktadır. Fıkra, özellikle bir işyerinin kazançlarının hesaplanmasında işyerinin amaçları doğrultusundaki gider indirimini, her nerede oluşursa oluşsun, kabul etmektedir. açıktır ki, bazı durumlarda, dikkate alınan gider miktarını alışılagelmiş yollarla tahmin etmek ya da hesaplamak gerekecektir. Örneğin, teşebbüsün ana merkezinde oluşan genel idari giderler söz konusu olduğunda, işyerinin cirosunun (veya belki de brüt kazançlarının) bütün olarak teşebbüsün cirosuna oranı temelinde oransal bir kısmı hesaba katmak uygun olabilmektedir. Buna bağlı olarak, işyerinin amaçları için oluşmuş kabul edilip hesaba katılan gider miktarının, bu şekilde oluşan gerçek miktar olması gerektiği düşünülmektedir. Teşebbüsün herhangi bir giderinden işyerine atfedilen kısım için işyerinin yapabileceği indirim ise, işyerinin bu tür giderler için yaptığı gerçek ödemeye bağlı değildir.

28. 2'nci fıkrada, transferi yapan kuruluşa, bağımsız bir teşebbüs ile iş yapmış olsaydı elde edeceği kazanç tipinin verilerek işyeri ile ana merkez arasındaki fiyatların, normal olarak emsallere uygunluk bazında faturalanması istenmekteyken, 3'üncü fıkranın metninde ise, işyerlerinin amaçları doğrultusunda oluşan giderler için yapılacak indirimin, normal olarak üzerlerine kazanç unsuru eklemeksizin, o giderlerin gerçek maliyeti olması gerektiğinin öne

sürüldüğünden, bazen 2'nci fıkra ile 3'üncü fıkranın birbiriyle bağdaştırılması gereğinin uygulamada zorluklara neden olduğu ortaya atılmıştır.

29. Özellikle 2'nci fıkrada geçen münferit teşebbüs ve emsallere uygunluk ilkeleri ile ilgili olarak, 3'üncü fıkranın uygulanması pratikte bazı zorluklar doğursa da gerçekte, her iki fıkra arasında bir ilke farkı yoktur. 3'üncü fıkrada, bir işyerinin kazançlarını saptanmasında, belli bazı giderlerin indirim olarak ayrılması belirtilmişken, 2'nci fıkrada ise, 3'üncü fıkrada yer alan giderlerin indirilmesi ile ilgili kurala uygun olarak belirlenen kazançların, aynı veya benzer koşullar altında, aynı veya benzer faaliyetlerde bulunan ayrı ve bağımsız bir teşebbüsün elde etmiş olacağı tutar ile aynı olmasının gerektiği hükme bağlanmıştır. Yani, 3'üncü fıkra, işyerinin kazançlarının belirlenmesinde uygulanabilir bir kural verirken, 2'nci fıkra, bu şekilde belirlenen kazançların ayrı ve bağımsız bir teşebbüsün elde etmiş olacağı kazançlara tekabül etmesini istemektedir.

30. Ayrıca, 3'üncü fıkra, sadece bir işyerine atfedilebilen kazançları saptamak amacıyla o işyerine hangi giderlerin atfedilmesi gerektiğini belirlemiştir. Atfedilen bu giderlerin, işyerinin vergiye tabi geliri hesaplanırken indirilip indirilemeyeceği konusuna girmemiştir, çünkü giderlerin indirilip indirilemeyeceği ile ilgili şartlar, Ayrım Yapılmaması konusundaki 24'üncü Maddenin kurallarına (özellikle o Maddenin 3'üncü ve 4'üncü fıkraları) bağlı olarak, iç mevzuata göre belirlenmektedir.

31. 2'nci fıkradaki ayrı ve bağımsız teşebbüs ile ilgili ilkeleri göz önünde bulundurduğumuzda, bu ilkeleri bir işyerinin kazançlarının pratikte belirlenmesine uygularken, bir teşebbüste oluşan belli bir maliyetin, işyerinin amaçları için oluşan bir gider olarak değerlendirilmesinin doğru olup olmayacağı sorusu ortaya çıkabilmektedir. Genellikle bağımsız teşebbüsler birbirleriyle iş yaparken kazanç elde etme peşinde olacaklar, birbirlerine varlık transfer ederken veya hizmet sunarken de serbest piyasada kabul edilebilir fiyatları isteyeceklerse de, belli bir varlık veya hizmetin bir bağımsız teşebbüsten temin edilebilir olduğunun farz edilemeyeceği ya da bağımsız teşebbüslerin gözetilen karşılıklı yararları için ortaklaşa giriştikleri bir faaliyetin maliyetlerini aralarında paylaşmaya razı oldukları bazı durumlar da vardır. Böyle özel durumlarda, teşebbüs tarafından yüklenilen ilgili maliyetleri, işyeri için üstlenilen bir maliyet olarak ele almak uygun olabilmektedir. Bu durumlar ile bir teşebbüs tarafından üstlenilen maliyetin, işyerinin gideri sayılmaması gerektiği ve ilgili varlık veya hizmetin, ayrı ve bağımsız teşebbüsler ilkesine göre ana merkez ve işyeri arasında bir kazanç unsuru içeren bir fiyatla transfer edilmiş sayılacağı durumlarını birbirinden ayırmakta zorluklar çıkabilmektedir. Buradaki mesele, ister geçici isterse nihai olsun, varlık ve hizmetlerin dâhili transferinin, teşebbüsün işinin normal akışı içerisinde, üçüncü bir şahsa emsallerine uygun bir bedel üzerinden, yani normal olarak satış fiyatına uygun bir kazanç ekleyerek, fiyatlandırmış olacağı transferle aynı türden olup olmadığı konusudur.

32. Bir taraftan, eğer gider başlangıçta, doğrudan amacı belli bir mal veya hizmetin satışını yapmak ve bir işyeri aracılığıyla bir kazanç elde etmek olan bir görevi yerine getirirken oluşmuşsa, bu sorunun cevabı olumludur. Diğer taraftan, söz konusu gider, bu özel duruma ait gerçekler ve koşullar temelinde başlangıçta, ana amacı teşebbüsün toplam maliyetlerini rasyonalize etmek veya genel bir yolla satışlarını arttırmak olan bir görevi yerine getirirken oluşmuş görünüyorsa, cevap olumsuz olacaktır.[1]

1 Özellikle bankalar diğer finansal kuruluşlar için geçerli olan finansal varlıkların dahili transferleri, Karların İşyerlerine Atfedilmesi Raporunun II ve III. Kısımlarında ele alınan özel sorunlar doğurmaktadır.

33. İster mamul, ister ham madde, isterse yarı mamul olsun, malların tekrar satılmak üzere tedarik edildiği durumlarda, 2'nci fıkra hükümlerinin uygulanması ve teşebbüsün tedarikçi kısmına, emsallere uygunluk ilkelerine göre ölçülen bir kazanç atfedilmesi normalde uygun olacaktır. Ancak, burada bile istisnalar olabilir. Buna bir örnek; malların tekrar satış için değil de ticarette geçici kullanımları için tedarik edildikleri durumlar olabilmektedir; o kadar ki, malzemenin kullanımını paylaşan teşebbüs kısımları için böyle bir malzemenin maliyetinden sadece kendi paylarına düşen bölümü üstlenmek uygun gelebilmektedir. Örneğin; makinelerde, bu kısımların her birinin kullanımıyla ilgili amortisman maliyetlerinin paylaşımı gibi. Elbette mal alımının kendi başına bir işyeri oluşturmayacağı (5'inci Maddenin 4 d) fıkrası) unutulmamalıdır, yani böyle durumlarda kazançların atfedilmesi de söz konusu değildir.

34. Gayrimaddi haklar söz konusu olduğunda, aynı gruba ait teşebbüsler arası ilişkiler ile (örn. gayrimaddi hak bedelleri ödemesi veya maliyet paylaşım düzenlemeleri) ilgili kurallar, aynı teşebbüsün kısımları arasındaki ilişkilerde uygulanamamaktadır. Gerçekten de, gayrimaddi hakkın "mülkiyet"ini sadece teşebbüsün tek bir kısmına tahsis etmek ve teşebbüsün bu kısmının sanki o bir bağımsız teşebbüsmüş gibi diğer kısımlardan gayrimaddi hak bedellerini alması gerektiğini öne sürmek son derece zor olabilmektedir. Sadece tek yasal kuruluş olduğundan, yasal mülkiyet hakkını teşebbüsün herhangi bir kısmına tahsis etmek mümkün değildir ve uygulama yönünden oluşturma maliyetlerini teşebbüsün sadece bir kısmına tahsis etmek çoğu zaman zor olacaktır. Bu nedenle, gayrimaddi hakları oluşturma maliyetlerini, bunlardan yararlanacak olan teşebbüs kısımlarının hepsine atfedilebilir kabul etmek ve bunlarla ilgili teşebbüsün çeşitli kısımları adına üstlenilmiş saymak tercih edilebilir olmaktadır. Böyle durumlarda, bu gayrimaddi hakların gerçek oluşturma veya edinim maliyetleri ile bu gayrimaddi haklara ilişkin daha sonra oluşan maliyetlerini, kazanç veya gayrimaddi hak bedelleri için bir artış yapmaksızın, teşebbüsün çeşitli kısımları arasında tahsis etmek uygun olacaktır. Bu yapılırken, vergi otoritelerinin şu gerçeğin farkında olmaları gerekmektedir; herhangi bir araştırma ve geliştirme faaliyetinden kaynaklanan muhtemel olumsuz sonuçlar da (örn. ürünlerle ve çevreye verilen hasarla ilgili sorumluluk) teşebbüsün çeşitli kısımlarına pay edilecek ve dolayısıyla geçerli durumlarda bir tazminat ödemesi söz konusu olacaktır.

35. Hizmetler alanı; belli bir durumda tek bir teşebbüsün çeşitli kısımları arasında fiyatlandırılan hizmet bedelinin, onun gerçek maliyeti üzerinden mi yoksa hizmeti veren teşebbüs kısmına verilecek bir kazancı temsil etmek üzere maliyet artı bir artış (kar marjı) şeklinde mi olması gerektiğinin belirlenmesinde zorlukların çıkabildiği. bir konudur. Teşebbüsün veya onun bir kısmının ticareti, bu tür hizmet sunulmasından oluşuyor olabilir ve bu hizmetler için standart bir bedel bulunabilir. Bu durumda, bir hizmete, harici bir müşteriye uygulananla aynı oranda bir bedel istemek uygun olacaktır.

36. Bir işyerinin ana faaliyetinin ait olduğu teşebbüse özel hizmetler sunmak olduğu ve bu hizmetlerin teşebbüse gerçek bir avantaj sağladığı ve bunların maliyetlerinin teşebbüsün giderlerinin önemli bir bölümünü oluşturduğu durumlarda, ev sahibi ülke maliyetlerin miktarına bir kar marjı eklenmesini isteyebilir. Bu durumda, ev sahibi ülke, mümkün olduğu kadarıyla, şematik çözümlerden kaçınmaya çalışmalı ve her durumun mevcut şartları çerçevesinde bu hizmetlere biçilen değere itibar etmelidir.

37. Ancak, teşebbüsün ortak bir eğitim sistemi yürüttüğü ve teşebbüse ait her bir kısmın çalışanlarının bundan faydalanıyor olduğu örneğindeki gibi hizmet sunumu daha çok şirketin bütünüyle üstlendiği genel yönetim faaliyetinin bir bölümünden ibarettir. Böyle bir durumda, hizmetin sunumunun maliyetini, bir bütün olarak teşebbüsün, gerçek maliyet bazında, kendisinin

belli bir kısmının amaçları için oluşan maliyet kadarıyla sınırlı olup diğer bir kısmı için ise kazanç anlamına gelen herhangi bir kar artışı yapmadan, teşebbüsün çeşitli kısımlarına bölüştürülmesi gereken genel idari giderleri olarak ele almak çoğunlukla uygun olacaktır.

38. Bir teşebbüsün genel yönetim akışı içerisinde yapılan hizmetlerin ele alınması, teşebbüsün toplam kazançlarının herhangi bir kısmının iyi yönetim uygulamasından kaynaklandığını kabul etmek gerekip gerekmediği sorusunu ortaya çıkarmaktadır. Ana merkezi bir ülkede olan fakat işlerinin tamamını başka bir ülkede bulunan bir işyeri yoluyla yürüten bir şirketin durumunu düşünelim. En uç durumda, sadece yönetim kurulu toplantıları ana merkezde yapılıyor ve tamamen resmi hukuksal faaliyetler dışında şirketin diğer bütün faaliyetleri işyerinde yapıyor olsun. Böyle bir durumda, bir bütün olarak teşebbüsün kazançlarının en azından bir bölümünün becerikli bir yönetim ve yönetim kurulunun iş zekâsından kaynaklandığı ve bu nedenle teşebbüsün kazançlarının o bölümünün ana merkezin bulunduğu ülkeye atfedilmesi gerektiği şeklindeki bir görüşe söylenecek bazı şeyler vardır. Şirket bir yönetim ajansı tarafından idare ediliyor olsaydı, o zaman o ajans, hizmetleri için kuşkusuz bir ücret talep edecekti ve bu ücret, teşebbüsün kazançlarına basit bir yüzdelik katılım olacaktı. Ancak, böyle bir uygulamanın teorik değeri ne olursa olsun, pratikteki değerlendirmeler bunun kuvvetle karşısında olacaktır. Yukarıda bahsi geçen türden bir durumda yönetim giderleri, 3'üncü fıkranın hükümleri gereğince, elbette işyerinin kazançlarından düşülecekti. Ancak meseleye bir bütün olarak bakıldığında, daha ileri giderek "yönetim kazançları" için bir farazi tutarı kesinti yapıp, bunu hesaba kaydetmenin doğru olmayacağı düşünülmektedir. Bu nedenle, yukarıda bahsedilen en aşırı olgu ile aynı durumlarda, işyerinin vergiye tabi kazançlarını belirlerken, böyle farazi hiçbir bir tutarı hesaba katmamak gerekmektedir.

39. Bir teşebbüsün iyi yönetimin karını temsil eden toplam kazançlarının belli bir oranının, teşebbüsün ana merkezine tahsis edilmesinin adet haline geldiği bazı ülkeler, elbette bu tür bir tahsisi yapmaya devam etmek isteyebilecektir. Maddede bunu önlemeye yönelik bir hüküm yoktur. Hal böyleyken, yukarıda 38'inci fıkrada söylenenlerden çıkan şudur; bir işyerinin bulunduğu ülke, o işyerine atfedilebilir kazançları hesaplarken, ana merkeze atfedilebilecek yönetim kazançlarından oransal bir kısma karşılık gelmesi amaçlanan bir miktar kadar kesinti yapmaya hiçbir şekilde zorlanmamaktadır.

40. Şöyle bir durum da ortaya çıkabilir; bir teşebbüsün ana merkezinin bulunduğu ülke, sadece iyi yönetimle ilgili olarak teşebbüsün kazançlarının bir yüzdesini ana merkeze tahsis ederken, işyerinin bulunduğu ülke böyle yapmazsa, iki ülkede ortaya çıkan vergiye tabi toplam miktarlar olması gerektiğinden fazla olacaktır. Böyle bir durumda, teşebbüsün ana merkezinin bulunduğu ülke, o ülkede vergilendirme yükümlülüğünü hesaplarken çifte vergilendirmenin önlenmesini sağlamak için gerekli olabilecek düzeltmeleri ayarlamada inisiyatif alması gerekmektedir.

41. Faiz tahakkuklarının ele alınması özel sorunlara yol açmaktadır. Bunlardan birincisi, ana merkezin kendi işyerine açtığı dâhili "krediler" ile ilgili olarak faiz adı altında işyerine borçlandırdığı tutarlar miktarlar olabilir. Genellikle kabul edilir ki, bankalar gibi finansal teşebbüsler dışında, bu dâhili "faiz"lerin dikkate alınması gerekmemektedir. Bunun nedenleri şunlardır:

-Hukuksal açıdan, faiz ödemesine karşılık sermaye transferi ve vade gününde bunun tamamen geri ödeneceğine dair bir taahhüt, aslında bir işyerinin gerçek hukuki doğası ile bağdaşmayan resmi bir işlemdir.

-Ekonomik açıdan ise dâhili borç ve alacakların gerçekte var olmadığı kanıtlanabilir; çünkü eğer bir teşebbüs sadece veya büyük ölçüde öz kaynak ile finanse edilmişse, gerçekte ödemesi gerekmeyen faiz borçlarını indirmesine izin verilmemelidir. Öte yandan, kabul edilmelidir ki simetrik borçlandırma ve geri ödemeler teşebbüsün toplam kazançlarını değişmeyecek kısmi sonuçlar ise isteğe bağlı olarak değiştirilebilecektir.

42. Bu nedenlerle, dâhili borç ve alacaklar için yapılacak indirimler üzerindeki yasağın, aşağıda belirtildiği gibi bankaların özel durumu dışında, genel olarak uygulanmaya devam etmesi gerekmektedir.

43. Ancak, teşebbüsün gerçekten tahakkuk eden borçlarına ait faizin indirilmesi farklı bir konudur. Bu tür borçlar, tamamen veya kısmen işyerinin faaliyetleri ile ilgili olabilir. Gerçekten de bir teşebbüs tarafından akdedilen krediler Ana merkezin, işyerinin veya her ikisinin işine yarayacaktır. Bu borçlara ilişkin ortaya çıkan soru, işyerine atfedilebilecek kazançların hesaplanması sırasında indirilmesi gereken faiz kısmının nasıl belirleneceğidir.

44. 1994 yılından önce bu yorumda ortaya konan yaklaşımın, yani gerçek borç kalemlerinin doğrudan ve dolaylı paylaştırılmasının, pratik bir çözüm olmadığı anlaşılmıştır. çünkü bunun bir örnek bir şekilde uygulanması pek mümkün olmamıştır. Ayrıca, toplam faiz ödemelerinin veya belli bazı doğrudan tahsislerden sonra geri kalan faiz kısmının dolaylı paylaştırılmasının pratik zorluklarla karşı karşıya bıraktığı iyi bilinmektedir. Toplam faiz giderinin doğrudan paylaştırılmasının işyerinin finansman maliyetini tam olarak doğru bir şekilde yansıtmayabileceği de iyi bilinmektedir. Çünkü mükellef kredilerin nerede muhasebeleştiğini kontrol edebilmekte ve ekonomik gerçekliği, özellikle de bir bağımsız teşebbüsün normalde belli bir düzeyde "serbest" sermayeye sahip olmasının bekleneceği gerçeğini yansıtmak için, düzeltmelerin yapılması gerekebilmektedir.

45. Sonuç olarak, üye ülkelerin büyük çoğunluğu, hem organizasyona hem de görülen işlevlere uygun olan bir sermaye yapısını hesaba katacak uygulanabilir bir çözüm aramanın daha tercih edilir olacağını düşünmektedir. Bu uygun sermaye yapısı, faaliyetlerini yürütmek için işyerinin, "serbest" sermaye ve faizli borçtan oluşan belli bir miktar finansmana ihtiyacı olacağı gerçeğini hesaba katacaktır. Bu nedenle, amaç, işyerinin işlevleri, varlıkları ve risklerini desteklemek için işyerine uygun bir miktar "serbest" sermaye atfettikten sonra emsallere uygun bir miktar da faiz atfetmektir. Emsallere uygunluk ilkesine göre bir işyerinin; üstlendiği işlevleri, ekonomik olarak sahibi olduğu varlıkları ve aldığı riskleri desteklemek için yeterli sermayeye sahip olması gerekmektedir. Finansal sektör düzenlemelerinde, işletmelerin doğasında olan bazı risklerin finansal kayıpla sonuçlanması halinde bir yastık görevi görmek üzere minimum düzeylerde düzenleyici sermaye olması gerektiği belirtilmiştir. Sermaye, finansal olmayan sektörlerde de riskin gerçekleşmesine karşı benzer bir tampon sağlamaktadır.

46. Kazançların İşyerlerine Atfedilmesi Raporunun I. Kısmı D-2 (v)b) bölümünde açıklandığı gibi, emsallere uygunluk sonucunu vermeye muktedir olan "serbest" sermaye atfedilmesi konusunda kabul edilebilir değişik yaklaşımlar bulunmaktadır. Her yaklaşımın, belirli durumları gerçekleri ve şartlarına bağlı olarak meydana gelmesi daha çok veya az muhtemel olan kuvvetli ve zayıf yanları vardır. Bir işyerine atfedilecek "serbest" sermayenin miktarının belirlenmesinde; bazıları işyerinin bağlı olduğu teşebbüsün gerçek yapısına, diğerlerinin ise, benzer bağımsız teşebbüslerin sermaye yapılarına daha fazla vurgu yaptığı farklı yöntemler, farklı başlangıç noktaları benimsemiştir. "Serbest" sermaye atfında dikkat edilecek konular şunlardır:

-herhangi bir yaklaşımdaki güçlü ve zayıf yönlerin varlığı ve bunlar muhtemelen mevcut olduğunda,

-emsallere uygun miktarda "serbest" sermaye olmaması fakat yukarıda belirtilen temel ilkeyi yerine getirebilecek "serbest" sermaye miktarının bünyesinde bulunabileceği bir dizi potansiyel sermaye atfedilmelerinin var olması halinde.

47. Ancak, emsallere uygun bir sonuç vermeye muktedir olacak şekilde bir işyerine "serbest" sermaye atfedilmesine yönelik farklı onaylanabilir yaklaşımların olmasının, çifte vergilendirme sorunları doğurabileceği kabul edilmektedir. Özellikle finansal kurumlar için ağır olan asıl sorun; işyerinin bulunduğu Devletin ile teşebbüsün bulunduğu Devletin iç mevzuat kuralları, işyerine emsallere uygun bir miktarda serbest sermaye atfedilmesinde farklı kabul edilebilir yaklaşımlar gerektirmesi halinde, çifte vergilendirme indirimi açısından işyerinin bulunduğu Devlet tarafından hesaplanan kazançların miktarının teşebbüsün bulunduğu Devlet tarafından hesaplanan kazançların miktarından daha yüksek olabilmesidir.

48. Bu konunun önemine binaen Komite, pratik bir çözüm aramıştır. OECD üyesi ülkeler, çifte vergilendirme indiriminin hesaplanmasında kullanılacak faiz indirimi miktarının belirlenmesi amacıyla, işyerinin bulunduğu Devlet tarafından kullanılan yaklaşımın uygulanmasıyla bulunan sermayenin atfedilmesini, şu iki şart yerine getirildiği takdirde kabul etmişlerdir; birincisi, işyerinin bulunduğu Devlet ile teşebbüsün Devleti arasındaki sermaye atfetme yöntemi farkının, iç mevzuatın sermaye atfı yöntemleri tercihlerindeki uyuşmazlıktan kaynaklanmasıdır. İkincisi de işyerinin bulunduğu Devletin sermayenin atfedilmesinde yetkili bir yaklaşım kullanmış olduğu konusunda ve ayrıca yaklaşımın o belirli vakıada emsallere uygunluk ilkesiyle tutarlı bir sonuç verdiği konusunda anlaşmaya varılmış olmasıdır. OECD üyesi ülkeler, ya 7'nci ve 23'üncü Maddelerin kendi iç mevzuatına göre yorumlanması yoluyla, ya da 25'inci Maddedeki karşılıklı anlaşma yöntemini ve özellikle kendi vergi anlaşmalarının uygulanması ve yorumuyla ilgili konuları çözmek için o Maddede sunulan imkânı kullanarak bu sonuca ulaşabileceklerini düşünmektedirler.

49. Avans alıp vermenin bu tür teşebbüslerin olağan işleriyle yakından ilgili olduğu gerçeği göz önünde bulundurularak; daha önce bahsedildiği gibi, bir finansal kuruluşun (örn. bir banka) değişik kısımları arasında alıp verilen avanslara ait dâhili faizlerde özel hususlar uygulanmakta ve 7'nci Maddenin bankaların ve küresel ticaret yapan teşebbüslerin işyerlerine uygulanması ile ilgili diğer sorunlar kadar, bu sorun da Kazançların İşyerlerine Atfedilmesi Raporunun II. ve III. Kısımlarında tartışılmaktadır.

50. Üzerinden sigorta faaliyetleri yürütülen bir işyerine atfedilebilecek yatırım varlıklarının belirlenmesi, Raporun IV. Kısmında tartışılan özel sorunlara yol açmaktadır.

51. Bir teşebbüsün her bir kısmı veya bölümü için genellikle yeterli hesap bulunmakta ya da oluşturulabilmekte ve böylece kazançlar ve giderler, gerektiğinde düzeltildikten sonra, teşebbüsün belli bir kısmına oldukça yüksek bir doğruluk düzeyinde tahsis edilebilmektedir. Bu tahsis yönteminin, benimsenmesinin makul ölçüde pratik olduğu yerlerde, genellikle tercih edildiği düşünülmektedir. Ancak, bunun böyle olmadığı durumlar da vardır ve 2'nci ve 3'üncü fıkralar hiçbir şekilde bir işyerinin "ayrı bir teşebbüs" olarak kazançlarına ulaşmak için başka yöntemlerin gereği gibi benimsenemeyeceğini ima etmek amacını taşımazlar. Örneğin, sigorta teşebbüslerinin kazançları özel hesaplama yöntemleri ile, örneğin ilgili ülkedeki poliçe sahiplerinden alınan brüt primlere uygun katsayılar uygulayarak, çok daha iyi bir şekilde belirlenebilir. Yine, iki ülke arasındaki sınırın her iki tarafın da faaliyet gösteren görece küçük bir

teşebbüs söz konusu olduğunda, işyeri için uygun hesaplar olmayabilir, bunların oluşturulması da mümkün olmayabilir. İşyerinin faaliyetlerinin ana merkezinkiler ile çok iç içe olduğu, şube hesapları bazında bunların birbirinden ayrılmasının mümkün olmadığı durumlar da olabilir. Bu durumlarda bir işyerinin emsallere uygun kazancını uygun kriterlere başvurarak tahmin etmenin alışılagelmiş olduğu yerlerde o yöntemi izlemeye devam etmek gayet mantıklı olabilir; böyle olmakla birlikte, bu yolla yapılan bir tahmin, yeterli hesaplar kadar yüksek düzeyde doğruluğa sahip bir kazanç ölçümüne erişemeyebilir. Böyle bir yöntemin alışılageldik olduğu olmadığı yerlerde bile, istisnai olarak, emsallere uygun kazançları pratik nedenlerle başka yöntemler temelinde tahmin etmek gerekebilir.

4'üncü Fıkra

52. Bazı durumlarda bir işyerine atfedilecek kazançları, ayrı hesaplar bazında veya emsallere uygun bir kazanç tahmini yoluyla değil de, basitçe teşebbüsün toplam kazançlarını çeşitli formüllere göre pay etmek yoluyla belirleme usulü benimsenmiştir. Böyle bir yöntem, 2'nci fıkrada öngörülenlerden ayrılmaktadır, çünkü kazançları ayrı bir teşebbüs bazında atfetme yerine toplam kazançların paylaştırılması esası üzerinde tasarlanmış olup elbette ayrı hesaplar bazındaki bir hesaplama ile ulaşılacak rakamlardan değişik bir sonuç verebilecektir. Varılan rakamlar, bazen ayrı hesaplardan elde edilecek olanlardan bir dereceye kadar değişik olsa da, 4'üncü fıkra böyle bir yöntemin, o Devlette benimsenmesi alışılageldik ise, sonucun Maddede yer alan ilkelere uygun olduğu söylenebilir durumda olduğu sürece Akit Devlet tarafından uygulanmaya devam edebileceğini açıkça belirtmektedir. Ancak, işyerine atfedilecek kazançların genelde, eğer gerçek doğruları yansıtıyorlarsa, işyerinin hesaplarına dayandırılması gerektiği vurgulanmaktadır. Toplam kazançların paylaştırılmasını temel alan bir tahsis yönteminin, sadece işyerinin faaliyetlerini dikkate alan bir yöntem kadar uygun olmayacağı ve istisnai olarak sadece geçmişte tarihsel olarak alışılagelmiş olması ve ilgili ülkede genel olarak hem vergilendirme otoriteleri hem de vergi mükellefleri tarafından tatminkâr kabul edildiği durumlarda kullanılması gerektiği düşünülmektedir. Her iki Devletin de böyle bir yöntem kullanmadığı hallerde 4'üncü fıkranın kaldırılabileceği anlaşılmaktadır. Ancak, Akit Devletler geçmişte alışılagelmiş olmayan bir yöntemi kullanabilmeyi isterlerse, bunu açıklığa kavuşturmak için fıkranın ikili görüşmeler sırasında düzeltilmesi gerekir.

53. Bu Yorum çerçevesinde, kazançların tahsisi için bazı alanlarda benimsenmiş olan toplam kazançların paylaştırılmasını içeren çeşitli birçok yöntemleri uzun uzadıya tartışmaya kalkışmanın da uygun olmayacağı düşünülmektedir. Bu yöntemler, uluslararası vergilendirme ile ilgili anlaşmalarda yeterince detaylandırılmıştır. Gene de bunların kullanımı için bazı ana tipleri kısaca özetlemek ve bazı çok genel yönlendirmeleri ortaya koymak yerinde olabilir.

54. Toplam kazançların paylaştırılmasını içeren bir yöntemin esas karakteri, teşebbüsün tüm kısımlarının, benimsenen kriter veya kriterler doğrultusunda, bütünün karlılığına katkı yaptığı varsayımıyla, bir bütün olarak teşebbüsün kazançlarından oransal bir bölümün onun bir kısmına tahsis edilmesidir. Bu yöntemlerden birini diğerinden ayıran fark daha çok toplam kazançların doğru oranının ne olacağını belirlemede kullanılan kriterlerin birbirinden farklı olmasından doğmaktadır. Yaygın olarak kullanılan kriterlerin; teşebbüsün gelirlerini, giderlerini ve sermaye yapısını temel alan üç ana kategoride gruplanabileceğini söylemek yanlış olmaz. Birinci kategori; ciroyu veya komisyonu, ikincisi ücretleri ve üçüncüsü teşebbüsün toplam işletme sermayesinden her bir şube veya kısma tahsis edilen oransal miktarı temel alan tahsis yöntemlerini kapsamaktadır. Bu yöntemlerden herhangi birinin özünde diğerlerinden daha doğru sonuç verdiğini söylemek elbette mümkün değildir. Belli bir yöntemin yerindeliği, uygulandığı şartlara bağlı olacaktır. Yüksek bir kar marjıyla hizmet veren ya da tescilli mallar üreten bazı

teşebbüslerde net kazanç büyük ölçüde ciroya bağlı olacaktır. Sigorta teşebbüsleri için, ilgili ülkelerin her birinde poliçe sahiplerinden alınan primlere bakarak toplam kazançların paylaştırılması uygun olabilir. İçinde yüksek maliyetli ham madde veya işçi unsuru bulunan mallar üreten bir teşebbüste, kazançların giderlerle daha yakından ilgili olması beklenebilir. Bankacılık ve finansal faaliyet kuruluşlarında ise toplam işletme sermayesinin oranı en geçerli kriter olabilir. Toplam kazançların paylaştırılmasını içeren herhangi bir yöntemin genel hedefinin, ayrı hesaplar temelinde ortaya çıkacak olan rakamlara mümkün olan en yakın vergiye tabi kazanç rakamlarını üretmek olması gerektiği düşünülmektedir ve bu bağlamda, bilinen tüm gerçeklerin ışığında bu sonucu vermesi en muhtemel gözüken yöntemi, ilgili diğer ülkelerin otoritelerine de danışarak, kullanmanın vergilendirme otoritesinin sorumluluğunda olması gerektiğinin dışında özel bir yönlendirme koymaya çalışmak istenen bir durum olmayacaktır.

55. Bir teşebbüsün bir kısmına, bütüne ait toplam kazançlardan orantısal bir miktarı tahsis eden herhangi bir yöntemin kullanılması elbette teşebbüsün toplam kazançlarını hesaplamada kullanılacak yöntem sorusunu ortaya çıkarmaktadır. Bu, farklı ülkelerin yasalarına göre farklı şekillerde ele alınacak bir mesele olup sıkı kurallar koyarak çözmeye çalışmanın pratik sonuçlar vereceği bir sorun değildir. Paylaştırılan kazançların, belli bir ülkenin yasalarına göre hesaplanan kazançlar olması gerektiğini kabul etmek pek de beklenemez. bunun için, ilgili her bir ülkeye, kazançları kendi yasalarının hükümlerine göre hesaplama hakkının verilmiş olması gerekmektedir.

5'inci Fıkra

56. 5'inci Maddenin 4üncü fıkrasında, işe ilişkin sabit bir yerde yürütülüyor olmasına rağmen "işyeri" terimine dâhil edilmemesi gerektiği düşünülen bir dizi faaliyet örnekleri listelenmiştir. Bir işyerine kazanç tahsisi kurallarını dikkate alırken, bu örneklerden en önemlisi, bu Maddenin 5'inci fıkrasında bahsi geçen yani satın alan ofis örneğidir.

57. 5'inci fıkra elbette sadece satın alma için kurulmuş bir organizasyonla ilgilenmez. böyle bir organizasyon bir işyeri değildir ve bu nedenle bu Maddenin kazanç tahsisi ile ilgili hükümleri işin içine girmez. Fıkra, başka işler yapıyor olsa da, aynı zamanda ana merkezi için satın alma yapan bir işyeri ile ilgilidir. Böyle bir durumda, fıkra, işyerinin kazançlarının, bunlara satın almadan gelen kazançlar için farazi bir rakam ekleyerek arttırılmayacağını öngörmektedir. Bundan çıkan sonuç, elbette satın alma faaliyetlerinden kaynaklanan giderlerin de işyerinin vergiye tabi kazançlarının hesaplanmasında dikkate alınmayacağıdır.

6'ncı Fıkra

58. Bu fıkra, bir tahsis yönteminin bir kez kullanıldıktan sonra, sırf belli bir yılda diğer bir yöntem daha avantajlı sonuçlar verecek diye, değiştirilmemesi gerektiğini açıkça ortaya koymaktadır. Bir çifte vergilendirme anlaşmasının amaçlarından biri de bir Akit Devlete ait bir teşebbüse, diğer Akit Devlette bulunan kendi işyerinde ve aynı zamanda işyeri ile ilişkide olan ana Devletteki kendi kısmında uygulanacak vergi işlemleri hakkında bir derece kesinlik sağlamaktır. bu nedenle 6'ncı fıkra vergi işlemlerinin sürekli ve tutarlı olmasına güvence vermektedir.

7'nci Fıkra

59. Anlaşmada "kazançlar" teriminin tanımlanması gerekli görülmemiş olsa da bu terimin bu Maddede ve Anlaşmanın başka yerlerinde kullanıldığında, bir teşebbüsü yürütmede elde

edilen tüm gelirleri içeren geniş bir anlamı olduğu bilinmelidir. Böyle bir geniş anlam, OECD ülkelerinin çoğunun terimi vergi yasalarında kullandıkları şekline tekabül etmektedir.

60. Ancak, "kazançlar" teriminin bu şekilde yorumlanması, Anlaşmanın uygulanması açısından bazı belirsizliklere neden olabilir. Bir teşebbüsün kazançları, Anlaşmanın diğer Maddelerinde ayrıca ele alınan temettü gibi gelir kategorileri içeriyorsa, o kazançların vergilendirilmesinin temettü vs. hakkındaki özel bir Maddeye mi, yoksa bu Maddenin hükümlerine mi tabi olacağı sorusu sorulabilir.

61. Bu Maddenin ve ilgili özel Maddenin uygulanması, aynı vergi sonucunu verdiği sürece, bu sorunun pratikte az bir önemi vardır. Dahası, özel Maddelerin bazılarının, belli bir Maddeye öncelik veren özel hükümler taşıdığı da unutulmamalıdır (bkz. 6'ncı Maddenin 4'üncü fıkrası, 10'uncu ve 11'inci Maddelerin 4'üncü fıkraları, 12'nci Maddenin 3'üncü fıkrası ve 21'inci Maddenin 2'nci fıkrası).

62. Ancak, bu Maddenin, özel bir gelir kategorisini ele alan diğer Maddelerle bağlantılı olarak uygulanması alanını açıklığa kavuşturmak için bir yorum kuralı koymak istenilir bir durum olmuştur. Mevcut ikili anlaşmalarda genellikle benimsenen uygulamaya uygun olarak, 7'nci fıkrada temettü, faiz vs. hakkındaki özel Maddelere öncelik verilmektedir. Bu kuraldan şu sonuç çıkar; bu Madde, özel Maddelerin kapsadığı gelir kategorilerine ait olmayan ticari kazançlara ve buna ek olarak 10'uncu ve 11'inci Maddelerin 4'üncü fıkralarına, 12'nci Maddenin 3'üncü fıkrasına ve 21'inci Maddenin 2'nci fıkrasına göre bu Maddenin kapsamına giren temettü, faiz vs. ye de uygulanacaktır (bkz. bilgisayar yazılımları ile ilgili özel durumda, ödemelerin, bir taraftan 7'nci Madde kapsamında ticari kazançlar olarak mı yoksa 13'üncü Madde kapsamında değer artış kazançları olarak mı, diğer taraftan da 12'nci Madde kapsamında gayrimaddi haklar olarak mı sınıflandırılması gerektiğini düzenleyen ilkeleri tartışan 12'nci Madde hakkındaki Yorumlamanın 12'nci ve 18'inci fıkraları). Özel Maddelerce kapsanan gelir kalemlerinin, Anlaşmanın hükümlerine uymak şartıyla ve Akit Devletlerin vergi yasalarına uygun olarak ya ayrı olarak ya da ticari kazançlar olarak vergilendirilebileceği anlaşılmaktadır.

63. "Kazançlar" terimi ile örn. temettü kavramı arasındaki ayrımı açıklığa kavuşturmak amacıyla, bu terim ile ilgili özel açıklamalar veya tanımlar üzerinde karşılıklı anlaşma yolu Akit Devletlere açıktır. Böyle yapmak, görüşülmekte olan bir anlaşmada, temettü, faiz ve gayrimaddi haklar hakkındaki özel Maddelerde yer alan tanımlardan bir sapma yapılmışsa, özellikle uygun olabilir. Ayrıca, Akit Devletlerin "kazançlar" teriminin, Devletlerden birinin veya her ikisinin iç vergi mevzuatına uygun olarak, bir işletmenin veya bir işte kullanılan taşınabilir bir varlığın devri veya kiralanmasından gelen gelir gibi özel sınıflara ait tahsilâtları kapsamasını hükme bağlamak istemeleri halinde de bu yol benimsenebilir. Bu bağlamda, bu tür özel kazançların tahsisi için ilave kurallar koymanın yararlı olup olmayacağının da dikkate alınması gerekebilir.

64. 1963 yılı Taslak Anlaşma ve 1977 yılı Model Anlaşmanın 12'nci Maddesinin 2'nci fıkrasında yer alan "gayrimaddi haklar" tanımı, "endüstriyel, ticari veya bilimsel ekipmanın kullanımı ya da kullanım hakkı için" yapılan ödemeleri kapsarken, konteyner kiralamasından gelen gelir dâhil endüstriyel, ticari veya bilimsel ekipmanın kiralanmasından gelen gelirlerin 12'nci Maddenin hükümleri yerine 7'nci Maddenin hükümlerine tabi olmasını sağlamak için, bu ödemelere yapılan atıf daha sonra tanımdan çıkarılmıştır. Bu, gelirlerin doğası gereği Mali İşler Komitesi tarafından uygun bulunan bir sonuçtur.

Yorum Hakkında Görüşler

65. *İtalya* ve *Portekiz*, 8'inci fıkranın dördüncü cümlesine verilen anlama bakılmaksızın, vergileri hesaplama yöntemini ilgilendirdiği kadarıyla, ulusal sistemlerin modelin yeni metninden, yani 14'üncü Maddenin çıkarılmasından, etkilenmediklerini dikkate almanın şart olduğunu düşünmektedir.

66. *Belçika*, Yorumlamanın 13'üncü fıkrasında ifade edilen görüşlere katılmamaktadır. Belçika, kontrol edilen yabancı şirketler mevzuatının uygulanmasının 7'nci Maddenin 1'inci fıkrasındaki hükümlere aykırı olduğu görüşündedir. Bu durum özellikle bir Akit Devletin kendi mukimlerini bir yabancı kuruluş tarafından elde edilen gelir üzerinden, yabancı kuruluşun sermayesine katılımıyla orantılı bir şekilde, kuruluş tarafından elde edilen gelirden hayali bir miktarı o mukime atfederek vergilendirmesi halinde geçerlidir. O Devlet böyle yapmak suretiyle, o mukim tarafından elde edilmeyen fakat 7'nci Maddenin 1'inci fıkrası uyarınca o Devlette vergilendirilemeyen bir yabancı kuruluş tarafından elde edilen bir geliri ekleyerek mukiminin vergi matrahını arttırmış olmaktadır. Böylece o Akit Devlet, yabancı kuruluşun tüzel kişiliğini göz ardı etmekte ve 7'nci Maddenin 1'inci fıkrasına aykırı hareket etmektedir.

67. *Lüksemburg*, 7'nci Maddenin 1'inci fıkrasındaki esas ilke ile çeliştiği görüşünde olduğundan, söz konusu fıkranın, bir Akit Devletin kendi mukimlerini kendi iç mevzuatında yer alan kontrol edilen yabancı şirketlerle ilgili hükümlere göre vergilendirme hakkını kısıtlamadığını öngören 13'üncü fıkranın yorumuna katılmamaktadır.

68. *İrlanda*, 13'üncü fıkraya atıf yaparak, 1'inci Madde hakkındaki Yorumun 27.5'inci paragrafında, genel gözlemini belirtmektedir.

69. *Yunanistan*, 45'inci fıkra ile ilgili olarak, Yunanistan'ın iç mevzuatının, işyerlerine "serbest" sermaye atfedilmesi için kullanılacak herhangi bir kural veya yöntem öngörmediğini belirtmektedir. Bir bütün olarak ya da kısmen işyerinin faaliyetleri ile bağlantılı olarak bir teşebbüs tarafından ikraz edilen krediler konusunda Yunanistan, sözleşmesi ana merkez tarafından yapılan ve gerçekte işyerine aktarılan bir kredinin miktarına denk gelen faiz kısmının indirilmesine izin vermektedir.

70. *Portekiz*, işyerleri için belli düzeylerde "serbest" sermaye öngören özel yerel hükümlerin olduğu durumlar haricinde Yorumlamanın 7'nci Madde hakkındaki 45'inci fıkrasında ifade edilen pozisyonu uygulamama hakkını saklı tutmak istemektedir.

71. *İsveç*, 46'ncı paragrafı ile ilgili olarak, fıkranın "kabul edilebilir" saydığı "serbest" sermaye atfetme konusundaki farklı yaklaşımların mutlaka emsallere uygunluk ilkesiyle bağdaşan bir sonuca yol açmayacağı yolundaki görüşüne açıklık kazandırmak istemektedir. Buna göre, bu yaklaşımların uygulanması sonucunda ortaya çıkan faiz indirim miktarının, emsallere uygunluk ilkesine uygun olup olmadığını belirlemek amacıyla her bir durumun gerçekleri ve şartlarına bakarken, İsveç, birçok durumda diğer Devletin yaklaşımının emsallere uygunluk ilkesine uyduğunu dikkate almamayı tercih edecektir. İsveç, bu nedenle çifte vergilendirmenin sıkça meydana geleceği ve bunun da karşılıklı anlaşma usulünün kullanılmasını gerektireceği görüşündedir.

72. *Portekiz*, Yorumlamanın 7'nci Madde hakkındaki 48'inci paragrafında tarif edilen "simetri" yaklaşımını, Portekiz iç mevzuatının işyerlerine "serbest" sermaye atfedilmesi için herhangi bir kural veya yöntem öngörmediği kadarıyla, uygulamama hakkını saklı tutmak istemektedir. 23'üncü Maddeye göre çifte vergilendirmenin önlenmesinde, Portekiz, ana ülke olarak, bir işyerine atfedilebilir kazanç miktarını iç mevzuata göre belirlemektedir.

73. *Almanya, Japonya* ve *Birleşik Devletler*, bir yandan 48'inci fıkrada tarif edilen pratik çözümü kabul ederlerken, diğer taraftan bu anlaşmanın nasıl uygulanacağına açıklık getirmeyi istemektedir. Ne Almanya, ne Japonya, ne de Birleşik devletler, işyerinin bulunduğu Devlet tarafından yapılan tüm hesaplamaları, tüm amaçlar için otomatik olarak kabul edemez. Almanya veya Japonya'yı ilgilendiren durumlarda, 48'inci fıkrada tarif edilen ikinci şart, 25'inci Madde uyarınca yapılacak bir karşılıklı anlaşma usulüne uygun olarak yerine getirilmelidir. Japonya ve Birleşik Devletleri ilgilendiren durumlarda, ilave yabancı vergi mahsubu sınırlaması elde etmek isteyen bir mükellef bunu, iç mevzuatın birbiriyle çelişen sermaye atfetme yöntemlerini tercih etmiş olmaları nedeniyle, meydana gelen işyeri kazançlarının çifte vergilendirilmesinin, diğer işlemler tarafından yaratılan yabancı vergi mahsup sınırlamasının kullanılması gibi kendi iç vergi mevzuatı uyarınca bazı mekanizmaları uyguladıktan sonra indirimsiz olarak bırakıldığının, duruma göre Japon veya Birleşik Devletler yetkili makamına mükellef tarafından ispat edilmesini içeren bir karşılıklı anlaşma usulü yoluyla yapmak zorundadır.

74. *Yeni Zelanda*, 6 ve 7'nci fıkralarla ilgili olarak, Kazançların İşyerlerine Atfedilmesi Raporunun I. Kısmında yansıtıldığı şekliyle işyerlerine kazanç atfedilmesi hakkında ileri sürülen yaklaşımla genel olarak aynı fikirde olmadığını belirtmektedir.

Madde ile ilgili Çekinceler

75. *Avustralya*, *Şili*[1] ve *Yeni Zelanda*, herhangi bir türden sigortadan gelen kazançların vergilendirilmesi ile ilgili iç mevzuatlarının geçerli olmasına izin verecek bir hüküm ekleme haklarını saklı tutarlar.

76. *Avustralya* ve *Yeni Zelanda*, ticari kazançların duruma göre, Avustralya veya Yeni Zelanda'da bir işyeri yoluyla yapılan ticaretten, bir tröst mülkünün (Avustralya ve Yeni Zelanda vergi amaçları açısından şirket olarak işlem gören bazı yatırım fonları dışında) vekili tarafından elde edilmiş olduğu durumlarda, diğer Akit Devletin bir mukiminin lehtar olarak hak kazandığı bu kazançlardan oluşan bir payı vergilendirme haklarını açıklığa kavuşturan bir hükmü ekleme haklarını saklı tutarlar.

77. *Kore* ve *Portekiz*, profesyonel hizmetler veya bağımsız nitelikte başka faaliyetler yapan kişileri, bunlar herhangi bir on iki aylık dönem içerisinde toplam 183 günü geçen bir süre veya sürelerde kendi bölgelerinde bulunuyorlarsa, bu hizmetleri ya da faaliyetleri yürütmek amacıyla bir işyerleri (veya sabit merkez) olmasa da, vergilendirme hakkını saklı tutarlar.

78. *Şili*, *İtalya* ve *Portekiz*, 2000 yılında kaldırılmasından önceki haliyle 14'üncü Maddeye tekabül eden ayrı bir maddeye göre bağımsız kişisel hizmetler yapan şahısları vergilendirme hakkını saklı tutarlar.

79. *Birleşik Devletler*, 7'nci Maddeyi, bu Maddenin 1'inci ve 2'nci fıkralarının uygulanmasında, mevcudiyeti sırasında bir işyerine atfedilebilir herhangi bir gelir veya kazancın, ödemeler işyerinin mevcudiyetinin sona ermesinden sonrasına kadar ertelenmiş olsa bile, işyerinin bulunduğu Akit Devlet tarafından vergiye tabi olmasını sağlayacak şekilde değiştirme hakkını saklı tutar. Birleşik Devletler ayrıca böyle bir kuralı 11, 12, 13 ve 21'inci Maddeler kapsamında da uygulama hakkını saklı tuttuğunu belirtmek istemektedir.

80. *Türkiye*, konteyner kiralanmasından doğan geliri her durumda kaynağında stopaj vergisine tabi tutma hakkını saklı tutar. Böyle bir gelire 5 ve 7'nci Maddelerin uygulanması durumunda Türkiye basit depo, depo-acente ve operasyonel şubelere de işyeri kuralını uygulamak istemektedir.

1 Şili 2010 yılında OECD'ye katılınca bu çekincelere eklendi.

81. *Norveç* ve *Birleşik Devletler*, 8'inci Madde kapsamında uluslararası trafikte kullanılan konteynerlerin kullanımı, bakımı veya kiralanmasından doğan gelirlere de, deniz ve hava taşımacılığından doğan gelirle aynı şekilde işlem yapma hakkını saklı tutarlar.

82. *Avustralya* ve *Portekiz*, bir Akit Devletin yetkili makamının elindeki bilgilerin, bir teşebbüse ait işyerine atfedilen kazançları belirlemede yetersiz kalması halinde, yetkili makamın bu amaçla o teşebbüse yetkili makamın elinde olan bilgiler izin verirse, o Devletin vergilendirme yasasının hükümlerini, o yasanın bu Maddenin ilkelerine uygun olarak uygulanmaya elverişli olması şartıyla, uygulayabilmesi amacıyla ikili görüşmelerde bir hüküm önerme hakkını saklı tutarlar.

83. *Meksika*, diğer Akit Devlette bulunan idare merkezi tarafından doğrudan yürütülen mal veya emtia satışından elde edilen ticari kazançları, işyerinin bulunduğu Devlette, bu mal ve emtianın o işyeri yoluyla satılanlarla aynı veya benzer türde olması şartıyla, vergilendirme hakkını saklı tutar. Meksika Hükümeti bu kuralı genel bir "cazibe merkezi" ilkesi olarak değil, sadece suiistimale karşı tedbir olarak uygulayacaktır; böylece teşebbüsün satışların Anlaşma kapsamında bir fayda temin etmek dışındaki nedenlerle yapıldığını ispatlaması halinde kural uygulanmayacaktır.

DENİZ, İÇ SUYOLU VE HAVA TAŞIMACILIĞINDAN ELDE EDİLEN KAZANÇLARIN VERGİLENDİRİLMESİ İLE İLGİLİ MADDE 8'E İLİŞKİN YORUM

1'inci Fıkra

1. Gemi veya uçakların uluslararası trafikte işletilmesinden elde edilen kazançlara ilişkin 1'inci fıkranın amacı, bu tür kazançların sadece tek bir Devlette vergilendirileceğini güvenceye almaktır. Bu hüküm, vergilendirme hakkının teşebbüsün etkin yönetim merkezinin bulunduğu Akit Devlete bırakılacağı ilkesine dayanmaktadır. "Uluslararası trafik" terimi 3'üncü Maddenin 1'inci fıkrasının e) bendinde tanımlanmıştır.

2. Bazı durumlarda, etkin yönetim merkezinin bulunduğu Akit Devlet, gemi veya uçak işleten teşebbüsün mukim olduğu Devlet olmayabilir ve bu nedenle bazı Devletler münhasır vergilendirme hakkını mukim olunan Devlete vermeyi tercih ederler. Bu Devletler, aşağıdaki kuralı anlaşmalarına dahil etmekte serbesttir.

> Bir Akit Devlet teşebbüsünün uluslararası trafikte gemi veya uçak işletmeciliğinden elde ettiği kazançlar sadece o Devlette vergilendirilecektir.

3. Diğer taraftan, diğer bazı Devletler asli vergilendirme hakkını, teşebbüsün toplam kazançlarını vergilendirebildiği sürece etkin yönetim merkezinin bulunduğu Devlete, ki bu durumda mukim olunan Devlet 23'üncü Maddeye uygun olarak çifte vergilendirmeyi önler, ve etkin yönetimin bulunduğu Devletin toplam kazançları vergilendiremediğinde ise mukim olunan Devlete vererek, mukimlik kriteri ile etkin yönetim merkezi kriterinin kombinasyonunu kullanmayı tercih ederler. Bu ilkeyi izlemek isteyen Devletler, anlaşmalarına aşağıdaki kuralı dahil edebilirler:

> Bir Akit Devlet teşebbüsünün, yalnızca diğer Akit Devlet içerisindeki yerler arasında gemi ya da uçak işletilerek yapılan taşımacılıktan elde edilenler hariç olmak üzere, gemi veya uçak işletmeciliğinden elde ettiği kazançlar sadece ilk bahsi geçen Devlette vergilendirilecektir. Ancak, teşebbüsün etkin yönetim merkezinin diğer Devlette bulunması ve bu diğer Devletin, teşebbüsün gemi veya uçak işletmeciliğinden elde ettiği kazançların tamamına vergi uygulaması durumunda, yalnızca ilk bahsedilen Devlet içerisindeki yerler arasında gemi ya da uçak işletilerek yapılan taşımacılıktan elde edilenler hariç olmak üzere, gemi veya uçak işletmeciliğinden elde edilen kazançlar bu diğer Devlette vergilendirilebilir.

4. Kapsam dahilindeki kazançlar öncelikle, teşebbüsün uluslararası trafikte işlettiği gemi veya uçaklar (ister teşebbüse ait, isterse kiralanmış veya başka bir şekilde teşebbüsün tasarrufunda bulunsun) ile yolcu veya yük taşımacılığından doğrudan elde ettiği kazançlardan oluşmaktadır. Ancak, uluslararası taşımacılık geliştikçe, deniz ve hava taşımacılığı teşebbüsleri uluslararası trafik operasyonlarını yürütebilmek, kolaylaştırmak veya desteklemek amacıyla sürekli olarak geniş bir yelpazede faaliyette bulunmaktadırlar. Fıkra ayrıca bu operasyonlar ile doğrudan bağlantılı faaliyetlerden elde edilen kazançları ve bu operasyona tali nitelikte oldukları sürece teşebbüsün gemi veya uçaklarının uluslararası trafikte işletilmesi ile doğrudan bağlantılı olmayan faaliyetlerden elde edilen kazançları da kapsamaktadır.

4.1. Teşebbüs tarafından uluslararası trafikte işletilen gemi veya uçaklar ile yapılan yolcu veya yük taşımacılığı ile esas olarak bağlantılı yürütülen herhangi bir faaliyet, söz konusu taşımacılıkla doğrudan bağlantılı sayılmalıdır.

4.2. Teşebbüsün uluslararası trafikte kendi gemi veya uçak işletmeciliğinin amaçları bakımından yürütmesi gerekmeyen fakat bu işletmeciliğe nazaran küçük bir katkı sağlayan ve bu işletmecilikle çok yakından ilgili olması nedeniyle teşebbüse ait ayrı bir iş veya gelir kaynağı sayılmaması gereken faaliyetler, uluslararası trafikte gemi veya uçak işletmeciliğine tali faaliyetler olarak değerlendirilmelidir.

4.3. Bu ilkeler ışığında, uluslararası trafikte gemi veya uçak işletmeciliği yapan bir teşebbüs tarafından yürütülebilen bazı belirli faaliyet türleri ile ilgili olarak 1'inci fıkranın hangi derecede uygulanacağı aşağıdaki fıkralarda tartışılmaktadır.

5. Tam teçhizatlı, mürettebatlı ve tedarikli bir charter gemi veya uçağı kiralama yoluyla elde edilen kazançlar, yolcu veya yük taşımacılığından elde edilen kazançlar gibi işlem görmelidir. Aksi takdirde, deniz veya hava taşımacılığı işinin önemli bir bölümü hükmün kapsamına girmeyecektir. Ancak, uluslararası gemi veya uçak işletmeciliği ile uğraşan bir teşebbüsün tali faaliyeti olması hali hariç olmak üzere, gemi veya uçağın çıplak charter olarak kiralanmasından elde edilen kazançlar için 8'inci Madde değil 7'nci Madde uygulanır.

6. Bir teşebbüs tarafından uluslararası trafikte işlettiği gemi veya uçaklar dışında yollarla yapılan yolcu veya yük taşımacılığından elde edilen kazançlar, söz konusu taşımacılığın o teşebbüsün uluslararası trafikte yaptığı gemi veya uçak işletmeciliği ile doğrudan bağlantılı olduğu ya da tali bir faaliyet olduğu ölçüde fıkra kapsamındadır. Uluslararası taşımacılık ile uğraşan bir teşebbüsün, ortak uçuş (code sharing) veya kısmi kiralama (slot chartering) gibi düzenlemeler ile veya daha erken bir seferden faydalanmak amacıyla başka teşebbüsler tarafından işletilen gemi veya uçaklar ile kendi yolcu veya yükünün bir kısmının uluslararası taşınması örnek olarak verilebilir. Diğer bir örnek, bir havayolu şirketinin, esas olarak uluslararası uçuşlarının yolcularının havaalanına geliş gidişlerini sağlamak için şehir ile havaalanı arasında bir otobüs servisi işletmesi olabilir.

7. Bir başka örnek ise uluslararası trafikte işletilen gemi veya uçaklar ile yolcu veya yük taşıyan bir teşebbüsün, söz konusu yolcu veya yükün başka teşebbüsler tarafından işletilen herhangi bir yurtiçi ulaşım vasıtasıyla taşımanın başladığı ülkede bulundukları yerlerden alınmasını veya varış noktası olan ülkede gidecekleri yerlere taşınmasını veya teslim edilmesini üstlenmesidir. Böyle bir durumda, böyle bir yurtiçi ulaşım hizmetini veren diğer teşebbüslerin elde ettikleri kazançlar fıkranın kapsamına girmemesine rağmen ilk teşebbüsün başka teşebbüsler tarafından yapılan bu taşıma işini düzenlemekten elde ettiği her türlü kazanç fıkranın kapsamına girmektedir.

8. Bir teşebbüs, esasen uluslararası trafikte işlettiği gemi veya uçaklar ile taşımacılık için bilet satmak amacıyla bulundurduğu bir mahalde sıklıkla başka taşımacılık teşebbüsleri adına bilet satacaktır. Başka taşımacılık teşebbüsleri adına yapılan bu tür bilet satışları, ya teşebbüsün işlettiği gemi veya uçaklar ile yapılan yolculuklar ile doğrudan bağlantılı olacak (örn. teşebbüs tarafından sunulan bir uluslararası yolculuğun yurtiçi ayağı için başka bir teşebbüs tarafından düzenlenen biletin satışı) ya da kendi satışlarına tali nitelikte olacaktır. Bu nedenle ilk teşebbüsün bu tür bilet satışından elde ettiği kazançlar fıkranın kapsamına girer.

8.1. Teşebbüsün işlettiği gemi veya uçaklarda veya işletme mahallerinde (örn. bilet büroları) sunduğu dergilerde diğer teşebbüsler için yapabileceği reklamlar, teşebbüsün bu gemi veya uçak işletmeciliğine tali niteliktedir ve bu tür reklamlardan elde edilen kazançlar fıkranın kapsamına girer.

9. Uluslararası taşımacılıkta konteynerler yaygın olarak kullanılmaktadır. Bu konteynerler yurtiçi taşımacılıkta da sıklıkla kullanılmaktadır. Uluslararası taşımacılıkla uğraşan bir teşebbüsün konteyner kiralamasından elde ettiği kazançlar, genellikle ya kendisinin uluslararası trafikte gemi veya uçak işletmeciliği ile doğrudan bağlantılıdır ya da ona tali niteliktedir ve bu durumlar fıkranın kapsamına girer. Aynı sonuç, böyle bir teşebbüsün bu konteynerlerin kısa dönemli depolanmasından (örn. teşebbüsün teslimat bekleyen yüklenmiş bir konteyneri bir depoda tutmak için müşterisinden ücret talep etmesi) veya konteynerlerin geç dönmesi nedeniyle alıkonma bedellerinden elde ettiği kazançlar açısından da geçerlidir.

10. Uluslararası trafikte gemi veya uçak işletmek amacıyla yabancı bir ülkede varlıkları veya personeli bulunan bir teşebbüs, o ülkede başka taşımacılık teşebbüslerine mal veya hizmet sağlamaktan bir gelir elde edebilir. Bunlar (örneğin) mühendisler, yer ve ekipman bakım personeli, kargo çalışanları, ikram personeli ve müşteri hizmetleri personeli tarafından mal ve hizmet sağlanmasını içerebilecektir. Teşebbüsün diğer teşebbüslere bu tür mal ve hizmet sağladığı ve bu faaliyetlerin teşebbüsün uluslararası trafikte gemi veya uçak işletmeciliği ile doğrudan bağlantılı veya ona tali nitelikte olduğu durumlarda, diğer teşebbüslere bu mal ve hizmet sağlanmasından elde edilen kazançlar fıkranın kapsamına girecektir.

10.1. Örneğin, uluslararası taşımacılık işiyle uğraşan teşebbüsler, gemi veya uçaklarını başka ülkelerde işletmek için gereken tesislerin bakım maliyetlerini düşürmek amacıyla havuzlama (pooling) düzenlemelerine katılabilirler. Örneğin, bir havayolu teşebbüsünün bir Uluslararası Havayolları Teknik Havuzu anlaşması kapsamında belli bir yere iniş yapan diğer havayollarına yedek parça veya bakım hizmetleri sunmayı kabul ettiği durumlarda (bu ona başka yerlerde bu hizmetlerden yararlanma hakkı verir), o anlaşmaya uygun olarak yürütülen faaliyetler, uluslararası trafikte uçak işletmeciliğine tali nitelikte olacaktır.

11. [Kaldırıldı]

12. Fıkra, etkin yönetim merkezi başka bir ülkede bulunan bir denizcilik teşebbüsü tarafından bir ülkede işletilen tersane için geçerli değildir.

13. [Yeniden numaralandı]

14. Geliri oluşturan yatırımın, Akit Devlette uluslararası trafik gemi veya uçak işletmeciliği işinin ayrılmaz parçası olarak yapıldığı, dolayısıyla yatırımın bu işletmecilik ile doğrudan bağlantılı sayılabildiği durumlar haricinde, deniz veya hava taşımacılığı teşebbüslerinin yatırım geliri (örn. hisse senedi, tahvil, pay veya borçlardan elde edilen gelir) bu gelir sınıfına genel olarak uygulanan işlemlere tabi olacaktır. Bu nedenle, bir Akit Devlette işi yürütmek için gereken nakit üzerinden ya da işi yürütmek için yasal olarak zorunluysa, teminat olarak gösterilen tahviller üzerinden elde edilen faiz geliri için fıkra geçerli olacaktır; bu durumlarda, yatırım, o yerdeki gemi ve uçakların işletilmesini sağlamak için gereklidir. Ancak, gelirin kendilerine atfedilemediği teşebbüsün işyerleri ya da Akit Devlet içinde veya dışında olmasına bakılmaksızın bağımlı teşebbüsler ya da ana merkez için yürütülen nakit akışı veya diğer hazine faaliyetleri sırasında elde edilen faiz gelirine bu fıkra uygulanmayacaktır (hazine ve yatırım faaliyetlerinin merkezileşmesi); işletmenin yerel operasyonu tarafından elde edilen kazançların

kısa vadeli yatırımlarda kullanılmasıyla elde edilen faiz geliri de, yatırıma aktarılan fonlar o operasyon için gerekli değilse, fıkranın kapsamı dışındadır.

14.1. Uluslararası trafikte gemi veya uçak işletmeciliği ile uğraşan teşebbüslerden bu amaçla emisyon izinleri ve kredileri edinmeleri ve kullanmaları istenebilir (bu izin ve kredilerin niteliği 7'nci Madde hakkındaki Yorumun 75.1'inci paragrafında açıklanmıştır). Bu tür izin ve kredilerle ilgili olarak bu teşebbüsler tarafından elde edilen gelir, eğer bu gelir uluslararası trafikte gemi veya uçak işletmeciliği işinin ayrılmaz bir parçası ise, örneğin gemi veya uçak işletmek amacıyla izinlerin edinildiği veya bu amaçla edinilen izinlerin gerekli olmadıkları anlaşılıp daha sonra ticarete konu olduğu durumlarda 1'inci fıkra kapsamındadır.

2'nci Fıkra

15. Yukarıda 2'nci ve 3'üncü paragraflarda belirtilen mukim olunan Devletin vergilendirme hakkı ile ilgili kurallar maddenin bu fıkrası için de geçerlidir.

16. Bu fıkranın amacı, uluslararası trafikte denizcilik ve hava taşımacılığına uygulanan kuralların aynı şekilde, nehir, kanal ve göllerde yapılan taşımacılığa da uygulanmasıdır. Hüküm, sadece iki veya daha fazla ülke arasında yapılan iç suyolu taşımacılığı için değil, bir ülkeye ait bir teşebbüsün diğer bir ülke içerisinde iki nokta arasında yaptığı iç suyolu taşımacılığı için de geçerlidir.

16.1. Yukarıda 4 ila 14.1'inci paragraflar, uluslararası trafikte gemi veya uçak işletmeciliğinden elde edilmiş sayılabilecek kazançlarla ilgili rehberlik sağlamaktadır. Bu paragraflarda yer alan ilke ve örnekler, gerekli uyarlamalar yapıldıktan sonra, hangi kazançların iç suyolu taşımacılığında kullanılan teknelerin işletilmesinden elde edilmiş sayılabileceğini belirlemek amacıyla da kullanılabilir.

17. Hüküm, özellikle iki komşu ülke arasında yapılan iç suyolu taşımacılığı ile bağlantılı olarak ortaya çıkabilecek spesifik vergi sorunlarının ikili anlaşma ile özel olarak çözümünü engellememektedir.

17.1. Açık denizlerde yapılan balıkçılık, dip tarama ve çekme (hauling) faaliyetleri için kullanılan deniz araçları işletmeciliğinden elde edilen kazançların bu madde kapsamına giren bir gelir olarak muameleye tabi tutulması da ikili olarak kararlaştırılabilir.

Münhasıran gemicilik, iç suyolu taşımacılığı veya hava taşımacılığı ile uğraşmayan teşebbüsler

18. 1'inci ve 2'nci fıkraların metinlerinden, münhasıran gemicilik, iç suyolu taşımacılığı veya hava taşımacılığı ile uğraşmayan teşebbüslerin, ne var ki, kendilerine ait gemi, tekne veya uçak işletmeciliğinden doğan kazançlar bakımından bu fıkraların kapsamına girecekleri sonucu çıkmaktadır.

19. Eğer böyle bir teşebbüsün, yabancı bir ülkede münhasıran gemi veya uçaklarının işletilmesi ile ilgilenen işyerleri varsa, bu işyerlerini, münhasıran denizcilik, iç suyolu taşımacılığı veya hava taşımacılığı ile uğraşan teşebbüslere ait işyerlerinden farklı bir şekilde değerlendirmek için hiçbir neden yoktur.

20. Teşebbüsün başka bir Devlette münhasıran denizcilik, iç suyolu taşımacılığı veya hava taşımacılığı ile uğraşmayan bir işyerine sahip olması durumunda da 1'inci ve 2'nci fıkraların uygulanmasında bir zorluk çıkmayacaktır. Eğer malları kendi gemileriyle yabancı bir ülkede bulunan kendisine ait bir işyerine taşınıyorsa, kendi taşımacısı olarak hareket ederek teşebbüsün elde ettiği hiçbir kazancın işyerinin bulunduğu Devlette gerektiği gibi vergilendirilemeyeceğini söylemek doğru olur. İşyeri, gemi veya uçak işletmek için tesisler (örn. mal teslim iskeleleri) bulunduruyorsa ya da teşebbüsün mallarının taşınmasıyla bağlantılı başka maliyetler (örn. personel maliyetleri) üstleniyorsa, aynı durum geçerli olmalıdır. Bu durumda, uluslararası trafikte gemi veya uçak işletmeciliği ile ilgili bazı görevler işyeri tarafından yerine getiriliyor olsa bile, bu görevlere atfedilebilecek kazançlar münhasıran teşebbüsün etkin yönetim merkezinin bulunduğu Devlette vergilendirilecektir. Bu görevleri yerine getirirken yapılan her tür gider veya bunların bir kısmının, kazancın işyerinin bulunduğu Devlette vergilendirilemeyen kısmı hesaplanırken indirilmesi gerekir ve bu nedenle bunlar, o Devlette 7'nci Maddeye göre vergilendirilebilecek olan kazançların işyerine atfedilebilir kısmını azaltmayacaktır.

21. Gemi veya uçakların uluslararası trafikte işletildiği durumlarda, maddenin bu işletimden doğan kazançlara uygulanması, gemi veya uçakların, teşebbüsün tamamının etkin yönetim merkezi olmayan bir işyeri tarafından işletilmekte olduğu gerçeğinden etkilenmeyecektir; dolayısıyla, bu tür kazançlar 7'nci Maddeye göre işyerine atfedilebilse bile, bunlar sadece teşebbüsün etkin yönetim merkezinin bulunduğu Devlette vergilendirilebilecektir (bu sonuç 7'nci Maddenin 4'üncü fıkrası ile teyit edilmektedir).

3'üncü Fıkra

22. Bu fıkra, teşebbüsün etkin yönetim merkezinin bir gemi veya teknede olduğu özel bir durumu ele almaktadır. Bu durumda, vergi sadece gemi veya teknenin asıl limanının bulunduğu Devlet tarafından uygulanacaktır. Eğer asıl liman belirlenemezse, verginin yalnızca gemi veya teknenin işletmecisinin mukim olduğu Akit Devlette uygulanacağı hükme bağlanmıştır.

4'üncü Fıkra

23. Denizcilik veya hava taşımacılığında çeşitli şekillerde uluslararası işbirliği bulunmaktadır. Bu alandaki uluslararası işbirliği, ortak girişimden gelen tahsilatları (veya kazançları) paylaştırmak için belli kurallar koyan havuz anlaşmalar (pooling agreements) ya da benzer türde diğer anlaşmalar yoluyla sağlanmaktadır.

24. Bir havuza, ortak girişime veya uluslararası işletilen bir acenteye katılan bir kuruluşun vergilendirilme pozisyonunu açıklığa kavuşturmak ve ortaya çıkabilecek zorlukların üstesinden gelebilmek için Akit Devletler, gerekli görürlerse, karşılıklı olarak aşağıdaki ibareyi anlaşmalarına ekleyebilirler:

> … ancak bu şekilde elde edilen kazançların sadece katılımcının ortak işletimdeki payıyla orantılı olarak kendisine atfedilebilen kadarıdır.

25. [Yeniden numaralandı]

Yorum Hakkında Görüşler

26. [Yeniden numaralandı]

27. [Kaldırıldı]

28. *Yunanistan* ve *Portekiz*, bu Maddenin tali faaliyetlerden elde edilen gelire uygulanması konusundaki pozisyonlarını saklı tutarlar (bkz. 4 ila 10.1'inci paragraflar).

29. *Almanya, Yunanistan* ve *Türkiye*, Maddenin iç yolcu veya yük taşımacılığından ve konteyner hizmetlerinden elde edilen gelire uygulanması konusunda pozisyonlarını saklı tutar (bkz. yukarı 4, 6, 7 ve 9'uncu paragraflar).

30. *Yunanistan*, bir gemi veya uçağın çıplak charter esasında kiralanması karşılığındaki ödemelere 12'nci Maddeyi uygulayacaktır.

Madde ile ilgili Çekinceler

31. *Kanada, Macaristan, Meksika* ve *Yeni Zelanda*, ilgili ülkede bir yerde alınan yolcu veya yükün, aynı ülkede bir başka yerde indirilmek üzere taşınmasından elde edilen kazançları, iç trafikten elde edilen kazançlar olarak vergilendirme hakkını saklı tutar. Yeni Zelanda ayrıca diğer kıyı ve kıta sahanlığı faaliyetlerinden elde edilen kazançları da iç trafik kazançları olarak vergilendirme hakkını saklı tutar.

32. *Belçika, Kanada, Yunanistan, Meksika, Türkiye, Birleşik Krallık* ve *Birleşik Devletler*, ikili anlaşmalarda Maddenin kapsamını iç taşımacılığı içerecek şekilde genişletmeme hakkını saklı tutar (maddenin 2'nci fıkrası).

33. *Danimarka, Norveç* ve *İsveç*, İskandinavya Havayolları Sistemi (SAS) hava taşımacılığı konsorsiyumu tarafından elde edilen kazançlarla ilgili özel hükümler ekleme hakkını saklı tutar.

34. [Kaldırıldı]

35. Denizcilik ile ilgili özel durumu nedeniyle *Yunanistan* Anlaşmadaki uluslararası trafikte gemi işletmeciliğinden elde edilen kazançlara ilişkin hükümler konusunda hareket serbestisini koruyacaktır.

36. *Meksika*, konaklama sağlanmasından elde edilen kazançları kaynakta vergilendirme hakkını saklı tutar.

37. [Kaldırıldı]

38. *Avustralya*, Avustralya'da bir yerde alınan yolcu veya yükün, Avustralya'da indirilmek üzere taşınmasından elde edilen kazançları vergilendirme hakkını saklı tutar.

39. *Birleşik Devletler*, kiralayan tarafından gemi veya uçakların uluslararası trafikte işletilmesi halinde ya da kiralama faaliyetinden elde edilen gelirin uluslararası trafikte gemi veya uçak işletmeciliğinden elde edilen kazançların yanısıra arızi nitelikte olması halinde gemi veya uçakların tam ve çıplak esasta kiralanmasından elde edilen geliri 1'inci fıkranın kapsamına dahil etme hakkını saklı tutar. Birleşik Devletler ayrıca uluslararası trafikte kullanılan konteynerlerin kullanımı, bakımı veya kiralanmasından doğan geliri de fıkranın kapsamına dahil etme hakkını saklı tutar.

40. *Slovak Cumhuriyeti*, gemi, uçak ve konteynerlerin kiralanmasından elde edilen kazançları 12'nci Madde kapsamında vergilendirme hakkını saklı tutar.

41. *İrlanda*, kiralayan tarafından gemi veya uçakların uluslararası trafikte işletilmesi halinde veya kiralama faaliyetinden elde edilen gelirin uluslararası trafikte gemi veya uçak

işletmeciliğinden elde edilen kazançların yanısıra arızi nitelikte olması halinde gemi veya uçakların çıplak esasta kiralanmasından elde edilen geliri Maddenin kapsamına dahil etme hakkını saklı tutar.

42. *Türkiye*, Maddenin kapsamını, kara nakil vasıtaları ile taşımacılığı kapsayacak şekilde genişletme ve 3'üncü Maddede yer alan "uluslararası trafik" tanımında buna göre değişiklik yapma hakkını saklı tutar.

43. *Şili*, *Estonya* ve *Slovenya*, Maddenin kapsamını, ikili anlaşmalarda iç suyolu taşımacılığını içerecek şekilde genişletmeme ve 13, 15 ve 22'nci Maddelerin 3'üncü fıkrasında buna göre değişiklikler yapma hakkını saklı tutar.

BAĞIMLI TEŞEBBÜSLERİN VERGİLENDİRİLMESİ İLE İLGİLİ MADDE 9'A İLİŞKİN YORUMU

1. Bu Madde, bağımlı teşebbüsler (ana ve bağlı şirketler ile ortak kontrol edilen şirketler) arasında emsallere uygunluk ilkesi dışında işlemler akdedilmesi halinde vergi amaçları açısından kazançlarda yapılabilecek düzeltmeleri ele almaktadır. Komite, bu Maddenin uygulanma şartlarını, doğuracağı sonuçları ve emsallere uygunluk ilkesi dışında işlemler yapıldığı durumlarda kazançları düzeltmek için uygulanabilecek çeşitli metodolojileri incelemek amacıyla oldukça fazla zaman ve çaba harcamıştır (ve harcamaya devam etmektedir). Vardığı sonuçlar Çok Uluslu Teşebbüsler ve Vergi İdareleri için Transfer Fiyatlandırması Rehberi[1] adlı raporda belirtilmiş olup rapor bu alanda Komitenin çalışmalarının ilerleme durumunu yansıtmak üzere düzenli aralıklarla güncellenmektedir. Rapor, uluslararası kabul gören ilkeleri sunmakta ve Maddenin bağlayıcı hüküm olmasına dayanarak emsallere uygunluk ilkesinin uygulanmasına ilişkin yol göstermektedir.

1'inci Fıkra

2. Bu fıkra, bir Akit Devletin vergilendirme makamlarının, bağımlı teşebbüslerin vergi yükümlülüklerini hesaplamak amacıyla, teşebbüsler arasındaki özel ilişkiler sonucunda hesapların o Devlette elde edilen gerçek vergilendirilebilir kazançları yansıtmadığı durumlarda teşebbüslerin hesaplarını düzeltebileceklerini belirtmektedir. Bu durumlarda düzeltmenin yaptırım olarak uygulanması açıkça uygundur. Bu fıkranın hükümleri, sadece iki teşebbüs arasında özel şartlar yaratılmış veya konulmuşsa uygulanacaktır. Bu teşebbüsler arasındaki işlemler normal serbest piyasa ticareti koşullarında (emsallere uygunluk ilkesi doğrultusunda) meydana gelmişse, bağımlı teşebbüslerin hesaplarını düzeltme yetkisi verilmemektedir.

3. Mali İşler Komitesinin "Örtülü Sermaye"[2] ile ilgili Raporunda tartışıldığı üzere Maddenin kapsamı ile ilgili olarak vergi anlaşmaları ile örtülü sermaye hakkındaki iç kurallar arasında bir etkileşim bulunmaktadır. Komitenin değerlendirmesi şu şekildedir:

a) Madde, etkisi, borçlunun kazançlarını emsallere uygun bir durumda hangi kazançlar tahakkuk edecek idiyse o kazançlara tekabül eden bir miktara uydurmak olduğu ölçüde ulusal kuralların örtülü sermayeye uygulanmasını engellemez;

b) Madde, sadece bir borç sözleşmesinde yer alan faiz oranının emsallere uygun bir oran olup olmadığını belirlemede değil, aynı zamanda ilk bakışta borç olarak görülenin bir borç mu yoksa özellikle öz sermayeye katkı gibi başka tür bir ödeme mi olarak değerlendirilmesi gerektiğini belirlemede de de geçerlidir;

c) Örtülü sermayeyi ele almak için tasarlanmış kuralların uygulanmasının, normal olarak ilgili yurtiçi teşebbüsün vergilendirilebilir kazançlarını emsallere uygun bir kazancın üzerine çıkartan bir etkiye sahip olmaması gerekir ve mevcut vergi anlaşmalarının uygulanmasında bu ilkeye uyulması gerekir.

4. İlgili taraflar arasındaki işlemleri ele almak için bazı ülkelerin benimsediği özel usul kurallarının Anlaşma ile tutarlı olup olmadıkları sorusu ortaya çıkmaktadır. Örneğin, bazen iç mevzuatlarda bulunan ispat külfetinin veya her tür karinenin aksine çevrilmesinin emsallere uygunluk ilkesi ile tutarlı olup olmadığı sorulabilir. Bazı ülkeler Maddeyi, kazançların iç mevzuat çerçevesinde Maddede yer alan şartlardan farklı şartlar altında kazançların

1 Bu raporun orijinal versiyonu OECD Konseyi tarafından 27 Haziran 1995 tarihinde onaylanmıştır. Çok Uluslu Teşebbüsler ve Vergi İdareleri için Transfer Fiyatlandırması Rehberi, OECD, Paris, 1995 adı altında föy volan formatında yayınlanmıştır.

2 OECD Konseyi tarafından 26 Kasım 1986 tarihinde kabul edilmiş ve OECD Model Vergi Anlaşmasının tam versiyonunun II. Cildinin R(4)-1 sayfasında yeniden yayınlanmıştır.

düzeltilmesini hiçbir şekilde yasaklamadığı ve emsallere uygunluk ilkesini anlaşma düzeyine yükseltme işlevi gördüğü şeklinde yorumlamaktadır. Ayrıca hemen her üye ülke, normal gerekliliklerden daha sıkı olabilecek ek bilgi gerekliliklerinin veya hatta ispat külfetinin aksine çevrilmesinin 24'üncü Maddenin anlamı dahilinde ayrımcılık sayılmayacağını düşünmektedir. Ancak, bazı durumlarda bazı ülkelerin ulusal mevzuatlarının uygulanması, Maddenin ilkelerinden ayrı düşen kazanç düzeltmeleri ile sonuçlanabilir. Madde, Akit Devletlerin bu durumları karşılıklı düzeltmeler (aşağıya bkz.) yoluyla ve karşılıklı anlaşma usulüne uygun olarak ele almalarına olanak vermektedir.

2'nci Fıkra

5. 1'inci fıkrada öngörülen durumda bağımlı teşebbüsler arasındaki işlemlerin düzeltilmesi ekonomik çifte vergilendirmeye (aynı gelirin farklı kişiler elinde vergilendirilmesi) yol açabilir; şöyle ki, kazançları yukarı doğru revize edilen A Devletinin bir teşebbüsü, B Devletindeki bağımlı teşebbüsünün elinde zaten vergilendirilmiş olan kazanç miktarı üzerinden tekrar vergiye tabi olacaktır. 2'nci fıkra, bu durumlarda B Devletinin çifte vergilendirmeyi önlemek için uygun bir düzeltme yapabileceğini hükme bağlamıştır.

6. Ancak, sırf A Devletinde kazançların artırılmasından ötürü B Devletinde düzeltmenin otomatik olarak yapılamayacağına dikkat edilmelidir. Bu düzeltme sadece, B Devletinin, düzeltilen kazanç rakamının, işlemler emsallere uygun yapılmış olsaydı olacak kazançları doğru yansıttığını düşünmesi halinde yapılabilecektir. Başka bir ifadeyle, bağımlı bir teşebbüsün kazançlarının emsallere uygunluk esasında doğru olarak hesaplansalardı olacağı miktarı aşan bir düzeye arttırıldığı durumlarda fıkraya başvurmamak ve onu uygulamamak gerekir. Bu nedenle B Devleti sadece A Devletinde yapılan düzeltmenin hem prensip olarak hem de miktar bakımından haklı olduğunu düşünmesi halinde bağımlı şirketin kazançlarında bir düzeltme yapmaya karar verebilir.

7. Fıkra, düzeltmenin hangi yöntemle yapılacağını belirtmemektedir. OECD üyesi ülkeler bu durumlarda indirim sağlamak için değişik yöntemler kullanmaktadır ve bu nedenle Maddeye eklemek istedikleri herhangi bir özellikli kural üzerinde ikili olarak anlaşılması Akit Devletlere bırakılmıştır. Örneğin bazı Devletler, A Devletindeki X teşebbüsünün kazançlarının emsallere uygun esasta olması halinde olacağı miktara yükseltildiğinde B Devletindeki Y bağımlı teşebbüs üzerindeki çifte vergilendirilen kazançları içeren vergi tahakkukunun, vergiye tabi kazancın uygun bir miktar azaltılması amacıyla yeniden açılarak düzeltmenin yapıldığı bir sistemi tercih edebilecektir. Diğer taraftan, bazı başka Devletler, 23'üncü Madde uyarınca, çifte vergilendirilen kazançların B Devletindeki Y teşebbüsünün elinde, sanki A Devletinde vergilendirilebilirmiş gibi işlem görmesi gerektiğini sağlamayı tercih edebilecektir. Buna göre B Devletinin teşebbüsü, A Devletindeki bağımlı teşebbüsü tarafından ödenen vergi karşısında 23'üncü Maddeye göre B Devletinde bir indirime hak kazanmış olacaktır.

8. "İkincil düzeltmeler" olarak adlandırılabilecek düzeltmeleri ele almak bu fıkranın amacı dışındadır. A Devletindeki X teşebbüsünün vergilendirilebilir kazançlara, 1'inci fıkrada yer alan ilke doğrultusunda yukarı doğru bir revizyon yapıldığını varsayalım ve B Devletindeki Y teşebbüsünün kazançlarında da, 2'nci fıkrada yer alan ilke doğrultusunda bir düzeltme yapıldığını varsayalım. İşlemlerin emsallere uygun fiyatlardan yapılmış olması durumunda tam olarak dönülmüş değildir, çünkü düzeltmeye konu kazançlara tekabül eden para esasen X teşebbüsünün değil Y teşebbüsünün elinde bulunmaktadır. Şu tartışılabilir; eğer emsallere uygun fiyatlandırma işlemiş olsaydı ve X teşebbüsü daha sonra kazançları Y teşebbüsüne transfer etmek isteseydi, bunu örneğin bir temettü veya gayrimaddi hak şeklinde (Y teşebbüsü X teşebbüsünün ana şirketi ise) ya da örneğin bir borç şeklinde (X teşebbüsü Y teşebbüsünün ana şirketi ise) yapmış olabilecekti ve bu koşullarda, ilgili gelirin türüne ve böyle bir geliri ele alan Maddenin

hükümlerine bağlı olarak başka vergi sonuçları (örn. bir vergi tevkifatının işletilmesi) ortaya çıkabilecekti.

9. İşlemler emsallere uygun yapılmış olsaydı ortaya çıkacak durumu tesis etmek için gereken bu ikincil düzeltmeler her bireysel olayın kendi durumuna bağlıdır. 2'nci fıkradaki hiçbir hükmün, Akit Devletlerin iç mevzuatlarınca izin verilmesi halinde, bu tür ikincil düzeltmeler yapılmasını engellemediğini unutmamak gerekir.

10. Bitiminde, A Devletindeki X teşebbüsünün kazançlarında yukarı doğru bir revizyonun ardından B Devletinin, Y teşebbüsünün kazançlarında uygun bir düzeltme yapmak zorunda kalmayacağı bir sürenin olmasının gerekip gerekmediği sorusu da fıkrada açık bırakılmıştır. Bazı Devletler, B Devletinin zorunluluğunun açık uçlu olması gerektiğini, başka bir deyişle, A Devleti vergi tahakkuklarını revize etmek için kaç yıl geriye giderse, Y teşebbüsüne de aynı şekilde B Devletinde uygun bir düzeltme güvencesinin verilmesi gerektiğini düşünmektedir. Diğer bazı Devletler, böyle bir açık uçlu zorunluluğun pratik uygulama açısından mantıklı olmadığını öne sürmektedir. Mevcut durumda Madde metninde bu sorun ele alınmamıştır; ancak Akit Devletlere, isterlerse ikili anlaşmalara B Devletinin uygun bir düzeltme yapma zorunluluğunda olacağı bir süreyi konu eden hükümler koymakta serbestlik sağlanmıştır. (bu konuda bkz. 25'inci Madde hakkında Yorumun 39, 40 ve 41'inci paragrafları)

11. Eğer ilgili taraflar arasında, uygun düzeltmenin miktar ve niteliği hakkında bir anlaşmazlık varsa, 25'inci Madde kapsamında öngörülen karşılıklı anlaşma usulü uygulanmalıdır. Söz konusu Madde hakkındaki Yorumda, bağımlı teşebbüslerin kazançlarında mevcut Madde temelinde yapılacak düzeltmelere (özellikle transfer fiyatları düzeltmesini müteakip) ve daha sonra 2'nci fıkra doğrultusunda yapılması zorunlu olan karşılık düzeltmelere uygulanabilecek bir dizi görüş bulunmaktadır (özellikle bkz. 25'inci Madde hakkındaki Yorumun 10, 11, 12, 33, 34, 40 ve 41'inci paragrafları).

Yorum Hakkında Görüşler

12. [Yeniden numaralandı]

13. [Kaldırıldı]

14. [Kaldırıldı]

15. Birleşik Devletler, finansal aracın niteliğini borçtan özkaynağa ve ödemenin niteliğini de faizden temettüye değiştirmenin dışında örtülü sermaye konularını ele almanın mantıklı yolları olabileceği gözleminde bulunmaktadır. Örneğin, uygun durumlarda aracın niteliği (borç olarak) ve ödemenin niteliği (faiz olarak) değişmeden bırakılabilir fakat vergilendiren Devlet, borçlunun net gelirinin hesaplanmasında, aksi halde indirilebilecek olan ödenen faizin indirilmesini öteleyebilir.

Madde ile ilgili çekinceler

16. *Çek Cumhuriyeti*, yaptığı anlaşmalara 2'nci fıkrayı eklememe hakkını saklı tutar, bunun yerine görüşmeler sırasında bu fıkrayı kabul etmeye ve aynı zamanda potansiyel karşılık düzeltmeyi *iyi niyetli* durumlarda sınırlayan üçüncü bir fıkra eklemeye hazırdır.

17. [Kaldırıldı]

17.1. *İtalya*, anlaşmalarına, 9'uncu Maddenin 2'nci fıkrası gereği yapacağı düzeltmelerin sadece ilgili anlaşmadaki karşılıklı anlaşma maddesinde verilen usule uygun olarak yapılabileceğine dair bir hüküm ekleme hakkını saklı tutar.

18. *Avustralya*, bir Akit Devletin yetkili makamının ulaştığı bilgilerin, bir teşebbüse atfedilecek kazançları belirlemede yetersiz kalması halinde, yetkili makamın, bu türden uygulanacak kanunun nitelikleri saklı kalmak üzere, yetkili makamın ulaştığı bilgiler izin verdiği ölçüde, bu Maddenin ilkeleri ile uyumlu bir şekilde, o Devletin vergi mevzuatını uygulayabilmesi amacıyla bir hüküm önerme hakkını saklı tutar.

19. *Macaristan* ve *Slovenya*, 2'nci fıkrada, karşılık düzeltmenin sadece ilk düzeltmenin haklı gerekçeye dayandığını düşünmeleri halinde yapılacağını belirtme hakkını saklı tutar.

TEMETTÜLERİN VERGİLENDİRİLMESİ İLE İLGİLİ MADDE 10'A İLİŞKİN YORUM

I. Başlangıç Açıklamaları

1. "Temettüler" ile, genel olarak, hisse ile sınırlandırılmış şirketler[1], sermayesi paylara bölünmüş sınırlı ortaklıklar[2], sınırlı sorumlu şirketler[3] veya diğer sermaye şirketleri[4] tarafından kazançların hissedarlara dağıtılması kastedilmektedir. OECD üyesi ülkelerin mevzuatlarına göre, bu tür sermaye şirketleri, tüm hissedarlarından farklı ayrı bir tüzel kişiliği olan hükmi kuruluşlardır. Bu noktada, çoğu ülkede tüzel kişilik olarak kabul edilmeyen ortaklıklardan farklılaşırlar.

2. Bir ortaklık tarafından yürütülen bir işin kazançları, ortakların kendi çabalarından elde edilen ortaklara ait kazançlar olup bu kazançlar ortaklar için ticari kazançtır. Dolayısıyla, ortak genel olarak ortaklık sermayesi ve ortaklık kazançlarındaki payı üzerinden kişisel olarak vergilendirilir.

3. Hissedar için durum farklıdır. Hissedar bir tacir değildir ve şirketin kazançları onun kendi kazancı değildir. Dolayısıyla, kazanç ona atfedilemez. Sadece şirket tarafından dağıtılan kazançlar üzerinden kişisel olarak vergilendirilir (bazı ülkelerin mevzuatlarında yer alan özel durumlarda dağıtılmayan kazançların vergilendirilmesi ile ilgili hükümler dışında). Hissedarlar açısından temettüler, hissedarlar olarak şirkete verdikleri sermayeden elde edilen gelirdir.

II. Madde hükümlerine ilişkin yorum

1'inci Fıkra

4. 1'inci fıkra, temettülerin vergilendirilmesi ilkesini, vergilendirmenin münhasıran lehtarın mukim olduğu Devlette veya münhasıran temettüleri ödeyen şirketin mukim olduğu Devlette olacağı şeklinde belirlemez.

5. Genel bir kural olarak, temettülerin münhasıran kaynak Devlette vergilendirilmesi kabul edilebilir değildir. Dahası genel bir kural olarak, tüm Devletler mukim olmayan şirketlerden aldıkları temettüler bakımından mukimleri vergiye tabi tutarken, temettüleri kaynakta vergilendirmeyen bazı Devletler de vardır.

6. Diğer taraftan, temettülerin münhasıran lehtarın mukim olduğu Devlette vergilendirilmesi genel bir kural olarak olanaklı değildir. Bu, yatırım geliri olarak temettülerin mahiyetine daha uygun olurdu ama temettülerin kaynakta vergilendirilmesinden tamamen vazgeçme konusunda anlaşma ihtimali olduğunu düşünmek gerçekçi olmayacaktır.

7. Bu nedenle, 1'inci fıkra sadece temettülerin lehtarın mukim olduğu Devlette vergilendirilebileceğini söylemektedir. "Ödenen" terimi çok geniş bir anlama sahiptir; çünkü ödeme kavramı, fonları sözleşme ya da adetlerin gerektirdiği şekilde hissedarın tasarrufuna hazır bulundurma yükümlülüğünün yerine getirilmesi anlamına gelmektedir.

---

1 Sociétés anonymes.
2 Sociétés en commandite par actions.
3 Sociétés à responsabilité limitée.
4 Sociétés de capitaux

8. Madde sadece, bir Akit Devletin mukimi olan bir şirket tarafından diğer Akit Devletin bir mukimine ödenen temettüler ile ilgilidir. Dolayısıyla, üçüncü bir Devletin mukimi olan bir şirket tarafından ödenen temettülere veya bir Akit Devletin mukimi olan bir şirket tarafından ödenen ve bu Devletin bir teşebbüsünün diğer Akit Devlette sahip olduğu işyerine atfedilebilen temettülere uygulanmaz. (bu durumlar için, 21'inci Madde hakkındaki Yorumun 4 ila 6'ncı paragraflarına bakınız.)

2'nci Fıkra

9. 2'nci fıkra, kaynak Devletin, yani temettüleri ödeyen şirketin mukim olduğu Devletin vergilendirme hakkını saklı tutmaktadır; fakat bu vergileme hakkı önemli ölçüde sınırlanmıştır. Vergi oranı, makul bir azami rakam gibi görünen yüzde 15 ile sınırlıdır. Kaynak Devlet şirketin kazançlarını da halihazırda vergilendirebildiği için, daha yüksek bir oranı haklı çıkarmak zordur.

10. Diğer taraftan, bağlı şirket tarafından ana şirkete ödenen temettüler bakımından daha düşük bir orana (yüzde 5) açıkça yer verilmektedir. Eğer Devletlerden birinin şirketi diğer Devletin bir şirketinde en az yüzde 25 oranında bir paya doğrudan sahip ise, bağlı şirket tarafından yabancı ana şirkete yapılan kazanç ödemelerinin mükerrer vergilendirmeden kaçınmak ve uluslararası yatırımı kolaylaştırmak için daha düşük oranda vergilendirilmesinin gerektiği makuldür. Bu niyetin gerçekleşmesi, ana şirketin mukim olduğu Devlette temettülerin mali yönden nasıl işleme tabi tutulduğuna bağlıdır (23 A ve 23 B Maddelerine ilişkin Yorumun 49 ila 54'üncü paragraflarına bakınız).

11. Eğer bir ortaklık, ona uygulanan iç mevzuata göre kurum olarak muamele görürse, iki Akit Devlet ana şirketlere sağlanan düşük oranın faydalarını bu ortaklığa da verecek şekilde, 2'nci fıkranın a) bendini değiştirmeyi kabul edebilir.

12. Maddenin 1'inci fıkrasında kullanıldığından "bir mukime ... ödenen" kelimelerinin anlamını açıklığa kavuşturmak için, 10'uncu Maddenin 2'nci fıkrasında gerçek lehdar olma koşulu getirilmiştir. Bu koşul, gelir doğrudan sadece anlaşma yaptığı bir Devletin mukimine ödendi diye kaynak Devletin temettü geliri üzerindeki vergilendirme haklarından vazgeçmekle yükümlü olmadığını açıkça belirtmektedir.

12.1. "Gerçek lehtar" terimi, "bir mukime ... ödenen" kelimelerinin 1'inci fıkrada kullanımından doğan potansiyel güçlükleri ele almak amacıyla ilave edildiği için, bu bağlamda yorumlanması ve belli bir ülkenin iç mevzuatına göre sahip olabileceği herhangi bir teknik anlama atıfta bulunmaması amaçlanmıştır. (esasen, fıkraya ilave edildiğinde, birçok ülkenin hukukunda terimin kesin bir anlamı yoktu). Bu nedenle, "gerçek lehdar" terimi, (birçok Anglo-Sakson hukuku ülkesinin trust hukukuna göre sahip olduğu anlam gibi[1]) dar bir teknik anlamda kullanılmayıp daha çok kendi bağlamında, özellikle "bir mukime ... ödenen" kelimeleri ile ilgili olarak ve çifte vergilendirmenin önlenmesi ve vergi kaçırma ve kaçınmanın engellenmesi dahil olmak üzere, Anlaşmanın hedef ve amaçlarının ışığında anlaşılmalıdır.

12.2. Bir gelir unsurunun acente veya temsilci sıfatıyla hareket eden bir Akit Devlet mukimine ödenmesi halinde, geliri doğrudan elde edenin sadece diğer Akit Devletin bir mukimi statüsünde olması nedeniyle kaynak Devlet tarafından indirim veya istisnanın sağlanması, Anlaşmanın hedef ve amaçları ile tutarsız olacaktır. Geliri doğrudan elde eden bu durumda mukim statüsünü kazanır. Ancak, bunun sonucu olarak olası bir çifte vergilendirme ortaya çıkmaz. Çünkü geliri elde eden, mukim Devlette vergisel açıdan gelirin sahibi olarak değerlendirilmez.

1 Örneğin, bir ihtiyari trust'ın trustee'leri beeli bir dönemde kazanılan temettüleri dağıtmadıklarında, bu trustee'ler, bu sıfatla hareket ederek (ya da ayrı bir mükellef olarak tanınıyorsa, trust), ilgili trust hukukuna göre gerçek lehdar olmasalar bile 10'uncu Maddenin amaçları bakımından böyle bir gelirin gerçek lehdarını oluşturabilirler.

12.3. Bir Akit Devlet mukimi, acente veya temsilci ilişkisinin dışında söz konusu gelirin yararını gerçekten elde eden diğer bir kişi için aracı olarak hareket ettiği bir durumda, kaynak Devletin indirim veya istisna sağlaması Anlaşmanın hedef ve amaçları ile aynı ölçüde tutarsız olacaktır. Bu nedenlerle, Mali İşler Komitesi'nin "Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları ve Aracı Şirketlerin Kullanımı"[1] başlıklı raporu, aracı şirketin sadece ilgili tarafların hesabına hareket eden bir yediemin ya da yönetici konumunda olup pratikte çok dar yetkilere sahip olması durumunda, söz konusu gelirin resmi sahibi olmasına rağmen, normalde gerçek lehdar sayılamayacağı sonucuna varmaktadır.

12.4. Bu çeşitli örneklerde (acente, temsilci, yediemin veya yönetici olarak hareket eden aracı şirket), temettünün doğrudan alıcısı "gerçek lehdar" değildir. Çünkü, o alıcının temettüyü kullanma ve yararlanma hakkı, alınan ödemeyi başka bir kişiye geçirme konusunda sözleşmeden doğan ya da yasal bir yükümlülük ile kısıtlıdır. Böyle bir yükümlülük, normal olarak ilgili yasal belgelerden doğacaktır ama alınan ödemeyi başka bir kişiye geçirme konusunda sözleşmeden doğan ya da yasal bir yükümlülük ile kısıtlanmadan, alıcının alınan temettüyü özü itibariyle kullanma ve yararlanma hakkına açıkça sahip olmadığını gösteren gerçekler ve koşullar temelinde de var olduğu görülebilir. Bu tür bir yükümlülük, ödemenin alınmasına bağlı olmayan ve doğrudan alıcının bir borçlu ya da finansal işlemlerin bir tarafı olarak sahip olduğu bir yükümlülük gibi, doğrudan alıcı tarafından bir ödemenin alınmasına bağlı olmayan sözleşmeden doğan ya da yasal yükümlülükleri veya 1'inci Madde hakkındaki Yorumun 6.8 ila 6.34 numaralı paragraflarındaki ilkelere göre anlaşmanın sağladığı yararlara hak kazanmış emeklilik planları ve kollektif yatırım araçlarının tipik dağıtım yükümlülüklerini içermez. Bir temettü alıcısının, alınan ödemeyi bir başka kişiye iletme konusunda sözleşmeden ya da yasadan doğan bir yükümlülük ile kısıtlanmadan temettüyü kullanma ve yararlanma hakkına sahip olduğu durumda, alıcı o temettünün "gerçek lehdar"ıdır. 10'uncu Maddenin, bazı durumlarda farklı olabilen hisselerin sahibinin aksine, temettünün gerçek lehdarına atıfta bulunduğu da belirtilmelidir.

12.5. Ancak, bir temettü alıcısının o temettünün gerçek lehdarı olarak sayılması gerçeği, 2'nci fıkra tarafından sağlanan vergi sınırlamasının otomatik olarak yapılacağı anlamına gelmez. Bu hükmün kötüye kullanıldığı durumlarda, bu vergi sınırlaması yapılmamalıdır (aşağıdaki 17 ve 22'nci paragraflara da bakınız). 1'inci Maddenin Yorumunda "Anlaşmanın uygunsuz kullanımı" bölümünde açıklandığı üzere, aracı şirketi ve daha genel olarak anlaşma hükümlerinden yararlanarak avantaj sağlama durumlarını ele almanın çeşitli yolları vardır. Anlaşmalardaki kötüye kullanma karşıtı özel hükümler, genel kötüye kullanma karşıtı kurallar ve özün önceliği ya da gerçek ekonomik mahiyet gibi yaklaşımlar bunlara dahildir. "Gerçek lehdar" kavramı, vergiden kaçınmanın bazı biçimlerini ele alırken (yani, temettüyü başka birisine iletmekle yükümlü olan bir alıcının araya girmesini içeren durumlar), anlaşma hükümlerinden yararlanarak avantaj sağlama ile ilgili diğer durumlar ile ilgilenmez ve dolayısıyla bu gibi durumları ele alma konusundaki diğer yaklaşımların uygulanmasını herhangi bir şekilde kısıtlar şeklinde görülmemelidir.

12.6. "Gerçek lehdar"ın anlamına ilişkin yukarıdaki açıklamalar, söz konusu terime bu Madde bağlamında verilen anlamın, kuruluşlar veya varlıklar üzerinde nihai kontrol uygulayan kişilerin (tipik olarak bireylerin) belirlenmesine ilişkin diğer araçlar[2] bağlamında o terime verilmiş olan farklı anlamdan ayırt edilmesi gerektiğini açıkça belirtmektedir. "Gerçek lehdar"ın

1 OECD Model Vergi Anlaşması'nın tam basımının II'inci cildi R(6)-1 sayfasında tekrar verilmiştir.

2- Örneğin şunlara bakınız; Mali Eylem Görev Gücü, International Standards on Combating Money Laundering and the Financing of Terrorism & Proliferation – The FATF Recommendations (OECD- FATF, Paris, 2012) uluslararası kara parayı aklamayı önleme standardını detaylı bir şeklide belirtir ve gerçek lehdarın aşağıdaki tanımını (110 uncu sayfada) içerir: "Bir müşteriye ve/veya adına bir işlem yapılmakta olan kişiye nihai olarak sahip olan veya onu kontrol eden gerçek kişi(ler). Bu tanım bir tüzel kişi veya düzenleme üzerinde nihai etkin kontrol uygulayan kişileri de içerir." "Benzer şekilde, OECD Kurumsal Yönetişim Yönlendirme Grubu'nun, Behind the Corporate Veil: Using Corporate Entities for Illicit Purposes (OECD, Paris, 2001) adlı 2001 raporu gerçek lehdarlığı (14 üncü sayfada) aşağıdaki şekilde tanımlar

Bu Rapor'da "gerçek lehdarlık" gerçek bir kişinin nihai gerçek lehdarlığına veya menfaatine atıfta bulunur. Bazı durumlarda, gerçek lehdarın ortaya çıkarılması, gerçek bir kişi olan gerçek sahip bulununcaya kadar çeşitli aracı kuruluş ve/veya bireylerin aşılmasını gerektirebilir. Kurumlar bakımından sahiplik hissedarlar veya üyelerin elindedir. Ortaklıklarda, menfaatler genel ve sınırlı ortaklara aittir. Trust ve vakıflarda gerçek lehdarlık, mülkünü vasiyet yoluyla bırakan kişi veya kurucu dahil olmak üzere, lehdarlara göndermede bulunur.

bu farklı anlamı, Madde kapsamında uygulanamaz. Aslında, gerçek kişilere (yani bireyler) atıfta bulunan bu anlam, temettünün gerçek lehtarının bir şirket olduğu duruma atıfta bulunan 2 a) bendinin açık ifadesi ile bağdaştırılamaz. 10'uncu Madde bağlamında, "gerçek lehtar" terimi ile temettü ödeyen şirketin hisselerinin sahipliğine ilişkin güçlüklerden çok, temettüler ile ilgili olarak "...ye ödenen" kelimelerinin kullanımından doğan güçlükleri ele almak amaçlanmıştır. Bu nedenle, "tüzel bir kişi ya da düzenleme üzerinde nihai kontrol" uygulayan bireylere atıfta bulunmak için geliştirilmiş bir anlamı dikkate almak, bu Madde bağlamında uygunsuz olacaktır.[1]

12.7. Maddenin getirdiği diğer koşullara bağlı olarak, bir Akit Devlette veya üçüncü bir Devlette bulunan bir acente veya temsilci gibi bir aracı, lehtar ile ödeyici arasına girdiğinde, fakat gerçek lehdar diğer Akit Devletin bir mukimi olduğunda, kaynak Devlette vergi sınırlaması var olarak kalır (tüm üye ülkelerin tutarlı pozisyonu olan bu noktayı açıklığa kavuşturmak için, Model metni 1995 ve 2014'de değiştirilmiştir).

13. Madde tarafından kaynak Devletteki vergi için belirlenen vergi oranları en yüksek oranlardır. Devletler, ikili görüşmelerde, daha düşük oranlar hatta münhasıran lehdarın mukim olduğu Devlette vergilendirme üzerinde anlaşabilirler. 2'nci fıkrada öngörülen oranlar ile ilgili indirim, temettüleri ödeyen şirketin kazançlarının vergilendirilmesine değil, sadece temettülerin vergilendirilmesine atıf yapar.

13.1. Birçok Devletin iç mevzuatına göre, emeklilik fonları ve benzeri kuruluşlar yatırım gelirlerinin vergilendirilmesinden genel olarak muaftır. Bu kuruluşların iç ve dış yatırımları bakımından muamelede tarafsızlık sağlamak için, bazı Devletler karşılıklı olarak, temettüler dahil olmak üzere diğer Devletin mukimi olan böyle bir kuruluş tarafından elde edilen gelirin kaynakta vergilendirmeden muaf olacağını sağlarlar. Bu şekilde davranmak isteyen Devletler, 18'inci Maddenin Yorumunun 69'uncu paragrafında bulunan hüküm doğrultusunda hazırlanmış bir hüküm üzerinde karşılıklı olarak anlaşabilirler.

13.2. Benzer şekilde, bazı Devletler, diğer Devletlere ve onların tamamen sahibi oldukları bazı teşebbüslerine ödenen temettüleri vergilendirmekten, en azından bu temettüler kamusal nitelikte faaliyetlerden elde edildiği ölçüde, kaçınırlar. Bazı Devletler, egemen bağışıklık ilkesini kendi yorumlamalarına göre böyle bir muafiyet verme olanağına sahiptir (1'inci Madde Yorumunun 6.38 ve 6.39 numaralı paragraflarına bakınız); diğerleri, kendi iç mevzuatı hükümleri uyarınca bunu yapabilir. Bu şekilde davranmak isteyen Devletler, bu istisnanın kapsamını ikili anlaşmalarında teyit edebilir ya da açıklığa kavuşturabilir veya başka türlü mümkün olmayacak durumlarda böyle bir muafiyet tanıyabilir. Aşağıdaki satırlar çizgisinde hazırlanmış bir ek fıkranın Maddeye eklenmesi ile bu yapılabilir.

> 2'nci fıkra hükümlerine bakılmaksızın, 1'inci fıkrada bahsedilen temettüler, temettülerin gerçek lehtarı bir Devlet veya onun siyasal alt bölümü ya da mahalli idaresi ise, yalnızca temettüyü elde edenin mukimi olduğu Akit Devlette vergilendirilecektir.

14. İki Akit Devlet, Maddede belirlenenden daha düşük bir pay yüzdesini de ikili görüşmeler sırasında kabul edebilirler. Örneğin, ana şirketin mukimi olduğu Devletin, kendi iç mevzuatına göre, söz konusu şirkete mukim olmayan bağlı bir şirketteki yüzde 25'ten az paydan doğan temettüler bakımından muafiyet tanıdığı durumlarda, daha düşük bir yüzde haklı görülebilir.

15. 2'nci fıkranın a) bendinde, temettülerin vergilendirme işlemi yani kazançların hissedarlara dağıtımları ile ilgili olarak "sermaye" terimi kullanılır. Bu terimin bu bağlamda kullanılması, a) bendinin amaçları açısından, bu terimin hissedara (bu özel durumda, ana şirkete) dağıtım amaçları için kullanıldığı anlamda kullanılması gerektiğine işaret eder.

1 Mali Eylem Görev Gücü'nün önceki dipnotta alıntı yapılan tanımına bakınız.

a) Bu nedenle, genel bir kural olarak, (a) bendindeki "sermaye" terimi şirket hukukunda anlaşıldığı şekilde anlaşılmalıdır. Diğer unsurlar, özellikle yedekler dikkate alınmayacaktır.

b) Şirket hukukunda anlaşıldığı şekli ile sermaye, çoğu durumda şirketin bilançosunda sermaye olarak gösterilecek olan tüm hisselerin nominal değeri cinsinden gösterilmelidir.

c) Çıkarılan hisselerin farklı sınıfları (adi hisse senedi, imtiyazlı hisse senetleri, birden fazla oy hakkı veren hisseler, oy hakkı olmayan hisseler, hamiline hisseler, nama yazılı hisseler, vb.) nedeniyle farklılıkların dikkate alınmasına gerek yoktur. Çünkü bu farklılıklar, hissedarın sermaye sahipliğinin büyüklüğünden çok onun hakkının niteliğine ilişkindir.

d) Şirkete sağlanan bir borç veya diğer katkı, şirket hukukuna göre kesin olarak sermaye sayılmadığında, fakat iç mevzuat veya uygulama temelinde ("örtülü sermaye" ya da borcun hisseli sermayeye dönüştürülmesi), ondan elde edilen gelir 10'uncu Maddeye göre temettü olarak işlem gördüğünde, bu borç veya katkının değeri de a) bendindeki anlamıyla "sermaye" olarak alınacaktır.

e) Şirket hukuku anlamında sermayesi olmayan kuruluşlar açısından, a) bendinin amaçları bakımından sermaye, kuruluşa yapılan ve kazançların dağıtımı amacıyla dikkate alınan tüm katkıların toplamını ifade ettiği şeklinde anlaşılacaktır.

Akit Devletler, ikili görüşmelerde 2'nci fıkranın (a) bendinde kullanılan "sermaye" kriterinden ayrılabilir ve onun yerine "oy hakkı" kriterini kullanabilirler.

16. 2'nci fıkranın a) bendi, temettüleri elde eden şirketin, sermayenin en az yüzde 25'ine dağıtım tarihinden önce nispeten uzun bir süre için sahip olmuş bulunmasını gerektirmez. Bu demektir ki, pay konusunda önemli olan, 2'nci fıkranın uygulandığı vergi yükümlülüğünün oluşumu için önemli olan sırada geçerli olan durumdur, yani birçok durumda, temettülerin hissedarlara yasal olarak sunulduğu zamanda var olan durum. Bunun başlıca nedeni, mümkün olduğu kadar geniş olarak uygulanabilir bir hükme sahip olma isteğinde yatar. Ana şirketin, kazançların dağıtımından önce belli bir süre asgari orandaki paya sahip olmuş bulunmasını şart koymak kapsamlı araştırmalar içerebilir. Bazı OECD üyesi ülkelerin iç mevzuatları, elde edilen temettüler bakımından muafiyet ya da indirime hak kazanmak için temettünün alıcısı olan şirketin hisseleri elinde tutmuş olması gereken asgari süreyi belirtmektedir. Bu açıdan bakıldığında, Akit Devletler anlaşmalarına benzer bir koşulu dahil edebilirler.

17. 2'nci fıkranın a) bendinde öngörülen indirim, bu hükmün kötüye kullanıldığı durumlarda, örneğin, yüzde 25'ten az payı olan bir şirket, esas olarak yukarıda belirtilen hükmün menfaatlerini garanti etmek amacıyla temettülerin ödenebilir olmasından kısa bir süre önce payını arttırdığında veya başka şekilde, hak sağlayan payın esas olarak indirimi elde etmek için sağlandığı durumda verilmemelidir. Bu gibi manevralara karşı koymak için, Akit Devletler aşağıdaki satırlar çizgisindeki bir hükmü a) bendine ilave etmeyi uygun bulabilir:

bu pay, esas olarak bu hükümden avantaj sağlama amacıyla elde edilmediği takdirde.

18. Kaynak Devletteki vergilendirme şekli hakkında 2'nci fıkra herhangi bir şey getirmez. Bu nedenle, fıkra kaynak Devleti kendi mevzuatını uygulaması ve özellikle vergiyi kaynakta kesinti ya da bireysel tahakkuk yoluyla uygulaması konusunda serbest bırakır.

19. Fıkra, usul sorunlarını çözmez. Her Devlet, kendi mevzuatında bulunan usulü kullanabilmelidir. Bir Devlet, vergisini ya hemen Maddede verilen oranlar ile sınırlayabilir ya da tam olarak vergilendirip, iade yapabilir (Ancak, 1'inci Madde Yorumunun 26.2 numaralı

paragrafına da bakınız). Üç devleti içeren durumlarda özel sorunlar çıkar (24'üncü Madde Yorumunun 71'inci paragrafına bakınız).

20. Fıkra, kaynak Devletteki vergi indiriminin, temettülerin mukim Devlette vergiye tabi olma koşuluna bağlı olmasının gerekip gerekmediğini belirtmez. Bu sorun, ikili görüşmelerde çözülebilir.

21. Madde, temettülerin kaynak Devletteki vergilendirilmesi hususunu lehtarın mukim olduğu Devletin ne şekilde dikkate alması gerektiği konusunda bir hüküm içermez. Bu sorun, 23 A ve 23 B Maddelerinde ele alınmıştır.

22. Genellikle, aşağıdaki duruma dikkat çekilir: bir Akit Devlette doğan temettülerin gerçek lehtarı, diğer Akit Devlette mukim bir şirkettir. Sermayesinin tamamı ya da bir kısmı, bu diğer Devletin dışında ikamet eden hissedarlara aittir. Şirketin uygulaması kazançlarını temettü şeklinde dağıtmamaktır ve tercihli vergilendirme uygulamasından yararlanmaktadır (özel yatırım şirketi, ana şirket). Böyle bir şirket durumunda, 2'nci fıkrada sağlanan vergi sınırlamasının, temettülerin kaynak Devletinde uygulanmasına izin vermenin haklı çıkarılabilir olup olmadığı sorunu doğabilir. İkili görüşmeler yapılırken, bu gibi şirketlere uygulanabilir işlemi tanımlamak için, bu Maddede düzenlenen vergilendirme kuralının özel istisnaları üzerinde anlaşmak uygun olabilir.

3'üncü Fıkra

23. OECD üyesi ülkelerin mevzuatları arasındaki büyük farklar dikkate alındığında, "temettüler"i tam ve sınırlandırıcı olarak tanımlamak olanaksızdır. Sonuç olarak tanım, sadece üye ülkelerin büyük bir kısmının mevzuatında bulunabilecek ve her hâlükârda bunlar içerisinde farklı olarak işleme tabi tutulmayan örnekleri belirtmektedir. Listelemeyi genel bir formül izler. 1963 Taslak Anlaşması'nın gözden geçirilmesi sırasında, iç hukuka atıf yapmayan bir çözüm bulmak için kapsamlı bir çalışma yapılmıştır. Bu çalışma, şirket hukuku ve vergilendirme hukuku alanında üye ülkeler arasında halen var olan farklılıklar dikkate alındığında, iç hukuktan bağımsız bir temettüler kavramı tanımı yapmanın olanaklı olarak görünmediği sonucuna ulaşmıştır. Akit Devletlerin ikili müzakereler yoluyla kendi hukuklarının özelliklerini dikkate almaları ve şirketlerin Madde kapsamına giren diğer ödemelerini "temettüler" tanımına dahil etmek üzere anlaşmaları mümkündür.

24. Temettüler kavramı, temel olarak, 3'üncü Maddenin 1'inci fıkrasının b) bendi anlamında şirketler tarafından yapılan dağıtımları kapsar. Bu nedenle, tanım öncelikle, hisselerden, yani hisselerle sınırlı şirketteki paylar (sermaye şirketi) dolayısıyla hak edilen kazancın dağıtımı ile ilgilidir. Temettüler tanımı şirket tarafından çıkarılan, şirketin kazancına katılma hakkı sağlayan ve alacak niteliğinde olmayan menkul kıymetleri, örneğin "intifa" hisseleri ya da "intifa" hakları, kurucu hisseleri veya kazanca katılmayı sağlayan diğer hakları, hisseye dahil etmektedir. Kuşkusuz, bu listeleme ikili anlaşmalarda ilgili Akit Devletlerdeki yasal duruma uyarlanabilir. Bu, özellikle, "intifa" hisseleri ve kurucu hisselerinden sağlanan gelir bakımından gerekli olabilir. Diğer taraftan, kazançlara katılmayı sağlayan alacaklar bu katogoriye giremez (11'inci Madde Yorumunun 19'uncu paragrafına bakınız) benzer şekilde, dönüştürülebilir tahvillere ilişkin faiz temettü değildir.

25. 10'uncu Madde, sadece temettülerin kendisi ile değil, aynı zamanda şirketin taşıdığı risklerin borç veren tarafından etkin olarak paylaşıldığı ölçüde, yani geri ödemenin büyük ölçüde teşebbüsün işinin başarısına veya başka duruma bağlı olduğunda, borçların faizi ile de ilgilidir. Bu nedenle, borçlunun ülkesinde uygulanan örtülü sermaye konusundaki ulusal kurallara göre bu faiz türünün temettü olarak işlem görmesini 10'uncu ve 11'inci Maddeler engellemez. Borç

katkısında bulunanın teşebbüsün taşıdığı riskleri paylaşıp paylaşmadığı meselesi, örneğin aşağıda yer alanlar gibi tüm koşulların ışığında her bir durum için ayrı olarak belirlenmelidir:

-borcun, teşebbüsün sermayesine olan diğer katkıların çok üstüne çıkması (veya büyük oranda kaybedilmiş olan bir sermayenin yerini almak üzere alınmış olması) ve paraya çevrilebilir varlıklar ile önemli ölçüde uyuşmaması;

- borç verenin, şirketin her türlü kazancından pay alacak olması;

- borcun geri ödenmesinin, diğer borç verenlerin alacaklarından veya temettülerin ödenmesinden daha sonra gelmesi;

- faizin düzeyinin veya ödenmesinin şirketin kazançlarına bağlı olması;

- borç sözleşmesinin belli bir tarihte geri ödeme için belirlenmiş hükümler içermemesi.

26. Birçok Devletin mevzuatı sınırlı sorumlu şirketteki (société à responsabilité limitée) iştirakleri hisseler ile aynı zeminde ele alır. Aynı şekilde, kooperatifler tarafından yapılan kazanç dağıtımları genel olarak temettü sayılır.

27. Ortaklıkların kazanç dağıtımları, ortaklıklar, etkin yönetim yerlerinin bulunduğu Devlette büyük ölçüde hisseler ile sınırlı şirketlere uygulanana benzer bir mali işleme tabi olmadıkça tanım dahilinde temettü değildir (örneğin, Belçika, Portekiz ve İspanya'da ayrıca Fransa'da basit adi komandit şirket (*sociétés en commandite simple*) şirketlerinde komanditer ortaklara (*commanditaires*) yapılan dağıtımlar bakımından). Diğer taraftan, bir Akit Devletin vergilendirme hukukunun bir şirketteki payların sahibine, belli koşullar altında, bir ortaklığın ortağı olarak vergilendirilmeyi seçme hakkı verdiği ya da tersine bir ortaklığın ortağına bir şirketteki payların sahibi olarak vergilendirilmeyi seçme hakkı verdiği durumlarda, ikili anlaşmalarda açıklık getirmek gerekli olabilir.

28. Temettü sayılan ödemeler, sadece hissedarların yıllık genel toplantılarında kararlaştırılan kazanç dağıtımlarını değil, bedelsiz hisseler, primler, tasfiye kazançları veya hisselerin itfası (13'üncü Madde Yorumunun 31'inci paragrafına bakınız.) ve kazançların örtülü dağıtımı gibi parasal ya da para değerinde diğer menfaatleri de içerebilir. Maddede öngörülen indirimler, ödemeyi yapan şirketin mukimi olduğu Devlet tarafından bu menfaatler temettü olarak vergilendirdiği sürece uygulanır. Bu menfaatlerin, şirketin elde ettiği cari kazançlardan ödenip ödenmediği ya da, örneğin, yedeklerden yani daha önceki mali yılların kazançlarından yapılıp yapılmadığı önemli değildir. Genel olarak, bir şirket tarafından yapılan ve üyelik haklarını azaltıcı etkisi olan dağıtımlar, örneğin, hangi biçimde olursa olsun sermayenin geri ödenmesini oluşturan ödemeler, temettü sayılmaz.

29. Bir şirketteki pay sahipliğinin sağladığı menfaatler, genel bir kural olarak sadece hissedarların kendilerine aittir. Şirket hukuku anlamında hissedar olmayan kişilere bu menfaatlerin bazıları sunulursa, şu koşullarla bunlar temettü sayılabilir:

- bu kişiler ile şirket arasındaki yasal ilişkiler bir şirketteki hissedarlığa özdeş kabul edilirse ("gizli paylar"); ve

- bu menfaatleri elde eden kişiler, bir hissedar ile yakından bağlantılı ise; örneğin, alıcı, hissedarın bir akrabası ise veya hisselere sahip olan şirket ile aynı gruba ait olan bir şirket ise.

30. Hissedar ve bu gibi menfaatleri elde eden kişi, kaynak Devletin anlaşma yaptığı iki farklı Devletin mukimleri olduğunda, bu anlaşmalardan hangisinin uygulanabilir olduğu konusunda görüş farklılıkları doğabilir. Benzer bir sorun, kaynak Devlet, Devletlerden birisi ile anlaşma yapıp diğeri ile yapmadığında doğabilir. Fakat bu diğer gelir türlerini etkileyen bir uyuşmazlıktır ve çözümü sadece karşılıklı anlaşma usulüne göre bir düzenleme yoluyla bulunabilir.

4'üncü Fıkra

31. Bazı Devletler, lehtarın kaynak Devlette bir işyeri bulunduğunda, kendi toprağındaki kaynaklardan doğan ve diğer Devletlerin mukimleri olan bireyler veya tüzel kişilere ödenebilir olan temettüler, faiz ve gayrimaddi hak bedellerinin, hem kaynak Devlette hem de lehtarın mukimi olduğu Devlette vergilendirilmesini önlemek için yapılmış düzenlemenin kapsamı dışında kaldığını düşünürler. 4'üncü fıkra, bazen "işyerinin cazibesi" olarak atıf yapılan böyle bir kavrama dayalı değildir. Fıkra, bir Akit Devletin mukimine diğer Devletteki bir kaynaktan gelen temettülerin, bir çeşit yasal karine ya da hatta kurgu ile bu mukimin sonraki Devlette sahip olabileceği bir işyeri ile ilgili olması gerektiğini, böyle bir durumda bahsedilen Devlet vergilendirmesini sınırlamak zorunda kalmasın diye, şart koşmaz. Fıkra sadece, temettülerin eğer iş yerinin varlıklarının bir kısmını oluşturan varlıklar bakımından ödeniyorsa ya da başka şekilde bu yer ile etkin biçimde bağlantılı ise, diğer Devletin mukimi olan lehtarın orada sahip bulunduğu işyerinin kazançlarının bir parçası olarak kaynak Devlette vergilendirilebilir olduğunu öngörür. Bu durumda, 4'üncü fıkra temettülerin kaynak Devletini Maddenin tüm sınırlamalarından kurtarır. Yukarıdaki açıklamalar, 7'nci Maddenin yorumundakiler ile uyumludur.

32. Fıkranın, temettü gelirine tercihli uygulama sunan ülkelerde sadece bu amaçla kurulmuş iş yerlerine hisselerin aktarılması yoluyla, kötüye kullanımlara yol açabileceği belirtilmiştir. Bu türden kötü amaçlı işlemlerin iç mevzuattaki kötüye kullanmayı önleme kurallarının uygulanmasını tetikleyebileceği gerçeğinden ayrı olarak, belli bir yerin sadece, eğer orada bir iş yürütülüyorsa bir iş yeri oluşturabileceği ve, aşağıda açıklandığı üzere, hisse sahipliğinin böyle bir yer ile "etkin olarak bağlantılı olması" gerekliliğinin, sadece hisse sahipliğinin muhasebe amaçları ile iş yerinin defterlerine kaydedilmesinden daha fazlasını gerektirdiği kabul edilmelidir.

32.1. Kendisi için temettü ödenen bir varlığın, 7'nci Maddenin 2'nci fıkrasının uygulanması amaçlarıyla, Komite'nin Kazançların İş yerlerine Atfedilmesi[1] başlıklı raporunda geliştirilen ilkelere göre (özellikle raporun I. Bölümünün 72 ila 97'nci paragraflarına bakınız) "ekonomik" sahipliği bir iş yerine atfedilirse, o varlık söz konusu iş yeri ile etkin bir şekilde bağlantılı olacak ve bu nedenle onun ticari varlıklarının bir parçasını oluşturacaktır. Bu fıkra bağlamında, elde tutulan bir varlığın "ekonomik" sahipliği, birlikte gelen yararlar ve yükler (örneğin, varlığın sahipliğine atfedilebilir temettülere ilişkin hak ve varlığın değerinin artması ya da azalmasından doğan kazanç ve zararlara olan potansiyel maruz kalma) ile beraber, ayrı bir teşebbüs tarafından gelir vergisi amaçları ile sahipliğin eşdeğeri anlamına gelir.

32.2. Sigorta faaliyetleri yürüten bir teşebbüse ait işyeri durumunda, bir varlığın iş yeri ile etkin bir şekilde bağlantılı olup olmadığının belirlenmesi, o varlık üzerindeki gelir ya da ondan doğan kazancın iş yerine atfedilen yatırım varlıklarının miktarı üzerindeki getirisinin belirlenmesinde dikkate alınıp alınmayacağı konusunda, Komite'nin raporunun IV. Bölümünde belirtilen kılavuza gerekli özen gösterilerek yapılacaktır (özellikle IV. Bölümün 165 ila170'inci paragraflarına bakınız). Bu kılavuz genel nitelikte olduğundan, vergi otoriteleri, iş yeri ile etkin

1 Kazançların İşyerlerine Atfedilmesi, OECD, Paris, 2010.

bir şekilde bağlantılı olan belli varlıkları belirlemek amaçlarıyla, bir teşebbüsün bu kılavuzu makul ve tutarlı uygulamasını dikkate alan esnek ve faydacı bir yaklaşım uygulamayı düşünmelidir.

5'inci Fıkra

33. Madde sadece, bir Akit Devletin mukimi olan bir şirket tarafından diğer Devletin bir mukimine ödenen temettüler ile ilgilidir. Ancak, bazı Devletler, sadece kendi mukimi olan şirketler tarafından ödenen temettüleri değil, mukim olmayan şirketlerin kendi topraklarında doğan kazançlarının dağıtımlarını dahi vergilendirir. Kuşkusuz, her Devlet, mukim olmayan şirketlerin elde ettiği kendi toprağında doğan kazançları Anlaşmada belirtilen ölçüde (özellikle 7'nci Maddede) vergilendirme hakkına sahiptir. Bu tür şirketlerin hissedarları da, Devletin mukimleri ve dolayısıyla doğal olarak onun mali egemenliğine tabi olmadıkça herhangi bir oranda vergilendirilmemelidir.

34. 5'inci fıkra, temettülerin topraklar dışında vergilendirilmesine yani sırf dağıtımların yapıldığı şirket kazançları kendi topraklarından kaynaklandığı (örneğin, orada bulunan bir iş yeri yoluyla gerçekleştirildiği) için, Devletlerin mukim olmayan bir şirket tarafından dağıtılan temettüleri vergilendirmesine imkan sağlamaz. Kuşkusuz, şirket kazançlarının kaynak ülkesi, temettüleri o Devletin bir mukimi olan bir hissedara ya da o Devlette bulunan bir iş yerine ödenmesinden dolayı vergilendirdiği zaman topraklar dışında vergilendirme sorunu olmaz.

35. Üstelik böyle bir hükmün, yabancı şirketler tarafından dağıtıldığında, temettülerin kendi toprağında nakde çevrilmesi halinde bir Devlet tarafından vergi tevkifatına tabi tutulmasını önlemeyi amaçlamadığı ya da o sonucu doğuramayacağı ileri sürülebilir. Aslında, böyle bir durumda vergi yükümlülüğü için kriter dağıtım için ayrılan şirket kazançlarının kaynağı değil, temettülerin ödenmesi gerçeği olacaktır. Fakat bir Akit Devlette temettüleri nakde çeviren kişi (dağıtımı yapan şirketin mukim olduğu) diğer Akit Devletin bir mukimi ise, ilk belirtilen Devletin vergi tevkifatından muafiyet ya da tevkif edilen verginin iadesini 21'inci Maddeye göre elde edebilir. Benzer şekilde, temettülerin lehtarı, temettülerin nakde çevrildiği Devlet ile bir çifte vergilendirme anlaşması yapmış olan üçüncü bir Devletin bir mukimi ise, ilk belirtilen Devletin vergi tevkifatından muafiyet ya da tevkif edilen verginin iadesini o anlaşmanın 21'inci Maddesine göre elde edebilir.

36. 5'inci fıkra, mukim olmayan şirketlerin, dağıtılmamış kazançlar üzerinden özel vergilere tabi tutulmamaları gerektiğini de belirtmektedir.

37. Mükellefin mukim olduğu ülke, kontrol edilen yabancı şirketler mevzuatı ya da benzer etkisi olan diğer kurallar uyarınca, dağıtılmamış kazançları vergilemek istediğinde, o ülkenin 5'inci fıkra hükümlerine aykırı hareket ettiği ileri sürülebilir. Ancak, fıkranın kaynakta vergilendirme ile sınırlı olduğu ve dolayısıyla bu gibi mevzuat veya kurallara göre mukim ülkedeki vergilendirme üzerinde bir etkiye sahip olmadığı belirtilmelidir. Ayrıca, fıkra hissedarın değil, sadece şirketin vergilendirilmesi ile ilgilidir.

38. Ancak, bu gibi mevzuat veya kuralların uygulanması 23'üncü Maddenin uygulanmasını karmaşık hale getirebilir. Eğer gelir mükellefe atfedilir ise, o zaman her bir gelir unsurunun Anlaşmanın ilgili hükümlerine göre (ticari kazançlar, faiz, gayrimaddi hak bedelleri) işleme tabi tutulması gerekir. Eğer tutar varsayılan temettü (deemed dividend) olarak işlem görürse, o zaman açıkça ana şirketten elde edilir ve böylece o şirketin ülkesinde doğan bir geliri oluşturur. O zaman dahi, vergilendirilebilir tutarın, 10'uncu Maddenin anlamı dahilinde bir temettü olarak ya da 21'inci Madde anlamında "diğer gelir" olarak sayılıp sayılmaması gerektiği hiçbir şekilde açık değildir. Vergilendirilebilir tutar, bu mevzuat veya kuralların bazılarına göre

temettü olarak işlem görür ve bunun sonucunda bir vergi anlaşması tarafından sağlanan bir istisna, örneğin bir bağlantı istisnası, ona da uygulanır. Anlaşmanın bunun yapılmasını gerektirip gerektirmediği kuşkuludur. Eğer mukim ülke bunun böyle olmadığını düşünürse, temettüyü ("varsayılan temettü" şeklinde) önceden vergiye tabi tutarak, bağlantı istisnasının normal işleyişini engellediği itirazı ile karşılaşabilir.

39. Temettüler fiilen ana şirket tarafından dağıtıldığında, temettülere ilişkin ikili bir anlaşmanın hükümleri normal bir şekilde uygulanmalıdır. Çünkü anlaşmanın anlamı dahilinde bir temettü geliri vardır. Bu nedenle, ana şirketin ülkesi temettüyü vergi tevkifatına tabi tutabilir. Hissedarın mukim olduğu ülke, çifte vergilendirmenin önlenmesi için normal yöntemleri uygulayacaktır (yani vergi indirimi veya vergi istisnası sağlanır). Bu, kontrol edilen yabancı şirketler mevzuatı veya benzer etkiye sahip diğer kurallara göre, dağıtılan kazanç (temettü) yıllar önce vergiye tabi tutulmuş olsa bile, temettü üzerinden tevkif edilen verginin hissedarın mukimi olduğu ülkede indirilebilmesi gerektiğine işaret eder. Ancak, o durumda indirim sağlama yükümlülüğü tartışmalı bulunmaktadır. Genel olarak, temettünün kendisi (ilgili mevzuat veya kurallara göre halihazırda vergilendirildiği için) vergiden istisnadır ve bir vergi indirimi için bir temel olmadığı ileri sürülebilir. Diğer taraftan, önleme mevzuatına göre temettü vergilendirmesini öngörerek vergi indirimi işlemi yapılmasından kaçınılabilseydi, anlaşmanın amacı engellenmiş olurdu. Yukarıda belirtilen genel ilke, detaylar, ilgili mevzuat veya kuralların teknik özelliklerine ve yurtiçi vergiye karşı yabancı vergilerin indirilmesi sistemine ve olayın kendi özelliklerine (örneğin, "varsayılan temettü"nün vergilendirilmesinden bu yana geçen zamana) bağlı olabilmesine karşın, indirim işleminin yapılması gerektiğini öngörür. Ancak, yapay düzenlemelere başvuran mükellefler, vergi makamları tarafından tamamen korunamayacakları riskler almaktadırlar.

III. Bazı ülkelerin iç vergi mevzuatlarının özel niteliklerinin etkileri

40. Bazı ülkelerin mevzuatları, ekonomik çifte vergilendirmeyi, yani şirketin kazançlarının şirket düzeyinde ve temettülerin hissedar düzeyinde eşzamanlı vergilendirilmesinden kaçınmaya ya da onu hafifletmeye çalışır. Buna ulaşmanın çeşitli yolları vardır:

- dağıtılan kazançlar bakımından kurumlar vergisi, dağıtılmayan kazançlara uygulanandan daha düşük bir oranda uygulanabilir,

- hissedarın kişisel vergisi hesaplanırken kolaylık sağlanabilir,

- temettüler sadece bir vergi taşır, dağıtılan kazançlar şirket düzeyinde vergiye tabi tutulmaz.

Mali İşler Komitesi, üye ülkelerin vergi mevzuatlarındaki özel hususların Model Anlaşma'da yer alanlar dışındaki çözümleri haklı çıkarıp çıkarmayacağı meselesini incelemiştir.

A. Bireylere dağıtılan temettüler

41. Genel olarak oldukça kesin bir anlamı olan hukuki çifte vergilendirme nosyonunun aksine, ekonomik çifte vergilendirme kavramı daha az belirgindir. Bazı Devletler bu kavramın geçerliliğini kabul etmez ve daha fazla sayıdaki diğer Devletler ise ekonomik çifte vergilendirmeyi ulusal düzeyde kaldırmayı gerekli görmez (mukim şirketler tarafından mukim hissedarlara dağıtılan temettüler). Sonuç olarak, ekonomik çifte vergilendirme kavramı analiz için bir temel olarak kullanılmak için yeteri kadar iyi tanımlanmadığından, sorunu daha genel bir ekonomik açıdan yani bu gibi çifte vergilendirmeyi hafifletme amaçlı çeşitli sistemlerin uluslararası sermaye akışı üzerinde sahip olabilecekleri etkiler açısından incelemek daha uygun

görülmüştür. Bu amaçla, diğer şeylerin yanında, çeşitli ulusal sistemlerin ne gibi bozulmalar ve ayrımlar yaratabileceğini görmek gerekli olmuştur; fakat her anlaşmanın temelinde yatan karşılıklılık ilkesini göz ardı etmeksizin, Devletlerin bütçeleri ve etkin mali doğrulama bakımından sonuçları da dikkate almanın gerekli olduğu görülmüştür. Bu hususların tümü dikkate alındığında, kurumlar vergisinin temsil ettiği yükün tamamen göz ardı edilemeyeceği ortaya çıkmıştır.

1. Klasik sistemli devletler

42. Komite, ulusal düzeyde devam ederken ekonomik çifte vergilendirmenin uluslararası düzeyde kaldırılmasına gerek olmadığını kabul etmiştir. Bu nedenle, Komite, klasik sisteme sahip iki Devlet, yani ekonomik çifte vergilendirmeyi kaldırmayan Devletler, arasındaki ilişkilerde, Akit Devletlerdeki kurumlar vergisinin ilgili düzeylerinin, kaynak Devletteki temettü üzerindeki vergi tevkifatı oranı (10'uncu Maddenin 2'nci fıkrasının b) bendi ile oran yüzde 15 ile sınırlanmıştır) üzerinde hiçbir etkisi olmaması gerektiğini düşünmektedir. Sonuç olarak, Model Anlaşma'nın önerdiği çözüm mevcut duruma tamamen uygulanabilir olarak kalmaktadır.

2. *Bölünmüş oranlı kurumlar vergisi uygulayan devletler*

43. Bu Devletler, şirketin kazançları ile ne yaptığına göre, kurumlar vergisini farklı oranlarda uygularlar: yüksek oran dağıtılmamış kazançlara, daha düşük oran ise dağıtılan kazançlara uygulanır.

44. Bu Devletlerin hiçbiri, çifte vergilendirme anlaşmalarını görüşürken, kendisindeki bölünmüş oranlı kurumlar vergisi gerekçesiyle, bu Devletin şirketler tarafından diğer Devlette mukim olan gerçek kişi hissedara ödenen temettüler üzerinde yüzde 15'den yüksek (10'uncu Maddenin 2'nci fıkrasının (b) bendine bakınız) bir vergi tevkifatını uygulama hakkını elde etmemiştir.

45. Komite, böyle bir Devletin (B Devleti), bu Devletin şirketleri tarafından klasik sisteme sahip bir Devletin (A Devleti) mukimlerine dağıtılan temettüler için, ilgili hissedar bakımından, B Devletinin şirketlerinin dağıtılan kazançları üzerindeki düşük oranlı kurumlar vergisinin etkilerini gidermek için tasarlanacak olan yüzde 15'i aşan kısmın mukim olduğu A Devletinde hissedar tarafından ödenecek vergiden indirilememesi şartıyla, yüzde 15'i aşan oranda vergi tevkifatı uygulama hakkına sahip olmasının kabul edilip edilmemesini değerlendirmiştir.

46. Birçok üye ülke, B Devletinde kurumlar vergisinin ortalama düzeyine bakılması gerektiğini ve bu ortalama düzeyin, A Devletinin mukimi olan şirketlere tek oranlı vergi biçiminde getirilen yükün karşılığı olarak düşünülmesi gerektiğini düşünmüştür. B Devleti tarafından getirilen ve A Devletinde indirilmeyen ek bir vergi tevkifatı, daha fazlası, iki misli ayrımcılık yaratacaktır. Bir taraftan, B Devletinin mukimi olan bir şirket tarafından dağıtılan temettüler, A Devletinin mukimlerine dağıtıldığında B Devleti'nin mukimlerine dağıtılmasına göre daha ağır bir şekilde vergilendirilecek ve diğer taraftan, A Devletinin mukimi, A Devletinden aldığı temettüler üzerinden ödeyeceğinden daha yüksek bir kişisel vergiyi B Devletinden aldığı temettüler için ödeyecektir. Bu nedenle, bir "dengeleyici vergi" fikri Komite tarafından benimsenmemiştir.

3. Hissedar düzeyinde kolaylık sağlayan Devletler

47. Bu Devletlerde şirket, dağıtılsın ya da dağıtılmasın toplam kazançları üzerinden vergilendirilir ve temettüler mukim hissedar (birey) elinde vergilendirilir; ancak, sonraki - en azından normal akış içinde - şirketin kazançlarının bir parçası olarak temettünün kurumlar vergisi

taşıması gerekçesiyle, kişisel vergisine karşı genellikle vergi indirimi şeklinde bir kolaylığı hak eder.

48. Bu Devletlerin iç mevzuatı, vergi kolaylığının uluslararası alana genişletilmesini sağlamaz. Kolaylık sadece mukimlere ve yalnızca yurtiçi kaynaklı temettüler bakımından sağlanır. Ancak, aşağıda belirtildiği üzere, bazı Devletler kendi mevzuatlarında sağlanan vergi indirimi hakkını bazı anlaşmalarda diğer Akit Devletin mukimlerine de genişletmişlerdir.

49. Hissedar düzeyinde kolaylık sağlayan birçok Devlette, temettülerin içinden ödendiği kazançların halihazırda şirket elinde vergilendirilmiş olduğu gerçeğinden hareketle, mukim hissedara bir indirim sağlanır. Mukim hissedar, vergi indirimi ile brüt hale getirilen temettüsü üzerinden vergilendirilir; bu indirim ödenecek vergiden düşülür ve muhtemelen iade doğurabilir. Bu sistemi uygulayan bazı ülkeler, kimi çifte vergilendirme anlaşmalarında, indirimi diğer Akit Devletin mukimleri olan hissedarlara yönelik olarak genişletmeyi kabul etmişlerdir. Bu türden genişletmeleri kabul eden birçok Devlet bunu karşılıklı olarak yaparken, az sayıdaki ülke diğer Akit Devletin mukimlerine indirimin yararlarını tek taraflı olarak tanıdıkları anlaşmalar yapmışlardır.

50. Hissedar düzeyinde de kolaylık sağlayan bazı Devletler, kişiye ve hissedarın mukimliğine bakılmaksızın sadece şirketin kendi durumuna atıf yapılarak uygulandığından ve bu şekilde uygulandığı için Hazineye tahsis edilmiş olarak kaldığından, kurumlar vergisinin kendi sistemlerinde bütünüyle gerçek bir kurumlar vergisi olarak kaldığını iddia ederler. Hissedara verilen vergi indirimi, onun kişisel vergi yükümlülüğünü hafifletmek için tasarlanmıştır ve hiçbir şekilde kurumun vergisinin düzeltmesini oluşturmaz. Dolayısıyla, vergi indirimi kişisel vergiyi aşarsa iade yapılmaz.

51. Komite, yukarıdaki 50'nci paragrafta bahsedilen Devletlerin sistemlerinin uluslararası düzeyde farklı çözümleri haklı çıkaracak temel bir farklılık gösterip göstermediği konusunda genel bir anlaşmaya varamamıştır.

52. Bazı üye ülkeler, böyle bir temel farklılığın olmadığı kanısındaydılar. Bu görüş, yukarıdaki 49'uncu paragrafta bahsedilen bazı ülkelerin yaptığı gibi, yukarıdaki 50'nci paragrafta bahsedilen Devletlerin, en azından karşılıklılık temelinde, mukim olmayan hissedarlara vergi indirimi sağlamayı kabul etmeleri gerektiği sonucuna yer bırakmaktadır. Böyle bir çözüm, bu ülkelerin şirketleri tarafından dağıtılan temettüler bakımından tarafsızlığı, mukim olan ve olmayan hissedarlara aynı işlemin yapılmasını sağlama eğilimindedir. Diğer taraftan, bu çözüm, bir Akit Devletin (özellikle klasik sisteme sahip bir Devletin) mukimlerini, kendi ülkelerinden elde ettikleri temettüler için bir vergi indirimi alamaz iken, bunlara kendi Devletinden elde edilen temettüler bakımından bir vergi indirimi (gerçekte bir kurumlar vergisi iadesi) vereceğinden, hissedarlar düzeyinde kolaylık sağlayan diğer bir Devlette yatırım yapmaya teşvik edecektir. Ancak, bu etkiler, bölünmüş oranlı bir kurumlar vergisi uygulayan bir Devlet ile klasik sisteme sahip bir Devlet arasında, ya da birinin kurumlar vergisi oranı diğerinden daha düşük olan klasik sisteme sahip iki Devlet arasında (yukarıdaki 42 ve 43 ila 46 numaralı paragraflar) kendisini gösteren etkilere benzerdir.

53. Diğer taraftan, birçok üye ülke yukarıdaki 50'nci paragrafta bahsedilen Devletlerin sistemlerine göre sağlanan vergi kolaylığının asıl mahiyeti hakkındaki bir belirlemenin, elde ettiği temettünün doğal olarak kurumlar vergisi taşıdığı gerçeğinin kabulü ile sadece hissedarların kişisel gelir vergisini azalttığını ortaya çıkardığı gerçeğini vurgulamıştır. Vergi indirimi defaten ve götürü (forfaitaire) olarak verilir ve bu nedenle, içinden temettü ödenen kazançlara uygun olan gerçek kurumlar vergisi ile tam olarak ilgili değildir. Vergi indirimi kişisel gelir vergisini aşarsa, iade yapılmaz.

54. Kolaylık esas olarak kurumlar vergisinin bir iadesi değil ama kişisel gelir vergisinin azaltılması olduğu için, kolaylığın ilgili ülkelerde kişisel gelir vergisine tabi olmayan, mukim olmayan hissedarlara genişletilmesi değerlendirilmemiştir. Ancak, diğer taraftan, bu mantık çerçevesinde, hissedarlar düzeyinde vergi kolaylığı sağlayan Devletlerin mukim hissedarlardan yabancı temettüler üzerinden alınan kişisel gelir vergisine karşı vergi kolaylığı sağlamasının gerekip gerekmediği meselesi ilgiyi hak eder. Bu bakımdan, temettülerin kaynağı konusundaki tarafsızlık yönünden soruna bakılırsa, cevabın olumlu olacağına dikkat edilmelidir; aksi halde, bu Devletlerin mukimleri, yurtdışında değil kendi ülkesinde hisseler almak için teşvik edilecektir. Fakat vergi indiriminin bu şekilde genişletilmesi karşılıklılık ilkesine aykırı olacaktır: oradaki ilgili Devlet hem sadece tek taraflı bir bütçesel fedakarlık yapıyor olmayacak (diğer Devlette yapılan vergi tevkifat tutarını aşan ve üzerinde bir vergi indirimine izin vermek); fakat kendi toprağında diğer Devlet mukimlerinin hisseler almasını teşvik ediyor olmayacağı için, herhangi bir ekonomik bedel almadan bunu yapacaktır.

55. Bu itirazların üstesinden gelmek için, kaynak Devletin—mukimi olan şirketler tarafından dağıtılan temettüler üzerinden kurumlar vergisi almış olacağından —hissedarlar düzeyinde kolaylık sağlayan bir Devletin izin vereceği vergi indiriminin maliyetine, fonları o Devlete aktararak katlanması gerektiği diğer olasılıklar arasında düşünülebilir bir öneridir. Ancak, bu gibi aktarımlar Devletler tarafından pek tercih edilmediğinden, kaynak Devletin diğer Devletin mukimlerine ödenen temettüler üzerinden tevkif suretiyle alınacak tüm vergiden vazgeçmesini ve diğer Devletin de yüzde 15 oranındaki bir vergi tevkifatını değil (kaynak Devlette kaldırılmış olan); ancak yurtiçi kaynaklı temettülere tanıdığına benzer bir vergi indirimini kendi vergisine karşı izin verecek "birleşik" bir düzenleme yoluyla bu daha kolay bir şekilde başarılabilir.

56. Her şey tamamen dikkate alındığında, sorunun sadece Anlaşmanın her bir Akit Devlet için gerektireceği fedakarlık ve avantajları tarafların daha iyi değerlendirebileceği ikili görüşmelerde çözülebileceği anlaşılmaktadır.

57. [Kaldırıldı]

58. [Kaldırıldı]

B. Şirketlere dağıtılan temettüler

59. Bireylere ödenen temettüler ile ilgili yukarıdaki yorumlar, temettüleri ödeyen şirketin sermayesinin yüzde 25'ten azını elinde bulunduran şirketlere ödenen temettülere genel olarak uygulanabilir niteliktedir. Kolektif yatırım araçlarına ödenen temettüler ile ilgili işlemler, 1'inci Madde Yorumunun 6.8 ila 6.34 numaralı paragraflarında ele alınan özel sorunlar yaratmaktadır.

60. Temettüleri ödeyen şirketin sermayesinin en az yüzde 25'ini elinde bulunduran şirketlere ödenen temettüler bakımından Komite, 42'nci ve izleyen paragraflarda yer verilen belli şirket vergilendirme sistemlerinin bağlı şirket tarafından ödenen temettülerin vergilendirme işlemleri üzerinde sahip olduğu etkiyi incelemiştir.

61. Görüşmeler sırasında çeşitli görüşler ifade edilmiştir. Görüşmeler bağlı şirketler ve ana şirketlerin vergilendirilmesi ile sınırlı olduğunda dahi, görüşler farklılık göstermektedir. Görüşmede daha genel ekonomik konular dikkate alındığında, görüşler, daha da farklılaşarak ana şirketin hissedarlarının vergilendirilmesine kadar uzanmaktadır.

62. Devletler ikili anlaşmalarında; kendilerinin ekonomik hedefleri ve yasal durumunun özellikleri, bütçe ile ilgili konular ve bir dizi diğer unsurdan kaynaklı farklı çözümleri kabul etmişlerdir. Dolayısıyla, genel kabul gören ilkeler ortaya çıkmamıştır. Komite, kurum vergilendirmesi ile ilgili daha yaygın sistemler için durumu yine de incelemiştir.

1. Bağlı şirketin Devletindeki klasik sistem
(yukarıdaki 42'nci paragraf)

63. Anlaşma hükümleri, temettü dağıtan şirketin mukimi olduğu Devletin, kurum vergilendirmesi konusunda "klasik" denilen sisteme, yani dağıtılan kazançların şirket veya hissedar düzeyinde (şirketler arası temettülerin mükerrer vergilendirilmesinden kaçınma amacı dışında) herhangi bir menfaate hak kazanmadığı bir sisteme sahip olduğu durumda uygulanmak üzere hazırlanmıştır.

2. Bağlı şirketin Devletindeki bölünmüş oranlı kurumlar vergisi sistemi
(yukarıdaki 43 ila 46 ncı paragraflar)

64. Bu tür Devletler, dağıtılan kazançları dağıtılmamış kazançlardan daha az oranda kurumlar vergisine tabi tutar, bu da bir bağlı şirketin ana şirketine dağıttığı kazançlar üzerinde daha düşük bir kurumlar vergisi yükü sonucunu doğurur. Bu durum dikkate alındığında, bu Devletlerin çoğu anlaşmalarında yüzde 10 ila 15 ve bazı durumlarda yüzde 15'in üzerinde kaynakta vergi oranları elde etmiştir. Bu konudaki görüşleri yakınlaştırmak Komitede mümkün olmamıştır ve bunun çözümü ikili görüşmelere bırakılmıştır.

3. Bağlı şirketin Devletindeki isnat sistemi
(47'nci paragraf ve devamı)

65. Bu Devletlerde, bir şirket dağıtılsın ya da dağıtılmasın, kazançlarının tamamı üzerinden vergi ödemekle yükümlüdür; temettü dağıtan şirketin mukim olduğu Devlette mukim olan hissedarlar, kendilerine dağıtılan temettüler üzerinden vergiye tabidirler ama dağıtılan kazançların şirket düzeyinde vergilendirilmiş olduğu dikkate alınarak vergi indirimi alırlar.

66. Bu tür Devletlerin, vergi indiriminin faydasını başka bir Devletin mukimi olan ana şirketlerin hissedarlarına da genişletmek ya da hatta vergi indirimini doğrudan bu gibi ana şirketlere vermelerinin gerekip gerekmediği meselesi incelenmiştir. Komitede bu konudaki görüşleri uzlaştırmak mümkün olmamıştır ve çözüm ikili görüşmelere bırakılmıştır.

67. Eğer böyle bir sistemde, kazançlar dağıtılsın ya da dağıtılmasın aynı oranda vergilendirilir ise, sistem, dağıtım yapan şirket düzeyinde "klasik" bir sistemden farklı olmaz. Sonuç olarak, bağlı şirketin mukimi olduğu Devlet, sadece 2'nci fıkranın (a) bendinde verilen oranda kaynakta vergi uygulayabilir.

IV. Gayrimenkul Yatırım Trustlarının Dağıtımları

67.1. Birçok Devlette, taşınmaz mallardaki portföy yatırımının büyük bir kısmı Gayrimenkul Yatırım Trustları (REIT'ler) yoluyla yapılır. REIT, gelirini esas olarak taşınmaz mallardaki uzun vadeli yatırımdan temin eden, bu gelirin büyük bir kısmını yıllık olarak dağıtan ve taşınmaz mallar ile ilgili bu şekilde dağıtılan gelir üzerinden herhangi bir gelir vergisi ödemeyen ve halka açık bir şirket, trust veya sözleşmeden doğan bir düzenleme ya da yediemin düzenlemesi şeklinde genel olarak tanımlanabilir. REIT aracının bu gelir üzerinden vergi ödememesi gerçeği, REIT'deki yatırımcıların elinde tek seviyede vergilendirme öngören vergi kurallarının sonucudur.

67.2. REIT'lerdeki ve onlar yoluyla yatırımların önemi ve küreselleşmesi, Mali İşler Komitesi'nin bu gibi yatırımlardan doğan vergi anlaşması meselelerini incelemesine yol açmıştır. Bu çalışmanın sonuçları, "REIT'lere İlişkin Vergi Anlaşması Sorunları" başlıklı raporda yer almaktadır.[1]

67.3. Raporda ele alınan bir husus, bir REIT tarafından yapılan sınır ötesi dağıtımların vergi anlaşmalarındaki ele alınışıdır. Bir REIT'deki küçük bir yatırımcı bakımından, REIT tarafından elde edilen taşınmaz mal üzerinde yatırımcının hiçbir denetimi ve o mal ile hiçbir bağlantısı yoktur. REIT'in kendisinin dağıtılan geliri üzerinden vergi ödemeyeceği gerçeğine karşın, böyle bir yatırımcının taşınmaz mala yatırım yapmadığı ama daha çok sadece bir şirkete yatırımda bulunduğunu ve bir portföy temettüsü alıyor olarak işlem görmesi gerektiğini düşünmek uygun olabilir. Böyle işlem yapılması, hem hisselerin hem de tahvillerin özelliklerini birleştiren REIT yatırımının harmanlanmış niteliklerini de yansıtacaktır. Bunun aksine, REIT'teki daha büyük bir yatırımcı, REIT tarafından elde edilen taşınmaz malda daha özel bir menfaate sahip olacaktır; o yatırımcı için, REIT'teki yatırım, REIT'in temelindeki varlığa yatırımın yerine yapılmış olarak görülebilir. Bu durumda, REIT'in kendisi, geliri üzerinden vergi ödemeyeceğinden, REIT'in yaptığı dağıtımın kaynakta vergilendirilmesini kısıtlamak uygun görünmeyecektir.

67.4. Bu sonucu elde etmek isteyen Devletler, ikili olarak Maddenin 2'nci fıkrasını aşağıdaki şekilde değiştirmeyi kabul edebilirler:

> 2. Ancak, bu temettüler, temettüleri ödeyen şirketin mukimi olduğu Akit Devlette ve o Devletin mevzuatına göre de vergilendirilebilir ama temettülerin gerçek lehdarı diğer Akit Devletin bir mukimi ise (bu kişinin doğrudan ya da dolaylı olarak tüm sermayesinin değerinin en az yüzde 10'unu temsil eden sermayeyi elinde bulundurduğu REIT olan bir şirket tarafından ödenen temettülerin gerçek lehdarı olması dışında), bu şekilde uygulanan vergi:
>
> *a)* eğer gerçek lehdar temettüleri ödeyen şirketin (REIT olan ödeyici bir şirket dışında) sermayesinin en az yüzde 25'ini doğrudan elinde bulunduran bir şirket ise (ortaklık dışında) temettülerin brüt tutarının yüzde 5'ini;
>
> *b)* diğer tüm durumlarda, temettülerin brüt tutarının yüzde 15'ini aşmayacaktır.

Bu hükme göre, bir REIT'deki büyük bir yatırımcı, REIT'in tüm sermayesinin değerinin en az yüzde 10'unu temsil eden sermayeyi doğrudan ya da dolaylı olarak elinde bulunduran bir yatırımcıdır. Ancak, Devletler farklı bir eşik kullanmak için ikili olarak anlaşabilirler. Ayrıca, hüküm bir REIT tarafından yapılan tüm dağıtımlara uygulanır; Ancak, sermaye değer artış kazançlarının dağıtımları durumunda, büyük bir yatırımcı ile portföy temettülerine uygulanan oranda vergilendirilmeye hak kazanan küçük bir yatırımcı arasında ayrım yapmak için, bazı ülkelerin iç mevzuatı farklı bir eşik öngörür ve bu ülkeler, o ayrımı kendi anlaşmalarında korumak için hükmü değiştirmek isteyebilirler. Nihayet, büyük bir yatırımcıya yapılan bir REIT dağıtımının kaynakta vergilendirilmesini kısıtlamak uygunsuz olacağı için, *a)* bendinin yazımında, bu bendin uygulamasından bir REIT tarafından ödenen temettüler hariç tutulmuştur; böylece, bir REIT'in sermayesinin değerinin yüzde 10'unu veya daha fazlasını temsil eden sermayeyi elinde bulundurmayan bir şirket, yukarıdaki 15'inci paragrafa göre hesaplanan sermayesinin en az yüzde 25'ini elinde tutsa bile, bent bu gibi temettülere hiçbir zaman uygulanmaz. Bu nedenle, *a)* ve *b)* bentlerindeki kısıtlamalara bakılmaksızın, büyük yatırımcılara yapılan bu gibi dağıtımları kaynak Devlet vergilendirebilecektir.

1 OECD Model Vergi Anlaşması tam basımının II'nci Cildi'nde R(23)-1'de tekrar verilmiştir.

67.5. Ancak, Akit Devletlerden birisinde kurulmuş REIT'ler o Akit Devletin mukimleri olan şirketler olarak nitelendirilmediğinde, hükmün bu gibi REIT'ler tarafından yapılan dağıtımlara uygulanmasını sağlamak için değiştirilmesi gerekir.

67.6. Örneğin, REIT, Devletin mukimi olarak nitelendirilmeyen bir şirket ise, Maddenin 1 ve 2'nci fıkralarının, bu sonucu elde etmek için aşağıdaki şekilde değiştirilmesi gerekir:

> 1. Bir Akit Devletin bir mukimi ya da onun yasalarına göre oluşturulan REIT olan bir şirket tarafından diğer Akit Devletin bir mukimine ödenen temettüler bu diğer Devlette vergilendirilebilir.
>
> 2. Ancak, bu gibi temettüler, temettüleri ödeyen şirketin mukim olduğu Akit Devlette ve onun mevzuatına göre veya, bir REIT olması halinde, oluşturulduğu mevzuata göre vergilendirilebilir ama temettülerin gerçek lehdarı diğer Akit Devletin bir mukimi ise (bu kişinin doğrudan ya da dolaylı olarak tüm sermayesinin değerinin en az yüzde 10'unu temsil eden sermayeyi elinde bulundurduğu REIT olan bir şirket tarafından ödenen temettülerin gerçek lehdarı olması dışında), bu şekilde uygulanan vergi:
>
> *a)* eğer gerçek lehdar temettüleri ödeyen şirketin (REIT olan ödeyici bir şirket dışında) sermayesinin en az yüzde 25'ini doğrudan elinde bulunduran bir şirket ise (ortaklık dışında) temettülerin brüt tutarının yüzde 5'ini;
>
> *b)* diğer tüm durumlarda, temettülerin brüt tutarının yüzde 15'ini aşmayacaktır.

67.7. Benzer şekilde, REIT'in bir trust ya da sözleşmeden doğan bir düzenleme veya yediemin düzenlemesi şeklinde yapılandırıldığı ve bir şirket olarak nitelendirilmediği durumda aynı sonucu elde etmek için, yukarıdaki 67.4 numaralı paragrafta belirtilen 2'nci fıkranın alternatif şekline, aşağıdaki satırlar çizgisindeki ek bir hükmü ilave etmek için Devletler karşılıklı olarak anlaşabilirler:

> *Bu Anlaşmanın amaçları bakımından, bir Akit Devletin mevzuatına göre oluşturulmuş bir REIT, o dağıtımın gerçek lehdarı olan diğer Akit Devletin bir mukimine bir gelir dağıtımı yaptığında, o gelirin dağıtımı, ilk bahsedilen Devletin mukimi olan bir şirket tarafından ödenen bir temettü olarak işlem görecektir.*

Bu ek hükme göre, Anlaşmanın 10'uncu Maddesi ve diğer Maddelerinin uygulama amaçları bakımından, ilgili dağıtım, başka tür bir gelir (örneğin gayrimenkul sermaye iradı veya sermaye değer artış kazancı) olarak değil, temettü olarak işlem görecektir. Ancak, açıktır ki bu, Anlaşmanın ilgili hükümleri tarafından getirilen sınırlamaların uygulanması amaçları dışında iç mevzuattaki işlemler etkilenmesin diye iç mevzuat amaçları bakımından o dağıtımın nitelendirilmesini değiştirmeyecektir.

Yorum Hakkında Görüşler

68. *Kanada* ve *Birleşik Krallık*, yukarıdaki 24'üncü paragrafla bağlı değildir. Onların hukukuna göre, bazı faiz ödemeleri dağıtım olarak değerlendirilmektedir ve bu nedenle temettü tanımına dahildir.

68.1. *Belçika*, Yorumun 37'nci paragrafında ifade edilen görüşleri paylaşmaz. Belçika, 10'uncu Maddenin 5'inci fıkrasını, bir Akit Devlet için Anlaşmada açıkça yer verilen istisnai durumlar dışında, diğer Akit Devletin mukimi olan bir şirketin kazançlarına vergi uygulamayı yasaklayan ve Anlaşmanın çeşitli hükümlerinin (5'inci Maddenin 7'nci fıkrası, 7'nci Maddenin 1'inci fıkrası ve 10'uncu Maddenin 1'inci ve 5'inci fıkraları) temelinde yatan genel bir ilkenin özel bir uygulaması sayar. Gelirin kaynağında vergilendirmesini ele alan 5'inci fıkra, bu genel yasaklamayı teyit eder ve diğer Akit Devletin mukimi olan kuruluş tarafından elde edilen dağıtılmayan kazançlar kaynak Devlette yürütülen işten doğduğunda da bu yasağın uygulanacağını belirtir. 5'inci fıkra, yabancı kuruluşun dağıtılmayan kazançlarının vergilendirilmesini, bu kazançların doğduğu Devlet, bunları mukim bir hissedar elinde vergilendirdiğinde dahi yasaklar. Bir Akit Devletin mukimlerinden birini, diğer Devletin bir mukiminin gerçek lehdar olduğu kazançlar üzerinden vergilendirmesi gerçeği, kazançların niteliğini ve lehdarını ve dolayısıyla bu kazançlar üzerindeki vergileme haklarının paylaştırılmasını değiştirmez.

68.2. 37'nci paragraf ile ilgili olarak, *İrlanda*, 1'inci Madde Yorumunun 27.5'inci paragrafındaki genel gözlemini belirtir.

Madde ile ilgili Çekinceler

2'nci Fıkra

69. [Kaldırıldı]

70. [Kaldırıldı]

71. [Kaldırıldı]

72. *Amerika Birleşik Devletleri*, Düzenlenmiş Yatırım Şirketleri (Regulated Investment Companies) ve Gayrimenkul Yatırım Trustları (Real Estate Investment Trusts-REIT) gibi bazı aracı kuruluşların (pass-through entities) hissedarlarına, sahipliklerinin yüzdesi temelinde hak etseler bile, doğrudan temettü yatırım oranının tanınmayacağını öngörme hakkını saklı tutar.

73. [Kaldırıldı]

74. Kendi özel vergilendirme sistemine bakıldığında, şirket kazançlarının dağıtım oranı ve şekli ile ilgili Anlaşma hükümleri bakımından *Şili* hareket serbestisini korumaktadır.

75. *İsrail*, *Meksika*, *Portekiz* ve *Türkiye*, 2'nci fıkradaki vergi oranları konusunda pozisyonlarını saklı tutar.

76. *Estonya*, 2'nci fıkranın uygulama şeklinin yetkili makamlar tarafından karşılıklı anlaşma yoluyla belirlenmesi konusundaki gerekliliğin dahil edilmemesi hakkını saklı tutar.

77. *Polonya*, elde tutma ile ilgili en düşük yüzde (yüzde 25) ve vergi oranları (yüzde 5 ve yüzde 15) konusunda pozisyonunu saklı tutar.

3'üncü Fıkra

78. *Belçika*, kendi iç mevzuatı tarafından hisse geliri ile aynı vergilendirme işlemine tabi olan geliri — faiz şeklinde ödendiği zaman bile — açık bir şekilde kapsamak için, 3'üncü fıkradaki temettüler tanımını genişletme hakkını saklı tutar.

79. *Danimarka,* hisse satışından elde edilen satış bedelini bazı durumlarda temettü olarak sayma hakkını saklı tutar.

80. *Fransa* ve *Meksika*, dağıtımların vergilendirilme işlemine tabi olan tüm geliri kapsayabilmek için, 3'üncü fıkradaki temettü tanımını genişletme hakkını saklı tutar.

81. *Kanada* ve *Almanya*, kendi iç mevzuatlarında dağıtımlar olarak işlem gören bazı faiz ödemelerini kapsayabilmek için, 3'üncü fıkradaki temettü tanımını genişletme hakkını saklı tutar.

81.1. *Portekiz*, kendi iç mevzuatında dağıtımlar olarak işlem gören, kazanca katılma düzenlemelerine göre yapılan bazı ödemeleri kapsayabilmek için, 3'üncü fıkradaki temettü tanımını genişletme hakkını saklı tutar.

81.2. *Şili* ve *Lüksemburg*, kendi iç mevzuatlarında dağıtımlar olarak işlem gören bazı ödemelerini kapsayabilmek için, 3'üncü fıkradaki temettü tanımını genişletme hakkını saklı tutar.

82. *İsrail*, İsrail'in mukimi olan bir Gayrimenkul Yatırım Trustu tarafından yapılan ödemeleri 3'üncü fıkradaki temettü tanımından hariç tutma ve bu ödemeleri kendi iç mevzuatına göre vergilendirme hakkını saklı tutar.

82.1. *Estonya,* 3'üncü fıkradaki "diğer şirket haklarından elden edilen gelir" kelimelerini "diğer haklardan elde edilen gelir" ile değiştirme hakkını saklı tutar.

5'inci Fıkra

83. *Kanada* ve *Amerika Birleşik Devletleri*, bu ülkelerde bulunan bir işyerine atfedilebilir bir şirket kazancı üzerine kendi şube vergisini uygulama hakkını saklı tutar. Kanada, aynı zamanda, taşınmaz varlık ticareti yapan bir şirket tarafından Kanada'da bulunan taşınmaz varlık devrine atfedilebilir kazançlar üzerine bu vergiyi uygulama hakkını saklı tutar.

84. [Kaldırıldı]

85. *Türkiye*, Maddenin 2'nci fıkrasının sağladığına karşılık gelen bir şekilde, Türkiye'de bulunan bir işyeri yoluyla iş yapan diğer Akit Devletin bir şirketinin kazançlarının 7'nci Madde uyarınca vergilendirmesi sonrasında kalan kısmını vergilendirme hakkını saklı tutar.

FAİZİN VERGİLENDİRİLMESİ İLE İLGİLİ MADDE 11'E İLİŞKİN YORUM

I. Başlangıç açıklamaları

1. "Faiz," genel olarak, borç verilen paranın karşılığı ödeme olarak anlaşılır ve "menkul varlık geliri" (revenus de capitaux mobiliers) kategorisi içinde yer alır. Temettülerden farklı olarak faiz ekonomik çifte vergilendirmeye uğramaz, yani hem borçlunun elinde, hem de alacaklının elinde vergilendirilmez. Sözleşme ile aksi belirtilmedikçe, faiz üzerine konulan verginin ödenmesi alıcıya düşer. Borçlu, kaynakta konulabilecek her hangi bir vergiyi ödemeyi üstlenirse, bu, sanki alacaklısına böyle bir vergiye karşılık gelecek ek faiz ödemeyi kabul etmiş olduğunu gösterir.

2. Fakat temettüler gibi tahviller ya da borç senetleri ya da krediler üzerindeki faiz de genellikle faiz ödendiğinde kaynakta kesinti yoluyla vergilendirilir. Aslında kaynakta alınan vergi, toplam gelir veya kazançları bakımından alıcı tarafından ödenebilir olan verginin bir avansını oluşturabileceği için, bu yöntem pratik nedenlerle yaygın olarak kullanılır. Eğer böyle bir durumda alıcı, kaynakta kesintiyi uygulayan ülkenin bir mukimi ise, uğrayacağı her hangi bir çifte vergilendirme iç önlemlerle giderilir. Fakat diğer bir ülkenin bir mukimi ise, durum farklıdır. O zaman, önce kaynak Devlet ve daha sonra kendisinin mukimi olduğu Devlet tarafından olmak üzere, iki defa vergilendirilmeye maruzdur. Çifte verginin alınması borç verilen para üzerindeki faizi önemli ölçüde azaltır ve sermaye hareketini ve uluslararası yatırımın gelişmesini engeller.

3. İster lehtarın mukimi olduğu Devlet isterse kaynak Devlet olsun, faizin vergilendirilmesini münhasıran bir Devlete tanıyan formülün genel kabul görmesi kesin değildir. Bu nedenle, uzlaşmacı bir çözüm benimsenmiştir. Buna göre, faiz mukim Devlette vergilendirilebilir, ama kaynak Devlete de, eğer yasaları öngörürse, vergi alma hakkını bırakır. Bu hakkın içinde, mukim olmayanlara ödenen faiz üzerindeki tüm vergilendirmeden vazgeçme konusunda kaynak Devletin özgür olduğu üstü kapalı olarak yer alır. Ancak, onun bu hakkı kullanması, vergisinin aşamayacağı bir tavan ile sınırlanacaktır, ama kaynak Devlette daha da düşük bir vergilendirme oranını benimsemek için Akit Devletlerin anlaşabileceğini söylemeye gerek yoktur. Bu gibi koşullarda kaynak Devletin kabul edeceği özveri, kaynak Devlette alınan vergiyi dikkate almak için, mukim Devlet tarafından sağlanacak bir kolaylık ile eşleşecektir. (23 A veya 23 B Maddesine bakınız).

4. Bazı ülkeler, alıcı da aynı Devlette ikamet etmedikçe ya da o Devlette vergilendirilmedikçe, ödeyenin vergi amaçları için, ödenen faizin indirilmesine izin vermez. Aksi halde, indirimi yasaklarlar. Bir Akit Devletin bir mukimi tarafından diğer Devletin bir mukimine faiz ödendiği durumlarda indirime izin verilip verilmemesi gerektiği meselesi, 24'üncü Maddenin 4'üncü fıkrasında ele alınmıştır.

II. Maddenin hükümlerine ilişkin yorum

1'inci Fıkra

5. 1'inci fıkra, bir Akit Devlette doğan ve diğer Akit Devletin bir mukimine ödenen faizin sonraki Devlette vergilendirilebileceği ilkesini koyar. Bunu yaparken, mukim Devlet lehine münhasır bir vergileme hakkı öngörmez. Ödeme kavramı, sözleşme veya adet olduğu şekilde

fonları alacaklının emrine hazır bulundurma yükümlülüğünün yerine getirilmesi anlamına geldiği için, "ödendi" terimi çok geniş bir anlama sahiptir.

6. Madde sadece, bir Akit Devlette doğan ve diğer Akit Devletin bir mukimine ödenen faizi ele alır. Bu nedenle, üçüncü bir Devlette doğan faiz ya da bir Akit Devlette doğan ve o Devletin bir teşebbüsünün diğer Akit Devlette sahip olduğu bir işyerine atfedilebilir faize uygulanmaz (bu durumlar için, 21'inci Maddenin Yorumunun 4 ila 6'ncı paragraflarına bakınız).

2'nci Fıkra

7. 2'nci fıkra faizi vergileme hakkını, faizin doğduğu Devlete verir; ama o hakkın kullanımını vergi için yüzde 10'u aşamayacak olan bir tavan belirleyerek sınırlar. Kaynak Devletin ödünç alınan sermaye ile finanse edilen yatırımlar tarafından toprağında yaratılan kazançları veya geliri hali hazırda vergilendirme hakkına sahip olduğu akılda tutulunca, bu oran makul bir en yüksek oran sayılabilir. Akit Devletler, tüm faiz ödemeleri bakımından lehtarın ikamet ettiği Devlette daha düşük bir vergi ya da münhasır vergilendirme veya aşağıda açıklandığı şekilde, bazı belirli faiz kategorileri konusunda ikili görüşmelerde anlaşmaya varabilirler.

7.1. Bazı durumlarda, faiz ödemelerinin kaynakta vergilendirilmesine izin veren 2'nci fıkrada benimsenen yaklaşım, uluslararası ticarete bir engel oluşturabilir ya da diğer nedenlerle uygunsuz olarak görülebilir. Örneğin, faizin lehtarı, faiz kazandıran faaliyetin finansmanı için borçlandığında, faiz yoluyla gerçekleştirilen kazanç, alınan faizin nominal tutarından çok daha küçük olacaktır; ödenen faiz alınan faize eşit olursa ya da onu aşarsa, ya hiçbir kazanç olmayacak veya hatta bir zarar bile oluşacaktır. Bu durumda, işlemden türetilen net kazanç üzerinden lehtarın vergilendirildiği Devlette uygulanan vergi az düzeyde olacağı ya da hiç olmayacağı için, sorun mukim Devlet tarafından çözülemez. Sorun, kaynak Devletteki vergi, bu gibi faizi kazanmak için uğranılan giderlere bakılmaksızın, tipik olarak faizin brüt tutarına uygulandığı için doğar. Bu sorundan kaçınmak için, alacaklılar, faiz üzerinde kaynak Devlet tarafından uygulanan verginin yükünü uygulamada borçluya kaydırma eğiliminde olacaklar ve bu nedenle borçluya uygulanan faiz oranını yükselteceklerdir ve o zaman borçlunun mali yükü kaynak Devlete ödenebilir vergiye karşılık gelen bir miktarda artacaktır.

7.2. Akit Devletler, belirli faizin münhasıran lehtarın ikamet ettiği Devlette vergilendirilmesini sağlamak için, ek bir fıkra eklemek isteyebilirler. Bu işleme tabi çeşitli faizleri betimleyen bentler (aşağıya bakınız) tarafından izlenecek olan fıkranın başlangıcı, aşağıdakilerin çizgisinde hazırlanabilir:

> 3. 2'nci fıkra hükümlerine bakılmaksızın, 1'inci fıkrada belirtilen faiz, eğer faizin gerçek lehdarı da aynı Devletin bir mukimi ise, sadece alıcının mukimi olduğu Akit Devlette vergilendirilebilecektir ve:
>
> *a) [ilgili faiz kategorisinin tanımı]*

7.3. Yukarıdaki 7.2 numaralı paragrafın amaçları için, Akit Devletlerin dikkate almak isteyebilecekleri bazı faiz kategorileri aşağıdadır.

Bir Devlete, onun politik alt bölümlerine ve merkez bankalarına ödenen faiz

7.4. Bazı Devletler, diğer Devletler ile onların tamamen sahip oldukları bazı kuruluşlar (örneğin, ayrı bir kuruluş olarak tesis edilen bir merkez bankası) tarafından elde edilen gelir üzerine, en azından bu gibi gelirin kamusal nitelikte faaliyetlerden elde edildiği ölçüde, vergi

koymaktan kaçınırlar. Bazı Devletler, kendilerinin egemen dokunulmazlık ilkesi yorumlarına göre böyle bir muafiyeti tanıyabilmektedir (1'inci Maddenin Yorumunun 6.38 ve 6.39 numaralı paragraflarına bakınız) diğerleri kendi iç mevzuatlarının hükümleri uyarınca bunu yapabilirler. Birçok Devlet, kendi ikili anlaşmalarında faiz bakımından bu muafiyetlerin kapsamını teyit etmek veya açıklığa kavuşturmak veya muafiyetin başka şekilde verilemeyeceği durumlarda böyle bir muafiyeti vermek ister. Bu nedenle, bu şekilde davranmak isteyen Devletler, kaynak Devlette bazı faizleri vergilendirmeden muaf kılan bir fıkraya aşağıdaki faiz kategorisini dahil etme konusunda anlaşabilirler:

a) o Devlet veya onun merkez bankası, bir politik alt bölümü ya da mahalli idaresidir.

Bir Devlet veya onun politik alt bölümleri tarafından ödenen faiz

7.5. Faizi ödeyen bir Devletin kendisi, bir politik alt bölümü ya da yasal kuruluşu olduğunda, eğer kaynakta uygulanan vergiyi telafi etmek için borç veren faiz oranını yükseltirse, sonuçta, kaynakta tarh edilen verginin gerçekte o Devlet tarafından üstlenilmesi sonucu doğabilir. Bu durumda, Devletin faizi kaynakta vergilendirmesinin yararları, onun borçlanma maliyetlerindeki yükseliş ile dengelenecektir. Bu nedenle, birçok Devlet bu gibi faizlerin kaynakta her hangi bir vergiden muaf tutulacağını öngörür. Bu şekilde davranmak isteyen Devletler, kaynak Devlette bazı faizleri vergilendirmeden muaf kılan bir fıkraya aşağıdaki faiz kategorisini dahil etme konusunda anlaşabilirler:

b) Eğer faiz, faizin doğduğu Devlet veya onun bir politik alt bölümü, mahalli idaresi veya yasal kuruluşu tarafından ödenirse;

Önerilen bu hükümde, "yasal kuruluş" deyimi her hangi bir kamu sektörü kurumunu ifade eder. İç hukuk ve terminolojilerine bağlı olarak, bazı Devletler, böyle bir kurumu ifade etmek için, "kurum veya kuruluş" veya "kamu hukuku tüzel kişisi" [*personne morale de droit public*] gibi deyimleri kullanmayı tercih edebilirler.

İhracat finansmanı programları uyarınca ödenen faiz

7.6. Uluslararası ticareti teşvik etmek için, birçok Devlet, doğrudan ihracat kredileri sağlayan veya ticari borç verenler tarafından sağlanan ihracat kredilerini sigorta ya da garanti edebilen ihracat finansmanı programları ya da kuruluşları kurmuştur. Bu tür finansman kamu fonları ile desteklendiği için, bir takım Devletler, karşılıklı olarak bu programların kapsadığı kredilerden doğan faizi kaynakta vergilendirmeden muaf tutacaktır. Bu şekilde davranmak isteyen Devletler, kaynak Devlette bazı faizleri vergilendirmeden muaf kılan bir fıkraya aşağıdaki faiz kategorisini dahil etme konusunda anlaşabilirler:

c) eğer faiz, o Devlet veya onun bir politik alt bölümü, mahalli idaresi veya ihracat finansmanı kuruluşuna borçlanılan veya onlar tarafından yapılan, sağlanan, garanti edilen veya sigorta edilen bir ödünç, borç istemi veya kredi bakımından ödeniyorsa;

Finans kuruluşlarına ödenen faiz

7.7. 7.1 numaralı paragrafta betimlenmiş olan ve esas olarak, kaynak Devlet tarafından vergilendirmenin tipik olarak faizin brüt tutarı üzerinden yapılması ve bu nedenle kendisine faiz ödenen işlemden elde edilen gelirin gerçek tutarını ihmal etmesi nedeniyle doğan sorun, özellikle finans kuruluşları için önemlidir. Örneğin, bir banka verdiği krediyi genellikle ona ödünç verilen fonlar ve özellikle mevduat olarak kabul edilen fonlar ile finanse eder. Kaynak Devlet, faiz üzerinde ödenebilir olan verginin tutarını belirlerken, fonların bankaya olan maliyetini genellikle

dikkate almadığı için, o verginin tutarı, borçlu tarafından üstlenilmedikçe, işlemin gerçekleşmesini önleyebilir. Bu nedenle, birçok Devlet banka gibi bir finans kuruluşuna ödenen faizin kaynakta tüm vergilerden muaf olacağını öngörür. Bu şekilde davranmak isteyen Devletler, kaynak Devlette bazı faizleri vergilendirmeden muaf kılan bir fıkraya aşağıdakini dahil etme konusunda anlaşabilirler:

d) bir finans kuruluşudur;

Kredili satışlardaki faiz

7.8. 7.1 numaralı paragrafta betimlenen dezavantajlar, kredili teçhizat satışları ve diğer ticari kredili satışlarda da sık sık ortaya çıkmaktadır. Tedarikçi bu gibi durumlarda, çoğu kez sadece, kendisinin bir banka veya bir ihracat finansmanı kuruluşuna krediyi finanse etmek için ödemek zorunda kalmış olacağı bedeli, üzerine bir bedel eklemeden müşteriye yansıtmaktadır. Bu gibi durumlarda, faiz, yatırılan sermayenin gelirinden çok, satış fiyatının bir unsurudur. Gerçekten, birçok durumda, ödenecek taksit tutarlarına dahil edilmiş olan faizi gerçek satış fiyatından ayırmak zor olacaktır. Bu nedenle, Devletler, kaynak Devlette bazı faizleri vergilendirmeden muaf kılan bir fıkraya, bu gibi kredili satışlardan doğan faizi, aşağıdaki bendi ilave ederek dahil etmek isteyebilir:

e) eğer faiz, her hangi bir teçhizat, mal ya da hizmetin kredili satışının bir sonucu olarak doğan borçluluk bakımından ödeniyorsa;

7.9. Önerilen bu hükümde anılan kredili satış türleri, sadece tamamlanmış birimlerin satışlarını değil, onların ayrı bileşenlerinin satışını da içerir. Bir satıcı tarafından bir müşteriye sağlanan genel bir kredi olanağı ile finanse edilen satışlar, hükmün amaçları için de kredili satışları oluşturur. Ayrıca, faizin satış fiyatına ek olarak ayrı biçimde gösterilmesi ya da taksitler halinde ödenebilir olan fiyata başlangıçta eklenmesi önemli değildir.

Vergilerden muaf bazı kuruluşlara (örneğin, emeklilik fonlarına) ödenen faiz

7.10. Birçok Devletin iç mevzuatına göre, emeklilik fonları ve benzer kuruluşlar genel olarak yatırım gelirleri üzerindeki vergiden muaftır. Bu kuruluşların yurtiçi ve yabancı yatırımları bakımından işlem tarafsızlığını elde etmek için bazı Devletler, iki taraflı olarak, diğer Devletin mukimi olan böyle bir kuruluş tarafından elde edilen faiz dahil geliri de kaynakta vergilendirmeden muaf tutacaktır. Bu şekilde davranmak isteyen Devletler, 18'inci Maddenin Yorumunun 69'uncu paragrafında bulunan hüküm çizgisinde hazırlanacak bir hüküm üzerinde iki taraflı olarak anlaşabilirler.

7.11. Eğer Akit Devletler, yukarıdaki faiz kategorilerinin bazılarını ya da tamamını kaynak Devlette vergilendirmeden tamamen muaf tutmak istemiyorlarsa, bunlara 2'nci fıkrada sağlanandan daha düşük bir vergi oranını uygulamak isteyebilirler (ancak, bir Devlet ya da onun politik alt bölümü veya yasal kuruluşu tarafından ödenen faiz durumunda, bu çözüm çok pratik görünmeyecektir). Bu durumda, 2'nci fıkra aşağıdaki çizgide düzenlenebilir:

2. Bununla beraber söz konusu faiz, elde edildiği Akit Devlette ve o Devletin mevzuatına göre de vergilendirilebilir; ancak faizin gerçek lehdarı diğer Akit Devletin bir mukimi ise, bu şekilde alınacak vergi:

a) faizin ödenmesi durumunda [ilgili faiz kategorisinin tanımı] ... faizin gayrisafi tutarının yüzde [daha düşük vergi oranı],

b) diğer tüm durumlarda, faizin gayrisafi tutarının yüzde 10'unu, aşmayacaktır.

Akit Devletlerin yetkili makamları bu sınırlamanın uygulanma şeklini karşılıklı anlaşma ile belirleyeceklerdir.

Eğer Akit Devletler yukarıdaki faiz kategorilerinin bazılarını muaf tutmayı kabul ederlerse, yukarıdaki 7.2 numaralı paragrafta önerildiği şekilde 3'üncü bir fıkra bu alternatif hükmü izleyecektir.

7.12. Akit Devletler, yukarıdaki paragraflarda sayılan faiz kategorilerine, ancak Devlette bir vergi tarh edilmesinin kendileri için arzu edilebilir olmadığı diğer kategorileri ekleyebilirler.

8. Genellikle aşağıdaki duruma dikkat çekilir: bir Akit Devlette doğan faizin gerçek lehdarı, diğer Akit Devlette mukim bir şirket ise; bu şirketin sermayesinin tamamı ya da bir kısmı diğer Devletin dışında mukim hissedarların elinde ise; şirketin uygulaması kazançlarını temettüler şeklinde dağıtmamaktır ve tercihli vergilendirme uygulamasından (özel yatırım şirketi, ana şirket) yararlanır. Böyle bir şirket durumunda, faizin kaynağı olan Devlette 2'nci fıkrada sağlanan vergi sınırlamasına izin ermenin haklı olup olmadığı sorusu ortaya çıkabilir. İkili görüşmeler yapılırken, bu gibi şirketlere uygulanabilir işlemi tanımlamak için, bu Maddede düzenlenen vergilendirme kuralının özel istisnaları üzerinde anlaşmak uygun olabilir.

9. "Bir mukime ödenen" kelimeleri Maddenin 1'inci kullanıldığından bu kelimelerin anlamını açıklığa kavuşturmak için gerçek lehtar koşulu, 11'inci Maddenin 2'nci fıkrasında getirilmiştir. Kaynak Devletin anlaşma yapmış olduğu bir Devletin bir mukimine gelir doğrudan ödendi diye, kaynak devletin söz konusu faiz geliri üzerindeki vergileme haklarından vazgeçmekle yükümlü olmadığını belirtir.

9.1. "Gerçek lehtar" terimi, "bir mukime ödenen" kelimelerinin 1'inci fıkrada kullanımından doğan potansiyel güçlükleri ele almak için eklendiğinden, bunun belli bir ülkenin iç mevzuatına göre sahip olabileceği her hangi bir teknik anlama atıf yapması değil, bu bağlamda yorumlanması amaçlanmıştır (gerçekten, fıkraya eklendiği zaman, birçok ülkenin hukukunda terimin kesin bir anlamı yoktu). Bu nedenle, "gerçek lehtar" terimi (birçok Anglo-Sakson hukuku ülkesinin trust hukukuna göre sahip olduğu anlam gibi[1]) dar bir teknik anlamda kullanılmayıp, daha çok kendi bağlamında, özellikle "bir mukime ödenen" kelimeleri ile ilgili olarak ve çifte vergilendirmenin önlenmesi ve vergi kaçırma ve kaçınmanın engellenmesi dahil olmak üzere, Anlaşmanın hedef ve amaçlarının ışığında anlaşılmalıdır.

10. Bir gelir unsuruna ilişkin indirim veya istisna söz konusu gelirin mukim Devlet tarafından eşzamanlı vergilendirilmesinden doğacak çifte vergilendirmeyi tamamen ya da kısmen önlemek için kaynak Devlet tarafından diğer Akit Devletin mukimine tanınır. Bir gelir unsurunun acente veya temsilci sıfatıyla hareket eden bir Akit Devlet mukimine ödenmesi halinde, sadece geliri doğrudan elde edenin diğer Akit Devletin mukimi statüsü olması nedeniyle kaynak Devlet tarafından muafiyet veya istisnanın sağlanması, Anlaşmanın hedef ve amaçları ile tutarsız olacaktır. Geliri doğrudan elde eden mukim statüsünü kazanır. Bu durumda, ancak bunun sonucu olarak olası bir çifte vergilendirme ortaya çıkmaz. Çünkü geliri elde eden, mukim Devlette vergisel açıdan gelirin sahibi olarak değerlendirilmez.

1 Örneğin, bir ihtiyari trust'ın trustee'leri belli bir dönemde kazanılan faizi dağıtmadıklarında, bu trustee'ler bu sıfatla hareket ederek (ya da ayrı bir mükellef olarak tanınıyorsa, trust) ilgili trust hukukuna göre gerçek lehtar olmaslar bile, 11 inci Maddenin amaçları bakımından böyle bir gelirin gerçek lehtarın oluşturabilirler.

10.1. Bir Akit Devlet mukimi, acente veya temsilci ilişkisinin dışında söz konusu gelirin yararını gerçekten elde eden diğer bir kişi için aracı olarak hareket ettiği bir durumda, kaynak Devletin indirim veya istisna sağlaması Anlaşmanın hedef ve amaçları ile aynı ölçüde tutarsız olacaktır. Bu nedenlerle, Mali İşler Komitesi'nin "Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları ve Aracı Şirketlerin Kullanımı"[1] başlıklı raporu, kendisini sadece ilgili tarafların hesabına hareket eden bir yeddi emin ya da yönetici konumunda bırakan pratikte yetkilere sahip olması durumunda, aracı şirketin söz konusu gelirin resmi sahibi olmasına rağmen normalde gerçek lehtar sayılamayacağı sonucuna varmaktadır.

10.2. Bu çeşitli örneklerde (acente, temsilci, yediemin veya yönetici olarak hareket eden kanal şirket), faizin doğrudan alıcısı "gerçek lehtar" değildir. Çünkü, o alıcının faizi kullanma ve yararlanma hakkı, alınan ödemeyi başka bir kişiye geçirme konusunda sözleşmeden doğan ya da yasal bir yükümlülük ile kısıtlıdır. Böyle bir yükümlülük, normal olarak ilgili yasal belgelerden doğacaktır ama alınan ödemeyi başka bir kişiye geçirme konusunda sözleşmeden doğan ya da yasal bir yükümlülük ile kısıtlanmadan, alıcının alınan faizi özü itibariyle kullanma ve yararlanma hakkına açıkça sahip olmadığını gösteren gerçekler ve koşullar temelinde de var olduğu görülebilir. Bu tür bir yükümlülük, ödemenin alınmasına bağlı olmayan ve doğrudan alıcının bir borçlu ya da finansal işlemlerin bir tarafı olarak sahip olduğu bir yükümlülük gibi, doğrudan alıcı tarafından bir ödemenin alınmasına bağlı olmayan sözleşmeden doğan ya da yasal yükümlülükleri veya 1'inci Madde Hakkındaki Yorumun 6.8 ila 6.34 numaralı paragraflarındaki ilkelere göre anlaşmanın sağladığı yararlara hak kazanmış emeklilik planları ve kolektif yatırım araçlarının tipik dağıtım yükümlülüklerini içermez. Bir faiz alıcısının, alınan ödemeyi bir başka kişiye iletme konusunda sözleşmeden ya da yasadan doğan bir yükümlülük ile kısıtlanmadan faizi kullanma ve yararlanma hakkına sahip olduğu durumda, alıcı o faizin "gerçek lehdar"ıdır. 11'inci Maddenin, bazı durumlarda farklı olabileceği, yapılan faiz ödemesinin ilgili olduğu borç isteminin sahibinin aksine, faizin gerçek lehdarına atıfta bulunduğu da belirtilmelidir.

10.3. Ancak, bir faiz ödemesi alıcısının o faizin gerçek lehdarı olarak sayılması gerçeği, 2'nci fıkra tarafından sağlanan vergi sınırlamasının otomatik olarak yapılacağı anlamına gelmez. Bu hükmün kötüye kullanıldığı durumlarda, bu vergi sınırlaması yapılmaz (yukarıdaki 8'inci paragrafa da bakınız). 1'inci Maddenin Yorumunda "Anlaşmanın uygunsuz kullanımı" bölümünde açıklandığı gibi, kanal şirketi ve daha genel olarak anlaşma hükümlerinden yararlanarak avantaj sağlama durumlarını ele almanın çeşitli yolları vardır. Anlaşmalardaki kötüye kullanma karşıtı özel hükümler, genel kötüye kullanma karşıtı kurallar ve özün önceliği ya da gerçek ekonomik mahiyet bunlara dahildir. "Gerçek lehdar" kavramı, vergiden kaçınmanın bazı biçimlerini ele alırken (yani, faizi başka birisine iletmekle yükümlü olan bir alıcının araya girdiği durumlar), anlaşma hükümlerinden yararlanarak avantaj sağlama ile ilgili diğer durumlar ile ilgilenmez ve dolayısıyla bu gibi durumları ele alma konusundaki diğer yaklaşımların uygulanmasını herhangi bir şekilde kısıtlıyor şeklinde görülmemelidir.

10.4. "Gerçek lehdar"ın anlamına ilişkin yukarıdaki açıklamalar, söz konusu terime bu Madde bağlamında verilen anlamın, kuruluşlar veya varlıklar üzerinde nihai kontrol uygulayan kişilerin (tipik olarak bireylerin) belirlenmesine ilişkin diğer araçlar[2] bağlamında o terime

1 OECD Model Vergi Anlaşması'nın tam basımının II'inci cildi R(6)-1 sayfasında tekrar verilmiştir.

2- Örneğin şunlara bakınız; Mali Eylem Görev Gücü, International Standards on Combating Money Laundering and the Financing of Terrorism & Proliferation – The FATF Recommendations (OECD- FATF, Paris, 2012) uluslararası kara parayı aklamayı önleme standardını detaylı bir şeklide belirtir ve gerçek lehdarın aşağıdaki tanımını (110 uncu sayfada) içerir: "Bir müşteriye ve/veya adına bir işlem yapılmakta olan kişiye nihai olarak sahip olan veya onu kontrol eden gerçek kişi(ler). Bu tanım bir tüzel kişi veya düzenleme üzerinde nihai etkin kontrol uygulayan kişileri de içerir." "Benzer şekilde, OECD Kurumsal Yönetişim Yönlendirme Grubu'nun, Behind the Corporate Veil: Using Corporate Entities for Illicit Purposes (OECD, Paris, 2001) adlı 2001 raporu gerçek lehdarlığı (14 üncü sayfada) aşağıdaki şekilde tanımlar

Bu Rapor'da "gerçek lehdarlık" gerçek bir kişinin nihai gerçek lehdarlığına veya menfaatine atıfta bulunur. Bazı durumlarda, gerçek lehdarın ortaya çıkarılması, gerçek bir kişi olan gerçek sahip bulununcaya kadar çeşitli aracı kuruluş ve/veya bireylerin aşılmasını gerektirebilir. Kurumlar bakımından sahiplik hissedarlar veya üyelerin elindedir. Ortaklıklarda, menfaatler genel ve sınırlı ortaklara aittir. Trust ve vakıflarda gerçek lehdarlık, mülkünü vasiyet yoluyla bırakan kişi veya kurucu dahil olmak üzere, lehdarlara göndermede bulunur.

verilmiş olan farklı anlamdan ayırt edilmesi gerektiğini açıkça belirtmektedir. "Gerçek lehtar"ın bu farklı anlamı, Madde kapsamında uygulanamaz. Aslında, gerçek kişilere (yani bireyler) atıfta bulunan bu anlam, temettünün gerçek lehtarının bir şirket olduğu duruma atıfta bulunan 10'uncu Maddenin 2 a) bendinin açık ifadesi ile bağdaştırılamaz. 10'uncu ve 11'inci Maddeler bağlamında "gerçek lehtar" terimi, ödenen temettüler veya faiz ile ilgili hisseler veya borç istemlerinin sahipliğine ilişkin güçlüklerden çok, temettüler ve faiz ile ilgili olarak "...ye ödenen" kelimelerinin kullanımından doğan güçlükleri ele almak için amaçlanmıştır. Bu nedenle, "tüzel bir kişi ya da düzenleme üzerinde nihai kontrol" uygulayan bireylere atıfta bulunmak için geliştirilmiş bir anlamı dikkate almak, bu Maddeler bağlamında uygunsuz olacaktır.[1]

11. Maddenin getirdiği diğer koşullara bağlı olarak, bir Akit Devlette veya üçüncü bir Devlette bulunan bir acente veya temsilci gibi bir aracının, lehtar ile ödeyici arasına girdiğinde fakat gerçek lehtar diğer Akit Devletin bir mukimi olduğunda, kaynak Devlette vergi sınırlaması kullanılabilir olarak kalır (tüm üye ülkelerin tutarlı pozisyonu olmuş olan bu noktayı açıklığa kavuşturmak için, Model'in metni 1995 ve 2014'te değiştirilmiştir).

12. Kaynak Devlette vergilendirme şekli hakkındaki fıkra her hangi bir şey belirtmez. Bu nedenle, kendi yasalarını uygulama ve özellikle kaynakta indirim ya da bireysel takdir yoluyla vergi tarhı konusunda bu Devleti serbest bırakır. Usul meseleleri bu Maddede ele alınmaz. Her Devlet, kendi hukukunda bulunan usulü uygulayabilmelidir (Ancak, 1'inci Maddenin Yorumunun 26.2'nci paragrafına bakınız). Üç taraflı durumlarda özel sorunlar çıkar (24'üncü Maddenin Yorumunun 71'inci paragrafına bakınız).

13. Kaynak Devletteki kolaylığın mukim Devlette faizin vergilendirmeye tabi olması koşuluna bağlı olmasının gerekip gerekmediğini belirtmez. Bu mesele ikili görüşmelerde halledilebilir.

14. Lehtarın mukimi olduğu Devletin kaynak Devlette faizin vergilendirilmesini nasıl hesaba katacağı konusunda Maddede bir hüküm yoktur. Bu mesele, 23 A ve 23 B Maddelerinde ele alınmaktadır.

15. [Kaldırıldı]

16. [Yeniden numaralandı]

17. [Yeniden numaralandı]

3'üncü fıkra

18. 3'üncü fıkra, Madde tarafından tanımlanan vergilendirme işleminin uygulanması için "faiz" terimine verilecek anlamı belirtir. Terim, genel olarak, ipotek ile teminat altına alınmış olsun ya da olmasın ve kazançlara katılma hakkını taşısın ya da taşımasın, her tür borç gelirlerini gösterir. Açıktır ki, "her tür borç istemleri" terimi, nakit mevduat ve para şeklinde teminat ve de devlet borç senetleri ve tahviller ve borç senetlerini kapsar ve son üçü önemlerinden ve sundukları bazı özelliklerden dolayı özel olarak belirtilmiştir. Bir taraftan, bazı ülkeler tarafından gayrimenkul varlık geliri içine sokulmasına karşın, ipotek faizinin menkul varlık geliri (*revenus de capitaux mobiliers*) kategorisi içine girdiği kabul edilir. Diğer taraftan, eğer sözleşme genel karakteri ile faizli bir ödüncü gösteriyorsa, özellikle borç istemleri ve borçlunun kazançlarına katılma hakkı taşıyan tahviller ve borç senetleri yine de ödünç sayılır.

1 Mali Eylem Görev Gücü'nün önceki dipnotta alıntı yapılan tanımına bakınız.

19. Normal olarak, katılımlı tahvillerin faizi ve tahvillerin hisselere fiilen dönüştürüleceği zamana kadar borç senetleri üzerindeki faiz temettü sayılmamalıdır. Ancak ödünç, borçlu şirketin taşıdığı riskleri etkin bir şekilde paylaşıyorsa, bu gibi tahvillerin faizi bir temettü olarak anlaşılacaktır (diğerleri yanında 10'uncu Maddenin Yorumunun 25'inci paragrafına bakınız). Örtülü sermayenin var olduğu düşünülen durumlarda, temettüler ile faiz arasında ayrım yapmak bazen zordur ve sıra ile 10'uncu Madde ve 11'inci Maddede ele alınan gelir kategorileri arasında her hangi bir örtüşme olasılığından kaçınmak için, 11'inci Maddede kullanıldığı şekli ile "faiz" teriminin 10'uncu Maddede ele alınan gelir kalemlerini içermediği belirtilmelidir.

20. Daha özel olarak, devlet borç senetleri ile tahviller ve borç senetleri bakımından, bunlar ile ilişkilendirilen primlerin veya ödüllerin faiz oluşturacağını metin belirtmektedir. Genel olarak söylemek gerekirse, bir ödünç senedinin getirdiği faizi oluşturan ve kaynak Devlette bu gibi uygun biçimde vergilendirilebilir olan şey şudur; ödüncü veren kuruluş, onu alanın ödediği miktarı aşan kısmı yani tahakkuk eden faiz artı itfa veya ihraçta ödenen her hangi bir primi öder. Dolayısıyla, bir tahvil veya borç senedi primli olarak çıkarıldığında, onu alan tarafından ödenen miktarın ona geri ödenen miktarı aşan tutarı, vergilendirilebilir faiz belirlenirken, belirtilen faizden düşülmesi gereken negatif faizi oluşturabilir. Diğer taraftan, faizin tanımı, ihraç edenin aldığı ve ödediği arasındaki bir farka atfedilemeyen her hangi bir kazanç veya kaybı (bir tahvil veya borç senedi gibi menkul değerlere sahip birisinin, onların bir diğer kişiye satışı ile ya da daha önceki sahibinden menkul değeri çıkaranın aldığı miktardan farklı bir miktara almış olduğu bir menkul değerin anaparasını geri ödeyerek gerçekleştirdiği, örneğin, tahakkuk etmiş faiz veya orijinal ihraç iskontosu ya da primini temsil etmeyen bir kazanç veya kaybı) kapsamaz. Duruma bağlı olarak, böyle bir kazanç veya kayıp ya bir ticari kazanç veya kaybını, bir değer artış kazancı ya da zararını ya da 21'inci Maddeye giren geliri oluşturabilir.

20.1. Bir tahvil satıcısının alacağı miktar, tipik olarak, tahvilin satış anında tahakkuk etmiş fakat henüz ödenebilir hale gelmemiş faizi içerecektir. Birçok durumda, bu gibi tahakkuk etmiş faizi kaynak Devlet devir anında vergilemeye kalkışmayacaktır ve sadece tahvil veya borç senedi elde edeni daha sonra ödenen faizin tam tutarı üzerinden vergilendirecektir. (Böyle bir durumda, elde edenin tahvil için ödediği fiyatın, devir anında satıcı yararına tahakkuk eden faiz üzerinde elde edenin gelecekteki vergi yükümlülüğünü dikkate aldığı genel olarak varsayılır). Ancak, bazı durumlarda, bazı Devletler devir anında tahakkuk etmiş olan faiz üzerinden bir tahvilin satıcısını vergilendirilebilir. (örneğin, vergiden muaf bir kuruluşa bir tahvil satıldığında). Bu gibi tahakkuk etmiş faiz, faiz tanımının kapsamına girer ve, bu nedenle, kaynak Devlet tarafından vergilendirilebilir. Bu durumda, faiz daha sonra ödenebilir olduğunda o Devlet aynı tutarı tahvili elde etmiş olanın ellerinde tekrar vergilendirmemelidir.

21. Ayrıca, 3'üncü fıkranın ilk cümlesindeki faiz tanımı, ilke olarak kapsayıcıdır. Metinde, iç mevzuatlara ek bir atıf yapılmaması tercih edilebilir bulunmuştur; bu aşağıdaki düşüncelerle haklı çıkarılmıştır:

a) tanım, çeşitli iç mevzuatlarda faiz olarak dikkate alınan hemen hemen tüm gelir türlerini kapsamaktadır;

b) kullanılan formül yasal bakımdan daha fazla güvenlik sunmaktadır ve her hangi bir ülkenin iç mevzuatında gelecekte oluşacak değişikliklerden anlaşmaların etkilenmemesini sağlamaktadır;

c) Model Anlaşmada iç mevzuatlara atıf yapılmasından mümkün olduğu kadar kaçınılmalıdır.

Bununla beraber, iki Akit Devletin kendi iç mevzuatlarından her hangi birine göre faiz olarak

vergilendirilen fakat tanımın kapsamadığı her hangi bir geliri formüle dahil etmek için, iki taraflı bir anlaşmada kullanılan formülü genişletebilecekleri ve bu koşullarda kendi iç mevzuatlarına gönderme yapmayı tercih edilebilir bulabilmeleri kabul edilmiş bulunmaktadır.

21.1. 3'üncü fıkranın ilk cümlesindeki faiz tanımı normal olarak, temelinde borcun yer almadığı bazı geleneksel olmayan finansal araçlar (örneğin, faiz oranı takasları) altında yapılan ödemelere uygulanmaz. Ancak; "özün önceliği" kuralı, "hakların kötüye kullanımı" ilkesi veya her hangi bir benzer öğretiye göre bir kredinin var sayıldığı ölçüde, tanım uygulanacaktır.

22. 3'üncü fıkranın ikinci cümlesi, geç ödeme için ceza bedellerini faiz tanımının dışında tutar ama Akit Devletler bu cümleyi atlamakta ve ceza bedellerini ikili anlaşmalarında faiz olarak işleme almakta serbesttir. Sözleşmeye veya teamüllere göre veya bir yargıya dayanarak ödenebilen ceza bedelleri, ya süre ile orantılı olarak hesaplanan ya da sabit tutarlı ödemelerden oluşur; bazı durumlarda, her iki ödeme şeklini birleştirebilirler. Süre ile orantılı olarak belirlenseler bile, sermaye gelirinden çok, borç veren tarafından borçlunun yükümlülüklerini karşılamada gecikmesi yüzünden uğranılan kaybın özel bir telafi şeklini oluşturur. Dahası, yasal güvenlik ve uygulama kolaylığı düşünceleri, hangi biçimde ödenirse ödensin bu tür tüm ceza bedellerinin vergilendirilme işlemlerinin amaçları bakımından aynı temele oturtulmasını tavsiye edilebilir kılmaktadır. Diğer taraftan, iki Akit Devlet, temettü olarak işlem görmesini amaçladıkları her hangi bir tür faizi 11'inci Maddenin uygulamasının dışında bırakabilirler.

23. Son olarak, yıllık düzenli gelirlerin faize katılmasının gerekip gerekmediği meselesi doğar: katılmamaları yönünde bir görüş vardır. Bir taraftan, geçmişteki çalışma nedeniyle sağlanan yıllık düzenli gelirlere 18'inci Maddede atıf yapılır ve emekli maaşlarına ilişkin kurallara bağlıdır. Diğer taraftan, satın alınmış yıllık düzenli gelir taksitlerinin satın alma sermayesi üzerinde bir faiz unsurunu ve de sermaye getirisini içerdiği ve böylece bu gibi taksitlerin günden güne tahakkuk eden "hukuki ürünler" oluşturmasının doğruluğuna rağmen, sadece gelir unsurunu menkul sermaye geliri ile aynı kategoride vergilendirmek için, sermayenin gelirini temsil eden unsur ile bir sermaye getirisini temsil eden unsur arasında ayrım yapmak birçok ülke için zor olacaktır. Vergilendirme yasaları, yıllık düzenli gelirleri çoğu kez maaşlar, ücretler ve emekli maaşları kategorisinde sınıflandıran özel hükümler içerir ve buna göre vergilendirir.

4'üncü Fıkra

24. Bazı Devletler, lehtarın kaynak Devlette bir işyeri bulunduğunda, kendi toprağındaki kaynaklardan doğan ve diğer Devletlerin mukimleri olan bireyler veya tüzel kişilere ödenebilir olan temettüler, faiz ve gayrimaddi hak bedellerinin, hem kaynak Devlette hem de lehtarın mukimi olduğu Devlette vergilendirilmesini önlemek için yapılmış düzenlemenin kapsamı dışında kaldığını düşünürler. 4'üncü fıkra, bazen "işyerinin cazibesi" olarak atıf yapılan böyle bir kavrama dayalı değildir. Bir Akit Devletin bir mukimine diğer Devletteki bir kaynaktan doğan faizin, bir çeşit yasal karine ya da hatta kurgu ile bu mukimin sonraki Devlette sahip olabileceği bir işyeri ile ilgili olması gerektiğini, böyle bir durumda adı geçen Devletin vergilendirmesini sınırlamak zorunda kalmaması için, öngörmez. Fıkra sadece, eğer işyerinin varlıklarının bir kısmını oluşturan borç istemleri bakımından ödeniyorsa ya da başka şekilde bu yer ile etkin biçimde bağlantılı ise, kaynak Devlette faizin, diğer Devletin bir mukimi olan lehtarın orada sahip bulunduğu işyerinin kazançlarının bir parçası olarak vergilendirilebilir olduğunu öngörür. Bu durumda, 4'üncü fıkra faizin kaynak Devletini Maddenin tüm sınırlamalarından kurtarır. Yukarıdaki açıklamalar, 7'nci Maddenin yorumundakiler ile uyumludur.

25. Fıkranın, faiz gelirine tercihli uygulama sunan ülkelerde sadece bu amaçla kurulmuş işyerlerine kredilerin aktarılması yoluyla, kötüye kullanmalara yol açabileceği belirtilmiştir. Böyle kötü amaçlı işlemlerin yurtiçinde kötüye kullanmayı önleme kurallarının uygulanmasını tetikleyebileceği gerçeğinden ayrı olarak, belli bir lokasyonun sadece, eğer orada bir iş yürütülüyorsa bir işyeri oluşturabileceği ve aşağıda açıklandığı gibi, bir borç isteminin böyle bir lokasyon ile "etkin olarak bağlantılı olması" gerekliliğinin, sadece borç isteminin muhasebe amaçları ile işyerinin defterlerine kaydedilmesinden daha fazlasını gerektirdiği kabul edilmelidir.

25.1. Ödenen faizin ilişkili olduğu borç istemi, bir işyeri ile etkin biçimde bağlantılı olacak ve bu nedenle, Komite'nin Kazançların İşyerlerine Atfedilmesi[1] başlıklı raporunda 7'nci Maddenin 2'nci fıkrasının uygulanması amaçları için geliştirilen ilkelere göre, eğer borç isteminin "ekonomik" sahipliği o işyerine atfedilirse, ticari varlıklarının bir kısmını oluşturacaktır (özellikle raporun 1'inci Bölümünün 72 ila 97'nci paragraflarına bakınız). Bu fıkra bağlamında, bir borç isteminin "ekonomik" sahipliği, birlikte gelen yararlar ve yükler (örneğin, borç isteminin sahipliğine atfedilebilir faize ilişkin hak ve borç isteminin değerinin artması ya da azalmasından doğan kazanç ve zararlara olan potansiyel maruz kalma) ile beraber, ayrı bir teşebbüs tarafından gelir vergisi amaçları ile sahipliğin eşdeğeri anlamına gelir.

25.2. Sigorta faaliyetleri yürüten bir teşebbüse ait işyeri durumunda, bir borç isteminin işyeri ile etkin bir şekilde bağlantılı olup olmadığının belirlenmesi, borç isteminin üzerindeki gelir ya da ondan doğan kazancın işyerine atfedilen yatırım varlıklarının miktarı üzerindeki getirisinin belirlenmesinde dikkate alınıp alınmayacağı konusunda, Komite'nin raporunun IV. Bölümünde belirtilen kılavuza gerekli özen gösterilerek yapılacaktır (özellikle IV. Bölümün 165 ila170'inci paragraflarına bakınız). Bu kılavuz genel nitelikte olduğundan, vergi otoriteleri, işyeri ile etkin bir şekilde bağlantılı olan belli varlıkları belirlemek amaçlarıyla, bir teşebbüsün bu kılavuzu makul ve tutarlı uygulamasını dikkate alan esnek ve faydacı bir yaklaşımı uygulamayı düşünmelidir.

5'inci Fıkra

26. Bu fıkra, faizi ödeyenin mukimi olduğu Devletin faizin kaynak Devleti olduğu ilkesini düzenler. Ancak, faizi ödeyenin diğer Akit Devlette sahip olduğu bir işyeri ile açık bir ekonomik bağlantıya sahip faiz getiren krediler durumunda, bu kurala bir istisna getirir. Eğer kredi bu yerin gereksinimleri için akdedilmiş ve faizi bu yer tarafından üstleniliyorsa, fıkra, üçüncü bir Devlette ikamet ettiği zaman bile işyeri sahibinin mukim olduğu yeri bir kenara bırakarak, faizin kaynağının işyerinin bulunduğu Akit Devlette olduğunu belirler.

27. Oluşan faizin ilişkili olduğu borç ile işyeri arasında bir ekonomik bağlantının yokluğunda, bu nedenle işyerinin bulunduğu Devlet faizin doğduğu Devlet sayılmaz; böyle bir faizi, işyerinin önemi ile orantılı bir "vergilendirilebilir kota" limitleri içinde bile, vergilendirme hakkı yoktur. Böyle bir uygulama, 5'inci fıkra ile uyuşmayacaktır. Üstelik 5'inci fıkranın ilk cümlesinde tespit edilen kuraldan her hangi bir ayrılış, sadece borç ile işyeri arasındaki ekonomik bağlantı yeteri kadar açık olduğunda haklı çıkarılır. Bu bağlantıda, birçok olası durumlar ayırt edilebilir:

a) İşyerinin yönetimi, işyerinin belirli gereksinimleri için kullandığı bir borç akdetmiştir; borcu yükümlülükleri arasında gösterir ve borç üzerindeki faizi doğrudan borç verene öder.

b) Teşebbüsün ana merkezi, geliri sadece başka bir ülkede bulunan bir işyerinin amaçları için kullanılan bir borç akdetmiştir. Faiz, ana merkez tarafından ödenir ama nihai olarak işyeri tarafından üstlenilir.

1 Kazançların İşyerlerine Atfedilmesi, OECD, Paris, 2010.

c) Borç, teşebbüsün ana merkezi tarafından akdedilir ve geliri farklı ülkelerde bulunan birçok işyeri için kullanılır.

(a) ve *(b)*durumlarında, 5'inci fıkranın ikinci cümlesinde belirtilen koşullar yerine getirilir ve işyerinin bulunduğu Devlet, faizin doğduğu Devlet sayılmalıdır. Ancak, *(c)* durumu, aynı krediye birden çok kaynağın atfedilmesini dışarıda bırakan bir metne sahip olan 5'inci fıkranın hükümleri dışında kalır. Üstelik böyle bir çözüm, önemli ölçüde idari karmaşaya yol açacak ve borç verenler için faize uygulanacak vergilendirmeyi önceden hesaplamalarını olanaksız hale getirecektir. Ancak, 5'inci fıkradaki son hükmün uygulanmasını *(a)* durumu ile kısıtlamak ya da *(c)* durumuna genişletmek iki Akit Devletin elindedir.

28. 5'inci fıkra, hükümlerinin dışında kalan şu durum için bir çözüm sağlamaz. Hem lehtar hem de ödeyen gerçekten Akit Devletlerin mukimleridir ama borç, ödeyenin üçüncü bir Devlette sahip olduğu bir işyerinin gereksinimleri için alınmıştır ve faiz bu yer tarafından üstlenilir. Bu nedenle, 5'inci fıkranın bu haliyle, sadece ilk cümlesi bu gibi bir duruma uygulanacaktır. Faizin, hesabına borç alınan ve faizi ödeyecek olan işyerinin bulunduğu toprağa sahip üçüncü Devlette değil, ödeyenin bir mukimi olduğu Akit Devlette doğacağı kabul edilecektir. Böylece, faiz hem ödeyenin bir mukimi olduğu Akit Devlette hem de lehtarın bir mukimi olduğu Akit Devlette vergilendirilecektir. Gerçi, Maddede sağlanan düzenlemeler ile bu iki Devlet arasında çifte vergilendirmeden kaçınılacaktır ama üçüncü Devlet borç üzerindeki faizi, kendi toprağındaki işyeri tarafından üstlenildiği zaman kaynakta vergilendirirse, bunlar ile üçüncü Devlet arasında kaçınılmayacaktır.

29. Bu durumun Anlaşmada ele alınmamasına karar verilmiştir. Bu nedenle, ödeyenin mukimi olduğu Akit Devlet, hesabına borç alınan ve faizi üstlenecek olan işyerinin bulunduğu üçüncü Devlet lehine kaynakta vergilendirmesinden vazgeçmek zorunda değildir. Bu böyle olmasaydı ve üçüncü Devlet işyerinin üstlendiği faizi kaynakta vergilendirmeye bağlı kılmasaydı, böyle bir üçüncü Devlette bulunan bir işyerinin kullanımı yoluyla, Akit Devlette kaynak vergilendirmesinden kaçınma girişimleri olabilirdi. Bundan endişe etmeyen ve yukarıdaki fıkrada belirtilen hususu ele almak isteyen Devletler, aşağıdaki 30'uncu paragrafta önerilen 5'inci fıkranın alternatif formülasyonunu ikili anlaşmalarında kullanmayı kabul ederek bunu yapabilirler. Biraz önce atıf yapılan çifte vergilendirme riski, çok taraflı bir anlaşma ile de önlenebilir. Ayrıca, 28'inci paragrafta belirtilen durumda, ödeyenin mukimi olduğu Devlet ile hesabına borç alınan ve faizi üstlenecek olan işyerinin bulunduğu üçüncü Devlet faizi kaynakta vergilendirme hakkını birlikte talep ederlerse, bu iki Devlet ile, uygun olduğunda, lehtarın mukimi olduğu Devletin, gerektiğinde (25'inci Maddenin 3'üncü fıkrasında öngörülen şekilde) karşılıklı anlaşma usulünü kullanarak, bu gibi hak iddialarından doğacak çifte vergilendirmeden kaçınmak için birlikte önlemler almalarını engelleyecek hiç birşey yoktur.

30. 29'uncu paragrafta belirtildiği gibi, böyle bir çifte vergilendirme çok taraflı bir anlaşma ile ya da lehdarın mukimi olduğu Devlet ve ödeyenin mukimi olduğu Devlet, 5'inci fıkranın ikinci cümlesini, Maddenin 1 ve 2 numaralı fıkralarının faize uygulanmamasını ve daha sonra tipik olarak 7'nci veya 21'inci Madde kapsamına girmesini sağlama etkisi yaratacak olan, aşağıdaki şekilde düzenlemek için anlaştığında önlenebilir:

> Ancak, bir Akit Devletin bir mukimi olsun ya da olmasın, faizi ödeyen kişi, mukimi olduğu Devlet dışındaki bir Devlette, ödenen faizin ilişkili olduğu borçluluk ile bağlantılı bir işyerine sahip olduğunda ve bu faiz bu işyeri tarafından üstlenildiğinde, o zaman bu faizin, işyerinin bulunduğu Devlette doğacağı kabul edilir.

31. Eğer iki Akit Devlet ikili görüşmelerde, bu geliri münhasıran vergilendirme hakkını gelirin lehtarının mukimi olduğu Devlete vermeyi kabul ederse, ilişkilerini tespit eden anlaşmaya bu yüzden 5'inci fıkrada böyle bir gelirin kaynak Devletini tanımlayan hükmü dahil etmenin bir değeri yoktur. Ama faizi ödeyecek olan kişi kaynakta faizi vergilendiren üçüncü bir Devlette hesabına borcun alınmış olduğu ve borçla ilgili faizi üstlenecek olan bir işyerine sahip ise, böyle bir durumda çifte vergilendirmenin tamamen önlenemeyeceği aynı ölçüde açıktır. Olay o zaman sadece yukarıdaki 28 ila 30 numaralı paragraflarda tasarlanan ile aynı olacaktır.

6'ncı Fıkra

32. Bu fıkranın amacı, ödeyen ile gerçek lehtar veya bunların her ikisi ile bir diğer kişi arasındaki özel bir ilişki nedeniyle, ödenen faiz tutarının, ödeyen ile gerçek lehtar tarafından emsallere uygun olarak kabul edilecek olan tutarı geçeceği durumlarda, faizin vergilendirilmesi hakkındaki hükümlerin işlemesini kısıtlamaktır. Böyle bir durumda, Maddenin hükümlerinin sadece son belirtilen tutara uygulanacağını ve faizin aşan kısmının, Anlaşmanın diğer hükümlerine gerekli özen gösterilerek, iki Akit Devletin yasalarına göre vergilendirilebilir olarak kalacağını belirtir.

33. Bu hükmün uygulanması için, fazladan elde bulundurulan faizin, ödeyen ile gerçek lehtar veya bunların her ikisi ile bir diğer kişi arasındaki özel bir ilişki nedeniyle olması gerektiği metinden açıkça bellidir. Ödeyeni doğrudan ya da dolaylı olarak kontrol eden veya onun tarafından doğrudan ya da dolaylı olarak kontrol edilen, ya da onunla ortak çıkara sahip bir gruba tabi olan bir birey veya tüzel kişiye faizin ödendiği durumlar örnek olarak belirtilebilir. Dahası, bu örnekler, 9'uncu Madde tarafından tasarlanan durumlara benzer ya da benzeşen niteliktedir.

34. Diğer taraftan, özel ilişki kavramı, kan veya evlilik yoluyla ilişkiyi ve genel olarak, faizin ödenmesine yol açan yasal ilişkiden farklı olarak, her hangi bir çıkar topluluğunu da kapsar.

35. Faizin fazla kısmına uygulanacak vergilendirme işlemi bakımından, ilgili Devletlerin vergi yasalarının hükümleri ve Anlaşmanın hükümlerini uygulama amaçlarıyla, bunun içinde sınıflandırılması gereken gelir kategorisini belirlemek için, bu gibi bir fazlanın gerçek niteliğinin her olayın koşullarına göre ortaya çıkarılması gerekecektir. Bu fıkra, öz kaynağa bir katkı karakterini ona verecek şekilde borcun yeniden sınıflandırılmasına değil, sadece faizin uygulandığı oranın düzeltilmesine izin verir. 11'inci Maddenin 6'ncı fıkrasına göre böyle bir düzeltmenin olanaklı olması için, en azından "kendisi için ödeme yapılan borç istemini dikkate alarak" şeklindeki sınırlayıcı ifadeyi çıkarmak gerekli olacaktır. Eğer daha açık bir niyetin uygun olacağı hissedilirse, "hangi nedenle olursa olsun" şeklinde bir deyim "aşan" kelimesinden sonra eklenebilir. Borcun tutarı ya da borçla ilgili (faiz oranı dahil) koşulların, özel ilişkinin yokluğunda anlaşılacak olandan farklı olması nedeniyle, bir faiz ödemesinin bir kısmı ya da tamamı aşırı olduğunda, bu alternatif biçimlerin her hangi biri uygulanacaktır. Gene de, bu fıkra sadece alıcıyı değil, aşırı faizi ödeyeni de etkileyebilir ve eğer kaynak Devletin yasaları izin verirse, Anlaşmanın diğer uygulanabilir hükümlerine gerekli özen gösterilerek, bir indirim yapılarak aşırı tutara izin verilmez. Eğer iki Akit Devlet, faizin aşırı kısmına duruma göre uygulanacak Anlaşmanın diğer hükümlerini belirlemede güçlük yaşarsa, genel anlamı değiştirmedikleri sürece, 6'ncı fıkranın son cümlesine ek açıklamalar koymalarını önleyecek hiç bir şey yoktur.

36. İki Akit Devletin kendi yasalarının ilkeleri ve kuralları, fazlalığı vergilendirme amaçlarıyla Anlaşmanın farklı Maddelerinin uygulanmasını zorunlu kılarsa, bu güçlüğü yenmek için, Anlaşmanın sağladığı karşılıklı anlaşma usulüne başvurmak gerekli olacaktır.

Yorum Hakkında Görüş

37. *Kanada* ve *Birleşik Krallık*, yukarıdaki 18'inci paragraf ile bağlı değildir. Kendi iç mevzuatlarına göre, bazı faiz ödemeleri dağıtımlar olarak işlem görür ve bu nedenle 10'uncu Maddeye göre ele alınır.

Madde ile ilgili çekinceler

2'nci Fıkra

38. *Şili*, *Macaristan*, *İsrail*, *Meksika*, *Portekiz*, *Slovak Cumhuriyeti* ve *Türkiye*, 2'nci fıkrada verilen oran konusundaki pozisyonlarını saklı tutarlar.

39. *İsrail*, bir Akit Devletin bir mukiminin kendi faiz geliri üzerinde, sanki bu gelir ticari kazançmış ve 7'nci Maddeye göre vergilendirilebilirmiş gibi vergilendirilmesine izin verecek bir hükmü dahil etme hakkını saklı tutar.

40. *Birleşik Devletler*, bazı koşullu faiz biçimlerini, 11'inci Maddenin 2'nci fıkrasının b) bendine göre portföy temettülerine uygulanabilir oranda vergilendirme hakkını saklı tutar. Ayrıca, "bir gayrimenkul ipoteği yatırım aracı kanalındaki artık faiz bakımından dahil edilen bir fazlalık olan" bir faiz biçimini kendi hukukuna göre vergilendirme hakkını saklı tutar.

40.1. *Estonya*, 2'nci fıkranın uygulanması usulünün yetkili makamlarca karşılıklı anlaşma yoluyla çözümü zorunluluğunu dahil etmeme hakkını saklı tutar.

3'üncü Fıkra

41. *Meksika*, finansal kiralama ve faktoring sözleşmelerinden elde edilen gelir gibi diğer gelir türlerini faiz olarak görme hakkını saklı tutar.

42. *Belçika*, *Kanada*, *Estonya* ve *İrlanda*, kendi iç mevzuatlarına göre dağıtımlar olarak işlem gören faiz ödemelerinin 10'uncu Madde kapsamına girmesini sağlamak için faiz tanımını değiştirme hakkını saklı tutarlar.

43. *Kanada*, *Şili* ve *Norveç*, borçlunun kazançlarına katılma hakkına sahip borç istemlerine yapılan atfı kaldırma hakkını saklı tutarlar.

44. *Şili*, *Yunanistan*, *Portekiz* ve *İspanya*, 1963 Taslak Anlaşmada bulunan tanım doğrultusunda, kendi iç mevzuatlarına bir atıf ekleyerek faizin tanımını genişletme hakkını saklı tutarlar.

45. [Kaldırıldı]

6'ncı Fıkra

46. *Meksika*, kötüye kullanmaya karşı bir güvenlik önlemi olarak, karşılıklı kredilerden elde edilen faiz işlemi hakkında bir hükmü dahil etme hakkını saklı tutar.

GAYRİMADDİ HAK BEDELLERİNİN VERGİLENDİRİLMESİ İLE İLGİLİ MADDE 12'YE İLİŞKİN YORUM

I. Başlangıç Açıklamaları

1. İlke olarak, patent ve benzeri varlıkları kullanma lisanslarına ilişkin yapılan gayrimaddi hak bedeli ve benzeri ödemeler, ödemeyi alanın kiralamadan elde ettiği bir gelirdir. Kiralama, bir teşebbüs ile bağlantılı olarak (ör. bir yayımcı tarafından kiraya verilen edebi telif hakkının kullanımı veya mucit tarafından kiraya verilen bir patentin kullanımı) veya kiralayanın herhangi bir faaliyetinden oldukça bağımsız olarak (ör. mucidin mirasçıları tarafından kiraya verilen bir patentin kullanımı) yapılabilir.

2. Bazı ülkeler, ödemeyi alanın ödeyenle aynı Devlette ikamet etmediği veya aynı Devlette vergilendirilebilir olmadığı sürece, ödeyenin vergi amaçları bakımından ödenen gayrimaddi hak bedellerinin indirilmesine izin vermezler ve indirimi yasaklarlar. Gayrimaddi hak bedellerinin bir Akit Devlet mukimi tarafından diğer Akit Devlet mukimine ödendiği durumlarda, bunların indirimine izin verilmesinin gerekip gerekmediği sorusu 24'üncü Maddenin 4'üncü fıkrasında ele alınmıştır.

II. Madde hükümlerine ilişkin Yorum

1'inci Fıkra

3. 1'inci fıkra, gayrimaddi hak bedellerinin, gerçek lehtarın mukim olduğu Devlette münhasır vergilendirilmesi ilkesini düzenler. Bu ilkenin tek istisnası 3'üncü fıkrada ele alınan durumlarda ortaya çıkan istisnadır.

4. Aracılara yapılan ödemelerde 12'nci Maddenin nasıl uygulanacağını açıklığa kavuşturmak için gerçek lehtarlık koşulu Maddenin 1'inci fıkrasında getirilmiştir. Burada, gayrimaddi hak bedeli gelirinin sırf kaynak Devletin anlaşma yaptığı bir Devletin mukimine doğrudan ödenmesi nedeniyle kaynak Devletin gayrimaddi hak bedeli geliri üzerindeki vergileme haklarından vazgeçmek zorunda olmadığı açıkça belirtilmiştir. Bu nedenle, "gerçek lehdar" terimi (Anglo-Sakson hukuku olan birçok ülkenin trust hukukunda sahip olduğu anlam gibi[1]) dar bir teknik anlamda kullanılmayıp daha çok kendi bağlamında ve çifte vergilendirmenin önlenmesi ile vergi kaçırmanın ve vergiden kaçınmanın engellenmesi dahil olmak üzere, Anlaşmanın hedef ve amaçları ışığında anlaşılmalıdır.

4.1. Bir gelir unsuruna ilişkin indirim veya istisna, söz konusu gelirin mukim Devlet tarafından eşzamanlı vergilendirilmesinden doğacak çifte vergilendirmeyi tamamen veya kısmen önlemek için kaynak Devlet tarafından diğer Akit Devletin mukimine tanınır. Bir gelir unsurunun acente veya temsilci sıfatıyla hareket eden bir Akit Devlet mukimine ödenmesi halinde, sadece geliri doğrudan elde edenin diğer Akit Devletin mukimi statüsünde olması nedeniyle kaynak Devlet tarafından indirim veya istisnanın sağlanması Anlaşmanın hedef ve amaçları ile tutarsız olacaktır. Bu durumda, geliri doğrudan elde eden mukim statüsünü kazanır. Ancak, bunun sonucunda olası bir çifte vergilendirme ortaya çıkmaz. Çünkü geliri elde eden, mukim Devlette vergisel açıdan gelirin sahibi olarak değerlendirilmez.

---

1 Örneğin, bir ihtiyari trust'ın trustee'leri belli bir dönemde kazanılan gayrimaddi hak bedellerini dağıtmadıklarında bu trustee'ler (veya ayrı bir mükellef olarak tanınıyorsa trust), bu sıfatla hareket ederek ilgili trust hukukuna göre gerçek lehdar olmasalar bile 12'inci Maddenin amaçları bakımından böyle bir gelirin gerçek lehdarını oluşturabilirler.

4.2. Bir Akit Devlet mukimi, acente veya temsilci ilişkisinin dışında, söz konusu gelirin yararını gerçekten elde eden diğer bir kişi için aracı olarak hareket ettiği bir durumda, kaynak Devletin indirim veya istisna sağlaması Anlaşmanın hedef ve amaçları ile aynı ölçüde tutarsız olacaktır. Bu nedenlerle, Mali İşler Komitesi'nin "Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları ve Aracı Şirketlerin Kullanımı[1]" başlıklı raporu, aracı şirketin sadece ilgili tarafların hesabına hareket eden bir yediemin ya da yönetici konumunda olup pratikte çok dar yetkilere sahip olması durumunda, söz konusu gelirin resmi sahibi olmasına rağmen normalde gerçek lehdar sayılamayacağı sonucuna varmıştır.

4.3. Bu çeşitli örneklerde (acente, temsilci, yediemin veya yönetici olarak hareket eden aracı şirket) gayrimaddi hak bedellerinin doğrudan alıcısı "gerçek lehtar" değildir. Çünkü, o alıcının gayrimaddi hak bedellerini kullanma ve yararlanma hakkı, alınan ödemeyi başka bir kişiye geçirme konusunda sözleşmeden doğan veya yasal bir yükümlülük ile kısıtlıdır. Böyle bir yükümlülük normal olarak ilgili yasal belgelerden doğacaktır ama alınan ödemeyi başka bir kişiye geçirme konusunda sözleşmeden doğan ya da yasal bir yükümlülük ile kısıtlanmadan, alıcının alınan gayrimaddi hak bedellerini özü itibariyle kullanma ve yararlanma hakkına açıkça sahip olmadığını gösteren gerçekler ve koşullar temelinde de var olduğu görülebilir. Bu tür bir yükümlülük, ödemenin alınmasına bağlı olmayan ve doğrudan alıcının bir borçlu ya da finansal işlemlerin bir tarafı olarak sahip olduğu bir yükümlülük gibi, doğrudan alıcı tarafından bir ödemenin alınmasına bağlı olmayan sözleşmeden doğan ya da yasal yükümlülükleri veya 1'inci Madde Hakkındaki Yorumun 6.8 ila 6.34 numaralı paragraflarındaki ilkelere göre anlaşmanın sağladığı yararlara hak kazanmış emeklilik planları ve kolektif yatırım araçlarının tipik dağıtım yükümlülüklerini içermez. Bir gayrimaddi hak bedeli alıcısının, alınan ödemeyi bir başka kişiye iletme konusunda sözleşmeden ya da yasadan doğan bir yükümlülük ile kısıtlanmadan gayrimaddi hak bedellerini kullanma ve yararlanma hakkına sahip olduğu durumda, alıcı o gayrimaddi hak bedellerinin "gerçek lehtar"ıdır. 12'nci Maddenin, bazı durumlarda farklı olabilen gayrimaddi hak bedellerinin ödendiği hak ya da varlığın sahibinin aksine, gayrimaddi hak bedellerinin gerçek lehtarına atıfta bulunduğu da belirtilmelidir.

4.4. Ancak, gayrimaddi hak bedelleri alıcısının bu bedellerin gerçek lehtarı sayılması gerçeği, 1'inci fıkra hükümlerinin otomatik olarak uygulanması gerektiği anlamına gelmez. Bu hükmün kötüye kullanıldığı durumlarda hükümden yararlandırılmaz (aşağıdaki 7'nci paragrafa da bakınız). 1'inci Madde yorumunun "Anlaşmanın uygunsuz kullanımı" bölümünde açıklandığı gibi, aracı şirketleri ve daha genel olarak anlaşma hükümlerinden yararlanarak avantaj sağlama durumlarını ele almanın çeşitli yolları vardır. Anlaşmalardaki kötüye kullanma karşıtı özel hükümler, genel kötüye kullanma karşıtı kurallar ve özün önceliği ya da gerçek ekonomik mahiyet gibi yaklaşımlar bunlara dahildir. "Gerçek lehtar" kavramı, vergiden kaçınmanın bazı biçimlerini ele alırken (yani, gayrimaddi hak bedellerini başka birisine geçirmekle yükümlü olan bir alıcının araya girdiği durumlar), anlaşma hükümlerinden yararlanarak avantaj sağlama ile ilgili diğer durumlara değinmez ve dolayısıyla bu gibi durumları ele alma konusundaki diğer yaklaşımların uygulanmasını herhangi bir şekilde kısıtlar gibi görülmemelidir.

4.5. "Gerçek lehtar"ın anlamına ilişkin yukarıdaki açıklamalar, söz konusu terime bu Madde bağlamında verilen anlamın, kuruluşlar veya varlıklar üzerinde nihai kontrol uygulayan kişilerin (tipik olarak bireylerin) belirlenmesine ilişkin diğer araçlar[2] bağlamında o terime

1 OECD Model Vergi Anlaşması'nın tam sürümünün II'nci Cildi, R(6)-1 sayfasında tekrar verilmiştir.

2- Örneğin şunlara bakınız; Mali Eylem Görev Gücü, International Standards on Combating Money Laundering and the Financing of Terrorism & Proliferation – The FATF Recommendations (OECD- FATF, Paris, 2012) uluslararası kara parayı aklamayı önleme standardını detaylı bir şekilde belirtir ve gerçek lehdarın aşağıdaki tanımını (110 uncu sayfada) içerir: "Bir müşteriye ve/veya adına bir işlem yapılmakta olan kişiye nihai olarak sahip olan veya onu kontrol eden gerçek kişi(ler). Bu tanım bir tüzel kişi veya düzenleme üzerinde nihai etkin kontrol uygulayan kişileri de içerir." "Benzer şekilde, OECD Kurumsal Yönetişim Yönlendirme Grubu'nun, Behind the Corporate Veil: Using Corporate Entities for Illicit Purposes (OECD, Paris, 2001) adlı 2001 raporu gerçek lehdarlığı (14 üncü sayfada) aşağıdaki şekilde tanımlar

Bu Rapor'da "gerçek lehdarlık" gerçek bir kişinin nihai gerçek lehdarlığına veya menfaatine atıfta bulunur. Bazı durumlarda, gerçek lehdarın ortaya çıkarılması, gerçek bir kişi olan gerçek sahip bulununcaya kadar çeşitli aracı kuruluş ve/veya bireylerin aşılmasını gerektirebilir. Kurumlar bakımından sahiplik hissedarlar veya üyelerin elindedir. Ortaklıklarda, menfaatler genel ve sınırlı ortaklara aittir. Trust ve vakıflarda gerçek lehdarlık, mülkünü vasiyet yoluyla bırakan kişi veya kurucu dahil olmak üzere, lehdarlara göndermede bulunur.

verilmiş olan farklı anlamdan ayırt edilmesi gerektiğini açıkça belirtmektedir. "Gerçek lehdar"ın bu farklı anlamı Anlaşma kapsamında uygulanamaz. Aslında gerçek kişilere (yani bireylere) atıfta bulunan bu anlam, bir temettünün gerçek lehdarının bir şirket olduğu duruma atıfta bulunan 10'uncu Maddenin 2(a) bendinin açık ifadesi ile bağdaştırılamaz. "Gerçek lehdar" terimi, 10 ve 11'inci Maddelerin 1'inci fıkrasında bulunan ve 1977 Model Çifte Vergilendirme Anlaşmasının 12'nci Maddesinin 1'inci fıkrasında benzer şekilde kullanılan "...ye ödenen" kelimesinin, temettü, faiz veya gayrimaddi hak bedeli ödenmesine neden olan hisse, borç-istem, varlık veya hak sahipliği bağlamında kullanılmasından çok temettü, faiz ve gayrimaddi hak bedelinin kendisiyle ilgili olan kullanımından doğan güçlükleri ele almak amacıyla getirilmiştir. Bu nedenle, "bir tüzel kişi veya düzenleme üzerinde nihai etkin kontrol" uygulayan bireylere atıfta bulunmak için geliştirilmiş bir anlamı dikkate almak bu Maddeler bağlamında uygunsuz olacaktır.[1]

4.6. Maddenin getirdiği diğer koşullara bağlı olarak, bir Akit Devlette veya üçüncü bir Devlette bulunan bir acente veya temsilci gibi bir aracının lehdar ile ödeyici arasına girdiğinde; fakat gerçek lehdar diğer Akit Devletin bir mukimi olduğunda, kaynak Devlette vergilendirme sınırlaması kullanılabilir olarak kalır (tüm üye ülkelerin tutarlı pozisyonu olan bu noktayı açıklığa kavuşturmak için, Modelin metni 1997'de değiştirilmiştir.).

5. Madde sadece, bir Akit Devlette doğan ve diğer Akit Devletin bir mukiminin gerçek lehdar olduğu gayrimaddi hak bedellerini ele alır. Bu nedenle, üçüncü bir Devlette doğan gayrimaddi hak bedellerine ve bir Akit Devlette doğan ve o Devletin bir teşebbüsünün diğer Akit Devlette sahip olduğu bir işyerine atfedilebilen gayrimaddi hak bedellerine uygulanmaz (bu durumlar için, 21'inci Maddenin Yorumunun 4 ila 6 numaralı paragraflarına bakınız). Usul meseleleri bu Maddede ele alınmamıştır. Her Devlet, kendi hukukunda sağlanan usulü uygulayabilmelidir. Üç taraflı durumlarda özel sorunlar ortaya çıkar (24'üncü Maddenin Yorumunun 71'inci paragrafına bakınız).

6. Fıkra, kaynak Devletteki istisnayı gayrimaddi hak bedellerinin mukim Devlette vergilendirilmesi koşuluna bağlı olmasının gerekip gerekmediğini belirtmez. Bu mesele, ikili görüşmelerle halledilebilir.

7. Genellikle aşağıdaki duruma dikkat çekilir: bir Akit Devlette doğan gayrimaddi hak bedellerinin gerçek lehtarı diğer Akit Devlette mukim bir şirkettir. Sermayesinin tamamı ya da bir kısmı bu diğer Devletin dışında mukim olan hissedarlara aittir. Şirketin uygulaması, kazançlarını temettü şeklinde dağıtmamaktır ve tercihli vergilendirme uygulamasından yararlanır (özel yatırım şirketi, ana şirket). Böyle bir şirket durumunda, 1'inci fıkrada sağlanan, gayrimaddi hak bedellerinin kaynak Devlette vergiden istisna edilmesine izin vermenin haklı olup olmadığı sorusu ortaya çıkabilir. İkili görüşmeler yapılırken, bu gibi şirketlerin tabi olacağı uygulamayı tanımlamak için bu Maddede düzenlenen vergilendirme kuralına getirilecek özel istisnalar üzerinde anlaşmak uygun olabilir.

2'nci Fıkra

8. 2'nci fıkra, "gayrimaddi hak bedelleri" teriminin tanımını içerir. Bu bedeller, genel olarak, farklı edebi ve sanatsal mülkiyet biçimlerini oluşturan haklar ya da varlıklar, metinde belirtilen fikri mülkiyet unsurları ve sınai, ticari veya bilimsel tecrübeye dayalı bilgi birikimi ile ilgilidir. Tanım, bir kamu siciline kaydedilmiş ya da kaydedilmesi gerekli olsun ya da olmasın, belirtilen türdeki hakların kullanımı ya da kullanımının yetkilendirilmesi için yapılan ödemelere uygulanır. Tanım, hem bir lisans altında yapılan ödemeleri hem de yasadışı kopyalama ve hak

1 Mali Eylem Görev Gücü'nün önceki dipnotta alıntı yapılan tanımına bakınız.

ihlali için bir kişinin ödemek zorunda olduğu tazminatı kapsar.

8.1. Ancak, tanım, birisine ait bir hakkın kaç defa kullanıldığına dayalı olmasına karşın, onunla ilgili hakka ya da kullanım hakkına kendisi sahip olmayan başka birisine yapılan ödemelere uygulanmaz (örneğin, aşağıdaki 18'inci paragrafa bakınız).

8.2. Ödeme, tanımda atıf yapılan bir varlık unsurunun mülkiyetinin tamamının transferi karşılığı olduğunda, bu o varlığın "kullanımı ya da kullanım hakkı" karşılığında yapılan bir ödeme değildir ve bu nedenle gayrimaddi hak bedeli olarak kabul edilemez. Yazılım konusunda aşağıdaki 15 ve 16 numaralı paragraflarda belirtildiği gibi tanımda atıf yapılan bir varlık unsurunun parçasını oluşturduğu kabul edilebilen bir hak transferi bir elden çıkarma biçiminde sunulduğunda güçlükler doğabilir. Bu, bir satış olarak yapılandırılan bir işlemde, örneğin bir fikri mülkiyete ait tüm hakların sınırlı bir süre için ya da bir varlığa ait tüm hakların sınırlı bir coğrafi alanda münhasır olarak verilmesini içerebilir. Her olay kendi özel gerçeklerine bağlı olacak ve ilgili varlık türüne uygulanabilir ulusal fikri mülkiyet hukuku ve neyin bir elden çıkarma oluşturduğu konusundaki ulusal hukuk kurallarının ışığında incelenmesi gerekecektir ama genel olarak, eğer ödeme ayrı ve belirli bir varlık oluşturan hakların elden çıkarılması karşılığında ise (bu durum, zaman ile sınırlı haklardan çok coğrafi olarak sınırlı haklar durumunda daha olasıdır.), bu ödemelerin, 12'nci Maddeye göre gayrimaddi hak bedellerinden çok, 7'nci Madde kapsamında ticari kazanç veya 13'üncü Maddeye göre sermaye değer artış kazancı sayılması olasıdır. Bu hakların mülkiyeti elden çıkarıldığında, bedelin hakların kullanımı için olamayacağı gerçeğinden çıkar. Bir elden çıkarma olarak işlemin temel karakteri, bedelin şekli veya bedelin taksitler halinde ödenmesi ya da çoğu ülkenin görüşüne göre, ödemelerin bir koşula bağlı olması ile değişmez.

8.3. Ödeme kavramı, sözleşme ya da geleneklerin gerektirdiği şekilde fonları alacaklının kullanımına bırakma yükümlülüğünün yerine getirilmesi anlamına geldiği için, tanımda kullanılan "ödeme" kelimesi çok geniş bir anlama sahiptir.

8.4. Özellikle bilgi birikimi hükmü bakımından, Anlaşma'nın diğer Maddelerinin kapsamı ile ilgili olarak 12'nci Maddenin kapsamını tanımlamak için bazı açıklamalar kılavuz olarak aşağıda verilmiştir.

8.5. 2'nci fıkrada bahsedilen bilgi sağlandığında ya da varlık türünün kullanımı ya da kullanım hakkı verildiğinde, o bilgiye ya da varlığa sahip olan kişi, o bilgi ya da hakkı başka birisine sağlamamayı ya da vermemeyi kabul edebilir. Böyle bir anlaşma için bedel olarak yapılan ödemeler duruma göre, o bilginin münhasırlığı ya da o varlığı münhasır olarak kullanma hakkını sağlamak için yapılmış ödemeleri oluşturur. "Bilgi birikimi için" ya da varlığı "... kullanma hakkı karşılığında yapılan her türlü" ödeme olan bu ödemeler, gayrimaddi hak bedellerinin tanımına girer.

9. 1963 Taslak Anlaşma ve 1977 Model Anlaşmadaki "gayrimaddi hak bedelleri" teriminin tanımı, "sınai, ticari veya bilimsel donanımı kullanma veya kullanma hakkı" ödemelerini içermesine karşın, bu ödemelere yapılan atıf daha sonra tanımdan çıkarılmıştır. Konteynerler dahil, sınai, ticari veya bilimsel donanımın kiralanmasından doğan gelirin niteliği göz önüne alındığında, Mali İşler Komitesi, bu gibi kiralamadan doğan geliri, 5'inci ve 7'nci Maddelerde tanımlandığı şekilde ticari kazançların vergilendirilme kurallarına girmesini sağlamak için, gayrimaddi hak bedellerinin tanımının dışında bırakmaya ve sonuç olarak 12'nci Maddenin uygulamasından çıkarmaya karar vermiştir.

9.1. Uydu operatörleri ve onların müşterileri (yayın ve telekomünikasyon teşebbüsleri dahil), müşterinin geniş coğrafi alanlara veri göndermek için uydu operatörünün bir uydu vericisinin kapasitesini kullanmasına izin veren "verici kiralama" anlaşmalarına sıklıkla girerler. Tipik "verici kiralama" anlaşmalarına göre müşteriler tarafından yapılan ödemeler, verici gönderme kapasitesinin kullanımı için yapılır ve 2'nci fıkranın tanımına göre gayrimaddi hak bedellerini oluşturmayacaktır. Bu ödemeler, tanımda ifade edilen varlığın kullanımı ya da kullanım hakkı ya da bilgi birikimi karşılığında yapılmaz (onlar, uydu teknolojisi müşteriye transfer edilmediği için, örneğin, bilgi birikimi için ya da gizli bir sürecin kullanımı ya da kullanım hakkı için yapılan ödemeler olarak görülemez). Gayrimaddi hak bedelleri tanımına sınai, ticari veya bilimsel (STB) donanımın kiralanmasını dahil eden anlaşmalar bakımından, ödemenin nitelendirilmesi büyük ölçüde ilgili sözleşmesel düzenlemelere bağlı olacaktır. İlgili sözleşmeler, çoğu kez bir vericinin "kiralanması"na atıf yapmasına karşın, çoğu durumda müşteri, vericinin fiziksel sahipliğini değil yayın kapasitesini elde eder. Uydu, kiralayan tarafından işletilir ve kiracı kendisine verilen vericiye erişime sahip değildir. Bu gibi durumlarda, müşterilerin yaptığı ödemeler, STB donanımının kullanımı ya da kullanım hakkı ödemelerinden çok, 7'nci Maddenin uygulandığı hizmet için yapılan bir ödeme niteliğinde olacaktır. Farklı fakat daha az sık olan bir işlem, uydunun sahibinin, onu işletmesi ve kendi amaçlarıyla kullanması ya da onun veri gönderme kapasitesini üçüncü kişilere sunması için başka bir kişiye kiralaması durumu olacaktır. Böyle bir durumda, uydu operatörü tarafından uydu sahibine yapılan ödeme sınai, ticari veya bilimsel donanımın kiralanması için yapılan bir ödeme sayılabilecektir. Elektrik enerjisi veya haberleşme için kablo (örneğin, bu gibi kapasitenin feshedilemez kullanım hakkını veren bir sözleşme yoluyla) ya da boru hattı (örneğin, gaz veya petrol nakli için) kapasitesinin kiralanması veya satın alınması için yapılan ödemelere benzer şekilde değerlendirilecektir.

9.2. Ayrıca, tipik bir "roaming" anlaşmasına göre bir haberleşme ağı operatörü tarafından başka bir ağ operatörüne yapılan ödemeler (5'nci Maddenin yorumunun 9.1 numaralı paragrafına bakınız), tanımda belirtilen varlığın kullanımı ya da kullanım hakkı için ya da bilgi birikimi karşılığında ödemeler olmadığından, 2'nci fıkranın tanımına göre gayrimaddi hak bedellerini oluşturmayacaktır (bu ödemeler, gizli bir teknoloji kullanılmadığı ya da operatöre transfer edilmediği için, örneğin, gizli bir sürecin kullanımı ya da kullanım hakkı için ödemeler olarak görülemez). Bu sonuç, sınai, ticari veya bilimsel (STB) donanımın kiralanmasını gayrimaddi hak bedelleri tanımı içine dahil eden anlaşmalar durumunda da doğru olacaktır, çünkü bir dolaşım anlaşmasına göre bir ücret ödeyen operatör, fiziksel erişime sahip olmadığı girilen ağın kullanımı ya da kullanım hakkı için değil, yabancı ağ operatörü tarafından sağlanan telekomünikasyon hizmetleri için ödeme yapmaktadır.

9.3. Radyo frekans yelpazesinin bazı ya da tüm kısımlarının kullanımı ya da kullanım hakkı için yapılan ödemeler (örneğin, sahibinin elektromanyetik yelpazenin belirlenen frekans aralıklarında medya içeriğini göndermesine izin veren bir "spektrum lisansı" uyarınca), 2'nci fıkradaki gayrimaddi hak bedelleri tanımında belirtilen varlığın ya da bilgi birikiminin kullanımı ya da kullanım hakkı için yapılan ödemeleri oluşturmaz. Bu sonuç, ödeme her hangi bir donanımın kullanımı ya da kullanım hakkı için olmadığından sınai, ticari veya bilimsel (ETB) donanımın kiralanmasını gayrimaddi hak bedelleri tanımı içine dahil eden anlaşmalar durumunda da doğru olacaktır.

10. Sinema filmleri ile ilgili kiralarda, filmler ister sinemalarda isterse televizyonda gösterilsin, gayrimaddi hak bedeli olarak değerlendirilir. Ancak, sinema filmleri kiralarının ticari kazanç olarak değerlendirileceği ve sonuç olarak, 7'nci ve 9'uncu Maddelerin hükümlerine tabi olacağı konusunda ikili görüşmelerde anlaşmaya varılabilir.

10.1. Sadece belli bir bölgede bir ürün ya da hizmetin münhasır dağıtım haklarını elde etme karşılığında yapılan ödemeler, tanıma dahil edilen bir varlık unsurunun kullanımı ya da kullanım hakkı karşılığında yapılmadığı için, gayrimaddi hak bedeli oluşturmazlar. Satış gelirini arttırmak için yapıldığı değerlendirilen bu ödemeler, daha çok 7'nci Maddenin kapsamına girecektir. Böyle bir ödemenin örneği, diğer Akit Devletin bir mukimi olan markalı gömlek üreticisine, o üretici tarafından yurt dışında üretilen markalı gömleklerin ikinci Devlette münhasır satış hakkının karşılığı olarak belli bir tutarda para ödeyen bir Akit Devlette mukim bir giysi dağıtıcısı örneği olacaktır. Bu örnekte mukim dağıtıcı, gömlek satışında ticari isim ya da markayı kullanma hakkı için ödeme yapmaz sadece, üreticiden satın alacağı gömleklerin mukim olduğu Devlette münhasır satış hakkını elde eder.

10.2. Eğer ödeme, halen var olmayan bir tasarım, model veya planın geliştirilmesi için ise, o ödemenin bir tasarım, model veya planın "kullanımı ya da kullanım hakkı için" olduğu söylenemez. Böyle bir durumda, ödeme o tasarım, model veya planın geliştirilmesi ile sonuçlanacak hizmetlerin bedeli olarak yapılır ve bu nedenle 7'nci Maddenin kapsamına girecektir. Tasarım, model veya planın tasarımcısı (örneğin bir mimar), telif hakları dahil olmak üzere o tasarım, model veya planın tüm haklarını elinde tutsa bile, durum böyle olacaktır. Ancak, daha önce geliştirilmiş planlardaki telif hakkının sahibi, fiilen her hangi bir ek iş yapmadan bu planları sadece değiştirme ya da çoğaltma hakkını birisine verdiğinde, planları kullanma hakkı karşılığında sahibin aldığı ödeme gayrimaddi hak bedelini oluşturacaktır.

11. Sınai, ticari veya bilimsel tecrübeye dayalı bilgi birikimi karşılığında yapılan ödemelerin gayrimaddi hak bedeli olarak sınıflandırılmasında, 2'nci fıkra "know-how" kavramına göndermede bulunur. Çeşitli uzman kuruluş ve yazarlar know-how için tanımlar geliştirmiştir. "Sınai, ticari veya bilimsel tecrübeye dayalı bilgi birikimi için… ödemeler" kelimeleri, henüz patenti alınmamış ve genel olarak diğer fikri mülkiyet kategorilerine girmeyen belirli bilgilerin transferi bağlamında kullanılır. Bu kavram genel olarak, teşebbüsün işleyişinde pratik bir uygulaması olan ve açıklanmasında ekonomik bir yararın elde edilebileceği, daha önceki deneyimlerden doğan sınai, ticari veya bilimsel nitelikte açıklanmamış bilgiye karşılık gelir. Tanım, daha önceki deneyime dayalı bilgi birikimine ilişkin olduğundan, ödeyenin talebi üzerine hizmet ifa etmenin bir sonucu olarak elde edilen yeni bilgi için yapılan ödemelere bu Madde uygulanmaz.

11.1. Know-how sözleşmesinde, taraflardan birisi, diğerinin kendi hesabına kullanabilmesi için, kamuya açıklanmamış durumdaki özel bilgi ve deneyimini diğerine açıklamayı kabul eder. Lisans sahibine verilen formüllerin uygulanmasında, bilgiyi verenin herhangi bir rol oynaması gerekmediği ve sonucu da garanti etmediği kabul edilir.

11.2. Dolayısıyla, bu tür bir sözleşme diğer taraf için işi kendisi yapmak üzere, taraflardan birinin kendi geleneksel becerilerini kullanmayı üstlendiği hizmet sağlama sözleşmelerinden farklıdır. Hizmet sağlama sözleşmelerine göre yapılan ödemeler, genel olarak, 7'nci Maddenin kapsamına girer.

11.3. Bu iki tür ödemeyi, know-how tedariki için ödemeler ve hizmet sağlama için ödemeler şeklinde ayırt etme gereksinimi bazen pratik güçlüklere yol açar. Aşağıdaki kıstaslar, bu ayrımı yapma amacına ilişkindir:

-Know-how tedariki için yapılan sözleşmeler, 11'inci paragrafta açıklanan türde halihazırda var olan bilgiyi ilgilendirir ya da o tür bilginin geliştirilmesi ya da yaratılmasından sonra sağlanmasını ilgilendirir ve o bilginin gizliliği hakkında belirli hükümleri içerir.

-Hizmet sağlama sözleşmeleri durumunda, sağlayıcı, kendisinin özel bilgi, beceri ve uzmanlığının kullanımını gerektirebilen ama bu özel bilgi, beceri ve uzmanlığın diğer tarafa aktarılmasını gerektirmeyen hizmetleri ifa etmeyi üstlenir.

-Know-how sağlanmasını içeren çoğu durumda, var olan bilgiyi sağlama ya da var olan materyali çoğaltma dışında, sözleşmeye göre sağlayıcı tarafından yapılması gereken genel olarak çok az şey olacaktır. Diğer taraftan, hizmetlerin ifası için olan bir sözleşme, sözleşmeden doğan yükümlülüklerin ifası için, çoğu durumda, sağlayıcı tarafından çok daha yüksek düzeyde harcamayı gerektirecektir. Verilecek hizmetlerin niteliğine bağlı olarak, sağlayıcı, örneğin; araştırma, tasarım, test, çizim ve diğer ilgili faaliyetlerde yer alan çalışanlar için maaş ve ücret ödemek ya da benzer hizmetlerin ifası için taşeronlara ödeme yapmak zorunda olabilir.

11.4. Bu nedenle, hizmetlerin sağlanması dışında, know-how için bedel olarak alınmış sayılmaması gereken ödeme örnekleri aşağıdakileri içerir:

- satış sonrası hizmetler karşılığında alınan ödemeler,

- bir satıcı tarafından satın alana garanti kapsamında verilen hizmetler için yapılan ödemeler,

- safi teknik yardım için ödemeler,

- genel olarak mevcut bilgiden, ödeyen için özel olarak geliştirilen bir liste olması halinde, potansiyel müşterilerin bir listesi için ödemeler, (Ancak, ödemeyi alanın belli bir ürün ya da hizmeti sağladığı müşterileri içeren gizli bir liste için ödeme, ödemeyi alanın bu müşteriler ile ilişkilerindeki ticari deneyimine ilişkin olacağı için, know-how için yapılan bir ödemeyi oluşturur).

- bir mühendis, avukat ya da muhasebeci tarafından verilen görüş için ödemeler ve

- elektronik olarak sağlanan tavsiye için, teknisyenler ile elektronik iletişim için ya da sık sorulan sorulara ya da sık sık ortaya çıkan ortak sorunlara cevap olarak yazılım kullanıcılarına gizli olmayan bilgi sağlayan bir veri tabanı gibi, bilgisayar ağları yoluyla sorun giderme veri tabanına erişim için yapılan ödemeler.

11.5. Bilgisayar programlaması hakkında sağlayıcı tarafından bilgi sağlanmasını içeren bir sözleşmeye ait özel durumda, genel kural olarak, yetkilendirme olmadan bu bilginin müşteri tarafından açıklanmaması koşuluyla verildiği ve var olan herhangi bir ticari sır korumasına bağlı olduğu durumda, bu ödemenin, programın temelindeki fikirler ve ilkeleri oluşturan mantık, algoritmalar veya programlama dilleri veya teknikleri gibi bilgiyi elde etmek için yapıldığı zaman know-how oluşturmak üzere, sadece bu bilginin sağlanması karşılığında verildiği kabul edilecektir.

11.6. İş hayatında, hem know-how hem de teknik yardım sağlamayı kapsayan sözleşmeler ile karşılaşılır. Diğerleri arasında bu çeşit sözleşmelerin bir örneği, franchise verenin franchise alana bilgi ve deneyimini açıkladığı ve ek olarak ona çeşitli teknik yardım sağladığı ve bazı durumlarda mali yardım ve mal tedariki ile desteklenen franchise verme örneğidir. Karışık anlaşmalar konusunda izlenecek uygun süreç, ilke olarak, sözleşmede içerilen bilgi temelinde ya da makul bir paylaştırma yoluyla, öngörülen bedelin tüm tutarını anlaşma kapsamında sağlanan çeşitli kısımlara göre bölmek ve daha sonra bu şekilde belirlenen her bir kısma uygun vergilendirme işlemini uygulamaktır. Ancak, anlaşma kapsamında sağlananların bir kısmı anlaşmanın büyük ölçüde temel amacını oluşturur ve diğer kısımlar sadece yardımcı ya da büyük

ölçüde önemsiz karakterde ise, o zaman temel kısma uygulanabilir olan vergilendirme genel olarak bedelin tüm tutarına uygulanmalıdır.

12. Bilgisayar yazılımı karşılığında alınan ödemelerin gayrimaddi hak bedeli olarak sınıflandırılıp sınıflandırılamayacağı konusu zor sorunları ortaya çıkarır, ama son yıllarda bilgisayar teknolojisinde yaşanan hızlı gelişme ve ulusal sınırlar arasında teknoloji transferlerinin artışı dikkate alındığında büyük önem arz etmektedir. 1992 yılında, bu sınıflandırmanın yapılmasında gerekli olan ilkelerin açıklanması için Yorum değiştirilmiştir. Bilgisayar yazılımı işlemlerinde ticari kazançların gayrimaddi hak bedellerinden ayırt edilmesi ile ilgili analizi geliştirmek için 12 ila 17 numaralı paragraflar 2000 yılında değiştirilmiştir. Gözden geçirilen bu analiz çoğu durumda farklı bir sonuca varmamıştır.

12.1. Yazılım, bilgisayarın kendi işletim süreçlerinin (işletim yazılımı) ya da diğer görevlerin başarılması için (uygulama yazılımı) bir bilgisayar için gerekli talimatları kapsayan bir program ya da program dizisi olarak tanımlanabilir. Yazılım, örneğin; yazılı veya elektronik olarak, bir manyetik bant veya disk üzerinde ya da bir lazer disk veya CD-ROM gibi çeşitli medya araçlarıyla transfer edilebilir. Geniş bir uygulamalar yelpazesi ile standartlaştırılmış veya tek kullanıcılar için özel yapılmış olabilir. Bilgisayar donanımının ayrılmaz bir parçası olarak veya çeşitli donanım üzerinde kullanıma hazır, bağımsız bir biçimde transfer edilebilir.

12.2. Bilgisayar yazılımı transferini içeren işlemlerde alınan ödemelerin karakteri, programın kullanımı ve yararlanılması ile ilgili özel düzenlemeye göre elde edilen hakların niteliğine bağlıdır. Bilgisayar programlarındaki haklar bir fikri mülkiyet şeklidir. OECD üye ülkelerinin uygulamaları konusunda yapılan araştırmalar, biri dışında hepsinin bilgisayar programlarındaki hakları açıkça ya da üstü kapalı olarak telif hakkı hukukuna göre koruduğunu ortaya koymuştur. "Bilgisayar yazılımı" terimi hem fikri mülkiyet haklarının (telif hakkı) içinde yer aldığı — programı hem de içinde bulunduğu aracı betimlemek için yaygın olarak kullanılmasına karşın, çoğu OECD üye ülkelerinin telif hakkı hukuku, programdaki telif hakkı ile programın kopyasını içeren yazılım arasında bir ayrım yapar. Yazılıma ilişkin hak transferleri, bir programın telifine ilişkin tüm hakların elden çıkarılmasından, kullanım kısıtlamalarına bağlı bir ürünün satışına kadar uzanan birçok farklı şekilde oluşur. Ödenen bedel de sayısız biçimlerde olabilir. Bu unsurlar, uygun olarak gayrimaddi hak bedeli sayılması gereken yazılım ödemeleri ile diğer ödeme türleri arasındaki sınırın nerede bulunduğunu belirlemeyi zorlaştırabilir. Bilgisayar yazılımının çoğaltılma kolaylığı ve yazılımın elde edilmesinin, yazılımın çalışmasını olanaklı kılmak için çoğu zaman elde edenin bir kopya çıkarmasını gerektirmesi gerçeği, belirleme güçlüğünü arttırmaktadır.

13. Devralanın hakları, çoğu durumda esas telif hakkında yer alan kısmi haklardan ya da tüm haklardan oluşacak (aşağıdaki 13.1 ve 15 numaralı paragraflara bakınız) veya maddi bir araç ile ya da elektronik olarak sağlanmış olmasına bakılmaksızın, programın kopyasındaki ("program kopyası") kısmi ya da tüm haklardan (ya da eşdeğerleri) oluşabilecektir (aşağıdaki 14 ila 14.2 numaralı paragraflara bakınız). Sıra dışı durumlarda işlem, bir "know-how" veya gizli formül aktarımını temsil edebilir (14.3 numaralı paragraf).

13.1. Telifteki kısmi hakların (devreden tarafından telif hakları tamamen elden çıkarılmaksızın) elde edilmesi için yapılan ödemeler, lisans olmadığında telif hakkının ihlalini oluşturacak bir şekilde programı kullanma hakkını vermek için olduğunda, bir gayrimaddi hak bedelini temsil edecektir. Bu gibi düzenlemelerin örnekleri, telife tabi programı içeren yazılımı çoğaltma ve kamuya dağıtma ya da program değiştirme ve kamuya gösterme lisanslarını içerecektir. Böyle durumlarda ödemeler, programdaki telifi kullanma hakkı içindir (yani aksi halde sadece telif hakkı sahibinin ayrıcalığı olacak hakları kullanma). Bir yazılım ödemesinin doğru olarak gayrimaddi hak bedeli sayılması gereken bir durumda, 2'nci fıkra, yazılımın bir

edebi, sanatsal veya bilimsel çalışma olarak sınıflandırılmasını gerektirdiği için, Maddenin telif hakkı hükümlerini yazılım ödemelerine uygulamada zorluklar olabileceği belirtilmelidir. Bu kategorilerin hiç birisi tamamen uygun görünmemektedir. Birçok ülkenin telif hakkı yasaları, yazılımı özel olarak edebi veya bilimsel bir çalışma olarak sınıflandırarak bu sorunu ele alır. Diğer ülkeler için, bilimsel bir çalışma olarak değerlendirmek en gerçekçi yaklaşım olabilir. Yazılımı bu kategorilerden herhangi birisine sokma olanağı bulunmayan ülkelerin, ya telif haklarının niteliğine yapılan tüm atıfları kaldıran ya da özel olarak yazılıma atıf yapan 2'nci fıkranın değiştirilmiş bir şeklini ikili anlaşmalarında benimsemeleri haklı görülebilir.

14. Diğer işlem türlerinde telife ilişkin elde edilen haklar, örneğin, devralana programı çoğaltma konusunda sınırlı haklar verildiğinde, kullanıcının programı çalıştırabilmesini sağlayacak haklar ile sınırlıdır. Bir program kopyasının elde edilmesi işlemlerinde yaygın durum bu olacaktır. Bu durumlarda aktarılan haklar bilgisayar programlarının niteliğine özgüdür. Bu haklar, kullanıcının programı, örneğin bilgisayarın sabit diskine ya da arşiv amacıyla kopyalamasına izin verir. Bu bağlamda, telif hakkı hukukunun bilgisayar programlarına sağladığı korumanın ülkeden ülkeye farklılaşabileceğini belirtmek önemlidir. Bazı ülkelerde, lisanssız olarak programı bir bilgisayarın sabit diskine veya rasgele erişim belleğine kopyalama eylemi, telif hakkının ihlalini oluşturacaktır. Ancak, çoğu ülkenin telif hakkı hukuku, bilgisayar programını içeren yazılımın sahibine bu hakkı otomatik olarak vermektedir. Bu hakkın hukuka ya da telif hakkı sahibi ile bir lisans anlaşmasına dayanarak verilip verilmediğine bakılmaksızın, programı bilgisayarın diskine veya rasgele erişim belleğine kopyalama veya bir arşiv kopyasını oluşturma, programın kullanımında temel bir adımdır. Bu nedenle bu kopyalama eylemleri ile ilgili haklar, kullanıcının programı etkin olarak çalıştırmasını sağlamak dışında bir şey yapmadığından, işlemin karakterinin analizinde vergi amaçlarıyla dikkate alınmamalıdır. Bu tür işlemlerdeki ödemeler, 7'nci Maddeye göre ticari kazanç olarak ele alınacaktır.

14.1. Bilgisayar programını devralana aktarma metodunun bir önemi yoktur. Örneğin devralanın, programın kopyasını içeren bir bilgisayar diskini alması ya da modem bağlantısı yoluyla bilgisayarın sabit diskine kopyayı doğrudan yüklemesi önemli değildir. Devralanın yazılımı kullanma sınırlamalarına tabi olabilmesi de önemli değildir.

14.2. Bilgisayar programlarını çoğaltma kolaylığı, devralanın sadece kendi işinde kullanmak için programın birden fazla kopyasını yapma hakkını elde ettiği dağıtım düzenlemelerine yol açmıştır. Bu düzenlemeler yaygın olarak "yer lisansları", "teşebbüs lisansları", veya "ağ lisansları" olarak adlandırılır. Bu düzenlemelerin programın birden fazla kopyasının yapılmasına izin vermesine karşın, bu haklar genel olarak lisans sahibinin bilgisayarları ya da ağı üzerinde programın çalışmasını etkin kılmak amacıyla gerekli olanlar ile sınırlıdır ve lisansın diğer bir amaçla çoğaltılmasına izin vermez. Bu gibi düzenlemelere göre yapılan ödemeler çoğu durumda 7'nci Maddeye göre ticari kazanç olarak ele alınacaktır.

14.3. Bilgisayar yazılımı aktarımını içeren başka bir işlem türü; mantık, algoritmalar veya programlama dilleri ve teknikleri gibi programın temelindeki fikir ve ilkeler hakkında bir yazılım evi ya da bilgisayar programcısının bilgi sağlamayı kabul ettiği daha sıradışı bir durumdur. Bu durumdaki ödemeler, ayrı olarak telif hakkına bağlanamayan gizli formüller veya sınai, ticari veya bilimsel tecrübeye dayalı bilgi birikiminin karşılığını temsil ettiği ölçüde, gayrimaddi hak bedeli olarak nitelendirilebilir. Bu, bir program kopyasının son kullanıcı tarafından kullanımı için elde edildiği normal durum ile tezat oluşturur.

14.4. Bir yazılımın telif hakkı sahibi ile dağıtım aracısı arasındaki düzenlemeler, sıklıkla, dağıtım aracısına programı çoğaltma hakkı olmadan program kopyalarını dağıtma hakkını verecektir. Bu işlemlerde, telif hakkına ilişkin olarak elde edilen haklar, yazılım programı kopyalarını dağıtmak için ticari aracıya gerekli olan haklar ile sınırlıdır. Bu gibi işlemlerde,

dağıtıcılar yazılımın telif haklarındaki her hangi bir hakkı kullanmak için değil, sadece yazılım kopyalarını elde etmek için ödeme yapmaktadır. Böylece, bir dağıtıcının (yazılımı çoğaltma hakkı olmaksızın) yazılım kopyalarını elde etmek ve dağıtmak için yaptığı ödeme işleminde, bu dağıtım eylemlerine ilişkin haklar vergi amaçlarıyla işlemin niteliği analiz edilirken dikkate alınmamalıdır. Bu tür işlemlerdeki ödemeler, 7'nci Madde uyarınca ticari kazanç olarak ele alınacaktır. (Dağıtıcının yazılımı çoğaltma hakkı olmaksızın) Dağıtılan kopyaların taşınabilir medya ile teslim edilip edilmediğine ya da elektronik olarak dağıtılıp dağıtılmadığına ya da kurulumundaki amaçlar için yazılımın küçük özelleştirmeye tabi olup olmadığına bakılmaksızın, durum bu olacaktır.

15. Telif haklarının tam mülkiyetinin aktarımı için yapılan ödemeler gayrimaddi hak bedeli oluşturamaz ve bu Maddenin hükümleri uygulanamaz. Aşağıdakileri içeren bir hak aktarımı olduğunda zorluklar doğabilir;

- belli bir dönemde ya da sınırlı bir coğrafi alanda telif hakkının münhasır kullanım hakkı;

- kullanım ile ilgili ek bedel;

- önemli miktarda bir defalık ödeme şeklinde bir bedel.

16. Her olay kendi özel gerçeklerine bağlı olacaktır ama genel olarak ödeme, ayrı ve belirgin bir varlık oluşturan (bu durum, zaman ile sınırlı haklara göre coğrafi olarak sınırlı haklar durumunda daha olasıdır) hakların aktarımı karşılığında yapılmalıdır ve bu ödemelerin, 12'nci Madde kapsamında gayrimaddi hak bedeli yerine, 7'nci Maddeye göre iş kazançları veya 13 üncü Maddeye göre bir sermaye değer artış kazancı olması mümkündür. Bu hakların mülkiyeti elden çıkarıldığında, bedelin hakların kullanımı için olamayacağı gerçeğinden kaynaklanır. Bir elden çıkarma olarak işlemin temel karakteri, bedelin şekli veya bedelin taksitler halinde ödenmesi ya da çoğu ülkenin görüşüne göre, ödemelerin bir koşula bağlı olması ile değişmez.

17. Yazılım ödemeleri karma anlaşmalara göre yapılabilir. Yazılım yüklü bilgisayar donanımı satışları ve hizmet tedariki ile birleştirilen yazılımı kullanma hakkı imtiyazları bu gibi anlaşmaların örnekleri arasında yer alır. Patent ve know-how'a ilişkin benzer sorunları ele almak için yukarıdaki 11'inci paragrafta belirtilen yöntemler bilgisayar yazılımına aynı şekilde uygulanabilir. Gerekli olduğunda, sözleşmeye göre ödenebilir olan bedelin toplam tutarı, sözleşmede bulunan bilgi temelinde veya makul bir paylaştırma yoluyla bölünen sözleşmenin her kısmına uygun düşen vergilendirme işlemi uygulanmalıdır.

17.1. Yazılım ödemeleri hakkında yukarıda ifade edilen ilkeler; görüntüler, sesler veya metin gibi diğer dijital ürün çeşitlerine ilişkin işlemlere de uygulanabilir. Elektronik ticaretin gelişmesi bu gibi işlemlerin sayısını çoğaltmıştır. Bu işlemlerden doğan ödemelerin gayrimaddi hak bedeli oluşturup oluşturmadığına karar verirken, ele alınacak ana mesele, ödemenin esas olarak ne için yapıldığını belirlemektir.

17.2. Bazı ülkelerin ilgili mevzuatına göre, müşterinin elektronik olarak dijital ürünler indirmesine izin veren işlemler, örneğin sözleşmeye göre dijital içeriğin bir ya da daha fazla kopyasını çıkarma hakkı nedeniyle, müşteri tarafından telif hakkının kullanımına yol açabilir. Bedelin, esas olarak (sözleşmeden doğan diğer türde haklar, veriler ya da hizmetleri elde etmek gibi) telif hakların kullanımı ya da kullanma hakkı dışında bir şey için olduğunda ve müşterinin bilgisayar, ağ veya diğer depolama, performans veya görüntüleme cihazına indirme, depolama ve çalıştırmayı etkin kılmak için gerekli olduğundan, telif hakkının kullanımı bu gibi haklar ile sınırlı olduğunda, telif hakkının bu kullanımı, "gayrimaddi hak bedelleri" tanımını uygulama

amaçları için ödemenin niteliğinin analizini etkilememelidir.

17.3. (Bir teşebbüs de olabilen) müşterinin kendi kullanımı ve yararlanması için (yazılım, görüntüler, sesler veya metin gibi) dijital ürünleri elektronik olarak indirmesine izin veren işlemler için durum budur. Bu işlemlerde ödeme, esas olarak, dijital sinyal şeklinde gönderilen verilerin elde edilmesi içindir ve bu nedenle gayrimaddi hak bedellerini oluşturmaz ve duruma göre 7'nci Madde veya 13'üncü Maddenin kapsamına girer. İlgili hukuk ve sözleşmeden kaynaklanan düzenlemelere göre, müşterinin sabit diski veya diğer kalıcı ortama dijital sinyali kopyalama eyleminin müşterinin telif hakkı kullanımını içerdiği ölçüde, böyle bir kopyalama sadece dijital sinyalin yakalandığı ve depo edildiği bir araçtır. Telif hakkının bu kullanımı sınıflandırma amaçları için önemli değildir; çünkü gayrimaddi hak bedel tanımının amaçları bakımından belirleyici unsur olan, ödemenin esas olarak bedeli olduğu şeye (yani dijital sinyal şeklinde gönderilen verileri elde etmeye) karşılık gelmez. Ayrıca, ilgili hukuk ve sözleşmeden kaynaklanan düzenlemelere göre, eğer bir kopyanın yaratılması müşteri değil de sağlayan tarafından bir telif hakkı kullanımı sayılırsa, bu gibi işlemleri "gayrimaddi hak bedelleri" olarak sınıflandırmak için hiçbir temel olmayacaktır.

17.4. Buna karşılık, bu amaçla elektronik olarak indirilen dijital üründeki bir telif hakkını kullanma hakkının verilmesi olan işlemler ödemenin esas karşılığını oluşturuyorsa gayrimaddi hak bedellerine yol açacaktır. Örneğin, basacağı bir kitabın kapağına koymak için elektronik olarak indireceği bir telif hakkına sahip resmi çoğaltma hakkını elde etmek için ödeme yapacak olan bir kitap yayımcısı böyle bir durumu temsil edecektir. Bu işlemde, ödemenin esas karşılığı sadece dijital içeriğin elde edilmesi için değil, dijital üründeki telif hakkını kullanma hakkını, yani resmi çoğaltma ve dağıtma hakkını elde etmek içindir.

18. Karma anlaşmalar konusunda yukarıda yapılan öneriler, sanatçıların bazı performansları bakımından ve özellikle bir şef tarafından verilen bir orkestra konseri ya da bir müzisyen tarafından verilen bir resital bakımından da uygulanabilir. Müzik performansının ücreti ve müziğin eşanlı olarak radyoda yayınlanması için ödenen ücret, 17'nci Maddenin kapsamına giriyor görünmektedir. İster aynı sözleşmeye isterse ayrı bir sözleşmeye göre olsun, müzik performansının kaydedildiği ve sanatçının kendi ses kaydının telif hakkına dayanarak, kayıtların satışı veya kamuya çalınması konusunda gayrimaddi hak bedeli ödenmesinin öngörüldüğü durumda, alınan ödemenin bu gibi gayrimaddi hak bedellerinden oluşan kısmı 12'nci Madde kapsamında değerlendirilir. Ancak, bir ses kaydındaki telif hakkı, ilgili telif hakkı hukuku ya da sözleşme koşulları nedeniyle, sanatçının sözleşme yoluyla hizmetlerini (yani kayıt sırasında bir müzik performansını) sağlamayı kabul ettiği bir kişiye ya da üçüncü bir kişiye ait ise, böyle bir sözleşmeye göre yapılan ödemeler, kayıtların satışı koşuluna bağlı olsa bile, bu Maddenin değil, 7'nci Madde (yani performans, ödemenin kaynaklandığı Devletin dışında meydana gelirse) veya 17'nci Maddenin kapsamına girecektir.

19. Maden yatakları, kaynaklar veya diğer doğal kaynakların işletilmesi için değişken veya sabit ödemelerin 6'ncı Maddeye tabi olduğu ve bu nedenle Madde kapsamına girmediği de belirtilmelidir.

3'üncü Fıkra

20. Bazı Devletler, lehtarın kaynak Devlette bir işyeri bulunduğunda, kendi ülkesindeki kaynaklardan doğan ve diğer Devletlerin mukimleri olan bireyler veya tüzel kişilere ödenebilir olan temettüler, faiz ve gayrimaddi hak bedellerinin, hem kaynak Devlette hem de lehtarın mukimi olduğu Devlette vergilendirilmesini önlemek için yapılmış düzenlemenin kapsamı dışında kaldığını düşünürler. 3'üncü fıkra, bazen "işyerinin cazibesi" olarak gönderme yapılan böyle bir kavrama dayalı değildir. Bir Akit Devletin bir mukimine diğer Devletteki bir kaynaktan

doğan gayrimaddi hak bedelinin, bir çeşit yasal karine ya da hatta kurgu ile, bu mukimin sonraki Devlette sahip olabileceği bir işyeri ile ilgili olması gerektiğini, böyle bir durumda adı geçen Devletin vergilendirmesini sınırlamak zorunda kalmamasını öngörmez. Fıkra sadece gayrimaddi hak bedelinin, eğer işyeri varlıklarının bir kısmını oluşturan hak veya varlıklar bakımından ödeniyorsa ya da başka şekilde bu yer ile etkin bir biçimde bağlantılı ise, diğer Devletin bir mukimi olan lehtarın orada sahip bulunduğu işyeri kazançlarının bir parçası olarak kaynak Devlette vergilendirilebilir olduğunu öngörür. Bu durumda, 3'üncü fıkra gayrimaddi hak bedelinin kaynak Devletini Maddenin tüm sınırlamalarından kurtarır. Yukarıdaki açıklamalar, 7'nci Maddenin Yorumundakiler ile uyumludur.

21. Fıkranın, gayrimaddi hak bedeli gelirine tercihli uygulama sunan ülkelerde sadece bu amaçla kurulmuş işyerlerine hak veya varlıkların aktarılması yoluyla, kötüye kullanmalara yol açabileceği belirtilmiştir. Böyle kötü amaçlı işlemlerin yurtiçinde kötüye kullanmayı önleme kurallarının uygulanmasını tetikleyebileceği gerçeğinden ayrı olarak, belli bir lokasyonun, sadece, eğer orada bir iş yürütülüyorsa bir işyeri oluşturabileceği ve aşağıda açıklandığı gibi, bir hak veya varlığın böyle bir lokasyon ile "etkin olarak bağlantılı olması" gerekliliğinin, sadece hak veya varlığın muhasebe amaçları ile işyerinin defterlerine kaydedilmesinden daha fazlasını gerektirdiği kabul edilmelidir.

21.1 Ödenen gayrimaddi hak bedelinin ilişkili olduğu hak veya varlık, bir işyeri ile etkin biçimde bağlantılı olacak ve bu nedenle Komite'nin Kazançların İşyerlerine Atfedilmesi[1] başlıklı raporunda 7'nci Maddenin 2'nci fıkrasının uygulanması amaçları için geliştirilen ilkelere göre, eğer hak veya varlığın "ekonomik" sahipliği o işyerine atfedilirse, ticari varlıklarının bir kısmını oluşturacaktır (özellikle raporun 1'inci Bölümü'nün 72 ila 97'nci paragraflara bakınız). Bu fıkra bağlamında, bir hak veya varlığın "ekonomik" sahipliği, birlikte gelen yararlar ve yükler (örneğin, hak veya varlığın sahipliğine atfedilebilir gayrimaddi hak bedellerine ilişkin hak, varolan her hangi bir amortisman hakkı ve o hak veya varlığın değerinin artması ya da azalmasından doğan kazanç ve zararlara olan potansiyel maruz kalma) ile beraber, ayrı bir teşebbüs tarafından gelir vergisi amaçları ile sahipliğin eşdeğeri anlamına gelir.

21.2 Sigorta faaliyetleri yürüten bir teşebbüse ait işyeri durumunda, bir hak veya varlığın işyeri ile etkin bir şekilde bağlantılı olup olmadığının belirlenmesi, hak veya varlığın üzerindeki gelir ya da ondan doğan kazancın işyerine atfedilen yatırım varlıklarının miktarı üzerindeki getirisin belirlenmesinde dikkate alınıp alınmayacağı komite'nin raporunun IV. Bölümü'nde belirtilen kılavuza gerekli özen gösterilerek yapılacaktır (özellikle IV. Bölüm'ün 165 ila170'inci paragraflara bakınız). Bu kılavuz genel nitelikte olduğundan, vergi otoriteleri işyeri ile etkin bir şekilde bağlantılı olan belli varlıkları belirlemek amaçlarıyla, bir teşebbüsün bu kılavuzu makul ve tutarlı uygulamasını dikkate alan esnek ve faydacı bir yaklaşımı uygulamayı düşünmelidir

4'üncü Fıkra

22. Bu fıkranın amacı, ödeyen ile gerçek lehtar veya bunların her ikisi ile bir diğer kişi arasındaki özel bir ilişki nedeniyle, ödenen gayrimaddi hak bedeli tutarının, emsallere uygun olarak öngörülmüş olması durumunda, ödeyen ile gerçek lehtar tarafından kabul edilecek olan tutarı geçeceği durumlarda, gayrimaddi hak bedelinin vergilendirilmesi hakkındaki hükümlerin işlemesini kısıtlamaktır. Böyle bir durumda, Maddenin hükümlerinin sadece son belirtilen tutara uygulanacağını ve gayrimaddi hak bedelinin aşan kısmının, Anlaşmanın diğer hükümlerine gerekli özen gösterilerek, iki Akit Devletin yasalarına göre vergilendirilebilir olarak kalacağını belirtir. Bu fıkra, örneğin öz sermayeye katkı gibi ona farklı bir karakter verecek şekilde gayrimaddi hakbedellerinin yeniden sınıflandırılmasına değil, sadece gayrimaddi hak bedellerinin tutarının düzeltilmesine izin verir. 12'nci Maddenin 4'üncü fıkrasına göre böyle bir

1 Kazançların İşyerlerine Atfedilmesi, OECD, Paris, 2010.

düzeltmenin olanaklı olması için, en azından "kendisi için ödeme yapılan kullanım, hak ya da bilgiyi dikkate alarak" şeklindeki sınırlayıcı ifadeyi çıkarmak gerekli olacaktır. Eğer daha açık bir niyetin uygun olacağı hissedilirse, "hangi nedenle olursa olsun" şeklinde bir deyim "aşan" kelimesinden sonra eklenebilir.

23. Bu hükmün uygulanması için fazladan elde bulundurulan ödemenin, ödeyen ile gerçek lehtar veya bunların her ikisi ile bir diğer kişi arasındaki özel bir ilişki nedeniyle olması gerektiği metinden açık olarak belli olur. Ödeyeni doğrudan ya da dolaylı olarak kontrol eden veya onun tarafından doğrudan ya da dolaylı olarak kontrol edilen, ya da onunla ortak çıkara sahip bir gruba tabi olan bir birey veya tüzel kişiye gayrimaddi hak bedellerinin ödendiği durumlar örnek olarak belirtilebilir. Dahası, bu örnekler, 9'uncu Madde tarafından tasarlanan durumlara benzer ya da benzeşen niteliktedir.

24. Diğer taraftan, özel ilişki kavramı, kan veya evlilik yoluyla ilişkiyi ve genel olarak gayrimaddi hak bedeli ödemesine yol açan yasal ilişkiden farklı olarak her hangi bir çıkar topluluğunu da kapsar.

25. Gayrimaddi hak bedelinin fazla kısmına uygulanacak vergilendirme işlemi bakımından, ilgili Devletlerin vergi yasalarının hükümleri ve Anlaşmanın hükümlerini uygulama amaçlarıyla bunun içinde sınıflandırılması gereken gelir kategorisini belirlemek için, bu gibi bir fazlalığın gerçek niteliğinin her olayın koşullarına göre ortaya çıkarılması gerekecektir. Eğer iki Akit Devlet, gayrimaddi hak bedellerinin fazla kısmına duruma göre uygulanacak Anlaşmanın diğer hükümlerini belirlemede güçlük yaşarsa, genel anlamı değiştirmedikleri sürece, 4'üncü fıkranın son cümlesine ek açıklamalar koymalarını önleyecek hiç bir şey yoktur.

26. İki Akit Devletin kendi yasalarının ilkeleri ve kuralları, fazlalığı vergilendirme amaçlarıyla Anlaşmanın farklı Maddelerinin uygulanmasını zorunlu kılarsa, bu güçlüğü yenmek için, Anlaşmanın sağladığı karşılıklı anlaşma usulüne başvurmak gerekli olacaktır.

Yorum Hakkında Görüşler

27. *İtalya* ve *İspanya*, 8.2. numaralı paragraftaki yoruma katılmaz. Onlar, gayrimaddi hak bedellerinin tanımında atıf yapılan bir unsurun mülkiyetinin aktarımı karşılığındaki ödemelerin, tam mülkiyetten daha azı aktarıldığında, bu Maddenin kapsamı içinde olacağı görüşüne sahiptir. İtalya, 15 ve 16 numaralı paragraflar bakımından da aynı görüştedir.

27.1. 10.1 numaralı paragraf bakımından, *İtalya*, gayrimaddi hak bedellerinin tanımında atıf yapılan diğer haklar ile birlikte bir ürün veya bir hizmetin münhasır dağıtım hakları sözleşmeler tarafından verildiğinde, bu sözleşmelere göre yapılan ödemenin bir ürün veya bir hizmetin münhasır dağıtım hakları karşılığında olan kısmının koşullara bağlı olarak Maddenin kapsamında olabileceğini düşünmektedir.

28. *Meksika, Portekiz* ve *İspanya*, 14, 14.4, 15, 16 ve 17.1 ila 17.4 numaralı paragraflardaki yoruma katılmaz. Meksika, Portekiz ve İspanya, yazılıma ait tüm hakların daha azı aktarıldığında, eğer ödemeler yazılım üzerindeki bir telif hakkının ticari kullanımı için kullanma hakkı karşılığında ise (onları ne değiştirme ne de çoğaltma hakkını içermeyen standart hale getirilmiş yazılım kopyalarını dağıtma hakkı için olan ödemeler dışında) ya da onlar satın alanın iş amaçlı kullanımı için elde edilmiş yazılım ile ilgili ise ve bu son durumda yazılım kesin olarak standart hale getirilmemiş ama satın alana bir şekilde adapte edilmişse, yazılım ile ilgili ödemelerin Maddenin kapsamında olacağı görüşündedir.

29. *Meksika,* 8.2 numaralı paragraftaki yoruma katılmaz. Meksika, bir elden çıkarma olarak sunulan (örneğin, coğrafi olarak sınırlı veya zaman olarak sınırlı haklar gibi) hakların aktarımı karşılığı ödemelerin, tanımda anılan varlığın bir unsurundaki tüm hakların daha azı aktarıldığı için, bu Maddenin kapsamına gireceği görüşündedir.

30. *Slovakya Cumhuriyeti*, 14, 15 ve 17 numaralı paragraflardaki yoruma katılmaz. Slovakya Cumhuriyeti, yazılıma ait tüm hakların daha azı aktarıldığında, eğer ödemeler yazılım üzerindeki bir telif hakkının ticari kullanımı için kullanma hakkı karşılığında ise ya da satın alanın kişisel veya iş amaçlı kullanımı için elde edilmiş yazılım ile ilgili ise ve bu son durumda yazılım kesin olarak standart hale getirilmemiş ama satın alana bir şekilde adapte edilmişse, yazılım ile ilgili ödemelerin Maddenin kapsamında olacağı görüşündedir.

31. *Yunanistan*, yukarıdaki 14 ve 15 numaralı paragraflardaki yoruma katılmaz. Yunanistan, ödemeler ister yazılımın ticari kullanma için kullanımı (ya da kullanma hakkı) için isterse satın alanın kişisel veya iş amaçlı kullanımı karşılığında olsun, yazılım ile ilgili ödemelerin bu Maddenin kapsamında olacağı görüşündedir.

31.1. 14'üncü paragraf bakımından, *Kore,* know-how'ın bilgisayar yazılımı biçiminde aktarılabileceği gerçeğini fıkranın gözardı edebileceği kanısındadır. Kore, bu nedenle, yazılım veya bilgisayar programı yoluyla mukim olmayanlar tarafından verilen know-how'ın 12'nci Maddeye göre değerlendirilmesi gerektiğini düşünmektedir.

31.2. *İtalya*, 14.4 numaralı paragraftaki yorumun her olaya ygulanacağını kabul etmez. Kendisi, dağıtım eylemleri ile ilgili olarak verilen haklar dahil olmak üzere, tüm koşulları dikkate alarak, her bir olayı inceleyecektir.

31.3. *Almanya,* 9.1 numaralı paragraf ile ilgili olarak, (radyo ve televizyon programlarının dağıtımı dahil) boru hatlarının taşıma kapasitesi veya elektrik enerjisi aktarımı veya haberleşme için teknik tesisler, hatlar veya kabloların kapasitesi üzerinde kullanım hakkı elde etmek için yapılan ödemelerin hangi koşullarda sınai, ticari veya bilimsel donanımın kiralanması için yapılmış ödemeler sayılıp sayılmayacağı konusundaki pozisyonunu saklı tutar.

31.4. *Yunanistan,* 11.4 numaralı paragrafta altıncı tiredeki yoruma katılmaz ve ilgili tüm ödemelerin Maddenin kapsamına gireceği görüşünü ileri sürer.

31.5. *Yunanistan*, bilgisayar yazılımının indirilmesi ile ilgili ödemelerin, o ürünler satın alanın kişisel veya iş amaçlı kullanımı için elde edilse bile, gayrimaddi hak bedelleri sayılması gerektiği için, 17.2 ve 17.3 numaralı paragraflardaki yoruma katılmaz.

Madde ile ilgili çekinceler

1'inci Fıkra

32. [Yeniden numaralandı]

33. *Yunanistan,* kendisine yüzde 10'a kadar bir oranda gayrimaddi hak bedellerini vergileme hakkını verecek bir Maddeyi çifte vergilendirmenin önlenmesi ile ilgili ikili anlaşmalara dahil etmesini dışlayacak bir hükmü kabul etmez.

34. *Çek Cumhuriyeti*, Çek hukukuna göre, Çek Cumhuriyeti'nde bir kaynağı olan gayrimaddi hak bedellerini yüzde 10 oranında vergileme hakkını saklı tutar. Çek Cumhuriyeti,

yazılım haklarını kullanma ya da kullanma hakkı için olan ödemeleri, telif hakları için sağlanandan farklı bir vergi rejimine tabi tutma hakkını da saklı tutar.

35. *Kanada*, 1'inci fıkra konusundaki pozisyonunu saklı tutar ve kaynakta yüzde 10'luk bir vergi oranını ikili anlaşmalarında tutmak ister. Ancak; kültür, drama, müzik ya da sanat çalışmalarına ilişkin telif hakkı için yapılan gayrimaddi hak bedeli ödemelerine bir vergi istisnası sağlamaya Kanada hazır olacak ama buna televizyon ile bağlantılı olarak kullanılmak üzere sinema filmleri, filmler ya da videokaset veya diğer çoğaltma araçlarındaki eserler bakımından gayrimaddi hak bedelleri dahil olmayacaktır. Kanada; bilgisayar yazılımı, patentler ve know-how bakımından gayrimaddi hak bedelleri için bir istisnayı çoğu durumda sağlamaya hazır olacaktır.

36. *Avusturalya, Şili, Kore, Meksika, Yeni Zelanda, Polonya, Portekiz, Slovakya Cumhuriyeti, Slovenya* ve *Türkiye* gayrimaddi hak bedellerini kaynakta vergilendirme hakkını saklı tutar.

37. *İtalya*, gayrimaddi hak bedellerini kaynakta vergilendirme hakkını saklı tutar ama (örneğin, telif hakkı gayrimaddi hak bedelleri gibi) bazı gayrimaddi hak bedellerine olumlu muamelede bulunmaya hazırdır. İtalya, yazılım haklarının kullanımı ya da kullanma hakkı için olan ödemeleri, telif hakları için sağlanandan farklı bir vergi rejimine tabi tutma hakkını da saklı tutar.

2'nci Fıkra

38. *Yunanistan*, 9.1, 9.2 ve 9.3 numaralı paragraflarda anılan ödemeleri gayrimaddi hak bedelleri tanımına dahil etme hakkını saklı tutar.

39. *Avusturalya*, kendi iç hukukunda gayrimaddi hak bedelleri olarak işlem gören ödemeler veya kredileri içermek için gayrimaddi hak bedelleri tanımını değiştirme hakkını saklı tutar.

40. *Kanada, Şili, Çek Cumhuriyeti, Kore* ve *Slovakya Cumhuriyeti*, "sınai, ticari veya bilimsel donanımı kullanma ya da kullanım hakkı için" kelimelerini 2. fıkraya ekleme hakkını saklı tutar.

41. *Yunanistan, İtalya* ve *Meksika*, 1977 Model Anlaşma'nın 12'nci Maddesi'nin 2'nci fıkrasında sağlandığı şekilde, sınai, ticari veya bilimsel donanım ve konteynerlerin kiralanmasından doğan geliri, "gayrimaddi hak bedelleri" tanımına dahil etmeye devam etme hakkını saklı tutar.

41.1. *Polonya*, sınai, ticari veya bilimsel donanım ve konteynerlerin kullanımı ya da kullanma hakkından doğan geliri "gayrimaddi hak bedelleri" tanımına dahil etme hakkını saklı tutar.

42. *Yeni Zelanda*, sınai, ticari veya bilimsel donanım ve konteynerlerin kiralanmasından doğan ödemeleri kaynakta vergileme hakkını saklı tutar.

43. [Kaldırıldı]

43.1. *Portekiz*; sınai, ticari veya bilimsel donanım ve konteynerlerin kiralanmasından doğan geliri ve de bu gibi donanım ve konteynerlerin kullanımı ya da kullanım hakkı ile bağlantılı teknik yardımdan doğan geliri gayrimaddi hak bedelleri olarak kaynakta vergileme hakkını saklı tutar.

44. *Portekiz*, Maddenin 2'nci fıkrasında anılan türde haklar veya bilginin kullanımı ya da kullanım hakkı ile bağlantılı teknik yardımdan doğan geliri gayrimaddi hak bedelleri olarak kaynakta vergileme hakkını saklı tutar.

45. [Kaldırıldı]

46 *Türkiye*; sınai, ticari veya bilimsel donanımın kiralanmasından doğan geliri kaynakta vergileme hakkını saklı tutar.

46.1. *Meksika* ve *Amerika Birleşik Devletleri*, Maddenin 2'nci fıkrasında açıklanan bir varlığın elden çıkarılmasından elde edilen kazancı, kazancın varlığın verimlilik, kullanım veya elden çıkarılması koşuluna bağlı olması şartıyla, bir gayrimaddi hak bedeli olarak değerlendirme hakkını saklı tutar.

47. [Kaldırıldı]

Diğer çekinceler

48. *Avusturalya*, *Belçika*, *Kanada*, *Şili*, *Çek Cumhuriyeti*, *Estonya*, *Fransa*, *İsrail*, *Meksika*, *Slovakya Cumhuriyeti* ve *Slovenya*, Maddede bir boşluk olarak gördükleri şeyi doldurmak için, faiz durumunda aynı sorunu ele alan 11'inci Maddenin 5'inci fıkrası hükümleri ile benzerlik yoluyla, gayrimaddi hak bedellerinin kaynağını tanımlayan bir hükmü önerme hakkını saklı tutar.

49. *Meksika*, gayrimaddi hak bedelleri, 12'nci Maddenin 2'nci fıkrasında belirtilen her hangi bir varlık ya da hakkın bir Akit Devlette kullanımı ya da kullanma hakkı ile ilgili olduğunda, gayrimaddi hak bedellerinin o Akit Devlette doğmuş sayılacağını öngören bir hükmü önerme hakkını saklı tutar.

50. *Slovakya Cumhuriyeti*, yazılım haklarının kullanımı ya da kullanma hakkı ile ilgili ödemeleri, telif hakları için sağlanandan farklı bir vergilendirme rejimine tabi tutma hakkını saklı tutar.

SERMAYE DEĞER ARTIŞ KAZANÇLARININ VERGİLENDİRİLMESİ İLE İLGİLİ MADDE 13'E İLİŞKİN YORUM

I. Başlangıç açıklamaları

1. OECD'ye üye ülkelerin vergi hukuklarının karşılaştırılması sermaye değer artış kazançlarının vergilendirilmesinin ülkeden ülkeye önemli ölçüde farklılaştığını göstermektedir:

- bazı ülkelerde, sermaye değer artış kazançları vergilendirilebilir gelir olarak görülmez;

- diğer ülkelerde, bir teşebbüs tarafından elde edilen sermaye değer artış kazançları vergilendirilir ama gerçek kişiler tarafından kendi ticaret veya iş alanı dışında elde edilen sermaye değer artış kazançları vergilendirilmez;

- bir gerçek kişi tarafından kendi ticaret veya iş alanı dışında elde edilen sermaye değer artış kazançları vergilendirilse bile, bu vergilendirme çoğu kez, örneğin, gayrimenkul varlık satışı veya spekülatif kazançları (bir varlığın tekrar satılma amacıyla satın alınması) gibi sadece belli olaylara uygulanır.

2. Dahası, sermaye değer artış kazançları üzerindeki vergiler ülkeden ülkeye değişmektedir. Bazı OECD üye ülkelerinde, sermaye değer artış kazançları olağan gelir olarak vergilendirilir ve bu nedenle diğer kaynaklardan elde edilen gelire dahil edilir. Bu, özellikle, bir teşebbüsün varlıklarının elden çıkarılmasından elde edilen sermaye değer artış kazançlarına uygulanır. Ancak, birçok OECD ülkesinde, sermaye değer artış kazançları, gayrimenkul varlıkların elden çıkarılmasından doğan kazançlar üzerindeki vergiler veya genel sermaye değer artış kazançları vergileri ya da sermayenin değer artışı (değer artış vergileri) üzerindeki vergiler gibi özel vergilere tabidir. Bu gibi vergiler, her bir sermaye değer artış kazancı veya yıl içinde tahakkuk eden sermaye değer artış kazançlarının toplamı üzerinden, çoğunlukla mükellefin diğer gelirlerini (ya da zararlarını) dikkate almayan özel oranlar üzerinden alınır. Bu vergilerin tümünü açıklamak gerekli görülmemektedir.

3. Madde, yukarıda belirtilen meseleler ile ilgilenmemektedir. Sermaye değer artış kazançlarının vergilendirilmesinin gerekip gerekmediği ve eğer vergilendirilebilir ise, nasıl vergilendirilmesi gerektiğine ilişkin karar, her bir Akit Devletin iç hukukuna bırakılmıştır. Eğer kendi iç hukukunda vergilendirme hakkı verilmemişse, Madde, hiç bir şekilde bir Devlete sermaye değer artış kazançlarını vergilendirme hakkı veriyor şeklinde yorumlanamaz.

3.1. Madde, ne tür vergilere uygulanacağını belirtmez. Maddenin, bir Akit Devlet tarafından sermaye değer artış kazançları üzerinden alınan her çeşit vergiye uygulanmasının zorunlu olduğu anlaşılmaktadır. 2'nci Maddenin ifadesi, bu amacı gerçekleştirmek ve ayrıca sermaye değer artış kazançları üzerindeki özel vergileri içermek için yeteri kadar geniştir. Ayrıca Madde, bir Akit Devletin sermaye değer artış kazançlarını vergilendirmesine izin verdiğinde, böyle bir vergilemeye izin vermeyen önceki anlaşmanın yerini alan yeni bir anlaşma durumunda bile, bu hak, sadece (ikili görüşmelerde üzerinde anlaşılabilecek aksine hükümlere bağlı olarak) anlaşmanın yürürlüğe girişinin ardından tahakkuk eden kazanç kısmına değil, tüm kazanca uygulanır.

II. Maddenin hükümlerine ilişkin Yorum

Genel Açıklamalar

4. Belli bir tür varlık üzerindeki sermaye değer artış kazançlarını vergilendirme hakkını, Anlaşmaya göre hem varlığı hem de ondan elde edilen geliri vergilendirmeyle yetkilendirilen Devlete vermek normaldir. Bir işletmenin aktifindeki varlıkların elden çıkarılmasından doğan kazancı vergilendirme hakkı, bu kazancın bir sermaye değer artış kazancı ya da bir ticari kazanç olup olmadığı hususuna bakılmaksızın, aynı Devlete verilmelidir. Dolayısıyla, sermaye değer artış kazançları ile ticari kazançlar arasında bir ayrım yapılmamıştır ve sermaye değer artış kazançları ile ilgili Maddenin mi yoksa ticari kazançların vergilendirilmesine ilişkin 7'nci Maddenin mi uygulanması gerektiği konusunda özel hükümlerin olması gerekli değildir. Ancak, sermaye değer artış kazançları veya olağan gelir üzerinden verginin tarh edilmesi gerektiğine karar vermek, vergileyen Devletin iç hukukuna bırakılmıştır. Anlaşma, bu mesele hakkında bir ön yargıda bulunmaz.

5. Madde, sermaye değer artış kazançlarının detaylı bir tanımını vermez. Yukarıda belirtilen nedenlerle bu gerekli değildir. "Varlığın elden çıkarılması" ifadesi, özellikle varlık satışı ya da değişiminden varlığın kısmi olarak elden çıkarılması, kamulaştırılması, hisse karşılığında bir şirkete transferi, bir hakkın satışı, bir hediye, hatta ölüm halinde varlığın el değiştirmesinden kaynaklanan sermaye değer artış kazançlarını kapsamak için kullanılır.

6. Sermaye değer artış kazançlarını vergileyen çoğu Devlet, sermaye varlıklarının elden çıkarılması gerçekleştiğinde bunu yapar. Ancak, bazıları, sadece gerçekleşen sermaye değer artış kazançlarını vergilendirir. Belirli koşullar altında, bir elden çıkarma söz konusu olmasına karşın, vergi amaçları açısından gerçekleşen bir sermaye değer artış kazancı söz konusu olmayabilir. (örneğin, elden çıkarılma kazançları yeni varlıkların elde edilmesinde kullanıldığında). Bir gerçekleşmenin olup olmadığı, uygulanan iç vergi hukukuna göre belirlenmelidir. Vergilendirme hakkı olan Devlet, elden çıkarmanın meydana geldiği zamanda bu hakkını uygulamazsa özel sorunlar doğmaz.

7. Kural olarak, varlığın elden çıkarılması ile ilişkilendirilmeyen bir değer artışı, sahibi söz konusu varlığı elinde bulundurduğu sürece sermaye değer artış kazancı sadece kağıt üzerinde olacağı için, vergilendirilmez. Ancak, bir elden çıkarma olmasa bile sermaye değer artışını ve işletmenin aktifindeki varlıkların yeniden değerlemesinin vergilendirildiği vergi mevzuatları mevcuttur.

8. Özel koşullar, elden çıkarılmamış varlığa ilişkin sermaye değer artışının vergilendirilmesine yol açabilir. Eğer bir varlığın değeri, sahibinin defterlerinde bu varlığın yeniden değerlemesini yapacak şekilde artmışsa, durum böyle olabilir. Defterlerdeki varlıkların yeniden değerlemesi, ulusal paranın değer kaybı durumunda da olabilir. Birçok Devlet bu gibi defter kazançları, yedeğe ayrılan tutarlar, ödenmiş sermayedeki artışlar ve bir sermaye varlığının defter değerinin gerçek değerine getirilmesinden kaynaklanan diğer değer artışları üzerine özel vergiler koyarlar. Sermaye değer artışı üzerindeki bu vergiler (değer artış vergileri), 2'nci Maddeye göre Anlaşma kapsamına girerler.

9. Sermaye değer artışı ve işletmenin aktifindeki varlıkların yeniden değerlemesi vergilendirildiğinde, kural olarak, bu gibi varlıkların elden çıkarılmasında uygulanan ilkenin aynısının uygulanması gerekir. Bu hususları Maddede açıkça ifade etmek ya da özel kuralları koymak gerekli görülmemiştir. Bu Madde ile birlikte 6, 7 ve 21'inci Madde hükümleri yeterli görünmektedir. Kural olarak, gayrimenkul varlıklarda ya da işyerinin aktifine dahil menkul varlıklarda öncelikli vergilendirme hakkının, varlığın bulunduğu Devlete ait olması dışında,

vergilendirme hakkı yukarıdaki hükümler çerçevesinde elden çıkaranın mukimi olduğu Devlete verilmiştir. Ancak, aşağıdaki 13 ila 17 numaralı paragraflarda ele alınan durumlara özellikle dikkat edilmelidir.

10. Bazı Devletlerde, bu Devlette bulunan bir işyerinden aynı teşebbüsün başka bir Devlette bulunan bir işyeri ya da genel merkezine yapılan varlık transferleri, elden çıkarma olarak değerlendirilir. Ancak bu Madde, vergilendirme 7'nci Maddeye uygun olduğu takdirde, söz konusu Devletlerin bu gibi transferler ile bağlantılı olarak doğan kazançları ya da gelirleri vergilendirmelerini önlemez.

11. Madde, sermaye değer artış kazancının kökeni hususunda ayrım yapmaz. Bu nedenle, tüm sermaye değer artış kazançları yani ekonomik koşullarda sürekli bir iyileşmeye paralel olarak uzun bir dönemde ortaya çıkanlar ile kısa bir dönemde ortaya çıkanlar (spekülatif kazançları) kapsanır. Ulusal paranın değer kaybı nedeniyle ortaya çıkan sermaye değer artış kazançları da kapsanır. Bu gibi kazançların vergilendirilip vergilendirilmeyeceğine karar vermek, kuşkusuz her bir Devlete bırakılmıştır.

12. Madde, sermaye değer artış kazancının nasıl hesaplanacağını belirtmez; bu uygulama iç hukuka bırakılmıştır. Kural olarak, sermaye değer artış kazançları, satış fiyatından maliyet düşülerek hesaplanır. Maliyete ulaşmak için, satın alma ile ilgili tüm giderler ve iyileştirme giderleri satın alma fiyatına eklenir. Bazı durumlarda, ayrılmış amortisman karşılıkları düşüldükten sonraki maliyet dikkate alınır. Bazı vergi yasaları, maliyet yerine, örneğin, varlığı elden çıkaranın sermaye vergisi amacıyla daha önce bildirdiği değer gibi başka bir temel öngörür.

13. Sermaye değer artış kazançlarını vergilendirme yöntemi iki Akit Devlette aynı olmadığında özel sorunlar doğabilir. Yukarıdaki 12'nci paragrafda belirtilen kurallara göre bir Devlette hesaplanan bir varlığın elden çıkarılmasından doğan sermaye değer artış kazancı, orada kullanılan muhasebe kurallarına göre diğer Devlette hesaplanan sermaye değer artış kazancı ile örtüşmeyebilir. Bir Devlet, varlığın bulunduğu Devlet olduğu için sermaye değer artış kazançlarını vergilendirme hakkına sahip olduğu, diğer Devletinise teşebbüsün mukim olduğu Devlet olması nedeniyle vergilendirme hakkına sahip olduğunda, bu durum ortaya çıkabilir.

14. İzleyen örnek bu sorunu açıklayabilir: A Devletinin bir teşebbüsü B Devletinde bulunan bir gayrimenkul varlık satın almıştır. Teşebbüs, A Devletinde tuttuğu defterlerinde amortisman karşılığı ayırmış olabilir. Eğer böyle bir gayrimenkul varlık maliyetin üzerinde bir fiyat ile satılırsa, bir sermaye değer artış kazancı gerçekleşebilir ve, ek olarak, daha önce ayrılan amortisman karşılıkları geri alınabilir. Gayrimenkul varlığın bulunduğu ve hiçbir defterin tutulmadığı B Devleti, gayrimenkul varlığın gelirini vergilendirirken, A Devletinde deftere kaydedilen amortisman karşılıklarını dikkate almak zorunda değildir. B Devleti, A Devletinde tutulan defterlerde görünen gayrimenkul varlık değerini, elden çıkarma anında maliyet olarak da ikame edemez. B Devleti, bu nedenle, yukarıdaki 12'nci paragrafda belirtildiği gibi, sermaye değer artış kazancına ek olarak gerçekleşen amortisman karşılıklarını vergilendiremez.

15. Diğer taraftan, elden çıkaranın mukim olduğu A Devleti, Maddenin 1'inci fıkrası ve Madde 23 A'ya göre, bu gibi defter kazançlarını her durumda vergiden tamamen istisna etmeye zorlanamaz (vergi indirimi yöntemini uygulayan Devletler için pek bir sorun çıkmayacaktır). Bu gibi defter kazançları, A Devletinde daha önce hak iddiasında bulunulan amortisman karşılıklarının gerçekleştirilmesi nedeniyle olduğu ve A Devletinde vergilendirilebilir gelir ya da kazançları azaltmış olduğu ölçüde, A Devleti bu gibi defter kazançlarını vergilemekten alıkonulamaz. Bu durum, Madde 23 A'ya ilişkin Yorumunun 44'üncü paragrafında ele alınan duruma karşılık gelmektedir.

16. A Devleti ile B Devletinin para birimleri arasındaki kurdaki değişmeler nedeniyle kazançlar ile ilgili daha fazla sorun çıkabilir. A Devletinin parasının değer kaybetmesinden sonra, A Devletinin teşebbüsleri, A Devletinin dışında bulunan varlıkların defter değerini artırabilir ya da arttırmak zorunda kalabilir. Bir Devletin parasının herhangi bir değer kaybına uğramasının dışında, kurdaki olağan dalgalanmalar, kur kazançları ya da kayıplarına yol açabilir. B Devletinde bulunan gayrimenkul varlığı alıp satmış olan bir A Devleti teşebbüsü örneğini alalım. B Devletinin parası ile ifade edilen maliyet ve satış fiyatı eşit ise, B Devletinde sermaye değer artış kazancı oluşmayacaktır. B Devletinin parasının değeri, varlığın satın alınması ile satışı arasında A Devletinin parasına göre yükselmişse, bu teşebbüs açısından A Devletinin parası cinsinden bir kazanç oluşacaktır. Eğer bu arada B Devletinin parasının değeri düşmüş ise, elden çıkaran, B Devletinde kabul edilmeyecek olan bir kayba uğrayacaktır. Bu gibi kur kazançları ve kayıpları, yabancı bir ülke para biriminde sözleşmeye bağlanan alacak ve borçlar ile bağlantılı olarak da doğabilir. Eğer A Devleti teşebbüsünün B Devletinde bulunan işyerinin bilançosu, alacak ve borçları B Devletinin parası cinsinden gösteriyorsa, ödemeler yapıldığında, işyerinin defterleri herhangi bir kazanç ya da kayıp göstermez. Ancak, kurdaki değişiklikler genel merkezin hesaplarına yansıyabilir. B Devletinin parasının değeri, alacağın doğduğu zaman ile onun geri ödemesi arasında yükselmiş (düşmüş) ise, bir bütün olarak teşebbüs bir kazanç sağlayacaktır (kayba uğrayacaktır). Eğer doğdukları zaman ile geri ödemeleri arasında B Devletinin parası değer kaybetmiş (yükselmiş) ise, bu durum, borçlar bakımından da doğru olacaktır.

17. Madde hükümleri, bu gibi kur kazançlarının vergilendirilmesi konusundaki tüm sorunları çözmemektedir. Bu kazançlar, çoğu olayda, varlığın elden çıkarılması ile bağlantılı değildir; ve Maddenin, sermaye değer artış kazançlarını vergilendirme hakkını verdiği Devlette çoğu zaman tespit bile edilemeyebilir. Dolayısıyla, kural olarak, sorun, işyerinin bulunduğu Devletin vergileme hakkına sahip olup olmadığı değil, mükellefin mukim olduğu Devletin, eğer istisna yöntemini uyguluyor ise, birçok durumda genel merkezde tutulan defterler dışında görünmeyen bu gibi kur kazançlarını vergilendirmekten kaçınmak zorunda olup olmamasıdır. Bu son sorunun çözümü, sadece bu Maddeye değil aynı zamanda 7'nci Madde ve 23 A Maddesine de bağlıdır. Eğer verilen bir olayda, iki Devletin farklı görüşü fiili bir çifte vergilendirme ile sonuçlanırsa, durum 25'inci Maddenin sağladığı karşılıklı anlaşma usulüne göre çözülmelidir.

18. Ayrıca, sabit bir fiyatla değil de, elden çıkarana yaşamı boyunca yıllık taksitler halinde ödenmek üzere satılmış bir varlık söz konusu olduğunda hangi Maddenin uygulanması gerektiği sorunu ortaya çıkmaktadır. Bu gibi yıllık taksitler halinde ödenmek üzere satılmış bir varlık söz konusu olduğunda hangi Maddenin uygulanması gerektiği sorunu ortaya çıkmaktadır. Bu gibi yıllık taksit ödemeleri, maliyetleri aştığı ölçüde, varlığın elden çıkarılmasından sağlanan bir kazanç olarak mı, yoksa 21'inci Maddeye göre "ele alınmayan gelirler" olarak mı değerlendirilmelidir? Her iki görüş de eşit ağırlıklı iddialar ile desteklenebilir ve sorun hakkında tek bir kural koymak zor görünmektedir. Ayrıca, bu sorunlar uygulamada çok az görülür ve bu nedenle, Anlaşmada belirtilmek üzere bir kural konulması gereksiz görünmektedir. 25'inci Maddenin sağladığı karşılıklı anlaşma usulü içinde bir çözümün benimsenmesi, böyle bir sorunla karşılaşan Akit Devletlere bırakılabilir.

19. Madde, bir piyangoya ilişkin ikramiye ya da tahvil veya borç senetlerine ilişkin prim ve ikramiyelere uygulanmamaktadır.

20. Madde, önce, elden çıkarılan varlığın bulunduğu Devlette vergilendirilebilir kazançları ele alır. 5'inci fıkra, diğer tüm sermaye değer artış kazançları için vergilendirme hakkını elden çıkaranın mukim olduğu Devlete verir.

21. Sermaye değer artış kazançları tüm Devletler tarafından vergilendirilmediği için, bu kazançların sadece fiili çifte vergilendirilmesinden kaçınmak makul görülebilir. Bu nedenle, Akit Devletler, yalnızca vergilendirme hakkı Anlaşma ile kendisine verilen bir Akit Devlet bu hakkını kullandığı takdirde, diğer Devletin kendi iç hukukundan aldığı vergilendirme hakkından vazgeçmek zorunda kalmasını sağlayacak şekilde ikili anlaşmalarına ilave yapmakta serbesttirler. Böyle bir durumda, Maddenin 5'inci fıkrasına buna göre bir ilave yapılmalıdır. Ayrıca, Madde 23A'nın Yorumuna ilişkin 35'inci paragrafta önerildiği şekilde 23'üncü Maddenin değiştirilmesine gerek vardır.

1'inci Fıkra

22. 1'inci fıkra, gayrimenkul varlıkların elden çıkarılmasından doğan kazançların, varlığın bulunduğu Devlette vergilendirileceğini söyler. Bu kural, 6'ncı Madde ile 22'nci Maddenin 1'inci fıkrası hükümleri ile örtüşmektedir ve bir teşebbüsün varlıklarının bir kısmını oluşturan gayrimenkul varlıklara da uygulanır. 1'inci fıkra, gayrimenkul varlığın tanımı için 6'ncı Maddeye göndermede bulunur. 13'üncü Maddenin 1'inci fıkrası, sadece bir Akit Devlet mukiminin diğer Akit Devlette bulunan gayrimenkul varlığının elden çıkarılmasından doğan kazançlarını ele alır. Bu nedenle, elden çıkaranın 4'üncü Madde kapsamında mukim olduğu Akit Devlette ya da üçüncü bir Devlette bulunan gayrimenkul varlıkların elden çıkarılmasından doğan kazançlara uygulanmaz; 5'inci fıkra hükümleri, (2002'den önceki Yorumda belirtildiği gibi, 21'inci Maddenin 1'inci fıkrasındakilere değil) bu gibi kazançlara uygulanacaktır.

23. 1'inci fıkradaki kurallar, gayrimenkul varlığı elinde bulunduran bir şirketin hisselerinin tamamının veya bir kısmının elden çıkarılmasından doğan kazançlara uygulanan 4'üncü fıkra kuralları eklenir (aşağıdaki 28.3 ila 28.8 numaralı paragraflara bakınız).

2'nci Fıkra

24. 2'nci fıkra, bir teşebbüse ait işyerinin ticari varlığının bir kısmını oluşturan menkul varlıkları ele alır. "Menkul varlık" terimi, 1'inci fıkrada ele alınan gayrimenkul varlık dışındaki tüm varlıklar anlamına gelir ve şerefiye, lisanslar, emisyon ruhsatları vb. gibi varlıkları da içerir. Bu tür varlıkların elden çıkarılmasından doğan kazançlar ticari kazançlara ilişkin kurallara uygun olarak (7'nci Madde), işyerinin bulunduğu Devlette vergilendirilebilir.

25. Fıkra, hem bir işyerine ait menkul varlıkların hem de işyerinin kendisinin (tek başına ya da tüm teşebbüs ile birlikte) elden çıkarılması halinde , bu kuralların uygulanacağını açıkça belirtir. Eğer tüm teşebbüs elden çıkarılırsa, o zaman kural, işyerinin ticari varlığının bir kısmını oluşturan menkul varlıkların elden çıkarılması sonucu oluştuğu sayılan kazançlara uygulanır. 7'nci Maddenin kuralları, açıkça atıf yapılmadan gerekli değişiklikler yapılmış olarak uygulanmalıdır. Bir varlığın bir Devletteki işyerinden başka Devletteki bir işyerine (veya genel merkeze) transferi için, yukarıdaki 10'uncu paragrafa bakınız.

26. Diğer taraftan, 2'nci fıkra, bir teşebbüsteki iştiraklerin elden çıkarılmasından doğan sermaye değer artış kazançlarına her zaman uygulanmayabilir. Hüküm sadece, elden çıkaranın tamamen ya da başka bir kişi ile birlikte sahip olduğu varlıklara uygulanır. Bazı ülkelerin yasalarına göre, bir ortaklığın sermaye varlıklarına ortakların sahip olduğu kabul edilir. Ancak, diğer bazı yasalara göre, ortaklıklar ve diğer birlikler vergisel açıdan ortaklarından (üyelerinden) farklı kurumsal bir yapı olarak işlem görür ve bu da bu gibi kuruluşlardaki iştiraklerin bir şirketteki hisseler ile aynı şekilde ele alındığı anlamına gelir. Bu nedenle, bu iştiraklerin elden çıkarılmasından doğan sermaye değer artış kazançları, hisselerin elden çıkarılmasından doğan sermaye değer artış kazançları gibi, sadece elden çıkaranın mukim olduğu Devlette vergilendirilebilir. Akit Devletler, bir ortaklıktaki iştiraklerin elden çıkarılmasından doğan değer

artış kazançlarının vergilendirilmesine uygulanan özel kurallar üzerinde karşılıklı olarak anlaşabilirler.

27. Bazı Devletler, elden çıkaran o Devlette bir işyerine sahip ise, buradaki kaynaklardan doğan tüm sermaye değer artış kazançlarının, kendi iç yasalarına göre vergiye tabi olması gerektiğini düşünürler. 2'nci fıkra, bazen "işyerinin cazibesi" olarak adlandırılan böyle bir kavrama dayanmaz. Paragraf sadece, bir işyerinin ticari varlığının bir parçasını oluşturan menkul varlığın elden çıkarılmasından doğan kazançların işyerinin bulunduğu Devlette vergilendirilebileceğini söyler. Diğer tüm menkul varlıkların elden çıkarılmasından doğan kazançlar, 5'inci fıkrada belirtildiği şekilde, sadece elden çıkaranın mukim olduğu Devlette vergilendirilebilir. Yukarıdaki açıklamalar, 7'nci Maddenin Yorumu ile uyumludur.

27.1. Bu fıkranın amaçları bakımından, 7'nci Maddenin 2'nci fıkrasının uygulanması amacına yönelik Kazançların İşyerlerine Atfedilmesi[1] (özellikle raporun 1'inci Bölümünün 72 ila 97 numaralı paragraflarına bakınız) başlıklı raporunda geliştirilen ilkelere göre varlığın "ekonomik" mülkiyeti bir işyerine atfedilmişse, söz konusu varlık bu işyerinin ticari varlığının bir parçasını oluşturacaktır. Bu fıkra bağlamında, bir varlığın "ekonomik" mülkiyeti, yararlar ve yüklerle beraber (örneğin, o varlığın mülkiyetine atfedilebilir her hangi bir gelire ilişkin hak, var olan herhangi bir amortisman hakkı ve o varlığın değerinin artması ya da azalmasından doğan kazanç ve zararlara olan potansiyel maruz kalma) gelir vergisi amaçları bakımından, ayrı bir teşebbüs tarafından sahipliği ile eşdeğer olduğunu ifade eder. Bu nedenle, varlığın muhasebe amaçları açısından işyeri için hazırlanan bilançoda kayıtlı olduğu gerçeği, onun, o işyeri ile etkin bir şekilde bağlantılı olduğu sonucuna varmak için yeterli olmayacaktır.

27.2. Sigortacılık faaliyetleri yürüten bir teşebbüse ait işyeri durumunda, bir varlığın işyerinin ticari varlığının bir parçasını oluşturup oluşturmadığının belirlenmesi, o varlık ile ilgili gelir veya kazancın, ona atfedilen yatırım varlıklarının miktarı üzerinde işyerinin getirisi belirlenirken dikkate alınıp alınmadığı hususu bakımından (özellikle IV. Kısım'daki 165 ila 170'inci paragraflara bakınız) Komite raporunun IV. Kısmında ortaya konulan kılavuza gerekli özen gösterilerek yapılacaktır. Bu kılavuz genel nitelikte olduğundan, vergi otoriteleri, işyerinin ticari varlığının bir parçasını oluşturan belli varlıkları belirleme amacıyla, teşebbüsün bu kılavuzu makul ve tutarlı uygulamasını dikkate alan esnek ve faydacı bir yaklaşımı uygulamayı düşünmelidir.

3'üncü Fıkra

28. 2'nci fıkradaki kuralın bir istisnası, uluslararası trafikte işletilen gemiler ve uçaklar ile iç sulardaki taşımalarda kullanılan tekneler ile bu gibi gemi, uçak ve teknelerin işletilmesine ilişkin menkul varlıklar için getirilmiştir. Normal olarak, bu gibi varlıkların devrinden doğan kazançlar, sadece gemi, uçak ve tekneleri işleten teşebbüsün etkin yönetiminin yerinin bulunduğu Devlette vergilendirilebilir. Bu kural, 8'inci Maddenin hükümleri ve 22'nci Maddenin 3'üncü fıkrasının hükümlerine uygunluk gösterir. Eğer böyle bir teşebbüsün etkin yönetimi yeri bir gemi ya da teknede ise, 8'inci Maddenin 3'üncü fıkrasının uygulanabilir olduğu kabul edilir. Münhasır vergilendirme hakkını mukim Devlete vermeyi ya da mukimlik kıstası ile etkin yönetim yeri kıstasının bir bileşimini kullanmayı tercih eden Akit Devletler, 8'inci Maddenin Yorumuna ilişkin 2 ve 3 numaralı fıkralarında önerilenlere karşılık gelen bir hükmü, 3'üncü fıkra yerine ikili anlaşmalarına dahil etme konusunda serbesttirler.

1 Kazançların İşyerlerine Atfedilmesi, OECD, Paris, 2010.

28.1. 3'üncü fıkra, varlığı elden çıkaran teşebbüs fıkrada bahsedilen tekne, gemi ya da uçağı kendi taşıma faaliyetleri için kendisi işlettiğinde ya da tekne, gemi ya da uçağı tam donanımlı, mürettebatlı ve tedarikli olarak charter bazında kiraladığında uygulanır. Ancak, tekne, gemi ya da uçağın sahibi olan teşebbüs bunları işletmediği zaman uygulanmaz (örneğin, 8'inci Maddenin Yorumuna ilişkin 5'inci fıkrada bahsedilen arızi olarak çıplak tekne kiralaması olayı dışında, teşebbüs, varlığı başka bir kişiye kiraladığında). Böyle bir durumda, varlığın menkul varlık ile bağlantılı gerçek sahibine tahakkuk eden kazançlar 2'nci veya 5'inci fıkranın kapsamına girecektir.

28.2. Üye ülkeler, 13'üncü Maddenin bu durumda uygulanmasını ikili anlaşmalarında daha fazla açıklığa kavuşturmakta serbesttir. Ülkeler Maddenin 3'üncü fıkrasının aşağıdaki alternatif şeklini benimseyebilirler (22'nci Maddeye ilişkin Yorumunun 4.1 ve 4.2 paragraflarına da bakınız):

> 3. Bir teşebbüsün ticari varlığının bir parçasını oluşturan ve o teşebbüs tarafından uluslararası trafikte işletilen gemiler ya da uçaklar ya da bu gibi gemi ya da uçakların işletilmesine ilişkin menkul varlıklardan oluşan varlığın elden çıkarılmasından doğan kazançlar, sadece teşebbüsün etkin yönetiminin yerinin bulunduğu Akit Devlette vergilendirilecektir.

4'üncü Fıkra

28.3. Değerinin yüzde 50'sinden fazlası doğrudan veya dolaylı olarak bir Akit Devlette bulunan gayrimenkul varlıktan oluşan hisse senetlerinin elden çıkarılmasından doğan kazançların o Devlette vergilendirilebilir olmasını sağlayan 4'üncü fıkra, bu gibi hisse senetlerinin elden çıkarılmasından doğan kazançlar ile 1'inci fıkra kapsamında bunların temelinde yatan gayrimenkul varlığın elden çıkarılmasından doğan kazançların da o Devlette eşit olarak vergilendirilebilir olmasını sağlar.

28.4. 4'üncü fıkra, hisse değerinin bir kısmının kaynak Devlette bulunan gayrimenkul varlık dışındaki varlıklardan oluştuğu durumda bile, uygulandığı hisselere atfedilebilir olan tüm kazancın vergilendirilmesine izin verir. Bir şirketin hisselerinin değerinin yüzde 50'sinden fazlasını doğrudan veya dolaylı olarak bir Akit Devlette bulunan gayrimenkul varlıktan oluşup oluşmadığının belirlenmesi, normal olarak, bu gayrimenkul varlığın değeri, şirketin borçları ve diğer yükümlülükleri dikkate alınmadan (ilgili gayrimenkul varlık üzerinde ipotekler ile teminat altına alınmış olsun ya da olmasın), şirketin sahip olduğu tüm varlıkların değeri ile kıyaslanarak yapılır.

28.5. Birçok Devlet, fıkranın kapsamını ikili anlaşmalarında ya genişletir ya da daraltır. Örneğin bazı Devletler, sadece hisse elden çıkarılmasından doğan kazançları değil, ayrıca ortaklıklar veya tröstler gibi hisse senedi ihraç etmeyen diğer kuruluşlardaki menfaatlerin elden çıkarılmasından doğan kazançları da, bu menfaatlerin değeri benzer şekilde esas olarak gayrimenkul varlıklardan oluştuğu sürece, bu hükmün kapsamına girmesi gerektiğini düşünürler. Bu gibi menfaatleri kavramak için fıkra kapsamını genişletmek isteyen Devletler, fıkrayı aşağıdaki şekilde değiştirmekte serbesttir:

> 4. Bir Akit Devlet mukiminin, değerinin yüzde 50'sinden fazlasını doğrudan veya dolaylı olarak diğer Akit Devlette bulunan gayrimenkul varlıklardan oluşan hisse senetlerinin veya benzer menfaatlerin elden çıkarılmasından elde ettiği kazançlar, diğer Devlette vergilendirilebilir.

28.6. Hükmün uygulanmasında, hisselerin doğrudan ya da dolaylı olarak gayrimenkul varlıklardan oluşması zorunlu olan değer yüzdesini arttırmak ya da azaltmak da mümkündür. "Yüzde 50" ifadesi yerine, bu Devletlerin üzerinde anlaşacağı yüzde konularak, bu kolayca yapılabilir. Bazı Devletlerin üzerinde uzlaşabileceği başka bir değişiklik, elden çıkaranın söz konusu kuruluşta belli bir katılım düzeyine sahip olduğu durumda hükmün uygulanmasını kısıtlamaktır.

28.7. Ayrıca, bazı Devletler, Devletlerden birinin onaylanmış menkul kıymetler borsalarından birinde kayıtlı olan şirketlerin hisselerinin elden çıkarılmasından elde edilen kazançlara, bir şirketin yeniden örgütlenmesi sırasında hisselerinin elden çıkarılmasından elde edilen kazançlara ya da hisselerin değerini oluşturduğu gayrimenkul varlık, (bir maden veya bir otel gibi) bir işin yürütüldüğü gayrimenkul varlık olduğunda, fıkranın uygulanmaması gerektiğini değerlendirirler. Bu istisnaların bir ya da daha fazlasını sağlamak isteyen Devletler, bunu yapmakta serbesttir.

28.8. Başka bir olası istisna, emeklilik fonları ve benzer kuruluşların elinde bulunan hisseler ile ilgilidir. Birçok Devletin iç hukukuna göre, emeklilik fonları ve benzer kuruluşlar yatırım gelirleri üzerinde vergiden genel olarak muaftırlar. Bazı Devletler bu kuruluşların iç ve dış yatırımları bakımından işlem tarafsızlığını elde etmek için, diğer Devletin mukimi olan böyle bir kuruluşun elde ettiği ve 4'üncü fıkrada bahsedilen hisseler üzerindeki sermaye değer artış kazançlarını içerecek olan gelirin kaynakta vergilendirmeden istisna olmasını karşılıklı olarak sağlarlar. Bunu yapmak isteyen Devletler, 18'inci Maddeye ilişkin Yorumun 69'uncu paragrafında yer alan hüküm kapsamında hazırlanmış bir hükmü karşılıklı olarak kabul edebilirler.

28.9. Son olarak, olası bir diğer istisna, Gayrimenkul Yatırım Tröstündeki hisseler ve benzer menfaatler ile ilgilidir (REITler konusunda bilgiler için, 10'uncu Maddenin Yorumunun 67.1 ila 67.7 numaralı paragraflara bakınız). Gayrimenkul varlığa bir doğrudan yatırımın ikamesinin elden çıkarılması olarak değerlendirilebilecek büyük bir yatırımcının bir REIT'deki menfaatlerin elden çıkarılması durumunda 4'üncü fıkraya bir istisna getirmenin uygun görünmemesine karşın, küçük bir yatırımcının bir REIT'deki çıkarının elden çıkarılması için 4'üncü fıkrada bir istisna uygun görülebilir.

28.10. 10'uncu MaddeninYorumuna ilişkin 67.3 numaralı paragrafta tartışıldığı gibi, küçük bir yatırımcının bir REIT'deki menfaatini, gayrimenkul varlığının dolaylı olarak elde tutulması değil, bir teminat olarak görmek uygun olabilir. Bu bakımdan, yaygın bir şekilde sahip olunan bir REIT'deki küçük menfaat kazançlarının kaynakta vergilendirilmesini sağlamak pratikte çok zor olacaktır. Üstelik değerini esas olarak gayrimenkul varlıklardan alan diğer kuruluşlardan farklı olarak, REIT'ler kazançlarının çoğunu dağıtmak zorunda olduğundan, (diğer şirketlere kıyasla) sermaye değer artış kazancı vergisinin uygulanacağı önemli ölçüde artık kazancın ortaya çıkması olası değildir. Bu görüşü paylaşan Devletler, "bu diğer Devlette vergilendirilebilir" deyiminden önce, "eğer şirket bir REIT ise, şirketteki tüm menfaatlerin yüzde 10'undan daha azını temsil eden menfaatleri doğrudan ya da dolaylı olarak elinde bulunduran bir kişinin sahibi olduğu hisseler hariç" gibi ifadeleri ilave etmeyi karşılıklı olarak kabul edebilirler. (Eğer 4'üncü fıkra, hisselere benzer menfaatleri kapsamak için, yukarıdaki 28.5 numaralı paragrafın doğrultusunda değiştirilirse, bu ifade buna uygun olarak değiştirilmelidir.)

28.11. Ancak, bazı Devletler, 4'üncü fıkranın, değeri esas olarak gayrimenkul varlıklardan oluşan bir şirketteki hisselerin elden çıkarılmasından doğan kazançlara uygulanmak üzere amaçlandığını ve özellikle bir REIT geliri üzerinden vergilendirilmediği için, fıkranın uygulanması bakımından REIT ile halka açık bir şirket arasında ayrım yapmak için bir neden olmadığını düşünürler. Bu Devletler, bir menkul değerler borsasında kayıtlı olan şirketlerin

hisselerinin elden çıkarılması için bir istisna olmadığı sürece (yukarıdaki 28.7 numaralı paragrafa bakınız), bir REIT'teki menfaatler için özel bir istisna olmaması gerektiğini düşünürler.

28.12. Bazı Devletlerin iç mevzuatları 4'üncü fıkrada kapsanan kazançları vergilendirmelerine izin vermediği için, istisna yöntemini benimseyen Devletler, fıkranın kapsama dahil edilmesinin, bu kazançların çifte istisnası ile sonuçlanmamasını temin etmek için dikkatli olmalıdırlar. Bu Devletler, bu kazançları istisna dışında bırakmayı ve, 23 A ve 23 B numaralı Maddelerine ilişkin Yorumun 35'inci paragrafının önerdiği gibi, indirim yöntemini uygulamak isteyebilirler.

5'inci Fıkra

29. 5'inci fıkra, 1, 2, 3 ve 4 numaralı fıkralarda belirtilenler dışındaki herhangi bir varlığın elden çıkarılmasından doğan kazançların sadece elden çıkaranın mukim olduğu Devlette vergilendirilebileceğini söyler. Bu, 22'nci Maddede düzenlenen kurallara uygundur.

30. Madde, (4'üncü fıkrada ele alınan bir şirketin hisseleri dışında) bir şirketteki hisselerin veya menkul kıymet, tahvil, borç seneti ve benzerlerinin elden çıkarılmasından doğan kazançlar için özel kurallar içermez. Bu nedenle bu kazançlar, sadece elden çıkaranın mukim olduğu Devlette vergilendirilebilir.

31. Eğer hisseler, bu hisseleri ihraç eden şirketin tasfiyesi veya hisselerin geri alınması veya şirketin ödenmiş sermayesinin azaltılması ile bağlantılı olarak bir hissedar tarafından elden çıkarılırsa, hissedar tarafından elde edilen kazançlar ile hisselerin yazılı değeri arasındaki fark, şirketin mukim olduğu Devlette bir sermaye değer artış kazancı olarak değil, birikmiş kazançların bir dağıtımı olarak işlem görebilir. Madde, şirketin mukim olduğu Devletin bu gibi dağıtımları 10'uncu Maddede verilen oranlarda vergilendirmesini önlemez; bu gibi bir fark, 10'uncu Maddenin 3'üncü fıkrasında yer alan "temettüler" teriminin tanımında kapsandığı ve buna ilişkin Yorumun 28'inci paragrafında yorumlandığı için, o Devletin iç hukukunun söz konusu farkı, hisselerden doğan gelir olarak değerlendirdiği ölçüde, bu gibi bir vergilendirmeye izin verilir. 23 A ve 23 B numaralı Maddelerin Yorumuna ilişkin 32.1 ila 32.7 numaralı paragraflarda açıklandığı gibi, hisseleri ihraç eden şirketin Devleti bu farkı temettü olarak değerlendirdiğinde, böyle bir fark kendisinin iç hukukuna göre bir sermaye kazancı oluştursa bile, hissedarın mukimi olduğu Devlet çifte vergilendirmenin önlenmesini sağlamak zorundadır. Tahvil veya borç senetleri borçlu tarafından yazılı değerlerinden ya da çıkarıldıkları değerden daha yüksek bir fiyata itfa edildiğinde de aynı yorum uygulanabilir; Böyle bir durumda fark, faizi temsil edebilir ve bu nedenle, 11'inci Maddeye uygun olarak kaynak Devlette sınırlı bir vergiye tabi tutulabilir (11'inci MaddeninYorumuna ilişkin 20 ve 21 numaralı paragraflarına da bakınız).

32. Bir çalışan veya bir yönetim kurulu üyesine verilen bir hisse opsiyonunun kullanılması yoluyla elde edilen hisselerin elden çıkarılmasından sağlanan sermaye değer artış kazancı ile 15'inci veya 16'ncı Maddenin kapsadığı hisse opsiyonundan elde edilen kazanç arasında fark vardır. Bu ayrımın dayandığı ilkeler, 15'inci Maddenin Yorumuna ilişkin 12.2 ila 12.5 numaralı paragraflarında ve 16'ncı Maddenin Yorumuna ilişkin 3'üncü paragrafında incelenmiştir.

Yorum Hakkında Görüşler

32.1. 31'inci paragraf bakımından, *Avusturya* ve *Almanya*, yeni bir vergi anlaşması yürürlüğe girdiğinde, yeni vergi anlaşmasının uygulanabilir olduğu tarihten önce bu ülkelerde doğan sermaye değer artışını vergilendirme hakkından bu ülkelerin yoksun bırakılamayacağı görüşündedirler.

Madde ile İlgili Çekinceler

33. *İspanya*, hisselerin veya diğer hakların elden çıkarılmasından doğan kazançları, bu hisseler veya hakların mülkiyeti, doğrudan ya da dolaylı olarak, İspanya'da bulunan gayrimenkul varlıktan yararlanmaya hak kazandırdığında, vergilendirme hakkını saklı tutar.

34. [Kaldırıldı.]

35. *Finlandiya,* Fin şirketlerindeki hisselerin veya diğer şirket haklarının elden çıkarılmasından doğan kazançları, bu gibi hisseler veya diğer şirket haklarının mülkiyeti Finlandiya'da bulunan ve şirketin sahibi olduğu gayrimenkul varlıktan yararlanmaya hak kazandırdığında, vergileme hakkını saklı tutar.

36. *Fransa,* 5'inci fıkra hükümlerini kabul edebilir ama Fransa'nın bir mukimi olan bir şirketteki önemli ölçüde bir katılımın bir parçası olan hisseler veya hakların elden çıkarılmasından doğan kazançların vergilendirilmesine ilişkin olarak, mevzuatındaki hükümleri uygulama olanağını elinde bulundurmak ister.

37. [Kaldırıldı]

38. *Yeni Zelanda,* 3'üncü ve 5'inci fıkralardaki pozisyonunu saklı tutar.

39. *Şili* ve *İsveç*, kendi şirketlerindeki hisseler veya diğer şirket haklarının elden çıkarılmasından doğan kazançları vergilendirme hakkını saklı tutar.

40. *Türkiye*, menkul varlıklar ve 2'nci fıkrada belirtilenler dışındaki herhangi bir varlığın elden çıkarılmasından kendi ülkesinde doğan sermaye değer artış kazançlarını, elde edilme ile elden çıkarma arasındaki sürenin iki yıldan daha az olması halinde, kendi mevzuatına uygun olarak vergilendirme hakkını saklı tutar.

41. Maddenin 5'inci fıkrasına karşın, hisselerin satış bedeli *Danimarka* mevzuatına göre temettü sayıldığında, Danimarka, bu satış bedelini temettü olarak 10'uncu Maddenin 2'nci fıkrasına göre vergileme hakkını saklı tutar.

42. *Japonya*, bir Japon finans kuruluşunun hisselerinin elden çıkarılmasından doğan kazançları, eğer bu hisseler elden çıkaran tarafından, ödeme gücünü yitirme nedeniyle finans kuruluşunun kurtarılmasının parçası olarak hisseleri daha önce almış olan Japon Hükümeti'nden daha önce elde edildi ise, vergileme hakkını saklı tutar.

43. *Danimarka, İrlanda, Norveç* ve *Birleşik Krallık*, offshore hidrokarbon arama ve işletme ve ilgili faaliyetlere ilişkin sermaye değer artış kazançları konusunda özel bir Maddeye hükümler koyma hakkını saklı tutar.

43.1. *Yunanistan*, offshore arama ve işletme ve ilgili faaliyetlere ilişkin sermaye değer artış kazançları konusunda özel bir Maddeye hükümler koyma hakkını saklı tutar.

44. *Danimarka, Norveç* ve *İsveç*, hava taşımacılığı konsorsiyumu İskandinav Havayolları Sistemi (SAS) tarafından elde edilen sermaye değer artış kazançları konusunda özel hükümler koyma hakkını saklı tutar.

45. *Kore*, mukimi olan bir şirkette önemli ölçüde katılımın parçasını oluşturan hisseler veya diğer hakların elden çıkarılmasından doğan kazançları vergileme hakkını saklı tutar.

46. *Amerika Birleşik Devletleri*, Gayrimenkulde Yabancı Yatırımı vergilendirme Yasası'na göre, bazı gayrimenkul kazançlarına kendi vergisini uygulama hakkını saklı tutmak ister.

47. Denizcilik ile ilgili kendi özel durumu açısından, *Yunanistan*, uluslararası trafikteki gemiler ve bu gemilerin işletilmesine ilişkin menkul varlıkların elden çıkarılmasından doğan sermaye değer artış kazançları ile ilgili Anlaşmadaki hükümler bakımından hareket serbestisini koruyacaktır.

48. *İrlanda*, bir gerçek kişinin varlıkların elden çıkarılmasından elde ettiği kazançlarını, bu elden çıkarmanın, beş yıl öncesindeki herhangi bir zamanda söz konusu gerçek kişi İrlanda'nın mukimi olmuşsa, vergileme hakkını saklı tutar.

49. *Meksika*, Meksika'nın mukimi olan bir şirketteki hisseler veya benzer hakların elden çıkarılmasından doğan kazançları vergilendirme ile ilgili olarak, kendi mevzuat hükümlerini uygulama olanağını koruma konusundaki pozisyonunu saklı tutar.

50. *Amerika Birleşik Devletleri*, konteynerlerin elden çıkarılmasından doğan kazançları Maddenin 3'üncü fıkrası kapsamına dahil etme hakkını saklı tutar.

51. *Belçika, Lüksemburg, Hollanda* ve *İsviçre*, Anlaşmalarına 4'üncü fıkrayı dahil etmeme hakkını saklı tutar.

SERBEST MESLEK FAALİYETLERİNİN VERGİLENDİRİLMESİ İLE İLGİLİ MADDE 14'E İLİŞKİN YORUM

[14'üncü Madde, (Mali İşler Komitesi tarafından 27 Ocak 2000 tarihinde benimsenen ve OECD Model Vergi Anlaşması tam sürümünün II. Cildi R(16)-1 sayfasında yeniden üretilen) "OECD Model Vergi Anlaşması'nın 14'üncü Maddesi İle İlgili Sorunlar" başlıklı rapora dayanılarak, 29 Nisan 2000'de Model Vergi Anlaşması'ndan çıkarıldı. Bu karar, 7'nci Maddede kullanıldığı şekliyle işyeri ile 14'üncü Maddede kullanıldığı hali ile sabit yer kavramları ya da 7'nci veya 14'üncü Maddelerden hangisinin uygulanmasına göre kazançların nasıl hesaplandığı ile verginin nasıl hesaplandığı arasında hiçbir farklılık olmadığı gerçeğini yansıtmıştır. Ek olarak, hangi faaliyetlerin 7'nci Madde yerine 14'üncü Maddenin kapsamına girdiği her zaman açık değildi. 14'üncü Maddenin çıkarılmasının etkisi, mesleki hizmetlerden ya da bağımsız nitelikte diğer faaliyetlerden elde edilen gelirin şimdi ticari kazançlar olarak 7'nci Madde kapsamında ele alınmasıdır.]

ÜCRET GELİRİNİN VERGİLENDİRİLMESİ İLE İLGİLİ MADDE 15'E İLİŞKİN YORUM[1]

1'inci Fıkra

1. 1'inci fıkra, ücret gelirinin (emeklilik geliri dışında) vergilendirilmesi konusundaki genel kuralı, yani bu gibi gelirlerin hizmetin ifa edildiği Devlette vergilendirilebilir olduğunu ortaya koyar. Hizmetlerin, istihdamın gerçekleştirilmesi kapsamında verilip verilmediği hususu bazen 8.1 ff numaralı paragraflarda ele alınan güçlüklere yol açabilmektedir. Hizmet, çalışanın ücret geliri ödenen faaliyetlerini ifa ederken fiziksel olarak bulunduğu yerde gerçekleştirilir. Bunun bir sonucu, kendisine verdiği hizmet sebebiyle diğer bir Devletteki kaynaklardan ödeme yapılan bir Akit Devlet mukiminin, bu gelir üzerinden, sırf bu çalışmanın sonuçlarından diğer Devlette yararlanılmış olması nedeniyle bu diğer Devlette vergilendirilemeyeceği olacaktır.

2. Genel kural, sadece emekli maaşları (18'inci Madde) ve kamu hizmetiyle ilgili ödemeler ve emekli maaşları (19'uncu Madde) söz konusu olduğunda istisnaya tabidir. Şirketlerin yönetim kurulu üyelerine yapılan istihdam dışı ödemeler 16'ncı Maddeye tabidir.

2.1. Üye ülkeler, "maaş, ücret ve diğer benzeri ödemeler" terimini, ifa edilen hizmetler ilgili olarak alınan (örneğin, hisse senedi opsiyonları, bir lojman ya da bir otomobilin kullanımı, sağlık veya hayat sigortası poliçesi ve kulüp üyeliği) ayni menfaatleri de kapsayacak şekilde değerlendirmektedirler.

2.2. Kaynak Devlette vergilendirme için Maddenin getirdiği koşul, maaş, ücret ve diğer benzeri ödemelerin, hizmetin o Devlette gerçekleşmesi sebebiyle elde edilmesidir. Bu, o gelirin ne zaman ödenebileceğine, çalışanın adına alacak kaydedilebileceğine ya da çalışan tarafından başka bir şekilde kesin olarak elde edilebileceğine bakılmaksızın uygulanır.

2.3. Bazı durumlarda, bir gerçek kişiye yapılan maaş ve ücret ödemeleri ile diğer benzeri ödemelerin hangi kısmının bir Devlette ifa edilen hizmetten elde edildiğini belirlemek zor olabilir. Aşağıdaki 12.6 ila 12.13 numaralı paragraflar bu sorunu, farklı Devletlerde hizmet ifa eden bir çalışana verilen hisse senedi opsiyonları bakımından ele almaktadır. Bu sorun, bu gibi ödemelerin hizmetin sona ermesinden sonra da devam etmesi durumunda ortaya çıkabilir. Bu gibi ödemeler, sınır ötesi işçilere, kariyerleri sırasında farklı ülkelerde çalışanlara ya da yurtdışına çalışmaya gönderilmiş olup da bağımlı faaliyetleri sona ermeden kısa bir süre önce ülkesine geri gönderilen çalışanlara yapıldığı durumlar dahil olmak üzere, farklı sınır ötesi durumlarda vergi anlaşması sorunları doğurabilir. Bu ödemeleri betimlemek amacıyla kullanılan terminolojiye bakılmaksızın, sözkonusu ödemenin, "maaş, ücret ve diğer benzeri ödemeler" şeklinde bir ödeme olup olmadığının ve söz konusu ödemenin ya da onun herhangi bir kısmının bir Devlette ifa edilen hizmetten elde edilmiş addedilebilecek bölümünün saptanması için, bu gibi ödemelerin gerçek karşılığının, her bir olaya ait gerçekler ve koşullar temelinde belirlenmesi zorunludur. İzleyen paragraflar, bu sorunları, çoğu kez bağımlı faaliyetin sona ermesinden sonra yapılan farklı ödeme çeşitleri bakımından ele almaktadır.

2.4. Bağımlı faaliyetin sona ermesinden önce yapılan çalışma için, bağımlı faaliyetin sona ermesinden sonra yapılan herhangi bir ödeme (örneğin, son çalışma döneminin maaş ya da ikramiyesi veya o dönemde yapılan satışların karşılığı komisyonlar), hizmetin gerçekleştirildiği ilgili Devlette elde edilmiş sayılacaktır.

---

1 2000'den önce, 15'inci Maddenin başlığı, "Serbest Meslek Faaliyetleri"ne gönderme yapan 14'üncü Maddenin başlığının aksine "Bağımlı Faaliyetler"e gönderme yapıyordu. 15'inci Maddenin başlığı, 14'üncü Maddenin kaldırılmasının bir sonucu olarak (OECD Model Vergi Anlaşması'nın tam sürümünün II'inci Cildi'nde 14'üncü Maddenin geçmişine bakınız), Maddenin uygulandığı faaliyetleri betimlemek için daha yaygın olarak kullanılan "Istihdam" terimine gönderme yapacak şekilde değiştirilmiştir. Bu değişiklik, Maddenin kapsamını herhangi bir şekilde etkilemek niyetiyle yapılmamıştır.

2.5. Bağımlı faaliyetin son yılında tahakkuk eden kullanılmamış tatil/hastalık izni karşılığı yapılan ödeme, tatil ya da hastalık izni hakkının doğduğu çalışma dönemi ödemesinin bir parçasıdır. Çalışan, bağımlı faaliyetin sona ermesinden önce, daha önceki yıllara ait olup da o yıllarda kullanılmamış tatil ve hastalık izni ödemelerine de hak kazanmış olabilir. Aksini gösteren gerçekler ve koşullar olmadığında, bağımlı faaliyetin sona ermesinin ardından, daha önceki yıllarla ilgili olup da o yıllarda kullanılmamış tatil ve hastalık izni bedeli olarak alınan ödeme, çalışanın, bağımlı faaliyetinin son 12 ayı için hak kazandığı ve söz konusu hizmetin gerçekleştirildiği döneme orantısal olarak isabet eden bir menfaat sayılmalıdır. Farklı bir sonucun haklı çıkarılabileceği bir durum da, bu tatillerin ve hastalık izinlerinin geçmişteki bağımlı çalışmanın belirli dönemleri ile açıkça ilgili olduğunun ve ödemenin de bu çalışma dönemleri için yapıldığının, mükellefin çalışma kayıtlarına dayanılarak tespit edilmesi olacaktır. Ancak Devletler, eski çalışanın söz konusu tatiller ve hastalık izinleri için bunların tahakkuku anında vergilendirilmiş olabileceği gerçeğini dikkate almalıdır. Örneğin, bir Devletin sınırları içinde çalışılmış olan dönemlere karşılık gelen tatiller ve hastalık izinlerinin, o Devletin iç mevzuatına göre ilgili işin gerçekleştirildiği mali yıl içinde vergilendirilebilir bir menfaat sayıldığı ve buna göre vergilendirildiğini düşünün. Böyle bir durumda, eski çalışanın mukimi olduğu Devletin, bu çalışana tatiller/hastalık izinleri için sonradan yapılan ödeme anında böyle bir vergi için çifte vergilendirme indirimi tanıması ve eski çalışanın son iş yılı içinde çalışmış olabileceği her hangi bir Devletin de benzer şekilde, zaten tahakkuk esasına göre vergilendirilmiş olan geçmiş yıllara ait kullanılmamış tatil/hastalık izni ödemelerini, son yıl içinde gerçekleştirilmiş hizmetler ile ilgili olmadığı şeklinde addetmesi gerekmektedir.

2.6. Bazı durumlarda işveren, bağımlı faaliyeti sona erdirmeden önce (yasa ya da anlaşma gereğince) çalışana bir ihbar süresi sağlamak zorundadır. Çalışana bu ihbar süresi içinde çalışmaması söylenir ve o dönem için ödeme yapılırsa, böyle bir ödeme açıkça bağımlı faaliyet dolayısıyla yapılmış olur ve bu nedenle, 1'inci fıkranın amaçları bakımından "oradan kaynaklanan" bir ödeme niteliğinde olur. Böyle bir durumda alınan ödeme, çalışanın ihbar süresi içinde makul koşullarda çalışmış addedilebileceği Devletten elde edilmiş sayılmalıdır. Çalışanın ihbar süresi içinde çalışmış olabileceği yerin makul bir şekilde belirlenmesi kesin verilere dayandırılmalıdır. Çoğu durumda bu, çalışanın, bağımlı faaliyetin sona erdirilmesinden önce önemli bir süre boyunca çalıştığı son yer olacaktır. Aynı zamanda, bu çalışanın çalışması beklenmiş olan ama gerçekte önemli bir süre boyunca hizmet ifa etmediği dönemin dikkate alınması da açıkça uygunsuz olacaktır.

2.7. Farklı bir durum ise, bağımlı faaliyeti sona erdirilen bir çalışana işverenin kıdem tazminatı (aynı zamanda "işten çıkarılma tazminatı" olarak da anılmaktadır) ödemek zorunda olduğu (yasa ya da anlaşma gereğince) durumdur. Böyle bir ödeme, her zaman olmasa da çoğu kez, işveren nezdindeki geçmiş çalışma süresine göre hesaplanır. Söz konusu Madde kapsamına giren böyle bir kıdem tazminatı ödemesi, aksini gösteren gerçekler ve koşulların söz konusu olmadığı durumlarda çalışmanın son 12 ayı için, anılan bağımlı faaliyetin o dönem içinde gerçekleştiği süreyle orantılı bir ödeme olarak değerlendirilmelidir ve bu haliyle de 1'inci fıkranın son cümlesi bakımından o istihdamdan kaynaklanan bir ödeme niteliğindedir.

2.8. Bağımlı faaliyeti sona erdirilen bir gerçek kişi, bu sona erdirmenin, hizmet sözleşmesine, yasa ya da toplu sözleşmeye aykırı olduğunu iddia edecek yasal gerekçelere sahip olabilir ve ayrıca fesihin koşullarına bağlı olarak, tazminat talebi için başka hukuki gerekçeler de bulunabilir. Bu kişi, ilgili sözleşme ve yasa yükümlülüklerin ihlaline karşılık tazminat ödenmesine yönelik bir mahkeme kararı elde edebilir ya da sulh olabilir. Vergi anlaşmasının uygulaması, tazminat kararının neyi tazmin etmeyi amaçladığına bağlı olacaktır. Örneğin, yetersiz bir ihbar süresi verilmesi ya da yasanın veya sözleşmenin gerektirdiği kıdem tazminatının verilmemesi sebebiyle hükmedilen tazminatlar, yerini aldıkları ödeme gibi işleme tâbi tutulmalıdır. Ancak, cezai tazminatlar ya da ayrımcılık yapıldığı veya birinin itibarının

zedelendiği gibi gerekçelerle hükmedilen tazminatların farklı işleme tâbi tutulması gerekli olup, bu ödemeler tipik olarak 21'inci Maddenin kapsamına girer.

2.9. Bir bağımlı faaliyet sözleşmesinin ya da bağımlı faaliyetin sona ermesinden sonraki çözümün hükümlerine göre eski bir çalışan, eski işvereninin bir rakibi için çalışmama yükümlülüğünün karşılığı olarak bir ödeme alabilir. Bu yükümlülük, hemen her zaman bir süre ile ve sıklıkla da coğrafi olarak sınırlanmıştır. Böyle bir ödeme, doğrudan bağımlı faaliyetle ilgili ve bu nedenle de "faaliyetten kaynaklanan ... ödeme" ile ilgili iken, çoğu durumda, bağımlı faaliyetin sona erdirilmesinden önce ifa edilen faaliyetlerden elde edilen ödeme niteliğinde olmayacaktır. Bu nedenle de genellikle sadece alıcının ödemenin alındığı anda ikamet ettiği Devlette vergilendirilebilecektir. Ancak, istihdamın sona ermesinden sonra yapılan böyle bir ödemenin esasen bağımlı faaliyet sırasında ifa edilen faaliyetler için bir ödeme olması durumunda (örneğin, rekabet etmeme yükümlülüğünün eski işveren için hiç bir değeri yoksa ya da az bir değeri varsa, durum böyle olabilir) bu ödeme, ilgili bağımlı faaliyet dönemi sırasında ifa edilen çalışma için elde edilen gelir ile aynı şekilde işleme tâbi tutulmalıdır. Ayrıca, bazı Devletlerde, çalışanın bağımlı faaliyet süresi içindeki aylık maaşının bir kısmı, bu faaliyetin sona ermesinden sonra belli bir süre bir rakip için çalışmama yükümlülüğünün bedelini oluşturmakta ve istihdamın sona ermesinden sonra rekabet etmeme karşılığında ayrı bir ödeme yapılmamaktadır. Böyle bir durumda, bu paragrafın ilk kısmındaki yol gösterici bilgiler geçerli değildir ve bağımlı faaliyet sırasında alınan ödemenin söz konusu yükümlülüğe atfedilebilir kısmı, bu ödemenin kalan kısmıyla aynı şekilde işleme tabi tutulmalıdır.

2.10. 18'inci Maddeye ilişkin Yorumunun 4 ila 6'ncı paragraflarında belirtildiği gibi, bağımlı faaliyetin sona ermesinden sonra, söz konusu eski çalışana emeklilik primleri ya da hak ettiği emeklilikle ilgili çeşitli ödemeler yapılabilir. Yorumun 6'ncı paragrafına göre, "belli bir ödemenin, emekli maaşına benzer bir ödeme olarak mı yoksa 15'inci Madde kapsamında ifa edilen hizmet karşılığında yapılan bir ödeme olarak mı değerlendirilmesi gerektiği gerçek bir sorundur". Paragraf, "emeklilik kesintilerinin geri ödenmesi (örneğin, geçici çalışmadan sonra)" örneğinin,18'inci Maddede kapsamayacağını açıklamaktadır. Böyle bir kesinti geri ödemesi, önceki bir çalışma için, bağımlı faaliyetin sona ermesinden kaynaklanan bir ek ödeme oluşturduğu ölçüde, 15'inci Madde kapsamına girecek ve anılan çalışma sona erdiği anda gerçekleşmekte olduğu Devletten kaynaklanıyor olarak görülmesi gerekecektir.

2.11. Bağımlı faaliyetin sona ermesinden sonra, çeşitli ertelenmiş ödeme düzenlemeleri uyarınca ödemeler yapılabilir. Böyle bir ödeme, 15'inci Madde kapsamında bir ödeme olarak işleme tâbi tutulmalı ve bir Devlette belli bir geçmiş çalışma dönemi ile ilişkilendirilebildiği ölçüde, o Devlette gerçekleşmiş faaliyetlerden kaynaklanıyor sayılmalıdır. Birçok Devlet, ücret ödemelerinin vergilerinin ertelenmesine, söz konusu ödeme ertelense bile izin vermeyeceğinden, bağımlı faaliyetin sona ermesinden sonra alınan ertelenmiş ödemeleri vergilendirecek Devletler için çifte vergilendirme durumunda indirim sağlanması önem arz edecektir.

2.12. Bağımlı faaliyetin sona ermesinden sonra, genel olarak teşvik ödemesi ve özel olarak da hisse senedi opsiyonları dolayısıyla çeşitli ödemeler yapılabilir. Bu gibi ödemelerin anlaşmaya göre nasıl bir işleme tâbi tutulacağı ödemenin özelliklerine bağlı olacaksa da, 12 ila 12.15 numaralı paragraflarda ileri sürülen ve özel olarak hisse senedi opsiyonlarına ilişkin olan ilkeler, teşvik ödemelerinin diğer biçimlerinin değerlendirilmesi konusunda yardımcı olacaktır.

2.13. Bir çalışan bağımlı faaliyetin sona ermesinden sonra belli bir süre için sağlık veya hayat sigortasına hak kazanmış olabilir. Bir iş danışmanı ya da acentasının hizmetleri gibi başka menfaatlere de hak kazanmış olabilir. Aksini gösteren gerçeklerin ve koşulların yokluğunda, bu gibi menfaatler, Madde kapsamına giren ve bağımlı faaliyet sona erdiği anda (ve dolayısıyla da

bu menfaatleri sağlama yükümlülüğü doğduğu zaman) bağımlı faaliyetin sürdürüldüğü Devletten kaynaklanan ödeme sayılmalıdır.

2.14. Bağımlı faaliyetin sonlandırılması sırasında veya sonrasında yapılmış olabilecek bir diğer ödeme türü de bağımlı faaliyet sırasında maruz kalınan yaralanma veya maluliyeti takiben, gelecekteki kazanç kaybı için yapılmış tazminat ödemesidir. Bu gibi bir ödemenin vergi anlaşmasına göre tâbi olacağı uygulama, o ödemenin nasıl bir hukuki düzenlemeye tabi olduğuna bağlı olacaktır. Örneğin, işçi tazminat fonu gibi sosyal güvenlik sistemi kapsamındaki ödemeler 18, 19 veya 21'inci Maddelerin kapsamına girebilir (18'inci Maddeye ilişkin Yorumun 24'üncü paragrafına bakınız). Emekli maaşı niteliğindeki bir ödeme 18'inci Maddenin kapsamına girecektir. Çalışanın işle ilgili bir hastalık veya yaralanmayla ilgili olarak işvereninden yasal dayanağı olan bir tazminat talebinde bulunması nedeniyle yapılan bir ödeme, tipik olarak 21'inci Madde kapsamına girecektir. Hastalık veya yaralanmanın işle ilgisi bulunmasa da veya işveren, söz konusu hastalık veya yaralanmadan sorumlu olmasa da, işveren tarafından hizmet akdi şartlarına istinaden yapılan bir ödeme kıdem tazminatı ile aynı şekilde ele alınmalıdır: Aksini gösteren gerçek ve koşulların yokluğunda bu gibi bir ödeme, bağımlı faaliyetin son 12 ayı için Madde kapsamında değerlendirilmeli ve söz konusu faaliyetin gerçekleştirildiği döneme orantısal olarak isabet eden bir ödeme olarak sayılmalıdır. Bununla birlikte bağımlı faaliyet sırasında yapılan kısa süreli bir maluliyet ödemesi bağımlı faaliyet sırasında hasta olunan günlere ilişkin ödeme ile aynı şekilde ele alınmalıdır. Bu gibi bir ödeme 15'inci Maddenin kapsamına girecek (sanatçılar ve sporcular söz konusu olduğunda 17'nci Madde) ve çalışanın, hasta olmadan veya yaralanmadan önce faaliyetinin normal olarak gerçekleştirildiği devlette vergilendirilebilecektir.

2.15. Bir satış elemanı, bağımlı faaliyetin sona ermesinin ardından gelecekteki komisyonlarının kaybıyla ilgili olarak bir ödeme alabilir. Vergi anlaşmasının bu tür ödemelere uygulaması, ödemenin tabi olduğu hukuki düzenlemeye bağlı olacaktır. Koşullara bağlı olarak bu ödeme, satış elemanının önceki satışlara ilişkin olarak hak ettiği ertelenmiş bir ödeme veya kendisine, işverene getirmiş olduğu bir müşteriye gelecekte yapılacak satışlar üzerinden komisyon hakkı veren bir hizmet akdi hükmüne göre yapılmış bir ödeme olabilir. Her iki durumda da ödeme, komisyon alma hakkına neden olan bağımlı faaliyet hizmetleri için yapılmış bir ödeme olarak ele alınmalıdır. Satış elemanının, aynı işveren için çalışmaya devam edecek olsaydı gelecekte kazanmış olacağı komisyonlar için tazminat oluşturacak olan bir ödeme ise ya haksız işten çıkarma için bir tazminat veya bir tür kıdem tazminatı niteliğinde olabilir. Bu durumda da ödeme ona göre ele alınmalıdır.

2.16. Bir çalışan, bağımlı faaliyetin sona ermesine neden olan geçici bir düzenlemenin bir parçası olarak, çalışmayacağı bir süre için tam veya indirilmiş bir maaş alıyor olabilir. Maaş, bağımlı faaliyet sona ermemiş olsa da işveren tarafından çalışanın, çalışmasının gerekmediği bir süre için ödendiğinde yine de istihdam nedeniyle alınmış olur ve dolayısıyla 1'inci fıkranın amaçları bakımından "oradan kaynaklanan" bir ödeme niteliğini taşır. Bu gibi bir durumlarda alınan ödeme, çalışanın söz konusu dönemde çalışmış olacağını varsaymasının makul olduğu ve çoğu kez de bağımlı faaliyetlerinin, işin sona ermesi öncesinde gerçekleştirilmiş bulunduğu Devletten kaynaklanıyor sayılmalıdır.

2'nci Fıkra

3. 2'nci fıkra, 1'inci fıkradaki kuralın genel bir istisnasını oluşturur. Bu istisna, kamu izmetinde olanlara veya sanatçılar ile sporculara yapılan ödemeler gibi diğer Maddelerin hükümleri kapsamı içinde olmamak kaydıyla, bağımlı faaliyet ilişkisi dâhilinde hizmet veren tüm gerçek kişileri (satış temsilcileri, inşaat işçileri, mühendisler vb.) kapsar.

4. Ödemenin istisna kapsamına girmesi için bu fıkrada belirtilen üç koşul karşılanmış olmalıdır. İlk koşul istisnanın 183 günlük süre ile sınırlı olmasıdır. Ayrıca bu sürenin "ilgili mali yılda başlayan veya son bulan herhangi bir on iki aylık dönem içinde" aşılamayacağı şart koşulmuştur. Bu, Akit Devletlerin mali yılları örtüşmediğinde zorluklar doğuran ve operasyonların bazen örneğin işçilerin bir yılın son 5 ½ ayı ile izleyen yılın ilk 5 ½ ayı ilgili Devlette kaldığı şekilde organize edildiği fırsatlara yol açan bir düzenlemedir ve 183 günlük sürenin "ilgili mali yıl içinde" aşılmaması gerektiğini öngören 1963 Taslak Anlaşması ve 1977 Model Anlaşması ile çelişmektedir. Şu anda kaleme alındığı şekliyle "2a" bendi vergiden kaçınma fırsatlarına izin vermemektedir. Bu şekliyle uygulandığında, birbirini izleyen tüm on iki aylık dönemler ve hatta birbirleriyle belirli ölçüde çakışanlar bile dikkate alınmalıdır. Örneğin, bir çalışan bir Devlette 1 Nisan 01 ve 31 Mart 02 arasındaki 150 günlük süre zarfında ve ayrıca 1 Ağustos 01 ve 31 Temmuz 02 arasındaki 210 günlük süre zarfında bulunmuş ise, birinci dönemde asgari mevcudiyet testini karşılamıyor olsa dahi ve ikinci dönem birincisiyle kısmen çakışıyor olsa bile, yukarıda belirtilen ikinci 12 aylık dönemde 183 günü aşan bir süreyle orada bulunmuş olacaktır.

4.1. "İlgili mali yıla" yapılan atıf, bir Akit Devletin, diğer Akit Devletin bir mukiminin bağımlı faaliyetinin gerçekleştiği ve bu süre içinde de söz konusu hizmetleri verdiği bir mali yıla yapılan atıf olarak yorumlanmalıdır. Örneğin, S Devletinin mali yılının 1 Ocak ve 31 Aralık arasında olduğunu ve R Devletinin bir mukiminin 1 Ağustos 00 ve 28 Şubat 01 arasında S Devletinde bulunduğunu ve bağımlı faaliyetine ilişkin hizmetlerini gerçekleştirdiğini varsayın. 1 Ocak ile 31 Aralık 00 arasında başlayan veya 1 Ocak ile 31 Aralık 01 arasında son bulan ve bağımlı faaliyete ilişkin hizmet döneminin herhangi bir kısmını içeren herhangi bir on iki aylık dönem, "2a" bendi bakımından konuyla ilgili olacaktır. Örneğin, 1 Ağustos 00 ve 31 Temmuz 01 arasında olup 00 mali yılında başlayan ve kişinin S Devletinde 183 günden fazla bir süreyle bulunduğu on iki aylık döneme, söz konusu Devlette 1 Ağustos ve 31 Aralık 00 arasında sürdürülen bağımlı faaliyetleri dâhil olacaktır. Benzer şekilde 1 Mart 00 ve 28 Şubat 01 arasında olup 01 mali yılında son bulan ve kişinin S Devletinde 183 günden fazla süreyle bulunduğu on iki aylık döneme, söz konusu Devlette 1 Ocak ve 28 Şubat 01 arasında sağlanan bağımlı faaliyetlere ilişkin hizmetler dâhil olacaktır. söz konusu hizmet karşılığında yapılan ödemenin ilgili mali yılda vergilendirilmiş olması gerekmez: Yukarıda 2.2'nci paragrafta ve aşağıda 12.1'inci paragrafta açıklandığı gibi Madde, istihdam hizmetlerinin karşılığı olan ödeme farklı bir yılda elde edilmiş veya vergi farklı bir yılda salınmış olsa dahi, bir Devletin, o Devlette belirli bir yılda gerçekleştirilen istihdam karşılığında elde edilen ödemeleri vergilendirmesine imkan tanımaktadır.

5. Her ne kadar 183 günlük dönemi hesaplamak için üye ülkeler tarafından çeşitli formüller kullanılmakta olsa da bu fıkranın kaleme alındığı şekliyle tutarlı olan sadece bir yol bulunmaktadır: "fiziki olarak bulunulan günler" yöntemi. Gerçek kişi bir ülkede ya bulunduğundan ya da bulunmadığından dolayı yöntemin uygulanması basittir. Vergi idareleri tarafından kanıt istendiğinde, bulunulup bulunulmadığı mükellef tarafından nispeten kolay bir şekilde de belgelenebilir. Bu yöntemde şu günler hesaplamaya dahil edilmiştir: günün bir kısmı, varış günü, ayrılış günü ve Cumartesi ve Pazar günleri, ulusal tatil günleri, faaliyet öncesindeki, sırasındaki ve sonrasındaki tatil günleri, kısa ara vermeler (eğitim, grev, lokavt, malzemelerin gecikmesi), hasta olunan günler (bireyin ayrılmasına engel olunmadıkça ve aksi halde muafiyete hak kazanacağı durumda) ve aileden birinin öldüğü veya hasta olduğu günler gibi, faaliyetin gerçekleştirildiği Devlette geçirilen tüm diğer günler. Bununla birlikte, faaliyette bulunan Devlet dışındaki iki nokta arasında yapılan seyahat sırasında, faaliyetin gerçekleştirildiği Devletten transit geçiş yapılan günler hesaplamanın dışında tutulmalıdır. Bu ilkelerden hareketle, tatil, iş seyahati veya diğer nedenlerle olsun, faaliyet gösterilen Devlet dışında geçirilen herhangi bir tam günün hesaba katılmaması gerekir. mükellefin kısa da olsa bir Devlettin herhangi bir bölümünde

bulunduğu gün, 183 günlük sürenin hesaplanması bakımından ilgili Devlette bulunulmuş gün olarak sayılır.

5.1. Bununla birlikte, mükellefin kaynak Devletin mukimi olduğu günler hesaplamada dikkate alınmamalıdır. "a" bendi, aynı Devlette ikamet eden ve çalışan bir kişi için geçerli olmayan ve "Bir Akit Devlet mukiminin diğer Akit Devlette gerçekleşen bağımlı faaliyetine ilişkin olarak elde ettiği ödeme" ye atıfta bulunan 2'nci fıkranın birinci kısmı bağlamında anlaşılmalıdır. "a" bendindeki "ödeme yapılan kişinin bulunduğu" ifadesi, söz konusu ödemenin alıcısına atıfta bulunmaktadır ve kaynak Devlette ikamet ettiği sürede kişinin, diğer Akit Devlette gerçekleşen bir bağımlı faaliyete ilişkin olarak bir Akit Devletin mukimi tarafından elde edilen ödemenin alıcısı olduğu söylenemez. Aşağıdaki örnekler bu sonucu açıklamaktadır:

- Örnek 1: X, Ocak 01'den Aralık 01'e kadar S Devletinde yaşamaktadır ve S Devletinin bir mukimidir. 1 Ocak 02'de, R Devletinin bir mukimi olan bir işveren tarafından işe alınmıştır ve R Devletine taşınarak oranın mukimi olmuştur. X daha sonra işvereni tarafından 15 Mart 02'den 31 Mart 02'ye kadar S Devletine gönderilir. Bu durumda X, S Devletinde 1 Nisan 01 ve 31 Mart 02 arasında 292 gün süre ile bulunmuştur ama 1 Nisan 01 ve 31 Aralık 01 arasında S Devletinin bir mukimi olduğundan bu ilk dönem, "a" bendinde bahsedilen dönemlerin hesaplanmasında dikkate alınmaz.

- Örnek 2: Y, 15 Ekim 01'den 31 Ekim 01'e kadar R Devletinin bir mukimidir ve yine R Devletinin bir mukimi olan ACO işletmesinin o ülkedeki büyüme hazırlıklarını gerçekleştirmek üzere S Devletinde bulunmaktadır. 1 Mayıs 02'de Y, S Devletine taşınarak oranın mukimi olur ve S Devletinin mukimi olan ACO'nun yeni oluşturulan bağlı şirketinin müdürü olarak çalışır. Bu durumda Y, 15 Ekim 01 ve 14 Ekim 02 arasındaki 184 günlük bir süre S Devletinde bulunmuştur ama 1 Mayıs ve 14 Ekim 02 arasında S Devletinin mukimi olduğundan, bu ikinci dönem, "a" bendinde bahsedilen dönemlerin hesaplanmasında dikkate alınmaz.

6. İkinci koşul, ödemeyi yapan işverenin, hizmetin ifa edildiği Devletin mukimi olmaması gerektiğidir. Bununla birlikte bazı üye ülkeler, 2'nci fıkranın istisnasını, işverenin, çalışanın ikamet ettiği Devletin mukimi olmadığı durumları kapsayacak şekilde genişletmenin uygun olmadığını düşünmektedirler, çünkü bu durumda çalışanın ücret gelirinin belirlenmesinde veya işvereni stopaj yükümlülüklerini uygulaması için zorlama konusunda idari zorluklar olabilir. Bu görüşü paylaşan Akit Devletler "2b" bendinin aşağıdaki gibi alternatif kaleme alınmış biçimini karşılıklı olarak kabul etmekte serbesttir:

> b) ödeme, ilk bahsedilen Devletin mukimi olan bir işveren tarafından veya o işveren adına yapılır, ve

6.1. Mali olarak şeffaf ortaklıklar konusunda ikinci koşulun uygulanması zorluklar arz etmektedir, çünkü bu gibi ortaklıklar 4üncü Madde kapsamında bir Akit Devletin mukimi sayılamazlar (bakınız 4'üncü Maddeye ilişkin Yorumun 8.2'nci paragrafı). Bu gibi bir ortaklığın "işveren" olarak nitelendirilebilecek olması açıkken (özellikle bazı ülkelerde terimin iç hukuk tanımları kapsamında; örneğin işverenin ücretin vergisinden sorumlu kişi olarak tanımlandığı durumlarda), ortakların durumuna bakılmaksızın ortaklık seviyesinde uygulanması, öz konusu koşulu tamamen anlamsız kılacaktır.

6.2. 2'nci fıkranın "b" ve "c" bentlerinin hedefi ve amacı, işverenin ilgili Devlette mukim olmamasından ve bir işyerine de sahip bulunmamasından dolayı o Devlette vergilendirilebilir olmaması nedeniyle, kaynak Devlette ücret gelirine indirilebilir gider olarak izin verilmediği ölçüde kısa dönemli bağımlı faaliyetlerin kaynağında vergilendirmesini önlemektir. Bu bentler, belirli bir Devlette kısa dönemli bağımlı faaliyetlere ilişkin olarak kaynağında kesinti

yükümlülüğü getirilmesinin, işverenin söz konusu Devlette mukim olmadığı veya bir iş yerine sahip bulunmadığı durumlarda aşırı bir idari yük oluşturabileceği nedeniyle de haklı görülebilir. "b" bendindeki bağlam ve amaç ile uyumlu olacak anlamlı bir yoruma ulaşmak amacıyla, mali olarak şeffaf ortaklıklarda söz konusu bendin ortaklar seviyesinde geçerli olduğu düşünülmelidir. Böylece, "b" bendindeki "işveren" ve "mukim" kavramları, mali olarak şeffaf ortaklık seviyesinden ziyade ortaklar seviyesinde uygulanır. Bu yaklaşım, vergi anlaşmalarının diğer hükümlerinin ortaklıklar seviyesinden ziyade ortaklar seviyesinde uygulanmasını gerekli gören yaklaşımla da tutarlılık içindedir. Bu yorum, ortakların farklı Devletlerde mukim olduğu durumlarda zorluklar yaratabilecekken bu gibi zorluklar, örneğin ortaklıktaki hisselerin çoğuna sahip olan ortakların mukim olduğu Devleti (örneğin, indirimin en büyük kısmının talep edileceği Devlet) belirleyerek karşılıklı anlaşma usulüyle ele alınabilir.

7. Üçüncü koşula göre, işveren, bağımlı faaliyetin gerçekleştiği Devlette bir iş yerine sahipse, istisna, ödemenin iş yeri tarafından üstlenilmemesi koşuluyla tanınır. "tarafından üstlenilmesi" ifadesi, Maddenin "c" bendinin altında yatan, 2'nci fıkrada öngörülen istisnanın 7'nci Maddenin ilkeleri ve ödemenin yapısı dikkate alındığında, bağımlı faaliyetin gerçekleştiği Devlette yerleşik bir iş yerinin kazançlarının hesaplanmasında bir kesintiye neden olabilecek ödemeye uygulanmamasını sağlama amacı ışığında yorumlanmalıdır.

7.1. İşverenin, iş yerine atfedilebilir kazançların hesaplanmasında, ödeme için gerçekten de bir indirim talep etmiş olması veya olmaması hususu nihai nitelikte olmayabilir, çünkü uygun olan test, o ödemeye ilişkin olarak aksi takdirde var olan herhangi bir indirimin iş yerine atfedilebilir olan kazançların belirlenmesinde dikkate alınıp alınmaması gerektiği hakkındadır. Örneğin iş yerinin kaynak ülkede vergiden muaf olması veya işverenin hak sahibi olduğu bir indirimi ileri sürmemeye karar vermesi sonucunda gerçekte hiçbir tutar indirilmemiş olsa da ilgili test karşılanmış olacaktır. Test, aynı zamanda, ödemenin iş yerine tahsis edilmemesi gerektiği için değil de sadece yapısı nedeniyle (örneğin, Devlet, çalışanın hisse senedi opsiyonu uyarınca hisse ihracının indirim sonucu doğurmayacağı görüşünü benimsediğinde) indirilebilir olmadığında da karşılanmış olacaktır.

7.2. Bir işyerine atfedilebilir kazançların 7'nci Maddenin 2'nci fıkrasına göre belirlenmesi amacıyla, bir Akit Devletin teşebbüsünün çalışanına, o teşebbüsün diğer Devlette yer alan işyeri için o diğer Devletteki bağımlı faaliyeti kapsamında verdiği hizmetleri için yapılan ödeme, duruma göre, ya doğrudan bir indirime ya da örneğin, iş yerine teşebbüsün bir diğer kısmı tarafından sağlanmış hizmetler karşılığı olarak farazi bir ücretin indirilmesine neden olabilir. İkinci durumda, ayrı ve bağımsız teşebbüsten yasal kurgu uyarınca istenen ve 7'nci Maddenin 2'nci fıkrası kapsamında uygulanan farazi ücret, o fıkrada iş yerine atfedilebilir kazancı belirleme amacıyla öngörülmüş bir mekanizmadan ibaret olduğundan, bu farazi ödemenin iş yeri tarafından üstlenilip üstlenilmediğinin belirlenmesinde bir etki doğurmaz.

8. 2'nci fıkra ve 7'nci Maddenin istisnası altında yatan ilkeler arasında doğrudan bir ilişki bulunmaktadır. 7'nci Madde, bir Akit Devlet teşebbüsünün diğer Devletteki ticari mevcudiyeti bir iş yeri oluşturmak için yeterli bir seviyeye ulaşmadıkça, o teşebbüsün diğer Devlette vergiye tâbi tutulmaması gerektiği ilkesine dayanmaktadır. 15'inci Maddenin 2'nci fıkrasının istisnası bu ilkenin etki alanını, bu gibi bir teşebbüsün çalışanlarının, eğer faaliyetlerini nispeten kısa bir süreyle diğer Devlette sürdürdülerse vergilendirilmesi şeklinde genişletir."b" ve "c" bentleri, bağımlı hizmetlerin, ya söz konusu Devletin bir mukimi tarafından gerçekleştirilmiş olması ya da orada hizmetlerin atfedilebileceği bir işyerine sahip olması nedeniyle kazançları o Devlette vergiye tâbi olan bir teşebbüse verilmesi durumunda istisnanın uygulanmamasının amaçlandığı açıkça belirtilmektedir.

8.1. Belirli durumlarda, bir Devlette, diğer Devletin mukimi olan bir gerçek kişi tarafından verilen ve ilk Devletin bir teşebbüsüne (veya ilgili Devlette iş yerine sahip olan teşebbüse) sağlanan hizmetlerin, 15'inci Maddenin uygulandığı bağımlı faaliyetlere ilişkin hizmetleri mi yoksa 7'nci Maddenin uygulandığı ayrı bir teşebbüs tarafından sağlanan hizmetleri mi oluşturduğunu ya da daha genel olarak, istisnanın geçerli olup olmadığını belirlemek zor olabilir. Yorum, daha önce düzenlemelerin 15'inci Maddenin 2'nci fıkrasının istisnasının avantajlarını elde etme amacıyla yapılandırıldığı durumları ele almışken, vergi saikli işlemleri içermeyen bir çok durumda benzer hususların ortaya çıkabileceği tespit edilmiştir ve Yorum bu soruların daha kapsamlı bir şekilde tartışılmasını sağlayacak şekilde değiştirilmiştir.

8.2. Bazı Devletlerde, manipülasyona dair kanıt olmadıkça resmi bir sözleşme ilişkisi vergi açısından sorgulanmayacaktır ve iç mevzuat nedeniyle bu Devletler bağımlı faaliyetlere ilişkin hizmetlerinin sadece resmi bir istihdam ilişkisi bulunduğunda verildiğini düşünecektir.

8.3. Mevcut durumun böyle olduğu Devletler, bu yaklaşımın (örneğin, "işgücünün dışarıya kiralanması" durumlarında) 2'nci fıkrada öngörülen istisna avantajlarının aslında amaçlanmamış olduğu durumlarda verilmesine neden olabileceğini düşünürlerse, aşağıdaki gibi kaleme alınmış bir hükmü karşılıklı olarak kabul etmekte serbesttirler.

> Bu Maddenin 2'nci fıkrası, aşağıdaki durumlarda, diğer Akit Devlette gerçekleştirilen bağımlı faaliyete ilişkin bir hizmetle ilgili olarak bir Akit Devletin mukimi tarafından elde edilen ve o diğer Devletin mukimi olmayan bir işveren tarafından veya bu işveren adına yapılan ödeme için geçerli olmayacaktır:
>
> *a)* Alıcının istihdam sırasında işveren haricindeki bir kişiye hizmet sağlaması ve ilgili kişinin doğrudan veya dolaylı olarak bu hizmetlerin gerçekleştirilme şeklini gözetmesi, yönlendirmesi veya kontrol etmesi ve
>
> *b)* Bu hizmetlerin o kişi tarafından gerçekleştirilen ticari faaliyetlerin ayrılmaz bir parçasını oluşturması.

8.4. Bununla birlikte, birçok Devlette, bir gerçek kişi tarafından bir teşebbüse sağlanan hizmetlerin bağımlı faaliyet ilişkisi (hizmet sözleşmesi) kapsamında verilmiş olarak düşünülmesi gereken durumları, bu gibi hizmetlerin iki ayrı teşebbüs arasında hizmet sağlanmasına dair bir sözleşme (hizmet sağlama sözleşmesi) kapsamında sağlanmış olarak düşünülmesi gereken durumlardan ayırt etmek amacıyla çeşitli yasa veya hukuk doktrini kuralları ve kriterleri (örneğin özün önceliği kuralları) geliştirilmiştir. Bu ayrım, 15'inci Maddenin, özellikle "2b" ve "c" bentlerinin hükümleri uygulanırken önemini korumaktadır. 8.11'inci paragrafta açıklanan sınıra bağlı olarak ve belirli bir sözleşmenin bağlamı aksini gerektirmedikçe, gerçek kişi tarafından söz konusu Devlette sağlanan hizmetlerin bağımlı faaliyet ilişkisi kapsamında sağlanıp sağlanmadığının tespit edilmesi kaynak Devletin iç mevzuat sorunudur ve bu tespit o Devletin Anlaşmayı nasıl uyguladığını da belirleyecektir.

8.5. Bazı durumlarda, gerçek kişi tarafından teşebbüse sağlanan hizmetler, bir tarafta söz konusu hizmetleri alan teşebbüs ile diğer tarafta gerçek kişinin kendisi veya resmi olarak istihdam edildiği ya da o hizmetlere dair başka bir resmi sözleşme yaptığı diğer bir teşebbüs arasındaki hizmet sağlama sözleşmesi kapsamında sağlanmış olsa dahi, iç vergi hukuku açısından bağımlı faaliyete ilişkin hizmetler olarak düşünülebilir.

8.6. Bu gibi durumlarda ilgili iç mevzuat, hizmetlerin resmi sözleşmelerdeki nitelendirilme şeklini göz ardı edebilir. Esasen gerçek kişi ve teşebbüs arasında bir bağımlı hizmet ilişkisinin bulunduğu sonucuna varmak için, bu kişi tarafından sağlanan hizmetlerin mahiyetine ve hizmetleri alan teşebbüs tarafından gerçekleştirilen işle entegrasyonu üzerine odaklanmayı tercih edebilir.

8.7. 15'inci Maddenin atıfta bulunduğu bağımlı faaliyet kavramı Anlaşmayı uygulayan Devletin iç mevzuatına göre belirleneceğinden (8.11'inci paragrafta tarif edilen sınıra tabi olarak ve belirli bir sözleşmenin bağlamı aksini gerektirmedikçe) bu gibi hizmetlerin bağımlı hizmet olduğunu düşünen Devletin, 15'inci Maddeyi de buna göre uygulayacağı sonucu çıkar. Dolayısıyla bunun mantıksal sonucu, hizmetlerin sağlandığı teşebbüsün o gerçek kişi ile, "2b" ve "c" bentlerinin amacı açısından işvereni olacağı şekilde bağımlı faaliyet ilişkisi içinde olduğudur. Bu sonuç, 15'inci Maddenin 2'nci fıkrasının amacı ile tutarlıdır, çünkü bu durumda bağımlı faaliyete ilişkin hizmetlerin, gerçekleştirildiği Devletin bir mukimine sağlanmış olduğu söylenebilir.

8.8. 8.2'nci paragrafta ifade edildiği gibi, Anlaşmayı uygulayan Devletin iç mevzuatı, resmi bir sözleşme ilişkisini sorgulama fırsatını sunmadığında ve dolayısıyla da Devletin, mukim olmayan biri tarafından resmen istihdam edilen bir gerçek kişinin bir yerel teşebbüse verdiği hizmetlerin ilgili yerel teşebbüs ile bağımlı bir faaliyet ilişkisi içinde (hizmet sözleşmesi) verildiği şeklinde değerlendirme yapmasına izin vermediğinde dahi, ilgili Devletin, kötüye kullanıldığı durumlarda, 2'nci fıkranın istisnasını uygulamayı reddetmesi mümkündür.

8.9. Bu gibi kötüye kullanma durumlarını ele almak isteyen Devletler için mevcut olan çeşitli yaklaşımlar 1'inci Maddeye ilişkin Yorumun "Anlaşmanın Kötüye Kullanımı" bölümünde tartışılmıştır. Yorumun 9.1'inci paragrafında açıklandığı üzere, Anlaşmanın kötüye kullanımını oluşturan düzenlemeler yapıldığında, Devletlerin bir vergi anlaşmasının menfaatlerini sağlamak zorunda olmadığı kararlaştırılmıştır. Bununla birlikte, ilgili Yorumun 9.5'inci paragrafında da kaydedildiği gibi, durumun böyle olduğu kolaylıkla varsayılmamalıdır (aynı zamanda bakınız ilgili Yorumun 22.2'nci paragrafı).

8.10. Dolayısıyla, önceki fıkralarda açıklanan yaklaşım, faaliyetlerin gerçekleştirildiği Devlete, kötüye kullanma durumlarında ve o Devletin iç mevzuatındaki bağımlı faaliyet kavramına göre mukim olmayan bir kişi tarafından resmi olarak istihdam edilen bir gerçek kişinin yerel bir teşebbüse sağladığı hizmetlerin, ilgili yerel teşebbüs ile bir bağımlı faaliyet ilişkisi (hizmet sözleşmesi) içinde sağlandığı durumlarda, 2'nci fıkranın uygulanmasını reddetme olanağını verir. Bu yaklaşımda, söz konusu Devlet kendi iç mevzuatına göre gerçek kişi ve hizmetlerin sağlandığı teşebbüs arasında bir istihdam ilişkisi bulunmadığı değerlendirmesini yapsa bile, bu kişinin mukim olduğu Devlette çifte vergilendirilmesinin giderilmesi sağlanmaktadır. Gerçekten de, mukim olunan Devlet, kaynak Devletin iç vergi mevzuatındaki bağımlı faaliyet kavramının veya Anlaşmanın kötüye kullanımını oluşturan düzenlemelerin mevcudiyetinin, o Devletin bir gerçek kişinin ücret gelirini Anlaşma uyarınca vergilendirmesine olanak tanıdığını kabul ettiği sürece, 23 A ve 23 B Maddelerindeki yükümlülüklere göre çifte vergilendirme indirimi sağlamalıdır (bakınız bu Maddeye ilişkin Yorumun 32.1'den 32.7'ye kadar olan paragrafları). 25'inci Maddenin 1'inci fıkrasında belirtilen karşılıklı anlaşma usulü, mukim olunan Devletin, diğer Devletin yukarıda açıklanan yaklaşımı doğru şekilde uyguladığını kabul etmediği ve dolayısıyla diğer Devletin ilgili geliri Anlaşma uyarınca vergilendirmiş olduğunu düşünmediği durumlara çare olarak kullanılabilecektir.

8.11. İç mevzuat kapsamında resmi bir sözleşme ilişkisinin göz ardı edilmesi gerektiği sonucuna objektif kriterler temelinde varılmalıdır. Örneğin, bir Devlet, konuyla ilgili gerçekler ve koşullar çerçevesinde hizmetlerin iki ayrı teşebbüs arasında yapılmış olan bir hizmet sağlama

sözleşmesine göre verildiği aşikarken bunların, kendi iç mevzuatına göre bağımlı faaliyete ilişkin hizmet addedildiğini ileri süremez. Eğer Devletlerin, ortada bir bağımlı faaliyet ilişkisi olmadığı açıkken hizmetleri bağımlı faaliyet olarak addetmesine veya mukim olmayan kişi tarafından işletilen bir teşebbüsün mukim bir kişi tarafından işletilen bir teşebbüse kendi personeli eliyle hizmet sağladığı açıkken, mukim olmayan kişinin işlettiği teşebbüsün işveren niteliğini reddetmesine izin verilirse, 15'inci Maddenin 2'nci fıkrası uyarınca sağlanan indirim anlamsız kılınmış olacaktır. Tersine, gerçek kişi tarafından sağlanan hizmetlerin bir Devlet tarafından, iki teşebbüs arasında yapılan bir hizmet sağlama sözleşmesi kapsamında değil de, bir bağımlı faaliyet ilişkisi içinde sağlanmış olarak addedilmesi durumunda, söz konusu Devlet, mantıken, o kişiyi, resmi işvereni olan teşebbüsü işleten kişi olarak da addetmemelidir. Bu, örneğin, ilgili teşebbüsün bireyin faaliyetlerini gerçekleştirdiği yerde bir iş yerine sahip olup olmadığının belirlenmesiyle ilgili olabilir.

8.12. Bununla birlikte, gerçek kişi tarafından sağlanan hizmetlerin bir Devlet tarafından, iki teşebbüs arasında yapılan bir hizmet sağlama sözleşmesi kapsamında değil de, bir bağımlı faaliyet ilişkisi içinde sağlanmış addedilip addedilmediği her zaman aşikar olmayacaktır. Devletler arasındaki durumun bu olup olmadığına dair herhangi bir anlaşmazlık, aşağıdaki ilkeler ve örnekler göz önünde tutularak çözülmelidir (uygun düştüğünde, karşılıklı anlaşma usulünü kullanarak).

8.13. Gerçek kişi tarafından sağlanan hizmetlerin mahiyeti önemli bir faktör olacaktır, çünkü çalışanın verdiği hizmetin işvereninin gerçekleştirdiği işletme faaliyetlerinin ayrılmaz bir parçası olduğunu varsaymak mantıklıdır. Dolayısıyla, gerçek kişi tarafından sağlanan hizmetlerin, bu hizmetlerin sağlandığı teşebbüsün işinin ayrılmaz bir parçasını oluşturup oluşturmadığını belirlemek önemli olacaktır. Bu amaçla, gerçek kişinin çalışmasının sonuçlarının, sorumluluğunun veya riskinin hangi teşebbüse ait olduğu anahtar niteliğinde bir husus olacaktır. Ancak açıkçası bu analiz, sadece gerçek kişi tarafından hizmetler doğrudan doğruya bir teşebbüse verilmekteyse konuyla ilgili olacaktır. Örneğin, kişi bir fason imalatçıya veya iş dışarıya verildiğinde o işi alan teşebbüse hizmet verdiğinde, o kişinin hizmetleri söz konusu ürünleri veya hizmetleri elde edecek olan teşebbüslere sağlanmış olmamaktadır.

8.14. Gerçek kişi tarafından sağlanan hizmetlerin mahiyetinin, resmi işvereni tarafından ve hizmetlerin sağlandığı teşebbüs tarafından gerçekleştirilen işletme faaliyetleri ile bir karşılaştırması, resmi sözleşme ilişkisinden farklı bir bağımlı faaliyet ilişkisine işaret ettiğinde, durumun gerçekten de bu olup olmadığının belirlenmesinde aşağıdaki ilave faktörler konuyla ilgili olabilir:

- çalışmanın nasıl gerçekleştirilmesi gerektiğine ilişkin olarak gerçek kişiye kimin talimat verme yetkisine sahip olduğu;

- işin gerçekleştirildiği yeri kimin kontrol ettiği ve bu yerle ilgili sorumluluğun kime ait olduğu;

- gerçek kişiye yapılan ödemenin doğrudan resmi işveren tarafından hizmetlerin sağlandığı teşebbüse mi fatura edildiği (bakınız aşağıdaki 8.15'inci paragraf);

- iş için gerekli olan araç ve malzemeleri kişinin kullanımına kimin sunduğu;

- işi gerçekleştiren gerçek kişilerin sayısını ve niteliklerini kimin belirlediği;

- işi gerçekleştirecek kişiyi seçme ve bu kişiyle yapılan sözleşmeleri feshetme hakkına kimin sahip olduğu;

- bu kişinin işine ilişkin disiplin yaptırımları getirme hakkına kimin sahip olduğu;

- bu kişinin tatillerini ve çalışma planını kimin belirlediği.

8.15. Bir teşebbüsün resmi olarak çalışanı olan bir gerçek kişi diğer bir teşebbüse hizmet verdiğinde, iki teşebbüs arasında yapılmış olan finansal düzenlemeler, söz konusu kişiye yapılan ödemenin, resmi işveren tarafından hizmetlerin sağlandığı teşebbüse doğrudan doğruya faturalandırılıp faturalandırılmayacağının belirlenmesi konusuyla, nihai olmasa da açıkça ilgili olacaktır. Örneğin, gerçek kişiyi resmi olarak istihdam eden teşebbüs tarafından faturalandırılan ücretler, diğer teşebbüse sağladığı hizmetler için, hiç bir kazanç öğesi olmaksızın veya ödemenin, menfaatlerin ve diğer istihdam maliyetlerinin belli bir yüzdesi olarak hesaplanan bir kazanç öğesi ile birlikte, söz konusu kişiye yapılmış olan ödemeyi, sağlanan faydaları ve diğer işgücü maliyetlerini temsil ediyorsa bu, kişiye yapılan ödemenin resmi işveren tarafından hizmetlerin sağlandığı teşebbüse doğrudan doğruya faturalandırıldığının göstergesi olacaktır. Ancak, iki teşebbüs birbirinin ortağı ise, emsal bedele uygun olması kaydıyla hizmetler için fatura edilen ücretin bireye yapılan ödeme ile hiç bir ilişkisi bulunmuyorsa veya o ödeme, hizmet sağlama sözleşmesi için fatura edilen ücretin içinde dikkate alınan birçok faktörden sadece biri ise (örneğin, bir danışmanlık şirketi müşterisinden, belirli bir sözleşme yükümlülüğünü yerine getirmek amacıyla çalışanlarından biri tarafından harcanan zaman için saat ücreti temelinde talepte bulunduğunda ve bu ücretin içinde teşebbüsün çeşitli maliyetleri dikkate alınmış olduğunda), durumun bu olduğu düşünülmemelidir. Bununla birlikte, kişiye yapılmış ödemenin resmi işveren tarafından doğrudan doğruya hizmetlerin sağlandığı teşebbüse fatura edilmiş olup olmadığı sorusunun, ilgili kişi tarafından sağlanan hizmetlerin Devlet tarafından, iki teşebbüs arasında yapılan bir hizmet sağlama sözleşmesi kapsamında değil de bir bağımlı faaliyet ilişkisi içinde sağlanmış olarak görülmesinin uygunluğunun belirlenmesi ile ilgili yan faktörlerden sadece biri olduğu unutulmamalıdır.

8.16. Örnek 1: A Devletinde mukim bir şirket olan Aco, eğitim hizmetleri verilmesi için B Devletinde mukim bir şirket olan Bco ile bir sözleşme yapar. Aco, insanları çeşitli bilgisayar yazılımlarını kullanmaları için eğitmek konusunda uzmanlaşmıştır ve Bco da son aldığı yazılımı kullanmaları için personelini eğitmek istemektedir. Aco'nun bir çalışanı ve A Devletinde mukim olan X, sözleşmenin bir parçası olarak eğitim kursları vermek üzere B Devletindeki Bco'ya ait ofislere gönderilir.

8.17. Bu durumda B Devleti, A ve B Devletleri arasındaki Anlaşma bakımından X'in Bco ile bir bağımlı faaliyet ilişkisi içinde olduğunu ya da Aco'nun X'in işvereni olmadığını ileri süremez. 8.13 ve 8.14 sayılı paragraflardaki faktörler göz önüne alındığında, kendi hizmetleri, Aco nun ticari faaliyetlerinin ayrılmaz bir parçasını oluşturan X resmi olarak Aco'nun bir çalışanıdır. Bco'ya verdiği hizmetler, her iki teşebbüs arasında yapılan sözleşme kapsamında Aco adına verilmektedir. Dolayısıyla X'in B Devletinde konuyla ilgili herhangi bir on iki aylık sürede 183 günden fazla bulunmaması ve Aco'nun, X'e B Devletinde yapılan ödemenin maliyetini üstlenen bir işyerinin sahibi olmaması kaydıyla, 15'inci Maddenin 2'nci fıkrasındaki istisna X'e yapılan ödemeye uygulanacaktır.

8.18. Örnek 2: C Devletinde mukim bir şirket olan Cco, D Devletinde mukim bir şirket olan Dco'nun da dâhil olduğu bir şirketler grubunun ana şirketidir. Cco, grubun ürünleri için dünya çapında yeni bir pazarlama stratejisi geliştirmiştir. Stratejinin, grubun ürünlerini satan Dco tarafından iyi anlaşılması ve uygulanması amacıyla Cco, bu stratejinin geliştirilmesinde görev yapmış çalışanlarından biri olan X'i, pazarlama konusunda danışmanlık yapmak ve Dco'nun iletişim bölümünün bu dünya çapında pazarlama stratejisini anlamasını ve uygulamasını sağlamak üzere dört aylığına, Dco'nun genel merkezine gönderir.

8.19. Bu durumda, grubun dünya çapında pazarlama faaliyetlerinin yönetimi Cco'nun işleri arasında yer almaktadır ve bizzat X'in hizmetleri de bu iş faaliyetinin ayrılmaz bir parçasıdır. Pazarlama ile ilgili danışmanlık görevi yapması için Dco tarafından şirkete kolaylıkla bir eleman işe alınabileceği tartışılabilirse de, böyle bir işlevin, uzmanlık bilgisine özellikle göreceli olarak kısa bir süre için gerek duyulduğu durumlarda bir danışman tarafından yerine getirilmesinin sık rastlanan bir durum olduğu açıktır. Ayrıca, grubun dünya çapında pazarlama stratejisine uyumu izleme görevi, Dco'dan çok Cco'nun işinin bir parçasıdır. Bu nedenle, 15'inci Maddenin 2'nci fıkrasındaki istisnanın, diğer koşullarının da yerine getirilmesi şartıyla geçerli olması gerekir.

8.20. Örnek 3: Çok uluslu bir şirket, bir takım bağlı ortaklıklar aracılığıyla dünya genelinde sahip olduğu otelleri işletmektedir. Bu bağlı ortaklıklardan biri olan Eco, E Devletinde mukimdir ve burada sahip olduğu bir oteli işletmektedir. X, Eco'nun bu otelde çalışan bir elemanıdır. Grubun diğer bir bağlı ortaklığı olan Fco, F Devletinde sahip olduğu bir oteli işletmektedir ve burada yabancı dil becerisi olan eleman açığı vardır. Bu nedenle X, resepsiyonda görev yapmak üzere beş ay süreyle Fco'nun oteline gönderilir. Fco, hala resmi olarak Eco tarafından çalıştırılan ve ücreti de Eco tarafından ödenen X'in yol masraflarını öder ve Eco'ya da X'in ilgili dönemdeki ödemeleri, sosyal hakları ve diğer menfaatleri bazında bir yönetim bedeli öder.

8.21. Bu durumda, 8.13 ve 8.14 sayılı paragraflardaki faktörler göz önünde bulundurulduğunda, F Devletindeki bir otelin resepsiyonunda çalışma olayı, Eco'nun işinden çok Fco'nun otel işletme işinin ayrılmaz bir parçasını oluşturduğu şeklinde görülebilir. Yukarıda anlatılan yaklaşım kapsamında eğer X'in hizmetleri, F Devletinin iç mevzuatına göre Fco'ya bir bağımlı faaliyet ilişkisi içinde verilmiş olarak kabul edilirse, F Devleti mantıksal olarak Fco'nun X'in işvereni olduğunu düşünebilir ve 15'inci Maddenin 2'nci fıkrasındaki istisnayı uygulamaz.

8.22. Örnek 4: Gco, G Devletinde mukim bir şirkettir. Yüksek derecede uzman personele duyulan geçici ihtiyaçları karşılama işi ile uğraşmaktadır. Hco ise H Devletinde mukim bir şirkettir ve inşaat sahalarında mühendislik hizmetleri vermektedir. Hco, H Devletindeki sözleşmelerinden birini tamamlamak için beş aylığına bir mühendise ihtiyaç duymaktadır. Bu amaçla Gco ile bir sözleşme yapar. Gco, X Devletinde mukim bir mühendis olan X'i beş aylık bir hizmet akdiyle işe alır. Gco, Hco ile yaptığı ayrı bir sözleşme ile X'in hizmetlerini bu süre boyunca Hco'ya sunmayı kabul eder. Bu sözleşmelere göre Gco, X'in ödemelerini yapacak, sosyal haklarını, yol masraflarını ve diğer menfaat ve ücretlerini ödeyecektir.

8.23. Bu durumda, Gco kısa dönemli iş ihtiyaçlarını karşılama işindeyken X de mühendislik hizmeti sunmaktadır. X tarafından verilen hizmetler, mahiyeti itibarıyla resmi işvereninin ticari faaliyetlerinin ayrılmaz bir parçası değildir. Ancak, bu hizmetler bir mühendislik firması olan Hco'nun ticari faaliyetlerinin ayrılmaz bir parçasıdır. 8.13 ve 8.14 sayılı paragraflardaki faktörlerin ışığı altında, H Devleti, yukarıda anlatılan yaklaşıma göre, 15'inci Maddenin 2'nci fıkrasındaki istisnanın mühendise o Devlette vereceği hizmetler için yapılacak ödemelere uygulanmayacağı şeklinde değerlendirme yapabilir.

8.24. Örnek 5: Ico, I Devletinde mukim bir şirket olup mühendislik hizmetleri sağlama konusunda uzmanlaşmıştır. Ico belli bir sayıda mühendisi tam gün istihdam etmektedir. J Devletinde mukim daha küçük bir mühendislik şirketi olan Jco, J Devletindeki bir inşaat sahası için yaptığı bir sözleşmedeki yükümlülüklerini tamamlamak amacıyla bir mühendisin geçici hizmetlerine ihtiyaç duymaktadır. Ico ve Jco, I Devletinde mukim olup o sırada Ico tarafından akdedilmiş herhangi bir sözleşmede görevli bulunmayan Ico mühendislerinden birinin, dört ay süreyle Jco'nun sözleşmesindeki işte, Jco'nun kıdemli mühendislerinden birinin doğrudan denetim ve kontrolü altında çalışması konusunda anlaşırlar. Jco Ico'ya, o mühendise, ilgili dönem için yapılan ödemeler ile sosyal hak, yol masrafı ve diğer hakları karşılığında hak yapılan ödemelere eşit bir miktarı, yüzde 5 tutarında bir komisyonla birlikte ödeyecektir. Jco ayrıca, o

süre içindeki mühendislik işleriyle ilgili olarak sonradan ortaya çıkabilecek hak taleplerini de Ico'ya tazmin etmeyi kabul etmiştir.

8.25. Bu durumda, Ico, mühendislik hizmetleri sağlama işinde olsa dahi mühendisin Devletindeki inşaat sahasında yaptığı işlerin, Ico'dan çok Jco adına yapıldığı açıktır. Jco'nun, mühendisin yaptığı işler üzerindeki doğrudan denetim ve kontrolü, o işler için sorumluluğu üzerine almış ve mühendise ilgili dönem için yapılan ödemelerin maliyetini karşılıyor olması gerçeği, mühendisin Jco ile bir istihdam ilişkisi içinde olduğu sonucuna varmamızı destekleyen faktörlerdir. Dolayısıyla, J Devleti 15'inci Maddenin 2'nci fıkrasındaki istisnanın, yukarıda anlatılan yaklaşım kapsamında, mühendise o Devlette vereceği hizmetler için yapılacak ödemeler açısından geçerli olmayacağı değerlendirmesini yapabilir.

8.26. Örnek 6: K Devletinde mukim bir şirket olan Kco ve L Devletinde mukim bir şirket olan Lco, aynı çokuluslu şirketler grubunun parçasıdırlar. Bu grubun faaliyetlerinin büyük bir kısmı, grubun farklı şirketlerine ait personelin, farklı Devletlerde bulunan ve grubun diğer şirketleri tarafından istihdam edilen yöneticilerin denetimi altında beraberce çalışmalarını gerektirir şekilde işlevlerine göre yapılandırılmıştır. X, K Devletinde mukimdir ve Kco tarafından istihdam edilmiştir. Çok uluslu grup içindeki insan kaynakları görevlerinin denetiminden sorumlu kıdemli bir yöneticidir. X, Kco tarafından istihdam edildiğinden, Kco, grubun insan kaynakları maliyetleri için bir maliyet merkezi olarak hareket etmektedir. Bu maliyetler periyodik olarak, her şirketin çalışan sayısı gibi çeşitli faktörleri hesaba katan bir formül temelinde grubun şirketlerine fatura edilmektedir. X'den, sık sık grubun diğer şirketlerinin ofislerinin bulunduğu diğer Devletlere seyahat etmesi istenmektedir. X, geçen yıl içinde Lco'nun insan kaynakları sorunlarıyla ilgilenmek için L Devletinde üç ay geçirmiştir.

8.27. Bu durumda, X'in yaptığı iş, Kco'nun çokuluslu grup için yürüttüğü faaliyetlerin bir parçasıdır. Bu faaliyetler; kurumsal iletişim, strateji, finans ve vergi, hazine, bilgi yönetimi ve hukuk desteği v.b. diğer faaliyetler gibi çoğunlukla büyük şirketler grubu bünyesinde merkezileştirilmiştir. Böylelikle, X'in yaptığı iş Kco'nun işlerinin ayrılmaz bir parçası olmaktadır. Dolayısıyla, 15'inci Maddenin 2'nci fıkrasındaki istisnanın, diğer koşulların da yerine getirilmesi kaydıyla, X'e L Devletinde yaptığı iş için yapılan ödemelere uygulanması gerekir.

8.28. Bir Devletin yukarıdaki ilke ve örneklere göre, gerçek kişinin kendi sınırları içinde verdiği hizmetlerin, doğru bir şekilde, iki teşebbüs arasındaki bir hizmet sağlama sözleşmesi kapsamında değil de bir bağımlı faaliyet ilişkisi kapsamında verildiği değerlendirmesini yapması halinde, her ne kadar sonunda çifte vergilendirmeden kaçınılması gerekecekse de, teşebbüslerin, her iki Devlette de o kişiye yaptıkları ödemeler üzerinden stopaj kesintisi yapmak zorunda kalması riski doğacaktır (bkz. yukarıdaki paragraf 8.10). Vergi idareleri, bağımlı faaliyete uygulanan yerel kural ve usullerin işverenlerce açık ve iyi anlaşılmış ve ayrıca kolayca erişilebilir olmasını sağlayarak böyle bir uyumun zorluğunu kısmen azaltabilirler. Ayrıca, mukim olunan Devletin, teşebbüslerin, çalışana tanınacak herhangi bir çifte vergilendirme indirimini hesaba katarak kesilecek vergi miktarını hızla ayarlamalarına izin vermesi halinde, sorun hafifletilebilir.

9. 3'üncü fıkra, uluslararası trafikte işletilen gemi veya uçakların ya da iç suyolu taşımacılığı ile uğraşan teknelerin mürettebatlarına yapılan ödemelere uygulanır; bu kural, gemicilik, iç suyolu taşımacılığı ve hava taşımacılığından elde edilen gelire uygulanan kuralın, yani bunların, ilgili teşebbüsün etkin yönetim merkezinin bulunduğu Akit Devlette vergilendirileceği kuralının bir dereceye kadar devamı niteliğindedir. 8'inci Maddenin Yorumunda, Akit Devletlerin, bu geliri vergilendirme hakkının, gemi, tekne veya uçakları işleten teşebbüsün Devletine verilmesi konusunda anlaşmaya varabileceklerine işaret edilmiştir. Bu

olanağın gemicilik, iç su yollarında taşımacılık ve hava taşımacılığı işletmelerinden elde edilen gelir söz konusu olduğunda uygulanmasının nedenleri, mürettebata yapılan ödemeler bakımından da geçerlidir. Buna göre, Akit Devletler, bu ödemelerin vergilendirilmesi hakkını teşebbüsün Devletine veren bir hüküm üzerinde anlaşmaya varmakta serbest bırakılmışlardır. Böyle bir hüküm, 15'inci Maddenin 3'üncü fıkrası gibi, vergilendirme hakkının verildiği Devletin iç mevzuatının, ilgili teşebbüse hizmet veren bir kişiye yapılan ödemelerin vergilendirilmesine, kişinin mukimliğine bakılmaksızın izin verdiğini varsaymaktadır. 8'inci Maddenin 3'üncü fıkrasının, gemicilik veya iç su yolları taşımacılığı teşebbüslerinin etkin yönetim merkezinin bir gemi veya teknenin üzerinde olması halinde geçerli olacağı anlaşılmaktadır. Bazı üye ülkelerin iç mevzuatlarına göre, mukim olmayan mürettebattın gemilerdeki istihdamı nedeniyle aldıkları ödemelere, sadece gemi o Devletin bandırası altındaysa vergi salınmaktadır. Bu nedenle, bu Devletler arasında akdedilen Anlaşmalar bu tür ödemeleri vergilendirme hakkının geminin bandırasını taşıdığı Devlete verildiği hükmünü içermektedir. Diğer taraftan, birçok Devlet böyle bir vergilendirme hakkından yararlanamamakta ve bu durumlarda söz konusu hüküm hiç vergi alınmaması sonucunu doğurmaktadır. Ancak, bu vergilendirme ilkesine iç mevzuatlarında yer veren Devletler, gemilerde istihdam nedeniyle yapılan ödemeleri vergilendirme hakkını geminin bandırasını taşıdığı Devlete verme konusunda karşılıklı olarak anlaşabilirler.

10. Sınır bölgelerinde çalışan işçiler veya Devletler arasında gidip gelen kamyon ve trenlerde çalışan kişilerin gelirlerinin vergilendirilmesi ile ilgili özel kurallara yer verilmediği, çünkü yerel koşullardan kaynaklanan sorunların doğrudan ilgili Devletler arasında çözülmesinin daha uygun olacağı unutulmamalıdır.

11. Deneyim kazanmaları amacıyla istihdam edilen ziyaretçi profesör veya öğrencilerin aldıkları ödemeler konusunda özel bir hüküm düzenlenmemiştir. Birçok anlaşmada bu durumlarla ilgili olarak, ana amacı sınırlı bir vergi muafiyeti tanıyarak kültürel ilişkileri kolaylaştırmak olan şu veya bu türden kurallar bulunmaktadır. Bazen vergi muafiyeti, iç vergi yasalarında zaten tanınmaktadır. Özel kuralların olmaması, bunun, arzu edildiğinde ikili anlaşmalara böyle kuralların dâhil edilmesinin önünde bir engel oluşturduğu şeklinde yorumlanmamalıdır.

Çalışanlara ait hisse senedi opsiyonu işlemleri

12. Çalışanlara ait hisse senedi opsiyonlarının vergilendirilmesi ile ilgili farklı ülke kuralları, aşağıda tartışılan özel sorunlara yol açmaktadır. Bu sorunların birçoğu, çalışanlara yapılan diğer ödeme biçimleri, özellikle de işveren veya ilgili şirketin hisselerinin değerini temel alanlarla ilgili olarak ortaya çıkıyor olsa da bunlar, hisse senedi opsiyonları söz konusu olduğunda özellikle daha belirgindir. Bu durum, büyük ölçüde hisse senedi opsiyonlarının çoğunlukla bu opsiyonlar yoluyla ödemesi yapılan bağımlı faaliyetlere ilişkin hizmetlerin verildiği zamandan daha farklı bir zamanda (örneğin opsiyonun kullanıldığı veya hisselerin satıldığı zaman) vergilendiriliyor olmasından kaynaklanmaktadır.

12.1. 2.2 numaralı paragrafta belirtildiği gibi, Madde, kaynak Devletin, hisse senedi opsiyonu menfaatinin o Devlette gerçekleşen bağımlı faaliyet nedeniyle yapılan ödeme niteliğinde olan kısmını vergilendirmesine, o vergi çalışanın artık o Devlette istihdam edilmediği daha sonraki bir zamanda salınsa bile izin vermektedir.

12.2. Madde, çalışana faaliyetine ilişkin olarak verilen hisse senedi opsiyonundan elde edilen menfaate, bu menfaatin ne zaman vergilendirildiğine bakılmaksızın uygulanıyor olsa da, söz konusu menfaati, opsiyonun kullanılması üzerine elde edilmiş hisse senetlerinin mülkiyetinin devriden edinilebilecek değer artış kazancından ayırmak gerekir. Opsiyon kullanılana, satılana veya mülkiyeti başka şekilde elden çıkarılana (örneğin iptal olana ya da işveren ya da ihraç eden

tarafından edinilene) kadar, opsiyonun kendisinden elde edilen herhangi bir menfaate 13'üncü Madde değil bu Madde uygulanacaktır. Ancak, opsiyon bir kere kullanıldığında veya devredildiğinde, bağımlı faaliyete ilişkin menfaat artık gerçekleşmiş olur ve çalışanın, edinmiş olduğu hisselerden daha sonra yatırımcı-hissedar sıfatıyla elde edeceği tüm kazançlar (yani kullanıldıktan sonra hisselerin tahakkuk eden değeri) 13'üncü Maddenin kapsamına girer. Gerçekten de, çalışanın bağımlı faaliyet nedeniyle elde ettiği opsiyon, kullanıldığı anda yok olur ve lehtarı da hissedar statüsünü elde eder (ve böyle yapabilmek için genellikle para yatırır). Kullanılan opsiyona ilişkin hisse senetlerinin çalışana, ancak zorunlu bir çalışma süresinin sonunda kesinlik kazandırdığı durumlarda, bu Maddenin, opsiyonun kullanımını izleyen zorunlu çalışma süresinin sonuna kadar oluşabilecek değer artışına uygulanması yerinde olacaktır.

12.3. Maddenin, opsiyonun kullanımından veya mülkiyetinin devredilmesinden sonra elde edilecek menfaate uygulanmayacak olması, hiç bir şekilde, ücret gelirinin iç mevzuata göre vergilendirilmesinin, kullanımın veya devrin gerçekleştiği zamanda olması gerektiği anlamına gelmez. Daha önce de belirtildiği gibi, Madde, ilgili gelirin kaynak Devlet tarafından ne zaman vergilendirilebileceği konusunda herhangi bir kısıtlama dayatmamaktadır. Bu nedenle de, kaynak Devlet ilgili geliri, opsiyon verildiğinde, opsiyon kullanıldığında (veya devredildiğinde), hisse senedi satıldığında veya herhangi başka bir zaman vergilendirebilir. Ancak, kaynak Devlet, hisse senedi opsiyonunun kullanılması üzerine daha sonraki hisse sahipliğine atfedilebilenleri değil de sadece o opsiyonun kendisine atfedilebilen menfaatleri vergilendirebilir (önceki paragrafın son cümlesinde anlatılan durumlar hariç olmak üzere).

12.4. 1'inci fıkranın, kullanılmasına, satılmasına veya devredilmesine kadar opsiyondan elde edilecek tüm menfaatlere uygulanacağı şeklinde anlaşılması gerektiğinden, böyle bir menfaatin ya da onun bir kısmının iç mevzuat açısından nasıl nitelendirildiği önemli değildir. Sonuç olarak, Maddenin, opsiyonun kullanılması, satılması veya başka bir şekilde devredilmesine kadar tahakkuk eden menfaatlerin kaynak devlet tarafından vergilendirmesine olanak tanıdığı şeklinde yorumlanması gerektiğinden, bu menfaatlerin ücret geliri olarak mı yoksa değer artış kazançları olarak mı vergilendirileceğine karar vermek de o Devlete bırakılmıştır. Örneğin, eğer kaynak Devlet, opsiyona, çalışan o ülkenin bir mukimi olmaktan çıktığı zaman değer artış kazançları vergisi uygulamaya karar verirse, böyle bir vergiye bu Madde kapsamında izin verilecektir. Aynısı, mukim olunan Devlette de geçerli olacaktır. Örneğin, kullanımdan sonra elde edilen hissenin değer artışını vergilendirme hakkı, Anlaşmanın 13'üncü Maddesi kapsamına girdiği düşünülerek sadece o Devlete ait olacağından, o Devlet bu artışı iç mevzuatı kapsamında değer artış kazancı yerine ücret geliri olarak vergilendirmeye karar verebilir.

12.5. Genel bir kural olarak, çalışana verilen hisse senedi opsiyonundan kaynaklanan menfaatler, opsiyon bağımlı faaliyetin sona ermesinden sonra veya emeklilikte kullansa bile, başka Maddelerin ya da sadece emeklilik maaşlarına ve diğer benzeri ödemelere uygulanan 18'inci Maddenin kapsadığı gelirlere uygulanmayan 21'inci Maddenin kapsamına girmeyecektir.

12.6. 1'inci fıkra, kaynak Devletin, o Devlette gerçekleşen bağımlı faaliyetten elde edilen maaş, ücret ve diğer benzeri ödemeleri vergilendirmesine izin vermektedir. Çalışana verilen hisse senedi opsiyonunun belli bir Devlette gerçekleşen bağımlı faaliyetten elde edilip edilmediğinin ve ne ölçüde bu yolla elde edildiğinin belirlenmesi, her bir olayda, o opsiyon ile ilgili sözleşme koşulları da dâhil olmak üzere (örneğin verilen opsiyonun hangi koşullarda kullanılabileceği veya elden çıkartılabileceği) ilgili bütün veriler ve şartlara bakılarak yapılmalıdır. Bu amaç için aşağıdaki genel ilkeler izlenmelidir.

12.7. Birinci ilke, genel bir kural olarak, çalışanın bu hisse senedi opsiyonunun, söz konusu opsiyonu kullanma hakkını elde etmesinin koşulu olarak çalışma süresinin sonra ermesinin ardından vermesi gereken herhangi bir hizmetle ilişkili olduğu şeklinde değerlendirilmemesi

gerektiğidir. Bu nedenle, hisse senedi opsiyonunun çalışana aynı işverene (veya bağlı bir teşebbüse) üç yıl boyunca bağımlı faaliyet kapsamında hizmet sunması koşuluyla verilmesi durumunda, o opsiyondan elde edilen bağımlı faaliyetten elde edilen menfaatin genel olarak o üç yıllık dönemden sonra verilen hizmetlere atfedilmemesi gerekir.

12.8. Ancak, yukarıdaki ilkeyi uygularken, çalışan hisse senedi opsiyonunu kullanma hakkını elde etmek için gerekli bağımlı faaliyet süresi ile bu opsiyonun kullanılmasından önceki bir gecikmeden ibaret olan süreyi (blokaj süresi) birbirinden ayırt etmek gerekir. Bu yüzden, örneğin, hak sahibi kişi bunu alır almaz işini terk etse ve kullanmadan önce aradan geçmesi gereken üç yıllık süreyi beklese de sağlanan menfaat geçerli olacağından, sonraki bir bağımlı faaliyet koşulu olmaksızın belirli bir tarihte verilen fakat sözleşme hüküm ve Koşulları gereği ancak üç yıllık bir gecikmenin ardından kullanılabilecek bir opsiyonun, bu yıllar süresince vermiş istihdam hizmetleriyle ilgili görülmemesi gerekirken, çalışana aynı işverenin (veya bağlı bir teşebbüsün) yanında üç yıl boyunca istihdam edilme koşuluyla verilen bir opsiyon, bu üç yıllık süre içinde verilen hizmetlerden elde edilmiş sayılabilir.

12.9. Bir opsiyonu kullanma hakkının elde edilmesinin, yani o opsiyonun verilmesinin koşulu olarak belli bir süre için bağımlı faaliyetin gerekli görüldüğü bir durumla, kullanılma hakkı zaten doğmuş olan bir opsiyonun bağımlı faaliyet sona ermeden önce (veya sonraki kısa bir süre içinde) kullanılmaması halinde yitirilebileceği bir durumu birbirinden ayırmak da önemlidir. İkinci durumda opsiyonun menfaati, kullanma hakkı doğduktan sonra verilen hizmetlerle ilişkili addedilmemelidir, çünkü çalışan bu menfaati zaten elde etmiştir ve istediği anda nakde çevirebilir. Kullanılma hakkı doğan bir opsiyonun istihdamın sona ermesi durumunda yitirilebileceğine dair bir koşul, menfaatin elde edilmesi için bir koşul olmayıp daha çok, zaten elde edilmiş bir menfaatin sonradan yitirilebileceğine dair bir koşuldur. Aşağıdaki örnekler bu ayrımı göstermektedir:

- Örnek 1: Yılın 1 Ocak günü çalışana bir hisse senedi opsiyonu verilmiştir. Opsiyonun elde edilmesi, çalışanın aynı işveren tarafından istihdamının, 3. yılın. 1 Ocak gününe kadar sürmesi koşuluna bağlıdır. Bu koşul yerine getirildikten sonra opsiyon, 3. yılın 1 Ocak gününden 10. yılın 1 Ocak gününe kadar kullanılabilir olacaktır ("Amerikan" opsiyonu olarak anılan bir opsiyon[1]). Ancak, daha önce kullanılmayan tüm opsiyonların bağımlı faaliyetin sona ermesi üzerine kaybedileceği de hüküm altına alınmıştır. Bu örnekte opsiyonu kullanma hakkı, çalışanın bu hakkı elde etmesi için artık daha fazla bir süre istihdamı gerekmediğinden, 3. yılın 1 Ocak günü (yani kullanılabilirlik tarihi) elde edilmiştir.

-Örnek 2: Yılın 1 Ocak günü çalışana bir hisse senedi opsiyonu verilmiştir. Opsiyon 5 yılının 1 Ocak günü kullanılabilir olacaktır ("Avrupa" opsiyonu olarak anılan bir opsiyon).Opsiyon, ancak 5. yılın 1 Ocak günü, eğer bağımlı faaliyet bu günden önce sona erdirilmemişse kullanılabileceği koşuluna bağlı olarak verilmiştir. Bu örnekte opsiyonu kullanma hakkı, kullanılabilirlik tarihi olan 5. yılın 1 Ocak gününe kadar henüz elde edilmemiştir, çünkü opsiyonu kullanma hakkının elde edilmesi (yani opsiyonun kazanılabilmesi) için o tarihe kadar istihdam zorunludur.

12.10. Bu birinci ilkenin uygulanamayabileceği durumlar da vardır. Böyle bir durum, hisse senedi opsiyonunun çalışana, işi kabul ettiğinde, yeni bir ülkeye transfer edildiğinde veya önemli yeni sorumluluklar aldığında hiç bir koşul olmadan verildiği zaman ortaya çıkabilir ve bu tür durumlarda opsiyonun, çalışanın gelecekte belirli bir dönemde yerine getireceği yeni görevlerle ilişkili olduğu açıktır. Bu durumda, kullanma hakkı bu görevler henüz yerine getirilmeden önce

1 Amerikan" hisse senedi opsiyonuna göre bir hisseyi edinme hakkı belli bir süre içinde (tipik olarak birkaç yıl) kullanılabilirken, Avrupa hisse senedi opsiyonuna göre bu hak sadece belli bir anda (yani belli bir tarihte) kullanılabilir.

elde edilmiş olsa bile opsiyonun, söz konusu yeni görevlerle ilgili olduğunu düşünmek uygun olabilir. Opsiyonun teknik olarak kazanıldığı, ancak çalışana, zorunlu bağımlı faaliyet süresinin sonuna kadar kazanılmayacak olan hisseleri edinme hakkını verdiği durumlar da vardır. Böyle durumlarda opsiyonun sağladığı menfaatin, opsiyonun elde edilmesi ile hisseleri kullanma hakkının elde edilmesi arasındaki tüm süre boyunca verilen hizmetlerle ilgili olduğunu düşünmek uygun olabilir.

12.11. İkinci ilke, çalışan hisse senedi opsiyonunun, ancak söz konusu opsiyonun verilmesinden önce sunulmuş hizmetlerin ödülü olduğu ölçüde belli bir dönem içindeki bu hizmetlerle ilgili olarak verilmiş addedilebileceğidir. Bu durum, örneğin, yapılan ödemenin açıkça çalışanın belli bir dönemdeki geçmiş performansını ya da işverenin geçmiş finansal sonuçlarını temel alması ve çalışanın, söz konusu finansal sonuçların ait olduğu dönem sırasında işveren veya bağlantılı bir teşebbüs tarafından istihdam edilmiş olması koşuluna bağlıysa ortaya çıkabilir. Bazı durumlarda ise, geçmişteki bir istihdam dönemi sırasında, hisse senedi opsiyonu planının katılımcıları arasında, o döneme ait ödemelerinin bir kısmının, daha sonraki bir tarihte hisse senedi opsiyonları verilmesi suretiyle yapılacağına dair haklı nedenlere dayanan bir beklentinin olduğunu gösteren objektif bir kanıt olabilir. Bu kanıt, örneğin bir işverenin birkaç yıl boyunca benzer düzeylerde hisse senedi opsiyonları verme gibi düzenli bir uygulamasının olması ve bu uygulamanın sonlandırılacağına dair bir belirtinin de bulunmaması olabilir. Başka faktörlere bağlı olarak, böyle bir kanıt, hisse senedi opsiyonunun bu gibi bir geçmiş bağımlı faaliyet dönemi ile ilgili olup olmadığının ve ne kadar ilgili olduğunun belirlemesiyle yakından ilgili olabilir.

12.12. Çalışanın hisse senedi opsiyonunu kullanma hakkını elde etmesi için bir bağımlı faaliyet süresinin geçmiş olması gerektiği halde, bu gerekliliğin belirli koşullarda, örneğin istihdamın işveren tarafından sonlandırılması veya çalışanın emeklilik yaşına ulaşması gibi nedenlerle uygulanmadığı durumlarda, hisse senedi opsiyonunun menfaatinin, sadece bu koşulların ortaya çıkmasına kadar fiili olarak verilmiş hizmetlerin ait olduğu dönem ile ilgili olduğu düşünülmelidir.

12.13. Son olarak, bazı faktörlerin hisse senedi opsiyonunun geçmiş hizmetleri ödüllendirdiğini düşündürdüğü ama diğer faktörlerin ise gelecekteki hizmetler ile ilgili olduğuna işaret ettiği durumlar da olabilir. Kuşkuya düşülen durumlarda, hisse senedi opsiyonlarının genel olarak gelecekteki performans için bir teşvik olarak ya da değerli çalışanları elde tutmanın bir yolu olarak verildiğini unutmamak gerekir. Bu yüzden, hisse senedi opsiyonları asıl olarak gelecekteki hizmetler ile ilgilidir. Ancak, böyle bir saptamanın yapılabilmesinden önce bütün ilgili veri ve koşulların hesaba katılması gerekecektir ve hisse senedi opsiyonunun geçmişteki ve gelecekteki belirli karma hizmet dönemleriyle ilgili olduğunun gösterilebildiği durumlar da olabilir (örneğin opsiyonların, çalışanın önceki yılda belirli performans hedeflerini yakalamış olmasına dayanarak verilmesi fakat çalışanın ancak üç yıl daha görevinde kalması halinde kullanılabilir olması).

12.14. Yukarıdaki ilkeler temelinde, hisse senedi opsiyonunun birden fazla Devlette gerçekleşmiş bağımlı faaliyete dayandığının düşünüldüğü durumlarda, bu Madde ile 23 A ve 23 B Maddelerinin uygulanması açısından, hisse senedi opsiyonu menfaatinin hangi kısmının her bir Devlette gerçekleşmiş istihdamdan elde edildiğinin belirlenmesi gerekecektir. Böyle bir durumda, hisse senedi opsiyonuna atfedilebilen bağımlı faaliyete ilişkin menfaatin belli bir ülkeden elde edilen kısmının, o ülkede gerçekleşen bağımlı faaliyet gün sayısının, hisse senedi opsiyonunun elde edilmesine konu olan bağımlı faaliyet kapsamındaki hizmetlerin gerçekleştiği toplam gün sayısına oranı kadar olduğu değerlendirilmelidir. Bu amaçla hesaba katılması gereken bağımlı faaliyet günleri, sadece hisse senedi opsiyonu planıyla ilgili olanlar, yani aynı

işverene verilmiş veya kendilerini istihdam etmiş başka işverenlere verilmiş olup opsiyonu kullanma hakkını elde etmek için gerekli sürenin doldurulmasında hesaba katılan hizmetlere ait günlerdir.

12.15. Üye ülkelerin yukarıdaki ilkelerin (12.7'den 12.14'e kadar olan paragraflardaki) bire bir uygulanmasından, ikili olarak belirli bir yaklaşım üzerinde anlaşmak suretiyle uzaklaşmaları mümkündür. Örneğin, opsiyonu ağırlıklı olarak kullanıldığı anda vergilendiren iki ülke, genel bir ilke olarak, esasen gelecekteki hizmetlerle ilgili bir opsiyondan elde edilen geliri, çalışanın opsiyonun verilme tarihi ile kullanılma tarihi arasında her iki Devlette verdiği hizmetlere atfetme konusunda anlaşabilirler. Böylece, çalışanın işveren için belli bir süre hizmet vermesine kadar kullanılabilir hale gelmeyen opsiyonlar söz konusu olduğunda iki Devlet, opsiyondan elde edilen gelirin her bir Devlete, opsiyonun verilme tarihi ile kullanılma tarihi arasında çalışanın işveren için o Devletlerde çalıştığı gün sayısı temelinde atfedildiği bir yaklaşım üzerinde anlaşabilirler. Diğer bir örnek, çalışan hisse senedi opsiyonlarına vergi açısından uygulanacak işlemler hakkında benzer kurallara sahip iki ülkenin, opsiyonun ilgili olduğu bağımlı faaliyet kapsamındaki hizmetlerin küçük bir kısmı diğer Devlette verilmiş olsa bile, bağımlı faaliyetten elde edilen menfaati vergilendirme hakkını münhasıran Akit Devletlerin birine veren hükümler kabul etmesi olacaktır. Elbette, bu tür yaklaşımları kabul ederken üye ülkelerin dikkatli olmaları gerekir, çünkü bu yaklaşımlar, bağımlı faaliyetin bir kısmı benzer bir yaklaşımı uygulamayan üçüncü bir Devlette gerçekleşmişse, çifte vergilendirme veya çifte vergilendirmeme sonucunu doğurabilir.

Yorum Hakkında Görüşler

13. *Fransa*, resmi sözleşme ilişkisinin sorgulanmasında 8.13 numaralı paragrafın kendi içinde yeterli olarak yorumlanmaması gerektiğini düşünmektedir. Eğer 8.13 numaralı paragraf bakımından, bir gerçek kişi tarafından verilen hizmetler, kendisine bu hizmetlerin verildiği teşebbüsün işinin ayrılmaz bir parçasını oluşturuyorsa, o zaman bu durumun 8.14 numaralı paragraf hükümlerine göre analiz edilmesi gerekir.

13.1. 6.2 numaralı paragrafla ilgili olarak, *Almanya*, bu tür bir ortaklığın işveren sayılması gerektiği görüşündedir (ortaklığı bu şekilde vergilendirmeseler de OECD üyesi ülkelerin çoğunun ulusal yasalarına göre böyledir). O zaman ortaklığın mukim olduğu yerin, sanki o ortaklığın, 4'üncü Maddenin 1'inci fıkrasında bahsi geçen kriterlerden biri nedeniyle vergilendirme yükümlülüğü varmış gibi, farazi olarak belirlenmesi gerekir.

Madde ile İlgili Çekinceler

14. *Slovenya*, öğretmen, profesör ve araştırmacıların çeşitli koşullardaki durumunu ele alan bir Madde ekleme ve 15'inci Maddenin 1'inci fıkrasında buna karşılık gelen bir düzeltme yapma hakkını saklı tutar.

15. *Danimarka, Norveç* ve *İsveç*, hava taşımacılığı konsorsiyumu İskandinav Havayolları Sistemi (SAS) tarafından uluslararası trafikte işletilen uçaklarda gerçekleşen bağımlı faaliyet ile ilgili olarak elde edilen ödemeler konusunda özel hükümler ekleme hakkını saklı tutmaktadırlar.

16. *Norveç*, 2'nci fıkradaki istisnanın "işgücünün uluslararası kiralanması" durumlarında uygulanmadığı şeklindeki anlayışı açıklığa kavuşturmak için, bir Akit Devletin diğer Akit Devlette çalışan kiralanmış personeli tarafından elde edilen gelir için 2'nci fıkraya açık bir atıf ekleme hakkını saklı tutmaktadır (yukarıdaki 8'inci paragrafa bakınız).

17. *İrlanda*, *Norveç* ve *Birleşik Krallık*, özel bir madde içine, açık denizlerde hidrokarbon araması ve çıkartılmasına ve bunlarla ilgili faaliyetlere ilişkin bağımlı faaliyetten elde edilen gelir konusunda hükümler ekleme hakkını saklı tutmaktadırlar.

18. [Kaldırıldı]

19. *İsviçre*, 2'nci fıkranın "a" bendi konusundaki pozisyonunu saklı tutmakta ve anlaşmalarına "ilgili mali yılda başlayan veya sona eren herhangi bir on iki aylık dönem" ibaresi yerine "ilgili mali yılda" ibaresini koymak istemektedir.

20. *Yunanistan*, gemicilikle ilgili özel durumunu göz önünde bulundurarak, uluslararası trafikteki gemilerin mürettebatına yapılan ödemeler konusundaki Anlaşma hükümleriyle ilgili olarak, hareket serbestîsini koruyacaktır.

21. *Yunanistan*, denizaşırı faaliyetler ile ilgili bağımlı faaliyetten elde edilen gelir konusunda özel hükümler ekleme hakkını saklı tutmaktadır.

YÖNETİCİLERE YAPILAN ÖDEMELERİN VERGİLENDİRİLMESİ İLE İLGİLİ MADDE 16'YA İLİŞKİN YORUM

1. Bu Madde, bir Akit Devletin gerçek ya da tüzel kişi olan bir mukiminin, diğer Akit Devletin mukimi olan bir şirketin yönetim kurulu üyesi sıfatıyla aldığı ödemeler hakkındadır. Hizmetlerin nerede gerçekleştirildiğinden emin olunması bazen zorluk arz ettiğinden, hüküm, hizmetleri şirketin mukim olduğu devlette ifa edilmiş addetmektedir.

1.1 Üye ülkeler, "ücretler ve diğer benzeri ödemeler" terimini genellikle, kişinin şirketin yönetim kurulu üyesi olması dolayısıyla edindiği ayni menfaatleri (örneğin, hisse senedi opsiyonları, [şirkete ait] konut veya otomobilin kullanılması, sağlık veya hayat sigortası ve kulüp üyeliği) kapsayacak şekilde anlamaktadır.

2. Şirketin yönetim kurulu üyesinin şirkette genellikle, sıradan çalışan, danışman vb. başka görevleri de bulunmaktadır. Maddenin, bu gibi kişilere bu tür görevler için yapılan ödemeleri kapsamadığı açıktır.

3. Bazı ülkelerde şirketlerin, görevi yönetim kurulu üyelerininkine benzeyen organları bulunmaktadır. Akit Devletler, şirketlerin bu gibi organlarını 16'ncı Maddeye karşılık gelen bir hükümle ikili anlaşmalara dâhil etme konusunda serbesttirler.

3.1 Çalışanlara verilen hisse opsiyonlarıyla ilgili olarak, 15'inci Maddeye ilişkin Yorumun 12 ila 12.15'inci paragraflarında ele alınan sorunların birçoğu, şirketlerin yönetim kurulu üyelerine verilen hisse opsiyonları için de ortaya çıkacaktır. Stok opsiyonlarının bir Akit Devletin bir mukimine, o kişinin diğer devlette mukim bir şirketin yönetim kurulu üyesi olması nedeniyle verilmesi durumunda, diğer Devlet, söz konusu vergi daha sonra o kişi artık yönetim kurulu üyesi değilken bile salınmış olsa, hisse opsiyonunun yönetim kurulu üyesinin ücretini veya benzeri bir ödemeyi oluşturan kısmını (bkz. yukarıdaki paragraf 1.1) vergilendirme hakkına sahip olacaktır. Madde, ne zaman vergilendirildiğine bakılmaksızın yönetim kurulu üyesine verilen hisse opsiyonundan edinilen menfaate uygulanırken, bu menfaati, opsiyonun kullanılmasıyla edinilen, hisselerin devrinden elde edilebilecek değer artış kazancından ayırt etmek gerekmektedir. Kullanılmasına, satılmasına veya başka şekilde devrine (örneğin şirket veya hisseyi çıkaran tarafından iptali veya edinilmesi) kadar opsiyonun kendisinden elde edilen tüm menfaate 13'üncü Madde değil, bu Madde uygulanacaktır. Ancak opsiyon bir kez kullanıldığında ya da devredildiğinde, bu Madde kapsamındaki vergilendirilebilir menfaat tahakkuk etmiştir ve edinilmiş hisselerin sonraki tüm kazancı (örneğin hisselerin opsiyonun kullanılmasından sonra gerçekleşen değeri), yönetim kurulu üyesi tarafından yatırımcı-hissedar sıfatıyla edinilecek ve Madde 13 kapsamına dâhil olacaktır. Gerçekten de, yönetim kurulu üyesinin bu sıfatıyla edindiği opsiyon, kullanıldığı anda yok olmakta ve alıcı olan kişi hissedar sıfatını elde etmektedir (ve genellikle bunu yapmak için para yatırmaktadır.)

Madde ile İlgili Çekinceler

4. *Estonya*, yönetim kurulunun veya mukim şirketin benzer başka bir organının üyesine yapılan tüm ödemeleri bu Madde kapsamında vergilendirme hakkını saklı tutmaktadır.

5. *Birleşik Devletler*, bu türden ücretlere uygulanan tüm verginin, kaynak ülkede ifa edilen hizmetlerden kazanılmış gelirle sınırlı olmasını gerekli görecektir.

6. *Belçika*, 16'ncı Madde'de sözü edilen bir kişinin günlük faaliyetleriyle ilgili olarak aldığı ödemeler ile hisse senedi olan bir şirketten başka bir şirketin ortağının o şirket için gerçekleştirdiği kişisel faaliyetleriyle ilgili olarak aldığı ödemelerin 15'inci Madde uyarınca vergilendirilebilir olacağını belirtme hakkını saklı tutmaktadır.

7. *Yunanistan*, 16'ncı Madde'yi, sınırlı sorumlu bir Yunan şirketinin veya bir Yunan ortaklığının müdürü sıfatıyla hareket eden ortağa yapılan ödemelere uygulama hakkını saklı tutmaktadır.

SANATÇILARIN VE SPORCULARIN VERGİLENDİRİLMESİ İLE İLGİLİ MADDE 17'YE İLİŞKİN YORUM

1'inci Fıkra

1. 1'inci fıkra, bir Akit Devletin mukimi olan sanatçıve sporcuların, ticari ya da istihdam niteliğinde olsun, bu sıfatlarıyla kişisel faaliyetlerini gerçekleştirdikleri diğer Akit Devlette vergilendirilebileceklerini düzenlemektedir. Bu hüküm, sırasıyla 7 nci Madde'deki (o Maddenin 4 üncü fıkrası uyarınca öncelikle uygulanan) ve Madde 15 inci Maddenin 2 nci fıkrasındaki kuralların bir istisnasıdır.

2. Bu hüküm, ülke dışında meslek icra eden sanatçıların ve sporcuların vergilendirilmesinde sıklıkla baş gösteren pratik zorlukların aşılmasını olanaklı kılmaktadır. Üstelik, çok katı hükümler belirli durumlarda kültürel alışverişi engellemektedir. Bu dezavantajın üstesinden gelmek için ilgili devletler, 1 inci fıkranın uygulanmasını ortak bir mutabakatla ticari faaliyetlerle sınırlayabilirler. Bunu sağlamak için, 1 ve 2'nci fıkralardaki "15'inci Madde hükümlerine bakılmaksızın" ifadesini " 15'inci Madde hükümlerine bağlı olarak" ifadesiyle değiştirmek yeterli olacaktır. Böyle bir durumda, meslek icra eden sanatçılar ve sporcular, çalıştırıldıkları süre boyunca otomatik olarak 15'inci Madde'nin kapsamına girecek ve böylelikle de o Maddenin 2' nci fıkrasında sağlanan istisnalara hak kazanacaklardır.

3. 1 inci fıkra sanatçılar ve sporcularla ilgilidir. "Sanatçı"nın tam bir tanımını yapmak olanaklı değildir ama 1 inci fıkrada böyle addedilecek kişilerin örnekleri yer almaktadır. Bu örnekler sınırlayıcı olarak nitelendirilmemelidir. "Sanatçı" terimi bir yandan açıkça sahne sanatçısını, sinema oyuncusunu veya bir televizyon reklamındaki oyuncuyu (örneğin eski bir sporcu da dâhil olmak üzere) kapsamaktadır. Madde, eğer gösteri özelliği söz taşıyorsa politik, sosyal, dini ve hayır işi niteliğindeki faaliyetlerden elde edilen gelirlere de uygulanabilir. Öte yandan sanatçı terimi, konuk konferans konuşmacısını (örneğin bir konuşmacılık görevi için ücret alan eski bir politikacıyı), sanatçı olarak değil de model olarak meslek icra eden bir mankeni (örneğin, bir defile ya da fotoğraf çekimi sırasında giysi sunumu yapan bir mankeni) veya idari veya destek ekibi üyelerini (örneğin film kameramanlarını, yapımcıları, film yönetmenlerini, koreografları, teknik personeli, pop grubu yol ekibini vs.) kapsamaz. Bunların arasında, söz konusu kişinin faaliyetlerinin ağırlık noktasının değerlendirilmesinin gerekli olduğu gri bir alan vardır.

4. Kişi bir şovu hem yönetebilir hem de o şovda oynayabilir veya bir televizyon programı ya da filmi yönetebilir, bunun yapımcılığını üstlenebilir ve bu program ya da filmde rol alabilir. Böyle durumlarda o gerçek kişinin, faaliyetin gerçekleştirildiği devlette gerçekte ne yaptığına bakmak gerekir. O devletteki faaliyetleri ağırlıklı olarak oyunculuk niteliğindeyse Madde, o devlette bunun sonucunda elde ettiği tüm gelirlere uygulanacaktır. Ancak eğer oyunculuk unsuru, o devlette yaptığı işin göz ardı edilebilir bir kısmıysa, gelirin tamamı Maddenin kapsamı dışında kalacaktır. Diğer durumlarda, bir paylaştırma yapılması gerekecektir.

5. "Sporcu" teriminin hiçbir kesin bir tanımı verilmezken terim, geleneksel atletizm müsabakaları katılımcılarıyla (örneğin koşucular, atlayıcılar, yüzücüler) sınırlı değildir. Sporcu terimi aynı zamanda, örneğin golfçüleri, jokeyleri, futbolcuları, kriketçileri ve tenis oyuncuları ile otomobil yarışçılarını da kapsamaktadır.

6. Madde, aynı zamanda, bilardo, snooker bilardo, satranç ve briç turnuvalarındaki gibi genellikle gösteri niteliğinde görülen diğer faaliyetlerden gelen gelirlere de uygulanmaktadır.

7. Menajerlerin örneğin sanatçı veya sporcuların dış görünümünü düzenlemek için elde ettikleri gelir, Maddenin kapsamı dışındadır ama sanatçı veya sporcunun namı hesabına aldıkları gelir tabi ki kapsamı içindedir.

8. 1' inci fıkra, sanatçı veya sporcunun kişisel faaliyetinden doğrudan doğruya veya dolaylı olarak elde edilen gelire uygulanmaktadır. Bazı durumlarda gelir, belirli bir faaliyetle ilgili olarak doğrudan doğruya ilgili kişiye veya onun menajerine ya da ajansına ödenmeyecektir. Örneğin, bir orkestra üyesine her bir ayrı icra için ödeme yapmak yerine maaş ödeniyor olabilir: İcranın gerçekleştirildiği Akit Devlet, 1'inci fıkra kapsamında, müzisyenin maaşının bu icraya karşılık gelen oranını vergilendirme hakkına sahiptir. Benzer bir şekilde, bir sanatçı veya sporcu, örneğin özel bir şirket tarafından istihdam edildiğinde, icranın gerçekleştirildiği Devlet bu gerçek kişiye yapılan ödemenin uygun bir oranını vergilendirebilir. Buna ek olarak, devletin iç mevzuatı bu kuruluşları "incelediğinde" ve geliri doğrudan doğruya gerçek kişiye aktarılmış olarak değerlendirdiğinde, 1' inci fıkra, o devlete kendi sınırları içindeki icradan edinilen ve kuruluşun hesabına gerçek kişinin menfaatine tahakkuk eden geliri, bu gelir gerçekte o kişiye ücret şeklinde ödenmese de, vergilendirme olanağı vermektedir.

8.1 Fıkra, geliri kimin ödediğine bakılmaksızın uygulanır. Örneğin, ulusal federasyon, dernek veya lig tarafından ödenen ve takım ya da gerçek kişinin belirli bir spor organizasyonuyla ilgili olarak alabileceği ödül ve ikramiyeleri kapsar.

9. Ayrıca, sanatçılar ve sporcular gerçek icraları için sıklıkla, gayrimaddi hak bedeli veya sponsorluk türünde ücretler ve reklam ücreti alırlar. Genellikle, gelirle söz konusu ülkedeki faaliyet arasında yakın bir bağlantı olmadığı zaman diğer Maddeler uygulanacaktır. Genellikle böyle bir yakın bağlantı, bu faaliyetlerin icrası söz konusu olmadığında gelirin elde edileceğinin makul olarak düşünülemeyeceği bir durumda bulunacaktır. Bu bağlantı, geliri doğuran olayın zamanlamasıyla (mesela profesyonel bir golfçünün, katıldığı bir turnuva sırasında verdiği röportaj için aldığı ödeme) veya gelirin ödenmesinin karşılığının mahiyetiyle (örneğin bir yıldız tenis oyuncusuna, fotoğrafının, katılacağı turnuvanın duyurulduğu afişler üzerinde kullanılması karşılığında yapılan ödeme) ilişkilendirilebilir. Fikri mülkiyet haklarına ilişkin gayrimaddi hak bedelleri normal olarak 17'nci Maddeden çok 12'nci Madde'nin kapsamına girer (12'nci Maddeye ilişkin Yorumun 18'inci paragrafına bakınız) ama reklam ve sponsorluk ücretleri genellikle 12'nci Maddenin kapsamı dışında kalmaktadır. 17'nci Madde, belli bir ülkedeki icra ile yakın bağlantısı olan reklam veya sponsorluk vs. gelirlerine (örneğin bir tenis oyuncusuna, maç sırasında üzerinde bir sponsorun logosunun, markasının veya ticari unvanının yer aldığı tenis formasını giymesi için yapılan ödeme) uygulanacaktır. Böyle bir yakın bağlantı, adı geçen organizasyonlarla veya belirsiz sayıda organizasyona katılımla ilgili sözleşmelerden anlaşılabilir. Bu ikinci durumda, bir ya da daha çok organizasyonun gerçekleştirildiği Akit Devlet, reklam veya sponsorluk gelirinin ilgili bir oranını vergilendirebilir (örneğin belirsiz sayıda icraları kapsayan ödeme durumunda yapacağı gibi; paragraf 9.2 ve 9.3'e bakınız). Bu gibi icralara atfedilemeyecek benzer gelirler, duruma göre, 7'nci Madde veya 15'inci Maddedeki standart kuralların kapsamına girecektir. İcraların iptal edilmesi durumunda alınan ödemeler de 17'nci Maddenin kapsamı dışında kalmakta ve duruma göre 7 nci veya 15'inci Maddenin kapsamına girmektedir. Mal satışlarıyla ilgili olarak çeşitli ödemeler yapılabilmektedir. Bir sanatçıya veya sporcuya, halka yönelik icrasıyla yakından bağlantılı olarak ve mal satış gelirlerinden pay şeklinde yapılan ama telif hakkı niteliği taşımayan ödemeler 17'nci Maddenin kapsamına girecekken, bir ülkedeki mal satışlarından kaynaklanan ve o ülkede gerçekleştirilen icralarla yakından bağlantılı olmayan, gayrimaddi hak bedeli mahiyeti de taşımayan ödeme normal olarak 7'nci Madde kapsamına girecektir (veya çalışanın aldığı böyle bir gelir durumunda 15'inci Madde).

9.1 Yukarıdaki örneklerden başka, belirli bir gelir kaleminin, bir kişinin sanatçı veya sporcu olarak bu sıfatıyla gerçekleştirdiği kişisel faaliyetlerinden mi edindiğini belirlemenin zor olabileceği birkaç durum vardır. Aşağıdaki ilkeler, bu durumları ele alırken yararlı olabilir:

- "Sanatçı veya sporcu" dendiği zaman buna, tek bir organizasyonda yer alsa da böyle hareket eden herkes dâhildir. Şöyle ki 17'nci Madde, sporda para ikramiyesi kazanan bir amatöre veya aktör olmayıp bir televizyon reklamında ya da filmde ömründe bir kez görünmüş olması karşılığında ücret alan kişiye uygulanabilir.

- Önceki fıkrada söz edildiği gibi, sanatçı veya sporcunun faaliyetlerine belirli bir devlette sadece bir gösteri veya spor faaliyetinde görünmek değil, fakat aynı zamanda o devlette, örneğin bu şekilde görünmeyle yakından bağlantılı reklamlar ya da röportajlar da dâhildir.

- Bir gösteri ya da spor organizasyonu hakkında, habercinin kendisinin katılmadığı bir haber veya yorumdan ibaret faaliyet, sanatçı veya sporcunun bu sıfatlarıyla gerçekleştirdiği bir faaliyet değildir. Şöyle ki, örneğin eski veya sakatlanmış bir sporcunun kendisinin katılmadığı bir spor organizasyonu sırasında yaptığı yorumlar karşılığında kazanacağı ücret 17'nci Madde kapsamına girmeyecektir.

- Provalar ve antrenman gibi hazırlıklar, sanatçıların ve sporcuların normal faaliyetlerinin bir parçasıdır. Eğer bir sanatçı veya sporcuya bir Devlet sınırları içindeki prova, antrenman ya da benzeri hazırlıklarında harcadığı zaman karşılığında ödeme yapılıyorsa (bu istihdam edilmiş sanatçı ve sporcular için oldukça yaygındır ama sözleşmesi belli sayıda provaya katılmasını gerektiren opera şarkıcısı gibi bir serbest çalışan için de söz konusu olabilir), bunlarla ilgili ödemelerin yanı sıra o devlette icraları, provaları ve antrenmanları (veya benzeri hazırlıkları) için yapacağı seyahatlerde harcadığı zaman karşılığında yapılan ödemeler de bu Madde kapsamına girecektir. Bu hüküm, prova, antrenman veya benzeri hazırlıkların o devlette gerçekleştirilecek halka yönelik icralarla ilgili olup olmadığına bakılmaksızın uygulanacaktır (örneğin sezon öncesi hazırlık antrenmanları kampına katılımla ilgili yapılacak ödeme kapsam dâhilinde olacaktır).

9.2 Sanatçılar ve sporcular faaliyetlerini genel olarak farklı Devlet sınırları içinde gerçekleştirirler ve bu da gelirlerinin her bir devlette hangi kısmının elde edinildiğinin belirlenmesini gerekli kılar. Söz konusu belirlemenin her bir olayla ilgili gerçeklere ve koşullara dayandırılması zorunlu olmakla birlikte, genellikle aşağıdaki ilkeler bu konuyla ilgilidir:

- Sanatçı veya sporcunun bir Devlet sınırları içinde gerçekleştirdiği belirli faaliyetlerle doğrudan bağlantılı bir gelir unsuru (örneğin o devlette gerçekleştirilen bir spor yarışmasının kazananına verilen ödül; o devlette gerçekleştirilen bir turnuva veya antrenman aşamasına katılımla ilgili olarak ödenen günlük harcırah; bir müzisyene bir ülkede verilen konser için yapılan ödeme), o devlette gerçekleştirilmiş faaliyetlerden edinilmiş addedilecektir.

- 15'inci Maddeye ilişkin Yorumun 1'inci fıkrasında belirtildiği gibi istihdam, istihdam ödemesi yapılan faaliyetler icra edilirken çalışanın fiilen orada bulunduğu durumda gerçekleşmektedir. Bir ekip, topluluk veya orkestra tarafından istihdam edilen bir sanatçı veya sporcunun aldığı ödemenin belirli bir süre içinde icra edilen çeşitli faaliyetleri kapsadığı durumlarda (örneğin antrenman ve prova; ekip, topluluk veya orkestrayla birlikte seyahat; bir maçta veya halka yönelik bir icrada yer almak gibi çeşitli faaliyetleri

kapsayan yıllık bir ücret), ödemenin veya ödemenin bir kısmının farklı şekilde bölüştürülmesinin gerektiğine dair herhangi bir işaret bulunmuyorsa, o maaş veya ödemeyi, sanatçı veya sporcunun hizmet sözleşmesi kapsamında bu faaliyetleri ifa etmek için her bir devlette geçirdiği çalışma günleri temelinde bölüştürmek uygun olacaktır.

9.3 Aşağıdaki örnekler bu ilkeleri açıklamaktadır:

- Örnek 1: Serbest çalışan bir şarkıcıya, farklı devletlerde verilecek bir kaç konser için sabit bir tutar ve buna ek olarak her bir konserin bilet satışlarından yüzde 5 ödeme yapılmıştır. Bu durumda, sabit tutarı her bir devlette icra edilen konser sayısına göre bölüştürmek, ama bilet satışları temelinde yapılmış ödemeleri, bu ödemelerin kaynağının neredeki konser olduğuna göre bölüştürmek uygun olacaktır.

- Örnek 2: Bir bisikletçi, bir takım tarafından istihdam edilmiştir. Hizmet sözleşmesine göre takımla birlikte seyahat etmesi, takım tarafından organize edilen basın konferanslarına katılması ve farklı ülkelerde yapılacak antrenman faaliyetleri ve yarışlara katılması gerekmektedir. Kendisine yıllık sabit bir maaş ve buna ek olarak belirli yarışlarda alacağı sonuçlara göre prim ödenecektir. Bu durumda maaşı, her bir devlette istihdamıyla ilgili faaliyetlerini (örneğin seyahat, antrenman, yarışlar, toplum önüne çıkmalar) ifa ederken bulunduğu çalışma günlerinin sayısına göre, primleri de ilgili yarışların yapıldığı yere göre bölüştürmek makul olacaktır.

9.4 Sanatçı veya sporcunun icrasının eş zamanlı yayınlanması karşılığında doğrudan doğruya icracıya veya onun lehine yapılan ödemeler (örneğin icracının yıldız şirketine(star company) yapılan ödeme) 17'nci Madde kapsamına girer (aynı zamanda icranın kayıtlarının sonraki satışları ve kamuya yayınlanması için yapılan ödemelerle de ilgili olan 12'nci Maddeye ilişkin Yorumun 18' inci paragrafına bakınız). Ancak, üçüncü bir kişiye yapılan (örneğin yayın haklarının sahibine) ve icracının lehine olmayan bir ödeme durumunda, söz konusu ödeme, icracının kişisel faaliyetleriyle ilgili değildir ve bu nedenle de kişinin sanatçı veya sporcu olmasından ve onun böyle biri olarak gerçekleştirdiği kişisel faaliyetlerinden edinilmiş gelir mahiyeti taşımamaktadır. Örneğin, bir futbol turnuvası organizatörü, bu olayın fikri mülkiyet haklarının hepsini elinde tuttuğu bir durumda olayla ilgili yayın hakları için bu hakların sahibi olarak ödemeler aldığında, 17'nci Madde bu ödemelere uygulanmaz. Benzer şekilde 17'nci Madde, katılan takımlara yapılacak ödemelerden paylarına düşen ancak daha sonra oyunculara dağıtılmayacak ve başka bir şekilde oyuncuların lehine de ödenmemiş olan tutarlara da uygulanmayacaktır. Bu tür ödemelerin 12'nci Madde kapsamında gayrimaddi hak bedeli mahiyetini taşıyıp taşımayacağı, diğer hususların yanı sıra, bu yayın haklarının özellikle de ilgili telif hakkı kanunu kapsamındaki niteliğine bağlı olacaktır.

9.5 Sanatçı ve sporcuların, gelirlerinin büyük kısmını isimlerinin, imza ya da kişisel görüntülerinin kullanılması gibi "görüntü haklarının" kullanımı veya kullanım hakkı için doğrudan doğruya veya dolaylı olarak yapılan ödemeler (örneğin sanatçı veya sporcunun yıldız şirketine yapılan bir ödeme üzerinden) şeklinde edinmesine sıklıkla rastlanmaktadır. Sanatçı veya sporcunun görüntü haklarının bu şekilde kullanımının, onun belirli bir devletteki icrasıyla yakından bağlantılı olmadığı durumlarda ilgili ödemeler genellikle 17'nci Madde kapsamına girmemektedir. (yukarıda 9'uncu paragrafa bakınız) Ancak, bir Akit Devlette mukim sanatçı veya sporcuya ya da başka bir kişiye, o sanatçı veya sporcunun görüntü haklarının kullanımı ya da kullanım hakkı için yapılan ödemeler, esas olarak o sanatçı veya sporcunun, diğer Akit Devlette gerçekleştirilen ve 17'nci Madde kapsamındaki faaliyetlerinin karşılığı ödeme mahiyetindedir. Böyle durumlarda, koşullara göre, 1 ve 2'nci fıkra hükümleri uygulanacaktır.

10. Maddede, söz konusu gelirin nasıl hesaplanacağı hakkında bir şey söylenmemektedir. Masraflar için yapılacak indirimlerin miktarını belirlemek, Akit Devletlerin iç mevzuatına kalmış bir hususdur. Bu alandaki iç mevzuatlar farklılık göstermektedir ve bazıları, sanatçılara ve sporculara ödenmiş brüt tutar üzerinden düşük oranda stopaj öngörmektedir. Bu kurallar, gruplara, birleşik ekiplere veya topluluklara vs. de uygulanabilir. Ama kimi devletler, brüt tutarın vergilendirilmesinin, uygulanacak oran düşük bile olsa bazı koşullar altında uygun olmayacağı değerlendirmesini yapabilir. Bu devletler, mükellefe net matrah üzerinden vergilendirme seçeneğini tanımak isteyebilir. Bu, aşağıdakine benzer bir fıkranın eklenmesi yoluyla yapılabilir:

> Bir Akit Devletin mukimi, 1 ve 2 nci fıkralarda değinilen gelirleri edinir ve bu gelirler de diğer Akit Devlette brüt tutar üzerinden vergilendirilebilir nitelikte olursa, o kişi [Akit Devletler tarafından belirlenecek süre] içinde diğer devletten, gelirin o diğer devlette net matrah üzerinden vergilendirilmesini yazılı olarak talep edebilir. Bu talebe Diğer devlet tarafından izin verilecektir. Diğer devletteki bu mukimin vergilendirilebilir gelirini belirlerken, diğer devletin iç mevzuatı kapsamında vergiden düşülebilir olup bu devlette gerçekleştirilen faaliyetler için yapılmış ve diğer devletin aynı ya da benzer koşullar altında faaliyet gösteren bir mukimine de vergiden düşme olanağı tanınan masrafların vergiden düşülmesine izin verilecektir.

10.1 Bazı devletler, mukim olmayan ve aksi takdirde Akit Devlette vergilendirilmeyecek olan (örneğin 7'nci ve 15'inci Madde hükümleri kapsamında) ve de o devlette bir vergilendirme yılı içinde icra edilen faaliyetlerden sadece düşük tutarlarda gelir elde eden sanatçı veya sporcuya 17'nci Madde'nin uygulanmasını uygun addetmeyebilirler. Bu durumları 17'nci Madde uygulaması dışında tutmak isteyen devletler bunu, 1'inci fıkranın aşağıdakine benzer alternatif bir versiyonunu kullanarak yapabilirler:

> 15'inci madde hükümlerine bakılmaksızın bir Akit Devletin mukimi olan tiyatro, sinema, radyo veya televizyon sanatçısı gibi bir sanatçının veya bir müzisyenin ya da sporcunun diğer Akit Devlette bu sıfatla gerçekleştirdiği kişisel faaliyetlerden elde ettiği gelir, bu kişinin diğer Akit Devletin bir vergilendirme yılı içinde gerçekleştirdiği faaliyetlerinden elde ettiği gelirin brüt tutarı, [15,000 IMF Özel Çekme Hakkına] eşit bir tutarın o diğer devletin para cinsiden vergilendirme yılı başlangıcındaki karşılığını veya yetkili makamların o vergilendirme yılı öncesinde veya o vergilendirme yılıyla ilgili olarak kabul ettiği başka bir tutarı geçmediği takdirde, bu diğer ülkede vergilendirilebilir.

10.2 Yukarıdaki hükümde anılan tutar sadece örnek amaçlıdır. [IMF Özel Çekme Hakkına] yapılan atıfla, iki Akit Devletin para cinsine atıf yapmaktan kaçınılmış olup her bir devletteki kur dalgalanmalarına bakılmaksızın göreceli olarak sabit kalan bir tutar belirlemek amaçlanmıştır (IMF Özel Çekme Hakları (SDRs), dönemsel olarak revize edilen bir kur sepetidir ve birçok konvertibl para cinsinden kolaylıkla ifade edilmektedir). İdari kolaylık bakımından da, önerilen hüküm uyarınca o devlette söz konusu vergilendirme yılı için uygulanan limit, o yılın başında o devletin para cinsine çevrilmiş tutar olmaktadır. Önerilen hüküm aynı zamanda, yetkili makamların uygun addettiklerinde tutarı değiştirmesine de izin vermektedir. Ancak bazı devletler, statik bir tutar benimsemek yerine dönemsel değişikliklere izin veren objektif bir mekanizma benimsemeyi tercih edebilirlern (bu, söz konusu tutarın "OECD ülkelerinin, OECD tarafından belirlenmiş kişi başı ortalama GSMH'nin yüzde 50'si" gibi bir formülle değiştirilmesi suretiyle yapılabilir).

10.3 Önerilen hüküm, Akit Devletlerin, vergiyi, ilgili gelir elde edildiğinde toplamasını ve yıl sonunu müteakiben de asgari tutarın geçilmediği belirlendiğinde iade yapmasını engellemeyecektir.

10.4 Önerilen hüküm, sadece 1' inci fıkra bakımından uygulanır (kuralın 2' nci fıkra kapsamındaki diğer kişilere uygulanması, istisnanın menfaatlerinden yararlananları arttırmak için sözleşmelerin bir çok ilgili kuruluş arasında parçalara ayrılmasını teşvik edebilir). Aynı zamanda hüküm, sadece 17' nci Maddede tanınan ek vergilendirme hakkını sınırlandırmak olup 7' nci ve 15' inci Madde kapsamında mevcut olan vergilendirme haklarını etkilememektedir. Dolayısıyla, sanatçının kaynak ülkede bir işyerinin bulunmasına veya o ülkede 183 günden fazla bir süreyle kalıyor olmasına göre vergilendirmeyi önlemeyecektir (veya o devlette mukim olan bir işveren tarafından istihdam edilmişse veya o devlette bir işyeri varsa).

2'nci Fıkra

11. Maddenin 1 inci fıkrası sanatçı veya sporcuların kişisel faaliyetlerinden kaynaklanan gelirleri ele almaktadır. 2'nci fıkra, bunların faaliyetlerinden elde edilen gelirin başka bir kişiye yöneldiği durumları ele almaktadır. Eğer bir sanatçı ya da sporcunun geliri başka bir kişiye yöneliyorsa ve kaynak ülkenin, geliri elde eden kişiyi, o geliri icracının geliri olarak vergilendirmek için incelemeye almasına elveren yasal bir yetkisi bulunmuyorsa 2'nci fıkra, gelirin icracının elinde vergilendirilemeyen kısmının, ödemeyi alan kişinin elinde vergilendirilebileceğini hüküm altına almaktadır. Eğer geliri alan kişi ticari faaliyetlerde bulunuyorsa vergi, gelir oradaki bir işyerine atfedilemese bile, kaynak ülkede alınabilir. Ama bu her zaman böyle olmayacaktır. Bu türden üç ana durum söz konusudur:

a) Birincisi, menajer şirket geliri örneğin bir grup sporcu (kendileri bir tüzel kişilik oluşturmayan) için alıyor görünmektedir.

b) İkincisi, bir tüzel kişilik halindeki ekip, topluluk, orkestra vb.dir. Faaliyetlerden elde edilen gelir bu tüzel kişiye ödenebilir. Ekip, topluluk, orkestra vb'nin üyeleri, 1'inci fıkra kapsamında, sanatçı veya sporcu olarak faaliyetlerini icra ettikleri devlette, bu faaliyetleri icra etmelerinden dolayı yapılan tüm ödemeler (veya lehlerine tahakkuk eden gelirler) üzerinden vergiye tâbi olacaktır (ancak, aşağıda paragraf 14.1'e bakınız). İcra edilen faaliyet dolayısıyla tüzel kişiye tahakkuk eden kazanç, 2' nci fıkra kapsamında vergiye tâbi olacaktır.

c) Üçüncü durumda, sanatçı veya sporcunun icrasına karşılık ödemenin kendisine değil de, yıldız şirketi denen başka bir kişiye yapılması suretiyle vergiden kaçınma söz konusudur. Şöyle ki, bir işyeri bulunmadığından gelir, faaliyetin icra edildiği devlette ne sanatçı veya sporcunun kişisel faaliyet geliri olarak ne de teşebbüsün kârı olarak vergilendirilmektedir. Bazı ülkeler kendi iç mevzuatı kapsamında bu tür düzenlemelerin ardında yatana bakmakta ve geliri, sanatçı veya sporcu tarafından edinilmiş gelir addetmektedir. Bu durumda 1inci fıkra, kendi topraklarındaki faaliyetlerden kaynaklanan geliri vergilendirebilmelerine imkan vermektedir. Diğer ülkeler bunu yapamamaktadırlar. Faaliyet böyle bir ülkede icra edildiği zaman 2' nci fıkra, sanatçı veya sporcunun gelirinden teşebbüse yönlendirilen kazançlara vergi uygulanmasına izin vermektedir. Ancak, bazı devletlerin milli yasaları böyle bir hükmü uygulamalarına izin vermiyor olabilir. Bu devletler başka çözümler üzerinde anlaşmaya varmakta veya 2'nci fıkrayı ikili anlaşmalarının dışında tutmakta serbesttirler.

11.1 2'nci fıkranın uygulanması, hem sanatçı veya sporcunun hem de gelirin tahakkuk ettiği diğer kişinin, mesela yıldız şirketinin aynı Akit Devletin mukimi olduğu durumlarla sınırlı değildir. Fıkra, sanatçı veya sporcunun faaliyetlerinin gerçekleştirildiği devletin, söz konusu faaliyetlerden elde edilen ve başka bir kişiye yönelen geliri, Anlaşmanın aksi takdirde uygulanabilecek olan diğer hükümlerine rağmen vergilendirmesine izin vermektedir. Böylece fıkra, 7'nci Madde hükümlerine bakılmaksızın o devletin, diğer Akit Devletin mukimi olan yıldız şirketi tarafından edinilen gelirin, sanatçı veya sporcu o diğer devletin mukimi olmasa bile vergilendirmesine izin vermektedir. Tersine, Akit Devletlerin birinde mukim olan sanatçının geliri, kaynak ülkeyle vergi anlaşması bulunmayan bir üçüncü devlette mukim diğer bir kişiye, örneğin yıldız şirketine, yöneliyorsa, hiç bir şey Akit Devletin o kişiyi kendi iç mevzuatına göre vergilendirmesine engel olmayacaktır.

11.2 Ancak 2'nci fıkra, bir at sahibinin ve yarış otomobilinin ait olduğu takımın, o at veya otomobilin belirli bir dönem içinde yapılmış yarış veya yarışların sonuçlarından elde ettiği ödül parasına uygulanmaz. Böyle bir durumda ödül parası, jokey veya yarış arabası sürücüsünün kişisel faaliyetlerinin karşılığı olarak değil, fakat atın sahipliği ve eğitimi ya da otomobilin tasarımı, yapımı, sahipliği ve bakımıyla ilgili faaliyetlerin karşılığı olarak ödenmektedir. Böyle bir ödül parası jokey veya yarış arabası sürücüsünün kişisel faaliyetlerinden edinilmemiştir ve 17'nci Maddenin kapsamına girmez. Ancak açıktır ki, eğer malik veya takım, jokey veya yarış arabası sürücüsünün kişisel faaliyetlerinin karşılığı olarak bir ödeme alırsa bu gelir, jokey veya yarış otomobili sürücüsünün elinde 1'inci fıkra kapsamında vergilendirilebilir (yukarıda 7'nci paragrafa bakınız).

11.3 Genel bir kural olarak şu unutulmamalıdır ki, Madde 7 ye rağmen Anlaşma, kaynak ülkenin, Yorumun Madde 1 hakkındaki 22 ve 22.1 sayılı paragraflarında kabul edildiği gibi vergiden kaçınma durumlarında ya sanatçıyı/sporcuyu ya da yıldız şirketini vergilendirmesine izin verecek olan iç mevzuatının vergiden kaçınmaya karşı genel hükümlerinin uygulanmasını engellemeyecektir.

11.4 2'nci fıkra, sanatçı veya sporcunun kişisel faaliyetleriyle ilgili olarak elde edildiği kabul edilen gelirleri kapsamaktadır. Bu, bir teşebbüs tarafından alınan ve bu tür faaliyetlerin icrası için (spor takımı veya orkestra gibi) ödenmiş gelirleri kapsarken, açıktır ki sanat veya spor olaylarının prodüksiyonuyla uğraşan tüm teşebbüslerin gelirlerini kapsamamaktadır. Örneğin, bir konserin bağımsız sponsorunun bilet satışından ve reklam yeri tahsisinden elde ettiği gelir 2'nci fıkra kapsamına girmemektedir.

11.5 Maddede, 1 ve 2'nci fıkra kapsamındaki gelirlerin nasıl hesaplanacağı düzenlemez ve indirimlerin kapsamının belirlenmesi Akit Devletlerin iç mevzuatına bırakılırken(yukarıda 10'uncu paragrafa bakınız), sporcu veya sanatçının kişisel faaliyetleriyle ilgili olarak elde edilen gelirin, bu iki fıkranın uygulanması suretiyle iki kez vergilendirilmemesi gerekmektedir. Örneğin 2'nci fıkra, bir Akit Devletin, sanatçının yıldız şirketini, sanatçı tarafından o Devlet sınırları içinde icra edilen faaliyetleriyle ilgili olarak aldığı ödeme üzerinden vergilendirmesine izin vermekteyken, 1'inci fıkranın da aynı zamanda, o devletin, şirketin sanatçıya yaptığı ödemenin makul olarak bu faaliyetlere atfedilebilecek kısmını vergilendirmesine izin veriyor olması şeklinde değerlendirilmesi gereken önemli bir husustur. Akit Devlet bu durumda, iç mevzuatına göre, bu faaliyetlere atfedilebilir gelirin tamamı üzerinden yalnızca ya şirketi ya da sanatçıyı vergilendirebilir veya bunların her birini gelirin bir parçası üzerinden vergilendirebilir. Örneğin şirketin aldığı geliri, sanatçıya yaptığı ödemeyle ilgili kısmı düşmesine izin vermek suretiyle diğer kısmı da sanatçının elinde vergilendirebilir.

1 ve 2 nci fıkralarla ilgili ek değerlendirmeler

12. 1 ve 2 nci fıkralarda ele alınan geliri elde eden kişinin mukim olduğu devletin, çifte vergilendirmenin önlenmesi için istisna yöntemini kullanması durumunda, o devletin böyle bir geliri vergilendirmesi, faaliyetin gerçekleştirildiği Devlet kendi vergilendirme hakkını kullanamasa bile olanaksız kılınacaktır. Dolayısıyla, bu durumlarda mahsup yönteminin kullanılmasının gerektiği anlaşılmıştır. Aynı sonuç, eğer faaliyetlerin gerçekleştirildiği Devlet fıkra 1 ve 2 ile verilmiş hakkı kullanamazsa, geliri elde eden kişinin mukim olduğu devlete vergilendirme için ek bir hak verilmesinin düzenlenmesiyle de elde edilebilir. Akit Devletler, gelirin vergilendirilmesini sağlamak için bu yöntemlerden herhangi birini seçmekte serbesttirler.

13. 17 nci Madde genellikle sanatçı veya sporcunun bir Devlet tarafından istihdam edildiği ve gelirini o devletten elde ettiği zaman uygulanmaktadır. Bu konuda Madde 19'a ilişkin Yorumun 6'ncı paragrafına bakınız. Bazı anlaşmalar, kamu fonlarıyla desteklenen organizasyonlarda istihdam edilen sanatçı veya sporcuların 17 nci Madde uygulamasından muaf olduklarına dair hükümler içermektedir.

14. Bazı ülkeler, kamu fonlarından destek gören sanat/spor olaylarının istisna tutulmasını uygun addedebilirler. Böyle ülkeler, bunu sağlayacak bir hüküm eklemekte serbesttirler ama istisnalar, sadece amaçlanan durumda uygulanacaklarından emin olunması için açıkça tanımlanabilir olmalı ve objektif kriterler temeline dayanmalıdır. Böyle bir hüküm aşağıdaki gibi olabilir:

> 1 ve 2'nci fıkra hükümleri, o devlete yapılan ziyaretin tamamen veya önemli ölçüde Akit Devletlerin birinin veya her ikisinin ya da bunların politik alt bölümleri veya mahalli idarelerinin kamusal kaynaklarından desteklenmesi halinde, sanatçı veya sporcuların bir Akit Devlette icra ettikleri faaliyetlerden elde edilen gelirlere uygulanmayacaktır. Böyle bir durumda gelir, sadece sanatçı veya sporcunun mukim olduğu Akit Devlette vergilendirilebilir.

14.1 Aynı zamanda, yabancı ekip, topluluk veya orkestranın her bir üyesinin genel istihdam ödemelerinin bir devlette gerçekleştirilmiş belirli faaliyetlere bölüştürülmesi ve o ödemenin ilgili kısmının vergilendirilmesi konusundaki idari zorluklar düşünüldüğünde, bazı devletler bu ödemeleri vergilendirmemenin uygun olacağını değerlendirebilirler. Bir Devlet bu tür ödemeleri istisna tutmayı tek taraflı olarak kararlaştırabilecekken, bu tür tek yanlı bir çözüm karşılıklı olmayacak ve yukarıda 12'nci paragrafta tarif edilen, istisna yönteminin bu geliri elde eden kişinin mukim olduğu Devlet tarafından kullanıldığındaki problemlere yol açacaktır. Dolayısıyla söz konusu devletler bu tür ödemeleri Maddenin kapsamında istisna tutmayı uygun addedebilirler. Yukarıdaki 2'nci paragrafta, çözümlerden birinin Madde metninin istihdam geliriyle ilgili olarak uygulanmayacağı şekilde değiştirilmesi olacağına işaret edilirken, bazı devletler de pratikte sıklıkla karşılaştıkları durumlarla başa çıkmada daha dar kapsamlı istisnaları tercih edebilirler. Aşağıdaki, bir spor takımı üyelerine uygulanabilecek, bu amaçla kullanılabilir bir örnektir:

> 17' nci Madde hükümleri, bir Akit Devletin mukimi olup takımının bağlı olduğu lig tarafından diğer Akit Devlette düzenlenen bir maçta oynayan bir sporcu tarafından, bu diğer devlette bir takımının bir üyesi sıfatıyla gerçekleştirdiği kişisel faaliyetleriyle ilgili olarak elde ettiği gelire uygulanmayacaktır.

Yorum Hakkında Görüşler

15. 3'üncü paragrafta verilen örneklerle ilgili olarak *Türkiye*, söz konusu mankenin faaliyetinin (örneğin, bir defile ya da fotoğraf çekimi sırasında giysi sunumu yapan bir manken), bu faaliyetin icra ve görünüm özelliği bakımından bu Maddenin kapsamına girdiğini değerlendirmektedir.

15.1 *Fransa*, 1995 revizyonundan önceki lafzıyla farklılık gösteren 13'üncü paragrafın ilk cümlesindeki ifadenin, normal olarak kâr motivasyonu bulunmayan söz konusu halka açık faaliyetleri, -özellikle de kültürel faaliyetleri- daha başından ticari faaliyet olarak nitelemekle, gerçeklikle uyum içinde olmadığından yanlış olduğunu değerlendirmektedir. Ayrıca bu ifade, söz konusu halka açık faaliyetlere açıkça özel bir istisna rejimi uygulama hakkını getiren aynı paragrafın ikinci cümlesiyle veya 14' üncü paragrafıyla tutarlılık içinde de değildir. Eğer genel olarak ticari faaliyetlere uygulanacak olursa, böyle bir rejim haklı gerekçeden yoksun kalacaktır çünkü mali tarafsızlığa ve vergi eşitliğine aykırı olacaktır.

15.2 *İsviçre*, Yorumun 9'uncu paragrafında, 17'nci Maddenin söz konusu devletteki icra ile yakından bağlantılı reklam ve sponsorluk gelirlerine uygulanmayacağı şeklinde ifade edilen görüşü paylaşmamaktadır. İsviçre, reklamcılık ve sponsorluk gelirinin, bir devlette gerçekleştirilen icra ile yakın bağlantısı olsa bile, 7'nci Madde veya yerine göre 15 inci Madde' in standart kurallarının kapsamına girdiği şeklinde değerlendirme yapmaktadır. Ayrıca İsviçre, mal satışı gelirleri ile görüntü haklarının kullanımı ve kullanım hakkı (Yorumun 9.5' inci paragrafı) karşılığında yapılan ödemelerin 17' nci madde kapsamına girmediği görüşünü benimsemektedir.

Madde ile İlgili Çekinceler

16. *Kanada*, *İsviçre* ve *Birleşik Devletler*, Maddenin 2'nci fıkrasının sadece yukarıda 11-c bendinde değinilen durumlara uygulanması gerektiği görüşünde olup, bu doğrultuda bir değişiklik önerme haklarını saklı tutmaktadırlar.

17. *Almanya*, bir kişinin, sanatçıların veya sporcuların kişisel faaliyetlerinin canlı yayın haklarının veya diğer ticari kullanımlarının devrinden edindiği gelirlerin, sanatçı veya sporcunun kişisel faaliyetlerini gerçekleştirdiği devlette vergilendirilebileceğine dair bir hükmün dâhil edilmesi hakkını saklı tutmaktadır.

18. *Fransız* doktrinine ve anlaşma uygulamalarına göre, bir sporcunun veya sanatçının görüntüsünün kullanılmasından edinilen gelir, o kişinin kişisel faaliyetlerinden ayrılamaz ve dolayısıyla o gelirin doğduğu devlette vergilendirilmelidir. Bu nedenle Fransa, ikili anlaşmalarına, mesleki tanınmışlıktan ayrı addedilemeyecek faaliyetlerden edinilen gelirlerin kaynağında vergilendirilmesine izin veren ek bir fıkra dâhil etme hakkını saklı tutmaktadır.

19. [Kaldırıldı]

20. *Birleşik Devletler*, 1'inci fıkrayı, sanatçı veya sporcunun belirli bir miktar kazandığı durumlarla sınırlama hakkını saklı tutmaktadır.

EMEKLİ MAAŞLARININ VERGİLENDİRİLMESİ İLE İLGİLİ 18'İNCİ MADDEYE İLİŞKİN YORUM

1. Bu Maddeye göre, özel istihdamla ilgili olarak ödenen emekli maaşları ancak lehtarın mukim olduğu Devlette vergilendirilir. Çeşitli politik ve idari değerlendirmelerde, bu tür emekli maaşlarıyla ve diğer benzer ödemelerle ilgili vergilendirme hakkının mukim olunan Devlete bırakılması gerektiği ilkesi desteklenmektedir. Örneğin, emekli maaşı lehtarının mukim olduğu Devlet, çoğunlukla bu kişinin aile sorumlulukları gibi tüm dünya kaznçları ve kişisel koşullarına göre değişen genel vergi ödeyebilirlik durumunu, tüm diğer Devletlerden daha iyi hesaba katacak konumdadır. Bu çözümle, bu tür emekli maaşının lehtarına, mukimi olduğu Devletinkinden başka bir Devletin vergi yükümlülüklerine uyma zorunluluğu gibi bir idari yükün dayatılmasından da kaçınılmaktadır.

2. Ancak bazı Devletler, emekli maaşlarının münhasıran mukim olunan Devlette vergilendirilmesi ilkesini kabul etmekte isteksizdirler ve bu Maddeye alternatifler önermektedirler. Bu alternatiflerden ve ileri sürdükleri sorunlardan bazıları aşağıda, emeklilik gelirleriyle ilgili vergilendirme haklarının bölüştürülmesi ve Maddenin kaleme alındığı şekliyle desteklenmesinin nedenlerini irdeleyen 12 ila 21'inci paragraflarda ele alınmıştır.

Maddenin kapsamı

3. Maddenin kapsadığı ödeme türlerine, sadece doğrudan doğruya eski çalışanlara ödenen emekli maaşları değil, aynı zamanda diğer hak sahiplerine yapılan (örneğin sağ kalan eşe birlikte yaşadığı kişiye veya çocuklarına) ve yıllık irat gibi, geçmiş istihdamla ilgili olarak yapılan başka benzer ödemeler de dâhildir. Madde aynı zamanda, bir Devlete veya onun politik alt bölümüne ya da mahalli idaresine verilmiş hizmetlerle ilgili olup, 19'uncu Maddenin 2'nci fıkrası kapsamına girmeyen emekli maaşlarına da uygulanmaktadır. Ancak Madde, yalnızca geçmiş çalışmaların karşılığında yapılan ödemelere uygulanmaktadır. Dolayısıyla, hak sahibinin, bir istihdam emekliliği planı tarafından fonlanmamış bir anaparadan doğrudan doğruya edindiği yıllık irada uygulanmamaktadır. Madde, planın, ödemelerin yapılmasında esas alınan vergi işlemine bakılmaksızın uygulanmaktadır, böylelikle vergi indiriminden yararlanmayan bir emeklilik planı kapsamında yapılan ödeme yine de "emekli maaşı veya benzeri ödeme" oluşturabilir (böyle bir durumda ortaya çıkabilecek vergi uyumsuzluğu aşağıda ele alınmıştır).

4. Çalışana, istihdamının sona ermesinden sonra çeşitli ödemeler yapılabilir. Bu ödemelerin Maddenin kapsamına girip girmeyeceği, aşağıdaki iki fıkrada açıklandığı üzere, yapılmalarıyla ilgili gerçek ve koşullara bakıldığında nasıl bir mahiyet gösterdiklerine göre belirlenecektir (aynı zamanda, 15'inci Maddeye ilişkin Yorumun, anlaşmanın bu ödemelerden bazılarına uygulanmasını ele alan 2.3 ila 2.16'ncı paragraflarına bakınız).

5. "Emekli maaşı" kelimesi, alışagelen anlamıyla yalnız dönemsel ödemeleri kapsarken, "diğer benzeri ödemeler" kelimeleri dönemsel olmayan ödemeleri de içerecek kadar geniş kapsamlıdır. Örneğin, istihdamın sona ermesinden sonra dönemsel emekli maaşı ödemeleri yerine bir defada yapılan toplu ödemeler bu Maddenin kapsamına girebilir.

6. Belirli bir ödemenin emekli maaşına benzeyen diğer ödeme mi yoksa ifa edilmiş çalışmalar karşılığında 15'inci Madde kapsamına giren nihai ödeme mi olduğu gerçek durumla ilgili bir sorudur. Örneğin, eğer ödemenin karşılığının emekli maaşı veya tutarı azaltılmış emekli maaşı olduğu gösterilirse, o zaman bu ödeme, 15'inci Madde kapsamına giren "diğer benzeri ödeme" olarak nitelenebilir. Bu da, emekliye ayrılması üzerine kişinin, emekli maaşı ile ya toplam prim tutarına ya da yürürlükteki emeklilik planı kurallarına göre hak kazanacağı emekli maaşı miktarına göre hesaplanacak toplu ödeme arasında bir seçim yapma hakkına sahip olduğu zaman

söz konusu olacak durumdur. Ödemenin kaynağı önemli bir faktör olup bir emeklilik planından yapılan ödemeler normal olarak Maddenin kapsamına girecektir. Bir ödemenin veya bir dizi ödemenin Maddenin kapsamına girip girmeyeceğini belirlemede yardımcı olabilecek diğer faktörler arasında şunlar yer almaktadır: Ödemenin, söz konusu ödemeye neden olan istihdamın sona ermesi üzerine mi, sona ermesinden sonra mı yapıldığı; lehtarın çalışmaya devam edip etmediği; lehtarın söz konusu emeklilik tipi için normal emeklilik yaşına erişip erişmediği; aynı tip toplu ödemeye hak kazanan diğer lehtarların statüsü ve lehtarının aynı zamanda başka emeklilik gelirlerine de hak kazanıp kazanmadığı. Emeklilik primlerinin geri ödenmesi (örneğin geçici istihdamdan sonra), 18'inci Madde kapsamında "diğer benzeri ödeme" mahiyetinde değildir. Bu tür ödemelerin vergilendirmesinde zorluklar ortaya çıktığında, Akit Devletler sorunu 25'inci Madde hükümlerine başvurarak çözmelidir.

7. Madde yalnız geçmiş çalışmalar karşılığında ödenen emekli maaşlarına ve diğer benzer ödemelere uygulandığından, önceki bağımsız kişisel hizmetler karşılığında ödenenler gibi, diğer emekli maaşlarını kapsamamaktadır. Ancak bazı Devletler Maddenin kapsamını, Devlet emekli maaşları da dâhil tüm emekli maaşı tiplerini içerecek şekilde genişletmektedir. Bunu yapmak isteyen Devletler bu anlamdaki hükümleri dâhil etmek üzere karşılıklı olarak anlaşmakta serbesttirler.

Emekli maaşlarıyla ilgili sınır ötesi sorunlar

8. Ekonominin küreselleşmesi ve uluslararası iletişim ile taşımacılık, bireylerin hem işle ilgili hem de kişisel nedenlere dayanan uluslararası hareketliliğini kayda değer ölçüde arttırmıştır.Bu da, çeşitli Devletlerde var olan ve esasen sırf ulusal politika değerlendirmeleri temelinde tasarlanmış farklı emeklilik düzenlemelerinin etkileşiminden kaynaklanan sınır ötesi sorunların önemini büyük ölçüde arttırmıştır. Bu sorunlar çoğu kez çok sayıda insanı ilgilendirdiğinden, kişilerin, özellikle de çalışanların uluslararası hareketi önündeki engelleri kaldırmak için, vergi anlaşmalarında ele alınmaları arzulanan bir şeydir.

9. Bu gibi çok sayıda sorun, Devletlerin emeklilik tasarruflarıyla ilgili olarak kabul ettikleri genel vergi politikalarının farklılıklarından doğan uyumsuzluklarla bağlantılıdır. Birçok devlette emeklilik primleri için vergi teşvikleri sağlanmaktadır. Bu teşvikler sıklıkla, kişinin gelirinin emeklilik düzenlemeleri primlerine ayrılan kısmı ile kazanılan gelirler veya kişiye tahakkuk eden emekli hakları vergiden muaf tutulsun diye vergi ertelemesi şeklindedir. Tersine, bu düzenlemelerden kaynaklanan emeklilik gelirleri vergiye tâbidir. Ancak diğer devletler, emeklilik primlerini diğer tasarruf şekillerinde olduğu gibi işleme tâbi tutmakta ve ne bunları ne de getirilerini muaf tutmaktadır. Dolayısıyla mantık itibariyle emekli maaşları da vergilendirmemektedirler. Bu iki yaklaşımın arasında, katkıların, bunların getirilerinin, tahakkuk eden emeklilik haklarının ve emeklilik gelirlerinin vergilendirildiği veya muaf tutulduğu çeşitli sistemler bulunmaktadır.

10. Diğer sorunlar emekli maaşı sağlama amaçlı çok farklı düzenlemelerin bulunmasından kaynaklanmaktadır. Bu düzenlemeler çoğu kez aşağıdaki geniş kategoriler altında sınıflandırılmaktadır:

- Yasayla düzenlenmiş sosyal güvenlik planları.
- Mesleki emeklilik planları.
- Bireysel emeklilik planları.

Bu üç sınıflandırma kategorisi arasındaki etkileşim bazı, zorluklar arz etmektedir. Bu zorluklar, her bir Devletin bu kategorilerin her birinin kapsamına giren düzenlemeler için farklı vergi kurallarının olabileceği ve ayrıca her bir devletin bireylere emekli maaşı sağlamak için bu

kategorilerden her birini hangi ölçüde temel aldığı konusunda kayda değer değişiklikler bulunması gerçeği karşısında daha da büyümektedir (örneğin, bazı Devletler esasen mesleki emeklilik planları veya bireysel emeklilik planlarını temel alırken diğer devletler emekli maaşlarını hemen hemen tamamıyla sosyal güvenlik sistemleri üzerinden sağlamaktadır).

11. Tüm bu farklılıklardan doğan sorunlar, özellikle çifte vergilendirme veya vergiden kaçınmayı önlemek için ikili müzakereler sırasında tam olarak değerlendirilmeli, yeri geldiğinde özel hükümler yoluyla da ele alınmalıdır. Aşağıdaki bölümler bu gibi bazı sınır ötesi konuları incelemektedir.

Emeklilik maaşlarıyla ilgili vergilendirme haklarının bölüştürülmesi

12. Yukarıda 9'uncu paragrafda açıklandığı gibi birçok Devlet, emeklilik planları prim ve getirileri veya tahakkuk eden emeklilik hakları üzerindeki verginin çeşitli kısıtlamalara bağlı olarak tamamen veya kısmen ertelendiği, fakat emekli maaşları ödendiğinde geri alındığı bir yaklaşımı kabul etmiştir.

13. Bu devletlerin bazıları, emeklilik primleri, istihdam gelirinin emeklilik amacıyla tasarruf edilen bir parçası üzerindeki verginin ertelenmesi olduğundan, o kişinin ikameti, emekli maaşlarının tamamının veya bir kısmının ödenmesinden önce sona erecek olursa, bu şekilde ertelenen vergiyi geri alabilmeleri gerektiğini değerlendirmektedir. Bu görüş, emekli maşlarının bir seferde veya kısa bir süre içinde toplu ödeme şeklinde yapıldığı durumlarda, bunun her iki Devlette de vergi ödenmemesi riskini arttırıyor olması nedeniyle özellikle yaygındır.

14. Eğer kişinin mukimi olmaya başladığı diğer Devlet benzer bir yaklaşımı kabul ettiyse ve dolayısıyla emekli emekli maaşlarını alınmaya başladığında vergilendiriyorsa, sorun esas itibariyle vergilendirme haklarının iki Devlet arasında bölüştürülmesi konusu olmaktadır. Ancak eğer kişi, emekli maaşı vergilendirmemesi gibi farklı bir yaklaşımı kabul eden bir Devletin mukimi olmaya başlarsa, iki Devlet tarafından kabul edilen yaklaşımlardaki uyumsuzluk, söz konusu gelir üzerinden hiç vergi ödenmemesi durumuna yol açacaktır.

15. Bu nedenle bazı Devletler, geçmiş çalışmalar karşılığında ödenen emekli maaşlarını münhasıran ya da sınırlı olarak vergilendirme haklarının güvenceye alınmasına ilişkin alternatif hükümleri vergi anlaşmalarına dâhil etmenin yolunu aramaktadır. Aşağıda, bazı üyelerin, bu politik ve idari değerlendirmeler sonucunda kabul ettikleri hükümlere örnekler yer almakta olup, Devletler bu tür hükümleri karşılıklı olarak Anlaşmalarına dahil etme konusunda özgürdür:

a) Emekli maaşı ödemelerinin kaynağında vergilendirilmesine münhasıran izin veren hükümler

Bu tür bir hüküm kapsamında Madde, aşağıdakine benzer şekilde kaleme alınır:

> 19'uncu Maddenin 2'nci fıkrası hükümleri saklı kalmak üzere, bir Akit Devlette doğan ve Akit Devletin bir mukimine geçmişteki çalışmaları karşılığında ödenen emekli maaşları ve diğer benzeri ödemeler, yalnızca ilk bahsedilen devlette vergilendirilecektir.

b) Emekli maaşı ödemelerinin kaynağında vergilendirilmesine münhasır olmayan şekilde izin veren hükümler:

Bu tür bir hüküm kapsamında kaynak Devlete, emekli maaşı ödemelerini vergilendirme yetkisi verilmektedir ve Madde 23 A veya Madde 23 B'nin kuralları, bu hakkın ya

münhasır olması veya sadece mukim olunan Devletininkinden önce gelmesi sonucunu doğurmaktadır. Böylelikle Madde, aşağıdakine benzer şekilde kaleme alınır:

> 19'uncu Maddenin 2'nci fıkrası hükümleri saklı kalmak üzere, bir Akit Devlet mukimine geçmişte çalışmaları karşılığında ödenen emekli maaşları ve diğer benzeri ödemeler, yalnızca o devlette vergilendirilecektir. Ancak, söz konusu emekli maaşları ve diğer benzeri ödemelerin kaynağı, diğer Akit Devlet ise bu ödemeler diğer devlette de vergilendirilebilir.

c) Emekli maaşlarının kaynağında sınırlı olarak vergilendirilmesine izin veren hükümler

Bu tür bir hüküm kapsamında, kaynak Devlete emekli maaşı ödemelerini vergilendirme yetkisi verilmektedir ama bu hak, genellikle ödemenin bir yüzdesi olarak ifade edilen bir sınırlamaya tâbidir. Böylelikle Madde, aşağıdakine benzer şekilde kaleme alınır:

> 1. 19'uncu Maddenin 2'nci fıkrası hükümleri saklı kalmak üzere, bir Akit Devlet mukimine geçmiş çalışmaları karşılığında ödenen emekli maaşları ve diğer benzeri ödemeler, devlette vergilendirilebilir.
>
> 2. Ancak, söz konusu emekli maaşları ve diğer benzeri ödemeler kaynaklandıkları diğer Akit Devlette, o Devletin mevzuatına göre de vergilendirilebilir, ancak bu şekilde alınacak vergi ödemenin gayrisafi tutarının % […..] ini aşmayacaktır.

Bu tür bir hüküm kullanıldığında 23'üncü Maddenin 2'nci fıkrasında, 18'inci Maddenin 2'nci fıkrasına, mukim olunan Devletin eğer istisna yöntemini uyguluyorsa emekli maaşı ödemelerini vergilendirememesini sağlayacak, ama kaynak Devlet tarafından salınan vergi için de indirim sağlamasını gerektirecek bir atıf yapılır.

d) Emekli maaşlarının kaynağında vergilendirilmesine ancak mukim olunan Devletu ödemeleri vergilendirmiyorsa izin veren hükümler

Bu tür bir hüküm, öncelikle yukarıda 14'üncü paragrafta tarif edilen yapısal uyumsuzluğu ele alan Devletler tarafından kullanılır. Sonra da aşağıdakine benzer bir 2'nci fıkra eklenir:

> 2. Ancak söz konusu emekli maaşları ve diğer benzeri ödemeler, diğer Akit Devlette, o devletin vergi mevzuatının olağan kuralları kapsamında vergiye tâbi değillerse, kaynaklandıkları Akit Devlette de vergilendirilebilirler.

16. Bu hükümleri değerlendirirken yukarıda 13 ve 14'üncü paragraflarda anlatılan nedenlerden başka çeşitli politik ve idari değerlendirmeler de hesaba katılmalıdır.

17. Birincisi, mukim olunan Devlet, lehtarın tüm dünya kazançlarını ve dolayısıyla genel vergi ödeyebilirlik durumunu, uygun oranları ve kişisel indirimleri daha kolay değerlendirilebileceğinden, emekli maaşı ödemelerinin doğru şekilde vergilendirilmesini sağlamak için daha iyi konumdadır. Tersine, kaynak devletin ödenen brüt tutara son olarak stopaj vergisi uygulaması durumunda emekli maaşlarının kaynağında vergilendirilmesi, fazla vergilendirme sonucunu doğurabilecektir. Eğer mukim olunan Devlette az vergi salınır veya hiç vergi salınmazsa (örneğin mevcut indirimler yüzünden) emekli kişi, ödenmiş vergi için mukim olunan Devlette indirim talep edemeyebilir. Ancak bazı Devletler soruna, tüm gelirini bu devletlerden edinen mukim olmayan kişilere kendi kişisel indirimlerini uygulamak suretiyle çözüm getirmenin yolunu aramışlardır. Aynı zamanda, bazı ülkeler mukim olmayan kişilere yapılan emekli maaşı ödemelerine, eğer o kişi tüm dünya kazançları (ancak bu sistem, mukim olmayan kişinin tüm

gelirinin sırf uygulanacak vergi oranının belirlenmesi için saptanmasını gerektirdiğinden, idari bakımdan zorluklar içermektedir) üzerinden vergilendiriliyor olsaydı uygulanacak olan marjinal oranda vergi uygulanmasına izin vermiştir.

18. İkincisi, kaynak Devlette ödenen emekli maaşlarının seviyesi genellikle milli vergi oranlarını bir faktör olarak hesaba katmak suretiyle belirlenmiş olacağından, hakkaniyet kaygıları söz konusu olabilir. Bu durumda, vergi oranları farklı olan başka bir Devlete göç etmiş bir kişi, emeklilik planında öngörülmüş olandan daha farklı vergilendirilmiş emekli maaşı almakla avantajlı ya da dezavantajlı olacaktır.

19. Üçüncüsü, emekli maaşlarıyla ilgili olarak ya münhasır ya da sınırlı vergilendirme hakkı içeren alternatif hükümler, emekli maaşının kaynağı olan devletin belirlenmesini gerektirmektedir. Emekli maaşına, sadece bir Akit Devlette "doğan" şeklinde yapılan bir atıf, emekli maaşının o Devlette kurulmuş bir fon tarafından ödendiği anlamına gelebileceği gibi o Devlette ifa edilmiş hizmetlerden kaynaklandığı şeklinde de yorumlanabilir. Bu ifadeyi kullanan Devletler, nasıl yorumlanması ve uygulanması gerektiği konusuna açıklık getirmelidir.

19.1 Kavramsal olarak kaynak Devlet, fonun kurulmuş olduğu Devlet, söz konusu hizmetlerin ifa edilmiş olduğu Devlet veya indirimlerin talep edildiği Devlet olarak değerlendirilebilir. Bu yaklaşımlardan her biri, birden çok devlette çalışan, kariyerleri süresince ikametgâhlarını değiştiren veya emekli maaşlarını çalışmış oldukları devletten başka bir devlette kurulmuş fonlardan elde eden kişiler söz konusu olduğunda zorluklar arz edecektir. Örneğin, günümüzde kişiler kariyerlerinin önemli bir kısmını, emeklilik fonlarının kurulu olduğu ve sonunda da emekli maaşlarının ödendiği devletin dışında geçirmektedir. Böyle bir durumda, fonun kurulmuş olduğu devleti kaynak Devlet olarak değerlendirmeyi hakkaniyetli addetmek zor olacaktır. Hizmetlerin ifa edildiği veya indirimlerin talep edildiği devleti kaynak Devlet olarak değerlendirme alternatifi bu soruna bir çözüm olacaktır ama hem vergi yükümlüleri hem de vergi daireleri için, özellikle de kariyerleri boyunca farklı devletlerde çalışmış olan kişilerin durumunda aynı emekli maaşının farklı kısımlarının kaynakları farklı devletler olacağından idari zorluklar doğuracaktır.

19.2 Emekli maaşlarına ilişkin ya münhasır ya da sınırlı olarak kaynağında vergilendirme içeren hükümleri kullanmak isteyen Devlet, emekli maaşlarının kaynağı olan Devletin belirlenmesiyle ilgili bu sorunları hesaba katmalıdır. Sonra da bu amaçla kabul ettikleri kuraldan kaynaklanacak idari zorlukları, örneğin iki Devletin de aynı emekli maaşı üzerindeki vergilendirme hakkının kökeninin kendisine ait olduğunu iddia ettiği durumlardan kaçınmak üzere ele almalıdırlar.

20. Dördüncüsü, bu alternatif hükümlere karşı başka bir iddia da, münhasıran kaynak Devlet tarafından vergilendirmenin, emeklilerin 18'inci Madde kapsamındaki ödemeler bakımından sadece mukim oldukları Devletin vergi kurallarına uymaları gerektiği anlamına geldiğidir. Ancak, emekli maaşlarının münhasıran veya sınırlı olarak kaynak Devlet tarafından vergilendirmesine izin verildiği durumda emeklinin her iki Akit Devletin de vergi kurallarına uyması gerekecektir.

21. Münhasıran mukim olunan yerde vergilendirme ise, yabancı ülkeden edinilen emekli maaşı gelirinin beyan edilmemesi konusunda endişelere yol açmaktadır. Oysa vergi yükümlüsünün kurallara uyumunun yanı sıra bilgi alışverişinde de bulunulması, beyan edilmeyen emekli maaşı ödemeleri olaylarını azaltacaktır.

Muaf tutulan emekli maaşları

22. Yukarıda 9'uncu paragrafda değinildiği gibi, bazı Devletler emekli maaşı ödemelerini

genellikle vergilendirmemekte veya bunların belli kategorilerini veya kısımlarını muaf tutmaktadır. Bu durumlarda Maddenin, emekli maaşlarının mukim olunan Devlette vergilendirilmesini düzenleyen hükümleri, aslında vergilendirilmemek üzere tasarlanmış ve tutarı da bu muafiyet gözetilerek belirlenmiş emekli maaşının o Devlet tarafından vergilendirilmesi sonucunu verebilecektir. Bu da emekli maaşı lehtarı için aşırı mali zorluğa yol açabilecektir.

23. Bazı Devletler, bu tip bir uyumsuzluktan kaynaklanan sorunlardan kaçınmak için vergi anlaşmalarına, emekli maaşına tanınmış söz konusu muafiyeti, lehtar başka bir Akit Devlette mukim kişi olduğu zaman da koruyacak hükümler dâhil etmektedirler. Bu hükümler, belirli kategorilerdeki emekli maaşlarıyla sınırlı tutulabilir veya sorunu daha kapsamlı bir şekilde ele alıyor olabilir. Bu ikinci yaklaşımın örneği şuna benzer bir hüküm olabilir:

> Bu anlaşma hükümlerine bakılmaksızın, bir Akit Devlet mukimine diğer Akit Devletteki geçmiş çalışmaları karşılığında ödenen emekli maaşı veya diğer benzeri ödemeler, söz konusu maaş veya diğer ödemeler, lehtarın diğer Devletin mukimi olması durumunda bu diğer Devlette vergiden muaf tutulacak idiyse, ilk bahsedilen Devlette de vergiden muaf olacaktır.

Yasayla düzenlenmiş sosyal güvenlik planlarıyla ilgili sorunlar

24. Sosyal güvenlik ödemeleri, duruma göre, "geçmiş çalışmaların karşılığında ödenen emekli maaşları veya benzeri ödemeler" olarak bu Maddenin kapsamına, "bir Akit Devlet tarafından veya bu devlet tarafından oluşturulan fonlardan … o Devlette verilmiş hizmetlerle ilgili olarak ödenen emekli maaş[lar]ı" olarak 19'uncu Madde kapsamına veya "önceki Maddelerde ele alınmayan … gelir unsurları" olarak 21'inci Madde kapsamına girebilirler. Sosyal güvenlik emekli maaşları, geçmiş çalışmalar karşılığı olarak ödendiklerinde, eğer 19'uncu Maddenin 2'nci fıkrası (aşağıya bakınız) uygulanmıyorsa bu Madde kapsamına girerler. Bir sosyal güvenlik emekli maaşının "geçmiş istihdamın karşılığı" olduğu, eğer istihdam bu emekli maaşı için bir koşulsa söylenebilir. Örneğin durum, ilgili sosyal güvenlik planı kapsamında eğer şunlar söz konusuysa böyle olacaktır:

> - Emekli maaşının tutarı, istihdamın süresi veya istihdam geliri ya da her ikisinin birden bağlı olarak belirleniyor ve o kişinin istihdam edilmediği yıllar için emekli maaşı doğmuyorsa,
>
> - Emekli maaşının tutarı plana, istihdam koşuluna veya istihdam süresiyle ilgili olarak ödenen primlere bağlı olarak belirleniyorsa veya
>
> - Emekli maaşının tutarı, istihdam süresi ile ödenen primler veya planın yatırım gelirleri ya da her üçüne bağlı olarak belirleniyorsa.

25. 19'uncu Maddenin 2'nci fıkrası, geçmiş çalışmaların, 19'uncu Maddenin 3'üncü fıkrasında değinilen hizmetler hariç, bir Devlete veya bir politik alt bölümüne ya da mahalli idaresine verilmiş hizmetlerden ibaret olması bir yana, 18'inci Madde kapsamına girecek olan sosyal güvenlik emekli maaşlarına uygulanacaktır.

26. 18'inci veya 19'uncu Madde kapsamına girmeyen sosyal güvenlik ödemeleri, 21'inci Madde kapsamına girmektedir. Bu, örneğin serbest çalışan kişilere yapılan ödemeler ile sadece kaynaklara, yaşa veya maluliyete dayanan bir emekli maaşı gibi geçmiş çalışmalara veya geçmiş çalışmalarla ilgili faktörlere bakılmaksızın (istihdam edinilen yıllar veya istihdam süresinde ödenen prim gibi) yapılan ödemelerde böyle olacaktır.

27. Ancak bazı Devletler, emekli maaşlarını, Devlet emekli maaşları gibi, sosyal güvenlik sistemlerinin parçası olan bir kamu emeklilik planı kapsamında ödeniyor addetmektedirler. Böyle Devletler bunu esas alarak, kaynak devletin, yani emekli maaşını ödeyen Devletin tüm bu tür emekli maaşlarını vergilendirme hakkının bulunması gerektiğini ileri sürmektedir. Bu Devletler tarafından yapılan birçok anlaşma, bazen kaynak devletin sosyal güvenlik mevzuatı kapsamında yapılmış diğer ödemeleri de kapsayan hükümler içermektedir. Bu görüşe sahip olan Akit Devletler, kaynak devlete sosyal güvenlik mevzuatı kapsamında yapılan ödemeleri vergilendirme hakkı veren bir fıkranın Maddeye eklenmesi konusunda karşılıklı olarak anlaşabilirler. Bu türden bir fıkra aşağıdakine benzer şekilde kaleme alınabilir:

> 1 inci fıkra hükümlerine bakılmaksızın bir Akit Devletin sosyal güvenlik mevzuatı kapsamında ödenen emekli maaşları ve diğer benzeri ödemeler, o Devlette vergilendirilebilir.

Bu tür ödemelerin lehtarının mukim olduğu devletin istisna yöntemini uyguladığı durumda ödemeler, indirim yöntemini uygulayan devletler ödemeleri vergilendirebilir ve kaynak devlette alınan vergi için indirim uygulayabilirken, sadece kaynak devlette vergilendirilecektir. Ancak, anlaşmalarında genel yöntem olarak indirim yöntemini uygulayan bazı devletler, kaynak devletin bu tür ödemeleri vergilendirme konusunda münhasır hakkı bulunması gerektiğini değerlendirmelidirler. Dolayısıyla bu devletler yukarıdaki taslaktaki "vergilendirilebilir" ifadesi yerine "yalnızca …….. vergilendirilecektir." ifadesini kullanmalıdırlar.

28. Yukarıdaki taslak hüküm her bir Akit Devletin sosyal güvenlik mevzuatına atıf yapıyor olsa da, kapsamına ilişkin sınırlar bulunmaktadır. "Sosyal güvenlik" genellikle, devletin vatandaşlarına asgari seviyede bir gelir veya emekli maaşı sağlamak ya da işsizlik, çalışma hayatıyla ilgili yaralanma, hastalık veya ölüm gibi olayların mali etkilerini azaltmak için oluşturduğu zorunlu bir koruma sistemini ifade etmektedir. Sosyal güvenlik sistemlerinin ortak özelliği, gelirlerin düzeyinin Devlet tarafından belirleniyor olmasıdır. Hükmün kapsamına alınabilen ödemeler arasında halka yönelik kamu emeklilik planı dâhilindeki emekli maaşları ve ayrıca Devlet ya da dağıtılacak fonları yönetmek için kurulmuş kamu tüzel kişileri tarafından yapılan yaşlılık emekli maaşları ödemeleri ile işsizlik, maluliyet, analık, dul-yetim, hastalık, sosyal yardım ve aile koruma ödemeleri yer almaktadır. Akit Devletlerin sosyal güvenlik sistemleri arasında büyük farklar bulunabileceğinden, hüküm taslağını kullanmaya niyetlenen Devletlerin ikili müzakereler sırasında, hükmün neleri kapsayacağı konusunda ortak bir anlayışa sahip olduklarını doğrulamaları önem arz etmektedir.

Bireysel emeklilik planlarıyla ilgili sorunlar

29. Birçok Devlette, emekli maaşı sağlamak için kurulmuş belirli bireysel özel tasarruf planları için tercihli vergi uygulaması (genellikle yukarıda 9'uncu fıkrada tarif edilen vergi ertelemesi şeklinde) bulunmaktadır. Bu bireysel emeklilik planları, genellikle mesleki emeklilik planlarına giremeyen bireyler için mevcut olmakla birlikte aynı zamanda kendi sosyal güvenlik ve mesleki emeklilik planlarından gelecek emekli maaşlarını arttırmak isteyen çalışanlara da sunulmaktadır. Söz konusu planlar çeşitli yasal şekillerde olabilmektedir. Örneğin, banka tasarruf hesapları, bireysel yatırım fonları veya bireysel hayat sigortası poliçeleri olabilir. Hepsinin ortak özelliği, belirli prim limitlerine bağlı tercihli vergi uygulamasıdır.

30. Bu planlar, mesleki planlarda olduğu üzere, bir Akit Devlette oluşturulmuş böyle bir plana ödenen primler için başka bir Devletteki vergi uygulaması gibi (aşağıda 31 ila 65'inci paragraflara bakınız) sınır ötesi konuları gündeme getirebilmektedir. Ancak, bireysel emeklilik planlarına özgü ve ikili anlaşma müzakereleri sırasında ayrı olarak ele alınması gereken sorunlar olabilir. Bu sorunlardan biri, bir Devlette oluşturulmuş böyle bir plan dâhilinde tahakkuk eden

gelirlere diğer Devletteki vergi uygulamasıdır. Birçok Devletin, ülke dışında oluşturulmuş bir emeklilik planı hesabında tahakkuk eden gelirlerin belirli koşullar altında vergilendirilmesi sonucunu doğurabilen kuralları (yabancı yatırım fonlarının (FIF) kuralları, bir vakfın gelirini belirli durumlarda vakfedene veya lehtara mal eden kurallar ya da tam hayat poliçeleri dâhil olmak üzere belirli tip yatırımlarla ilgili tahakkuk etmiş gelirleri vergilendirme kuralları gibi) bulunmaktadır. Bu sonucu, emeklilik tasarruflarının vergilendirilmesi konusundaki kendi yaklaşımlarının ışığı altında uygunsuz addeden devletler bu tür vergilendirmeyi önlemek isteyebilirler. Sözü edilen sorunu ele alan ve bireysel emeklilik olarak kabul edilen o planlarla sınırlı bir hüküm, aşağıdakine benzer şekilde kaleme alınabilir:

> Bir Akit Devletin mukimi olup daha önce diğer Akit Devletin mukimi olan bir kişi tarafından ödenecek verginin hesaplanması bakımından, aşağıdaki düzenlemelerin birinden tahakkuk eden gelir, o devlette oluşturulmuş bir bireysel emeklilik planına tahakkuk eden gelir olarak değerlendirilecektir:
>
> a) İlk bahsedilen Devletin dışında, bu kişiye emekli maaşı sağlamak için yapılmış bir düzenleme,
>
> b) Kişinin diğer Devletin mukimiyken de katılmış olduğu bir düzenleme,
>
> c) İlk bahsedilen Devletin yetkili makamı tarafından, o devletçe vergi açısından bir bireysel emeklilik planı addedildiği kabul edilen bir düzenleme.

Bu fıkra, söz konusu düzenleme kapsamında dağıtılan herhangi bir kazancın vergilendirilmesini hiç bir şekilde kısıtlamayacaktır.

Yabancı emeklilik planları için yapılan prim ödemelerinin vergi işlemi

A. Genel yorumlar

31. Personelinin zaman zaman kendi ülkelerinin dışında çalışmaya istekli olmasının beklenmesi çokuluslu teşebbüsler için karakteristik bir özelliktir. Söz konusu personelin başka ülkelere hangi hizmet koşulları çerçevesinde çalışmaya gönderildiği, hem işveren hem de çalışan için önem arz eden bir konudur. Dikkate alınması gereken bir nokta da personel için yapılan emeklilik düzenlemeleridir. Benzer şekilde, başka ülkelere bağımsız hizmet vermek üzere taşınan bireyler sıklıkla, kendi ülkelerinde yaptıkları emeklilik düzenlemeleriyle ilgili sınır ötesi vergi sorunlarıyla karşı karşıya kalmaktadırlar.

32. Yurt dışında çalışan bireyler sıklıkla, dışarıda bulundukları bu süre boyunca kendi ülkelerindeki bir emeklilik planına (emekli maaşı sağlayan bir sosyal güvenlik planı da dâhil) prim ödemeyi sürdürmek isterler. Bunun nedeni, hem planlararası geçiş yapmanın hak ve gelir mahrumiyetine yol açabilecek olması hem de birden çok ülkede emeklilik düzenlemesine katılım nedeniyle karşılaşılabilecek çok sayıdaki pratik zorluktur.

33. Kendi ülkeleri dışında çalışan bireylerin emeklilik primlerine mahsus vergi işlemleri ülkeden ülkeye, her bir olayın koşullarına bağlı olarak değişmektedir. Bu bireyler tarafından veya onlar adına yurt dışı görevini veya sözleşmesini kabul etmeden önce yatırılmış emeklilik primleri kendi ülkelerinde genellikle vergi indirimine tâbidir. Kişinin yurt dışında çalıştığı bazı durumlarda primler indirime tâbi olmaya devam eder. Örneğin, kendi ülkesinde mukim ve tam mükellef olmaya devam ettiği durumlarda, kendi ülkesinde oluşturulmuş emeklilik planına yapılan prim ödemeleri genellikle burada indirime tâbi olmayı sürdürür. Ama yurt dışında çalışan bir bireyin kendi ülkesinde yaptığı prim ödemeleri, sıklıkla ne kendi ülkesinin ne de ev sahibi

ülkenin milli yasaları kapsamında indirime tâbi tutulmamaktadır. Durum böyle olduğunda, yabancı ülkedeki görev veya sözleşme süresince kendi ülkesindeki emeklilik planına katılımı sürdürmek, fahiş olmasa bile pahalı olabilmektedir. Aşağıdaki 37'nci paragrafta, üye ülkelerin eğer dilerlerse ikili anlaşmalarına dâhil edebilecekleri, yurt dışında çalışan bireyler tarafından veya onlar adına ödenen primler için indirim sağlayacak bir hüküm önerilmektedir.

34. Ancak bazı üye ülkeler, sorunun çözümünün anlaşma hükmünde yattığı değerlendirmesini yapmayabilir ve örneğin emeklilik planının, primlerin ev sahibi Devlette vergiden düşülebilmesini sağlayacak şekilde değiştirilmesini tercih edebilir. Diğer ülkeler, iç mevzuatın sadece mukim kişilere yapılan prim ödemeleriyle ilgili indirime izin verdiği durumda, aşağıdaki hükmün anlaşmalara dâhil etmesine karşı olabilir. Böyle durumlarda önerilen hükmün ikili anlaşmaya dâhil edilmesi uygun düşmeyebilir.

35. Önerilen hüküm, bireysel emeklilik planları ve sosyal güvenlik planları dâhil her türlü emeklilik planı için ödenen primleri kapsamaktadır. Birçok üye ülke, sosyal güvenlik planlarının primleriyle ilgili sorundan kısmen kaçınmaya yardım edebilecek ikili sosyal güvenlik bütünleştirme anlaşmaları yapmışlardır. Ancak genellikle bu anlaşmalar sınır ötesi primlerin vergi işlemleriyle ilgili değildir. Hem işverenin hem de çalışanın prim ödediği bir mesleki plan söz konusu olduğunda, hüküm bu her iki primi da kapsamaktadır. Ayrıca hükümde, emeklilik planından gelir elde eden kişiyle ilgili olarak primlerin vergi işlemlerinin her yönü ele alındığından, primlerin vergiden düşülmesi sorunuyla sınırlı kalınmamıştır. Dolayısıyla hükümde, işverenin işveren payı primlerinden oluşan hizmet ilişkisi ödemeleri için vergilendirilmesinin gerekip gerekmediği ve primlerden elde edilen yatırım getirisinin kişinin elinde vergilendirilmesinin gerekip gerekmediği gibi konular da ele alınmaktadır. Bununla birlikte, emeklilik fonunun ve getirisinin vergilendirilmesi hükümde ele alınmamıştır (bu sorun aşağıda 69'uncu paragrafta işlenecektir). Hükmün kapsamını bu sorunlardan herhangi biri için değiştirmek isteyen Akit Devletler, bunu ikili müzakerelerinde yapabilirler.

B. Hükmün amacı

36. Hükmün amacı, kişilerin yurtdışı görevleri alma konusundaki cesaretlerinin, kendi ülkelerindeki emeklilik primlerinin vergi işlemleri nedeniyle kırılmasını olabildiğince önlemektir. Hükümle, önce emeklilik planlarının her iki ülkedeki genel denkliğinin belirlenmesinin ve sonra da her iki ülkenin yasalarındaki sınırlamalar esas alınarak vergi indirimi uygulanan primlerin sınırlarının konmasının yolu aranmaktadır.

C. Önerilen hüküm

37. Yukarıda değinilen problemi ele almak için ikili anlaşmalara dâhil edilebilecek hükmün metni aşağıdaki gibidir:

> 1. Bir Akit Devlette kurulan ve vergi amaçları bakımından kabul görmüş bir emeklilik planına diğer Akit Devlette hizmet veren bir kişi tarafından veya o kişi adına yatırılan primler, aşağıdaki koşullarla, kişinin ödenecek vergisini ve o Devlette vergilendirilebilecek bir teşebbüsün kârını belirlemek amacıyla o Devlette, vergi amaçları bakımından kabul görmüş bir emeklilik planına yapılan prim ödemeleriyle aynı şekilde ve bu ödemelerin tâbi olduğu aynı koşul ve sınırlamalarla işlem görecektir.
>
> a) O kişi, o Devlette mukim değilse ve emeklilik planına, o devlette hizmet vermeye başlamadan hemen önce katıldıysa, ve

b) Emeklilik planının, o Devlet tarafından vergi amaçları bakımından kabul görmüş bir emeklilik planına genel itibariyle denkliği, o Devletin yetkili makamı tarafından kabul edilmişse.

2. 1'inci fıkranın amaçları bakımından:

a) "Emeklilik planı" terimi kişinin, 1inci fıkrada değinilen hizmetlerle ilgili olarak ödenecek emeklilik maaşlarını sağlamak için katıldığı bir düzenleme anlamına gelir, ve

b) Emeklilik planı, bir Devlette, eğer primleri o Devlette vergi indirimi sağlayacaksa vergi amaçları bakımından kabul görür.

38. Yukarıdaki hüküm iki Akit Devletten birinde oluşturulmuş emeklilik planlarıyla sınırlıdır. Kişilerin birbiri ardına birden fazla farklı ülkede çalışması olağandışı olmadığından, bazı devletler hükmün kapsamını kişinin, üçüncü bir Devlette oluşturulmuş bir emeklilik planına prim ödemeyi sürdürürken bir Akit Devletten diğerine taşındığı durumları kapsayacak şekilde genişletmek isteyebilirler. Ancak, böyle bir genişletme, ev sahibi Devlet emeklilik planı hakkındaki bilgilere erişemezse idari zorluklar doğurabilir (örneğin bilgi değişimi yoluyla üçüncü Devlet ile yapılmış bir vergi anlaşmasının hükümlerine). Aynı zamanda, üçüncü devletin, ev sahibi Devlette oluşturulmuş bir emeklilik planına prim ödeyen bir kişiye benzer bir indirim sağlamadığı için indirimin karşılıklılık söz konusu olmadan verildiği bir duruma da yol açabilir. Bu zorluklara rağmen önerilen hükmün kapsamını üçüncü Devletlerde oluşturulmuş fonları da içerecek şekilde genişletmek isteyen Devletler, önerilen hükmün alternatif bir şeklini aşağıdakine benzer şekilde kaleme alabilir:

1. Bir akit Devlette hizmet vermekte olan bir kişi tarafından veya o kişi adına

a) Diğer Akit Devlette vergi amaçları bakımından kabul görmüş,

b) Kişinin, ilk bahsedilen Devlette hizmet vermeye başlamadan hemen önce katıldığı,

c) Kişinin, diğer Devlette hizmet vermekteyken veya diğer Devletin mukimiyken katıldığı ve

d) İlk bahsedilen Devletin yetkili makamı tarafından, o Devletçe vergi açısından emeklilik planı addedilen bir plana genel itibariyle denkliği kabul edilen bir emeklilik planına yatırılan primler

e) Kişinin ilk bahsedilen Devlette ödeyeceği vergiyi belirlemek ve

f) İlk bahsedilen Devlette vergilendirilebilecek bir teşebbüsün kârını belirlemek amacıyla,

ilk anılan Devlette vergi amaçları bakımından kabul görmüş bir emeklilik planına yapılan prim ödemeleriyle aynı şekilde ve bu ödemelerin tâbi olduğu aynı koşul ve sınırlamalarla işlem görecektir.

2. 1'inci fıkranın amaçları bakımından:

a) "Emeklilik planı" terimi kişinin, 1inci fıkrada değinilen hizmetlerle ilgili olarak ödenecek emekli maaşlarını sağlamak için katıldığı bir düzenleme demektir; ve

b) Emeklilik planı, bir Devlette, eğer primleri o Devlette vergi indirimi sağlayacaksa, vergi amaçları bakımından kabul görür.

D. Önerilen hükmün özelliği

39. Aşağıdaki paragraflarda, yukarıda 37'nci paragrafta önerilen hükmün temel özelliği ele alınmaktadır.

40. Önerilen hükmün 1'inci fıkrası, hükmün uygulandığı kişi ve aynı zamanda primlerin niteliğini ortaya koymaktadır. Bununla birlikte, bir Akit Devlette (ev sahibi Devlet) hizmet vermekte olan kişi tarafından veya onun adına diğer Akit Devletteki (ana Devlet) tanımlanmış bir emeklilik planına yatırılan primlerin vergisel bakımdan ev sahibi Devletin milli emeklilik planlarına yapılan prim ödemeleriyle aynı şekilde ve bu ödemelerin tâbi olduğu aynı koşul ve sınırlamalarla işlem göreceği ilkesini düzenlemektedir.

41. Kişinin kendi ülkesindeki emeklilik planına yaptığı prim ödemeleriyle ilgili vergi indirimi, ana hatları çizilen koşullarla, ya emeklilik planının yer aldığı ülke olarak kendi ülkesi tarafından ya da prim doğuran faaliyetlerin ifa edildiği yer olan ev sahibi ülke tarafından verilebilir.

42. İndirimin, kişinin kendi ülkesi tarafından verildiği bir çözümün, o kişinin o ülkede vergilendirilebilir hiç geliri olmayabileceğinden ya da çok az geliri olabileceğinden etkisi bulunmayabilir. Dolayısıyla pratik değerlendirmelerde indirimin ev sahibi ülke tarafından verilmesinin tercih edilir olduğu vurgulanır ve önerilen hükümde kabul edilen çözüm de budur.

43. 1 inci Fıkra, kişinin özelliğine bakarak, vergi indirimini ev sahibi Devletten almak için kişinin orada çalışmaya başlamadan hemen önce ev sahibi Devlette mukim bulunmamış olması gerektiği hususunu açıkça belirtmektedir.

44. Ancak 1'inci fıkra, hükmün uygulamasını, ev sahibi Devlette mukim olmaya başlamış kişilerle sınırlamamaktadır. Birçok durumda yurt dışında çalışıp kendi ülkesinde mukim olmayı sürdüren kişiler indirime hak kazanmaya devam edecektir ama bu her durumda böyle olmayacaktır. Dolayısıyla, önerilen hüküm hem ev sahibi Devlette çalışan mukim olmayan kişilere hem de orada mukim statüsünü alan kişilere uygulanacaktır. Bazı üye ülkelerde iç mevzuat, mukim kişiler tarafından yükümlenilen primlerin vergiden indirilmesini sınırlıyor olabilir ve bu üye ülkeler önerilen hükmü bunu sağlayacak şekilde sınırlandırmak isteyebilirler. Aynı zamanda, mukim olmayan kişiler için özel rejimi bulunan ülkeler (örneğin özel bir düşük oranda vergilendirme), ikili müzakerelerde mukim kişilerle sınırlı bir hüküm üzerinde anlaşmak isteyebilirler.

45. Kişilerin, daha gevşek kuralları olan bir emeklilik planına dâhil olmak için ev sahibi ülkede mukim olmaya geçici olarak son verdikleri durumda, tek tek Devletler istismar olasılığını engelleyecek bir hüküm isteyebilirler. Böyle bir hükmün ev sahibi Devletin vatandaşı olan kişileri önerilen hükmün dışında tutacak bir vatandaşlık testi şeklinde olabilir.

46. Hali hazırda belirtildiği gibi, kişilerin birbiri ardına birçok farklı ülkede çalışması olağandışı bir şey olmayıp bu nedenle de önerilen hüküm, ev sahibi Devlette hizmet vermeye başlamadan hemen önce kendi ülkesinin mukimleri ile sınırlı değildir. Hüküm, sadece ev sahibi Devlette çalışmaya başlamadan önce ev sahibi ülkede mukim bulunmayan kişilerle sınırlı olduğundan, ev sahibi Devlete üçüncü bir ülkeden gelen kişiyi de kapsamaktadır. Ancak 1'inci Madde, anlaşmanın kapsamını bir veya her iki Akit Devletin mukimleriyle sınırlamaktadır. Dolayısıyla ne ev sahibi Devlette ne de emeklilik planının oluşturulduğu ana Devlette mukim

olmayan bir kişi, iki ülke arasındaki anlaşmanın kapsamı dışındadır.

47. Önerilen hüküm, bir kişinin ev sahibi Devlette çalışabileceği süreye hiçbir sınırlama getirmemektedir. Eğer kişi ev sahibi Devlette yeterince uzun süre çalışacak olursa, fiilen o Devlet kendi ülkesi olacağı ve hükmün de artık uygulanmayacağı savunulabilir. Gerçekten de, bazı ev sahibi ülkeler yabancı emeklilik planları primleri için indirimi, kişilerin geçici süreyle bulunduğu durumlarla sınırlı tutmuşlardır.

48. Ayrıca, süre sınırlamasının dâhil edilmesi, yukarıda 45'inci paragrafda ana hatları belirtilen istismar olasılığını önlemeye yardımcı olabilir. Her bir ülke ikili müzakerelerde kişinin ev sahibi Devlette hizmet verebileceği süreye, ardından önerilen hükümle verilen indirimin artık uygulanmayacağı bir sınır getirmeyi uygun addedebilir.

49. 1'inci fıkra, primlerin özelliğini ele alırken bir dizi test içermektedir. Hükmün sadece kişi tarafından veya onun adına, kendi ülkesinde oluşturulmuş ve bu ülke tarafından vergi amaçları bakımından bir emeklilik planına yapılan prim ödemelerine uygulanacağını açıkça belirtmektedir. "Vergi amaçları bakımından" ifadesi, önerilen hükmün 2-b bendinde de tanımlanmaktadır. "Tarafından veya hesabına yapılmıştır" ifadesiyle, doğrudan doğruya o kişi tarafından ve o kişinin işvereni ya da başka biri tarafından (örneğin eşi) o kişi adına yapılan prim ödemeleri kastedilmektedir. 24'üncü Maddenin 4'üncü fıkrası, işverenin başka bir Akit Devlette mukim bir emeklilik fonuna yaptığı prim ödemelerinin orada mukim bir emeklilik fonuna yapılan prim ödemeleriyle aynı koşullarda vergiden indirilebilir olmasını sağlarken, o hüküm işverenin milli ve yabancı emeklilik fonlarına yaptığı prim ödemelerinin benzer işleme tâbi olmasını sağlamaya yeterli olmayabilir. Bu, örneğin işverenin yabancı fona yaptığı prim ödemelerinin, çalışanın elinde vergilendirilebilir gelir gibi işlem gördüğü veya işverenin prim ödemelerinin fonun mukim bir fon olmasına bağlı olmayıp yabancı emeklilik fonlarının genellikle hariç tutulması etkisini yaratacak başka koşullara (örneğin vergi dairelerine tescil veya ofislerin olması) bağlı olduğu durumlarda böyle olacaktır. Bu nedenlerle işverenin prim ödemeleri, 24'üncü Maddenin 4'üncü fıkrası benzer indirimi bazı durumlarda zaten sağlıyor olsa da, önerilen hüküm tarafından kapsam içine alınmıştır.

50. Prim ödemelerinin özelliğine uygulanan ikinci test, ödemelerin ev sahibi Devletin yetkili makamları tarafından vergi amaçları bakımından genel olarak ev sahibi Devletin emeklilik planının karşılığı kabul ettikleri bir emeklilik planına yapılmış olmasının gerektiğidir. Bu, sadece kabul edilmiş planlara yapılan prim ödemelerinin üye ülkelerde indirime hak kazanacağı şeklindeki önerme temelinde geçerlidir. Söz konusu sınırlama tabiki kişi yurt dışında ve kendi ülkesinde çalışmaktayken yapılmış prim ödemelerine eşit vergi işlemlerinin uygulanmasını sağlayamayabilir. Eğer emeklilik planlarının kabul edilmesine dair ev sahibi Devletin kuralları kendi ülkesininkilerden daha dar kapsamlıysa o kişi, ülkesinin emeklilik planının prim ödemelerinin, ev sahibi ülkede çalışırken kendi ülkesinde çalışırken olan durumdan daha az lehte işleme tâbi tutulduğunu görebilecektir.

51. Ancak, en azından kabaca milli çapta kabul görmüş planlara karşılık gelmeyen prim ödemelerine indirim vermek, yabancı planların mümkün olabildiği kadar eşit vergi işlemine tâbi tutulmasının sağlanması şeklinde belirtilmiş amaca uygun düşmeyecektir. Böyle yapmak, ev sahibi Devletteki iadenin miktarının ana Devletteki mevzuata dayanması anlamına gelecektir. Ayrıca, yan yana çalışan kişilere emeklilik planlarının kendi ülkesinde veya yurt dışında olmasına göre farklı muamele edilmesini savunmak zor olabilecektir (ve eğer yurt dışındaysa şu ülkenin yerine bu ülkede olduğuna bakarak). Önerilen hükmü ev sahibi ülkedekilere genel olarak karşılık gelen planlarla sınırlamak bu tür zorlukların önüne geçilmesini sağlayacaktır.

52. Önerilen hüküm, mukimi olunan Devletteki planın ev sahibi Devletteki plana genel itibariyle denk olup olmadığını belirleme görevinin ev sahibi Devletin yetkili makamına ait olduğunu açıklığa kavuşturmaktadır. İkili müzakerelerde her bir ülke, hükmün hangi mevcut planlara uygulanacağını açıkça belirtmek veya yetkili makamın "genel itibariyle denk" terimine, örneğin ne kadar geniş yorumlandığı ve hangi testlerin zorunlu kılındığı hakkında nasıl bir yorum getirdiğini saptamak isteyebilir.

53. Hükmün kapsamına giren primler, kişinin, ev sahibi Devlette hizmet vermeye başlamadan önce katıldığı planlara yapılan ödemelerle sınırlıdır. Bu da, kişinin ev sahibi Devletteyken katıldığı yeni emeklilik planlarına yapılan prim ödemelerinin önerilen hükmün dışında tutulduğu anlamına gelmektedir.

54. Ancak, yeni prim ödemelerinin öncekilerin yerine geçtiği durumları kapsayan yeni özel kurallara gerek duyulabileceği de kabul edilmektedir. Örneğin, bazı üye ülkelerdeki yaygın uygulama, eğer işveren şirket başka bir şirket tarafından devralındıysa, şirketin mevcut emeklilik planının sona erdirilip yenisinin yeni işveren tarafından başlatılabileceği şeklinde olabilir. Dolayısıyla, her bir Devlet ikili müzakerelerde hükme ikame planları kapsayacak şekilde ilaveler yapılmasını isteyebilir. Bu da, önerilen hükmün 2'nci fıkrasına aşağıdaki bendi eklemek suretiyle yapılabilir:

> c) 1 inci fıkranın "b" bendi uyarınca bir Akit Devletin yetkili makamı tarafından kabul edilen bir emeklilik planının yerine geçen ve bu plana önemli ölçüde benzeyen bir emeklilik planı, o şekilde kabul edilmiş emeklilik planıymış gibi addedilecektir.

55. 1'inci fıkra, eğer kişinin ve prim ödemelerinin özelliği, hükümdeki koşullar dâhilindeyse, ev sahibi Devlet tarafından indirim verilebileceğini düzenlemektedir. Özet olarak, prim ödemelerine vergisel amaçlarla uygulanan işlem, söz konusu prim ödemeleri eğer ev sahibi Devlette oluşturulmuş bir plana göre yapılıyor olsalardı onlara nasıl bir işlem uygulanacaksa o şekilde olmalıdır. Dolayısıyla, prim ödemeleri hem kişi hem de işveren (kişinin istihdam edildiği ve prim ödemelerinin işveren tarafından yapıldığı durumlarda) için, sanki ev sahibi Devlette yapılmışçasına aynı vergi indirimine (örneğin vergiden düşülebilecektir) hak kazanacaktır. Aynı işlem çalışanın, işverenin yabancı veya milli bir plana (aşağıda 58'inci paragrafa bakınız) yaptığı prim ödemesinden elde ettiği istihdam gelirinin vergilendirilmesiyle ilgili olarak da uygulanmalıdır.

56. Bu indirim uygulaması elbette kişi yurt dışında çalışırken ödenen primlerin de ana ülkede çalışırken ödenen primlerin de eşit vergi işlemine tâbi tutulmasını sağlamayabilmektedir. Benzer değerlendirmeler yukarıda 50 ve 51'inci paragraflarda tartışılanlar için de geçerlidir. Ancak uygulama, birlikte çalışanların prim ödemelerinin eşit işleme tâbi tutulmasını sağlamaktadır. Şu örnek değerlendirilmektedir. Ana ülke, gelirin yüzde 18'iyle sınırlı olarak indirime izin vermektedir. Ev sahibi ülke indirime, gelirin yüzde 20'siyle sınırlı olarak izin vermektedir. 37'nci paragrafta belirtilen hüküm önerisine göre ev sahibi ülkenin kendi iç mevzuatındaki sınır olan yüzde 20'ye kadar indirime izin vermesi gerekecektir. Mukim olunan ülkede uygulanan sınırı kabul etmek isteyen ülkelerin, hükmün lafzını ona göre değiştirmeleri gerekecektir.

57. Verilen indirim miktarı ve verme yöntemi, prim ödemelerine ev sahibi Devlet tarafından uygulanan milli vergi işlemlerine bağlıdır. Böylelikle, prim ödemelerinin tamamının mı yoksa bir kısmının mı indirime tâbi olduğu ve indirimin vergilendirilebilir gelir hesaplanırken düşmek suretiyle mi (eğer öyleyse hangi gelir, yani birey söz konusu olduğunda yalnız istihdam veya ticari gelir mi, tüm gelirler mi) yoksa vergi indirimi şeklinde mi sağlanacağı soruları cevaplanmış olacaktır.

58. Mesleki bir emeklilik planına katılmış olan bir kişi için yurt dışında bir göreve tayin edilmiş olmak, sadece, bu çalışanın ana ülkesindeki emeklilik planına yapacağı prim ödemelerinin bundan böyle artık vergi indirimi kapsamına girmeyeceği anlamına gelmekle kalmayıp, aynı zamanda, emeklilik planına işveren tarafından yapılan prim ödemelerinin, vergisel amaçlarla, çalışanın geliri olarak görüleceği anlamına da gelebilir. Bazı üye ülkelerde, çalışanlar, ana ülkelerinde çalışmaktayken işverenlerinin milli emeklilik planlarına yaptıkları prim ödemeleri üzerinden vergilendirilmekteyken, diğerlerinde bu prim ödemeleri muafiyet kapsamında kalmaya devam etmektedir. Önerilen hüküm, hem çalışanların hem de işverenlerin prim ödemelerine uygulandığından, işverenlerin çalışanın vergi yükümlülüğü kapsamındaki prim ödemelerinin, milli emeklilik planlarına yapılan prim ödemelerinin tâbi olacağı işlemle aynı işleme tâbi tutulmasını sağlamaktadır.

59. 2-a bendi emeklilik planını, 1'inci fıkrada güdülen amaçlar kapsamında tanımlamaktadır. Bu amaçlarla, emeklilik planının, ödemeleri yapan kişinin, emekliliğinde gelir elde etmek için katıldığı bir düzenleme olduğu konusuna açıklık getirmektedir. Bu gelirler, ev sahibi Devlette verilen hizmetlerle ilgili olarak ödeniyor olmalıdır. Yukarıdaki koşulların hepsi emeklilik planına, plan, önerilen hüküm kapsamında indirimin uygulanması için uygun addedildiğinde uygulanmalıdır.

60. 2-a bendi emeklilik planına, kişinin emeklilik geliri güvencesi için katılmasına gönderme yapmaktadır. Bu tanım, prim ödemelerinin emeklilikte periyodik ödemelerden başka, örneğin bir defada yapılan toplu ödeme gibi ödemelere hak kazanmak için yapılan kısmının da hüküm kapsamında indirime uygun addedilmesini sağlama amacıyla yapılmıştır.

61. Emeklilik planının ilk tanımı "bir düzenleme" idi. Bu, emeklilik planlarının (sosyal güvenlik olsun ya da mesleki veya bireysel emeklilik planları olsun) farklı üye ülkelerde alabileceği çeşitli formları kapsaması amaçlanan yaygın bir tanımdır.

62. 2-a bendinde, bu plana katılımın 1inci fıkrada anılan hizmetleri sağlayan kişi tarafından yapılması gereğinin düzenlenmiş olmasına rağmen, plana katılımla elde edilen emekli maaşlarının lehtarının kimliğine yapılmış herhangi bir gönderme yer almamaktadır. Bununla elde edilmek istenen şey, başka lehtarlara (örneğin sağ kalan eş, birlikte yaşanan kişiler veya çocuklar) emekli maaşı sağlaması amacıyla yapılan prim ödemelerinin tamamının, önerilen hüküm kapsamında indirime uygun addedilmesidir.

63. Emeklilik planı tanımında, devletin yönettiği mesleki emeklilik planlarından ödenen emekli maaşlarıyla özel sektörün yönettiği benzer planlar arasında bir ayrım yapılmamıştır. Her ikisi de hükmün kapsamı içindedir. Dolayısıyla sosyal güvenlik planları hüküm kapsamına, bu planlara yapılan prim ödemelerinin, kişinin ev sahibi Devlette istihdam edilen biri olarak olsun serbest çalışan sıfatıyla olsun sunduğu hizmetlerle ilgili addedildiği ölçüde girmektedir.

64. 2-b bendinde ayrıca, "vergi amaçları bakımından kabul görmüş" ifadesi de tanımlanmaktadır. Hükmün amacı, prim ödemelerinin, eğer kişi ana Devlette mukim olsaydı tâbi olacak olduğundan mümkün olduğu kadar ne daha fazla ne de daha az oranda vergiye tâbi tutulmasını sağlamak olduğu için, kapsamını da, eğer kişi ana Devlette kalsaydı prim ödemelerinin tâbi olacağı indirimle sınırlı tutmak doğru olacaktır. Hükümle bu amaca, plana yapılan prim ödemelerinin kapsamını, söz konusu ödemeler o Devlette indirime hak kazanıyorsa sınırlamak suretiyle ulaşılmaya çalışılmaktadır.

65. Vergisel işlemlerin eşitliğini sağlamayı deneme amaçlı bu yöntemde, bütün üye ülkelerde, yalnızca kabul görmüş olan emeklilik planlarına yapılan prim ödemelerinin indirime hak kazandığı arsayılmaktadır. Üye devletlerin vergi sistemleri kapsamındaki emeklilik planlarına

yapılan prim ödemelerinin vergi işlemleri, bu varsayımdan farklı olabilmektedir. Tek tek ülkelerin, uygun addedilen emeklilik planlarını ikili müzakerelerde, Akit devletlerin her birinin milli yasalarına uyumlu terimlerle tekrar tanımlamak isteyebilecekleri değerlendirilmektedir. Hükümde kullanılan "hizmet sunan" ve "hizmet sağlayan" gibi diğer terimleri de tanımlamak isteyebileceklerdir.

Emeklilik haklarının taşınabilirliği önündeki vergisel engeller

66. Emeğin uluslararası hareketliliğiyle ilgili bir başka sorun, emeklilik haklarının bir Akit Devlette oluşturulmuş emeklilik planından diğer bir Akit Devlette oluşturulmuş başka bir emeklilik planına devrinden doğabilecek vergisel sonuçlarıdır. Bir kişi, bir işverenden diğerine geçerken, o kişinin önceki istihdamını kapsayan emeklilik planında birikmiş emeklilik haklarının, sonraki istihdamını kapsayan farklı bir plana devrolunmasıyla sıklıkla karşılaşılmaktadır. Emeklilik haklarının bir bireysel emeklilik planına veya o plandan başkasına taşınabilirliğine izin veren benzeri ayarlamalar bulunuyor olabilir.

67. Böyle devirler, genellikle, kişinin emeklilik haklarının devri anındaki aktüerya değerini veya emeklilik planında o kişiyle ilgili olarak birikmiş bulunan prim ödemeleri ve kazançların değerini temsil eden bir ödemeye yol açmaktadır. Bu ödemeler doğrudan doğruya birinci plandan ikincisine yapılabilir veya bunun yerine kişinin önceki plandan çıkarken aldığı ödemenin tamamını veya bir kısmını yeni emeklilik planına prim olarak yatırması şeklinde de gerçekleştirilebilir. Her iki durumda da sıklıkla, vergi sistemlerinin bu devirleri, yalnız ulusal çapta yapıldığında vergiden muaf tuttuğu görülmektedir.

68. Ancak devir, bir Akit Devlette bulunan bir emeklilik planından başka bir Akit Devletteki emeklilik planına yapıldığında sorunlar doğabilecektir. Bu gibi bir durumda, kişinin mukim olduğu Akit Devlet, devirden kaynaklanan ödemenin vergiye tâbi kazanç olduğu değerlendirmesini yapabilir. Benzer bir sorunla, ödemenin, ilgili vergi anlaşmasının söz konusu emeklilik planından doğan ödemeleri kaynağında vergilendirme haklarını verdiği bir Devlette oluşturulmuş bir plandan yapıldığında da ortaya çıkmaktadır. Çünkü o zaman söz konusu Devlet vergilendirme hakkını, plandan edinilen tüm kazançlara uygulamak isteyebilecektir. Bu soruna çözüm getirmek isteyen Akit Devletler, aşağıdakine benzer şekilde kaleme alınmış bir hüküm eklemekte serbesttirler:

> Bir Akit Devlette oluşturulmuş ve vergi amaçları bakımından kabul görmüş bir emeklilik planında başka bir Akit Devletin mukimi olan bir kişinin lehine emeklilik hakları veya tutarları birikmişse, bu hak veya tutarların o başka Devlette oluşturulmuş ve vergi amaçları bakımından kabul görmüş bir emeklilik planına devri, vergisel amaçlar bakımından her iki Devlette de aynı şekilde işleme tâbi tutulacak ve sanki o Devlette oluşturulmuş ve vergi amaçları bakımından kabul görmüş bir emeklilik planından aynı Devlette oluşturulmuş ve vergi amaçları bakımından kabul görmüş başka bir emeklilik planına devredilmiş gibi aynı koşul ve sınırlamalara tâbi tutulacaktır.

Yukarıdaki hüküm, üçüncü ülkelerde oluşturulmuş ve onaylanmış fonları veya bu fonlardan yapılan devirleri de kapsayacak şekilde değiştirilebilir (ancak bu, yukarıdaki 38'inci paragrafın gerekçesinde tarif edilenler gibi benzer endişelere yol açabilir).

Emeklilik fonu gelirinin muafiyeti

69. İki Devletin, kendi milli yasaları kapsamında, kendi sınırları içinde oluşturulmuş emeklilik fonlarının yatırım gelirlerini genel olarak vergiden istisna tutma doğrultusunda aynı yaklaşımı izlemeleri durumunda bu Devletler, sermayenin bulunduğu yerle ilgili daha fazla

tarafsızlık sağlamak amacıyla söz konusu muafiyeti, bir Devlette oluşturulmuş bir emeklilik fonunun diğer Devletten edindiği yatırım gelirini kapsayacak şekilde genişletmek isteyebilir. Bunu yapmak için anlaşmalarına, aşağıdakine benzer şekilde kaleme alınmış bir hüküm ekleyebilirler:

Bir Akit Devlette doğan ve münhasıran emekli amaçlarını yönetmek ve sağlamak için başka bir Akit Devlette kurulmuş ve faaliyet gösteren ve o diğer Akit Devlette mukim olup ilk bahsedilen Devletin yetkili makamı tarafından vergi amaçları bakımından o Devlette de emeklilik planının karşılığı olarak kabul edilen bir kişi tarafından edinilmiş gelirler, bu anlaşmanın tüm hükümlerine rağmen o Devlet tarafından vergiden istisna tutulacaktır.

Yorum Hakında Görüşler

70. *Hollanda*, 24 ve 26'ncı paragraflarla ilgili olarak, sosyal güvenlik ödemelerinin, eğer istihdam devam etmekteyken ödeniyorlarsa, bazı koşullar altında 15'inci Madde kapsamına gireceği görüşündedir.

71. *Almanya*, 24'üncü paragrafla ilgili olarak, sosyal güvenlik emekli maaşı tutarının, plana çalışan tarafından yapılmış prim ödemeleri temelinde belirlendiği durumda, o emekli maaşının 18'inci Madde kapsamına girdiği şeklinde görülemeyeceği değerlendirmesini yapmaktadır.

.

KAMU HİZMETİYLE İLGİLİ ÖDEMELERİN VERGİLENDİRİLMESİ İLE İLGİLİ 19'UNCU MADDEYE İLİŞKİN YORUM

1. Madde, kamu hizmetiyle ilgili maaş, ücret ve diğer benzeri ödemelerle emekli maaşlarına uygulanmaktadır. Eski ikili anlaşmalarda benzer hükümler, egemen Devletler arasındaki uluslararası nezaket ve karşılıklı saygı kurallarına uyum amacıyla düzenlenmişti. Dolayısıyla bunlar kapsam bakımından oldukça sınırlıydılar. Ancak, kamu sektörünün birçok ülkede büyümesinin bir sonucu olarak Devlete ait ülke dışındaki faaliyetlerin kayda değer ölçüde yaygınlaşmasından dolayı 19 uncu Maddenin önemi artmış ve kapsamı büyümüştür. 1963 Taslak Anlaşmasının 19'uncu Maddesinin 1'inci fıkrasının orijinal haline göre, ödemeyi yapan Devlet, o Devlete ya da onun politik alt bölümü veya mahalli idaresine verilmiş hizmetler dolayısıyla yapılan ödemeleri vergilendirme hakkına sahiptir. "Vergilendirilebilir" şeklinde bir ifade kullanılmıştır ve bu, münhasır bir vergilendirme hakkı anlamına gelmemektedir.

2. 1977 Model Anlaşmasında 1'inci fıkra, ilki maaş, ücret ve emekli maaşından başka ödemelerle ilgili 1'inci fıkra ve diğeri emekli maaşlarıyla ilgili 2'nci fıkra olmak üzere iki fıkraya bölünmüştür. Orijinal hükümdekinden farklı olarak hem 1 hem de 2'nci fıkranın "a" bendi, ödeme yapan Devletin bu ödemelerin vergilendirilmesi konusunda münhasır yetkiye sahip olacağı ilkesi temeline dayandırılmaktadır. Böylece, mahsup yöntemini anlaşmalarında çifte vergilendirmeyi önlemenin genel yöntemi olarak kullanan ülkeler bu yöntemin bir istisnası olarak, mukimlerine yapılan bu tür ödemeleri, 1 ve 2'nci fıkralar kapsamındaki çözümde olduğu gibi vergiden istisna tutmak zorundadır. Eğer her iki ülke de çifte vergilendirmeyi önlemek için muafiyet yönetimi uygularsa, "yalnızca … vergilendirilecektir." yerine "vergilendirilebilir" ifadesini kullanmayı sürdürebilirler. Bu ülkelerle ilgili olarak ise, bu ifadelerden hangisini kullanılırlarsa kullansınlar tabi ki aynı etki söz konusu olacaktır. Öyle anlaşılmaktadır ki "yalnızca … vergilendirilecektir." ifadesi, bir Akit Devlet, mukimlerinin başka kaynaklardan edindikleri gelire uygulanacak vergi oranını belirlemede 1 ve 2'nci fıkraların "a" bentleri kapsamında istisna tutulan geliri hesaba katmalarını engellemeyecektir. Münhasır vergilendirme yetkisinin ödemeyi yapan Devlete verilmesi ilkesi, OECD üyesi ülkeler arasındaki o kadar çok anlaşmada yer almaktadır ki daha şimdiden uluslararası kabul gördüğü söylenebilir. Aynı zamanda, söz konusu Maddenin ve Diplomatik ve Konsolosluk İlişkiler Hakkındaki Viyana Sözleşmesi hükümlerinin temelinde yatan uluslararası nezaket anlayışı ile de uyum içindedir. Ancak, bu Madde ile diplomatik temsilciler ve konsolosluk memurları hakkındaki uluslararası hukuktan kaynaklanan hiçbir kuralın işleyişini sınırlama amacının güdülmeyip (bkz. Madde 28) o kuralların kapsamına girmeyen durumların ele alındığını da görmek gerekir.

2.1 1994'te 1'inci fıkra, "ödeme" terimi yerine "maaş, ücret ve diğer benzeri ödemeler"terimi getirilerek daha da değiştirilmiştir. Bu değişiklikle Maddenin, Devlete bağımsız olarak hizmet veren ve bu hizmetlerle ilgili olarak emekli maaşı alanları değil de sadece Kamu görevlilerini ve Devletteki geçmiş çalışmaları dolayısıyla emekli maaşı alan kişileri kapsadığı konusuna açıklık getirmesi amaçlanmıştır.

2.2 Üye ülkeler, "ödenen … maaş, ücret ve diğer benzeri ödemeler" terimini genellikle, bir Devlete ya da onun politik alt bölümü veya mahalli idaresine verilmiş hizmetlerle ilgili olarak alınan ayni menfaatleri de kapsayacak şekilde değerlendirilmektedir. (örneğin, bir lojman ya da otomobilin kullanımı, sağlık veya yaşam sigortası ve kulüp üyeliği).

3. Madde hükümleri, yalnızca Devlet tarafından yapılan ödemelere değil, aynı zamanda onun politik alt bölümleri ve mahalli idareleri tarafından yapılanlara da uygulanmaktadır (ana Devleti meydana getiren Devletler, kantonlar, bölgeler, *arrondissements* [Fransa'da], *Kreise* [Almanya'da, İsviçre'de], belediyeler veya belediye grupları vb.).

4. Ödemeyi yapan Devlete münhasır vergilendirme yetkisinin verilmesi ilkesinin bir istisnası, 1inci fıkranın "b" bendinde yer almaktadır. Bu, yukarıda değinilen Viyana Konvansiyonlarına göre, kabul eden ülkenin, yabancı diplomatik temsilciler ve konsolosluk memurlarının belirli kategorilerdeki ve o Devletin sürekli mukimi veya vatandaşı olan personeline yapılan ödemelerin vergilendirilmesine izin verilmekte olduğu bir arka plana karşı değerlendirilmelidir. Emekli Devlet memurlarına ödenen emekli maaşlarının vergi açısından bunlara aktif zamanlarında ödenen maaş veya ücretlerle aynı işleme tabi tutulması gerektiği düşünülerek, 1'inci fıkranın b fıkrasındaki gibi bir istisna, emekli maaşlarıyla ilgili olarak 2'nci fıkranın b fıkrasına da dâhil edilmiştir. Birinci fıkranın b)(ii) bendinde getirilen koşul emekli kişi bakımından geçerli olamayacağından, kabul eden Devletin emekli maaşını vergilendirme yetkisi için tek önkoşul, emekli kişinin kendi mukimi veya vatandaşı olması gerektiğidir.

5. 1963 Konvansiyonu Taslağının 19'uncu Maddesine göre, Devlete ya da onun politik alt bölümü veya mahalli idaresine verilmiş hizmetler "idari mahiyetteki işlevlerin yerine getirilmesi" olarak verilmiş olmalıdır. Bu ifade, 1977 Model Anlaşmasında metinden çıkartılmıştır. Oysa bazı OECD üyesi ülkeler, bunu çıkarmanın, Maddenin kapsamının genişlemesine yol açacağını düşünmüşlerdir. Bu görüşte olan ve böyle bir genişlemenin arzu edilir olmadığını hisseden Akit Devletler, "idari mahiyetteki işlevlerin yerine getirilmesi" ifadesini ikili anlaşmalarında kullanmayı ve tercihan belirtmeyi sürdürebilirler.

5.1 "Emekli maaşı" terimi yaygın anlamıyla sadece dönemsel ödemeleri kapsamaktayken 2'nci fıkraya 2005'te eklenen "diğer benzeri ödemeler" ifadesi dönemsel olmayan ödemeleri de içerecek kadar kapsamlıdır. Örneğin, eski bir Devlet çalışanına istihdamının sona ermesinin ardından emekli maaşı ödemelerinin yerine yapılan bir toplu ödeme, Maddenin 2'nci fıkrası kapsamına girebilir. Bu koşullar altında yapılan belirli bir toplu ödemenin, 2'nci fıkra kapsamındaki emekli maaşına benzer bir ödeme addedilip addedilmeyeceği, 18'inci Maddeye ilişkin Yorumun 5'inci fıkrasında sunulan faktörlerin ışığı altında çözülebilecek bir tartışma konusudur.

5.2 2'nci fıkranın a) bendindeki "tarafından oluşturulmuş fonlar" ifadesinin, emekli maaşının doğrudan doğruya Devlet ya da onun politik alt bölümü veya mahalli idaresi tarafından değil de bir hükümet kuruluşu tarafından oluşturulmuş ayrı fonlardan ödendiği bir durumu kapsadığı unutulmamalıdır. Ayrıca, fonun kuruluş sermayesinin Devlet ya da onun politik alt bölümü veya mahalli idaresi tarafından sağlanması gerekmeyecektir. Bu ibare, hükümet kuruluşları için oluşturulmuş ama özel sektörce yönetilen fonlardan yapılan ödemeleri de kapsayacaktır.

5.3 Emekli maaşlarının hem özel hem de kamu hizmetleri için ödendiği durumlarda bir sorun ortaya çıkmaktadır. Bu sorun, kişinin hem özel hem de kamu sektöründe istihdam edildiği ve her iki istihdam dönemiyle ilgili olarak tek bir emekli maaşı aldığı durumlarda daha sık ortaya çıkabilmektedir. Bu, ya kişinin istihdamı süresince aynı emeklilik planına katılmış olması nedeniyle ya da kişiye ait emeklilik haklarının taşınabilir olması nedeniyle gerçekleşebilir. Özel ve kamu sektörleri arasında daha fazla geçişlere doğru bir eğilimin olması bu sorunun önemini arttırabilecektir.

5.4 Devlete hizmet vermiş olan bir memur, bir kamu emeklilik planı kapsamındaki emeklilik hakkını özel bir emeklilik planına devretmişse, ödemeler sadece 18'inci Madde kapsamında vergilendirilecektir, çünkü bu tür ödemeler 2'nci fıkranın (a) bendindeki teknik gereklilikleri karşılamayacaktır.

5.5 Devir tersi yönde yapıldığında ve emeklilik hakları özel emeklilik planından kamu emeklilik planına devredildiğinde, bazı Devletler emeklilik ödemelerinin tamamını 19'uncu Madde kapsamında vergilendirmektedirler. Ancak diğer Devletler, emeklilik ödemelerini, hak kazanılan emeklilik ödemesinin nispi kaynağı temelinde bölüştürmektedir ve böylece bir kısmı 18 inci Madde ve diğer bir kısmı da 19 uncu Madde kapsamında vergilendirilmektedir. Bazı Devletler böyle yapmakla, eğer kaynaklardan biri emekli maaşının ana para tutarının çok büyük kısmını karşılamışsa, söz konusu emekli maaşının münhasıran bu kaynaktan ödeniyormuş gibi işleme tabi tutulması gerektiğini addetmektedir. Bununla birlikte, bölüştürmenin önemli idari zorluklar doğurduğu da kabul edilmektedir.

5.6 Akit Devletler, eğer emekli maaşlarının nasıl işlem göreceği, fonların özel ve kamu planları arasında devredilmesiyle değişebilirse, gelir kaybından veya her iki Devlette de vergi ödenmemesi olasılığından kaygılanıyor olabilir. Bölüştürme buna çare olabilir ama bölüştürmenin kamu emeklilik planından özel emeklilik planına devredilmiş emeklilik haklarına uygulanabilmesini olanaklı kılmak için Akit Devletler, ikili müzakerelerinde, 2'nci fıkranın b) bendinin kapsamını, Akit Devlete ya da onun politik alt bölümü veya mahalli idaresine verilmiş hizmetlerle ilgili olarak ödenen tüm emekli maaşlarını veya yapılan tüm diğer benzer ödemeleri içerecek şekilde genişletmeyi düşünebilirler. Böyle bir hüküm aşağıdakine benzer şekilde kaleme alınabilir:

> 2. a) 1inci fıkra hükümlerine bakılmaksızın, bir Akit Devlete ya da onun politik alt bölümü veya mahalli idaresine verilmiş hizmetlerle ilgili olarak ödenen herhangi bir emekli maaşları veya diğer benzeri ödemeler, sadece bu Akit Devlette vergilendirilecektir.

Alternatif olarak, Akit Devletler bu kaygıya tüm emekli maaşlarını ortak bir işleme tabi tutarak da çare bulabilirler.

6. Eğer hizmetler, bir Devletin ya da onun politik alt bölümü veya mahalli idaresinin gerçekleştirdiği ticari faaliyetle ilgili olarak ifa edilmişse maaş, ücret, emekli maaşı veya benzeri diğer ödemelere , 1 ve 2'nci fıkralar uygulanmaz. Böyle durumlarda olağan kurallar uygulanır: Ücret ve maaşlar için 15'inci Madde, yöneticilere yapılan ödemeler ile diğer benzeri ödemeler için 16'ncı Madde, sanatçılara ve sporculara yapılan ödemeler için 17'nci Madde ve emekli maaşları için 18 inci Madde. 3 üncü fıkrayı ikili anlaşmalarından belirli nedenlerle çıkarmak isteyen Akit Devletler, bunu, böylelikle ticaretle ilgili olarak verilmiş hizmetleri 1 ve 2'nci fıkraların kapsamına almak suretiyle yapmakta serbesttirler. 3'üncü fıkrayı güvence altına almak isteyen Akit Devletler, Devlet demiryolları, posta idaresi, Devletin sahip olduğu tiyatrolar gibi belirli kamu kuruluşları tarafından yerine getirilen hizmetleri göz önünde bulundurarak, ikili anlaşmalarında, bu gibi kuruluşlarca ödenen maaş, ücret, emekli maaşları ve diğer benzeri ödemeleri, bunların ticari faaliyetler ifa ettikleri söylenebilse bile, 1 ve 2'nci fıkraların hükümleri kapsamına dâhil etmek üzere anlaşabilirler.

Yorum Hakkında Görüşler

7. *Hollanda*, 5.4'üncü ve 5.6'ncı paragraflarda yoruma bağlı kalmamaktadır. Emeklilik ödemelerinin, hak kazanılan emekli maaşının özel ya da kamu istihdamı olsun nispi kaynağı temelinde bölüştürülmesi, Hollanda'nın görüşüne göre, eğer emeklilik hakları bir kamu emeklilik planından bir özel emeklilik planına devredilmişse olanaklıdır.

Madde ile İlgili Çekinceler

8. *Almanya,* Goethe Enstitüsü veya Alman Akademik Değişim Hizmetleri gibi kamusal amaçlara hizmet eden ve kamu bütçelerinden finanse edilen belli özel hukuk kurumlarına verilen

hizmetler ile diğer Akit Devlete bir gelişim destek programı kapsamında Devlet hizmeti gibi destek veren uzman veya gönüllülere yapılan ödemeleri kapsayan bir hükmü 19 uncu Maddeye dâhil etme hakkını saklı tutmaktadır.

9. *Birleşik Devletler*, metni, uygulamasının 1 inci Madde ile sınırlı gösterecek şekilde değiştirme hakkını saklı tutmaktadır.

10. [Kaldırıldı]

11. *Fransa*, bir Akit Devletin ya da onun politik alt bölümü veya mahalli idaresinin o Devlete ya da alt bölüme veya idareye verilen hizmetler için ödediği maaş, ücret veya diğer benzeri ödemelerin, o Devlette, yalnızca o kişi her iki Devletin de vatandaşı ise vergilendirilebilir olacağını anlaşmalarında belirtme hakkını saklı tutmaktadır. Fransa aynı zamanda, 1inci fıkranın b)(ii) alt bölümüyle ilgili pozisyonunu, bu hükmün doğurduğu zorlukları göz önünde tutarak muhafaza etmektedir.

12. [Kaldırıldı]

13. *Fransa,* 19'uncu Maddenin uygulaması kapsamına şunların dâhil olması gerektiğini düşünmektedir:

- Ödemeyi yapanın kimliğinin, gelirin kamusal niteliğinden daha az önemli olması nedeniyle Devletin ya da onun politik alt bölümü veya mahalli idaresinin kamu tüzel kişilerinin yaptığı ödemeler;

- 17'nci Madde, 17'nci Maddeye İlişkin Yorumun 14'üncü paragrafında önerilen doğrultuda bir hüküm içeriyor olmadıkça, sanatçılara ve sporculara 1995'ten önceki Modelin lafzıyla uyumlu olarak yapılan kamu ödemeleri (bu gibi durumlarla sıklıkla ilgili olan ticari faaliyet kriterini uygulamaksızın).

ÖĞRENCİLERİN VERGİLENDİRİLMESİ İLE İLGİLİ 20'NCİ MADDEYE İLİŞKİN YORUM

1. Bu Maddede getirilen kural, öğrencilerin ve stajyerlerinin geçim, öğrenim veya mesleki eğitim amacıyla aldıkları belli ödemelerle ilgilidir. Söz konusu öğrenci veya stajyerin bulunduğu ülke dışındaki kaynaklardan elde ettikleri bu tür ödemeler, bu Devlette vergiden istisna tutulmaktadır.

2. 1977 Model Anlaşmasına, Maddenin, bir zamanlar bir Akit Devletin mukimi olmuş ama diğer Akit Devleti ziyaret etmeden ikametgahını üçüncü bir Devlete taşımış olan bir kişiyi kapsamadığını açıklığa kavuşturmak için "hemen önce" kelimesi eklenmiştir.

3. Madde sadece geçim, öğrenim veya eğitim amacıyla alınan ödemeleri kapsamaktadır. Dolayısıyla, alıcı tarafından 15'inci Madde (veya serbest çalışma olarak verilen hizmetler durumunda 7'nci Maddenin) kapsamında verilen hizmetler için yapılan ödemelere veya bunların herhangi bir kısmına uygulanmaz. Ancak alıcının eğitiminin iş deneyimini de içerdiği durumda, hizmetler için yapılan ödeme ile alıcının geçim, öğrenim ve eğitimi için yapılan ödeme arasında bir ayrım yapma gereği vardır. Ödenen miktarın, öğrenci veya stajyerler değil de benzer hizmetleri verenlere ödenene benzer olması, genellikle ödemenin hizmetler karşılığında bir ödeme olduğuna işaret eder. Aynı zamanda, geçim, öğrenim ve eğitim için yapılan ödemeler, alıcının geçim, öğrenim ve eğitimini sağlamak için gerekli olan masrafların tutarını aşmamalıdır.

4. Madde sadece, öğrenci veya stajyerler öğrenim veya eğitim için bulunduğu Devletin dışındaki bir kaynaktan doğan ödemelere uygulanmaktadır. O Devletin içindeki kaynaklardan doğan ödemeler anlaşmanın başka Maddelerinin kapsamına girmektedir. Örneğin, öğrenci veya stajyerin ilk bahsedilen Devlette bulunduğu sırasında 4'üncü Maddeye göre diğer Devletin mukimi olayı sürdürürse, bağış ve burs gibi anlaşmanın diğer hükümlerinin (15'inci Madde gibi) kapsamına girmeyen ödemeler, 21'inci Maddenin 1' inci fıkrası kapsamında yalnızca mukimi olduğu Devlette vergilendirilecektir. Maddenin amaçları bakımından, bir Akit Devletin mukimi tarafından veya onun adına yapılan ya da bir kişinin o Devlette sahip olduğu bir işyeri tarafından üstlenilen ödemeler, o Devletin dışındaki kaynaklardan doğmuş addedilmemektedir.

Madde ile ilgili Çekinceler

5. *Estonya*, Maddeyi tüm stajyerleri ve eğitim görenleri kapsayacak şekilde değiştirme hakkını saklı tutmaktadır.

.

DİĞER GELİRLERİN VERGİLENDİRİLMESİ İLE İLGİLİ 21'İNCİ MADDEYE İLİŞKİN YORUM

1. Bu Madde, anlaşmanın önceki Maddelerinde ele alınmayan gelirlerle ilgili genel bir kural getirmektedir. Söz konusu gelir sadece açıkça ele alınmayan bir gelir sınıfı olmayıp aynı zamanda açıkça değinilmeyen kaynaklardan edinilen gelirdir. Maddenin kapsamı bir Akit Devlette doğan gelirle sınırlı değildir; üçüncü Devletlerden elde edilen gelirleri de kapsamaktadır. Örneğin, 4'üncü Maddenin 1'inci fıkrası hükümleri kapsamından her iki Akit Devlette mukim olan bir kişinin o Maddenin 2 ve 3'üncü fıkraları hükümlerine göre bu Devletlerden yalnızca birinin mukimi sayılması durumunda, bu Madde, diğer Devletin, o kişi diğer Devletin iç hukukuna göre mukim sayılsa bile, üçüncü Devletten doğan gelirleri için vergilendirmesine engel olmaktadır (aynı zamanda, 4'üncü Maddenin 2 ve 3'üncü fıkralarının bu Devletle üçüncü Devletler arasında yapılmış anlaşmalar çerçevesinde etkisi bakımından 4'üncü Maddeye ilişkin Yorumun 2.3'üncü paragrafına da bakınız).

1'inci fıkra

2. Bu fıkra kapsamında münhasır vergilendirme yetkisi mukim olunan Devlete verilmektedir. İki ikametgâh arasında bir çelişki bulunması durumunda 4'üncü Madde, aynı zamanda, vergilendirme hakkını üçüncü Devletten doğan gelirle ilgili olarak da tayin edecektir.

3. Fıkrada açıklanan kural, vergilendirme hakkının mukim olunan Devlet tarafından gerçekten de kullanılıp kullanılmadığına bakılmaksızın uygulanmakta ve böylece de, gelir diğer Akit Devlette doğduğu zaman o Devlet, gelir ilk anılan Devlet tarafından vergilendirilmese bile vergi uygulayamamaktadır. Benzer şekilde, gelir bir üçüncü Devlette doğduğu zaman geliri alan kişi, iç hukukları kapsamında her iki Devletin de mukimi sayılıyorsa, 4'üncü Maddenin uygulanması, gelirin alıcısının sadece bir Akit Devletin mukimi sayılması ve sadece o Devlette kapsamlı vergilendirmeden borçlu tutulması ("tam mükellefiyet") sonucunu doğuracaktır. Akit Devletler, vergilendirilmeme sonucunun doğmasından kaçınmak için Maddenin kapsamını, gelirin alıcısının mukimi olduğu Akit Devlette vergilendiren gelirlerle sınırlamayı kararlaştırabilir ve fıkra hükümlerini de buna göre değiştirebilirler. Gerçekten de bu sorun, Madde 23A'ya İlişkin Yorumun 34 ve 35'inci paragraflarında ele alınan genel sorunun sadece özel bir boyutudur.

2'nci fıkra

4. Bu fıkra, gelirin, Akit bir Devletin mukiminin diğer Akit Devletteki işyerinin faaliyetleriyle ilgili olduğu duruma dair 1'inci fıkra hükmüne bir istisna getirmektedir. Fıkraya, üçüncü Devletlerden doğan gelirler dâhildir. Böyle bir durumda, işyerinin bulunduğu yerin Akit Devletine bir vergilendirme hakkı verilmektedir. 2'nci fıkra, vergilendirme hakkının 6'ncı Maddenin 4 üncü fıkrasına göre öncelikle bulunulan yerin Devletine ait olduğu bir taşınmaz mala uygulanmaz (6'ncı Maddeye ilişkin Yorumun 3 ve 4'üncü fıkralarına bakınız). Dolayısıyla, bir Akit Devlette bulunan ve o Devletin diğer Devlette yer alan bir teşebbüsünün işyerinin ticari mülkünü oluşturan taşınmaz mal, sadece taşınmazın bulunduğu ve gelirin alıcısının mukimi olduğu ilk bahsedilen Devlette vergilendirilebilecektir. Söz konusu Maddelerin 2'nci fıkrası sadece bir işyerinin taşınmaz mallarına uygulandığından, 13 ve 22'nci Maddelerin taşınmaz mallara ilişkin olarak getirdiği kurallarla uyum içindedir.

5. Fıkra aynı zamanda, gelirin lehtar ve ödeyeninin her ikisinin de aynı Akit Devlette mukim olduğu ve gelirin, gelirin lehtarının diğer Akit Devletteki işyerine atfedildiği durumu da kapsamaktadır. Böyle bir durumda vergilendirme hakkı, işyerinin bulunduğu Akit Devlete verilmektedir. Çifte vergilendirme olduğunda, mukim olunan Devlet Madde 23A ve 23B hükümleri kapsamında indirim getirmelidir. Ancak, temettü ve faizlerin bu gelirin kaynağı olarak mukim olunan Devlette vergilendirilmesiyle ilgili bir sorun ortaya çıkabilmektedir: Eğer ödeme

diğer Devletin mukimine yapılsaydı, birinci Devlet, temettü ve faizin kaynağı olmakla bu temettü ve faizleri 10 ve 11'inci Maddelerin 2'nci fıkrasında yer alan oranlarda vergilendirebilecekken, 7 ve 23'üncü Maddelerin bileşimi, o Devleti, söz konusu geliri vergilendirmektedir. Bu durumu kabul edilemez bulan Akit Devletler, anlaşmalarında, mukim olunan Devletin, temettü ve faizin kaynağı olan Devlet sıfatıyla 10 ve 11'inci Maddelerin 2'nci fıkrasında belirlenen oranlarda vergi alma hakkını dayandıracağı bir hükme yer verebilirler. İşyerinin bulunduğu Devlet bu vergi için, Madde 23A'nın 2'nci fıkrası veya Madde 23B'nin 1'inci fıkrası doğrultusunda mahsup hakkı tanıyacaktır. Tabii ki, işyerinin bulunduğu Devletin, işyerine atfedilen temettü ve faizleri kendi iç hukukuna göre vergilendirmediği durumlarda, bu mahsup hakkı verilmemelidir.

5.1 Fıkrada güdülen amaç bakımından, gelirin ödenmesiyle ilgili hak veya varlık, eğer o hak veya mülkün ekonomik "mülkiyeti", 7'nci Maddenin 2'nci fıkrasının uygulanması bakımından, Komitenin Kazançların İşyerlerine Atfedilmesi[1] (özellikle raporun 1'inci Kısmının 72'den 97'ye kadarki fıkralarına bakınız) başlıklı raporunda geliştirilmiş ilkeler kapsamında o işyerine tahsis edilmekteyse, işyeri ile etkin olarak irtibatlandırılacaktır. O fıkra bağlamında bir hakkın veya varlığın "ekonomik" mülkiyeti, o mülkiyetin, beraberindeki hak ve yükümlülükleriyle birlikte başka bir teşebbüsün elinde olmasının gelir vergisi açısından muadil değeri demektir (örneğin, hak veya varlığın mülkiyetine atfedilebilir gelir üzerindeki hak, mevcut herhangi bir değer kaybı ve o hak veya varlığın değer kazanması veya kaybından kaynaklanan kazanç ve kayıplara uğrama potansiyeli üzerindeki hak).

5.2 Sigortacılık faaliyetleri sürdürmekte olan bir teşebbüsün işyerinin söz konusu olduğu durumda, bir hak veya varlığın, işyeriyle etkili bir şekilde bağlantılı olup olmadığının belirlenmesi, Komitenin raporunun 4'üncü Kısmında söz konusu hak veya varlıktan edinilen gelir veya kazancın, ona atfedilen yatırım varlıklarının miktarının işyerine getirisini belirlerken hesaba katılıp katılmayacağıyla ilgili olarak öngörülen kılavuzluğa uygun şekilde yapılacaktır (Özellikle 4'üncü Kısmın 165 ve 170'inci paragraflarına bakınız). O kılavuzluk genel mahiyette olduğundan, vergi otoriteleri, o kılavuzluğun, işyeriyle etkin bir şekilde bağlantılı bazı varlıkların saptanması amacıyla bir teşebbüs tarafından makul ve tutarlı bir şekildeki uygulanmasını hesaba katacak esnek ve pragmatik bir yaklaşım uygulamayı düşünmelidirler.

6. Muafiyet yöntemini uygulayan bazı Devletlerin (Madde 23A), 2'nci fıkrada kabul edilen işlemin, bir Akit Devletin teşebbüsünü, hisseler, tahviller veya patentler gibi varlıkları, orada daha lehte vergi işlemlerinin uygulanmasını sağlamak amacıyla diğer Akit Devlette bulunan işyerine bağlaması yönünde özendirebileceğinden kuşkulanması için nedenleri bulunabilir. Kötüye kullanma olarak addettikleri böyle düzenlemeleri etkisiz kılmak için bazı Devletler, işlemin yapay olduğu görüşünü benimseyebilir ve bu nedenle de varlıkları işyeri ile etkili olarak bağlantılı değilmiş şeklinde değerlendirebilirler. Diğer bazı Devletler konumlarını, 2'nci fıkraya, düzenlemenin asıl olarak bu hükümden yararlanmak amacıyla yapıldığı durumlarda uygulanmayacağını belirten bir koşul eklemek suretiyle güçlendirebilirler. Aynı zamanda, hak veya varlığın böyle bir lokasyonla "etkili şekilde bağlantılı" olmasının gerekliliği, bunları muhasebe amaçları bakımından işyerinin defterlerine kaydetmekten daha fazlasını gerektirmektedir.

7. Bazı ülkeler, söz konusu enstrümanın, taraflarının özel bir ilişkisi olduğu durumlarda geleneksel olmayan belirli finansal enstrümanlardan elde edilen gelirlerle ilgilenirken zorluklarla karşılaşmışlardır. Bu ülkeler 21'inci Maddeye şu fıkrayı eklemek isteyebilirler:

> 3. Birinci fıkrada bahsedilen gelirin miktarı, 1'inci fıkrada değinilen kişiler ile bazı diğer kişiler arasındaki veya bunların her ikisiyle üçüncü bir kişi arasındaki özel ilişki nedeniyle, böyle bir ilişkinin olmadığı durumda üzerinde mutabık kalınacak miktarı (eğer varsa)

1 Kazançlarının İşyerlerine Atfedilmesi, OECD, Paris 2010

aştığında, Madde hükümleri sadece son bahsedilen miktara uygulanacaktır. Bu durumda ilave ödeme, Anlaşmanın diğer hükümleri dikkate alınarak, her bir Akit Devletin mevzuatına göre vergilendirilecektir.

Bu ilave fıkranın dâhil edilmesi, bağımsız kişiler arasındaki veya Anlaşmanın diğer hükümleri kapsamındaki yenilikçi finansal işlemlerin ele alınması bakımından hiçbir etkisi olmayacaktır.

8. Bu fıkra, diğer Maddelerde ele alınmayan gelirlerin vergilendirilmesiyle ilgili hükümlerin işlemesini, aynı 11'inci Maddenin 6'ncı fıkrasının faizlerin vergilendirilmesiyle ilgili hükümlerin işlemesini kısıtladığı gibi kısıtlamaktadır. Genel olarak, 11'inci Maddeye ilişkin Yorumun 33 ve 34'üncü paragraflarında dile getirilen ilkeler aynı zamanda bu fıkraya da uygulanır.

9. Kısıtlama 21'inci Maddeye tâbi olacak herhangi bir gelire uygulanabilecekse de, uygulamada nafaka ödemeleri veya sosyal sigorta ödemeleri gibi ödemelere uygulanabileceği öngörülmemiş; fakat olasılıkla en çok da geleneksel olmayan belirli mali araçların eğer özel ilişki olmasaydı mutabık kalınmayacak olan durumlarda ve koşullarda düzenlendiğinde söz konusu olacaktır (11'inci Maddeye ilişkin Yorumun 21.1'inci paragrafına bakınız).

10. 21 inci Maddedeki kısıtlama, 11'inci Maddedeki kısıtlamadan iki önemli nedenle farklıdır. Birincisi, fıkra, gerekli koşulların var olduğu durumda geleneksel olmayan mali araçlar kapsamındaki bütün ödemelerin fazla olarak addedilmesine izin vermektedir. İkincisi, Faiz Maddesinin uygulanmasından çıkartılmış olan gelir, 11'inci Maddeye ilişkin Yorumun 35 ve 36'ncı paragraflarında açıklandığı gibi yine de Anlaşmanın başka bir Maddesine tabii olabilecektir. Aksi takdirde 21'nci Maddenin uygulanacağı gelir, tanımı itibariyle başka bir Maddeye tâbi değildir. Dolayısıyla, eğer 21'inci Maddedeki kısıtlama, gelirin bir kısmını o Madde uygulamasından çıkarırsa, Anlaşmanın 6'ncı Maddesinden 20'nci Maddesine kadarı (20'nci Madde dâhil) o gelire hiç uygulanamaz ve söz konusu gelir her bir Akit Devletin kendi iç mevzuatı kapsamında vergilendirilebilir.

11. Ancak, Anlaşmanın 23'üncü (Çifte Vergilendirmeden Muafiyet), 25'inci (Karşılıklı nlaşma Usulü) ve 26'ncı Maddesi (Bilgi Değişimi) gibi diğer hükümleri bu tür gelirlere uygulanmaya devam edecektir.

12. [Kaldırıldı]

Madde ile İlgili Çekinceler

13. *Avustralya*, *Kanada*, *Şili*, *Meksika*, *Yeni Zelanda*, *Portekiz* ve *Slovak Cumhuriyeti* Madde hakkındaki pozisyonlarını saklı tutmaktadırlar ve kendi ülkelerindeki kaynaklardan doğan gelirleri vergilendirme hakkını sürdürmek istemektedirler.

14. *Finlandiya* ve *İsveç* kendi ülkelerinde mukim olmayanlara yapılan yıllık irat ödemelerini ve benzeri ödemeleri, eğer bu ödemeler kendi ülkelerinde yapılmış emeklilik sigortalarından dolayı yapılıyorsa, vergilendirme hakkını uhdelerinde tutmak istemektedirler.

15. *Birleşik Krallık*, mukimleri tarafından vakıf veya müteveffaların terekelerinin idaresi nedeniyle mukim olmayanlara sağlanan gelirleri vergilendirme hakkını uhdesinde tutmak istemektedir.

16. [Kaldırıldı]

17. *Birleşik Devletler*, her iki Devletteki çocuk için nafaka ödemelerine muafiyet verme hakkını saklı tutmaktadır.

.

SERVETİN VERGİLENDİRİLMESİ İLE İLGİLİ 22'NCİ MADDEYE İLİŞKİN YORUM

1. Madde, terekeler ve miras bırakılanlarla hediyeler üzerindeki vergilerler ve intikal vergileri hariç olmak üzere, sadece sermaye üzerindeki vergileri ele almaktadır. Maddenin uygulandığı servet vergileri 2'nci Maddede değinilenlerdir.

2. Servet üzerindeki vergiler genellikle servet gelirlerinin tamamlayıcı vergilendirilmesini oluşturmaktadır. Dolayısıyla, ilke olarak servetin belirli bir unsuruna, o servet unsurundan edinilen geliri vergilendirmeye hakkı olan Devlet vergi salabilmektedir. Ancak, gelirin tüm kalemleri münhasıran bir Devlette vergilendirilmediğinden, sadece bu sınıflandırmadaki gelirin vergilendirilmesiyle ilgili kurallara atıf yapmak olanaklı değildir.

3. Dolayısıyla Madde, sıralamada birinci olarak, bulunduğu Devlette vergilendirilebilen varlıkları saymaktadır. Bu kategoriye 6'ncı Maddede değinilen, bir AkitDevlet mukiminin sahibi olduğu taşınmaz mallar (1'inci fıkra) ve Akit Devletin teşebbüsünün diğer Akit Devletteki işyerinin ticari varlığının bir parçasını oluşturan taşınmaz mallar dahildir. (2'nci fıkra)

3.1 2'nci fıkranın amaçları bakımından varlık, "ekonomik" sahipliği, Komitenin, Kazançların İşyerlerine Atfedilmesi[1] (özellikle raporun 1'inci kısmının 72 ila 97'nci paragraflarına bakınız) başlıklı raporunda geliştirilmiş ilkeler kapsamında 7'nci Maddenin 2nci fıkrasının uygulama amacı bakımından o işyerine tahsis edilmekteyse, işyerinin ticari varlığını oluşturacaktır. Bu fıkra bağlamında, varlığın "ekonomik" sahipliği, gelir vergisi bakımından, beraberindeki hak ve yükümlülüklerle birlikte başka bir teşebbüsün sahipliğine denktir (örneğin, varlığın sahipliğine atfedilebilen herhangi bir gelir, herhangi bir amortismanın hak edilmesi ve potansiyel olarak varlığın değer kazanması ve kaybetmesinin kazanç ve kayıplarına açık olmak). Dolayısıyla varlığın işyeri için muhasebe amacıyla hazırlanmış bilançoya kaydedilmiş olması gerçeği bile tek başına, onun o işyeriyle etkin bir şekilde bağlantılı olduğu sonucunu çıkarmaya yeterli değildir.

3.2 Sigortacılık faaliyetleri göstermekte olan bir teşebbüsün işyerine gelince, varlığın, işyerinin ticari varlığının bir parçasını meydana getirip getirmediğinin belirlenmesi, Komite Raporunun 4'üncü Kısmında söz konusu hak veya varlıktan edinilen gelir veya kazancın, ona atfedilen yatırım varlıklarının miktarının işyerine getirisini belirlerken hesaba katılıp katılmayacağıyla ilgili olarak öngörülen kılavuzluğa uygun şekilde yapılacaktır (Özellikle 4'üncü Kısmın 165 ve 170'inci paragraflarına bakınız). O kılavuzluk genel mahiyette olduğundan vergi otoriteleri, o kılavuzluğun, işyerinin ticari varlığının bir kısmını oluşturan belirli varlıkların saptanması amacıyla bir teşebbüs tarafından makul ve tutarlı bir şekilde uygulanmasını hesaba katacak esnek ve pragmatik bir yaklaşım uygulamayı düşünmelidirler.

4. Normal olarak, uluslararası trafikte işletilen gemiler ve uçaklar ile iç sulardaki taşımacılıkta kullanılan tekneler ile bu gemi, tekne ve uçakların işletilmesiyle ilgili menkul mallar, sadece o teşebbüsün etkin yönetim yerinin bulunduğu Devlette vergilendirilecektir (3'üncü fıkra). Bu kural, 8'inci Madde ve 13'üncü Maddenin 3'üncü fıkrasının hükmüne uygundur. 8'inci Maddenin 3'üncü fıkrasının, eğer deniz veya iç su taşımacılığı teşebbüslerinin etkin yönetim merkezinin bulunduğu yer bir gemi veya teknenin üzerindeyse uygulanacağı anlaşılmaktadır . Münhasır vergilendirme hakkını mukim olunan Devlete vermeyi veya ikamet kriteriyle etkin yönetim merkezinin bulunduğu yer kriterinin bir karışımını kullanmayı tercih edecek olan Akit Devletler, ikili anlaşmalarında 3'üncü fıkranın yerine, 8'inci Maddeye ilişkin Yorumun 2 ve 3'üncü fıkralarında önerilenlere benzer bir hüküm koymakta serbesttirler. Gemilerin, teknelerin ve uçakların işletilmesiyle ilgili gayrimenkul varlıklar, 1 inci fıkrada düzenlenen kurala göre bulundukları Devlette vergilendirilebilirler.

1 Kazançların İşyerlerine Atfedilmesi, OECD, Paris 2010

4.1 3'üncü fıkra, burada değinilen tekneleri, gemileri ve uçakları, kendi taşımacılık faaliyetleri için olsun veya bunları tam donanımlı, mürettebatlı ve ikmali tamamlanmış bir şekilde kiralamak suretiyle olsun, mülkün sahibi olan teşebbüsün kendisinin işlettiği durumlara uygulanmaktadır. Ancak, teknelere, gemilere ve uçaklara sahip olan teşebbüs bunları işletmediği zaman uygulanmaz (örneğin, teşebbüs, mülkü, Maddeye ilişkin Yorumun 5'inci fıkrasında değinildiği gibi başka bir kişiye, arazi olarak çıplak kiralanması durumu haricinde kiraladığında). Böyle bir durumda servet, 2'nci ve 4'üncü fıkralar kapsamına girecektir.

4.2 Üye ülkeler ikili anlaşmalarında 22'nci Maddenin bu tür durumlara uygulanmasına daha fazla açıklık getirme konusunda serbesttirler. Maddenin 3'üncü fıkrasının aşağıdaki alternatif şeklini kabul edebilirler (aynı zamanda 13'üncü Maddeye ilişkin Yorumun 28.1'inci ve 28.2'nci paragraflarına bakınız):

> 3. Etkin yönetim merkezinin bir Akit Devlette bulunduğu bir teşebbüsün ticari varlığının bir kısmını oluşturan varlığın temsil ettiği ve bu teşebbüs tarafından uluslararası trafikte işletilen gemi ve uçaklardan oluşan servet ile bu gemi ve uçakların işletilmesiyle ilgili menkul varlıklar, sadece o Devlette vergilendirilecektir.

5. 1'inci ve 3'üncü fıkralarda listelenen servet unsurlarına gelince, Madde, bunların ancak, sahibi olan kişinin mukim olduğu Akit Devlette vergilendirilebileceklerini düzenlemektedir (4'üncü fıkra).

6. İntifa hakkı verilmiş menkul varlıkların unsurlarına 4 üncü fıkra hükümleri uygulandığında iç mevzuatlar arasındaki farklılık nedeniyle çifte vergilendirme ortaya çıkarsa, ilgili Devletler karşılıklı anlaşma prosedürüne başvurabilir veya sorunu ikili müzakerelerle çözebilirler.

7. Maddede borçların düşülmesiyle ilgili bir kural düzenlenmemiştir. OECD üyesi ülkelerin mevzuatları böyle bir indirim için ortak çözüme izin vermeyecek kadar birbirinden farklıdır. Vergi mükellefi ile alacaklının aynı Devletin mukimi olmadığı zaman ortaya çıkabilen borçların düşülmesi sorunu, 24'üncü Maddenin 4'üncü fıkrasında ele alınmaktadır.

8. [Yeniden numaralandı]

Madde ile İlgili Çekinceler

9. *Finlandiya*, Fin şirketlerinin hisseleri üzerindeki hakları veya diğer kurumsal hakları, bu hisselerin sahipliğinin ve diğer kurumsal hakların Finlandiya'da yer alan ve şirketin elinde bulunan taşınmaz mallardan yararlanma hakkını verdiği durumda vergilendirme hakkını saklı tutmaktadır.

10. *Yeni Zelanda*, *Portekiz* ve *Türkiye*, bu Madde hakkındaki konumlarını, servet üzerinden vergi uygulayacak olurlarsa ve uyguladıkları zaman için saklı tutmaktadır.

11. *Fransa*, 4'üncü fıkra hükümlerini kabul etmekte ancak Fransa'da mukim bir şirketin büyük bir iştirakini oluşturan hisse veya hakların ya da varlıkları asıl olarak Fransa'da bulunan gayri menkul varlıklardan oluşan şirkete ait hisseler ve hakların vergilendirilmesiyle ilgili kendi mevzuatını uygulama olanağını uhdesinde tutmak istemektedir.

12. *Danimarka*, *Norveç* ve *İsveç*, sahibinin, hava taşımacılık konsorsiyumu İskandinav Hava Yolları Sisteminin (SAS) olduğu durumlarda, uluslararası trafikte çalıştırılan uçakların temsil

ettiği sermayeyle ilgili özel hükümler dâhil etme hakkını saklı tutmaktadır.

13. *İspanya*, varlıkları asıl olarak İspanya'da bulunan gayrimenkul varlıklardan oluşan bir şirkete ait veya sahibine İspanya'da bulunan gayrimenkul yararlanma hakkı veren ya da İspanya'da mukim bir şirketin kayda değer bir iştirakini temsil eden hisselerin veya diğer hakların temsil ettiği serveti vergilendirme hakkını saklı tutmaktadır.

14. *Yunanistan*, sevkiyata ilişkin özel durumu göz önünde tutarak, Anlaşmanın uluslararası trafikteki gemilerin ve gemilerin işletilmesiyle ilgili menkul varlıkların temsil ettiği servetle ilgili hükümlere ilişkin hareket serbestisini saklı tutacaktır.

ÇİFTE VERGİLENDİRMENİN ÖNLENMESİ YÖNTEMLERİ İLE İLGİLİ MADDE 23A VE MADDE 23B'YE İLİŞKİN YORUM

I. Başlangıç açıklamaları

A. Maddelerin kapsamı

1. Bu Maddeler hukuki çifte vergilendirme olarak adlandırılan, aynı kişinin elinde bulunan aynı gelir veya servetin birden fazla Devlet tarafından vergilendirilmesini ele almaktadır.

2. Bu durumlar, özellikle ekonomik çifte vergilendirme denilen, iki farklı kişinin aynı gelir veya servet üzerinden vergilendirilmesinden ayırt edilmelidir. Eğer iki Devlet ekonomik çifte vergilendirmenin sorunlarını çözmek isterse, bunu ikili müzakerelerle yapmalıdır.

3. Uluslararası hukuki çifte vergilendirme üç durumda ortaya çıkabilir:

a) Her bir Akit Devletin aynı kişiyi tüm dünya geliri veya serveti üzerinden vergiye tâbi tutması durumu (eşzamanlı tam mükellefiyet, (bkz. aşağıda 4'üncü fıkra);

b) Bir kişinin bir Akit Devletin mukimi olduğu (R)[1] ve gelirini diğer Devlette edindiği veya servetine diğer Akit Devlette (S veya E) sahip olduğu ve her iki Devletin de bu gelir ve serveti vergilendirdiği durum (bkz. aşağıda 5'inci fıkra);

c) Her bir Akit Devletin, her iki Devletin de mukimi olmayan aynı kişiyi, bir Akit Devlette edindiği veya sahip olduğu gelirini veya servetini vergilendirdiği durum; bu örneğin, mukim olmayan bir kişinin bir Akit Devlette (E) gelir elde ettiği bir işyerine sahip olduğu veya diğer Akit Devlette (S) servet sahibi olduğu durumda bu sonucu doğurabilir (eşzamanlı dar mükellefiyet, bkz. aşağıda 11'inci paragraf).

4. (a) durumunda çelişki, 4'üncü Madden dolayı (b) durumundaki düzeye düşmüştür. Bunun nedeni Maddenin bir "Akit Devletin mukimi" terimini, kişinin ikametgâhı, yönetim yeri veya benzer mahiyette başka bir kriter nedeniyle iç mevzuat kapsamındaki vergi mükellefiyetine atıfla (4'üncü Maddenin 1'inci fıkrası) ve Anlaşma çerçevesinde iki Devletten hangisinin mukim olunan Devlet (R) olduğunu belirlemek için çifte mukimlik durumunun özel kriterini sıralayarak tanımlamasıdır (4'üncü Maddenin 2'nci ve 3'üncü fıkraları).

4.1 Ancak 4'üncü Maddenin sadece eşzamanlı tam vergi mükellefiyeti olaylarını ele almaktadır. Dolayısıyla (a) durumundaki çelişki, eğer aynı gelir kalemi iki ülkenin tam vergi mükellefiyetine ancak farklı zamanlarda tâbi olursa çözülemeyebilir. Sorun şu şekilde örneklenebilir. Devlet R1'in bir mukiminin kendisine sunulan çalışanlara yönelik bir hisse opsiyonundan vergilendirilebilir bir gelir elde ettiğini varsayın. Devlet R bu geliri, hisse opsiyonu verildiğinde vergilendirir. Bunun ardından kişi, opsiyon kullandığı zaman geliri vergilendiren Devlet R2'nin mukimi olur. Bu durumda kişi her bir Devlet tarafından o Devletin mukimi olduğunda vergilendirilmiştir ve 4'üncü Madde sorunla ilgilenmemektedir çünkü iki Devlette eşzamanlı mukim statüsü söz konusu değildir.

4.2 Bu durumdaki çelişki "b" durumundaki düzeye düşürülecek ve opsiyonun ilgili olduğu istihdam kapsamındaki hizmetlerin bir Akit Devlette, o Devlet tarafından 15'inci Madde kapsamında vergilendirilebilir olacak şekilde verildiği ölçüye göre çözülecektir, çünkü o Devlet ilgili istihdam hizmetinin yerine getirildiği yerdir. Gerçekten de, böyle bir durumda hizmetlerin

1 Madde 23A ve 23B üzerine Yorum boyunca "R" harfi Anlaşma kapsamında mukim olunan Devlet, "S" kaynak Devlet veya bulunulan ülke ve "E" de işyerinin bulunduğu Devlet yerine kullanılmaktadır.

verildiği Devlet, diğer Devlet tarafından çifte vergilendirmenin engellenmesi amacı açısından kaynak Devlet olacaktır. Birinci Devletin aynı anda vergilendirme yapmasının önemi yoktur (bkz. 32.8'inci paragraf). Aynı zamanda, o Devletin kaynak Devlet olarak değil de mukim olunan Devlet olarak vergilendirmeyi düşünüyor olmasının da önemi yoktur (8'inci paragrafın son cümlesine bakınız).

4.3 Ancak, ilgili istihdam hizmeti iki Devlette de ifa edilmediyse, çelişki kaynak-ikametgâh vergilendirmesi arasında olmayacaktır. Böyle bir durumla başa çıkmak için karşılıklı anlaşma prosedürünü kullanılabilecektir. Olayı çözmek için kullanılabilecek bir yol da, iki Devletin yetkili makamlarının, her bir Devletin, gelirin, çalışanın o diğer Devletin mukimi olduğu dönem sırasında verdiği hizmetlerle ilgili kısmına, diğer Devletin vergilendirdiği ikametgâh temelli vergiyle ilgili olarak, muafiyet sağlaması konusunda anlaşmasıdır. Böylece, yukarıdaki örnekte, eğer ilgili hizmetler kişinin Devlet R2'nin mukimi olmaya başlamasından önce üçüncü Devlette verildiyse, Devlet R2'nin yetkili makamı için, istihdam gelirlerinin üçüncü Devlette verilmiş hizmetlerle ilgili kısmına tahakkuk ettirdiği Devlet R1 vergisi için indirim sağlaması (ya mahsup ya da istisna yöntemiyle), bu hizmetlerin verildiği zaman vergi mükellefi, o iki Devlet arasındaki anlaşmanın amaçları bakımından Devlet R2'nin değil de Devlet R1'in mukimi olduğundan dolayı, mantıklı olacaktır.

5. (b) durumundaki çelişki, vergilendirme hakkının Akit Devletler arasında paylaştırılmasıyla çözülebilir. Böyle bir paylaştırma, vergilendirme hakkından ya kaynak Devlet ya da bulunulan ülke (S) veya işyerinin bulunduğu Devlet (E) ya da mukim olunan Devlet (R) tarafından vazgeçilmesi veya vergilendirme hakkının iki Devlet arasında paylaşılması suretiyle yapılabilir. Anlaşmanın III ve IV'üncü Bölümlerinin hükümleri Madde 23A veya 23B hükümleriyle birlikte bu paylaştırmaya uygulanacaktır.

6. Gelir veya servetinin bazı kalemleri için Akit Devletlerden birine münhasır vergilendirme hakkı verilmiştir ve ilgili Madde, söz konusu gelir veya servetin "yalnızca" Akit Devlette "vergilendirileceğini" belirtmektedir.[1] "Sadece" bir Akit Devlette "vergilendirilecektir" ifadesi diğer Devletin vergilendirmesini olanaksız kılmakta, böylece çifte vergilendirme önlenmiş olmaktadır. Münhasır vergilendirme hakkının verildiği Devletler normal olarak vergi mükellefinin, 4'üncü Madde kapsamında mukim olduğu devlettir, yani Devlet R'dir. Fakat dört tane Maddede[2] münhasır hak, vergi mükellefinin 4'üncü Madde kapsamında mukim olmadığı diğer Akit Devlete (S) verilebilir.

7. Gelir ve servetin diğer kalemleri için vergilendirme hakkının tahsisi münhasır değildir ve ilgili Maddede söz konusu gelir veya servetin, vergi mükellefinin 4'üncü Madde kapsamında mukim olmadığı Akit Devlette (S veya E) "vergilendirilebileceği" belirtilmektedir. Böyle durumlarda mukim olunan Devlet (R) çifte vergilendirmenin önlenmesi için indirim vermelidir. Madde 23A'nın 1'inci ve 2'nci fıkraları ve Madde 23B'nin 1'inci fıkrası gerekli indirimin verilmesi için tasarlanmıştır.

8. Madde 23A ve Madde 23B, Devlet R'nin mukiminin gelirini diğer Akit Devlet E veya S'den edindiği veya bu Devletlerde servet sahibi olduğu (Anlaşmadaki anlamıyla mukim olmadığı Devlette) ve bu gelir veya servetin Anlaşmaya göre diğer Devlet E'de veya S'de vergilendirilebildiği duruma uygulanır. Dolayısıyla Maddeler sadece mukim olunan Devlete uygulanır ve diğer Akit Devletler E veya S'nin nasıl davranması gerektiğini göstermez.

1 Madde 7'nin 1'inci fıkrasına, Madde 8'in 1'inci ve 2nci fıkralarına, Madde 12'nin 1'inci fıkrasına, Madde 13'ün 3üncü ve 5'inci fıkralarına, Madde 15'in 1'inci ve 2nci fıkralarının birinci cümlesine, Madde 18'e, Madde 19'un 1'inci ve 2nci fıkralarına, Madde 21'in 1'inci fıkrasına ve Madde 22'nin 3üncü ve 4üncü fıkralarına bakınız.

2 Madde 8'in 1'inci ve 2nci fıkralarına, Madde 13'ün 3üncü fıkrasına, Madde 19'un 1'inci ve 2nci fıkralarının "a" bendine ve Madde 22'nin 3üncü fıkrasına bakınız.

9. Akit Devlet R'nin mukiminin, gelirini, yine bu Devletten diğer Akit Devlet E'deki işyeri üzerinden edindiği durumda, Devlet E bu geliri (Devlet R'de bulunan gayrimenkul varlıklardan elde edilen gelir hariç), eğer söz konusu işyerine atfedilebiliyorsa (21'inci Maddenin 2'nci fıkrası) vergilendirebilir. Bu durumda aynı zamanda da Devlet R, söz konusu gelirin aslen Devlet R'de doğmuş olması gerçeğine karşın Devlet E'deki işyerine atfedilebilen gelir için Madde 23A ve Madde 23B kapsamında indirim vermelidir (21'inci Maddeye ilişkin yorumun 5'inci fıkrasına bakınız). Ancak, Akit Devletlerin, istisna yöntemini uygulayan Devlet R'ye, 10'uncu ve 11'inci Maddenin 2'nci fıkrasında belirlenen limitler dâhilinde, temettü ve faizin kaynağı olan Devlet olarak sınırlı vergilendirme hakkı verdiği durumda (21'inci Maddeye ilişkin yorumun 5'inci fıkrasına bakınız), iki Devlet, Devlet E tarafından Devlet R'de tahakkuk ettirilmiş vergi için Madde 23A'nın 2'nci fıkrası veya Madde 23B'nin 1'inci fıkrası doğrultusunda mahsup hakkı verilmesi konusunda anlaşacaktır.

10. Devlet R'nin mukiminin gelirini üçüncü Devlet E'de sahip olduğu bir işyeri üzerinden edindiği durumda, Devlet E bu geliri (üçüncü Devlette bulunan gayrimenkul varlıktan edinilen gelir hariç), eğer o işyerine atfedilebiliyorsa vergilendirebilir (21 inci Maddenin 2 nci fıkrası). Devlet R, Devlet E'deki işyerine atfedilebilen gelirle ilgili olarak Madde 23A ve Madde 23B kapsamında indirim vermelidir. Anlaşmada, Akit Devlet E'nin, gelirlerin doğduğu üçüncü ülkede tahakkuk ettirilmiş vergiler için indirim vermesine dair hiçbir hüküm bulunmamaktadır ama 24'üncü Maddenin 3 üncü fıkrası kapsamında, Devlet E'nin iç mevzuatında (çifte vergilendirme anlaşmaları hariç) kendi mukimleri için sağlanan herhangi bir indirimin aynı zamanda Devlet R'nin bir teşebbüsünün Devlet E'deki işyeri için de verilmesi gerekmektedir (24'üncü Maddeye ilişkin Yorumun 67 ila 72'nci paragraflarına bakınız).

11. Yukarıdaki 3'üncü fıkradaki (c) durumuna ilişkin çelişki, 1'inci Madde kapsamında sadece bir veya her iki Devletin mukimi olanlara uygulanacağından, anlaşmanın kapsamı dışındadır. Ancak karşılıklı anlaşma prosedürü uygulayarak çözümlenebilir (aynı zamanda yukarıda 10'uncu paragrafa bakınız).

B. Çifte vergilendirmenin önlenmesi yöntemlerinin tarifi

12. Var olan anlaşmalarda çifte vergilendirmenin önlenmesi için vergi mükellefinin mukim olduğu Devlet tarafından iki ana ilke izlenmektedir. Kolaylık olması bakımından aşağıda sadece gelir vergisine değinilmekteyse de, ilkeler aynı şekilde servet vergisine de uygulanmaktadır.

1. İstisna İlkesi

13. İstisna ilkesi kapsamında mukim olunan Devlet R, anlaşmaya göre Devlet E veya S tarafından vergilendirilebilen geliri vergilendirmemektedir (tabi ki aynı şekilde sadece Devlet E veya S tarafından vergilendirilebilecek geliri de; yukarıda 6 ncı paragrafa bakınız).

14. İstisna ilkesi iki temel yöntemle uygulanabilir:

a) Devlet E veya S'de vergilendirilebilen gelir, kendi vergileri bakımından Devlet R tarafından hiç hesaba katılmaz. Devlet R'nin, gelirin geri kalanına uygulanacak vergiyi belirlerken bu şekilde istisna tutulmuş geliri göz önünde bulundurma hakkı yoktur. Bu yönteme "tam istisna" denir.

b) Devlet E veya S'de vergilendirilebilen gelir, Devlet R'de vergilendirilmez ama Devlet R, gelirin geri kalanına uygulanacak vergiyi belirlerken söz konusu geliri göz önünde bulundurma hakkını saklı tutmaktadır. Bu yönteme "artan oranlı istisna" denir.

2. Mahsup İlkesi

15. Mahsup ilkesi kapsamında mukim olunan ülke R, vergisini, vergi mükellefinin, anlaşmaya göre diğer Devlet E veya S'den elde ettiği ve bu devletlerde vergilendirilen gelirlerini de dâhil edip (ama sadece Devlet S'de vergilendirilebilecek olan geliri dâhil etmeksizin; yukarıda 6'ncı paragrafa bakınız) toplam geliri temelinde hesaplamaktadır. Sonra da bu diğer Devlette ödenmiş vergi için kendi vergisinden indirime izin verir.

16. Mahsup ilkesi iki temel yöntemle uygulanabilir:

a) Devlet R, diğer Devlette vergilendirilebilen gelir üzerinden ödenmiş verginin toplam miktarından indirim hakkı tanır. Bu yönteme, "tam mahsup" denir.

b) Devlet R tarafından diğer ülkede ödenmiş vergi için tanınan indirim, diğer Devlette vergilendirilebilen gelire karşılık gelen kısmıyla sınırlandırılmıştır. Bu yönteme "basit mahsup" denir.

17. Temelde, iki yöntem arasındaki değişiklik, mahsup yöntemlerinde vergiye bakılırken istisna yöntemlerinde gelire bakılıyor olmasıdır.

C. Yöntemlerin işleyişi ve etkileri

18. Rakamlarla verilecek bir örnek çeşitli yöntemlerin etkilerinin anlatılmasını kolaylaştıracaktır. Toplam gelirin 100.000 olduğunu, bunun 80.000'inin bir Devletten (mukim olunan Devlet R) ve 20.000'inin diğer Devlette kaynaklandığını (kaynak Devlet S) kabul edelim. Devlet R'de 100.000'lik gelirin vergi oranının yüzde 35 olduğunu ve 80.000'lik gelirinkinin de yüzde 30 olduğunu düşünün. Ayrıca, Devlet S'de vergi oranının ya yüzde 20 – olay (i) – veya yüzde 40 (olay (ii) – olduğunu, dolayısıyla orada 20.000 üzerinden ödenecek verginin sırasıyla, olay (i) için 4.000, olay (ii) için 8.000 olduğunu varsayalım.

19. Eğer vergi mükellefinin toplam geliri olan 100.000 Devlet R'de doğmuşsa, vergisi 35.000 olacaktır. Eğer aynı miktarda geliri olmuşsa ama yukarıda belirtildiği gibi elde edilmişse ve Devlet R'nin iç mevzuatında hiç indirim verilmemişse ve Devlet R ile Devlet S arasında hiçbir anlaşma yoksa, toplam vergi miktarı, olay (i) için 35.000 artı 4.000 = 39.000 ve olay (ii) için 35.000 artı 8.000 = 43.000 olacaktır.

1. İstisna yöntemleri

20. İstisna yöntemlerinde Devlet R vergilendirmesini, toplam gelirin, anlaşmanın çeşitli Maddelerine göre, vergilendirme hakkı bulunan kısmıyla, yani 80.000 ile sınırlandırmaktadır.

a) Tam istisna

Devlet R, 80.000'e, bu miktar için geçerli vergi oranı olan yüzde 30'u uygulayacaktır.

	Olay (*i*)	Olay (*ii*)
Devlet R'deki vergi, 80,000'in %30'u	24,000	24,000
Artı Devlet S'deki vergi	4,000	8,000
Toplam vergiler	28,000	32,000
Devlet R tarafından tanınan indirimin miktarı	11,000	11,000

b) Artan oranlı istisna

Devlet R 80.000'e nerede doğarsa doğsun toplam gelir (100,000) için geçerli vergi oranı olan yüzde 35'i uygulayacaktır.

	Olay (*i*)	Olay (*ii*)
Devlet R'deki vergi, 80,000'in %35'i	28,000	28,000
Artı Devlet S'deki vergi	4,000	8,000
Toplam vergiler	32,000	36,000
Devlet R tarafından tanınan indirimin miktarı	7,000	7,000

21. Her iki olayda da Devlet S'deki verginin düzeyi, Devlet R'nin vazgeçtiği vergi miktarını engellememektedir. Eğer Devlet S'den kaynaklanan gelirin vergisi Devlet S'de, Devlet R tarafından tanınacak indirimden daha düşükse – olay a (i), a (ii) ve b (i) – bu, vergi mükellefinin, gelirlerinin tamamını sırf Devlet R'den edinmiş olması durumundan daha lehine olacaktır. Tersi durumda – olay b (ii) – vergi mükellefi daha dezavantajlı olacaktır.

22. Örnek aynı zamanda, Devlet R'nin tam istisna yöntemini uyguladığı durumda verilecek indirimin, Devlet S'deki vergi oranları Devlet R'dekinden daha yüksek olsa bile, Devlet S'de tahakkuk ettirilen vergiden daha yüksek olabileceğini göstermektedir. Bunun nedeni tam istisna

yönteminde sadece Devlet R'nin Devlet S'deki gelir için koyduğu vergiden feragati değil (artan oranlı istisnadaki gibi 20.000'in yüzde 35'i 7000) ama aynı zamanda kalan gelirin (80.000) vergisinin Devlet R'de iki gelir düzeyine uygulanan oranlardaki farka karşılık gelen miktarda (35 eksi 30 = yüzde 5'in 80.000'e uygulanması = 4.000) düşürülmüş olmasıdır.

2. Mahsup yöntemleri

23. Mahsup yöntemlerinde Devlet R vergi mükellefinin toplam gelirini vergilendirme hakkını saklı tutmakta, ama uygulanan vergiden indirimine izin vermektedir.

a) Tam mahsup

Devlet R, vergiyi 100.000'lik toplam gelir üzerinde yüzde 35 oranında hesaplamakta ve Devlet S'de oradaki gelir üzerinden ödenecek verginin indirimine izin vermektedir.

	Olay (i)	Olay (ii)
Devlet R'deki vergi, 100,000'in %35'i	35,000	35,000
Eksi Devlet S'deki vergi	- 4,000	- 8,000
Ödenecek vergi	31,000	27,000
Toplam vergiler	35,000	35,000
Devlet R tarafından tanınan indirimin miktarı	4,000	8,000

b) Basit mahsup

Devlet R toplam 100.000 olan gelir üzerinden yüzde 35 vergi hesaplamakta ve Devlet S'de elde edilen gelire ilişkin ödenecek verginin Devlet R'de, Devlet S'den edinilmiş gelire atfedilebilir kısmını hiçbir durumda geçmeyecek şekilde indirilmesine izin vermektedir (azami indirim). Azami indirim 20.000'in yüzde 35'i 7.000 olacaktır.

	Olay (*i*)	Olay (*ii*)
Devlet R'deki vergi, 100,000'in %35'i	35,000	35,000
Eksi Devlet S'deki vergi	- 4,000	
Eksi azami vergi		- 7,000
Ödenecek vergi	31,000	28,000
Toplam vergiler	35,000	36,000
Devlet R tarafından tanınan indirimin miktarı	4,000	7,000

24. Mahsup yöntemlerinin istisna yöntemlerine kıyasla bir karakteristiği, Devlet R'nin hiçbir zaman Devlet S'de ödenecek vergiden daha fazlası için indirime izin vermek zorunda olmamasıdır.

25. Devlet S'de ödenecek verginin Devlet R'deki, Devlet S'den kaynaklanan gelirin vergisinden daha düşük olduğu durumda (azami indirim), vergi mükellefi her zaman, sanki bütün geliri sadece Devlet R'den etmiş gibi sadece Devlet R'de vergilendirilecek olsaydı ödeyecek olduğuyla aynı miktarda vergi ödemek zorunda olacaktır.

26. Devlet R tam mahsup uygularken Devlet S'de ödenecek verginin daha yüksek olması durumunda, en azından Devlet R'de ödenecek vergi Devlet S'de ödenecek vergi kadar yüksekse veya daha da yüksekse, aynı sonuç elde edilir.

27. Devlet S'de ödenecek verginin daha yüksek olduğu ve mahsubun da sınırlı (basit mahsup) olduğu durumda, vergi mükellefi, Devlet S'de ödenmiş verginin tamamı için indirim almayacaktır. Böyle bir durumda vergi mükellefi için sonuç, gelirinin tamamının Devlet R'de doğmuş olduğu durumdakinden daha da az lehte olacaktır ve dolayısıyla basit mahsup yöntemi artan oranlı istisna yöntemiyle aynı etkiye sahip olacaktır.

Tablo 23-1 Yukarıdaki farklı durumlardaki vergi miktarı

A. R Devletinden gelen bütün gelir	Toplam vergi = 35,000	
B. iki Devletten gelen gelir, R Devletinden 80,000 ve S Devletinden 20,000	Vergi S Devletinde doğmuş ise toplam vergi	
	4,000 (olay *(i)*)	8,000 (olay *(ii)*)
Anlaşma yok (19)[1]	39,000	43,000
Tam istisna (20*a)*	28,000	32,000
Artan oranlı istisna (20*b)*	32,000	36,000
Tam mahsup (23*a)*	35,000	35,000
Basit mahsup (23*b)*	35,000	36,000

1 Parantez içindeki rakamlar bu Yorumdaki paragraf numaralarıdır.

Tablo 23-2 Mukim olunan devlet tarafından vazgeçilen vergi miktarı

	S Devletinde eğer vergi doğmuş ise	
	4,000 (olay*(i)*)	8,000 (olay*(ii)*)
Anlaşma Yok	0	0
Tam istisna (20*a)*[1]	11,000	11,000
Artan oranlı istisna (20*b)*	7,000	7,000
Tam mahsup (23*a)*	4,000	8,000
Basit mahsup (23*b)*	4,000	7,000

1 Parantez içindeki rakamlar bu Yorumdaki paragraf numaralarıdır.

D. Maddelerde önerilen yöntemler

28. OECD ülkeleri arasında imzalanan anlaşmalarda önde gelen her iki ilke de uygulanmıştır. Bazı Devletler birincisini, bazıları da ötekini tercih etmektedirler. Kuramsal olarak tek bir ilke olması daha arzu edilen bir durumdur ama değinilen tercihlerden dolayı her bir Devlet kendi seçimlerini yapması için serbest bırakılmıştır.

29. Öte yandan, kullanılan her bir önde gelen ilkeyi temel alan yöntemlerin sayısının sınırlandırılmasının önemli olduğu anlaşılmıştır. Bu sınırlandırmanın ışığında, Maddeler, üye ülkelerin şu iki yöntem arasında seçim yapmakta serbest olacağı bir şekilde düzenlenmiştir:

- Artan oranlı istisna yöntemi (Madde 23A) ve
- Basit mahsup yöntemi (Madde 23B).

30. Eğer her iki Akit Devlet de aynı yöntemi benimserse, ilgili Maddeyi anlaşmaya dâhil etmek yeterli olacaktır. Diğer taraftan, her iki Akit Devlet farklı yöntemleri benimserlerse, her iki Madde de tek bir Madde halinde birleştirilebilir ve Devletin adı, o Devletin benimsediği yönteme göre Maddenin uygun bir yerine eklenmelidir.

31. Akit Devletler iki yöntemin bir bileşimini kullanabilirler. Böyle bir birleşim, 10'uncu ve 11'inci Maddeler kapsamında diğer Akit Devlet S'de sınırlı vergiye tabi olabilecek gelir söz konusu olduğunda genellikle istisna yöntemini kullanan Akit Devlet R için gerçekten de gereklidir. Bu durumda Madde 23A'nın 2'nci fıkrasında, diğer Akit Devlet S'de tahakkuk

ettirilen sınırlı vergi için bir mahsup öngörülmektedir (Ancak, 10'uncu Maddeye ilişkin Yorumun 67.1 ila 67.7'nci paragraflarında değinilenlere benzer hükümlerin benimsendiği Akit Devletlerde, Gayrimenkul Yatırım Ortaklıklarının (REIT) temettü dağıtımları için Madde 23A'nın 1'inci ve 2'nci fıkralarında ayarlama yapmak gerekebilecektir). Dahası, genellikle istisna yöntemini benimseyen Devletler belirli gelir kalemlerini istisnadan hariç tutmak ve bu kalemlere mahsup yöntemini uygulamak isteyebilirler. Bu durumda Madde 23A'nın 2'nci fıkrası, bu gelir kalemlerini içerecek şekilde değiştirilebilir.

31.1 İkinci fıkranın bu şekilde değiştirilebileceğinin bir örneği, genellikle istisna yöntemini benimseyen bir Devletin, o yöntemin, anlaşmanın imzalandığı tarihten sonra diğer Devlette getirilen bir vergi önlemi nedeniyle o diğer Devlette tercihli vergiden yararlanan bir gelir kalemine uygulanmaması gerektiğini değerlendirdiği durumdur. Bu gelir kalemlerinin dâhil edilmesi için 2'nci fıkra aşağıdaki gibi değiştirilebilir:

2. Bir Akit Devlet mukimi, aşağıdaki özelliklerde bir gelir elde ettiğinde, buradakilerden ilk bahsedilen Devlet, o mukimin gelirine uygulanan vergiden, diğer Devlette ödenmiş vergiye eşit bir tutarın indirilmesine izin verecektir:

a) 10 ve 11'nci Madde hükümleri uyarınca göre Akit Devlette vergilendirilebilen veya

b) Bu anlaşma hükümleri uyarınca, diğer Akit Devlette vergilendirilebilen, ancak aşağıdaki gibi bir vergi önlemi nedeniyle bu diğer Devlette tercihli vergiden yararlanan gelirler

(i) diğer Akit Devlet tarafından anlaşmanın imza edildiği tarihten sonra getirilmiş bir vergi önlemi ve

(ii) O Devletin, gelir kalemi o şekilde elde edilmeden önce ve diğer devletle görüşmelerden sonra, diğer Akit Devletin yetkili makamlarına fıkranın uygulanacağına dair bildirimde bulunduğu bir vergi önlemi.

İlk bahsedilen Devlet, söz konusu mukimin gelirine ilişkin vergiden, diğer Devlette ödenen vergi kadar bir indirime izin verecektir. Ancak, böyle bir indirim, verginin, indirim yapılmadan önce hesaplanmış ve diğer Devletten kaynaklanan bir gelir kalemine atfedilebilen kısmını aşmayacaktır.

32. İki Madde genel bir şekilde hazırlanmıştır ve istisna veya indirimin nasıl hesaplanacağı hakkında ayrıntılı kurallara yer vermemektedir. Bu husus iç mevzuata ve ilgili uygulamaya bırakılmıştır. Sadece anlaşmadaki bir sorunu çözmeyi gerekli görecek Akit Devletler, bunu ikili müzakerelerinde yapma konusunda serbest bırakılmışlardır.

E. Nitelendirme çatışmaları

32.1 Hem Madde 23A hem de 23B, bu anlaşmanın hükümlerine göre yerine göre gelir veya servet unsurlarının kaynak Devlette vergilendirilebileceği bir durumda, indirimin istisna ve mahsup yoluyla verilebilmesini gerekli kılmaktadır. Dolayısıyla, anlaşma kaynak Devlete, söz konusu unsuru vergilendirme yetkisi verdiğinde, mukim olunan Devletin de gelir veya servet unsuruyla ilgili olarak istisna veya mahsup yöntemini uygulama yükümlülüğü bulunmaktadır.

32.2 Her iki Maddede de kullanılmakta olan "bu anlaşmanın hükümlerine göre vergilendirilebilir" ifadesinin yorumu, mukim olunan Devletin ve kaynak Devletin özellikle aynı

gelir veya servet unsurunu anlaşma hükümleri bakımından farklı sınıflandırdığı durumlar ele alındığında önem arz etmektedir.

32.3 Bu bakımdan farklı durumların göz önünde bulundurulması gerekmektedir. Kaynak devletle mukim olunan Devlet arasındaki iç mevzuat farklılıkları nedeniyle belirli bir gelir veya servet unsuruyla ilgili olarak önceki uygulandığında, anlaşmanın mukim olunan devletinkiyle farklı hükümlerinin aynı gelir veya servet unsuruna uygulanmış olacağı durumda, gelir yine de anlaşma hükümlerine göre, bu hükümlerin kaynak Devlette yorumlanıp uygulandığı gibi vergilendirilmektedir. Böyle bir durumda, iki Madde de çifte vergilendirmeyi engelleyecek indirimin, iç mevzuattaki farklılıklardan kaynaklanan nitelendirme çelişkisine karşın, mukim olunan Devlet tarafından verilmesini gerekli kılmaktadır.

32.4 Bu nokta şu örnekle gösterilebilir. Bir ticari faaliyet Devlet E'deki bir işyeri üzerinden o Devlette kurulu bir ortaklık tarafından yürütülmektedir. Devlet R'de mukim olan bir ortak, bu ortaklıktaki haklarını elinden çıkarmaktadır. Devlet E mali açıdan ortaklığı değil ortakları muhatap almaktayken, Devlet R ortaklığı esas almaktadır. Dolayısıyla Devlet E, ortaklıktaki hakkın elden çıkartılmasını anlaşma bakımından, ortaklığın yürüttüğü ticari faaliyetin, o hakkın kaynağını oluşturan ve o Devlet olarak 13'üncü Maddenin 1'inci ve 2'nci fıkralarına göre vergilendirebileceği varlıklarının ortak tarafından elden çıkartılması şeklinde addetmektedir. Devlet R ise, ortaklığı vergiye tabi bir kişilik olarak ele aldığından, ortaklıktaki hakkın elden çıkarılmasını bir şirketteki hissenin elden çıkarılmasına benzer addetmektedir. Bu da 13'üncü Maddenin 5'inci fıkrası nedeniyle Devlet E tarafından vergilendirilemez. Bu durumda nitelendirme çelişkisi, münhasıran, ortaklığın iki Devletin iç mevzuatlarında farklı değerlendirilmesinden kaynaklanmaktadır ve Devlet E, Devlet R tarafından, elden çıkarmadan edinilen kazancı, Madde 23A ve Madde 23B'nin uygulanması bakımından "bu anlaşmanın hükümlerine göre vergilendirilebilir" addetmiş olarak görülmelidir. Dolayısıyla Devlet R, kendi iç mevzuatında elde çıkarmanın bir şirket tüzel kişisinin hisselerinin elden çıkarılması olarak değerlendirilmesine ve eğer Devlet E'nin nitelendirmesi Devlet R'ninkiyle tutarlı olsaydı Devlet R'nin Madde 23A ve Madde 23B kapsamında indirim vermek durumunda kalacak olduğu gerçeğine karşın, Madde 23A'ya göre istisna veya Madde 23B'ye göre mahsup hakkı vermelidir. Dolayısıyla, böyle bir durumda çifte vergilendirme oluşmayacaktır.

32.5 Ancak Madde 23A ve Madde 23B, kaynak Devletin, bir gelir kalemini, anlaşmanın mukim Devletin uyguladığından farklı bir hükmünü uygulayarak vergilendirdiği her durumda, mukim Devletin çifte vergilendirmeyi ortadan kaldırması gerekmemektedir. Örneğin, yukarıdaki örnekte eğer 13'üncü Maddenin 2'nci fıkrasının uygulanması bakımından, Devlet E ortaklığın ticari faaliyetlerini işe ait sabit bir yer üzerinden sürdürdüğünü addeder ama Devlet R ortaklığın Devlet E'de işe ait sabit bir yer olmadığı için 5'inci fıkranın uygulanacağını değerlendirirse, Devlet E'nin geliri, anlaşma hükmüne uygun vergilendirip vergilendirmediği konusunda gerçekte bir uyuşmazlık vardır. Benzeri, eğer Devlet E, 13'üncü Maddenin 2'nci fıkrasını uygularken "ticari varlığın bir parçasını oluşturmak" ifadesini, Devlet R'nin kendisine verdiği yoruma göre o ifadenin anlamına dâhil olmayan belirli varlıkları içerdiği şeklinde yorumlayacak olursa da söylenebilir. Gerçeklerin veya anlaşmanın hükümlerinin farklı yorumlanmasından sonuçlanan böyle çelişkiler, farklılığın anlaşma hükümlerinin farklı yorumlanması değil de yukarıdaki paragrafta tarif edildiği üzere farklı iç mevzuat hükümlerine dayanan nitelendirme çelişkilerinden ayrı tutulmalıdır. Önceki durumda Devlet R, Devlet E'nin, eğer Devlet R'nin gerçeklerin veya anlaşmanın yanlış yorumlanması olarak addettiği hükümler temelinde vergilendirme yaptıysa vergilendirmeyi anlaşma hükümlerine göre yapmamış olduğunu savunabilir. Devletler, aksi takdirde indirimle giderilmemiş çifte vergilendirme sonucunu doğuracak olan bu tip çelişkileri çözmek için 25'inci Maddenin (Karşılıklı Anlaşma Prosedürü) ve özellikle de onun 3'üncü fıkrasının hükümlerini kullanmalıdırlar.

32.6 "Bu anlaşmanın hükümlerine göre … vergilendirilebilen" ifadesi aynı zamanda, Madde 23A kapsamında ortaya çıkabilecek çifte vergilendirme olaylarıyla ilgili olarak da yorumlanmalıdır. Kaynak Devletin, anlaşma hükümlerinin kendisini aksi takdirde vergilendirme hakkının olacağı gelir veya servet unsurunu vergilendirmekten men ettiğini değerlendirdiği durumda mukim olunan Devlet, 23'üncü Maddenin 1'inci fıkrasının uygulanması bakımından gelir unsurunun, mukim olunan Devlet eğer kaynak Devletin yerinde olsaydı o geliri vergilendirme hakkına sahip olmak için anlaşmayı farklı uygulayacak olsaydı bile, anlaşma hükümlerine göre kaynak Devlet tarafından vergilendirilemeyecek olduğunu addetmelidir. Böylece, mukim olunan Devletin gelir kalemini 1'inci fıkra uyarınca istisna tutması gerekmemektedir. Bu, 23'üncü Maddenin çifte vergilendirmeyi ortadan kaldırmak olan temel işlevine uygun bir sonuçtur.

32.7 Bu durum yukarıdaki örneğin biraz uyarlanmışına atıf yaparak gösterilebilir. Devlet E'de o Devlette kurulmuş işe ait sabit bir yer üzerinden yine Devlet E'de kurulmuş bir ortaklık tarafından bir ticari faaliyet yürütülmekte ve Devlet R'de mukim bir ortak, ortaklıktaki bir hakkını elden çıkarmaktadır. Ancak, örnekteki gerçekleri değiştirince şimdi Devlet R ortaklığın kendisini değil ortakları muhatap almaktayken Devlet E'nin ortaklığı vergilendirilebilir bir tüzel kişi olarak gördüğü varsayılmaktadır. Ayrıca Devlet R'nin istisna yöntemini uygulayan bir Devlet olduğu varsayılmaktadır. Devlet E, ortaklığı bir tüzel kişilik gibi değerlendirerek ortaklıktaki hakkın elden çıkartılmasını şirket hissesinin elden çıkartılmasına benzer addetmekte ve 13'üncü Maddenin 5'inci fıkrası nedeniyle vergilendirememektedir. Öte yandan Devlet R, ortaklıktaki hakkın elden çıkartılmasının Devlet E tarafından, 13'üncü Maddenin 1'inci ve 2'nci fıkralarının uygulanabileceği ortaklık tarafından yürütülen ticari faaliyetlerin temelinde yatan varlıkların ortağı tarafından elden çıkartılması olarak vergilendirilebilir olması gerektiğini değerlendirmektedir. Devlet R, geliri 23'üncü Maddenin 1'inci fıkrası kapsamında istisna tutma yükümlülüğü olup olmadığını belirlerken yine de, anlaşma hükümlerinin Devlet E'nin milli iç mevzuatıyla ilgili olarak nasıl uygulandığı dikkate alındığında, o Devletin geliri anlaşma hükümlerine göre vergilendiremeyebileceğini hesaba katmalıdır. Dolayısıyla, Devlet R gelire muafiyet uygulamak zorunda değildir.

F. Zamanlama uyumsuzluğu

32.8 Anlaşmanın, kaynak Devletin belirli gelir ve servet unsurlarını vergilendirmesine izin veren hükümleri, bu verginin ne zaman tahakkuk ettirilmesi gerektiği konusunda bir kısıtlama getirmemektedir (örneğin 15'inci Madde'ye ilişkin Yorumun 2.2'nci fıkrasına bakınız). Hem Madde 23A hem de Madde 23B, bir gelir veya servet unsurunun anlaşma hükümlerine göre kaynak Devlet tarafından vergilendirilebileceği bir durumda indirimin verilmesini gerekli kıldığına göre bundan, bu indirimin, verginin kaynak Devlet tarafından ne zaman tahakkuk ettirildiğine bakılmaksızın verilmesinin zorunlu olduğu sonucu çıkar. Dolayısıyla mukim olunan Devlet, bu tür bir gelir veya servet unsuruyla ilgili çifte vergilendirme indirimini, kaynak Devlet bunları daha erken veya daha geç bir yılda vergilendirse bile mahsup ya da istisna yöntemiyle vermelidir. Ancak bazı Devletler ikili anlaşmalarında, Madde 23A ve 23B'nin lafzına uymamakta ve vergi anlaşmaları kapsamında verdikleri çifte vergilendirme indirimini iç mevzuatları kapsamında sağlananlarla ilişkilendirmemektedir. Bu ülkelerin yine de, aksi takdirde kaynak Devletin farklı vergilendirme yıllarında vergi tahakkuk ettirildiği durumların ortaya çıkabileceği çifte vergilendirmeyi giderecek başka yollar (örneğin karşılıklı anlaşma prosedürü) araması umulacaktır.

II. Madde 23 A Hükümlerineİlişkin Yorum (istisna yöntemi)

1'inci Fıkra

A. Mukim olunan devletin istisna tanıma yükümlülüğü

33. Maddede, mukim Devlet R'nin, Anlaşma uyarınca diğer devlet E veya S'de "vergilendirilebilen" geliri ve serveti vergiden istisna tutacağı öngörülmektedir.

34. Mukim olunan Devlet, buna göre Anlaşma uyarınca diğer Devlet tarafından vergilendirilebilen gelir ve serveti, vergilendirme hakkı bu diğer Devlette kullanılsın veya kullanılmasın, istisna etmelidir. Bu yöntem, mukim devleti diğer Devletteki fiili vergilendirme durumuna ilişkin araştırmalar yürütmekten kurtarması nedeniyle, en uygulanabilir yöntem olarak kabul edilir.

34.1 Mukim olunan Devlete uygulanan, gelir veya servetin belirli bir unsurunu istisna etme yükümlülüğü, bu unsurun Anlaşma uyarınca kaynak ülke tarafından vergilendirilip vergilendirilemeyeceğine bağlıdır. Yukarıdaki 32.1 - 32.7 arası fıkralarda, bu koşulun nasıl yorumlanması gerektiği ele alınmaktadır. Ancak, bu koşulun karşılandığı durumlarda, 23A Maddesinin 2'nci ve 4'üncü fıkralarında öngörülen istisnalara bağlı olarak, yükümlülük mutlak kabul edilebilir. 2'nci fıkra, yukarıdaki 31'inci paragrafta zaten ele alınmış olan, sadece kaynak ülkede sınırlı bir vergiye tabi tutulabilecek gelir unsurlarına ilişkin durumu ele alır. Bu gelir unsurları için paragrafta mahsup yöntemi öngörülmektedir (bkz. aşağıdaki 47'nci paragraf). 4'üncü fıkra, mukim Devlet istisna vermek zorunda kalırsa, Anlaşma uygulanması sonucunda çifte vergilendirmeme ile sonuçlanacak kimi nitelik çelişkilerini ele almaktadır (bkz. aşağıdaki 56.1-56.3 arası fıkralar)

35. Zaman zaman müzakereci Devletler, 3'üncü veya 4'üncü fıkraların hiç birinin uygulanmayacağı durumlarda, çifte vergilendirmemeyi önlemek için, mukim Devleti mutlak bir istisna sağlama yükümlülüğünden müstesna tutmayı makul bulabilir. Bunlar, Kaynak ülkenin kendi mevzuatı çerçevesinde gelir veya servetin belirli unsurlarına ilişkin hiç bir verginin öngörülmediği veya verginin, zararların mahsubu, bir hata veya yasal zaman aşımı gibi özel koşullar nedeniyle etkili bir şekilde tahsis edilemediği durumlar olabilir. Belirli gelir unsurlarının bu şekilde çifte vergilendirilmemesini önlemek için, Akit Devletler, ilgili Maddenin kendisini tadil etmeye karara verebilirler (bkz. 15'inci Maddeye ilişkin Yorumun 9'uncu paragrafı ve 17'nci Maddeye ilişkin Yorumun 12'nci paragrafı, Kaynak ülkedeki muafiyetin mukim Devlette gerçek vergilendirmeye tabi olacağı tersi durumlar için, bkz. 10'uncu Maddeye ilişkin Yorumun 20'nci paragrafı, 11'inci Maddeye İlişkin Yorumun 10'uncu paragrafı, 12'nci Maddeye ilişkin Yorumun 6'ncı paragrafı, 13'üncü Maddeye ilişkin Yorumun 21'inci paragrafı ve 21'inci Maddeye İlişkin Yorumun 3'üncü paragrafı). Devletlerden birinin istisna yöntemini diğerinin ise mahsup yöntemini benimsediği durumlarda belirli ölçüde bir karşılıklılık sağlamak için genel kuraldan bir istisna da yapılabilir. Son olarak, genel kurala ilişkin bir başka istisna da, bir Devletin belirli gelir unsurlarına, istisna yerine mahsup yöntemi uygulamak istemesi olabilir (bkz. yukarıdaki 31'inci paragraf).

36. [Kaldırıldı]

B. Maddenin alternatif formülasyonu

37. Maddede belirtildiği üzere istisna yönteminin bir etkisi de, mukim Devletteki vergilendirilebilir gelir veya servetin o Devlette istisna tutulan tutar oranında düşürülmesidir.

Eğer belirli bir Devlette, gelir vergisi amacıyla tespit edilen gelirin tutarı, sosyal yardımlar gibi başka amaçlar için bir ölçü olarak kullanılıyorsa, istisna yönteminin önerilen şekilde uygulanması, bu yardımların, bunları almaması gereken kişilere verilebilmesi ile sonuçlanabilir. Madde bu gibi sonuçlardan kaçınmak için, söz konu gelir mukim Devletteki vergilendirilebilir gelire dahil edilecek şekilde tadil edilebilir. Mukim olunan Devlet, böyle durumlarda, toplam verginin ilgili gelire isabet eden o kısmından vazgeçmelidir. Bu prosedür, önerilen biçimdeki Madde ile aynı sonucu doğuracaktır. Devletler, Maddenin yazımında bu tür değişiklikler yapmakta serbest bırakılabilir. Eğer bir Devlet, Maddeyi yukarıda belirtildiği şekilde tasarlamak istiyorsa, 1'inci fıkra aşağıdaki şekilde düzenlenebilir:

> Bir Akit Devlet mukiminin, bu Anlaşma hükümlerine göre, sadece diğer Akit Devlette vergilendirilecek veya vergilendirilebilen bir gelir elde etmesi veya servete sahip olması durumunda, ilk bahsedilen Devlet, 2'nci fıkra hükümleri uyarınca, duruma göre, gelir vergisi veya servet vergisinin o diğer Devletten elde edilen gelir veya o diğer Devlette sahip olunan servete uygulanacak kısmının gelir vergisinden veya servet vergisinden düşülmesine izin verecektir.

Madde bu şekilde düzenlenirse, 3'üncü fıkra gerekli olmayacaktır ve dışarıda bırakılabilir.

C. Çeşitli problemler

38. 23A Maddesi, mukim Devletin istisna tanıması ilkesini içerir ancak istisnanın nasıl uygulanacağı ile ilgili detaylı kurallar vermez. Bu, Anlaşmanın genel örüntüsü ile tutarlıdır. 6'ncı – 22'nci arası Maddeler de, kural olarak, vergiye tabi gelir veya servet, kesintiler, vergi oranı vb. nin belirlenmesiyle ilgilenmeksizin çeşitli gelir veya sermaye türleri ile ilgili vergilendirme hakkının atfedilmesine ilişkin kurallar koyar (Yine de, bkz. 24'üncü Madde). Deneyimler, birçok problemin ortaya çıkabileceğini göstermiştir. Bu, özellikle 23A Maddesi için geçerlidir. Bunlardan bazıları aşağıdaki paragraflarda ele alınmaktadır. Anlaşmada belirli bir hükmün bulunmadığı durumlarda, her Akit Devletin iç mevzuatı geçerli olacaktır. Bazı anlaşmalar, iç mevzuata belli bir gönderme yapar ancak tabi ki istisna yönteminin iç mevzuatta kullanılmadığı durumlarda bunun yardımı olmayacaktır. Böyle durumlarda, bu sorunla karşı karşıya olan Akit Devletler, gerekirse, diğer Akit Devletin yetkili makamı ile istişare ettikten sonra, 23A Maddesinin uygulanmasına ilişkin kurallar belirlemelidir (25'inci Maddenin 3'üncü fıkrası.)

1. İstisna tutulacak tutar

39. Mukim olunan Devlet tarafından vergiden istisna tutulacak gelir tutarı, Anlaşma olmasaydı bu vergiyi düzenleyen iç mevzuata göre yerel gelir vergisine tabi olacak olan tutardır.Dolayısıyla bu tutar kaynak devletin kendi iç mevzuatına göre vergiye tabi tuttuğu gelirin tutarından farklı olabilir.

40. Normalde gelir vergisini hesaplama esası, toplam net gelir, yani brüt gelirden izin verilen kesintilerin yapılması sonucu elde edilen tutardır. Dolayısıyla, Kaynak devletten elde edilen brüt gelirden istisna tutulacak bu gelir ile bağlantılı (belirtilen veya orantılı) izin verilen herhangi bir kesintinin yapılmasıyla elde edilen tutardır.

41. Problemler, çoğu ülkenin ilgili vergi mevzuatlarında, vergiye tabi geliri bulmak için toplam gelirden veya belirli gelir unsurlarından ek kesintiler öngörmesinden kaynaklanır. Problem, sayısal bir örnek ile gösterilebilir:

a) Yurtiçi gelir (gayrisafi en az indirilebilir giderler)	100
b) Diğer Devletten elde edilen gelir (gayrisafi en az indirilebilir giderler)	100

c) Toplam gelir	200
d) Sigorta primleri, sosyal güvenlik kurumlarına ödenen katkı payları gibi mukim Devletin mevzuatı çerçevesinde öngörülen, a) veya b) kapsamındaki gelirlerden herhangi biri ile bağlantılı olmayan diğer gider kesintileri	-20
e) "Net" gelir	180
f) Kişisel ödenekler ve aile ödenekleri	- 30
g) Vergiye tabi gelir	150

Sorun, vergiden hangi tutarın istisna edilmesi gerektiğidir, örneğin,

- 50'lik bir vergilendirilebilir tutar bırakarak, 100 (satır b),
- 60 bırakarak (yurtiçi gelirden tamamıyla düşülen f satırı), 90 (b satırı ve c satırı arasındaki orana göre e satırının yarısı);
- 75 bırakarak, 75 (b satırı ile c satırı arasındaki orana göre, g satırının yarısı);
- veya başka herhangi bir tutar.

42. OECD üye ülkelerinin yasa ve teamüllerinin bir karşılaştırması, istisna tutulacak tutarın ülkeden ülkeye önemli ölçüde farklılık içerdiğini göstermektedir. Bir Devlet tarafından benimsenen çözüm, o Devlet tarafından uygulanan politikaya ve onun vergi yapısına bağlı olacaktır. Bir Devletin niyeti, mukimlerin kişisel ve ailevi indirimlerden ve diğer indirimlerden oluşan menfaatlerden tam olarak yararlanması olabilir. Diğer Devletlerde, bu vergi dışı bırakılan tutarlar paylaştırılır. Birçok Devlette, kişisel ödenekler ve aile ödenekleri artan oranlı tarifenin bir parçasını teşkil eder, vergiden bir indirim olarak uygulanırlar ve hatta, aile statüsünün farklı vergi ölçekleri ile dikkate alındığı durum bilinmiyor bile olabilir.

43. Çeşitli Devletlerdeki başta indirimler, ödenekler ve benzeri sosyal yardımlar olmak üzere verginin tespiti ile ilgili çok çeşitli mali politikalar ve teknikler göz önünde bulundurulduğunda, Anlaşmada belli ve yeknesak bir çözüm önerilmemesi, onun yerine her Devletin kendi mevzuatı ve tekniğini uygulamada serbest bırakılması tercih edilir. Özel problemlerin anlaşmalarında çözülmesini tercih eden Akit Devletler, elbette ki bunu iki taraflı müzakerelerde yapmakta serbesttirler. Son olarak, problemin mahsup yöntemini uygulayan Devletler için de önemli olduğu gerçeği dikkate alınmalıdır. (bkz. aşağıdaki 62'nci paragraf).

2. Zararlara yapılacak muamele

44. 23A Maddesini uygulayan birçok Devlet, diğer Devlette uğranılan zararlara o Devlette elde edilen gelire yaptığı gibi muamele eder: mukim Devlet (Devlet R) olarak, diğer Devlette (E veya S) yerleşik gayrimenkulün veya işyerinin uğradığı bir zararın düşülmesine izin vermez. Vergi mükellefi, bu diğer Devletin bu zararı aktarmasına izin vermesi şartıyla, aynı zararın hem Devlet E (veya S)'de hem de Devlet R'de olmak üzere iki kez düşülmesi engellendiğinden, herhangi bir şekilde dezavantajlı olmayacaktır. Diğer Devletler, mukim Devlet R olarak, Devlet E (veya S)'de uğranılan bir zararın tespit ettikleri gelirden düşülmesine izin verirler. Böyle bir durumda, Devlet R, sonradan diğer Devlet E (veya S)'de elde edilen karlar veya gelirler için, bu sonradan elde edilen kazançları veya geliri vergi mükellefinin Devlet E (veya S)'de aktarabildiği önceki zararların tutarından düşerek, 23A Maddesinin 1'inci fıkrası çerçevesindeki muafiyeti kısıtlamakta serbest olmalıdır. Çözüm, diğer Akit Devletin iç mevzuatına bağlı olduğundan ve OECD üyesi ülkelerin mevzuatları birbirinden önemli ölçüde farklılık gösterdiğinden, Maddenin kendisine hiçbir çözüm önerilmeyerek, gerekli görmeleri halinde, yukarıda belirtilen soruyu ve zararlarla bağlantılı (mahsup yöntemi için, bkz. aşağıdaki 62'nci paragraf) diğer problemleri, ya Maddenin kendisinde ya da karşılıklı anlaşma usülü (25'inci Maddenin 3'üncü fıkrası) yoluyla, iki taraflı olarak netleştirmek Akit Devletlere bırakılır.

3. Gelirin geri kalanının vergilendirilmesi

45. Maddenin 3'üncü fıkrasında ele alınan artan oranlı vergi uygulamasından ayrı olarak (bkz aşağıdaki 55 ve 56'ncı paragraflar), vergi yasalarının belirli hükümlerinden bazı problemler doğabilir. Böylece, örneğin, bazı vergi yasaları, vergilendirmenin, ancak minimum vergilendirilebilir gelir tutarına ulaşıldığında veya bu tutar aşıldığında (vergi muafiyet eşiği) başlamasını öngörür. Anlaşma uygulanmasından önceki toplam gelir, açıkça bu vergiden muaf eşiğini aşabilir, ancak Anlaşma uygulanmasından doğan ve toplam vergilendirilebilir gelirden vergiden muaf gelirin düşülmesine yol açan bu muafiyete dayanılarak, geri kalan vergilendirilebilir gelir bu eşiğin altındaki bir tutara indirilebilir. Yukarıdaki 43'üncü paragrafta bahsedilen nedenlerden dolayı, yeknesak bir çözüm önerilemez. Ancak (yukarıdaki 37'nci paragrafta belirtildiği gibi) 23 A Maddesinin 1'inci fıkrasında öngörülen alternatif formülasyon benimsenirse, problem oluşmayacağı söylenebilir.

46. Kimi Devletler, kurumlar vergisinin vergilendirilmesine ilişkin özel sistemler getirmişlerdir (bkz. 10'uncu Madde ile ilgili Yorumun 40-67 arası paragrafları). İkili oranlı kurumlar vergisi uygulayan Devletlerde, (söz konusu Yorumun 43'üncü paragrafı), istisna tutulacak gelirin (normal vergi oranına tabi olan) dağıtılmamış gelirden mi yoksa dağıtılmış gelirden mi düşüleceği veya istisna tutulacak gelirin kısmen (düşürülmüş orana tabi olan) dağıtılmış gelire kısmen de dağıtılmamış gelire atfedilmesi gerekip gerekmediği problemi ortaya çıkabilir. İkili oran kurumlar vergisini uygulayan bir Devletin iç mevzuatı çerçevesinde, ana şirketin , yurtiçindeki bir iştirakinden aldığı temettüler üzerinden ek bir vergi alındığı ancak bunun (bu ek verginin kar dağıtımları ile ilgili olarak yavru şirkete tanınan daha düşük bir vergi oranının telafisi olduğu gerekçesiyle) yeniden dağıtılmadığı durumlarda, bu ek verginin yavru şirketin Anlaşma gereği vergiden muaf olan gelirden temettü ödediği durumlarda talep edilip edilmeyeceği problemi ortaya çıkar. Son olarak, hissedarlara atfedilebilecek vergi mahsubunu karşılamak için bir şirketin dağıtılmış karları üzerinden alınan vergilerle (précompte, Peşin Kurumlar Vergisi) ilgili olarak da benzer bir problem ortaya çıkabilir (bkz. 10'uncu Madde ile ilgili Yorumun 47'nci paragrafı). Sorun, karların dağıtımı ile bağlantılı bu özel vergilerin vergiden istisna karlardan yapılması ölçüsünde tarh edilip edilemeyeceğidir. Bu sorunlar ikili müzakerelerle çözmek üzere Akit Devletlere bırakılmıştır.

2'nci Fıkra

47. 10'uncu ve 11'inci Maddelerde, temettü ve faizi vergilendirme hakkı mukim devlet ile kaynak devlet arasında paylaştırılmıştır. Böyle durumlarda, mukim Devlet, eğer istiyorsa, vergilendirme yapmamakta ve yukarıda bahsedilen gelir unsurlarına istisna yöntemi uygulamakta serbest bırakılır (bkz. örn, aşağıdaki 72-78 arası paragraflar). Ancak mukim Devletin bu gelir unsurlarını vergilendirme hakkını kullanmamayı tercih etmesi durumunda, ilgili geliri vergilendirme hakkından tamamen vazgeçeceğinden, çifte vergilendirmeyi ortadan kaldırmak için istisna yöntemini uygulayamaz. Mukimi olunan Devlet için, mahsup yönteminin uygulanması normalde tatmin edici bir çözüm olarak görülmektedir. Dahası, yukarıdaki 31'inci paragrafta belirtildiği gibi, genellikle istisna yöntemini uygulayan Devletler, belirli gelir unsurlarına istisna yerine mahsup yöntemini uygulamak isteyebilir. Sonuç olarak, bu paragraf olağan mahsup yöntemine uygun olarak hazırlanmıştır. 23B Maddesine ilişkin Yorum, 23A Maddesinin 2'nci fıkrasına, gereken ufak tefek değişiklikler yapılarak uygulanır.

48. Önceki paragrafta bahsedilen durumlarda, Kaynak devlete saklı vergi için kimi maksimum yüzdeler öngörülür. Böyle durumlarda, mukim Devletteki vergi oranı, çoğunlukla Kaynak devletteki orandan daha yüksek olacaktır. 2'nci fıkranın ikinci cümlesinde öngörülen ve olağan mahsup yöntemine göre olan kesinti sınırlaması, bu nedenle, sınırlı sayıda durumda önemlidir. Böyle durumlarda, Akit Devletler sınırlamadan feragat etmeyi ve tam mahsup

yöntemini uygulamayı tercih ederse, bunu 2'nci fıkranın ikinci cümlesini silerek yapabilir.

Bir şirketin bağlı ortaklıklarından elde ettiği temettüler

49. 10'uncu Maddenin 1'inci ve 2'nci fıkraları ile 23'üncü Maddenin (uygun olduğu şekliyle 23A veya 23B Maddesi) birleştirilmiş etkisi, hissedarın mukim olduğu Devletin diğer Devlette doğan temettüleri vergilendirmesine izin verilmesi, ancak temettülerin 10'uncu Maddenin 2'nci fıkrasında tespit edilen bir oranda ortaya çıktığı durumda, Devlet tarafından tahsil edilmiş olan verginin bu temettülere ilişkin kendi vergisinden mahsup etmesi gerektiğidir. Bu rejim, temettülerin alıcısı, bir bağlı şirketten temettü alan bir ana şirket olduğunda eşit şekilde uygulanır; bu durumda, bağlı şirketin Devletinde tevkif edilen - ana şirketin Devletinde mahsup edilen - vergi, 10'uncu Maddenin 2'nci fıkrasının a) alt fıkrasının uygulanması suretiyle brüt temettü tutarının yüzde 5'i ile sınırlıdır.

50. Bu hükümler temettülere ilişkin hukuki çifte vergilendirmeyi etkili bir şekilde engeller, ancak bunlar, ana şirkete dağıtılan karlar üzerinden, ilk olarak bağlı şirket düzeyinde ve tekrar ana şirket düzeyinde olmak üzere mükerrer kurumlar vergilendirilmesi yapılmasını engellemez. Bu mükerrer vergilendirme, uluslararası yatırımın gelişmesinin önünde önemli bir engel teşkil eder. Birçok Devlet bunu fark etmiş ve iç mevzuatında bu engelin önüne geçecek şekilde tasarlanmış kanun hükümleri dahil etmiştir. Dahası çifte vergilendirme anlaşmalarına da sık sık bu yönde hükümler eklenmektedir.

51. Mali İşler Komitesi, bu sorunu çözmek için Anlaşmanın 23'üncü Maddesini değiştirmenin uygun olup olmayacağını değerlendirmiştir. Birçok Devlet Model Anlaşmaya böyle bir hüküm eklenmesinden yana olsa da, bunda, Devletlerin çeşitli görüşlerinden ve olası çözümlerin çeşitliliğinden kaynaklanan birçok zorlukla karşılaşmıştır. Vergi kaçırılmasından korkan bazı Devletler, hareket serbestilerini muhafaza etmeyi ve bu sorunu sadece kendi iç mevzuatlarında çözmeyi tercih etmişlerdir.

52. Sonunda, probleme ilişkin kendi çözümlerini seçmede Devletlerin serbest bırakılması daha uygun görünmüştür. Problemi kendi anlaşmalarında çözmek isteyen Devletler için, çözümler en çok aşağıdaki ilkelerden birini gütmelidir:

a) Artan oranlı istisna
Ana şirketin mukimi olduğu Devlet, diğer Devletteki bağlı şirketinden aldığı temettüleri istisna tutabilir ama yine de, ana şirket tarafından geri kalan gelir üzerinden ödenecek vergiyi hesaplarken bu temettüleri dikkate alabilir. (böyle bir hükümden, çoğunlukla 23A Maddesinde belirtilen istisna yöntemini uygulayan Devletler fayda sağlayacaktır.)

b) Altta yatan vergilere ilişkin mahsup
Bağlı şirketten alınan temettüler ile ilgili olarak, ana şirketin mukimi olduğu Devlet, sadece bu gibi temettülere ilişkin vergi için değil aynı zamanda bağlı şirketin dağıtılmış karlar üzerinden ödediği vergi için de, duruma göre, 23A Maddesinin 2'nci fıkrasında veya 23B Maddesinin 1'inci fıkrasında öngörülen mahsubu uygular. (böyle bir hükümden, çoğunlukla 23 B Maddesinde belirtilen mahsup yöntemini uygulayan Devletler fayda sağlayacaktır).

c) Yurt içi iştiraklerle aynı uygulamaya tabi tutma
Ana şirketin bir yabancı bağlı şirketten aldığı temettülere, ana şirketin Devletinde, o Devletin bir mukimi olan bir bağlı şirketten alınan temettülerle aynı muamele yapılacaktır.

53. Ana şirketin mukim olduğu Devlet servet üzerinden vergi alıyorsa, bu vergilere de benzer bir çözüm uygulanmalıdır.

54. Dahası, Devletler bu hükümlerin sınırlarını ve yöntemlerini (hisselerin tanımı ve minimum elde tutulma süresi, idari veya finansal masrafların karşılanacağı temettülerin oranı) belirlemekte veya bağlı şirketin asıl ekonomik faaliyetini mukimi olduğu Devlette yürütmesi şartına veya gelirinin büyük bir bölümünü o Devlette elde etmesi veya oradaki karları üzerinden önemli bir vergilendirmeye tabi olması şartına tabi olarak özel rejim çerçevesinde hak tanınan indirimi uygulamakta serbesttirler.

3'üncü Fıkra

55. 1963 tarihli Taslak Anlaşma, mukim Devlet tarafından artan oranlı vergi oranları uygulamasını açıkça saklı tutar (23 A Maddesinin 1'inci fıkrasının son cümlesi) ve istisna yöntemini benimseyen OECD ülkeleri arasında akdedilen çoğu anlaşma bu prensibi gütmelidir. 23A Maddesinin 3'üncü fıkrasına göre, mukim Devlet gelirin veya servetin geri kalanına uygulanacak vergiyi belirlerken istisna tutulan gelir veya serveti dikkate alma hakkını saklı tutar. Bu kural, istisna tutulan gelirin (veya gelir unsurlarının) ve vergilendirilebilir gelirin (veya gelir unsurlarının), gelirleri (veya gelir kalemlerini) iç mevzuatına göre birlikte vergilendirilen kişilere (örn, karı koca) tahakkuk etmesi durumunda dahi uygulanır. Bu artan oranlılık ilkesi, 23'üncü Maddenin 1'inci fıkrasına dayanılarak istisna tutulan gelir veya servetin yanı sıra Anlaşmanın başka herhangi bir hükmü çerçevesinde, "sadece diğer Akit Devlette vergilendirilecek" gelir veya servet için geçerlidir (bkz. yukarıdaki 6'ncı paragraf). Bunun nedeni, 1977 tarihli Model Anlaşmada, artan oranlılık ilkesinin, 23A Maddesinin 1'inci rasından ilgili Maddenin yeni 3'üncü fıkrasına aktarılmış olması ve muafiyete "Anlaşma herhangi bir hükmüne göre" gönderme yapılmış olmasıdır.

56. 23A Maddesinin 3'üncü fıkrası sadece mukim Devlet ile ilgilidir. Maddenin formu, artan oranlılık ilgili iç mevzuat hükümlerinin Kaynak devlet tarafından uygulanmasına engel olmaz.

4'üncü Fıkra

56.1 Bu fıkranın amacı mukim Devlet ile Kaynak devlet arasındaki bir durumun esasları veya Anlaşma hükümlerinin yorumlaması ile ilgili anlaşmazlıkların bir sonucu olan çifte vergilendirmemeyi önlemektir. Bu fıkra, bir yandan, Kaynak ülkenin bir durumun esaslarını veya Anlaşma hükümlerini bir gelir veya servet unsurunun o usuru vergilendirme hakkını ortadan kaldıran veya uygulayabileceği vergiyi sınırlandıran bir hükmü kapsamına girecek şekilde yorumlarken, öte yandan mukim Devletin esaslara veya Anlaşma hükümlerine ilişkin farklı bir yorumlama şekli benimsediği ve böylece bu unsurun, Kaynak ülkede, bu fıkranın olmadığı durumda, mukim Devlet için 1'inci fıkranın hükümleri çerçevesinde muafiyet tanıma zorunluluğu doğuracak olan Anlaşmaya göre vergilendirilebileceğini varsaydığı durumlarda geçerlidir.

56.2 Fıkra sadece, Kaynak devletin bir gelir unsurunu veya serveti istisna tutmak için Anlaşma kurallarını uygulamış olması veya bir gelir unsuruna 10'uncu Maddenin 2'nci fıkrası veya 11'inci Madde nın hükümlerini uygulamış olması ölçüsünde geçerlidir. Dolayısıyla bu fıkra, Kaynak devletin bir gelir veya servet kalemini Anlaşma hükümlerine göre vergilendirebileceğini düşündüğü, ancak Kaynak devletin iç mevzuat hükümleri çerçevesinde bu gelir veya servet üzerinden fiilen hiçbir verginin ödenebilir olmadığı durumlarda geçerli olmayacaktır. Böyle bir durumda, mukim Devlet 1'inci fıkra hükümleri çerçevesinde o gelir kalemini istisna tutmalıdır, çünkü kaynak devletteki muafiyet Anlaşma hükümlerinin

uygulanmasından değil, daha ziyade kaynak devletin iç mevzuatından kaynaklanır (bkz. yukarıdaki 34'üncü paragraf). Aynı şekilde, kaynak ve mukim Devletin sadece gelirin niteliği ile ilgili olarak değil, bu gelirin tutarı ilede ilgili bir anlaşmazlık içinde olduğu durumlarda, 4'üncü fıkra, sadece gelirin kaynak devlette Anlaşma uygulanmasıyla vergiden istisna tutulan veya bu Devletin 10'uncu maddenin 2'nci fıkrası veya 11'inci Maddenin uyguladığı kısmına uygulanır.

56.3 Fıkranın geçerli olduğu durumların, o kalemin, mukim Devletin iç mevzuatındaki niteliğinin aynı sonucu doğurmayacağı koşullarda, Kaynak devletin bir gelir veya servet unsurunu vergilendirmesini önlemek için o ülkenin iç mevzuatı çerçevesinde bir gelir unsurunun niteliğinin Anlaşma hükümleri ile etkileşimde olduğu durumlardan ayrılması gerekir. Yukarıdaki 32.6 ve 32.7'nci paragraflarında ele alınan böyle bir durumda, gelir unsuru kaynak devlette Anlaşmaya uygun olarak vergilendirilmeyebileceğinden 1'inci fıkra mukim Devlete istisna tanıma yükümlülüğü getirmez. 1'inci fıkra geçerli olmadığından, böyle bir durumda mukim Devletin vergilendirme hakkını garantilemek için 4'üncü fıkranın hükümleri gerekli olmaz.

III. 23 B Maddesine İlişkin Yorum (mahsup yöntemi)

1'inci Fıkra

A. Yöntemler

57. 23 B Maddesi, mahsup ilkeleri temelinde, olağan mahsup yöntemini uygular: mukim Devlet (R) kendi mukiminin gelir veya serveti üzerine uyguladığı vergiden, diğer Devlet E (veya S)'de, diğer Devlet E (veya S)'de elde edilen gelir veya sahip olunan servet üzerinden ödenen vergiye eşit bir tutarın indirilmesine izin verir ancak bu indirim, kendi vergisinin uygun olan oranla sınırlıdır.

58. Olağan mahsup yönteminin, istisna yöntemini uygulayan ancak 23A Maddesinin 2'nci fıkrası çerçevesinde, temettü ve faiz üzerinde diğer Devlette sınırlı oranlarda uygulanan vergi için mahsup yapması gereken bir Devlet için de uygulanması planlanmaktadır (bkz. yukarıdaki 47'nci paragraf). Elbette, olağan mahsup yöntemini benimsemiş bir Devletin bir mukimine ödenen temettü ve faiz söz konusu olduğunda, yukarıdaki 47'nci ve 48'inci paragraflarda bahsedilen bazı değişiklikler (tam mahsup) söz konusu olabilir. (bkz. yukarıdaki 63'üncü paragraf)

59. 23 B Maddesinin R Devletine yüklediği, bir gelir veya servet unsuru ile ilgili olarak diğer Devlet E (veya S)'de uygulanan vergi için mahsup yapma zorunluluğu, bu unsurun Devlet E (veya S)'de Anlaşmaya uygun olarak vergilendirilip vergilendirilemeyeceğine bağlıdır. Yukarıdaki 32.1 - 32.7 arası paragraflarda, bu koşulun nasıl yorumlanması gerektiği ele alınmaktadır. 8'inci Madde, 13'üncü Maddenin 3'üncü fıkrası, 19'uncu Maddenin 1 ve 2'nci paragraflarının a) alt bendi ve 22'nci Maddenin 3'üncü fıkrası uyarınca, "sadece diğer Devlette vergilendirilebilir" olan gelir veya servet unsurları, en başından itibaren Devlet R'de muaftır (bkz. Yukarıdaki 6'ncı paragraf) ve olan bu muaf gelir veya servete 23A Maddesine ilişkin Yorum uygulanır. Artan oranlılıkla ile ilgili olarak, Maddenin 2'nci fıkrasına (ve aşağıdaki 79'uncu paragrafa) gönderme yapılır.

60. 23B Maddesi, mahsup yönteminin temel kurallarını içermektedir ancak mahsubun hesaplanması ve işleyişi ile ilgili detaylı kurallar içermez. Bu, Anlaşmanın geneli ile tutarlıdır. Deneyimler, birçok problemin ortaya çıkabileceğini göstermiştir. Bunlardan bazıları aşağıdaki paragraflarda ele alınmaktadır. Birçok Devlette, yabancı verginin mahsubuna ilişkin detaylı

kurallar kendi iç mevzuatlarında zaten mevcuttur. Bu nedenle birçok anlaşma, Akit Devletlerin iç mevzuatına gönderme yapar ve bu iç mevzuat kurallarının 23 B Maddesinde öngörülen prensibi etkilemediğine dair hüküm içerir. Mahsup yönteminin bir Akit Devletin iç mevzuatında kullanılmadığı durumlarda, bu Devlet, gerekirse, diğer Akit Devletin yetkili makamı ile istişare ettikten sonra, 23 B Maddesinin uygulanmasına ilişkin kurallar belirlemelidir (25'inci Maddenin 3'üncü fıkrası).

61. Mahsup yapılmasına izin verilmesi gereken yabancı vergi tutarı, diğer Akit Devlette, Anlaşmaya göre etkili bir şekilde ödenecek vergidir. Örneğin, bu, verginin tarh edildiği yılın gelirine göre değil bir önceki yılın geliri üzerinden veya önceki yıllardan iki veya daha fazlasının ortalama gelirine göre hesaplandığı durumlarda, sorun olabilir. Geliri belirlemeye yönelik farklı yöntemlerle veya döviz kurlarındaki değişiklikler ile bağlantılı (devalüasyon veya revalüasyon) başka problemler de ortaya çıkabilir. Ancak bu problemlerin Anlaşmadaki açık bir hüküm ile çözülebilmesi zordur.

62. 23B Maddesinin 1'inci fıkrasının ikinci cümlesinin hükümlerine göre, Mukim olunan Devletin (R) yapmak zorunda olduğu indirim, gelir vergisinin, Devlet S veya E'den elde edilen gelire uygun kısmı ile sınırlıdır (ki bu "maksimum indirim " olarak adlandırılır). Bu maksimum indirim, ya toplam gelir üzerinden tahakkuk eden toplam verginin mahsubun yapılacağı gelir ile toplam gelir arasındaki orana göre dağıtılmasıyla ya da toplam gelirin, mahsubun yapılacağı gelire olan vergi oranı uygulanarak hesaplanır. Aslında, Devlet E (veya S)'deki verginin Devlet R'deki geçerli vergiye eşit veya ondan yüksek olması durumunda, mahsup yöntemi artan oranlı istisna yöntemi ile aynı etkiye sahip olacaktır. Ayrıca mahsup yöntemi çerçevesinde, 23A Maddesi ile ilgili Yorumda bahsedildiği gibi, gelirin tutarı, vergi oranı vb. ile ilgili benzer problemler de ortaya çıkabilir. (bkz. özellikle yukarıdaki 39-41 ve 44'üncü paragraflar). Yukarıdaki 43'üncü ve 44'üncü paragraflarda bahsedilenlerle aynı nedenlerden dolayı, mahsup yöntemi için, Anlaşmada açık veya yeknesak bir çözüm önerilmemesi, onun yerine her Devletin kendi mevzuatı ve tekniğini uygulamakta serbest bırakılması tercih edilir. Bu, aşağıda ele alınan başka bazı problemler için de geçerlidir.

63. Maksimum indirim, normalde net gelir vergisi, diğer bir değişle, Devlet E (veya S)'de elde edilen gelirden bu gelirle bağlantılı olarak (belirli veya orantılı) izin verilen indirimlerin yapılması sonucu elde edilen tutar üzerinden tahakkuk eden vergi olarak hesaplanır (bkz. yukarıdaki 40'ıncı paragraf). Bu nedenden dolayı, birçok durumda maksimum indirim Devlet E (veya S)'de uygun bir şekilde ödenen vergiden daha düşük olabilir. Bu, örneğin, özellikle Devlet R'nin Devlet S'den çıkar elde eden bir mukiminin faiz üreten bir krediyi finanse etmek için bir üçüncü şahıstan fon ödünç almış olması durumunda geçerli olabilir. Ödünç alınan para üzerinden ödenecek vergi Devlet S'de elde edilen gelirden mahsup edilebileceğinden, Devlet R'de vergiye tabi olan net gelirin tutarı, çok düşük olabilir veya hiç net gelir söz konusu olmayabilir. 11'inci Madde ile ilgili Yorumun 7.1'inci paragrafında açıklandığı üzere, bu durumdaki problem Devlet R tarafından çözülemez, çünkü o ülkede tarh edilen vergi çok azdır veya hiç yoktur. Bir çözüm de, 11'inci Madde ile ilgili Yorumun 7 ila 7.12 arası paragraflarında önerildiği üzere, Devlet S'deki vergiden kaynaklanan faizden istisna yapılmasıdır.

64. Eğer Devlet R'nin bir mukimi, Devlet S'de farklı türlerde gelir elde ediyorsa ve bahsi geçen ikinci Devlet, kendi vergi yasalarına göre, sadece bu kalemlerden birine vergi uyguluyorsa, Devlet R'nin yapacağı maksimum indirim normalde sadece, Devlet S'de vergilendirilen gelir kalemine tahsis edilen vergiye ilişkin kısmına yönelik olacaktır. Ancak, özellikle aşağıdaki daha kapsamlı problem göz önünde bulundurulduğunda başka çözümler de mümkündür: mahsubun, örneğin, Devlet S'de farklı oranlarda vergilerin tarh edildiği birden fazla gelir kalemi için yapılacak olması, anlaşma olsun veya olmasın, maksimum indirim veya mahsubun her gelir kalemi veya her bir ülke için ayrı ayrı mı yoksa iç mevzuat ve anlaşmalar

çerçevesinde mahsuba uygun tüm yabancı gelirler için mi hesaplanması gerektiği sorusunu gündeme getirir. Bir "genel mahsup" sistemi çerçevesinde, tüm yabancı gelir toplanır ve yabancı gelirlerin toplamı, toplam yabancı gelire uygulanan yurtiçi vergiden mahsup edilir.

65. Zarar durumunda başka problemler de ortaya çıkabilir. Devlet R'nin Devlet E (veya S)'den gelir elde eden bir mukimi, Devlet R veya Devlet E (veya S)'de ya da bir üçüncü Devlette zarar etmiş olabilir. Vergi mahsubu amaçları doğrultusunda, genel olarak, belirli bir Devletteki zarar aynı Devletteki başka gelirden mahsup edilecektir. Devlet R'nin dışında (örneğin, bir işyerinde) uğranılan bir zararın, Devlet R'de elde edilmiş olsun veya olmasın başka gelirlerden düşülüp düşülemeyeceği, Devlet R'nin iç mevzuatına bağlıdır. Burada, 23A Maddesi ile ilgili Yorumda bahsedildiği şekilde benzer problemler ortaya çıkabilir (yukarıdaki 44'üncü paragraf). Toplam gelir yurtdışında elde edildiğinde ve Devlet R'de gelir ortaya çıkmaması, onun yerine geliri aşan zarar ortaya çıkması durumunda, Devlet R'de uygulanan toplam vergi Devlet S'den elde edilen elire tahsis edilecek ve Devlet R'nin izin vereceği maksimum indirim , dolayısıyla Devlet R'de uygulanan vergi olacaktır. Başka çözümler de mevcuttur.

66. Yukarıda bahsedilen problemler büyük ölçüde iç mevzuata ve uygulamaya bağlıdır ve bu yüzden, çözüm her Devletin kendisine bırakılmalıdır. Bu bağlamda, bazı Devletlerin mahsup yöntemini uygulamada son derece serbest oldukları söylenebilir. Bazı Devletler aynı zamanda kullanılmamış vergi mahsuplarının devredilmesi olasılığını da düşünmekte veya bu olasılığı çoktan benimsemiş bulunmaktadırlar. Akit Devletler, elbette ki, ikili müzakerelerde ilgili Maddeyi yukarıda bahsedilen problemlerden herhangi birine yönelik olarak tadil etmekte serbesttirler.

67. "Örtülü sermaye" olarak adlandırılan durumlarda, Model Anlaşma, borçlu şirketin Devletinin, belirli koşullar altında, kendi iç mevzuatı uyarınca, bir faiz ödemesine temettü dağıtımı muamelesi yapmasına izin verir; temel şart, kredi katılımcısının borç alan şirket tarafından girilen riskleri etkili bir şekilde paylaşmasıdır. Bu, iki sonuç doğurur:

- bu "faiz"in temettülere uygulanan oranda, kaynağında vergilendirilmesi (10'uncu Maddenin 2'nci fıkrası);

- bu "faiz"in borç veren şirketin vergilendirilebilir kazançlarına dahil edilmesi.

68. İlgili koşullar yerine getirilirse, borç verenin mukim olduğu Devlet, ödeme gerçekte bir temettüymüş gibi, faize ilişkin herhangi bir hukuki veya ekonomik çifte vergilendirme indirimi yapmak zorunda olacaktır. O zaman borç alanın mukim olduğu Devletteki faiz üzerinden, temettüler için geçerli faiz oranında tevkif edilen vergi için mahsup yapılmalı ve buna ek olarak, borç veren, borç alan şirketin ana şirketi ise, bu "faiz"e ana şirket/bağlı şirket rejimi çerçevesinde ek indirim uygulanmalıdır. Bu yükümlülük:

a) 10'uncu Maddede temettü olarak tanımlanan gelire ve 10'uncu Maddede ele alınan gelir kalemlerine yönelik indirim tanıdığında, Anlaşmanın 23'üncü Maddesinin mevcut metninden;

b) faize, borç alan şirkete ilişkin mukim ülkede, 9'uncu Maddenin 1'inci Fıkrasında veya 11'inci Maddenin 6'ncı fıkrasında öngörülen kurallar çerçevesinde bir temettü muamelesi yapılmış olduğu ve borç veren şirkete ilişkin mukim Devletin bunlara gerektiği gibi bu şekilde muamele edilmiş olduğunu ve bunların karşılık gelen bir düzeltmenin uygulanmasına hazır olduğunu kabul ettiği durumlarda; Borç verenin mukim olduğu Devletin örtülü sermaye kurallarını uyguladığı ve karşılıklı durumda yani, ödeme, bölgesinde kurulu bir şirket tarafından diğer Akit Devletlerdeki bir

mukime yapıldıysa, ödemeye bir temettü muamelesi yapacağı zaman; Borç verenin mukim olduğu Devletin, borç alanın mukim olduğu Devletin faize bir temettü muamelesi yapmasının uygun olduğunu düşündüğü diğer tüm durumlarda Anlaşma bağlamından, yani, 9, 10, 11 ve 23'üncü Maddenin bir birleşiminden ve gerekirse, karşılıklı anlaşma usulü yoluyla çözümlenir.

69. Bir şirketin önemli bir varlığından kaynaklanan temettüler ile ilgili olarak, yukarıdaki 49 ila 54'üncü paragraflara atıfta bulunulur.

69.1 Akit Devletlerin ortaklıklar gibi işletmelere farklı muamele yaptığı durumlarda problemler ortaya çıkabilir. Mesela, kaynak devletin bir ortaklığa bir şirket olarak muamele ettiğini ve bir ortağın mukim olduğu Devletin ona mali olarak şeffaf davrandığını varsayalım. Kaynak devlet, Anlaşmanın geçerli hükümlerine tabi olarak, ortaklığın geliri üzerinden, gelir tahakkuk ettiğinde vergilendirebilir ve 10'uncu Maddenin 2'nci fıkrasının sınırlamalarına tabi olarak, ortaklık tarafından mukim olmayan ortaklara yapılan kar dağıtımını da vergilendirebilir. Ancak mukim Devlet, ortağı, sadece ortaklık gelirindeki payı üzerinden, gelir ortaklık tarafından gerçekleştirildiğinde vergilendirecektir.

69.2 Bu durumda ortaya çıkacak ilk sorun, ortağı ortaklığın gelirindeki payı üzerinden vergilendiren mukim Devletin, Anlaşma çerçevesinde, kaynak devlette, kaynak devletin ayrı bir vergilendirilebilir tüzel kişi muamelesi yaptığı ortaklığa uygulanan vergi için mahsup yapıp yapmayacağıdır. Bu sorunun yanıtı olumlu olmalıdır. Mukimi olunan Devletin, ortaklığın gelirini, vergilendirilmesi için ortağa yansıtması ölçüsünde, uyumlu bir yaklaşım benimsemeli ve ortağın vergilendirilmesinden doğan çifte vergilendirmeyi ortadan kaldırmak amacıyla ortaklığın ödediği vergiyi ortağa yansıtmalıdır. Diğer bir deyişle, kaynak devlet tarafından ortaklığa verilen kurumsal statü, ortağı gelirdeki payı üzerinden vergilendirme amacıyla mukim Devlet tarafından göz ardı edilirse, aynı şekilde yabancı vergi mahsubu amaçları doğrultusunda da göz ardı edilmelidir.

69.3 Bu duruma ortaya çıkan ikinci bir sorun, mukimi olunan Devletin kaynak devlet tarafından, mukim Devlette vergilendirilmeyen kar dağıtımı üzerinden tarh edilen vergi için mahsup yapması gerektiği durumlarda ortaya çıkar. Bu sorunun yanıtı son gerçekte yatmaktadır. Kar dağıtımı mukim Devlette vergilendirilmediğinden, mukim Devlette kaynak devletin kar dağıtımı üzerinden alacağı vergiden mahsup edilecek bir vergi bulunmaktadır. Kazançların ortaya çıkması ve bu kazançların dağıtımı arasından net bir ayrım olmalıdır ve mukim Devletin, kaynak devlet tarafından yapılan kar dağıtımı üzerinden uygulanan vergiyi ortaya çıkan kazançlar üzerinden uyguladığı kendi vergisinden mahsup etmesi beklenmemelidir (bkz. yukarıdaki 64'üncü paragrafının ilk cümlesi).

B. Servet vergisi ile ilgili Açıklamalar

70. 1'inci paragrafta belirtildiği üzere, gelir vergisi için sadece gelir vergisinden ve servet vergisi için de sadece servet vergisinden mahsup yapılmasına izin verilecektir. Dolayısıyla, servet vergisi için veya servet vergisinden mahsup, sadece her iki Akit Devlette de bir servet vergisi varsa yapılacaktır.

71. İkili müzakerelerde, iki Akit Devlet servet vergisi olarak adlandırılan bir verginin gelir vergisi ile yakından bağlantılı bir niteliğe sahip olduğu hususunda anlaşabilir ve bu nedenle, bunun gelir vergisinden mahsup edilmesine veya gelir vergisinin bundan mahsup edilmesine izin verebilir. Bir Devletin bir servet vergisi uygulamamasından veya her iki Devletin de sadece yurtiçi varlıkları üzerinden servetin vergilendirilmesi uygulamasından dolayı, servetin çifte vergilendirmesi söz konusu olmayacaktır. Böyle durumlarda, elbette ki, servet vergilendirmesine

referansın silinebileceği anlaşılır. Ayrıca Devletler, anlaşma çerçevesindeki vergilerin niteliği ne olursa olsun, kaynak devletteki toplam vergi tutarı için mukim Devletteki toplam vergi tutarından mahsup yapmayı uygun görebilir. Ancak bir Anlaşmanın hem gerçek servet vergilerini hem de niteliği gereği gelir vergisi olan servet vergilerini kapsadığı durumlarda, devletler gelir vergisinden sadece ikinci servet vergileri için mahsup yapmak isteyebilirler. Böyle durumlarda Devletler önerilen Maddede istenilen etkiyi elde etmek üzere değişiklik yapmakta serbesttirler.

C. Korumalı mahsup

72. Bazı Devletler, yabancı yatırımı çekmek amacıyla yabancı yatırımcılara çeşitli vergi teşvikleri sunmaktadır. Bir yabancı yatırımcının mukim olduğu Devlet mahsup yöntemini uyguladığında, bir kaynak devlet tarafından verilen teşvik avantajı, mukim Devletin, teşvikten yararlanan geliri vergilendirirken, sadece kaynak devlette fiilen ödenen vergi için bir indirim yapması ölçüsünde azaltılabilir. Aynı şekilde, mukim Devlet istisna yöntemini uyguluyor ancak o metodun uygulamasını kaynak devlet tarafından belirli düzeyde bir vergilendirmeye tabi tutuyorsa, Kaynak ülke tarafından bir vergi indirimi yapılması, yatırımcının mukim olduğu Devlette muafiyet yöntemini uygulamayı reddetmesi gibi bir etki yaratabilir.

73. Mukimi olunan Devlette böyle bir etkiden kaçınmak için, vergi yatırım teşviki programları benimsemiş bazı Devletler Anlaşmalarında genellikle "korumalı mahsup" olarak adlandırılan hükümler koymak istemektedirler. Bu hükümlerin amacı, mukim olmayanların, kaynak devletin teşvik rejimi çerçevesinde "korunan" vergiler için, yabancı vergi mahsubundan yararlanabilmelerini veya bu vergilerin, muafiyet sistemlerine eklenebilecek belirli koşulları uygulamak amacıyla dikkate alınmasını sağlayabilmelerini mümkün kılmaktır.

74. Korumalı mahsup hükümleri, 23A ve 23B Maddelerinin hükümlerinden ayrılır. Korumalı mahsup hükümleri çeşitli şekillerde olabilir, örneğin:

a) Mukimi olunan Devlet, kaynak devletin kendi genel mevzuatı uyarınca uygulayabilmiş olabileceği vergi tutarını veya Anlaşma ile sınırlandırılan bir tutarı, (örneğin, 10'uncu ve 11'inci maddelerde temettüler ve faiz için öngörülen oranlar), kaynak ülkenin ekonomik kalkınmasını desteklemek için özel hükümler çerçevesindeki o verginin tamamından veya bir kısmından feragat etmiş olsa bile bir indirim olarak düşebilir;

b) Kaynak devlet tarafından yapılan bir vergi indiriminin karşılığı olarak, mukim Devlet, daha yüksek bir oranda belirlenen bir tutarı (kısmen itibari) kendi vergisinden düşmeyi kabul edebilir;

c) Mukimi olunan Devlet, kaynak devlette vergi teşviklerinden yararlanan geliri muaf tutar.

75. Mali İşler Komitesinin "Korumalı mahsup: bir Yeniden Değerlendirme"[1] başlıklı 1998 yılı raporu, korumalı mahsup hükümlerinin ve bunların hazırlanmasının altında yatan vergi politikası hükümlerini analiz etmektedir. Rapor, korumalı mahsup indiriminin tanınmasının genel faydasının sorgulandığı çeşitli endişeleri ortaya koymaktadır. Bu endişeler özellikle aşağıdakilerle bağlantılıdır:

- korumalı mahsubun neden olduğu istismar potansiyeli;

- korumalı mahsubun kaynak devletin ekonomik kalkınmasını desteklemeye yönelik bir dış yardım aracı olarak etkililiği ve

1 OECD Model Vergi Anlaşmasının Full Versiyonunun 2 inci cildinin R(14)-1 sayfasından türetilmiştir.

- korumalı mahsubun Devletleri vergi teşviklerinden yararlanmaya teşvik etme şekli ile ilgili genel endişeler.

76. Deneyimler, korumalı mahsubun vergi mükellefleri tarafından istismar edilmeye çok açık olduğunu ve bunun da hem mukim Devlette hem de kaynak devlette gelir kaybı bağlamında oldukça pahalıya mal olabileceğini göstermektedir. Bu tür bir istismarın tespit edilmesi zordur. Buna ek olarak, tespit edilse bile, mukim Devletin böyle bir istismara hızlı bir şekilde müdahale etmesi zordur. Bu gibi istismarların önlenmesi için mevcut korumalı mahsup hükümlerinin çıkarılması veya değiştirilmesi genellikle yavaş ve zahmetli olur.

77. Dahası, korumalı mahsup, ekonomik kalkınmayı desteklemek için etkili bir araç olmayabilir. Mukimi olunan Devletin vergi teşviki avantajını indirgemesi veya ortadan kaldırması, çoğu durumda, sadece kazançların ülkesine geri gönderilmesi ölçüsünde gerçekleşecektir. Bu nedenle, kazançların ülkesine geri döndürülmesini desteklemek suretiyle, korumalı mahsup, yabancı yatırımcıların kısa vadeli yatırım projeleri ile iştigal etmesi için doğal bir teşvik, kaynak devlette uzun süreli olarak faaliyet göstermek için ise caydırıcı bir unsur teşkil edebilir. Ayrıca yabancı vergi mahsup sistemleri genellikle, yabancı bir yatırımcının, yabancı vergi mahsubunu hesaplarken, ilgili ülkede veya başka bir ülkede ödenen daha yüksek vergilerle belirli bir vergi teşvikinden kaynaklanan vergi indirimini bir ölçüde mahsup etmesini ve nihayetinde mukim Devlet tarafından vergi teşviki sonucunda hiçbir ek vergi uygulanmamasını sağlayacak şekilde tasarlanır.

78. Son olarak, ulusal ekonomilerin hızlandırılmış entegrasyonu, coğrafi olarak hareketliliği gittikçe artan birçok ulusal vergi matrahı segmenti oluşturmuştur. Bu gelişmeler, bazı Devletlerinin birincil amacının diğer ülkelerin vergi matrahlarını eritmek olan vergi rejimleri benimsemelerine neden olmuştur. Bu vergi teşviki türleri, özel olarak vergi farklarına özellikle duyarlı, yüksek ölçüde hareketli finansal ve diğer hizmetleri hedef alacak şekilde özelleştirilmiştir. Bu rejimlerin potansiyel zararlı etkileri, anlaşmalarda kötü tasarlanmış korumalı mahsup hükümlerinin bulunması ile daha da şiddetlenebilir. Bu özellikle, bir Devletin anlaşmaların akdedilmesinin ardından bir vergi rejimi benimsemesi ve bu rejimi, mevcut korumalı mahsup hükmü kapsamına girmesini sağlayacak şekilde özelleştirmesi durumunda geçerlidir.

78.1 Komite üye Devletlerin korumalı mahsup hükümlerini benimsemekten kaçınmak zorunda olmadığı sonucuna varmıştır. Ancak Komite, korumalı mahsubun sadece, ekonomik düzeyi OECD üye Devletlerinin çok altında olan Devletler ile ilgili olarak düşünülmesi gerektiği yönünde görüş belirtmiştir. Üye Devletler, korumalı mahsup için uygun Devletleri belirlemek amacıyla objektif ekonomik kriterler kullanmalıdır. Bu nedenle Devletler, bir korumalı mahsup hükmü eklemeyi kabul etmeleri durumunda, korumalı mahsup raporunun VI. bölümünde belirtilen kurala uymaya teşvik edilir. Bu "en iyi uygulamaların" kullanımı, bu hükümlerin ayrıcalıklı olarak kaynak devletin iç altyapısını geliştirmeyi hedefleyen özgün yatırımlara uygulanmasını sağlayarak, istismar edilmeleri potansiyelini en aza indirgeyecektir. Gerçek yatırıma uygulanan dar bir hüküm, coğrafi olarak hareketli faaliyetlere ilişkin zararlı vergi rekabetinden de caydıracaktır.

2'nci Fıkra

79. Bu fıkra, mukim Devletin gelirin veya servetin geri kalanına uygulanacak vergiyi belirlerken muaf tutulan gelir veya serveti dikkate alma hakkını saklı tutabilmesini sağlamak için eklenmiştir. Bu şekilde saklı tutma hakkı, "sadece diğer Devlette vergilendirilebilir" olan gelir veya serveti kapsayacak şekilde genişleyebilir. Artan oranlılık ilkesi böylece, mukim Devlet için, sadece diğer Devlette "vergilendirilebilen" gelir veya servet ile bağlantılı olarak değil, "sadece

diğer Devlette vergilendirilecek olan" gelir veya servet için de güvence altına alınır. Kaynak devlet ile ilgili 23A Maddesinin 3'üncü fıkrası ile ilgili Yorum, 23B Maddesinin 2'nci fıkrası için de geçerlidir.

Yorum Hakkında Görüşler

80. *Hollanda*, prensipte, Akit Devletler arasındaki yeterlilik çatışmalarından dolayı, hem çifte vergilendirme hem de çifte vergilendirmeme durumlarının çözülmesinden yanadır, çünkü Hollanda açısından, bu gibi durumlar, Akit Devletler tarafından istenmeyen ve dahası bir vergi anlaşmasının hedefi ve amacının aleyhinde olan durumlardır. Ancak Hollanda, 32.4 ve 32.6'ncı paragraflarında belirtilen, Anlaşmanın 23A ve 23B Maddelerindeki "işbu Anlaşma hükümlerine uygun olarak" ibaresi ile ilgili olarak yapılan, kaynak devlet ile mukim Devlet arasında iç mevzuattan kaynaklanan yeterlilik çatışmalarının olduğu durumlarda, bir kural olarak, mukim Devlet tarafından 23A ve 23B Maddelerinin uygulanması amacıyla, kaynak devletin verdiği yeterliliğin geçerli olacağı yorumuna katılmamaktadır. Hollanda, belirli bir yeterlilik çatışmasına ilişkin bir çözümü ve bunun biçimlerini eldeki durumların koşullarına ve ilgili Akit Devlet ile olan ilişkiye göre saklı tutmak istemektedir. Bu nedenle Hollanda, 32.4 ve 32.6'ncı paragraflardaki söz konusu yorumlamaya sadece ve belirli bir vergi anlaşmasında açıkça bu yönde teyit edildiği ölçüde, Anlaşma 25'inci Maddesinde bahsedilen yetkili makamlar arasındaki karşılıklı anlaşmanın bir sonucu veya tek taraflı bir politika olarak uyacaktır.

81. *İsviçre*, bir yeterlilik çatışmasının, bir Anlaşmanın akdedilmesinden sonra kaynak devletin iç mevzuatında yapılan bir değişiklikten kaynaklandığı durumlarda, 32.3'üncü paragrafında belirtilen kurallara uymama hakkını saklı tutar.

AYRIMCILIK YAPILMAMASI İLE İLGİLİ MADDE 24'E İLİŞKİN YORUM

Genel açıklamalar

1. Bu Madde, bazı hassas durumlarda vergi ayrımcılığının ortadan kaldırılmasını konu alır. Tüm vergi sistemleri, örneğin, vergi yükümlülüğü veya ödeme kabiliyetindeki farklılıklara dayanan meşru ayrımlar içerir. Maddenin ayrımcılık yapılmamasına ilişkin hükümleri, gerekçesiz ayrımcılığı önleme ihtiyacını bu meşru ayrımları dikkate alma ihtiyacıyla dengelemeyi amaçlar. Bu nedenden dolayı, Maddenin "dolaylı" ayrımcılık adı verilen durumu kapsayacak şekilde gereksiz yere genişletilmemesi gerekir. Örneğin, uyruğa dayalı ayrımcılığı konu alan 1'inci fıkra, gerçekten, Devlet tarafından verilen bir pasaporta veya Devlet tarafından düzenlenmiş bir pasaport alma hakkına sahip olup olmadıklarına göre bireylere farklı muamele yapılması gibi, uyruğa dayalı ayrımcılığın örtülü bir şekli olan farklı muameleyi önleyecekken, mukimliğe dayalı bir farklı muamelenin bu fıkranın amaçları doğrultusunda uyruğa dayalı dolaylı bir ayrımcılık olduğu sonucuna varmak için belirli bir Devletin mukimi olmayan kişilerin, öncelikli olarak o Devletin vatandaşları olmayan kişileri kapsadığı iddia edilemez.

2. Aynı şekilde, Maddenin hükümleri en fazla kayrılan ülke muamelesi gerektirdiği şeklinde yorumlanamaz. Bir Devletin, diğer Akit Devlet(ler)in vatandaşları veya mukimlerine vergi menfaatleri sağlayan iki veya çok taraflı bir anlaşma akdettiği durumlarda, anlaşmanın, Akit Devleti olmayan bir üçüncü Devletin vatandaşları veya mukimleri, üçüncü Devlet ile ilk bahsedilen Devlet arasındaki çifte vergilendirme anlaşmasındaki benzeri ayrım yapmama hükmüne dayanarak bu menfaatlerden yararlanma hakkı talep edemez. Vergi anlaşmaları karşılıklılık ilkesine dayalı olduğundan, bir Akit Devlet tarafından iki veya çok taraflı bir anlaşma çerçevesinde, o anlaşmanın diğer Akit Devletin bir mukimine veya vatandaşına, Akit Devletler arasındaki belirli ekonomik ilişki nedeniyle yapılan bir vergi muamelesi, birinci Devlet ile üçüncü Devlet arasındaki vergi anlaşmasının ayrım yapmama hükmü çerçevesinde bir üçüncü Devletin bir mukimi veya vatandaşını kapsayacak şekilde genişletilemez.

3. 24'üncü Maddenin çeşitli hükümleri, vergi işlemindeki sadece belirli gerekçelere dayalı farklılıkları önler (örn, uyrukluk,1'inci fıkranın söz konusu olduğu durumlarda). Böylece, bu fıkraların uygulanması için, diğer bağlantılı yönler de aynı olmalıdır. 24'üncü Maddenin çeşitli hükümleri, o sonucu elde etmek için farklı bir üslup kullanabilir (örn, 1'inci ve 2'inci fıkralardaki "aynı koşullarda"; 3'üncü fıkradaki "aynı faaliyetleri yürüten"; 5'inci fıkradaki "benzer teşebbüsler"). Ayrıca Madde, sadece belirli gerekçelere dayanan ayrımları ortadan kaldırmayı amaçlarken, yabancılara, mukim olmayanlara, diğer Devlet teşebbüslerine veya mukim olmayan kişilerin sahip olduğu veya idare ettiği yerli teşebbüslere, vatandaşlar, mukimler veya mukimlerin sahip olduğu veya idare ettiği yerli teşebbüslerinkinden daha avantajlı bir vergi muamelesi sağlama niyetini gütmez (bkz., örneğin, aşağıdaki 34'üncü fıkra).

4. Son olarak, aşağıdaki 79'uncu fıkranın ortaya koyduğu üzere, Madde hükümleri, bu Maddelerin hükümlerinin zorunlu kıldığı veya açıkça izin verdiği önlemlerin, sadece, örneğin, mukim olmayanlara yapılan ödemelerle ilgili olarak uygulansalar bile, Maddenin hükümlerini ihlal ediyor sayılmaması için Anlaşmanın diğer Maddeleri bağlamında okunmalıdır. Ancak aksine, belirli bir önlemin Maddenin hükümlerine ilişkin bir ihlal teşkil etmemesi, o önlem Anlaşmanın diğer Maddelerini ihlal edebileceğinden Anlaşma tarafından buna izin verildiği anlamına gelmez.

1'inci Fıkra

5. Bu fıkra, vergilendirme amaçlı olarak, uyruğa dayalı ayrımcılığın yasak olduğu ve karşılıklılığa tabi olarak bir Akit Devletin vatandaşlarına diğer Akit Devlette, bu diğer Akit Devletin aynı koşullardaki vatandaşlarından daha az avantajlı muamele yapılamayacağı prensibini ortaya koyar.

6. Ayrımcılık yapmama prensibinin, 19'uncu yüzyılın sonunda klasik tip çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarının ortaya çıkmasından önce, çeşitli tanımlar altında ve daha dar veya daha geniş bir kapsamla, uluslararası mali ilişkilere uygulandığı da belirtilmeye değerdir. Böylece, nerede mukim olurlarsa olsunlar vatandaşlarının diplomatik korumasını genişletmek ve güçlendirmek için, özellikle 19'uncu yüzyılda, Devletler tarafından akdedilen farklı türlerde birçok sözleşmede (konsolosluk veya kuruluş anlaşmaları, ittifak veya ticaret anlaşmaları vs), çerçevesi kapsamında iki Akit Devletin her birinin diğer Devletin vatandaşlarına, kendi vatandaşları ile eşit muamele yapmayı taahhüt ettiği hükümler bulunmaktadır. Bu hükümlerin sonradan çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarına dönüşmesi, başlangıçtaki dayanağı ve kapsamı hiçbir şekilde etkilememiştir. 1'inci fıkranın metninde, 1'inci Maddenin, bu fıkranın uygulamasını sadece bir Akit Devletin mukimleri olan vatandaşlarla sınırlandırılmadığını, aksine, bunlardan birinin mukimleri olsun veya olmasınlar, her Akit Devletin tüm vatandaşlarını kapsayacak şekilde genişletildiği belirtilmektedir. Diğer bir deyişle, bir Akit Devletin tüm vatandaşları, diğer Akit Devlete kıyasla bu hükmün menfaatine başvurma hakkına sahiptir. Bu, özellikle, onlardan birinin değil bir üçüncü Devletin mukimi olan Akit Devlet vatandaşları için uygulanır.

7. "Aynı koşullarda" ibaresi, olağan vergilendirme yasaları ve yönetmeliklerinin uygulanması açısından, hem hukuki hem de fiili olarak hemen hemen aynı durumlarda bulunan vergi mükelleflerine (bireyler, tüzel kişiler, ortaklıklar ve teşekküller) atıfta bulunur. "Özellikle mukmilik yönünden" ibaresi, vergi mükellefinin mukimliğinin, vergi mükellefinin benzer durumlara sokulup sokulmadığını belirlerken bağlantılı olan faktörlerden biri olduğunu açıkça ortaya koymaktadır. "Aynı koşullarda" ibaresi, bir Akit Devletin mukimi olan bir vergi mükellefi ile o Devletin bir mukimi olmayan bir vergi mükellefinin aynı koşullarda olmadığını ortaya koymak için kendi başına yeterli olacaktır. Gerçekte, "özellikle mukimlik yönünden" ibaresi, 1963 tarihli Taslak Anlaşmada veya 1977 tarihli Model Anlaşmada geçmezken,üye ülkeler sürekli olarak, "aynı koşullarda" ibaresini uygular ve yorumlarken, vergi mükellefinin mukimliğinin dikkate alınması gerektiğine hükmetmişlerdir. Ancak Model Anlaşmayı revize ederken, Mali İşler Komitesi, bu bakımdan "aynı koşullarda" ibaresi hakkında yapılacak yorumlamaya ilişkin olası herhangi bir şüpheyi ortadan kaldıracağından, vergi mükelleflerinin mukimliğine yapılan belirli bir referansın yararlı bir açıklama olacağını düşünmüşlerdir.

8. Bu nedenle, 1'inci Fıkra uygulanırken, temel soru, aynı Devletin mukimi olan iki kişiye salt uyrukları farklı olduğundan dolayı farkı şekilde muamele edilip edilmediğidir. Dolayısıyla, eğer bir Akit Devlet, ailevi sorumluluklar nedeniyle vergilendirmeden indirim tanırken, kendi vatandaşları arasında kendi topraklarında ikamet edip etmediklerine göre ayrım yapıyorsa, o Devlet, başka Devletin, kendi topraklarında ikamet etmeyen vatandaşlarına kendi vatandaşlarına yaptığıyla aynı muameleyi yapmak zorunda olamaz, ancak aynı muameleyi, başka Devlette ikamet eden kendi vatandaşlarının yararlanabildiği gibi, onları da kapsayacak şekilde genişletebilir. Aynı şekilde, 1'inci Fıkra, aynı zamanda Devlet R'nin mukimi de olan bir Akit Devlet (Devlet R) vatandaşının, (örneğin, vergi cenneti ülkelerin kullanımından caydırmayı amaçlayan hükümlerin uygulanmasının bir sonucu olarak) diğer Akit Devlette (Devlet S), Devlet S'nin bir üçüncü Devlette ikamet eden bir vatandaşından daha az avantajlı bir şekilde vergilendirildiği durumlarda geçerli değildir, zira bu iki kişi mukimlik bakımından aynı koşullarda değildirler.

9. "Aynı koşullarda" ibaresi, bazı durumlarda bir kişinin vergi durumuna atıfta bulunabilir. Bu, örneğin, bir ülkenin kendi vatandaşlarını veya onlardan bazılarını, vatandaş olmayanlardan daha kapsamlı bir vergi mükellefiyetine tabi tuttuğu durumlarda söz konusu olacaktır (bu, örneğin, Amerika Birleşik Devletlerindeki vergi sisteminin bir özelliğidir). Bu muamelenin kendisi, 1'inci fıkraya ilişkin bir ihlal teşkil etmediği sürece, Devletin vatandaşı olmayan kişilerin, o Devletin bir vergi mükellefinin kapsamlı veya sınırlı vergi mükellefiyetinin söz konusu olabileceği bir iç hukuk yasasının diğer hükümlerinin uygulanması (örn, şahsi indirimler yapılması) amacı doğrultusunda, vatandaşlarıyla aynı koşullarda olduğu iddia edilemez.

10. Aynı şekilde, 1'inci fıkranın hükümleri, bir Devletin bu itibarla kendi kamu kuruluşları veya dairelerine tanıdığı özel vergilendirme ayrıcalıklarını diğer Devletin kamu kuruluşları ve dairelerini de kapsayacak şekilde genişleyecek surette uyumlaştırmak zorunda bıraktığı şeklinde yorumlanmayacaktır.

11. Bunların hiçbiri, faaliyetleri o Devlete özgü olan kamu yararı amaçları için yürüten, kar amacı gütmeyen özel kuruluşlara özel vergilendirme ayrıcalıkları tanıyan bir Devletin, aynı ayrıcalıkları, faaliyetleri kamu yararına olmayan benzer kuruluşlara da tanınacak şekilde genişletmek zorunda olduğu şeklinde de yorumlanmayacaktır.

12. Bu iki durumdan ilki için, bir Devlet kendi kamu kuruluşları ve dairelerine vergilendirme muafiyeti uyguluyorsa, bu uygulama, bu kurum ve daireler Devletin ayrılmaz bir parçası olduğundan ve hiçbir zaman bunların koşullarının başka ülkedeki kamu kuruluşları ve dairelerinin koşulları ile aynı olmayacağından dolayı yerindedir. Ancak bu koşul kar amacı güden Devlet kuruluşları için uygulanacak şekilde tasarlanmamıştır. Bunların özel ticari teşebbüslerle aynı esasa dayandığının göz önünde bulundurulabildiği ölçüde, 1'inci fıkranın hükümleri bunlara da uygulanacaktır.

13. İkinci duruma gelince, bir Devlet kar amacı gütmeyen bazı özel kuruluşlara vergilendirme ayrıcalıkları tanıyorsa, bu açıkça bu kuruluşların faaliyetlerinin tam niteliğine ve o Devletin ve onun vatandaşlarının bu faaliyetlerden elde edeceği faydaya dayalıdır.

14. Ayrıca, 1'inci fıkrada kasıtlı olarak olumsuz bir dil kullanılmıştır. Bir Akit Devletin vatandaşlarının diğer Akit Devlette, bu diğer Akit Devletin aynı koşullardaki vatandaşlarının tabi olduğu veya olabileceği vergilendirme ve ve buna bağlı mükellefiyetlerden daha ağır bir vergilendirmeye ve mükellefiyetlere tabi olamayacağının öngörülmesi suretiyle, bu fıkra, Akit Devletlere kendi ilgili vatandaşlarına aynı muameleyi yapmasını empoze etmesiyle aynı şekilde zorlayıcı bir güce sahiptir. Ancak bu hükmün başlıca amacı, bir Devlette, diğer vatandaşlarına karşı ayrımcılık yapılmasını yasaklamak olduğundan, birinci Devletin yabancı uyruklu kişilere, kendisine ait özel nedenlerden dolayı veya bir çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmasının, özellikle, iş yeri kazançlarının 7'nci Maddeye uygun olarak vergilendirilmesi gerekliliği gibi, özel bir koşuluna uymak için, kendi vatandaşlarına tanımadığı belirli imtiyazlar veya imkanlar sağlamasını engelleyen hiçbir şey yoktur. İfade edildiği üzere, 1'inci fıkra bunu yasaklamaz.

15. Yukarıdaki gözleme bağlı olarak, "farklı veya .... daha ağır bir vergilendirmeye ve buna bağlı mükellefiyetlere tabi olmayacak... " ibaresi, aynı koşullardaki vatandaşlara ve yabancılara bir vergi uygulandığında, bunun vecibenin dayanağı hem de takdir yöntemi bakımından aynı formda olması gerektiği, oranının aynı olması ve son olarak vergilendirme ile bağlantılı formalitelerin (beyannameler, ödemeler, öngörülen süreler vs) yabancılara vatandaşlara olduğundan daha külfetli olmaması gerektiği anlamına gelir.

16. Şirket ile şirketin yasaları çerçevesinde kurulduğu Devlet arasında oluşan ve belirli açılardan, bireylerin söz konusu olduğu durumlardaki vatandaşlık ilişkisine yakından benzeyen hukuki ilişki göz önünde bulundurulduğunda, tüzel kişiler, ortaklıklar ve teşekküllerin bir özel hükümde ele alınmayıp bunların 1'inci Fıkra çerçevesindeki bireylerle özdeş kılınması haklı görünmektedir. Bu sonuç, 3'üncü Maddenin 1'inci fıkrasının g) alt fıkrasındaki "vatandaş" terimi kapsamı ile elde edilmektedir.

17. O tanım gereği, bir şirket gibi bir tüzel kişinin söz konusu olduğu durumlarda, "bir Akit Devlet vatandaşı", "bu statüsü gerçekte o Akit Devlette yürürlükte bulunan yasalardan kaynaklanan" bir tüzel kişi anlamına gelir. Bir şirket, genellikle bu statüsünü, kurulduğu veya tescil edildiği Devlette yürürlükte bulunan yasalardan alır. Ancak birçok ülkenin iç hukuku çerçevesinde, kuruluş veya tescil, 4'üncü Madenin amaçları doğrultusunda şirketlerin mukimliğini belirleme kriterini veya kriterlerinden birini teşkil eder. 24'üncü Maddenin 1'inci fıkrası, sadece "özellikle mukimlik ile ilgili olarak aynı koşullardaki" kişiler veya işletmeler ile ilgili olarak, uyruğa dayalı farklı muameleyi engellediğinden, bu fıkranın amaçları doğrultusunda, sadece uyruğa dayalı bir farklı muamelenin diğer koşullarla ve özellikle ikamet yeri ile bağlantılı bir farklı muameleden ayrılması önemlidir. Yukarıdaki 7'nci ve 8'inci fıkralarda açıklandığı üzere, 1'inci Fıkra sadece farklı uyruğa dayalı ayrımcılığı yasaklar ve işletmenin mukimliği de dahil olmak üzere, diğer tüm bağlantılı faktörlerin aynı olmasını gerektirir. Mukimlere ve mukim olmayanlara farklı muamele, iç vergi sistemleri ve vergi anlaşmalarının önemli bir özelliğidir; 24'üncü Madde, Anlaşma çoğu mukim ve mukim olmayanlara farklı bir muamele öngören diğer Maddeleri bağlamında okunduğunda, Anlaşma amaçları doğrultusunda (4'üncü maddenin kuralları çerçevesinde), aynı Devletin mukimi olmayan iki şirketin, 1'inci fıkranın amaçları doğrultusunda genellikle aynı koşullarda olmadığı açıktır.

18. Mukimler ve mukim olmayanlar 1'inci fıkranın amaçları doğrultusunda aynı koşullarda değilken, mukimliğin, söz konusu farklı muamele ile ilgili olarak niteliği ne olursa olsun hiçbir bağlantısının olmadığı hallerde, durum böyle değildir.

19. Aşağıdaki örnekler bu ilkeleri açıklamaktadır.

20. Örnek 1: Devlet A'nın gelir vergisi mevzuatı çerçevesinde, o Devlette kurulan veya etkin yönetim merkezleri o Devlette bulunan şirketler, o Devletin mukimidir. Devlet A - Devlet B vergi anlaşması, bu Model Vergi Anlaşması ile özdeştir. Devlet A'nın vergi mevzuatı, o ülkede kurulu olan bir şirketin o ülkede kurulu başka bir şirkete ödediği temettüler vergiden muaftır. Devlet B'de kurulan ve etkin yönetim merkezi Devlet A'da bulunan bir şirket, Devlet A ve Devlet B Anlaşmasının amaçları doğrultusunda Devlet A'nın bir mukimi olacağından, Devlet A'da kurulu bir şirket tarafından böyle bir şirkete ödenen temettülerin bu muafiyet için uygun olmaması, temettü alan şirket, mukimliği bakımından Devlet A'da kurulu bir şirket olarak aynı koşullarda olsa bile, diğer bağlantılı farkı koşulların olmaması durumunda 1'inci fıkraya ilişkin bir ihlal teşkil edecektir.

21. Örnek 2: Devlet A'nın gelir vergisi mevzuatı çerçevesinde, o Devlette kurulu şirketler, o Devletin mukimidirler ve yurtdışında kurulu şirketler mukimi değildirler. Devlet A - Devlet B vergi anlaşması, 4'üncü Maddenin 3'üncü fıkrasının, bir tüzel kişi o Maddenin 1'inci fıkrası çerçevesinde her iki Devletin de bir mukimi ise, o tüzel kişinin kurulmuş olduğu Devletin bir mukimi olarak kabul edileceğini öngörmesi hariç, bu Model Vergi Anlaşması ile özdeştir. Devlet A'nın vergi mevzuatı, o ülkede kurulu olan bir şirketin o ülkede kurulu başka bir ülkeye ödediği temettüler vergiden muaftır. 1'inci Fıkra, bu uygulamayı Devlet B'de kurulan bir şirkete ödenen temettüleri kapsayacak şekilde genişletmez. Devlet A'da kurulu bir şirkete ve bu temettüleri alan Devlet B'de kurulu bir şirkete farklı muamele edilse bile, (örneğin, mukim olmayan bir şirket tarafından ödenen temettülerin sonradan vergilendirilmesini önleyen ancak bir

mukim şirket tarafından ödenenlerin sonradan vergilendirilmesini önlemeyen, 10'uncu Maddenin 5'inci fıkrasından çıkarsanabileceği üzere) bu şirketler, mukimlik bakımından aynı koşullarda değildir ve mukimlik bu durumda bağlantılı bir faktördür.

22. Örnek 3: Devlet A'nın vergi mevzuatı çerçevesinde, o ülkede kurulu olan bir şirket o Devletin mukimidir. Devlet B'nin vergi mevzuatı çerçevesinde, etkin yönetim merkezleri o Devlette bulunan şirketler, o Devletin mukimidir. Devlet A - Devlet B vergi anlaşması bu Model Vergi Anlaşması ile özdeştir. Devlet A'nın vergi mevzuatı, Devlet A'nın bilgisi alışverişine izin veren bir vergi anlaşmasının bulunmadığı bir Devletin mukimi olan mukim olmayan bir şirketin, gayrimenkul varlıklardan elde ettiği net gelir üzerinden hesaplanacak bir vergi yerine, bu malların değerinin yüzde 3'üne eşit bir yıllık vergiye tabi olduğunu öngörür. Devlet B'de kurulu olup Devlet A ile bilgisi alışverişine izin veren bir vergi anlaşması bulunmayan bir Devletin mukimi olan bir şirket, 1'inci fıkranın, kendisine Devlet A'da kurulu bir şirketten farklı olarak muamele yapılmasından dolayı, Devlet A'nın uyguladığı yüzde 3'lük verginin uygulanmasını engellediğini iddia edemez. Bu durumda, Devlet A'da kurulu bir şirket ve şirketin mukimliği ile bağlantılı olacağından, (örn, mukim olmayan bir vergi mükellefinin gayrimenkul varlıklardan elde ettiği net geliri doğrulamak için gereken bilgilere erişmek amacıyla) böyle bir şirket, mukimliği bakımından aynı koşullarda olmayacaktır.

23. Örnek 4: Devlet A'nın gelir vergisi mevzuatı çerçevesinde, o Devlette kurulu şirketler, Devlet A'nın mukimidirler ve yurtdışında kurulu şirketler mukimi değildirler. Devlet A - Devlet B vergi anlaşması, 4'üncü Maddenin 3'üncü fıkrasının, bir tüzel kişi o Maddenin 1'inci fıkrayı çerçevesinde her iki Devletin de bir mukimi ise, o tüzel kişinin kurulmuş olduğu Devletin bir mukimi olarak kabul edileceğini öngörmesi hariç, bu Model Vergi Anlaşması ile özdeştir. Devlet A'nın istihdam vergisi hukuku çerçevesinde, mukim çalışanlar istihdam eden tüm şirketler, işverenin mukimliğine göre herhangi bir ayrım yapmayan ancak sadece Devlet A'da kurulu şirketlerin daha düşük oranda bir istihdam vergisinden yararlanacağını öngören bir istihdam vergisine tabidir. Bu durumda, Devlet B'de kurulu bir şirketin Devlet A ve Devlet B anlaşmasının amaçları doğrultusunda Devlet A'da kurulu bir şirket ile aynı olmayacağı, istihdam vergisi çerçevesindeki bir farklı vergi muamelesi bakımından hiçbir şekilde bağlantılı değildir ve bu nedenle bu farklı muamele, diğer bağlantılı farkı koşulların olmaması durumunda 1 inci fıkraya ilişkin bir ihlal teşkil edecektir.

24. Örnek 5: Devlet A'nın gelir vergisi mevzuatı çerçevesinde, o Devlette kurulan veya etkin yönetim merkezleri o Devlette bulunan şirketler, o Devletin mukimidirler ve bu iki koşulu yerine getirmeyen şirketler mukim değildirler. Devlet B'nin iç gelir vergisi hukuku çerçevesinde, o Devlette kurulu şirketler, o Devletin mukimidirler. Devlet A - Devlet B vergi anlaşması, 4'üncü Maddenin 3'üncü fıkrasının, bir tüzel kişi o Maddenin 1'inci fıkrası çerçevesinde her iki Devletin de bir mukimi ise, o tüzel kişinin kurulmuş olduğu Devletin sadece bir mukimi olarak kabul edileceğini öngörmesi hariç, bu Model Vergi Anlaşması ile özdeştir. Devlet A'nın iç hukukunda ayrıca o Devlette kurulan veya etkin yönetim merkezleri o Devlette bulunan şirketlerin, eğer ortak hissedarları olan bir şirketler grubunun bir parçası iseler, vergisel amaçlar için gelirlerini birleştirme hakkına sahip olduğu öngörülmektedir. Devlet B'de kurulan X Şirketi, Devlet A'da kurulu iki şirket ile aynı gruba aittir ve tüm bu şirketler Devlet A'da etkili bir şekilde yönetilmektedir. X şirketi Devlet A'da kurulmadığından, gelirini diğer iki şirketin geliri ile birleştirmesine izin verilmez.

25. Bu durumda, X şirketi Devlet A iç hukukuna göre o Devletin bir mukimi olsa bile, 4'üncü Maddenin 3'üncü fıkrası gereği, Anlaşma amaçları doğrultusunda Devlet A'nın bir mukimi değildir. Bu nedenle, grubun diğer şirketleri ile aynı koşullarda olmayacaktır ve 1'inci fıkra, farklı muamele X şirketinin Devlet A'da kurulmamış olmasından kaynaklanıyor olsa bile, onun konsolidasyon menfaatlerinden yararlanmasına izin vermeyecektir. Anlaşma, 7'nci ve 10'uncu Maddeler gibi bazı hükümleri, Devlet A'nın X şirketinden elde edilen kimi gelir

türlerinin vergilendirilmesini engelleyeceğinden, X şirketinin mukimliği, konsolidasyon menfaatleri bakımından bariz bağlantılıdır.

2'nci Fıkra

26. 28 Eylül 1954'te, birçok Devlet, New York'ta, devletsiz kişiler statüsü ile ilgili, 29'uncu Maddesi çerçevesinde uyruksuz kişilerin ulusal muameleye tabi tutulması gerektiği, bir Anlaşma akdetmişlerdir. Anlaşma imzacıları arasında bazı OECD üyesi ülkeler de bulunmaktadır.

27. Ancak 2'nci fıkra hükümlerinin iki taraflı bir anlaşmada, ulusal muamelenin, yukarıda bahsedilen 28 Eylül 1954 tarihli Anlaşma 1'inci Maddesinin 2'nci fıkrasında listelenen durumlardan birinde olmalarından dolayı o Anlaşma ile ele alınmayan uyruksuz kişileri de kapsayacak şekilde genişletilebilmesini sağlayacağı kabul edilmelidir. Bir yandan, o Anlaşmanın imzalanması sırasında Birleşmiş Milletlerin, Birleşmiş Milletler Göçmenlik Yüksek Komiserliği dışındaki organları veya dairelerinden koruma veya destek alan kişilerin ve öte yandan, bir ülkenin mukimi olan ve burada o ülkenin uyruğuna sahip olmanın getirdiği hak ve yükümlülüklerden yararlanan ve bunlara tabi olan kişilerin durumu, esasen bu duruma örnek olarak verilebilir.

28. 2'nci fıkranın amacı, bir Akit Devletin vatandaşlarına yönelik eşit muamele ile ilgili hükmün kapsamının o devletin veya diğer Akit Devletin mukimi olan uyruksuz kişilerle sınırlamaktır.

29. Hiçbir Akit Devletin mukimi olmayan uyruksuz kişileri bu şekilde hariç tutarak, böyle bir hükmün bunların bir Devlette, diğer Devletin vatandaşlarıyla karşılaştırıldığında ayrıcalıklı olmalarını engeller.

30. Ancak Ülkeler ikili ilişkilerinde, her durumda, ilgili Devletin vatandaşlarına uygulanan en avantajlı muameleden yararlanmaları için 2'nci fıkranın uygulamasını, bir Akit Devletin mukimleri olsun veya olmasın, tüm uyruksuz kişileri kapsayacak şekilde genişletmeyi uygun görse, bunu yapmak için, sadece, bir Akit Devletteki ikametgaha ilişkin hiçbir koşul içermeyen aşağıdaki metni benimsemeleri gerekirdi:

> 1'inci Maddenin hükümlerine bakılmayarak, uyruksuz kişiler, bir Akit Devlette, o Devletin aynı koşullardaki vatandaşlarının, özellikle ikametgahla ilgili olarak, tabi olduğu veya olabileceği vergilendirme veya vergilendirme bağlantılı gerekliliklerden daha ağır bir vergilendirmeye ve bağlantılı gerekliliklere tabi tutulmayacaklardır.

31. Bazı Devletler 2'nci fıkranın hükümlerinin, bir Devletin mukimleri olan uyruksuz kişilere, sadece diğer Devlette değil aynı zamanda kendilerinin mukimi oldukları Devlette eşit muamele talep etme ve böylece özellikle bunlardan ikincisinde üçüncü Devletlerle akdettikleri çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları hükümlerinden yararlanma hakkı verdiği sürece çok fazla liberaldir. Bu ikinci sonucu önlemek isteyen Devletler, 2'nci fıkrayı aşağıdaki şekilde tadil etmekte serbesttirler:

> Bir Akit Devletin mukimi olan uyruksuz kişiler, başka bir Akit Devlette, o başka Devletin aynı koşullardaki vatandaşlarının, özellikle ikametgahla ilgili olarak, tabi olduğu veya olabileceği vergilendirme veya vergilendirme bağlantılı gerekliliklerden daha ağır bir vergilendirmeye ve bağlantılı gerekliliklere tabi tutulmayacaklardır.

32. Son olarak, böyle bir hükmün amaçları doğrultusunda kullanılacak "uyruksuz kişi" teriminin tanımının, sadece 28 Eylül 1954 tarihli Anlaşma 1'inci Maddesinin 1'inci fıkrasında

belirtilen, bir uyruksuz kişinin "herhangi bir Devlet tarafından hukukunun işleyişi çerçevesinde vatandaş olarak kabul edilmeyen bir kişi" olarak tanımlayan tanım olabileceği anlaşılmalıdır.

3'üncü Fıkra

33. Aslına bakılırsa, bu fıkranın son vermek üzere tasarlandığı ayrımcılığın türü, uyruğa dayalı değil bir teşebbüsün bulunduğu yere dayalı ayrımcılıktır. Bu nedenle bu, ayrım yapmaksızın ve uyrukları ne olursa olsun, bir Akit Devletin başka Akit Devletteki iş yerine sahip tüm mukimlerini etkiler.

34. Önce 3'üncü fıkranın ilk cümlesinin uslubunun, mukim olmayan kişilerin, pratik nedenlerden dolayı, mukim kişilerden farklı şekilde vergilendirilmesinin, bu mukim olmayan kişiler için mukim olan kişiler için olduğundan daha ağır vergilendirme ile sonuçlanmadığı sürece, ayrımcılık teşkil etmeyeceği anlamında yorumlanması gerekiyor gibi görünmektedir. İlgili hükmün dile getirildiği olumsuz formda, bu önemli olan tek sonuç olup vergilendirme şeklinin, vergilendirmenin yapıldığı belirli koşullara uyarlanmasına izin verilebilmektedir. Örneğin, 3'üncü Fıkra, sadece iş yerine atfedilebilen kazançları tespit etmek amacıyla uygulanan belirli mekanizmaların uygulanmasını engellemez. Bu fıkra, Anlaşma ve özellikle, iş yerine atfedilebilecek kazançların aynı veya benzer koşullar altında aynı veya benzer faaliyetlerle iştigal eden ayrı ve bağımsız bir teşebbüsün elde etmesinin bekleneceği kazançlar olduğu hükmünü içeren 7'nci Maddenin 2'nci fıkrası bağlamında okunmalıdır. Açıkça, 7'nci Maddenin 2'nci fıkrasının gerektirdiği esasta bir iş yerine atfedilebilen kazançları tespit etmeyi amaçlayan kurallar veya idari uygulamaların, iş yeri ile ilgili vergilendirmenin benzer faaliyetler gösteren bir yerli teşebbüse uygulanandan daha az avantajlı olmamasını gerektirdiğinden, aynı prensibe dayalı olan 3'üncü fıkrayı ihlal ettiği söylenemez.

35. 3'üncü fıkranın birinci cümlesinin terimleriyle, bir iş yerinin vergilendirmesi, ilgili Devlette, o Devletin benzer faaliyetler gösteren teşebbüslere uygulanan vergilendirmeden daha az avantajlı olarak uygulanmayacaktır. Bu hükmün amacı, aynı faaliyet sektörüne ait mukim teşebbüslere kıyasla, iş yerlerine yapılan muameledeki ticari faaliyetlere dayalı vergilerle ve özellikle de ticari kazançlarla ilgili olarak, tüm ayrımcılığa son vermektir.

36. Ancak 3'üncü fıkranın ikinci cümlesi, birinci cümlede belirtilen eşit muamele ilkesinin bir Akit Devletin mukimleri olan ve diğer Devlette iş yeri bulunan bireylere hangi koşullar altında uygulanması gerektiğini belirtir. Bu, esas olarak, bu kişilerin, hem iç hukukunun uygulanması marifetiyle mukimleri oldukları Devlette hem de eşit muamele ilkesine dayanarak başka Devlette, aile sorumlulukları için şahsi indirimler ve muafiyet hakkı ile, mukimlerden daha fazla avantaj elde etmemesini sağlamak için tasarlanmıştır. Dolayısıyla, iş yerinin bulunduğu Devlete, ilgili kişilere iş yerinin kazançlarının tutarının başka Devlette vergilendirilebilir dünya gelirine olan oranında şahsi indirimler ve muafiyetler tanınıp tanınmaması seçeneğini açık bırakır.

37. Ayrıca 3'üncü fıkranın amaçları doğrultusunda, bir Akit Devlette diğer bir Akit Devletin bir teşebbüsünün iş yerine yapılan bir vergi muamelesinin, ilk bahsedilen Devletin iş yerinin ait olduğu teşebbüsünkine benzer bir yasal yapıya sahip bir teşebbüsünkiyle karşılaştırılması gerektiği de açıktır. Bu nedenle, örneğin, 3'üncü fıkra, bir Devletin bir mukim olmayan kişi tarafından yürütülen bir teşebbüsün iş yerinin kazançlarına, aynı Devletin mukim olan bir şirket tarafından işletilen bir teşebbüsüne uygulanabilecek olan vergi oranını uygulamasını gerektirmez.

38. Aynı şekilde, düzenlenmiş ve düzenlenmemiş faaliyetler, 3'üncü fıkranın amaçları doğrultusunda genellikle "aynı faaliyetleri" teşkil etmeyecektir. Bu nedenle, örneğin, 3'üncü

fıkra, iş yeri aynı faaliyetleri yürütmediğinden, faaliyetleri arasında para ödünç alma ve vermenin de bulunduğu ancak bir banka olarak tescilli olmayan iş yerine uygulanan vergilendirmenin, yerli bankalara uygulanan vergilendirmeden daha az avantajlı olmasını gerektirmeyecektir. Bir Devlet veya onun resmi organları tarafından yürütülen ve Devlet tarafından kontrol edilmelerinden dolayı, 3'üncü fıkranın amaçları doğrultusunda, başka Devletin bir teşebbüsünün iş yeri aracılığıyla yürüttüğü faaliyetlere benzer kabul edilemeyecek olan faaliyetler de bir başka örnektir.

39. Birinci cümle ile ilgili olarak ise, deneyimler, eşit muamele ilkesinin özünü açıkça ve tamamen tanımlamanın zor olduğunu ve bunun bu ilkenin birçok çıkarımı ile ilgili görüş farklılıklarının büyümesine neden olduğunu göstermiştir. Zorluğun temel nedeni, ayrı bir tüzel kişi olmayan ancak ana merkezi başka bir Devlette bulunan bir teşebbüsün bir parçası olan iş yerinin fiili niteliğine dayalı gibi görünmektedir. İş yerinin durumu, faaliyetlerinin tümü, mali çıkarımları ile birlikte, tümüyle ana merkezinin bulunduğu Devletin hüküm alanına sokulabilecek olan tek bir kuruluş teşkil eden yerli bir teşebbüsünkinden farklıdır. Eşit muamele şartının çıkarımları, verginin tarhının birden fazla yönü çerçevesinde incelenecektir.

A. Verginin tespiti

40. Vergi tespitinin esası ile ilgili olarak, eşit muamele ilkesi normalde aşağıdaki çıkarımları içerir:

a) İş yerlerine, genel olarak vergilendirme yasasının vergilendirilebilir kazançlardan düşülmesine izin verdiği ticari giderleri düşmeye ilişkin mukim teşebbüslerle aynı haklar tanınmalıdır. Bu kesintiler mukim teşebbüslere de uygulanandan başka herhangi bir kısıtlama olmaksızın yapılmalıdır (bkz. ayrıca 7'nci Maddeye İlişkin Yorumun 33 ve 34'üncü fıkraları).

b) İş yerlerine, amortisman ve yedekler ile ilgili olarak aynı olanaklar tanınmalıdır. Bunlar, herhangi bir kısıtlama olmaksızın, sadece mutat olarak teşebbüslerin kullanımına açık amortisman olanaklarından (sabit amortisman, azalan bakiyelerle amortisman) değil aynı zamanda birçok ülkede bulunan özel sistemlerden de ("toptan satış"ın kaydedilmesi, hızlandırılmış amortisman vs) yararlanma hakkına sahip olmalıdırlar. Yedeklere gelince, bunlara bazen, henüz gerçekleşmemiş olan koşulların yakın gelecekte gerçekleşmesini olası kıldığı varlıklar, giderler veya zararlar üzerinden amortismanın - ticari muhasebe ilkelerine göre - mahsup edilmesi dışındaki amaçlar için izin verildiği belirtilmelidir. Bu nedenle, bazı ülkelerde, teşebbüsler yatırım için, vergilendirilebilir kazançtan, karşılıklar veya "yedekler" ayırma hakkına sahiptir. Bu hak tüm teşebbüsler tarafından veya belirli bir faaliyet sektöründeki tüm teşebbüsler tarafından kullanıldığında, normalde, aynı koşullar altında mukim olmayan teşebbüsler tarafından ilgili Devlette bulunan iş yerleri ile ilgili olarak da, yani bu karşılıkların veya yedeklerin ilgili olduğu faaliyetler o Devlette vergilendirebilir olduğu sürece de kullanılmalıdır.

c) İş yerleri, çoğu ülkede mukim teşebbüslere sunulan belirli bir süre içindeki (örn, 5 yıl) bir muhasebe döneminin kapanışında ortaya çıkan bir zararı ileriye veya geriye taşıma seçeneğine de sahip olmalıdır. İş yerlerinin söz konusu olduğu durumlarda, kendi ticari faaliyetlerinin zararının böyle ileri taşımayı gerektirdiğini belirtmeye pek gerek yoktur.

d) İş yerleri, ister işin yürütülmesi, sırasında isterse iş sona erdirildiğinde varlıkların devrinde elde edilen servetin vergilendirmesi ile ilgili olarak, mukim teşebbüslere uygulananlarla aynı kurallara sahip olmalıdır.

41. Yukarıdaki c) alt fıkrasında açıkça belirtildiği üzere, 3'üncü fıkranın eşit muamele ilkesi sadece iş yerinin kendi faaliyetlerinin vergilendirilmesi için geçerlidir. Bu nedenle o ilke, bir iş yerinin kendi faaliyetlerini düzenleyen kurallar ile bağımsız bir mukim teşebbüs tarafından yürütülen benzer ticari faaliyetler için geçerli olanlar arasında bir karşılaştırma ile sınırlıdır. Bir teşebbüs ile başka teşebbüsler arasındaki ilişkiyi dikkate alan kuralları (örn, ortak mülkiyet altındaki şirketler arasında konsolidasyona, zararların devrine veya vergiden muaf mülk devir işlemlerine izin veren kurallar) kapsayacak şekilde genişlemez, çünkü ikinci sırada bahsedilen kurallar bir teşebbüsün, iş yerininkilere benzer kendi ticari faaliyetlerinin vergilendirilmesine değil, onun yerine bir mukim teşebbüsün bir bağlı teşebbüsler grubunun parçası olarak vergilendirmesine odaklanır. Bu kurallar, çoğunlukla, yerli bir grup içindeki vergi uygunluğunu ve idaresini sağlayacak veya kolaylaştıracak şekilde işleyecektir. Bu nedenle, eşit muamele ilkesinin uygulamasının olmadığı sonucu çıkmaktadır. Aynı nedenlerden dolayı, bir mukim teşebbüsün karlarının dağıtılması ile bağlantılı kurallar, iş yerinin ticari faaliyetleri ile bağlantılı olmadıklarından, 3'üncü Fıkra çerçevesindeki bir iş yerini kapsayacak şekilde genişletilemez (bkz. aşağıdaki 59'uncu paragraf).

42. Ayrıca, bir iş yerinden ana merkezine (veya tersi yönde) yapılan transferlerin söz konusu olduğu durumlarda, emsallerine uygunluk standardına dayalı transfer fiyatlandırma kurallarının uygulanmasının; bu kurallar iş yerinin bulunduğu Akit Devletlerin bir teşebbüsü bünyesinde yapılan transferler için geçerli olmasa bile, 3'üncü fıkraya ilişkin bir ihlal olarak kabul edilemeyeceği açıktır. Aslında, belirli bir işletmeye atfedilebilecek kazançların belirlenmesine emsallerine uygunluk standardının uygulanması, 7'nci Maddenin 2'nci fıkrası gereği zorunludur ve o fıkra 24'üncü Maddenin 3'üncü fıkrasının okunması gereken bağlamın bir parçasını oluşturur; ayrıca, 9'uncu Madde, emsallerine uygunluk standardının bir yerli teşebbüs ile yabancı bağlı bir teşebbüs arasındaki bir transfere uygulanmasına izin verdiğinden, bu durumun iş yerlerinin söz konusu olduğu durumlarda uygulanmasının bir iş yerinin bulunduğu Akit Devletin bir teşebbüsüne uygulanandan daha az avantajlı vergilendirme ile sonuçlanacağı düşünülemez.

43. Yukarıda bahsedilen genel kurallar nadiren ayrımcılık yapmama ilkesi ile ilgili zorluklara yol açsa da, bunlar vergi matrahının belirlenmesi ile ilgili prensibin olası sonuçlarının sınırlayıcı bir listesini teşkil etmezler. Bu prensibin uygulanması sanayinin özerkleştirilmesi, ekonomik olarak geri kalmış bölgelerin kalkınması veya ekonominin genişletilmesi için yeni faaliyetlerin desteklenmesi gibi problemlerle karşı karşıya olan çoğu ülkenin, resmi hedefleri doğrultusunda yatırım yapmaları için teşebbüslere tanınan vergi muafiyetleri, indirimleri veya başka vergi avantajları vasıtasıyla bu problemlerin çözümünü kolaylaştırmak için uygulamaya koymuşolduğu vergi teşvik tedbirlerinin söz konusu olduğu durumlarda daha az şeffaf olabilir.

44. Bu önlemler, doğrudan ilgili Devletin asıl ekonomik faaliyeti ile bağlantılı olan hedefleri destekler nitelikte olduğundan, ya mevzuatı çerçevesinde ya da iki Devlet arasında akdedilen bir uluslararası sözleşme (ticaret anlaşmaları, kuruluş sözleşmeleri vs) çerçevesinde o Devlette ticari faaliyet ile iştigal etme hakkı tanındığında, bunlarının avantajının, ilkiyle 24'üncü Maddenin hükümlerini içeren bir çifte vergilendirmeyi önleme anlaşması bulunan başka Devletin teşebbüslerinin iş yerlerini kapsayacak şekilde genişletilmesi doğrudur.

45. Ancak mukim olmayan teşebbüsler ilgili Ülkedeki bu vergi avantajlarını talep etme hakkına sahip olsalar da, bunların mukim teşebbüsler ile aynı koşulları ve gereklilikleri yerine getirmek zorunda oldukları belirtilmelidir. Bu yüzden bunlar, iş yerlerinin bu avantajların verilmesi ile ilgili özel koşulları ve gereklilikleri yerine getiremezse veya yerine getirmeyi reddederse bu avantajlar reddedilebilirler.

46. Ayrıca, mukim olmayan teşebbüslerin bu faaliyetlerle iştigal etmelerine izin verilmediğinden dolayı, mukim olmayan teşebbüslerin, icra etme hakkı ulusal çıkar, savunma, ulusal ekonominin korunması vb gerekçesiyle, sadece yerli teşebbüslere ait olan faaliyetler ile bağlantılı vergi avantajlarından yararlanma hakkına sahip olmadığını söylemeye bile gerek yoktur.

47. Son olarak, 3'üncü fıkranın hükümleri, faaliyetleri Devlete özgü kamu yararı için icra edilen kar amacı gütmeyen kuruluşlara özel vergilendirme ayrıcalıkları tanıyan bir Devletin, aynı ayrıcalıkları faaliyetleri yalnızca ilk bahsedilen Devletin kamu yararı için olmayan başka Devletin benzer kuruluşlarının iş yerlerine de tanımak zorunda olduğu şeklinde yorumlanmamalıdır.

B. İş yerlerinin mevcutları ile ilgili olarak alınan temettülere ilişkin özel muamele

48. Birçok ülkede, şirketler arasında dağıtılan temettülerin vergilendirilmesine ilişkin özel kurallar bulunmaktadır (ana şirket-yavru şirket muamelesi, the Schachtelprivileg, kural non bis in idem). İş yerlerinin, 3'üncü fıkranın hükümlerinin etkisiyle, varlıklarının bir parçasını oluşturan mevcutları ile ilgili olarak böyle bir muameleden, yararlanıp yararlanılamayacağı sorusu ortaya çıkar.

49. Bu noktada, görüşler ayrılmaktadır. Bazı Devletler, bu özel muamelenin iş yerlerine de yapılması gerektiği görüşündedirler. Bu muamelenin bir yavru şirket tarafından elde edilen ve bir ana şirkete dağıtılan karların çifte vergilendirilmesini önlemek için yürürlüğe konulduğunu düşünmektedirler. Prensipte kar vergisi, kar getiren faaliyetler icra eden yavru şirketin elindeyken bir defa alınmalıdır. Ana şirket, bir yavru şirketten alındığında bu kazançlar üzerinden alınan vergiden muaf olmalı veya doğrudan mahsup yöntemi çerçevesinde, yavru şirket tarafından üstlenilen vergilendirme için indirim tanınmalıdır. Hisselerin, bir iş yeri tarafından doğrudan yatırım olarak elde tutulduğu durumlarda, aynı prensipte, yavru şirketin elindeyken bir kar vergisinin uygulanmış olduğu göz önünde bulundurulduğunda, yavru şirketten temettü alan böyle bir iş yerine de aynı şekilde özel muamele yapılması gerektiği zımnen ifade edilir. Öte yandan, bu fikirler silsilesinde, iş yerinin Devletindeki ikinci bir vergi uygulamasının neden olduğu çifte vergilendirmeden muafiyet tanımanın ana şirketin ana merkezinin bulunduğu Devlete bırakılması pek akla yatkın değildir. Çifte vergilendirilmiş kazançlar doğuran hiçbir faaliyetin gerçekleştirilmediği ana şirketin Devleti, normalde söz konusu kazançları muaf tutacak veya bir çifte mahsup yapmak için yeterli olmayan bir kar vergisi alacaktır. (yani, yavru şirket üzerinden alınan kar vergisinin yanı sıra iş yeri üzerinden alınan söz konusu vergi için)Tüm bunlar, iş yerinin elinde bulunan hisselerin bu faaliyetle etkili bir şekilde bağlantılı olduğu varsayımını doğurur. Üstelik, bariz ek bir koşul da, içinden temettülerin dağıtıldığı kazançların bir kar vergisi doğurmuş olması gerektiğidir.

50. Aksine diğer Devletler, iş yerlerini kendi teşebbüsleriyle özdeşleştirmenin bu özel muameleyi ilkine de yapmaya ilişkin herhangi bir yükümlülüğü beraberinde getirmediğini düşünmektedirler. Bunlar konumlarını çeşitli gerekçelere dayandırmaktadırlar. Bu özel muamelenin amacı, temettülerin ekonomik çifte vergilendirilmesini önlemektir ve görünen amaçla daha ilgili olduklarından, bunun masraflarını karşılaması gereken, iş yerinin Devleti değil temettü alan şirketin Mukimi olduğu Devlettir. İleri sürülen başka bir neden de, Devletler arasındaki vergi geliri paylaşımı ile ilgilidir. Bir Devletin bu özel muameleyi uygularken uğradığı vergi geliri kaybı, kısmen temettülerin, bu muameleden yararlanmış olan ana şirket tarafından yeniden dağıtıldığında vergilendirilmesi ile mahsup edilir (temettüler üzerinden stopaj vergisi, hissedarlık vergisi). Bu muameleyi iş yerlerine de tanıyan bir Devlet, böyle bir telafi avantajına sahip olmayacaktır. Ortaya atılan bir başka iddia, bu muamele temettülerin yeniden

dağıtılması şartına bağlı olduğunda, bunun iş yerlerini de kapsayacak şekilde genişletilmesinin, böyle bir durumda, başka bir Devletin bir şirketinin sadece bir kısmı olan ve temettüler dağıtmayan iş yerine bir mukim şirketten daha avantajlı muamele yapılacağından, haklı olmayacağıdır. Son olarak, 3'üncü fıkranın, beraberinde böyle bir muamelenin iş yerleri kapsayacak şekilde genişletmeye ilişkin herhangi bir yükümlülük getirmediği kanısında olan Devletler, bir Devletin şirketlerinin başka bir Devletin şirketlerindeki mevcutlarını, salt bu muameleden yararlanmak amacıyla, başka Devletteki iş yerlerine transfer edebilecekleri riskinin söz konusu olduğunu iddia etmektedirler.

51. Bununla birlikte şu da var ki, teşebbüsün ana merkezinin değil bir iş yerinin sahip olduğu ve yönettiği bir mevcut için, aşağıdakiler gibi çok geçerli nedenler olabilir.

- öncelikli olarak bankalar ve finansal kuruluşlar ve sigorta şirketleri üzerindeki, faaliyet gösterdikleri ülkelerde, yükümlülüklerinin ifası için bir teminat olarak, başta hisseler olmak üzere belirli bir miktar varlık bulundurmaya ilişkin bir hukuki veya düzenleyici yükümlülükten doğan, zorunlu nedenler;
- veya mevcutların iş yeri ile iş ilişkileri bulunan veya ana merkezleri iş yeri ile aynı ülkede bulunan şirketlerde bulunduğu durumlarda, uygunluk nedenleri;
- veya büyük teşebbüslerdeki yönetim fonksiyonlarının özerkleştirilmesi yönündeki mevcut eğilim doğrultusunda, basit uygulama kolaylığı nedenleri.

52. Bu farklı tutumların yanı sıra biraz önce açıklanan durumların varlığı göz önünde bulundurulduğunda, Devletlerin, iki taraflı anlaşmalar akdederken, 3'üncü fıkranın ilk cümlesine kattıkları yorumun netleştirilmesi makul olacaktır. İsterlerse, sözleşmeye eklenen bir protokolde veya başka herhangi bir belgede pozisyonlarını açıklayabilirler veya önceki uygulamalarla karşılaştırarak bunu değiştirebilirler.

53. Yukarıda bahsedilen, bir Devlet (A)'teki mevcutlara yapılan muamelenin diğer bir Devlet (B)'nin mukimleri olan şirketlerin iş yerlerini kapsayacak şekilde genişletilmesinin, aynı Devletin mukimleri olan ve ana merkezleri Devlet A'nın mukimleri olan şirketlerin sermayesinde mevcutları bulunan diğer şirketlere kıyasla, mevcutları üzerinden dağıtılan temettüler ilk bahsedilen şirket tarafından stopaj vergisi uygulanmadan ülkeye geri döndürülürken, bu verginin ikinci olarak bahsedilen şirketlere dağıtılan temettüler üzerinden duruma göre yüzde 5 veya 15 oranında dağıtılması bakımından, bu şirketlerin gereksiz yere ayrıcalıklı muameleden yararlanmasıyla sonuçlanacağına dair itiraza karşılık vermek için böyle bir belgede bir çözüm öngörülebilir. İş yerleri ve yavru şirketler arasında, vergi tarafsızlığı ve vergi yüklerinin eşitliği, ilgili Ülkelerin savunduğu şekliyle, Devlet A ve B arasındaki iki taraflı bir anlaşmada, 10'uncu Maddenin 2'inci ve 4'üncü fıkralarının hükümlerinin Devlet A'da o Devletin mukimleri olan şirketler tarafından şirketlerin Devlet B'nin mukimleri olan iş yerlerine ödenen temettüler üzerinden alınan stopaj vergisinin yani, ikinci olarak bahsedilen şirketlerin ana merkezi tarafından doğrudan alınmış gibi aynı şekilde yani:

- en az yüzde 25'lik bir mevcudun söz konusu olduğu durumlarda yüzde 5;
- diğer tüm durumlarda, yüzde 15 aşağı olmasını sağlayacak şekilde uyarlanması suretiyle sağlanabilir.

54. İlgili Devletin iç hukukunda uygun hükümlerin bulunmamasından dolayı, orada iş yerlerine ödenen temettüler üzerinden bir stopaj vergisi alınamadığı durumlarda, şirketlerarası temettü muameleleri, uygulaması, temettüler ister bir şirketin başka Devletin mukimi olan bir iş yeri tarafından isterse böyle bir şirket tarafından doğrudan alınsın, temettülerin Kaynak ülkesinin uyguladığı vergi aynı olacak şekilde sınırlı olduğu sürece, iş yerlerini kapsayacak şekilde genişletilebilir.

C. Vergi yapısı ve oranı

55. Başta şirketler olmak üzere teşebbüslerin, kendilerine özgü kazançları üzerinden vergilendirildiği ülkelerde, 3'üncü fıkranın hükümleri, iş yerlerinin söz konusu olduğu durumlarda uygulanacak oran ile ilgili olarak, iş yerinin sadece, iş yerinin bulunduğu Devletin yetki alanı kapsamında olmayan bir tüzel kişinin bir parçası olduğu gerçeği ile bağlantılı bazı spesifik sorunlar doğurur.

56. Belirli bir ülkenin mukimleri olan şirketler tarafından elde edilen kazançların vergilendirilmesi, artışlı bir oran yelpazesine göre hesaplandığında, böyle bir yelpazenin prensipte o Devlette yerleşik bulunan iş yerlerine de uygulanması gerekir. Artışlı yelpaze uygulanırken iş yerinin Devleti, böyle bir iş yerinin ait olduğu tüm şirketin kazançlarını dikkate alırsa, böyle bir kural, mukim şirketler gerçekte aynı muameleyi gördüğünden eşit muamele kuralı ile çelişiyor biri görünecektir (bkz. 23A ve 23B Maddeleri ile ilgili Yorumun 55, 56 ve 57'nci paragrafları). Bu nedenle, kendi şirketlerini bu şekilde vergilendiren Devletler, iki taraflı sözleşmelerinde iş yerlerine uygulanacak muameleyi tanımlayabilirler.

57. Artışlı bir oran yelpazesine dayalı bir vergilendirme sisteminin iş yerlerine minimum oranın uygulanacağı kuralını içerdiği durumlarda, böyle bir kuralın eşit muamele ilkesi ile uyumsuz olduğuna dair bir ön değerlendirme yapılamaz. Artışlı yelpazeye göre uygulanacak oranı belirlerken iş yerinin ait olduğu tüm teşebbüsün kazançlarının dikkate alınması gerekir. 3'üncü fıkranın ilk cümlesinin hükümlerine, ancak minimum oran daha yüksekse uyulmaz.

58. Ancak ister bir artışlı oran yelpazesini ister bir minimum oranı kullanırken, iş yerinin ait olduğu tüm teşebbüsün kazançları dikkate alınsa bile, bunun, çerçevesi kapsamında iş yerinin kazançlarının 7'nci Maddenin 2'nci fıkrası uyarınca tespit edildiği ayrı ve bağımsız bir teşebbüs ilkesi ile çatışmaması gerekir. Bu nedenle, iş yerinin bulunduğu Devlette uygulanan minimum vergi tutarı, ait olduğu tüm teşebbüsün kazançlarına referans yapılmaksızın, ayrı ve bağımsız bir teşebbüs olmuş olsa ödeyeceği tutardır. Bu nedenle, iş yerinin bulunduğu Devlet, mukim teşebbüslere uygulanan artışlı yelpazeyi, iş yerinin kazançlarından daha düşük olduğunda tüm teşebbüsün kazançlarını bir kenara bırakarak, sadece iş yerinin kazançlarına uygulamakta haklıdır. Bu Devlet, aynı şekilde, aynı oranın mukim teşebbüslere de uygulanması şartıyla, iş yerinin kazançlarını, ait olduğu tüm teşebbüsün kazançlarının dikkate alınması daha düşük bir vergi tutarı doğursa veya hiç vergi doğurmasa bile, minimum bir oranda vergilendirir.

59. Bir iş yeri, asıl mahiyeti gereği, temettü dağıtmadığından, iş yerinin ait olduğu teşebbüs tarafından yapılan kar dağıtımlarına yapılan vergi muamelesi, bu nedenle 3'üncü fıkranın kapsamı dışındadır. 3'üncü fıkra, iş yerinin kendisinin faaliyetlerinden elde edilen kazançların vergilendirilmesi ile sınırlıdır ve bir bütün olarak teşebbüsün vergilendirmesini kapsamaz. Bu, fıkranın, şahsi indirimler ve kesintiler gibi, iş yerinin ait olduğu vergi mükellefi ile bağlantılı vergi hususlarının fıkranın kapsamı dışında olduğunu doğrulayan ikinci cümlesi, ile doğrulanmaktadır. Böylelikle, kurumsal ve hissedarlık vergilerinin (örn, peşin kurumlar vergisi, précompte mobilier, kurumlar vergisi geliri ve bağlantılı temettü vergisi mahsuplarının hesaplanması) entegrasyonuna ilişkin çeşitli sistemler ile bağlantılı sorunların, fıkranın kapsamı dışındadır.

60. Bazı Devletlerde, başka bir Akit Devletin bir teşebbüsünün bir iş yerinin kazançları o Devletin teşebbüslerinin kazançlarından daha yüksek oranda vergilendirilir. Bazen "şube vergisi" olarak da adlandırılan bu ek vergi, yabancı teşebbüsün bir yavru şirketi iş yeri ile aynı karı elde etmiş ve daha sonra bu kazançları bir temettü olarak dağıtmışsa, 10'uncu Maddenin 2'nci fıkrası uyarınca bu temettüler üzerinden ek bir vergi alınacağı gerçeği ile açıklanabilir. Bu verginin sadece iş yerinin kazançları üzerinden ödenecek bir ek vergi olarak ifade edildiği durumlarda, iş

yerinin sahibi sıfatıyla hareket eden teşebbüs üzerinden bir vergi olarak değil, iş yerinin kendisinin faaliyetlerinin karı olarak kabul edilmelidir. Bu nedenle böyle bir vergi 3'üncü fıkraya aykırıdır.

61. Ancak, bu durum kalıcı bir işletmenin kazançları hesaplanırken örneğin faiz olarak düşülen tutarlar üzerinden tarh edilecek vergilerden (örn, "şube düzeyinde faiz vergisi") ayrılmalıdır; bu durumda, vergi iş yerinin kendisine değil, onun yerine faizin ödeneceği varsayılan teşebbüse uygulanacak ve bu nedenle, 3'üncü fıkranın kapsamı dışında kalacaktır (ancak koşullara bağlı olarak, Anlaşma böyle bir vergiye izin verip vermediğini tespit etmede, 7'nci ve 11'inci Maddelerin hükümleri gibi başka hükümler ilgili olabilir; bkz 4'üncü fıkranın son cümlesi).

D. Bir işyeri tarafından alınan temettüler, faiz ve gayrimaddi hak bedelleri üzerinden alınan stopaj vergisi

62. İş yerlerinin temettü, faiz veya gayrimaddi hak bedelleri alması durumunda, bu gelir, sırasıyla 10'uncu ve 11'inci Maddenin 4'üncü fıkrası ve 12'nci Maddenin 3'üncü fıkrası gereği, 7'nci Maddenin hükümleri çerçevesinde gelir ve dolayısıyla — iş yerinin mevcutları üzerinden alınan temettüler hususunda yukarıdaki 53'üncü paragrafta yer alan gözlemlere tabi olarak — bu iş yerinin vergilendirilebilir kazançlarına dahil edilir (bkz. 7'nci Madde ile ilgili Yorumun 74'üncü paragrafı).

63. 10, 11 ve 12'nci maddelerin yukarıda bahsedilen hükümleri hakkındaki ilgili Yorumlara göre (bkz. sırasıyla, 31, 24 ve 20'nci paragraflar), bu hükümler iş yerinin aldığı temettüler, faiz veya gayrimaddi hak bedellerinin Kaynak ülkesi bu Maddelerde öngörülen herhangi bir kısıtlamayı uygulamaktan muaftır, ki bu da — ve genel olarak kabul görmüş olan yorum budur — bunların, iş yerinin bulunduğu Kaynak ülkenin stopaj vergisini tam oranda uygulama hakkını tamamen etkilenmeden bıraktığı anlamına gelir.

64. Bu yaklaşım, bu gibi gelirlere, bu gelir ister mukimlere (7'nci Madde gereği, bu stopaj vergisini kazançları üzerinden uygulanan vergiden düşme hakkı tanınan mukim teşebbüsler gibi iş yerleri) ister (10, 11 ve 12'nci Maddelerde öngörülen sınırlamalara tabi olan) mukim olmayanlara ödensin, bir stopaj vergisinin uygulandığı ülkelerin söz konusu olduğu durumlarda, 24'üncü Maddenin 3'üncü fıkrasının hükümleri bakımından herhangi bir probleme neden olmazken, stopaj vergisi sadece mukim olmayanlara ödenen gelire uygulandığında durum farklıdır.

65. Bu ikinci durumda, aslında, stopaj vergisi tarhını, 3'üncü fıkrada belirtilen, faaliyetlerinden elde edilen veya normalde onunla bağlantılı olan gelirin — 10'uncu ve 11'inci Maddenin 4'üncü fıkrası ve 12'nci Maddenin 3'üncü fıkrasında bahsedilen temettüler, faiz ve gayrimaddi hak bedellerinin söz konusu olduğu durumlar olarak kabul edilmiş olarak — vergilendirilmesi amacıyla, iş yerleri mukim teşebbüsler gibi muamele görmesi gerektiği ve bu yüzden, bu gelir ile ilgili olarak, sadece kazançlar üzerinden vergiye tabi tutulması gerektiği prensibi ile uzlaştırmak zor görünmektedir.

66. Her durumda, bu zorlukla karşı karşıya olan Akit Devletler, bunu kendi özel durumları ışığında ikili müzakerelerde çözecektir.

E. Yabancı vergi mahsubu

67. Bağlantılı bir bağlamda, yabancı gelir bir iş yerine atfedilebilen gelirlere dahil edildiğinde, aynı prensip gereği, bu mahsup hakkı iç hukuk tahtında mukim teşebbüslere tanındığında, iş yerine bu gelir üzerinden tahakkuk eden vergiden mahsup hakkı tanınması doğru olur.

68. Diğer bir Akit Devletin (B) bir teşebbüsünün iş yerinin bulunduğu Bir Akit Devlet (A)'da, bir üçüncü Devlette (C) uygulanan vergi için mahsuba, ancak bir anlaşma gereği izin verilebiliyorsa, üçüncü Devletlerle akdedilen vergi anlaşmalarına dahil edilen mahsup hükümlerinin menfaatlerinin iş yerini de kapsayacak şekilde genişletilmesine ilişkin daha genel sorunlar ortaya çıkar. İş yeri kendisi bir şahıs olmayıp bu nedenle bu vergi anlaşmalarının menfaatlerinden yararlanma hakkına sahip değilken, bu sorun iş yerinin vergilendirmesi ile bağlantılıdır. Bu sorun, aşağıda temettüler ve faiz özel durumunda ele alınmaktadır.

F. Üçüncü Devletlerle akdedilen çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarının mahsup hükümlerinin iş yerlerinin menfaatlerini de kapsayacak şekilde genişletilmesi

69. Bir Akit Devletin mukim olan teşebbüsünün diğer Akit Devletteki iş yeri, bir üçüncü Devletten temettü veya faiz aldığında, iş yerinin bulunduğu Akit Devletin üçüncü Devletten geri alınamayan vergiyi mahsup etmesi gerekip gerekmediği ve gerekiyorsa ne ölçüde etmesi gerektiği sorusu ortaya çıkmaktadır.

70. Bu durumlarda çifte vergilendirme ortaya çıkacağı ve bazı muafiyet yöntemleri bulunması gerektiği hususunda bir anlaşma bulunmaktadır. Üye ülkelerin çoğu, iç hukukuna dayanarak veya 3'üncü fıkra çerçevesinde mahsup hakkı tanıyabilmektedir. Bu şekilde mahsup olanağı tanımayan veya durumu netleştirmek isteyen Devletler, teşebbüsün mukim olduğu Akit Devlet ile olan sözleşmelerindeki hükmü, iş yerinin bulunduğu Devletin gelirin elde edildiği Devletteki vergi yükümlülüğünü, iş yerinin bulunduğu Akit Ülkedeki mukim teşebbüslerin Akit devletin üçüncü Devlet ile olan anlaşmasına dayalı olarak talep edebileceği tutarı aşmayan bir tutardan mahsup edilmesine izin veren bir uslup ile desteklemek isteyebilirler. Üçüncü Devlet ile diğer Akit Devlette bir iş yeri bulunan teşebbüsün mukim Devletle arasındaki anlaşma çerçevesinde geri alınamayan vergi, Üçüncü Devlet ile iş yerinin bulunduğu Akit devlet arasındaki anlaşma çerçevesinde öngörülenden daha düşükse, o zaman sadece üçüncü Devlette tahsil edilen daha düşük vergi mahsup edilecektir. Bu sonuç, 3'üncü fıkranın ilk cümlesinden sonra aşağıdaki sözcüklerin eklenmesiyle elde edilebilir:

> Bir Akit Devletin teşebbüsünün diğer Akit Devletteki bir iş yeri, bir Üçüncü Devletten temettü veya faiz aldığında ve temettüler veya faizin ödenmesiyle bağlantılı mevcut veya borç alacak o iş yeri ile etkili bir şekilde bağlantılıysa, bahsi geçen ikinci devlet, Üçüncü Devlette temettüler veya faiz üzerinden ödenen vergi ile ilgili olarak, duruma göre teşebbüsün bir mukim Devlet ile Üçüncü Devlet arasındaki gelir ve sermaye vergileri ile ilgili sözleşmede belirtilen vergi oranını uygulayarak bir vergi mahsubu imkanı sağlayacaktır. Ancak mahsubun tutarı, ikinci bahsedilen Devletin bir mukimi olan bir teşebbüsün o Devletin Üçüncü Devlet ile olan gelir ve sermaye sözleşmesi çerçevesinde talep edebileceği tutarı aşmayacaktır.

Eğer anlaşma aynı zamanda ortaya çıktıkları Devlette vergilendirilebilecek ve mahsup imkanı tanınması gereken diğer gelir kategorileri için de hüküm içeriyorsa, (örn, bazı sözleşmelerdeki gayrimaddi hak bedelleri), yukarıdaki hüküm bunları da ele alacak şekilde tadil edilmelidir.

71. Bir Akit Devletin (mukim Devlet) bir teşebbüs mukiminin diğer Akit Devlette yerleşik bulunan bir iş yerinin bir Üçüncü Devletten (Kaynak devlet) temettüler, faiz veya gayrimaddi hak bedelleri aldığı ve mukim Devlet ile Kaynak ülkesi arasında kararlaştırılan prosedüre göre, Kaynak ülkenin stopaj vergisinin Kaynak ülke ile mukim Devlet arasındaki sözleşmede öngörülen oranda uygulanması için bir ikamet yeri belgesinin talep edildiği durumlarda, bu belge mukim Devlet tarafından düzenlenmelidir. Bu prosedür mukim Devletin mahsup yöntemi kullandığı durumlarda faydalı olabilirken, Devletin istisna yöntemini kullandığı durumlarda, Üçüncü Devletten elde edilen gelir teşebbüsün mukim Devlette vergiye tabi olmadığından, hiçbir amaca hizmet etmiyor gibi görünmektedir. Öte yandan, iş yerinin bulunduğu Devlet, denetim amaçları için faydalı bilgiler sağlayacağından, belgelendirme prosedürüne dahil olmaktan fayda sağlayabilir. Üçlü durumlarda ortaya çıkan başka bir sorun da, istismar sorunudur. Eğer teşebbüsün mukim olduğu Akit Devlet başka Akit Devlette bulunan bir iş yerinin kazançlarını vergiden muaf tutuyorsa, işletmenin hisseler, bonolar veya patentler gibi varlıkları, çok daha avantajlı vergi muamelesi sunan Devletlerdeki iş yerlerine devretmesi tehlikesi söz konusudur ve bazı durumlarda, sonuçta ortaya çıkan gelir, üç Devletten hiçbirinde vergilendirilmeyebilir. İstismar kabul edilebilecek böyle uygulamaları önlemek için, teşebbüsün bir mukim Devlet ile bir Üçüncü Devlet (Kaynak devlet) arasındaki anlaşmaya, bir teşebbüsün anlaşmanın menfaatlerinden ancak başka Devlette bulunan bir iş yerinin elde ettiği gelir normal olarak iş yerinin Devletinde vergilendirilirse, yararlanmayı talep edebileceğine dair bir hüküm eklenebilir.

72. Burada ele alınan tipik üçlü duruma ek olarak, özellikle, teşebbüsün Devletinin aynı zamanda başka Devletteki iş yerine atfedilebilecek gelirin elde edildiği Devlet olması gibi başka üçlü durumlar da oluşabilir (ayrıca bkz. 21'inci Madde ile ilgili Yorumun 5'inci fıkrası). Devletler bu konuları ikili müzakerelerde çözebilirler.

4'üncü Fıkra

73. Bu fıkra bazı ülkelerde, alıcısı mukim ise hiçbir kısıtlama olmaksızın izin verilen faiz, gayrimaddi hak bedelleri ve diğer ödemelerin, bir mukim değilse kısıtlanması ve hatta yasak olmasından kaynaklanan belirli bir ayrımcılık şekline son vermek için tasarlanmıştır. Aynı durum, mukim olmayan bir kişiyle akdedilen borçlar ile ilgili olarak, sermaye vergilendirmesi alanında da görülebilir. Ancak vergiden kaçınma amaçlı olarak kullanımını önlemek için Akit Devletlerin bu hükmü iki taraflı sözleşmelerde değiştirmesi yolu açıktır.

74. 4'üncü Fıkra borç alanın ülkesinin örtülü sermaye ile ilgili kendi iç hukuk kurallarını, bunların 9'uncu maddenin 1'inci fıkrasıyla veya 11'inci maddenin 6'ıncı fıkrasıyla uyumlu olması ölçüsünde, uygulamasını engellemez. Ancak böyle bir muamele, söz konusu Maddelerle uyumlu olmayan ve (mukim alacaklılar hariç tutularak) sadece mukim olmayan alacaklılara uygulanan kurallardan kaynaklanıyorsa, o zaman bu muamele 4'üncü fıkra ile yasaklanır.

75. Ayrıca 4'üncü Fıkra, aynı düzeyde uyum ve mukimlere ve mukim olmayanlara ödemeler yapılması durumuna doğrulama sağlamak için tasarlandıklarından, mukim olmayanlara yapılan ödemelerle ilgili ek bilgi gereksinimlerini yasaklamaz.

5'inci Fıkra

76. Bu fıkra, bir Akit Devletin sermayesi kısmen veya tamamen doğrudan veya dolaylı olarak başka Akit Devletin bir veya daha fazla mukimine ait olan veya bu mukimler tarafından idare edilen bir teşebbüse daha az avantajlı bir muamele yapmasını yasaklar. Bu hüküm ve son verdiği ayrımcılık, teşebbüslerinin sermayelerine sahip olan veya sermayelerini idare eden kişilerin değil sadece teşebbüsleri vergilendirmesi ile ilgilidir. Bu nedenle, amacı, aynı Devlette ikamet eden ve yabancı sermayeye tabi olmayan vergi mükellefleri için eşit muamele sağlamak

ve ortakların veya hissedarların ellerindeki yabancı sermayeyi yurtiçi sermayeye uygulanan ile aynı muameleye tabi tutmamaktır.

77. Fıkra, sermayelerine sahip olan veya sermayelerini idare eden kişilerin değil sadece mukim teşebbüslerin vergilendirmesi ile ilgili olduğundan, bundan, bir mukim teşebbüs ve diğer mukim teşebbüsler arasındaki ilişkiyi dikkate alan kuralların (örneğin ortak mülkiyet altındaki şirketler arasında konsolidasyona, zararların devrine veya vergiden muaf mülk devir işlemlerine izin veren kurallar) avantajlarının genişletilmesi şeklinde yorumlanamayacağı sonucu çıkar. Örneğin, bir Devletin bir iç vergi yasası, bir mukim şirketin gelirini bir mukim ana şirketin geliri ile birleştirmesine izin veriyorsa, 5'inci Fıkra, Devleti bir mukim şirket ile mukim olmayan bir ana şirket arasında böyle bir konsolidasyona izin vermeye mecbur edecek bir etkiye sahip olamaz. Bu, bir mukim teşebbüsle ve kendi sermayesine sahip olan mukim olmayan bir teşebbüsün kombine muamelesinin, aynı Devlet bir mukim teşebbüsü ve kendi sermayesine sahip olan bir mukiminkiyle karşılaştırılmasını gerektirecektir ki bu da, açıkça tek başına mukim teşebbüsün vergilendirilmesinin çok ötesine geçen bir durumdur.

78. Ayrıca, 5'inci fıkra ile, sermayelerine kim sahip olursa olsun veya sermayeleri kimin tarafından idare ediliyor olursa olsun, tüm mukim şirketlere eşit muamele yapılmasını sağlaması hedeflendiğinden ve mukimlere ve mukim olmayanlara yapılan kar dağıtımlarına aynı şekilde muamele edilmesini sağlamaya çalışmadığından (bkz. yukarıdaki 76'ncı paragraf), mukim olmayan hissedarlara ödenen temettüler ile ilgili olarak bir mukim şirkete uygulanan ancak mukim hissedarlara ödenen temettüler ile ilgili olarak uygulanmayan stopaj vergisi yükümlülüklerinin 5'inci fıkrayı ihlal ettiği sonucu çıkarılamaz. Bu durumda, farklı muamele şirketin sermayesinin mukim olmayanlara ait olduğu veya mukim olmayanlar tarafından idare edilmesine değil, mukim olmayanlara ödenen temettülerin farklı olarak vergilendirilmesine bağlıdır. Benzer bir örnek de, mukim olup olmamalarına bakılmaksızın hissedarlara kar dağıtımları yapan ancak o verginin birden fazla uygulanmasını önlemek için, bunu kendileri kendi kar dağıtımları üzerinden vergiye tabi olan bağlantılı mukim şirketlere yapılan kar dağıtımlarına uygulamayacak olan mukim şirketler ile ilgili bir vergi uygulayan bir Devletinki olabilir. İkinci muafiyetin mukim olmayan şirketlere yapılan kar dağıtımlarına uygulanmayacak olması 5'inci fıkrayı ihlal olarak düşünülmemelidir. Bu durumda, bu mukim şirketin sermayesinin farklı muamele gören mukim olmayanlara ait olması veya bunlar tarafından idare edilmesinden değil, mukim şirketten alınan temettüler yeniden dağıtılırken, anlaşma hükümleri çerçevesinde aynı vergiye tabi tutulamayan şirketlere yapılan kar dağıtımlarından dolayıdır. Bu örnekte, tüm mukim şirketlere, sermayelerine sahip olan veya sermayelerini idare eden kişi kim olursa olsun, aynı şekilde muamele edilir ve farklı muamele kar dağıtımlarının, dağıtım vergisinden kaçınılamayacağı koşullarda yapıldığı durumlar ile sınırlıdır.

79. Fıkra, bir mukim teşebbüse o teşebbüsün sermayesine kimin sahip olduğu veya bunun kimin tarafından idare edildiğine göre ayrımcılık uygulanmasını önlediğinden, ilk bakışta bir teşebbüse, faizi mukim mi yoksa mukim olmayan alacaklılara mı ödediğine göre farklı bir muamele öngören kural ile bağlantılı olmayacaktır. Fıkra, kurallardan kaynaklanan farklı muamele, teşebbüsün sermayesinin kısmen veya tamamen, doğrudan veya dolaylı olarak mukim olmayanların mülkiyeti veya idaresi altında olup olmadığına dayalı olmadığı sürece, bir borçlu-alacaklı ilişkisine dayalı kurallarla ilgili değildir. Örneğin, bir Devletin iç hukukunun örtülü sermaye kuralları çerçevesinde, bir mukim teşebbüsün mukim olmayan bağlı bir teşebbüse ödenen faizi düşmesine izin verilmiyorsa, o kural, muamelenin faizin, ödeyenin sermayesine kendisinin sahip olmadığı veya ödeyenin sermayesini kendisi idare etmeyen bir mukim olmayan bağlı teşebbüse ödenmiş olsa da aynı olması şartıyla, teşebbüsün sermayesine sahip olan veya teşebbüsün sermayesini idare eden bir alacaklıya yapılan faiz ödemelerine uygulanacağı durumlarda bile 5'inci fıkrayı ihlal etmeyecektir. Ancak açıkça, böyle bir iç hukuk kuralı, mukimlere ve mukim olmayanlara ödenen faizin düşülmesi için farklı koşullar uygulanması

ölçüsünde 4'üncü fıkrayı ihlal edebilir ve bu nedenle, o fıkranın amaçları doğrultusunda, kuralın uygulanmasının 9'uncu Maddenin 1'inci fıkrasının veya 11'inci Maddenin 6'ncı fıkrasının hükümleriyle uyumlu olup olmadığının belirlenmesi önemli olacaktır (bkz. yukarıdaki 74'üncü paragraf). Bu, sadece bir Akit Devletin sermayesi kısmen veya tamamen, doğudan veya dolaylı olarak mukim olmayanlara ait olan veya mukim olmayanlar tarafından idare edilen teşebbüsleri için geçerli olan örtülü sermaye kurallarının söz konusu olduğu durumlarda 5'inci fıkranın amaçları doğrultusunda da önemli olacaktır. Aslında, 9'uncu Maddenin 1 inci fıkrasının veya 11'inci Maddenin 6'ncı fıkrasının hükümlerinin, (Viyana Anlaşmalar Hukuku Sözleşmesi'nin 31'inci Maddesinin gerektirdiği şekilde) 5'inci fıkranın okunması gereken bağlamın bir parçasını oluşturduğundan, bu hükümlerle uyumlu düzeltmeler 5'inci fıkranın hükümlerini ihlal ediyor sayılamaz.

80. Transfer fiyatlandırma sorgulamalarının söz konusu olduğu durumlarda, hemen hemen tüm üye ülkeler, normal gereksinimlerden daha katı olacak olan ek bilgi gereksinimlerinin ve hatta ispat yükümlülüğünün tersine çevrilmesinin Madde bağlamında ayrımcılık teşkil etmeyeceği hususunu mütalaa etmişlerdir.

6'ncı Fıkra

81. Bu fıkra Maddenin kapsamının 2'nci Maddenin hükümleri ile sınırlandırılamayacağını öngörür. Bu nedenle, bu Madde, Devlet, onun siyasi alt birimleri veya yerel makamları tarafından veya bunlar adına uygulanan her tür ve tanımdaki vergiler için geçerlidir.

Yorum Hakkında Görüşler

82. [Kaldırıldı]

83. *Amerika Birleşik Devletleri*, Amerika Birleşik Devletlerinin mukim olmayan vatandaşlarını dünya genelindeki gelirleri üzerinden vergilendirmesinden dolayı, mukim olmayan vatandaşlarının diğer mukim olmayanlarla aynı koşullarda olmadığını gözlemlemektedir.

84. 71'inci paragraf ile ilgili olarak, *Hollanda*, Devletlerin ikili sözleşmelerine, istismar olarak kabul edilebilecek "üçgen durumlarda" Anlaşma avantajlarının reddedilmesini garantileyecek bir hüküm koymak isteyebileceklerini kabul etmektedir. Ancak bunun gibi hükümleri hazırlarken, başlangıç noktası her zaman, durum istismar sayılmadığı sürece Anlaşma avantajlarının talep edilebileceği olmalıdır. Ayrıca Hollanda, "normal olarak vergilendirilen" kavramının bir durumun istismar olup olmadığını belirlemede sonuca götüren bir işaret görevi görmek için çok belirsiz olduğu görüşünü ifade etmek istemektedir.

Madde ile ilgili çekinceler

85. *Kanada ve Yeni Zelanda*, bu Madde ile ilgili duruşlarını korumaktadırlar.

86. *Avustralya*, Ar&Ge ve stopaj vergisi tahsilatı ile ilgili kimi iç hukuk hükümlerini uygulamaya devam edebilmesini sağlamak için bazı değişiklikler önerme hakkını saklı tutar.

87. *Amerika Birleşik Devletleri*, şube vergisini uygulama hakkını saklı tutar.

1'inci Fıkra

88. *Fransa*, Fransız içtihat hukukunun ve 3, 4'üncü ve 5'inci fıkraların zaten şirketlere ayrımcılığa karşı geniş bir koruma sağladığı gerçeği göz önünde bulundurulduğunda, 1'inci fıkranın hükümlerinin sadece bireylere uygulanma olasılığını saklı tutmak istemektedir.

89. *Şili ve Birleşik Krallık*, 1'inci fıkranın ikinci cümlesi ile ilgili tutumlarını korumaktadırlar.

2'nci Fıkra

90. *Şili, Estonya* ve *İsviçre* anlaşmalarına 2'inci fıkrayı eklememe haklarını saklı tutarlar.

3'üncü Fıkra

90.1 Özel vergilendirme sistemi göz önünde bulundurulduğunda, *Şili* iş yerleri tarafından yapılan kar dağıtımlarının oranı ve formu ile ilgili Anlaşmadaki hükümlere ilişkin hareket serbestisini elinde tutar.

4'üncü Fıkra

91. *Fransa*, 4'üncü fıkranın hükümlerini kabul etmekte ancak hükümleri, bir Fransız şirketi tarafından bir bağlı veya ilişkili şirkete ödenen faiz kesintisinin sınırlandırılması ile ilgili iç hukuk yasalarına uygulama olanağını saklı tutmak istemektedir.

6'ncı Fıkra

92. *Şili, Yunanistan* ve *Birleşik Krallık*, Maddenin uygulanmasını Anlaşmada kapsanan vergilere sınırlama hakkını saklı tutar.

KARŞILIKLI ANLAŞMA USULÜ İLE İLGİLİ MADDE 25'E İLİŞKİN YORUM

I. Başlangıç açıklamaları

1. Bu Madde, terimin en geniş anlamıyla Anlaşma uygulanmasından doğan zorlukları çözmek için karşılıklı bir anlaşma usulü tesis eder.

2. İlk olarak, 1'inci ve 2'nci fıkralarda, yetkili makamların karşılıklı anlaşma ile Anlaşma hükümlerine uygun olmayan vergilendirmeye tabi olan mükelleflerin durumunu çözmek için ellerinden gelen çabayı göstereceklerini öngörür.

3. Aynı zamanda, 3'üncü fıkrada, iki Devletin yetkili makamlarını karşılıklı anlaşma ile Anlaşmanın yorumlanması veya uygulanması ile bağlantılı problemleri çözmeye ve ayrıca Anlaşmada öngörülmeyen durumlarda çifte vergilendirmenin ortadan kaldırılması için birlikte istişare etmeye davet edilir ve bu hususta yetkilendirilir.

4. Karşılıklı anlaşma usulünün pratik uygulaması ile ilgili olarak, Madde, 4'üncü fıkrasında, yetkili makamları, sadece diplomatik kanallara başvurmadan birbirleriyle doğrudan iletişim kurmakla ve kendileri uygun görürlerse, özellikle bu amaç için görevlendirilen bir ortak komisyon aracılığıyla sözlü bir fikir alışverişi yapmakla yetkilendirir. 26'ncı Madde, bu Maddenin hükümlerinin amaçları doğrultusunda bilgi alışverişi için de geçerlidir. Böylece, bir karşılıklı anlaşma usulünün amaçları doğrultusunda bilgi değişiminin gizliliği sağlanır.

5. Son olarak, 5'inci fıkra, bir mükellefin yetkili makamlarının iki yıl içinde karşılıklı anlaşmaya varmasını engelleyen çözümsüz sorunlar için tahkim talep etmesine izin veren bir mekanizma sağlar. Karşılıklı anlaşma usulü Anlaşma çerçevesinde ortaya çıkan anlaşmazlıkları çözmek için genel olarak etkili ve verimli bir yöntem sağlarken, yetkili makamların her iki Devlet tarafından yapılan vergilendirmenin Anlaşmaya uygun olduğunu kabul edemediği durumlar olabilir. 5'inci fıkra çerçevesinde belirtilen tahkim süreci, bu vakaların, çözülmemiş sorunlara ilişkin bağımsız bir karar sağlayarak ve böylece çözülmesini temin ederek karşılıklı bir anlaşmaya varılmasını mümkün kılar. Bu süreç, karşılıklı anlaşma usulünün ayrılmaz bir parçasıdır ve Anlaşmanın uygulanması ile ilgili anlaşmazlıkların çözümüne giden alternatif bir yol teşkil etmez.

6. Madde sadece, karşılıklı anlaşma usulü ile ilgili genel kurallar koyduğundan, aşağıdaki yorumlar, bu kuralların amacını netleştirmek ve gerekirse, özellikle karşılıklı anlaşma usullerinin yürütülmesinde uluslararası düzeyde veya çoğu OECD üyesi ülkede, vergilerle ilgili ihtilaflı talepleri ele almak için var olan prosedürlerin yürütülmesinde dahili düzeyde uygulanan kural ve teamüllere başvurarak bunları güçlendirmek için tasarlanmıştır. Özellikle, 5'inci fıkra açıkça yetkili makamların sağladığı tahkim sürecinin uygulanma şekli üzerinde anlaşmaya varmasını gerektirdiğinden, aşağıdaki yorumlar o sürecin çeşitli usul yönlerini detaylı olarak ele alır. Bu Yorumun bir eki, yetkili makamların tahkim sürecinin uygulanma şeklini kararlaştırmak için bir dayanak olarak kullanabileceği örnek bir sözleşme formu içermektedir; bu ek, çeşitli yapı ve usul sorunlarını ele alır, örnek sözleşmenin çeşitli hükümlerini ele alır ve bazı durumlarda, alternatifler ortaya koyar.

II. Madde hükümlerine ilişkin yorum

1'inci ve 2'nci Fıkralar

7. 1'inci ve 2'nci fıkralarda yer alan kurallar Anlaşmaya uymayan belirli bir vergilendirme durumunun önlenmesini sağlar. Bilindiği üzere, böyle durumlarda, normalde mükellefler için, hemen veya itirazlarının vergi makamlarınca reddedilmesinden sonra vergi mahkemesinde dava açma yolu açıktır. Anlaşmaya uygun olmayan vergilendirmenin Anlaşmanın her iki Devlette de hatalı uygulanmasından doğması durumunda, mükellefler, böyle bir durumun beraberinde getirdiği tüm dezavantajlar ve belirsizliklerle birlikte, her iki Devlette dava açmak zorundadır. Bu yüzden, 1'inci fıkra, birinci aşama itirazın sunulmasından konuyla ilgili yetkili makamın bununla ilgili karar almasına kadar, (24'üncü Maddenin 1'inci fıkrasının uygulanma usulünün, mükellef tarafından vatandaşı olduğu Devlette başlandığı durumlar hariç) sadece mukim Devlette yürütülerek, ikinci aşamada, ihtilafı anlaşmaya dayalı olarak yani yetkili makamlar arasında anlaşma yoluyla çözmeyi amaçladığından, etkilenen mükelleflere, onları mevcut olağan hukuki çarelerinden mahrum bırakmadan, karşılıklı anlaşma usulü adı verilen bir yöntem sunar.

8. Her durumda, karşılıklı anlaşma usulü açıkça iç hukukun dışında özel bir yöntemdir. Sadece 1'inci fıkra ile gelen durumlarda, yani verginin tahsil edildiği veya edileceği durumlarda Anlaşma hükümlerine bakılmayarak işlem başlatılabileceği sonucu çıkarılabilir. Bu yüzden hem Anlaşmaya hem de iç hukuka aykırı olarak bir vergi tahsilatının gerçekleştirildiği durumlarda, Anlaşma kuralları ile yanlış uygulanmış iç hukuk kuralları arasında bir bağlantı olmadığı sürece, sadece Anlaşmanın etkilenmesi ölçüsünde bu vaka karşılıklı anlaşma usulüne uygundur.

9. Pratikte, usul — şu ana kadar en çok — söz konusu önlemin, Anlaşmanın başlıca amacının kaçınmak olduğu çifte vergilendirmeye yol açtığı durumlara uygulanır. En yaygın durumlar arasında, aşağıdakilerden de bahsedilmesi gerekir:

- 7'nci Maddenin 2'nci fıkrası çerçevesinde kazançların bir iş yerine atfedilmesi ile bağlantılı sorunlar;

- 9'uncu Maddenin, 11'inci Maddenin 6'ncı fıkrasının veya 12'nci Maddenin 4'üncü fıkrasının hükümleri çerçevesinde, faiz ve gayrimaddi hak bedellerinin fazla kısmının — ödeyen ile gerçek lehdar arasında özel bir ilişki olması durumunda — ödeyenin Devletindeki vergilendirme;

- borçlu şirketin Devleti, faize temettü muamelesi yaptığında, bu muamelenin örneğin, 9'uncu Maddeye veya 11'inci Maddenin 6'ncı fıkrasına karşılık gelen bir Anlaşmanın hükümlerine dayalı olması ölçüsünde, mevzuatın örtülü sermayeyi ele almak için uygulanması durumları;

- mükellefin fiili durumuna ilişkin bilgi eksikliğinin, özellikle ikametgahın belirlenmesi (4'üncü Maddenin 2'nci fıkrasının), bir iş yerinin varlığı (5'inci Madde) veya bir çalışanın sağladığı hizmetlerin geçici niteliği (15'inci Maddenin 2'nci fıkrası) ile ilgili olarak Anlaşmanın yanlış uygulanmasına yol açtığı durumlar.

10. 25'inci Madde aynı zamanda, yetkili makamların transfer fiyatlandırma problemleri bağlamında, sadece hükmi çifte vergilendirme problemlerini değil aynı zamanda ekonomik çifte vergilendirme problemlerini ve özellikle de 9'uncu Maddenin 1'inci Fıkrası çerçevesindeki bağlı teşebbüslerin kazançlarının dahil edilmesinden doğan bu problemleri çözmek amacıyla,

birbirleriyle istişare edebilmelerini sağlayan bir mekanizma sağlar; aynı Maddenin 2'nci fıkrası uyarınca yapılacak olan ilgili düzeltmeler, böylece hem iyi temellendirilmiş olup olmadıklarının değerlendirmesiyle ilgili olarak hem de tutarlarının belirlenmesi için karşılıklı anlaşma usulü kapsamına girer.

11. Bu aslında, söz konusu ikili anlaşma bu tip bir hüküm içerdiğinde, 9'uncu Maddenin 2'nci fıkrasının lafzında saklıdır. İkili anlaşmalar (genellikle 1977 öncesinde imzalanan anlaşmalarda olduğu gibi) 9'uncu Maddenin 2'nci fıkrasındakilere benzer kurallar içermiyorsa, salt Akit Devletlerin sözleşmeye 9'uncu Madde metnini - genellikle sadece iç hukukta bulunan geniş ölçüde benzer kuralları onaylayan – 1'inci fıkra metni ile sınırlı şekilde eklediği gerçeği, niyetin Anlaşmada örtülü bir ekonomik çifte vergilendirme bulunduğunu göstermektedir. Bunun bir sonucu olarak, çoğu üye ülke, transfer fiyatlandırması nedeniyle kazançlarda yapılan düzeltmelerden kaynaklanan ekonomik çifte vergilendirmenin, — en azından — sözleşmenin tabiatına uymadığını ve 25'inci Madde çerçevesinde oluşturulan karşılıklı anlaşma usulü kapsamına girdiğini düşünmektedir.

12. Karşılıklı anlaşma usulünün 9'uncu Maddenin 2'nci fıkrasında belirtilen düzeltmelerin türleri ile ilgili olarak ortaya çıkan sorunları ele almada net bir rolü varken, böyle bir hükmün olmaması durumunda, Devletlerin 2'nci fıkrada öngörülen türün söz konusu olduğu durumlarda ilgili düzeltmeleri yapmak da dahil olmak üzere çifte vergilendirmeyi önlemeye çalışması gerekeceği sonucu çıkarılabilir. Bazı görüş farklılıkları olabilecekken, Devletler, bu nedenle genel olarak bir mükellefin 9'uncu Maddenin koşullarına aykırı ekonomik çifte vergilendirmeye dayalı olarak başlattığı karşılıklı anlaşma usulünü, 9'uncu Maddenin 2'nci fıkrasına benzer hüküm bulunmasa bile ilgili bir düzeltmenin yapılmış olması gerekip gerekmediği sorununu kapsıyor olduğunu kabul edeceklerdir. Ancak bu görüşü paylaşmayan Devletler, pratikte, iç hukukundaki hükümleri kullanmak suretiyle çoğu durumda iyi niyetli şirketleri de kapsayan ekonomik çifte vergilendirmeyi düzeltme yollarını bulurlar.

13. Karşılıklı anlaşma usulü, ihtilaf konusu vergilendirme Anlaşmadaki bir kuralı doğrudan ihlal ederse, Anlaşmaya aykırı herhangi bir çifte vergilendirme bulunmadığı durumlarda da geçerli olacaktır. Bir Devletin, Anlaşma hakkında, iç hukukundaki bir boşluk sayesinde icra edemiyor olsa bile başka Devlete vergilendirme hakkı verdiği belirli bir gelir sınıfını vergilendirdiği durumlar buna örnektir. Başka bir vaka türü de, Akit Devletin bir vatandaşı olup başka Devletin mukimleri olarak, o başka Devlette, 24'üncü Maddenin 1'inci fıkrasının hükümleri çerçevesinde ayrımcı bir vergilendirme işlemine tabi olan kişilerle ilgilidir.

14. Karşılıklı anlaşma usulünün, iç hukuk çerçevesindeki ihtilaflı alacaklar usulünün aksine, bir mükellef tarafından, kendisinin "Anlaşmaya uygun olmadığını" düşündüğü vergilendirme yapılana veya kendisine bildirilene kadar beklemeden başlatılabileceği belirtilmelidir. Usulü başlatabilmek için, "Akit Devletlerin birinin veya her ikisinin birden fazla işleminin", böyle bir vergilendirme ile sonuçlanacağını ve vergilendirmenin sadece olası değil akla da yatkın bir risk olarak göründüğünü ortaya koymalıdır ve bunu ortaya koyması yeterli olacaktır. Bu işlemler, ister yasama ister düzenleme niteliğinde olsun ve ister genel ister özel uygulansın, doğrudan ve gerekli sonucu olarak, tüm yasalar veya kararların şikayetçi aleyhinde Anlaşma koşullarına aykırı vergilendirme içerdiği anlamına gelir. Bu nedenle, örneğin bir Akit Devletin vergi yasasındaki bir değişiklik bir kişinin Anlaşmaya uygun olmayan bir vergilendirmeye tabi olan belirli bir gelir türü elde etmesi ile sonuçlanacaksa, o kişi, yasa değiştirilir değiştirilmez ve o kişi ilgili geliri elde eder etmez veya o kişinin o geliri elde etme olasılığı ortaya çıkar çıkmaz karşılıklı anlaşma usulü başlatabilir. Diğer örnekler, bir kişisel beyan sisteminde veya bir denetimin akışı içinde belirli bir mükellefin konumunun aktif olarak incelenmesinde, her iki durumun da Sözleşmeye uygun olmayan bir vergilendirme olasılığı yaratması ölçüsünde, bir beyanname verilmesini kapsar (örn, mükellefin bir Akit Devletin iç

hukuku çerçevesinde alması gereken kişisel beyan raporlaması pozisyonunun, o Devlet tarafından kişisel olmayan beyan rejiminde bir beyan olarak önerilirse, Anlaşmaya uygun olmayan bir vergilendirmeye yol açacağı durumlar veya bir Akit Devletin yayınlanmış pozisyonlarının veya denetim uygulamasının, mükellefinki gibi belirli bir raporlama pozisyonunun aktif incelemesinin Anlaşmaya uygun olmayan vergilendirme olasılığı doğuracağı beyan önerilerine yol açacağına dair ciddi bir olasılık yarattığı durumlar). Bir başka örnek de, bir Akit Devletin transfer fiyatlandırması hukukunun, bir mükellefin emsallere uygunluk ilkesine uymak için vergilendirilebilir geliri mükellefin bir ilişkili taraf ile olan kendi işlemlerinde kullandığı gerçek fiyatlardan doğan tutardan daha yüksek bir tutarda raporlamasını gerektirdiği durumlar ve mükellefin ilişkili olduğu tarafın, karşılıklı anlaşma usulü bulunmadığında, başka Akit Devlette karşılık gelen bir düzeltme yaptırıp yaptıramayacağına dair ciddi şüphenin bulunduğu durumlar olabilir. 1 inci fıkranın açılış sözcüklerinde belirtildiği üzere, Akit Devletlerin birinin veya her ikisinin birden işlemlerinin Anlaşmaya uygun olmayan bir vergilendirme ile sonuçlanıp sonuçlanmayacağı mükellef açısından belirlenmelidir. Mükellefin böyle bir vergilendirme olacağına inancı makul ve tespit edilebilecek gerçeklere dayalı olmalıyken, vergi makamları 1 inci fıkra çerçevesindeki bir talebi değerlendirmeyi, sırf bu vergilendirmenin gerçekleşeceğinin (örneğin, "olasılıklar ışığında" iç hukuk ispat standartlarına göre) ispat edilmemiş olduğunu düşündükleri için reddetmemelidir.

15. Bir karşılıklı anlaşma usulünde ilk adımlar, sırf Anlaşmaya uygun olmayan vergilendirme olasılığına göre çok erken bir aşamada başlatılabileceğinden, usulün bu şekilde başlatılması, Maddenin 5'inci fıkrasında bahsedilen iki yıllık sürenin başlangıcını belirlemek amacıyla konunun yetkili makama sunulması olarak kabul edilmeyecektir. 25'inci Madde ile ilgili Yorumun Ekinin 8'inci fıkrası, o iki yılık sürenin hangi koşullarda başladığını açıklar.

16. 1'inci fıkra çerçevesinde kabul edilebilir itirazlar sunulması için, ilk olarak o fıkrada açıkça ifade edilen iki katı bir gerekliliğin yerine getirilmesi gerekir: prensipte, bunların mükellefin mukimi olduğu Devletin (24'üncü Maddenin 1'inci fıkrasının uygulanmasına ilişkin usulün mükellef tarafından vatandaşı olduğu Devlette başlatıldığı durumlar hariç) yetkili makamına sunulması gerekir ve bunlar bu şekilde, Anlaşmaya uygun olmayan vergilendirmeye neden olan işlemin ilk bildirimini takip eden üç yıl içinde sunulmalıdır. Anlaşma, itirazların şekline ilişkin özel herhangi bir kural koymaz. Yetkili makamlar, uygun olduklarını düşündükleri özel usüller belirtebilirler. Hiçbir özel usül belirtilmemişse, itirazlar, ilgili Devletin vergi makamlarına sunulan vergilerle ilgili itirazlarla aynı şekilde sunulabilir.

17. Mükellefe yüklenen, durumunu (24'üncü Maddenin 1'inci fıkrasının uygulanmasına ilişkin usulün mükellef tarafından vatandaşı olduğu Devlette başlatıldığı durumlar hariç) mukim olduğu Devletin yetkili makamına sunma şartı, itiraz edilen vergilendirme ister o Devlette ister başka Devlette yapılmış olsun ve çifte vergilendirmeye mahal vermiş olsun veya olmasın, genel uygulamadır. Mükellef, itiraz edilen tedbir veya vergilendirmeden sonra ikametgahını başka Akit Devlete taşıması gerekmişse, itirazını yine, yapılmış veya yapılacak olan bu vergilendirmenin ilgili olduğu yıl içinde mukim Devletin yetkili makamlarına sunmalıdır.

18. Ancak bir Devletin vatandaşı olan fakat başka bir Devletin mukimi olan bir diğer kişinin o Devlette 24'üncü Maddenin 1'inci fırası çerçevesinde ayrımcı bir işleme veya vergilendirmeye maruz bırakıldığından şikayet ettiği bahsedilen durumda, bariz nedenlerden dolayı o kişinin yukarıda bahsedilen genel kurala istisna yoluyla, itirazını vatandaşı olduğu Akit Devletin yetkili makamına sunması daha uygun görünmektedir. Son olarak, bir Akit Devletin vatandaşı olduğu halde mukimi olmayan bir kişi tarafından yapılan itirazın sunulması gereken makam ve durumu 24'üncü Maddenin 1'inci fıkrası kapsamına giren kişinin itirazını sunması gereken yetkili makam ile aynıdır.

19. Öte yandan, Akit Devletler, daha uygun olduğunu düşünüyorlarsa, mükelleflere durumlarını Devletlerden herhangi birinin yetkili makamına sunma seçeneği sunabilirler. Böyle bir durumda, 1'inci fıkranın aşağıdaki şekilde düzeltilmesi gerekecektir:

> 1. Bir kişinin Akit Devletlerden birinin veya her ikisinin birden uyguladığı işlemlerin kendisi için Anlaşma hükümlerine uygun olmayan vergilendirme ile sonuçlandığını veya sonuçlanacağını düşündüğü durumlarda, o kişi, bu Devletlerin iç hukukunun sağladığı çareler ne olursa olsun, durumunu Devletlerden herhangi birinin yetkili makamına sunabilirler. Durum, Anlaşma hükümlerine uygun olmayan vergilendirme ile sonuçlanan işlemin ilk bildiriminden itibaren üç yıl içinde sunulmalıdır.

20. 1'inci fıkranın ikinci cümlesinin itirazların sunulmasına ilişkin koyduğu üç yıllık zaman sınırlamasının amacı, idareleri geç itirazlara karşı korumaktır. Bu zaman sınırlaması, Akit Devletlerin ikili anlaşmalarında mükelleflerin yararına örn, özellikle, vergi anlaşmalarına ilişkin olarak iç düzenlemeleri ile ilgili koydukları zaman sınırlarının benzeşmesi halinde, daha uzun süreler kararlaştırmakta serbest bırakılmaları için, minimum olarak kabul edilmelidir. Akit Devletler, itirazların sunulması için daha uzun bir süre tanıdıklarından dolayı veya bu amaç için herhangi bir zaman sınırı koymadıklarından dolayı, ilgili iç hukuk düzenlemelerinin otomatik olarak bu itirazlara uygulanmasını ve etkilenen mükelleflere yönelik etkileri bakımından daha avantajlı olduğunu kabul ederlerse, 1'inci fıkranın ikinci cümlesini atlayabilir.

21. Üç yıllık zaman sınırının başlangıç noktasını "Anlaşmanın hükümlerine uygun olmayan vergilendirme ile sonuçlanan işlemin ilk bildirim tarihi" olarak belirleyen hüküm, mükellef için en avantajlı şekilde yorumlanmalıdır. Böylelikle, genel uygulama idari kararı veya işlemi uyarınca doğrudan böyle bir vergilendirme yapılması gerekse bile, zaman sınırı sadece bu vergilendirmeye yol açan işlemin kişiye bildirildiği tarihten, yani en avantajlı yorum ile, bir takdir bildirimi veya verginin tahsili veya tarhına ilişkin resmi bir talep veya başka belge ile ispat edileceği üzere, vergilendirme işleminin kendisinden itibaren işlemeye başlar. Bir mükellef, bir durumu, mükellef bu vergilendirmenin Anlaşma hükümlerine uygun olmayan vergilendirme ile sonuçlanacağını anlar anlamaz sunma hakkına sahip olduğundan, üç yıllık zaman sınırı sadece sonuç gerçekleştiğinde başlarken, mükellefin karşılıklı anlaşma usulünü üç yıllık zaman sınırı başlamadan önce başlatma hakkına sahip olacağı durumlar da söz konusu olacaktır (bkz. yukarıdaki 14'üncü fıkrada böyle bir duruma ilişkin olarak verilen örnekler).

22. Çoğu durumda, neyin ilgili takdir bildirimi, vergi tahsilatı veya tarhı için resmi talep veya başka belge teşkil ettiği net olacak ve bildirim "yapılmış" kabul edildiğinde, genellikle iç hukuk kuralları geçerli olacaktır. Bu iç hukuk, genellikle bildirimin gönderildiği zamanı (gönderilme zamanı), gönderildikten sonraki belirli bir gün sayısını, gönderildiği adrese ulaşacağı tahmin edilen zamanı (her ikisi de olası tebellüğ zamanları) veya gerçekten fiziksel olarak alındığı zamanı (fiziksel tebellüğ zamanı) dikkate alacaktır. Böyle kurallar olmadığında, bu hükmün mükellef için en avantajlı şekilde yorumlanması gerektiği unutulmayarak, ya fiili fiziksel tebellüğ tarihi ya da bunun yeterli şekilde ispat edilememesi durumunda, bildirimin normalde ilgili adrese ulaşmış olacağının tahmin edildiği zaman, bildirim zamanı olarak kabul edilmelidir.

23. Kişisel beyan durumlarında, bu beyana (bir sorumluluk bildirimi veya ret bildirimi veya para iadesi talebi düzeltmesi bildirimi gibi) geçerlilik kazandıran bazı bildirimler olacaktır ve genel olarak bildirim zamanı, mükellefin kişisel beyana ilişkin beyannameyi verdiği zaman değil, geçecek üç yıllık süre için bir başlangıç noktası olacaktır. Ancak hiçbir sorumluluk bildirimi veya benzeri bir şeyin bulunmadığı durumlar olabilir. Böyle durumlarda, ilgili "bildirim" zamanı, mükellefin, olayların normal akışı içinde, gerçekte anlaşmaya uygun olmayan vergilendirmeden haberi olduğu varsayılan zaman olacaktır. Bu, örneğin, bir banka bakiyesi

veya hesap özeti gibi fon transferini kaydeden bilgilerin, bir mükellefe ilk verildiği zaman olabilir. Mükellefin konumundaki makul düzeyde basiretli bir kişinin o aşamada vergilendirmenin Anlaşmaya uygun olmadığı sonucuna varabilecek olması şartıyla, zaman, mükellef o aşamada vergilendirmeyi fiilen Anlaşmaya aykırı kabul etse de etmese de, işlemeye başlar. Böyle durumlarda, vergilendirmenin mükellefe bildirilmesi yeterlidir. Ancak bu sadece kişisel beyanın, mükellefin konumundaki makul düzeyde basiretli bir kişinin o aşamada vergilendirmenin Anlaşmaya uygun olmadığı sonucuna varabilmesini sağlayan (mükellefinkine benzer bir durumda Anlaşma hükümlerine aykırı vergi uygulanmasına hükmeden adli bir karar gibi) başka bazı durumlarla birleştiğinde, zaman sadece ikinci durum gerçekleştiğinde işlemeye başlar.

24. Vergi kaynakta kesinti yoluyla alınırsa, zaman sınırı, gelirin ödendiği andan itibaren işlemeye başlar; ancak mükellef sadece sonraki bir tarihte kesintinin yapıldığını öğrendiğini kanıtlarsa, zaman sınırı o tarihten başlayacaktır. Her iki Akit Devlettede alınan/yapılan, anlaşmaya uygun olmayan bir vergilendirme ile sonuçlanan kararların veya işlemlerin bir birleşimi olduğu durumlarda, zaman sınırı sadece en son karar veya işlemin ilk bildirildiği tarihten itibaren işlemeye başlar. Bu, örneğin bir Akit Devlet Anlaşmaya uygun olmayan bir vergi koyduğunda ancak diğer Devletin, 23A Maddesi veya 23B Maddesi uyarınca bu vergiden muafiyet sağlaması durumunda ortada bir çifte vergilendirme durumu olmayacağı için, bir mükellef, pratikte çoğunlukla ilk Devletin işlemi ile bağlantılı olarak karşılıklı anlaşma usulü başlatmayacaktır. Ancak eğer diğer Devlet sonradan, mükellefe, şimdi çifte vergilendirme doğacak şekilde muafiyetin reddedildiğini bildirirse, her iki Devletin de işlemlerinin birleşimi, mükellefin Anlaşma hükümlerine aykırı çifte vergilendirmeye maruz kalmasıyla sonuçlanacağından, o bildirimden itibaren yeni bir zaman sınırı başlar. Özellikle bunlar gibi bazı durumlarda, vergi makamlarının tuttuğu kayıtlar, Devletlerin birinin veya her ikisinin birden normal teamülleri uyarınca, zaman sınırı süresi sona ermeden önce rutin olarak imha edilmiş olabilir. Anlaşma yükümlülükleri bu imhayı önlemez veya bir yetkili makamın mükellefin argümanlarını ispatsız olarak kabul etmesini gerektirmez ancak böyle durumlarda, karşılıklı anlaşma usulü devam ettiği sürece, iç hukukun izin verdiği ölçüde mükellefe ispat eksikliğini tamamlama imkanı verilmelidir. Bazı durumlarda, diğer Akit Devletler, Model Vergi Anlaşmasının 26'ncı Maddesi uyarınca yeterince delil sağlayabilir. Elbette ki, tercih edilen, bu kayıtların bir mükellefin belirli bir konu ile ilgili karşılıklı anlaşma usulü başlatmaya çabalayabileceği tüm süre boyunca vergi makamları tarafından muhafaza edilmesidir.

25. Üç yıllık süre herhangi bir iç hukuk muamelesi (idari muameleler dahil) boyunca işleyecektir (örn, bir iç temyiz işlemi). Bu, gerçekte bir mükellefi iç hukuk ile karşılıklı anlaşma usulü çareleri arasında bir seçim yapmak zoruna bırakarak zorluklara neden olabilir. Bazı mükellefler sadece karşılıklı anlaşma usulünü dayanak alabilir ancak birçok mükellef bu zorlukları, iç hukuk işlemi başlangıçta aktif olarak uygulanmamasına rağmen, aynı anda iç hukuk işlemi başlatarak bir karşılıklı anlaşma usulü başlatmak suretiyle ele almaya çalışacaktır. Bu, karşılıklı anlaşma usulü kaynaklarının verimsiz bir şekilde kullanılmasıyla sonuçlanabilir. İç hukukun izin verdiği durumlarda, bazı Devletler hukuk muamelelerinin işleyişi sırasında üç yıllık (veya daha uzun) sürenin durmasına izin vererek bu durumu özel olarak ele almak isteyebilirler. Her biri 25'inci Madde ile tutarlı olan iki yaklaşım vardır, bir yandan, mükellefin, iç hukuk muameleleri sırasında, karşılıklı anlaşma usulünü askıya almaksızın başlatmasını ancak yetkili makamların, iç hukuk işlemi kesin karara bağlanana kadar ciddi müzakerelere girmemesini gerektirmekte, aksi durumda öte yandan, mükellef iç hukuk işlemlerini geri çekme konusunda uzlaştığı sürece ve işlemleri geri çekene kadar kesin bir anlaşmaya varmadan yetkili makamları müzakerelere sokmaktadır. Bu ikinci olasılık bu Yorumun 42 nci paragrafında ele alınmaktadır. Bu durumlardan herhangi birinde, mükellef ilgili yaklaşımın uygulandığından haberdar edilmelidir. Bir mükellef, iç hukuk çerçevesinde (örneğin, iç hukuk işlemleri başlatmak için iç hukukun öngördüğü sınırlama gerekliliklerinden dolayı) bir "koruyucu" temyiz başvurusu yapma

ihtiyacı olduğunu düşünsün veya düşünmesin, tüm taraflar için tercih edilen yaklaşım çoğunlukla karşılıklı anlaşma usulünün, mükellefin sorununu çözmek ve bunu iki taraflı olarak yapmak için odaklanılacak ilk husus olması gerektiğidir.

26. Bazı Devletler, mükellefin, talebin ilgili olduğu işlemlerin istismar olarak kabul edildiği durumlarda, 25'inci Maddenin 1'inci fıkrası çerçevesinde karşılıklı anlaşma usulü başlatma yetisini reddedebilir. Bu sorun, 1'inci Madde ile ilgili Yorumun 9.1'inci paragrafı ve takip eden fıkralarında ele alınan "Anlaşmanın yanlış kullanımı" sorunu ile yakından bağlantılıdır. Bununla birlikte, özel bir hükmün olmadığı durumlarda, istismar olduğu algılanan durumların karşılıklı anlaşma usulüne girmesini reddeden genel bir kural bulunmamaktadır. İç hukukun bir kaçınma hükmü çerçevesinde bir vergi tarhının yapılması gibi basit bir gerçek karşılıklı anlaşmaya erişimi reddetmek için bir neden olmamalıdır. Ancak ciddi cezalarla sonuçlanan iç yasalara ilişkin ciddi ihlallerin söz konusu olduğu durumlarda, bazı Devletler, karşılıklı anlaşma usulüne erişimi reddetmek isteyebilir. Bir Devletin karşılıklı anlaşma usulüne erişimi hangi durumlarda reddedeceği, Anlaşmada açıkça belirtilmelidir.

27. Bazı Devletler kimi sorunların, anayasal veya diğer iç kanun hükümlerinin veya kararlarının genel olarak karşılıklı anlaşma usulü ile veya en azından mükellefin başlattığı karşılıklı anlaşma usulü ile çözüme elverişli olmadığını düşünmektedirler. Bir örnek de, mükellefe muafiyet tanınmasının, vergi makamının o Devletin anayasası çerçevesinde uymak zorunda olduğu kesin bir mahkeme kararına aykırı olduğu durumlardır. Ancak vergi anlaşmaları ve diğer anlaşmalar için kabul edilen genel prensip, iç hukukun, iç anayasal hukuk bile olsa, anlaşma yükümlülüklerine ilişkin bir temerrüdü haklı çıkarmaz. Viyana Anlaşmalar Hukuku Sözleşmesi'nin 27'nci Maddesi, anlaşma hukukunun bu genel ilkesini yansıtmaktadır. Bundan, kabul edilen vergi anlaşması yorumlama ilkelerine uygun olarak yorumlandığı şekliyle, başka türlü, Anlaşmaya ilişkin bir ihlal olacağına dair herhangi bir gerekçenin Anlaşmanın kendi bağlamında bulunması gerektiği sonucu çıkarılabilir. Böyle bir gerekçe, nadir olacaktır, zira bu sadece bir konunun konu karşılıklı anlaşma usulü kapsamındayken iki Devlet tarafından nasıl ele alınacağını düzenlemekle kalmayacak, aynı zamanda onun yerine konunun her iki Devlet tarafından değerlendirildiği aşamaya bile ulaşmasını engelleyecektir. Böyle bir karar pratikte Devletlerin biri tarafından diğerine danışmadan verildiğinden ve bu şekilde, iki taraflı bir çözüm değerlendirilmeden kalabileceğinden, bir sorunun mükellefin başlattığı karşılıklı anlaşma usulüne elverişli olmadığı görüşü, kolayca benimsenmemelidir ve bu görüşün müzakere edildiği şekilde Anlaşma koşulları ile desteklenmesi gerekir. Bir mükellef tarafından karşılıklı anlaşma usulü başlatılmasına izin vermemesinin nedeni olarak bir iç hukuk engelini dayanak alan bir yetkili makam, bunu diğer yetkili makama bildirmeli ve durumunun yasal dayanağını usulüne uygun olarak açıklamalıdır. Daha genel olarak, gerçek iç hukuk engelleri bir sorunun karşılıklı anlaşma usulüne girmesini engellemeyecektir ancak bir yetkili makamın bir sorunu mükellefin Anlaşmaya uygun olmayan şekilde vergilendirilmesini önleyecek bir şekilde çözmesini açıkça ve kesin surette engelleyecek olması ve diğer Devletin mükellef için sorunu çözmeye ilişkin gerçekçi bir imkana sahip olmaması durumunda, bu durum, mükelleflerin usulün olası sonuçlarına ilişkin yanlış beklenti içine girmemesi için, mükelleflere açıklanmalıdır.

28. Diğer durumlarda, karşılıklı anlaşma usulünün başlatılmasına izin verilebilir ancak anlaşma müzakerelerinden itibaren ortaya çıkan iç hukuk sorunları bir yetkili makamın mükellef tarafından sunulan sorunu kısmen de olsa çözmesini engelleyebilir. Bu gibi gelişmelerin, ikili görüşmelerin açıkça sorunu çözememesi için yetkili makam üzerinde kanunen kısıtlayıcı bir etkisinin olduğu durumlarda, çoğu Devlet bu durum değişikliğinin yetkili makamın prosedürden çekilmesine izin vermesi bakımından önemli olduğunu kabul edecektir. Ancak düzeltici mevzuat çıkarılırken ve bu durumda, usulün sona erdirilmek yerine askıya alınması gerekmesi gibi bazı durumlarda, zorluk sadece geçicidir. İki yetkili makamın zorluğu ve karşılıklı anlaşma usulü üzerindeki olası etkisini tartışması gerekecektir. Tamamen veya kısmen mükellefin lehine bir

kararın bağlayıcı olduğu ve yetkili makamlardan biri tarafından uygulanması gerektiği ancak örneğin, bir yetkili makamın diğerine bunlardan ikincisinin muafiyet tanıması gerektiğini kanıtlarken olduğu gibi, karşılıklı anlaşma görüşmeleri için hala yer olduğu durumlar da söz konusu olacaktır.

29. Karşılıklı anlaşma usulünün bir parçası olarak varılan bir anlaşmayı uygulamamak üzere iç hukukunu dayanak almak için daha az gerekçe söz konusudur. Bu anlaşmaları uygulama yükümlülüğü, 2'nci fıkranın son cümlesinde kesin surette belirtilmektedir ve uygulamaya ilişkin zaten var olan engeller genellikle anlaşmanın kendi koşullarına entegre edilmelidir. Vergi anlaşmaları, genellikle tahmin edilmesi güç olan bir değişen iç hukuk gövdesi evveliyatına dayalı olarak müzakere edildiğinden ve tarafların her ikisi de, ilk Anlaşmayı müzakere eder ve karşılıklı anlaşmaya varırken bunun farkında olduğundan, bir karşılıklı anlaşmanın esas temelini değiştiren sonraki beklenmedik değişiklikler, genellikle anlaşmanın gereken ölçüde revize edilmesini gerektirdiği varsayılacaktır. Açıkça sadece nadiren gerçekleşmesi gereken bir şey olan böyle bir iç hukuk gelişiminin söz konusu olduğu durumlarda, iyi niyetli yükümlülükler, bunun en kısa zamanda bildirilmesini gerektirir ve iç hukuk gelişmesinin izin verdiği ölçüde, revize veya yeni bir karşılıklı anlaşmaya varmaya ilişkin iyi niyetli bir çaba olmalıdır. Bu durumlarda, mükelleften yeni bir başvuru istenmesi yerine, onun talebi hala geçerli sayılacaktır.

30. Usulün kendisi ile ilgili olarak, ayrıldığı iki ayrı aşamayı kısaca değerlendirmek gerekir (bkz. yukarıdaki 7'nci fıkra).

31. Mükelleflerin itirazlarının sunulması ile açılan birinci aşamada, bu usul sadece o ve mukimi olduğu Devletin yetkili makamları arasındaki ilişkiler düzeyinde gerçekleşir (24'üncü Maddenin 1'inci fıkrasının uygulanmasına ilişkin usulün mükellef tarafından vatandaşı olduğu Devlette başlatılmış olduğu durumlar hariç). 1'inci fıkranın hükümleri, ilgili mükellefe, iki Devletin her birinin iç hukuku çerçevesinde yararlanabileceği çarelerin hepsini tüketmiş olsun veya olmasın, mukim Devletin yetkili makamına başvurma hakkı verir. Öte yandan, yetkili makam, itirazın haklı olup olmadığını değerlendirme ve haklı ise, 2'nci fıkrada öngörülen iki formdan birinde bununla ilgili olarak işlem yapma yükümlülüğü altında olacaktır.

32. Usulüne uygun yaklaşımı sergileyen yetkili makam, şikayetin haklı olduğunu fark ederse ve şikayet konusu vergilendirmenin tamamen veya kısmen, mükellefin mukim olduğu Devlet tarafından alınan bir önlemden kaynaklandığını düşünüyorsa, bu düzeltmeleri yaparak veya bu muafiyetlerin haklıymış gibi görünmesini sağlayarak şikayetçiye olabildiğince hızlı bir şekilde istediğini vermelidir. Bu durumda, sorun, karşılıklı anlaşma usulüne başvurulmadan çözülebilir. Öte yandan, Anlaşmanın belirli bir yorumunu doğrulamak için diğer Akit Devletin yetkili makamı ile görüş ve bilgi alışverişi yapılması faydalı bulunabilir.

33. Ancak o yetkili makamda şikayet konusu vergilendirmenin tamamen veya kısmen, diğer Devlet tarafından alınan bir önlemden kaynaklandığı izlenimi uyanıyorsa, - 2'nci fıkranın koşullarının açıkça ortaya koyduğu üzere - karşılıklı anlaşma usulünü uygun şekilde başlatmak onun üzerine düşecektir, yani bu onun yükümlülüğü olacaktır. Söz konusu makamın bu görevi, özellikle bağlı teşebbüslerin kazançlarının transfer fiyatlandırması düzeltmeleri sonucunda düzeltildiği durumlarda, olabildiğince hızlı bir şekilde yerine getirmesi önemlidir.

34. Bir mükellef, o Devletin iç hukuku çerçevesinde bir talepte bulunmuş veya hukuk davası başlatmış olsun veya olmasın, 1'inci fıkra çerçevesindeki durumunu, mukim Devletin yetkili makamına sunma hakkına sahip olacaktır. Hukuki dava henüz karara bağlanmamışsa, mukim Devletin yetkili makamı, kesin hükmü beklememeli onun yerine durumu karşılıklı anlaşma usulüne elverişli olarak değerlendirip değerlendirmediğini söylemelidir. Elverişli olduğuna karar verirse, kendisinin yeterli bir çözüme ulaşıp ulaşamayacağını veya durumun diğer

Akit Devletlerin yetkili makamına sunulması gerekip gerekmediğine karar vermelidir. Bir mükellef tarafından karşılıklı anlaşma usulü başlatma başvurusu geçerli bir neden olmadan reddedilmemelidir.

35. Bir talep, mukim Devletteki bir mahkeme tarafından kesin olarak hükme bağlanmışsa, bir mükellef böyle bile olsa, karşılıklı anlaşma usulü çerçevesinde bir talepte bulunmak veya bir talebe başvurmak isteyebilir. Bazı Devletlerde, yetkili makam mahkeme kararından farklı yeterli bir çözüme ulaşabilir. Başka bazı Ülkelerde ise, yetkili makam mahkeme kararına uymak zorundadır. Yine de durumu diğer Akit Devletin yetkili makamına sunabilir ve ondan çifte vergilendirmeyi önlemek için önlemler almasını isteyebilir.

36. Mükellefin başvurduğu yetkili makam tarafından diğer Devletin yetkili makamına karşı olan yaklaşım ile açılan İkinci aşamada, usul, bundan böyle deyim yerindeyse, şikayetin sunulduğu Devlet ona destek olmuş gibi, Devletler arasındaki ilişkiler düzeyindedir. Ancak bu usul tartışmasız Devletler arasında bir yöntem iken, öte yandan:

- Maddenin başlığının ve 2'nci fıkranın ilk cümlesinde kullanılan terimlerin ortaya koyduğu üzere, basit bir karşılıklı anlaşma usulünden daha fazlası olup olmadığı veya tarafların üzerine sırf müzakere etme yükümlülüğü yükleyen ancak hiçbir şekilde anlaşmaya varma yükümlülüğü yüklemeyen bir pactum de contrahendo teşkil edip etmediği;

- veya aksine, (çözülememiş konuları ele almak için 5'inci fıkrada belirtilen tahkim sürecinin varlığına veya usulün bir ortak komisyon çerçevesinde gerçekleştiği varsayımına dayalı olarak) tarafların üzerine bir ihtilafı çözme yükümlülüğü yükleyen nitelikli bir usul olarak kabul edilip edilmeyeceği sorulmalıdır.

37. 2'nci fıkra, şüphesiz, bir müzakere yükümlülüğünü beraberinde getirir; ancak konu usul aracılığıyla karşılıklı anlaşmaya ulaşılması olduğu sürece, yetkili makamlar ellerinden gelen çabayı gösterme yükümlülüğü altındadır, fakat bir sonuca ulaşamayabilirler. Ancak 5'inci fıkra, yetkili makamların müzakereler yoluyla anlaşmaya varamadığı konular olsa bile, bir anlaşmaya varılabilmesini sağlayacak bir mekanizma sağlar.

38. Karşılıklı bir anlaşmaya varmaya çalışırken, yetkili makamlar, önce elbette ilgili mükellef için olduğu kadar onlar için de bağlayıcı olan kendi vergilendirme yasalarının kuralları ve Anlaşma hükümleri ışığında kendi konumlarını belirlemelidirler. Bu kuralların veya hükümlerin katı bir şekilde uygulanması herhangi bir anlaşmayı engellemiyorsa, yetkili makamlar, uluslararası tahkim durumunda, mükellefi memnun etmek için tamamlayıcı olarak hakkaniyet hususlarını dikkate alabilir.

39. 2'nci fıkranın son cümlesinin amacı, iç hukuklarında tarhlar ve vergi iadeleri düzeltmeleri ile ilgili olarak ülkelerin bu zaman sınırlamalarına rağmen bir anlaşmayı yürürlüğe sokabilmesini sağlamaktır. Ancak bu hüküm, bu Devletlerin, anayasal veya başka gerekçelerle, iç hukuktaki zaman sınırlarını iptal etmediğinden, iç zaman aşımına uyarlanmış olarak bu zaman sınırlarının karşılıklı anlaşmanın kendisine eklenmesini engellemez. Bazı ekstrem vakalarda, bir Akit Devlet, anlaşmanın uygulanması durumunda iç zaman aşımı kanunun göz ardı edilmesini gerektirecek bir karşılıklı anlaşmaya başlamamayı tercih edebilir. Bundan ayrı olarak, Akit Devletler bu engellerin kaldırılmasına ilişkin katı hükümler kararlaştırmakta serbesttir. Usulün pratik uygulaması hususunda, genel olarak, herhangi bir durumda karşılıklı anlaşma usulünün işleyiş gecikmeleriyle veya zaman sınırlarının uygun olduğu durumlarda, zaman sınırları ve işleyişteki gecikmelerin birleşen etkisiyle olabildiğince engellenmemesini sağlamak için vergi makamları tarafından her türlü çabanın sarf edilmesi tavsiye edilir.

40. Mali İşler Komitesi, transfer fiyatlandırması düzeltmelerini takip eden ilgili kazanç düzeltmeleri (9'uncu Maddenin 1'inci ve 2'nci fıkralarının uygulanması) ve karşılıklı anlaşma usulünün bu gibi durumlara uygulanmasının zorlukları ile ilgili birçok tavsiyede bulunmuştur:

a) Aynı yetki alanı içindeki vergi makamları ile mükellefler ve ulusal sınırlar genelinde, bağlı teşebbüsler ile ilgili vergi makamları arasındaki bağlantılı tüm meselelerle ilgili olarak mümkün olduğunca erken ve tam iletişim sağlamak son derece yararlı olduğundan, vergi makamlarının, transfer fiyatlandırması düzeltmesi yapma niyetlerini mükelleflere mümkün olan en kısa zamanda bildirmesi (ve bu tür herhangi bir bildirimin tarihinin önemli olduğu durumlarda, en kısa zamanda anlaşılır bir resmi bildirim yapılmasını sağlaması) gerekir.

b) Yetkili makamların bu meselelerde birbirleriyle en uygun hangisiyse ister yazılı olarak, ister telefonla, ister yüz yüze veya yuvarlak masa toplantıları ile, olabildiğince esnek bir şekilde iletişim kurmaları ve ilgili problemlerin çözülmesi için en etkili yolları geliştirmeye çalışması gerekmektedir. Yetkili makamın, dayanak alarak bir karara varabileceği iyi geliştirilmiş gerçeklere dayalı bilgilere sahip olması için, bilgi alışverişinde 26'ncı Maddenin hükümlerinin kullanılması teşvik edilmelidir.

c) Transfer fiyatlandırması meseleleriyle ilgili karşılıklı anlaşma usullerinin akışı içinde, ilgili mükelleflere, ilgili unsurlar ve argümanları hem yazılı hem sözlü olarak yetkili makamlara sunmaya ilişkin her türlü makul imkan verilmelidir.

41. Genel olarak karşılıklı anlaşma usulüne ilişkin, Komite şunları tavsiye etmiştir:

a) Karşılıklı anlaşma usulü başlatmaya ve işletmeye dahil olan formaliteler minimum düzeyde tutulmalı ve gereksiz formaliteler kaldırılmalıdır.

b) Karşılıklı anlaşma vakaları, başka vakalardaki herhangi bir sonuçlar dengesine referansla değil kendi esaslarına göre çözülmelidir.

c) Yetkili makamlar, uygun olduğu durumlarda, karşılıklı anlaşma usulünün kullanımı ile ilgili ulusal kurallar, kılavuz ilkeler ve usuller formüle etmeli ve yayınlamalıdır.

42. Akit Devletlerden herhangi birinin yetkili mahkemesinde aynı amaçla bir dava açmış olan bir mükellef ile ilgili olarak bir karşılıklı anlaşmaya varıldığı ve bu davanın hala karara bağlanmamış olduğu durumlar oluşabilir. Böyle bir durumda, bir mükellefin karşılıklı anlaşma usulü sonucunda kararlaştırılan çözümün kabulünü, mahkeme o davadaki kararını verene kadar ertelemesine izin verilmesi talebini reddetmek için geçerli bir neden yoktur. Ayrıca, yetkili makamların mantık çerçevesinde sergileyebileceği bir görüş de, mükellefin üzerinde karşılıklı anlaşama sağlamak istediği belirli bir mesele ile ilgili davasının devam ettiği durumlarda, her ne derinlikte olursa olsun yetkili makam düzeyindeki görüşmelerin bir mahkeme kararını beklemesi gerektiğidir. Eğer mükellefin bir karşılıklı anlaşma usulü talebi, mahkeme sonucunun pratikte özellikle davanın konusu olmayan yıllarda mükellefe yapılacak muameleyi etkilemesi beklenecek şekilde, mahkeme işlemi dışındaki farklı vergi yıllarına ama aynı fili ve hukuki meselelere uygulanırsa, pozisyon, pratikte, biraz önce bahsedilen durumlar için olanla aynı olabilir. Her durumda da, resmi iç hukuka rücu işlemleri devam ederken bir mahkeme kararının beklenmesi veya bir karşılıklı anlaşma usulünün başka bir şekilde askıda tutulması, Maddenin 5'inci fıkrasında bahsedilen iki yıllık süreye tecavüz olmayacak veya sürenin Maddenin 5'inci fıkrasında bahsedilen iki yıllık süreden itibaren dolmasına neden olmayacaktır. Elbette, yetkili makamlar, her durumda, (örneğin, mahkeme işleminin yapıldığı yerdeki yetkili makamın

mahkeme kararının bağlayıcılığı altında olmayacağından veya mahkeme kararı ile kısıtlanmayacağından) meselenin iç hukuk işlemlerine bakılmayarak çözülebileceğini düşünüyorlarsa, karşılıklı anlaşma usulü normal şekilde ilerleyebilir.

43. Durum, bir konu ile ilgili devam eden bir dava varsa ancak dava, karşılıklı anlaşma usulü başlatmak isteyenin dışındaki bir mükellef tarafından açılmışsa da farklıdır. Prensipte, eğer karşılıklı anlaşma usulü isteyen mükellefin durumu, bir veya daha fazla yetkili makam tarafından Anlaşmaya uygun olmayan vergilendirmeyi önlemek için yapılan işlemleri destekliyorsa, karşılıklı anlaşma usulü isteyen mükellefin, bu açığa kavuşturmanın, muhtemelen sözkonusu mükellefin durumunun lehinde olmasını kabul etmesine rağmen, başka bir mükellefin isteği üzerine, yasanın genel olarak açıklığa kavuşturulmasını askıya alarak ertelenmemesi gerekir. Başka durumlarda, karşılıklı anlaşma usulünün bir parçası olarak yetkili makam görüşmelerini geciktirmek her durumda yerinde olabilir ancak yetkili makamlar, böyle bir durumda, olabildiğince karşılıklı anlaşma isteyen mükellefe yönelik dezavantajı önlemeyi amaçlamalıdırlar. Bu iç hukukun izin verdiği durumlarda, ödenmesi gereken tutarın erteleme süresince veya en azından ertelemenin mükellefin kontrolü dışında olan kısmı süresince ertelenmesi suretiyle yapılabilir.

44. İç usullere bağlı olarak, çözüm seçimi normalde mükellefe aittir ve bunlar, çoğu durumda, karşılıklı anlaşma usulünün daha az resmi ve iki taraflılık niteliği lehinde askıya alınan temyiz veya mahkeme işlemleri gibi iç hukuk çare hükümleri şeklindedir.

45. Yukarıda belirtildiği üzere, mükellefin bir mesele ile ilgili henüz karara bağlanmamış bir davası olabilir veya mükellef bu iç hukuk işlemini yapma hakkını korumuş olabilir ama vergi makamları yine de bir anlaşmaya varılabileceğini düşünebilirler. Ancak böyle durumlarda, mahkeme kararları ile varılmak istenen karşılıklı anlaşma arasındaki herhangi bir farklılık veya çelişki ile bunların beraberinde getirebileceği herhangi bir zorluk veya istismar riskini önlemek için belirli bir yetkili makamın endişesini dikkate almak gerekir. Bu nedenle, kısaca böyle bir karşılıklı anlaşmanın uygulanması normalde aşağıdakilere bağlı olmalıdır:

- bu karşılıklı anlaşmanın mükellef tarafından kabulü ve

- mükellefin karşılıklı anlaşma ile çözülecek hususlarla ilgili hukuk nezdindeki davadan çekilmesi.

46. Bazı Devletler, bir karşılıklı anlaşma usulünün bir mükellef tarafından ihtilaf konusu vergi tutarının tümü veya belirli bir kısmı ödenmediği sürece ve ödenene kadar başlatılamayacağı görüşündedir. Usulün sonucuna bağlı olarak, tamamen veya kısmen geri ödemenin gereği olan tahsil edilmemiş vergilerin ödenmesi zorunluluğunun, esas olarak 25'inci Maddenin hükmü altında olmayan fakat onunla tutarlı olan temel bir usul meselesi olduğunu addederler. Birçok Devletin sahip olduğu aksi yöndeki bir görüş de, 25'inci Maddenin, bir mükellefin usul başlamadan önce yapması gerekenlerin tümüne ve böyle bir gereklilik yüklemediğine işaret etmektedir. Bu Devletler, görüşleri için, mükellef vergiye tabi tutulmadan veya (yukarıdaki 14'üncü paragrafta belirtildiği üzere) kendisine bir sorumluluk bildirilmeden önce usulün uygulanabileceği gerçeğinde ve yetkili makam tarafından 3'üncü fıkra çerçevesinde başlatılan bir usule ilişkin açıkça böyle bir gereklilik bulunmadığının kabulünde destek bulur.

47. 25'inci Madde bir mükellefin başlattığı bir karşılıklı anlaşma usulünün, ihtilaf konusu verginin tamamı veya bir bölümünün ödenmesi gereğinin söz konusu olmadığından yola çıkılarak reddedilip reddedilmeyeceğine ilişkin mutlak açık bir yanıt vermemektedir. Ancak bu noktada sahip olunan görüş ne olursa olsun, Maddenin uygulanmasında, karşılıklı anlaşma usulünün Anlaşmanın temel hükümlerini desteklediğinin ve bu nedenle, 25'inci Madde metninin

kendi bağlamında ve çifte vergilendirmeden kaçınılma ve vergi kaçırma ve vergiden kaçınmanın önlenmesi dahil, Anlaşmanın amaçları ışığında anlaşılması gerektiğinin farkına varılmalıdır. Bu nedenle Devletlerin, ilgili Anlaşma koşullarına aykırı olarak mükellefin uğraştığı bir tutarda avans ödemesinin kısmen de olsa alınmasını şart koşarken nakit akışı ve olası çifte vergilendirme meselelerini olabildiğince dikkate alması gerekmektedir. Minimum olarak, ödenmemiş verginin ödenmesi, yeniden iç hukuk incelemesi başlatılmadan önce bir şart değil ise, bir karşılıklı anlaşma usulü başlatmak için de şart olmamalıdır. Aynı zamanda minimum olarak, karşılıklı anlaşma usulü mükellefe vergi yüklenmeden önce başlatılırsa, bir ödeme ancak vergi yükü gerçekleştiğinde istenmelidir.

48. Birçok Devlet uygulanması amacıyla mevzuatta değişiklikler isteyebilecek olmasına rağmen, bir karşılıklı anlaşma usulünün çözülmesini bekleyen verginin tahsilatının askıya alınmasının neden istenilen bir politika olabileceğine dair birden fazla neden bulunmaktadır. Özellikle bir vergiden muafiyet elde etmek için karşılıklı anlaşma usulüne erişim elde etmeye ilişkin bir koşul olarak tarh edilen bir vergiyi ödemeye ilişkin herhangi bir gereklilik, genellikle karşılıklı anlaşma usulünü bu ihtilafların çözülmesi için geniş ölçüde kullanılabilir kılan politika ile tutarlı olacaktır. Bir karşılıklı anlaşma usulü nihai olarak, herhangi bir çifte vergilendirmeyi veya Anlaşmaya uygun olmayan başka bir vergilendirmeyi ortadan kaldırsa bile, karşılıklı anlaşma usulünün sonuçlanmasından önce verginin ödenmesi şartı, en azından oldukça yaygın bir durum olan ilgili Akit Devletlerin ilgili faiz politikalarının mükellefin o masrafını tamamen tazmin etmemesi durumunda, kalıcı olarak mükellefin karşılıklı anlaşma usulünden önceki dönem için uygunsuz şekilde uygulanan tutarın temsil ettiği paranın zaman değerine mal olabilir. Böylece, bu, böyle durumlarda, karşılıklı anlaşma usulünün, bir ekonomik mesele olarak, çifte vergilendirme veya Anlaşmaya uygun olmayan başka vergilendirme yükünü tamamen ortadan kaldırma amacını gerçekleştirmeyeceği anlamına gelir. Dahası, o ekonomik yük nihai olarak ortadan kalksa bile, mükellefin aynı gelir üzerinden iki Akit Devlete vergi ödeme şartı, Anlaşmanın sınır ötesi ticaret ve yatırımın önündeki engelleri kaldırma hedefleri ile tutarsız nakit akışı yükleri yükleyebilir. Son olarak, başka bir talihsiz pürüz de, tahsil edilmiş vergilerin iadesi gibi olası bir sonucun ortaya çıkabileceği durumlarda, bir Devlet, iyi niyetli olarak karşılıklı anlaşma usulü müzakerelerine girmek konusunda daha az istekli olursa, vakaların çözülmesinde gecikmeler olabilir. Devletlerin ödenmemiş vergilerin ödenmesinin mükellefin karşılıklı anlaşma usulü başlatmasının bir ön koşulu olduğu görüşünde oldukları durumlarda, Anlaşmanın koşulları bakımından müzakereler sırasında anlaşma ortağına bildirilmelidir. Bir Anlaşmaya taraf her iki Devletin de bu görüşte olması durumunda, ortak bir anlayışın yanı sıra mükellefin bir tutarı iki kez ödemek zorunda kalması gibi özel bir risk de söz konusudur. İç hukukun buna izin verdiği durumlarda, Devletlerin bununla başa çıkmak için değerlendirebileceği bir seçenek de, karşılıklı anlaşma usulünün sonucunu beklerken yeddieminde, emanette veya benzeri durumda bulunan iki tutardan daha yüksek olana ilişkin olasılık olacaktır. Alternatif olarak, mükellefin bankası tarafından verilen bir banka teminatı yetkili makamların şartlarını karşılamak için yeterli olabilir. Bir başka yaklaşım da, bir Devlet veya (örneğin, tarh süresi ile veya anlaşma çerçevesindeki mukim Devletin durumu ile kararlaştırılan) diğeri , diğer Devlete ödenen tutar ile varsa talep ettiği tutar arasındaki farktan daha fazla olmayan bir ödeme isteme hususunda anlaşmaya varabilirler. Bu olasılıklardan hangisinin açık olduğu, nihai olarak, belirli bir Devletin (idari şartları da kapsayan) iç hukukuna bağlı olacaktır ancak bunlar karşılıklı anlaşma usulünü olabildiğince etkili bir şekilde kullanmak isterken olabildiğince dikkate alınması gereken seçenek türleridir. Devletlerin, mükellef tarafından başlatılan karşılıklı anlaşma usulünün veya bu usul içindeki bir sorunun aktif olarak ele alınmasının bir ön koşulu olarak ödenmemiş vergilerin ödenmesini istemesi durumunda, bunların yetkili makamların vardığı karşılıklı anlaşmanın bir sonucu olarak mükellefe iade edilen herhangi bir esas tutar üzerinden işleyecek bir faiz tutarının iadesi için bir sistemi bulunmalıdır. Bu gibi herhangi bir faiz ödemesi, esas tutarın değerini ve bu tutarın mükellef tarafından kullanılamadığı süreyi yeterince yansıtmalıdır.

49. Devletlerin, idari faiz ve cezai işlemlere Anlaşmanın 2'nci Maddesinde ele alınan vergilermiş gibi muamele edilip edilmeyeceğine ilişkin görüşleri farklıdır. Bazı Devletler, bunlara ihtilaf konusu esas tutarın niteliğini yükleyerek muamele ederken diğer Devletler bu şekilde muamele etmez. Bundan, bu faiz ve işlemlerin bir mükellef tarafından başlatılmış bir karşılıklı anlaşma usulüne tabi olup olmadığına dair görüşler farklı olacağı sonucu çıkar. Bunların Anlaşmada, geçerli olan vergiler olarak ele alındığı durumlarda, anlaşmanın çifte vergilendirmeden kaçınma amacı ve Devletlerin sözleşmeleri iyi niyetle uygulaması şartı, içereceği maliyet ve nakit akışı etkisinden dolayı, faiz ve ceza ödemelerinin mükellefin bir karşılıklı anlaşma usulü başlatmasını etkili olarak caydıracak bir şekilde dayatılmaması gerektiğini ortaya koymaktadır. İdari faiz ve cezalar Anlaşmada 2'nci Madde çerçevesinde ele alınan vergiler olarak kabul edilmediğinde bile, bunlar, mükellefin 25'inci Maddede öngörülen karşılıklı anlaşma usulünü başlatma hakkı da dahil Anlaşmanın sağladığı menfaatlere güvenmekten şiddetle caydıran veya ortadan kaldıran şekilde uygulanmamalıdır. Örneğin, bir devletin ödenmemiş cezaları ve faizin ödenmesine ilişkin şartları, mükellefler için karşılıklı anlaşma usulü bağlamında, mükellef tarafından başlatılmış iç hukuk değerlendirmesi bağlamında olacağından daha külfetli olmamalıdır.

3'üncü Fıkra

50. Bu fıkranın ilk cümlesi, yetkili makamları mümkünse, yorum veya karşılıklı anlaşma yoluyla uygulama zorluklarını çözmeye davet eder ve bu hususta yetkilendirir. Bunlar, esas olarak normalde 1'inci ve 2'nci fıkralarda tanımlanan usul kapsamına giren ayrı bir durum ile bağlantılı olarak ortaya çıkmış olsa bile, bir mükellef kesimini ilgilendiren veya ilgilendirebilecek olan genel nitelikli zorluklardır.

51. Bu hüküm, Anlaşmanın uygulanmasından doğan zorlukların çözülmesini mümkün kılar. Bunlar, sadece ortaya çıktıkları Akit Devletteki temettüler, faiz ve gayrimaddi hak bedellerinden kesilen vergi için muafiyet usullerinin oluşturulması ve kullanılması ile bağlantılı olarak ortaya çıkabilecek pratik nitelikli zorluklar değil aynı zamanda müzakerelerde dikkate alındıklarından Anlaşma hükümlerinin normal işleyişini bozabilecek veya engelleyebilecek ve çözümleri, Anlaşmanın yorumlanması ile ilgili daha önceki bir anlaşmaya bağlı olmayan zorluklardır.

52. Bu hüküm çerçevesinde, yetkili makamlar, özellikle:

- bir terimin Anlaşmada eksik veya belirsiz tanımlanmış olması durumunda, herhangi bir zorluğu ortadan kaldırmak için o terimin tanımını tamamlayabilir veya netleştirebilir;

- bir Devletin yasalarının Anlaşmanın dengesini bozmadan veya özünü etkilemeden değiştirildiği durumlarda, bu değişikliklerden doğan yeni vergilendirme sisteminden doğabilecek herhangi bir zorluğu çözebilir;

- borç alanın devletindeki örtülü sermaye kuralları çerçevesindeki temettüler olarak muamele edilip edilemeyeceğini ve borç verenin mukim olduğu Devlette, temettüler için olduğu gibi, çifte vergilendirmede indirim (örneğin, ilgili iki taraflı anlaşmada bu indirime ilişkin hüküm belirtilmişse, bir ana şirket/yavru şirket rejimi çerçevesindeki indirim) doğurup doğurmayacağı ve doğuracaksa, bunların hangi koşullar altında gerçekleşeceğini belirler.

53. 3'üncü fıkra, "Akit Devletlerin yetkili makamlarına, yani, genellikle Maliye Bakanlığı veya onun normalde Anlaşmanın idaresinden sorumlu yetkili temsilcilerine Anlaşmanın yorumlanmasına ilişkin ortaya çıkan herhangi bir zorluğu karşılıklı anlaşma yoluyla çözme yetkisi verir. Ancak, Akit Devletlerin iç hukukuna bağlı olarak, başka makamların (Dışişleri Bakanlığı, mahkemeleri) uluslararası anlaşmaları yorumlamanın yanı sıra Anlaşmada tanımlanan "yetkili makam" olma hakkına sahip olduğu ve bunun bu gibi başka makamların münhasır hakkı olduğu gerçeğinin unutulmaması önemlidir.

54. Genel yorumlama ve uygulama zorluklarını çözen karşılıklı anlaşmalar, yetkili makamlar karşılıklı anlaşmayı değiştirmeyi veya feshetmeyi kabul etmediği sürece idareler üzerinde bağlayıcıdır.

55. 3'üncü fıkranın ikinci cümlesi yetkili makamların, Anlaşma hükümlerin kapsamına girmeyen çifte vergilendirme vakaları ile iştigal edebilmesini sağlar. Bu bağlamda, bir üçüncü Devletin bir mukiminin her iki Akit Devlette de iş yerinin bulunduğu durumlar özel ilgi gerektiren durumlardır. Bu salt arzu edilir olmakla kalmaz aynı zamanda çoğu durumda, 25'inci Maddenin ve karşılıklı anlaşma usulünün yetkili makamların, Anlaşmanın bir bütün olarak etkili bir şekilde kullanılmasını sağlamanın bir yolu olarak birbirlerine danışabilmesini ve karşılıklı anlaşma usulünün böyle bir durumda oluşabilecek çifte vergilendirmenin etkili bir şekilde önlenmesi ile sonuçlanmasını sağlamadaki rolünü özellikle yansıtacaktır. Bu meselelerin karşılıklı anlaşma usulü kapsamında ele alınma olanağı, Akit Devletler, şubelerin dahil olduğu kazanç tahsisi sorunlarına daha uyumlu çerçeveler aradığından gittikçe daha da önem kazanmaktadır ve bu, Anlaşmalar veya bunların protokollerinin müzakere edilmesi sırasında yararlı olarak görüşülebilecek bir meseledir. Ancak iç hukuku, Anlaşmada açıkça ele alınmayıp en azından örtülü olarak ele alınan hususlarda tamamlanmasını engelleyen Akit Devletler söz konusu olacaktır ve bu durumlarda, Anlaşma bu konuyu ele alan bir protokol ile tamamlanabilir. Ancak çoğu durumda, Anlaşmanın kendisinin koşulları, kabul edilen vergi anlaşması yorum ilkelerine göre yorumlandığında, 3'üncü fıkra usulüne tabi olan bir üçüncü devlet teşebbüsünün iki şubesinin dahil olduğu sorunları yeterli şekilde destekleyecektir.

4'üncü Fıkra

56. Bu fıkra, yetkili makamların, 1'inci ve 2'nci fıkralarda tanımlanan usul kapsamına giren ayrı bir durumun veya özellikle Anlaşmanın yorumlanması veya uygulanması ile bağlantılı ve 3'üncü fıkrada bahsedilen genel problemlerin karşılıklı anlaşma yoluyla çözümü için birbirlerine nasıl danışabileceklerini belirler.

57. Önce yetkili makamların birbiriyle doğrudan iletişim kurabileceklerini öngörür. Bu nedenle, diplomatik kanallara başvurmaya gerek olmayacaktır.

58. Yetkili makamlar birbirleriyle mektup, faks, telefon, doğrudan toplantı veya uygun başka herhangi bir yolla iletişim kurabilirler. Eğer isterlerse, resmi olarak, bu amaç için bir ortak komisyon kurabilirler.

59. Bu ortak komisyon ile ilgili olarak, 4'üncü fıkra bu organın üye sayısı ve usul kurallarını belirlemeyi Akit Devletlerin yetkili makamlarına bırakır.

60. Ancak Akit Devletler bu alanda resmileşmeyi önleyebilecekken, durumları 2'nci fıkra çerçevesinde ortak komisyona sunulan mükelleflere aşağıdakilerin de dahil olduğu bazı temel garantiler verme yükümlülüğü taşımaktadır:

- yazılı veya sözlü olarak, şahsen veya bir temsilci aracılığıyla beyanlarda bulunma hakkı;

- bir avukattan destek alma hakkı.

61. Ancak vakadaki evrakların mükellefe veya onun temsilcilerine ifşası, usulün özel niteliği göz önünde bulundurulduğunda, garanti ediliyor gibi görünmemektedir.

62. Yetkili makamların, prensipte, komisyondaki temsilcilerini belirlemede icra edeceği seçme özgürlüğü ihlal edilmeden, bunların - usulden sorumlu bir veya daha fazla servis temsilcisini içerebilecek - her Delegasyonun başkanlığını, başta özel deneyimi nedeniyle seçilen yüksek bir memur veya hakime teslim etmeyi kabul etmeleri uygun olacaktır; aslında, bu kişilerin katılımının bir anlaşmaya varılmasını muhtemelen kolaylaştıracağına inanmak mantıklıdır.

5'inci Fıkra

63. Bu fıkra, yetkili makamların iki yıl içinde 2'nci fıkra çerçevesinde bir anlaşmaya varamadığı durumlarda, çözülemeyen meselelerin vakayı sunan kişinin talebi üzerine, bir tahkim süreci ile çözüleceğini öngörmektedir. Zorunlu usul şartları yerine getirildikten sonra, bu süreç, yetkili makamlar tarafından verilecek bir ön izne bağlı değildir, bir karşılıklı anlaşmaya varılmasını önleyen çözülememiş sorunların tahkime sunulması gerekir.

64. Fıkrada öngörülen tahkim süreci, bir alternatif veya ek bir çare değildir: yetkili makamların, Anlaşmanın uygulanması ile ilgili herhangi bir çözülmemiş sorun bırakmayan bir anlaşmaya vardığı durumlarda, karşılıklı anlaşma talebinde bulunan kişinin yetkili makamların vardığı anlaşmanın vaka için doğru bir çözüm sağladığını düşünmese bile, tahkime sunulabilecek çözülmemiş sorunlar bulunmamaktadır. Bu nedenle, bu fıkra, karşılıklı anlaşma usulüne bir ilave, yetkili makamların, bir vakanın çözülmesini engelleyen bir veya birden fazla konuda, bir anlaşmaya varamadıkları durumlarda, vakanın bu konuların tahkime sunulması yoluyla çözümün hala mümkün olmasını sağlamak suretiyle o usulün etkililiğini arttırmaya hizmet eder. Böylece, bu fıkra çerçevesinde, vakada anlaşmaya varılmasını engelleyen belirli bir sorun bir tahkim süreci ile ele alınırken, karşılıklı anlaşma usulü aracılığıyla vakanın çözümüne ulaşılmaya çalışılır. Bu, 5'inci fıkrada belirtilen süreci tahkim mahkemesinin yetki alanının tüm vakayı çözecek şekilde genişletildiği diğer ticari veya resmi-özel taraf tahkim yapılarından ayırır.

65. Ancak bazı Devletlerde, ulusal hukuk, politika veya idari görüşlerin fıkrada öngörülen tahkim usulü türüne izin veremeyebileceği veya bunu haklı çıkaramayabileceğinin farkına varılmalıdır. Örneğin, hakemlerin vergi konularında karar vermelerini engelleyen anayasal engeller söz konusu olabilir. Buna ek olarak, bazı ülkeler sadece belirli Devletlerle olan anlaşmalara bu fıkrayı eklemek durumunda olabilir. Bu nedenlerden dolayı, bu fıkra sadece her Devletin sürecin etkili bir şekilde uygulanabildiği sonucuna vardığı durumlarda Anlaşmaya dahil edilmelidir.

66. Buna ek olarak, bazı Devletler 5'inci fıkrayı dahil etmek isteyebilir ancak uygulamasını daha kısıtlı bir vakalar dizisi ile sınırlandırabilir. Örneğin, tahkime erişim niteliği gereği öncelikle fiili olan ilgili sorunları kapsayan vakalarla kısıtlı olabilir. Tahkim vaka bazında başka konuları kapsayacak şekilde genişletilirken, transfer fiyatlandırması veya bir işyerinin varlığı sorusu ile bağlantılı olanlar gibi büyük ölçüde fiili vakaların örnek olarak verilebileceği belirli vaka sınıflarında, ortaya çıkan sorunlar için tahkimin her zaman kullanılabilmesi mümkündür.

67. Avrupa Birliği üyesi olan Devletler, Avrupa Tahkim Konvansiyonu çerçevesindeki yükümlülükleri ile 5'inci fıkranın kapsamını koordine etmelidir.

68. Mükellef, Akit Devletlerden biri veya birkaçının eylemlerinin bir kişi için işbu Anlaşma hükümlerine uygun olmayan vergilendirme ile sonuçlanmasından yola çıkarak, 1'inci fıkra çerçevesinde sunulan karşılıklı anlaşma usulü çerçevesinde ele alınan tüm vakalarda çözülemeyen sorunların tahkimini talep edebilmelidir. Örneğin önemli cezalar içeren ciddi ihlallerden dolayı, karşılıklı anlaşma usulünün kullanılamaması durumunda (bkz. 26'ncı fıkra), 5'inci fıkranın geçerli olmayacağı açıktır.

69. Anlaşmalarına fıkrayı dahil etmemiş olan iki Akit Devletin, genel uygulama için bir tahkim süreci uygulamak veya belirli bir vakayı ele almak istemesi durumunda, bunu karşılıklı anlaşma yoluyla yapmaları hala mümkündür. Bu durumda, yetkili makamlar aşağıdaki ilk fıkrayı ekleyecekleri, Ekte sunulan örnekteki lafza benzer bir karşılıklı anlaşma akdedebilir:

> 1. Aşağıdaki durumlarda, kişinin talep etmesi durumunda, vakadan doğan çözülmemiş herhangi bir sorun takip eden fıkralara göre tahkime sunulacaktır:
>
> a) Anlaşmanın 25'inci Maddesinin 1'inci fıkrası çerçevesinde, Akit Devletlerden biri veya birkaçının eylemlerinin bir kişi için işbu Anlaşma hükümlerine uygun olmayan vergilendirme ile sonuçlanmış olduğu gerekçesiyle bir kişinin bir Akit Devletin yetkili makamına bir vaka sunmuş olması ve
>
> b) yetkili makamların, vakanın diğer Akit Devletin yetkili makamına sunulmasını takip eden iki yıl içinde Maddenin 2'nci fıkrası uyarınca bu vakayı çözmek için bir anlaşmaya varamaması.

Ancak bu çözülmemiş sorunlar, bu sorunlarla ilgili olarak Devletlerden birinin bir mahkemesi veya idare mahkemesi tarafından zaten bir karar verilmişse, tahkime sunulmayacaktır. Velev ki vakadan doğrudan etkilenen bir kişi tahkim kararını uygulayan karşılıklı anlaşmayı kabul etmezse, yetkili makamlar kendilerini işburada tahkim kararının bağlayıcılığı altında saymayı ve vakayı o karara dayalı olarak 25'inci Maddenin 2'nci fıkrası uyarınca çözmeyi kabul ederler. Bu anlaşma, Ekte bahsedilen çeşitli yapı ve usul sorunlarını ele almak için devam edecektir. Yetkili makamlar bu sürecin bağlayıcılığı altındayken, bu anlaşma karşılıklı anlaşma usulünün bir parçası olarak kabul edilecek ve bu nedenle, yetkili makamlar, geleneksel karşılıklı anlaşma usulü ile çözemedikleri vakaları çözmek için bu süreci uygulamayı kabul etmeye devam ettiği sürece geçerli olacaktır.

70. 5'inci fıkra, Akit Devletlerden biri veya birkaçının eylemlerinin bir kişi için işbu Anlaşma hükümlerine uygun olmayan vergilendirme ile sonuçlandığı gerekçesiyle bir Akit Devletin yetkili makamına bir vaka sunmuş olan bir kişinin, vakadan doğan çözülmemiş herhangi bir sorunun tahkime sunulmasını talep edebileceğini öngörür. Bu talep, vaka diğer Akit Devletin yetkili makamına sunulduğunda başlayan iki yıllık bir süreden sonra yapılabilir. Dolayısıyla, tahkime otomatik olarak başvurulmamaktadır; vakayı sunan kişi, iki yıllık süre dolduktan sonra (örneğin, yetkili makamlara, vakayı 2'nci fıkra çerçevesinde çözmeleri için daha fazla zaman tanımak) beklemeyi veya davayı takip etmeyi bırakmayı tercih edebilir. Devletler, belirli koşullarda, talebin yapılmasından önce daha uzun süre gerekeceği hükmünü koymakta serbesttirler.

71. 25'inci Maddenin 2'nci fıkrası uyarınca, yetkili makamlar 1'inci fıkra çerçevesinde sunulan bir vakayı, Sözleşmeye uygun olmayan vergilendirmeden kaçınmak amacıyla çözmek için çabalamalıdırlar. Bu nedenle, 5'inci fıkranın amaçları doğrultusunda, yetkili makamların üzerinde anlaşmaya varamadıkları ve yetkili makamlardan birine göre, Anlaşmaya uygun

olmayan vergilendirmenin söz konusu olduğuna işaret eden en az bir konu olduğu sürece çözülmüş olarak kabul edilmemelidir. Dolayısıyla, yetkili makamlardan biri, böyle bir vakanın kapandığına ve dahil olan kişinin çözülmemiş sorunların tahkimini talep edemeyeceğine tek taraflı olarak karar veremez; aynı şekilde, iki yetkili makam da vakanın çözülmüş olduğuna karar veremez ve Anlaşmaya uygun olmayan vergilendirme gerçekleşmemiş olduğu hususunda anlaşmalarını engelleyen hala çözülmemiş sorunlar varsa tahkim talebini reddedemez. Ancak iki yetkili makamın her iki Devletin vergilendirmesinin de Anlaşmaya uygun olduğuna karar vermesi durumunda, çözülmemiş sorun yoktur ve Anlaşma hükümlerinde ele alınmayan çifte vergilendirme olabileceği hallerde bile, vaka çözülmüş olarak kabul edilebilir.

72. Tahkim usulü ancak, kişinin Anlaşma hükümlerine uygun olmayan vergilendirmenin fiilen Akit Devletlerden biri veya her ikisinin birden eylemlerinden kaynaklanmış olduğunu düşündüğü durumlarda kullanılabilir; ancak ikinci olarak bahsedilen durumlar, yetkili makamlara Maddenin 1'inci fıkrası çerçevesinde sunulabilecek olsa bile, nihayetinde bu eylemlerden böyle bir vergilendirme doğacağının iddia edildiği durumlarda kullanılamaz (bkz. yukarıdaki 70'inci paragraf). Bu amaçla, vergilendirme, örneğin, vergi ödenir ödenmez, tahakkuk eder etmez veya başka şekilde tespit edilir edilmez veya vergi makamları tarafından, mükellefe, belirli bir gelir öğesi üzerinden vergilendirileceğinin resmi olarak bildirildiği durumlarda bile, Akit Devletlerden biri veya her ikisinin birden eylemlerinden kaynaklanmış sayılmalıdır.

73. Tasarlandığı üzere, 5'inci fıkra, sadece Maddenin 1'inci fıkrası çerçevesinde yapılan bir talepten doğan çözülmemiş sorunların tahkimini öngörür. Fıkranın kapsamını, Maddenin 3'üncü fıkrası çerçevesinde ortaya çıkan karşılıklı anlaşma vakalarını da ele alacak şekilde genişletmek isteyen Devletler, bunu yapmakta serbesttir. Bazı durumlarda, 4'üncü Maddenin 2 d) bendi gibi başka spesifik anlaşma hükümlerinden bir karşılıklı anlaşma vakası doğabilir. Bu bent çerçevesinde, bazı durumlarda, yetkili makamların, her iki Akit Devletin de mukimi olan bir gerçek kişinin durumu ile ilgili sorununu karşılıklı anlaşma yoluyla çözmesi gerekir. 4'üncü Madde Yorumunun 20'nci paragrafında belirtildiği üzere, bu vakalar 25'inci Maddede belirtilen usule göre çözülmelidir. Yetkili makamların böyle bir vaka üzerinde anlaşmaya varamaması ve bunun (Anlaşmanın amaçları doğrultusunda, gerçek kişinin sadece bir Devletin mukimi olması gerektiğini öngören) Anlaşmaya uygun olmayan bir vergilendirme ile sonuçlanması durumunda, mükellefin durumu 25'inci Maddenin 1'inci fıkrası kapsamına girer ve dolayısıyla, 5'inci fıkra uygulanır.

74. Bazı Devletlerde, yetkili makamların, yetkili makamlara sunulan vakadan doğan belirli bir hususta mahkeme kararında hükmedilenden farklı hareket etmesi mümkün olabilir. Bu nedenle, bu Devletler fıkranın ikinci cümlesini es geçebilirler.

75. Fıkrada bahsedilen iki yıllık sürenin başlangıcı olan, vakanın diğer Devletin yetkili makamına ibrazı, vakayı 25'inci Maddenin 1'inci fıkrası çerçevesinde (örn, vakanın aynı anda veya sonradan diğer Devletin yetkili makamına sunulması suretiyle) birinci Devletin yetkili makamına sunan kişi veya kendisi vakaya ilişkin yeterli bir çözüme ulaşamazsa, 2'nci fıkra uyarınca diğer Devletin yetkili makamı ile irtibat kuracak olan birinci Devletin yetkili makamı tarafından yapılabilir. İki yıllık sürenin başlangıcını belirlemek amacıyla, bir vaka, diğer Devletin yetkili makamına, ancak o yetkili makama, vakaya esas itirazın haklı gözüküp gözükmediğine karar vermesini sağlamaya yetecek kadar bilgi verilmişse, sunulmuş sayılacaktır. 5'inci fıkranın uygulanma şeklini öngören karşılıklı anlaşmada (bkz. Ek), normalde o amaç için yeterli olacak türden bilgiler belirtilmelidir.

76. Fıkra aynı zamanda tahkim süreci ile iç hukuk çarelerine başvurma hakları arasındaki ilişkiyi de ele alır. Tahkim sürecinin etkili olması ve çelişkili karar riskinin önlenmesi için, kişinin, eğer tahkime sunulan sorun, herhangi bir Devletin iç hukukun dava süreci ile zaten

çözülmüşse (ki bu, Akit Devletlerden birinin herhangi bir mahkeme veya idare mahkemesinin bu sorunları ele alan veya o kişi için geçerli olan bir kararının verilmiş olduğu anlamına gelir) tahkim sürecini yürütmesine izin verilmemelidir. Bu, çoğu ülkenin karşılıklı anlaşma usulü ile ilgili olarak benimsediği yaklaşım ile tutarlıdır ve buna göre:

a) Bir kişi aynı anda hem karşılıklı anlaşma usulüne hem de iç hukuk çarelerine başvuramaz. İç hukuk çarelerinin hala kullanılabilir olduğu durumlarda, yetkili makamlar genellikle mükellefin bu çareleri askıya almayı kabul etmesini şart koşarlar veya mükellef kabul etmezse, karşılıklı anlaşma usulünü bu çareler tükenene kadar erteleyeceklerdir.

b) Önce karşılıklı anlaşma usulüne başvurulduğu ve karşılıklı anlaşmaya varıldığı durumlarda, mükellefe ve durumdan doğrudan etkilenen diğer kişilere, anlaşmayı reddetme ve askıya alınmış olan iç hukuk çarelerine başvurma olanağı sunulur; tersine eğer bu kişiler anlaşmayı geçerli hale getirmeyi tercih ederlerse, bunlar anlaşmanın ele aldığı konularla ilgili iç hukuk çarelerinin icrasından feragat etmek zorunda kalacaklardır.

c) Bir Devlette önce iç hukuk çarelerine başvurulduğu ve bunların tükendiği durumlarda, diğer Devletteki çifte vergilendirme ile ilgili muafiyet elde etmek isteyen bir kişi sadece karşılıklı anlaşma usulü yürütebilir. Aslında, belirli bir vaka ile ilgili olarak bir hukuki karar verildiğinde, birçok ülke o kararın karşılıklı anlaşma usulü ile hükümsüz kılınmasının mümkün olmadığını düşünmekte ve bu nedenle, karşılıklı anlaşma usulünün sonradan uygulanmasını diğer Devlette muafiyet elde etmeye çalışmakla kısıtlamaktadırlar.

Aynı genel ilkeler, tahkime sunulmuş bir veya birden fazla mesele içeren bir karşılıklı anlaşma usulü durumunda da geçerlidir. Ülkelerden birinin tahkim kararına verebileceği yanıt açısından kısıtlı olduğu önceden biliniyorsa, bir meselenin tahkime sunulmasının faydası olmayacaktır. Ancak bu, ülkenin bir karşılıklı anlaşma usulünde, bir mahkeme kararında öngörülenden farklı hareket ettiği bir vaka olmayacaktır (bkz. 74'üncü paragraf) ve bu durumda 5'inci fıkra uygun şekilde düzeltilebilir.

77. İkinci bir mesele, mükellefin gerçekleştirmemiş (tüketmemiş) olduğu durumlarda, mevcut iç hukuk çareleri ile tahkim arasındaki ilişkiyi içerir. Bu durumda, karşılıklı anlaşma usulünün temel yapısı ile en tutarlı yaklaşım, tahkim söz konusu olduğunda uygulananlarla aynı genel ilkeleri uygulamak olacaktır. Böylece hukuki çareler, yetkili makamların çözemediği meselelerin tahkimini içeren karşılıklı anlaşma usulünün sonucunu beklerken askıya alınacak ve bu karar temelinde geçici bir karşılıklı anlaşmaya varılacaktır. Diğer karşılıklı anlaşma usulü vakalarında olduğu gibi, o anlaşma sonra, geri kalan herhangi bir iç hukuk çaresinin terk edilmesini gerektirecek şekilde anlaşmayı kabul etmeyi veya bu çareleri uygulamak için anlaşmayı reddetmeyi tercih etmek zorunda kalacak olan mükellefe sunulacaktır.

78. Bu yaklaşım, 5'inci fıkrada belirtilen tahkim sürecinin niteliği ile aynı doğrultudadır. O sürecin amacı, yetkili makamların bir anlaşmaya varılmasını engelleyen çözülmemiş meselelerle ilgili bir sonuca varmasını sağlamaktır. Tahkim yoluyla da olsa anlaşmaya varıldığında, karşılıklı anlaşmanın temel karakteri aynı kalacaktır.

79. Bazı durumlarda, bu yaklaşım tarafların, mükellef tarafından kabul edilmeyecek bir karşılıklı anlaşmaya yol açacak tahkim sürecinde zaman ve kaynak harcamak zorunda olacağı anlamına gelir. Ancak pratik bir mesele olarak, deneyim, mükellefin iç hukuk çarelerine başvurmak için bir karşılıklı anlaşmayı reddettiği durumlarla çok nadir karşılaşıldığını göstermektedir. Ayrıca bu nadir durumlarda, iç hukuk mahkemeleri veya idare mahkemelerinden mükellefe, vakası için her iki Devleti de bağlayacak olan bir idari çözüm sunulmuş olduğu gerçeğinin de göz önünde bulundurulması beklenir.

80. Bazı Devletlerde, yetkili makamlar arasında çözülemeyen meseleler ancak iç hukuk çareleri artık kullanılabilir değilse, tahkime sunulabilir. Bir tahkim yaklaşımını uygulamak için, bu Devletler bir kişinin tahkim gerçekleşmeden önce iç hukuk çarelerine başvurma hakkından feragat etmesini gerektiren alternatif bir yaklaşımı değerlendirebilir. Bu, fıkranın ikinci cümlesinin "ancak bu çözülmemiş meseleler, eğer vakadan doğrudan etkilenen herhangi bir kişi, Devletlerden herhangi birinin iç hukuku altında, o Devletin mahkemeleri veya idare mahkemelerine bu meseleleri karara bağlatma hakkına sahipse veya böyle bir mahkeme veya idare mahkemesi tarafından bu meselelerle ilgili zaten bir karar verilmişse, tahkime sunulmayacaktır" ibaresi ile değiştirilmek suretiyle yapılabilir. Bir mükellefin, vakanın sonucuna ilişkin herhangi bir güvence olmaksızın iç hukuk çarelerinden feragat etmesinin isteneceği bir durumdan kaçınmak için, fıkranın örneğin, çifte vergilendirmenin aslında kaldırılacağını garanti edecek bir mekanizma içerecek şekilde düzeltilmesi de önemli olacaktır. Ayrıca, o zaman mükellef iç hukuk mahkemeleri tarafından dinlenme hakkından feragat edeceğinden, fıkranın, mükelleflere geçerli hukuk sistemi çerçevesinde böyle bir feragatin kabul edilebilmesi için iç hukuk altında bulunabilecek gereklilikleri karşılamak üzere tahkim sürecine katılmaları ile ilgili olarak yeterli hukuki garantilerin verilmesini sağlayacak şekilde, değiştirilmesi gerekir (örn, bazı ülkelerde, eğer kişiye tahkim sırasında sözlü olarak dinlenme hakkı garanti edilmiyorsa, böyle feragat geçerli olmayabilir).

81. 5'inci fıkra, velev ki vakadan doğrudan etkilenen bir kişi, tahkim kararını uygulayan karşılıklı anlaşmayı kabul etmezse, o kararın her iki Devlet üzerinde de bağlayıcı olacağını öngörür. Böylece, vakadan doğrudan etkilenen herhangi bir kişinin vergilendirilmesi tahkime sunulan meseleler üzerinde varılan karara uymak zorunda olacaktır ve tahkim sürecinde varılan kararlar, bu kişilere sunulacak karşılıklı anlaşmaya yansıtılacaktır.

82. Yukarıdaki 76 b) alt fıkrasında belirtildiği üzere, iç hukuk çarelerinin tüketilmesinden önce bir karşılıklı anlaşmaya varıldığı durumlarda, yetkili makamların anlaşmanın uygulanmasının bir koşulu olarak, etkilenen o kişinin, anlaşmada ele alınan meselelerle ilgili olarak sahip olabileceği iç hukuk çarelerini icradan feragat etmesini istemesi normaldir. Böyle bir feragat olmadan, müteakip bir mahkeme kararı aslında yetkili makamların anlaşmayı uygulamasını önleyebilir. Bu nedenle, 5'inci fıkranın amacı doğrultusunda, tahkim kararını uygulayan karşılıklı anlaşmanın sunulduğu bir kişi iç hukuk çarelerini icradan feragat etmezse, o kişi anlaşmayı kabul etmemiş sayılmalıdır.

83. Tahkim kararı sadece tahkime sunulan belirli meselelerle ilgili olarak bağlayıcıdır. Yetkili makamların benzeri vakaları (aynı kişileri ancak farklı vergi dönemlerini kapsayan vakalar dahil) karar temelinde çözmesini engelleyen hiçbir şey bulunmazken, bunu yapmaya ilişkin hiçbir yükümlülük de bulunmamaktadır ve bu nedenle, her Devlet bu diğer vakaları ele almak için farklı bir yaklaşım benimseme hakkına sahiptir.

84. Bazı Devletler, farklı bir çözüm üzerinde anlaşabilmeleri şartıyla, yetkili makamların tahkim kararından sapmasına izin vermeyi isteyebilir (örneğin, AB Tahkim Sözleşmesinin 12'nci Maddesi çerçevesinde buna izin verilmektedir). Bunu yapmak isteyen devletler fıkranın üçüncü cümlesini aşağıdaki şekilde tadil etmekte serbesttirler:

> ... Vakadan doğrudan etkilenen bir kişi tahkim kararını uygulayan karşılıklı anlaşmayı kabul etmedikçe veya yetkili makamlar ve vakadan doğrudan etkilenen kişiler, kararın kendilerine iletilmesinden sonraki altı ay içinde başka bir çözüm üzerinde anlaşmadıkça, tahkim kararı, bu Devletlerin iç hukuklarındaki herhangi bir zaman sınırlamasına bakılmayarak her iki Devlet üzerinde de bağlayıcı olacaktır.

85. Fıkranın son cümlesi, tahkim sürecinin uygulanma şeklini karşılıklı anlaşma ile karara bağlanmaya bırakır. Bazı yönler, Maddenin kendisinde, bir protokolde veya diplomatik not değişimi yoluyla ele alınabilir. Anlaşma ne şekil alırsa alsın, fıkranın tahkim kararının her iki Devlet üzerinde de bağlayıcı olmasını gerektirmesi göz önünde bulundurularak fıkrayı uygulamada yapısal ve usule ilişkin kurallar koymalıdır. İdeal olarak, fıkra yürürlüğe girdikten hemen sonra imzalanması ve uygulanması için anlaşmanın Anlaşma ile aynı zamanda hazırlanması gerekir. Ayrıca anlaşmada, çözülmemiş meseleleri tahkime taşımak için uygulanan sürecin detaylarının da belirteceğinden, bu anlaşmanın kamuya açık olması önemli olacaktır. Bu anlaşmanın örnek formu, ortaya koyduğu usul kuralları ile ilgili yorumlar ile birlikte ekte verilmiştir.

Diğer tamamlayıcı ihtilaf çözüm mekanizmalarının kullanımı

86. Bir Anlaşmanın 5'inci fıkrayı kapsayıp kapsamadığı veya yukarıdaki 69'uncu paragrafta belirtilen usulün kullanılarak diğer taraftan tahkim sürecinin uygulanmasına bakılmaksızın, karşılıklı anlaşma usulünün bir parçası olarak tahkim dışındaki tamamlayıcı ihtilaf çözüm mekanizmalarının geçici şekilde uygulanabileceği açıktır. İki yetkili makamın konumu ile ilgili bağlantılı avantajlar ile ilgili anlaşmazlık olması durumunda, vaka, konular bir hakem tarafından açıklığa kavuşturulursa çözülebilir. Böyle durumlarda, hakem, taraflardan her birinin durumunu dinler ve ardından tarafların her birinin güçlü yönleri ve zayıf yönleri ile ilgili görüşünü bildirir. Bu tarafların her birinin kendi durumunu ve diğer tarafın durumunu daha iyi anlamasına yardımcı olur. Bazı vergi daireleri, artık iç ihtilafları çözmek için arabuluculuğu başarılı bir şekilde kullanmaktadırlar ve bu tekniklerin karşılıklı anlaşma usullerini kapsayacak şekilde genişletilmesi faydalı olabilir.

87. Eğer mesele tamamen fiili bir mesele ise, vaka, yetkisi sadece gereken fiili tespitlerin yapılması olacak olan bir bilirkişiye sevk edilebilir. Bu çoğunlukla, fili meselelerin, daha sonra mahkemeye sunulan fiili bulguları bulan bağımsız bir tarafa sevk edildiği adli usullerle yapılır. 5'inci fıkrada belirtilen ihtilaf çözüm mekanizmasının aksine, bu usuller taraflar üzerinde bağlayıcı değildir ancak bununla birlikte, bunların bir meselenin o fıkra çerçevesinde tahkime sunulması gerekmeden önce bir karara varmasını sağlamada yardımcı olabilir.

III. Karşılıklı anlaşma usulünün Hizmet Ticareti Genel Anlaşmasında Öngörülen İhtilaf Çözüm Mekanizmasıyla Etkileşimi

88. 1 Ocak 1995 tarihinde yürürlüğe giren ve tüm üye ülkelerin imzaladığı Hizmet Ticareti Genel Anlaşmasının (General Agreement on Trade in Services - GATS) uygulanması, karşılıklı anlaşma usulü ile bağlantılı olarak belirli endişeler doğurmaktadır.

89. GATS'nin XXII. Maddesinin 3'üncü fıkrası, bir ulusal kural olan, Anlaşmanın XVII. Maddesinin uygulanması ile ilgili bir ihtilafın, ihtilaflı önlem, aralarındaki "çifte vergilendirmeden kaçınılması ile ilgili bir uluslararası anlaşmanın kapsamına giriyorsa" (örn, bir vergi sözleşmesi) Anlaşmanın XXII. ve XXIII. Maddelerinde ele alınan ihtilaf çözüm mekanizması çerçevesinde çözülemeyeceğini öngörmektedir. Bir önlemin böyle bir uluslararası anlaşmanın "kapsamına girip girmediği" ile ilgili bir anlaşmazlık varsa, 3'üncü fıkra ihtilafa dahil olan Devletlerden birinin meseleyi, ihtilafı bağlayıcı tahkime sevk edecek olan Hizmet Ticareti Konseyine intikal ettirebileceğini öngörecek kadar ileri gitmektedir. Ancak 3'üncü fıkranın bir dipnotu, ihtilaf Anlaşmanın "yürürlüğe girdiği anda var olan" bir uluslararası anlaşma ile bağlantılı ise, meselenin her iki Devlet de kabul etmediği sürece Hizmet Ticareti Konseyine intikal ettirilemeyeceği gibi önemli bir istisna içermektedir.

90. Bu fıkra vergi anlaşmaları ile ilgili iki özel problem doğurmaktadır.

91. İlk olarak, dipnotun GATS'nin yürürlüğe girmesinden önce ve sonra akdedilen vergi anlaşmalarının farklı muamelelerini öngörmektedir ki bu da, özellikle GATS yürürlüğe girdiğinde var olan bir sözleşmenin, sonradan yeniden müzakere edildiği veya o zamandan sonra o anda var olan bir anlaşma ile bağlantılı olarak bir protokolün akdedildiği durumlarda, uygunsuz kabul edilebilecek bir şeydir.

92. İkinci olarak, hem bir tahkim usulünün hem de bağlamı ile bağlantılı anlaşmazlıkları ele almak üzere önceden var olan anlaşmaların uygulanmasından muaf tutan bir hükmün GATS'nin XXII. Maddesinin 3 üncü fıkrasına dahil edildiği şekliyle, "kapsamına giren" ibaresinin kendisi belirsizdir. Bir ülkenin iyi niyetle[1] bir vergi sözleşmesinin hiçbir hükmünün geçerli olmadığı bir vergi ile bağlantılı bir önlemin, o anlaşmanın kapsamı dahiline girdiğini iddia edemeyeceği açıkken, ibarenin vergi sözleşmesinin tüm hükümleriyle mi yoksa sadece belirli hükümleri ile mi ele alınan vergilerle bağlantılı tüm önlemleri ele aldığı belirsizdir.

93. Akit Devletler, GATS'nin XXII. Maddesinin 3'üncü fıkrasının dipnotunun uygulanışını, GATS'nin yürürlüğe girmesinden sonra akdedilen sözleşmeleri de kapsayacak şekilde iki taraflı olarak genişletmek suretiyle, bu zorluklardan kaçınmak isteyebilirler. Akit Devletlerin GATS çerçevesindeki yükümlülüklerini tamamlayan - ancak ihlal etmeyen - böyle bir iki taraflı genişletme, anlaşmaya aşağıdaki hükmün eklenmesiyle dahil edilebilir: Hizmet Ticareti Genel Anlaşmasının XXII. Maddesinin 3'üncü fıkrasının (İstişare) amaçları doğrultusunda, Akit Devletler, o fıkraya bakılmayarak, aralarındaki, bir önlemin bu Anlaşma kapsamına girip girmediğine ilişkin herhangi bir ihtilafın sadece her iki Akit Devletin de onayı ile, o fıkrada öngörüldüğü şekilde, Hizmet Ticareti Konseyinin gündemine sunulabileceğini kabul ederler. Bu fıkranın yorumlanmasına ilişkin herhangi bir şüphe, 25'inci Maddenin 3'üncü fıkrası çerçevesinde veya o usul çerçevesinde anlaşmaya varılamaması durumunda, Akit Devletlerin kararlaştırdığı başka herhangi bir usul uyarınca çözülecektir.

94. Ticaret veya yatırımla ilgili iki taraflı veya çok taraflı anlaşmalarda yukarıda ele alınanlara benzer problemler ortaya çıkabilir. Akit Devletler, ikili görüşmeleri sürecinde, vergi anlaşmalarında ele alınan vergiler ile bağlantılı meselelerin bu anlaşmaların ihtilaf çözüm mekanizması aracılığıyla değil karşılıklı anlaşma usulü ile halledilmesini sağlamak üzere, yukarıda önerilen hükmü tadil etmekte serbesttirler.

Yorum Hakkında Görüş

95. Macaristan, 25'inci Madde ile ilgili Yorumun 27'nci paragrafındaki yorumuna tümüyle katılmamaktadır ve bir Macar mahkemesinin davanın esasına müteallik bir karar vermiş olması durumunda bir karşılıklı anlaşma usulü gözetmek durumunda değildir.

Madde ile ilgili çekinceler

96. Maddenin 1'inci fıkrası ile ilgili olarak, *Türkiye* vakanın ilgili vergilendirme yılını takip eden beş yıl içinde yetkili makamına sunulması gerektiği şartını koşma hakkını saklı tutar. Ancak bildirim bu sürenin son yılında yapılıyorsa, uygulama, bildirimin yapılmasını takip eden bir yıl içinde yapılmalıdır.

1 Anlaşmaları iyi niyetle uygulama ve yorumlama yükümlülüğü, Anlaşmalar Hukuku ile ilgili Viyana Sözleşmesinin 26 ncı ve 31 inci Maddesinde açıkça kabul edilmektedir; böylelikle, GATS'nin XXII. Maddesinin 3 üncü fıkrasındaki istisna, iyi niyetli ihtilaflara uygulanır.

97. *İngiltere*, 1'inci fıkranın son cümlesine ilişkin tutumunu iç mevzuatı çerçevesindeki altı yıllık süre ile çeliştiği gerekçesiyle saklı tutar.

98. *Şili*, *Yunanistan*, *İtalya*, *Meksika*, *Polonya*, *Portekiz* ve *İsviçre*, 2'nci fıkranın ikinci cümlesi ile ilgili tutumunu saklı tutmaktadır. Bu ülkeler bir karşılıklı anlaşma sonrasında muafiyetler ve iadeler uygulanmasının iç hukuklarında öngörülen zaman sınırları ile bağlantılı kalması gerektiğini düşünmektedir.

99. *Türkiye*, 2'nci fıkranın ikinci cümlesi ile ilgili tutumunu saklı tutar. Türkiye'nin vergi yasasında, vergilerin iadesinin, tarhın kendisi gibi, belirli bir dönemde yapılması gerektiği öngörülmektedir. Bu hükümlere göre, idarenin bir geri ödeme başvurusunu kabul edilebilir bulması durumunda, mükellefe, talebini bu bildirimi müteakip bir yıl içinde sunabilmesi içinde bildirimde bulunmalıdır. Mükellefin bu sınırı aşması durumunda, geri ödeme talep etme hakkı düşer. Aynı prosedür geri ödemelerin yapılmasını gerektiren mahkeme hükümlerinin icrası için de geçerlidir. Bu nedenle, Türkiye, tüm ödemeler için yapıldığı gibi kararlaştırılan karşılıklı anlaşma usulünün uygulanması için bir zaman limiti belirlemek zorundadır. Bu nedenle Türkiye iki taraflı sözleşmelerinde bunların uygulanmasına ilişkin belirli bir süreden bahsetme hakkını saklı tutmak istemektedir.

100. *Kanada*, 9'uncu Madde ile ilgili Yorumun 10 uncu paragrafında bahsedilen ve etkili bir şekilde, sınırları dahilinde bir Akit Devletin bir teşebbüsün kazançlarında düzeltme yapabileceği bir süre belirleyen bir hükme benzer bir hüküm ekleme hakkını saklı tutar.

101. *Macaristan*, iç mevzuatı çerçevesinde öngörülen zamanaşımı süresinin dışında yetkili makamına sunulacak bir talep durumunda, bir karşılıklı anlaşma usulü yürütmeyi kabul edemeyebileceğinden, 1'inci fıkranın son cümlesi ile ilgili tutumunu saklı tutar.

EK

TAHKİM ÜZERİNE ÖRNEK KARŞILIKLI ANLAŞMA

1. Aşağıda belirtilenler yetkili makamların Maddenin 5 inci fıkrasında öngörülen (yukarıdaki 85'inci fıkraya bakınız) tahkim sürecini uygulamak amacıyla karşılıklı bir anlaşma için dayanak olarak kullanabileceği anlaşmanın örnek şeklidir. Aşağıdaki 2 den 43'e kadar olan paragraflar anlaşmanın çeşitli hükümlerini tartışmaktadır ve bazı durumlarda alternatifleri sunmaktadır. Doğaldır ki yetkili makamlar çift taraflı anlaşmalarını yaparken bu örnek anlaşmanın herhangi bir hükmünü değiştirmekte, eklemekte veya silmekte serbesttirler.

25'inci Maddenin 5'inci fıkrasının uygulanması üzerine karşılıklı anlaşma

[Devlet A] ve [Devlet B]'nin yetkili makamları [yürürlüğe giriş tarihi] tarihinde yürürlüğe girmiş olan [Anlaşmanın adı]'nın 25 inci Maddesinin 5 inci fıkrasında öngörülen tahkim sürecinin uygulama şeklini belirlemek amacıyla aşağıdaki karşılıklı anlaşmayı yapmışlardır. Yetkili makamlar aralarında yazışma yoluyla işbu anlaşmayı değiştirebilirler veya anlaşamaya ilave yapabilirler.

1. Davanın tahkime sunumu için talep

Anlaşma 25'inci Maddesinin 5'inci fıkrasına göre karşılıklı anlaşmadan doğan çözümlenmemiş hususların tahkime sunulması talebi ("tahkim talebi") yazılı olarak yapılacaktır ve yetkili makamlardan birine gönderilecektir. Talep davayı tanımlamak üzere yeterli bilgi içerecektir. Talebe aynı zamanda talepte bulunan veya davadan doğrudan etkilenen her bir kişinin aynı hususlar üzerine hiçbir hükmün henüz Devletlerin bir mahkemesi veya idare mahkemesi tarafından verilmemiş olduğuna dair yazılı birer beyanı eşlik edecektir. Talebin alınması itibariyle 10 gün içinde talebi alan yetkili makam talebin bir kopyasını ve eşlik eden beyanları diğer yetkili makama gönderecektir.

2. Davanın tahkime sunumu için zaman

Sadece 25'inci Maddenin 1'inci fıkrası altında, bir Akit Devletin yetkili makamına sunulan bir davanın, diğer Devletin yetkili makamına da sunulduğu tarihten iki yıl sonra tahkim talebinde bulunulabilir. Bu amaçla, sadece aşağıdaki bilgiler sunulmuş ise bir dava diğer Devletin yetkili makamına sunulmuş sayılacaktır: [gerekli bilgiler ve dokümanlar anlaşmada belirtilecektir].

3. Yönerge

Tahkim talebinin her iki yetkili makam tarafından alınmasından sonra üç ay içerisinde yetkili makamlar tahkim paneli tarafından çözümlenecek sorular üzerine anlaşmaya varacak ve bunları yazılı olarak tahkim talebinde bulunan kişiye iletecektir. Bu, dava için "Yönerge"yi oluşturacaktır. İş bu anlaşmanın aşağıdaki fıkralarına bağlı kalmaksızın yetkili makamlar Yönergede bu fıkralarda dahil edilenlere ilave olan veya bunlardan farklı olan ve uygun görülen diğer hususları ele alan usule ait kuralları da belirtebilir.

4. Yönergenin iletilmemesi

Yönerge tahkim talebinde bulunan kişiye yukarıdaki 3'üncü fıkrada anılan süre zarfında iletilmemişse ilgili kişi ve her bir yetkili makam bu süre sonu itibariyle bir ay içerisinde tahkim

ile çözümlenecek hususların bir listesini birbirlerine yazılı olarak iletebilirler. Bu sürede bu şekilde iletilen tüm listeler geçici Yönergeyi oluşturacaktır. Tüm hakemlerin aşağıda 5'inci fıkrada belirtildiği gibi görevlendirilmesi sonrasında bir ay içerisinde hakemler yetkili makamlara ve tahkim talebinde bulunan kişiye bu şekilde iletilen listelere dayanarak geçici Yönergenin revize edilmiş bir versiyonunu iletecektir. Revize edilmiş versiyonun her iki tarafça alınmasından sonra bir ay içerisinde yetkili makamlar farklı Yönerge üzerinde anlaşmaya varma ve bunları hakemlere ve tahkim talebinde bulunan kişiye yazılı olarak iletme imkanına sahip olacaklardır. İlgili süre zarfında bunu gerçekleştirirlerse bu farklı Yönerge dava Yönergesini oluşturacaktır. Yetkili makamlar arasında farklı Yönerge kararlaştırılmaz ve ilgili sürede yazılı olarak iletilmezse hakemler tarafından hazırlanan geçici Yönergenin revize edilen versiyonu dava Yönergesini oluşturacaktır.

5. Hakemlerin seçimi

Yönergenin tahkim talebinde bulunan kişi tarafından alınması sonrasında üç ay içerisinde veya 4'üncü fıkra geçerli olduğunda, tahkim talebinin her bir yetkili makam tarafından alınması sonrasında dört ay içerisinde yetkili makamların her biri birer hakem görevlendirecektir. Son görevlendirme itibariyle iki ay içerisinde bu şekilde görevlendirilen hakemler Başkan görevi görecek üçüncü bir hakem görevlendirecektir. Gerekli süre zarfında herhangi bir görevlendirme yapılmazsa henüz görevlendirilmemiş olan hakem(ler) OECD Vergi Politikası ve İdaresi Merkezi Direktörü tarafından tahkim talebinde bulunan kişiden bu konudaki talebin alınması itibariyle 10 gün içerisinde görevlendirilecektir. Tahkim süreci başladıktan sonra herhangi bir nedenle gerekli ise bir hakemin değiştirilmesi için aynı prosedür gerekli uyarlamalar ile geçerli olacaktır. Yönerge aksini belirtmedikçe tüm hakemlerin ödemesi … [ödeme şekli burada açıklanmalıdır; bir olasılık AT Tahkim Sözleşmesi üzerine Davranış Kurallarında kullanılan yönteme atıfta bulunmak olacaktır.]

6. Geliştirilmiş tahkim süreci

Yetkili makamlar Yönergede bu şekilde belirtirse (bunların yukarıdaki 4'üncü fıkraya göre hakem seçimi sonrasında kararlaştırılmamış olması kaydıyla), aşağıdaki kurallar işbu anlaşmanın 5, 11, 15, 16 ve 17'nci fıkralarına bağlı olmaksızın belirli bir dava için geçerli olacaktır:

a) Yönergenin tahkim talebinde bulunan kişi tarafından alınması sonrasında bir ay içerisinde iki yetkili makam ortak onay ile bir hakem atayacaktır. İlgili süre sonunda henüz hakem görevlendirilmemiş ise, hakem 1'inci fıkrada anılan talepte bulunan kişiden ilgili talebin alınması itibariyle 10 gün içerisinde OECD Vergi Politikası ve İdaresi Merkezi Direktörü tarafından görevlendirilecektir. Hakemin ödemesi aşağıdaki şekilde tespit edilecektir. … [ödeme şekli burada açıklanmalıdır; bir olasılık kullanılan AT Tahkim Sözleşmesi üzerine Davranış Kurallarında kullanılan yönteme atıfta bulunmak olacaktır]

b) Hakemin görevlendirilmesi itibariyle iki ay içerisinde her bir yetkili makam Yönergede bulunan sorulara ilişkin kendi cevabını hakeme yazılı olarak sunacaktır.

c) Yetkili makamlardan cevapların sonuncusunun alınması itibariyle bir ay içerisinde hakem ilgili soruya ilişkin olarak yetkili makamlardan alınan iki cevabın biri uyarınca Yönergeye dahil edilmiş her bir soruya karar verecektir ve yetkili makamları seçim konusunda seçime dair ilgili nedenlerini kısaca belirterek bilgilendirecektir. Bu gibi bir karar 19'uncu paragrafta belirtildiği gibi uygulanacaktır.

7. Hakemlerin uygunluğu ve görevlendirilmesi

Bir Akit Devletin devlet görevlisi dahil herhangi bir kişi davanın tahkim sürecine neden olan önceki aşamalarında bulunmadıkça hakem olarak görevlendirilebilir. Bir hakem, ilgili görevlendirmeyi teyit eden bir tezkerenin ilgili hakemi görevlendirme yetkisine sahip kişi(ler) ve hakemin kendisi tarafından imzalanmış olduğu zaman görevlendirilmiş sayılacaktır.

8. Bilginin iletimi ve gizlilik

25 ve 26'ncı Maddelerin hükümlerinin uygulanması ve tahkim sürecine neden olan davaya dair bilginin iletimi ve gizliliğine ilişkin olarak Akit Devletlerin iç mevzuatlarının uygulanması amacıyla her bir hakem ilgili hakemi görevlendirmiş olan yetkili makamın yetkili temsilcisi olarak atanacaktır veya ilgili hakem bir yetkili makam tarafından münhasıran görevlendirilmemiş ise tahkime neden olan davanın ilk olarak sunulmuş olduğu Akit Devletin yetkili makamının yetkili temsilcisi olarak atanacaktır. İşbu anlaşmanın amaçları için tahkime neden olan bir dava ilk olarak her iki yetkili makama eş zamanlı olarak sunulduğunda, "tahkime neden olan davanın ilk olarak sunulduğu Akit Devletin yetkili makamı" 25'inci Maddenin 1'inci fıkrasında anılan yetkili makamı ifade eder.

9. Bilginin zamanında sağlanmaması

Her iki yetkili makamın bir hususun 25'inci Maddenin 5'inci fıkrasında belirtilen iki yıllık süre zarfında çözümlenmemesinin esasen davadan doğrudan etkilenen bir kişinin ilgili bilgiyi zamanında sağlamamasına atfedilebilir olduğunu onayladığı 5 ve 6'ncı fıkraya bağlı olmaksızın, yetkili makamlar hakemin tayin edilmesini ilgili bilginin sağlanmasındaki gecikmeye karşılık gelen bir süre için erteleyebilir.

10. Usul ve kanıt kuralları

İşbu anlaşmaya ve Yönergeye tabi olarak, hakemler Yönergede düzenlenen soruları cevaplamak için gerekli gördükleri usule ait ve kanıt kuralları benimseyecektir. Gizli bilgi dahil tahkime sunulan hususlara karar vermek için gerekli olan tüm bilgiye erişime sahip olacaklardır. Yetkili makamlar aksini kararlaştırmadıkça, tahkim talebi yetkili makamlarca alınmadan önce her bir yetkili makam tarafından elde edilmemiş herhangi bir bilgi karara ilişkin amaçlar için dikkate alınmayacaktır.

11. Tahkim talebinde bulunan kişinin katılımı

Tahkim talebinde bulunan kişi karşılıklı anlaşma usulü sırasında hareket edebildiği ölçüde pozisyonunu hakemlere yazılı olarak doğrudan veya temsilcileri yoluyla sunabilir. İlaveten ilgili kişi pozisyonunu hakemlerin izni ile tahkim işlemleri sırasında sözlü olarak da sunabilir.

12. Lojistik düzenlemeler

Yetkili makamlar tarafından aksi kararlaştırılmadıkça, tahkime neden olan davanın ilk olarak sunulduğu yetkili makam, tahkim heyetinin toplantılarına ilişkin lojistik düzenlemelerden sorumlu olacaktır ve tahkim sürecinin gerçekleştirilmesi için gerekli olan idari personeli sağlayacaktır. Bu şekilde sağlanan idari personel sürece ilişkin herhangi bir hususu sadece tahkim heyeti Başkanına raporlayacaktır.

13. Maliyetler

Yetkili makamlar tarafından aksi kararlaştırılmadıkça:

a) her bir yetkili makam ve tahkim talebinde bulunan kişi tahkim işlemlerine katılımına ilişkin kendi maliyetlerini üstlenecektir (seyahat maliyetleri ve görüşlerinin hazırlanması ve sunumu ile ilgili maliyetler dahil);

b) her bir yetkili makam kendisi tarafından münhasıran görevlendirilen veya ilgili makamın ilgili hakemi görevlendirmemesi nedeniyle OECD Vergi Politikası ve İdaresi Merkezi Direktörü tarafından görevlendirilen hakemin ödemesini ve hakemin seyahat, telekomünikasyon ve sekreterlik maliyetlerini üstlenecektir;

c) diğer hakemlere yapılan ödemeler ve onların seyahat, telekomünikasyon ve sekreterlik maliyetleri iki Akit Devlet tarafından eşit olarak üstlenilecektir;

d) tahkim heyetinin toplantıları ve tahkim sürecinin gerçekleştirilmesi için gerekli olan idari personele ilişkin maliyetler, tahkime neden olan davanın ilk olarak sunulduğu yetkili makam tarafından üstlenilecek veya her iki Devlette de sunulmuş ise eşit olarak paylaşılacaktır ve

e) her iki yetkili makamın karşılamayı kabul ettiği giderlere ilişkin tüm diğer maliyetler (çeviri maliyetleri ve tahkim kayıtlarının tutulma maliyetleri dahil) iki Akit Devlet tarafından eşit olarak üstlenilecektir.

14. Uygulanabilir Hukuki İlkeler

Hakemler, tahkim konusu yapılan sorunlar hakkındaki kararlarını anlaşmanın ilgili hükümleri ve Akit Devletlerin iç mevzuatlarının hükümleri uyarınca verecektir. Anlaşmanın yorumlanmasıyla ilgili sorunlar hakkında hakemler tarafından, OECD Model Vergi Anlaşmasının Giriş bölümünün 28-36.1'inci paragraflarında açıklandığı gibi, OECD Model Vergi Anlaşmasının dönemsel olarak değiştirilen Yorumları göz önünde tutularak, Anlaşmalar Hukuku Üzerine Viyana Anlaşmasının 31-33 üncü maddelerine dâhil edilmiş olan yorumlama ilkeleri ışığında karar verilecektir. Emsallere uygunluk ilkesinin uygulanmasına ilişkin hususlarda da benzer şekilde Çok Uluslu Teşebbüsler ve Vergi İdareleri için OECD Transfer Fiyatlandırması Rehberi dikkate alınarak karar verilmelidir. Hakemler, aynı zamanda, yetkili makamların Yönergede açıkça belirleyebileceği diğer kaynakları da dikkate alacaktır.

15. Tahkim kararı

Birden fazla hakemin atanmış olduğu durumlarda, tahkim kararı hakemlerin salt çoğunluğu ile belirlenecektir. Yönergede aksi belirtilmedikçe, tahkim heyetinin kararı yazılı olarak sunulacaktır ve dayanılan hukuk kaynakları ve kararın gerekçesi belirtilecektir. Tahkim heyetinin kararı, tahkim talebinde bulunan kişinin ve her iki yetkili makamın izni ile, ilgili tarafların isimleri veya kimliklerini ortaya çıkarabilecek herhangi bir detay belirtilmeksizin, redaksiyonu yapılmış şekilde ve kararın hiçbir resmi emsal değeri olmadığı bilinmek kaydıyla kamuya açıklanacaktır.

16. Tahkim kararının iletilmesi için verilen süre

Tahkim kararı, Başkanlığın davanın değerlendirilmesine başlanması için gerekli olan tüm bilgileri almış olduğuna dair yetkili makamları ve tahkim talebinde bulunan kişiyi yazılı olarak bilgilendirdiği tarihten itibaren altı ay içerisinde yetkili makamlara ve tahkim talebinde

bulunan kişiye iletilmelidir. İşbu fıkranın birinci kısmına rağmen, eğer son hakemin görevlendirildiği tarihten itibaren iki ay içerisinde herhangi bir zamanda Başkan, yetkili makamların birinin onayı ile, diğer yetkili makama ve tahkim talebinde bulunan kişiye, davanın değerlendirilmesine başlanması için gerekli olan tüm bilgileri almamış olduğuna dair yazılı bildirimde bulunursa, o zaman,

a) Başkan gerekli bilgileri ilgili bildirimin gönderildiği tarihten itibaren iki ay içerisinde alırsa, tahkim kararı, yetkili makamlara ve tahkim talebinde bulunan kişiye bilginin Başkan tarafından alındığı tarih itibariyle altı ay içerisinde iletilmelidir ve

b) Başkan gerekli bilgileri ilgili bildirimin gönderildiği tarihten itibaren iki ay içerisinde almamış ise, yetkili makamlar aksini kararlaştırmadıkça, tahkim kararı, Başkan daha sonra bilgileri alsa bile o bilgiler dikkate alınmaksızın verilmelidir ve karar, bildirimin gönderildiği tarihten itibaren sekiz ay içerisinde yetkili makamlara ve tahkim talebinde bulunan kişiye iletilmelidir.

17. Kararın gerekli sürede iletilmemesi

Kararın yetkili makamlara paragraf "6c" veya 16'da öngörülen süre içerisinde iletilmemiş olması durumunda yetkili makamlar, bu süreyi altı ayı aşmayan bir süre kadar daha uzatmayı kararlaştırabilirler ya da bunu paragraf "6c" veya 16'da öngörülen süre sonundan itibaren bir ay içerisinde yapmazlarsa, duruma göre paragraf 5 veya "6a" uyarınca yeni hakem veya hakemler görevlendirebilirler.

18. Nihai karar

Tahkim kararı, 25'inci Maddenin 5'inci fıkrasının veya Yönergeye ya da işbu anlaşmaya dâhil edilmiş olup makul olarak kararı etkilemiş olabilecek herhangi bir usul kuralının ihlali nedeniyle Akit Devletlerin birinin mahkemeleri tarafından uygulanamaz bulunmadıkça, nihai olacaktır. Bir karar bu nedenlerden biri sonucunda uygulanamaz bulunursa, tahkim talebi yapılmamış ve tahkim süreci gerçekleştirilmemiş sayılacaktır ("Bilginin iletimi ve gizlilik" başlıklı paragraf 8 ve "Maliyetler" başlıklı paragraf 13'ün kapsamı hariç olmak üzere).

19. Tahkim kararının uygulanması

Yetkili makamlar tahkim kararını, kararın kendilerine iletilmesinden itibaren altı ay içerisinde, tahkime neden olan dava üzerine karşılıklı bir anlaşmaya vararak uygulayacaklardır.

20. Tahkim kararının verilmeyeceği durum

Yetkili makamlar, paragraf 6, 15, 16 ve 17'ye rağmen, tahkim talebinde bulunulduktan sonra ve hakemler kararı yetkili makamlara ve tahkim talebinde bulunan kişiye bildirmeden önce herhangi bir zamanda, hakemlere ve o kişiye Yönergede tarif edilen çözümlenmemiş tüm hususları çözmüş olduklarına dair yazılı bildirimde bulunduğunda, dava karşılıklı anlaşma usulüyle çözülenmiş sayılacaktır ve herhangi bir tahkim kararı verilmeyecektir.

İşbu anlaşma, ilgili hüküm yürürlüğe girdikten sonra Anlaşmanın 25'inci Maddesinin 5'inci fıkrasına göre sunulan tüm tahkim talepleri için geçerlidir.

[Anlaşmanın imza tarihi]

[Her bir Akit Devletin yetkili makamının imzası]

Örnek anlaşmanın genel yaklaşımı

2. Karşılıklı anlaşma prosedürünü tamamlamak için kullanılan tahkim sürecinin yapılandırılması konusunda bir dizi yaklaşım sergilenebilir. "Bağımsız görüş" yaklaşımı denilebilecek bir yaklaşımda, taraflar hakemlere olayları ve iddialarını ilgili mevzuata dayanarak sunacaktır ve daha sonra hakemler de ilgili olayların yazılı ve gerekçeli analizine ve ilgili hukuki kaynaklara dayanarak kendi bağımsız kararlarını vereceklerdir.

3. Alternatif olarak, "en iyi son teklif" veya "nihai teklif" olarak anılan yaklaşım kapsamında her bir yetkili makamdan ilgili hususun çözümü konusundaki önerisini tahkim heyetine vermesi istenecektir ve tahkim heyeti de kendisine sunulan iki teklif arasında seçim yapacaktır. Bu iki pozisyon arasında açıkça bir dizi farklılık bulunmaktadır. Örneğin hakemler bağımsız bir karara varabilir, ancak vardıkları sonuç haricinde yazılı bir karar sunmaları istenmez. Uygun yöntem, bir ölçüde karar verilecek hususun türüne bağlıdır.

4. Yukarıdaki örnek anlaşmada başlangıç noktası olarak "bağımsız görüş" yaklaşımı esas alınmaktadır ve bu nedenle genel olarak uygulanabilir bir süreçtir; ancak birçok davanın, özellikle de asıl olarak olaylara dayalı sorular hakkında olanların farklı şekilde daha iyi değerlendirilebileceği gerçeği dikkate alındığında, "en iyi son teklif" veya "nihai teklif" yaklaşımına dayanan alternatif bir "geliştirilmiş" süreç de öngörülebilir. Dolayısıyla yetkili makamlar bu geliştirilmiş süreci ayrı ayrı her bir dava temelinde kullanmayı kabul edebilirler. Yetkili makamlar tabii ki bu karma yaklaşımı da benimseyebilir; bağımsız görüşün bazı durumlar için bir seçenek olması suretiyle geliştirilmiş süreci genel olarak uygulanabilir süreç olarak benimseyebilirler veya kendilerini iki yaklaşımdan biri ile sınırlayabilirler.

Tahkim talebi

5. Örnek anlaşmanın 1'inci fıkrası tahkim talebinin nasıl yapılacağını düzenlemektedir. Böyle bir talep dava ile ilgili yetkili makamların birine yazılı olarak sunulmalıdır. Daha sonra ilgili yetkili makam, talebin alınmasından itibaren 10 gün içerisinde diğer yetkili makamı bilgilendirmelidir.

6. 25'inci Maddenin 5'inci fıkrasındaki koşullarının karşılanmış olduğunu belirlemek amacıyla (bu Madde üzerine Yorumun 76'ncı paragrafına bakınız) talebe, bu hususlar hakkında Akit Devletteki yerel mahkemelerin veya idari mahkemelerin hiçbir karar almadığını belirten beyanlar eklenmelidir.

7. Tahkim süreci, karşılıklı anlaşma usulü kapsamında çözülemeyen davalar için öngörülen karşılıklı anlaşma usulünün bir uzantısı olduğundan, talepte bulunan kişinin bu talepte bulunmak için ödeme yapmasını veya tahkim işlemleri sırasında yetkili makamlar tarafından yapılmak zorunda kalınan giderleri ödemesini istemek uygun görünmeyecektir. Bazen bir ödeme talep edilen kararlar ve diğer ön anlaşma türleri için mükellefin taleplerinin aksine, Akit Devletler arasındaki uyuşmazlıklara çözüm sağlamak bu Devletlerin sorumluluğudur ve genelde maliyetlerini de karşılamalıdırlar.

8. Bir Akit Devletin yetkili makamına sunulan karşılıklı anlaşma davasının, diğer Akit Devletin yetkili makamına da sunulduğu tarihten itibaren iki yıl geçmedikçe, tahkim talebinde bulunulamaz. Aynı örnek anlaşmanın 2'nci fıkrası bu amaçla, bir davanın, eğer o fıkrada belirtilen bilgi belirtildiği şekilde sağlanmış ise, diğer Devletin yetkili makamına sunulmuş sayılacağını düzenlemektedir. Dolayısıyla, fıkra gerekli bilgilerin bir listesini

içermelidir; genelde bu gibiler, karşılıklı anlaşma prosedürünü başlatmak için gerekli olan bilgi ve dokümanlara karşılık gelecektir.

Yönerge

9. Örnek anlaşmanın 3'üncü fıkrası hakemler tarafından çözümlenecek soruların ifade edildiği doküman olan "Yönerge"ye atıfta bulunmaktadır. Tahkim heyeti tarafından karara bağlanacak hususlar için yargı yetkisinin temelini belirler. Bu bağlamda tahkim talebinde bulunan kişiye danışmak isteyebilecek yetkili makamlar tarafından belirlenmelidir. Yetkili makamlar 3'üncü fıkrada öngörülen süre içerisinde Yönerge üzerinde anlaşmaya varamazlarsa, prosedürün ilerlemesini sağlamak için bazı mekanizmalar gereklidir. 4'üncü fıkra bu olasılığı öngörmektedir.

10. Yönerge genelde belirli bir sorun veya sorunlar ile sınırlı olacağından davanın yapısı ve sorunların birbiriyle ilişkili yapısı dikkate alındığında, yetkili makamların Yönergeyi tüm davanın (ve sadece belirli hususlar değil) tahkime sunulacağı şekilde hazırlaması mümkün olacaktır.

11. Yetkili makamlar Yönergede aksini belirtmedikçe örnek anlaşmada öngörülen usule ait kurallar geçerli olacaktır. Bu nedenle yetkili makamların Yönerge yoluyla bu kuralların herhangi birini bırakması veya belirli bir davada ilave kurallar öngörmesi muhtemeldir.

Geliştirilmiş süreç

12. Örnek anlaşma ile öngörülen normal süreç, hukuk ve olgunun karma sorularının yanı sıra hukuk veya olgu hakkında soruların da dikkate alınmasına imkan vermektedir. Genelde hakemlerin kararlarını gerekçeleriyle desteklemesi önemlidir. Karara ulaşılmasını sağlayan yöntemin gösterilmesi, kararın kabul edilmesinin güvencesi olarak önem arz edebilir.

13. Bununla birlikte bazı davalarda çözümlenmemiş hususlar esasen olaya bağlı olacaktır ve karar da nihai tasarrufun ifade edilmesinden ibaret olabilecektir: Her bir ilgili tarafların gelir ve kesintilerinin ayarlanan miktarının tespiti gibi. Bu gibi durumlar çoğu kez çözümlenmemiş olan sorunun sadece emsallere uygun transfer fiyatlandırmasından veya fiyat aralığının tespitinden ibaret olabileceği transfer fiyatlandırması davalarında ortaya çıkacaktır (bununla birlikte karmaşık olaylara dayalı sorunları içeren başka transfer fiyatlandırması davaları da bulunmaktadır) ve bir iş yerinin mevcudiyetinin belirlenmesi gibi benzer bir ilkenin uygulanabileceği davalar da bulunmaktadır. Bazı davalarda karar, yetkili makamlar tarafından bunlara uygun hukuki ilkelerin uygulanacağı olaya dayalı önermelerin bir beyanından ibaret olabilir. Örnek anlaşmanın 6'ncı fıkrasında, yetkili makamların bu tür davalarda uygulamak isteyebileceği geliştirilmiş bir süreç öngörülmektedir. Daha sonra örnek anlaşmanın diğer usule ait kurallarının yerini alacak olan bu süreç, her bir yetkili makamın, ortak onay ile görevlendirilmiş olan bir hakeme o yetkili makamın Yönergede yer alan sorulara kendi cevabını vermesini gerektiren ve hakemin de sunulan cevaplardan birini seçtiği, en iyi son teklif" veya "nihai teklif" tahkimi şeklini alır. Birçok usul kuralında söz konusu olduğu gibi, yetkili makamlar, geliştirilmiş süreci belirli bir davaya uygulanabilir olan Yönerge vasıtasıyla değiştirebilir veya tamamlayabilirler.

Hakemlerin seçimi

14. Örnek anlaşmanın 5'inci fıkrasında, belirli bir dava için hazırlanmış olan Yönergede aksi belirtilmedikçe hakemlerin nasıl seçileceği açıklanmaktadır (örneğin, önceki fıkrada

açıklanan geliştirilmiş süreci tercih ederek veya her bir yetkili makam tarafından birden fazla hakemin atanmasına olanak sağlayarak). Normalde iki yetkili makamın her biri bir hakem atayacaktır. Bu atamalar, Yönergenin tahkim talebinde bulunan kişi tarafından alınmasından itibaren üç ay içerisinde yapılmalıdır (yetkili makamların Yönergeyi gerekli sürede kabul etmediği davalar için farklı bir süre sonu öngörülmüştür). Bu şekilde atanan hakemler ilk atamanın sonuncusu itibariyle iki ay içerisinde atanması gereken bir Başkan seçecektir. Fıkra, yetkili makamlar gerekli süre içinde bir hakem atamazlarsa veya bu şekilde atanan hakemler gerekli süre içinde üçüncü hakemi atamazlarsa, görevlendirmenin OECD Vergi Politikası ve İdaresi Merkezi Direktörü tarafından yapılacağını öngörmektedir. Yetkili makamlar bu nadir durumları ele almak için başka yollar da öngörebilirler, ancak hakemlerin seçiminde herhangi bir çıkmazı çözmek için bağımsız bir görevlendirme makamının öngörülmesi önemlidir.

15. Yeterlikli ve uygun kişilerin hakem olması yetkili makamların yararına olacağından ve yeterlikli bir Başkana sahip olmak da hakemlerin yararına olacağından, anlaşmada hakemin sahip olması gereken yeterlilikler için herhangi bir hükme yer verilmiş olmasına gerek yoktur. Bununla birlikte, atama sürecini kolaylaştırmak için yeterlikli kişiler listesi oluşturulması mümkün olabilir ve bu görev Mali İşler Komitesi tarafından gerçekleştirilebilir. Heyet Başkanının tahkim işlemleri sırasında ortaya çıkması muhtemel tipte usul ve kanıt sorunlarıyla lojistik sorunlar konusunda deneyim sahibi olması ve vergi hususlarına aşina olması önemlidir. Her bir Akit Devletin temsilcilerinin hakem olarak görevlendirilmiş olması, kendileri bu tür hususlara aşina olacaklarından avantajlı olabilir. Bu nedenle, heyete dava ile doğrudan ilişkili olmayan devlet görevlilerinin atanması mümkün olmalıdır. Hakem, atandığında, görevinin davada tarafsız ve objektif bir temelde karar vermek olduğu ve artık kendisini atayan ülke için avukatlık işlevi görmediği açık olmalıdır.

16. Örnek anlaşmanın 9'uncu fıkrası, her iki yetkili makamın da iki yıllık süre zarfında karşılıklı anlaşmaya varılamamasının esasen davadan doğrudan etkilenen kişinin işbirliği eksikliğine atfedilebilir olduğunu kabul ettiği durumda, hakemlerin görevlendirilmesinin ertelenebileceğini öngörmektedir. Bu durumda örnek anlaşmada benimsenen yaklaşım, yetkili makamların hakemlerin görevlendirilmesini ilgili bilginin kendilerine sağlamasındaki aşırı gecikmeye karşılık gelen bir süre kadar ertelemesine imkan vermektir. İlgili bilgi tahkim talebi sunulduğunda henüz sağlanmamış ise bilginin sağlanmasındaki gecikmeye karşılık gelen süre bilgi sağlanana kadar işlemeye devam eder. Ancak yetkili makamlara belirli bir davayı çözüme kavuşturmak için gerekli olan bilgi sağlanmadığında, davayı ellerinde bulunan sınırlı bilgiye dayanarak çözmeleri için ve tahkime erişimi önleyen herhangi bir şey bulunmamaktadır. Anlaşmada aynı zamanda, yetkili makamların sorunu ilave süre zarfında (örneğin bir yıl) uygun şekilde değerlendirmesi için gereken bilgiyi mükellefin halen sağlamamış olması durumunda, sorunun tahkime götürülmesinin artık gerekli olmayacağının belirtmesi de mümkün olacaktır.

Bilginin iletimi ve gizlilik

17. Hakemlerin tahkime sunulan hususları çözüme kavuşturmak için gerekli olan bilgiye tam erişiminin sağlanması önemlidir, ancak aynı zamanda o bilgilere ilişkin olarak yetkili makamların kendisine uygulanan aynı sıkı gizlilik gerekliliklerine de tabi olmalıdırlar. Örnek anlaşmanın 8'inci fıkrasına dâhil edilmiş olan ve bu sonucu sağlamak için önerilen yaklaşım, hakemlerin yetkili makamların yetkili temsilcileri yapılmasıdır. Ancak bu durum sadece, Anlaşmanın ilgili hükümlerinin (örneğin 25 ve 26'ncı Madde) ve Akit Devletlerin normalde gizliliğin ihlali durumunda uygulanabilir olan yaptırımları içerecek olan iç mevzuat hükümlerinin uygulanması açısından gerekli olacaktır. Hakemin bir yetkili makamın yetkili temsilcisi olarak tahsisi genelde görevlendirme tezkeresinde teyit edilecektir ancak, iç mevzuat aksini öngörüyorsa veya hakem bir yetkili makam tarafından görevlendirilmemiş ise farklı şekilde

yapılması gerekebilir.

Usul ve kanıt kuralları

18. Tahkim sürecini yönetecek olan ve anlaşmada veya Yönergede hali hazırda belirtilmemiş olan kanıt ve diğer usul kurallarını belirlemenin en basit yolu, bu kuralların her bir durum için özel olarak oluşturulmasını hakemlere bırakmaktır. Böylelikle hakemler bu soruların çoğunu ele alan Uluslararası Ticaret Odası Kuralları gibi mevcut tahkim usullerine atıfta bulunmakta serbest olacaktır. Genel bir husus olarak, usule ilişkin kurallarda, tahkim heyetinin kararını dayandıracağı olaylara ait materyalin, karşılıklı anlaşma usulünde geliştirilmiş olandan ibaret olacağı açıkça belirtilmelidir. Heyetin, gelişimi davanın erken aşamalarına ait olmayan olaylara ilişkin hususların incelemesine sadece özel durumlarda izin verilecektir.

19. Örnek anlaşmanın 10'uncu fıkrasında bu yaklaşım izlenmektedir. Böylece, tahkim toplantılarının tarihine ve şekline ilişkin kararlar, anlaşmada veya Yönergede aksi belirtilmedikçe hakemler tarafından verilecektir. Aynı zamanda, hakemler, gizli bilgiler dâhil olmak üzere tahkime sunulan sorunlar hakkında karar vermek için gerekli olan tüm bilgiye erişebilecekken, her iki yetkili makama da verilmemiş olan bilgi, yetkili makamlar aksini kararlaştırmadıkça hakemler tarafından dikkate alınmayacaktır.

Tamamlayıcı uyuşmazlık çözüm sürecine vergi mükellefi katılımı

20. Örnek anlaşmanın 11'inci fıkrasında, doğrudan veya temsilcileri yoluyla tahkim talebinde bulunan kişinin hakemlere yazılı bir öneri sunmaya ve hakemler kabul ederse de hakem toplantısında sözlü bir sunum yapmaya hak sahibi olduğu öngörülmektedir.

Uygulamaya yönelik düzenlemeler

21. Tahkim sürecinin fiili işleyişi ile bağlantılı olarak uygulamaya yönelik bir dizi düzenlemenin yapılması gerekecektir. Bunlar arasında toplantıların yeri, işlemlerde kullanılan dil ve muhtemel çeviri imkanları, kayıt tutulması, dosyalama vb. tatbiki detayların ele alınması yer almaktadır.

22. Tahkim toplantılarının yer ve lojistik düzenlemelerine ilişkin olarak en kolay çözüm, ele alınacak hususu tahkime neden olan davanın ilk olarak sunulduğu yetkili makama bırakmaktır. İlgili yetkili makam aynı zamanda tahkim sürecinin işleyişi için gerekli idari personeli de sağlamalıdır. Bu, örnek anlaşmanın 12'nci fıkrasında ileri sürülen yaklaşımdır. Yetkili makamın, bu amaçlar için, elinde mevcut olan toplantı imkanlarını ve personeli kullanacağı beklenmektedir. Bununla birlikte, iki yetkili makam da aksini kararlaştırma hakkına sahiptir (örneğin, her iki yetkili makamın ve hakemlerin katılacağı başka bir lokasyondaki diğer bir toplantıdan yararlanmak).

23. Tahkim sürecinin işleyişi için sağlanmış olan idari personelin bu usul işlemleriyle ilgili herhangi bir husus konusunda sadece tahkim heyeti Başkanına rapor vermesi öngörülmüştür.

24. İşlemlerin dili ve çeviri imkanlarının sağlanıp sağlanmayacağı ve hangilerinin sağlanacağı, normalde Yönergede ele alınması gereken bir hususdur. Bununla birlikte çeviri veya kayıt ihtiyacı, ancak işlemlerin başlangıcından sonra da doğabilir. Bu durumda yetkili makamlar bu amaçla bir anlaşmaya varma hakkına sahiptirler. Böyle bir anlaşma bulunmadığında hakemler, bir yetkili makamın talebi üzerine ve örnek sözleşmenin 10'uncu fıkrasına göre, bu çeviri veya kayıt imkanını sağlamaya karar verebilirler; ancak böyle bir durumda ilgili maliyetler

talep eden tarafça üstlenilecektir (aşağıda "Maliyetler"e bakınız).

25. Uygulamaya yönelik diğer detaylar (örneğin, bildirim ve dokümanların dosyalanması) benzer şekilde ele alınacaktır. Böylece, bu gibi tüm hususlar yetkili makamlar arasındaki anlaşma ile (ideal olarak Yönergeye dâhil edilmelidir) ve böyle bir anlaşma sağlanamazsa hakemlerin kararı ile karara bağlanmalıdır.

Maliyetler

26. Tahkim sürecine ilişkin olarak farklı maliyetler ortaya çıkabilir ve bu maliyetlerin kim tarafından üstlenileceği net olmalıdır. Örnek sözleşmenin bu hususu ele alan 13'üncü fıkrası, bir yetkili makam veya dava ile ilgili kişi belirli bir maliyetin miktarını kontrol edebildiğinde, bu maliyetin ilgili tarafça üstlenilmesi gerektiği ve diğer maliyetlerin de iki yetkili makam tarafından eşit olarak üstlenilmesi gerektiği ilkesine dayanmaktadır.

27. Böylece, her bir yetkili makamın ve aynı zamanda tahkim talebinde bulunan kişinin, tahkim işlemlerine kendi katılımının maliyetini kendisinin ödemesi gerektiği şeklinde bir düzenleme mantıklı görünmektedir. Buna, toplantılarda temsil edilme ve alınan pozisyon ile argümanların yazılı veya sözlü olarak hazırlanıp sunulmasının maliyetleri de dâhil olacaktır.

28. Hakemlere ödenecek ücretlerin tahkim sürecinin önemli maliyetlerinden biri olması muhtemeldir. Her bir yetkili makam, münhasıran kendisi tarafından görevlendirilen (veya ilgili makamın hakem görevlendirmemesi nedeniyle OECD Vergi Politikası ve İdaresi Merkezi Direktörü tarafından görevlendirilen) hakeme yapılacak ödemeyi, o hakemin seyahat, telekomünikasyon ve sekreterlik maliyetleriyle birlikte üstlenecektir.

29. Bununla birlikte, diğer hakemlerin ücretleri ile seyahat, telekomünikasyon ve sekreterlik maliyetleri yetkili makamlar tarafından eşit olarak paylaşılacaktır. Yetkili makamlar normal olarak, hakemler görevlendirildiğinde bu maliyetleri üstlenmeyi kabul edecekler ve bu durum da genellikle atama mektubunda teyit edilecektir. Ücretler, uygun yeterlikli uzmanların işe alınma sını sağlamak için yeterli olmalıdır. Bir ihtimal, AB Tahkim Sözleşmesi Davranış Kuralları kapsamında belirlenenlere benzer bir ücret yapısı kullanmak olacaktır.

30. Tahkim sürecinin işleyişi için gerekli olan idari personelin maliyetleri de dâhil olmak üzere tahkim heyetinin toplantılarına ilişkin maliyetler, tahkime neden olan davanın ilk olarak sunulduğu yetkili makam tarafından, o makamın bu gibi toplantıları düzenlemesinin ve idari personel sağlamasının gerekli olması kaydıyla, üstlenilmelidir (örnek anlaşmanın 12'nci fıkrasına bakınız). Çoğu durumda ilgili yetkili makam, hali hazırda hizmetinde olan toplantı imkanlarını ve personeli kullanacaktır ve bununla ilgili maliyetlerin diğer yetkili makama tahakkuk ettirilmeye çalışılması uygun görünmeyecektir. Açıktır ki, "toplantılarla ilgili maliyetlere" yapılan atıf katılımcılar tarafından karşılanmak zorunda kalınan seyahat ve konaklama maliyetlerini içermemekte olup bunlar yukarıda ele alınmıştır.

31. Diğer maliyetler (mükelleflerin sürece katılımından doğan herhangi bir maliyet hariç) ilgili giderleri karşılamayı kabul ettikleri sürece iki yetkili makam tarafından eşit olarak üstlenilmelidir. Buna, her iki yetkili makamın sağlamayı kabul ettiği çeviri ve kayıt hizmetleri ile ilgili maliyetler de dâhildir. Bu gibi bir anlaşma bulunmadığında ilgili maliyeti talep etmiş olan taraf, bunları ödemelidir.

32. Ancak, örnek anlaşmanın 13'üncü fıkrasında işaret edildiği gibi, yetkili makamlar maliyetlerin farklı bir şekilde paylaştırılmasını kararlaştırabilirler. Bu gibi bir anlaşma

Yönergeye dâhil edilebilir veya daha sonra da yapılabilir (örneğin, öngörülmemiş olan giderler ortaya çıktığında).

Uygulanabilir hukuki ilkeler

33. Yetkili mercilerin üzerinde anlaşmaya varmada zorluk çektiği hususlar incelendiğinde, bunların genellikle anlaşmanın yorumlanması veya 9'uncu Madde ile 7'nci Maddenin 2'nci fıkrasının temelinde yatan emsallere uygunluk ilkesinin hayata geçirilmesiyle ilgili tipik sorunlar olduğunu görülmektedir. Örnek anlaşmanın 14'üncü fıkrasında belirtildiği gibi, anlaşmanın yorumlanmasıyla ilgili hususlar, Giriş bölümünün 28'inciden 36.1'inciye kadarki paragraflarda açıklandığı üzere Anlaşmalar Hukuku üzerine Viyana Sözleşmesinin 31-33'üncü Maddelerindeki yorum ilkeleri ışığı altında ve periyodik olarak değiştirilen Yorumlar göz önünde tutularak, hakemler tarafından kararlaştırılmalıdır. Emsallere uygunluk ilkesinin uygulanmasına ilişkin hususlar benzer şekilde Çok Uluslu Teşebbüsler ve Vergi İdareleri için OECD Transfer Fiyatlandırması Rehberi ışığı altında kararlaştırılmalıdır. Anlaşmalar Hukuku üzerine Viyana Sözleşmesinin 32'nci Maddesi tamamlayıcı yorumlama araçlarına geniş bir şekilde erişime izin verdiğinden hakemler, uygulamada, anlaşma hükümlerinin yorumlanması için ilgili kaynakların belirlenmesi konusunda önemli ölçüde serbest olacaklardır.

34. Birçok durumda bir vergi anlaşmasının hükümlerinin uygulanması iç mevzuat sorunlarına bağlıdır (örneğin, 6'ncı Maddenin 2'nci fıkrasında bulunan gayrimenkul varlık tanımı esasen ilgili terimin iç mevzuattaki anlamına bağlıdır). Genel bir kural olarak, hakemlerden tamamen iç mevzuata ilişkin sorunlar hakkında bağımsız tespitte bulunmalarını istemek uygun olmayacaktır ve çözümlenecek hususların Yönergeye dâhil edilecek olan tarifinde bu dikkate alınmalıdır. Bununla birlikte, herhangi bir iç mevzuat hususu üzerine haklı addedilecek görüş farklılıklarının ortaya çıkabileceği davalar olabilir ve bu gibi davalarda yetkili makamlar, söz konusu hususun karara bağlanmasını o alanda uzman olan bir hakeme bırakmak isteyebilirler.

35. Yetkili makamların bir vergi anlaşmasının herhangi bir hükmünün yorumlanmasının veya uygulanmasının belirli bir dokümana (örneğin, bir anlaşmanın yürürlüğe girişi sonrasında yapılmış bir mutabakat zaptı veya karşılıklı anlaşma) bağlı olduğunu kabul ettiği, ancak ilgili dokümanın yorumlanması konusunda mutabık kalmadığı davalar da olabilir. Bu gibi bir davada yetkili makamlar Yönergede ilgili dokümana açık bir atıfta bulunmak isteyebilir.

Tahkim kararı

36. Örnek anlaşmanın 15'inci fıkrasında, birden fazla hakemin görevlendirilmiş olduğu durumlarda tahkim kararının hakemlerin salt çoğunluğu ile belirleneceği düzenlenmektedir. Yönergede aksi öngörülmüş olmadıkça, karar yazılı olarak sunulur ve dayanılan hukuk kaynakları ile o sonuca götüren gerekçe belirtilir. Hakemlerin, kararlarını gerekçelerle desteklemesi önemlidir. Karara ulaşılmasını sağlayan yöntemin gösterilmesi kararın ilgili tüm katılımcılar tarafından kabul edilmesinin sağlanmasında önem arz etmektedir.

37. 16'ncı fıkraya göre, tahkim kararı, Başkanın davanın değerlendirilmeye başlanması için gerekli olan tüm bilgiyi almış olduğuna dair yetkili makamları ve tahkim talebinde bulunan kişiyi yazılı olarak bilgilendirdiği tarihten itibaren altı ay içerisinde yetkili makamlara ve tahkim talebinde bulunan kişiye iletilmelidir. Bununla birlikte, Başkan, son hakemin atandığı tarihten itibaren iki ay içinde herhangi bir zamanda ve yetkili makamların birinin onayı ile, diğer yetkili makama ve tahkim talebinde bulunan kişiye, davanın değerlendirilmeye başlanması için gerekli olan tüm bilgiyi almamış olduğuna dair yazılı bildirimde bulunabilir. Bu durumda, gerekli

bilginin Başkana gönderilmesi için iki ay daha süre verilecektir. Bilgi, o süre zarfında Başkan tarafından alınmazsa, kararın bu bilgi dikkate alınmaksızın (her iki yetkili makam aksini kararlaştırmadıkça) izleyen altı ay içerisinde verileceği öngörülmektedir. Diğer yandan, eğer bilgi Başkan tarafından iki aylık süre zarfında alınırsa, söz konusu bilgi dikkate alınacaktır ve karar bilginin alınmasından itibaren altı ay içerisinde iletilecektir.

38. Hakemlerin bir tahkim kararını sunamadığı veya sunmak istemediği olağandışı durumları ele almak amacıyla 17'nci fıkrada, karar ilgili süre zarfında iletilmezse, yetkili makamların tahkim kararını sunma süresini uzatmayı kararlaştırabilecekleri veya bir ay içerisinde böyle bir anlaşmaya varamazlarsa, davayı görmesi için yeni hakemler görevlendirebilecekleri öngörülmektedir. Yeni hakemlerin görevlendirilmesi durumunda tahkim süreci ilk hakemlerin görevlendirildiği noktaya geri dönecek ve yeni hakemler ile devam edecektir.

Kararın yayınlanması

39. Münferit davalar üzerine karşılıklı anlaşma usulüyle varılan kararlar genellikle kamuya açıklanmaz. Bununla birlikte, gerekçeli tahkim kararları söz konusu olduğunda bunların yayınlanması, sürece ilave şeffaflık sağlayacaktır. Aynı zamanda, her ne kadar karar herhangi bir şekilde resmi bir emsal oluşturmayacaksa da, malzemenin kamuya açık olması, diğer davaların gidişatını sonraki uyuşmazlıklardan kaçınılmasına elverecek şekilde etkileyebilir ve aynı hususta birbirilerine daha benzer yaklaşımlara yol açabilir.

40. Dolayısıyla, anlaşmanın 15'inci fıkrası kararı yayınlama olanağını öngörür. Bununla birlikte, böyle bir yayın, eğer her iki yetkili makam ve tahkim talebinde bulunan kişi buna razı olursa yapılmalıdır. Bu yayın aynı zamanda, yetkili makamlara iletilen bilginin gizliliğini sağlamak amacıyla tarafların isimlerini ve tanınmalarına yardımcı olacak herhangi bir öğeyi ifşa etmeyecek bir şekilde yapılmalıdır.

Kararın uygulanması

41. Tahkim süreci yetkili makamların çözümleyemediği sorunlara bağlayıcı bir çözüm sağladığında yetkili makamlar, o kararı yansıtan ve davadan doğrudan etkilenen kişilere sunulacak olan karşılıklı bir anlaşma yapma yönünde ilerleyecektir. Başka gecikmeleri önlemek amacıyla, varılan çözümü içeren karşılıklı anlaşmanın kararın iletimi tarihinden itibaren altı ay içerisinde tamamlanması ve mükellefe sunulması önerilmektedir. Bu durum örnek anlaşmanın 19'uncu fıkrasında öngörülmüştür.

42. 25'inci Maddenin 2'nci fıkrası yetkili makamların varılan anlaşmayı, iç mevzuatlarındaki herhangi bir zaman sınırlamasına rağmen uygulama mükellefiyetlerinin olduğunu öngörmektedir. Maddenin 5'inci fıkrası aynı zamanda, tahkim kararının her bir Akit Devlet için de bağlayıcı olduğunu düzenlemektedir. Verginin mükelleflere anlaşmaya uygun olarak tahakkuk ettirilmemesi veya tahkim kararının karşılıklı bir anlaşma yapılarak uygulanmaması, Anlaşmayla uygun olmayan şekilde vergilendirme sonucunu doğuracaktır ve bu itibarla vergilendirmeden etkilenen kişinin yerel hukuki çözümlere başvurmak suretiyle veya Maddenin 1'inci fıkrasına göre yeni bir talepte bulunarak indirim istemesine olanak sağlayacaktır.

43. Örnek anlaşmanın 20'nci fıkrası, yetkili makamların tahkime neden olan çözümlenmemiş sorunları karara varılmadan önce çözebildiği durumları ele almaktadır. Tahkim süreci olağan karşılıklı anlaşma usulü ile çözümlenemeyen sorunları ele almayı amaçlayan istisnai bir mekanizma olduğundan, yetkili makamlar bu sorunları kendileri çözebiliyorlarsa, bu

istisnai mekanizmaya bir son verilmesi uygun olacaktır. Yetkili makamlar, tahkim kararı verilmediği sürece bu sorunları çözen bir karar üzerinde anlaşmaya varabilirler.

BİLGİ DEĞİŞİMİ İLE İLGİLİ MADDE 26'YA İLİŞKİN YORUM

I. Başlangıç açıklamaları

1. İki Akit Devletin vergi idareleri arasındaki işbirliğine ilişkin hükümleri çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmasına dahil etmek için geçerli sebepler bulunmaktadır. Öncelikle anlaşma kurallarının uygulanacağı olguları ortaya çıkarma amacıyla idari yardım sağlanması makbul görünmektedir. Ayrıca ekonomik ilişkilerin artan uluslararasılaşması göz önüne alındığında, Anlaşmanın herhangi bir belirli Maddesinin uygulanmasına dair herhangi bir soru olmasa da, Akit Devletler hangi ulusal vergi mevzuatının yürütülmesi gerektiği temelinde bilginin karşılıklı teminine ilişkin olarak artan bir ilgiye sahiptir.

2. Bu nedenle mevcut Madde, Akit Devletlerin ulusal vergi mevzuatının ve Anlaşmanın belirli hükümlerinin uygulanması için uygun temeli belirleme bakış açısıyla, bilgi değişiminin mümkün olan en geniş çerçevede yapılabileceği kuralları kapsamaktadır. Madde, bilgi değişiminin 1 ve 2'nci Maddeler ile sınırlı olmadığı, bu nedenle bilginin mukim olmayan kişiler hakkındaki detayları içerebileceği ve 2'nci Maddede anılmayan vergilerin yürütülmesi veya uygulanması ile ilgili olabileceğini açıkça belirtmektedir.

3. Vergi tahsilatı amacıyla idari yardımlaşma hususu 27'nci Maddede ele alınır, ancak vergi tahsilatı amacıyla bilgi değişimi 26'ncı Madde ile belirlenmektedir. (27'nci Madde'ye ilişkin Yorumun 5'inci fıkrasına bakınız) Benzer şekilde karşılıklı anlaşma usulleri 25'inci Maddede ele alınmıştır, ancak karşılıklı anlaşma usulü amacıyla bilgi değişimi 26'ncı Madde ile belirlenmektedir. (25'inci Madde'ye ilişkin Yorumun 4'üncü fıkrasına bakınız)

4. 2002 yılında Mali İşler Komitesi mevcut ülke uygulamalarını yansıtmak amacıyla 26'ncı Maddenin kapsamlı bir incelemesini gerçekleştirmiştir. Bu inceleme Etkin Bilgi Değişimi üzerine OECD Küresel Forumu Çalışma Grubu tarafından geliştirilen Vergi Konularında Bilgi Değişimi üzerine Model Anlaşma ve *Vergi Amaçları için Banka Bilgilerine Erişimin Geliştirilmesi*[1] raporunda açıklandığı gibi banka bilgilerine ideal erişim standardı gibi son gelişmeleri de dikkate almıştır. Sonuç olarak 2005 yılında Madde ve Yorum metinlerinde bazı değişiklikler yapılmıştır.

4.1 Madde üzerinde o dönemde yapılan değişikliklerin çoğu Maddenin özünü değiştirmeyi değil, daha ziyade uygun yorumlanmasına ilişkin şüpheleri gidermek için yapılmıştır. Örneğin, "gerekli"den "öngörülebilir şekilde ilgili"ye değişim ve 1'inci fıkrada "idareye veya uygulamaya" kelimelerinin eklenmesi Vergi Konularında Bilgi Değişimi üzerine Model Anlaşma ile tutarlılık elde etmek için yapılmıştır ve hükmün etkisini değiştirmeyi amaçlamamıştır. 4'üncü fıkra, Madde metnine, Yorumda önceden ifade edilmiş olan genel anlayışı dahil etmek için eklenmiştir (bakınız fıkra 19.6). 5'inci fıkra OECD üye devletlerinin çoğunluğu arasındaki uygulamaları yansıtmak üzere eklenmiştir. (bakınız fıkra 19.10) Diğer yandan 2'nci fıkraya "veya yukarıdakilerin gözetimi" kelimelerinin eklenmesi önceki kuralın tersine çevrilmesine neden olmuştur.

4.2. Yorum da önemli ölçüde genişletilmiştir. Bu genişletme kısmen 4'üncü ve 5'inci Maddelere fıkraların eklenmesini yansıtmıştır. Gelişmeleri ve ülke uygulamalarını dikkate almak ve genel olarak Maddenin uygun yorumlanmasına dair şüpheleri gidermek üzere açıklamada bazı diğer değişiklikler de yapılmıştır.

1 OECD, Paris, 2000

4.3 Madde ve Yorum son gelişmeleri dikkate alacak ve Madde hükümlerinin yorumlanması üzerine ayrıntılara inecek şekilde 2012 yılında tekrar değiştirilmiştir. Maddenin 2'nci fıkrası yetkili makamların diğer amaçlar için alınan bilgiyi her iki Devletin kanunları uyarınca kullanımına izin verilmesi ve bilgi sağlayan devletin yetkili makamının bu kullanıma izin vermesi kaydıyla kullanmasına olanak vermek üzere değiştirilmiştir. Bu ifade daha önce Yorumun 12.3'üncü fıkrasında tercihli bir hüküm olarak dahil edilmiştir.

4.4 Yorum, genel açıklamalar (bakınız paragraf 5), inceleme veya denetim altındaki vergi mükellefinin tanımlanmasına ilişkin dil (bakınız paragraf 5.1), bir grup vergi mükellefine dair taleplere ilişkin dil (bakınız paragraf 5.2) ve yeni örnekler (bakınız paragraf 8 bente)-h)ve paragraf 8.1) bölümlerinin eklenmesi ile "öngörülebilir şekilde ilgili" standardının ve "rastgele inceleme" teriminin yorumlanmasını geliştirmek üzere geliştirilmiştir. Yorum ayrıca yetkili makamlar tarafından farklı bir anlaşma yapılmadıkça bilginin sağlanması gereken zaman sınırlarının tercihli varsayılan standardını (bakınız paragraf 10.4-10.6) ve karşılıklılık ilkesi uyarınca bir Akit Devlet 5'inci paragraf altında normalde iç mevzuatında veya uygulamada öngörülmemiş olan banka bilgilerine erişim ve bunların değişimi gibi önlemleri uygulaması durumunda, ilgili Devletin benzer bilgiyi diğer Akit Devletten talep etmeye eşit olarak hak sahibi olduğunu (bakınız paragraf 15) öngörür. Diğer açıklamalar, 3, 5.3, 6, 11, 12, 12.3, 12.4, 16, 16.1 ve 19.7'nci paragraflara eklenmiştir.

II. Madde Hükümlerine İlişkin Yorum

1'inci Fıkra

5. Bilgi değişimine ilişkin temel kural fıkranın ilk cümlesinde bulunmaktadır. Akit Devletlerin yetkili makamları, öngörülebilir şekilde ilgili bilgiyi, Anlaşma hükümlerinin ve Akit Devletlerin her tür ve tanımda vergiye ilişkin iç mevzuatının, belirli bir Anlaşma Maddesinin uygulanması gerekmese dahi, bu Devletlerde doğru uygulamasını güven altına almak için, gerektikçe teati etmelidir. "Öngörülebilir şekilde ilgili" standardı vergi konularında bilginin değişimini en geniş ölçüde öngörme ve aynı zamanda Akit Devletlerin "rastgele inceleme" eyleminde bulunma veya belirli bir vergi mükellefinin vergi işleri ile ilgili olması muhtemel olmayan bir bilgi talep etme özgürlüğüne sahip olmadığını açıklama amaçlıdır. Talep üzerine bilgi değişimi bağlamında bir kez elde edilmiş ve bağlantılı olan bilgi önemsiz olsa da olmasa da, standart, talepte bulunulan zamanda talep edilen bilginin, bağlantılı olması gerektiği şeklinde akla yakın bir ihtimale dayanır. Bu nedenle bir talep bilginin devam eden bir denetime uygunluğunun kesin değerlendirmesinin sadece bilgi alımını takiben yapılabileceği durumlarda geri çevrilemez. Talep içeriğinin, talebe neden olan durumların veya talep edilen bilginin "öngörülebilir şekilde ilgili" olması durumunun net olmadığı durumlarda yetkili makamlar talepte bulunulan Devlete danışmalıdır. Bununla birlikte talepte bulunan Devlet talep edilen bilginin "öngörülebilir şekilde ilgili" olmasına dair bir açıklama sağladığında, talepte bulunulan Devlet bilginin altında yatan denetim veya inceleme ile ilgili olmadığını değerlendirerek talebi geri çeviremez veya talep edilen bilgiyi bekletemez. Talepte bulunulan Devlet talep edilen bilginin bir kısmının "öngörülebilir şekilde ilgili" olduğunun doğruluğunu sorgulayan olgulardan haberdar olduğunda yetkili makamlara danışmalıdır ve talepte bulunulan Devlet talepte bulunan Devletin öngörülebilir şekilde ilgiyi bu olgular ışığında aydınlatmasını isteyebilir. Fakat talepte bulunan Devlet talep ile ilgili olarak öngörülebilir şekilde ilgiyi belirten bir açıklamada bulunursa bilginin talep edildiği devlet kendisi talep edilen bilginin yapılan denetim ile ilgisiz olduğunu değerlendirdiğinden dolayı talebi reddedemez veya bekletemez. Aynı zamanda 1'inci fıkra "rastgele inceleme" olan taleplere cevaben, örneğin bir inceleme veya denetim ile açık bağa sahip olmayan spekülatif talepler, talepte bulunulan Devleti bilgiyi sağlamakla yükümlü kılmaz.

5.1 *Vergi Konularında Bilgi Değişimi üzerine Model Anlaşma*[1] gereğince bir bilgi talebi sadece inceleme veya denetim altındaki vergi mükellefinin ismini veya adresini (veya her ikisini) sağlamaması nedeniyle rastgele inceleme olarak değerlendirilmemektedir. Aynı durum isimler farklı telaffuz edildiğinde veya isim ve adresler üzerine bilgi farklı bir format kullanılarak sunulduğunda da geçerlidir. Bununla birlikte talep eden Devletin inceleme veya denetim altındaki vergi mükellefinin ismini veya adresini (veya her ikisini) sağlamadığı durumlarda, talep eden Devlet vergi mükellefini tanımlamak için yeterli olan diğer bilgileri de talebinde belirtmelidir. Benzer şekilde 1'inci fıkra, talebin bilgiye sahip olduğu değerlendirilen kişinin ismini ve/veya adresini içermesini gerektirmez. Aslında böyle bir kişiye ilişkin olarak bir talebin nasıl belirli olması gerektiği sorusu genelde 26'ncı Maddenin 3'üncü fıkrasının a) ve b) bentlerinin kapsamına giren bir hususdur.

5.2 "Öngörülebilir şekilde ilgi" standardı bir vergi mükellefini (isim itibariyle veya diğer şekilde tanımlanmış olsun) veya birkaç vergi mükellefini (isim itibariyle veya diğer şekilde tanımlanmış olsun) ele alan durumlarda karşılanabilir. Bir Akit Devlet belirli bir vergi mükellefine dair bir denetimi kanunları uyarınca üstlendiğinde, denetime ilişkin herhangi bir talep genelde ulusal vergi kanunlarının "idaresine veya uygulanmasına" hizmet edecektir ve böylece "öngörülebilir şekilde ilgi" standardını karşılaması kaydı ile 1'inci fıkranın gerekliliklerine uyacaktır. Bununla birlikte talep münferit olarak tanımlanmamış olan bir grup vergi mükellefi ile ilgili olduğunda, talepte bulunan Devlet birçok durumda talebin rastgele veya spekülatif olan fikrini ortadan kaldıracak olan belirli bir vergi mükellefinin işlerine dair devam eden bir denetime işaret edemediğinden, talebin rastgele inceleme olmadığını belirlemek çoğu kez daha zor olacaktır ve. Bu nedenle bu gibi durumlarda, talepte bulunan Devletin, grubun ve talebe neden olan belirli olgu ve durumların detaylı tanımını, ilgili mevzuatın bir açıklamasını ve üzerine bilgi istenen gruptaki vergi mükelleflerinin kanuna aykırı davrandığına neden inanılacağını olgusal temelde açık bir şekilde sunması gereklidir. Ayrıca talep edilen bilginin gruptaki vergi mükellefleri tarafından uyumun belirlenmesinde yardımcı olacağının gösterilmesini gerektirir. 8'inci fıkranın h) bendindeki örnekte gösterildiği gibi bir grup talebi durumunda, üçüncü bir taraf genelde gruptaki vergi mükelleflerinin aykırılığına aktif olarak katılmış olacaktır ve bu durumda bu ilgili durum da talepte tanımlanmalıdır. Ayrıca ve 8.1'inci paragrafın a) bendindeki örnekte gösterildiği gibi mukim olmayanlara finansal hizmetlerin sağlanmasını tanımlayan ve mukim olmayan müşteriler tarafından aykırılık ihtimalini ifade eden bir grup talebi "öngörülebilir şekilde ilgi" standardını karşılamaz.

5.3 Akit Devletler "öngörülebilir şekilde ilgi" standardının Maddenin kapsamı ile tutarlı alternatif bir formülü üzerinde karara varabilir ve bu nedenle etkin bir bilgi değişiminin gerekliliği anlaşılır (örn, "öngörülebilir şekilde ilgili" ifadesinin "gereklidir", "bağlantılıdır" veya "bağlantılı olabilir" ile değiştirilmesi). Bilgi değişimi kapsamı adli işlemlerde davalıların ve tanıkların haklarını yöneten genel kurallara ve hukuki hükümlere zarar vermeden tüm vergi konularını kapsar. Cezai vergi hususları için bilgi değişimi karşılıklı hukuki yardım üzerine çift taraflı veya çok taraflı anlaşmalara da dayanabilir (vergi suçları için de geçerli olmaları ölçüsünde). Bilgi değişimini Anlaşma çerçevesinde tutmak ve bilginin sadece ilgili ulusal vergi mevzuatı uyarınca vergilendirmenin Anlaşmaya aykırı olmaması ölçüsünde verilmesi amacıyla bilgi değişimi konusunda bir sınırlama belirlenmiştir.

5.4 1'inci fıkra ile kapsanan bilgi vergi mükellefine özel bilgi ile sınırlı değildir. Yetkili makamlar vergi idaresine ve uyum geliştirmeye ilişkin diğer hassas bilgilerin de, örneğin risk analizi teknikleri veya vergiden kaçınma veya vergi kaçırma planları, değişimini yapabilirler.

1 Yorumunun 58'inci paragrafına bakınız.

5.5 Madde ile sağlanan yardımlaşma olasılıkları mevcut uluslararası anlaşmalarda veya Akit Devletler arasındaki vergi hususlarında işbirliği ile ilgili diğer düzenlemelerde bulunanları sınırlamaz ve bunlarla sınırlanamaz. Gümrük vergilerinin uygulanmasına ilişkin bilgi değişimi, diğer uluslararası araçlarda hukuki bir dayanağa sahip olduğundan, bu daha spesifik araçların hükümleri uyarınca gerçekleştirilecek ve gümrük vergilerine ilişkin bilgi değişimi uygulaması Madde uyarınca yapılmayacaktır.

6. Aşağıdaki örnekler yukarıda 5, 5.1 ve 5.2'nci paragraflarda ele alınan ilkeleri aydınlatmaya çalışmaktadır. 7 ve 8'inci paragraflarda ifade edilen örneklerde 26'ncı Maddenin 1'inci fıkrası altında bilgi değişimi yapılabilmektedir. 8.1'nci paragrafta ifade edilen örneklerde ve ek bir bilginin sağlanmadığı durumlarda Akit Devletler bir bilgi talebine cevaben bilgi sağlamakla mükellef değildir. Örnekler sadece açıklama amaçlıdır. 26'ncı maddenin bilgi değişimi kapsamını sınırlamak için değil, bilgi değişimine "mümkün olan en geniş ölçüde" imkan verme amacı ışığında okunmalıdırlar.

7. Anlaşmanın Uygulanması

a) 12'nci Maddenin uygulanmasında lehtarın mukim olduğu A Devleti ödemeyi yapan kişinin mukimi olduğu B Devletinden iletilen gayrimaddi hak bedelleri tutarına ilişkin bilgi istemektedir.

b) Buna karşılık 12'nci Maddede öngörülen muafiyetin sağlanması amacıyla B Devleti A Devletine ödenen tutarların alıcısının aslında A Devletinin mukimi ve gayrimaddi hak bedellerinin sahibi olup olmadığını sorar.

c) Benzer şekilde bilgi vergilendirilebilir karların farklı Devletlerdeki bağlı şirketler arasında uygun tahsisi veya bir Devletteki bir iş yerinin hesaplarında ve diğer Devletteki ana merkezin hesaplarında gösterilen karların uygun bir şekilde dağıtılması amacıyla gerekli olabilir (Madde 7, 9, 23A ve 23B).

d) Bilgi, 25'inci Maddenin uygulanması amacıyla gerekli olabilir.

e) 15 ve 23A Maddelerini uygularken çalışanın mukimi olduğu A Devleti 183 günden fazla istihdam edilen B Devletini, A Devletinde vergilendirmeden muaf tutulan tutara dair bilgilendirir.

8. İç mevzuatın uygulanması

a) A Devletindeki bir şirket B Devletindeki bağımsız bir şirkete mal temin eder. A Devleti B Devletinden iç mevzuat hükümlerinin doğru uygulanması amacıyla B Devletindeki şirketin mallar için ne ödediğini öğrenmek ister.

b) A Devletindeki bir şirket C Devletindeki (muhtemelen düşük vergili bir ülke) bir şirket aracalığıyla B Devletindeki bir şirkete mal satar. Şirketler bağlı olabilir veya olmayabilir. A Devleti ve C Devleti arasında ve B Devleti ve C Devleti arasında bir anlaşma bulunmamaktadır. A ve B arasındaki anlaşma uyarınca A Devleti kendi bölgesinde bulunan şirket tarafından elde edilen kâra iç mevzuat hükümlerinin doğru uygulanması amacıyla B Devletine B Devletindeki şirketin mallar için ne ödediğini sorar.

c) A Devleti kendi bölgesinde bulunan bir şirketin vergilendirilmesi amacıyla ve A ve B arasındaki anlaşma uyarınca A Devletindeki şirket tarafından uygulanan fiyatları (örn, hakim pozisyondaki bir şirket veya şirketler grubu tarafından uygulanan fiyatlar) doğrudan

karşılaştırma yoluyla kontrol edebilmesi amacıyla, A Devletindeki şirketin iş irtibatına sahip olmadığı B Devletindeki bir şirket veya şirketler grubu tarafından uygulanan fiyatlar hakkında B Devletinden bilgi ister. Özellikle işletme ve diğer sırlara ilişkin 3'üncü fıkranın (c) bendinin hükümleri nedeniyle bu durumda bilgi değişiminin zor ve hassas bir husus olabileceği unutulmamalıdır.

d) A Devleti, B Devletinde mukim bir şirket tarafından gerçekleştirilen hizmetler için kendi bölgesinde bulunan bir şirket tarafından talep edilen KDV girdi vergisi iadesini doğrulama amacıyla hizmet masraflarının B Devletindeki şirketin defter ve kayıtlarına uygun şekilde girildiğinin teyidini talep eder.

e) A Devletinin vergi makamları Bay X'in işlerine dair bir vergi denetimi gerçekleştirirler. Bu denetime dayanarak vergi makamları Bay X'in B Devletinde bulunan B Bankasında bir veya birkaç beyan edilmemiş banka hesabına sahip olduğu göstergesine sahiplerdir. Bununla birlikte A Devleti, tespitten kaçınmak amacıyla banka hesaplarının gerçek lehtarın akrabaları adına tutulmasının muhtemel olduğunu değerlendirmektedir. Bu nedenle A Devleti B Bankasında Bay X'in gerçek lehtar olduğu tüm hesaplar ve eşi E ve çocukları K ve L adına tutulan tüm hesaplar hakkında bilgi talep eder.

f) A Devleti kendi bölgesinde belirli bir yılda yabancı kredi kartlarına ilişkin gerçekleştirilen tüm işlemler üzerine bilgi edinmiştir. A Devleti veriyi işlemiş ve ilgili yıldaki işlem frekansı ve düzeninin ve kullanım şeklinin kart sahiplerinin A Devletinin vergi mukimleri olduğunu öneren tüm kredi kartı numaralarını tanımlayan bir araştırma başlatmıştır. İlgili bilgi yetki alanındaki kişilerin mülkiyetinde veya kontrolünde olmadığından A Devleti iç vergilendirme usulü uyarınca mevcut olan olağan bilgi kaynaklarından isimleri elde edememektedir. Kredi kartı numaraları bu gibi kartları düzenleyen B Devletindeki B bankası olduğunu göstermektedir. Açık sorgu veya denetime dayanarak A Devleti araştırması sırasında tanımlanan belirli kart sahiplerinin ve ilgili kartlar üzerine imza yetkisine sahip diğer kişilerin isim, adres ve doğum tarihlerini isteyen bir bilgi talebi gönderir. A Devleti talep edilen bilginin araştırması ile ve daha genel olarak vergi hukukunun idaresi ve uygulanması ile "öngörülebilir şekilde ilgisini" göstermek için ilgili münferit kredi kartı numaralarını temin eder ve ayrıca yukarıdaki bilgileri sağlar.

g) A Devleti mukimi olan A Şirketi, B Devleti mukimi olan borsada kote olmamış yabancı B Şirketine aittir. A Devletinin vergi makamları A Şirketinin X, Y ve Z yöneticilerinin B Şirketinin doğrudan veya dolaylı olarak sahibi olduğundan şüphelenmektedirler. Bu tür bir vakada B Şirketi tarafından A Şirketinden alınan temettüler, A Devletinin kontrol edilen yabancı şirket kuralları uyarınca mukim ortaklar olarak ellerinde vergilendirilebilir olacaktır. Şüphe, A Şirketinin önceki bir çalışanı tarafından A Devletinin vergi makamlarına sağlanan bilgiye dayanmaktadır. Bu iddialar ile karşılaşıldığında A Şirketinin üç yöneticisi B Şirketinde sermaye payına sahip olduklarını inkar etmektedir. A Devleti vergi makamları B Şirketi üzerine mülkiyet bilgisi elde edilmesi için tüm yerel yolları kullanmışlardır. A Devleti B Devletinden X, Y ve Z'nin B Şirketinin ortakları olup olmadığına dair bilgi talep etmektedir. Ayrıca bu gibi durumlarda mülkiyetin çoğu kez örneğin paravan şirketler ve temsilci hissedarlar yoluyla sahip olunduğu dikkate alarak B Devletinden X, Y ve Z'nin B Şirketinde sermaye payına dolaylı olarak sahip olup olmadığına dair bilgi istemektedir. B Devleti X, Y ve Z'nin bu gibi dolaylı bir paya sahip olduğunu belirleyemiyorsa araştırmalarına devam edebilmesi için ortaklar hakkında bilgi talep edilir.[1]

1 B Devletinin paydaş bilgisinin bir kısmının öngörülebilir şekilde ilgili olup olmadığının doğruluğunu sorgulayan olgulardan haberdar olduğu durumlar için yetkili makamlar danışmalıdır ve 5'inci fıkrada tartışıldığı gibi B Devleti bu olgular ışığında A Devletinin öngörülebilir şekilde ilgi durumunu aydınlatmasını isteyebilir.

h) Finansal hizmet sağlayıcısı B, B Devletinde kurulmuştur. A Devletinin vergi makamları B'nin A Devleti mukimlerine, topladığı gelir üzerindeki A Devletinin gelir vergisi yükümlülüğünü ortadan kaldırdığını öneren yanıltıcı bilgi kullanarak, finansal bir ürün pazarladığını tespit etmişlerdir. Ürün, B ile yatırımın yapıldığı bir hesabın açılmasını gerektirmektedir. A Devletinin vergi makamları tüm vergi mükelleflerini ürün hakkında uyaran ve önerilen vergi etkisini elde etmediğini ve ürün ile oluşan gelirin raporlanması gerektiğini netleştiren bir vergi mükellefi uyarısı yayınlamışlardır. Yine de B şirketi ürünü web sitesi üzerinden pazarlamaya devam eder ve A Devleti ürünü bir danışmanlar ağı yoluyla da pazarladığına dair kanıta sahiptir. A Devleti ürüne yatırım yapmış olan bazı mukim vergi mükelleflerinin yatırımları ile oluşan geliri raporlamadıklarını hali hazırda tespit etmiştir. A Devleti ürüne yatırım yapmış olan mukimlerinin kimlik bilgileri hakkında bilgi edinilmesine dair tüm ulusal araçlarını kullanmıştır. A Devleti (i) B devletinde hesabı olan, ve (ii) finansal ürüne yatırım yapmış olan tüm A Devleti mukimleri hakkında B Devletinin yetkili makamından bilgi talep eder. A Devleti talebinde finansal ürünün detayları ve araştırmasının durumu dahil yukarıdaki bilgileri sağlar.

8.1 Akit Devletlerin ek bilgi sağlanmamış olduğunu varsayarak bir bilgi talebine cevaben bilgi sağlamakla mükellef olmadığı durumlar

a) B Bankası B Devletinde kurulmuş olan bir bankadır. A Devleti mukimlerini tüm dünya gelirleri üzerinden vergilendirir. A Devleti yetkili makamı B Devletinin yetkili makamının B Devletinde B Bankasında bir hesaba, hesap üzerinde imza yetkisine veya intifa hakkına sahip olan A Devleti mukimlerinin isimlerini, doğum tarihi ve yerlerini ve hesap bakiyelerini (bu gibi hesaplarda tutulan herhangi bir finansal varlık üzerine bilgi dahil) sağlamasını talep eder. Talep, B Bankasının geniş bir yabancı hesap sahibi grubuna sahip olduğunun bilindiğini belirtir, ancak herhangi bir ek bilgi içermez.

b) B Şirketi B Devletinde kurulmuş bir şirkettir. A Devleti B Şirketinin A Devletinde mukim olan tüm ortaklarının isimlerini ve bu ortaklara yapılmış olan tüm temettü ödemeleri üzerine bilgileri talep eder. Talepte bulunan A Devleti B Şirketinin A Devletinde önemli işletme aliyetine sahip olduğunu ve bu nedenle A Devletinde mukim paydaşlara sahip olmasının muhtemel olduğunu belirtir. Talep ayrıca vergi mükelleflerinin çoğu kez yabancı gelir kaynaklarını veya varlıkları ifşa etmediğinin iyi bilindiğini belirtir.

9. 1'inci fıkrada belirtilen kural bilginin üç farklı şekilde değişimine imkan verir:

a) özel bir durumun gereği ile ve diğer Devlete bir bilgi talebinde bulunulmadan önce ilk önce dahili vergilendirme usulü uyarınca mevcut olan olağan bilgi kaynaklarına dayanılması gerektiğinin anlaşılmasıyla talep üzerine;

b) otomatik olarak, örneğin kaynağı bir Akit Devlette bulunan ve diğer Akit Devlette alınan bir veya birkaç gelir kategorisi hakkındaki bilgi diğer Devlete periyodik olarak iletildiğinde; bakınız 13 Mart 1997 tarihli OECD Konseyi Önerileri C(97)29/NİHAİ (Uluslararası Bağlamda Vergi Sicil Numaralarının Kullanımı Üzerine Öneri) ve 22 Mart 2001 tarihli OECD Konseyi Önerileri C(2001)28/NİHAİ (Vergi Amaçları için Otomatik Bilgi Değişimi Konusunda OECD Model Mutabakat Zaptının Kullanımı üzerine Öneri).

c) kendiliğinden, örneğin yapılan denetimler esnasında diğer bir Akit Devlet ile ilgili olduğunu varsaydığı bilgiyi elde etmiş bir Devlet durumunda.

9.1 Değişimin bu üç şekli (talep üzerine, otomatik ve kendiliğinden) aynı zamanda birleştirilebilir. Maddenin bilginin değişimi olasılıklarını bu yöntemler ile kısıtlamadığı ve Akit Devletlerin eş zamanlı incelemeler, yurt dışı vergi incelemeleri ve sektörel bilgi değişimi gibi her iki Akit Devlet ile ilgili olabilecek bilgiyi elde etmek için diğer teknikleri kullanabileceği de vurgulanmalıdır. Bu teknikler OECD Üye Devletleri Arasında Vergi Bilgi Değişimi: Mevcut Uygulamaların Araştırması[1] yayınında tam olarak açıklanmıştır ve aşağıdaki şekilde özetlenebilir:

- eş zamanlı bir inceleme iki veya daha fazla taraf arasında her birinin kendi bölgesinde ilgili bilgi değişimi amacıyla ortak veya ilgili ilgiye sahip oldukları bir vergi mükellefinin / vergi mükelleflerinin vergi işlerini eş zamanlı incelemesi için bir düzenlemedir (bakınız eş zamanlı incelemelerin yapılması hakkında OECD Model Anlaşması üzerine 23 Temmuz 1992 tarihli OECD Konseyi Önerisi C(92)81);

- Sınır ötesi vergi incelemesi, talepte bulunan Akit Devletin yetkili makamının temsilcilerinin mevcut bulunması yoluyla bilgi edinme olasılığına imkan verir. İç mevzuatının imkan verdiği ölçüde, yetkili makamlar tarafından karşılıklı kararlaştırılan usuller uyarınca bir Akit Devlet, diğer Akit Devletin yetkili temsilcilerinin ilgili kişiler ile görüşmek veya bir kişinin defterlerini ve kayıtlarını incelemek üzere ilk Akit Devlete girmesine – veya ilk Akit Devletin vergi makamları tarafından gerçekleştirilen bu gibi görüşmelerde veya incelemelerde mevcut bulunmasına izin verebilir. Bu gibi bir talep, örneğin, bir Akit Devletteki vergi mükellefinin diğer Akit Devlette kayıt tutmasına izin verildiğinde ortaya çıkabilir. Bu tür bir yardım karşılıklılık esasına dayanarak verilir. Ülkelerin mevzuat ve uygulamaları yabancı vergi memurlarına verilen hakların kapsamına ilişkin olarak farklılık gösterir. Örneğin, yabancı bir vergi memurunun bir ülkedeki bir araştırma veya incelemeye herhangi bir aktif katılımının önleneceği Devletler bulunmaktadır; aynı zamanda bu gibi bir katılımın sadece vergi mükellefinin onayı ile mümkün olduğu Devletler de bulunmaktadır. Vergi Konularında Karşılıklı İdari Yardım Anlaşması ortak Avrupa Konseyi / OECD Sözleşmesi 9'ncu Maddesinde özellikle yurt dışındaki vergi incelemelerini ele alır;

- sektörel bilgi değişimi özellikle vergi mükelleflerine değil bütün bir ekonomik sektöre (örn, petrol ve ilaç endüstrisi, bankacılık sektörü vb) ilişkin vergi bilgisinin değişimidir.

10. Anlaşma uyarınca gerçekleştirilecek olan bilgi değişiminin hangi durumlarda gerçekleştirileceği Akit Devletlerin yetkili makamları tarafından kararlaştırılabilir. Örneğin, Akit Devletler bilgi değişiminin zamanlamasını ve kalitesini geliştirmek için uygun güvenlik sistemleri dahil elektronik veya diğer iletişim ve bilgi teknolojilerini kullanmak isteyebilir. Kendi hukuklarına göre veri koruma kanunlarını gözetmesi gereken Akit Devletler çift taraflı sözleşmelerinde değinilen kişisel verinin korunmasına ilişkin hükümleri dahil etmek isteyebilirler. Veri koruma bir bireyin hakları ve temel özgürlükleri ve özellikle kişisel verinin otomatik işlenmesine ilişkin olarak özel hayatın gizliliği ile ilgilidir. Örneğin, 28 Ocak 1981 tarihli Kişisel Verinin Otomatik İşlenmesine İlişkin Bireylerin Korunması için Avrupa Konseyi Sözleşmesi.

10.1 2000 yılından önce, fıkra sadece 2'nci Maddenin genel kuralları uyarınca Anlaşma ile kapsanan vergilere ilişkin olarak bilgi değişimine ve değişimi yapılan bilginin kullanımına izin vermiştir. Tasarlandığı gibi fıkra talepte bulunulan Devletin satış vergisi uygulanmasına ilişkin bilgi talebine uymasını gerektirmemiştir, çünkü bu gibi bir vergi Anlaşma ile kapsanmamıştır. Fıkra Akit Devletler veya politik alt bölümleri veya mahalli idareler adına konulan herhangi bir vergiye ilişkin bilgi değişimine başvurmak ve bu gibi tüm vergilerin uygulanması amacıyla

1 OECD, Paris, 1994

değişimi yapılan bilginin kullanımına imkan vermek üzere daha sonra değiştirilmiştir. Bununla birlikte bazı Akit Devletler 2'nci Maddenin genel kuralları uyarınca Anlaşma ile kapsanmamış olan vergilere ilişkin olarak bilgi değişiminde bulunma veya bir anlaşma tarafından elde edilen bilgiyi kullanma pozisyonunda olmayabilir. Bu gibi Devletler Maddenin 1'inci fıkrasının kapsamını Anlaşma ile kapsanan vergiler ile kısıtlamakta serbesttir.

10.2 Bazı durumlarda bir Akit Devlet kanıtsal veya diğer hukuki gerekliliklerini karşılamak üzere belirli bir şekilde bilgi alma ihtiyacı duyabilir. Bu gibi şekillere tanıkların ifadeleri ve orijinal kayıtların onaylı kopyaları dahil olabilir. Akit Devletler bu gibi talepleri karşılamak için mümkün olduğunca çok çaba göstermelidir. 3'üncü fıkra uyarınca, örneğin talep edilen şekil hukuki veya idari uygulamalar uyarınca bilinmiyorsa veya izin verilmiş değilse talepte bulunulan Devlet bilgiyi talep edilen şekilde sağlamayı reddedebilir. Bilginin talep edilen şekilde sağlanmasının reddedilmesi bilginin sağlanması yükümlülüğünü etkilemez.

10.3 İlgili bilgiye ilişkin yardım Anlaşma yürürlüğe girdikten sonra sağlandığı ve Maddenin hükümleri geçerli hale geldiği sürece Anlaşmadaki hiçbir şey Maddenin hükümlerinin Anlaşmanın yürürlüğe girmesinden önce mevcut olan bilgi değişimine uygulanmasını önlemez. Bununla birlikte özellikle ilgili anlaşmanın hükümleri belirli bir zaman itibariyle doğan veya alınan vergilere ilişkin etkiye sahip olacağı zaman Akit Devletler Maddenin hükümlerinin bu gibi bilgiye uygulanabilir olması ölçüsünü netleştirmeyi yararlı bulabilir.

10.4 Akit Devletler bilginin sağlanması için zaman sınırlarını kararlaştırarak Madde altında bilgi değişiminin süratini ve zamanlamasını iyileştirmek isteyebilirler. Akit Devletler bunu Maddeye aşağıdaki dili ekleyerek yapabilirler:

> 6. Akit Devletlerin yetkili makamları Madde uyarınca bilginin sağlanması için zaman sınırları üzerinde anlaşmaya varabilirler. Bu gibi bir anlaşma bulunmadığında bilgi mümkün olduğunca hızlı ve gecikmenin hukuki manilere bağlı olması haricinde aşağıdaki zaman sınırları dahilinde temin edilmelidir:
>
> a) Talepte bulunulan Akit Devletin vergi makamları talep edilen bilgiye hali hazırda sahip olduğunda, bu bilgi diğer Akit Devletin yetkili makamına bilgi talebinin alımı itibariyle iki ay içerisinde temin edilmelidir;
>
> b) Talepte bulunulan Akit Devletin vergi makamları hali hazırda talep edilen bilgiye sahip olmadığında, bu bilgi diğer Akit Devletin yetkili makamına bilgi talebinin alımı itibariyle altı ay içerisinde temin edilmelidir.
>
> Maddenin diğer koşullarının karşılanması kaydıyla, bilgi bu zaman sınırlarından fazla bir sürede temin edilmiş olsa dahi, Maddenin hükümleri uyarınca sağlanmış olarak değerlendirilecektir.

10.5 10.4'üncü paragrafta anılan 6'ncı tercihli fıkranın a) ve b) bentlerindeki hükümleri, yetkili makamların daha uzun veya daha kısa zaman sınırları üzerine farklı bir anlaşma yapmadığı durumda geçerli olacak zaman sınırları için varsayılan bir standart belirler. Talep edilen bilgi hali hazırda talepte bulunulan Akit Devletin vergi makamlarında bulunuyorsa, varsayılan standart zaman sınırları bilgi talebinin alımı itibariyle iki ay ve diğer durumlarda ise altı aydır. Varsayılan zaman sınırlarına veya diğer şekilde kararlaştırılan zaman sınırlarına bağlı olmaksızın, yetkili makamlar duruma göre, örneğin daha fazla zamanın uygun olduğunu kabul edip, farklı anlaşmalara varabilirler,. Bu durum talep karmaşık yapıda olduğunda ortaya çıkabilir. Bu gibi bir durumda talepte bulunan Akit Devletin yetkili makamı talepte bulunulan Akit Devletin yetkili makamının daha fazla zaman için talebini somut bir sebep belirtmeden

reddetmemelidir. Talepte bulunulan bir Akit Devlet, talep edilen bilgiyi hukuki maniler nedeniyle (örneğin, bir vergi mükellefinin talebin geçerliliğine dair sorgusuna ilişkin devam eden ihtilaf veya 14.1'inci paragrafta açıklanan türde yerel bildirim usullerine ilişkin devam eden ihtilaf nedeniyle) belirtilen zaman sınırı içinde temin edemiyorsa bu durum zaman sınırlarının ihlali olarak değerlendirilmeyecektir.

10.6 10.4'üncü paragrafta anılan 6'ncı tercihli fıkranın " Maddenin diğer koşullarının karşılanması kaydıyla, bilgi bu zaman sınırlarından sonra temin edilmiş olsa dahi Maddenin hükümleri uyarınca sağlanmış sayılacaktır" ifadesini belirten son cümlesi, Madde uyarınca sağlanan bilginin kullanımına veya kabul edilebilirliğine dair hiçbir itirazın, bilginin yetkili makamlar tarafından kararlaştırılan zaman sınırlarından veya fıkrada öngörülen varsayılan zaman sınırlarından sonra sağlanmış olması olgusuna dayandırılamayacağını aydınlatmaktadır.

2'nci Fıkra

11. Vergi idareleri arasında karşılıklı yardım sadece her bir idarenin, diğer idarenin işbirlikleri sırasında alacağı bilgiyi uygun bir gizlilik ile ele alacağından emin olması durumunda uygundur. 2'nci fıkranın gizlilik kuralları bir talepte sağlanan bilgi ve bir talebe cevaben iletilen bilgi dahil 1'inci fıkra altında alınan her tür bilgi için geçerlidir. Bu nedenle gizlilik kuralları, örneğin bilgi talep eden yetkili makam listesi güncellemesi mektuplarını da kapsar. Aynı zamanda talepte bulunulan Devletin, talepte bulunan Devletin çabalarını önlemeksizin talep edilen bilgiyi elde edebilmesi veya talepte bulunan Devlete sağlayabilmesi için bir yetkili makam mektubunda bulunan minimum bilgiyi (ancak mektubun kendisini değil) açıklayabileceği de anlaşılmaktadır. Bununla birlikte talepte bulunulan Devletin iç mevzuatı uyarınca mahkeme işlemleri veya benzeri yetkili makam mektubunun kendisinin açıklanmasını gerektirirse, talepte bulunan Devlet aksini belirtmedikçe talepte bulunulan Devletin yetkili makamı bu gibi bir mektubu açıklayabilir. Bilgiyi alan Akit Devlette gizliliğin sağlanması kendi iç mevzuatının hususudur. Bu nedenle 2'inci fıkrada, Anlaşma hükümleri uyarınca sağlanan bilginin, bilgiyi alan Devlette ilgili Devletin iç mevzuatı uyarınca elde edilen bilgi ile aynı şekilde gizli olarak ele alınması gerektiği belirtilmiştir. İlgili Devlette bu gibi bir gizliliğin ihlaline dair yaptırımlar ilgili Devletin idari ve cezai hukuku ile yönetilecektir. Talepte bulunulan Devletin, talepte bulunan Devletin Madde uyarınca değişimi yapılan bilginin gizliliğine ilişkin yükümlülüklerine uymadığını tespit ettiği durumlarda, talepte bulunulan Devlet bu Madde altındaki yardımı talepte bulunan Devlet ilgili yükümlülüklere uyulacağına dair uygun güvence verene kadar askıya alabilir. Gerekli ise yetkili makamlar Madde altında değişimi yapılan bilginin gizliliğine ilişkin belirli düzenlemeler veya mutabakat zaptı yapabilirler.

12. 12.3 ve 12.4'üncü paragraflara tabi olarak, elde edilen bilgi sadece 1'inci fıkranın ilk cümlesine göre değişimi yapılacak bilginin ilgili olduğu vergilere ilişkin temyizlerin değerlendirilmesinde veya toplanmasında, temyizlere ilişkin uygulama veya takibatta, tespitte veya yukarıdakilerin gözetiminde bulunan kişilere ve makamlara açıklanabilir. Yani bilgi vergi mükellefine, vekiline veya tanıklara da iletilebilir. Bu aynı zamanda bu gibi bilginin vergi mükellefine, vekiline veya tanıklara verilip verilmemesine karar vermekle sorumlu hükümet makamlarına veya adli makamlara bilginin açıklanabileceğini de ifade etmektedir. Bir Akit Devlet tarafından alınan bilgi sadece 2'nci fıkrada ifade edilen amaçlar için bu gibi kişiler veya makamlar tarafından kullanılabilir. Ayrıca vergi mükellefine özel olsun olmasın 1'inci fıkrada kapsanan bilgi, bilgi özgürlüğü gibi yerel bilgi açıklama kanunlarına veya hükümet dokümanlarına daha fazla erişime imkan veren, diğer mevzuata bakılmaksızın 2'nci fıkrada ifade edilmemiş olan kişilere veya makamlara açıklanmamalıdır.

12.1 Bilgi denetim ve gözetim organlarına da açıklanabilir. Bu gibi denetim ve gözetim organlarına bir Akit Devletin Hükümetinin genel idaresinin parçası olarak vergi idaresi ve uygulaması makamlarını kontrol eden makamlar dahildir. Bununla birlikte çift taraflı müzakerelerinde Akit Devletler bu ilkeden ayrılabilir ve bilginin bu gibi denetim ve gözetim organlarına açıklanmamasını kararlaştırabilir.

12.2 Bir Akit Devlet tarafından alınan bilgi Akit Devletler arasındaki çift taraflı anlaşmada bu gibi bir açıklamaya imkan veren açık bir hüküm bulunmadıkça üçüncü bir devlete açıklanamaz.

12.3 Vergi amaçları için değişimi yapılan bilgi, 26'ncı Maddenin 2'nci fıkrasının ilk ve ikinci cümlelerinde anılanlara ilave amaçlar için talepte bulunan Devlet açısından değerli olabilir. Dolayısıyla 2'nci fıkranın son cümlesi Akit Devletlerin iki koşulun karşılanması kaydıyla alınan bilgiyi vergi amaçları için paylaşmasına imkan verir: öncelikle bilgi her iki Devletin kanunları uyarınca diğer amaçlar için kullanılabilir, ve ikincisi temin eden Devletin yetkili makamı bu kullanıma izin verir. Belli yüksek öncelikli hususlarda (örn, kara para aklama ile mücadele, yolsuzluk, terörizm finansmanı ile mücadele) vergi bilgisinin alan Devletin vergi makamları tarafından ilgili Devletin diğer kolluk kuvvetleri ve adli makamları ile paylaşılmasına imkan verir. Bilgiyi alan devlet farklı bir amaç için bu bilgiyi kullanmak istediğinde (örn, vergi dışı bir amaç), bu bilgiyi temin eden Devlete bilgiyi kullanmak istediği farklı amacı belirtmeli ve alınan bilgiyi kendi kanunları uyarınca bu diğer amaç için kullanabileceğini teyit etmelidir. Diğerlerinin yanı sıra diğer kolluk kuvvetleri ve adli makamlar arasındaki uluslararası anlaşmalar veya diğer düzenlemeleri göz önüne alarak temin eden Devlet, bunu yapabilecek bir pozisyonda olduğunda, bilgi sağlayan Devlette benzer amaçlar için kullanılabiliyorsa bilgi temin eden Devletin yetkili makamının genelde diğer amaçlar için bu gibi kullanıma izin vermesi beklenir. 2'nci fıkranın son cümlesi altında bilgi alan kolluk kuvvetleri ve adli makamlar 2'nci fıkranın ilkeleri ile tutarlı olarak bilgiyi gizli olarak ele almalıdır.

12.4 Akit Devletlerin 2'nci fıkranın son cümlesinde bulunan genel hedefi farklı şekillerde elde etmek isteyebileceği bilinmektedir ve bunu 2'nci fıkranın son cümlesini aşağıdaki metin ile değiştirerek yapabilirler:

> Akit Devletin bu Maddenin hükümleri altında bilgiyi alan yetkili makamı, bilgiyi sağlayan Akit Devletin yazılı onayı ile ilgili bilgiyi vergi bilgisinin değişimine imkan veren Akit Devletler arasında yürürlükte olan karşılıklı hukuki yardımlaşma anlaşmasının hükümleri uyarınca, izin verilen diğer amaçlar konusunda kullanılması için mevcut kılabilir.

13. 12'nci fıkrada belirtildiği gibi, elde edilen bilgi belirtilen kişilere ve makamlara iletilebilir ve Maddenin 2'nci fıkrasının üçüncü cümlesine dayanarak kendilerince mahkemelerde veya vergi mükellefinin ismini ortaya çıkaran kararlarda açıklanabilir. Bilgi, açık mahkeme işlemlerinde ve mahkeme kararlarında kullanıldığında ve böylece kamusal hale geldiğinde, o an itibariyle bilginin diğer amaçlar için muhtemel kanıt olarak dahi mahkeme dosyalarından veya kararlarından alınabileceği açıktır. Ancak bu durum, 2'nci fıkrada belirtilen kişilerin ve makamların talep üzerine alınan ek bilgiyi sağlamaya yetkili olduğu anlamına gelmez. Akit Devletlerin herhangi biri veya her ikisi mahkemeler tarafından bu şekilde kamuya açıklanan bilgiye itiraz ederse veya bilgi bu şekilde kamuya açıklandığında iç mevzuatları altında normal prosedür olmadığından diğer amaçlar için kullanılan bilgiye itiraz ederse, bu durum anlaşmalarında açıkça belirtilmelidir.

3'üncü Fıkra

14. Bu fıkra talepte bulunulan Devlet lehine temel kurala dair belirli sınırlamaları içerir. Öncelikle, fıkra bilginin diğer Akit Devletin kullanımına sunumunda bir Akit Devletin kendi iç mevzuatı ve idari uygulamasının ötesine geçmek durumunda olmadığına açıklık getirmektedir. Bununla birlikte, vergi mahremiyetine ilişkin iç hükümler mevcut Madde altında bilgi değişimine bir engel oluşturuyor olarak yorumlanmamalıdır. Yukarıda belirtildiği gibi talepte bulunan Devletin makamları bu Madde uyarınca alınan bilgiye ilişkin olarak gizliliği gözetmekle yükümlüdür.

14.1 Bazı ülkelerin kanunları bilginin temin edilmesinden önce bilgiyi sağlayan kişiyi ve/veya soruşturmaya tabi vergi mükellefini bilgilendirmek için prosedürler içerir. Bu gibi bilgilendirme prosedürleri iç mevzuat uyarınca sağlanan hakların önemli bir yönü olabilir. Yanlışların önlenmesine yardımcı olabilirler (örn, hatalı kimlik durumunda) ve değişimi kolaylaştırabilirler (bilgilendirilen vergi mükelleflerinin talepte bulunan Devletteki vergi makamları ile gönüllü olarak işbirliği yapmasına imkan vererek). Bununla birlikte bilgilendirme prosedürleri talebin belirli durumlarında talepte bulunan Devletin çabasını engelleyecek bir şekilde uygulanmamalıdır. Diğer bir deyişle bilginin etkin değişimini önlememeli veya yersiz şekilde geciktirmemelidirler. Örneğin bilgi talebinin çok acil yapıda olduğu veya bildirimin talepte bulunan Devlet tarafından gerçekleştirilen denetimin başarı şansını zayıflatmasının muhtemel olduğu durumlarda bilgilendirme prosedürleri önceki bildirimden istisnalara izin vermelidir. İç hukuku uyarınca bilgiyi sağlayan kişiyi ve/veya bilgi değişimi önerilen vergi mükellefini bilgilendirmesi gereken bir Akit Devlet, bu gerekliliğe sahip olduğuna ve karşılıklı yardımlaşmaya ilişkin mükellefiyetlerinin sonuçlarının ne olduğuna dair anlaşma ortaklarını yazılı olarak bilgilendirmelidir. Bu bilgi bir anlaşma yapıldığında ve sonrasında ilgili kurallar değiştirildiğinde diğer Akit Devlete sağlanmalıdır.

15. Ayrıca talepte bulunulan Devletin talepte bulunan Devletin kanunları veya uygulaması uyarınca izin verilmeyen idari önlemler uygulayacak şekilde ilerlemesi ve talepte bulunan Devletin kanunları veya normal idare düzeni altında elde edilebilir olmayan bilgiyi temin etmesi gerekmemektedir. Bundan da anlaşıldığı gibi bir Akit Devlet kendi sisteminden daha geniş ise diğer Akit Devletin bilgi sisteminden faydalanamaz. Böylece talepte bulunan Devletin bilgiyi elde etmesi veya sağlaması hukuki olarak mümkün olmadığında veya talepte bulunan Devletin idari uygulamaları (örn, yeterli idari kayak sağlamama) karşılıklılık eksikliğine neden olduğunda bir Devlet bilgi sağlamayı reddedebilir. Bununla birlikte, karşılıklılık ilkesinin çok titiz uygulanmasının etkin bilgi değişimini engelleyebileceği ve karşılıklılığın geniş ve pragmatik bir şekilde yorumlanması gerektiği bilinmektedir. Farklı devletler bilgi elde etmek ve sağlamak için farklı mekanizmalara sahip olacaktır. Uygulamalardaki ve prosedürlerdeki değişiklikler ve bu değişikliklerin etkisi, talepte bulunan Devlet, talepte bulunulan Devletten meşru bir talep almış ise, talepte bulunan Devletin bilgi elde edebilmesini ve sağlamasını önemli şekilde sınırlaması olmadıkça bir talebin reddedilmesinin dayanağı olarak kullanılmamalıdır. Bir Akit Devlet 5'inci fıkra altında banka bilgisine erişim ve bunun değişimi gibi iç mevzuatında veya uygulamasında normalde öngörülmeyen önlemleri uyguluyorsa ilgili Devletin diğer Akit Devletten benzer bilgiyi talep etmeye eşit derecede hak sahibi olduğu dikkate alınmalıdır. Bu tam olarak 3'üncü fıkranın a) ve b) bentleri altında yatan karşılıklılık ilkesi ile uyumlu olacaktır.

15.1 Sadece bir devletin hukuki sistemi veya idari uygulaması belirli bir prosedürü öngördüğünde karşılıklılık ilkesi hiçbir uygulamaya sahip değildir. Örneğin bilgi sağlaması talep edilmiş bir ülke bilgi talebinde bulunan ülkede iktidarda rejimin bulunmamasına işaret edemez ve karşılıklılık argümanına dayanarak vermiş olduğu bir karar üzerine bilgi sağlamayı reddedemez. Tabii talep edilen bilgi talepte bulunan Devletin kanunları veya idari uygulamasının

normal işleyişi uyarınca elde edilebilir olmadığında talepte bulunulan Devlet bu gibi bir talebi geri çevirebilir.

15.2 Birçok ülke ilgili kişinin kendi aleyhine tanıklığa karşı imtiyaz isteyebileceğini düşünerek bilginin kendisinden elde edilemeyeceğini iç mevzuatları uyarınca belirtmektedir. Bu nedenle talepte bulunan Devlet benzer durumlar altında bilgi edinmesine karşı kendi aleyhine tanıklık kuralları ile engellenecek ise talepte bulunulan bir Devlet bilgi sağlamayı reddedebilir. Bununla birlikte uygulamada kendi aleyhine tanıklığa karşı imtiyaza bilgi talepleri ile bağlantılı olarak seyrek olarak rastlanmaktadır. Kendi aleyhine tanıklığa karşı imtiyaz kişiseldir ve cezai kovuşturma riskine sahip olmayan bir birey tarafından iddia edilemez. Bilgi taleplerinin ezici çoğunluğu denetimi yapılan bireyden değil bankalar, aracılar gibi üçüncü taraflardan veya bir sözleşmenin diğer tarafından bilgi edinmeye çalışır. Ayrıca, kendi aleyhine tanıklığa karşı imtiyaz genelde gerçek kişiler harici kişiler ile ilgili değildir.

16. Bilgiye vergi makamları sahip ise veya vergi makamlarının kendi amaçları için benzer denetimler veya incelemeler yapacak olması kaydıyla, bilgi özel denetimleri veya vergi mükellefi veya diğer kişiler tarafından tutulan ticari hesapların özel incelemesini içerebilecek normal vergi tespiti prosedüründe onlar tarafından elde edilebilir ise bilgi normal idare işleyişinde elde edilebilir sayılır. Fıkra tabii ki vergi makamlarının etkin bilgi değişimini sağlamak için gerekli olan yetki ve kaynaklara sahip olduğunu varsaymaktadır. Örneğin, bir Akit Devletin belirli bir vergi mükellefinin vergi işlerine dair bir denetim ile ilgili olarak bilgi talep ettiğini ve bilginin talepte tanımlanan ve diğer Akit Devlette kurulmuş olan hizmet sağlayıcılardan biri tarafından bulundurulabileceğini talepte belirttiğini varsayın. Bu durumda talepte bulunulan Devletin bu bilgiyi bilginin talepte tanımlanan hizmet sağlayıcılardan biri tarafından bulundurulması ölçüsünde elde edebilmesi ve sağlayabilmesi beklenecektir. Bir talebe cevap verirken, talepte bulunulan Devlet 26'ncı Maddenin kapsayıcı ilkesi olan bilgi değişimine "en geniş ölçüde" izin verme ile yönlendirilmelidir ve talepte bulunulan Devlet için idari mali yüke ilişkin olarak talep edilen bilginin talepte bulunan Devlet için önemini dikkate alabilir.

16.1 3'üncü fıkranın (a) ve (b) bentleri 4 veya 5'inci fıkralar geçerli olduğunda talepte bulunulan Devletin bir talebi geri çevirmesine izin vermemektedir. Örneğin 5'inci fıkra talepte bulunulan Devletin bilgi elde edememesinin özellikle talep edilen bilginin bir banka veya diğer finansal kurum tarafından tutulduğuna inanılması olgusu ile ilgili olduğu durumlarda geçerli olacaktır. Böylece, 5'inci fıkranın uygulanması bankalar veya diğer finansal kurumlar tarafından tutulan bilgiye ilişkin olarak vergi makamlarının bilgi toplama yetkilerinin bankalar veya diğer finansal kurumlar haricindeki kişiler tarafından tutulan bilgiye ilişkin olarak genelde uygulanabilir olanlardan farklı gerekliliklere tabi olduğu durumları içerir. Örneğin bu durum vergi makamlarının bankalar ve diğer finansal kurumlar tarafından tutulan bilgiye ilişkin olarak bilgi toplama yetkilerini sadece inceleme veya araştırma altındaki vergi mükellefi üzerine belirli bilginin mevcut olduğu durumlarda kullanabildiği yerlerde söz konusu olacaktır. Bu durum örneğin bankalar ve diğer finansal kurumlar tarafından tutulan bilgiye ilişkin olarak bilgi toplama önlemlerinin kullanımının bankalar veya finansal kurumlar haricindeki kişiler tarafından tutulduğuna inanılan bilgiye ilişkin olarak bilgi toplama önlemlerinin kullanımı için gerekli olan olasılık derecesine göre talep edilen bilginin, talep edilen bilgiye sahip olduğuna inanılan kişi tarafından tutulduğuna dair daha yüksek bir olasılık gerektirdiği durumlarda da söz konusu olacaktır.

17. Talepte bulunulan Devlet yukarıdaki fıkralarda anılan durumlarda bilgi vermeyi reddetme özgürlüğüne sahiptir. Bununla birlikte talep edilen bilgiyi verirse Anlaşmada belirlenen bilgi değişimi üzerine anlaşmanın çerçevesi dahilinde kalır; sonuç olarak bu Devletin gizlilik yükümlülüğünü gözetemediği itirazında bulunulamaz.

18. İki Akit Devletin bilgi sistemlerinin yapısı oldukça farklı ise, 3'üncü fıkranın (a) ve (b) bentleri altındaki koşullar Akit Devletlerin çok az bilgi değişiminde bulunmasına veya değişimde bulunmamasına neden olacaktır. Bu gibi bir durumda Akit Devletler bilgi değişiminin kapsamını genişletmeyi uygun bulabilirler.

18.1 Akit Devletler tarafından aksi kararlaştırılmadıkça talep edilen bilginin talep eden Devlet tarafından ilgili Devlet aksini belirtmemiş ise benzer bir durumda elde edilebileceği varsayılabilir.

19. Yukarıda anılan sınırlamalara ilaveten 3'üncü fıkranın c) bendi belirli gizli bilginin açıklanmasına ilişkin bir koşul içerir. Bu bentte ifade edilen sırlar geniş bir anlamda alınmamalıdır. Bu hükmü uygulamadan önce bir Akit Devlet vergi mükellefinin menfaatlerinin uygulamayı haklı gösterip göstermeyeceğini dikkatlice tartmalıdır. Aksi halde geniş bir yorumlamanın birçok durumda Anlaşmada öngörülen bilgi değişimini etkisiz kılacağı açıktır. Yukarıda 17'nci fıkrada yapılan gözlemler burada da geçerlidir. Vergi mükellefinin menfaatlerinin korunmasında talepte bulunulan Devlete talep edilen bilgiyi reddetmeyi takdir yetkisi verilir, ancak bilgiyi kasten temin ederse vergi mükellefi gizlilik kurallarının çiğnendiğini ileri süremez.

19.1 Gizlilik kurallarının uygulanmasına ilişkin değerlendirmesinde Akit Devlet Maddenin 2'nci fıkrasının gizlilik kurallarını da dikkate almalıdır. 2'nci fıkra altında yüklenen mükellefiyetler ile birlikte talepte bulunan Devletin iç mevzuatı ve uygulamaları bilginin ticari veya diğer mahremiyet kurallarının koruma sağladığı yetkisiz amaçlar için kullanılamayacağını belirtebilir. Böylece bir Akit Devlet ilgili bir vergi mükellefinin bilgi değişimi ile bağdaşmayan olumsuz sonuçlar yaşayabileceğini varsaymak için makul bir dayanak olmadığını düşündüğünde bilgiyi temin etmeye karar verebilir.

19.2 Birçok bilgi değişimi durumunda ticari sır, iş sırrı ve diğer sır hususu ortaya çıkmayacaktır. Bir ticari sır veya iş sırrı genelde ekonomik öneme sahip, gerçekte kullanılabilecek ve yetkisiz kullanımı ciddi zarara neden olabilecek (örn, ağır finansal zorluğa neden olabilir) olguları ve durumları ifade ediyor olarak anlaşılmaktadır. Vergilerin böylece belirlenmesinin, tahakkukunun veya tahsilatının ciddi zarara neden olacağı düşünülemez. Defter ve kayıtlar dahil finansal bilgi yapısı itibariyle ticari sır, iş sırrı veya diğer sır oluşturmaz. Bununla birlikte belirli sınırlı durumlarda finansal bilginin açıklanması bir ticari sırrı, iş sırrını veya diğer sırrı ortaya çıkarabilir. Örneğin, ilgili bilginin açıklanması ürünün imalatında kullanılan özel formülü ortaya çıkarırsa belirli alım kayıtları üzerine bilgi talebi bu gibi bir hususa neden olabilir. Bu gibi bir bilginin korunması üçüncü kişilerin sahip olduğu bilgiyi de kapsayabilir. Örneğin, bir banka emaneten beklemede olan bir patent başvurusuna sahip olabilir veya sır olan bir ticari süreç veya formül banka tarafından tutulan bir kredi başvurusunda veya bir sözleşmede açıklanabilir. Bu gibi durumlarda ticari sırrın, iş sırrının veya diğer sırrın detayları dokümanlardan çıkarılmalıdır ve kalan finansal bilginin değişimi gizlilik kuralları uyarınca yapılmalıdır.

19.3 Talepte bulunulan bir Devlet, görevleri sırasında avukatlar, hukuk danışmanları veya diğer hukuki temsilciler ve müvekkilleri arasındaki gizli iletişimlere ilişkin bilgiyi, iletişimlerin iç mevzuat altında açıklanmaya karşı korunması ölçüsünde açıklamayı reddedebilirler. Bununla birlikte bu gibi gizli iletişimlere sağlanan korumanın kapsamı dar bir şekilde tanımlanmalıdır. Bu gibi doküman veya kayıtların kanun ile istenen açıklanmasının korunması çabasında bu gibi bir koruma bir avukata, hukuk danışmanına veya diğer hukuki temsilciye verilen dokümanlar veya kayıtlar için geçerli değildir. Aynı zamanda bir şirketin yöneticisi veya gerçek lehtarı gibi bir kişinin kimliği üzerine bilgi genelde gizli iletişim olarak korunmaz. Gizli iletişimlere sağlanan korumanın kapsamı devletler arasında farklılık gösterebilecekken bu koruma bilginin etkin

değişimini engelleyecek şekilde geniş olmamalıdır. Avukatlar, hukuk danışmanları veya diğer hukuki temsilciler ve müvekkilleri arasındaki iletişimler sadece bu gibi temsilciler, temsilci hissedar, "trustee", mülkünü vasiyetle bırakan, şirket direktörü gibi başka bir sıfatla veya bir şirketi işlerinde temsil etmek için bir vekaletname uyarınca değil, avukat, hukuki danışman veya diğer hukuki temsilci sıfatıyla hareket ediyorlarsa ve bu sıfatla hareket etmeleri ölçüsünde gizlidir. Bilginin bir avukat, hukuk danışmanı veya diğer hukuki temsilci ve müvekkili arasındaki gizli iletişim olarak korunduğuna dair bir iddia Akit Devlette doğduğu kanunlar altında münhasıran karara bağlanmalıdır. Bu nedenle talepte bulunulan Devletin mahkemelerinin iddiaları, talepte bulunan Devletin kanunlarına dayanarak karara bağlaması amaçlanmamaktadır.

19.4 Bir müvekkil ve bir avukat, hukuk danışmanı veya diğer hukuki temsilci arasındaki gizli iletişimlere sağlanan korumayı açıkça belirtmek isteyen Akit Devletler bunu aşağıdaki metni 3'üncü fıkranın sonuna ekleyerek yapabilirler:

> d) ilgili iletişimler aşağıdaki gibi olduğunda bir müvekkil ve bir avukat, hukuk danışmanı veya diğer hukuki temsilci arasındaki gizli iletişimleri ortaya çıkaracak bilgiyi elde etmek veya sağlamak:
>
> (i) yasal tavsiye arama veya sağlama amacıyla oluşturulmuş veya
> (ii) mevcut veya tasarlanan hukuki işlemlerde kullanım amacıyla oluşturulmuş.

19.5 3'üncü Fıkra aynı zamanda Devletin kendisinin hayati menfaatlerine dair bilgiye ilişkin bir sınırlama da içermektedir. Bu amaçla Akit Devletlerin açıklanmasının kamu düzenine aykırı olacağı bilgiyi temin etmesinin gerekmediği belirtilmiştir. Bununla birlikte bu sınırlama sadece aşırı durumlarda ilgili olmalıdır. Örneğin bu gibi bir durum talepte bulunan Devletteki bir vergi denetimi politik, ırksal veya dini zulüm nedeniyle gerekli görülmüş ise ortaya çıkabilir. Sınırlama, örneğin, bilgi, gizli servis tarafından tutulan, açıklanması talepte bulunulan Devletin hayati menfaatine aykırı olacak hassas bir bilgi gibi bir devlet sırrını oluşturduğunda da uygulanabilir. Bu nedenle kamu düzeni hususları anlaşma ortakları arasındaki bilgi değişimi bağlamında nadiren ortaya çıkmaktadır.

4'üncü Fıkra

19.6 4'üncü fıkra talep edilen bilgiye ulusal vergi amaçları için talep edilen Devlet tarafından ihtiyaç duyulmadığı durumlarda bilgi değişimi yükümlülüğünü açıkça ele almak üzere 2005 yılında eklenmiştir. 4'üncü fıkranın eklenmesinden önce bu yükümlülük Maddede açıkça belirtilmemişti, ancak üye ülkeler tarafından izlenen, bir anlaşma ortağı tarafından talep edilen bilgiyi toplarken, bilgiye bu amaçlar için ihtiyaç duymasalar da yerel vergilerini koymaları amacıyla Akit Devletlerin çoğu kez hukukları ile sağlanan özel inceleme veya araştırma yetkilerini kullandığını gösteren uygulamalar ile açıkça kanıtlanmıştı. Bu ilke *Vergi Amaçları için Banka Bilgilerine Artan Erişim*[1] raporunda da belirtilmiştir.

19.7 4'üncü fıkraya göre sadece diğer Akit Devlete bilgi sağlamak için uygulanmış olsa da ve bilginin talepte bulunulan Akit Devlette yerel vergi amaçları için toplanıp toplanamayacağına veya kullanılıp kullanılamayacağına bakılmaksızın, Akit Devletler bilgi toplama araçlarını kullanmalıdırlar. Bu nedenle örneğin bir talepte bulunulan Akit Devletten bir bilgi talebinde bulunulduğunda yerel vergi amaçları için bir kişiden bilgi elde etme kabiliyeti üzerine herhangi bir kısıtlama (örneğin, talepte bulunulan Devletin iç mevzuatı uyarınca veya bir denetimin tamamlanmasından önce zamanaşımının son bulması) bilgi değişimi amaçları için bilgi toplama araçlarını kullanma kabiliyetini kısıtlamamalıdır. "Bilgi toplama araçları" terimi bir Akit Devletin talep edilen bilgiyi elde etmesini ve sağlamasını sağlayan kanunları ve idari veya adli

1 OECD. Paris. 2000 (fikra 21 b'de)

prosedürleri ifade etmektedir. 4 üncü fıkra talepte bulunulan bir Akit Devleti talep edilen bilgiyi elde etmeye çalıştığı ancak yerel kayıt tutma süresinin son bulması sonrasında bilginin artık mevcut olmadığını tespit ettiği durumlarda bilgi sağlamakla mükellef kılmaz. Bununla birlikte kayıt tutma süresinin son bulmasına bağlı olmaksızın talep edilen bilgi halen mevcut olduğunda talepte bulunulan Devlet mevcut bilginin değişimini reddedemez. Akit Devletler güvenilir muhasebe kayıtlarının beş yıl veya daha fazla saklanmasını sağlamalıdır.

19.8 4'üncü fıkranın ikinci cümlesi 4'üncü fıkrada bulunan yükümlülüğün 3'üncü fıkranın sınırlamalarına tabi olduğunu açıkça belirtmektedir ancak aynı zamanda bir ülkenin kanun veya uygulamaları ulusal vergi menfaati gerekliliği içerdiğinde, bu gibi sınırlamaların bilgi sağlamayı reddetme için dayanak oluşturacak şekilde yorumlanamayacağını belirtmektedir. Böylece talepte bulunulan bir Devlet 3'üncü fıkrayı uygulayamıyorken ve iç mevzuatları veya uygulamaları uyarınca sadece kendi vergi amaçları için menfaate sahip olduğu bilgiyi temin ettiğini tartışamıyorken, örneğin bilginin sağlanmasının bir ticari sırrı ifşa etmesi ölçüsünde bilgiyi temin etmeyi reddedebilir.

19.9 Birçok ülke için 4'üncü fıkranın ve iç mevzuatlarının kombinasyonu bilgide ulusal vergi menfaati olmadığında dahi talep edilen bilgiyi elde etmek amacıyla bilgi toplama araçlarını kullanmak için yeterli dayanak sağlamaktadır. Bununla birlikte diğer ülkeler Akit Devletlerin yetkili makamlarının bunu yapmak için gerekli yetkiye sahip olduğunu sağlaması gerektiğini Anlaşmada açıkça netleştirmek isteyebilirler. Bu noktayı netleştirmek isteyen Akit Devletler 4'üncü fıkrayı aşağıdaki metinle değiştirebilirler:

> 4. Bilgi değişimini 1'nci fıkrada belirtildiği gibi gerçekleştirmek amacıyla ilgili Akit Devletin kendi vergi amaçları için bu gibi bir bilgiye ihtiyacının olup olmayacağına bakılmaksızın her bir Akit Devlet yetkili makamının iç mevzuatı uyarınca bilgi değişimine ilişkin bilgi elde etmek için yeterli yetkiye sahip olduğunu sağlamak macıyla mevzuat ve kural koyuculuk düzenlemeleri veya idari düzenlemeler dahil gerekli tedbirleri almalıdır.

5'inci Fıkra

19.10 1'inci fıkra bir Akit Devlet üzerine tüm bilgi türlerinin değişimi hususunda pozitif bir yükümlülük yükler. 5'inci fıkra 3'üncü fıkranın sınırlamalarının mülkiyet bilgisi yanı sıra bankalar, diğer finansal kurumlar, vekiller, temsilciler ve yedieminler tarafından tutulan bilginin değişimini önlemek için kullanılamayacağını sağlamayı amaçlamaktadır. 2005 yılında eklenmiş olan 5'inci fıkra, Maddenin yapısında bir değişimi temsil ediyorken Maddenin önceki sürümünün bu gibi bilginin değişimine izin vermediğini öneriyor olarak yorumlanmamalıdır. OECD üye ülkelerinin büyük çoğunluğu Maddenin önceki sürümü uyarınca bu gibi bilginin değişimini hali hazırda yapmıştır ve 5'inci fıkranın eklenmesi sadece mevcut uygulamayı yansıtmaktadır.

19.11 5'inci fıkra bilginin sadece bir banka veya diğer finansal kurum tarafından tutulması nedeniyle bir Akit Devletin bir anlaşma ortağına bilgi temin etmeyi reddetmemesi gerektiğini belirtmektedir. Böylece 3'üncü fıkranın aksi halde talepte bulunulan Akit Devletin banka gizliliği temelinde bilgi teminini reddetmesine izin verecek olması hususunda 5'inci fıkra 3'üncü fıkrayı hükümsüz kılmaktadır. Maddeye bu fıkranın eklenmesi Vergi Hususları Konusunda Bilgi Değişimi Üzerine Model Anlaşmada yansıtıldığı ve *Vergi Amaçları için Banka Bilgilerine Artan Erişim*[1] raporunda açıklandığı gibi bu alandaki uluslararası eğilimi yansıtmaktadır. Bu rapor uyarınca bankalar veya diğer finansal kurumlar tarafından tutulan bilgiye erişim doğrudan veya adli veya idari bir süreç yoluyla dolaylı olarak olabilir. Dolaylı erişim prosedürü banka bilgisine erişime mani olacak şekilde külfetli ve zaman tüketici olmamalıdır.

1 OECD, Paris, 2000

19.12 5'inci fıkra aynı zamanda bilginin temsilci veya yediemin sıfatıyla hareket eden kişiler tarafından tutulması nedeniyle bir Akit Devletin bilgi temin etmeyi reddetmesi gerektiğini de belirtir. Örneğin, bir Akit Devlet yediemin tarafından tutulan tüm bilginin sadece yediemin tarafından tutulması nedeniyle "mesleki sır" olarak ele alındığı bir kanuna sahipse ilgili Devlet bu kanunu bilgiyi diğer Akit Devlete sağlamayı reddetmenin dayanağı olarak kullanamaz. Bir Kişinin yaptığı iş veya yönettiği para veya mülk kendisine ait veya kendi menfaati için değil de bir "trustee" gibi bir taraftan güven ve inanç ve diğer taraftan ise iyi niyet gerektiren bir ilişki içinde olduğu başka bir kişinin menfaati için ise genel olarak bu kişi için "yediemin sıfatıyla" hareket ediyor denir. "Temsilci" terimi çok geniştir ve kurumsal hizmet sağlayıcıların tüm türlerini içerir (örn, şirket kuruluş temsilcileri, trust şirketleri, tescilli temsilciler, avukatlar).

19.13 Son olarak 5'inci fıkra şirketler ve ortaklıklar, vakıflar veya benzer organizasyonel yapılar dahil sadece bir kişinin sermayedeki payı ile ilgili olması nedeniyle bir Akit Devletin bilgi temin etmeyi reddetmemesi gerektiğini belirtir. Bilgi talepleri sadece iç mevzuatın veya uygulamaların sahiplik bilgisini ticari sır veya diğer sır olarak ele alabilecek olması sermayedeki nedeniyle reddedilemez.

19.14 5'inci fıkra bir Akit Devleti bir banka, finansal kurum, temsilci veya yediemin sıfatıyla hareket eden bir kişi tarafından tutulan bilgiyi veya sermayedeki pay ile ilgili bilgiyi temin etmeyi reddetmek için 3'üncü fıkrası uygulamaktan menetmez. Bununla birlikte bu gibi bir reddetme kişinin bir banka, finansal kurum, temsilci, yediemin veya vekil olarak durumu ile ilgili olmayan nedenlere veya bilginin pay ile ilgili olması olgusuna dayanmalıdır. Örneğin, bir müvekkil için hareket eden hukuki temsilci bir temsilci sıfatıyla hareket ediyor olabilir, ancak avukatlar, hukuk danışmanları veya diğer hukuki temsilciler ve müvekkilleri arasındaki gizli iletişim olarak korunan herhangi bir bilgi için 3'üncü fıkra bilginin temin edilmesini reddetmek için olası bir dayanak sağlamaya devam eder.

19.15 Aşağıdaki örnekler 5'inci fıkranın uygulanmasını gösterir:

a) X şirketi Y yavru şirketindeki hisse senetlerinin çoğunluğuna sahiptir ve her iki şirket A Devletinin kanunları altında şirketleşmiştir. B Devleti Y şirketinin B Devletindeki iş operasyonlarının vergi incelemesini gerçekleştirmektedir. Bu inceleme sırasında Y şirketinde doğrudan ve dolaylı mülkiyet sorusu ortaya çıkmıştır ve B Devleti A Devletine herhangi bir kişinin Y şirketinin mülkiyet zincirindeki mülkiyeti bilgisi için bir talepte bulunmuştur. A Devleti cevabında B Devletine X ve Y şirketleri için mülkiyet bilgisini sağlamalıdır.

b) A Devletinde vergiye tabi olan bir birey B Devletinde bulunan B Bankasında bir banka hesabına sahiptir. A Devleti bireyin gelir vergisi beyannamesini incelemektedir ve vergilendirilmemiş kazanılmış gelir olup olmadığını belirlemek amacıyla B Devletine B bankası tarafından tutulan tüm banka hesabı geliri ve varlık bilgisi için bir talepte bulunur. B Devleti talep edilen banka bilgisini A Devletine sağlamalıdır.

Yorum Hakkında Görüş

20. [Kaldırıldı]

21. 15.1'inci fıkra ile bağlantılı olarak *Yunanistan* Yunan Anayasasının 28'inci Maddesine göre uluslararası vergi anlaşmalarının karşılıklılık şartları altında uygulandığını netleştirmek istemektedir.

VERGİLERİN TAHSİLATINDA YARDIMLAŞMA İLE İLGİLİ MADDE 27'YE İLİŞKİN YORUM

1. Bu Madde Akit Devletlerin[1] vergilerin tahsilatında birbirine yardım sağlamayı kabul edebileceği kuralları belirtir. Bazı Devletlerde ulusal mevzuat veya politika bu yardım şeklini önleyebilir veya bunun için sınırlamalar getirebilir. Aynı zamanda bazı durumlarda idari hususlar vergilerin tahsilatında bir diğer Devlete yardım sağlamayı haklı göstermeyebilir veya benzer şekilde bunu sınırlayabilir. Müzakereler sırasında her bir Akit Devlet aşağıdakiler dahil çeşitli faktörlere dayanarak yardımın diğer Devlete verilip verilmemesi gerektiğine ve ne ölçüde verilmesi gerektiğine karar vermelidir:

- diğer Devletlerin vergilerinin tahsilinde yardım sağlamaya karşı ulusal hukukta takınılan tutum;

- özellikle temel vergi mükellefi haklarının korunmasına ilişkin olarak iki Devletin vergi sistemlerinin, vergi idarelerinin ve hukuki standartlarının benzer olup olmadığı ve ne ölçüde benzer olduğu (örneğin, vergi mükellefine karşı istemlerin zamanında ve yeterli bildirimi, vergi mükellefi bilgisinin gizlilik hakkı, temyize gitme hakkı, dinlenme ve argüman ve kanıt sunma hakkı, vergi mükellefinin seçeceği bir danışmandan yardım alma hakkı, adil yargılama hakkı vb);

- vergilerin tahsilatındaki yardımlaşmanın her iki Devlete dengeli ve karşılıklı menfaat sağlayıp sağlamayacağı;

- her bir Devletin vergi idaresinin bu gibi yardımı etkin olarak sağlayıp sağlayamayacağı;

- iki Devlet arasındaki ticaret ve yatırım akışlarının bu yardım şeklinin etkin olarak kullanıldığını gösterebilmek için yeterli olup olmadığı;

- anayasaya ilişkin veya diğer nedenlerle Maddenin uygulandığı vergilerin sınırlandırılmasının gerekip gerekmediği.

Madde sadece her bir Devletin bu faktörlere dayanarak diğer Devlet tarafından konulan vergilerin tahsilatında yardım sağlamayı kabul edebilecekleri sonucuna vardığı Anlaşmada dahil edilmelidir.

2. Madde, kapsamlı tahsilat yardımını öngörmektedir. Bazı Devletler daha sınırlı bir tahsilat yardımı türü sağlamayı tercih edebilir. Bu genelde sağlayabilecekleri veya belirli bir anlaşmada kabul edebilecekleri tek tahsilat yardımı şekli olabilir. Örneğin, bir Devlet yardımı Anlaşma menfaatlerinin (örn, faiz gelirinin doğduğu Devlette vergi indirimi) hak sahibi olmayan kişiler tarafından istendiği durumlar ile sınırlamak isteyebilir. Bu gibi sınırlı tahsilat yardımı sağlamak isteyen Devletler karşılıklı olarak aşağıdaki cümleler ile hazırlanmış alternatif bir Maddeyi uygulamakta serbesttir:

Madde 27
Vergilerin Tahsilatında Yardımlaşma

1. Akit Devletler bu Anlaşma uyarınca verilen herhangi bir vergi istisnasının veya indiriminin bu gibi menfaatler için hak sahibi olmayan kişiler tarafından kullanılamayacağını sağlamak için gerekli olması ölçüsünde vergi tahsilatında birbirlerine yardım sağlayacaktır.

1. Madde 27 hakkındaki Yorum boyunca, yardım talebinde bulunan Devlet "talepte bulunan Devlet" olarak ve yardımın talep edildiği Devlet "talepte bulunulan Devlet" olarak anılır.

Akit Devletlerin yetkili makamları karşılıklı anlaşma ile bu Maddenin uygulama şeklini karara bağlayabilirler.

2. Hiçbir durumda bu Maddenin hükümleri bir Akit Devlet üzerine aşağıdaki yükümlülükler, yüklüyor olarak yorumlanmamalıdır:

a) kendisinin veya diğer Akit Devletin mevzuatına ve idari uygulamalarına aykırı idari önlemler alma;

b) Kamu düzenine aykırı önlemler alma.

1'inci Fıkra

3. Bu fıkra Maddenin koşullarının karşılanması kaydıyla bir Akit Devletin kendisine borçlu olunan verginin tahsilatında diğer Devlete yardım etmekle yükümlü olması ilkesini içerir. 3 ve 4'üncü fıkralar bu yardımın gerçekleşeceği iki şekli sağlamaktadır.

4. Fıkra aynı zamanda Madde uyarınca sağlanan yardımın 1 ve 2'nci Madde ile sınırlı olmadığını da belirtir. Bu nedenle yardım bir Akit Devletin mukimi olsun olmasın herhangi bir kişi tarafından bir Akit Devlete yükümlü olunan alacağa ilişkin olarak sağlanmalıdır. Bununla birlikte bazı Akit Devletler yardımı herhangi bir Akit Devletin mukimleri tarafından borçlu olunan vergiler ile sınırlamayı isteyebilir. Bu gibi Devletler fıkradaki 1'inci Maddeye yapılan atfı dahil etmeyerek Maddenin kapsamını sınırlamakta serbesttir.

5. 26'ncı Madde bu Maddenin hükümlerinin amaçları için bilgi değişimi konusunda uygulanmaktadır. Tahsilatta yardımlaşma amacıyla değişimi yapılan bilginin gizliliği 26'ncı Madde hükümleri uyarınca sağlanır.

6. Fıkra, son olarak, Akit Devletlerin yetkili makamlarının Maddenin hükümlerinin uygulanmasının detaylarını karşılıklı anlaşma ile kararlaştırabileceğini belirtir.

7. Bu gibi bir anlaşma özellikle 3 veya 4'üncü fıkralara göre yapılan bir taleple birlikte gönderilmesi gereken belgeleri ele almalıdır. Talepte bulunulan Devletin mevzuatı uyarınca veya Akit Devletlerin yetkili makamları tarafından kararlaştırıldığı gibi bir yardım talebine eklenmesi gerekli olan belgelerin belirlenmesi ve duruma göre alacağın toplanmasının veya koruma tedbirlerinin üstlenilmesinin gerekli olduğunun kararlaştırılması genel uygulamadır. Bu belgelerin içinde, örneğin, alacağın icra yolu ile alınabilir olduğuna ve talepte bulunan Devletin mevzuatı uyarınca tahsilatını önleyemeyen bir kişi tarafından borçlu olunduğuna dair bir beyan veya talepte bulunan Devlette uygulamaya izin veren belgenin resmi bir kopyası bulunabilir. Belgelerin talepte bulunulan Devletin dilinde resmi çevirisi de sağlanmalıdır. Uygun olduğunda talepte bulunan Devlette uygulamaya izin veren belgenin ve uygun olduğunda talepte bulunulan Devlette yürürlükte olan hükümler uyarınca talepte bulunulan Devlette uygulamaya izin veren bir belge ile yardım amacıyla talebin alımı sonrasında en kısa sürede kabul edilmesi, onaylanması, tamamlanması veya değiştirilmesi gerektiği de kararlaştırılabilir.

8. Anlaşma, 3 veya 4'üncü fıkralar altında yapılan bir talebin karşılanmasında talepte bulunulan Devlet tarafından yüklenilecek masraflar hususunu da ele almalıdır. Genelde bir alacağın tahsilatının masrafı borçluya yüklenir, ancak hangi Devletin ilgili kişiden geri alınmayan masrafları üstleneceğinin belirlenmesi gereklidir. Bu açıdan genel uygulama belirli bir duruma özel bir anlaşmanın olmaması halinde diğer Devlete yardım sağlarken bir Devlet tarafından yüklenilen olağan masrafların diğer Devlet tarafından geri ödenmeyeceğinin

belirtilmesidir. Olağan masraflar tahsilat ile doğrudan ve normal olarak ilişkili olan masraflardır, örneğin normal ulusal tahsilat işlemlerinde ortaya çıkması beklenen masraflar. Bununla birlikte olağan dışı masraflar durumunda uygulama karşılıklı olarak aksi kararlaştırılmadıkça bunların talepte bulunan Devlet tarafından üstlenileceğinin belirtilmesidir. Bu gibi masraflar örneğin diğer Devletin talebi üzerine belirli bir prosedür türü kullanıldığında yüklenilen masrafları veya uzmanların, yazılı veya sözlü çeviri yapan tercümanların ek masraflarını kapsayacaktır. Birçok Devlet adli işlemlerin ve iflas işlemlerinin masraflarını da olağandışı masraflar olarak dikkate alır. Anlaşma olağandışı masrafların tanımını sağlamalıdır ve Akit Devletler arasında istişare olağan dışı masrafların bulunmasının muhtemel olduğu herhangi bir durumda gerçekleşmelidir. Bir Akit Devlet olağandışı masraflara maruz kalınacağını öngörür öngörmez ilgili Devletin diğer Akit Devleti bilgilendireceği ve diğer Devletin bu gibi masraflara maruz kalınmasının gerekip gerekmediğine karar verebilmesi için ilgili masrafın tahmini miktarını belirteceği de kabul edilmelidir. Tabii ki Akit Devletler için masrafların yukarıda açıklanandan farklı bir temelde tahsis edileceğinin belirtilmesi de mümkündür; bu örneğin tahsilata ilişkin yardım talebinin 7'nci fıkra altında askıya alındığı veya geri çekildiği durumlarda veya tahsilata ilişkin yardım sağlanırken maruz kalınan masraflar hususunun bu Devletlere uygulanabilir olan bir diğer hukuki belgede hali hazırda ele alındığı durumlarda gerekli olabilir.

9. Anlaşmada yetkili makamlar aşağıdakiler gibi diğer uygulama hususlarını da ele alabilir:

- sonrasında belirli alacağa ilişkin olarak yardım için talepte artık bulunulamayacağı bir zaman sınırı olmasının gerekip gerekmediği;

- bir alacağın, talepte bulunan Devlette, kullanılandan farklı bir para biriminde tahsil edildiğinde, uygulanabilir döviz kurunun ne olması gerektiği;

- 3'üncü fıkra altında bir talebe göre tahsil edilen herhangi bir miktarın talepte bulunan Devlete nasıl atfedilmesi gerektiği.

2'nci Fıkra

10. 2'nci fıkra Maddenin amaçları için "alacak" terimini tanımlar. Tanım, Akit Devlet, eyaleti, politik alt bölümleri ya da mahalli idareleri adına alınan tüm vergiler dolayısıyla borçlanılan herhangi bir tutar için bu gibi vergilerin yüklenmesinin Anlaşma veya Akit Devletler arasında yürürlükte olan diğer belgenin aksine olmaması ölçüsünde geçerlidir. Aynı zamanda borçlanılan tutar ile bunun yanı sıra faiz, idari cezalar ve bu tutara ilişkin tahsilat veya koruma masraflarını ifade eder. Bu nedenle yardım 1'inci fıkrada teyit edildiği gibi 2'nci Maddeye göre Anlaşma genelinde geçerli olan vergiler ile sınırlandırılmamıştır.

11. Bazı Akit Devletler Maddenin uygulanmasını 2'nci Maddenin genel kuralları uyarınca Anlaşma ile kapsanan vergiler ile sınırlamayı tercih edebilir. Bunu yapmak isteyen Devletler 1 ve 2'nci fıkraları aşağıdaki ile değiştirmelidir:

1. Akit Devletler alacaklarının tahsilatında birbirlerine yardım edeceklerdir. Bu yardım 1'inci Madde ile sınırlı değildir. Akit Devletlerin yetkili makamları bu Maddenin uygulama biçimini karşılıklı anlaşma yoluyla belirleyebilirler.

2. Bu Maddede kullanıldığı gibi "alacak" terimi Anlaşma ile kapsanan vergilere ilişkin olarak borçlanılan bir tutarı ve bunun yanı sıra faiz, idari cezalar ve bu tutara ilişkin tahsilat veya koruma masraflarını ifade eder.

12. Benzer şekilde bazı Akit Devletler Maddenin hükümlerinin geçerli olacağı vergi türlerini sınırlamayı veya tanıma vergilerin detaylı listesini dahil ederek bu hükümlerin uygulanmasının kapsamını netleştirmeyi isteyebilir. Bunu yapmak isteyen Devletler aşağıdaki tanımı karşılıklı olarak uygulamakta serbesttir:

> Bu Maddede kullanıldığı gibi "alacak" terimi Akit Devletler tarafından alınan aşağıdaki vergilere ilişkin borçlanılan bir tutarı ve bunun yanı sıra faiz, idari cezalar ve bu tutara ilişkin tahsilat veya koruma masraflarını ilgili vergilendirmenin bu Anlaşmaya veya Akit Devletlerin taraf olduğu diğer belgelere aykırı olmaması ölçüsünde ifade eder.
>
> a) (A Devletinde): …
> b) (B Devletinde): …

13. Yetkili makamların Maddenin amaçları için bilgiyi serbestçe iletebileceğinden emin olmak amacıyla Akit Devletler 26'ncı Maddenin, bu Maddenin geçerli olduğu herhangi bir vergiye ilişkin olarak bilgi değişimine imkan veren bir şekilde hazırlanmasını sağlamalıdırlar.

14. İlgili taleplere ilişkin yardım, Anlaşma yürürlüğe girdikten ve Maddenin hükümleri geçerli olduktan sonra sağlandıkça Anlaşmadaki hiçbir şey Maddenin hükümlerinin Anlaşma yürürlüğe girmeden önce doğan alacaklara uygulanmasını önlemez. Bununla birlikte özellikle anlaşmalarının yürürlüğe girmesine ilişkin hükümler ilgili anlaşmanın hükümlerinin belirli biz zaman itibariyle doğan veya konulan vergilere ilişkin olarak geçerli olması sağlandığında Akit Devletler Maddenin hükümlerinin bu gibi alacaklara uygulanabilirliğinin genişletilmesine açıklık getirmek için bu hususu yararlı bulabilirler. Maddenin uygulanmasını Anlaşma yürürlüğe girmesinden sonra doğan talepler ile sınırlamayı isteyen Devletler de bunu karşılıklı müzakereler sırasında yapmakta serbesttir.

3'üncü Fıkra

15. Bu fıkra tahsilata ilişkin bir yardım talebinde bulunulabilecek koşulları belirtir. Alacak, talepte bulunan Devletin hukuku altında icra yolu ile tahsil edilebilir olmalıdır ve ilgili zamanda ilgili Devletin mevzuatı uyarınca tahsilatı önleyemeyen bir kişi tarafından borçlu olunmalıdır. Bu durum talepte bulunan Devlet iç mevzuatı uyarınca alacağını tahsil etme hakkına sahip olduğunda ve tutarı borçlu olan kişi tahsilatı önlemek için idari veya adli hakka sahip olmadığında geçerli olacaktır.

16. Birçok Devlette alacak idari bir organa veya mahkemeye talebin geçerliliğine veya tutarına ilişkin olarak temyiz talebinde bulunma hakkı bulunsa da tahsil edilebilir. Bununla birlikte talepte bulunulan Devletin iç mevzuatı temyiz beklemedeyken kendi gelir taleplerini tahsil etmesine imkan vermiyorsa fıkra diğer Devletin diğer Devlette tahsilata engel olmasa da bu gibi temyiz haklarının halen mevcut olduğu alacakları durumunda bunu yapmasına imkan vermez. Aslında "alacak sanki diğer Devletin bir alacağıymış gibi kendi vergilerinin uygulanmasına ve tahsilatına uygulanabilir olan kanunlarının hükümleri uyarınca diğer Devlet tarafından tahsil edilmiş" ifadesi, talepte bulunulan Devletin iç mevzuatının kısıtlamasını diğer Devletin alacağının tahsilatına uygulanır kılma etkisine sahiptir. Bununla birlikte talepte bulunulan Devletin mevzuatı tahsilatı önlese de temyiz haklarının mevcudiyetine bağlı olmaksızın bir alacak talepte bulunan Devlette tahsil edilebilecek olduğunda, birçok Devlet tahsilat yardımında bulunmayı isteyebilir. Bunu yapmak isteyen Devletler 3'üncü fıkrayı aşağıdaki şekilde değiştirmekte serbesttir:

> Bir Akit Devletin alacağı ilgili Devletin mevzuatına göre tahsil edilebilir olduğunda ve borçlunun o esnada bu Devletin mevzuatı uyarınca alacağın tahsilatını engelleyemediği

durumda, söz konusu alacak ilgili Devletin yetkili makamının talebi üzerine, diğer Akit Devletin yetkili makamı tarafından tahsil edilmek amacı ile kabul edilmelidir. Bu alacak, diğer Devletin bu fıkraya göre talepte bulunmasına imkan veren koşulları karşılayan diğer Devletin bir alacağıymış gibi diğer Devlet tarafından kendi vergilerinin uygulanmasına ve tahsilatına uygulanabilir olan mevzuat hükümleri uyarınca tahsil edilmelidir.

17. 3'üncü fıkra talepte bulunan Devletin alacağının talepte bulunulan Devlet tarafından nasıl tahsil edileceğini de düzenler. Zaman sınırlarına ve önceliğe bakılmaksızın (bakınız 5'inci fıkra üzerine Yorum), talepte bulunulan Devlet, talepte bulunan Devletin alacağını, o anda kendi amaçları için ilgili vergi mükellefine ilişkin tahsilatta bulunması gerekmese de, talepte bulunulan Devletin kendi alacağıymış gibi tahsil etmekle yükümlüdür. Hali hazırda ifade edildiği gibi "kendi vergilerinin toplanması ve icra ile tahsilatı için uygulanabilir olan kendi mevzuatının hükümleri uyarınca" ifadesi, talepte bulunulan Devletin iç mevzuatı uyarınca ilgili Devletin kendi alacaklarının tahsilatına temyiz hakları olduğu sürece izin verilmiyorsa, tahsilat yardımını başka temyiz hakkının bulunmadığı alacaklar ile sınırlama etkisine sahiptir.

18. Talebin, talepte bulunulan Devlette mevcut olmayan bir vergi ile ilgili olması muhtemeldir. Talepte bulunan Devlet uygun olduğunda alacağın yapısını, alacağın bileşenlerini, talebin son bulma tarihini ve alacağın geri alınabileceği varlıkları belirtecektir. Talepte bulunulan Devlet, daha sonra talepte bulunan Devletinkine benzer olan kendi vergisi için bir talebe uygulanabilir olan prosedürü veya benzer bir vergi mevcut değilse herhangi diğer uygun bir prosedürü izleyecektir.

4'üncü Fıkra

19. Bir Akit Devletin tahsilat haklarını korumak amacıyla bu fıkra, ilgili Devlet henüz tahsilata ilişkin yardım isteyemese de ilgili Devletin diğer Devletin koruma tedbirleri almasını talep etmesini sağlar, örneğin alacak henüz icraen tahsil edilebilir olmadığında veya borçlu halen tahsilatını önleme hakkına sahip olduğunda. bu fıkra sadece kendi mevzuatı uyarınca koruma tedbirleri alabilen Devletler arasındaki Anlaşmalarda dahil edilmelidir. Aynı zamanda bir diğer Devlete borçlu olunan vergilere ilişkin olarak koruma tedbiri almanın uygun olmadığını düşünen Devletler fıkrayı Anlaşmalarına dahil etmemeye veya kapsamını kısıtlamaya karar verebilirler. Bazı Devletlerde koruma tedbirleri "ara tedbirler" olarak anılır ve bu gibi Devletler kendi terminolojilerine ilişkin olarak kapsamını netleştirmek için bu kelimeleri söz konusu fıkraya eklemekte serbesttir.

20. Fıkranın geçerli olduğu tedbirlerin bir örneği tahsilat gerçekleştiğinde varlıkların mevcut olacağını garanti etmek üzere, nihai karar öncesinde varlıkların haczedilmesi veya dondurulmasıdır. Koruma önlemlerinin alınması için gerekli olan koşullar Devletler arasında değişiklik gösterebilir, ancak her durumda alacağın tutarı geçici olarak veya kısmen de olsa önceden belirlenmelidir. Talepte bulunan Devlet ilgili talebe dair bu gibi tedbirleri alamadıkça belirli bir alacağa ilişkin olarak koruma önlemleri için bir talepte bulunulamaz (bakınız 8'inci fıkra üzerine Yorum).

21. Koruma tedbirleri için bir talepte bulunulması sırasında talepte bulunan Devlet her bir durumda değerlendirme veya tahsilat sürecinde hangi aşamaya ulaşıldığını belirtmelidir. Talepte bulunulan Devlet daha sonra bu gibi bir durumda kendi kanunlarının ve idari uygulamasının koruma tedbirleri almasına izin verip vermediğini dikkate almalıdır.

5'inci Fıkra

22. 5'inci fıkra öncelikle talepte bulunulan Devletin zaman sınırlarının (örneğin daha ötesinde bir alacağın icraen tahsil edilemeyeceği veya toplanamayacağı zaman sınırlamaları) diğer Devletin 3 veya 4'üncü fıkra altında bir talepte bulunduğu bir alacak için geçerli olmayacağını belirtir. 3'üncü fıkra talepte bulunan Devlette tahsil edilebilir alacaklarına ve 4'üncü fıkra talepte bulunan Devletin koruma tedbirleri alabildiği alacaklarına atıfta bulunduğundan, uygulanabilir olan, talepte bulunan Devletin zaman sınırlarıdır.

23. Böylece bir alacak icra yolu ile tahsil edilebildiği veya toplanabildiği sürece (3'üncü fıkra) veya talepte bulunan Devlette koruma tedbirlerine neden olabileceği sürece (4'üncü fıkra), 3 veya 4'üncü fıkranın ilgili alacağa uygulanması konusunda talepte bulunulan Devletin mevzuatına göre sağlanan zaman sınırlarına dayanan hiçbir itirazda bulunulamaz. Kendi ulusal zaman sınırlarını dikkate almamayı kabul edemeyen Devletler 5'inci fıkrayı buna göre değiştirmelidir.

24. Akit Devletler belirli bir süre sonra alacağın tahsilatında yardımlaşma yükümlülüğünün artık mevcut olmadığını kararlaştırabilirler. Süre, uygulamaya izin veren orijinal belge tarihi itibariyle işlemelidir. Bazı Devletlerde mevzuat uygulama belgesinin yenilenmesini gerektirir, bu durumda ilk belge sonrasında yardım sağlama yükümlülüğünün son bulacağı süreyi hesaplama amacıyla geçerli olandır.

25. 5'inci fıkra aynı zamanda hem talepte bulunulan Devletin (ilk cümle) hem de talepte bulunan Devletin (ikinci cümle) kendi alacaklarına diğer kreditörlerin alacak taleplerine göre öncelik veren kurallarının 3 veya 4'üncü fıkralar uyarınca bir talepte bulunulmuş olan bir alacak için geçerli olmayacağını da belirtir. Vergi makamlarının vergileri mümkün olduğunca tam tahsil edebilmesini sağlamak üzere bu gibi kurallar çoğu nlukla iç mevzuatlara dahil edilmiştir.

26. Talepte bulunulan Devletin öncelik kurallarının yardım talebinde bulunulan diğer Devletin bir alacağı için geçerli olmadığına ilişkin kural 3 ve 4'üncü fıkralara göre talepte bulunulan Devlet ilgili talebi genelde kendi alacağı olarak ele alması gerekse de geçerlidir. Diğer Devletin alacaklarının kendi alacaklarına uygulanabilir olan önceliğe sahip olması gerektiğini belirtmek isteyen Devletler ilk cümledeki "veya tanınmış herhangi bir öncelik" kelimelerini silerek fıkrayı değiştirmekte serbesttirler.

27. İlk cümlenin sonunda bulunan "bu şekildeki yapıları nedeniyle" kelimeleri fıkranın geçerli olduğu talepte bulunulan Devletin zaman sınırlarının ve öncelik kurallarının sadece ödenmemiş olan vergilere özel olanlar olduğunu belirtir. Böylece fıkra tüm borçlar için geçerli olacak zaman sınırlarına veya önceliğe ilişkin genel kuralların uygulanmasını önlemez (örn, ilgili istemin bir diğerinden önce doğmuş veya kaydedilmiş olması nedeniyle bir talebe öncelik veren kurallar).

6'ncı Fıkra

28. Bu fıkra talepte bulunan Devletin bir alacağın mevcudiyetine, geçerliliğine veya tutarına ilişkin herhangi bir hukuki veya idari itirazın talepte bulunulan Devletin mahkemeleri ve idari organları tarafından ele alınmayacağını sağlar. Böylece adli inceleme talebi gibi hiçbir hukuki veya idari işlem bu hususlara ilişkin olarak talepte bulunulan Devlette gerçekleştirilmeyecektir. Bu kuralın ana amacı talepte bulunulan Devletin idari veya adli organlarının diğer Devletin iç mevzuatı uyarınca bir tutarın veya tutarın bir kısmının borçlu olunup olunmadığına ilişkin hususlara karar vermesinin istenmesini önlemektir. Fıkranın

anayasal veya hukuki zorluklar doğurabileceği Devletler karşılıklı müzakereler sırasında bunu değiştirebilir veya hariç tutabilir.

7'nci Fıkra

29. Bu fıkra, 3 veya 4'üncü fıkra altında bir talepte bulunulduktan sonra talepte bulunulan zamanda geçerli olan koşullar artık geçerli olmazsa (örn, bir alacağının talepte bulunan Devlette artık uygulanabilir olmaması) talepte bulunan Devletin diğer Devleti bu durum değişikliğine dair hemen bilgilendirmesi gerektiğini belirtir. Bu gibi bir bildirimin alınmasını takiben talepte bulunulan Devlet talepte bulunan Devletten talebi askıya almasını veya geri çekmesini isteme seçeneğine sahiptir. Talep askıya alınırsa askıya alma talepte bulunan Devlet diğer Devleti ilgili alacağına dair talepte bulunmak için gerekli olan koşulların yeniden karşılandığına veya talebini geri çektiğine dair bilgilendirene kadar geçerli olmalıdır.

8'inci Fıkra

30. Bu fıkra yardımlaşma talebinde bulunulan Devlete yüklenen yükümlülüklere dair belirli sınırlamalar içerir.

31. Talepte bulunulan Devlet fıkrada anılan durumlarda yardım sağlamayı reddetme özgürlüğüne sahiptir. Bununla birlikte bu durumlarda yardım sağlarsa Maddenin çerçevesi dahilinde kalır ve bu Devletin Maddenin hükümlerini gözetmediği itirazında bulunulamaz.

32. Öncelikle, fıkra, bir Akit Devletin Madde uyarınca ortaya çıkan yükümlülüklerini yerine getirirken kendi iç mevzuatının ve idari uygulamasının veya diğer Devletinkilerin ötesine geçmekle sorumlu olmadığının açıklığa kavuşturulmasını içermektedir. Böylece talepte bulunan Devlet koruma tedbirleri almak için hiçbir ulusal yetkiye sahip değilse talepte bulunulan Devlet talepte bulunan Devlet adına bu gibi tedbirleri almayı reddedebilir. Benzer şekilde alacağı karşılamak üzere varlıkların haczedilmesine talepte bulunulan Devlette izin verilmiyorsa ilgili Devlet Maddenin hükümleri uyarınca tahsilatta yardımlaşma için yardım sağlarken varlıkları haczetmekle yükümlü değildir. Bununla birlikte sadece talepte bulunan Devlete borçlu olunan vergilerin tahsilatında yardım sağlamak için uygulanmış olsa da talepte bulunulan Devletin vergisi amacıyla izin verilen idari tedbir türleri kullanılmalıdır.

33. Maddenin 5'inci fıkrası bir Akit Devletin zamanaşımı sınırlarının diğer Devletin yardım talebinde bulunduğu alacak için geçerli olmayacağını belirtir. a) bendi bu ilkeyi hükümsüz kılma amacına sahip değildir. Talepte bulunulan Devletin zamanaşımı sınırları son bulduktan sonra bir alacağına dair yardım sağlama bu nedenle ilgili talep için uygulanabilir olan zaman sınırlarının talepte bulunan Devlette son bulmamış olması halinde, ilgili Akit Devletin veya diğer Akit Devletin kanunları ve idari uygulaması ile uyumsuz sayılmayacaktır.

34. b) bendi kamu düzenine aykırı tedbirlerin uygulanmasına ilişkin bir sınırlama içerir. 26'ncı Madde uyarınca olduğu gibi (bakınız 26'ncı Madde üzerine Yorumun 19'uncu fıkrası) Devletin kendinsin hayati menfaatlerini etkileyebilecek yardıma ilişkin bir sınırlama belirlenmesi gerekli görülmüştür.

35. c) bendi altında diğer Devlet duruma göre kendi mevzuatı veya idari uygulaması uyarınca mevcut olan tüm makul tahsilat veya koruma tedbirlerini izlemedikçe bir Akit Devlet talebi karşılamakla mükellef değildir.

36. Son olarak d) bendi uyarınca talepte bulunulan Devlet uygulamada ortaya çıkabilecek durumlar için de, örneğin talepte bulunan Devletin alacağın tahsilatında ortaya çıkan masraflar alacağın tutarını aşacak ise talebi reddedebilir.

37. Bazı Devletler fıkraya Vergi Konularında Karşılıklı İdari Yardım Yardımlaşma Anlaşması, ortak Avrupa Konseyi – OECD Çok Taraflı Sözleşmesi'nde hali hazırda bulunan ve hakkında yardım talebinde bulunulan vergilerin genel olarak kabul edilen vergilendirme ilkelerine aykırı konulduğunun düşünülmesi halinde bir Devletin yardımda bulunmamasını sağlayacak bir diğer sınırlama eklemek isteyebilirler.

DİPLOMATİK TEMSİLCİLER VE KONSOLOSLUK MEMURLARI İLE İLGİLİ MADDE 28'E İLİŞKİN YORUM

1. Hükmün amacı, çifte vergilendirme anlaşması hükümleri altında diplomatik misyon üyelerinin ve konsolosluk memurlarının uluslararası mevzuat veya özel uluslararası anlaşmalar gereğince hak sahibi olduklarına nazaran daha olumsuz muamele görmemesini temin etmektir.

2. Bir çifte vergilendirmeyi önleme anlaşması hükümlerinin ve uluslararası hukukun genel kurallarının avantajıyla veya özel bir uluslararası anlaşma gereğince verilen diplomatik ve konsoloslukla ilgili imtiyazların eş zamanlı uygulaması belirli hallerde; aksi durumda her iki Akit Devlette de ödenecek olan vergiyi kaldırma sonucunu doğurabilir. Bir örnekleme olarak, A Devleti tarafından B Devletine atanmış ve A Devletindeki kaynaklardan gayrimaddi hal bedelleri veya temettüler elde eden bir diplomatik temsilcinin uluslararası mevzuat nedeniyle bu gelire ilişkin olarak B Devletinde vergiye tabi olmayacağı ve aynı zamanda iki Devlet arasındaki çift taraflı anlaşmanın hükümlerine bağlı olarak B Devletinin mukimi sıfatıyla A Devletinde gelire konan vergiden muafiyete veya indirim hakkına sahip olabileceği ifade edilebilir. Amaçlanmamış olan vergi indirimlerinden kaçınmak amacıyla Akit Devletler, çift taraflı olarak aşağıdaki cümleler üzerine tasarlanabilecek ilave bir hüküm benimsemekte serbesttir:

> Gelir veya sermaye; uluslararası hukukun genel kuralları veya özel uluslararası anlaşmaların hükümleri gereğince, diplomatik misyon üyelerine ve konsolosluk memurlarına verilen mali imtiyazlar, nedeniyle vergileme hakkı, bu kişiler kabul eden Devlette vergiye tabi olmadığı ölçüde gönderen Devlette saklı tutulacaktır.

3. Birçok OECD üye ülkesinde iç mevzuat, vergileme amaçları için, diplomatik misyon üyelerinin ve konsolosluk memurlarının, yurt dışındayken, kendilerini gönderen Devletin mukimi sayılacağı yönünde hükümler içermektedir. Bu tür hükümlerin dahili olarak geçerli olduğu üye ülkeler arasındaki çift taraflı ilişkilerde Anlaşmanın amaçları bakımından gönderen Devleti, Akit Devletlerin diplomatik misyon üyelerinin ve konsolosluk memurlarının mukimi olduğu Devlet olarak belirleyen belirli kuralları Anlaşmaya dahil ederek daha çok adım atılabilir. Burada önerilen özel hüküm aşağıdaki şekilde tasarlanabilir:

> Madde 4'ün hükümlerine bağlı olmaksızın, bir Akit Devletin diplomatik misyon üyesi veya konsolosluk memuru olup diğer Akit Devlette veya üçüncü bir Devlette bulunan bir kişi, Anlaşma amaçları bakımından aşağıdaki durumlarda, kendisini gönderen Devletin mukimi sayılacaktır:
>
> a) Uluslararası mevzuat uyarınca, kendisini kabul eden Devlette, bu Devlet dışındaki kaynaklardan elde edilen gelir veya bu Devlet dışında bulunan sermaye dolayısıyla vergiye tabi değil ise, ve
>
> b) Kendisini gönderen Devlette toplam geliri veya sermaye üzerindeki vergiye ilişkin olarak bu Devletin mukimleri ile aynı mükellefiyetler ile yükümlü ise.

4. 4'üncü Maddenin 1'inci fıkrası nedeniyle bir Akit Devlete atanan üçüncü bir Devletin diplomatik misyon üyeleri ve konsolosluk memurları, kendilerini kabul eden Devlette sadece sınırlı vergilendirmeye tabi iseler, o Devletin mukimleri olarak sayılmaz (bakınız 4'üncü Madde üzerine Yorumun 8'inci fıkrası). Bu husus, genelde mutabakat ya da anlaşma veya organizasyonun kurucu anlaşması uyarınca veya organizasyon ile kurulmuş olduğu Devlet arasındaki bir anlaşma gereğince belirli mali imtiyazlardan faydalandıklarından, bir Akit Devlette kurulmuş olan uluslararası organizasyonlar ve görevlileri için de geçerlidir. Bu soruna açık bir şekilde çözüm getirmek veya arzu edilmeyen vergi indirimlerini önlemek isteyen Akit Devletler bu Maddeye aşağıdaki hükmü ekleyebilirler.

> Anlaşma bir Akit Devlette bulunan ve gelir veya sermaye üzerinden alınan vergiler dolayısıyla her iki Akit Devlette de mukim olarak ele alınmayan uluslararası organizasyonlar, bunlarla ilgili organları veya resmi görevlileri ile üçüncü bir Devletin bir diplomatik misyon üyeleri veya konsolosluk memurları için uygulanmayacaktır.

Bu; sadece oradaki kaynaklardan elde ettikleri gelir dolayısıyla bir Akit Devlette yükümlü olan uluslararası organizasyonların, organların veya resmi görevlilerin Anlaşmadan faydalanmamasını ifade etmektedir.

5. Her ne kadar fahri konsolosluk resmi görevlileri uluslararası hukukun genel kuralları uyarınca hak sahibi oldukları herhangi bir imtiyazı Maddenin hükümlerinden elde edemese de (genelde sadece gönderen Devlet adına fahri konsolosların sahip olduğu gider karşılığı olarak alınan ödemeler için vergi muafiyeti bulunmaktadır) Akit Devletler çift taraflı anlaşma ile fahri konsolosluk yetkililerini Maddenin uygulanmasından açıkça hariç tutmakta serbesttir.

ANLAŞMANIN ÜLKESEL GENİŞLEMESİ İLE İLGİLİ MADDE 29'A İLİŞKİN YORUM

1. Belirli çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları, kendilerinin hangi topraklar için uygulanacağını belirtmektedir. Bazıları ise aynı zamanda, hükümlerinin diğer topraklar yönünden de genişletilebileceğini öngörmekte ve bunun ne zaman ve nasıl yapılabileceğini tanımlamaktadır. Bu tür bir ibare, deniz aşırı bölgelere sahip olan veya özellikle genişletmenin notaların değişimi ile gerçekleştirilebileceğini kabul ettiği için diğer Devletlerin veya ülkelerin uluslararası ilişkilerinden sorumlu olan Devletlere yönelik özel bir öneme sahiptir. Bu husus, Anlaşma hükümlerinin bir Akit Devletin, özel hüküm ile Anlaşma uygulanmasından hariç tutulmuş topraklarının bir kısmına genişletilmesi söz konusu olduğunda da önemlidir. Genişlemenin Devletlerin anayasal prosedürü uyarınca diğer bir şekilde de gerçekleştirilebileceğini belirten Madde, söz konusu hükümden etkilenen tüm OECD üye ülkelerinin anayasal bakış açısınca kabul edilebilir bir şekilde tasarlanmıştır. Bir anlaşmanın herhangi Devlet veya topraklar yönünde genişletilmesi için tek ön koşul, devletlerin anlaşmanın uygulandığı vergilere önemli ölçüde benzeyen vergiler koymaları gerekmesidir.

2. Madde, Anlaşmanın bütün olarak veya gerekli değişiklikler ile genişletilebileceğini, genişlemenin Akit Devletler arasında kararlaştırılacak tarih itibariyle ve mutabık kalınan koşullara tabi olarak geçerli olacağını ve son olarak Akit Devletler tarafından aksi kararlaştırılmadıkça, Anlaşmanın feshinin, genişlemenin kapsamına aldığı herhangi Devlet veya topraklara uygulanmasını otomatik olarak yürürlükten kaldırdığını belirtmektedir.

ANLAŞMANIN YÜRÜRLÜĞE GİRMESİ VE YÜRÜRLÜKTEN KALKMASI İLE İLGİLİ MADDE 30 VE 31'E İLİŞKİN YORUM

1. Yürürlüğe giriş, tasdik ve fesih prosedürü üzerine mevcut hükümler çift taraflı anlaşmalar için tasarlanmıştır, ve uluslararası anlaşmalarda genelde bulunan kurallara karşılık gelmektedir.

2. Bazı Akit Devletler, 30'uncu Maddenin ilk fıkrasında, tasdike onay vermesi gereken makamları belirten ilave hükme ihtiyaç duyabilir. Diğer Akit Devletler; Anlaşmanın her bir Devletin bu tür yürürlüğe girmenin gerektirdiği prosedürlerin tamamladığını teyit eden nota değişimi sonrasında yürürlüğe girmesinin gerçekleştiğini Maddenin belirtmesi gerektiği üzerinde mutabık kalabileceklerdir.

3. Anlaşmanın; tasdik belgelerinin değişiminden sonra veya her bir Devletin bu tür yürürlüğe girmenin gerektirdiği prosedürleri tamamladığının doğrulanmasının ardından belirli bir süre geçtikten sonra yürürlüğe girecek olmasının kararlaştırılması ise, Akit Devletlerin tercihine bırakılmıştır.

4. Anlaşmanın geçerli olacağı veya geçerliliğinin son bulacağı tarihe dair hiçbir hüküm tasarlanmamıştır, çünkü bu gibi hükümler geniş ölçüde ilgili Akit Devletlerin iç mevzuatlarına bağlı olacaktır. Bazı Devletler vergiyi mevcut yılda alınan gelir üzerinden diğerleri ise, önceki yılda alınan gelir üzerinden tahakkuk ettirmekte ve takvim yılından farklı bir mali yıla sahip olmaktadırlar. Ayrıca, bazı anlaşmalar; kaynakta kesinti yoluyla alınan vergilere ilişkin uygulama veya yürürlükten kalkma için, tahakkuk yoluyla alınan vergilere dair geçerli olan tarihten farklı bir tarih öngörmektedir.

5. Anlaşmanın en azından belirli bir süre yürürlükte kalacak olmasının faydalı olması nedeniyle, yürürlüğe ilişkin Madde, fesih bildiriminin sadece çift taraflı anlaşma ile saptanacak belirli bir yıl sonrasında verilebileceğini öngörmektedir. Süresi içerisinde bu tür bir bildirimin verilebileceği en erken yılın tespiti veya tersine böyle bir yılın saptanmamasının kararlaştırılması Akit Devletlerin tercihine bırakılmıştır.

OECD DIŞI EKONOMİLERİN OECD MODEL VERGİ ANLAŞMASI İLE İLGİLİ POZİSYONLARI

GİRİŞ

1. 1991 yılında Mali İşler Komitesi, değiştirilebilir bir Model Vergi Sözleşmesi kavramını benimsediğinde Model Vergi Sözleşmesinin etkisinin OECD üye ülkelerinin ötesine genişlemesi nedeniyle Model Vergi Sözleşmesinin güncellenmesinde kullanılacak devam eden sürecin OECD dışı ekonomilerin girdisinden faydalanacak şekilde genişletilmesi gerektiği de kararlaştırmıştır.

2. Bu karara göre Mali İşler Komitesi 1996 yılında üye ülkelerin ve bazı OECD dışı ekonomilerin uzmanlarının vergi sözleşmelerinin müzakeresi, uygulanması ve yorumlanması ile ilgili hususları tartışmasına imkan verecek yıllık toplantılar organize etmeye karar vermiştir. OECD dışı ekonomilerin içeriğini kabul etmeme haklarını kullandıklarında kendilerini sadece Model Vergi Sözleşmesinin gelişimi ile ilişkilendirmeleri beklendiğinin bilinmesiyle Komite bu ekonomilerin üye ülkeler gibi bir Maddenin metni veya yorumda verilen bir yorum ile hem fikir olmadıkları alanları tanımlama olasılığına sahip olduklarına da karar vermiştir.

3. Bu durum Modelin Maddeleri ve ilgili Yorumları hakkında bir çok OECD dışı ekonominin pozisyonunu gösteren bu bölümün Model Vergi Anlaşmasına dahil edilmesine neden olmuştur. Bu dokümanın katılımcı ekonomilerin görüşlerindeki değişiklikleri yansıtmak üzere Model Vergi Anlaşmasının geri kalanı gibi periyodik olarak güncellenmesi amaçlanmıştır.

4. Bu bölüm aşağıdaki OECD dışı ekonomilerin Model Vergi Sözleşmesi hakkındaki pozisyonlarını yansıtır:

Arnavutluk	Arjantin	Ermenistan
Azerbaycan	Beyaz Rusya	Brezilya
Bulgaristan	Kolombiya	Hırvatistan
Kongo Demokratik Cumhuriyeti	Gabon	Gürcistan
Hong Kong, Çin	Hindistan	Endonezya
Fildişi Sahili	Kazakistan	Letonya
Litvanya	Malezya	Fas
Çin Halk Cumhuriyeti	Filipinler	Romanya
Rusya	Sırbistan	Singapur
Güney Afrika	Tayland	Tunus
Ukrayna	Birleşik Arap Emirlikleri	Vietnam

5. Bu ekonomiler genelde Model Vergi Anlaşmasının Maddelerinin metni ve Yorumda ileri sürülen yorumlamalar ile hemfikirken her bir ekonomi için bazı anlaşmazlık alanları bulunmaktadır. Model Vergi Anlaşmasının her bir Maddesi için bu bölümde sunulan pozisyonlar bir ekonominin Maddenin metni ve Maddeye[1] ilişkin Yorum kısmında verilen bir yorum ile

1 Endonezya ve Çin Halk Cumhuriyeti diğer ülkeler ile müzakereler sırasında bu bölümde belirtilen pozisyonlarına bağlı olmayacaklarını açıkça netleştirmek ister.

nerede hemfikir olmadığını gösterir. Üye ülkelerin gözlemleri ve çekincelerinde olduğu gibi bir ekonominin bir Maddenin metnini özellikle ilgili hükümler Yorumda alternatif olarak sunulmuş ise Madde ile çatışmayan hükümler ile tamamlamak isteyeceği veya Yorum ile çatışmayan bir yorum ileri sürmek isteyeceği durumlara gönderme yapılmamıştır.

1'İNCİ MADDE İLE İLGİLİ POZİSYONLAR (KAPSANAN KİŞİLER) VE YORUMU

Madde ile ilgili Pozisyonlar

1. *Filipinler* iç mevzuatı uyarınca vatandaşlarını vergilendirme hakkını saklı tutar.

2. *Brezilya*, mevzuatına göre ortaklıklar tüzel kişilik sayıldığından Anlaşma kapsamını ortaklıklara genişletme hakkını saklı tutar.

Yorum ile ilgili Pozisyonlar

3. *Gabon, Hindistan, Fildişi Sahili, Fas* ve *Tunus* bir ortaklık bir vergi sözleşmesinin menfaatlerine karşı engellenirse üyelerinin mukimi oldukları Devlet tarafından yapılan vergi sözleşmelerinin avantajlarına hak sahibi olduğunu belirten 1'inci Madde ile ilgili Yorumun 5 ve 6'ncı fıkralarında ileri sürülen yorumla hemfikir değildir (Hindistan durumunda, 4'üncü Madde ile ilgili Yorumun 8.8'inci paragrafında karşılık gelen yorum). Bu sonucun belirli bir noktaya kadar sadece bu hususiaki hükümlerin ortaklıklarının bulunduğu Devlet tarafından yapılan sözleşmeye dahil edilmesi durumunda mümkün olduğuna inanırlar.

4. *Arjantin*, Anlaşma Model Vergi Sözleşmesinin 1'inci Maddesi ile ilgili Yorumda ve ilgili hükümlere ilişkin Yorumlarda dahil edilmiş ortaklıklara uygulanmasına ilişkin sonuçların sadece belirli bir vergi anlaşmasında açıkça teyit edilmesi halinde veya 25'inci Maddenin 3'üncü fıkrasında öngörüldüğü gibi yetkili makamlar arasındaki karşılıklı anlaşma sonucunda dikkate alınması gerektiğini düşünür.

2'NCİ MADDE İLE İLGİLİ POZİSYONLAR (KAPSANAN VERGİLER) VE YORUMU

Madde ile ilgili Pozisyonlar

1'inci Fıkra

1. Sözleşmede "sermaye" ve "menkul varlık" terimleri bulunduğunda *Beyaz Rusya* iç mevzuatında mevcut olmayan bu terimleri sırasıyla "varlık" ve "gayrimenkul varlık haricindeki varlık" ile değiştirme hakkını saklı tutar.

2. *Brezilya* 1'inci fıkranın Anlaşma siyasi alt birim veya mahalli idare vergileri için geçerli olması gerektiğini belirten kısmı hakkında ve "nasıl konulduklarına bakılmaksızın" olarak belirtilen fıkranın son kısmı hakkında pozisyonunu saklı tutar.

2.1 *Arjantin* ve *Kolombiya* 1'inci fıkraya siyasi alt birimler veya mahalli idareler adına konulan vergileri dahil etmeme hakkını saklı tutar.

3. Sermaye üzerinden alınan vergiye sahip olmadıklarından *Brezilya, Endonezya, Malezya* ve *Singapur* 1'inci fıkrada böyle bir vergiye herhangi bir atfı dahil etmeme hakkını saklı tutar.

4. *Romanya* idari-bölgesel birimler adına konulan vergileri dahil etme hakkını saklı tutar.

5. *Güney Afrika* 1'inci fıkranın Anlaşmanın mahalli idarelerin vergileri için geçerli olması gerektiğini belirten kısmı hakkında pozisyonunu saklı tutar.

5.1 *Gürcistan* idari-bölgesel birimler ve mahalli özerk idareler adına konulan vergileri dahil etme hakkını saklı tutar.

5.2 *Kolombiya*, Anlaşmanın uygulanmasını ilgili mali yılda her iki Akit Devletin aynı sermaye veya aynı sermaye öğeleri üzerine vergiler koyması ölçüsünde sermaye üzerindeki vergiler ile sınırlandırma hakkını saklı tutar.

2'nci Fıkra

6. *Brezilya* sözleşmelerinde anayasal mevzuatı uygunbir gelir vergisi tanımını kullanmak ister. Bu yüzden sözleşmelerine 2'nci fıkrayı dahil etmeme hakkını saklı tutar.

7. *Ermenistan, Letonya, Litvanya, Romanya* ve *Tunus* "kuruluşlar tarafından ödenen maaşların toplam miktarı üzerinden alınan vergilerin" gelir üzerine vergiler olarak görülmemesi gerektiği görüşüne sahiptir ve bu nedenle bu kelimeleri 2'nci fıkraya dahil etmeme hakkını saklı tutarlar.

8. *Ukrayna* 2'nci fıkranın Anlaşma sermaye kazancı üzerinden alınan vergiler için geçerli olacağını belirten kısmı ile ilgili pozisyonunu saklı tutar.

3'ÜNCÜ MADDE İLE İLGİLİ POZİSYONLAR (GENEL TANIMLAR) VE YORUMU

Madde ile ilgili Pozisyonlar

1. "Şirket" tanımına ilişkin olarak, *Arnavutluk* ve *Beyaz Rusya* iç mevzuatlarında mevcut olmayan " hükmi şahıs" kavramını "vergi amaçları için ayrı bir kişilik olarak ele alınan herhangi bir tüzel kişi veya kişilik " ile değiştirme hakkını saklı tutar.

2. [Kaldırılmıştır]

3. "Ulusal" kelimesinin tanımına ilişkin olarak, *Arnavutluk, Romanya* ve *Rusya* " uyruk" terimi hukukları altında "vatandaşlık" anlamına gelmediğinden " uyruk" terimini "vatandaşlık" terimi ile değiştirme hakkını saklı tutar.

4. *Bulgaristan* ikili müzakerelerde Maddenin 1'inci fıkrasının h) bendinde "işletme" ve "içerir" kelimeleri arasına "aynı zamanda" kelimesinin dahil edilmesini teklif etme hakkını saklı tutar.

4.1 *Arjantin*, *Azerbaycan*, *Brezilya*, *Litvanya* ve *Singapur* 3'üncü Maddenin 1'inci fıkrasında "teşebbüs" ve "işletme" tanımlarını dahil etmeme hakkını saklı tutar, çünkü serbest meslek faaliyetlerinin vergilendirilmesine ilişkin bir madde dahil etme hakkını saklı tutarlar.

5. "Uluslararası trafik"in tanımına ilişkin olarak, *Bulgaristan* ve *Hırvatistan* çift taraflı sözleşmelerde tanımın kapsamını karayolu ve demiryolu taşımacılığını kapsayacak şekilde genişletme hakkını saklı tutar.

6. *Sırbistan* "uluslararası trafik" tanımının kapsamını çift taraflı sözleşmelerde karayolu taşımacılığını kapsayacak şekilde genişletme hakkını saklı tutar.

7. *Tayland* "kişi" tanımında her bir Akit Devlette yürürlükte olan vergi hukuku kapsamında vergilendirilebilir birim olarak ele alınan herhangi bir kişiliği dahil etme hakkını saklı tutar.

8. *Hindistan* ve *Güney Afrika* "kişi" tanımına sadece ilgili Akit Devletlerde yürürlükte olan vergi hukuku altında vergilendirilebilir birim olarak ele alınan kuruluşları dahil etme hakkını saklı tutar.

9. *Hindistan* "vergi" ve "mali yıl" tanımlarını dahil etme hakkını saklı tutar.

10. *Kolombiya* ve *Hong Kong* 1'inci fıkranın e) bendindeki "uluslararası trafik" tanımından "etkin yönetim yeri bir Akit Devlette bulunan bir teşebbüs tarafından işletilir" ifadesini çıkarma hakkını saklı tutar.

11. *Hong Kong, Çin* 1'inci fıkranın g) bendindeki "ulusal" tanımına ilişkin pozisyonunu saklı tutar, çünkü Hong Kong, Çin egemen devlet değildir. 4, 19, 24 ve 25'inci Maddelerde "ulusal" terimi bulunduğunda Hong Kong, Çin "oturma izni" ve "şirketleşmiş veya kurulmuş" kavramlarına dayanarak alternatif hükümler kullanma hakkını saklı tutar.

4'ÜNCÜ MADDE İLE İLGİLİ POZİSYONLAR (MUKİM) VE YORUMU

Madde ile ilgili Pozisyonlar

1'inci Fıkra

1. *Arnavutluk*, *Ermenistan*, *Azerbaycan*, *Beyaz Rusya*, *Bulgaristan*, *Kolombiya*, *Endonezya*, *Letonya*, *Litvanya*, *Rusya*, *Tayland*, *Ukrayna* ve *Vietnam* 1'inci fıkraya kuruluş yeri veya benzer bir kriteri (Beyaz Rusya ve Vietnam için tescil) dahil etme hakkını saklı tutar.

2. *Birleşik Arap Emirlikleri* çift taraflı sözleşmelerinde kendi mukimlik tanımını benimseme ve 4'üncü Maddeyi izlememe hakkını saklı tutar.

2.1 *Hong Kong, Çin* çift taraflı anlaşmalarında "mukim" tanımını değiştirme hakkını saklı tutar, çünkü egemen devlet değildir ve bölgesel bazda vergilendirme yapar.

3. *Brezilya* diplomatik kadronun pozisyonu iç mevzuatı altında ele alındığından sözleşmelerinde 1'inci fıkranın 2'nci cümlesini dahil etmeme hakkını saklı tutar.

3.1 *Malezya* ve *Singapur* anlaşmalarında 1'inci fıkranın ikinci cümlesini dahil etmeme hakkını saklı tutar.

4. *Hindistan* ve *Rusya* hukuki ve vergisel özellikleri göz önüne alındığında ortaklıklarının ilgili ülkelerinin mukimleri olarak dikkate alınması gerektiğini belirtmek amacıyla vergi sözleşmelerinde Maddeyi değiştirme hakkını saklı tutar.

4.1 *Gabon*, *Fildişi Sahili, Fas* ve *Tunus* bir ortaklığın borçlandığı vergi ortakların kişisel özelliklerine göre tespit edilirse bu ortakların ilgili ortaklıktan "sağlanan" gelire ilişkin olarak mukimi oldukları Devletler tarafından yapılan vergi sözleşmelerinin menfaatlerinde hak sahibi olduğu genel ilkesi ile hemfikir değildir. İç hukukları kapsamında, bir ortaklık ilgili vergi teknik olarak ortaklardan tahsil edilmesine veya Fas durumunda büyük ortaktan tahsil edilmesine rağmen vergi yükümlüsü sayılır; bu nedenle Gabon, Fildişi Sahili, Fas ve Tunus hukuki ve vergisel özellikleri dikkate alındığında ortaklıklarının ülkelerinin mukimleri olarak dikkate alınması gerektiğini belirtmek amacıyla vergi sözleşmelerinde Maddeyi değiştirme hakkını saklı tutar.

3'üncü Fıkra

5. *Ermenistan, Bulgaristan, Rusya, Tayland* ve *Vietnam* kuruluş yerini (Vietnam için tescil) 3'üncü fıkra için deneme olarak kullanma hakkını saklı tutar.

6. *Azerbaycan* 3'üncü fıkrada bir kişinin ikametini belirleme kriteri olarak "tescil (şirketleşme)" veya "etkin yönetim yeri" ni kullanma hakkını saklı tutar.

7. *Arjantin* şirketleşme yeri denemesini bir şirketin ikametgahını belirlemek için kullanma ve bunun yapılmaması halinde Anlaşma altında çift mukimliği olan şirketlerin menfaatlerini reddetme hakkını saklı tutar.

8. *Hindistan, Kazakistan* ve *Singapur* etkin yönetim yerinin bulunduğu Devlet belirlenemiyorsa bir birey haricinde çift mukimliği olan kişi durumunda ikamet edilen ülkenin belirlenmesi için bir karşılıklı anlaşma prosedürüne atıfta bulunacak bir hüküm dahil etme hakkını saklı tutar.

8.1 *Bulgaristan* yasal statünün ortaya çıktığı Devlete atıfta bulunacak ve bu Devlet belirlenemiyorsa ve bir birey ve bir şirket haricinde çifte mukim olan bir kişi durumunda ikamet edilen ülkenin belirlenmesi için karşılıklı anlaşma prosedürüne atıfta bulunacak bir hüküm dahil etme hakkını saklı tutar, ve bu gibi bir anlaşma bulunmadığında Anlaşma kapsamındaki menfaatlerin bu kişiye sağlanmasını reddedecektir.

8.2 *Kolombiya* Anlaşma ile ilgili menfaatlerin bireyler haricinde çift taraflı mukim kişilere sağlanmasını reddetme hakkını saklı tutar.

Yorum ile ilgili Pozisyonlar

2'nci Fıkra

9. *Vietnam*'ın görüşüne göre, Yorumun 14 ve 15'inci paragraflarında ifade edilen kişisel ilişkiler ve ekonomik ilişkiler ayrılmalıdır ve birine diğerine göre öncelik tanınmalıdır. Vietnam için ekonomik ilişkiler, özellikle istihdamın gerçekleştirildiği ülkenin kriteri çifte mukim olan bir kişi durumunda anlaşma amaçlarına ilişkin olarak ikamet edilen ülkeyi belirlemek için daha önemlidir.

9.1 *Gabon* durumunda, Yorumun 13, 14 ve 15'inci paragraflarında kullanılan "ve ekonomik ilişkiler" ifadesi muğlak olduğundan bu iki ilişki türü ayırt edilmelidir ve biri diğerine göre önceliğe sahip olabilir. Bu nedenle bir bireyin ikamet ettiği Devleti belirlemek amacıyla istihdamın gerçekleştirildiği Devlet kişisel ilişkilerden üstün olmalıdır.

9.2 *Kazakistan* d) bendini "d) bireyin durumu işbu fıkranın a)-c) bentleri nedeniyle belirlenemiyorsa Akit Devletlerin yetkili makamları sorunu karşılıklı anlaşma ile çözümleyecektir" ile değiştirme hakkını saklı tutar.

9.3 *Endonezya* bir kişinin çifte mukimliğinin dikkate alınmasında ekonomik ilişkilerin kişisel ilişkilere göre önceliğe sahip olması gerektiği görüşündedir.

9.4 *Singapur* d) bendini "d) diğer durumlarda, Akit Devletlerin yetkili makamları sorunu karşılıklı anlaşma ile çözümleyecektir" ile değiştirme hakkını saklı tutar.

3'üncü Fıkra

10. *Arjantin*, *Ermenistan*, *Bulgaristan*, *Rusya*, *Ukrayna* ve *Vietnam* tarafından "etkin yönetim yeri" teriminin yorumlanması baskın gelen kontrolün nerede gerçekleştirildiğine bakılmaksızın tatbiki günlük yönetimdir.

11. *Hindistan*, etkin yönetim yerinin kuruluşun işlerinin bir bütün olarak gerçekleştirilmesi için gerekli olan ana yönetimin gerçekleştirildiği ve ticari kararların verildiği yer olduğuna dair 24'üncü paragrafta verilen yoruma bağlı kalmaz. Kişiliğin ana ve önemli faaliyetinin gerçekleştirildiği yerin aynı zamanda etkin yönetim yerini belirlerken dikkate alınması gerektiği görüşündedir.

12. *Brezilya* Yorumun 24'üncü paragrafında verilen yoruma bağlı kalmaz, çünkü bu gibi bir tanımın iç mevzuat ve ulusal mahkeme kararları ile ele alınacak bir husus olduğunu düşünür.

5'İNCİ MADDE İLE İLGİLİ POZİSYONLAR (İŞYERİ) VE YORUMU

Madde ile ilgili Pozisyonlar

1. Model Anlaşma hükümlerinin bir Akit Devlette deniz yatağının keşfi veya kullanımı, abanı ve doğal kaynakları ile bağlantılı olarak açık denizde gerçekleştirilen faaliyetlere uygulanmasındaki özel problemler dikkate alındığında *Letonya* özel bir Maddeye bu gibi faaliyetler ile ilgili hükümler koyma hakkını saklı tutar.

2'nci Fıkra

2. 2'nci fıkrada doğal kaynakların "çıkarılmasına" ilaveten, *Arjantin*, *Brezilya*, *Gabon*, *Fildişi Sahili*, *Fas*, *Filipinler*, *Rusya*, *Tayland*, *Tunus* ve *Birleşik Arap Emirlikleri* bu gibi kaynaklar "için keşif" e atıfta bulunma hakkını saklı tutar.

2.1 Endonezya 2'nci fıkraya doğal kaynakların keşfini ve kullanılmasını ve doğal kaynakların keşfi ve kullanımı için kullanılan bir sondaj kulesini veya çalışma gemisini ekleme hakkını saklı tutar.

2.2 *Kolombiya* 2f) bendindeki "çıkarma" kelimelerini "keşfi veya kullanımı ile ilgili" kelimeleri ile değiştirme hakkını saklı tutar.

3. *Hindistan* ve *Endonezya* 2'nci fıkraya bir satış mağazasını ve bir çiftliği, ekim alanı veya tarımsal, ormanla, ekimle ilgili veya diğer faaliyetlerin gerçekleştirildiği diğer yeri kapsayacak ilave bentler ekleme hakkını saklı tutar.

4. *Hindistan, Endonezya, Tayland* ve *Vietnam* 2'nci fıkraya diğerleri için depolama tesisi temin eden bir kişiye ilişkin olarak bir depoyu kapsayacak ilave bir bent ekleme hakkını saklı tutar.

5. *Ermenistan* ve *Ukrayna* 2'nci fıkraya doğal kaynakların keşfi için bir kurulumu veya yapıyı ve malların satışı için kullanılan bir depoyu veya diğer yapıyı kapsayacak ilave bir bent ekleme hakkını saklı tutar.

6. *Gabon* ve *Vietnam* 2'nci fıkraya doğal kaynakların keşfi için kullanılan bir kurulum yapısını veya ekipmanı kapsayacak ilave bir bent ekleme hakkını saklı tutar.

6.1 *Arjantin, Gabon* ve *Fildişi Sahilleri* 2'nci fıkraya balıkçılık faaliyetlerinin gerçekleştirildiği yerleri kapsayacak bir ilave bent ekleme hakkını saklı tutar.

6.2 *Kazakistan* 2'nci fıkraya doğal kaynakların keşfi için bir kuyuyu, bir kurulumu ve bir yapıyı kapsayacak ilave bir bent ekleme hakkını saklı tutar.

6.3 *Azerbaycan* 2'nci fıkraya doğal kaynakların keşfi için kullanılan bir kurulumu, yapıyı veya gemiyi kapsayan ilave bir bent ekleme hakkını saklı tutar.

3'üncü Fıkra

7. *Arjantin* 3'üncü fıkra ile ilgili pozisyonunu saklı tutar ve üç aydan fazla süren herhangi bir sahanın veya yapının, tertibatın veya kurulum projesinin iş yeri olarak görülmesi gerektiğini düşünür.

8. *Ermenistan, Brezilya, Kolombiya, Gürcistan, Tayland* ve *Vietnam* altı aydan fazla süren herhangi bir sahanın veya yapının, tertibatın veya kurulum projesinin iş yeri olarak görülmesi gerektiğini düşündüklerinden 3'üncü fıkra ile ilgili pozisyonlarını saklı tutar.

9. *Arnavutluk, Demokratik Kongo Cumhuriyeti* ve *Hong Kong, Çin* 3'üncü fıkra ile ilgili pozisyonlarını saklı tutar ve herhangi bir inşaat sahasının, inşaatın, tertibatın veya kurulum projesinin veya bunlarla ilgili bir denetim veya danışmanlık faaliyetinin ilgili saha, proje veya faaliyet altı aydan fazla sürerse bir iş yeri oluşturduğunu düşünür.

9.1 *Sırbistan* herhangi bir inşaat sahasını, inşaatı, tertibatı veya kurulum projesini veya bunlarla ilgili bir denetim veya danışmanlık faaliyetini ilgili saha, proje veya faaliyet on iki aydan fazla sürerse ise iş yeri oluşturduğunu kabul ederek muamele etme hakkını saklı tutar.

10. *Bulgaristan, Gabon, Fildişi Sahili, Malezya, Fas, Çin Halk Cumhuriyeti, Güney Afrika* ve *Tunus* bir sahanın veya inşaatın, tertibatın veya kurulum projesinin 3'üncü fıkra altında iş yeri olarak görüleceği süreyi müzakere etme haklarını saklı tutar.

11. *Arjantin, Malezya, Çin Halk Cumhuriyeti, Singapur, Güney Afrika, Tayland* ve *Vietnam* bir teşebbüsü ilgili teşebbüs 3'üncü fıkra altında bir iş yeri oluşturan bir saha veya inşaat, tertibat veya kurulum projesi ile bağlantılı olarak denetim faaliyetleri gerçekleştiriyorsa iş yerine sahip olarak ele alma hakkını saklı tutar (Malezya durumunda, bu iş yeri için süre ayrı olarak müzakere edilir).

11.1 *Hindistan* ve *Endonezya* "inşaat veya kurulum projesi" ifadesini "inşaat, kurulum veya tertibat projesi veya bunlarla ilgili denetim faaliyetleri" ifadesi ile değiştirme hakkını ve bir iş yeri olarak görülmesi için bunların sürmesi gereken süreyi müzakere etme hakkını saklı tutar.

12. *Arjantin* bir teşebbüsü ilgili teşebbüs bu amaçla teşebbüste çalışan çalışanlar veya diğer personel yoluyla danışmanlık hizmetleri dahil hizmetler sağlıyorsa ancak bu yapıdaki faaliyetler ülkede ilgili mali yılda başlayan veya son bulan herhangi bir on iki aylık dönemde toplamda üç aydan fazla sürüyorsa bir iş yerine sahip olarak muamele etme hakkını saklı tutar.

13. *Gabon*, *Hindistan*, *Endonezya*, *Fildişi Sahili*, *Fas* ve *Tunus* bir teşebbüsü ilgili teşebbüs bu amaçla teşebbüste çalışan çalışanlar veya diğer personel yoluyla danışmanlık hizmetleri dahil hizmetler sağlıyorsa ancak bu gibi faaliyetler aynı proje veya bağlı bir proje için toplam süre müzakere edilecek süreyi aşacak şekilde devam edecekse bir iş yerine sahip olarak muamele etme hakkını saklı tutar.

13.1 *Singapur* bir teşebbüsü ilgili teşebbüs bu amaçla teşebbüste çalışan çalışanlar veya diğer personel yoluyla hizmetler sağlıyorsa ancak çalışanlar veya diğer personel aynı proje veya bağlı bir proje için toplamda müzakere edilecek süreyi aşan bir süre Devlette mevcut olduğunda bir iş yerine sahip olarak muamele etme hakkını saklı tutar.

14. *Arnavutluk*, *Ermenistan*, *Azerbaycan*, *Litvanya*, *Sırbistan*, *Güney Afrika*, *Tayland*, *Vietnam* ve *Hong Kong*, *Çin* bir teşebbüsü ilgili teşebbüs bu amaçla teşebbüste çalışan çalışanlar veya diğer personel yoluyla danışmanlık hizmetleri dahil hizmetler sağlıyorsa ancak bu yapıdaki faaliyetler (aynı veya bağlı bir proje için [Ermenistan durumu haricinde]) ülkede herhangi bir on iki aylık dönemde toplamda altı aydan fazla sürerse iş yerine sahip olarak muamele etme hakkını saklı tutar.

14.1 *Demokratik Kongo Cumhuriyeti*, *Gabon*, *Fildişi Sahili*, *Letonya*, *Fas*, *Güney Afrika* ve *Tunus* bağımsız yapıda profesyonel hizmetler veya diğer faaliyetler gerçekleştiren herhangi bir kişiyi, ilgili kişi Devlette herhangi bir on iki aylık sürede toplamda 183 günü aşan bir süre bulunursa iş yerine sahip olarak sayma hakkını saklı tutar.

14.2 *Litvanya* doğal kaynakların keşfi veya kullanımı ile bağlantılı olarak bir Akit Devlette gerçekleştirilen faaliyetler ile ilgili bir iş yerine ilişkin özel hükümler ekleme hakkını saklı tutar.

14.3 *Arjantin* bir teşebbüsü ilgili teşebbüs ilgili Devlette ilgili mali yılda başlayan veya son bulan herhangi bir on iki aylık dönemde toplamda üç ayı aşan bir süre işe ilişkin sabit bir yere sahip olmaksızın balıkçılık faaliyetleri dahil olmak üzere doğal kaynakların kullanımı veya çıkarılması ile ilgili faaliyetler gerçekleştiriyorsa bir iş yerine sahip olarak muamele etme hakkını saklı tutar.

14.4 *Endonezya* doğal kaynakların keşfi için bir tesisat kurulumu, sondaj kulesi veya gemi müzakere edilen süreden fazla kullanılırsa bir işyerini mevcut olarak sayan bir hüküm ekleme hakkını saklı tutar.

14.5 *Endonezya*, *Birleşik Arap Emirlikleri* ve *Vietnam* doğal kaynakların keşfi ve kullanımı ile ilgili faaliyetlerden elde edilen geliri vergilendirme hakkını saklı tutar.

14.6 *Güney Afrika* bir teşebbüs doğal kaynakların keşfi veya kullanımı ile ilgili faaliyetleri altı aydan fazla gerçekleştirirse bir iş yerini mevcut olarak sayan bir hüküm ekleme hakkını saklı tutar.

14.7 *İsrail* doğal kaynakların keşfi ile bağlantılı faaliyetler için kullanılan bir tesisat kurulumun, sondaj kulesinin veya geminin ilgili faaliyetler ilgili Devlette herhangi bir iki yıllık dönemde toplamda 365 günden fazla sürerse bir Akit Devlette bir iş yeri oluşturuyor olarak ele alınacağına dair bir hüküm ekleme hakkını saklı tutar.

14.8 *Kolombiya* bir teşebbüsü doğal kaynakların keşfi veya kullanımı ile bağlantılı olarak diğer Akit Devlette faaliyetler gerçekleştirdiğinde ve belirli durumlarda hizmetler sunduğunda bir iş yerine sahip olarak sayma hakkını saklı tutar.

4'üncü Fıkra

15. *Arnavutluk, Arjantin, Ermenistan, Azerbaycan, Gabon, Hindistan, Endonezya, Fildişi Sahili, Malezya, Fas, Rusya, Tayland, Tunus, Ukrayna* ve *Vietnam* "teslimat" teriminin a) ve b) bentlerinden silinmesi gerektiğini düşündüklerinden 4'üncü fıkra ile ilgili pozisyonlarını saklı tutar.

16. *Arnavutluk, Arjantin* ve *Tayland* 4 f) bendi ile ilgili pozisyonlarını saklı tutar.

16.1 *Kolombiya* a)-d) bentlerinde ifade edilen faaliyetlerin duruma göre hazırlayıcı veya yardımcı niteliğe sahip olması gerekliliğine tabi olduğunu belirtme hakkını saklı tutar.

16.2 *Demokratik Kongo Cumhuriyeti* d), e) ve f) fıkraları ile ilgili pozisyonunu saklı tutar.

5'inci Fıkra

17. *Arnavutluk, Arjantin, Ermenistan, Azerbaycan, Gabon, Hindistan, Endonezya, Fildişi Sahili, Fas, Rusya, Tayland, Tunus, Ukrayna* ve *Vietnam* bir teşebbüsü ilgili teşebbüs adına hareket eden bir kişi kişinin teşebbüs adına düzenli olarak mal veya ticari mal teslim ettiği bir Akit Devlette alışıldığı şekilde mal veya ticari mal stoku tutuyorsa bir iş yerine sahip olarak muamele etme hakkını saklı tutar.

17.1 *Hindistan, Malezya* ve *Tayland* bir Akit Devletin bir teşebbüsünü bir kişi diğer Akit Devlette teşebbüs için tamamen veya neredeyse eksiksiz olarak sipariş alıyorsa diğer Akit Devlette bir iş yerine sahip olarak muamele etme hakkını saklı tutar.

17.2 *Endonezya* bir teşebbüsü bağımsız temsilci haricinde teşebbüs adına hareket eden bir kişi teşebbüs için teşebbüse ait mallar veya ticari eşya imal ediyor veya işliyorsa bir iş yerine sahip olarak muamele etme hakkını saklı tutar.

6'ncı Fıkra

18. *Arnavutluk, Arjantin, Azerbaycan, Gabon, Fildişi Sahili, Litvanya, Fas, Sırbistan, Tayland, Tunus* ve *Vietnam* faaliyetleri tamamen veya neredeyse eksiksiz olarak tek bir teşebbüs adına gerçekleştiren bir temsilcinin bağımsız bir temsilci olarak düşünülmeyeceğini netleştirme hakkını saklı tutar.

19. *Kolombiya, Gabon, Hindistan, Endonezya, Fildişi Sahili, Fas, Rusya, Tayland, Tunus* ve *Vietnam* bir Akit Devletin, bir sigorta teşebbüsünün reasürans ile ilgili olması haricinde (Hindistan durumu haricinde) diğer devletin toprakları içinde 6'ncı fıkranın geçerli olduğu bağımsız bir temsilci haricinde bir kişi yoluyla prim tahsil ediyorsa veya orada bulunan riskleri sigortalıyorsa diğer Akit Devlette iş yerine sahip olarak sayılacağını belirtme hakkını saklı tutar.

19.1 *Hindistan* faaliyetleri tamamen veya neredeyse eksiksiz olarak tek bir teşebbüs adına faaliyet yapan bir temsilcinin bağımsız bir temsilci olarak düşünülmeyeceğini netleştirme hakkını saklı tutar.

Yorum ile ilgili Pozisyonlar

20. *Arjantin, Hindistan, Fas* ve *Vietnam* Yorumun 18'inci paragrafında bulunan "on iki aylık deneme her bir münferit saha veya proje için geçerlidir" kelimeleri ile hemfikir değildir. Bir yüklenici tarafından işletilen bir dizi ardıl kısa dönemli saha veya projenin ilgili ülkede bir iş yerinin mevcudiyetine neden olacağını düşünürler.

21. *Bulgaristan, Sırbistan ve Singapur* 5'inci Madde ile ilgili Yorumun 33'üncü paragrafına yabancı bir mukim adına bir sözleşmenin tüm öğelerini ve detaylarını olmasa da önemli öğelerini müzakere etmeye yetkili bir kişinin sözleşme yapma yetkisini kullandığının söylenebileceğine dair görüşlerini ekleyeceklerdir.

22. *Bulgaristan* 5'inci Madde ile ilgili Yorumun 17'nci paragrafında verilen yoruma bağlı kalmaz ve açıkça öngörülmemişse bir sahanın veya inşaat projesinin denetiminin bir diğer kişi tarafından gerçekleştirilmesinin Maddenin 3'üncü fıkrasının kapsamına girmediği görüşündedir.

23. *Brezilya* özellikle kendi mevzuatındaki ödemelerin kaynağında vergilendirme ilkesi göz önüne alındığında elektronik ticaret ile ilgili 42.1-42.10'uncu paragraflarında belirtilen yorum ile hemfikir değildir.

24. *Hindistan* 1.1'inci paragrafın üçüncü cümlesine verilen anlama bakılmaksızın vergilerin hesaplanması yöntemi söz konusu olduğu sürece ulusal sistemlerin modelin yeni anlatım biçiminden (örneğin, 14'üncü Maddenin çıkarılması ile) etkilenmediğini dikkate almayı önemli sayar.

25. *Azerbaycan, Hindistan* ve *Malezya* 5.3 (paragrafın ilk kısmı) ve 5.4'üncü (paragrafın ilk kısmı) fıkralarda verilen yorum ile hemfikir değildir; bu örneklerin iş yerleri oluşturuyor olarak da görülebileceği görüşüne sahiplerdir.

25.1 *Arjantin* 5.3'üncü paragrafta verilen yorum ile hemfikir değildir.

25.2 Singapur 5.4'üncü (paragrafın ilk kısmı) paragrafta verilen yorum ile hemfikir değildir ve örneğin bir iş yeri oluşturabileceği görüşüne sahiptir.

26. *Hindistan* 8'inci paragrafta verilen yorum ile hemfikir değildir; maddi veya maddi olmayan varlıkların belirli durumlarda kiraya verenin iş yerini oluşturabileceği görüşüne sahiptir.

26.1 *Arjantin* 8'inci paragrafta verilen yorum ile hemfikir değildir; maddi veya maddi olmayan varlığının kiraladığı veya kiraya verdiği belirli durumlarda, özellikle kiraya veren kurulum sonrasında ekipmanı çalıştırmak için personel temin ettiğinde, kiraya veren için bir iş yeri oluşturabileceği görüşüne sahiptir.

27. *Hindistan* 10'uncu paragrafta verilen yorum ile hemfikir değildir; ICS ekipmanının belirli durumlarda kiraya verenin iş yerini oluşturabileceği görüşüne sahiptir.

28. *Hindistan* Maddenin 2'nci fıkrasının örnekler listesine ilişkin olarak 12 ve 42.25'inci paragraflarda verilen yoruma bağlı kalmaz; örneklerin her zaman olası iş yeri oluşturuyor olarak görülebileceği görüşüne sahiptir.

29. *Hindistan* 23'üncü paragrafta verilen yorum ile hemfikir değildir; hazırlayıcı veya yardımcı yapıdaki faaliyetlerin örnekler listesine bilimsel araştırmayı dahil etmeyecektir.

30. *Hindistan* 25'inci paragrafta verilen yorum ile hemfikir değildir; bir teşebbüs bir ülkede bir ofis kurduğunda (ticari temsilcilik ofisi gibi) ve ilgili ofiste çalışan çalışanlar aslında malların veya hizmetlerin ilgili ülkeye ithali için sözleşmelerin müzakerelerine dahil olduğunda ofisin birçok durumda 5'inci Maddenin 4'üncü fıkrayı kapsamına girmeyeceği görüşüne sahiptir. Müzakerelere dahil olma, sözleşmenin önemli kısımları örneğin malların türü, kalitesi ve miktarı ve teslimat zamanı ve şartları ofis tarafından belirlendiğinde gerçekleşir. Bu faaliyetler yabancı teşebbüsün işletme faaliyetlerinin ayrı ve zaruri bir kısmını oluşturur ve sadece yardımcı veya hazırlayıcı nitelikte faaliyetler değillerdir.

31. *Arjantin* ve *Hindistan* 33'üncü paragrafta verilen yorum ile hemfikir değildir; bir kişinin bir Devlette bir teşebbüs ve bir müşteri arasındaki müzakerelere katılmış olması durumunun belirli durumlarda kişinin ilgili Devlette teşebbüs adına sözleşme yapma yetkisini kullanmış olduğu sonucuna varmak için yeterli olabileceği görüşüne sahiplerdir. Arjantin ve Hindistan yabancı bir mukim adına bir sözleşmenin tüm öğelerini ve detaylarını olmasa da önemli öğelerini müzakere etmeye yetkili bir kişinin sözleşme yapma yetkisini kullandığının söylenebileceği görüşüne de sahiplerdir.

32. *Hindistan* 42'nci paragrafta verilen yorum ile hemfikir değildir; bir Devletin mukimi olan bir şirket (teşebbüs) çok uluslu bir grubun üyesi olduğunda ve diğer Devletin mukimi aynı gruptan bir diğer şirket (teşebbüs adına) imalat veya servis sağlama ile ilgilendiğinde bu durumda 5'inci Maddenin diğer gereklilikleri karşılanmışsa ilk şirketin ikincisinin bir iş yerini oluşturabileceği görüşüne sahiptir.

33. *Hindistan* 42.2'nci paragrafta verilen yorum ile hemfikir değildir; web sitesinin belirli durumlarda bir iş yeri oluşturabileceği görüşüne sahiptir.

34. *Hindistan* 42.3'üncü paragrafta verilen yorum ile hemfikir değildir; duruma bağlı olarak bir teşebbüsün web sitesini belirli bir lokasyondaki belirli bir sunucu üzerinde sunmasından dolayı bir iş yeri elde etmiş sayılabileceği görüşüne sahiptir.

34.1 *Arjantin* bir Devlet tarafından kendi bölgesinde gerçekleştirilen hizmetlerden sağlanan karın vergilendirilmesinin zorunlu olarak optimal vergi anlaşması politikası temsil etmediğine dair 42.13'üncü paragrafta verilen yorum ile hemfikir değildir.

35. *Hindistan* hizmetler sadece kaynak Devlette gerçekleştirilirse bir hizmet iş yerinin oluşturulacağına dair 42.14 ve 42.15'inci paragraflara verilen yorum ile hemfikir değildir. Hizmetlerin sağlanmasının bir hizmet iş yerinin oluşturulması için yeterli olduğu görüşüne sahiptir.

36. *Hindistan* 42.18 ve 42.26'ncı paragraflarda verilen yorum ile hemfikir değildir; hizmetler ilgili Devlet dışından olan mukim olmayanlar tarafından sağlansa da vergilendirme haklarının bir devlette mevcut olabileceği görüşüne sahiptir. Aynı zamanda malların satışlarından olan karlara uygulanabilir olan vergilendirme ilkesinin hizmetlerin sağlanmasından elde edilen gelir için geçerli olmayabileceği görüşüne sahiptir.

37. *Hindistan* sadece hizmetlerden sağlanan karların vergilendirilmesi gerektiğine ve bir Devletin belirli hizmetler için ödenen ücretlerin brüt tutarını vergilendirmesine imkan veren çift taraflı Sözleşmelerde dahil edilmiş olan hükümlerin hizmetlerin vergilendirilmesi için uygun bir yol olmadığına dair 42.19'ncu paragrafta verilen yorum ile hemfikir değildir.

38. *Hindistan* vergilendirmenin bir Devletin bölgesi dışında gerçekleştirilen hizmetleri kapsamaması gerektiğine; vergilendirmenin hizmetler için yapılan ödemelerden ziyade sadece bu hizmetlerden elde edilen karlar için geçerli olması gerektiğine ve bu gibi vergilendirmeye imkan verilmeden önce bir Devlette asgari mevcudiyet seviyesinin olması gerektiğine dair 42.22'nci paragrafta erilen sonuçlar ile hemfikir değildir.

38.1 *Arjantin* 42.18, 42.19 ve 42.22'nci paragraflarda verilen yorum ile tamamen hemfikir değildir.

39. *Hindistan* 42.31'inci paragrafta verilen yorum ile hemfikir değildir; bir Devlette hizmet sağlanması için bir bireyin fiziksel olarak mevcudiyetinin gerekli olmadığı görüşüne sahiptir.

40. *Hindistan* 42.40 ve 42.43'üncü paragraflarda verilen yorum ile hemfikir değildir.

41. *Hindistan* ZCO'nun vergiye tabi tutulmasına ilişkin 42.44'üncü paragrafın 3'üncü örneğinde verilen yorum ile hemfikir değildir.

42. *Brezilya* özellikle mevzuatındaki ödemelerin kaynağında vergilendirme ilkesi göz önüne alındığında hizmetlerin vergilendirilmesi ile ilgili Yorumun 42.11 - 42.48'inci paragraflarında belirtilen yorum ile hemfikir değildir.

43. *Hindistan* bir kaynak ülkenin uzay boşluğunda bir uydunun ayak izinin bir iş yeri olarak ele alınamayacağına dair 5'inci Madde ile ilgili Yorumun 5.5'inci paragrafındaki yorum ile hemfikir değildir. Hindistan bu gibi bir durumda kaynak devletin sadece müşteri tabanını desteklemediği ancak aynı zamanda uydu yayını alımı veya telekomünikasyon süreci için alt yapı sağladığı görüşüne sahiptir. Hindistan aynı zamanda bir uydunun ayak izinin hem uluslararası hem de ulusal alana girdiği görüşüne sahiptir. Ayak izi sabit bir lokasyona ve bir değere sahiptir, ve ticari amaçlar için kullanılabilir. Buna göre bir kaynak ülkenin yetki alanındaki uzay boşluğunda işe ilişkin sabit bir işyeri olarak ele alınabilir.

44. *Hindistan* gezici bir çağrının kaynak ve ikamet edilen devletlerde bulunan çeşitli ekipmanların kompozit kullanımını gerektiren kompozit bir süreç olduğunu düşündüğünden 5'inci Madde ile ilgili Yorumun 9.1'inci paragrafında verilen yorum ile hemfikir değildir, ve 9.1'inci paragrafta önerilen ayrım ne 5'inci Maddenin anlatım biçimi ile amaçlanmıştır ne de mantıklıdır.

45. *Hindistan* bir kaynak ülkenin bölgesel yetki alanında bulunan deniz altı kabloları ve boru hatlarının dahi bir teşebbüsün iş yeri olarak düşünülemeyeceğine dair 5'inci Madde ile ilgili Yorumun 26.1'inci paragrafının son iki cümlesindeki yorum ile hemfikir değildir.

46. 38'inci paragrafa ilişkin olarak, *Kolombiya* emsallere uygunluk ilkesinin Maddenin 6'ncı fıkrasının amaçları açısından bir temsilcinin bağımsız olup olmadığının belirlenmesinde de dikkate alınması gerektiğine inanmaktadır ve gerektiğinde fıkranın yorumlanması gereken şeklin bu olduğunu netleştirmek için sözleşmelerine anlatım biçimini eklemek istemektedir.

6'NCI MADDE İLE İLGİLİ POZİSYONLAR (GAYRİMENKUL GELİRİ) VE YORUMU

Madde ile ilgili Pozisyonlar

1'inci Fıkra

1. *Hindistan* ve *Endonezya* çift taraflı müzakereler yoluyla "tarım veya ormancılıktan olan gelir dahil "kelimelerinin dahil edilmesi hususunu ele almak istemektedir.

2'nci Fıkra

2. İç hukuku altında "gayrimenkul varlık" teriminin anlamı dikkate alındığında *Beyaz Rusya* bu fıkranın ikinci cümlesini çıkarma hakkını saklı tutar.

2.1 *Letonya* ve *Litvanya* "gayri menkul varlık" teriminin tanımına gayri menkul varlık elde etmek için herhangi bir seçeneği veya benzer hakkı dahil etme hakkını saklı tutar.

2.2 *Kolombiya* işbu Madde altındaki tüm doğal kaynaklara ilişkin hakları dahil etme hakkını saklı tutar. Kolombiya aynı zamanda açıkça diğer varlıkları da içerecek şekilde "gayrı menkul varlık" tanımını değiştirme hakkını da saklı tutar.

3. *Litvanya* cümlenin iç mevzuat amaçları için geçerli olmadığını netleştirmek için "gayrimenkul varlık" teriminin tanımının ikinci cümlesini değiştirme hakkını saklı tutar.

3.1 *Fas* hükümleri paylardan veya haklardan elde edilen gelirin vergilendirilmesine ilişkin iç mevzuatına uygulama olasılığını saklı tutmak istemektedir, bunlar iç mevzuatında gayrı menkul varlıklardan elde edilen gelir olarak ele alınmaktadır.

3'üncü Fıkra

4. *Letonya* ve *Litvanya* 3'üncü fıkraya gayri menkul varlıkların temlikinden elde edilen gelire bir atıf dahil etme hakkını saklı tutar.

5. *Letonya* ve *Litvanya* aynı zamanda mukim şirketlerdeki hisse sahiplerinin ülkelerinde yerleşik olan ve şirket tarafından sahip olunan gayrimenkul varlığı kullanma hakkını bu hak hisselerin sahipliğine veya şirketteki diğer kurumsal haklara dayandığında doğrudan kullanımından, kiralamasından veya diğer şekilde kullanımından olan gelirini vergilendirme hakkını da saklı tutar.

7'NCİ MADDE İLE İLGİLİ POZİSYONLAR (TİCARİ KAZANÇLAR) VE YORUMU

Madde ile ilgili Pozisyonlar

1. *Arjantin, Azerbaycan, Brezilya, Bulgaristan, Endonezya, Letonya, Malezya, Romanya, Rusya, Sırbistan, Singapur, Güney Afrika, Tayland* ve *Hong Kong, Çin* önceki sürüm üzerindeki pozisyonlarına tabi olarak 7'nci Maddenin önceki sürümünü kullanma hakkını saklı tutar, örneğin 2010 Güncellemesinden hemen önce Model Vergi Sözleşmesine dahil edilmiş olan sürüm (aşağıdaki eke bakınız).

1.1 *Hindistan* önceki sürüm üzerindeki pozisyonlarına tabi olarak 7'nci Maddenin önceki sürümünü kullanma hakkını saklı tutar, örneğin 2010 Güncellemesinden hemen önce Model Vergi Anlaşmasına dahil edilmiş olan sürüm (bakınız aşağıdaki ek). Revize edilen Maddede, Yorumunda ve diğer Maddeler ile ilgili Yorumların sonuçta oluşan değişikliklerinde yansıtılan karların genelde iş yerlerine atfedilmesi yaklaşımı ile hemfikir değildir (örneğin, 8'inci Madde ile ilgili Yorumun 21'inci paragrafı, 10'uncu Madde ile ilgili Yorumun 32.1 ve 32.2'nci paragrafları, 11'inci Madde ile ilgili Yorumun 25.1 ve 25.2'nci paragrafları, 12'nci Madde ile ilgili Yorumun 21.1 ve 21.2'nci paragrafları, 13'üncü Madde ile ilgili Yorumun 27.1 ve 27.2'nci paragrafları, 15'inci Madde ile ilgili Yorumun 7.2'nci paragrafı, 21'inci Madde ile ilgili Yorumun 5.1 ve 5.2'nci paragrafları, 22'nci Madde ile ilgili Yorumun 3.1 ve 3.2'nci paragrafları, ve 24'üncü Madde ile ilgili Yorumun 40 a) bendi).

1.2 *Arjantin* ve *Endonezya* Sözleşmeye bir iş yeri olmasa dahi bir sigorta ve reasürans teşebbüsünün karlarının vergilendirilmesine ilişkin olarak iç mevzuatlarını uygulamalarına izin verecek özel bir hüküm dahil etme hakkını saklı tutar.

1.3 *Çin Halk Cumhuriyeti* 7'nci Maddenin yeni sürümü altında yatan ayrı ve bağımsız teşebbüs ilkesini anlıyor ve buna saygı gösteriyorken vergi idaresinin kapasitesine bağlı olarak Maddenin önceki sürümünü benimseme ve bazı durumlarda bir iş yerine atfedilebilir olan karları hesaplamak için daha basit yöntemlere başvurma hakkını saklı tutar.

1.4 *Kolombiya* 7'nci Maddenin önceki sürümünü kullanma, örneğin 2010 Güncellemesinden hemen önce Model Vergi Sözleşmesine dahil edilmiş olan sürüm ve bu güncelleme ile Madde ile ilgili Yorumda da yapılan değişiklikleri göz ardı etme hakkını saklı tutar.

2. *Malezya, Tayland* ve *Ukrayna* bir Akit Devletin yetkili makamında mevcut olan bilgi bir teşebbüsün iş yerine atfedilecek karları belirlemek için yetersiz ise işbu Maddenin ilkeleri uyarınca ilgili hukukun yetkili makama mevcut olan bilginin izin verdiği ölçüde uygulanacak olmasına tabi olarak yetkili makamın ilgili teşebbüse ilgili Devletin vergi hukuku hükümlerini uygulayabileceği hususunda bir hüküm ekleme hakkını saklı tutar.

2.1 *Arnavutluk, Arjantin, Azerbaycan, Brezilya, Hırvatistan, Gabon, Endonezya, Fildişi Sahili, Litvanya, Malezya, Fas, Çin Halk Cumhuriyeti, Rusya, Sırbistan, Singapur, Tayland, Tunus* ve *Vietnam* sözleşmelerinde "serbest meslek faaliyetlerinin" vergilendirilmesini ele alan belirli bir madde sağlama hakkını saklı tutar. Buna göre Maddelerdeki ve Yorumlardaki 14'üncü Maddenin çıkarılmasının sonucu olarak değiştirilmiş olan tüm karşılık gelen değişikliklere ilişkin olarak da atıfta bulunulmuştur.

2.2 [Kaldırılmıştır]

2.3 *Tunus* ödenen ödeme tutarına (ikili müzakereler yoluyla belirlenecek) dayanarak önceki 14'üncü Madde altında ikili müzakerelerde serbest meslek faaliyetlerinin Kaynak Devletinde vergilendirme için bir kriter eklemeyi önerme hakkını saklı tutar.

3. *Arjantin, Fas* ve *Tayland* iş yerinin bulunduğu Devlette ilgili Devlette yerleşik bir iş yeri yoluyla satılanlar ile aynı olan veya benzer türde olan malların veya ticari eşyaların satışından veya ilgili iş yeri yoluyla gerçekleştirilenler ile aynı veya benzer türde ilgili Devlette gerçekleştirilen diğer işletme faaliyetlerinden elde edilen işletme karlarını vergilendirme hakkını saklı tutar. Bu kuralı genel bir "işyerinin cazibesi ilkesi" olarak değil sadece istismara karşı bir koruma olarak uygulayacaklardır. Bu nedenle teşebbüs satışların veya faaliyetlerin Anlaşma kapsamında bir menfaat temin etme haricindeki nedenler ile gerçekleştirildiği ispatlandığında kural geçerli olmayacaktır.

3.1 *Endonezya* iş yerinin bulunduğu Devlette ilgili iş yeri yoluyla satılanlar ile aynı olan veya benzer türde olan malların veya ticari malların satışından veya ilgili iş yeri yoluyla gerçekleştirilenler ile aynı veya benzer türde ilgili Devlette gerçekleştirilen diğer işletme faaliyetlerinden elde edilen işletme karlarını vergilendirme hakkını saklı tutar.

4. *Arnavutluk* ve *Vietnam* iş yerinin bulunduğu Devlette ilgili Devlette yerleşik bir iş yeri yoluyla satılanlar ile aynı olan veya benzer türde olan malların veya ticari eşyaların satışından veya ilgili iş yeri yoluyla gerçekleştirilenler ile aynı veya benzer türde ilgili Devlette gerçekleştirilen diğer işletme faaliyetlerinden elde edilen işletme karlarını vergilendirme hakkını saklı tutar.

4.1 *Fas* ve *Filipinler* kişisel hizmetler sağlayan bir bireyin vergilendirilebilir olup olmadığının belirlenmesinde kalış süresi ve sabit temel kriterleri benimseme hakkını saklı tutar.

4.2 *Birleşik Arap Emirlikleri* sözleşmelerine iç mevzuatının petrol faaliyetleri dahil doğal kaynakların keşfi, çıkarılması veya kullanımı ile ilgili tüm faaliyetler için ve bu faaliyetler kendi bölgesinde gerçekleştirildiğinde bu faaliyetler ile bağlantılı hizmetlerin sağlanması için geçerli olmasına izin verecek özel bir hüküm dahil etme hakkını saklı tutar.

5. *Arjantin* yardım hizmetleri için idari giderlere ilişkin iç mevzuatında bulunan genel ilkeleri dikkate alarak bir Akit Devletin iş yeri tarafından gerçekleştirilen faaliyete makul olarak atfedilebilir olmayan yurt dışında gerçekleşen giderlerin indirimine imkan vermekle mükellef olmayacağını belirtme hakkını saklı tutar.

6. *Azerbaycan* ve *Singapur* bir Akit Devlet tarafından indirim olarak izin verilecek giderlerin sadece iş yeri ilgili Akit Devletin ayrı bir teşebbüsü ise indirilebilir olan giderleri içereceğini netleştirmek için bir fıkra ekleme hakkını saklı tutar.

7. *Ermenistan, Litvanya* ve *Sırbistan* 2'nci fıkraya bir Akit Devlet tarafından indirim olarak izin verilecek giderlerin sadece ilgili Devletin iç mevzuatı altında indirilebilir olan giderleri içereceğine dair bir Yorum ekleme hakkını saklı tutar.

8. *Sırbistan* sadece gerekçeli bulunmuş ise potansiyel bir ayarlamanın yapılacağını belirtme hakkını saklı tutar.

9. *Kolombiya* Maddenin 1 ve 2'nci fıkralarının uygulanmasında ödemeler iş yerinin mevcudiyetinin son bulmasından sonraya kadar ertelenmiş olsa dahi mevcudiyeti sırasında bir iş

yerine atfedilebilir olan karların iş yerinin bulunduğu Akit Devlet tarafından vergilendirilebilir olabileceğini belirtmek için 7'nci Maddeyi değiştirme hakkını saklı tutar.

10. [Kaldırılmıştır]

11. [Kaldırılmıştır]

Yorum ile ilgili Pozisyonlar

12. *Arjantin, Brezilya, Bulgaristan, Endonezya, Letonya, Malezya, Romanya, Rusya, Sırbistan, Singapur, Güney Afrika, Tayland ve Hong Kong, Çin* 7'nci Maddeyi 2010 Güncellemesinden öncesindeki ilgili Yorum doğrultusunda 2010 Güncellemesinden önce olduğu şekilde yorumlayacaktır.

13. *Arjantin* iş yerinin ayrı bir teşebbüs olduğu ve bu teşebbüsün parçası olduğu teşebbüsün geri kalanından bağımsız olduğu kurgusuna göre "ayrı kuruluş yaklaşımının" ve emsallere uygunluk ilkesinin karların iş yerine doğru atfedilmesini (giderlerin indirilmesi) ve bu işlemlerden ana merkezin karlarının vergilendirilmesini belirlemek için iş yeri ve teşebbüsün ana merkezi arasındaki işlemlere simetrik olarak uygulanması gerektiğini düşünür.

14. *Hindistan* emisyon izinlerinin ve kredilerinin yayınlanmasından ve alışverişinden olan gelirin 8'inci Madde ile ilgili Yorumun 14.1'inci paragrafında belirtilen durumlarda dahi 8'inci Madde ile kapsanmayacak olması ölçüsünde 75.1'inci paragrafın son cümlesi ile hemfikir değildir.

EK

7 NCİ MADDENİN ÖNCEKİ SÜRÜMÜ VE YORUMU İLE İLGİLİ POZİSYONLAR

Aşağıdaki OECD dışı ekonomilerin 22 Temmuz 2010 tarihinden önceki haliyle 7 nci Madde ve Yorumu ile ilgili pozisyonlarının metnidir. Madde 7 ve Yorumu ile ilgili pozisyonların önceki sürümü Maddenin önceki sürümünü kullanan çift taraflı vergi sözleşmelerinin uygulanması ve yorumu için ilgili olmaya devam edeceğinden geçmiş referans olarak öngörülmüştür.

Madde ile ilgili Pozisyonlar

1. *Arjantin* ve *Şili* Sözleşmeye bir sigorta ve reasürans teşebbüsünün karlarının vergilendirilmesine ilişkin olarak iç mevzuatlarını uygulamalarına izin verecek özel bir hüküm dahil etme hakkını saklı tutar.

2. *Malezya*, *Tayland* ve *Ukrayna* bir Akit Devletin yetkili makamına sunulan bilgi bir teşebbüsün iş yerine atfedilecek karları belirlemek için yetersiz ise işbu Maddenin ilkeleri uyarınca ilgili hukukun yetkili makama sunulan bilginin izin verdiği ölçüsünde uygulanacak olmasına tabi olarak yetkili makamın ilgili teşebbüse ilgili Devletin vergi hukuku hükümlerini uygulayabileceği hususunda bir hüküm ekleme hakkını saklı tutar.

2.1 *Arnavutluk, Arjantin, Brezilya, Şili, Hırvatistan, Gabon, Hindistan, Fildişi Sahili, Malezya, Fas, Çin Halk Cumhuriyeti, Rusya, Sırbistan, Tunus* ve *Vietnam* anlaşmalarında "serbest meslek faaliyetlerinin" vergilendirilmesini ele alan belirli bir madde sağlama hakkını saklı tutar. Buna göre, 14'üncü Maddenin çıkarılması sonucu değiştirilmiş olan Maddelerde ve Yorumlarda tüm karşılık gelen değişikliklere ilişkin olarak da atıfta bulunulmuştur.

2.2 *Bulgaristan* 3'üncü Maddede tanımlanmış olması kaydıyla çift taraflı müzakerelerde bu Maddedeki "karlar" teriminin "ticari kazanç" terimi ile değiştirilmesini önerme hakkını saklı tutar.

2.3 *Tunus* önceki 14'üncü Madde altında ödenen ödeme miktarına (ikili müzakereler yoluyla belirlenecek) dayanarak çift taraflı müzakerelerde serbest meslek faaliyetlerinin Kaynak Devletinde vergilendirme için bir kriter eklemeyi önerme hakkını saklı tutar.

1 ve 2'nci Fıkra

3. *Arjantin, Fas* ve *Tayland* iş yerinin bulunduğu Devlette ilgili Devlette yerleşik bir iş yeri yoluyla satılanlar ile aynı olan veya benzer türde olan malların veya ticari malların satışından veya ilgili iş yeri yoluyla gerçekleştirilenler ile aynı veya benzer türde ilgili Devlette gerçekleştirilen diğer işletme faaliyetlerinden elde edilen işletme karlarını vergilendirme hakkını saklı tutar. Bu kuralı genel bir "işyerinin cazibesi ilkesi" olarak değil sadece istismara karşı bir koruma olarak uygulayacaklardır. Bu nedenle kural teşebbüs satışların veya faaliyetlerin Anlaşma altında bir menfaat elde etme haricindeki nedenlerle gerçekleştirildiğini ispatladığında geçerli olmayacaktır.

4. *Arnavutluk* ve *Vietnam* iş yerinin bulunduğu Devlette ilgili Devlette yerleşik bir iş yeri yoluyla satılanlar ile aynı olan veya benzer türde olan malların veya ticari malların satışından veya ilgili iş yeri yoluyla gerçekleştirilenler ile aynı veya benzer türde ilgili Devlette gerçekleştirilen diğer işletme faaliyetlerinden elde edilen işletme karlarını vergilendirme hakkını saklı tutar.

4.1 *Fas* ve *Filipinler* kişisel hizmetler sağlayan bir bireyin vergilendirilebilir olup olmadığının belirlenmesinde kalış süresi ve sabit temel kriterleri benimseme hakkını saklı tutar.

4.2 *Şili* ve *Hindistan* Maddenin 1 ve 2'nci fıkralarının uygulanmasında ödemeler iş yerinin mevcudiyetinin son bulmasından sonraya kadar ertelenmiş olsa dahi mevcudiyeti sırasında bir iş yerine atfedilebilir olan gelir veya kazancın iş yerinin mevcut olduğu Akit Devlet tarafından vergilendirilebilir olabileceğini belirtmek için 7'nci Maddeyi değiştirme hakkını saklı tutar. Ayrıca, Hindistan aynı zamanda bu gibi bir kuralı 11, 12, 13 ve 21'inci Maddeler altında uygulama hakkını saklı tutar.

3'üncü Fıkra

5. 3'üncü fıkraya ilişkin olarak, *Arjantin* yardım hizmetleri için idari giderlere ilişkin iç mevzuatında bulunan genel ilkeleri dikkate alarak bir Akit Devletin iş yeri tarafından gerçekleştirilen faaliyete makul olarak atfedilebilir olmayan yurt dışında maruz kalınan giderlerin indirimine imkan vermekle mükellef olmayacağını belirtme hakkını saklı tutar.

6. *Brezilya* 3'üncü fıkrada bulunan "iş yerinin yerleşik olduğu Devlette veya başka yerde" kelimeleri ile ilgili pozisyonunu saklı tutar.

7. *Ermenistan, Hindistan, Litvanya* ve *Slovenya* 3'üncü fıkraya bir Akit Devlet tarafından indirim olarak izin verilecek giderlerin sadece ilgili Devletin iç mevzuatı altında indirilebilir olan giderleri içereceğine dair bir açıklama ekleme hakkını saklı tutar.

7.1 *Estonya* ve *Letonya* 3'üncü fıkraya bir Akit Devlet tarafından indirim olarak izin verilecek giderlerin sadece iş yeri ilgili Akit Devletin ayrı bir teşebbüsü ise indirilebilecek olan giderleri içereceğine dair bir açıklama ekleme hakkını saklı tutar.

8. *Ukrayna* ve *Vietnam* 3'üncü fıkraya fıkranın teşebbüs tarafından maruz kalınan mevcut giderlere (banka teşebbüsü durumunda faiz haricinde) atıfta bulunduğu hususunda bir açıklama ekleme hakkını saklı tutar.

4'üncü Fıkra

9. *Brezilya* 4'üncü fıkrayı benimsememe hakkını saklı tutar.

5'inci Fıkra

10. *Vietnam* 5'inci fıkrayı benimsememe hakkını saklı tutar.

6'ncı Fıkra

11. *Brezilya* 6'ncı fıkrayı benimsememe hakkını saklı tutar.

Yorum ile ilgili Pozisyonlar

12. *Hindistan* 25'inci paragrafa verilen yorum ile hemfikir değildir.

13. 7'nci Madde ile ilgili Yorumun 41-50'nci paragraflarına ilişkin olarak, *Şili* bir iş yerine atfedilebilir olan kar miktarı ile ilgili kurallar olarak belirtilen belirli yöntemlere bağlı kalmaz, bunlar iç mevzuatta belirlenmelidir ve iç mevzuatı izlemelidir (kambiyo mevzuatı dahil).

8'İNCİ MADDE İLE İLGİLİ POZİSYONLAR (DENİZ, İÇ SU YOLLARI VE HAVA TAŞIMACILIĞI) VE YORUMU

Madde ile ilgili Pozisyonlar

1. *Ermenistan, Letonya* ve *Litvanya* istisnai durumlarda gemilerin uluslararası trafikte operasyonundan elde edilen karlara ilişkin olarak iş yeri kuralını uygulama hakkını saklı tutar.

1'inci Fıkra

2. *Filipinler* sevkiyat ve hava taşımacılığından elde edilen karların vergilendirilmesini iç mevzuatı uyarınca öngörme hakkını saklı tutar.

2.1 *Endonezya* ilgili Devlette ilgili operasyondan doğan nakliye faaliyetlerinin gelişi güzelden fazla ve belirli sınırlara tabi olması kaydıyla kaynak Devletin gemilerin uluslararası trafikteki operasyonundan elde edilen karları vergilendirmesine izin verme hakkını saklı tutar.

3. *Arnavutluk, Arjantin* ve *Bulgaristan* ilgili bir ülkede bir yerde aynı ülkede başka bir yerde indirilmek üzere güverteye alınmış yolcu veya kargo taşımasından elde edilen karları vergilendirme hakkını saklı tutar.

4. *Güney Afrika* 1'inci fıkraya konteynırların kiralanmasından elde edilen karı dahil etme hakkını saklı tutar.

4.1 *Azerbaycan* ilgili karlar tamamlayıcı veya uluslararası taşımacılığa özgü olduğunda uluslararası taşımacılıktan elde edilen karlar ile aynı şekilde konteynırların kiralanmasından elde elden karların vergilendirilmesini öngören bir hüküm dahil etme hakkını saklı tutar.

5. *Tayland* sevkiyattan elde edilen karların vergilendirilmesini iç mevzuatı uyarınca öngörme hakkını saklı tutar.

5.1 *Hindistan* gemi veya hava araçlarının boş olarak kiralanmasından elde edilen karlara 8'inci Maddeyi değil 12'nci Maddeyi uygulama hakkını saklı tutar.

6. *Letonya, Güney Afrika* ve *Ukrayna* gemi veya hava araçlarının boş olarak kiralanmasından ve Letonya ve Ukrayna durumunda konteynırların kiralanmasından elde edilen karların ilgili karlar uluslararası taşımacılığa özgü olduğunda 1'inci fıkra ile kapsanan gelir ile aynı şekilde ele alınmasını sağlayacak bir hüküm ekleme hakkını saklı tutar.

6.1 *Bulgaristan, Hırvatistan, Rusya* ve Güney Afrika Maddenin kapsamını çift taraflı sözleşmelerde uluslararası karayolu ve demiryolu taşımacılığını kapsayacak şekilde genişletme hakkını saklı tutar.

6.2 *Fas* uluslararası taşımacılık ile ilgilenen bir teşebbüs tarafından tamamlayıcı veya gemi veya hava aracı ile uluslararası operasyonuna özgü olan konteynırların kiralanmasından elde edilen karların vergilendirilmesinin işbu Madde kapsamına girmesini öngörme hakkını saklı tutar.

6.3 *Sırbistan* müzakereler sırasında doğrudan bağlantılı veya tali olsa da konteynırların kiralanmasının uluslararası sevkiyattan veya hava aracı operasyonlarından ayrı bir faaliyet olarak görülmesini ve sonuç olarak Maddenin kapsamının dışında bırakılmasını teklif etme hakkını saklı tutar.

6.4 *Sırbistan* Maddenin kapsamını çift taraflı sözleşmelerde karayolu taşımacılığını kapsayacak şekilde genişletme hakkını saklı tutar.

6.5 *Vietnam* uluslararası taşımacılıktan elde edilen gelire ilişkin vergilendirme hakkının 50/50 paylaşılacağını belirtme hakkını saklı tutar.

6.6 *Birleşik Arap Emirlikleri* çift taraflı sözleşmelerinde diğer teşebbüsler adına bilet satışından elde edilen gelirin, üçüncü taraflara teknik hizmet satışından elde edilen gelirin, bana mevduatlarından ve bono, pay veya diğer tahvilatlar gibi diğer yatırımlardan gelirin işbu gelirin uluslararası trafikte faaliyet gösteren hava taşımacılığı teşebbüslerinin operasyonuna özgü olması kaydıyla 8'inci Madde ile kapsandığını teyit edecek bir hüküm dahil etme hakkını saklı tutar.

2'nci Fıkra

7. *Arnavutluk, Arjantin, Azerbaycan, Brezilya, Kolombiya, Gabon, Georgia, Hindistan, Letonya, Malezya, Fas, Çin Halk Cumhuriyeti, Güney Afrika* ve *Hong Kong, Çin* Maddenin kapsamını ikili anlaşmalarda iç su yolları taşımacılığını kapsayacak şekilde genişletmeme ve 13, 15 ve 22'nci Maddelerin 3'üncü fıkrasında karşılık gelen değişiklikleri yapma hakkını saklı tutar.

Yorum ile ilgili Pozisyonlar

8. *Vietnam* Yorumun 5'inciparagrafında sunulan yorum ile hemfikir değildir.

9. *Vietnam* konteynırların rastlantısal kiralanmasına ilişkin Yorumun 10'uncu paragrafında sunulan yorum ile hemfikir değildir.

10. *Brezilya, Hindistan* ve *Malezya* işbu Maddenin yardımcı faaliyetlerden elde edilen gelire uygulanması ile ilgili pozisyonlarını saklı tutar (bakınız paragraf 4-1.01).

11. *Singapur* işbu Maddenin yardımcı faaliyetlerden elde edilen gelire uygulanması ile ilgili pozisyonunu saklı tutar. 8'inci Maddenin Singapur'un vergi sözleşmelerinde açıkça belirtilmemiş olan herhangi bir yardımcı faaliyeti kapsamadığı görüşünü benimser.

12. *Hindistan* bir teşebbüs tarafından 14.1'inci paragrafında verilen örnekteki emisyon izinlerinin ve kredilerinin alışverişinden elde edilen gelirin 8'inci Madde ile kapsanacağı görüşü ile hemfikir değildir.

9'UNCU MADDE İLE İLGİLİ POZİSYONLAR (BAĞIMLI TEŞEBBÜSLER) VE YORUMU

Madde ile ilgili Pozisyonlar

1. *Brezilya, Tayland* ve *Vietnam* anlaşmalarına 2'nci fıkrayı eklememe hakkını saklı tutar.

2. *Bulgaristan, Litvanya, Rusya* ve *Güney Afrika* anlaşmalarında 2'nci fıkranın birinci cümlesinde "yapacaktır"ı "yapabilir" ile değiştirme hakkını saklı tutar.

3. *Azerbaycan, Malezya* ve *Sırbistan* ayarlama haklı görülürse 2'nci fıkrada bağıntılı bir ayarlamanın yapılacağını belirtme hakkını saklı tutar.

4. *Fildişi Sahili, Fas* ve *Tunus* sahtekarlık, ağır kusur veya ihmal durumunda bir düzeltme yapma taahhüdü geçerli olmadıkça sözleşmelerine 2'nci fıkrayı eklememe haklını saklı tutar. Bu gibi bir durumda Tunus düzeltmeyi iç sınırlama yasası ile kapsanmayan dönemler ile sınırlama hakkını saklı tutar.

5. *Rusya* sözleşmelerine 2'nci fıkrayı eklememe hakkını saklı tutar, ancak müzakereler sırasında diğer Akit Devletin sadece tek taraflı olarak veya bir karşılıklı anlaşma prosedüründe karların düzeltilmesi ile kabul ettiği ölçüde vergi tutarına düzeltme yapmakla mükellef olduğu fikrine dayanarak işbu fıkrayı kabul etmeye hazırdır.

6. *Arjantin* karlar üzerine uygulanan vergi tutarına herhangi bir uygun düzeltmenin sadece iç mevzuatında öngörülen zaman sınırları veya diğer yöntemsel sınırlamalar dahilinde uygulanacağına ve bir ayarlama yapma taahhüdünün sahtekarlık, ağır kusur veya ihmal durumunda geçerli olmadığına dair bir hüküm ekleme hakkını saklı tutar.

10'UNCU MADDE İLE İLGİLİ POZİSYONLAR (TEMETTÜLER) VE YORUMU

Madde ile ilgili Pozisyonlar

1. *Tayland* a) bendinde anılan durumda kaynakta yüzde 10 vergi uygulama hakkını saklı tutar.

2. [Kaldırılmıştır]

3. *Bulgaristan, Hindistan, Letonya, Litvanya, Malezya, Rusya, Sırbistan* ve *Singapur* yetkili makamların 2'nci fıkranın uygulama şeklini karşılıklı anlaşma ile çözümlenmesi gerekliliğini dahil etmeme hakkını saklı tutar.

3.1 *Azerbaycan* tüm ikili anlaşmalarının uygulanması için tekdüze düzenlemeler kullandığından ikili anlaşmalarına yetkili makamların karşılıklı anlaşma ile 2'nci fıkranın uygulama şeklini çözümleyeceğini belirten cümleyi dahil etmeme hakkını saklı tutar.

4. *Letonya* 2'nci fıkrada öngörülen oranlar ile ilgili pozisyonunu saklı tutar.

5. *Azerbaycan* ve *Romanya* işbu fıkrada anılan tüm temettüleri müzakere edilecek tekdüze oranda vergilendirme hakkını saklı tutar.

6. *Gabon, Fildişi Sahili, Fas, Rusya, Güney Afrika* ve *Tunus* 2'nci fıkradaki vergi oranları ve a) bendindeki elde tutma için asgari yüzde ile ilgili pozisyonlarını saklı tutar.

7. *Kolombiya, Sırbistan* ve *Vietnam* 2'nci fıkrada anılan tüm temettüleri yüzde 10'dan az olmayan tekdüze oranda vergilendirme hakkını saklı tutar.

7.1 *Arjantin* temettüler üzerine toplam karları aşan vergilendirmenin şirket seviyesinde bir vergilendirme sayıldığını dikkate alarak ikili anlaşmalarına 2'nci fıkrada belirtilen vergilendirme oranının yerel bir şirketin mali yıl sonunda dağıtım tarihinden hemen önceki toplam vergi karları tutarını aşan kar dağıttığında uygulanmayacağını belirtecek bir hüküm dahil etme hakkını saklı tutar.

7.2 *Arjantin* ve *Hindistan* vergi oranını çift taraflı müzakerelerde belirleme hakkını saklı tutar.

3'üncü Fıkra

8. *Arjantin, Rusya* ve *Tunus* Anlaşma diğer hükümlerine bağlı olmaksızın iç mevzuatlarının örtülü sermaye önlemlerini uygulamalarına imkan verecek bir hüküm dahil etme hakkını saklı tutar.

9. Mevzuatları "intifa" senedi, "intifa" hakları, maden şirketi hisse senetleri ve kurucu hisse senetleri gibi kavramları öngörmediğinden *Arnavutluk, Ermenistan, Bulgaristan, Beyaz Rusya, Malezya* ve *Sırbistan* bunları 3'üncü fıkradan çıkarma hakkını saklı tutar.

10. *Bulgaristan* ve *Letonya* 3'üncü fıkrada "diğer kurumsal haklardan gelir" kelimelerini "diğer haklardan gelir" ile değiştirme hakkını saklı tutar.

10.1 *Fas* 3'üncü fıkradaki temettü tanımını "diğer kurumsal haklardan gelir yanı sıra" kelimelerinden sonra ve "aynı vergilendirme uygulamasına tabi tutulan" kelimelerinden önce "ve diğer benzeşen gelir" kelimelerini ekleyerek güçlendirme hakkını saklı tutar.

10.2 *Hindistan* "temettüler" teriminin tanımını değiştirme hakkını saklı tutar.

10.3 *Arjantin* 3'üncü fıkradaki temettülerin tanımını iç mevzuatına göre temettü dağıtımı olarak ele alınan belirli ödemeleri kapsayacak şekilde genişletme hakkını saklı tutar.

10.4 *Bulgaristan* Maddenin 2'nci fıkrayı altındaki muafiyete bağlı olmaksızın iç mevzuatı altında karların gizli dağıtımı olarak ele alınan bir temettünün hukukuna göre vergilendirilebilir kalacağına dair bir maddenin dahil edilmesini ikili müzakerelerde teklif etme hakkını saklı tutar.

5'inci Fıkra

11. *Arjantin, Kazakistan, Fas, Rusya* ve *Tunus* bir şube kazançları vergisi uygulama hakkını saklı tutar.

12. *Brezilya*, Brezilya gelir vergisi sisteminde geleneksel kural olduğu gibi bir iş yerinin karları ile ilgili 2'nci fıkrada belirtilenle aynı vergi oranında stopaj vergisi uygulama hakkını saklı tutar.

13. *Tayland* bir iş yeri ile ilgili 2a) bendinde öngörülenle aynı oranda bir kar gönderme vergisi koyma hakkını saklı tutar.

14. *Endonezya* şube kazançları vergisi uygulama hakkını saklı tutar, ancak bu şube kazançları vergisi petrol ve gaza ilişkin herhangi bir üretim paylaşım sözleşmesinde ve diğer madencilik sektörleri için iş sözleşmelerinde bulunan hükümleri etkilemeyecektir.

14.1 *Kolombiya* şirket seviyesinde vergiye tabi olmamış karlardan dağıtılan temettülerin vergilendirilmesi ile ilgili iç kurallarını uygulama ve Kolombiya'da vergiye tabi olmamış iş yerlerine atfedilebilir karların devri üzerine vergi koyma hakkını saklı tutar.

Yorum ile ilgili Pozisyon

15. *Hindistan* 24'üncü fıkrada verilen yoruma bağlı değildir. İç hukuku altında belirli ödemeler dağıtım olarak ele alınır ve bu nedenle temettü tanımına dahil edilmiştir.

11'İNCİ MADDE İLE İLGİLİ POZİSYONLAR (FAİZ) VE YORUMU

Madde ile ilgili Pozisyonlar

1. *Bulgaristan* ve *Ukrayna* faizin ödenmesine neden olan alacağın oluşturulması veya atanması ile ilgili herhangi bir kişinin ana amacı veya ana amaçlarından biri işbu Maddeden menfaat sağlamak olduğunda ve iyi niyetli ticari nedenler olmadığında Maddenin kapsamından bir alacak ile ilgili faizi hariç tutma hakkını saklı tutar.

2'nci Fıkra

2. *Arjantin, Brezilya, Hindistan, Fildişi Sahili, Letonya, Filipinler, Romanya, Tayland* ve *Ukrayna* 2'nci fıkrada öngörülen oran ile ilgili pozisyonlarını saklı tutar.

3. *Brezilya* anlaşmalarına bir Akit Devletin hükümetine veya politik alt birimlerinden birine veya ilgili bir mahalli idareye veya tamamen bahsi geçen hükümetin sahip olduğu bir temsilciye (finansal kurum dahil) ödenen faizi ele alan ve bu gibi faizin sadece kreditörün ikamet ettiği Devlette vergilendirilebilir olduğunu belirten bir fıkra ekleme hakkını saklı tutar. Bununla birlikte faiz bir Akit Devletin hükümeti veya siyasi alt birimlerinden biri veya ilgili mahalli idare veya tamamen bahsi geçen hükümetin sahip olduğu herhangi bir temsilci (finansal kurum dahil) tarafından ödenirse, ilgili faiz sadece ilgili Akit Devlette (örn, kaynak Devlet) vergilendirilebilir olacaktır.

4. *Bulgaristan, Hindistan, Letonya, Litvanya, Malezya, Rusya, Sırbistan* ve *Singapur* yetkili makamların 2'nci fıkranın uygulama şeklini karşılıklı anlaşma ile çözümlemesi gerekliliğini dahil etmeme hakkını saklı tutar.

4.1 *Azerbaycan* tüm çift taraflı sözleşmelerinin uygulanması için tekdüze düzenlemeler kullandığından yetkili makamların karşılıklı anlaşma ile 2'nci fıkranın uygulama şeklini belirleyeceğini belirten cümleyi çift taraflı sözleşmelerine dahil etmeme hakkını saklı tutar.

3'üncü Fıkra

5. *Brezilya, Tayland* ve *Ukrayna* iç mevzuatları uyarınca geç ödeme için cezaları işbu Maddenin amacı için faiz olarak dikkate alma hakkını saklı tutar.

6. *Malezya* iç mevzuatı altında ilgili ödemelerin ele alınması uyarınca primleri veya ikramiyeleri faiz tanımından hariç tutma hakkını saklı tutar.

7. *Brezilya* ve *Tayland* gelirin ortaya çıktığı Akit Devletin vergi hukuku ile verilmiş paradan faize benzeşen diğer gelirleri faiz olarak dikkate alma hakkını saklı tutar.

7.1 *Bulgaristan, Letonya, Fas* ve *Tunus* iç mevzuatları kapsamında dağıtım olarak ele alınan faiz ödemelerinin 10'uncu Madde kapsamına girdiğini kesinleştirmek için faiz tanımını değiştirme hakkını saklı tutar.

4'üncü Fıkra

8. *Brezilya* diğer Akit Devletin bir mukiminin üçüncü bir Devlette yerleşik bir iş yerine faiz ödendiğinde 2'nci fıkradaki faizin vergilendirme oranı üzerindeki sınırın geçerli olmayacağını belirtme hakkını saklı tutar.

8.1 *Fas* 4'üncü fıkraya bir iş yeri yoluyla gerçekleştirilenler ile aynı ve benzer diğer Devlette gerçekleştirilen diğer işletme faaliyetlerine bir atıf dahil etme hakkını saklı tutar.

Yorum ile ilgili Pozisyonlar

9. *Malezya*, Malezya iç mevzuatı altında prim veya ikramiyeler vergilendirilebilir olmadığından Yorumun 20'nci paragrafı ile hemfikir değildir.

10. *Hindistan* kredili satışların faiz öğesini (7.8 ve 7.9'uncu paragraflarda açıklanmıştır) faiz olarak ele alma hakkını saklı tutar.

11. *Hindistan* 20'nci paragrafta belirtilen yoruma bağlı kalmaz, geri ödeme değeri ve ihraç fiyatı arasındaki farkı iç mevzuatı uyarınca ele alma hakkını saklı tutar.

12'NCİ MADDE İLE İLGİLİ POZİSYONLAR (GAYRİMADDİ HAK BEDELLERİ) VE YORUMU

Madde üzerine Pozisyonlar

1. *Bulgaristan* ve *Ukrayna* işbu Maddenin kapsamından esasen işbu Maddeden yararlanmak amacıyla oluşan veya atanan ve iyi niyetli ticari nedenler için olmayan varlıklardan veya haklardan doğan gayrimaddi hak bedellerini hariç tutma hakkını saklı tutar.

2. [Kaldırılmıştır]

1'inci Fıkra

3. *Arnavutluk, Arjantin, Ermenistan, Azerbaycan, Beyaz Rusya, Brezilya, Bulgaristan, Kolombiya, Hırvatistan, Demokratik Kongo Cumhuriyeti, Gabon, Endonezya, Fildişi Sahili, Kazakistan, Litvanya, Malezya, Fas, Çin Halk Cumhuriyeti, Filipinler, Romanya, Rusya, Sırbistan, Singapur, Güney Afrika, Tayland, Tunus, Ukrayna, Vietnam* ve *Hong Kong, Çin* gayrimaddi hak bedellerini kaynakta vergilendirme hakkını saklı tutar.

3.1 *Letonya* gelirin alıcısı diğer Akit Devletin mukimi bir kişi ise gayrimaddi hak bedellerini kaynakta vergilendirme hakkını saklı tutar.

4. *Ermenistan* edebi, bilimsel ve sanatsal çalışmalar için telif hakkı gayrimaddi hak bedellerini indirilmiş vergi oranı üzerinden vergilendirme hakkını saklı tutar.

4.1 *Hindistan* gayrimaddi hak bedellerini ve teknik hizmet ücretlerini kaynakta vergilendirme; bunları özellikle iç mevzuatına atıfla tanımlama; 11'inci Maddenin 5'inci fıkrasında tanımlanan kaynağın ötesine geçebilecek bu gibi ödemelerin kaynağını tanımlama ve buna göre 3 ve 4'üncü fıkraları değiştirme hakkını saklı tutar.

2'nci Fıkra

5. *Arjantin, Brezilya, Gabon, Fildişi Sahili, Fas, Rusya, Tayland* ve *Tunus* gayrimaddi hak bedelleri tanımına 1977 Model Çifte Vergilendirme Sözleşmesinin 12'nci Maddesinin 2'nci fıkrasında öngörüldüğü gibi endüstriyel, ticari veya bilimsel ekipmanın ve konteynırların kiralanmasından elde edilen geliri dahil etmeye devam etme hakkını saklı tutar.

6. *Filipinler, Tayland* ve *Vietnam* gayrimaddi hak bedelleri tanımına teknik hizmetler için ücretleri dahil etme hakkını saklı tutar.

7. *Arjantin, Brezilya, Gabon, Fildişi Sahili* ve *Tunus* "gayrimaddi hak bedelleri" tanımına teknik yardım ve teknik hizmetler için ücretleri dahil etme hakkını saklı tutar.

7.1 *Fas* hizmetler, teknik yardım, teknik ve ekonomik çalışmalar için ödemeleri ve her tür hizmet ücretini gayrimaddi hak bedelleri tanımına dahil etme hakkını saklı tutar.

7.2 *Kolombiya* teknik yardım sağlanması, teknik hizmetler ve danışmanlık hizmetleri nedeniyle alınan ödemeleri gayrimaddi hak bedelleri tanımına dahil etme hakkını saklı tutar.

8. *Arnavutluk, Ermenistan, Azerbaycan, Beyaz Rusya, Brezilya, Bulgaristan, Kolombiya, Hindistan, Endonezya, Kazakistan, Letonya, Malezya, Çin Halk Cumhuriyeti, Filipinler, Romanya, Rusya, Sırbistan, Tayland* ve *Vietnam* gayrimaddi hak bedelleri tanımına endüstriyel, ticari veya bilimsel ekipmanın kullanımı veya bunların kullanım hakkı için yapılan ödemeleri dahil etme hakkını saklı tutar.

8.1 *Sırbistan* gayrimaddi hak bedelleri tanımına boş olarak gemilerin veya hava araçlarının ve konteynırların kiralanmasından elde edilen geliri dahil etme hakkını saklı tutar.

8.2 *Malezya* gayrimaddi hak bedelleri tanımına konteynırların ve gemilerin veya hava araçlarının mürettebatlı, donanımlı veya tedarikli olsa da olmasa da slot hire, zaman sözleşmesi, sefer sözleşmesi veya boş gemi kiralama sözleşmesi temelinde kiralanmasından elde edilen geliri dahil etme hakkını saklı tutar.

9. *Beyaz Rusya* gayrimaddi hak bedellerinin tanımında nakliye araçlarına bir referans dahil etme hakkını saklı tutar.

10. *Arjantin, Brezilya, Fas* ve *Romanya* gayrimaddi hak bedelleri tanımına uydu, kablo, fiber optik veya benzer teknoloji ile iletimler için ödemeleri dahil etme hakkını saklı tutar.

10.1 *Arjantin* ve *Vietnam* gayrimaddi hak bedelleri tanımına "radyo veya televizyon yayını için kullanılan filmlerin, bantların veya dijital medyanın" kullanımı veya bunların kullanım hakkı için yapılan ödemeleri dahil etme hakkını saklı tutar.

11. *Arnavutluk, Malezya, Sırbistan* ve *Vietnam* teknik hizmet ücretlerini 12'nci Maddeye benzer ayrı bir Maddede ele alma hakkını saklı tutar.

12. *Arnavutluk, Arjantin, Ermenistan, Azerbaycan, Beyaz Rusya, Brezilya, Bulgaristan, Kolombiya, Hırvatistan, Gabon, Endonezya, Fildişi Sahili, Kazakistan, Letonya, Litvanya, Malezya, Fas, Çin Halk Cumhuriyeti, Filipinler, Romanya, Sırbistan, Singapur, Güney Afrika, Tayland, Tunus, Ukrayna, Vietnam* ve *Hong Kong, Çin* Maddedeki varsaydıkları boşluğu doldurmak amacıyla gayrimaddi hak bedellerinin kaynağını faiz durumunda aynı husus ele alan

11'inci Maddenin 5'inci fıkrasının hükümlerine kıyasla tanımlayan bir hüküm ekleme hakkını saklı tutar.

12.1 *Fas* fıkraya bir iş yeri yoluyla gerçekleştirilenler ile aynı ve benzer diğer Devlette gerçekleştirilen diğer işletme faaliyetlerine bir atıf dahil etme hakkını saklı tutar.

12.2 *Demokratik Kongo Cumhuriyeti* ve *Malezya* yazılımın ele alınması ile ilgili pozisyonlarını saklı tutar.

12.3 *Kazakistan* gayrimaddi hak bedelleri tanımına yazılımın kullanımı veya kullanım hakkı için yapılan ödemeleri dahil etme hakkını saklı tutar.

Yorum ile ilgili Pozisyonlar

13. *Arjantin, Fas, Sırbistan* ve *Tunus* Yorumun 14 ve 15'inci paragraflarındaki yoruma bağlı kalmaz. Yazılıma ilişkin ödemelerin, ticari kullanım amaçlı yazılım ile ilgili bir telif hakkının kullanımı karşılığında yapıldığında veya alanın kişisel kullanımı veya işletme kullanımı için elde edilen yazılıma ilişkin yapıldığında yazılıma dair tam haklardan daha azının devredilmesine dair Maddenin kapsamına girdiği görüşüne sahiplerdir.

14. *Vietnam* Yorumun 9'uncu paragrafı ile hemfikir değildir. "Endüstriyel, ticari veya bilimsel ekipmanın kullanımı için veya kullanım hakkı için" ifadesi 2'nci fıkraya dahil edilmemiş olsa da ve ekipmanın kiralanmasından elde edilen gelir 7'nci Maddenin kapsamına girse de bir Akit Devletin bir teşebbüsünün Vietnam'da ikamet eden bir kişiye ağır ekipman kiralaması durumu ilgili teşebbüsün Vietnam'daki bir iş yerini oluşturacaktır.

15. *Brezilya* özellikle mevzuatındaki ödemelerin kaynağında vergilendirme ilkesi göz önüne alındığında 17.1-17.4'üncü paragraflarında belirtilen yorum ile hemfikir değildir.

16. *Malezya* 11.2'nci paragraftakii yeni ilave cümleye bağlı kalamaz, örneğin "Sonraki sözleşmeler altında yapılan ödemeler genelde 7'nci Madde kapsamına girer." Malezya hizmetlerin sağlanması için yapılan ödemeleri işletme geliri olarak değil iç mevzuatı altında Özel Gelir Sınıfları olarak ele alır.

17. *Hindistan* 8.2, 10.1, 10.2, 14, 14.1, 14.2, 14.4, 15, 16 ve 17.3'üncü paragraflarda sağlanan yorumlar ile ilgili pozisyonunu saklı tutar; anılan bazı ödemelerin gayrimaddi hak bedellerini oluşturabileceği görüşüne sahiptir.

17.1 *Kolombiya* 8.2, 13.1, 14, 14.1, 14.2, 14.4, 15, 16 ve 17.3'üncü paragraflarda sağlanan yorumlara bağlı kalmaz; vergi hukuku altında anılan bazı ödemeler gayrimaddi hak bedeli oluşturabilir.

18. *Hindistan* endüstriyel, ticari veya bilimsel deneyim ile ilgili bilginin sadece önceki deneyim ile sınırlı tutulduğu yorumu ile hemfikir değildir.

19. *Malezya* 14.2'nci paragraftaki yoruma bağlı kalmaz, çünkü Malezya yazılım dağıtımı hakları için lisans ücretlerinin gayrimaddi hak bedellerini oluşturduğu görüşüne sahiptir.

20. *Hindistan* aktarıcı kiralaması için ödemenin gayrimaddi hak bedeli oluşturmayacağına dair 12'nci Madde ile ilgili Yorumun 9.1'inci paragrafındaki yorum ile hemfikir değildir. Bu kanı Hindistan'ın aktarıcı kiralamasından olan gelirin hem Hindistan'ın iç mevzuatı kapsamında hem de birçok ülke ile anlaşmaları kapsamında vergilendirilebilir olan bir ekipman gayrimaddi

hak bedeli oluşturduğuna dair pozisyonuna terstir. Aynı zamanda bir aktarıcının kullanımı için yapılan ödemenin 12'nci Madde altında bir gayrimaddi hak bedeline neden olan bir sürecin kullanımı için yapılan ödeme olduğuna dair Hindistan'ın pozisyonuna da terstir. Hindistan aynı zamanda deniz altı kablolarının ve boru hatlarının endüstriyel, ticari veya bilimsel ekipman olduğunu ve kullanımları için yapılan ödemelerin ekipman gayrimaddi hak bedellerini oluşturduğunu düşündüğünden deniz altı kabloları ve boru hatlarına ilişkin fıkrada dahil edilen çıkarım ile hemfikir değildir.

21. *Hindistan* 12'nci Madde ile ilgili Yorumun 9.2'nci paragrafındaki yorum ile hemfikir değildir. Gezici çağrının bir sürecin kullanımını oluşturduğunu düşünür. Buna göre ilgili sürecin kullanımı için yapılan ödeme 12'nci Maddenin amaçları için bir gayrimaddi hak bedeli oluşturur. Endüstriyel, ticari veya bilimsel ekipmanın kullanımı için yapılan bir ödeme olduğundan gezici çağrı için yapılan bir ödemenin bir gayrimaddi hak bedeli oluşturduğu da Hindistan'ın pozisyonudur.

22. *Hindistan* 12'nci Madde ile ilgili Yorumun 9.3'üncü paragfafındaki yorum ile hemfikir değildir. Spektrum lisansı için yapılan bir ödemenin hem Hindistan'ın iç mevzuatı kapsamında hem de birçok ülke ile anlaşmaları kapsamında vergilendirilebilir bir gayrimaddi hak bedeli oluşturduğunu düşünür.

23. *Azerbaycan* ve *Çin Halk Cumhuriyeti* 10.1'inci paragraftaki yoruma bağlı kalmaz, çünkü belirli bir bölgede bir ürün veya hizmetin münhasır dağıtım hakları için bazı ödemelerin gayrimaddi hak bedeli olarak ele alınabileceği görüşüne sahiplerdir.

24. *Bulgaristan* 12'nci Madde ile ilgili Yorumun 14.4'üncü paragrafında verilen yoruma bağlı kalmaz ve müşterilere yazılım dağıtan bir dağıtım aracısının ve bu müşterilere ilişkin olarak yazılım telif hakkı sahibinden veya yazılımı kopyalama hakkına sahip bir diğer kişiden maddi bir ortamda veya elektronik olarak yazılım kopyaları sağlanması taleplerinin yazılım ürünündeki telif hakkını kullandığı görüşüne sahiptir.

13'ÜNCÜ MADDE İLE İLGİLİ POZİSYONLAR (SERMAYE DEĞER ARTIŞ KAZANÇLARI) VE YORUMU

Madde ile ilgili Pozisyonlar

1. *Arjantin ve Brezilya* 1, 3 ve 4'üncü fıkralarda ifade edilen varlıklar haricinde bir Akit Devlette yerleşik varlıkların temlikinden elde edilen kazançları kaynakta vergilendirme hakkını saklı tutar.

2. *Çin Halk Cumhuriyeti, Sırbistan* ve *Tayland* mukim bir şirkette büyük çapta katılımın parçası olan payların veya hisse senetlerinin temlikinden elde edilen kazançları vergilendirme hakkını saklı tutar.

3. *Letonya* özel bir Maddeye deniz yatağının, tabanının ve doğal kaynaklarının keşfi veya kullanımı ile bağlantılı olarak bir Akit Devlette açık denizde gerçekleştirilen faaliyetler ile ilgili değer artış kazançlarına ilişkin hükümler ekleme hakkını saklı tutar.

3.1 *Litvanya* doğal kaynakların keşfi veya kullanımı ile bağlantılı olarak bir Akit Devlette gerçekleştirilen faaliyetler ile ilgili değer artış kazançlarına ilişkin özel hükümler ekleme hakkını saklı tutar.

4. *Litvanya* 3'üncü fıkranın uygulanmasını uluslararası trafikte gemi ve hava aracı çalıştıran teşebbüsler ile sınırlama hakkını saklı tutar.

5. *Kolombiya, Hindistan* ve *Vietnam* ilgili ülkelerinin mukimi olan bir şirketteki hisse senetlerinin veya hakların temlikinden elde edilen kazançları vergilendirme hakkını saklı tutar.

6. *Bulgaristan* düzenlenmiş bir borsada kote edilmiş hisse senetleri haricinde Bulgaristan'da mukim olan bir şirketteki hisse senetlerinin veya hakların temlikinden elde edilen kazançları vergilendirme hakkını saklı tutar.

7. *Bulgaristan* hükmün kapsamını demiryolu ve karayolu nakliye araçlarının temlikinden elde edilen kazançları kapsayacak şekilde genişletme hakkını saklı tutar.

8. *Vietnam* ilgili gayrimenkul varlığın şirket tarafından sahip olunan tüm varlıkların yüzde 30'u olması gerekeceği şekilde 4'üncü fıkrayı değiştirme hakkını saklı tutar.

9. *Sırbistan* hükmün kapsamını uluslararası trafikte çalıştırılan karayolu nakliye araçlarının temlikinden elde edilen kazançları kapsayacak şekilde genişletme hakkını saklı tutar.

10. *Hindistan* 4'üncü fıkra ile ilgili pozisyonunu saklı tutar.

11. *Litvanya* sözleşmelerine 4'üncü fıkrayı dahil etmeme hakkını saklı tutar.

14'ÜNCÜ MADDE İLE İLGİLİ POZİSYONLAR (SERBEST MESLEK FAALİYETLERİ) VE YORUMU

Madde ile ilgili Pozisyonlar

[14'üncü Madde ile ilgili tüm pozisyonlar, OECD Mali işler Komitesi tarafından 27 Ocak 2000 tarihinde benimsenen "OECD Model Vergi Anlaşmasının 14'üncü Maddesi ile İlgili Hususlar" adlı rapora göre Model Vergi Sözleşmesinden 14'üncü Madde 29 Nisan 2000 tarihinde silindiğinde kaldırılmıştır.]

15'İNCİ MADDE İLE İLGİLİ POZİSYONLAR (ÜCRET GELİRİ) VE YORUMU

Madde ile ilgili Pozisyonlar

1. [Kaldırılmıştır]

2. *Letonya* özel bir Maddeye deniz yatağının, tabanının ve doğal kaynaklarının keşfi veya kullanımı ile bağlantılı olarak bir Akit Devlette açık denizde gerçekleştirilen faaliyetler ile ilgili serbest meslek faaliyetlerinden elde edilen gelire ilişkin hükümler ekleme hakkını saklı tutar.

3. *Litvanya* doğal kaynakların keşfi veya kullanımı ile bağlantılı olarak bir Akit Devlette gerçekleştirilen faaliyetler ile ilgili bağımlı faaliyetlerden elde edilen gelire ilişkin özel hükümler ekleme hakkını saklı tutar.

4. *Sırbistan* bir Akit Devletin bir mukimi tarafından elde edilen ödemenin ödeme saha veya projenin ilgili diğer Devlette bir iş yeri oluşturmadığı kararlaştırılan bir süre için bir saha, inşaat veya kurulum projesi ile bağlantılı olarak diğer Akit Devlette gerçekleştirilen bir istihdama ilişkin olarak ödenmiş ise sadece ilgili Devlette durumunda vergilendirilebilir olacağını belirten ayrı bir fıkra önerme hakkını saklı tutar.

5. *Hindistan* ikili anlaşmalar yoluyla işbu fıkrada anılan konaklama süresine karar verme hakkını saklı tutar.

5.1 *Birleşik Arap Emirlikleri* uluslararası trafikte çalıştırılan bir hava aracı (hava aracı mürettebatı ve yer personeli dahil) ile bağlantılı olarak gerçekleştirilen bir istihdama ilişkin olarak elde edilen ödemenin hava aracı operatörünün ikamet ettiği ülkede münhasıran vergilendirileceğini belirtmek için 3'üncü fıkrayı değiştirme hakkını saklı tutar.

5.2 *Azerbaycan* gemi veya hava aracında gerçekleştirilen bir istihdama ilişkin olarak elde edilen ödemenin sadece operatörlerinin ikamet ettiği Devlette vergilendirilebilir olacağını belirtme hakkını saklı tutar.

5.3 *Kolombiya* 3'üncü fıkrayı değiştirme ve üçüncü bir Devletin bir teşebbüsünün uluslararası trafikte çalıştırılan bir gemisinde veya hava aracında gerçekleştirilen istihdama ilişkin olarak bir Akit Devletin mukimleri tarafından elde edilen gelirin durumunu kapsayacak şekilde "uluslararası trafik" teriminin tanımına karşılık gelen değişiklikleri yapma hakkını saklı tutar.

Yorum ile ilgili Pozisyonlar

6. *Hindistan* 6.2'nci paragrafa belirtilen yoruma bağlı kalmaz, çünkü mali olarak şeffaf ortaklık durumunda bir ortağın işveren olarak ele alınması kavramını tanımaz.

7. *Hindistan* ve *Çin Halk Cumhuriyeti* 2.9'uncu paragrafta belirtilen yoruma bağlı kalmaz, çünkü eski işvereninin bir rakibi için çalışmama zorunluluğu karşılığında bir çalışanın aldığı ödemenin istihdamın feshinden önce gerçekleştirilen istihdam faaliyetlerinden elde edilen ödemeyi oluşturduğu ve bu gibi ödemenin ilgili fesihten önce istihdam faaliyetlerinin gerçekleştirildiği Akit Devlette vergilendirilebileceği görüşüne sahiplerdir.

16'NCI MADDE İLE İLGİLİ POZİSYONLAR (YÖNETİCİLERE YAPILAN ÖDEMELER) VE YORUMU

Madde ile ilgili Pozisyonlar

1. *Arnavutluk, Azerbaycan, Bulgaristan, Demokratik Kongo Cumhuriyeti, Endonezya, Letonya, Litvanya* ve *Sırbistan* işbu Madde altında mukim bir şirketin yönetim kurulu veya diğer benzer organının bir üyesinin herhangi bir ödemesini vergilendirme hakkını saklı tutar.

2. [Kaldırılmıştır]

3. *Fas* işbu Madde altında mukim bir şirketin yönetim kurulunun veya diğer benzer organının bir üyesinin herhangi bir ödemesini vergilendirme hakkını saklı tutar. Fas aynı zamanda Maddeyi kıdemli çalışanların ödemesini kapsayacak şekilde genişletme hakkını da saklı tutar.

4. *Endonezya, Malezya* ve *Vietnam* Maddeyi üst düzey yönetimde görevlilerin ödemesini kapsayacak şekilde genişletme hakkını saklı tutar.

17'NCİ MADDE İLE İLGİLİ POZİSYONLAR (SANATÇILAR VE SPORCULAR) VE YORUMU

Madde ile ilgili Pozisyonlar

1. *Filipinler* ve *Rusya* 1'inci fıkranın uygulamasından kamu fonlarından finansa edilen organizasyonlarda istihdam edilen sanatçıları ve sporcuları hariç tutma hakkını saklı tutar.

2. *Hindistan* performans gerçekleştirilen ve gerçekleştirmeyen sanatçıları "sanatçılar" teriminin kapsamına dahil etme hakkını saklı tutar.

Yorum ile ilgili Pozisyonlar

3. *Arjantin, Brezilya* ve *Malezya* 17'nci Maddenin bir defilede giysi sunan ve performans gösteren bir modeli, kapsayacak şekilde genişletilmemesi gerektiğine dair 3'üncü fıkradaki yorum ile hemfikir değildir. Bazı durumlarda bir defilenin eğlence yapısında görülebileceğini düşünürler. Bu nedenle bu gibi bir defileye katılım nedeniyle bir model tarafından elde edilen gelir 17'nci Maddeye dahil edilebilir (diğer faaliyetler nedeniyle bir model tarafından elde edilen gelire zıt olarak, örneğin gerçekleştirilen faaliyetin açıkça eğlence yapısında olmadığı fotoğraf çekimi).

4. *Brezilya, Malezya* ve *Çin Halk Cumhuriyeti* 3'üncü fıkrada belirtilen yoruma bağlı kalmaz, çünkü özellikle eski siyasetçiler dahil ziyaretçi konferans konuşmacılarının konuşmalarında eğlenceyle ilgili bir nitelik mevcutsa 17'nci Madde ile kapsanabileceği görüşüne sahiplerdir.

5. *Arjantin* 9.1'inci paragraftaki yorumu paylaşmaz, çünkü bazı durumlarda eski veya yaralanmış bir sporcunun ilgili sporcunun katılmadığı bir spor etkinliğinin yayını sırasında yorum sağlayarak kazanacağı ücretin ilgili kişinin eğlendirici yapıdaki kişisel faaliyetleri için alınabileceğini düşünür. Bu gibi durumlarda iş (ve ilgili gelir) yorumcu olarak itibarı nedeniyle değil sporcu olarak ünü nedeniyle kendisine teklif edilir be bu nedenle bu gibi bir gelir 17'nci Madde ile kapsanır.

6. *Hindistan* 17'nci Maddenin bir defilede giysi sunan ve performans gösteren bir modeli, kapsayacak şekilde genişletilmemesi gerektiğine dair 3'üncü fıkradaki yorum ile hemfikir değildir. Hindistan bazı durumlarda bir defilenin eğlence yapısında görülebileceğini ve buna göre 17'nci Madde ile kapsanacağını düşünür.

7. *Hindistan* 17'nci Maddenin kapsamını performans ile yakın bağlantıya sahip kişisel faaliyetler ile kısıtlayan 9'uncu paragrafta verilen yorum ile hemfikir değil. Hindistan görünme dahil herhangi bir kişisel faaliyet için bir sanatçı veya sporcu tarafından alınan herhangi bir

ücretin 17'nci Madde ile kapsandığını düşünüyor.

8. *Hindistan* bir eğlence veya spor etkinliğinin yayını sırasında faaliyetleri raporlama veya yorumlama ile ilgili 9.1'inci paragraftaki üçüncü örnekle hemfikir değil, çünkü bu gibi faaliyetlerin 17'nci Madde ile kapsandığını düşünüyor.

9. *Brezilya* ve *Hindistan* 11.2'nci paragrafta belirtilen yoruma bağlı değildir. . Bu gibi yarışlardaki ödül parasının jokey veya yarış otomobili pilotunun kişisel faaliyetleri karşılığında ödendiği ve 17'nci Madde ile kapsandığı görüşüne sahipler.

10. Yorumun 14'üncü paragrafına ilişkin olarak, *Hindistan* 17'nci Maddenin 1'inci fıkrasındaki "gibi kişisel faaliyetler" ifadesinin kamu fonu ile finanse edilen faaliyetleri içermeyeceğini ve 14'üncü paragrafta dahil edilmiş olan alternatif hükmün bu görüşü teyit ettiğini düşünmektedir.

18'İNCİ MADDE İLE İLGİLİ POZİSYONLAR (EMEKLİ MAAŞLARI) VE YORUMU

Madde ile ilgili Pozisyon

1. [Kaldırılmıştır]

2. *Brezilya, Bulgaristan, Fildişi Sahili, Güney Afrika* ve *Ukrayna* 1'inci fıkraya yıllık emekli maaşlarına açık bir referans dahil etme hakkını saklı tutar.

19'UNCU MADDE İLE İLGİLİ POZİSYONLAR (KAMU HİZMETİ) VE YORUMU

Madde ile ilgili Pozisyon

1. *Arjantin* 2 b) bendi ile kapsanan emekli maaşlarını kaynakta vergilendirme hakkını saklı tutar.

Yorum ile ilgili Pozisyon

2. *Hindistan* Devlet Demiryolları ve Posta Ofisi gibi kamu kuruluşlarının işletme faaliyetleri gerçekleştirdiğini kabul etmez.

20'NCİ MADDE İLE İLGİLİ POZİSYONLAR (ÖĞRENCİLER) VE YORUMU

Madde ile ilgili Pozisyonlar

1. *Arnavutluk, Brezilya* ve *Sırbistan* ziyaretçi öğrencilere herhangi bir ödeneğe, hibeye ve bağımlı faaliyetler için ödemelere ilişkin olarak mukimlere verilenle aynı vergi istisnalarını, indirimlerini veya kesintilerini verilmesini öngören ikinci bir fıkra ekleme hakkını saklı tutar.

2. *Letonya, Litvanya* ve *Fas* işbu Maddede herhangi bir çırağa ve stajyere atıfta bulunma hakkını saklı tutar.

3. *Gürcistan* diğer Akit Devletin mukimi olan veya bir Akit Devleti ziyaret etmeden hemen önce diğer Akit Devletin mukimi olan bir öğrencinin veya bir stajyerin ilk ifade edilen Devlette iki yılı aşmayan süreyle gerçekleştirdiği bir istihdamdan elde ettiği ödemenin ilk ifade edilen Devlette gerçekleştirilen istihdam çalışmaları veya stajı ile doğrudan ilgili ise ilk ifade edilen Devlette vergilendirilmeyeceğini belirten ayrı bir fıkra teklif etme hakkını saklı tutar.

4. *Vietnam* bir Akit Devlette bir öğrenci veya stajyer tarafından sağlanan hizmetler için ödemenin ilgili hizmetlerin çalışmaları veya eğitimi ile bağlantılı olması kaydıyla ilgili Devlette vergilendirilmeyeceğini belirtme hakkını saklı tutar.

5. *Tayland* bir Akit Devlette bir öğrenci veya stajyer tarafından sağlanan hizmetler için ödemenin ilgili hizmetlerin çalışmaları veya eğitimi ile bağlantılı olması kaydıyla ve ilgili ödeme müzakere edilecek belirli bir tutarı aşmıyorsa ilgili Devlette vergilendirilmeyeceğini belirtme hakkını saklı tutar.

6. *Brezilya, Bulgaristan, Hindistan, Fildişi Sahili, Fas, Çin Halk Cumhuriyeti, Filipinler, Sırbistan, Tayland, Tunus* ve *Vietnam* çeşitli koşullara tabi olarak öğretmenlerin, profesörlerin ve araştırmacıların durumunu ele alan bir madde ekleme hakkını saklı tutar ve 15nc Maddenin 1'inci fıkrasında karşılık gelen bir değişiklik yapmakta serbesttir.

7. *Gabon, Fildişi Sahili* ve *Tunus* bir ziyaret edilen Devlette öğrenci veya stajyer tarafından sağlanan hizmetler için ödemenin ilgili ödemenin bakımı, çalışmaları veya eğitimi amacıyla alınmış olması kaydıyla ilgili Devlette vergilendirilmeyeceğini belirtme hakkını saklı tutar.

8. *Fas* ziyaret edilen Devletten elde edilen istihdamdan olan ödemenin ilgili Devlette vergilendirilmeyeceğini veya vergilendirme durumunda ziyaret eden öğrencilere mukimlere verilenle aynı vergi istisnalarının, indirimlerinin veya kesintilerinin verileceğini belirterek ikinci bir fıkra ekleme hakkını saklı tutar.

9. *Hindistan* ve *Hong Kong, Çin* işbu Maddeden "stajyer" terimini hariç tutma hakkını saklı tutar.

10. *Hindistan* bir Akit Devlette bir öğrenci tarafından sağlanan hizmetler için ödemenin ilgili hizmetlerin çalışmaları ile doğrudan ilgili olması kaydıyla ilgili Devlette vergilendirilmeyeceğini belirtme hakkını saklı tutar ve 15'inci Maddenin 1'inci fıkrasında karşılık gelen bir değişiklik yapmakta serbesttir.

11. *Hindistan* Maddede öngörülen istisnayı altı yıllık bir süre ile sınırlama hakkını saklı tutar.

21'İNCİ MADDE İLE İLGİLİ POZİSYONLAR (DİĞER GELİRLER) VE YORUMU

Madde ile ilgili Pozisyon

1. *Arnavutluk, Arjantin, Azerbaycan, Beyaz Rusya, Brezilya, Kolombiya, Gabon, Hindistan, Endonezya, Fildişi Sahili, Malezya, Fas, Rusya, Sırbistan, Singapur Güney Afrika, Tayland* ve *Vietnam* kendi ülkelerindeki kaynaklardan doğan vergi geliri hakkını korumak istediklerinden işbu Madde ile ilgili pozisyonlarını saklı tutar.

22'NCİ MADDE İLE İLGİLİ POZİSYONLAR (SERMAYE) VE YORUMU

Madde ile ilgili Pozisyonlar

1. *Arjantin* 3'üncü fıkrada ifade edilen varlık haricinde bölgesinde bulunan sermayeyi vergilendirme hakkını saklı tutar.

2. *Brezilya, Bulgaristan, Endonezya, Malezya, Çin Halk Cumhuriyeti, Singapur, Tayland* ve *Vietnam* sermaye üzerine vergi koyarlarsa ve koyduklarında Madde ile ilgili pozisyonlarını saklı tutar.

3. *Hindistan* sermayeyi iç mevzuata göre vergilendirme hakkını saklı tutar.

23A ve 23B MADDELERİ İLE İLGİLİ POZİSYONLAR (İSTİSNA YÖNTEMİ VE MAHSUP YÖNTEMİ) VE YORUMU

Madde ile ilgili Pozisyonlar

1. *Arnavutluk, Arjantin, Brezilya, Hindistan, Fildişi Sahili, Malezya, Fas, Çin Halk Cumhuriyeti, Sırbistan, Tayland, Tunus* ve *Vietnam* ilgili ulusal kanunlar altında öngörülen vergi teşviklerine ilişkin olarak korumalı mahsup hükümleri ekleme hakkını saklı tutar.

2. *Arjantin* ve *Vietnam* 10, 11 ve 12'nci Maddelerde kapsanan gelirin bir kısmı veya tümü için brüt gelirin müzakere edilecek belirli bir oranda çifte vergilendirmesinin önlenmesi ile ilgili Maddenin amaçları için verginin ödenmiş sayılacağı sonucunu veren eşleşen bir kredi ekleme hakkını saklı tutar.

3. *Brezilya* 11 ve 12'nci Maddelerde kapsanan gelirin bir kısmı veya tümü için brüt gelirin müzakere edilecek belirli bir oranda çifte vergilendirmesinin önlenmesi ile ilgili Maddenin amaçları için verginin ödenmiş sayılacağı sonucunu veren eşleşen bir kredi ekleme hakkını saklı tutar.

4. *Brezilya* ve *Tunus* 10'uncu Maddede kapsanan gelirin diğer Akit Devlette istisna olacağını veya eşleşen bir krediye hak sahibi olacağını belirtme hakkını saklı tutar.

5. *Brezilya* 23A Maddesinin 4'üncü fıkrayı ile ilgili pozisyonunu saklı tutar.

24'ÜNCÜ MADDE İLE İLGİLİ POZİSYONLAR (AYRIM YAPILMAMASI) VE YORUMU

Madde ile ilgili Pozisyonlar

1'inci Fıkra

1. [Kaldırılmıştır]

2. *Brezilya, Kolombiya, Romanya, Rusya, Singapur, Tayland* ve *Vietnam* 1'inci fıkranın ikinci cümlesi ile ilgili pozisyonlarını saklı tutar.

2.1 Bulgaristan 1'inci fıkranın ilk cümlesindeki "diğer veya" kelimelerini çıkarma hakkını saklı tutar.

2.2 *Endonezya, Malezya* ve *Tunus* Maddenin kapsamını Akit Devletlerin mukimleri ile kısıtlama hakkını saklı tutar.

2.3 *Singapur* ekonomik ve sosyal gelişimi desteklemek için tasarlanmış olan vergi teşviklerinin vatandaşlarına verilmesinin ayrımcı olarak yorumlanmayacağını belirtmek için bir hüküm ekleme hakkını saklı tutar.

2'nci Fıkra

3. [Kaldırılmıştır]

4. *Arnavutluk, Bulgaristan, Hindistan, Malezya, Filipinler, Rusya, Sırbistan, Singapur* ve *Vietnam* sözleşmelerine 2'nci fıkrayı eklememe hakkını saklı tutar.

3'üncü Fıkra

5. *Arjantin* şube kazançları vergisi uygulama hakkını saklı tutar.

6. *Brezilya* Brezilya'da yerleşik bir iş yeri tarafından yurt dışındaki ana merkezine ödenen gayrimaddi hak bedelleri hukuku altında düşülebilir olduğundan 3'üncü fıkra ile ilgili pozisyonunu saklı tutar.

7. *Tayland* tarımsal üretim faaliyetleri açısından bir kar gönderme vergisi ve özel bir vergilendirme rejimi uygulama hakkını saklı tutar.

7.1 *Fas* işbu maddedeki hiçbir şeyin Fas'ın şube vergisini, yerel örtülü sermayesini ve transfer fiyatlandırması mevzuatını uygulamasını yasaklıyor olarak yorumlanamayacağını belirten bir fıkra ekleme hakkını saklı tutar.

7.2 *Arjantin* 3'üncü fıkrada iç mevzuatında öngörülen hiçbir istisnanın veya imtiyazın yabancı vergi makamlarına bir vergi transferine neden oldukça verilmeyeceğini belirtme hakkını saklı tutar.

7.3 *Kolombiya* iş yerlerine atfedilebilir olan karların transferi üzerine vergi koyma hakkını saklı tutar.

4'üncü Fıkra

8. *Vietnam* mukim olmayanlara ödenen stopaj vergisine tabi olmayan faiz durumunda bu fıkra ile ilgili pozisyonunu saklı tutar.

8.1 *Malezya* mukim olmayanlara ödenen stopaj vergisinin düşülmemiş olduğu teknik hizmetler için faiz, gayrimaddi hak bedelleri ve ücretler durumunda bu fıkra ile ilgili pozisyonunu saklı tutar.

8.2 *Singapur* mukim olmayanlara ödenen stopaj vergisinin düşülmemiş olduğu faiz durumunda bu fıkra ile ilgili pozisyonunu saklı tutar.

8.3 *Arjantin* 24'üncü Maddenin 4'üncü fıkrasını dahil etmeme hakkını saklı tutar.

5'inci Fıkra

9. *Brezilya* "ilk ifade edilen Devletin diğer benzer teşebbüsleri" kelimelerinden sonra "sermayesi tamamen veya kısmen, doğrudan veya dolaylı olarak bir üçüncü Devletin bir veya birkaç mukimi tarafından tutulan veya kontrol edilen" kelimelerini ekleme hakkını saklı tutar.

6'ncı Fıkra

10. *Arnavutluk, Arjantin, Brezilya, Bulgaristan, Kolombiya, Malezya, Filipinler, Romanya, Sırbistan, Singapur, Tayland, Tunus, Vietnam* ve *Ukrayna* Maddenin kapsamını Anlaşma ile kapsanan vergiler ile kısıtlama hakkını saklı tutar.

Yorum ile ilgili Pozisyonlar

11. *Hindistan, Malezya* ve *Singapur* 44'üncü paragrafta belirtilen yorum ile ilgili pozisyonlarını saklı tutar.

11.1 *Arjantin* 44'üncü paragraftaki yorum ile hemfikir değildir, çünkü Arjantin 24'üncü Maddenin 3'üncü fıkrasının bir Devletin herhangi bir temelde sadece mukimlerin başvurabileceği tercihli bir vergi rejimi oluşturmasını engellemediğini düşünür.

12. *Hindistan* bu hükmün bir Akit Devleti diğer Akit Devletin bir şirketinin ilk ifade edilen Devlette sahip olduğu bir iş yerinin karlarına ilk ifade edilen Akit Devletin benzer bir şirketinin karlarına uygulanandan yüksek bir vergi oranı uygulamasını önlüyor olarak veya 7'nci Maddenin 3'ncü fıkrasının hükümleri ile (Model Vergi Sözleşmesinin 2010 güncellemesinden önceki

haliyle) çatışma halinde olarak yorumlanamayacağını aydınlatmak için bir fıkra ekleme hakkını saklı tutar.

25'İNCİ MADDE İLE İLGİLİ POZİSYONLAR (KARŞILIKLI ANLAŞMA USULÜ) VE YORUMU

Madde ile ilgili Pozisyonlar

1'inci Fıkra

1. *Brezilya, Filipinler* ve *Tayland* 1'inci fıkranın son cümlesi ile ilgili pozisyonlarını saklı tutar.

1.1 *Kazakistan* 1'inci fıkranın ikinci cümlesi ile ilgili pozisyonunu saklı tutar ve fıkrayı aşağıdaki cümle ile tamamlama hakkını saklı tutar: "Adli işlemler durumunda, bir mahkeme kararı Kazakistan yetkili makamı tarafından yeniden incelenemez."

2'nci Fıkra

2. *Arjantin, Brezilya, Bulgaristan, Filipinler* ve *Tayland* 2'nci fıkranın ikinci cümlesi ile ilgili pozisyonlarını saklı tutar. Bu ülkeler karşılıklı anlaşmayı takiben indirimlerin ve geri ödemelerin uygulanmasının iç mevzuatları ile belirtilen zaman sınırlarına bağlı kalması gerektiğini düşünürler.

3'üncü Fıkra

3. *Brezilya, Tayland, Tunus* ve *Ukrayna* ilgili kanunların kapsamında Sözleşmede öngörülmeyen durumlarda çifte vergilendirmeyi önleme yetkisine sahip olmamaları temelinde 3'üncü fıkranın ikinci cümlesi ile ilgili pozisyonlarını saklı tutar.

4'üncü Fıkra

4. *Brezilya, Malezya, Çin Halk Cumhuriyeti, Filipinler, Singapur, Tayland* ve *Ukrayna* "kendilerinden veya temsilcilerinden oluşan müşterek bir komisyon yoluyla dahil" kelimelerini çıkarma hakkını saklı tutar.

Yorum ile ilgili Pozisyonlar

5. *Brezilya* ve *Hindistan* 11 ve 12'nci paragraflarda verilen yorum ile hemfikir değildir; Madde 9'daki 2'nci fıkra bulunmadığında transfer fiyatlandırması ayarlamalarından doğan ekonomik çifte vergilendirmenin 25'inci Maddede düzenlenen karşılıklı anlaşma usulü kapsamına girmediği görüşüne sahiplerdir.

6. *Arjantin* vergi mükellefi mevcut durumdan ziyade kuramsal duruma ilişkin olarak vergilendirmenin Anlaşma uyarınca olmadığını ileri sürdüğünde Maddenin 1'nci fıkrasının yetkili makamları bir karşılıklı anlaşma usulü başlatmak veya kabul etmek için bağlamadığını düşünür.

7. 25'inci paragrafa ilişkin olarak, *Hindistan* iç mevzuat davası sürerken yetkili makamların 25'inci Madde altında bir anlaşmaya varabileceği görüşüne sahiptir. Bununla birlikte vergi mükellefi kararı kabul etme veya reddetme seçeneğine sahiptir. Vergi mükellefi kararı kabul ederse, iç mevzuat davasını geri çekmelidir.

8. *Hindistan* mahkeme kararını verene kadar bir vergi mükellefinin karşılıklı anlaşma usulü sonucunda kararlaştırılan çözümün kabulünü ertelemesine izin verilebileceğine dair 42'nci fıkrada ifade edilen görüş ile hemfikir değildir.

26'NCI MADDE İLE İLGİLİ POZİSYONLAR (BİLGİ DEĞİŞİMİ) VE YORUMU

Madde ile ilgili Pozisyonlar

1. [Kaldırılmıştır]

2. *Hindistan* işbu Maddenin kapsamına doküman veya dokümanların onaylı kopyalarını dahil etme hakkını saklı tutar.

2.1 *Fas* ve *Tayland* 1'inci fıkradaki "Bilgi değişimi 1 ve 2'nci Maddeler ile sınırlanmamıştır" kelimelerini dahil etme hakkını saklı tutar.

Yorum ile ilgili Pozisyon

3. Yorumun 10.3'ncü paragrafına ilişkin olarak, *Hong Kong, Çin* ikili anlaşmanın yürürlüğe girmesinden önce mevcut olan bilgi değişimi ile ilgili pozisyonunu netleştirmek ister. İç mevzuat gereklilikleri göz önüne alındığında, Hong Kong, Çin sadece anlaşma yürürlüğe girdikten sonra vergilendirilebilir dönemlere ilişkin bilgi değişiminde bulunacaktır.

28'İNCİ MADDE İLE İLGİLİ POZİSYONLAR (DİPLOMATİK TEMSİLCİLER VE KONSOLOSLUK MEMURLARI) VE YORUMU

Madde ile ilgili Pozisyon

1. *Hong Kong, Çin* egemen devlet değil Çin Halk Cumhuriyeti'nin özel idari bölgesi olduğundan Hong Kong, Çin bu Maddede "diplomatik temsilciyi" "hükümet temsilcisi" ile değiştirme hakkını saklı tutar.

29’UNCU MADDE İLE İLGİLİ POZİSYONLAR (BÖLGESEL GENİŞLEME) VE YORUMU

Madde ile ilgili Pozisyon

1. *Endonezya*, *Malezya*, *Çin Halk Cumhuriyeti*, *Singapur* ve *Tayland* bu Madde ile ilgili pozisyonlarını saklı tutar.

EK

GELİR VE SERVET HAKKINDA MODEL VERGİ ANLAŞMASINA İLİŞKİN OECD KONSEYİ ÖNERİSİ

(Konsey tarafından 23 Ekim 1997 tarihinde kabul edilmiştir.)

KONSEY

14 Aralık 1960 tarihli Ekonomik Kalkınma ve İşbirliği Örgütü ile ilgili Anlaşma'nın 5(b) Maddesini göz önüne alarak;

Gelir ve Sermaye Üzerinden Vergilendirmeye İlişkin Model Vergi Anlaşmasına ilişkin 31 Mart 1994 tarihli Konsey Önerisini [C(94)11/NİHAİ] ve önceki Önerinin Ekini değiştiren 21 Eylül 1995 tarihli Konsey Önerisini [C(95)132/NİHAİ] göz önüne alarak;

"Model Vergi Anlaşması 1997 Güncellemesi" adlı 24 Haziran 1997 tarihli Mali İşler ile ilgili Komite Raporunu [DAFFE/CFA/WP1(97)10/REV2] (bundan böyle "1997 Raporu" olarak anılacaktır) göz önüne alarak;

İlgili konuda anlaşmaların yapılmasıyla uluslararası hukuki çifte vergilendirme, malların, hizmetlerin, sermayenin ve kişilerin ülkeler arasında serbest dolaşımına karşı sergilediği engelleri giderme ihtiyacını dikkate alarak;

Mevcut ikili anlaşmaları tekdüze ilkeler, tanımlar, kurallar ve yöntemler bazında uyumlaştırma ve bu gibi anlaşmaların mevcut ağını tüm üye ülkelere ve uygun olduğunda üye olmayan ülkelere genişletme ihtiyacını da dikkate alarak;

Gelir ve Sermaye Üzerinden Vergilendirmeye İlişkin Model Vergi Anlaşmasına (bundan böyle "Model Vergi Anlaşması" olarak anılacaktır) dayanan vergi anlaşmalarının hükümlerinin ortak uygulanmasını ve yorumlanmasını teşvik etme ihtiyacını da dikkate alarak;

Üye devletler tarafından bu yönde gösterilen çabaların hali hazırda önemli sonuçlar oluşturduğunu ve Model Vergi Anlaşması için önerilen revizyonların vergi hususları üzerine mevcut uluslararası işbirliğini teyit etmeyi ve genişletmeyi mümkün kılacağını dikkate alarak;

Bundan böyle zaman zaman değiştirilebilecek olan Model Vergi Anlaşmasına ve ilgili Yorumlara (son olarak 1997 Raporu ile değiştirilmiş haliyle) dikkat ederek;

I. Üye ülkelerin Hükümetlerinin aşağıdakileri gerçekleştirmesini ÖNERİR:

1. Bu gibi anlaşmaları henüz yapmamış oldukları üye ülkeler ile ve uygun olduğunda üye olmayan ülkeler ile gelir ve sermaye hakkında ikili anlaşmalar yapmak için çabalarını sürdürmesi, ve günün ihtiyaçlarını artık yansıtmayan mevcut anlaşmaları revize etmesi;

2. Yeni ikili anlaşmalar yaparken veya mevcut çift taraflı anlaşmaları revize ederken ilgili Yorumlar ile yorumlandığı gibi Model Vergi Anlaşmasına uyması;

3. Bu maddelere dayanan çift taraflı vergi anlaşmalarının hükümlerini uygularken ve yorumlarken vergi makamlarının Model Vergi Anlaşmasının Maddeleri ile ilgili Yorumları zaman zaman değiştirildiği şekliyle izlemesi.

II. Üye ülkelerin Hükümetlerini Mal İşler ile ilgili Komitesi Maddeler konusundaki tereddütlerine ve Yorumlar ile ilgili gözlemlerine dair bilgilendirmeye devam etmeye DAVET EDER.

III. Model Vergi Anlaşmasında düzenlenen hükümler veya ilgili Yorumlar üye ülkeler tarafından kazanılan deneyimler ışığında değiştirme gerektirdiğinde Mali İşler üzerine Komitesinin süregelen durum incelemesine devam etmesini ve periyodik güncellemeler için uygun tekliflerde bulunmasını EMREDER.

IV. 31 Mart ve 21 Eylül 1995 tarihli Konsey Önerilerini (1995 C(94)11/NİHAİ ve C(95)132/NİHAİ) kaldırmaya KARAR VERİR.

EKONOMİK KALKINMA VE İŞBİRLİĞİ ÖRGÜTÜ

OECD hükümetlerin küreselleşmenin ekonomik, sosyal ve çevresel problemlerini ele almak için birlikte çalıştığı yegane forumdur. OECD aynı zamanda hükümetleri anlama ve hükümetlere kurumsal yönetim, bilgi ekonomisi ve yaşlanan nüfusun problemleri gibi yeni gelişmelere ve hususlara cevap vermelerinde yardımcı olma çabalarının ön planında yer almaktadır. Örgüt, hükümetlerin siyasi deneyimlerini karşılaştırabileceği, ortak problemlere cevap arayabileceği, iyi uygulamaları belirleyebileceği ve yerel ve uluslararası politikaları koordine etmek için çalışabileceği bir ortam sağlar.

OECD üye ülkeleri şöyledir: Avustralya, Avusturya, Belçika, Kanada, Şili, Çek Cumhuriyeti, Danimarka, Estonya, Finlandiya, Fransa, Almanya, Yunanistan, Macaristan, İzlanda, İrlanda, İsrail, İtalya, Japonya, Kore, Lüksemburg, Meksika, Hollanda, Yeni Zelanda, Norveç, Polonya, Portekiz, Slovak Cumhuriyeti, Slovenya, İspanya, İsveç, İsviçre, Türkiye, İngiltere ve Birleşik Devletler. Avrupa Birliği OECD çalışmalarında yer alır.

OECD Yayınları, üyeleri tarafından kararlaştırılan sözleşmelerin, kılavuzların ve standartların yanı sıra ekonomik, sosyal ve çevresel hususlarda Örgütün istatistik toplama ve araştırma sonuçlarını geniş çapta dağıtır.

OECD PUBLIHING, 2, rue Andre-Pascal, 75775 PARİS CEDEX 16
(23 2014 11 1 P) ISBN 978-94-64-21115-5-2014-02

Gelir ve Servet Üzerinden Alınan Vergilere İlişkin Model Anlaşma
KISALTILMIŞ BASIM

Bu yayın, *Gelir ve Servet Üzerinden Alınan Vergilere İlişkin OECD Model Anlaşmanın* kısaltılmış sürümünün dokuzuncu baskısıdır. Daha kısa olan bu sürüm; tam sürüme dâhil olan tarihi notlar, OECD üyesi ülkeler arasındaki anlaşmaların ayrıntılı listesi ve arka plan raporları hariç olmak üzere, 15 Temmuz 2014 tarihindeki şekliyle *Gelir ve Servet Üzerinden Alınan Vergilere İlişkin OECD Model Anlaşmanın* maddelerini ve yorumlarını içermektedir.

***OECD Model Vergi Anlaşmasının* tam sürümünün her bir baskısı ayrı olarak yayınlanmaktadır. Yayın basılı halde, PDF ve web formatlarında mevcuttur. Web formatı, maddelerden ilgili yorumlara ulaşmayı kolaylaştıran kapsamlı iç bağlantılara yer vermektedir. Yayının Web ve PDF basımlarına *OECD iLibrary* üzerinden erişilebilecektir.**

www.oecd.org/tax

Bu eserin orijinal versiyonu Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2014 (ISBN 9789264089488), © 2014, Organisation for Economic Co-operation and Development (OECD), Paris başlığı altında basılmıştır. Bu tercüme OECD ile anlaşma yapılarak yayımlanmıştır. Resmi OECD tercümesi değildir.

www.oecdbookshop.org – OECD çevrimiçi (online) kitabevi
www.oecd-ilibrary.org – OECD e-kütüphane (elektronik kütüphane)
www.oecd.org/oecddirect - OECD konu başlığı uyarı hizmeti (başlık uyarı servisi)