

COVID-19'UN ÇİFTE VERGİLENDİRMİYİ ÖNLEME ANLAŞMALARINA ETKİLERİNE DAİR ENDİŞELERİN GİDERİLMESİ¹

RESOLVING THE CONCERNS ABOUT THE EFFECTS OF COVID-19 ON DOUBLE TAXATION AGREEMENTS



Mustafa Cemil KARA*

ÖZ

Dünya Sağlık Örgütü tarafından pandemi ilan edilen COVID-19, ülkeleri sokağa çıkma yasağı ve seyahat kısıtlamaları gibi katı kuralları uygulamak zorunda bırakmıştır. Pandeminin kısıtlamacı etkilerinden çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarının ne şekilde etkilenecekleri endişe konusu olmuştur. Bu tebliğin amacı, pandeminin vergi anlaşmalarına olan yansımalarını ve bunlara dair endişelerin ne şekilde giderilmeye çalışıldığını ortaya koymaktır.

Anahtar Kelimeler: Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması, Uluslararası Ticaret, COVID-19, İş Yeri, Mukim.

JEL Sınıflandırma Kodları: K34, H26.

ABSTRACT

Declared as a pandemic by the World Health Organization, COVID-19 has forced countries to enforce strict rules such as curfews and travel restrictions. It has been a matter of concern how double taxation agreements will be affected by the restrictive effects of the pandemic. The purpose of this paper is to reveal the implications of the pandemic on tax agreements and how the worries about these implications are tried to be resolved.

Keywords: Double taxation agreement, international trade, COVID-19, permanent establishment, resident

JEL Classification Codes: K34, H26

* Dr., Grup Başkanı, Gelir İdaresi Başkanlığı, LLM-Uluslararası ve Avrupa Birliği Vergi Hukuku Yüksek Lisansı (Maastricht Üniversitesi/Hollanda), mustafa.cemil.kara@gelirler.gov.tr, ORC-ID: 0000-0003-3756-8719.

Kara, M. C. (Ağustos 2021). Covid-19'un Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmalarına Etkilerine Dair Endişelerin Giderilmesi, *Vergi Raporu*, 263, (44-55).

¹ Bu çalışma, yazarın 21 Mayıs 2021 tarihinde I. Uluslararası Gümrük ve Ticaret Kongresi'nde sunduğu "COVID-19'un Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmalarına Etkilerine Dair Endişelerin Giderilmesi" isimli tebliğin ülke uygulamalarını da içerecek şekilde genişletilmiş halidir.

Makale Türü: Araştırma Makalesi

M.G.T.: 28.05.2021 / M.K.T.: 29.07.2021

GİRİŞ

COVID-19 pandemisiyle birlikte gündeme gelen ve uygulanan seyahat kısıtlamaları ve sokağa çıkma yasakları gibi tedbirler ticari hayatı derinden etkilemiştir. Ülkelerce eş zamanlı olarak uygulanan emsali görülmemiş önlemlere 2020 yılında yaygın biçimde başvurulmuş ve 2021 yılında da zaman zaman bunlara devam edileceği anlaşılmaktadır. Şüphesiz çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarının (ÇVÖA) uluslararası ticaret ve yatırımlar üzerinde olumlu etkileri bulunmaktadır. OECD'nin 1950'lerde kurulduğundan itibaren başlıca amaçlarından biri de üye ülkeler arasındaki ticareti teşvik etmek ve vergi sorunlarıyla bağlantılı ticari engellerin ortadan kaldırılmasını teminen ÇVÖA'ların üretilmesi ve geliştirilmesi olmuştur. Dolayısıyla ÇVÖA'ların temel amacı, sınır ötesi ticaretin önünde büyük bir engel olarak görülen uluslararası hukuki çifte vergilendirmenin ve vergi kaçırma ve vergiden kaçınma çabalarının önlenmesi olarak benimsenmektedir. Anlaşmalarda meydana gelebilecek pandemi kaynaklı olası olumsuzlukların sınır ötesi ticareti de etkilemesi nedeniyle konuyla ilgili endişelerin giderilmesi önem arz etmektedir. Tüm dünyada olduğu gibi ülkemizde de derin etkiler bırakan COVID-19 pandemisi, sokağa çıkma yasağı ve seyahat kısıtlamaları gibi önlemleri gündeme getirmiştir. Bir kısım işletmelerin faaliyet düzeni değişmiş, "ev ofis (home office)" biçiminde çalışma düzenine ağırlık verilmiş, hatta bazı işletmeler çalışma hayatından ya çekilmiş ya da faaliyetlerini durdurmak zorunda kalmışlardır.

Pandeminin diğer vergisel sonuçları yanında çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarına olan etkileri boyutu da dikkat çekmiştir.

Bu tebliğde, pandeminin *kısıtlayıcı etkileri karşısında ÇVÖA hükümlerinin nasıl etkileneceğine dair* Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Örgütü'nün (OECD) görüşlerini temsil eden 21 Ocak 2021 tarihli "Vergi Anlaşmaları ve COVID-19 Pandemisinin Etkisine Dair Güncel Rehber"² çerçevesinde değerlendirmelere yer verilmiştir. Bundan önce, OECD'nin 3 Nisan 2020 tarihli "Vergi Anlaşmaları ve COVID-19 Krizinin Etkilerine Dair OECD Analizi"³ adıyla bir çalışması da mevcut idi, ancak yayımlanan sonraki rehberde konu daha kapsamlı ele alındığından tebliğin adı geçen rehber çerçevesinde hazırlanmasına özen gösterilmiştir.

1- ÇİFTE VERGİLENDİRMEYİ ÖNLEME ANLAŞMALARININ İŞLEVİ VE TARİHİ SEYRİ

ÇVÖA'lar genellikle iki devlet arasında akdedilmekle birlikte ikiden fazla devlet tarafından da akdedilebilmektedirler. ÇVÖA'ların çifte vergilendirmeyi önlemek yanında çifte vergilendirmeye yol açan vergiden kaçınma ve vergi kaçakçılığını önlemek gibi bir misyonu bulunmaktadır. ÇVÖA'lar başlangıçta yalnızca çifte vergilendirmeyi önlemek amacıyla vergilendirme yetkisini ya münhasıran taraf ülkelerden birine vermekte ya da taraf ülkeler arasında paylaştırmaktaydı.⁴ Bu temel amaç devam etmekle birlikte vergiden kaçınma ve vergi kaçakçılığını önlemek üzere zamanla idari yardımlaşma, bilgi değişimi, anlaş-

² OECD, Updated guidance on tax treaties and the impact of the COVID-19 pandemic, 21 January 2021.

³ OECD Secretariat Analysis of Tax Treaties and the Impact of the COVID-19 Crisis.

⁴ Genel ilke, vergi anlaşmalarının vergi koymaması, buna karşılık verginin mukim ve kaynak ülkeler arasında dengeli dağıtımıdır (United Nations Handbook on Selected Issues in Administration of Double Tax Treaties for Developing Countries. 2013. s. 113. https://www.un.org/esa/ffd/wp-content/uploads/2014/08/UN_Handbook_DTT_Admin.pdf); ÇVÖA'lar devletlere vergi hakkı vermemekte, yalnızca devletlerin mevcut vergilendirme yetkilerini sınırlamaktadır (Billur YALTI SOYDAN. Uluslararası Vergi Anlaşmaları. Beta Basım. İstanbul. 1995. s. 32).

ma istismarını bertaraf etmek üzere son zamanlarda geliştirilen hükümler anlaşmalarda sıkça yer bulmaktadır.

ÇVÖA'lar uluslararası ticaret ve yatırımların önünü açan, teknoloji transferini kolaylaştıran güçlü araçlar olarak kabul edilmektedir. ÇVÖA'ların vergi mükelleflerinin korunmasında ve ayrımcılığın önlenmesindeki rolü yadsınamaz. Dolayısıyla, ÇVÖA'lar yabancı işletme ve yatırımcılara yerliler karşısında güvence vermektedir. Yine ÇVÖA'larda sunulan karşılıklı anlaşma usulü (KAU) mekanizması sayesinde mükellefler anlaşma hükümlerine aykırı vergilendirildiklerini düşündüklerinde sorunun çözülebilmesi amacıyla iki ülkenin de yetkili makamlarına başvurabilmektedirler. Bu çözüm süreci, işletme ve yatırımcılar için güven ortamı tesis etmekte ve ülkeler arasında ticaretin gelişimine katkıda bulunmaktadır. Ayrıca, ÇVÖA'ların üretim faktörlerinin (sermaye, kişi, mal ve hizmetler) sınır ötesi hareketliliğini kolaylaştırdıkları ya da bunların önündeki engelleri ortadan kaldırdıkları da kabul edilen bir gerçektir.⁵

ÇVÖA'ların tarihi 19. yüzyılın ortalarına kadar uzanmaktadır. İlk uluslararası vergi anlaşmasının Fransa ve Belçika arasında 1843 yılında akdedilen anlaşma olduğunu kabul eden bir görüş bulunmaktadır.⁶ Anlaşma her iki devlete vergi tahsilini kolaylaştırmak amacıyla gereken belge ve bilgileri değiştirmek olanağı sağlamıştır.⁷ Bu

anlaşmanın ardından, 1845 yılında Belçika-Hollanda ve Belçika-Lüksemburg arasında yapılan anlaşmalar gelmektedir.⁸ Bu anlaşmalar daha ziyade vergi kaçakçılığını önlemeye dair idari yardımlaşma konularını kapsamına almaktadır.⁹ Başka bir görüşe göre ilk vergi anlaşması 1872 yılında İngiltere ve İsviçre (Waadt Kantonu) arasında veraset vergisinde çifte vergilendirmenin önlenmesi amacıyla yapılmış, sonrasında da benzer anlaşmalar devam etmiş ve 1947 yılına kadar Avrupa ülkeleri arasında akdedilen çeşitli vergi anlaşmalarının sayısı 129'a erişmiştir.¹⁰ Bu anlaşmalar gelir, kurumlar, veraset, muamele vergileri başta olmak üzere çalışma, hizmet, deniz ve hava taşımacılığı, acente ve idari kolaylık sağlamaya yönelik hususları da kapsamına almaktadır.¹¹

Birinci dünya savaşından sonra vergi anlaşmalarının sayısında ani artış görülmüş olup bu artışın nedeni olarak savaş sonrası dönemde yüksek vergi oranlarına duyulan ihtiyaç ve sınır ötesi ilişkilerdeki hareketlilik gösterilebilir.¹² İkinci dünya savaşı sonrasında bu artış daha da hızlanmıştır. 1950'lerden sonra sömürgelerin bağımsız devletler haline gelmeleri, çok uluslu şirketlerin (ÇUŞ) sınır ötesi artan faaliyetleri ve iletişim-bilişim teknolojisindeki gelişmeler devletler arasında daha çok anlaşma akdedilmesini gerektirmiştir.¹³ Nihayet günümüzde 3000'den fazla ÇVÖA yürürlükte. Dünya savaşlarının ar-

⁵ United Nations Model Tax Convention 2017. Introduction. s. vii.

⁶ Akif ERGİNAY. Vergi Hukuku. Ankara Hukuk Fakültesi Yayınları. No.290. Ankara. 1971. s. 18; Selahattin TUNCER, Çifte Vergileme ve Milletlerarası Vergi Anlaşmaları. Eskişehir İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi. Yayın No. 112-66, Sevinç Matbaası, Ankara. 1974. s. 40.

⁷ Akif ERGİNAY. a.g.e. s. 19; Billur YALTI SOYDAN. a.g.e. s. 36.

⁸ Manuel PIRES. International Juridical Double Taxation of Income. Deventer. 1989. s. 95; Billur YALTI SOYDAN. a.g.e. s. 36.

⁹ Billur YALTI SOYDAN. a.g.e. s. 36.

¹⁰ George Pick. Das Internationale Steuerrecht des Erdballs. Zürich-Leipzig. 1936-1947. C.V.; Selahattin TUNCER. a.g.e. s. 41; Mustafa Cemil KARA. Uygulamalar Işığında Matrah Aşındırma ve Kâr Kaydırma Çok Taraflı Sözleşmesi. On İki Levha Yayınları. İstanbul. 2021. s. 69.

¹¹ Selahattin TUNCER. a.g.e. s. 41.

¹² Selahattin TUNCER. a.g.e. s. 41.

¹³ Mustafa Cemil KARA. a.g.e. s. 70.

dından kurulan Birleşik Milletler (BM) ve OECD gibi uluslararası kuruluşların çifte vergilendirmeyi önlemek amacıyla yaptıkları çalışmalar ve model vergi anlaşmaları ile birlikte ÇVÖA'ların uluslararası ekonomik ilişkilerde yaygınlık kazandığı görülebilmektedir.

2- ÇİFTE VERGİLENDİRMEYİ ÖNLEME ANLAŞMALARİ VE ULUSLARARASI TİCARET İLİŞKİSİ

ÇVÖA'ların yabancı yatırımları çekmek için yaygın olarak akdedildikleri bir gerçektir. Birçok ülke, özellikle gelişmekte olan ülkeler, yatırımları ülkelerine çekmek adına ikili ticaret ve yatırım anlaşmalarının yanında ÇVÖA'lara da sıkça başvurmaktadır. Gelişmiş ülkeler de yatırımda bulundukları ülkelerde öngörülebilir bir vergilendirme yapısıyla karşılaşmak ve indirimli oranların avantajını görmek amacıyla bu ülkelerle ÇVÖA'ların akdedilmesine önem vermektedirler. Yatırımcıların karar verme süreçlerini faaliyette bulundukları ülkelerle olan ticaret ve vergi anlaşmaları yüksek oranda etkileyebilmektedir.¹⁴

ÇVÖA'ların vergilendirme yetkisini taraf ülkeler arasında karşılıklı olarak paylaşırken ya da bu yetkiyi münhasıran ülkelere vererek birine veren yapısı, sınır ötesi ticari ilişkileri kolaylaştırmakta ve hukuki öngörülebilirlik sağlamaktadır. Öte yandan, ÇVÖA'ların uluslararası vergi kaçakçılığına karşı bilgi değişimini temin eden, anlaşmanın kötüye kullanımını (anlaşma alışverişi gibi) önleyebilen, ayrımcılık yapılmaması kurallarıyla yerli yapılarla

eşit düzlemde rekabet fırsatı veren ve anlaşmazlıkların oluştuğu durumlarda anlaşmazlık çözüm mekanizmaları öngören hükümleri sınır ötesi ticareti teşvik eden ve cesaretlendiren düzenlemeler olarak dikkat çekicidir.

Çoğu ülke yaygın biçimde birbiriyle uluslararası ticaret ve yatırım anlaşmaları imzalamakta ve yürürlüğe sokmaktadır. Bu anlaşmalar detaylı vergi hükümleri barındırmamaktadır. Bununla birlikte, bu anlaşmaların ilgili ülkeler arasında yapılan ve yapılacak olan ÇVÖA hükümlerini saklı tuttuğu görülebilmektedir. Diğer ifadeyle, vergi konularında ÇVÖA hükümleri esas tutulacak ve olası bir anlaşmazlıkta bu kapsamda çözüm aranacaktır. Uluslararası ticaret ve yatırım anlaşmaları ile ÇVÖA'lar sınır ötesi ekonomik faaliyetlerin, daha açık ifadeyle mal, hizmet, sermaye, emek ve teknolojinin sınır ötesi hareketlerinin önündeki engelleri kaldırmak temelinde aynı amaca hizmet etmektedir.¹⁵

ÇVÖA'lar sayesinde farklı ülkelere bağlı şirketler ve iş yerleri vasıtasıyla faaliyet gösteren çok uluslu şirketlerin sınır ötesi ticari kazançları üzerindeki çifte vergilendirmenin bertaraf edilmesi temin edilmektedir. Zira, aynı vergi konusunun aynı dönem içinde birden fazla vergilendirilmesi anlamına gelen çifte vergilendirme sınır ötesi ticaretin önünde ciddi bir engeldir ve kişileri aşırı vergi yüküne maruz bırakması nedeniyle vergi adaletine ters düşmektedir.¹⁶ Çifte vergilendirmenin ekonomik faaliyetleri ve maliyetleri olumsuz etkilemesi verginin yansızlığı ilkesine de uygun düşmemektedir.¹⁷

¹⁴ Khadija BAGGERMAN-NOUDARI ve René OFFERMANN. "Foreign Direct Investment in Developing Countries: Some Tax Considerations and Other Related Legal Matters". Bulletin For International Taxation. IBFD. June 2016. s. 314.

¹⁵ Marta Carmo. "International Trade Law, Double Taxation Agreements and the Principle of Non-Discrimination", RJLB. no 3. 2017. s. 954, 964. https://www.cidp.pt/revistas/rjlb/2017/3/2017_03_0923_0974.pdf (23.03.2021).

¹⁶ Mustafa Cemil KARA. a.g.e. s. 9.

¹⁷ Christiana Hji PANAYI. "Treaty Shopping and Other Tax Arbitrage Opportunities in the European Union: A Reassessment-Part 1". European Taxation. IBFD. March 2006. s. 104.

3- COVID-19'UN ÇİFTE VERGİLENDİRMEYİ ÖNLEME ANLAŞMALARINA ETKİLERİNİN ANALİZİNE DAİR REHBER

Tüm dünyayı derinden etkileyen COVID-19'un hızla yayılmasının sağlık alt yapılarında yol açtığı tahribat, seyahat ve sokağa çıkma kısıtlamalarıyla sıkı karantina kurallarını zorunlu kılmıştır. Pandemi döneminde, birçok işletme faaliyetlerini azaltmak, hatta durdurmak zorunda kalmış, bazıları da işlerini yürütme şeklini değiştirmiştir. Elektronik uygulamalara ağırlık vererek uzaktan çalışma alışkanlık haline gelmiştir. Yabancı ülke çalışanlarının seyahat ve sokağa çıkma kısıtlamaları nedeniyle geçici de olsa diğer ülkelerde mahsur kalmaları, iş yeri ve mukimlik durumları çalışanlar ve işletmeleri için vergisel endişelere yol açmıştır. OECD, bu endişeleri gidermek adına "Vergi Anlaşmaları ve COVID-19 Pandemisinin Etkisine Dair Güncel Rehber"i yayınlayarak ÇVÖA hükümlerinin pandeminin etkileri karşısında nasıl yorumlanacağı konusunda kendi görüşlerini ortaya koymuştur. OECD ayrıca vergi idarelerinin fiili tespitlerinin ve kararlarının önemli olduğu vurgusunu da ihmal etmemiştir. OECD, pandemiden kaynaklı temel endişeler olarak aşağıdaki unsurları özet halinde ortaya koymuştur:¹⁸

- (1) İş yerinin oluşumu (ev ofis, daimi temsilci) ve inşaat alanların kesintiye uğraması;
- (2) Tüzel ve gerçek kişilerin mukimliklerinde değişimler ve çifte mukimlere yönelik eşitlik bozucu (tie-breaker) kuralların uygulanması;
- (3) İstihdamdan elde edilen gelir (teşvik paketleri kapsamındaki ödemeler gibi), ülkelerde mahsur kalan işçiler, sınır ötesi işçiler ve yurt dışından uzaktan çalışma.

Yukarıda yer alan endişelere ve bunların giderilmesine ilişkin adı geçen rehber doğrultusunda müteakip başlıklar altında açıklamalar yapılmıştır.

3.1- İş Yerinin Oluşumuna Dair Endişeler

Bazı işletmelerin, COVID-19 salgını nedeniyle çalıştıkları ülkeden başka ülkelere giden ve evlerinden çalışanların bu ülkelerde "iş yeri" oluşturma olasılığından ve buna bağlı olarak yeni yükümlülükler oluşabileceğinden duydukları endişeler sıklıkla dile getirilmeye başlanmıştır. Takip eden alt başlıklarda açıklandığı üzere, çalışanlar COVID-19 nedeniyle geçici olarak yer değiştirdiğinde ve işlerini bu yerlerden yürüttüklerinde, örneğin bir evden çalışma durumu söz konusu olduğunda işveren için bu durum bir iş yeri oluşturmamalıdır. Benzer şekilde, COVID-19 nedeniyle çalışanların veya acentelerin evlerinde geçici olarak sözleşme imzalamaları da bir iş yeri oluşturmamalıdır. Ayrıca, inşaat alanlarının iş yeri olarak varlığı, çalışmalar geçici süreyle durdurulduğunda da devam ediyor olarak kabul edilecektir. Ancak, COVID-19 virüsünün yayılmasını engellemek amacıyla faaliyetlerin askıya alındığı zamanlarda ülkeler, iş yeri oluşumu için gerekli eşiğin sağlanıp sağlanmadığını belirlemek üzere duran süreleri dikkate alabilirler.

3.1.1- Ev Ofis Faaliyetleri

İş yerinin oluşumunda temel ölçüt, genellikle bir yerin, işletmenin işinin tamamen veya kısmen yürütüldüğü sabit bir iş yeri olarak kabul edilmesi için ilgili yerin bir kalıcılığa sahip olması ve işletmenin emrinde bulunmasıdır. Kaynak ülkenin, dar mükellef tarafından kendi ülkesinde ticari kazanç elde edilmesi durumunda bu kazancı vergilendirme hakkı, dar mükellefin ticari kazancı kaynak ülkedeki bir iş yeri vasıtasıyla elde etmesine bağlıdır.¹⁹ OECD Model Vergi Anlaşmasının

¹⁸ OECD. Updated guidance on tax treaties and the impact of the COVID-19 pandemic. 21 January 2021. s. 3.

¹⁹ 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 7. maddesinde, dar mükelleflerin ticari kazançlarının Türkiye'de elde edilmiş sayılmasının, kazanç sahibinin Türkiye'de bir iş yerinin olması veya daimi temsilci bulundurması ve kazancın bu yerlerde veya bu temsilciler vasıtasıyla sağlanmasına bağlı olduğu düzenlenmiştir.

(MVA) 5. maddesine ilişkin yorum notlarının 18. paragrafına göre, bir teşebbüsün işinin bir kısmı, bir ev ofisi gibi yerde yürütülse de, bu yerin teşebbüs için çalışan bir kişi tarafından kullanıldığı gerçeği, o yerin o teşebbüsün emrinde olduğu anlamına gelmemelidir. Bir çalışanın, işlerini geçici olarak evden yürütmesi, o evi teşebbüsün emrinde bir yer yapmayacaktır. Bir ev ofis, teşebbüsün işlerinin yürütülmesi için sürekli olarak kullanıldığı durumda o teşebbüs için iş yeri oluşturabilecektir.

COVID-19 salgını sürecinde evlerinde uzaktan çalışan kişilerin gerekçelerinin genellikle halk sağlığı tedbirlerine uymak olduğu açıktır. Halk sağlığını korumak amacıyla devletler tarafından tavsiye edilen veya bir zorunluluk haline getirilen evden çalışma yöntemi işletme ya da işveren için bir iş yeri oluşturmayacaktır. Çünkü bu türden bir faaliyetin yeterli derecede kalıcılığı yoktur ya da ev ofis teşebbüsün emrinde değildir. Eğer bir kişi halk sağlığı tedbirlerinin sona ermesinden sonra da evden çalışmaya devam ederse durum farklılaşır ve ev ofisin kalıcılık kazandığı iddia edilebilir. Bunun için ayrıca ev ofisin işletmenin emrinde olup olmadığına karar verilmesinin de gerekli olduğu unutulmamalıdır. OECD MVA'nın 5. maddenin 18. ve 19. fıkralarına göre, bir kişinin evden çalışmasının teşebbüs tarafından zorunlu tutulup tutulmaması, bu durumun belirlenmesi için önemli bir etkidir. 18. fıkra göre, ev ofisin bir teşebbüsün işlerinin sürekli olarak yürütüldüğü bir yer olarak kullanıldığı ve çalışanın işlerini bu yerden yürütmesinin teşebbüs tarafından zorunlu tutulduğu ev ofisin teşebbüsün emrinde olduğu düşünülebilir. Örneğin 19. fıkra göre, sınır ötesi çalışan bir kişinin, işlerinin büyük kısmını diğer ülkedeki ofisten değil de kendi evinden çalışarak hallettiği durumda bu ev teşebbüsün emrinde olarak düşünülmemelidir, zira bu evin iş amaçlı kullanılmasını teşebbüs zorunlu tutmamıştır.

Sonuç olarak, COVID-19 sağlık tedbirleri kapsamında evden çalışan kişilerin, işletme/iş-

veren için iş yeri oluşturmayacağı söylenebilecektir. Başka deyişle, ev ofis çalışma biçiminin COVID-19 salgını neticesinde ortaya çıkan ve öngörülemeyen bir durum olması dolayısıyla iş yeri oluşturulmamasının kabulü icap etmektedir. Bununla birlikte, ev ofis çalışma biçimine salgın şartları ve tedbirleri ortadan kalktığında devam edilmemesi önem arz etmektedir.

3.1.2- Daimi Temsilci Faaliyetleri

Mukim olmayan bir işveren için geçici bir süreyle evden çalışan bir kişinin faaliyetlerinin daimi temsilciliğe neden olma olasılığı bir diğer endişe kaynağıdır. OECD MVA'nın 5. maddesinin 5. fıkrası kapsamında, daimi temsilcinin faaliyetleri, bu kişinin teşebbüs adına mutaden sözleşme akdettiği durumlarda, teşebbüs için bir iş yeri oluşturacaktır. Dolayısıyla, çalışanın bu faaliyetlerinin “mutat/olağan” şekilde yürütülüp yürütülmediğinin değerlendirilmesi gerekmektedir. Eğer bu kişi sağlık önlemleri nedeniyle yalnızca bir ülkedeki evden çalışıyorsa, bu kişinin o ülkedeki faaliyetleri mutat olarak değerlendirilemez. Yalnızca faaliyetlerin belli düzeyde kalıcılığı ve devamlılığı olduğu durumlarda bir iş yerinin varlığından bahsedilebilecektir. Örneğin, eğer çalışan COVID-19 salgınından önce kendi ülkesinde bir teşebbüs adına mutaden sözleşme akdediyorsa daimi temsilci şartlarının, dolayısıyla iş yerinin oluştuğu kabul edilebilecektir. Benzer biçimde, eğer çalışan, COVID-19 salgınından sonra mukim olmayan bir işveren için mutaden evden çalışmaya ve teşebbüs adına sözleşme akdetmeye devam ediyorsa, bu durumda çalışanın teşebbüs adına mutaden sözleşme akdettiği düşünülebilir.

Sonuç olarak, bir daimi temsilcinin bir ülkedeki faaliyetleri, eğer bu ülkede COVID-19 kapsamında istisnai olarak evden çalışılmaya başlanmışsa, “mutat” olarak değerlendirilmemelidir. Dolayısıyla kişi, halk sağlığı önlemlerinin kaldırılmasından sonra bu faaliyetlerine devam etmezse daimi temsilci sayılmayacaktır.

3.1.3- İnşaat İş Yeri Faaliyetleri

İnşaat şantiyelerindeki birçok faaliyet COVID-19 salgını nedeniyle geçici olarak kesintiye uğramaktadır. Bu türden bir faaliyet kesintisi süresinin, şantiye ömrünün hesaplanmasına dâhil edilmesi, doğal olarak bu şantiyenin iş yeri oluşturup oluşturmadığının belirlenmesini etkileyecektir. ÇVÖA'lar da inşaat şantiyelerinin iş yeri oluşturması, temel alınan model anlaşmalara bağlı olarak genellikle 6 ay ve 12 ay olarak sürelerle bağlanmıştır. Bu sürelerle ulaşan inşaat faaliyetlerinin iş yeri sayılacağı kabul edilmektedir. Şantiyelerdeki geçici durmalar normal şartlarda bu süreleri kesintiye uğratmayacaktır. OECD MVA'nın 5(3). maddesine ilişkin yorum notlarının 55. paragrafına göre, bir şantiyenin süresinin belirlenmesine geçici kesintiler de dâhil edilmelidir. Yorumda yer verilen geçici kesintilere örnek olarak kötü hava koşulları, malzeme sıkıntısı veya iş gücü zorluklarının neden olduğu kesintiler sayılmaktadır. Yorumda, "geçici" kesintinin anlamına ilişkin keskin bir çizgi bulunmamaktadır. Bazı ülkelerin, kendi ülkelerindeki COVID-19 kısıtlamalarının gerektirdiği belirli kesinti dönemlerinin, iş yeri oluşturan inşaat şantiyelerinin süre eşiklerinin hesaplanmasına dâhil edilmemesi gerektiğini düşünmeleri mümkündür. Bu yaklaşımda olan ülkeler, COVID-19 kısıtlamaları nedeniyle şantiyedeki faaliyetlerin durdurulduğu günleri dâhil ederek gerekli süreye ulaşıldığı durumda, iş yeri oluşumunu kabul etmeyeceklerdir.

Sonuç olarak, şantiyedeki çalışmalar "geçici olarak" kesintiye uğradığında iş yerinin varlığı sona ermiş olarak kabul edilmeyecektir. Ancak ülkeler, şantiyenin bulunduğu yerde uygulanan COVID-19 tedbirleri kapsamında faaliyetlerin durdurulduğu süreleri, iş yeri süre eşikleri hesaplamasında düşebileceklerdir.

3.2- Kuruluşların Mukimlik Değişikliğiyle İlgili Endişeler

COVID-19 salgını, yönetim kurulu üyelerinin veya diğer üst düzey yöneticilerin yer değiştirmeleri ya da seyahat edememeleri sonucunda bir

şirketin "etkin yönetim merkezinde (place of effective management)" meydana gelebilecek olası bir değişiklikten kaynaklanan endişelere neden olabilir. Bu endişeler, daha çok bir şirketin mukimliğinde bir değişikliğin söz konusu olabilmesi ve bu şirketin ÇVÖA kapsamında mukim olarak kabul edildiği ülkenin bundan etkilenebilmesi olarak dikkat çekmektedir. COVID-19 salgınının esasında bir kuruluşun ÇVÖA kapsamında mukimlik durumunda herhangi bir değişikliğe neden olması olası bir durum değildir. Etkin yönetim merkezi veya iş merkezinin şirketlerin mukimliğinin belirlenmesinde ölçüt olarak kullanıldığı durumda COVID-19 salgını kapsamında alınan seyahat yasağı nedeniyle şirketlerin yönetim kurulu üyelerinin ya da diğer üst düzey yöneticilerinin bulundukları yerin değişmesi şirket yönetim yerlerinin, dolayısıyla mukimliklerinin değiştiği anlamına gelmemektedir. Yönetim kurulu üyelerinin veya diğer üst düzey yöneticilerin bulundukları yerdeki geçici bir değişiklik, COVID-19 salgınının meydana getirdiği olağanüstü ve geçici bir durumdur ve bu türden bir yer değişikliği anlaşma kapsamında mukimlik durumunda bir değişikliğe sebebiyet vermemelidir. Ancak etkin yönetim merkezindeki değişikliğin iç mevzuata göre bir şirketin aynı anda iki ülkede de mukim olarak kabul edilmesine yol açtığı durumlarda çifte mukimlik sorunu ortaya çıkabilir. Şirketlerin çifte mukimlik durumlarına pek rastlanmamakla birlikte bir kuruluşun çifte mukimliğe sahip olacağı durumlarda bile kuruluşun ülkelerden yalnızca birinde mukim olmasını sağlayan eşitlik bozucu kurallar ÇVÖA'lar da bulunmaktadır. OECD MVA'ya göre yetkili makamlar çifte mukimlik sorununu olayına göre diğer durum ve koşulları dikkate almak kaydıyla karşılıklı anlaşma yoluyla çözebilirler.

Sonuç olarak, bir kuruluşun ÇVÖA'da yer alan eşitlik bozucu hüküm kapsamında mukim olduğu yer, bir işletmenin yönetimine ve karar alma sürecine katılan üst düzey yöneticiler için ilgili ülkelerde uygulanan seyahat kısıtlamalarından etkilenmeyecektir.

3.3- Bireylerin Mukimlik Durumundaki Değişikliklere Dair Endişeler

COVID-19 nedeniyle uygulanan seyahat kısıtlamalarının mukimlik durumunu etkilemeyeceği öncelikle belirtilmelidir. Burada iki durum söz konusudur: Birinci durum, bir kişinin, örneğin tatile veya birkaç haftalığına çalışmaya gittiği yer gibi, geçici olarak evinden uzakta olduğu durum; ikinci durum ise kişinin COVID-19 salgını nedeniyle diğer ülkede mahsur kalıp orada iç mevzuata göre mukim sayıldığı durum.

İlk durumda, kişinin salgından dolayı geçici olarak bulunduğu ülkede mukim statüsü edinmesi olası değildir. Bununla birlikte, ülkelerin iç mevzuatlarında, bir kişinin bir ülkede belirli sayıda gün bulunması halinde mukim haline gelmesine neden olan kurallar mevcuttur. Ancak kişi bu tür kurallar altında mukim haline gelse bile, eğer yürürlükte olan bir ÇVÖA varsa, kişinin eşitlik bozucu kural²⁰ kapsamında söz konusu ülkenin bir mukimi olması olası değildir. Bu nedenle, COVID-19 salgını nedeniyle bu türden bir geçici yer değiştirmenin, çoğunlukla herhangi bir vergi etkisine sahip olmadığı söylenebilir. Başka deyişle, kişinin diğer ülkede kalış süresinin salgın nedeniyle zorunlu olarak uzaması durumunda kişinin bu diğer ülkenin mukimi sayılmayacağı düşünülebilecektir.

İkinci durumda, kişinin geçici ve istisnai olarak diğer ülkede COVID-19 kaynaklı mahsur kalmasından ötürü o ülkenin mukimi olması da olası değildir. Bir başka deyişle, kişinin normal şartlarda yaşadığı ülkeyle bağlantılarının mahsur kaldığı ülkeye göre daha güçlü olduğu durumda, bu kişi bu türden geçici yer değiştirmeden ötürü ÇVÖA kapsamında mahsur kaldığı ülkenin mukimi sayılmayacaktır.

Sonuç olarak, COVID-19 salgını istisnai büyük

değişiklikler süreci olduğundan vergi idareleri ve yetkili makamlar bir kişinin mukimliğini değerlendirirken halk sağlığı tedbirlerinin uygulanmadığı dönemi göz önünde bulunduracaklardır. İlgili ülkelerin halk sağlığı önlemleri nedeniyle bir kişinin kendi ülkesine geri dönememesinden kaynaklanan bir yer değiştirme, ÇVÖA'nın amaçları bakımından kişinin mukimliğini tek başına etkilemeyecektir. Bununla birlikte, COVID-19 kısıtlamaları kaldırıldığında koşullardaki değişiklik devam ederse sonuç farklı değerlendirilebilir.

3.4- Ücret Gelirleriyle İlgili Endişeler

OECD MVA'nın 15. maddesindeki ana kurala göre maaşlar, ücretler ve diğer benzeri ödemeler iş diğer ülkede ifa edilmediği sürece yalnızca kişinin mukim olduğu ülkede vergilendirilebilir. Öte yandan, bir akit devlet mukiminin diğer akit devlette ifa ettiği bir hizmet dolayısıyla elde ettiği gelir üzerinde diğer ülkenin (kaynak ülke), eğer çalışan 183 günden fazla süre kaynak ülkede kalırsa veya işveren kaynak ülkenin bir mukimi ise ya da işverenin kaynak ülkede ödemeyi üstlenen bir iş yeri varsa vergilendirme hakkı vardır. 15. maddenin; kısıtlamalar nedeniyle işlerini yapamayan sınır ötesi işçilerin aldıkları ücret sübvansiyonu ve benzeri gelirlere, mukim olmadıkları ancak daha önce iş ifa ettikleri bir ülkede mahsur kalan bir işçiye ve başka bir ülkede mukim olan bir işveren için bir ülkeden uzaktan çalışan bir işçiye nasıl uygulanacağı endişe konusudur.

Ülkeler, COVID-19 salgını tedbirleri bağlamında işverenlere çalışanları için çeşitli destekler vermekte ya da çalışanlara doğrudan ücret desteklerinde bulunabilmektedirler. Diğer ülke mukimi olan bir çalışanın işverenle ilişkisini sürdürmek için çalıştığı ülkeden COVID-19 nedeniyle bir devlet sübvansiyonu aldığı durumda, yapılan

²⁰ Bireylerin mukimliğinin belirlenmesinde öncelikle ülkelerin iç mevzuatları kapsamında değerlendirme yapılacak, aksi takdirde ÇVÖA'ların "mukim" başlıklı 4. maddesine göre sıra takip edilmek kaydıyla belirtili ölçütlere uygun biçimde bireylerin hangi ülkenin mukimi olduğu tespit edilecektir.

ödeme OECD MVA'nın 15. maddesi uyarınca çalışılan ülkeye atfedilebilir. Normal şartlarda da sınır ötesi çalışanların, hizmetlerini ifa ettiği ülkede elde ettiği ücret gelirinin bu ülkeye atfedilmesi esastır.

Diğer taraftan, COVID-19 salgını bir ülkede mukim olan ve diğer ülkede çalışan kişilerin bu diğer ülkede mahsur kalmalarına sebep olduğundan bu kişilerin COVID-19 kısıtlamaları nedeniyle diğer ülkeden çıkmasının yasaklandığı durumda ülkeler 183 gün kuralı kapsamında vergilendirme hakkı öne sürerken istisnai koşulları göz önüne alabilecek ve bu koşulların geçerli olduğu günleri saymamayı tercih edebileceklerdir. 15. maddeye ilişkin yorum notlarının 5. paragrafı, ülkede bulunulan tüm günlerin iş günü olsun ya da olmasın sayılacağını ifade etmektedir. Örneğin "hastalık günleri" normalde süreye dahil edilir, ancak eğer bu hastalık günleri "kişinin ülkeyi terk etmesine engelse ve aksi durumda kişi muafiyet kazanacaktı ise", bu günler hesaplama dâhil edilmez ve dolayısıyla ülkede bulunduğu günlere ilave edilmez. Benzer biçimde, COVID-19 salgınından dolayı karantina altında olduğu için seyahat edemeyen kişilerin durumu ve ülkelerin seyahat yasağı uyguladığı koşullar bu kapsamda düşünülebilir.

Sonuç olarak, COVID-19 halk sağlığı önlemleri nedeniyle bir çalışanın seyahat etmesi yasaklandığında ve bir ülkede kalmak zorunda olduğunda, madde 15(2)(a)'daki 183 gün testinin amaçları bakımından, bir ülkenin bu tür koşullar altında o ülkede geçirilen ilave günleri göz ardı etmesi doğru olacaktır. Bununla birlikte, bazı ülkelerin farklı bir yaklaşım benimsemeleri veya bu tür durumlara karşı özel bir kılavuz yayınlamış olmaları durumunda vergi mükelleflerinin vergi idareleriyle iletişime geçmeleri uygun olacaktır.

Öte yandan, yurt dışından uzaktan çalışma, başka deyişle diğer ülkedeki bir işveren için bir ülkeden uzaktan çalışma yoluyla elde edilen ücret gelirlerine yönelik vergilendirme hakkının

dağıtılmasındaki değişiklikleri gösteren bazı örnekler konunun anlaşılmasında yararlı olacaktır: COVID-19 salgınından önce, A ülkesinde mukim olan bir çalışan normalde B ülkesinde iş yapıyordu. Çalışan, COVID-19 salgını nedeniyle işlerini A ülkesinden yürütmeye başlıyor. 15. maddeye göre;

- işveren B ülkesinde mukimse, B ülkesi, çalışanın bu ülkede fiziksel olarak bulunduğu dönemde elde edilen geliri vergilendirme hakkına sahiptir.
- işveren B ülkesinde mukim değilse veya o ülkedeki bir iş yeri aracılığıyla çalışanın ücret maliyetini karşılamadıysa, B ülkesi çalışanın orada 183 günden daha az kalması durumunda büyük olasılıkla vergilendirme hakkını kaybedecektir.

Bir diğer örnek olarak; COVID-19 salgınından önce bir çalışan A ülkesinde ikamet ediyorken salgından dolayı B ülkesinde mahsur kalıyor ve işini orada yapmaya başlıyor. Eğer işveren de o ülkede mukimse veya o ülkedeki bir iş yeri aracılığıyla çalışanın ücret maliyetini üstlenirse, 15. madde uyarınca, B ülkesi ücret gelirini vergilendirebilir. İşverenin başka bir yerde mukim olduğu durumlarda, B ülkesi, yalnızca çalışanın 183 günlük eşiği aşması durumunda ücret gelirini vergilendirme hakkına sahip olacaktır.

Sonuç olarak, bir çalışanın iş yaptığı ülkeyi değiştirmesi, ücret gelirinin vergilendirildiği yeri etkileyebilir. Çalışanın geliri üzerinden diğer ülkeler için yeni vergilendirme hakları ortaya çıkabilir ve bu haklar mevcut vergilendirme haklarının yerini alabilir.

4- BAZI ÜLKE UYGULAMALARI

Bu başlık altında yukarıda OECD yaklaşımı incelenen belli konulara bazı ülkelerin yaklaşımları ve yayımlamış oldukları özet rehber bilgileri Vergi Anlaşmaları ve COVID-19 Pandemisinin Etkisine Dair Güncel Rehber çerçevesinde ortaya konulmuştur.

4.1- Avustralya

Avustralya Vergi İdaresi tarafından yayımlanan rehberde COVID-19 salgını döneminde bir yabancı şirketin salgının etkilerinden önce Avustralya'da bir iş yerinin bulunmaması durumunda şirketin Avustralya'da bir iş yerine sahip olmaya- cağı belirtilmektedir. Rehber, şirketin Avustralya'da iş yerine sahip olup olmadığını belirlemek için aşağıdaki unsurları değerlendirmeye almaktadır.

- Şirketin COVID-19'un etkilerinden önce Avustralya'da iş yerinin olmaması
- Yalnızca COVID-19 ile ilgili seyahat kısıtlamalarından dolayı çalışanların Avustralya'da geçici varlığının devam etmesi
- Çalışanların uluslararası seyahat sınırlamalarının kaldırılmasından sonra mümkün olan en kısa sürede ülkeden ayrılmaları
- Şirketin, çalışanlarının Avustralya'da iş yeri veya Avustralya kaynaklı gelir oluşturduğuna kabul etmemesi

Avustralya Vergi İdaresi yayımladığı rehberde Avustralya'da yönetim kurulu toplantıları yapılmasının veya yöneticilerin Avustralya'dan yönetim kurulu toplantılarına katılmasının tek nedeninin COVID-19'un yol açtığı etkiler olması durumunda, şirketin merkez yönetiminin ve kontrolünün Avustralya'da olup olmadığından emin olmaya çalışmaktadır. Öte yandan, vergi idaresi Avustralya mukimi olmayan bir gerçek kişinin salgın nedeniyle birkaç hafta veya ay boyunca Avustralya'da geçici olarak kaldığı durumlarda, eğer bu kişi genellikle ülkesinde kalıcı olarak yaşıyorsa ve mümkün olan en kısa süre içinde yaşadığı yere geri dönmeyi planlıyorsa, bu kişinin Avustralya'da mukim olmayacağını değerlendirmektedir.

Avustralya Vergi İdaresi, deniz aşırı çalışıp Avustralya'da mukim olmayan, ancak pandemi nedeniyle aynı çalışmayı Avustralya'da yapan kimselerin ücretinin kaynağı değerlendirilirken bu kişilerin sadece pandemi kısıtlamaları sonu-

cunda Avustralya'da kalıp kalmadığını dikkate almaktadır. Bununla birlikte, diğer ülke mukiminin Avustralya'da çalışırken elde ettiği ücretin ilgili ÇVÖA kapsamında Avustralya kaynaklı kabul edilmiş olabileceğinin de göz önünde bulundurulması gerektiği vurgulanmaktadır.

4.2- Avusturya

Avusturya Federal Maliye Bakanlığı yabancı bir şirketin Avusturyalı çalışanının COVID-19 pandemisi boyunca alınan tedbirler nedeniyle Avusturya'da evden çalışması durumunun mücbir sebep sayıldığını belirtmektedir. Dolayısıyla, COVID-19 krizinin olağanüstü özelliği göz önüne alındığında ve evden çalışma standartlaşmadığı sürece yabancı şirket OECD MVA'nın 5. maddesi kapsamında iş yeri oluşturmayacaktır. Avusturya ayrıca pandemi sebebiyle şantiyelerdeki geçici durmaların OECD MVA'nın 5(3). maddesindeki süre eşliğini etkilemeyeceğini vurgulamaktadır.

Avusturya Federal Maliye Bakanlığı COVID-19 nedeniyle sağlanmış olan hükümet teşviklerinin OECD MVA'nın 15. maddesi kapsamında Avusturya'da vergilendirilebilir olabileceğini belirtmektedir. Avusturya ilgili rehberde ayrıca OECD MVA'nın 15(2)(a). maddesi uyarınca, eğer hastalık çalışanın ülkeden ayrılmasını engelliyor ve sonuç olarak bu ülkede vergi muafiyeti mümkün olamıyorsa, hastalık nedeniyle ilgili ülkede kalan günlerin sayılmayacağını hatırlatmaktadır. Bu yorumun çalışanın COVID-19 olması nedeniyle ülkede kaldığı ya da ülkeden ayrılmadığı süreleri de kapsadığı açıktır. Bu durumda bu süreler 183 günün aşıp aşılmadığının hesaplanmasında değerlendirilmeye alınmayacaktır.

4.3- Kanada

Kanada Gelir İdaresi, yabancı çalışanlarının işle ilgili görevlerini icra ederken yalnızca seyahat kısıtlaması dolayısıyla Kanada'da bulunmalarından ötürü teşebbüsün Kanada'da bir iş yerine sahip olacağının düşünülmemeyeceğini belirtmek-

tedir. Kanada Gelir İdaresi ayrıca seyahat kısıtlmalarından ötürü bir şirketin üst düzey yöneticisinin Kanada'dan bir yönetim kurulu toplantısına katılmak zorunda kalması durumunda şirketin sadece bu nedenden dolayı Kanada mukimi olarak kabul edilmeyeceğinin altını çizmektedir.

Kanada Gelir İdaresi, COVID-19 koşulları kapsamında Kanada'da bulunmak zorunda kalan bir kişinin kaldığı günlerin süre hesaplamalarında göz ardı edilebileceği düşüncesindedir. Ancak Kanada, başka bir devletin mukimi olan bu kişinin mümkün olan en kısa süre içinde pandemi şartlarının sonra ermesinden ya da hafifletilmesinden sonra mukim olduğu devlete geri dönmesini beklemektedir. Örneğin, Kanada'da normalde 183 günden fazla bulunmayacak ABD mukimlerinin seyahat kısıtlamalarına bağlı olarak bulunma sürelerinin uzaması, Kanada-ABD ÇVÖA'sı bakımından 183 günün aşılması olarak değerlendirilmeyecektir.

4.4- Almanya

Almanya Federal Maliye Bakanlığı pandeminin sebep olduğu inşaat işlerindeki kesintinin en az 2 hafta sürmesi ve işletme personelinin şantiyeden çekilmiş veya ayrılmış olması durumunda OECD MVA'nın 5(3). maddesindeki iş yeri oluşumunda bulunan süre eşiği hesabına katılmayacağını belirtmektedir. Almanya rehberde açıklanan kesinti süresinin hesaba katılmayacağını, ancak kesintiden önce ve sonraki sürelerin birleştirileceğinin altını çizmektedir. Başka anlatımla, iş yeri oluşma süresi pandemiye bağlı kesintiden sonra baştan başlamamaktadır.

Almanya'nın COVID-19'un anlaşmalara etkileri bağlamında Avusturya, Belçika, Fransa, Lüksemburg, Hollanda, Polonya ve İsviçre ile geçici ve olay bazlı istişare anlaşmaları yaptığını belirtmekte yarar bulunmaktadır. Sağlık yetkililerinin hastalığın bulaşma riskine bağlı olarak evden çalışmayı önerdikleri süre boyunca, evden çalışanların bu şekildeki çalışma süreleri, bu önlemlerin olma-

ması durumunda çalışmalarını yapmış olacakları ülkede geçirilmiş sayılacaktır. Örneğin, sınır ötesi çalışanların COVID-19 önlemlerine bağlı olarak uzaktan çalışmalarının "iki ülke arasında her gün işe gidip dönen kimse (commuter)" tanımına zarar vermeyeceğinde Avusturya ile uzlaşmaya varılmıştır. Ayrıca Avusturya, Fransa, Lüksemburg ve Hollanda ile evde geçirilen günlere isabet eden sosyal güvenlik ödemelerinin, sosyal güvenlik ödemelerini düzenleyen anlaşma hükmü kapsamında ele alınacağı konusunda anlaşılmıştır.

SONUÇ

COVID-19 salgını nedeniyle dünyada iş yapma biçimlerinde öngörülemeyen değişikliklerin yaşandığı ortadadır. Ülkelerin gelir idaresi makamları birçok vergi düzenlemesini tedbir amaçlı hayata geçirmekte ve mükelleflerini korumak amacıyla bazı destek ve teşvikleri gündemine almaktadır. Salgın kapsamında ülkelerin seyahat ve sokağa çıkma yasağı gibi aldıkları bazı tedbirlerin sınır ötesi faaliyet yürüten kişilere vergisel açıdan olası etkileri endişelere konu olmuştur. OECD bu zorlu süreçte ülkelere yardımcı olmak adına önce 3 Nisan 2020 tarihinde "Vergi Anlaşmaları ve COVID-19 Krizinin Etkilerine Dair OECD Analizi", sonra 21 Ocak 2021 tarihinde "Vergi Anlaşmaları ve COVID-19 Pandemisinin Etkisine Dair Güncel Rehber"i yayımlamıştır.

Bu çalışmalarla OECD, ülkelere sokağa çıkma yasağı ve uygulanan karantinalar nedeniyle evinden çalışanların işverenleri için "iş yeri" tanımında değişiklik getirip getirmeyeceği, iş yerlerindeki faaliyetlerini geçici olarak askıya alan inşaat şantiyeleri için askıya alınan sürelerin toplam iş süresinin hesaplanmasında göz önüne alınıp alınmayacağı, kişilerin sokağa çıkma ve seyahat yasakları nedeniyle mukimi oldukları ülkenin dışındaki ülkelerde kalmaları durumunda mukimlik durumlarında bir değişiklik olup olmayacağı, yine işletmelerin COVID-19 salgını nedeniyle başka ülkelerde mahsur kalan üst düzey yöne-

ticilerinin işletmelerin etkin yönetim yerlerinde herhangi bir değişikliğe neden olup olmayacağını analiz ederek ülkelerin istifadelerine sunmuştur. Avustralya, Kanada, Almanya, ve Avusturya gibi bazı ülkeler bu paralelde mukim olmayan kişiler için rehberler yayınlamış ve olası endişelerin önüne geçmeye çalışmışlardır. Bu rehberlerde iş yeri oluşumu, mukimlik ve çeşitli gelirlere dair soruların, yeni durumun COVID-19'dan kaynaklanıp kaynaklanmadığı, bilgi ve belgelerle ispatlanıp ispatlanmadığı ve devamlılık unsuru taşıyıp taşımadığı, salgın sonrasında da eski iş yapma biçimine dönülüp dönülmediğine göre değerlendirilmelere tabi tutulduğu görülmektedir.

KAYNAKÇA

- BAGGERMAN-NOUDARI ve K., OFFERMANNS, R. (2016). "Foreign Direct Investment in Developing Countries: Some Tax Considerations and Other Related Legal Matters". Bulletin For International Taxation. IBFD.
- CARMO, M. (2017). "International Trade Law, Double Taxation Agreements and the Principle of Non-Discrimination". RJLB. no 3.
- ERGİNAY, A. (1971). Vergi Hukuku, Ankara Hukuk Fakültesi Yayınları. No.290. Ankara.
- KARA, M. C. (2021). Uygulamalar Işığında Matrah Aşındırma ve Kâr Kaydırma Çok Taraflı Sözleşmesi. On İki Levha Yayınları. İstanbul.
- OECD Model Tax Convention 2017.
- OECD Secretariat Analysis of Tax Treaties and the Impact of the COVID-19 Crisis.
- OECD. 21 January 2021. Updated guidance on tax treaties and the impact of the COVID-19 pandemic.
- PANAYI, C. H. (2006). "Treaty Shopping and Other Tax Arbitrage Opportunities in the European Union: A Reassessment-Part 1". European Taxation. IBFD.
- PICK, G. Das Internationale Steuerrecht des Erdballs. Zürich-Leipzig, 1936-1947. C.V.
- PIRES, M. (1989). International Juridical Double Taxation of Income. Deventer.
- TUNCER, S. (1974). Çifte Vergileme ve Milletlerarası Vergi Anlaşmaları. Eskişehir İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi. Yayın No. 112-66. Sevinç Matbaası. Ankara.
- United Nations Model Tax Convention 2017.
- United Nations Handbook on Selected Issues in Administration of Double Tax Treaties for Developing Countries. 2013.
- YALTI SOYDAN, B. (1995). Uluslararası Vergi Anlaşmaları. Beta Basım. İstanbul.