

İÇİNDEKİLER

ÖNSÖZ	VII
İÇİNDEKİLER	XI
KISALTMALAR	1
§.1. Giriş	3
I. Kavram: Anlaşma Alışverişi	3
1. Kavram	3
a. Üst Kavramların Belirlenmesi	3
aa. Anlaşmanın Dürüstlüğe Aykırı Kullanımı (Improper Use)	5
bb. Anlaşmanın Kötüye Kullanılması (Abuse of treaty)	9
b. Alt Kavramın Tanımlanması: Anlaşma Alışverişi	13
2. Terim	18
II. Anlaşma Alışverişinin Benzer Kötüye Kullanma Yapılarından Ayırt Edilmesi	19
1. Forum Shopping ve Anlaşma Alışverişi	19
2. Norm Alışverişi ve Anlaşma Alışverişi	22
3. Direktif Alışverişi ve Anlaşma Alışverişi	25
III. Konunun Sınırlandırılması ve Plan	29

BİRİNCİ BÖLÜM
VERGİ ANLAŞMALARINA KAVRAMSAL VE
TARİHSEL BAKIŞ

§.2. Vergi Anlaşmalarına Kavramsal Bakış	31
I. Uluslararası Çifte Vergilendirme.....	31
1. Kavram.....	31
2. Türler.....	32
a. Uluslararası Hukuksal Çifte Vergilendirme	32
b. Uluslararası Ekonomik Çifte Vergilendirme	33
II. Uluslararası Çifte Vergilendirmenin Ortadan Kaldırılması.....	34
1. Araçlar.....	34
a. İç hukuk: Vergi Yasası.....	34
b. Uluslararası Hukuk: Vergi Anlaşması	35
2. Yöntemler	36
a. İstisna Yöntemi	36
b. Mahsup Yöntemi	36
III. Uluslararası Vergi Anlaşmalarının Amaç ve Kapsamı	37
1. Vergi Anlaşmalarının Amacı	37
2. Vergi Anlaşmalarının Kapsamı.....	40
a. Kişilere İlişkin Kapsam.....	40
b. Maddi Kapsam	41
IV. Uluslararası Vergi Anlaşmaları - İç hukuk İlişkisi	42
§.3. Vergi Anlaşmalarına Tarihsel Bakış	45
I. Vergi Anlaşması Modellerinin Gelişimine Genel Bakış	45
1. Küresel Belirleyiciler: OECD, UN, USA Model Anlaşmaları.....	45
a. OECD Modeli	45
b. UN Modeli.....	46
c. ABD Modeli.....	48
2. Bölgesel Anlaşmalar: NORDIC, ANDEAN, ASEAN Model Anlaşmaları.....	50

a. NORDIC Modeli.....	51
b. ANDEAN Modeli.....	51
c. CARICOM Modeli.....	52
II. Vergi Anlaşması Modellerinde Kötüye Kullanma Karşıtı Yaklaşımın Gelişimine Özel Bakış	53
1. OECD'deki Gelişmeler.....	53
a. OECD Raporları.....	53
aa. Üs Şirket Raporu (1987)	53
bb. Kanal Şirket Raporu (1986)	56
cc. Haksız Vergi Rekabeti Raporu (1998).....	58
dd. Anlaşma Ehilinin Sınırlandırılması Raporu (2002)	60
ee. Uygunsuz Hallerde Anlaşma Faydasının Engellenmesi Raporu (2015)	61
b. OECD Model Şerhi Değişiklikleri.....	67
aa. 1992 Şerhi.....	68
bb. 2003 Şerhi	70
cc. 2014 Şerhi.....	74
2. UN'deki Gelişmeler.....	75
a. UN Raporları.....	75
aa. Anlaşmaların Dürüstlüğe Aykırı Kullanımı Raporu (2009).....	75
bb. Gerçek Lehdar Raporu (2008)	79
b. UN Model Şerhi Değişiklikleri.....	80
aa. 1980/2001 Model Şerhleri	80
bb. 2011 Model Şerhi.....	81

İKİNCİ BÖLÜM

ANLAŞMA ALIŞVERİŞİNİN HUKUKİ YAPISI

§.4. Anlaşma Alışverişinin İşleyişi: Araç ve Yöntemler.....	83
I. Anlaşma Alışverişi: Hileli Bağlanma	83

1. Bağlama Noktası Kavramı.....	83
2. Ana Bağlama Noktası: İkametgâh.....	84
3. Bağlama Noktası Aracılığıyla Hileli Bağlanma.....	86
a. İkametgah Tesisi Yoluyla Anlaşmaya Bağlanması	86
b. Yorum Yoluyla Anlaşma Bağının Ortadan Kaldırılması	86
II. Anlaşma Alışverişinin Temel İşleyişi	90
1. Küresel Vergi Planlaması-Anlaşma Alışverişi	90
2. Kaynak Devleti –Anlaşma Alışverişi	93
3. İkamet Ülkesi- Anlaşma Alışverişi.....	94
4. Kanal Ülke- Anlaşma Alışverişi.....	95
III. Anlaşma Alışverişinin Araçları: Tüzel Kişiliği Olmayan Yapılanmalar/Tüzel Kişilikler	96
1. Tüzel Kişiliği Olmayan Yapılanmalar	96
a. İnanca Dayalı Aracı Yapılanmalar	96
b. Ortaklıklar	100
2. Tüzel Kişilikler: Kanal Şirketler	102
a. Doğrudan Kanal Şirket	104
b. Atlama Taşı Kanal Şirket	106
IV. Anlaşma Alışverişi Biçimleri.....	107
1. Anlaşma Alışverişi Yapılanmaları	107
a. Gayri Maddi Hak Gelirlerine İlişkin Anlaşma Alışverişi Yapılanmaları	107
b. Finansal Amaçlı (Kredi) Anlaşma Alışverişi Yapılanmaları	109
c. Holding Şirketler	111
d. İşyerine Yönelik Yapılanmalar	112
e. İş Faaliyetine Dayanan Yapılanmalar	112
2. Anlaşma Alışverişi Olmayan İyiniyetli Yapılanmalar	113
V. Anlaşma Alışverişine Karşı İleri Sürülen Argümanlar	113
1. Anlaşma Alışverişinin Anlaşma Amacına Aykırı Olduğu Argümanı	114

2. Karşılıklılık Argümanı	117
3. Ekonomik Bağlılık/Sadakat Argümanı	118
4. Anlaşma Görüşmelerini Engelleme Argümanı.....	119
5. Gelir Kaybı Argümanı.....	120

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

VERGİ ANLAŞMASI KURALLARIYLA ANLAŞMA ALIŞVERİŞİNİN ÖNLENMESİ

§.5. Gerçek Lehdar (Beneficial Ownership) Klozu	123
I. Kavram	123
II. Gerçek Lehdar Kavramının Tarihsel Kökleri.....	126
1. Anglo-Sakson Hukuku	126
2. OECD Model Anlaşması.....	127
a. 1977-2010 Dönemi.....	127
b. 2011-2013 Arası Dönem.....	131
c. 2014 Sonrası Dönem.....	134
III. Gerçek Lehdar Kavramının Yorum Yöntemi	137
1. İç hukuk Anlamına Göre Yorum: OM, 3 (2)	137
2. Uluslararası Anlama Göre Yorum	140
IV. Gerçek Lehdar Kavramının Yorum Uygulamaları	143
1. Hollanda: The Royal Dutch Petroleum Kararı	143
2. İngiltere: Indofood Kararı.....	144
3. Kanada: Prevost Kararı.....	146
4. Fransa: Royal Bank of Scotland Kararı	148
5. İspanya: Real Madrid Kararı	150
6. Kararların Değerlendirilmesi	153
V. Gerçek Lehdar Kavramının Türkiye Uygulamaları	156
1. Fiili Uygulamalar	156

a. Varsayım 1: Gerçek Lehdarın Tanımlanmadığı Anlaşmalar	160
b. Varsayım 2: Gerçek Lehdarın Tanımlandığı Anlaşmalar.....	161
c. Varsayım 3: Gerçek Lehdarın Hiç Düzenlenmediği Anlaşmalar	161
VI. Değerlendirme	162
§.6. Anlaşma Faydasının Sınırlanması (Limitation of Benefits) Klozu	165
I. Anlaşma Faydasının Sınırlandırılması Kavramı	165
II. Anlaşma Faydasının Sınırlandırılması Klozunun Gelişimi.....	166
1. OECD Modelinde	166
2. ABD Modelinde	170
III. Anlaşma Faydasının Sınırlandırılması Klozunun Uygulanması.....	176
1. Ehil Kişi	176
a. Gerçek Kişiler.....	176
b. Hükümete Bağlı Kamu Tüzel Kişilikleri ve Diğer Kamu Otoriteleri.....	178
c. Vergiden İstisna Edilmiş Organizasyonlar ve Emeklilik Fonları.....	178
2. Genel Test Standartları	179
a. Halka Açık Olma (Public Company Test)	179
b. Sahiplik / Matrah Erozyonu Testi.....	184
aa. Sahiplik Testi.....	184
bb. Matrah Erozyonu Testi.....	185
3. Özel Test Standartları	186
a. Aktif İş Testi	186
b. Merkez Yönetim Şirketi (Headquarter Company) Testi	192
c. Türev Fayda Testi	194
d. İyi Niyet Testi (Bonafide Clause)	196
IV. Anlaşma Faydasının Sınırlandırılması Klozu Uygulama Örnekleri	197

1. Hollanda-ABD Vergi Anlaşması.....	197
2. Fransa-ABD Vergi Anlaşması.....	199
3. İtalya-ABD Vergi Anlaşması.....	199
4. İngiltere-ABD Vergi Anlaşması	200
V. Anlaşma Faydasının Sınırlandırılması Klozu ve Türk Vergi Anlaşmaları.....	201
1. Türkiye-ABD Vergi Anlaşması (1996).....	202
a. Sahiplik/Matrah Erozyonu Testi.....	204
b. Aktif Ticaret veya İş Testi.....	205
c. Halka Açık Şirket Testi	208
d. Yetkili Makam Takdiri.....	209
2. Türkiye-İsrail Vergi Anlaşması (1996).....	210
3. Türkiye-Kazakistan Vergi Anlaşması (1995)	210
4. Türkiye- Lübnan Vergi Anlaşması (2004)	211
5. Türkiye-Katar Vergi Anlaşması (2008)	212
6. Türkiye- Suudi Arabistan Vergi Anlaşması (2009).....	212
7. Türkiye- Brezilya Vergi Anlaşması (2010)	213
8. Türkiye- Malta Vergi Anlaşması (2011)	213
9. Değerlendirme	214
§.7. Anlaşma Alışverişinin Önlenmesinde Diğer Yöntemler.....	217
I. Genel Yöntemler.....	217
1. Şeffaflık Yaklaşımı (The Look-Through Approach)	218
a. Tanımlanması	218
b. Kapsam ve Sınırları	218
2. Kapsam Dışı Bırakma Yaklaşımı (The Exclusion Approach) ..	219
a. Tanımlanması	219
b. Kapsam ve Sınırları	220
3. Vergilendirme Koşulu Yaklaşımı (Subject to Tax Approach)	220
a. Tanımlanması	220
b. Kapsam ve Sınırları	221

4. Kanal Yaklaşımı (The Channel Approach)	222
a. Tanımlanması	222
b. Kapsam ve Sınırları.....	222
II. Özel Yöntemler	223
1. Genel İyi Niyet Hükümü.....	223
2. Faaliyet Hükümü	223
3. Vergi Miktarı Hükümü.....	223
4. Borsaya Kayıtlı Olma Hükümü	224
5. Alternatif Muafiyet Hükümü.....	224

DÖRDÜNCÜ BÖLÜM

ULUSAL HUKUK KURALLARIYLA ANLAŞMA ALIŞVERİŞİNİN ÖNLENMESİ

§.8. Genel Kötüye Kullanma Karşıtı Ulusal Kuralların Uygulanması	225
I. Uluslararası Hukuk İlkeleri Açısından Ulusal Uygulamalar	225
II. Genel Kötüye Kullanma Karşıtı Ulusal Kurallar.....	229
1. Anglo Sakson Hukukunda	229
a. Amerika Birleşik Devletleri.....	230
aa. Yeniden Nitelendirme Doktrini (Recharacterization) ..	230
aaa. Muvazaalı İşlem Doktrini (Sham Transaction Doctrine)	230
bbb. Basamaklı İşlem Doktrini (Step Transaction)	232
bb. Ekonomik Öz Doktrini	232
aaa. İş Amacı Doktrini (Business Doctrine)	232
bbb. Özün Biçime Önceliği Doktrini (Substance-over- form doctrine)	233
b. İngiltere.....	233
2. Kıta Avrupası Hukukunda	235
3. Türk Hukukunda: VUK, 3.....	238

III. Genel Kötüye Kullanma Karşıtı Ulusal Kuralların Anlaşma Alışverişine Uygulanması	240
1. Uluslararası Organizasyonların Yaklaşımları: OECD/UN Modeli	240
a. OECD Modeli	240
aa. 2003 Öncesi	240
bb. 2003 Sonrası	242
b. UN Modeli	244
2. Uluslararası Literatürdeki Yaklaşımlar: Görüşler	246
3. Ulusal Uygulamalar: İçtihatlar	249
a. Anglo Sakson Hukukunda	249
aa. ABD	249
bb. Kanada	252
b. Kıta Avrupası Hukukunda	254
aa. Avusturya	254
bb. Fransa	256
4. Değerlendirme	257
§.9. Sonuç	259
KAYNAKÇA	265
Yürürlükte Bulunan Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları	289
Model Convention with Respect to Taxes on Income and on Capital ..	295