

**T.C**  
**MANİSA CELAL BAYAR ÜNİVERSİTESİ**  
**LİSANSÜSTÜ EĞİTİM ENSTİTÜSÜ**

**YÜKSEK LİSANS TEZİ**  
**ULUSLARARASI TİCARET VE FİNANS ANA BİLİM DALI**  
**ULUSLARARASI TİCARET VE FİNANS TEZLİ YÜKSEK LİSANS**  
**PROGRAMI**

**ULUSLARARASI TİCARETTE BİLGİ DEĞİŞİM**  
**ANLAŞMALARININ ROLÜ VE VERGİ CENNETLERİNİN**  
**DEĞERLENDİRİLMESİ**

**Melih Mustafa TINAZ**

**Danışman**  
**Prof. Dr. Güneş ÇETİN GERGER**

**Manisa,2025**

## TAAHHÜTNAME

Bu tezin Manisa Celal Bayar Üniversitesi Lisansüstü Eğitim Enstitüsü Uluslararası Ticaret ve Finans Ana Bilim Dalında akademik ve etik kurallara uygun olarak yazıldığını ve kullanılan tüm literatür bilgilerinin referans gösterilerek tezde yer aldığını, tamamen kendi çalışmam olduğunu, her alıntıya kaynak gösterdiğimi, tezin yazımında akademik ve etik kurallara aykırı herhangi bir yapay zeka ve program kullanmadığımı beyan ederim.

İmza

**Melih Mustafa TINAZ**

## ÖZET

**Yüksek Lisans Tezi**

**Melih Mustafa TINAZ**

**Manisa Celal Bayar Üniversitesi Lisansüstü Eğitim Enstitüsü**

**Uluslararası Ticaret Ve Finans Ana Bilim Dalı**

**Danışman:**

**Prof. Dr. Güneş ÇETİN GERGER**

Değişen ve gelişen dünya ticaretinde, alışverişin boyutu ulusal sınırları aşmış; küreselleşme ve teknolojinin gelişimi sonrası e-ticaretle uzaklar yakın olmuştur. Sermaye uzaklaşmış, sermayenin ve mükellefin takibini zorlaştıran bu durum kayıt dışılığı arttırmıştır. Vergilendirilmemiş kazancı arttırmak için “vergi cennetleri” gibi yeni oluşumlar ortaya çıkmış, ülkeler de bunlara karşı yeni önlemler almaya çalışmışlardır.

Küreselleşen ticarete istihbaratın önemi gittikçe artarken; bu zararlı vergi rekabetinden kurtulmak ve vergi kayıplarını en aza indirebilmek için ülkeler, “Birlikten kuvvet doğar.” tezinden hareketle birlikte davranmaya başlamışlardır. Zamanla vergi konusunda karşılıklı sözleşmelere ve bilgi değişim anlaşmalarına başvurmuşlardır.

İşte bu çalışmada;

- Teknolojik gelişmeler ve küreselleşme ile ticaretin, ülke sınırlarını aşarak farklı bir boyut kazanması üzerinde durulmuş,
- Ülkeler vergi gelirlerini arttırmak isterken, sermayenin tam aksine “Daha az vergi”, “Sıfır vergi” veya “Kayıt dışılık” vaat eden vergi cennetlerine kaçışı sebep-sonuç ilişkileri yönünden araştırılmış,
- Sermayenin kendisini gizleme isteği ile zararlı vergi rekabeti ve kayıt dışılığı önlemeye çalışan ülkelerin istihbarat çalışmalarına verdikleri önem ve imzaladıkları bilgi değişim anlaşmaları irdelenmiş,
- Vergi konusunda yapılan idari yardımlaşma sözleşmeleri ile bilgi değişim anlaşması türleri ve yöntemleri üzerinde durulmuş,
- Teknolojik gelişmeler, internetle sınırların kalkması ve e-ticaretin yaygınlaşması sonucu sermayenin avantajlar sağlayan vergi cennetlerine kaymasının uluslararası ticarete etkileri; vergi cenneti ülkelerin yapıları,

özellikleri ve sayıları ile bu ülkelerin vergi tabanlarının aşınmasını engellemeye yönelik önlemler araştırılmış,

- Başta OECD olmak üzere G7, G20, AB ve FATF gibi uluslararası kuruluşların ve Türkiye'nin **vergi cennetlerine karşı** yürüttüğü çalışmalara değinilerek, bu alanda alınan önlemlerin etkinliği üzerinde durulmuş,
- Uluslararası ticarete ortaya çıkan vergisel sorunlar, zararlı vergi rekabeti ve vergi cennetleri ile baş etmenin yolları, bilgi değişim anlaşmalarının önemi ve bu yönde mevcut ve yapılması gereken çalışmaların tespiti amaçlanmış,
- Doğru miktarda verginin doğru yargı bölgesine ödenmesini sağlamak için vergi idarelerinin iş birliğinin önem arz ettiği günümüzün küreselleşen dünyasında; OECD'nin banka gizliliğine son vermek, vergi kaçakçılığı ve vergiden kaçınmayla mücadele etmek amacıyla vergisel şeffaflığı ve bilgi değişimini arttırmaya yönelik uluslararası çabaları değerlendirilmiş,
- Uluslararası ticaretin vergisel sorunlarına karşı alınan önlemler, uluslararası çabaların sonuçları ile bu yönde alınması gereken tedbir ve önerilere yer verilmiştir.

**Anahtar Kelimeler:** Küreselleşme, Uluslararası Ticaret, Bilgi Değişim Anlaşmaları, Vergi Rekabeti, OECD, Vergi Cennetleri

## **ABSTRACT**

**Master's Thesis**

**Melih Mustafa TINAZ**

**Manisa Celal Bayar University Institute of Graduate Studies**

**Department of International Trade and Finance**

**Supervisor:**

**Prof. Dr. Güneş ÇETİN GERGER**

In the ever-changing and developing landscape of global trade, commercial activities have transcended national borders; and e-commerce, following globalization and technological development, has bridged vast distances. Capital has become distanced, and this situation, which complicates the tracking of capital and taxpayers, has increased informality. New formations such as "tax havens" have emerged to increase untaxed profits, and countries have endeavored to take new measures against them. As the importance of intelligence in globalized trade grows, countries operating under the principle that "unity is strength" have begun to act in concert to escape this harmful tax competition and minimize tax losses. Over time, they have resorted to mutual tax conventions and information exchange agreements.

In this study:

- The study focuses on how trade has acquired a new dimension, crossing national borders due to technological developments and globalization.
- The cause-and-effect relationship of "capital flight" to tax havens—which promise "lower tax," "zero tax," or "informality"—is investigated, standing in direct opposition to countries' efforts to increase tax revenues.
- Capital's desire for concealment is examined alongside the corresponding emphasis by countries on intelligence efforts and the signing of information exchange agreements to prevent harmful tax competition and informality.
- The types and methods of the convention on mutual administrative assistance in tax matters and information exchange agreements are thoroughly discussed.
- The study investigates the effects on international trade of the shifting of capital to tax havens that offer tax advantages, driven by technological developments, the elimination of borders through the internet, and the growth of e-commerce; it also examines the structures, characteristics, and changes in the number of tax haven countries, as well as measures developed to prevent the erosion of national tax bases.

- The study addresses the work carried out against tax havens by international organizations, primarily the OECD, as well as the G7, G20, EU, FATF, and Turkey, focusing on the effectiveness of the measures taken in this area.
- The study aims to identify methods for coping with tax-related problems in international trade, harmful tax competition, and tax havens, while highlighting the importance of information exchange agreements and determining current and necessary future actions.
- The OECD's international efforts to increase tax transparency and information exchange—aimed at ending bank secrecy and combating tax evasion and avoidance—are evaluated within the context of today's global world, where ensuring correct taxation and cooperation between tax administrations is of paramount importance.
- Finally, the measures taken against tax problems in international trade and the results of international efforts are presented, along with recommendations for necessary precautions.

**Keywords:** Globalization, International Trade, Information Exchange Agreements, Tax Competition, OECD, Tax Havens

## ÖNSÖZ VE TEŞEKKÜR METNİ

Üç bölümden oluşan bu çalışma ile teknolojik gelişmelerle adeta küreselleşen bir köy haline dönüşen Dünya’da, Uluslararası Ticarete tarafsızlığın ve şeffaflığın sağlanması, küresel refahın artması, vergi tabanlarının aşınmasının önlenmesi, teknolojik gelişmeler konuları üzerinde durulmuş, e-ticaret ve beraberinde getirdiği olumsuzlukların vergisel boyutu incelenmiş ve bu olumsuzluklar karşısında bilgi değişim anlaşmalarının rolü ile zararlı vergi rekabetinin sonuçlarından vergi cennetleri ve vergi cennetleri üzerine yapılan kurumsal çalışmaların değerlendirilmesi amaçlanmıştır.

Bu çalışmada bana destek olan, bilgi ve tecrübesiyle bana yol gösteren ve çalışmalarına sabır, umut ve hoş görüyle yaklaşan değerli danışman hocam Prof. Dr. Sayın Güneş ÇETİN GERGER’ e, lisansüstü öğrenim hayatımda derslerine katılma şansına eriştiğim değerli hocalarım Prof. Dr. Sayın Mine YILMAZER’ e, Doç. Dr. Sayın Hürriyet BİLGE’ ye, Dr. Öğretim Üyesi Sayın Metin ÖNER’ e, Dr. Öğretim üyesi Sayın Tayfun Deniz KUĞU’ ya, Doç. Dr. Sayın İbrahim KARAA’ ya, Prof. Dr. Sayın Selim DURAMAZ’ a, Enstitü Sekreteri Sayın Abdülvahit BİLGE başta olmak üzere Enstitü İdari Personeline ve Strateji Geliştirme Daire Başkanlığı Şube Müdürü değerli dostum Sayın Ramazan ÖZDAMAR’ a içten teşekkürlerimi sunarım.

Gerek tüm yaşamımda, gerek lisansüstü öğrenim hayatımda, gerekse bu çalışmam boyunca her zaman olduğu gibi bana maddi manevi desteğini esirgemeyen, bana güvenlerini kaybetmeyerek vazgeçme anlarımda sabırla ve inatla beni cesaretlendiren ve devam etmemi sağlayan ve iyi ki varsınız dediğim sevgili Ailemin her birine; Eşim Emel B.TINAZ’ a, mesafelere rağmen destekleriyle daima yanımda olan sevgili Oğlum Yasin Efe ‘ ye, sevgili Kızım Esra Nur’ a candan teşekkür ediyorum.

Melih Mustafa TINAZ

Manisa,2025

## TABLÖLAR DİZİNİ

**Tablo 1:** Bilgi Değişim Yöntemleri Tablosu

**Tablo 2:** Türkiye'nin Sonuçlandırdığı Bilgi Değişimi Anlaşmalarının Listesi  
(19.03.2018 tarihi itibarıyla)

**Tablo 3 :** Yürürlükte Bulunan Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları  
(23.04.2025 tarihi itibarıyla)

**Tablo 4:** Dış Ticaret Verileri (Milyon Dolar). T.C. Ticaret Bakanlığı Mayıs 2025

**Tablo 5 :** Karşılaştırmalı Dış Ticaret Verileri-2025

## SİMGELER VE KISALTMALAR DİZİNİ

|                 |                                                                                                                                                                                                                                               |
|-----------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| <b>AB</b>       | : Avrupa Birliği                                                                                                                                                                                                                              |
| <b>ABD</b>      | :Amerika Birleşik Devletleri                                                                                                                                                                                                                  |
| <b>AEOI</b>     | :Otomatik Bilgi Değişimi (Automatic Exchange Of Information)                                                                                                                                                                                  |
| <b>BDA</b>      | :Bilgi Değişim Anlaşmaları                                                                                                                                                                                                                    |
| <b>BEPS</b>     | :Matrah Aşındırma ve Kar Aktarımı Eylem Planı<br>“Base Erosion and Profit Shifting”                                                                                                                                                           |
| <b>BKK</b>      | :Bakanlar Kurulu Kararı                                                                                                                                                                                                                       |
| <b>BM</b>       | :Birleşmiş Milletler                                                                                                                                                                                                                          |
| <b>C</b>        | : Cilt                                                                                                                                                                                                                                        |
| <b>CbCR</b>     | :Ülke Bazında Raporlama (Country-by-Country Reporting, CbCR.)                                                                                                                                                                                 |
| <b>Cbc MCAA</b> | : Ülke Bazlı Raporların Değişimine İlişkin Çok Taraflı Yetkili Makam<br>Anlaşması (CbC Multilateral Competent Authority Agreement)                                                                                                            |
| <b>CIAT</b>     | :Amerika Kıtası Vergi İdareleri “Centro Interamericano de<br>Administraciones Tributarias (CIAT)”                                                                                                                                             |
| <b>CRS</b>      | :Ortak Raporlama Standardı (Common Reporting Standard – CRS)                                                                                                                                                                                  |
| <b>Ç.U.Ş</b>    | :Çok Uluslu Şirket                                                                                                                                                                                                                            |
| <b>ÇVÖA</b>     | :Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları                                                                                                                                                                                                     |
| <b>EOIR</b>     | :Talep Üzerine Bilgi Değişimi.(Exchange Of Information On Request)                                                                                                                                                                            |
| <b>FATCA</b>    | :Yabancı Hesaplar Vergi Uyum Yasası . (The Foreign Account Tax<br>Compliance Act – FATCA) Amerikan vatandaşlarının dünyanın her<br>hangi bir yerindeki gelir ve Gelir kaynaklarının Amerika tarafından<br>izlenmesini amaçlayan anlaşmasıdır. |
| <b>FATF</b>     | :Kara Paranın Aklanmasının Önlenmesine Yönelik Mali Eylem<br>Görev Gücü (The Financial Action Task Force (FATF))                                                                                                                              |

|              |                                                                                                    |
|--------------|----------------------------------------------------------------------------------------------------|
| <b>FTA</b>   | :OECD Vergi İdaresi Forumu. (The OECD Forum on Tax Administration FTA)                             |
| <b>GİB</b>   | :Gelir İdaresi Başkanlığı                                                                          |
| <b>G7</b>    | 7 Büyük Sanayi Ülkesinden Oluşan Grup (Group of Seven)                                             |
| <b>G20</b>   | Dünyanın en büyük 20 Ekonomisinin Oluşturduğu Grup (Group of 20)                                   |
| <b>IMF</b>   | :Uluslararası Para Fonu (International Monetary Fund, IMF)                                         |
| <b>KFY</b>   | :Karşılaştırılabilir Fiyat Yöntemi                                                                 |
| <b>K.V.K</b> | :Kurumlar Vergisi Kanunu                                                                           |
| <b>MASAK</b> | :Mali Suçları Araştırma Kurulu                                                                     |
| <b>MCAA</b>  | :Çok Taraflı Yetkili Makam Anlaşması.                                                              |
| <b>OBD</b>   | :Otomatik Bilgi Değişimi                                                                           |
| <b>OECD</b>  | :Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Teşkilatı (Organisation for Economic Co-Operation and Development) |
| <b>RG.</b>   | :Resmi Gazete                                                                                      |
| <b>s</b>     | :Sayfa                                                                                             |
| <b>S</b>     | :Sayı                                                                                              |
| <b>TBMM</b>  | :Türkiye Büyük Millet Meclisi                                                                      |
| <b>TÜİK</b>  | : Türkiye İstatistik Kurumu                                                                        |
| <b>VUK</b>   | :Vergi Usul Kanunu                                                                                 |
| <b>WB</b>    | :Dünya Bankası (World Bank)                                                                        |

---

## İÇİNDEKİLER

|                                                                                                   |      |
|---------------------------------------------------------------------------------------------------|------|
| ÖZET.....                                                                                         | I    |
| ABSTRACT .....                                                                                    | III  |
| ÖNSÖZ VE TEŞEKKÜR METNİ .....                                                                     | V    |
| TABLolar SİMGELER ve KISALTMALARDİZİNİ.....                                                       | VI   |
| İÇİNDEKİLER .....                                                                                 | VIII |
| G İ R İ Ş .....                                                                                   | 1    |
| I. BÖLÜM.....                                                                                     | 5    |
| GENEL OLARAK KAVRAMLAR .....                                                                      | 5    |
| 1.Uluslararası Ticarete Şeffaflık İhtiyacı Ve Vergi Politikalarının Önemi .....                   | 5    |
| 1.1-Vergi Şeffaflığının Sağlanmasına Yönelik Küresel Girişim Ve Uygulamalar : .....               | 7    |
| 1.1.1-OECD'nin BEPS Eylem Planı 13: Ülke Bazlı Raporlama (CbCR): .....                            | 7    |
| 1.1.2-Vergi Amaçlı Bilgi Değişimi Ve Saydamlık (Şeffaflık) Küresel Forumu: .....                  | 12   |
| 1.1.3-Küresel Asgari Kurumlar Vergisi Oranı :.....                                                | 13   |
| 1. 2. Vergi Konularında Karşılıklı İdari Yardımlaşma Sözleşmesi ve Bilgi Değişim Anlaşmaları..... | 15   |
| 1.3. Bilgi Değişiminin Kavramsal Çerçevesi .....                                                  | 19   |
| 1.3.1.Bilgi Değişimi Tanımı ve Gelişimi.....                                                      | 19   |
| 1.3.2. Bilgi Değişiminin Hukuki Dayanakları : .....                                               | 20   |
| 1.3.3. Bilgi Değişiminin Gerçekleşmesi için Gerekli Şartlar.....                                  | 21   |
| 1.3.4. Sözleşme kapsamında olan vergiler .....                                                    | 24   |
| 1.3.5. Türkiye'nin Sözleşme Kapsamına Dahil Etmediği Vergiler: .....                              | 24   |
| 1.3.6. Bilgi Değişiminin Kapsamı : .....                                                          | 24   |
| 1.4. Bilgi Değişimi Yöntemleri : .....                                                            | 25   |
| 1.4.1. Talep (İstek) Üzerine Bilgi Değişimi : .....                                               | 26   |
| 1.4.2. Otomatik Bilgi Değişimi : .....                                                            | 27   |
| 1.4.3. Kendiliğinden Bilgi Değişimi : .....                                                       | 34   |
| 1.5. Diğer Bilgi Değişim Yöntemleri .....                                                         | 36   |
| 1.5.1. Eş Zamanlı Vergi İncelemesi : .....                                                        | 37   |
| 1.5.2. Yabancı Ülkede /Yurt Dışında Vergi Kontrolü/Araştırmaları: .....                           | 38   |
| 1.5. 3. Endüstriyel Çapta Bilgi Değişimleri : .....                                               | 39   |
| II. BÖLÜM .....                                                                                   | 40   |

|                                                                                                               |           |
|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----------|
| <b>KÜRESELLEŞEN DÜNYADA ULUSLARARASI TİCARET VE VERGİ CENNETLERİ .....</b>                                    | <b>40</b> |
| <b>2. Uluslararası Ticaret Ve Vergi Cennetleri :.....</b>                                                     | <b>40</b> |
| <b>2.1. Küreselleşme / Globalleşme Tanımı :.....</b>                                                          | <b>40</b> |
| <b>2.2. Küreselleşmenin Nedenleri ve Etkileri : .....</b>                                                     | <b>43</b> |
| 2.2.1. Teknoloji Alanındaki Gelişmeler:.....                                                                  | 44        |
| 2.2.2. Sermayenin Serbestleşmesi: .....                                                                       | 44        |
| 2.2.3. Ticarete Sınırların Kalkması: .....                                                                    | 46        |
| 2.2.4. Küreselleşmenin Etkileri: .....                                                                        | 47        |
| <b>2.3. Küreselleşmenin Tarihi : .....</b>                                                                    | <b>49</b> |
| <b>2.4. Küreselleşme Ve Piyasalara Etkisi:.....</b>                                                           | <b>51</b> |
| <b>2.5. Küreselleşmenin Vergi Sistemleri Üzerindeki Etkileri: .....</b>                                       | <b>52</b> |
| 2.5.1. Vergi Rekabeti : .....                                                                                 | 56        |
| 2.5.2. Özel Sektöre Sağlanan Vergi Teşvikleri : .....                                                         | 62        |
| 2.5.3. Ç.U.Ş Tarafından Kullanılan Transfer Fiyatlaması :.....                                                | 62        |
| 2.5.4. Vergi Harcamaları: .....                                                                               | 66        |
| 2.5.5. Küreselleşmenin Neden Olduğu Vergi Kayıpları ve Kayıt Dışılık : .....                                  | 69        |
| 2.5.6. Elektronik Ticaret Ve Uluslararası İşlemler : .....                                                    | 73        |
| <b>2.6. Vergi Cennetleri : .....</b>                                                                          | <b>76</b> |
| 2.6.1. Vergi Cennetlerinin Tanımı ve Özellikleri : .....                                                      | 76        |
| 2.6.2. Vergi Cennetlerinin Ortaya Çıkışı : .....                                                              | 83        |
| 2.6.3. Vergi Cennetlerine Karşı Yapılan Çalışmalar : .....                                                    | 84        |
| 2.6.3.1. Vergi Cennetlerine Karşı Yapılan Çalışmaların Nedenleri :.....                                       | 84        |
| 2.6.3.2. Vergi Cennetlerine Karşı Türkiye'deki Çalışmalar : .....                                             | 84        |
| 2.6.3.3. Vergi Cennetlerine Karşı Diğer Uluslararası Çalışmalar :.....                                        | 86        |
| <b>2.7. Vergi Cennetlerinin Uluslararası Ticarete Kullanılma Yöntemleri .....</b>                             | <b>87</b> |
| 2.7.1. Transfer Fiyatlandırması : .....                                                                       | 87        |
| 2.7.2. Kâr Aktarımı : (Profit shiFting) .....                                                                 | 89        |
| <b>III BÖLÜM.....</b>                                                                                         | <b>91</b> |
| <b>BİLGİ DEĞİŞİMİ - VERGİ CENNETLERİ VE ULUSLARARASI TİCARET .....</b>                                        | <b>91</b> |
| <b>3. Bilgi Değişimi Ve Vergi Cennetleri İlişkisi -Uluslararası Ticarete Etkisi: ....</b>                     | <b>91</b> |
| <b>3.1. Uluslararası Ticarete Vergi Cenneti Ülkelerin Mükellefler üzerindeki Etkisi / Avantajları : .....</b> | <b>91</b> |

|                                                                                          |            |
|------------------------------------------------------------------------------------------|------------|
| <b>3.2. Bilgi Değişim Anlaşmalarının Uluslararası Ticaret Üzerindeki Etkileri: ..</b>    | <b>94</b>  |
| <b>3.3. Bilgi Değişim Anlaşmalarının Vergi Cennetleri Üzerindeki Yansımaları :</b>       | <b>98</b>  |
| <b>3.4. Vergi Cennetlerinin Bilgi Değişim Anlaşmalarına Yaklaşımı :.....</b>             | <b>99</b>  |
| <b>3.5. Bilgi Değişimi Yoluyla Vergi Cennetleriyle Mücadele : .....</b>                  | <b>100</b> |
| <b>3.5.1. Uluslararası İşbirliği Modelleri: .....</b>                                    | <b>100</b> |
| <b>3.5.2. Vergi Şeffaflığının Arttırılması :.....</b>                                    | <b>102</b> |
| <b>3.6. Dış Ticaret Verilerine Bir Bakış : .....</b>                                     | <b>102</b> |
| <b>3.6.1. Uluslararası Ticarete Bilgi Değişimi Ve Dış Ticaret Verileri : (2023-2025)</b> | <b>102</b> |
| <b>3.6.2. Uluslararası Ticarete Bazı Ülkelerin Dış Ticaret Verileri : (2023-2025)</b>    | <b>104</b> |
| <b>SONUÇ.....</b>                                                                        | <b>109</b> |
| <b>KAYNAKÇA .....</b>                                                                    | <b>113</b> |

## GİRİŞ

Kamu hizmetlerinin yerine getirilebilmesi için kamu kaynaklarına ihtiyaç vardır. Kamu kaynaklarının en önemlisini de Devletlerin vergi gelirleri oluşturmaktadır. İnsanların sonsuz ihtiyaçları gibi kamuyu oluşturan toplumun ihtiyaçları da kamu hizmeti adı altında sonsuz olmakta ve bunların kıt kamu kaynaklarıyla karşılanması gerekmektedir.

Dünya nüfusunun giderek artması ve diğer nedenler kamu hizmetlerine ve beraberinde yatırımlara olan gereksinimi de arttırmaktadır.

Bu da kamu hizmetlerinin karşılanabilmesi için gerekli olan bütçe kaynaklarını ve en büyük bütçe kaynağını, yani vergi gelirlerini daha da önemli hale getirmiş, vergi gelirlerine olan ihtiyaç daha da artmış, giderek artan kamu ihtiyaçlarının karşılanması daha da zorlaşmış ve kamu kaynaklarının, vergi gelirlerinin toplanmasını, korunmasını, kayıp kaçığın önlenmesini ya da kayıp kaçığın hiç olmazsa asgariye indirilmesini gerekli kılmış ve Devletleri bunlarla ilgili özel düzenlemeler yapmaya, önlemler almaya itmiştir.

Kamu hizmetlerinin zamanında ve kaliteli olarak herkese eşit faydalanma sağlayacak şekilde yürütülmesi, çok iyi bir vergi politikasının oluşturulmasına, vergi sisteminin iyi kurulmasına, vergi yükünün eşit ve adaletli bir şekilde tabana yayılmasına ve vergi gelirlerinin zamanında ve eksiksiz tahsil edilmesine bağlı olup sürecin her bir aşaması önem arz etmektedir.

Kamu hizmetlerinin karşılanabilmesi için gerekli en büyük bütçe kaynağı olan vergi gelirleri bu kadar önemli hale geldiğinden devletlerin vergi gelirlerini çeşitli yollarla arttırmaya çalışması vergi mükellefleri olan kişi ve kurumları rahatsız etmekte ve devletin vergi gelirlerini arttırıcı bu çabalarına karşı onlar da vergi kaçırma, vergiden kaçınma yollarını aramakta ve kayıt dışı yollara başvurmaktadırlar.

Bu durumda, devletin vergi gelirleri azalmakta, devlet vergi toplayamamakta, kamu harcamalarının finanse edilmesi zorlaşmakta ya da kamu harcamalarını karşılama yükü tamamen dürüst mükelleflerin omuzuna yüklenmiş olmaktadır.

Küreselleşen dünyada ticaret de aynı oranda geliştiğinden ve vergi gelirlerinin azalması riski ve verginin toplanması daha da önemli hale geldiğinden ülkeler arasında vergi rekabeti de artış göstermiş ve ülkeleri kendi ülkelerine sermaye akışının, yatırımların gelmesi için bir takım tavizler ve teşvikler vermeye itmiştir. Sermaye yatırımlarını kendilerine çekmek için vergi oranlarını aşağı çekmeye, ya da vergisel avantajlar vermeye itmiş ve bu teşvikler ve tavizler bazı ülkeleri vergi cenneti haline getirirken diğer ülkeler

açısından vergi gelirlerinin azalmasına ve /veya kamu hizmetlerinin yapılamamasına ya da kısılmasına sebep olmuştur.

Küreselleşme ile birlikte uluslararası mal ve sermaye akımlarının neden olduğu vergisel sorunları çözüme kavuşturmak şart olmuştur. Bu sorunların çözüm yolu ise uluslararası işbirliğinin etkin bir şekilde işletilebilmesinden, tam ve güvenilir bilgi değişimi ve şeffaflığın sağlanmasından geçmektedir.

Küreselleşme ile birlikte ekonomik ilişkilerde meydana gelen gelişme, vergi ile ilgili konularda pek çok sorunun ortaya çıkmasına da neden olmuştur. Bu sorunların çözümünde özellikle uluslararası işbirliği oldukça önemli bir rol almaya başlamıştır. Uluslararası işbirliğinin en önemli yanını hem ikili hem de çoklu düzeyde imzalanmış olan uluslararası bilgi değişim anlaşmaları oluşturmaktadır.

Ülkelerin gelir idarelerinin, bilgi değişim anlaşmaları vasıtasıyla uluslararası alanda işbirliği yapmasıyla, çifte vergilendirilmeyi önleme, kara paranın aklanması, vergi kaçakçılığı, zarar verici vergi rekabeti ile mücadele imkânı sağlanmış olacaktır.

Dünya’da ekonomideki olumsuz gelişmeler ve 2000’ li yıllarda özellikle 2008-2009 yılından sonra yaşanan ekonomik kriz dönemleri; mükellefleri, gelirlerini vergi idarelerinden saklamaya, gizlemeye, ya da eksik göstermeye ve dolayısıyla da vergiden kaçınmaya, vergi kaçırmaya ya da kısaca daha az vergi ödemeye yönlendirmiş, mükellefleri ve sermayeyi hiç vergi ödemeyeceği ya da daha az vergi ödeyeceği ülkelere kaçmaya, yani sermaye göçüne yol açmış, böylece de vergilendirme açısından mükelleflere daha cazip gelen devletlerin doğmasına yani vergi avantajlı devletlerin doğmasına yol açılmıştır.

Bir bakıma mükelleflerdeki “daha az vergi ödeme arzusu”, vergi kaçırmayı ya da vergiden kaçınmayı körüklemiştir. Bu da vergi gelirleri azalan devletleri, vergi kayıp kaçağını önlemek için ulusal düzeyde önlemler almaya itmiştir.

Ancak, daha sonra bu yeterli olmayınca, ticaret de sınırlar ötesine geçince, devletleri de uluslararası karşılıklı yardımlaşmaya, sermaye/vergi kaçışlarını izlemeye, kayıp kaçağı önleme, takip edip izleme ve yakalamaya yönelik uluslararası tedbirler almaya mecbur bırakmıştır.

Sermayeye vergisel avantajlar tanıyan bu ülkeler için en kapsamlı olarak ilk defa 1998 yılında düzenlenen **OECD** raporunda “*vergi cennetleri*” tabiri kullanılmaya başlanmıştır.

Dünya’da ekonomideki olumsuz gelişmeler ve yaşanan ekonomik kriz dönemlerinde, insanlar vergi cennetleri üzerinden vergi kaçırmak ya da vergiden kaçınmak

yoluyla daha az vergi ödemek için, gelirlerini kaçırmak ya da gizlemek amacıyla çeşitli yollar ararken, devletleri de bunları önlemek için bazı önlemler almaya yöneltmiştir.

Küreselleşen Dünya’da her alanda olduğu gibi ticaret alanında da bir küreselleşme dönemine girilmiş ve teknolojik gelişmeler ve internet üzerinden yapılan e-ticaret, ülke sınırlarını ortadan kaldırmıştır.

Ülke sınırları içinde yapılan ticaretle (ulusal ticaret), sadece o ülke mevzuatı ile baş etmek mümkün iken, uluslararası ticaretle sadece o ülkenin vergi ve ticari ve hatta hukuk mevzuatı yeterli olmamış, çeşitli ülkelerin çeşitli vergi ve ticari mevzuatı ve uluslararası hukuk da devreye girmiş ve çeşitli devletlerle ikili ya da çok taraflı anlaşmaların yapılmasını zorunlu kılmıştır.

Hızla gelişen dünya ekonomisinde devletlerin tek taraflı çabaları, sadece kendi sınırları içinde kişilerin (mükelleflerin) gelirlerini, ticari ilişkilerini kontrol altında tutmaya, kayıt dışılığı, vergi kayıp kaçığını önlemeye yetmemiş ve ülkeleri, vergi mükelleflerini ve sermayeyi tüm Dünya’da izlemek için yeni arayışlar içine sokmuş, bilgi alışverişini, istihbaratı önemli kılmıştır. Bu amaçla ülkeler kendi kanunlarında yapacakları değişikliklerin yanı sıra ikili ya da çok taraflı uluslararası anlaşmalara da başvurmak zorunda kalmışlardır. İşte bunun sonucunda da “Vergi Konularında İdari Yardımlaşma Sözleşmesi” ihdas edilmiş ve yeni bir döneme geçilmiş olmuştur.

Bilgi Değişim Anlaşmaları, Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları Vergi Konularında İdari Yardımlaşma alanındaki en önemli yöntemleri oluşturmakta olup ülkeler arasında yapılan bilgi değişim anlaşmalarının amacı bu tür vergi kayıplarının ortadan kaldırılmasıdır.

Bu çalışmanın amacı , Uluslararası Ticaretle Bilgi Değişim Anlaşmalarının Rolünü Vergi Cennetleri yönüyle değerlendirmek, karşılıklı etkileşimlerini görmek ve bu yönde yapılan ve yapılması gereken çalışmaları izlemek ve olası sonuçlarını değerlendirmektir.

Birinci bölümde, Bilgi değişim anlaşmalarının tanımı, nasıl doğduğu, neden gerek duyulduğu, yani tarihçesi, kapsamı, yasal mevzuattaki yeri, yasal dayanakları üzerinde durulurken ikinci bölümde yöntemleri, uygulama alanları ve karşılaşılan sorunlar hakkında bilgi verilmeye çalışılmış ve kısmen de vergi cennetleri kavramı üzerinde durulmuştur.

Üçüncü bölümde ise; ulaşım, haberleşme, iletişim alanlarında teknolojik gelişmeler ve internetin yaygınlaşmasının bir sonucu olarak küreselleşmenin getirdiği avantajların yanında uluslararası ticaretle sermayenin hareket serbestliğinin artmasıyla sermayenin vergisel avantajlar sağlayan vergi cennetlerine kayması üzerinde durulmuş,

vergi cennetlerinin yapısı, zaman içerisinde değişen sayıları, sermaye gibi mobilitesi yüksek üretim faktörlerinin göçü, vergi cennetleri ve vergi cennetlerinin sağladığı vergisel avantajlar, vergi indirim ve teşvikleri nedeniyle ortaya çıkan zararlı vergi rekabeti, kayıt dışılık ve vergi kayıpları araştırılmıştır.

Ayrıca, uluslararası ticarete yansıyan olumsuz etkileri değerlendirilmeye çalışılmış, ülkelerin gelir idareleri ve OECD, G7,G20, AB.. gibi kuruluşlar ile ulusal ve uluslararası alanda alınan önlemler, eylem planları ve vergi cenneti ülkelerin etkileşimlerine dikkat çekilmeye çalışılmıştır.



## **I. BÖLÜM**

### **GENEL OLARAK KAVRAMLAR**

#### **1.Uluslararası Ticarete Şeffaflık İhtiyacı Ve Vergi Politikalarının Önemi**

Ulaşım, haberleşme, lojistik ve bankacılık sistemindeki gelişmeler, internet ve her alanda kendini gösteren teknolojik gelişmeler sonucunda üretim, emek, ulaşım ve lojistik maliyetlerinin düşmesiyle sermayenin mobilitesinin de artmasıyla ticaret de ulusal sınırları aşmış ve uluslararası boyuta ulaşmıştır.

Çok uluslu şirketlerin daha çok para kazanma arzusu ve sermayenin daha az vergi ödeme isteği sermayenin ticari faaliyetlerini, gelirini gizleme ihtiyacını arttırmış, bunun sonunda da daha az vergi ödemek için vergiden kaçınma, vergi kaçırma ve kayıt dışılığa yönelmiş, vergiye tabi gelirin saklanması, gizlenmesi ihtiyacı vergi cennetlerini doğurmuştur.

Vergi cennetlerinin giderek yaygınlaşması uluslararası vergi rekabetini daha da arttırmış ve kamu giderlerinin en büyük finansman kaynağı olan vergi gelirlerinin azalmasına yol açmıştır.

Ülkelerin vergi gelirlerinin azalmasına sebep olan bu vergi rekabeti ile mücadele etmek için de ülkeler, yeni arayışlar içine girmişler, istihbarat ve vergide şeffaflık daha önemli hale gelmiştir.

Bu durumda küresel vergi şeffaflığının sağlanması için en etkili çözüm yolunun mükelleflerin mali tablolarının ve bilgilerinin zamanında paylaşılması, vergi konularında gelir idareleri arası bilgi paylaşımının sağlanması olup bunun için de uluslararası işbirliğinin sağlanması şart olmuştur.

Vergi konularında uluslararası bilgi değişim anlaşmalarının yapılması ve uluslararası ticarete vergiye tabi gelirin saklanmasına, gizlenmesine imkan vermeyecek şeffaf vergi politikalarının geliştirilmesi önem arz etmektedir.

Vergi kayıp kaçığının, vergi gelir kaybının önlenmesinde ve küresel vergi şeffaflığının sağlanmasında bilgi paylaşımının önemi her geçen gün daha da önem taşımaktadır.

Vergiden kaçınma ve vergi kaçırma gibi zararlı vergi rekabetinden kurtulabilmenin tek yolu uluslararası iş birliğinin geliştirilmesi ve buna uygun şeffaf, caydırıcı vergi politikalarının hayata geçirilmesidir.

“Vergi şeffaflığı, vergi mükellefi olan kişi ve kurumların devlete karşı şeffaf olmalarını ifade eder.”<sup>1</sup>

Ulusal vergi idareleri, çok uluslu işletmelerin vergiden kaçınma eylemlerinin yaygınlaşmasının, vergide şeffaflığı ve adil vergilendirmeyi güçleştirdiğini öne sürerek, ulusal ve uluslararası vergi şeffaflığının sağlanmasına yönelik girişimlerde bulunmaktadır.

“172 üyesi bulunan Vergi Amaçlı Şeffaflık ve Bilgi Değişimi Küresel Forumu, dünya çapında küresel şeffaflık ve bilgi değişimi standartlarının uygulanması konusunda çalışan önde gelen uluslararası kuruluştur.”<sup>2</sup>

Vergi şeffaflığı ile anlatılmak istenen, çok uluslu şirketlerin sadece kendi içlerindeki bilgi akışı değildir. Vergi şeffaflığı, devletlerin ve vergi idarelerinin çok uluslu şirketleri kendi ülkelerine çekmek amacıyla uyguladıkları vergi ayrıcalıkları, vergi imtiyazları vb. düzenlemeler hakkında daha fazla bilgi akışının sağlanmasına yöneliktir.

Burada önemli olan, vergiden kaçınma ile mücadelede vergi şeffaflığının sağlanması için yapılan uluslararası girişim ve uygulamalar ve bu uygulamaların vergiden kaçınma ile mücadeledeki etkileridir.

Globalleşmeyle sayıları ve faaliyet alanları büyüyen çok uluslu şirketlerin daha az vergi ödeme girişimleri, devletler için vergi gelirleri kaybına sebep olmaktadır. Devletlerin vergi geliri kayıplarının önlenmesi ve vergi şeffaflığının sağlanması için yeni vergi politikalarına, yeni küresel girişim ve uygulamalara ihtiyaç vardır.

Söz konusu küresel girişim ve uygulamalar ise;

**1-BEPS (Base Erosion and Profit Shifting-Matrah Aşındırma ve Kar Aktarımı)**  
Eylem Planı 13: Ülke Bazlı Raporlama (CbCR) Eylül 2013 te onaylanmıştır.

**2-Vergi Amaçlı Bilgi Değişimi ve Saydamlık Küresel Forumu ve**

---

<sup>1</sup> Muhammet Aktuğ, Ersan ÖZ, “Küresel Vergi Şeffaflığının Artırılmasında Uluslararası Bilgi Paylaşımının Rolü” Uluslararası Yönetim İktisat ve İşletme Dergisi, Cilt 17, Sayı 1, 2021  
<<https://dergipark.org.tr/tr/download/article-file/1658716>> (Erişim tarihi:10.10.2025)

<sup>2</sup> <<https://www.oecd.org/en/networks/global-forum-tax-transparency.html>> (Erişim Tarihi:10.10.2025)

### 3-Küresel asgari kurumlar vergisi oranı uygulanması

bu girişimlerdenidir.

*“Bu uygulamalarla, Ülkelerin gelir idareleri arasında vergi konularında bilgi değişimi ve ülkeler arası raporlamalar ile vergide şeffaflık sağlanması ve vergi geliri kayıplarının önlenmesi amaçlanmaktadır. Uluslararası alanda asgari kurumlar vergisi uygulanmasının getirilmesi ile de düşük oranlı ya da sıfır oranlı vergi uygulayan ülkelerin vergi alanında cazibe merkezi olmaktan çıkarılması ve böylece çok uluslu şirketlerin de bu merkezlere kayması önlenmiş olabilecektir.”*<sup>3</sup>

#### 1.1-Vergi Şeffaflığının Sağlanmasına Yönelik Küresel Girişim Ve Uygulamalar :

##### 1.1.1-OECD’nin BEPS Eylem Planı 13: Ülke Bazlı Raporlama (CbCR):

Vergi matrahının aşınması ve kâr aktarımı (BEPS), çok uluslu şirketlerin vergi mevzuatındaki boşluklardan yararlanarak kârlarını, ekonomik faaliyet göstermedikleri, nispeten daha düşük vergili veya sıfır vergili bölgelere aktarmak için kullandıkları vergi planlama stratejisidir.

“OECD ve G20 BEPS Projesi, devletlere vergi kaçakçılığını önlemek için eylem planıyla, kârların,kârı üreten ekonomik faaliyetlerin gerçekleştiği ve değer yaratıldığı yerlerde vergilendirilmesini sağlar.”<sup>4</sup>

*“BEPS (Base Erosion and Profit Shifting – Matrah Aşındırma ve Kar Aktarımı) Eylem Planı, OECD’ nin uluslararası vergisel alanda yaşanan sorunları ele almak ve en aza indirmek, hükümetlerin gelirlerini güvence altına almak, vergi yükünün farklı bölgelerdeki vergi mükellefleri arasında adil bir şekilde dağıtılmasını sağlamak ve uluslararası alanda vergi şeffaflığının sağlanması için yürüttüğü Eylem planıdır.”*<sup>5</sup>

Uluslararası vergi kurallarının güncellendiği ve son yıllarda uluslararası ticarete vergilendirme alanındaki en önemli gelişme olan “Matrah Aşındırma ve Kar

<sup>3</sup> Esra Uygun, “Vergiden Kaçınma ile Mücadele için Vergi Şeffaflığının Sağlanması: Küresel Girişim ve Uygulamalar” Sayıştay Dergisi Sayı:130, Cilt:34, 2023, ss.467-493,s.467  
<[https://www.sayistay.gov.tr/files/4990\\_130\\_M5.pdf](https://www.sayistay.gov.tr/files/4990_130_M5.pdf)> (Erişim tarihi:06 .10. 2025)

<sup>4</sup><<https://www.oecd.org/en/topics/base-erosion-and-profit-shifting-beps.html>>  
(Erişim Tarihi:06.10.2025)

<sup>5</sup> Esra Uygun, “Vergiden Kaçınma ile Mücadele için Vergi Şeffaflığının Sağlanması: Küresel Girişim ve Uygulamalar” Sayıştay Dergisi Sayı:130, Cilt:34, 2023, ss.467-493,s.472,  
<[https://www.sayistay.gov.tr/files/4990\\_130\\_M5.pdf](https://www.sayistay.gov.tr/files/4990_130_M5.pdf)> (Erişim tarihi:06 .10. 2025)

Kaydırma (Base Erosion and Profit Shifting-BEPS) Planı en yeni ve en geniş kapsamlı uygulama olup tarafları da çok uluslu şirketler ve bunların vergisel faaliyetleridir.

“OECD / G20 BEPS Projesindeki BEPS’ in 15 eylem planının geliştirmekte olan devletlerin vergi kaçırma, vergiden kaçınma gibi zararlı vergi rekabetinden korunması, kazançların elde edildiği, üretimin yapıldığı yerde vergilendirilmesi sağlanarak vergisel alanda şeffaflık sağlama amacıyla ihdas edildiği görülmektedir”<sup>6</sup>

“BEPS’in oluşumunun asıl sebebi, Ç.U.Ş lerin vergisel yüklerini düşürmek ve kazançlarını maksimize etmek için kazançlarını düşük vergili veya vergisiz ülkelere kaydırmak istemesi ve bu ülkelerin vergi mevzuatını kötüye kullanılarak vergi kaçırma ve/veya vergiden kaçınma stratejilerinin uygulamaya geçirilmesidir.”<sup>7</sup>

Bu eylem planında temel amaç, uluslararası vergi mevzuat farklılıklarından kaynaklanan çifte vergilendirmeyi önlemek ve vergilemede şeffaflığı sağlamaktır. BEPS, tüm ülkeleri etkilemekle birlikte geliştirmekte olan ekonomilere daha da çok zarar vermektedir. BEPS, vergi sistemlerinin adaletini ve şeffaflığı zedelemektedir.

“Transfer Fiyatlandırması Dokümantasyonu ve Ülke Bazında Raporlama”, başlıklı BEPS eylem planı 13’ ün amacı, çok uluslu şirketlerde vergi şeffaflığının oluşturulması ve bu yolla vergi kayıplarının azaltılmasını sağlamaktır.

Rapora göre, çok uluslu şirketlerin işlemlerin gerçekleştiği tüm ülkelerin vergi idareleri ile bilgi paylaşımında bulunması gereklidir. BEPS Eylem Planı 13, vergi cennetlerinin kullanılması ve transfer fiyatlandırmasıyla kar aktarımı gibi bazı haksız vergi uygulamalarına da açıklık getirmektedir.

“Vergi matrahı aşındırma ve kâr aktarımı (BEPS) in, Ç.U.Ş lerin kârlarını, ekonomik faaliyetlerini vergilendirmenin hiç olmadığı veya düşük oranda olduğu yerlere kaydırmaları nedeniyle vergi matrahlarının aşındırılmasıyla ülkelere milyarlarca ABD dolar gelir kaybına mal olduğu OECD raporunda belirtilmiştir.”<sup>8</sup>

<sup>6</sup> Gülşen Gedik “Beps Eylem Planları Kapsamında Türk Vergi Mevzuatında Yapılan Değişiklikler” NKÜ Hukuk Fakültesi Dergisi, 2020 (2), ss.27-48

<<https://dergipark.org.tr/tr/pub/nkuhukuk>> (Erişim Tarihi:08.11.2025)

<sup>7</sup> Gülşen Gedik “Beps Eylem Planları Kapsamında Türk Vergi Mevzuatında Yapılan Değişiklikler” NKÜ Hukuk Fakültesi Dergisi, 2020 (2), ss.27-48

<<https://dergipark.org.tr/tr/pub/nkuhukuk>> (Erişim Tarihi:08.11.2025)

<sup>8</sup> <<https://www.oecd.org/en/topics/base-erosion-and-profit-shifting-beps.html>> (Erişim Tarihi:01.10.2025)

“BEPS uygulamaları, sınır ötesi faaliyet gösteren işletmelerin yerel düzeyde faaliyet gösteren işletmelere karşı rekabet avantajı elde etmelerini sağlaması nedeniyle vergi sistemlerinin adaletini ve bütünlüğünü zedelemekte olup, bu durum tüm mükelleflerin vergi sistemine olan güveni ve gönüllü uyumunu zayıflatmış olmaktadır.”<sup>9</sup>

BEPS, vergisel alandaki yasal boşluklardan faydalanarak vergisel alanda stratejiler geliştirerek vergiden kaçınmak vb. gibi stratejilerle Ç.U.Ş lerin vergisel mükellefiyetlerini minimum seviyede tutmaya çalışır. Bunu yaparken de öte yandan devletlerin vergi gelirlerinin azalmasına sebep olmaktadır.

“BEPS eylem planı, ülkelerin vergi tabanlarını aşındıran ve vergi gelirlerini azaltan zararlı vergi uygulamalarını önlemeye yönelik tasarlanmış 15 eylemden oluşmaktadır.”<sup>10</sup>

OECD ve G20 nin BEPS ile mücadelesinde devletlerin birlikte hareket etmeleri önem arz etmektedir.

OECD/G20 Kapsayıcı BEPS Çerçevesi kapsamında, yüzlerce ülke ve yargı bölgesi, vergi kaçakçılığıyla mücadele etmek ve vergide şeffaflığı temin etmek için 15 eylem ile birlikte hareket etmektedirler. BEPS paketindeki 15 eylem, vergi kaçakçılığıyla mücadele etmek için vergisel alanda stratejiler geliştirerek, devletlere kârlarının faaliyetlerinin gerçekleştiği yargı bölgesinde vergilendirilmesi için gerekli olan ortamı sağlamaktadır.

OECD/G20 Kapsayıcı BEPS Çerçevesi, ilgili ülke ve yargı bölgelerinin BEPS ile ilgili konularda standartlar geliştirmek ve BEPS Paketinin uygulanmasını gözden geçirmek ve izlemek için OECD ve G20 üyeleriyle birlikte çalışmasına olanak tanır. Kapsayıcı Çerçeve, tüm BEPS Eylemlerinin uygulanmasını aktif olarak izler ve ilerleme hakkında G20'ye yıllık rapor sunar. BEPS Asgari Standartlarının uygulanması özel bir öneme sahiptir

“BEPS in eylem 5, eylem 6, eylem 13 ve eylem 14 olmak üzere dört önemli asgari standardı vardır.”<sup>11</sup>

<sup>9</sup> <<https://www.oecd.org/en/topics/base-erosion-and-profit-shifting-beps.html#beps-actions>> (Erişim Tarihi: 06.10.2025)

<sup>10</sup> Esra UYGUN, “Ülke Bazlı Raporlamalara (CbCR) Uyum Süreci: Türkiye Üzerine Bir Değerlendirme” İstanbul Üniversitesi Maliye Çalışmaları Dergisi 2024,sayı:.72, s.117 <<https://dergipark.org.tr/tr/download/article-file/4078119>> (Erişim Tarihi:08.10.2025)

<sup>11</sup> <<https://www.oecd.org/en/topics/base-erosion-and-profit-shifting-beps.html>> (Erişim Tarihi:01.10.2025)

BEPS Eylem planı 13; vergi amaçlı ülke bazında raporlama kapsamında, tüm büyük çok uluslu işletmelerin, faaliyet gösterdikleri vergi bölgeleri arasında gelir, kâr, ödenen vergiler ve ekonomik faaliyetlerin küresel dağılımına ilişkin toplu veriler içeren bir ülke bazlı (cbc) rapor hazırlamaları gerekmektedir. Bu CbC raporu, ilgili vergi idareleriyle paylaşılmaktadır.

Kapsayıcı Çerçeve, BEPS Eylem planı 13 kapsamında Ülke Bazında (CbC) Raporlamanın uygulanması ve işletilmesi konusunda vergi idarelerine ve çok uluslu şirket gruplarına yardımcı olmaktadır.

Öncelikle çok uluslu işletmelerin, merkezleri dikkete alınarak, ülke bazlı raporlamalara ilişkin mevzuatın oluşturulması gerekmektedir.

BEPS Eylem 13 raporu, Ç.U.Ş lerin ekonomik faaliyette bulundukları vergi bölgesi için yıllık olarak raporlamaları için bir şablon rapor ortaya koymakta olup bu rapora Ülke Bazında Raporlama adı verilmektedir.

BEPS Eylem Planı 13, “Transfer Fiyatlandırması Dokümantasyonu ve Ülke Bazında Raporlama”, çok uluslu işletmelerin, faaliyette bulundukları yerlerde oluşan kazançlarını, vergilerini, çalışan sayılarını ve dağıtılmamış kârlarını raporlamasını içermektedir.

“BEPS’in 13. Eylem’i; genel rapor, transfer fiyatlandırması raporu ve ülke bazlı rapor (Countryby-Country Reporting ya da CbCR) olmak üzere üçlü raporlama standardına dayanmaktadır. Bu doğrultuda ülke bazlı rapor, BEPS’in 13. Eylem’i ile transfer fiyatlandırması alanında yeni bir raporlama sistemi olarak ortaya çıkmıştır.”<sup>12</sup>

Ülke bazlı raporların uygulanmasında üç tür anlaşma öngörülmektedir. Raporların uygulanmasında bu üç anlaşma ; - Vergi konularında idari yardıma ilişkin çok taraflı sözleşmeler, - İkili vergi anlaşmaları ve - Vergi bilgileri değişim anlaşmaları

Şeklindeki sıraya göre uygulanmalıdır:

“BEPS Eylem Planı 13, “Transfer Fiyatlandırması Dokümantasyonu ve Ülke Bazında Raporlama” transfer fiyatlandırması sorununa uluslararası bilgi alışverişi yoluyla ana dosya, yerel dosya ve ülke bazında rapor (CbCR) olmak üzere üç aşamalı bir çözümdür. Türkiye eylem planına büyük ölçüde uyum sağlamıştır.”<sup>13</sup>

<sup>12</sup> Hazine ve Maliye Bakanlığı Vergi Konseyi, Uluslararası Vergi Gelişmeleri Çalışma Grubu Raporu,2022,Ankara, <<https://ms.hmb.gov.tr/uploads/sites/8/2024/01/7Uluslararası-Vergi-Gelismeleri-2022-2.pdf>> (Erişim tarihi:08.10.2025)

<sup>13</sup> Esra Uygun, “Ülke Bazlı Raporlamalara (CbCR) Uyum Süreci: Türkiye Üzerine Bir Değerlendirme” İstanbul Üniversitesi Maliye Çalışmaları Dergisi 2024,sayı:.72, s.114, <<https://dergipark.org.tr/tr/download/article-file/4078119>> (Erişim Tarihi:08.10.2025)

#### CbC Çok Taraflı Yetkili Makam Anlaşması :

Vergi Konularında Karşılıklı İdari Yardımlaşmaya İlişkin Çok Taraflı Sözleşme 6. Maddesi uyarınca, Sözleşme Taraflarının Yetkili Makamlarının otomatik bilgi değişiminin kapsamı ve uyulması gereken prosedür konusunda karşılıklı olarak anlaşmalarını şart koşmaktadır.

Bu bağlamda, Sözleşmeye dayanarak, CbC Raporlarının Değişimine İlişkin Çok Taraflı Yetkili Makam Anlaşması (CbC MCAA) geliştirilmiştir. Ayrıca, CbC Raporlarının değişimi için biri Çifte Vergilendirmeyi Önleme Sözleşmeleri kapsamındaki değişimler ve diğeri Vergi Bilgi Değişim Anlaşmaları kapsamındaki değişimler olmak üzere iki model yetkili makam anlaşması daha geliştirilmiştir.

CbC MCAA'nın amacı , BEPS Eylem 13'ü uygulayan yargı bölgelerindeki Yetkili Makamların her yıl o kuruluşun vergi ikametgahının bulunduğu yargı bölgesindeki vergi makamlarına sunulan CbC Raporlarını, Çok Uluslu Şirket Grubunun faaliyet gösterdiği yargı bölgelerindeki vergi makamlarıyla otomatik olarak değiştirmeleri için gerekli olabilecek kuralları ve prosedürleri belirlemektir.

Türkiye, “Ülke Bazlı Raporların Değişimine İlişkin Çok Taraflı Yetkili Makam Anlaşması”nı 30/12/2019 tarihinde imzalamış ve 1/10/2020 tarihinde onaylamıştır.

Bugün itibarıyla 106 ülkenin taraf olduğu bu anlaşmaya göre, imzalayan ülkeler, karşılıklılık temelinde, ülkelerinde aldıkları ülke bazlı rapor bilgilerini otomatik olarak her yıl ilgili ülkelerle paylaşmaktadır.

“Türkiye Cumhuriyeti Yetkili Makamı ve Amerika Birleşik Devletleri Yetkili Makamı Arasında Ülke Bazlı Raporların Değişimine İlişkin Anlaşma” ise Türkiye Cumhuriyeti Yetkili Makamı tarafından 17/11/2021 tarihinde, Amerika Birleşik Devletleri Yetkili Makamı tarafından ise 24/11/2021 tarihinde imzalanmış, 14/02/2022 tarihinde onaylanmıştır.

“Ülke bazlı rapor bilgilerinin otomatik değişimi kapsamında uluslararası yükümlülüklerimize uygun olarak 2019-2022 yıllarına ilişkin bilgilerin paylaşımı gerçekleştirilmiştir. 2022 yılına ilişkin veriler, 2024 yılı içinde karşılıklı olarak aktivasyon sağlanan 57 ülkeye gönderilmiş ve 50 ülkeden veri alınmıştır.”<sup>14</sup>

---

<sup>14</sup> Gelir İdaresi Başkanlığı, 2024 Faaliyet Raporu, s.158,  
<<https://www.gib.gov.tr/kurumsal/stratejik-yonetim/faaliyet-raporlari>> (Erişim Tarihi:08.10.2025)

### 1.1.2-Vergi Amaçlı Bilgi Değişimi Ve Saydamlık (Şeffaflık) Küresel Forumu:

“ 2008 küresel krizinin etkilerini azaltmak, vergi kayıplarını önlemek ve bilgi değişimine ilişkin uluslararası standartları yakalayabilmek için Eylül 2009’da, OECD bünyesinde Vergi Amaçlı Bilgi Değişimi ve Saydamlık Küresel Forumu oluşturulmuş olup son olarak 2025 güncellemesiyle forumun 173 üyesi bulunmaktadır.”<sup>15</sup>

“G20 ülkeleri ve finans merkezleri dahil olmak üzere üyelerinin çoğu geliştirmekte olan ülkelere oluşan 173 üye ve yetki alanını bir araya getiren Vergi Amaçlı Şeffaflık ve Bilgi Değişimi Küresel Forumu, küresel şeffaflık ve bilgi değişimi standartlarının uygulanması ve vergi kaçakçılığına son vermek için çalışan uluslararası bir kuruluştur.”<sup>16</sup>

Küresel Forum, vergi kaçakçılığıyla mücadelede çok yönlü bir çözüm sunmakta ve vergisel şeffaflığı ve bilgi alışverişini iyileştirmeye çalışan 173 yetki alanını bir araya getirmektedir.

Küresel Forum geniş çaplı bir üye potansiyeline sahip olup şeffaflık ve talep üzerine bilgi alışverişi konusunda uluslararası kabul görmüş vergi standartlarının uygulanması için çalışan bir kurum olup, bilgi alışverişine dair uluslararası kabul görmüş iki standardın uygulanmasını önerir.

Küresel forum üyeleri, en azından EOIR (talep üzerine bilgi değişimi standardı)’yi uygulamayı taahhüt etmek zorundadır. Söz konusu iki standart şunlardır:

-Talep Üzerine Bilgi Değişimi Standardı (EOIR) ve

-Otomatik Bilgi Değişimi Standardı (AEOI).

Uygulamaya konulan ilk standart, bir vergi dairesinin vergi konusundaki soruşturmasını yürütmek için ihtiyacı olan bilgiyi talep edebileceği uluslararası talep üzerine bilgi değişimi(EOIR) ,

İkinci standart ise, yerleşik olmayanların elindeki finansal hesaplara ilişkin önceden tanımlanmış bir bilginin periyodik olarak her yıl otomatik olarak paylaşıldığı uluslararası otomatik bilgi değişimi (AEOI) dir.

Forum, vergide şeffaflık ve küresel bilgi alışverişi iş birliği yoluyla, banka gizliliğine ve vergi kaçakçılığına son vermeyi hedeflemekte ve vergi konusunda uluslararası bilgi değişim standartlarının dünya çapında uygulanmasına çalışmaktadır.

<sup>15</sup> <<https://www.oecd.org/en/networks/global-forum-tax-transparency/who-we-are/about.html>>.  
(Erişim Tarihi: 08.10.2025)

<sup>16</sup> <<https://www.oecd.org/en/networks/global-forum-tax-transparency.html>>.  
(Erişim Tarihi 06.10.2025)

Küresel Forum, bu standartların uygulanmasını takip eder ve üyelerinin konularını tartışmaları için bir forum görevi görür ve standartların uygulanmasında teknik destek vermektedir.

Vergi Amaçlı Şeffaflık ve Bilgi Değişimi Küresel Forumu, tüm G20 ülkeleri ve finans merkezleri de dahil olmak üzere 173 ülkeyi bir araya getiriyor. Üyelerinin çoğu gelişmekte olan ülkelere aittir ve hep birlikte vergi kaçakçılığına son vermek için çalışmaktadırlar.

Küresel forum, şeffaflık ve bilgi alışverişi standartlarının etkili bir şekilde uygulanmasını ve daha çok talep üzerine bilgi alışverişi (EOIR) ve otomatik bilgi alışverişi (AEOI) standartlarının uygulanmasını güvence altına almak için çalışan bir kuruluştur.

Talep üzerine bilgi alışverişi; bankacılık ve muhasebe kayıtlarının şeffaflığını, tüzel kişilerin mülkiyetini ve yasal düzenlemeleri zorunlu kılar ve vergi makamları arasında talep üzerine bilgi edinilmesi için bir çerçeve sağlar.

Otomatik bilgi alışverişi; bu standart, offshore finansal hesaplara ait bilgilerin her yıl otomatik olarak paylaşılmasını sağlar.

### **1.1.3-Küresel Asgari Kurumlar Vergisi Oranı :**

Vergiden Kaçınmayı Önlemeye Yönelik Küresel Kurumlar Vergisi Önerisinde bulunan OECD, uluslararası vergiden kaçınmayı önlemeye yönelik çalışmalarını 2012 yılından itibaren sürdürmektedir.

Vergiden kaçınma faaliyetleri, küresel mali krizden sonra özellikle globalleşmeyle Ç.U.Ş lerin vergi yüklerini azaltma girişimlerinin artmasıyla kamuoyunun dikkatini çekmeye başlamış ve vergiden kaçınma faaliyetlerinin azaltılması gerektiği üzerinde durulmuştur. Kurumlar vergisinden kaçınmanın uluslararası boyutu sahip olması nedeniyle uluslararası müdahaleye ihtiyaç hasıl olmuş ve OECD ,G20 ve G7 gibi kuruluşları yeni önlemler almaya itmiştir.

Ç.U.Ş ler, uluslararası vergi anlaşmaları, vergi cennetleri, küresel vergi rekabeti ve dijital hizmetler yoluyla hem yerleşik oldukları ülkelerde hem de faaliyette bulundukları ülkelerde elde ettikleri kazançları üzerinden ödemeleri gereken vergileri azaltma ya da hiç ödememe yoluna gitmektedir. Bu durumu önlemek amacıyla G20 ve OECD (The Organization For Economics Cooperation and Development) ülkeleri, Base Erosion and Profit Shifting (BEPS), vergi matrahının aşındırılması ve kar aktarımını engellemek amacıyla 15 maddelik bir eylem planı hazırlamış ve OECD tarafından geliştirilen BEPS projesi onaylanmıştır.

Ülkeler, ulusal kanunlarını BEPS’i önlemeye yönelik gerekli değişiklikleri ve çok uluslu şirketlerin kârlarını düşük vergili ülkelere kaydırmalarına engel olacak şekilde düzenlemeler yapma arayışına girmişlerdir.

*“Ç.U.Ş’lerin kazançlarının, transfer fiyatlandırması gibi yöntemlerle daha düşük vergi oranlı ülkelere kaydırılması, gelişmiş ve gelişmekte olan ülkelerin vergi tabanlarında aşınmaya, vergi gelirlerinin azalmasına yol açmaktadır. Bu durumda, çok sayıda çok uluslu işletmeye sahip olan ülkeler başta olmak üzere tüm dünyada kamu harcamaları artmıştır. Artan kamu harcamaları yeni finansman kaynağına ihtiyaç doğurmaktadır. Bu yeni kaynak arayışı sonucunda küresel asgari kurumlar vergisi oranı gündeme gelmiştir.”<sup>17</sup>*

Küresel asgari kurumlar vergisi oranı uygulanmasına yönelik çalışmalarla bu oran yüzde on beş olarak belirlenmiştir.

“Ülkeleri, küresel asgari kurumlar vergisi oranı uygulamasına mecbur bırakan nedenler gelişen teknolojinin de etkisiyle küreselleşmenin hızla yayılmasıyla vergi rekabetinin artması, vergi cenneti ülkelerin artış göstermesi, vergiden kaçınma faaliyetlerinin kolaylaşarak artış göstermesi sayılabilir.”<sup>18</sup>

*“OECD, OECD/G20 Matrah Aşındırması ve Kâr Aktarımı (BEPS) kapsamında onaylanan iki adımlı yaklaşımın ikinci adımına dair “Küresel Asgari Vergiye İlişkin Model Kuralları” yayımlanmıştır. Söz konusu Model Kurallar, “Gelire Dâhil Olma Kuralı” ve “Yetersiz Vergilendirilmiş Ödemeler Kuralı”nı kapsamakta olup; tüm bu kurallar bir bütün olarak Küresel Matrah Aşındırmayı Önleme Kuralları (GloBE Kuralları) olarak anılmaktadır. Küresel asgari kurumlar vergisi oranı uygulaması iki sütunlu bir çözümünden oluşmaktadır.”<sup>19</sup>*

“BEPS Eylem Planı 13, vergi şeffaflığının artırılarak vergi kayıplarının azaltılmasına yönelik düşünülmüş olup “ülke bazlı raporlama”dan oluşmaktadır. Vergi şeffaflığının sağlanması ile vergi kayıplarının önüne geçilmesi hedeflenmektedir.”<sup>20</sup>

Vergi cenneti ülkelerin, Ç.U.Ş lere sıfır veya düşük vergi oranları ile kendi ülkelereine çekmeye çalışmalarının bir faydası olmayacaktır. Böylece ülkelerin vergi

<sup>17</sup> Esra Uygun, “Vergiden Kaçınmayı Önlemeye Yönelik Küresel Asgari Kurumlar Vergisi” International Journal of Public Finance, homepage, makalesi Cilt:7,s.94,ss.94-95 <<https://dergipark.org.tr/tr/pub/ijpf>> (Erişim Tarihi 15.10.2025)

<sup>18</sup> Esra Uygun, “Vergiden Kaçınmayı Önlemeye Yönelik Küresel Asgari Kurumlar Vergisi” International Journal of Public Finance, homepage, makalesi Cilt:7, s.96, s.94-95 <<https://dergipark.org.tr/tr/pub/ijpf>> (Erişim Tarihi 15.10.2025)

<sup>19</sup> Esra Uygun, “Vergiden Kaçınma ile Mücadele için Vergi Şeffaflığının Sağlanması: Küresel Girişim Ve Uygulamalar” Sayıştay Dergisi Sayı:130, 483-484, s.473, 2023/Eylül, [https://www.sayistay.gov.tr/files/4990\\_130\\_M5.pdf](https://www.sayistay.gov.tr/files/4990_130_M5.pdf) (Erişim tarihi:06 .10. 2025)

<sup>20</sup> Esra Uygun, “Vergiden Kaçınma ile Mücadele için Vergi Şeffaflığının Sağlanması: Küresel Girişim ve Uygulamalar” Sayıştay Dergisi Sayı:130, ss. 467-493, s.473, 2023/Eylül, [https://www.sayistay.gov.tr/files/4990\\_130\\_M5.pdf](https://www.sayistay.gov.tr/files/4990_130_M5.pdf) (Erişim tarihi:06 .10. 2025)

kaybı olamayacağından gelir dağılımında adaletsizliklerin ve eşitsizliklerin ünlenmiş olacaktır.

Bu alanda, uluslararası iş birliğinin sağlanması için çok uluslu kuruluşlara büyük işler düşmekte olup IMF, AB ve OECD gibi uluslararası kuruluşlar, bu yönde çalışmaya başlamışlardır.

## **1. 2. Vergi Konularında Karşılıklı İdari Yardımlaşma Sözleşmesi ve Bilgi Değişim Anlaşmaları**

Ülke sınırları içinde yapılan ticaretle, sadece o ülke mevzuatı ile baş etmek mümkün iken, Uluslararası ticaretle sadece o ülkenin vergi ve ticari mevzuatı ve hatta hukuk mevzuatı yeterli olmamış, çeşitli devletlerle ikili ya da çok taraflı anlaşmaların yapılması zorunlu hale gelmiştir.

Hızla gelişen Dünya ekonomisinde devletlerin tek taraflı çabaları, sadece kendi sınırları içinde kişilerin (mükelleflerin) gelirlerini, ticari ilişkilerini kontrol altında tutmaya, kayıt dışılığı, vergi kayıp kaçağını önlemeye yetmemiş ve ülkeleri, vergi mükelleflerini ve sermayeyi tüm Dünya’da izlemek için yeni arayışlar içine sokmuş, bilgi alışverişini, istihbaratı önemli kılmıştır. Bu amaçla ülkeler kendi kanunlarında yapacakları değişikliklerin yanı sıra ikili ya da çok taraflı uluslararası anlaşmalara da başvurmak zorunda kalmışlardır. İşte bunun sonucunda da “**Vergi Konularında İdari Yardımlaşma Sözleşmesi**” ihdas edilmiştir.

Küreselleşen Dünyada her alanda olduğu gibi ticaret alanında da bir küreselleşme dönemine girilmiş, ticaret de ulusal çerçeveden çıkıp uluslararası bir boyuta taşınmıştır. Küreselleşme ile birlikte ekonomik ilişkilerde meydana gelen gelişme, vergi ile ilgili konularda pek çok sorunun ortaya çıkmasına neden olmuş, küreselleşme ile birlikte uluslararası mal ve sermaye akımlarının neden olduğu vergisel sorunları çözüme kavuşturmak şart olmuştur.

Küreselleşme, ülkelerin vergi mevzuatlarındaki farklılıklar, finans piyasalarındaki gelişmeler, sonuçta sermayenin rahat hareket edebilmesini sağlayıp serbestlik kazandırmış, dolayısıyla sermaye, yani vergi mükellefleri de doğal olarak düşük vergi yükü olan ülkelere yönelmiştir. Sermayenin bazen gizlenmek istemesi, bazen de yüksek vergilerin sermayeyi aşındırması, ülkelerin ve vatandaşların bilgi saklaması, finansal bilgilerin paylaşılmasının istenmemesi gibi unsurlar da bunda etken olmuştur.

Bunun sonucunda da; bir yanda gelirlerin çok düşük oranda vergilendirilmesine ya da hiç vergilendirilmemesine yol açılırken, diğer yandan da

sermayenin serbestçe hareketi, bazı ülkelerin vergi gelirlerinde azalmalara yol açmış, kamu harcamalarının finansmanını olumsuz yönde etkilemiş, ayrıca kayıt dışılık sonunda vergi olarak toplanamayan paraların büyük bir olasılıkla gayri meşru yolların, terörün finansmanında kullanılması riskini getirmiştir.

Bu durum, Amerika'dan başlayarak yayılan kriz sonrasında daha çok tartışılır hale gelmiş ve sermayenin kaçışıyla beraber vergi gelirleri azalan ülkelerin lehine bir takım çalışmalar yapılarak bazı önlemler alınmasını zorunlu hale getirmiş ve ülkeler arasında bazı önemli anlaşmaların yapılmasının ilk tohumları atılmıştır.

Bu konudaki sakıncaları, özellikle vergi gelirleri aşınan ülkeler lehine gidermek amacıyla iki önemli anlaşma ortaya çıkmıştır.

Bunlardan birincisi, Amerika tarafından diğer ülkelere kabul ettirilen ve Amerikan vatandaşlarının dünyanın her hangi bir yerindeki gelir ve gelir kaynaklarının Amerika tarafından izlenmesini amaçlayan FATCA (Foreign Account Tax Compliance Act) anlaşmasıdır.

Diğeri de OECD (Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Teşkilatı) tarafından geliştirilen hem Avrupa Birliği (AB) hem de OECD üyesi ülkeler arasında imzalanan **“Vergi Konularında Karşılıklı İdari Yardımlaşma Sözleşmesi”** dir. Türkiye bu iki anlaşmayı da imzalamıştır.

“Vergi Konularında Karşılıklı İdari Yardımlaşma Sözleşmesi”; Dünya’da sermayenin serbestçe dolaşımı sonrası ülkelerin vergi kayıplarını en aza indirmeyi, vergi gelirlerindeki aşınmayı engellemeyi, vergi kaçırmayı ve vergiden kaçınmayı önlemeyi amaçlayan ve bu amaçlar doğrultusunda üye ülkelerin vergisel konularda işbirliği yapmalarını sağlayan bir anlaşmadır.

Vergi Konularında Karşılıklı İdari Yardımlaşma Sözleşmesi, 1988 yılında OECD ve Avrupa Konseyi tarafından ortaklaşa geliştirilmiş, 2010 yılında tadil edilmiştir.

“ 03 Kasım 2011 tarihinde G20 zirvesinde Türkiye tarafından imzalanmış, 7018 sayılı Kanun ile söz konusu sözleşme onaylanması uygun bulunmuş, 26/11/2017 tarihinde Resmi Gazete’ de yayımlanan 2017/10969 sayılı BKK ile onaylanarak 2018/11790 sayılı BKK ile yürürlük tarihi 01/07/2018 olarak belirlenmiştir.” <sup>21</sup>

---

<sup>21</sup> 26 Kasım 2017 tarihli ve 30252 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 2017/10969 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı,“Vergi Konularında Karşılıklı İdari Yardımlaşma Sözleşmesi”  
<[https:// www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2017/11/20171126-12.pdf](https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2017/11/20171126-12.pdf)> (Erişim tarihi:01.10.2025)

Taraf ülkeler arasında vergi konularındaki idari yardımlaşma faaliyetlerinin geliştirilmesini amaçlayan sözleşme ile ilgili Türkiye süreci aşağıda belirtilmiştir.

### **1- Sözleşme'nin İmzalanması**

Türkiye, çok taraflı bir sözleşme olan ve Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Örgütü (OECD) ile Avrupa Konseyi'nin öncülüğünde hazırlanıp birçok ülke tarafından imzalanan "Vergi Konularında Karşılıklı İdari Yardımlaşma Sözleşmesi" ni 3 Kasım 2011 tarihinde imzalamıştır ancak gerçek anlamda yürürlüğe girdiği tarih 01/07/2018 dir.

“Türkiye, her iki anlaşmayı da imzalamıştır. Amerika, AB ve OECD ülkelerinin sözleşmesine katılmamış kendi anlaşmasını yürütmeyi tercih etmiştir. nVergi Konularında Karşılıklı İdari Yardımlaşma Sözleşmesi'nin Otomatik Bilgi Değişimi Eylem Planı'na katılan ülke sayısı 14.11.2017 tarihinde 106'ya ulaşmıştır.”<sup>22</sup>

OBD, devletlerin kendi ülkesindeki finansal kuruluşlardan bilgi edinip bu bilgileri yıllık olarak diğer üye devletlere otomatik olarak bildirmesi prensibine dayanmaktadır.

### **2- Sözleşmenin BKK ile Onaylanması**

Nihayet sözleşme 26 Kasım 2017 tarihli ve 30252 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 2017/10969 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile ve bazı çekince ve beyanlarla onaylanmış ancak 2018/11790 sayılı BKK ile yürürlük tarihi 01/07/2018 olarak belirlenmiştir.

### **3- Sözleşmenin Kapsamı**

Vergi kayıp ve kaçağı ile mücadele etmek için Sözleşmeye taraf ülkeler arasında öngörülen kapsamlı işbirliği ve vergi konularında birbirleriyle karşılıklı idari yardımlaşma sağlayacaklardır.

“Bilgi değişimini, Eşzamanlı vergi incelemelerini, Yurt dışı vergi incelemelerine katılımı, Tahsilatta yardımlaşmayı ve Belgelerin tebliğ edilmesini, tebligatını kapsayacaktır.” <sup>23</sup>

<sup>22</sup> Bumin Doğrusöz, “Otomatik Bilgi Değişimi” Dünya Gazetesi, 05.12.2017, <<https://www.dunya.com/kose-yazisi/otomatik-bilgi-degisimi/39319>> (Erişim Tarihi : 19/10/2018)

<sup>23</sup> 26 Kasım 2017 tarihli ve 30252 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 2017/10969 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı, “Vergi Konularında Karşılıklı İdari Yardımlaşma Sözleşmesi” <<https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2017/11/20171126-12.pdf>> (Erişim tarihi:01.10.2025)

#### 4- Üçüncü Ülke Yurttaşlarının Durumu

İdari yardımlaşma taraf ülkelerin mukim ve vatandaşları ile sınırlı olmayıp, üçüncü ülke mukim ve yurttaşları da Sözleşmenin kapsamındadır.

“Türkiye, otomatik bilgi değişimini sadece gelir, kurumlar ve katma değer vergilerinin konusundaki ticari faaliyetler için kabul etmiş olup, gümrük vergisi hariç diğer vergiler ve kanunla kurulu sosyal güvenlik primleri açısından diğer ülkelere yardımcı olmama hakkını saklı tutmuştur.”<sup>24</sup>

Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Teşkilatı (OECD), Vergi Amaçlı Bilgi Değişimi ve Saydamlık Küresel Forumu ile vergilendirmede şeffaflık ve bilgi değişimi için çalışmalar yürütmektedir.

“2002 yılında kurulan OECD Vergi İdaresi Forumu (FTA), 50'den fazla OECD ve OECD dışı ekonomiden vergi komiserlerini ve vergi idaresi yetkililerini bir araya getiren, vergi idarecilerinin bilgi paylaşımında bulunduğu, araştırma yaptığı ve dünya genelinde vergi idaresini geliştirmek için yeni fikirler geliştirdiği bir forumdur.”<sup>25</sup>

#### 5-Vergi Şeffaflığı ve Uluslararası İşbirliği :

Günümüzün küreselleşen dünyasında, vergi idarelerinin doğru miktarda verginin doğru yargı yerinde ödenmesini sağlamak için iş birliği yapması hayati önem taşımaktadır. OECD, banka gizliliğine son vermek ve vergi kaçakçılığı ve vergiden kaçınmayla mücadele etmek için şeffaflığın ve bilgi alışverişinin artırılmasına çalışmaktadır.

OECD Vergi Anlaşmasının bilgi değişimini içeren maddesine göre etkili bilgi değişimi ancak erişilen bilginin zamanında ve güvenilir olmasıyla mümkündür.

#### 6-İkili Anlaşmalar Kapsamında Bilgi Değişimi ve Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları:

Ülkeler arasında vergisel alanda bilgi değişiminin ilk örnekleri çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarında görülmektedir.

Çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları vergi cennetleriyle yapılacak bilgi değişimi ve işbirliğini sağlamak açısından yetersiz kalmaktadırlar.

“Artan sermaye hareketliliği, zamanla çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları kapsamında düzenlenen bilgi değişimi hükümlerinin yetersiz kalmasına

<sup>24</sup> Bumin Doğrusöz, “Otomatik Bilgi Değişimi” Dünya Gazetesi, 05.12.2017, <<https://www.dunya.com/kose-yazisi/otomatik-bilgi-degisimi/39319>> (Erişim Tarihi : 19/10/2018)

<sup>25</sup> <<https://www.oecd.org/en/networks/oecd-forum-on-tax-administration.html>> (ErişimTarihi17.09.2025)

yol açsa da, çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları zararlı vergi rekabeti ve vergi kaçırma ile mücadelede en sık kullanılan araç olmuştur.”<sup>26</sup>

### 1.3. Bilgi Değişiminin Kavramsal Çerçevesi

#### 1.3.1. Bilgi Değişimi Tanımı ve Gelişimi

“Bilgi Değişim Anlaşmaları” ; Yukarıda açıklanan “sözleşme” nin en önemli maddesi olan “Bilgi Değişimi” nin çeşitli tanımları bulunmaktadır.

“Bilgi değişimi, ülkelerin kendi kazançlarının doğru bir şekilde hesaplanmasını ve ödenmesini sağlamak amacıyla vergi alanında yapmış oldukları işbirliği ile elde ettikleri bilgileri paylaşmaktır.” Ya da,

“Bilgi değişimi, en genel ifadeyle ise, vergi kaçakçılığı ve vergiden kaçınmayı ortaya çıkaracak olan bütün bilgilerin bir vergi idaresinden diğerine aktarılmasını ifade etmektedir.”<sup>27</sup>

Vergi Konularında Karşılıklı İdari Yardımlaşma Sözleşmesi’ nin en önemli konusu “bilgi değişimi” dir.

Bir diğer ifadeyle: “Vergi Konularında Karşılıklı İdari Yardımlaşma Sözleşmesi” gereğince **Bilgi Değişimi**; sözleşmeye taraf olan ülkelerin mukimleri veya vatandaşlarına ilişkin mali bilgilerin,

1-Herhangi bir talep olmaksızın belirli periyotlarla “*otomatik olarak*”, (**Otomatik Bilgi Değişimi**)

2- “*kendiliğinden*” (**Kendiliğinden Bilgi Değişimi**) veya

3-“*talep üzerine*” (**Talep/İstek Üzerine Bilgi Değişimi**)

Yöntemlerinden biriyle ülkelerin yetkili makamları arasında paylaşılmasını esas alan bir anlaşmadır, işbirliği sistemidir diye tanımlanabilir.

<sup>26</sup> Eda Uludere, “Türk Vergi Hukukunda Bilgi Değişimi” Hukuk Postası, 2016 Temmuz, <<https://www.erdem-erdem.av.tr/yayinlar/hukuk-postasi/turk-vergi-hukukunda-bilgi-degisimi>> (Erişim 19/10/2018)

<sup>27</sup> Aytül Bişgin, “Uluslararası Alanda Vergi İdareleri Arasında Bilgi Değişimi Türkiyenin Taraf Olduğu Anlaşmalar Açısında Konunun Değerlendirilmesi” isimli yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Eskişehir O.G. Üniversitesi S.B.E.2012,s.4. <<https://tez.yok.gov.tr/UlusalTezMerkezi/tezDetay.jsp?id=iIvqa4yaPakXmyI07M2jxQ&no=TzGiklMWZLiLdNv628igyQ>> (Erişim Tarihi: 19.10.2024)

### 1.3.2. Bilgi Değişiminin Hukuki Dayanakları :

“Vergi konularında idareler arası karşılıklı bilgi paylaşımının hukukî dayanağının iki yönü olup biri ulusal, diğeri uluslararası yönüdür. Ulusal yönü, mükelleflerin bilgi paylaşımına konu olacak bilgilerinin toplanması, depolanması ve diğer ülkelerle paylaşılabilmesi için idareye yetki veren iç hukuk düzenlemelerinin yapılmış olmasıdır. Türkiye’de, vergi konularında idareler arası bilgi paylaşımına ait iç hukuk düzenlemeleri, büyük ölçüde, Vergi Usul Kanunu’nun 148-152’nci maddeleri ile 152/A maddesinde bulunmaktadır. Bilgi paylaşımının uluslararası yönü ise karşılıklı bilgi paylaşımında bulunacak iki veya daha fazla devletin bu işlemi aralarında yapacakları uluslararası bir sözleşme ile hukuki zemine oturtulması anlamına gelmektedir.”<sup>28</sup>

OECD’nin bilgi paylaşımı alanındaki çalışmaları ise hukuki iki temel anlaşmaya dayanmaktadır.. Bunlar; OECD Model Vergi Anlaşması (Model Tax Convention) ve Vergi Meselelerine Yönelik Karşılıklı İdari Yardımlaşma Anlaşmasıdır.

“a) Uluslararası alanda bilgi değişimi konusundaki temel yasal dayanak OECD Model Anlaşmasının 26’nci maddesinin 1’inci fıkrasıdır. Maddeye göre; Akit Devletlerin yetkili makamları, anlaşma hükümlerinin gerçekleştirilmesiyle ilgili bilgileri veya anlaşma hükümlerine aykırı olmadığı sürece akit Devletler, politik alt bölümleri veya mahalli idareleri adına alınan her türlü vergi ile ilgili iç mevzuat hükümlerinin uygulanması veya idaresi ile ilgili bilgileri değişime tabi tutacaklardır. Bilgi değişimi 1’inci ve 2’nci maddelerle sınırlı olmamaktadır.”<sup>29</sup>

b)Ülkelerin, genellikle OECD veya Birleşmiş Milletler Model Anlaşması’nı esas alan Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları,

c) Bilgi Değişimi Anlaşmaları

“ç) Avrupa Birliği Karşılıklı Yardımlaşma Direktifi: TEU’nun 42(7) Maddesi, Avrupa Birliği’nin karşılıklı yardımlaşma maddesidir. Saldırıya uğrayan bir Üye Devlet tarafından etkinleştirildiğinde, diğer tüm Üye Devletler karşılık olarak yardım sağlamak zorundadır. Bu madde, Üye Devletlerden herhangi birine yönelik silahlı bir saldırı durumunda aralarında dayanışmayı garanti altına alır”.<sup>30</sup>

“d) Kuzey Avrupa İdari Yardımlaşma Anlaşması

e) Amerika Kitası Vergi İdareleri (CIAT) tarafından geliştirilen Bilgi Değişimi Model Anlaşması: Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (CIAT), 1967 yılında kurulan bir Amerikan vergi yöneticileri ağıdır, ulusal vergi idareleri arasında eğitim ve bilgi alışverişi konusunda uzmanlaşmış uluslararası bir kuruluştur. Ağ, uluslararası iş birliğini, deneyim ve bilgi alışverişini teşvik etmeyi ve teknik yardım hizmetleri, çalışmalar ve eğitimler sunarak üye

<sup>28</sup> Muhammet Aktuğ, Ersan Öz, “Küresel Vergi Şeffaflığının Artırılmasında Uluslararası Bilgi Paylaşımının Rolü” Uluslararası Yönetim İktisat ve İşletme Dergisi, 2021, Cilt 17, Sayı 1, s.123, <<https://dergipark.org.tr/tr/pub/ijmeb/article/902215>> (Erişim tarihi:01.09.2025)

<sup>29</sup> Gelir İdaresi Başkanlığı Yayını, “Gelir ve Servet Üzerinden Alınan Vergilere İlişkin Model Anlaşma” Kısaltılmış Basım, <<https://www.oecd.org/content/dam/oecd/tr/>> (ErişimTarihi: 09.09.2025)

<sup>30</sup> <[https://www.ceas.europa.eu/ceas/article-427-teu-eus-mutual-assistance-clause\\_en](https://www.ceas.europa.eu/ceas/article-427-teu-eus-mutual-assistance-clause_en)> (Erişim Tarihi: 10.09.2025)

*ülkelerinin vergi idarelerinin güçlenmesine katkıda bulunmayı amaçlamaktadır.”<sup>31</sup>*

f) Rusya Federasyonu tarafından geliştirilen Vergi Mevzuatı ile İlgili Konularda İşbirliği ve Karşılıklı Yardımlaşma Model Anlaşması.

Dikkat edileceği üzere; vergisel konularda işbirliğinde oldukça fazla kaynak bulunmaktadır, ancak bunlardan Türkiye açısından en önemli olan kaynak, Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları ve Bilgi Değişimi Anlaşmaları olmaktadır. Bilgi değişimi esas olarak OECD Model Konvansiyonunun 26’ncı maddesinin 1.fıkrasında düzenlenmektedir.

### 1.3.3. Bilgi Değişiminin Gerçekleşmesi için Gerekli Şartlar

*“Ülkelerin vergi idareleri arasında, İdari Yardımlaşma Sözleşmesindeki vergi bilgilerinin paylaşılabilmesi için şu şartlar sağlanmalıdır...:*

*- İdarelerin vergi mükelleflerine ait ayrıntılı tüm bilgilere sahip olmaları gerekir.*

*- Vergi idarelerinin, yurt içindeki tüm kurumlardan ve diğer üçüncü şahıslardan vergisel bilgileri elde edebilmek için yasal yetkiye sahip olmaları gerekir,*

*- Ülkelerin vergi idarelerinin, vergi mükelleflerine dair elde ettikleri, sahip oldukları bilgileri diğer ülkelerle paylaşmak için yasal bir yetkisinin bulunması gerekir”.<sup>32</sup>*

Bilgi paylaşımının bu şartları sağlanamadığı takdirde, bilgi paylaşımından söz edilmesi mümkün olmamaktadır.

“Günümüzde ülkelerin mevcut uygulamalarına bakıldığında bu koşulların sağlanmasının bugün için pek de kolay olmadığı görülmektedir. Sözü edilen bu bilgiler, verginin tespitini, değerlendirilmesini, tahsilatını, kısaca vergi mükellefine ve yükümlülüğüne dair bilgileri içeren bilgiler olmaktadır.”<sup>33</sup>

*“Özellikle, ülkelerin uluslararası bir vergi dairesinin olmayışı, vergi dairesi çalışanlarının bilgi değişimi konusunda bilgiye sahip olmamaları, ülkelerin ulusal mevzuatlarında yer alan kısıtlamaların, gizlilik ve mahremiyet hükümlerinin bulunması, bazı teknik alt yapı sorunları, gelir idareleri*

<sup>31</sup>< <https://www.addistaxinitiative.net/profile/ciat>> (Erişim Tarihi: 10.09.2025)

<sup>32</sup> Aytül Bişgin, “Uluslararası Alanda Vergi İdareleri Arasında Bilgi Değişimi Türkiyenin Taraf Olduğu Anlaşmalar Açısında Konunun Değerlendirilmesi” isimli yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Eskişehir O.G. Üniversitesi S.B.E.2012,s.19.

<<https://tez.yok.gov.tr/UlusalTezMerkezi/tezDetay.jsp?id=iIvqa4yaPakXmyI07M2jxQ&no=TzGiklMWZLiLdNv628igyQ>> (Erişim Tarihi: 19.10.2024)

<sup>33</sup> Murat Levent Özer, “Vergilendirmede Global Eğilimler ve Uluslararası Vergi Anlaşmaları”, İstanbul Üniversitesi S.B.E, Doktora Tezi, İstanbul, 2006, ss.87-88

< <https://tez.yok.gov.tr/UlusalTezMerkezi/tezDetay.jsp?id>> (Erişim Tarihi: 19.10.2024)

*personeline dair yabancı dilden kaynaklı sorunların varlığı tam bir bilgi değişimine imkan vermemektedir.”<sup>34</sup>*

Tam bir bilgi değişiminde gerekli olan şartların sağlanmasında ülkeden ülkeye bazen farklılıklar görülmekte, bazı zorluklar ile karşılaşılabilir.

Türkiye’nin bilgi değişimine veya vergilendirmeye ilişkin bilgi toplama işlemi yeni bir uygulama değildir. Hangi durumlarda, nasıl ve hangi bilgilerin isteneceği Vergi Usul Kanunu’ nun (VUK) 148 ve 152.nci maddelerinde düzenlenmiştir. Ancak, Türkiye’nin taraf olduğu çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları haricinde, uluslararası alanda vergi konularında bilgi değişiminde bulunmak için esasen yasal bir dayanak bulunmamaktadır.

Bu nedenle, Maliye Bakanlığı’nı uluslararası bilgi değişimi konusunda yetkilendirmek üzere VUK ‘ nun 152/A maddesi mevzuatımıza dahil edilerek 12 haziran 2013 tarihinde yürürlüğe girmiştir.

6487 sayılı Kanunun 9'uncu maddesiyle, 152'nci maddesinden sonra gelmek üzere Vergi Usul Kanunu’na aşağıdaki 152/A maddesi eklenmiştir; Anılan bu maddede;

"Uluslararası anlaşmalar gereğince bilgi değişimi:

*MADDE 152/A- Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı veya vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlar, usulüne uygun olarak yürürlüğe girmiş uluslararası anlaşmalarda yer alan bilgi değişimi hükümleri çerçevesinde, Maliye Bakanlığınca tespit edilecek usullere göre bu Kanunun 1'inci maddesinde belirlenen şümulle sınırlı olmaksızın bilgi toplayabilir.”<sup>35</sup>*

Böylece, “Bazı Kanunlar İle 375 Sayılı Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun” un (6487 sayılı Kanunun) 9'uncu maddesiyle Vergi Usul Kanununa eklenen 152/A maddesi kapsamında Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığına ve vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlara, usulüne uygun olarak yürürlüğe girmiş uluslararası anlaşmalarda yer alan bilgi değişimi hükümleri çerçevesinde, Maliye Bakanlığınca tespit edilecek usullere göre VUK' un 1'inci maddesinde belirlenen şümulle sınırlı olmaksızın bilgi toplayabilme imkânı tanınmıştır.

<sup>34</sup> Yusuf Artar, “Vergi Konularında Karşılıklı İdari Yardımlaşmada Otomatik Bilgi Değişiminin Rolü ve Önemi Bir Değer Aracı Olarak Bilgi Disiplinler Arası Güncel Yaklaşımlar” s.250  
<<https://yusufartar.wordpress.com/2019/09/01/vergi-konularinda-karsilikli-idari-yardimlasmada-otomatik-bilgi-degisiminin-rolu-ve-onemi-kitap-bolumu/>> (Erişim Tarihi: 25 11 2019)

<sup>35</sup> V.U.Kanunu md.152/A

“Bu hüküm, esasen yürürlükte olan mevcut ÇVÖA kapsamındaki bilgi değişimi maddelerine göre alınan bilgilerin ülkemiz vergilendirme alanında ve işlemlerinde kullanılmasına yönelik hukukî bir dayanak sağlamaya yöneliktir.”<sup>36</sup>

Bu şartları biraz açacak olursak; mükellefler bazında birçok bilgiler alınabilmektedir. Elde edilen bu bilgilerin hukuki açıdan delil sayılabilmesi ve ispat edici bilgi/belge olarak kabul edilmesi önemli bir konu olarak karşımıza çıkmaktadır.

Bilgi değişiminin sağlıklı bir şekilde yürütülebilmesi için bazı şartların oluşmasına ihtiyaç vardır.

Bu şartlardan birincisi; vergi dairelerinin, hem tüm mükelleflerden, kurumlardan ve üçüncü şahıslardan vergi ile ilgili bilgileri sağlayabilmeleri için yasal dayanağa ve yetkiye sahip olmaları, hem de sağlamış oldukları bu bilgileri (vergi mahremiyetinin ihlal edilmemesi açısından) diğer anlaşma ülkeleriyle paylaşabilmeleri için de yasal bir dayanağa sahip olmaları gerekir.

Sağlıklı bir bilgi değişiminin fiilen yürütülebilmesi için gerekli olan bir diğer şart da, yasal dayanağa sahip olmanın yanında, vergi dairelerinin ve kurumların mükelleflere ilişkin mali bilgilerin paylaşımına uygun araç, gereç ve formlara da sahip olmaları gerektiğidir.

“Kişiler hakkında devletin mali idaresi tarafından bilgi istenmesi, toplanması, bu bilgilerin çeşitli platformlarda başka kişilerce hatta devletlerin gelir idaresiyle paylaşılması insan temel hak ve özgürlüklerinin ve vergi mahremiyetinin ihlali anlamına gelmektedir ve bu hususun anayasa düzeyinde incelenmesi gerekir.”<sup>37</sup>

*“İki ülke arasında mükellefe ilişkin bilgi değişimi konuları yasa gücünde olan uluslararası anlaşmalara dayalı olup, uygulamanın mükellef hukuku ve kişilik hakları yönünden Anayasaya uygun olması gerekmektedir. Nitekim, yasa gücünde olan uluslararası anlaşmalar bilgi değişimini mümkün kılmakla birlikte, usul yönünün de yeterince açık ve detaylı olarak düzenlenmiş olması gerekmektedir. Aksi halde, vergi konularında uluslararası bilgi değişimi sürecinde elde edilen bilgilerin delil niteliği kazanması mümkün olmayacak ve bu bilgiler, hukuken geçerli ve meşru yollarla elde edilmiş bilgi olarak değerlendirilmeyecektir. Elde edilen bilgi kaynak olarak gayrimeşru şekilde elde edilmişse diğer ülkenin vergilendirme sürecinde kullanılması da esasen mümkün olmayabilecektir.”<sup>38</sup>*

<sup>36</sup> Tahir Erdem “Uluslararası Anlaşmalar Gereğince Bilgi Değişiminin İç Hukuka Yansıması”Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi, 2013, Sayı:115, ss.30-39

<sup>37</sup> Tahir Erdem “Uluslararası Anlaşmalar Gereğince Bilgi Değişiminin İç Hukuka Yansıması”Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi, 2013, Sayı:115, ss.34-35

<sup>38</sup> Tahir Erdem “Uluslararası Anlaşmalar Gereğince Bilgi Değişiminin İç Hukuka Yansıması”Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi, 2013, Sayı:115, ss.37-38

#### 1.3.4. Sözleşme kapsamında olan vergiler

Türkiye koyduğu çekincelerle Sözleşmenin Türkiye açısından kapsayacağı vergileri Gelir vergisi, Kurumlar vergisi, Katma değer vergisi ile sınırlı tutmuştur.

Vergi alacağı terimi, bu vergilerle ilgili borçlanılan, ancak henüz ödenmemiş olan herhangi bir tutardaki vergiyi, bu verginin faizini, borçla ilgili idari para cezalarını ve tahsilat masraflarını ifade etmektedir.

#### 1.3.5. Türkiye'nin Sözleşme Kapsamına Dahil Etmediği Vergiler:

*“Türkiye aşağıdaki vergilerle ilgili yardım sağlamama hakkını saklı tutmuştur.*

- Bir tarafın politik alt bölümleri veya mahalli idareleri adına gelir, kazanç, sermaye değer artış kazancı veya net servet üzerinden alınan vergiler*
- Genel yönetime veya kamu hukukuna göre kurulmuş sosyal güvenlik kurumlarına ödenecek zorunlu sosyal güvenlik primleri*
- Emlak, veraset veya intikal vergileri,*
- Gayrimenkul mallar üzerinden alınan vergiler,*
- Tüketim vergileri gibi mal ve hizmetler üzerinden alınan özel vergiler,*
- Motorlu taşıtların kullanımı veya mülkiyeti üzerinden alınan vergiler,*
- Motorlu taşıtların dışında menkul malların kullanımı veya mülkiyeti üzerinden alınan vergiler,*
- Diğer her tür vergi;”<sup>39</sup>*

Görüleceği üzere, Türkiye sözleşmeyi bazı çekince ve beyanlarla onaylarken OBD' yi sadece gelir, kurumlar ve katma değer vergilerinin konusuna giren gelir ve faaliyetler için kabul etmiştir. Gümrük vergisi hariç diğer vergiler ve kanunla kurulu sosyal güvenlik primleri açısından diğer ülkelere yardımcı olmama hakkını saklı tutmuştur.

#### 1.3.6. Bilgi Değişiminin Kapsamı :

*“OECD Model Anlaşması'nın “Bilgi Değişimi” başlığı altındaki 26. maddesinin ilk paragrafında âkit devletlerin anlaşma hükümlerini yerine getirmesi ve de vergiye ilişkin ulusal yasaların uygulanması için ilişkili olduğu öngörülen ve anlaşma ile uyumsuzluk göstermeyen her türlü bilginin istenebileceği belirtilmektedir.*

*Değişime konu edilecek bilginin, anlaşmanın “Kapsanan Kişiler” başlıklı 1. maddesi ve “Kapsanan Vergiler” başlıklı 2. maddesi ile kısıtlı olmadığı belirtilmiştir. “<sup>40</sup>.*

<sup>39</sup> TÜRMOB Mevzuat Sirküleri,27/11/2017/134-1, <<https://www.turmob.org.tr/sirkuler>> (Erişim Tarihi:10.10.2020)

<sup>40</sup> Aytül Bişgin, “Uluslararası Alanda Vergi İdareleri Arasında Bilgi Değişimi Türkiye'nin Taraf Olduğu Anlaşmalar Açısında Konunun Değerlendirilmesi” isimli yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Eskişehir O.G. Üniversitesi S.B.E.2012,s.12. <<https://tez.yok.gov.tr/UlusalTezMerkezi/tezDetay.jsp?id=iIvqa4yaPakXmyI07M2jxQ&no=TzGlklMWZLiLdNv628igyQ>> (Erişim Tarihi: 19.10.2024)

“Bilgi değişimiyle ilgili kurallar, OECD Model Anlaşmasının 26’ıncı maddesinde yer almaktadır. Devletler, vergi hususunda her konuyu, örneğin risk analizi tekniklerini, vergiden kaçınma veya vergi kaçakçılığı konularında her türlü bilgiyi değişime konu edip paylaşabilirler...”<sup>41</sup>

#### 1.4. Bilgi Değişimi Yöntemleri :

İdari Yardımlaşma Sözleşmesinin en önemli konularından birisi hiç kuşkusuz bilgi değişimidir. Sözleşmede, kapsamlı bir bilgi değişimi öngörülmektedir. Yukarıdaki tanımda da görüleceği üzere, 26/06/2018 tarihinde Resmi Gazete’ de yayımlanan 2018/11790 sayılı BKK ile çok taraflı uluslararası anlaşma niteliğinde olan “Vergi Konularında Karşılıklı İdari Yardımlaşma Sözleşmesi” ne göre taraf olan ülkelerin vergi idareleri 3 yöntemle bilgi değişiminde bulunabileceklerdir.

Bununla birlikte; Bilgi Değişimi Yöntemleri, değişik sınıflandırmalara göre farklı türlerde olabilir.

Bilgi Değişim Yöntemlerinin, Örneğin;

-“OECD Model Anlaşma Kapsamındaki Yöntemler” ve

-“Vergi Denetimlerine Yardımcı Olan Yöntemler”

şeklinde iki ana başlık altında sınıflandırıldığı da görülmektedir. Şöyle ki;

**Tablo:1 Bilgi Değişim Yöntemleri Tablosu**

| <b>OECD Model Anlaşma Kapsamındaki Yöntemler :</b> | <b>Vergi Denetimlerine Yardımcı Olan Yöntemler :</b> |
|----------------------------------------------------|------------------------------------------------------|
| <b>Bilgi Verilmesini Zorunlu Kılan Yöntemler:</b>  |                                                      |
| 1-Talep Üzerine Bilgi Değişimi                     | 1- Eş Zamanlı Vergi Kontrolü                         |
| 2-Otomatik Bilgi Değişimi                          | 2-Yabancı Ülkede Vergi Kontrolü                      |
| <b>Bilgi Verilmesini İhtiyari Kılan Yöntemler:</b> | 3-Endüstri Çapında Bilgi Değişimi                    |
| 3-Kendiliğinden Bilgi Değişimi                     |                                                      |

**Kaynak:** 26.11.2017 tarih ve 30252 sayılı Resmi Gazete ve 2017/10969 Sayılı BKK ndan tarafımdan tablo olarak oluşturulmuştur.

Yukarıda tabloda da gösterildiği üzere, OECD Model Anlaşma Kapsamında Uygulamada, duruma özgü üç tür bilgi değişimi bulunmaktadır:

<sup>41</sup> Süleyman Hayri Balcı, “Vergi Alanında Uluslararası Bilgi Değişimi”, Vergi Dünyası Dergisi Temmuz 2010, Sayı: 347, s.37. <<https://www.vergidunyasi.com.tr>> (Erişim tarihi:25.11.2019)

- a) Talep/İstek Üzerine bilgi değişimi
- b) Otomatik Bilgi Değişimi,
- c) Kendiliğinden Bilgi Değişimi,

Bunlardan “Talep Üzerine Bilgi Değişimi” ile “Otomatik Bilgi Değişimi”, bilgi verilmesini zorunlu kılan yöntemler olarak nitelendirilir. Bir anlaşma olmadan talep üzerine bilgi değişimi ve otomatik bilgi değişiminden bahsedilemez. Dolayısıyla bu iki yöntemde bir anlaşma olması zorunludur. “Kendiliğinden Bilgi Değişimi” ise bilgi verilmesinin ihtiyari olduğu yöntemdir.

#### 1.4.1. Talep (İstek) Üzerine Bilgi Değişimi :

Talep (İstek) Üzerine Bilgi Değişimi; Bilgi verilmesini zorunlu kılan yöntemlerden biridir.

“Bilgi değişim yöntemlerinden en yaygın olarak kullanılanı talep üzerine bilgi değişimidir. Bu tür bilgi değişiminde bilgi, kaynak ülkeden belirli bir istek üzerine ikametgâh ülkesine aktarılmaktadır. Bilgi isteği her zaman belirli bir olay, özel bir konu ya da kişiye ilişkin olmak durumundadır”.<sup>42</sup>

Yani bir diğer ifadeyle, bir ülkenin talebi üzerine başvuruda bulunulan ülkenin gerekli bilgileri edinip diğer talepte bulunan devlete iletmesi anlamındadır.. Bu tür bilgi değişiminde bilgi, kaynak ülkeden belirli bir talep üzerine ikametgâh ülkesine aktarılmaktadır.

26 Kasım 2017 Tarihli ve 30252 Sayılı Resmî Gazetede 2017/10969 sayılı Bakanlar Kurulu Kararında; anılan İdari Yardımlaşma Sözleşmesinin **Talep Üzerine Bilgi Değişimini** tanımlayan 5’inci maddesinde de;

*“1. Başvuran devletin talebi üzerine, talepte bulunulan Devlet, başvuran Devlete 4’üncü maddede belirtilen, belirli kişi veya işlemlerle ilgili her türlü bilgiyi sağlayacaktır.*

*2.Talepte bulunulan devletin vergi kayıtlarındaki mevcut bilgi, bilgi talebinin karşılanması için yeterli değilse, bu Devlet, başvuran Devletin talep ettiği bilgiyi sağlamak için gerekli tüm önlemleri alacaktır.”<sup>43</sup>*

<sup>42</sup> Tahir Erdem “Uluslararası Anlaşmalar Gereğince Bilgi Değişiminin İç Hukuka Yansıması” Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi, 2013, Sayı:115, s. 32

<sup>43</sup> 26 Kasım 2017 tarihli ve 30252 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 2017/10969 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı,“Vergi Konularında Karşılıklı İdari Yardımlaşma Sözleşmesi”  
<[https:// www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2017/11/20171126-12.pdf](https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2017/11/20171126-12.pdf)> (Erişim tarihi:01.10.2025)

### Talep Üzerine Bilgi Değişimi :

*“Bu yöntem, Vergi matrahının belirlenmesi için malın fiyatı, maliyeti, ödenen komisyonlar gibi bilgilerin “talep üzerine bilgi değişimi” yoluyla diğer ülkenin vergi idaresinden istenebilmesidir. Bu durumda, kendisinden bilgi istenen ülkenin vergi idaresi bu bilgilere sahip değilse bunlara ulaşmak için gerekli olan ve yasalarında öngörülen tüm bilgi toplama yöntemlerini kullanmak zorundadır.”<sup>44</sup>*

Bu tür bilgi değişimi yönteminde, talepte bulunan devletin yetkili vergi idaresinin, istediği bilgiyi elde etmek için gerekli olan bütün yolları tüketmiş olması gerekmektedir.

Kendisinden bilgi talep edilen ülkenin vergi idaresi yetkililerinin 90 gün içinde talep edilen bilgiyi sağlaması, istenen bilgiyi bu süre içerisinde sağlayamayacaksa da bu durumu talepte bulunan devletin yetkililerine bildirmesi gerekir.

“Talep üzerine bilgi değişiminde; bilgi talep edilen mükellefin adının ve hesabının hangi ülkede ve hangi finans kuruluşunda olduğunun bilinmesi, vergi kaçakçılığına ilişkin makul bir şüphenin varlığı gibi ayrıntılı bilgi sınırlamaları, talep üzerine bilgi değişiminin etkinliğini azalttığı düşünülmektedir.”<sup>45</sup>

### 1.4.2. Otomatik Bilgi Değişimi :

“Otomatik bilgi değişimi, ülkelerin kendi finans kuruluşlarından aldığı bilgileri yıllık olarak diğer üye ülkelere otomatik olarak bildirmesi anlamına gelmektedir. Buna göre iki veya daha fazla ülke, konuları itibarıyla ve karşılıklı anlaşma yoluyla belirleyecekleri usullerle gerekli bilgileri otomatik olarak değiştirmektedirler.”<sup>46</sup>

Otomatik bilgi değişimi, sözleşmeye taraf olan ülkelerin mukimleri ve vatandaşlarına ilişkin mali bilgilerin herhangi bir talep olmaksızın, belirli periyodlarla ülkelerin yetkili makamları arasında paylaşılmasını esas alan bir işbirliği sistemidir.

<sup>44</sup> Ali Çelikkaya ve Aytül Bişgin, “Uluslararası Alanda Vergi İdareleri Arasında Bilgi Değişimi: Türkiye’nin Taraf Olduğu Anlaşmalar Açısından Konunun Değerlendirilmesi” Maliye Dergisi Sayı 163 -Temmuz-Aralık-2012,s:84.<<https://ms.hmb.gov.tr/uploads/2019/09/163-05.pdf>> (Erişim Tarihi:25.11.2019)

<sup>45</sup> Yusuf Artar, “Vergi Konularında Karşılıklı İdari Yardımlaşmada Otomatik Bilgi Değişiminin Rolü ve Önemi Bir Değer Aracı Olarak Bilgi Disiplinler Arası Güncel Yaklaşımlar” s.250 <<https://yusufartar.wordpress.com/2019/09/01/vergi-konularinda-karsilikli-idari-yardimlasmada-otomatik-bilgi-degisiminin-rolu-ve-onemi-kitap-bolumu/>> (Erişim Tarihi: 25 11 2019)

<sup>46</sup> Yusuf Artar, “Vergi Konularında Karşılıklı İdari Yardımlaşmada Otomatik Bilgi Değişiminin Rolü ve Önemi Bir Değer Aracı Olarak Bilgi Disiplinler Arası Güncel Yaklaşımlar” s.251 <<https://yusufartar.wordpress.com/2019/09/01/vergi-konularinda-karsilikli-idari-yardimlasmada-otomatik-bilgi-degisiminin-rolu-ve-onemi-kitap-bolumu/>> (Erişim Tarihi: 25 11 2019)

Bazı mükellefler minimum vergi ödemek amacıyla varlıklarını başka ülkelerde değerlendirmekte ve elde ettikleri gelirleri mukim oldukları ülkelerde beyan etmeyerek vergiden kaçınma yoluna gitmektedirler.

Vergi ile ilişkili bütün bilgilerin periyodik olarak kaynak ülke gelir idaresinden ikametgâh ülkesi gelir idaresine aktarılmasını ifade eder.

“ Yani, “bilgi veren ülkenin vergi idaresi tarafından belirlenen ve aynı zamanda mükellefin ilişkide olduğu diğer ülke, vergi idaresinin de ihtiyaç duyduğu gelir unsurlarına ilişkin bilgilerin sistematik olarak değiştirilmesini öngörmektedir”<sup>47</sup>

Anılan İdari Yardımlaşma Sözleşmesinin Otomatik Bilgi Değişimini tanımlayan 6’ ncı maddesinde de;

“İki veya daha fazla taraf konu kategorileri itibariyle ve karşılıklı anlaşma yoluyla belirleyecekleri yöntemler uyarınca, otomatik olarak 4’üncü maddesinde belirtilen bilgileri değişime tabi tutacaklardır” şeklinde ifade edilmiştir.<sup>48</sup>

Yani; Otomatik Bilgi Değişimi; Bilgilerin dönemsel ve düzenli olarak ve tetikleyici her hangi bir nedene dayalı bir talep olmaksızın ilgili ülkeye raporlanması olmaktadır.

*“ Otomatik Bilgi Değişimi ile o ülkede ikamet eden mükellefin, diğer ülkedeki finansal kuruluşlarda bulunan hesapları hakkındaki malî bilgiler her yıl otomatik olarak ve standart bir şekilde ilgili kişinin mukim olduğu ülkenin mali idaresine bildirilecektir.*

*...Örneğin; bir Türkiye mukiminin İsviçre’de bir bankada bulunan hesabı ve bu hesaba ilişkin bilgiler her yıl Türk Maliye İdaresi’ne bildirilecektir. Aynı şekilde bir İsviçre mukiminin de Türkiye’de herhangi bir finansal kuruluşta bulunan hesabına ilişkin bilgiler her yıl İsviçre Mali İdaresi’ne bildirilecektir.”<sup>49</sup>*

Türkiye, finansal bilgilerin değişimini düzenleyen “Finansal Bilgilerin Otomatik Değişimine İlişkin Çok Taraflı Yetkili İdare Sözleşmesi (MCAA)”ni imzalamıştır. Böylece, Türkiye mukimi veya vatandaşlarının vergi mükellefiyetine dair bilgileri ülkeler arasında otomatik bilgi değişimine konu olacaktır.

Bilgi değişimine ilişkin belirlenen üç yöntemden “Talep Üzerine Bilgi Değişimi” ve “Kendiliğinden Bilgi Değişimi” nde, taraf ülkelerden birinin vergisel

<sup>47</sup> Aytül Bişgin, “Uluslararası Alanda Vergi İdareleri Arasında Bilgi Değişimi Türkiyenin Taraf Olduğu Anlaşmalar Açısında Konunun Değerlendirilmesi” isimli yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Eskişehir O.G. Üniversitesi S.B.E.2012,s.36.

<https://tez.yok.gov.tr/UlusalTezMerkezi/tezDetay.jsp?id=iLvqa4yaPakXmyI07M2jxQ&no=TzGikIMWZLiLdNv628igyQ> (Erişim Tarihi: 19.10.2024)

<sup>48</sup> 26 Kasım 2017 tarihli ve 30252 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 2017/10969 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı,“Vergi Konularında Karşılıklı İdari Yardımlaşma Sözleşmesi”

<https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2017/11/20171126-12.pdf> (Erişim tarihi:01.10.2025)

<sup>49</sup> Bumin Doğrusöz, “Otomatik Bilgi Değişimi” Dünya Gazetesi, 05.12.2017,

<https://www.dunya.com/kose-yazisi/otomatik-bilgi-degisimi/39319> (Erişim Tarihi : 19/10/2018)

açından önemli bir durumdan haberdar olması ve bunun sonucunda karşı taraf ile sadece bu durum ile ilgili bilgilerin değişimi söz konusudur.

Bir diğer ifadeyle, mutlaka tetikleyici bir durum gerekmektedir. Buna karşın otomatik bilgi değişiminde, bilgilerin periyodik ve düzenli bir şekilde ve talep olmadan diğer ülkeye aktarılması söz konusudur.

Sözleşmenin 6.maddesine göre de, otomatik bilgi değişimi; mutabakat sağlanan diğer ülkeye onun talebi beklenmeksizin vergi ile ilgili bilgilerin otomatik olarak, belirli periyotlarla ve düzenli olarak ve tetikleyici herhangi bir nedene dayalı bir talep olmaksızın diğer ülkeye karşılıklı prensibine uyularak raporlanmasıdır, aktarılmasıdır.

Ancak Türkiye'nin Otomatik Bilgi Değişimi yapabilmesi için kendi yasal iç mevzuatını düzenlemesi, buna uyumlu hale getirmesi, değişime tabi tutulacak bilgilerin toplanması, paylaşılması, belirli bir formatta düzenli olarak vergi idaresine aktarılabilmesi için ikincil mevzuatını düzenlemesi gerekmektedir.

Bu bilgileri sadece bankalar değil bankaların yanında aracı kurumlar, saklama kuruluşları, belirli sigorta şirketleri, yatırım fonları gibi diğer finansal kuruluşlar da paylaşacaklardır.

Her ülkenin yetkili makamı tarafından toplanan bu finansal bilgiler, otomatik bilgi değişimi yoluyla ilgili kişilerin mukimi veya vatandaşı oldukları ülkenin yetkili makamlarına iletilecektir. Bilgi değişimi gerçek kişilerin yanında tüzel kişilerin elde ettikleri gelirleri de kapsamaktadır.

*“...OECD'nin listelediği otomatik bilgi değişimi kapsamında yer alabilecek konular;*

- Sermaye Değer Artış Kazançları;*
- Faiz Gelirleri;*
- Temettüleri;*
- Gayri Maddi Hak Bedelleri;*
- Yönetici ve müdürlerin elde ettiği kazançlar;*
- Ücretler ve bağımlı faaliyetler karşılığı elde edilen diğer benzeri gelirler;*
- Sosyal güvenlik ödemeleri;*
- İki devlet arasında düzenli olarak aktarılan gelir unsurları;*
- Gayrimenkul sahipliği ve bundan elde edilen gelirler;*
- Sanatçılar, sporcular tarafından elde edilen gelirler, emeklilik gelirleri ve benzeri türden gelirler, kamu hizmeti karşılığı elde edilen gelirler;*
- Bir devletten diğerine yapılan ikametgâh değişikliği, şirket ve vakıf kuruluş ve kapanışları, miras ya da bağış yoluyla sahip olunan mallar ve işyeri açma kapama faaliyetleri bu kapsamda ele alınmaktadır. Otomatik bilgi değişimi bilgi değişim yöntemlerinin arasında en verimli yöntemdir, fakat uygulama konusundaki sıkıntılar dolayısıyla en zordur. Otomatik bilgi değişimi genelde faiz, kar payları, telif gibi sınır ötesi ödemeleri kapsamaktadır....”<sup>50</sup>*

<sup>50</sup> Aytül Bişgin, “Uluslararası Alanda Vergi İdareleri Arasında Bilgi Değişimi Türkiye'nin Taraf Olduğu Anlaşmalar Açısında Konunun Değerlendirilmesi” isimli yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi,

“Otomatik Bilgi Değişimi, ülkelerin kendi finansal kuruluşlarından aldığı bilgileri yıllık olarak diğer üye ülkelere otomatik ve periyodik olarak bildirmesidir. Böylece iki veya daha fazla ülke, konuları itibarıyla ve karşılıklı anlaşma yoluyla belirleyecekleri yöntemlerle bilgileri otomatik olarak değiştirmektedir.”<sup>51</sup>

**Türkiye'nin Sonuçlandırdığı Bilgi Değişimi Anlaşmalarının Listesi**  
**Yürürlükte Bulunan Vergi Konularında Bilgi Değişimi Anlaşmaları**  
**(19.03.2018 tarihi itibarıyla)**

**Tablo:2**

|   | Taraf Ülke  | Anlaşmanın<br>İmzalandığı<br>Tarih | Yayımlandığı<br>Resmi<br>Gazete<br>Tarih No | Yürürlük<br>Tarihi | Vergiler<br>Açısından<br>Uygulanmaya<br>Başlandığı<br>Tarih |
|---|-------------|------------------------------------|---------------------------------------------|--------------------|-------------------------------------------------------------|
| 1 | Jersey      | 24.11.2010                         | 25.07.2013 –<br>28718(m.)                   | 11.09.2013         | 11.09.2013                                                  |
| 2 | Bermuda     | 23.01.2012                         | 27.04.2013 –<br>28630                       | 18.09.2013         | 18.09.2013                                                  |
| 3 | Guernsey    | 13.03.2012                         | 02.08.2017 –<br>30142(m.)                   | 06.10.2017         | 06.10.2017                                                  |
| 4 | Man Adası   | 21.09.2012                         | 23.11.2018 –<br>30604                       | 07.10.2017         | 07.10.2017                                                  |
| 5 | Cebelitarık | 04.12.2012                         | 23.11.2018 –<br>30604                       | 15.02.2018         | 15.02.2018                                                  |

**Kaynak:** [http://www.gib.gov.tr/uluslararasi\\_mevzuat](http://www.gib.gov.tr/uluslararasi_mevzuat)(Erişim Tarihi: 21.11.2019)

Eskişehir O.G. Üniversitesi S.B.E.2012,ss.37-38

<<https://tez.yok.gov.tr/UlusalTezMerkezi/tezDetay.jsp?id=iIvqa4yaPakXmyI07M2jxQ&no=TzGiklMWZLiLdNv628igyQ>> (Erişim Tarihi: 19.10.2024)

<sup>51</sup> Yusuf Artar, “Vergi Konularında Karşılıklı İdari Yardımlaşmada Otomatik Bilgi Değişiminin Rolü ve Önemi Bir Değer Aracı Olarak Bilgi Disiplinler Arası Güncel Yaklaşımlar” ss.250-251  
<<https://yusufartar.wordpress.com/2019/09/01/vergi-konularinda-karsilikli-idari-yardimlasmada-otomatik-bilgi-degisiminin-rolu-ve-onemi-kitap-bolumu/>> (Erişim Tarihi: 25 11 2019)

**Türkiye'nin Sonuçlandığı Vergi Anlaşmalarının Listesi**  
**Yürürlükte Bulunan Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları**  
**(23.04.2025 tarihi itibarıyla)**

**Tablo:3**

|           | Taraf Devlet            | Anlaşman<br>İmza<br>Edildiği<br>Tarih | Yayımlandığı<br>Resmi Gazete<br>Tarih No | Yürürlük<br>Tarihi | Vergiler<br>Açısından<br>Uygulanmaya<br>Başlandığı<br>Tarih |
|-----------|-------------------------|---------------------------------------|------------------------------------------|--------------------|-------------------------------------------------------------|
| <b>1</b>  | Avusturya               | 03.11.1970                            | 01.08.1973- 14612                        | 24.09.1973         | 01.01.1974                                                  |
|           | Avusturya(Revize<br>)   | 28.03.2008                            | 26.06.2009 - 27270                       | 01.10.2009         | 01.01.2010                                                  |
| <b>2</b>  | Norveç                  | 16.12.1971                            | 21.12.1975 - 15445                       | 30.01.1976         | 01.01.1977                                                  |
|           | Norveç (Revize)         | 15.01.2010                            | 28.05.2011 -27947 (m.)                   | 15.06.2011         | 01.01.2012                                                  |
| <b>3</b>  | Güney Kore              | 24.12.1983                            | 02.10.1985 - 18886                       | 25.03.1986         | 01.01.1987                                                  |
|           | Güney Kore<br>(Revize)  | 22.10.2021                            | 01.06.2024 - 32563                       | 21.07.2024         | 01.01.2025                                                  |
| <b>4</b>  | Ürdün                   | 06.06.1985                            | 15.07.1986 - 19165                       | 03.12.1986         | 01.01.1987                                                  |
| <b>5</b>  | Tunus                   | 02.10.1986                            | 30.09.1987 - 19590                       | 28.12.1987         | 01.01.1988                                                  |
| <b>6</b>  | Romanya                 | 01.07.1986                            | 21.08.1988 - 19906                       | 15.09.1988         | 01.01.1989                                                  |
| <b>7</b>  | Hollanda                | 27.03.1986                            | 22.08.1988 - 19907                       | 30.09.1988         | 01.01.1989                                                  |
| <b>8</b>  | Pakistan                | 14.11.1985                            | 26.08.1988 - 19911                       | 08.08.1988         | 01.01.1989                                                  |
| <b>9</b>  | İngiltere               | 19.02.1986                            | 19.10.1988 - 19964                       | 26.10.1988         | 01.01.1989                                                  |
| <b>10</b> | Finlandiya              | 09.05.1986                            | 30.11.1988 - 20005                       | 30.12.1988         | 01.01.1989                                                  |
|           | Finlandiya<br>(revize)  | 06.10.2009                            | 24.03.2012 – 28243                       | 04.05.2012         | 01.01.2013                                                  |
| <b>11</b> | K.K.T.C.                | 22.12.1987                            | 26.12.1988 - 20031                       | 30.12.1988         | 01.01.1989                                                  |
| <b>12</b> | Fransa                  | 18.02.1987                            | 10.04.1989 - 20135                       | 01.07.1989         | 01.01.1990                                                  |
| <b>13</b> | Almanya<br>(Feshedilen) | 16.04.1985                            | 09.07.1986 - 19159                       | 30.12.1989         | 01.01.1990                                                  |
|           | Almanya (Yeni)          | 19.09.2011                            | 24.01.2012 - 28183                       | 01.08.2012         | 01.01.2011                                                  |
| <b>14</b> | İsveç                   | 21.01.1988                            | 30.09.1990 - 20651                       | 18.11.1990         | 01.01.1991                                                  |
| <b>15</b> | Belçika                 | 02.06.1987                            | 15.09.1991 - 20992                       | 08.10.1991         | 01.01.1992                                                  |
| <b>16</b> | Danimarka               | 30.05.1991                            | 23.05.1993 - 21589                       | 20.06.1993         | 01.01.1991                                                  |

|    |               |            |                       |            |            |
|----|---------------|------------|-----------------------|------------|------------|
| 17 | İtalya        | 27.07.1990 | 09.09.1993 - 21693    | 01.12.1993 | 01.01.1994 |
| 18 | Japonya       | 08.03.1993 | 13.11.1994 - 22110    | 28.12.1994 | 01.01.1995 |
| 19 | B.A.E.        | 29.01.1993 | 27.12.1994 - 22154    | 26.12.1994 | 01.01.1995 |
| 20 | Macaristan    | 10.03.1993 | 25.12.1994 - 22152    | 09.11.1995 | 01.01.1993 |
| 21 | Kazakistan    | 15.08.1995 | 08.11.1996 - 22811    | 18.11.1996 | 01.01.1997 |
| 22 | Makedonya     | 16.06.1995 | 07.10.1996 - 22780    | 28.11.1996 | 01.01.1997 |
| 23 | Arnavutluk    | 04.04.1994 | 05.10.1996 - 22778    | 26.12.1996 | 01.01.1997 |
| 24 | Cezayir       | 02.08.199  | 30.12.1996 - 22863    | 30.12.1996 | 01.01.1997 |
| 25 | Moğolistan    | 12.09.1995 | 30.12.1996 - 22863    | 30.12.1996 | 01.01.1997 |
| 26 | Hindistan     | 31.01.1995 | 30.12.1996 - 22863    | 30.12.1996 | 01.01.1994 |
| 27 | Malezya       | 27.09.1994 | 30.12.1996 - 22863    | 31.12.1996 | 01.01.1997 |
| 28 | Mısır         | 25.12.1993 | 30.12.1996 - 22863    | 31.12.199  | 01.01.1997 |
| 29 | Çin Halk Cum. | 23.05.1995 | 30.12.1996 - 22863    | 20.01.1997 | 01.01.1998 |
| 30 | Polonya       | 03.11.1993 | 30.12.1996 - 22863    | 01.04.1997 | 01.01.1998 |
| 31 | Türkmenistan  | 17.08.1995 | 13.06.1997 - 23018    | 24.06.1997 | 01.01.1998 |
| 32 | Azerbaycan    | 09.02.1994 | 27.06.1997 - 23032    | 01.09.1997 | 01.01.1998 |
| 33 | Bulgaristan   | 07.07.1994 | 15.09.1997 - 23111    | 17.09.1997 | 01.01.199  |
| 34 | Özbekistan    | 08.05.1996 | 07.09.1997 - 23103    | 30.09.1997 | 01.01.1997 |
| 35 | A.B.D.        | 28.03.1996 | 31.12.1997 - 23217    | 19.12.1997 | 01.01.1998 |
| 36 | Beyaz Rusya   | 24.07.1996 | 22.04.1998 - 23321    | 29.04.1998 | 01.01.1999 |
| 37 | Ukrayna       | 27.11.1996 | 22.04.1998 - 23321    | 29.04.1998 | 01.01.1999 |
| 38 | İsrail        | 14.03.1996 | 24.05.1998 - 23351    | 27.05.1998 | 01.01.1999 |
| 39 | Slovakya      | 02.04.1997 | 03.10.1999 - 23835    | 02.12.1999 | 01.01.2000 |
| 40 | Kuveyt        | 06.10.1997 | 28.11.1999 - 23890    | 13.12.1999 | 01.01.1997 |
| 41 | Rusya         | 15.12.1997 | 17.12.1999 - 23909    | 31.12.1999 | 01.01.2000 |
| 42 | Endonezya     | 25.02.1997 | 15.02.2000 - 23965    | 06.03.2000 | 01.01.2001 |
| 43 | Litvanya      | 24.11.1998 | 10.05.2000–24045 (m.) | 17.05.2000 | 01.01.2001 |
| 44 | Hırvatistan   | 22.09.1997 | 10.05.2000–24045 (m.) | 18.05.2000 | 01.01.2001 |
| 45 | Moldova       | 25.06.1998 | 25.07.2000 - 24120    | 28.07.2000 | 01.01.2001 |
| 46 | Singapur      | 09.07.1999 | 18.07.2001 - 24466    | 27.08.2001 | 01.01.2002 |
| 47 | Kırgızistan   | 01.07.1999 | 12.12.2001 - 24611    | 20.12.2001 | 01.01.2002 |
| 48 | Tacikistan    | 06.05.1996 | 24.12.2001 - 24620    | 26.12.200  | 01.01.2002 |

|    |                      |            |                        |            |            |
|----|----------------------|------------|------------------------|------------|------------|
| 49 | Çek Cumhuriyeti      | 12.11.1999 | 15.12.2003 - 25317     | 16.12.2003 | 01.01.2004 |
| 50 | İspanya              | 05.07.2002 | 18.12.2003 - 25320     | 18.12.2003 | 01.01.200  |
| 51 | Bangladeş            | 31.10.1999 | 15.12.2003 - 25317     | 23.12.2003 | 01.01.2004 |
| 52 | Letonya              | 03.06.1999 | 22.12.2003 - 25324     | 23.12.2003 | 01.01.2004 |
| 53 | Slovenya             | 19.04.2001 | 23.12.2003 - 25325     | 23.12.2003 | 01.01.2004 |
| 54 | Yunanistan           | 02.12.2003 | 02.03.2004 - 25390     | 05.03.2004 | 01.01.2005 |
| 55 | Suriye               | 06.01.2004 | 28.06.2004 - 25506     | 21.08.2004 | 01.01.2005 |
| 56 | Tayland              | 11.04.2002 | 08.01.2005 - 25694     | 13.01.2005 | 01.01.2006 |
| 57 | Sudan                | 26.08.2001 | 17.09.2003 - 25232     | 31.01.2005 | 01.01.2006 |
| 58 | Lüksemburg           | 09.06.2003 | 08.01.2005 - 25694     | 18.01.2005 | 01.01.2006 |
| 59 | Estonya              | 25.08.2003 | 04.07.2004 - 25512     | 21.02.2005 | 01.01.2006 |
| 60 | İran                 | 17.06.2002 | 09.10.2003 - 25254     | 27.02.2005 | 01.01.2006 |
| 61 | Fas                  | 07.04.2004 | 22.06.2005 - 25853     | 18.07.2006 | 01.01.2007 |
| 62 | Lübnan               | 12.05.2004 | 17.08.2006 - 26262     | 21.08.2006 | 01.01.2007 |
| 63 | Güney Afrika<br>Cum. | 03.03.2005 | 20.11.2006 - 26352     | 06.12.2006 | 01.01.2007 |
| 64 | Portekiz             | 11.05.2005 | 15.12.2006 - 26377     | 18.12.2006 | 01.01.2007 |
| 65 | Sırbistan            | 12.10.2005 | 08.08.2007 - 26607     | 10.08.2007 | 01.01.2008 |
| 66 | Karadağ              | 12.10.2005 | 08.08.2007 - 26607     | 10.08.2007 | 01.01.2008 |
| 67 | Etiyopya             | 02.03.2005 | 09.08.2007 - 26608     | 14.08.2007 | 01.01.2008 |
| 68 | Bahreyn              | 14.11.2005 | 21.08.2007 - 26620     | 02.09.2007 | 01.01.2008 |
| 69 | Katar                | 25.12.2001 | 05.02.2008 - 26778     | 11.02.2008 | 01.01.2009 |
|    | Katar (revize)       | 18.12.2016 | 30.12.2018 - 30641     | 31.12.2018 | 01.01.2019 |
| 70 | Bosna -Hersek        | 16.02.2005 | 08.04.2007 - 26487     | 18.09.2008 | 01.01.2009 |
| 71 | Suudi Arabistan      | 09.11.2007 | 03.02.2009- 27130 (m.) | 01.04.2009 | 01.01.201  |
| 72 | Gürcistan            | 21.11.2007 | 10.02.2010 - 27489     | 15.02.2010 | 01.01.2011 |
| 73 | Umman                | 31.05.2006 | 13.03.2010 - 27520     | 15.03.2010 | 01.01.2011 |
| 74 | Yemen                | 26.10.2005 | 13.03.2010 - 27520     | 16.03.2010 | 01.01.2011 |
| 75 | İrlanda              | 24.10.2008 | 10.08.2010 - 27668     | 18.08.2010 | 01.01.2011 |
| 76 | Yeni Zelanda         | 22.04.2010 | 04.07.2011- 27984 (m.) | 28.07.2011 | 01.01.2012 |
| 77 | Kanada               | 14.07.2009 | 29.04.2011- 27919 (m.) | 04.05.2011 | 01.01.2012 |
| 78 | İsviçre              | 18.06.2010 | 12.01.2012 - 28171     | 08.02.2012 | 01.01.2013 |
| 79 | Brezilya             | 16.12.2010 | 12.01.2012 -28171      | 09.10.2012 | 01.01.2013 |

|    |              |            |                        |            |            |
|----|--------------|------------|------------------------|------------|------------|
| 80 | Avustralya   | 28.04.2010 | 21.05.2013- 28653 (m.) | 05.06.2013 | 01.01.2014 |
| 81 | Malta        | 14.07.2011 | 27.04.2013 - 28630     | 13.06.2013 | 01.01.2014 |
| 82 | Meksika      | 17.12.2013 | 06.06.2015 - 29378     | 23.07.2015 | 01.01.2016 |
| 83 | Kosova       | 10.09.2012 | 28.08.2015-29459(2m.)  | 15.10.2015 | 01.01.2016 |
| 84 | Filipinler   | 18.03.2009 | 10.04.2011 – 27901     | 11.01.2016 | 01.01.2017 |
| 85 | Vietnam      | 08.07.2014 | 05.06.2017–30087 (m.)  | 09.06.2017 | 01.01.2018 |
| 86 | Gambiya      | 11.02.2014 | 07.06.2017–30089 (m.)  | 26.01.2018 | 01.01.2019 |
| 87 | Ruanda       | 01.12.2018 | 25.09.2020 - 31255     | 21.10.2020 | 01.01.2021 |
| 88 | Venezuela    | 03.12.2018 | 04.10.202 -31618 (m. ) | 14.10.2021 | 01.01.2022 |
| 89 | Çad          | 26.12.2017 | 04.04.2020 - 31089     | 20.10.2021 | 01.01.2022 |
| 90 | Sri Lanka    | 28.01.2022 | 01.12.2023 - 32386     | 11.12.2023 | 01.01.2024 |
| 91 | Kamboçya     | 27.02.2022 | 01.12.2023 - 32386     | 06.12.2023 | 01.01.2024 |
| 92 | Sierra Leone | 03.11.2020 | 01.12.2023 - 32386     | 25.03.2024 | 01.01.2025 |
| 93 | Arjantin     | 01.12.2018 | 16.05.2020 - 31129     | 13.09.2024 | 01.01.2025 |

**Kaynak :** <https://www.gib.gov.tr/mevzuat/tur/4/anlasma/3> (Erişim Tarihi: 01.07.2025) tablo tarafımdan oluşturulmuştur.

#### 1.4.3. Kendiliğinden Bilgi Değişimi :

Bilgi verilmesini ihtiyari kılan yöntem “Kendiliğinden Bilgi Değişimi” yöntemidir.

“Bu yöntemde, belirli bir anlaşmaya gerek duyulmadan tamamen tarafların inisiyatifine bırakılarak bilgi değişimi gerçekleşmektedir. Bu tür bir bilgi değişim yöntemi çok sınırlı sayıda uygulanmaktadır.”<sup>52</sup>

Kendiliğinden bilgi değişiminde, bir ülke kendi vergi uygulamaları sırasında diğer devletin vergi uygulamalarıyla ilgili olarak edindiği bilgiyi, diğer devletin talebi olmaksızın kendiliğinden göndermektedir.

“Bu tür bir bilgi değişimi, akit taraflardan birinin işine yarayacağını düşündüğü bilgileri karşı tarafa kendiliğinden göndermesi şeklinde olmaktadır.”<sup>53</sup>

<sup>52</sup> Ali Çelikkaya ve Aytül Bişgin, “Uluslararası Alanda Vergi İdareleri Arasında Bilgi Değişimi: Türkiye’nin Taraf Olduğu Anlaşmalar Açısından Konunun Değerlendirilmesi” Maliye Dergisi Sayı 163-Temmuz-Aralık-2012,s:85.<<https://ms.hmb.gov.tr/uploads/2019/09/163-05.pdf>> (Erişim Tarihi:25.11.2019)

<sup>53</sup> Tahir Erdem “Uluslararası Anlaşmalar Gereğince Bilgi Değişiminin İç Hukuka Yansıması” Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi, 2013, Sayı:115, s. 32

“Kendiliğinden bilgi değişimi, sözleşmenin tarafı olan bir ülkenin, herhangi bir talepte bulunmayan sözleşmeye taraf olan diğer bir ülkeye belirli durumlarda ve belirli bilgileri, gördüğü lüzum üzerine göndermesini ifade etmektedir”<sup>54</sup>

“Kendiliğinden bilgi değişiminde, bir âkit taraf diğer âkit tarafın işine yarayacağını düşündüğü bilgileri değişime tabi tutmaktadır. Bu tür bir bilgi değişim yöntemi çok sınırlı sayıda uygulanmaktadır.”<sup>55</sup>

Kendiliğinden bilgi değişimi; otomatik bilgi değişiminin konusuna giren konuların herhangi bir talebe bağlı olmaksızın, iki ülke arasında hukuki bir anlaşma olmadan bilgi paylaşılmasında bulunulmasıdır.

Anılan İdari Yardımlaşma Sözleşmesinin Kendiliğinden Bilgi Değişimini tanımlayan 7’ nci maddesindeki tanıma göre de;

*“ Madde 7-Kendiliğinden Bilgi Değişimi*

*1. Bir taraf, diğer bir tarafa, sahip olduğu bilgileri aşağıdaki durumlarda önceden talep olmaksızın iletecektir:*

*a. İlk bahsedilen taraf, diğer tarafın vergi kaybına uğrayabileceğini varsayacak nedenlere sahipse;*

*b. Vergiye tabi bir kişi, ilk bahsedilen tarafta, diğer tarafta vergi artışı veya yükümlülüğü doğuran bir vergi indirimi veya istisnası elde etmekteyse;*

*c. Bir tarafta vergiye tabi olan bir kişi ile diğer tarafta vergiye tabi olan bir kişi arasındaki iş ilişkisi, bir veya daha fazla ülke aracılığıyla taraflardan birinde, diğerinde veya her ikisinde vergi tasarrufu sonucunu doğurabilecek şekilde yürütülüyorsa;*

*d. Bir taraf, kazancın, teşebbüs grupları içerisinde yapay transferi sonucunda vergi tasarrufu oluşabileceğini varsayacak nedenlere sahipse;*

*e. İlk bahsedilen tarafa diğer tarafça iletilen bilgi, bu diğer tarafta vergi yükümlülüğü doğması ile ilgili olabilecek bilgilerin elde edilmesini mümkün kılmaktaysa.*

*2. Taraflardan her biri, 1 inci fıkrada tanımlanan bilgilerin diğer tarafa aktarımının uygun hale getirilmesini sağlamak için gerekli olan önlemleri alıp prosedürleri uygulayacaktır.” denilmektedir.*<sup>56</sup>

<sup>54</sup> Yusuf Artar, “Vergi Konularında Karşılıklı İdari Yardımlaşmada Otomatik Bilgi Değişiminin Rolü ve Önemi Bir Değer Aracı Olarak Bilgi Disiplinler Arası Güncel Yaklaşımlar” ss.250-251 <<https://yusufartar.wordpress.com/2019/09/01/vergi-konularinda-karsilikli-idari-yardimlasmada-otomatik-bilgi-degisiminin-rolu-ve-onemi-kitap-bolumu/>> (Erişim Tarihi: 25 11 2019)

<sup>55</sup> Aytül Bişgin, “Uluslararası Alanda Vergi İdareleri Arasında Bilgi Değişimi Türkiye’nin Taraf Olduğu Anlaşmalar Açısından Konunun Değerlendirilmesi” isimli yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi Eskişehir O.G. Üniversitesi, S.B.E.2012,s.39, <<https://tez.yok.gov.tr/UlusalTezMerkezi/tezDetay.jsp?id=iIvqa 4yaPak XmyI07 M2jxQ&no=TzGklMWZLiLdNv628igyQ>> (Erişim Tarihi: 19.10.2024)

<sup>56</sup> 26 Kasım 2017 tarihli ve 30252 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 2017/10969 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı, “Vergi Konularında Karşılıklı İdari Yardımlaşma Sözleşmesi” <<https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2017/11/20171126-12.pdf>> (Erişim Tarihi:01.10.2025)

“ Kendiliğinden bilgi değişimi; diğer bir âkit taraf ile öngörülebilir ilgisi olan ve daha önceden herhangi bir talepte bulunulmayan bilginin karşı tarafa iletilmesi olup kendiliğinden bilgi değişimi yerel vergi memurlarının işbirliğine dayanmaktadır...”<sup>57</sup>

“ Kendiliğinden bilgi değişimine en çok konu olan olaylar, başka bir ülkede ikamet eden bir mükellef tarafından elde edilen ve beyan edilmediğine şüphelenilen gelirler, vergi kaçırmak amacıyla üçüncü ülkeler aracılığıyla gerçekleştirilen ödemeler, diğer bir ülkedeki istisna ve vergi indirim uygulamalarıdır.”<sup>58</sup>

*“Bir ülkenin mali idaresince edinilen bir bilgi diğer akit ülkenin mali idaresine iletildiğinde, bilgiyi alan ülkenin yetkilisinin bu bilgiyi değerlendirmesi ve uygunsa gereği için yetkili inceleme birimine sevk etmesi gerekir. İnceleme biriminden gelen inceleme sonuçlarının bir örneğinin de kendiliğinden bilgi sağlayan ülkenin yetkilisine geri bildirim yapılması gerekir. Bu geri bildirim; ilgili detaylar, bilginin vergi idaresine sağladığı faydalar, vergiden kaçınma metodları.. gibi bilgileri kapsayabilir.”<sup>59</sup>*

## 1.5. Diğer Bilgi Değişim Yöntemleri

Bilgi değişimi modelleri; ABD, Birleşmiş Milletler (BM) ve OECD tarafından farklı şekillerde ele alınmış olup, bu çalışmada ağırlıklı olarak OECD’nin modeli açıklanmıştır.

*“OECD’nin sınıflandırmasına göre bilgi değişiminin türleri temel olarak yukarıda sayıldığı üzere üçe ayrılmakla birlikte bunların dışında; “Vergi Denetimlerine Yardımcı Olan Bilgi Değişim Yöntemleri” de sırasıyla,*

**1. 5. 1. Eş Zamanlı Vergi İncelemesi/Araştırmaları**

**1. 5. 2. Yabancı Ülkede /Yurt Dışında Vergi Kontrolü/Araştırmaları ve**

**1. 5. 3. Endüstriyel Çapta Bilgi Değişimleri**

*olmak üzere yeni yöntemler bilgi değişimi içerisinde yer almaya başlamıştır.”<sup>60</sup>*

<sup>57</sup> Aytül Bişgin, “Uluslararası Alanda Vergi İdareleri Arasında Bilgi Değişimi Türkiye’nin Taraf Olduğu Anlaşmalar Açısından Konunun Değerlendirilmesi” isimli yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi Eskişehir O.G. Üniversitesi, S.B.E. 2012, s.40,

<https://tez.yok.gov.tr/UlusalTezMerkezi/tezDetay.jsp?id=iIvqa4yaPakXmyI07M2jxQ&no=TzGlklMWZLiLdNv628igyQ> (Erişim Tarihi: 19.10.2024)

<sup>58</sup> Abdülkadir Göktaş, “Vergi Kaçakçılığı Konusunda Uluslararası İşbirliği İmkanları”, <https://yaklasim.com/mevzuat/dergi/makaleler/1999071723.htm> (Erişim Tarihi: 25.11.2019)

<sup>59</sup> Ali Çelikkaya ve Aytül Bişgin, “Uluslararası Alanda Vergi İdareleri Arasında Bilgi Değişimi: Türkiye’nin Taraf Olduğu Anlaşmalar Açısından Konunun Değerlendirilmesi” Maliye Dergisi Sayı 163-Temmuz-Aralık-2012, s:86. <<https://ms.hmb.gov.tr/uploads/2019/09/163-05.pdf>> (Erişim Tarihi: 25.11.2019)

<sup>60</sup> Yusuf Artar “Vergi Konularında Karşılıklı İdari Yardımlaşmada Otomatik Bilgi Değişiminin Rolü ve Önemi”, Bir Değer Aracı Olarak Bilgi Disiplinler Arası Güncel Yaklaşımlar, ss.247-258, s.250, <<https://yusufartar.wordpress.com/2019/09/01/vergi-konularinda-karsilikli-idari-yardimlasmada-otomatik-bilgi-degisiminin-rolu-ve-onemi-kitap-bolumu/>> (Erişim Tarihi: 25.11.2019)

### 1.5.1. Eş Zamanlı Vergi İncelemesi :

26.11.2017 tarih ve 30252 sayılı Resmi Gazetede yer alan “Vergi Konularında İdari Yardımlaşma Sözleşmesi” nin “Eş Zamanlı Vergi İncelemeleri” başlığı altındaki 8’ inci Maddesinde;

*“1.Taraflardan birinin talebi üzerine, iki veya daha fazla taraf, eş zamanlı vergi incelemesine ilişkin koşul ve yöntemleri belirlemek amacıyla birbirlerine danışacaklardır. İlgili taraflardan her biri, belirli bir eş zamanlı vergi incelemesine katılmak isteyip istemediğine karar verecektir.*

*2.Bu sözleşmenin amaçları bakımından eş zamanlı vergi incelemesi, kişi veya kişilerin ortak veya bağlantılı bir çıkara sahip olduğu vergisel işlemlerin, her biri, kendi topraklarında olmak üzere eş zamanlı olarak incelenmesi için, elde edilecek her türlü bilginin değişime tabi tutulması amacıyla iki veya daha fazla taraf arasında yapılan bir düzenlemeyi ifade eder.”<sup>61</sup>*

“ Eş zamanlı vergi kontrolü ya da incelemeleri ile düşük vergi uygulayan ülkelerde yapılan yatırımlar yoluyla oluşan vergi kaçakçılığını önlemeye çalışılmaktadır.”<sup>62</sup>

OECD Model Anlaşmasının Bilgi Değişimi başlıklı 26’ncı maddesi hükümleri, eş zamanlı vergi incelemelerinin gerçekleştirilmesi için yasal dayanağı oluşturmaktadır.

*“Eş zamanlı vergi incelemeleri; transfer fiyatlandırması yoluyla oluşan vergi kaybının önlenmesine yardımcı olmak, transfer fiyatlandırması koşullarının daha hızlı ve ekonomik bir şekilde öğrenilmesini temin etmek, incelemelere etkinlik kazandırmak, Çifte vergilendirmenin önlenmesine katkı sağlamak, ihtilafları azaltmak, karşılıklı etkin bilgi paylaşımı fonksiyonu sayesinde transfer fiyatlandırması incelemelerinin süresini kısaltmak, güvenilir bilgilere ulaşım sayesinde transfer fiyatlandırmasındaki zorluklardan olan emsal fiyatın tespitinde doğru fiyat saptamasına yardımcı olmak gibi avantajlar sağlar.”<sup>63</sup>*

*“Eş zamanlı vergi incelemelerinde, incelemeler değişik ülkelerde eş zamanlı olarak yürütülmekte olup, araştırma masrafları tek bir devlet tarafından*

<sup>61</sup> Resmi Gazete, 26/11/2017 tarih ve 30252 sayılı, 2017/10969 say. BKK “İdari Yardımlaşma Sözleşmesi” <https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2017/11/201711126-12.pdf> (Erişim Tarihi: 01.10.2025)

<sup>62</sup> Aytül Bişgin, “Uluslararası Alanda Vergi İdareleri Arasında Bilgi Değişimi Türkiyenin Taraf Olduğu Anlaşmalar Açısında Konunun Değerlendirilmesi” isimli yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi Eskişehir O.G.Üniversitesi,S.B.E.2012,s.44, <<https://tez.yok.gov.tr/UlusalTezMerkezi/tezDetay.jsp?id=iIvqa4yaPakXmyI07M2jxQ&no=TzGikIMWZLiLdNv628igyQ>> (Erişim Tarihi: 19.10.2024)

<sup>63</sup> Serdar Pehlivan, “Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımında Vergi Denetiminin Etkinliği” isimli Yüksek Lisans Tezi, MCBÜ S.B.E.2010,ss.121-122, <<https://tez.yok.gov.tr/UlusalTezMerkezi/tezDetay.jsp?id=E7cpemc350rePfqB8I1V0w&no=Vci6zkVM8icH1YGIqZJ22g>> (Erişim tarihi:01.10.2025)

*karşılanmamakta, iki devlet arasında paylaştırılmış olmakta, her devlet kendi ülkesindeki masrafları üstlenmekte ve yabancı bir ülkedeki incelemenin doğuracağı masraflardan kurtulmakta ve ayrıca bu incelemeler çifte vergilendirmenin önlenmesinde önemli rol oynamaktadır”.*<sup>64</sup>

Eş zamanlı vergi incelemesi, birden fazla ülkenin vergi incelemelerinde karşılıklı işbirliğine dayanan bir bilgi değişimi yöntemidir.

“ OECD Eş Zamanlı Vergi İncelemeleri, iki veya daha fazla ülkenin eş zamanlı olarak kendi ülkelerindeki vergi mükelleflerinin ortak menfaatlerinin olduğu vergisel ilişkileri incelemeleri için bir bilginin değişimi amacıyla yapılan bir uygulamadır.”<sup>65</sup>

### **1.5.2. Yabancı Ülkede /Yurt Dışında Vergi Kontrolü/Araştırmaları:**

*OECD Model Anlaşmasının 6. modülünde yabancı ülkede vergi kontrolü incelenmiştir. Buna göre;*

“Sözleşmenin taraflarından biri diğer tarafın yetkilisine, kendi ülkesinde, mükelleflerle görüşmesine ve ilgililerin yazılı izinlerini almak şartıyla kayıtlarını incelemesi yetkisi verebilir. İlgili kişiler ile yapacağı görüşmenin yeri ve zamanı hakkında bilgilendirmelidir.”<sup>66</sup>

Ancak her vergi incelemesinin yurtdışında yapılması mümkün olmamaktadır ve zorlukları vardır.

“ Türkiye, bilgi vermekten kaçınan ülkelerle uluslararası standartlara uygun anlaşmalar imzalamıştır. Türkiye’nin diğer ülkelerle ortak vergi incelemesi yapabilecek yeterli sayı ve nitelikte inceleme yetkilisi olduğu düşünülmektedir.”<sup>67</sup>

<sup>64</sup> Ali Çelikkaya ve Aytül Bişgin, “Uluslararası Alanda Vergi İdareleri Arasında Bilgi Değişimi: Türkiye’nin Taraf Olduğu Anlaşmalar Açısından Konunun Değerlendirilmesi” Maliye Dergisi Sayı 163-Temmuz-Aralık-2012,s:86.<<https://ms.hmb.gov.tr/uploads/2019/09/163-05.pdf>> (Erişim Tarihi:25.11.2019)

<sup>65</sup> Elif Cenkeri, “Uluslararası Mali İhtilafların Çözümünde İdari Yaklaşımlar” Sosyal Bilimler Dergisi 2011, S.1, s. 29 <<https://dergipark.org.tr/tr/pub/iusosbil/issue/9498/118669>> (Erişim Tarihi: 15.12.2019)

<sup>66</sup> Ali Çelikkaya ve Aytül Bişgin, “Uluslararası Alanda Vergi İdareleri Arasında Bilgi Değişimi: Türkiye’nin Taraf Olduğu Anlaşmalar Açısından Konunun Değerlendirilmesi” Maliye Dergisi Sayı 163-Temmuz-Aralık-2012,ss:86-87. <<https://ms.hmb.gov.tr/uploads/2019/09/163-05.pdf>> (Erişim Tarihi:25.11.2019)

<sup>67</sup> Aytül Bişgin, “Uluslararası Alanda Vergi İdareleri Arasında Bilgi Değişimi Türkiye’nin Taraf Olduğu Anlaşmalar Açısından Konunun Değerlendirilmesi” isimli yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi Eskişehir O.G. Üniversitesi, S.B.E.2012, s.46, <<https://tez.yok.gov.tr/UlusalTezMerkezi/tezDetay.jsp?id=iIvqa4yaPakXmyI07M2jxQ&no=TzGlklMWZLiLdNv628igyQ>> (Erişim Tarihi:19.10.2024)

### 1.5. 3. Endüstriyel Çapta Bilgi Değişimleri :

Endüstri çapında bilgi değişimi, bir ekonomik sektörün tamamını ilgilendiren örneğin, ilaç endüstrisi veya petrol endüstrisi ile ilgili bir bilgi değişimi modelidir.

“Endüstri çapında bilgi değişimi bir bakıma talep üzerine bilgi değişiminin özel bir şekli olarak da tanımlanabilir ve bu nedenle de talep üzerine bilgi değişimi yönteminde geçerli olan esasların Endüstriyel Çapta bilgi Değişiminde de geçerli olduğu söylenebilir.”<sup>68</sup>

Bu tür bilgi değişiminin kapsamında Bankacılık, Sigortacılık, Petrol ve doğalgaz, Bilgi teknolojileri, İlaç sektörü, Telekomünikasyon, Temel kamusal hizmetler ve emtia ticareti... gibi sektörler yer almaktadır.

Bilgi Değişimi, vergi cennetlerinin zararlarının kaldırılması, etkili bir vergileme sisteminin sağlanabilmesi için büyük önem taşımaktadır.

“ Vergi kayıp kaçagını önlemek için uluslararası iş birliği, sözde değil özde uygulanan bilgi değişim anlaşmaları hayata geçirilmeli ve bu yönde yapılan yeni bilgi değişimi anlaşmaları, revize edilen ÇVÖA ile kapsamı genişletilen bilgi değişimi anlaşma hükümlerinin uygulamaya geçirilmesi önem arz etmektedir.”<sup>69</sup>

---

<sup>68</sup> Aytül Bişgin, “Uluslararası Alanda Vergi İdareleri Arasında Bilgi Değişimi Türkiye'nin Taraf Olduğu Anlaşmalar Açısında Konunun Değerlendirilmesi” isimli yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi Eskişehir O.G. Üniversitesi, S.B.E.2012, s.47, <<https://tez.yok.gov.tr/UlusalTezMerkezi/tezDetay.jsp?id=i1vqa4yaPakXmyI07M2jxQ&no=TzGklMWZLiLdNv628igyQ>> (Erişim Tarihi:19.10.2024)

<sup>69</sup> Ateş Konca, Elifcan Çelebi, Ernst&Young, Kuzey YMM A.Ş. “Bilgi Değişim Anlaşmaları ve Vergi Cennetleri”, <[https://www.ey.com/tr\\_tr/services/vergide-gundem](https://www.ey.com/tr_tr/services/vergide-gundem)> (Erişim Tarihi:07/10/2019)

## II. BÖLÜM

### KÜRESELLEŞEN DÜNYADA ULUSLARARASI TİCARET VE VERGİ CENNETLERİ

#### 2. Uluslararası Ticaret Ve Vergi Cennetleri :

##### 2.1. Küreselleşme / Globalleşme Tanımı :

Küreselleşme konusunda ortak bir tanım söz konusu değildir. Küreselleşme, sadece ekonomik bir kavram olmayıp sosyal, kültürel ve politik yönleri de olan bir kavram olarak tanımlanmaktadır.

Küreselleşme, ürünlerin, fikirlerin, kültürlerin ve dünya görüşlerinin alış verişinden doğan bir uluslararası bütünleşme sürecidir.

“ Küreselleşme; haberleşme, ulaşım, bilgi işlem teknolojilerindeki gelişmeler kullanılarak toplumsal, ekonomik, kültürel düzenlemelerde mekansal farklılıkları ortadan kaldıran bir süreçtir.” <sup>70</sup>

Bir diğer ifadeyle;

Mal ve hizmet üretmek amacıyla planlı bir şekilde fiziksel ve zihinsel bir faaliyet olarak üretim faktörlerini oluşturan emeğin,

Mal ve hizmet üretmek amacıyla kâr elde etme ya da zarar etme riskini göze alarak sahip olduğu sermayeyi yatırıma kanalize eden müteşebbisin yani sermayenin,

Mal ve hizmetlerin, yatırımların uluslararası sınırları yok sayarak dolaşımını ifade eder.

Yani, üretim faktörlerinin sınırları aşarak dolaşımını ifade eder.

“ Küreselleşme; Sermaye, işgücü ve teknoloji gibi üretim faktörlerinin uluslararası hareketliliğinin önündeki engellerin bulunmamasıyla karakterize edilen tam entegre olmuş piyasalar sayesinde mal ve faktör piyasalarının entegrasyonunun artmasıdır.” <sup>71</sup>

---

<sup>70</sup> Gülçin Karasu, “Küreselleşmenin Vergileme Alanında Yarattığı Sorunlar: Vergi Rekabeti, Vergi Cennetleri ve Türkiye” Yüksek Lisans Tezi, Marmara Üniversitesi S.B.Enstitüsü, 2006, s.4 <<https://tez.yok.gov.tr/UlusalTezMerkezi/tezDetay.jsp?id=bnhMIqtX02ddMYUaFYeZeg&no=Y4IU A01HNQuRK2dKsBhcDA>> (Erişim tarihi: 19.02.2020)

<sup>71</sup> İclal Dağlıoğlu, “Vergi Cennetlerine Karşı Alınan Önlemlerin Etkinliği”, (Yayımlanmış Yüksek Lisans Tezi) Akdeniz Üniversitesi S.B.E, Antalya, 2010. s.5, [https://tez.yok.gov.tr/UlusalTezMerkezi/tezDetay.jsp?id=KHq-o9gPiDoC\\_19fGusREQ&no=bGB8d6qpa8sRhPeryyUfHQ](https://tez.yok.gov.tr/UlusalTezMerkezi/tezDetay.jsp?id=KHq-o9gPiDoC_19fGusREQ&no=bGB8d6qpa8sRhPeryyUfHQ) (Erişim Adresi: 20.03.2020)



Küreselleşme tabirinin kullanımıyla ilgili olarak bir başka söylenti de bu kavramın ilk olarak 1962 de Kanadalı Prof. McLuhan tarafından zikredilmiş olduğu ve kitabında yeni dünya düzeni için “global köy” kavramını kullanmasıyla literatüre girdiğidir.

“ Özellikle iletişim teknolojilerindeki gelişmeler sayesinde dünyanın küresel bir köy haline dönüştüğünü belirterek küreselleşmeyi tarif etmiş, küreselleşmenin, dünyayı büyük bir köy haline dönüştürmekte olduğunu belirtmiştir” <sup>74</sup>

Küreselleşmenin önemli unsurlarından birisi uluslararası mal ve hizmet ticareti, bir diğeri sermayenin mobilitesi, bir diğeri de iletişim, ulaşım ve bilgi teknolojilerindeki gelişmelerdir.

Ekonominin globalleşmesiyle ticaretin boyutları artmış, uluslararası ticaret hacmi genişleyerek sınırlar ötesine geçmiş, sermayenin bu hareketliliği gerek bireysel zengin girişimcilerin ve gerekse çok uluslu şirketlerin iştahını kabartmış ve çok uluslu şirketlerin çoğalmasına neden olmuş, sermayenin bu hareketliliği yabancı sermaye avına çıkmış ülkelerin de iştahını kabartmış, daha çok yabancı sermayeyi kendi ülkelerine çekebilmek için ülkeleri birbiriyle yarışır, rekabet eder hale getirmiştir.

Bir tarafta; Sermayenin yani bireysel zengin girişimcilerin ve çok uluslu şirketlerin “maksimum kâr” ve “minimum vergi” ve “maksimum gizlilik” istekleri, diğer tarafta ülkelerin “daha çok yabancı sermaye”, “daha çok yabancı yatırımı” ülkelerine çekme” arzusu ve bunun için de “daha düşük veya sıfır vergi”, “teşvik ve muafiyetler” ve “gizlilik garantisi” ...gibi cazip teklifleri bu iki tarafı ortak çıkarlar noktasında birleştirmiş ve girişimcisine çeşitli vergisel avantajlar ve gizlilik garantisi sağlayan “vergi cenneti” ülkelerin doğmasına neden olmuştur. Bu da beraberinde vergi rekabetini, zararlı vergi rekabetini, sermayenin ve matrahın aşınması sorununu getirirken kayıt dışılığı, vergi kayıp kaçagını artırmış, mağdur ülkelerin gelirlerinin azalmasıyla fakirleşmesine, vergi cenneti ülkelerin zenginleşmesine zemin hazırlanmıştır.

Küreselleşmeyle teknolojik gelişmeler sonucu ülkelere yabancı sermayeyi çekmek isteyen ülkeler arasındaki vergi rekabeti artmış, bu da vergi cennetlerinin sayısını her geçen gün arttırmıştır.

---

<sup>74</sup>A.Bora ELÇİN, “Küreselleşmenin Tarihçesi”, Ankara,2012,s2,  
<<https://746102-Kuresellesmenin-tarihcesi-a-bora-elcin.html>> (Erişim Tarihi:10.02.2020)

Özetle, küreselleşmeyle birlikte iletişimde, ulaşım, internetteki teknolojik gelişmeler, sermayenin hareketliliğini arttırmış, bu da ulusal vergi politikalarını etkilemiş, vergileme alanında vergisel sorunları da beraberinde getirmiştir.

Bu da hangi durumda olursa olsun ülkelerin kamusal harcamaları için olmazsa olmaz ulusal bir finansman aracı olan “vergi” gelirlerinin azalması anlamına gelmektedir.

Konuya daha geniş bir perspektiften bakılacak olursa vergi havuzuna girmeyen paraların terörün finansmanı ya da kara paranın aklanması ..vb. gibi illegal alanlara kaymış olabileme riski bulunmaktadır.

“ Çok uluslu şirketler ve zengin mükellefler tarafından en çok kullanılan vergi rekabeti aracı olarak “vergi cennetleri” kullanılmakta, bu da ülkelerin vergi gelirlerinin azalmasına, fakirleşmesine yol açmaktadır.” <sup>75</sup>

Bu durum, yabancı sermaye yatırımlarının önemini arttırmıştır. Ülkeler, yabancı sermayeyi kendi ülkelerine çekebilmek için çeşitli teşvikler geliştirmişler, vergisel avantajlar ihdas ederek, yabancı sermayeyi kendi ekonomilerine kazandırmak ve kendi ekonomileri içinde tutmak istemişlerdir. Bu da teknolojinin de gelişmesiyle birlikte vergilendirmeye ilişkin birçok sorunu beraberinde getirmiştir.

## **2.2. Küreselleşmenin Nedenleri ve Etkileri :**

Dünya ekonomisi uzun zamandır giderek daha fazla birbirine bağımlı hale gelmiştir. Ancak son yıllarda küreselleşme süreci hızlanmıştır. Çeşitli kaynaklarda küreselleşmenin ortaya çıkmasında çok sayıda faktör etkili olmuştur. Başlıca faktörler olarak sınır ötesi gelişmiş ticaret, artan emek, sermayenin mobil bir yapıya ulaşması, sermaye hareketliliği, sermayenin serbestleşmesi ve gelişmiş teknoloji olarak gösterilmektedir.

Aslında bütün bunlar küreselleşmenin hem nedeni hem de sonucu olmakta, karşılıklı etkileşim içinde olmaktadır.

---

<sup>75</sup> Abdunnur Yıldız, Murat Demir, “Vergi Cennetleri ve Küresel Gelir Eşitsizliği” Maliye Dergisi, Ocak-Haziran,2019,Sayı:176,s.329 <<https://ms.hmb.gov.tr/uploads/2019/09/176-15.pdf>> (Erişim Tarihi: 25.10.2025)

### 2.2.1. Teknoloji Alanındaki Gelişmeler:

Küreselleşme sürecinin birinci nedeni, teknoloji alanındaki gelişmelerdir ve teknolojik gelişmeler insan hayatına yön vermektedir.

“ Son yüzyılda iletişimdeki yenilikler, ulaşım ve bilgi teknolojilerinin sunduğu eş zamanlı ve kesintisiz yeni olanaklar sayesinde küreselleşme oldukça hissedilir olmuştur.”<sup>76</sup>

Ulaşım, iletişim, internet, bankacılık sistemleri ve bilgi teknolojilerinin gelişmesi ve hız kazanması, insan hayatında çok önemli değişikliklere yol açmış, ekonomik hayata hız kazandırarak çeşitli kolaylıklar ve çözüm olanakları sağlamıştır.

“ Her alanda olduğu gibi iletişim ve ulaşım alanındaki teknolojik gelişmelerle uluslararası ticaretin küreselleşmesi ve gelişmesi daha da hızlanmış, özellikle son yıllarda kullanımı ve hızı artan internet ile elektronik ticaret büyük bir hızla yaygınlaşmış, ticari işlemler kolaylaşmıştır.”<sup>77</sup>

*“Küreselleşmenin ekonomik boyutu başta olmak üzere, teknolojik ve iletişimsel boyutu vardır. Küresel ekonomi olarak tanımlanan bu süreç, teknolojik gelişmelerle dijital bir ekonomidir ve dijitalleştirme tekniği ile her türlü ses, yazı, belge, müzik, görüntü, hareketli obje, dijital kameralar aracılığı ile görüntülü konferans vb. her türdeki veri daha sonra telekomünikasyon teknolojisi yardımıyla başka bir yere göndermek anlamına gelmektedir.”*<sup>78</sup>

### 2.2.2. Sermayenin Serbestleşmesi:

Küreselleşme sürecinin ikinci unsuru, sermayenin mobil bir yapıya ulaşması, sermayenin serbestleşmesidir. Özellikle zengin bireyler ve çok uluslu şirketler, gelişen ulaşım, iletişim ve teknoloji sayesinde dünya ekonomisini ve dünya ticaretini kontrol edebilmektedirler ve ticareti ülke sınırları ötesine taşımışlardır.

<sup>76</sup> Gülçin Karasu, “Küreselleşmenin Vergileme Alanında Yarattığı Sorunlar: Vergi Rekabeti, Vergi Cennetleri ve Türkiye” Yüksek Lisans Tezi, Marmara Üniversitesi S.B.Enstitüsü, 2006, s.5 <<https://tez.yok.gov.tr/UlusalTezMerkezi/tezDetay.jsp?id=bnhMIqtX02ddMYUaFYeZeg&no=Y4IU A01HNQuRK2dKsBhcDA>> (Erişim tarihi: 19.02.2020)

<sup>77</sup> Gülçin Karasu, “Küreselleşmenin Vergileme Alanında Yarattığı Sorunlar: Vergi Rekabeti, Vergi Cennetleri ve Türkiye” Yüksek Lisans Tezi, Marmara Üniversitesi S.B.Enstitüsü, 2006, s.11 <<https://tez.yok.gov.tr/UlusalTezMerkezi/tezDetay.jsp?id=bnhMIqtX02ddMYUaFYeZeg&no=Y4IU A01HNQuRK2dKsBhcDA>> (Erişim tarihi: 19.02.2020)

<sup>78</sup> Fulya Kıvılcım, “Küreselleşme Kavramı Ve Küreselleşme Sürecinin Gelişmekte Olan Ülke Türkiye Açısından Değerlendirilmesi”. İstanbul Kültür Üniversitesi Sosyal ve Beşeri Bilimler Dergisi, 2013, Cilt.5, S.1 ss.219-230, <<https://dergipark.org.tr/tr/download/article-file/117355>> (Erişim Tarihi: 25.10.2025)

Genel merkezi belli bir ülkede olduğu halde, üretim ve pazarlama faaliyetlerini iki ve ya daha fazla ülkede mülkiyetini kısmen ve ya tamamen kendisine ait olarak yürüten, kendisine ait işletme stratejileri tüm bağlı kuruluşları ve ya şubelerinde uygulayan işletmelere, çok uluslu işletmeler denir. Bu şirketler güçlü finansal kaynaklara ve teknolojik olanaklara sahiptirler.

Ekonomik anlamda küreselleşmenin en önemli safhası, artan ekonomik ilişkilerdir. Dünyanın gittikçe tek bir pazar haline geldiği ve işgücü ile sermayenin hızlı ve esnek bir şekilde dünya üzerinde hareket ettiği fikri ileri sürülmektedir.

“Bu doğrultuda işgücü ve sermayenin dünya üzerinde serbestçe hareket etmesi ile küreselleşmeden bahsederken ekonomik küreselleşme de kastedilmektedir.”<sup>79</sup>

Küreselleşme sürecinin nedeni ve aynı zamanda sonuçlarından biri olan sermaye hareketliliği aslında küreselleşmenin ekonomik boyutunun bir diğer yönü olan finansal küreselleşmeyi ifade etmektedir.

“Uluslararası sermaye hareketleri, bir ülkedeki yerleşik kişi ya da kuruluşların diğer ülkede yaptıkları fiziki yatırımları ve sınırların ötesine aktarılan mali kaynakları ifade etmektedir. Yabancı ülkelerde yapılan yatırımlar fiziki ya da mali nitelikte olabilmektedir”<sup>80</sup>.

“Yabancı sermaye hareketleri üç şekilde gelişmekte olup, gelişmiş ekonomiler tarafından gelişmekte olan ekonomilere yapılan bağış, kredi gibi resmi sermaye hareketleri, ticari koşullar altında sermayenin bir ülkeden diğerine hareketini ifade eden portföy yatırımları ve doğrudan yabancı sermaye yatırımlarıdır.”<sup>81</sup>

---

<sup>79</sup> İbrahim Aytekin, Bitlis Eren Üniversitesi, “Küreselleşme Ve Ekonomik Küreselleşme” S.B.E Dergisi, Haziran 2013, Cilt:1, Sayı:2, ss.123-134  
<<https://dergipark.org.tr/tr/download/article-file/41795>>  
(Erişim Tarihi:25.10.2025)

<sup>80</sup> S.Serdar Karaca, “Uluslararası Sermaye Hareketleri ve Kriz Sonrası Görünüm” Gaziosman Paşa Üniversitesi, Sosyal Bilimler Araştırmaları Dergisi. 1, (2010), ss. 157-173,  
<<https://dergipark.org.tr/tr/download/article-file/802090>> (Erişim tarihi:01.10.2025)

<sup>81</sup> S.Serdar Karaca, “Uluslararası Sermaye Hareketleri ve Kriz Sonrası Görünüm” Gaziosman Paşa Üniversitesi, Sosyal Bilimler Araştırmaları Dergisi. 1, (2010): s.159  
<<https://dergipark.org.tr/tr/download/article-file/802090>> (Erişim tarihi:01.10.2025)

“Küreselleşme, ekonomik ilişkiler açısından incelendiğinde, iki önemli unsurdan oluşmaktadır. Bunlardan birincisi; ulusal mal, hizmet ve finansal piyasaların serbestleştirilmesi, ikincisi; uluslararası sermaye hareketlerinin önündeki idari ve yasal engellerin kaldırılmasıdır.”<sup>82</sup>

Öte yandan sermayenin gizlenmek istemesi, daha çok kazanma arzusuyla daha az ya da sıfır vergilendirme imkanı sağlayan ülkelerin teşviki ve cazibesi sermayeye daha geniş hareket imkanı sağlamıştır. Fırsatları kendi lehlerine çevirmek isteyen büyük sermayeler, çok uluslu şirketler böylece dünya ekonomisini istedikleri gibi yönetir duruma gelmektedirler.

*“ İşletmelerin çok uluslu hale gelmesinde etkili olan bazı faktörler vardır. Merkez ülkenin itici faktörleri, yabancı işletmeleri kabul eden ülkelerin çekici faktörleridir.1990 yılından itibaren uluslararası finans sistemi dünya ticaretinden çok daha hızlı bir şekilde bütünleşme sürecine girmiş, sanayileşmiş ülkelerde bankacılık sektöründeki birleşme, sermaye hareketlerini serbestleştiren ülkelerin çoğalması mali piyasalara da genişlik kazandırmıştır.”<sup>83</sup>*

### 2.2.3. Ticarete Sınırların Kalkması:

Üçüncü unsur da; sınır ötesi ticarettir. Ticarete sınırların kalkması ve ticaretin sınırlar ötesine yayılmasıdır. Dünyanın birbirinden uzak yerlerine aynı anda bir ürün pazarlanabilir. Dünyada fiziki ve coğrafik olarak birbirinden çok uzak ülkeler arasında mal ve hizmetler sınır ötesi ticaretle aynı anda üretilmekte, pazarlanabilmekte, alım satım yapılabilmektedir. Bu nedenle küreselleşmenin en önemli faktörlerinden birisinin sınır ötesi mal ve hizmet ticareti olduğu söylenebilir.

Artık uluslararası ticaret klavyedeki tuşlar kadar yakındır.

“ Sermayenin serbest dolaşımı, üretim merkezlerinin yüksek maliyetli yerlerden düşük maliyetli yerlere yönelmesi, ticari engellerinin ortadan kaldırılması, bilgi ve iletişim teknolojilerindeki gelişmeler, yeni pazarlara erişim, sınır ötesi faaliyetlerin gerçekleşmesi üzerinde etkili olmuştur.”<sup>84</sup>.

<sup>82</sup> Abdunnur Yıldız,Murat Demir,“Vergi Cennetleri ve Küresel Gelir Eşitsizliği” Maliye Dergisi, Ocak-Haziran 2019,S:176,ss.329-354, <<https://library.dogus.edu.tr/mvt/pdf.php>> (Erişim Tarihi: 25.10.2025)

<sup>83</sup> Abdunnur Yıldız,Murat Demir,“Vergi Cennetleri ve Küresel Gelir Eşitsizliği” Maliye Dergisi, Ocak-Haziran 2019,S:176,ss.329-354, <<https://library.dogus.edu.tr/mvt/pdf.php>> (Erişim Tarihi: 25.10.2025)

<sup>84</sup> Abdunnur Yıldız,Murat Demir,“Vergi Cennetleri ve Küresel Gelir Eşitsizliği” Maliye Dergisi, Ocak-Haziran 2019,S:176,ss.329-354, <<https://library.dogus.edu.tr/mvt/pdf.php>> (Erişim Tarihi: 25.10.2025)

Finansal küreselleşme, ulusal finans piyasalarını ayıran sınırların ortadan kalkması, finans piyasalarının çeşitli kontrol ve sınırlamalardan arındırılarak uluslararası rekabete açılması, uluslararası sermaye akımlarının artması ve yatırım fonları ile yatırım ortaklıkları gibi kuramsal yatırımların finans piyasalarındaki rollerinin artması olarak açıklanmaktadır.

*“ Sınırların kalkması ile gelişmiş ülkelerdeki teknolojinin, finansal olanakların az gelişmiş ülkelere aktarımı sonucunda gelişmiş bir ülke, az gelişmiş bir ülkeyi pazar olarak görecektir, yüksek teknoloji yeni bir pazar için az gelişmiş ülkeye gidecektir. Sonuçta az gelişmiş ülke yeni teknolojinin katkısıyla yüksek teknolojiye ulaşırken uluslararası ticaret de yeni pazarlara ulaşmış olacak, sınır ötesi mal ve hizmet ticareti yeni pazarlara açılmış olacaktır. ” <sup>85</sup>*

#### 2.2.4. Küreselleşmenin Etkileri:

Yukarıda da değinildiği üzere, küreselleşme sürecinin giderek hız kazanması vergi rekabeti, vergi cennetleri gibi bazı vergileme sorunlarının ortaya çıkmasına neden olmuştur.

İyi bir vergi sisteminin olması vergi gelirlerinin tabana yayılması, vergi adaleti, verginin eksiksiz tahsili, kamu hizmetlerinin eksiksiz olarak yürütülebilmesinin en önemli şartıdır. Bu nedenle ülkelerin vergi politikalarının bu amaca hizmet edecek şekilde dizayn edilmesi gerekmektedir.

Devletlerin, egemenlik haklarını kullanarak vergi gelirlerini arttırmak istemesi, yeni vergiler ihdas etmesi, vergi tahsilatını eksiksiz yerine getirme çabaları doğal olarak vergi mükellefi olan kişi ve kurumları rahatsız etmekte ve olumsuz tepki göstermelerine yol açmaktadır. Bu tepkiler vergi kaçırma, vergiden kaçınma, kayıt dışılık vb. şekillerde kendini göstermektedir.

Her durumda da devletin vergi matrahlarının ve vergi gelirlerinin azalmasına, kamu hizmetlerinin aksamasına, adaletsizliklere, tahsil edilemeyen vergi gelirlerinin muhtemelen terör vb. gibi gayrimeşru faaliyetlerin finansmanına kaymasına neden olmaktadır.

Devletlerin kamu hizmetlerini eksiksiz olarak yerine getirebilmesi için olmazsa olmaz finansman aracı olan “vergi gelirleri” bu kadar önemli olunca, bu da beraberinde rekabetini getirmektedir. Vergi mükellefleri daha az vergi ödeme yollarını ararken, gelir idareleri de vergi gelirlerini artırma, kayıp kaçağı önleme yollarını aramaktadırlar.

<sup>85</sup> Erol KUTLU, Anadolu Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, 1998 Aralık ,Cilt:14, S.1,ss.363-386,<<https://dergipark.org.tr/en/download/article-file/826064>> (Erişim Tarihi:25.10.2025)

Mükellef ile Devletlerin gelir idareleri arasında böylesine bir rekabet varken, devletler arasında da daha fazla sermayeyi, yatırımı kendi ülkelerine çekebilmek ve tutabilmek için kıyasıya bir teşvik, muafiyet, daha az veya sıfır vergi oranı uygulama, bilgi gizliliği sağlama..vb. gibi imkanları sunma yarışı, rekabeti olmaktadır.

“ Küreselleşen dünyamızda devletler arasında yaşanan bu “vergi rekabeti” giderek artan bir problem olmaya başlamıştır. Bu rekabet özellikle ülkelere yabancı sermaye çekmek isteyen ülkeler arasında kendini göstermektedir. Vergi rekabeti daha çok kurumlar vergisi, gelir vergisi ve gümrük vergisinde yaşanmaktadır.” <sup>86</sup>

Vergi rekabeti, ülkeler arasında bir yarışa sebep olmakta, bir ülke, yabancı sermayeyi ülkesine çekebilmek ya da ülkesinde tutabilmek için diğer ülkelere farklı bir şeyler yapmak, vergisel avantajlar sağlamak zorunda kalmaktadır. Bunun için de ya bazı gelirlerden vergi almamakta, muafiyetler ya da istisnalar tanımakta, ya da oranlarını düşürerek vergi mükelleflerinin gözünde cazibe merkezi haline gelmeye mecbur bırakılmaktadır. Bu da doğal olarak vergi gelirlerinin azalmasına yol açmaktadır.

Öte yandan, devletler, finansal açıdan kamu harcamalarını karşılayabilmek adına çeşitli konularda vergi koymakta, yeni vergiler ihdas etmekte ya da mevcut vergilerin oranlarını yükselterek gelirlerini arttırmak yönünde bir çaba sarf etmektedir. Bu durum, ekonomik faaliyette bulunan vergi mükellefi kişi ve kurumları hoşnut etmemektedir. Aslında burada karşılıklı zıt bir etkileşim vardır.

Yani; devletler bir yandan sermayeyi kendi ülkelerine çekebilmek ve vergi rekabetini sürdürebilmek için bir takım vergisel avantajlar sağlamak ve vergi oranlarını aşağıya çekmek zorunda kalırken ve bunun sonucunda gelirleri azalacağından kamusal ihtiyaçların karşılanmasında zorlanırken, diğer yandan da kamusal harcamaları karşılayabilmek için de vergi gelirlerine ihtiyacı bulunduğu için vergi oranlarını ve gelirlerini arttırmak durumunda kalacaklardır.

Vergi mükellefleri de bu tepkilerini kazançlarını arttırmak, daha az vergi ödemek için karşı vergi politikaları geliştirerek göstermektedirler. Bu da genellikle

---

<sup>86</sup> Abdunnur Yıldız, Murat Demir, “Vergi Cennetleri ve Küresel Gelir Eşitsizliği” Maliye Dergisi, Ocak-Haziran,2019,Sayı:176,s.330 <<https://ms.hmb.gov.tr/uploads/2019/09/176-15.pdf>> (Erişim Tarihi: 25.10.2025)

“vergi kaçırma”, “kayıt dışılık” ve “vergiden kaçınma” ya da vergisel avantajlar sağlayan ülkelere kaçmak şeklinde olmaktadır.

Bunun için de, mükelleflerin “vergi kaçırma” ve/veya “vergiden kaçınma” için uygun bir zemine, uygun bir ortama ihtiyaçları bulunmaktadır. Bunun için de mükelleflere bu imkanı sağlayan, en uygun ortamı sunan bazı devletler türemiştir. Bunlar, etkin olarak faaliyet gösteren “vergi cenneti” ülkelerdir.

Vergi cenneti ülkeler, uyguladıkları (düşük oranlı vergi ya da sıfır oranlı vergi) vergi politikalarıyla, sağladıkları vergisel avantajlarla diğer ülkeleri de bu yarışın dışında kalmamaya, onların da vergi oranlarını düşürerek rekabete girmeye zorlamaktadırlar. Bu nedenle de vergi cenneti ülkelerin yer aldığı “kara liste” ve “gri liste” deki vergi cenneti ülke sürekli olarak değişiklik göstermektedir.

Bu da bu ülkelerin vergi matrahlarının aşınması, gelirlerin kamu harcamalarını karşılayamamasına sebep olmaktadır.

### **2.3. Küreselleşmenin Tarihi :**

Küreselleşme kavramı için ortak bir tanımlama yapılamadığı gibi tarihsel gelişimi yönünden de ilk defa ne zaman, nasıl ve kim tarafından kullanıldığı konusunda da bir birliktelik sağlanamadığı görülmektedir.

Küreselleşmenin ilk kullanımı hakkında çeşitli iddialar ortaya atılmaktadır.

“ Küresel (global) kavramının ilk kez İngiliz İktisatçı W.Foter’in 1833’de yazdığı dünya üzerindeki kaynakların dağılımı ve kullanımı konulu bir makalede kullanılmış olduğu şeklindedir.” <sup>87</sup>

“Ayrıca, küreselleşme kavramının 1960’lı yıllarda Kanadalı sosyoloji profesörü Marshall McLuhan tarafından, bir diğer iddia ise kavramın 1980’li yıllarda Harvard, Stanford, Colombia gibi seçkin Amerikan işletme okullarında kullanıldığı, bir diğer iddiada ise 1980’li yıllar sonları ile 1990’lı yıllarda ilk kez kullanımının yaygınlaştırdığıdır.” <sup>88</sup>

“Küreselleşme” kelimesinin ilk olarak 1800 lü ya da 1980’li yıllarda kullanılmaya başlandığı söylenmekle birlikte tetikleyen olayların yüzyıllar öncesine kadar uzandığı, hatta

<sup>87</sup>Mevlüt Karabıçak, Süleyman Demirel Üniversitesi İ.İ.B.F.Yıl:2002,C:7,S:1,s:116  
<<https://iibfdergi.sdu.edu.tr/arsiv/yil-2002-cilt-7-sayi-1-5235s.html>>(Erişim tarihi:10.02.2020)

<sup>88</sup> Bora ELÇİN, “Küreselleşmenin Tarihçesi”, Ankara,2012,s.3,  
<<https://746102-Kuresellesmenin-tarihcesi-a-bora-elcin.html>> (Erişim Tarihi:10.02.2020)

Asur, Pers, Roma İmparatorluğu, Bizans ve İslam İmparatorluğu dönemlerine kadar uzandığı yönünde görüşler de vardır.”<sup>89</sup>

Küreselleşmenin, daha çok teknolojiadaki ilerlemelere paralel olarak oluştuğu söylenmektedir. Özellikle bilgisayar alanındaki teknolojik ilerlemeler, internetin gelişimi, bilginin paylaşımındaki kolaylıklar, ulaşım ve iletişimdeki gelişmeler, bu alanlardaki maliyetleri azaltarak ucuzlatmış ve bu da sermayenin dolaşımını da ucuzlatarak kolaylaştırmış ve sermayenin ve Çok Uluslu Şirketlerin maliyetlerini azaltarak daha geniş alanlara yayılmasına olanak sağlamıştır.

Üretim ve iletişim maliyetlerinin düşmesi aynı ürünün dünyanın her yerinde ekonomik olarak üretilmesine imkan sağlamıştır. Sonuç olarak, teknolojik alandaki gelişmeler küreselleşmenin yani globalleşmenin sadece nedeni değil, aynı zamanda tetikleyicisi olmuş, sermaye hareketlerini kolaylaştırmıştır.

“ Küreselleşme, başlangıcına yönelik görüşler farklı olmakla birlikte, kavram olarak yeni değildir.”<sup>90</sup>

Küreselleşmenin evreleri hakkında bir diğer görüşe göre de; küreselleşme, 1870-1914 yılları arasında birinci küreselleşme evresi olarak karşımıza çıkmaktadır.

Sonuç olarak;

“ 1870-1914 yılları arası dönem birinci küreselleşme evresi olmakta, 1914-1980 arası dönem ara dönem olarak tanımlanmakta, 1980 den sonra günümüze kadar uzayan dönem ise ikinci küreselleşme evresi olarak tanımlanmaktadır.”<sup>91</sup>

Sömürgecilik, köle ticaretinin yaygınlaşması, ucuz hammadde, ucuz insan gücü, alınan yüksek vergiler ve finansal dış borçlanma zorunluluğu ile sömürgeci ülkeler kâr imkanı sağlamıştır.

---

<sup>89</sup> Gülçin Karasu, “Küreselleşmenin Vergileme Alanında Yarattığı Sorunlar: Vergi Rekabeti, Vergi Cennetleri ve Türkiye” Yüksek Lisans Tezi, Marmara Üniversitesi S.B.Enstitüsü, 2006, s.6 <[https://tez.yok.gov.tr/ulusaltezmerkezi/tezdetay.jsp?id=bnhm1qtx02ddmyuafyezeg&no=y4lu\\_a01hnqurk2dksbhcda](https://tez.yok.gov.tr/ulusaltezmerkezi/tezdetay.jsp?id=bnhm1qtx02ddmyuafyezeg&no=y4lu_a01hnqurk2dksbhcda)> (Erişim tarihi: 19.02.2020)

<sup>90</sup> İclal Dağlıoğlu, “Vergi Cennetlerine Karşı Alınan Önlemlerin Etkinliği”, (Yayımlanmış Yüksek Lisans Tezi) Akdeniz Üniversitesi S.B.E, Antalya, 2010..ss.6-7 [https://tez.yok.gov.tr/UlusalTezMerkezi/tezDetay.jsp?id=KHq-o9gPiDoC\\_l9fGusREQ&no=bGB8d6qpa8sRhPeryyUfHQ](https://tez.yok.gov.tr/UlusalTezMerkezi/tezDetay.jsp?id=KHq-o9gPiDoC_l9fGusREQ&no=bGB8d6qpa8sRhPeryyUfHQ) (Erişim Adresi: 20.03.2020)

<sup>91</sup> Gülçin Karasu, “Küreselleşmenin Vergileme Alanında Yarattığı Sorunlar: Vergi Rekabeti, Vergi Cennetleri ve Türkiye” Yüksek Lisans Tezi, Marmara Üniversitesi S.B.Enstitüsü, 2006, s.9 <[https://tez.yok.gov.tr/UlusalTezMerkezi/tezDetay.jsp?id=bnhMIqtX02ddMYUaFYeZeg&no=Y4IU\\_a01hnqurk2dksbhcda](https://tez.yok.gov.tr/UlusalTezMerkezi/tezDetay.jsp?id=bnhMIqtX02ddMYUaFYeZeg&no=Y4IU_a01hnqurk2dksbhcda)> (Erişim tarihi: 19.02.2020)

“Sömürgeler, hem ucuz işgücü ve hammadde kaynağı hem de Pazar olarak kullanılmışlardır.”<sup>92</sup>

İkinci dünya savaşı sonrasında parasal düzenin yaratılmasına ABD öncülük etmiştir. Bu dönemde, IMF(Uluslararası Para Fonu) ve WB (Dünya Bankası) gibi kurumlar kurulmuş ve savaşta sermaye birikimi çok artan ABD, diğer ülkelere sermaye ihracatında bulunmuş ve bunu da bu kurumlar vasıtasıyla gerçekleştirmiştir.

*“Son iki yüzyılda iki küreselleşme süreci yaşanmıştır. Bunlardan birisi, 19.yüzyılda sanayi devrimi yıllarındaki dünya mal ve para piyasalarında gerçekleşen ve en temel özelliği ticari ilişkilerde altın standardının esas alındığı dönem, ikincisi de 1980 den günümüze kadar devam eden ve temel özelliği çok uluslu şirketlerin arttığı ve güçlendiği, uluslararası sermaye hareketlerinin ve serbest ticaretin ortaya çıktığı dönemdir.”<sup>93</sup>*

#### 2.4. Küreselleşme Ve Piyasalara Etkisi:

Küreselleşmenin çeşitli boyutu olup, bunlardan birisi de ekonomik ve ticari boyutudur. Ekonomik küreselleşme beraberinde, piyasa ekonomisinin gelişmesini, dünya çapında ekonomik örgütlenmelerin hız kazanmasını, serbest ticaretin yayılmasını, sermaye hareketlerinin olağanüstü serbestliğini, dış ticaret hacmindeki genişlemeyi ve çok uluslu şirketlerin çok uluslu şirketlerin faaliyetlerinin genişlemesini getirmiştir.

Teknolojideki gelişmelerle internet, ulaşım, iletişimdeki ilerlemeler insanlar ve ülkeler arasındaki mesafeleri ortadan kaldırmış, uzaklar yakın olurken bu globelleşen dünya adeta bir köy halini almış, ulaşım, iletişim, üretim ve lojistik maliyetleri düşünce gerek ulusal gerekse uluslararası ticaret de genişlemiştir.

Teknolojik gelişmelerle ulaşım maliyetleri düşünce, emek ve sermaye mobilitesi artmış, işçilik, ulaşım, hammadde maliyetleri düşünce emek, sermaye ve ticaret de sınır tanımaz olmuştur. Üretim faktörlerinden sermaye (müteşebbis)

<sup>92</sup> İclal Dağlıoğlu, “Vergi Cennetlerine Karşı Alınan Önlemlerin Etkinliği”, (Yayımlanmış Yüksek Lisans Tezi) Akdeniz Üniversitesi S.B.E, Antalya, 2010..s. 7 [https://tez.yok.gov.tr/Ulusal\\_Tez\\_Merkezi/tez\\_Detay.jsp?id=KHq-o9gPiDoC\\_l9fGusREQ&no=bGB8d6qpa8sRhPeryyUfHQ](https://tez.yok.gov.tr/Ulusal_Tez_Merkezi/tez_Detay.jsp?id=KHq-o9gPiDoC_l9fGusREQ&no=bGB8d6qpa8sRhPeryyUfHQ) (Erişim Adresi: 20.03.2020)

<sup>93</sup> Abdunnur Yıldız, Murat Demir, “Vergi Cennetleri ve Küresel Gelir Eşitsizliği” Maliye Dergisi, Ocak-Haziran, 2019, Sayı: 176, s. 331 <<https://ms.hmb.gov.tr/uploads/2019/09/176-15.pdf>> (Erişim Tarihi: 25.10.2025)

teknolojik imkânlar, işçilik ve emek faktörünün daha ucuz olduğu yerlere üretimlerini kaydırmışlar, dünya küçük bir köy ve küçük tek bir Pazar olmuştur.

Küreselleşme, ekonomi, bankacılık ve finans alanında da önemli gelişmelere neden olmuştur. Ulusal mal, hizmet ve para piyasalarında serbestleşme başlamış, uluslararası sermaye hareketleri hız kazanmış ve önündeki engellerin kaldırılmasıyla gelişmiş ülkeler uzlaşmayla güçlerini birleştirmişlerdir.

1980' li yıllarda iletişim, ulaşım, bilgi teknolojileri alanındaki gelişmeler, diğer teknolojik gelişmeler ve ülkeler arasındaki para piyasalarındaki rekabet, uluslararası para piyasalarındaki gelişmeleri hızlandırmış, 1990' lı yıllarda da bu gelişmeler daha da hızlanmış ve bankacılık sektöründeki gelişmeler, ülkelerin sermaye hareketlerinin serbestlik ve işlerlik kazanması, parasal işlemlerin elektronik ortamda yapılabiliyor hale gelmesi, mal ve hizmet piyasalarından sonra para piyasalarında da küreselleşmeyi getirmiştir.

“ Dünya finans piyasaları, bankacılık sistemi aşırı gelişmiş, dünya ülkeleri arasında sermaye giriş çıkışları hız kazanmış, future, forward, swap, opsiyon vb. gibi yeni finans araçları türemiş, yatırımcı profili değişmiş, dünyadaki uluslararası (sermaye) para ve yatırım hareketliliğini artırmıştır.”<sup>94</sup>

## **2.5. Küreselleşmenin Vergi Sistemleri Üzerindeki Etkileri:**

Bilgi ve iletişim teknolojilerinde meydana gelen gelişmelerin bir sonucu olarak Küreselleşme, uluslararası ekonomik yapının köklü olarak değişmesine neden olmakta, hızlı teknolojik ilerleme hem ülkelerin vergi toplayabilme güçlerini hem de vergi yükü dağılımını etkilemektedir.

Bilgi, ekonomi, ulaşım ve iletişim alanındaki teknolojik gelişmelerin sonucu olarak küreselleşmeyle, her alanda olduğu gibi devletlerin vergi sistemlerinde de, ekonomik yapılarında da değişimler olmuş; vergileme ve verginin tahsilatı daha da önemli hale gelmiştir.

Vergileme, devletin kamu harcamalarını finanse etmek için gerekli kaynağı temin etmek ve ekonomik ve sosyal amaçlarına ulaşabilmek için kullanageldiği bir finans aracı, bir strateji ve bir politika aracıdır.

<sup>94</sup> Abdunnur Yıldız, Murat Demir, “Vergi Cennetleri ve Küresel Gelir Eşitsizliği” Maliye Dergisi, Ocak-Haziran,2019,Sayı:176,s.332 <<https://ms.hmb.gov.tr/uploads/2019/09/176-15.pdf>> (Erişim Tarihi: 25.10.2025)

Devletler, kamu harcamalarını finanse etmenin yanı sıra, enflasyonla mücadele, gelir adaleti, adil gelir dağılımının sağlanması, ekonomik kalkınma hedeflerine ulaşabilmek için de vergiyi stratejik bir politika aracı olarak kullanmaktadırlar.

Ancak, vergiyi bir politika aracı olarak kullanabilmek noktasında devletler bazı sorunlarla karşılaşmaktadırlar.

“ Teknolojik gelişmişlik düzeyi, ekonomik faktörler, vergi rekabeti, vergi kayıpları, vergi teşvikleri olarak vergi sistemleri üzerinde küreselleşmenin büyük etkisi bulunmaktadır.”<sup>95</sup>

Teknolojinin hızlı gelişimi, sermayenin hızlı ve serbest dolaşımı, müteşebbisin ve sermayenin yüksek maliyetli yerlerden daha düşük maliyetli yerlere kayması (sermaye kaçışı), bilgi, iletişim ve ulaşımın gelişimi, kolaylaşması, internetin yaygınlaşması ve hızının yükselmesi ve sınır ötesi ticaretin gelişmesi küreselleşmeyle birlikte büyük ölçüde artmıştır.

Bu dönemde çok uluslu şirketler de bu gelişmişliğe ayak uydurmuşlardır. Sermaye, dünya çapında hareketlilik kazandıkça, ekonomi büyüyüp globalleştikçe, çok uluslu şirketler de buna paralel olarak büyüyüp bütünleşmişler ve bazı çok uluslu şirketler adeta bir devletin ekonomik büyüklüğüne erişmişlerdir.

“ E-Ticaretin gelişmesiyle de uzaklar yakın olmuş, şirketler ile müşterileri arasındaki fiziki uzaklıklar ortadan kalkmış, arz ve talebin birbirine ulaşmalarını kolaylaştırmıştır.”<sup>96</sup>

Küreselleşme ve teknolojik gelişmeler, şirketler ile müşterileri arasında bu gibi kolaylıklar getirirken, devletlerin gelir idarelerine de vergi politikalarının uygulanması noktasında bazı sorunları da beraberinde getirmişlerdir.

“ Önceleri her ülke kendi ulusal sınırları içinde kendi ihtiyaçlarına göre bir vergi politikası yürütüp, buna uygun vergileme araçları kullanır ve bu yeterli hale gelirken, küreselleşme süreci bunu değiştirmiştir.”<sup>97</sup>

<sup>95</sup> İclal Dağlıoğlu, “Vergi Cennetlerine Karşı Alınan Önlemlerin Etkinliği”, (Yayımlanmış Yüksek Lisans Tezi) Akdeniz Üniversitesi S.B.E, Antalya, 2010..s.14 <[https://tez.yok.gov.tr/UlusalTezMerkezi/tezDetay.jsp?id=KHq-o9gPiDoC\\_l9fGusREQ&no=bGB8d6qpa8sRhPeryyUfHQ](https://tez.yok.gov.tr/UlusalTezMerkezi/tezDetay.jsp?id=KHq-o9gPiDoC_l9fGusREQ&no=bGB8d6qpa8sRhPeryyUfHQ)> (Erişim Adresi: 20.03.2020)

<sup>96</sup> Abdunnur Yıldız, Murat Demir, “Vergi Cennetleri ve Küresel Gelir Eşitsizliği” Maliye Dergisi, Ocak-Haziran,2019,Sayı:176,s.332 <<https://ms.hmb.gov.tr/uploads/2019/09/176-15.pdf>> (Erişim Tarihi: 25.10.2025)

<sup>97</sup> Gülçin Karasu, “Küreselleşmenin Vergileme Alanında Yarattığı Sorunlar: Vergi Rekabeti, Vergi Cennetleri ve Türkiye” Yüksek Lisans Tezi, Marmara Üniversitesi S.B.Enstitüsü,2006,s.22 <<https://tez.yok.gov.tr/UlusalTezMerkezi/tezDetay.jsp?id=bnhMIqtX02ddMYUaFYeZeg&no=Y4IUa01hnqurk2dksbhcd>> (Erişim tarihi:19.02.2020)

Globelleşen dünyada sermayenin artan mobilitesiyle birlikte rakipler artmış, her devlet, sermayeyi ve sıcak parayı kendi ülke sınırları içinde tutabilmek adına, diğer ülkelerin uygulamalarını da, vergi politikalarını da takip etmeye mecbur bırakılmışlardır. Dolayısıyla diğer ülkelerin vergi sistemlerini takip etmeden kendi vergi stratejilerini belirleyemez duruma gelmişlerdir.

Ülkeler, vergi politikalarını belirlemede tek başlarına karar veremez olmuşlar, ülkelerin vergilemedeki bağımsızlıkları gittikçe azalır olmuştur.

Gelişen teknoloji ile artık tek başına ulusal vergi politikası belirlenmesi imkanı kalmamış ve diğer ülkelerin vergi alanındaki politikalarına da duyarlı hale gelmiş, kayıtsız kalınamaz olmuştur.

“Politika belirlenirken diğer ülkelerin vergi politikalarının da izlenmesi zorunlu hale gelmiştir.”<sup>98</sup>

İletişim, ulaşım, haberleşme ve teknoloji alanındaki gelişmeler ve küreselleşme sonucunda sermayenin mobilitesi de artınca ticari hayattaki finansal araçların çeşitliliği de artmış ve ticaretteki sermayenin hareketlerini izlemek, takip etmek ve sermayeyi denetlemek de zorlaşmıştır.

“Küreselleşme ile birlikte ulus devlet kavramı zayıflamış yerini entegre edilmiş bir dünya kavramına bırakmıştır. Günümüzde hiçbir ülke diğer ülkelerdeki vergi değişikliklerinden izole edilemez.”<sup>99</sup>

Her ülke vergileme stratejisini, uygulamalarını kendi milli ekonomisinin ihtiyaçları doğrultusunda belirlemektedir. Küreselleşme ile birlikte ülkeler, rakipleri veya ticari ilişkiler içinde bulundukları diğer ülkelerin vergi uygulamalarına, politikalarına karşı daha duyarlı ve bilinçli olmak zorunda kalmışlardır.

Küreselleşme, ülkeleri vergileme alanında kendi stratejilerini belirlemedeki etkinliklerini sınırlamaktadır. Daha açık bir deyişle; ülkelerin vergi oranlarını belirleme yetkileri azalmıştır.

Yukarıda belirttiğimiz gibi, küreselleşmeyle emek, sermaye, girişimci gibi üretim faktörlerinin hareketliliği artmış, bununla birlikte gelir idareleri tarafından

---

<sup>98</sup> İclal Dağlıoğlu, “Vergi Cennetlerine Karşı Alınan Önlemlerin Etkinliği”, (Yayımlanmış Yüksek Lisans Tezi) Akdeniz Üniversitesi S.B.E, Antalya, 2010..s.15 <[https://tez.yok.gov.tr/UlusalTezMerkezi/tezDetay.jsp?id=KHq-o9gPiDoC\\_l9fGusREQ&no=bGB8d6qpa8sRhPeryyUfHQ](https://tez.yok.gov.tr/UlusalTezMerkezi/tezDetay.jsp?id=KHq-o9gPiDoC_l9fGusREQ&no=bGB8d6qpa8sRhPeryyUfHQ)> (Erişim Adresi: 20.03.2020)

<sup>99</sup> Filiz GİRAY, “Küreselleşme Sürecinde Vergi Rekabeti Ve Boyutları”, Akdeniz İ.İ.B.F. Dergisi (9),2005,ss.102-103,<<https://www.ajindex.com/dosyalar/makale/acarindex-1423868866.pdf>> (Erişim Tarihi: 12.03.2024)

vergilendirme noktasında sermayenin takibi zorlanırken, öte yandan; özellikle çok uluslu şirketler açısından üretim faktörlerinin transferlerini de bir o kadar kolaylaştırmıştır.

Büyük sermaye şirketleri, teknolojik gelişmelerin getirdiği kolaylıklar sayesinde mukim oldukları ülkeyle sınırlı kalmaksızın vergisel kaygılarla avantajlı gördükleri ülkeye sermaye transfer etmekten kaçınmamışlardır. Küreselleşme, iletişim ve teknolojik gelişmeler, mobilitesi artan sermayenin kontrolünü, vergilendirilmesini ve denetimini de zorlaştırmaktadır.

“ Özellikle gelişmekte olan ülkeler yabancı sermayeyi kendi ülkelerine çekebilmek ve rekabet edebilmek için vergi engellerini ortadan kaldırmaya yönelik düzenlemeler yapmışlar, vergi indirimleri, vergi muafiyetleri gibi avantajlar sağlama yoluna gitmişlerdir.”<sup>100</sup>

Günümüzde gelişmiş ülkelerin çoğu yirmi ya da otuz yıl öncesine göre nominal olarak çok daha fazla vergi toplayabilmekle birlikte esasen mali boşlukların ülkelerin vergi sistemlerini ciddi biçimde tehdit ettiği görülmektedir. Bu mali boşlukların çoğunluğu da küreselleşmenin bir sonucudur.

Dünya ticaretinin globelleşmesi ve e-ticaretin artması vergiden kaçınma ve vergi kaçakçılığını kolaylaştırmış, dolayısıyla arttırmış, vergi rekabeti, vergi cennetleri, transfer fiyatlaması gibi sorunların ortaya çıkmasına neden olmuştur.

Emek ve sermaye gibi üretim faktörlerinin vergi oranı düşük olan ülkelere göçünün önüne geçilemez olmuştur.

Uluslararası ticarete küreselleşmenin ve teknolojik gelişmelerin beraberinde getirmiş olduğu vergisel sorunların ana başlıkları ;

2.5.1-Vergi Rekabeti (Zararlı Vergi Rekabeti, Yararlı Vergi Rekabeti),

2.5.2-Vergi Teşvikleri,

2.5.3-Transfer Fiyatlaması,

2.5.4-Vergi Harcamaları,

2.5.5-Vergi Kayıpları ve Kayıt Dışılık,

2.5.6-Elektronik Ticaret (e-ticaret) ve Uluslararası İşlemler ve

2.6-Vergi Cennetleridir.

---

<sup>100</sup> Gülçin Karasu, “Küreselleşmenin Vergileme Alanında Yarattığı Sorunlar: Vergi Rekabeti, Vergi Cennetleri ve Türkiye” Yüksek Lisans Tezi, Marmara Üniversitesi S.B.Enstitüsü, 2006, s.23  
<<https://tez.yok.gov.tr/UlusalTezMerkezi/tezDetay.jsp?id=bnhMIqtX02ddMYUaFYeZeg&no=Y4IUa01hnqurk2dksbhcda>> (Erişim tarihi: 19.02.2020)

Yukarıda ana başlıklar halinde sayılan “vergisel sorunlar” aşağıda detaylandırılarak anlatılmaya çalışılmıştır.

Ancak; sayılan bu vergisel sorunlardan biri olan “Vergi Cennetleri”; tanımı, özellikleri, sayıları, etkileri ve vergisel alanda şirketler, bireyler ve devletler tarafından kendisine atfedilen önem nedeniyle yine bu bölümde ancak ana başlık halinde irdelenmeye çalışılmıştır.

### 2.5.1. Vergi Rekabeti :

“ Ülkeler arasında yaşanan Vergi rekabeti, küreselleşmenin bir sonucu olarak finansal hareketliliğin artması ve ülkelerin sermaye hareketliliğini sağlamak ve uluslararası şirketleri kendi piyasalarına çekebilmek için düşük vergi oranları uygulayarak rakiplerin vergi matrahlarında aşınmaya neden olmasıdır.” <sup>101</sup>

“Vergi rekabeti, kamu tüketim mallarını etkin bir düzeyde finanse edebilmek için vergi oranlarının çok düşük düzeyde tutulmasıdır.” <sup>102</sup>

İletişim, haberleşme, ulaşım ve teknolojik alandaki gelişmeler sonucunda küreselleşme ile birlikte emek ve sermayenin hareket serbestisi kazanması ülkeler arasında sermaye, iş gücü (emek) gibi üretim faktörlerinin de hareketliliğinin artmasına yol açmıştır. Bunun sonucunda ülkeler bu hareketli üretim faktörlerinden daha fazla yararlanmak ve yabancı sermayeyi kendi piyasalarına çekmek için çeşitli yollara başvurmaya başlamışlardır.

Çok Uluslu Şirketler de ülkelerin sundukları teşviklerden yararlanmak amacıyla kârlarını, kazançlarını veya yatırımlarını bu ülkelere kaydırmaya başlamışlardır.

İşte, Ülkelerin yabancı sermayeyi kendi ülkelerine çekmek amacıyla vergileme sisteminde giriştikleri mücadele vergi rekabeti olarak anılmaktadır.

---

<sup>101</sup> Gülçin Karasu, “Küreselleşmenin Vergileme Alanında Yarattığı Sorunlar: Vergi Rekabeti, Vergi Cennetleri ve Türkiye” Yüksek Lisans Tezi, Marmara Üniversitesi S.B.Enstitüsü, 2006, s.24 <<https://tez.yok.gov.tr/UlusalTezMerkezi/tezDetay.jsp?id=bnhMIqtX02ddMYUaFYeZeg&no=Y4IUa01hnqurk2dksbhcda>> (Erişim tarihi: 19.02.2020)

<sup>102</sup> Filiz Giray, “Zararlı Vergi Rekabeti ve Etkileri”, Vergi Dünyası Dergisi, Sayı: 260 (Nisan 2003), s. 125 <http://www.vergidunyasi.com.tr/Makaleler/3860> Vergi Dünyası’nın veritabanından alınmıştır. (Erişim tarihi: 19.02.2020)

Bu vergi rekabetinin bir sonucu olarak; devletler yabancı sermayeyi - yatırımcıyı- kendi ülkelerine çekmek amacıyla gelir, harcama, servet vb. vergilerinin bulunmadığı veya bu vergileri bulundurmamakla birlikte düşük oranların uygulandığı ve indirim, muafiyet ve istisnaların geniş yer bulduğu vergi ve ekonomi politikaları, stratejileri oluşturmuşlardır.

Vergi Rekabeti, kaynakların daha etkin kullanımını sağlama ve kamu harcamalarını disipline etme gibi birtakım refah artırıcı etkilere de sahiptir.

“ Bununla birlikte, İlk bakışta olumlu olarak görünen vergi rekabeti bir süre sonra ülkeler açısından mücadele edilmesi gereken zararlı hale dönüşen bir noktaya gelmektedir.”<sup>103</sup>

Sermayenin mobilitesinin artmasıyla birlikte sermayenin uluslararası piyasalarda daha hareketli hale gelmesi ülkelerin, yabancı sermayeyi ülkelerine çekmek için düşük oranlı vergi sistemi, indirimler, teşvikler ve muafiyetler vererek rekabete girmesine sebep olmakta, çok uluslu şirketler de gelir veya kârlarını ülkeler arasındaki vergi arbitrajlarından yararlanarak daha az vergi yükünün olduğu ülkelere kaydırmaktadır. Vergi rekabeti olarak adlandırılan bu durumda gelişmemiş veya gelişmekte olan ülkeler açısından bu teşvikler ekonomik gelişmelerini hızlandırmakta iken diğer ülkelerin vergi matrahlarını eritmesine sebep olmaktadır. İşte burada bir ülke için zararlı vergi rekabeti söz konusu iken diğer ülke için ise yararlı vergi rekabetinden söz edilmektedir. Bu da vergi rekabetini küresel bir sorun haline getirmektedir.

Vergi rekabet bir yandan kamu harcamalarında etkinlik sağlama ve kaynakların daha rasyonel kullanımı anlamında refah artırıcı etkiler yaratırken (yararlı vergi rekabeti), diğer yandan uluslararası yatırım kararlarının sapması sonucunda bazı ülkelerin vergi gelirlerinde kayıpların ortaya çıkması nedeniyle yanlış kaynak dağılımına yol açarak (zararlı vergi rekabeti) haksız vergi rekabetine de yol açmaktadır.

“ Vergi, bir rekabet unsuru halini almıştır. Uluslararası vergi rekabeti, ülkeler tarafından kalkınma amacıyla kullanıldığında yararlı vergi rekabetinden, buna karşılık,

---

<sup>103</sup> Mehmet Gökhan Karataş, “Vergi Rekabeti Ve Türkiye'nin Aldığı Önlemler”,Lebib Yalkın Yayınları, Aralık/2015, S:144, s.1

doğrudan yabancı yatırımları kendi ülkelerine çekmek amacıyla kullanılmasıyla kaynak dağılımında etkinsizliğe sebep oluyorsa zararlı vergi rekabetidir.”<sup>104</sup>

Vergi rekabeti kavramı, ekonomik sonuçlarına göre aslında bünyesinde iki yönlü bir anlamı taşımaktadır. Yararlı Vergi Rekabet ve Zararlı Vergi Rekabeti .

Şöyle ki;

-Vergi rekabeti, kişilerin, işletmelerin uluslararası rekabet performansını arttırarak yabancı yatırımcıların, zengin bireylerin, çok uluslu şirketlerin sermayelerini, yatırımlarını ülkeye çekerek sıcak para girişini hızlandırır, ticaretin ve refahın gelişimine katkı sağlar,

-Vergi rekabeti, uluslararası rekabeti sağlayarak mükelleflerin, yatırımcıların, girişimcilerin kendileri için daha uygun bir vergi sistemine sahip ülkeye gitmelerine zemin hazırlayacaktır. Yararlı Vergi rekabeti mali disiplini sağlar.

-Küreselleşme ile birlikte üretim faktörlerinden sermayenin hareketliliğinin artması ülkelerin, yabancı sermayeyi kendi ülkelerine çekmek için kıyasıya bir mücadeleye, rekabete girmelerine sebep olmaktadır.

Yabancı sermayeye vaat ettikleri düşük oranlı ya da sıfır oranlı vergi sistemleriyle, tanıdıkları muafiyetlerle, istisnalarla, arazi, tesis vb. gibi teşviklerle emek ve sermaye gibi hareket kabiliyeti yüksek olan üretim faktörlerini kendi ülkelerine çekmeye çalışmaktadırlar. Bunu fırsat bilen zengin bireyler ve çok uluslu şirketler de faaliyetlerini, gelir ve kazançlarını, vergi rekabeti ortamında sunulan bu vergi avantajlarından faydalanmak için daha az vergi yükünün olduğu ülkelere taşımaktadırlar. Bu durum, gelişmemiş ya da gelişmekte olan ülkeler yönünden, ekonomik gelişmelerini hızlandırıcı etki yapmakla birlikte, diğer ülkeler yönünden olumsuz sonuçlar doğurmakta, o ülkelerin vergi matrahlarının erozyona uğratılmasına yol açmakta, bu da “vergi rekabeti” ni bu yönüyle uluslararası bir sorun yapmaktadır.

-Vergi rekabeti, vergi oranlarının yukarı çekilmesi yönünde uygulanıyorsa Vergi oranının artmasının vergi gelirlerini artırıcı etkisine “vergi oranı etkisi” denilmektedir. Bu “yararlı vergi rekabeti” dir ve olumlu bir etkidir.

-Bu yaklaşım gereğince olumlu etkilerin birincisi; vergi indirimleri ve yabancı yatırımların artmasıdır.

---

<sup>104</sup> Buse Anbar, Fatih Çavdar, 2023 CİLT:6 Sayı:2 ss.94-118, StratejikYönetim Araştırmaları Dergisi, “Küreselleşmenin Sebep Olduğu Zararlı Vergi Rekabeti: Sorunlar Ve Çözüm Önerileri” <<https://doi.org/10.54993/syad.1336142>>,<<https://dergipark.org.tr/tr/download/article-file/3301500>> (Erişim tarihi:25.10.2025)

- Vergi rekabetinin bir diğer olumlu etkisi; istihdam seviyesini yükseltmesidir.
- Vergi rekabetinin bir başka olumlu etkisi de daha etkin kamu hizmet sunulmasıdır.

Yararlı vergi rekabeti sayesinde kaynakların daha etkin dağılımı ve kullanımı sağlanarak dünya genelinde refah ve yaşam standardı yükseltilebilir.

“Yararlı” vergi rekabeti ülkeleri, kamu harcamalarını makul bir düzeyde olmak koşuluyla mümkün olduğunca düşük tutmaya, tasarrufa yöneltecektir. Vergi oranlarının arttırılması halinde vergi gelirleri artacak ülkenin refah düzeyi artacak, daha çok vergi geliri daha fazla kamu hizmetinin teminine olanak sağlayacak, kamunun ihtiyaçlarına daha çok finansal kaynak sağlanmış olacaktır.

İşte küreselleşme sonucu yaygınlaşan “vergi rekabeti”, bazı sorunlar da yaratmıştır. Bu sorunların başında zararlı vergi rekabeti gelmektedir.

Bazı vergi rekabeti uygulamaları, vergi rekabeti ile amaçlanan hedeflere ulaşmayı önleyebilmekte ve birtakım sorunlar yaratabilmekteyse işte bu tür vergi rekabetine “zararlı vergi rekabeti” denilebilir.

“Efektif vergi oranlarının düşük tutulması, vergi ayrıcalıklarının sağlanması ve vergisel işlemlere ilişkin bilgilerin saklanması yoluyla, ülkelerin yabancı sermayeyi kendi ülkelerine çekmesine yönelik uygulamalara zararlı vergi rekabeti denilmektedir.”<sup>105</sup>

Yararlı vergi rekabeti kavramı ile, toplumun refah düzeyini, vergi rekabetinin olmadığı duruma göre yükseltmek amaçlı vergi rejiminde yapılan düzenlemeler kastedilmektedir.

Zararlı vergi rekabeti ise; bazı devletlerin yabancı sermayeyi çekebilmek için vergilendirme yetkisini kötüye kullanmak suretiyle sermaye ve finansal yatırımların yönünü değiştirmesi, uluslararası düzeyde ülkelerin vergi matrahlarını erozyona uğratması amaçlı olarak gayrimeşru rekabet amacıyla diğer ülkelerin menfaatlerini zarara uğratmaya çalışmasıdır.

“Vergi rekabeti konusunda "tüm rekabet şekilleri yararlı olduğu için vergi rekabeti de yararlıdır" şeklinde bir görüş de ileri sürülebilmektedir.”<sup>106</sup>

---

<sup>105</sup> Gülçin Karasu, “Küreselleşmenin Vergileme Alanında Yarattığı Sorunlar: Vergi Rekabeti, Vergi Cennetleri ve Türkiye” Yüksek Lisans Tezi, Marmara Üniversitesi S.B.Enstitüsü, 2006, s.28 <<https://tez.yok.gov.tr/UlusalTezMerkezi/tezDetay.jsp?id=bnhMIqtX02ddMYUaFYeZeg&no=Y4IUa01hnqurk2dksbhcda>> (Erişim tarihi: 19.02.2020)

<sup>106</sup> Mehmet Gökhan Karataş, “Vergi Rekabeti Ve Türkiye'nin Aldığı Önlemler”, Lebib Yalkın Yayınları, Aralık/2015, S:144, s.1 (Erişim tarihi: 01.12.2024)

*“Vergi rekabetinin yarattığı muhtemel olumsuz etkiler OECD nin 1998 tarihli Zarar Verici Vergi Rekabeti Raporu nda özetlenmiş ve bu durum; Sermaye akımlarında sapmalara, vergi sistemlerinin adil olmayan bir yapıya kavuşmasına, vergilerin ve kamu harcamalarının miktar ve bileşiminin değişmesine, vergi yükünün işgücü, servet ve tüketim gibi daha az hareketli vergi konularına kaymasına, vergi yönetim maliyetlerinin artmasına neden olabilecektir. Zararlı vergi rekabetinin muhtemel olumsuzlukları; vergi gelirlerinde olası azalma ve mali bozulmalardır, diğer olumsuz etki, kamu gelirleri azalınca kamu harcamalarında zorunlu olarak tasarrufa ve azalmaya gidilmek zorunda kalınması ve devletin refah düzeyinde düşüşler olabilecektir, vergi gelirlerindeki azalma, hizmetlerin aksaması anlamına gelmektedir. Zararlı vergi rekabetinin bir başka olumsuz etkisi, vergi yükünün hareketsiz üretim faktörleri üzerine kayması olacak ve ayrıca, yatırım kararlarını da etkileyecek ve olumsuzluklara yol açabilecektir.”<sup>107</sup>*

Vergi rekabetinin mücadele edilmesi gereken bir olgu olduğu OECD’ nin söz konusu raporunda da belirtilmekte olup, yarattığı olumsuz etkilerin sebebi zararlı vergi rekabetidir.

Zararlı vergi rekabeti uygulama biçimleri’ nden en önemlileri Vergi Cennetleri ve Tercihli Vergi Rejimleridir.

Üretim faktörlerinin mobilitesi, yani sınırlar ötesi serbestlik kazanması ülkeler arasında vergi rekabetini başlatan etken olmuştur. Ancak uluslararası faktör hareketliliğinin önemi üretim faktörleri türlerine göre değişmektedir. Üretim faktörleri içinde en başta gelen faktörler emek ve sermayedir. Sermaye en hareketli üretim faktörünü oluşturmaktadır. Dolayısıyla bunların hareketliliği tüm ülkeler için oldukça önemli olmuştur.

Ülkeler, yabancı sermayeyi ülkelerine çekmek üzere yabancı yatırımcıların vergi yüklerini minimize etmek için birbirleriyle yarışır.

(Zararlı) Vergi rekabeti, ülkelerin sermaye çekmek amacıyla tanıdıkları bazı vergisel teşviklerin diğer ülkelerin vergi tabanlarında aşınmaya, eksilmeye neden olmasıdır.

Bu süreç; finansal sermaye üzerindeki vergi yükünü hafifleterek küçük ülkelere diğer ülkelerden kaynak akışı temin etme yönünde yararlı olurken, büyük ülkeler açısından da vergi kaybına sebep olmaktadır.

“ Belçika, 1982 yılında ilk özel vergi rejimi uygulayan ülkedir. Çok uluslu finansal şirketlerin Avrupa ‘da en rağbet ettiği ülke iştirak ve temettülerin yurtdışına transferi vergi dışı olduğu için Lüksemburg’ dur.”<sup>108</sup>

<sup>107</sup> Ramazan Armağan, Murat İçmen, Ö. (2012). “Vergi Rekabeti Ve Türkiye’ye Yansıması” Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, 17(2), 145-172.

<<https://dergipark.org.tr/tr/download/article-file/194398>> (Erişim tarihi: 01.12.2024)

<sup>108</sup> Gonca Gülen “Avrupa Birliği Ülkelerinde Vergi Kayıp ve Kaçakları”, <<https://www.muhasabetr.com/yazarlarimiz/>> (Erişim Tarihi 19/02/2020)

Ülkeler arasında çok uluslu şirketleri, doğrudan yabancı yatırımları ve zengin varlıklı mükellef ve yatırımcıları ülkelerine çekmek, ülkelerinde kalmalarını sağlamak, sıcak parayı kendi ülkelerinde tutmak için adeta bir yarış, bir rekabet ortamı bulunmaktadır. Bunun içinde, ülkeler sermayenin serbest kalmasından faydalanmak, sıcak parayı ülkelerine çekmek, sermayenin üzerinde bulunan vergi yükünü azaltmak için vergi oranlarında indirimleri, vergi muafiyetleri vb. gibi vergisel avantajlar, teşvikler sağlamakta ve birbirleriyle bu alanda bir rekabet, bir yarış içinde olmaktadır.

Eskiden olduğu gibi, ulusal düzeyde yapılan vergi politikaları ulusal sınırlar içinde kalmamaktadır.

“ Artık diğer ülkeler de vergilemede etkili olmakta, bir ülkenin ulusal vergi politikası, diğer ülkelerin vergi uygulamalarına göre şekillenmekte ve karşılıklı etkileşim içinde olmaktadır. Büyük sermaye şirketleri, finansal kuruluşlar uluslararası düzeyde stratejiler, politikalar geliştirmektedir...”<sup>109</sup>

“ Ülkelerin yatırım, sıcak para, zengin mükellefleri çekmek için sağlanan vergi indirimleri, vergi kesintileri ve vergi sübvansiyonları olarak uygulanan vergi rekabeti, sermaye üzerindeki vergi yükünün azaltılmasıdır.”<sup>110</sup>

“ Vergi rekabeti, kamusal harcamaların kontrol altına alınması gibi bazı refah artırıcı etkilere de sahiptir.”<sup>111</sup>

Sınırsız rekabet sonucu oluşan zararlı vergi rekabeti, tam tersine etki yaparak refah seviyesinin düşmesine de neden olmaktadır.

Vergi rekabetinde “vergisel” anlamda avantajlar sağlanması, “vergi oranlarında indirim” yapılmasıyla olabileceği gibi “vergi matrahının genişletilmesi” yoluyla ya da her ikisinin birden yapılmasıyla da olabilir. Vergi rekabeti, sağlanan vergi muafiyetleriyle ya da vergi teşvikleriyle de yapılabilmektedir.

Küreselleşmeyle birlikte birçok ülke ekonomik yönden büyüyebilmek için yeni bir takım teşviklerle, bu büyük sermaye akışını, yabancı yatırımların ülkelere gelmesini desteklemektedirler.

<sup>109</sup> İclal Dağlıoğlu, “Vergi Cennetlerine Karşı Alınan Önlemlerin Etkinliği”, (Yayımlanmış Yüksek Lisans Tezi) Akdeniz Üniversitesi S.B.E, Antalya, 2010..s.16 <[https://tez.yok.gov.tr/UlusalTezMerkezi/tezDetay.jsp?id=KHq-o9gPiDoC\\_l9fGusREQ&no=bGB8d6qpa8sRhPeryyUfHQ](https://tez.yok.gov.tr/UlusalTezMerkezi/tezDetay.jsp?id=KHq-o9gPiDoC_l9fGusREQ&no=bGB8d6qpa8sRhPeryyUfHQ)> (Erişim Adresi: 20.03.2020)

<sup>110</sup> Abdunnur Yıldız, Murat Demir, “Vergi Cennetleri ve Küresel Gelir Eşitsizliği” Maliye Dergisi, Ocak-Haziran, 2019, Sayı: 176, s.332 <<https://ms.hmb.gov.tr/uploads/2019/09/176-15.pdf>> (Erişim Tarihi: 25.10.2025)

<sup>111</sup> Filiz Giray, “Zararlı Vergi Rekabeti ve Etkileri”, Vergi Dünyası Dergisi, Sayı: 260 (Nisan 2003) s.125, <<http://www.vergidunyasi.com.tr/Makaleler/3860>> Vergi Dünyası’nın veri tabanından Alınmıştır, (Erişim tarihi: 19.02.2020)

Yukarıda da bahsedildiği üzere, “yararlı vergi rekabeti” ve “zararlı vergi rekabeti” olarak vergi rekabetinin zararlı yönleri yanında olumlu yanları olsa da zaman içinde zararlı sonuçları daha çok etkisini göstermektedir.

“ OECD, BM, AB, FATF, FATCA gibi kurumlar kara paranın aklanması, vergi kaçakçılığının önlenmesi, şeffaflığın sağlanması ve bilgi değişiminin artırılması, vergi rekabetinin olumsuz etkilerinin azaltılması, yararlı yönlerinin artırılması yönünde çalışmalar yapmaktadırlar..”<sup>112</sup>

### 2.5.2. Özel Sektöre Sağlanan Vergi Teşvikleri :

Devletlerin, ülkelerine yabancı yatırımcıları çekmek için özel şirketlere ve yatırımcılara uyguladıkları vergi teşvikleridir. Birçok ülke, vergi sistemlerinde avantaj sağlayan hükümlere yer verme eğilimindedir. Yükümlülere sağlanan avantajlar sayesinde bu ülkelerin tercih edilebilir hale gelmesi sağlanmaktadır.

*“ Uluslararası sermayeyi çekmeyi amaçlayan bu araçlar; vergi oranı indirimleri başta olmak üzere, sadece yabancı mükellefleri hedef alan serbest bölgeler ve sosyal damping türünden özel amaçlı uygulamalar ile yurt içi mükellefler ile yabancı mükellefleri de kapsayan diğer teşvik türleri ise hızlandırılmış amortisman, yatırım indirimi, yatırım kredisi, vergi erteleme, KDV desteği, gümrük kapsamındaki vergisel teşvikler ile AR-GE kapsamındaki vergisel teşviklerdir.”* <sup>113</sup>

Devletlerin, belirledikleri bazı konulara, projelere yatırım yapmalarını sağlamak için o yatırım konusuna ait olmak üzere sağlamış oldukları vergi indirimleri, vergi muafiyetleri ya da istisnalarıdır.

### 2.5.3. Ç.U.Ş Tarafından Kullanılan Transfer Fiyatlaması :

Küresel sürecin ve küresel ticaretin yaygınlaşmasıyla sermayenin, ülke sınırlarını aşması sonucunda farklı ülkelerde şube, şirket ya da iştirakler halinde örgütlenen çok uluslu şirketler oluşmuştur. Bunlar da ticaret hacimlerinin yarısını kendilerine bağlı, şube, şirket ya da ilişkili şirketleri vasıtasıyla yapmaktadırlar. Bu ticari ilişkilerinde de “transfer fiyatlandırması” yöntemini kullanmaktadırlar.

<sup>112</sup> Mehmet Gökhan Karataş, “Vergi Rekabeti Ve Türkiye'nin Aldığı Önlemler”, Lebib Yalkın Yayınları, Aralık/2015, S:144, s.3 (Erişim tarihi: 01.12.2024)

<sup>113</sup> Mehmet Gökhan KARATAŞ, “Vergi Rekabeti Ve Türkiye'nin Aldığı Önlemler”, Lebib Yalkın Yayınları, Aralık/2015, S:144, s.3 (Erişim tarihi: 01.12.2024)

*“Vergi oranının düşük olduğu ülkede faaliyet gösteren şirketin şubesinden yüksek fiyattan mal satın alma veya bu şubeye düşük fiyattan mal satarak kazanç elde etmektir. Kârın büyük bir bölümü, vergi oranının düşük olduğu ülkedeki şubenin mali tablolarında gösterilerek bu ülkede beyan edilmek suretiyle şirketin kârını yükseltmek amacındadır. Şirketlerin vergi sonrası kârını maksimize etmek amacıyla fiyat üzerindeki bu uygulamaları “transfer fiyatlandırması” kavramını getirmiştir.”<sup>114</sup>*

“ Bir başka anlatımla; birbiriyle ilişkili kişi ya da şirketlerin kendi aralarındaki mal ve hizmet ticari faaliyetlerinde veya benzeri ticari işlemlerinde uyguladıkları fiyatlara transfer fiyatlandırması, Aktarma fiyatları / firma içi fiyatlama da denir.”<sup>115</sup>

“ Vergi hukuku açısından da “transfer fiyatlandırması” kavramı, örtülü kazanç dağıtımı olarak değerlendirilmektedir ve vergi literatüründe çoğu yazarlar tarafından “peçeleme” olarak adlandırılmıştır. Peçeleme; muvazaalı bir işlemle transfer fiyatlandırması uygulamasının vergi kaçırma amacıyla kötüye kullanılmasıdır.”<sup>116</sup>

Transfer fiyatlandırmasının, çok uluslu şirketlerin, çeşitli ülkelerdeki şubeleri arasında gerçekleşmesi halinde, transfer uluslararası olarak yapıldığından “uluslararası transfer fiyatlandırması” adını almaktadır.

Çok uluslu şirketlerin, kazançlarını, transfer fiyatlandırması gibi yöntemleri kullanarak, sıfır ya da daha düşük vergi oranlı ülkelere, vergi cenneti ülkelere taşıması gelişmiş ve gelişmekte olan ülkelerin vergi tabanlarının aşınmasına sebep olmaktadır.

“ Bu durumdan en çok etkilenen ülkelerden birisi de çok sayıda çok uluslu işletmeye sahip olması nedeniyle ABD olmaktadır.”<sup>117</sup>

*“ Eğer transfer fiyatlandırması, vergiden kaçınma amacını taşıyor ve vergi kaçırma sağlıyorsa; Ç.U.Ş şubeleri, vergi oranının düşük ya da sıfır*

<sup>114</sup> Serdar Pehlivan, “Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımında Vergi Denetiminin Etkinliği” Yönetim Ve Ekonomi Yıl:2010 Cilt:17 Sayı:1 , s:1 , Celal Bayar Üniversitesi İ.İ.B.F. MANİSA, MCBÜ Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2010 isimli Yüksek Lisans Tezi, <https://www.muhasabetr.com/yazarlarimiz/serdarpehlivan/003/> (Erişim tarihi:10.12.2024)

<sup>115</sup> Serdar Pehlivan “Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımında Vergi Denetiminin Etkinliği” isimli Yüksek Lisans Tezi, MCBÜ Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2010 ,ss.4-5 <https://www.muhasabetr.com/yazarlarimiz/serdarpehlivan/003/> (Erişim tarihi:10.12.2024)

<sup>116</sup> Serdar Pehlivan, “Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımında Vergi Denetiminin Etkinliği” isimli Yüksek Lisans Tezi, MCBÜ Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2010 ,ss.5-6 <https://www.muhasabetr.com/yazarlarimiz/serdarpehlivan/003/> (Erişim tarihi:10.12.2024)

<sup>117</sup> Esra Uygun, “Vergiden Kaçınmayı Önlemeye Yönelik Küresel Asgari Kurumlar Vergisi” International Journal of Public Finance-Uluslararası Kamu Maliyesi Dergisi, 2022 cilt.7 sayı.1 sayfa.108, <<https://dergipark.org.tr/tr/pub/ijpf>> (Erişim tarihi:15.10.2025)

*olduğu bir ülkede ise ve buraya yüksek fiyatla mal satıp, düşük fiyatla mal alıyorsa burada vergilendirilebilir kazancı yani kârlılığı yüksek olduğu halde, vergi oranı düşük ya da sıfır olduğu için vergisi de düşük ya da sıfır olacaktır. Diğer taraftan vergi oranlarının yüksek olduğu ülkedeki şubesinde ise karlılığı düşük görüneceğinden vergi oranları yüksek olsa da vergiden kaçınmış olacaktır. Bu yöntem, Ç.U.Ş in en çok kullandıkları bir vergi stratejisi olmaktadır. Transfer fiyatlandırması stratejisinin vergilemeye getirdiği olumsuz etkilerden birisidir”.*

<sup>118</sup>

*“ Transfer fiyatlaması, aynı ticari organizasyon içinde yer alan bir işletmenin, bölümleri, şubeleri veya iştirakleri arasındaki ticari uyguladıkları ve piyasanın belirlemediği fiyatlardır ve dünya ticaretinin yaklaşık 1/3 ünün firmalar arası bu çeşit ilişkili kişi ya da şubeler arasındaki ticaretten oluştuğu dikkate alındığında transfer fiyatlama uygulamasının bir sorun olduğu ve çözüme gidilmesi gerekmektedir.”*<sup>119</sup>

Teknolojinin gelişmesi, dış ticaret hacminin genişlemesiyle sermayenin seyahat kısıtlaması ortadan kalkmış ve zengin bireyler ve özellikle çok uluslu şirketlerin pazar alanları da genişlemiştir. Pazar alanları genişleyen şirketler farklı farklı ülkelerde ana şirkete bağlı ya da ilişkili şubeler açmış ve ana şirket ile şirketin şubeleri arasında da ticaret başlamıştır. İşte birbirleri arasında mal ve hizmet satın almalarında yani şirket ile bağlı ve ilişkili şubeleri arasındaki ticarete oluşan ya da uygulanan fiyata “transfer fiyatlandırması” denilmektedir.

Ticaret, bağımsız kişi ve şirketlerle yapıyorsa, uygulanan fiyatlar piyasa fiyatı olacaktır. Ticaret, bağlı ve ilişkili şirket ve şubeleri arasında yapıyorsa ve daha az vergi ödeme amacını taşıyor ve oluşan kârı vergi avantajı tanınan, vergi oranının düşük olduğu yerdeki şubede, işletmede elde edilmiş olarak gösterme amacını taşıyorsa bu “transfer fiyatlaması” olmaktadır.

Transfer fiyatlandırması kavramı, aslında ne amaçla kullanıldığına göre değişmektedir.

Oysa, yukarıda değinildiği üzere, Transfer fiyatlandırması vergi kanununda bir örtülü kazanç dağıtımı olarak kabul edilmiştir ve vergi hukuku literatüründe genel olarak “transfer fiyatlandırması” kavramı örtülü kazanç dağıtımını kapsamaktadır ve vergi peçelemesi veya muvazaalı bir işlemi ifade etmektedir.

5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu’nun (KVK) 13. Maddesinin birinci fıkrasına göre ;

<sup>118</sup> Serdar Pehlivan, “Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımında Vergi Denetiminin Etkinliği” isimli Yüksek Lisans Tezi, MCBÜ Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2010 ,ss.6-7

<<https://www.muhasibetr.com/yazarlarimiz/serdarpehlivan/003/>> (Erişim tarihi:10.12.2024)

<sup>119</sup> Gonca Gülen, “Avrupa Birliği Ülkelerinde Vergi Kayıp ve Kaçakları”,

< <https://www.muhasibetr.com/yazarlarimiz/> (Erişim Tarihi 19/02/2020)

“ Şayet, kurumlar, ilişkili kişi ya da şirketlerle emsallere uygunluk ilkesine aykırı olarak tespit ettikleri fiyat üzerinden mal veya hizmet alım ya da satımında bulunursa, kazanç transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılmış sayılır.”<sup>120</sup>

Transfer fiyatlaması yoluyla çok uluslu şirketler, kazançlarını, vergi oranlarının yüksek olduğu ülkeden, o verginin hiç olmadığı ya da daha düşük vergi oranlarının bulunduğu ülkelere çekerek vergi yüklerini minimize etmek istemektedirler.

Çok uluslu şirketlerin ticarete yarattıkları ekonomik işlem büyüklüğü oldukça fazladır. Çok uluslu şirketlerin, vergi yüklerini azaltmak için uyguladıkları yöntemlerden birisi de işte bu transfer fiyatlandırması olmaktadır.

*“ OECD nin transfer fiyatlandırması rehberinde, ilişkili işletmeler arasındaki mali veya ticari ilişkilerde uygulanan koşulların emsallere uygunluk ilkesi ile uyumlu olup olmadığının belirlenmesi açısından sırasıyla “geleneksel işlem yöntemleri” ve “işleme dayalı kâr yöntemlerini” tanımlanmaktadır. Geleneksel işlem yöntemleri; karşılaştırılabilir fiyat yöntemi (KFY), yeniden satış fiyatı yöntemi ve maliyet artı yöntemidir. İşleme dayalı kâr yöntemleri ise işleme dayalı net kâr marjı yöntemi ve kâr bölüşüm yöntemidir.”*<sup>121</sup>

“ Çok uluslu işletmelerin dünya ticaretindeki rolü, çok uluslu şirketler ve vergi idareleri için OECD nin transfer fiyatlandırması rehberinin kabul edilmesinden bu yana önemli ölçüde artmaya devam etmiştir..”<sup>122</sup>

Transfer fiyatlamasının zararlarını kaldırmak için yapılması gereken, üzerinde mutabık kalınan transfer fiyatlama kurallarının belirlenip uygulamaya geçilmesi olup, OECD nin önerdiği kural, emsal fiyat ilkesidir.

---

<sup>120</sup> Serdar Pehlivan, “Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımında Vergi Denetiminin Etkinliği” isimli Yüksek Lisans Tezi, MCBÜ Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2010 ,ss.5-6  
<<https://www.muhasibetr.com/yazarlarimiz/serdarpehlivan/003/>> (Erişim tarihi:10.12.2024)

<sup>121</sup> OECD Transfer Fiyatlandırması Rehberi VDK çevirisi, sayfa:77  
<<https://ms.hmb.gov.tr/uploads/sites/17/2023/04/OECD-Transfer-Fiyatlandirmasi-Rehberi-2022.pdf>>  
(Erişim Tarihi:25.10.2025)

<sup>122</sup> OECD Transfer Fiyatlandırması Rehberi VDK çevirisi, sayfa:11,  
<<https://ms.hmb.gov.tr/uploads/sites/17/2023/04/OECD-Transfer-Fiyatlandirmasi-Rehberi-2022.pdf>>  
(Erişim Tarihi:25.10.2025)

“ OECD tarafından bu vergi kayıplarının önlenebilmesi için geliştirilen eylem planı “ekonomik faaliyet nerede, hangi ülkede yapılmışsa ve ekonomik değer nerede üretilmişse, “vergileme” hakkının o ülke tarafından kullanılması sağlanmalıdır.” <sup>123</sup>

### **Türkiye’ deki Transfer Fiyatlandırması İle İlgili Çalışmalar**

Gelir İdaresi Başkanlığının 2025 şubat ayında yayımlanan 2024 yılı faaliyet raporuna göre; ülkemizde uluslararası alandaki gelişmeler takip edilerek ve özellikle OECD düzenlemeleri çerçevesinde “Transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı” hükümlerine ilişkin yasal değişiklikler ve ikincil mevzuat çalışmaları yapılmaktadır.

“ Kurumlar vergisi mükelleflerinin yurt dışındaki ilişkili kişilerle gerçekleştirdikleri işlemlerde uygulayacakları yöntemler, mükellefin talebi üzerine Gelir İdaresi Başkanlığı ile peşin fiyatlandırma anlaşması imzalanarak belirlenmekte olup 2024 yılı sonu itibarıyla imzalanan toplam anlaşma sayısı 20’dir.” <sup>124</sup>

#### **2.5.4. Vergi Harcamaları:**

*“ Kamu maliyesi literatüründe vergi harcaması, “Standart Vergi Sistemi”nden sapmaların neden olduğu vergi kayıplarıdır.Standart vergi sisteminden sapmalar ise vergi indirimi, indirimli vergi oranı, vergi istisnası, mahsubu, muafiyeti ve vergi ertelemelerinden oluşmaktadır.”.* <sup>125</sup>

Vergi kayıplarının bir yönünü “vergi harcamaları” nın oluşturduğu belirtilmektedir. Yani vergi harcamaları aslında vergi kaybına neden olmaktadır.

Devletin, zaman zaman belli faaliyetleri desteklemek için alacağı gelirden vazgeçmesi literatürde Vergi Harcaması olarak tanımlanmaktadır. Bu da doğal olarak vergi kaybına yol açan bir durum olup, devletlerin belirli ekonomik amaçlara ulaşmak için yaygın olarak kullandığı bir yol olmaktadır.

<sup>123</sup> A .Kemal ÇELEBİ, Pelin MASTAR ÖZCAN, ”Transfer Fiyatlandırması Uygulamaları”(Doktora tezinden üretilmiş makale)MCBÜ İ.İ.B.F Yönetim ve Ekonomi Dergisi,2017, 24/2, s.277-278 <<https://avesis.mcbu.edu.tr/yayin/7a0219e9-f450-4f21-a4a3-822fd110d63f/transfer-fiyatlandirmasi-uygulamalari-secilmis-ulkler-acisindan-bir-degerlendirme>>(Erişim tarihi: 20.10.2025)

<sup>124</sup> GİB 2024Faaliyet Raporu,s.157,<[https://cdn.gib.gov.tr/api/gibportal-file/file/get\\_File\\_Resources?objectKey=arsiv/fileadmin/faaliyetraporlari/2024/2024\\_faaliyet\\_raporu.pdf](https://cdn.gib.gov.tr/api/gibportal-file/file/get_File_Resources?objectKey=arsiv/fileadmin/faaliyetraporlari/2024/2024_faaliyet_raporu.pdf)>(Erişim Tarihi:20.10.2025)

<sup>125</sup> Vergi\_Harcamalari\_Raporu\_2024.pdf, ss.5-6 (Erişim Tarihi:25.10.2025) <<https://cdn.gib.gov.tr/api/gibportal-file/file/getFileResources?objectKey=arsiv/kurumsal/>>

Vergi Harcaması; bazı dönemlerde ya da bazı faaliyetlerde, bazı ekonomik, sosyal veya bütçedeki gerekliliklerle, ekonomik ve/veya vergisel stratejilerle devletin, vergi kanunlarında kendisinin yarattığı yasal boşluklardan mükelleflerin yararlanmasına imkan vererek birtakım kamu gelirlerinden vazgeçmesi ve bu yolla kamu gelirlerinde meydana gelen azalmadır denilebilir.

“Vergi Harcaması olarak adlandırılan vergi / gelir kayıpları; vergi indirimleri, muafiyetler ve diğer mali yükümlülüklerle ilişkin terkin, af ve indirimler vb. şeklindeki uygulama alanlarıdır.”<sup>126</sup>

Çoğu vergi harcamaları, devlet için gelir kaybı yaratırken, bazıları da uzun vadede gelir yaratacak durum yaratırlar. Örneğin; af kanunlarıyla terkin ve indirimlerle vergi gelirlerinin bazılarının ya da cezalarının affedilmesiyle tahakkukta ya da takipte bekleyen ve bu nedenle tahsil edilemeyen vergi gelirlerinin bir kısmının tahsilinden vazgeçilip daha büyük bir kısmının tahsil edilmesinin sağlanması ve gelire dönüştürülmesi gibi durumlardır. İşte bu durumda devlet, alacağı ama henüz tahsil edemediği gelirin bir kısmından vaz geçmiş olmaktadır.

“Vergi harcaması, ilgili yükümlülükler çerçevesinde vergi toplanmasına yönelik harcamaları değil, sosyo-politik amaçlı uygulamalara yönelik vergi sisteminde oluşturulabilecek mali teşvikler, muafiyet, istisna, vergi indirimi ve diğer mali yükümlülüklerle ilişkin terkin ve indirimleri ifade etmektedir.”<sup>127</sup>

Vergi harcamaları olarak vergi istisnaları, indirimleri, mahsuplar, vergi kolaylığı, vergi erteleme, teşvikler sayılabilir.

Bazı ülkelerde vergi harcaması kavramı ülkeden ülkeye farklılıklar göstermektedir. Hızlandırılmış amortisman, gayrimenkul vergi muafiyeti, yatırım indirimi, yabancı tabiiyetteki üst düzey kilit personel için özel vergi rejimi...gibi.

<sup>126</sup> Gonca Gülen, “Avrupa Birliği Ülkelerinde Vergi Kayıp ve Kaçakları”,  
< <https://www.muhasibetr.com/yazarlarimiz/>> (Erişim Tarihi 19/02/2020)

<sup>127</sup> Gonca Gülen, “Avrupa Birliği Ülkelerinde Vergi Kayıp ve Kaçakları”,  
< <http://www.muhasibetr.com/yazarlarimiz/gulen/001/24/05/2005>>(Erişim Tarihi 19/02/2020)

Teşvikler, bazı dönemlerde ya da bazı faaliyetlerde, ekonomik, sosyal veya bütçedeki gerekliliklerle ve/veya vergisel stratejilerle devletin, vergi kanunlarında kendisinin yarattığı yasal boşluklardan mükelleflerin yararlanmasına imkan vermesi, bazı faaliyetlere, ya da sektörlerle bir takım muafiyetler tanınması, imtiyazlar vererek birtakım kamu gelirlerinden vazgeçmesi nedeniyle kamu gelirlerinde meydana gelen azalmadır denilebilir.

Vergi afları da teşvikler gibi yine belirli dönemlerde devletlerin siyasi, ekonomik, sosyal stratejilerle ya da bütçedeki gerekliliklerle, yasal düzenlemeler yaparak vergi ve/veya cezalarındaki kamu gelirlerinin bir kısmından vazgeçmesi olup sonuç olarak bu da kamu gelirlerinden azalmayı, vergi geliri kaybını gösterir.

Devlet, teşviklerle, muafiyetlerle, vergi affıyla bir takım olası vergi alacağından ya da vergi cezalarındaki cezalandırma yetkisinden vazgeçmektedir.

“ Vergi afları hem gelişmiş hem de gelişmekte olan ülkelerde uygulanmaktadır. Vergi aflarının vergi gelirlerini artırarak devlete gelir sağlaması, vergi idaresinin ve yargının yükünü hafifletmesi gibi olumlu yönleri, faydaları bulunmakla birlikte olumsuz yönleri de bulunmaktadır.”<sup>128</sup>

Ülkemizde de genellikle ve sıklıkla uygulanan vergi afları da mükelleflerin zihninde çoğu zaman ayrımcılık olarak değerlendirilmekte, sıklıkla uygulanan vergi afları kişilerde doğal olarak “ nasıl olsa af çıkacak...” şeklinde bir beklentiye dönüşmüş olmaktadır. Ayrıca, bu gibi teşvikler ve vergi afları, dürüst mükelleflerin zihninde, vergisini zamanında ödeyenler adeta cezalandırılıyor, vergisini ödemeyenler ya da vergisel yükümlülüklerini yerine getirmeyenler ise adeta ödüllendiriliyor algısı yaratmaktadır.

Vergi afları, mükelleflerde yeni af beklentisi oluşturmakta ve dolayısıyla vergi denetimi ve cezalarının etkinliğini azaltmaktadır.

Ancak sık sık yapılan vergi afları, vergi ödeme bilincinin yok olmasına; cezaların caydırıcılık özelliğini kaybetmesine; kayıt dışı ekonomiyi destekleyerek vergi ahlâkının bozulmasına neden olabilmektedir.

<sup>128</sup> Nihat Edizdoğan, Erhan Gümüş, “Vergi Afları ve Türkiye’de Vergi Aflarının Değerlendirilmesi”, Maliye Dergisi, Sayı 164, Ocak-Haziran 2013, s.99  
<<https://ms.hmb.gov.tr/uploads/2019/09/164-06.pdf>> (Erişim tarihi: 20.03.2020)

Ülkemizde de Hazineye kaynak sağlamak, yaşanan ekonomik krizleri gidermek, kamu alacaklarının bir an önce tahsilini sağlamak ve mükelleflerin vergi borçlarını kapatarak yeni bir sayfa açmak amaçlarıyla da vergi affı uygulamalarına gidilmiştir.

“ Avrupa ülkelerinde teşvikler açısından da adeta bir yarış yaşanmaktadır. Teşvikler özellikle ileri teknolojinin uygulanacağı alanlara verilmektedir. 1991 yılında Portekiz Ford ve Volkswagen Firmalarına Setubal kentinde yatırım yapmaları için 680 milyon \$ yardım yaptığı belirtilmektedir.”<sup>129</sup>

#### **2.5.5. Küreselleşmenin Neden Olduğu Vergi Kayıpları ve Kayıt Dışılık :**

Küreselleşmenin ve teknolojik gelişmelerin beraberinde getirmiş olduğu vergisel sorunlardan bazıları da vergi kayıpları, kayıt dışılık, e-ticaret ve uluslararası işlemler ve son olarak da vergi cennetleridir.

Vergi Kaybı, gerek vergiden kaçınma gerekse vergi kaçırma olsun kamu gelirlerindeki azalmayı ifade eder. Vergi kanunlarında isteyerek veya istemeyerek yaratılan yasal boşluklardan faydalanılmak suretiyle devletin kamu gelirlerindeki azalmayı gösterir. Vergi kaçırma, vergiden kaçınma, aflar, muafiyetler vb. gibi.

Bu nedenle yukarıda geçen “vergi harcamaları” da aslında devletin, kamu gelirlerinin azalmasına yasal yollarla imkân verdiği bir vergi kaybıdır ya da gelir kaybıdır.

Vergi Kaçırma ya da vergi kaçakçılığı ile Vergiden kaçınma çoğu zaman birbirine karıştırılmakta olup, “Vergi Kaçırma” ya da “Vergi Kaçakçılığı”; mükelleflerin bilerek veya bilmeyerek vergiye tabi olan geliri beyan dışında bırakması suretiyle meydana gelen ve suç teşkil eden bir faaliyet iken, “vergiden kaçınma” ise, vergiyi doğuran olayın vukua gelmemesi, vergiyi doğuran olayın ve mükellefiyetin doğmaması demek olan ve vergi kanunları açısından suç teşkil etmeyen bir durumu ifade eder.

---

<sup>129</sup> Gonca Gülen, “Avrupa Birliği Ülkelerinde Vergi Kayıp ve Kaçakları”,  
<<http://www.muhasibetr.com/yazarlarimiz/gulen/001/24/05/2005>>(Erişim Tarihi 19/02/2020)

“ Vergiden kaçınma”, hukuka uygun yollarla vergi yükünün hafifletilmesi veya tümüyle ortadan kaldırılmasını; “vergi kaçırma” ise aynı sonuca hukuka aykırı yollardan ulaşılmasını ifade eder.”<sup>130</sup>

Vergi kaçakçılığı ve kayıt dışılık birçok devletin mali problemlerinden olup bunun ana sebeplerini, mali ve ekonomik nedenler, enflasyon, gelir dağılımı ve vergi adaletsizliği, cezalardaki yetersizlik, caydırıcı olmama durumu, yasaların anlaşılammamış olması, sık değişmesi, vergi idarelerinin personel yetersizliği ve denetim elemanları yetersizliği, denetimin etkisizleştirilmesi, sosyal ve siyasal nedenler, vergi ahlakı, mükellef psikolojisi vb. sayılabilir.

Kayıt dışılık; vergi mükelleflerinin, vergi kaçırmak arzusu ve iç güdüsüyle mali durumunu ve mali faaliyetlerinin vergi idaresinin ıttııaı dışına yani bilgisi dışına çıkarılması olup tüm devletlerin mali sorunlarından birisidir.

Kayıt dışılık, sadece vergisel alanda olmamaktadır. Sosyal güvenlik, istihdam yönünden kayıt dışılık da ekonomik sorun teşkil etmektedir.

“ Kayıt dışı istihdam; çalışanların ilgili kurum ve kuruluşlara hiç bildirilmemesi veya eksik bildirilmesi nedeniyle vergi ve sosyal güvenlik primleri gibi yasal yükümlölüklerin yerine getirilmemesi şeklinde ortaya çıkmaktadır.”<sup>131</sup>

Bu kayıt dışılık dolaylı olarak vergi ve sosyal güvenlik primleri kaybını da içermektedir.

“ Kayıt dışı istihdam; sosyal güvenlik açısından niteliğı itibariyle yasal işlerde çalışarak istihdama katılan kişilerin, çalışmalarının gün veya ücret olarak ilgili kamu kurum ve kuruluşlarına hiç bildirilmemesi ya da eksik bildirilmesi olarak da tanımlanabilir.”<sup>132</sup>

---

<sup>130</sup> Ertuğrul Akçaoğlu, “Vergi Anlaşmalarında İşyeri Kavramının Dönüşümü” makale, Hacettepe Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mali Hukuk Anabilim Dalı, <<https://www.akcaoglu.com/wp-content/uploads/2019/03/Vergi-Anlasmalarinda-Isyeri-Kavraminin-Donusumu.pdf>> (Erişim Tarihi:25.10.2025)

<sup>131</sup> T.C. Çalışma ve Sosyal Güvenlik Bakanlığı, Kayıt Dışı İstihdam ve Yabancı Kaçak İşçi İstihdamı, Ankara,2004, <<https://www.sgk.gov.tr/Content/Post/e3f8021f-6c7e-49a7-a51a-1d79a187ada/>> (Erişim Tarihi:25.10.2025)

<sup>132</sup> T.C. Çalışma ve Sosyal Güvenlik Bakanlığı, Kayıt Dışı İstihdam ve Yabancı Kaçak İşçi İstihdamı, Ankara,2004, <<https://www.sgk.gov.tr/Content/Post/e3f8021f-6c7e-49a7-a51a-1d79a187ada/>> (Erişim Tarihi:25.10.2025)

“ Kayıt dışı istihdam, piyasa koşullarında kendi işyerinde veya herhangi bir sektörde bağımlı çalışan olarak istihdam edilen kişilerin, Sosyal Güvenlik Kurumu’nun denetimi dışında yasa dışı çalışmaları olarak tanımlanabilmektedir.” <sup>133</sup>

“ Kayıt dışı ekonomi, farklı nedenlere dayanmaktadır. Gelişmiş ekonomilerde kayıt dışı ekonomi ve nedenleri genellikle vergisel faktörler ve işgücüne yönelik düzenlemeler gibi faktörler tarafından belirlenirken; gelişmekte olan ülkelerde bu faktörlerin yanı sıra nüfus artışı ve kentsel göç gibi etmenler de dikkate alınmalıdır.”

134

Mükellefleri kayıt dışılığa iten mali ve ekonomik nedenler yine yukarıda sayılan vergi kaçakçılığına iten sebeplerle benzerlik göstermektedir. Şöyle ki;

-Ülkelerin gelişmişlik düzeyi, yani gelişmekte olan ekonomilerde kurumsallaşmış işletmelerin sayıca azlığı, daha çok küçük ve orta büyüklükte işletmelerin çoğunlukta olması ve yaygınlığı ve bunların kayıt dışılığa daha yatkın olmaları; bir taraftan izleme ve denetlemeyi zorlaştırırken diğer taraftan bu işletmelerin pek çok yasal düzenlemelerin dışında kalmalarına yol açması, örneğin tarım ve hizmet sektörü, izleme ve denetlenmelerinin zor olması nedeniyle kayıt dışılığa daha elverişli olmaları,

-Kayıt dışı ekonominin ortaya çıkmasında rol oynayan faktörlerin, toplumun ekonomik, mali ve sosyal sisteminin özelliklerinin bütünü tarafından belirlenmesi,

-Kayıt dışılığı etkileyen bir diğer faktör olan ülkedeki gelir dağılımının adaletsiz olması, gelirden düşük pay alan grupların gelirlerini arttırmak amacıyla kayıt dışı istihdama arz yaratması,

-Ekonomideki yüksek enflasyon ve enflasyonun kayıt dışılığı, kayıt dışılığının da enflasyonu körüklemesi gibi enflasyon ve kayıt dışılığın birbirini karşılıklı olarak körükleyen bir etkileşim içinde olması,

-Enflasyon nedeniyle gelirlerinde aşınma meydana gelen düşük ve sabit gelirli tüketicilerin kayıplarını gidermek için, enflasyon nedeni ile maliyetlerinde artışlar

<sup>133</sup> İrem Özlem Yanıcı Erdal, “Türkiye’ De Kayıt Dışı İstihdam Ve Kayıt Dışı İstihdamla Mücadele Politikaları” Ufuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi Yıl:8 Sayı:16 (2019) ss.225-246 <<https://dergipark.org.tr/tr/download/article-file/1476311>> (Erişim Tarihi: 10.08.2024)

<sup>134</sup> T.C.Maliye Bakanlığı Geliridaresi Başkanlığı, Kayıt Dışı Ekonomiyle Mücadele Stratejisi Eylem Planı (2008 – 2010), Yayın No: 87, 2009, s.12. <[https://cdn.gib.gov.tr/api/gibportal-file/file/getFileResources?objectKey=arsiv/onceli-dokumanlar/Kayit\\_disi\\_2009tr.pdf](https://cdn.gib.gov.tr/api/gibportal-file/file/getFileResources?objectKey=arsiv/onceli-dokumanlar/Kayit_disi_2009tr.pdf)> (Erişim Tarihi:25.10.2025)

meydana gelen üreticilerin de maliyetlerini azaltmak için kayıt dışı yollara, kayıt dışı istihdama yönelmeleri,

-Kayıt dışılığın sadece vergisel anlamda değil istihdam anlamında da söz konusu olması ve kayıt dışı ekonomi ile bağlantılı olan kayıt dışı istihdamın, günümüzde tüm ülkelerin en önemli ekonomik ve sosyal sorunlarından biri olması,

-Bürokratik fişlemlerin fazlalığı nedeni ile küçük işletmelerin kayıt dışında kalmayı tercih etmeleri,

-Hızlı nüfus artışı ve beraberinde getirdiği işsizlik,

-Ekonomik politikalar, krizler ve istikrarsızlıklar, küreselleşmeyle birlikte dünyada pazar ve rekabet koşullarının değişmesi, müteşebbislerin sürekli olarak verimliliği arttırmak buna karşılık işgücü ve diğer üretim faktörleri maliyetlerinin düşürülmesini sağlamak zorunda bırakılması,

“ Kredi kartı gibi kayıt altına almanın kolay olduğu ödeme araçlarının yerine ödemelerin, nakit para ile ya da takas yoluyla yapılması, ödeme delillerinin ortadan kaldırılmasının da kayıt dışılığı artırmakta olduğu” <sup>135</sup>

*“-Vergi oranlarının yüksekliği; vergi oranlarının optimal seviyede olmasının sağlanması gerekmekte olup, vergi oranlarının çok düşük olmasının da çok yüksek olması nın da kayıt dışılığa yönelmeyi arttırması,*

*-Vergi sisteminin, vergi mevzuatının karmaşıklığı, devletin koyduğu ekonomik yasaklar, denetimsiz istihdam, karaborsa, oluşan mal piyasasındaki denetimsizlik,*

*-Sıklıkla uygulanan vergi afları, mükelleflerde vergi affı çıkacağı algısı ve beklentisi içinde olması ve vergiden kurtulma içgüdüsi ile hareket etmesi, faaliyetlerini gizlemesi ve /veya vergiden kaçınma yönünde eyleme girmesi,*

*- Ücretten yapılan sigorta primumu, vergi gibi kesintilerin işveren için büyük bir yük oluşturması ve işe brüt ücret üzerinden değil net ücret üzerinden girilmesi, vergi ve sigorta primlerinin işverenler için yüksek bulunması,*

*-Vergiye karşı direnç oluşması ve vergi mükelleflerinin devlet harcamalarına bakış açısı ve toplanan vergilerin nerelere ve nasıl harcadığı yönündeki olumsuz kanı,” <sup>136</sup>*

-Vergi ve sigorta prim aflarının kişileri kayıt dışında kalmaya teşvik etmesi,

<sup>135</sup> T.C. Başbakanlık Devlet Planlama Teşkilatı, Kayıtdışı Ekonomi Özel ihtisas Komisyonu Raporu, Ankara, 2001, (Erişim Tarihi: 25.10.2025)  
< <https://www.sbb.gov.tr/wp-content/uploads/2022/08/Kayitdisi-Ekonomi-OIK-Raporu.pdf>>

<sup>136</sup> Erkan Karaarslan, “Kayıt Dışı istihdam Ve Neden Olduğu Mali Kayıpların Bütçe Üzerindeki Etkileri: Türkiye Örneği” Kasım 2010, Mali Hizmetler Derneği Yayın No.7, Maliye Bakanlığı  
<[https://hozyildiz.com/file/resource/kayitdisiistihdamkitap\[1\]\\_120130172546.pdf](https://hozyildiz.com/file/resource/kayitdisiistihdamkitap[1]_120130172546.pdf)>,  
<[www.malihizmet.org](http://www.malihizmet.org)> (Erişim tarihi:10.08.2024)

- Vergi oranlarının yüksekliği ve vergi mevzuatındaki karışıklık, bilgilendirici ve yönlendirici muhasebe hizmetlerinin yetersizliği,
  - Vergi idaresinin ve denetim sisteminin etkinsizliği,
  - Ahlaki ve sosyal nedenler, işgücü piyasasındaki olumsuzluklar,
  - Vergide kayıp ve kaçığın artması ve cezaların caydırıcı olmaması,
- ... gibi sayılan faktörler kayıt dışılığı arttırmaktadır.
- Kayıt dışılığa yol açan bir diğer neden de yolsuzluktur.

#### **2.5.6. Elektronik Ticaret Ve Uluslararası İşlemler :**

Küreselleşmeyle birlikte İletişim, ulaşım, haberleşme ve telekomünikasyon alanında dünya üzerinde meydana gelen değişiklikler, e-ticaret, internetin yaygınlaşması..vb. gibi yenilikler, dünya ticaretini farklı bir noktaya getirmiştir. Eskiden telefon, faks, televizyon, elektronik para transferleri elektronik ticaretin bir parçası iken, son on yılda yaygınlaşan internet kullanımı, internet üzerinden yapılan e-ticaret dünya ticaretini karmaşık bir noktaya taşımıştır.

Ticaretin ulaştığı bu yeni durum, ülkeler arasında vergilendirme yönünden ciddi sorunları da beraberinde getirmiştir.

Dünya ticareti bu kadar hızlı bir şekilde değişim ve gelişim gösterip bunu her geçen yıl daha da ileri taşıırken, ülkelerin gelir idarelerinin bu değişim ve gelişime aynı zamanda ve aynı düzeyde ayak uyduramaması halinde ülkelerin vergi kayıp kaçığının daha da artacağı düşünülmektedir.

Bu sorunlardan bazıları; ülkelerdeki vergi oranları ile matrahlarındaki farklılıklar, vergilendirme yetkisinin hangi ülke tarafından kullanılacağıının belirlenememesi, vergi denetimlerinin, fatura vb. vergilendirme belgelerinin, paranın, mükellefin takibinin ve tahsilatın güçleşmesidir.

Elektronik ticaret (e-ticaret) her geçen yıl giderek artmakta ve uluslararası işlemler daha karmaşık bir hal almaktadır.

“ İnternet üzerinden yapılan e-ticaretin artması ayrıca işyeri kavramında da görüş ayrılıklarının ortaya çıkmasına neden olmuş, “işyeri” kavramının tanımı da değişim gösterir olmuştur. “<sup>137</sup>

V.U.K. ‘nun 156’ ncı maddesinde “işyeri” nin tanımı şu şekilde verilmiştir.

*“ İş yeri: Madde 156 – Ticari, sınai, zirai ve mesleki faaliyette iş yeri; mağaza, yazıhane, idarehane, muayenehane, imalathane, şube, depo, otel, kahvehane, eğlence ve spor yerleri, tarla, bağ, bahçe, çiftlik, hayvancılık tesisleri, dalyan ve voli mahalleri, madenler, taş ocakları, inşaat şantiyeleri, vapur büfeleri gibi ticari, sınai zirai veya mesleki bir faaliyetin icrasına tahsis edilen veya bu faaliyetlerde kullanılan yerdir. ”*<sup>138</sup>

Kanunun bu tanımlamasından anlaşılacağı gibi, işyeri bir mekân (yer) dır.

Bu açıdan işyeri hukuki olmaktan çok, fiili-nesnel bir kavram olmaktadır.

Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığının “ İnternet üzerinden yapılan satış ve pazarlama faaliyeti ile ilgili siteleri işletenlerin vergilendirilmesi ” konulu 5422 sayılı Kanun 20.03.2006 tarih ve B.07.1.GİB.0.44/4402-302/019262 sayılı özelgesinde ;

*“.....Ayrıca 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 156 ncı maddesinde işyeri; ticari, sınai, zirai ve mesleki faaliyette iş yeri; mağaza, yazıhane, idarehane, muayenehane, imalathane şube, depo, otel, kahvehane, eğlence ve spor yerleri, tarla, bağ, bahçe, çiftlik, hayvancılık tesisleri, dalyan ve voli mahalleri, madenler, taş ocakları, inşaat şantiyeleri, vapur büfeleri gibi ticari, sınai, zirai veya mesleki bir faaliyetin icrasına tahsis edilen veya bu faaliyetlerde kullanılan yer olarak tarif edilmiştir.*

*Madde hükmünden de anlaşılacağı üzere, işyerinin tanımı yapılırken, ticari sınai, zirai ve mesleki faaliyetin yapılması ve yürütülmesinde kullanılan yerlerin neler olabileceği nitelenmiş ve tanımda belirtilen yerlerle sınırlandırılmamıştır. Bu nedenle, elektronik ortamda yapılan bu tür faaliyetler için iletişim amacıyla kullanılan yerin işyeri olarak kabul edilmesi mümkün bulunmaktadır.....”*<sup>139</sup> denilmektedir.

“ Yukarıda yer alan madde hükmünde de görüleceği üzere, işyeri kavramı mobil araçlar, elektronik ortam ve alanları da kapsayacak şekilde genişletilmiştir.”<sup>140</sup>

<sup>137</sup> Gonca Gülen, “Avrupa Birliği Ülkelerinde Vergi Kayıp ve Kaçakları”,  
<<http://www.muhasibetr.com/yazarlarimiz/gulen/001/24/05/2005>>(Erişim Tarihi 19/02/2020)

<sup>138</sup> V.U.K.madde:156

<sup>139</sup> G.İ.B. 20.03.2006 tarih ve B.07.1.GİB.0.44/4402-302/019262 sayılı özelgesi  
<<https://ms.hmb.gov.tr/uploads/sites/8/2025/11/Sosyal-Medya-ve-Elektronik-Ticaret>>  
Erişim Tarihi:19.02.2020)

<sup>140</sup> Necmettin Gündüz, “Digital Ekonominin Vergilendirilmesinde Sanal İşyeri Kavramının Sonuçları”  
Makaleler,Ağustos 2019, Sayı:239 <<https://www.vergiraporu.com.tr/upImage/org/3.08411e0c.pdf>>  
(Erişim Tarihi: 10.08.2024)

Esasen Vergi idaresi Vergi Usul Kanunu’nun 156’ncı maddesinde yer alan **“gibi”** ifadesinden hareketle mevcut uygulamada mobil elektronik ortam ve alanlar işyeri olarak kabul edilerek vergilendirilmektedir. Bahse konu özelgeler de bu hususun örneklerini teşkil etmektedir.

Yasa hükmünden de anlaşılacağı üzere, işyerinin tanımı yapılırken, ticari sinai, zirai ve mesleki faaliyetin yapılması ve yürütülmesinde kullanılan yerlerin neler olabileceği nitelenmiş ve **“gibi”** ifadesi kullanılarak da tanımda belirtilen yerlerle sınırlandırılmamıştır. Bu nedenle, elektronik ortamda yapılan bu tür faaliyetler için iletişim amacıyla kullanılan yerin işyeri olarak kabul edilmesi mümkün bulunmaktadır.

Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından verilen birçok özeltede; işyerinin zikredilen 156’ncı maddedeki tanımlamada verilen örneklerle sınırlı olmadığı, ticari faaliyetin yapılmasına ve yürütülmesine elverişli dijital alanların da işyeri kapsamında mütalaa edilmesi gerektiği ifade edilmiştir.

Maddede de **“gibi”** kavramı kullanmak suretiyle kanun maddesi lafzı ve ruhu ile değerlendirildiğinde işyerinin Vergi Usul Kanununun 156’ncı maddesinde yer verilen örneklerle sınırlı olmadığı anlaşılmaktadır.

“.. ticari, zirai ve mesleki faaliyetin yapılmasına veya yürütülmesine elverişli bir yerin, mekanın olması gereklidir. Globelleşen dijital dünya ve gelişen teknolojik şartlar dikkate alındığında ticari faaliyet için elverişli yer, fiziksel bir mekân olabileceği gibi aynı zamanda mobil uygulamalar gibi dijital bir alanı da içerir.”<sup>141</sup>

Dijital dünyada değişen ve gelişen en önemli davranış **“alışveriş alışkanlıkları”** mızdır. Bu da alışverişteki alışkanlıklarımızın değişmesi, alışverişlerin sanal ortama kayması ve fiziki mağaza ve alışveriş mekanlarının sanal dünyaya yönelmesidir.

Her geçen gün tüketicilerin sanal mağazalara olan ilgisi arttığından sanal mağazaların ciroları da artmış ve artmaya da devam etmektedir. Bu gelişimin dışında kalmamak için şirketlerin e-ticaret alanında yaptıkları yatırım harcamaları da günden güne artmakta, her geçen gün e-ticaretin önemi de artmaktadır.

*“Ticaretin uluslararası boyut kazanması ve insanların e-ticaret alanlarına yönelmesi şirketleri de e-ticarete daha çok yatırım yapmaya itmiş, zamanla tüketicilerin bu alana daha çok ilgi duymasına neden olmuştur. Böylece ticaretin tarafları e-ticarete daha fazla önem verir olmuşlardır. Devletler de e-*

<sup>141</sup> Mustafa Demir, Maliye Denetim Elemanları Derneği, Vergi Pusulası Yıl:1, 2022, Sayı:2, s.19 <[https://vergipusulasi.com.tr/PanelContent/Makale/7b0ed7ab-dc04-4bb2-8cb2-e727a10c472\\_e.pdf](https://vergipusulasi.com.tr/PanelContent/Makale/7b0ed7ab-dc04-4bb2-8cb2-e727a10c472_e.pdf)> (Erişim Tarihi:15.09.2024).

*ticarete kayıtsız kalamamış, ancak e-ticaretin yüz yüze olmaması devletlerin tek başlarına sorunlarla mücadelesini güçleştirmektedir. E-ticaret işlemlerinin vergilendirilmesindeki en büyük zorluk, alıcılar ile satıcıların yüz yüze gelmediği bir ortamda buluşturan ve ticaretin gerçekleştirilmesini sağlayan dijital alanların yasal olarak işyeri oluşturup oluşturmayacağı ve takibi konusudur. Bu konu e-ticaret işlemlerinin vergilendirilmesinin önündeki en büyük ihtilaf konularından biridir.”<sup>142</sup>*

Dijitalleşmenin ortaya çıkardığı en büyük sorun bu işlemlerin büyük bir hızla cereyan ettiği elektronik ortamların işyeri oluşturup oluşturmadığı, sonuç olarak da dijital kanallar üzerinden gerçekleştirilen işlemlerin gelir ve işlem (harcama) üzerinden alınan vergiler gibi vergilere tabi olup olmadığıdır.

Bu sorun ülkelerin kendi başlarına çözemeyecekleri, mutlaka geniş katılımla çözüme kavuşturmaları gereken bir sorun halini almıştır. Bu kapsamda G20 ve OECD'ye üye olan ülkeler harekete geçerek eylem planlarını hazırlamış ve soruna çözüm arayışındadırlar.

Türk Vergi İdaresi de bu konu hakkında çalışmalarını yaparak görüşünü belirlemiştir. Bu sorun uluslararası uzlaşmayı gerektirmektedir. Dolayısıyla uluslararası uzlaşının sağlandığı güne kadar dijital platformlarda faaliyet gösteren ve hizmet sunduğu ülkede yerleşik olmayan firmalar düşük vergilerin bulunduğu off-shore vergi cennetlerine yönelmek suretiyle daha az vergi ödemeye devam edebileceklerdir.

E-ticaretin geliştiği bu dönemde gerek web sayfaları üzerinden, gerek mobil uygulamalar üzerinden gerekse sosyal medya platformlarından satış yapan işletmeler, tüketiciler tarafından aranır ve tercih edilir olmuştur.

## **2.6. Vergi Cennetleri :**

### **2.6.1. Vergi Cennetlerinin Tanımı ve Özellikleri :**

“Vergi cenneti, vergilerin hiç olmadığı veya çok düşük olduğu ülke ya da bölgelerdir. Ülkedeki vergilendirme oranları diğer ülkelerle haksız rekabet olanağı meydana getirecek kadar düşük oranlarda olabilir.”<sup>143</sup>

<sup>142</sup> Mustafa Demir, Maliye Denetim Elemanları Derneği, Vergi Pusulası Yıl:1,2022, Sayı:2, s.14  
<[https://vergipusulasi.com.tr/PanelContent/Makale/7b0ed7ab-dc04-4bb2-8cb2-e727a10c472\\_e.pdf](https://vergipusulasi.com.tr/PanelContent/Makale/7b0ed7ab-dc04-4bb2-8cb2-e727a10c472_e.pdf)>  
(Erişim Tarihi:15.09.2024).

<sup>143</sup> <<https://tr.wikipedia.org/wiki/vergicenneti>> Özgür Ansiklopedi, (Erişim Tarihi:19.07.2025)

Vergi cenneti ülkeler, çok düşük veya sıfır vergi oranları, sıkı mali gizlilik yasaları ile bireylerin ve şirketlerin finansal bilgilerini saklayan ve vergisel mükellefiyetlerini minimuma indiren, cazip olanaklarıyla buna uygun vergisel politikalar üreten ülkelerdir.

Bir diğer ifadeyle, Vergi cennetleri, düşük veya sıfır vergi, finansal gizlilik ve vergi yükümlülüklerini azaltmanız için yasal yollar sunarlar.

Vergi mükellefi birey ya da şirketler açısından bakılacak olursa vergi cenneti; uluslararası ticaretteki artan rekabet koşullarında bireylerin ya da şirketlerin, kendi ülkelerinde yüksek düzeyde vergi ödemekten kaçınmalarını, vergisel mali yükten kurtulmalarını ya da en aza indirmelerini, finansal denetimden kurtulmalarını, varsa kayıt dışı ekonomik faaliyetleri sonucunda elde ettikleri kazançların (kara paraların) kayıt altındaki yasal ekonomiye aklanarak aktarılmasını sağlayan ve çeşitli vergisel avantaj ve teşvikler sunan yerlerdir.

*“ OECD'nin öncüsü olarak Amerikan ve Kanada yardımlarını yönetmek üzere kurulan Avrupa Ekonomik İşbirliği Teşkilatı olan OEEC'yi, vergi cennetlerini küresel bir sorun olarak gören OECD'ye dönüştüren sözleşme, 14 Aralık 1960'ta Paris'teki Chateau de la Muette'de imzalanmıştır. Dünya çapında daha fazla refah sağlamakla görevli olarak 30 Eylül 1961'de yürürlüğe girmiş ve OECD olarak G7 ve G20 ülkeleri ile yakın iş birliği sayesinde tarihi boyunca daha küresel, daha kapsayıcı çok taraflı çözümlerin geliştirilmesine yardımcı olmak üzere kanıta dayalı politikalar, öneriler ve standartlar ve çözümlerin geliştirilmesine çalışmıştır.”<sup>144</sup>*

“ OECD, 1960 yılında 20 kurucu üye ülkeden, bugün Avrupa, Kuzey ve Güney Amerika ile Asya-Pasifik genelinden **38 Üyeye ulaşmıştır.**”<sup>145</sup>

*“ OECD, vergi cenneti ülkeleri zararlı vergi rekabetine sebep olan önemli küresel bir sorun olarak görmektedir ve OECD, 1998 yılı raporunda, vergi cennetlerinin özelliklerini dört madde halinde belirlemiştir.*

- Sıfır vergilendirme veya düşük oranlı vergilendirilme olması,
- Bilgi paylaşımının olmaması, finansal gizlilik
- Vergi mevzuatında şeffaflık eksikliği,
- Ekonomik faaliyetin olmaması, kağıt üzerinde görünen işletmelerin olması.”<sup>146</sup>

<sup>144</sup> <<https://www.oecd.org/en/about/history.html>> (Erişim Tarihi:25.10.2025)

<sup>145</sup> <<https://www.oecd.org/en/about/legal/oecd-accession-process.html>> (Erişim Tarihi:25.10.2025)

<sup>146</sup> Alper Doğan, Melih Kabayel, “Küresel Vergi Rekabeti ve Vergi Cennetleri Üzerine Değerlendirmeler” ss.85-86, <<https://dergipark.org.tr/tr/download/article-file/791720>> (Erişim Tarihi:10.07.2024)

### OECD ye Göre Vergi Cenneti Tanımı :

OECD tanımlamasına göre bir ülkeden "vergi cenneti" olarak bahsedebilmek için benzer belirleyici faktörler vardır:

1-Şeffaf düzenlemelerin, herkes için açık ve belirli vergi yasalarının, belirli muhasebe standartlarının, raporlamaların, vergisel şeffaflığın olmaması ve denetim faaliyetlerinin gelişmemiş olması,

2-Diğer ülkelerle, ülkede faaliyet gösteren firmalara ilişkin bilgi paylaşımında bulunulmaması, mali konularda finansal gizlilik,

3-Ülkede ekonomik anlamda faaliyet gösteren firmalar olmamasına karşın, hukuki anlamda kurulmuş çok fazla firmanın bulunması, fiili faaliyetin zorunlu olmaması,

“ Offshore finansal merkezleri ve vergi cennetleri birbiri yerine kullanılırlar ve çoğu zaman OFM olarak tanımlanan yerlerde düşük kurumlar vergisi, kolay şirket birleşmeleri, ya da en üst düzeyde koruyucu gizliliğin bulunduğu, düşük vergi oranlarıyla, ticari gizlilik taşıdıklarından vergi cenneti olarak adlandırılmaktadır.”<sup>147</sup>

*“ Offshore finansal merkezlerinde yalnızca yabancılara hizmet verilmekte olup, yapılan işlemler özellikleri itibariyle kağıt merkezler ve fonksiyonel merkezler olmak üzere iki sınıfa ayrılırlar. Kağıt merkezler, gerçek anlamda bankacılık faaliyetlerinin bulunmadığı, şirketlerin maliyet düşürmek amacıyla kullandıkları merkezlerdir ve lisans ücreti adı altında yıllık sabit bir ücretin dışında herhangi bir vergi veya kambiyo denetiminin olmadığı yerlerdir. Fonksiyonel merkezler ise sanayileşmiş, gelişmiş batı ülkelerinde bulunmakta olup Örneğin Londra, Paris, Zürih, Frankfurt gibi uluslararası finans merkezlerindeki kıyı bankacılık birimleri olarak kredi talep edenlerin kredi tahsislerini ve bankacılık işlemlerini icra etmektedirler...”*<sup>148</sup>

Vergi cennetleri, “Kıyı Bankacılığı” ve “Tercihli Vergi Rejimleri” gibi isimlerle de anılmaktadır.

---

<sup>147</sup> İclal Dağlıoğlu, ”Vergi Cennetlerine Karşı Alınan Önlemlerin Etkinliği”Akdeniz Üniversitesi S.B.E. Y.Lisans tezi Antalya 2010, ss.27-28<<https://tez.yok.gov.tr/UlusalTezMerkezi/tezDetay>> (Erişim Tarihi: 10.07.2024)

<sup>148</sup> İclal Dağlıoğlu, ”Vergi Cennetlerine Karşı Alınan Önlemlerin Etkinliği”Akdeniz Üniversitesi S.B.E. Y.Lisans tezi Antalya 2010, s.28<<https://tez.yok.gov.tr/UlusalTezMerkezi/tezDetay>> (Erişim Tarihi: 10.07.2024)

Günümüzde gelişen teknoloji, telekomünikasyon, haberleşme, iletişim ve internetteki gelişmeler, her alanda olduğu gibi faydalarının yanında uluslararası ticarete ve özellikle vergisel alanda da etkili olmuştur.

Vergi cenneti olarak adlandırılan bu ülkeler, bireylere ya da şirketlere tanıdıkları tavizlerle, teşviklerle, düşük ya da vergisiz vergi politikalarıyla, sağlanan finansal gizlilikle ve mali raporlamalarda verilen tavizlerle yabancı sermayeyi kendi ülkelerine çekmektedirler.

Vergi cennetleri, vergi hukuku açısından vergiden kaçınmanın veya vergi kaçakçılığının bir aracı ya da yöntemidir.

Vergi cennetlerinin genel özellikleri; mükelleflerin vergi kaçırmaya ya da vergiden kaçınmalarına imkân sağlayan, iktisadi işlemlerin saklandığı ya da eksik rapor edildiği, vergisel konularda uluslararası işbirliğine yanaşmayan, düşük ya da sıfır oranlı olmak üzere avantajlı vergi rejimi sunan ve sermayeyi çekmek üzere vergileri bir araç olarak kullanan, finansal gizliliğin olduğu merkezler şeklinde ifade edilmektedir.

Vergi cennetlerini kesin ve resmi olarak sıralayan bir kaynak olmasa da çeşitli dönemlerde bu sıralamaya yönelik çalışmalar bulunmaktadır. Bunlardan en önemlileri OECD'nin güncel olarak yayınladığı ve bilgi değişim anlaşmaları kapsamında çeşitli taahhütleri yerine getirmeyen ya da eksik yerine getiren ülkelerin bazı özellikleri nedeniyle vergi cenneti olarak kabul edilmesi gerektiği görüşüdür.

#### **AB ‘ ye Göre Vergi Cenneti Tanımı :**

“ OECD de olduğu gibi AB de de “şeffaflık” vergi cennetlerinin en belirleyici özelliklerinden biri olarak sayılmaktadır. Ayrıca zararlı vergi rekabeti ve BEPS eylem planlarındaki asgari standartların olmaması da vergi cennetini belirleyen kriterlerden sayılmaktadır.”<sup>149</sup>

Sayıları devamlı değişen ve kara liste, gri liste gibi listeler arasında gidip gelen Vergi cennetleri hakkında literatürde değişik tanımlarını görmek mümkündür.

*“Vergi cenneti olan sayılan ülkeler genellikle nüfus olarak küçük ülkeler olmakta ve çoğunlukla bu ülkelerde nispeten fazla zengin bulunmaktadır. Vergi cenneti olarak adlandırılan bu ülkelerin çoğu, genelde ada ülkeleri olmaktadır*

<sup>149</sup> <<https://tr.wikipedia.org/wiki/vergicenneti>> Özgür Ansiklopedi, (Erişim Tarihi:19.07.2025)

ve doğal kaynakları kısıtlı olduğundan sanayi ülkesi olmaya ya da fiziki yatırımlara uygun olmadıklarından finansal hizmetler ve portföy yatırımları açısından cezbedici olmakta ve daha çok bankacılık, muhasebe, ulaşım, otel, ofis araç ve gereçleri gibi alt yapı hizmetleri üzerinden varlıklı kişilere ve şirketlere vergisel avantajlar sağlamaya yöneliktirler.”<sup>150</sup>

“ 27.09.2025 güncellemesine göre geleneksel vergi cennetleri arasında Cayman Adaları, Monako, St. Kitts ve Nevis ve Bermuda yer almaktadır. Dünya’nın en iyi vergi cenneti ülkesi arasında Cayman adaları, Bermuda, Lüksemburg, Man adası ve Britanya Virgin adaları bulunmaktadır.”<sup>151</sup>

#### **18 Şubat 2025 Tarihindeki Durum Listesi :**

“OECD Üye Devletleri, 18 Şubat 2025 tarihinde AB’nin vergi amaçlı işbirlikçi olmayan yargı bölgeleri listesini güncellemiştir..

AB’nin üç ana alandaki politikasından sorumlu olan Ekonomik ve Mali İşler Konseyi ECOFİN tarafından kabul edilen sonuçlara ek olarak yayınlanan AB işbirliği yapmayan yargı bölgeleri listesinin (Ek I) amacı, işbirliği yoluyla vergi mevzuatı ve uygulamalarında olumlu değişimi teşvik etmek olup, henüz tüm uluslararası vergi standartlarına uymayan ancak reformları uygulamayı taahhüt eden yargı bölgeleri (Ek II) No.lu listeye dahil edilmiştir.

18.02.2025 tarihinde güncellenen bu I .No.lu listede, AB ile iş birliği yapmayan ülkeler, II.no.lu listede AB ile işbirliği yapan ve bekleyen taahhütleri olan ülkeler listelenmiştir.

Bu II no.lu yargı bölgeleri arasında Antigua ve Barbuda, Belize, Britanya Virjin Adaları, Brunei Sultanlığı, Eswatini, Seyşeller, Türkiye ve Vietnam bulunmaktadır. AB, mevcut zaman dilimi içinde uygulanmalarını sağlamak için bu taahhütleri yakından izlemektedir.

#### **18.02.2025 itibariyle;**

##### **-(Ek I)**

#### **11 adet Üçüncü Ülke İş Birliği Yapmayan Yargı Yetkileri listesi**

1-Amerikan Samoası, 2-Anguilla, 3-Fiji, 4-Guam, 5-Palau, 6-Panama, 7-Rusya Federasyonu, 8-Samoa, 9-Trinidad & Tobago, 10-ABD Virgin Adaları ve 11-Vanuatu.

##### **-(Ek II)**

**8 adet Bekleyen Taahhütleri Olan Yargı Bölgeleri listesi (Ek I’de listelenen yargı bölgelerine ek olarak)**

1-Antigua ve Barbuda, 2-Belize, 3-Britanya Virjin Adaları, 4-Brunei Darüsselam, 5-Eswatini, 6-Seyşeller, 7-Türkiye ve 8-Vietnam bulunmaktadır. AB, mevcut zaman dilimi içinde uygulanmalarını sağlamak için bu taahhütleri yakından izlemektedir.”<sup>152</sup>

#### **10 Ekim 2025 Tarihindeki Durum Listesi :**

“AB Konseyinin vergi amaçlı iş birliği yapmayan yargı bölgeleri listesi, AB’nin vergi kaçakçılığı ve vergiden kaçınma ile mücadele çalışmalarının bir

<sup>150</sup> Alper Doğan, Melih Kabayel, “Küresel Vergi Rekabeti ve Vergi Cennetleri Üzerine Değerlendirmeler”ss.85, <<https://dergipark.org.tr/tr/download/article-file/791720>> (Erişim Tarihi:10.07.2024)

<sup>151</sup> <https://www.offshore-protection.com/>(Erişim Tarihi 25.10.2025)

<sup>152</sup> [https://taxation-customs.ec.europa.eu/news/update-eu-list-non-cooperative-jurisdictions-tax-purposes-2025-02-18\\_en](https://taxation-customs.ec.europa.eu/news/update-eu-list-non-cooperative-jurisdictions-tax-purposes-2025-02-18_en)(Erişim Tarihi:25.10.2025)

parçası olup bu liste, vergi iyi yönetişimi kriterlerine uyma taahhütlerini belirli bir süre içinde yerine getirmeyen ve bunu reddeden ülkeleri sıralamaktadır.

Avrupa Birliği Konseyi, 10 Ekim 2025 tarihinde AB'nin vergi amaçlı iş birliği yapmayan yargı bölgeleri listesini kabul etmiş ve listede 11 ülke yer almaktadır.

Aşağıdaki listede yer alan ülkeler, AB Konseyi ile ilişki kurmayı veya vergi iyi yönetim eksikliklerini gidermeyi reddeden, işbirliği yapmayan ve taahhütlerini tam olarak yerine getirmeyen ülkelerdir (10 Ekim 2025'teki durum).

**10.10.2025 itibarıyla;**

**-(Ek I)**

**11 Yargı Alanı Listesi**

1-American Samoa, 2-Anguilla, 3-Fiji, 4- Guam, 5-Palau, 6-Panama, 7- Russia, 8-Samoa, 9-Trinidad and Tobago, 10-US Virgin Islands ve 11-Vanuatu.

AB Konseyi basın bülteni 10 Ekim 2025

Konsey bugün, AB'nin vergi amaçlı işbirliği yapmayan yargı bölgeleri listesini herhangi bir değişiklik yapmadan onaylamış olup, liste, daha önce olduğu gibi aynı 11 yargı bölgesinden oluşmaktadır.”<sup>153</sup>

**“ AB İle İşbirliği Yapan Ve Bekleyen Taahhütleri Olan Ülkeler**

**-(Ek II)**

**11 Yargı Alanı Listesi**

1-Antigua ve Barbuda, 2-Belize, 3-Britanya Virjin Adaları, 4-Brunei Sultanlığı, 5-Esvatini, 6-Grönland, 7-Ürdün, 8-Karadağ, 9-Fas, 10-Seyşeller ve 11-Türkiye.

Listelenen ülkeler AB tarama sürecinin kapsamındadır ve bir yargı bölgesi tüm taahhütlerini yerine getirdiğinde, adı ekten kaldırılır.”<sup>154</sup>

Bir ülkenin vergi cenneti olup olmadığı düzenlenen kriterlere göre belirlenmekle birlikte hangi vergi türünden imtiyazlar sunduğuna ve hangi uluslararası listeye dahil edildiğine, AB Konseyi ve OECD kriterlerini karşılayıp karşılamadığına göre farklılık gösterebilir ancak en güvenilir güncel listeler AB konseyi ve OECD listeleridir.

Ülkeler vergi cenneti olarak vasıflandırılırken AB daha çok düşük vergi oranlarını dikkate alırken OECD daha çok uluslararası vergi şeffaflığı ve bilgi değişimi standartlarının karşılanmasını önemsemektedir.

AB listeleri genellikle yılın şubat ve ekim aylarında güncellenmektedir.

Vergi cenneti ülkeleri savunanlar olduğu gibi karşı çıkanlar da olmaktadır. Vergi cennetlerini savunanlar, vergi cennetlerinin yatırımı ve ekonomik büyümeyi teşvik ettiğini savunurken, karşı çıkanlar vergi kaçakçılığını teşvik ettiğini ve diğer ülkeleri vergi gelirlerinden mahrum bıraktıklarını ileri sürmektedirler.

<sup>153</sup> <https://www.consilium.europa.eu/en/policies/eu-list-of-non-cooperative-jurisdictions/#countries> (Erişim tarihi:25.10.2025)

<sup>154</sup> <https://www.consilium.europa.eu/en/policies/eu-list-of-non-cooperative-jurisdictions/#countries> (Erişim tarihi:25.10.2025)

Son yıllarda uluslararası kuruluşların ve ülkelerin vergi kaçakçılığıyla ve kayıt dışılıkla mücadele etmek ve şeffaflığı arttırmak için çeşitli girişimlerde bulunulmasıyla, bir takım anlaşmalar ve istihbarat çalışmaları yapmasıyla gelir idareleri tarafından vergi cennetleri daha fazla incelemeye alınmıştır. Ancak yine vergi cennetleri de bu yeni gelişmelere ayak uydurmak için yeni stratejiler belirlemeye başlamışlar ve yabancı sermaye ve varlıklı bireyler için çekim merkezi olmaya devam etmektedirler.

Cayman Adaları ve Bermuda gizliliğe önem veren düşük vergi yasaları ve politikalarıyla vergi cennetleri sıralamasında üst sıralarda yer almaktadır.

Vergi cenneti ülkeler, uygun vergi politikaları yanında gizlilik, varlıkların korunmasına verilen teminat ve uygun fiyat gibi avantajlar nedeniyle çok uluslu şirketler için çekici olurlar.

Güçlü gizlilik politikaları, asgari düzeyde kayıtlanma, raporlama, asgari düzeyde bürokratik işlemler, mali raporlama ve işlemlerde şeffaf olmama gibi özellikleriyle öne çıkmaktadırlar.

vergi cennetlerinin belli başlı özellikleri;

-Düşük oranlı veya sıfır oranlı vergi,

-Etkin Bilgi Değişiminin bulunmaması,

-Finansal gizlilik,

-İstikrarlı Siyasi ve istikrarlı ekonomi

-Verimli ve uygun Bankacılık sistemleri,

-Minimum denetim,

-Sadece isimden ve posta kutusundan ibaret olan “posta kutusu şirketler” e izin vermesi,

-Fiili faaliyete değil, kağıt üzerinde faaliyete izin veren politikalar yani fiili faaliyette bulunulmasının zorunlu olmamasıdır.

Yukarıda sayılan ve literatürde sürekli olarak aktarılan bu kriterler bireyler ve şirketler tarafından vergi cennetlerinin tercih edilme nedenleridir.

Ülkelerin vergileme sistemleri, vergi mükelleflerinin iş kurma kararlarında etken olmaktadır. Bu durumda, yüksek oranlı vergili ülkelere düşük oranlı vergili ülkelere, mali yükümlülüğü yüksek olan ülkelere mali yükümlülüğü en az olan ülkelere doğru sermaye akışı olmaktadır.

## 2.6.2. Vergi Cennetlerinin Ortaya Çıkışı :

Vergi Cennetleri globalleşmeyle birlikte oluşan bir yapı olsa da ve “vergi cenneti” ifadesi bu yüzyıla ait olsa da, Vergi cennetlerinin tarihçesi aslında çok eskilere, antik Yunana dayanmaktadır.

“Antik Yunanda, ithal mallar üzerindeki %2 lik vergiden kaçmak için tüccarların mallarını Atina yakınındaki adalarda depoladıkları bilinmektedir. En eski modern vergi cenneti İsviçre’ dir.”<sup>155</sup>

“Günümüzde ise özellikle ikinci dünya savaşının sonrasında İsviçre bu konuda önemli bir merkez haline gelmiş olup, Britanya Virjin Adaları, Cayman Adaları, Bermuda, Hollanda, İsviçre, Lüksemburg, Hong Kong, Jersey, Singapur ve Birleşik Arap Emirlikleri diğer vergi cennetlerine örnek ülkelerdir. “<sup>156</sup>

Vergi Cennetleri; “Vergi kaçakçılığı”, “vergiden kaçınma” ve “sermayenin bu ülkelere kaçı” gibi zararlı vergi rekabetine sebebiyet verdiğiinden bu olumsuz etkileri bakımından dünya ekonomisinin başlıca sorunu haline gelmiştir.

Günümüzde özellikle varlıklı bireyler ve çok uluslu şirketler tarafından yoğun bir şekilde kullanılan vergi cennetleri ya da offshore finansal merkezleri, vergi kaçırma ve/veya vergiden kaçınma faaliyetlerine başvurarak gelir veya kurumlar vergisini ya hiç ödememekte ya da çok düşük oranda ödemektedir. Böylelikle, bazı ülkelerin vergi gelirlerinin azalmaya başlaması ve bunun sonucu olarak bu ülkelerin vatandaşlarına kamu hizmetlerini sunmada bütçelerinin yetersiz kalması sorunu ortaya çıkmaktadır.

Aynı zamanda vergi cennetlerini kullanan bu mükelleflerin minimum vergi maksimum kazançları nedeniyle maliyetleri düşmekte, bu da aynı sektörde faaliyet gösteren diğer mükelleflerin rekabet gücünü zayıflatmakta, gelirden ve vergide adaletsizliği körükleyerek rekabet edemez duruma getirmektedir.

---

<sup>155</sup> İclal Dağlıoğlu, “Vergi Cennetlerine Karşı Alınan Önlemlerin Etkinliği” Akdeniz Üniversitesi S.B.E. Y.Lisans tezi Antalya 2010, s.34<<https://tez.yok.gov.tr/UlusalTezMerkezi/tezDetay>> (Erişim Tarihi: 10.07.2024)

<sup>156</sup> Yasin Yıldırım, “Vergi Cennetleri ve Ülke Ekonomilerine Etkileri” 14.07.2025 tarihli makale, <<https://www.muhasibetr.com/yazarlarimiz/yasinyildirim/001/>> (Erişim Tarihi: 25.10.2025)

Sonuç olarak, vergi cennetlerinde tutulan varlıklar sahiplerine önemli miktarda vergisiz kazanç olanağı sağlamış ve bu durum küresel gelirin sınırlı sayıda kişide kalmasına yol açmıştır. Böylece günden güne küresel gelir dağılımında ciddi eşitsizlikler söz konusu olmuş ve dünya ekonomisinde kaynakların yetersiz ve dengesiz dağılımına sebep olmuştur.

Madalyonun görülmeyen bir yönü de, vergi cennetlerinin kara paranın aklanmasında ve/veya terörün finansmanında kullanılabiliyor olmasıdır.

### **2.6.3. Vergi Cennetlerine Karşı Yapılan Çalışmalar :**

#### **2.6.3.1.Vergi Cennetlerine Karşı Yapılan Çalışmaların Nedenleri :**

OECD tarafından yapılan çalışmalar başta olmak üzere uluslararası düzeyde vergi cennetlerine karşı yapılan çalışmaların ve alınan önlemlerin nedenlerini şöyle özetleyebiliriz.

-Birinci nedeni, vergi cennetlerinde uygulanan düşük ya da sıfır vergi oranları ve finansal gizlilik uygulamalarının olması, bürokratik işlemlerin ve en az raporlamanın olması, denetim eksikliği ve etkin bilgi değişiminin olmaması sonucunda sıfır istihbarat ve maksimum gizlilik, mağdur durumda bırakılan gelişmekte olan ülkelerin uğramış olduğu, vergi kayıpları, matrah aşınması, vergi gelirlerinden mahrum bırakılması, haksız rekabet, gelirden ve vergiden adaletsizlik, kamusal ihtiyaçların karşılanmasında kaynak yetersizliğine sebep olunması,

-Bir diğer nedeni de küreselleşme sonucunda ortaya çıkan vergi cennetlerinin, vergi kaçakçılığı, kara para aklama, yolsuzluk, kayıt dışılık... gibi yasa dışı faaliyetleri kolaylaştırması, zemin hazırlaması ve bu yerlerin kara para aklama merkezi haline geldiği, gayri meşru yollara ve/veya terörün finansmanına zemin hazırladığı endişesidir.

#### **2.6.3.2.Vergi Cennetlerine Karşı Türkiye'deki Çalışmalar :**

*“ Türkiye, OECD nin “Zarar Verici Vergi Rekabeti Forumu” na katılmış olup, OECD nin 2000 yılı raporunda, üye ülkelere ait tercihli rejimler listesinde Türkiye’ den iki rejim bulunmaktadır ve bunlar “İstanbul Kıyı Bankacılığı Rejimi” ile “Serbest Bölge Uygulamaları” dır. “İstanbul Kıyı Bankacılığı Rejimi” uygulamaya konulmamıştır ancak hukuken var olduğundan anılan listede yer almış olup serbest bölgelerle ilgili düzenlemeler neticesinde Türkiye’ deki serbest bölge uygulamaları zarar verici olarak değerlendirilmemiştir.” <sup>157</sup>*

<sup>157</sup> İcelal Dağlıoğlu, “Vergi Cennetlerine Karşı Alınan Önlemlerin Etkinliği” Akdeniz Üniversitesi S.B.E. Y.Lisans tezi Antalya 2010, s.87<<https://tez.yok.gov.tr/UlusalTezMerkezi/tezDetay>> (Erişim Tarihi: 10.07.2024)

“Türkiye, 2000’li yıllar öncesindeki “İstanbul Kıyı Bankacılığı Rejimi” ve “Serbest Bölge Uygulamaları” ile zararlı vergi rekabeti uygulamaları nedeniyle OECD tarafından kara listeye alınmış ancak daha sonra 2000 li yıllarda yaptığı düzenlemelerle kara listeden çıkarılmıştır.”<sup>158</sup>

“ 5520 sayılı Yeni Kurumlar Vergisi Kanunu ile vergi rekabetini bozucu fiilleri önlemek amacıyla; transfer fiyatlaması suretiyle örtülü kazanç dağıtımı, kontrol edilen yabancı kurum kazançlarının vergilendirilmesi gibi vergi cennetlerine ilişkin yeni düzenlemeler de vergi sistemimize ihdas edilmiştir.”<sup>159</sup>

“ 5520 sayılı Yeni Kurumlar Vergisi Kanunu ile yapılan düzenlemelerde zararlı vergi rekabeti uygulayan ülkelerin Türkiye’ de vergi matrahının azaltılması amacıyla kullanılmasının engellenmesi, bu ülkelerde vergiye tabi kazancın aşındırılmasının önlenmesi amaçlanmaktadır.”<sup>160</sup>

“ Vergi mevzuatında yapılan bu düzenlemelerle vergi matrahının azaltılması, sermaye kaçıışı ve kara paranın aklanmasının önlenmesi amaçlanmakta olup, vergi cennetleri nedeniyle oldukça önemli düzeyde gelir kaybına uğrayan Türkiye, uluslararası kara para ile mücadele çalışmalarında yer almaktadır.”<sup>161</sup>

*“ OECD bünyesinde oluşturulan FATF önerileriyle kara para aklanmasının önlenmesi konusunda uygulanacak esasları belirlemek üzere 19.11.1996 tarih ve 22822 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 4208 Sayılı Kara Paranın Aklanmasının Önlenmesine Dair Kanun çıkarılmış ve ardından bankacılık sisteminin, kara paranın aklanması amacıyla kullanılmasının önüne geçmeye yönelik düzenlemeler içeren bu kanunun yürürlüğe girmesiyle müteakiben kara paranın aklanmasına dair çalışmalar yürütmek üzere Mali Suçları Araştırma Kurulu Başkanlığı (MASAK) da kurulmuştur. Sonuç olarak, 4208 sayılı kanun ve bu kanunla kurulan MASAK ve 5520 sayılı Yeni Kurumlar Vergisi Kanunu ile vergi cenneti ülkeler nedeniyle Türkiye’ nin uğradığı vergi kaybını önlemek amaçlanmaktadır.”<sup>162</sup>*

<sup>158</sup> Ramazan Armağan, Murat İçmen, Ö. (2012). “Vergi Rekabeti Ve Türkiye’ye Yansıması” Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, 17(2), ss.168-169 <<https://dergipark.org.tr/tr/download/article-file/194398>> (Erişim tarihi: 01.12.2024)

<sup>159</sup> İclal Dağlıoğlu, “Vergi Cennetlerine Karşı Alınan Önlemlerin Etkinliği” Akdeniz Üniversitesi S.B.E. Y.Lisans tezi Antalya 2010, s.87<<https://tez.yok.gov.tr/UlusalTezMerkezi/tezDetay>> (Erişim Tarihi: 10.07.2024)

<sup>160</sup> İclal Dağlıoğlu, “Vergi Cennetlerine Karşı Alınan Önlemlerin Etkinliği” Akdeniz Üniversitesi S.B.E. Y.Lisans tezi Antalya 2010, ss.87-88<<https://tez.yok.gov.tr/UlusalTezMerkezi/tezDetay>> (Erişim Tarihi: 10.07.2024)

<sup>161</sup> İclal Dağlıoğlu, “Vergi Cennetlerine Karşı Alınan Önlemlerin Etkinliği” Akdeniz Üniversitesi S.B.E. Y.Lisans tezi Antalya 2010, s.88<<https://tez.yok.gov.tr/UlusalTezMerkezi/tezDetay>> (Erişim Tarihi: 10.07.2024)

<sup>162</sup> İclal Dağlıoğlu, “Vergi Cennetlerine Karşı Alınan Önlemlerin Etkinliği” Akdeniz Üniversitesi S.B.E. Y.Lisans tezi Antalya 2010, s.89<<https://tez.yok.gov.tr/UlusalTezMerkezi/tezDetay>>

Türkiye’deki vergi cenneti ile ilgili düzenlemelere bakıldığında, kara para aklama hususunda 4208 Sayılı Kara Paranın Aklanmasının Önlenmesine Dair Kanun ile MASAK’ ın faaliyetleri ve bankacılık sisteminin para aklama aracı olarak kullanılmasının önlenmesine yönelik düzenlemeler dikkati çekmekte, 5520 sayılı Yeni Kurumlar Vergisi Kanunu’ nda vergi cennetlerine yönelik düzenlemeler yer almaktadır.

#### 2.6.3.3. Vergi Cennetlerine Karşı Diğer Uluslararası Çalışmalar :

“ Başta OECD çalışmaları olmak üzere, diğer uluslararası çalışmalar, vergi kaçırma ve para aklama faaliyetleri nedeniyle vergi cennetleri ülkeleri hedef almakta ve uluslararası vergileme alanında düzenlemeler yapmaya çalışmaktadırlar. Ancak aslında OECD ‘nin böyle bir yetkisi bulunmamaktadır.”<sup>163</sup>

Bu gün için OECD, dünyanın en gelişmiş 38 ülkesinin oluşturduğu uluslararası bir oluşumdur.

1998 OECD raporunda vergi cennetlerinin kriterleri belirlenerek söz konusu kriterlere göre vergi cennetlerinin listesinin hazırlanması ve bunun için de bir forum kurulması ve vergi cennetleriyle ilişkisi olan ülkelerin faaliyetlerinin kayda alınması kararlaştırılmıştır.

“ OECD nin zararlı vergi rekabeti projesine başta ABD olmak üzere G7 ülkelerinin destek verdikleri görülmektedir. OECD nin vergi cennetleri listesi açıklanmış olmakla birlikte taahhütte bulunan ülkeler vergi cenneti kriterlerini taşımalarına rağmen, vergi cenneti olarak listelenmekten kurtulmaktadırlar” .<sup>164</sup>

Görülmektedir ki, vergi cennetlerine karşı yürütülen uluslararası çalışmalarda en çok OECD, FATF, AB, G7 ve G 20 gibi uluslararası kuruluşlar yer almaktadır.

---

(Erişim Tarihi: 10.07.2024)

<sup>163</sup> İclal Dağlıoğlu, ”Vergi Cennetlerine Karşı Alınan Önlemlerin Etkinliği”Akdeniz Üniversitesi S.B.E. Y.Lisans tezi Antalya 2010, s.100<<https://tez.yok.gov.tr/UlusalTezMerkezi/tezDetay>>  
(Erişim Tarihi: 10.07.2024)

<sup>164</sup> İclal Dağlıoğlu, ”Vergi Cennetlerine Karşı Alınan Önlemlerin Etkinliği”Akdeniz Üniversitesi S.B.E. Y.Lisans tezi Antalya 2010, ss.91-92<<https://tez.yok.gov.tr/UlusalTezMerkezi/tezDetay>>  
(Erişim Tarihi: 10.07.2024)

## 2.7. Vergi Cennetlerinin Uluslararası Ticarete Kullanılma Yöntemleri

Gelişen teknoloji ile birlikte sermayenin mobilitesi artıp ticarete sınırlar ortadan kalkınca daha çok kazanç, daha az vergi yükü isteği bireyleri ve şirketleri yeni arayışlara itmiş, ülkeleri de sermayeyi ve yatırımı kendi ülkelerine çekmek için yeni teşvikler ve politikalar üretmeye zorlamış ve vergi cenneti olarak adlandırılan cazibe merkezleri türemiştir.

Sermayenin bu amaçlarına ulaşabilmek için sığındıkları liman olan vergi cennetlerinin özelliklerinden faydalanılmaktadır. Vergi cenneti ülkelerin yatırımcıları kendilerine çekmek için sağladıkları vergisel imtiyaz ve finansal gizlilik avantajlarının yanı sıra fiili faaliyette bulunmadan, kağıt üzerinde ticari faaliyette bulunma serbestisi, şirketlere yasal engel olmadan işyeri, şube, büro açma ve kazançlarını vergisiz veya düşük vergili bu ülkelere transfer edebilme imkanı sağlanmaktadır.

Mükellefler de yüksek vergili yerlerdeki üretimlerini, kazançlarını düşük ya da sıfır vergili olan bu ülkelere taşımakta, yatırımlarını, şubelerini daha az vergi yükü getirebilecek olan bu vergi cenneti ülkelere taşıyıp, kazançları bu ülkede elde edilmiş gibi göstererek daha az vergi yüküne muhatap olmaktadır.

Bu durumda çok uluslu şirketler, üretimlerini ve satışlarını fiyatlandırırken transfer fiyatlandırması yöntemiyle bu serbestliği tanıyan vergi cenneti ülkeleri ticari faaliyetlerinde kullanmaktadırlar. Uluslararası Transfer Fiyatlandırması, vergi cennetlerinin uluslararası ticarete kullanılma yöntemlerinden biri olmuştur.

### 2.7.1. Transfer Fiyatlandırması :

“ Transfer Fiyatlaması; bir işletmenin doğrudan ve dolaylı olarak kar paylaşımı açısından aynı çıkar birliğine dahil olan ana şirket ve bağlı şirketlerde ya da yönetimi ve denetimi açısından hakim durumda olduğu şirket, ortak ve şubeleriyle, karşılıklı olarak mal veya hizmet alış veya satışı ile benzer işlerde uyguladığı fiyattır.” <sup>165</sup>

<sup>165</sup> Abdunnur Yıldız, Murat Demir, “Vergi Cennetleri ve Küresel Gelir Eşitsizliği” Maliye Dergisi, Ocak-Haziran,2019,Sayı:176,ss.329-354 <<https://ms.hmb.gov.tr/uploads/2019/09/176-15.pdf>> (Erişim Tarihi: 25.10.2025)

“ Birbiriyle bağı, ilişkili şirketlerin kendi aralarındaki mal ve hizmet alım ve satımlarında veya benzeri ticari işlemlerinde uyguladıkları fiyatlardır ve transfer fiyatlandırmasına Aktarma fiyatları / firma içi fiyatlama da denir.” <sup>166</sup>

“Transfer fiyatlandırması, bir firmanın farklı birimleri arasında mal veya hizmetlerin el değıştirmesi sırasında, o mal veya hizmete değer biçme sürecidir. Birden fazla ülkede faaliyet gösteren şirketlerin birbirleri ya da bölümleri, bağı ortaklıkları, vb. arasında yapmış oldukları mal ve hizmet alışverişlerinde uyguladıkları fiyattır.” <sup>167</sup>

Uluslararası Transfer Fiyatlandırması, birden fazla ülkede faaliyet gösteren çok uluslu şirketlerin birbirleriyle ya da şubeleri, bölümleri, bağı ortaklıkları, iştirakleri, v.b. arasında yaptıkları mal, hizmet alışverişlerinde uyguladıkları fiyatlamaya uluslararası transfer fiyatlaması denilmektedir.

Uluslararası ticaret hacmindeki artış, çok uluslu şirketlerin transfer fiyatlaması uygulamalarının da çoğalması ile daha da artmış ve buna zemin hazırlayan vergi cennetleri, uluslararası ticarete transfer fiyatlandırmasının uygulama alanı olmuş bir diğere anlatımla transfer fiyatlandırması, uluslararası ticarete vergi cennetlerinin kullanılma yöntemi, aracı haline gelmiştir.

Çok Uluslu Şirketler değışik ülkelerde kendi şubelerini açıp açılan bu şubeleri arasındaki ticaretleriyle ödeyecekleri vergileri minimize etmektedirler. Böylelikle bu çok uluslu şirketler, kendi aralarındaki bu ticaretlerinde uyguladıkları fiyat politikası sayesinde bir ülkedeki şubesiyle elde ettikleri yüksek şube kârını, düşük oranlı vergi uygulayan ülkedeki şubesine aktarabilmekte ve o şubede vergi oranı düşük olduğu için de yüksek kâr elde ettiği şube kârını, düşük vergi oranı uygulayan ülkedeki şubenin kârı olarak taşıdığı/gösterdiği için düşük vergi ödeyerek vergi kaçırmış olmaktadır.

“ Transfer fiyatlandırma maksimum kâr, minimum vergi mantığı ile bağı kuruluş ya da birimler arasında aktarılan mamul, yarı mamul veya parçaları

<sup>166</sup> Serdar Pehlivan, “Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımında Vergi Denetiminin Etkinliği” isimli Yüksek Lisans Tezi, MCBÜ Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2010 ,ss.4-5

<<https://www.muhasibetr.com/yazarlarimiz/serdarpehlivan/003/>> (Erişim tarihi:10.12.2024)

<sup>167</sup> Betül Hayrullahoğlu,“Küresel Vergi Sorunu Bağlamında Uluslararası Transfer Fiyatlandırması Ve Çözüm Arayışları” makale, Vergi Raporu, Mayıs 2014 S:176, ss.82-95  
<https://vergiraporu.com.tr/upImage/org/2014-176>> (Erişim tarihi: 10.08.2025)

fiyatlandırma politikasıdır ve bu yolla işletmeler vergi yükümlüğünü azaltmayı, kârı maksimize etmeyi düşünmektedirler...”<sup>168</sup>

Ticaret, bağımsız kişi ve şirketlerle yapılıyorsa, uygulanan fiyatlar piyasa fiyatı olacaktır. Ticaret, bağlı ve ilişkili şirket ve şubeleri arasında yapılıyorsa ve daha az vergi ödeme amacını taşıyor ve oluşan kârı vergi oranının düşük olduğu yerdeki şubede, işletmede elde edilmiş olarak gösterme amacını taşıyorsa bu “transfer fiyatlaması” olmaktadır. Vergi hukuk açısından, 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu’nun (KVK) 13. Maddesinin birinci fıkrasına göre ;

“Kurumlar, ilişkili kişilerle emsallere uygunluk ilkesine aykırı olarak tespit ettikleri bedel veya fiyat üzerinden mal veya hizmet alım ya da satımında bulunursa, kazanç tamamen veya kısmen transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılmış sayılır”<sup>169</sup>

Vergi mevzuatı yönünden de “transfer fiyatlandırması” kavramı, bir bakıma örtülü kazanç dağıtımı olarak görülmektedir ve vergi literatüründe “peçeleme” olarak adlandırılmıştır.

### 2.7.2. Kâr Aktarımı : (Profit shiFting)

*“ G20 ve OECD tarafından geliştirilen Matrah Aşındırma ve Kâr Kaydırma [BEPS] Projesi, uluslararası vergilendirme politikalarına vergiden kaçınmayı ve vergi kaçırma önlemede önemli stratejiler getirmiş, kârın elde edildiği ve üretimin yerde vergilendirilmesi gereği anlaşılmıştır.BEPS Projesi kapsamında uygulamaya getirilen eylem planlarındaki asgari standartlar, iyi uygulamalar, ortak görüşler ve tavsiyeler ülkelerin vergi sistemlerinin birbirine daha fazla entegre olmasını sağlamıştır.”<sup>170</sup>*

“ Uluslararası kuruluşların çalışmalarının içinde en önemli olanını ise G-20 ülkelerinin isteği ile OECD tarafından yürütülen ve önemli bir yol kateden “Matrahın Aşındırılması ve Karın Aktarılmasına İlişkin Eylem Planı” olmaktadır.”<sup>171</sup>

“ Kâr aktarımı, çok uluslu bir şirketin faaliyette bulunduğu ülkede elde ettiği kârını bir vergi cenneti ülkeye aktarmasını yöntemidir. Kârını bu vergi cennetine

<sup>168</sup> Selami Güney, Ramazan Bozkurt, “Türkiye’deki Transfer Fiyatlandırma Uygulamalarının Vergisel Ve Diğer Faktörler Dikkate Alınarak İncelenmesi” “Muhasebe ve Finansman Dergisi”2011 Nisan, ss.150-164 <<https://dergipark.org.tr/tr/download/article-file/426888>> (Erişim Tarihi:10.08.2025)

<sup>169</sup> Kurumlar Vergisi Kanunu, 21 Haziran 2006 Tarihli ve 26205 sayılı Resmi Gazete yayınlanmıştır.

<sup>170</sup> Mustafa Cemil Kara, Ersan ÖZ, “Matrah Aşındırma ve Kar Kaydırma Projesinde Geline Aşama ve Kazanımlar”AÜİBF Dergisi, 2024, cilt.25, sayı.3, ss.465-497, <<https://dergipark.org.tr/en/pub/anoluifd>> (Erişim Tarihi:14.08.2025)

<sup>171</sup> Ramazan Biçer, Mehmet Erginay, “OECD Matrahın Aşındırılması ve Kârın Aktarılması Eylem Planı ve Türkiye’ye Etkileri” Vergi Sorunları Dergisi, Sayı:326, 2015,ss.54 - 68 <<https://www.vergisorunlari.com.tr/makale/oecd-matrahin-asindirilmesi-ve-karin-aktarilmasi-eylem-planı-ve-turkiyeye-etkileri/8043>> (Erişim Tarihi:08.09.2025)

aktaran çok uluslu şirket faaliyette bulunduğu ülkelerdeki kârının değerini olduğundan düşük gösterir ve böylece o ülkede daha az vergi öder.”<sup>172</sup>

Kâr aktarımıyla mücadelede en etkili yol, çok uluslu şirketlerin ülke bazında raporlar yayınlamasının zorunlu hale getirilmesidir.



---

<sup>172</sup> <https://taxjustice.net/faq/what-is-profit-shifting/> (Erişim Tarihi:14.08.2025)

### III BÖLÜM

## BİLGİ DEĞİŞİMİ - VERGİ CENNETLERİ VE ULUSLARARASI TİCARET

### 3. Bilgi Değişimi Ve Vergi Cennetleri İlişkisi -Uluslararası Ticarete Etkisi:

Bilgi değişimi anlaşmalarının ve vergi cennetlerinin gerek vergi mükellefi bireyler ve şirketler üzerinde, gerekse ülkelerin mali yapıları üzerinde oldukça büyük etkileri olmakta ve taraflar üzerinde finansal ve vergisel avantajlar sağlayabilmektedir.

Uluslararası ticarete vergi cenneti ülkeler, bu ülkelerde faaliyette bulunan bireylere ve şirketlere finansal /mali olan ya da olmayan çeşitli avantajlar sağlarken bilgi değişim anlaşmaları da vergi rekabetinden etkilenen mağdur ülkelere de mali, siyasi, ekonomik avantajlar sağlamaktadır.

Bu nedenle bir yandan uluslararası alanda ticari faaliyet gösteren birey ya da şirketlere vergi cennetlerinin sağlamış olduğu avantajları irdelerken diğer yandan da vergi cennetlerine karşı bilgi değişim anlaşmalarıyla bilgi paylaşımında bulunan ülkelerin edinmiş olduğu avantajları incelemek gerekir.

#### 3.1. Uluslararası Ticarete Vergi Cenneti Ülkelerin Mükellefler üzerindeki Etkisi / Avantajları :

Uluslararası ticarete vergi cennetleri, bireylere ve şirketlere ülkelerindeki vergi mevzuatı üzerinden sıfır vergi ya da düşük vergi oranı, imtiyazlar, muafiyetler vb. gibi bazı vergisel avantajlar sağlarken, bu mükelleflerin kendi ülkelerinin vergi gelirlerini gaspetmekte, kamusal ihtiyaçların karşılanması için hayati önem taşıyan bütçe gelirlerinin, vergi gelirlerinin azalmasına sebep olmakta, kamusal ihtiyaçların karşılanmasını imkansız hale getirmekte, matrah aşınmasına ve kayıt dışılığa, paranın mali suçlara kaymasına yol açmakta, mağdur ülkelerin refah düzeyinin düşmesine zemin hazırlamış olmaktadır.

Bu vergi cenneti ülkelerin varlıklı bireylere ve çok uluslu şirketlere sağlamış oldukları avantajları/faydaları nedenleriyle sıralamak gerekirse;

-Vergi cenneti ülkelerde faaliyette bulunan mükelleflerin buralarda olmalarının temel amacı, vergiden kaçınarak ya da vergi kaçırarak kazançlarını maksimize etmek, buna karşın daha az vergi ödeyerek ya da hiç vergi ödemeyerek vergi yüklerini en aza indirmek ve yatırımlarını, mal varlıklarını saklamak ve finansal sırlarını korumak

olduğuna göre vergi cenneti ülkelerin mükelleflere sağladığı en büyük avantaj birey ya da şirketlerin, kazançlarını vergi olmayan vergi cenneti ülkelere transfer yoluyla getirerek üzerlerindeki vergi yükünün minimize edilmesidir.

- Vergi cennetlerini kullanarak vergiden kaçınmanın bir yolu da posta kutusu olarak adlandırılan paravan şirketlerdir. Birey ya da şirketlere vergi cenneti ülkede fiili olarak faaliyette bulunmadan, kağıt üzerinde ticari faaliyette bulunmalarına imkan sağlanması, posta kutusu / paravan şirketlere izin verilmesi ile vergiden kaçınmalarına imkan sağlanmasıdır. Vergi cennetlerinde bulunan ve dünyanın çeşitli ülkelerindeki mükelleflerin daha az vergi ödemesine imkan veren paravan/ posta kutusu şirketler, sadece isimden ve posta kutusundan ibaret olmakta ve mükelleflere vergi cennetlerinde bulunan bu şirketlere paralarının aktarılmasına ve vergi yüklerini azaltma imkanı vermektedir. Bu nedenle ülkelerden posta kutusu bu şirketler aracılığıyla vergi cennetlerine aktarılan sermaye vergilendirilememekte ve ülkelerin kamusal ihtiyaçlarında kullanılması gereken vergi gelirleri azalmakta, bunun sonucunda, daha az kamu hizmeti sunulabilmekte, ülke refahı ve kamusal ihtiyaçlar için gerekli kaynak azalmaktadır. Bu durum bu mükelleflere avantaj sunarken, mükelleflerin mukimi oldukları ülkelerin gelir kaybına sebep olduklarından aleyhine bir durum yaratmaktadır.

-şirketlerin elde etmiş oldukları kazançlarının vergilemenin en az ya da hiç olmadığı ülkede yani vergi cenneti ülkede elde edilmiş gibi gösterilmesine, transferine imkan tanınması. Çok Uluslu şirketler değişik ülkelerde kendi birim ya da şubelerini açıp açılan bu şubeleri arasındaki ticaretleriyle ödeyecekleri vergileri minimize etmektedirler. Böylelikle çok uluslu şirketlerin, kendi aralarındaki bu ticaretlerinde uyguladıkları fiyat politikası sayesinde bir ülkedeki şubesiyle elde ettikleri yüksek şube kârını, düşük oranlı vergi uygulayan ülkedeki şubesine aktarabilmekte ve o şubede vergi oranı düşük olduğu için de yüksek kâr elde ettiği şube kârını, düşük vergi oranı uygulayan ülkedeki şubenin kârı olarak taşıdığını/gösterdiği için düşük vergi ödeyerek vergi kaçırmış olması, transfer fiyatlaması ve kâr aktarımı (BEPS) yöntemi ile vergi cenneti ülkeler üzerinden kârın kaçırılması ve maksimum kâr minimum vergi ile vergisel avantaj sağlanmasına yol açmaktadır.

“-Birey ve firmaların, vergi cenneti ülkede yerleşik olan şirketlerle faaliyet girişimi yaparak faiz, hizmet ve arge geliri elde ederek vergi matrahlarını azaltmalarına ve dolayısı ile vergi yükünü düşürmelerine imkan vermesidir.”<sup>173</sup>

-Bireylere ve çok uluslu şirketlere, herhangi bir vergi avantajı sağlamasa dahi vergi cenneti ülkelerin vergi dışı bazı avantajlar sağlaması; gerek ürettikleri ürünlerine gelebilecek boykot vb. yasaklamalardan korunmak gerekse kendi güvenliklerini sağlamak, yatırımlarını olabilecek her türlü tehlikeden, yasaklardan koruyabilmek için, yatırımlarını mukimi oldukları ülke yerine vergi cenneti ülkelere kaçırarak bu ülkeleri yatırım merkezi olarak tercih etmeleri ve vergi cenneti ülkelerin de buna imkan vermesi,

“ Kendi ülkelerinde olası savaş, darbe, siyasi gerginlik ya da siyasi kararlarla şirketlerine, yatırımlarına, servetlerine ve mal varlıklarına el konulması endişesiyle şirketlerinin hisse senetlerini vergi cenneti ülkedeki bankalarda muhafaza edebilmesi, şirketlerini koruma içgüdüğü ile vergi cennetindeki şirketlerle ortaklık kurmaları.”<sup>174</sup>

-Ülkedeki olası yasaklar endişesiyle kazançlarını, hisse senetlerini, fonlarını, dövizlerinin daha güvenli ve uygun ortamlı ülkelere değerlendirmek için bu ülkelere transfer edebilmeleri,

-Mukim olduğu ülkesinin, herhangi bir başka ülkenin malına karşı yasalarla koymuş olduğu ithalat yasağı, kota, kısıtlama gibi ticaretini engelleyen ya da kısıtlayan uygulamalardan kurtulmak istemeleri ve vergi cenneti ülkelerin bunun için uygun olması ve bunu sağlaması,

-Şahısların, mukimi oldukları ülkelerinde veraset ve intikal vergilerinin nispeten çok yüksek olması ve vergi cennet ülkelerin mevzuatının bundan kurtulmasına imkan vermesi,

-Vergi cenneti ülkelerin, malvarlığı yüksek olan bazı kişilerin boşanma işlemlerinden dolayı mali durumlarını gizlemesine imkan vermesi, finansal gizliliğin, banka gizliliğinin sağlanması,

“ Kişilerin, kendi ortaklarından ve/veya diğer aile bireylerinden ve de alacaklılarından mal varlıklarını, servetlerini, finansal bilgilerini gizleme ihtiyacı ve

---

<sup>173</sup> Arif Karakoç, “Vergi cennetlerinin uluslararası vergi rekabetine etkileri” Bursa Teknik Üniversitesi Yüksek Lisans Tezi, 2022<<https://hdl.handle.net/20.500.12885/3436>>(Erişim Tarihi: 14.08.2025)

<sup>174</sup> Arif Karakoç, “Vergi cennetlerinin uluslararası vergi rekabetine etkileri” Bursa Teknik Üniversitesi Yüksek Lisans Tezi, 2022<<https://hdl.handle.net/20.500.12885/3436>>(Erişim Tarihi: 14.08.2025)

vergi cenneti ülkelerin bunu sağlaması, ülkelerindeki yasal zorluklar ve bürokratik işlemlerden kurtulmak için yatırımlarını vergi cennetlerinden yana kullanmaları”<sup>175</sup> gibi mükellefler üzerinde etkileri, avantajları sayılabilir.

### **3.2. Bilgi Değişim Anlaşmalarının Uluslararası Ticaret Üzerindeki Etkileri:**

Buraya kadar elde edilen sonuçlar ve bilgiler göstermektedir ki, uluslararası ticarete bilgi değişim anlaşmaları vasıtasıyla vergisel konularda bilgi paylaşımında bulunulması, yani vergisel ve mali şeffaflık; uluslararası ticarete ülkelerin mali ve ekonomik yapıları üzerinde bir çok olumlu etki de yaratmaktadır. Şöyle ki;

-Bilgi değişim anlaşmaları, ticari alanda gizliliğin kalkıp şeffaflığın artmasına zemin hazırlar. Bilgi Değişim yöntemleri sayesinde, bireylerin ve çok uluslu şirketlerin anlaşma kapsamında yer alan vergisel konularla ilgili olarak ülke dışındaki mali bilgilerinin ülkelerin gelir idareleri tarafından paylaşılması mükelleflerin vergiden kaçınma veya vergi kaçırma imkanını ortadan kaldırır ya da kısıtlar, otomatik bilgi değişimi CRS,FATCA vb. sayesinde şirketlerin ve bireylerin yurt dışındaki mali bilgileri paylaşılır, bu da vergi kaçırma riskini düşürür.

“Bilgi değişim anlaşmaları sayesinde, ülkeler arasında gümrük veri paylaşımı, şeffaflık artar, ithalat ihracat işlemlerinde belge doğrulamada sadelik sağlar ve dış ticaretin işlem sürecini kısaltır, maliyetlerini azaltır.”<sup>176</sup>

Vergisel konularda bilgi değişiminin en önemli fonksiyonu, mükelleflerin uluslararası ticari faaliyetlerini izleyerek vergi kaçakçılığını, vergi kaçırma ve zararlı vergi uygulamalarını önlemektir.

Bilgi değişimi anlaşmaları yapan ülkeler, bu anlaşmalar sayesinde vergi mükelleflerinin finansal hesaplarını ve varlıklarını gizlemelerini zorlaştırmış olur, offshore hesaplar ve posta/paravan şirketler üzerinden yapılan mali işlemlerin gizliliği engellenmiş olur ve tespit edilebilir.

---

<sup>175</sup> Arif Karakoç, “Vergi Cennetlerinin Uluslararası Vergi Rekabetine Etkileri” Bursa Teknik Üniversitesi Y.L Tezi,s.7,2022<<https://hdl.handle.net/20.500.12885/3436>> (Erişim Tarihi: 14.08.2025)

<sup>176</sup> Murat Deliçay, ”Dünyada ve Türkiyede Dış Ticareti Kolaylaştırmaya Yönelik Ulusal Koordinasyon Çalışmaları”T.C.Kalkınma Bakanlığı,2015, <<https://www.sbb.gov.tr/wp-content/>> (Erişim Tarihi:10.11.2025)

“Vergi daireleri arasındaki bilgi paylaşımı sayesinde dış ticaret işlemlerinde doğru beyanı arttırır, transfer fiyatlaması ve sahte fatura uygulamalarının tespitini sağlar ve vergi kayıp ve kaçacağını azaltılmasını sağlar ve dış ticaret verilerinin güvenilirliğini sağlar.”<sup>177</sup>

“ Bilgi değişim anlaşmaları sayesinde elde edilen düzenli ve doğru bilgi akışı ile ülkelerin dış ticaret stratejilerini daha doğru ve isabetli belirlemelerine imkan verir ve varsa dış ticaret açıklarının nedenlerinin net olarak ve sektörel bazda değerlendirilmesini sağlar”<sup>178</sup>

-Uluslararası düzeyde vergi tabanının aşınması (BEPS) engellenmiş olur.

-Vergisel şeffaf veri paylaşımı sayesinde kayıt dışılık önlenmiş, gelirlerin olası gayri meşru ticari faaliyetlere, terörün finansmanına kaymasına engel ve kara para aklamanın önlenmesine yardımcı olur,

-OECD nin girişimiyle uygulanan Vergi Konularında Karşılıklı İdari Yardımlaşma Sözleşmesi ve otomatik bilgi değişimi yöntemleri ile CRS ortak raporlama standardı sayesinde ülkelerin mali idareleri arasında standart bilgi paylaşımı sağlanır, bu raporlama standartları ile bilgi paylaşımı sayesinde finansal kurumlar, mükelleflerin yabancı ülkedeki hesap bilgilerini, sınır ötesi ticari ve finansal faaliyetlere ilişkin bilgilere erişimi sağlar ve kendi vergi dairelerine bildirir ve bu bilgilendirme yıllık olarak ülkenin vergi yetkililerine otomatik bir biçimde periyodik olarak iletilir, bu da uluslararası ticarete özellikle vergi cenneti olarak bilinen ülkelerdeki finansal hesaplar hakkında vergisel alanda şeffaflık ve güven sağlar.

-Şüpheli mükelleflere ait banka hesap bilgileri talep edilerek ortaklık kayıtları, mali tabloların, muhasebe ve maliye kayıtlarının alınmasına imkan verir,

-Ç.U.Ş lerin muhasebe, raporlama ve veri güvenliği için ek sistem kurmaları gerekip bu maliyetleri artırma etkisi gösterse de güvenilir mali raporlamada şeffaflığı sağlar.

---

<sup>177</sup> Murat İçmen, “Vergi İdareleri Arasındaki Bilgi Değişiminin Vergi Kayıp ve Kaçağının Önlenmesindeki Rolü”, DEÜ Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, 2025, <<https://dergipark.org.tr/tr/download/article-file/4741093>> (Erişim Tarihi: 10.11.2025)

<sup>178</sup> Ali Çelikkaya ve Aytül Bişgin, “Uluslararası Alanda Vergi İdareleri Arasında Bilgi Değişimi: Türkiye’nin Taraf Olduğu Anlaşmalar Açısından Konunun Değerlendirilmesi” Maliye Dergisi Sayı 163-Temmuz-Aralık-2012,ss:86-87. <<https://ms.hmb.gov.tr/uploads/2019/09/163-05.pdf>> (Erişim Tarihi: 10.11.2025)

-Bilgi paylaşımı, şirketlerin düşük maliyet avantajlarını ortadan kaldıracığı için bu çok uluslu şirketlerin maliyetleri artacağından Vergi cennetlerinin çok uluslu şirketlere sağlamış olduğu vergisel avantajlar azalacaktır.

-Teknolojik gelişmelerle sermayenin mobilitesi vergi cennetlerine doğru gidiş izlerken bilgi değişim anlaşmalarıyla bilgi paylaşımları sayesinde, bu ülkelerin elinde bulundurduğu ve en büyük tercih sebeplerinden olan gizlilik avantajını ortadan kaldıracığından sermayenin, şeffaf ama daha güvenli olan diğer ülkelere yönelmesini sağlayabilir. Yani bilgi paylaşımı, vergi cennetlerine “Giriş” eğilimini, vergi cennetlerinden “Çıkış” a çevirebilir.

-Bilgi paylaşımları sayesinde yatırımcılar da yatırımlarını, (Doğrudan Yabancı Yatırımlar) daha şeffaf ve daha güvenli vergi politikası olan güvenli ülkelere kaydırabilirler.

“Bilgi değişimi, dış pazarlara erişimi kolaylaştırır, gelişmekte olan ülkelerin dış ticaret hacminin artmasına faydası olur.”<sup>179</sup>

-Bilindiği üzere, vergi cennetini kullanan şirketler ile kullanmayan şirketler arasında vergi yükü açısından eşitsizlikler olduğundan maliyet farkı da bulunmakta olup, bilgi değişim anlaşmalarıyla, vergi cennetini kullanmayan şirketlerin aleyhine seyreden maliyet eşitsizliği de vergi eşitsizliği de ortadan kalkabilir.

-Büyük ölçekli çok uluslu şirketler, mali ve vergisel anlamda daha profesyonel olduklarından daha avantajlı politikalar ve stratejiler üretebildiklerinden bilgi değişim anlaşmaları sayesinde Küçük ve Orta ölçekli işletmeler daha rakabet eder duruma gelebilirler ve bu sayede haksız rekabetin önlenmesine katkı sağlayabilir.

-Bilgi paylaşımıyla finansal gizlilik ve kayıt dışılık azalacağından etkin bir denetimle vergisel şeffaflık ve denetim sayesinde ülkenin vergi gelirlerinde artış sağlanabilecektir. Gelir bütçesi artış gösterecek bu da kamusal harcamaları daha karşılanabilir seviyeye getirebilecektir. Kamusal hizmetlerin yerine getirilmesindeki finansman gücünü artıracaktır.

-Dolaylı vergiler ile doğrudan vergiler arasında dengesizlik mevcut olup, vergi yükü dolaylı vergilerle daha çok dürüst vatandaşların sırtına yüklenmiştir. Dolaylı vergiler ile doğrudan (dolaysız) vergiler arasındaki eşitsizlik dengelenebilecektir.

---

<sup>179</sup> Yüksel Oksak, Gökhan Dağılgan, “Gelişmiş ve Gelişmekte Olan Ülkelerde Dış Ticaret, Büyüme ve Ekonomik Özgürlük İlişkisi”, Balkan Ve Yakın Doğu Sosyal Bilimler Dergisi, 2020, ss:1-11  
<[https://www.ibaness.org/bnejss/2020\\_06\\_03/11\\_Oksak\\_and\\_Dagilgan.pdf](https://www.ibaness.org/bnejss/2020_06_03/11_Oksak_and_Dagilgan.pdf)>  
(Erişim Tarihi: 10.11.2025)

-Bilgi değişim anlaşmaları sayesinde G20,OECD..gibi uluslararası kuruluşlar nezdinde ülke itibarı yükselebileceği gibi olumsuz baskılar ve yaptırımlardan kurtulma imkanı doğar ve ülkeler arası güveni arttırır.

-Bilindiği üzere; vergi cenneti ülkeler, gri liste ve kara liste gibi kutuplaşmalar arasında gidip gelmeler olmakta ve ülkeler arasında ve OECD, AB, G20 gibi oluşumlar ile ülkeler arasında “vergi cennetleri ülkeler” listesinin oluşturulmasında siyasi, politik, diplomatik baskılara da maruz kalınabilmektedir. Bu nedenle bilgi değişim anlaşmaları bu vergi cennetleri listeleri ve hatta gri liste-kara listeden çıkma konularında taraf olmayı önleyip ülkeler arasında güveni ve şeffaflığı sağlayabilir.

-Yukarıda da değinildiği üzere; bilgi paylaşımı sayesinde mükellefler hakkında finansal bilgiler başta olmak üzere birçok önemli bilgi ülkelerin gelir idareleri arasında paylaşılabilir olduğundan vergi cenneti ülkelerin en büyük cezbedici özelliklerinden olan banka gizliliğinin, özellikle finans bilgileri ile mali bilgilerin gizliliğinin kalkması sayesinde gelirlerin doğru objektif vergileme ile vergilenerek vergi gelirlerinin ülke gelir bütçesine akması sağlanmış olur ve gayri meşru yollara, terörün finansmanına kayması nlenmiş olur, yasadışı faaliyet gelirlerinin uluslararası dolaşımını güçleştirir.

-Bilgi paylaşımı ve istihbarat sayesinde paranın izi sürülebilir ve sermaye hareketlerinin takibi, finansal izleme ile yasa dışı hareketlerin izlenmesi, tespiti ve önlenmesi kısaca mali suların önlenmesi mümkün olabilir, organize suçlarla mücadeleye imkan verir.

-Bilgi değişimi, ifte vergilendirmeyi nleme anlaşmalarının etkin bir şekilde uygulanmasına imkan verir, daha önce ifte vergilendirmeyi nleme anlaşması bulunmayan ülkeler arasında bilgi değişimine hukuki zemin hazırlar,

-Mükellefin bir ülkede beyan ettiği gelir ile diğer ülkedeki gelir beyanları karşılaştırılarak vergilendirmede adalet sağlanmış olur,

-Bilgi değişimi anlaşmaları ile eşit ve adil vergilendirme sağlanır, uluslararası ticarete faaliyet gösteren birey ve şirketlerin faaliyette bulundukları tüm ülkelerde ülke sınırına bakılmaksızın vergi mevzuatının adil bir şekilde uygulanması sağlanmış olur,

-Vergisini ödemekten imtina eden birey ya da şirketlerin, vergisini doğru bir şekilde ödeyen dürüst mükelleflere karşı elde ettiği haksız maliyet avantajı ortadan kaldırılmış olur ve dürüst mükelleflerin gözündeki bazı mükelleflerin bazı yöntemlerle

vergi cennetleri üzerinden vergi ödemedikleri algısı kalkabilir ve vergiye uyumu arttırır.

-Vergi konusunda bilgi değişim anlaşmalarına taraf olan ülkeler, uluslararası platformlarda vergi şeffaflığı ve vergisel uyum konusunda itibar kazanır ve itibarını daha da arttırır ve ülkeyi vergi kaçakçıları için cazip olmaktan çıkarır.

OECD ve AB kapsamında uygulanan bilgi değişim uygulamaları, ülkeler arasındaki ticari anlaşmaların uygulanabilirliğini arttırmış olur, uluslararası ticari işbirliklerinin, ticaret hacmini dengeli hale getirir ve izlenebilir kılar.

Netice olarak; vergi konusunda bilgi değişim anlaşmaları, uluslararası ticaretin şeffaf, adil ve sürdürülebilir şekilde yürütülebilmesine olanak verir ve bunlar sayesinde, vergi tabanı korunmuş olur, vergide ve gelirda adalet sağlanmış olur, uluslararası mali suçlarla mücadele güçlenir ve başarılı olur, ülkeler arası güven ve iş birliği artar.

Uluslararası ticarete işlemler sınırlar ötesine geçtikçe ve işlemlerin karmaşıklığı arttıkça, devletlerin vergilendirme yetkilerini sınırlar ötesinde etkin bir şekilde kullanabilmeleri için bilgi değişim anlaşmaları en önemli araç haline gelmektedir.

### **3.3. Bilgi Değişim Anlaşmalarının Vergi Cennetleri Üzerindeki Yansımaları :**

-Vergi Şeffaflığının Artması ve Sermaye Kaçışının Azalması yönünde olumlu etkisi olmuştur.

“ OECD’nin öncülüğünde geliştirilen Otomatik Bilgi Değişimi (CRS) ve ABD’nin FATCA düzenlemeleri sayesinde, vergi cennetlerine yönelen sermaye akışları azalmış; birey ve çok uluslu şirketlerin offshore hesapları daha görünür hale gelmiştir. Bu durum, vergi tabanının korunmasına katkı sağlamış olur.”<sup>180</sup>

-Vergi Cennetlerinin Finansal Cazibesinin Azalmasını sağlayarak olumlu yansıması olmuştur.

“ Vergi cennetleri, bilgi değişimi anlaşmaları sayesinde mali ve banka gizlilik politikalarını gevşetmek zorunda kalmış; bu da vergi cennetlerinin uluslararası

---

<sup>180</sup> Birol Ubay, “Uluslararası Otomatik Bilgi Değişiminin Offshore Vergi Cennetlerinin Etkinliğinin Azaltılmasındaki Olası Rolü”, Maliye Çalışmaları Dergisi–Journal of Public Finance Studies Dergisi 2025, ss.33-51<<https://doi.org/10.26650/mcd2025-1626504>> (Erişim Tarihi:10.11.2025)

yatırımcılar nezdindeki finansal cazibesini azaltmıştır. Örneğin, Cayman Adaları ve Panama gibi merkezler, gri listeye alınmamak için bilgi paylaşımına yönelmiştir.”<sup>181</sup>

-Yatırım Akışlarında Yön Değişikliği ile vergi cennetlerine gidişi yön değiştirip tersine çevirmiştir.

“Bilgi değişimi uygulamaları, yatırımcıları daha şeffaf ve düzenlenmiş finansal merkezlere yönlendirmiştir. Bu durum, Singapur ve Lüksemburg gibi “yarı şeffaf” merkezlerin görece önemini artırırken, klasik vergi cennetlerinin payını azaltmıştır.”<sup>182</sup>

-Yüksek Uyum Maliyetleri ve Finansal Gizliliğin Zedelenmesi ile olumsuz etkisi olabilir,

“Bilgi değişim sistemlerinin özellikle küçük finansal merkezler için yüksek uyum maliyetleri doğurduğu ve bireylerin meşru finansal gizlilik haklarını zedelediği savunulmaktadır. Bu durum, finansal hizmet sektöründe daralmaya yol açabilmektedir”<sup>183</sup>

#### 3.4. Vergi Cennetlerinin Bilgi Değişim Anlaşmalarına Yaklaşımı :

Vergi anlaşmaları, iki ülke arasında aynı vergi konuları hakkında çifte vergilemeyi önlemek üzere karşılıklı anlaşarak yapılan anlaşmalardır.

Vergi Cenneti ülkelerin çoğu diğer ülkeler ile vergi anlaşması yapmamaktadır. Bunun en önemli sebebi ise bu ülkelerde yabancı yatırımcılara vergi uygulamasının bulunmamasıdır.

*“Vergi cenneti olan ülkelerin birçoğu diğer ülkelerin artan siyasi baskıları sonucu bilgi değişim anlaşmalarını imzalamışlardır. Ancak bu ülkelerin, OECD standartlarının sağlanması için gerekli olan anlaşma sayısı 12 bilgi değişimi anlaşmasını imzalaması gerekmektedir. Fakat bu ülkeler anlaşmaları imzalamakla birlikte özellikle kendi özelliklerindeki ülkelerle anlaşma yaparak standartlarda aranan sayıyı sağladıkları ancak, bilgi paylaşımına ait düzenlemeleri yapmadıkları görüldüğünden anlaşmaların etkisini yok etmek için izledikleri yolların da incelenmesi gerekmektedir.”<sup>184</sup>*

<sup>181</sup> Ercan Bahtiyar, “Vergilemede Bilgi Değişimi ve Vergi Cennetlerine İlişkin Kurumsal Önlemler”, İİİDergisi, ss.117-132, 2023, <https://doi.org/10.18092/ulikidince.1239205> (Erişim Tarihi:10.11.2025)

<sup>182</sup> OECD, “Exchange of Information on Request: Peer Review Reports”, <<https://www.oecd.org/tax/transparency/exchange-of-information-on-request>> (Erişim Tarihi:10.11.2025)

<sup>183</sup> Murat İçmen, “Vergi İdareleri Arasındaki Bilgi Değişiminin Vergi Kayıp ve Kaçağının Önlenmesindeki Rolü”, DEÜ S.B.E. Dergisi, 2025, <<https://dergipark.org.tr/tr/download/article-file/4741093>> (Erişim Tarihi:10.11.2025)

<sup>184</sup> Ercan Bahtiyar, “Vergilemede Bilgi Değişimi Ve Vergi Cennetlerine İlişkin Kurumsal Önlemler”, Uluslararası İktisadi Ve İdari İncelemeler Dergisi- Sayı:C, 2022 özel sayısı, 2023, ss.117-132, s.121, <<https://doi.org/10.18092/ulikidince.1239205>>:< <https://dergipark.org.tr/tr/pub/ulikidince>> (Erişim Tarihi:10.11.2025)

“Vergi cenneti ülkelerde gizlilik esası temel alındığı için bilgi değişimi çok az sayıda ülke ile yapılmaktadır. Çok az sayıda ülke ile yapılan bu anlaşmaların asıl amacı kendi ülkelerini tanıtmak ve cazip hale getirmek amacıyla.”<sup>185</sup>

“ Bu güne kadar OECD ve G20 ülkelerinin girişimleri sonucu 3000'den fazla iki taraflı vergi bilgi değişimi anlaşması imzalanmış ve 100'den fazla ülkenin de vergi konusunda otomatik bilgi değişimini taahhüt ettiği görülmüştür.”<sup>186</sup>

Ancak, işbirliği yapan ülke sayısı arttıkça OECD ve AB gibi organizasyonların geliştirmiş olduğu otomatik bilgi değişimi çalışmalarının başarısının arttığı izlenmektedir.

Vergi cenneti ülkelerin en belirgin özelliği vergi konusunda bilgi değişimine yanaşmamalarıdır. Ülkeler arasında işbirliği yapılarak bilgi değişimi anlaşmaları yapılmaması vergisel şeffaflığı ve adil vergilendirmeyi engellemektedir.

### 3.5. Bilgi Değişimi Yoluyla Vergi Cennetleriyle Mücadele :

Vergisel sorunlar, vergi rekabeti ve vergi cennetleriyle mücadelede Bilgi Değişimi Anlaşmaları yoluyla gerek ulusal gerekse uluslararası düzeyde çalışmalar mevcut olup, vergi cennetlerine karşı başta OECD çalışmaları olmak üzere uluslararası alanda düzenledikleri anlaşma ve eylem planlarıyla G7, G20, AB, FATF ve Türkiye vergi cennetlerine karşı mücadelede öne çıkmaktadırlar.

#### 3.5.1. Uluslararası İşbirliği Modelleri:

*“ Uluslararası işbirliği modellerinden olarak uluslararası bilgi paylaşımının gelişimi sürecinde, uluslararası karşılıklılık esasına göre bilgi paylaşımında bulunabilmenin çeşitli yöntemleri bulunmaktadır. Bunlardan en yaygın olarak kullanılan, çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları olup, anlaşmada yer alan maddelerle vergiyesel bilgilerin paylaşılması şeklinde olmaktadır. Çünkü çifte vergilendirmede meselenin çözüme kavuşturulabilmesi için idareler arası bilgi paylaşımı zorunludur. Sürecin devamında vergi kayıp ve kaçığının artması uluslararası kuruluşların, idareler arası bilgi paylaşımına ağırlık vermelerine neden olmuş ve doğrudan bilgi paylaşımının hukuki ve teknik alt yapısını oluşturan anlaşmalar ortaya çıkmıştır.”<sup>187</sup>*

<sup>185</sup> Arif Karakoç, “Vergi cennetlerinin uluslararası vergi rekabetine etkileri” Bursa Teknik Üniversitesi Y.L Tezi, s.7,2022<<https://hdl.handle.net/20.500.12885/3436>>(Erişim Tarihi: 14.08.2025)

<sup>186</sup> Ercan Bahtiyar, “Vergilemede Bilgi Değişimi ve Vergi Cennetlerine İlişkin Kurumsal Önlemler”, Uluslararası İktisadi Ve İdari İncelemeler Dergisi-, Sayı:C, 2022 özel sayısı, 2023,ss.117-132, s.123, <<https://doi.org/10.18092/ulikidince.1239205>>, <<https://dergipark.org.tr/tr/pub/ulikidince>> (Erişim Tarihi:10.11.2025)

<sup>187</sup> Muhammet AKTUĞ, Ersan ÖZ, “Küresel Vergi Şeffaflığının Artırılmasında Uluslararası Bilgi Paylaşımının Rolü”Uluslararası Yönetim İktisat ve İşletme Dergisi, Cilt 17, Sayı 1, 2021 s.124 ss.115-148, <<https://doi.org/10.17130/ijmeh.902215>> (Erişim Tarihi:25.10.2025)

“ OECD BEPS Eylem Planı, bilgi paylaşımı yönünden değerlendirildiğinde, OECD, küreselleşme ile ortaya çıkan zararlı vergi uygulamalarıyla mücadele etmek için 15 adet BEPS eylem planı geliştirmiş olup bu eylem planındaki 5. ve 13. Eylemler idareler arası bilgi paylaşımıyla yakından ilgilidir.”<sup>188</sup>

Bilgi değişimi yoluyla vergi cennetleriyle mücadelede ülkelerin vergisel konularda karşılıklı bilgi paylaşımında bulunabilmelerinin çeşitli yolları vardır ve bu yolların hepsi uluslararası bir sözleşmeye dayanmakta olup, sadece kapsam ve yöntem olarak birbirinden farklılıkları bulunmaktadır. Bu yöntemlerden ilki ve en yaygın olarak kullanılanı, bilgi paylaşımının çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları altında yapılmasıdır. Bunun yanında, iki veya daha fazla ülke, imzaladıkları iki veya çok taraflı vergi konusunda anlaşmalarla bilgi paylaşımında bulunabilmektedir.

Yaygın olarak kullanılan bir diğer yöntem ise bilgi paylaşımının uluslararası bir organizasyon çatısı altında yapılmasıdır. Türkiye, vergi konularında bilgi paylaşımı için her yöntemi de kullanmakta olup Türkiye’nin sadece çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları kapsamında karşılıklı bilgi paylaştığı ve tezimizin önceki sayfalarında tablo olarak gösterildiği üzere, 23.04.2025 tarihi itibarıyla yürürlükte bulunan 93 ülke ile Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları bulunmaktadır.

*“ OECD, vergisel ve finansal alanda uluslararası şeffaflığın artırılarak vergi kayıp ve kaçığının önlenmesine ve idareler arası bilgi paylaşımına büyük önem vermekte ve bunun için çalışmaktadır ve bunun için de sadece üye ülkelerin değil, üye olmayan ülkelerin de bilgi paylaşımında bulunmalarını teşvik etmekte. Bu düzenlemeler, daha çok üye ülkelere için düzenlenen OECD Model Vergi Anlaşması ve Vergi Konularında Karşılıklı İdari Yardımlaşma Anlaşması olup, üye olmayan ve aralarında anlaşma bulunmayan ülkelerin de bilgi paylaşımında bulunmalarını teşvik etmek ve yol göstermek amacıyla Vergiye İlişkin Bilgilerinin Paylaşımı Anlaşması (Tax Information Exchange Agreement, TIEA) Model’ini düzenlemiştir.”<sup>189</sup>*

“Ülkemizin bu TIEA modeli ile 19.03.2018 tarihi itibarıyla talep üzerine bilgi değişimi ile karşılıklı bilgi paylaşımında bulunduğu beş ülke Jersey, Bermuda, Guernsey, Man Adası ve Cebelitarık ”<sup>190</sup>

<sup>188</sup> Muhammet AKTUĞ, Ersan ÖZ, “Küresel Vergi Şeffaflığının Artırılmasında Uluslararası Bilgi Paylaşımının Rolü”Uluslararası Yönetim İktisat ve İşletme Dergisi, Cilt 17, Sayı 1, 2021 s.130 ss.115-148, <<https://doi.org/10.17130/ijmeh.902215>> (Erişim Tarihi:25.10.2025)

<sup>189</sup> Muhammet AKTUĞ, Ersan ÖZ, “Küresel Vergi Şeffaflığının Artırılmasında Uluslararası Bilgi Paylaşımının Rolü”Uluslararası Yönetim İktisat ve İşletme Dergisi, Cilt 17, Sayı 1, 2021 s.141 ss.115-148, <<https://doi.org/10.17130/ijmeh.902215>> (Erişim Tarihi:25.10.2025)

<sup>190</sup> <<https://www.gib.gov.tr/mevzuat/arama?tur=uluslararasi-mevzuat>> (Erişim Tarihi: 10.11.2025)

Tezimizin önceki sayfalarında yine tablo halinde zikredilmiş, anılan tablo Gelir İdaresi Başkanlığının web sitesinden alınmış olup 10.11.2025 tarihinde de günceldir ve bu beş ülke vergi cenneti olarak nitelenen ülkelerdendir.

### 3.5.2. Vergi Şeffaflığının Arttırılması :

Mali bilgilerin mahremiyeti konusunda çeşitli yorumlar yapılmakta olup hangi bilgilerin vergi mahremiyetine girdiği, hangi bilgilerin neden gizli kalması gerektiği tartışılır olmuştur. Nitekim V.UK. nda “vergi mahremiyeti” başlığı ile hüküm mevcut olup vergi mahremiyetinin istisnai halleri de mevcuttur.

Bugün ise insanların bankacılık ve diğer finansal işlemlerine ilişkin bilgilerin gizli kalması için hiçbir meşru sebep olmadığı yönündedir. Bu gün artık vergi şeffaflığı diye yeni tanımla karşılaşılmaktadır.

*“ Vergi şeffaflığı, vergi mükelleflerinin vergisel konularda devlete karşı şeffaf olmaları, mali bilgilerinin açık olması anlamına gelmektedir. Mali konularda mükellef ile devlet arasında bir güvensizlik ortamı olduğu, mali bilgilerin şeffaf olmadığı, vergilemede adil ve şeffaf olunmadığı konusunda görüş hakimdir. Mükellef açısından vergi gelir kaybı iken devlet açısından ise kamusal ihtiyaçların karşılanması için gerekli olan bütçe gelirini ifade etmektedir. Devlet, vergi mükelleflerinin tüm mali bilgilerine sahip olmalı ki gerçek anlamda vergi alacağının tespiti ve tahsili mümkün olabilsin...”<sup>191</sup>*

### 3.6. Dış Ticaret Verilerine Bir Bakış :

#### 3.6.1. Uluslararası Ticarete Bilgi Değişimi Ve Dış Ticaret Verileri : (2023-2025)

T.C. Ticaret Bakanlığı Dış Ticaret Veri Bülteni Mayıs 2025 teki dış ticaret verilerine baktığımızda; oluşturduğum aşağıdaki tablo, bilgi değişim anlaşmalarının etkisiyle güncellenmiş dış ticaret verilerini sunmaktadır.

**Tablo:4 Dış Ticaret Verileri (Milyon Dolar).**

| Dış Ticaret                 |                  | İhracat | İthalat | Dış Ticaret Hacmi | Dış Ticaret Dengesi | İhr./ İth. (%) |
|-----------------------------|------------------|---------|---------|-------------------|---------------------|----------------|
| Mayıs                       | 2024             | 24.181  | 30.647  | 54.829            | -6.466              | 78,9           |
|                             | 2025             | 24.834  | 31.304  | 56.138            | -6.470              | 79,3           |
|                             | Değişim %        | 2,7     | 2,1     | 2,4               | 0,1                 |                |
| Ocak-Mayıs                  | 2024             | 107.216 | 143.829 | 251.045           | -36.613             | 74,54          |
|                             | 2025             | 110.947 | 152.003 | 262.950           | -41.056             | 72,99          |
|                             | Değişim          | 3,5     | 5,7     | 4,7               | 12,1                |                |
| Son 12 Ay Yıllıklandırılmış | 06.2023- 05.2024 | 260.500 | 347.425 | 607.925           | -86.925             | 74,98          |
|                             | 06.2024- 05.2025 | 265.520 | 352.186 | 617.706           | -86.667             | 75,39          |
|                             | Değişim %        | 1,9     | 1,4     | 1,6               | -0,3                |                |

**Kaynak:** T.C. Ticaret Bakanlığı Mayıs 2025 Dış Ticaret Veri Bülteninden alınan verilerdir.

<sup>191</sup> Muhammet AKTUĞ, Ersan ÖZ, “Küresel Vergi Şeffaflığının Arttırılmasında Uluslararası Bilgi Paylaşımının Rolü”Uluslararası Yönetim İktisat ve İşletme Dergisi, Cilt 17, Sayı 1, 2021 s.117 ss.115-148, <<https://doi.org/10.17130/ijmeb.902215>> (Erişim Tarihi:25.10.2025)

*“ Tablodan da görüleceği üzere, 2025 yılı Mayıs ayında geçen yılın aynı ayına göre; ihracat %2,7 oranında artışla 24 milyar 834 milyon dolar, ithalat %2,1 oranında artışla 31 milyar 304 milyon dolar olmuştur. 2025 yılı Ocak-Mayıs döneminde ise ihracat %3,5 oranında artışla 110 milyar 947 milyon dolar, ithalat %5,7 oranında artışla 152 milyar 3 milyon dolar olarak gerçekleşmiştir. Dış ticaret hacmi, %2,4 oranında artarak 56 milyar 138 milyon dolar olarak ulaşmıştır.2025 yılında ihracat da ithalat da artış göstermiş olup, kayıt dışılığın azalması etkili olmuştur.”<sup>192</sup>*

Bu veriler, bilgi değişim anlaşmalarının yalnızca vergi şeffaflığını değil, aynı zamanda dış ticaretin yapısal görünümünü de etkilediğini göstermektedir.

Birlikte değerlendirildiğinde, bu sistemlerin özellikle gelişmekte olan ülkelere kayıt dışı ekonominin daraltılmasına ve ticaret hacminin daha sağlıklı ölçülmesine olanak tanıdığı görülmektedir.

*“2023 yılında Türkiye’nin mal ihracatı 255,6 milyar ABD doları, ithalatı ise 361,9 milyar ABD doları olarak gerçekleşmiştir. Bu da 106,3 milyar dolarlık dış ticaret açığına işaret etmektedir. En büyük ihracat ortakları Almanya, ABD, Irak, İtalya ve Birleşik Krallık’tır.”<sup>193</sup>*

Bu veriler, bilgi değişim anlaşmalarının ticarete şeffaflığa ve bilgi akışının etkisini değerlendirmek açısından önemlidir ve buradaki Türkiye’ nin dış ticaret açığı, bilgi akışına dayanan politikaların önemini ve bilgi akışına revizyon ihtiyacını göstermektedir.

Buna göre,

Ticaret Bakanlığı’nın Genel Ticaret Sistemi esas alınarak 04.11.2025 tarihinde yayımlanan geçici bilgilere göre Türkiye’ nin 2025 ekim ayı dış ticaret verilerine bakıldığında;

*“2025 yılı Ekim ayı sonu itibarıyla Türkiye’nin mal ihracatı 24 milyar 1 milyon dolar, ithalatı ise 31 milyar 363 milyon dolar olarak gerçekleşmiş; dış ticaret açığı 7 milyar 362 milyon dolara ulaşmış olup dış ticaret açığı ithalatın, ihracattan daha hızlı yükselmesiyle %24 artışla 7 milyar 362 milyon dolar olmuştur.”<sup>194</sup>*

<sup>192</sup> T.C. Ticaret Bakanlığı, Dış Ticaret Veri Bülteni Mayıs 2025. <<https://ticaret.gov.tr>> (Erişim: Tarihi:10.11.2025)

<sup>193</sup> <[https://unctadstat.unctad.org/EN/Türkiye\\_Profil](https://unctadstat.unctad.org/EN/Türkiye_Profil)> (Erişim tarihi:10.11.2025)

<sup>194</sup> <<https://www.haberler.com/ekonomi/ekim-ayinda-ihracat-2-3-artarken-ithalat-6-6-yukseldi->> 19217628-haberi (Erişim tarihi:10.11.2025)

### 3.6.2. Uluslararası Ticarete Bazı Ülkelerin Dış Ticaret Verileri : (2023-2025)

“Almanya, 2024 yılında yaklaşık 1,57 trilyon dolarlık ihracat ve 1,45 trilyon dolarlık ithalat ile 120 milyar dolarlık ticaret fazlası vermiştir. Gelişmiş dijital altyapı ve AB içi veri paylaşım mekanizmaları bu performansta etkili olmuştur...”<sup>195</sup>

“2024 yılında ABD’nin ihracatı 261,9 milyar dolar, ithalatı ise 344 milyar dolar olarak gerçekleşmiş; dış ticaret açığı 82,2 milyar dolara gerilemiştir. Bilgi değişim anlaşmaları, özellikle vergi kaçakçılığı ve transfer fiyatlandırması gibi alanlarda denetim kapasitesini artırmıştır...”<sup>196</sup>

Çin’ in dış ticaret karnesi başlıklı verilerinde;

“2024 yılında Çin’in dış ticaret hacmi 43,85 trilyon yuan (yaklaşık 6,2 trilyon ABD doları) seviyesine ulaşmış, ihracatı %7,1 artışla 25,45 trilyon yuan, ithalat ise %2,3 artışla 18,39 trilyon yuan olmuştur.”<sup>197</sup>

Bilgi değişim anlaşmaları ile bilgi paylaşımı, ihracat başarısını desteklemiş ve ticaretin izlenebilirliğini artırmıştır.

“Brezilya, 2025 yılı Ekim ayında 6,96 milyar dolarlık ticaret fazlası vermiştir. İhracat 31,98 milyar dolar, ithalat ise 25,01 milyar dolar olarak gerçekleşmiştir. Tarım ve madencilik sektörlerinde bilgi paylaşımı, ürün izlenebilirliği ve sertifikasyon süreçlerini hızlandırmıştır...”<sup>198</sup>

Bu tablolar, bilgi değişim anlaşmalarının gelişmekte olan ülkelerde dış ticaret hacimleri ve ihracat rakamları üzerinde artırıcı etkisini olduğunu göstergesidir..

Bu veriler, bilgi değişim anlaşmalarının yalnızca, gümrük işlemlerinin hızlandırılması, paylaşımın kolaylaştırılması gibi teknik açıdan bir gereklilik değil, aynı zamanda dış ticaretin dengesinin izlenmesi, verimli politikaların üretilmesi yönlerinden de önemli olduğunu ve dış ticaretin yönünü ve dengesini etkileyen stratejik bir unsur olduğunu göstermektedir.

Türkiye örneğinde olduğu gibi, dış ticaret açığının sürdürülebilirliği, bilgi paylaşımına dayalı ticaret stratejilerinin güçlendirilmesiyle doğrudan ilişkilidir.

Almanya ve Çin gibi ülkeler ise güçlü bilgi altyapıları sayesinde dış ticaret dengesini lehlerine çevirebilmişlerdir.

<sup>195</sup> <<https://tr.tradingeconomics.com/germany/balance-of-trade>> (Erişim Tarihi:10.11.2025)

<sup>196</sup> <<https://www.bloomberght.com/2024-te-ihracatta-rekor-dis-ticaret-aciginda-gerileme-3738483>> (Erişim Tarihi: 10.11.2025)

<sup>197</sup> <<https://turkish.cgtn.com/2025/01/14/ARTI1736826591696400>> (Erişim Tarihi:10.11.2025)

<sup>198</sup> Trading Economics, <<https://tr.tradingeconomics.com/brazil/balance-of-trade>> “Brazil Balance of Trade, (Erişim Tarihi : 10.11.2025)

Bu nedenle, bilgi değişim anlaşmalarının kapsamının genişletilmesi ve alt yapısının güçlendirilmesi uluslararası ticaret uygulamaları yönünden stratejik önem arz etmektedir.

“ Bilgi değişim anlaşmalarının uluslararası vergi işbirliğini güçlendirdiğı ve özellikle gelişmekte olan ülkelerde kayıt dışı hareketleri azaltarak ticaretin daha sağlıklı ölçülmesini sağladığı belirtilmektedir.” <sup>199</sup>

“Bilgi değişiminin mukim ülke ile kaynak ülke arasında vergilendirme yetkisinin paylaşımını kolaylaştırdığı ve bu durumun ticaret verilerinin doğruluğunu artırdığı vurgulanmaktadır.” <sup>200</sup>

Uluslararası ticarete şeffaflık, bilgi değişim anlaşmaları sayesinde önemli ölçüde artmış, OECD'nin Ortak Raporlama Standardı (CRS), ülkeler arasında finansal ve ticari bilgi paylaşımını ve sermayenin takibini kolaylaştırarak kayıt dışı işlemlerin azaltılmasına katkı sağlamış, dış ticaret verilerine karşılaştırılabilirlik kazandırmıştır.

Bilgi değişim anlaşmaları, özellikle gelişmekte olan ülkelerde dış ticaretin kayıt altına alınmasını kolaylaştırmış, kayıt dışılığı, finansal gizliliğı azaltmış, sermayenin takibini, izlenebilirliğini kolaylaştırmış, vergi tabanının genişletilmesine katkı sağlamıştır.

“ ...OECD'nin raporunda, vergi cennetlerinde faaliyet gösterenlere denetimin artırılması, ayrıntılı raporlama kurallarının getirilmesi, elde edilen ayrıcalıkların iptal edilmesi, ödemelerin stopaja tabi tutulması gibi pek çok yaptırıma yer verilmiştir.” <sup>201</sup>

Ancak ABD ve bazı çıkar gruplarının bu stopaj vergisine karşı çıktığı, bazı yaptırımların sınırlandırılmaya tabi tutulduğu görülmektedir. Buna örnek, OECD raporunda vergi cenneti kriterlerinden biri olan “fiili faaliyette bulunma zorunluluğunun olmaması” kriterinin kaldırılmasıdır.

*“ Gelişmekte olan ülkeler, bilgi değişimi altyapılarını güçlendirerek hem vergi kayıplarını azaltabilir hem de uluslararası ticarete daha eşit koşullarda yer alabilirler. Uluslararası vergi şeffaflığını artırmayı hedefleyen bilgi değişimi anlaşmaları , hem uluslararası ticaretin kurumsal güvenliğini pekiştirmekte hem de vergi cennetlerinin cazibesini sınırlamaktadır. OECD'nin Otomatik Bilgi*

<sup>199</sup> Ali Çelikkaya ve Aytül Bişgin, “Uluslararası Alanda Vergi İdareleri Arasında Bilgi Değişimi: Türkiye'nin Taraf Olduğı Anlaşmalar Açısından Konunun Değerlendirilmesi” Maliye Dergisi Sayı 163-Temmuz-Aralık-2012,ss:86-87. <<https://ms.hmb.gov.tr/uploads/2019/09/163-05.pdf>> (Erişim Tarihi:03.11.2025)

<sup>200</sup> Erdoğan Öz, (2021) “Uluslararası Vergilemede Bilgi Değişimi ve Türkiye Uygulamaları” İstanbul YMM Odası Platform Sunumu,<<https://istanbulymm.org.tr/TR/Detail.aspx?ID=2016&ANA=26>> (Erişim Tarihi:03.11.2025)

<sup>201</sup> İclal Dağlıoğlu, ”Vergi Cennetlerine Karşı Alınan Önlemlerin Etkinliğı” Akdeniz Üniversitesi S.B.E. Y.Lisans tezi Antalya 2010, ss.91-93<<https://tez.yok.gov.tr/UlusalTezMerkezi/tezDetay>> (Erişim Tarihi: 10.07.2024)

*Değişimi Standardı (CRS) ve ABD'nin FATCA düzenlemesi gibi çok taraflı ve tek taraflı girişimler, sınır ötesindeki ülkelerdeki mali işlemlerin denetim imkanını artırarak vergiye uyum düzeyini yükseltmiştir.”<sup>202</sup>*

“ Bu gelişmeler, özellikle agresif vergi planlaması ve kâr kaydırma (BEPS) stratejilerinin cazibesini azaltmakta; böylece ticaretin daha adil ve rekabetçi bir zeminde gerçekleşmesine katkı sunmaktadır.”<sup>203</sup>

“ Vergi cennetleri, şeffaflık baskılarına rağmen sermaye çekme stratejilerini güncellemekte, bu da bilgi değişiminin tek başına yeterli olmadığını göstermektedir. Bu nedenle, bilgi değişimi anlaşmalarının etkili olabilmesi için aynı zamanda siyasi iradenin ve uluslararası iş birliğinin de güçlendirilmesi gerekmektedir.”<sup>204</sup>

Almanya, ABD gibi gelişmiş ülkelerin uluslararası ticaret verilerinden, dış ticaret fazlalarından da anlaşılmaktadır ki veri paylaşımları sayesinde ticaret hacimleri genişlemiştir. Türkiye’ nin ticaret rakamlarını veren tabloda olduğu gibi, ihracat rakamlarında gözle görülür artışlar yaşanmıştır.

Bu çalışmanın yukarıdaki bölümlerinde ve konuya ilişkin dip notlarda da belirtildiği üzere;

AB Konseyinin vergi amaçlı iş birliği yapmayan yargı bölgeleri I sayılı listesinde, vergi iyi yönetim kriterlerine uyma taahhütlerini belirli bir süre içinde yerine getirmeyen ve bunu reddeden ülkeler sıralanmaktadır.

Avrupa Birliği Konseyi, AB'nin vergi amaçlı iş birliği yapmayan yargı bölgeleri listesini kabul etmiş ve listede 11 ülke yer almaktadır.

AB Konseyinin 10 Ekim 2025 tarihli basın bültenine göre Konsey, AB'nin vergi amaçlı işbirliği yapmayan bu I sayılı yargı bölgeleri listesini herhangi bir değişiklik yapmadan onaylamış olup liste, daha önce olduğu gibi aynı 11 yargı bölgesinden oluşmaktadır.<sup>205</sup>

<sup>202</sup> OECD (2023). Tax Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes. OECD Publishing. [https://www.oecd.org/en/publications/global-forum-on-transparency-and-exchange-of-information-for-tax-purposes\\_2219469x.html](https://www.oecd.org/en/publications/global-forum-on-transparency-and-exchange-of-information-for-tax-purposes_2219469x.html) (Erişim Tarihi:03.11.2025)

<sup>203</sup> Alex Cobham, Petr Janský, P. (2019). “Global distribution of revenue loss from corporate tax avoidance:Re-estimation and country results” Makale, Journal of International Development Dergisi,Cilt.3,Sayı:2,ss.206-232, <<https://onlinelibrary.wiley.com/doi/pdf/10.1002/jid.3348>> (ErişimTarihi:03.11.2025)

<sup>204</sup> Gabriel Zucman,(2015). The hidden wealth of nations: The scourge of tax havens. University of Chicago Press. Erişim adresi: <https://doi.org/10.7208/chicago/9780226245560.001.0001> (Erişim Tarihi:03.11.2025)

<sup>205</sup> Avrupa Birliği Konseyi, Basın Bülteni: Vergi İş Birliği Yapmayan Yargı Bölgeleri Listesi, <<https://www.consilium.europa.eu/en/press/press-releases>> (Erişim Tarihi:25.11.2025)

Sayılan bu 11 yargı bölgesi ülkeler ile Türkiye arasındaki (2025) dış ticaret verilerine bakıldığında; Türkiye'nin bu ülkelerle dış ticaretinin sınırlı düzeyde olduğu görülmektedir.

TÜİK <sup>206</sup> ve Strateji Bütçe Başkanlığı <sup>207</sup> verilerine göre Türkiye'nin Dış Ticaret Verileri (2025),

Toplam ihracat (2025): 267 milyar dolar

Toplam ithalat (2025): 356 milyar dolar

Haziran 2025 aylık ihracat: 20,5 milyar dolar

Haziran 2025 aylık ithalat: 28,7 milyar dolar

Bu ülkelerle Türkiye'nin dış ticaret hacmi, toplam ticaret içinde %1'in altında bir seyir izlemekte olup, özellikle Panama ve Rusya ile ticaret görece daha yüksek, diğer ada ekonomileriyle ise oldukça sınırlı olduğu görülmektedir. Yani Türkiye'nin AB tarafından "vergi konusunda iş birliği yapmayan" olarak tanımlanan 11 yargı bölgesi ile dış ticareti, küresel ticaret hacmi içinde küçük bir paya sahiptir.

Rusya: Enerji ve hammadde ithalatı nedeniyle Türkiye'nin bu listedeki en büyük ticaret ortağıdır.

Panama: Deniz taşımacılığı ve lojistik üzerinden sınırlı ticaret ilişkisi vardır.

Dikkat edileceği üzere, bu listedeki ülkelerle ticaret hacmi toplam içinde çok küçük bir paya sahiptir. Özellikle Rusya enerji ithalatı nedeniyle en büyük paya sahipken, Panama deniz taşımacılığı üzerinden nispeten daha yüksek hacimlidir.

Diğer ülkeler (Amerikan Samoası, Anguilla, Fiji, Guam, Palau, Samoa, Trinidad ve Tobago, ABD Virgin Adaları, Vanuatu): Türkiye ile ticaretleri yok denecek kadar azdır.

Dolayısıyla, AB'nin bu listeyi güncellemesi Türkiye'nin dış ticaret dengeleri üzerinde önemli bir etkide bulunmamaktadır. Konu tablo halinde özetlenecek olursa;

<sup>206</sup> Türkiye İstatistik Kurumu (TÜİK) İstatistik Veri Portalı, DışTicaret Verileri 2025. <<https://data.tuik.gov.tr/Kategori/GetKategori?p=dis-ticaret-104>> (Erişim tarihi: 25.11.2025)

<sup>207</sup> T.C. Cumhurbaşkanlığı Strateji ve Bütçe Başkanlığı, 2025 Haziran Dış Ticaret Raporu. <<https://www.sbb.gov.tr/2025-yili-haziran-ayi-dis-ticaret-verileri/>> (Erişim Tarihi:25.11.2025)

Tablo:5

## Karşılaştırmalı Dış Ticaret Verileri

| ÜLKE               | TÜRKİYE İLE<br>TİCARET HACMI<br>(2025 TAHMİNİ) | AÇIKLAMA                                |
|--------------------|------------------------------------------------|-----------------------------------------|
| Rusya              | ~30-35 milyar Dolar                            | Enerji ve hammadde ithalatı ağırlıklı   |
| Panama             | ~1 milyar Dolar                                | Deniz taşımacılığı, lojistik            |
| Trinidad ve Tobago | <100 milyon Dolar                              | Sınırlı enerji ürünleri                 |
| Samoa              | <50 milyon Dolar                               | Çok düşük hacimde                       |
| Amerikan Samoası   | <10 milyon Dolar                               | Yok denecek kadar az                    |
| Anguilla           | <10 milyon Dolar                               | Yok denecek kadar az                    |
| Fiji               | <20 milyon Dolar                               | Tarım ve gıda ürünleri sınırlı miktarda |
| Guam               | <10 milyon Dolar                               | Yok denecek kadar az                    |
| Palau              | <5 milyon Dolar                                | Yok denecek kadar az                    |
| ABD Virgin Adaları | <15 milyon \$                                  | Küçük ölçekli ticaret                   |
| Vanuatu            | <10 milyon \$                                  | Yok denecek kadar az                    |

**Kaynak:**(TÜİK)Türkiye İstatistik Kurumu 2025 Dış Ticaret Verilerinden ve T.C. Cumhurbaşkanlığı Strateji ve Bütçe Başkanlığı 2025 Haziran Dış Ticaret Raporu verilerinden alınarak tarafımdan oluşturulmuştur.

Bilgi değişim anlaşmaları ile bilgi paylaşımı uluslararası ticaretin gelişiminde tek etken değildir. Bilgi değişim anlaşmaları ile bilgi paylaşımı, ihracat başarısını destekler ve ticaretin izlenebilirliğini artırır, bu anlamda dış ticaret hacminin gelişmesine etki eden unsurlardan biridir. Dünya ve Türkiye'deki dış ticaret hacimlerindeki artışla birlikte bilgi değişim anlaşmalarının da yaygın olarak uygulamaya girdiği tarafsız, adil bir dış ticaret ortamı yarattığı söylenebilir.

Bilgi değişim anlaşmalarıyla bilgi paylaşımı dış ticarete atılması gereken önemli adımlardan biridir.

Ancak, Türkiye' nin dış ticaret açığındaki artış, ticaret politikalarında izlenecek yolda bilgi paylaşımında revizyona ihtiyaç olduğunu, bilgi paylaşımı esasına dayalı dış ticaret politikalarına daha çok önem verilmesi gerektiğini göstermektedir.

## SONUÇ

Geçmişten günümüze, dünya gitgide büyüüp gelişirken ve dünya nüfusu geometrik olarak artarken bu küreselleşme ile birlikte dünya ticaret hacmi de aynı oranda artmış, teknolojik gelişmelerle birlikte insanlar arasındaki ticari ilişkiler de gelişerek ülke sınırlarını aşarak uluslararası bir boyut kazanmıştır.

Bu anlamda dünya nüfusu ve dünya ticaret hacmi büyürken, teknolojik gelişmelerle ülkeler arasındaki mesafeler kısalarak uzaklar yakın olmuş, digital gelişmelere paralel olarak e-ticaret de yaygınlaşarak ticaretteki mesafeler adeta bir tuş mesafesine kadar düşünce mecazi anlamda dünya da küçülmüş, teknolojideki, bankacılık sistemindeki, ulaşımdaki ve lojistikteki gelişmeler, internet, yeni yatırımlar ve verilen teşvikler, sermayenin serbestçe dolaşım imkanı bulması, insanların daha çok ticaret yapma ve para kazanma hırısı, ülkeler arasındaki mesafeleri kaldırmıştır.

Sermayenin serbestleşmesiyle birlikte insanların daha az vergi ödeme arzusu ve sermayenin gizlenme isteği ile birleşince, sermaye ülke sınırlarını aşarak kendisine daha az vergi ödemeyi ya da hiç vergi ödememeyi taahhüt eden, ya da bazı teşvikler sunan daha cazip limanlar aramaya, yatırımlarını buralara kaydırmaya itmiş, bu da vergi cennetlerini doğurmuş, vergi cennetlerinin cazibesi sermaye hareketlerini körükleyerek sermayenin, yatırımların bu vergi cenneti haline gelen ülkelere kaymasına zemin hazırlamıştır.

Bu durum, “Vergi cennetleri” sayılan bu ülkelerin cazibesi sonucu vergi gelirleri azalan ülkeleri de yeni önlemler almaya itmiş, zararlı vergi rekabetini önlemek, vergi gelirlerini koruyup arttırmak, vergi kayıp kaçağını en aza indirmek, kayıt dışılığı önlemek ve daha geniş düşünüldüğünde, vergi cennetleri yüzünden kaçan sermayenin ve vergi gelirlerinin yasa dışı yollarda, kara paranın aklanmasında ve terörün finansmanında kullanılmasının önüne geçmek için uluslararası ticarete yardımlaşmayı zorunlu kılmış ve bilgi değişimini ve istihbaratı zorunlu ve önemli hale getirmiştir.

Bunun için de AB, OECD gibi kuruluşların girişimleriyle bilgi değişim anlaşmaları imzalamaya vb. yeni önlemler alınmaya başlanmış ve bu yolla kayıt dışılığı, vergi kayıplarını en aza indirerek sermaye aşınmasının önüne geçmek ve böylece; paranın, terörün finansmanına gitmesi yerine vergi gelirleri havuzuna gitmesini sağlamak, ülke ekonomisini ve refahını yükseltmek; uzun vadede de

uluslararası bir boyut kazanarak sonuçta “dünya ekonomisi” ve “dünya refahı” na olumlu katkı sağlamak amaçlanmıştır.

Kısacası “ülke refahı”, “Dünya refahı” nın kilometre taşı olmuştur.

Yukarıda açıklanan nedenlerle ortaya çıkan, sermayeye vergisel avantajlar sağlayan ve de “vergi cenneti” olarak adlandırılan bu ülkelerin sayıları zaman içinde değişiklik göstermekte, kara liste, gri liste vb. listeler açıklanmakta ve birçok ülke tarafından bunlarla mücadele etmek gerektiği yönünde açıklamalar yapılmakta ise de yine bu ülkelerden bazılarının vergi cennetlerine destek verdiklerini, çeşitli adlar altında yardım yaptıklarını görmekteyiz.

Vergi cenneti ülkeler üzerindeki baskılar artmasına rağmen hâlâ birçok ülke vergi cenneti ülke olmanın avantajlarını kullanmaya devam etmektedir.

Vergi cenneti ülkelerin hâlâ önemli bir kısmı gelişmiş bazı batılı ülkelerdir ve bunlar bir yandan vergi cennetleriyle savaşır görünürken perde arkasından çeşitli yöntemlerle destekler durumdadırlar. Adeta “tavşana kaç tazıya tut” anlayışının varlığı da inkar edilemez.

Netice olarak vergi gelirlerinin artması için etkin bir bilgi değişim mekanizmasının kurulması önceliklidir. Özellikle son yıllarda farkındalığın artmasıyla birlikte az da olsa bilgi değişimi konusunda ilerlemelerin kaydedildiği görülmektedir.

Özellikle ticari ilişkilerimizin yoğun olduğu ülkelerle bilgi değişimini öngören anlaşmaların, ÇV.Ö.A imzalanmasında büyük yarar bulunmaktadır.

Bu dönemde OECD nin zararlı vergi rekabeti projesine başta ABD olmak üzere G7 ülkeleri destek vermektedirler.

OECD nin raporlarında vergi cennetleri listesi açıklanmakta olup bu liste yılda iki defa şubat ve ekim ayında güncellenmektedir ve tezimizin yukarıda geçen bölümlerinde sayıldığı üzere 25 ekim 2025 tarihindeki güncellemeyle işbirliğine yanaşmayan yargı bölgeleri olarak (I) sayılı listede 11 ülke belirtilmiş, yine son güncellenen (II) sayılı liste ile de taahhütte bulunan 11 ülke listelenmiştir. Ancak işbirliğinde bulunma taahhüdünde bulunan ülkeler vergi cenneti kriterlerini taşımalarına rağmen, maalesef vergi cenneti olarak listelenmekten kurtulmaktadır.

Nihai olarak bakıldığında, vergi cennetlerine karşı yapılan bu düzenlemeler, vergi cennetleri uygulamalarının zararlı etkilerini ortadan kaldırmamakta, sadece onların meşruluğunu sağlamaktadır. Vergi cennetleri, sermaye üzerindeki vergi yükünü düşürmenin önemli bir mekanizması olmaya devam ederken OECD bu cennetlerin uluslararası ölçekte meşruluklarını sağlamaya ve bir tür denetim altına

almaya dönük ama sadece göstermelik düzenlemeler yapmaya yönelik çalışmaların işaretlerini vermektedir.

Yukarıda belirttiğimiz üzere, birçok ülke vergi cenneti kriterlerini taşımalarına rağmen, vergi cenneti olarak listelenmekten bir şekilde kurtulmaktadır. Çünkü özde değil sözde mücadele devam etmektedir.

Vergi cenneti ülkelerin hâlâ önemli bir kısmı gelişmiş bazı batılı ülkelerdir (İsviçre, Hollanda, Lüksemburg, vb.), diğer bir kısmı ise bazı ülkelerin (ABD, İngiltere vb.) egemenliğinin devam ettiği ülkelerde ya da bunların bazı yargı bölgelerindedir.

Türkiye 2006 yılında yürürlüğe giren 5520 sayılı Yeni Kurumlar Vergisi Kanunu ile vergi rekabetini bozucu davranışları önlemek amacıyla vergi sistemimize, transfer fiyatlaması suretiyle örtülü kazanç dağıtımı, kontrol edilen yabancı kurum kazançlarının vergilendirilmesi ve vergi cennetlerine ilişkin yeni düzenlemeler getirilmiştir.

5520 sayılı Yeni Kurumlar Vergisi Kanunu ile vergi cennetleriyle mücadeleye yönelik düzenlemeler yapılmıştır. Yapılan bu düzenlemenin amacı, zararlı vergi rekabeti uygulayan ülkelerin Türkiye’ de vergi matrahının azaltılması amacıyla kullanılmasının engellenmesi, bu ülkelerde yerleşik kurumlara çeşitli adlarla yapılacak ödemelerle vergiye tabi kazancın aşındırılmasının önüne geçilmesidir.

Vergi cennetleri yüzünden önemli gelir ve kaynak kaybına uğrayan Türkiye, kara para ile mücadele alanında yapılan uluslararası çalışmalara katılmaktadır.

Sonuç olarak, 4208 sayılı kanun ve bu kanunla kurulan MASAK ve 5520 sayılı Yeni Kurumlar Vergisi Kanunu ile vergi cennetleri ve bu ülkeler nedeniyle Türkiye’ nin uğradığı vergi kaybı önlenmeye çalışılmaktadır.

Uluslararası ticaretin şeffaflık ve adalet ilkeleri doğrultusunda sürdürülebilirliği, bilgi değişimi anlaşmalarının etkinliğine ve vergi cennetlerinin küresel ekonomideki rolüne bağlıdır. Bu çalışma, ülkeler arası bilgi paylaşımının vergisel uyumu artırdığını ve vergi planlamasıyla mücadelede hayati öneme sahip bir araç olduğunu göstermiştir. Ancak vergi cennetlerinin varlığı, bu mücadelenin etkinliğini sınırlamakta; sermaye hareketliliği ve uluslararası koordinasyondaki yetersizlikler vergi tabanının aşındırılmasına zemin hazırlamaktadır.

Bu bağlamda, çok taraflı iş birliği, otomatik bilgi değişimi sistemlerinin güçlendirilmesi ve uluslararası standartların daha sıkı uygulanması, gelişmiş ve gelişmekte olan ülkeler için ortak bir zorunluluk haline gelmiştir.

Vergisel alanda bilgi değişim anlaşmaları, uluslararası ticaretin ve verginin şeffaflaşmasına katkı sağlarken vergi cennetlerinin cazibesini azaltarak küresel vergi uyumunu güçlendirmektedir. Bu uygulamalar, hem ticaretin adil rekabet koşullarında sürdürülmesini hem de vergi tabanının korunmasını amaçlamaktadır. Bilgi değişim anlaşmaları özetle;

1. Uluslararası Ticaret Üzerinde şeffaflık ve güven ortamı yaratır,
2. Çifte vergilendirmeyi önler,
3. Uluslararası standartlara uygun bilgi paylaşımı, firmaların vergi uyum süreçlerini kolaylaştırır ve vergi maliyetlerini düşürür.
4. Vergi cennetlerinde saklanan gelirlerin tespiti kolaylaştıkça vergi cennetlerinin vergi kaçırma cazibesi azalır,
5. Zararlı vergi rekabetini sınırlar,
6. OECD ve G20 gibi platformlar aracılığıyla bilgi değişimi anlaşmalarına katılmayan vergi cennetlerine karşı yaptırım ve itibar baskısı artar,
7. Karşılıklı ve otomatik bilgi değişimi sistemleri CRS daha etkili sonuçlar verir.

Bilgi değişim anlaşmaları ile bilgi paylaşımı uluslararası ticaretin gelişiminde tek etken değildir ve dış ticarete atılması gereken önemli adımlardan biridir.

Bilgi değişim anlaşmaları ile bilgi paylaşımı, ihracat başarısını destekler ve ticaretin izlenebilirliğini artırır, bu anlamda dış ticaret hacminin gelişmesine etki eden unsurlardan biridir. Dünya ve Türkiye'deki dış ticaret hacimlerindeki artışla birlikte bilgi değişim anlaşmalarının da yaygın olarak uygulamaya girdiği tarafsız, adil bir dış ticaret ortamı yarattığı söylenebilir.

Sonuç olarak, bilgi değişimi anlaşmaları uluslararası ticaretin şeffaflaşmasına ve vergi tabanının korunmasına katkı sağlasa da, bu bilgi değişimi anlaşmalarının etkinliği, küresel düzeyde eşzamanlı ısrarcı politikalarla, siyasi irade ve uluslararası işbirliği ile ve diğer etkenlerle özde desteklenmediği sürece sınırlı kalacaktır.

## KAYNAKÇA

- Addis Tax Initiative. “CIAT Profile.”(ErişimTarihi:10.09.2025).  
<https://www.addistaxinitiative.net/profile/ciat>.
- \* Akçaoğlu, Ertuğrul, “Vergi Anlaşmalarında İşyeri Kavramının Dönüşümü” makale, Hacettepe Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mali Hukuk Anabilim Dalı,  
<https://www.akcaoglu.com/wp-content/uploads/2019/03/Vergi-Anlasmalarinda-Isyeri-Kavraminin-Donusumu.pdf> (Erişim Tarihi:25.10.2025)
- \* Aktuğ, Muhammet ve Ersan ÖZ, “Küresel Vergi Şeffaflığının Artırılmasında Uluslararası Bilgi Paylaşımının Rolü” Uluslararası Yönetim İktisat ve İşletme Dergisi, Cilt 17, Sayı 1, 2021, ss.115-148,<<https://doi.org/10.17130/ijmeh.902215>> (Erişim Tarihi:25.10.2025)
- \* Anbar, Buse ve Fatih Çavdar, “Küreselleşmenin Sebep Olduğu Zararlı Vergi Rekabeti: Sorunlar Ve Çözüm Önerileri” Stratejik Yönetim Araştırmaları Dergisi, 2023 Cilt:6 Sayı:2 ss.94-118, <https://doi.org/10.54993/syad.1336142> (Erişim tarihi:25.10.2025)
- Armağan, Ramazan ve Murat İçmen, (2012). “Vergi Rekabeti Ve Türkiye’ye Yansıması” Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, Cilt: 17, Sayı:2, ss.145-172, <https://dergipark.org.tr/tr/download/article-file/194398> (Erişim tarihi: 01.12.2024)
- \* Artar, Yusuf “Vergi Konularında Karşılıklı İdari Yardımlaşmada Otomatik Bilgi Değişiminin Rolü ve Önemi”, Bir Değer Aracı Olarak Bilgi Disiplinler Arası Güncel Yaklaşımlar,ss.247-258,<<https://yusufartar.wordpress.com/2019/09/01/vergi-konularinda-karsilikli-idari-yardimlasmada-otomatik-bilgi-degisiminin-rolu-ve-onemi-kitap-bolumu/>> (ErişimTarihi:25.11. 2019)

- \* Avrupa Birliği Konseyi, Basın Bülteni: 1Vergi İş Birliği Yapmayan Yargı Bölgeleri Listesi” <https://www.consilium.europa.eu/en/press/press-releases> (Erişim Tarihi:25.11.2025)
- \* Aytekin, İbrahim, Bitlis Eren Üniversitesi, “Küreselleşme Ve Ekonomik Küreselleşme”S.B.E Dergisi, Haziran 2013,Cilt:1, Sayı:2, ss.123-134, <https://dergipark.org.tr/tr/download/article-file/41795>, (Erişim Tarihi:25.10.2025)
- \* Bahtiyar Ercan , “Vergilemede Bilgi Değişimi ve Vergi Cennetlerine İlişkin Kurumsal Önlemler”, Uluslararası İktisadi Ve İdari İncelemeler Dergisi, Sayı: C, 2022 özel sayısı, 2023, ss.117-132, <https://doi.org/10.18092/ulikidince.1239205> (Erişim Tarihi:10.11.2025)
- \* Balcı, Süleyman Hayri, “Vergi Alanında Uluslararası Bilgi Değişimi”,Vergi Dünyası Dergisi Temmuz 2010, Sayı: 347, s.37. <https://www.vergidunyasi.com.tr> (Erişim tarihi:25.11.2019)
- \* Biçer, Ramazan ve Mehmet Erginay, “OECD Matrahın Aşındırılması ve Kârin Aktarılması Eylem Planı ve Türkiye'ye Etkileri” Vergi Sorunları Dergisi, Sayı:..326, 2015,ss.54-68,<https://www.vergisorunlari.com.tr/makale/oecd-matrahin-asindirilmasi-ve-karin-aktarilmasi-eylem-planı-ve-turkiyeye-etkileri/8043> (Erişim Tarihi:08.09.2025)
- \* Bişgin, Aytül “Uluslararası Alanda Vergi İdareleri Arasında Bilgi Değişimi Türkiye’ninTaraf Olduğu Anlaşmalar Açısında Konunun Değerlendirilmesi” isimli yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Eskişehir O.G. Üniversitesi S.B.E.2012,ss.37-38, <https://tez.yok.gov.tr/UlusalTezMerkezi/tezDetay.jsp?id=iIvqa4yaPakXmyI07M2jxQ&noTzGlklMWZLiLdNv628igyQ> (Erişim Tarihi: 19.10.2024)
- Bloomberght. “2024’te ihracatta rekor, dış ticaret açığında gerileme.” <https://www.bloomberght.com/2024-te-ihracatta-rekor-dis-ticaret-aciginda-gerileme-3738483>. (Erişim Tarihi:10.11.2025)

- \* Cenkeri, Elif “Uluslararası Mali İhtilafların Çözümünde İdari Yaklaşımlar” Sosyal Bilimler Dergisi 2011, S.1, ss.1-29, <https://dergipark.org.tr/tr/pub/iusosbil/issue/9498/118669> (Erişim Tarihi:15.12.2019)
- \* Cobham, Alex ve Petr Janský, P. (2019). “Global distribution of revenue loss from corporate tax avoidance:Re-estimation and country results” Makale, Journal of International,DevelopmentDergisi,Cilt.3,Sayı:2,ss.206-232,<https://onlinelibrary.wiley.com/doi/pdf/10.1002/jid.3348> (ErişimTarihi:03.11.2025)
- Consilium. “EU list of non-cooperative jurisdictions.” Erişim 25 Ekim 2025. <https://www.consilium.europa.eu/en/policies/eu-list-of-non-cooperative-jurisdictions/#countries>.
- \* Çelebi, A.Kemal ve Pelin Mastar Özcan, ”Transfer Fiyatlandırması Uygulamaları”(Doktoratezinden üretilmiş makale) MCBÜ İ.İ.B.F Yönetim ve Ekonomi Dergisi,2017,24/2,s.277-278,<https://avesis.mcbu.edu.tr/yayin/7a0219e9-f450-4f21-a4a3-822fd110d63f/transfer-fiyatlandirmasi-uygulamalari-secilmis-ulkler-acisindan-bir-degerlendirme> (Erişim tarihi: 20.10.2025)
- \* Çelikkaya, Ali ve Aytül Bişgin, “Uluslararası Alanda Vergi İdareleri Arasında Bilgi Değişimi:Türkiye’nin Taraf Olduğu Anlaşmalar Açısından Konunun Değerlendirilmesi” Maliye Dergisi Sayı: 163-Temmuz-Aralık-2012,ss:84-87<<https://ms.hmb.gov.tr/uploads/2019/09/163-05.pdf>> (Erişim Tarihi:03.-10.11.2025 ve 25.11.2019)
- \* Dağlıoğlu, İclal, “Vergi Cennetlerine Karşı Alınan Önlemlerin Etkinliği”, (Yayımlanmış Yüksek Lisans Tezi) Akdeniz Üniversitesi S.B.E, Antalya,2010.ss.1-133,[https://tez.yok.gov.tr/UlusalTezMerkezi/tezDetay.jsp?id=KHq-o9gPiDoC\\_19fGusREQ&no=bGB8d6qpa8s\\_R\\_hPeryyUfHQ](https://tez.yok.gov.tr/UlusalTezMerkezi/tezDetay.jsp?id=KHq-o9gPiDoC_19fGusREQ&no=bGB8d6qpa8s_R_hPeryyUfHQ) (Erişim Adresi: 10.07.2024, 20.03.2020)

- \* Deliçay, Murat "Dünyada ve Türkiyede Dış Ticareti Kolaylaştırmaya Yönelik Ulusal Koordinasyon Çalışmaları" TC.Kalkınma Bakanlığı, 2015 <https://www.sbb.gov.tr/wp-content/> (Erişim Tarihi: 10.11.2025)
- \* Demir, Mustafa, Maliye Denetim Elemanları Derneği, Vergi Pusulası Yıl: 1, 2022, Sayı: 2, s. 14-20, <https://vergipusulasi.com.tr/PanelContent/Makale/7b0ed7ab-dc04-4bb2-8cb2-e727a10c472e.pdf>, (Erişim Tarihi: 15.09.2024).
- \* Demir, Mustafa. "Vergi İdareleri Arasındaki Bilgi Değişiminin Vergi Kayıp ve Kaçağının Önlenmesindeki Rolü." DEÜ Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, 2025. <https://dergipark.org.tr/tr/download/article-file/4741093>. (Erişim Tarihi: 10.11.2025)
- \* Doğan, Alper ve Melih Kabayel, "Küresel Vergi Rekabeti ve Vergi Cennetleri Üzerine Değerlendirmeler" ss. 85-86, <https://dergipark.org.tr/tr/download/article-file/791720> (Erişim Tarihi: 10.07.2024-10.11.2025)
- \* Doğrusöz, Bumin "Otomatik Bilgi Değişimi" Dünya Gazetesi, 05.12.2017, <https://www.dunya.com/kose-yazisi/otomatik-bilgi-degisimi/39319> (Erişim Tarihi: 19/10/ 2018)
- \* Edizdoğan, Nihat ve Erhan Gümüş, "Vergi Afları ve Türkiye'de Vergi Aflarının Değerlendirilmesi", Maliye Dergisi, Sayı 164, Ocak-Haziran 2013, s. 99 <https://ms.hmb.gov.tr/uploads/2019/09/164-06.pdf> (Erişim tarihi: 20.03.2020)
- \* Elçin, A. Bora, "Kürselleşmenin Tarihçesi", Ankara, 2012, s. 3, <https://746102-Kuresellesmenin-tarihcesi-a-bora-elcin.html> (Erişim Tarihi: 10.02.2020)
- Erdem, Tahir "Uluslararası Anlaşmalar Gereğince Bilgi Değişiminin İç Hukuka Yansıması" Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi, 2013, Sayı: 115, ss. 30-39

- \* Gedik, Gülşen “Beps Eylem Planları Kapsamında Türk Vergi Mevzuatında Yapılan Değişiklikler” NKÜ Hukuk Fakültesi Dergisi, 2020 (2), ss.27-48, <https://dergipark.org.tr/tr/pub/nkuhukuk> (Erişim Tarihi:08.11.2025)
- \* Gelir İdaresi Başkanlığı, 2024 Faaliyet Raporu, ss:1-158, <https://www.gib.gov.tr/kurumsal/stratejik-yonetim/faaliyet-raporlari>, (Erişim Tarihi:08.10.2025)
- \* Gelir İdaresi Başkanlığı Yayını, “Gelir ve Servet Üzerinden Alınan Vergilere İlişkin Model Anlaşma”Kısaltılmış Basım,<https://www.oecd.org/content/dam/oecd/tr/> (ErişimTarihi: 09.09.2025)
- \* GİB2024FaaliyetRaporu,s.157[https://cdn.gib.gov.tr/api/gibportal-file/file/getFileResources?bjeckKey=arsiv/fileadmin/faaliyetraporlari/2024/2024\\_faaliyet\\_raporu.pdf](https://cdn.gib.gov.tr/api/gibportal-file/file/getFileResources?bjeckKey=arsiv/fileadmin/faaliyetraporlari/2024/2024_faaliyet_raporu.pdf) (Erişim Tarihi:20.10.2025)
- \* G.İ.B. 20.03.2006 tarih ve B.07.1.GİB.0.44/4402-302/019262 sayılı özelgesi <https://ms.hmb.gov.tr/uploads/sites/8/2025/11/Sosyal-Medya-ve-Elektronik-Ticaret> (Erişim Tarihi:19.02.2020)
- \* Giray, Filiz, “Küreselleşme Sürecinde Vergi Rekabeti Ve Boyutları”, Akdeniz İ.İ.B.F. Dergisi(9),2005,ss.102-103, (Erişim Tarihi: 12.03.2024) [https://www.ajindex.com/dosyalar/makale/acarindex-142386886\\_6.pdf](https://www.ajindex.com/dosyalar/makale/acarindex-142386886_6.pdf),
- \* Giray, Filiz, “Zararlı Vergi Rekabeti ve Etkileri”, Vergi Dünyası Dergisi, Sayı: 260 (Nisan 2003),s.125, <http://www.vergidunyasi.com.tr/Makaleler/3860> (Vergi Dünyası’nın veri tabanından alınmıştır.) (Erişim tarihi:19.02.2020)
- \* Göktaş, Abdülkadir “Vergi Kaçakçılığı Konusunda Uluslararası İşbirliği İmkânları”,<https://yaklasim.com/mevzuat/dergi/makaleler/1999071723.html> (Erişim Tarihi: 25 11 2019)
- \* Gülen, Gonca “Avrupa Birliği Ülkelerinde Vergi Kayıp ve Kaçakları”, <http://www.muhasibetr.com/yazarlarimiz/gulen/001/24/05/2005> (Erişim Tarihi 19/02/2020)

- \* Gündüz, Necmettin, “Digital Ekonominin Vergilendirilmesinde Sanal İşyeri Kavramının Sonuçları” Makaleler, Ağustos 2019, Sayı:239, <https://www.vergiraporu.com.tr/upImage/org/3.08411e0c.pdf>, (Erişim Tarihi: 10.08.2024)
- \* Güney, Selami ve Ramazan Bozkurt, “Türkiye’deki Transfer Fiyatlandırma Uygulamalarının Vergisel Ve Diğer Faktörler Dikkate Alınarak İncelenmesi” “Muhasebe ve Finansman Dergisi”2011 Nisan, ss.150-164 <https://dergipark.org.tr/tr/download/article-file/426888> (Erişim Tarihi:10.08.2025)
- \* Hayrulloğlu, Betül “Küresel Vergi Sorunu Bağlamında Uluslararası Transfer Fiyatlandırması Ve Çözüm Arayışları” makale, Vergi Raporu, Mayıs 2014 S:176, ss.82-95 <https://vergiraporu.com.tr/upImage/org/2014-176>> (Erişim tarihi: 10.08.2025)
- \* Hazine ve Maliye Bakanlığı Vergi Konseyi, Uluslararası Vergi Gelişmeleri Çalışma Grubu Raporu,2022,Ankara, <https://ms.hmb.gov.tr/uploads/sites/8/2024/01/7Uluslararası-Vergi-Gelişmeleri-2022-2.pdf> (Erişim tarihi:08.10.2025)
- \* İçmen, Murat “Vergi İdareleri Arasındaki Bilgi Değişiminin Vergi Kayıp ve Kaçağının Önlenmesindeki Rolü”, 2025, DEÜ Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, <https://dergipark.org.tr/tr/download/article-file/4741093> (Erişim Tarihi:10.11.2025)
- \* Karaarslan, Erkan “Kayıt Dışı İstihdam Ve Neden Olduğu Mali Kayıpların Bütçe Üzerindeki Etkileri: Türkiye Örneği” Kasım 2010, Mali Hizmetler Derneği Yayın No.7, Maliye Bakanlığı[https://hozyildiz.com/file/resource/kayitdisiistihdam\\_kitap\[1\]\\_120130172546.pdf](https://hozyildiz.com/file/resource/kayitdisiistihdam_kitap[1]_120130172546.pdf), [www.malihizmet.org](http://www.malihizmet.org) (Erişim tarihi:10.08.2024)
- Kara, Mustafa Cemil ve Ersan ÖZ, “Matrah Aşındırma ve Kar Kaydırma Projesinde Geline Aşama ve Kazanımlar” AÜİİBF Dergisi, 2024, cilt.25, sayı.3, ss.465-497 <https://dergipark.org.tr/en/pub/anadoluibfd> (Erişim Tarihi:14.08.2025)

\* Karaca, S. Serdar “Uluslararası Sermaye Hareketleri ve Kriz Sonrası Görünüm” Gaziosman Paşa Üniversitesi, Sosyal Bilimler Araştırmaları Dergisi. 1, (2010),ss.157-173,<https://dergipark.org.tr/tr/download/article-file/802090> (Erişim Tarihi:01.10.2025)

\* Karabıçak, Mevlüt “Küreselleşme Sürecinde Gelişmekte Olan Ülke Ekonomilerinde Ortaya Çıkan Yönelim ve Tepkiler” Süleyman Demirel Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi, Yıl:2002 C:7, S:1, s.116 <https://dergipark.org.tr/tr/download/article-file/195094> (Erişim tarihi:20.03.2020)

\* Karakoç, Arif, “Vergi cennetlerinin uluslararası vergi rekabetine etkileri” Bursa Teknik Üniversitesi Yüksek Lisans Tezi, 2022 <https://hdl.handle.net/20.500.12885/3436> (Erişim Tarihi: 14.08.2025)

\* Karataş, Mehmet Gökhan, “Vergi Rekabeti Ve Türkiye'nin Aldığı Önlemler”,Lebib Yalkın Yayınları, Aralık/2015, S:144, ss.1-3

\* Karasu, Gülçin, “Küreselleşmenin Vergileme Alanında Yarattığı Sorunlar: Vergi Rekabeti, Vergi Cennetleri ve Türkiye” Yüksek Lisans Tezi, Marmara ÜniversitesiS.B.Enstitüsü,2006,ss:1-108, <https://tez.yok.gov.tr/UlusalTezMerkezi/tezDetay.jsp?id=bnhMI qt02ddMYUaFYen o=Y4lUA01HNQuRK2dKsBhcDA> (Erişim tarihi:19.02.2020)

\* Kıvılcım, Fulya, “Küreselleşme Kavramı Ve Küreselleşme Sürecinin Gelişmekte Olan Ülke Türkiye Açısından Değerlendirilmesi” İstanbul Kültür Üniversitesi Sosyal ve Beşeri Bilimler Dergisi, 2013, Cilt.5, S.1 ss.219-230, <https://dergipark.org.tr/tr/download/article-file/117355> (Erişim Tarihi: 25.10.2025)

\* Konca, Ateş ve Elifcan Çelebi, Ernst &Young, Kuzey YMM A.Ş. “Bilgi Değişim Anlaşmaları ve Vergi Cennetleri”,[https://www.ey.com/tr\\_tr/services/vergide-gundem](https://www.ey.com/tr_tr/services/vergide-gundem) (Erişim Tarihi:07/10/2019)

\* Kurumlar Vergisi Kanunu, 21 Haziran 2006 Tarihli ve 26205 sayılı Resmi Gazete yayınlanmıştır.

\* Kutlu, Erol, Anadolu Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, 1998 Aralık Cilt:14, S.1, ss.363-386, <https://dergipark.org.tr/en/download/article-file/826064> (Erişim Tarihi:25.10.2025)

\* OECD.“Base Erosion and Profit Shifting (BEPS).”OECD. <https://www.oecd.org/en/topics/base-erosion-and-profit-shifting-beps.html> (Erişim Tarihi:06.10.2025)

\* OECD (2023). Tax Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes. OECD Publishing. [https://www.oecd.org/en/publications/global-forum-on-transparency-and-exchange-of-information-for-tax-purposes\\_2219469x.html](https://www.oecd.org/en/publications/global-forum-on-transparency-and-exchange-of-information-for-tax-purposes_2219469x.html) (Erişim Tarihi:03.11.2025)

\* OECD Transfer Fiyatlandırması Rehberi VDK çevirisi, ss:11-77 <<https://ms.hmb.gov.tr/uploads/sites/17/2023/04/OECD-Transfer-Fiyatlandirmasi-Rehberi-2022.pdf>> (Erişim Tarihi:25.10.2025)

\* OECD, “Exchange of Information on Request: Peer Review Reports” <<https://www.oecd.org/tax/transparency/exchange-of-information-on-request>> (Erişim Tarihi: 10.11.2025)

\* Okşak Yüksel ve Gökhan Dağılgan, “Gelişmiş ve Gelişmekte Olan Ülkelerde Dış Ticaret, Büyüme ve Ekonomik Özgürlük İlişkisi” Balkan Ve Yakın Doğu Sosyal Bilimler Dergisi, 2020, ss:1-11, [https://www.ibaness.org/bnejss/2020\\_06\\_03/1\\_Oksa\\_k\\_and\\_Dagilgan.pdf](https://www.ibaness.org/bnejss/2020_06_03/1_Oksa_k_and_Dagilgan.pdf) (Erişim Tarihi: 10.11.2025)

\* Öz, Erdoğan, (2021) “Uluslararası Vergilemede Bilgi Değişimi ve Türkiye Uygulamaları” İstanbul YMM Odası Platform Sunumu, [https://istanbulymmo.org.tr/TR/Detail.aspx?ID=2016\\_&ANA=26](https://istanbulymmo.org.tr/TR/Detail.aspx?ID=2016_&ANA=26) (Erişim Tarihi:03.11.2025)

\* Özer, Murat Levent, “Vergilendirmede Global Eğilimler ve Uluslararası Vergi Anlaşmaları”, İstanbul Üniversitesi S.B.E,Doktora Tezi, İstanbul, 2006, ss.87-88, [https://tez.yok.gov.tr/Ulusal\\_Tez\\_Merkezi/tezDetay.jsp?id](https://tez.yok.gov.tr/Ulusal_Tez_Merkezi/tezDetay.jsp?id) (Erişim Tarihi:19.10.2024)

\* Özgür Ansiklopedi, [https://tr.wikipedia.org/wiki/vergi\\_cenneti](https://tr.wikipedia.org/wiki/vergi_cenneti) (Erişim Tarihi:19.07.2025)

\* Pehlivan, Serdar, “Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımında Vergi Denetiminin Etkinliği” isimli Yüksek Lisans Tezi, MCBÜ Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2010 ss.1-122, <https://www.muhasabetr.com/yazarlarimiz/serdarpehlivan/003/> (Erişim Tarihi:10.12.2024 ve 01.10.2025)

\* Resmi Gazete, 26 Kasım 2017 tarihli ve 30252 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 2017/10969 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı, “Vergi Konularında Karşılıklı İdari Yardımlaşma Sözleşmesi” <https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2017/11/20171126-12.pdf> (Erişim Tarihi:01.10.2025)

\* T.C. Başbakanlık Devlet Planlama Teşkilatı, Kayıtdışı Ekonomi Özel İhtisas Komisyonu Raporu, Ankara, 2001, <https://www.sbb.gov.tr/wp-content/uploads/2022/08/Kayitdisi-Ekonomi-OIK-Raporu.pdf> (Erişim Tarihi: 25.10.2025)

• T.C. Çalışma ve Sosyal Güvenlik Bakanlığı, Kayıt Dışı İstihdam ve Yabancı Kaçak İşçi İstihdamı, Ankara, 2004, <https://www.sgk.gov.tr/Content/Post/e3f8021f-6c7e-49a7-a51a-1d79a187ada/Genel-Bilgi-2025-02-11-02-11-14> (Erişim Tarihi:25.10.2025)

\* T.C.Maliye Bakanlığı Geliri İdaresi Başkanlığı, Kayıt Dışı Ekonomiyle Mücadele Stratejisi Eylem Planı (2008 – 2010), Yayın No: 87, 2009, s.12. [https://cdn.gib.gov.tr/api/gibportal-file/file/getFileResources?objectKey=arsiv/oncek-i-dokumanlar/Kayit\\_disi\\_2009tr.pdf](https://cdn.gib.gov.tr/api/gibportal-file/file/getFileResources?objectKey=arsiv/oncek-i-dokumanlar/Kayit_disi_2009tr.pdf) (Erişim Tarihi:25.10.2025)

\* T.C. Ticaret Bakanlığı, Dış Ticaret Veri Bülteni Mayıs 2025. <<https://ticaret.gov.tr>> (Erişim: Tarihi:10.11.2025)

- \* Trading Economics, “Brazil Balance of Trade,”  
<https://tr.tradingeconomics.com/brazil/balance-of-trade> (Erişim Tarihi :10.11.2025)
- \* Türkiye İstatistik Kurumu (TÜİK) İstatistik Veri Portalı, DışTicaret Verileri  
2025. <https://data.tuik.gov.tr/Kategori/GetKategori?p=dis-ticaret-104>  
(Erişim Tarihi: 25.11.2025)
- \* TÜRMOB Mevzuat Sirküleri,27/11/2017/134-1,  
[https://www.turmob.org.tr/sirkuler;\\_](https://www.turmob.org.tr/sirkuler;_) (Erişim Tarihi:10.10.2020)
- \* Ubay, Birol, “Uluslararası Otomatik Bilgi Değişiminin Offshore Vergi  
Cennetlerinin Etkinliğinin Azaltılmasındaki Olası Rolü”, Maliye Çalışmaları  
Dergisi–Journal of Public Finance Studies Dergisi,2025, ss.33-51  
<https://doi.org/10.26650/mcd2025-1626504> (Erişim Tarihi:10.11.2025)
- \* Uludere, Eda, “Türk Vergi Hukukunda Bilgi Değişimi” Hukuk Postası, 2016  
Temmuz,<https://www.erdem-erdem.av.tr/yayinlar/hukuk-postasi/turk-vergi-hukuku-nda-bilgi-degisimi> (Erişim Tarihi: 19/10/2018)
- \* Uygun, Esra, “Vergiden Kaçınma ile Mücadele için Vergi Şeffaflığının  
Sağlanması: Küresel Girişim ve Uygulamalar” Sayıştay Dergisi Sayı:130, Cilt:34,  
ss:467-493, 2023/Eylül, [https://www.sayistay.gov.tr/files/4990\\_130\\_M5.pdf](https://www.sayistay.gov.tr/files/4990_130_M5.pdf), (Erişim  
tarihi:06.10. 2025)
- \* Uygun, Esra, “Ülke Bazlı Raporlamalara (CbCR) Uyum Süreci: Türkiye  
Üzerine Bir Değerlendirme”İstanbul Üniversitesi Maliye Çalışmaları Dergisi 2024,  
sayı:72, ss.114-117, <https://dergipark.org.tr/tr/download/article-file/4078119> (Erişim  
Tarihi:08.10.2025)

\* Uygun, Esra, “Vergiden Kaçınmayı Önlemeye Yönelik Küresel Asgari Kurumlar Vergisi” International Journal of Public Finance-Uluslararası Kamu Maliyesi Dergisi, 2022, cilt.7, sayı:1,sayfa:94-108, <https://dergipark.org.tr/tr/pub/ijpf> (Erişim tarihi:15.10.2025)

\* Vergi\_Harcamaları\_Raporu\_2024.pdf, ss.5-6  
<https://cdn.gib.gov.tr/api/gibportal-filefile/getFileResources?objectKey=arsiv/kurumsal> (Erişim Tarihi:25.10.2025)

\* Vergi Usul Kanunu md.152/A ve md.156

\* Yanıcı Erdal, İrem Özlem, “Türkiye’ De Kayıt Dışı İstihdam Ve Kayıt Dışı İstihdamla Mücadele Politikaları” Ufuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi Yıl:8 Sayı:16 (2019) ss.225-246, <https://dergipark.org.tr/tr/download/article-file/1476311> (Erişim Tarihi: 10.08.2024)

\* Yıldız, Abdunnur ve Murat Demir,“Vergi Cennetleri ve Küresel Gelir Eşitsizliği”MaliyeDergisi,Ocak-Haziran,2019,Sayı:176,ss.329-354 ,  
<https://ms.hmb.gov.tr/uploads/2019/09/176-15.pdf> (Erişim Tarihi: 25.10.2025)

\* Yıldırım, Yasin, “Vergi Cennetleri ve Ülke Ekonomilerine Etkileri”14.07.2025 tarihli makale, <https://www.muhasibetr.com/yazarlarimiz/yasinyildirim/001/> (Erişim Tarihi:25.10.2025)

\* Zucman, Gabriel, (2015). The hidden wealth of nations: The scourge of tax havens. University of Chicago Press.<https://doi.org/10.7208/chicago/9780226245560.001.0001> (Erişim Tarihi:03.11.2025)

• [https://www.eeas.europa.eu/eeas/article-427-teu-eus-mutual-assistance-clause\\_en](https://www.eeas.europa.eu/eeas/article-427-teu-eus-mutual-assistance-clause_en). (Erişim Tarihi:10.09.2025)

\* <https://www.consilium.europa.eu/en/policies/eu-list-of-non-cooperative-jurisdictions/#countries> (Erişim tarihi:25.10.2025)

- \* <https://www.oecd.org/en/networks/global-forum-tax-transparency.html>  
(Erişim Tarihi:10.10.2025)
- \* <https://www.oecd.org/en/topics/base-erosion-and-profit-shifting-beps.html>  
(Erişim Tarihi:01.10.2025 – 06.10.2025)
- \* <https://www.oecd.org/en/networks/global-forum-tax-transparency/who-we-are/about.html..> (Erişim Tarihi: 06.10.2025 - 08.10.2025)
- \* <https://www.oecd.org/en/networks/oecd-forum-on-tax-administration.html>  
(Erişim Tarihi:17.09.2025)
- \* [https://www.eeas.europa.eu/eeas/article-427-teu-eus-mutual-assistance-clause\\_en\\_](https://www.eeas.europa.eu/eeas/article-427-teu-eus-mutual-assistance-clause_en_) (Erişim Tarihi: 10.09.2025)
- \* <https://www.addistaxinitiative.net/profile/ciat> (Erişim Tarihi: 10.09.2025)
- \* <https://www.oecd.org/en/about/history.html>. (Erişim Tarihi:25.10.2025)
- \* <https://www.oecd.org/en/about/legal/oecd-accession-process.html>  
(Erişim Tarihi:25.10.2025)
- \* <https://www.offshore-protection.com/>(Erişim Tarihi 25.10.2025)
- \* [https://taxation-customs.ec.europa.eu/news/update-eu-list-non-cooperative-jurisdictions-tax-purposes-2025-02-18\\_en](https://taxation-customs.ec.europa.eu/news/update-eu-list-non-cooperative-jurisdictions-tax-purposes-2025-02-18_en)(Erişim Tarihi:25.10.2025)
- \* [https://www.consilium.europa.eu/en/policies/eu-list-of-non-cooperative-jurisdictions /#countries](https://www.consilium.europa.eu/en/policies/eu-list-of-non-cooperative-jurisdictions/#countries) (Erişim tarihi:25.10.2025)
- \* <https://taxjustice.net/faq/what-is-profit-shifting/> (Erişim Tarihi:14.08.2025)
- \* <https://www.gib.gov.tr/mevzuat/arama?tur=uluslararası-mevzuat>  
(Erişim Tarihi: 10.11.2025)

- \* <https://unctadstat.unctad.org/EN/Türkiye Profili> (Erişim tarihi:10.11.2025)
- \* <https://www.haberler.com/ekonomi/ekim-ayinda-ihracat-2-3-artarken-ithalat-6-6-yukseldi-19217628-haberi> (Erişim tarihi:10.11.2025)
- \* <https://tr.tradingeconomics.com/germany/balance-of-trade>  
(Erişim Tarihi:10.11.2025)
- \* <https://turkish.cgtn.com/2025/01/14/ARTI1736826591696400>  
(Erişim Tarihi:10.11.2025)

