

T.C
MANİSA CELAL BAYAR ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

YÜKSEK LİSANS TEZİ
MALİYE ANABİLİM DALI
MALİ HUKUK PROGRAMI

ULUSLARARASI VERGİ VE BİLGİ DEĞİŞİM ANLAŞMALARI
ÇERÇEVESİNDE TÜRKİYE’NİN GÜNCEL DURUMUNUN
DEĞERLENDİRİLMESİ

Çağla KEŞKEKOĞLU

Danışman
Prof. Dr. Güneş Çetin GERGER

Manisa-2021

T.C
MANİSA CELAL BAYAR ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

YÜKSEK LİSANS TEZİ
MALİYE ANABİLİM DALI
MALİ HUKUK PROGRAMI

ULUSLARARASI VERGİ VE BİLGİ DEĞİŞİM ANLAŞMALARI
ÇERÇEVESİNDE TÜRKİYE’NİN GÜNCEL DURUMUNUN
DEĞERLENDİRİLMESİ

Çağla KEŞKEKOĞLU

Danışman
Prof. Dr. Güneş Çetin GERGER

Manisa-2021

YEMİN METNİ

Yüksek lisans tezi olarak sunduğum “Uluslararası Vergi ve Bilgi Değişim Anlaşmaları Çerçevesinde Türkiye’nin Güncel Durumunun Değerlendirilmesi” adlı çalışmanın, tarafımdan bilimsel ahlak ve geleneklere aykırı düşecek bir yardıma başvurmaksızın yazıldığını ve yararlandığım eserlerin bibliyografyada gösterilen eserlerden oluştuğunu, bunlara atıf yapılarak yararlanmış olduğumu belirtir ve bunu onurumla doğrularım.

17.12.2021

Çağla Keşkekoğlu

ÖZET

ULUSLARARASI VERGİ VE BİLGİ DEĞİŞİM ANLAŞMALARI ÇERÇEVESİNDE TÜRKİYE’NİN GÜNCEL DURUMUNUN DEĞERLENDİRİLMESİ

Artan küreselleşmenin etkisiyle meydana gelen uluslararası ticaret hacmindeki büyüme devletlerin vergisel işlemlerini de çeşitlendirmiştir. Farklı vergi türleri ortaya çıkarken aynı zamanda vergi kayıp ve kaçagını önlemeye yönelik yeni tedbirlere de ihtiyaç duyulmuştur. Devletler bu noktada iş birliğinin önemini anlayarak karşılıklı olarak pek çok iki taraflı vergi anlaşması imzalamışlardır. Ancak zamanla şirketler iki taraflı vergi anlaşmalarındaki boşluklardan yararlanarak vergiden kaçınmanın da yolunu bulabilmektedirler. Dünya üzerinde iki taraflı anlaşmaların sayılarının 3000’in üzerinde olması OECD’yi bu konuda tek ve genel geçer bir çok taraflı sözleşme hazırlamaya yöneltmiştir. OECD çok taraflı vergi anlaşmasını hazırlayarak hem iki taraflı vergi anlaşmalarındaki eksik yönleri kapatmış hem de problemlere daha hızlı ve etkin çözümler üreterek uluslararası vergi sorunlarına çözüm bulmaya çalışmıştır. Türkiye’yi ilgilendiren tarafı ise Türkiye’nin toplamda 22 ülkeyle arasında anlaşmaya varılmış olan istisna uygulaması yerini mahsup yöntemine bırakmıştır. Ayrıca büyük oranda vergi kayıplarına yol açan şeffaf şirket yapılaşmaları bundan sonraki süreçte vergiye tabii tutulabilecektir. Elektronik ticaret yaparak dünya üzerinde web siteleri aracılığıyla herhangi bir iş yeri olmaksızın kiralık depolarla nakliye ve teslimat yapan şirketler kiraladıkları depo benzeri yerleri için vergi ödemek zorunda kalacaklardır. Çok taraflı sözleşmenin sonuçları Türkiye ve Türk şirketleri için oldukça önemlidir.

Tez konumuz üç farklı başlık altında incelenmiş olup öncelikle vergi ve bilgi anlaşmalarıyla giriş yapılarak sonrasında çok taraflı vergi anlaşması maddeleri ve etkilerinden bahsedilmiştir. Ülke örnekleri açıklamasıyla da sonuçlandırılmıştır.

Anahtar Kelimeler: Vergi, İki taraflı vergi anlaşmaları, Bilgi Değişim Anlaşması, Çok Taraflı Vergi Anlaşması, Devletler Arası İş Birliği

ABSTRACT

**EVALUATION OF THE CURRENT SITUATION OF TURKEY
WITHIN THE FRAMEWORK OF INTERNATIONAL TAX AND
INFORMATION EXCHANGE AGREEMENTS**

The growth in the volume of international trade, which has occurred with the effect of increasing globalization, has also diversified the tax transactions of the states. While different tax types emerged, new measures were also needed to prevent tax loss and evasion. At this point, the states understood the importance of cooperation and signed many bilateral tax agreements. However, over time, companies are finding a way to avoid taxes by taking advantage of the gaps in bilateral tax agreements. The fact that the number of bilateral agreements in the world is over 3000 has led the OECD to prepare a single and universally accepted multilateral agreement on this issue. By preparing the multilateral tax treaty, OECD both closed the deficiencies in bilateral tax treaties and tried to find solutions to international tax problems by producing faster and more effective solutions to the problems. As for the side that concerns Turkey, the exception application, which was agreed between Turkey and 22 countries in total, has left its place to the offset method. In addition, transparent company structures that cause tax losses to a large extent may be subject to tax in the next period. Companies that make transportation and delivery with rented warehouses without any workplace through their websites in the world by e-commerce will have to pay taxes for the warehouse-like places they rent. The results of the multilateral agreement are very important for Turkey and Turkish companies.

Our thesis topic has been examined under three different headings and firstly, tax and information agreements have been introduced, and then the articles and effects of multilateral tax agreements are mentioned. It is concluded with the explanation of country examples.

Keywords: Tax, Bilateral Tax Treaty, Information Exchange Agreement, Multilateral Tax Treaty, Interstate Cooperation.

TEŞEKKÜR

Çalışmamın her aşamasında bana destek olan, bilgi ve deneyimleri ile lisansüstü öğrenim hayatımın tüm zorlu aşamalarında maddi manevi her yönden yardımcı olan ve yol gösteren danışman hocam Sayın Prof. Dr. Güneş ÇETİN GERGER'e yürekten teşekkür ederim.

Çağla KEŞKEKOĞLU

Manisa,2021

**ULUSLARARASI VERGİ VE BİLGİ DEĞİŞİM ANLAŞMALARI
ÇERÇEVESİNDE TÜRKİYE’NİN GÜNCEL DURUMUNUN
DEĞERLENDİRİLMESİ**

İÇİNDEKİLER

ÖZET.....	iii
ABSTRACT.....	iv
İÇİNDEKİLER.....	vi
TABLolar LİSTESİ.....	x
GİRİŞ.....	1

BİRİNCİ BÖLÜM

ULUSLARARASI VERGİ ANLAŞMALARININ TEORİK YAPISI

I. ÇİFTE VERGİLENDİRME.....	2
A. Çifte Vergilendirmenin Türleri.....	3
1. Hukuki Çifte Vergilendirme.....	3
2. Ekonomik Çifte Vergilendirme.....	3
B. Çifte Vergilendirmeyi Önleme Yöntemleri.....	4
1. Ulusal Yöntemler.....	4
a. İndirim Yöntemi.....	4
b. İstisna Yöntemi.....	5
c. Mahsup Yöntemi.....	5
2. Uluslararası Yöntemler.....	6
II. ULUSLARARASI VERGİ ANLAŞMALARI.....	7
A. Uluslararası Vergi Anlaşmalarının Çeşitleri.....	7
1. İki Taraflı Anlaşmalar.....	7

2. Çok Taraflı Anlaşmalar.....	8
B. Uluslararası Vergi Anlaşması Modelleri.....	8
1. OECD Model Vergi Anlaşması.....	9
2. BM Model Vergi Anlaşması.....	10
3. Türk Projesi.....	11
C. Vergi Anlaşmalarının Yapılışı ve İç Hukuktaki Konumu.....	11
III. VERGİ ANLAŞMALARININ FAYDALARI VE ZARARLARI.....	12
A. Vergi Anlaşmalarının Faydaları.....	12
1. Hukuk Yaratma Faydası.....	12
2. Uluslararası Çifte Vergilendirmeyi Önleme ve Ortadan Kaldırma Faydası.....	13
3. Uluslararası Vergi Kaçakçılığını ve Vergiden Kaçınmayı Önleme Faydası.....	13
4. Vergi Gelirlerinin Devletler Arasında Paylaştırılması Faydası.....	13
5. Vergi Adaletinin Sağlanması ve Ayrımcılığın Önlenmesi Faydası.....	14
6. Ekonomik Kalkınmayı Sağlama Faydası.....	14
B. Vergi Anlaşmalarının Zararları.....	14
IV. VERGİ REKABETİ.....	15
A. Vergi Rekabetinin Faydaları ve Zararları.....	16
B. Vergi Cennetleri.....	17
V. VERGİ ANLAŞMALARININ YORUMLANMASI.....	22

İKİNCİ BÖLÜM

ULUSLARARASI BİLGİ DEĞİŞİM ANLAŞMALARI

I. BİLGİ DEĞİŞİMİ NEDİR, KAPSAMI, ÖNEMİ.....	23
A. Bilgi Değişimi Konusunda Sistemsel Yaklaşımlar.....	24

1. İki Taraflı (Bilateral) Yaklaşım.....	25
2. Çok Taraflı (Multilateral) Yaklaşım.....	26
B. Bilgi Değişim Yöntemleri.....	27
1. İstek (Talep) Üzerine Bilgi Değişimi.....	27
2. Kendiliğinden (Spontane) Bilgi Değişimi.....	28
3. Otomatik Bilgi Değişimi.....	29
II. BİLGİ DEĞİŞİMİNİN HUKUKİ ALTYAPISI.....	33
A. OECD Modeline Göre Bilgi Değişim Anlaşmaları.....	33
B. UN Modeline Göre Bilgi Değişim Anlaşmaları.....	36
C. İdari Yardımlaşma Usulü.....	37
D. Genişletilmiş Bilgi Değişimi Yoluyla Uluslararası Vergi Uyumunun Arttırılması Anlaşması.....	37
E. BEPS Projesi.....	41

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

ÇOK TARAFLI VERGİ ANLAŞMASI VE TÜRKİYE'YE ETKİLERİ

I. BEPS ÇOK TARAFLI VERGİ ANLAŞMASININ MAHİYETİ.....	45
A. Anlaşmanın amacı.....	46
B. Anlaşmanın Genel Özellikleri.....	47
C. Anlaşmanın İçeriği.....	49
II. BEPS ÇOK TARAFLI VERGİ ANLAŞMASININ MADDELERİ.....	49
A. Melez (Hibrid) Uyumsuzluklar	49
1. Mali Saydam (Şeffaf) Kurumlar.....	50
2. Çifte Mukim Kurumlar.....	51

3. Çifte Vergilendirmenin Önlenmesi Yöntemlerinin Uygulanması.....	51
B. Anlaşmaların Kötüye Kullanılması.....	52
1. Sözleşme Kapsamındaki Anlaşmaların Amacı.....	53
2. Anlaşmaların Kötüye Kullanılmasının Önlenmesi.....	54
3. Temettü Devir İşlemleri.....	56
C. İşyeri Statüsünden Kaçınma.....	56
1. Komisyoncu Sözleşmeleri ve Benzeri Stratejiler Yoluyla İşyeri Statüsünden Yapay Olarak Kaçınma.....	57
2. Belli Faaliyetlere Tanınan İstisnalar Yoluyla İşyeri Statüsünden Yapay Olarak Kaçınma.....	57
D. Anlaşmazlıkların Çözüm Yollarının Geliştirilmesi.....	58
1. Karşılıklı Anlaşma Usulü.....	58
2. Karşı Düzeltmeler.....	59
3. Tahkim.....	59
III. BEPS ÇOK TARAFLI VERGİ ANLAŞMASI KAPSAMINDA TÜRKİYE’NİN GÜNCEL DURUMU.....	61
A. BEPS Çok Taraflı Vergi Anlaşması Kapsamında Türkiye’nin Durumu.....	64
B. BEPS Çok Taraflı Vergi Anlaşmasının Yürürlüğe Girmesi.....	70
C. BEPS Çok Taraflı Vergi Anlaşması ve Ülke Örnekleri.....	72
SONUÇ.....	74
KAYNAKÇA.....	78

TABLÖLAR LİSTESİ

Tablo 1: Vergi Cennetlerinin Bilgi Değişim Anlaşması İmzaladığı Ülkeler.....	18
Tablo 2: Otomatik Bilgi Değişiminin Aşamaları.....	30
Tablo 3: FATCA’da Hükümetler Arası İşleyişin Şekli.....	41
Tablo 4: Türkiye’nin Çift Taraflı Vergi Anlaşmaları.....	61
Tablo 5: Türkiye’nin Bilgi Değişim Anlaşmaları.....	64
Tablo 6: Şeffaf Kurumlar Örneği.....	65
Tablo 7: Mahsup Yönteminin Uygulanacağı Anlaşmalar.....	66

GİRİŞ

Uluslararası ticaret hacminin artmasıyla beraber devletler arasında vergilendirme ve egemenlik sorunu ortaya çıkmıştır. Aralarında ticari faaliyet olan herhangi iki devlet vergilendirme yetkisinin gerek vatandaşlık gerekli mukimlik gibi çeşitli gerekçelerle kendisinde olduğunu iddia ederek ticari faaliyette bulunan mükellefi vergilendirmiştir. Bunun neticesinde de mükellefler iki defa vergi ödeyerek ağır vergi yükleriyle karşılaşmışlardır. Devletler ticari faaliyetlerin devamlılığı açısından bunun çözümlenmesi gereken bir problem olduğuna kanaat getirip zaman içinde bu gibi problemleri çözebilmek için bir araya gelerek müzakereler gerçekleştirmişlerdir. Bir nebze mükelleflerin vergi kayıp ve kaçağına yönelmemesi ve aynı zamanda faaliyetlerine devam edebilmeleri için işbirliği yapmışlardır. Bu süreç önce iki taraflı vergi anlaşmalarıyla başlamıştır. Ancak yine de çok uluslu bazı şirketler lehlerine olan durumlara ya da devletlere geçiş yaparak ya da anlaşmalarda değinilmemiş boşluklara sığınarak faaliyetlerde bulununca vergi matrahlarında önemli bozulmalar olmaya başlamıştır. Buna çözüm olarak da çok taraflı vergi anlaşması OECD'nin yoğun çalışmalarıyla ülkelere imzalanması için sunulmuştur.

Tezin birinci bölümünde çifte vergilendirme kavramının üzerinde durularak önlemeye yönelik yöntemler açıklanmıştır. Çifte vergilendirmeyi önleme yöntemlerinden biri olarak vergi anlaşmalarının tarihçesinden bahsedilmiştir. Bu aşamada önemli olan OECD ve BM model anlaşmaları farklarıyla açıklanmıştır. Son olarak vergi anlaşmalarının faydaları ve yorumlanması üzerinde durulmuştur.

Tezin ikinci bölümünde ise hem mükerrer vergilendirmeyi önlemek hem de vergi kaçakçılığıyla mücadele açısından büyük öneme sahip bilgi değişimi konusu anlatılmıştır. Ülkelerin bilgi değişimi konusunda nasıl hareket ettikleri, bilgi değişimiyle ilgili yaptıkları anlaşmalar ve süreç aktarılmıştır. Ayrıca BEPS Eylem planı ve maddeleri üçüncü bölüme hazırlık olması açısından çok taraflı vergi anlaşmasının genel mahiyetini anlayabilmek açısından anlatılmıştır.

Tezin son bölümünde ise çok taraflı vergi anlaşmasının ortaya konma amacı, genel şartları ve özelliklerinin, maddelerinin üzerinde durulmuştur. İmzalayan ülkeler ve Türk şirketleri açısından getirdiği yenilikler oldukça önemlidir. Ticaret payımızın büyük bir kısmını oluşturan Hollanda ile mevcut durumumuz aktarılmıştır.

BİRİNCİ BÖLÜM

ULUSLARARASI VERGİ ANLAŞMALARININ TEORİK YAPISI

Uluslararası vergi anlaşmaları ona sebep olan etmenlerle ve sonuçlarıyla bağlantı kurarak incelenmesi gereken bir konudur. Çünkü bu anlaşmaları yapmaya ülkeleri mecbur kılan asıl sebep çifte vergilendirme problemidir. Birinci bölümde çifte vergilendirme problemi ve uluslararası vergi anlaşmalarının tarihçesiyle genel yapısından bahsedilecektir.

I. ÇİFTE VERGİLENDİRME

Vergiye tabi tutulan bir gelirin iki ya da daha fazla devlette verginin konusuna girmesi ve bu söz konusu gelirin hem doğduğu devlette hem de geliri elde edenin mukim (yerleşik) olduğu devlette vergilendirilmesine çifte vergileme (double taxation) denir. İki ülkenin aynı yöntemleri kullandığı durumlarda her zaman çifte vergilendirme durumu söz konusudur¹.

Mali literatürde çifte vergilendirme konusunda farklı tanımlamalar yapılmıştır. Çifte vergilendirme diğer bir ifadeyle mükerrer vergilendirme;

“Aynı vergi mevzuu üzerinde birden fazla vergilendirme yetkisinin çatışmasından veya aynı yetkinin birkaç kez kullanılmasından dolayı, aynı vergi konusundan birden fazla vergi alınmasına çifte vergi denir.”²

Bu konuda yapılmış bir diğer tanım ise şu şekildedir;

“Birden fazla devlete ait vergilendirme yetkisinin çakışmasından veya aynı yetkinin birkaç kez kullanılmasından dolayı, aynı vergi yükümlüsü ve/veya aynı vergi konusundan aynı vergilendirme dönemi içinde aynı nitelikte birden fazla vergi alınmasıdır.”³

Çifte vergilendirmeye ilgili yoğun çalışmalar yürüten OECD, 1963 yılında tamamladığı *“Gelir ve Servet Üzerinde Çifte Vergilendirme Anlaşma Taslağı”* konulu rehber niteliğindeki raporunda mükerrer vergilendirme durumunu şu şekilde tanımlamıştır; *“Uluslararası mükerrer vergileme durumu genellikle iki ya da daha fazla ülkenin aynı mükellefi aynı konuda ve belirli dönemler içerisinde benzer vergilerle vergilendirmesidir.”* OECD’nin yapmış olduğu bu tanımla çifte vergilendirmenin bir takım şartları olduğundan söz edilebilir;

a) Vergiye tabi tutulan yükümlü kişinin aynı olması,

¹ OECD, **Transfer Pricing And Multinational Enterprises**, Reports of the OECD Committee on Fiscal Affairs, Paris, 1984, s. 64.

² Akif Erginay, **Kamu Maliyesi**, Turhan Kitabevi, Ankara, 1985, s. 162.

³ Billur Yaltı, **Uluslararası Vergi Anlaşmaları**, Beta Basım Yayın, İstanbul, 1995, s. 3.

- b) Aynı vergilendirme dönemi içerisinde olması
- c) Üzerinden vergi alınan şeyin, konusunun aynı olması,
- d) Vergi türünün aynı olması,
- e) Aynı vergi konusu üzerinde birden fazla devletin egemenlik kurup vergi tarh ettirmek istemesi⁴.

A. Çifte Vergilendirmenin Türleri

Ekonomik ve hukuki olmak üzere çifte vergilendirmenin iki farklı türü vardır.

1. Hukuki Çifte Vergilendirme

Vergilemede kullanılan ikamet ilkesi ve vatandaşlık ilkesi genellikle verginin sınır ötesi bir yargı yetkisine yol açar ve dolayısıyla vergi ilkelerine göre yargılama yetkilerinin kullanılması durumunda uluslararası hukuki çifte vergilendirme(juridical double taxation) ortaya çıkar⁵. Hukuki çifte vergilendirme durumunda; aynı vergi konusu üzerinden aynı dönem içinde ve aynı kişiden, iki ya da daha fazla ülke tarafından vergi alınması söz konusudur⁶. Bir örnekle açıklamak gerekirse; ikametgahı A ülkesinde olan bir kişinin aynı zamanda B devletindeki bir firmanın ortağı olduğu için elde etmiş olduğu kar paylarının ülkelerin her ikisi tarafından vergilendirilmesi hukuki çifte vergilendirmedir⁷. Bu durum sonucunda esasında tek bir devlette yerleşik olan kişi aynı vergi konusu için birden fazla vergi ödemiş olmaktadır⁸. Kısacası bir ülkenin uyguladığı ikamet ilkesiyle başka bir ülkenin uyguladığı vatandaşlık ilkelerinin çatışmasıyla ortaya çıkmaktadır.

2. Ekonomik Çifte Vergilendirme

Vergi konuları farklı devletlerde değişik şekillerde tanımlanabilir⁹. Ekonomik çifte vergilendirmede(economic double taxation) aynı gelir veya sermayeden yani aynı vergi konusu üzerinden birden fazla kişinin vergilendirilmesi durumu söz konusudur¹⁰. Örnek olarak bir ülkedeki vatandaşın, başka bir devletteki kişiye ödemiş olduğu tazminatı gider olarak düşmemesi ve tazminatın ödendiği devlette de

⁴ Levent Başak, “Çifte veya Mükerrer Vergileme Kavramının Analizi ve Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmalarının Uygulanacağı Kişiler”, *E-Yaklaşım Dergisi*, Sayı: 21, 2005, s. 1.

⁵ Christiana Panayi, **Double Taxation, Tax Treaties, Treaty Shopping and the European Community**, Kluwer Law International, Amsterdam, 2007, s. 13.

⁶ Ferhan Berkay ve Ramazan Armağan, “Vergilemenin Uluslararası Boyutlarından Çifte Vergilendirme Sorunsalının Türk Vergi Sistemine Etkisi”, *Süleyman Demirel Üniversitesi Vizyoner Dergisi*, Cilt: 3, Sayı: 5, 2011, s. 89.

⁷ Berkay ve Armağan, s. 89.

⁸ Başak, s. 3.

⁹ Doğan Şenyüz, Mehmet Yüce ve Adnan Gerçek, **Vergi Hukuku**, Ekin Basım Yayın, Bursa, 2016, s. 325.

¹⁰ Kees Van Raad, **OECD Commentary on the OECD Model Convention on Income and Capital as of 2003**, Materials on International & EC Tax Law, Amsterdam, 2004, parag.2.

ayrıca gelir olarak vergilendirilmesi gösterilebilir¹¹. Ayrıca vergi matrahını hesaplarken kullanılan yöntemlerin ülkeler arasında değişkenlik göstermesi de ekonomik çifte vergilendirmeye yol açmaktadır¹². Birçok ülke bu ekonomik çifte vergilendirme durumlarından kaçınmak için tasarlanmış sistemleri benimsemiştir¹³.

B. Çifte Vergilendirmeyi Önleme Yöntemleri

Çifte vergilendirme durumundan kaçınabilmek için ülkeler bireysel olarak bazı önlemler almaktadır. Ancak bu önlemlerin de yetersiz kaldığı durumlar söz konusu olabilmektedir. Bu sebeple devletlerin aldığı ulusal yöntemlerin yanı sıra uluslararası önlemler de vardır.

1. Ulusal Yöntemler

Her ülke kendi egemenlik alanı olarak iç hukukunda düzenlemeler yaparak çifte vergilendirme durumunu mümkün olduğunca engellemeye çalışmaktadır. Vergi kanunlarıyla kendi vergilendirme yetkilerini sınırlandırmak suretiyle belli bir takım düzenlemeler yürürlüğe koymuşlardır. Bu konuda bizim vergi kanunlarımızda belli başlı ulusal yöntemlerden söz edilmektedir. Belirlenmiş bu yöntemler indirim yöntemi, istisna yöntemi ve mahsup yöntemi olmak üzere üç tanedir. Özellikle istisna ve mahsup yöntemleri OECD tarafından da kabul görmüştür.

a. İndirim Yöntemi

Genel olarak gelir ve servet vergilerinde uygulanan indirim yönteminde kişi yurt içinde ve yurt dışında elde etmiş olduğu gelir ve servet toplam tutarı üzerinden yurt içinde vergilendirmeye tabi tutulduğunda, yurt dışında bu gelir ve servet için ödenen vergiler kazançlar toplamından indirilir¹⁴. Yurt dışında ödenen verginin matrahtan indirilmesine olanak tanıdığı için bu yönteme “matrahtan indirim yöntemi” adı verilmiştir. İndirim yöntemine örnek olarak;

İkameti İngiltere’de olan gelir vergisi mükellefi bir kişi Hollanda’da yaptığı ticari faaliyetten ötürü 50.000 €, İngiltere’de ise 120.000 € faiz kazancı elde etmiştir. İngiltere’de gelir vergisinin oranının %45, Hollanda’da ise %40 olduğunu ve bu iki ülkede çifte vergilendirmeyi önleyebilmek için indirim yönteminin geçerli olduğunu varsayalım. Bu kişi Hollanda’da gelir elde ettiği için bir diğer deyişle Hollanda kaynak ülke olduğu için o ülkede $50.000 \times \%40 = 20.000$ € gelir vergisi ödemiştir.

¹¹ Nurettin Bilici, **Vergi Hukuku**, Seçkin Yayınevi, Ankara, 2007, s. 166.

¹² Başak, s. 4.

¹³ Jesper Barenfeld, **Taxation of Cross-Border Partnerships**, IBFD Publications, Amsterdam, 2005, s. 47.

¹⁴ Şenyüz ve diğerleri, s. 330.

İndirim yönteminde yurt içinde ve yurt dışında elde edilen toplam kazançtan yurt dışında ödenen vergiler indirilmektedir. Bu kişinin her iki ülkede elde ettiği toplam gelir $50.000 + 120.000 = 170.000$ olduğu için bu tutardan yurt dışında ödemiş olduğu vergi indirilecek. Dolayısıyla $170.000 - 20.000 = 150.000$ olduğu için İngiltere’de ödeyeceği vergi $150.000 \times \%45 = 67.500$.

Bizim ülkemizde de Türk vergi sisteminde bulunan Veraset ve İntikal Vergisi için bazı durumlarda matrahtan indirim yöntemi kullanılmaktadır. Türkiye Cumhuriyeti vatandaşlarının eğer yurt dışında malları var ise o ülkede bu mallar için ödedikleri veraset ve intikal vergileri Türkiye’de belgelerle ispatlamak şartıyla yurt içindeki ve yurt dışındaki servetlerinin toplamından indirilmektedir. Lakin yine de mükerrer vergilendirmeyi diğer iki yöntem olan istisna ve mahsup yöntemi kadar önleyemediği için uygulamada az rastlanan bir yöntemdir.

b. İstisna Yöntemi

İstisna yönteminde; bir ülkede vergileme ilkesi olarak yerleşim yeri ilkesi geçerliyse eğer bu ilkeye binaen tam mükellef olarak vergilendirilen mükellefin yurt dışındaki gelir ve serveti vergiden istisna tutularak hesaplama dışı bırakılır¹⁵. Yabancı devletlerdeki gelir ve servet kalemleri yurt içinde dikkate alınmayarak ve yok kabul edilerek sadece yurt içi kaynaklar vergilendirmeye tabi tutulur. Aynı şekilde vergilendirme ilkesi olarak vatandaşlık ilkesi söz konusuysa da bu ülke vatandaşının yurt dışında elde ettiği gelir ve servetini görmezden gelerek istisna yöntemini uygulayabilir. İstisna yöntemine bir örnek vermek gerekirse;

Resmi ikameti Belçika’da olan ve gelir vergisi mükellefi sayılan bir kişi Yunanistan’daki ticari işlerinden 100.000 €, Belçika’daki işlerinden de 150.000 € gelir elde etmiştir. Belçika’da gelir vergisi için geçerli oranın %30, Yunanistan’da %40 olduğunu varsayalım. İstisna yöntemi uygulandığı için ikamet ülkesi kaynak ülkede elde edilen ve vergilendirilen gelir ve servet unsurlarını vergilendirmekten vazgeçmektedir. Buna göre bu kişi Yunanistan’daki geliri için $100.000 \times \%40 = 40.000$ € vergi Yunanistan devletine ödeyecektir. Bu sebeple Belçika’daki geliri hesaplanırken Yunanistan’da elde ettiği gelir hesaba dahil edilmeyecektir ve Belçika’da yalnızca $150.000 \times \%30 = 45.000$ € vergi ödeyecektir.

¹⁵ Şenyüz ve diğerleri, s. 332.

c. Mahsup Yöntemi

Tam mükellef sayılan kişilerin yurt içinde ve yurt dışında elde etmiş oldukları gelir ve servetlerin toplam tutarları baz alınarak yurt içinde hesaplanmış olan vergiden diğer ülkelerde ödedikleri vergilerin mahsup edilmesiyle uygulanan bir yöntemdir¹⁶. En yaygın kullanılan yöntemdir. Mükelleflerin benzer vergi konularından ötürü tekrar vergi ödemeye mecbur kalmasın diye kanun koyucu yurt dışında ödemiş olduğu verginin yurt içindeki vergi borcundan mahsup edilmesini uygun görmüştür¹⁷. Gelir vergisi kanununun 123. maddesi ve kurumlar vergisi kanununun da 33. maddesi ile bu imkan tanınmıştır. Bu yöntemin tam mahsup yöntemi ve kısmi mahsup yöntemi olmak üzere iki türü vardır. İkamet ülkesinde ödenecek vergiden kaynak ülkede ödenmiş olan verginin tamamının mahsup edilmesi tam mahsup yöntemi iken, sadece bir kısmının indirilmesi ise kısmi mahsup yöntemidir. Ülkemizde kısmi mahsup yöntemi uygulanmaktadır. Bu yöntemde bir örnek vermek gerekirse¹⁸;

Türkiye'deki geliri 800.000 tl olan bir tam mükellefin aynı zamanda Almanya'daki geliri de 200.000 tl olsun. Bu mükellefin yurt dışında elde ettiği kazanç için Almanya'da 60.000 tl vergi ödediğini varsayalım. Türkiye'de beyan ettiği toplam 1.000.000 tl'lik gelir için 200.000 tl verginin hesaplandığını kabul edersek eğer yurt dışında ödediği verginin Türkiye'de indirileceği kısmı şu şekilde hesaplanır: Öncelikle toplam gelirin içindeki yurt dışından elde edilen gelirin oranı bulunur. Bu oran $200.000/1.000.000 = \%20$ 'dir. Dolayısıyla yurt içinde hesaplanan verginin $\%20$ 'si olan $200.000/\%20 = 40.000$ tl'den daha fazla indirim yapılamaz. Almanya'da ödenmiş olan 60.000 tl'nin de yalnızca 40.000 tl'lik kısmı Türkiye'de mahsup edilecektir.

2. Uluslararası Yöntemler

Çifte vergilendirmeyi önleme konusunda ülkelerin almış oldukları tek taraflı önlemler genel olarak yetersiz kaldığı için ülkeler bu konuda karşılıklı işbirliğine başvurmaktadırlar. Uygulamada çoğunlukla iki ülke bir araya gelip anlaşma yaparak bu durumu önlemeye çalışırken bazen de iki ve daha fazla ülke ortak bir anlaşma imzalayarak çok taraflı anlaşmaları yürürlüğe koymaktadırlar. Bir sonraki bölümde bu konu detaylarıyla incelenecektir.

¹⁶ Şenyüz ve diğerleri, s. 331.

¹⁷ Özhan Uluatam ve Yaşar Methibay, **Vergi Hukuku**, İmaj Yayıncılık, Ankara, 2001, s. 153.

¹⁸ Şenyüz ve diğerleri, s. 331.

II. ULUSLARARASI VERGİ ANLAŞMALARI

OECD'nin genellikle aynı konu ve aynı dönemler için aynı vergi mükellefine iki ve ya daha fazla devlet tarafından vergi uygulanması durumu olarak tanımladığı çifte vergilendirme¹⁹, devletleri bu konuda karşılıklı işbirliğine diğer bir deyişle anlaşmaya teşvik etmiştir. Anlaşma; uluslararası hukuk tarafından anlaşma yapma yetkisi tanınan kişi ve kurumlarla yeni bir hukuki ilişki oluşturmak, mevcuttaki hukuki durumları güncellemek ya da bitirmek suretiyle gerçekleştirilen yazıya dökülmüş hukuki bir işlemdir²⁰. Uluslararası vergi anlaşması ise mükerrer vergilendirmenin engellenmesi ya da sonlandırılması amacıyla getirilen ülke bazlı tedbirlerin yetersiz kalması durumunda, devletlerin karşılıklı olarak vergilendirme yetkilerini sınırlamaları suretiyle başvurdukları uluslararası bir yöntemdir²¹. Uluslararası vergi anlaşmaları için İngilizcede “International Tax Agreements”, International Tax Treaty” ya da “International Tax Convention” karşılıkları kullanılmaktadır.

A. Uluslararası Vergi Anlaşmalarının Çeşitleri

Vergi anlaşmaları iki devlet arasında olabileceği gibi ikiden fazla devletin taraf olmasıyla da uygulanabilir. Uygulamada genel olarak iki taraflı anlaşmalar görülmektedir.

1. İki Taraflı Anlaşmalar

Vergi anlaşmaları, ülkeler arasında akdedilen bir “andlaşma” oldukları için, direkt olarak uluslararası hukuk dalının inceleme alanına girmekte ve bu hukuk dalı tarafından yönetilmektedir²². İki taraflı vergi anlaşmaları; iki ülke tarafından benzer gelir veya servet veya ilgili anlaşmanın kapsadığı öbür vergi konularına dair öncelikle mükerrer vergilendirmeyi engellemek, ayrıyeten de sonlandırmak maksadıyla, müşterek onay ve muvafakata dayanılarak yapılmaktadır²³. Bu tür anlaşmalarla çifte vergilendirmenin önlenbilmesi, anlaşmaya taraf olmuş iki ülkenin karşılıklı olarak vergilendirme yetkilerini sınırlandırmaları ile mümkündür ve amaç taraf olan ülkelerin çıkarlarının karşılıklı olarak dengelenmesidir²⁴. Çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları iki ülke arasında sınır ötesi gelir üzerinde

¹⁹ “Model Tax Convention on Income and on Capital 2014(Full Version)”, OECD, 2015, p. I-1.

²⁰ Elif Cenkeri, “Hukuk Doktrinde Uluslararası Vergi Anlaşmalarının Konumu”, **S. D. Ü. Fen Edebiyat Fakültesi Sosyal Bilimler Dergisi**, Sayı: 24, 2011, s. 168.

²¹ Yaltı, s. 29.

²² Yaltı, s. 29.

²³ Selahattin Tuncer, “Çifte Vergileme ve Milletlerarası Vergi Anlaşmaları”, **Eskişehir İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi**, Sayı: 112-66, s. 35.

²⁴ Osman Pehlivan ve Ersan Öz, **Uluslararası Vergilendirme**, Ekin Basım Yayın, Bursa, 2017, s. 81.

vergilendirme haklarının tahsisi için mutabık kalınan kurallar sağlayarak muamelelerin çözümüne yardımcı olmaktadır²⁵. Vergi anlaşmalarının sadece çifte vergilendirmeyi engellemek dışında, ayrıca farklı bir takım hedefleri gerçekleştirmek için de hazırlandığı göz önünde bulundurulduğunda faydaları oldukça çoktur²⁶.

2. Çok Taraflı Anlaşmalar

Uluslararası mükerrer vergilemeyi önleyebilmek için ikiden fazla ülkenin taraf olması ve milletlerarası hukuk kural ve kaidelerine göre anlaşmalar yapması mümkündür²⁷. Ancak genelde iki ülkenin çıkarlarını koruyarak bir anlaşma yapılması dahi çok zor iken, ikiden fazla ülkenin taraf olduğu anlaşmalar uygulamada oldukça azdır. Bu anlaşmalara bir örnek olarak hala yürürlükte bulunan İsveç, Norveç, Finlandiya, Danimarka ve İzlanda'nın imzaladığı İskandinav ülkelerinin kendi aralarında olan 1983 yılında imzalanan anlaşmayı gösterebiliriz²⁸. Bu devletlerin dil yakınlığı, ekonomik ve ticari işlerindeki yoğunluk ve vergi sistemlerindeki göreceli uyum bu anlaşmanın hazırlanmasını ve uygulanmasını kolaylaştıran etmenlerdir²⁹.

B. Uluslararası Vergi Anlaşması Modelleri

İki veya daha fazla devletin bir araya gelmesi ve karşılıklı haklarından feragat ederek orta yolu bulup, uluslararası vergi problemlerine çözüm getirmesi oldukça zor bir durum olduğu için Birleşmiş Milletler(BM) ve Ekonomik Kalkınma ve İşbirliği Örgütü(OECD) çatı kurumlar olarak bu konuda model anlaşma taslakları hazırlamıştır. 1921 yılından beri yürütülen çalışmalar neticesinde uluslararası platformda kabul gören iki model ortaya çıkmıştır³⁰. Bunlardan biri OECD modeli, diğeri de BM modelidir. Her iki model de devletlerin mevcut sosyal, ekonomik, hukuki değişimlerine göre güncellenmektedir. Taraflar modellere ek maddeler ilave edebilecekleri gibi aynı zamanda çeşitli şerhler koyarak konuları detaylandırabilmektedirler³¹.

²⁵ Jeffrey Owens ve Mary Bennett, "OECD Model Tax Convention Why it Works", **OECD Observer**, Sayı: 269, 2008, s. 10.

²⁶ Çetin Kara, **Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları Türkiye Uygulaması**, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara, 2000, s. 3.

²⁷ Pehlivan ve Öz, s. 81.

²⁸ Yaltı, s. 35.

²⁹ Yaltı, s. 35.

³⁰ Cevdet Okan Bahar, **Çifte Vergilendirmeyi Önleme ve Vergi Kaçakçılığına Engel Olma Anlaşmaları ve Yabancıların Türkiye'de Vergilendirilmeleri**, Yaklaşım Yayınları, Ankara, 2008, s. 33.

³¹ Şenyüz ve diğerleri, s. 335.

1. OECD Model Vergi Anlaşması

Çifte vergilendirme konusunda ilk çalışmalar Milletler Cemiyeti tarafından yürütüldü³² ancak günümüzde bu alanda OECD lider konumdadır³³. Yarım yüzyıl önce, daha sonra OECD olan Avrupa Ekonomik İşbirliği Örgütü Mali Komitesi (OEEC), uluslararası vergilendirmeye ilgili bir model anlaşmanın nasıl görünebileceğine dair ilk taslak bölümü yayınladı³⁴. OECD'nin model vergi anlaşması taslağı oluşturmasındaki amaç, üyesi olan ülkeler arasında diğer ülkelerle ticari, endüstriyel ya da finansal faaliyette bulunan vergi mükelleflerinin durumunun aynı çifte vergilendirme durumlarına karşı tüm ülkeler tarafından ortak çözümler uygulanması yoluyla netleştirilmesi ve standartlaştırılmasıdır³⁵. 1956'da başlayan çalışmalar 1963'de tamamlanabilmiş ve değişen ekonomik, ticari durumlar nedeniyle 1977 ve 1992 senelerinde de güncellenmiştir. 1963'te sunulan "Gelir ve Servet Vergilerinde Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşma Modeli" tamamlanan ilk taslaktır. OECD'nin bu anlaşma modeli, özellikle üye ülkeler arasında oldukça rağbet gördü ve bu anlaşmayı örnek alan çok sayıda ikili anlaşma yapıldı.

OECD modelinin temel yaklaşımına göre; ikamet devletinin vergilendirilmesi asıl, kaynak devletinin vergilendirilmesi tali olup, 1963, 1977 ve 1992 senelerinde üzerinde çalışılan modeller ikametgah ilkesine dayanmaktadır³⁶. Bu ilke gelirin doğduğu kaynak ülkesinin vergilendirme yetkisini tümüyle sınırlandırarak, ikamet ülkesine vergilendirme için oldukça fazla yetki vermektedir³⁷.

Ekonomik açıdan incelendiğinde OECD Modeli'ne dayalı oluşturulmuş vergi anlaşmaları, güçlü devletler arasında olan dengeyi bozmamaktadır ve akit devletlerin ekonomik çıkarlarına hizmet edebilmektedir³⁸. Ancak bir tarafın gelişmiş diğerinin gelişim yolunda olan devlet olması durumundaysa denge, gelişmiş ülke lehine bozulmaktadır³⁹. Modelin asıl amacı kendi üye devletlerine yol göstermek olduğundan ve OECD üyesi ülkelerin neredeyse büyük çoğunluğu gelişmiş ülke

³² "Model Tax Convention on Income and on Capital 2014(Full Version)", OECD, 2015, p. I-1.

³³ David Orzechowski, "The UN Model Convention and Its Relevance for the Global Tax Treaty Network", IBFD Online Books, Amsterdam- Netherlands, 2017, s. 1

³⁴ Owens ve Bennett, s. 11.

³⁵ "Model Tax Convention on Income and on Capital 2014(Full Version)", OECD, 2015, p. I-1.

³⁶ Yaltı, s. 44.

³⁷ İsmail Güneş, "Elektronik Ticaretin Vergilendirilmesinin Uluslararası Boyutu", **Türkiye'de İnternet Konferansı**, 19-21.12.2002, https://www.researchgate.net/publication/331976277_ELEKTRONIK_TICARETIN_VERGILENDIRILMESININ_ULUSLARARASI_BOYUTU, (11.03.2020), s. 6.

³⁸ Ayhan Selçuk Özgenç, **Vergi Anlaşmalarının Kötüye Kullanılması**, On İki Levha Yayınları, İstanbul, 2016, s. 46.

³⁹ Özgenç, s. 46.

olduğu için, söz konusu anlaşma modeli daha çok gelişmiş ülkelere uygunluk göstermektedir. Ki zaten ikamet ülke anlayışının benimsenmesinden de OECD ülkelerinin en çok sermaye ihraç eden ülkeler konumunda bulundukları göz önüne alındığında, modelin tamamen gelişmiş ülkeler lehine işleyen bir sisteminin olduğu kolaylıkla anlaşılabilir⁴⁰.

2. BM Model Vergi Anlaşması

1963 ve 1977 OECD modelleri yayınlanmalarının ardından dünya genelinde vergi anlaşmalarının müzakerelerinde standart bir taslak model halinde gelmiştir⁴¹. Ancak uluslararası ticaret hacminin giderek genişlemesi, sömürgeciliğin sonlanması gelişmiş ve gelişmekte olan devletler arasında vergi anlaşması ihtiyacının belirgin bir biçimde ortaya çıkmasına neden olmuştur⁴². Gelişmiş ve gelişmekte olan ülkeler arasında Birleşmiş Milletler(BM) Vergi Anlaşması, çifte vergilendirmeyi ortadan kaldırmayı amaçlayan uluslararası çabaların bir parçasını oluşturmaktadır⁴³. Bu çabalar Milletler Cemiyeti tarafından başlatılmış olup daha sonra BM, OECD ve çeşitli bölgesel forumlarda devam ettirilmiştir⁴⁴. 1968’de başlayan faaliyetler 1980 yılında Birleşmiş Milletler Model Vergi Anlaşması’nın sunulmasıyla tamamlanmıştır⁴⁵.

Genel olarak OECD modeli, tipik olarak çokuluslu şirketlerin çoğunun merkezi olduğu OECD ülkeleri için uygun olan ikamet bazlı vergilendirmeye daha fazla önem vermektedir⁴⁶. Öte yandan BM modeli ise tipik olarak içe yatırım yapan ve teknoloji alan gelişmekte olan ülkelere daha fazla vergi hakkı tanıdığı için iki model arasında temel farklar vergilendirme haklarının kaynak ülke ve ev sahibi ülke tarafından feragat edilmesi noktasında ortaya çıkar⁴⁷. BM modelinde kaynak ilkesi ve ikametgah ilkesinin uzlaştırılması durumu söz konusudur⁴⁸. BM model anlaşması kaynak ilkesini birincil sıraya koymakla birlikte kaynak devletinin de mahdudiyetli

⁴⁰ Pehlivan ve Öz, s. 95.

⁴¹ Özgenç, s. 46.

⁴² Bart Kusters, “The United Nations Model Tax Convention and Its Recent Developments”, **Asia-Pacific Tax Bulletin IBFD**, Cilt: 10, 2004, s. 4.

⁴³ “United Nations Model Double Taxation Convention Between Developed and Developing Countries (2017)”, **United Nations**, New York, 2018, s. iii. http://www.un.org/esa/ffd/wp-content/uploads/2018/05/MDT_2017.pdf (01.08.2018)

⁴⁴ United Nations, s. iii.

⁴⁵ Özgenç, s. 47.

⁴⁶ Sunil Gidwani and Rachna Unadkat, “UN Model Convention-Indian Perspective”, **Tax Planning International Review**, London, 2012, No:12, Vol.39, s. 7.

⁴⁷ Gidwani ve Unadkat, s. 7.

⁴⁸ Yaltı, s. 46.

vergileme yetkisinin olduğunu keskin bir dille ifade etmemektedir⁴⁹. OECD modeli ile aynı sistematığe sahip olan BM modeli geliştirmekte olan ülkelerin önceliklerine yöneliktir ve geliştirmekte olan ülkelerin; hem kendi içlerinde hem de gelişmiş ülkelerle yapacakları anlaşmalarda geçerli olacak uygun bir taslak model olma amacı taşımaktadır⁵⁰. Ülkeler açısından bu iki anlaşmanın bağlayıcı bir etkisi yoktur ancak ülkeler işlemleri ve anlaşmayı kolaylaştırabilmek için bu taslakları model olarak kullanmaktadırlar. Geliştirmekte olan ve sanayileşmiş ülkeler arasındaki vergi anlaşmaları çoğunlukla BM temelinde sonuçlandırılmaktadır ve iki anlaşma arasındaki temel farklılıklar temettü, gayri maddi haklar ve faizler üzerindeki stopaj vergisi kurallarına ilişkin bulunur⁵¹.

3. Türk Projesi

OECD ve UN modelleri dışında ülkeler de kendi istek ve ihtiyaçlarına en uygun olacak şekilde taslak anlaşma modelleri hazırlamışlardır. Türkiye de buna ihtiyaç duymuştur. Çünkü OECD ve UN modelleri baz alınarak yapılan bazı anlaşmaların zaman zaman gelişmiş ülkeler lehine sonuçlanması ve karşı taraf için sömürücü görünmesi ayrıca konunun ve ismin kapitülasyonları hatırlatması gibi sebeplerle Türkiye bu anlaşmalara karşı uzun bir süre çekimser kalmıştır⁵². OECD modelinin genel olarak gelişmiş ülkelere daha uygun şartlar taşıması sebebiyle Türkiye 1970 senesine değin vergi anlaşmalarından uzak durmuş ve hiçbir anlaşmaya taraf olmamıştır. Sonradan anlaşmalar sayesinde alınan ekonomik ve hukuki güvenceye ihtiyaç duyunca çekimser tavrı değişmiştir⁵³.

1969 senesinde Türkiye “Gelir ve Servet Vergilerinde Çifte Vergilendirmenin Önlenmesi Amacıyla Yapılacak Anlaşmalar İçin Türk Projesi” isimli kendi anlaşmasını ilan etmiştir. OECD model anlaşmada ikametgah devletine bırakılan bazı gelirler Türk Modeli’nde UN modeli gibi kaynak devletine bırakılmıştır⁵⁴.

C. Vergi Anlaşmalarının Yapılışı ve İç Hukuktaki Konumu

Çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları uygulamada diğer uluslararası sözleşmelerde olduğu gibi dört aşamalı gelişmeler sonucunda yürürlüğe girerek sözleşmeye taraf devletlerin iç hukukunda da geçerli hale gelir. Yapılış şekilleri, iç

⁴⁹ Yaltı, s. 46.

⁵⁰ Pehlivan ve Öz, s. 96.

⁵¹ Orzechowski, s. 8.

⁵² Emin Taylan, “Vergi Anlaşmaları ve Türkiye’nin Konu Üzerindeki Çalışmaları”, **Vergi Dünyası Dergisi**, 1984, Sayı: 37, s. 50.

⁵³ Yaltı, s. 48.

⁵⁴ Yaltı, s.50.

hukuktaki konumu, yürürlüğe girmesi gibi detaylar anayasada belirtilmiştir. Uluslararası hukuk kurallarının bir anayasa maddesiyle iç hukuka uygulanmasına “anayasal bütünleşme” denilmektedir⁵⁵. Bu aşamalar sırasıyla müzakere ve görüşme, karşılıklı imza, meclis tarafından onaylanması ve sözleşmenin yürürlüğe girme safhalarıdır⁵⁶. 1982 anayasamızın 90. Maddesinin 5.fıkrasına göre usulüne uygun bir şekilde yürürlüğe konulmuş anlaşmalar da kanun hükmünde sayılacaktır. Anlaşmalar, uluslararası kamu hukuku uyarınca egemen devletler arasındaki uluslararası bağlayıcı yükümlülüklerdir ve iç hukuku geçersiz kılarlar⁵⁷. Uluslararası vergi anlaşmaları vergi hukukumuzdaki asli kaynaklardan biridir ve hiyerarşik bakımdan kanunlardan üstündür⁵⁸. Dolayısıyla anayasaya aykırılık açısından bunlarla ilgili anayasa mahkemesine başvuru yapılamaz⁵⁹.

III. VERGİ ANLAŞMALARININ FAYDALARI VE ZARARLARI

Vergi anlaşmalarının mükelleflere ve devletlere sağladığı gerek hukuki gerekse ekonomik pek çok faydası vardır. Faydalarının yanı sıra zaman zaman anlaşmaların kötüye kullanılması suretiyle devletler için dezavantajları da olabilmektedir.

A. Vergi Anlaşmalarının Faydaları

Vergi anlaşmalarının uluslararası vergi hukukunu yaratması, çifte vergilendirmeyi önlemesi, adaleti sağlaması gibi pek çok işlevsel faydası bulunmaktadır.

1. Hukuk Yaratma Faydası

Vergi anlaşmaları sayesinde uluslararası vergi hukukunun kaynağı bir diğer deyişle içeriği oluşmaktadır. Bilhassa taslak olarak hazırlanan model anlaşmalar aracılığıyla oluşturulmuş aynı ilkeler etrafında şekillenmiş ve uyumlaştırılmış anlaşmalar, uluslararası vergi hukukunun temel ilke ve kurumları demektir⁶⁰. Farklı uygulamaları olan devletler bir araya gelerek vergi anlaşmaları sayesinde

⁵⁵ Gündüz Aslan, **Milletlerarası Hukuk Temel Belgeler-Örnek Kararlar**, Beta Yayınevi, İstanbul, 2009, s. 153.

⁵⁶ Bahar, s. 29-30.

⁵⁷ Roy Rohatgi, **Basic International Taxation Second Edition Volume I: Principles**, Richmond Law&Tax Ltd., Virginia, 2005, s. 34, <https://www.africataxjournal.com/wp-content/uploads/2018/04/Basic-International-Taxation-Vol-I-by-Roy-Rohatgi-eBook.pdf> (28.07.2020)

⁵⁸ Mehmet Tosuner ve Zeynep Arıkan, **Vergi Usul Hukuku**, Masaüstü Yayıncılık, İzmir, 2015, s. 22.

⁵⁹ Tosuner ve Arıkan, s. 22.

⁶⁰ Yaltı, s. 31.

uzlaşmaktadırlar. Uluslararası, devletler üstü bir vergilendirme sistemi yaratılmaktadır⁶¹.

2. Uluslararası Çifte Vergilendirmeyi Önleme ve Ortadan Kaldırma Faydası

Vergi anlaşmalarındaki ana amaç, çifte vergilendirmenin etkilerinin yok edilmesi ya da azaltılmasıdır⁶². Bu anlaşmalar sayesinde iki ya da daha fazla devlet vergi kanunlarını uygulayabilecekleri veya uygulayamayacakları sınırları çizmiş olurlar. Vergilendirme yetkilerine sınırlar koyarak ulusal vergi sistemlerini çakıştıktıkları noktalarda birbirlerinden ayırırlar⁶³. Verginin konusuna giren bir faaliyeti birden fazla vergilemek, vergilendirme ilkelerine aykırı bir durum olduğundan anlaşmalar yoluyla buna engel olmaya çalışmaktadırlar.

3. Uluslararası Vergi Kaçakçılığını ve Vergiden Kaçınmayı Önleme Faydası

Uluslararası vergi anlaşmalarının vergi kaçakçılığını ve vergiden kaçınmayı önleme gibi faydaları da söz konusudur. Çünkü taraf devletler anlaşmalara karşılıklı idari dayanışma ve karşılıklı bilgi değişimine ilişkin maddeler de eklemektedirler. Taraf devletlerin mali kurumları aralarında işbirliği yaparak mükelleflere ilişkin vergisel durumlarını etkileyecek önem arz eden bilgileri birbirleriyle paylaşmaktadırlar. Bu da vergi kaçakçılığına ve vergiden kaçınmaya mani olma konusunda oldukça etkilidir. Aynı zamanda, şirketler arasındaki fiyat ayarlamalarıyla ilgili kurallar da bu amacın ürünüdür⁶⁴. Özellikle transfer fiyatlandırmasıyla ilgili kurallar ile “gerçek lehdar” ve “daimi işyeri” kavramlarının anlaşma maddelerinde önemle üzerinde durulması tamamıyla kaçakçılığı ve kaçınmayı engellemeye yöneliktir.

4. Vergi Gelirlerinin Devletler Arasında Paylaştırılması Faydası

Vergi anlaşmaları sayesinde mükellefler fayda sağlarken devletler de mali açıdan bir miktar kayba uğramaktadırlar. Bu yüzden uzlaşma masasında her iki devlet te kendi çıkarlarını koruyabilmek için minimum vergi kaybına uğrayacak şekilde anlaşma yapmak isterler. Karşılıklı olarak bir nebze pazarlık yaparlar. Hangi devletin ne kadar vergiden feragat edeceğini ise ülkelerin ekonomik ve mali durumlarına göre yine vergi anlaşmaları belirler. Vergi anlaşmaları sayesinde

⁶¹ Tuncer, s. 37.

⁶² Chris J. Finnerty, Paulus Merks, Mario Petriccione ve Raffaele Russo, **Fundamentals of International Tax Planning**, IBFD, Amsterdam, 2007, s. 14.

⁶³ Yaltı, s. 32.

⁶⁴ Mualla Öncel, Ahmet Kumrulu, Nami Çağan, Cenker Göker, **Vergi Hukuku**, Turhan Yayınevi, Ankara, 2019, s. 61

karşılıklı her iki devletin de çıkarları korunarak vergi gelirlerinin adil bir şekilde bölüştürülmesi sağlanmaktadır.

5. Vergi Adaletinin Sağlanması ve Ayrımcılığın Önlenmesi Faydası

Vergi anlaşmalarının çifte vergilendirme durumunu önleme gayesi, ülkelerin birbirlerinden farklı ve özgürce uyguladıkları vergi kanunlarının çakışmasının istenmeyen sonuçlarına mükelleflerin katlanmaması gerektiğinden adalet güdüsü taşımaktadır⁶⁵. Ayrıca farklı mükellefler için de adalet sağlanmış olur. Yalnızca yurt içinde yatırım yapan vergi mükellefleri ile aynı zamanda yurt içinde ve yurt dışında yatırımlar gerçekleştirmiş olan mükellefler arasında üstlenilen yükümlülük açısından meydana gelen eşitsiz durumun giderilerek adaletin sağlanması amaçlanmaktadır⁶⁶. Bu yüzden anlaşmalara ayrımcılığı giderici maddeler koyulmuştur. Böylelikle yabancı mükelleflere diğer ülkedeki kişi ve kuruluşlarla vergisel olarak aynı hükümlere tabi tutulacağına dair güvence verilmektedir.

6. Ekonomik Kalkınmayı Sağlama Faydası

Vergi anlaşmaları sayesinde dış ticaret için verilen zararlı teşvikler engellenerek vergi erozyonu önlenmiş olur ve böylelikle yatırımların geliştirilmesi ticari ve ekonomik ilişkilerin bozulmaması sağlanmış olur⁶⁷. Taraf devletler güvenli vergisel ortamın devamlılığı konusunda birbirlerine güven vermiş olur. Para, mal ve sermayenin uluslararası hareketliliğinin önündeki olumsuz engeller bertaraf edilmeye çalışılır. Gelişmiş ülkelerden gelişmekte olan ülkelere sermaye hareketliliğini artırmak ana amaçlardan biri olduğundan ekonomik kalkınmayı sağlama faydası oldukça önemlidir.

B. Vergi Anlaşmalarının Zararları

Vergi anlaşmalarında eleştirilen noktalardan en önemlisi iç hukukumuzda Gelir Vergisi Kanunu'nun 123. ve Kurumlar Vergisi'nin 33. maddelerine göre mükelleflerin yabancı ülkelerde ödemiş oldukları vergilerin mahsubu ilkesidir. Bu hükümler sadece tam mükelleflerimizi kapsamakta ve dar mükellef konumunda olan yabancı sermayenin hem kendi ülkelerinde hem de Türkiye'de vergilendirilmesinin önünü alamamaktadır. Bu sebeple çifte vergilendirme durumunda yabancı sermayenin ülkeye teşviki oldukça zorlaşmaktadır.

⁶⁵ İbrahim Nihat Bayar, **Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları ve Mahsup Sistemi Türkiye İngiltere Andlaşması**, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara, 2006, s. 3.

⁶⁶ Yaltı, s. 33.

⁶⁷ Rohatgi, s. 25.

Bir diğerkonu ise ÷lkeler çift vergilendirme durumunun olumsuzluklarından kaçınmak amacıyla bir araya gelerek anlaşmalar yapıp kendi vergilendirme haklarından vazgeçmektedirler. Bu kadar iyi niyetle yapılan anlaşmalara rağmen yine de bazı mükellefler anlaşmalardaki boşluklardan yararlanarak bu durumu kötüye kullanmaktadırlar. Hem de aykırı bir şey yapmadan meşru bir şekilde az da olsa vergi kaçırabildikleri gözlenmiştir. Bu yüzden bunlara karşı zaman zaman ekstra kanuni tedbirler alınmıştır. Örnek vermek gerekirse İsviçre hükümeti bu konuda tedbir amaçlı federal kararnameler çıkartarak tedbir almaya çalışmış cezai yaptırım uygulamıştır⁶⁸.

Vergi anlaşmalarının olumsuz özelliklerinden bir diğeri ise yapılan anlaşma alışverişleridir (treaty shopping). Anlaşma alışverişi geniş bir tanımla “uluslararası vergi anlaşması ağından yararlanmak için önceden belirlenmiş bir çaba ve belirli bir amaç için en uygun anlaşmanın dikkatli bir şekilde seçilmesi” olarak belirtilebilir⁶⁹. Uluslararası işlemler üzerinde yüksek oranlı vergiler uygulayan devletler, bilhassa çok uluslu firmaların vergi anlaşması alışverişi yapması için uygun ortam hazırlamıştır⁷⁰. Bu firmalar bu vergilerden kaçınmak veya hiç vergi ödememek için anlaşma alışverişine yöneldiklerinde olumsuz dışsallıklara neden olmaktadır⁷¹. Devletlerin vergi mevzuatlarına zarar vererek maliye ve ekonomik politikalarını etkisiz hale getirmekte ve vergilendirme yetkisinin kısıtlanmasına sebep olmaktadır⁷².

IV. VERGİ REKABETİ

Devletlerin gerek ulusal gerekse uluslararası açıdan vergi yükünü hafifletebilmek için ve aynı zamanda yabancı ÷lkelerdeki sermaye sahiplerine ülkesini cazip gösterebilmek için vergi sisteminde yapmış olduğu bazı düzenlemelere vergi rekabeti denilmektedir⁷³. Ulusal ve uluslararası alanda rakip olan diğerkonu idari birimlere göre rekabet gücünü arttırmak isteyen ve vergilendirme yetkisine haiz idari otoritelerin (devletler, eyaletler, yerel yönetimler), mükelleflerinin vergi yüklerini azaltarak veya düşük seviyede tutarak kalifiye iş gücü ve sermaye gibi üretim

⁶⁸ Tuncer, s. 53.

⁶⁹ David G. Duff, **Responses To Tax Treaty Shopping: A Comparative Evaluation**, s. 3. https://commons.allard.ubc.ca/cgi/viewcontent.cgi?article=1095&context=fac_pubs(31.07.2020)

⁷⁰ Hüda Carda, Cansu Dilibal ve Özgür Biyan, “Uluslararası Vergi Anlaşmalarının Kötüye Kullanımı: Vergi Anlaşması Alışverişi”, **Journal Of Fiscal Law**, Balıkesir, 2019, Sayı: 171, Cilt: 15, s. 528.

⁷¹ Carda ve diğerkonu, s. 528.

⁷² Vincent Arel Bundock, “The Unintended Consequences of Bilateralism: Treaty Shopping and International Tax Policy”, **International Organization**, Montreal, 2017, Sayı: 2, s. 349.

⁷³ Carlo Pinto, **Tax Competition and EU Law**, Kluwer Law International, Amsterdam, 2003, s. 1.

faktörlerini kendi bölgelerine çekme çabalarıdır⁷⁴. Bu tanımlardan yola çıkarak vergi rekabetinin üç unsurunun olduğunu belirtebiliriz. Bunlardan ilki vergi rekabetinin bireylerin, işletmelerin ve devletlerin rekabet gücünü arttırarak yabancı sermayenin ülkeye girişini kolaylaştıran, cazip hale getiren uygulamalar olmasıdır⁷⁵. İkincisi bu rekabetin uluslararası boyutta gerçekleşmesidir. Devletler vergi yasalarını diğer devletlerinkiyle yakınlaştırmakta bir diğer deyişle uyumlaştırmaktadır çünkü aksi halde mükellefler ve yatırımcılar için dezavantajlı ülke durumuna düşerek tercih edilmeyebilirler. Üçüncüsü ise bu rekabet sayesinde sağlanan vergisel avantaj birtakım vergisel teşviklerle gerçekleşmektedir⁷⁶.

Vergi rekabeti kavramı yatay ve dikey olmak üzere ikiye ayrılmaktadır. Yönetimsel olarak seviyeleri eşdeğer olan iki veya daha fazla birimin gerçekleştirdiği rekabet yatay vergi rekabetine girer⁷⁷. Buna örnek olarak ülkeler arasında olan ya da federal yapıdaki devletler arasında gerçekleşen rekabet gösterilebilir. Dikey vergi rekabeti ise farklı seviyedeki idari birimler arasında oluşan rekabettir.

A. Vergi Rekabetinin Faydaları ve Zararları

Vergi rekabetinin ülke ekonomisine faydalı ve zararlı olmasıyla ilgili çeşitli görüşler bulunmaktadır. Elbette hem faydalı hem de zaman zaman zararlı olduğu aşık bir durumdur. Yabancı yatırımcılar açısından düşünüldüğünde bir ülkeye yatırım yapmadan önce vergi oranları gibi pek çok kriteri göz önünde bulundurmaktadırlar. Bu açıdan kurumlar vergisi oranında yapılan indirimler yabancı sermayenin ülkeye girişini arttırdığı için vergi rekabetinin faydaları arasında sayılabilir⁷⁸. Vergi rekabeti sayesinde hükümetler vergi oranlarını indirme konusunda baskı altında hissederler ve böylelikle vergileme yetkisinin farklı amaçlar için kullanımının önüne geçilerek kötüye kullanım engellenmiş olur⁷⁹. Ayrıca ünlü ekonomist Arthur Laffer'in sunmuş olduğu Laffer tezine göre de vergi rekabeti vergi

⁷⁴ Coşkun Can Aktan ve İstiklal Vural, "Vergi Rekabeti", *Erciyes Üniversitesi İİBF Dergisi*, Sayı: 22, 2004, s. 2, https://www.researchgate.net/profile/Coskun_Can_Aktan/publication/318661132_VERGI_REKABETI/links/59762849a6fdcc8348aa3331/VERGI-REKABETI.pdf (20.11.2020).

⁷⁵ Ersan Öz ve Sevinç Yaraşır, *Global Bir Kavram: Vergi Rekabeti*, İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Maliye Araştırma Merkezi Konferansları, 2009, s. 6.

⁷⁶ Filiz Giray, "Küreselleşme Sürecinde Vergi Rekabeti ve Boyutları", *Akdeniz İİBF Dergisi*, Sayı: 9, 2005, s. 95.

⁷⁷ Melek Akdoğan Gedik, "Vergi Rekabeti etkinlik Değerlendirmesi: OECD Üyesi Ülkeler İçin Veri Zarflama Analizi Uygulaması", *Maliye Dergisi*, Sayı: 160, 2011, s. 330.

⁷⁸ Öz ve Yaraşır, s. 9.

⁷⁹ Richard Teather, *Harmfull Tax Competition*, London: Institute of Economic Affairs, 2002, s. 58.

oranlarını indirdiği için vergi gelirleri artar ve dolayısıyla ülkenin ekonomik büyüme ve gelişimine destek olur.

Vergi rekabetinin dezavantajlarından bahsedecek olursak eğer, azalan vergi gelirleri sebebiyle düşen kamusal harcamalar, azalan kamu harcamalarının finansmanı için artan borçlanma, verimsiz vergi incelemeleri ve büyüyen gölge ekonomi, vergi yükünün dağılımında adil olmayan durumlar gibi olguları sayabiliriz⁸⁰.

Verginin sosyo-fonksiyonel etkilerini düşündüğümüzde, vergi rekabeti vergi matrahına olumsuz zarar verirken, uygulanması gereken sosyal politikalar aksamaktadır⁸¹. Kamusal etkinlik zarar görmektedir.

OECD 1998 yılında “Zararlı Vergi Rekabeti: Yükselen Küresel Bir Konu” isimli bir belge ilan etmiştir. Bu rapora göre vergi rekabetinin zararları şu şekilde sıralanmıştır;

- Kamusal mali yükümlülükler üzerinde bozucu etkiler,
- Vergi sisteminin adaletini zedeleyici durumlar ve vergi yükünde dengesizlik,
- Ticari ve yatırımsal işlere olumsuz etkiler,
- Mükelleflerin vergiye karşı uyumunu bozma,
- Yönetimsel maliyetlerin artması
- Tarafsız vergi sistemini zedelemesi
- Tüketim, mal ve işgücü gibi daha az akışkan ve daha az mobil faktörlerin üzerinde vergi yükünün artması.

B. Vergi Cennetleri

Vergi cennetleri, vergi rekabetinin artması ve giderek haksız bir hal alması sonucu bazı devletler tarafından kendi inisiyatifleri doğrultusunda yabancı yatırımcı ve şirketlere vergisel avantajların çok fazla sunulduğu bölge ya da ülkelerdir⁸². Lüksemburg, İsviçre, Singapur gibi mikro devletlerin zenginliklerinin tek kaynağı müşteri sırrını ilke olarak benimsemiş vergi cennetleri olmalarıdır⁸³. İşleyiş mantığını anlayabilmek için şöyle bir örnek verilebilir; Brüksel’de yerleşik olan 900 kişilik

⁸⁰ Burçin Yereli, “Macroeconomics Effects of Tax Competition in Turkey”, **South-East Europe Review**, Volume 8, Sayı: 1, 2005, s. 26.

⁸¹ Vito Tanzi, **Globalization, Tax Competition and the Future of Tax Systems**, IMF Working Paper Series, 1995, s. 20.

⁸² Alper Doğan ve Melih Kabayel, “Küresel Vergi Rekabeti ve Vergi Cennetleri Üzerine Değerlendirmeler”, <https://dergipark.org.tr/tr/download/article-file/791720>, (26.11.2020), s. 84.

⁸³ Gabriel Zucman, **Vergi Cennetleri Ulusların Gizli Zenginliği**, Yordam Kitap, Paris, 2013, s. 14-15.

personelin istihdam edildiği gerçek bir A şirketini düşünelim. Şirketin sahibi İsviçre'ye 9 milyon Euro göndermek istiyor. Bunun için öncelikle denetimin zayıf olduğu bir ülkede hayali bir şirket kuracaktır. Örneğin ABD'nin Delaware eyaletinde hayali bir şirket açılsın. Ve bu şirketin İsviçre'deki bankalardan birinde bir hesabı olsun. A şirketi bu hayali şirketten fiktif bir hizmet satın almış gibi gösterebilir. Örneğin danışmanlık hizmeti gibi. Bu hizmetin ücret ödemesini de hayali şirketin İsviçre hesabına göndererek karını yani bu 9 milyon euroyu vergilendirilecek kalemlerden çıkartmış olacaktır. Çünkü bir gider kalemi gibi görünecektir. Bu para transferi görünürde gayet legaldir ve bankacılık sisteminde aktif olan kara para aklama denetiminden geçme ihtimali de oldukça düşüktür. Çünkü her gün dünyanın dört bir yanından binlerce şirket bu off-shore merkezlerine para transfer etmektedir.

Günümüzde çokuluslu şirketler karlarını vergiden muaf tutulacakları ya da neredeyse hiç vergi ödemeyecekleri yerlere kolaylıkla geçirebilmektedirler⁸⁴. Yalnızca şirketler de değil gerçek kişiler tarafından da bu gölge ve ülkelerin rağbet görmelerinin tek sebebi yerleşik oldukları ülkelere kıyasla hiç ya da çok az vergiye maruz kalmalarıdır⁸⁵. Vergi cennetleri ülkelere çok büyük finansal kriz ve bütçe krizi yaşatmaktadır. Gerek gerçek kişilerin gerekse tüzel kişilerin buna yönelmesindeki sebep de artan vergi rekabetidir.

Tablo 1: Vergi Cennetlerinin Bilgi Değişim Anlaşması İmzaladığı Ülkeler

Andorra	Arjantin, Avusturya, Belçika, Danimarka, Faroe Adaları, Finlandiya, Fransa, Grönland, Hollanda, İspanya, İsveç, İzlanda, Liechtenstein, Monako, Norveç, Portekiz, San Marino
Anguilla (İngiltere)	Almanya, Avustralya, Belçika, Danimarka, Faroe Adaları, Fransa, Finlandiya, Grönland, Hollanda, İngiltere, İsveç, İzlanda, İrlanda, Kanada, Norveç ve Yeni Zeland
Antigua & Barbuda	ABD, Aruba, Avustralya, Belçika, Danimarka, Faroe Adaları, Finlandiya, Fransa, Grönland, Hollanda, Hollanda Antilleri, İngiltere, İrlanda, İsveç, İzlanda, Liechtenstein, Norveç, Portekiz
Aruba (Hollanda)	ABD, Antigua & Barbuda, Avustralya, Bermuda, Cayman Adaları, Danimarka, Faroe Adaları, Finlandiya, Grönland, Hollanda Antilleri, İngiltere, İspanya, İsveç, İzlanda, ,

⁸⁴ Zucman, s. 16.

⁸⁵ Doğan ve Kabayel, s. 84.

	Norveç, St. Kitts & Nevis, St. Lucia, St. Vincent & Grenadines, Virgin Adaları (İngiltere)
Bahamalar	ABD, Arjantin, Avustralya, Belçika, Çin, Danimarka, Faroe Adaları, Finlandiya, Fransa, Grönland, Hollanda, İngiltere, İspanya, İsveç, İzlanda, Japonya, Kanada, Meksika, Monako, Norveç, San Marino, Yeni Zelanda
Bahreyn	Avustralya, Kanada, Danimarka, Faroe Adaları, Finlandiya, Grönland, Hindistan, İsveç, İzlanda, Norveç
Barbados	ABD, Danimarka
Belize	Avustralya, Belçika, Danimarka, Faroe Adaları, Fransa, Finlandiya, Grönland, Hollanda, İngiltere, İrlanda, İsveç, İzlanda, Portekiz
Bermuda	Almanya, Aruba, Avustralya, Çin, Danimarka, Faroe Adaları, Finlandiya, Fransa, Grönland, Hindistan, Hollanda, Hollanda Antilleri, İngiltere, İrlanda, İsveç, İzlanda, Japonya, Kanada, Meksika, Norveç, Portekiz, Türkiye, Yeni Zelanda
Cook Adaları (Yeni Zelanda)	Avustralya, Danimarka, Faroe Adaları, Finlandiya, Fransa, Grönland, Güney Kore, Hollanda, İrlanda, İsveç, İtalya, İzlanda, Norveç, Yeni Zelanda, Yunanistan
Cayman Adaları	ABD, Almanya, Avustralya, Danimarka, Faroe Adaları, Finlandiya, Fransa, Grönland, Güney Afrika, Hollanda, Hollanda Antilleri, İrlanda, İsveç, İzlanda, Kanada, Meksika, Norveç, Yeni Zelanda, Yunanistan
Cebelitarık (İngiltere)	ABD, Almanya, Avustralya, Avusturya, Belçika, Danimarka, Faroe Adaları, Finlandiya, Fransa, Güney Afrika, Grönland, Hollanda, Hindistan, İngiltere, İrlanda, İsveç, İtalya, İzlanda, Malta, Meksika, Norveç, Polonya, Portekiz, Türkiye, Yeni Zelanda, Yunanistan
Dominik	Almanya, Avustralya, Belçika, Kanada, Danimarka, Faroe Adaları, Fransa, Finlandiya, Grönland, Hollanda, İngiltere, İsveç, İzlanda, Kanada, Norveç, Portekiz, Yeni Zelanda
Grenada	Almanya, Avustralya, Belçika, Danimarka, Faroe Adaları, Finlandiya, Fransa, Grönland, Hollanda, İngiltere, İsveç, İzlanda, Norveç
Guernsey (İngiltere)	ABD, Almanya, Avustralya, Danimarka, Finlandiya, Fransa, Grönland, Hollanda, Faroe Adaları, Hollanda, İngiltere, İsveç,

	İrlanda, İzlanda, Norveç, San Marino, Yeni Zelanda, Yunanistan
Isle of Man (İngiltere)	ABD, Almanya, Avustralya, Danimarka, Faroe Adaları, Finlandiya, Fransa, Grönland, Hollanda, İngiltere, İrlanda, İsveç, İzlanda, Kanada, Norveç, Zelanda
Jersey (İngiltere)	ABD, Almanya, Avustralya, Danimarka, Faroe Adaları, Finlandiya, Fransa, Grönland, Hollanda, İngiltere, İrlanda, İsveç, İzlanda, Türkiye, Yeni Zelanda
Liberya	Danimarka, Finlandiya, Fransa, Gana, Grönland, Hollanda İngiltere, İsveç, İzlanda, Norveç, Portekiz
Liechtenstein	ABD, Almanya, Andorra, Antigua & Barbuda, Belçika, Danimarka, Faroe Adaları, Finlandiya, Fransa, Grönland, Hollanda, İngiltere, İrlanda, İsveç, Monako, Norveç, St. Kitts & Nevis, St. Vincent & Grenadines
Malta	Bahamalar, Bermuda, Cayman Adaları, Cebelitarık, Macau(Çin)
Panama	ABD
Marshall Adaları	ABD, Avustralya, Danimarka, Faroe Adaları, Finlandiya, Grönland, Hollanda, İsveç, İzlanda, Kore, Norveç, Yeni Zelanda
Mauritius	Avustralya, Danimarka, Faroe Adaları, Finlandiya, Guernsey, İzlanda, Norveç
Monako	ABD, Almanya, Andorra, Arjantin, Avustralya, Avusturya, Bahamalar, Belçika, Danimarka Faroe Adaları, Finlandiya, Grönland, Hollanda, İsveç, İzlanda, Liechtenstein, Norveç, Samoa, San Marino
Montserrat (İngiltere)	Avustralya, Belçika, Danimarka, Finlandiya, Faroe Adaları Grönland, İsveç, İzlanda, Norveç
Hollanda Antilleri (Hollanda)	ABD, Antigua & Barbuda, Aruba, Avustralya, Bermuda, Cayman Adaları, Danimarka, Faroe Adaları, Finlandiya, Fransa, Grönland, İngiltere, İspanya, İsveç, İzlanda, Kanada, Meksika, St. Lucia, St. Kitts & Nevis, San Marino, Virgin Adaları (İngiltere) Yeni Zelanda
Samoa	Avustralya, Danimarka, Faroe Adaları, Finlandiya, Grönland, Hollanda, İrlanda, İsveç, İzlanda, Japonya, Meksika, Monako, Norveç, San Marino, Yeni Zelanda, Yunanistan

San Marino	Almanya, Andorra, Arjantin, Avustralya, Bahamalar, Çin, Çek Cumhuriyeti, Danimarka, Endonezya, Faroe Adaları, Finlandiya, Fransa, Grönland, Guernsey, Güney Afrika, Hollanda, İngiltere, İrlanda, İspanya, İsveç, İzlanda, Monako, Norveç, Polonya, Samoa, Vanuatu
Seychelles (ABD)	Aruba, Antigua & Barbuda, Bahamalar, Cayman Adaları, Cebelitarık, Guernsey, Hollanda Antilleri, Isle of Man, Jersey, Liechtenstein, Monako, Panama, Virgin Adaları (İngiltere)
St. Kitts & Nevis	Aruba, Avustralya, Belçika, Danimarka, Faroe Adaları, Finlandiya, Fransa, Grönland, Hollanda, Hollanda Antilleri, İngiltere, İsveç, İzlanda, Kanada, Liechtenstein, Norveç, Portekiz, Yeni Zelanda
Turks & Caicos (İngiltere)	Almanya, Avustralya, Danimarka, Faroe Adaları, Finlandiya, Fransa, Grönland, Hollanda, İngiltere, İrlanda, İsveç, Kanada, Norveç, Portekiz, Yeni Zelanda
St. Lucia	Almanya, Aruba, Avustralya, Belçika, Danimarka, Faroe Adaları, Finlandiya, Fransa, Germany, Grönland, Hollanda, Hollanda Antilleri, İngiltere, İrlanda, İsveç, İzlanda, Norveç, Portekiz
St. Vincent & Grenadines	Almanya, Aruba, Avustralya, Avusturya, Belçika, Danimarka, Faroe Adaları, Finlandiya, Fransa, Grönland, Hollanda, İngiltere, İrlanda, İsveç, İzlanda, Kanada, Liechtenstein, Yeni Zelanda
Vanuatu	Avustralya, Danimarka, Faroe Adaları, Finlandiya, Fransa, Grönland, İsveç, İzlanda, Norveç, San Marino, Yeni Zelanda
Virgin Adaları (İngiltere)	ABD, Almanya, Aruba, Avustralya, Çin, Çek Cumhuriyeti, Danimarka, Faroe Adaları, Finlandiya, Fransa, Grönland, Hollanda, Hollanda Antilleri, İngiltere, İrlanda, İsveç, İzlanda, Norveç, Portekiz, Yeni Zelanda

Kaynak: Ömer Faruk Batırel, “Vergi Bilgi Değişim Anlaşmaları ve Vergi Cennetleri”, **Journal Of Life Economics**, Sayı: 2, 2014, s. 49-50.

Yukarıdaki tabloya göre devletler vergi cennetleriyle mücadele edebilmek ve bu vergi cennetlerinin sebep olduğu vergi kaybını minimuma indirebilmek amacıyla pek çok anlaşmalar yapmaktadırlar. Yukarıdaki tabloda bu anlaşmalardan bazıları yer almaktadır.

V. VERGİ ANLAŞMALARININ YORUMLANMASI

Kanunların tamamlanmasında, gerekli düzeltmelerin yapılmasında ve kanunların istemini belirlemede yorum yöntemlerinin önemi büyüktür⁸⁶. Somut olaylarda uygulanacak normların zaman zaman çelişmesi durumlarında da yorumun faydası olmaktadır. Amaç, gerçekçi olmayan sonuçları ve kontrolsüz önyargı kararlarını engellemektir⁸⁷. Bizim iç hukukumuzda geçerli olan yorum yöntemleri deyimisel, tarihsel, sistematik ve amaçsal olarak dörde ayrılmaktadır. İç hukuk kurallarının yorumlanmasının gerekliliği gibi uluslararası anlaşmalarda da taraf devletlerin iradelerinin anlaşılması noktasında yoruma yine ihtiyaç duyulmaktadır. Ancak yorum yöntemleri bakımından vergi anlaşmaları ile iç hukuk kuralları arasında büyük bir farklılık bulunmamaktadır⁸⁸. Sadece iç hukukumuzdakinden farklı olarak, vergi anlaşmalarında devletlerin hoşgörülü tutumları esas olup, daha genel ve soyut amaçlara yönelik bir özün şekilden daha ağır basması durumu söz konusudur⁸⁹. Dolayısıyla bu yaklaşıma uygun yorum yapılmalıdır. Çifte vergilendirmenin doğması, anlaşmanın uygulanmasıyla ilgili gerekliliklerin belirlenmesi ve maddi vergi hukukuyla ilgili uygulama gerekliliklerinin belirlenmesi vergi anlaşmalarının yorumuna ilişkin temel değerlendirme kriterleridir⁹⁰. Ayrıca vergi anlaşmalarının yorumu konusunda baz alınan temel metin 27 Ocak 1980’de uygulamaya konan Viyana Andlaşmalar Hukuku Sözleşmesi(VAHS)’dir. Anlaşmaların yorumu ile ilgili konulara 31 ve 33 numaralı maddelerde değinilmiştir. Buna göre VAHS’e tüm anlaşmalar uyum sağlamalıdır. VAHS’nin yorum maddelerine vergi anlaşmaları da uyumlu olmalıdır.

VAHS’ne göre yorum kuralları aşağıdaki 3 temel başlık altında toplanmıştır⁹¹;

- Sözleşmelerde bulunan sözcüklerin olağan manaları için deyimisel yaklaşım
- Taraf devletlerin iradelerine göre subjektif yaklaşım
- Sözleşmelerdeki ana amaç uyarınca teolojik yaklaşım.

⁸⁶ Salih Şanver, “Vergi Hukukunda Yorum ve Kanıtlama”, **İstanbul İktisadi Ticari İlimler Akademisi Siyasal Bilimler Fakültesi Dergisi**, İstanbul, 1986, s. 194.

⁸⁷ Hakan Birsenoğlu, “Vergi Hukukunda Yorumun Hukuksal Dayanağı”, **Mali Pusula Dergisi**, 2006, Sayı: 23, s. 121.

⁸⁸ Michael Lang, **Introduction to the Law of Double Taxation Conventions**, IBFD and Linde, Amsterdam, 2013, s. 37.

⁸⁹ Rohatgi, s. 39.

⁹⁰ Claus Vogel, “Double Tax Treaties and Their Interpretation”, **Berkeley Journal of International Law**, 1986, Sayı: 1, s. 24.

⁹¹ Rohatgi, s. 31.

Nitekim VAHS'nin 31.maddesinin 1.fıkrası yukarıdaki 3 maddeyi de harmanlayarak anlaşmaların bütününe atıf yapmaktadır.

“Bir anlaşma, maddelerine anlaşmanın tamamı içerisinde ve konu ve gayesinin yönünde verilecek doğal anlama layık biçimde art niyetsiz yorumlanır.”

İKİNCİ BÖLÜM

ULUSLARARASI BİLGİ DEĞİŞİM ANLAŞMALARI

Uluslararası vergi anlaşmaları yapılırken ülkeler arasında bilgi paylaşımına yönelik maddeler de eklenmektedir. Ancak bazen vergi anlaşmaları dışında yalnızca bilgi değişimi üzerine anlaşmalar da yapılmaktadır. Bu bölümde bilgi değişim anlaşmaları anlatılacaktır.

I. BİLGİ DEĞİŞİMİ NEDİR, KAPSAMI, ÖNEMİ

Uluslararası alanda ortaya çıkan serbestleşme politikalarıyla artan dünya ticaret hacmi ve vergi cenneti olan ülkelerle işbirlikleri çoğalan mükellef sayısıyla birlikte devletler mükelleflerinin işlemleriyle ilgili bilgi alma konusunda bir takım önlemler almak zorunda kalmışlardır. Çünkü devletlerin kendi sınırları içerisinde aldığı önlemler yetersiz kalmıştır. Bilgi değişimi de bu önlemlerden yalnızca bir tanesidir. Vergi mükelleflerinin vergi idareleriyle ilişkilerinde haklarını ve güvencelerini kullanabilmelerinin ilk koşulu vergi idareleri tarafından kendileri hakkındaki işlemlerde tam ve zamanında haberdar olmalarıdır. Dolayısıyla bilgi değişiminde öncelik vergi idarelerinin mükellefleri ve bu bilgi değişiminden etkilenecek kişileri bilgilendirmesidir⁹². Uluslararası vergi anlaşmalarının maddelerinin doğru bir şekilde uygulanabilmesi için doğrulanması gereken bilgilere ulaşılması bilgi değişiminin en önemli işlevidir⁹³. İkinci olarak ise iç mevzuat maddelerini işletmektir⁹⁴. Vergi anlaşmaları çifte vergilendirmeyi önlemek gibi önemli bir işlevi üstlendiği için vergi idareleri arasında bazı bilgilerin alışverişi de oldukça önemlidir. Çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları olan devletler, anlaşma maddelerinin yürütülmesi için bazı gerekli olan bilgileri birbirleriyle paylaşmaktadırlar. Bilgi değişimi gizli kalmak kaydıyla, vergilerin tahsil, tahakkuk,

⁹² Funda Başaran Yavaşlar ve diğerleri, “Uluslararası Vergi Hukukunda Güncel Gelişmeler ve Türkiye’ye Etkileri”, **Vehup 1. Yıllık Kongresi Kitabı**, On İki Levha Yayınları, İstanbul, 2018, s. 76.

⁹³ Ali Çelikkaya ve Aytül Bişgin, “Uluslararası Alanda Vergi İdareleri Arasında Bilgi Değişimi: Türkiye’nin Taraf Olduğu Anlaşmalar Açısından Konunun Değerlendirilmesi”, **Maliye Dergisi**, Sayı: 163, 2012, s. 79.

⁹⁴ Çelikkaya ve Bişgin, s. 79.

idaresiyle ilgili adli ve idari makamlara bilgi aktarılması şeklinde uygulanmaktadır⁹⁵. Bilgi değişimi ifadesi en genel anlamıyla, vergi kaçakçılığına ya da vergiden kaçınmaya yönelik girişimlerin engellenmesini sağlayacak biçimde verginin usulüne uygun tahakkuk ve tahsilatı adına önemli olan tüm verilerin bir vergi dairesinden öbürüne aktarılmasıdır⁹⁶. Bilgi değişimi iki ya da daha fazla devlette gelir elde eden tam ve dar mükellefin yaptığı işlemlerin ayrıntılarını kapsayabileceği gibi işyeri merkezleri dışında yavru şirketler arasındaki gelir transferine ilişkin bilgilerin verilmesini de gerektirebilir⁹⁷. Ancak istenen bilgiler aleniyeti kamu düzenine aykırı olabilecek bilgiler ise bunlarla ilgili bilgi değişiminde bulunulamamaktadır. Bilgi değişimi hakkındaki dayanışma çok farklı şekillerde yapılsa dahi uygulanırken genel olarak çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarına ilave bir madde eklenerek uygulanmaktadır⁹⁸. Ayrıca şuanda yürürlükte olan bilgi değişim anlaşmalarının bazılarında vergi kaçakçılığının engellenmesi vurgulanırken bazılarında da anlaşma maddelerinin uygulanması esas amaç olarak ön plana çıkmaktadır⁹⁹. 2005 yılında OECD, ulusal hükümetlerin bilgi alışverişi yükümlülüğünün banka gizliliği ve diğer gizlilik yasalarını geçersiz kılması gerektiğini özellikle belirtmek için, Model Gelir Vergisi Anlaşması'nın bilgi değişimiyle ilgili 26. Maddesini revize etti¹⁰⁰. Bu madde uyarınca, bir hükümet başka bir hükümetten vergi bilgisi talep ederse, diğer hükümet kendi banka gizliliği ya da diğer gizlilik yasalarına rağmen bu bilgileri sağlaması gerekmektedir¹⁰¹. Ayrıca OECD, Model Gelir Vergisi Anlaşması'na, bir hükümetin bir başka hükümetin vergi toplamasına yardım etmeyi kabul edeceği Vergi Tahsilatı adlı yeni bir 27.madde ekledi¹⁰².

A. Bilgi Değişimi Konusunda Sistemsel Yaklaşımlar

Bilgi değişiminin temel yasal dayanağını OECD Model Vergi Anlaşması ve BM Model Vergi Anlaşması çerçevesinde hazırlanan ülkeler arası vergi ve bilgi değişim anlaşmaları oluşturmaktadır. Devletlerin karşılıklı olarak işbirliğine dayandığı bir süreç olan bilgi değişiminde de sözleşmeler değişik sistematik

⁹⁵ Bahar, s. 134.

⁹⁶ Yaltı, s. 321.

⁹⁷ Yaltı, s. 321.

⁹⁸ Maria Paz Espinosa ve Philippe Bacchetta, **Exchange of Information Clauses in International Tax Treaties**, International Tax and Public Finance, 2000, s. 275.

⁹⁹ Cihat Öner, **Uluslararası Alanda Vergi İdareleri Arası Bilgi Değişimi**, Yetkin Yayınları, 2010, Ankara, s. 46.

¹⁰⁰ David Spencer, "Exchange of Tax Information", **Accountancy Business And The Public Interest**, Sayı: 5, 2006, New York, s. 91.

¹⁰¹ Spencer, s. 91.

¹⁰² Spencer, s. 91.

yaklaşımlar ele alınarak hazırlanabilmektedir. Söz konusu sistematik yaklaşımlar iki ülkenin ve ikiden fazla ülkenin işbirliğine dayanması yönünden ikiye ayrılmaktadır. Bu açıdan sadece karşılıklı iki ülkenin katılımıyla gerçekleşmesi durumunda iki taraflı(bilateral) yaklaşım, ikiden fazla ülkenin katılımı söz konusuysa da çok taraflı(multilateral) yaklaşım olarak adlandırılmaktadır.

1. İki Taraflı(Bilateral) Yaklaşım

İki taraflı yaklaşımda bulunan iki ana uygulama vardır. Bu uygulamalar çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları ve iki taraflı bilgi değişimi anlaşmalarıdır¹⁰³. Bu uygulamalar sayesinde yapılan bilgi paylaşımı ya da değişiminin üç yöntemi vardır¹⁰⁴;

-Mükerrer vergilemeyi önleme anlaşmaları çerçevesinde gerçekleştirilen anlaşmalar,

-Mükerrer vergilemeyi önleme anlaşmalarında geçen bilgi paylaşımına dair hükümlerin genişletilip detaylandırılarak bilgi değişiminin şartlarını belirtecek biçimde hazırlanan anlaşmalar,

-Mükerrer vergilemeyi önleme anlaşmalarından hariç olarak sadece bilgi değişimine yönelik hazırlanan anlaşmalar.

OECD ve BM model vergi anlaşmalarında hali hazırda bilgi değişimiyle ilgili maddeler olduğu için anlaşma imzalayan ülkeler bilgi değişimini anlaşmalardaki maddelerle sınırlı olarak yapmaktadırlar. İkinci seçenekte ise mevcutta olan bir mükerrer vergilemeyi önleme anlaşmasının bilgi değişimiyle ilgili hükümlerinin kapsamı genişletilerek yeni bir bilgi değişimi anlaşması yapılır. Bu anlaşmalar çoğunlukla vergi suç ve suçlarıyla ilgili bilgi değişimi ve paylaşımları için kullanılmaktadır¹⁰⁵.

Çoğunlukla gelir vergisi uygulamalarının olmadığı vergi cenneti olan ülkelerle yapılan üçüncü yöntem anlaşmalarında da taraflar arasında herhangi bir çifte vergilendirmeyi önleme anlaşması olmaksızın sadece bilgi değişimine yönelik bir anlaşma yapılır. Bu yöntemde anlaşmanın vergi cenneti olan ülke için bir ehemmiyeti olmasa da diğer ülke için oldukça fayda sağlar. Örnek vermek gerekirse

¹⁰³ Michael Keen ve Jenny Ligthart, "Information Sharing and International Taxation: A Premier", **International Tax And Public Finance**, 2004, s. 91.

¹⁰⁴ Levent Özer, **Vergilemede Global Eğilimler**, Scala Yayıncılık, 2009, İstanbul, s. 101.

¹⁰⁵ Özer, s. 91.

ABD; Bahamalar, Cayman Adaları, Man adası gibi vergi cenneti ülkeleriyle sadece bilgi paylaşımına yönelik anlaşmalar imzalamıştır¹⁰⁶.

İki taraflı yaklaşım çerçevesinde yapılan bu anlaşmalar imzalayan iki ülke arasında değişime ve paylaşıma tutulacak bilginin mahiyetini, maliyetlerin hangi ülke tarafından nasıl karşılanacağını, cezai soruşturmalarda nasıl kullanılacağı gibi hususlarda detaylı bilgileri içermektedir¹⁰⁷.

Bu anlaşmalarla yapılan bilgi değişimleri ve paylaşımları genel olarak çifte vergilendirme anlaşmalarının konusuna giren gelir ve sermaye vergilerini kapsamaktadır. Anlaşmaya taraf olan devletler de vergisel amaçlarla istenen bu bilgileri paylaşmakla mükellef olup herhangi bir ülke menfaati öne sürerek bilgi vermeyi reddedemezler¹⁰⁸.

2. Çok Taraflı(Multilateral) Yaklaşım

İki taraflı anlaşmaların anlaşmaya taraf olmayan diğer devletlere bir yaptırımının olmaması, mecbur kalınan uzun müzakere görüşmeleri ve zorlukları sebebiyle daha fazla maliyetli olması çok taraflı(multilateral) yaklaşımın ortaya çıkmasına sebep olmuştur¹⁰⁹. Bu anlaşmalar genel olarak ekonomik anlamda bir bölge oluşturan ve gelişmiş devletler arasında imzalanmaktadır¹¹⁰. Bu yönetime göre yapılan bilgi değişimlerine örnek olarak da Avrupa Birliği(AB) verilebilir. Ekonomik, politik ve bölgesel bir örgütlenme olan AB, birliğe bağlı olan ülkeler arasında bilgi değişimi konusunda işbirliği sağlayabilmek için, AB Karşılıklı Yardım Direktifi'nde bir takım güncellemeler yaparak İdari İşbirliği Direktifi'ni yürürlüğe koymuştur. Böylece çok taraflı taahhüt altında birlik ülkeleri arasında verimli ve en doğru zamanda işleyecek şekilde bir bilgi sirkülasyonu sağlamayı amaçlamıştır.

Çok taraflı yaklaşıma bir diğer örnek de OECD'nin hazırlamış olduğu dolaysız vergiler ve gümrük vergilerini kapsam dışında bırakıp, diğer tüm dolaylı vergilerin dahil edildiği; İsveç, Finlandiya, Kanada, Polonya, Danimarka, İzlanda, Norveç, Hollanda ve ABD tarafından 1995'te imzalanan Karşılıklı Anlaşma Modeli(CMA-Convention On Mutual Administrative Assistance)dir. Ayrıca yine Karşılıklı Anlaşma Modeli ile hazırlanan İskandinav Ülkeleri Vergi Konusunda

¹⁰⁶ Keen ve Ligthart, s. 92.

¹⁰⁷ Keen ve Ligthart, s. 92.

¹⁰⁸ Batirel, s. 44.

¹⁰⁹ Kahrıman ve Tepekule, s. 92.

¹¹⁰ Keen ve Ligthart, s. 92.

Karşılıklı Anlaşma Modeli(Nordic Convention on Mutual Assistance in Tax Matters) de çok taraflı bilgi değişimi yöntemine verilecek örneklerden biridir¹¹¹.

OECD'nin CMA Modeli üç çeşit bilgi değişim ve paylaşımını amaçlamaktadır. Vergi mükelleflerinin eşanlı olarak incelenmesi ve yurtdışı vergi incelemeleri bunlardan ikisini oluşturmaktadır. Bu iki uygulamada, iki ya da daha fazla vergi otoritesi kendi ülkelerinde birbirlerinden bağımsız olarak ancak diğerleriyle aynı anda incelemelerini yürütür ve elde edilen bilgileri düzenli olarak birbirleriyle değişime tabii tutarlar. Üçüncü yöntemde ise vergi borçlarının tahsilatı ve belge temini gibi hususlarda taraflar birbirleriyle işbirliği yapmaktadırlar¹¹².

B. Bilgi Değişim Yöntemleri

OECD Model Vergi Anlaşması'na göre uygulamada en çok kullanılan bilgi değişimi yöntemleri istek(talep) üzerine bilgi değişimi, kendiliğinden(spontane) bilgi değişimi ve otomatik bilgi değişimidir¹¹³. Bu üç yöntem hariç yine 26.maddede belirtilen yeni bazı yöntemler de vardır. Bunlar endüstri çapında bilgi değişimi, eş zamanlı vergi incelemeleri ve yurtdışında vergi incelemeleridir.

1. İstek(Talep) Üzerine Bilgi Değişimi

Bilgi değişimi öncelikle taleple gerçekleştirilebilir. Akit devletlerden biri, bir diğer akit devletten belirli bir konuda bilgi paylaşmasını talep edebilir. Ancak bu yöntemde bilgiyi talep eden taraf devlet; ulusal çerçevede ulaşabileceği tüm bilgi kaynaklarını bitirdikten sonra diğer devletlerden bilgi talebinde bulunmalıdır¹¹⁴. İstek üzerine bilgi değişimi belirli bazı vergi mükellefleriyle ilgili olabileceği gibi bazı işlemler ve faaliyetlerle de ilgili olabilir. Bir vergi mükellefinin bilgiyi talep eden devletteki mükellefiyetinin kapsadığı alan uluslararası alandaki gelir ve servetine, bilginin geleceği devletteki ortaklık paylarına ve yine aynı devlette doğan giderlerin tutar ve türlerine dayanıyorsa mükellefiyetin kapsamını bir çerçeve içine alabilmek adına ya da mükellefin verdiği beyannamenin kontrolü için bilgiyi verecek olan devletten detaylı bilgi istenebilir¹¹⁵.

¹¹¹ Keen ve Lighthart, s. 14.

¹¹² Özer, s. 103.

¹¹³ OECD, "Automatic Exchange of Information What It Is, How It Works, Benefits, What Remains To Be Done", 2012, s. 5.

¹¹⁴ Yalti, s. 326.

¹¹⁵ Yalti, s. 326.

İstek üzerine bilgi değişiminin açıklandığı OECD rehberinin ilgili bölümünde bu süreç 5 farklı adımda toplanmıştır¹¹⁶;

- İstenecek Bilginin Belirlenmesi ve Gönderilmesi
- Talebin Alınması ve Kontrolü
- İstenen Bilginin Toplanması
- Talebe Cevap Verilmesi
- Geri Bildirim

Talepte bulunan hükümet yeterince ayrıntılı bir talep sunmazsa ve talebin istendiği hükümet yeterince bilgi sahibi değilse bilgi değişimi yeterince verimli olmayacaktır.

2. Kendiliğinden(Spontane) Bilgi Değişimi

Kendiliğinden bilgi değişiminde bir akit devlet, diğer devlet herhangi bir bilgi talep etmeden diğer devlete bazı bilgileri iletebilir. Yaygın bir şekilde kullanılmamakla birlikte bu yöntemde, belli bir konuda incelemelerde bulunan devlet, diğer devletin işine yarayacağı kanısına vararak bilgi verme gerekliliği duyabilir¹¹⁷. Ülkeler arasında hızlı ve kendiliğinden bilgi alışverişi açıkça yardımcı olur¹¹⁸. Bu yöntem sayesinde devletler, aralarında otomatik bilgi değişimiyle ilgili bir sözleşme imzalamamış dahi olsalar bilgi değişimini sağlamış olacaklardır¹¹⁹. Ayrıca bu yöntemde bilgiler vergi incelemeleri ve denetimleri sırasında ortaya çıktığından, yöntemin işlerliği açısından bilgiyi paylaşan ülkenin iyi bir vergi denetleme sistemine haiz olması ve yerel denetleme ekiplerinin yetkili makamlara gerekli olabilecek tüm bilgileri iletiyor olması şarttır¹²⁰. Bu yöntemde çoğunlukla farklı bir devlette yaşayan mükellefin elde ettiği ve beyan etmediği şüphesi olan gelirler, vergi kaçakçılığı amacıyla üçüncü bir devlet üzerinden sağlanan ödemeler konu edilir¹²¹.

OECD'nin rehberinde spontane bilgi değişiminin uygulanabileceği örnekler belirtilmiştir. Bu maddeler şunlardır¹²²;

- Farklı bir devlette ciddi bir vergi kaybı durumu şüphesi,

¹¹⁶ OECD, “**Module 1 On Exchange Of Information On Request Manuel On The Implementation Of Exchange Of Information Provisions For Tax Purposes**”, 2006a, s. 2

¹¹⁷ Spencer, s. 92.

¹¹⁸ OECD, “**Trends in International Taxation**”, Paris, 1985, s. 41.

¹¹⁹ Öner, s. 75.

¹²⁰ Süleyman Hayri Balcı, “Vergi Alanında Uluslararası Bilgi Değişimi”, **Vergi Dünyası Dergisi**, 2010, s. 40.

¹²¹ Çelikkaya ve Bişgin, s. 40.

¹²² OECD, “**Module On Spontaneous Exchange of Information Manual On The Implementation Of Exchange Of Information Provisions For Tax Purposes**”, 2006f, s. 3-4.

- Farklı bir devletin vatandaşına aktarılan ödeme ve beyan edilmediği şüphesi,
- Bir devlette vergi mükellefi olan kişinin farklı bir devletteki vergi borcunun yükselmesine sebep olan vergi indirimi ya da istisnasından yararlanmış olması,
- İşletme gruplarındaki karların sahte transferlerinden kaynaklanan vergi kaybı şüphesi varsa bu durumlarda talep beklenmeksizin ilgili ülkeye bilgi aktarılır.

3. Otomatik Bilgi Değişimi

Bu usulde taraf devletler, akit devletlerden birinde oluşan ve bir başka devlete aktarılmış olan gelir unsurlarının sistematik olarak bilgi akışını sağlamaktadırlar¹²³. OECD otomatik bilgi değişimini veya bazı devletlerin isimlendirmesiyle rutin değişimi; herhangi bir bilgi talebinde bulunulmadan sistematik ve düzenli olarak mükellefler hakkında bilgilerin kaynak devletinden yerleşik olunan devlete iletilmesi, taraflar arasında otomatik bir şekilde değişime tabi tutulması olarak tanımlamıştır. İki taraflı vergi anlaşmalarına otomatik bilgi değişimine dair madde eklenebileceği gibi, vergi konusunda idari yardımlaşma konularına değinen çok taraflı anlaşmalarda da olabilir¹²⁴. Otomatik bilgi değişiminde çoğunlukla gelirin doğduğu kaynak ülkedeki finansal kurumların ve işverenlerin ilgili kurumlara yaptıkları bildirimlerin ilgili mükellefin ikamet ülkesine gönderilmesi şeklindedir. Bu yöntem sayesinde vergi idareleri hiçbir özel çaba sarf etmeden mükellefler hakkında önemli bilgilere düzenli olarak erişebilmektedirler. Bu açıdan otomatik bilgi değişimiyle diğer iki yöntemin uygulanması sırasında eksik kalan boşluklar rahatlıkla doldurulabilmektedir¹²⁵. Otomatik işleyen bu süreçle birlikte dış kaynaklardan düzenli olarak gelen bilgiler ilgili devletin sistemine girmekte ve mükellefin beyanlarıyla karşılaştırma yapılabilmektedir. Bu gerekçeyle otomatik bilgi değişimi yöntemi bilgi edinmenin en düşük maliyetli seçeneğidir¹²⁶.

Otomatik bilgi değişiminin düşük maliyetli ve en etkin yöntem olmasının yanı sıra etkili bir şekilde kullanıldığında sağlayacağı diğer faydalar da şunlardır¹²⁷;

¹²³ Yaltı, s. 327.

¹²⁴ Gelir İdaresi Başkanlığı, “Vergi Konularında Bilgi Değişimlerine İlişkin Yeni Gelişmeler Üzerine OECD Raporu”, **Vergilendirme Raporu**, Sayı: 7, 2013, s. 12.

¹²⁵ Öner, s. 74.

¹²⁶ OECD, “Module 3 On Automatic(Or Routine) Exchange Of Information”, **Manual On The Implementation Of Exchange Of Information Provisions For Tax Purposes**, 2006, s. 3. <https://www.oecd.org/tax/exchange-of-tax-information/Manual-implementation-EOI-provisions-tax-purposes.pdf> (25.04.2021).

¹²⁷ OECD, “Automatic Exchange of Information What It Is, How It Works, Benefits, What Remains To Be Done”, 2012, s. 19.

-Vergi kaçakçılığına sebebiyet veren vergi yükümlülüklerinin gerçekleştirilmemesi durumunda zamanında bilgi sağlar,

-Vergi yükümlülüklerine uyulmamasıyla ilgili durumların tespit edilmesini sağlar,

-Caydırıcı etkilerinden dolayı mükelleflerin beyanlarını zamanında ve doğru bir şekilde yapmasını sağlayarak vergiye gönüllü uyumu artırır,

-Mükelleflere vergi beyannameleriyle ilgili bilgi vererek vergi gelirlerinin artmasını sağlar ve böylelikle bütün mükelleflerin zamanında ve kendi paylarını düşen vergiyi doğru bir şekilde ödemesini sağlayarak vergide adaletin tesis edilmesini sağlar.

Vergi idarelerinin uyum içinde çalışarak verginin en uygun şekilde tahsil edilebilmesine destek olan otomatik bilgi değişiminin en önemli amaçları şunlardır¹²⁸;

-İkametgah devletindeki vergi kanunlarına maximum düzeyde uyum sağlamak,

-Vergi gelirlerini artırabilmek güdüsüyle vergi kayıp ve kaçagını minimuma indirmek,

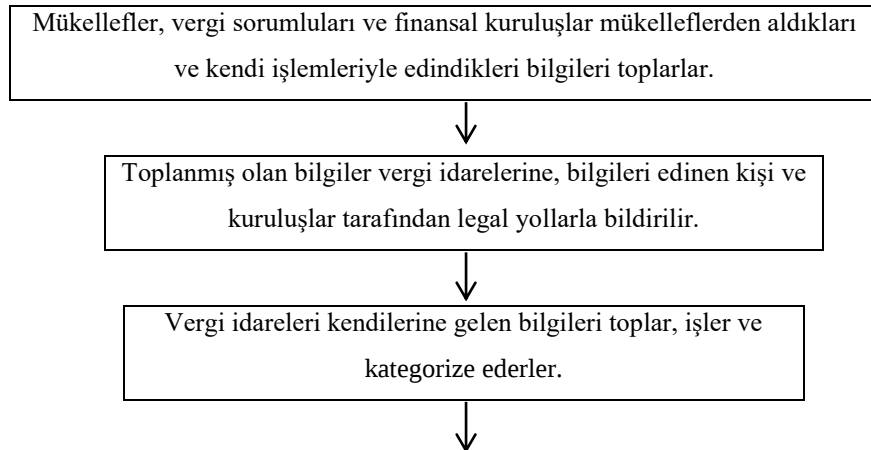
-Vergi idarelerinin ve ilgili finansal kurumların gerekli bilgilere ulaşmadaki maliyetini azaltmak,

-Küresel seviyede bir standart oluşturarak güvenlik önlemlerini sağlamak,

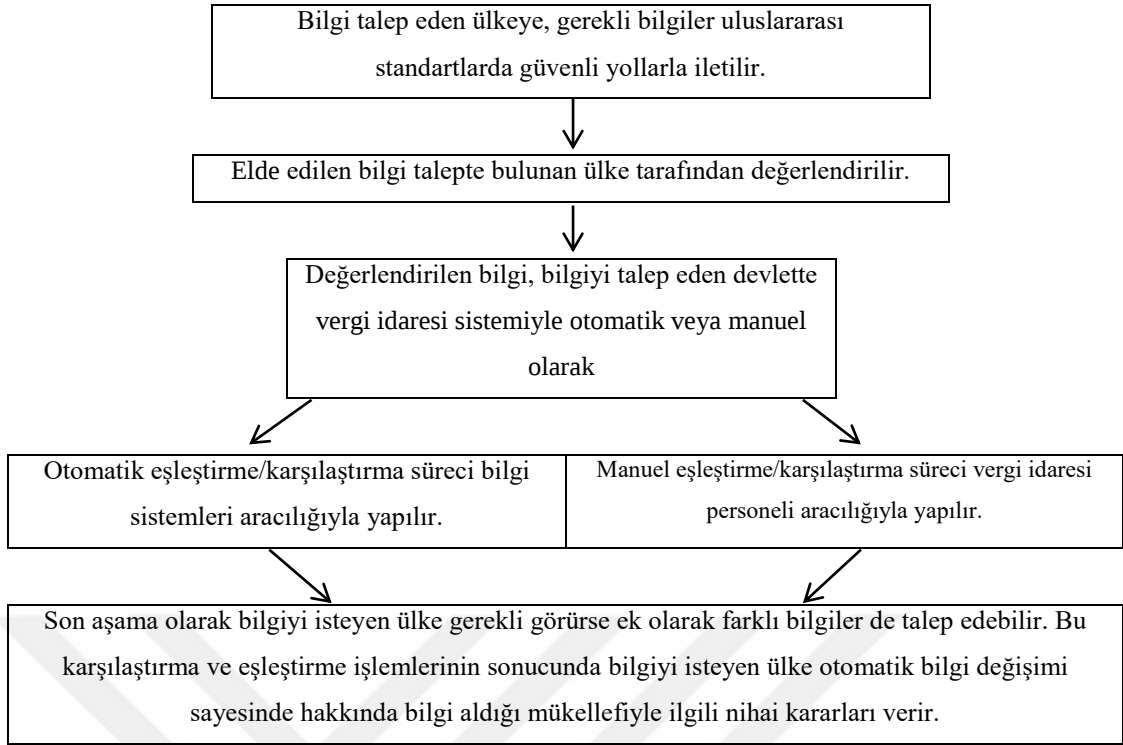
-Ulusal seviyede vergi idareleri için bir veri tabanı oluşturarak risk analizi yapabilmelerini sağlamak,

-Mükellefleri vergiye uyum konusunda teşvike yöneltmek.

Tablo 2: Otomatik Bilgi Değişiminin Aşamaları



¹²⁸ Betül Gedikli, “Vergilendirmede Otomatik Bilgi Değişimi Üzerine OECD ve ABD Çalışmaları”, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul, 2018, s. 27.



Kaynak: OECD, “Automatic Exchange of Information What It Is, How It Works, Benefits, What Remains To Be Done”, 2012, s. 11.

Yukarıdaki tabloda otomatik bilgi değerişiminin 7 farklı süreci açıklanmıştır. Öncelikle kaynak ÷lkedeki mükellef, vergi sorumluları ve finans kuruluşları mükelleflerden almış oldukları ve kendi çabalarıyla eriştikleri bilgileri bir araya getirirler. Ardından bu bilgiler yine bilgileri toplayan kişi ve kurumlar aracılığıyla legal yollarla vergi idarelerine bildirilir. Üçüncü aşama olarak vergi idareleri de bu bilgileri sınıflandırıp kategorilere ayırırlar. Bir sonraki aşamada ise bu bilgiler, bilgi talep eden ÷lkeye iletilir. Bu aşamada bilginin istendiğı ÷lke bir diğeri deyişle kaynak ÷lke göndereceğı bilgilerin güvenli yollardan iletimini sağlamalıdır. Bilgi aktarımı gerçekleştikten sonra da bilgiyi talep eden ÷lke edindiğı bilgilerin çözümlemesini yaparak değeriendirir. Altıncı aşamada ise bilgiyi isteyen ve edinen ÷lke, sağladığı bilgileri kendi ulusal sistemindeki bilgilerle eşleştirip kıyaslamasını yapar. Bu aşamada otomatik bilgi sistemleri devreye girebileceğı gibi vergi dairesi çalışanları tarafından manuel olarak da gerçekleştirilebilir. Eğer bilgiyi talep eden ÷lke gerekli görürse ek olarak tekrardan bazı bilgileri talep edebilir. Son olarak da bilgi talep eden ÷lke, bilgi edindiğı mükellefle ilgili nihai kararını verir.

Otomatik bilgi değerişiminde değerişime tabi tutulacak bilgiler OECD Model Anlaşmasında mükelleflerin ikamet yerlerinin bir ÷lkeden başka bir ÷lkeye değerişmesi, taşınmaz mallarının mülkiyeti ve bu mallardan elde edilen gelirler,

temettüleri, faizler, telif hakları kazançları, sermaye kazançları, istihdama dair maaş, ücret ve benzeri gelirler, yönetici ücretleri ve benzeri ücretler, sanatçı ve sporcular tarafından elde edilen ücretler, emeklilik aylıkları ve benzeri ücretler, şans oyunlarından elde edilen kazançlar, kamu hizmetlerinden elde edilen ücretler olarak belirlenmiştir¹²⁹.

Bugün devletlerin tam ve doğru bilgiye ulaşma konusunda en uygun seçenek olarak kabul ettikleri yol otomatik bilgi değişimidir. Bu yüzden de OECD otomatik bilgi değişiminin mevcutta geçerli standartları koruyarak devletler tarafından etkili bir yöntem olarak benimsenebilmesi için faaliyetlerini sürdürmektedir¹³⁰. Bu çalışmalar otomatik bilgi değişiminin yasal zeminini sağlamlaştırmaktan, paylaşılacak bilgilerin gizliliğine, kullanılacak teknik standartlara kadar geniş bir çerçevede yürütülmektedir¹³¹. Bu sebeple Küresel Forum içerisinde Otomatik Bilgi Değişimi Grubu kurulmuştur. Devletlerin gönüllük olarak üye oldukları bu grupta otomatik bilgi değişimine dair çalışmalar yapılarak özellikle gelişmekte olan ülkelere bu konuda teknik eğitimler sağlanmaktadır¹³². Bu grup en başta OECD olmak üzere G20 ve G8 ülkeleri ile de koordine bir şekilde çalışmalarına devam etmektedir¹³³.

Faydalarının yanı sıra otomatik bilgi değişiminin uygulanabilmesi için bazı bir takım engeller söz konusudur. Yaşanan en önemli zorluklardan birisi bilgiyi alan ve veren devletin hangi tür bilgilerin otomatik değişimini gerçekleştireceklerine dair anlaşmalarıdır. Bu bir zorunluluk olsa da anlaşmaların yasal dayanağını belirleyen model anlaşmalarda bir mecburiyet gibi belirtilmemiştir. Diğer engelse bilgi paylaşımından kaynaklanan sistematik sıkıntılardır. Otomatik bilgi değişimi sırasında bilgiyi paylaşan devletten bilgiyi isteyen devlete pek çok bilginin aktarılması gerekmektedir. Ancak bilgiyi veren devlet bu bilgileri kendi sistemi içerisinde belli bir sistematığa göre saklamaktadır ve bilgiyi alacak olan ülkede bu sistemin aynısından olmadığı için sistemsiz zorluk yaşanmaktadır. OECD ve G8 ülkeleri bu sorunu oldukça ciddiye almakta ve bu konuyla ilgili çalışmalar yürütmeye devam etmektedir. Bir diğer engel ise üçüncü bir ülkenin varlığı sorunudur. Otomatik Bilgi değişimi konusunda iki ülke anlaşmış olsa bile bu iki ülkenin vatandaşları

¹²⁹ OECD, “Automatic Exchange Of Information: The Next Step”, 2014, s. 4-5.

¹³⁰ Kahrman ve Tepekule, s. 96.

¹³¹ OECD, “Automatic Exchange of Information What It Is, How It Works, Benefits, What Remains To Be Done”, 2012, s. 5.

¹³² Kahrman ve Tepekule, s. 97.

¹³³ Global Forum On Transparency And Exchange Of Information For Tax Purposes, “Tax Transparency 2013 Report On Progress”, 2013, s. 70.

yatırımlarını ve gelirlerini üçüncü bir ülkeye aktararak kendilerini otomatik bilgi değişimi anlaşmasının sürecinin dışarısında tutabilmektedirler¹³⁴.

Tüm bu problemlerin ortadan kaldırılabilmesi ve otomatik bilgi değişimi mekanizmasının en düşük maliyetle ve en etkili bir biçimde işleyebilmesi için OECD bilgi teknolojisi alanında çalışmalarını yürüterek tüm ülkeler çapında ortak bir bilgi değişimi sistemi geliştirmeye çalışmaktadır¹³⁵.

II. BİLGİ DEĞİŞİMİNİN HUKUKİ ALTYAPISI

Bilgi değişim anlaşmalarının geçmişi 19. Yüzyılın ikinci yarısından itibaren başlamaktadır. 1843’de Belçika’nın Hollanda, Fransa ve Lüksemburg ile imzaladığı anlaşmalarda bilgi değişimine benzer hükümler bulunmaktadır. Daha sonra 1921’de uluslararası çifte vergilendirmeye ilgili çalışmalar başlamış ve bilgi değişimi de bu tarihten itibaren önem kazanmıştır. Uluslararası bilgi değişimiyle ilgili ana hukuki dayanak OECD Model Anlaşması’nın 26. maddesinin 1.fıkrasında geçmektedir. Bu fıkra göre “akit ülkelerin yetkilendirilmiş mercileri, anlaşma maddelerinin sağlanabilmesi adına gereken bilgileri veya anlaşmanın aksine olmadığı müddetçe siyasi alt kısımları ya da yerel idareleri adına alınmış her türden vergiyle ilgili iç mevzuat hükümlerinin yürütülebilmesi için gereken bilgileri değişime tabi tutacaklardır”¹³⁶. Ayrıca yine aynı maddeye göre “iç mevzuatın uygulanması ya da yürütülmesi adına bilgi isteği; bir gerçek ya da tüzel kişinin mali ikametgahı, bir tüzel kişinin vergi durumu, kaynak devletteki gelirin türü, vergi beyanında belirtilen gelirler ve harcamalar, iş kayıtları, bir firmanın kuruluş evrakları, bir firmanın kuruluş anındaki ünvanı, adresi ve daha sonra gerçekleşen tüm unvan ve adres değişiklikleri, banka kayıtları, muhasebe kayıtları ve mali bilançolar, ticari anlaşmalar, faturaların kopyaları gibi unsurların bir kısmı ya da tamamını içerebilir”¹³⁷.

A. OECD Modeline Göre Bilgi Değişim Anlaşmaları

Bilgi değişimini sağlamaya yönelik en önemli yasal dayanaklardan bir tanesi OECD model anlaşmasının 26.maddesinde geçen hükümlerdir. 26.maddenin 1. bölümünde geçen hüküm şu şekildedir; “*Akit devletlerin yetkili makamları, anlaşma hükümlerinin gerçekleştirilmesi için gerekli bilgileri ya da anlaşmanın aksine*

¹³⁴ Spencer, s. 94.

¹³⁵ OECD(2012), s. 24.

¹³⁶ OECD, “Articles of the Model Convention with Respect to Taxes on Income and Capital”, 2008, s. 17.

¹³⁷ OECD, “Manuel on the Implementation of Exchange of Information Provisions for Tax Purposes(Module on General and Legal Aspects of Exchange of Informations)”, 2006, s.10.

olmadığı sürece politik alt bölümleri ya da mahalli idareleri adına alınan her türlü vergi ile ilgili iç mevzuat hükümlerinin yürütülmesi için gerekli bilgileri değişime tabi tutacaklardır.” Bu ifade devletleri uluslararası işbirliğine davet eden ve şeffaflığı sağlayarak devletlerin gerekli bilgileri birbirleriyle paylaşmasına yetki veren bir maddedir¹³⁸. 26.maddenin devamında ise ikinci ve üçüncü paragraflar bilgi değişimi konusundaki sınırlamalarla ilgili maddeler, dört ve beşinci paragraflarda da kendisinden bilgi istenen ülkenin bir çıkarı olmayacağı için bilgi paylaşımını reddetmesini engelleyecek maddeler yer almaktadır. OECD tarafından yapılan vergiyle ilgili bilgi değişiminin standartlarını ve ilkelerini belirlemeye yönelik hem saydamlığın sağlanması hem de gerekli bilgilerin değişimini kolaylaştırmak adına “Vergisel Bilgi Değişimi ve Saydamlık Küresel Forumu” oluşturulmuştur¹³⁹. Bu forumla birlikte bilgi değişiminin temel kriterleri bir çerçeveye oturtulmuş ve bunun üzerine anlaşma modelleri uygulanmıştır. Uluslararası çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları uluslararası vergi bilgi değişiminin en önemli hukuki dayanağı olmakla birlikte¹⁴⁰ uluslararası çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarındaki maddeler, vergiden kaçınma ve vergi cennetleri aracılığıyla vergi kaçakçılığını engelleme konusunda etkili olamayınca 1977’de OECD üyesi olan devletlere iki ve çok taraflı anlaşmaları kullanarak vergiden kaçınma ve kaçakçılıkla mücadele için bilgi değişimi maddelerini ve uygulamalarını yoğunlaştırmalarını önermiştir ve bazı vergi cenneti ülkelerinin temsilcilerinin de iştirakiyle Vergi Konularında Bilgi Değişimi Anlaşması Modeli(Agreement on Exchange of Information on Tax Matter) sunmuştur¹⁴¹. Bilgi değişimi konusunda dayanak kaynak OECD ve BM Modelleri’nin 26.maddeleridir. Ayrıca G20 ve Küresel Forum’un da iştirakiyle OECD tarafından hazırlanan Tax Information Exchange Agreements (TIEAs) vergi mükelleflerinin vergi cennetlerinde gerçekleştirdikleri offshore yatırım işlemleri hakkında vergi idarelerinin gereken bilgilere gereken zamanda ulaşmasını hedeflemektedir¹⁴². Bu anlaşmadan sonra talep üzerine bilgi değişim anlaşmalarından

¹³⁸ Ateş Konca ve Elifcan Çelebi, “Bilgi Değişimi Anlaşmaları ve Vergi Cennetleri”, **Vergide Gündem Uluslararası Vergilendirme Özel Sayısı**, 2013, s. 12.

¹³⁹ Güneş Helvacı, Bilgi Değişimi Anlaşmalarında Türkiye’nin İlk İmzası, https://www.vergidegundem.com/tr_TR/publicationPaper?categoryName=Vergide&publicationNumber=1&publicationYear=2011&publicationId=666661673 (25.01.2021)

¹⁴⁰ Miranda Stewart, “International Tax, The G20 and The Asia Pasific: From Competition to Cooperation?”, **Asia & Pasific Policy Studies**, Vol: 1, 2014, s. 159.

¹⁴¹ Batrel, s. 45.

¹⁴² OECD, **Agreement On Exchange of Information on Tax Matters**, 2002, <http://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/2082215.pdf> (18.01.2021).

yararlanabilmek amacıyla kullanılacak form OECD'nin sitesinde "Vergisel Bilgilerin Değişimi Anlaşmaları'ndaki Bilgi Değişimine İlişkin Model Bilgi Değişimi Formu" ismiyle Türkçeye çevrilerek yayınlanmıştır¹⁴³. Vergi cenneti olan ülkelerden çifte vergiyi önleme anlaşması imzalamayanlarıyla yapılan vergi bilgi değişim anlaşmaları teoride çok taraflı olması mümkün iken pratikte sadece iki taraflı yapıldığı görülmektedir.

İlk kez 1988'de yayınlanan OECD ve Avrupa Konseyinin üyesi olan ülkelerle ortak çalışılan bir diğer hukuki dayanak ise Vergisel Konularda Karşılıklı İdari Yardımlaşma Sözleşmesi'dir¹⁴⁴. 2011'de güncellenerek otomatik bilgi değişimini de içerisine dahil etmişlerdir. İdareler arasında her türlü işbirliğinin yapılabileceğini maddeleri arasında barındıran bir sözleşmedir. Zira bilgi değişimi kavramı her ne kadar geçmişten beri üzerine düşülen bir konu olsa da Avrupa Birliği seviyesinde uygulamaların derinleşmesi son on sene içerisinde gerçekleşmiştir¹⁴⁵.

OECD tarafından gerçekleştirilen çalışmaların 4 yıllık ilerleme raporları kaydedilmiştir ve bu raporlara göre son gelişmeler şu şekildedir¹⁴⁶;

i) 2009'un Mart ayında OECD üyesi ülkelerin hepsi İsviçre, Belçika, Lüksemburg ve Avusturya'nın çekincelerini kaldırmasının ardından 2005'de yenilenmiş olan bilgi değişimiyle ilgili 26.maddeyi(OECD Vergi Anlaşması Modeli'nin 26.maddesi) onaylamıştır.

ii) Hong Kong ve Singapur uluslararası standartlara uygun, anlaşmalarda geçtiği şekilde bilgi değişimiyle ilgili bir kanunu uygulamaya koyduklarını ilan etmiştir.

iii) OECD'nin uygulamalarını reddeden off-shore ülkelerinden Andora, Monako ve Lihtenştayn 2002'de standartları kabul etmiş ve ülkelerinde yasalaştırmışlardır.

Ayrıca 2011'de de yine OECD'nin hazırlamış olduğu "Uluslararası Vergi Kaçakçılığı ve Şeffaflık Bilgi Değişimi Standartlarının Uygulanması" isimli rapora 96 ülke tarafından katılım sağlanarak uluslararası kabul görmüştür¹⁴⁷.

¹⁴³ <http://www.oecd.org/ctp/harmful/taxinformationexchangeagreementstieas.htm> (19.01.2021).

¹⁴⁴ <http://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/ENG-Amended-Convention.pdf> (19.01.2021).

¹⁴⁵ Stewart, s. 164.

¹⁴⁶ Çelikkaya ve Bişgin, s. 88.

¹⁴⁷ Çelikkaya ve Bişgin, s. 88.

B. UN Modeline Göre Bilgi Değişim Anlaşmaları

OECD'nin hazırlamış olduğu model anlaşmaya benzer şekilde BM Model Anlaşmasının da 26.maddesi bilgi değişimi, 27.maddesi ise vergilerin tahsilatı konusunda işbirliği hakkındadır. BM Model anlaşma da 2012 yılında güncellenerek OECD modeline yakın bir hale gelmiştir. İlgili maddede hüküm şu şekildedir; *“Akit devletlerin yetkili makamları sözleşmenin hükümlerini yerine getirebilmek için öngörülebilir şekilde ilgili olan bilgileri ya da her çeşit vergilerle ilgili yerel yasaların uygulanması ve yönetilmesi için gerekli olan bilgilerin yetkili makamlar tarafından ya da siyasi alt bölümler veya yerel otoriteler tarafından bilgilerin değiştirilmesidir. Özellikle bir akit devletteki anlaşma ile belirlenen vergiler konusunda vergi kaçakçılığı ya da vergiden kaçınmaya yönelik bilgiler paylaşılabilmektedir.”* UN modeli ve OECD modeli genel olarak aynı hükümleri içermekle birlikte UN modelinde ek bir madde bulunmaktadır. Yine OECD modelinin 26.maddesinde olduğu gibi UN modelinin de 26.maddesine göre ülkelerin ulusal mevzuatlarına işlerlik kazandırabilmek amacıyla ve vergi anlaşmasının uygulanabilmesi açısından vergi daireleri anlaşmanın konusuna giren vergi türlerinde vergi kaçakçılığının ve vergiden kaçınmanın önlenmesi amacıyla bilgi değişimine gidebileceklerdir. Bu maddeye göre OECD'den farklı olarak UN modeli bilgi değişim anlaşmalarının böyle bir amacı olduğunu açık ve net bir şekilde hükümleri arasına yerleştirmiştir. Bu farklılıktan dolayı UN modelinin OECD modeline kıyasla daha geniş kapsamlı olduğu söylenebilir. Ayrıca UN modeline bir de 6.paragraf eklenmiştir. Bu maddeyle beraber akit devletlerin yetkili birimlerinin bilgi değişiminde işbirliğiyle karşılıklı istişare ederek farklı usul ve teknikler geliştirerek uygulamaya geçirilebileceği belirtilmiştir¹⁴⁸.

Bir diğer değişiklik ise bilgi değişimi sonucu elde edilen bilgilerin gizliliği ile ilgilidir. 26.maddenin 1.fikrasına göre UN modeli bilgiyi talep eden devletin gizlilik çerçevesi dışında, ilgili verginin tahakkuku, tahsili vb konularda belirli kişi ve makamlara bilgi aktarılabilmesinin hükme bağlanmış olmasıdır. Bir diğer deyişle bilgiyi talep eden devletin gizlilik standartları ile sınırlandırılmayacağını bildirmiştir.

¹⁴⁸ United Nations Model Double Taxation Convention: Between Developed and Developing Countries 2017 Update, United Nations Department of Economic & Social Affairs, 2017, s. 40.

C. İdari Yardımlaşma Usulü

OECD ve UN modellerinde idari yardımlaşmayla ilgili herhangi bir madde bulunmamakla birlikte vergi daireleri arasında da tahsilat açısından bir yardımlaşma durumu öngörülmemiştir. Ancak OECD ve UN modellerinde olduğu gibi Türk modelinin de 26.maddesinde bu konuya ilişkin özel bir ekleme yapılmıştır. İmzalamış olduğumuz anlaşmaların bazılarında idari yardımlaşmayla ilgili maddeler bulunmaktadır. Buna göre anlaşmaya taraf ülkeler, anlaşmanın içeriğindeki vergilerin asılları, zamları, ekleri, faizleri, giderleri ve ceza hukuku dışındaki para cinsinden cezalarının tebligat ve tahsilatları hakkında karşılıklı olarak yardımlaşabilecekleri belirtilmiştir¹⁴⁹. Anlaşmaya taraf devletlerden birinin yetkili biriminin isteği üzerine bir diğer ülkenin yetkili birimi, kendi ülkesinde vergilerin tebligat ve tahsilatında uygulanan iç mevzuat maddelerini dikkate alarak, ilk devlette tahsil edilecek duruma gelmiş kamusal alacakların tebligat ve tahsilatını yapacaktır ve bu alacaklar istekte bulunmuş olan devlette hiçbir şekilde önceliklendirilmeyerek talepte bulunulan devlet te kendi iç mevzuatında bulunmayan icra yollarını uygulamaya zorunlu tutulmayacaktır¹⁵⁰.

D. Genişletilmiş Bilgi Değişimi Yoluyla Uluslararası Vergi Uyumunun Arttırılması Anlaşması (Foreign Accounts Tax Compliance Act-FATCA)

18 Mart 2010'da Amerika Birleşik Devletleri kongresinin onayladığı ve 2014-2015 yıllarında kademeli olarak yürürlüğe giren Genişletilmiş Bilgi Değişimi Yoluyla Uluslararası Vergi Uyumunun Arttırılması Anlaşması(Foreign Accounts Tax Compliance-FATCA) ile ABD vergi mükelleflerinin yabancı veya off-shore hesaplarından beyan etmedikleri gelir kalemlerinin saptanabilmesi için ABD dışındaki finansal kurum ve kuruluşlarla dayanışma yapılması amaçlanmıştır¹⁵¹. Bu anlaşma ile tüm yabancı finansal kuruluşlara dünyadaki bütün Amerikan vergi mükelleflerinin ABD dışındaki banka hesapları, yatırımları, elde etmiş oldukları getiri ve kazançlarla ilgili bilgileri Amerikan Hazine Bakanlığı ile paylaşma yükümlülüğü gelmiştir. ABD dışında diğer ülke ve kuruluşları da etkilemesi nedeniyle son derece önemli bir gelişmedir. Aynı zamanda bilgi değişimi konusu özelinde otomatik bilgi paylaşımına ayrı olarak dikkat çekmesi ve çok taraflı

¹⁴⁹ Yaltı, s. 329.

¹⁵⁰ Yaltı, s. 329.

¹⁵¹ Tahir Erdem, "Uluslararası Vergi Hukukunda Kurallar Yeniden Yazılırken ABD'nin Yeni Model Vergi Anlaşması: Mükemmeliyetçiliğin Kusurları", **Mali Çözüm**, 2016, s. 92.

anlaşmalardaki tarafların anlaşma süreçlerindeki zaman ve ekonomik maliyetlerini azaltması açısından da önemi büyüktür¹⁵².

ABD'nin FATCA ile zorunlu bilgi değişimini uygulamasının iki önemli sebebi vardır. Öncelikle ABD, 2008'de İsviçre Bankası UBS'ye vergi kaçakçılığı yaptığı iddiasıyla soruşturma başlatarak vergi kaçakçılığıyla mücadele konusunda bir takım çözümler üretmeye çalışmıştır. Bir diğer neden ise yine aynı sene yaşanan küresel ekonomik krizden dolayı artan borç açığı nedeniyle ABD hükümetinin daha fazla vergi gelirine ihtiyaç duymasına sebep olmuştur. ABD'nin UBS'ye ve hemen arkasından diğer İsviçre Bankalarına açtığı soruşturmalar banka gizliliği konusunun tekrar gündeme gelmesini sağlamıştır ve Amerikan Gelir İdaresi yabancı bankalarda tutulan varlıklar hakkında yeterince bilgi toplayamamıştır. Ayrıca da tüm bu çabalar sonucunda yabancı finansal kuruluşların ABD vergi mükelleflerine legal vergi boşluklarından yararlanmaları için aktif bir şekilde danışmanlık yaptıkları ortaya çıkmıştır¹⁵³.

FATCA, uluslararası vergi problemlerinden kaynaklanan vergi matrahında oluşan aşınmayı(erozyonu) önlemeye yönelik de otomatik bilgi değişimi tabanlı yeni bir sistem oluşturmuştur¹⁵⁴. Bu anlaşmayla Amerikan vergi mükelleflerinin beyan dışı bıraktığı gelirlerinin saptanabilmesi için Amerika Birleşik Devletleri'nde yerleşik olmayan finans kuruluşlarına bazı yükümlülükler verilmiş olup, bunlara uyum gösterilmemesi halinde de yükümlülükler uyum sağlamamış ülkelere ABD kaynaklı gelirlerinden ödemeler yapılırken %30 oranında vergi kesintisi yapılması kararlaştırılmıştır¹⁵⁵. Bu anlaşma ile ABD ilk kez, hem vergiden kaçmak ya da kaçınmak için bilgi vermek istemeyen mükelleflerin bu düzenlemelerin olmadığı ülkelere başvurmasının önüne geçmiş hem de uluslararası bilgi değişimi süreçlerinde oluşan zaman ve maliyeti indirmek açısından, kendi ülke vatandaşlarının

¹⁵² Hamza Kahrıman ve Umut Tepekule, "Uluslararası Vergilemede Yeni Bir Otomatik Bilgi Değişim Uygulaması", *FATCA* Olarak, https://www.researchgate.net/profile/Evrin_Kabukcu/publication/318300104_Cok_Uluslu_Sirketler_in_Yerel_Ekonomik_Gelismeye_Inovatif_Katkilari/links/596155a30f7e9b8194578520/Cok-Uluslu-Sirketlerin-Yerel-Ekonomik-Gelismeye-Inovatif-Katkilari.pdf#page=103 (08.03.21), s. 98.

¹⁵³ Michael O'Brien, *International Developments in Exchange of Tax Information(Can Banks Still Keep a Secret?: Bank Secrecy in Financial Centres Around The World)*, Cambridge University Press, 2017, s. 147-148.

¹⁵⁴ Kahrıman ve Tepekule, s. 98.

¹⁵⁵ Gelir İdaresi Başkanlığı, *FATCA Anlaşması İle İlgili Sıkça Sorulan Sorular*, https://www.gib.gov.tr/uluslararasi_mevzuat/fatca-sorular (08.03.21).

gelirlerini tespit etmeye yönelik bir adım atmıştır¹⁵⁶. ABD, FATCA ile vergi kayıp ve kaçakçılıyla mücadele konusunda, kendi devletinde yerleşik olan ve yerleşik sayılan vatandaşların ve şirketlerin yurtdışından elde ettikleri ve ülke dışına aktardıkları gelirleri vergilendirebilmek için bilgi değişimi yapılmasını sağlamıştır. ABD ile diğer ülkeler arasında bilgi değişim anlaşmaları imzalanmaya başlanmış olup ülkelerin yerel kanunlarında engel yoksa ABD ile yabancı finansal kuruluşlarla da bilgi değişim anlaşması imzalanabilmektedir¹⁵⁷.

ABD'nin çıkardığı bu hukuki dayanakla birlikte otomatik bilgi değişimi yapılmasına yönelik ülke farklılıkları ve hukuk sistemleri göz önünde bulundurularak 2 farklı anlaşma modeli oluşturulmuştur¹⁵⁸;

- Otomatik bilgi değişiminin taraf devletler arasında yapılmasını öngören “Hükümetler Arası Anlaşma” ile (Model I)
- Taraf ülkelerin yetkili mercilerinin ABD ile talep üzerine bilgi değişimini ve kendi ülkelerindeki finans kuruluşlarının otomatik bilgi değişiminin sağlanması için direkt olarak Amerikan Gelir İdaresi(IRS) ile anlaşma yapmasını öngören “İşbirliği Anlaşması”dır (Model II).

Hükümetler Arası Anlaşma Modeli olan Model I de kendi içerisinde 1A ve 1B olarak iki ayrı seçeneğe ayrılmaktadır. 1A Modeli karşılıklılık(mütekabiliyet) prensibine dayalı imzalanan bir modeldir. Bu modelin imzalanmasıyla beraber ABD ve karşı taraftaki devletle düzenli olarak bir bilgi değişimi süreci başlayacaktır. 1B Modeli'nde ise karşılıklılık esaslı söz konusu değildir. Bu yöntemde anlaşmayı imzalayan devlet ABD'ye tek taraflı olarak bilgi sunar¹⁵⁹.

İşbirliği Anlaşması Modeli de Model I gibi kendi içerisinde 2A ve 2B olarak ayrılmıştır. Model 2A'da taraflar arasında herhangi bir sözleşme imzalanmadan ABD'nin finansal kuruluşlardan bilgi istediği modeldir. Model 2B ise taraf devletler arasında çifte vergilendirmeyi önleme veya bilgi değişim anlaşmasının imzalanmış olduğu ve ABD'nin bu devletlerin finansal kuruluşlarından bilgi talep ettiği modeldir¹⁶⁰.

¹⁵⁶ KPMG(2013a), “Vergi Kaçakçılığıyla Mücadele Konusunda Yeni Anlaşma: FATCA(Foreign Account Tax Compliance Act)”, **Mali Bülten**, 2013, s. 1.

¹⁵⁷ Sibel Bilgin ve Arzu Yılmaz, “Vergi Güvenliği Açısından Otomatik Bilgi Değişimi”, **ASSAM**, 2019, s. 384.

¹⁵⁸ GİB, **FATCA Anlaşması İle İlgili Sıkça Sorulan Sorular**

¹⁵⁹ Gedikli, s. 45.

¹⁶⁰ Funda Başaran Yavaşlar, “Türk Vergi Hukukunda Uluslararası Bilgi Değişimine İzin Veren Hukuki Kaynakların Tespiti ve Değerlendirilmesi”, **Vergi Dünyası**, 2015, s. 36.

Esasında ABD'nin yürütmüş olduğu bu çalışma ile ABD'nin vergi gelirlerinin yükseltilmesi ilk amaçlardan bir tanesidir¹⁶¹. Tahminlere göre bu düzenleme ile IRS'nin vergi gelirlerinde yaklaşık olarak yılda 1 milyar ABD doları artış beklenmektedir¹⁶². Bir diğer amaç ise ABD mükelleflerinin tüm dünyadaki yabancı finans kurumlarındaki işlemleri yüzünden oluşan vergi erozyonunu engellemek ve bundan kaynaklı oluşan vergi kayıplarını önlemektir¹⁶³.

G-20 ülkelerinin tamamına yakınıyla OECD ve Avrupa Birliği üyelerinden pek çok ülke ABD ile bu konuda anlaşma yoluna gitmiştir. Türkiye de 29 Temmuz 2015'te vergilendirme konusunda işbirliğinin artırılması ve şeffaflığın korunabilmesi amacıyla ABD ile Model I kapsamında karşılıklılık esasına dayanan "Türkiye Cumhuriyeti Hükümeti ile Amerika Birleşik Devletleri Hükümeti Arasında Genişletilmiş Bilgi Değişimi Yoluyla Uluslararası Vergi Uyumunun Arttırılması Anlaşması'nı" imzalamıştır¹⁶⁴.

FATCA anlaşmasını diğer anlaşmalardan ayıran en büyük özelliklerden biri konusu belirlenmiş finans bilgilerinin anlaşmaya taraf olan devletlerce müteakabiliyet esası uyarınca otomatik değişime dahil etmektir¹⁶⁵. Bir diğer deyişle FATCA anlaşması bir bilgi değişim anlaşması olup, içeriği özel olarak belirtilmiş bir anlaşmadır. FATCA'da bilgi değişim yöntemlerinden olan talep üzerine, kendiliğinden(spontane) ve otomatik değişim yöntemlerinden yalnızca bir tanesi olan otomatik usulün uygulanacağı ayrıca belirtilmiştir.

FATCA ile ABD kendi ulusal sınırları içerisinde yasal bir düzenleme yaparak diğer ülkelerin finansal kuruluşlarına bir yükümlülük getirmesi sebebiyle oldukça alışlagelmişin dışında bir durumu gerçekleştirdi. Bu düzenlemenin ardından yabancı finans kuruluşları bilgileri paylaşmak, bilgileri paylaşmayı reddedip stopaja maruz kalmak ve ABD piyasasından çekilmek gibi üç farklı seçenekle karşı karşıya kaldılar. Üçüncü seçenek ABD piyasasının finansal sistemdeki büyüklüğü dikkate alındığında pek ihtimal dahilinde görünmemektedir. Bu sebeple ulusal bir hukuki düzenleme olan FATCA'nın gücü sınır ötesi hukuktan değil, iktisadi kuralların

¹⁶¹ Melissa Dizdareviç, "The FATCA Provisions of the Hire Act: Boldly Going Where No Withholding Has Goe Before", **Fordham Law Review**, 2011, s. 2984.

¹⁶² Mehmet Yurdakul, "ABD'ye Yönelen Yasadışı Fon Akımlarına Karşı Bir Araç Olarak FATCA Yasası ve Olası Etkileri, **Uzman Bakış**, 2013, s. 99.

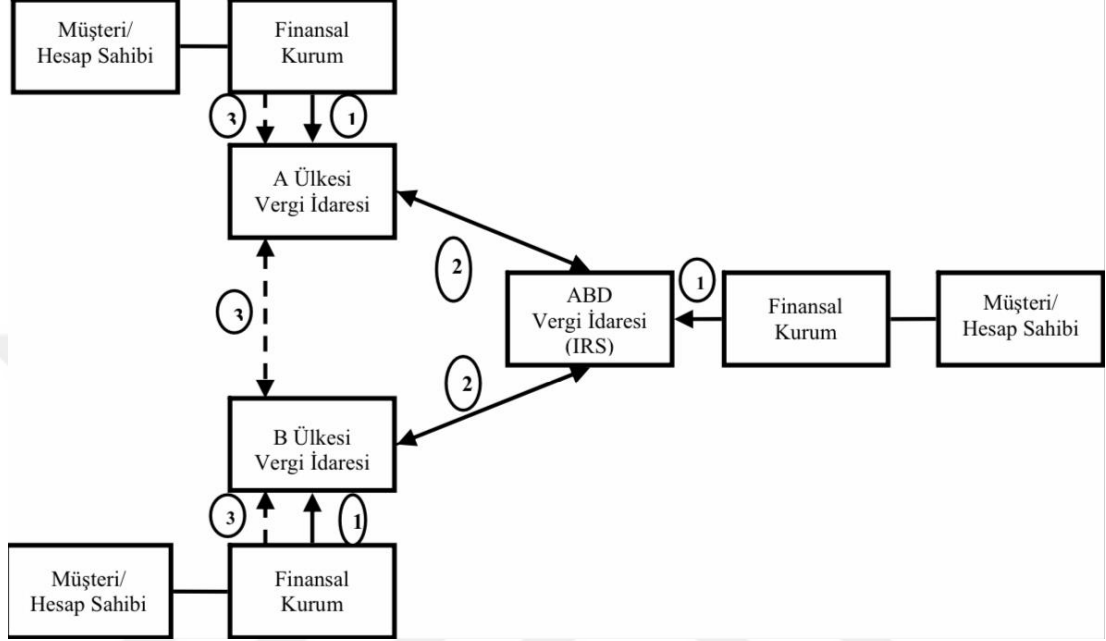
¹⁶³ Dizdareviç, s. 298.

¹⁶⁴ GİB, **FATCA Anlaşması İle İlgili Sıkça Sorulan Sorular**

¹⁶⁵ Yavaşlar ve diğerleri, s. 92.

etkisinden ileri gelmektedir¹⁶⁶. Bir diğer deyişle, FATCA uluslararası arenada vazgeçilmez bir gücü olan ve bundan dolayı küresel anlamda uyumsuzluğu stopajla cezalandırma tehdidiyle yaptırım uygulayabilen bir millet tarafından ortaya konulmuş bir uygulamadır¹⁶⁷.

Tablo 3: FATCA’da Hükümetler Arası İşleyişin Şekli



Kaynak: OECD(2013b), “A Step Change In Tax Transparency”, **OECD Secretary-General Report To The G20 Leaders** , s. 79.

Yukarıdaki şemada 1 ile gösterilen bağlantılar Model 1 çerçevesinde yapılan bilgi aktarımını, 2 ile gösterilenler ABD ile anlaşmaya taraf olan devletler arasındaki bilgi aktarım sürecini, 3 ise ABD ile ikili anlaşma imzalayarak FATCA’da belirtilen yönergeleri uygulamış iki ülke arasındaki otomatik değişimi belirtmektedir.

E. BEPS Projesi

Uluslararası şirketler bir takım legal kurallardan yararlanarak birden fazla devlet düzeyinde kurdukları şirket düzenleri ve vergisel ayarlamalarla gelirlerini vergilendirmenin oldukça düşük olduğu ya da hiç vergilendirmenin olmadığı devlet veya bölgelere aktarmaya çalışmaktadırlar ve bu durum pek çok ülke için vergisel problemlere neden olmaktadır. G-20 ülkelerinin siyasi desteğiyle birlikte OECD uzun yıllardır bu konularda çözüm arayışlarını sürdürmektedir. Bu gibi durumlara

¹⁶⁶ Leyla Ateş, “FATCA Türkiye İçin Ne İfade Ediyor?”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı:301, 2013, s. 68.

¹⁶⁷ Elham Rahimi, “The New Global FATCA: An Overview Of The OECD’s Common Reporting Standard In Relation To FATCA”, **Journal Of Taxation Of Financial Products**, Sayı:13, 2016, s. 13.

çözüm olarak G-20'nin çağrısı üzerine 2013'te OECD, "Matrah Aşındırması ve Kar Aktarımı Eylem Planlarını" (Base Erosion and Profit Shifting-BEPS) açıklayarak bu konuda 15 adet eylem maddesi yayınlamıştır. 2013'te eylül ayında Rusya'da gerçekleştirilen G-20 Liderler Zirvesi'nde OECD tarafından hazırlanan BEPS Eylem Planı onaylanmıştır. Bu çalışma vergi kayıp ve kaçakçılığıyla mücadele konusunda en önemli çıktılardan biridir. Oldukça detaylı bir şekilde oluşturulan bu proje ile ekonomik faaliyetler sonucunda elde edilen karların ve değerlerin elde edildiği devlette vergilendirilmesi amaçlanmaktadır. Ayrıca hazırlanmış olan 15 adet eylem planıyla küresel arenada vergi uyumsuzluklarının yarattığı problemlerin ortadan kaldırılması hedeflenmiştir¹⁶⁸.

OECD hazırlamış olduğu BEPS Projesinin konusunu şu şekilde açıklamıştır; *"İktisadi faaliyetlerin düşük olduğu veya hiç olmadığı bölgelere karların suni bir biçimde aktarılması ya da faiz, telif hakkı gibi indirilebilir ödemeler aracılığıyla vergi tabanlarını aşındırmak suretiyle uygulanan vergi planlama stratejileri BEPS Eylem Planı'nın konusunu oluşturmaktadır."*¹⁶⁹. Bu eylemlerin 3 ana odak noktası vardır. İlk olarak; küresel çapta kurumlar vergisinde uyumun sağlanması, bir diğeri; vergilendirme konusu ve esaslarıyla ilgili tekrar düzenleme getirilmesi, üçüncüsü ise öngörülebilirlik ve kesinlikle birlikte şeffaflığın sağlanmasıdır¹⁷⁰. Ödenmesi gereken kurumlar vergisinin miktarının düşürülmesinin veya hiç ödenmemesi ihtimalinin önüne geçebilmek için hazırlanan 15 adet eylem maddesinin yasal olarak herhangi bir bağlayıcılığı olmamakla beraber devletlerin uyulacağına dair taahhütte bulundukları standartlardır.

BEPS planının 2 ana amacı geliri; vergilendirmeyi ekonomik aktivite ve değer yaratımıyla bağdaştırarak garanti altına almak ve herkes tarafından onaylanmış tek bir vergi kuralları seti hazırlamaktır¹⁷¹. BEPS eylem planlarıyla; şirket kazançlarının ve değerlerin elde edildiği noktadan farklı yerlere gönderilmesine engel olmaya çalışan, eğer bu durum gerçekleştiyse de vergilemede adalet ve egemenlik hakkı gereğince ödenecek vergilerin tahsil edilebilmesini sağlayan düzenlemeleri

¹⁶⁸ Ersan Öz ve Mustafa Cemil Kara, "Bir Küresel Vergi Uyumu Projesi: BEPS", **Vergi Dünyası**, Sayı:414, 2016, s. 173. <http://www.ersanoz.com/makaleler/05-02-2016-bir-kuresel-vergi-uyum-projesi.pdf>, (02.05.2021).

¹⁶⁹ OECD(2019d), "What is BEPS?", <https://www.oecd.org/tax/beps/about/> (02.05.2021).

¹⁷⁰ Yavaşlar ve diğerleri, s. 177.

¹⁷¹ Yavaşlar ve Diğerleri, s. 177.

hayata geçirmek hedeflenmektedir¹⁷². Ayrıca özün önceliği, uyum ve şeffaflık da planların 3 temel ilkesidir.

BEPS'in şeffaflık ve özün önceliği ilkesine değindiği 5 numaralı eylem planı aşağıdaki gibidir¹⁷³:

“Eylem 5: Zararlı vergi uygulamalarıyla daha iyi mücadele edilebilmesi için şeffaflık ve özün önceliği ilkelerinin göz önünde bulundurulması

Şeffaflığın geliştirilmesinin önceliğini sağlamak suretiyle zararlı vergi uygulamalarıyla ilgili ve ayrıcalıklı vergi rejimlerinde(vergi cennetlerinde) önemli seviyede gerçek faaliyeti zorunlu hale getiren çalışmayı yeniden düzeltmektir. Bu çalışma, ayrıcalıklı vergi rejimlerinde olan kural ve uygulamalar hakkında anında bilgi değişimini mecburi hale getirmeyi de kapsayacaktır. BEPS bağlamında ayrıcalıklı vergi rejimlerini değerlendirmek bütüncül bir yaklaşımı zorunlu hale getirecektir. Bu çalışma, mevcut çerçeve temelinde OECD üyesi olmayan ülkeleri de kapsayacaktır ve mevcut çerçeveye eklemeler ve düzeltmeler yapacaktır.”

Bu maddeden de anlaşılacağı üzere bağlayıcılığı olan özelge, peşin fiyatlandırma anlaşmaları gibi vergi idari kararlarıyla ilgili zorunlu olarak bilgi değişimi yapılması sağlanacaktır. Bu gibi durumları da ülkelerin vergi rejimleriyle ilgili gelişmeleri takip etmek için kurulan OECD Zararlı Vergi Uygulamaları Forumu (Forum on Harmful Tax Practices) izleyecektir¹⁷⁴.

2015’de eylemle ilgili açıklanan nihai belgede bilgi değişimi ve paylaşımına konu edilecek idari karar ve özelgelerin kapsamı net bir biçimde belirtilmiştir. BEPS Projesi’nin 5 nolu eylem maddesinin bilgi değişim ve paylaşımı açısından dikkat çekmesi gereken noktası şeffaflığın sağlanması ve korunması adına tercihli vergi rejimlerindeki vergi özelgelerini “mecburi ve kendiliğinden bilgi değişimi” kapsamına dahil etmesidir. Belli başlı mükellef veya mükellef grubuna yönelik hazırlanan ve vergi konularıyla ilgili aydınlatma amaçlı faydalı bilgiler veren idari kararlar veya özelgeler de mecburi ve spontane bilgi değişimi yükümlülüğünün kapsamı içerisindedir¹⁷⁵.

¹⁷² Aşkın Alıcı, “Vergi Cennetleri Tarih mi Oluyor? BEPS Eylem Planının Rolü”, **Ankara Sermaye Piyasası Kurulu**, 2016, s. 28.

¹⁷³ Alıcı, s. 31.

¹⁷⁴ İdil Kaya Topçu, “BEPS Projesinin Hukuki Boyutu ve Türk Vergi Hukuku Açısından Etkileri”, **Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü**, 2018, s. 80.

¹⁷⁵ Zeynep Nihan Çamurcu, “Vergi Cennetleriyle Mücadele Aracı Olarak Şeffaflık: OECD BEPS 5 Numaralı Eylem Planı(2015 Nihai Raporu) Temelinde Bir Çalışma”, **International Journal Of Public Finance**, Sayı:2 , 2017, s. 232.

OECD'nin hazırlamış olduğu 5 numaralı eylem planı için duyurulan nihai raporda yalnızca mükellefle ilgili kararların mecburi ve spontane bilgi değişimine tabii olacağı kararlaştırılmıştır. Bu kararlar altı başlıkta toplanmıştır¹⁷⁶;

- i) Tercihli rejimlerdeki mükelleflerle ilgili kararlar,
- ii) Sınır ötesi tek taraflı peşin fiyatlandırma anlaşmaları ve geri kalan sınır ötesi tek taraflı vergisel kararlar,
- iii) Vergiye tabi kazançların azalmasına neden olan kararlar,
- iv) Daimi işyeri kararları,
- v) İlişkili kuruluş kararları,
- vi) Zararlı Vergi Uygulamaları Forumu'nun bilgi değişimi ve paylaşımının yapılmaması durumunda BEPS açısından sakıncalı olarak görüş verdiği diğer kararlar.

Yukarıdaki maddelerden birinci ve ikinci maddenin diğer ülkelerin vergi matrahlarını etkileme ihtimali olduğundan mecburi bilgi değişimi ve paylaşımına tabii tutulduğu aşıkardır. Tercihli vergi rejimlerinde bazı devletler yatırımcıları ve uluslararası firmaları kendi ülkelere çekebilmek için bir takım avantajlar tanımaktadırlar. Örneğin ülke dışından gelen yatırımlara veya gelirlere vergi istisnasının tanınması ya da vergi kesintisinin hiç yapılmaması değişime tabi tutulması gereken bilgiler arasındadır¹⁷⁷. Tek taraflı peşin fiyatlandırma anlaşmalarında da vergi mükellefi ve vergi idaresi arasında gerçekleştiği için, mükellefin diğer devletlerdeki bağlı işletmelerinin vergi matrahlarını etkileme ihtimali vardır¹⁷⁸. Bu yüzden değişime tabii tutulacak bilgiler arasına alınmıştır. Bu kararların değişime tabii tutulmaması halinde şeffaflık olmayacağı için bir işlemin fiyatlandırılması ve vergilendirilmesiyle ilgili problemler oluşabilir. Bu kararda bilgi değişim ve paylaşım yükümlülüğüyle BEPS'in 13 numaralı eylem maddesinde belirtilen transfer fiyatlandırması konusunda ülke bazlı raporlama hususu arasında oldukça yakın bir ilişki vardır¹⁷⁹. 13 numaralı eylem planı transfer fiyatlandırmasının belgelendirilmesi yükümlülüğü ile ilgilidir.

“Eylem 13: Transfer Fiyatlandırması Belgelendirme Yükümlülüklerinin Gözden Geçirilmesi

¹⁷⁶ OECD, Countering Harmful Tax Practices More Effectively, Taking Into Account Transparency And Substance, Action 5-2015 Final Report, 2015, s. 10.

¹⁷⁷ Semih Öz, **Uluslararası Vergi Rekabeti ve Vergi Cennetleri**, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara, 2005, s. 124.

¹⁷⁸ Öz, s. 303.

¹⁷⁹ Çamurcu, s. 237.

Firmalar açısından düzenlemelere uyma maliyeti göz önünde bulundurularak vergi idaresine karşı şeffaflığın sağlanması için transfer fiyatlandırma belgelendirilmesiyle alakalı kuralların geliştirilmesidir. Bu kurallar şunlardır; çok uluslu firmaların kendi belirlemiş oldukları genel taslağa göre gelirin, iktisadi faaliyetin ve ödenen vergilerin devletler arasında küresel dağıtımıyla ilgili gerekli bilgileri ilgili devletlerin tamamına vermesini sağlamalıdır.¹⁸⁰”

BEPS’in 5. ve 13. planlarının içeriğinin şeffaflık ve bilgi değişimi ile ilgili olduğu aşıkardır. 13 numaralı eylem planıyla transfer fiyatlandırması konusunda vergi idaresi personellerinin gerekli bilgilere hakim olması ve şeffaflığın artırılabilmesi için çok uluslu firmalara ana dosya, yerel dosya ve ülke bazlı raporlamadan oluşan kademeli raporlama mecburiyeti getirilmiştir¹⁸¹.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

ÇOK TARAFLI VERGİ ANLAŞMASI VE TÜRKİYE’YE ETKİLERİ

Çok taraflı vergi anlaşmaları nadir görülen bir durum da olsa ülkeler arasında zaman zaman yapılan anlaşmalar olmuştur. İki ülkenin ortak paydada buluşması dahi zorken birden fazla ülkenin bir araya gelerek ortak bir metne imza atması sebebiyle çok taraflı vergi anlaşması bir devrim niteliğindedir. Bu bölümde çok taraflı vergi anlaşması ve etkileri anlatılacaktır.

I. BEPS ÇOK TARAFLI VERGİ ANLAŞMASININ MAHİYETİ

BEPS eylem planı kapsamında OECD’nin hazırlamış olduğu kısaca “MLI” olarak tabir edilen “Matrah Aşındırma ve Kar Aktarımını Önlemek İçin Vergi Anlaşmalarıyla Bağlantılı Tedbirlerin Uygulanması Hakkındaki Çok Taraflı Anlaşma(Multilateral Convention To Implement Tax Treaty Related Measures To Prevent Base Erosion And Profit Shifting)¹⁸²” 7 Haziran 2017 yılında Paris’te Türkiye’nin de aralarında olduğu 70 devlet tarafından imzalandı. An itibarıyla imzalayan ülke sayısı 94’e ulaşmış olmakla beraber 4 ülke de MLI’yi kabul edeceklerine dair irade beyanlarını belirtmiş durumdadır. 03.06.2020’de de TBMM Bütçe ve Plan Komisyonu’nda Çok Taraflı Vergi Anlaşması’nın onaylanmasının uygun bulunduğu dair kanun, anlaşmaya ilişkin Türkiye’nin beyan ve

¹⁸⁰ OECD, Action Plan On Base Erosion And Profit Shifting, 2013, s. 23.

¹⁸¹ Topçu, s. 114.

¹⁸² <https://www.oecd.org/tax/treaties/multilateral-convention-to-implement-tax-treaty-related-measures-to-prevent-BEPS.pdf> , resmi Türkçe çeviri için <https://www.tbmm.gov.tr/d27/2/2-2935.pdf> (06.05.2021)

çekinceleriyle onaylanmış ve meclis gündemine sunulmak üzere TBMM Başkanlığı'na gönderilmiştir.

A. Anlaşmanın Amacı

Çok taraflı sözleşmenin misyonu OECD tarafından giriş bölümünde şu şekilde açıklanmıştır; “Gelir üzerinde çifte vergilendirmeyi önlemeye yönelik mevcut anlaşmaların, vergi kaçakçılığı veya kaçınma yoluyla vergilendirmeme ya da azaltılmış vergilendirme fırsatı yaratmadan, bu anlaşmalar kapsamındaki vergilere ilişkin çifte vergilendirmeyi ortadan kaldıracak şekilde yorumlanmasını sağlamak.”

Çok taraflı vergi anlaşması, ülkeler tarafından daha önce imzalanmış olan ikili vergi anlaşmalarını desteklemek ve eksiklerini gidermek amaçlı yapılmış bir hukuki metindir. Hangi anlaşmaların kapsama alınacağı imzalar atılırken ülkeler tarafından kararlaştırılacaktır. Anlaşma yalnızca vergi anlaşmalarını değiştirmeyi değil aynı zamanda eksik bir hüküm varsa ilaveler yapılmasını da öngörmektedir. İkili anlaşmalarda mevcutta olan düzenlemelerin uygulanış şeklini de değiştirmektedir.

BEPS Eylem Planı'nın genel amacı gelirlerin doğdukları ülkede vergilendirilmesini ve çifte vergilendirmenin önüne geçilmesini sağlamaktır. BEPS'in bu nihai amacı çok taraflı sözleşmenin maddelerine de aynen yansımıştır¹⁸³. Çok taraflı vergi anlaşmasının iki temel amacı BEPS projesi kapsamında alınan önlemleri mevcutta bulunan ikili ve çok taraflı vergi anlaşmalarına aktarmak ve çifte vergilendirmeye ilgili anlaşmazlıkları çözüme ulaştırmak için mecburi ve bağlayıcı yeni kurallar getirmektir¹⁸⁴. BEPS Projesi'nin boşluklarını kapatarak hükümetlere fayda sağlamanın yanı sıra çok taraflı vergi anlaşması, uluslararası vergi rejiminin şeffaflığını ve öngörülebilirliğini geliştirip kapsanan vergi anlaşmalarının uygulamalarıyla ilgili anlaşmazlıkları etkin bir şekilde en aza indirerek ya da çözerek çokuluslu şirketlere fayda sağlamayı amaçlamaktadır¹⁸⁵. Esas olarak BEPS Eylem Planı'nın maddelerini uygulamak amacıyla olup 3000'den fazla ikili vergi

¹⁸³ Reuven S. Avi-Yonah ve Haiyan Xu, “A Global Treaty Override? The New OECD Multilateral Tax Instrument and Its Limits”, *Michigan Journal Of International Law*, Cilt: 39, Sayı: 2, 2018, s. 161.

¹⁸⁴ Zeki Gündüz, “Çok Taraflı Vergi Anlaşması İmzalandı”, **GSG Hukuk**, <https://www.gsg hukuk.com/tr/yayinlar/duyurular/vergi-ve-gumruk-uyusmazliklari-duyurulari/cok-taraflı-vergi-anlasmasi.pdf> (10.05.2021), s. 1.

¹⁸⁵ Angel Gurría (Secretary General OECD), “Remarks At Adoption Ceremony of The Beps Treaty”, 2016'dan aktaran Avi-Yonah ve Xu.

anlaşmasını revize etmektedir¹⁸⁶. Mevcuttaki ikili vergi anlaşmalarının matrah aşındırma ve kar aktarımına imkan sağlayan maddelerinin değiştirilmesi ya da bunlara ilave yeni maddeler eklenmesi aracılığıyla uluslararası vergiden kaçınma yollarını kapatma amaçlanmaktadır¹⁸⁷. Taraf ülkeler açısından mevcuttaki çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarının özünü değiştirmeden, bu anlaşmalarda hazine gelirlerinin düşmesine yol açmayacak güncellemelerin yapılmasını ve bahsi geçen anlaşmaların uluslararası standartlara uyumlu hale getirilmesini hedeflemektedir¹⁸⁸.

Kısacası çok taraflı anlaşmanın amacı vergi muamelesiyle ilgili BEPS önlemlerini, mevcut vergi anlaşmaları(kapsanan vergi anlaşmaları) ağında, çok taraflı bir bağlamda, her bir anlaşmanın iki taraflı yeniden müzakere edilmesine gerek kalmadan hızlı, koordineli ve tutarlı bir şekilde uygulamaktır¹⁸⁹.

B. Anlaşmanın Genel Özellikleri

Çok taraflı anlaşma, çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarını yürürlükten kaldırmayıp onlarla birlikte uygulanacak olan bir anlaşmadır. Anlaşmanın imzalanması gerekçesiyle çifte vergilendirmeyi önleme metinlerinde herhangi bir güncelleme yapılmasına ihtiyaç yoktur. Ancak akit devletler gerekli görürse mükellefler ve vergi idaresi açısından daha kolay anlaşılabilmesi için birleştirilmiş bir metin hazırlayabilirler. Yine aynı şekilde çok taraflı anlaşmanın çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları üzerinde dondurucu bir etkisi de söz konusu değildir. Akit devletler çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarının uygun gördükleri maddelerinde değişiklik yapabilme hakkına sahip olmaya devam edeceklerdir¹⁹⁰.

Sözleşmedeki maddeler incelendiğinde 4 farklı nokta üzerinde durulduğu görülmektedir. İlk grup BEPS önlemlerinin gerçekleştirilmesine dair kural koyucu maddelerdir (BEPS Measures Clauses). İkinci grup da BEPS önlemlerinin iki taraflı vergi anlaşmalarına ne şekilde uygulanacağıyla ilgili maddelerdir (Compability Clauses). Bir diğer grup ise ülkelerin anlaşmanın hangi hükümlerine nasıl çekince

¹⁸⁶ Jeffrey Owens, “BEPS Implementation: The Role Of a Multilateral Instrument”, **International Tax Review**, Cilt: 26, Sayı: 9, 2015, s. 18.

¹⁸⁷ Abdülkadir Demirci, “Matrah Aşındırma ve Kar Aktarımından Korunmak İçin Vergi Anlaşmalarıyla Bağlantılı Tedbirlerin Uygulanması Hakkındaki Çok Taraflı Anlaşma ve Türkiye’nin Mevcut Pozisyonu”, **Vergi Dünyası**, Sayı: 436, 2017, s. 83.

¹⁸⁸ Ramazan Biçer ve Şaban Küçük, “Uygulama Örnekleri Işığında Çok Taraflı Vergi Anlaşmasının (MLI) Türk Şirketlerine ve Yatırımcılara Etkilerinin İncelenmesi”, **Taxademy**, 2020, s. 1. <http://taxia.com.tr/makale-cok-taraflı-vergi-anlaşmasının-türk-sirketlerine-ve-yatırımcılarına-etkileri/> (10.05.2021)

¹⁸⁹ Avi-Yonah ve XU, s. 160.

¹⁹⁰ Gündüz, s. 2.

koyacaklarına dair gruptur (Reservation Clauses). Sonuncu olarak da anlaşma maddelerinin ülkelerin ikili vergi anlaşmalarındaki maddeleri açısından neyi ifade ettiği, hangi hükümlerini ilgilendirdiği gibi hususları depozitöre bildirmesiyle ilgilidir¹⁹¹.

Çok taraflı anlaşma sayesinde mevcut çift taraflı anlaşmalar uluslararası standartlara uygun bir hale getirilmiş olacaktır. Yalnızca bir müzakere ve imza sürecinin ardından çift taraflı vergi anlaşmalarına kıyasla daha acil bir çözüm sunarak görüşmeler sonucu kararlaştırılan güncellemelerin eş zamanlı olarak yapılmasına imkan sağlamak ve değişikliklerin tüm taraflarca uyumlu ve ivedi bir şekilde gerçekleştirilmesini sağlamaktadır¹⁹².

Çok taraflı anlaşma ile mevcuttaki iki taraflı vergi anlaşmalarının maddelerinin çelişmesi durumunda ise çok taraflı anlaşmanın ilgili hükümleri ikili vergi anlaşmasındaki hükümler yerine geçerek onların yerine uygulanacaktır¹⁹³.

Çok taraflı vergi anlaşmasının bir devlet tarafından imzalanması daha sonrasında yeni bir çift taraflı vergi anlaşması imzalamaya engel olmayıp mevcut çift taraflı anlaşmaları da tamamlayıcı bir fonksiyon üstlenmektedir¹⁹⁴.

Çok taraflı anlaşma daima geliştirilmeye açık ve esnek bir araç olarak tasarlanmıştır. Çok taraflı anlaşmanın kapsamına dahil edilecek iki taraflı anlaşmalar akit devletlerin hazırlamış olduğu listelerde belirtilmektedir. Çift taraflı bir vergi anlaşmasının çok taraflı anlaşma kapsamına alınabilmesi için her iki akit devlet tarafından da çok taraflı anlaşma kapsamına dahil edilmesi gerekmektedir. Çok taraflı anlaşma sayesinde akit devletler bir nevi açık teklifte bulunmaktadırlar. Ülkeler çok taraflı anlaşmanın hükümlerinden hangisini uygulayacağına özgürce karar vererek ve hangi çift taraflı anlaşmaların bu kapsama alınacağını belirleyerek karşı taraftaki akit devlete bir teklif sunmaktadırlar. Yalnızca birbirleriyle eşleşen düzenlemeler uygulanacağı için bir ülke tarafından yapılan seçimlerin işleme alınması ancak karşı taraftaki akit devletin de kabul etmesiyle mümkündür. Örnek

¹⁹¹ Hüseyin Işık, “BEPS Çok Taraflı Vergi Sözleşmesi, OECD Vergi Model Anlaşması İle Bağlantısı ve Türkiye’nin İkili Vergi Anlaşmalarına Etkisi”, **Çukurova Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt: 5, Sayı: 1, s. 1715-1716.

¹⁹² Can Doğrusöz ve Tahsin Can Nalcı, “Matrah Aşındırması ve Kar Aktarımı Aksiyon Planı (BEPS) Kapsamında İmzalanan Çok Taraflı Vergi Anlaşması’nın (MLI) Onaylanmasının Uygun Bulunduğuna Dair Kanun Meclise Sunuldu”, **Uluslararası Vergi Bülteni**, Sayı: 25, 2020, s. 1, <https://vergiport.com/blog/uploads/files/uluslararasi-vergi-bulteni-2020-25.pdf> (13.05.2021).

¹⁹³ Işık, s. 1716.

¹⁹⁴ Muhsin Atıcı, “BEPS Aksiyon 15, Çok Taraflı Anlaşmada Geline Durum”, **Vergi Sorunları Dergisi**, 2019, <http://www.vergisorunlari.com.tr/yazi/muhsin-atci/beps-aksiyon-15-cok-taraflı-anlaşmada-geline-durum/189> (13.05.2021).

vermek gerekirse; Türkiye “Komisyon anlaşmaları ve benzer yollar ile işyeri statüsünden yapay olarak kaçınılması” başlıklı 12.maddeyi uygulayacağını belirttiyse ve İrlanda bu maddeyi uygulamayı reddettiye bu durumda 12.madde Türkiye ve İrlanda arasında imzalanmış olan iki taraflı anlaşmayı etkileyemeyecektir¹⁹⁵.

C. Anlaşmanın İçeriği

Anlaşma 7 bölüm, 39 madde ve 49 sayfadan oluşmaktadır. 1. ve 2. maddelerin yer aldığı birinci bölüm Kapsam ve Terimlerin Yorumu, 3., 4. ve 5. maddelerin yer aldığı ikinci bölüm Melez Uyumsuzluklar, 6’dan 11’e kadar olan maddelerin bulunduğu üçüncü bölüm Anlaşma Suistimali, 12’den 15’e kadar olan maddelerin bulunduğu dördüncü bölüm İşyeri Statüsünden Kaçınma, 16. ve 17. maddelerin olduğu beşinci bölüm Uyuşmazlık Çözümünün Geliştirilmesi, 18’den 26’ya kadar olan maddelerin olduğu altıncı bölüm Tahkim, son olarak da 27. maddeden 39. maddeye kadar olan yedinci bölümde de Son Hükümler konusu işlenmiştir.

Anlaşmanın 1. bölümü “Kapsam ve Terimlerin Açıklaması” başlığını taşımaktadır. Bu kısım 1. ve 2. maddelerden oluşmakta olup başlıkları “Sözleşmenin Kapsamı” ve “Terimlerin Açıklaması” şeklindedir. Bu bölümde anlaşmanın taraflarının kimler olacağı, hangi anlaşmaların bu çok taraflı yeni anlaşmanın kapsamına alınacağı ve imzacı ülkeden kastın ne olduğu gibi bilgiler verilmiştir¹⁹⁶. Ayrıca ilk bölümde terimlerin tanımları verilmiştir.

II. BEPS ÇOK TARAFLI VERGİ ANLAŞMASININ MADDELERİ

BEPS aksiyon planlarından çok taraflı anlaşmanın kapsamına girenler şunlardır; aksiyon 2, aksiyon 6, aksiyon 7 ve aksiyon 14’tür. Aksiyon 2 melez aktarımlar, aksiyon 6 anlaşma suistimali, aksiyon 7 iş yeri, aksiyon 14 de uyuşmazlıkların çözümü ve karşılıklı anlaşma usulü hakkındadır.

A. Melez (Hibrid) Uyumsuzluklar

Sözleşmenin 2. bölümü melez (hibrid) uyumsuzlukları düzenlemektedir ve 3. 4. ve 5. maddeleri kapsamaktadır. Söz konusu hükümler opsiyonel olup her devlet bu önlemleri uygulayıp uygulamama konusunda serbestiye sahiptir¹⁹⁷. Devletlerin vergi sistemlerindeki uygulamaların, hukuki tanımların farklılıklarından ötürü zaman zaman bazı mükellefler hiç vergi ödemezken bazıları da mükerrer

¹⁹⁵ Gündüz, s. 3.

¹⁹⁶ Işık, s. 1717.

¹⁹⁷ Gündüz, s. 2.

vergilemeye maruz kalabilmektedir. Dolayısıyla bu bölümde bu olumsuzlukları giderebilmek için getirilen düzenlemeler açıklanmıştır.

1. Mali Saydam (Şeffaf) Kurumlar

Sözleşmenin 3. maddesi “mali saydam kurumlar (fiscally transparent entities) başlığını taşımaktadır. Vergi uygulamalarında elde edilmiş olan kazançların şirket bünyesinde değil, şirket ortakları bünyesinde vergilendirildiği kurumlar mali saydam (şeffaf) kurumlar olarak isimlendirilmektedir. Adi ortaklıklar, kolektif şirketler ve adi komandit şirketlerinin faaliyetlerinden elde edilen kazançlar Türk hukukunda kurum bünyesinde vergiye tabii tutulmayıp, ortaklar tarafından payları oranında beyan edilmesi gerekmektedir. Buna benzer şeffaf kurumlar diğer ülkelerde de bulunmaktadır. Örnek vermek gerekirse İngiltere mevzuatında bulunan sınırlı sorumlu ortaklıklar (limited liability partnership) vergisel işlemler bakımından mali saydam kurum niteliğindedir. Ancak bir ülkede şeffaf kurum olarak sayılan bir şirket başka bir ülkede şeffaf sayılmayıp şirket bünyesinde vergilendirilebilmektedir. Anlaşmalarda mukimliğe vergi mükellefiyeti ekseninde bir mana yüklenmesi ise saydam kuruluşların vergi anlaşmalarındaki bazı menfaatlerden yararlanamamaları durumuna sebep olabilmektedir¹⁹⁸.

Bu durum OECD Modelinin 2017 güncellemesine mali saydam kurumlarla ilgili ek bir madde ilave edilerek giderilmeye çalışılmıştır. Bu maddeye göre herhangi bir akit devletin vergi kanunları açısından kısmen ya da tamamen saydam kurum olarak kabul ettiği işletmelerde elde edilen gelir mukimi olduğu ülkede elde edilmiş sayılacak ve orada vergilendirilecektir. OECD Modelindeki bu madde çok taraflı anlaşmanın mali saydam kurumlar başlıklı 3. maddesine ve iki taraflı anlaşmalara uygulanacaktır¹⁹⁹. Düzenlemeden ilgili vergi anlaşmasına taraf devletlerden biri tarafından şeffaf kabul edilen bir kurumun mukim olduğu devlette vergiye tabi tutulacağı açık ve net olarak belirtilmiştir²⁰⁰.

Türkiye çok taraflı anlaşmanın 3.maddesine herhangi bir rezerv ya da bildirimde bulunmamıştır ve Türkiye’nin anlaşma imzalamış olduğu devletler

¹⁹⁸ Ersin Nazali, “Çok Taraflı Sözleşmenin Vergi Anlaşmalarına Etkisi”, 2021, s. 1, <http://nazaligundem.com.tr/yayinlar/cok-taraflı-sozlesmenin-vergi-anlasmalarina-etkisi> (14.05.2021)

¹⁹⁹ OECD, “MLI Explanatory Statement : Explanatory Statement To The Multilateral Convention To Implement Tax Treaty Related Measures To Prevent Base Erosion And Profit Shifting “, para.39-40.

²⁰⁰ Alper Cihad Demir, “Sözleşme (MLI) Hükümlerine İlişkin Olarak Türkiye Tarafından Yapılan Bildirimlerin Değerlendirilmesi”, **Vergi Dünyası**, Sayı: 445, 2018, s. 92.

tarafından da rezerv konulmadığı mühletçe mevcuttaki anlaşmalar için bu başlık altındaki hükümlerin uygulanacağını kabul etmiş bulunmaktadır²⁰¹.

2. Çifte Mukim Kurumlar

Sözleşmenin 4. maddesi, gerçek kişi dışındaki mükellefler için kapsanan vergi anlaşmasının mevcut maddelerine göre her iki ülkede de mukim sayılması durumunda mukimlik sorununun nasıl çözüleceğine dair maddeler içermektedir. OECD Modeli değişmeden önce yalnızca yönetim yeri kriterine göre şirketlerin mukimlik durumunu belirleme yoluna gitmiştir. Uygulama açısından ise ülkelerin kendi iç hukuklarındaki tanımlar dikkate alınmak suretiyle ülkelere bırakılmaktadır²⁰². Ancak daha sonra OECD Modelinin 2017 revizesinde çifte mukim kurumların durumlarının sırasıyla kurumun aktif yönetim merkezi, kuruluş yeri, ilgili diğer faktörleri göz önünde bulundurarak ülkelerin yetkili mercileri tarafından karşılıklı anlaşma usulüyle çözümleneceği şeklinde değiştirmiştir. Ancak yetkili mercilerin görüşmeleri sonucunda çifte mukimlik sorunu çözülemezse söz konusu şirket akit devletlerin yetkili mercileri tarafından mutabık kalınan konular dışında, anlaşmanın sağlamış olduğu herhangi bir fayda ve muafiyet hakkından yararlanamayacaktır²⁰³.

Uygulanması akit ülkelerce isteğe bağlı olan söz konusu maddenin tamamına Türkiye çekince koymuştur. Bu sebeple bu madde hükmü Türkiye'nin taraf olduğu anlaşma maddelerinde herhangi bir değişiklik oluşturmayacaktır²⁰⁴. Türkiye öncelikle iki taraflı anlaşmalarda daha önce kararlaştırılan yöntemlerin uygulanması yönünde tercihte bulunmuştur²⁰⁵.

3. Çifte Vergilendirmenin Önlenmesi Yöntemlerinin Uygulanması

Çok taraflı anlaşmanın 5. maddesi mevcuttaki vergi anlaşmalarının çifte vergilendirmeyi önleme hükümleriyle ilgili kurallar içermektedir. Bu kapsamda çok taraflı anlaşma taraf devletlere çifte vergilendirmenin önlenmesi için 3 farklı seçenek sunmaktadır. A seçeneği bir akit devlette düşük oranlı vergi tabi olan ya da vergiden istisna olan kazancın mukim devlette vergiden istisna olmaması, B seçeneği diğer devlette gider ya da indirim olarak dikkate alınan temettülerin mukim devlette

²⁰¹ Biçer ve Küçük, s. 2.

²⁰² Hüseyin Işık, **Uluslararası Vergilendirme**, XXII Levha Yayınları, İstanbul, 2014, s. 106.

²⁰³ OECD, "Model Tax Convention On Income And On Capital, Condensed Version, Paris, 2017, m. 4/3.

²⁰⁴ Nazali, s. 1.

²⁰⁵ Mustafa Cemil Karar, "G20/OECD Matrah Aşındırılması ve Kar Kaydırma Projesi (BEPS) Çok Taraflı Enstrüman (MLI)", **Vergi Dünyası**, Sayı: 438, 2018, s. 52.

vergiden istisna edilmemesi ya da gider gösterilememesi, C seçeneği de yalnızca mahsup yönteminin uygulanmasıdır²⁰⁶.

Bilindiği üzere çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarının 23. maddesi taraf devlet mükimlerinin gelirin edildiği devlette vergiye tabi olduğu durumlarda mukimi sayıldıkları devletlerde yeniden vergilendirilmesinin önlenmesine dair maddeler içermektedir. Çifte vergilendirme genel olarak istisna ve mahsup yöntemi olarak bilinen bu iki yolla önlenmektedir. Türkiye’de de çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarının büyük bir çoğunluğunda mahsup yönteminin uygulanması belirtilmiştir. İstisna yönteminin tercih edildiği anlaşmalarda gelirin doğduğu devlette düşük oranda vergilendirilmesi veya hiç vergilendirilmemesi halinde her iki devlette birden vergi dışı kalması ihtimali söz konusu olmaktadır. Çok taraflı anlaşmanın 5. maddesinde geçen A, B ve C seçenekleri de, çift taraflı anlaşmaların gelirin iki devlette birden vergi dışı kalmasına sebep olabilecek maddelerinin değiştirilmesine yönelik hazırlanmıştır. Ülkeler bu seçeneklerden yalnızca birini seçmek durumundadırlar. A ve B yöntemleri çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarının istisna yöntemini öngören 23. maddelerini kısmen değiştirmektedir. Asimetrik uygulama bir diğer deyişle devletlerin farklı seçenekleri tercih etmesi durumunda da tercih ettikleri yöntem yalnızca kendi mükimleriyle sınırlı olarak uygulanabilmektedir²⁰⁷.

Türkiye bu maddeyle ilgili çekince koyarak iki taraflı anlaşmalarında herhangi bir değişikliğe gitmeyeceğini bildirmiştir²⁰⁸.

B. Anlaşmaların Kötüye Kullanılması

Anlaşmanın 3. Bölümü “Anlaşmaların Kötüye Kullanılması” konusunu düzenlemekte olup, 6. ve 11. maddeler arasını kapsamaktadır. Vergi anlaşmalarında esas amaç mükelleflerin karşılaşacakları mükerrer vergilendirme ihtimalini engellemek suretiyle yatırımların ve ticaretin devletler arasında gelişmesini sağlamaktır. Ancak son yıllarda özellikle çok uluslu şirketler vergi anlaşmalarındaki maddeleri vergisel planlamalar yaparak kötüye kullanmaya başlamışlardır²⁰⁹. Bu

²⁰⁶ Arzu Akçura, “Türkiye ve Çok Taraflı Sözleşme (Multilateral Instrument “MLI”)-2”, 2020, s. 1, <https://www.verginet.net/dtt/1/cok-tarafli-sozlesme-Multilateral-Instrument-2.aspx> (14.05.2021).

²⁰⁷ Ateş Konca, “Çok Taraflı Sözleşmenin (MLI) Onaylanmasına Dair Kanun Teklifinin Hollanda Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması Başta Olmak Üzere Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmalarına Etkisi”, İstanbul, 2020, s. 2, <https://www.vergidegundem.com/documents/10156/4844903/SIRKULER-095%28CokTarfliSozlesme%29.pdf/7dc111dc-30cc-4356-874c-a654bd4a7259> (14.05.2021).

²⁰⁸ Işık, s. 1720.

²⁰⁹ Işık, s. 1721.

sebeple çok taraflı anlaşmaya bu durumların önüne geçecek maddeler eklenmiştir. Bu kısımdaki 6. ve 7. maddeler taraf devletler için minimum standartları oluşturmakta olup sözleşmeye taraf olan tüm devletler tarafından kabul edilmek zorundadır. Bölümün geri kalanındaki 8, 9, 10 ve 11. maddeler ise taraf devletler bakımından kabul edip etmemeleri kendi tercihlerine bırakılmıştır²¹⁰.

1. Sözleşme Kapsamındaki Anlaşmaların Amacı

BEPS'te geçen 6 numaralı eylem planı anlaşma suiistimaline dair iki asgari standart içermektedir²¹¹. Madde 6'ya göre ülkelerin vergi anlaşmalarına ortak gayelerinin anlaşma alışverişi tertipleri de dahil olmak üzere vergiden kaçınma ya da kaçakçılık aracılığıyla düşük vergileme veya hiç vergilendirmeme imkanı oluşturmaksızın mükerrer vergilemeyi engellemek olduğuyla alakalı net bir açıklama eklemelerini hüküm altına almaktadır²¹². İlgili metin anlaşmaların giriş bölümlerini tam olarak şu şekilde değiştirmeyi önermektedir; “Vergi kaçakçılığı ve vergiden kaçınma yoluyla hiç vergilendirilmeme ya da düşük oranda vergilendirilme imkanları yaratılmadan bu sözleşmede kapsanan vergiler bakımından çifte vergilendirmeyi ortadan kaldırmak gayesiyle,”. Mevcuttaki vergi anlaşmalarının giriş bölümlerinde de çifte vergilendirmeyi ve vergi kaçakçılığını engelleme amacından bahsedilmiştir. Önerilen bu değişiklik ile çifte vergilendirmeyi vergilendirilmeme imkanları yaratmadan ve anlaşma maddelerinden hakketmeyenlerin faydalanmasına imkan tanımadan yapılması vurgulanmıştır²¹³.

Ayrıca yapılan eklemelerde iki taraflı anlaşmaların taraf ülkeler arasında ekonomik ilişkileri geliştirmek ve vergisel konularda işbirliğini pekiştirmeyi amaçladığı da ifade edilmiştir²¹⁴. Eklenen ikinci fıkrada da anlaşmaların amacının yalnızca çifte vergilendirmeyi engellemek olmadığı bu amacı gerçekleştirmek için matrah aşındırmanın ve vergiden kaçınmanın da engellenmesi gerektiği belirtilmiştir. Bu maddeyle çift taraflı anlaşmaların işlevleri arasına vergiden kaçınmanın önlenmesi eklenerek ileriye dönük uluslararası alanda vergi kaçakçılığına yönelik fiil ve eylemler üstünde daha fazla durulacağının mesajı verilmiştir²¹⁵.

²¹⁰ Biçer ve Küçük, s. 5.

²¹¹ OECD, Explanatory Statement To The Multilateral Convention To Implement Tax Treaty Related Measures To Prevent Base Erosion And Profit Shifting, 2016, para.14, s. 3.

²¹² Aline Berbari, “The OECD/G20 Base Erosion And Profit Shifting (BEPS) Initiative And The Multilateral Convention To Implement Tax Treaty Related Measures To Prevent BEPS”, **Bulletin For International Taxation**, Vol: 71, 2017, s. 539.

²¹³ Nazali, s. 1.

²¹⁴ Demir, s. 93.

²¹⁵ Demirci, s. 86.

Söz konusu giriş metni asgari standart niteliğinde olup tüm sözleşmelerde bulunması zorunludur. Ancak bu hüküm mevcuttaki sözleşmelerde bulunuyorsa taraflar bulunan vergi anlaşmalarına uygulamama hakkına sahiptir. Türkiye de bu maddeyle ilgili olarak Arjantin, Ruanda ve Venezuela sözleşmelerinin bu hükmü içerdiğini belirtmiştir²¹⁶.

2. Anlaşmaların Kötüye Kullanılmasının Önlenmesi

Madde 7 anlaşmaların suiistimal edilmesine karşı basitleştirilmiş faydaların sınırlandırılması (limitation of benefit-LOB) hükmüyle desteklenen temel amaç testi ya da detaylı bir LOB maddesini düzenlemektedir²¹⁷. Türk firmaları açısından düşünüldüğünde çok taraflı anlaşmada en önemli maddenin “Anlaşmaların Kötüye Kullanımı (Prevention Of Treaty Abuse) başlıklı 7. madde olduğu görülmektedir. Bu hüküm ile birlikte sözleşmelerin avantajlı maddelerinden faydalanabilmek için yeni imzalanan çok taraflı vergi vergi anlaşmasında aranan kriterlerin (limitation of benefit) yerine getirilmesi gerekecektir²¹⁸. Vergi anlaşmalarına anlaşma alışverişini engellemeye yönelik bir takım özel kurallar getirilmiştir. Bu önlemler; esas amaç testi (principal purpose test), sadeleştirilmiş ya da ayrıntılı bir menfaatlerin sınırlandırılması maddesi ile beraber esas amaç testi (limitation of benefits) , ayrıntılı bir menfaatlerin sınırlandırılması hükmüyle beraber aracı finansman yapılarına karşı akit devletler ve ortak olarak kararlaştırılan mekanizmaların uygulanması olarak özetlenebilir. Ancak asgari standart esas amaç testi olarak tavsiye edilmektedir²¹⁹.

Bu alternatiflerden birincisi olan esas amaç testi genel bir kötüye kullanmayı önleme kuralıdır. Bu madde gerçekleştirilen işlemlerin esas amacını öne çıkarmaktadır. Diğer iki yöntem ise esas amaç testinin ayrıntılı uygulamasını sağlamak maksadıyla çıkarılmıştır²²⁰.

Kapsanan vergi anlaşmasına göre bir çıkarın bir kişiye tanınması, ana amaç testi maddeleri kapsamında reddedildiğinde, söz konusu menfaati tanımış olacak olan akit devletin yetkili makamı o kişinin talebi üzerine değerlendirme yapabilecektir. Diğer devletin bir mukimi tarafından kendisine talepte bulunulan akit devletin yetkili mercileri isteği reddetmeden evvel, diğer devletin akit devletin yetkili mercilerine

²¹⁶ Nazali, s. 1.

²¹⁷ Berbari, s. 539.

²¹⁸ PSL Law, “Türkiye Çok Taraflı Vergi Anlaşmasını İmzaladı”, 2018, s. 1, <http://pslhukuk.com/en/turkiye-cok-tarafli-uluslararası-vergi-anlaşmasını-imzaladı/> (15.05.2021).

²¹⁹ Akçura, s. 1.

²²⁰ Demirci, s. 86.

danışacaktır. Bu uygulamanın akit devletlerce seçimi opsiyonel olup, sadece tüm akit devletlerin böyle bir tercih ve bildirimde bulunmuş olması durumunda uygulanacaktır. Türkiye bu kapsamda bir tercih ve bildirimde bulunmamıştır²²¹.

Sözleşmenin şartlarından biri esas amaç testinin ikili anlaşmalara dahil edilmesidir. Esas amaç testinin metni şu şekildedir; “Sözleşmenin diğer maddelerine bakılmaksızın, ilgili tüm olgu ve şartlar hesaba katılarak, sözleşme kapsamındaki bir çıkarla direkt ya da dolaylı olarak ilişkili düzenleme ya da işlemlerin esas gayelerinden biri söz konusu çıkarın gerçekleşmesi olduğu sonucuna kabul edilebilir şekilde ulaştığında, çıkarların verilmesinin sözleşmenin ilgili maddelerinin öncelik ve amacı ile uyumlu olduğu ortaya konulmadıkça, sözleşmenin gelir ve sermaye unsurları bakımından sunmuş olduğu menfaatlerden faydalanılamaz”²²².

Esas amaç testinin gerekliliğiyle ilgili farklı görüşler söz konusudur. Bazı uzmanlar tarafından sübjektif yorumlara sebep olması ya da mükelleflerin kafasını karıştırıp öngörülebilirliği azalttığı gibi sebeplerden dolayı eleştirilmektedir. Türk hukukunda muvazaaya benzeyen bir uygulama olmakla birlikte oldukça önemli bir gelişmedir. Esas amaç testi sayesinde devletler kötüye kullanım gerekçesiyle ilgili mükellefini vergi anlaşmasıyla sağlanmış olan indirim ve istisnalardan men edebilecektir. Bu bugüne kadar eksik olan yasal dayanağı sağlamaktadır. Ayrıca esas amaç testi sayesinde devletler anlaşmanın menfaatlerinden yararlanmak isteyen mükellefin gerçek amacını anlayabilmek için teste tabii tutmuş olacaktır. Örnek vermek gerekirse gelirin elde edildiği ülke esas amaç testini uygulayarak kendi ülkesinde gelir elde eden yurt dışında mukim bir firmayı kendi vergi kanunlarına göre vergilendirip, düşük oran veya yalnızca mukim devlet tarafından vergilendirmeyi öngören anlaşmaya bağlı kalmak zorunda olmayacak. Anlaşma alışverişi bir diğer deyişle bir vergi anlaşmasının sağladığı avantajlardan yararlanabilmek için suni işletmeler açmak isteyen şahıs ve kuruluşların kötü niyetli davranışları esas amaç testiyle engellenmiş olacaktır²²³.

BEPS’in 6. Eylem maddesiyle ilgili 2015 final raporunda da esas amaç testiyle ilgili bir örnek verilmiştir. Elektronik cihaz üreticisi olan ve işleri hızlı büyüyen bir şirketin düşük üretim maliyetleri menfaatinden yararlanabilmek için gelişmekte olan üç devleti aday olarak belirlemesi ve bu devletlerden kendi mukim

²²¹ Arzu Akçura, “Türkiye ve Çok Taraflı Sözleşme (Multilateral Instrument “MLI”)-1”, 2020, s. 1, <https://www.verginet.net/dtt/1/cok-taraflı-sozlesme-Multilateral-Instrument.aspx> (16.05.2021).

²²² Demirci, s. 86.

²²³ Demir, s. 93.

olan ülkesiyle aralarında vergi anlaşması bulunan devleti seçmesi esas amacın vergi anlaşmasının sunmuş olduğu menfaatlerden faydalanmak olmadığı kanısına varılmıştır²²⁴.

Esas amaç testi uluslararası vergilendirme bakımından oldukça ciddi bir gelişmedir. Yapay firma yapı ve işlemleri sebebiyle oluşan matrah aşındırılması önemli derecede azalacaktır. Gelişmekte olan devletlerin her seferinde testi uygulamak yerine vaka bazında konuyu incelemeye almaları daha uygun olacaktır²²⁵.

3. Temettü Devir İşlemleri

Anlaşmanın 8. maddesi ile vergi anlaşmalarında temettülerde tevkifat muafiyeti ya da düşük oranlı vergilendirmeden yararlanabilmek için gerçek lehtarın bir diğer deyişle temettü alıcısının, temettü ödemesi yapan firmanın sermaye, oy hakkı ya da benzeri mülkiyet menfaatlerine asgari bir oranda sahip olan bir firma olması şartı getirilmiştir. Bu asgari şartın da asgari olarak 365 günlük bir periyot olması kararlaştırılmıştır²²⁶. Minimum şirket sermayesi de en az yüzde 25’dir²²⁷. Fayda testi açısından düşünüldüğünde söz konusu test geçilemezse eğer temettü dağıtımını açısından sözleşme ile sağlanan indirimli stopaj oranı yerine iç mevzuatta geçerli ve daha yüksek oranda stopaj oranı uygulanacaktır. Bu da firmalar bakımından doğal olarak vergi yükünü arttıracaktır²²⁸.

Türkiye bu maddeye çekince koyduğu için kapsanan vergi anlaşmalarında herhangi bir etkisi olmayacaktır²²⁹.

C. İşyeri Statüsünden Kaçınma

Küreselleşme ve dijitalleşme gibi sebeplerle fiziki işyeri kavramından sanal işyeri kavramına geçilmesi vergilendirmeyle ilgili bir takım problemleri getirmiştir. Anlaşmanın 4. bölümü “İşyeri Statüsünden Kaçınma” konusunu düzenlemekte olup 12 ila 15. maddeleri kapsamaktadır²³⁰.

²²⁴ OECD ve G20, “Preventing The Granting Of Treaty Benefits In Inappropriate Circumstances, Action 6-2015 Final Report”, s. 60, https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/preventing-the-granting-of-treaty-benefits-in-inappropriate-circumstances-action-6-2015-final-report_9789264241695-en#page1 (16.05.2021).

²²⁵ Ramazan Biçer, “OECD BEPS Eylem Planının Gelişmekte Olan Ülkelere Etkileri”, **Vergi Sorunları**, Sayı: 350, 2017, s. 129.

²²⁶ Nazali, s. 1.

²²⁷ Işık, s. 1724.

²²⁸ PSL Law, s. 1.

²²⁹ Akçura, “Türkiye ve Çok Taraflı Sözleşme (Multilateral Instrument “MLI”)-1”, s. 1

²³⁰ Işık, s. 1729.

1. Komisyoncu Sözleşmeleri ve Benzeri Stratejiler Yoluyla İşyeri Statüsünden Yapay Olarak Kaçınma

Bir acentanın bir akit devletin teşebbüsü adına diğer bir devlette hareket etmesi halinde, hangi durumlarda işyeri oluşacağı düzenlenmektedir. Diğer devlette bir akit devletin teşebbüsü adına hareket eden kişi, bağımsız acenta olarak hareket ederse, eskiden olduğu gibi işyeri sayılmayacağı ilgili düzenlemede yer almaktadır. Ancak bir kişi yakın ilişkisi olan bir ya da birden fazla teşebbüs adına münhasıran ya da münhasıra yakın hareket ederse, bu kişi bağımsız acenta olarak değerlendirilmeyecek ve işyeri oluşabilecektir. Bu madde diğer akit devletin maddeye çekince koyup koymadığı ve aldığı pozisyona göre kapsanan vergi anlaşması maddesine etkisi değerlendirilecektir²³¹.

2. Belli Faaliyetlere Tanınan İstisnalar Yoluyla İşyeri Statüsünden Yapay Olarak Kaçınma

“Hazırlayıcı ve yardımcı” nitelikte işlev gören yerler OECD Modelinin “İşyeri” başlıklı maddesinde işyeri olarak kabul edilmeyecekler listesinde yer almaktadır. Bu açıdan teşebbüs olanaklarının, sadece malların ya da ticari eşyanın depolanması, teşhiri ya da teslimi amacıyla kullanılması, işe ilişkin sabit bir yerin sadece teşebbüse mal ya da ticari eşya, satın alma ya da bilgi toplama amacıyla elde tutulması, işe ilişkin sabit bir yerin teşebbüs için yalnızca hazırlayıcı ya da yardımcı karakteri olan diğer herhangi bir işin yapılması için elde tutulması gibi durumlarda işyeri oluşmadığı kabul edilmektedir²³². Bu istisnai durum dijitalleşmenin yayılmasıyla birlikte şirketler için vergi planlaması amacıyla kullanılır hale gelmiştir. OECD de dijitalleşme sebebiyle ortaya çıkan vergilendirme problemlerine çözüm yolları bulma arayışına girmiştir²³³.

A ve B seçeneklerinin uygulanması ülkelerin tercihlerine bırakılmış olup A seçeneğinde istisna listesinde yer alan tüm faaliyetlerin hazırlayıcı ve yardımcı nitelikte olması gerektiği vurgulanmıştır²³⁴. B seçeneğinde ise istisna faaliyetlerin hazırlayıcı ve yardımcı faaliyet niteliği dikkate alınıp listede olmayan bir faaliyetin işyeri oluşturmaması hazırlayıcı ve yardımcı niteliğe sahip olmasıyla

²³¹ Akçura, “Türkiye ve Çok Taraflı Sözleşme (Multilateral Instrument “MLI”)-1”, s. 1

²³² Demirci, s. 89.

²³³ Emrah Ferhatoglu, “BEPS Eylem 1: Dijital Ekonomi” başlıklı tebliğ, Billur Yaltı (Editör), Vergilendirmede Matrah Aşındırma ve Kar Kaydırma (BEPS), **Beta Yayınları**, İstanbul, 2018, s. 211.

²³⁴ Demirci, s. 88.

ilişkilendirilmiştir²³⁵. Türkiye A seçeneğini diğer bir deyişle işyeri oluşturmayacak faaliyetler için faaliyetin hazırlayıcı ya da yardımcı nitelikte olması şartını kabul etmiştir²³⁶.

D. Anlaşmazlıkların Çözüm Yollarının Geliştirilmesi

Sözleşmenin 5. kısmı “Anlaşmazlıkların Çözüm Yollarının Geliştirilmesi” başlığını taşımakta olup 16. ve 17. maddeleri içermektedir. Milletlerarası vergilendirme ağı geliştikçe farklı anlaşmazlık çeşitleri ortaya çıkmaktadır. Bu sebeple ortaya çıkan problemleri seri ve etkin çözmek amacıyla uyuşmazlıkların çözüm yollarının da geliştirilmesi ve yenilenmesi ihtiyacı doğmuştur. Bahsi geçen yeni çözüm yöntemleri mevcuttaki ve yeterli olmayan çözüm yollarına sahip anlaşmaları revize etmektedir²³⁷.

1. Karşılıklı Anlaşma Usulü (Mutual Agreement Procedure)

Sözleşmenin 16. maddesi akit ülkelerden birinin ya da her ikisinin eyleminin bir taraf nezdinde anlaşma maddeleriyle uyumsuz bir vergilendirme şekline yol açması ya da buna sebep olacak olması durumunda, bu kişiye iç mevzuatta sunulan çözüm yöntemleriyle bağlı olmaksızın herhangi bir devletin yetkili merciine müracaatta bulunma imkanı vermektedir. Bu yöntemle mevcuttaki geçerli olan anlaşmaların 24. maddesinde yer verilmiştir. Yeni düzenlemenin mevcuttaki maddelerden farkı şu şekilde olacaktır²³⁸;

- Akit ülkelerden her ikisine de başvuru yapma olanağı(mevcuttakilerde genel olarak yalnızca mukim devlete başvurma olanağı) vermesi
- Uygun olmayan bir vergilendirme durumuna sebep olan eylem için ilk bildirim tarihinden itibaren başvurmak için minimum 3 sene süre tanınması(Cezayir, Çin, İtalya, Kanada, Lübnan sözleşmelerinde bu süre 3 senenin altında)
- Karşılıklı anlaşma usulü sayesinde karşılıklı anlaşmaya varılan konunun, zaman aşımından bağımsız olacak şekilde uygulanmasına olanak verilmesidir.

Çifte vergilendirmeyi önlemek için yapılmış iki taraflı anlaşmaların pek çoğu OECD model vergi anlaşmasının 25. maddesinde geçen karşılıklı anlaşma usulüne benzeyen maddeler bulundurmaktadır²³⁹. Karşılıklı anlaşma usulü, çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarının hatalı veya yanlış uygulandığına kanaat

²³⁵ Nazali, s. 1.

²³⁶ Akçura, “Türkiye ve Çok Taraflı Sözleşme (Multilateral Instrument “MLI”)-2”, s. 1.

²³⁷ Işık, s. 1736.

²³⁸ Nazali, s. 1.

²³⁹ Emrah Ferhatoglu, **Uluslararası Vergi Uyuşmazlıklarının Giderilmesi: AB Tahkim Anlaşması**, Antalya-Türkiye Maliye Sempozyumu, 2018, s. 197.

getirildiği ya da ayrımcı muameleye maruz kalınıp hak ihlaline uğrama durumlarında devreye girecek bir sigorta niteliğindedir. BEPS Eylem Planlarının devreye alınmasıyla beraber uyuşmazlık yöntemlerinden olan karşılıklı anlaşma usulünün değeri artacaktır²⁴⁰.

2. Karşı Düzeltmeler

OECD modelinin “Bağımlı Teşebbüsler” başlıklı 9. maddesinin 2. fıkrasını iki taraflı vergi anlaşmalarına dahil edebilmek için yeni çok taraflı sözleşmenin 17. maddesinde “Karşı Düzeltmeler” konusu işlenmiştir. Bir ülke tarafından bağımlı teşebbüslerden biri için yapılan birincil düzeltme neticesinde vergilendirilmeye uygun kazancın yükselmesi halinde diğer ülkedeki ilişkili bağımlı teşebbüsün kazancının düşürülmesi işlemine karşı düzeltme denilmektedir. Ülkeler kendi aralarında anlaşarak imzaladıkları vergi anlaşmalarına böyle bir fıkra eklemeleri durumunda karşı düzeltme uygulamasına gidebilirler. Bu sayede devletler arasında yapılan transfer fiyatlandırmasına yönelik tarhiyatlarda çifte vergilendirmenin önüne geçilmiş olacaktır. “Karşı taraf düzeltmesi” gerekçesiyle mahsup veya indirim yöntemleri uygulanabilecektir²⁴¹.

3. Tahkim

Tahkim(Mandatory Binding Treaty Arbitration), kapsama alınan işlemlerle ilgili olarak taraflar arasında oluşan uyuşmazlıkların ya da ileriki dönemlerde doğabilecek anlaşmazlıkların yargı mercilerinde çözüme kavuşturulması yerine hakem adı verilen kişiler aracılığıyla çözümlenmesi konusunda taraf devletlerin karşılıklı anlaşmalarıdır²⁴². Çok taraflı yeni sözleşmenin 6. bölümü tahkim konusuna dikkat çekmekte olup 18 ve 26. maddeler arasında yer almaktadır. Mevcuttaki çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarının tarihi olarak eski olanlarında tahkim maddesine çok fazla değinilmemiştir. Zamanla oluşan ihtiyaçlardan dolayı bazı ülkeler tahkim maddesine ikili vergisel ilişkilerinde daha fazla yer vermeye başlamışlardır. Tahkimin vergisel dünyada önemi belirgin bir şekilde artınca da ayrı bir bölüm olarak incelenmiştir. “Zorunlu bağlayıcı tahkim”, “yetkili hakemlerin atanması”, “tahkim sürecinin gizliliği”, “tahkimin sonuçlanmasından önce sorunun çözüme kavuşturulması”, “tahkim sürecinin tipi”, “farklı çözüm konusunda uzlaşma”

²⁴⁰ Atçı, s. 1.

²⁴¹ Işık, s. 1737-1738.

²⁴² Ziya Akıncı, **Milletlerarası Tahkim**, Seçkin Yayınları, 2003, Ankara, s. 23.

ve son olarak “tahkim sürecinin devletlere maliyeti ve uyum” tahkim konusunun madde başlıklarını oluşturmaktadır²⁴³.

Uluslararası vergi anlaşmazlıklarının çözümü konusunda diplomatik bir çözüm yöntemi olarak genelde karşılıklı anlaşma usulü ana yöntem olarak kabul edilirken özellikle 1990’lı yıllardan sonra tahkim yöntemi de karşılıklı anlaşma usulünün yanında tamamlayıcı bir seçenek olarak kullanılmaya başlanmıştır. Tahkim yönteminin en bilindik örneklerinden biri olan Avrupa Birliği Tahkim Anlaşması’nda da tahkimden karşılıklı anlaşma usulünün tamamlayıcısı olarak bahsedilmiştir. Çünkü bir anlaşmazlığın akit ülkeler tarafından aralarındaki anlaşmalarda belirtilmiş olan karşılıklı anlaşma usulü çerçevesinde belirlenmiş sürelerde çözümlenememesi hallerinde başvurulacak bir seçenektir. Bu sebeple tahkim sonucu varılan karara akit ülke mecburi olarak uymak durumunda olup, vergi yükümlüsü olan taraf da kararı kabullenmek durumundadır²⁴⁴.

Tahkim yöntemi, tahkim komisyonunun belirlenmesi ve sürecin yönetilmesi açısından bir kuruma bağlı olup olmamasına göre ikiye ayrılmaktadır. Bir uluslararası kuruluş aracılığıyla kurulan tahkim komisyonuyla yine bu kuruluş aracılığıyla sürecin yönetildiği tahkim tipine kurumsal tahkim yöntemi denilirken, arızı tahkim yönteminde ise taraf devletler herhangi bir kuruluşla bağlantılı olmaksızın kendileri bir tahkim komisyonu oluşturup kural ve usulleri yine kendileri de belirleyebilirler. Ancak kurumsal tahkim yönteminde ise tarafların tahkim komisyonunun oluşumundaki etkileri minimuma indirilmiştir²⁴⁵.

BEPS eylem planlarının hayata geçirilmesiyle beraber uyuşmazlık çözüm yöntemlerinin önemi ve etkinliği artmıştır. Çok taraflı yeni anlaşmanın asıl önemi bilhassa bu usullerin uygulanmasına yönelik getirdiği yeni düzenlemelerin, özellikle tahkimin çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarının mecburi bir parçası haline gelmesiyle ortaya çıkmaktadır. OECD’nin yayınladığı istatistiklere göre karşılıklı anlaşma usulü kapsamında incelenen dosya sayısı 4000’in üzerine çıkmış durumda ve çözüme ulaştırılmaları da neredeyse iki yıla yakın süre alıyor. Ayrıca transfer fiyatlandırması sebebiyle anlaşmazlıklarda bu süreler daha uzun bir zamana yayılabiliyor. Çok taraflı yeni anlaşma bu duruma tahkim seçeneğiyle çözüm bulmaya çalışmaktadır. Hali hazırdaki çift taraflı vergi anlaşmalarında bulunmayan

²⁴³ Işık, s. 1738-1739.

²⁴⁴ Ferhatoğlu, Uluslararası Vergi Uyuşm., s. 200-201.

²⁴⁵ Akıncı, s. 24.

tahkim, çok taraflı yeni anlaşmada 9 madde halinde incelenmiş olup uygulanabilirliği ilgili tarafların maddeye rezerv koymamalarına bağlıdır. Şuan ki durumda devletlerin vergilemedeki egemenlik yetkisini paylaştığı algısı, iç hukuk yapısının müsait olmaması, tahkim maliyetleri gibi sebeplerle yalnızca 29 devlet tahkim maddesini uygulamaya onay vermiş bulunmaktadır²⁴⁶.

III. BEPS ÇOK TARAFLI VERGİ ANLAŞMASI KAPSAMINDA TÜRKİYE’NİN GÜNCEL DURUMU

BEPS çok taraflı vergi anlaşması şüphesiz Türkiye için de büyük önem arz etmektedir. Çünkü bu anlaşma mevcuttaki vergi anlaşmalarının yanında uygulanabilecektir. Aşağıdaki tabloda Türkiye’nin güncel anlaşmaları listelenmiştir.

Tablo 4: Türkiye’nin Çift Taraflı Vergi Anlaşmaları

	Taraf Devlet	İmza Tarihi	Yürürlük Tarihi
1	Avusturya	28.03.2008	01.10.2009
2	Norveç	16.12.1971	30.01.1976
3	Güney Kore	24.12.1983	25.03.1986
4	Ürdün	06.06.1985	03.12.1986
5	Tunus	02.10.1986	28.12.1987
6	Romanya	01.07.1986	15.09.1988
7	Hollanda	27.03.1986	30.09.1988
8	Pakistan	14.11.1985	08.08.1988
9	İngiltere	19.02.1986	26.10.1988
10	Finlandiya	09.05.1986	30.12.1988
11	K.K.T.C.	22.12.1987	30.12.1988
12	Fransa	18.02.1987	01.07.1989
13	Almanya	19.09.2011	01.08.2012
14	İsveç	21.01.1988	18.11.1990
15	Belçika	02.06.1987	08.10.1991
16	Danimarka	30.05.1991	20.06.1993
17	İtalya	27.07.1990	01.12.1993
18	Japonya	08.03.1993	28.12.1994
19	B.A.E.	29.01.1993	26.12.1994
20	Macaristan	10.03.1993	09.11.1995

²⁴⁶ Atçı, s. 1.

21	Kazakistan	15.08.1995	18.11.1996
22	Makedonya	16.06.1995	28.11.1996
23	Arnavutluk	04.04.1994	26.12.1996
24	Cezayir	02.08.1994	30.12.1996
25	Moğolistan	12.09.1995	30.12.1996
26	Hindistan	31.01.1995	30.12.1996
27	Malezya	27.09.1994	31.12.1996
28	Mısır	25.12.1993	31.12.1996
29	Çin Halk Cumhuriyeti	23.05.1995	20.01.1997
30	Polonya	03.11.1993	01.04.1997
31	Türkmenistan	17.08.1995	24.06.1997
32	Azerbaycan	09.02.1994	01.09.1997
33	Bulgaristan	07.07.1994	17.09.1997
34	Özbekistan	08.05.1996	30.09.1997
35	A.B.D	28.03.1996	19.12.1997
36	Beyaz Rusya	24.07.1996	29.04.1998
37	Ukrayna	27.11.1996	29.04.1998
38	İsrail	14.03.1996	27.05.1998
39	Slovakya	02.04.1997	02.12.1999
40	Kuveyt	06.10.1997	13.12.1999
41	Rusya	15.12.1997	31.12.1999
42	Endonezya	25.02.1997	06.03.2000
43	Litvanya	24.11.1998	17.05.2000
44	Hırvatistan	22.09.1997	18.05.2000
45	Moldova	25.06.1998	28.07.2000
46	Singapur	09.07.1999	27.08.2001
47	Kırgızistan	01.07.1999	20.12.2001
48	Tacikistan	06.05.1996	26.12.2001
49	Çek Cumhuriyeti	12.11.1999	16.12.2003
50	İspanya	05.07.2002	18.12.2003
51	Bangladeş	31.10.1999	23.12.2003
52	Letonya	03.06.1999	23.12.2003
53	Slovenya	19.04.2001	23.12.2003

54	Yunanistan	02.12.2003	05.03.2004
55	Suriye	06.01.2004	21.08.2004
56	Tayland	11.04.2002	13.01.2005
57	Sudan	26.08.2001	31.01.2005
58	Lüksemburg	09.06.2003	18.01.2005
59	Estonya	25.08.2003	21.02.2005
60	İran	17.06.2002	27.02.2005
61	Fas	07.04.2004	18.07.2006
62	Lübnan	12.05.2004	21.08.2006
63	Güney Afrika Cumhuriyeti	03.03.2005	06.12.2006
64	Portekiz	11.05.2005	18.12.2006
65	Sırbistan	12.10.2005	10.08.2007
66	Karadağ	12.10.2005	10.08.2007
67	Etiyopya	02.03.2005	14.08.2007
68	Bahreyn	14.11.2005	02.09.2007
69	Katar	18.12.2016	31.12.2018
70	Bosna-Hersek	16.02.2005	18.09.2008
71	Suudi Arabistan	09.11.2007	01.04.2009
72	Gürcistan	21.11.2007	15.02.2010
73	Umman	31.05.2006	15.03.2010
74	Yemen	26.10.2005	16.03.2010
75	İrlanda	24.10.2008	18.08.2010
76	Yeni Zelanda	22.04.2010	28.07.2011
77	Kanada	14.07.2009	04.05.2011
78	İsviçre	18.06.2010	08.02.2012
79	Brezilya	16.12.2010	09.10.2012
80	Avustralya	28.04.2010	05.06.2013
81	Malta	14.07.2011	13.06.2013
82	Meksika	17.12.2013	23.07.2015
83	Kosova	10.09.2012	15.10.2015
84	Filipinler	18.03.2009	11.01.2016
85	Vietnam	08.07.2014	09.06.2017
86	Gambiya	11.02.2014	26.01.2018

87	Ruanda	01.12.2018	21.10.2020
----	--------	------------	------------

Kaynak: Gelir İdaresi Başkanlığı, https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/uluslararasımevzuat/Turkiyenin_Sonuclandirdigi_Vergi_Anlaşmaları_Listesi.pdf (09.12.2021).

Gelir İdaresi Başkanlığı'nın 25 Ağustos 2021 tarihinde yayınladığı son rapora göre Türkiye'nin hali hazırda yürürlükte olan 87 tane çifte vergilendirmeyi önleme anlaşması vardır.

Tablo 5: Türkiye'nin Bilgi Değişim Anlaşmaları

	Taraf Ülke	İmza Tarihi	Yürürlük Tarihi
1	Jersey	24.11.2010	11.09.2013
2	Bermuda	23.01.2012	18.09.2013
3	Guernsey	13.03.2012	06.10.2017
4	Man Adası	21.09.2012	07.10.2017
5	Cebelitarık	04.12.2012	15.02.2018

Kaynak: Gelir İdaresi Başkanlığı, https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/uluslararasımevzuat/Turkiyenin_Sonuclandirdigi_Vergi_Anlaşmaları_Listesi.pdf (09.12.2021).

Ayrıca yine Gelir İdaresi Başkanlığı'nın 19.03.2018 tarihinde yayınladığı verilere göre Türkiye'nin mevcutta geçerli 5 tane de bilgi değişim anlaşması bulunmaktadır.

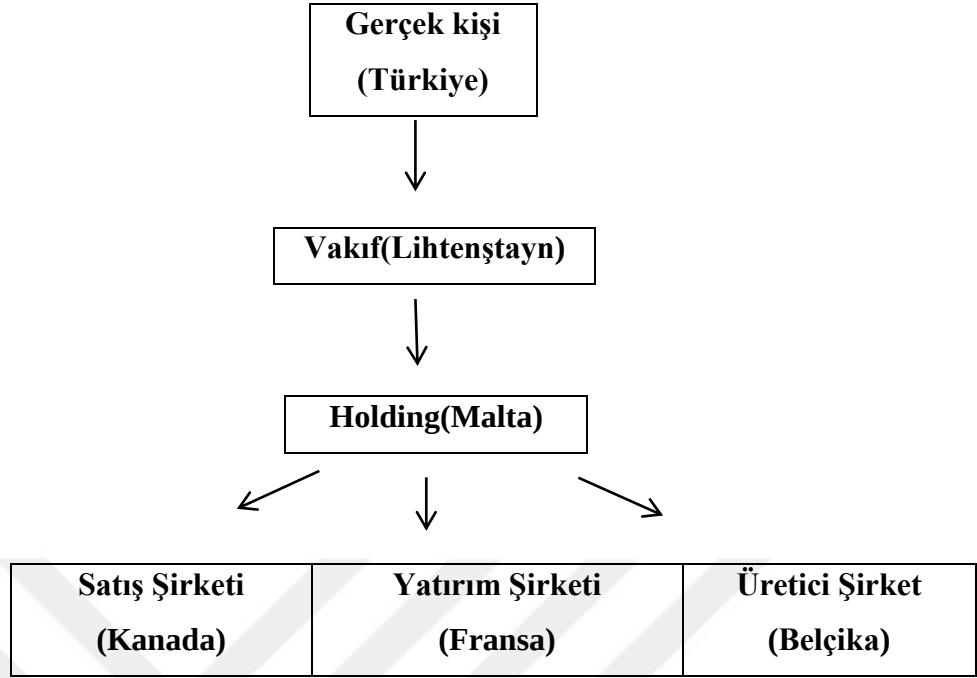
A. BEPS Çok Taraflı Vergi Anlaşması Kapsamında Türkiye'nin Durumu

Çok taraflı vergi anlaşmasının 3. maddesinde yer verilen şeffaf kurumlarla ilgili hükümlere Türkiye tarafından herhangi bir rezerv konulmamıştır. Dolayısıyla bu madde Türkiye'nin anlaşma imzaladığı devletler tarafından rezerv konulmadığı müddetçe söz konusu anlaşmalar tarafından uygulanacağı anlamına gelmektedir. Yeni ve eski durumu kıyaslayabilmek amacıyla aşağıdaki örneği inceleyebiliriz²⁴⁷.

Türkiye'de mukim gerçek A kişisi, Lihtenştayn kanunlarına göre vakıf kurmuş olup vakfın hem kurucusu hem de faydalanıcısıdır. Aynı vakıf Malta'da bir holding şirketi kurmuş ve bu şirkete de farklı devletlerde iştirakler oluşturulmuştur.

²⁴⁷ Biçer ve Küçük, s. 2-3.

Tablo 6: Şeffaf Kurumlar Örneği



Bu örnekte Kanada, Belçika ve Fransa bulundukları ülkede kurumlar vergisi ödüyorlar ve vergi sonrası kalan karlarını da Malta'daki şirkete aktarıyorlar. Bu kara Malta'daki vergi kanunlarına göre uluslararası iştirak kazançları istisnasından dolayı kurumlar vergisi uygulanmaz. Malta da bu karları yine vergi ödemeksizin Lihtenştayn'daki vakfa dağıtmaktadır. Lihtenştayn kanunlarına göre de vakıf şeffaf kuruluş sayıldığından vergilendirilmemektedir. Vakfın niteliğinden dolayı A kişinin Lihtenştayn vakfından zaman zaman aldığı ödemeler kar payı sayılmıyor ve vakıf da trust benzeri bir yapı olduğu için Türk hukukunda tanımlanmış kurumlardan birinin kapsamına girmiyor. Dolayısıyla kontrol edilen kurum kazancı gibi hukuki düzenlemelerin kapsamı içerisine girmiyor.

Sonuç olarak çok taraflı vergi anlaşmasının 3. maddesi örnekte sözü edilen vakfın A kişisine yaptığı ödemelerin vergilendirilmesini sağlayacaktır. Mevcuttaki iç mevzuata göre düşünüldüğünde A kişisi açısından bu yurtdışı temettü geliri sayılmaktadır. Çok taraflı anlaşmanın yürürlüğe girmesiyle beraber bu tarz yapılar vergiye uyumsuz hale gelecektir. Böylelikle bu maddeyle şeffaf yapıların kurucularının mukimi oldukları ülkede vergilendirilebileceği net bir şekilde açıklığa kavuşturulmuştur²⁴⁸.

²⁴⁸ Biçer ve Küçük, s. 2-3.

Aynı durum adi ortaklıklar konusunda da geçerlidir. Akit devletlerden birinde iç mevzuat uyarınca kısmen ya da tamamen mali açıdan şeffaf sayılan kurumların sözleşme maddelerinin uygulanması konusunda mukim olarak değerlendirilmesini mümkün kılmaktadır. Madde, BEPS asgari standartlarının sağlanması açısından mecburi maddeler arasında yer almayıp, Türkiye’de adi ortaklıklar gelir vergisi uygulaması açısından vergi mükellefiyeti doğmamaktadır. Vergilendirme ortaklar bünyesinde gerçekleşmektedir ve dolayısıyla adi ortaklıklar birer şeffaf kurum kabul edilmektedir. Türkiye bu maddeye herhangi bir çekince koymamış olup ikili anlaşmalarına uygulayacağını bildirmiştir. Karşı taraftaki akit ülkenin de çekince koymadığı durumlarda Türkiye’de faaliyette olan adi ortaklıklar mukim sayılarak üzerlerindeki belirsizlikler ortadan kaldırılmış olacaktır²⁴⁹.

Çok taraflı sözleşmenin 5. maddesine gelecek olursa çifte vergilendirmenin önlenmesine ilişkin taraf devletlere sunulan seçenekler arasından Türkiye C seçeneğini bir diğer deyişle mahsup yöntemini uygulayacağını bildirmiştir. Dolayısıyla Türkiye’nin mevcuttaki çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarının bazılarında kabul edilen istisna yöntemi yerini mahsup yöntemine bırakmıştır. Mahsup yöntemini tercih etmeyen bir akit devlet olursa Türkiye’nin bu yöntemi uygulamasına karşı çıkabilme hakkı vardır. Türkiye’nin toplamda 22 adet çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmasında bu değişiklik devreye girecektir²⁵⁰.

Tablo 7: Mahsup Yönteminin Uygulanacağı Anlaşmalar

Ülke	Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmasının Değişen Maddeleri
Arnavutluk	23/2-a
Azerbaycan	22/1-a
Bangladeş	23/1-a
Beyaz Rusya	22/1-a
Belçika	23/2-a,c
Hırvatistan	22/1-a
Estonya	22/2-a
Hindistan	22/3-a
Endonezya	22/1-a

²⁴⁹ Işık, s. 1718-1719.

²⁵⁰ Konca, s. 2-3.

Kırgızistan	22/1-a
Letonya	22/2-a
Litvanya	22/2-a
Makedonya	23/1-a
Moldova	22/1-a
Fas	22/1-a
Slovakya	22/1-a
Sudan	22/1-a
İsveç	23/1-a
Tayland	23/1-a
Hollanda	23/1-a, Protokol XIV
KKTC	22/1-a,b
Türkmenistan	22/1

Kaynak: “Matrah Aşındırma ve Kar Kaydırmasının Engellenmesine Yönelik Vergi Anlaşmaları İle İlgili Önlemlerin Uygulanmasına İlişkin Çok Taraflı Sözleşme Kanun Teklifi”, Sayı: 238, 2020, s. 3, <https://www.mazars.com.tr/content/download/1014722/53047503/version//file/2020-238.pdf> (13.12.2021).

Bu tabloda en dikkat çeken ülkeler ise Hollanda ile beraber Hindistan, Belçika, İsveç ve Estonya’dır. Türkiye’nin bu devletlerle olan vergi anlaşmalarını ve çok taraflı sözleşmenin olası etkilerini ayrıca analiz etmesi gerekmektedir²⁵¹.

Türk şirketleri açısından önem arz eden bir diğer madde de “Anlaşmaların Kötüye Kullanımı” başlıklı 7. maddesidir. Bu maddeyle birlikte anlaşmaların avantajlarından yararlanabilmek için çok taraflı vergi anlaşmasında aranan kriterlerin (limitation of benefits) yerine getirilmesi gerekmektedir. Aynı zamanda fayda testinin (benefit test) geçilmesi şartı vardır. Testin geçilememesi halinde söz konusu avantajlardan yararlanılamayacaktır. Temettü dağıtımı için düşünce olursak anlaşmayla sağlanan indirimli tevkifat oranı yerine iç mevzuatta uygulanan daha yüksek bir oran işleme alınacaktır. Bu durum da şirketlerin vergi yükünde artışa sebep olacaktır.²⁵²

Mevcut durumda Türkiye’de mukim olan bir şahıs Türkiye’nin taraf olduğu anlaşmalarda ortaya çıkan uyumsuzlukları sadece mukim olduğu ülkenin yetkili

²⁵¹ Akçura, “Türkiye ve Çok Taraflı Sözleşme (Multilateral Instrument “MLI”)-2”, s. 1.

²⁵² PSL Law, s. 1.

makamlarına götürebilmekteydi. Yeni durumda ise çok taraflı anlaşmanın 16. maddesinde işlenen ve minimum standart olarak kabul edilen “Karşılıklı Anlaşma Usulü” sayesinde söz konusu şahıs bu uyuşmazlık için her iki ülkenin yetkili mercilerinden birine başvurabilme hakkını elde edecektir. Ancak bu başvuru sonrasında karşılıklı anlaşma usulü süreci sonunda her iki ülkenin de uzlaşması ya da çifte vergilendirmeyi yok edecek adımlar atması zorunlu değildir. Bunun sebebi Türkiye’nin çok taraflı anlaşmanın 4. maddesinde geçen zorunlu tahkim uygulamasını seçmemiş olmasıdır²⁵³.

Yurtdışında faaliyetleri olan Türk şirketleri açısından önem arz eden bir diğer konu ise çok taraflı anlaşmanın daimi işyeri ile ilgili maddeleridir. Çok taraflı anlaşma daimi işyeri tanımının kapsamını daraltmıştır. Ayrıca hazırlayıcı ve destekleyici olduğu gerekçeleriyle şu anda daimi işyeri oluşturmadığı iddia edilen diğer devletlerdeki ticari faaliyetlerin durumu anlaşmanın bu maddelerinden doğrudan etkilenecektir. Şirket yapıları açısından düşünüldüğünde uluslararası faaliyetleri olan Türk şirketlerinin yurtdışı yapılarını direkt olarak etkilemektedir ve özellikle yeterli bir fonksiyonu olmayan şirket yapılarının gözden geçirilmesi gerekecektir. Bu da vergisel olarak yeniden yapılanmayı zorunlu tutar. Aksi takdirde örneğin Hollanda’daki kooperatif yapıları esas alınarak yapılan temettü dağıtımları düşünüldüğünde çok taraflı vergi anlaşmasıyla getirilen koşulların karşılanamaması mevcut avantajı ortadan kaldıracaktır²⁵⁴.

Türkiye anlaşmayı imzalamış olup BEPS ile ortaya konan asgari standartların sağlanması için mecburi maddeleri kabul etmiştir. Mecburi tutulmayan maddelere ise ülke bazlı analiz yapabilmek için çekince koymuştur. Bu sayede getirilen değişikliklere ülke bazında değerlendirme yapma imkanını elinde tutmak istemiştir²⁵⁵. Türkiye’nin çekince koyduğu maddeler şu şekildedir²⁵⁶;

- Çifte mukim kuruluşlar,
- Çifte vergilendirmenin önlenmesi için geçerli olan yöntemlerin uygulaması,
- Kapsama alınan bir sözleşmenin maksadı,
- Temettülerin transferleriyle alakalı işlemler,
- Hisselerin ve değeri temelde gayrimenkulden sağlanan kuruluş paylarının elden çıkarılması sebebiyle elde edilen değer artış kazançları,

²⁵³ Biçer ve Küçük, s. 8.

²⁵⁴ PSL Law, s. 1.

²⁵⁵ Demir, s. 91.

²⁵⁶ Gündüz, s. 4.

- Üçüncü taraf devletlerde olan daimi işyerleri bakımından kötüye kullanımı engelleme maddesi,
- Kendine ait mukimleri vergiye tabi tutabilmek için taraflardan birinin yetkisini sınırlandırmaya dair yürürlükteki vergi sözleşmelerinin uygulanması,
- Anlaşmaların bölünerek daimi işyeri oluşumunun önlenmesi.

Yukarıdaki rezervasyonlara bakıldığında Türkiye, tercihe bırakılmış olan hükümleri genel olarak kabul etmediği, minimum standartlarla alakalı hükümlerin ise neredeyse tamamına yakınına kabul etmiştir. Ancak Türkiye'nin kendi mevcuttaki sözleşmelerindeki maddelerin yeterli olması sebebiyle kabul etmeye gerek görmediği ve rezervasyon koyduğu hükümler de vardır. Bunlardan bazıları karşılıklı anlaşma usulü, transfer fiyatlandırmasında karşıt düzeltme ve komisyoncu ve aracılar sebebiyle daimi işyeri oluşmasıyla alakalı hükümlerdir. Dolayısıyla Türkiye mevcuttaki anlaşmalarının zaten minimum standartlarla alakalı hükümlerin bazılarını içerdiğini ilan etmiş olmaktadır²⁵⁷.

Bilgi değişiminden bahsedecek olursak Türkiye, 2017'de OECD'nin vergi kaçak ve kayıplarını önlemek amaçlı hazırladığı kişilerin finansal hesap bilgilerinin vergi mukimi oldukları ülkelerle otomatik bir şekilde paylaşılmasına yönelik *“Finansal Hesap Bilgilerinin Otomatik Değişimine İlişkin Çok Taraflı Yetkili Makam Anlaşmasını”* imzalamıştı. Ancak değişik sebeplerle Türkiye sözleşmeyi imzalayan diğer devletlerle 2021 senesine kadar otomatik bilgi alışverişine başlayamamıştı. AB Konseyi de Türkiye'den değişiklikleri ve bilgi değişimini 1 Eylül 2021 tarihine kadar gerçekleştirmesini isteyerek aksi takdirde Türkiye'nin Vergi Konularında İşbirliği Yapmayan Devletler Listesi'ne gireceğini bildirdi. Bunun üzerine Türkiye 1 Haziran 2021 tarihinde resmi gazetede 4025 ve 4026 sayılı Cumhurbaşkanı kararlarını yayınlarak ilk otomatik bilgi değişimini 2019 senesi finansal hesap bilgilerine göre olacak şekilde gerçekleştirdi²⁵⁸. Bu konu özelinde Türkiye, Avrupa Birliği'ne üye devletlerden biri olmamasına rağmen ve de Avrupa Birliği'yle Türkiye'nin böyle bir anlaşması olmadığı halde AB ile yakın ilişkilerinden ötürü bilgi değişimine zorlanmıştır. Türkiye'nin henüz anlaşmaya varmadığı Belçika, Hollanda, Avusturya, Fransa, Güney Kıbrıs ve Almanya için bilgi değişimi sürecini başlatmaması AB

²⁵⁷ PSL Law, s. 1.

²⁵⁸ “Vergi Konularında Otomatik Bilgi Değişimini Düzenleyen Çok Taraflı Yetkili Makam Anlaşmaları Yürürlüğe Girdi”, **Vergi Bülteni**, Sayı: 42, 2021, s. 1. <https://www.pwc.com.tr/hizmetlerimiz/vergi/bultenler/2021/vergi-konularinda-otomatik-bilgi-degisimini-duzenleyen-cok-taraflı-yetkili-makam-anlasmalari.html> (18.12.2021).

tarafından kara listeye alınmayla ve Avrupa yardım ve fonlarından mahrum bırakılmasıyla uyarılmıştır²⁵⁹. Ancak yine de 6 AB devletiyle sözleşmeleri baskılar neticesinde aktive ederek yürürlüğe koymak durumunda kalmıştır. Almanya’da gelir vergisi oranları Türkiye’ye nazaran daha yüksek olduğu için Türk vatandaşları direkt olarak Türkiye ya da Almanya haricinde olup da Almanya’da vergilendirilmesi zorunlu olan gelirleri için Almanya’da beyanname vermeleri gerekecektir. Bu durumda Almanya ile olan bilgi paylaşımının Almanya’da mukim olup da Türkiye’de vergiye tabi bir gelire sahip olan Türk vatandaşları açısından Almanya’nın lehine olacağı bellidir. Ancak İsviçre açısından düşünürsek Türkiye’de mukim olduğu halde İsviçre’de beyana tabi bir gelire sahip olan ve beyanda bulunmayan Türk vatandaşları sebebiyle Türkiye’nin lehine bir durum oluşacaktır²⁶⁰.

OECD’nin yayınlamış olduğu en güncel rapora göre Aralık 2021 itibarıyla Türkiye toplamda 70 devlete bilgi iletmekte olup, 87 devletten de bilgi almaktadır²⁶¹. Türkiye ilk kez 2018 senesinde Norveç ve Letonya ile otomatik bilgi paylaşımını gerçekleştirmiştir²⁶².

B. BEPS Çok Taraflı Vergi Anlaşmasının Yürürlüğe Girmesi

Çok taraflı vergi anlaşmasının yürürlüğe girme konusuna 34. maddede yer verilmiştir. 34. maddenin 2. fıkrasına göre her bir imzacı devlet için sözleşme imzacının onay, kabul ya da uygun bulma belgesini teslim ettiği tarihte başlayan üç aylık periyodun bitimini takip eden ayın birinci günü yürürlüğe girecektir²⁶³. Avusturya, Man Adası, Jersey, Polonya ve Slovenya olmak üzere ilk 5 devlet tarafından, ilgili devletlerin iç mevzuat prosedürlerine uygun olarak, onaylanma

²⁵⁹ Erdoğan Öz, “Uluslararası Vergilemede Bilgi Değişimi ve Türkiye Uygulamaları”, **İstanbul YMM Odası Platform Toplantısı**, 2021, s. 37-38.

²⁶⁰ Ali Çakmakçı, “Almanya ve Diğer Avrupa Ülkelerindeki Gurbetçi Türk Vatandaşları Vergi Cezası Tehlikesi Altında ‘Otomatik Bilgi Değişimi Anlaşmasının Yankıları’”, 2021, s. 1, https://dogus.nl/almanya-ve-diger-avrupa-ulkelerindeki-gurbetci-turk-vatandaslari-vergi-cezasi-tehlikesi-altinda-otomatik-bilgi-degisimi-anlasmasinin-yankilari/#_ftnref2 (18.12.2021).

²⁶¹ OECD, “Activated Exchange Relationships For CRS Information”, 2021, <https://www.oecd.org/tax/automatic-exchange/international-framework-for-the-crs/exchange-relationships/> (18.12.2021).

²⁶² Erkan Yetkiner ve Güray Ögredik, “Finansal Hesap Bilgilerinin Vergi Konularında Karşılıklı Olarak Otomatik Değişim Standardı Rehberi Yayınlandı”, **Mazars Denge**, Sayı: 208, 2020, s. 3, [https://www.mazars.com.tr/content/download/1007358/52611310/version//file/Sirk%C3%BCler%20202008%20\(F%C4%B0NANSAL%20HESAP%20B%C4%B0LG%C4%B0LER%C4%B0N%C4%B0N%20VERG%C4%B0%20KONULARINDA%20KAR%C5%9EILIKLI%20OLARAK%20OTOMAT%C4%B0K%20DE%C4%9E%C4%B0C5%9E%C4%B0MSTANDARDI%20REHBER%C4%B0%20YAYINLANDI\)%C2%A0.pdf](https://www.mazars.com.tr/content/download/1007358/52611310/version//file/Sirk%C3%BCler%20202008%20(F%C4%B0NANSAL%20HESAP%20B%C4%B0LG%C4%B0LER%C4%B0N%C4%B0N%20VERG%C4%B0%20KONULARINDA%20KAR%C5%9EILIKLI%20OLARAK%20OTOMAT%C4%B0K%20DE%C4%9E%C4%B0C5%9E%C4%B0MSTANDARDI%20REHBER%C4%B0%20YAYINLANDI)%C2%A0.pdf) (18.12.2021).

²⁶³ Recep Bıyık, “Matrah Aşındırmanın Engellenmesine Yönelik Sözleşme İle İlgili Kanun Teklifi”, **Vergi Bülteni**, Sayı:52, 2020, <https://www.pwc.com.tr/tr/hizmetlerimiz/vergi/bultenler/2020/matrah-asindirmanın-engellenmesine-yonelik-sozlesme-ile-ilgili-kanun-teklifi.html> (12.12.2021).

sürecinin tamamlanmasına müteakip 1 Temmuz 2018 tarihinde yürürlüğe girmiş bulunmaktadır. Diğer devletler bakımından ise ilgili devletlerin karşılıklı olarak onaylama süreçlerini tamamlamalarının ardından 3 ay sonra yürürlüğe alınacaktır²⁶⁴. 34. madde bu şekilde bir hüküm içerirken kapsama alınan vergi anlaşmaları açısından ise yürürlüğe girmesinin ardından 35. maddeye göre hüküm ifade edecektir. 35. maddede kaynakta kesilen vergiler ve diğer vergiler olarak bir ayrıma gidilerek hangi tarihlerde hüküm ifade edeceği açıklanmıştır. Mukim olmayan kişilere ödenen ya da alacaklı kaydı tutulan tutarlar üzerinden kaynakta kesilen vergiler açısından, bu vergileri doğuran olayın, kapsanan vergi sözleşmesinin tarafı olan her bir akit devlette bu sözleşmenin yürürlüğe girdiği tarihlerin sonuncusunda ya da bu tarihten sonraki ilk takvim senesinin birinci günü ya da sonrasında gerçekleşmesi durumunda hüküm ifade edecektir. Diğer vergiler açısından sözleşmenin hüküm ifade ettiği tarih ise kapsanan vergi anlaşmasının tarafı olan her bir akit devlette sözleşmenin yürürlüğe girdiği tarihlerin sonuncusundan itibaren altı aylık mühletin (ya da tüm akit devletlerin daha kısa bir süre uygulayacaklarını önceden saklayıcıya bildirmiş olmaları halinde, bu sürenin) bitiminde ya da sonrasında başlayan vergilendirme dönemlerine ilişkin vergiler için hüküm ifade edecektir²⁶⁵.

Anayasanın 90. maddesine göre uluslararası anlaşmaların onaylanması, Türkiye Büyük Millet Meclisi'nin onaylamayı bir kanun aracılığıyla uygun bulmasıyla gerçekleşir. 3 Haziran 2020 tarihinde çok taraflı anlaşmanın onaylanması için uygun bulma kanun tasarısı Türkiye Büyük Millet Meclisi'nin ilgili komisyonlarına sunulmuştur²⁶⁶. Kanunlaşma süreci henüz sonuçlanmamış olmakla beraber meclise sunulan kanun teklifinin yakın bir tarihte onaylanması beklenmektedir²⁶⁷. 2/2935 sayılı kanun tasarısı TBMM'de asıl komisyon açısından Dış İşleri ve tali komisyon bakımından ise Plan ve Bütçe Komisyonu'ndadır²⁶⁸.

²⁶⁴ Doğrusöz ve Nalcı, s. 3.

²⁶⁵ Erkan Yetkiner ve Güray Ögredik, "Matrah Aşındırma ve Kar Kaydırmasının Engellenmesine Yönelik Vergi Anlaşmaları İle İlgili Önlemlerin Uygulanmasına İlişkin Çok Taraflı Sözleşme Kanun Teklifi", **Mazars Denge**, Sayı: 238, 2020, s. 1. <https://www.mazars.com.tr/Anasayfa/Hizmetlerimiz/Vergi/Sirkuler/SIRKUeLER-Sayi-2020-240> (12.12.2021).

²⁶⁶ Nazalı, s. 1.

²⁶⁷ İlgili Kanun Tasarısı <https://www.tbmm.gov.tr/d27/2/2-2935.pdf> (12.12.2021).

²⁶⁸ Biçer ve Küçük, s. 1.

C. BEPS Çok Taraflı Vergi Anlaşması ve Ülke Örnekleri

Türkiye'nin yurtdışında yapmış olduğu doğrudan yatırımların yaklaşık olarak üçte birinin direkt olarak Hollanda'ya yaptığı ya da bu devlet üzerinden gerçekleştirdiği bilinmektedir. Hollanda finansal potansiyeli, uygun yatırım alanları, finansman kaynaklarına kolaylıkla ulaşılabilme imkanı, hukuk ve vergi sistemlerindeki kolaylıklar ve güvencelerle yurtdışına yatırım yapmayı düşünen Türk yatırımcılar açısından diğer devletlerden farklı bir konumdadır. Bu sebeplerle Türkiye'deki şirketler direkt olarak Hollanda'ya yatırım yapmalarının dışında diğer devletlere yapacakları yatırımları da yine Hollanda üzerinden gerçekleştirebilmektedirler²⁶⁹. Bunun sebebini bir örnekle somutlaştırmak gerekirse Türkiye'den Macaristan'a direkt olarak bir yatırım yapan bir Türk şirketi, Macaristan'da geçerli olan %9 kurumlar vergisini ödedikten sonra, kurumlar vergisinin iştirak kazançları istisnasından faydalanamadığı için Türkiye'ye aktarılmış olan temettü geliri üzerinden %20 kurumlar vergisi hesaplanacak ve Macaristan'da ödenen vergi mahsup edildikten sonra da %11 vergi ödeyecek. Toplamda vergi maliyeti %20 olacak. Eğer aynı şirket Macaristan yerine Hollanda'da doğrudan bir şirket kurup, Macaristan'daki şirkete ortak olursa Macaristan'da yine %9 vergiyi ödeyecek. Ancak temettü Macaristan'dan Hollanda'ya vergisiz aktarılacak ve Hollanda'da da vergiden istisna tutulan temettü Türkiye'ye vergisiz aktarılacak. Nihayetinde Türkiye'de de vergi anlaşması kapsamında vergiden istisna olacak. Dolayısıyla vergi maliyeti yalnızca %9'a düşmüş olacak²⁷⁰.

Macaristan ve Hollanda örneğinde olduğu gibi bugün itibariyle geçerli olan vergi anlaşmalarımızın Hollanda'nın da aralarında olduğu 22'sinde istisna yöntemi uygulanmaktadır. Dolayısıyla Hollanda'dan elde edilen temettü geliri, minimum %10 ortaklık payı olması kuralıyla Türkiye'de ayrıca vergiye tabi tutulmuyor. Esasında temettü kazançlarında bu istisna uygulaması vergi anlaşmalarından ayrı olarak iç mevzuatımızda geçerli olan Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 5. maddesinin 1b bendinde yer verilen yurtdışı iştirak kazançları (participation exemption) istisnası sayesinde sağlanabiliyor. Ancak bundan faydalanabilmek için maddede sayılmış olan tüm şartların sağlanması gerekmektedir. Bu şartlardan biri de iştirak kazancının elde edildiği devlette en az %15 oranında vergi yükü taşıyor olmasıdır. Hollanda'nın

²⁶⁹ Konca, s. 3.

²⁷⁰ Dursun Küçükaslan, "Hollanda'nın Vergi Cazibesi Ortadan Kalkıyor mu?", <https://www.dunya.com/kose-yazisi/hollandanin-vergi-cazibesi-ortadan-kalkiyor-mu/605795> (12.12.2021).

sağladığı avantajlı durum ise Hollanda’da mukim olan bir şirket diğer ülkelerdeki şirketlere iştirak eder ve temettü geliri sağlarsa bu temettünün Hollanda’da vergiden istisna edilmesidir²⁷¹.

Türkiye ve Hollanda arasındaki 1989’dan beri uygulanan anlaşmanın 23. maddesinin 1a bendine göre Hollanda’da mukim bir şirkete iştirak eden Türkiye mukimi şirketin elde ettiği temettü gelirleri Türkiye’de kurumlar vergisinden istisna edilmekteydi. Mevcut durum bu şekildeyken çok taraflı sözleşmenin 5. maddesinde sunulan indirim, istisna ve mahsup yöntemlerinden Türkiye mahsup yöntemini seçmiştir. Hollanda ise bir akit devlette düşük oranlı vergilemeye tabi tutulan ve ya vergiden istisna edilen gelirin mukim devlette vergiden istisna edilmemesi seçeneğini seçmiştir. Buna göre yeni düzende, Hollanda’dan sağlanan temettü ödemeleri Türkiye’de %20 kurumlar vergisine tabi tutulacak olup, bu temettüler için Hollanda’da yapılmış bir vergi ödemesi mevcutsa ödenen bu vergiler beyannamede hesaplanmış olan vergiden mahsup edilecektir. Buna karşılık Hollanda’daki şirketin iştirak etmiş bulunduğu farklı bir devlette mukim şirketlerin ödedikleri vergilerin Türkiye’de beyan edilen gelirden hesaplanan vergiden mahsubu ise söz konusu olmayacaktır. Bu durumda Hollanda’da yatırım yapmış olan Türk girişimcileri çifte vergilendirme sonucu ciddi miktarda vergi yükleriyle karşı karşıya kalacaklardır²⁷². Çünkü Hollanda’da vergi yükü de %15’in altında kaldığından dolayı, iç hukukumuzdaki Kurumlar Vergisi Kanunu’nun 5. maddesinin 1b bendinde yer alan istisna da geçerli olmayacak. Macaristan örneğinde de ödenen %9 oranındaki vergi de Hollanda’da ödenmediğinden ötürü Türkiye’de ödenecek kurumlar vergisinden mahsup edilemeyecek. Macaristan’a değil de vergi yükünün daha ağır olduğu İspanya, İtalya, Fransa, Avusturya gibi devletlere de doğrudan yatırım yapmak yerine Hollanda üzerinden yatırım yapılması halinde toplamda %40 civarı kurumlar vergisi yüküyle karşılaşılacak²⁷³.

Hollanda ile İsviçre çok taraflı sözleşmeyle ilgili kendi iç hukuk prosedürlerini tamamlayarak saklayıcıya bildirimde bulunmuşlardır. Dolayısıyla sözleşme her iki devlet için de yürürlüktedir. Türkiye için ise uygun bulma kanun tasarısı meclise sunulmuş olup belge onaylandığında ve saklayıcıya teslim

²⁷¹ Küçükaslan, s. 1.

²⁷² Leon Aslan Coşkun, “Türkiye İle Hollanda Arasındaki Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmasında Değişiklik Öngörülüyor”, 2020, <https://www.mazars.com.tr/Anasayfa/Blog/Makaleler/Fortune-Kasim-2020-Leon-Aslan-Coskun> (12.12.2020).

²⁷³ Küçükaslan, s. 1.

edildiğinde süreç tamamlanmış olacaktır. Saklayıcıya teslim tarihinde başlayan üç aylık periyodun bitimini takip eden ayın birinci günü itibariyle yürürlüğe girmiş olacaktır. Örnek vermek gerekirse Türkiye Mayıs 2022 tarihinde saklayıcıya bildirimde bulunursa 1 Eylül 2022 tarihinde sözleşme yürürlüğe girecek demektir. Bu durumda sözleşmenin hüküm ifade etmesi stopaj usulüyle alınan vergiler açısından 1 Ocak 2023 olacaktır. Diğer tüm vergiler açısından da 1 Eylül 2022 ve sonraki hesap dönemleri üzerinden geçerli olacaktır²⁷⁴.

Çok taraflı sözleşmeyi imzalayan Almanya ile Türkiye'yi kıyaslayacak olursak eğer Türkiye tüm çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarını Almanya ile Türkiye ile olan da dahil olmak üzere 35 anlaşmayı çok taraflı anlaşma kapsamında bildirmiştir. İki devlet açısından da iç hukuklarının gereği olan süreçler henüz tamamlanmamış olmakla birlikte devletlerin çok taraflı anlaşmaya yaklaşımlarına bakacak olursak Almanya 9 maddenin bütünü ve diğer maddelerin alt düzenlemeleri olmak üzere toplamda 23 çekince belirtmiştir. Türkiye ise 7 maddenin tamamı ve diğer maddelerdeki alt düzenlemelerle birlikte toplamda 12 çekince belirtmiştir. Örneğin tahkime ilişkin 9 madde içeren altıncı bölüm çekinceler sebebiyle tamamen uygulanmayacaktır. Almanya ile olan bu karşılaştırma ülkelerin konuya oldukça temkinli yaklaşarak sürecin olgunlaşmasını beklediklerini göstermektedir²⁷⁵.

SONUÇ

Bilindiği üzere globalleşen dünyada devletler karşılıklı olarak pek çok alanda iş birliği yapmaktadırlar. Vergi ve ekonomik işlemler de bu alanlardan bir tanesidir. Devletlerin karşılıklı olarak birbirlerine ihtiyaçları vardır. Geliştirdikleri ticari işlemlerle de farklı alanlarda ihtiyaçlarını gidermektedirler. Ancak zaman zaman ticari işlemler sonucunda taraf devletlerden birinin çifte vergilendirilmesi ya da hiç vergilendirilmemesi gibi ekonomik ve vergisel problemler ortaya çıkabilmektedir. Taraflardan birinin mükerrer vergilendirilerek ağır vergi yüküne maruz kalması ekonomik ve ticari ilişkilerin devamlılığı açısından düşünüldüğünde çözülmesi gereken ciddi bir problemidir. Bu problemlerin çözümü noktasında da karşılıklı müzakereler, bilgi aktarımları ve uluslararası vergi anlaşmaları devreye girer. Dünya üzerinde farklı devletler arasında imzalanmış ve her ülkenin kendi iç mevzuatına uyumlu olarak belirlediği maddelerden oluşan yüzlerce vergi anlaşması yürürlükte. Ancak yine de bir takım konularda devletler vergisel boşluklardan

²⁷⁴ Akçura, “Türkiye ve Çok Taraflı Sözleşme (Multilateral Instrument “MLI”)-2”, s. 1.

²⁷⁵ Atçı, s. 1.

yararlanarak legal olarak düşük ya da hiç vergilendirilmemenin yollarını bulabiliyorlar. OECD uzun yıllardır bu konuda çözüm arayışlarını sürdürüyor. Öncelikle bu tarz problemlere çözüm olarak OECD G-20'nin çağrısı üzerine 2013'te, "Matrah Aşındırması ve Kar Aktarımı Eylem Planlarını" (Base Erosion and Profit Shifting-BEPS) ilan ederek bu konuda 15 adet eylem maddesi yayınlamıştır. OECD tarafından hazırlanan bu BEPS Eylem Planı 2013'te Rusya'da gerçekleştirilen G-20 Liderler Zirvesi'nde onaylanmıştır. Vergi kayıp ve kaçağıyla mücadele açısından ve küresel olarak devletler arasındaki uyumsuzluklardan kaynaklanan vergi problemlerini ortadan kaldırmaya yönelik önemli bir gelişmedir. Bu çalışmada ana amaç karların ve gelirlerin esasen elde edildiği ülkede vergilendirilmesini sağlamaktır. Daha sonra 2017 yılında OECD yine BEPS Eylem Planları kapsamında Matrah Aşındırma ve Kar Aktarımını Önlemek İçin Vergi Anlaşmalarıyla Bağlantılı Tedbirlerin Uygulanması Hakkındaki Çok Taraflı Anlaşma(Multilateral Convention To Implement Tax Treaty Related Measures To Prevent Base Erosion And Profit Shifting)'yı hazırlamıştır. Türkiye'nin de aralarında bulunduğu 94 ülke tarafından da imzalanmıştır. Çok taraflı vergi anlaşmasının temel amacı BEPS projesinin boşluklarını kapatarak BEPS Eylem Maddelerini hayata geçirmek ve iki taraflı anlaşmalara aktarımını sağlamaktır. Bu yolla uluslararası vergi rejiminin şeffaflığını ve önceden tahmin edilebilirliğini geliştirerek vergi anlaşmalarındaki mevcut anlaşmazlıkları minimuma indirmeyi hedeflemektedir. Çok taraflı vergi anlaşması 3000'den fazla vergi anlaşmasını revize etmektedir. Mevcuttaki iki taraflı vergi anlaşmalarının matrah aşındırma ve ya kar aktarımı konusunda yetersiz kalan maddelerini kapatarak uluslararası vergiden kaçınmanın engellemesini sağlamaktadır.

Çok taraflı vergi anlaşması iki taraflı vergi anlaşmalarını yürürlükten kaldırmayacak olup onların yanında destekleyici olarak uygulanacaktır. Aynı şekilde devletler kendi uygun gördükleri çifte vergilendirmeyi önleme anlaşma maddelerinde yine güncellemeler yapmaya devam edebileceklerdir.

Anlaşmanın içeriğine bakıldığında devletler arasında uluslararası pek çok çifte vergilendirmeyi önleme anlaşması imzalanmış olsa dahi ihtiyaçlara uygun konular üzerine durulduğu görülmektedir. Bu konular melez uyumsuzluklar, anlaşmaların suiistimali, işyeri statüsünden kaçınma, uyuşmazlıkların çözüm yollarının geliştirilmesi ve tahkimdir. Melez uyumsuzluklar konusuyla şeffaf kurum olarak sayılan bir kurumun bir ülkede vergilendirilmezken başka bir ülkede

vergilendirilmesi konusu incelenerek bir ülke tarafından Şeffaf kurum sayılan bir kurumun mukimi olduğu ülkede açık ve net bir Şekilde vergilendirilebileceği sonuca bağlanmıştır. Bu maddeyle ayrıca her iki devlette mukim sayılan şirketlerin vergilendirilmesi konusunda yapılabileceklerle değinilmiştir. Yine aynı başlık altında devletlere  ifte vergilendirilmenin önlenebilmesi için 3 farklı seçenek sunulmuştur. Anlaşmaların suiistimali başlığı altında ise vergi anlaşmalarının esas amacının vurgulandığı, şirketlerin vergisel planlamalar yaparak anlaşmaları kötüye kullandıkları durumlar ve bunların önüne geçebilmek için hükümler eklenmiştir. İşyeri statüsünden kaçınmanın işlendiği maddelerde ise günümüz dünyasında fiziki işyeri kavramından sanal işyeri kavramına geçilmesiyle ortaya çıkan vergilendirilme problemlerine çözüm bulunmaya çalışılmıştır. Anlaşmanın son kısmında ise uyumazlıkların çözüm yollarına yer verilerek karşılıklı anlaşma usulü ve tahkim konusu işlenmiştir.

BEPS çok taraflı vergi anlaşması şüphesiz imzalayan 95 ülkenin de şirket yapılarını ve vergisel uygulamalarını gözden geçirmelerine ve revize etmelerine sebep olmuştur. Çok taraflı vergi anlaşması sayesinde çift taraflı vergi anlaşmaları uluslararası standartlara uygun bir hale getirilmiş olacaktır. Tek bir müzakere ve imza sürecinin hemen arkasından çift taraflı vergi anlaşmalarındaki uzun ve tekrarlı görüşmelere nazaran daha acil çözümler sunarak değişikliklerin tüm taraflar nezdinde ivedi bir Şekilde gerçekleştirilmesini sağlamaktadır. Çok taraflı vergi anlaşması Türkiye için de yenilikler getirmiştir. Öncelikle Şeffaf kurumlar aracılığıyla farklı devletlerde iştirakler oluşturup trust benzeri yapılardan yasal bir Şekilde vergi ödemekten kaçınan Türk şirketleri çok taraflı vergi anlaşmasının ilgili hükümleri sayesinde artık ka amayacaklar. Ayrıca anlaşmaların avantajlı durumlarından yararlanabilmek için çok taraflı anlaşmayla getirilen bir takım kriterlerin sağlanması zorunluluğu Türk şirketlerinin anlaşmaları kötüye kullanmasına engel olacak. Çok taraflı anlaşmanın daimi işyeri kavramının kapsamını daraltmış olması da Türk şirketlerinin yurtdışı yapılarını revize etmesini ve bazı avantajlı durumları kaybetmesine neden olacaktır. Türkiye açısından çok taraflı sözleşmenin 5. maddesi pek çok değişikliğe neden olacaktır. Çifte vergilendirilmenin çözümü için anlaşmanın sunduğu çözüm yollarından Türkiye'nin mahsup yöntemini seçmiş olması istisna uygulamasının geçerli olduğu 22 anlaşmayı revize etmiştir. Revize edilen arasında Hollanda ve Türkiye arasındaki anlaşmanın da olması ve ticaret hacmimizin önemli bir kısmının bu ülkeyle gerçekleştiğini düşününce Türk şirketleri

açısından eski duruma göre büyük bir fark olacaktır. Yeni hükümlerle Hollanda'nın vergi cazibesi ortadan kalkmakta ve Türk şirketleri ciddi vergi artışlarıyla karşı karşıya kalacaklardır. Bu da Türkiye'nin Kurumlar Vergisi Kanunu'nun iştirak kazançlarıyla ilgili 5. maddesinin güncellenmesini gerekli kılabilir.



KAYNAKÇA

Akçura, Arzu. “Türkiye ve Çok Taraflı Sözleşme (Multilateral Instrument “MLI”)-1”, 2020, <https://www.verginet.net/dtt/1/cok-tarafli-sozlesme-Multilateral-Instrument.aspx> (16.05.2021).

Akçura, Arzu. “Türkiye ve Çok Taraflı Sözleşme (Multilateral Instrument “MLI”)-2”, 2020, <https://www.verginet.net/dtt/1/cok-tarafli-sozlesme-Multilateral-Instrument-2.aspx> (14.05.2021).

Akıncı, Ziya. **Milletlerarası Tahkim**, Seçkin Yayınları, 2003, Ankara.

Aktan, Coşkun Can ve İstiklal Vural. “Vergi Rekabeti”, **Erciyes Üniversitesi İİBF Dergisi**, Sayı:22, 2004, https://www.researchgate.net/profile/Coskun-Can-Aktan/publication/318661132_VERGI_REKABETI/links/59762849a6fdcc8348aa3331/VERGI-REKABETI.pdf (15.12.2021).

Alıcı, Aşkın. “Vergi Cennetleri Tarih mi Oluyor? BEPS Eylem Planının Rolü”, **Ankara Sermaye Piyasası Kurulu**, 2016.

Aslan, Gündüz. **Milletlerarası Hukuk Temel Belgeler-Örnek Kararlar**, Beta Yayınevi, İstanbul, 2009.

Ateş, Leyla. “FATCA Türkiye İçin Ne İfade Ediyor?”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı:301, 2013.

Atçıl, Muhsin. “BEPS Aksiyon 15, Çok Taraflı Anlaşmada Geline Durum”, **Vergi Sorunları Dergisi**, 2019, <http://www.vergisorunlari.com.tr/yazi/muhsin-atci/beps-aksiyon-15-cok-tarafli-anlasmada-gelinen-durum/189> (13.05.2021).

Bahar, Cevdet Okan. **Çifte Vergilendirmeyi Önleme ve Vergi Kaçakçılığına Engel Olma Anlaşmaları ve Yabancıların Türkiye’de Vergilendirilmeleri**, Yaklaşım Yayınları, Ankara, 2008.

Balcı, Süleyman Hayri. “Vergi Alanında Uluslararası Bilgi Değişimi”, **Vergi Dünyası Dergisi**, 2010.

Barenfeld, Jesper. **Taxation of Cross-Border Partnerships**, IBFD Publications, Amsterdam, 2005.

Başak, Levent. “Çifte veya Mükerrer Vergileme Kavramının Analizi ve Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmalarının Uygulanacağı Kişiler”, **E-Yaklaşım Dergisi**, Sayı:21, 2005.

Batirel, Ömer Faruk. “Vergi Bilgi Değişim Anlaşmaları ve Vergi Cennetleri”, **Journal Of Life Economics**, Sayı: 2, 2014.

Bayar, İbrahim Nihat. **Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları ve Mahsup Sistemi Türkiye İngiltere Andlaşması**, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara, 2006.

Berbari, Aline. “The OECD/G20 Base Erosion And Profit Shifting (BEPS) Initiative And The Multilateral Convention To Implement Tax Treaty Related Measures To Prevent BEPS”, **Bulletin For International Taxation**, Vol: 71, 2017.

Berkay, Ferhan ve Ramazan Armağan. “Vergilemenin Uluslararası Boyutlarından Çifte Vergilendirme Sorunsalının Türk Vergi Sistemine Etkisi”, **Süleyman Demirel Üniversitesi Vizyoner Dergisi**, Cilt: 3, Sayı: 5, 2011.

Bıyık, Recep. “Matrah Aşındırmanın Engellenmesine Yönelik Sözleşme İle İlgili Kanun Teklifi”, **Vergi Bülteni**, Sayı:52, 2020, <https://www.pwc.com.tr/tr/hizmetlerimiz/vergi/bultenler/2020/matrah-asindirmanın-engellenmesine-yonelik-sozlesme-ile-ilgili-kanun-teklifi.html> (15.12.2021).

Biçer, Ramazan. “OECD BEPS Eylem Planının Gelişmekte Olan Ükelere Etkileri”, **Vergi Sorunları**, Sayı: 350, 2017.

Biçer, Ramazan ve Şaban Küçük. “Uygulama Örnekleri Işığında Çok Taraflı Vergi Anlaşmasının (MLI) Türk Şirketlerine ve Yatırımcılara Etkilerinin İncelenmesi”,

Taxademy, 2020, <https://taxia.com.tr/makale-cok-terafli-vergi-anlasmasinin-turk-sirketlerine-ve-yatirimcilarina-etkileri/> (15.12.2021).

Birsenoğul, Hakan. “Vergi Hukukunda Yorumun Hukuksal Dayanağı”, **Mali Pusula Dergisi**, Sayı: 23, 2006.

Bilgin, Sibel ve Arzu Yılmaz. “Vergi Güvenliği Açısından Otomatik Bilgi Değişimi”, **ASSAM**, 2019.

Bundock, Vincent Arel. “The Unintended Consequences of Bilateralism: Treaty Shopping and International Tax Policy”, **International Organization**, Montreal, Sayı: 2, 2017.

Carda, Hüda, Cansu Dilibal ve Özgür Biyan. “Uluslararası Vergi Anlaşmalarının Kötüye Kullanımı: Vergi Anlaşması Alışverişi”, **Journal Of Fiscal Law**, Balıkesir, Sayı: 171, Cilt: 15, 2019.

Cenkeri, Elif. “Hukuk Doktrinde Uluslararası Vergi Anlaşmalarının Konumu”, **S. D. Ü. Fen Edebiyat Fakültesi Sosyal Bilimler Dergisi**, Sayı: 24, 2011.

Coşkun, Leon Aslan. “Türkiye İle Hollanda Arasındaki Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmasında Değişiklik Öngörülüyor”, 2020, <https://www.mazars.com.tr/Anasayfa/Blog/Makaleler/Fortune-Kasim-2020-Leon-Aslan-Coskun> (12.12.2020).

Çakmakçı, Ali. “Almanya ve Diğer Avrupa Ülkelerindeki Gurbetçi Türk Vatandaşları Vergi Cezası Tehlikesi Altında ‘Otomatik Bilgi Değişimi Anlaşmasının Yankıları’”, 2021, https://dogus.nl/almanya-ve-diger-avrupa-ulkelerindeki-gurbetci-turk-vatandaslari-vergi-cezasi-tehlikesi-altinda-otomatik-bilgi-degisimi-anlasmasinin-yankilari/#_ftnref2 (18.12.2021).

Çamurcu, Zeynep Nihan. “Vergi Cennetleriyle Mücadele Aracı Olarak Şeffaflık: OECD BEPS 5 Numaralı Eylem Planı(2015 Nihai Raporu) Temelinde Bir Çalışma”, **International Journal Of Public Finance**, Sayı:2 , 2017.

Çelikkaya, Ali ve Aytül Bişgin, “Uluslararası Alanda Vergi İdareleri Arasında Bilgi Değişimi: Türkiye’nin Taraf Olduğu Anlaşmalar Açısından Konunun Değerlendirilmesi”, **Maliye Dergisi**, Sayı: 163, 2012.

Demir, Alper Cihad, “Sözleşme (MLI) Hükümlerine İlişkin Olarak Türkiye Tarafından Yapılan Bildirimlerin Değerlendirilmesi”, **Vergi Dünyası**, Sayı: 445, 2018.

Demirci, Abdülkadir. “Matrah Aşındırma ve Kar Aktarımından Korunmak İçin Vergi Anlaşmalarıyla Bağlantılı Tedbirlerin Uygulanması Hakkındaki Çok Taraflı Anlaşma ve Türkiye’nin Mevcut Pozisyonu”, **Vergi Dünyası**, Sayı: 436, 2017.

Dizdareviç, Melissa. “The FATCA Provisions of the Hire Act: Boldly Going Where No Withholding Has Goe Before”, **Fordham Law Review**, 2011.

Doğan, Alper ve Melih Kabayel, “Küresel Vergi Rekabeti ve Vergi Cennetleri Üzerine Değerlendirmeler”, <https://dergipark.org.tr/tr/download/article-file/791720> (26.11.2020).

Doğrusöz, Can ve Tahsin Can Nalcı. “Matrah Aşındırması ve Kar Aktarımı Aksiyon Planı (BEPS) Kapsamında İmzalanan Çok Taraflı Vergi Anlaşması’nın (MLI) Onaylanmasının Uygun Bulunduğuna Dair Kanun Meclise Sunuldu”, **Uluslararası Vergi Bülteni**, Sayı: 25, 2020, <https://vergiport.com/blog/uploads/files/uluslararasi-vergi-bulteni-2020-25.pdf> (13.05.2021).

Duff, David G. **Responses To Tax Treaty Shopping: A Comparative Evaluation** https://commons.allard.ubc.ca/cgi/viewcontent.cgi?article=1095&context=fac_pubs (31.07.2020).

Erdem, TAHİR. “Uluslararası Vergi Hukukunda Kurallar Yeniden Yazılırken ABD’nin Yeni Model Vergi Anlaşması: Mükemmeliyetçiliğin Kusurları”, **Mali Çözüm**, 2016.

Erginay, Akif, **Kamu Maliyesi**, Turhan Kitabevi, Ankara, 1985.

Espinosa, Maria Paz ve Philippe Bacchetta. **Exchange of Information Clauses in International Tax Treaties**, International Tax and Public Finance, 2000.

Ferhatoğlu, Emrah. “BEPS Eylem 1: Dijital Ekonomi” başlıklı tebliğ, Billur Yaltı (Editör), Vergilendirmede Matrah Aşındırma ve Kar Kaydırma (BEPS), **Beta Yayınları**, İstanbul, 2018.

Ferhatoğlu, Emrah. **Uluslararası Vergi Uyuşmazlıklarının Giderilmesi: AB Tahkim Anlaşması**, Antalya-Türkiye Maliye Sempozyumu, 2018.

Finnerty, Chris J, Paulus Merks, Mario Petriccione ve Raffaele Russo, **Fundamentals of International Tax Planning**, IBFD, Amsterdam, 2007.

Gedik, Melek Akdoğan. “Vergi Rekabeti etkinlik Değerlendirmesi: OECD Üyesi Ülkeler İçin Veri Zarflama Analizi Uygulaması”, **Maliye Dergisi**, Sayı: 160, 2011.

Gedikli, Betül. “Vergilendirmede Otomatik Bilgi Değişimi Üzerine OECD ve ABD Çalışmaları”, **Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü**, İstanbul, 2018.

Gelir İdaresi Başkanlığı, “Vergi Konularında Bilgi Değişimlerine İlişkin Yeni Gelişmeler Üzerine OECD Raporu”, **Vergilendirme Raporu**, Sayı: 7, 2013.

Gelir İdaresi Başkanlığı, **FATCA Anlaşması İle İlgili Sıkça Sorulan Sorular**, https://www.gib.gov.tr/uluslararasi_mevzuat/fatca-sorular (08.03.21).

Gelir İdaresi Başkanlığı, https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/uluslararasımevzuat/Turkiyenin_Sonuclandi_rdig_Vergi_Anlasmlari_Listesi.pdf 15.12.2021).

Gidwani, Sunil ve Rachna Unadkat, “UN Model Convention-Indian Perspective”, **Tax Planning International Review**, London, No:12, Vol.39, 2012.

Giray, Filiz. “Küreselleşme Sürecinde Vergi Rekabeti ve Boyutları”, **Akdeniz İİBF Dergisi**, Sayı: 9, 2005.

Global Forum On Transparency And Exchange Of Information For Tax Purposes, “**Tax Transparency 2013 Report On Progress**”, 2013.

Gündüz, Zeki. “Çok Taraflı Vergi Anlaşması İmzalandı”, **GSG Hukuk**, <https://www.gsg hukuk.com/tr/yayinlar/duyurular/vergi-ve-gumruk-uyusmazliklari-duyurulari/cok-taraflı-vergi-anlasmasi.pdf> (10.05.2021).

Güneş, İsmail. “Elektronik Ticaretin Vergilendirilmesinin Uluslararası Boyutu”, **Türkiye’de İnternet Konferansı**, 19-21.12.2002 https://www.researchgate.net/publication/331976277_ELEKTRONIK_TICARETIN_VERGILENDIRILMESININ_ULUSLARARASI_BOYUTU (11.03.2020).

Gurria, Angel.(Secretary General OECD), “Remarks At Adoption Ceremony of The Beps Treaty”, 2016’dan aktaran Avi-Yonah ve Xu.

Helvacı, Güneş. Bilgi Değişimi Anlaşmalarında Türkiye’nin İlk İmzası https://www.vergidegundem.com/tr_TR/publicationPaper?categoryName=Vergide&publicationNumber=1&publicationYear=2011&publicationId=666661673 (25.01.2021).

Işık, Hüseyin. “BEPS Çok Taraflı Vergi Sözleşmesi, OECD Vergi Model Anlaşması İle Bağlantısı ve Türkiye’nin İkili Vergi Anlaşmalarına Etkisi”, **Çukurova Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt: 5, Sayı: 1.

Işık, Hüseyin. **Uluslararası Vergilendirme**, XXII Levha Yayınları, İstanbul, 2014.

Kahriman, Hamza ve Umut Tepekule, “Uluslararası Vergilemede Yeni Bir Otomatik Bilgi Değişim Uygulaması Olarak FATCA”, https://www.researchgate.net/profile/Evrin_Kabukcu/publication/318300104_Cok_Uluslu_Sirketlerin_Yerel_Ekonomik_Gelismeye_Inovatif_Katkilari/links/596155a30f7e9b8194578520/Cok-Uluslu-Sirketlerin-Yerel-Ekonomik-Gelismeye-Inovatif-Katkilari.pdf#page=103 (08.03.2021).

Kara, Çetin. **Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları Türkiye Uygulaması**, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara, 2000.

Karar, Mustafa Cemil. “G20/OECD Matrah Aşındırılması ve Kar Kaydırma Projesi (BEPS) Çok Taraflı Enstrüman (MLI)”, **Vergi Dünyası**, Sayı: 438, 2018.

Keen, Michael ve Jenny Lighthart, “Information Sharing and International Taxation: A Premier”, **International Tax And Public Finance**, 2004.

Konca, Ateş ve Elifcan Çelebi, “Bilgi Değişimi Anlaşmaları ve Vergi Cennetleri”, **Vergide Gündem Uluslararası Vergilendirme Özel Sayısı**, 2013.

Konca, Ateş. “Çok Taraflı Sözleşmenin (MLI) Onaylanmasına Dair Kanun Teklifinin Hollanda Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması Başta Olmak Üzere Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmalarına Etkisi”, İstanbul, 2020, <https://www.vergidegundem.com/documents/10156/4844903/SIRKULER-095%28CokTarfliSozlesme%29.pdf/7dc111dc-30cc-4356-874c-a654bd4a7259> (14.05.2021).

Kosters, Bart. “The United Nations Model Tax Convention and Its Recent Developments”, **Asia-Pacific Tax Bulletin IBFD**, Cilt: 10, 2004.

KPMG(2013a), “Vergi Kaçakçılığıyla Mücadele Konusunda Yeni Anlaşma: FATCA(Foreign Account Tax Compliance Act)”, **Mali Bülten**, 2013.

Küçükaslan, Dursun, “Hollanda’nın Vergi Cazibesi Ortadan Kalkıyor mu?”, <https://www.dunya.com/kose-yazisi/hollandanin-vergi-cazibesi-ortadan-kalkiyor-mu/605795> (12.12.2021).

“Matrah Aşındırma ve Kar Kaydırmasının Engellenmesine Yönelik Vergi Anlaşmaları İle İlgili Önlemlerin Uygulanmasına İlişkin Çok Taraflı Sözleşme Kanun Teklifi”, Sayı: 238, 2020,

<https://www.mazars.com.tr/content/download/1014722/53047503/version//file/2020-238.pdf> (13.12.2021).

Michael, Lang. **Introduction to the Law of Double Taxation Conventions**, IBFD and Linde, Amsterdam, 2013.

Nazali, Ersin. “Çok Taraflı Sözleşmenin Vergi Anlaşmalarına Etkisi”, 2021, <http://nazaligundem.com/tr/yayinlar/cok-taraflı-sozlesmenin-vergi-anlasmalarina-etkisi> (14.05.2021)

O'Brien, Michael. **International Developments in Exchange of Tax Information (Can Banks Still Keep a Secret?: Bank Secrecy in Financial Centres Around The World)**, Cambridge University Press, 2017.

OECD, “Activated Exchange Relationships For CRS Information”, 2021, <https://www.oecd.org/tax/automatic-exchange/international-framework-for-the-crs/exchange-relationships/> (18.12.2021).

OECD, **Agreement On Exchange of Information on Tax Matters**, 2002, <http://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/2082215.pdf> (18.01.2021).

OECD, “**Articles of the Model Convention with Respect to Taxes on Income and Capital**”, 2008.

OECD, “**Automatic Exchange Of Information: The Next Step**”, 2014.

OECD, “**Automatic Exchange of Information What It Is, How It Works, Benefits, What Remains To Be Done**”, 2012.

OECD, “**Automatic Exchange of Information What It Is, How It Works, Benefits, What Remains To Be Done**”, 2012.

OECD, “**Manuel on the Implementation of Exchange of Information Provisions for Tax Purposes (Module on General and Legal Aspects of Exchange of Informations)**”, 2006.

OECD, “**Module On Spontaneous Exchange of Information Manual On The Implementation Of Exchange Of Information Provisions For Tax Purposes**”, 2006f.

OECD, “**Module 1 On Exchange Of Information On Request Manuel On The Implementation Of Exchange Of Information Provisions For Tax Purposes**”, 2006a.

OECD, “Module 3 On Automatic(Or Routine) Exchange Of Information”, **Manual On The Implementation Of Exchange Of Information Provisions For Tax Purposes**, 2006, <https://www.oecd.org/tax/exchange-of-tax-information/Manual-implementation-EOI-provisions-tax-purposes.pdf> (25.04.2021).

OECD “Model Tax Convention on Income and on Capital 2014(Full Version)”, OECD, 2015.

OECD, **Transfer Pricing And Multinational Enterprises**, Reports of the OECD Committee on Fiscal Affairs, Paris, 1984.

OECD, “**Trends in International Taxation**”, Paris, 1985.

OECD, Countering Harmful Tax Practices More Effectively, Taking Into Account Transparency And Substance, Action 5-2015 Final Report, 2015.

OECD(2013b), “A Step Change In Tax Transparency”, **OECD Secretary-General Report To The G20 Leaders**.

OECD(2019d), “What is BEPS?”, <https://www.oecd.org/tax/beps/about/> (02.05.2021).

OECD, Action Plan On Base Erosion And Profit Shifting, 2013.

OECD, “MLI Explanatory Statement : Explanatory Statement To The Multilateral Convention To Implement Tax Treaty Related Measures To Prevent Base Erosion And Profit Shifting”.

OECD, “Model Tax Convention On Income And On Capital, Condensed Version, Paris, 2017.

OECD, Explanatory Statement To The Multilateral Convention To Implement Tax Treaty Related Measures To Prevent Base Erosion And Profit Shifting, 2016.

OECD ve G20, “Preventing The Granting Of Treaty Benefits In Inappropriate Circumstances, Action 6-2015 Final Report”, https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/preventing-the-granting-of-treaty-benefits-in-inappropriate-circumstances-action-6-2015-final-report_9789264241695-en#page1 (15.12.2021).

Orzechowski, David. “**The UN Model Convention and Its Relevance for the Global Tax Treaty Network**”, IBFD Online Books, Amsterdam- Netherlands, 2017.

Owens, Jeffrey. “BEPS Implementation: The Role Of a Multilateral Instrument”, **International Tax Review**, Cilt: 26, Sayı: 9, 2015.

Öncel, Mualla, Ahmet Kumrulu, Nami Çağan ve Cenker Göker, **Vergi Hukuku**, Turhan Yayınevi, Ankara, 2019.

Öner, Cihat. **Uluslararası Alanda Vergi İdareleri Arası Bilgi Değişimi**, Yetkin Yayınları, Ankara, 2010.

Öz, Erdoğan. “Uluslararası Vergilemede Bilgi Değişimi ve Türkiye Uygulamaları”, **İstanbul YMM Odası Platform Toplantısı**, 2021.

Öz, Ersan ve Sevinç Yaraşır, **Global Bir Kavram: Vergi Rekabeti**, İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Maliye Araştırma Merkezi Konferansları, 2009.

Öz, Ersan ve Mustafa Cemil Kara, “Bir Küresel Vergi Uyum Projesi: BEPS”, **Vergi Dünyası**, Sayı:414, 2016, <http://www.ersanoz.com/makaleler/05-02-2016-bir-kuresel-vergi-uyum-projesi.pdf> (02.05.2021).

Öz, Semih. **Uluslararası Vergi Rekabeti ve Vergi Cennetleri**, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara, 2005.

Özer, Levent. **Vergilemede Global Eğilimler**, Scala Yayıncılık, İstanbul, 2009.

Özgenç, Ayhan Selçuk. **Vergi Anlaşmalarının Kötüye Kullanılması**, On İki Levha Yayınları, İstanbul, 2016.

Panayi, Christiana. **Double Taxation, Tax Treaties, Treaty Shopping and the European Community**, Kluwer Law International, Amsterdam, 2007.

Pehlivan, Osman ve Ersan Öz, **Uluslararası Vergilendirme**, Ekin Basım Yayın, Bursa, 2017.

Pinto, Carlo. **Tax Competition and EU Law**, Kluwer Law International, Amsterdam, 2003.

PSL Law, “Türkiye Çok Taraflı Vergi Anlaşmasını İmzaladı”, 2018, <http://pslhukuk.com/en/turkiye-cok-araflı-uluslararası-vergi-anlaşmasını-imzaladı/> (15.05.2021).

Raad, Kees Van. **OECD Commentary on the OECD Model Convention on Income and Capital as of 2003**, Materials on International & EC Tax Law, Amsterdam, 2004.

Rahimi, Elham. “The New Global FATCA: An Overview Of The OECD’s Common Reporting Standard In Relation To FATCA”, **Journal Of Taxation Of Financial Products**, Sayı:13, 2016.

Rogathi, Roy, **Basic International Taxation Second Edition Volume I: Principles** Richmond Law&Tax Ltd., Virginia, 2005, <https://www.africataxjournal.com/wp-content/uploads/2018/04/Basic-International-Taxation-Vol-I-by-Roy-Rohatgi-eBook.pdf> (15.12.2021).

Spencer, David. “Exchange of Tax Information”, **Accountancy Business And The Public Interest**, Sayı: 5, 2006, New York.

Stewart, Miranda. “International Tax, The G20 and The Asia Pasific: From Competition to Cooperation?”, **Asia & Pasific Policy Studies**, Vol: 1, 2014.

Şanver, Salih. “Vergi Hukukunda Yorum ve Kanıtlama”, **İstanbul İktisadi Ticari İlimler Akademisi Siyasal Bilimler Fakültesi Dergisi**, İstanbul, 1986.

Şenyüz, Doğan, Mehmet Yüce ve Adnan Gerçek, **Vergi Hukuku**, Ekin Basım Yayın, Bursa, 2016.

Tanzi, Vito. **Globalization, Tax Competition and the Future of Tax Systems**, IMF Working Paper Series, 1995.

Taylan, Emin. “Vergi Anlaşmaları ve Türkiye’nin Konu Üzerindeki Çalışmaları”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 37, 1984.

Teather, Richard. **Harmfull Tax Competition**, London: Institute of Economic Affairs, 2002.

Topçu, İdil Kaya. “BEPS Projesinin Hukuki Boyutu ve Türk Vergi Hukuku Açısından Etkileri”, **Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü**, 2018.

Tosuner, Mehmet ve Zeynep Arıkan, **Vergi Usul Hukuku**, Masaüstü Yayıncılık, İzmir, 2015.

Tuncer, Selahattin. “Çifte Vergileme ve Milletlerarası Vergi Anlaşmaları”, **Eskişehir İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi**, Sayı: 112-66.

Uluatam, Özhan ve Yaşar Methibay, **Vergi Hukuku**, İmaj Yayıncılık, Ankara, 2001.

United Nations Model Double Taxation Convention Between Developed and Developing Countries (2017)”, **United Nations**, New York, 2018, https://www.un.org/esa/ffd/wp-content/uploads/2018/05/MDT_2017.pdf (15.12.2021).

United Nations Model Double Taxation Convention: Between Developed and Developing Countries 2017 Update, United Nations Department of Economic & Social Affairs, 2017.

“Vergi Konularında Otomatik Bilgi Değişimini Düzenleyen Çok Taraflı Yetkili Makam Anlaşmaları Yürürlüğe Girdi”, **Vergi Bülteni**, Sayı: 42, 2021, <https://www.pwc.com.tr/tr/hizmetlerimiz/vergi/bultenler/2021/vergi-konularinda-otomatik-bilgi-degisimini-duzenleyen-cok-taraflı-yetkili-makam-anlasmalari.html> (18.12.2021).

Vogel, Claus. “Double Tax Treaties and Their Interpretation”, **Berkeley Journal of International Law**, 1986, Sayı: 1.

Yaltı, Billur. **Uluslararası Vergi Anlaşmaları**, Beta Basım Yayın, İstanbul, 1995.

Yavaşlar, Funda Başaran ve diğerleri, “Uluslararası Vergi Hukukunda Güncel Gelişmeler ve Türkiye’ye Etkileri”, **Vehup 1. Yıllık Kongresi Kitabı**, On İki Levha Yayınları İstanbul, 2018.

Yavaşlar, Funda Başaran. “Türk Vergi Hukukunda Uluslararası Bilgi Değişimine İzin Veren Hukuki Kaynakların Tespiti ve Değerlendirilmesi”, **Vergi Dünyası**, 2015.

Yereli, Burçin. “Macroeconomics Effects of Tax Competition in Turkey”, **South-East Europe Review**, Volume 8, Sayı: 1, 2005.

Yetkiner, Erkan ve Güray Öğredik, “Finansal Hesap Bilgilerinin Vergi Konularında Karşılıklı Olarak Otomatik Değişim Standardı Rehberi Yayınlandı”, **Mazars Denge**,

Sayı:

208,

2020,

[https://www.mazars.com.tr/content/download/1007358/52611310/version//file/Sirk%C3%BCler%202020208%20\(F%C4%B0NANSAL%20HESAP%20B%C4%B0LG%C4%B0LER%C4%B0N%C4%B0N%20VERG%C4%B0%20KONULARINDA%20KAR%C5%9EILIKLI%20OLARAK%20OTOMAT%C4%B0K%20DE%C4%9E%C4%B0%C5%9E%C4%B0MSTANDARDI%20REHBER%C4%B0%20YAYINLANDI\)%C2%A0.pdf](https://www.mazars.com.tr/content/download/1007358/52611310/version//file/Sirk%C3%BCler%202020208%20(F%C4%B0NANSAL%20HESAP%20B%C4%B0LG%C4%B0LER%C4%B0N%C4%B0N%20VERG%C4%B0%20KONULARINDA%20KAR%C5%9EILIKLI%20OLARAK%20OTOMAT%C4%B0K%20DE%C4%9E%C4%B0%C5%9E%C4%B0MSTANDARDI%20REHBER%C4%B0%20YAYINLANDI)%C2%A0.pdf) (18.12.2021).

Yetkiner, Erkan ve Güray ğredik, “Matrah Aşındırma ve Kar Kaydırmasının Engellenmesine Yönelik Vergi Anlaşmaları İle İlgili Önlemlerin Uygulanmasına İlişkin Çok Taraflı Sözleşme Kanun Teklifi”, **Mazars Denge**, Sayı: 238, 2020, <https://www.mazars.com.tr/Anasayfa/Hizmetlerimiz/Vergi/Sirkuler/SIRKUeLER-Sayi-2020-240> (15.12.2021).

Yurdakul, Mehmet. “ABD’ye Yönelen Yasadışı Fon Akımlarına Karşı Bir Araç Olarak FATCA Yasası ve Olası Etkileri, **Uzman Bakış**, 2013.

Yonah, Reuven S. Avi ve Haiyan Xu, “A Global Treaty Override? The New OECD Multilateral Tax Instrument and Its Limits”, **Michigan Journal Of International Law**, Cilt: 39, Sayı: 2, 2018.

Zucman, Gabriel. **Vergi Cennetleri Ulusların Gizli Zenginliği**, Yordam Kitap, Paris, 2013.