

T.C.
İSTANBUL ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
MALİYE ANABİLİM DALI
İŞLETME VERGİCİLİĞİ BİLİM DALI

YÜKSEK LİSANS TEZİ

ULUSLARARASI VERGİLENDİRMEDE
ŞEFFAFLAŞMA EĞİLİMLERİ:
TÜRKİYE YANSIMASI

Duygu TÜZÜN ÇAKI

2509190003

TEZ DANIŞMANI

Doç. Dr. Yasemin TAŞKIN

İSTANBUL – 2021

ÖZ

ULUSLARARASI VERGİLENDİRMEDE ŞEFFAFLAŞMA EĞİLİMLERİ: TÜRKİYE YANSIMASI DUYGU TÜZÜN ÇAKI

Uluslararası vergilendirme alanında son yıllarda meydana gelen gelişmeler, devletler arasındaki bilgi paylaşımını arttırarak, devletlerin vergi kayıplarını önleme, mükellefler nezdinde ise vergiye uyumu güçlendirme amacını taşımaktadır. Uluslararası vergilendirme alanında meydana gelen söz konusu şeffaflaşma eğilimleri, Türkiye’de de hem vergi idaresine hem de mükellefe bazı yükümlülükler getirmektedir. Bu çalışmada, uluslararası vergilendirmede şeffaflaşmanın kavramsal boyutu, uluslararası ve ulusal hukuki boyutu ve sınırı, şeffaflaşmaya etki eden unsurları, tarihsel gelişimi kapsamında incelenecektir. Çalışmada, OECD Matrah Aşındırma ve Kar Aktarımı (BEPS-Base Erosion and Profit Shifting) Eylem Planı ve Avrupa Birliği direktifleri çerçevesinde küresel boyutta meydana gelen uluslararası vergilendirmede şeffaflaşma önlemleri ve bununla ilgili yaptırım araçları, tarihsel çerçevede ele alınacaktır. Bununla birlikte, uluslararası vergilendirmede şeffaflık kapsamında Türkiye’deki gelişmeler Dünya’daki diğer düzenlemeler ile karşılaştırmalı olarak değerlendirilecek olup, Türkiye’nin uluslararası vergilendirmede şeffaflaşmaya katkı sağlayabilmesi için atması gereken adımlara yer verilecektir.

Anahtar Kelimeler: Uluslararası Vergilendirmede Şeffaflık, OECD BEPS Eylem Planı, Transfer Fiyatlandırması, Ülke Bazlı Raporlama, Bilgi Değişimi

ABSTRACT

TRANSPERANCY TRENDS IN THE INTERNATIONAL TAXATION: ITS IMPACT ON TURKEY DUYGU TÜZÜN ÇAKI

The developments in the field of international taxation in the recent years aims to prevent the tax losses of the states and to strengthen tax compliance of taxpayers by increasing the exchange of information between the states. These transparency trends in the international taxation area brings some liabilities both to the tax administrations and taxpayers in Turkey. In this study, the conceptual framework of tax transparency, its international and local legal basis and limits, the factors affecting transparency will be examined within the scope of its historical evolution. The transparency measures in the international taxation and the related sanction instruments in the world will be discussed based on the OECD Base Erosion and Profit Shifting (BEPS) Action Plan and EU Directives in the historical framework. Besides, developments in Turkey will be evaluated by comparing the other arrangements in the world and steps that Turkey should take to contribute transparency in international taxation will be mentioned.

Keywords: Transparency in the International Taxation, OECD BEPS Action Plan, Transfer Pricing, Country by Country Reporting, Exchange of Information

ÖNSÖZ

OECD BEPS Eylem Planı etkilediği coğrafyaların genişliği yönüyle, uluslararası vergilendirmede şeffaflık amacıyla, vergi alanında yeni bir dönem açarak hem vergi otoritelerinin hem de çok uluslu işletmelerin gündem planlarındaki önemli konulardan biri haline gelmiştir. Vergi alanındaki bu gelişme, vergilendirmeyi sadece yerel işlemlerle sınırlandıran ve yorumlayan bakış açısını uluslararası boyuta taşıyarak ülkeleri bu alanda çalışmalar yapmaya ve küresel boyutta meydana gelen gelişmeleri takip etmeye teşvik etmiştir.

Çalışmada, OECD'nin uluslararası vergilendirmede şeffaflık amaçlı yaptığı çalışmaların, aldığı önlemlerin ve bunların Türkiye'deki uygulamalara etkisinin kavramsal ve tarihsel süreçte değerlendirilmesi amaçlanmaktadır. Uluslararası vergilendirmede şeffaflık sağlanabilmesi, mükellefin banka hesaplarındaki gizliliğin uluslararası boyutta ilgili ülke vergi idareleri nezdinde kaldırılması ve çok uluslu işletmelere ilişkin vergisel bilgilerin ülkeler arasında bilgi paylaşımı kapsamına alınması ile mümkün gözükmektedir. Bu kapsamda, bu çalışmada şeffaflaşma için alınan küresel önlemler, yaptırım araçları ve bunların Türkiye'ye etkileri akademik yayınlar, OECD çalışmaları, uluslararası ve ulusal vergi mevzuatı hükümleri kapsamında incelenecektir.

Tez çalışmamın başından bu yana bana yakın desteğini esirgemeyen, değerlendirmeleri ve yönlendirmeleri ile çalışmamda bana çok yardımcı olan değerli tez danışmanım Doç. Dr. Yasemin Taşkın hocama; dünyada günden güne önem kazanan “vergi planlaması” kavramının vergi hukuku altında akademik bir bilim dalı olarak incelenmesine ilişkin ortamı oluşturan değerli bölüm başkanımız Prof. Dr. Ateş Oktar hocama; tez çalışmam için gerekli bilimsel araştırma yöntemleri ile ilgili bilgi ve tecrübe aktarımları için Dr. Şerif Emre Gökçay hocama; yüksek lisans yapmam konusunda beni teşvik eden, uluslararası vergilendirme alanında bilgi ve tecrübelerini paylaşan, bu yönde uzmanlaşmamı sağlayan çok değerli Aykut Sinan Mercanoğlu'na çok teşekkür ederim.

Yüksek lisans programı ve tez yazım sürecinde, her zaman yanımda olan ve beni yürekten destekleyen, sabrını esirgemeyen, çok sevdiğim canım eşim Duhan Can Çakı'ya; eğitim ve çalışma hayatım boyunca beni her zaman destekleyen ve cesaretlendiren sevgili annem Zehra Tüzün ve sevgili babam Cemal Tüzün'e; değerli kayınvalidem Gülay Çakı ve değerli kayınbabam Yusuf Çakı'ya; abim Sabri Onur ve eşi Gül'e; Furkan abim ve eşi Duygu'ya, varlıklarıyla yaşamıma renk katan minik yeğenlerim Ela, Demir, Ayla, Kaan ile tüm aileme ve arkadaşlarıma çok teşekkür ederim.

DUYGU TÜZÜN ÇAKI

İSTANBUL, 2021



İÇİNDEKİLER

Sayfa

GİRİŞ.....	1
-------------------	----------

BİRİNCİ BÖLÜM

ULUSLARARASI VERGİLENDİRMEDE ŞEFFAFLAŞMANIN TARİHSEL GELİŞİMİ VE KAVRAMSAL ÇERÇEVESİ

1.1 ULUSLARARASI VERGİLENDİRMEDE ŞEFFAFLAŞMANIN TARİHSEL GELİŞİMİ.....	3
1.1.1 1920-1963 Yılları Arasındaki Dönem.....	4
1.1.2 OECD'nin Kuruluşu ile Birlikte Atılan Adımlar	6
1.1.3 OECD Vergi Amaçlı Şeffaflık ve Bilgi Değişimi Küresel Forumunun Kuruluşu	7
1.1.4 OECD BEPS Eylem Planının Onaylanması.....	8
1.1.4.1 OECD BEPS Eylem Planının Kavramsal Çerçevesi ve Kapsamı.....	9
1.1.4.1.1 Matrah Aşındırması Kavramı.....	9
1.1.4.1.2 Karın Aktarılması Kavramı.....	11
1.1.4.2 OECD BEPS Eylem Planı İlkeleri, Konuları ve Minimum Standartları.....	13
1.1.4.3 OECD BEPS Eylem Planının Şeffaflık ile İlgili İlkelerinin Değerlendirilmesi.....	15
1.2 ULUSLARARASI VERGİLENDİRMEDE ŞEFFAFLAŞMANIN KAPSAMI	18
1.2.1 Uluslararası Vergilendirmede Şeffaflık Kavramı.....	18
1.2.1.1 Çok Uluslu İşletmelerde Şeffaflık.....	20
1.2.1.2 Vergi İdarelerinde Şeffaflık	23
1.2.1.2.1 Öngörülebilir Şekilde İlgili Olma Standardı	24
1.2.1.2.2 Spekülatif İnceleme Standardı	25
1.2.2 Uluslararası Vergilendirmede Bilgi Değişimi Kavramı	26
1.2.2.1 Talep Üzerine Bilgi Değişimi (EOIR)	27
1.2.2.2 Otomatik Bilgi Değişimi (AEOI).....	27
1.2.2.3 Spontane Bilgi Değişimi	27
1.3 ULUSLARARASI VERGİLENDİRMEDE ŞEFFAFLAŞMANIN ULUSLARARASI VE ULUSAL HUKUKİ BOYUTU VE SINIRI.....	28
1.3.1 Uluslararası Vergilendirmede Şeffaflaşmanın Uluslararası Hukuki Boyutu ve Sınırı.....	28
1.3.2 Uluslararası Vergilendirmede Şeffaflaşmanın Ulusal Hukuki Boyutu ve Sınırı.....	30
1.4 ULUSLARARASI VERGİLENDİRMEDE ŞEFFAFLAŞMAYA ETKİ EDEN UNSURLAR	32

1.4.1	Küreselleşmenin Uluslararası Vergilendirmede Şeffaflaşmaya Etkisi.....	32
1.4.2	Zararlı Vergi Rekabetinin Uluslararası Vergilendirmede Şeffaflaşmaya Etkisi	33
1.4.3	Dijitalleşmenin Uluslararası Vergilendirmede Şeffaflaşmaya Etkisi.....	35
1.4.4	COVID-19'un Uluslararası Vergilendirmede Şeffaflaşmaya Etkisi	37

İKİNCİ BÖLÜM

ULUSLARARASI VERGİLENDİRMEDE ŞEFFAFLAŞMA

ÖNLEMLERİ VE YAPTIRIM ARAÇLARI

2.1	ULUSLARARASI VERGİLENDİRMEDE ŞEFFAFLAŞMA ÖNLEMLERİ.....	39
2.1.1	Transfer Fiyatlandırması Alanında Yeni Raporlama Yükümlülükleri	39
2.1.1.1	Ana (“Genel”) Rapor.....	41
2.1.1.2	Ülke Raporu	42
2.1.1.3	Ülke Bazlı Raporlama	43
2.1.2	Vergi Planlamalarının Zorunlu Olarak Vergi İdarelerine Raporlanması	49
2.1.2.1	OECD Zorunlu İfşa Kuralları.....	50
2.1.2.2	AB Zorunlu İfşa Kuralları	51
2.1.2.2.1	AB Zorunlu İfşa Kuralları Kapsamına Giren İşlemler	52
2.1.2.2.2	AB Zorunlu İfşa Kuralları Kapsamında Paylaşılacak Bilgiler	55
2.1.3	Gerçek Lehdar Bildirimleri	56
2.1.4	Finansal Hesap Bilgilerinin Paylaşımı	61
2.1.4.1	Yabancı Hesaplar Vergi Uyum Kanunu (FATCA).....	61
2.1.4.1.1	Hükümetler Arası Anlaşma (Model I)	63
2.1.4.1.2	İşbirliği Anlaşma (Model II)	63
2.1.4.2	Ortak Raporlama Standardı (CRS).....	63
2.1.4.3	FATCA ile CRS Karşılaştırması.....	66
2.1.5	Vergi Özelgelerinin Paylaşımı	67
2.1.6	Peşin Fiyatlandırma Anlaşmalarının Paylaşımı	69
2.2.	ULUSLARARASI VERGİLENDİRMEDE ŞEFFAFLAŞMA İÇİN YAPTIRIM ARAÇLARI	71
2.2.1.	Şeffaf Olmayan Ülkelere Yaptırım Aracı Olarak OECD Derecelendirmesi.....	71
2.2.1.1	Bilginin Mevcudiyeti	72
2.2.1.2	Bilgiye Uygun Şekilde Erişim	73
2.2.1.3	Bilgi Değişim Mekanizmalarının Mevcudiyeti.....	73
2.2.2	Şeffaf Olmayan Ülkelere Yaptırım Aracı Olarak AB Kara Listesi.....	75

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM
TÜRKİYE'DE ULUSLARARASI VERGİLENDİRMEDE
ŞEFFAFLIK KAPSAMINDA ATILAN ADIMLAR VE
TÜRKİYE'NİN BU ALANDA DÜNYA'DAKİ YERİNİN
DEĞERLENDİRİLMESİ

3.1	TÜRKİYE'NİN ALDIĞI AKSİYONLAR.....	80
3.1.1	Transfer Fiyatlandırması Alanında Yeni Raporlama Yükümlülükleri	80
3.1.1.1	Genel Rapor	82
3.1.1.2	Yıllık Transfer Fiyatlandırması Raporu (“Ülke Raporu”).....	83
3.1.1.3	Ülke Bazlı Rapor.....	84
3.1.1.3.1	Ülke Bazlı Raporun Bilgi Değişimi Kapsamında Diğer Ülkelerle Paylaşımı.....	85
3.1.2	Vergi Planlamalarının Zorunlu Olarak Vergi İdarelerine Raporlanması	88
3.1.3	Gerçek Lehdar Bildirimi	88
3.1.4	Yabancı Hesaplar Vergi Uyum Kanunu (FATCA).....	90
3.1.5	Ortak Raporlama Standardı (CRS).....	91
3.1.6	Özelgelerin Paylaşımı	94
3.1.7	Peşin Fiyatlandırma Anlaşmalarının Paylaşımı	96
3.2	TÜRKİYE'NİN İMZALADIĞI ULUSLARARASI ANLAŞMALAR.....	97
3.3	TÜRKİYE'NİN DİĞER ÜLKELERLE PAYLAŞTIĞI VEYA PAYLAŞACAĞI BİLGİLER.....	98
3.4	TÜRKİYE'DE VERGİ MAHREMİYETİ DÜZENLEMELERİ	100
3.4.1	Vergi Mahremiyetine İlişkin Ulusal Hukuki Düzenlemeler	100
3.4.2	Vergi Mahremiyeti Kapsamında Bilgi Edinme Hakkı	103
3.5	ULUSLARARASI VERGİLENDİRMEDE ŞEFFAFLAŞMANIN ÖLÇÜLEBİLMESİ AÇISINDAN BÜTÜNSEL BAKIŞ AÇISIYLA DÜNYA'DAKİ UYGULAMALARIN TÜRKİYE İLE KARŞILAŞTIRMALI OLARAK ANALİZİ.....	104
3.5.1	Uluslararası Vergilendirmede Şeffaflaşma Kriteri Olarak Derecelendirmeler	104
3.5.1.1	A Grubu Ülkelerin Derecelendirmeleri.....	105
3.5.1.1.1	Türkiye'nin OECD Derecelendirmesi.....	107
3.5.1.1.2	Türkiye'nin AB Derecelendirmesi	108
3.5.1.2	B Grubu Ülkelerin Derecelendirmeleri	110
3.5.1.3	C Grubu Ülkelerin Derecelendirmeleri	111
3.5.2	Uluslararası Vergilendirmede Şeffaflaşma Kriteri Olarak CbCR Bilgi Değişim Anlaşmaları	112

3.5.3	Uluslararası Vergilendirmede Şeffaflaşma Kriteri Olarak Vergi Planlamalarının Vergi İdarelerine Raporlanmasına İlişkin Olarak Ülkelerin Yaklaşımları	116
3.5.4	Uluslararası Vergilendirmede Şeffaflaşma Kriteri Olarak Gerçek Lehdar Bildirimlerine Ülkelerin Yaklaşımları	116
3.5.5	Uluslararası Vergilendirmede Şeffaflaşma Kriteri Olarak FATCA/CRS Bilgi Değişim Anlaşmaları	117
3.5.6	Uluslararası Vergilendirmede Şeffaflaşma Kriteri Olarak Özelgelerin ve Peşin Fiyatlandırma Anlaşmalarının Paylaşımına Ülkelerin Yaklaşımları	118
3.6	TÜRKİYE’NİN ULUSLARARASI VERGİLENDİRMEDE ŞEFFAFLAŞMAYA SAĞLADIĞI KATKININ ANALİZİ	119
3.7	TÜRKİYE’NİN ULUSLARARASI VERGİLENDİRMEDE ŞEFFAFLAŞMA AÇISINDAN ATMASI GEREKEN ADIMLAR	121
	SONUÇ	123
	KAYNAKÇA	128

TABLÖLAR LİSTESİ

Tablo 1: Matrah Aşındırması Senaryo 1.....	10
Tablo 2: Matrah Aşındırması Senaryo 2.....	10
Tablo 3: Kar Aktarımı Senaryo 1.....	12
Tablo 4: Kar Aktarımı Senaryo 2.....	13
Tablo 5: BEPS Eylem Planı Konuları.....	14
Tablo 6: BEPS Eylem Planı Minimum Standartları.....	15
Tablo 7: BEPS Eylem Planı İlkeleri.....	16
Tablo 8: Geleneksel Vergi İdareleri ile Dijital Vergi İdarelerinin Karşılaştırması.....	35
Tablo 9: Ana Raporun Zorunlu Olduğu Ülkeler Listesi.....	42
Tablo 10: Ülke Raporunun Zorunlu Olduğu Ülkeler Listesi.....	43
Tablo 11: Ülke Bazlı Raporlamanın Zorunlu Olduğu Ülkeler Listesi.....	46
Tablo 12: CbCR MCAA'yı İmzalayan Ülkelerin Listesi.....	48
Tablo 13: DAC6 Kapsamında Bildirimi Yapılacak İşlemler.....	53
Tablo 14: DAC6 kapsamında Paylaşılabilecek Bilgiler.....	55
Tablo 15: DAC6 kapsamındaki Cezai Yaptırımlar.....	56
Tablo 16: Gerçek Lehdar ile Kanuni Sahipliğin Farkı.....	58
Tablo 17: Nihai Gerçek Lehdar Bildiriminin Zorunlu Olduğu Ülkeler.....	60
Tablo 18: Nihai Gerçek Lehdar Bildirimlerinin Kamuya Açık Olduğu Ülkeler.....	60
Tablo 19: FATCA ve CRS arasındaki Farklar.....	66
Tablo 20: OECD Küresel Forum Talep Üzerine Bilgi Değişimi Derecelendirme Skalası.....	72
Tablo 21: OECD Küresel Forum Talep Üzerine Bilgi Değişimi “Tam Uyumlu Ülkeler” ve “Uyumsuz Ülkeler” Derecelendirmeleri.....	73
Tablo 22: On Alt Başlıkta Tam Uygunluk Alan Ülkeler Listesi.....	74
Tablo 23: İlk Derecelendirmede “Uyumsuz” olarak Nitelendirilen Ülkelerdeki Değişim.....	74
Tablo 24: Vergi Cennetlerinin Sınıflandırılması.....	75
Tablo 25: Avrupa Birliği ile Vergi Konularında İş Birliği Yapmayan Ülkeler Listesi.....	77
Tablo 26: Ülkelerin AB Kara Listesinde Olma Nedenleri.....	78
Tablo 27: Türkiye’de Transfer Fiyatlandırmasında Yeni Raporlamanın Tarihsel Süreci.....	80
Tablo 28: Yeni Transfer Fiyatlandırması Raporlama Yükümlülükleri.....	82
Tablo 29: Aktivasyonu Gerçekleşen Çok Taraflı Yetkili Makam Anlaşması.....	87
Tablo 30: Türkiye’nin Diğer Ülkelerle Paylaştığı/Paylaşacağı Bilgiler.....	100
Tablo 31: OECD Küresel Forum Derecelendirme Kriterleri.....	105
Tablo 32: Ülke Gruplandırması Özeti.....	105
Tablo 33: A Grubu Ülkelerin OECD Derecelendirmeleri.....	106

Tablo 34: OECD 2013 Türkiye Derecelendirmesi.....	107
Tablo 35: B Grubu Ülkelerin OECD Derecelendirmeleri.....	111
Tablo 36: C Grubu Ülkelerin OECD Derecelendirmeleri.....	112
Tablo 37: A Grubu Ülkelerin CbCR Raporlamaları.....	113
Tablo 38: B Grubu Ülkelerin CbCR Raporlamaları.....	114
Tablo 39: C Grubu Ülkelerin CbCR Raporlamaları.....	115
Tablo 40: Türkiye'nin İç Mevzuatında Yürürlüğe Koyduğu Konuların Diğer Ülke Gruplarının Ortalama Uygulamaları ile Karşılaştırması.....	119



KISALTMALAR LİSTESİ

AB	: Avrupa Birliği (“ <i>European Union</i> ”)
ABD	: Amerika Birleşik Devletleri
a.g.e.	: Adı Geçen Eser
a.g.m.	: Adı Geçen Makale
a.g.k.	: Adı Geçen Kaynak
a.g.t.	: Adı Geçen Tez
BDDK	: Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu
BKK	: Bakanlar Kurulu Kararı
BEPS	: Matrah Aşındırma ve Kar Aktarımı (“ <i>Base Erosion and Profit Shifting</i> ”)
BMVDB	: Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı
CbCR	: Ülke Bazlı Raporlama (“ <i>County-by-Country Reporting</i> ”)
CbCR MCAA	: Ülke Bazlı Raporlamaların Otomatik Değişimine İlişkin Çok Taraflı Yetkili Makam Anlaşması (“ <i>Multilateral Competent Authority Agreement on the Exchange of Country-by-Country Reports</i> ”)
CRS	: Ortak Raporlama Standardı (“ <i>Common Reporting Standard</i> ”)
CRS MCAA	: Ortak Raporlama Standardına İlişkin Çok Taraflı Yetkili Makam Anlaşması (“ <i>Multilateral Competent Authority Agreement on the Common Reporting Standard</i> ”)
ÇÜİ	: Çok Uluslu İşletme (“ <i>Multinational Enterprises</i> ”)
DAC 6	: 6 sayılı İdari İşbirliği Direktifi (“ <i>Directive on Administrative Cooperation 6</i> ”)
EUR	: Avro, Avrupa Birliği Para Birimi
FATCA	: Yabancı Hesaplar Vergi Uyum Kanunu (“ <i>Foreign Account Tax Compliance Act</i> ”)
Forum	: Vergi Amaçlı Şeffaflık ve Bilgi Değişimi Küresel Forumu (“ <i>Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes</i> ”)
GİB	: Gelir İdaresi Başkanlığı

GSYH	: Gayri Safi Yurtiçi Hasıla
IMF	: Uluslararası Para Fonu (“ <i>International Monetary Fund</i> ”)
IRS	: Milli Gelirler İdaresi (“ <i>Internal Revenue Service</i> ”)
KEYKK	: Kontrol Edilen Yabancı Kurum Kazancı
MAP APA	: Peşin Fiyatlandırma Anlaşmalarının Karşılıklı Anlaşma Usullerine Uygun Olması (“ <i>Mutual Agreement Procedure on Advance Pricing Agreement</i> ”)
MCAA	: Çok Taraflı Yetkili Makam Anlaşması (“ <i>Multilateral Competent Authority Agreement</i> ”)
OECD	: Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Teşkilatı (“ <i>Organisation for Economic Co-operation and Development</i> ”)
OEEC	: Avrupa Ekonomik İşbirliği Örgütü (“ <i>Organisation for European Economic Co-operation</i> ”)
PFA	: Peşin Fiyatlandırma Anlaşmaları (“ <i>Advance Pricing Agreements</i> ”)
S.	: Sayı
s.	: Sayfa
ss.	: Sayfalar
T.C.	: Türkiye Cumhuriyeti
TCK	: Türk Ceza Kanunu
TDK	: Türk Dil Kurumu
TF	: Transfer Fiyatlandırması
USD	: Amerikan doları
VKKİY	: Vergi Konularında Karşılıklı İdari Yardımlaşma
VUK	: Vergi Usul Kanunu
XML	: Genişletilebilir Biçimlendirme Dili (“ <i>Extensible Markup Language</i> ”)

GİRİŞ

Küreselleşme ile uluslararası ticaretin kolaylaştırılması için, ülkeler arasındaki ekonomik sınırlar kaldırılarak, emek ve sermaye gibi üretim faktörlerinin bir ülkeden diğer bir ülkeye bir kısıtlama olmadan transferinin gerçekleştirilebilmesinin önü açılmıştır. Söz konusu küresel hareketliliğin artması, vergi sistemlerinin hem mükellef hem de ülkelerin mali idareleri açısından karmaşılaşmasına sebebiyet vererek, devletlerin en önemli gelir kaynağından biri olan vergi gelirlerinin hem küresel hem de uluslararası düzeyde yapılacak anlaşmalar ile düzenlenmesi ihtiyacını doğurmuştur.

Ülkelerin kendi ülkelerinde mukim mükelleflerinin, diğer ülkede bulunan ancak kendi ülkelerinde vergiye tabi olabilecek varlıklarının ve gelirlerinin tespitinin önündeki engeller, ülkelerin mali idarelerinin vergi gelirlerindeki kayıplarının tespitini zorlaştırmaktadır. Bu engeller, mükellefin vergi konularındaki bilgilerinin ve mükelleflerin diğer ülkelerdeki banka hesaplarının ülkelerin mali idareleri arasında paylaşımına girememesi olarak ortaya çıkmaktadır. Bu durum, bir ülkede vergiye tabi olabilecek varlıkların ve gelirlerin, diğer bir ülke tarafından bu ülkede mukim bankalar dahil tüm kurumlar tarafından gizli tutulacağı taahhüdü karşılığında, ilgili bilgiyi gizli tutacak ülkeye transfer edilmesine sebebiyet verebilmektedir. Vergisel bilgiyi saklayan ve diğer ülke ile paylaşmayan ülkeler, mükellefler nezdinde vergi açısından güvenli limanlar olarak kullanılabilir. Bu durum, hiç şüphesiz ki, ülkelerin vergi gelirlerinde kayıplara yol açmakta, varlıkların ve gelirlerin ise şeffaf olmayan ülkelere saklanmasına ve asıl vergilenmesi gereken diğer ülkede vergi dışında kalmasına sebep olmaktadır. Dolayısıyla, sadece uluslararası değil, küresel düzeyde tüm dünya ülkelerinin katılımı ile uluslararası vergilendirmede şeffaflaşma için adımlar atılması gereği aşikardır.

2009 yılında bu yana Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Teşkilatı (OECD-Organisation for Economic Co-operation and Development)'nin önderliğinde uluslararası vergilendirmede şeffaflaşma alanında atılan adımlar, bu süreçte imzalanacak çok taraflı ve uluslararası anlaşmaların temelini oluşturacak olup, söz konusu küresel gelişmelerin etkisi hiç şüphesiz ki OECD'nin kurucu ülkesi olan Türkiye'de de görülecektir.

Bu kapsamda, “Uluslararası Vergilendirmede Şeffaflaşma Eğilimleri: Türkiye Yansıması” konulu tez çalışması üç bölümden oluşmaktadır.

Tezin birinci bölümünde, OECD BEPS Eylem Planı’nın tarihsel süreçte oluşumu, standartları ve kapsamı incelenecek olup, birinci bölümün devamında ise uluslararası vergilendirmede şeffaflık kavramının kavramsal çerçevesi, uluslararası vergilendirmede şeffaflaşmanın uluslararası ve ulusal hukuki sınırı ve şeffaflaşmayı etkileyen nedenlere yer verilecektir.

Tezin ikinci bölümünde, dünyada uluslararası vergilendirmede şeffaflaşma konusunda meydana gelen güncel gelişmeler, OECD ve Avrupa Birliği (AB)’nin küresel çalışmaları, i. Ülke Bazlı Raporlamanın paylaşımı, ii. Agresif vergi planlamalarının paylaşımı, iii. Gerçek lehdar bildirimleri, iv. Yabancı Hesaplar Vergi Uyum Kanunu (FATCA-Foreign Account Tax Compliance Act) bildirimleri, v. Ortak Raporlama Standardı (CRS-Common Reporting Standard) bildirimleri, vi. Özelgelerin paylaşımı ve vi. Peşin Fiyatlandırma Anlaşmalarının paylaşımı önlem başlıkları ve bu önlemlere ilişkin mevcut küresel yaptırım araçlarına değinilecektir.

Tezin üçüncü bölümünde ise, dünyadaki uluslararası vergilendirmede şeffaflaşma önlemlerinin Türkiye’ye etkileri diğer ülkelerle karşılaştırmalı olarak bütünsel bakış açısıyla incelenecektir. Bu inceleme esnasında, Türkiye’nin tarihsel süreçte imzaladığı çok taraflı vergi anlaşmaları, uluslararası vergilendirme anlaşmaları ve Türkiye’nin iç mevzuatında yürürlüğe koyduğu düzenlemeler dünyadaki diğer ülke uygulamaları ile karşılaştırmalı olarak analiz edilerek, Türkiye’nin uluslararası vergilendirmede şeffaflaşmaya katkı sağlamak için atması gereken adımlara yer verilecektir.

BİRİNCİ BÖLÜM

ULUSLARARASI VERGİLENDİRMEDE ŞEFFAFLAŞMANIN TARİHSEL GELİŞİMİ VE KAVRAMSAL ÇERÇEVESİ

1.1 ULUSLARARASI VERGİLENDİRMEDE ŞEFFAFLAŞMANIN TARİHSEL GELİŞİMİ

Çok Uluslu İşletmelerin (ÇUI) sermaye hareketliliği, küreselleşme ile artmış, OECD ve AB gibi uluslararası kurum ve kuruluşların ise ülkelerin hem uluslararası hem de ulusal vergi düzenlemelerindeki etkisi de aynı doğrultuda hız kazanmıştır¹. Artan sermaye hareketliliği, küresel ölçekte dış sermayeyi ülkelere çekme amaçlı bazı ülkelerin vergi sistemlerini, bir politika aracı olarak kullanmalarına sebebiyet vermiştir. Bu durum, bu politika aracını kullanan ülkelerin, yatırımcılar nezdinde cazip ülke pozisyonu almasına sebep olmuş, yeni yatırımcılara dünya uygulamalarından farklı olarak düşük vergi maliyeti avantajı sunmuş ve rekabet içinde olunan diğer ülkelerin ise iktisadi ve mali yapılarında vergi gelirleri açısından dezavantajlı duruma düşmesine yol açarak, küresel düzeyde ülkeler arasında vergi gelirlerinde adaletsiz bir dağılıma yol açmıştır².

Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Teşkilatı (OECD-Organisation for Economic Co-operation and Development), ÇUI'lerin vergiden kaçınma faaliyetlerinin devletlere olan maliyetinin çeyrek trilyon Amerikan dolarına kadar ulaştığını, oransal olarak ise ÇUI'lerin vergiden kaçınma faaliyetlerinin devlet gelirlerinde yarattığı vergi kaybını, küresel düzeydeki toplam kurumlar vergisi gelirlerinin ortalama olarak %7'sine tekabül ettiğini varsaymaktadır. Söz konusu maliyeti, sivil toplum kuruluşları 500 milyar Amerikan doları, Uluslararası Para Fonu (IMF-International Monetary Fund) ise 600 milyar Amerikan doları olarak öngörmektedir³.

¹ Sinan Çukurçayır, “Küresel Vergi Rekabeti ve Yansımaları (Türkiye ve AB Analizi)”, Gazi Kitabevi, Aralık 2015, ss.9-21.

² Nagihan Birinci; Levent Yahya Eser, **Vergi Kayıp ve Kaçaklarıyla Mücadelede BEPS Eylem Planı ve Değerlendirilmesi**, Uluslararası Ekonomik Araştırmalar Dergisi, (Çevrimiçi), <https://dergipark.org.tr/tr/download/article-file/792879>, (Erişim Tarihi: 06.01.2020).

³ OECD, “What is BEPS?”, (Çevrimiçi) <https://www.oecd.org/tax/beps/about/>, (Erişim Tarihi: 17.11.2019).

2008 finansal krizi ile⁴ küresel düzeyde artış gösteren vergi kaybını düşürmek için ülkelerin ulusal vergi uygulamalarını yönlendirici çalışmalara, G-20 liderleri⁵ ve OECD⁶ tarafından, daha da önem verilmiştir. Bu kapsamda, 2009 yılında OECD Vergi Amaçlı Şeffaflık ve Bilgi Değişimi Küresel Forumu (OECD Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes), vergide şeffaflık ve bilgi değişimi konularında çalışmalar yapacak kurulu kurmuştur. OECD Mali İşler Komitesi 2013 yılının Temmuz ayında Türkiye'nin Antalya şehrinde, "Matrahın Aşındırılması ve Karın Aktarılmasına ilişkin Eylem Planını" (Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting) kamuoyu ile paylaşmıştır⁷. Söz konusu plan, G-20 liderleri ve OECD tarafından 15-16 Kasım 2015 tarihinde Türkiye'nin Antalya şehrinde gerçekleştirilen G-20 Liderler Zirvesi'nde yayımlanan sonuç bildirgesinde "*daha şeffaf, daha efektif ve daha adil bir uluslararası vergilendirme sisteminin oluşturulması*" amacıyla onaylanmıştır⁸.

1.1.1 1920-1963 Yılları Arasındaki Dönem

Uluslararası vergilendirme alanında uluslararası çifte vergilendirme konusu ilk olarak Milletler Cemiyeti tarafından 1921 yılında ele alınmıştır. Söz konusu çalışmaların akabinde 1928 yılında Milletler Cemiyeti tarafından Cenova Model Anlaşması kabul edilmiş, 1933 yılında ise Gelir Paylaşımına İlişkin Çok Taraflı Anlaşma ve 1935 yılında Gelir Paylaşımına İlişkin İki Taraflı Anlaşma imzalanmıştır. Milletler Cemiyetinin söz konusu çalışmalarına paralel olarak 1943'te Meksika Model

⁴ OECD, "**History of BEPS**", (Çevrimiçi), <https://www.oecd.org/tax/beps/about/>, (Erişim Tarihi: 05.01.2020).

⁵ G-20 grubu üye ülkeleri ve kuruluşları: "*ABD, Çin, Japonya, Almanya, Fransa, İngiltere, İtalya, Kanada, Rusya, Hindistan, Arjantin, Türkiye, Brezilya, Meksika, Güney Afrika, Suudi Arabistan, Güney Kore, Avustralya, Endonezya, AB Dönem Başkanı ve AB Merkez Bankası Başkanı*".

⁶ 14 Aralık 1960 yılında, 20 ülke OECD Sözleşmesini imzalamış olup, günümüze kadar 16 ülke daha OECD'ye üye olmuştur. Türkiye, 1961 yılından bu yana kurucu ülke olarak OECD'ye üyedir. OECD, (Çevrimiçi), <https://www.oecd.org/about/document/list-oecd-member-countries.htm>, (Erişim Tarihi: 06.01.2020)

⁷ Ramazan Biçer; Mehmet Erginay, "**OECD Matrahın Aşındırılması ve Karın Aktarılması Eylem Planı ve Türkiye'ye Etkileri**", Vergi Sorunları Dergisi, Sayı 326, Kasım 2015, s.55, (Çevrimiçi), <https://vergiport.com/yayinlar/makaleler/OECD-Matrahin-Asindirilmesi-ve-Karin-Aktarilmasi-Eylem-Plani-ve-Turkiye-ye-Etkileri.pdf>, (Erişim Tarihi: 06.01.2020).

⁸ OECD, "**OECD Antalya Summit**", Antalya, Turkey, 15-16 November 2015, (Çevrimiçi), <https://www.oecd.org/g20/summits/antalya/>, (Erişim Tarihi: 05.01.2020).

Vergi Anlaşması imzalanmış, 1946'da ise Londra Model Vergi Anlaşması kabul edilmiştir⁹.

1948'de Amerika Birleşik Devletleri (ABD) Dışişleri Bakanı Marshall, II. Dünya Savaşının sona ermesiyle, Avrupa devletlerine, Avrupa ekonomilerini desteklemek ve canlandırmak amacıyla yaklaşık 12 Milyar Amerikan doları¹⁰ civarında ekonomik yardımda bulunmuş ve söz konusu mali yardımların dağıtımı konusunda Avrupa Ekonomik İşbirliği Örgütü (OEEC-Organisation for European Economic Co-operation) görevlendirilmiştir. Marshall mali yardımları ile Amerikan şirketlerinin 1940'lı yılların sonuna doğru, madencilik sektöründeki yatırımları %38 oranında, sanayi ürünlerindeki yatırımları %58 oranında, petrol ürünlerindeki yatırımları ise %143 artış göstermiştir. 1950 yılı sonrasındaki yirmi yıllık dönemde ise Amerikan şirketlerinin Avrupa'daki yatırımları %1400 olarak artış göstermiştir. Görüleceği gibi, Marshall yardımları Avrupa ekonomisini canlandırmak amacıyla yürürlüğe konulmuş ancak asıl olarak Amerikan şirketlerinin faaliyetlerini olumlu yönde etkilemiştir.

OEEC mali yardımların dağıtım görevini tamamladıktan sonra, 1961 yılında söz konusu örgütün görev tanımı küresel anlamda ekonomik bütünleşmenin sağlanabilmesi için ülkelerin mali açıdan izlemesi gereken yöntemler üzerine araştırmalar yapmak ve önerilerde bulunmak olarak genişletilerek, OECC ismi OECD olarak değiştirilmiştir¹¹. OECD'nin OECD Mali İşler Komitesi vergi anlaşmaları üzerinde çalışmak üzere kurulmuş olup, akabinde ilk defa 1963 yılında Gelir ve Servet Vergilerine ilişkin OECD taslak Model Vergi Anlaşması yayınlanmıştır. Söz konusu model anlaşması ülkeler arasındaki bilgi değişimine ilişkin ilk hükümleri içermektedir.

⁹ Gökhan Terzi, “Uluslararası Çifte Vergilendirmeyi Önlemeye Yönelik Model Vergi Anlaşmaları ve Anlaşmazlıkların Çözüm Yöntemleri”, Gümrük Ticaret Dergisi, Haziran 2018, (Çevrimiçi), <https://dergipark.org.tr/tr/download/article-file/1019849>, (Erişim Tarihi: 06.11.2020).

¹⁰ T.C. Dışişleri Bakanlığı, “İktisadi İşbirliği ve Gelişme Teşkilatı (OECD), Uluslararası Örgüt Künyesi”, (Çevrimiçi), http://www.mfa.gov.tr/iktisadi-isbirligi_ve-gelisme-teskilati-oecd.tr.mfa#:~:text=Merkezi%3A%20Paris%2C%20Fransa.&text=14%20Aral%201960%20y%C4%B1%C4%B1nda%20Paris,nin%20kurucu%20Anla%C5%9Fmas%C4%B1n%C4%B1%20te%C5%9Fkil%20etmektedir, (Erişim Tarihi: 06.11.2020).

¹¹ Erhan Çağrı, “Ortaya Çıkışı ve Uygulanışıyla Marshall Planı”, Dergi Park, s.284, (Çevrimiçi), <https://dergipark.org.tr/tr/download/article-file/36391>, (Erişim Tarihi: 06.11.2020).

1.1.2 OECD'nin Kuruluşu ile Birlikte Atılan Adımlar

1960'lı ve 1970'li yıllar Transfer Fiyatlandırması (TF) alanında vergi idarelerinin özel olarak üzerinde çalışmaya başladığı yıllardı, ancak o dönemlerde bu alanda bir organizasyon tarafından yayınlanan genel bir rehber bulunmamaktaydı¹².

1963 yılında çifte vergilendirmeyi önlemeye ilişkin ilk OECD taslak model anlaşması kabul edilmiş olup, söz konusu anlaşma bilgi değişimine ilişkin ilk hükümleri içermektedir. Söz konusu anlaşmada 1977, 1992 ve 2003 yıllarında revizeler yapılmıştır. Ancak, söz konusu çifte vergilendirme anlaşmalarında yer verilen bilgi değişimi konulu 26'ncı madde, daha çok talep üzerine sınırlı bilgi değişimi hükümlerini içermektedir.

Vergi Konularında Karşılıklı İdari Yardımlaşma (VKKİY) Sözleşmesi, ilk olarak 1988'de Avrupa Konseyi ve OECD ile birlikte oluşturulmuş ve 2010 senesinde, üzerinde bazı değişiklikler yapılarak, 1 Haziran 2011 yılında imzalanmak üzere ülkelerin onayına sunulmuştur¹³. 2021 Ocak ayı sonu itibarıyla, anlaşmaya katılım gösteren 141 ülke bulunmaktadır¹⁴. Söz konusu sözleşme kapsamında, talep üzerine, otomatik veya spontane bilgi değişimi yoluyla, vergi idareleri arasında uluslararası boyutta işbirliğinin geliştirilmesi amaçlanmaktadır¹⁵. Bununla birlikte, sözleşme iyileştirme, dokümantasyon hizmetleri ve ortak denetim konularında vergi idareleri arasında yardımlaşmayı da içermektedir¹⁶.

OECD 27-28 Nisan 1998'de zararlı vergi rekabetine ilişkin yayınladığı raporda, vergi cennetlerine ve OECD'ye üye ülkeler ve üye olmayan ülkelerin zararlı

¹² PwC, "International Transfer Pricing 2011", s. 34, 12. Edition.

¹³ OECD/Avrupa Konseyi, "The Multilateral Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters: Amended by the 2010 Protocol", 2011, Paris, s.3, (Çevrimiçi), <https://doi.org/10.1787/9789264115606-en>, (Erişim Tarihi: 02.02.2021).

¹⁴ OECD, "Jurisdictions Participating in the Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters Status – 9 December 2020", (Çevrimiçi), http://www.oecd.org/tax/exchange-of-tax-information/Status_of_convention.pdf, (Erişim Tarihi: 02.02.2021).

¹⁵ OECD, "Mutual Administrative Assistance Convention", (Çevrimiçi), <http://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/convention-on-mutual-administrative-assistance-in-tax-matters.htm>, (Erişim Tarihi: 02.02.2021).

¹⁶ OECD/Avrupa Konseyi, a.g.k., (Çevrimiçi), <https://doi.org/10.1787/9789264115606-en>, s.3, (Erişim Tarihi: 02.02.2021).

vergi rejimlerini kullanma eğilimlerine yer vermiştir.¹⁷ Aynı raporda, vergi cennetlerini belirleyen faktörler, mevzuatsal, hukuki ya da idari hükümlerin işleyişinde şeffaflığın olmaması, efektif bilgi değişiminin olmaması, verginin hiç olmaması ya da çok düşük olması ve ilgili ülkede yeterli miktarda faaliyetin olmaması olarak tanımlanmıştır¹⁸.

2006 yılında ise OECD, vergi alanında şeffaflaşma ve bilgi değişimi konusunda 82 ülkenin karşılaştırılabilir uygulamalarını içeren ilk değerlendirme raporunu yayınladı¹⁹. Söz konusu çalışmaları takiben, OECD'ye üye ülkeler "Şeffaflık ve Bilgi Değişimi" ne ilişkin standardı uygulamaya koyacak özel bir küresel forum oluşturma konusunda anlaştı²⁰. Böylelikle, OECD Küresel Forumu yapısı altında vergide bilgi değişimi ile şeffaflık özelinde çalışacak bir yapının ilk adımları atılmış oldu.

1.1.3 OECD Vergi Amaçlı Şeffaflık ve Bilgi Değişimi Küresel Forumunun Kuruluşu

OECD Vergi Amaçlı Şeffaflık ve Bilgi Değişimi Küresel Forumu (OECD Forum- “*Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes*”), 2009 yılında kurulmuş olup, forum OECD’ye üye olan ve üye olmayan ülkeler için vergi şeffaflığına ilişkin uluslararası standartlar getiren bir kuruluştur. Forumun temel kuruluş amacı, ülkelerin vergi alanında bilgi değişimi kapsamında attığı adımları takip etmek ve OECD’ye üye olan ve üye olmayan ülkeleri vergi alanında şeffaflaşmaya teşvik etmektedir²¹.

¹⁷ OECD, “**Harmful Tax Competition**”, (Çevrimiçi), <https://www.oecd.org/tax/harmful/1904176.pdf>, s.3 (Erişim Tarihi: 03.10.2020).

¹⁸ OECD, **a.g.k.**, (Çevrimiçi), <https://www.oecd.org/tax/harmful/1904176.pdf>, s.23, (Erişim Tarihi: 03.10.2020).

¹⁹ OECD, “**Tax Co-operation: Towards a Level Playing Field - 2006 Assessment by the Global Forum on Taxation**”, (Çevrimiçi), <http://www.oecd.org/tax/harmful/taxco-operationtowardsalevelplayingfield-2006assessmentbytheglobalforumontaxation.htm>, (Erişim Tarihi: 03.10.2020).

²⁰ Leo E.C. Neve, “**The Peer Review Process of the Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes**”, (Çevrimiçi), https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=3087255, s.92, (Erişim Tarihi: 03.10.2020).

²¹ OECD, “**Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes**”, (Çevrimiçi), <https://www.oecd.org/tax/transparency/about-the-global-forum/>, (Erişim Tarihi: 30.05.2020).

Foruma üye, 2020 Şubat ayı itibarıyla itibarıyla 161 ülke bulunmakta olup²², Türkiye forumun kuruluşundan bu yana aktif olarak forumda üye olarak yer almaktadır. Forumun üyeleri haricinde ayrıca foruma izleyici olan 19 kuruluş²³ bulunmaktadır. Foruma üye ülkeler her yıl artış göstermektedir. 2009 yılında 89 olan üye sayısı 2019'da 158'e çıkmıştır. 2019 yılı sonu itibarıyla, foruma üye 158 ülkenin %31'i Afrika, %23'ü Asya-Pasifik, %32'si Doğu Avrupa ve Orta Avrupa, %41'i Amerika, kalan %31'i ise Batı Avrupa ülkelerinden oluşmaktadır. Bununla birlikte, foruma üye ülkelerin %46'dı gelişmiş ülkelerden oluşmakta, kalan %54'ü ise gelişmekte olan ülkelere aittir²⁴. OECD Forumu, her yıl ülkelerin şeffaflık ve bilgi değişimi konusunda ülkelerin aldığı aksiyonlara ilişkin Gelişim Raporları ("Progress Reports") yayımlayarak, ülkeleri bu konuda atması gereken adımlar konusunda teşvik etmektedir²⁵.

1.1.4 OECD BEPS Eylem Planının Onaylanması

OECD BEPS Eylem Planı, G20 ülkelerinin talebiyle, OECD tarafından 15-16 Kasım 2015 tarihinde onaylanan 15 adet ana eylem planından oluşmaktadır. Söz konusu eylem planı kapsamında alınacak aksiyonlar, OECD'ye üye olan ve olmayan ülkeleri kapsayan grup nezdinde tavsiye niteliğinde olup, bu aksiyon planı ile ülkelerin yerel ve uluslararası mevzuatlarını, uluslararası alanda zararlı vergi rekabetini önlemek amacıyla söz konusu aksiyonlara uyumlu hale getirmesi beklenmektedir.

²² OECD, "Tax Transparency", (Çevrimiçi), <http://www.oecd.org/tax/transparency/about-the-global-forum/members/>, (Erişim Tarihi: 30.05.2020).

²³ OECD Forum İzleyici Komitesi: "African Development Bank, African Tax Administration Forum (ATAF), African Union Commission (AUC), Asian Development Bank, Caribbean Community (CARICOM), Cercle de Réflexion et d'Échange des Dirigeants des Administrations Fiscales (CREDAF), Commonwealth Secretariat, Council of Europe Development Bank, European Bank for Reconstruction and Development, European Investment Bank, Financial Action Task Force (FATF), Inter-American Center of Tax Administrations (CIAT), Inter-American Development Bank, International Finance Corporation, International Monetary Fund, Intra-European Organisation of Tax Administrations (IOTA), United Nations, World Bank Group, World Customs Organisation."

²⁴ OECD, "Impact of the Global Forum Report", 2009-2019", (Çevrimiçi), <http://www.oecd.org/tax/transparency/documents/global-forum-10-anniversary-flyer.pdf>, (Erişim Tarihi: 03.10.2020).

²⁵ OECD, "Progress Reports to the G20", (Çevrimiçi), <https://www.oecd.org/tax/transparency/documents/global-forum-progress-reports-to-the-G20.htm>, (Erişim Tarihi: 03.10.2020).

OECD, BEPS Eylem Planı'nı, kanundaki boşluklar ve uyumsuzluklar kullanılarak, kazançların ekonomik faaliyetin az olduğu veya hiç olmadığı, düşük vergili veya sıfır vergili ülkelere transferi sonucu ödenecek toplam kurumlar vergisinin azaltılması veya ortadan kaldırılması için geliştirilen bir vergi politikaları stratejisi olarak tanımlamaktadır²⁶.

1.1.4.1 OECD BEPS Eylem Planının Kavramsal Çerçevesi ve Kapsamı

OECD BEPS Eylem Planı, “matrah aşındırma” ve “karın aktarılması” kavramlarını baz alarak oluşturulmuş bir küresel eylem planı olup, eylem planının kapsamı incelendiğinde söz konusu kavramları önlemek üzere adımlar içerdiği görülmektedir.

1.1.4.1.1 Matrah Aşındırması Kavramı

“Matrah” kavramı, ödenecek vergi bedelini tespit edebilmek için, vergiye konu işleme ilişkin ulaşılan fiziki veya iktisadi büyüklüktür²⁷. En basit anlamıyla, matrah kavramı üzerinden vergi hesaplanacak bedel ya da kazanç olarak da tanımlanabilecektir. “Matrah aşındırması” kavramı ise, ÇÜİ’lerin kazancını elde ettiği bölgedeki karını faiz ve gayri maddi hak giderleri gibi çeşitli indirilebilir giderlerle düşürmek için kullandığı yöntemler olarak tanımlanmaktadır²⁸.

Matrah aşındırması kavramını bir sayısal örnekle açıklayacak olursak, kurumlar vergisi oranı %45 olan A ülkesinde kurulu bir J şirketinin kurumlar vergisine tabi mali karı, diğer bir ifadeyle vergi matrahı, 2.500.000 Amerikan doları (USD) olarak, ödenecek kurumlar vergisi ise 1.125.000 USD olarak hesaplanmaktadır. Bununla birlikte, A ülkesindeki gibi kurumlar vergisi oranı %45 olan B ülkesinde kurulu ilişkili grup şirketi L şirketinin 3.500.000 USD mali zararı bulunmakta olup, L şirketinin söz konusu mali zarar sebebiyle ödenecek kurumlar vergisi bulunmamaktadır.

²⁶ OECD, **a.g.k.**, (Çevrimiçi), <https://www.oecd.org/tax/beps/about/>, (Erişim Tarihi: 03.10.2020).

²⁷ F. Neumark, op.cit., s.64; Salih Turhan, op.cit., s.46; S. Ateş Oktar, “**Vergi Hukuku**”, Türkmen Kitabevi, 14. Baskı, 2019, s.98.

²⁸ OECD, **a.g.k.**, (Çevrimiçi), <https://www.oecd.org/tax/beps/about/>, (Erişim Tarihi: 03.10.2020).

Söz konusu örneğe ilişkin tablo aşağıda yer almaktadır.

Açıklama	J Şirketi	L Şirketi	Toplam
Ülke	A Ülkesi	B Ülkesi	
Ülke Vergi Oranı	%45	%45	
Vergi Matrahı (+)/Mali Zarar (-)	2.500.000	-3.500.000	-1.000.000
Kurumlar Vergisi	1.125.000	0	1.125.000

Tablo 1: Matrah Aşındırması Senaryo 1

Kaynak: Erkan Ertürk, “Tüm Boyutlarıyla Uluslararası Vergilendirme Teori ve Uygulamaları”, Maliye Hesap Uzmanları Derneği, ss.4-5, Mart 2018.

A ülkesinde mukim J şirketinin, B ülkesinde mukim olan ve 3.500.000 USD mali zararda olan ilişkili grup şirketi L şirketinden, A ülkesinde hesaplanan kurumlar vergisi matrahını ve dolayısıyla ödenecek kurumlar vergisini düşürmek için, 750.000 USD faiz faturası kestiğini varsayarsak, bu durumda L şirketindeki mali zarar 2.750.000 USD’ ye düşecektir. Bu nedenle L şirketi tarafından B ülkesinde kurumlar vergisi ödenmeyecek, A ülkesinde ise, 750.000 USD’ lik faiz faturası gider yazılarak, bir önceki senaryoda 2.500.000 USD hesaplanan vergi matrahı 1.750.000 USD’ye düşürülecektir. Dolayısıyla, A ülkesinde J şirketi tarafından ödenmesi gereken kurumlar vergisi 787.500 USD olarak hesaplanacaktır.

Açıklama	J Şirketi	L Şirketi	Toplam
Ülke	A Ülkesi	B Ülkesi	
Ülke Vergi Oranı	%45	%45	
Vergi Matrahı (+)/Mali Zarar (-)	2.500.000	-3.500.000	-1.000.000
Faiz Gideri (-)/Faiz Geliri (+)	-750.000	+750.000	0
Vergi Matrahı (+)/Mali Zarar (-)	1.750.000	-2.750.000	-1.000.000
Kurumlar Vergisi	787.500	0	787.500
Kurumlar Vergisi Kaybı	337.500	0	337.500

Tablo 2: Matrah Aşındırması Senaryo 2

Kaynak: Erkan Ertürk, “Tüm Boyutlarıyla Uluslararası Vergilendirme Teori ve Uygulamaları”, Maliye Hesap Uzmanları Derneği, ss.4-5, Mart 2018.

Yukarıdaki tabloda da görebileceği gibi, birinci senaryoda J şirketi tarafından ödenecek kurumlar vergisi 1.125.000 USD iken, L şirketinden J şirketine 750.000 USD tutarında faiz faturası kesilmesi sonucunda J şirketi tarafından ödenecek vergi 787.500 USD' ye düşmektedir. Bununla birlikte, iki senaryoda da B ülkesindeki L şirketi zararda olduğundan, B ülkesinde ödenecek kurumlar vergisi olmayacaktır. Konsolide bazda baktığımızda ise, iki ülkede toplam 337.500 USD kurumlar vergisi kaybı oluşmaktadır.

1.1.4.1.2 Karın Aktarılması Kavramı

En sade haliyle ticari kazanç, “*emek, kapital, girişimcilik becerisi ve doğal kaynağın birlikte çalışması sonucu elde edilen katma değer*” olarak tanımlanmaktadır²⁹. Ticari kar ise, ilgili dönem sonu bilançosunda öz sermaye hesaplarının içerisinde ve ilgili döneme ilişkin gelir tablosunun sonucunda muhasebe kayıtlarından ulaşabildiğimiz kardır. Mali kar ise, vergi kanunlarında yer alan düzenlemeler sonucunda tespit edilen kar olup, genellikle vergi matrahını teşkil etmektedir. Mali karın tespitinde bazı giderler indirim konusu yapılamamakta ve vergi matrahına eklenmekte, bazı gelirlerde aynı doğrultuda gelir yazılmayabilmekte ve indirim konusu yapılabilmektedir³⁰.

Kar aktarımı ise ÇUI'lerin karlarını bir ülkeden diğer bir ülkeye grup içi işlemler aracılığıyla aktarımı olarak tanımlanmaktadır³¹. Bu tanımda yer alan kar kavramı vergiye tabi matrah olarak düşünülebilmektedir. ÇUI'lerin ilişkili grup şirketleri arasındaki mal ve hizmet alışverişinde geçerli olacak fiyatların söz konusu grup şirketleri arasında belirlerken, söz konusu şirketlerin vergiden nasıl kaçınabildiklerine aşağıdaki örneğe yer verilmiştir³².

²⁹ Doğan Şenyüz; Mehmet Yüce; Adnan Gerçek, “**Türk Vergi Sistemi**”, 2019, 16. Baskı, Ekin Yayınevi.

³⁰ Fırat Coşkun Güçlü, “**UFRS Mali Tablo Düzenleme İlkelerine Göre Tespit Edilen Kar Rakamı Üzerinden Düzenlenen Kar Dağıtım Tablosu**”, İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Mecmuası, 2009, S:2, ss. 263-305, Dergipark, (Çevrimiçi), <https://dergipark.org.tr/tr/download/article-file/7914>, (Erişim Tarihi: 03.10.2020).

³¹ OECD, **a.g.k.**, <https://www.oecd.org/tax/beps/about/>, (Erişim Tarihi: 03.10.2020).

³² Erkan Ertürk, “**Tüm Boyutlarıyla Uluslararası Vergilendirme Teori ve Uygulamaları**”, Maliye Hesap Uzmanları Derneği, ss.4-5, Mart 2018.

Tablo 4 ve Tablo 5’te kurumlar vergisi oranları farklı olan C ve D ülkelerinde faaliyet gösteren ilişkili grup şirketlerine ilişkin özet karlılık bilgileri bulunmakta olup, iki tabloda yer verilen senaryolara göre M şirketi, N şirketine yapı malzemesi satışı yapmakta iken, N şirketi ise söz konusu yapı malzemelerinin dağıtım ve perakende işini yürütmektedir.

	M Şirketi	N Şirketi	Toplam
Ülke	C Ülkesi	D Ülkesi	
Ülke Vergi Oranı	%10	%20	
Net Satışlar	500.000	720.000	1.220.000
Satılan Malın Maliyeti	-50.000	-500.000	-550.000
Faaliyet Karı	450.000	220.000	670.000
Olağanüstü Giderler (-)	-90.000	-90.000	-180.000
Vergi Matrahı	360.000	130.000	490.000
Kurumlar Vergisi	36.000	26.000	62.000
Vergi Sonrası Kar	324.000	104.000	428.000

Tablo 3: Kar Aktarımı Senaryo 1

Kaynak: Erkan Ertürk, “Tüm Boyutlarıyla Uluslararası Vergilendirme Teori ve Uygulamaları”, Maliye Hesap Uzmanları Derneği, ss.4-5, Mart 2018.

Yukarıda yer verilen Tablo 4’te görülebileceği üzere, N şirketinin gelir tablosunda satılan malın maliyeti bakiyesi M şirketinden aldığı yapı malzemelerinden oluşmaktadır. Bu senaryoda, M şirketi N şirketine yapı malzemelerini 500.000 USD’ ye satmaktadır ve bunun sonucunda C ülkesinde 36.000 USD kurumlar vergisi ödenirken, D ülkesinde ise 26.000 USD kurumlar vergisi ödenmektedir. İki şirketin toplam konsolide vergi sonrası karı ise 428.000 USD gerçekleşmektedir.

Söz konusu bilgisayarların M şirketinden N şirketine 500.000 USD yerine 600.000 USD’ ye satıldığı varsayıldığında ise, aşağıdaki tabloda da görüleceği gibi, düşük kurumlar vergisi oranı olan ülkede daha fazla kar, yüksek kurumlar vergisi oranlı ülkede ise daha düşük kar elde edilmesi dolayısıyla, konsolide olarak iki ülkede ödenen toplam kurumlar vergisi 62.000 USD’ den 52.000’ye düşmüş olacak, vergi sonrası kar ise 428.000’den 438.000’e çıkacaktır. Bununla birlikte, ikinci senaryoda

M şirketi tarafından ödenmesi gereken kurumlar vergisi 10.000 USD kadar artarken, N şirketi tarafından ödenmesi gereken kurumlar vergisi ise 20.000 USD azalacaktır.

	M Şirketi	N Şirketi	Toplam
Ülke	C Ülkesi	D Ülkesi	
Ülke Vergi Oranı	%10	%20	
Net Satışlar	600.000	720.000	1.320.000
Satılan Malın Maliyeti	-50.000	-600.000	-650.000
Faaliyet Karı	550.000	120.000	670.000
Olağanüstü Giderler (-)	-90.000	-90.000	180.000
Vergi Matrahı	460.000	30.000	490.000
Kurumlar Vergisi	46.000	6.000	52.000
Vergi Sonrası Kar	414.000	24.000	438.000

Tablo 4: Kar Aktarımı Senaryo 2

Kaynak: Erkan Ertürk, “Tüm Boyutlarıyla Uluslararası Vergilendirme Teori ve Uygulamaları”, Maliye Hesap Uzmanları Derneği, ss.4-5, Mart 2018.

Dolayısıyla, yukarıdaki Tablo 5’te yer verilen Senaryo 2’de ilişkili şirkete yapılan yapı malzemesi satış bedelinin emsallerine uygun olmayarak arttırılmasıyla oluşan kar, D ülkesinden C ülkesine aktarılmış, sonuç olarak ise iki ülkede ödenmesi gereken toplam kurumlar vergisi düşmüştür.

1.1.4.2 OECD BEPS Eylem Planı İlkeleri, Konuları ve Minimum Standartları

OECD BEPS Eylem Planı 15 adet ana başlıktan oluşmakta olup, her bir aksiyon, matrah aşındırması ve kar aktarımını önlemek amacıyla, ülkelerin mevcut ulusal hukuki düzenlemelerini ve uluslararası sözleşmelerini, bu aksiyonlara uyumlu olarak güncellemelerini tavsiye etmektedir.

No	Eylem Planı Konusu
1	Dijital ekonomideki vergisel problemlerin küresel ölçekte bütünsel bakış açısıyla çözümlenmesi için adımlar atılması
2	Karşılıklı olarak birbiri ile uyumlu olmayan yapılara (“hibrit araçlara”) izin veren düzenlemelerin ortadan kaldırılması

3	Yurt dışında sahip olunan şirketlerde elde edilecek kazançların vergilendirilmesine ilişkin Kontrol Edilen Yabancı Kurum Kazancı (KEYKK) hükümlerin kuvvetlendirilmesi
4	Faiz giderleri ve benzeri diğer finansal transferler sonucu vergi matrahında yapılan indirimlerin sınırlandırılması
5	Vergide şeffaflaşmaya ve vergisel işlemlerin gerçek değerinin belirlenmesine aykırı vergi düzenlemelerinin ortadan kaldırılması üzerine çalışmalar yapma
6	Model Uluslararası Vergilendirme Anlaşmalarındaki hükümlerin olası suistimalleri önleyecek şekilde geliştirilmesi
7	Gerçek olmayan iş yeri yapılarını engellemek için adımlar atılması
8	TF uygulamaları açısından patent, teknik bilgi, telif hakkı gibi fiziki olmayan haklardan elde edilen kazançların değerlendirilmesinde yaratılan değerlerin dikkate alınmasının desteklenmesi
9	TF uygulamaları açısından risk ile sermaye faktörlerinin değerlendirilmesinde yaratılan değerlerin dikkate alınmasının desteklenmesi
10	TF uygulamaları açısından merkez ofis yansıtmaları, idari hizmet yansıtmaları gibi diğer aşırı riskli muamelelerin değerlendirilmesinde yaratılan değerlerin dikkate alınmasının desteklenmesi
11	BEPS kapsamında bir araya getirilecek bilgilerin çözümlenmesi için gerekli yöntemlerin oluşturulması
12	Zorunlu ifşa kuralları kapsamında agresif vergi planlamalarının mükellefler tarafından vergi idarelerine bildirimini ve vergi idareleri arasında paylaşımını sağlayacak kuralların düzenlenmesi
13	Vergide şeffaflığı artırmak amacıyla TF dokümantasyon yükümlülüklerinin güçlendirilmesi
14	Vergi konularındaki hukuki uyumsuzlukların çözüm mekanizmalarının geliştirilmesi
15	İki taraflı vergi anlaşmalarının ve vergi düzenlemelerinin çok taraflı olacak şekilde geliştirilmesi

Tablo 5: BEPS Eylem Planı Konuları

Kaynak: OECD, “**Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting**”, 2013, (Çevrimiçi), https://www.oecd-ilibrary.org/taxation/action-plan-on-base-erosion-and-profit-shifting_9789264202719-en, (Erişim Tarihi: 17.11.2019).

Genel olarak BEPS düzenlemeleri, hukuken ülkelerin mevzuatlarını bağlayıcı kurallar olmamakla birlikte, bazı aksiyonların “minimum standartlar” (bağlayıcı/zorunlu eylemler) olarak ülkelerin iç mevzuatlarında uygulamaya

konulması konusunda anlaşılmıştır. Söz konusu minimum standartlara aşağıdaki tabloda yer verilmiştir.

No.	Minimum Standartlar
5	Vergide şeffaflaşmaya ve vergisel işlemlerin gerçek değerinin belirlenmesine aykırı vergi düzenlemelerinin ortadan kaldırılması üzerine çalışmalar yapma
6	Model Uluslararası Vergilendirme Anlaşmalarındaki hükümlerin olası suistimalleri önleyecek şekilde geliştirilmesi
13	Vergide şeffaflığı artırmak amacıyla TF dokümantasyon yükümlülüklerinin güçlendirilmesi
14	Vergi konularındaki hukuki uyumsuzlukların çözüm mekanizmalarının geliştirilmesi

Tablo 6: BEPS Eylem Planı Minimum Standartları

Kaynak: OECD, “**BEPS Actions**”, (Çevrimiçi), <https://www.oecd.org/tax/beps/beps-actions/>, (Erişim Tarihi: 17.11.2019).

1.1.4.3 OECD BEPS Eylem Planının Şeffaflık ile İlgili İlkelerinin Değerlendirilmesi

BEPS Eylem Planı üç temel ilkeye dayanmaktadır. Bu ilkeler; (i) uyum, (ii) özün önceliği ve (iii) şeffaflık ilkeleridir³³.

³³ Pwc Türkiye, “**OECD’nin Matrahın Aşındırılması ve Karın Aktarılmasına İlişkin Eylem Planı: 2014 Gelişmeleri Vergi Bülteni**”, (Çevrimiçi), <https://www.pwc.com.tr/tr/microsite/transfer-pricing/bultenler/assets/11-pwcvbulteni2014.pdf>, (Erişim Tarihi: 17.11.2019).

Uyum (“Coherence”) (1,2,3,4,5,14,15 inci Eylem Planları)	Özün Önceliği (“Substance”) (6,7,8,9,10 uncu Eylem Planları)	Şeffaflık (“Transparency”) (11,12,13 inci Eylem Planları)
-Dijital ekonomideki vergisel problemlerin çözümü - Hibrit araçların kaldırılması - KEYKK hükümlerinin kuvvetlendirilmesi - Faiz gider indirimlerinin sınırlandırılması - Zararlı vergi rejimlerinin ortadan kaldırılması - Çok taraflı anlaşmaların geliştirilmesi - Hukuki anlaşmazlıkların ve uyuşmazlıkların çözümlenmesi	- Model vergi anlaşmaların suistimale açık hükümlerinin yeniden düzenlenmesi - Gerçek olmayan iş yeri yapılarının engellenmesi - TF açısından gayrimaddi hakların, risk ile sermaye faktörlerinin ve diğer aşırı riskli muamelelerin değerlendirilmesine yaratılan değer analiz	- Verilerin toplanması ve analizi - Agresif vergi planlamalarının bildirimi - Yeni TF raporlamaları

Tablo 7: BEPS Eylem Planı İlkeleri

Kaynak: OECD, “**BEPS Actions**”, (Çevrimiçi), <https://www.oecd.org/tax/beps/beps-actions/>, (Erişim Tarihi: 17.11.2019).

“Uyum” ilkesi, verginin mükellefi veya sorumlusu tarafından, yürürlükte bulunan vergi mevzuatına göre verginin eksiksiz, zamanında hesaplanması, beyanı ve ödenmesini ifade etmektedir³⁴. BEPS kapsamında vergiye uyum, mükelleflerin

³⁴ Mehmet Tunçer, **Hükümet-Birey İlişkilerinin Vergi Uyumuna Etkisi ve Türkiye**, Ankara Üniversitesi SBF Dergisi, (Çevrimiçi), <https://www.acarindex.com/dosyalar/makale/acarindex-1423870613.pdf>, (Erişim Tarihi: 07.01.2020).

yürürlükte bulunan ulusal ve uluslararası vergilendirme mevzuatına uygun olarak vergisel işlemlerini doğru ve zamanında gerçekleştirmesi olarak açıklanabilecektir.

“Özün önceliği” ilkesi, ekonomik olarak değerin yaratıldığı yerde vergilenmesi gereği olarak tanımlanmaktadır³⁵. Bununla birlikte, özün önceliği ilkesinin ana prensibi, vergi mevzuatının iktisadi etkinliklere uygun olarak şekillendirilmesinin sağlanmasıdır³⁶. Söz konusu ilke Vergi Usul Kanunu (VUK)’un 3’üncü maddesinde de düzenlenmiş olup, söz konusu maddede özün biçime göre öncelikli olarak uygulanması gereği olarak vurgulanmıştır³⁷.

“Şeffaflık” ilkesi ise, mali, ekonomik ve siyasi kurumların yükümlülüklerinin yalın ve net bir şekilde kamunun erişimine açık olmasının sağlamak olarak tanımlanmaktadır³⁸. BEPS kapsamında şeffaflık ilkesi ise, yeni TF raporlaması kapsamında belirli grup içi işlemlerin ve bilgilerin açıklanması, bu bilgilerin analiz edilmesi ve agresif vergi planlamalarının açıklanması olarak detaylandırılmaktadır.

OECD söz konusu üç ana ilkeyi gerçekleştirmek için, yöntem olarak aşağıdaki adımları izlemektedir.

- Uluslararası vergilendirme mevzuatlarına ve uygulamalarına ülkeler tarafından uyumun gözden geçirilmesi,
- İki taraflı anlaşma hükümlerinde suistimale yol açan hükümlerin tekrar incelenmesi,
- Çok taraflı anlaşmaların oluşturulması ve uyarlanması,
- OECD model anlaşmaların gözden geçirilmesi ve uyarlanması,

³⁵ Moisés Zúñiga Vargas, “Does the Substance over Form approach implemented as a result of the BEPS package reconciles the Permanent Establishment definition with the existence of economic allegiances?”, s.19, (Çevrimiçi), <http://lup.lub.lu.se/luur/download?func=downloadFile&recordId=8980247&fileId=8980248>, (Erişim Tarihi: 07.01.2020).

³⁶ Şerif Emre Gökçay, **Vergi Hukukunda Ekonomik Yaklaşım İlkesinin, Kapsamı, Niteliği ve Sınırları**, Doktora Tezi, 2017, s.320, (Çevrimiçi), <https://tez.yok.gov.tr/UlusalTezMerkezi/tezSorguSonucYeni.jsp>, (Erişim Tarihi: 07.01.2020).

³⁷ Billur Yaltı, “Uluslararası Vergi Hukuku Konularına Türkiye Yaklaşımı”; Uluslararası Vergi Araştırmaları Derneği IFA Türkiye, On İki Levha Yayıncılık A.Ş., Nisan 2017, Altan Rençber, Vergi Hukukunda Özün Biçime Önceliği İlkesi, 2002 Oslo IFA Kongresi, s.81.

³⁸ OECD. “Glossary of Statistical Terms”, (Çevrimiçi), <https://stats.oecd.org/glossary/detail.asp?ID=4474>, (Erişim Tarihi: 06.01.2020).

- OECD tarafından bütünsel bakış açısıyla analizler yapılması.

OECD'nin benimsediği bu temel adımlar, verginin kanuniliği ilkesine uyumlu olarak ülkelerin vergi mevzuatlarının OECD modelleri temel alınarak güncellenmesini içermektedir³⁹. Uluslararası vergilendirmede şeffaflaşma için alınacak önlemler içinde OECD tarafından bu temel adımların atılması beklenmektedir.

1.2 ULUSLARARASI VERGİLENDİRMEDE ŞEFFAFLAŞMANIN KAPSAMI

Uluslararası vergilendirmede şeffaflaşmanın kapsamı, uluslararası vergilendirme literatüründe “şeffaflık” ve “bilgi değişimi” kavramları çerçevesinde incelenebilecektir.

1.2.1 Uluslararası Vergilendirmede Şeffaflık Kavramı

"Şeffaf" ve "şeffaflık" kelimelerinin, kavramsal olarak, siyasi, politik ve akademik literatüre son elli yılda girdiği görülmektedir. Vaughn'a göre yıllar içinde, özellikle 1970'li yıllarda Watergate skandalı⁴⁰ sonrasında, yeni kanunlar ve idari kurallar sayesinde halka devlet bilgilerine daha fazla erişim sağlama imkânı tanınmış, bu durum işletmelerin, memurların ve politikacıların eylemleri açısından hesap verilebilirliği artırmış ve kararları daha açık hale getirmiştir⁴².

Şeffaflık Türk Dil Kurumu (TDK) İktisadi Terimler Sözlüğünde “*Herhangi bir düzenleme, gelişme, mali ve politik olayla ilgili paydaşların tam ve açık olarak*

³⁹ Nagihan Birinci; Levent Yahya Eser, “**Vergi Kayıp ve Kaçaklarıyla Mücadelede BEPS Eylem Planı ve Değerlendirilmesi**”, Uluslararası Ekonomik Araştırmalar Dergisi, (Çevrimiçi), <https://dergipark.org.tr/tr/download/article-file/792879>, (Erişim Tarihi: 06.01.2020).

⁴⁰ Watergate skandalı: 17 Haziran 1972’de Cumhuriyetçi Partili görevlilerin Watergate İş Merkezindeki Demokratik Partinin, Demokratik Ulusal Komite genel merkezine üzerlerindeki ses kayıt cihazlarını yerleştirmek üzere gizlice girmesi esnasında suçüstü yakalanmaları üzerine gelişen ve ABD Başkanı Richard Nixon’un istifası ile sonuçlanan olaydır.

⁴¹ Fred Emery, “**Watergate: The Corruption of American Politics and the Fall of Richard Nixon**”, A Touchstone Book, Published by Simon & Schuster, 1995, First Touchstone Edition 1995, (Çevrimiçi), https://books.google.com.tr/books?hl=en&lr=&id=YEPuUNqYRyIC&oi=fnd&pg=PR5&dq=watergate+scandal&ots=hQIzXKu1xR&sig=KzSp9n9aFkaSVdVtBKdQ4ihpfQ&redir_esc=y#v=onepage&q=watergate%20scandal&f=false, (Erişim Tarihi: 10.01.2021).

⁴² Robert Vaughn “**Transparency The Mechanisms: Open Government and Accountability**” Issues of Democracy 5, no. 2:13–19, (Çevrimiçi), <https://usa.usembassy.de/etexts/gov/ijde0800.pdf> (Erişim Tarihi: 30.05.2020).

bilgilendirilmesine imkân tanınması” olarak tanımlanmıştır⁴³. TDK tanımlaması şeffaflık çerçevesini sosyal, siyasal ve iktisadi bilimler çerçevesinde genellemektedir. OECD’ye göre ise şeffaflık, politika hedeflerinin ve gerekçelerinin, kanunlar çerçevesinde, yapısal ve ekonomik ve politik açıdan, para ve mali politikalarına ilişkin veri ve bilgilerin hesap verebilirlik şartlarının kamuoyuna anlaşılır, erişilebilir ve zamanında sunulduğu bir ortam olarak tanımlanmıştır⁴⁴.

Şeffaflığı sosyal bilimler açısından ele alan Nyerges’e göre ise şeffaflık, bir konuya, neden, nasıl ve nerede karar verildiğini anlamaya izin veren açık bilgidir⁴⁵. Genel tanımdan farklı olarak, sosyal bilimler açısından ele alındığında şeffaflık, sorgulayıcılık esaslı, sonuca ulaşma bakış açısıyla tanımlanmış olup, bu durum bilgi paylaşımına, bilgiye erişime, bilginin gizlenemeyişine olan üç ana esastan kopmadan ilgili alan özelinde nitelendirilmiştir.

Politik bilimler açısından Britannica’ya göre ise şeffaflık, dışarıdan gelenlerin devlet veya özel kuruluşların faaliyetleri hakkında geçerli ve zamanında bilgi edinme kapasitesi olarak tanımlanmıştır⁴⁶. Politik bilimler açısından her ne kadar hesap verebilirlik, açıklık ve duyarlılık gibi birçok şeffaflıkla ilgili bağlayıcı durumla iç içe olsa da şeffaflık kavramı esas olarak iktisadi alanda ortaya çıkmıştır.

İktisadi bilimler açısından yine OECD’ye göre şeffaflık, hükümet yapısı ve işlevleri, maliye politikası niyetleri, kamu sektörü hesapları ve projeksiyonları konusunda halka açıklık olarak tanımlanmış, seçmen ve finans piyasalarının hükümetin mali durumu, mevcut ve gelecekteki ekonomik faaliyetler ve sosyal çıkarımlar dahil olmak üzere tüm idari çalışmaların reel fayda ve mali etkilerini değerlendirebilmesi için, ilgili idari çalışmalar hakkında şüphe oluşturmayacak şekilde aynı zamanda kapsamlı, zamanında, anlaşılabilir ve uluslararası olarak

⁴³ TDK, “**TDK İktisat Terimleri Sözlüğü 2004**”, (Çevrimiçi), <https://www.sozluk.gov.tr> , (Erişim Tarihi: 30.05.2020).

⁴⁴ OECD, “**OECD Glossary of Statistical Terms**”, (Çevrimiçi), <https://stats.oecd.org/glossary/search.asp> , (Erişim Tarihi: 30.05.2020).

⁴⁵ Timothy Nyerges, Christina Drew, Thomas Leschine, “**Promoting Transparency of Long-term Environmental Decisions: the Hanford Decision Mapping Project, Risk Analysis**”, 2004, ss.1641-1664, (Çevrimiçi), <https://onlinelibrary.wiley.com/doi/epdf/10.1111/j.0272-4332.2004.00556.x> , (Erişim Tarihi: 30.05.2020).

⁴⁶ Britannica, “**Transparency in Government**”, (Çevrimiçi), <https://www.britannica.com/topic/transparency-government> , (Erişim Tarihi: 30.05.2020).

karşılaştırılabilir bilgilere hazır erişimi içermesi olarak detaylandırmıştır⁴⁷. Şeffaflık kavramına ilişkin olarak OECD, vergilendirme ile ilgili idari uygulamaların herkesin erişimine açık olması gerektiğini işaret etmiştir⁴⁸.

Uluslararası vergilendirmede şeffaflık, OECD tarafından, uluslararası vergilendirme alanında küresel bir iş birliği ile banka hesaplarının gizliliğine ve deniz aşırı vergisiz ülkeler kullanılarak yapılan vergi kaçakçılığına son verme olarak tanımlanmaktadır⁴⁹. Vergi hukuku literatüründe ise, şeffaflık kavramı ülkeler arasındaki bilgi değişimine ilişkin vergi kaçakçılığını veya vergiden kaçınmayı önleyici ortak küresel ölçütler getirilmesi ve bu ölçütlerin küresel olarak uygulanmaya başlamasını ifade etmektedir⁵⁰.

Vergisel amaçlı uluslararası şeffaflığın oluşması için gerekli adımları atmayan ülkelerde pasif nitelikli varlıklar bulunduran şirketlerin nihai gerçek sahiplerinin tespiti mümkün olamadığından ve bu tür ülkeler küresel boyutta vergi kaybına yol açtığından, bu tür ülkelerdeki oluşumlar “opak/şeffaf olmayan deniz aşırı yapılar” (“*Opaque Offshore Structure*”) olarak tanımlanmaktadır⁵¹. Uluslararası vergilendirmede şeffaflaşmada şüphesiz söz konusu yapıların tespiti ve önlenmesi büyük önem taşımaktadır.

1.2.1.1 Çok Uluslu İşletmelerde Şeffaflık

ÇUI, en basit tanımıyla birden fazla ülkede faaliyet gösteren sahip olduğu varlıklar ve elde ettiği gelirler bakımından büyük ölçekli işletmeler olarak nitelendirilmektedir. Bununla birlikte, ÇUI’ler yatırımlarını birden fazla ülkeye hem

⁴⁷ OECD, a.g.k., (Çevrimiçi), <https://stats.oecd.org/glossary/search.asp>, (Erişim Tarihi: 30.05.2020).

⁴⁸ Zeynep Nihan Çamurcu, “Vergi Cennetleri İle Mücadele Aracı Olarak Şeffaflık: “OECD-BEPS 5 Numaralı Eylem Planı (2015 Nihai Raporu) Temelinde Bir Çalışma”, International Journal of Public Finance, 5 Ocak 2018, 2. Cilt, 2. Sayı, (Çevrimiçi), <https://dergipark.org.tr/en/download/article-file/401507>, (Erişim Tarihi: 06.01.2020).

⁴⁹ OECD, a.g.k., <https://www.oecd.org/tax/beps/tax-transparency/>.

⁵⁰ Centrum Denetim, “Hollanda Sınır Ötesi İşlemlere Dair Bildirim Yükümlülüğü Getiriliyor”, Uluslararası Vergi Bülteni, Sayı No:2019/6, (Çevrimiçi), <https://vergiport.com/uluslararasivergibulteni/Hollanda-Sinir-Otesi-Islemlere-Dair-Bildirim-Yukumlulugu-getiriyor.pdf>, (Erişim Tarihi: 23.01.2021).

⁵¹ OECD, “Model Mandatory Disclosure Rules for CRS Avoidance Arrangements and Opaque Offshore Structures”, 2018, s.31, (Çevrimiçi), <https://www.oecd.org/tax/exchange-of-tax-information/model-mandatory-disclosure-rules-for-crs-avoidance-arrangements-and-opaque-offshore-structures.pdf>, (Erişim Tarihi: 23.01.2021).

sermaye ile hem de teknoloji ve iş gücü transferleri ile yapmakla birlikte, ÇUI'ler gelirlerini de birden fazla ülkeden elde ederek, birden fazla ülkede iş gücü imkanı yaratmaktadırlar. Söz konusu işletmelerde, tüm ülkelerdeki organizasyonları küresel ve ülke bazlı bakış açısıyla yöneten bir “Ana İşletme” ve söz konusu ana işletmeye bağlı “Bağlı İşletmeler” bulunmaktadır⁵².

Uluslararası vergilendirmede şeffaflaşma, ÇUI'lere ilişkin vergisel bilgilerin ülkeler arasında paylaşımına olanak sağlayarak ve mükelleflerin vergi ödememek amacıyla sakladıkları bilgileri ortaya çıkararak, küresel düzeyde vergilendirilmemiş gelirleri düşürmeyi ve söz konusu gelirlerin doğru ülkede vergilendirilmesini sağlamayı amaçlamaktadır⁵³.

ÇUI'nin Bağlı İşletmesinin mukimi olduğu ülkedeki vergi mükellef bilgileri⁵⁴ gizli ve devletin koruması altında olduğundan, bu bilgiler genellikle⁵⁵ devlet tarafından üçüncü kişilere paylaşılammamaktadır. Örneğin, ABD'ye baktığımızda, 1970'li yıllarda vergi beyannamelerinin halka açık olduğunu görmekteyiz, ancak günümüzde mükellef bilgileri ABD Milli Gelirler İdaresi (Internal Revenue Services-IRS) tarafından gizli tutulmaktadır. Ancak Keightley'e göre, vergi beyanları kamu ile paylaşılmadığı için, mükellefler ödedikleri vergileri düşürmeye yönelik vergi planlamaları

⁵² Turgut Çürük; Zeki Doğan; Zeynep Türk, “Çok Uluslu İşletmelerin Faaliyet Gösterdikleri Ülkelerde Karşılaştıkları Muhasebe Sorunları”, s. 31, (Çevrimiçi), <https://dergipark.org.tr/tr/download/article-file/5386>, (Erişim Tarihi: 23.01.2021).

⁵³ Mustafa Cemil Kara, “Uygulamalar Işığında Matrah Aşındırma ve Kar Kaydırma Çok Taraflı Sözleşmesi”, On İki Levha Yayıncılık, Yayın No: 1669, 1. Baskı, Şubat 2021, ss.108-109.

⁵⁴ Vergi mükellef bilgileri, mükellefin mukim olduğu ülke, dönem içerisinde elde ettiği kar, dağıttığı kar, geçmiş yıl kar veya zararları, banka hesabındaki bakiyeler, grup içi işlemler, ödediği vergi, devletten aldığı vergi teşvikleri, sahip olduğu varlıklar, borçlar ve sermaye bilgisi gibi vergi hesabında dikkate alınan özel bilgilerdir.

⁵⁵ Dünya'daki vergi beyan sistemlerini incelediğimizde iki tip vergi beyan sistemi olduğunu görmekteyiz. Bunlar, ÇUI'ün Bağlı İşletmesinin mukimi olduğu ülkede vergi bilgilerinin ve beyanlarının mükellefin beyanına dayanarak vergi idaresine mükellef tarafından sunulması ve vergi beyanının mükellef tarafından yapılmasına gerek olmadan doğrudan vergi idaresi tarafından hesaplandığı sistem şeklinde ikiye ayrılmaktadır. Dünya'daki uygulamalara baktığımızda genellikle, vergi sistemlerinin Türkiye'de olduğu gibi beyana dayalı olduğunu görmekteyiz. Ancak son yıllarda, ulusal vergi sistemlerinde radikal reformlar planlayan ülkelere baktığımızda, bu ülkelerdeki vergi politika planlayıcılarının, ekonomideki verimliliği artırmak, vergi yükünün adil dağılımını sağlamak ve vergi sistemlerinin operasyonunu, uyumunu ve idaresini geliştirmek için, vergi beyanı olmayan, mükellefin beyanına gerek kalmadan, ÇUI'ün Bağlı İşletmesinin mukimi olduğu ülkede ödeyeceği vergi tutarını otomatik olarak idare tarafından hesaplanabildiği sistemler üzerinden çalıştığını görmekteyiz.

yapabilmektedirler⁵⁶. Birleşik Krallık'ta ise, bazı mükellefler özelinde mükellefin vergi beyanına gerek kalmayan sistemler kullanılmaktadır. Bu sistemler, mükellefiyet tesisine gerek kalmadan, verginin hizmeti alan tarafından kaynakta kesilerek vergi idaresine ödenmesini içeren sistemler olarak tanımlanmaktadır⁵⁷. Türk vergi sisteminde ise vergi, ÇUI'nın Türkiye'de mukimliği bulunan Bağlı İşletmesinin beyanı esas alınarak hesaplanmakta ve vergi idaresine ödenmektedir. Vergilendirme esaslı konuların verginin muhatabı olan mükellefler tarafından bilinebileceğini öngören bu modelin işlerliği, mükellef beyanlarının doğru olmasını gerektirmektedir. Mükellef beyanlarının doğruluktan uzak olması, mükellef nezdinde vergi hükümlerinin anlaşılmasına, vergi özelindeki bilincin düşük olmasına, evrak düzenine uyulmamasına, içsel denetim mekanizmalarının yeterince işletilememesine bağlanabilir⁵⁸. Küresel mali karmaşıklık sıralamasında, Türkiye'nin dünyada 3'üncü sırada yer alması⁵⁹, Türk vergi beyan sisteminde kontrol mekanizmalarının güçlendirilmesi gereğini doğurmaktadır. Bu durumda, vergi idaresinin mükellef beyanlarına ilişkin olarak yapacağı denetimler ve diğer ülkelerden toplayacağı bilgiler daha da önem kazanmaktadır.

Uluslararası vergilendirmede şeffaflaşma ÇUI'lerin mükellef bilgilerinin ülkeler arasında paylaşımına açılması anlamına gelmektedir. Uluslararası vergilendirmede şeffaflığın amacı, mükelleflerin vergisel bilgilerinin ülkelerin yetkili mali idareleri arasında paylaşımına açılması ile vergiyi alma hakkı olan ülkenin vergi gelirlerini artırmayı amaçlamaktadır. ÇUI'ler şeffaflaştıkça, ÇUI'lerin bir ülkede vergi ödememek için vergisel işlemlerini diğer ülkede saklamasının önüne geçilebilecektir. ÇUI'lerin vergi beyanlarının kamuya açık hale getirilmesi ise uluslararası vergilendirmede şeffaflaşmayı bir adım öteye taşımakta, vergi mükellef bilgilerinin

⁵⁶ Mark P. Keightley, "Public Disclosure of Corporate Tax Returns", CRS Insight IN10929, 2018-07-16, Library of Congress. Congressional Research Service, (Çevrimiçi), <https://www.hsdl.org/?abstract&did=813501>, (Erişim Tarihi: 10.01.2021).

⁵⁷ William G. Gale, Janet Holtzblatt, "On the Possibility of No-Return Tax System", National Tax Journal, Vol. L. No: 3, s. 475, (Çevrimiçi), <http://www.ntanet.org/NTJ/50/3/ntj-v50n03p475-85-possibility-return-tax-system.pdf?v=%CE%B1>, (Erişim Tarihi: 10.01.2021).

⁵⁸ Adnan Çavuş, "Vergi İdaresinin Yükümlüyü Denetim Yolları", Doktora Tezi, İstanbul 2006, (Çevrimiçi), <https://vergidosyasi.files.wordpress.com/2018/01/adnan-c3a7avuc59f-doktora-tezi-2006-vergi-idaresinin-yc3bckc3bcmic3bcyc3bc-denetim-yollari.pdf>, (Erişim Tarihi: 11.10.2019).

⁵⁹ Gizem Zeren, "Türkiye'de ve Bazı Ülkelerde Vergi Karmaşıklığının Karşılaştırmalı İncelenmesi", International Journal of Public Finance, 2019, S:2, s. 159, (Çevrimiçi), <https://dergipark.org.tr/tr/download/article-file/906688>, (Erişim Tarihi: 12.01.2020).

erişimini sadece ilgili ülke yetkili mali idaresine değil tüm ülkelerin ve tüm paydaşların erişimine açmaktadır. Bu durum ise iki ülke mali idaresi arasında paylaşılan bilgilerin daha geniş kapsamlı kitle ile paylaşılmasını ve vergi amaçlı bilginin iki ülke arasında da gizli kalmamasına sebebiyet vermektedir.

1.2.1.2 Vergi İdarelerinde Şeffaflık

Vergi idareleri, devlet gelirlerinin önemli bir payını oluşturan vergi gelirlerini tahsil etme görevini üstlenmektedir. Vergi idareleri söz konusu görevini yerine getirirken, mükellef nezdinde meydana gelebilecek vergiye uyum riskini yönetim anlayışı ile minimize etmelidirler. Aksi takdirde, devlet gelirlerinde kayıplar ortaya çıkacağı düşünülmektedir. Bununla birlikte, vergi idarelerinde şeffaflaşma demokrasinin gereği olarak karşımıza çıkmaktadır. Vergi idareleri şeffaflaştıkça, halkın devlet yönetimine katılımı artmakta ve bu durum da mükelleflerde vergiye uyum bilincini geliştirmektedir⁶⁰.

Mükelleflerde vergi uyum bilinci geliştikçe, mükellefler vergilerini zamanında ve mevzuata uygun olarak eksiksiz ödeyeceklerdir. Bu noktada, verginin eksiksiz ödenmesi, mükellef tarafından idareye ödenmesi gereken verginin mükellef tarafından kanunlara uygun olarak doğru hesaplanması anlamını da içermektedir⁶¹. Vergi uyumu yüksek olan mükellefler vergi idarelerine doğru şekilde vergilerini hesaplayıp ödeyecekleri için, vergi idareleri de söz konusu mükellefler nezdinde ilave kontrol mekanizmalarına ihtiyaç duymayacaklardır. Ancak, vergi uyumu düşük olan mükellefler için, vergi idarelerinin mükellef nezdinde incelemeler yapması ve mükellefin diğer ülkelerde gizleyebileceği ve kendi ülkesinde vergiye tabi olabilecek gelirlerini tespit etmek için diğer ülke vergi idareleri ile iletişim halinde olması gerekecektir.

⁶⁰ Nami Çağan, "Demokratik Sosyal Hukuk Devletinde Vergilendirme", DergiPark, (Çevrimiçi), <https://dergipark.org.tr/tr/download/article-file/635675>, s.135, (Erişim Tarihi: 08.01.2021).

⁶¹ Mutlu Yoruldu, "Vergi Uyumu ve Vergiye Uyum Sağlayan Mükelleflere Tanınan Vergi Teşvikinin Değerlendirilmesi", International Journal on Social Sciences, Eylül 2020, ss.57-58, Dergipark, (Çevrimiçi), <https://dergipark.org.tr/tr/download/article-file/1237053>, (Erişim Tarihi: 08.01.2021).

Vergi idareleri arasındaki bilgi değişimi, dayanağını çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarından almaktadır⁶². OECD Model Anlaşmasının 26'nci⁶³ ve 27'nci⁶⁴ maddelerinde vergi idareleri arasındaki idari yardımlaşmadan bahsedilmektedir⁶⁵. OECD Model Anlaşmasının 26'ncı maddesi kapsamında öngörülebilir şekilde ilgili olma standardı ile spekülasyonlu inceleme standardının tanımları geliştirilmiştir⁶⁶.

1.2.1.2.1 Öngörülebilir Şekilde İlgili Olma Standardı

Bir ülkenin vergi idaresi tarafından diğer ülkenin vergi idaresinden talep edilen bilginin “öngörülebilir şekilde ilgili (foreseeably relevant)” olmasına ilişkin standart önceki deyişimiyle “gereklilik (necessary)” standardı, vergi mükelleflerine ilişkin ilgili ülkede devam eden vergi incelemesi kapsamında diğer ülke vergi idaresinden vergi mükellefine ilişkin bilgi istenilmesi durumunda oluşmaktadır⁶⁷.

⁶² Gülşen Gedik, “Düşük Vergi Rejimlerinin Çok Uluslu İşletmelerce Kullanımındaki Sınırlamalar: Mevcut Düzenlemeler ve Yeni Gelişmeler”, 2001 San Francisco IFA Kongresi, s.74-80, Makalenin Yer Aldığı Kitap: “Uluslararası Vergi Konularına Türkiye Yaklaşımı”- Editör: Billur Yaltı, Oniki Levha Yayıncılık A.Ş.

⁶³ “Madde 26:

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

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

⁶⁴ “Madde 27:

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

⁶⁵ GİB, “OECD Gelir ve Servet Üzerinden Alınan Vergilere İlişkin Model Anlaşma”, ss. 364-387, (Çevrimiçi), https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/user_upload/Mevzuat_DisIliskiler/OECD_Model_Yorum_Kitabi_2014.pdf, (Erişim Tarihi: 15.01.2021).

⁶⁶ OECD, “Press Release 2012 Update to Article 26 of the OECD Model Tax Convention”, (Çevrimiçi), https://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/Article%2026_QA.pdf, (Erişim Tarihi: 15.01.2021).

⁶⁷ OECD, “Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017”, Paris, 2017, (Çevrimiçi), https://doi.org/10.1787/mtc_cond-2017-en, (Erişim Tarihi: 15.01.2021).

1.2.1.2.2 Spekülatif İnceleme Standardı

Spekülatif inceleme (fishing expeditions), diğer bir deyimle rastgele inceleme standardı, ilgili ülkede devam eden bir incelemeye dayanmadan ziyade, rastgele olarak ilgili ülkedeki vergi idaresinin diğer ülkedeki vergi idaresinden bilgi istemesi durumunda ortaya çıkmaktadır⁶⁸. Ancak söz konusu standardın uygulaması, ortak raporlama standardının ilgili ülkelerde yürürlüğe girmesiyle giderek azalmıştır. Örneğin, otomatik bilgi değişimi mevzuatının yürürlüğe girmesinden önce, Lüksemburg Mahkemesi OECD Model Anlaşmasının bilgi değişimine ilişkin maddesine atıf yaparak, Fransa Vergi İdaresi tarafından Lüksemburg mukimi şirketin faaliyetlerine ilişkin Lüksemburg Vergi İdaresinden talep edilen bilginin spekülatif inceleme kapsamına girdiği kararına varmıştır. Ancak, ilgili ülkede otomatik bilgi değişimi kanunun yürürlüğe girmesi sonrasında, söz konusu karar temyize götürülmüş ve söz konusu otomatik hükmün AB mevzuatı ile çatıştığı görüşü öne sürülerek Avrupa Adalet Divanına başvurulmuştur⁶⁹. Görüleceği gibi, uluslararası vergilendirme alanında bilgi değişimi kapsamında yaşanan gelişmeler, ülkelerde yürürlükte olan kanunlar ile uluslararası model anlaşmalar arasında ihtilaf meydana getirebilmektedir.

OECD Model Anlaşmasındaki düzenlemelere ilave olarak, vergi idareleri arasındaki işlemleri düzenleyen VKKİY Sözleşmesi ise, ilk olarak 1988 yılında OECD ve Avrupa Konseyince oluşturularak, 2010 yılında tekrar düzenlenmiş⁷⁰ ve 1 Haziran 2011 yılında imzalanmak üzere ülkelerin onayına sunulmuştur. Söz konusu sözleşmede, vergi idareleri arasında yardımlaşma, inceleme, tahsilat ve tebligat konularında yardımlaşma olmak üzere konularına göre düzenlenmiştir⁷¹.

⁶⁸ GİB, a.g.k., ss. 364-387.

⁶⁹ Wagener & Associates Advocats, “Tax Authorities and fishing expeditions: Where do we stand?”, (Çevrimiçi), <http://www.wagenerlegal.lu/tax-authorities-and-fishing-expeditions-where-do-we-stand/>, (Erişim Tarihi: 16.01.2021).

⁷⁰ OECD, “Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters”, (Çevrimiçi), <https://www.oecd.org/tax/exchange-of-tax-information/convention-on-mutual-administrative-assistance-in-tax-matters.htm#:~:text=Mutual%20Administrative%20Assistance%20Convention&text=Legend-.The%20multilateral%20Convention%20on%20Mutual%20Administrative%20Assistance%20in%20Tax%20Matters.the%20fundamental%20rights%20of%20taxpayers>, (Erişim Tarihi: 08.01.2021).

⁷¹ TÜRMOB, “Mevzuat Sirküleri”, Sayı No: 27.11.2017/134-1, (Çevrimiçi), https://turmob.org.tr/ebulten/mevzuatsirkuleri/134_2017.pdf, (Erişim Tarihi: 08.01.2021).

Uluslararası vergilendirmede şeffaflık ve dolayısıyla bilgi değişimindeki gelişmelerin çok hızlı yaşandığı son yıllarda, vergi idareleri de küresel dünyaya uyum sağlamak amacıyla, geleneksellikten çıkarak dijital vergi idarelerine dönüşmeye başlamıştır⁷².

1.2.2 Uluslararası Vergilendirmede Bilgi Değişimi Kavramı

Bilgi değişimi kavramı, uluslararası vergilendirme literatüründe şeffaflık kavramı birlikte kullanılmaktadır. Uluslararası vergilendirme alanında şeffaflığın gerçekleşmesi vergi konularında uluslararası bilgi değişiminin etkin şekilde uygulanması ile bağdaştırılmaktadır.

Vergi konularında şeffaflık ve bilgi değişimi, istek üzerine bilgi değişimi (“*Exchange of Information on Request*”-EOIR) ve finansal hesaplara ilişkin otomatik bilgi değişimi (Automatic Exchange of Information-AEOI) olarak iki temel standardı baz almaktadır⁷³. 161 üyeli⁷⁴ ve 19 izleyicili⁷⁵ OECD Küresel Forum tarafından söz konusu bilgi değişim standartlarının ilgili ülkelerde mevzuata dahil edilmesi konusu tartışılmıştır⁷⁶. Bu standartlara ilave olarak OECD Model Vergi Anlaşmasında da belirtilen üçüncü yöntem olarak Spontane Bilgi Değişimi yöntemi de bulunmaktadır⁷⁷.

⁷² OECD, “**Tax Administration 3.0: The Digital Transformation of Tax Administration**”, 26.11.2020, Forum on Tax Administration, Paris, s.8, (Çevrimiçi), <http://www.oecd.org/tax/forum-on-tax-administration/publications-and-products/tax-administration-3-0-the-digital-transformation-of-tax-administration.pdf>, (Erişim Tarihi: 11.01.2021).

⁷³ OECD, “**Tax Transparency 2018 Report on Progress**”, Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes, (Çevrimiçi), <https://www.oecd.org/tax/transparency/global-forum-annual-report-2018.pdf>, (Erişim Tarihi: 30.05.2020).

⁷⁴ OECD, “**Global Forum Members**”, (Çevrimiçi), <https://www.oecd.org/tax/transparency/who-we-are/members/>, Çevrimiçi, Erişim Tarihi: 30.05.2020).

⁷⁵ OECD, “**Global Forum Observes**”, (Çevrimiçi), <https://www.oecd.org/tax/transparency/who-we-are/members/>, Çevrimiçi, Erişim Tarihi: 30.05.2020).

⁷⁶ OECD, “**Global Forum Membership**” Compare Your Country Tax Co-operation Glossary, (Çevrimiçi), <https://www1.compareyourcountry.org/tax-cooperation/en/3/all/default>, (Erişim Tarihi: 18.01.2021).

⁷⁷ OECD, “**Model Protocol for the Purpose of Allowing the Automatic and Spontaneous Exchange of Information under a TIEA**”, ss. 5-6, (Çevrimiçi), <https://www.oecd.org/tax/exchange-of-tax-information/Model-Protocol-TIEA.pdf>, (Erişim Tarihi: 18.01.2021).

1.2.2.1 Talep Üzerine Bilgi Değişimi (EOIR)

Bilgi değişiminin istek üzerine olması, öngörülebilir şekilde bilgilerin istenilmesi durumunda bu bilgilerin uluslararası paylaşımına sunulması olarak ifade edilmektedir. OECD Forum, bu standardın üye ülkelerce uygulanmasına karar vererek, bu standardın uluslararası vergilendirmede şeffaflaşmada etkili olması için, üye ülkelerin ve üye olmayan ancak Forum'un çalışmaları ile ilgili olan ülkelerin uygulamalarını dönemsel olarak Akran Değerlendirmesine ("Peer Review") tabi tutulması konusunda anlaşmıştır. Söz konusu Akran Değerlendirmesinin ilk turu 2010 ile 2016 yılları arasında tamamlanmış olup, ikinci tur değerlendirmelerin 2016 yılından itibaren başlaması planlanmıştır. Birinci tur değerlendirmelerde hukuki alt yapı ve EOIR standardı uygulamasının incelenmesi ayrı aşamalarda ele alınırken, ikinci tur değerlendirmeler bu aşamaları bütünsel olarak ele almaktadır⁷⁸.

1.2.2.2 Otomatik Bilgi Değişimi (AEOI)

Otomatik bilgi değişimi, bilgilerin talep edilmeden otomatik olarak uluslararası paylaşımına sunulması olarak tanımlanmaktadır. 2013 yılının Haziran ayında G8 Liderleri⁷⁹ otomatik bilgi değişimine ilişkin yeni küresel bir standardın oluşturulması konusunda bir mutabakata varmış olup⁸⁰, akabinde 6-7 Mayıs 2014'te Vergi Konularında Otomatik Bilgi Değişimi Deklarasyonu, Türkiye'nin, AB'nin ve ABD'nin aralarında bulunduğu ülkeler ile birlikte onaylanarak yayınlanmıştır⁸¹.

1.2.2.3 Spontane Bilgi Değişimi

Spontane bilgi değişimi bir ülkenin vergi mukiminin bilgilerini diğer ülke ile ilgisi dolayısıyla kendiliğinden diğer ülkeden bir karşılık beklemeden paylaşması olarak tanımlanmaktadır. Söz konusu bilgi değişimi yöntemine OECD Model Vergi

⁷⁸ OECD, "Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes, Peer Reviews", (Çevrimiçi), https://www.oecd-ilibrary.org/taxation/global-forum-on-transparency-and-exchange-of-information-for-tax-purposes-peer-reviews_2219469x, (Erişim Tarihi: 18.01.2021).

⁷⁹ G8 Liderleri: Kanada, Fransa, Almanya, İtalya, Japonya, Rusya, Birleşik Krallık ve ABD.

⁸⁰ OECD, "Automatic Exchange of Financial Account Information", s.2-3, (Çevrimiçi), <https://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/Automatic-Exchange-Financial-Account-Information-Brief.pdf>, (Erişim Tarihi: 18.01.2021).

⁸¹ OECD, "Declaration on Automatic Exchange of Information in Tax Matters", (Çevrimiçi), <https://www.oecd.org/mcm/MCM-2014-Declaration-Tax.pdf>, (Erişim Tarihi: 18.01.2021).

Anlaşmasında yer verilmiş olsa da bu yöntemin uygulanabilirliği çok sınırlı kalmıştır⁸².

1.3 ULUSLARARASI VERGİLENDİRMEDE ŞEFFAFLAŞMANIN ULUSLARARASI VE ULUSAL HUKUKİ BOYUTU VE SINIRI

Uluslararası vergilendirmede şeffaflaşmanın, ÇÜİ'lere ilişkin vergisel bilgilerin ve banka hesaplarına ilişkin bilgilerin, ülkeler arasındaki bilgi paylaşımı kapsamına alınmasıyla gerçekleşeceği düşünülmektedir. Söz konusu bilgiler, vergi idaresine ÇÜİ'ler tarafından beyan edilen bilgiler ve vergi idaresinin doğrudan finansal kuruluşlardan alacağı bilgilerden oluşmaktadır. Vergi idaresinin elde edeceği ve diğer ülkelerle bilgi paylaşımına konu edileceği mükellef bilgileri anayasal kurallar açısından devletin ve uluslararası anlaşmaların koruması altındadır. Bununla birlikte, mükelleflerin banka hesaplarının gizliliği de Bankacılık Kanunu ve bankalar ile müşterileri arasında yapılan özel sözleşmeler ve bankaların müşterilerine sunduğu gizlilik garantisi ile banka nezdinden korunmaktadır. Bu noktada söz konusu bilgilerin hangi aşamaya kadar ülkeler arasında paylaşımına gireceği konusu önem kazanmaktadır.

Uluslararası vergilendirmede şeffaflık, devletler arasındaki ilişkileri ilgilendiren bir konu olduğundan devletler arasındaki anlaşmalardaki gizlilik maddeleri ve mükellefin devlet tarafından korunan anayasal hakları bütünsel olarak incelenmelidir.

1.3.1 Uluslararası Vergilendirmede Şeffaflaşmanın Uluslararası Hukuki Boyutu ve Sınırı

Uluslararası vergi hukuku⁸³, uluslararası vergilendirme anlaşmalarını, uluslararası vergilendirme alanındaki yargı kararlarını, OECD'nin ve AB'nin vergi alanındaki çalışmalarını kaynak olarak dikkate almaktadır. Bu kapsamda, uluslararası

⁸² Hamza Kahrıman; Umut Tepekule, “Uluslararası Vergilemede Yeni Bir Otomatik Bilgi Değişim Uygulaması Olarak FATCA”, https://www.academia.edu/35640264/Uluslararası_Vergilemede_Yeni_Bir_Otomatik_Bilgi_Değişim_Uygulaması_Olarak_FATCA, (Erişim Tarihi: 18.01.2021).

⁸³ Uluslararası vergi hukuku, uluslararası hukukun bir konusu olup, devletlerin diğer devletler ile ve uluslararası organizasyonlar ile ilişkilerini, uluslararası organizasyonların da kendi aralarındaki vergi konularındaki ilişkilerini ve yetki anlaşmazlıklarını inceleyen, analiz eden ve organize eden kurallar olarak tanımlanmaktadır.

vergilelendirmede şeffaflaşmaya ilişkin temel kanuni dayanak ve bu kanuni dayanağın sınırları, OECD Model Anlaşmasının bilgi değişimi konulu 26'ncı maddesinde yer almaktadır⁸⁴. Bu maddeye göre, anlaşma kapsamında tanımlanacak ülke idarelerinin diğer ülke idaresi ile, bu maddede belirtilen bilgileri⁸⁵ paylaşacağı ifade edilmiştir. Bu kapsamda, aynı maddede, bir ülke idaresi tarafından diğer ülke idaresi ile paylaşılacak bilgilerin, bilgileri elde eden taraflarca gizli tutulacağı ve yalnızca kovuşturma kapsamında adli ve idari makamlarca talep edilmesi durumunda paylaşılabilirliği belirtilmiştir. Öte yandan, bu bilgilerin mahrem ticari bilgileri veya ticari muameleleri sarıh hale getirecek şekilde veya aleniyeti kamu düzenine aykırı düşecek şekilde bilgi sahibini bilgi verme yükümlülüğü altına sokacak şekilde yorumlama yapılamayacağı aynı maddede hüküm altına alınarak, ÇUI'ler açısından bu madde kapsamında girebilecek bilgiler koruma altına alınmış⁸⁶ ve bu bilgilerin mahremiyeti vurgulanmıştır.

Mahremiyet, TDK Sözlüğünde gizlilik olarak tanımlanmaktadır⁸⁷. Gizlilik ise, bir başkası ile paylaşılmayan ve saklı tutulan sır olarak açıklanmaktadır⁸⁸. Vergi mahremiyeti ise, mükellefin vergi konularındaki özel bilgilerinin saklı tutulması olarak tanımlanabilir. OECD'ye göre vergi mahremiyeti, mali idarelerin görevleri dolayısıyla elde ettikleri bilgilerin korunmasını sağlaması açısından büyük önem taşımaktadır⁸⁹. Bu kapsamda OECD, bilgi değişimi kapsamında farklı mali idarelerin elde edeceği bilgilerin gizlilik kuralları çerçevesinde güvenli koşullarda saklanmasına ilişkin 2012 yılında bir rehber yayınlamıştır. Söz konusu rehberin B sayılı ekinde OECD, bazı ülkelerin iç mevzuatlarında yürürlüğe koyduğu vergi mahremiyeti hükümlerine ve bu hükümlere uyulmaması durumunda karşılaşılabilecek yerel

⁸⁴ Hamza Kahrıman; Umut Tepekule, **a.g.e.**

⁸⁵ “*Vergilerle ilgili iç mevzuat hükümlerinin uygulanması veya idaresi ile ilgili olduğu öngörülen bilgileri*”

⁸⁶ GİB, **a.g.e.**, ss. 33-34.

⁸⁷ TDK, “**TDK Sözlüğü**”, (Çevrimiçi), <https://sozluk.gov.tr/>, (Erişim Tarihi: 18.01.2021).

⁸⁸ Burcu Gülerci, “**Türk Hukukunda Vergi Mahremiyetinin Sınırları**”, On İki Levha Yayıncılık, Ocak 2017, (Çevrimiçi), <https://www.lexpera.com.tr/literatur/kitaplar/turk-hukukunda-vergi-mahremiyetinin-sinirlari-9786051524733-5/1>, (Erişim Tarihi: 18.01.2021).

⁸⁹ OECD, “**Confidentiality of Tax Information**”, (Çevrimiçi), <http://www.tiwb.org/get-involved/experts/confidentiality-of-tax-information/>, (Erişim Tarihi: 20.03.2021).

yaptırımlara yer vermiştir⁹⁰. Bununla birlikte, OECD'nin yayınladığı rehberde, bilgi paylaşılardan önce, vergi mükellefine de bilgi verilmesi gerektiği belirtilerek, söz konusu bilginin Çift Taraflı Anlaşmalarda özel bir hüküm olmadığı sürece üçüncü bir ülke idaresi ile paylaşamayacağı belirtilmiştir⁹¹.

Vergi Konularında Bilgi Değişimine İlişkin Model Anlaşmanın Gizlilik konulu 8'inci maddesinde ise, OECD Model Anlaşması gibi diğer ülke tarafından elde edilen bilginin gizli olarak tutulacağı hüküm altına alınmıştır⁹². Aynı şekilde, VKKİY Çok Taraflı Anlaşmasının 22'nci maddesinde⁹³ benzer gizlilik hükümlerine yer verilmiştir⁹⁴.

1.3.2 Uluslararası Vergilendirmede Şeffaflaşmanın Ulusal Hukuki Boyutu ve Sınırı

OECD'nin bilgi değişimi kapsamında paylaşılacak bilgilerin korunmasına ilişkin yayınladığı rehberde, uluslararası anlaşmaların yanında, ilgili ülke iç mevzuatlarında da söz konusu vergi mahremiyetini koruyucu hükümler yürürlüğe konulması gereği vurgulanmıştır⁹⁵.

Ülke bazlı olarak incelendiğinde, söz konusu gizlilik hükümlerinin, ülkelerin iç mevzuatlarında da yer aldığı görülmektedir. Almanya ulusal vergi mevzuatında, gizlilik hükümleri Mali Kanunun 30'uncu maddesinde, vergi mahremiyetin ihlalinde ise ilgili düzenlemelere Almanya Ceza Kanunun 355'inci maddesinde yer verilmiştir.

⁹⁰ OECD, “**Keeping It Safe, The OECD Guide on the Protection of Confidentiality of Information Exchanged for Tax Purposes**”, ss, 40-41, (Çevrimiçi), <http://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/keeping-it-safe-report.pdf>, (Erişim Tarihi: 20.03.2021).

⁹¹ OECD, **a.g.e.**, ss, 40-41, (Çevrimiçi), <http://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/keeping-it-safe-report.pdf>, (Erişim Tarihi: 18.01.2021).

⁹² OECD, “**Agreement on Exchange of Information on Tax Matters**”, ss, 9-10, (Çevrimiçi), <https://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/2082215.pdf>, (Erişim Tarihi: 20.03.2021).

⁹³ “Madde 22-Gizlilik:

1. Bir Tarafın bu Sözleşme kapsamında elde ettiği herhangi bir bilgi gizli tutulacak ve bilgiyi sağlayan Tarafın iç mevzuatında öngörülen koruma tedbirleri ile uyumlu olarak, kişisel bilgilerin korunmasında gerekli görülen düzeyde, bilgiyi alan Tarafın kendi iç mevzuatı kapsamında elde ettiği bilgiler gibi, korunacaktır.

⁹⁴ OECD/Avrupa Konseyi, **a.g.e.**, s.22, (Çevrimiçi), <https://doi.org/10.1787/9789264115606-en>, (Erişim Tarihi: 18.01.2021).

⁹⁵ OECD, **a.g.e.**, ss, 40-41, (Çevrimiçi), <http://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/keeping-it-safe-report.pdf>, (Erişim Tarihi: 18.01.2021).

Bununla birlikte, Fransa’da Vergi Usul Kanunu’nun L-103’üncü maddesinde vergisel bilgilerin saklı tutulması gerektiği belirtilerek, vergi mahremiyetine uyulmaması durumunda uygulanacak cezalara Ceza Kanununun 226’ncı maddesinde yer verilmiştir⁹⁶. Söz konusu ceza kanunlarında vergi mahremiyetinin ihlali durumunda ağır cezai yaptırımlar olduğu görülmektedir. Örnek olarak Almanya’da gizli bilginin paylaşılması durumunda, 2 yıla kadar hapis cezası veya para cezası şeklinde yaptırım uygulanabileceği, Fransa’da ise gizli bilginin ifşasında 1 yıllık hapis cezası ve 15 bin Avro (EUR)’ya kadar para cezası olduğu hüküm altına alınmıştır⁹⁷.

Türkiye’de ise, vergi mahremiyeti VUK’un 5’inci maddesinde düzenlenmiş olup, vergi otoritelerinde görevli belirli kişilerin işleri dolayısıyla elde ettikleri bilgileri açıklaması yasaklanmıştır⁹⁸. Bu kapsamda, vergi otoritelerinde görevli kişilerin meslekleri dolayısıyla öğrendikleri sırları ifşası halinde, VUK’un 362’nci⁹⁹ maddesine göre ve bu maddede referans verilen ilgili Türk Ceza Kanunu (TCK) hükmüne göre cezalandırılacağı belirtilmiştir¹⁰⁰. Ancak, söz konusu vergi mahremiyeti hükmü ve cezası sadece vergi idarelerinde görevli belirli kişilerin mesleklerini icra ederken elde ettiği bilgilerin açıklanmasını kapsadığından, söz konusu kişilerin meslekleri dışında öğrendikleri bilgileri ifşası durumunda bu kişilere uygulanacak yaptırımların, doğrudan TCK’nın genel hükümlerine göre belirlenmesi gerektiği savunulmaktadır¹⁰¹.

Sonuç olarak hem dünyada hem de Türkiye’de mükellefin özel bilgilerinin diğer devletler ile paylaşımında devlet güvenliğinin sağlanması ve kişisel hakların korunması bakımından sınırlamalar olup, bu bilgilerin dışında kalan ve uluslararası anlaşmalar kapsamında paylaşımı zorunlu olan bilgilerin paylaşılması durumunda ise,

⁹⁶ OECD, **a.g.e.**, ss, 37-41, (Çevrimiçi), <http://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/keeping-it-safe-report.pdf>, (Erişim Tarihi: 18.01.2021).

⁹⁷ OECD, **a.g.e.**, ss, 11-13, (Çevrimiçi), <http://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/keeping-it-safe-report.pdf>, (Erişim Tarihi: 18.01.2021).

⁹⁸ GIB, “**213 numaralı ve 04.01.1961 tarihli Vergi Usul Kanunu**”, (Çevrimiçi), <https://www.gib.gov.tr/gibmevzuat>, (Erişim Tarihi: 20.03.2021).

⁹⁹ “VUK 362. Madde: Bu Kanunda yazılı vergi mahremiyetine uymağa mecbur olan kimselerden bu mahremiyeti ihlal edenlere TCK’nın 198. maddesinde yazılı cezanın iki katı hükmolunur. Bu ceza iki aydan az olmaz. Suçları tekrerrür edenler bir daha devlet hizmetinde kullanılmazlar.”

¹⁰⁰ Ateş Oktar, “**Vergi Hukuku**”, Türkmen Kitabevi, 14. Baskı, 2019, ss.407-410.

¹⁰¹ Fatma Taş, “**Vergi Mahremiyetini İhlal Suçu ve Değerlendirilmesi**”, Doktora Tezi, 2007, s.74, Uludağ Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, (Çevrimiçi), https://uludag.edu.tr/dosyalar/hukukmalihukuk/Foto%C4%99Fraflar/Lisans%C3%BCst%C3%BC_Tezleri/dogan_senyuz_danismanligindaki_tezler/fatma_tas.pdf, (Erişim Tarihi: 21.03.2021).

bu bilgiler sadece bu bilginin paylaşıldığı ülke tarafından saklı tutularak, bilginin korunması sağlanacaktır.

1.4 ULUSLARARASI VERGİLENDİRMEDE ŞEFFAFLAŞMAYA ETKİ EDEN UNSURLAR

Uluslararası vergilendirmede şeffaflaşmaya etki eden unsurlar, küreselleşme, zararlı vergi rekabeti, dijitalleşme ve COVID-19 olarak dört ana başlıkta incelenebilecektir.

1.4.1 Küreselleşmenin Uluslararası Vergilendirmede Şeffaflaşmaya Etkisi

Küreselleşme, 1980’li yılların başından itibaren, ÇUI’lerin uluslararası mal, hizmet ve finansal piyasalarındaki işlemlerinin serbestleşmesi, ÇUI’lerin uluslararası sermaye hareketliliklerinin artması ve uluslararası regülasyonların hafifletilmesi ile ulaşılan bir küresel entegrasyon sürecidir¹⁰². OECD’nin 2018 yılına ilişkin yayınladığı bilgiye göre, Doğrudan Yabancı Yatırım alan en büyük ülkeler sırasıyla, ABD, Çin, Hollanda (yerleşik Özel Amaçlı İşletmeler hariç), İngiltere ve Brezilya’dır.

Doğrudan Yabancı Yatırımlar (“*Foreign Direct Investments*”, “FDI”), küreselleşmenin önemli indikatörlerinden sayılmaktadır. Ancak, tüm Doğrudan Yabancı Yatırımlar ekonomik bütünleşmeye aynı oranda katkı sağlamamaktadır. Örneğin Lüksemburg’a yapılan Doğrudan Yabancı Yatırımların çoğu Lüksemburg’dan çıkan Doğrudan Yabancı Yatırımlara eşit olmakla birlikte, bu yatırımların çoğunun ülke ekonomisine ve iş gücüne gerçek anlamda katkı sağlayan doğrudan yatırımlardan ziyade, bu ülkenin finansal cazibe merkezi olması dolayısıyla, bu ülkeyi kazançlar açısından geçiş ülkesi olarak kullanan yatırımlar olduğu belirtilmektedir. 2017 yılında yapılan bir çalışmaya göre, Lüksemburg’u takiben, Hong Kong, İsviçre, Hollanda, Singapur, İrlanda, Bermuda, İngiliz Virjin Adaları ve Cayman Adaları Lüksemburg ile benzer özellikler taşımaktadır. Bu çalışmaya göre,

¹⁰² Abdunnur Yıldız, Murat Demir, “**Vergi Cennetleri ve Küresel Gelir Eşitsizliği**”, Derleme Makalesi/Review Article, Maliyet Dergisi, Ocak-Haziran 2019; 176:329-354, (Çevrimiçi), <https://ms.hmb.gov.tr/uploads/2019/09/176-15.pdf>, (Erişim Tarihi: 14.12.2020).

2017 yılında Lüksemburg 4 trilyon USD doğrudan yabancı yatırım alırken, Hollanda yaklaşık olarak 3,4 trilyon USD doğrudan yabancı yatırım almıştır¹⁰³.

Yerleşik Özel Amaçlı İşletmeler, herhangi bir fiziki varlığı ya da çalışanı bulunmayan, ancak ÇUI'lerin varlıklarını ve borçlarını finanse eden ve elinde tutan şirketler olarak tanımlanmaktadır¹⁰⁴. OECD yerleşik Özel Amaçlı İşletmelerin bulunduğu ülkelere yapılan Doğrudan Yabancı Yatırımlara ilişkin yayınladığı istatistikte ise, 2017 yılında yerleşik özel amaçlı işletmelere yapılan transferlerde, Hollanda 239 trilyon USD artış göstererek birinci sırada, Lüksemburg ise 148 trilyon USD artış göstererek ikinci sırada yer almış olup, söz konusu yatırımlar, 2018 yılında Hollanda için 309 trilyon USD, Lüksemburg için ise 269 trilyon USD düşüş eğilimi göstermiştir¹⁰⁵.

Görülen o ki, küreselleşme ile artan uluslararası sermaye hareketliliği, bazı ülkelere diğer ülkelere nazaran daha yüksek seyirde gerçekleşmektedir. Bu nedenle, OECD ve AB gibi uluslararası organizasyonlar, uluslararası vergilendirmede şeffaflaşma ile ilgili küresel düzeydeki çalışmalarını hızlandırarak, bu tür ülkelerin yarattığı vergi rekabetini yeni regülasyonlar getirerek azaltmayı amaçlamaktadır. OECD'nin yayınına göre, yatırımcılar için avantajlı ülkelere yapılan transferler, uluslararası vergilendirmedeki şeffaflaşma önlemleri ile azalış trendine girmiştir¹⁰⁶.

1.4.2 Zararlı Vergi Rekabetinin Uluslararası Vergilendirmede Şeffaflaşmaya Etkisi

Bir ülkenin rekabet gücünü arttırmak için, rakip şirketlere veya ülkelere göre vergi yükünü azaltma çabasına “vergi rekabeti” denir. Vergi yükü azaltılınca sermaye, vergi yükü azalan ülkeye doğru talep oluşturmaktadır. Bu durumun, verginin

¹⁰³ Jannick Damgaard, Thomas Elkjaer, Niels Johannesen, “What is Real and What is Not in the Global FDI Network?”, Aralık 2019, IMF Working Paper No. 19/274, ss. 1-51, (Çevrimiçi), https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=3523147, (Erişim Tarihi: 10.05.2021).

¹⁰⁴ OECD, “How Multinational Enterprises Channel Investments Through Multiple Countries”, Implementing the latest international standards for compiling foreign direct investment statistics, s.2, (Çevrimiçi), <https://www.oecd.org/daf/inv/How-MNEs-channel-investments.pdf>, (Erişim Tarihi: 10.05.2021).

¹⁰⁵ OECD, “FDI in Figures”, Nisan 2019, ss.1-12, (Çevrimiçi), <https://www.oecd.org/investment/FDI-in-Figures-April-2019.pdf>, (Erişim Tarihi: 10.05.2021).

¹⁰⁶ OECD, a.g.k., ss.1-12, (Çevrimiçi), <https://www.oecd.org/investment/FDI-in-Figures-April-2019.pdf>, (Erişim Tarihi: 10.05.2021).

uluslararası sermaye girişi kararlarında belirleyici bir unsur olarak değerlendirilmesine sebep olduğu, küresel anlamda bazı devletlerin vergi esaslı gelir kalemlerinde düşüşlere yol açtığı düşünülmekte ve bunların sonucunda “haksız (zararlı) vergi rekabeti” oluşabilmektedir¹⁰⁷.

Ertürk’e göre, vergi rekabetindeki zarar verici durum, düşük ya da sıfır vergili ülkelerin yaygın kullanımı ile açıklanmaktadır. Örneğin, bu ülkeler kullanılarak gelir asıl ekonomik yükümlülüğe tabi şirkette değil düşük ya da sıfır vergili ülkelere kayabilmektedir¹⁰⁸.

Rekabet ortamında mali ve vergisel yükümlülüklerinin hafifletilmesi ve pazarı cezbedici hale getirme noktasında vergi oranında teşvik amaçlı istisnai indirimler, mali teşvikler veya özendirici vergi rejimleri gibi çeşitli mali enstrümanlar kullanılmaktadır¹⁰⁹. Ayrıca bazı ülkelerin yarattıkları bu rekabet ortamı, diğer ülkelerin vergiye esas değerleri üzerinde olumsuz etki oluşturmaktadır. Eğer birden fazla ülke arasında bu durum söz konusu ise, yürürlükte olan vergisel sistemin diğer ülke ya da ülkelerin vergisel gelirlerine negatif tesirde bulunduğu söylenebilir¹¹⁰.

1980 yılında kurumlar vergisi oranı 177 ülke için ortalama %40,11 iken söz konusu oran yatırımları arttırmak ve ekonomiyi canlandırmak amacıyla 2020 yılında %23,85 e düşmüştür. 2020 yılında bölgesel bazda incelendiğinde, Avrupa’da ortalama kurumlar vergisi oranı %19,99 ile en düşük, Afrika’da ise ortalama kurumlar vergisi oranı %28,50 ile en yüksek olarak sıralanmaktadır¹¹¹. Kanuni kurumlar vergisi oranı bazı ülkelerde yüksek olsa da bu ülkelerde efektif vergi oranı düşük olabilmektedir. Efektif vergi oranı ödenmesi gereken verginin vergiye esas tutara bölünmesiyle bulunacak orandır. Bu nedenle yatırımcılar ülke girişlerinde kanuni vergi oranlarından çok efektif vergi oranlarına bakarak yatırım özelinde kararlarını oluşturmaktadır¹¹².

¹⁰⁷ Osman Pehlivan, Ersan Öz, “**Uluslararası Vergilendirme**”, Eylül 2017, Yayın No: ULS2, ss. 101-107, Celepler Matbaacılık Basım Yayın ve Dağıtım.

¹⁰⁸ Erkan Ertürk, **a.g.e.**, ss. 318-319.

¹⁰⁹ Osman Pehlivan, Ersan Öz, **a.g.e.**, ss. 101-107.

¹¹⁰ Osman Pehlivan, Ersan Öz, **a.g.e.**, ss. 101-107.

¹¹¹ Elke Asen, “**Corporate Tax Rates around the World, 2020**”, Tax Foundation, Fiscal Fact, No. 735, Dec 2020, (Çevrimiçi), <https://files.taxfoundation.org/20201208152358/2020-Corporate-Tax-Rates-around-the-World.pdf>, (Erişim Tarihi: 12.12.2020).

¹¹² Sinan Çukurçayır, **a.g.e.**, ss. 41-44.

Bu durum, küresel anlamda vergi gelirlerinin efektif vergi yükleri az olan ya da sıfır olan ülkelere kaymasına neden olabilmektedir.

Zararlı vergi rekabeti, küresel anlamda ülkelerin vergi gelirlerinin eşitsiz dağılımına yol açtığından, OECD ve AB tarafından vergide şeffaflaşma adına atılan ve atılacak adımlar ile minimize edilmeye çalışılmaktadır. Bu anlamda, zararlı vergi rekabetindeki yoğunlaşma, uluslararası vergilendirmede şeffaflaşmaya hizmet eden regülasyonların artırılmasına yol açmaktadır.

1.4.3 Dijitalleşmenin Uluslararası Vergilendirmede Şeffaflaşmaya Etkisi

Dijitalleşme, yazılım teknolojilerinin, akıllı cihazların ve internetin günlük faaliyetlerde kullanımının artması ile oluşan bir dönüşüm evresi olarak tanımlanmaktadır. Günlük hayatın bir parçası haline gelen bu oluşum, hiç şüphesiz ki Vergi İdarelerinde de bir dönüşüm süreci başlatmıştır¹¹³. Dijitalleşme ile geleneksel vergi idareleri, dijital vergi idarelerine dönüşmeye başlamıştır.

Geleneksel Vergi İdareleri	Dijital Vergi İdareleri (Vergi İdareleri 3.0)
Şekil güdümlü	Veri güdümlü
Periyodik, tarihsel, toplu veriler	Olay bazlı, detaylı ve gerçek zamanlı veri
Manuel, yavaş ve maliyetli	Tasdik ve otomasyonu sağlayıcı
Geriye yönelik risk değerlendirmesi	Garantili veri sağlama
Bağılantısız ekosistemler	Uyumlu ekosistemler, uluslararası iş birliği

Tablo 8: Geleneksel Vergi İdareleri ile Dijital Vergi İdarelerinin Karşılaştırması

Kaynak: OECD, “**Tax Administration 3.0: The Digital Transformation of Tax Administration**”, 26.11.2020, Forum on Tax Administration, Paris, s.8, (Çevrimiçi), <http://www.oecd.org/tax/forum-on-tax-administration/publications-and-products/tax-administration-3-0-the-digital-transformation-of-tax-administration.pdf>, (Erişim Tarihi: 11.01.2021).

¹¹³ Burçin Bozdoğanoglu, Haspolat Kaya, “**Dijitalleşmenin Vergi İdareleri Açısından Yarattığı Fırsatlar ve Güçlükler: Ekonomi Dijitalleşirken Vergi İdarelerinde Dijitalleşme Süreci**”, Legal Mali Hukuk Dergisi, Yıl: 2019, Cilt: 15, Sayı 176, (Çevrimiçi), <https://app.trdizin.gov.tr/publication/paper/detail/TXpRMU1EWXdNOT09>, (Erişim Tarihi: 11.05.2021).

Dünya'daki vergi otoriteleri, gelir tahsilat modellerini dönüştürücü dijital teknolojilerle sürekli yeniden şekillenen küresel bir ekonomiye uyarlama zorluğuyla alenen boğuşmaktadır¹¹⁴. ICC Almanya Başkanı Werner Brandt'e göre¹¹⁵, *“Dijitalleşmiş çalışma dünyasındaki değişim, vergilendirme işlevi için hem fırsatlar hem de zorluklar sunmaktadır. Dijitalleşme, bir verimlilik önlemi olmanın ötesinde vergisel işlemlere taraf olanlar açısından idari yükün azaltılabilmesine imkan sağlamaktadır. Bu noktada asıl amaç, şirketler tarafından sağlanan temel verilerin eş zamanlı olarak işlenmesini sağlamak olmalıdır.”* Şirketlerin temel verilerinin eş zamanlı olarak vergi idareleri tarafından da erişilebilir olması, dijitalleşmenin vergide şeffaflaşmaya katkı sağladığı görüşünü beraberinde getirmektedir. Ancak dijitalleşmenin uluslararası vergilendirmede şeffaflaşmaya katkı sağlayabilmesi için, tek bir veri tabanı üzerinden tek tip verinin küresel ve uluslararası onaylanmış anlaşmalar nezdinde paylaşılması gerekmektedir. Bu kapsamda OECD'nin, uluslararası vergilendirmede şeffaflık için uluslararası bilgi değişiminde *“Genişletilebilir Biçimlendirme Dili”* (XML-Extensible Markup Language) formatlı tek bir yazışma dili kullanıyor olması, bu alanda belirli bir standardın oluşmasına katkı sağlamaktadır¹¹⁶.

Dijitalleşme küresel açıdan yeni ekonomiler de yaratmıştır. Söz konusu ekonomiler, herhangi bir fiziki ofisin yüksek sayıda personelin olmadığı çevrimiçi platformlarda üretilen teknolojiler aracılığıyla gelir elde etmektedirler. Bu platformlar sanal platformlar olduğundan, platformların yerel vergi otoritelerince tespiti ve vergilendirilmesi konusunda problemler bulunmaktadır. Bu sorunun ancak küresel bir birliktelik ile çözümlenebileceği düşünülmektedir. OECD bu konuyu özel olarak çalışmakta ve bu konunun çözümüne ilişkin eylem planları oluşturmaktadır¹¹⁷. Bu

¹¹⁴ ICC, **“3 Ways Digitalisation is Shaping the Future of Taxation”**, Munich, Almanya, (Çevrimiçi), <https://iccwbo.org/media-wall/news-speeches/3-ways-digitalisation-shaping-future-taxation/>, (Erişim Tarihi: 11.01.2021).

¹¹⁵ ICC, **“3 Ways Digitalisation is Shaping the Future of Taxation”**, Munich, Almanya, (Çevrimiçi), <https://iccwbo.org/media-wall/news-speeches/3-ways-digitalisation-shaping-future-taxation/>, (Erişim Tarihi: 11.01.2021).

¹¹⁶ OECD, **“Country by Country Reporting XML Schema, User Guide for Tax Administrations”**, Versiyon 2.0, Haziran 2019, (Çevrimiçi), <https://www.oecd.org/tax/beps/country-by-country-reporting-xml-schema-user-guide-for-tax-administrations-june-2019.pdf>, (Erişim Tarihi: 11.01.2021).

¹¹⁷ OECD, **“Action 1 Tax Challenges Arising from Digitalisation”**, (Çevrimiçi), <https://www.oecd.org/tax/beps/beps-actions/action1/>, (Erişim Tarihi: 11.01.2021).

kapsamda, OECD, yeni bir standart olarak “değer yaratma” standardının uygulanması gerektiğini savunarak, vergiye tabi karların, “*yaratılan değer ve ekonomik faaliyet*” ile uyumlu olması gerektiğini savunmaktadır¹¹⁸. Bununla birlikte, Avrupa Komisyonu ise, dijital dünya üzerinden gelir elde eden işletmeler için “kar” yerine “gelir” üzerinden vergi alınmasını, diğer bir ifadeyle bu şirketler için “satış (ciro) vergisi” (turnover tax) getirilmesini önermiştir¹¹⁹. Görülen o ki, dijital ekonomideki hızlı gelişmeler, vergi idarelerinin vergi gelirlerini etkin bir şekilde toplayabilmeleri için teknolojik dönüşüme ayak uydurması gereğini doğurmuştur. Dijital ekonomideki vergi dışı kalan gelirlerin tespiti için ise, vergi idareleri arasındaki iletişimin ve etkin bilgi paylaşımının güçlendirilmesi gereği ortaya çıkmaktadır. Bu anlamda, “dijitalleşme” ile “uluslararası vergilendirmede şeffaflık” birbirine etki eden iki özel alan olarak yakın gelecekte daha sık gündemde olacak başlıklar arasında yer alacaktır.

1.4.4 COVID-19’un Uluslararası Vergilendirmede Şeffaflaşmaya Etkisi

OECD 2020 Gelir İstatistikleri Raporunda, COVID-19 nedeniyle, çoğu ülkenin nüfusunun önemli bir kısmında izolasyon önlemleri alması ve ekonomisinin büyük bir bölümünde üretimin aksaması ve durma noktasına gelmesi dolayısıyla, 2019 sonu ve izleyen dönemlerde ülkelerin özellikle tüketim vergi gelirlerinde de dolaylı olarak bir düşüş görülmesi beklendiği belirtilmiştir. Bu bağlamda ülkelerin vergi sistemlerini tekrar gözden geçireceği ve buna dayalı olarak bazı ek önlemler alabileceği belirtilmiştir¹²⁰. Bununla birlikte raporda, ortalama vergi tahsilatlarının Gayri Safi Yurtiçi Hasıla (GSYH)’ya oranı 2019 yılında %33,8 olarak 2018 yılına göre %0,1 daha

¹¹⁸ Marcel Olbert, Christoph Spengel, “**International Taxation in the Digital Economy: Challenge Accepted?**”, World Tax Journal, Şubat 2017, IBFD, ss. 9-10, (Çevrimiçi), https://www.ibfd.org/sites/ibfd.org/files/content/img/product/april_ppv_wtj_2017_01_int_4_international_taxation.pdf, (Erişim Tarihi: 11.01.2021).

¹¹⁹ ICC, a.g.k., (Çevrimiçi), <https://iccwbo.org/media-wall/news-speeches/3-ways-digitalisation-shaping-future-taxation/>, (Erişim Tarihi: 11.01.2021).

¹²⁰ OECD, “**Revenue Statistics 2020, Consumption tax revenues under COVID-19**”, (Çevrimiçi), <https://www.oecd-ilibrary.org/sites/8625f8e5-en/index.html?itemId=/content/publication/8625f8e5-en>, (Erişim Tarihi: 11.01.2021).

az gerçekleşmiştir. Söz konusu düşüşün, 2009 finansal krizinden sonraki ilk düşüş olduğu ifade edilmiştir¹²¹.

Nisan 2021’de yayınlanan IMF raporunda COVID-19’un etkisini hafifletmek amacıyla ülkelerin toplam 16 trilyon USD tutarında mali destek paketi açıkladıkları belirtilmiştir. Söz konusu tutarın 10 trilyon USD tutarı kadarı ilave harcamaların ve gelir kayıplarının önlemesi amacıyla, kalan 6 trilyon USD tutarındaki kısmın ise borçlanmalar, garanti ödemeleri ve sermaye olarak konulmak üzere ayrıldığı belirtilmiştir¹²².

Ülkelerin vergi gelirlerindeki bu düşüşün asıl etkisinin 2021 yılı başından itibaren ortaya çıkması beklenmekte olup, bu ülkelerde faaliyetleri olan ancak vergilenmeyen işlemlerin sorgulanmasına veya uluslararası anlaşmaların ülkelere ek vergi geliri yaratacak şekilde yenilenmesine yol açabilecektir. Bu durumda, ülkeler vergi gelirlerini artırmak için, küresel düzeyde uluslararası vergilendirmede şeffaflık ve bilgi değişimini destekleyecek adımlar atmak isteyebileceklerdir.

Bununla birlikte, COVID-19 ile, elektronik kaynakların kullanımının artması, orijinal belgelerin tevsik edilmesi konusunda zorunlulukların azalması ve taranmış belgelerle işlerin yürütülebilmesine daha ılımlı yaklaşılmasının yaygınlaştığı günümüzde, şüpheli ya da hileli işlemlerin tespitinde zorluklar çıkarabileceği ifade edilmiştir¹²³. Bu açıdan, ülkeler arasındaki vergi konularında şeffaflaşma ve bilgi değişimi, şüpheli veya hileli işlemlerin tespitinde bir kontrol mekanizması olarak değerlendirilebilecektir.

¹²¹ OECD, “Revenue Statistics 2020, Tax ratios for 2019 (provisional data)”, (Çevrimiçi), <https://www.oecd-ilibrary.org/sites/8625f8e5-en/1/3/1/index.html?itemId=/content/publication/8625f8e5-en&csp=10eecbf76519867b3d14d98d90e8aff0&itemIGO=oecd&itemContentType=book>, (Erişim Tarihi: 11.01.2021).

¹²² IMF, “Fiscal Monitor, A Fair Shot”, 2021, Nisan, Washington, (Çevrimiçi), <https://www.imf.org/en/Publications/FM/Issues/2021/03/29/fiscal-monitor-april-2021>, (Erişim Tarihi: 12.06.2021).

¹²³ OECD, “Tax Administration: Privacy, Disclosure and Fraud Risks Related to COVID-19”, 26 Mayıs 2020 tarihli versiyon, Paris, s. 13-14, (Çevrimiçi) https://read.oecd-ilibrary.org/view/?ref=133_133204-8i0mdhhtav&title=Tax-Administration-Privacy-Disclosure-and-Fraud-Risks-Related-to-COVID-19, (Erişim Tarihi: 11.01.2021).

İKİNCİ BÖLÜM

ULUSLARARASI VERGİLENDİRMEDE ŞEFFAFLAŞMA ÖNLEMLERİ VE YAPTIRIM ARAÇLARI

Uluslararası vergilendirmede şeffaflaşma için alınan önlemler, ülkelerin vergi kayıplarını önleme amaçlı ÇUİ yapılarını vergi idareleri nezdinde şeffaflaştırma ve agresif vergi planlamalarını ortaya çıkarma ya da çok uluslu şirket yapılarını bu planlarından vazgeçirme amaçlı OECD ve AB tarafından atılan adımlar olarak karşımıza çıkmaktadır.

Bu bölümde yer verilen önlemler, uluslararası bir içtihat oluşturması, bu önlemleri iç mevzuatlarında yürürlüğe koymayan ülkelerin küresel yaptırımlarla karşılaşması ve bu ülkelerde yatırım yapan işletmelerin yatırım kararlarından alıkoyabilme bakımından ortak özellikler taşımaktadır.

2.1 ULUSLARARASI VERGİLENDİRMEDE ŞEFFAFLAŞMA ÖNLEMLERİ

Uluslararası vergilendirmede şeffaflaşma önlemleri, güncel küresel gelişmeler açısından incelendiğinde transfer fiyatlandırması alanında yeni raporlama yükümlülükleri, vergi planlamalarının raporlanması, gerçek lehdar bildirimleri, finansal hesap bilgilerinin paylaşımı, vergi özgelgelerinin paylaşımı ve peşin fiyatlandırma anlaşmalarının paylaşımı olarak bu bölümde yer verilmiştir.

2.1.1 Transfer Fiyatlandırması Alanında Yeni Raporlama Yükümlülükleri

OECD 2017 yılında güncellediği TF dokümantasyonuna ilişkin rehberde, şeffaflık ilkesi kapsamında “TF Belgelendirme Yöntemlerinin Gözden Geçirilmesi” başlıklı ve minimum standartlardan olan 13 numaralı OECD BEPS Eylem Planını baz alarak vergi idarelerine ülkelerinde yürürlükte olan TF mevzuatını geliştirmeleri için

öneriler sunmuştur. Bu dokümantasyon önerilerinin üç amacı bulunmaktadır. Bu amaçlara aşağıdaki şekilde OECD TF rehberinde yer verilmiştir¹²⁴.

1. Vergi mukimlerinin vergi beyanlarında uygun TF yöntemleri uygulaması,
2. Vergi idarelerine TF risk değerlendirmelerinde gerekli bilgilerin sağlanması,
3. Vergi idarelerine TF denetimlerinde fayda sağlamak.

Görüleceği gibi, OECD'nin amacı hem mükellefe uyguladıkları TF yöntemlerinde yol göstermek hem de vergi idarelerine risk değerlendirme ve vergi inceleme süreçlerinde yardımcı olmaktır.

Söz konusu üç katmanlı dokümantasyona vergi mükelleflerinin uyum göstermesi için OECD tarafından vergi idarelerine iki teşvik yöntemi önerilmiştir. Bunlardan ilki dokümantasyonun tamamlanmasının belirli bir süre ile sınırlandırılması, ikincisi ise dokümantasyonun zamanında sunan mükelleflere özel teşvikler sağlamak, zamanında sunmayan mükellefler için ise para cezası hükümlerini uygulamaya konulmasıdır¹²⁵.

Söz konusu OECD rehberinde, bir TF dokümantasyonu standardı olarak (i) Ana ("Genel") Rapor, (ii) Ülke Raporu ve (iii) Ülke Bazlı Rapor olmak üzere üçlü raporlamayı OECD'ye üye olan ve olmayan ülkelere, bu raporlamaları ulusal mevzuatlarında yürürlüğe koyması yönünde öneri sunmuştur¹²⁶. Söz konusu raporlamalardan Ana Rapor ve Ülke Raporu sadece mükellefin mukim olduğu vergi idaresi ile paylaşılacak olup, Ülke Bazlı rapor ise, ilgili ülkenin iç mevzuatında ülke bazlı raporun ülkeler arası bilgi değişimine ilişkin uygunluk hükmü yürürlüğe girdiyse mukimi olduğu ülke tarafından, diğer ülkede de mukimi olan başka bir grup şirketi de

¹²⁴ OECD, "OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2017", Paris, s.229, (Çevrimiçi), <https://doi.org/10.1787/tpg-2017-en>, (Erişim Tarihi: 16.01.2021).

¹²⁵ OECD, "Guidance on Transfer Pricing Documentation and Country-by-Country Reporting", OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project Action 13:2014 Deliverable, ss.15-23, (Çevrimiçi), <http://dx.doi.org/10.1787/9789264219236-en>, (Erişim Tarihi: 16.01.2021).

¹²⁶ OECD, **a.g.e.**, ss.233-235, (Çevrimiçi), <https://doi.org/10.1787/tpg-2017-en>, (Erişim Tarihi: 16.01.2021).

varsa o ülke ile bilgi değişimine girebilecektir. Bu durum uluslararası vergilendirmede şeffaflık açısından önemli kriterler arasında değerlendirilmektedir.

2.1.1.1 Ana (“Genel”) Rapor

TF ana raporu, kapsam itibarıyla, ÇUI’nin küresel grup faaliyetleri ve küresel TF grup politikalarını içermesi açısından genel bilgiler içeren bir rapordur¹²⁷. OECD rehberinde ana raporda bulunması gereken şablonları aşağıdaki beş başlığa ayırmıştır.

1. ÇUI’nin grup organizasyon yapısı
2. ÇUI’nin faaliyetlerine ilişkin açıklama
3. ÇUI’nin maddi olmayan varlıkları
4. ÇUI’nin finansal işlemleri
5. ÇUI’nin finansal ve vergisel durumu

Ana raporda bu beş ana başlık altında tüm gruba ilişkin toplu bilgiler yer almasının faydalı olacağı belirtilmektedir¹²⁸. Bununla birlikte, ana raporda, küresel anlamda ÇUI’nin yer aldığı sektöre ilişkin analiz, grubun grup içi faaliyetlerinde uygulanan TF grup politikaları ve varsa peşin fiyatlandırma sözleşmelerinin yer alması faydalı olacaktır¹²⁹.

OECD ana raporun güncellenmesine yönelik olarak, genellikle yıllık olarak fonksiyonel ve ekonomik analizin yapılarak, ana raporda yer verilen finansalların gerçekleşen değerlere göre yenilenmesinin faydalı olacağını belirtmiştir. Ana raporda kullanılacak dilin seçimi için ise, ülke kanunları ile belirlenecek yöntemin uygulanmasını önermiştir¹³⁰.

11 Ocak 2021 itibarıyla incelediğimizde, toplam 50 ülke TF ana raporu mevzuatlarında yürürlüğe koymuş olup, 5 ülke ana raporlamaya ilişkin taslak mevzuat çıkarmış, 9 ülke ise mevzuatı yürürlüğe koyacağına ilişkin niyetlerini dile getirmiştir.

¹²⁷ OECD, **a.g.e.**, s.237, (Çevrimiçi), <https://doi.org/10.1787/tpg-2017-en>, (Erişim Tarihi: 16.01.2021).

¹²⁸ OECD, **a.g.e.**, s.237, (Çevrimiçi), <https://doi.org/10.1787/tpg-2017-en>, (Erişim Tarihi: 16.01.2021).

¹²⁹ EY, “**20 Soruda Türkiye’de Yeni TF Dokümantasyon Yükümlülüğü**”, (Çevrimiçi), <https://www.vergidegundem.com/documents/10156/4654557/20SorudaTP.pdf/e177c52f-c8e9-4f7b-ab50-cb5ebd5bc776>, (Erişim: 08.01.2020).

¹³⁰ OECD, **a.g.e.**, ss.22-23, (Çevrimiçi), <http://dx.doi.org/10.1787/9789264219236-en>, (Erişim Tarihi: 16.01.2021).

Ana raporlamaya taslak mevzuat çıkaran ülkeler, Gana, Güney Kıbrıs Rum Yönetimi, İsrail, Moğolistan, Ukrayna olup, mevzuatı yürürlüğe koyacağını dile getiren ülkeler ise, Jamaika, Kenya, Malezya, Man Adası, Namibya, Portekiz, Ruanda, Uganda ve Yunanistan’dır¹³¹.

Ana Raporun Zorunlu Olduğu Ülkeler				
1.Almanya	11.Curaçao	21.Hong Kong	31.Litvanya	41.Rusya
2.Arjantin	12.Danimarka	22.İrlanda	32.Macaristan	42.Slovakya
3.Avustralya	13.Endonezya	23.İspanya	33.Meksika	43.Sri Lanka
4.Avusturya	14.Finlandiya	24.İsveç	34.Mısır	44.Suudi Arabistan
5.Belçika	15.Fransa	25.Japonya	35.Nijerya	45.Tayvan
6.Birleşik Krallık	16.Gabon	26.Kazakistan	36.Norveç	46.Türkiye
7.Bosna Hersek	17.Güney Afrika	27.Kolombiya	37.Pakistan	47.Uruguay
8.Botsvana	18.Güney Kore	28.Kosta Rika	38.Panama	48.Vietnam
9.Bulgaristan	19.Hindistan	29.Letonya	39.Peru	49.Yeni Zelanda
10.Çin	20.Hollanda	30.Lihtenştayn	40.Polonya	50.Zambiya

Tablo 9: Ana Raporun Zorunlu Olduğu Ülkeler Listesi

Kaynak: KPMG, “**BEPS Action 13: Country Implementation Summary**”, Güncellenme Tarihi: 11.01.2021, s.3, (Çevrimiçi), <https://home.kpmg/content/dam/kpmg/us/pdf/2021/01/beps-action-13-jan11-2021.pdf>, (Erişim Tarihi: 16.02.2021).

2.1.1.2 Ülke Raporu

Ülke raporu, ana rapor ile karşılaştırıldığında, grup içi işlemlerin ve grup içi işlemlerde seçilen en uygun TF yöntemlerinin detaylandırıldığı bir ülke TF raporudur. OECD 2017’de güncellediği TF Rehberinde, ülke raporunu ana raporu tamamlayıcı rapor olarak tanımlamış olup, ülke raporu ile mükellefin grup içi işlemlerinde TF açısından emsallere uygun fiyat tespiti yaptığını destekleyebileceğini belirtmiştir¹³².

Ülke raporunu 11 Ocak 2021 itibarıyla, mevzuatlarında yürürlüğe koyan ülkeler ana rapor yürürlüğe koyan ülkelerle aynı olup, bu ülkelerin toplam sayısı

¹³¹ KPMG, “**BEPS Action 13: Country Implementation Summary**”, Güncellenme Tarihi: 11.01.2021, s.3, (Çevrimiçi), <https://home.kpmg/content/dam/kpmg/us/pdf/2021/01/beps-action-13-jan11-2021.pdf>, (Erişim Tarihi: 16.01.2021)

¹³² OECD, **a.g.e.**, s.235, (Çevrimiçi), <https://doi.org/10.1787/tpg-2017-en>, (Erişim Tarihi: 16.01.2021).

46'dır. Ülke raporlamasına taslak mevzuat çıkaran ülkeler, Güney Kıbrıs Rum Yönetimi, İsrail, Moğolistan, olup, mevzuatı yürürlüğe koyacağını dile getiren ülkeler ise, Jamaika, Kenya, Man Adası, Namibya, Portekiz, Ruanda, Şili, Uganda ve Yunanistan'dır¹³³.

Ülke Raporunun Zorunlu Olduğu Ülkeler				
1.Almanya	11.Danimarka	21.İspanya	31.Mısır	41.Suudi Arabistan
2.Avustralya	12.Endonezya	22.İsveç	32.Nijerya	42.Tayvan
3.Avusturya	13.Finlandiya	23.Kazakistan	33.Norveç	43.Türkiye
4.Belçika	14.Fransa	24.Kolombiya	34.Pakistan	44.Vietnam
5.Birleşik Krallık	15.Gabon	25.Kosta Rika	35.Panama	45.Yeni Zelanda
6.Bosna Hersek	16.Güney Afrika	26.Letonya	36.Peru	46.Zambiya
7.Botsvana	17.Güney Kore	27.Lihtenştayn	37.Polonya	
8.Bulgaristan	18.Hollanda	28.Litvanya	38.Rusya	
9.Çin	19.Hong Kong	29.Macaristan	39.Slovakya	
10.Curaçao	20.İrlanda	30.Meksika	40.Sri Lanka	

Tablo 10: Ülke Raporunun Zorunlu Olduğu Ülkeler Listesi

Kaynak: KPMG, “**BEPS Action 13: Country Implementation Summary**”, Güncellenme Tarihi: 11.01.2021, s.3, (Çevrimiçi), <https://home.kpmg/content/dam/kpmg/us/pdf/2021/01/beps-action-13-jan11-2021.pdf>, (Erişim Tarihi: 16.02.2021).

2.1.1.3 Ülke Bazlı Raporlama

Ülke Bazlı Raporlama, İngilizce kısaltması ile CbCR (“*Country by Country Reporting*”), OECD TF Rehberinde, belirli büyüklükteki şirketler için zorunlu olarak önerilmiştir. Bu kapsamda, bir önceki yıl konsolide toplam grup geliri 750 milyon EUR’yu aşan şirketlerin mukimi olduğu ülkelerde Ülke Bazlı Raporlama yapması beklenmektedir¹³⁴. Ancak bazı ülkeler, söz konusu mevzuatı iç mevzuatlarında

¹³³ KPMG, a.g.e., s.3, (Çevrimiçi), <https://home.kpmg/content/dam/kpmg/us/pdf/2021/01/beps-action-13-jan11-2021.pdf>, (Erişim Tarihi: 16.02.2021).

¹³⁴ OECD, a.g.e., ss.242-243, (Çevrimiçi), <https://doi.org/10.1787/tpg-2017-en>, (Erişim Tarihi: 16.02.2021).

uygularken mükellefin kapsama girip girmediğinin tespitinde bir önceki yılın değil de ilgili olduğu yıl konsolide grup gelirini dikkate alabilmektedir¹³⁵.

İlk Ülke Bazlı Raporlama 2016 yılına ilişkin başlamış olup, mevzuatlarında Ülke Bazlı Raporlamayı yürürlüğe koyan ülkeler, mevzuatın yürürlüğe girdiği dönemi izleyen her yıl yıllık olarak bu raporlamayı vergi idarelerine yapmak zorundadırlar¹³⁶.

OECD TF Rehberinde, Ülke Bazlı Raporlama, mükelleflerin mukim olduğu ülkeler bazında, toplam gelirinin, ödediği vergilerin ve ekonomik faaliyetin olduğu yerlere ilişkin belirli göstergeler bazında sağlaması açısından vergi idarelerine önemli veriler sağlamaktadır. Söz konusu vergiler ülkelerdeki vergi denetimlerindeki risk değerlendirme süreçlerine önemli katkılar sağlamakla birlikte, OECD bu verilerin TF fonksiyon analizi ve karşılaştırılabilirlik analizlerinde ve TF düzeltmelerinde kullanılmaması gerektiğini belirtmiştir¹³⁷. Ülke bazlı raporda, grubun doğrudan ya da dolaylı olarak sahibi olduğu şirketlerin aşağıdaki verileri ülke bazlı olarak yer alacaktır.

Tablo 1: Bu bölümde ülke bazlı toplam veriler yıllık olarak aşağıdaki başlıklar altında paylaşılacaktır.

- a. Gelirler:** Tüm grup gelirleri, grup içi ve grup dışı gelirler olmak üzere yıllık olarak ve ülke bazlı olarak belirtilecektir.
- b. Vergi Öncesi Kar (Zarar):** Ülke bazlı olarak kurumlar vergisinden önceki kar veya zarar rakamına bu bölümde değinilecektir.
- c. Ödenen/Tahakkuk Eden Vergiler:** Raporun ilgili olduğu yılda nakdi olarak ödenen ve ödeme safhasına gelerek tahakkuk eden kurumlar vergisi ve benzeri vergilere bu bölümde yer verilecektir.
- d. Sermaye:** Raporun ilgili olduğu yıl sonu itibarıyla kayıtlı sermaye bedelinin ülke bazlı toplamına bu kısımda değinilecektir.

¹³⁵ Orbitax, “Indonesia Publishes Guidance on CbCR Reporting”, (Çevrimiçi), <https://www.orbitax.com/news/archive.php/Indonesia-Publishes-Guidance-o-31779>, (Erişim Tarihi: 16.01.2021).

¹³⁶ OECD, a.g.e., s.242, (Çevrimiçi), <https://doi.org/10.1787/tpg-2017-en>, (Erişim Tarihi: 16.01.2021).

¹³⁷ OECD, a.g.e., ss.235-236, (Çevrimiçi), <https://doi.org/10.1787/tpg-2017-en>, (Erişim Tarihi: 16.01.2021).

- e. **Birikmiş Kar veya Zararlar:** Raporun ilgili olduğu dönem başı itibarıyla önceki dönemlerden kalan dağıtılmamış kar veya zararlar bu kısımda ülke bazlı belirtilecektir.
- f. **Personel Sayısı:** Raporun ilgili olduğu döneme ilişkin ortalama personel sayılarına ülke bazlı olarak bu bölümde yer verilecektir.
- g. **Nakit ve Benzerleri Haricindeki Maddi Duran Varlıklar:** Raporun ilgili olduğu dönem sonu itibarıyla bilanço aktifindeki nakit ve benzerleri haricindeki maddi duran varlıklar bu bölümde ülke bazlı olarak belirtilecektir.

Tablo 2: Bu bölümde grubun direkt veya vasıtalı şekilde sahibi olduğu şirketler, söz konusu şirketlerin mukimi olduğu ülkeler ve mukimi olunan ülkelerdeki vergi numaralarına yer verilecek olup, bununla birlikte şirketlerin faaliyet alanları listede belirtilen başlıklar bazında işaretlenecektir. Söz konusu faaliyet alanları listesinde, ar-ge faaliyetleri, gayrimaddi haklara sahip olma ve bu hakların idaresi, tedarik etme, üretim ya da imalat, pazarlama-satış-dağıtım, yönetim destek faaliyetleri, grup dışına sağlanan hizmetler, grup içi kredi sağlama, finansal araçlar ile gerçekleştirilen faaliyetler, sigorta faaliyetleri, hisse senedi ve benzeri diğer araçların sahibi olma, herhangi bir faaliyeti bulunamama ve söz konusu faaliyetler dışında diğer faaliyeti bulunma olarak belirtilmektedir.

Tablo 3: Bu bölümde raporu okuyan otorite tarafından faydalı olacağı düşünülen ilave açıklamalara yer verilmektedir.

Ülke bazlı rapor, söz konusu üç tablo bazında doldurulduktan sonra, XML formatına çevrilerek, şirketin mukimi olduğu ülkenin vergi idaresinin elektronik sistemine XML formatı ile yüklenecektir. XML şema OECD tarafından bilgi değişiminde elektronik ortak bir dil olması açısından oluşturulmuştur¹³⁸.

¹³⁸ OECD, a.g.e., s.7, (Çevrimiçi), <https://www.oecd.org/tax/beps/country-by-country-reporting-xml-schema-user-guide-for-tax-administrations-june-2019.pdf>, (Erişim Tarihi: 16.02.2021).

13 Ocak 2021 itibarıyla, ülke bazlı raporlamayı iç mevzuatlarında yürürlüğe koyan ülkeler toplam 82 adet olup, aşağıdaki tabloda ülke listesine yer verilmiştir.

Ülke Bazlı Raporlamanın Zorunlu Olduğu Ülkeler				
1.Almanya	18.Curaçao	35.İrlanda	52.Macaristan	69.Rusya
2.ABD	19.Danimarka	36.İspanya	53.Malezya	70.Şili
3.Andorra	20.Endonezya	37.İsveç	54.Malta	71.Singapur
4.Arjantin	21.Estonya	38.İsviçre	55.Man Adası	72.Sırbistan
5.Avustralya	22.Fildişi Sahilleri	39.İtalya	56.Meksika	73.Slovakya
6.Avusturya	23.Finlandiya	40.İzlanda	57.Mısır	74.Slovenya
7.Belçika	24.Fransa	41.Japonya	58.Morityus	75.Sri Lanka
8.Bermuda	25.Gabon	42.Jersey	59.Monako	76.Suudi Arabistan
9.Birleşik Arap Emirlikleri	26.Guernsey	43.Kanada	60.Nijerya	77.Tayvan
10.Birleşik Krallık	27.Güney Afrika	44.Katar	61.Norveç	78.Türkiye
11.Bosna Hersek	28.Güney Kıbrıs Rum Yönetimi	45.Kazakistan	62.Pakistan	79.Uruguay
12.Brezilya	29.Güney Kore	46.Kolombiya	63.Panama	80.Vietnam
13.Bulgaristan	30.Hindistan	47.Kosta Rika	64.Papua Yeni Gine	81.Yeni Zelanda
14.Cayman Adaları	31.Hırvatistan	48.Letonya	65.Peru	82.Yunanistan
15.Cebelitarık	32.Hollanda	49.Lihtenştayn	66.Polonya	
16.Çek Cumhuriyeti	33.Hong Kong	50.Litvanya	67.Portekiz	
17.Çin	34.İngiliz Virgin Adaları	51.Lüksemburg	68.Romanya	

Tablo 11: Ülke Bazlı Raporlamanın Zorunlu Olduğu Ülkeler Listesi

Kaynak: KPMG, “**BEPS Action 13: Country Implementation Summary**”, Güncellenme Tarihi: 11.01.2021, s.3, (Çevrimiçi), <https://home.kpmg/content/dam/kpmg/us/pdf/2021/01/beps-action-13-jan11-2021.pdf>, (Erişim Tarihi: 16.02.2021).

2016/881/EU sayılı Direktifinde, AB, Ülke Bazlı Raporlamayı AB üye ülkelerinde geçerli olmak üzere onaylamış olup, söz konusu direktifte raporun diğer ülkelerle otomatik olarak değişime tabi olacağını belirtmiştir¹³⁹.

Şeffaflık açısından önemli bir diğer konu ise söz konusu Ülke Bazlı Raporlamanın aşağıdaki anlaşmalardan herhangi biri çerçevesinde ülkeler arasında bilgi değişimine girecek olmasıdır¹⁴⁰.

1. Vergi Konularında Karşılıklı İdari Yardımlaşmaya ilişkin Çok Taralı Anlaşma
2. Vergi Konularında Bilgi Değişim Anlaşması
3. Vergi Konularında OECD Forumun inceleyeceği talep üzerine bilgi değişimi uluslararası standardı şartlarını taşıyan vergi anlaşması

Ülke Bazlı Raporlamaların ülkeler arasında bilgi değişimine girebilmesi için, söz konusu anlaşmalara ilave olarak, ülke iç mevzuatlarında Ülke Bazlı Raporların Değişimine İlişkin Çok Taraflı Yetkili Makam Anlaşmasını (CbCR MCAA-Multilateral Competent Authority Agreement on the Exchange of Country-by-Country Reports) imzalayarak uygulamaya başlaması gerekmektedir¹⁴¹.

¹³⁹ Avrupa Komisyonu, “**Country by Country Reporting**”, (Çevrimiçi), https://ec.europa.eu/taxation_customs/business/tax-cooperation-control/administrative-cooperation/enhanced-administrative-cooperation-field-direct-taxation/country-country-reporting_en, (Erişim Tarihi: 16.01.2021).

¹⁴⁰ OECD, **a.g.e.**, ss.243-244, (Çevrimiçi), <https://doi.org/10.1787/tpg-2017-en>, (Erişim Tarihi: 16.01.2021).

¹⁴¹ KPMG, “**Ülke Bazlı Rapor Otomatik Bilgi Değişimi (CBC MCAA) ve Ülke Bazlı Rapor Bildirimi**”, (Çevrimiçi), <https://kpmgvergi.com/blog/ulke-bazli-rapor-otomatik-bilgi-degisimi-cbc-mcaa-ve-ulke-bazli-rapor-bildirimi/145>, (Erişim Tarihi: 16.01.2021).

13 Ocak 2020 itibarıyla, CbCR MCAA'yı imzalayan ülke sayısı 91 olup, ilgili ülkelere aşağıdaki tabloda yer verilmiştir¹⁴².

CbCR MCAA'yı İmzalayan Ülkelerin Listesi				
1.Almanya	20.Çin	39.İngiliz Virgin Adaları	58.Macaristan	77.Senegal
2.Andorra	21.Curaçao	40.İrlanda	59.Makau	78.Seyşeller
3.Anguilla	22.Danimarka	41.İspanya	60.Malezya	79.Şili
4.Arjantin	23.Endonezya	42.İsrail	61.Malta	80.Singapur
5.Aruba	24.Estonya	43.İsveç	62.Man Adası	81.Sırbistan
6.Avustralya	25.Fas	44.İsviçre	63.Meksika	82.Slovakya
7.Avusturya	26.Finlandiya	45.İtalya	64.Monako	83.Vietnam
8.Bahamalar	27.Fransa	46.İzlanda	65.Morityus	84.Slovenya
9.Bahreyn	28.Gabon	47.Japonya	66.Nijerya	85.Suudi Arabistan
10.Belçika	29.Guernsey	48.Jersey	67.Norveç	86.Tunus
11.Belize	30.Güney Afrika	49.Kanada	68.Oman	87.Türkiye
12.Bermuda	31.Güney Kıbrıs Rum Yönetimi	50.Katar	69.Pakistan	88.Turks & Caicos Adaları
13.Birleşik Arap Emirlikleri	32.Güney Kore	51.Kazakistan	70.Panama	89.Uruguay
14.Birleşik Krallık	33.Gürcistan	52.Kolombiya	71.Peru	90.Yeni Zelanda
15.Brezilya	34.Haiti	53.Kosta Rika	72.Polonya	91.Yunanistan
16.Bulgaristan	35.Hindistan	54.Letonya	73.Portekiz	
17.Cayman Adaları	36.Hırvatistan	55.Lihtenştayn	74.Romanya	
18.Cebelitarık	37.Hollanda	56.Litvanya	75.Rusya	
19.Çek Cumhuriyeti	38.Hong Kong	57.Lüksemburg	76.San Marino	

Tablo 12: CbCR MCAA'yı İmzalayan Ülkelerin Listesi

Kaynak: OECD, “Signatories of the Multilateral Competent Authority Agreement on the Exchange of Country by Country Reports (CbC MCAA) ve İmza Tarihleri”, (Çevrimiçi), <https://www.oecd.org/tax/beps/CbC-MCAA-Signatories.pdf>, (Erişim Tarihi: 16.01.2021).

¹⁴² OECD, “Signatories of the Multilateral Competent Authority Agreement on the Exchange of Country by Country Reports (CbC MCAA) ve İmza Tarihleri”, (Çevrimiçi), <https://www.oecd.org/tax/beps/CbC-MCAA-Signatories.pdf>, (Erişim Tarihi: 16.01.2021).

OECD ilk olarak 8 Temmuz 2020’de 2016 dönemine ilişkin ülke bazlı toplu vergi istatistiklerini yayınlayarak ve izleyen yıllarda da bu bilgileri yayınlamaya devam edeceğini bildirerek, bu alandaki bilgi boşluğuna önemli katkılar sağlamıştır. Söz konusu yayın ülkelerin vergi politikalarına destek olmayı ve kamu ile bilgi paylaşmayı amaçlamaktadır¹⁴³. Söz konusu rapor toplu sonuçlar yayınlaması dolayısıyla politika uygulayıcılara, araştırmacılara ve vergi mükelleflerine bilgi sağlaması açısından değerli olmakla birlikte, sadece belirli büyüklükteki çok uluslu şirketlerin verilerini toplu olarak ülke bazlı gösterdiğinden kısıtlı bilgiler içermektedir.

Bununla birlikte, AB’nin 3 Mart 2021’de yayınladığı taslak Direktifte, ÇUI’lerin AB’ye üye bir ülkede bir iştiraki bulunuyorsa, söz konusu ÇUI adına beyan edilecek ülke bazlı raporun kamu ile paylaşılacağı belirtilmektedir¹⁴⁴. Bu gelişme ile AB Konseyi’nin büyük ölçekli ÇUI’lerin şeffaflaşmasını destekleyen adımlar attığı görülmektedir¹⁴⁵. Ancak söz konusu bilgilerin açıklanması sonrasında, mükelleflerin vergi mahremiyetinin nasıl korunacağına ilişkin söz konusu taslak direktifte bir hüküm bulunmamaktadır.

2.1.2 Vergi Planlamalarının Zorunlu Olarak Vergi İdarelerine Raporlanması

Uluslararası vergilendirmede şeffaflık prensibi kapsamında, OECD ve AB gibi uluslararası organizasyonlar tarafından zorunlu ifşa kuralları yayınlanmaktadır. Söz konusu kuralların temel amacı, agresif vergi planlamalarının vergi otoriteleri ile paylaşımını sağlayarak, vergiden kaçınma veya vergi kaçırma faaliyetlerine son vermektedir. Agresif vergi planlaması, ülke vergi sistemlerindeki uyumsuzluklardan

¹⁴³ EY, “OECD Releases New Corporate Tax Statistics including Anonymized and Aggregated Country-by-Country Report Statistics”, (Çevrimiçi), https://www.ey.com/en_gl/tax-alerts/oecd-releases-new-corporate-tax-statistics-including-anonymized-and-aggregated-country-by-country-report-statistics, (Erişim Tarihi: 16.07.2020).

¹⁴⁴ AB Konseyi, “Proposal for a Directive of the European Parliament and of the Council amending Directive 2013/34/EU as regards disclosure of income tax information by certain undertakings and branches (CBCR)”, (Çevrimiçi), <https://data.consilium.europa.eu/doc/document/ST-6616-2021-INIT/en/pdf>, (Erişim Tarihi: 21.03.2021).

¹⁴⁵ AB Konseyi, “Council approves greater corporate transparency for big multinationals”, (Çevrimiçi), <https://www.consilium.europa.eu/en/press/press-releases/2021/03/03/council-approves-greater-corporate-transparency-for-big-multinationals/>, (Erişim Tarihi: 21.03.2021).

faydalanılarak ekonomik özden yoksun sınır ötesi işlemlerde vergi avantajı sağlanması olarak tanımlanmaktadır¹⁴⁶.

2.1.2.1 OECD Zorunlu İfşa Kuralları

OECD agresif vergi planlamalarının zorunlu olarak ifşası konulu 12 inci aksiyon planı kapsamında zorunlu ifşa kurallarının (“Mandatory Disclosure Rules-MdR”) ülke mevzuatlarına alınması önerilmiştir.

OECD zorunlu ifşa kuralları, hem opak deniz aşırı yapılarda bulunan varlıkların gerçek sahiplerini açıklamayı hem de CRS hükümlerinden kaçınmaya ilişkin işlemlerin bildirilmesi konularını kapsamaktadır. Söz konusu bildirim, kapsama giren yapıyı öneren ve bu yapının tanıtımını yapan varlık planlayıcısı ya da finansal danışman (“Promoter”) ya da yapıya ilişkin danışmanlık hizmetini veren hizmet sağlayıcı (“Service Provider”) aracı (“intermediary”) tarafından danışmanın bağı (“nexus”) bulunduğu ülkede danışmanlığı takiben otuz gün içerisinde yapılacaktır. Söz konusu işleme ilişkin aracı kurum tabi olduğu profesyonel gizlilik hükümleri nedeniyle bu bildirimi yapamazsa, bildirim yükümlülüğü, agresif vergi planlamasını yapan mükellef tarafından bildirilmesi gerekecektir¹⁴⁷.

Söz konusu bildirimlerin, bilgi değişim anlaşması olan ülkeler arasında değişime girmesi planlanmaktadır. Şu an OECD, 115 adet katılımcısı bulunan Karşılıklı İdari Yardımlaşma Sözleşmesi kapsamında bilgi değişiminin hukuki çerçevesi üzerine çalışmaya devam etmektedir¹⁴⁸.

¹⁴⁶ Adnan Gerçek, Esra Uygun, “OECD Ülkelerinde Agresif Vergi Planlamasını Önlemeye Yönelik Tedbirlerin Değerlendirilmesi”, s. 3, (Çevrimiçi), https://www.researchgate.net/publication/328315561_OECD_Ulkelerinde_Agresif_Vergi_Planlamasi_ni_Onlemeye_Yonelik_Tedbirlerin_Degerlendirilmesi, (Erişim Tarihi: 24.01.2021).

¹⁴⁷ OECD, “Mandatory Disclosure Rules for Addressing CRS Avoidance Arrangements and Opaque Offshore Structures Questions and Answers”, ss.1-9, (Çevrimiçi), <https://www.oecd.org/tax/exchange-of-tax-information/mandatory-disclosure-rules-questions-and-answers.pdf>, (Erişim Tarihi: 24.01.2021).

¹⁴⁸ OECD, a.g.e., s.4., (Çevrimiçi), <https://www.oecd.org/tax/exchange-of-tax-information/mandatory-disclosure-rules-questions-and-answers.pdf>, (Erişim Tarihi: 24.01.2021).

2.1.2.2 AB Zorunlu İfşa Kuralları

Avrupa Konseyi 2018/22 sayılı 6 sayılı İdari İşbirliği Direktifi (DAC 6-Directive of Administrative Cooperation no. 6) mevzuatı, 25 Haziran 2018 yılında yayınlanmış olup, söz konusu direktif BEPS 12 inci Eylem Planı kapsamında potansiyel agresif vergi planlamalarını engellemek için ilk olarak 2011’de yayımlanan 2011/16/EU sayılı raporlanabilir sınır ötesi işlemlere ilişkin vergi alanında zorunlu otomatik bilgi değişimi konulu Direktifi değiştirerek¹⁴⁹, 1 Temmuz 2020 tarihinde geriye dönük olarak yürürlüğe girmiştir¹⁵⁰. Söz konusu direktif vergi mükelleflerinin uluslararası agresif vergi planlamalarını engellemek amacıyla hem AB’de mukim vergi danışmanlarına hem de vergi mukimlerine 25 Haziran 2018 tarihinden itibaren gerçekleşen uluslararası agresif vergi planlamalarını vergi idarelerine bildirme zorunluluğu getirmiştir. Bununla birlikte, direktif ile vergi idareleri mükelleflerden aldıkları bildirimleri AB üye ülkeleri ile paylaşacaklardır. Düzenleme bu özelliği ile uluslararası vergilendirmede şeffaflaşmayı ve vergi adaletini sağlama amaçlarını taşımaktadır¹⁵¹. Ancak henüz söz konusu bildirimlerin kamuya açıklanması gündemde bulunmamaktadır.

Direktifi iç mevzuatlarında yürürlüğe koyan ülkelerde mukim vergi danışmanları ve mukimleri için ilk raporlama 1 Temmuz 2020-31 Aralık 2020 arasındaki işlemler için 1 Ocak 2021’den itibaren 30 gün içerisinde, 25 Haziran 2018 ile 1 Temmuz 2020 arasındaki işlemler için ise 28 Şubat 2021’e kadardır¹⁵².

AB DAC 6 düzenlemesi kapsamına iki AB üyesi arasındaki işlem ya da bir AB üye ülkesi ile AB üyesi olmayan ülke arasındaki belirli işlemler girmektedir. Birleşik

¹⁴⁹ AB, “**Council Directive (EU) 2018/22**”, 5.6.2018 tarihli AB Resmi Gazetesi, No: L 139/1, s. 1-2, (Çevrimiçi), <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/PDF/?uri=CELEX:32018L0822&from=GA>, (Erişim Tarihi: 23.01.2021).

¹⁵⁰ Pwc, “**European Council-DAC6: Disclosure Requirements Relating to Cross-Border Arrangements Effective July 1**”, (Çevrimiçi), <https://www.pwc.com/gx/en/tax/newsletters/tax-controversy-dispute-resolution/assets/pwc-tcdr-european-council-DAC6.pdf>, (Erişim Tarihi: 23.01.2021).

¹⁵¹ KPMG, “**EU Mandatory Disclosure Requirements - Update**”, (Çevrimiçi), <https://home.kpmg/xx/en/home/insights/2019/10/etf-415-eu-mandatory-disclosure-requirements-update.html>, (Erişim Tarihi: 23.01.2021).

¹⁵² Loya & Loeff, “**Dutch Mandatory Disclosure Rules for Cross-border Arrangements**”, (Çevrimiçi), <https://www.loyensloeff.com/en/en/expertise/practice-areas/tax/mandatory-disclosure-dac6/>, (Erişim Tarihi: 23.01.2021).

Krallık, AB üyesi olmasada, söz konusu direktifi iç mevzuatında yürürlüğe koymuştur¹⁵³. Söz konusu düzenleme kapsamında, bazı uluslararası işlemlerin bildirilmesi zorunlu tutulmaktadır.

2.1.2.2.1 AB Zorunlu İfşa Kuralları Kapsamına Giren İşlemler

DAC 6 düzenlemesinde, sınır ötesi işlemler (“cross border arrangement”), birden fazla AB üyesi ülkesinin ya da bir AB üyesi ile AB üyesi olmayan bir ülkenin arasındaki işlemler olarak tanımlanmıştır. Aynı direktifte, ayırt edici işlem (“hallmark”), vergiden kaçınmanın potansiyel risklerine ilişkin belirlemeleri içeren ve sınır ötesi işlem özellikleri taşıyan ve DAC6 kapsamında raporlanması gereken işlemler olarak ifade edilmiştir.¹⁵⁴ Bu kapsamda, ayırt edici özelliği bulunan sınır ötesi işlemler Temel Fayda Testi (“Main Benefit Test”)¹⁵⁵ kapsamına giren veya bu teste bakılmadan otomatik olarak kapsama giren işlemler DAC 6 kapsamında işleme aracı olan AB mukimi vergi danışmanları ya da AB mukimi mükellefler tarafından ülkelerindeki vergi idarelerine raporlanacaktır¹⁵⁶. Söz konusu ayırt edici işlemler, DAC 6’nın 4 numaralı ekinde yazılı 5 kategoride sınıflandırılmaktadırlar.

¹⁵³ Pwc, “DAC6: The EU Directive on Cross-border Tax Arrangements”, (Çevrimiçi), <https://www.pwc.com/gx/en/services/tax/tax-policy-administration/dac6-eu-directive-on-cross-border-tax-arrangements.html>, (Erişim Tarihi: 23.01.2021).

¹⁵⁴ AB, a.g.k. s.5, (Çevrimiçi), <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/PDF/?uri=CELEX:32018L0822&from=GA>, (Erişim Tarihi: 23.01.2021).

¹⁵⁵ Temel Fayda Testi: DAC6 Direktifinde, vergi avantaj elde etmek için yapılan her türlü işlem olarak tanımlanmaktadır.

¹⁵⁶ Başak Diclehan; Fatma Büyükdemirci, “AB Zorunlu Beyan Kuralları ve Türkiye’ye Olası Etkileri”, KPMG, Yayınlanma Tarihi: 08.10.2020, (Çevrimiçi), <https://kpmgvergi.com/blog/avrupa-birligi-zorunlu-beyan-kurallari-ve-turkiye-ye-olasi-etkileri/144>, (Erişim Tarihi: 23.01.2021).

	Kategori Adı	Temel Fayda Testi
A.	Genel ayırt edici işlemler	Var
B.	Spesifik ayırt edici işlemler	Var
C.	Sınır ötesi işlemlere ilişkin spesifik ayırt edici işlemler	Bazı hükümlerinde geçerli
D.	Bilgi değişimi ve gerçek lehdar bilgilerine ilişkin spesifik ayırt edici işlemler	Yok
E.	TF ile ilgili spesifik ayırt edici işlemler	Yok

Tablo 13: DAC6 Kapsamında Bildirimi Yapılacak İşlemler

Kaynak: AB, “**Council Directive (EU) 2018/22**”, 5.6.2018 tarihli AB Resmi Gazetesi, No: L139/1, ss.11-13, (Çevrimiçi), <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/PDF/?uri=CELEX:32018L0822&from=GA>, (Erişim Tarihi: 23.01.2021).

Bu kapsamda, genel ayırt edici işlemlere örnek olarak, vergi avantajı elde etmek için yapılan danışmanlık anlaşmalarında danışmana vergi avantajının belirli bir oranında başarı primi verilmesi olarak örneklenmektedir¹⁵⁷.

Direktifte vergi avantajı elde etmek için yapılan spesifik ayırt edici işlemlere ise, zararda olan bir kurumu ödeyeceği vergiyi düşürmek için satın almak, vergi istisnası kapsamındaki bir geliri sermayeye ilave etmek, fonlara ilişkin ticari işlevi olmayan döngüsel işlemlere taraf olmak raporlama kapsamında örneklendirilmektedir.

Direktifte sınır ötesi işleme ilişkin spesifik ayırt edici işlemlere ise, sınır ötesi indirilebilir nitelikli ödemelerden, ödemenin alıcısının herhangi bir ülkede vergi mukimi olmaması, ödemenin alıcısının bulunduğu ülkede herhangi bir kurumlar vergisinin olmaması, ödemenin OECD’nin kara listesinde yer alan ülke mukimine yapılması, ödemenin yapıldığı ülkede tam istisnadan faydalanılabilmesi, ya da ödemenin tercihli vergi rejiminde (“preferential tax regime”) mukim olan mükellefe yapılması belirtilmektedir. Bununla birlikte, aynı varlığa ilişkin amortisman

¹⁵⁷ Başak Diclehan; Fatma Büyükdemirci, **a.g.m.**

giderinden birden fazla ülkede faydalanılması, aynı gelir veya sermaye bedellerinden çifte vergilendirmeden muafiyet kapsamında birden fazla ülkede faydalanılması veya varlıkların transferinde bedel tespitinde önemli bir farklılık olması da DAC6 kapsamında raporlanması gereken işlemler olarak örneklendirilmektedir¹⁵⁸.

Bununla birlikte, DAC 6 kapsamında bildirim yükümlülüğünü gizlemek için yapılan işlemler ve nihai menfaat sahibinin (“ultimate beneficial owners”) belirlenmesine olanak olmayan işlemler, bilgi değişimi ve gerçek lehdar bilgilerine ilişkin spesifik ayırt edici işlemler olarak detaylandırılmakta olup, transfer fiyatlandırmasına ilişkin ise, transfer fiyatlandırmasında, güvenli limanları (“safe harbors”) tercih eden işlemler ve emsali olmadığından ve işlemin yapıldığı esnada işlemin gerçek değerinin belirlenmesinin güç olduğu transfer işlemleri ile grup içi fonksiyon, risk veya varlıkların sınır ötesi transferini içeren ve bu transfer sonrasında transfer edenin tahmini faiz ve vergi öncesi karının (“EBIT”) üç yıl içinde %50 oranında küçüleceği işlemler olarak örneklendirilmektedir¹⁵⁹.

Görüleceği gibi, DAC 6, vergilendirilebilir karı önemli derecede düşürme amaçlı ÇUİ içerisinde kurulan yapıların gerçek mahiyetini sorgulamakta ve bu yapıların bildirimini mükelleflere ya da bu yapıyı mükelleflere öneren danışmanlara bu yapıları mali otoritelere bildirme yükümlülüğü doğurmaktadır.

22 Mart 2021’de ise AB, DAC 7 Direktifini yürürlüğe koymuş olup, bu direktifte AB dışında ya da içinde yer alan tüm dijital platformlar aracılığıyla satış yapanların elde edeceği gelirler ile ilgili olarak, 1 Ocak 2023’ten itibaren geçerli olmak üzere raporlama zorunluluğu getirmiştir¹⁶⁰. Bu raporlamalar, AB üye ülkeler arasında otomatik bilgi değişimi kapsamında paylaşılabilecektir. Söz konusu adımın uluslararası vergilendirmede şeffaflaşma için atılan bir adım olduğu AB kaynaklarında belirtilmektedir. Bununla birlikte, AB, izleyen dönemlerde kripto varlıklar ve e-para

¹⁵⁸ AB, a.g.k., (Çevrimiçi), <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/PDF/?uri=CELEX:32018L0822&from=GA>, (Erişim Tarihi: 23.01.2021).

¹⁵⁹ AB, a.g.k., (Çevrimiçi), <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/PDF/?uri=CELEX:32018L0822&from=GA>, (Erişim Tarihi: 23.01.2021).

¹⁶⁰ EY, “EU adopts tax transparency rules for digital platforms (DAC7)”, (Çevrimiçi), <https://taxnews.ev.com/news/2021-0614-eu-adopts-tax-transparency-rules-for-digital-platforms-dac7>, (Erişim Tarihi: 26.03.2021).

gibi dijital varlıklarla ilgili DAC 8 Direktifi için de çalışmaya devam ettiklerini duyurmuştur¹⁶¹.

2.1.2.2.2 AB Zorunlu İfşa Kuralları Kapsamında Paylaşılacak Bilgiler

AB DAC 6 Direktifinin 14'üncü maddesi kapsamında aşağıdaki bilgilerin paylaşılması gerekmektedir¹⁶².

	Raporlanacak Bilgi
a.	Eğer varsa işleme aracılık eden vergi danışmanlarına ilişkin bilgiler, vergi danışmanı bulunmadığında ise vergi mükellefine ilişkin bilgiler
b.	DAC6 Direktifi 4 no'lu ekindeki ayırt edici işleme ilişkin bilgiler
c.	Raporlanan sınır ötesi işlemin özeti
d.	İşlemin gerçekleştiği ilk tarih
e.	Sınır ötesi işleme ilişkin iç mevzuatta yer alan hükümler
f.	Sınır ötesi işlemin değeri
g.	Sınır ötesi işleme taraf olan AB üye ülkesinde mukim vergi mükellefinin ve bu işlemle ilgili diğer AB üyesi ülkenin tespiti
h.	Sınır ötesi işlemde etkilenen AB üye ülkesindeki diğer kişinin tespiti

Tablo 14: DAC6 kapsamında Paylaşılacak Bilgiler

Kaynak: “**Council Directive (EU) 2018/22**”, 5.6.2018 tarihli AB Resmi Gazetesi, No: L139/1, ss.11-13, (Çevrimiçi), <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/PDF/?uri=CELEX:32018L0822&from=GA>, (Erişim Tarihi: 23.01.2021).

DAC6 Direktifinin cezai yaptırımlar konulu 25 inci maddesinde, üye ülkelerin söz konusu mevzuatın uygulanması için gerekli cezai yaptırımları kendi iç mevzuatlarına göre belirlemesini belirtilmiştir¹⁶³.

¹⁶¹ AB, “**Fair Taxation: Member States agree on new tax transparency rules on digital platforms**”, 1 Aralık 2020, (Çevrimiçi), https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/en/ip_20_2253, (Erişim Tarihi: 26.03.2021).

¹⁶² AB, **a.g.k.**, (Çevrimiçi), <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/PDF/?uri=CELEX:32018L0822&from=GA>, (Erişim Tarihi: 23.01.2021).

¹⁶³ AB, **a.g.k.**, (Çevrimiçi), <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/PDF/?uri=CELEX:32018L0822&from=GA>, (Erişim Tarihi: 23.03.2021).

Sıra	Ülke	Cezai Yaptırım (EUR)
1	İngiltere	En yüksek 1.000.000
2	Hollanda	En yüksek 870.000
3	Lüksemburg	En yüksek 250.000
4	Fransa ve Belçika	En yüksek 100.000
5	İtalya ve Almanya	En yüksek 50.000 – 25.000
6	İrlanda ve İspanya	En yüksek 5.000 – 3.000

Tablo 15: DAC6 kapsamındaki Cezai Yaptırımlar

Kaynak: Deloitte, “**DAC6 Country-specific Penalties and Penalty Mitigation Survey**”, 27.03.2020 tarihli yayın, (Çevrimiçi), <https://www.inrev.org/system/files/2020-04/DAC6%20country-specific%20penalties%20and%20penalty%20mitigation%20survey%20%28Deloitte%29.pdf>, (Erişim Tarihi: 23.01.2021).

Mevzuatı yürürlüğe koyan ülkelere baktığımızda cezai yaptırımların işlem bazlı olarak çok yüksek miktarlarda olduğu görülmektedir. Bununla birlikte, ülkeler arasında ceza tutarları anlamında büyük farklar olduğu gözükmemektedir. İngiltere, Hollanda, Lüksemburg, Fransa ve Belçika’da cezai yaptırımlar 100.000 EUR üzerinde olup 1 milyon EUR’ya kadar çıkabilmektedir. İtalya, Almanya, İrlanda ve İspanya’da ise ceza miktarları 50 bin EUR ile 3 bin EUR arasında değişmektedir.

2.1.3 Gerçek Lehdar Bildirimleri

Gerçek lehdar (“beneficial ownership”) bilgisinin erişilebilir oluşu diğer bir ifadeyle uluslararası olarak vergi idareleri açısından şeffaflaşması, uluslararası vergilendirmede şeffaflık ve vergi kaçakçılığı ile mücadele açısından önemli bir gelişme olarak karşımıza çıkmaktadır. Vergisel açıdan tüzel kişi mülkiyetlerinin gerçek kişi ortakları nezdinde şeffaflaşması, ülkelerin vergi yargı sistemlerinin bütünlüğünün korunmasına olanak sağlamaktadır¹⁶⁴.

¹⁶⁴ OECD, “**A Beneficial Ownership Implementation Toolkit**”, Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes ve Inter-American Development Bank, s.1-2, (Çevrimiçi), <https://www.oecd.org/tax/transparency/beneficial-ownership-toolkit.pdf>, (Erişim Tarihi: 30.01.2021).

Gerçek lehdar kavramı, Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları kapsamında temettü, faiz ve gayrimaddi hak bedellerinin kaynak ülkede vergilendirilmesini sınırlı da olsa belirlemesi açısından da önemli bir kavramdır.

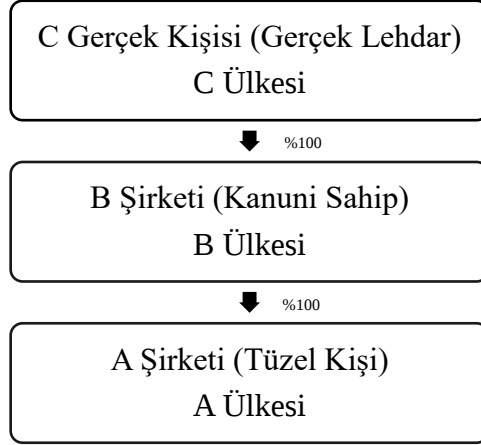
OECD'ye göre gerçek lehdar, kar payını herhangi bir sınırlama olmaksızın kullanma ve yararlanma hakkına sahip olan kişi olarak tanımlanmıştır. Bununla birlikte, Çok Taraflı Vergi Anlaşması'nın ("Multilateral Tax Instrument"- MLI), anlaşmanın kötüye kullanılmasının önlenmesine ilişkin 7'nci maddesinde yer alan esas amaç testi ("Principle Purpose Test") uyarınca anlaşmanın tarafı olmayan bir ülkenin mukimi anlaşmadan faydalanamayacaktır. Bu açıdan gerçek lehdar kavramının önemi Çok Taraflı Anlaşma ile daha da artacaktır¹⁶⁵.

Gerçek lehdar, şirket, tröst, kurum gibi bir tüzel kişiliğin asıl sahibi ya da kontrol eden gerçek kişisi olarak tanımlanmaktadır. Söz konusu, asıl sahipliğin ya da kontrolün tespitinde %25'lik eşik kullanılabilir¹⁶⁶. Örneğin A şirketinin %25'ten fazla oranda kanuni sahibi B şirketi ise, B şirketinin %25'ten fazla oranda kanuni sahibi de C gerçek kişisi ise, A şirketinin gerçek lehdarı C gerçek kişisi olmaktadır. A ve B şirketleri farklı ülkelerde kurulu olduğunda, yine farklı ülkede mukim C gerçek kişinin tespiti zorlaşabilmektedir. Bazı karmaşık yapılarda A şirketi ile B şirketi arasına tröst ya da temsilci hissedar konularak da gerçek lehdarın tespiti engellenebilmektedir¹⁶⁷.

¹⁶⁵ Arzu Akçura, "Yurt Dışı Ödemelerde Gerçek Lehdar Kavramı ve Artan Önemi", 30.06.2020 tarihli makale, (Çevrimiçi), <https://www.verginet.net/dtt/1/gercek-lehdar-kavrami.aspx>, (Erişim Tarihi: 31.01.2021).

¹⁶⁶ Andres Knobel, "Transparency of Asset and Beneficial Ownership Information", 19.07.2020 tarihli makale, s.30, (Çevrimiçi), https://uploads-ssl.webflow.com/5e0bd9edab846816e263d633/5f150c1c6354699b05e3e6f7_FACTI%20BP4%20Asset%20and%20beneficial%20ownership%20registries.pdf, (Erişim Tarihi: 30.01.2021).

¹⁶⁷ OECD, a.g.k., s.3-5, (Çevrimiçi), <https://www.oecd.org/tax/transparency/beneficial-ownership-toolkit.pdf>, (Erişim Tarihi: 30.03.2021).



Tablo 16: Gerçek Lehdar ile Kanuni Sahipliğin Farkı

Kaynak: OECD, “**A Beneficial Ownership Implementation Toolkit**”, Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes ve Inter-American Development Bank, ss. 3-5, (Çevrimiçi), <https://www.oecd.org/tax/transparency/beneficial-ownership-toolkit.pdf>, (Erişim Tarihi: 30.01.2021).

Söz konusu kurala göre, bir şirketin beş ortaklı olduğunu ve tüm gerçek kişi ortakların %20 oranında bu şirketin sahibi olduğunu varsaydığımızda, bu şirketin de bir tröstün %100 sahibi olduğu bir durumda, hiçbir gerçek kişi ortağın gerçek lehdar olarak bildirimine de gerek kalmayabilecektir¹⁶⁸.

Gerçek lehdar bildirimini hem EOIR standardı hem de AEOI standardı açısından büyük önem taşımaktadır. EOIR standardına göre, gerçek lehdar bilgilerinin bildirimi, tüzel kişinin (şirketin, kurumun ve ortaklıkların) kurulu olduğu ve kanunlarına tabi olduğu ülke, kanuni düzenlemeler (tröst ve benzeri yapıların idare edildiği ya da tröstlerin yerleşik olduğu ülke) ve banka hesaplarının bildirimini içermelidir. AEOI standardı ise finansal bilgiler ile birlikte gerçek lehdar bilgilerinin de paylaşımını kapsamaktadır. Bu kapsamda yakın zamanda 100’e yakın ülkenin bu bilgileri paylaşması beklenmektedir¹⁶⁹.

Tüzel kişiler ya da tröstlere ilişkin gerçek lehdar bilgilerinin kayıt altına alınması konusuna ilişkin bazı ülkelerde ilgili mevzuat yürürlüğe girmiştir. AB, 20

¹⁶⁸ Andres Knobel, **a.g.m.**, s.30.

¹⁶⁹ OECD, **a.g.k.**, s.1-10, (Çevrimiçi), <https://www.oecd.org/tax/transparency/beneficial-ownership-toolkit.pdf>, (Erişim Tarihi: 30.03.2021).

Mayıs 2015'te yayınladığı Dördüncü Kara Paranın Aklanmasının Önlenmesine ilişkin Direktifte, AB'ye üye ülkelerde kayıtlı şirketler için gerçek lehdar bilgilerinin kayıt altına alınmasını ilk olarak düzenlemiş ve 19 Nisan 2018'de ise Beşinci Kara Paranın Aklanmasının Önlenmesine ilişkin Direktifte ise, şirketlerin ve tüzel kişilerin gerçek lehdar bilgilerinin kamuya açık olacağını ve tröstler için ise yetkili otoriteler, finansal kuruluşlar, finansal olmayan işletmeler ve uzmanlar ve meşru menfaati olanlar tarafından erişilmesine yönelik değişikliği yürürlüğe koymuştur. Bununla birlikte, Birleşik Krallık, 1 Mayıs 2018'de İngiliz Denizaşırı Topraklarının gerçek lehdar bilgilerine ilişkin kayıtlarının kamuya açık olmasına ilişkin kanunu onaylamıştır. Aynı şekilde Arjantin, Brezilya, Kosta Rika, Uruguay, Kolombiya, Dominik Cumhuriyeti, Peru, Trinidad ve Tobago gibi Latin Amerika ülkelerinde de gerçek lehdar bilgilerinin ülke vergi otoritelerine bildirimine ilişkin uygulama başlamıştır¹⁷⁰.

EOIR ve FATF¹⁷¹ standartlarında öneri olarak yer almasa da bazı ülkeler, gerçek lehdar bilgilerini açık ve online olarak halkın erişimine açmıştır. Örneğin Birleşik Krallık 2016 yılından beri, Danimarka ise 2017'den beri, ülkelerinde kayıtlı tüzel kişilerin gerçek lehdar bilgilerini online olarak yayınlamaktadır. 2016'da Birleşik Krallık'ta gerçekleşen Yolsuzlukla Mücadele Toplantısında, Afganistan, Gana, Meksika ve Nijerya'da ülkelerinde kayıtlı tüzel kişilerinin gerçek lehdar bilgilerinin paylaşıldığı kamuya açık bir platform oluşturacağı konusunda taahhüt vermiştir¹⁷².

Haziran 2020 itibarıyla, Avrupa kıtasında 25 ülkede nihai gerçek lehdar bildirim zorunlu olup, bu ülkelerin 13 tanesinde ise nihai gerçek lehdar bildirimleri kamunun erişimine açıktır.

¹⁷⁰ OECD, **a.g.k.**, s.19, (Çevrimiçi), <https://www.oecd.org/tax/transparency/beneficial-ownership-toolkit.pdf>, (Erişim Tarihi: 30.03.2021).

¹⁷¹ FATF: Kara para aklamayı önleme ve terörizmin finansmanı ile mücadele için tedbirler (AML/CFT) hakkında tavsiyelerde bulunan organizasyondur. FATF'in amaçları EOIR'in amaçlarından bu yönüyle farklılık göstermektedir.

¹⁷² OECD, **a.g.k.**, s.21, (Çevrimiçi), <https://www.oecd.org/tax/transparency/beneficial-ownership-toolkit.pdf>, (Erişim Tarihi: 30.03.2021).

Nihai Gerçek Lehdar Bildiriminin Zorunlu Olduğu Ülkeler			
1.Avusturya	8.Estonya	15.İrlanda	22.Portekiz
2.Belçika	9.Finlandiya	16.Lüksemburg	23.Slovakya
3.Bulgaristan	10.Fransa	17.Letonya	24.Slovenya
4.Hırvatistan	11.Yunanistan	18.Malta	25.İsveç
5.Güney Kıbrıs Rum Yönetimi	12.İrlanda	19.Almanya	
6.Çek Cumhuriyeti	13.İspanya	20.Norveç	
7.Danimarka	14.Hollanda	21.Polonya	

Tablo 17: Nihai Gerçek Lehdar Bildiriminin Zorunlu Olduğu Ülkeler

Kaynak: KPMG, “UBO Disclosure Requirements Within the EU”, (Çevrimiçi), <https://assets.kpmg/content/dam/kpmg/xx/pdf/2018/07/gls-transparency-register-web.pdf>, (Erişim Tarihi: 30.01.2021).

Nihai Gerçek Lehdar Bildirimlerinin Kamuya Açık Olduğu Ülkeler			
1.Belçika	5.İrlanda	9.Norveç	13.Slovenya
2.Danimarka	6.Lüksemburg	10.Polonya	
3.Estonya	7.Letonya	11.Portekiz	
4.Hollanda	8.İsveç	12.Slovakya	

Tablo 18: Nihai Gerçek Lehdar Bildirimlerinin Kamuya Açık Olduğu Ülkeler

Kaynak: KPMG, “UBO Disclosure Requirements Within the EU”, (Çevrimiçi), <https://assets.kpmg/content/dam/kpmg/xx/pdf/2018/07/gls-transparency-register-web.pdf>, (Erişim Tarihi: 30.01.2021).

Gerçek lehdar bildirimini yapmayan, eksik ya da yanlış beyan yapan mükellefler için ülkelerde farklı cezai yaptırımlar uygulanmaktadır. İspanya’da 10 milyon EUR, Lüksemburg’da 1.250.000 EUR, Almanya’da ve Letonya’da 5 milyon EUR finansal kurumlar için, 1 milyon EUR ise diğer şirketler için, Polonya’da 1 milyon EUR, Avusturya’da 100.000 EUR ile 200.000 EUR arasında, Fransa’da 6 aylık hapis cezası ve 75.000 EUR idari para cezası uygulanabilmektedir¹⁷³.

¹⁷³ KPMG, a.g.k., (Çevrimiçi), <https://assets.kpmg/content/dam/kpmg/xx/pdf/2018/07/gls-transparency-register-web.pdf>, (Erişim Tarihi: 30.01.2021).

2.1.4 Finansal Hesap Bilgilerinin Paylaşımı

Günümüz dünyasında küreselleşmenin etkisi ile ÇÜİ'lerin yerleşik olduğu ülkelerdeki vergi yükünden kaçınmak istemesi beraberinde ÇÜİ'lerin yerleşik olduğu ülke veya ülkelerde yapacakları yatırımlarda yerleşik firmaları yerine yabancı finansal kurumlarını devreye sokmasına sebebiyet vermektedir. Bu durumun sonucunda, sermayenin nakdi kısmı çok uluslu yapıda yatırım yapılan ülkenin dışında bırakılarak, hem yerleşik olunan ülkedeki sıcak para miktarı düşmekte, hem de firmanın yerleşik olduğu ülkede beyan edilmeyen kazançlardan ötürü yerleşik ülke açısından vergi kaybı oluşmaktadır¹⁷⁴.

Finansal hesap bilgilerinin paylaşımı söz konusu yapıların ortaya çıkarılması amacıyla, finansal kuruluşlar aracılığıyla mali idarelerin elde edecekleri bilgilerin birbirleri arasında paylaşımını içermektedir. Söz konusu bilgi paylaşımı yöntemi FATCA ve CRS olmak üzere sınıflandırılmaktadır.

2.1.4.1 Yabancı Hesaplar Vergi Uyum Kanunu (FATCA)

Dünyadaki diğer uygulamalardan farklı olarak, ABD'de vergi mükellefiyeti “*tabiiyet (uyrukluk) esasına*” dayanılarak belirlenmektedir. Bu esasa göre, ABD vergi mükellefleri ABD dışında ikamet etsede, ABD mükellefinin ABD vatandaşı olması dolayısıyla ABD dışında elde ettiği gelirleri ABD'de vergilendirmesi gerekmektedir¹⁷⁵.

ABD, ABD vatandaşlarının varlıklarını şeffaf olmayan deniz aşırı yapılara ilişkin hesaplarda tutması dolayısıyla, söz konusu varlıkların ABD'de vergilendirilemediğini bu durumun da ABD'de yaklaşık yıllık 100 Milyar ABD doları

¹⁷⁴ Pwc Türkiye, “**Otomatik Bilgi Değişiminde Yeni Dünya: Common Reporting Standards**”, Bankacılık ve Sermaye Piyasaları Bülteni, 20 Şubat 2015.

¹⁷⁵ Mehmet Yaşın, “**Vergilendirmede Amerikan Vatandaşı Olmanın Dayanılmaz Ağırlığı**”, Lebib Yalkın Dergisi, Ağustos 2015, Sayı:140, (Çevrimiçi), https://www.lebibyalkin.com.tr/mevzuat/mevbank/dergi/lebib-yalkin-mevzuat-dergisi_mdergi_/2015-agustos-sayi-140_mdergi_8789a-00_/vergilendirmede-amerikan-vatandasi-olmanin-agirligi/vergilendirmede-amerikan-vatandasi-olmanin-agirligi.html?query=fatca, (Erişim Tarihi: 31.01.2021).

vergi kaybına yol açtığını hesaplamıştır. ABD söz konusu kaybını, FATCA ile minimize etmeyi amaçlamaktadır¹⁷⁶.

FATCA, 2010 yılının Mart ayında ABD’de mali konularda yetkili ilgili kurumlar¹⁷⁷ tarafından onaylanarak, ABD’de 1 Temmuz 2014’de yürürlüğe girmiştir. Kanun kapsamında, ABD ile bilgi değişimi anlaşması olan ülkelerdeki finansal kuruluşlar, ABD’de vergi mukimi olan ya da ABD’de vergi mukimi olabilecek gerçek kişileri ve tüzel kişileri tespit edebilmek ve kapsama giren kişilerin belirli bilgilerini ABD IRS’e bildirmek konusunda sorumlu tutulmuşlardır.

FATCA kapsamına raporlama zorunluluğu, vatandaşlık temelli doğmaktadır. Bu kapsamda, ABD’de doğan bir kişi ABD dışında yaşasa bile ve bu kişinin gelirleri sadece ABD dışından olsa bile, bu kişinin FATCA kapsamında raporlama zorunluluğu bulunmaktadır. Bununla birlikte, ABD’de yeşil kartı olanlar, ABD’de adresi veya mükellefiyeti bulunanlar, ABD’ye belirli periyotlarda ödeme yapanlar da FATCA kapsamında sayılmaktadır.

Kanun kapsamında belirlenen yükümlülöklere uyulmaması durumunda ya da kanun kapsamında beyan vermekten kaçınan ABD mukimlerine yapılan ödemelerden %30 oranında stopaj yapılması gerektiği belirlenmiştir¹⁷⁸. Söz konusu stopaj kesintisi bankalar tarafından değil, ABD tarafından yetkilendirilmiş kuruluşlar tarafından yapılacaktır. Bununla birlikte, finansal kuruluşların söz konusu kanuna uymamaları halinde, ABD dışındaki bankaların ABD bankaları ile muhabirlik ilişkisi sınırlandırılmakta ya da tamamen sonlandırılabilir¹⁷⁹.

ABD, otomatik bilgi değişimine ilişkin “Hükümetler Arası Anlaşma” ve “İşbirliği Anlaşması” olmak üzere iki farklı anlaşma modeli belirlemiştir.

¹⁷⁶ Barış Hınçal, “Ötelenen FATCA ve CRS Kardeşler”, Pwc, (Çevrimiçi), <https://www.pwc.com.tr/tr/medya/kose-yazilari/baris-hincal/otelenen-fatca-ve-crs-kardesler.html>, (Erişim Tarihi: 27.12.2020).

¹⁷⁷ ABD Hazine Bakanlığı ve ABD Milli Gelirler Dairesi (IRS-Internal Revenue Services)

¹⁷⁸ GİB, “FATCA Anlaşmasıyla İlgili Sıkça Sorulan Sorular”, (Çevrimiçi), https://www.gib.gov.tr/uluslararasi_mevzuat/fatca-sorular, (Erişim Tarihi: 31.01.2021).

¹⁷⁹ Mustafa Tevfik Kartal, Serhat Yüksel, “Türk Bankacılık Sektörü Açısından Yabancı Hesaplar Vergi Uyum Kanunu (FATCA) Üzerine Bir Değerlendirme”, Dergi Park, (Çevrimiçi), <https://dergipark.org.tr/en/pub/ssrj/issue/31284/332032>, (Erişim Tarihi: 31.01.2021).

2.1.4.1.1 Hükümetler Arası Anlaşma (Model I)

Hükümetler Arası Anlaşma modelinde, anlaşmayı imzalayan ülkeler arasında otomatik bilgi değişimi esas alınmaktadır. Türkiye ile ABD arasında imzalanan Model I Hükümetler Arası Anlaşmada¹⁸⁰ bu model esas alınmıştır. Türkiye haricinde toplam 65 ülke¹⁸¹ de ABD ile Model I Anlaşması kapsamında anlaşmıştır.

2.1.4.1.2 İşbirliği Anlaşma (Model II)

İşbirliği Anlaşma modelinde ise, anlaşmayı imzalayan ülkelerin finansal kuruluşlarının doğrudan ABD IRS ile raporlama kapsamındaki verileri iletmesini, ülkelerin ilgili makamlarının ise istek üzerine bilgi paylaşımı yapmasını öngörmektedir.

2.1.4.2 Ortak Raporlama Standardı (CRS)

Ortak Raporlama Standardı (Common Reporting Standard-CRS), söz konusu vergi kayıp ve kaçaklarını düşürmek amacıyla finansal hesap bilgilerinin otomatik olarak paylaşılmasını kapsayan küresel bir standarttır¹⁸². FATCA’da olduğu gibi, söz konusu standart kapsamında, bankalara bilgi toplama ve inceleme yükümlülüğü getirilmiştir. FATCA’dan farklı olarak sadece ABD vatandaşlarını değil, anlaşmayı iç mevzuatlarında yürürlüğe koyan ülkelerin mukimlerine uygulanmaktadır.

CRS, otomatik bilgi değişimine ilişkin bir standart olup, 19 Nisan 2013 tarihinde, G20 ülkelerinin Ekonomi ve Maliye Bakanları ve Merkez Bankası başkanları ile yaptığı toplantıda ilk olarak gündeme gelmiş uluslararası standartların temel taşlarını oluşturmuş ve 6 Ekim 2013 tarihindeki zirvede bilgi değişimine ilişkin model bir anlaşma üzerinde çalışılmaya başlanmıştır¹⁸³. CRS, OECD Konseyi

¹⁸⁰ Model I Hükümetler Arası Anlaşma: Inter Governmental Agreement-IGA

¹⁸¹ US. Department of the Treasury, “FATCA Model I Anlaşması İmzalayan Ülkeler Listesi”, (Çevrimiçi), <https://www.treasury.gov/resource-center/tax-policy/treaties/Pages/FATCA-Archive.aspx>, (Erişim Tarihi: 07.12.2020).

¹⁸² OECD, “The CRS Multilateral Competent Authority Agreement”, s.5, (Çevrimiçi), <http://www.oecd.org/tax/automatic-exchange/international-framework-for-the-crs/>, (Erişim Tarihi: 31.01.2021).

¹⁸³ Ateş Konca; Berk Taşkın, “Ortak Raporlama Standartları (CRS)”, EY Vergide Gündem, 2017-12, (Çevrimiçi), https://www.vergidegundem.com/tr_TR/makale?categoryName=Vergide&publicationNumber=12&publicationYear=2017&publicationId=4729812, (Erişim Tarihi: 29.12.2020).

tarafından 15 Temmuz 2014'te onaylanmıştır. Bu standart yıllık bazda vergi idarelerinin finansal kurumlardan müşterilerinin vergi konularında bilgilerini alarak bu bilgileri otomatik olarak diğer ülkelerin vergi daireleri ile paylaşmayı öngörmektedir¹⁸⁴.

CRS kapsamında bilgi paylaşımının temeli VKKIY Sözleşmesinin 6'ncı maddesine ve “CRS Çok Taraflı Yetkili Makam Anlaşmasına (CRS MCAA-Multilateral Competent Authority Agreement on the Common Reporting Standard)” dayanmaktadır. Bu anlaşmalar dışında ülkeler, çifte vergilendirmeyi önleme anlaşması ya da vergi konusunda bilgi değişim anlaşması gibi özel anlaşmalarla ülkeler arasındaki bilgi değişimini ikili anlaşmaya da dayandırabilmektedirler¹⁸⁵.

Buna ilave olarak, bazı özel bölgelerde ise 2014/107/EU sayılı 9 Aralık 2014 tarihli AB üye ülkeleri arasında bilgi değişimine ilişkin AB Direktifi, AB ile Andorra, Lihtenştayn, Monako, San Marino ve İsviçre arasında ikili anlaşma ve Birleşik Krallık ile Taç Toprakları¹⁸⁶ ve Denizaşırı Bölgeler¹⁸⁷ arasındaki UK-CDOT Uluslararası Vergi Uyum Mevzuatı¹⁸⁸ düzenlemeleri gibi özel düzenlemelerde, CRS bilgi değişiminin temelini oluşturabilmektedir¹⁸⁹.

OECD, iki ülke arasında CRS kapsamında bilgi paylaşımının yapılabilmesi için ülkelere model olması açısından “Uluslararası Vergi Uyumunu Geliştirmek için Finansal Bilgilerin Otomatik Bilgi Değişimine ilişkin Model Yetkili Makam

¹⁸⁴ OECD, “**Standard for Automatic Exchange of Financial Account Information in Tax Matters**”, Second Edition, Paris, s.3, (Çevrimiçi), https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/standard-for-automatic-exchange-of-financial-account-information-in-tax-matters-second-edition_9789264267992-en#page3, (Erişim Tarihi: 31.01.2021).

¹⁸⁵ OECD, **a.g.k.**, (Çevrimiçi), <https://www.oecd.org/tax/automatic-exchange/international-framework-for-the-crs/>, (Erişim Tarihi: 31.01.2021).

¹⁸⁶ Birleşik Krallık Taç Toprakları: Jersey, Guernsey, Man Adası

¹⁸⁷ Birleşik Krallık Denizaşırı Bölgeler: Anguilla, Bermuda, Cayman Adaları, Falkland Adaları, Cebelitarık, Güney Georgia ve Güney Sandwich Adaları, İngiliz Antarktika Bölgesi, İngiliz Hint Okyanusu Bölgesi, İngiliz Virjin Adaları, Montserrat, Pitcairn Adaları, Saint Helena, Turks ve Caicos Adaları, Ağrotur ve Dikelya.

¹⁸⁸ UK-CDOT Uluslararası Vergi Uyum Mevzuatı: United Kingdom, Crown Dependencies and Overseas Territories International Tax Compliance Regulations

¹⁸⁹ OECD, “**Questions and Answers on International Exchange Relationships for CRS Information**”, s. 1-2, (Çevrimiçi), <http://www.oecd.org/tax/automatic-exchange/international-framework-for-the-crs/exchange-relationships/Questions-and-answers-international-exchange-relationships-crs-information.pdf>, (Erişim Tarihi: 31.01.2021).

Anlaşması” yayınlamıştır¹⁹⁰. Ancak ülkeler, söz konusu ikili anlaşma yerine CRS MCAA’yı¹⁹¹ imzalayarak ve sonrasında söz konusu anlaşmanın 7’nci bölümündeki bildirimleri bilgi değişimi yapılacak ülke ile karşılıklı olarak tamamlayarak da söz konusu CRS bilgi değişimini aktive edebilmektedirler¹⁹². 10 Aralık 2020 itibarıyla, Çok Taraflı Yetkili Makam Anlaşmasını imzalayan 110 ülke bulunmaktadır¹⁹³. Ağustos 2020 sonu itibarıyla ise, CRS’e taahhütte bulunan 100’den fazla ülke arasında 4200 ü aşkın ikili değişim anlaşması aktive edilmiştir¹⁹⁴.

CRS raporlamasında bilgisi paylaşılacak kişinin yerleşik olduğu ülkenin tespiti önem arz etmektedir¹⁹⁵. Bu kapsamda, CRS amacıyla paylaşılacak bilgiler, mükellefin adı, kayıtlı olduğu adresi, mukim olunan ülke bilgisi, vergi numarası, doğduğu yer, banka hesap kodu, banka hesabında bulunan tutar bilgisi ve hesaba gelen ödemelerin türünü içermektedir¹⁹⁶.

Bununla birlikte, Yetkili Makamlar, söz konusu bilgileri, XML (“*Extensible Markup Language*”) formatında otomatik olarak diğer bir ifadeyle özel bir talebe gerek kalmadan paylaşacaklardır¹⁹⁷.

Söz konusu CRS Çok Taraflı Yetkili Makam Anlaşmasının gizlilik konulu 5 inci bölümünde, bilgi değişimi kapsamında paylaşılacak bilgilerin, gizlilik kurallarına ve diğer güvenlik önlemlerine tabi olduğu belirtilmiştir. Aynı maddede, Yetkili

¹⁹⁰ OECD, “**Standard for Automatic Exchange of Financial Account Information in Tax Matters**”, Second Edition, Paris, s.21-27, (Çevrimiçi), https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/standard-for-automatic-exchange-of-financial-account-information-in-tax-matters-second-edition_9789264267992-en#page3, (Erişim Tarihi: 31.01.2021).

¹⁹¹ OECD, “**Signatories of the Multilateral Competent Authority Agreement on Automatic Exchange of Financial Account Information and Intended First Information Exchange Date**”, s.1-4, (Çevrimiçi), <http://www.oecd.org/tax/automatic-exchange/about-automatic-exchange/crs-mcaa-signatories.pdf>, (Erişim Tarihi: 31.01.2021).

¹⁹² OECD, **a.g.k.**, (Çevrimiçi), s.13, <http://www.oecd.org/tax/automatic-exchange/international-framework-for-the-crs/>, (Erişim Tarihi: 31.01.2021).

¹⁹³ OECD, **a.g.k.**, s.1-4, (Çevrimiçi), <http://www.oecd.org/tax/automatic-exchange/about-automatic-exchange/crs-mcaa-signatories.pdf>, (Erişim Tarihi: 31.01.2021).

¹⁹⁴ OECD, “**Activated Exchange Relationships for CRS Information**”, (Çevrimiçi), <https://www.oecd.org/tax/automatic-exchange/international-framework-for-the-crs/exchange-relationships/>, (Erişim Tarihi: 31.01.2021).

¹⁹⁵ Ateş Konca; Berk Taşkın, **a.g.m.**

¹⁹⁶ OECD, **a.g.k.**, s.29-31, (Çevrimiçi), https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/standard-for-automatic-exchange-of-financial-account-information-in-tax-matters-second-edition_9789264267992-en#page3, (Erişim Tarihi: 31.01.2021).

¹⁹⁷ OECD, **a.g.k.**, s.11, (Çevrimiçi), <https://www.oecd.org/tax/automatic-exchange/international-framework-for-the-crs/multilateral-competent-authority-agreement.pdf>, (Erişim Tarihi: 31.01.2021).

Makamın kişisel verilerin korunmasına ilişkin iç hukukundaki düzenlemeleri ile, bilgi değişimi kapsamında elde edilecek bilgilerin kullanımı sınırlandırılmaktadır¹⁹⁸.

2.1.4.3 FATCA ile CRS Karşılaştırması

FATCA ve CRS mevzuatları amaçları bakımından benzer olmakla birlikte, temel aldıkları kriterler ve uygulanış şekilleri bakımından farklılıklar göstermektedir.

	FATCA	CRS
Temel kriter	Vatandaşlık bilgisi temelli kriter baz alınmaktadır.	Yerleşiklik ilkesi temel alınmaktadır.
Hukuki temel	i. Yabancı Hesaplar Vergi Uyum Kanunu ii. Hükümetler Arası Anlaşma (Model 1) iii. İşbirliği Anlaşma (Model 2)	i. Vergi Konularında İdari Yardımlaşma Sözleşmesi ii. Bilgi Değişimine ilişkin Çok Taraflı Yetkili Makam Anlaşması (MCAA-Multilateral Competent Authority Agreement) iii. İkili Özel Anlaşmalar
Yaptırım ¹⁹⁹	ABD’de de vergilendirilmesi gerektiği tespit edilen gelirlere stopaj uygulaması bulunmaktadır.	Stopaj uygulaması bulunmamaktadır. Yaptırım ilgili ülke mevzuatına göre değişmektedir. Örneğin AB, finansal bilgilerin otomatik değişimine izin vermeyen ülkeleri kara listesine alma ve bu kapsamda yaptırımlar uygulamayı belirtmektedir.

Tablo 19: FATCA ve CRS arasındaki Farklar

¹⁹⁸ OECD, **a.g.k.**, s.11, (Çevrimiçi), <https://www.oecd.org/tax/automatic-exchange/international-framework-for-the-crs/multilateral-competent-authority-agreement.pdf>, (Erişim Tarihi: 31.01.2021).

¹⁹⁹ Pwc, “**The Common Reporting Standard**”, (Çevrimiçi), <https://www.pwc.com/id/en/publications/assets/financialservices/crs-hought-leadership.pdf>, (Erişim Tarihi: 01.02.2021).

2.1.5 Vergi Özelgelerinin Paylaşımı

Vergi özelgeleri (muktezaları), vergi mükelleflerinin vergiye uyum amacıyla mukimi oldukları ülkelerdeki vergi idarelerine kanunların açık olmadığı, belirsiz veya karmaşık olduğu durumlarda danışmaları sonucu vergi idareleri tarafından vergi mükelleflerine verilen görüş yazıları olarak tanımlanmaktadır²⁰⁰. Sınır ötesi işlemlere ilişkin işlem öncesinde verilen muktezalar, vergi incelemesi kapsamında vergi idaresi ya da hükümet tarafından belirli bir grup için o grubu bağlayıcı olarak yürürlükteki kanunun yorumlanmasına ve uygulanmasına ilişkin sınır ötesi işlemlerle ilgili ya da iş yeri oluşumuna ilişkin vergiyi doğuran işlem gerçekleşmeden önce düzenlenen, değiştirilen ya da yenilenen herhangi bir sözleşme, iletişim ya da benzeri etkileri olan araç ya da eylem olarak tanımlanmaktadır²⁰¹.

OECD BEPS 5 numaralı eylem planı, ilgili ülkede mukim vergi mükelleflerine ya da vergi mükelleflerinin yurt dışında mukim ilişkili kişilerine verilen muktezaların şeffaflık ilkesi çerçevesinde vergi idareleri ile zorunlu spontane bilgi değişimini kapsamaktadır²⁰². Söz konusu eylem planı OECD'nin ülkelere iç mevzuatlarında yürürlüğe koymasını beklediği minimum standartlar arasında yer almaktadır.

Vergi idareleri arasında paylaşımına konu olabilecek muktezalar, OECD tarafından 6 temel kategoriye ayrılmaktadır²⁰³. Bunlar:

- (i) Tercihli rejimlerle ilgili muktezalar,

²⁰⁰ Avrupa Parlamentosu, “**Tax Rulings in the EU Member States**”, Directorate General for Internal Policies, Policy Department A: Economic and Scientific Policy, ss.8-9, (Çevrimiçi), [https://www.europarl.europa.eu/RegData/etudes/IDAN/2015/563447/IPOL_IDA\(2015\)563447_EN.pdf](https://www.europarl.europa.eu/RegData/etudes/IDAN/2015/563447/IPOL_IDA(2015)563447_EN.pdf), (Erişim Tarihi: 09.01.2020).

²⁰¹ AB, “**Council Directive (EU) 2015/2376 of 8 December 2015 amending Directive 2011/16/EU as regards mandatory automatic exchange of information in the field of Taxation**”, s.5, (Çevrimiçi), <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/PDF/?uri=CELEX:32015L2376&from=EN>, (Erişim Tarihi: 09.01.2020).

²⁰² OECD, “**Harmful Tax Practices – 2019 Peer Review Reports on the Exchange of Information on Tax Rulings: Inclusive Framework on BEPS: Action 5, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project**”, 2020, Paris, s.8, (Çevrimiçi), https://www.oecd-ilibrary.org/taxation/harmful-tax-practices-2019-peer-review-reports-on-the-exchange-of-information-on-tax-rulings_afd1bf8c-en, (Erişim Tarihi: 09.01.2020).

²⁰³ OECD, “**Exchange on Tax Rulings XML Schema, User Guide for Tax Administrations, Version 2.0-June 2019**”, 2019, Paris, s.9, (Çevrimiçi), <https://www.oecd.org/tax/beps/exchange-on-tax-rulings-xml-schema-user-guide-for-tax-administrations-june-2019.pdf>, (Erişim Tarihi: 06.02.2021).

- (ii) TF'ye ilişkin tek taraflı Peşin Fiyatlandırma Anlaşmaları (PFA-Advance Pricing Arrangements) ya da diğer sınır ötesi tek taraflı muktezalar
- (iii) Vergilendirilebilir karları düşürecek şekilde düzelden sınır ötesi muktezalar
- (iv) İş yeri kavramına ilişkin muktezalar
- (v) İlişkili taraflar arasındaki işlemlere ilişkin muktezalar
- (vi) BEPS konularına ilişkin spontane bilgi değişiminin mevcut olmadığı durumda Zararlı Vergi Uygulamalarına ilişkin Forum tarafından kabul edilen herhangi bir mukteza.

Söz konusu muktezaların spontane bilgi değişimi kapsamında vergi idareleri arasında paylaşımı, 2010 yılının başından itibaren düzenlenen ve 2014 yılı başı itibarıyla yürürlükte olan geçmiş muktezaları da kapsayacak olup, söz konusu mevzuatı yürürlüğe koyan ülkeler 1 Nisan 2016 tarihinden itibaren hem söz konusu geçmiş muktezaları hem de gelecekte düzenlenecek vergi muktezaları vergi idareleri arasında karşılıklı olarak XML formatında paylaşacaktır²⁰⁴. 2019 tarihli OECD raporuna göre, bazı ülkeler muktezaların bilgi değişimine başlamıştır²⁰⁵.

Bununla birlikte AB, 18 Aralık 2015 tarihli L332/1 sayılı AB Resmi Gazetesinde yayınlanan, 2011/16/EU sayılı “*Doğrudan Vergilendirme Alanında İdari İşbirliğine ilişkin AB Direktifini*” değiştiren 2015/2376 sayılı 8 Aralık 2015 tarihli Direktif (“DAC 3”) ile, OECD BEPS aksiyon planına uyum amacıyla, koordineli bir şekilde sınır ötesi muktezaları zorunlu olarak üye ülkeler arasında otomatik paylaşımını onaylamıştır. Söz konusu Direktifin 2 inci maddesi kapsamında, AB’ye üye ülkelerin 31 Aralık 2016 tarihine kadar iç mevzuatlarında gerekli kanunları ve

²⁰⁴ OECD, **a.g.k.**, ss.9-11, (Çevrimiçi), <https://www.oecd.org/tax/beps/exchange-on-tax-rulings-xml-schema-user-guide-for-tax-administrations-june-2019.pdf>, (Erişim Tarihi: 06.02.2021).

²⁰⁵ OECD, **a.g.k.**, (Çevrimiçi), <https://www.oecd-ilibrary.org/sites/afd1bf8c-en/1/3/2/89/index.html?itemId=/content/publication/afd1bf8c-en&csp=bed0e329aac06d6d7e3b7d199b33f8c7&itemIGO=oecd&itemContentType=book>, (Erişim Tarihi: 06.02.2021).

idare hükümleri yürürlüğe koyması gerekmektedir²⁰⁶. Bu kapsamda, AB üye ülkeleri arasında 31 Aralık 2016 tarihinden itibaren sınır ötesi işlemlere ilişkin vergi muktezaları otomatik olarak paylaşılacaktır. Bu tarihten önceki muktezaların paylaşımı ise muktezaların belirli tarih itibarıyla geçerli olup olmayışına göre belirleneceği belirtilmiştir. Buna göre, 1 Ocak 2012 ile 31 Aralık 2013 tarihi arasındaki işlemler 1 Ocak 2014 tarihi itibarıyla, 1 Ocak 2014 ile 31 Aralık 2014 tarihi arasında işlemler ise 31 Aralık 2016 tarihi itibarıyla hala geçerli ise otomatik bilgi değişimine tabi olacaktır²⁰⁷.

AB, OECD'nin aksine vergi idareleri arasında muktezaların paylaşımını spontane olarak değil, daha sistematik olan ve paylaşımı idarenin kararına bırakmayan otomatik paylaşımına dayandırmaktadır²⁰⁸.

Bu kapsamda, ülkeler arasında (1) mukteza referans numarası, (2) muktezanın verildiği mükellefin ticari unvanı ve vergi numarası, (3) muktezanın düzenlendiği tarih, (4) muktezanın kapsadığı vergi dönemi, (5) muktezanın türü, (6) muktezaya ve vergi mükellefine ilişkin ilave bilgiler, (7) muktezanın özeti, (8), muktezanın diğer ülke ile paylaşılma nedeni ve (9) mukteza'yı alacak ülkedeki ilişkili şirketin ticari unvanı, vergi numarası ve adres bilgisi, söz konusu bilgi değişimi kapsamında paylaşılacaktır²⁰⁹.

2.1.6 Peşin Fiyatlandırma Anlaşmalarının Paylaşımı

Vergi idareleri ile mükellefler arasında, mükelleflerin grup içi işlemlerinin fiyatlandırmasında uygulanacak yöntemle ilgili olarak Peşin Fiyatlandırma Anlaşması ("Advance Pricing Agreement-PFA") yapılabilmektedir. Söz konusu anlaşma imzalandıktan sonra, mükellef bu anlaşmayı baz alarak grup içi işlemlerini

²⁰⁶ AB, a.g.k., s.5, (Çevrimiçi), <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/PDF/?uri=CELEX:32015L2376&from=EN>, (Erişim Tarihi: 06.02.2021).

²⁰⁷ AB, a.g.k., s.6, (Çevrimiçi), <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/PDF/?uri=CELEX:32015L2376&from=EN>, (Erişim Tarihi: 06.02.2021).

²⁰⁸ Dirk Van Stappen, Wolfgang Oepen and Eugena Molla, "Mandatory Automatic Exchange of Information on Tax Rulings: Political Agreement Reached in ECOFIN Council", IBFD, International Transfer Pricing Journal, Ocak-Şubat 2016, ss.6-10, (Çevrimiçi), https://www.ibfd.org/sites/ibfd.org/files/content/pdf/PPV3%20-%20itpj_2016_01_int_1.pdf, (Erişim Tarihi: 06.02.2021).

²⁰⁹ OECD, a.g.k., ss.47-51, (Çevrimiçi), <https://www.oecd.org/tax/beps/exchange-on-tax-rulings-xml-schema-user-guide-for-tax-administrations-june-2019.pdf>, (Erişim Tarihi: 06.02.2021).

fiyatlayabilmekte, vergi idaresi ise söz konusu grup içi fiyatlamasını gelecekteki vergi denetimlerinde ihtilaf konusu yapamamaktadır. Bu anlamda, söz konusu PFA modeli, mükellef haklarını vergi idaresi nezdinde koruyan bir müessese olarak çıkmaktadır. Söz konusu anlaşma modeli trendi her geçen gün ülkelerin mevzuatlarına girmekte ve mükellefler nezdinde ise söz konusu anlaşmaları imzalamaya eğilim artmaktadır²¹⁰.

PFA'lar, PFA'ları imzalayan tarafların sayısı bakımından tek imzalı (taraf), iki imzalı ve çok imzalı olarak üç çeşitte düzenlenebilmektedir. Tek imzalı PFA'lar mali idare ile mükellef tarafından imzalanırken, iki taraflı PFA'lar ise bir ülkenin idaresi ile başka bir ülkenin idaresi tarafından imzalanmaktadır. Bir vergi mukimi, bir ülkenin idaresi ve bir başka ülkenin idaresi arasında imzalanan PFA'lar ise çok imzalı PFA'lar olarak tanımlanmaktadır²¹¹.

PFA uygulaması, ilk olarak 1991 yılında ABD'de görülmüştür. İzleyen yıllarda ise, Fransa, Almanya, Kanada, Japonya ve Avustralya'da ilk örneklerle rastlanmıştır²¹². Söz konusu anlaşmaların ülkeler arası paylaşımı, ÇUI'lerin bir ülkede elde ettiği avantajların diğer ülke tarafından öğrenilmesine ve söz konusu grup içi işleme ilişkin ülkeler arasında paylaşılan değerlerin öğrenilmesine olanak sağlamaktadır. Bu anlamıyla, PFA'ların uluslararası olarak vergi idareleri arasında paylaşımı, hibrit yapıların ve güvenli limanların tespiti açısından büyük önem taşımaktadır.

OECD, 1999 yılının Ekim ayında Peşin Fiyatlandırma Anlaşmalarının Karşılıklı Anlaşma Usullerine (Advance Pricing Arrangements under the Mutual Agreement Procedure -MAP APA) uygun olarak imzalanmasına ilişkin ÇUI ve vergi otoriteleri için bir rehber yayınlamış olup, söz konusu rehber 1990'lı yılların ortalarında ÇUI ve vergi otoriteleri için yayınlanan OECD TF rehberine ilişkin güncellemeler içermektedir²¹³. Bununla birlikte, OECD BEPS 5 numaralı Eylem Planı

²¹⁰ PwC, "International Transfer Pricing, 2011", a.g.k., s.126.

²¹¹ PwC Türkiye, "10 Soruda Peşin Fiyatlandırma Anlaşmaları", s.3, (Çevrimiçi), <https://www.pwc.com.tr/tr/microsite/transfer-pricing/assets/pdf/10-soruda-pesin-fiyatlandirma-anlasmalari-2.pdf>, (Erişim Tarihi: 20.03.2021).

²¹² Ertunç Aksüner, "Peşin Fiyatlandırma Anlaşmaları ile İlgili Vergi Sistemimizde Yer Alan Düzenlemeler", Mali Çözüm Dergisi, Eylül-Ekim 2015, s.164, (Çevrimiçi), http://archive.ismmmo.org.tr/docs/malicozum/131malicozum/016_Ertun%C3%A7_AKS%C3%9CMEER.pdf, (Erişim Tarihi: 20.03.2021).

²¹³ OECD, "Guidelines for APA", (Çevrimiçi), <http://www.oecd.org/tax/transfer-pricing/guidelinesforapa.htm>, (Erişim Tarihi: 08.02.2021).

kapsamında tek taraflı PFA'ların ülkeler arasında bilgi değişimi kapsamında XML formatında paylaşılacağı belirtilmiştir²¹⁴.

AB cephesinde ise, 2015/2376 sayılı 8 Aralık 2015 tarihli Direktif ("DAC 3") ile PLA'ların üye ülkeler arasında zorunlu olarak otomatik paylaşımına gireceği hüküm altına alınmıştır²¹⁵.

2.2. ULUSLARARASI VERGİLENDİRMEDE ŞEFFAFLAŞMA İÇİN YAPTIRIM ARAÇLARI

Uluslararası vergilendirmede küresel şeffaflaşıma önlemlerine uyum göstermeyen ülkeler hem OECD hem de AB gibi uluslararası kurumlar tarafından yapılan değerlendirmelerde olumlu not alamamaktadır. Değerlendirme kriterleri incelendiğinde OECD ve AB'nin farklı ön koşulları baz aldığı gözükmemektedir.

2.2.1. Şeffaf Olmayan Ülkelere Yaptırım Aracı Olarak OECD Derecelendirmesi

2009 yılından bu yana, OECD Forumunun temel faaliyetlerinden biri, talep üzerine bilgi değişimine ilişkin periyodik olarak bağımsız değerlendirmeler yapmaktır²¹⁶.

OECD söz konusu değerlendirmelerinde aşağıdaki dörtlük puanlama sistemini esas almaktadır.

²¹⁴ OECD, **a.g.k.**, s.9, (Çevrimiçi), <https://www.oecd.org/tax/beps/exchange-on-tax-rulings-xml-schema-user-guide-for-tax-administrations-june-2019.pdf>, (Erişim Tarihi: 08.02.2021).

²¹⁵ AB, **a.g.k.**, s.6, (Çevrimiçi), <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/PDF/?uri=CELEX:32015L2376&from=EN>, (Erişim Tarihi: 08.02.2021).

²¹⁶ OECD, "Exchange of Information on Request: A robust and transparent review process", (Çevrimiçi), <http://www.oecd.org/tax/transparency/what-we-do/exchange-of-information-on-request/exchange-of-information-on-request-peer-review-process.htm>, (Erişim Tarihi: 18.01.2021).

Derecelendirme	Derecelendirme açıklaması
Tam Uyumlu	Otomatik bilgi değişimi standardı yürürlüğe konulmuştur. Bu puan birkaç öneri yapılsa da önemli eksiklik olmadığı sürece verilebilmektedir.
Büyük Ölçüde Uyumlu	Otomatik bilgi değişimi standardı büyük ölçüde yürürlüğe konulmuştur. Bazı eksiklikler önemli olmakla birlikte, otomatik bilgi değişimine sınırlı etkisi vardır.
Kısmen Uyumlu	Otomatik bilgi değişimi standardı kısmi ölçüde yürürlüğe konulmuştur. Otomatik bilgi değişimine uygulamada önemli etkisi olan en az bir önemli eksiklik tespit edilmiştir.
Uyumsuz	Otomatik bilgi değişimi standardının yürürlüğe konulmasında temel eksiklikler belirlenmiştir.

Tablo 20: OECD Küresel Forum Talep Üzerine Bilgi Değişimi Derecelendirme Skalası

Kaynak: OECD, “**Compliance ratings following peer reviews against the standard of EOIR**”, (Çevrimiçi), <https://www.oecd.org/tax/transparency/documents/exchange-of-information-on-request-ratings.htm>, (Erişim Tarihi: 18.01.2021).

OECD Küresel Forum, şeffaflık ülke değerlendirmelerini (i) bilginin mevcudiyeti, (ii) bilgiye uygun şekilde erişim ve (iii) bilgi değişim mekanizmalarının mevcudiyeti konulu üç ana başlıkta yapmaktadır²¹⁷.

2.2.1.1 Bilginin Mevcudiyeti

“Bilginin mevcudiyeti” ana başlığında esas alınan kriterlerde, (i) gerçek lehdar ve kimlik bilgilerinin mevcudiyeti, (ii) muhasebe hesapları bilgisinin mevcudiyeti ve (iii) banka hesap bilgilerinin mevcudiyeti yer almaktadır²¹⁸.

²¹⁷ OECD Forum, “**Transparency and exchange of information on request (EOIR): Compliance ratings following peer reviews from first round (2010-16) and second round (2016-ongoing), including supplementary assessments**”, Handbook for Peer Reviews 2016-2020, 2016 tarihli yayın, s.17, 3.Versiyon, (Çevrimiçi), <http://www.oecd.org/tax/transparency/documents/terms-of-reference.pdf>, (Erişim Tarihi: 18.01.2021).

²¹⁸ OECD Forum, **a.g.k.**, s.17.

2.2.1.2 Bilgiye Uygun Şekilde Erişim

“Bilgiye uygun şekilde erişim” ana başlığında esas alınan kriterlerde, (i) bilgiye erişim ve (ii) haklar ve güvencelere yer verilmektedir²¹⁹.

2.2.1.3 Bilgi Değişim Mekanizmalarının Mevcudiyeti

“Bilgi değişim mekanizmalarının mevcudiyeti” ana başlığında, (i) bilgi değişim mekanizmaları, (ii) bilgi değişim mekanizmalarına ilişkin bağlantılar, (iii) gizlilik, (iv) haklar ve güvenceler ve (v) cevapların kalitesi ve zamanında paylaşılması kriterleri dikkate alınmaktadır²²⁰.

OECD Küresel Forumu, 11 Aralık 2020 itibarıyla yaptığı değerlendirmelerde, ülkelerden %3’ünü “Uyumsuz”, %12’sini “Kısmen Uyumlu”, %85’ini ise “Tam Uyumlu” ve “Büyük Ölçüde Uyumlu” olarak derecelendirmiştir²²¹.

OECD Küresel Forum Talep Üzerine Bilgi Değişimi “Tam Uyumlu Ülkeler” ve “Uyumsuz Ülkeler” Derecelendirmeleri	
Tam Uyumlu Ülkeler	1.Bahreyn, 2. Kolombiya, 3.Estonya, 4.Finlandiya, 5.Fransa, 6.Guernsey, 7.İzlanda, 8.İrlanda, 9.Man Adası, 10.İtalya, 11.Jersey, 12.Litvanya, 13.Morityus, 14.Meksika, 15.Monako, 16.Yeni Zelanda, 17.Norveç, 18.San Marino, 19.Singapur, 20.Slovenya, 21.Güney Afrika, 22.İsveç
Uyumsuz Ülkeler	1.Anguilla, 2.Guatemala, 3.Trinidad ve Tobago

Tablo 21: OECD Küresel Forum Talep Üzerine Bilgi Değişimi “Tam Uyumlu Ülkeler” ve “Uyumsuz Ülkeler” Derecelendirmeleri

Kaynak: OECD, “Compliance ratings following peer reviews against the standard of EOIR”, (Çevrimiçi), <https://www.oecd.org/tax/transparency/documents/exchange-of-information-on-request-ratings.htm>, (Erişim Tarihi: 18.01.2021).

OECD Küresel Forumunun ilk değerlendirmesinde “Tam Uyumlu Ülke” statüsünde yer alan Avustralya, Belçika, Kanada, Çin, Danimarka, Japonya, Kore ve

²¹⁹ OECD Forum, **a.g.k.**, s.17.

²²⁰ OECD Forum, **a.g.k.**, s.17.

²²¹ OECD Forum, **a.g.k.**, s.17.

İspanya, Forum tarafından yapılan ikinci değerlendirmede “Büyük Ölçüde Uyumlu Ülke” statüsüne alınmıştır.

OECD Küresel Forum değerlendirmesinde, 10 değerlendirme başlığında tam puan alan en iyi uygulamaya sahip ülkeler aşağıdaki şekilde listelenmiştir.

Derecelendirme Yılı	Kıta	Ülke ⁽²²²⁾
2011	Avrupa	İrlanda (2017)
2012	Afrika	Güney Afrika
2013	Avrupa	Finlandiya, İzlanda ve İsveç
2014	Avrupa	Slovenya
2015	Avrupa	Litvanya
2017	Avrupa	Jersey

Tablo 22: On Alt Başlıkta Tam Uygunluk Alan Ülkeler Listesi

Kaynak: OECD, “Compliance ratings following peer reviews against the standard of EOIR”, (Çevrimiçi), <https://www.oecd.org/tax/transparency/documents/exchange-of-information-on-request-ratings.htm>, Erişim Tarihi: 18.01.2021).

İngiliz Virgin Adaları, Güney Kıbrıs Rum Yönetimi, Lüksemburg, Marşal Adaları, Panama ve Seyşeller “Uyumsuz” statüdeyken, 2021 Ocak itibarıyla, söz konusu statüden “Büyük Ölçüde Uyumlu” ve “Kısmen Uyumlu” kategorilerine geçirilmiştir. Aşağıda konu ile ilgili özet tablo yer almaktadır.

Ülke	İlk Puanlama	Revize Puanlama
İngiliz Virgin Adaları	2013-Uyumsuz	2015-Büyük Ölçüde Uyumlu
Güney Kıbrıs Rum Yönetimi	2013-Uyumsuz	2020- Büyük Ölçüde Uyumlu
Lüksemburg	2013-Uyumsuz	2019- Büyük Ölçüde Uyumlu
Marşal Adaları	2016-Uyumsuz	2019- Büyük Ölçüde Uyumlu
Panama	2016-Uyumsuz	2019- Kısmen Uyumlu
Seyşeller	2013-Uyumsuz	2020-Kısmen Uyumlu

Tablo 23: İlk Derecelendirmede “Uyumsuz” olarak Nitelendirilen Ülkelerdeki Değişim

Kaynak: OECD, “Compliance ratings following peer reviews against the standard of EOIR”, (Çevrimiçi), <https://www.oecd.org/tax/transparency/documents/exchange-of-information-on-request-ratings.htm>, Erişim Tarihi: 18.01.2021).

²²² Derecelendirmenin tekrar onaylandığı yıla yer verilmiştir.

2.2.2 Şeffaf Olmayan Ülkelere Yaptırım Aracı Olarak AB Kara Listesi

Bilgi değişimini etkili şekilde uygulamayıp, vergide şeffaflığa katkı sağlamayan ülkeler “vergi cenneti” olarak tanımlanmakta olup, küresel düzeyde vergide şeffaflaşmanın vergi cennetleri ile etkin şekilde mücadele ile gerçekleşebileceği belirtilmektedir. Literatürde vergi cennetleri, “saf özellikli vergi cennetleri” ve “hibrit (karma) özellikli vergi cennetleri” olarak ikiye ayrılmaktadır. Saf nitelikli vergi cennetlerinde düşük ya da sıfır oranlı kurumlar vergisi uygulamaları mevcut iken, karma nitelikli vergi cennetlerinde yüksek oranlı kurumlar vergisi uygulamaları mevcut olup, bu ülkelerde yabancı yatırımcılara çeşitli iş alanlarında uzmanlık gerektiren bazı fırsatlar sağlanmaktadır²²³.

Nitelik	Ülke	Kıta	Kanuni Kurumlar Vergisi Oranı ²²⁴
Saf nitelikli	Anguilla, Bahamalar, Bermuda, İngiliz Virgin Adaları, Cayman Adaları, Saint Barthelemy, Turks ve Caicos Adaları	Kuzey Amerika	0%
	Bahreyn	Asya	0%
	Guernsey, Jersey	Avrupa	0%
	Tokelau, Vanuatu, Wallis ve Futuna Adaları	Okyanusya	0%
Karma nitelikli	İrlanda	Avrupa	%12,5
	İsviçre	Avrupa	%21,15

Tablo 24: Vergi Cennetlerinin Sınıflandırılması

Kaynak: Zeynep Nihan Çamurcu, **Vergi Cennetleri İle Mücadele Aracı Olarak Şeffaflık: “OECD-BEPS 5 Numaralı Eylem Planı (2015 Nihai Raporu) Temelinde Bir Çalışma”**, International Journal of Public Finance, 5 Ocak 2018, 2. Cilt, 2. Sayı, s.228, (Çevrimiçi), <https://dergipark.org.tr/en/download/article-file/401507>, (Erişim Tarihi: 06.01.2020).

²²³ Zeynep Nihan Çamurcu, **a.g.m.**, s.228.

²²⁴ Elke Asen, **a.g.e.**

Vergi cennetleri hem şeffaflık prensiplerine uymadığından hem de diğer ülkelerle bilgi paylaşmadığından, şu an vergi cennetlerinde biriken nakit miktarları sadece tahminlere dayanmaktadır. Vergi cennetlerinde ortalama olarak küresel gayri safi yurt içi hasılatının %9,8'i kadar bir varlığın olduğu varsayılmaktadır. Ülkeler bazında incelediğimizde, Suudi Arabistan, vergi cennetlerinde küresel gayri safi yurt içi hasılatının yaklaşık %58'i oranında varlığı olması nedeniyle birinci gözükmemekte olup, aynı tabloda Arjantin yaklaşık %35 oranı ile ikinci olarak yer almaktadır. %9,8'lik dünya ortalamasının üzerinde olan ülkeler ise sırasıyla, Türkiye, Birleşik Krallık, Almanya, Fransa, Rusya, İtalya ve İspanya olarak belirtilmektedir²²⁵. Zucman'a göre ise, ÇUI'lerin şeffaf olmayan deniz aşırı yapıları olan ülkelerde elde ettiği nakit miktarı 8 trilyon USD seviyelerinde tahmin edilmektedir²²⁶.

AB, uluslararası vergilendirmede şeffaflaşma ile mücadele etmek ve ÇUI'ler tarafından vergi cennetleri kullanılarak uygulanan agresif vergi planlamalarını önlemek için, vergi konularında iş birliği yapmayan ülkelerin listesini dönemler itibarıyla güncellemekte ve yayınlamaktadır. 6 Ekim 2020 itibarıyla güncellenen söz konusu listeye baktığımızda, kara listede “*Anguilla, Amerikan Samoası, ABD Virjin Adaları, Trinidad ve Tobago, Seyşeller, Samoa, Panama, Palau, Guam, Fiji, Dominika ve Vanuatu*” olup, sadece Anguilla ve Vanuatu'da uygulanan kanuni kurumlar vergisi oranının %0 olduğu görülmektedir²²⁷. Söz konusu liste, 22 Şubat 2021'de yayımlanan 6329/21 sayılı AB Konsey Kararına göre güncellenmiş olup, söz konusu güncellemeye göre, “*Barbados*” Kara Liste'den çıkarılmış, “*Dominika*” ülkesi ise, OECD Küresel Forumdan Büyük Ölçüde Uyumlu olarak derecelendirilmediğinden AB Kara Listesine alınmıştır²²⁸.

²²⁵ National Bureau of Economic Research, “**How Much Wealth is Stashed in Tax Havens?**”, (Çevrimiçi), <https://www.nber.org/digest/nov17/how-much-wealth-stashed-tax-havens>, (Erişim Tarihi: 1.1.2021).

²²⁶ Gabriel Zucman, “**Vergi Cennetleri: Ulusların Gizli Zenginliği**”, Çeviren: Yasemin Özden Charles, İstanbul: Yordam Kitapçılık (Alıntı: Zeynep Nihan Çamurcu, “Vergi Cennetleri ile Mücadele Aracı Olarak Şeffaflık: “OECD-BEPS 5 Numaralı Eylem Planı (2015 Nihai Raporu) Temelinde Bir Çalışma”, s.228.).

²²⁷ Avrupa Konseyi, “**Taxation: EU list of non-cooperative Jurisdictions**”, (Çevrimiçi), https://eur-lex.europa.eu/legal-content/en/TXT/PDF/?uri=uriserv:OJ.C_.2020.331.01.0003.01.ENG/, (Erişim Tarihi: 12.12.2020).

²²⁸ Avrupa Konseyi, **a.g.k.**, (Çevrimiçi), <https://data.consilium.europa.eu/doc/document/ST-6329-2021-INIT/en/pdf/>, (Erişim Tarihi: 02.04.2021).

Kıta	Ülke	Kanuni Kurumlar Vergisi Oranı ²²⁹
Kuzey Amerika	Anguilla	0%
	Dominika	25%
	Panama	25%
	ABD Virgin Adaları	%23,10
Güney Amerika	Trinidad ve Tobago	30%
Afrika	Seyşeller	33%
Okyanusya	Amerikan Samoası	%27 ²³⁰
	Fiji	20%
	Guam	21%
	Palau	%4 ²³¹
	Samoa	27%
	Vanuatu	0%

Tablo 25: Avrupa Birliği ile Vergi Konularında İş Birliği Yapmayan Ülkeler Listesi

Kaynak: Avrupa Konseyi, “**Notices from European Union Institutions, Bodies, Offices and Agencies**”, AB Resmi Gazetesi, (Çevrimiçi), <https://data.consilium.europa.eu/doc/document/ST-6329-2021-INIT/en/pdf>, (Erişim Tarihi: 22.02.2021).

²²⁹ Elke Asen, **a.g.e.**

²³⁰ Government of American Samoa Department of Commerce, “**American Samoa Investment Guide 2014**”, (Çevrimiçi), <http://www.doc.as/wp-content/uploads/2014/02/Investment-Guide-2014-reduced.pdf>, (Erişim Tarihi: 10.01.2021).

²³¹ Societe Generale, “**Presentaion of Palau: Taxation**”, (Çevrimiçi), <https://import-export.societegenerale.fr/en/country/palau/presentation-taxation>, (Erişim Tarihi: 10.01.2021).

Sıra No	Ülke	AB Kara Listesinde Olma Nedeni
1	Amerikan Samoası	Finansal bilgilerin otomatik değişimini uygulamamış olup, VKKIY'ya ilişkin OECD Çok Taraflı Sözleşmesini imzalamamış ve onaylamamış, BEPS minimum standartlarını da uygulamamıştır.
2	Anguilla	Talep Üzerine Bilgi Değişimine ilişkin Forum tarafından “Büyük Ölçüde Uyumlu” olarak derecelendirilmemiştir.
3	Dominika	Talep Üzerine Bilgi Değişimine ilişkin Küresel Forum tarafından “Büyük Ölçüde Uyumlu” olarak derecelendirilmemiştir.
4	Fiji	VKKIY'ya ilişkin OECD Çok Taraflı Sözleşmesini onaylamamış olup, zararlı tercihli vergi rejimi uygulamaları bulunmaktadır.
5	Guam	Finansal bilgilerin otomatik değişimini uygulamamış olup, BEPS minimum standartlarını ve VKKIY'ya ilişkin OECD Çok Taraflı Sözleşmesini onaylamamıştır.
6	Palau	Finansal bilgilerin otomatik değişimini uygulamamış olup, VKKIY'ya ilişkin OECD Çok Taraflı Sözleşmesini onaylamamıştır.
7	Panama	Talep Üzerine Bilgi Değişimine ilişkin Vergi Amaçlı Şeffaflık ve Bilgi Değişimine ilişkin Küresel Forum tarafından “Büyük Ölçüde Uyumlu” olarak derecelendirilmemiştir.
8	Samoa	Zararlı tercihli vergi rejimi uygulaması vardır.
9	Seyşeller	Zararlı tercihli vergi rejimi uygulamasına sahip olup, Talep Üzerine Bilgi Değişimine ilişkin Forum tarafından “Büyük Ölçüde Uyumlu” olarak derecelendirilmemiştir.
10	Trinidad ve Tobago	Finansal bilgilerin otomatik değişimini uygulamamış olup, Talep Üzerine Bilgi Değişimine ilişkin Forum tarafından “Büyük Ölçüde Uyumlu” ülke olarak derecelendirilmemiştir. Zararlı tercihli vergi rejimi uygulamasına sahip olup, VKKIY'ya ilişkin OECD Çok Taraflı Sözleşmesini onaylamamıştır.
11	ABD Virgin Adaları	Finansal bilgilerin otomatik değişimini uygulamamış olup, VKKIY'ya ilişkin OECD Çok Taraflı Sözleşmesini onaylamamıştır. Zararlı tercihli vergi rejimi uygulamasına sahip olup, BEPS minimum standartlarını da uygulamamıştır.
12	Vanuatu	Talep Üzerine Bilgi Değişimine ilişkin Forum tarafından “Büyük Ölçüde Uyumlu” olarak derecelendirilmemiştir. Gerçek ekonomik varlığı olmayan ancak kar çekim merkezi olarak kullanılma amaçlı deniz aşırı yapılar ve düzenlemelere sahiptir.

Tablo 26: Ülkelerin AB Kara Listesinde Olma Nedenleri

Kaynak: Avrupa Konseyi, “**Notices from European Union Institutions, Bodies, Offices and Agencies**”, AB Resmi Gazetesi, (Çevrimiçi), <https://data.consilium.europa.eu/doc/document/ST-6329-2021-INIT/en/pdf>, (Erişim Tarihi: 22.02.2021).

AB 22 Şubat 2021 tarihli 6329/21 sayılı AB Konsey Kararında, 12 ülkenin AB'nin vergi konularında iş birliği yapmayan ülkeler listesine girmesinin nedenlerini yukarıdaki tablodaki şekliyle belirtilmiştir²³².

Uluslararası organizasyonların yanında, ülkelerde vergi cennetleri listesi yayınlamaktadır. Örneğin Hollanda 1 Ekim 2019 tarihinde düşük vergili ülkeler listesi yayınlamış ve Hollanda mukimi mükelleflerinin bu ülkelere atfedilen gelirlerine 2021 yılı başından itibaren vergi uygulayacağını belirtmiştir. Bu ülkeler, Anguilla, Jersey, Guernsey, Turks ve Caicos Adaları, Bermuda, Bahamalar, Barbados, İngiliz Virjin Adaları, Cayman Adaları, Man Adası, Türkmenistan, Bahreyn, Vanuatu ve Birleşik Arap Emirlikleri'dir²³³. Bununla birlikte, Almanya Federal Maliye Bakanlığı, 15 Şubat 2021 tarihli olarak yayınladığı “*Vergiden Kaçınma ve Haksız Vergi Rekabeti ile Mücadele*” konulu taslak kanunda, AB Kara Listesinde bulunan ülkelerle olan ilişkilere birtakım vergisel kısıtlamalar getireceğini duyurmuştur. Söz konusu kısıtlamalar, AB kara listesinde yer alan ülkelerde yapılan harcamaların Almanya şirketinde gider yazılamaması, kontrol edilen yabancı kurum kazancı uygulamalarının katılaştırılması, iştirak kazançları istisnalarının uygulanamaması ve ek stopaj uygulama yükümlülükleri olarak belirtilmektedir²³⁴.

Hem OECD hem de AB'nin uluslararası vergilendirmede şeffaflaşma ile ilgili yukarıda değindiğimiz güncel çalışmaları, uluslararası vergilendirme anlaşmalarına ve ülkelerin vergi sistemlerine çok hızlı bir şekilde entegre olmakta olup, ülkeler vergi gelirlerini artırmak ve bu alandaki küresel işbirliğine katkı sağlamak ve küresel yaptırımlarla karşılaşmamak için söz konusu gelişmelere ayak uydurma eğilimindedirler.

²³² Avrupa Konseyi, “**Notices from European Union Institutions, Bodies, Offices and Agencies**”, Official Journal of the European Union, (Çevrimiçi), <https://data.consilium.europa.eu/doc/document/ST-6329-2021-INIT/en/pdf>, (Erişim Tarihi: 22.02.2021).

²³³ EY, “**Netherlands removes Kuwait, Qatar, Saudi Arabia and Belize from list of low-taxed jurisdictions for FY 2020, adds Barbados and Turkmenistan**”, (Çevrimiçi), https://www.ey.com/en_gl/tax-alerts/ey-netherlands-removes-kuwait-qatar-saudi-arabia-and-belize-from-list-of-low-taxed-jurisdictions-for-fy-2020, (Erişim Tarihi: 14.01.2020).

²³⁴ EY, “**German Ministry of Finance publishes working draft of Act to Combat Tax Avoidance and Unfair Tax Competition**”, 17.02.2021 tarihli Almanya ile ilgili Kurumlar Vergisi Haberi, (Çevrimiçi), https://www.ey.com/en_gl/tax-alerts/german-ministry-of-finance-publishes-working-draft-of-act-to-com, (Erişim Tarihi: 22.02.2021).

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

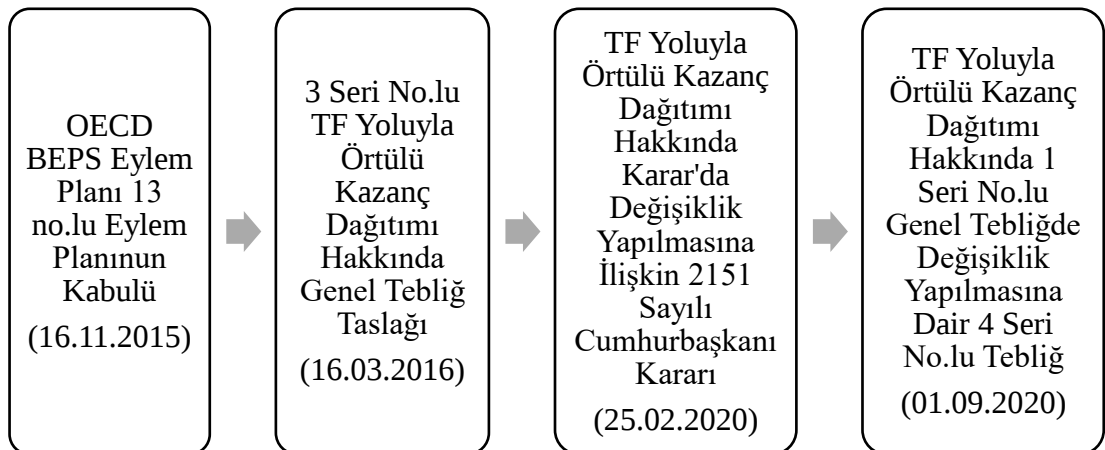
TÜRKİYE’DE ULUSLARARASI VERGİLENDİRMEDE ŞEFFAFLIK KAPSAMINDA ATILAN ADIMLAR VE TÜRKİYE’NİN BU ALANDA DÜNYA’DAKİ YERİNİN DEĞERLENDİRİLMESİ

3.1 TÜRKİYE’NİN ALDIĞI AKSİYONLAR

Türkiye’nin uluslararası vergilendirmede şeffaflaşma kapsamında aldığı aksiyonlar, uluslararası ve ulusal mevzuat çerçevesinde aşağıdaki bölümde incelenmiştir.

3.1.1 Transfer Fiyatlandırması Alanında Yeni Raporlama Yükümlülükleri

OECD “*TF Belgelendirme Yöntemlerinin Gözden Geçirilmesi*” konulu BEPS 13 numaralı eylem planı kapsamında, Türkiye’de OECD’nin kurucu üye ülkelerinden olarak, taahhütte bulunduğu aksiyonları son yıllarda mevzuatında yürürlüğe koymaya başlamıştır.



Tablo 27: Türkiye’de Transfer Fiyatlandırmasında Yeni Raporlamanın Tarihsel Süreci

Kaynak: GİB

16 Kasım 2015’te OECD BEPS Eylem Planının kabulünü takiben, Türkiye’de 2016 yılının Mart ayında, Gelir İdaresi Başkanlığı (GİB)’ in web sitesinde 3 seri numaralı taslak tebliği²³⁵ kamu ile paylaşılmıştır²³⁶. 3 seri numaralı tebliğ taslağı, yeni TF yükümlülüklerinin yer aldığı Türkiye’deki ilk düzenlemedir²³⁷. Bununla birlikte, söz konusu taslak tebliğ, 2020 yılında yayınlanan ve yürürlüğe giren mevzuat ile ilgili bir ön bilgilendirme metni niteliği taşımaktadır.

OECD BEPS 13 no.lu Eylem Planına uyum amacıyla yeni TF yükümlülükleri Türkiye’de vergi mevzuatına, 2020 yılının Şubat ayında yayımlanan 2151 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararı²³⁸ ile yürürlüğe girmiştir. Söz konusu Cumhurbaşkanlığı Kararı takiben, 1 Eylül 2020 tarihli Resmi Gazete ’de yayımlanan 4 seri numaralı tebliğ²³⁹ ile söz konusu Cumhurbaşkanlığı Kararı ile yürürlüğe giren yeni TF raporlama yükümlülüklerinin uygulamaya yönelik düzenlemelerine yer verilmiştir.

Söz konusu düzenlemeler kapsamında, OECD 13 no.lu BEPS Eylem Planında önerildiği şekliyle, üç katmanlı yeni TF raporlama sistemi Türkiye’de de yürürlüğe girmiştir. Buna göre, belirli büyüklükteki ÇUI’ler için aşağıdaki TF raporlamalarının hazırlanması ve gerektiği takdirde vergi idaresine beyanı gerekmektedir.

1. Genel Rapor (“Master File”)
2. Ülke Raporu (“Local File”)
3. Ülke Bazlı Rapor (“Country by Country Report-CbCR”)

²³⁵ TF Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Genel Tebliğ Taslağı

²³⁶ KPMG, **BEPS sonrası banka ve finans kurumlarını neler bekliyor?**, 3 Mart 2017, (Çevrimiçi) <https://home.kpmg/tr/tr/home/gorusler/2017/03/beps-sonrasi-banka-ve-finans-kurumlarini-neler-bekliyor.html>, (Erişim Tarihi: 06.01.2020).

²³⁷ Pwc Türkiye, **“3 Seri No.lu TF Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Genel Tebliğ Taslağının Getirdiği Yenilikler”**, (Çevrimiçi), <https://www.pwc.com.tr/tr/microsite/transfer-pricing/bultenler/assets/3-nolu-transfer-fiyatlandirmasi-genel-teblig.pdf>, (Erişim Tarihi: 06.01.2020).

²³⁸ GİB, **“2151 Sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararı”**, 25 Şubat 2020 tarihli 31050 Sayılı Resmi Gazete, (Çevrimiçi), https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/user_upload/Cumhurbaskani_Karari/2151_KV_C_K.pdf, (Erişim Tarihi: 09.06.2020).

²³⁹ GİB, **“TF Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında 1 Seri No.lu Genel Tebliğde Değişiklik Yapılmasına Dair 4 Seri No.lu Tebliğ”**, 1 Eylül 2020 tarihli 31231 sayılı Resmi Gazete, (Çevrimiçi), <https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2020/09/20200901-3.htm>, (Erişim Tarihi:14.02.2021).

Genel Rapor	Yıllık TF Raporu	Ülke Bazlı Rapor
• ÇUI'lerden oluşan grup şirketleri veya bu gruba bağlı şirketler • Bir önceki yıl aktifleri ve net satışlarının her ikisinde 500 milyon TL'den fazla olan şirketler • Bir sonraki yılın sonuna kadar hazırlanmalı	• Kurumlar vergisi mükellefleri • İlgili yıl kurumlar vergisi beyannamesinin beyan süresine kadar hazırlanmalı	• ÇUI'lerden oluşan grup şirketleri veya bu gruba bağlı şirketler • Bir önceki yıl konsolide grup geliri 750 milyon EUR ve üzeri net satış hasılatı olan ÇUI • Bir sonraki yılın sonuna kadar hazırlanmalı

Tablo 28: Yeni Transfer Fiyatlandırması Raporlama Yükümlülükleri

Kaynak: GİB, “TF Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında 1 Seri No.lu Genel Tebliğde Değişiklik Yapılmasına Dair 4 Seri No.lu Tebliğ”, 1 Eylül 2020 tarihli 31231 sayılı Resmi Gazete, (Çevrimiçi), <https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2020/09/20200901-3.htm>, (Erişim Tarihi:14.02.2021).

3.1.1.1 Genel Rapor

Bir önceki hesap döneminde aktif toplamı ve net satış hasılatı ayrı ayrı 500 milyon TL'den fazla olan ÇUI'ler ve bu işletmelere bağlı iştirakler için 1 Ocak 2019 ve sonrasında yıllık olarak, Genel Rapor hazırlama yükümlülüğü getirilmiştir. Genel Raporun bir sonraki mali yılın sonuna kadar şirket içinde oluşturulması ve vergi idaresi ya da vergi inceleme elemanı tarafından istenmesi durumunda ibrazı gerekmektedir²⁴⁰.

Genel Raporda, ÇUI'nin grup organizasyon şeması, ticari aktivitelerine ilişkin açıklamalar, sahip olduğu gayri maddi varlıklar, ilişkili işletmeleri arasındaki kredi

²⁴⁰ GİB, a.g.k., (Çevrimiçi), <https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2020/09/20200901-3.htm>, (Erişim Tarihi:14.02.2021).

işlemleri ve konsolide olarak finansal ve vergisel pozisyonuna ilişkin bilgiler yer almaktadır²⁴¹.

Söz konusu Genel Rapor, otomatik bilgi değişimi kapsamında ilgili vergi idareleri tarafından, diğer ülkelerle paylaşılmayacak olup, ÇUI grubunun Türkiye dışında mukim olduğu diğer ülkedeki vergi otoriteleri tarafından talep edilirse, ayrıca söz konusu diğer ülkede mükellefin kendisi tarafından paylaşılabilir.

3.1.1.2 Yıllık Transfer Fiyatlandırması Raporu (“Ülke Raporu”)

Türk Vergi mevzuatında, OECD BEPS Eylem Planında yer verilen Ülke Raporu yeni bir raporlama yükümlülüğü olmamakla birlikte, 2007 yılından bu yana Türk Vergi mevzuatında yer almaktadır. Kurumlar Vergisi Kanun’unun TF Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımına ilişkin 13’üncü maddesine ilişkin düzenlemelerin detayların yer aldığı Bakanlar Kurulu Kararı (BKK)’nın “*TF’de Belgelendirme*” konulu Beşinci Bölümünde, Türkiye’de mukim tam ve dar mükellefler için yıllık vergi beyanname verilme periyodu içinde “*Yıllık TF Raporu*” hazırlama zorunluluğu ile vergi otoritesi tarafından istenilmesi durumunda sunma zorunluluğu getirilmiştir²⁴².

OECD 13 no.lu BEPS Eylem Planı kapsamında ise, Türkiye’de 2020 yılında yeni TF yükümlülüklerine ilişkin yürürlüğe giren 2151 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararı ile 4 seri no.lu Tebliğinde yer verilen Yıllık TF Raporu, 2007 yılından bu yana hazırlanmakta olan TF Raporu ile aynı niteliktedir. Ülke Raporu’nda, Genel Raporda yer verilen konsolide grup bilgilerinin aksine, şirket bazlı bilgilere yer verilmektedir. Şirket bazlı bilgileri, şirketin ilişkili şirketleri ile arasında gerçekleşen hizmetlere, kullanılan TF yöntemlerine, bu yöntemlerin kullanılış gerekçelerine, emsallere uygun bedel veya kar marjının tespitine, emsal fiyat aralığının tespit edilmesine ilişkin hesaplamalara ve analizlere yer verilmesi gerekmektedir²⁴³.

²⁴¹ GİB, a.g.k., (Çevrimiçi), <https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2020/09/20200901-3.htm>, (Erişim Tarihi:14.02.2021).

²⁴² GİB, “2007/12888 sayılı TF Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtım Hakkında Bakanlar Kurulu Kararı”, 6 Aralık 2007 tarihli 26722 sayılı Resmi Gazete, (Çevrimiçi), <https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2007/12/20071206-4.htm>, (Erişim Tarihi:14.02.2021).

²⁴³ GİB, a.g.k., (Çevrimiçi), <https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2020/09/20200901-3.htm>, (Erişim Tarihi:14.02.2021).

Bununla birlikte ayrıca, ÇÜİ'nin ilişkili şirketleri ile yaptıkları mal veya hizmet alım veya satımında 30.000 TL üzerinde olan işlemi bulunuyorsa, bu işletmenin ilgili yıl yaptığı grup içi alım ve satımları için Tebliğ'in 3'üncü ekinde yer verilen formun²⁴⁴ ilgili yıl yıllık beyannamesi ile doldurması ve vergi otoritesine beyan etmesi zorunluluğu bulunmaktadır²⁴⁵.

Genel Raporda olduğu gibi, Yıllık TF Raporunun da ülkeler arasında paylaşımı söz konusu değildir.

3.1.1.3 Ülke Bazlı Rapor

2020 yılında Türkiye'de yürürlüğe giren TF mevzuatı kapsamında, Ülke Bazlı Raporun, bir önceki yıla ilişkin toplam grup geliri 750 milyon EUR olan ÇÜİ'lerin Türkiye'de vergi mukimliği bulunan ve konsolide finansal tabloları hazırlaması gereken ana işletmesi tarafından veya ana işletmenin grup adına atayacağı grup şirketi tarafından, bir sonraki mali yılın sonuna dek vergi idaresine XML ("Genişletilebilir İşaretleme Dili") formatında sunulması gerekmektedir. Ülke Bazlı Raporun beyanını, Türkiye'de ÇÜİ ya da bu şirket grubu adına yapacak işletme, şirket bilgilerini içeren "CbCR Bildirim Formu" her mali yıl bitişinden sonraki ikinci çeyreğin sonuna kadar vergi idaresine Ülke Bazlı Raporun beyanından önce elektronik olarak sunması gerekmektedir²⁴⁶.

Ülke Bazlı Rapor ise üç tablodan oluşmaktadır. Ülke Bazlı Raporun ilk Tablosunda, OECD 13 no.lu BEPS eylem planına uygun olarak, ana şirkete bağlı şirketlerin faaliyet gösterdiği her bir ülke bazında temettü gelirleri hariç grup içi ve grup dışı gelir miktarları, dönem içi karlılık verileri, ödenen ve tahakkuk eden gelir ve kurumlar vergisi, tecil edilen sermaye tutarları, önceki yıllardan gelen karlar veya zararlar, personel adeti ile nakit ile benzeri haricindeki maddi duran varlıklar beyan

²⁴⁴ "TF, KEYKK ve örtülü sermayeye ilişkin form"

²⁴⁵ GİB, a.g.k., (Çevrimiçi), <https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2020/09/20200901-3.htm>, (Erişim Tarihi:14.02.2021).

²⁴⁶ GİB, a.g.k., (Çevrimiçi), <https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2020/09/20200901-3.htm>, (Erişim Tarihi:14.02.2021).

edilmektedir. Bununla birlikte ikinci Tabloda ise, birinci tabloda yer verilen şirketlere ilişkin unvan, şirketlerin mukim olduğu ülke ve ticari faaliyet listelenmektedir²⁴⁷.

4 seri no.lu Tebliğ'e göre, ilk Ülke Bazlı Raporlama Türkiye'de 2019 hesap dönemine ilişkin yürürlüğe girmiş olup, ilk raporlamanın normal hesap dönemi olan mükellefler için 2020 yılı sonuna kadar yapılması gerektiği hüküm altına alınsa bile, 17 Aralık 2020 tarihli 2 no.lu Sirküler ile ilk raporlama süresi 26 Şubat 2021 tarihine ertelenmiştir²⁴⁸. 22 Şubat 2021 tarihli 3 no.lu Sirkülerde ise, söz konusu beyana ilişkin son tarih 31 Mart 2021 gününe ertelenmiştir. Bu kapsamda, ilk Ülke Bazlı Raporlama 31 Mart 2021 tarihine kadar 2019 hesap dönemine ilişkin vergi idaresine beyan edilecektir²⁴⁹.

3.1.1.3.1 Ülke Bazlı Raporun Bilgi Değişimi Kapsamında Diğer Ülkelerle Paylaşımı

Ülke Bazlı Raporun, ülkeler vergi idareleri arasında paylaşımı için öncelikli olarak gerekli uluslararası anlaşmaların yürürlüğe girmesi gerekmektedir. Türkiye, 30 Aralık 2019 tarihinde Ülke Bazlı Raporun diğer ülke vergi idareleri ile değişimine ilişkin CbCR MCAA'ya²⁵⁰ imzalamış olup, söz konusu anlaşma 3038 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararı ile 2020 yılının Ekim ayında onaylanmıştır²⁵¹. 1 Haziran 2021 tarihinde yayınlanan Cumhurbaşkanlığı Kararında ise, söz konusu anlaşmanın 18 Aralık 2020'den itibaren geçerli olmak üzere, 2019 yılı ve sonrasını kapsayacağı belirtilmiştir²⁵². Bu kapsamda, Çok Taraflı Yetkili Makam Anlaşmasını imzalayan

²⁴⁷ GİB, a.g.k., (Çevrimiçi), <https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2020/09/20200901-3.htm>, (Erişim Tarihi:14.02.2021).

²⁴⁸ GİB, "TF-2/2020-1 sayılı TF Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Sirküler/2", 17 Aralık 2020 tarihli TF-2/2020-1 sayılı Sirküler, (Çevrimiçi), <https://www.gib.gov.tr/gibmevzuat>, (Erişim Tarihi: 14.02.2021).

²⁴⁹ GİB, "Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Sirküler/3", 22.02.2021 tarihli TF-3/2021-1 sayılı Sirküler, (Çevrimiçi), <https://www.gib.gov.tr/transfer-fiyatlandirmasi-yoluyla-ortulu-kazanc-dagitimi-hakkinda-sirkuler/3>, (Erişim Tarihi: 24.02.2021).

²⁵⁰ CbCR MCAA: Ülke Bazlı Raporların Değişimine İlişkin Çok Taraflı Yetkili Makam Anlaşmasını ("The Multilateral Competent Authority Agreement on the Exchange of Country by Country Reports").

²⁵¹ Cumhurbaşkanlığı Kararı, "Milletlerarası Andlaşma", 3038 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararı, 01.10.2020 tarihli 31261 (Mükerrer) sayılı Resmi Gazete, (Çevrimiçi), <https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2020/10/20201001M1-2.pdf>, (Erişim Tarihi:14.02.2021).

²⁵² Cumhurbaşkanlığı Kararı, "4026 sayılı Karar", 1 Haziran 2021 tarihli 31498 sayılı Resmi Gazete, (Çevrimiçi), <https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2021/06/20210601-3.pdf>, (Erişim Tarihi:14.02.2021).

lkeler ile Türkiye arasında lke Bazlı Raporun paylaşımına ilişkin mevzuat altyapısı oluşturulmuş olup, uygulamada lke Bazlı Raporun otomatik bilgi değişiminin başlaması anlaşmanın aktivasyon sürecinin tamamlanmasına bağlıdır. Bununla birlikte, çok Taraflı Yetkili Makam Anlaşmasını (“MCAA”), Amerika Birleşik Devletleri gibi, imzalamamış lkelerle bilgi değişimi sürecinin başlayabilmesi için Türkiye’nin bu lkelerle özel olarak ikili sözleşme imzalaması gerekmektedir²⁵³.

şubat 2021 itibarıyla, 2019 mali yılı CbCR’nın diğer ülkelerin vergi idareleri ile paylaşımına ilişkin aktivasyonu tamamlanmış, Türkiye’den bilgi değişimi yapılabilecek 37 ülke bulunmakta iken, Türkiye’ye bilgi paylaşımı yapabilecek 47 ülke bulunmaktadır²⁵⁴. MCAA’yı onaylayan 91 ülke olduğunu dşnrsek, izleyen yıllarda Türkiye ile çok Taraflı Anlaşmanın aktivasyonunu yapan ülke sayısının bu sayıya yaklaşması beklenmektedir²⁵⁵.

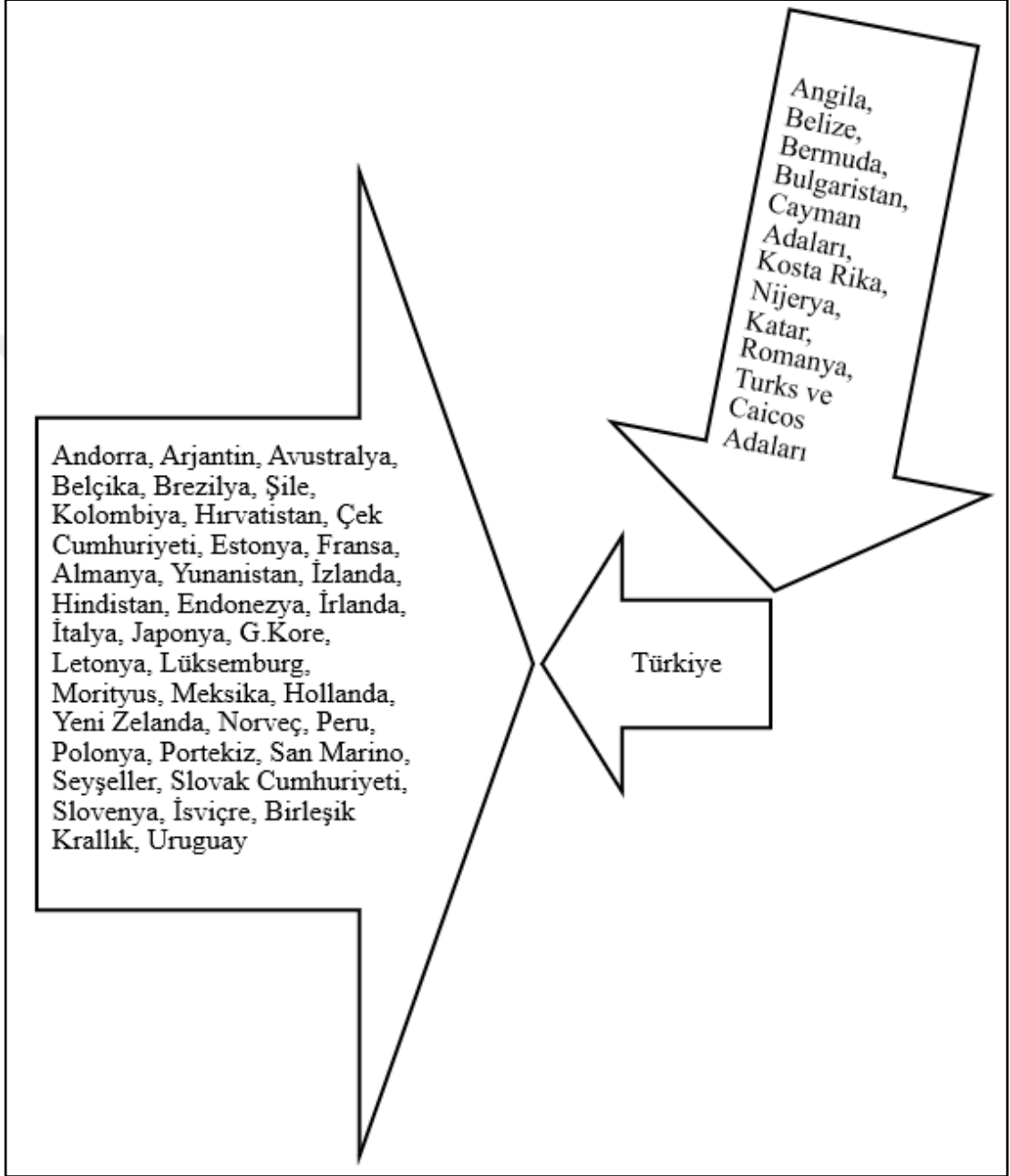
Türkiye ile çok Taraflı Yetkili Makam Anlaşmasını imzalamayan ülkelerde grup ana raporu beyanı yapılıyorsa, söz konusu grubu Türkiye’de bir şirketi bulunuyorsa, iki ülke arasında lke Bazlı Raporun paylaşımına ilişkin bir anlaşma

²⁵³ Pwc Türkiye, “lke Bazlı Raporların Değişimine İlişkin ok Taraflı Yetkili Makam Anlaşması Onaylandı”, Transfer Fiyatlandırmaları Bülteni 2020/6, (evrimii), [https://www.pwc.com.tr/tr/hizmetlerimiz/vergi/transfer-fiyatlandirmasi/bultenler/ulke-bazli-raporlarin-degisimine-iliskin.html#:~:text=T%C3%BCrkiye%20Cumhuriyeti%20ad%C4%B1na%2030%20Aral%C4%B1k,say%C4%B1%C4%B1%20Cumhurba%C5%9Fkan%C4%B1%20Karar%C4%B1%20ile%20onaylanm%C4%B1%C5%9Ft%C4%B1r,\(Erişim Tarih: 14.02.2021\).](https://www.pwc.com.tr/tr/hizmetlerimiz/vergi/transfer-fiyatlandirmasi/bultenler/ulke-bazli-raporlarin-degisimine-iliskin.html#:~:text=T%C3%BCrkiye%20Cumhuriyeti%20ad%C4%B1na%2030%20Aral%C4%B1k,say%C4%B1%C4%B1%20Cumhurba%C5%9Fkan%C4%B1%20Karar%C4%B1%20ile%20onaylanm%C4%B1%C5%9Ft%C4%B1r,(Erişim Tarih: 14.02.2021).)

²⁵⁴ EY, “lke Bazlı Raporlama Kapsamında Otomatik Bilgi Değişimine İlişkin ok Taraflı Yetkili Makam Anlaşması’nın (MCAA) Aktivasyonu”, (evrimii), [https://www.vergidegundem.com/documents/10156/4844903/SIRKULER-121%28UlkeBazliRapor%29.pdf/785dc8cc-30e0-42a0-ae90-35c788ea3b50,\(Erişim Tarih: 14.02.2021\).](https://www.vergidegundem.com/documents/10156/4844903/SIRKULER-121%28UlkeBazliRapor%29.pdf/785dc8cc-30e0-42a0-ae90-35c788ea3b50,(Erişim Tarih: 14.02.2021).)

²⁵⁵ Level Tax, “Türkiye’nin lke Bazlı Raporlarına İlişkin Bilgi Değişimi Anlaşmaları OECD Nezdinde Aktive Edildi”, Uluslararası Vergi Bülteni, 22.12.2020, (evrimii), [https://level-tax.com/portfolio/turkiyenin-ulke-bazli-raporlarina-iliskin-bilgi-degisimi-anlasmalari-oecd-nezde-aktive-edildi/,\(Erişim Tarih: 14.02.2021\).](https://level-tax.com/portfolio/turkiyenin-ulke-bazli-raporlarina-iliskin-bilgi-degisimi-anlasmalari-oecd-nezde-aktive-edildi/,(Erişim Tarih: 14.02.2021).)

bulunmuyorsa, söz konusu grup raporunun beyanının Türkiye’de de ayrıca Türkiye’de mukim grup şirketi tarafından yapılması gerekmektedir.



Tablo 29: Aktivasyonu Gerçekleşen Çok Taraflı Yetkili Makam Anlaşması

Kaynak: OECD, “Activated exchange relationships for Country-by-Country reporting”, (Çevrimiçi), <https://www.oecd.org/tax/beps/country-by-country-exchange-relationships.htm>, (Erişim Tarihi: 14.02.2021).

3.1.2 Vergi Planlamalarının Zorunlu Olarak Vergi İdarelerine Raporlanması

Vergi planlamalarının vergi danışmanları ya da vergi mükellefleri tarafından zorunlu olarak vergi idarelerine raporlanması, OECD 12 no.lu BEPS Eylem Planında yer almış, ancak OECD Eylem Planını onaylayan ülkeler açısından bu eylem minimum standartlar arasında listelenmemiştir²⁵⁶. OECD'nin bu standardı koymasındaki temel amaç, potansiyel agresif vergi planlama araçlarına aracılık eden danışmanları ve bu araçları kullanan mükellefleri tespit ederek, küresel anlamda daha şeffaf bir vergi düzeni yaratmaktır²⁵⁷.

Türkiye’de mevcut düzenlemeler kapsamında, Türkiye’de “TF, KEYKK ve Örtülü Sermaye” formları beyanname ekinde beyan edilmektedir. Ancak, henüz OECD 12 no.lu eylem planında yer verilen çerçevede Türk vergi mevzuatında bir düzenleme bulunmamaktadır²⁵⁸.

3.1.3 Gerçek Lehdar Bildirimi

Gerçek lehdar bilgilerinin paylaşımı OECD’nin uluslararası vergilendirmede şeffaflaşma prensibinin önemli bir aşamasını oluşturmaktadır²⁵⁹.

Gerçek lehdar kavramı, diğer bir ifadeyle gerçek faydalanıcı kavramı, ilgili kurum üzerinde nihai kontrol hakkı veya ilgili kurumun asıl sahibi gerçek kişiler olarak tanımlanmıştır²⁶⁰. Söz konusu kavram, FATCA ve CRS kapsamında bankalar tarafından vergi idareleri ile paylaşılacak bilgiler içerisinde de karşımıza çıkmaktadır.

²⁵⁶ OECD, “Peer review and monitoring process of the four minimum standards”, (Çevrimiçi), <https://www.oecd.org/tax/beps/beps-reports.htm>, (Erişim Tarihi: 16.02.2021).

²⁵⁷ OECD, “OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project Mandatory Disclosure Rules Action 12: 2015 Final Report”, Paris, s.9, Çevrimiçi, <https://doi.org/10.1787/9789264241442-en>, (Erişim Tarihi: 14.02.2021).

²⁵⁸ Ramazan Biçer; Mehmet Erginay, **a.g.m.**, s.67, (Çevrimiçi), <https://vergiport.com/yayinlar/makaleler/OECD-Matrahin-Asindirilmesi-ve-Karin-Aktarilmasi-Eylem-Plani-ve-Turkiye-Etkileri.pdf>, (Erişim Tarihi: 06.01.2020).

²⁵⁹ OECD, **a.g.k.**, s.1-10.

²⁶⁰ T.C. Hazine ve Maliye Bakanlığı, “Suç Gelirlerinin Aklanmasının ve Terörün Finansmanının Önlenmesine Dair Tedbirler Hakkında Yönetmelik”, 9.1.2008 tarihli ve 26751 sayılı Resmi Gazete, s.2, (Çevrimiçi), <https://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/3.5.200713012.pdf>, (Erişim Tarihi: 17.02.2021).

Hali hazırda Türkiye vergi idareleri, gerçek lehdar bilgisine ulaşamamakta, ancak ihtiyaç olduğunda ilgili otoritelerden ya da ilgili tüzel ya da gerçek kişilerden talep edebilmektedir²⁶¹. Bununla birlikte, FATCA ve CRS kapsamında Türkiye vergi idaresi, bankalardan müşterilerinin hesap bilgilerini temin edebilecek ve bu bilgiyi imzaladığı veya imzalayacağı uluslararası anlaşmaların aktivasyonu tamamlandığında banka hesap sahibinin mukimi olduğu ülke yetkili otoritesi ile paylaşabilecektir.

Gerçek lehdarın mukim olduğu ülkenin tespiti gerçek lehdar bildiriminde önem taşımaktadır ancak, mukimlik tanımı hem ülkelerin yerel mevzuatlarında hem de ilgili ülkeler arasında imzalanan ÇVÖA'larda farklı olarak tanımlanabilmektedir. Bu ihtiyaca yönelik olarak OECD tüm ülke yerel mevzuatlarında mukimliğin nasıl oluştuğuna ilişkin ülke bazlı mevzuat bilgisi yayınlamaktadır²⁶². Söz konusu yayında Türkiye'ye de yer verilmiş olup, Türkiye'de mukim gerçek kişiler, Türkiye'de oturanlar ya da Türkiye'de bulunduğu süre aynı yıl içinde 6 aydan fazla olan kişiler olarak, tüzel kişiler, *“kanuni ya da iş merkezi Türkiye'de olanlar”* olarak tanımlanmıştır²⁶³. Söz konusu mukimlik tanımı, vergilendirmenin doğru bir şekilde yapılabilmesi açısından kritiktir, çünkü söz konusu tanım kapsamında Türkiye'de tam mükellefiyeti bulunanlar, tüm dünya kazançlarından Türkiye'de vergilendirilirler. Tam mükelleflerin, yurt dışında elde ettikleri gelir, vergilendirilmemiş bir gelirse ve uluslararası anlaşmalar veya yerel mevzuat kapsamında özel bir istisnası bulunmuyorsa bu işlem Türkiye'de de vergiye tabi tutulması gerekebilecektir. Diğer bir açıdan, diğer bir ülkede mukim bir kişinin Türkiye'de elde ettiği bir gelir bulunuyorsa, bu gelirinde mukim olduğu ülkede ayrıca vergiye tabi tutulması gerekebilecektir.

²⁶¹ Abdulkadir Kahraman, “**Vergide Şeffaflığa Hazır Mısınız?**”, Ekonomist, ss.48-49, 14 Nisan 2019, (Çevrimiçi), <https://www.vergidegundem.com/documents/10156/4793887/17.04.2019.pdf/beade328-968a-4ce6-9e00-d92d772878e1>, (Erişim Tarihi: 17.02.2021).

²⁶² OECD, “**Rules Governing Tax Residence**”, 7 Ocak 2021, (Çevrimiçi), <http://www.oecd.org/tax/automatic-exchange/crs-implementation-and-assistance/tax-residency/>, (Erişim Tarihi: 17.02.2021).

²⁶³ OECD, “**Turkey-Information on residency for tax purposes**”, (Çevrimiçi), <http://www.oecd.org/tax/automatic-exchange/crs-implementation-and-assistance/tax-residency/TURKEY-Tax-Residency.pdf>, (Erişim Tarihi: 17.02.2021).

Söz konusu gerçek lehdar bildirimi, vergi idarelerine mükelleflerin işlemlerine ilişkin bir ayak izi sunduğundan, suç unsuru oluşturan işlemlerin takibi açısından fayda sağlayabilecektir.

3.1.4 Yabancı Hesaplar Vergi Uyum Kanunu (FATCA)

ABD OECD üyesi olsa da finansal bilgilerin otomatik bilgi değişimine ilişkin olarak küresel düzenleme olan CRS'e katılmayacağını, ancak kendi FATCA mevzuatı kapsamında bu bilgileri alacağını açıklamıştır²⁶⁴.

FATCA, Türkiye'de Türkiye Cumhuriyeti (T.C). Hükümeti ile ABD Hükümeti arasında imzalanan 29.07.2015 tarihli anlaşmanın²⁶⁵ TBMM'de 16 Mart 2016 tarihinde onaylanması ile yürürlüğe girmiştir. Bu kapsamda, Türkiye'de mukim finansal kuruluşlar, FATCA kapsamına giren müşterilerinin bilgilerini T.C. Hazine ve Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığına (GİB) raporlamak ile sorumlu tutulmuşlardır. Ancak, söz konusu mevzuatın uygulanmasına ilişkin bilgiler içerecek taslak tebliğ 2016 Mayıs ayında görüşe açılmış olmakla birlikte, henüz Resmi Gazete'de yayınlanmamıştır²⁶⁶. Bununla birlikte, Türkiye'nin Türkiye'de hesap açan gerçek kişiler ve kurumlarla ilgili ABD ile FATCA kapsamında bugüne kadar paylaştığı herhangi bir bilginin olmadığı düşünülmektedir²⁶⁷.

ABD ile Türkiye arasında imzalanan anlaşmanın şeffaflık ve bilgi değişiminin müttekabiliyet esaslı kuvvetlendirilmesine ilişkin taahhüdüne ilişkin 6'ncı maddesinde ABD, Türkiye ile müttekabiliyet esası kapsamında otomatik bilgi değişimini eşit düzeyde geliştirme ihtiyacı olduğunu ve bu yönde çaba göstereceğini belirtmiştir²⁶⁸.

²⁶⁴ Noam Noked, "Should The United States Adopt CRS?", Michigan Law Review, Haziran 2019, ss. 118-133, (Çevrimiçi), http://michiganlawreview.org/wp-content/uploads/2019/09/117MichLRevOnline118_Noked.pdf, (Erişim Tarihi: 17.02.2021).

²⁶⁵ GİB, "T.C. Hükümeti ile ABD Hükümeti Arasında Genişletilmiş Bilgi Değişimi Yoluyla Uluslararası Vergi Uyumunun Artırılması Anlaşması ve eki Mutabakat Zaptı", (Çevrimiçi), https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/haberler/FATCA/FATCA_Turkce.pdf, (Erişim Tarihi: 20.02.2021).

²⁶⁶ Barış Hınçal, a.g.m.

²⁶⁷ TEB, "FATCA ve CRS/AEOI Bilgilendirme", (Çevrimiçi), <https://www.teb.com.tr/fatca-ve-crs-aeoi-hakkinda-bilgilendirme/>, (Erişim Tarihi: 11.05.2021).

²⁶⁸ GİB, a.g.k., (Çevrimiçi), https://gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/haberler/FATCA/FATCA_Turkce.pdf, (Erişim Tarihi: 11.05.2021).

Ancak ABD tarafının resmi Hazine Birimi web sitesinde Türkiye ile olan anlaşmanın yürürlükte olduğuna belirtmesine karşın, Türkiye tarafının anlaşmanın uygunluğu noktasında ilgili kanuna ilişkin tebliği yürürlüğe sokmaması durumundan ötürü Türkiye tarafından kaynaklı bir belirsizlik durumu söz konusudur²⁶⁹.

3.1.5 Ortak Raporlama Standardı (CRS)

Ortak Raporlama Standardı, OECD tarafından 2014 yılının Temmuz ayında yayımlanan “*Vergi Konularında Finansal Bilgilerin Otomatik Değişimi Hakkında Standartlar*”ın akabinde, aynı yıl Türkiye de söz konusu standartları iç mevzuatında yürürlüğe koyacağını ve söz konusu raporlamayı diğer ülkelerle paylaşacağını taahhüt etmiştir.

8 Mayıs 2017 tarihinde ise T.C. Hazine ve Maliye Bakanlığı GİB, CRS uygulamasına ilişkin Genel Tebliğ Taslağını²⁷⁰ ilgili kurumlarla görüşlerini almak üzere paylaşmıştır. Aynı yıl içinde, Temmuz 2017 tarihinden itibaren, GİB’in Türkiye’deki bankaları bilgilendirmesi ile, bankalar tarafından, bankalar nezdindeki müşterilerinden konu ile gerekli bilgi formları talep edilmeye başlanmıştır. Bankalar bu yeni sorumlulukları kapsamında topladıkları bilgileri GİB ile paylaşacak, GİB ise, uluslararası anlaşmaları iç hukukunda uygun bulduktan sonra ve ilgili ülkelerle karşılıklı bilgi paylaşımına ilişkin aktivasyon tamamladığında finansal bilgilerin otomatik olarak bilgi değişimi gerçekleşecektir.

2018 yılının Aralık ayında Cumhurbaşkanlığı Kararı ile onaylanan, T.C. ile Letonya arasında imzalanan bilgi değişim anlaşması, finansal bilgilerin Türkiye ve Letonya arasında otomatik değişimi kapsamında Türkiye’nin iç hukukunda onayladığı

²⁶⁹ IRS, “**FATCA Agreements and Understandings in Effect by Jurisdictions**”, (Çevrimiçi), <https://home.treasury.gov/policy-issues/tax-policy/foreign-account-tax-compliance-act>, (Erişim Tarihi: 31.01.2021).

²⁷⁰ Pwc Türkiye, “**Finansal Hesap Bilgilerinin Vergi Konularında Otomatik Değişimi Hakkında Genel Tebliğ Taslağını**”, (Çevrimiçi), <https://vergiport.com/uluslararasıvergibulteni/Finansal-Hesap-Bilgilerinin-Vergi-Konular%C4%B1nda-Otomatik-Degisimi-Hakkında-Genel-Tebliğ-Taslagi.pdf>, (Erişim Tarihi: 31.01.2021).

ilk anlaşma niteliğini taşımaktadır²⁷¹. Aynı Resmi Gazete’de, aynı ay içinde T.C. ile Norveç arasında imzalanan bilgi değişim anlaşması da onaylanmış olup, böylelikle T.C. ile Norveç arasındaki finansal bilgilerin otomatik bilgi değişiminin hukuki temeli oluşturulmuştur²⁷².

Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından da 2020 yılında yayınlanan rehberde, Türkiye’nin 2018’de Norveç ve Letonya ile ilk finansal bilgilerin otomatik bilgi değişimine başladığı belirtilmekte, 2019 yılında da aynı ülkelerle otomatik bilgi değişimine devam ettiği ifade edilmektedir²⁷³.

21 Nisan 2017 tarihinde Paris’te imzalanan ve 10 Aralık 2020 tarihinde imzalayan ülke sayısı 110’a ulaşan²⁷⁴ CRS MCAA ise, 2019 yılının son gününde yayınlanan 1965 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararı ile Türkiye’de de onaylanmış olup²⁷⁵, 1 Haziran 2021’de yayınlanan Cumhurbaşkanlığı Kararı²⁷⁶ ile de Türkiye’de iç hukukta yürürlüğe girmiştir. Söz konusu anlaşmanın yürürlüğe girmesi sonrasında bu anlaşmaya taraf ülkelerle Türkiye, OECD nezdinde anlaşmanın birebir aktivasyonu için çalışmalara başlamıştır. Aralık 2020 itibarıyla, finansal bilgilerin otomatik değişimine ilişkin aktivasyonu tamamlanan, Türkiye’nin bilgi alacağı ülke sayısı 78

²⁷¹ Cumhurbaşkanlığı Kararı, “T.C. ile Letonya Cumhuriyeti Yetkili Makamları Arasında Uluslararası Vergi Uyumunun Artırılmasına Yönelik Otomatik Bilgi Değişimine İlişkin 20 Aralık 2018 Tarihinde İmzalanan Anlaşmanın İmza Tarihinden Geçerli Olmak Üzere Onaylanması Hakkında Karar”, 528 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararı, 30 Aralık 2018 tarih ve 30641 sayılı Resmi Gazete, (Çevrimiçi), <https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2018/12/20181230-2.pdf>, (Erişim Tarihi: 20.02.2021).

²⁷² Cumhurbaşkanlığı Kararı, “T.C. ile Norveç Krallığı Yetkili Makamları Arasında Uluslararası Vergi Uyumunun Artırılmasına Yönelik Otomatik Bilgi Değişimine İlişkin 20 Aralık 2018 Tarihinde Anlaşma”, 529 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararı, (Çevrimiçi), <https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2018/12/20181230-3.pdf>, (Erişim Tarihi: 20.02.2021).

²⁷³ GİB, “Finansal Hesap Bilgilerinin Vergi Konularında Karşılıklı Olarak Otomatik Değişim Standardı Bilgilendirme Rehberi”, AB ve Dış İlişkiler Daire Başkanlığı, Yayın No:1, 2020, (Çevrimiçi), https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/uluslararasi_mevzuat/Finansal_Hesap_Bilgilerinin_Rehberi.pdf, (Erişim Tarihi: 20.02.2021).

²⁷⁴ OECD, a.g.k., (Çevrimiçi), <https://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/crs-mcaa-signatories.pdf>, (Erişim Tarihi: 20.02.2021).

²⁷⁵ Cumhurbaşkanlığı Kararı, “Finansal Hesap Bilgilerinin Otomatik Değişimine İlişkin Çok Taraflı Yetkili Makam Anlaşması (MCAA)”, 1965 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararı, 31 Aralık 2019 tarihli 30995 sayılı 5. Mükerrer T.C. Resmi Gazete, (Çevrimiçi), <https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2019/12/20191231M5.pdf>, (Erişim Tarihi: 20.02.2021).

²⁷⁶ Cumhurbaşkanlığı Kararı, “4025 sayılı Karar”, 1 Haziran 2021 tarihli 31498 sayılı T.C. Resmi Gazete, (Çevrimiçi), <https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2021/06/20210601-2.pdf>, (Erişim Tarihi: 9.06.2021).

olup, Türkiye ise toplam 59 ülke ile bilgi değişimi yapacaktır. Söz konusu bilgi değişimi kapsamına girecek dönemler ülkeler arasındaki anlaşmaya göre değişmektedir.²⁷⁷

Finansal hesapların bilgi değişimine ilişkin Türkiye’de hukuki alt yapı oluşturulsa bile, 28 Ocak 2021 tarihinde, TBMM Dışışleri Komisyonu’nda, bugüne kadar hiçbir ülke ile finansal bilgilerin paylaşılmadığı ve COVID-19 sebebiyle yaşanan problemlerden dolayı bir süre daha paylaşamayacağı Dışışleri Bakan Yardımcısı Y. Kıran tarafından ifade edilmiştir²⁷⁸. Söz konusu erteleme, AB’nin de Türkiye’nin vergi konularında otomatik bilgi değişimine uymadığı söylemini güçlendirmiş ve 2021 yılının başında AB’de Türkiye’nin kara listeye diğer bir adıyla vergi cennetleri listesine alınma durumu görüşülmüştür²⁷⁹. Avrupa Parlamentosu üyesi Paul Tang, yaptığı açıklamada AB vergi cennetleri listesinin vergiden kaçınma ile savaşta etkili olma potansiyeli olduğunu ancak kurumlar vergisi oranı sıfır olan ülkelerin bile bu liste dışında bulunduğunu ifade ederek, mevcut listenin karmaşık ve etkili olmadığını ve politik oyunların, AB vergi cennetleri listesinin oluşumunda hariç tutulması gerektiği belirtmiştir²⁸⁰. Söz konusu AB görüşmelerinin akabinde Türkiye, AB kara listesine alınmamış olmakla birlikte, gri listede kalmaya devam etmiştir, ancak AB, Türkiye’ye finansal hesap bilgilerinin otomatik bilgi değişimi kapsamında, 2019 yılına ait bilgilerin, tüm AB üye ülkeleri ile otomatik olarak paylaşımının 1 Eylül 2021 dönemine kadar tamamlanması şartıyla ek süre vermiştir. Söz konusu bilgi değişiminin 1 Eylül 2021’e kadar yapılmaması durumunda, Türkiye’nin AB kara listesine girme potansiyeli bulunmaktadır²⁸¹.

²⁷⁷ OECD, a.g.k., (Çevrimiçi), <https://www.oecd.org/tax/automatic-exchange/international-framework-for-the-crs/exchange-relationships/>, (Erişim Tarihi: 21.02.2021).

²⁷⁸ Hüseyin Hayatsever, “Yurtdışında Yaşayan Türkler için ‘Vergi ve Ceza’ Gündemdeydi”, 28.01.2021, (Çevrimiçi), <https://www.cumhuriyet.com.tr/haber/yurtdisinda-yasayan-turkler-icin-vergi-ve-ceza-gundemdeydi-1809405>, (Erişim Tarihi: 21.02.2021).

²⁷⁹ AFP News, “EU To Spare Turkey From Tax Blacklist: Sources”, 12.02.2021, (Çevrimiçi), <https://www.barrons.com/articles/here-are-14-contrarian-stock-plays-as-treasury-yields-rise-51613167952>, (Erişim Tarihi: 21.02.2021).

²⁸⁰ OCCRP, “EU’s Updated Tax Haven Blacklist Draws Criticism”, 18.02.2021, (Çevrimiçi), <https://www.occrp.org/en/daily/13892-eu-s-updated-tax-haven-blacklist-draws-criticism>, (Erişim Tarihi: 21.02.2021).

²⁸¹ Euronews, “Türkiye Ekim Ayına Kadar Vergi Bilgilerini Paylaşmazsa AB’nin Kara Listesine Alınacak”, 16.02.2021, (Çevrimiçi), <https://tr.euronews.com/2021/02/16/turkiye-ekim-ay-na-kadar-vergi-bilgilerini-paylasmazsa-ab-nin-kara-listesine-al-nacak>, (Erişim Tarihi: 21.02.2021).

Söz konusu gelişmeler yaşanırken, Türkiye’de 2008 yılından günümüze kadar çeşitli “Varlık Barışı” düzenlemeleri yürürlüğe konularak, yurt dışında varlığı olan mükelleflere, söz konusu varlıklarını Türkiye’ye getirme şartıyla bir nevi gönüllülük esasına dayalı olarak pişmanlık ile beyan usulü ile bir seçimlik hak tanınmaktadır²⁸². Varlık Barışına ilişkin olarak 2020 yılının Kasım ayında yayınlanan 1 seri numaralı Genel Tebliğ’e göre, yurt dışında bulunan varlıkların, 2021 yılının Haziran ayı sonuna kadar bankalara veya aracı kurumlara bildirimini sonrasında üç ay içinde Türkiye’ye aktarılması veya Türkiye’de açılacak bir banka veya aracı kurum hesabına nakledilmesi şartıyla, vergi idaresine ayrıca bir beyana gerek kalmaksızın, söz konusu varlıklar vergilendirilmeyecek ve herhangi bir vergi incelemesine tabi tutulmayacaktır. Söz konusu düzenleme ile, yurt dışında Türkiye vergi idaresinin bilgisi dışında bulunan ve bilgisi olsaydı bile Türkiye’nin vergileme hakkının olduğu varlıkların ekonomiye kazandırılması amaçlanmıştır²⁸³. Bu kapsamda, 30 Haziran 2021 tarihinden önceki döneme ilişkin Türkiye mukimlerinin yurt dışındaki finansal hesaplarına ilişkin Türkiye ile paylaşılacak bilgiler, eğer Varlık Barışı uygulamasından faydalandıysa, Türkiye vergi idaresi tarafından herhangi bir incelemeye tabi tutulmayacak, söz konusu varlıklar üzerinden herhangi bir vergi tarhiyatı yapılamayacaktır.

3.1.6 Özelgelerin Paylaşımı

Özelge sistemi Türk vergi sisteminde uygulanmasının zorunlu olmayışı ve sadece verildiği mükellefi bağlaması açısından ikincil kaynak olarak nitelendirilmektedir. Bu yönleriyle, muktezalar mevcut vergi sistemini yorumlamaya yardımcı kaynaklardır²⁸⁴.

²⁸² EY, “**Varlık Barışı; 70 Soru 70 Cevap**”, Vergide Gündem, (Çevrimiçi), <https://www.vergidegundem.com/varlik-barisi>, (Erişim Tarihi: 21.02.2021).

²⁸³ GİB, “**Bazı Varlıkların Ekonomiye Kazandırılması Hakkında Genel Tebliğ (Seri No: 1)**”, 28.11.2020 tarihli ve 31318 sayılı Resmi Gazete, (Çevrimiçi), <https://www.verginet.net/Dokumanlar/2020/7256-SAYILI-KANUN-VARLIK-BARISI.pdf>, (Erişim Tarihi: 21.02.2021).

²⁸⁴ Mualla Öncel; Ahmet Kumrulu; Nami Çağan; “**Vergi Hukuku**”, Ankara, Eylül 2018, 27. Baskı, Turhan Kitabevi, ss.18-19.

Türkiye’de özelge talep sistemi 1949 yılında ilk olarak yürürlüğe girmiş olup²⁸⁵, 2010 yılında söz konusu sistem GİB tarafından elektronik olarak mükelleflerin kullanımına açılmış ve özelgeler mükelleflerin paylaşımına vergi mahremiyeti hükümleri de dikkate alınarak GİB elektronik sistem üzerinden paylaşılmaya başlanılmıştır. Söz konusu sistem ile vergi uygulamalarında şeffaflık sağlanması amaçlanmaktadır²⁸⁶.

OECD 5 numaralı BEPS Eylem Planı çerçevesinde ise, belirli özelgelerin ülkeler arasında XML formatında paylaşımına ilişkin OECD tarafından Eylül 2017 tarihinde uluslararası bilgi değişiminin kapsamı ve bilgi teknolojileri araçları rehberi yayınlanmıştır²⁸⁷. Söz konusu 5 numaralı BEPS Eylem Planı, Türkiye’nin de yerine getirmeyi taahhüt ettiğini minimum standartlar arasında yer aldığından yakın zamanda Türkiye’de de söz konusu sistemin yürürlüğe girebileceği söylenebilecektir. Ancak hali hazırda Türkiye vergi idaresinin, söz konusu çerçevede diğer ülkelerle belirli özelgelerin XML formatında paylaşımının yapılacağı hukuki ve bilgi teknolojileri alt yapısının hazır olduğuna ilişkin henüz kamuoyuna açıklanan bir bilgi bulunmamaktadır. OECD’nin 2019 raporunda yayınlanan bilgiye göre, Türkiye’nin şeffaflık alanında geçmiş dönem ile ilgili 3 adet muktezası, 2017 dönemine ilişkin ise 8 adet muktezası bulunduğu ama henüz söz konusu mukteзалarı bilgi değişimi kapsamında paylaşmadığı belirtilmiştir²⁸⁸.

Bununla birlikte, VKKİY Sözleşmesi 2018 yılının Haziran ayında yayınlanan Karar ile 2018 yılının Temmuz ayı itibarıyla yürürlüğe girmiştir²⁸⁹. Söz konusu anlaşmanın “Spontane Bilgi Değişimi“ başlıklı 7 inci maddesinin b bendinde, vergiye

²⁸⁵ Hasan Aykın, “Mükellefin Özelge Yoluyla İzahat Talep Hakkı, Hukuki Sonuçları ve Bazı Tartışmalı Konular”, Türkiye Barolar Birliği Dergisi, s. 153, (Çevrimiçi), <http://tbbdergisi.barobirlik.org.tr/m2016-125-1587>, (Erişim Tarihi: 20.03.2021).

²⁸⁶ GİB, “Özelge Sistemi”, (Çevrimiçi), <https://www.gib.gov.tr/ozelge-sistemi/genel-bilgi>, (Erişim Tarihi: 20.03.2021).

²⁸⁷ OECD, a.g.k., (Çevrimiçi), <http://www.oecd.org/tax/beps/exchange-on-tax-rulings-xml-schema-user-guide-for-tax-administrations.htm>, (Erişim Tarihi: 20.03.2021).

²⁸⁸ OECD, a.g.k., (Çevrimiçi), <https://www.oecd-ilibrary.org/sites/afd1bf8c-en/1/3/2/89/index.html?itemId=/content/publication/afd1bf8c-en&csp=bed0e329aac06d6d7e3b7d199b33f8c7&itemIGO=oecd&itemContentType=book>, (Erişim Tarihi: 20.03.2021).

²⁸⁹ BKK, “14.05.2018 tarihli ve 2018/11790 sayılı Kararnamenin Eki Karar”, 26.06.2018 tarihli Resmi Gazete, (Çevrimiçi), <https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2018/06/20180626-2.pdf>, (Erişim Tarihi: 20.03.2021).

tabi bir mükellefin bir ülkede vergi indirimi ya da vergi istisnası mevcutsa ve bu durum, mükellefin vergi mukimi sayıldığı diğer ülkede ödeyeceği vergiyi artırıyorsa, söz konusu bilgi mükellefin asıl mukimi olduğu ülkeye, söz konusu vergi indiriminin veya vergi istisnasının uygulandığı ülke tarafından otomatik olarak paylaşılabilecektir.²⁹⁰ Bu noktada önemli olan husus ise, söz konusu vergi özgelilerinin mükellefin bilgisi dışında ülkeler arasında paylaşımı, vergi mahremiyetinin ihlali sayılabileceğinden, bu hususta mükellef hakları gereği olarak, söz konusu bilgi paylaşımının yapılacağına dair mükellefe bilgi verilmesi gereğidir²⁹¹.

3.1.7 Peşin Fiyatlandırma Anlaşmalarının Paylaşımı

Peşin Fiyatlandırma Anlaşmaları (“PFA”), Türk vergi sisteminde ilk olarak 2008 yılında sadece Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı (BMVDB)’na kayıtlı mükellefler için yürürlüğe girmiş, izleyen yılda ise tüm mükellefler için uygulanmaya başlanmıştır²⁹². Kurumlar Vergisi Kanunun 13’üncü maddesi kapsamında, Türkiye’de mukim vergi mükelleflerinin talebi üzerine, mükellefin ilişkili kişilerle yapacağı işlemlere ilişkin olarak en fazla üç yılı kapsamak üzere, işlemin gerçekleşmesinden önce mali idare ile mükellef arasında imzalanarak belirleneceği ifade edilmiştir²⁹³. Söz konusu üç yıllık sınır, 2020 yılının Eylül ayında yayınlanan 4 Seri no’lu Genel Tebliğ’deki hükümler ile beş yıla çıkarılmıştır²⁹⁴. T.C. GİB’in vergi mükellefi ile yaptığı birinci tek taraflı anlaşma 2011 yılının Temmuz ayında imzalanmıştır²⁹⁵.

²⁹⁰ OECD, “**Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters**”, s.6, (Çevrimiçi), <http://www.oecd.org/tax/exchange-of-tax-information/ENG-Amended-Convention.pdf>, (Erişim Tarihi: 20.03.2021).

²⁹¹ Kendris, “**Potential Exchange of Tax Rulings between Switzerland and Turkey**”, Yayın Tarihi: 17.02.2019, (Çevrimiçi), <https://www.kendris.com/en/blog/potential-exchange-tax-rulings-between-switzerland-and-turkey>, (Erişim Tarihi: 20.03.2021).

²⁹² İzmir YMM Odası, “**Peşin Fiyatlandırma Anlaşmaları (PFA)**”, s. 3, (Çevrimiçi), <http://www.izmirymmoo.org.tr/usercontent/images/pesin-fiyatlandirma-anlasmalar%C4%B1-17-aralik-seminer-sunum.pdf>, (Erişim Tarihi: 20.03.2021).

²⁹³ Ramazan Biçer, “**TF Uygulamasında Peşin Fiyatlandırma Anlaşması**”, Vergi Sorunları Dergisi, Sayı:243, Aralık 2008, s.1, (Çevrimiçi), <https://vergiport.com/yayinlar/makaleler/TRANSFER-FIYATLANDIRMASI-UYGULAMASINDA-PESIN-FIYATLANDIRMA-ANLASMALARI.pdf>, (Erişim Tarihi: 20.03.2021).

²⁹⁴ GİB, “**a.g.k.**”, <https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2020/09/20200901-3.htm>.

²⁹⁵ Deloitte, “**İlk Tek Taraflı Peşin Fiyatlandırma Anlaşmasının İmzalanmasına İlişkin Basın Duyurusu**”, Yayın Tarihi: 15.07.2011, (Çevrimiçi), https://www.verginet.net/Dokumanlar/2011/basin_duyurusu_15072011.pdf, (Erişim Tarihi: 20.03.2021).

OECD 5 numaralı BEPS Eylem Planı kapsamında, TF'ye ilişkin tek taraflı PFA'nın XML formatında vergi idareleri arasında bilgi değişimi kapsamına alınacağı belirtilmiştir²⁹⁶. 2019 tarihli OECD raporuna göre, Türkiye'nin şeffaflık kapsamında güncel tarihli olarak düzenlediği ve bilgi değişimi kapsamında diğer ülkelerle paylaşımına sunduğu bir PFA'nın bulunmadığı belirtilmektedir²⁹⁷. Bu kapsamda, Türkiye vergi idaresinin henüz attığı adımlara ilişkin yayınladığı bir bilgi bulunmamakta olup, söz konusu eylem planına verdiği taahhüt nedeniyle, izleyen yıllarda bu kapsamda da diğer vergi idareleri ile Türkiye'nin bilgi paylaşacağı öngörülmektedir. Vergi mahremiyetinin korunması açısından, Türk mali idaresi ile mükellef arasında imzalanan tek taraflı PFA'ların paylaşımından önce PFA'yı imzalayan mükellefe bilgi verileceği düşünülmektedir.

3.2 TÜRKİYE'NİN İMZALADIĞI ULUSLARARASI ANLAŞMALAR

Uluslararası vergilendirmede şeffaflaşma konusunda ilk atılan adımlardan biri olan VKKİY Sözleşmesi, T.C. tarafından 2011 yılının Kasım ayında imzalanmış olup, 2017/10969 sayılı ve 30 Kasım 2017 tarihli BKK ile onaylanmıştır²⁹⁸. Sözleşmenin uygulanmaya başlama günü 1 Temmuz 2018 olarak 2018/11790 sayılı ve 14 Mayıs 2018 tarihli BKK ile belirlenmiştir²⁹⁹. Bununla birlikte, 1 Haziran 2021'de yayınlanan Cumhurbaşkanlığı Kararında söz konusu Sözleşmenin yürürlük tarihi 2019 yıl ve sonrası yılları kapsamak üzere 3 Şubat 2020 olarak yeniden belirlenmiştir³⁰⁰.

²⁹⁶ OECD, "a.g.k., (Çevrimiçi), <http://www.oecd.org/tax/beps/exchange-on-tax-rulings-xml-schema-user-guide-for-tax-administrations.htm>, (Erişim Tarihi: 20.03.2021).

²⁹⁷ OECD, a.g.k., (Çevrimiçi), <https://www.oecd-ilibrary.org/sites/afd1bf8c-en/1/3/2/89/index.html?itemId=/content/publication/afd1bf8c-en&csp=bed0e329aac06d6d7e3b7d199b33f8c7&itemIGO=oecd&itemContentType=book>, (Erişim Tarihi: 20.03.2021).

²⁹⁸ Resmi Gazete, "2017/10969 sayılı ve 30 Kasım 2017 tarihli Bakanlar Kurulu Kararı", (Çevrimiçi), <https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2018/06/20180626-2.pdf>, (Erişim Tarihi: 20.02.2021).

²⁹⁹ Resmi Gazete, "2018/11790 sayılı ve 14 Mayıs 2018 tarihli BKK", (Çevrimiçi), <https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2018/06/20180626-2.pdf>, (Erişim Tarihi: 20.02.2021).

³⁰⁰ Cumhurbaşkanlığı Kararı, "4025 sayılı Karar", 1 Haziran 2021 tarihli 31498 sayılı T.C. Resmi Gazete, (Çevrimiçi), <https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2021/06/20210601-2.pdf>, (Erişim Tarihi: 9.06.2021).

Sözleşmenin üçüncü bölümünde, bilgi değişimine ilişkin yardımlaşma hükümleri, bilgi değişiminin yöntemleri (“*istek üzerine ve kendiliğinden bilgi paylaşımı*”) ve vergi incelemeleri (“*yurt dışı ve eş zamanlı*”) çeşitleri boyutuyla ele alınmıştır³⁰¹.

VKKİY Sözleşmesi kapsamında, Şubat 2021 itibarıyla, Türkiye tarafından diğer ülkelerle, diğer ülkeler tarafından da Türkiye ile paylaşılan bir bilgi olmadığı bilinmektedir.

Bununla birlikte, Türkiye’nin Şubat 2021 tarihi itibarıyla Jersey, Bermuda, Guernsey, Man Adası ve Cebelitarık ile karşılıklı imzaladığı vergisel mevzularda bilgi paylaşım anlaşmaları bulunmaktadır. Söz konusu anlaşmalar Resmi Gazetede yayımlanarak yürürlüğe girmiştir³⁰².

Türkiye’de Yürürlüğe Giren Uluslararası Bilgi Değişim Anlaşmalarının kronolojik listesine Ek-1’de ayrıca yer verilmiştir. Ek-1’de görüleceği gibi, Türkiye 2010 yılından bu yana uluslararası vergilendirme konularında çok sayıda bilgi değişim anlaşmaları imzalamış ve iç mevzuatta söz konusu anlaşmalar onaylanarak yürürlüğe girmiştir. Türkiye’nin OECD BEPS Eylem Planı kapsamında verdiği taahhütlere baktığımızda uluslararası vergilendirme alanında şeffaflık için diğer ülkelerle iş birliği yapmak için bu anlaşmaların sayısının artmasını beklemekteyiz.

3.3 TÜRKİYE’NİN DİĞER ÜLKELERLE PAYLAŞTIĞI VEYA PAYLAŞACAĞI BİLGİLER

Türkiye’de vergi mevzuatında uluslararası vergilendirmede şeffaflaşma kapsamında yürürlüğe giren uluslararası raporlamalar olan CbCR, FATCA ve CRS raporlamaları için, Mayıs 2021 itibarıyla sadece CbCR’ın ve CRS’in uluslararası bilgi değişimi kapsamındaki bazı uluslararası anlaşmaların aktivasyonu tamamlanmış olup, FATCA kapsamında bilgi değişimine başlanılabilmesi için gerekli hukuki alt yapının tamamlanması gerekmektedir. Bununla birlikte, Şubat 2021 itibarıyla Türkiye’nin

³⁰¹ Resmi Gazete, **a.g.k.**, (Çevrimiçi), <https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2018/06/20180626-2.pdf>, (Erişim Tarihi: 20.02.2021).

³⁰² GİB, “**Türkiye’nin Sonuçlandığı Bilgi Değişim Anlaşmalarının Listesi**”, (Çevrimiçi), www.gib.gov.tr/uluslararasi_mevzuat, (Erişim Tarihi: 20.02.2021).

CbCR dokümantasyonun bilgi değişimi için aktivasyonunu tamamladığı uluslararası anlaşma sayısı 37 olmakla birlikte, CRS için bu sayı Türkiye’den gidecek bilgiler bakımından Letonya hariç 59’dur. Bu sayıların izleyen dönemlerde artması beklenmektedir.

FATCA kapsamındaki uluslararası bilgi değişimi için, Türkiye’de iç mevzuatta gerekli kanunla yürürlüğe girmiş olup, bilgi değişiminin başlayabilmesi için kanunun uygulamasına ilişkin taslak tebliğin yayınlanması beklenmektedir. Söz konusu taslak tebliğ 2016 Mayıs ayında görüşe açılmış olmasına rağmen, henüz yürürlüğe girmemiştir³⁰³.

CRS kapsamında ise şu ana kadar sadece Letonya ve Norveç ile karşılıklı olarak imzalanan uluslararası anlaşmalar ve bu anlaşmaların Türkiye iç mevzuatında onaylanması ile bilgi paylaşımı yapılmıştır³⁰⁴. CRS kapsamında 2021 yılı başında Dışişleri Bakan Yardımcısı Y. Kıran tarafından yapılan açıklamaya göre, COVID-19 sebebiyle söz konusu bilgilerin paylaşımı bir süre daha ertelenmiş³⁰⁵, AB’den gelen tepkiler üzerine ise 2021 yılının Haziran ayında iç hukukta gerekli mevzuat yürürlüğe konulmuş ve Türkiye’nin 2019 yılı ve sonrası dönem ile ilgili bilgi paylaşacağı belirtilmiştir.

³⁰³ Barış Hınçal, **a.g.m.**

³⁰⁴ GİB, **a.g.k.**, (Çevrimiçi), https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/uluslararasi_mevzuat/Finansal_Hesap_Bilgilerinin_Rehberi.pdf, (Erişim Tarihi: 20.02.2021).

³⁰⁵ Hüseyin Hayatsever, **a.g.m.**, (Çevrimiçi), <https://www.cumhuriyet.com.tr/haber/yurtdisinda-yasayan-turkler-icin-vergi-ve-ceza-gundemdeydi-1809405>, (Erişim Tarihi: 21.02.2021).

Rapor/ Form	Dönem	Paylaşılan/Paylaşılacağı Ülkeler
CbCR	2019 ve izleyen yıllar	CbCR MCAA aktivasyonu tamamlanmış ülkeler ³⁰⁶
FATCA	2016 ve izleyen yıllar	ABD
CRS	2018 ve izleyen yıllar (Letonya ve Norveç)	Letonya ve Norveç
	2019 ve izleyen yıllar	CRS MCAA aktivasyonu tamamlanmış ülkeler ³⁰⁷

Tablo 30: Türkiye’nin Diğer Ülkelerle Paylaştığı/Paylaşacağı Bilgiler

3.4 TÜRKİYE’DE VERGİ MAHREMİYETİ DÜZENLEMELERİ

3.4.1 Vergi Mahremiyetine İlişkin Ulusal Hukuki Düzenlemeler

Uluslararası bilgi değişim anlaşmalarında, paylaşılan bilginin ilgili ülkenin ulusal mevzuatı kapsamında korunuyor olması gerektiği belirtilmektedir. Bu kapsamda Türkiye’deki ulusal hukuki düzenlemeler incelendiğinde, ilk olarak Anayasa kapsamında mahremiyeti koruyan hükümlere rastlanılmaktadır. T.C. 1982 Anayasasının 73’üncü maddesinde “*verginin yasallığı ilkesine*” yer verilerek, vergisel yükümlülüklerin kanunla yürürlüğe girebileceği belirtilmiştir³⁰⁸.

Anayasanın 17 inci maddesinin 1 inci fıkrasında kişilerin hayatını sürdürme, maddi ve manevi varoluşunu güvence altına alma ve bu varoluşunu geliştirme hakkı olduğu belirtilmiştir³⁰⁹. Bununla birlikte, söz konusu Anayasa’da temel hak ve özgürlükler, bireyin çevresine olan vazifeleri ve yükümlülükleri olarak tanımlanmış olup, temel hak ve özgürlüklerin Anayasaya aykırı olmaksızın belirli ölçülerde yalnızca kanunla sınırlandırılabilmesi ifade edilmiştir. Bununla birlikte, yabancılar

³⁰⁶ EY, a.g.k., (Çevrimiçi), <https://www.vergidegundem.com/documents/10156/4844903/SIRKULER-121%28UlkeBazliRapor%29.pdf/785dc8cc-30e0-42a0-ae90-35c788ea3b50>, (Erişim Tarihi: 14.02.2021).

³⁰⁷ OECD, a.g.k., (Çevrimiçi), <https://www.oecd.org/tax/automatic-exchange/international-framework-for-the-crs/exchange-relationships/>

³⁰⁸ Ateş Oktar, a.g.e., s. 27.

³⁰⁹ TBMM, “1982 tarihli Türkiye Cumhuriyeti Anayasası”, (Çevrimiçi), https://www.tbmm.gov.tr/anayasa/anayasa_2018.pdf, (Erişim Tarihi: 04.01.2021).

içinde temel hak ve hürriyetlerin uluslararası hukuk kuralları çerçevesinde kanunla sınırlandırılabilceği hüküm altına alınmıştır³¹⁰.

T.C. 1982 Anayasasının özel hayatın gizliliği konulu 20 inci maddesinde ise mahremiyet kavramı, herkesin, şahsi bilgilerinin güvence altına alınmasını talep etme özgürlüğünün olduğu, bu hakkın “*şahsın şahsi verileri kişinin kişisel verileri ile ve bu verilerin amaçları doğrultusunda kullanıp kullanılmadığı ile ilgili bilgilendirme, bu verilere erişim sağlama, verilerde düzeltme ve silme talep etmeyi de kapsadığı*” belirtilmiştir³¹¹. T.C. 1982 Anayasası’nda özel hayatın gizliliği bölümünde yer verilen kişisel verilerin korunması hakkı, tarihsel süreçte geliştirilerek mevzuatta özel bir yer edinmiştir³¹². Bu kapsamda, 2016 yılında Resmi Gazete’de yayımlanarak yürürlüğe giren Kişisel Verilerin Korunması Kanunu ile Anayasa’da belirtilen mahremiyet hükmüne ilişkin detaylı düzenlemelere yer verilmiştir³¹³. Söz konusu hükümlere uymama durumunda ise uygulanacak yaptırımlar, 5237 sayılı TCK’da düzenlenmiş olup, söz konusu kanunda, “*kişisel verilerin kayıt altına alınması, bu verilerin hukuka aykırı olarak elde edilmesi ve bilgileri yok etmeme*” suç unsuru olarak nitelendirilmiş, bu suçu işleyenler hakkında ise güvenlik tedbiri alınacağı ifade edilmiştir³¹⁴.

Türkiye’deki vergi mevzuat hükümlerine baktığımızda ise, VUK’un vergi mahremiyeti konulu 5 inci maddesinde, vergisel işlem ile incelemelerden sorumlu belirli kişilerin³¹⁵, vergi komisyonlarına katılanların ve vergisel konularda bilirkişilik yapan kişilerin görevleri dolayısıyla elde ettikleri sırları ya da saklı kalması gereken

³¹⁰ TBMM, ”1982 tarihli Türkiye Cumhuriyeti Anayasası”, (Çevrimiçi), https://www.tbmm.gov.tr/anayasa/anayasa_2018.pdf, (Erişim Tarihi: 04.01.2021).

³¹¹ TBMM, a.g.k., (Çevrimiçi), https://www.tbmm.gov.tr/anayasa/anayasa_2018.pdf, (Erişim Tarihi: 04.01.2021).

³¹² Ayşan Güneş Kurt, “Türk Hukukunda Vergi Mahremiyeti”, 2020, ss.27-29, İstanbul Üniversitesi, (Çevrimiçi), <http://nek.istanbul.edu.tr:4444/ekos/TEZ/ET001795.pdf>, (Erişim Tarihi: 21.03.2021).

³¹³ Bakanalar Kurulu, “6698 sayılı Kişisel Verilerin Korunması Kanunu”, (Çevrimiçi), <https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2016/04/20160407-8.pdf>, (Erişim Tarihi: 14.04.2021).

³¹⁴ Kişisel Verileri Koruma Kurumu, “Kişisel Verilerin Korunması Alanında Uluslararası ve Ulusal Düzenlemeler”, ss. 13-14, (Çevrimiçi), <https://www.kvkk.gov.tr/SharedFolderServer/CMSFiles/ead8e671-e01e-4ca7-a6a3-bc3c6f79f7c7.pdf>, (Erişim Tarihi: 14.04.2021).

³¹⁵ “Vergisel işlemler ve incelemeler ile ilgilenen memurlar, vergi mahkemeleri, bölge idare mahkemeleri ve Danıştay’da görevli olanlar”

diğer konuları üçüncü kişilerle paylaşması yasaklanmıştır³¹⁶. Bununla birlikte, mükellefe ait bazı bilgilerin vergi mahremiyeti kapsamında saklı tutulması zorunlu tutulmamıştır. Bu bilgiler, yıllık gelir ve kurumlar vergisi matrahının ilanı, vergi levhasının düzenlenmesi, vergi ve ceza tutarlarının T.C. Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından açıklanması, sahte veya yanıltıcı belge düzenlenmesi halinde bu durumun inceleme raporu ile belirlenmesi, verginin ödenmesi esnasından banka ile bu bilginin paylaşılması ve adli ya da idari soruşturma kapsamında istenilen bilgilerin yetkili merciler ile paylaşılması olarak belirtilmiştir³¹⁷. Bununla birlikte, VUK'un 152/A maddesinde, yürürlükteki uluslararası anlaşmalardaki bilgi değişimi usulleri kapsamında “*GİB ve vergi incelemesi yapmaya yetkili olanların*” bilgi toplayabileceği belirtilmiştir.

Bankacılık Kanunu'nun 73'üncü maddesinde ise, müşteri sırlarının banka nezdinde saklı tutulması gereği hüküm altına alınmıştır³¹⁸. VUK'un 148'inci maddesine göre ise, Türkiye'deki belirli vergi otoritelerinin bankalardan “*müşteri sırrı*” niteliğindeki bilgileri talep etme hakkı bulunmaktadır. Söz konusu bilgiler talep edilirken, talebin bankadan gizlenmeden açıklanması gerekmektedir³¹⁹. 2021 yılının Haziran ayında yayınlanan Yönetmelik'te “*müşteri sırrı*” kapsamında bilgi paylaşımına ilişkin usullere yer verilerek, bankaların hangi durumlarda istisnai olarak söz konusu özel bilgileri taraflarla paylaşabileceği de belirlenmiştir. Buna göre, “*Suç Gelirlerinin Aklanmasının Önlenmesi Hakkında Kanun*” ile “*Terörizmin Finansmanının Önlenmesi Hakkında Kanun*” kapsamında işlenen suçlarda müşteri sırrı niteliğindeki bilgilerin paylaşımında bir sınırlama bulunmamaktadır. Bununla birlikte, söz konusu yönetmeliğin 6'ncı maddesine göre müşteri onayı olsa bile, kanun

³¹⁶ GİB, “**213 numaralı ve 04.01.1961 tarihli Vergi Usul Kanunu**”, (Çevrimiçi), <https://www.gib.gov.tr/gibmevzuat>, (Erişim Tarihi: 20.03.2021).

³¹⁷ Ayşan Güneş Kurt, **a.g.t.**, ss.86-102.

³¹⁸ Türkiye Bankalar Birliği, “**5411 Sayılı Bankacılık Kanunu**”, Yayın No:273, 8. Baskı, ss.72-74, Şubat 2014, İstanbul, (Çevrimiçi), https://www.tbb.org.tr/content/upload/dokuman/613/5411_mart13.pdf, (Erişim Tarihi: 23.04.2021).

³¹⁹ Akın Ekinci, “**Bankacılık Mevzuatı Kapsamında Banka ve Müşteri Sırrı**”, Bankacılar Dergisi, S: 63, 2007, (Çevrimiçi), https://www.tbb.org.tr/Dosyalar/Arastirma_ve_Raporlar/bankacilik_mevzuati_kapsaminda_bankave_musteri_sirri.pdf, (Erişim Tarihi: 23.04.2021).

hükümleri kapsamında düzenlenmeyen müşteri sırlarının, Türkiye’de veya Türkiye dışındaki üçüncü kişilere verilemeyeceği hüküm altına alınmıştır³²⁰.

3.4.2 Vergi Mahremiyeti Kapsamında Bilgi Edinme Hakkı

T.C. 1982 Anayasasının 74’üncü maddesinde herkes için bilgi edinme bir hak olarak sınıflandırılmıştır³²¹. Söz konusu hak, devlet yönetiminde şeffaflık ilkesinin sağlanması açısından önem taşımaktadır³²². Bununla birlikte, 14 Ekim 2003 tarihli 25269 sayılı Resmi Gazetede yayımlanarak, yayımını izleyen altı ay sonra yürürlüğe giren Bilgi Edinme Hakkı Kanununda da kişilerin bilgi edinme hakkını kullanabilmelerine ilişkin kanuni hükümler düzenlenmiştir. Bu kapsamda, kamu kurum ve kuruluşları ile bu nitelikteki meslek kuruluşlarının çalışmalarına ilişkin olarak, gerçek ve tüzel kişiler tarafından bir başvuru ile bilgi istenilmesi durumunda, söz konusu kuruluşların kanunda sayılan özel konular dışında bu bilgileri talep eden gerçek ve tüzel kişilerle paylaşması gerekmektedir³²³. Fakat, söz konusu hakkın kullanımının kanunda belirli sınırları bulunmaktadır. Bu sınırlar, Bilgi Edinme Hakkı Kanununun dördüncü bölümünde düzenlenmiştir. Bu bölüm, devletin iktisadi menfaatlerine, devlet sırrına³²⁴, istihbari ile ilgili konularına, idari ve adli soruşturma ve kovuşturmayla, iletişimin gizliliğine, kuruluş içi düzenlemelere ve özel hayatın gizliliğine ilişkin bilgi, belge ve sırların (bireysel, ticari, devlet) gerçek ve tüzel kişilerle paylaşamayacağını kapsamaktadır³²⁵.

³²⁰ Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu (BDDK), “**Sır Niteliğindeki Bilgilerin Paylaşılması Hakkında Yönetmelik**”, 04.06.2021 tarihli 31501 sayılı Resmi Gazete, (Çevrimiçi), <https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2021/06/20210604-6.htm>, (Erişim Tarihi: 07.06.2021).

³²¹ TBMM, **a.g.k.**, (Çevrimiçi), https://www.tbmm.gov.tr/anayasa/anayasa_2018.pdf, (Erişim Tarihi: 23.04.2021).

³²² Hatice Yurtsever, “**Bilgi Edinme Hakkı Kanunu Çerçevesinde Vergi Mahremiyetinin Değerlendirilmesi**”, Electronic Journal of Vocational Colleges, Aralık 2012, (Çevrimiçi), <http://denetimakademisi.com/wp-content/uploads/2017/07/B%C4%B0LG%C4%B0-ED%C4%B0NME-HAKKI-KANUNU-%C3%87ER%C3%87EVES%C4%B0NDE-VERG%C4%B0-MAHREM%C4%B0YET%C4%B0N%C4%B0N-DE%C4%9EERLEND%C4%B0R%C4%B0LMES%C4%B0.pdf>, (Erişim Tarihi: 23.04.2021).

³²³ Ramazan Çağlayan, “**İdare Hukuku Dersleri Temel Bilgiler**”, 6. Baskı, Adalet Yayınevi, 2019, ss. 384-393.

³²⁴ Devlet sırrı: Devletin güvenliği, ulusal varlığı, bütünlüğü, anayasal düzeni ve dış ilişkilerini içeren, kamuya açıklanmaması gereken çok gizli bilgi veya belge, TDK Sözlüğü, <https://sozluk.gov.tr/>.

³²⁵ TBMM, “**4982 sayılı Bilgi Edinme Hakkı Kanunu**”, (Çevrimiçi), <https://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.5.4982.pdf>, Erişim Tarihi: 23.04.2021.

Mali idare tarafından yapılan TF incelemelerinde, mali idarenin kullandığı veri tabanındaki mükellef bilgilerine sadece mali idare tarafından erişilebiliyor olması dolayısıyla, vergi mükelleflerinin grup içi işlemlerine ilişkin fiyatlandırmaların emsallere uygun olarak yapılması konusunda mükellefler nezdinde tereddütler oluşmaktadır. Bununla birlikte, vergi incelemelerinde mali idarenin kullandığı emsallerin mükellefin talebine rağmen mükellef ile vergi mahremiyeti hükümleri ve emsalin gizli olduğu öne sürülerek paylaşılmaması mükellef ile vergi idaresi arasında uyumsuzluklara yol açmaktadır. Bu kapsamda hem mükelleflerin hem de idarenin emsal tespitinde kullanabileceği veri tabanlarının vergi mahremiyeti ve bilgi edinme hakkı hükümleri ile de uyumlu olarak kullanıma açılması faydalı olabilecektir³²⁶.

3.5 ULUSLARARASI VERGİLENDİRMEDE ŞEFFAFLAŞMANIN ÖLÇÜLEBİLMESİ AÇISINDAN BÜTÜNSEL BAKIŞ AÇISIYLA DÜNYA'DAKİ UYGULAMALARIN TÜRKİYE İLE KARŞILAŞTIRMALI OLARAK ANALİZİ

Uluslararası vergilendirmede şeffaflaşmanın ölçülebilmesi için dünyadaki uygulamaların OECD ve AB derecelendirmeleri ile Türkiye'nin OECD ve AB derecelendirmesi karşılaştırmalı olarak incelemiştir.

3.5.1 Uluslararası Vergilendirmede Şeffaflaşma Kriteri Olarak Derecelendirmeler

OECD Küresel Forumu belirli periyotlarda ülkeleri uluslararası vergilendirmede şeffaflık konusunda değerlendirmektedir, bu değerlendirmeler bilginin mevcudiyeti, bilgiye uygun şekilde erişim ve bilgi mekanizmalarının mevcudiyeti konu başlıklarında aşağıdaki kriterler baz alınarak yapılmaktadır.

³²⁶ Yasemin Taşkın, “Transfer Fiyatlandırmasında Gizli Emsalin Açıklanmamasının Vergi Mahremiyeti ile İlişkisi”, 59. Seri, 2016, İstanbul Üniversitesi, İktisat Fakültesi, Maliye Araştırma Merkezi Konferansları, Dergi Park, (Çevrimiçi), <https://dergipark.org.tr/tr/download/article-file/458385>, (Erişim Tarihi: 23.04.2021).

OECD Küresel Forum Derecelendirme Kriterleri		
1. Bilginin Mevcudiyeti	2. Bilgiye Uygun Şekilde Erişim	3. Bilgi Değişim Mekanizmalarının Mevcudiyeti
A1-Gerçek lehdar ve kimlik bilgileri	B1-Bilgiye erişim	C1-Bilgi değişim mekanizmaları
A2-Muhasebe hesapları bilgisi	B2-Haklar ve güvenceler	C2-Bilgi değişim mekanizmalarına ilişkin bağlantılar
A3-Banka hesap bilgileri		C3-Gizlilik
		C4-Haklar ve güvenceler
		C5-Cevapların kalitesi ve zamanında paylaşılması

Tablo 31: OECD Küresel Forum Derecelendirme Kriterleri

Kaynak: OECD, “Compliance ratings following peer reviews against the standard of EOIR”, (Çevrimiçi), <https://www.oecd.org/tax/transparency/documents/exchange-of-information-on-request-ratings.htm>, (Erişim Tarihi: 30.01.2021).

Uluslararası vergilendirmede şeffaflaşmada dünyadaki uygulamaların Türkiye ile karşılaştırılmasına ilişkin değerlendirmemizde yer alan ülke gruplamalarına aşağıda yer verilmiştir.

Grup	Açıklama	Ülkeler
A Grubu	G20 Ülkeleri	Fransa, İtalya, Meksika, Güney Afrika, Çin, Güney Kore, Suudi Arabistan, Japonya, Birleşik Krallık, Brezilya, Endonezya, Almanya, Kanada, Avustralya, Hindistan, ABD, Rusya, Arjantin, Türkiye, (AB Komisyonu hariç)
B Grubu	Saf Nitelikli Vergi Cennetleri	Anguilla, Bahamalar, Bermuda, İngiliz Virgin Adaları, Cayman Adaları, Turks ve Caicos Adaları, Bahreyn, Guernsey, Jersey, Vanuatu
C Grubu	Doğrudan Yabancı Yatırım Merkezi Ülkeler ³²⁷	Lüksemburg, Hollanda, Hong Kong, İsviçre, Singapur, İrlanda

Tablo 32: Ülke Gruplandırması Özeti

3.5.1.1 A Grubu Ülkelerin Derecelendirmeleri

A Grubunda gruplandığımız G20 ülkelerinin OECD Derecelendirme notlarına baktığımızda, gelişmiş ülkelerden Fransa ve İtalya, OECD’den “Tam Uyumluluk” notu alırken, gelişmekte olan ülkelerden ise Meksika ve Güney Afrika

³²⁷ Jannick Damgaard, Thomas Elkjaer, Niels Johannesen, **a.g.m.**, ss. 1-51.

“Tam Uyumluluk” notu almıştır. G20 ülkeleri arasında Güney Afrika, tüm OECD değerlendirme konularından “Tam Uyumlu” not alarak, en iyi nota sahip ülke olarak gözükmektedir. Ancak Güney Afrika’nın değerlendirmesinin 2012 yılında yapılmış olması ve diğer ülke değerlendirmelerinin Güney Afrika’ya göre daha güncel oluşu, bu notun güncel durum için yapılacak ikinci değerlendirmede değişebileceği algısını yaratmaktadır. Bununla birlikte, G20 ülkelerinden Mayıs 2021 itibarıyla, AB Kara Listesinde bulunan bir ülke bulunmamaktadır³²⁸.

Ekonomik Sınıfı³²⁹	Ülke	Derecelendirme, Yılı	“Tam Uyumlu” Notu Verilmeyen Konular
Gelişmiş	Fransa	Tam Uyumlu, 2018	C5
Gelişmiş	İtalya	Tam Uyumlu, 2017	C5
Gelişen	Meksika	Tam Uyumlu, 2014	B1
Gelişen	Güney Afrika	Tam Uyumlu, 2012	Bulunmamaktadır.
Gelişen	Çin	Büyük Ölçüde Uyumlu, 2020	A1, A3
Gelişmiş	Güney Kore	Büyük Ölçüde Uyumlu, 2020	A1, A2, A3
Gelişen	Suudi Arabistan	Büyük Ölçüde Uyumlu, 2019	A1, A2, C5
Gelişmiş	Japonya	Büyük Ölçüde Uyumlu, 2018	A1, A3
Gelişmiş	Birleşik Krallık	Büyük Ölçüde Uyumlu, 2018	A1, A2, B1
Gelişen	Brezilya	Büyük Ölçüde Uyumlu, 2018	A1, A3, B2, C5
Gelişen	Endonezya	Büyük Ölçüde Uyumlu, 2018	A1, A2, A3, B1, C5
Gelişmiş	Almanya	Büyük Ölçüde Uyumlu, 2017	A1, C5
Gelişmiş	Kanada	Büyük Ölçüde Uyumlu, 2017	A1, A2
Gelişen	Avustralya	Büyük Ölçüde Uyumlu, 2017	A1, A3
Gelişen	Hindistan	Büyük Ölçüde Uyumlu, 2017	A1, C5
Gelişmiş	ABD	Büyük Ölçüde Uyumlu, 2016	A1, A2, A3, C1, C5
Gelişen	Rusya	Büyük Ölçüde Uyumlu, 2014	A1, A3, B1, C1, C2, C4
Gelişen	Arjantin	Büyük Ölçüde Uyumlu, 2012	C2, C5
Gelişen	Türkiye	Kısmen Uyumlu, 2013	A1, B1, C1, C4, C5

Tablo 33: A Grubu Ülkelerin OECD Derecelendirmeleri

Kaynak: OECD, “Compliance ratings following peer reviews against the standard of EOIR”, (Çevrimiçi), <https://www.oecd.org/tax/transparency/documents/exchange-of-information-on-request-ratings.htm>, (Erişim Tarihi: 30.01.2021).

³²⁸ AB Konseyi, “The EU list of non-cooperative jurisdictions for tax purposes”, (Çevrimiçi), <https://www.consilium.europa.eu/en/policies/eu-list-of-non-cooperative-jurisdictions/>, (Erişim Tarihi: 14.05.2021).

³²⁹ IMF, “Data and Statistics”, (Çevrimiçi), <https://web.archive.org/web/20151008065044/http://www.imf.org/external/pubs/ft/weo/2015/02/weoda/weoselgr.aspx>, (Erişim Tarihi: 12.05.2021).

3.5.1.1.1 Türkiye'nin OECD Derecelendirmesi

G20 ülkeleri arasında en düşük not “Kısmen Uyumluluk” notu ile Türkiye’de gözükmektedir. Türkiye’nin değerlendirmesinin 2013 yılı gibi çok eski bir dönemde yapılması ve bu dönemde Türkiye’de uluslararası bilgi değişimine ilişkin herhangi bir mevzuatın yürürlüğe girmemesi o dönemde bu notu aldığının sebebi olarak söylenebilecektir.

Değerlendirme Konusu	Derecelendirme	Derecelendirme Açıklaması
A1-Gerçek lehdar ve kimlik bilgileri	Uyumsuz	Otomatik bilgi değişimi standardının yürürlüğe konulmasında temel eksiklikler belirlenmiştir.
A2-Muhasebe hesapları bilgisi	Tam Uyumlu	Otomatik bilgi değişimi standardı yürürlüğe konulmuştur. Bu puan birkaç öneri yapılsa da önemli eksiklik olmadığı sürece verilebilmektedir.
A3-Banka hesap bilgileri	Tam Uyumlu	Otomatik bilgi değişimi standardı yürürlüğe konulmuştur. Bu puan birkaç öneri yapılsa da önemli eksiklik olmadığı sürece verilebilmektedir.
B1-Bilgiye erişim	Kısmen Uyumlu	Otomatik bilgi değişimi standardı kısmi ölçüde yürürlüğe konulmuştur. Otomatik bilgi değişimine uygulamada önemli etkisi olan en az bir önemli eksiklik tespit edilmiştir.
B2-Haklar ve güvenceler	Tam Uyumlu	Otomatik bilgi değişimi standardı yürürlüğe konulmuştur. Bu puan birkaç öneri yapılsa da önemli eksiklik olmadığı sürece verilebilmektedir.
C1-Bilgi değişim mekanizmaları	Büyük Ölçüde Uyumlu	Otomatik bilgi değişimi standardı büyük ölçüde yürürlüğe konulmuştur. Bazı eksiklikler önemli olmakla birlikte, otomatik bilgi değişimine sınırlı etkisi vardır.
C2-Bilgi değişim mekanizmalarına ilişkin bağlantılar	Tam Uyumlu	Otomatik bilgi değişimi standardı yürürlüğe konulmuştur. Bu puan birkaç öneri yapılsa da önemli eksiklik olmadığı sürece verilebilmektedir.
C3-Gizlilik	Tam Uyumlu	Otomatik bilgi değişimi standardı yürürlüğe konulmuştur. Bu puan birkaç öneri yapılsa da önemli eksiklik olmadığı sürece verilebilmektedir.
C4-Haklar ve güvenceler	Büyük Ölçüde Uyumlu	Otomatik bilgi değişimi standardı büyük ölçüde yürürlüğe konulmuştur. Bazı eksiklikler önemli olmakla birlikte, otomatik bilgi değişimine sınırlı etkisi vardır.
C5-Cevapların kalitesi ve zamanında paylaşılması	Kısmen Uyumlu	Otomatik bilgi değişimi standardı kısmi ölçüde yürürlüğe konulmuştur. Otomatik bilgi değişimine uygulamada önemli etkisi olan en az bir önemli eksiklik tespit edilmiştir.
Genel Değerlendirme	Kısmen Uyumlu	Otomatik bilgi değişimi standardı kısmi ölçüde yürürlüğe konulmuştur. Otomatik bilgi değişimine uygulamada önemli etkisi olan en az bir önemli eksiklik tespit edilmiştir.

Tablo 34: OECD 2013 Türkiye Derecelendirmesi

Kaynak: OECD, “Compliance ratings following peer reviews against the standard of EOIR”, (Çevrimiçi), <https://www.oecd.org/tax/transparency/documents/exchange-of-information-on-request-ratings.htm>, (Erişim Tarihi: 30.01.2021).

3.5.1.1.2 Türkiye'nin AB Derecelendirmesi

AB Konseyi, “vergide şeffaflık”, “adil vergilendirme” ve “anti-BEPS önlemlerinin uygulanmasına” ilişkin üç ana kriter başlığı altında değerlendirmelerini yaparak, dönemsel olarak AB Kara Listesini güncellemektedir. AB değerlendirmesindeki “vergide şeffaflık kriterinde”, ülkelerin vergide şeffaflığa uyum sağlayıp sağlamadıkları aşağıdaki konuları karşılayıp karşılamadığına bakılarak karar verilmektedir³³⁰.

1. Finansal bilgilerin otomatik değişimine ilişkin CRS mevzuatını yürürlüğe koyması ve söz konusu bilgilerin diğer ülkelerle otomatik değişimine imkan veren uluslararası çok taraflı ya da çift taraflı anlaşmaları imzalaması ve yürürlüğe koyması,
2. Finansal bilgilerin talep üzerine bilgi değişim standardına göre paylaşılması dolayısıyla, OECD Küresel Forumundan “Büyük Ölçüde Uyumlu” ya da “Tam Uyumlu” notunun alınması,
3. OECD Çok Taraflı Karşılıklı İdari yardımlaşmaya ilişkin Çok Taraflı Sözleşmesine katılma durumu,
4. İleriki aşamalarda bir değerlendirme kriteri olarak, küresel düzeyde gerçek lehdar bilgilerinin paylaşımına ilişkin olarak girişimi olması.

“Adil vergilendirme” kriterinde ise, ülkelerin zararlı tercihli vergi rejimi uygulamalarına sahip olup olmadığı ve gerçek ekonomik varlığı olmayan ancak kar çekim merkezi olarak kullanılma amaçlı deniz aşırı yapılar ve düzenlemelerin varlığı incelenmektedir. Son kriter olan “anti-BEPS önlemlerinin uygulanmasına” ilişkin kriterde ise BEPS minimum standartlarının uygulanıp uygulanmadığı incelenmektedir³³¹.

³³⁰ AB Konseyi, “Criteria and process leading to the establishment of the EU list of noncooperative jurisdictions for tax purposes–Council conclusions (8 November 2016)”, AB Resmi Gazetesi, (Çevrimiçi), <https://data.consilium.europa.eu/doc/document/ST-14166-2016-INIT/en/pdf>, (Erişim Tarihi: 22.02.2021).

³³¹ AB Konseyi, a.g.k., (Çevrimiçi), <https://data.consilium.europa.eu/doc/document/ST-14166-2016-INIT/en/pdf>, (Erişim Tarihi: 22.02.2021).

AB Konseyi ilk AB Kara Listesini 5 Aralık 2017’de yayınlamış olup, listedeki en son güncelleme 2021 yılının Şubat ayında gerçekleşmiştir, en güncel listede “*Anguilla, Amerikan Samoası, ABD Virjin Adaları, Trinidad ve Tobago, Seyşeller, Samoa, Panama, Palau, Guam, Fiji, Dominika ve Vanuatu*” yer almaktadır. 5 Aralık 2017’de³³² ve 8 Mayıs 2018’te³³³ yayınlanan AB Konsey Kararlarında, Türkiye’nin vergide şeffaflık kriteri başlığı altındaki konular olan finansal bilgilerin otomatik değişimine ilişkin mevzuatı 2019 yılı itibarıyla yürürlüğe koyacağını, OECD Forumundan yeterli derecelendirmeyi alacağını ve AB üyelerini kapsayan bilgi değişimi ağına katılım göstereceğini taahhüt ettiği ifade edilmiştir.

27 Eylül 2018 tarihli AB Konsey Kararında ise³³⁴, Türkiye’nin AB üyelerini kapsayan bilgi değişimi ağına katılım göstereceğine ilişkin taahhüdünü yerine getirmesi dolayısıyla bu kriteri karşıladığı belirtilmiştir. 18 Şubat 2020 tarihli AB Konsey Kararında ise³³⁵, Türkiye’nin otomatik bilgi değişimine ilişkin mevzuatı olduğunu ancak, tüm AB üyeleri ile bilgi değişimine başlayabilmek için 2020 yılı sonuna kadar sorunları çözmesi gerektiği belirtilerek, söz konusu sorunlar çözülemediği durumda, Türkiye’nin AB Kara Listesine alınacağı ifade edilmiştir. Son olarak 26 Şubat 2021’de yayınlanan AB Konsey Kararında ise³³⁶, Türkiye’nin söz konusu taahhütlerini henüz yerine getirmediği ancak, 31 Mayıs 2021’e kadar politik açıdan altı AB ülkesi³³⁷ ile bilgi değişim anlaşmalarını katılım göstermesi ve 30

³³² AB Konseyi, “**The EU list of non-cooperative jurisdictions for tax purposes, Council conclusions (adopted on 5/12/2017)**”, AB Resmi Gazetesi, (Çevrimiçi), <https://www.consilium.europa.eu/media/31945/st15429en17.pdf>, (Erişim Tarihi: 14.05.2021).

³³³ AB Konseyi, “**The EU list of non-cooperative jurisdictions for tax purposes, Report by the Code of Conduct Group (Business taxation) suggesting amendments to the Annexes of the Council conclusions of 5 December 2017, including the de-listing of two jurisdictions**”, AB Resmi Gazetesi, (Çevrimiçi), <https://data.consilium.europa.eu/doc/document/ST-8304-2018-REV-1/en/pdf>, (Erişim Tarihi: 14.05.2021).

³³⁴ AB Konseyi, “**The EU list of non-cooperative jurisdictions for tax purposes, Report by the Code of Conduct Group (Business taxation) suggesting amendments to the Annexes of the Council conclusions of 5 December 2017, including the de-listing of one jurisdiction**”, AB Resmi Gazetesi, (Çevrimiçi), <https://data.consilium.europa.eu/doc/document/ST-11763-2018-REV-2/en/pdf>, (Erişim Tarihi: 14.05.2021).

³³⁵ AB Konseyi, “**The Council conclusions on the revised EU list of non-cooperative jurisdictions for tax purposes, Adoption**”, AB Resmi Gazetesi, (Çevrimiçi), <https://www.consilium.europa.eu/media/42596/st06129-en20.pdf>, (Erişim Tarihi: 14.05.2021).

³³⁶ AB Konseyi, “**Council conclusions on the revised EU list of non-cooperative jurisdictions for tax purposes**”, AB Resmi Gazetesi, (Çevrimiçi), https://eur-lex.europa.eu/legal-content/en/TXT/PDF/?uri=uriserv:OJ.C_.2021.066.01.0040.01.ENG, (Erişim Tarihi: 14.05.2021).

³³⁷ Altı AB Ülkesi: *Avusturya, Belçika, Fransa, Almanya, Hollanda ve Güney Kıbrıs Rum Yönetimi*

Haziran 2021'e kadar ise tüm 27 AB üyesi ile otomatik bilgi değişiminin aktivasyonunu tamamlaması gerektiği ve 1 Eylül 2021 tarihine kadar 2019 finansal bilgilerini, 30 Eylül 2021'e kadar 2020 finansal bilgilerini ve 30 Eylül 2022 tarihine kadar da 2021 finansal bilgilerini paylaşması gerektiği belirtilmiştir. Aynı kararda Türkiye'nin, vergi mukimliğini belirlemesi gereken çok sayıda mobil vatandaşı olmasından kaynaklı sorunları çözebilmesi için ek süre istediği belirtilerek, Türkiye'nin Avusturya, Belçika, Fransa, Almanya ve Hollanda'dan oluşan beş AB üye ülkesi ile somut bilgileri topladıktan sonra 2021 mali yılı için bilgi paylaşabileceğini belirttiği ifade edilmiştir³³⁸. Bu nedenle, 2021 yılının Ekim ayında AB Kara Liste güncellemesinin yapılacağı AB Konsey'inde³³⁹ Türkiye'nin AB Kara Listesine alınması olasılıklar arasında yer almaktadır. 1 Haziran 2021'de yayınlanan Cumhurbaşkanlığı Kararı ile söz konusu beş AB üye ülkesi ile de CRS kapsamında bilgi değişimi için gerekli aktivasyonlar tamamlanmıştır³⁴⁰.

Bununla birlikte, 2021 yılının Şubat ayında yayınlanan AB Konsey Kararında, Türkiye ile Güney Kıbrıs Rum Yönetimi arasında ise herhangi bir gelişme yaşanmamış olduğu da eklenmiştir³⁴¹. Türkiye'nin Güney Kıbrıs Rum Yönetimi'ni tanımaması dolayısıyla, AB'nin böyle bir ön koşul sunması haklı gözükmemektedir.

3.5.1.2 B Grubu Ülkelerin Derecelendirmeleri

B Grubunda gruplandığımız saf nitelikli vergi cennetlerinin OECD derecelendirmelerine baktığımızda, Bahreyn, Guernsey, Man Adası ve Jersey, 2017 ve 2018 yılında yapılan değerlendirmelerde "Tam Uyumluluk" notu alarak uluslararası

³³⁸ AB Konseyi, "Code of Conduct Group report to the Council outlining information about updates of Annexes regarding specific jurisdictions, both listing and delisting", AB Resmi Gazetesi, (Çevrimiçi), <https://data.consilium.europa.eu/doc/document/ST-6223-2021-INIT/en/pdf>, (Erişim Tarihi: 14.05.2021).

³³⁹ Avrupa Konseyi, "Taxation: EU list of non-cooperative jurisdictions, when was the EU list established and when is it updated?", AB Resmi Gazetesi, (Çevrimiçi), <https://www.consilium.europa.eu/en/policies/eu-list-of-non-cooperative-jurisdictions/>, (Erişim Tarihi: 14.05.2021).

³⁴⁰ Pwc Türkiye, "Vergi Konularında Otomatik Bilgi Değişimini Düzenleyen Çok Taraflı Yetkili Makam Anlaşmaları Yürürlüğe Girdi", Vergi Bülteni 2021/42, (Çevrimiçi), <https://www.pwc.com.tr/hizmetlerimiz/vergi/bultenler/2021/vergi-konularinda-otomatik-bilgi-degisimini-duzenleyen-cok-taraflı-yetkili-makam-anlasmalari.html>, (Erişim Tarihi: 02.06.2021).

³⁴¹ Avrupa Konseyi, a.g.k., (Çevrimiçi), <https://data.consilium.europa.eu/doc/document/ST-6223-2021-INIT/en/pdf>, (Erişim Tarihi: 02.06.2021).

vergilelendirmede şeffaflaşma için gerekli adımları attıklarını tescillemişlerdir. Ancak bu ülkelerde Kurumlar Vergisi oranının sıfır olması, haksız vergi rekabeti yaratması dolayısıyla çelişki oluşturmaktadır. B Grubu ülkelerinden Vanuatu ve Anguilla hem AB Kara Listesinde yer almakta hem de OECD derecelendirmesinde sırasıyla “Kısmen Uyumlu” ve “Uyumsuz” notlarına sahip bulunmaktadır.

AB Kara Listesinde mi? ³⁴²	Ülke	Derecelendirme, Yılı	“Tam Uyumlu” Derecelendirmesi Olmayan Konular
☒	Bahreyn	Tam Uyumlu, 2018	A1
☒	Guernsey	Tam Uyumlu, 2018	A1
☒	Jersey	Tam Uyumlu, 2017	Bulunmamaktadır.
☒	Turks ve Caicos Adaları	Büyük Ölçüde Uyumlu, 2019	A1, A2, A3
☒	Bahamalar	Büyük Ölçüde Uyumlu, 2018	A1, A2, B1, C2, C3, C5
☒	Bermuda	Büyük Ölçüde Uyumlu, 2017	A1, A2, C3,
☒	Cayman Adaları	Büyük Ölçüde Uyumlu, 2017	A1, A2, B1
☒	İngiliz Virgin Adaları	Büyük Ölçüde Uyumlu, 2015	A2, B1, C5
✓	Vanuatu	Kısmen Uyumlu, 2019	A1, A2, A3, C3, C5
✓	Anguilla	Uyumsuz, 2020	A1, A2, B1, C5

Tablo 35: B Grubu Ülkelerin OECD Derecelendirmeleri

Kaynak: OECD, “**Compliance ratings following peer reviews against the standard of EOIR**”, (Çevrimiçi), <https://www.oecd.org/tax/transparency/documents/exchange-of-information-on-request-ratings.htm>, (Erişim Tarihi: 30.01.2021).

3.5.1.3 C Grubu Ülkelerin Derecelendirmeleri

C Grubunda gruplandığımız ülkelerden Singapur, İrlanda ve İsviçre, OECD’den “Tam Uyumluluk” notu almakla birlikte, Lüksemburg, Hong Kong ve Hollanda ise “Büyük Ölçüde Uyumluluk” notu almıştır.

³⁴² AB Konseyi, a.g.k., (Çevrimiçi), <https://www.consilium.europa.eu/en/policies/eu-list-of-non-cooperative-jurisdictions/>, (Erişim Tarihi: 14.05.2021).

Ekonomik Sınıfı³⁴³	Ülke	Derecelendirme, Yılı	“Tam Uyumlu” Derecelendirmesi Olmayan Konular
Gelişmiş	Singapur	Tam Uyumlu, 2018	A1
Gelişmiş	İrlanda	Tam Uyumlu, 2017	Bulunmamaktadır.
Gelişmiş	İsviçre	Tam Uyumlu, 2013	Bulunmamaktadır.
Gelişmiş	Lüksemburg	Büyük Ölçüde Uyumlu, 2019	A1, B2, C5
Gelişmiş	Hong Kong	Büyük Ölçüde Uyumlu, 2019	A1, A2, A3,
Gelişmiş	Hollanda	Büyük Ölçüde Uyumlu, 2016	A1, A3

Tablo 36: C Grubu Ülkelerin OECD Derecelendirmeleri

Kaynak: OECD, “**Compliance ratings following peer reviews against the standard of EOIR**”, (Çevrimiçi), <https://www.oecd.org/tax/transparency/documents/exchange-of-information-on-request-ratings.htm>, (Erişim Tarihi: 30.01.2021).

3.5.2 Uluslararası Vergilendirmede Şeffaflaşma Kriteri Olarak CbCR Bilgi Değişim Anlaşmaları

G20 ülkelerinin CbCR mevzuatlarını incelediğimizde, tüm G20 ülkelerinin CbCR belgelendirmesini mevzuatlarında yürürlüğe koyduğu görmekteyiz. Ancak G20 ülkeleri içerisinde sadece ABD, CbCR MCAA’yı imzalamamış gözükmektedir. Bunun nedeni, ABD Milli Gelirler İdaresi’nin (Internal Revenue Services-IRS), CbCR’ın uluslararası bilgi değişimi için çok taraflı anlaşma metodu yerine iki taraflı anlaşma modelini benimseyerek, her ülke ile özel anlaşma yaparak bilgi değişiminin aktivasyonunu tamamlamak istemesidir³⁴⁴. Bu kapsamda, ABD’nin diğer G20 ülkeleri ile çift taraflı anlaşma durumlarını incelediğimizde, Türkiye ve Fransa ile henüz müzakere sürecinde olduğunu, Almanya ile iki taraflı anlaşma imzalanmış bu anlaşmanın yürürlüğe giriş tarihinin henüz belirlenmediğini, Çin, Rusya ve Suudi Arabistan ile de bu konu ile ilgili henüz bir müzakere aşamasına geçmediklerini anlıyoruz³⁴⁵.

³⁴³ IMF, a.g.k., (Çevrimiçi), <https://web.archive.org/web/20151008065044/http://www.imf.org/external/pubs/ft/weo/2015/02/weodata/weoselgr.aspx>, (Erişim Tarihi: 13.05.2021).

³⁴⁴ IRS, “**Country-by-Country Reporting Jurisdiction Status Table**”, (Çevrimiçi), <https://www.irs.gov/businesses/country-by-country-reporting-jurisdiction-status-table#12>, (Erişim Tarihi: 13.05.2021).

³⁴⁵ IRS, a.g.k., (Çevrimiçi), <https://www.irs.gov/businesses/country-by-country-reporting-jurisdiction-status-table#12>, (Erişim Tarihi: 12.05.2021).

G20 ülkeleri arasında dikkat çeken başka bir husus ise CbCR belgelendirmesini ve raporlamasını en geç yürürlüğe koyan ülkenin Türkiye olmasıdır. Türkiye 2019 ve izleyen yıllara ilişkin olmak üzere bu raporlamayı yürürlüğe koyarken, G20 ülkelerinin çoğunun 2016 yılından bu yana söz konusu raporlamayı mevzuatlarına aldıkları görülmektedir³⁴⁶.

Ekonomik Sınıfı³⁴⁷	Ülke	CbCR Raporlaması	CbCR Raporlama Başlangıcı	Raporlama Eşiği	CbC MCAA İmzası
Gelişmiş	Fransa	✓	2016	750 Milyon EUR	✓
Gelişmiş	İtalya	✓	2016	750 Milyon EUR	✓
Gelişen	Meksika	✓	2016	12 Milyar MXN	✓
Gelişen	Güney Afrika	✓	2016	10 Milyar ZAR	✓
Gelişen	Çin	✓	2016	5.5 Milyar RMB	✓
Gelişmiş	Güney Kore	✓	2016	1 Trilyon KRW	✓
Gelişen	Suudi Arabistan	✓	2018	3.2 Milyar SAR	✓
Gelişmiş	Japonya	✓	2016	100 Milyar JPY	✓
Gelişmiş	Birleşik Krallık	✓	2016	750 Milyon EUR	✓
Gelişen	Brezilya	✓	2016	2.260 Milyar BRL	✓
Gelişen	Endonezya	✓	2016	11 Trilyon IDR	✓
Gelişmiş	Almanya	✓	2016	750 Milyon EUR	✓
Gelişmiş	Kanada	✓	2016	750 Milyon EUR	✓
Gelişen	Avustralya	✓	2016	1 Milyar AUD	✓
Gelişen	Hindistan	✓	2016	50.500 Milyon INR	✓
Gelişmiş	ABD	✓	2016	850 Milyon USD	☒
Gelişen	Rusya	✓	2017	50 Milyar RUB	✓
Gelişen	Arjantin	✓	2017	750 Milyon EUR	✓
Gelişen	Türkiye	✓	2019	750 Milyon EUR	✓

Tablo 37: A Grubu Ülkelerin CbCR Raporlamaları

Kaynak: OECD, “Country-specific information on Country-by-Country reporting implementation”, (Çevrimiçi), <https://www.oecd.org/tax/automatic-exchange/country-specific-information-on-country-by-country-reporting-implementation.htm>, (Erişim Tarihi: 13.05.2021).

³⁴⁶ OECD, “Country-specific information on Country-by-Country reporting implementation”, (Çevrimiçi), <https://www.oecd.org/tax/automatic-exchange/country-specific-information-on-country-by-country-reporting-implementation.htm>, (Erişim Tarihi: 13.05.2021).

³⁴⁷ IMF, a.g.k., (Çevrimiçi), <https://web.archive.org/web/20151008065044/http://www.imf.org/external/pubs/ft/weo/2015/02/weoda/weoselgr.aspx>, (Erişim Tarihi: 13.05.2021).

B Grubunda yer alan ülkelerden sadece Vanuatu CbCR mevzuatını yürürlüğe koymamış gözükmektedir.

AB Kara Listesinde mi? ³⁴⁸	Ülke	CbCR Raporlaması	CbCR Raporlama Başlangıcı	Raporlama Eşiği	CbC MCAA İmzası
☒	Bahreyn	✓	2021	342 Milyon BHD	✓
☒	Guernsey	✓	2016	750 Milyon EUR	✓
☒	Jersey	✓	2016	750 Milyon EUR	✓
☒	Turks ve Caicos Adaları	✓	2020	850 Milyon USD	✓
☒	Bahamalar	✓	2019	850 Milyon USD	✓
☒	Bermuda	✓	2016	750 Milyon EUR	✓
☒	Cayman Adaları	✓	2016	850 Milyon USD	✓
☒	İngiliz Virgin Adaları	✓	2018	750 Milyon EUR	✓
✓	Vanuatu	☒	☒	☒	☒
✓	Anguilla	✓	2019	850 Milyon USD	✓

Tablo 38: B Grubu Ülkelerin CbCR Raporlamaları

Kaynak: OECD, “Country-specific information on Country-by-Country reporting implementation”, (Çevrimiçi), <https://www.oecd.org/tax/automatic-exchange/country-specific-information-on-country-by-country-reporting-implementation.htm>, (Erişim Tarihi: 13.05.2021).

C grubunda ise, tüm ülkeler CbCR mevzuatlarını yürürlüğe koymuş ve bu alanda bilgi değişim anlaşmalarını onaylamıştır.

³⁴⁸ AB Konseyi, a.g.k., (Çevrimiçi), <https://www.consilium.europa.eu/en/policies/eu-list-of-non-cooperative-jurisdictions/>, (Erişim Tarihi: 13.05.2021).

Ekonomik Sınıfı³⁴⁹	Ülke	CbCR Raporlaması	CbCR Raporlama Başlangıcı	Raporlama Eşiği	CbC MCAA İmzası
Gelişmiş	Lüksemburg	✓	2016	750 Milyon EUR	✓
Gelişmiş	Hollanda	✓	2016	750 Milyon EUR	✓
Gelişmiş	Hong Kong	✓	2018	6.8 Milyar HKD	✓
Gelişmiş	İsviçre	✓	2018	900 Milyon CHF	✓
Gelişmiş	Singapur	✓	2017	1.125 Milyar SGD	✓
Gelişmiş	İrlanda	✓	2016	750 Milyon EUR	✓

Tablo 39: C Grubu Ülkelerin CbCR Raporlamaları

Kaynak: OECD, “Country-specific information on Country-by-Country reporting implementation”, (Çevrimiçi), <https://www.oecd.org/tax/automatic-exchange/country-specific-information-on-country-by-country-reporting-implementation.htm>, (Erişim Tarihi: 13.05.2021).

Küresel anlamda CbCR bilgi değişimi konusunda hemen hemen tüm ülke grupları taahhütlerini yerine getirerek gerekli bilgi değişim anlaşmalarını tamamlamış gözükmektedir. Türkiye bu alanda 2019 yılı başından itibaren gerekli adımları atmış ve uluslararası vergilendirmede şeffaflaşmaya katkı sağlamıştır. Türkiye’nin bu noktada atması gereken ilave adımlar, ABD ve diğer bazı ülkeler ile Türkiye arasındaki bilgi değişim anlaşmalarının özel olarak aktivasyonunu tamamlamaktır.

Dünya’daki çoğu ülkenin CbCR raporlaması yapacağı yeni bir döneme girdiğimiz son yıllarda, CbCR açısından ayrıca önemli olan ancak henüz sonuçlarının görülemediği bir husus da, söz konusu bu raporlamanın ülkeler arasında paylaşımı sonucunda, tüm ülkelerde toplanacak bu büyük bilgi havuzunun vergi otoriteleri tarafından nasıl değerlendirileceği konusu olarak karşımıza çıkmaktadır.

³⁴⁹ IMF, a.g.k., (Çevrimiçi), <https://web.archive.org/web/20151008065044/http://www.imf.org/external/pubs/ft/weo/2015/02/weodata/weoselgr.aspx>, (Erişim Tarihi: 13.05.2021).

3.5.3 Uluslararası Vergilendirmede Şeffaflaşma Kriteri Olarak Vergi Planlamalarının Vergi İdarelerine Raporlanmasına İlişkin Olarak Ülkelerin Yaklaşımları

Vergi planlamalarının vergi otoriteleri ile mükellefler ve aracılar tarafından paylaşımı ve sonrasında ülke vergi idareleri arasında paylaşımı OECD BEPS 12 Numaralı Eylem Planı ve AB DAC6 Direktifinde düzenlenmiş olup, OECD söz konusu eylem planı konusunu ülkelerin yürürlüğe koymasını beklediği minimum standart olarak belirlememiştir. Ancak AB üyesi ülkeler için söz konusu DAC6 düzenlemesinin üye ülkelerin iç mevzuatlarında da yürürlüğe girmesi beklenmektedir.

Söz konusu raporlamanın AB dışında da zorunlu hale gelmesi, agresif vergi yapılandırmalarının hem danışmanlar hem de mükellef tarafından kullanılması konusunda caydırıcı bir nitelik taşıyacağından, uluslararası vergilendirmede şeffaflaşma için faydalı olacaktır.

3.5.4 Uluslararası Vergilendirmede Şeffaflaşma Kriteri Olarak Gerçek Lehdar Bildirimlerine Ülkelerin Yaklaşımları

Gerçek lehdar bildirimlerinin uluslararası bilgi değişimi kapsamında ülkeler arasında paylaşımı, Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları hükümlerinin ihlal edilmeden uygulanması açısından büyük önem taşımaktadır. Bu bildirimler sadece uluslararası vergilendirme alanına değil, aynı zamanda Kara Para Aklama ile mücadele kapsamında küresel bir eylem olarak karşımıza çıkmaktadır.

2020 yılının Haziran ayı itibarıyla, Avrupa’da 25 ülkede³⁵⁰ söz konusu bildirim zorunlu hale getirilmiş olup, söz konusu bildirimler bazı ülkelerde kamuya açık hale getirilmiştir. Avrupa’daki bu gelişmenin küresel boyutta uluslararası vergilendirmede şeffaflaşmaya hizmet edebilmesi için, sadece Avrupa’daki ülkeler değil, tüm ülkelerde eş zamanlı olarak uygulanması gerekmektedir.

Türkiye’de söz konusu uygulama, FATCA ve CRS bildirimleri kapsamında bankalar tarafından müşterilerinden toplanmaktadır. Türkiye vergi idaresi FATCA ve

³⁵⁰ KPMG, a.g.k., (Çevrimiçi), <https://assets.kpmg/content/dam/kpmg/xx/pdf/2018/07/gls-transparency-register-web.pdf>, (Erişim Tarihi: 14.05.2021).

CRS kapsamındaki otomatik bilgi değişimleri başladığından bu bilgileri bankalardan alarak diğer ilgili ülke vergi idareleri ile paylaşabilecektir. Bu noktada, Türkiye'nin FATCA ve CRS ile ilgili uluslararası anlaşmaların yürürlüğe girmesi ve uluslararası alanda aktivasyonu konusunda alacağı aksiyonlar kritik hale gelmektedir.

3.5.5 Uluslararası Vergilendirmede Şeffaflaşma Kriteri Olarak FATCA/CRS Bilgi Değişim Anlaşmaları

FATCA ve CRS kapsamında son yıllarda ülkeler arasında aktivasyonu tamamlanan uluslararası anlaşmaların sayısının her geçen gün arttığını görmekteyiz. Hem OECD hem AB ülkeler bazında yaptığı dönemsel değerlendirmelerde bu konuda ülkeler tarafından alınan aksiyonları özel olarak takip etmektedir.

Otomatik bilgi değişimi sonrasında, vergi cennetlerinde bulunan hane halkı varlıklarının %67 oranında daha az olduğu ifade edilmektedir. Bu kapsamda, otomatik bilgi değişiminin uluslararası vergilendirmede şeffaflaşmaya ve beraberinde vergi cennetleri kullanımında caydırıcı bir etki yaratma konusunda fayda sağladığı söylenebilecektir³⁵¹.

Aralık 2020 verilerine göre, 110 ülke Çok Taraflı Yetkili Makam Anlaşması'nı imzalamıştır³⁵². CRS'e taahhütte bulunan 100'den fazla ülke ise kendi içlerinde 4200'den fazla karşılıklı değişim anlaşmasını yürürlüğe koymuştur³⁵³.

Uluslararası vergilendirme alanındaki bu gelişmeler Türkiye'nin de CRS açısından adım atmasına sebebiyet vermiştir. Mayıs 2021 itibarıyla Türkiye'nin bu alanda aktivasyonunu tamamladığı uluslararası anlaşma sayısı ve Türkiye ile bilgi paylaşacak ülke sayısı 78 olup (Letonya hariç), Türkiye ise toplam 59 ülke (Letonya hariç) ile bilgi paylaşacaktır. Bununla birlikte, önümüzdeki dönemler bu sayıların

³⁵¹ Leo Ahrens; Fabio Bothner, "The Big Bang: Tax Evasion After Automatic Exchange of Information Under FATCA and CRS", 10 Temmuz 2019, (Çevrimiçi), <https://www.tandfonline.com/doi/abs/10.1080/13563467.2019.1639651>, (Erişim Tarihi: 14.05.2021).

³⁵² OECD, a.g.k., (Çevrimiçi), <http://www.oecd.org/tax/automatic-exchange/about-automatic-exchange/crs-mcaa-signatories.pdf>, (Erişim Tarihi: 14.05.2021).

³⁵³ OECD, a.g.k., (Çevrimiçi), <https://www.oecd.org/tax/automatic-exchange/international-framework-for-the-crs/exchange-relationships/>, (Erişim Tarihi: 14.05.2021).

artacağı düşünülmektedir³⁵⁴. Türkiye'nin Güney Kıbrıs Rum Yönetimi ile bu konu ile ilgili herhangi bir görüşme yapmamış olması ve yapma ihtimalinin bulunmaması Türkiye'nin AB ile bu konu özelinde problem yaşamasına sebep olmaktadır.

FATCA kapsamında ise, ABD ile anlaşma imzalayan 113 ülke bulunmaktadır³⁵⁵. 2014 yılından günümüze, ABD söz konusu ülkelerle farklı anlaşma modellerini imzalamıştır (Model 1 ve Model 2). Türkiye bu kapsamda Model 1 esaslı sözleşme modelini FATCA kapsamında 2015 yılında karşılıklı olarak imzalamış olmasına rağmen, Türkiye ikincil mevzuatı iç hukukunda yürürlüğe koymadığı görülmektedir. Bu kapsamda, Türkiye'den ABD'ye bilgi paylaşımı yapıldığına dair resmi bir bilgiye rastlanılmamıştır.

Bu tür karşılıklı şeffaflık anlaşmalarının, küresel anlamda uluslararası vergilendirmede müteakabiliyet esaslı bilgi paylaşımına katkı sağlamak amacı taşıması ve tüm ülkelerin etkin bir şekilde bilgi paylaşımına veri sağlamasına olanak verecek şekilde düzenlenmesi beklenmektedir. Buna karşın, FATCA'nın bu amaca fayda sağlamadığı ve sadece ABD'nin çıkarlarını gözettiği görülmektedir.

3.5.6 Uluslararası Vergilendirmede Şeffaflaşma Kriteri Olarak Özelgelerin ve Peşin Fiyatlandırma Anlaşmalarının Paylaşımına Ülkelerin Yaklaşımları

Tercihli vergi rejimlerine ilişkin muktezalara, TF alanındaki PFA'lara, vergi matrahlarında negatif yönlü düzeltme yapan muktezalara, iş yeri kavramına ve zararlı vergi uygulamalarına ilişkin özelgelere vergi idareleri arasında paylaşımına, minimum standart olarak OECD 5 numaralı BEPS Eylem Planında yer verilmiş olup, bu kapsamda ülkelerin şeffaflık konularında düzenleyeceği özelgeleri ve PFA'ları ilgili ülkelerle paylaşması beklenmektedir. Söz konusu standart ile paralel olarak AB, DAC3 Direktifini yürürlüğe koyarak söz konusu muktezaların ve PFA'ların ülkeler

³⁵⁴ OECD, **a.g.k.**, (Çevrimiçi), <https://www.oecd.org/tax/automatic-exchange/international-framework-for-the-crs/exchange-relationships/>, (Erişim Tarihi: 14.05.2021).

³⁵⁵ IRS, **a.g.k.**, (Çevrimiçi), <https://home.treasury.gov/policy-issues/tax-policy/foreign-account-tax-compliance-act>, (Erişim Tarihi: 14.05.2021).

arasında değişimini onaylamıştır. OECD raporlarında AB gibi diğer ülkelerin de bu kapsamda bilgi değişimine başladığı belirtilmektedir.

Söz konusu alanda bilgi paylaşımının başlaması, vergi idarelerinin mükellefler özelinde verdiği görüşlerin diğer ilgili ülke vergi idareleri nezdinde şeffaflaşmasına fayda sağlayacağından, bu paylaşımın vergi kaçaklarının önleneceği düşünülmektedir.

3.6 TÜRKİYE’NİN ULUSLARARASI VERGİLENDİRMEDE ŞEFFAFLAŞMAYA SAĞLADIĞI KATKININ ANALİZİ

Küresel boyutta uluslararası vergilendirmede şeffaflaşma önlemlerini OECD BEPS Eylem Planı çerçevesinde etkilediği coğrafyalarla birlikte incelediğimizde, Türkiye’nin bu plana, planın ilk açıklandığı günden bu yana verdiği taahhütler ile açık olarak desteklediğini görmekteyiz.

Türkiye’yi uluslararası vergilendirmede şeffaflaşma kapsamında attığı adımlar bakımından, gruplamasını yaptığımız ülkelerle Tablo 3.15’ de karşılaştırdığımızda, Türkiye’nin, CbCR, Vergi Planlamalarının Bildirimi, Gerçek Lehdar Bildirimleri, FATCA, CRS, Özelgelerin Bildirimi, PFA’ların Bildirimi konularında Türkiye’nin yakın zaman içerisinde diğer ülke gruplarının aksiyonlarını örnek alarak Tablo 3B’deki eksik konularda uyumluluk sağlaması beklenmektedir.

Uygulamalar	A Grubu	B Grubu	C Grubu	Türkiye
CbCR	✓	✓	✓	✓
Vergi Planlamalarının Bildirimi	☒	☒	✓	☒
Gerçek Lehdar Bildirimleri	✓	✓	✓	☒
FATCA	✓	✓	✓	☒ ³⁵⁶
CRS	✓	✓	✓	✓
Özelgelerin Bildirimi	✓	☒	✓	✓
PFA’ların Bildirimi	✓	☒	✓	✓

Tablo 40: Türkiye’nin İç Mevzuatında Yürürlüğe Koyduğu Konuların Diğer Ülke Gruplarının Ortalama Uygulamaları ile Karşılaştırması

³⁵⁶ Türkiye, FATCA kapsamında, ABD ile ikili bilgi değişim anlaşması imzalamasa bile, söz konusu anlaşmanın yürürlüğe girmesi için gerekli ikincil mevzuat Türkiye’de yürürlüğe girmediğinden, ABD ile bilgi değişimi henüz başlamamıştır.

Tablo 3.5'te A Grubu, B Grubu ve C Grubu ülkelerinin uluslararası vergilendirmede şeffaflık için sağladığı katkısı, bu gruplar altında listelediğimiz ülkelerin tablodaki başlıklarda aldığı aksiyonların ortalamaları ile karşılaştırdığımızda, Türkiye'nin attığı adımların bu gruptaki ülkelerin ortalamalarının gerisinde olduğunu görmekteyiz.

Çoğunlukla AB üyesi ülkelerden oluşan C grubu ülkelerinde uluslararası vergilendirmede şeffaflık amacıyla hemen hemen tüm gerekli uygulamaların yürürlüğe girmiş olduğunu, ortalama olarak AB üyesi dışındaki gelişmiş ve gelişmekte olan G20 ülkelerinin oluşturduğu A Grubu ülkelerinde ise, uluslararası vergilendirmede şeffaflık anlamında OECD ve AB derecelendirmelerinde kritik önem taşıyanlar özelinde aksiyonların alındığı görülmekte ve kalan konuların ise önümüzdeki yıllarda tamamlanması beklenmektedir. Saf nitelikli vergi cennetlerinden oluşan B grubunun ise, uluslararası vergilendirmede şeffaflaşmaya ayak uydurma konusunda özelgelerin ve PFA'ların paylaşımı konuları dışında A grubu ile benzer özellikler taşıdığı ve ilerleyen yıllarda kalan konuları tamamlayacağı düşünülmektedir.

Türkiye'nin bu alanda attığı somut adımlara baktığımızda ise, zaman geçtikçe hem iç mevzuatında yürürlüğe koyduğu mevzuat ile hem de uluslararası anlaşmalarda kat ettiği yollar açısından, verdiği taahhütleri yavaş yavaş yerine getirdiğini görmekteyiz. Bu alanda karşımıza çıkan en somut adım, Türkiye'nin 2020 yılı sonunda 2019 ve izleyen yılları kapsayan mali dönemler için CbCR raporlamasını iç mevzuatında onaylaması ve aktivasyonunu tamamladığı uluslararası anlaşmalar kapsamında bu raporun bilgi paylaşımına başlaması olduğu söylenebilir. Ancak, söz konusu CbCR raporu, ÇUİ'ler hakkında sınırlı bilgiler sunduğundan, bu raporlamaların şeffaflık önlemlerine katkı sağlayan diğer adımlar ile güçlendirilmesi beklenmektedir. Bu anlamda, Türkiye'nin sadece CbCR raporlamasının belirli ülkelerle bilgi değişimine başlaması uluslararası vergilendirme alanında dünyada şeffaflaşmanın sağlanabilmesi için yeterli gözükmemekte olup, Türkiye'nin bu alana katkı sağlayabilmesi için diğer önlemleri de yürürlüğe koyan düzenlemeler ve uluslararası iş birlikleri yapması gerekmektedir. Bu nedenle, önümüzdeki yıllarda bu alanda Türkiye'nin gerek iç mevzuat noktasında gerekse uluslararası anlaşmalara dair çok daha hızlı gelişmeler yaşayacağı aşikardır.

3.7 TÜRKİYE’NİN ULUSLARARASI VERGİLENDİRMEDE ŞEFFAFLAŞMA AÇISINDAN ATMASI GEREKEN ADIMLAR

Türkiye’nin G20 kurucu üyesi olarak, uluslararası vergilendirmede şeffaflaşmaya katkı sağlamak için, OECD BEPS Eylem Planı oluşumundan günümüze kadar taahhüt ettiği konuları, diğer G20 üyesi ülkelerin attığı adımları minimum seviyede yakalayacak şekilde hayata geçirmesi beklenmektedir.

Uluslararası vergilendirmede şeffaflaşmanın sağlanabilmesi için, tüm dünyada aktif olarak bilgi değişiminin başlaması gerektiğinden, CbCR raporlaması konusunda Türkiye’nin aktivasyonunu tamamladığı uluslararası anlaşma ağını daha da genişletmesi gerekmektedir.

FATCA açısından ise, Türkiye’nin 2016 yılında yayınladığı taslak tebliği iç mevzuatında yürürlüğe alması gerekmektedir. ABD ile Türkiye’de banka hesabı olan ABD vatandaşlarının finansal bilgileri paylaşması beklentisi olmasına rağmen geçen süre boyunca söz konusu mevzuat yürürlüğe konulmamıştır. Eş zamanlı olarak, Türkiye’nin de ABD’den eş değer bilgileri alabilmesi için gerekli hukuki anlaşmalar üzerine çalışması, çıkarların eşit düzeyde uluslararası alanda karşılanabilmesi için faydalı olacaktır.

Türkiye, 2018 yılından itibaren Norveç ve Letonya ile CRS kapsamındaki bilgi değişimine başlamış olup, Türkiye’nin diğer ülkelerle de CRS kapsamında finansal bilgilerin paylaşımına başlayabilmesi için 2019 yılı sonunda iç hukukunda onayladığı çok taraflı anlaşma kapsamında, i. uluslararası anlaşmasının aktivasyonunu tamamladığı diğer ülkelerle bilgi paylaşımına başlaması ve ii. “Avusturya, Belçika, Fransa, Almanya, Hollanda ve Güney Kıbrıs Rum Yönetimi” ile CRS kapsamında bilgi değişimi yapılabilmesi için 2021 yılı Haziran ayı sonuna kadar gerekli bilgi değişim anlaşmalarının aktivasyonlarını tamamlaması, hem OECD Küresel Forum hem de AB tarafından beklenmektedir. 2021 Haziran ayı itibarıyla Güney Kıbrıs Rum Yönetimi haricindeki eksik kalan beş AB ülkesi ile aktivasyonlar tamamlanmıştır. Bu kapsamda, Türkiye kendisinden beklenen adımı büyük ölçüde atmıştır.

Şeffaflık alanındaki özelelerin ve PFA'ların bilgi değışimi kapsamında ilgili ölkelerle paylaşımına ilişkin Türkiye OECD tarafından beklenen adımları atmış olup, henüz diğer ölkelerle bir bilgi paylaşmamıştır. Konu ile ilgili Türkiye tarafından geçmiş tarihli 11 adet mukteza düzenlenmiş olup, söz konusu muktezaların Türkiye tarafından henüz ilgili ölkelerle paylaşıldığına dair açıklanan bir bilgi bulunmamaktadır.

Vergi idarelerine vergi planlamalarının bildirimi, gerçek lehdar bildirimleri ve bu bildirimlerin uluslararası bilgi değışimi kapsamına alınması üzerine halihazırda OECD tarafından tek bir sistemin oluşturulması çalışmaları devam etmekte olup, Türkiye'nin bu çalışmaları yakından takip etmesi ve sistem oluşturulduğunda iç uygulamalar nezdinde hızlıca bu sistemi adapte etmesi uluslararası vergilendirmede şeffaflaşmak için faydalı olacaktır.

İç mevzuatta gerekli çalışmalar yapılırken ve söz konusu bilgiler vergi idareleri tarafından diğer ölkelerle paylaşılırken, mükellef hakları açısından vergi mahremiyeti konusu da özel olarak dikkate alınmalı, diğer ölkelerle paylaşılacak bilgilerin ve paylaşım sistemlerinin ve modellerinin, Türkiye'de mükellefiyeti bulunan gerçek kişiler ve tüzel kişiler açısından, Anayasa'da ve kanunlarda yer verilen mahremiyet hükümlerine aykırı olmaması gerekmektedir. Bu kapsamda, her ne kadar VUK'un 152/A maddesinde, yürürlükteki uluslararası anlaşmalar kapsamında mali idare tarafından bilgi toplanabileceği belirtilse bile, hem VUK 152/A maddesine, hem de VUK'un vergi mahremiyeti konulu 5 inci maddesine mükelleflerin vergi konularında uluslararası paylaşımına girebilecek bilgilerine ilişkin paragraf eklenmesi, söz konusu bilgilerin vergi idareleri tarafından kanunun vergi mahremiyetine ilişkin hükümlerine uygun olarak paylaşımını hukuki olarak destekleyecektir. Söz konusu hükümlere aykırılık halinde uygulanacak cezaların artırılması da bu noktada vergi mahremiyetinin güvenliğinin sağlanması açısından faydalı olabilecektir. Bununla birlikte, uluslararası bilgi paylaşımı öncesinde, ilgili mükellefe konu ile bilgi verilmesi ve yapılacak paylaşımın hukuki alt yapısı konusunda mükellefin bilgilendirilmesine ilişkin iç hukukta ek düzenlemeler yapılması, mükellef nezdinde de Kişisel Verilerin Korunması mevzuatı hükümlerine uyum sağlanması açısından olumlu katkılar sağlayacaktır.

SONUÇ

Küreselleşme ile artan uluslararası sermaye hareketleri, doğrudan yabancı yatırımlarının sayısını ve hacmini arttırmış, söz konusu hareketlilik ise ülkelerin vergi gelirlerinde kayıplara ve bu gelirlerin vergisiz ya da efektif vergi oranı düşük ülkelerde toplanmasına sebebiyet vermiştir. Söz konusu kayıpların çoğalması OECD ve AB gibi uluslararası iş birliklerini, küresel düzeyde vergi gelirinin adaletli bir şekilde ülkeler arasında dağıtılması için, “vergide şeffaflık” başlığı altında çalışmalar yapmaya yöneltmiştir. Söz konusu küresel çalışmalara ve bu çalışmaların bir sonucu olarak ortaya çıkan çok taraflı ve uluslararası anlaşma modellerine Türkiye de kayıtsız kalmamış, uluslararası iş birliklerinin, uluslararası vergilendirmede şeffaflaşma için tüm ülkelerin ulusal vergi mevzuatlarında yürürlüğe koymalarını önerdiği konuları ve uluslararası anlaşma modellerini, hem uluslararası vergilendirmede şeffaflaşmaya katkı sağlamak için hem de küresel gelişmelere uyum sağlamak amacıyla yürürlüğe koymaya başlamıştır. Aslında Türkiye, G20 kurucu üyesi olarak söz konusu önlemlerin alınmasını OECD BEPS Eylem Planı’nın oluşturulduğu 2013 yılından bu yana taahhüt etmiş, bazı taahhütlerini gerçekleştirme konusunda özellikle son yıllarda büyük yol kat etmiş, ancak bu taahhütlerini diğer ülkelerle aynı hızda gerçekleştirmemiştir. Bu anlamda Türkiye, küresel açıdan vergi alanındaki şeffaflaşmaya son yıllarda uyum sağlamaya başlamış, dolayısıyla bir miktar şeffaflaşmış ancak bu şeffaflaşma, dünyadaki diğer uygulamalarla karşılaştırıldığında yeterli gözükmemektedir.

Uluslararası vergilendirmede şeffaflaşmanın gerçekleşebilmesi için tüm ülkelerin eşit oranda bu amaca katkı sağladığı düzenlemeler yürürlüğe koyması ve karşılıklılık prensibi ile tüm ülkelerin birbirleri ile eşit düzeyde bilgi paylaşımı yapması gerekmektedir. Bu noktada, çalışmamızda yer verdiğimiz ülke gruplarını Türkiye ile karşılaştırdığımızda, G20 ülkeleri ile doğrudan yabancı yatırım merkezi ülkelerin uluslararası vergilendirmede şeffaflık önlemlerini ve bilgi değişimi konusunda örnek uygulamalarını hızlıca yürürlüğe koyduğunu görmekteyiz. Saf nitelikli vergi cennetleri grubunda listelediğimiz ülkelerde ise sıfır oranlı kurumlar vergisi uygulaması olmasına karşın, bu ülkeler uluslararası vergilendirmede

şeffaflaşma önlemlerini hızlıca kendi ulusal mevzuatlarında yürürlüğe koyarak bu alana katkı sağlamışlardır. Türkiye, bu üç ülke grubu ile uluslararası vergilendirmede şeffaflaşma kapsamında attığı adımlar bakımından karşılaştırıldığında, G20 ülkeleri içerisinde OECD üzerine bilgi değişimi derecelendirmesi bakımından “Kısmen Uyumlu” notu ile en sonda yer almaktadır. Ülke bazlı raporlama, özetlerin ve Peşin Fiyatlandırma Anlaşmalarının paylaşımı G20 ülkelerinde olduğu gibi, Türkiye’de de yürürlüğe girmiş olup, bu noktada Türkiye’nin uluslararası notu olumludur.

Finansal bilgilerin otomatik bilgi değişimi kapsamında paylaşımı konusunda ise, G20 ülkeleri ortalama olarak gerekli kanuni düzenlemeleri yapıp bilgi değişimine başlamış olsa bile, halihazırda açıklanan verilere göre Türkiye henüz Letonya ve Norveç dışında hiçbir ülke ile paylaşımına başlamamıştır. CRS kapsamındaki finansal bilgilerin otomatik bilgi paylaşımına konu olması için gerekli uluslararası ve iç vergi mevzuatı Türkiye’de yürürlüğe girmiştir. Bununla birlikte, Haziran 2021 itibarıyla, eksik kalan Avusturya, Belçika, Fransa, Almanya ve Hollanda ile finansal bilgilerin otomatik değişimi kapsamında paylaşımına ilişkin gerekli uluslararası anlaşmaların aktivasyonunu tamamlamıştır. Ancak Türkiye’nin Güney Kıbrıs Rum Yönetimi’ni tanımıyor olmasından dolayı, Güney Kıbrıs Rum Yönetimi ile herhangi bir görüşmede bulunmaması, AB Komisyon Kararlarında belirtilerek, AB tarafından Türkiye’den bu yönde çözüm beklendiği ifade edilmiştir. Güney Kıbrıs Rum Yönetiminin tanınmaması dolayısıyla finansal bilgilerin paylaşımı konusunda herhangi bir görüşme yapılmaması, AB özelinde Türkiye’nin eleştirilere maruz kalmasına ve Türkiye’yi vergi cenneti statüsündeki ülkelerle aynı grupta, “AB Kara Listesinde” kategorize edilme yaptırımı ile karşı karşıya bırakmaktadır. Güney Kıbrıs Rum Yönetimi konusunda AB’nin Türkiye’den beklentisinin tamamen revize edilmesi gerekmekte olup, AB Komisyonu ile uluslararası vergilendirmede şeffaflaşmanın önlenmesi için bir yaptırım aracı olarak oluşturulan AB Kara Listesinin oluşumunda, politik konuların etkisinin olmaması gereği görüşülerek bu konunun AB Komisyon Kararlarından çıkarılması sağlanmalıdır.

FATCA düzenlemesi kapsamında ise, ABD ile bilgi paylaşımına başlanabilmesi için gerekli taslak tebliğin iç hukukta yürürlüğe koyularak, bilgi değişimine başlanması ve ABD’den de eş değer düzeyde bilginin temin edilebilmesi

için gerekli uluslararası çalışmaların hem Türkiye hem de diğer ülkeler tarafından yapılması gerekmektedir. ABD'ye tek taraflı bilgi paylaşımını öngören FATCA düzenlemesinde, küresel boyutta ABD'den de diğer ülkelere bilgi paylaşımı sağlayabilecek şekilde ilave uluslararası anlaşmalar ve iç hukuk düzenlemeleri yapılması gerekmektedir. Aksi halde bu durum küresel boyutta, ABD'de ABD dışında mukim gerçek ve tüzel kişilerin sahip olacağı varlıkların vergi dışında bırakılması sorununu gündeme getirebilecektir.

Gerçek lehdar bildirimleri AB'de ve birçok ülkede yürürlüğe girmeye başlamış olup, söz konusu bildirimlerin ÇUI'ler tarafından yapılmaması durumunda ilgili ülkede ödenmesi gereken cezalar ülkeden ülkeye değişkenlik göstermektedir. Gerçek lehdar bilgisini beyan etmekten kaçınan ÇUI'lerin, yatırım ülkesi olarak gerçek lehdar bilgisinin beyan edilmediği durumda ödenmesi gereken cezanın düşük olduğu ülkeyi seçebileceği düşünülebilecektir. Bu noktada, OECD'nin şeffaflaşmaya ilişkin önerilerine, ilgili hükümler kapsamında uygulanacak cezaları standartlaştırıp, her ülke için benzer düzeyde cezai yaptırım uygulanması önerisini de dahil etmesi, ülkelerin de ulusal vergi düzenlemelerinde bu önerileri dikkate almaları, uluslararası vergilendirmede şeffaflığın sağlanabilmesi açısından faydalı olacaktır.

Vergi planlamalarının bildirimi uygulamasının AB üyesi ülkeler dışında yürürlüğe girdiğine dair bir bilgi bulunmamaktadır. Ancak, OECD BEPS Eylem Planı kapsamında AB üyesi ülkelerde yürürlüğe giren söz konusu uygulamanın, yakın zamanda, Türkiye ve Türkiye gibi BEPS Eylem Planını onaylayan ülkeler tarafından da uygulanmaya başlanması beklenmektedir.

Vergi mahremiyeti konusunda, Türkiye'deki düzenlemeler Türkiye'nin imzaladığı çok taraflı anlaşmalar, uluslararası anlaşmalar, Anayasa, vergi kanunları ve diğer özel kanunlarda belirli bir aşamaya kadar yapılmış olup, uluslararası bilgi paylaşımı kapsamında vergi otoriteleri tarafından paylaşılacak bilgilerin Vergi Usul Kanununun 152/A maddesi ve 5 inci maddesine eklenmesi, paylaşılacak bilgilerin iç hukukta da kanuni dayanağı olması açısından fayda sağlayacaktır. Bununla birlikte, vergi idaresinin mükellef ile ilgili uluslararası bilgi paylaşımı yapmadan önce mükellefe bilgi vermesi, aynı şekilde bilgi paylaşımı sonrasında da

bilgiyi paylaştığına dair mükellefe bildirimde bulunması, Kişisel Verilerin Korunması Kanunu hükümlerine uyum sağlama açısından uygun olacaktır.

Uluslararası vergilendirmede şeffaflaşmada bir başka önemli konu ise, bilgi paylaşımı sonucunda, ülke vergi idareleri ve OECD nezdinde ÇUI'lerle ilgili büyük veri oluşacağıdır. Söz konusu veriler mükellefin işlemleri ile ilgili toplu veriler olacağından, bu büyük verinin analizinin doğru şekilde yapılabilmesi için, veri ile ilgili herhangi bir nihai yorumlama yapmadan önce ilgili ÇUI'lerden konu ile ilgili açıklama alınması önem taşıyacaktır.

Uluslararası vergilendirmede şeffaflık önlemleri incelendiğinde, mevcut önlemlerin sadece iki ülke mali idareleri arasında uluslararası bilgi değişimini sağladığı görülmektedir. Bilgilerin kamu ile paylaşılmadığı durumlarda genel anlamda şeffaflaşma olduğunu söylemek güç olsa bile, şeffaflığı iki ülke arasındaki bilgi değişimi olarak tanımlayan uluslararası vergilendirme literatürü çerçevesinden bakacak olursak, tez çalışmasında yer verilen önlemlerin uluslararası vergilendirmede şeffaflaşmayı sağlayacağı söylenebilecektir. Bununla birlikte, son zamanlarda AB içerisinde Ülke Bazlı Raporlamaların kamunun erişimine açılacağı yönündeki açıklamalar, izleyen dönemlerde belirli verilerin kamu ile paylaşılacağı yönünde gelişmelerin de yaşanabileceği işaretini vermektedir. Ancak mevcut uluslararası anlaşmaların ve iç hukuk düzenlemelerinin gizlilik ve vergi mahremiyeti hükümleri, söz konusu verilerin kamu ile paylaşımına izin vermediğinden, ÇUI'lerin vergisel bilgilerinin küresel boyutta şeffaflaşma amaçlı kamu ile paylaşılabilmesi için, öncelikle gerekli hukuki alt yapının oluşturulması ihtiyacı bulunmaktadır.

Vergi konularındaki bilgilerin sadece ülke vergi idareleri arasında paylaşımını öngören mevcut sistemde, vergi konularındaki risk değerlendirmeleri devletlerin inisiyatifine bırakılmaktadır. Bu durum, küresel düzeyde vergi adaletinin sağlanabilmesi için engel oluşturabileceğinden, vergi idarelerinin risk değerlendirme süreçlerine ilişkin de küresel bir standardın oluşturulması ve ülke vergi idarelerinin bu standartları uygulamaları yönünde dönemsel olarak izlenmeleri ve derecelendirilmeleri faydalı olabilecektir.

Son olarak, uluslararası vergilendirmede şeffaflaşma önlemleri, bir bütün olarak uygulandığında vergide şeffaflaşmaya katkı sağlayacağından dolayı hem Türkiye'nin hem de diğer ülkelerin henüz iç mevzuatlarında yürürlüğe koymadığı uluslararası vergilendirmede şeffaflaşma önlemlerinin tamamı bir bütün olarak düşünülmeli ve bu kapsamda ilgili iç mevzuatlarda gerekli hukuki düzenlemeler yapılmalıdır. Ancak uluslararası vergilendirmede şeffaflaşma, tek başına zararlı vergi rekabeti uygulamalarını önleyemeyeceğinden, ülkelerin diğer vergi güvenlik mekanizmalarının da işlevsel hale getirilmesi küresel olarak vergi gelirlerinin adaletli dağılmasına katkı sağlayacaktır.

KAYNAKÇA

- AB: **“Council Directive (EU) 2015/2376 of 8 December 2015 amending Directive 2011/16/EU as regards mandatory automatic exchange of information in the field of Taxation”**, s.5, (Çevrimiçi), <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/PDF/?uri=CELEX:32015L2376&from=EN>, (Erişim Tarihi: 09.01.2020).
- AB: **“Council Directive (EU) 2018/22”**, 5.6.2018 tarihli AB Resmi Gazetesi, No: L 139/1, ss. 1-13, (Çevrimiçi), <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/PDF/?uri=CELEX:32018L0822&from=GA>, (Erişim Tarihi: 23.01.2021).
- AB Konseyi: **“Council approves greater corporate transparency for big multinationals”**, (Çevrimiçi), <https://www.consilium.europa.eu/en/press/press-releases/2021/03/03/council-approves-greater-corporate-transparency-for-big-multinationals/>, (Erişim Tarihi: 21.03.2021).
- AB Konseyi: **“Council conclusions on the revised EU list of non-cooperative jurisdictions for tax purposes”**, AB Resmi Gazetesi, (Çevrimiçi), https://eur-lex.europa.eu/legal-content/en/TXT/PDF/?uri=uriserv:OJ.C_.2021.066.01.004.0.01.ENG, (Erişim Tarihi: 14.05.2021).

- AB Konseyi: **“Code of Conduct Group report to the Council outlining information about updates of Annexes regarding specific jurisdictions, both listing and delisting”**, AB Resmi Gazetesi, (Çevrimiçi), <https://data.consilium.europa.eu/doc/document/ST-6223-2021-INIT/en/pdf>, (Erişim Tarihi: 14.05.2021).
- AB Konseyi: **“Criteria and process leading to the establishment of the EU list of noncooperative jurisdictions for tax purposes–Council conclusions (8 November 2016)”**, AB Resmi Gazetesi, (Çevrimiçi), <https://data.consilium.europa.eu/doc/document/ST-14166-2016-INIT/en/pdf>, (Erişim Tarihi: 22.02.2021).
- AB Konseyi: **“Proposal for a Directive of the European Parliament and of the Council amending Directive 2013/34/EU as regards disclosure of income tax information by certain undertakings and branches (CBCR)”**, (Çevrimiçi), <https://data.consilium.europa.eu/doc/document/ST-6616-2021-INIT/en/pdf>, (Erişim Tarihi: 21.03.2021).
- AB Konseyi: **“Taxation: EU list of non-cooperative jurisdictions, when was the EU list established and when is it updated?”**, (Çevrimiçi), <https://www.consilium.europa.eu/en/policies/eu-list-of-non-cooperative-jurisdictions/>, (Erişim Tarihi: 14.05.2021).

- AB Konseyi: **“The Council conclusions on the revised EU list of non-cooperative jurisdictions for tax purposes, Adoption”**, AB Resmi Gazetesi, (Çevrimiçi), <https://www.consilium.europa.eu/media/42596/st06129-en20.pdf>, (Erişim Tarihi: 14.05.2021).
- AB Konseyi: **“The EU list of non-cooperative jurisdictions for tax purposes”**, (Çevrimiçi), <https://www.consilium.europa.eu/en/policies/eu-list-of-non-cooperative-jurisdictions/>, (Erişim Tarihi: 14.05.2021).
- AB Konseyi: **“The EU list of non-cooperative jurisdictions for tax purposes, Council conclusions (adopted on 5/12/2017)”**, AB Resmi Gazetesi, (Çevrimiçi), <https://www.consilium.europa.eu/media/31945/st15429en17.pdf>, (Erişim Tarihi: 14.05.2021).
- AB Konseyi: **“The EU list of non-cooperative jurisdictions for tax purposes, Report by the Code of Conduct Group (Business taxation) suggesting amendments to the Annexes of the Council conclusions of 5 December 2017, including the de-listing of two jurisdictions”**, AB Resmi Gazetesi, (Çevrimiçi), <https://data.consilium.europa.eu/doc/document/ST-8304-2018-REV-1/en/pdf>, (Erişim Tarihi: 14.05.2021).

- AB Konseyi: **“The EU list of non-cooperative jurisdictions for tax purposes, Report by the Code of Conduct Group (Business taxation) suggesting amendments to the Annexes of the Council conclusions of 5 December 2017, including the de-listing of one jurisdiction”**, AB Resmi Gazetesi, (Çevrimiçi), <https://data.consilium.europa.eu/doc/document/ST-11763-2018-REV-2/en/pdf>, (Erişim Tarihi: 14.05.2021).
- AFP News: **“EU To Spare Turkey From Tax Blacklist: Sources”**, 12.02.2021, (Çevrimiçi), <https://www.barrons.com/articles/here-are-14-contrarian-stock-plays-as-treasury-yields-rise-51613167952>, (Erişim Tarihi: 21.02.2021).
- Ahrens, Leo; Bothner, Fabio: **“The Big Bang: Tax Evasion After Automatic Exchange of Information Under FATCA and CRS”**, 10 Temmuz 2019, (Çevrimiçi), <https://www.tandfonline.com/doi/abs/10.1080/13563467.2019.1639651>, (Erişim Tarihi: 14.05.2021).
- Akçura, Arzu: **“Yurt Dışı Ödemelerde Gerçek Lehdar Kavramı ve Artan Önemi”**, 30.06.2020, (Çevrimiçi), <https://www.verginet.net/dtt/1/gercek-lehdar-kavrami.aspx>, (Erişim Tarihi: 31.01.2021).
- Aksümer, Ertunç: **“Peşin Fiyatlandırma Anlaşmaları ile İlgili Vergi Sistemimizde Yer Alan Düzenlemeler”**, Mali Çözüm Dergisi, Eylül-Ekim 2015, s.164, (Çevrimiçi), http://archive.ismmmo.org.tr/docs/malicozum/131malicozum/016_Ertun%C3%A7_AKS%C3%9CMER_.pdf, (Erişim Tarihi: 20.03.2021).

- Asen, Elke: **“Corporate Tax Rates around the World, 2020”**, Tax Foundation, Fiscal Fact, No. 735, Dec 2020, (Çevrimiçi), <https://files.taxfoundation.org/20201208152358/2020-Corporate-Tax-Rates-around-the-World.pdf>, (Erişim Tarihi: 12.12.2020).
- Avrupa Konseyi: **“Notices from European Union Institutions, Bodies, Offices and Agencies”**, AB Resmi Gazetesi, (Çevrimiçi), <https://data.consilium.europa.eu/doc/document/ST-6329-2021-INIT/en/pdf>, (Erişim Tarihi: 22.02.2021).
- Avrupa Konseyi: **“Taxation: EU list of non-cooperative Jurisdictions”**, (Çevrimiçi), https://eur-lex.europa.eu/legal-content/en/TXT/PDF/?uri=uriserv:OJ.C_.2020.331.01.0003.01.ENG/, (Erişim Tarihi: 12.12.2020).
- Avrupa Komisyonu: **“Country by Country Reporting”**, (Çevrimiçi), https://ec.europa.eu/taxation_customs/business/tax-cooperation-control/administrative-cooperation/enhanced-administrative-cooperation-field-direct-taxation/country-country-reporting_en, (Erişim Tarihi: 16.01.2021).
- Avrupa Parlamentosu: **“Tax Rulings in the EU Member States”**, Directorate General for Internal Policies, Policy Department A: Economic and Scientific Policy, ss.8-9, (Çevrimiçi), [https://www.europarl.europa.eu/RegData/etudes/IDAN/2015/563447/IPOL_IDA\(2015\)563447_EN.pdf](https://www.europarl.europa.eu/RegData/etudes/IDAN/2015/563447/IPOL_IDA(2015)563447_EN.pdf), (Erişim Tarihi: 09.01.2020).

- Aykn, Hasan: **“Mükellefin Özelge Yoluyla İzahat Talep Hakkı, Hukuki Sonuçları ve Bazı Tartışmalı Konular”**, Türkiye Barolar Birliği Dergisi, s. 153, (Çevrimiçi), <http://tbbdergisi.barobirlik.org.tr/m2016-125-1587>, (Erişim Tarihi: 20.03.2021).
- Bakanlar Kurulu: **“6698 sayılı Kişisel Verilerin Korunması Kanunu”**, (Çevrimiçi), <https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2016/04/20160407-8.pdf>, (Erişim Tarihi: 14.04.2021).
- BDDK: **“Sır Niteliğindeki Bilgilerin Paylaşılması Hakkında Yönetmelik”**, 04.06.2021 tarihli 31501 sayılı Resmi Gazete, (Çevrimiçi), <https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2021/06/20210604-6.htm>, (Erişim Tarihi: 07.06.2021).
- Biçer, Ramazan;
Erginay, Mehmet: **“OECD Matrahın Aşındırılması ve Karın Aktarılması Eylem Planı ve Türkiye’ye Etkileri”**, Vergi Sorunları Dergisi, Sayı: 326, Kasım 2015, (Çevrimiçi), <https://vergiport.com/yayinlar/makaleler/OECD-Matrahin-Asindirilmesi-ve-Karin-Aktarilmasi-Eylem-Plani-ve-Turkiyeye-Etkileri.pdf>, (Erişim Tarihi: 06.01.2020).
- Biçer, Ramazan: **“TF Uygulamasında Peşin Fiyatlandırma Anlaşması”**, Vergi Sorunları Dergisi, Sayı:243, Aralık 2008, s.1, (Çevrimiçi), <https://vergiport.com/yayinlar/makaleler/TRANSFER-FIYATLANDIRMASI-UYGULAMASINDA-PESIN-FIYATLANDIRMA-ANLASMALARI.pdf>, (Erişim Tarihi: 20.03.2021).

- Birinci, Nagihan; Eser, Levent Yahya: **“Vergi Kayıp ve Kaçaklarıyla Mücadelede BEPS Eylem Planı ve Değerlendirilmesi”**, Uluslararası Ekonomik Araştırmalar Dergisi, (Çevrimiçi), <https://dergipark.org.tr/tr/download/article-file/792879>, (Erişim Tarihi: 06.01.2020).
- BKK: **“14.05.2018 tarihli ve 2018/11790 sayılı Kararnamenin Eki Karar”**, 26.06.2018 tarihli Resmi Gazete, (Çevrimiçi), <https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2018/06/20180626-2.pdf>, (Erişim Tarihi: 20.03.2021).
- Britannica **“Transparency in Government”**, (Çevrimiçi), <https://www.britannica.com/topic/transparency-government>, (Erişim Tarihi: 30.05.2020).
- Centrum Denetim: **“Hollanda Sınır Ötesi İşlemlere Dair Bildirim Yükümlülüğü Getiriliyor”**, Uluslararası Vergi Bülteni, Sayı No:2019/6, (Çevrimiçi), <https://vergiport.com/uluslararasıvergibulteni/Hollanda-Sinir-Otesi-Islemlere-Dair-Bildirim-Yukumlulugu-getiriyor.pdf>, (Erişim Tarihi: 23.01.2021).
- Cumhurbaşkanlığı Kararı: **“4025 sayılı Karar”**, 1 Haziran 2021 tarihli 31498 sayılı T.C. Resmi Gazete, (Çevrimiçi), <https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2021/06/20210601-2.pdf>, (Erişim Tarihi: 9.06.2021).
- Cumhurbaşkanlığı Kararı: **“4026 sayılı Karar”**, 1 Haziran 2021 tarihli 31498 sayılı Resmi Gazete, (Çevrimiçi), <https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2021/06/20210601-3.pdf>, (Erişim Tarihi: 14.02.2021)

Cumhurbaşkanlığı

Kararı:

“Finansal Hesap Bilgilerinin Otomatik Değişimine

İlişkin Çok Taraflı Yetkili Makam Anlaşması

(MCAA)”, 1965 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararı, 31

Aralık 2019 tarihli 30995 sayılı 5. Mükerrer T.C. Resmi
Gazete, (Çevrimiçi)

<https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2019/12/20191231>

[M5.pdf](#), (Erişim Tarihi: 20.02.2021).

Cumhurbaşkanlığı

Kararı:

“Milletlerarası Andlaşma”, 3038 sayılı

Cumhurbaşkanlığı Kararı, 01.10.2020 tarihli 31261

(Mükerrer) sayılı Resmi Gazete, (Çevrimiçi),

<https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2020/10/20201001>

[M1-2.pdf](#), (Erişim Tarihi:14.02.2021).

Cumhurbaşkanlığı

Kararı:

“T.C. ile Letonya Cumhuriyeti Yetkili Makamları

Arasında Uluslararası Vergi Uyumunun Artırılmasına

Yönelik Otomatik Bilgi Değişimine İlişkin 20 Aralık

2018 Tarihinde İmzalanan Anlaşmanın İmza

Tarihinden Geçerli Olmak Üzere Onaylanması

Hakkında Karar”, 528 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararı,

30 Aralık 2018 tarih ve 30641 sayılı Resmi Gazete,
(Çevrimiçi),

<https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2018/12/20181230>

[-2.pdf](#), (Erişim Tarihi: 20.02.2021).

Cumhurbaşkanlığı

Kararı:

“T.C. ile Norveç Krallığı Yetkili Makamları Arasında

Uluslararası Vergi Uyumunun Artırılmasına Yönelik

Otomatik Bilgi Değişimine İlişkin 20 Aralık 2018

Tarihinde Anlaşma”, 529 sayılı Cumhurbaşkanlığı

Kararı, (Çevrimiçi),

<https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2018/12/20181230>

[-3.pdf](#), (Erişim Tarihi: 20.02.2021).

- Çamurcu, Nihan
Zeynep: **Vergi Cennetleri İle Mücadele Aracı Olarak Şeffaflık: “OECD- BEPS 5 Numaralı Eylem Planı (2015 Nihai Raporu) Temelinde Bir Çalışma”**, International Journal of Public Finance, 5 Ocak 2018, 2. Cilt, 2. Sayı, (Çevrimiçi), <https://dergipark.org.tr/en/download/article-file/401507>, (Erişim Tarihi: 06.01.2020).
- Çağan, Nami: **“Demokratik Sosyal Hukuk Devletinde Vergilendirme”**, Dergi Park, s.135, (Çevrimiçi), <https://dergipark.org.tr/tr/download/article-file/635675>, Erişim Tarihi: 08.01.2021.
- Çağlayan, Ramazan: **“İdare Hukuku Dersleri Temel Bilgiler”**, 6. Baskı, Adalet Yayınevi, 2019, ss. 384-393.
- Çavuş, Adnan: **“Vergi İdaresinin Yükümlüyü Denetim Yolları”**, Doktora Tezi, İstanbul 2006, (Çevrimiçi), <https://vergidosyasi.files.wordpress.com/2018/01/adnan-c3a7avuc59f-doktora-tezi-2006-vergi-idaresinin-yc3bckc3bcm1c3bcyc3bc-denetim-yollari.pdf>, (Erişim Tarihi: 11.10.2019).
- Çukurçayır, Sinan: **“Küresel Vergi Rekabeti ve Yansımaları (Türkiye ve AB Analizi)”**, Gazi Kitabevi, Aralık 2015, ss.9-21.
- Çürük, Turgut; Doğan, Zeki; Türk, Zeynep: **“Çok Uluslu İşletmelerin Faaliyet Gösterdikleri Ülkelerde Karşılaştıkları Muhasebe Sorunları”**, s, 31, (Çevrimiçi), <https://dergipark.org.tr/tr/download/article-file/5386>, (Erişim Tarihi: 23.01.2021).

- Damgaard, Jannick;
Elkjaer Thomas,
Johannesen Niels: **“What is Real and What is Not in the Global FDI Network?”**, Aralık 2019, IMF Working Paper No. 19/274, ss. 1-51, (Çevrimiçi), https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=3523147, (Erişim Tarihi: 10.05.2021).
- Deloitte: **“DAC6 Country-specific Penalties and Penalty Mitigation Survey”**, 27.03.2020, (Çevrimiçi), <https://www.inrev.org/system/files/2020-04/DAC6%20country-specific%20penalties%20and%20penalty%20mitigation%20survey%20%28Deloitte%29.pdf>, (Erişim Tarihi: 23.01.2021).
- Deloitte: **“İlk Tek Taraflı Peşin Fiyatlandırma Anlaşmasının İmzalanmasına ilişkin Basın Duyurusu”**, Yayın Tarihi: 15.07.2011, (Çevrimiçi), https://www.verginet.net/Dokumanlar/2011/basin_duyurusu_15072011.pdf, (Erişim Tarihi: 20.03.2021).
- Diclehan, Başak;
Büyükdemirci, Fatma: **“AB Zorunlu Beyan Kuralları ve Türkiye’ye Olası Etkileri”**, KPMG, Yayınlanma Tarihi: 08.10.2020, (Çevrimiçi), <https://kpmgvergi.com/blog/avrupa-birligi-zorunlu-beyan-kurallari-ve-turkiye-ye-olasi-etkileri/144>, (Erişim Tarihi: 23.01.2021).
- Ekinci, Akın: **“Bankacılık Mevzuatı Kapsamında Banka ve Müşteri Sırrı”**, Bankacılar Dergisi, S: 63, 2007, (Çevrimiçi), https://www.tbb.org.tr/Dosyalar/Arastirma_ve_Raporlar/bankacilik_mevzuati_kapsaminda_banka_ve_musteri_sirri.pdf, (Erişim Tarihi: 23.04.2021).

- Emery, Fred. **“Watergate: The Corruption of American Politics and the Fall of Richard Nixon”**, A Touchstone Book, Published by Simon & Schuster, 1995, First Touchstone Edition 1995, (Çevrimiçi), https://books.google.com.tr/books?hl=en&lr=&id=YEPuUNqYRyIC&oi=fnd&pg=PR5&dq=watergate+scandal&ots=hQIzXKu1xR&sig=KzSpgon9aFkaSVdVtBKdQ4ihpfQ&redir_esc=y#v=onepage&q=watergate%20scandal&f=false, (Erişim Tarihi: 10.01.2021).
- Erhan, Çağrı: **“Ortaya Çıkışı ve Uygulanışıyla Marshall Planı”**, Dergi Park, s.284, (Çevrimiçi), <https://dergipark.org.tr/tr/download/article-file/36391>, (Erişim Tarihi: 06.11.2020).
- Ertürk, Erkan: **“Tüm Boyutlarıyla Uluslararası Vergilendirme Teori ve Uygulamaları”**, Maliye Hesap Uzmanları Derneği, ss.4-5, Mart 2018.
- Euronews: **“Türkiye Ekim Ayına Kadar Vergi Bilgilerini Paylaşmazsa AB’nin Kara Listesine Alınacak”**, 16.02.2021, (Çevrimiçi), <https://tr.euronews.com/2021/02/16/turkiye-ekim-ay-na-kadar-vergi-bilgilerini-paylasmazsa-ab-nin-kara-listesine-al-nacak>, (Erişim Tarihi: 21.02.2021).
- EY: **“20 Soruda Türkiye’de Yeni TF Dokümantasyon Yükümlülüğü”**, (Çevrimiçi), <https://www.vergidegundem.com/documents/10156/4654557/20SorudaTP.pdf/e177c52f-c8e9-4f7b-ab50-cb5ebd5bc776>, (Erişim: 08.01.2020).

- EY: **“German Ministry of Finance publishes working draft of Act to Combat Tax Avoidance and Unfair Tax Competition”**, 17.02.2021 tarihli Almanya ile ilgili Kurumlar Vergisi Haberi, (Çevrimiçi), https://www.ey.com/en_gl/tax-alerts/german-ministry-of-finance-publishes-working-draft-of-act-to-com, (Erişim Tarihi: 22.02.2021).
- EY: **“EU adopts tax transparency rules for digital platforms (DAC7)”**, (Çevrimiçi), <https://taxnews.ey.com/news/2021-0614-eu-adopts-tax-transparency-rules-for-digital-platforms-dac7>, (Erişim Tarihi: 26.03.2021).
- EY: **“Netherlands removes Kuwait, Qatar, Saudi Arabia and Belize from list of low-taxed jurisdictions for FY 2020, adds Barbados and Turkmenistan”**, (Çevrimiçi), https://www.ey.com/en_gl/tax-alerts/ey-netherlands-removes-kuwait-qatar-saudi-arabia-and-belize-from-list-of-low-taxed-jurisdictions-for-fy-2020, (Erişim Tarihi: 14.01.2020).
- EY: **“OECD Releases New Corporate Tax Statistics including Anonymized and Aggregated Country-by-Country Report Statistics”**, (Çevrimiçi), https://www.ey.com/en_gl/tax-alerts/oecd-releases-new-corporate-tax-statistics-including-anonymized-and-aggregated-country-by-country-report-statistics, (Erişim Tarihi: 16.07.2020).

- EY: **“Ülke Bazlı Raporlama Kapsamında Otomatik Bilgi Değişimine İlişkin Çok Taraflı Yetkili Makam Anlaşması’nın (MCAA) Aktivasyonu”,** (Çevrimiçi), <https://www.vergidegundem.com/documents/10156/4844903/SIRKULER-121%28UlkeBazliRapor%29.pdf/785dc8cc-30e0-42a0-ae90-35c788ea3b50>, (Erişim Tarihi: 14.02.2021).
- EY: **“Varlık Barışı; 70 Soru 70 Cevap”,** Vergide Gündem, (Çevrimiçi), <https://www.vergidegundem.com/varlik-barisi>, (Erişim Tarihi: 21.02.2021).
- Gale, William G.; Holtzblatt, Janet: **“On the Possibility of No-Return Tax System”,** National Tax Journal, Vol. L. No: 3, s. 475, (Çevrimiçi), <http://www.ntanet.org/NTJ/50/3/ntj-v50n03p475-85-possibility-return-tax-system.pdf?v=%CE%B1>, (Erişim Tarihi: 10.01.2021).
- Gedik, Gülşen: **“Düşük Vergi Rejimlerinin Çok Uluslu İşletmelerce Kullanımındaki Sınırlamalar: Mevcut Düzenlemeler ve Yeni Gelişmeler”,** 2001 San Francisco IFA Kongresi, s.74-80, Makalenin Yer Aldığı Kitap: “Uluslararası Vergi Konularına Türkiye Yaklaşımı”- Editör: Billur Yaltı, Oniki Levha Yayıncılık A.Ş.
- Gerçek Adnan, Uygun Esra: **“OECD Ülkelerinde Agresif Vergi Planlamasını Önlemeye Yönelik Tedbirlerin Değerlendirilmesi”,** s.3, (Çevrimiçi), https://www.researchgate.net/publication/328315561_OECD_Ulkelerinde_Agresif_Vergi_Planlamasini_Onlemeye_Yonelik_Tedbirlerin_Degerlendirilmesi, (Erişim Tarihi: 24.01.2021).

GİB: **“2151 Sayılı Cumhurbaşkan Kararı”**, 25 Şubat 2020 tarihli 31050 Sayılı Resmi Gazete, (Çevrimiçi), https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/user_upload/Cumhurbaskani_Karari/2151_KV_CK.pdf, (Erişim Tarihi: 09.06.2020).

GİB: **“213 numaralı ve 04.01.1961 tarihli Vergi Usul Kanunu”**, (Çevrimiçi), <https://www.gib.gov.tr/gibmevzuat>, (Erişim Tarihi: 20.03.2021).

GİB: **“Bazı Varlıkların Ekonomiye Kazandırılması Hakkında Genel Tebliğ (Seri No: 1)”**, 28.11.2020 tarihli ve 31318 sayılı Resmi Gazete, (Çevrimiçi), <https://www.verginet.net/Dokumanlar/2020/7256-SAYILI-KANUN-VARLIK-BARISI.pdf>, (Erişim Tarihi: 21.02.2021).

GİB: **“FATCA Anlaşmasıyla İlgili Sıkça Sorulan Sorular”**, (Çevrimiçi), https://www.gib.gov.tr/uluslararası_mevzuat/fatca-sorular, (Erişim Tarihi: 31.01.2021).

GİB: **“Finansal Hesap Bilgilerinin Vergi Konularında Karşılıklı Olarak Otomatik Değişim Standardı Bilgilendirme Rehberi”**, (Çevrimiçi), https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/uluslararası_mevzuat/Finansal_Hesap_Bilgilerinin_Rehberi.pdf, AB ve Dış İlişkiler Daire Başkanlığı, Yayın No:1, 2020, (Erişim Tarihi: 20.02.2021).

- GİB: **“OECD Gelir ve Servet Üzerinden Alınan Vergilere İlişkin Model Anlaşma”**, ss. 364-387, (Çevrimiçi), https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/user_upload/Mevzuat_DisIliskiler/OECD_Model_Yorum_Kitabi_2014.pdf, (Erişim Tarihi: 15.01.2021).
- GİB: **“Özelge Sistemi”**, (Çevrimiçi), <https://www.gib.gov.tr/ozelge-sistemi/genel-bilgi>, (Erişim Tarihi: 20.03.2021).
- GİB: **“TF-2/2020-1 sayılı TF Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Sirküler/2”**, 17 Aralık 2020 tarihli TF-2/2020-1 sayılı Sirküler, (Çevrimiçi), <https://www.gib.gov.tr/gibmevzuat>, (Erişim Tarihi:14.02.2021).
- GİB: **“Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Sirküler/3”**, 22.02.2021 tarihli TF-3/2021-1 sayılı Sirküler, (Çevrimiçi), <https://www.gib.gov.tr/transfer-fiyatlandirmasi-yoluyla-ortulu-kazanc-dagitimi-hakkinda-sirkuler/3>, (Erişim Tarihi: 24.02.2021).
- GİB: **“TF Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında 1 Seri No.lu Genel Tebliğde Değişiklik Yapılmasına Dair 4 Seri No.lu Tebliğ”**, 1 Eylül 2020 tarihli 31231 sayılı Resmi Gazete, (Çevrimiçi), <https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2020/09/20200901-3.htm>, (Erişim Tarihi:14.02.2021).

- GİB: **“Türkiye Cumhuriyeti Hükümeti ile ABD Hükümeti Arasında Genişletilmiş Bilgi Değişimi Yoluyla Uluslararası Vergi Uyumunun Artırılması Anlaşması ve eki Mutabakat Zaptı”**, (Çevrimiçi), https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/haberler/FATCA/FATCA_Turkce.pdf, (Erişim Tarihi: 20.02.2021).
- GİB: **“Türkiye’nin Sonuçlandığı Bilgi Değişim Anlaşmalarının Listesi”**, (Çevrimiçi), www.gib.gov.tr/uluslararasi_mevzuat, (Erişim Tarihi: 20.02.2021).
- Güçlü, Fırat Coşkun: **“UFRS Mali Tablo Düzenleme İlkelerine Göre Tespit Edilen Kar Rakamı Üzerinden Düzenlenen Kar Dağıtım Tablosu”**, İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Mecmuası, 2009, S:2, ss. 263-305, Dergi Park, (Çevrimiçi), <https://dergipark.org.tr/tr/download/article-file/7914>, (Erişim Tarihi: 03.10.2020).
- Gülerci, Burcu: **“Türk Hukukunda Vergi Mahremiyetinin Sınırları”**, Ocak 2017, On İki Levha Yayıncılık, (Çevrimiçi), <https://www.lexpera.com.tr/literatur/kitaplar/turk-hukukunda-vergi-mahremiyetinin-sinirlari-9786051524733-5/1>, (Erişim Tarihi: 18.01.2021).
- Government of American Samoa Department of Commerce: **“American Samoa Investment Guide 2014”**, (Çevrimiçi), <http://www.doc.as/wp-content/uploads/2014/02/Investment-Guide-2014-reduced.pdf>, (Erişim Tarihi: 10.01.2021).

- Gökçay, Şerif Emre: **“Vergi Hukukunda Ekonomik Yaklaşım İlkesinin, Kapsamı, Niteliği ve Sınırları”**, Doktora Tezi, 2017, s.320, (Çevrimiçi), <https://tez.yok.gov.tr/UlusalTezMerkezi/tezSorguSonucYeni.jsp>, (Erişim Tarihi: 07.01.2020).
- Hayatsever, Hüseyin: **“Yurtdışında Yaşayan Türkler için ‘Vergi ve Ceza’ Gündemdeydi”**, 28.01.2021, (Çevrimiçi), <https://www.cumhuriyet.com.tr/haber/yurtdisinda-yasayan-turkler-icin-vergi-ve-ceza-gundemdeydi-1809405>, (Erişim Tarihi: 21.02.2021).
- Hınçal, Barış: **“Ötelenen FATCA ve CRS Kardeşler”**, Pwc, (Çevrimiçi), <https://www.pwc.com.tr/tr/medya/kose-yazilari/baris-hincal/otelenen-fatca-ve-crs-kardesler.html>, Erişim Tarihi: 27.12.2020.
- ICC: **“3 Ways Digitalisation is Shaping the Future of Taxation”**, (Çevrimiçi), Munich, Almanya, <https://iccwbo.org/media-wall/news-speeches/3-ways-digitalisation-shaping-future-taxation/>, (Erişim Tarihi: 11.01.2021).
- IMF: **“Data and Statistics”**, (Çevrimiçi), <https://web.archive.org/web/20151008065044/http://www.imf.org/external/pubs/ft/weo/2015/02/weodata/weoselgr.aspx>, (Erişim Tarihi: 12.05.2021).
- IMF: **“Fiscal Monitor, A Fair Shot”**, 2021, Nisan, Washington, (Çevrimiçi), <https://www.imf.org/en/Publications/FM/Issues/2021/03/29/fiscal-monitor-april-2021>, (Erişim Tarihi: 12.06.2021).

- IRS: **“Country-by-Country Reporting Jurisdiction Status Table”**, (Çevrimiçi),
<https://www.irs.gov/businesses/country-by-country-reporting-jurisdiction-status-table#12>, (Erişim Tarihi: 13.05.2021).
- IRS: **“FATCA Agreements and Understandings in Effect by Jurisdictions”**, (Çevrimiçi),
<https://home.treasury.gov/policy-issues/tax-policy/foreign-account-tax-compliance-act>, (Erişim Tarihi: 31.01.2021).
- İzmir YMM Odası: **“Peşin Fiyatlandırma Anlaşmaları (PFA)”**, s. 3, (Çevrimiçi),
<http://www.izmirymmoo.org.tr/usercontent/images/pesin-fiyatlandirma-anlasmalar%C4%B1-17-aralik-seminer-sunum.pdf>, (Erişim Tarihi: 20.03.2021).
- Kahraman, Abdulkadir: **“Vergide Şeffaflığa Hazır Mısınız?”**, Ekonomist, ss.48-49, 14 Nisan 2019, (Çevrimiçi),
<https://www.vergidegundem.com/documents/10156/4793887/17.04.2019.pdf/beade328-968a-4ce6-9e00-d92d772878e1>, (Erişim Tarihi: 17.02.2021).
- Kahriman, Hamza;
Tepekule, Umut: **“Uluslararası Vergilemede Yeni Bir Otomatik Bilgi Değişim Uygulaması Olarak FATCA”**, (Çevrimiçi),
https://www.academia.edu/35640264/Uluslararası_Vergilemede_Yeni_Bir_Otomatik_Bilgi_Değişim_Uygulaması_Olarak_FATCA, (Erişim Tarihi: 18.01.2021).

- Kara, Mustafa Cemil: **“Uygulamalar Işığında Matrah Aşındırma ve Kar Kaydırma Çok Taraflı Sözleşmesi”**, On İki Levha Yayıncılık, Yayın No: 1669, 1. Baskı, Şubat 2021, ss.108-109.
- Kartal, Mustafa Tevfik; Yüksel, Serhat: **“Türk Bankacılık Sektörü Açısından Yabancı Hesaplar Vergi Uyum Kanunu (FATCA) Üzerine Bir Değerlendirme”**, Dergi Park. (Çevrimiçi), <https://dergipark.org.tr/en/pub/ssrj/issue/31284/332032>, (Erişim Tarihi: 31.01.2021).
- Keightley, Mark P.: **“Public Disclosure of Corporate Tax Returns”**, CRS Insight IN10929, 2018-07-16, Library of Congress, Congressional Research Service, (Çevrimiçi), <https://www.hsdl.org/?abstract&did=813501>, (Erişim Tarihi: 10.01.2021).
- Kendris: **“Potential Exchange of Tax Rulings between Switzerland and Turkey”**, Yayın Tarihi: 17.02.2019, (Çevrimiçi), <https://www.kendris.com/en/blog/potential-exchange-tax-rulings-between-switzerland-and-turkey>, (Erişim Tarihi: 20.03.2021).
- Kişisel Verileri Koruma Kurumu: **“Kişisel Verilerin Korunması Alanında Uluslararası ve Ulusal Düzenlemeler”**, ss.13-14, (Çevrimiçi), https://www.kvkk.gov.tr/SharedFolderServer/CMSFiles/ea_d8e671-e01e-4ca7-a6a3-bc3c6f79f7c7.pdf, (Erişim Tarihi: 14.04.2021).

- Knobel, Andres: **“Transparency of Asset and Beneficial Ownership Information”**, 19.07.2020, s.30, (Çevrimiçi),
https://uploads-ssl.webflow.com/5e0bd9edab846816e263d633/5f150c1c6354699b05e3e6f7_FACTI%20BP4%20Asset%20and%20benficial%20ownership%20registries.pdf, (Erişim Tarihi: 30.01.2021).
- Konca, Ateş; Taşkın, Berk: **“Ortak Raporlama Standartları (CRS)”**, EY Vergide Gündem, 2017-12, (Çevrimiçi),
https://www.vergidegundem.com/tr_TR/makale?categoryName=Vergide&publicationNumber=12&publicationYear=2017&publicationId=4729812, (Erişim Tarihi: 29.12.2020).
- KPMG: **“BEPS Action 13: Country Implementation Summary”**, Güncellenme Tarihi: 11.01.2021, s.3, (Çevrimiçi),
<https://home.kpmg/content/dam/kpmg/us/pdf/2021/01/beps-action-13-jan11-2021.pdf>, (Erişim Tarihi: 16.01.2021).
- KPMG: **BEPS sonrası banka ve finans kurumlarını neler bekliyor?**, 3 Mart 2017, (Çevrimiçi),
<https://home.kpmg/tr/tr/home/gorusler/2017/03/beps-sonrasi-banka-ve-finans-kurumlarini-neler-bekliyor.html>, (Erişim Tarihi: 06.01.2020).
- KPMG: **“EU Mandatory Disclosure Requirements-Update”**, (Çevrimiçi),
<https://home.kpmg/xx/en/home/insights/2019/10/etf-415-eu-mandatory-disclosure-requirements-update.html>, (Erişim Tarihi: 23.01.2021).

- KPMG: **“UBO Disclosure Requirements Within the EU”**, (Çevrimiçi),
<https://assets.kpmg/content/dam/kpmg/xx/pdf/2018/07/gls-transparency-register-web.pdf>, (Erişim Tarihi: 30.01.2021).
- KPMG: **“Ülke Bazlı Rapor Otomatik Bilgi Değişimi (CBC MCAA) ve Ülke Bazlı Rapor Bildirimi”**, (Çevrimiçi),
<https://kpmgvergi.com/blog/ulke-bazli-rapor-otomatik-bilgi-degisimi-cbc-mcaa-ve-ulke-bazli-rapor-bildirimi/145>, (Erişim Tarihi: 16.01.2021).
- Kurt, Aysan Güneş: **“Türk Hukukunda Vergi Mahremiyeti”**, 2020, ss.27-102, İstanbul Üniversitesi, (Çevrimiçi),
<http://nek.istanbul.edu.tr:4444/ekos/TEZ/ET001795.pdf>, (Erişim Tarihi: 21.03.2021).
- Level Tax: **“Türkiye’nin Ülke Bazlı Raporlarına İlişkin Bilgi Değişimi Anlaşmaları OECD Nezdinde Aktive Edildi”**, Uluslararası Vergi Bülteni, 22.12.2020, (Çevrimiçi),
<https://level-tax.com/portfolio/turkiyenin-ulke-bazli-raporlarina-iliskin-bilgi-degisimi-anlasmalari-oecd-nezdinde-aktive-edildi/>, (Erişim Tarihi: 14.02.2021).
- Loyen & Loeff: **“Dutch Mandatory Disclosure Rules for Cross-border Arrangements”**, (Çevrimiçi),
<https://www.loyensloeff.com/en/en/expertise/practice-areas/tax/mandatory-disclosure-dac6/>, Erişim Tarihi: 23.01.2021.

- National Bureau of Economic Research: **“How Much Wealth is Stashed in Tax Havens?”**, (Çevrimiçi), <https://www.nber.org/digest/nov17/how-much-wealth-stashed-tax-havens>, (Erişim Tarihi:1.1.2021).
- Neye, Leo E.C.: **“The Peer Review Process of the Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes”**, s.92, (Çevrimiçi), https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=3087255, (Erişim Tarihi: 03.10.2020).
- Nyerges, Timothy; Drew, Cristine; Leschine, Thomas: **“Promoting Transparency of Long-term Environmental Decisions: the Hanford Decision Mapping Project, Risk Analysis”**, 2004, ss.1641-1664, (Çevrimiçi), <https://onlinelibrary.wiley.com/doi/epdf/10.1111/j.0272-4332.2004.00556.x>, (Erişim Tarihi: 30.05.2020).
- Noked, Noam: **“Should The United States Adopt CRS?”**, Michigan Law Review, Haziran 2019, ss. 118-133, (Çevrimiçi), http://michiganlawreview.org/wp-content/uploads/2019/09/117MichLRevOnline118_Noked.pdf, (Erişim Tarihi: 17.02.2021).
- OCCRP: **“EU’s Updated Tax Haven Blacklist Draws Criticism”**, 18.02.2021, (Çevrimiçi), <https://www.occrp.org/en/daily/13892-eu-s-updated-tax-haven-blacklist-draws-criticism>, (Erişim Tarihi: 21.02.2021).

- OECD: **“A Beneficial Ownership Implementation Toolkit”**, Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes ve Inter-American Development Bank, s.1-2, (Çevrimiçi), <https://www.oecd.org/tax/transparency/beneficial-ownership-toolkit.pdf>, (Erişim Tarihi: 30.01.2021).
- OECD: **“Action 1 Tax Challenges Arising from Digitalisation”**, (Çevrimiçi), <https://www.oecd.org/tax/beps/beps-actions/action1/>, (Erişim Tarihi: 11.01.2021).
- OECD: **“Activated Exchange Relationships for CRS Information”**, (Çevrimiçi), <https://www.oecd.org/tax/automatic-exchange/international-framework-for-the-crs/exchange-relationships/>, (Erişim Tarihi: 31.01.2021).
- OECD: **“Activated exchange relationships for Country-by-Country reporting”**, (Çevrimiçi), <https://www.oecd.org/tax/beps/country-by-country-exchange-relationships.htm>, (Erişim Tarihi: 14.02.2021).
- OECD: **“Agreement on Exchange of Information on Tax Matters”**, ss, 9-10, (Çevrimiçi), <https://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/2082215.pdf>, (Erişim Tarihi: 20.03.2021).
- OECD: **“Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting”**, 2013, (Çevrimiçi), https://www.oecd-ilibrary.org/taxation/action-plan-on-base-erosion-and-profit-shifting_9789264202719-en, (Erişim Tarihi: 17.11.2019).

- OECD: **“Automatic Exchange of Financial Account Information”**, s.2-3, (Çevrimiçi), <https://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/Automatic-Exchange-Financial-Account-Information-Brief.pdf>, (Erişim Tarihi: 18.01.2021).
- OECD: **“BEPS Actions”**, (Çevrimiçi), <https://www.oecd.org/tax/beps/beps-actions/>, (Erişim Tarihi: 17.11.2019).
- OECD: **“Compliance ratings following peer reviews against the standard of EOIR”**, (Çevrimiçi), <https://www.oecd.org/tax/transparency/documents/exchange-of-information-on-request-ratings.htm>, Erişim Tarihi: 18.01.2021).
- OECD: **“Confidentiality of Tax Information”**, (Çevrimiçi), <http://www.tiwb.org/get-involved/experts/confidentiality-of-tax-information/>, (Erişim Tarihi: 20.03.2021).
- OECD: **“Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters”**, s.6, (Çevrimiçi), <http://www.oecd.org/tax/exchange-of-tax-information/ENG-Amended-Convention.pdf>, (Erişim Tarihi: 20.03.2021).

- OECD: **“Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters”**, (Çevrimiçi),
<https://www.oecd.org/tax/exchange-of-tax-information/convention-on-mutual-administrative-assistance-in-tax-matters.htm#:~:text=Mutual%20Administrative%20Assistance%20Convention&text=Legend-,The%20multilateral%20Convention%20on%20Mutual%20Administrative%20Assistance%20in%20Tax%20Matters,the%20fundamental%20rights%20of%20taxpayers>,
(Erişim Tarihi: 08.01.2021).
- OECD: **“Country by Country Reporting XML Schema , User Guide for Tax Administrations”**, Versiyon 2.0, Haziran 2019, (Çevrimiçi), <https://www.oecd.org/tax/beps/country-by-country-reporting-xml-schema-user-guide-for-tax-administrations-june-2019.pdf>, (Erişim Tarihi: 11.01.2021).
- OECD: **“Country-specific information on Country-by-Country reporting implementation”**, (Çevrimiçi),
<https://www.oecd.org/tax/automatic-exchange/country-specific-information-on-country-by-country-reporting-implementation.htm>, (Erişim Tarihi: 13.05.2021).
- OECD: **“Declaration on Automatic Exchange of Information in Tax Matters”**, (Çevrimiçi),
<https://www.oecd.org/mcm/MCM-2014-Declaration-Tax.pdf>, (Erişim Tarihi: 18.01.2021).

- OECD: **“Exchange of Information on Request: A robust and transparent review process”**, (Çevrimiçi), <http://www.oecd.org/tax/transparency/what-we-do/exchange-of-information-on-request/exchange-of-information-on-request-peer-review-process.htm>, (Erişim Tarihi: 18.01.2021).
- OECD: **“Exchange on Tax Rulings XML Shema, User Guide for Tax Administrations, Version 2.0-June 2019”**, Paris, s.9, (Çevrimiçi), <https://www.oecd.org/tax/beps/exchange-on-tax-rulings-xml-schema-user-guide-for-tax-administrations-june-2019.pdf>, (Erişim Tarihi: 06.02.2021).
- OECD: **“FDI in Figures”**, Nisan 2019, ss.1-12, (Çevrimiçi), <https://www.oecd.org/investment/FDI-in-Figures-April-2019.pdf>, (Erişim Tarihi: 10.05.2021).
- OECD: **“Global Forum Observes”**, (Çevrimiçi), <https://www.oecd.org/tax/transparency/who-we-are/members/>, (Erişim Tarihi: 30.05.2020).
- OECD: **“Global Forum Members”**, (Çevrimiçi), <https://www.oecd.org/tax/transparency/who-we-are/members/>, (Erişim Tarihi: 30.05.2020).
- OECD: **“Global Forum Membership”**, Compare Your Country Tax Co-operation Glossary, (Çevrimiçi), <https://www1.compareyourcountry.org/tax-cooperation/en/3/all/default>, (Erişim Tarihi: 18.01.2021).

- OECD: **“Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes”**, (Çevrimiçi), <https://www.oecd.org/tax/transparency/about-the-global-forum/>, (Erişim Tarihi: 30.05.2020).
- OECD: **“Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes, Peer Reviews”**, (Çevrimiçi), https://www.oecd-ilibrary.org/taxation/global-forum-on-transparency-and-exchange-of-information-for-tax-purposes-peer-reviews_2219469x, (Erişim Tarihi: 18.01.2021).
- OECD: **“Glossary of Statistical Terms”**, (Çevrimiçi), <https://stats.oecd.org/glossary/detail.asp?ID=4474>, (Erişim Tarihi: 06.01.2020).
- OECD: **“Guidelines for APA”**, (Çevrimiçi), <http://www.oecd.org/tax/transfer-pricing/guidelinesforapa.htm>, (Erişim Tarihi: 08.02.2021).
- OECD: **“Guidance on Transfer Pricing Documentation and Country-by-Country Reporting 2014”**, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project Action 13:2014 Deliverable, ss.15-23, (Çevrimiçi), <http://dx.doi.org/10.1787/9789264219236-en>, (Erişim Tarihi: 16.01.2021).
- OECD: **“Harmful Tax Competition”**, s.3, (Çevrimiçi), <https://www.oecd.org/tax/harmful/1904176.pdf>, (Erişim Tarihi: 03.10.2020).

- OECD: **“Harmful Tax Practices – 2019 Peer Review Reports on the Exchange of Information on Tax Rulings: Inclusive Fraework on BEPS: Action 5, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project”**, Paris, s.8, (Çevrimiçi), https://www.oecd-ilibrary.org/taxation/harmful-tax-practices-2019-peer-review-reports-on-the-exchange-of-information-on-tax-rulings_afd1bf8c-en, (Erişim Tarihi: 09.01.2020).
- OECD: **“History of BEPS”**, (Çevrimiçi), <https://www.oecd.org/tax/beps/about/>, (Erişim Tarihi: 05.01.2020).
- OECD: **“How Multinational Enterprises Channel Investments Through Multiple Countries”**, Implementing the latest international standards for compiling foreign direct investment statistics, s.2, (Çevrimiçi), <https://www.oecd.org/daf/inv/How-MNEs-channel-investments.pdf>, (Erişim Tarihi: 10.05.2021).
- OECD: **“Impact of the Global Forum Report”, 2009-2019”**, (Çevrimiçi), <http://www.oecd.org/tax/transparency/documents/global-forum-10-anniversary-flyer.pdf>, (Erişim Tarihi: 03.10.2020).
- OECD: **“Jurisdictions Participating in the Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters Status – 9 December 2020”**, (Çevrimiçi), http://www.oecd.org/tax/exchange-of-tax-information/Status_of_convention.pdf, (Erişim Tarihi: 02.02.2021).

- OECD: **“Keeping It Safe, The OECD Guide on the Protection of Confidentiality of Information Exchanged for Tax Purposes”**, ss, 40-41, (Çevrimiçi), <http://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/keeping-it-safe-report.pdf>, (Erişim Tarihi: 20.03.2021).
- OECD: **“Mandatory Disclosure Rules for Addressing CRS Avoidance Arrangements and Opaque Offshore Structures Questions and Answers”**, ss.1-9, (Çevrimiçi), <https://www.oecd.org/tax/exchange-of-tax-information/mandatory-disclosure-rules-questions-and-answers.pdf>, (Erişim Tarihi: 24.01.2021).
- OECD: **“Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017”**, Paris, (Çevrimiçi), https://doi.org/10.1787/mtc_cond-2017-en, (Erişim Tarihi: 15.01.2021).
- OECD: **“Model Protocol for the Purpose of Allowing the Automatic and Spontaneous Exchange of Information under a TIEA”**, ss. 5-6, (Çevrimiçi), <https://www.oecd.org/tax/exchange-of-tax-information/Model-Protocol-TIEA.pdf>, (Erişim Tarihi: 18.01.2021).
- OECD: **“Model Mandatory Disclosure Rules for CRS Avoidance Arrangements and Opaque Offshore Structures”**, s, 31, (Çevrimiçi), 2018, <https://www.oecd.org/tax/exchange-of-tax-information/model-mandatory-disclosure-rules-for-crs-avoidance-arrangements-and-opaque-offshore-structures.pdf>, (Erişim Tarihi: 23.01.2021).

- OECD: **“Mutual Administrative Assistance Convention”**, (Çevrimiçi), <http://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/convention-on-mutual-administrative-assistance-in-tax-matters.htm>, (Erişim Tarihi: 02.02.2021).
- OECD: **“OECD Antalya Summit”**, Turkey, 15-16 November 2015, (Çevrimiçi), <https://www.oecd.org/g20/summits/antalya/>, (Erişim Tarihi: 05.01.2020).
- OECD: **“OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project Mandatory Disclosure Rules Action 12: 2015 Final Report”**, Paris, s.9, (Çevrimiçi), <https://doi.org/10.1787/9789264241442-en>, (Erişim Tarihi: 14.02.2021).
- OECD: **“OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2017”**, Paris, s.229, (Çevrimiçi), <https://doi.org/10.1787/tpg-2017-en>, (Erişim Tarihi: 16.01.2021).
- OECD: **“Peer review and monitoring process of the four minimum standards”**, (Çevrimiçi), <https://www.oecd.org/tax/beps/beps-reports.htm>, (Erişim Tarihi: 16.02.2021).
- OECD: **“Press Release 2012 Update to Article 26 of the OECD Model Tax Convention”**, (Çevrimiçi), https://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/Article%2026_QA.pdf, (Erişim Tarihi: 15.01.2021).

- OECD: **“Progress Reports to the G20”**, (Çevrimiçi), <https://www.oecd.org/tax/transparency/documents/global-forum-progress-reports-to-the-G20.htm>, (Erişim Tarihi: 03.10.2020).
- OECD: **“Revenue Statistics 2020, Consumption tax revenues under COVID-19”**, (Çevrimiçi), <https://www.oecd-ilibrary.org/sites/8625f8e5-en/index.html?itemId=/content/publication/8625f8e5-en>, Erişim Tarihi: 11.01.2021.
- OECD: **“Revenue Statistics 2020, Tax ratios for 2019 (provisional data)”**, (Çevrimiçi), <https://www.oecd-ilibrary.org/sites/8625f8e5-en/1/3/1/index.html?itemId=/content/publication/8625f8e5-en&csp=10eecbf76519867b3d14d98d90e8aff0&itemIGO=oecd&itemContentType=book>, Erişim Tarihi: 11.01.2021.
- OECD: **“Rules Governing Tax Residence”**, 7 Ocak 2021, (Çevrimiçi), <http://www.oecd.org/tax/automatic-exchange/crs-implementation-and-assistance/tax-residency/>, (Erişim Tarihi: 17.02.2021).
- OECD: **“Signatories of the Multilateral Competent Authority Agreement on the Exchange of Country by Country Reports (CbC MCAA) ve İmza Tarihleri”**, (Çevrimiçi), <https://www.oecd.org/tax/beps/CbC-MCAA-Signatories.pdf>, Erişim Tarihi: 16.01.2021.

OECD: **“Signatories of the Multilateral Competent Authority Agreement on Automatic Exchange of Financial Account Information and Intended First Information Exchange Date”**, s.1-4, (Çevrimiçi), <http://www.oecd.org/tax/automatic-exchange/about-automatic-exchange/crs-mcaa-signatories.pdf>, (Erişim Tarihi: 31.01.2021).

OECD: **“Standard for Automatic Exchange of Financial Account Information in Tax Matters”**, 2.Versiyon, Paris, s.21-27, (Çevrimiçi), https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/standard-for-automatic-exchange-of-financial-account-information-in-tax-matters-second-edition_9789264267992-en#page3, (Erişim Tarihi: 31.01.2021).

OECD: **“Tax Administration 3.0: The Digital Transformation of Tax Administration”**, 26.11.2020, Forum on Tax Administration, Paris, s.8, (Çevrimiçi), <http://www.oecd.org/tax/forum-on-tax-administration/publications-and-products/tax-administration-3-0-the-digital-transformation-of-tax-administration.pdf>, (Erişim Tarihi: 11.01.2021).

OECD: **“Tax Administration: Privacy, Disclosure and Fraud Risks Related to COVID-19”**, 26 Mayıs 2020 tarihli versiyon, Paris, s. 13-14, (Çevrimiçi), https://read.oecd-ilibrary.org/view/?ref=133_133204-8i0mdhhtav&title=Tax-Administration-Privacy-Disclosure-and-Fraud-Risks-Related-to-COVID-19, (Erişim Tarihi: 11.01.2021).

OECD: **“Tax Co-operation: Towards a Level Playing Field - 2006 Assessment by the Global Forum on Taxation”**, (Çevrimiçi), <http://www.oecd.org/tax/harmful/taxco-operation/towardsalevelplayingfield-2006assessmentbytheglobalforumontaxation.htm>, (Erişim Tarihi: 03.10.2020).

OECD: **“Tax Transparency 2018 Report on Progress”**, Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes, (Çevrimiçi), <https://www.oecd.org/tax/transparency/global-forum-annual-report-2018.pdf>, (Erişim Tarihi: 30.05.2020).

OECD: **“Tax Transparency”**, (Çevrimiçi), <http://www.oecd.org/tax/transparency/about-the-global-forum/members/>, (Erişim Tarihi: 30.05.2020).

OECD: **“The CRS Multilateral Competent Authority Agreement”**, s.5, (Çevrimiçi), <http://www.oecd.org/tax/automatic-exchange/international-framework-for-the-crs/>, (Erişim Tarihi: 31.01.2021).

OECD/Avrupa
Konseyi: **“The Multilateral Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters: Amended by the 2010 Protocol”**, 2011, Paris, s.3-22, (Çevrimiçi), <https://doi.org/10.1787/9789264115606-en>, (Erişim Tarihi: 02.02.2021).

- OECD: **“Turkey-Information on residency for tax purposes”**, (Çevrimiçi), <http://www.oecd.org/tax/automatic-exchange/crs-implementation-and-assistance/tax-residency/TURKEY-Tax-Residency.pdf>, (Erişim Tarihi: 17.02.2021).
- OECD: **“Questions and Answers on International Exchange Relationships for CRS Information”**, s. 1-2, (Çevrimiçi), <http://www.oecd.org/tax/automatic-exchange/international-framework-for-the-crs/exchange-relationships/Questions-and-answers-international-exchange-relationships-crs-information.pdf>, (Erişim Tarihi: 31.01.2021).
- OECD: **“What is BEPS?”**, (Çevrimiçi), <https://www.oecd.org/tax/beps/about/>, (Erişim Tarihi: 17.11.2019).
- OECD Forum: **“Transparency and exchange of information on request (EOIR): Compliance ratings following peer reviews from first round (2010-16) and second round (2016-ongoing), including supplementary assessments”**, Handbook for Peer Reviews 2016-2020, 2016 Terms of Reference, s.17, 3. Versiyon, (Çevrimiçi), <http://www.oecd.org/tax/transparency/documents/terms-of-reference.pdf>, (Erişim Tarihi: 18.01.2021).
- Oktar, Ateş: **“Vergi Hukuku”**, Türkmen Kitabevi, 14. Baskı, 2019, s.98.

- Olbert, Marcel;
Spengel, Christoph: **“International Taxation in the Digital Economy: Challenge Accepted?”**, World Tax Journal, Şubat 2017, IBFD, ss. 9-10, (Çevrimiçi),
https://www.ibfd.org/sites/ibfd.org/files/content/img/product/april_ppv_wtj_2017_01_int_4_international_taxation.pdf, (Erişim Tarihi: 11.01.2021).
- Orbitax: **“Indonesia Publishes Guidance on CbCR Reporting”**, (Çevrimiçi),
<https://www.orbitax.com/news/archive.php/Indonesia-Publishes-Guidance-o-31779>, (Erişim Tarihi: 16.01.2021).
- Öncel, Mualla;
Kumrulu, Ahmet;
Çağan, Nami: **“Vergi Hukuku”**, Ankara, Eylül 2018, 27. Baskı, Turhan Kitabevi, ss.18-19.
- Pehlivan, Osman; Öz,
Ersan: **“Uluslararası Vergilendirme”**, Eylül 2017, Yayın No: ULS2, ss. 101-107, Celepler Matbaacılık Basım Yayın ve Dağıtım.
- Pwc: **“European Council-DAC6: Disclosure Requirements Relating to Cross-Border Arrangements Effective July 1”**, (Çevrimiçi),
<https://www.pwc.com/gx/en/tax/newsletters/tax-controversy-dispute-resolution/assets/pwc-tcdr-european-council-DAC6.pdf>, (Erişim Tarihi: 23.01.2021).
- Pwc: **“DAC6: The EU Directive on Cross-border Tax Arrangements”**, (Çevrimiçi),
<https://www.pwc.com/gx/en/services/tax/tax-policy-administration/dac6-eu-directive-on-cross-border-tax-arrangements.html>, (Erişim Tarihi: 23.01.2021).

- Pwc: **“International Transfer Pricing 2011”**, s. 34, 12. Versiyon.
- Pwc: **“The Common Reporting Standard”**, (Çevrimiçi), <https://www.pwc.com/id/en/publications/assets/financialservices/crs-hought-leadership.pdf>, (Erişim Tarihi: 1.2.2021).
- Pwc Türkiye: **“3 Seri No.lu TF Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtım Hakkında Genel Tebliğ Taslağının Getirdiği Yenilikler”**, (Çevrimiçi), <https://www.pwc.com.tr/tr/microsite/transfer-pricing/bultenler/assets/3-nolu-transfer-fiyatlandirmasi-genel-teblig.pdf>, (Erişim Tarihi: 06.01.2020).
- Pwc Türkiye: **“10 Soruda Peşin Fiyatlandırma Anlaşmaları”**, s.3, (Çevrimiçi), <https://www.pwc.com.tr/tr/microsite/transfer-pricing/assets/pdf/10-soruda-pesin-fiyatlandirma-anlasmalari-2.pdf>, (Erişim Tarihi: 20.03.2021).
- Pwc Türkiye: **“Finansal Hesap Bilgilerinin Vergi Konularında Otomatik Değişimi Hakkında Genel Tebliğ Taslağını”**, (Çevrimiçi), <https://vergiport.com/uluslararasıvergibulteni/Finansal-Hesap-Bilgilerinin-Vergi-Konular%C4%B1nda-Otomatik-Degisimi-Hakkinda-Genel-Tebliğ-Taslagi.pdf>, (Erişim Tarihi: 31.01.2021).

- Pwc Türkiye: **“OECD’nin Matrahın Aşındırılması ve Karın Aktarılmasına İlişkin Eylem Planı: 2014 Gelişmeleri Vergi Bülteni”**, (Çevrimiçi), <https://www.pwc.com.tr/tr/microsite/transfer-pricing/bultenler/assets/11-pwcvbulteni2014.pdf>, (Erişim Tarihi: 17.11.2019).
- Pwc Türkiye: **“Otomatik Bilgi Değişiminde Yeni Dünya: Common Reporting Standards”**, Bankacılık ve Sermaye Piyasaları Bülteni, 20 Şubat 2015.
- Pwc Türkiye: **“Ülke Bazlı Raporların Değişimine İlişkin Çok Taraflı Yetkili Makam Anlaşması Onaylandı”**, Transfer Fiyatlandırmaları Bülteni 2020/6, (Çevrimiçi), <https://www.pwc.com.tr/tr/hizmetlerimiz/vergi/transfer-fiyatlandirmasi/bultenler/ulke-bazli-raporlari-degisimine-iliskin.html#:~:text=T%C3%BCrkiye%20Cumhuriyeti%20ad%C4%B1na%2030%20Aral%C4%B1k,say%C4%B1%C4%B1%20Cumhurba%C5%9Fkan%C4%B1%20Karar%C4%B1%20ile%20onaylanm%C4%B1%C5%9Ft%C4%B1r,> (Erişim Tarihi: 14.02.2021).
- Pwc Türkiye: **“Vergi Konularında Otomatik Bilgi Değişimini Düzenleyen Çok Taraflı Yetkili Makam Anlaşmaları Yürürlüğe Girdi”**, Vergi Bülteni 2021/42, (Çevrimiçi), <https://www.pwc.com.tr/tr/hizmetlerimiz/vergi/bultenler/2021/vergi-konularinda-otomatik-bilgi-degisimini-duzenleyen-cok-tarafli-yetkili-makam-anlasmalari.html>, (Erişim Tarihi: 02.06.2021).

- Resmi Gazete: “**2017/10969 sayılı ve 30 Kasım 2017 tarihli Bakanlar Kurulu Kararı**”, (Çevrimiçi),
<https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2018/06/20180626-2.pdf>, (Erişim Tarihi: 20.02.2021).
- Resmi Gazete: “**2018/11790 sayılı ve 14 Mayıs 2018 tarihli BKK**”, (Çevrimiçi),
<https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2018/06/20180626-2.pdf>, (Erişim Tarihi: 20.02.2021).
- Societe General: “**Presentaion of Palau: Taxation**”, (Çevrimiçi),
<https://import-export.societegenerale.fr/en/country/palau/presentation-taxation>, (Erişim Tarihi: 10.01.2021).
- Stappen, Dirk Van;
Oepen, Wolfgang;
Molla, Eugena: “**Mandatory Automatic Exchange of Information on Tax Rulings: Political Agreement Reached in ECOFIN Council**”, IBFD, International Transfer Pricing Journal, Ocak-Şubat 2016, ss. 6-10, (Çevrimiçi),
https://www.ibfd.org/sites/ibfd.org/files/content/pdf/PPV3%20-%20itpj_2016_01_int_1.pdf, (Erişim Tarihi: 06.02.2021).
- Şenyüz, Doğan; Yüce, Mehmet; Gerçek, Adnan: “**Türk Vergi Sistemi**”, 2019, 16. Baskı, Ekin Yayınevi.

- Taş, Fatma: **“Vergi Mahremiyetini İhlal Suçu ve Değerlendirilmesi”**, Doktora Tezi, 2007, s.74, Uludağ Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, (Çevrimiçi), https://uludag.edu.tr/dosyalar/hukukmalihukuk/Foto%C4%9Fraflar/Lisans%C3%BCst%C3%BC_Tezleri/dogan_senyuz_danismanligindaki_tezler/fatma_tas.pdf, (Erişim Tarihi: 21.03.2021).
- Taşkın, Yasemin: **“Transfer Fiyatlandırmasında Gizli Emsalin Açıklanmamasının Vergi Mahremiyeti ile İlişkisi”**, 59. Seri, 2016, İstanbul Üniversitesi, İktisat Fakültesi, Maliye Araştırma Merkezi Konferansları, Dergi Park, (Çevrimiçi), <https://dergipark.org.tr/tr/download/article-file/458385>, Erişim Tarihi: 23.04.2021.
- TEB: **“FATCA ve CRS/AEOI Bilgilendirme”**, (Çevrimiçi), <https://www.teb.com.tr/fatca-ve-crs-aeoi-hakkinda-bilgilendirme/>, (Erişim Tarihi: 11.05.2021).
- T.C. Dışişleri Bakanlığı: **“İktisadi İşbirliği ve Gelişme Teşkilatı (OECD), Uluslararası Örgüt Künyesi”**, (Çevrimiçi), http://www.mfa.gov.tr/iktisadi-isbirligi_ve-gelisme-teskilati-oecd.tr.mfa#:~:text=Merkezi%3A%20Paris%2C%20Fransa.&text=14%20Aral%C4%B1k%201960%20y%C4%B1nda%20Paris,nin%20kurucu%20Anla%C5%9Fmas%C4%B1n%C4%B1%20te%C5%9Fkil%20etmektedir, (Erişim Tarihi: 06.11.2020).

- T.C. Hazine ve Maliye Bakanlığı: **“Suç Gelirlerinin Aklanmasının ve Terörün Finansmanının Önlenmesine Dair Tedbirler Hakkında Yönetmelik”**, 9.1.2008 tarihli ve 26751 sayılı Resmi Gazete, s.2, (Çevrimiçi), <https://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/3.5.200713012.pdf>, (Erişim Tarihi: 17.02.2021).
- TBMM: **“1982 tarihli Türkiye Cumhuriyeti Anayasası”**, (Çevrimiçi), https://www.tbmm.gov.tr/anayasa/anayasa_2018.pdf, (Erişim Tarihi: 04.01.2021).
- TBMM: **“4982 sayılı Bilgi Edinme Hakkı Kanunu”**, (Çevrimiçi), <https://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.5.4982.pdf>, (Erişim Tarihi: 23.04.2021).
- TDK: **“TDK İktisat Terimleri Sözlüğü 2004”**, (Çevrimiçi), <https://www.sozluk.gov.tr>, (Erişim Tarihi: 30.05.2020).
- TDK: **“TDK Sözlüğü”**, (Çevrimiçi), <https://sozluk.gov.tr/>.
- Terzi, Gökhan: **“Uluslararası Çifte Vergilendirmeyi Önlemeye Yönelik Model Vergi Anlaşmaları ve Anlaşmazlıkların Çözüm Yöntemleri”**, Gümrük Ticaret Dergisi, Haziran 2018, (Çevrimiçi), <https://dergipark.org.tr/tr/download/article-file/1019849>, (Erişim Tarihi: 06.11.2020).
- Tunçer, Mehmet: **“Hükümet-Birey İlişkilerinin Vergi Uyumuna Etkisi ve Türkiye”**, Ankara Üniversitesi SBF Dergisi, (Çevrimiçi), <https://www.acarindex.com/dosyalar/makale/acarindex-1423870613.pdf>, (Erişim Tarihi: 07.01.2020).

- Türkiye Bankalar Birliği: “**5411 Sayılı Bankacılık Kanunu**”, Yayın No:273, 8. Baskı, ss.72-74, Şubat 2014, İstanbul, (Çevrimiçi), https://www.tbb.org.tr/content/upload/dokuman/613/5411_mart13.pdf, (Erişim Tarihi: 23.04.2021).
- TÜRMÖB: “**Mevzuat Sirküleri**”, Sayı No: 27.11.2017/134-1, (Çevrimiçi), https://turmob.org.tr/ebulten/mevzuatsirkuleri/134_2017.pdf, (Erişim Tarihi: 08.01.2021).
- US Department of the Treasury: “**FATCA Model I Anlaşması İmzalayan Ülkeler Listesi**”, (Çevrimiçi), <https://www.treasury.gov/resource-center/tax-policy/treaties/Pages/FATCA-Archive.aspx>, (Erişim Tarihi: 07.12. 2020).
- Vargas, Moisés Zúñiga: “**Does the Substance over Form approach implemented as a result of the BEPS package reconciles the Permanent Establishment definition with the existence of economic allegiances?**”, s.19, (Çevrimiçi), <http://lup.lub.lu.se/luur/download?func=downloadFile&recordId=8980247&fileId=8980248>, (Erişim Tarihi: 07.01.2020).
- Vaughn, Robert: “**Transparency The Mechanisms: Open Government and Accountability**” Issues of Democracy 5, no. 2:13–19., (Çevrimiçi), <https://usa.usembassy.de/etexts/gov/ijde0800.pdf>, (Erişim Tarihi: 30.05.2020).
- Wagener & Associates Advocats: “**Tax Authorities and fishing expeditions: Where do we stand?**”, (Çevrimiçi), <http://www.wagenerlegal.lu/tax-authorities-and-fishing-expeditions-where-do-we-stand/>, (Erişim Tarihi: 16.01.2021).

- Yaltı, Billur: **“Uluslararası Vergi Hukuku Konularına Türkiye Yaklaşımı”**; Uluslararası Vergi Araştırmaları Derneği IFA Türkiye, On İki Levha Yayıncılık A.Ş., Nisan 2017, Altan Rençber, Vergi Hukukunda Özün Biçime Önceliği İlkesi, 2002 Oslo IFA Kongresi, s.81.
- Yaşın, Mehmet: **“Vergilendirmede Amerikan Vatandaşı Olmanın Dayanılmaz Ağırlığı”**, Lebib Yalkın Dergisi, Ağustos 2015, Sayı:140, (Çevrimiçi),
https://www.lebibyalkin.com.tr/mevzuat/mevbank/dergi/lebib-yalkin-mevzuat-dergisi_mdergi_/2015-agustos-sayi-140_mdergi_8789a-00_/vergilendirmede-amerikan-vatandasi-olmanin-agirligi/vergilendirmede-amerikan-vatandasi-olmanin-agirligi.html?query=fatca, (Erişim Tarihi: 31.01.2021).
- Yıldız, Abdunnur; Demir Murat: **“Vergi Cennetleri ve Küresel Gelir Eşitsizliği”**, Derleme Makalesi / Review Article, Maliyet Dergisi, Ocak-Haziran 2019; 176:329-354, (Çevrimiçi),
<https://ms.hmb.gov.tr/uploads/2019/09/176-15.pdf>, (Erişim Tarihi: 14.12.2020).
- Yoruldu, Mutlu: **“Vergi Uyumu ve Vergiye Uyum Sağlayan Mükelleflere Tanınan Vergi Teşvikinin Değerlendirilmesi”**, International Journal on Social Sciences, Eylül 2020, ss.57-58, Dergipark, (Çevrimiçi),
<https://dergipark.org.tr/tr/download/article-file/1237053>, (Erişim Tarihi: 08.01.2021).

- Yurtsever, Hatice: **“Bilgi Edinme Hakkı Kanunu Çerçevesinde Vergi Mahremiyetinin Değerlendirilmesi”**, Electronic Journal of Vocational Colleges, Aralık 2012, (Çevrimiçi), <http://denetimakademisi.com/wp-content/uploads/2017/07/B%C4%B0LG%C4%B0-ED%C4%B0NME-HAKKI-KANUNU-%C3%87ER%C3%87EVES%C4%B0NDE-VERG%C4%B0-MAHREM%C4%B0YET%C4%B0N%C4%B0N-DE%C4%9EERLEND%C4%B0R%C4%B0LMES%C4%B0.pdf>, (Erişim Tarihi: 23.04.2021).
- Zeren, Gizem: **“Türkiye’de ve Bazı Ülkelerde Vergi Karmaşıklığının Karşılaştırmalı İncelenmesi”**, International Journal of Public Finance, 2019, S:2, s. 159, (Çevrimiçi), <https://dergipark.org.tr/tr/download/article-file/906688>, (Erişim Tarihi: 12.01.2020).
- Zucman, Gabriel: **“Vergi Cennetleri: Ulusların Gizli Zenginliği”**, Çeviren: Yasemin Özden Charles, İstanbul: Yordam Kitapçılık (Alıntı: Zeynep Nihan Çamurcu, “Vergi Cennetleri ile Mücadele Aracı Olarak Şeffaflık: “OECD-BEPS 5 Numaraları Eylem Planı (2015 Nihai Raporu) Temelinde Bir Çalışma”, s.228.

EK 1: Türkiye’de Yürürlüğe Giren Uluslararası Bilgi Değişim Anlaşmaları

Yürürlük Tarihi	İmza Tarihi	Anlaşma Adı
11.09.2013	24.11.2010	Türkiye Cumhuriyeti Hükümeti ile Jersey Hükümeti Arasında Vergi Konularında Bilgi Değişimi Anlaşması
18.09.2013	23.01.2012	Türkiye Cumhuriyeti Hükümeti ile Bermuda Hükümeti Arasında Vergi Konularında Bilgi Değişimi Anlaşması
16.03.2016	29.07.2015	Türkiye Cumhuriyeti Hükümeti ile Amerika Birleşik Devletleri Hükümeti Arasında Genişletilmiş Bilgi Değişimi Yoluyla Uluslararası Vergi Uyumunun Artırılması Anlaşması ve eki Mutabakat Zaptı
06.10.2017	13.03.2012	Türkiye Cumhuriyeti Hükümeti ile Guernsey Hükümeti Arasında Vergi Konularında Bilgi Değişimi Anlaşması
07.10.2017	21.09.2012	Türkiye Cumhuriyeti Hükümeti ile Man Adası Hükümeti Arasında Vergi Konularında Bilgi Değişimi Anlaşması
15.02.2018	04.12.2012	Türkiye Cumhuriyeti Hükümeti ile Cebelitarık Hükümeti Arasında Vergi Konularında Bilgi Değişimi Anlaşması
03.02.2020	03.11.2011	VKKİY Sözleşmesi
20.12.2018	20.12.2018	Türkiye Cumhuriyeti ile Letonya Cumhuriyeti Yetkili Makamları Arasında Uluslararası Vergi Uyumunun Artırılmasına Yönelik Otomatik Bilgi Değişimine İlişkin Anlaşma
30.12.2018	21.12.2018	Türkiye Cumhuriyeti ile Norveç Krallığı Yetkili Makamları Arasında Uluslararası Vergi Uyumunun Artırılmasına Yönelik Otomatik Bilgi Değişimine İlişkin Anlaşma
01.06.2021	21.04.2017	Finansal Hesap Bilgilerinin Otomatik Değişimine İlişkin Çok Taraflı Yetkili Makam Anlaşması
18.12.2020	30.12.2019	Ülke Bazlı Raporların Değişimine İlişkin Çok Taraflı Yetkili Makam Anlaşması