

Uluslararası Vergileme İş Birliğinde Güncel Eğilimler

Yunus KÖSE¹

Özet

Neoliberal iktisat politikalarının geniş ölçüde güç bulduğu ve farklı uluslararası mali mevzuatların ve çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları (ÇVÖA) nın yürütüldüğü geniş bir coğrafyada faaliyet gösteren çok uluslu şirketler (ÇUŞ) agresif vergi planlaması motivasyonu ile önemli bir maliyet bileşeni olan verginin grup içerisinde optimum dağılımını sağlamak maksadıyla gerçekleştirdikleri vergi arbitrajları ile düşürdükleri efektif vergi oranları bir çok ülkenin vergi gelirlerinin aşınmasına sebep olmuştur. Uluslararası vergilendirmede iş birliği ihtiyacının doğduğu dönemlerde temel argüman çifte vergilendirme veya çifte vergilendirmeme iken, ÇUŞ'in gerçekleştirdikleri vergi arbitrajları ile ortaya çıkan vergi kaçırma ve vergiden kaçınma olguları uluslararası vergilendirme iş birliğinin yeni argümanları haline gelmiştir. Bu çalışma özellikle batılı devletlerin başını çektiği ve uluslararası örgütlerin yürüttüğü önleyici nitelikteki iş birliği hareketlerini inceleyerek bu iş birliklerinin ulusal vergi gelir kayıplarını önemli ölçüde azaltan arbitraj fırsatlarının paralize edilip uluslararası vergi ikliminin geleceğini nasıl değiştireceğini ortaya koymaktadır.

Anahtar Kelimeler: Çok Uluslu Şirketler (ÇUŞ), Uluslararası Vergilemede İş Birliği, Vergiden Kaçınma, Vergi Kaçırma

JEL Kodları: F23, F38

¹ Öğr. Gör. Sakarya Üniversitesi Rektörlüğü, ykose@sakarya.edu.tr, ORCID ID: <https://orcid.org/0000-0002-9603-6280>

Current Trends in International Tax Cooperation

Abstract

Multinational companies (MNCs) operating in a wide geography, where neoliberal economic policies find great strength and where different international financial regulations and double taxation agreements are carried out, with the motivation of aggressive tax planning, in order to ensure the optimum distribution of tax, which is an important cost component, within the group. The effective tax rates they reduced with the tax arbitrages they carried out caused the tax revenues of many countries to erode. While the main argument was double taxation or non-double taxation in the periods when the need for cooperation in international taxation arose, the tax evasion and tax avoidance phenomena that emerged with the tax arbitrages carried out by the MNC have become the new arguments for international taxation cooperation. This study examines the preventive cooperation movements led by western states and carried out by international organizations and reveals how these cooperations will change the future of the international tax climate by paralyzing arbitrage opportunities that significantly reduce national tax revenue losses.

Keywords: Multinational Companies (MNCs), Cooperation in International Taxation, Tax Avoidance, Tax Evasion

JEL Codes: F23, F38

1. Giriş

Küreselleşme ve teknolojinin gelişmesiyle birlikte ekonomi, maliye ve dolayısıyla mükellefler ile idare arasındaki ilişkiler hızlı bir değişim dönemine girmiştir. Buna karşılık mali mevzuatlar aynı hızla değişmemiştir. Neoliberalizmin dünya ekonomisine hediye ettiği çok uluslu şirketler (ÇUŞ) gelişen teknolojinin de etkisiyle vergi dünyasının ötesine geçmişlerdir.

ÇUŞ'lerin sermayeleri uluslararası vergi uygulamalarındaki farklılıklar ve çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarındaki (ÇVÖA) yasal boşlukların cazibesıyla geniş bir coğrafyada hareket etmekteydi. Birçok vergi idaresinin ÇUŞ'lere ait karları düşük vergilendirmesi veya hiç vergilendirmemesi **“agresif vergi planlaması”** kavramını ortaya çıkardı. ÇUŞ agresif vergi planlaması motivasyonu ile yerel mevzuatlardaki ve çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarındaki farklılıkları fırsata çevirerek kurdukları uluslararası şirketler vasıtası ile kazançlarını vergilemenin olmadığı veya çok düşük olduğu ekonomilere transfer etmekteydiler.

Son yıllarda kamuoyunun vergiye bakışının değiştiği görülmektedir. Özellikle Batı toplumlarında vergi, topluma yapılan bir yatırım olarak görülmekte ve bu kaynakta meydana gelen bir kaybı, refahlarından çalınan bir parça olarak algılamaktadırlar. Dolayısıyla ÇUŞ'in gerçekleştirdikleri vergi arbitrajları ile düşürdükleri efektif vergi oranlarının vergi gelirlerinde meydana getirdikleri erozyon medya ve kamuoyu tarafından sorgulanır hale gelmiştir².

Uluslararası vergilendirmede iş birliği (international tax cooperation) ihtiyacının ortaya çıkmaya başladığı dönemlerde temel argüman **“çifte vergilendirmenin önlenmesi”** idi. Ancak küresel ölçekte yürütülen neoliberal iktisat politikalarının serbestleştirici etkileri, **“vergiden kaçınma”** ve **“vergi kaçırma”** olgularını da uluslararası vergilendirme iş birliğinin argümanları haline getirmiştir.

Bugün uluslararası vergilemede iş birliği hususunda daha önce hiç olmadığı kadar kapsamlı ve esas kabul edilebilecek gelişmeler yaşanmaktadır. Uluslararası kuruluşlar ülkelerin kontrol ettiği matrahları aşındıran her zayıf alanı tespit edilerek üzerlerinde yoğun çalışmalarla girişmişler ve değerli hükümlerle bu çalışmalarını sonlandırmışlardır. Matrah aşındırmaya

² PwC şirketinin iki eski çalışanı, 340 küresel şirketin Lüksemburg hükümeti ile gizli vergi anlaşmaları imzaladığını ve milyonlarca Euro vergi kaçırdıklarını belgeleyen 28 bin sayfalık belgeyi 2012 yılında kamuoyu ile paylaşmıştı. Skandal İkea, Pepsi, Burberry, Procter and Gamble gibi dünya devi şirketleri kapsıyordu. AB, OECD'nin vergi kaçakçılığı ile mücadele ikazını dikkate alarak vergi kaçakçılığı ile mücadele etme sözü vermişti. <https://tr.euronews.com/2016/04/26/luksleaks-skandali-nedir>

neden olan fırsatları ortadan kaldırmaya yönelik en önemli gelişmelerden bir tanesi otomatik bilgi değişiminin en gelişmiş halini ortaya koymak olmuştur.

Birden fazla ülkenin mükellefi durumunda olan ÇUŞ'lerin yasalara uygun olarak vergi matrahlarını azaltmaları ve kazançlarını kolaylıkla avantajlı ülkelere kaydırabilmeleri, söz konusu ülkelerin ortak endişesi haline gelmiştir. Kendi mali egemenlik alanlarında toplaması gereken vergi gelirlerini korumak ve mükelleflerinin yurt dışında elde ettikleri gelirler hakkında bilgi sahibi olabilmek için kapsamlı bir küresel projenin hayata geçirilmesi gerekliliğini hisseden ülkeler iletişim, iş birliği ve etkileşim içerisine girerek uluslararası vergi konjonktüründe önemli değişikliklere zemin hazırlamışlardır.

Ulusal vergi mevzuatları arasındaki farklılıklar bir mükellef ya da matrah ile ilgili iki sorun ortaya çıkarabilir. Ya vergilenebilir bir olay iki veya daha fazla ülkenin vergileme yetkisine dahil olur (*vergileme yetkisinde çatışma*) ve çifte vergilendirme ortaya çıkar. Ya da vergilenebilir bir olayın vergi dışı kalmasına (*vergileme yetkisi boşluğu*) neden olabilir. Yani her iki durumun temelinde ulusal vergi mevzuatları arasındaki uyumsuzluklar yatmaktadır. Her iki yönüyle sorunun çözümü mutlak surette iş birliği gerektirir (Çevik, 2013:7-8).

ABD finansal bilgilerin otomatik değişimi konusunda genel politikanın fitilini ateşleyince G20'nin siyasi himayesinde, teknik altyapısını Ekonomik Kalkınma ve İş Birliği Örgütü (OECD)'nün gerçekleştirdiği küresel ölçekli bilgi değişimi çalışmaları ile eş zamanlı yürütülen “**Kazanç Aktarımı Yoluyla Matrah Aşındırılmasının Önlenmesi Eylem Planı (BEPS)**” kapsamında önemli ilerlemeler kaydedilmiştir (Erdem, 2016:102).

2. Vergi Rekabeti ve Zararlı Vergi Uygulamaları

Uluslararası vergi mevzuatlarındaki farklılıklarının en önemli sebebi “**uluslararası vergi rekabeti**”dir. Uluslararası vergi rekabetinden dolayı vergi idarelerinin hâkim oldukları matrahların aşınması ve vergileme kapasitelerinin azalması uluslararası vergilemede iş birliği ihtiyacını artırmıştır.

Modern dönem ekonomi sistemlerinde vergi politikaları ülkenin kendi sosyo-ekonomik iç dinamiklerine göre dizayn edilmiştir. Ortaya çıkabilecek vergisel sorunlara müdahil olan çözümler de yine bu iç dinamiklere göre şekil almıştır. Ancak küresel ekonominin günümüz itibarıyla aldığı boyutu düşündüğümüzde, bu ekonomilerin ortaya çıkardığı vergi problemlerine karşı ulusal çözümlerin yeterli olmayacağı aşikardır. Ulusal vergi politikaları,

yalnızca uygulandığı ülkenin mükelleflerini değil, o ülkenin dışında faaliyet gösteren mükellefleri de yakından ilgilendirmeye başlamıştır.

Hükümetler artan küreselleşme hareketleri karşısında özellikle kurumlar vergisi oranlarını doğrudan azaltarak veya vergi teşvikleri ile uluslararası matrah oluşturabilecek sermayeyi çekerek ve kontrol ettiği matrahı mali egemenlikleri dışına çıkmasına izin vermeyerek bir rekabetin içerisine girerler. Mobil vergi matrahlarını vergilemedeki artan zorluğun bir sonucu olarak vergilerin kompozisyonu şu yönde değiştirilecektir; mobil olmayan vergi matrahları üzerindeki vergilerin artması beklenirken, sermaye ve vasıflı emek gibi mobil matrahlar üzerindeki gelir vergilerinden ortaya çıkan bütün vergi yükü azalacaktır (Günaydın, 2003:424).

Vergi rekabetinin ortaya çıkardığı negatif mali dışsallığın ülkelerin vergi politikalarının, vergi sistemlerini olumsuz yönde etkilememesi için hükümetler üç yolla yanıt verebilirler (Owens, 2002:15-16); *ilk seçenek*, ulusal sınırlar içerisine çekilebilirler ve küresel vergi sorunlarına karşı “*izolasyoncu*” bir yaklaşıma geri dönebilirler ki, bu günümüz küresel ortamında açıkça uygulanabilir değildir. Hiçbir ülke kendi vergi reformunun uluslararası kısıtlamalarını ve sonuçlarını görmezden gelecek kadar kendisini izole edemez ve bu arzu edilen bir durum değildir. *İkinci seçenek*, uluslararası vergi sistemlerinin uyumlaştırılması için baskı yapmaktır. Yani küresel bir vergi otoritesi tarafından yönetilen bir tür küresel vergi kanunu yapmak. Bu, vergi konularının artan uluslararasılaşmasına yönelik rasyonel bir yanıt gibi görünse de hükümetlerin vergileme gibi temel bir egemenlik hakkından vazgeçmesi anlamına gelir. Dolayısıyla bu seçenek ne arzu edilebilir ne de uygulanabilir bir politika olacaktır. Hükümetlerin egemenlik haklarına dayanarak yaptığı vergilendirme, her ülkenin kendi politik realiteleri, ekonomik gereksinimleri ve sosyo-kültürel yapısına göre düzenlenir ve hükümetler bundan vazgeçmeyecektir. Ekonomi-politik amaçlar doğrultusunda tesis edilmiş grup sistemlerin vergileme yapıları ortak hedefleri için uyumlaştırılmış bir tutarlılığı gerektirebilir. Ancak ulus devletlerin vergi sistemlerinin birbirleri ile uyumlu hale getirilmeleri için bir sebep olmadığı gibi bunun neye benzeyeceği konusunda da bir fikir birliği yoktur. *Üçüncü seçenek* ise, uluslararası bilgi paylaşımını da içeren şeffaf sistemler kurarak bir iş birliği oluşturmak. Bu seçenek küreselleşmenin artan baskılarına en uygun yanıt olacaktır. Zira ulusal hükümetler kendi vergi sistemlerini kendi iç dinamiklerine göre dizayn ederlerken bu dizaynın uluslararası vergi sistemlerini etkileyeceğini ve diğer sistemlerden de etkileneceğini

bileceklerdir (Owens, 2002:15-16). Vergi cennetlerini kullanarak vergiden kaçınan mükellef hakkında bilgi edinmek isteyen politika yapımcıları, aynı ihtiyaç doğrultusunda tesis edilen uluslararası iş birlikleri kapsamında gerçekleştirilen kısıtlamaları görmezden gelemeyeceklerdir.

Küreselleşen dünyada sosyal ilişkiler üzerindeki asıl belirleyici unsur, piyasa mekanizması ve bu mekanizmanın bir numaralı aktörü de firmalardır. Bu süreçte ulusal ekonomilerin yerini ÇUŞ'in etkin olduğu ve uluslararası üretim ağlarından oluşan "küresel ekonomi" ve "küresel piyasalar" almaktadır. Küresel piyasaları yönlendiren ÇUŞ ile bu şirketlerin arkasındaki birkaç güçlü ulus devlet, çıkarları doğrultusunda dünyanın geriye kalanına belirli politikaları dayatarak, "geriye döndürülemez" ve "karşı konulamaz" şeklinde tanımladığı bu süreçte boyun eğmekten başka yapacak bir şeyleri olmadığını iddia ederler. Bu koşullarda küresel sermayenin taleplerine karşı direnemeyen ve sonuçta ulusal piyasalarını bu sermayeye açarak "küresel rekabet" ile karşı karşıya bırakan ulus devletlerin vergi ve refah politikaları konusunda "dibe doğru yarış" (*race to the bottom*) dışında bir alternatifleri kalmamaktadır (Vural, 2006:92-93).

ÇUŞ'in domine ettiği küresel ekonomi içerisinde, bir ülke için yalnızca kendi mükelleflerini ve sermayesini tutmak değil, aynı zamanda başka ülkelerin de mükellef ve sermayelerini çekmek önem arz etmiştir. Uluslararası rekabet etme baskısı hükümetleri daha rekabetçi vergi sistemlerini benimseme zorunluluğuna itmiş ve böylece hükümet operasyonları daha etkin ve modern hale gelmiştir. Küreselleşme vergi politikası alanında yeni zorluklar ortaya çıkarmıştır. Finansal ve coğrafi olarak serbest faaliyetleri amaçlayan vergi düzenlemeleri, ülkeler arasında ve federal devletlerde eyaletler arasında zararlı vergi rekabetine sebep olabilmekte; ticaret ve yatırımı rahatsız edici riskler taşıyabilmekte ve ulusal vergi tabanlarının erozyonuna neden olabilmektedir (Pehlivan ve Öz, 2015:202).

Hükümetler finansal ve doğrudan yatırımları kendi ekonomilerine çekmek, özellikle de yabancı sermaye akımlarını cezbetmek için bu kaynakları ya hiç vergilendirmemekte veya çok düşük vergilendirmektedir. Bu uygulamalar diğer ülkelerin vergi tabanlarını, o ülkelerin kamu hizmetlerini, maliye ve vergi politikalarını olumsuz etkileyecek şekilde kaynaklarını erozyona uğratan haksız vergi rekabeti veya zararlı vergi uygulamalarıdır.

Vergi, yatırım maliyetlerinin bileşenlerinden biri olduğu için, ÇUŞ vergi sonrası gelirlerini artırmak amacıyla yatırımlarını düşük vergi oranlarının uygulandığı ekonomilerde gerçekleştirmeyi arzu ederler. Zira ÇUŞ için özellikle önemli olan doğrudan vergiler, yatırım maliyetlerini artırdığı için sermayenin marjinal etkinliğini olumsuz etkileyecektir. Aynı duruma bir ulus devlet ekonomisi açısından yaklaşırsak, ulusal ekonomi yönetimi, neoliberal iktisat politikalarının domine ettiği ekonomilerde yüksek vergi oranlarının ekonomik büyümeyi ve üretim kapasitesini ters yönde etkileyeceğini bildiği için finansal ve doğrudan yatırımları cezbetmek için düşük vergi oranları ile çalışmayı tercih edecektir. Bir ülkenin vergi politikalarını bu şekilde dizayn etmesi diğer ülkeleri de bu yönde hareket etmesi hususunda baskılayacaktır.

Vergi rekabeti bir yandan kamu harcamalarında etkinliğin sağlanması ve kaynakların daha rasyonel kullanılması hususunda refah artırıcı etkiler meydana getirirken, diğer yandan uluslararası yatırım kararlarının sapması sonucunda kimi ülkelerin vergi gelirlerinde meydana gelen kayıplar yanlış kaynak dağıtımına neden olarak “*haksız vergi rekabeti*”ne sebebiyet verebilmektedir. Zira uluslararası alanda serbestçe hareket eden sermaye, kamusal hizmetlerinden en çok yararlandığı ülkeden ayrılıp, düşük oranlı vergi uygulanan ülkeye gitmek suretiyle geride kalan ve kamu hizmetlerinin finansmanı için daha fazla vergi ödeyen ancak hareketli olmayan sermaye sahipleri üzerinden bir nevi haksız kazanç elde etmiş olacaktır (Pehlivan ve Öz, 2015: 102-107).

Literatürde bazı çalışmalar vergi rekabetinin ekonomik büyümeyi hızlandıracağını³, mali sorumluluğu artırarak kamu harcamalarında etkinliği artıracığını ve toplum refahının yükselmesine katkı sağlayacağını⁴ iddia etse de uluslararası yatırım kararlarının sapması sonucunda bazı ülkelerin vergi gelirlerinde meydana getirdiği kayıplar nedeniyle yanlış kaynak dağılımına yol açarak “*haksız vergi rekabeti*”ne neden olduğu için başta Avrupa Birliği (AB) ve OECD olmak üzere çeşitli uluslararası kurum ve kuruluşlar önleme çalışmaları gerçekleştirmişlerdir.

Gerek çifte vergilemeden kaçınma gerekse uluslararası vergi kaçırma ve kaçınma faaliyetlerini önleme çabası, birbirleri ile etkileşim içerisinde olan *tek taraflı (ulusal)*

³ Daniel J. Mitchell, **An OECD Proposal the Eliminate Tax Competition Would Mean Higher Taxes and Less Privacy**, Published by Heritage Foundation, 2000

⁴ Tiebout, C. M., “**A Pure Theory of Local Expenditures**”, Journal of Political Economy, 1956

düzenlemeler, iki taraflı (karşılıklı) anlaşmalar ve çok taraflı uluslararası girişimler şeklinde üç sac ayağı üzerinde kurumsallaşmış bir uluslararası vergileme sistemi yaratmıştır (Çevik, 2013:39).

3. Uluslararası Vergileme Rejiminde İşbirliğine Yönelik Güncel Gelişmeler

Yirminci yüzyıl uluslararası vergileme rejiminin temel problematiği olan “*çifte vergilendirme*” ve “*vergilendirme yetkisinin tahsisi*” sorunu, özellikle neoliberal iktisat politikalarının küresel ekonomiye hâkim olması ile birlikte ortaya çıkan finansal serbestleşme, finansal araçlardaki yenilikler, uluslararası ticaret ve yatırım hacminde meydana gelen muazzam artış ile birlikte ortaya çıkan kompleks yapıların neden olduğu büyük vergi kayıpları nedeniyle ikincil bir sorun haline gelmiştir.

Artık uluslararası vergileme rejiminin odaklandığı sorun vergi kaçırma/vergiden kaçınmadır ve bunu ortaya çıkaran üç temel sebep bulunmaktadır. Birincisi, ÇUŞ tarafından yaratılan potansiyel matrahın tamamına hâkim olamamak, ikincisi, sınır ötesi yatırımları cezbetmek için gelişmekte olan ülkeler arasındaki rekabet ve üçüncüsü, vergi idarelerinin mükelleflerin denizaşırı ülkelerdeki gelir ve mal varlıklarına ilişkin vergi tarh edememeleridir (Fitzgerald, 2002:2).

Yirminci yüzyıl uluslararası vergileme iş birliğinin kurumsal yapısının, vergi kaçırma ve vergiden kaçınma ile ilgili kuralları çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarındaki (ÇVÖA) banka ve ticari sırlar gibi ulusal mevzuatlar ile etkisi kısıtlı kalmıştır. Hükümetler vergi kaçırma ve agresif vergi planlamaları ile mücadele etmek için iç hukuklarında önlemler almaya çalışmışlarsa da konunun “çok taraflı” olması ve iş birliği gerektirmesi bu tür önlemlerin etkisini sınırlı kılmıştır (Rixen, 2008:13).

Uluslararası iş birliğinin en temel getirisi, mükellefin yurt dışında elde ettiği geliri tespit etmeyi sağlayacak olan “*bilgi paylaşımı*”dır. Bu konuda da dikkat edilmesi gereken ve beklenen husus, “*kişisel mahremiyet*” olacaktır. İdareler yalnızca vergi suçu kapsamına girecek olan konularda bilgi paylaşımına başvurmalı ve kişisel mahremiyetin sağlanması için bilgi değişimini demokratik ülkeler arasında gerçekleştirmelidirler (Rahn-Rugy, 2003:9).

Uluslararası vergileme rejiminde oluşturulacak potansiyel iş birliği çalışmaları vergi idarelerini teknolojik bir adaptasyona zorlayacak ve modernize olmalarını sağlayacaktır. Böylelikle küreselleşmenin getirdiği vergi sorunları ile mücadele daha da kolaylaşacaktır.

Uluslararası iş birliğinin sağlayacağı bir diğer getiri, uluslararası vergi işlemlerini bir yeknesaklığa kavuşturacak olan “*vergi mevzuatlarının uyumlaştırılması*” olacaktır (Günaydın ve Benk, 2004:44-446).

Uluslararası vergi rejiminde işbirliğinin ilk ve temel öncüleri olarak faaliyet gösteren Dünya Ticaret Örgütü (WTO), Birleşmiş Milletler Ekonomik ve Sosyal Konseyi, Birleşmiş Milletler Ticaret ve Kalkınma Konferansı, Uluslararası Para Fonu ve Dünya Bankası, Dünya Tüketiciler Örgütü, OECD, Ortak Pazar Vergi İdareleri Birliği, Amerika Vergi İdareleri Merkezi, Asya-Pasifik Ekonomik İşbirliği Forumu, Vergi İdareleri Buluşma ve Araştırma Merkezi, Avrupa Birliği (AB), Avrupa Vergi İdareleri Organizasyonu, Pasifik Vergi İdareleri Birliği, Asya Vergi İdareleri ve Araştırma Grubu, İskandinav Grubu, Karaib Adaları Vergi İdareleri Organizasyonu’nun uluslararası vergilendirmeye ilişkin olarak ortaya çıkan sorunlar üzerinde etkili olabilmeleri için aralarında koordinasyonu sağlayan bir örgütün bulunması gerekmektedir. Aksi halde adı geçen organizasyonların uluslararası vergi sorunlarını çözmede sığ kalacaklardır (Günaydın ve Benk, 2004:48-449).

Model Vergi Anlaşmaları uzun müzakereleri gerektirmeden ortaya çıkabilecek uluslararası vergi uyuşmazlıkları hususunda tarafları bir konsensüste buluşturup bu yönde hissedilen ihtiyacı büyük ölçüde ortadan kaldıracaktır.

Hali hazırda karmaşık bir yapıda olduğunu gördüğümüz ulusal vergi mevzuatlarının uluslararası düzeye taşınarak devletler arasında müzakere edilmesi, konuyu daha da karmaşık hale getirmektedir. Politik, kültürel, ekonomik ve hukuksal farklılıkları olan iki devletin bu kompleks yapı içerisinde bir anlaşma akdetmek için vergi mevzuatlarını müzakere edip ortak bir yol bulmaları oldukça sıkıntılı bir süreç olacaktır. Model vergi anlaşmalarına olan temel gereksinim, bu sıkıntılı süreci en mutedil hale getirmek olacaktır. Model vergi anlaşmaları mali ve hukuki mevzuatları birbirlerinden oldukça farklı olan vergi idarelerinin müzakerelerini kolaylaştırmak için taraflara hazır bir metin sunmaktadır. Bu metin sayesinde uzun, yorucu ve içinden çıkılmaz hale gelen müzakere süreçleri mümkün olduğunca kolay bir şekilde sonuca bağlanır (Bayar, 2006:53).

Çifte vergilendirmenin önlenmesine yönelik olarak model vergi anlaşması çalışması yapan ilk uluslararası kuruluş Milletler Cemiyeti (MC) oluyor. 1921 yılında yayımladığı bir raporda, çifte vergilendirmenin, uluslararası sermaye hareketleri ile ekonomik bütünleşmelerin

önündeki en büyük engel olduğunu açıklayarak, bu çalışmalarını 1928 yılında hazırladığı bir anlaşma modeli ile somutlaştırmıştır (Pehlivan ve Öz, 2015:94). MC'den sonra model vergi anlaşmalarına ilişkin benzer çalışmaları OECD yapıyor. Bugün dünyada muteber olduğunu söyleyebileceğimiz OECD ve Birleşmiş Milletler (BM) tarafından hazırlanmış iki model vergi anlaşması vardır. Bu modellerin her ikisi de bir ulus devlet tarafından değil uluslararası örgütler tarafından hazırlanmıştır. Dolayısıyla modeller bir ulus devlet menfaatine yönelik değil, tarafsız bir pozisyon almaktadır (Bayar, 2006:54, Çevik, 2013:127).

BM ve OECD'nin çifte vergilemeyi önlemek maksadıyla tasarlamış oldukları model vergi anlaşmalarının çözüme kavuşturamadığı meselelerde mükellefler karşılıklı anlaşma usulü (KAU), ulusal ve uluslararası mahkemeler ve tahkim yoluna gidebilmektedirler. KAU ve tahkim yöntemleri BEPS Eylem Planı'nın 14. Aksiyonunda ele alınmıştır. 14. Aksiyon uluslararası vergisel uyumsuzlukların çözümünde KAU'nün daha etkin bir şekilde kullanılmasını hedeflemektedir. Aynı şekilde uyumsuzluklarda çözüm talep eden taraflar tahkim yolunun da bir seçenek olmasını amaçlamaktadırlar (Terzi, 2018:41).

Neoliberal iktisat politikalarının önünü açtığı sınır ötesi sermaye hareketleri ve dijital ticaret devletin vergilendirme konusundaki egemenlik haklarını kullanmanın önünde bir engel teşkil etmektedir. Vergi idarelerinin mükelleflerinin sınır ötesi faaliyetlerine ilişkin matrahları hakkında bir bilgi seti oluşturabilmesi için idareleri arası bir iş birliği ihtiyacı doğmuştur. Bu ihtiyaç daha ziyade bilgi paylaşımına ilişkindir ve çok taraflı bir mücadeleyi gerektirecektir.

Vergi kaçırma/kaçınma ile mücadele ülkelerin tek taraflı çalışmalarının yanı sıra iki taraflı (bilateral) mekanizmalar ve çok taraflı (multilateral)⁵ mekanizmalar ile yürütülmektedir (Çevik, 2013:204). Uluslararası vergileme iş birliği konusunu en çok domine eden mefhum olan "bilgi değişimi", konusundaki en önemli dayanak OECD tarafından 1963 yılında tasarlanan "Gelir ve Servet Vergilerinde Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması Taslağı"

⁵ *Vergi Konularında Karşılıklı İdari Yardımlaşma Sözleşmesi (KIYS) (Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters)

*Uluslararası Gümrükler Suçlarının İncelenmesi, Önlenmesi ve Bastırılması Konusundaki Karşılıklı İdari Yardımlaşma Sözleşmesi (International Convention Mutual Administrative Assistance for the Prevention,

*Investigation and Repression of Custom Offences)

*Gümrük Meselelerinde Karşılıklı İdari Yardımlaşma Sözleşmesi (Mutual Administrative Assistance in Custom Matters)

*Inter-Amerikan Vergi Daireleri Merkezi'nin 1999 tarihli model anlaşması

*Vergi Konularında Karşılıklı Yardımlaşmaya Dair NORDIC Sözleşmesi

isimli model anlaşması olmuştur. Bilgi değişimi hususu bu model anlaşmanın 26. Maddesinde geniş olarak ele alınmıştır (Özdemir, 2020:11).

OECD Model şerhi madde 26. Bilgi değişiminin üç yolla yapılabileceğini ifade eder (Çevik, 2013:210);

- İstek Üzerine Bilgi Değişimi: Vergileme prosedüründe olağan yollar tüketildikten sonra diğer devletten belirli, özel bir durum hakkında bilgi istenmesi,
- Otomatik Bilgi Değişimi: İki devlet arasında bir veya birden fazla gelir kategorisi ile ilgili sistematik bilgi akışının sağlanması
- Kendiliğinden Bilgi Değişimi: Belirli denetimlerden elde edilmiş ve diğer devletin ilgisine olabileceği tahmin edilen bilgilerin paylaşılması

Çifte vergilendirme anlaşmaları kapsamında en genel ve en çok kullanılan bilgi değişimi yönetimi talep üzerine bilgi değişimi olmuştur. Ancak, talep üzerine bilgi değişimi için getirilen mükellef bilgilerinin mahremiyeti hususu bilgi değişiminin etkinliğini azalttığı için siyasi ilgi otomatik bilgi değişimine üzerine odaklanmıştır (Ateş, 2015:673-674).

Uluslararası vergilemede iş birliğinin temeli, karşılıklı veya çok taraflı yapılan anlaşmalardan ziyade bu anlaşmaların hükümlerini uygulayabilmeyi sağlayacak olan karşılıklı veya çok taraflı bilgi değişimi olacaktır. Dolayısıyla günümüz maliyesinin en önemli konu başlıklarından birini oluşturan “*vergilemede uluslararası iş birliği*”ni gerçekleştirecek olan mefhum, anlaşmalardan daha çok bu anlaşmaları başarıyla uygulayabilmek için gerçekleştirilen bilgi değişimleridir.

Zararlı vergi rekabeti uygulayan ülkelerin kolaylaştırdığı vergi kaçırma ve vergiden kaçınma imkanlarını yönelik uluslararası iş birliği ve şeffaflığın artırılmasına yönelik yakın geçmişte yaşanan iki önemli gelişme var. Bunlardan ilki küresel ölçekte şeffaflığın artırılması ve uluslararası bilgi değişimini belirli standartlara kavuşturmak için vergi kaçırma/vergiden kaçınma faaliyetlerini sınırlandırmayı hedeflemektedir. Bu amaçla bir *eşdenetim (peer review) mekanizması* ve *notlandırma (rating)* işlevi üstlenen “Vergi Amaçlarına Yönelik Şeffaflık ve Bilgi Değişimi Küresel Forumu”⁶ (Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes) oluşturulmuştur (Erdem, 2016:91).

⁶ “Vergi Amaçlı Şeffaflık ve Bilgi Değişimi Küresel Forum” 2000 yılından bu yana “vergide şeffaflık ve bilgi değişimi” alanındaki çalışmaların merkezini oluşturur. Forumun maksadı OECD ve G20’nin desteği ile vergi

3.1. Yabancı Hesap Vergi Uyumu Anlaşması FATCA (Foreign Account Tax Compliance Act)

Şeffaflık ve bilgi değişiminde uluslararası vergileme iş birliği alanında atılan önemli bir adım **Yabancı Hesap Vergi Uyumu Anlaşması FATCA** (Foreign Account Tax Compliance Act) dır. Bu anlaşma ABD’de vergi kaçakçılığı ile mücadele etmek için ABD Hazine Bakanlığı ve ABD Gelir İdaresi tarafından 2010 yılında yürürlüğe konmuş bir mevzuattır. ABD bu yasa ile yabancı finansal kuruluşlara kendi mukimlerinin beyan dışı bıraktıkları finansal varlıklarını ABD Gelir İdaresine raporlama zorunluluğu getirmektedir.

FATCA uluslararası alanda büyük kabul görmüş ve kısa sürede uluslararası iş birliğine örnek teşkil ederek matrah aşınmasını engellemeye yönelik otomatik bilgi değişimine dayalı yeni bir mekanizma ortaya koymuştur (Kahriman ve Tepekule, 2014:98).

ABD vergi mevzuatına göre ABD vatandaşları dünyanın neresinde olurlarsa olsunlar her yıl yıllık gelir beyannamelerini vermek zorundalardır. ABD bu anlaşma ile yıllık gelir beyannamesini vermeyen mükellefleri tespit edebilmek için dünyadaki bankalara, bünyelerindeki ABD vatandaşlarını tespit edip finansal varlıklarını kendilerine bildirme talimatı veriyor.

Yasa hükümleri kapsamında, bildirim yükümlüğünü yerine getirmeyen finansal kuruluşlar ve bireysel hesap sahipleri ile ortakları arasında ABD mükellefi olup olmadığı tespiti için gerekli bilgileri Amerikan Gelir İdaresine (IRS) raporlamayan şirketler “*FATCA Uyumsuz*” olarak sınıflandırılıp elde ettikleri ABD kaynaklı gelirleri (temettü geliri, her türlü portföy yatırımı faiz geliri, ücret, maaş, kira gelirleri, lisans ücreti, telif hakkı ödemeleri vb.) üzerinden %30 oranında stopaj uygulandığı gibi uluslararası finans sisteminin dışında çıkarılması ve muhabir banka ile işbirliklerinin sonlandırılması gibi yaptırımlar söz konusudur.

FATCA uyumlu finans kuruluşları ABD mukimi gerçek kişiler için 50000 USD ve üzeri, tüzel kişiler için ise 250000 USD ve üzeri bakiyeleri Amerikan Gelir İdaresi’ne bildirmekle yükümlüdürler (www.garantibbva.com).

şeffaflığı konusunda standartlar oluşturmaktır. 2009 yılında yeniden yapılanan Forum, vergi şeffaflığı konusunda uluslararası standartların uygulanması için çalışmalar yürüten önemli bir oluşum haline gelerek bilgi değişiminde “uluslararası ölçekte konsensüsel varılmış standartların uygulanmasını teşvik etmektedir (www.vergidegundem.com)

ABD Gelir İdaresi, FATCA hükümlerini uygulayabilmek amacıyla imzaladığı hükümetler arası anlaşmaları (IGA) iki farklı şekilde modellemiştir. Model 1 uygulaması yabancı finansal kuruluşların (FFI) FATCA gereği ABD Gelir İdaresine (IRS) bildirmekle yükümlü oldukları bilgileri yetkili kılınmış yerel bir otorite aracılığı ile raporlama şeklinde yürütülürken, Model 2 uygulaması yabancı finansal kuruluşların aynı tür bilgileri doğrudan ABD Gelir İdaresine raporlaması şeklinde yürütülür⁷ (OECD, 2013:15).

3.2. ABD Yeni Model Anlaşması

Uluslararası vergileme iş birliğinde son yıllarda yaşanan dönüşümün temel güdüsü şeffaflık olunca ABD'nin FATCA ile atmış olduğu adımın bir benzerini AB ve OECD "Otomatik Bilgi Değişimi" ile atıyor. Ancak ABD, OECD ve AB ülkelerinin sözleşmesine katılmamış ve kendi anlaşmasını yürütmeyi tercih etmiştir.

ABD Hazine Bakanlığı kontrol etmiş olduğu matrah üzerindeki aşınmayı minimuma indirmek amacıyla, yine bu amaçla dizayn ettiği FATCA'nın ardından en son 2006 yılında güncellenmiş olduğu **ABD Model Vergi Anlaşması**'ni 17 Şubat 2016 tarihinde yeniden güncelleyerek kamuoyuna duyurmuştur. ABD'nin ÇVÖ anlaşmaları ve otomatik bilgi paylaşımı vizyonunu getirdiği son nokta olan güncellenmiş Model Vergi Anlaşması, uluslararası vergi hukuku alanındaki mevcut kuralları ileri bir noktaya taşımış görünüyor.

ÇVÖ anlaşmalarının uluslararası vergi sorunlarına karşı genellikle iki aşamalı çözümü vardır. İlk aşamada vergileme yetkisine sahip ülke belirlenerek bir verginin konusu veya bir mükellefin mükerrer bir vergilendirmeye maruz kalması engellenir. Eğer çifte vergilendirme engellenemediyse mahsup veya istisna yöntemleri ile telafi mekanizması işletilir.

ABD'nin güncellenmiş Model Vergi Anlaşmasındaki yeni eğilim çifte vergilendirme riskinin bertaraf edilmesinin de ötesinde, çifte vergilendirmeme ve ülkelerin anlaşma yoluyla almış oldukları vergilendirmeme yetkilerini kullanarak kendi ülkelerinde vergisel avantajlar yaratmasının önüne geçmeye yöneliktir.

Bu yaklaşıma göre ÇVÖ anlaşmalarını ülkelerin vergileme haklarını nasıl kullanabileceklerine ilişkin sınırlamalar şekillendirmektedir. Başka bir ifadeyle ülkelerin

⁷ IRS, FATCA ile belirlenen IGA Model I ve Model II anlaşmaları, resmi olarak imzalamamış veya yürürlüğe girmemiş olan ülkeleri "agreed-in-substance" statüsü vererek takip edeceği ülkeler için oluşturduğu listesine ekledi. Türkiye de ABD ile hükümetler arası anlaşmayı Model 1 esasına göre imzalayarak karşılıklı bilgi değişimini kabul etmiştir (Bulut, 2015:33).

zararlı vergi rekabetine neden olacak ve anlaşmanın tarafı olan diğer ülkeyi olumsuz etkileyecek vergi politikalarına sınırlama getirmeyi önermektedir (Erdem, 2016:94).

2016 güncellemesi ile ABD Hazine Bakanlığı, vergi anlaşmalarının suiistimali sonucunda vergilendirme fırsatlarını azaltan veya yok eden koşulları ortadan kaldırmaya yönelik 3 önemli yeni hüküm koymuştur;

- *Özel Vergi Rejimi (special tax regime, “STR”),*

Vergi cennetleri mobilitesi yüksek olan gelirleri tercihli vergi rejimleri ile ya hiç vergilendirmeyerek veya çok az bir oranda vergi tahakkuk ederek kendi ekonomilerine çekmeye çalışırlar. ABD, model vergi anlaşmasındaki 2016 güncellemesi ile kaynak ülkede faaliyet gösteren bir mükellef, başka bir akit devlette mukim olan lehtarının faiz ödemesi, gayrimaddi hak bedelleri veya teminat ücretleri gibi diğer gelirlere ilişkin olarak özel bir vergi rejiminden faydalanması durumunda kaynak devletin iç mevzuatına göre vergilendirilecektir. Zira güncel Model Vergi Anlaşmaları klasik amaçlarının ötesinde çifte vergilendirilmeme veya vergi kaçırma/vergiden kaçınma fırsatları ile daha az vergi ödemeye olanak tanıyan koşulları ortadan kaldırmayı hedeflemektedir.

- *Menfaatlerin Kısıtlanması Kuralı (limitation on benefits “LoB”),*

Vergi anlaşmalarının amacı her ne kadar çifte vergilendirilmeme, vergi kaçırma veya vergiden kaçınma fırsatlarını ortadan kaldırmak olsa da bazen anlaşmaların bizatihi kendisi matrah aşınmasına alet edilebilmektedir. Mükellefler normal şartlar altında kapsamına girmediği bir anlaşmanın hükümlerinden faydalanmak maksadıyla yapay işlemlerle veya kanal kuruluşlardan yararlanarak vergi anlaşmalarını suiistimal edebilmektedirler (Soydan, 1995:307). Bu suiistimalin en yaygın biçimi; üçüncü ülke mukimlerinin, iki akit devletin birinde oluşturdukları bir aracı vasıtasıyla veya ikametlerini söz konusu iki akit devletten birine aldırarak tesis edilmiş olan vergi anlaşmasının hükümlerinden faydalanmak şeklindedir.

“Anlaşma alışverişi” (treaty shopping) olarak adlandırılan bu olgu özellikle pasif yatırım gelirlerinin dağılımı gerektiğinde bir finansal işlemin vergi yükünü optimize etmek için vergi anlaşmalarının lehte hükümlerinden gerçekte yararlanıcı olunmadığı halde yararlanılmasıdır (Çevik, 2013:171).

Kar aktarımı yoluyla matrah aşınmasını önlemeye yönelik olarak OECD'nin dizayn ettiği ve 15 aksiyondan oluşan "BEPS Eylem Planı"nın 6. Eylemi anlaşmaların suiistimalini önlemeye yönelik olmuştur. Bu kapsamda, ÇVÖA'nın çifte vergilendirmeme, vergi kaçırma veya vergiden kaçınma niyetiyle kullanılamayacağını açıklığa kavuşturulması öngörülmektedir. Bu yönde ÇVÖA'nın dibacesine, devletlerin anlaşma alışverişi düzenlemeleri de dahil olmak üzere, vergi kaçırma ve vergiden kaçınma yöntemleri ile vergilendirmeme veya düşük oranda vergilendirme fırsatlarını önlemek niyetiyle anlaşma imzaladıklarının açıkça belirtilmesi kararlaştırılmaktadır (Erdem, 2016:99).

Menfaatlerin sınırlandırılması hükmü, anlaşma menfaatlerinden belirli şartları haiz olan mükelleflerin yararlanmasını ifade eder. Suiistimalin ve kötüye kullanımın engellenmesine yönelik olan menfaatlerin sınırlandırılması oldukça teknik, karışık ve detaylı olması nedeniyle Japonya'nın önerisiyle OECD bünyesinde basitleştirilmiş versiyonu (simplified LoB) şeklinde bir alternatifi üzerinde çalışılmıştır. ABD'nin model vergi anlaşması menfaatlerin sınırlandırılması hususunu 22. maddesinde düzenlemiştir.

- *Kanunda Yapılacak Müteakip Değişiklikler (Subsequent Changes in Law)'in yapılan anlaşmalara etkileri (Ek 28. Madde)*

Anlaşmaya taraf ülkelerin iç hukuklarında gelecekte gerçekleştirecekleri değişikliklerin anlaşmalara etkileri (subsequent changes in law) güncellenmiş model vergi anlaşmasının 28. maddesinde düzenlenmiştir. Buna göre, anlaşmanın imzalandığı tarihten sonra taraflardan birinin iç hukukunda gerçekleştirdiği değişikliklerin söz konusu anlaşma müzakere edildiği andaki anlaşma dengesini etkileyecek nitelikte olması halinde, anlaşmanın iç hukuk değişikliklerine uygun bir şekilde güncellenebilmesi hususunda karşılıklı istişareye ve gerekli görülen değişikliklerin yapılmasına olanak tanınmaktadır (Erdem, 2016:100).

3.3. Otomatik Bilgi Değişimi-CRS (Common Reporting Standarts)

Sermaye hareketliliğinin çok yoğun yaşandığı ekonomilerde özellikle yatırımcı mükellefler mukimi oldukları ülkenin yüksek vergi maliyetlerinden kurtulmak için bu ülkelerde yapacakları yatırımları yine kendilerinin yurt dışında oluşturdukları yabancı finansal kurumlar aracılığı ile gerçekleştirmektedirler. Bu durum yatırımcının matrahının ikamet ülkesinin vergi idaresi tarafından tam olarak kontrol edilememesine neden olmakta ve vergi kaybı yaratmaktadır.

FATCA'nın yabancı finansal araçlar vasıtasıyla vergi kaçırma/vergiden kaçınma faaliyetleri sonucunda ortaya çıkan vergi geliri kayıplarını azaltma hususundaki küresel başarısı, otomatik bilgi değişimi konusunda OECD ve G20'yi harekete geçirmiş ve uluslararası bilgi değişimine yeni bir boyut kazandıran ve finansal kurumlara ek operasyonel yükler ve maliyetler getirecek olan **“Common Reporting Standards” (CRS)** OECD tarafından kamuoyu ile paylaşılmıştır.

CRS'nin amacı, hükümetlerin vergiden kaçınmayı önlemek ve vergiye tabi gelirleri kayıt altına alabilmek için finansal hesapların karşılıklı bilgi değişimini sağlamaktır. Buna göre finansal kurumların, ülke hükümetlerince yürürlüğe konulan prosedürlerin özenle uygulanması ve CRS doğrultusunda düzenli olarak bilgi paylaşımında bulunması gerekiyor (<https://www.pwc.com.tr>).

OECD, G20'nin ve AB'nin uluslararası ölçekte vergi kayıp ve kaçağı ile mücadele çalışmaları sonucunda, “Vergi Konularında Karşılıklı İdari Yardımlaşma Sözleşmesi” hazırlanmıştır. Bu sözleşme, AB üyesi ülkelerin yanı sıra, İsviçre, Norveç, Brezilya, Hindistan gibi ülkelerin de dahil olduğu bugün itibarıyla 141 ülke tarafından imzalanmıştır. Bu tarihten 6 yıl sonra, uygulamayı düzenleyen ve bugün itibarıyla 110 ülkenin taraf olduğu “Finansal Hesap Bilgilerinin Otomatik Değişimine İlişkin Çok Taraflı Yetkili Makam Anlaşması”nı da Türkiye 21.04.2017 tarihinde imzalamış ve 31.12.2019 tarihinde onaylamıştır. Bu anlaşmaya göre, imzacı ülkeler, mükabiliyet esasında, ilgili ülkelerin mukimlerine ait finansal hesap bilgilerini, finansal kuruluşlardan toplayıp ayrı bir talep gerekmeksizin otomatik olarak her yıl ilgili ülkeyle paylaşacaktır (Gelir İdaresi Başkanlığı, 2021:7).

Otomatik bilgi değişiminin kapsamı; kişilerin, mukimi olduğu ülke dışındaki diğer ülkelerde bulunan finansal hesap bilgilerinin, mukimi olunan ülkeye, her yıl diğer ülke vergi idarelerince, vergisel amaçlarla kullanılmak üzere karşılıklı ve otomatik olarak elektronik ortamda gönderilmesidir (Gelir İdaresi Başkanlığı, 2021:5).

Hali hazırda ÇVÖA uyarınca anlaşmaya taraf ülkeler karşılıklı bilgi değişimi yapıyor. CRS'nin bu uygulamadan farkı (<https://www.pwc.com.tr>); ÇVÖA bilgi değişimini, taraf ülkelerin yazılı isteği ile belirli mükelleflerin, belirli dönemlerde yapmış oldukları işlemler ve belirli nitelikteki gelirleri için talep nedeni de belirterek yapıyor iken, CRS'de bilgi değişimi herhangi bir yazılı talep ve dönem kısıtlaması olmaksızın bütün mükellefleri ve bütün gelirleri esas alarak her yıl otomatik olarak yapıyor.

Uluslararası vergilemede şeffaflığın artırılmasına yönelik idareler arası iş birliği ve bilgi paylaşımı açısından en faal olan ve en kapsamlı çalışmaları yürüten uluslararası organizasyon OECD'dir. OECD, kuruluşundan bu yana vergilemede uluslararası iş birliğine yönelik çok sayıda çalışma gerçekleştirmiştir. Bu çalışmaların neredeyse tamamı bilgi paylaşımı ile bir şekilde ilintilidir. Ancak OECD orijinli araçlar içerisinde uluslararası bilgi paylaşımına doğrudan hukuki dayanak teşkil eden düzenlemeler; OECD Model Vergi Anlaşması, OECD Vergi Konularında Bilgi Değişimi Anlaşması Modeli (Model TIEA) ve CoE/OECD Vergi Konularında Karşılıklı İdari Yardımlaşma Anlaşması'dır (Aktuğ ve ÖZ, 2020:142-143).

Otomatik bilgi paylaşımının diğer paylaşım türlerine göre daha çok tercih edilmesini sağlayan nedenlerden bir tanesi de talep üzerine bilgi paylaşımı hususunda prosedür kaynaklı gecikmeler veya ülkelerin politik nedenlerle bilgi paylaşmaktan imtina etmesi gibi menfi hallerdir (Ateş, 2021:132).

Ağustos 2022 itibarıyla "Vergi Amaçlı Şeffaflık ve Bilgi Alışverişi Küresel Forumu"nda bilgi paylaşımında bulunan 95 üye ülke bulunmaktadır⁸. ABD Küresel Forum'un bilgi paylaşan ülkeler listesinde yer almamaktadır. Bunun nedeni ABD'nin vergi konularında bilgi paylaşım sürecini "Yabancı Hesaplar Vergi Uyum Yasası-FATCA" ile sağlıyor olmasıdır. Burada tepki alan bir durum söz konusudur. Yabancı finans kuruluşları ABD mükelleflerine ait bilgileri karşılıklı değil tek taraflı olarak IRS'e (Amerikan Gelir İdaresi-Internal Revenue Service) sunması, bilgi güvenliği ve diğer ülkelerin anayasal haklarının çiğnendiği düşüncesiyle eleştirilere maruz kalmıştır⁹ (Aktuğ ve Öz, 2021:137).

OECD vergi konularında paylaşımına tabi olacak bilgilerin kapsamını devamlı artırmaktadır. Önceleri yalnızca vergileme ile doğrudan ilgilendiren bilgilerin paylaşılması esas iken zamanla dolaylı ilgilendiren bilgilerde kapsama alınmıştır. Daha sonraları vergileme ile alakalı olabileceği düşünülen bilgilerin paylaşılmasına da olanak tanınmıştır. Küresel vergi şeffaflığı açısından bakarsak uluslararası bilgi paylaşımının kapsamının bu kadar genişlemesi

⁸ <https://www.oecd.org/tax/automatic-exchange/commitment-and-monitoring-process/AEOI-Exchanges-2018.pdf>

⁹ ABD bu eleştirileri gidermek adına FATCA konusunda bahsettiğimiz Model 1 ve Model 2 Hükümetlerarası Anlaşma Modelleri'ni (Intergovernmental Agreement, IGA) geliştirmiştir. Model 1 uygulamasına göre yabancı ülkelerin finans kuruluşları ABD mükelleflerine ait finansal verileri öncelikle kendi ülkelerinin yetkili otoritelerine iletmekte, söz konusu bilgiler idare tarafından IRS'ye sunulmaktadır. Model 2 uygulamasında ise ABD mükelleflerine ait bilgiler finans kuruluşları tarafından doğrudan IRS'ye sunulmaktadır.

olumlu bir gelişme olarak görülebilir, ancak mahremiyet açısından ciddi sakıncalar içermektedir (Aktuğ ve Öz, 2021:143).

Mahremiyet hususuna ülkemiz açısından bakacak olursak; FATCA ve CRS kapsamında yapılan otomatik bilgi değişimindeki mahremiyet hususu 6698 sayılı Kişisel Verilerin Korunması Kanunu (KVKK)'nın 9. maddesi¹⁰ ile Anayasa'nın 90. maddesinde¹¹ düzenlenmektedir. Kişisel verilerin otomatik bilgi değişimi kapsamında ilgili kişinin açık rızası olmaksızın yurt dışına sunulması 6698 sayılı Kanunun 9. Maddesine göre mahremiyet ve gizlilik açısından sakınca gibi görünse de 5. maddenin 2. fıkrasının a. bendi¹² gereğince bu tip bir sakınca bulunmamaktadır.

2.4. Kar Aktarımı Yoluyla Matrah Aşındırma Eylem Planı-BEPS (Base Erosion and Profit Shifting)

Kurumlar Vergisinin (KV) kamu gelirleri içerisindeki payını düşündüğümüzde ÇUŞ'lerin agresif vergi planlamaları ile vergi idarelerinin kontrol ettikleri matrahları aşındırmaları ülkeler için büyük bir mali tehdit oluşturmaktadır. Böyle bir durumda kamu gelirin aşınması tek sorun değildir. ÇUŞ'lerin vergi gelirlerini azaltması aynı zamanda ülkenin vergi yükünün adil dağılımını bozacaktır. Zira vergi gelirlerinin aşınması, sürdürülebilir bir kamu finansmanı için ücretlerin daha fazla vergilendirilmesine neden olacaktır (Prats, 2018:124-125)

ÇUŞ'in ÇVÖA ve mevzuatlar arasındaki farklılıkları kullanarak kazançlarını avantajlı ülkelere kaydırma fırsatları yakalayıp matrahlarını azaltmaları muhatap ülkelerin ortak endişesi haline gelmiştir. Kendi mali egemenlik alanlarında toplamaları gereken vergi gelirlerini muhafaza etmek ve mükelleflerinin yurt dışındaki kazançları hakkında bilgi sahibi olmak için kapsamlı ve küresel bir projenin hayata geçirilmesi gerekliliğini hisseden ülkeler, iletişim, iş birliği ve etkileşim içerisine girerek uluslararası vergi konjonktüründe önemli değişikliklere zemin hazırlamıştır.

¹⁰ 6698 Sayılı KVKK, Madde 9- Kişisel veriler, ilgili kişinin açık rızası olmaksızın yurt dışına aktarılamaz.

¹¹ Anayasa Madde 90- Türkiye Cumhuriyeti adına Yabancı Devletlerle ve Milletlerarası Kuruluşlarla yapılacak anlaşmaların onaylanması, Türkiye Büyük Millet Meclisinin onaylanması bir kanunla uygun bulunmasına bağlıdır.

¹² 6698 sayılı Kanun Madde 5- Kişisel veriler ilgili kişinin açık rızası olmaksızın işlenemez. (2) Aşağıdaki şartlardan birinin varlığı halinde, ilgili kişinin açık rızası aranmaksızın kişisel verilerin işlenmesi mümkündür. a. Kanunla açıkça öngürülmesi.

Borç stokları ve mali krizlerle mücadele ederken bir de ÇUŞ'in agresif vergi planlamaları ile kamu gelirleri azaltılan birçok ülkede, toplumsal baskının da etkisiyle BEPS konusunda önemli bir reform gereksinimi ortaya çıkarmıştır.

2008 küresel mali krizinin ardından G20 ülkeleri, yaşanan kamu finansmanı sorunlarını inceleme altına alarak küresel ölçekli çalışmalar yürütmüşlerdir. Söz konusu çalışmalar, uluslararası vergi gündemini meşgul eden “*vergide şeffaflık ve bilgi değişimi (automatic Exchange of information)*” ile *gerçek yararlanıcıların (beneficial ownership)* tespiti ana başlıkları üzerinden yürütülmüştür (Kara ve ÖZ, 2016:173). Bu çalışmaların en önemlisi G20 ülkelerinin talebi üzerine teknik altyapısı OECD tarafından hazırlanan “**Kar Aktarımı Yoluyla Matrah Aşındırma Eylem Planı-BEPS (Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting)**” dır.

BEPS Eylem Planı uluslararası vergilemede matrah aşınmasına neden olan 15 sorunlu alanı tespit ederek bu alanlara yönelik eylemler geliştirmiştir. Bu eylemlerin etkin bir şekilde uygulanmasıyla ekonomik faaliyetlerin vergi cennetlerinden gelişmiş ülkelere kayması beklenmektedir. Yalnızca vergi avantajı nedeniyle yatırım çeken ülkeler, bu avantajı kaybettiklerinde topladıkları sermayeyi gelişmiş ülkelere kaptırma riski ile karşı karşıya kalacaklardır. Eylem planına ait aksiyonların asıl maksadı bu olmakla birlikte, gelişmiş ülkelerin etkisiyle tasarlanan bu projenin gelişmekte olan ülkelerin ihtiyaçlarını yeterince dikkate almadan uygulanması endişesi eleştiri konusu yapılmaktadır (Diclehan, 2016:154).

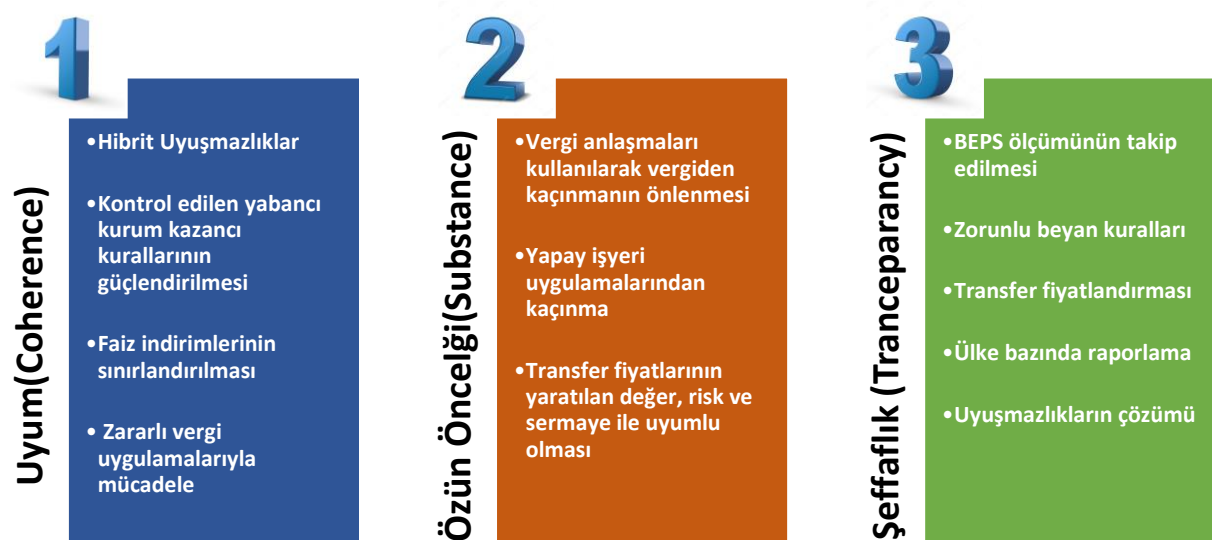
Ekonomik büyümelerinin yavaşlaması ve cari açıklarının artmasından muzdarip olan hükümetler ÇUŞ'in ekonomik altyapıları ile ekonomik faaliyetlerinin örtüşmesini arzulamaktadırlar. Mücadelesini, hiçbir ekonomik altyapısı olmayan, yalnızca vergi avantajı sağlamak maksadıyla kurulan finansal yapılara karşı oluşturulan BEPS Eylem Planı'nın tanımı OECD tarafından şu şekilde yapılmaktadır¹³: *BEPS Eylem Planı, vergi mevzuatları arasındaki uyumsuzlukları ve boşlukları kullanarak kârın hiç vergilendirilmemesi ya da daha az vergilendirilmesi için ekonomik faaliyetlerin hiç olmadığı veya az olduğu yerlere yapay bir şekilde aktarılmasını önlemeye yönelik vergi planlama stratejileridir.*

¹³ <https://www.oecd.org/tax/beps/beps-about.htm>

BEPS Eylem Planı'nın temel felsefesi; kazancı ortaya çıkaran ekonomik faaliyet ve değer yaratımının hangi mali egemenlik alanında gerçekleştiğini tespit ederek orada vergilendirilmesi için, ülkelerin, matrah aşındırma sorununun ortaya çıkardığı ortak dili kullanarak BEPS kaynaklı gelir kayıplarına son vermektir.

BEPS Eylem Planı'nın üç ana amacı vardır. *Birincisi*, vergi matrahının ülkeler arasında daha adil bir şekilde paylaşılması. *İkincisi*, özellikle vergi cennetlerinde ÇUŞ için oluşturulan cazip vergi sistemlerinin uluslararası alanda yarattığı asimetriyi ortadan kaldırmak. *Üçüncüsü*, OECD'nin son 50 yıldır üzerinde çalıştığı, haksız vergi uygulamaları projesine yönelik kurguladığı oyunun kurallarını güncellemek (Owens, 2015:8). Eylem Planı bu amaçlara ulaşabilmek için uyum, özün önceliği ve şeffaflık olmak üzere üç sacayağı üzerine kurulmuştur.

Tablo 1. BEPS Eylem Planı'nın Temel İlkeleri ve Aksiyonları¹⁴



3.5. Çok Taraflı Vergi Anlaşması (Multilateral Instrument-MLI)

“Matrah Aşındırma ve Kar Aktarımından Korunmak İçin Vergi Anlaşmaları ile Bağlantılı Önlemlerin Uygulanması Hakkındaki Çok Taraflı Anlaşma (Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent BEPS) veya literatürdeki kullanımı ile kısaca **MLI**, 7 Haziran 2017 tarihinde Paris’te 68 ülke temsilcisi ile imzalanmıştır. 6 Ekim 2022 tarihi itibarıyla MLI’ye 100 ülke imza atmış, 3 ülkenin yargı mercileri sözleşmenin

¹⁴ Yazar tarafından oluşturulmuştur.

imzalanmasına ilişkin olumlu görüşlerini bildirmiştir. MLI, OECD BEPS Eylem Planı'nın 2 nolu hibrit uyumsuzluk düzenlemelerinin etkisiz hale getirilmesi, 6 nolu vergi anlaşmalarının suiistimalinin önlenmesi, 7 nolu daimî iş yeri statüsünden suni yollarla kaçınmanın engellenmesi ve 14 nolu vergisel uyumsuzlukları çözen mekanizmaların daha etkin hale getirilmesi eylemlerine işlerlik kazandırmak için 15 nolu aksiyonun hedeflediği bir enstrüman olarak geliştirilmiştir (www.oecd.org).

BEPS Eylem Planı'nın 15. Aksiyonunun doğal bir neticesi olarak doğan MLI vergi anlaşmalarına dair politika ve uygulamalarına tutarlılık ve öngörülebilirlik sağlanması ve BEPS Eylem Planı kazanımlarının uygulanması açısından önemi büyüktür. MLI, BEPS Eylem Planı'na büyük ölçüde işlerlik kazandırarak gerçek ve tüzel kişilerin sınır ötesinde gerçekleştirdikleri faaliyetleri ile ÇVÖA'nın lehe hükümlerinden faydalanma koşullarını zorlaştırmak suretiyle vergi anlaşmaları kaynaklı sınır ötesi vergi uyumsuzluklarının hızlı ve etkin bir şekilde çözüme kavuşturulmasını sağlayacaktır.

MLI'nin iki önemli amacı vardır (www.gsg hukuk.com);

- BEPS Eylem Planı kapsamında alınan anlaşma temelli önlemleri mevcut ikili ve çok taraflı anlaşmalara aktarmak
- Çifte vergilendirme uyumsuzluklarını çözmek amacıyla zorunlu ve bağlayıcı yeni düzenlemeler getirmek.

Bu maksatla OECD uluslararası vergi standartlarını içeren çok taraflı bir anlaşma hazırlayarak bunu imzaya açtı ve 1200'den fazla ÇVÖA'nı bu doğrultuda revize etti. Zira Dünya genelinde sayısı 3000'i bulan ÇVÖA'nın BEPS Eylem Planı aksiyonları çerçevesinde tekrar müzakere edilmesi oldukça uzun ve zor bir süreç olacaktır.

ÇTVA neyin önüne geçiyor?

- Mükellefin bir ödemesinin ödemeyi yapan tarafın ülkesinde matrahtan indirilebiliyor iken, ödemeyi alan tarafın ülkesinde kazanca dahil edilmemesi durumu olan hibrit uyumsuzluk meselesinin,
- Mevcut uluslararası hukuk sistemine göre, kaynak ülkesinde yerleşik olmayan bir teşebbüsün elde ettiği kazancın vergilendirilebilmesi için kazancın o ülkedeki bir işyeri vasıtası ile kazanılmış olması gerekmektedir. Dolayısıyla işyeri tanımının etrafından dolaşmayı kolaylaştıracak her türlü olanağın,

- Bir mükellefin normalde kapsamına girmediği vergi anlaşmalarının lehe olan hükümlerinden faydalanmak amacıyla akit devletlerden birinde yapay olarak oluşturduğu bir yapı ile faaliyette bulunmasının.

MLI uluslararası vergi uyuşmazlıklarına esnek bir çözüm mekanizması sağlamakta ve bu kapsamda belirlenen “minimum standartlar” akit devletlerce imzalanmış ÇVÖA ile hali hazırda yürütülüyor ise akit devletlerin söz konusu maddeleri uygulamama hakları olduğu gibi minimum standartların dışında kalan sözleşme maddelerine de çekince koyma hakları bulunmaktadır. Sözleşme bunların dışında yalnızca seçilmesi halinde uygulanabilecek alternatif düzenlemeler de içermektedir. Bu düzenlemeler her iki akit devletin de olumlu görüşü halinde uygulanacaktır. Örneğin, “tahkim” alanında yapılmış bir alternatif düzenlemenin uygulanabilmesi için her iki akit devletin bu yönde olumlu bir fikir birliği ortaya koyması gerekmektedir. Fikir birliğine varılan hüküm veya hükümler başkaca bir anlaşmaya gerek kalmadan mevcut ÇVÖA maddeleri ile aynı şekilde uygulanacaktır.

Bu çok taraflı enstrüman sınır ötesi operasyonlar gerçekleştiren ÇUŞ’in hareket alanlarını daraltacağı için grup yapılarını etkileyecektir. Özellikle “Anlaşmaların Kötüye Kullanımı” konusundaki anlaşma hükümleri ve “daimî işyeri” tanımının kapsamının daraltılması gibi uluslararası mali mevzuat üzerinden yapılan temel değişiklikler, grup şirketlerin önemli bir maliyet bileşeni olan verginin grup içerisinde optimum dağılımını sağlamak için operasyonel olarak yeniden yapılanmalarını gerektirecektir.

“Nordic”¹⁵, “Andean”¹⁶ ve “Caribbean”¹⁷ gibi az sayıda çok taraflı ÇVÖA mevcuttur. Fakat bunlar bölgesel kalmış ve dünya kamuoyunda geniş çapta bir tercih sebebi olmamıştır. Bunlar hem bölgesel hem kapsamı dar hem de mevcut vergi anlaşmalarını modifiye etmekten daha çok o anlaşmaların yerine geçen anlaşmalardır. MLI ise vergi anlaşmalarının yerine geçmeden onlarla aynı anda varlığını devam ettirmek suretiyle onları yalnızca modifiye eden bir sözleşme olmuştur. Bu anlaşma ile BEPS Eylem Planı kapsamında alınan tedbirler yüzlerce vergi anlaşmasına aynı anda adapte edilebileceği için son derece önemlidir (Kara, 2018:47).

68 ülke ile Haziran 2017’de imzalanan bu çok taraflı enstrümanın Ekim 2022 tarihi itibari ile 100 imzacı ülkeye ulaşması, küresel vergi gelir kayıplarının giderek azalacağı noktasında

¹⁵ The Nordic Double Taxation Convention

¹⁶ The Agreement to Avoid Double Taxation Between The Member Countries of the Andean Community of Nations

¹⁷ The Double Taxation Agreement of the Caribbean Community (CARICOM)

umut vericidir. Ancak halen ÇUŞ’ın değişik vergi kaçırma senaryoları üretmeleri için ülkeler ve yetki bölgeleri mevcuttur. Ülkelerin küresel vergi kayıplarını minimuma indirmek için söz konusu ülke ve yetki bölgelerinin maksimum ölçüde bu çok taraflı enstrümanın bir parçası olması gerekmektedir.

Sonuç

Sermayenin mobilitesinin gitgide artmasına neden olan neoliberal iktisat politikalarının güdümünde gelişen ulusal vergi politikaları son 20 yılda büyük bir rekabet içerisine girerek geniş bir coğrafyada hareket eden ÇUŞ’ın sermayelerini kendi ülkelerine çekmeye çalışmaktadırlar. Bu dönem içerisinde ÇUŞ’ın devasa boyutlara ulaşan gelirleri birçok ulus devletin bütçeleriyle boy ölçüşür hale gelmiştir. ÇUŞ’ın ÇVÖA ve uluslararası mali mevzuatlar arasındaki farklılıkları kullanarak gerçekleştirdikleri vergi arbitrajları ile düşürdükleri efektif vergi oranlarının devletlerin vergi gelirlerinde meydana getirdiği erozyon, medya, vergi idareleri ve kamuoyu tarafından sorgulanır hale gelmiştir.

Uluslararası vergilemede iş birliği ihtiyacının ortaya çıktığı dönemlerde temel argüman “çifte vergilendirmenin önlenmesi” iken küreselleşen ekonominin ÇUŞ lehine ortaya çıkardığı vergi arbitrajı fırsatları “vergiden kaçınma” ve “vergi kaçırma” mefhumlarını da uluslararası iş birliğinin argümanları haline getirmiştir. Zira çifte vergilendirmeme, vergiden kaçınma ve vergi kaçırma olanakları, zaten büyük borç stokları ve mali krizlerle boğuşan ulus devletlerin kamu finansmanını içinden çıkılmaz bir hale getirmiştir.

Uluslararası vergilemede yaşanan bu güncel sorunlara karşı ABD, AB ve OECD “vergide şeffaflık ve bilgi değişimi” ile “gerçek yararlanıcılar”ın tespiti başlıkları üzerinden yürüttüğü ve bu çalışmada bahsedilen önleyici projeler, uluslararası vergi iklimini büyük ölçüde değiştireceğe benziyor. Bu kapsamda yürütülen çalışmalar ÇUŞ’ın elde ettiği arbitraj fırsatlarını büyük ölçüde paralize edip, adil bir şekilde vergilendirilmesi gereken sermayenin vergi cennetleri olarak anılan ülkelere, gerçekte kaynağı olduğu ülkelere dönmesini sağlayacaktır.

Kaynakça

Ateş, L. (2015), “Vergisel Bilgilerin Otomatik Değişimi Standardı ve Türkiye”, İnönü Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi Özel Sayı, Cilt: 2, ss. 665-682

Aktuğ, M. & ÖZ, E. (2020), “Küresel Vergi Şeffaflığının Artırılmasında Uluslararası Bilgi Paylaşımının Rolü”, Uluslararası Yönetim İktisat ve İşletme Dergisi, Cilt 17, Sayı 1, ss. 115-148

Bayar, İ. N. (2006), Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları ve Mahsup Sistemi, 1. Baskı, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara

Çevik, Savaş (2013), Küresel Ekonomide Uluslararası Vergileme, Palet Yayınları, Konya, ISBN: 978-605-5262-35-8

Diclehan, B. (2016), “Matrah Aşındırma Yoluyla Kar Aktarımı ve Türkiye Uygulamaları”, KMPG Sorumlu Vergicilik, Haziran

Erdem, T. (2016), “Uluslararası Vergi Hukukunda Kurallar Yeniden Yazılırken ABD’nin Yeni Model Vergi Anlaşması: Mükemmelliyetçiliğin Kusurları”, Mali Çözüm, Mayıs-Haziran ss. 91-104

Fitzgerald, V. (2002), “International Tax Cooperation and Capital Mobility”, Working Paper Number 79, QEH Working Paper, Queen Elizabeth House, University of Oxford, Erişim Adresi: <http://workingpapers.qeh.ox.ac.uk/RePEc/qeh/qehwps/qehwps79.pdf> (Erişim Tarihi: 10.09.2022)

Günaydın, İ. & Benk, S. (2004), “Globalleşme Sonucu Oluşan Vergi Kayıp ve Kaçaklarını Önlemede Uluslararası İşbirliğinin Önemi”, 19. Türkiye Maliye Sempozyumu “Türkiye’de Vergi Kayıp ve Kaçakları, Önlenmesi Yolları”, Uludağ Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Maliye Bölümü, 10-14 Mayıs 2004 Belek/Antalya, ss. 419-462

Kahriman, H. & Tepekule U. (2014), “Uluslararası Vergilemede Yeni Bir Otomatik Bilgi Değişim Uygulaması Olarak FATCA” (Ed. Ramazan Gökbunar vd.) Prof. Dr. Naci Birol MUTER’e Armağan, ss. 85-106, Celal Bayar Üniversitesi Rektörlük Basımevi, Manisa

Kara, Ç. (1995), “Uluslararası Çifte Vergilendirme ve Türkiye’nin Akdettiği Anlaşmalar”, Maliye Dergisi, Eylül-Aralık, ss. 55-59

Köse, Y. (2022). Uluslararası Vergileme İş Birliğinde Güncel Eğilimler. In Traders International Trade Academic Journal, 5 (2) 250-275 DOI: 10.55065/intraders.1199696

Research Article

Received: November 4, 2022 & Accepted: December 3, 2022

Kara, M.C. & Öz, E. (2016), “Bir Küresel Vergi Uyumu Projesi: BEPS”, Vergi Dünyası, Sayı: 414, Şubat, ss. 172-181

Kara, M. C. (2018), “G20/OECD Matrah Aşındırılması ve Kar Kaydırma Projesi (BEPS) Çok Taraflı Enstrüman (MLI)”, Vergi Dünyası, Yıl: 37, Sayı: 438, Şubat, ss. 45-54

Prats, A. G. (2018), “Gelişmekte Olan Ülkelerin Bakış Açısıyla BEPS: İyi midir? Kötü müdür?”, Vergilendirmede Matrah Aşındırma ve Kar Kaydırma (BEPS), (Ed. Prof. Dr. Billur YALTI), Uluslararası Vergi Hukuku Konferansları Serisi – 5, ss. 123-135, Beta Yayınları

OECD (2013), “A Step Change in Tax Transparency” OECD Report For The G8 Summit, OECD

Özdemir, B. (2020), Uluslararası Vergilendirmede Bilgi Değişimi ve Avrupa Birliği Örneği, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye (Kamu Ekonomisi) Anabilim Dalı, Ankara

Pehlivan, O. & Öz, E. (2015), Uluslararası Vergilendirme, Celepler Matbaacılık, Trabzon

Rixen, T. (2008), The Political Economy of International Tax Governance, England Palgrave Macmillan: Basigstoke/Hampshire

Terzi, G. (2018), “Uluslararası Çifte Vergilendirmeyi Önlemeye Yönelik Model Vergi Anlaşmaları ve Anlaşmazlıkların Çözüm Yöntemleri”, Gümrük ve Ticaret Dergisi, Haziran, ss. 30-41

Vural, İ. Y., Aktan, C. C. & Dileyici, D. (2006) “Globalleşme, Vergi Politikası ve Vergi Reformları”, Vergileme Ekonomisi ve Vergileme Psikolojisi, Seçkin Yayınevi, Ankara

İnternet Kaynakları

<https://tr.euronews.com/2016/04/26/luksleaks-skandali-nedir> (Erişim Tarihi: 06.09.2022)

<https://www.pwc.com.tr/tr/hizmetlerimiz/vergi/bultenler/2021/vergi-konularinda-otomatik-bilgi-degisimini-duzenleyen-cok-tarafli-yetkili-makam-anlasmalari.html> (Erişim tarihi: 10.09.2022)

https://www.vergidegundem.com/documents/10156/4809418/MAYIS_makale1.pdf/91c3a081-839f-4897-871c-0c530ad35a8b (Erişim Tarihi: 14/09/2022)

<https://assetsgarantibbva.com/assets/pdf/tr/fatca-crs-ekbilgi.pdf> (Erişim Tarihi: 15/09/2022)

Köse, Y. (2022). Uluslararası Vergileme İş Birliğinde Güncel Eğilimler. In Traders International Trade Academic Journal, 5 (2) 250-275 DOI: 10.55065/intraders.1199696

Research Article

Received: November 4, 2022 & Accepted: December 3, 2022

<https://www.oecd.org/tax/automatic-exchange/commitment-and-monitoring-process/AEOI-Exchanges-2018.pdf> (Erişim Tarihi: 17.09.2022)

<https://www.gsg hukuk.com/tr/yayinlar/duyurular/vergi-ve-gumruk-uyusmazliklari-duyurulari/cok-terafli-vergi-anlasmasi.pdf> (Erişim Tarihi: 20.09.2022).

www.oecd.org/tax/treaties/beps-mli-signatories-and-parties.pdf (10/10/2022).