

**ULUSLARARASI ALANDA VERGİ İDARELERİ  
ARASINDA BİLGİ DEĞİŞİMİ: TÜRKİYE’NİN TARAF  
OLDUĞU ANLAŞMALAR AÇISINDAN KONUNUN  
DEĞERLENDİRİLMESİ**

**Aytül BİŞGİN**

**T.C.  
Eskişehir Osmangazi Üniversitesi  
Sosyal Bilimler Enstitüsü**

**Maliye Anabilim Dalı  
YÜKSEK LİSANS TEZİ**

**Eskişehir  
2012**



**ULUSLARARASI ALANDA VERGİ İDARELERİ  
ARASINDA BİLGİ DEĞİŞİMİ: TÜRKİYE’NİN TARAF  
OLDUĞU ANLAŞMALAR AÇISINDAN KONUNUN  
DEĞERLENDİRİLMESİ**

**Aytül BİŞGİN**

**T.C.  
Eskişehir Osmangazi Üniversitesi  
Sosyal Bilimler Enstitüsü**

**Maliye Anabilim Dalı  
YÜKSEK LİSANS TEZİ**

**Eskişehir  
2012**

**ÖZET**  
**ULUSLARARASI ALANDA VERGİ İDARELERİ ARASINDA BİLGİ**  
**DEĞİŞİMİ: TÜRKİYE’İN TARAF OLDUĞU ANLAŞMALAR AÇISINDAN**  
**KONUNUN DEĞERLENDİRİLMESİ**

**BİŞGİN, Aytül**  
**Yüksek Lisans - 2012**  
**Maliye Anabilim Dalı**

**Danışman:** Doç. Dr. Ali ÇELİKKAYA

Küreselleşme ile birlikte uluslararası mal ve sermaye akımlarının neden olduğu vergisel sorunları çözüme kavuşturmak şart olmuştur. Bu sorunların çözüm yolu ise uluslararası işbirliğinin etkin bir şekilde işletilebilmesi için tam ve güvenilir bilgi değişimi ve şeffaflığın sağlanmasından geçmektedir. Vergi idareleri arasındaki bilgi değişimi ile uluslararası alanda işbirliği yaparak çifte vergilendirilmeyi önleme, kara paranın aklanması, vergi kaçakçılığı, zarar verici vergi rekabeti ile mücadele imkânı sağlanmış olacaktır. Bu sebeplerden dolayı bilgi değişimi konusu son yıllarda önem kazanmıştır.

Bu tez çalışmasının amacı; uluslararası alanda vergi idareleri arasındaki bilgi değişimi konusunu OECD Model Anlaşmasının 26. maddesi çerçevesinde inceleyerek, Türkiye’nin geçmişten günümüze vergisel konularda imzaladığı bilgi değişim anlaşmalarını kapsamlı bir şekilde ele almak ve vergisel sorunları çözüme kavuşturmada önemli rol oynayan bilgi değişimi anlaşmalarının son yıllarda artan önemini vurgulamaktır.

**Anahtar Kelimeler:** Bilgi Değişimi, Uluslararası Vergi Anlaşmaları, Vergi Kaçakçılığı, Zararlı Vergi Rekabeti

**ABSTRACT**  
**EXCHANGE OF INFORMATION AMONG TAX ADMINISTRATIONS ON**  
**AN INTERNATIONAL LEVEL: EVALUATION OF THE SUBJECT**  
**MATTER ON AGREEMENTS THAT TURKEY INVOLVED**

**BISGIN, Aytul**  
**Master - 2012**  
**Finance Master Discipline**

**Adviser:** Assoc. Prof. Dr. Ali CELIKKAYA

With the contribution of globalization in the world, it has become imperative for countries to resolve tax issues that stem from an exchange of commodity and capital among themselves. The way to resolve these issues requires exact, reliable and transparent exchange of information in order to have an efficient international cooperation process. With the exchange of information among tax administrations on an international level of cooperation helps eliminating double taxation, money laundering, tax evasion, and unfair competitive tax advantage. Because of all these reasons, especially in recent years, exchange of information has become a crucial factor.

The objective of this thesis: Elaborating the subject matter of exchange of information among tax administrations on an international level with the analysis of 26. Clause of OECD agreement, analyzing thoroughly of all the exchange of information agreements that Turkey involved, and emphasizing the increased importance role of exchange of information agreements to resolve tax related issues.

**Key Words:** Exchange of Information, International Tax Treaties, Tax Evasion, Harmful Tax Competition

## İÇİNDEKİLER

ÖZET .....	i
ABSTRACT .....	ii
İÇİNDEKİLER .....	iii
TABLolar LİSTESİ .....	vii
ŞEKİLLER LİSTESİ .....	viii
KISALTMALAR LİSTESİ .....	ix
ÖNSÖZ .....	x
GİRİŞ .....	1

## 1. BÖLÜM

### BİLGİ DEĞİŞİMİNİN TEORİK TEMELLERİ

1.1. Bilgi Değişimi ve Genel Esasları .....	3
1.1.1. Genel Olarak Bilgi Değişimi .....	4
1.1.2. Bilgi Değişiminin Tarihçesi .....	5
1.1.3. Bilgi Değişiminin Hukuki Dayanakları .....	7
1.2. Bilgi Değişiminin Önemi .....	10
1.3. Bilgi Değişiminin Kapsamı .....	11
1.4. Bilgi Değişiminin Amaçları .....	13
1.4.1. Anlaşma Hükümlerinin Yürütülmesini Sağlamak .....	14
1.4.2. İç Hukuk Hükümlerini Uygulamak ve Yürütmek .....	16
1.5. Bilgi Değişiminin Şeffaflık Standartları .....	18

1.6. Bilgi Değişiminin Gerçekleşmesi için Gerekli Koşullar .....	19
1.7. Bilgi Değişiminde Karşılaşılan Sorunlar .....	20
1.7.1. Yerel Vergi İdarelerinde Karşılaşılan Sorunlar .....	20
1.7.2. Diğer Sorunlar .....	21

## 2. BÖLÜM

### ULUSLARARASI ALANDA İMZALANAN BİLGİ DEĞİŞİM ANLAŞMALARINA YÖNELİK KISITLAMALAR VE YAPILAN ÇALIŞMALARIN ANALİZİ

2.1. Bilgi Değişimine Yönelik Kısıtlamalar .....	23
2.1.1. Bilgilerin Toplanmasına İlişkin Kısıtlamalar .....	24
2.1.1.1. Gizlilik Hükmü .....	25
2.1.1.2. Mütakabiliyet (Karşılıklılık) .....	26
2.1.1.3. Kamu Düzeni .....	27
2.1.1.4. Ticaret, İş ya da Mesleki Sırlar .....	27
2.1.1.5. Yasal Mesleki Ayrıcalık .....	28
2.1.2. Bilgilerin Kullanımına İlişkin Kısıtlamalar .....	28
2.1.3. Mükellef Haklarına İlişkin Kısıtlamalar .....	29
2.2. Bilgi Değişimi Konusunda Sistemsel Yaklaşımlar .....	31
2.2.1. İki Taraflı (Bilateral) Yaklaşım .....	31
2.2.2. Çok Taraflı (Multilateral) Yaklaşımlar .....	32
2.3. Bilgi Değişiminde Yöntemler ve Modeller .....	34
2.3.1. OECD Model Anlaşma Kapsamındaki Yöntemler .....	34
2.3.1.1. Talep Üzerine Bilgi Değişimi .....	34

2.3.1.2. Otomatik Bilgi Değişimi .....	36
2.3.1.3. Kendiliğinden Bilgi Değişimi .....	39
2.3.2. Diğer Bilgi Değişim Anlaşma Modelleri .....	41
2.3.2.1. Birleşmiş Milletler Modeli .....	41
2.3.2.2. ABD Modeli .....	43
2.3.3. Vergi Denetimlerine Yardımcı Olan Yöntemler .....	43
2.3.3.1. Eş Zamanlı Vergi Kontrolü .....	44
2.3.3.2. Yabancı Ülkede Vergi Kontrolü .....	45
2.3.3.3. Endüstri Çapında Bilgi Değişimi .....	47
2.4. OECD'nin Vergisel Konularda İşbirliğini Sağlamak için Yaptığı Çalışmalar ..	48
2.4.1. OECD İlerleme Raporları .....	51
2.4.2. OECD İlerleme Raporlarının Değerlendirilmesi .....	56

### 3. BÖLÜM

#### TÜRKİYE'NİN TARAF OLDUĞU BİLGİ DEĞİŞİM ANLAŞMALARININ DEĞERLENDİRİLMESİ

3.1. Vergisel Bilgi Değişiminin Türkiye Açısından Önemi .....	58
3.2. Türkiye ve Vergi Cenneti Uygulamaları .....	60
3.3. Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımında Bilgi Değişimi Hükmü .....	66
3.4. Bilgi Değişim Hükümlerinin Yer Aldığı Çifte Vergilendirme Anlaşmaları ....	69
3.4.1. Anlaşma Kapsamına Giren Kişiler ve Vergilerle Kısıtlı Olanlar .....	70
3.4.2. Anlaşma Kapsamına Giren Vergilerle Kısıtlı Olanlar .....	72
3.4.3. Anlaşma Kapsamına Giren Vergiler ve Kişilerle Kısıtlı Olmayanlar ..	72



3.5. Türkiye'nin Taraf Olduğu Bilgi Değişimi Anlaşmaları .....	77
3.5.1. Türkiye-Jersey Bilgi Değişimi Anlaşması .....	77
3.5.1.1. Türkiye-Jersey Bilgi Değişim Anlaşmasının Hükümleri .....	77
3.5.1.1.1. Amaç ve Kapsam .....	78
3.5.1.1.2. Talep Üzerine Bilgi Değişimi .....	78
3.5.1.1.3. Yurtdışı Vergi İncelemeleri ve Bilgi Değişimi .....	80
3.5.1.1.4. Bilgilerin Gizliliği .....	81
3.5.1.1.5. Karşılıklı Anlaşma Usulü .....	81
3.5.2. Türkiye-Bermuda Bilgi Değişimi Anlaşması .....	82
3.5.2.1. Türkiye-Bermuda Bilgi Değişimi Anlaşmasının Hükümleri .....	83
3.5.2.1.1. Anlaşmanın Amacı .....	83
3.5.2.1.2. Yetki Alanı ve Kapsanan Vergiler .....	84
3.5.2.1.3. Talep Üzerine Bilgi Değişimi .....	84
3.5.2.1.4. Talebin Reddedilmesi Durumu .....	85
3.5.2.1.5. Giderler .....	85
3.5.3. Türkiye-Guernsey Bilgi Değişimi Anlaşması .....	86
3.6. Türkiye'nin İmzaladığı Bilgi Değişimi Anlaşmalarının Değerlendirilmesi .....	87
SONUÇ .....	91
KAYNAKÇA .....	97

**TABLolar LİSTESİ**

<b>Tablo 2.1:</b> Uluslararası Kabul Görmüş Vergilendirme Standartlarını Uygulayan Ülkelere İlişkin 2 Nisan 2009 OECD İlerleme Raporu .....	52
<b>Tablo 2.2:</b> Uluslararası Kabul Görmüş Vergilendirme Standartlarını Uygulayan Ülkelere İlişkin 15 Ocak 2010 OECD İlerleme Raporu .....	53
<b>Tablo 2.3:</b> Uluslararası Kabul Görmüş Vergilendirme Standartlarını Uygulayan Ülkelere İlişkin 15 Aralık 2011 OECD İlerleme Raporu .....	54
<b>Tablo 2.4:</b> Uluslararası Kabul Görmüş Vergilendirme Standartlarını Uygulayan Ülkelere İlişkin 18 Mayıs 2012 OECD İlerleme Raporu .....	55
<b>Tablo 3.1:</b> 2009 yılı OECD İlerleme Raporu (Vergi Cennetleri) .....	64
<b>Tablo 3.2:</b> 2010 yılı OECD İlerleme Raporu (Vergi Cennetleri ve Diğer Finans Merkezleri) .....	64
<b>Tablo 3.3:</b> 2011 yılı OECD İlerleme Raporu (Vergi Cennetleri ve Diğer Finans Merkezleri) .....	65
<b>Tablo 3.4:</b> Türkiye'nin Taraf Olduğu Vergi Anlaşmaları Listesi .....	75

**ŞEKİLLER LİSTESİ**

<b>Şekil 2.1:</b> G20 Zirvelerine Katılan Ülkeler Arasında İmzalanan Bilgi Değişim (TIEAs) ve Çifte Vergilendirme Anlaşmaları (DTCs) .....	51
--	----

**KISALTMALAR LİSTESİ**

<b>ABD</b>	:Amerika Birleşik Devletleri
<b>DTCs</b>	:Double Taxation Conventions(Çifte Vergilendirme Anlaşmaları)
<b>OECD</b>	:Organisation for Economic Co-operation and Development(Ekonomik Kalkınma ve İşbirliği Örgütü)
<b>SMF</b>	:Standart Magnetic Format(Standart Manyetik Format)
<b>STF</b>	:Standart Transmission Format(Standart İletişim Formatı)
<b>UN</b>	:United Nations(Birleşmiş Milletler)

## **ÖNSÖZ**

Bu tez çalışmasına başladığım ilk günden bu yana bana yol gösteren, değerli bilgi ve tecrübelerini benimle paylaşarak beni aydınlatan ve bu tez çalışmasının her aşamasını titizlikle inceleyen sayın tez danışmanım Doç. Dr. Ali ÇELİKKAYA' ya teşekkür etmeyi bir borç bilirim.

**Aytül BİŞGİN**

## GİRİŞ

Küreselleşme dünya üzerinde birçok ülke ekonomisinin liberalleşmesine sebebiyet vermiştir. Bunun bir sonucu olarak da artık ekonomik sorunların üstesinden gelme konusunda ülkelerin tek başına aldıkları önlemler sorunları çözmeye yetersiz kalmıştır ve bu zorlukların üstesinden gelebilmek için ülkelerin birlikte hareket etmesi şart olmuştur. Bu bağlamda vergisel konularda bilgi değişimi önem arz etmeye başlamıştır.

Uluslararası alanda imzalanan anlaşmalarda bilgi değişimi maddesiyle vergi kaçakçılığı, zararlı vergi rekabeti, kara paranın aklanması gibi sorunlarla mücadele etmek amaçlanmıştır. Bu sorunların çözümü de uluslararası alanda işbirliğine dayanmaktadır. Vergisel konularda uluslararası işbirliğinin temel unsuru ise, bilgi değişimidir. OECD ülkelerinde vergi konulu bilgi değişimi ise OECD Model Vergi Anlaşmasının (OECD Model Tax Convention) 26'ncı maddesine dayanmaktadır.

Vergisel alanda öngörülen idari işbirliğinin iki boyutu vardır. Bunlardan birincisi, vergilendirmenin doğru yapılabilmesi yani vergi matrahının tespit edilebilmesi için öngörülen bilgi değişimi, ikincisi ise tarh edilen verginin tahsilini öngören, verginin tahsilâtı alanındaki işbirliğidir. Bu tez çalışmasında ise bilgi değişiminin teorik çerçevesi açıklanacak ve ardından vergi idareleri arasındaki bilgi değişiminin kapsamı, kısıtları, yöntemleri, önemi kapsamlı bir şekilde ele alındıktan sonra Türkiye'nin bilgi değişimi adı altında imzaladığı anlaşmalar değerlendirilecektir.

Tez çalışmasının birinci bölümünde; bilgi değişimi konusu OECD Model Anlaşmasının 26'ncı maddesi kapsamında ayrıntılı bir şekilde analiz edilecek; genel olarak bilgi değişimi, bilgi değişiminin tarihçesi, bilgi değişiminin giderek artan önemi ve bilgi değişiminin amaç ve kapsamı değerlendirilecektir.

Çalışmanın ikinci bölümünde; vergi idareleri arasındaki bilgi değişimine yönelik kısıtlamalar konusu, bilgilerin toplanmasında, kullanılmasında karşılaşılan kısıtlamalar ve mükellef hakları alt başlıkları altında anlatılacaktır. Ayrıca bilgi değişiminin geleneksel olarak hangi yöntemlerle yapıldığı, OECD Model Anlaşması çerçevesinde ve OECD Model Anlaşması dışındaki yöntemlerin bilgi değişiminde nasıl bir rol oynadığı, bilgi değişiminin bu yöntemlerle nasıl gerçekleştirildiği anlatılacaktır.

Çalışmanın üçüncü bölümünde ise; Türkiye'nin taraf olduğu uluslararası vergi anlaşmalarının bilgi değişimini öngören maddeleri ele alınacak, Türkiye'nin hangi devletlerle bilgi değişimi anlaşması imzaladığı ve şimdiye kadar imzalanan bilgi değişimi anlaşmalarının da değerlendirilmesi yapılacaktır.

## 1. BÖLÜM: BİLGİ DEĞİŞİMİNİN TEORİK TEMELLERİ

### 1.1. Bilgi Değişimi ve Genel Esasları

Uluslararası alanda sermaye akışının ve rekabetin artmasıyla birlikte vergilendirme konusu da önem kazanmıştır. Etkin bir vergilendirme sisteminin gerekliliği uluslararası alanda yapılan vergi anlaşmalarının sayısını artırmış ve bu anlaşmaların bilgi değişimi maddesi önem kazanmıştır. Dolayısıyla ülkelerin vergilendirme sistemi ile bilgi değişimine olan ihtiyacı arasında doğrudan bir bağlantı vardır ve bu da bilgi değişimine olan önemin ülkeden ülkeye değiştiğini göstermektedir.

Günümüzde devlet ile yükümlü arasında vergilendirme ilişkisinin kurulmasında “ikamet ilkesi” ve “kaynak ilkesi” ön plana çıkmaktadır. Devletlerin ikamet ilkesini uygulayabilmeleri yani ülkelerinde ikamet eden kişilerin diğer ülkelerdeki faaliyetleri sonucunda elde ettiği gelirleri yasalarda belirtilen koşullara uygun olarak beyan etmelerini sağlamaları ve bu beyanların doğruluğunu kontrol edebilmeleri için, bu faaliyetlerin gerçekleştirildiği ülkelere bilgi alma gereksinimi bulunmaktadır. Dolayısıyla bilgi değişimi, etkin bir vergilendirme sisteminin temelleri arasındadır.<sup>1</sup>

Vergi idareleri arasındaki bilgi paylaşımı, etkin bir uluslararası vergi sistemi için önemli bir unsurdur. Bilgi paylaşımı konusundaki işbirliği her ne kadar çeşitli formlarda olsa da, uygulamada genellikle çifte vergilendirme anlaşmalarının bir maddesi olarak görülmektedir.<sup>2</sup>

<sup>1</sup> N. Semih Öz, “Sınır Ötesi Vergilendirmede Bilgi Değişiminin Artan Önemi”, *Vergi Sorunları Dergisi*(Aralık 2009), Sayı: 255, s.27.

<sup>2</sup> Philippe Bacchetta, Maria Paz Espinosa, “Exchange-of-Information Clauses in International Tax Treaties”, *International Tax and Public Finance*, Vol. 7, No. 3, 2000, s. 275.



Etkin bir bilgi değişimi ise; ulaşılan bilginin güvenilir olması, bilgiye zamanında erişme ve bilgi değişimi yapmak için yeterli donanıma sahip olmak anlamına gelmektedir.<sup>3</sup>

Vergisel anlamda ülkeler arası bilgi değişiminin sağlanması olanak veren düzenleme, daha önce de bahsedildiği gibi ilk olarak çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarının bir maddesi olarak ortaya çıkmıştır. Ancak, uluslararası ticaretin yaygınlaşması, finansal işlemlerin dünya çapında yürütülmesiyle birlikte ülkelerin gerek mükellefleri, gerekse bunların elde ettikleri gelirleri kontrol etmeleri zorlaşmış, bu da vergiden kaçınma ve vergi kaçakçılığı gibi sorunları artırmıştır.<sup>4</sup> Vergi konularında uluslararası sorunların artmasıyla birlikte bilgi değişimine olan talepte de artışlar gözlenmiştir. Özellikle son yıllarda şeffaflık ve bilgi değişimi adı altında OECD kapsamında çalışmalar yürütölmektedir.

### 1.1.1. Genel Olarak Bilgi Değişimi

Bilgi değişimi, ülkelerin kendi kazançlarının doğru bir şekilde hesaplanmasını ve ödenmesini sağlamak amacıyla vergi alanında yapmış oldukları işbirliği ile elde ettikleri bilgileri paylaşmaktır.<sup>5</sup>

Bilgi değişimi, en genel ifadeyle ise, vergi kaçakçılığı ve vergiden kaçınmayı ortaya çıkararak olan bütün bilgilerin bir vergi idaresinden diğerine aktarılmasını ifade etmektedir.<sup>6</sup>

<sup>3</sup> OECD, Transparency and Exchange of Tax Information: OECD and International Tax Regulation, 28 February 2010, s. 10.

<sup>4</sup>Güneş Helvacı, Bilgi Değişimi Anlaşmalarında Türkiye'nin İlk İmzası, (Çevrimiçi), [http://www.vergidegundem.com/tr\\_TR/publicationPaper?categoryName=Vergide&publicationNumber=1&publicationYear=2011&publicationId=666661673](http://www.vergidegundem.com/tr_TR/publicationPaper?categoryName=Vergide&publicationNumber=1&publicationYear=2011&publicationId=666661673), 20 Temmuz 2011.

<sup>5</sup> Süleyman Hayri Balcı, "Vergi Alanında Uluslararası Bilgi Değişimi", *Vergi Dünyası*(Temmuz 2010), Sayı: 347, s. 35.

<sup>6</sup> Billur Yaltı Soydan, *Uluslararası Vergi Anlaşmaları*, Beta Yayınları, İstanbul, 1995, s. 321.

### 1.1.2. Bilgi Değişiminin Tarihçesi

Devletlerarası bilgi değişimi kurumunun geçmişi 19. yüzyılın ortalarına kadar dayanmaktadır. Belçika'nın Fransa (1843), Lüksemburg (1845) ve Hollanda (1845) ile imzaladığı anlaşmalarda günümüzdeki düzenlemelere benzer bazı maddeler yer almaktadır. 1921 yılında ise uluslararası çifte vergilendirme ve vergi kaçakçılığı ile ilgili çalışmalar yapılmıştır. 1923 - 1927 yılları arasında da vergi anlaşma modeli hazırlanmıştır. 1971 yılından itibaren ise OECD'nin yapmış olduğu çalışmalarla bilgi değişimi konusu önem kazanmıştır fakat geçmişi bu kadar eskilere dayanmasına rağmen bilgi değişimi konusunda günümüze kadar fazla bir ilerleme kaydedilmemiştir.<sup>7</sup>

OECD tarafından ilk olarak 1963 ve 2003 yıllarında bilgi mübadelesini içeren taslaklar sunulmuştur ve bu taslak son olarak 2005 yılında güncellenmiştir. 1963 tarihli Model Anlaşmanın 26. Maddesinin 1'inci ve 2'nci fıkraları şu şekildedir:<sup>8</sup>

1. Âkit Devletlerin yetkili makamları, bu Anlaşma hükümlerinin ve Âkit Devletler dâhil mevzuatlarında öngörülen vergilendirme Anlaşma'ya uygun olduğu ölçüde, anlaşma konusuna giren vergilerle ilgili âkit Devlet'ler mevzuatı hükümlerinin uygulanması için lüzumlu bilgileri teati edeceklerdir. Bu suretle teati edilen bütün bilgiler gizli tutulacak ve ancak, bu Anlaşma'da belirtilen vergilerin tahakkuk veya tahsilleriyle veya bu hususlardaki şikâyet ve itirazlara bakmakla görevli kişi veya makamlara ve söz konusu vergilere ilişkin cezai kovuşturmalar için adli makamlara verilebilecektir.

2. 1 inci fıkra hükümleri hiçbir surette âkit Devletlerden birini;

a) Kendi mevzuatında veya idari tatbikatına veya diğer âkit Devlet'in idari tatbikatına aykırı idari tedbirler almaya;

<sup>7</sup> Cihat Öner, "Uluslararası Alanda Vergi İdareleri Arası Bilgi Değişimi", Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Doktora Tezi, Ankara, 2008, s.1- 2.

<sup>8</sup> Exchange of Information, (Çevrimiçi), <http://www.rdti.it/amburgo%5Crelazioni%5CWintzer%20-%20Exchange%20of%20information%20The%20OECD%20models.pdf>, 20 Kasım 2011.

b) Kendi veya diğer âkit Devlet'in mevzuatına dayanılarak veya olağan idari tatbikatı çerçevesinde edinilmesi mümkün olmayan bilgiler sağlamaya;

c) Ticari, sınaî, mesleki bir sırrı veya ticari usulü ifşa edecek bilgileri veya bildirilmesi kamu düzenine aykırı düşecek bilgileri vermeye zorlayacak şekilde yorumlanamaz.

2003 tarihli OECD Model Vergi Anlaşmasının bilgi değişimini içeren maddesi ise şu şekildedir:<sup>9</sup>

“Âkit Devletlerin yetkili makamları, bu Anlaşmanın hükümlerinin, bunun yanı sıra bu Anlaşma ile uyumsuzluk göstermediği sürece, Âkit Devletler, politik alt bölümleri ya da mahalli idareleri tarafından alınan her çeşit ve tanımdaki vergilerle ilgili iç mevzuat hükümlerinin uygulanmasıyla öngörülebilir biçimde ilgili olan bilgileri değişime tabi tutacaklardır. Bilgi değişimi 1 ve 2'nci maddeler ile kısıtlı değildir. Bir Âkit Devlet tarafından alınan her türlü bilgi, o devletin kendi iç mevzuatı çerçevesinde elde ettiği bilgiler gibi gizli tutulacak ve yalnızca bu devletteki vergilerin tahakkuk veya tahsilleri veya cebri icrasıyla ilgili veya bu hususlardaki şikayet ve itirazlara bakmakla görevli kişi veya makamlara (adli makamlar ve idari kuruluşlar dahil) verebileceklerdir. Bu kişi veya makamlar söz konusu bilgileri yalnızca bu amaçlar doğrultusunda kullanacaklardır. Bu kişi veya makamlar söz konusu bilgileri mahkeme tutanaklarında veya adli kararlarda açıklayabilirler.”

1963 tarihli söz konusu Model Anlaşmanın 1'inci fıkrasının orijinal metninde “*exchange such information as is necessary for the carrying out of this Convention*” olan ifade, 2003 yılında “*exchange such information as is necessary for carrying out the provisions of this Convention*” ifadesi ile değiştirilmiştir. Ayrıca madde metnine “bilgi değişimi 1'inci ve 2'nci maddelerle kısıtlı değildir” ve “politik alt bölümleri ya da mahalli idareleri tarafından alınan her çeşit ve tanımdaki vergilerle ilgili” ifadeleri eklenmiştir.

<sup>9</sup> David Spencer, *Proposed Revision of Article 26 Exchange of Information of the United Nations Model Double Taxation Convention Between Developed and Developing Countries*, Economic and Social Council, 2005, s. 3.

OECD Model Vergi Anlaşmasının bilgi değişimini içeren maddesi son olarak 2005 yılında güncellenmiştir. 1. Fıkranın ilk iki cümlesi 2005 yılında “*The 2005 Report to the Model Tax Convention*” adlı rapor ile değiştirilmiş ve üçüncü ve diğer cümleler 2. Fıkra olarak yeniden düzenlenmiştir. Bu değişiklikler 15.07.2007 tarihinde OECD Konseyi tarafından kabul edilmiştir. Söz konusu raporun alt yapısında 01.06.2004 tarihli “*Changes to Articles 25 and 26 of the Model Tax Convention*” adlı OECD Mali İşler Komitesi Raporu oluşturmaktadır. Bunun dışında maddeye “öngörülebilir ilgi(*foreseeable relevant*)” ve “yürütülmesi ve uygulanması(*administration and enforcement*)” ifadeleri eklenmiştir.<sup>10</sup>

### 1.1.3. Bilgi Değişiminin Hukuki Dayanakları

Vergi amaçları bakımından bilgi değişiminin gerçekleştirilmesine temel teşkil eden yasal dayanaklar aşağıda yer almaktadır;<sup>11</sup>

- a) Genellikle OECD veya Birleşmiş Milletler Model Anlaşması'nı esas alan Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları
- b) Bilgi Değişimi Anlaşmaları
- c) Avrupa Birliği Karşılıklı Yardımlaşma Direktifi
- d) 2002 tarihli Avrupa Konseyi/OECD Vergi Konularında Bilgi Değişimi Model Anlaşması
- e) Kuzey Avrupa İdari Yardımlaşma Anlaşması
- f) Amerika Kıtası Vergi İdareleri (CIAT) tarafından geliştirilen Bilgi Değişimi Model Anlaşması
- g) Rusya Federasyonu tarafından geliştirilen Vergi Mevzuatı ile İlgili Konularda İşbirliği ve Karşılıklı Yardımlaşma Model Anlaşması

<sup>10</sup> Cihat Öner, *Uluslararası Alanda Vergi İdareleri Arası Bilgi Değişimi*, Yetkin Yayınları, Ankara, 2010, s. 29-30.

<sup>11</sup> Balci, a.g.e. , s. 35.

Diğer hukuki dayanaklar ise şunlardır:<sup>12</sup>

- Avrupa Konseyi'nin Karşılıklı Yardıma İlişkin 1977 Direktifi (Gelir Vergisi ve Sermaye Üzerindeki Vergiler)
- Vergi Konularında Karşılıklı Yardım Konusunda 1989 Nordik Anlaşması
- Bireysel İkili Anlaşmalar (Örneğin ABD'nin Vergi Konulu Bilgilerin Değişimi Anlaşması)
- Vergi Mevzuatıyla Uyuma İlişkin Konularda Karşılıklı Yardımlaşma ve İşbirliği Model Anlaşması (Rusya Federasyonu)
- Vergi Konularında İdari Yardım Anlaşma Taslağı

Görüldüğü üzere; vergi alanında işbirliği konusunda birden fazla uluslararası kaynak bulunmaktadır, ancak bunlar içinde Türkiye açısından en önemli olan Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları ve Bilgi Değişimi Anlaşmalarıdır.

Bilgi değişimi esas olarak OECD Model Konvansiyonunun 26'ncı maddesinin 1. fıkrasında düzenlenmektedir. Bu fıkra şu şekildedir:<sup>13</sup>

(1) Âkit devletlerin yetkili makamları, bu anlaşma hükümlerinin gerçekleştirilmesi için gerekli olan bilgileri ya da anlaşmanın aksine olmadığı sürece, âkit devletler, politik alt bölümleri ya da mahalli idareleri adına alınan her tür ve tanımdaki vergilerle ilgili olarak iç mevzuat hükümlerinin yürütülmesi için gerekli olan bilgileri değişime tabi tutacaklardır. Bilgi değişimi 1 inci ve 2 inci maddelerle kısıtlı değildir.

OECD Model Konvansiyonunun 26. Maddesinin diğer fıkraları ise şu şekildedir:<sup>14</sup>

<sup>12</sup> Berrak Atila, "OECD Model Anlaşmaları Çerçevesinde Vergisel Amaçlı Bilgi Değişimi ve Banka Bilgilerine Erişim", *Vergi Dünyası*(Haziran 2008), Sayı: 322, s. 61.

<sup>13</sup> OECD, Articles of the Model Convention with Respect to Taxes on Income and on Capital, 2008.

<sup>14</sup> OECD, Model Tax Convention on Income and on Capital (Condensed Version), 2010, s.38.

(2) Bir Âkit devlet tarafından alınan herhangi bir bilgi, o devletin iç mevzuatı çerçevesinde elde ettiği bilgiler gibi gizli tutulacak ve sadece birinci cümlede geçen vergilerin tahakkuk ve tahsilleri veya cebri icra ya da kovuşturmasıyla veya bu hususlardaki itirazlara bakmakla görevli kişi veya makamlara (adli kurumlar ve mahkemeler dâhil) verebileceklerdir. Bu kişi veya yetkililer bilgileri sadece bu amaçlar doğrultusunda kullanabileceklerdir. Bu kişi veya makamlar söz konusu bilgileri mahkeme duruşmalarında ya da adli kararlar alınırken açıklayabilirler.

(3) 1 inci ve 2 inci fıkra hükümleri, hiçbir şekilde bir Âkit Devleti:

a) Kendisinin ya da diğer Âkit devletin mevzuatına ve idari uygulamalarına uymayacak idari önlemler alma;

b) Kendisinin ya da diğer Âkit devletin mevzuatı veya normal idari işlemleri çerçevesinde elde edilemeyen bilgileri sağlama;

c) Herhangi bir ticari, sınaî, mesleki sırrı veya ticari işlemi açık hale getiren bilgileri veya açıklanması kamu düzenine aykırı düşen bilgileri verme yükümlülüğü altına sokacak şekilde yorumlanamaz.

(4) Bir Âkit Devlet tarafından bu madde kapsamında bilgi talep edilmesi durumunda, diğer Âkit Devlet kendi vergi amaçları açısından bu bilgilere her ne kadar ihtiyacı olmasa bile, talep edilen bilgiyi sağlamak için kendi bilgi toplama yöntemlerini kullanacaktır. Önceki cümlede yer alan yükümlülük, 3 üncü fıkradaki kısıtlamaları kapsamakla birlikte, bu kısıtlamalar hiçbir surette bir Âkit Devlete, yalnızca ulusal menfaati olmadığı gerekçesiyle bilgi sağlamayı reddetme hakkı verecek şekilde yorumlanmayacaktır.

(5) 3 üncü fıkranın hükümleri hiçbir şekilde bir Âkit Devlete, bilginin bir banka, diğer finansal kurum, temsilci ya da bir kurumun namına hareket eden kimsede bulunması veya bir kişinin sermaye payları ile ilgili olması nedeniyle bu bilgiyi sağlamayı reddetme hakkı verecek şekilde yorumlanmayacaktır.

## 1.2. Bilgi Değişiminin Önemi

Serbestleşme politikaları sonucunda, Dünya ticaret hacminde ve vergi cennetleriyle bağlantılı faaliyette bulunan yükümlü sayısındaki artış, devletleri yükümlülerin diğer ülkelerde gerçekleştirdikleri faaliyetleriyle ilgili bilgi almaları konusunda önlemler almaya zorlamıştır. Çünkü devletler sadece kendi sınırları içerisinde aldıkları önlemlerle uluslararası vergilendirme sorunlarını çözmeye yetersiz kalmaya başlamışlardır. Bu nedenle özellikle 1990'lı yılların ortalarından itibaren bu konuda yapılan çalışmalarda önemli bir artış gözlemlenmektedir.<sup>15</sup>

Uluslararası alanda rekabetin artmasıyla birlikte de vergi kaçakçılığı, zararlı vergi uygulama girişimleri artmış ve bu da ulusların gelir kaynaklarının azalmasına sebebiyet vermiştir. Bu durum da bilgi değişimine olan gerekliliği göstermektedir ve böylece bilgi değişiminin önemi gün geçtikçe artmaktadır. Ayrıca etkin bir bilgi değişiminin olması vergi kayıp ve kaçakçılığını azaltacağı için bu sayede yasa dışı faaliyetlerin de önüne geçilmiş olacaktır. Bu sebeplerden ötürü bilgi değişimi vergisel konularda işbirliğini sağlamak için artık bir zorunluluktur.

Vergi idareleri arasındaki bilgi değişimi uluslararası vergilendirmenin önemli yönlerini temsil eder ve bunun da siyasete yön verenler(karar alıcılar) tarafından iyi bir şekilde kavranması gerekir.<sup>16</sup>

OECD (Uluslararası İşbirliği ve Kalkınma Örgütü), BM (Birleşmiş Milletler), AB (Avrupa Birliği) gibi kuruluşlar, uluslararası işbirliğinin gerçekleştirilebilmesi için uzun yıllardan beri yoğun olarak çalışmaktadırlar. Çeşitli sebeplerden dolayı ülkeler bilgi değişimine yeteri kadar önem vermemişlerdir. Ancak son yıllarda bu anlayış değişmiş ve vergi idareleri, uluslararası işbirliği konusundaki açıklarını çeşitli yollarla hızla kapatmaya çalışmışlardır. Bu bağlamda vergi idaresi bürokratlarının kendi aralarında belirli zamanlarda bir araya gelmelerini öngören “yapıcı bağlantılar”

<sup>15</sup> Öz, a.g.e. , s. 26.

<sup>16</sup> Philippe Bacchetta, Maria Paz Espinosa, “Information Sharing and Tax Competition among Governments”, *Journal of International Economics*, No. 39, 1995, s. 105.

çerçevesinde gerçekleştirilen görüşmelerle bilgi değişimi konusu gündemden düşmemektedir bu da vergisel konularda iş birliği için bilgi değişiminin gerekliliğini ortaya koymaktadır.<sup>17</sup>

Vergi konularında uluslararası işbirliğinin öneminin artmasındaki diğer bir neden ise, 2009 yılında Londra’da yapılan G-20 zirvesi ve yine 2008 yılında Meksika’da yapılan Vergi Alanında Şeffaflık ve Bilgi Değişimi konulu global forumlarda vergi cennetlerine yönelik alınan kararların desteklenmesi ve mali kriz ile boğuşan ekonomilerin bu konuda gösterdikleri net tavırları olmuştur. Daha sonra ise OECD kapsamında yürütülen çalışmalar yıllar itibariyle hız kazanmıştır. Şu anda gelinen durumda ise bilgi değişiminin artan önemi mevcut çalışmalarla desteklenmektedir.

Keen ve Ligthart ‘a göre sermaye ihraç eden ülkeler, sermaye ithal eden ülkelere göre bilgi değişimine daha fazla önem vermektedirler. Fakat, bilgi değişimi sadece gelişmiş ülkelerin bir problemi olarak algılanmamalıdır. Çünkü, gelişmekte olan ülkelere de geliri fazla olan bireyler vergi ödememek gibi nedenlerden dolayı yatırımlarını yurtdışında gizlemektedirler.<sup>18</sup>

### 1.3. Bilgi Değişiminin Kapsamı

OECD Model Anlaşması’nın “Bilgi Değişimi” (exchange of information) başlığı altındaki 26. maddesinin ilk paragrafında âkit devletlerin anlaşma hükümlerini yerine getirmesi ya da vergiye ilişkin ulusal yasaların uygulanması için ilişkili olduğu öngörülen ve anlaşma ile uyumsuzluk göstermeyen her türlü bilginin istenebileceğini ve bu bilginin anlaşmanın “Kapsanan Kişiler” başlıklı 1. maddesi ve “Kapsanan Vergiler” başlıklı 2. maddesi ile kısıtlı olmadığı belirtilmiştir. Dolayısıyla

<sup>17</sup> Ramazan Kılıç, “Vergi Anlaşmaları Çerçevesinde Ulusal Gelir İdareleri Arasında Gerçekleştirilen Bilgi Değişimi”, *Vergi Dünyası*(Ekim 2006), Sayı: 302, s. 106.

<sup>18</sup> Michael Keen, Jenny E. Ligthart, “Information Sharing and International Taxation: A Primer”, *International Tax and Public Finance*, Vol. 13, 2006, s. 85.



yetkili idarelerin bilgi değişimi sadece, vergi yükümlüsünün özellikli bilgileri ile kısıtlı değildir. Yetkili idareler, risk analiz tekniklerine ilişkin bilgileri de değişime konu edebilirler.<sup>19</sup>

Maddenin ikinci paragrafı ise değişime konu olan bilginin gizliliğinin sağlanmasıyla ilişkindir. Söz konusu bilgilerin gizliliği bilgi talep edilen ülkenin iç hukuk düzenlemeleri çerçevesinde elde edilen bilgiler gibi gizliliği korunacaktır. Bu maddenin uygulanması taraf ülkelerin bilgi gizliliği konusunda benzer düzenlemelere sahip olmaması halinde sorun yaratabilecektir. Bu sorun ise ancak ülkelerin bilgi gizliliğine ilişkin ortak standartlar belirlemesi ile ortadan kaldırılabilecektir.<sup>20</sup>

Bilgi değişimiyle ilgili kurallar, OECD Model Anlaşmasının 26'ncı maddesinde yer almaktadır. Bu madde son olarak 2005 yılında güncelleştirilmiş ve maddeye 4 ve 5'inci paragraflar eklenmiştir. Bu paragraflarda, temel olarak bilgi sisteminin sadece ilgili devletin kendi çıkarının olmaması dolayısıyla reddedilemeyeceği (paragraf 4) ve bilgilerin banka ya da diğer finansal kurumlarda tutulmasının, bilgi sistemini ret nedeni olmayacağı (paragraf 5) konuları yer almaktadır. Banka gizliliği ilkesi bu madde ile uyumsuz kabul edilmemektedir. Bu düşünceyi desteklemek için ortaya konan sav ise, bütün ülkelerde banka gizliliği ilkesinin kabul edildiği ve dolayısıyla vergi amaçlı olarak bilgi istendiğinde bütün ülkelerin aynı konumda olacağıdır.<sup>21</sup>

Model Anlaşması'nın 26'ncı maddesinin önceki biçiminde “*necessary*” (gereklilik) kullanılıyordu. Sonraki biçiminde ise “*necessary*” (gereklilik) “*foreseeably relevant*” (öngörülebilir ilgi) olarak değiştirilmiştir. Bu düzenlemeyle hükmün etkisini değiştirmek amaçlanmamıştır. Asıl amaç, model anlaşmayla uyumluluk göstermektir.<sup>22</sup>

<sup>19</sup> Öz, a.g.e. , s. 34.

<sup>20</sup> Övül Çölgezen, “Şeffaflık ve Bilgi Değişimi”, *Vergi Dünyası*(Nisan 2010), Sayı: 344, s.103.

<sup>21</sup> OECD, Model Tax Convention on Income and on Capital (Condensed Version), Paris, 2008, s.360-361.

<sup>22</sup> Jana Dimitrova, “Oecd Updates Exchange of Information Standard in Tax Model”, *Journal of International Taxation*, 2005, (Çevrimiçi), <http://search.proquest.com/docview/232065280?accountid=7181>, 10 Ocak 2012.

Bilgi değişimi tüm bilgileri kapsar, âkit devletlerin ilgili vergilerinin iç hukukta yürütülmesi ve uygulanması için öngörülmektedir. Buna ek olarak, Model Anlaşma aynı zamanda bilgi değişiminde sözleşmenin hükümlerini gerçekleştirmek için bilgi alışverişi tasarlamaktadır.

Yetkili makamlar arasında bilgi değişimi yalnızca yukarıdaki örneklendiği biçimde mükellef odaklı olmak durumunda değildir. Devletler, vergi idaresi hususunda özellikle her konuyu, örneğin risk analizi tekniklerini, vergiden kaçınma veya vergi kaçakçılığı konularında her türlü bilgiyi değiş tokuş edebilirler. Vergi alanında bilgi değişimi kapsamında devletler, iç mevzuat hükümlerini uygulamak ve anlaşma hükümlerini yürütmek için ihtiyaç duydukları her türlü bilgiyi değiş tokuş edebilirler.<sup>23</sup>

#### **1.4. Bilgi Değişiminin Amaçları**

Bilgi değişimi 2 temel amaca hizmet etmektedir.<sup>24</sup>

1. Anlaşma hükümlerinin yürütülmesini sağlamak,
2. İç hukuk hükümlerini uygulamak ve yürütmektir.

Önceden bilgi değişimi karşılıklı vergi anlaşmalarıyla kısıtlıyken, daha sonra ya karşılıklı vergi anlaşmalarında ya da çok taraflı bilgi değişim anlaşmalarında bilgi değişimi yapılması öngörülmüştür.<sup>25</sup> İmzalanan anlaşmalarla bilgi değişimi aracılığıyla vergisel konularda uluslararası işbirliğini teşvik etmek amaçlanmıştır.

---

<sup>23</sup> Balcı, a.g.e. , s.37.

<sup>24</sup> Susan Stanley and Lou Carlow, "Impact of Exchange of Tax Information Between the Irs and Foreign Tax Authorities", *Corporate Taxation*(May-Jun 2008), Vol. 35, s.3-4.

<sup>25</sup> OECD(General Model 2006), a.g.e. , s. 4-5.

### 1.4.1. Anlaşma Hükümlerinin Yürütülmesini Sağlamak

Bilgi Değişiminin en genel amacı vergisel konularda imzalanan anlaşma hükümlerinin uygulanmasını gerektirecek bilgileri doğrulamak yani anlaşma hükümlerinin yürütülmesini sağlamaktır. Anlaşma hükümlerinin yürütülmesi için bilgi değişimi anlaşmalarına ihtiyaç duyulmaktadır.

Devletlerin mevzuatında bulunan mahremiyet kuralları da uluslararası alanda bilgi elde etme bakımından bir anlaşmanın varlığını zorunlu kılmaktadır. Mevcut olan bazı anlaşmalarda anlaşma hükümlerinin yürütülmesi ifadesine öncelik verilmekte, bazılarında ise vergi kaçakçılığının önlenmesi amacı ön plana çıkmaktadır.<sup>26</sup>

Amerika Birleşik Devleti ile Belçika arasında imzalanan Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmasının Bilgi Değişim maddesinde ise; Amerika ve Belçika’da ki iç hukukun yanı sıra anlaşma hükümlerinin uygulanması için gerekli olan bilgileri değişime tabi tutabilecekleri ön görülmüştür.<sup>27</sup>

Türkiye’nin taraf olduğu vergi anlaşmalarını ele alacak olursak; Örneğin, Türkiye ile Yunanistan arasında imzalanan Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmasının Bilgi Değişimini esas alan 25. Maddesinde:<sup>28</sup>

“Âkit Devletlerin yetkili makamları, bu Anlaşma hükümlerinin uygulanması için gerekli olan bilgileri veya Anlaşma ile uyumsuzluk göstermediği sürece, Anlaşma kapsamına giren vergiler ile ilgili iç mevzuat hükümlerinin yürütülmesi için gerekli olan bilgileri değişime tabi tutacaklardır.”

<sup>26</sup> Öner, a.g.e. , s. 46.

<sup>27</sup> Caroline Docclo, *Exchange of Information*, The New Us-Belgium Double Tax Treaty, Chapter XXV, 2008, s. 539.

<sup>28</sup> Gelir İdaresi Başkanlığı, (Çevrimiçi), [http://www.gib.gov.tr/fileadmin/mevzuat/uluslararası\\_mevzuat/YUNANISTAN.htm](http://www.gib.gov.tr/fileadmin/mevzuat/uluslararası_mevzuat/YUNANISTAN.htm), 8 Mayıs 2011.

Türkiye ile Hindistan arasında imzalanan Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmasının Bilgi Değişimini esas alan 24. Maddesinde:<sup>29</sup>

“Âkit Devletlerin yetkili makamları bu Anlaşma hükümlerinin yürütülmesi için gerekli olan bilgileri; bunun yanı sıra bu Anlaşmayla uyumsuzluk göstermediği sürece, bu Anlaşma kapsamına giren vergilerle ilgili iç mevzuat hükümlerinin yürütülmesi için gerekli olan bilgileri ve özellikle söz konusu vergilerden kaçınmayı veya vergi kaçakçılığını önlemek için gerekli bilgileri değişime tabi tutacaklardır.”

Türkiye ile Mısır arasında imzalanan Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmasının Bilgi Değişimini esas alan 24. Maddesinde:<sup>30</sup>

“Âkit Devletlerin yetkili makamları, bu Anlaşma hükümlerinin yürütülmesi için gerekli olan bilgileri ve Anlaşma ile uyumsuzluk göstermediği sürece, Anlaşma kapsamına giren vergiler ile iç mevzuat hükümlerinin yürütülmesi için gerekli olan bilgileri değişime tabi tutacaklardır.”

Türkiye ile İtalya arasında imzalanan Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmasının Bilgi Değişimini esas alan 26. Maddesinde:<sup>31</sup>

“Âkit Devletlerin yetkili makamları, bu Anlaşma hükümlerinin yürütülmesi için gerekli olan bilgileri; bunun yanı sıra bu Anlaşmayla uyumsuzluk göstermediği sürece; vergi kaçakçılığını önlemek için gerekli olan bilgiler de dahil olmak üzere, bu Anlaşma kapsamına giren vergilerle ilgili iç mevzuat hükümlerinin yürütülmesi için gerekli olan bilgileri değişime tabi tutacaklardır.”

Bu anlaşma metinlerinde de görüldüğü üzere Türkiye'nin imzaladığı bazı anlaşmalarda vergi kaçakçılığını önlemek vurgulanmaktadır, bir kısmında ise

<sup>29</sup> Gelir İdaresi Başkanlığı, (Çevrimiçi), <http://www.gib.gov.tr / fileadmin /mevzuat/ uluslararası mevzuat/HINDISTAN.htm>, 12 Mayıs 2011.

<sup>30</sup> Gelir İdaresi Başkanlığı, (Çevrimiçi), <http : // www .gib.gov.tr / fileadmin /mevzuat/ uluslararası mevzuat /MISIR.htm>, 12 Mayıs 2011.

<sup>31</sup> Gelir İdaresi Başkanlığı, (Çevrimiçi), <http :// www.gib.gov.tr /fileadmin /mevzuat/ uluslararası mevzuat/ITALYA.htm>, 12 Mayıs 2011.

anlaşma hükümlerinin yürütülmesi için gerekli bilgileri mübadele etmek üzerinde durulmaktadır.

İtalya ve Hindistan'da vergi kaçakçılığının çok yaygın bir suç olması, anlaşmalara bu ifadelerin eklenmesinin nedeni olabilir.<sup>32</sup> Ayrıca bu anlaşmalardaki vergi kaçakçılığı ya da vergiden kaçınma amaçlı olarak bilgi istenebilmesinin özellikle vurgulanmasının nedeni, OECD Model Anlaşmanın 26'ncı maddesinde yer alan düzenlemenin, daha önceleri banka konusunda zayıf hükümler içermesinden kaynaklandığı düşünülebilir.<sup>33</sup>

#### 1.4.2. İç Hukuk Hükümlerini Uygulamak ve Yürütmek

Model Anlaşmanın 1'inci maddesinde iç hukukun uygulanması veya yürütülmesi için bilgi talebi, herhangi birini ya da takip eden unsurların hepsini içerebilir. Bu unsurlar ise:<sup>34</sup>

- Bir gerçek veya tüzel kişinin mali ikametgâhı;
- Bir tüzel kişinin vergi durumu;
- Kaynak ülkedeki gelirin niteliği;
- Vergi beyanında gösterilen gelirler ve harcamalar;
- İş kayıtları (diğer devletin şirketine ödenen komisyonun miktarını belirlemek gibi.);
- Bir şirketin kuruluş belgeleri ve ortakların/hissedarların daha sonraki değişiklikleri ile ilgili belgeler;
- Bir şirketin kuruluş zamanındaki unvanı, adresi ve daha sonra gerçekleşen tüm unvan ve adres değişiklikleri;
- Bilgi talep eden kuruluş olarak aynı adreste ikamet eden şirketlerin sayısı;

<sup>32</sup> Öner, a.g.e. , s. 47.

<sup>33</sup> Semih Öz, "Bilgi Değişimi ve Türkiye Avusturya Vergi Anlaşması", *Vergi Sorunları Dergisi*(Ekim 2009), Sayı: 253, s. 31.

<sup>34</sup> OECD, *Manual on the Implementation of Exchange of Information Provisions for Tax Purposes (Module on General and Legal Aspects of Exchange of Information)*, 2006, s. 10.

- Şirketin ilgili yıllardaki yöneticilerinin ve diğer çalışanlarının isimleri ve adresleri, hizmet bedeli (sözleşmeleri ve banka hesap özetleri), sosyal güvenlik ödemeleri ve diğer kuruluşların uğraşları hakkında bilgi;
- Banka kayıtları;
- Muhasebe kayıtları ve mali bilançolar;
- Ticari anlaşmalar, faturaların kopyaları;
- Her iki devletteki bağımsız kuruluşlar arasında yapılan işlemlerde mallar için yapılan ödemelerdir.

Her biri âkit devletlerde kurulmuş olan iki şirket, sözde üçlü bir ağ kurmak suretiyle araya bir başka devleti koyarak bilgi değişimini gerçekleştirmek istemektedirler. Bu durumda A ve B devletleri kendi devletlerinde ikamet eden şirketleri doğru vergilendirmek için C devletinde kurulmuş olan şirketle bilgi değişiminde bulunabilirler. Ayrıca A devleti ile B devletindeki ilgili mükellefler arasında bir iş anlaşması mevcut değilse, A devleti transfer fiyatlandırması aracılığıyla, benzer işlemlerde B devletinde uygulanan fiyatlarla kendi mükelleflerinin uyguladığı fiyatları karşılaştırmak isteyebilir.

Model Vergi Anlaşmasının bilgi değişiminin amaçlarını içeren maddesinde verilen örnekler ise şu şekildedir:<sup>35</sup>

a) A devletinde mukim A şirketi, B devletinde mukim bağımsız B şirketine mal temin etmektedir. A devleti, iç hukuk kurallarını doğru bir şekilde uygulayabilmek, diğer bir ifade ile A şirketini doğru bir şekilde vergilendirebilmek için, B devletinden B şirketine sağlanan bu mallara ne kadar para ödediğini öğrenmek isteyebilir.

b) A devletinde mukim A şirketi, B devletinde kurulu B şirketine, C devleti üzerinden mal satmaktadır. C devleti de muhtemelen düşük vergi uygulayan bir ülkedir. Şirketler birbirlerine bağlı olabilir ya da olmayabilir. Bu noktada şirketlerin

---

<sup>35</sup> Öner, a.g.e. , s. 49.

birbirleri ile olan ilişkileri önem arz etmemektedir. A ve B devletleri arasında bir anlaşma mevcut iken bu iki devlet ile C devleti arasında bir anlaşma mevcut değildir. Aralarındaki anlaşmaya dayanarak A devleti, kendi iç hukuk kurallarını doğru bir biçimde uygulayabilmek için B devletinden B şirketi ile ilgili bilgileri isteyebilir.

### 1.5. Bilgi Değişiminin Şeffaflık Standartları

OECD tarafından bilgi değişimine yönelik şeffaflık standartları getirilmiştir. Bu standartlar 2004 yılında Berlin de G20 toplantısında, 2005 yılında Çin de, 2008 yılında da Vergisel Konularda Uluslararası İşbirliği yapan Birleşmiş Milletler Komitesi tarafından kabul edilmiştir.

Bu standartlar şunları gerektirmektedir:<sup>36</sup>

- Âkit devletlerin iç hukuk hükümlerinin uygulanması ve yönetimi için öngörülebilir ilgisi (foreseeably relevant) olduğu konularda talep üzerine bilgi değişimi
- Banka gizliliği veya ulusal vergi çıkarları durumunun bilgi değişimine kısıt getirmemesi
- Güvenilir bilgiye ulaşılabilirlik ve bilgiyi elde etme gücü
- Vergi mükelleflerinin haklarına saygı göstermek
- Değişime konu olan bilginin gizliliğinde katı kuralların mevcut olması

2008 yılındaki mali krizin ardından, OECD (Organisation for Economic Co-operation and Development) vergiden kaçınma ve vergi kaçakçılığıyla mücadele etmek için vergisel bilgi değişimi ve işbirliği alanındaki çalışmalarını hızlandırmıştır. Vergiden kaçınma ve vergi kaçakçılığı, özellikle mali krizin ardından finansal istikrarı sağlamaya çalışan bazı OECD üye ülkeleri için büyük bir problemdir. Bu

<sup>36</sup> OECD, Promoting Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes, 2010, s. 4.

sebeplerden dolayı vergisel konularda işbirliği şart olmuştur. 2009 yılından önce OECD, hedeflenen yetki alanları arasında işbirliğini ortaya çıkarmak için dönemsel olarak, OECD standartlarıyla uyumlu şeffaflık ve bilgi değişiminde mevcut aşamayı listeleyen bir “ilerleme raporu” sunmuştur. 2009 yılının sonraki yarı döneminde ise OECD, vergisel alandaki konularda iş birliği yapmayan üye ülkelere yaptırımlar uygulayacağına dair iddialı bir tavır izlemiştir.<sup>37</sup>

### 1.6. Bilgi Değişiminin Gerçekleşmesi için Gerekli Koşullar

Ulusal vergi idareleri arasında vergisel konularda tam bir bilgi değişiminin gerçekleşmesi için 3 şartın olması gerekir:<sup>38</sup>

- Ulusal vergi idareleri vergi mükellefleri ile ilgili sahip oldukları bilgileri diğer ülkelerle paylaşmak için yasal bir güce sahip olmalıdırlar.
- Vergi idareleri yurt içindeki tüm kurumlardan ve diğer üçüncü şahıslardan vergi ile ilgili bilgileri elde edebilmek için yetkiye sahip olmalıdırlar.
- Kurumların vergi mükelleflerine ilişkin ayrıntılı bilgilere sahip olmaları gerekir.

Bilgi değişiminin gerçekleşmesi için mevcut koşullar yerine getirilmedikçe tam anlamı ile bilgi paylaşımının alt yapısı oluşmamaktadır. Ancak günümüzde ülkelerin uygulamaları incelendiğinde yukarıda söz edilen şartların oluşmasının bugün için zor olduğu görülmektedir. Bu bilgiler vergiyi belirlemeye,

<sup>37</sup> Monica Pheny and Pauline W.Y. Wong, “Why Was Hong Kong Unable to Substantially Implement Tax Information Exchange in Time?”, *International Tax Journal*(September- October 2010), s. 71.

<sup>38</sup> Michael Keen, Jenny E. Ligthart, “Information Sharing and International Taxation”, Tilburg University, No. 117, 2004, s. 11.



değerlendirmeye, verginin tahsilâtını kolaylaştırmaya, vergi yükümlülüğünü ortaya çıkarmaya yarayan “vergi kavrayıcı bilgiler” içermektedir.<sup>39</sup>

Tam bir bilgi değişiminin gerçekleşmesi için gerekli koşulların her aşamasında engeller ortaya çıkmaktadır. Bazı ülkeler ise sadece vergi suçlarına ilişkin konularında bilgi değişimi yapmaktadırlar. Burada önemli olan şey ise, devletlerde vergi suçu teşkil eden kavramın çok çeşitlilik göstermesidir. Banka bilgilerinin değişimi de vergi bakımından önemlidir ve OECD ülkelerinin bazılarında sadece vergi suçlarına ilişkin konularda banka bilgilerine (vergi idareleri aracılığıyla) erişime izin verilmektedir.<sup>40</sup>

## **1.7. Bilgi Değişiminde Karşılaşılan Sorunlar**

Gerek uluslararası vergi idareleri arasında gerekse yerel vergi idareleri arasında bilgi değişim hükümleri uygulanırken birçok problemle karşı karşıya kalınmaktadır. Bu problemler de yerel vergi idarelerinde karşılaşılan sorunlar ve diğer sorunlar olmak üzere iki grupta toplanabilir.

### **1.7.1. Yerel Vergi İdarelerinde Karşılaşılan Sorunlar**

Ekonominin küreselleşmesi ve liberalleşmesiyle birlikte yerel vergi idareleri bilgi değişiminde birçok problemle karşı karşıya kalmıştır:<sup>41</sup>

- Yerel vergi idarelerinin tam olarak ulusal bir hükümetin yönetiminde olması ve uluslararası herhangi bir vergi idaresinin bulunmaması,

<sup>39</sup> Murat Levent Özer, “Vergilendirmede Global Eğilimler ve Uluslararası Vergi Anlaşmaları”, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Doktora Tezi, İstanbul, 2006, s. 87-88.

<sup>40</sup> Keen and Lighthart, a.g.e. , s. 12.

<sup>41</sup> David Spencer, “Exchange of Tax Information”, *Accountancy Business and Public Interest*, Vol.5, No.1, 2000, s. 88-89.

- Vergi idarelerinde çalışan memurların bilgi değişimi konusunda yeterli bilgi birikimine sahip olmaması,
- Birçok ülkedeki banka sırları ve diğer gizlilik kuralları, finansal kurumlar tarafından hükümet yetkililerine konuyla ilgili bilgilerin açıklanmasını engellemektedir. Bu gizlilik kuralları, bazı finans merkezleri ve vergi cenneti olarak tanımlanan ülkelerde var olması ve dolayısıyla bu durumunda etkin bir bilgi değişiminin gerçekleşmesini engellemesi,
- Son olarak ise, iki ülke arasında bilgi değişiminin özellikle bir ülkeden diğer bir ülkeye zorunlu bir bilgi değişiminin olduğu otomatik bilgi değişimi konusunda uygulamada problemler yaşanmasıdır.

### 1.7.2. Diğer Sorunlar

Bilgi değişimi önündeki diğer engellere de değinecek olursak,<sup>42</sup> teknik engeller, dilden kaynaklanan problemler, tanımlamalardan kaynaklanan sorunlar ve yazılımla ilgili engellerdir. Bazı devletlerde bilginin vergi idarelerine iletilmesi güçtür. Birçok devlette hala vergi kimlik numarası kullanılmamakta ya da kullanılsa bile işlevsel olmamaktadır. Bunların yanı sıra vergi idarelerinden kaynaklanan sorunlar da mevcuttur. Hatta bu sayılanların vergi idaresinin az gelişmişliğinin bir sonucu olduğu söylenebilir. Gerek yetişmiş personel sayısının eksikliği gerekse yeni teknolojilere yabancı olan personelin sayısı bu konuda önemli etkenlerden biridir.

Keen ve Ligthart'a göre ise teknolojik gelişmeler bilgi değişimini olumlu yönde etkilemektedir. Çoğu ülke artık elektronik ortamda bilgi değişimini otomatik olarak sağlamaktadır. Asıl önemli sorun ise, bu bilginin tamamının kullanılıp kullanılmayacağı ile ilgilidir. Vergi kimlik numaralarının ortak bir havuzda toplanmaması ise mükelleflerin kendi ülkelerindeki kayıtlarla eşleştirilmesini

---

<sup>42</sup> Öner, a.g.e. , s. 237.

imkânsız hale getirmektedir. Hatta mükellefler vergiden kaçmak amacıyla ikametlerini gizleyip, yanlış bilgiler vermektedirler.<sup>43</sup>

Model Anlaşma çerçevesinde dil konusu da açıkça düzenlenmiştir. Tarafların istedikleri dilleri seçebileceği konusunda esneklikler tanınmıştır. Ancak ülkeler arasındaki dil farklılıkları bu konuda problemler yaşanmasına neden olmuştur. Ülkeler bu problemi ise karşılıklı anlaşma usulüne göre çözmeye çalışmaktadırlar. Yine etkin bir bilgi değişiminin olması için de ortak bir veri tabanına ihtiyaç vardır. Bu veri tabanı için yeterli bir elektronik alt yapının olmaması da bu noktada sorun teşkil etmektedir.

---

<sup>43</sup> Keen and Ligthart, a.g.e. , s. 5.

## 2. BÖLÜM: ULUSLARARASI ALANDA İMZALANAN BİLGİ DEĞİŞİM ANLAŞMALARINA YÖNELİK KISITLAMALAR VE YAPILAN ÇALIŞMALARIN ANALİZİ

### 2.1. Bilgi Değişimine Yönelik Kısıtlamalar

Bilgiye ulaşma konusundaki yasal zorunluluklar belirli koşulların varlığı halinde kısıtlanmıştır. Bilgi değişimine yönelik bu kısıtlamalar OECD Model Vergi Anlaşmasının 26'ncı maddesinin 3 ile 5'inci fıkralarında ve OECD- 2002 Vergi Konulu Bilgi Değişimi Model Anlaşması'nın 7'nci maddesinde yer almaktadır. Bilgi değişimine yönelik kısıtlamaların olduğu durumlarda âkit taraflar bilgiyi sağlamak zorunda değildirler. Bilgiyi sağlamak ya da sağlamamak konusunda karar akit tarafa bırakılmaktadır. Devam eden süreçte de yetkili makamlar herhangi bir zorunluluk olmasa bile bilgiyi temin edebilirler. Eğer yetkili makamlar bilgiyi temin ederlerse o zaman anlaşma çerçevesi içinde hareket etmeleri gerekmektedir.<sup>1</sup>

Bilgi değişim hükmü âkit taraflar arasındaki bilgi değişim taahhüdünü içerir. Bu anlamda, bir devletin diğer devlete karşı bilgi verme yükümlülüğü düzenleme altına alınır. Bu nedenle de bir uluslararası hukuk meselesidir. Fakat bilgi değişimi ulusal hukuklardan da bağımsız değildir. Diğer devletten talebi almış olan devlet, ancak iç hukukuna göre toplayabildiği, toplaması mümkün olan bilgileri verebilir. İç hukukta kısıtlama varsa, değişeceği bilgi açısından da kısıtlama var demektir. O halde bu aşamada artık konu iç hukuk meselesidir. Buna ilaveten, talepte bulunulan devlet açısından verilebilecek bilgilerin bir diğer kısıtını ise iç hukuk hükümleri oluşturmaktadır. Ayrıca, bilgi değişimi konusu, devletlerin karşılıklı yükümlülüklerini düzenleyen bir hükümdür ve kamusal menfaatler ile ilgili sonuçlar doğurur. Fakat bu türden uluslararası yükümlülüklerin etki ve sonuç alanı aynı

<sup>1</sup>OECD, Manual on the Implementation of Exchange of Information Provisions for Tax Purposes(Module on General and Legal Aspects of Exchange of Information), 2006, s. 13.

zamanda bireysel menfaatler alanıdır; yani buradaki kamusal menfaatlerle vergi yükümlüsünün bireysel menfaatleri, yani özel yaşam hakkı arasındaki dengenin tesisi çok önemlidir.<sup>2</sup>

Bilgi değişimine yönelik kısıtlamalar 77/779 sayılı Direktifin 8'inci maddesinde de yer almaktadır. Bu kısıtlamalar ise:<sup>3</sup>

- Bu direktifte bilgiyi sağlayan üye ülke eğer bu bilgileri kendi amaçları için kullanıyor ve bilgilerde kendi iç kanunlarınca korunuyorsa, sağlanan ya da elde edilen bilgileri karşı ülkeye iletmede herhangi bir zorunluluk yoktur.
- Herhangi bir ticari ya da meslek sırrı ya da kamu politikasına aykırı düşecek bilgiler ifşa edilmeyebilir.
- Üye ülkenin yetkili makamı, yasal nedenlerden dolayı bilgiye ulaşamayacak durumda ise bilgi sağlamayı reddedebilir.

### **2.1.1. Bilgilerin Toplanmasına İlişkin Kısıtlamalar**

Bir devlet, bilgi değişimini öngören vergi anlaşması imzaladığı anlaşmaya taraf olan devletten vergilendirme ile ilgili herhangi bir bilgi talebi geldiğinde bunu cevaplamak zorundadır. Bu istenen bilgileri ise bazı kurallar, kısıtlamalar çerçevesinde gerçekleştirmektedirler.

---

<sup>2</sup> Billur Yaltı, “Türk Vergi Anlaşması Uygulamasına İlişkin Gözlemler”, Kadir Has Üniversitesi Hukuk Fakültesi İsviçre-Türkiye Araştırmalar Vakfı, İsviçre-Türkiye Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması'nın Temel Esasları Sempozyumu, 8 Nisan 2011.

<sup>3</sup> Tonny Schenk-Geers, “International Exchange of Information and the Protection of Taxpayers”, Kluwer Law International, Eucotax Series on European Taxation, Vol. 24, 2009, s. 163.

### 2.1.1.1. Gizlilik Hükümü

Model Vergi Anlaşması'nın 2'nci fıkrasında bilginin mahremiyetine ilişkin bilgiler yer almaktadır. Söz konusu maddede elde edilen bilgilerin sadece vergisel amaçlar için kullanılacağı ve ayrıca bu bilgilerin mahkeme duruşmalarında ya da adli kararlar alınırken açıklanabileceği belirtilmiştir.<sup>4</sup>

Model Anlaşmada geçen 2'nci fıkranın yorumda ise şöyle bir hüküm yer almaktadır; âkit taraflar arasında imzalanan vergi anlaşmalarında bilginin üçüncü bir ülkeye iletilebilmesi için açık bir hüküm bulunması gerekir. Anlaşma da açık hüküm bulunmadığı takdirde söz konusu bilginin âkit devlet tarafından üçüncü bir ülkeye açıklanamayacağı ifade edilmiştir.<sup>5</sup>

Bilgi yalnızca devletin vergi konuları ile ilgili görevlerde sorumlu olan idare veya yargı mensuplarına ifşa edilebilir. Bu bilgiler yalnızca bu görevlerin gerektirdiği amaçlar için kullanılabilir olup, başka amaçlar için kullanılması yasaklanmış durumdadır.<sup>6</sup> Ancak ülkeler vergi mahremiyetinin ihlal olacağı gerekçesiyle bilgi vermekten kaçınmazlar.<sup>7</sup>

Model Anlaşmada banka bilgilerine ilişkin ise herhangi bir kısıtlama öngörülmemektedir. Mevcut kısıtlamalar ülkelerin iç hukukundan kaynaklanmaktadır. Banka bilgilerine erişim konusu da gerek OECD Model Vergi Anlaşması'nın 26'ncı maddesi, gerekse OECD-2002 Vergi Konulu Bilgi Değişimi Model Anlaşması; "banka gizliliği esasının" bilgi sağlamayı reddedecek bir neden olmadığını şart koşmaktadır. Bu nedenle OECD yaklaşımı uyarınca, anlaşmaya taraf olan ülkeler, doğrudan ya da dolaylı olarak, yasal ya da idari yollarla banka bilgilerine erişim yetkisine sahip olmalıdırlar ve bu bilgileri talep eden ülkeye

<sup>4</sup> OECD, Model Tax Convention on Income and on Capital (Condensed Version), 2010, s.38.

<sup>5</sup> OECD, Model Tax Convention on Income and on Capital, 2008, s. 352.

<sup>6</sup> Süleyman Hayri Balcı, "Vergi Alanında Uluslararası Bilgi Değişimi", *Vergi Dünyası*(Temmuz 2010), Sayı: 347, s. 38.

<sup>7</sup> Berrak Atila, "OECD Model Anlaşmaları Çerçevesinde Vergisel Amaçlı Bilgi Değişimi ve Banka Bilgilerine Erişim", *Vergi Dünyası*(Haziran 2008), Sayı: 322, s. 64.

vermelidirler.<sup>8</sup> Dolayısıyla bilgi talep edilen tarafın banka gizliliği gerekçesiyle bilgi vermeyi reddetmesi mümkün değildir.

### 2.1.1.2. Mütakabiliyet (Karşılıklılık)

Bilgi değişimi ile ilgili olarak karşılıklılık, taraflardan birinin diğer taraf için bilgi toplarken, sadece talepte bulunan devletin kendi iç hukukunda benzer durumlarda elde edebileceği ilgili bilgileri sağlama ve elde etme zorunluluğunu ifade etmektedir.<sup>9</sup>

Uluslararası ilişkilerin temelini oluşturan mütakabiliyet şartı, vergi alanında öngörülen idari iş birliğinde de oldukça sıkı bir şekilde uygulanmaktadır. Ülkeler ancak kendilerine bilgi vermeyi kabul eden veya bilgi gönderebilen ülkeler için bilgi toplarlar. Birçok gelişmiş ülke geliştirmekte olan veya az gelişmiş ülkelerle düzenli olarak bilgi değişiminde bulunmamaktadır. Bunda da karşı taraftan beledikleri bilgilerin gelmemesi veya istenen seviyede olmamasının rolü büyüktür. Mütakabiliyet esasının diğer bir sonucu da her iki ülkenin kanunlarının talep edilen bilgilerin toplanmasına izin veriyor olmasını gerektirmesidir.<sup>10</sup>

Mütakabiliyet ilkesinde eğer bilgi talep eden ülkenin normal idari koşullarında bu tür bir bilgi sağlanabilir nitelikte değilse, talep edilen ülke de bu bilgiyi sağlamak zorunda değildir.<sup>11</sup>

Bilgi doğası gereği karşılıklılık gerektirmese bile bu anlaşmalardaki bilgi değişimi konusu genelde karşılıklılık esasına dayanır. Bilgi elde etme yöntemleri ve olanakları her devlette farklılık göstermektedir. Bilgi akışının tek taraflı olmasını önlemeye yönelik 26/2. Maddenin a ve b bentlerinde bir karşılıklılık ilkesi

<sup>8</sup> Övül Çölgezen, “Şeffaflık ve Bilgi Değişimi”, *Vergi Dünyası*(Nisan 2010), Sayı: 344, s.104.

<sup>9</sup> OECD(General Module), a.g.e. , s. 13.

<sup>10</sup> Ramazan Kılıç, “Vergi Anlaşmaları Çerçevesinde Ulusal Gelir İdareleri Arasında Gerçekleştirilen Bilgi Değişimi”, *Vergi Dünyası*(Ekim 2006), Sayı: 302, s. 112.

<sup>11</sup> Atilla, a.g.e. , s. 64.

öngörülmektedir. Bilgi değişimi karşılıklılık ilkesi üzerine kurulu olsa da, değişime tabi tutulan bilginin niteliği aslında karşılıklılık gerektirmemektedir.<sup>12</sup>

### 2.1.1.3. Kamu Düzeni

Bilgi değişimine yönelik bir başka kısıtlama ise, kamu düzeni ile ilgilidir. Sağlanan bilgi eğer kamu politikalarına aykırılık taşıyorsa o bilgiyi verme zorunluluğu bulunmamaktadır. Kamu politikaları genellikle bir ülkenin kendi menfaatlerini ifade etmektedir. Örneğin, bir devletin talep konusu bilginin devlet sırrı niteliğinde olduğu gerekçesiyle bu bilgiyi sağlamayı reddetme hakkı bulunmaktadır. Söz konusu bu kısıtlama bilgi değişiminin uygulanmasında çok nadir başvurulan bir kısıtlamadır.<sup>13</sup>

### 2.1.1.4. Ticaret, İş ya da Mesleki Sırlar

Model Anlaşmanın 26'ncı maddesinde ticaret, iş, endüstriyel, mesleki sırlar ya da ticaret sürecini açıklayacak olan bilgilerin sağlanması konusunda herhangi bir zorunluluğun olmadığı açıkça belirtilmiştir. Ancak, bu sırların çok geniş kapsamda yorumlanmaması gerekiyor. Özellikle defter ve kayıtları içeren mali bilgiler doğası gereği bir ticari sır veya iş sırrını oluşturmamaktadır. Ticaret, iş ya da diğer sırların ortaya çıktığı nadir durumlarda bilgi sağlayıp sağlamama kararı talepte bulunulan tarafın takdir yetkisine bırakılmaktadır. Belirli bir durumda bir âkit tarafın bu türden gerekçelerle bazı bilgileri sağlamayı reddetmesi durumunda, ticaret, iş veya diğer sırrın detaylarını ilgili belgelerden çıkartıp bilginin kalan kısmını diğer âkit tarafa sağlaması gerekmektedir. Yetkili makamın rolü ise, hassas bilgilerin iletilip

<sup>12</sup> Cihat Öner, *Uluslararası Alanda Vergi İdareleri Arası Bilgi Değişimi*, Yetkin Yayınları, Ankara, 2010, s. 149.

<sup>13</sup> OECD(General Module), a.g.e. , s. 14.



iletilmeyeceğine karar vermek ve bilgiyi toplayacak olan yerel idarelere hangi konuların hassas olabileceğini ilk etapta bildirmektir.<sup>14</sup>

#### **2.1.1.5. Yasal Mesleki Ayrıcalık**

Bir âkit taraf, bilginin bir avukat, hukuk danışmanı veya diğer kabul görmüş kanuni temsilci ile müşteri arasındaki gizli bilgileri ifşa edecek olması halinde bilgi vermeyi reddedebilir. Fakat, neyin gizli bilgi olacağını belirleyen kurallar, etkin bir bilgi değişimine zarar verecek şekilde geniş kapsamlı olarak yorumlanmamalıdır. Özellikle, bir avukat, hukuk danışmanı veya diğer kabul görmüş yasal temsilciye iletilen belge ve kayıtlara bu belge ve kayıtların açığa çıkarılmasını engellemek amacıyla ayrıcalık tanınmamalıdır. Buna ek olarak, bilgi talebinde bulunulan taraf eğer gerekli olursa bilgi talebinde bulunan taraf adına uygunluğu tartışmalı olan yasal mesleki ayrıcalık için iddia edilen bilgiyi onaylayabilir ya da reddedebilir.<sup>15</sup>

#### **2.1.2. Bilgilerin Kullanımına İlişkin Kısıtlamalar**

Ülkelerin vergi dosyaları içinde bulunan bilgileri gizlilik ilkesi çerçevesinde kullanmaları gerekir. Zaten bilgiyi gönderen ülke ancak buna güvendiği takdirde istenen bilgileri yollar ve bilgiyi alan ülkede bunların kullanımı hususunda gerekli güvenceyi verir. Diğer ülkenin gönderdiği bilgiler aynen kendi ülkesi içerisindeki elde edilen bilgiler gibi, iç hukuk hükümleri doğrultusunda korunur. Ancak, bilgileri alan ülkenin iç hukuku, gönderen ülkeninki kadar bilgilerin gizliliğine riayet etmiyorsa, kendisinden bilgi talep edilen ülke yardımlaşma isteğini reddedebilir. Bu yüzden çok taraflı anlaşma, söz konusu durumda iç hukuku daha sert olan ülkenin gizlilik kurallarının diğer ülke tarafından da uygulanması gerektiğini belirtmiştir.<sup>16</sup>

<sup>14</sup> OECD(General Module), a.g.e. , s. 14.

<sup>15</sup> OECD(General Module), a.g.e. , s. 15.

<sup>16</sup> Kılıç, a.g.e. , s. 112.

Model Anlaşma bilginin vergi dışı amaçlarla kullanılmasını yasaklamaktadır. Örneğin, Model Anlaşmaya dayanılarak elde edilen mali nitelikli bir bilgi, mali niteliği olmayan suçların kovuşturulması için kullanılamayacaktır. Elde edilen bilgi başka bir konuda da önem taşıyorsa, bu durumda ancak o konuya özgülenmiş mevcut bir anlaşmaya, örneğin bir adli yardımlaşma anlaşmasına dayanılarak kullanılabilir. Eğer bilgi kapsamı itibariyle vergisel amaçlar dışında kullanılmaya daha elverişli ise ve bu konuda bir şüpheye düşülürse mutlaka bilgiyi sağlayan yetkili makama danışılmalıdır.<sup>17</sup>

İkili vergi anlaşmaları neticesinde elde edilen bilgiler üçüncü kişilere verilemez. Bilgileri alan ülke ile üçüncü ülke arasında bilgi değişimini öngören bir anlaşmanın bulunması da bu sonucu değiştirmez. Bununla beraber çok taraflı vergi anlaşması bu anlaşmaya taraf olan üçüncü bir ülkeye söz konusu bilgilerin verilmesine izin vermektedir. Ancak bunun için de bilgileri gönderen ülkenin ön izninin alınması gerekmektedir.

### 2.1.3. Mükellef Haklarına İlişkin Kısıtlamalar

Mükellef hakları iki temel gruba ayrılabilir. “Genel haklar” (temel haklar) olarak da isimlendirilen birinci gruptaki haklar, vergi kanunlarının uygunluğu, temel işleyişi ve geçerliliği ile ilgili mükelleflerin görmek istedikleri doğruluk ve etkinliği içerirler. Bu haklar vergi idaresi ile mükellef arasındaki ilişkilerde ortaya çıkarlar. “Özel haklar” (ikincil haklar) olarak da isimlendirilen diğer gruptaki haklar ise, vergi kanunlarındaki özel durumlar, işlemler ve uygulamalar ile ilgilidir. Bu haklar vergi kanunlarının uygulanmasında esas alınacak usul sürecine yoğunlaşmaktadırlar. Genel haklar olarak şunlar sıralanmaktadır: adil, eşit ve saygılı hizmet alma hakkı, bilgi alma hakkı, başvuru hakkı, vergilemede belirlilik hakkı, mükelleflere ilişkin bilgilerin gizliliği hakkı, temsilci kullanma hakkı ve özel hayatın gizliliği haklarıdır. Özel haklar

---

<sup>17</sup> Öner, a.g.e. , s. 133.

ise; verginin tahsili sırasında haklar, vergi ihtilaflarının çözümü sırasında haklar ve vergi denetimi sırasında olan haklardır.<sup>18</sup>

2003 yılında OECD tarafından yapılan bir çalışmada mükellef hakları bildirgesinde yer alan temel mükellef hakları ve yükümlülükleri hazırlanırken ülkelerin; vergi politikaları, yasal-idari düzenlemeleri ile kültürlerinin göz önüne alınması gerektiği üzerinde durulmaktadır. Dolayısıyla, bütün ülkelerde geçerli olabilecek belirli bir bildirme modeli olmamakla birlikte, temel mükellef hakları tüm sistemlerde yer almaktadır.<sup>19</sup>

Bilgi değişimini uluslararası vergi kaçakçılığını önlemeye yönelik bir araç olarak gören devletler mükellef haklarını kısıtlarken, bilgi değişimini güvenilir bulan devletler ise, mükelleflerin bu sürece katılmasına ilişkin haklarına daha geniş yer vermektedirler. Bilgi değişimi açısından konuya yaklaşıldığında, OECD'ye göre vergi mükelleflerinin bilgi değişimindeki hakları üç kategoride ele alınabilir:<sup>20</sup>

- Bilgi değişimi ve içeriği hakkında bilgilendirme hakkı,
- Sürece katılma hakkı,
- Bilgi değişimi isteğinin hukukiliğini denetleyebilme ve yargısal başvuru hakkıdır.

Uluslararası vergi anlaşmaları, kanunlarla belirlenmiş mükellef haklarını ve vergi idarelerinin uygulamalarından doğan mükelleflere sağlanan hakları kısıtlamak veya ortadan kaldırmak için kullanılamaz. Ülkeler kendi uygulamalarının veya kanunlarının aksine bir durum doğuracak olan bilgi taleplerini reddetme haklarına sahiptirler. Aksi halde bu şekilde elde edilen bilgiler, bu bilgileri alan ülke tarafından kullanılamaz veya bilgiyi talep eden ülkenin kanunlarına veya uygulamalarına aykırı

<sup>18</sup> Adnan Gerçek, "Vergilemede Mükellef Hakları ve Türkiye'deki Durumun İncelenmesi", *Vergi Sorunları Dergisi*(Şubat 2006), Sayı: 209, s. 130.

<sup>19</sup> Ramazan Gökbnar, Güneş Çetin, "Mükellef Haklarına Vergi İdaresi Çalışanlarının Bakışı", *Yönetim ve Ekonomi*, Cilt: 17, Sayı: 1, 2010, s. 27.

<sup>20</sup> Öner, a.g.e. , s. 241.

olarak diğerk ÷lke tarafından yasal çerçevede bile olsa elde edilen bilgiler kullanılamaz.<sup>21</sup>

## 2.2. Bilgi Değışimi Konusunda Sistemsel Yaklaşımlar

Globalleşmenin sonucu olarak sermaye ve emek faktörleri işlerlik kazanmış ve bu durumda vergi rekabetinin doğmasına neden olmuştur. Vergi oranlarının düşmesi ile ulusal vergi tabanlarının korunması önem kazanmıştır ve vergi gelirlerindeki azalış devletlerin bu duruma karşı önlem almasını zorunlu hale getirmiştir. Bu noktada ÷lkelerin vergilerini belirleme, değerdendirme, vergi tahsilâtını kolaylaştırmaya ve vergi yükümlülüğünü ortaya çıkarmaya yarayan vergi kavrayıcı bilgilerin de sınır ötesine taşınması gereklidir ve işte bu noktada sistemsel yaklaşımlar devreye girmektedir.<sup>22</sup>

### 2.2.1. İki Taraflı (Bilateral) Yaklaşım

Uluslararası vergi anlaşmalarında bilgi değışimi üzerine iki taraflı yaklaşımın (bilateral approach) üç farklı şekilde yapıldığı gör÷lmektedir. Bunlar ise:<sup>23</sup>

- Çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları kapsamında yapılan anlaşmalar,
- Çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmasının bilgi değışimi ile ilgili maddelerinin kapsamının genişletildiğı anlaşmalar,
- Çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarının dışında, sadece vergisel konularda bilgi değışimini içeren anlaşmalardır.

<sup>21</sup> Kılıç, a.g.e. , s. 113.

<sup>22</sup> Murat Levent Özer, “Vergilendirmede Global Eğilimler ve Uluslararası Vergi Anlaşmaları”, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Doktora Tezi, İstanbul, 2006, s. 90.

<sup>23</sup> Michael Keen, Jenny E. Ligthart, “Information Sharing and International Taxation”, Tilburg University, No. 117, 2004, s. 13.

İlk olarak, dolaysız vergilerde çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları için önerilen OECD ve BM model anlaşmalarının 26. maddesi iki taraflı bilgi değişimi konusunu içermektedir. Bu maddeye göre bilgi değişimi çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarının kapsamı dahilinde mümkün olmaktadır. İki taraflı yaklaşımın benimsendiği diğer madde ise çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmasının bilgi değişimi ile ilgili maddelerinin kapsamının genişletildiği anlaşmalardır. Bu anlaşmalarla daha önce yapılan bilgi değişiminin daha kapsamlı ve spesifik konuları içermesi amaçlanmaktadır. Bu anlaşmaların daha önceden alt yapısı olduğu için de kısa sürede sonuç alınmakta ayrıca vergi kayıp ve kaçakçılara ilişkin bilgilerin kullanımı ve bunu gerçekleştirirken oluşan gelir kaybını tüm şeffaflığıyla ortaya koymaktadır. Bilgi değişimine yönelik iki taraflı yaklaşımın son maddesi ise sadece vergisel konularda imzalanan bilgi değişim anlaşmalarıdır. Bu tür anlaşmaların belirgin özelliği taraflardan birinin gelirlere çok düşük veya sıfır vergi uyguladığı “vergi cenneti” olarak tanımlanan ülkelerle yapılmasıdır. Bu tür bilgi paylaşımı anlaşmalarının içeriği vergi suç ve suçlularının yanı sıra verginin tahsilâtına, matrahın belirlenmesine, yükümlülüğün tespitine ilişkin vergi kavrayıcı bilgileri de kapsamaktadır. Buna örnek olarak OECD’nin “zararlı vergi rekabeti” çalışmaları kapsamında vergi cenneti olarak bilinen ülkelerle yapılan anlaşmalar verilebilir.<sup>24</sup>

### 2.2.2. Çok Taraflı (Multilateral) Yaklaşımlar

Çok taraflı yaklaşımlar, ikili anlaşmaların anlaşmaya taraf olmayan üçüncü ülkeleri dikkate almamasından kaynaklanan zorluklar ve uzun müzakere süreci nedeni ile maliyetin daha yüksek olması ile birlikte ortaya çıkmıştır. Çok taraflı anlaşmalar genellikle ekonomik bakımdan bir bölge oluşturan ülkeler arasında yapılmaktadır. Bu nedenle güçlü bir bölgesel odaklılığa sahiptir. Çok taraflı anlaşmaların bir diğer özelliği de, genellikle gelişmiş ülkeler arasında yapıyor olmasıdır. Bilgi değişimine ilişkin çok taraflı anlaşmalara taraf olan ülkelerin

---

<sup>24</sup> Özer, a.g.e., s. 90-91.

sayısını, ticaret veya çevresel konular gibi diğer çok taraflı anlaşma türleri ile kıyasladığımızda daha az ülkenin katılımı ile gerçekleştirildiğini görmekteyiz.<sup>25</sup>

OECD tarafından hazırlanan “Karşılıklı Anlaşma Modeli” (CMA-Convention on Mutual Administrative Assistance) de çok taraflı yaklaşımlara örnek teşkil etmektedir. Bu model 1995 yılında Kanada, Danimarka, Finlandiya, İzlanda, Hollanda, Norveç, Polonya, İsveç ve ABD’den oluşan 9 ülke tarafından onaylanmıştır. Bu model dolaysız vergilerle, gümrük vergileri hariç, hemen hemen bütün dolaylı vergileri de kapsayan geniş bir alanda uygulanmaktadır. OECD’nin bu çok taraflı anlaşma modeli (CMA) üç tür bilgi paylaşımını hedeflemektedir. Bunlardan ikisi yurtdışı vergi incelemeleri ve vergi mükelleflerinin eş zamanlı incelenmesidir. Bu iki yöntemde, iki veya daha fazla vergi idarelerinin her biri kendi ülkesinde bağımsız olarak ve fakat diğerleri ile aynı anda incelemelerini gerçekleştirir. Bu çok taraflı anlaşma modeli (CMA), incelemelerin koordinasyonunun nasıl yapılması gerektiği konusuna da odaklanmıştır. Ayrıca, incelemelerin her aşamasında toplanan bilgilerin düzenli olarak değişimi de öngörülmektedir. Bunun yanı sıra üçüncü tip bilgi değişimi olarak vergi borçlarının tahsili, belge temini gibi konularda tarafların birbirleri ile yardımlaşmaları gösterilebilir.<sup>26</sup>

Çok taraflı anlaşmalardan farklı olan CIAT (The Inter-American Center of Tax Administration) anlaşmaları da mevcuttur. Bu anlaşma ülkeler arasında geniş çaplı bir bilgi değişimini desteklemekle beraber bilgi paylaşımı metotlarının hemen hemen hepsini içermektedir. Bunlara ilave olarak CIAT anlaşmalarındaki prosedür ve formatların ana hatları spesifik isteklere ilişkin bilgilerin toplanması ve raporlanmasına uygun olarak geliştirilmiştir. Ayrıca bu anlaşmaya taraf ülkeler bilgilerin belli bir zaman içinde verilmesini de taahhüt etmektedirler.<sup>27</sup>

---

<sup>25</sup> Özer, a.g.e. , s. 92.

<sup>26</sup> Keen and Lighthart, a.g.e. , s. 15.

<sup>27</sup> Özer, a.g.e., s. 94.

### 2.3. Bilgi Değişiminde Yöntemler ve Modeller

Bilgi değişiminde yöntemler ve modeller 3 başlık altında ele alınabilir. Bunlar ise sırasıyla; OECD Model Anlaşma Kapsamındaki Yöntemler, OECD Anlaşma Dışında Kalan Diğer Bilgi Değişim Modelleri ve Vergi Denetimlerine Yardımcı Olan Bilgi Değişim Yöntemleridir.

#### 2.3.1. OECD Model Anlaşma Kapsamındaki Yöntemler

Uygulamada, duruma özgü üç tür bilgi değişimi bulunmaktadır:

- Talep Üzerine Bilgi Değişimi
- Otomatik Bilgi Değişimi
- Kendiliğinden Bilgi Değişimi

##### 2.3.1.1. Talep Üzerine Bilgi Değişimi

Bilgi değişim yöntemlerinden en yaygın olarak kullanılanı Talep Üzerine Bilgi Değişimidir. Talep Üzerine Bilgi değişiminde; bilgi, kaynak ülkeden belirli bir istek üzerine ikametgâh ülkesine aktarılmaktadır.<sup>28</sup> Bilgi isteği her zaman özel bir konu ya da kişiye ilişkin olmalıdır.

Talep üzerine bilgi değişimi yoluyla vergi matrahının tespiti için malın fiyatı, maliyeti, ödenen komisyonlar gibi bilgiler diğer ülkenin vergi yönetiminden istenebilir. Mesela Türkiye hayali ihracatı önleyebilmek için ihraç edilen malların gerçekten ihraç edildiğinin saptanabilmesi veya miktarının doğruluğunu araştırmak amacıyla karşı ülke vergi idaresine başvurabilir. Kendisinden bilgi talep edilen ülkenin vergi idaresi söz konusu bilgilere sahip değilse, bunlara ulaşmak için gerekli

---

<sup>28</sup>Keen and Ligthart, a.g.e. , s. 4.

olan ve kendi yasalarında öngörülen tüm bilgi toplama yöntemlerini kullanmak zorundadır.<sup>29</sup>

Talep üzerine bilgi değişimi yapılırken bilgi talebinde bulunan devlet herhangi bir anlaşmazlığa yol açmaması özellikle gereksiz yazışmalara ve zaman kaybına neden olmaması için bilgi talebinde;<sup>30</sup>

- Anlaşmanın ilgili maddesine atıfta bulunmak,
- Vergi mükelleflerinin isim ve adresi,
- Bilgi değişimi ile ilgili yabancı kişi, kurumun isim ve adresi,
- Vergi mükellefi ile bu kişi, kurum arasındaki ilişki,
- İlgili olduğu vergi, incelemesi yapılan yıl,
- İstenilen bilginin ne olduğu,
- Cevaba ne kadar acil olarak ihtiyaç duyduğu,
- Bilgi talep eden ülkede incelemenin hangi safhada olduğu vb. bilgileri yazışmalarda belirtmesi gerekir.

Talep eden tarafın ilgili bilgileri yazışmalarda belirtmesinden sonra talep edilen ülke tarafından söz konusu bilgi isteği değerlendirilir ve ardından cevap yazılır. Cevapta yer alacak unsurların listesi ise şu şekildedir: dayanak teşkil eden anlaşmanın ilgili maddesine atıf yapılması, incelenen mükellefin adı, doğum tarihi (gerçek kişilerde), vergi numarası ve adresleri, talebe konu olan mükellefin adı, vergi numarası (eğer biliniyorsa) ve adresleri, tüzel kişi ise ticaret sicili numarası, belirtilmesinde yarar görülen genel bilgiler, ilgili vergiler, mali bilgilerin ilgili olduğu dönemler, toplanan bilgiler (kaynakta kesinti yapılmışsa kullanılan dövizin cinsi, kesinti oranı ve tutarı açıklanacaktır), istenen belge ve beyannamelerin fotokopisi, bilgilerin toplanması için kullanılan araçlar, talep edilmeyen, ancak yararlı olması muhtemel tamamlayıcı bilgiler, gerektiğinde irtibat kurulabilecek vergi idaresi yetkililerinin isim, telefon ve faks numaraları, sağlanan bilgilerin

<sup>29</sup>Kılıç, a.g.e. , ss. 109-110.

<sup>30</sup>Şerafettin Kalaycıoğlu, “Çifte Vergilemenin Önlenmesi Anlaşması ve Türkiye Uygulaması”, (Çevrimiçi), <http://www.muhasabetr.com/makaleler/003/>, 14 Mart 2011.



kullanılmasında anlaşma hükümlerine riayet edilmesi gerektiğinin hatırlatılması, bilgi değişimi ile ilgili olarak mükellef bilgilendirilmişse bunun belirtilmesi, eğer ticari ya da sınav bir sır söz konusu ise buna değinilmesi, bildirilen bilgilerin yararlılığı konusunda karşı cevabın gönderilmesi istenmeli ve son olarak talebin reddi halinde buna yol açan nedenler belirtilmelidir.<sup>31</sup>

Talep üzerine bilgi değişiminde, bilgi talebinde bulunan âkit devletin söz konusu bilgiyi elde etmek için, büyük güçlükler yaratmayacak olanlar dışında, ülkesindeki tüm olanaklarını kullanmış olması gerekir. Talepte bulunan tarafın söz konusu bilgiyi elde etme çabalarına, talepte bulunduğu devlette mümkün olan araştırmaları yapması da dahildir. Örneğin internet aracılığıyla kamuya açık bilgiler çeşitli veri tabanları kullanılarak araştırılabilir ya da o ülkedeki diplomatik personele bu konuda bir araştırma yaptırılabilir. İstekte bulunan tarafın bilgi isteğini aldığını en kısa zamanda teyit etmesi gerekir. Ayrıca bilgi talebini alan tarafın yetkili makamları 90 gün içinde istenen bilgiyi sağlamaları gerekir. Eğer istenen bilgi 90 gün içinde sağlanamayacaksa yetkili makamın diğer makama bu durumu bildirmesi gerekir.<sup>32</sup>

### 2.3.1.2. Otomatik Bilgi Değişimi

Otomatik bilgi değişimi ise vergi ile ilişkili tüm bilginin periyodik olarak kaynak ülkeden ikametgâh ülkesine aktarılmasıdır.<sup>33</sup> Yani, bilgi veren ülkenin vergi idaresi tarafından belirlenen ve aynı zamanda mükellefin ilişkide olduğu diğer ülke, vergi idaresinin de ihtiyaç duyduğu gelir unsurlarına ilişkin bilgilerin sistematik olarak değiştirilmesini öngörmektedir.

<sup>31</sup> Abdülkadir Göktaş, “Vergi Kaçakçılığı Konusunda Uluslararası İşbirliği İmkanları”, (Çevrimiçi), <http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/makaleler/1999071723.htm>, 20 Şubat 2012.

<sup>32</sup> Öner, a.g.e. , ss. 71-74.

<sup>33</sup> Keen and Lighthart, a.g.e. , s. 4.

OECD'nin listelediği otomatik bilgi değişimi kapsamında yer alabilecek konular şu şekildedir:<sup>34</sup>

- Sermaye Değer Artış Kazançları;
- Faiz Gelirleri;
- Temettüleri;
- Gayri Maddi Hak Bedelleri;
- Yönetici ve müdürlerin elde ettiği kazançlar;
- Ücretler ve bağımlı faaliyetler karşılığı elde edilen diğer benzeri gelirler;
- Sosyal güvenlik ödemeleri;
- İki devlet arasında düzenli olarak aktarılan gelir unsurları;
- Gayrimenkul sahipliği ve bundan elde edilen gelirler;
- Sanatçılar, sporcular tarafından elde edilen gelirler, emeklilik gelirleri ve benzeri türden gelirler, kamu hizmeti karşılığı elde edilen gelirler;
- Bir devletten diğerine yapılan ikametgâh değişikliği, şirket ve vakıf kuruluş ve kapanışları, miras ya da bağış yoluyla sahip olunan mallar ve işyeri açma kapama faaliyetleri bu kapsamda ele alınmaktadır.

Otomatik bilgi değişimi OECD tarafından 1992 yılında geliştirilen Standart Magnetic Format (SMF) adlı program ile bilgilerin manyetik bantlar şeklinde iletimi sağlanmaya çalışılmıştır. OECD 1992 yılının ardından 1997 yılında mevcut programı güncellemiştir. SMF yazılı kağıt sistemine benzer bir uygulamanın elektronik iletişim araçlarıyla aktarılması durumudur.<sup>35</sup> Ardından OECD tarafından 2004 yılında Standart Transmission Format (STF) adlı bir program geliştirilmiştir. STF adlı veri tabanı programı ile uluslararası alanda vergisel konularda etkin bir otomatik bilgi değişimi sağlanmaya çalışılmaktadır.<sup>36</sup>

<sup>34</sup> OECD(General Model 2006), a.g.e. , s. 4.

<sup>35</sup> OECD, OECD Standardised Format for Automatic Exchange of Information for Tax Purposes”, 2000, s. 1.

<sup>36</sup> OECD, The OECD Standard Transmission Format Version 2.1 for International Information Exchange in Taxation, 2011, s. 3.

Yabancı kaynaklardan manyetik veya dijital ortamdan alınan bilgiler, bilgi alan tarafın veri bankasına girilebilir ve mükelleflerin beyan ettikleri gelir ile otomatik karşılaştırmalı bir analiz yapılabilir. Bu tür bir bilgi değişimi yöntemi maliyet açısından da en düşük yöntemdir. Örneğin, Avustralya vergi idaresinin kullandığı vergiye gönüllü uyum programı (Tax Office's 2004-05 Compliance Program) ile 2003- 2004 vergi yılları arasında yapılan taramalar sonucunda 1171 adet yabancı kaynaklardan elde edilen gelir tespit edilmiştir. Bu tespitler sonucunda ise yaklaşık olarak 3 milyon dolar artış kaydedilmiştir. Dijital ya da manyetik ortamlardan alınan yabancı kaynak bilgileri, genel usuller çerçevesinde ya da otomatik olarak kullanılmadığı durumlarda el ile yapılacak olan karşılaştırmalarda da faydalı olabilir. Ayrıca manyetik ortamda otomatik olarak elde edilen bilgiler yerel vergi idarelerine daha verimli ve etkin bir şekilde dağıtılması açısından da önemlidir.<sup>37</sup>

Otomatik bilgi değişimi bilgi değişim yöntemlerinin arasında en verimli yöntemdir, fakat uygulama konusundaki sıkıntılar dolayısıyla en zordur. Otomatik bilgi değişimi genelde faiz, kar payları, telif gibi sınır ötesi ödemeleri kapsamaktadır. Sınır ötesi kazanılan geliri ödeyenler bilgiyi gönderen devlete ilgili bilgileri sağlayabilir. Bilgiyi elde eden devlet ise yine gerekli gördüğü bilgileri karşı devlete gönderebilir.

Otomatik bilgi değişiminin uygulanmasını zorlaştıran iki önemli sebep mevcuttur. Bunlar ise;<sup>38</sup>

- Bilgiyi gönderen devlet ile bilgiyi alan devlet arasında otomatik bilgi değişimini öngören özel bir anlaşma olmak zorundadır. OECD Model Anlaşmanın yorumunda ve Birleşmiş Milletler Anlaşma Modeli'nde otomatik bilgi değişimine değinilmiştir, fakat bu tür bir bilgi değişiminin gerekli olmadığı vurgulanmıştır. Tasarrufların vergilendirmesiyle ilgili Avrupa

<sup>37</sup> OECD, OECD Manual on the Implementation of Exchange of Information for Tax Purposes (Module 3 on Automatic Exchange of Information), 2012, s. 3.

<sup>38</sup> David Spencer, "Exchange of Tax Information", *Accountancy Business and Public Interest*, Vol.5, No.1, 2000, s. 93.

Birliği Direktifinde ise bazı durumlarda otomatik bilgi değişiminin gerekli olduğu belirtilmiştir.

- Otomatik bilgi değişimi çoğunlukla bilgi talebinde bulunulan devlet tarafından bilgilerin önemli bir kısmının bilgiyi talep eden devlete iletilmesi şeklinde olmaktadır. Burada bilgi sahibi olan devlet söz konusu bilgileri belirli bir aşamadan geçirmek için mükelleflerin vergi kimlik numarasına dayalı bir veri tabanı sistemi oluşturmalıdır. Yani etkin bir bilgi değişiminin olması için sağlam temelli bir veri tabanının olması gerekir. OECD de otomatik bilgi değişim mekanizması üzerindeki çalışmalarını sürdürmektedir.

Otomatik bilgi değişiminin etkin bir şekilde uygulanmasına engel teşkil eden bu iki önemli sebepten ötürü bu tür bir bilgi değişimi uygulamada sıkıntılar yaratmaktadır. İki ülke arasında otomatik bilgi değişimini öngören bir anlaşma olmak zorunda olması ve bilgilerin güvenli bir şekilde karşı devlete iletilmesi için sağlam bir veri tabanına ihtiyaç duyulması ayrıca veri tabanı için de yeterli bir alt yapının olmaması da sorun teşkil etmektedir.

### **2.3.1.3. Kendiliğinden Bilgi Değişimi**

Kendiliğinden bilgi değişiminde, bir âkit taraf diğer âkit tarafın işine yarayacağını düşündüğu bilgileri değişime tabi tutmaktadır. Bu tür bir bilgi değişim yöntemi çok sınırlı sayıda uygulanmaktadır.<sup>39</sup> Kendiliğinden bilgi değişiminde otomatik bilgi değişiminin konusuna giren unsurların herhangi bir isteğe bağlı olmadan, iki devlet arasında hukuki nitelik taşıyan anlaşma olmadan bilgi paylaşımında bulunulmasıdır.

OECD tarafından hazırlanmış olan el kitabında ise kendiliğinden bilgi değişimi; diğer bir âkit taraf ile öngörülebilir ilgisi olan ve daha önceden herhangi bir

---

<sup>39</sup> Spencer, a.g.e. , s. 92.

talepte bulunulmayan bilginin karşı tarafa iletilmesidir. Kendiliğinden bilgi değişimi doğası gereği yerel vergi memurlarının işbirliği ve aktif katılımına dayanmaktadır. Kendiliğinden bilgi değişimi ile elde edilen bilgiler genellikle etkilidirler. Çünkü; vergi memurları tarafından vergi incelemeleri ya da benzer denetlemeler sırasında elde ettikleri seçkin bilgilerden oluşmaktadır.<sup>40</sup>

Kendiliğinden bilgi değişimine en çok konu olan olaylar ise; diğer bir ülkede ikamet eden bir şahıs tarafından elde edilen ve beyan edilmediği şüphesi uyandıran gelirler, vergi kaçırmak amacıyla üçüncü ülkeler vasıtasıyla gerçekleştirilen ödemeler, diğer bir ülkede vergileme veya verginin artırılması sonucu doğurabilecek istisna ve vergi indirim uygulamalarıdır.<sup>41</sup>

Bir ülke tarafından spontane olarak sağlanan bilgi diğer ülkeye ulaştığı zaman, bilgiyi alan ülkenin yetkili otoritesinin söz konusu bilgiyi değerlendirmesi ve uygun görürse, gereği için ilgili inceleme birimlerine havale etmesi gerekir. Bu birimlerden gelen inceleme sonuçlarının bir örneği bilgiyi kendiliğinden sağlayan ülkenin yetkili makamına gönderilecektir. Söz konusu bu geri bildirim; ilgili detayları, örneğin elde edilen ilave geliri, saptanan vergiden kaçınma metotları ile bilginin vergi idaresine ne kadar fayda sağladığının genel bir değerlendirmesini kapsayabilir. Yapılan bu geri bildirimler kendiliğinden bilgi değişimleri için gerekli iyileştirmeleri sağlayacağından oldukça önemlidir.<sup>42</sup>

OECD'nin yayınlamış olduğu el kitabında kendiliğinden bilgi değişimine ait örnekler bulunmaktadır. Aşağıdaki örnekler yerel vergi idarelerinin tespit ettiği bazı bilgilerin diğer âkit taraflar açısından nasıl faydalı olabileceğine emsal teşkil etmektedir:<sup>43</sup>

<sup>40</sup> OECD, OECD Manual on the Implementation of Exchange of Information for Tax Purposes (Module 2 on Spontaneous Exchange of Information), 2006, s. 3.

<sup>41</sup> Abdülkadir Gökaş, "Vergi Kaçakçılığı Konusunda Uluslararası İşbirliği İmkanları", (Çevrimiçi), <http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/makaleler/1999071723.htm>, 20 Şubat 2012.

<sup>42</sup> Salim Karadeniz, "OECD Ülkeleri Arasında Spontane Bilgi Değişimi", *Vergi Dünyası*(Kasım 2009), Sayı: 339, s. 23.

<sup>43</sup> OECD(General Module 2), a.g.e. , s. 5.

- A ülkesindeki vergi idarelerinden edinilen bilgiye göre, A ülkesinde mukim John, B ülkesinde ikamet eden ve restoran sahibi olan babası tarafından kendi banka hesabına yatırılan bir miktar nakit para olduğunu tespit etmiştir. John arkadaşlarına iki nedenden dolayı babasının parasını kendi hesabına yatırdığını söylemiştir. İlk olarak babası restoranından elde ettiği gelirin büyük bir kısmını kıyı bankacılığı (offshore) hesabına yatırarak vergiden kaçınmaktadır; ikinci olarak ise A ülkesinde ki oğluna finansal destek sağlamaktadır. Vergi incelemesi sırasında John'un banka hesabında büyük miktarlarda vergiye tabi faiz geliri elde ettiği tespit edilmesine rağmen hiçbir bildirimde bulunulmadığı anlaşılmıştır. Vergi incelemesi sırasında vergi denetmeni 2003 yılından itibaren John'un banka hesabına periyodik aralıklarla 50.000 TL yatırıldığını tespit etmiştir. Bu gerekli incelemeler neticesinde elde edinilen bilgilerin B ülkesi açısından faydalı olacağı düşünülmüş ve vergi denetmeni tarafından kendiliğinden bilgi değişimi yapılmasına karar verilmiş ve vergi denetmeni bu durumu ilgili makamlarla görüşmüştür. Bu tür bir bilgi değişimi durumunda, vergi denetmeninin raporunun bir kopyası, ilgili banka makbuzlarının kopyaları ve John'un babasının ismi yer alacaktır.

- A ülkesi çifte vergilendirmeden kaçınmak amacıyla elde edilen ücretler bakımından istisna yöntemini kullanmaktadır. A ülkesinde yerleşik olan Maria, 2003 vergi döneminde B ülkesinde 183 günden fazla çalıştığı için A ülkesinde ki vergiden istisna edilmektedir. Çünkü, A ülkesi ile B ülkesi arasında imzalanan anlaşma vergilendirme yetkisini B ülkesine vermektedir. A ülkesi de kendiliğinden B ülkesine Maria'nın vergiden istisna edildiğini bildirmektedir.

### **2.3.2. Diğer Bilgi Değişim Anlaşma Modelleri**

OECD Anlaşmanın dışında kalan bilgi değişim modelleri de bulunmaktadır. Bunlar ise; Birleşmiş Milletler Modeli ve ABD Modeli'dir.

### 2.3.2.1. Birleşmiş Milletler Modeli

Uluslararası alanda vergi idareleri arası bilgi değişimi konusu UN Model Anlaşmasında da düzenlenmektedir. UN Modelinin OECD Modeline göre daha geniş kapsamlı ve etki doğurabilecek nitelikte olduğu söylenebilir. İlk olarak göze çarpan farklılık UN Modelinde yer alan vergi kayıp ve kaçakçılığın vurgu yapan ifadelerdir. Bilgi değişiminin sadece anlaşma hükümlerinin yürütülmesi için gerekli olan bilgileri değil, ayrıca bunları önlemeye yönelik olarak gerçekleştirilebileceği de vurgulanmaktadır.<sup>44</sup>

UN Modeli 1967 yılında gelişmiş ve gelişmekte olan ülkelerin oluşturduğu bir grup tarafından önerilmiştir. Bu gurubun amacı bilgi değişimi yoluyla vergi kayıp ve kaçakçılığını önlemektir. Yapılan bilgi değişimi anlaşmalarıyla ülkeleri vergisel çabalar içine itmek amaçlanmıştır.<sup>45</sup> UN Modeli OECD Modeline nazaran az gelişmiş ülkeler yararına daha çok hükümler içermektedir. Böylece bunun az gelişmiş ülkelere yapılan ekonomik yardım politikasının bir parçası olarak görülmesi gerektiği belirtilmiştir.<sup>46</sup>

UN Modelinin Bilgi Değişimi OECD Model Bilgi Değişimi Anlaşmasınının 26 ncı maddesi ile hemen hemen aynıdır. UN Modelinde OECD Modeline ilave olarak her iki ülkedeki yetkili otoritelerin müzakerelerle, bilgi değişiminin koşullarını, yöntemlerini ve tekniklerini geliştirebileceklerine dair düzenleme bulunmaktadır.<sup>47</sup>

UN Modeli ile OECD Model Anlaşma karşılaştırıldığında ise; UN Modelinde 1. fıkrada yer alan bir değişiklik değişime tabi tutulan bilgilere uygulanacak usul ile

<sup>44</sup>Öner, a.g.e. , ss. 104- 105.

<sup>45</sup>Ray Mulligan, *Exchange of Information under the OECD and US Model Tax Treaties*, Loyola Marymount University and Loyola Law School, 1982, s. 136.

<sup>46</sup>Haşmet Yıldırım, “Çifte Vergileme, Uluslararası Vergi Anlaşmaları Anlaşma Modelleri ve Türkiye'nin Diğer Ülkelerle Yaptığı Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmalarında Uygulanacak Vergiler ve Anlaşmalarda Yer Alan Gelir Türleri”, *Vergi Dünyası Dergisi*(Ocak 2011), Sayı: 353, s. 165.

<sup>47</sup>Hüseyin Işık, *Çok Uluslu Şirketlerde Örtülü Kazanç ve Örtülü Sermaye (Uluslararası Düzenlemeler ve Uygulamalar ile Türk Vergi Sisteminin Karşılaştırılması ve Öneriler)*, Maliye Bakanlığı Araştırma, Planlama ve Koordinasyon Kurulu Başkanlığı, Yayın No: 370, Ankara, 2005, s. 151.

ilgilidir. OECD Modelinde söz konusu bilgilerin yurt içinde elde edilen bilgiler gibi gizli tutulacağı ve bu bilgilerin yalnızca sınırlı kişi ve makamlara iletilebileceği belirtilmiştir. UN Modeline göre de, değişime konu olan bilgiler mutlak surette gizli tutulmakla birlikte, yalnızca tahakkuk, tahsil, cebri icra, ceza, şikayet ve itirazlara bakmakla görevli kişi ve makamlara verilebilmesi için bilginin verildiği ülkeden başlangıçta gizli kaydıyla gönderilmesi gerekecektir. Böylece UN Modeli, değişime tabi tutulan bilgiler için birinci derecede ve ikinci derecede gizlilik getirmiş olmaktadır. İkinci derecede gizli bilgilerde dolaşım kendiliğinden ülke içi kayıt ve şartlara göre gerçekleştirilecektir. Yine OECD Model Anlaşma da yer almayıp UN Model Anlaşmada yer alan bir başka hüküm ise, yetkili makamlara bilgi değişiminin gerçekleşmesi için bazı görevler verilmesidir. Yetkili makamlar birbirlerinin görüşünü alarak bilgi değişiminin gerçekleşmesini sağlayacak belirgin koşullar, yöntemler ve teknikler geliştireceklerdir.<sup>48</sup>

### 2.3.2.2. ABD Modeli

ABD Modelinde ise bilgi değişiminin kapsamı genişletilmekle kalmayıp, bilgi sağlama yükümlülüğüne ilişkin yaptırımları daha da sıkı hale getirmektedir. ABD Modelinde OECD Modelinden daha farklı bir yaklaşım gözlenmektedir. ABD Modelinde OECD Modelinden farklı olarak daha geniş bir bilgi değişimi kapsamı belirlenmektedir ve bu modelde anlaşma kapsamındaki vergilerin tahsili, uygulanması ve uyuşmazlıkların çözülmesi sürecinde bilgi değişiminin önemine daha açık ve kesin bir atıf yapılmaktadır. ABD Modelinde bilgi değişimi en başından beri, anlaşma kapsamında yer alan vergiler ile kısıtlı değildir, bu model tüm vergileri kapsamaktadır. Bunun nedeni ise, ABD de birçok federal verginin beyan esasına dayanması ve mükelleflerin diğer Avrupa ülkelerinde olduğundan çok daha az bir incelemeye tabi tutulmalarıdır.<sup>49</sup>

<sup>48</sup> Murat Semercigil, *Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşma Modelleri*, Maliye Bakanlığı Tetkik Kurulu Yayını No: 1982-236, Başbakanlık Basımevi, Ankara, 1982, ss. 102-103.

<sup>49</sup> Öner, a.g.e. , ss. 107- 108.



### 2.3.3. Vergi Denetimlerine Yardımcı Olan Yöntemler

OECD'nin yayınlamış olduğu kitapçıklarda geleneksel bilgi değişim yöntemlerinden başka vergi denetimlerine yardımcı olan bilgi değişim yöntemleri de bulunmaktadır.<sup>50</sup> Bunlar ise; eş zamanlı vergi kontrolü, yabancı ülkede vergi kontrolü ve endüstri çapında bilgi değişimidir.

#### 2.3.3.1. Eş Zamanlı Vergi Kontrolü

Model Anlaşmada Eş Zamanlı Vergi Kontrolü Modül 5 te ele alınmıştır. Ayrıca OECD'nin 1992 yılında yayınlanan eş zamanlı vergi kontrolü için geliştirdiği bir model anlaşma da mevcuttur.<sup>51</sup> Yine OECD Modelinin Bilgi Değişimi başlıklı 26'ncı maddesi hükümleri, eş zamanlı incelemelerinin gerçekleştirilmesi için yasal dayanağı oluşturmaktadır.<sup>52</sup>

Eş zamanlı vergi kontrolü, iki ya da daha fazla ülke arasında her ülkenin kendi bölgesinde vergi ile ilgili bilgileri değişime tabi tutmak amacıyla bağımsız ve eş zamanlı vergi kontrolünü sağlayan bir anlaşmadır. Eş zamanlı vergi kontrolü ile düşük vergi uygulayan ülkelere gerçekleşen yatırım ile ortaya çıkan vergi kaçakçılığının önüne geçilmeye çalışılmaktadır.

Eş zamanlı vergi kontrolü aynı zamanda transfer fiyatlandırması yoluyla oluşan vergi kaybının da önlenmesine yardımcı olmaktadır. Şöyle ki; Mükellefin birden fazla vergi hükümlerindeki ilişkili şirketler ile gerçekleştirdiği işlemlerin koşullarının ve sebeplerinin belirlenmesi gerekir. Yabancı ülkedeki ilişkili şirket bu bilgileri vermeyebilir. Eş-zamanlı vergi incelemeleri, transfer fiyatlandırması koşullarının daha hızlı ve ekonomik bir şekilde öğrenilmesini temin ederek incelemelere etkinlik

<sup>50</sup> OECD(General Model 2006), a.g.e. , s. 8.

<sup>51</sup> OECD, OECD Model Agreement for the Undertaking of Simultaneous Tax Examinations, 1992.

<sup>52</sup> Işık, a.g.e. , s. 151.

kazandırır. Çifte vergilendirmenin önlenmesine de katkı sağlayan bu süreç ihtilafları azaltır. Bu incelemelerde, karşılıklı etkin bilgi paylaşımının fonksiyonu ile transfer fiyatlandırması incelemelerinin süresi kısalabilir. Eş-anlı incelemeler, güvenilir bilgilere erişim sayesinde transfer fiyatlandırmasının en güç konularından emsal fiyatın tespiti noktasında etkin karşılaştırmalar ve dolayısıyla doğru fiyat saptamasına olanak vermektedir.<sup>53</sup>

Eş zamanlı vergi kontrolünde, incelemeler değişik ülkelerde eş zamanlı olarak sürdürülmektedir. Bu koordinasyon ile bir açıdan mükelleflerin vergiye gönüllü uyumlarının sağlanmasına yönelik masraflar azalmaktadır. Böylelikle araştırma masrafları tek bir devlet tarafından karşılanmamakta, iki devlet arasında paylaştırılmış olmaktadır. Sonuç olarak her devlet kendi ülkesindeki masrafları üstlenmekte ve yabancı bir ülkede araştırma yapmanın doğuracağı masraflardan kurtulmaktadır. Bunun dışında bu incelemeler çifte vergilendirmenin önlenmesinde önemli rol oynamaktadır.<sup>54</sup>

### 2.3.3.2. Yabancı Ülkede Vergi Kontrolü

OECD tarafından hazırlanan Model Anlaşmanın 6. Modülünde Yabancı Ülkede Vergi Kontrolü konusu incelenmiştir. Bu modülde ise, âkit taraflardan biri diğer tarafın yetkili makamının temsilcilerine, kendi ülkesinde, kişilerle görüşme yapabilme ve ilgili kişilerin yazılı izinlerini almak suretiyle kayıtlarını inceleyebilme yetkisini verebilir. Bu uygulamada kendisine yetki verilen tarafın yetkili mercii, karşı tarafı söz konusu kişiler ile yapacağı görüşmenin yeri ve zamanı hakkında bilgilendirmelidir.<sup>55</sup>

Vergi idareleri arasında bilgi değişimi yapılması ve tüm ilgili ticari faaliyetlerin kapsamlı bir şekilde gözden geçirilmesini sağlaması konusundaki

<sup>53</sup> Serdar Pehlivan, “Transfer Fiyatlandırmasında Vergi Denetiminin Etkinliği: Sorunlar ve Çözüm Önerileri”, <http://www.muhasibetr.com/yazarlarimiz/serdarpehlivan/003/>, 5 Mart 2012.

<sup>54</sup> Öner, a.g.e. , s. 84.

<sup>55</sup> Öner, a.g.e., s. 100.

uygunluğu nedeniyle, yurtdışında vergi incelemelerinin etkin bir uyum aracı olduğu ispatlanmıştır. Ayrıca, yurtdışında vergi incelemeleri, vergi idarelerinin, aynı mükellef ve mükellef grubunu ilgilendiren konularda bağımsız olarak hareket etmek yerine, birlikte çalışmasını sağlayarak uyum yükünü azaltabileceği gibi, mükellefin lehine olarak çifte vergilendirmeyi en aza indirecek, maliyetlerin azaltılmasını ve zamandan tasarruf edilmesini sağlayacaktır. Ancak her transfer fiyatlandırması incelemesinin yurtdışında yapılması mümkün değildir. Yurt dışında vergi incelemesinin yabancı ülke tarafından kabul edilebilmesi için, inceleme konusunun büyük çaplı olması, agresif vergi planlamasının yapılmış olması ve yurtiçi inceleme teknikleri ile matrahın kavranamamış olması gerekmektedir.<sup>56</sup>

Türkiye, İsviçre gibi bilgi vermekten kaçınan ülkelerle uluslararası standartlara uygun anlaşmalar imzalamıştır. Ancak anlaşmadan kaynaklanan hakların kullanılması önem taşımaktadır. Hakkın kullanılması ile elde edilen bilgiler çerçevesinde söz konusu ülkelerle ortak vergi incelemesi talep edilmelidir. Bu bilgilerin vergi incelemesine dönüştürülmesi ile transfer fiyatlandırması ve diğer uluslararası vergi sorunları nedeniyle vergi tabanının erozyona uğraması engellenecektir. Türkiye'nin diğer ülkelerle ortak vergi incelemesi yapabilecek yeterli sayı ve nitelikte inceleme yetkilisi olduğu düşünölmektedir. Önemli olan bu insan gücünün uluslararası alanda inceleme faaliyetlerine yönlendirilmesidir.<sup>57</sup>

Özel durumlarda bilgi toplamak amacıyla yabancı ülkelere yapılan geziler bazen faydalı olabilir. Ancak, yabancı ülkelerin bu seyahatlere izin vermiş olması gerekir, aksi halde bu durum bağımsızlık ihlalinin göstergesi olmaktadır.<sup>58</sup>

Türkiye'nin şu zamana kadar imzaladığı çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarında yabancı ülkede vergi kontrolüne izin verilen sadece bir anlaşma mevcuttur. Türkiye Cumhuriyeti ile Belçika Krallığı arasında imzalanan Gelir

<sup>56</sup> Salim Karadeniz, "Yurtdışında Vergi İncelemesi Yapılabilir mi?", *Vergi Dünyası Dergisi*(2009), Sayı: 335, ss. 23-25.

<sup>57</sup> Hüseyin Işık, "Küresel Ekonomik Krizin Sonucu Olarak Vergi Cennetleri ile Mücadelede Geline Yeni Aşama", *Vergi Dünyası Dergisi*(2010), Sayı: 341, s. 57.

<sup>58</sup> OECD(General Model 2006), a.g.e. , s. 8.

Üzerinden Alınan Vergilerde Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması'nın 26. maddesinin 3. fıkrasında konu şu şekilde düzenlenmektedir:<sup>59</sup>

“Bir Âkit Devletin yetkili makamının talebi halinde, diğer Âkit Devletin yetkili makamı, müracaatta bulunan Devletin yetkili makam temsilcilerinin kendisine müracaat edilen Devlette yürütülen bir vergi incelemesinin belirli bir kısmında gözlemci olarak bulunmalarına müsaade edebilir. Talep kabul edilirse, kendisine müracaat edilen Devletin yetkili makamı, müracaatçı Devletin yetkili makamına, vergi incelemesinin usul ve şartlarını bildirecektir. İncelemeyle ilgili bütün kararlar kendisine müracaat edilen Devletçe alınacaktır.”

### 2.3.3.3. Endüstri Çapında Bilgi Değişimi

2006 yılında OECD tarafından yayınlanan Vergi Amaçları İçin Bilgi Değişimi Hükümlerinin Uygulanması Hakkında El Kitabı 8 modülden oluşmaktadır. Modül 4 de ise Endüstri Çapında Bilgi Değişimi konusu ele alınmaktadır.

Endüstri çapında bilgi değişimi, belirli mükellefleri değil ilgili ekonomik sektörün tamamını örneğin, ilaç endüstrisi veya petrol endüstrisini kapsayan bir bilgi değişimidir.<sup>60</sup> Bu bilgi değişiminin amacı, dünya çapındaki endüstri uygulamaları ve faaliyet biçimleri hakkında kapsamlı bilgi sahibi olmak ve bu yolla vergi inceleme elemanlarının aynı endüstride faaliyet gösteren mükellefler nezdinde daha bilgili ve daha etkin incelemeler yapmasını sağlamaktır. Endüstri çapında bilgi değişimi, genel olarak anlaşmalara taraf olan ülkelerin yetkili makamları arasında gerçekleştirilen resmi bir mektup teatisi yolu ile başlatılır. Yetkili makamlar, endüstri çapında değişimi koordine etmek üzere kendi vergi idarelerinden bir temsilci belirlerler.

<sup>59</sup> Gelir İdaresi Başkanlığı, (Çevrimiçi), [http://www.gib.gov.tr/fileadmin/mevzuat/uluslararası\\_mevzuat/BELCIKA.htm](http://www.gib.gov.tr/fileadmin/mevzuat/uluslararası_mevzuat/BELCIKA.htm), 8 Mayıs 2011.

<sup>60</sup>OECD(General Model 2006), a.g.e. , s. 8.

Ancak, endüstri çağında bilgi değişimine ilişkin taraf ülkeler arasında yapılacak tüm resmi iletişimleri sonuçlandıracak olanlar yine yetkili makamlardır.<sup>61</sup>

Bu tür bilgi değişiminde genellikle bilgi talebinde bulunan devletin yetkili makamı, bilgi sağlayan devletin vergi idaresi nezdinde sektörel bilgi değişiminin koordinasyonunda görev alacak bir temsilcisini bulundurmaktadır. Bu bilgi değişiminin türünün kapsamına ise:

- Bankacılık,
- Sigortacılık,
- Bilgi teknolojileri,
- Petrol ve doğalgaz,
- İlaç sektörü,
- Telekomünikasyon,
- Temel kamusal hizmetler ve ticaret gibi sektörler girebilmektedir.<sup>62</sup>

Endüstri çağında bilgi değişimi uygulaması bazı ana stratejik konuları kapsayacak şekilde genişletilebilir. Bu konular sermaye yapıları, finansal ayarlamalar (özellikle yapılandırılmış finansal işlemler), fikri haklar, birleşme ve devralmalar, özelleştirmeler ile sabit kıymetlerin değerlemesi ve amortismanı gibi hususlardır.<sup>63</sup>

Endüstri çağında bilgi değişimi aslında talep üzerine bilgi değişiminin özel bir biçimi olarak da adlandırılabilir. Dolayısıyla talep üzerine bilgi değişimi yönteminde geçerli olan esasların genel itibariyle bu tür bir bilgi değişiminde de geçerli olduğu söylenebilir.<sup>64</sup>

---

<sup>61</sup>Salim Karadeniz, “OECD Ülkeleri Arasında Endüstri Çağında Bilgi Değişimi”, *Vergi Dünyası*(Haziran 2010), Sayı: 346, s. 17.

<sup>62</sup>Balçı, a.g.e. , s. 41.

<sup>63</sup>Karadeniz, a.g.e. , s. 17.

<sup>64</sup>Öner, a.g.e. , s. 90.

## 2.4. OECD'nin Vergisel Konularda İşbirliğini Sağlamak için Yaptığı Çalışmalar

OECD üyesi olan ülkeler arasında yapılan ikili anlaşmalar 1939 yılında 20 iken 1955 yılında 56 ya 1958 de 70'e 1963 yılında 85'e yükselmiştir.<sup>65</sup>

Bilgi değişimi, OECD'nin zarar verici vergi uygulamaları projesinin temeli olarak değerlendirilmektedir. OECD ile işbirliğine gitme taahhüdünde bulunan ülkelerle, saydamlık ve bilgi değişimi standartlarını uygulamaları için devamlı bir diyaloga gereksinim bulunmaktadır. Bu diyalogun sağlanması için "forum çalışmaları" kapsamında, OECD üyelerinden ve taahhütte bulunan ülkelere oluşan bir "Resmi Olmayan İletişim Grubu" (Informal Contact Group) oluşturulmuştur. Bu grup çeşitli tarihlerde toplanarak, adil rekabetin kısıtlarının belirlenmesi, bilgi değişimi ve saydamlık konularında çalışmalarda bulunmaktadır.<sup>66</sup>

Vergi Cennetleri gibi zararlı vergi rekabeti uygulamaları nedeniyle ülkelerin mevcut ve potansiyel gelirlerinde büyük kayıplar yaşanmaya başlamasıyla birlikte, Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Teşkilatı (OECD) bünyesinde çeşitli çalışmalar yürütülmeye başlanmıştır. Bu kapsamda, vergi konularında saydamlığın ve bilgi değişiminin sağlanması, vergisel bilgi değişimine ilişkin uluslararası standartların oluşturulması konularında çalışacak ve ülkelerin bu standartları uygulamasını takip edecek bir birim olması amacıyla "Vergisel Bilgi Değişimi ve Saydamlık Küresel Forumu" oluşturulmuştur.<sup>67</sup>

31 Ağustos 2009 tarihinde Küresel Forum, vergisel amaçlı bilgi değişimi ve şeffaflık konusundaki Küresel Forum standartlarının uygulanmasında gerçekleşen ilerlemelerin dört yıllık değerlendirmelerini yayınlamıştır. Bu değerlendirme raporu

<sup>65</sup> Necmi Karakullukçu, *Milletlerarası Vergi Anlaşmaları*, Maliye Bakanlığı Tetkik Kurulu Neşriyatı No: 149, Ankara, 1971, s. 344.

<sup>66</sup>Cem Adil Yılmaz, "Vergi Planlaması (Türk Vergi Mevzuatı ve Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları Kapsamında Değerlendirilmesi)", İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi, İstanbul, 2007, s. 254.

<sup>67</sup>Güneş Helvacı, Bilgi Değişimi Anlaşmalarında Türkiye'nin İlk İmzası, (Çevrimiçi), [http://www.vergidegundem.com/tr\\_TR/publicationPaper?categoryName=Vergide&publicationNumber=1&publicationYear=2011&publicationId=666661673](http://www.vergidegundem.com/tr_TR/publicationPaper?categoryName=Vergide&publicationNumber=1&publicationYear=2011&publicationId=666661673), 20 Temmuz 2011.

ve ilk olarak OECD Genel Sekreteri tarafından 2 Nisan 2009 tarihinde G20 Londra zirvesi bağlamında yayınlanan ve şimdi düzenli olarak güncellenen ilerleme raporlarına göre yaşanan son gelişmeler aşağıdaki gibidir:<sup>68</sup>

- Tüm OECD ülkeleri, Mart 2009'da Avusturya, Belçika, Lüksemburg ve İsviçre'nin maddeye koydukları çekinceleri kaldırmalarını takiben, 2005 yılında güncellenmiş olan OECD Vergi Anlaşması Modeli'nin 26. maddesini (bilgi değişimi) kabul ettiler. Bu dört ülke kendi anlaşma ilişkileri için görüşmeleri tekrarlamıştır. Belçika ve Lüksemburg bu standartları önemli ölçüde uygulamakta olup 12 anlaşma imzalamıştır. İsviçre de standartlarla ilgili 12 anlaşmayı paraf etmiştir.

- 2002 yılında OECD tarafından iş birliğine gitmeyen vergi cennetleri olarak tanımlanan Andora, Lihtenştayn ve Monako OECD standartlarını onaylamış ve kendi mevcut yasalarında değişikliğe gitmişlerdir.

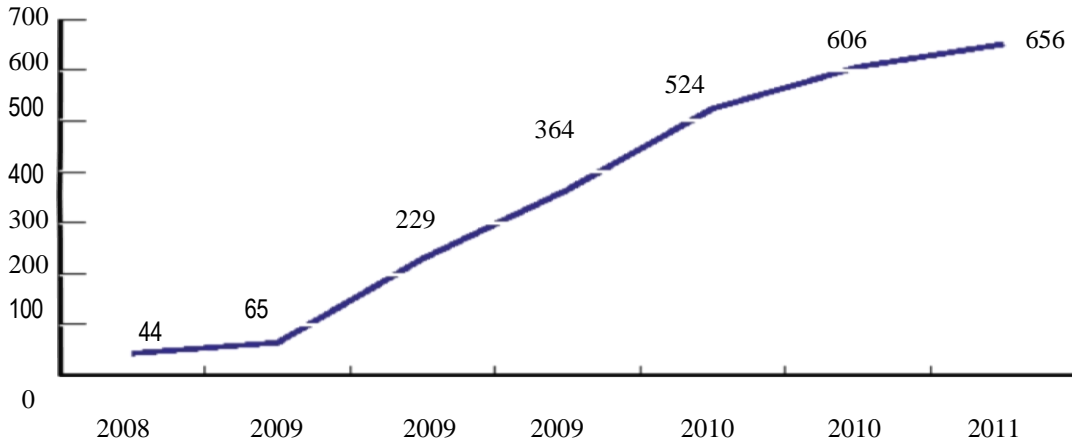
- Bruney, Guatemala, Arubai, Belçika, Singapur, Macao, Hong Kong, Uruguay, Filipinler, Bermuda, Malezya, Kosta Rika, İngiliz Virjin Adaları, Bahreyn, Cayman Adaları, Lüksemburg ve Hollanda Antilleri uluslararası kabul görmüş vergileme standartlarını resmi olarak tanımışlar ve bu standartları uygulamak için adımlar atmışlardır.

2011 yılında ise "Uluslararası Vergi Kaçakçılığı ve Şeffaflık- Bilgi Değişimi Standartlarının Uygulanması" ile ilgili OECD tarafından bir rapor sunulmuştur. Mevcut raporda, Londra, Seoul, Pittsburgh ve Washington da yapılan G20 zirvelerinde vergi sisteminin şeffaflığının anahtar bir nitelik belirttiği vurgulanmıştır. OECD tarafından geliştirilen şeffaflık ve bilgi değişimi standardı 97 ülkenin katılımıyla birlikte evrensel bir geçerlilik kazanmıştır. 2008 yılında da Birleşmiş Milletler, vergi anlaşmalarında Birleşmiş Milletler Modelini tanıtmıştır. Bu standart; bilginin, talep eden tarafın vergilerin uygulanması ve yürütülmesi için öngörülebilir olduğu zaman cezai vergi konularında talep üzerine bilgi değişimini sağlamaktadır. Bilgi tüm formları (banka bilgileri dahil) değişime tabidir. Ancak, devlet dairelerinde

<sup>68</sup> OECD, Overview of the Oecd's Work on Countering International Tax Evasion, 2009, ss. 2-3.

belirli bir amaç olmadan yapılan incelemeye(fishing expedition) izin verilmemektedir.<sup>69</sup>

**Şekil 2.1: G20 Zirvelerine Katılan Ülkeler Arasında İmzalanan Bilgi Değişim (TIEAs) ve Çifte Vergilendirme Anlaşmaları (DTCs)**



Kaynak: www.oecd.org

Şekil 1' de görüldüğü üzere imzalanan Vergisel Bilgi Değişimi Anlaşmaları ve Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmalarının sayısı yıllar itibariyle artmıştır. 2008 yılında Washington da yapılan G20 zirvesinde toplamda 44 anlaşma, 2009 yılında ise üç dönem itibariyle sırasıyla 65, 229, 364 anlaşma, 2010 yılının ilk yarısında 524, ikinci yarısında ise 606 anlaşma imzalanmışken 2011 yılında yapılan G20 zirvesinde ise toplamda 656 anlaşma imzalanarak 3 yılda anlaşma sayısının bir hayli arttığı bu durumda uluslararası işbirliği konusunda ülke çapında girişimlerin önem kazandığı gözlenmektedir.

#### 2.4.1. OECD İlerleme Raporları

Uluslararası kabul görmüş vergilendirme standartlarını uygulayan ve uygulamayan ülkelere ilişkin OECD ilerleme raporları bu çalışmada 2009, 2010, 2011 ve 2012 yılları itibariyle ele alınmaktadır.

<sup>69</sup> OECD, Oecd's Current Tax Agenda, 2011, s. 102.



**Tablo 2.1: Uluslararası Kabul Görmüş Vergilendirme Standartlarını Uygulayan Ülkelere İlişkin 2 Nisan 2009 OECD İlerleme Raporu**

<b>Uluslararası kabul görmüş vergilendirme standartlarını önemli ölçüde uygulayan ülkeler</b>					
Arjantin	Almanya	Kore	Sejšeller		
Avustralya	Yunanistan	Malta	Slovak Cumhuriyeti		
Barbados	Guernsey	Mauritius	Güney Afrika		
Kanada	Macaristan	Meksika	İspanya		
Çin	İzlanda	Hollanda	İsveç		
Kıbrıs	İrlanda	Yeni Zelandada	Türkiye		
Çek Cumhuriyeti	Man Adası	Norveç	Birleşik ArapEmirlik.		
Danimarka	İtalya	Polonya	Birleşik Krallık		
Finlandiya	Japonya	Portekiz	ABD		
Fransa	Jersey	Rusya	US Virgin Adaları		
<b>Uluslararası kabul görmüş vergilendirme standartlarına uymayı taahhüt etmiş ancak henüz önemli ölçüde uygulamayan ülkeler</b>					
Ülke	Taahhüt Yılı	Anlaşma Sayısı	Ülke	Taahhüt Yılı	Anlaşma Sayısı
<b>Vergi Cennetleri</b>					
Andorra	2009	(0)	Marshall A.	2007	(1)
Anguilla	2002	(0)	Monako	2009	(1)
Antigua ve Barbuda	2002	(7)	Montserrat	2002	(0)
Aruba	2002	(4)	Nauru	2003	(0)
Bahama	2002	(1)	Hollanda	2000	(7)
Bahreyn	2001	(6)	Antilleri		
Belize	2002	(0)	Niue	2002	(0)
Bermuda	2000	(3)	Panama	2002	(0)
İngiliz Virjin Adaları	2002	(3)	St. Kitts ve Nevis	2002	(0)
Cayman Adaları	2000	(8)	St Lucia	2002	(0)
Cook Ada.	2002	(0)	St Vincent ve Grenadines	2002	(0)
Dominik	2002	(1)	Samoa	2002	(0)
Cebelitarık	2002	(1)	San Marino	2000	(0)
Grenada	2002	(1)	Turk ve Caicos Adaları	2002	(0)
Liberya	2007	(0)	Vanuatu	2003	(0)
Lihtenştayn	2009	(1)			
<b>Diğer Finans Merkezleri</b>					
<b>Uluslararası kabul görmüş vergilendirme standartlarına uymayı taahhüt etmemiş ülkeler</b>					
Ülke	Anlaşmaların Sayısı	Ülke	Anlaşmaların Sayısı		
Kosta Rika	(0)	Filipinler	(0)		
Malezya	(0)	Uruguay	(0)		

Kaynak: OECD, (Çevrimiçi), <http://www.oecd.org/dataoecd/38/14/42497950.pdf>, 15 Aralık 2011.

**Tablo 2.2: Uluslararası Kabul Görmüş Vergilendirme Standartlarını Uygulayan Ülkelere İlişkin 15 Ocak 2010 OECD İlerleme Raporu**

Uluslararası kabul görmüş vergilendirme standartlarını önemli ölçüde uygulayan ülkeler			
Antigua ve Barbuda	Danimarka	Jersey	San Marino
Arjantin	Estonya	Kore	Sejšeller
Aruba	Finlandiya	Lihtenştayn	Singapur
Avusturalya	Fransa	Lüksemburg	Slovak Cumhuriyeti
Avusturya	Almanya	Malta	Slovenya
Bahreyn	Cebelitarık	Mauritius	Güney Afrika
Barbados	Yunanistan	Meksika	İspanya
Belçika	Macaristan	Monako	İsviçre
Bermuda	İzlanda	Hollanda	Türkiye
İngiliz Virjin Adaları	Hindistan	Hollanda Antilleri	Türk ve Caicos Adaları
Kanada	İrlanda	Yeni Zelande	Birleşik Arap Emirlikleri
Cayman Adaları	Man Adası	Norveç	Birleşik Krallık
Şili	İsrail	Polonya	ABD
Çin	İtalya	Portekiz	US Virgin Adaları
Güney Kıbrıs Rum Yönetimi	Japonya	Rusya	
Çek Cumhuriyeti		Samoa	

Uluslararası kabul görmüş vergilendirme standartlarına uymayı taahhüt etmiş ancak henüz önemli ölçüde uygulamayan ülkeler					
Ülke	Taahhüt Yılı	Anlaşma Sayısı	Ülke	Taahhüt Yılı	Anlaşma Sayısı
<b>Vergi Cennetleri</b>					
Andorra	2009	(10)	Nauru	2003	(0)
Anguilla	2002	(11)	Niue	2002	(0)
Bahama	2002	(10)	Panama	2002	(0)
Belize	2002	(0)	St. Kitts ve Nevis	2002	(8)
Cook Ada.	2002	(11)	St Lucia	2002	(4)
Dominik	2002	(1)	St Vincent ve Grenadines	2002	(7)
Grenada	2002	(1)	Vanuatu	2003	(0)
Liberya	2007	(0)			
Marshall A.	2007	(1)			
Montserrat	2002	(2)			
<b>Diğer Finans Merkezleri</b>					
Brunei	2009	(8)	Malezya	2009	(5)
Kosta Rika	2009	(1)	Filipinler	2009	(0)
Guatemala	2009	(0)	Uruguay	2009	(3)
<b>Uluslararası kabul görmüş vergilendirme standartlarına uymayı taahhüt etmemiş ülkeler</b>					
Ülke	Anlaşmaların Sayısı		Ülke	Anlaşmaların Sayısı	
Bu gruptaki tüm ülkeler uluslararası vergilendirme standartlarına uymayı taahhüt etmişlerdir.					

Kaynak: OECD, Promoting Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes, 2010, s. 16.

**Tablo 2.3: Uluslararası Kabul Görmüş Vergilendirme Standartlarını Uygulayan Ülkelere İlişkin 15 Aralık 2011 OECD İlerleme Raporu**

Uluslararası kabul görmüş vergilendirme standartlarını önemli ölçüde uygulayan ülkeler			
Andorra	Şili	Jersey	San Marino
Anguilla	Curacao	Kore	St. Kitts ve Nevis
Antigua ve Barbuda	Çin	Lihtenştayn	St Lucia
Arjantin	Kıbrıs	Liberya	St Vincent ve Grenadines
Aruba	Kosta Rika	Lüksemburg	Sejšeller
Avusturya	Çek Cumhuriyeti	Malta	Singapur
Avusturya	Danimarka	Malezya	Slovak Cumhuriyeti
Bahama	Estonya	Marshall A	Slovenya
Bahreyn	Finlandiya	Makao, Çin	Güney Afrika
Barbados	Fransa	Montserrat	İspanya
Belçika	Almanya	Mauritius	İsrail
Belize	Grenada	Meksika	İsviçre
Bermuda	Cebelitarık	Monako	İsveç
Brunei	Hong Kong, Çin	Hollanda	Türkiye
Brezilya	Yunanistan	Yeni Zellanda	Türk ve Caicos Adaları
İngiliz Virjin Adaları	Macaristan	Norveç	Birleşik Arap Emirlikleri
Kanada	İzlanda	Polonya	Birleşik Krallık
Cayman Adaları	Hindistan	Portekiz	ABD
Cook Adaları	İrlanda	Rusya	US Virgin Adaları
Dominik	Man Adası	Samoa	Vanuatu
	İsrail	Endonezya	Uruguay
	İtalya	Filipinler	Panama
	Japonya		

Uluslararası kabul görmüş vergilendirme standartlarına uymayı taahhüt etmiş ancak henüz önemli ölçüde uygulamayan ülkeler					
Ülke	Taahhüt Yılı	Anlaşma Sayısı	Ülke	Taahhüt Yılı	Anlaşma Sayısı
<b>Vergi Cennetleri</b>					
Nauru	2003	(0)	Niue	2002	(0)
<b>Diğer Finans Merkezleri</b>					
Guatemala	2009	(0)			
Uluslararası kabul görmüş vergilendirme standartlarına uymayı taahhüt etmemiş ülkeler					
Ülke	Anlaşmaların Sayısı		Ülke	Anlaşmaların Sayısı	
Bu gruptaki tüm ülkeler uluslararası vergilendirme standartlarına uymayı taahhüt etmişlerdir.					

Kaynak: OECD, (Çevrimiçi), <http://www.oecd.org/dataoecd/50/0/43606256.pdf>, 15 Mart 2012.

**Tablo 2.4: Uluslararası Kabul Görmüş Vergilendirme Standartlarını Uygulayan Ülkelere İlişkin 18 Mayıs 2012 OECD İlerleme Raporu**

Uluslararası kabul görmüş vergilendirme standartlarını önemli ölçüde uygulayan ülkeler			
Andorra	Şili	Jersey	San Marino
Anguilla	Curacao	Kore	St. Kitts ve Nevis
Antigua ve Barbuda	Çin	Lihtenştayn	St Lucia
Arjantin	Kıbrıs	Liberya	St Vincent ve Grenadines
Aruba	Kosta Rika	Lüksemburg	Sejšeller
Avusturya	Çek Cumhuriyeti	Malta	Singapur
Avusturya	Danimarka	Malezya	Slovak Cumhuriyeti
Bahama	Estonya	Marshall A	Slovenya
Bahreyn	Finlandiya	Makao, Çin	Güney Afrika
Barbados	Fransa	Montserrat	İspanya
Belçika	Almanya	Mauritius	İsrail
Belize	Grenada	Meksika	İsviçre
Bermuda	Cebelitarık	Monako	İsveç
Brunei	Hong Kong, Çin	Hollanda	Türkiye
Brezilya	Yunanistan	Yeni Zellanda	Türk ve Caicos Adaları
İngiliz Virjin Adaları	Macaristan	Norveç	Birleşik Arap Emirlikleri
Kanada	İzlanda	Polonya	Birleşik Krallık
Cayman Adaları	Hindistan	Portekiz	ABD
Cook Adaları	İrlanda	Rusya	US Virgin Adaları
Dominik	Man Adası	Samoa	Vanuatu
	İsrail	Endonezya	Uruguay
	İtalya	Filipinler	Panama
	Japonya		

Uluslararası kabul görmüş vergilendirme standartlarına uymayı taahhüt etmiş ancak henüz önemli ölçüde uygulamayan ülkeler					
Ülke	Taahhüt Yılı	Anlaşma Sayısı	Ülke	Taahhüt Yılı	Anlaşma Sayısı
<b>Vergi Cennetleri</b>					
Nauru	2003	(0)	Niue	2002	(0)
<b>Diğer Finans Merkezleri</b>					
Guatemala	2009	(11)			
Uluslararası kabul görmüş vergilendirme standartlarına uymayı taahhüt etmemiş ülkeler					
Ülke	Anlaşmaların Sayısı		Ülke	Anlaşmaların Sayısı	
Bu gruptaki tüm ülkeler uluslararası vergilendirme standartlarına uymayı taahhüt etmişlerdir.					

Kaynak: OECD, (Çevrimiçi), <http://www.oecd.org/dataoecd/50/0/43606256.pdf>, 15 Haziran 2012.

### 2.4.2. OECD İlerleme Raporlarının Değerlendirilmesi

2009 yılında OECD tarafından yayınlanan ilerleme raporunda uluslararası kabul görmüş vergilendirme standartlarını önemli ölçüde uygulayan ülkelerin listesi yer almaktadır. Ayrıca bu ülkelerin yıllar itibariyle imzaladıkları anlaşma sayıları listelenmiştir.

Mevcut raporlarda ilk olarak 2009 yılındaki ilerleme raporunu analiz edecek olursak; bu raporda diğer yıllara nazaran vergi cennetleri olarak tabir edilen ülkelerin sayısının fazlalığı dikkat çekmektedir. Bu listede yer alan ülkeler, uluslararası kabul görmüş vergilendirme standartlarına uymayı taahhüt etmiş ancak önemli ölçüde uygulamamıştır. Bu grupta özellikle 2002 yılında Niue, Panama, Samoa, Türk ve Caicos Adaları, Montserrat, Bahama, Dominik, Grenada gibi ülkelerin mevcut standartlara uymayı taahhüt etmiş ancak imzaladıkları anlaşmalara bakıldığında bu anlaşmaların sayısının sınırlı sayıda olduğu göze çarpmaktadır. Hatta çoğu ülkenin 2002 ve 2009 yılları arasında hiçbir vergi anlaşması imzalamadığı görülmektedir. Ayrıca mevcut standartlara uymayı taahhüt etmemiş ülkeler gurubunda ise Kosta Rika, Filipinler, Malezya ve Uruguay bulunmaktadır.

2009 yılından sonraki ilerleme raporlarında OECD'nin vergisel konularda uluslararası alanda işbirliğini sağlamak için yaptığı girişimler 2010, 2011 ve 2012 yıllarında yayınlanan raporlarda kendini göstermektedir. OECD özellikle 2009 yılında bu çalışmalarını hızlandırmış ve küresel forum oturumlarını artırmıştır. Uluslararası alanda standart bir uygulamaya konulması ile ülkelerin gelir kaybını, vergi kayıp ve kaçakçılığını azaltmak amaçlanmıştır.

2010, 2011 ve 2012 yıllarında ise OECD tarafından yayınlanan mevcut ilerleme raporlarında söz konusu standartlara uymayı taahhüt etmemiş ülkenin bulunmaması dikkat çekmektedir. 2010 yılındaki raporda, Bahreyn, Bermuda, İngiliz Virjin Adaları, Cebelitarık, Hollanda Antilleri, Cayman Adaları, Samoa gibi birçok vergi cenneti uluslararası alanda vergilendirme standartlarını önemli ölçüde uygulayan ülkeler gurubuna geçmiştir.

2011 yılında yayınlanan raporda ise özellikle uluslararası kabul görmüş vergilendirme standartlarına uymayı taahhüt etmiş ancak önemli ölçüde uygulamayan ülkeler grubunda sadece üç ülkenin(Nauru, Niue ve Guatemala) olması göze çarpmaktadır. Bu ülkelerin vergi anlaşmalarını taahhüt ettiği yıllara baktığımızda ise sırasıyla 2003, 2002, 2009 yılları olduğu, ancak herhangi bir vergi anlaşmasının imzalanmadığı görülmektedir.

2012 yılında ki ilerleme raporu değerlendirilecek olursa; 2011 yılında vergilendirme standartlarını önemli ölçüde uygulamayan ülke grubunda olan Guatemala vergisel konularda anlaşma imzalamazken 2012 yılında 11 anlaşma imzalamış olması önemli bir gelişmedir. Kısa bir süre diliminde bu kadar anlaşma imzalaması OECD tarafından kabul görmüş vergilendirme standartlarını önemli ölçüde uygulamaya başlaması bir finans merkezi olarak kayda değer bir ilerlemedir. Yine 2012 yılında Nauru ve Niue'nin de anlaşma imzalamadığı görülmektedir.

2009, 2010, 2011 ve 2012 yıllarında ki mevcut raporlarda OECD bünyesinde devam eden çalışmaların olumlu sonuç verdiği yıllar itibariyle yaşanan gelişmelerle kendini göstermektedir. Ancak bilgi değişimi adı altında imzalanan anlaşmaların sayısına baktığımızda çok fazla yol kat edilmediğini sadece son yıllarda bu tür çalışmaların önem kazandığını ve önümüzdeki süreçte de bu çalışmaların daha da hızlanacağı ve uluslararası alanda işbirliğinin sağlanması yönünde girişimlerin artacağı bunu takiben de imzalanan anlaşma sayısında da ciddi artışlar olacağı gözlenmektedir.

### 3. BÖLÜM: TÜRKİYE’NİN TARAF OLDUĞU BİLGİ DEĞİŞİM ANLAŞMALARININ DEĞERLENDİRİLMESİ

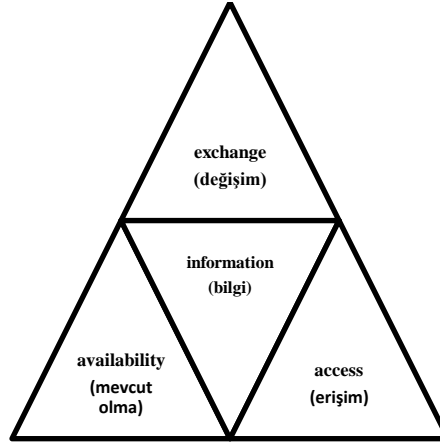
#### 3.1. Vergisel Bilgi Değişiminin Türkiye Açısından Önemi

Son yıllarda vergisel alanda uluslararası işbirliğinin önem kazandığı bir dünyada Türkiye de gerekli olan girişimleri hızlandırmıştır. Gerek çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarının bilgi değişim maddesini revize ederek gerekse de bilgi değişimi adı altında vergi cennetleriyle imzalamış olduğu anlaşmalarla Türkiye bilgi değişimi konusunda önemli adımlar atmaya başlamıştır.

OECD’nin 2011 yılında ki ilerleme raporunda gelişmekte olan ülkelerin vergi sistemleri ve bilgi değişimi ile ilgili bilgiler yer almaktadır. Türkiye de gelişmekte olan ülke konumunda olduğu için mevcut rapor bilgi değişimi ile ilgili şu bilgileri içermektedir; gelişmekte olan ülkeler homojen grup değildirler ve vergi idareleri ile uyum dahil ciddi zorluklarla karşı karşıyadır. Bu durum da ülkelerin vergi tabanlarında erozyona neden olabilir. Özellikle zayıf vergi idareleri risk altındadır ve beraberinde birçok problemi barındırmaktadır; yasaların, düzenlemelerin, idari veya usule ilişkin çerçevelerin, iyileştirme ve uygulamayı gerçekleştirmek için kapasite eksikliği, hem yerel hem de uluslararası düzeyde tutarsız vergi politikalarının yanı sıra yolsuzluk ve kara para aklamayı önlemek için siyasi destek eksikliği gibi sorunları beraberinde getirmektedir.<sup>1</sup>

Uluslararası kabul görmüş standart ise: bilgi değişimi, buz dağının görünen kısmıdır. Bilgi değişimi sadece bilginin mevcut ve ulaşılabilir olduğu zaman mümkün olmaktadır. Bilginin değişime tabi tutulması, mevcut olması ve bilgiye erişilebilmesi ise bilgi değişim üçgeni olarak adlandırılmaktadır.

<sup>1</sup> OECD, Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes (Tax Transparency 2011: Report on Progress), 2011, s. 62.



- Bilgilerin kullanılabilirliği özellikle, mülkiyet, hesap ve banka bilgileri;
- Bilgiye erişme ve bilgiyi elde etme gücü;
- Öngörülebilir nitelikteki ilgili bilgileri ülkelerin kendi vergi kanunlarını yürütmelerini ve uygulamalarını sağlamak ayrıca vergi mükelleflerinin haklarını ve mahremiyetlerini güvenle korumak için talep üzerine bilgi değişimi de sağlanmalıdır.<sup>2</sup>

OECD'nin yıllar itibariyle yayınlamış olduğu ilerleme raporlarında da Küresel Forum üyesi olan ülkelerin vergisel işbirliğini sağlamak için bilgi değişimi adı altında yapmış oldukları faaliyetler ile ülkelerin durumları değerlendirilmiştir. Türkiye'nin de durum değerlendirmeleri bu raporlarda yer almaktadır.

OECD'nin “Vergisel İşbirliği 2010- Adil Rekabet Ortamına Doğru” adlı raporunda şeffaflık ve bilgi değişimi standartlarına uymayı taahhüt etmiş olan ülkelerin durumları değerlendirilmiştir. Bu raporda Türkiye'nin mevcut durumu şu şekilde özetlenmektedir:<sup>3</sup>

- Türkiye bilgi değişimini OECD standartlarında önemli ölçüde uygulamaktadır.

<sup>2</sup> OECD(Tax Transparency 2011: Report on Progress), a.g.e. , s. 62.

<sup>3</sup> OECD, Tax Co-operation 2010- Towards Level Playing Field, 2010, s. 126.



- Türkiye Küresel Forumun bir üyesidir ve vergisel amaçlar için uluslararası şeffaflık ve bilgi değişim standartlarını uygulama konusunda kararlıdır.
- Türkiye 2012 de bilgi değişim uygulamalarını ve bilgi değişimi için yasal ve düzenleyici çerçevesini gözden geçirecektir.
- Türkiye birçok ülkeyle anlaşma imzalamıştır ve bu anlaşmaların çoğu uluslararası standartta bilgi değişimini mümkün kılmaktadır.
- Vergisel konularda bilgi değişimi için banka bilgilerine erişimde kısıtlama yoktur.
- Türkiye mülkiyet, kimlik ve hesap bilgilerini elde etmek için yetkiye sahiptir (o bilgiyi kullanma gerekliliği olsun ya da olmasın) ve bazı bilgilere ulaşmada ise zorunlu önlemler almıştır.

OECD'nin mevcut raporlarında da Türkiye şeffaflık ve bilgi değişim standartlarına uymayı taahhüt etmiş gruptadır.

### **3.2. Türkiye ve Vergi Cenneti Uygulamaları**

Vergi cenneti<sup>4</sup> olarak bilinen ülkelere yapılan yatırımlar vergi kaçakçılığını artırmıştır. Bu durum da uluslararası alanda vergi kaçakçılığı ile ilgili alınması

---

<sup>4</sup> Vergi cennetleri, yabancı yatırımcıyı ülkeye çekebilmek için sistemlerinde gelir, servet, harcama ve sermaye gelirleri gibi vergileri hiç bulundurmayan veya söz konusu vergileri bulundurmamakla birlikte vergi oranlarını düşük tutan, indirim, istisna ve muafiyetlere geniş uygulama alanı sunan, işlemlerin gizli şartlar altında yapılabilmesine olanak tanıyan ve çoğunlukla kıyı bankacılığı merkezleri olarak faaliyet gösteren, fiziki yatırım alanları kısıtlı olan ülkelerdir. Şennur Hoşyumruk, "Vergi Cennetleri, Tercihli Vergi Rejimleri ve Zarar Verici Vergi Rekabetinin OECD Ülkeleri ve Türkiye Açısından Değerlendirilmesi", Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Doktora Tezi, Eskişehir, 2003, s. 5.

gerekli tedbirleri zorunlu hale getirmiştir. Sınır ötesi vergi kaçakçılığı yeni bir kavram olmamakla birlikte, ülkelerin bu konu ile mücadeleye verdiği önem, kendi ülke çıkarlarının zedelendiği ölçüde değişmektedir. Zararlı vergi rekabeti uygulamaları nedeniyle, özellikle 2008 yılından itibaren başta Amerika Birleşik Devletleri, Almanya ve Fransa olmak üzere gelişmiş ülkeler mevcut ve potansiyel vergi gelirlerinde, vergi cennetleri uygulamaları nedeniyle kayıplar yaşamaya başlamışlardır. Vergi cennetleriyle mücadele gereksinimi duymaya başlayan bu ülkeler, G20 ve G8 zirvelerinde ülkeler arasında başta vergisel bilgi değişimi olmak üzere idari işbirliği çalışmalarının artırılması çağrısında bulunmaya başlamışlardır.<sup>5</sup>

Vergi kaçakçılığının önlenmesinde vergi anlaşmalarının bir araç olarak değerlendirilmesi yeni bir olgu değildir. Fakat iki binli yıllarda yoğunlaştığı şekliyle, anlaşmaların bilgi değişimi maddesinin etkinliği ve kullanımı yaygınlaşmıştır. Bunun sebebi, küreselleşme etkisiyle, haksız vergi rekabetinin ülke hazineleri üzerinde yarattığı zararların derecesinin artmış olmasıdır. OECD, hareketli sermayenin vergi cennetlerine<sup>6</sup> veya lehte vergi rejimi uygulayan ülkelere kaymasının yol açtığı vergisel zararın telafisinin ya ücretler gibi sabit gelir kaynaklarının vergilendirilmesi ve tüketim vergilerinin ağırlık kazanması gibi yollarla, ya da haksız vergi rekabetinin önlenmesi ile mümkün olabileceğine vurgu yapmıştır. OECD vergi kaçakçılığıyla<sup>7</sup>

<sup>5</sup> Ali Beylik, “Vergisel Bilgi Değişimi ve Saydamlık Küresel Forumu”, *Yaklaşım Dergisi*(Şubat 2010), Sayı: 206, (Çevrimiçi), <http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/makaleler/20100216239.htm>, 20 Şubat 2012.

<sup>6</sup> OECD'nin 1998 yılında yayınlamış olduğu raporda bir yerin vergi cenneti olarak nitelendirilebilmesi için 4 unsurun olması gerektiği vurgulanmıştır. Bu unsurlar ise: (i) Verginin olmadığı ya da sadece nominal bir vergilemenin olduğu yerler (ii) Etkin bir bilgi değişiminden yoksun olan yerler (iii) Vergi yasalarının şeffaflıktan yoksun olduğu yerler (iv) Fiilen faaliyette bulunulmayan yerlerdir. OECD, *Harmful Tax Competition: An Emerging Global Issues*, 1998, s. 23.

<sup>7</sup> OECD'nin vergi kaçakçılığıyla mücadelede vergi cennetleriyle ilgili girişimleri ise; OECD tarafından 1998 yılında “Harmful Tax Competition -An Emerging Global Issue”(Zararlı Vergi Rekabeti – *Yükselen Global Bir Konu*), 2000 yılında “To-wards Global Tax Co-Operation: Progress in Identifying and Eliminating Harmful Tax Practices” (Küresel Vergi İşbirliğine Doğru: *Zarar Verici Vergi Uygulamalarını Tanımlama ve Elimine Etmede İlerlemeler*), 2001 yılında “The OECD’s Project On Harmful Tax Practices: The 2001 Progress Report”(OECD'nin Zararlı Vergi Uygulamaları Projesi: *2001 Yılı İlerleme Raporu*), 28 Şubat 2002’de de “List of Unco-operative Tax Havens” (İşbirliği Yapmayan Vergi Cenneti Ülkeler Listesi) yayınlanmıştır.

mücadelesini şeffaflık üzerine inşa etmektedir. Şeffaflığı sağlayacak olan araç ise vergi idareleri arasında tesis edilecek bilgi değişim ağıdır.<sup>8</sup>

Vergi kaçakçılığıyla ilişkilendirilen vergi cennetlerinin varlığı ise, her ülkenin kendi vergi sistemini dilediğince kurma hak ve yetkisine sahip olması (vergi egemenliği) kuralı sayesinde vücut bulmaktadır.<sup>9</sup> Vergi cenneti kavramı son yıllarda kullanılmaya başlanılsa da vergi cennetlerinin ortaya çıkışı, verginin ortaya çıkışı ile aynı döneme denk düşmüştür. İlk Osmanlı padişahlarının daha çok Batılı tüccarların Osmanlı topraklarında ticaret yapmasını kolaylaştırmaya dönük ekonomik ayrıcalıklar vererek vergiden muaf tutulduğu, Antik Yunan'da tüccarların ithal edilen ürünlerden alınan %2 oranındaki ithalat vergisinden kaçmak için mallarını Atina'nın açığında bulunan adalarda depoladıkları ve Orta Çağ'da kimi zengin kentlerin de bölgelerindeki ticaretin vergisel uygulamalar ile teşvik edildiği görülmüştür. Vergi kavramının ortaya çıktığı bu dönemler, vergi cennetlerinin<sup>10</sup> tarihçesini de açığa çıkarmaktadır.<sup>11</sup>

Türkiye Cumhuriyeti Hükümeti son yıllarda artan vergi kaybına yönelik önleyici tedbirler almaktadır. Gerek Türkiye'deki şirketlerin yurtdışına yatırımlarının artması gerekse uluslararası şirketlerin Türkiye'ye olan yatırımlarının artması vergisel konularda olan işbirliğini zorunlu hale getirmiştir. Türkiye ise bu kapsamda "Vergi Cennetleri"<sup>12</sup> olarak tabir edilen yerlere yönelen sermaye akışını kontrol edebilmek ve vergi kaybını önlemek için bilgi değişim anlaşmaları imzalamaktadır.

<sup>8</sup> Billur Yaltı, "Türk Vergi Anlaşması Uygulamasına İlişkin Gözlemler", Kadir Has Üniversitesi Hukuk Fakültesi İsviçre-Türkiye Araştırmalar Vakfı, İsviçre-Türkiye Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması'nın Temel Esasları Sempozyumu, 8 Nisan 2011.

<sup>9</sup> Ahmet Ulusoy ve Birol Karakurt, "Vergi Politikasının Mali Amacının Karşılanamamasında Vergi Cennetleri ve Offshore Finansal Merkezlerin Rolü", *TİSK Akademi*, 2009, s. 89.

<sup>10</sup> Modern vergi cennetlerinin en eski olanı ise İsviçre'dir. İkinci Dünya Savaşı'nın ardından İsviçre sermaye cenneti olarak kullanılmıştır. Rusya, Almanya, Güney Amerika, İspanya ve Balkanlar sermayelerini siyasi ve politik kargaşadan kaçırarak İsviçre'deki banka hesaplarına yatırmışlardır. Stephen Smith, "Tax Havens: Theory and Operation of a Modern National Economy", *IBI- Institute of Brazilian Business and Public Management Issues*, The George Washington University, 1999, s. 4.

<sup>11</sup> Kerim Kuş, "Vergi Rekabeti- Vergi Cenneti İlişkisi: Maliye Politikası Üzerine Etkisi", Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi, İstanbul, 2008, s. 44.

<sup>12</sup> Vergi Cennetleri olarak bilinen Man Adası, Bahamalar, Cebelitarık, Cayman Adaları, Seyşeller ve İngiliz Virjin Adalarıyla da vergisel konularda işbirliğini sağlamak için görüşmeler devam etmektedir.

Bu kapsamda Türkiye’de Vergi Cenneti olarak tabir edilen yerlerin yönetimleri ile resmi düzeyde temasa geçmeye başlamış ve ilk olarak 24 Kasım 2010 tarihinde Jersey Hükümeti ile bilgi değişim Anlaşması imzalanmıştır. Bu Anlaşmayı takiben vergi konularına ilişkin benzer Bilgi Değişim Anlaşması Bermuda Hükümeti ile Türkiye Cumhuriyeti arasında 23 Ocak 2012 tarihinde New York’taki Türk Başkonsolosluğunda imzalanmıştır. Gelir İdaresi Başkanlığı’nın 13 Mart 2012 tarihli duyurusuna göre, vergi konularına ilişkin benzer Bilgi Değişim Anlaşması Guernsey Hükümeti ile Türkiye Cumhuriyeti arasında 13 Mart 2012 tarihinde Londra’daki Türkiye Büyükelçiliğinde imzalanmıştır.<sup>13</sup> Yine benzer şekilde 18 Ocak 2005 tarihinden itibaren uygulanmakta olan Türkiye Cumhuriyeti ile Lüksemburg Büyük Dukalığı arasında “Gelir ve Servet Üzerinden Alınan Vergilerde Çifte Vergilendirmeyi Önleme ve Vergi Kaçakçılığına Engel Olma Anlaşması”nın “Bilgi Değişimi” maddesini, güncelleştirilmiş OECD Model Vergi Anlaşması’na uygun olarak değiştirilen bir Protokol imzalanmıştır.

OECD ile işbirliği taahhüdünde bulunan vergi cennetlerinin, özellikle OECD üyesi ülkelerden gelen anlaşma imzalama taleplerini karşılaması, taahhüdün içtenliği açısından önemli bir gösterge olarak kabul edilmektedir. Anlaşma Modeli ayrıca, OECD’nin Vergiden Kaçınma ve Kaçırma Çalışma Grubunca, OECD Gelir ve Servet Vergilerinde Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması Modelinin 26. maddesinin revizyonu için temel olarak kullanılmaktadır.<sup>14</sup>

Mevcut Çifte Vergilendirme Anlaşmalarına bilgi değişimi ile ilgili ek maddeler konularak anlaşmanın kapsamı genişletilmeye çalışılmakta ve vergisel konularda alınan tedbirlerde gün geçtikçe artmaktadır. OECD’nin 2009, 2010 ve 2011 yılında yayınlamış olduğu raporda vergi cennetleri olarak kabul edilen ülkeleri ve uluslararası kabul görmüş vergilendirme standartlarına uymayı taahhüt etmiş ancak henüz önemli ölçüde uygulamayan ülkeler statüsünde vergi cennetleri ve finans merkezlerini tablo halinde sunmuştur.

<sup>13</sup>KPMG, (Çevrimiçi), <http://www.kpmgvergi.com/trtr /SanalKutuphane/MaliBultenler/vergibultenleri /2012/ Pages/2012-41.aspx>, 20 Mart 2012.

<sup>14</sup> OECD, The OECD’s Project on Harmful Tax Practices: The 2004 Progress Report, s. 13.

**Tablo 3.1: 2009 yılı OECD İlerleme Raporu (Vergi Cennetleri)**

Ülke	Taahhüt Yılı	Anlaşma Sayısı	Ülke	Taahhüt Yılı	Anlaşma Sayısı
<b>Vergi Cennetleri</b>					
Andorra	2009	(0)	Marshall A.	2007	(1)
Anguilla	2002	(0)	Monako	2009	(1)
Antigua ve Barbuda	2002	(7)	Montserrat	2002	(0)
Aruba	2002	(4)	Nauru	2003	(0)
Bahama	2002	(1)	Hollanda	2000	(7)
Bahreyn	2001	(6)	Antilleri		
Belize	2002	(0)	Niue	2002	(0)
Bermuda	2000	(3)	Panama	2002	(0)
İngiliz Virjin Adaları	2002	(3)	St. Kitts ve Nevis	2002	(0)
Cayman Adaları	2000	(8)	St Lucia	2002	(0)
Cook Ada.	2002	(0)	St Vincent ve Grenadines	2002	(0)
Dominik	2002	(1)	Samoa	2002	(0)
Cebelitarık	2002	(1)	San Marino	2000	(0)
Grenada	2002	(1)	Türk ve Caicos Adaları	2002	(0)
Liberya	2007	(0)	Vanuatu	2003	(0)
Lihtenştayn	2009	(1)			

Kaynak: OECD, (Çevrimiçi), <http://www.oecd.org/dataoecd/38/14/42497950.pdf>, 15 Aralık 2011.

**Tablo 3.2: 2010 yılı OECD İlerleme Raporu (Vergi Cennetleri ve Diğer Finans Merkezleri)**

Ülke	Taahhüt Yılı	Anlaşma Sayısı	Ülke	Taahhüt Yılı	Anlaşma Sayısı
<b>Vergi Cennetleri</b>					
Andorra	2009	(10)	Nauru	2003	(0)
Anguilla	2002	(11)	Niue	2002	(0)
Bahama	2002	(10)	Panama	2002	(0)
Belize	2002	(0)	St. Kitts ve Nevis	2002	(8)
Cook Ada.	2002	(11)	St Lucia	2002	(4)
Dominik	2002	(1)	St Vincent ve Grenadines	2002	(7)
Grenada	2002	(1)	Vanuatu	2003	(0)
Liberya	2007	(0)			
Marshall A.	2007	(1)			
Montserrat	2002	(2)			
<b>Diğer Finans Merkezleri</b>					
Brunei	2009	(8)	Malezya	2009	(5)
Kosta Rika	2009	(1)	Filipinler	2009	(0)
Guatemala	2009	(0)	Uruguay	2009	(3)

Kaynak: OECD, Promoting Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes, 2010, s.16.

Andorra son zamanlarda birçok vergi bilgi değişimi anlaşması imzalayarak OECD'nin vergi cennetleri listesinden çıkmaya ve daha şeffaf bir hale gelmeye çabalamaktadır. Bu önlemler Andorra'nın uluslararası hizmet sağlayıcı olarak profilini yükseltmesine ve yabancı yatırımcıları cezbetmesine yardım ederken, ülke vatandaşları ve uluslararası piyasalarda rekabet eden firmalar için uygun şartlar yaratmaya yardımcı olacaktır.<sup>15</sup> Görüldüğü üzere 2011 yılındaki raporda Andorra'nın olduğu gibi diğer birçok vergi cennetlerinin listeden çıktığını görmekteyiz.

**Tablo 3.3: 2011 yılı OECD İlerleme Raporu (Vergi Cennetleri ve Diğer Finans Merkezleri)**

Ülke	Taahhüt Yılı	Anlaşma Sayısı	Ülke	Taahhüt Yılı	Anlaşma Sayısı
<b>Vergi Cennetleri</b>					
Nauru	2003	(0)	Niue	2002	(0)
<b>Diğer Finans Merkezleri</b>					
Guatemala	2009	(0)			

Kaynak: OECD, (Çevrimiçi), <http://www.oecd.org/dataoecd/50/0/43606256.pdf>, 15 Mart 2012.

2009, 2010 yılı ve 2011 yılı raporlarını karşılaştırmalı bir analiz yapacak olursak; 2009 yılına baktığımızda 2010 yılı ve 2011 yılına nazaran çok fazla vergi cenneti dikkati çekmektedir. 2009 yılında birçok vergi cenneti ve finans merkezi OECD'nin uluslararası kabul görmüş vergilendirme standartlarına uymayı taahhüt etmiş ancak önemli ölçüde uygulamamıştır.

2010 yılında da vergi cenneti olan ülkelerin fazla olduğu görülmektedir. Bu vergi cennetlerinin birçoğu vergisel bilgi değişimi anlaşmaları imzalayarak daha şeffaf olmaya yönelik girişimlerini arttırmıştır. Bu sayede birçok ülke vergi cennetleri listesinden çıkmaya hak kazanmıştır. 2011 yılı raporunda da sadece 2 ülkenin vergi cenneti olarak kaldığını ve bir ülkenin de finans merkezi olduğu

<sup>15</sup> Gelir İdaresi Başkanlığı Avrupa Birliği Müdürlüğü, (Çevrimiçi), <http://www.gib.gov.tr/fileadmin/beyannamerehberi/taxation2.pdf>, 10 Şubat 2012.

görmekteyiz. Bu ülkelerde önümüzdeki yıllarda vergi anlaşmaları konusunda yeterli hassasiyeti gösterdikleri takdirde bir üst listeye çıkacaklardır.

### **3.3. Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımında Bilgi Değişimi Hükümü**

Türk vergi sisteminde zararlı vergi rekabetiyle mücadele konusunda 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nda "transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımında ilişkili kişi", "kontrol edilen yabancı kurum kazancı" ve "vergi cenneti ülkelere yapılan ödemelerde vergi kesintisi" olmak üzere bazı vergi güvenlik önlemleri düzenlenmiştir.<sup>16</sup> Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 13. maddesinde "Transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı" konusu düzenlenmiştir. 13. maddenin 2'nci fıkrasında ise "ilişkili kişi" kavramı şu şekilde ifade edilmektedir: Kurumların kendi ortakları, kurumların veya ortaklarının ilgili bulunduğu gerçek kişi veya kurum ile idaresi, denetimi veya sermayesi bakımından doğrudan veya dolaylı olarak bağlı bulunduğu ya da nüfuzu altında bulundurduğu gerçek kişi veya kurumları ifade eder. Ortakların eşleri, ortakların veya eşlerinin üstsoy ve altsoy ile üçüncü derece dahil yansoy hısımları ve kayın hısımları da ilişkili kişi sayılır.<sup>17</sup>

5520 sayılı KVK' da; vergi cenneti bölgeleri kullanarak, bu ülkelerle yapılan mal ve hizmet transferlerinin yarattığı vergi kaçırma işleminin önüne geçilmek amacıyla getirilen düzenlemede ilişkili kişi tanımı ayrıntılı olarak yapılmıştır ve bu tanım içine vergi cennetlerindeki şirketler de alınmıştır. Böylece yapılan düzenleme ile vergi cennetlerindeki şirketlerle yapılan işlemler ilişkili kişilerle yapılmış kabul edilecektir ve bu şirketlerle yapılan işlemlerde emsallere uygunluk ilkesine uyulması

<sup>16</sup> Serkan Açar, "Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımında İlişkili Kişi", *TBB Dergisi*, Sayı: 94, ss. 229-230.

<sup>17</sup> Ahmet Kurşun, "Transfer Fiyatlandırması, OECD, AB, ABD Düzenlemeleri ve Türkiye'de Transfer Fiyatlandırması Rejimi", İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi, İstanbul, 2008, s. 56.

beklenecektir. Bu düzenleme ülkemiz için, vergi kaçırılmasını engelleme açısından atılmış önemli bir adımdır.<sup>18</sup>

İlişkili kişi ile ilgili olarak kanunda yer alan önemli bir husus, zararlı vergi rekabeti yapan ülkelerle yapılan işlemlerin tamamının ilişkili kişilerle yapılmış işlem sayılmasıdır. Zararlı vergi rekabeti yapan ülkeler Bakanlar Kurulu'na ilan edilecektir. Bu husus kontrol edilen yabancı kurum kazancına ve zararlı vergi rekabetinde bulunan ülkelerde yerleşik kurumlara yapılan ödemelerden stopaj yapılmasına dair hükümler gibi vergi cennetleriyle mücadele amacıyla getirilen bir düzenlemedir.<sup>19</sup>

5520 sayılı yeni Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 30'uncu maddesinin 7'nci fıkrasında vergi cennetleri olarak sayılan bölgelerle iş yapılması halinde nakden ve hesaben yapılan her türlü ödemeden %30 vergi kesintisi yapılması şartı getirilmiştir. Bu madde yürürlüğe girdikten sonra vergi mükelleflerinin, denetim şirketlerinin uyarılarını da dikkate alarak, vergi cennetleri ile işlem yapmaktan kaçındıkları görülmüştür.<sup>20</sup>

Yurtiçinde oluşan kurum kazancının yurt dışına vergi nedeniyle kaydırılmasının önüne geçebilmek, başka bir ifadeyle uluslararası transfer fiyatlandırması manipülasyonu ile vergi matrahının aşınmasını önleyebilmek amacıyla Bakanlar Kurulu tarafından ilan edilen ülkelerde veya bölgelerde bulunan kişiler Kurumlar Vergisi Kanunu md. 13'de yer alan ilişkili kişi tanımına bağlı kalmaksızın ilişkili kişi olarak değerlendirilirler.<sup>21</sup> Bunun anlamı bu kişilerle yapılan alım ya da satımda daha baştan örtülü olarak kazancın dağıtıldığı varsayılmaktadır. Tamamen veya kısmen transfer fiyatlandırması yoluyla dağıtılan kazanç, örtülü

<sup>18</sup> Yasemin Öztaş, "Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı", İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi, İstanbul, 2009, s. 16.

<sup>19</sup> Ali Kerimoğlu, "Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı", Kadir Has Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi, İstanbul, 2008, s. 24.

<sup>20</sup> Emine Leyla Kıyat, "5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'na Göre Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı", İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Doktora Tezi, İstanbul, 2010, s. 219.

<sup>21</sup> Tunç Köse, Emrah Ferhatoğlu, *Transfer Fiyatlandırması*, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara, 2008, s. 33.



kazanç şartlarının gerçekleştiği hesap dönemi sonu itibariyle elde edilmiş kar payı sayılacak ve dolayısıyla hem kurumlar vergisine hem de duruma göre tabi tutulacaktır. Vergi idaresinin taslak metinlerine göre hükümetin açıklayacağı listedeki ülkelerin off-shore ülkesi olarak tanımlanan ülkelere oluşacağı belirtilmiştir. Burada, Serbest bölgelerde işlem yapan şirketler açısından ileride bu konuda sıkıntıların çıkacağı da kaçınılmazdır.<sup>22</sup>

Bakanlar Kurulu tarafından belirlenecek vergi cenneti ülkelerin ve bölgelerin mükelleflere Türk Vergi Sistemi'nden daha az vergi yükü getiren ve mükelleflere ilişkin mali bilgilerin değişimine imkân tanımayan düzenlemelere sahip olması gerekmektedir. Ancak Bakanlar Kurulu henüz bu ülkeleri ilân etmemiştir. Bununla birlikte bu ülkelerin hangi ölçütlere göre tespit edileceği de belirsizdir.<sup>23</sup> Ayrıca serbest bölgelerin vergi cennetleri kavramı içinde değerlendirilip değerlendirilmeyeceği konusunda da net bir açıklama bulunmamaktadır.

Yeni Kurumlar Vergisi Kanunu ile Bakanlar Kurulu'na, vergilendirme kapasitesi Türk vergi sistemine göre düşük ve bilgi değişimi hususlarını dikkate alarak, ilişkili kişi ile yapılmış işlem sayılacak ülke veya bölgeleri<sup>24</sup> belirleme yetkisi ve transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı konusunda düzenlemeler yapma yetkisi verilmiştir.<sup>25</sup> 5520 sayılı Kanun'un 13/2. maddesinin vergi cennetleriyle ilgili cümlesi ile getirilen düzenlemede ilişkili kişi kapsamı genişletilmiş, Bakanlar Kurulunca "kazancın elde edildiği ülke vergi sisteminin, Türk vergi sisteminin yarattığı vergilendirme kapasitesi ile aynı düzeyde bir vergilendirme imkânı sağlayıp sağlamadığı ve bilgi değişimi hususunun göz önünde bulundurulması suretiyle ilan edilen ülkelere veya bölgelerde bulunan kişilerle yapılmış tüm işlemler" de işlemin karşı tarafının ilişkili kişi olup olmadıklarının

<sup>22</sup> Uğur Bolaç, "Transfer Fiyatlandırması ve Türk Vergi Sistemi Açısından Değerlendirilmesi", Karadeniz Teknik Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi, Trabzon, 2008, s. 133.

<sup>23</sup> Köse ve Ferhatoğlu, a.g.e., s. 33.

<sup>24</sup> Bölge ifadesiyle "tercihli vergi rejimleri" kastedilir. OECD'nin tanımına göre, tercihli vergi rejimleri olarak nitelendirilen bölgeler; bulunduğu ülkenin vergi sisteminden bağımsız, yatırımcılara düşük veya sıfır vergi oranı, mali gizlilik, üçüncü kişilere özellikle vergi idarelerine karşı şeffaf olmama gibi avantajlı vergi uygulamalarına ev sahipliği yapan bölgelerdir.

<sup>25</sup> Kurşun, a.g.e., s. 59-.

araştırılmasına gerek olmadan kapsam içine alınmıştır. Ayrıca vergi cennetleri ile yapılacak işlemlerin ilişkili kişiler ile yapılmış sayılması konusundaki düzenlemede kanunun lafzındaki “bilgi değişimi hususunun göz önünde bulundurulması suretiyle belirlenecek” ifadesi, bir “bağlı yetki” öngördüğünden takdir yetkisinin kullanımına sınır getirmektedir.<sup>26</sup>

### **3.4. Bilgi Değişim Hükümlerinin Yer Aldığı Çifte Vergilendirme Anlaşmaları**

Türkiye, ilk çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmasını 1970 yılında Avusturya ile imzalamıştır. 1971 yılında Norveç ile imzalanan Anlaşmanın ardından 1983 yılına kadar anlaşma imzalanmamış, ancak bu dönemden sonra taraf olunan anlaşma sayısı dönemler itibarıyla kademeli olarak artmış, yürürlükte bulunan anlaşma sayısı 76’ya ulaşmıştır.<sup>27</sup>

Türkiye’nin imzaladığı Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları’nda bilgi değişimi esasen “talep üzerine bilgi değişimi” yöntemine dayanmaktadır. Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları’nda yer alan “Bilgi Değişimi” maddesinin ise karşılıklılık ilkesi çerçevesinde etkin bir şekilde işleyebilmesi için, ülkemizde yapılan vergi incelemeleri sırasında anlaşma akdedilen ülkelerin vergi idarelerine faydalı olabilecek bilgilere rastlanılması halinde bu bilgilerin “otomatik bilgi değişimi” kapsamında bu ülkelerin yetkili makamlarına iletilmek üzere Gelir İdaresi Başkanlığı’na gönderilmesi büyük bir önem arz etmektedir.<sup>28</sup>

<sup>26</sup> Kurşun, a.g.e., s. 65-112.

<sup>27</sup> Emrah Ferhatoğlu, “Almanya-Türkiye Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması’nda Bağlama Kuralları”, *Maliye Dergisi*(Temmuz- Aralık 2011), Sayı: 161, s. 106.

<sup>28</sup> Gelir İdaresi Başkanlığı, *Vergi İnceleme Elemanının Rüşvetle Mücadele Rehberi* (OECD), Ankara, 2006, s. 31.

Türkiye'nin imzaladığı Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmalarının Bilgi Değişim maddelerini ele alacak olursak bunları 3 grupta toplamak mümkündür:<sup>29</sup>

- Anlaşma kapsamına giren kişiler ve vergilerle kısıtlı olanlar
- Anlaşma kapsamına giren vergilerle kısıtlı olanlar
- Anlaşma kapsamına giren vergiler ve kişilerle kısıtlı olmayanlar

### 3.4.1. Anlaşma Kapsamına Giren Kişiler ve Vergilerle Kısıtlı Olanlar

Türkiye'nin imzaladığı Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmalarının bilgi değişim maddelerini kişiler ve vergilerle kısıtlı olanlar açısından ele alacak olursak;

**Anlaşmaya taraf olan ülkeler:** Norveç, Tunus, Hollanda, Romanya, Finlandiya, Fransa, Birleşik Arap Emirlikleri, Macaristan, Kazakistan, Makedonya, Arnavutluk, Cezayir, Moğolistan, Malezya, Mısır, Polonya, Türkmenistan, Azerbaycan, Bulgaristan, Özbekistan, Beyaz Rusya, Kuveyt, Rusya, Endonezya, Hırvatistan, Moldova, Singapur, Tacikistan, Sudan, Bangladeş, Tayland, İran, Portekiz, Etiyopya, Bahreyn ve Katar.

**Anlaşma metni ise:** “Âkit Devletlerin yetkili makamları, bu Anlaşma hükümlerinin uygulanması için gerekli olan bilgileri veya Anlaşma ile uyumsuzluk göstermediği sürece, Anlaşma kapsamına giren vergiler ile ilgili iç mevzuat hükümlerinin yürütülmesi için gerekli olan bilgileri değişime tabi tutacaklardır.<sup>30</sup>”

**Anlaşmaya taraf olan ülkeler:** İngiltere, Güney Kore, Almanya, Ürdün.

**Anlaşma metni ise:** “Âkit Devletlerin yetkili makamları gerek bu Anlaşma hükümlerinin, gerekse iç mevzuatlarının işlerlik kazanabilmeleri için ihtiyaç duyulan

<sup>29</sup> N. Semih Öz, “Sınır Ötesi Vergilendirmede Bilgi Değişiminin Artan Önemi”, *Vergi Sorunları Dergisi*(Aralık 2009), Sayı: 255, s. 30.

<sup>30</sup> Gelir İdaresi Başkanlığı, (Çevrimiçi), <http://www.gib.gov.tr/index.php?id=1055>, 1 Nisan 2011.

bilgileri, iç mevzuattaki vergileme bu Anlaşma ile uyum halinde olduğu sürece, değişime tabi tutacaklardır. Bu şekilde değişime tabi tutulan her türlü bilgi, gizli tutulacak, umuma açıklanmayacak ve yalnızca bu Anlaşmada belirtilen vergilerin tahakkuk veya tahsilleriyle veya bu hususlardaki şikâyet ve itirazlara bakmakla görevli kişi veya makamlara verilebilecektir.”

Türkiye Cumhuriyeti ile Çin Halk Cumhuriyeti arasında imzalanan Gelir Üzerinden Alınan Vergilerde Çifte Vergilendirmeyi Önleme ve Vergi Kaçakçılığına Engel Olma Anlaşması'nın Bilgi Değişimini içeren 26. Maddesinde<sup>31</sup>:

“Âkit Devletlerin yetkili makamları bu Anlaşma hükümlerinin yürütülmesi için gerekli olan bilgileri; bunun yanı sıra bu Anlaşmayla uyumsuzluk göstermediği sürece, bu Anlaşma kapsamına giren vergilerle ilgili Âkit Devletlerin iç mevzuat hükümlerinin yürütülmesi için gerekli olan bilgileri bilhassa söz konusu vergilerde kaçakçılığını önlenmesi için değişime tabi tutacaklardır. Bir Âkit Devlet tarafından alınan her türlü bilgi, o Devletin kendi iç mevzuatı çerçevesinde elde ettiği bilgiler gibi gizli tutulacak ve yalnızca bu anlaşmada belirtilen vergilerin tahakkuk veya tahsil veya cebri icra ya da cezasına veya bu hususlardaki şikâyet ve itirazlara bakmakla görevli kişi veya makamlara (adli makamlar ve idari kuruluşlar dâhil) verilebilecektir.”

Ukrayna, Hindistan, Japonya ve KKTC ile yapılan anlaşmalarda da benzer hükümler yer almaktadır. Çin, Ukrayna ve Hindistan ile yapılan anlaşmalarda, özel olarak bilgi değişiminin hangi amaçla olması gerektiği özellikle vurgulanmaktadır.<sup>32</sup>

<sup>31</sup> Gelir İdaresi Başkanlığı, (Çevrimiçi), [http://www.gib.gov.tr/fileadmin/mevzuatek/uluslararasi\\_mevzuat/CIN.htm](http://www.gib.gov.tr/fileadmin/mevzuatek/uluslararasi_mevzuat/CIN.htm), 15 Mayıs 2011.

<sup>32</sup> Öz, a.g.e. , s. 31.

### 3.4.2. Anlaşma Kapsamına Giren Vergilerle Kısıtlı Olanlar

**Anlaşmaya taraf olan ülkeler:** Belçika, İsveç, Danimarka, İtalya, İsrail, Slovakya, Litvanya, Sırbistan Karadağ, Fas, Estonya, Suriye, Yunanistan, Umman, Lüksemburg<sup>33</sup>, Slovenya, Letonya, Çek Cumhuriyeti, Gürcistan, Kırgızistan, Pakistan.

**Anlaşma metni ise:** “Âkit Devletlerin yetkili makamları, bu Anlaşma hükümlerinin yürütülmesi için gerekli olan bilgileri; bunun yanı sıra bu Anlaşmayla uyumsuzluk göstermediği sürece, bu Anlaşma kapsamına giren vergilerle ilgili iç mevzuat hükümlerinin yürütülmesi için gerekli olan bilgileri değişime tabi tutacaklardır. Bilgi değişimi 1 inci madde ile kısıtlı değildir.<sup>34</sup>”

Pakistan İslam Cumhuriyeti ile yaptığımız anlaşmada bilgi değişimini (vergilerle ilişkin kaçakçılığın ve suçların önlenmesi için gerekli bilgilerin değişimi) içeren madde de anlaşma metninde yer almaktadır.

### 3.4.3. Anlaşma Kapsamına Giren Vergiler ve Kişilerle Kısıtlı Olmayanlar

**Anlaşmaya taraf olan ülkeler:** İspanya, Avusturya, Suudi Arabistan, Kanada, Yemen, Güney Afrika, Yeni Zelanda, İrlanda, Bosna Hersek, ABD.

**Anlaşma metni ise:** “Âkit Devletlerin yetkili makamları, bu Anlaşma hükümlerinin yürütülmesi için gerekli olan bilgileri veya Anlaşma ile uyumsuzluk göstermediği sürece, Anlaşma kapsamına giren vergilerle ilgili iç mevzuat

<sup>33</sup> 12 Mart 2011 tarihli ve 27872 sayılı Resmi Gazete'de, 30 Eylül 2009 tarihinde Lüksemburg'da imzalanan “Türkiye Cumhuriyeti ile Lüksemburg Büyük Dukalığı Arasında Gelir ve Servet Üzerinden Alınan Vergilerde Çifte Vergilendirmeyi Önleme ve Vergi Kaçakçılığına Engel Olma Anlaşmasını Değiştiren Protokol” ve ilgili notaların onaylanmasına ilişkin 6151 Sayılı Kanun yayımlanmış ve söz konusu Anlaşmanın “Bilgi Değişimi” başlıklı 26. maddesi tadil edilmekte ve bilgi değişiminin kapsamı genişletilmektedir.

<sup>34</sup> Gelir İdaresi Başkanlığı, (Çevrimiçi), [www.gib.gov.tr](http://www.gib.gov.tr), 5 Nisan 2011.

hükümlerinin yürütülmesi için gerekli olan bilgileri değişime tabi tutacaklardır. Bilgi değişimi, bu Anlaşmanın 1 inci (kapsanan kişiler) ve 2 nci (kapsanan vergiler) maddeleriyle kısıtlı değildir. Bir Âkit Devlet tarafından alınan her türlü bilgi, o Devletin kendi iç mevzuatı çerçevesinde elde ettiği bilgiler gibi gizli tutulacak ve yalnızca birinci cümlede belirtilen vergilerin tahakkuk veya tahsilleri veya cebri icra ya da kovuşturmasıyla veya bu hususlardaki şikâyet ve itirazlara bakmakla görevli kişilere veya makamlara verebileceklerdir.”

Bu grupta mevcut olan anlaşmaları değerlendirdiğimizde; anlaşmanın 1 inci ve 2 nci maddeleriyle kısıtlı olmadığı anlaşma metninde yer almaktadır. Yani ne kapsanan kişilerle ne de kapsanan vergilerle anlaşma kısıtlandırılmıştır.

Türkiye'nin bu kapsamda imzaladığı ilk anlaşma ABD ile yapmış olduğu “Gelir Üzerinden Alınan Vergilerde Çifte Vergilendirmeyi Önleme ve Vergi Kaçakçılığına Engel Olma Anlaşmasıdır.” Çünkü Amerikan Gelir İdaresi özellikle yurt dışında faaliyette bulunan Amerikan yurttaşları ya da vergi yükümlüleri ile ilgili bilgi değişimi konusunda oldukça hassas davranmaktadır.<sup>35</sup>

Türkiye'nin bu kapsamda 1970 yılında Avusturya ile imzaladığı Çifte Vergilendirme Anlaşması, ilk anlaşma olması açısından daha kapsamlı bir şekilde ele alınacak olursa; bu söz konusu anlaşma ilk olarak 1970 tarihinde imzalanmış ve ardından yaklaşık olarak kırk yıl geçmiş ve bu anlaşma 2008 yılında güncellenmiştir. 1970 yılında imzalanan çifte vergilendirme anlaşmasının bilgi değişim maddesi ile 2008 yılında revize edilen anlaşmanın bilgi değişim maddesi kıyaslanacak olursa;

1970 yılında Türkiye Cumhuriyeti ile Avusturya Cumhuriyeti arasında imzalanan Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması'nın Bilgi Mübadelesini içeren 24'üncü maddesi şu şekildedir:<sup>36</sup>

“1. Âkit Devletlerin yetkili makamları, bu Anlaşma hükümlerinin ve âkit Devlet'ler dahil mevzuatlarında öngörülen vergilendirme Anlaşmaya uygun olduğu

<sup>35</sup> Öz, a.g.e. , s. 33.

<sup>36</sup> Gelir İdaresi Başkanlığı, (Çevrimiçi), <http://www.gib.gov.tr/fileadmin /mevzuatek /uluslararası mevzuat /AVUSTURYA.html>, 15 Mart 2012.

ölçüde, anlaşma konusuna giren vergilerle ilgili âkit Devletler mevzuatı hükümlerinin uygulanması için lüzumlu bilgileri teati edeceklerdir. Bu suretle teati edilen bütün bilgiler gizli tutulacak ve ancak, bu Anlaşmada belirtilen vergilerin tahakkuk veya tahsilleriyle veya bu hususlardaki şikâyet ve itirazlara bakmakla görevli kişi veya makamlara ve söz konusu vergilere ilişkin cezai kovuşturmalar için adli makamlara verilebilecektir.

2. 1 inci fıkra hükümleri hiç bir surette âkit devletlerden birini;

a) Kendi mevzuatında veya idari tatbikatına veya diğer âkit Devlet'in idari tatbikatına aykırı idari tedbirler almaya;

b) kendi veya diğer âkit Devlet'in mevzuatında dayanılarak veya olağan idari tatbikatı çerçevesinde edinilmesi mümkün olmayan bilgiler sağlamaya;

c) Ticari, sınai, mesleki bir sırrı veya ticari usulü ifşa edecek bilgileri veya bildirilmesi kamu düzenine aykırı düşecek bilgileri vermeye zorlayacak şekilde yorumlanamaz.”

2008 yılında revize edilen söz konusu anlaşma metninin bilgi değişimini içeren 25'inci maddesinin 2. fıkrası aynı olmakla birlikte 1'inci fıkrası ise şu şekildedir.<sup>37</sup>

“1. Âkit Devletlerin yetkili makamları, bu Anlaşma hükümlerinin yürütülmesi için gerekli olan bilgileri veya Anlaşma ile uyumsuzluk göstermediği sürece Âkit Devletler, politik alt bölümleri veya mahalli idareleri adına alınan her tür ve tanımdaki vergilerle ilgili iç mevzuat hükümlerinin yürütülmesi için gerekli olan bilgileri değişime tabi tutacaklardır. Bilgi değişimi 1 inci ve 2 nci maddelerle kısıtlı değildir. Bir Âkit Devlet tarafından alınan her türlü bilgi, o Devletin kendi iç mevzuatı çerçevesinde elde ettiği bilgiler gibi gizli tutulacak ve yalnızca birinci cümlede bahsedilen vergilerin tahakkuk veya tahsilleri veya cebri icra ya da kovuşturmasıyla veya bu hususlardaki itirazlara bakmakla görevli kişi veya

<sup>37</sup> Gelir İdaresi Başkanlığı, (Çevrimiçi), [http://www.gib.gov.tr/fileadmin/mevzuatek/uluslararası\\_mevzuat/AVUSTURYA\\_REV.htm](http://www.gib.gov.tr/fileadmin/mevzuatek/uluslararası_mevzuat/AVUSTURYA_REV.htm), 20 Mart 2012

makamlara (adli makamlar ve idari kuruluşlar dahil), verilebilecektir. Bu kişi veya makamlar söz konusu bilgileri mahkeme duruşmalarında veya adli kararlar alınırken açıklayabilirler.”

1970 ve 2008 yıllarında imzalanan Türkiye- Avusturya Çifte Vergilendirme Anlaşmalarının bilgi değişimini öngören maddeleri arasında ciddi farklılıklar olduğu dikkat çekmektedir. İlk olarak bilgi değişimine sadece merkezi idarelerin değil onların politik alt bölümleri veya mahalli idareleri adına alınan her tür ve tanımdaki vergiler de söz konusu olabilecektir. Bilgi değişimi 1’inci ve 2’nci madde ile kısıtlı değildir. Bu durumda, Türkiye ve Avusturya’da ikamet etmeyen, ancak gelir getirici faaliyette bulunan kişiler için de bilgi değişimi mümkündür. Ayrıca gelir üzerinden alınan vergiler dışında diğer vergiler için de bilgi değişimi söz konusu olabilecektir.<sup>38</sup>

**Tablo 3.4: Türkiye’nin Taraf Olduğu Vergi Anlaşmaları Listesi**

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

<sup>38</sup> Semih Öz, “Bilgi Değişimi ve Türkiye Avusturya Vergi Anlaşması”, *Vergi Sorunları Dergisi*(Ekim 2009), Sayı: 253, s. 29.



17)	İtalya	27.07.1990	09.09.1993 - 21693	01.12.1993	01.01.1994
18)	Japonya	08.03.1993	13.11.1994 - 22110	28.12.1994	01.01.1995
19)	B.A.E.	29.01.1993	27.12.1994 - 22154	26.12.1994	01.01.1995
20)	Macaristan	10.03.1993	25.12.1994 - 22152	09.11.1995	01.01.1993
21)	Kazakistan	15.08.1995	08.11.1996 - 22811	18.11.1996	01.01.1997
22)	Makedonya	16.06.1995	07.10.1996 - 22780	28.11.1996	01.01.1997
23)	Arnavutluk	04.04.1994	05.10.1996 - 22778	26.12.1996	01.01.1997
24)	Cezayir	02.08.1994	30.12.1996 - 22863	30.12.1996	01.01.1997
25)	Moğolistan	12.09.1995	30.12.1996 - 22863	30.12.1996	01.01.1997
26)	Hindistan	31.01.1995	30.12.1996 - 22863	30.12.1996	01.01.1994
27)	Malezya	27.09.1994	30.12.1996 - 22863	31.12.1996	01.01.1997
28)	Mısır	25.12.1993	30.12.1996 - 22863	31.12.1996	01.01.1997
29)	Çin Halk Cum.	23.05.1995	30.12.1996 - 22863	20.01.1997	01.01.1998
30)	Polonya	03.11.1993	30.12.1996 - 22863	01.04.1997	01.01.1998
31)	Türkmenistan	17.08.1995	13.06.1997 - 23018	24.06.1997	01.01.1998
32)	Azerbaycan	09.02.1994	27.06.1997 - 23032	01.09.1997	01.01.1998
33)	Bulgaristan	07.07.1994	15.09.1997 - 23111	17.09.1997	01.01.1998
34)	Özbekistan	08.05.1996	07.09.1997 - 23103	30.09.1997	01.01.1997
35)	A.B.D.	28.03.1996	31.12.1997 - 23217	19.12.1997	01.01.1998
36)	Beyaz Rusya	24.07.1996	22.04.1998 - 23321	29.04.1998	01.01.1999
37)	Ukrayna	27.11.1996	22.04.1998 - 23321	29.04.1998	01.01.1999
38)	İsrail	14.03.1996	24.05.1998 - 23351	27.05.1998	01.01.1999
39)	Slovakya	02.04.1997	03.10.1999 - 23835	02.12.1999	01.01.2000
40)	Kuveyt	06.10.1997	28.11.1999 - 23890	13.12.1999	01.01.1997
41)	Rusya	15.12.1997	17.12.1999 - 23909	31.12.1999	01.01.2000
42)	Endonezya	25.02.1997	15.02.2000 - 23965	06.03.2000	01.01.2001
43)	Litvanya	24.11.1998	10.05.2000 - 24045	17.05.2000	01.01.2001
44)	Hırvatistan	22.09.1997	10.05.2000 - 24045	18.05.2000	01.01.2001
45)	Moldova	25.06.1998	25.07.2000 - 24120	28.07.2000	01.01.2001
46)	Singapur	09.07.1999	18.07.2001 - 24466	27.08.2001	01.01.2002
47)	Kırgızistan	01.07.1999	12.12.2001 - 24611	20.12.2001	01.01.2002
48)	Tacikistan	06.05.1996	24.12.2001 - 24620	26.12.2001	01.01.2002
49)	Çek Cumhuriyeti	12.11.1999	15.12.2003 - 25317	16.12.2003	01.01.2004
50)	İspanya	05.07.2002	18.12.2003 - 25320	18.12.2003	01.01.2004
51)	Bangladeş	31.10.1999	15.12.2003 - 25317	23.12.2003	01.01.2004
52)	Letonya	03.06.1999	22.12.2003 - 25324	23.12.2003	01.01.2004
53)	Slovenya	19.04.2001	23.12.2003 - 25325	23.12.2003	01.01.2004
54)	Yunanistan	02.12.2003	02.03.2004 - 25390	05.03.2004	01.01.2005
55)	Suriye	06.01.2004	28.06.2004 - 25506	21.08.2004	01.01.2005
56)	Tayland	11.04.2002	08.01.2005 - 25694	13.01.2005	01.01.2006
57)	Sudan	26.08.2001	17.09.2003 - 25232	31.01.2005	01.01.2006
58)	Lüksemburg	09.06.2003	08.01.2005 - 25694	18.01.2005	01.01.2006
59)	Estonya	25.08.2003	04.07.2004 - 25512	21.02.2005	01.01.2006
60)	İran	17.06.2002	09.10.2003 - 25254	27.02.2005	01.01.2006
61)	Fas	07.04.2004	22.06.2005 - 25853	18.07.2006	01.01.2007
62)	Lübnan	12.05.2004	17.08.2006 - 26262	21.08.2006	01.01.2007
63)	Güney AfrikaCum.	03.03.2005	20.11.2006 - 26352	06.12.2006	01.01.2007
64)	Portekiz	11.05.2005	15.12.2006 - 26377	18.12.2006	01.01.2007
65)	Sırbistan-Karadağ	12.10.2005	08.08.2007 - 26607	10.08.2007	01.01.2008

66)	Etiyopya	02.03.2005	09.08.2007 - 26608	14.08.2007	01.01.2008
67)	Bahreyn	14.11.2005	21.08.2007 - 26620	02.09.2007	01.01.2008
68)	Katar	25.12.2001	05.02.2008 - 26778	11.02.2008	01.01.2009
69)	Bosna-Hersek	16.02.2005	08.04.2007 - 26487	18.09.2008	01.01.2009
70)	Suudi Arabistan	09.11.2007	03.02.2009 - 27130	01.04.2009	01.01.2010
71)	Gürcistan	21.11.2007	10.02.2010 - 27489	15.02.2010	01.01.2011
72)	Umman	31.05.2006	13.03.2010 - 27520	15.03.2010	01.01.2011
73)	Yemen	26.10.2005	13.03.2010 - 27520	16.03.2010	01.01.2011
74)	İrlanda	24.10.2008	10.08.2010 - 27668	18.08.2010	01.01.2011
75)	Kanada	14.07.2009	29.04.2011 - 27919	04.05.2011	01.01.2012
76)	Yeni Zelanda	22.04.2010	04.07.2011 - 27984	28.07.2011	01.01.2012

Kaynak: Gelir İdaresi Başkanlığı, (Çevrimiçi), <http://www.gib.gov.tr/index.php?id=1055>, 5 Mart 2012.

### 3.5. Türkiye'nin Taraf Olduğu Bilgi Değişimi Anlaşmaları

Türkiye şu ana kadar 3 ülkeyle bilgi değişim anlaşması imzalamıştır. Türkiye-Jersey Bilgi Değişimi Anlaşması, Türkiye- Bermuda Bilgi Değişimi Anlaşması ve Türkiye- Guernsey Bilgi Değişim Anlaşması'dır.

#### 3.5.1. Türkiye-Jersey Bilgi Değişimi Anlaşması

Türkiye Cumhuriyeti Hükümeti ile Jersey Hükümeti arasında imzalanan "Vergi Konularında Bilgi Değişimi Anlaşması" ülkemizin vergisel alanda bilgi değişimi konusunda imzaladığı ilk anlaşmadır.

##### 3.5.1.1. Türkiye-Jersey Bilgi Değişim Anlaşmasının Hükümleri

24 Kasım 2010 tarihinde imzalanan anlaşma 13 maddeden oluşmaktadır. Bu maddelerde de genel olarak anlaşmanın amaç ve kapsamı, yetki alanı, yurtdışındaki vergi incelemeleri, anlaşmada geçen tanımların ayrıntılı bir şekilde tanımlanması, gizlilik, giderler, talep üzerine bilgi değişimi, karşılıklı anlaşma usulü, uygulama

mevzuatı, anlaşmanın ne zaman yürürlüğe gireceği ve hangi durumda yürürlükten kalkacağı konuları sıralanmıştır.

### **3.5.1.1.1. Amaç ve Kapsam**

Anlaşmanın amacı ve kapsamı söz konusu bilgi değişim anlaşmasının 1. Maddesinde ele alınmıştır.

Anlaşmanın orijinal metninde şu şekilde geçmektedir: “Tarafların yetkili makamları, Anlaşma ile uyumsuzluk göstermediği sürece, taraflar, politik alt bölümleri veya mahalli idareleri adına alınan her tür ve tanımdaki vergilere ilişkin iç mevzuat hükümlerinin uygulanması ve idaresi ile ilgili olduğu düşünülen bilgileri sağlama konusunda bilgi değişimi suretiyle yardımlaşacaklardır. Söz konusu bilgiler, bu vergilerin tarhi, tahakkuku ve tahsilâtı, vergi alacaklarının cebri icrası ve tahsilâtı veya vergiyle ilgili sorunların incelenmesi veya takibine ilişkin olduğu öngörülen bilgileri kapsayacaktır. Bilgiler bu anlaşma hükümlerine uygun olarak değişime tabi tutulacak ve 8 inci maddede öngörüldüğü şekilde gizlilik hükümlerine tabi olacaktır. Talepte bulunulan tarafın mevzuatı veya idari uygulamalarıyla kişilere sağlanmış olan haklar ve koruyucu hükümler, etkin bilgi değişimini gereksiz bir şekilde önlemediği veya geciktirmediği ölçüde uygulanmaya devam eder.<sup>39</sup>”

### **3.5.1.1.2. Talep Üzerine Bilgi Değişimi**

Taslak anlaşmanın 5. Maddesi uyarınca, talep üzerine bilgi değişimi 6 fıkra halinde belirtilmiştir. Bu maddede etkin bir bilgi değişiminin nasıl gerçekleştirileceği, hangi bilgilerin değişime tabi tutulacağı, kimlerden bilgi

---

<sup>39</sup>TBMM, Türkiye Cumhuriyeti Hükümeti ile Jersey Hükümeti Arasında Vergi Konularında Bilgi Değişimi Anlaşması ve Anlaşmanın Yorumlanması veya Uygulanmasına İlişkin Mutabakat Zaptının Onaylanmasının Uygun Bulunduğuna Dair Kanun Tasarısı ile Dışişleri Komisyonu Raporu, Sayı: 174, 2011, s. 24.

istenebileceği, hangi hallerde bilgi değişiminde bulunulacağı ve bilgi değişimine yönelik kısıtlamalar ele alınmıştır.<sup>40</sup>

Maddenin 1'inci fıkrasında, talepte bulunulan Tarafın istenilen bilgiye ihtiyaç duyup duymadığı veya kanunlarına göre suç teşkil edip etmediğine bakılmaksızın bilgi değişiminin yapılacağı belirtilmektedir. Diğer yönden, bilgi talep eden Tarafın yetkili makamı talep ettiği bilgiye başka yollardan ulaşamıyorsa veya bu bilgiye ulaşması aşırı zorluğa neden oluyorsa, ancak bu durumda bu madde kapsamında bilgi talebinde bulunabilecektir. 2'nci fıkrada, bilgi talep edilen Tarafın elinde talebi karşılayacak yeterli bilgi yoksa kendi vergi amaçları bakımından böyle bir bilgiye ihtiyacı olup olmadığına bakılmaksızın gerekli olan tüm bilgi toplama tedbirlerini kullanacağı ifade edilmektedir.

3'üncü fıkra tanık ifadeleri ile ilgilidir. Buna göre, talepte bulunan Taraf özel olarak talep etmiş ise, iç hukuku izin verdiği ölçüde diğer Taraf, tanıkların yazılı ifadeleri ve asıl kayıtların onaylı kopyalarını gönderecektir. 4'üncü fıkrada, Anlaşmanın amaçları ve Tarafların yetki alanları bakımından talep edilebilecek bilgiler konusunda ayrıntı verilmiştir. Buna göre, Tarafların kendi yetkili makamlarını bu fıkrada yer alan bilgileri talep üzerine edinme ve sağlama konusunda yetkili kılacakları hükme bağlanmıştır. Fıkrada ayrıca, halka açık şirketler veya toplu kamu yatırım fon veya planları ile ilgili mülkiyet bilgilerinin Taraflarca edinilmesi ve sağlanması aşırı zorluğa yol açıyorsa, Tarafların bu bilgileri elde etme ve sunma yükümlülüğü altına sokacak şekilde olmadığı kaydedilmiştir.

5'inci fıkrada, bilgi istemek üzerine yapılan başvurunun taşınması gereken unsurlar belirtilmektedir. Bunun için, istenilen bilginin açıkça taleple ilgili olduğunu göstermek amacıyla talepte bulunan Tarafın 8 alt başlıkta toplanan bilgileri yazılı olarak vermesi gerekmektedir. 6'ncı ve son fıkrada ise, talepte bulunulan Tarafın, talebin eline ulaştığını diğer Tarafa bildirmekle yükümlü olduğu ve talep edilen

<sup>40</sup> TBMM, (Çevrimiçi), <http://www2.tbmm.gov.tr/d24/1/1-0459.pdf>, 22 Mart 2012.

bilgiyi mümkün olan en kısa sürede diğer Tarafa iletmek için elinden gelen çabayı göstermesi gerektiği hükme bağlanmıştır.

### **3.5.1.1.3. Yurtdışı Vergi İncelemeleri ve Bilgi Değişimi**

Taslak anlaşmanın 6. Maddesi uyarınca, yurtdışındaki vergi incelemeleri 3 fıkra halinde belirtilmiştir.<sup>41</sup>

**1.** Önceden makul bir bildirimde bulunulması halinde, bir Taraf, diğer Tarafın yetkili makam temsilcilerinin ilgili gerçek veya tüzel kişilerden alınacak ön yazılı izinle Tarafın topraklarına gerçek kişileri sorgulamak ve kayıtları incelemek amacıyla girmesine izin verilebilir.

**2.** Bir tarafın yetkili makamının talebi üzerine, diğer Tarafın yetkili makamı, ilk bahsedilen Tarafın yetkili makam temsilcilerinin bahsi geçen ikinci Tarafta yapılan bir vergi incelemesinin uygun görülen kısmında hazır bulunmasına izin verebilir.

**3.** 2'nci fıkrada belirtilen talep kabul edilirse, incelemeyi yürüten Tarafın yetkili makamı, incelemenin yerini ve zamanını, incelemeyi yürüten merci veya memuru ve ilk bahsedilen Taraf tarafından incelemenin yürütülmesi için zorunlu görülen prosedürleri ve koşulları, mümkün olan en kısa zaman içinde, diğer Tarafın yetkili makamına bildirecektir. Vergi incelemesinin yürütülmesine ilişkin tüm kararlar, incelemeyi yürüten Taraf tarafından alınacaktır.

---

<sup>41</sup> TBMM (Komisyon Raporu), a.g.e. , s. 29-30.

#### 3.5.1.1.4. Bilgilerin Gizliliği

Anlaşma'nın 8. maddesinde ise Gizlilik hükmüne yer verilmiştir. Anlaşma metnine göre:<sup>42</sup>

“Tarafların yetkili makamlarınca sağlanan veya alınan tüm bilgiler gizli tutulacaktır. Bu bilgiler, talepte bulunulan Tarafın yetkili makamının yazılı ön izni olmadan 1 inci maddede belirtilen amaçlardan başka bir amaçla kullanılamaz. Bu bilgiler, yalnızca 1 inci maddede belirtilen amaçlarla ilgisi bulunan kişi veya makamlara verilecektir ve bu kişi veya makamlar tarafından, itirazlara bakılması dahil sadece bu amaçlar doğrultusunda kullanılacaktır. Söz konusu amaçlara yönelik olarak, bu bilgiler mahkeme duruşmalarında veya adli kararlar alınırken açıklanabilir. Bu anlaşma kapsamında talepte bulunan Tarafa sağlanan bilgi başka hiçbir devlete açıklanamaz.

#### 3.5.1.1.5. Karşılıklı Anlaşma Usulü

Anlaşma'nın 11. Maddesinde “Karşılıklı Anlaşma Usulü” düzenlenmiştir ve dört fıkradan oluşmaktadır:<sup>43</sup>

1. Taraflar arasında Anlaşmanın uygulanması veya yorumlanmasına ilişkin sorunlar ortaya çıktığında, yetkili makamlar sorunu karşılıklı anlaşma yoluyla çözmek için gayret sarf edeceklerdir.

2. 1'inci fıkrada bahsedilenlere ek olarak, Tarafların yetkili makamları 5'inci (Talep üzerine bilgi değişimi), 6'ncı (Yurtdışındaki vergi incelemeleri) ve 9'uncu (Giderler) maddeler uyarınca kullanılacak olan usuller üzerinde karşılıklı olarak anlaşabilirler.

<sup>42</sup> TBMM (Komisyon Raporu), a.g.e. , s. 31.

<sup>43</sup> TBMM (Komisyon Raporu), a.g.e. , s. 32.

3. Tarafların yetkili makamları, bu madde uyarınca anlaşmaya varmak amacıyla birbirleriyle doğrudan haberleşebilirler.

4. Taraflar, ihtiyaç olması halinde, anlaşmazlıkların çözümü için başka yollar üzerinde de anlaşabilirler.

Türkiye ile Jersey arasında imzalanan bilgi değişim anlaşmasının amaç ve kapsam, yurt dışı vergi incelemeleri ve bilgi değişimi, gizlilik ve karşılıklı anlaşma usulünden başka diğer madde hükümlerinden de bahsedilecek olursa; madde 2 de bilgi değişiminin yetki alanı şu şekilde açıklanmıştır; talepte bulunulan taraf, gerek kendi idaresinde mevcut olmayan gerekse egemenlik alanı içinde bulunan kişilerin tasarrufunda veya kontrolünde bulunmayan veya bu kişilerce elde edilmesi mümkün olmayan bilgileri sağlamak zorunda değildir.<sup>44</sup> Bu maddeden de anlaşılacağı üzere elde edilmesi mümkün olmayan bilgilerin talebi kamu düzenine aykırı düştüğü gerekçesiyle reddedilebilir, zorunluluk yoktur. Madde 9 da ise giderler kısmı ele alınmıştır. Bu madde metninde, bilgi sağlama esnasında oluşan olağan giderler talepte bulunulan tarafça, olağandışı giderler (ihtilafli durumlarda ya da diğer durumlarda dışarıdan danışman istihdam edilmesi giderleri dâhil) talepte bulunan tarafça karşılanacaktır.

### **3.5.2. Türkiye-Bermuda Bilgi Değişim Anlaşması**

Türkiye Cumhuriyeti Hükümeti ile Bermuda Hükümeti Arasında “Vergi Konularında Bilgi Değişimi Anlaşması” 23 Ocak 2012 tarihinde New York’taki Türk Başkonsolosluğunda imzalanmıştır.

İmzalanan bu anlaşma ile cezai ve hukuki vergi konularında iki ülke arasında tam bir bilgi değişimi öngörülmekte ve böylece vergi kayıp ve kaçığının önlenmesi amaçlanmıştır. Bermuda ile imzalanan bilgi değişim anlaşmasıyla her çeşit ve

<sup>44</sup> TBMM (Komisyon Raporu), a.g.e. , s. 24.

tanımdaki dolaysız vergiler ile ilgili ihtiyaç duyulabilecek bilgiler Bermuda yetkili makamlarından talep edilebilecek ve yine Bermuda tarafından ihtiyaç duyulabilecek bilgiler de Türkiye tarafından karşılanabilecektir. Anlaşma ayrıca, tarafların yetkili temsilcilerinin gerektiğinde vergi incelemesi amacıyla bir diğ erinin ülke toprağında ve ilgili maddede belirtilen şartlarla inceleme yapabilmesine, ilgili kişilerle görüşebilmesine veya yapılmakta olan bir vergi incelemesine katılab ilmesine de imkân sağlamaktadır.<sup>45</sup>

### **3.5.2.1. Türkiye-Bermuda Bilgi Değ işimi Anlaşmasının Hükümleri**

Anlaşma metninin hükümlerini inceleyecek olursak; yine bu anlaşma metninde de anlaşmanın amacı, yetki alanı ve kapsanan vergiler, talep üzerine bilgi değ işimi, talebin reddedilmesi ve bilgi değ işimi sırasında gerçekleş en giderler konusu yer almaktadır.

#### **3.5.2.1.1. Anlaşmanın Amacı**

Türkiye ile Bermuda arasında imzalanan bilgi değ işim anlaşmasının amacı ise Jersey ile imzalanan anlaşmanın amacı ile aynıdır. Kısaca değ inilecek olursa; tarafların yetkili makamlarının uyumsuzluk göstermediğ i sürece her tür ve tanımdaki dolaysız vergilere ilişkin iç mevzuat hükümlerinin uygulanması ve idaresi ile ilgili olduğ u düşünölen bilgileri sağlama konusunda bilgi değ işimi suretiyle yardımlaşabilecekleri hükmü yer almaktadır.<sup>46</sup>

<sup>45</sup>Gelir İdaresi Başkanlığı, (Çevrimiçi), [http://gib.gov.tr/index.php?id=428&tx\\_ttnews\\_%5Bttnews%5D=1981&tx\\_ttnews%5BbackPid%5D=27&cHash=ac417e789c](http://gib.gov.tr/index.php?id=428&tx_ttnews_%5Bttnews%5D=1981&tx_ttnews%5BbackPid%5D=27&cHash=ac417e789c), 16 Şubat 2012.

<sup>46</sup> TBMM, Türkiye Cumhuriyeti Hükümeti ile Bermuda Hükümeti Arasında Vergi Konularında Bilgi Değ işimi Anlaşma Hükümlerinin Uygun Bulunduğ una Dair Kanun Tasarısı ile Dış işleri Komisyonu Raporu, Sayı: 546, 2012, s. 4.



Türkiye'nin imzaladığı bilgi değişim anlaşmalarının genel amacı vergi kaçakçılığı gibi zararlı vergi uygulamalarını önlemek ve gelir kaybını önleyici tedbirler almaktır.

### **3.5.2.1.2. Yetki Alanı ve Kapsanan Vergiler**

Talepte bulunulan Tarafın, gerek kendi idaresinde mevcut olmayan gerekse egemenlik alanı içinde bulunan kişilerin tasarrufunda veya kontrolünde bulunmayan bilgileri sağlamak zorunda olmadığı anlaşma metninde yer almaktadır. Diğer bilgi değişim anlaşmalarında olduğu gibi bu anlaşmanın kapsamına da her tür ve tanımdaki dolaysız vergiler girmektedir.<sup>47</sup>

### **3.5.2.1.3. Talep Üzerine Bilgi Değişimi**

Bilgi değişim anlaşmalarında genel olarak talep üzerine bilgi değişim yöntemi kullanılmaktadır. Diğer bilgi değişim yöntemleri gerek kendiliğinden bilgi değişimi olsun gerekse otomatik bilgi değişim yöntemi olsun çok fazla tercih edilmemektedir. Bu tür bir bilgi değişiminde bilgi talep halinde karşı tarafa iletilmektedir. Bermuda ile imzalanan anlaşmada da talep üzerine bilgi değişim yöntemi kullanılmaktadır.

Anlaşma metninin 5'inci maddesinde söz konusu bilgi değişim hükmü yer almaktadır. Talepte bulunulan Tarafın yetkili makamının elinde bulunan bilgi, bilgi talebini karşılamak için yeterli değilse, bu Tarafın, kendi vergi amaçları bakımından böyle bir bilgiye ihtiyacı olup olmadığına bakmaksızın, talep edilen bilgiyi başvuran Tarafa sağlamak için ilgilinin tüm bilgileri toplama tedbirlerini kullanması gerektiği ifade edilmektedir. Talepte bulunulan Tarafın yetkili makamı, talep edilen bilgiyi başvuran Tarafa mümkün olan en kısa sürede iletmesi gerekmektedir. Hızlı bir cevabı temin etmek için ise talepte bulunulan Tarafın yetkili makamı talebi aldıktan

<sup>47</sup> TBMM (Komisyon Raporu), a.g.e. , s. 4

60 gün içerisinde talebin eline ulaştığını ve varsa eksiklikleri yetkili makama yazılı olarak bildirmek zorundadır. Eğer talebin alınmasından itibaren 90 gün içerisinde bilgiyi temin edip göndermez ise, bilgiyi temin ederken engellerle karşılaşması ya da bilgi sağlamayı reddetmesi halleri dâhil, başvuran Tarafa, bilgiyi temin edememe sebebini, engellerin mahiyetini ya da reddetme gerekçelerini açıklamaları gerekmektedir.<sup>48</sup>

#### **3.5.2.1.4. Talebin Reddedilmesi Durumu**

Anlaşmanın 7'nci maddesinde bu durum ifade edilmektedir: Talepte bulunulan tarafın, kendi kanunlarına göre elde etme imkânı bulunmayan bilgiyi elde etmek veya vermek zorunda değildir. Bu anlaşma hükümlerinin, bir tarafı herhangi bir ticari, sınai, mesleki sırrı veya ticari işlemi ifşa eden bilgiyi sağlama yükümlülüğü altına sokacak şekilde yorumlanmayacağı belirtilmiştir. Yine gizli iletişimlerini ifşa eden bir bilgiyi edinme veya verme yükümlülüğü olmadığı ifade edilmiştir. Yine Talep edilen bilginin açıklanması kamu düzenine aykırı düşerse talepte bulunulan Taraf, bilgi vermeyi reddedebilir. Bununla birlikte talebin konusu olan vergi alacağının ihtilafı olduğu gerekçesiyle bilgi reddedilmeyecektir. Eğer bilgi, başvuran Tarafça kendi vergi kanunlarında bulunan ve başvuran tarafın aynı koşullardaki vatandaşına kıyasla, talepte bulunulan Tarafın vatandaşı aleyhine bir ayırıma yol açan bir hükmün veya bununla ilgili herhangi bir düzenlemenin uygulanması veya yürütülmesi amacıyla istenmiş ise, istek geri çevrilebilir.<sup>49</sup>

#### **3.5.2.1.5. Giderler**

Anlaşma metninin 9'uncu maddesinde giderler konusu ele alınmıştır. Eğer taraflar başka türlü anlaşmaz ise yardım sağlama esnasında oluşan olağan giderler

<sup>48</sup> TBMM (Komisyon Raporu), a.g.e. , s. 7-9

<sup>49</sup> TBMM (Komisyon Raporu), a.g.e. , s. 11.

talepte bulunulan tarafça ve oluşan olağandışı giderler ise 750 \$'ı aşmıyorsa, talepte bulunan tarafça karşılanacaktır. Eğer bu tutarı aşıyorsa yalnızca aşan kısmı başvuran tarafça karşılanacaktır. Yetkili makamların, olağandışı giderlerin 750 \$'ı aşması muhtemel durumlarda, başvuran Tarafın talebini sürdürüp sürdürmeyeceği ve giderleri üstlenip üstlenmeyeceğini belirlemek için, önceden birbirlerine danışması gerektiği vurgulanmıştır.<sup>50</sup>

### 3.5.3. Türkiye-Guernsey Bilgi Değişimi Anlaşması

Türkiye Cumhuriyeti Hükümeti ile Guernsey Hükümeti Arasında “Vergi Konularında Bilgi Değişimi Anlaşması” ülkemiz adına Gelir İdaresi Başkanı Mehmet Kilci, Guernsey adına da Başbakan Lyndon S. Trott tarafından 13 Mart 2012 tarihinde Londra'daki Büyükelçiliğimizde imzalanmıştır. İmzalanan bu üç bilgi değişim anlaşmasında anlaşma metinleri aynıdır. Hepsinde de 13 maddeden oluşan anlaşma hükümleri yer almaktadır. Anlaşma metinlerinin aynı olması dolayısıyla Guernsey ile imzaladığımız bilgi değişim anlaşmasından ayrıntıya girilmeden ana hatlarıyla bahsedilecektir.

Türkiye Cumhuriyeti ve Guernsey Hükümeti arasında imzalanan Bilgi Değişim Anlaşmasıyla;<sup>51</sup>

- İmzalanan bu Anlaşma ile cezai ve hukuki vergi konularında iki ülke arasında tam bir bilgi değişiminin öngörülmekte olduğu ve böylece vergi kayıp ve kaçığının önlenmesi konusunda önemli bir adım atılmış olduğu;

- Guernsey ile imzalanan bu Anlaşmanın yürürlüğe girmesiyle birlikte her çeşit ve tanımdaki vergiler ile ilgili olarak inceleme elemanlarınca ihtiyaç

<sup>50</sup> TBMM (Komisyon Raporu), a.g.e. , s. 12.

<sup>51</sup>KPMG,(Çevrimiçi),[http://www.kpmgvergi.com/trtr/SanalKutuphane/MaliBultenler/vergibultenleri/2012/Documents/mali\\_bulten\\_2012\\_41.pdf](http://www.kpmgvergi.com/trtr/SanalKutuphane/MaliBultenler/vergibultenleri/2012/Documents/mali_bulten_2012_41.pdf), 08 Mayıs 2012.

duyulabilecek bilgilerin, Guernsey yetkili makamlarından talep edilebileceği ve yine Guernsey tarafından ihtiyaç duyulabilecek bilgilerin de Türkiye'den karşılanabileceği;

- Anlaşmanın ayrıca, tarafların yetkili temsilcilerinin gerektiğinde vergi incelemesi amacıyla bir diğerinin ülke toprağında ve ilgili maddede belirtilen şartlarla inceleme yapabilmesine, ilgili kişilerle görüşebilmesine veya yapılmakta olan bir vergi incelemesine katılabilmesine de imkân sağladığı;

- Guernsey ile imzalanan anlaşmanın her tür ve tanımdaki dolaysız vergileri kapsadığı, kamu düzenine aykırılık teşkil eden bilgileri verme zorunluluğu olmadığı, yine gizlilik hükmü gereğince sağlanan tüm bilgilerin gizli tutulacağı;

- Talep üzerine bilgi değişim yönteminin hakim olduğu, tarafların istedikleri zaman bilgi talebinde bulunacağı, bilgi talebinde bulunan tarafın ise bilgi isteğine 60 gün içerisinde bilgiyi aldığına dair cevap vermesi gerektiği ve 90 gün içerisinde de bilgiyi temin edip göndermez ise ya da bilgiyi temin etmeme durumunda bilgiyi reddetme gerekçesini yazılı olarak bildirmeleri gerektiği ifade edilmektedir.

### **3.6. Türkiye'nin İmzaladığı Bilgi Değişimi Anlaşmalarının Değerlendirilmesi**

Vergi cennetleri gibi zararlı vergi rekabeti uygulamaları nedeniyle ülkelerin mevcut ve potansiyel gelirlerinde ciddi kayıplar yaşanmaya başlamıştır. Bu kapsamda OECD tarafından “Vergisel Bilgi Değişimi ve Saydamlık Küresel Forumu” oluşturulmuştur. Bu forumun yürüttüğü zarar verici vergi rekabeti ve vergi cennetleri ile mücadele çalışmaları kapsamında 2002 yılında geliştirdiği “Vergi Konularında Bilgi Değişim Anlaşma Modeli” oluşturulmuştur. Bu modelle birlikte bilgi değişiminin temel esasları belirlenmiş ve sonrasında ise bilgi değişimine yönelik anlaşmalar imzalanmaya başlamıştır. Türkiye de bu kapsamda sadece

vergisel konularda bilgi değişimini sağlayan 3 anlaşma imzalamıştır. Söz konusu anlaşmalarda son 2 yıl içerisinde gerçekleştirilmiştir.

Türkiye son yıllarda imzalamış olduğu Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmalarında, OECD tarafından geliştirilmiş olan Şeffaflık ve Bilgi Değişim Standartlarını uygulayan ülke konumundadır. 1970 yılından bu yana 76 ülkeyle Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması imzalanmış ve bilgi değişimini kapsayan maddelerde revize edilerek standarda uyum amaçlanmıştır.

OECD'nin özellikle zarar verici vergi rekabeti kapsamında geliştirilen Vergisel Bilgi Değişim Anlaşma Modelinde, OECD üyesi olan ülkelerin özellikle 2009 yılında vergi cennetleriyle imzalamış oldukları anlaşmaların sayısında bir artış gözlenmiştir. Türkiye'de ise bu girişimler vergi kaçakçılığının artmasıyla birlikte son yıllarda önem kazanmaya başlamıştır.

2006 yılında yeni Kurumlar Vergisi Kanunu ile getirilen transfer fiyatlandırma ve kontrol edilen yabancı kurum gibi düzenlemelerden etkin sonuç alınabilmesi için, Türkiye'nin bu anlaşma modeline uygun anlaşmalar imzalaması bir zorunluluk olmuştur.<sup>52</sup>

Türkiye'nin 2010 yılında vergi cenneti olarak bilinen Jersey Hükümeti ile imzaladığı “Vergisel Konularda Bilgi Değişimini” kapsayan anlaşmayla cezai ve hukuki vergi konularında iki ülke arasında tam bir bilgi değişimini öngörmekte ve böylece vergi kayıp ve kaçacağının önlenmesi ve zarar verici vergi rekabeti ile mücadele konusunda önemli bir adım atılmış olmaktadır. Bu anlaşma vergi cennetlerine kayıt dışı para akışını sona erdirmeyi amaçlayan ilk Bilgi Değişim Anlaşmasıdır. Vergisel amaçlar dâhilinde her tür ve tanımdaki vergilerle ilişkili bilgilerin değişimi öngörülmüştür. Böylelikle imzalanan söz konusu anlaşmayla geniş kapsamlı bir bilgi değişimi yapılması amaçlanmıştır.

<sup>52</sup> N. Semih Öz, “Sınır Ötesi Vergilendirmede Bilgi Değişiminin Artan Önemi”, *Vergi Sorunları Dergisi*(Aralık 2009), Sayı: 255, s. 35.

Türkiye 2010 yılında Jersey Hükümeti ile imzalamış olduğu bilgi değişimi anlaşmasının ardından sonraki adımını ise 23 Ocak 2012 tarihinde Bermuda ile imzalamıştır. Bermuda ile imzalanan Bilgi Değişim Anlaşması ile de her türlü vergi ile ilgili olarak iki ülke arasında karşılıklı bilgi alışverişi yapılması öngörülmüştür. Bu anlaşmayla vergi kayıp ve kaçakçılığının önlenmesi amaçlanmıştır.

23 Ocak 2012 tarihinde Bermudayla imzalanan anlaşmanın ardından 13 Mart 2012 tarihinde Guernsey Hükümeti ile Bilgi Değişim Anlaşması imzalanmıştır. Amaç yine vergi kayıp ve kaçakçılığını önlemektir. Anlaşmanın yürürlüğe girmesiyle birlikte de özellikle banka, kimlik ve hesap bilgileri gibi güvenilir bilgilere ulaşılabilirlik talep halinde sağlanacaktır.

İmzalanan bu 3 anlaşmayla geniş kapsamlı bir bilgi değişiminden söz etmek mümkündür. Çünkü anlaşmalar her tür ve tanımdaki vergileri kapsamakta ve yetkili kişiler gerek gördüğü takdirde vergi elemanlarının inceleme yapabilmesine olanak tanımaktadır. Ayrıca anlaşmalarda prensip olarak talep üzerine bilgi değişiminin sağlanması amaçlanmıştır. Anlaşma otomatik ya da kendiliğinden bilgi değişimine olanak tanımamaktadır. Bilgi değişimi, Türkiye ya da Jersey yetkili makamlarının doğrudan bilgi isteyeceği gibi, ülkelerin herhangi birinde de vergi incelemesine olanak tanınmaktadır.

Türkiye’de ise Maliye Bakanlığı yurtdışına transfer edilen kayıt dışı paranın önlenmesi için özellikle vergi avantajıyla bilinen ada ülkeleriyle yapılan anlaşmalara göre gerektiğinde vergi müfettişlerini gönderip iş adamlarının gizli hesaplarını araştırabilecektir. Gelir İdaresi Başkanlığı ve Malî Suçları Araştırma Kurulu'nun yanı sıra Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu ile de ortak çalışmalar yürütülmektedir. Jersey, Bermuda ve Guernsey ile başlatılan anlaşmalar Bahamalar, Cayman, Seyşel, Virjin adalarıyla devam edecektir.<sup>53</sup>

<sup>53</sup> Ercan Baysal, “Yurtdışındaki Gizli Hesapları Araştırmak için Türkiye Özel Müfettiş Gönderecek”, *Zaman Gazetesi*, 10.12.2011, s. 12.

Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Teşkilatı'nın (OECD) hazırlamış olduğu model anlaşma çerçevesinde Türkiye birçok ülkeyle anlaşmalarını ya revize ettiği ya da anlaşma olmayan ülkelerle anlaşma imzaladığı görölmektedir. Türkiye devam eden süreçte de diğer vergi cenneti olarak bilinen ülkelerle görüşmelerini devam ettirmektedir ve bu tutumuyla da bilgi değişimi konusuna olan hassasiyetini göstermektedir.

## SONUÇ

Uluslararası alanda sermaye hareketliliğinin artmasıyla birlikte ekonomik sorunlar da had safhaya ulaşmıştır. Ülkeler özellikle çifte vergilendirme, vergi kaçakçılığı, zararlı vergi rekabeti, kara paranın aklanması gibi birçok problemle karşı karşıya kalmıştır. Bu tür problemlerin çözümü de uluslararası alanda iş birliğinin varlığını gerekli kılmıştır. Çünkü ülkelerin bu sorunların çözümü için tek başlarına aldıkları önlemler yetersiz kalmıştır. Bu bağlamda, Ekonomik Kalkınma ve İşbirliği Örgütü(OECD) uluslararası sorunların üstesinden gelebilmek için çözüm arayışları içerisine girmiş ve vergi anlaşmalarının sayısı önemli derecede artış göstermiştir. OECD özellikle son yıllarda vergisel alanda iş birliğini sağlamak için gerekli olan uluslararası çalışmaları hızlandırmıştır.

OECD'nin vergisel konularda yapmış olduğu uluslararası çalışmaların temelini ise bilgi değişimi kavramı oluşturmaktadır. Bilgi değişimi ilk olarak çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmasının bir maddesi olarak ortaya çıkmıştır. Fakat uluslararası ticaretin yaygınlaşmasıyla birlikte vergi kaçakçılığı artmış ve bu durum da mükelleflerin elde ettikleri gelirlerin kontrol edilmesini zorlaştırmıştır. Bu tür sorunların patlak vermesiyle birlikte bilgi değişimine olan ihtiyaçta artmıştır. Daha sonra ise OECD kapsamında şeffaflık ve bilgi değişimi adı altında çalışmalar yürütülmüş ve OECD Model Vergi Anlaşması oluşturulmuştur. OECD Model Vergi Anlaşmasının 26'ncı maddesine dayanan bilgi değişimi ise uluslararası vergi anlaşmalarına temel teşkil etmektedir. Türk Vergi Anlaşmalarında geçen bilgi değişimi modelinin temelini de OECD Model Anlaşma'nın 26. maddesi oluşturmaktadır.

Bilgi değişimi kurumunun geçmişi 19. yüzyılın ortalarına kadar dayanmaktadır. İlk olarak 1921 yılında çifte vergilendirme ve vergi kaçakçılığı ile ilgili çalışmalar yapılmaya başlanmıştır. Daha sonra 1923- 1927 yılları arasında vergi anlaşma modeli oluşturulmuş ve ardından 1971 yılından itibaren OECD'nin yapmış



olduğu çalışmalarla bilgi değişimi o dönemde önem kazanmış fakat günümüze kadar fazla bir ilerleme kaydedilmemiştir.

Bilgi değişimi, ülkeler açısından önem teşkil eden bilgilerin bir vergi idaresinden diğerine aktarılmasını ifade etmektedir. Bu bilgiler de uluslararası sorunları çözüme kavuşturmada bir araç teşkil ettiği için bu durum bilgi değişim anlaşmalarını zorunlu kılmıştır. Ayrıca ülkelerin mükellefler hakkında ayrıntılı bilgilere sahip olması yani tam bir bilgi değişiminin gerçekleşmesi için de yasal bir güce ve yetkiye sahip olmaları gerekmektedir. Bu noktada bilgiye ulaşmada engeller ortaya çıkabilmektedir. Bu engeller ise: Ülkelerin ulusal mevzuatlarından kaynaklanan kısıtlamalar, vergi idarelerinde çalışan memurların bilgi değişimi hakkında yeterli donanımına sahip olmaması, teknik engeller, dilden kaynaklanan problemler, tanımlamalardan kaynaklanan sorunlar ve otomatik bilgi değişiminin gerçekleştirilmesinde araç teşkil eden sağlam bir veri tabanının olmamasıdır.

Bilgi değişimi adı altında imzalanan anlaşmalar kapsadığı vergiler ve kişiler bakımından dar kapsamlı bilgi değişimi ve geniş kapsamlı bilgi değişimi olarak sınıflandırılmaktadır. OECD özellikle son yıllarda etkin bir vergileme sistemi için geniş kapsamlı bir bilgi değişimini öngörmüştür. Daha önceki yıllarda imzalanan çifte vergilendirme anlaşmalarının bilgi değişimi maddesinde söz konusu bilginin 1'inci maddeyle kısıtlı olmadığı belirtilmiştir. Son yıllarda ki anlaşmalarda ise buna 2'nci madde de eklenmiştir. Yani bilgi değişim hükümlerinin 1'inci(kişiler bakımından) ve 2'nci(vergiler bakımından) maddelerle kısıtlı olmadığı vurgusu yapılarak bilgi değişiminin kapsamı genişletilmeye çalışılmıştır.

Geniş kapsamlı bilgi değişiminin ise anlaşma kapsamındaki vergiler ile ilgili olması ve anlaşma hükümlerine aykırı olmaması gerekmektedir. Türk vergi anlaşmalarında da geniş kapsamlı bir bilgi değişimi yöntemi hâkimdir. Hem OECD Model Anlaşma da hem de Türk Vergi Anlaşmalarına uyarlanmış şekliyle bilgi değişiminde anlaşma hükümlerinin yürütülmesi ilk amaç olarak madde metninde yer almaktadır. Taraf olduğumuz gerek çifte vergilendirme anlaşmaları olsun gerek bilgi değişim anlaşmaları olsun bu ilk amaç madde metninde yerini alarak tutarlı bir tavır

izlenmiştir. OECD Model Anlaşmada belirtilen ikinci amaç olan iç hukuk hükümlerinin yürütülmesi, imzaladığımız anlaşmalarda tutarsızlık göstermektedir. Şöyle ki; taraf olduğumuz bazı çifte vergilendirme anlaşmalarının bilgi değişimi maddesinde, bilgi değişimi anlaşma konusuna giren vergilerle kısıtlanırken bazı anlaşmalarda böyle bir kısıtlama olmadığı görülmektedir. Kısıtlamanın olmadığı anlaşmaların bilgi değişimi maddesinde ise iç mevzuatlarının işlerlik kazanabilmeleri için ihtiyaç duyulan bilgileri değişime tabi tutacaklardır hükmü yer almaktadır. Vergilerle ilgili herhangi bir kısıtlama getirilmemiştir.

Vergi anlaşmalarında iki taraflı (bilateral) ve çok taraflı (multilateral) yaklaşımlar esas alınmaktadır. Bilgi değişim anlaşmalarında ise OECD Model Anlaşma da yer alan iki taraflı yaklaşım benimsenmiştir. İki taraflı yaklaşımda yer alan çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmasının bilgi değişimi ile ilgili maddelerinin kapsamının genişletildiği anlaşmaların önceden bir alt yapısı olduğu için kısa sürede sonuç alınabilmekte ve ayrıca vergi kayıp ve kaçakçılara ilişkin bilgilerin kullanımı ve bunu gerçekleştirirken oluşan gelir kaybını tüm şeffaflığıyla ortaya koymaktadır.

OECD tarafından son olarak 2005 yılında güncellenen Model Anlaşmada bilgi değişimine yönelik kısıtlamalara da yer verilmiştir. Vergi idareleri arasında gerçekleştirilen bilgi değişimi belli başlı durumlarda kısıtlanmıştır. Öncelikle sağlanan bilgilerin istenen bilgilerle konusunun örtüşmesi gerekmektedir ve ayrıca kamu düzenine aykırılık teşkil eden bilgilerde sağlanmamalıdır. Mükelleflerin banka hesap ve bilgilerine gerekli görüldüğü takdirde erişimine ise bu tarihte yapılan değişiklikle izin verilmiştir. Yani, bilgi gizlilik hükmü gerekçe gösterilerek reddedilemeyecektir. Burada kısıt iç hukuk hükümlerinden kaynaklanabilir. Şöyle ki; bilgi talebini almış olan devlet ancak iç hukukuna göre toplayabildiği, toplaması mümkün olan bilgileri verebilir.

OECD Model Anlaşmada bilginin yalnızca devletin vergi konuları ile ilgili görevlerde sorumlu olan yargı mensuplarına ifşa edilebileceği ve bu bilgilerin sadece bu görevlerin gerektirdiği amaçlar için kullanılacağı belirtilmiştir. Ayrıca ülkelerin vergi mahremiyetinin ihlal olacağı gerekçesiyle bilgi vermekten kaçınılamayacağı

üzerinde durulmuştur. Bilgi değişimi konusunda yaşanan bu gelişmeler OECD'nin uluslararası alanda bir standart oluşturmaya çalıştığını göstermektedir.

Bilgi değişimi anlaşmalarında bilgi talebinde bulunulurken OECD Model Anlaşmada geçen bilgi değişim yöntemleri kullanılmaktadır. Bunlar ise; talep üzerine bilgi değişimi, kendiliğinden bilgi değişimi ve otomatik bilgi değişim yöntemleridir. Bu yöntemler arasında en yaygın olarak kullanılan ise talep üzerine bilgi değişim yöntemidir. Bilgi ihtiyaç halinde taraf ülkeden istenmektedir. Bu bilgi değişim yöntemlerinden en etkin yöntem ise otomatik bilgi değişim yöntemidir. Ancak, uygulamada birtakım sıkıntılarla karşılaşmaktadır. Otomatik bir bilgi değişim yönteminden bahsedilebilmesi için öncelikle bilgi elektronik ortamda paylaşılacağı için sağlam bir veri tabanı sisteminin olması gerekmektedir. Veri tabanları aracılığıyla bilgiler periyodik olarak aktarılmaktadır ve bu aktarım iki ülke arasında imzalanan bir anlaşma çerçevesinde sağlanmaktadır. Kendiliğinden bilgi değişim yöntemi ise çok sınırlı sayıda kullanılmaktadır. Bu tür bilgi değişiminin de ise bir âkit taraf diğer âkit tarafın işine yarayacağını düşündüğü bilgileri değişime tabi tutmaktadır.

Türkiye'nin taraf olduğu vergi anlaşmalarının tümünde talep üzerine bilgi değişim yöntemi esas alınmıştır. Yine imzalanan bilgi değişim anlaşmalarında da vergi denetimlerine yardımcı olan bilgi değişim türlerinden eş zamanlı vergi kontrolü esas alınmıştır. Eş zamanlı vergi kontrolü ile de düşük vergi uygulayan ülkelere gerçekleşen yatırım ile ortaya çıkan vergi kaçakçılığının önüne geçilmeye çalışılmaktadır. Vergi denetimlerine yardımcı olan bilgi değişim türlerinden olan yabancı ülkede vergi kontrolü ve endüstri çapında bilgi değişimi sınırlı da olsa bazı anlaşma metinlerinde geçmektedir.

OECD'nin vergi anlaşmalarında ortak bir uluslararası standart oluşturmaya çalıştığı görülmektedir ve bu kapsamda birçok çalışma yürütmüştür. Özellikle Küresel forum ve G20 zirvelerinde vergisel amaçlı bilgi değişim anlaşmalarının önemine vurgu yapılmıştır. Her yıl sürekli hale gelen toplantılarla OECD üyesi ülkelerin durum değerlendirmesi yapılmakta ve sunulan ilerleme raporlarıyla da

durum gözler önüne serilmektedir. Bu ilerleme raporlarında özellikle vergi cennetleri olarak tabir edilen ülkelerin uluslararası standartlara uyumu değerlendirilmiştir. OECD tarafından hazırlanan uluslararası standartlarının özellikle son yıllarda birçok ülke tarafından benimsendiği ve ülkelerin bu kapsamda birçok vergi anlaşması imzaladığı ve bilgi verme taahhüdünde bulunduğu gözlemlenmiştir.

Türkiye'nin ise bu süreçte ne tür çalışmalar yaptığı değerlendirilecek olursa; Türkiye'nin bilgi değişimi konusunda geçmişi 1970' e kadar dayanmaktadır. Ancak o yıllarda bilgi değişimi çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarının bir maddesi olarak karşımıza çıkmaktadır. Bu madde o yıllarda aktif olarak işlerliğini koruyamamıştır. Ancak daha sonra OECD'nin yapmış olduğu çalışmalarla bilgi değişimi konusu önem kazanmıştır. Yine uluslararası yaşamda yaşanan gelişmeler etkin bir vergileme sistemini zorunlu kılmış bu durumda bilgi değişimine olan gerekliliği ortaya çıkarmıştır. Türkiye ise sadece vergisel konularda bilgi değişimini kapsayan anlaşmaları son iki yılda imzalamıştır ve bilgi değişimini OECD standartlarında önemli ölçüde uygulamaktadır.

Türkiye ilk olarak 2010 yılında Jersey Hükümeti ile bilgi değişim anlaşması imzalamıştır. Ardından 23 Ocak 2012 tarihinde Bermuda Hükümeti ile anlaşma imzalamıştır ve son olarak da 13 Mart 2012 tarihinde Guernsey Hükümeti ile bilgi değişim anlaşmaları imzalanmıştır ve çifte vergilendirme anlaşmalarının bilgi değişimi maddesi revize edilmiştir. İmzalanan bu anlaşmalar vergisel konularda uluslararası alanda işbirliğini sağlamaya yönelik anlaşmalardır ve amaç vergi kayıp ve kaçakçılığını önlemektir. Ayrıca 2006 yılında getirilen Kurumlar Vergisi Kanunu'yla birlikte transfer fiyatlandırmasıyla vergi cennetlerine yapılan her türlü işlemlerden %30 kesinti yapılmasına karar verilmiş ve bu sayede Türkiye'de birçok şirketin vergi cennetleriyle işlem yapmaktan kaçındıkları görülmüştür.

Türkiye şu ana kadar sadece üç vergi cennetiyle anlaşma imzalamıştır. Diğer vergi cennetleriyle olan görüşmeler devam etmekte olup en kısa zamanda bilgi değişimi anlaşmalarının sayısının artacağı tahmin edilmektedir. Çünkü bilgi değişim anlaşmalarının bir de adaleti sağlayıcı özelliği vardır. Şöyle ki; devlet bilgi eksikliği

nedeniyle yurtdışında faaliyet gösteren bir mükellefin gelir sağladığı kaynağı bilmeyebilir ve bu durumda mükellefin lehine bir sonuç yaratabilir. Bu yüzden adaletli bir vergilendirme sistemi için bilgi değişim anlaşmaları imzalanmalıdır.

Netice olarak, vergi gelirlerinin artması için etkin bir bilgi değişim mekanizmasının kurulması önceliklidir. Son yıllarda farkındalığın artmasıyla birlikte az da olsa bilgi değişimi konusunda ilerlemelerin kaydedildiği görülmektedir. Özellikle ticari ilişkilerimizin yoğun olduğu ülkelerle bilgi değişimini öngören anlaşmaların imzalanması gerekmektedir. Ayrıca vergi elemanlarını bilgi değişimi konusunda bilgilendirmek ve bilinçlendirmek için periyodik aralıklarla eğitim programları düzenlenmelidir. Bilgi değişimi ve şeffaflık standartlarını tüm ülkelerin uygulaması ve Türkiye'nin de bilgi değişimi konusuna daha fazla önem vermesi gerekmektedir.

**KAYNAKÇA**

Ağar, S., “Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımında İlişkili Kişi”, *TBB Dergisi*, Sayı: 94.

Atila, B., “OECD Model Anlaşmaları Çerçevesinde Vergisel Amaçlı Bilgi Değişimi ve Banka Bilgilerine Erişim”, *Vergi Dünyası*(Haziran 2008), Sayı: 322.

Bacchetta, P. ve Espinosa, M. P., “Information Sharing and Tax Competition among Governments”, *Journal of International Economics*, No. 39, 1995.

Bacchetta, P. ve Espinosa, M. P., “Exchange-of-Information Clauses in International Tax Treaties”, *International Tax and Public Finance*, Vol. 7, No. 3, 2000.

Balcı, S. H., “Vergi Alanında Uluslararası Bilgi Değişimi”, *Vergi Dünyası*(Temmuz 2010), Sayı: 347.

Baysal, E., “Yurtdışındaki Gizli Hesapları Araştırmak için Türkiye Özel Müfettiş Gönderecek”, *Zaman Gazetesi*, 10.12.2011.

Beylik, A., “Vergisel Bilgi Değişimi ve Saydamlık Küresel Forumu”, *Yaklaşım Dergisi*(Şubat 2010), Sayı:206, (Çevrimiçi), <http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/makaleler/20100216239.htm>, 20 Şubat 2012.

Bolaç, U., “Transfer Fiyatlandırması ve Türk Vergi Sistemi Açısından Değerlendirilmesi”, Karadeniz Teknik Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi, Trabzon, 2008.

Çölgezen, Ö., “Şeffaflık ve Bilgi Değişimi”, *Vergi Dünyası*(Nisan 2010), Sayı: 344.

Dimitrova, J., “Oecd Updates Exchange of Information Standard in Tax Model”, *Journal of International Taxation*, 2005, (Çevrimiçi), <http://search.proquest.com/docview/232065280?accountid=7181>, 10 Ocak 2012.

Docclo, C., *Exchange of Information*, The New Us-Belgium Double Tax Treaty, Chapter XXV, 2008, s. 539.

Exchange of Information, (Çevrimiçi), <http://www.rdti.it/amburgo%5Crelazioni%5CWintzer%20%20Exchange%20of%20information%20The%20OECD%20models.pdf>, 20 Kasım 2011.

Ferhatoğlu, E., “Almanya-Türkiye Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması’nda Bağlama Kuralları”, *Maliye Dergisi*(Temmuz- Aralık 2011), Sayı: 161.

Gelir İdaresi Başkanlığı, *Vergi İnceleme Elemanının Rüşvetle Mücadele Rehberi* (OECD), Ankara, 2006.

Gelir İdaresi Başkanlığı, (Çevrimiçi), <http://www.gib.gov.tr/index.php?id=1055>, 1 Nisan 2011.

Gelir İdaresi Başkanlığı, (Çevrimiçi), [http://www.gib.gov.tr/fileadmin/mevzuatek/uluslararasi\\_mevzuat/BELCIKA.htm](http://www.gib.gov.tr/fileadmin/mevzuatek/uluslararasi_mevzuat/BELCIKA.htm), 8 Mayıs 2011.

Gelir İdaresi Başkanlığı, (Çevrimiçi), [http://www.gib.gov.tr/fileadmin/mevzuatek/uluslararasi\\_mevzuat/YUNANISTAN.htm](http://www.gib.gov.tr/fileadmin/mevzuatek/uluslararasi_mevzuat/YUNANISTAN.htm), 8 Mayıs 2011.

Gelir İdaresi Başkanlığı, (Çevrimiçi), [http://www.gib.gov.tr/fileadmin/mevzuatek/uluslararasi\\_mevzuat/ITALYA.htm](http://www.gib.gov.tr/fileadmin/mevzuatek/uluslararasi_mevzuat/ITALYA.htm), 12 Mayıs 2011.

Gelir İdaresi Başkanlığı, (Çevrimiçi), [http://www.gib.gov.tr/fileadmin/mevzuatek/uluslararasi\\_mevzuat/MISIR.htm](http://www.gib.gov.tr/fileadmin/mevzuatek/uluslararasi_mevzuat/MISIR.htm), 12 Mayıs 2011.

Gelir İdaresi Başkanlığı, (Çevrimiçi), [http://www.gib.gov.tr / fileadmin /mevzuatek/uluslararası\\_mevzuat/HINDISTAN.htm](http://www.gib.gov.tr/fileadmin/mevzuatek/uluslararası_mevzuat/HINDISTAN.htm), 12 Mayıs 2011.

Gelir İdaresi Başkanlığı, (Çevrimiçi), [http://www.gib.gov.tr/fileadmin/mevzuatek/uluslararası\\_mevzuat /CIN.htm](http://www.gib.gov.tr/fileadmin/mevzuatek/uluslararası_mevzuat /CIN.htm), 15 Mayıs 2011.

Gelir İdaresi Başkanlığı Avrupa Birliği Müdürlüğü, (Çevrimiçi), <http://www.gib.gov.tr/fileadmin/beyannamerehberi/taxation2.pdf>, 10 Şubat 2012.

Gelir İdaresi Başkanlığı, (Çevrimiçi), [http://gib.gov.tr/index.php?id=428&tx\\_ttnews%5Btt\\_news%5D=1981&tx\\_ttnews%5BbackPid%5D=27&cHash=ac417e789c](http://gib.gov.tr/index.php?id=428&tx_ttnews%5Btt_news%5D=1981&tx_ttnews%5BbackPid%5D=27&cHash=ac417e789c), 16 Şubat 2012.

Gelir İdaresi Başkanlığı, (Çevrimiçi), <http://www.gib.gov.tr/index.php?id=1055>, 5 Mart 2012.

Gelir İdaresi Başkanlığı, (Çevrimiçi), [http://www.gib.gov.tr/fileadmin /mevzuatek /uluslararası\\_mevzuat /AVUSTURYA.htmi](http://www.gib.gov.tr/fileadmin/mevzuatek/uluslararası_mevzuat /AVUSTURYA.htmi), 15 Mart 2012.

Gelir İdaresi Başkanlığı, (Çevrimiçi), [http://www.gib.gov.tr/ fileadmin/mevzuatek /uluslararası\\_mevzuat /AVUSTURYA\\_REV.htm](http://www.gib.gov.tr/fileadmin/mevzuatek/uluslararası_mevzuat /AVUSTURYA_REV.htm), 20 Mart 2012

Gerçek, A., “Vergilemede Mükellef Hakları ve Türkiye’deki Durumun İncelenmesi”, *Vergi Sorunları Dergisi*(Şubat 2006), Sayı: 209.

Gökbunar, R. ve Çetin, G., “Mükellef Haklarına Vergi İdaresi Çalışanlarının Bakışı”, *Yönetim ve Ekonomi*, Cilt: 17, Sayı: 1, 2010.

Göktaş, A., “Vergi Kaçakçılığı Konusunda Uluslararası İşbirliği İmkanları”, (Çevrimiçi), <http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/makaleler/1999071723.htm>, 20 Şubat 2012.



Helvacı, G., Bilgi Değişimi Anlaşmalarında Türkiye'nin İlk İmzası, (Çevrimiçi), <http://www.vergidegundem.com/trTR/publicationPaper?categoryName=Vergide&publicationNumber=1&publicationYear=2011&publicationId=666661673>, 20 Temmuz 2011.

Hoşyumruk, Ş., “Vergi Cennetleri, Tercihli Vergi Rejimleri ve Zarar Verici Vergi Rekabetinin OECD Ülkeleri ve Türkiye Açısından Değerlendirilmesi”, Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Doktora Tezi, Eskişehir, 2003.

Işık, H., *Çok Uluslu Şirketlerde Örtülü Kazanç ve Örtülü Sermaye (Uluslararası Düzenlemeler ve Uygulamalar ile Türk Vergi Sisteminin Karşılaştırılması ve Öneriler)*, Maliye Bakanlığı Araştırma, Planlama ve Koordinasyon Kurulu Başkanlığı, Yayın No: 370, Ankara, 2005.

Işık, H., “Küresel Ekonomik Krizin Sonucu Olarak Vergi Cennetleri ile Mücadelede Geline Yeni Aşama”, *Vergi Dünyası Dergisi*(2010), Sayı: 341.

Kalaycıoğlu, Ş., “Çifte Vergilemenin Önlenmesi Anlaşması ve Türkiye Uygulaması”, (Çevrimiçi), <http://www.muhasabetr.com/makaleler/003/>, 14 Mart 2011.

Karadeniz, S., “OECD Ülkeleri Arasında Spontane Bilgi Değişimi”, *Vergi Dünyası*(Kasım 2009), Sayı: 339.

Karadeniz, S., “Yurtdışında Vergi İncelemesi Yapılabilir mi?”, *Vergi Dünyası Dergisi*(2009), Sayı: 335.

Karadeniz, S., “OECD Ülkeleri Arasında Endüstri Çapında Bilgi Değişimi”, *Vergi Dünyası*(Haziran 2010), Sayı: 346.

Karakullukçu, N., *Milletlerarası Vergi Anlaşmaları*, Maliye Bakanlığı Tetkik Kurulu Neşriyatı No: 149, Ankara, 1971.

Keen, M. ve Ligthart, J. E., “Information Sharing and International Taxation”, Tilburg University, No. 117, 2004.

Keen, M. ve Ligthart, J. E., “Information Sharing and International Taxation: A Primer”, *International Tax and Public Finance*, Vol. 13, 2006.

Kerimoğlu, A., “Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı”, Kadir Has Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi, İstanbul, 2008.

Kılıç, R., “Vergi Anlaşmaları Çerçevesinde Ulusal Gelir İdareleri Arasında Gerçekleştirilen Bilgi Değişimi”, *Vergi Dünyası*(Ekim 2006), Sayı: 302.

Kıyat, E. L., “5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu’na Göre Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı”, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Doktora Tezi, İstanbul, 2010.

Köse T. ve Ferhatoğlu E., *Transfer Fiyatlandırması*, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara, 2008.

KPMG, (Çevrimiçi), <http://www.kpmgvergi.com/trtr/SanalKutuphane/MaliBultenler/vergibultenleri/2012/Pages/2012-41.aspx>, 20 Mart 2012.

Kurşun, A., “Transfer Fiyatlandırması, OECD, AB, ABD Düzenlemeleri ve Türkiye’de Transfer Fiyatlandırması Rejimi”, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi, İstanbul, 2008.

Kuş, K., “Vergi Rekabeti- Vergi Cenneti İlişkisi: Maliye Politikası Üzerine Etkisi”, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi, İstanbul, 2008.

Mulligan, R., *Exchange of Information under the OECD and US Model Tax Treaties*, Loyola Marymount University and Loyola Law School, 1982.

OECD, OECD Model Agreement for the Undertaking of Simultaneous Tax Examinations, 1992.

OECD, Harmful Tax Competition: An Emerging Global Issues, 1998.

OECD, OECD Standardised Format for Automatic Exchange of Information for Tax Purposes, 2000.

OECD, The OECD’s Project on Harmful Tax Practices: The 2004 Progress Report, 2004.

OECD, OECD Manual on the Implementation of Exchange of Information for Tax Purposes (Module 2 on Spontaneous Exchange of Information), 2006.

OECD, Manual on the Implementation of Exchange of Information Provisions for Tax Purposes (Module on General and Legal Aspects of Exchange of Information), 2006.

OECD, Model Tax Convention on Income and on Capital (Condensed Version), Paris, 2008.

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

OECD, Overview of the Oecd’s Work on Countering International Tax Evasion, 2009.

OECD, Tax Co-operation 2010- Towards Level Playing Field, 2010.

OECD, Transparency and Exchange of Tax Information: OECD and International Tax Regulation, 28 February 2010.

OECD, Promoting Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes, 2010.

OECD, Model Tax Convention on Income and on Capital (Condensed Version), 2010.

OECD, Oecd's Current Tax Agenda, 2011.

OECD, Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes (Tax Transparency 2011: Report on Progress), 2011.

OECD, The OECD Standard Transmission Format Version 2.1 for International Information Exchange in Taxation, 2011.

OECD, OECD Manual on the Implementation of Exchange of Information for Tax Purposes (Module 3 on Automatic Exchange of Information), 2012.

OECD, (Çevrimiçi), <http://www.oecd.org/dataoecd/50/0/43606256.pdf>, 15 Mart 2012.

Öner, C., “Uluslararası Alanda Vergi İdareleri Arası Bilgi Değişimi”, Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Doktora Tezi, Ankara, 2008.

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

Özer, M. L., “Vergilendirmede Global Eğilimler ve Uluslararası Vergi Anlaşmaları”, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Doktora Tezi, İstanbul, 2006.

Öztaş, Y., “Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı”, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi, İstanbul, 2009, s. 16.

Öz, N. S., “Sınır Ötesi Vergilendirmede Bilgi Değişiminin Artan Önemi”, *Vergi Sorunları Dergisi*(Aralık 2009), Sayı: 255.

Öz, S., “Bilgi Değişimi ve Türkiye Avusturya Vergi Anlaşması”, *Vergi Sorunları Dergisi*(Ekim 2009), Sayı: 253.

Pehlivan, S., “Transfer Fiyatlandırmasında Vergi Denetiminin Etkinliği: Sorunlar ve Çözüm Önerileri”, <http://www.muhasibetr.com/yazarlarimiz/serdarpehlivan/003/>, 5 Mart 2012.

Pheny, M. ve W.Y. Wong, P., “Why Was Hong Kong Unable to Substantially Implement Tax Information Exchange in Time?”, *International Tax Journal*(September- October 2010).

Saydam, G., “Uluslararası Vergi Anlaşmaları ve Anlaşma Modelleri”, *Kıbrıs Postası*, 20 Haziran 2011, (Çevrimiçi), <http://www.kibrispostasi.com/print.php?col=167&art=11894>.

Schenk-Geers, T., “International Exchange of Information and the Protection of Taxpayers”, Kluwer Law International, Eucotax Series on European Taxation, Vol. 24, 2009.

Semercigil, M., *Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşma Modelleri*, Maliye Bakanlığı Tetkik Kurulu Yayını No: 1982-236, Başbakanlık Basımevi, Ankara, 1982, ss. 102-103.

Smith, S., “Tax Havens: Theory and Operation of a Modern National Economy”, *IBI- Institute of Brazilian Business and Public Management Issues*, The George Washington University, 1999.

Spencer, D., “Exchange of Tax Information”, *Accountancy Business and Public Interest*, Vol.5, No.1, 2000.

Spencer, D., *Proposed Revision of Article 26 Exchange of Information of the United Nations Model Double Taxation Convention Between Developed and Developing Countries*, Economic and Social Council, 2005.

Stanley, S. ve Carlow, L., “Impact of Exchange of Tax Information Between the Irs and Foreign Tax Authorities”, *Corporate Taxation*(May-Jun 2008), Vol. 35.

TBMM, Türkiye Cumhuriyeti Hükümeti ile Jersey Hükümeti Arasında Vergi Konularında Bilgi Değişimi Anlaşması ve Anlaşmanın Yorumlanması veya Uygulanmasına İlişkin Mutabakat Zaptının Onaylanmasının Uygun Bulduğuna Dair Kanun Tasarısı ile Dışişleri Komisyonu Raporu, Sayı: 174, 2011.

TBMM, Türkiye Cumhuriyeti Hükümeti ile Bermuda Hükümeti Arasında Vergi Konularında Bilgi Değişimi Anlaşma Hükümlerinin Uygun Bulduğuna Dair Kanun Tasarısı ile Dışişleri Komisyonu Raporu, Sayı: 546, 2012.

TBMM, (Çevrimiçi), <http://www2.tbmm.gov.tr/d24/1/1-0459.pdf>, 22 Mart 2012.

Ulusoy, A. ve Karakurt, B., “Vergi Politikasının Mali Amacının Karşılanamamasında Vergi Cennetleri ve Offshore Finansal Merkezlerin Rolü”, *TİSK Akademi*, 2009.

Yaltı Soydan, B., *Uluslararası Vergi Anlaşmaları*, Beta Yayınları, İstanbul, 1995.

Yaltı, B., “Türk Vergi Anlaşması Uygulamasına İlişkin Gözlemler”, Kadir Has Üniversitesi Hukuk Fakültesi İsviçre-Türkiye Araştırmalar Vakfı, İsviçre-Türkiye Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması'nın Temel Esasları Sempozyumu, 8 Nisan 2011.

Yıldırım, H., “Çifte Vergileme, Uluslararası Vergi Anlaşmaları Anlaşma Modelleri ve Türkiye'nin Diğer Ülkelerle Yaptığı Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmalarında Uygulanacak Vergiler ve Anlaşmalarda Yer Alan Gelir Türleri”, *Vergi Dünyası Dergisi*(Ocak 2011), Sayı: 353

Yılmaz, C. A., “Vergi Planlaması (Türk Vergi Mevzuatı ve Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları Kapsamında Değerlendirilmesi)”, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi, İstanbul, 2007.