

■ Dr. Hüseyin IŞIK* ■

ULUSLARARASI ORTAK VERGİ İNCELEMELERİ VE TÜRKİYE İÇİN ÖNERİLER

(INTERNATIONAL JOINT TAX AUDITS AND RECOMMENDATIONS FOR TURKEY)

ÖZET

Devletler 2008 küresel ekonomik krizi ertesinde vergi gelirlerini arttırmak için iki yola başvurmuşlardır. İlki çok uluslu işletmelerin vergi planlaması adı altında vergiden kaçınma faaliyetlerini engellemek ve daha çok vergi almaktır. İkincisi vergi cennetlerinde yer alan varlıklardan elde edilen gelirlerin vergilendirilmesidir. Her iki yol için finansal hesap bilgileri ile transfer fiyatlandırmasına yönelik bilgilerin otomatik değişimine başlanmıştır. Dünyada bu konuda son 5 yılda çok önemli adımlar atılmıştır. Türkiye vergi bilgi değişiminde 2020 yılı itibarıyla uluslararası standartlara uyum sağlamıştır. Bundan sonraki aşama uluslararası ortak vergi incelemelerine başlanılmıştır. Türkiye ortak vergi incelemeleri konusunda ülkelerin talepleri ile karşılaşacaktır. Talepleri karşılamak ve vergi gelirlerini arttırmak için Türkiye'nin iç hukukunu uluslararası ortak vergi incelemelerine uyumlu hale getirmesi gereklidir.

Anahtar Kelimeler: Ortak Vergi İncelemesi, Eşzamanlı Vergi İncelemesi, Yurt Dışında Vergi İncelemesi.

ABSTRACT

States have resorted to two ways to increase their tax revenues after the 2008 global economic crisis. The first is to prevent the tax avoidance activities named tax planning of multinational businesses and collect more taxes. The second is the taxation of income and assets located in tax havens. For both ways, the financial account and transfer pricing information have started to change automatically. In the world, very important steps have been taken in this regard for the last 5 years. For the international tax information exchange standards Turkey has become compliant position in 2020. For the next stage, international joint tax audits are initiated. Turkey will face joint audits requests from other countries. In order to meet this demands and increases tax revenues Turkey has to harmonize domestic law with the international joint tax audits..

Keywords: Joint Tax Audit, Simultaneous Tax Audit, Tax Audit Abroad.

Makale Geliş Tarihi: 01.03.2021 Kabul Tarihi: 23.08.2021

* ORCID ID: <https://orcid.org/0000-0002-2409-7754>

* İzmir Ekonomi Üniversitesi Hukuk Fakültesi

GİRİŞ

Türkiye uzun süre uluslararası vergi bilgi değişimine dayanak teşkil eden vergi bilgi değişimi anlaşmalarını iç hukuka dahil etmeyerek bu alanda pasif bir tutum takınmıştır. Uluslararası toplumun da baskısıyla 2020 yılı itibariyle diğer ülkelerle vergi bilgi değişimine dayanak teşkil eden anlaşmaları tamamlayarak önemli bir aşamaya gelmiştir. Vergi bilgi değişim ağını tamamlayan ülkeler yurt dışı ortak vergi incelemelerine girişmektedir. Diğer ülkelerin yaptığı gibi bu aşamadan sonra bilgi değişimi anlaşmaları ağını kullanarak uluslararası alanda ortak vergi incelemelerine girişmesi ihtiyacı doğacaktır.

Çalışmanın ileriki bölümlerinde etraflı olarak açıklandığı üzere yurt dışı ortak vergi incelemelerinin temelini vergi bilgi değişimi teşkil etmektedir. Ortak vergi incelemeleri ülkeler arasındaki vergi bilgi değişiminin üzerine inşa edilen en az iki devleti ve iki devlette bazen bir bazen birden fazla mükellefin hesap ve işlemlerinin denetimine yönelik idari bir işlemdir. Bu yüzden öncelikli olarak ülkeler arasındaki vergi bilgi değişimine olanak sağlayan uluslararası kaynakların varlığına ihtiyaç vardır. Bu kaynaklar ikili çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları, ikili vergi bilgi değişim anlaşmaları ve çok taraflı vergi idari yardımlaşma sözleşmesidir.

Uluslararası ortak vergi incelemeleri eş zamanlı vergi incelemeleri ve yurt dışında vergi incelemeleri olarak iki türdür. Makalede eş zamanlı vergi incelemeleri ve yurt dışında vergi incelemelerine yönelik uluslararası kaynaklar incelenecektir. Böylelikle konunun uluslararası boyutu ortaya konulacaktır. Akabinde Türkiye'nin ortak vergi incelemelerine girişebilmesi için iç hukukta yapması gereken düzenlemelere yönelik önerilerde bulunacaktır.

1. ORTAK VERGİ İNCELEMELERİNE DAYANAK ULUSLARASİ KAYNAKLAR

Ortak vergi incelemelerine olanak veren uluslararası hukuki kaynaklar ele alınırken Türkiye'nin taraf olduğu uluslararası hukuki metin-

ler üzerinde durulacaktır. Taraf olmadığı uluslararası hukuki metinler makale konusu dışında tutulacaktır. Bu anlamda ortak incelemelere hukuki dayanak teşkil eden sadece kendi üyeleri için bağlayıcı olan Avrupa Birliği Karşılıklı Yardımlaşma Direktifi (European Union Mutual Assistance Directive) üzerinde durulmayacaktır. Benzer şekilde sadece Baltık Ülkelerinin katıldığı Vergi Konularında Karşılıklı İdari Yardımlaşma Kuzey Sözleşmesine (Nordic Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters) de değinilmeyecektir.

Türkiye'nin taraf olduğu aşağıda daha ayrıntılı bölümler halinde açıklanacak İkili Çifte Vergilendirmenin Önlenmesi Anlaşmaları, İkili Vergi Bilgi Değişimi Anlaşmaları, Çok Taraflı Vergi İdari Yardımlaşma Sözleşmesi (Sözleşme) ve Facta Anlaşması üzerinde durulacaktır. Böylelikle çeşitli uluslararası kaynaklar arasında konunun nasıl düzenlendiği ve uygulanacağı ortaya konulacaktır.

1.1 Çifte Vergilendirmenin Önlenmesi Anlaşmaları

Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları gelir ve servete ilişkin vergilendirme yetkilerinin paylaşımı, ortaya çıkan çifte vergilendirmenin önlenmesi, uluslararası vergi kaçakçılığı ve vergiden kaçınmanın önlenmesi, bilgi değişimi, mükellefler arasında ayırım yapılmaması ve vergilerin tahsilinde idari yardımlaşmaya ilişkin kuralları içermektedir. Devletler aşağıda yer verilen OECD (İktisadi İşbirliği ve Kalkınma Teşkilatı/Organisation for Economic Cooperation and Development) ve BM (Birleşmiş Milletler, United Nations) Modellerinden esinlenerek karşılıklı müzakerelerle kendi aralarında ikili anlaşma imzalamaktadırlar. İmzalanan her bir anlaşma kendine has özellikler göstermektedir¹. Uluslararası iki Vergi Anlaşma Modeli mevcuttur. Bunlar OECD'nin Gelir ve Servet Vergilerinde Vergi Anlaşması Modeli (Model Tax Convention on Income and on Capital)² ile BM'nin Gelişmiş ve Gelişmekte Olan Ülkeler Arasında Çifte Vergilendirme Anlaşması Modelidir (UN

¹ Hüseyin Işık, "Finansal Bilgilerin Vergi Amaçları İçin Uluslararası Otomatik Değişimi" Vergi Dünyası, Yıl 38, Sayı 454, Haziran 2019, s. 56

² OECD, Model Tax Convention on Income and on Capital, Condensed Version, Paris, November 2017

Model Double Taxation Conventions Between Developed and Developing Countries)³. OECD Modeli ve Yorumunun 2014 baskısı Maliye İdaresi tarafından Türkçe'ye çevrilmiştir⁴.

OECD ve BM'nin Anlaşma Modellerine bakıldığında her iki modelin 26ncı maddesi bilgi değişimi konusunu ele almaktadır. Ancak bu maddede ortak vergi incelemeleri ile ilgili doğrudan bir düzenleme yoktur. OECD'nin yorumunda ortak vergi incelemeleri yer almaktadır. OECD yorumunda aşağıda ele alınacak sözleşmeye atıf yapılmaktadır. Uygulamanın sözleşmede belirtildiği şekilde yapılabileceği belirtilmektedir. Yorumda ortak vergi incelemeleri eş zamanlı vergi incelemesi ve sınır ötesi vergi incelemesi olarak iki başlık altında ortaya konulmaktadır⁵.

İdareler ve mükellefler için yol gösterici mahiyette, OECD Vergi Amaçları İçin Bilgi Değişimi Düzenlemelerinin Uygulanması El Kitabı (Manual on the Implementation of Exchange of Information Provision for Tax Purposes) yayınlanmıştır. Bu el kitabı birbirine eklenmiş kısımlar (modüller) halinde hazırlanmıştır. Giriş kısmı ile ilave sekiz kısımdan oluşmuştur. Giriş kısmının başlığı bilgi değişiminin genel ve hukuki yönleri şeklindedir. İzleyen sekiz kısmın başlıkları şu şekildedir: (1) Talep üzerine bilgi değişimi, (2) Anlık bilgi değişimi, (3) Otomatik bilgi değişimi, (4) Endüstri Ölçeğinde bilgi değişimi (5) Eşzamanlı vergi incelemeleri (6) Yurt dışında vergi incelemeleri (7) Bilgi değişimi çerçevesinde ülkelerin profilleri (8) Bilgi değişimi araçları ve modelleri⁶.

OECD Modelinin “Bağımlı Teşebbüsler” başlıklı maddesinin uygulamasını etraflı şekilde açıklamak amacıyla OECD Çok Uluslu İşletmeler ve Vergi İdareleri İçin Transfer Fiyatlandırma Rehberi (Transfer

³ United Nations, UN Model Double Taxation Convention Between Developed and Developing Countries 2017 Update, New York, 2017

⁴ Gelir İdaresi Başkanlığı, Gelir ve Servet Üzerinden Alınan Vergilere İlişkin Model Anlaşma, 15.07.2014 Tarihli Kısaltılmış Basım, 2015

⁵ OECD Model Tax Convention Commentary, 2014, m.26, para.9.2

⁶ <https://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/36648066.pdf>, Erişim Tarihi:23.02.2021

Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations) hazırlanmıştır. Bu Rehber ilk defa 1979 yılında yayınlanmıştır. Zaman içinde güncellenmektedir. En son 2017 yılında güncellenmiştir⁷. Bu rehber Maliye İdaresi tarafından Türkçeye çevrilmiştir Bu Rehberde eşzamanlı vergi incelemelerinin tanımı yapılmış, idareler ve mükellefler için uygulama usul ve esasları ortaya konulmuştur⁸.

Türkiye 2020 yılı sonu itibariyle 85 ülke ile Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması imzalamıştır⁹. Bu anlaşmalardan Lüksemburg, Singapur, Malezya, Güney Afrika Cumhuriyeti ve Belçika anlaşmaları daha sonra tadil edilmiştir¹⁰. Tadil edilmiş anlaşmalarda en son şekli uygulanmaktadır.

Bu makalede Türkiye Cumhuriyeti ile Almanya Federal Cumhuriyeti Arasında Gelir Üzerinden Alınan Vergilerde Çifte Vergilendirmeyi ve Kaçakçılığı Önleme Anlaşması'nın konu ile ilgili maddesi ele alınacaktır¹¹. Bu anlaşmanın 25'inci maddesi "Bilgi Değişimi" başlığını taşımaktadır. Maddede bilgi değişimi konusu diğer anlaşmalarda olduğu gibi OECD ve BM Modeline uygun olarak tanzim edilmiştir. Bu anlaşma ile ilgili olarak Gelir İdaresi Başkanlığı "Almanya'da Yaşayan Vatandaşlarımız İçin Türkiye-Almanya Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmasının Uygulanmasına İlişkin Rehber" hazırlamıştır¹². Bu Rehber'de Anlaşmanın uygulanmasına ilişkin bilgilendirici açıklamalar yapılmıştır. Bilgi değişimi başlıklı 25 inci maddeye yönelik açıklamaya özetle aşağıda yer verilmiştir.

⁷ OECD; Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations, Paris, 2017, para.4.79-4.94

⁸ Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı, OECD Çok Uluslu İşletmeler ve Vergi İdareleri İçin Transfer Fiyatlandırma Rehberi, Temmuz 2017

⁹ https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/uluslararasi_mevzuat/VERGIANLASMALIST.htm, Erişim Tarihi:11.02.2021

¹⁰ https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/uluslararasi_mevzuat/EK_PROTOKOL_LIST.htm, Erişim Tarihi: 11.02.2021

¹¹ Resmi Gazete Tarih ve Sayı: 24.01.2012, 28183

¹² Gelir İdaresi Başkanlığı, Almanya'da Yaşayan Vatandaşlarımız İçin Türkiye-Almanya Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmasının Uygulanmasına İlişkin Rehber, 2015, https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/uluslararasi_mevzuat/almanya_rehber.pdf, Erişim Tarihi:22.02.2021

Söz konusu anlaşmanın bilgi değişimi maddesi uyarınca iki ülkenin yetkili makamları vergi bilgi değişimi yapabileceklerdi. Bilgi değişiminde elde edilen veriler hem iki devlet arasındaki anlaşma hem de ülkelerin iç hukuk hükümlerinin uygulanmasında kullanılabilir. Bu nedenle Almanya'da yaşayan ve Türkiye'den gelir elde eden vatandaşların bu yolla elde ettikleri gelirlerinin Almanya'da beyan edilip edilmediği ve vergisinin ödenip ödenmediği kontrol edilecektir. Kontrol edilecek gelirler anlaşmanın kapsamında olan gayrimenkul kira geliri, faiz, temettü, gayrimaddi hak bedeli, ticari kazanç, ücret vb. gelir unsurlarından oluşmaktadır. Bilgi değişimi sonucu beyan etmediği anlaşılan vatandaşlar Almanya'da ek vergi, ceza ve faiz borcu ödeme durumu ile karşı karşıya kalabileceklerdi. Bu yüzden Türkiye'den elde ettikleri gelirleri ile ilgili olarak Almanya'daki ödevlerini eksiksiz olarak yerine getirmeleri kendileri açısından olumlu bir vergiye uyum faaliyeti olacaktır. Benzer biçimde, Türkiye mukimlerinin Almanya kaynaklı gelirleri için de Alman yetkili makamlarından bilgi temin edilebilmektedir. Türkiye mukimlerinin benzer ilave vergi ve cezalar ile karşılaşmaması için Türkiye'de beyanlarını tam ve eksiksiz yapmaları önem taşımaktadır. Bilgi alışverişine yönelik bu düzenleme yalnızca Türkiye-Almanya Anlaşmasında değil, Türkiye'nin akdettiği bütün çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarında yer almaktadır. İleriki yıllarda iki ülke arasında herhangi bir talep olmaksızın otomatik bilgi değişimi yapılması imkânı da bulunmaktadır. Otomatik bilgi değişiminde verilecek ve alınacak bilgilerin türü ve değiştirme zamanını önceden belirlenerek düzenli bilgi değişiminde bulunabileceklerdir¹³." Rehberdeki bu açıklamalar bilgi değişiminin mahiyeti ve mükellefler için doğuracağı sonuçları ortaya koymaktadır.

1.2.Vergi Bilgi Değişimi Anlaşmaları

OECD Vergi Konularında Bilgi Değişimi Model Anlaşması (Model Agreement on Exchange of Information in Tax Matters, Model TIEA) OECD tarafından 2002 yılında açıklanmıştır. Bu Model de OECD ve BM Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşma Modelleri gibi devletler

¹³ Türkiye-Almanya Vergi Anlaşması Rehberi, 2015, s.14

için uyulması zorunlu bir düzenleme olmayıp devletlerin kendi aralarında imzaladıkları ikili bilgi değişimi anlaşmaları için çerçeve ve referans niteliğini taşımaktadır. OECD bu Modeli vergi cennetleri ve zararlı vergi uygulamaları yapan hükümler alanları ile mücadelede kullanılmak üzere tasarlamıştır. Zira bu tür uygulamalara açık ülkelerin en önemli özelliği vergi bilgi değişimine girmemeleridir. Devletler bilgi değişimi anlaşmalarını OECD Bilgi Değişimi Model Anlaşmasını esas alarak 2007-2008 ekonomik krizin akabinde imzalanmaya başlanmıştır¹⁴.

OECD Modeli esas alınarak binlerle ifade edilen ikili vergi bilgi değişimi anlaşması imzalanmıştır. Bu anlaşmaların etkililiği konusunda hâlihazırda güçlü bir kanıt yoktur. Ancak yine de belli durumlarda işe yaramaktadır. Özellikle iki ülke arasında çifte vergilendirmeyi önleme anlaşması yoksa bu anlaşmaların imzalanması hem OECD ülkelerine hem de üye olmayan ülkelere önerilmektedir. OECD ikili vergi bilgi değişimi anlaşmalarını üye ülkelerle vergi cennetlerine arasında imzalaması yönünde çaba göstermektedir¹⁵.

Türkiye'nin 2020 yılı sonu itibariyle imzaladığı beş adet ikili vergi bilgi değişimi anlaşması bulunmaktadır. Bu anlaşmalar Jersey, Bermuda, Guernsey, Man Adası ve Cebelitarık ile imzalanmıştır¹⁶. Anlaşma imzalanan bu beş küçük hükümler alanı İngiltere'nin uydu devletçikleridir. İngiltere'nin beş uydu devleti ile imzalanan bilgi değişimi anlaşmaları incelendiğinde birbirine benzediği anlaşılacaktır. Makalede Türkiye- Cebelitarık Vergi Konularında Bilgi Değişimi Anlaşmasının "Yurtdışındaki Vergi İncelemeleri" başlıklı 6'ncı maddesi üzerinde durulacaktır¹⁷.

¹⁴ Işık, 2019, agm. s.56

¹⁵ Lynne Oats; Angharad Miller; Emer Mulligan, Principles of International Taxation, 6 th Edition, Bloomsbury Publishing Plc, London, 2017 Oats, Miiler, Mulligan, 2017, s. 592, 596

¹⁶ https://www.gib.gov.tr/uluslararasi_mevzuat, Erişim Tarihi: 11.02.2021

¹⁷ Türkiye Cumhuriyeti Hükümeti ile Cebelitarık Hükümeti Arasında Vergi Konularında Bilgi Değişimi Anlaşması, Resmi Gazete Tarih ve Sayısı: 23.11.2018, 30604, Yürürlük Tarihi: 15.02.2018

1.3. Çok Taraflı Vergi İdari Yardımlaşma Sözleşmesi (Sözleşme)

OECD ve Avrupa Konseyi tarafından ortaklaşa hazırlanan Vergi Konularında Karşılıklı İdarî Yardımlaşma Sözleşmesi (Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters) 03.11. 2011 tarihinde Türkiye tarafından imzalanmıştır. İmzalanan bu sözleşme 03.05.2017 tarih ve 7018 sayılı Kanunla uygun bulunmuştur. Bakanlar Kurulunun 30.10.2017 tarih ve 2017/10969 sayılı kararıyla onaylanmıştır. Anlaşmanın yürürlüğü 14.05.2018 tarih ve 2018/11790 sayılı Bakanlar Kurulu Kararıyla 01.07.2018 olarak belirlenmiştir¹⁸. Bu anlaşmayı imzalayan devlet veya hükümlerlik alanı sayısı 2020 Aralık ayı itibariyle 141 olmuştur¹⁹.

Sözleşmenin 3'üncü Bölümü Yardımlaşma Şekilleri başlığını taşımaktadır. Bu bölüm 3 kısma ayrılmıştır. Birinci kısım bilgi değişimi, ikinci kısım tahsilatta yardımlaşma, üçüncü kısım ise belgelerin tebliği konusunu düzenlemektedir. Makalenin konusu ile ilgili olan bilgi değişimi başlığını taşıyan bölümü birinci kısımdır. Bu kısımda bilgi değişimi ve ortak vergi incelemelerini içeren düzenlemeler yer almaktadır. Bunlar madde sırasıyla bilgi değişimine ilişkin genel hükümler (m.4), talep üzerine bilgi değişimi (m.5), otomatik bilgi değişimi(m.6), kendiliğinden bilgi değişimi (m.7), eş zamanlı vergi incelemeleri (m.8), yurt dışında vergi incelemeleri (m.9) ve çelişkili bilgiler (m.10) şeklindedir. Sözleşme maddelerinin bu şekildeki dizilimi ortak vergi incelemelerinin bilgi değişimi ile iç içe geçtiğini göstermektedir.

Sözleşmenin 6'ncı maddesi taraf ülkelerin yetkili makamlarını otomatik bilgi değişiminin dahil olmaları ve buna ilişkin usullere uymaları konusunda bağlayıcıdır. Bu kapsamda ülkelerin bu sözleşmenin uygulanması için gerekli olan iki yetkili makam anlaşmasını imzalamaları gereklidir. Bunlar, Finansal Hesap Bilgilerinin Otomatik Değişimine İlişkin Çok Taraflı Yetkili Makam Anlaşması (Multilateral Competent Aut-

¹⁸ Hüseyin Işık, 2019, agm., s.57

¹⁹ http://www.oecd.org/tax/exchange-of-tax-information/Status_of_convention.pdf, Erişim Tarihi: 22.02.2021

hority Agreement on Automatic Exchange of Financial Account Information) ile Ülke Bazlı Raporların Değişimine İlişkin Çok Taraflı Yetkili Makam Anlaşmasıdır. (Multilateral Competent Authority Agreement on the Exchange of CbC Reports)²⁰.

Türkiye, Finansal Hesap Bilgilerinin Otomatik Değişimine İlişkin Çok Taraflı Yetkili Makam Anlaşmasını 21.04.2017 tarihinde imzalamıştır. Bu anlaşma 31.12.2019 tarih ve 1965 sayılı Cumhurbaşkanlığı kararı ile onaylanmıştır²¹. Ülke Bazlı Raporların Değişimine İlişkin Çok Taraflı Yetkili Makam Anlaşmasını 30.12.2019 tarihinde imzalamış, 01.10.2020 tarih ve 3038 sayılı Cumhurbaşkanlığı kararı ile onaylanmıştır²². Böylelikle Türkiye her iki anlaşmayı 2020 yılı itibarıyla iç hukuka dahil ederek yürürlüğe koymuştur.

1.4. FACTA Anlaşması

Amerika Birleşik Devletleri'nin Yabancı Hesapların Vergi Uyumu Yasası'nın (The Foreign Account Tax Compliance Act - FATCA) amacı Amerikan vatandaşlarının beyan dışı bıraktıkları gelirlerinin tespit edilebilmesi için bu ülke mukimi olmayan finansal kuruluşlara bildirim yükümlülükler getirmiştir. Finansal kuruluşların yükümlülüklere uymaması durumunda bu ülke kaynaklı gelirlerden yapılan ödemelerden % 30 oranında stopaj yapılması öngörülmüştür. ABD tarafından söz konusu yasal düzenlemeden hareketle otomatik bilgi değişimi yapılmasına yönelik olarak farklı ülke politikaları ve hukuk sistemleri gözetilerek farklı anlaşma modelleri geliştirilmiştir. Türkiye ile ABD arasında devletler arasında otomatik bilgi değişimi yapılmasını öngören "Hükümetlerarası Anlaşma" (Model I) modeli esas alınarak anlaşma imzalanmıştır²³.

²⁰ <http://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/convention-on-mutual-administrative-assistance-in-tax-matters.htm#;>, Erişim Tarihi:17.01.2021

²¹ Resmi Gazete Tarih ve Sayı: 31.12.2019 tarih ve 30995 (5. Mükerrer)

²² Resmi Gazete Tarih ve Sayı: 01.10.2020 ve 31261 (Mükerrer)

²³ https://www.gib.gov.tr/uluslararası_mevzuat/fatca-sorular, Erişim Tarihi:01.07.2021

FATCA Anlaşmasının konusu belirli finansal bilgilerin anlaşmaya taraf olan iki ülke arasında karşılıklı olarak otomatik şekilde değişime tabi tutulmasıdır. Bir bilgi değişimi anlaşması olmakla birlikte konusu, kapsamı ve işleyişi özel olarak oluşturulmuştur. Bu anlaşması, esasen Türkiye ile ABD arasındaki çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmasının bilgi değişimi maddesine dayanmaktadır. Ancak, talep üzerine, kendiliğinden (anlık, kendiliğinden) ve otomatik bilgi değişimi türlerinden sadece biri olan otomatik bilgi değişiminin hangi içerikle ve ne şekilde gerçekleştirileceğini kurala bağlamaktadır. Otomatik bilgi değişimi; mükelleflere ilişkin kapsamı önceden belirlenen belirli bilgilerin sistematik ve düzenli olarak kaynak ülkeden mukim ülkeye aktarılması mekanizmasıdır²⁴.

FACTA anlaşmasının resmi adı Türkiye Cumhuriyeti Hükümeti ile Amerika Birleşik Devletleri Hükümeti Arasında Genişletilmiş Bilgi Değişimi Yoluyla Uluslararası Vergi Uyumunun Artırılması Anlaşmasıdır. Bu anlaşma 29 Temmuz 2015 tarihinde Ankara’da imzalanmıştır. Anlaşmanın yürürlüğe girmesi için gerekli olan onay işlemleri süreci devam etmektedir²⁵.

FACTA anlaşması iki ülke arasındaki ortak vergi incelemelerine dayanak teşkil etmemekte otomatik bilgi değişiminin önünü açmaktadır. Ortak vergi incelemeleri ise bu anlaşmaya da dayanak teşkil eden Türkiye Cumhuriyeti ile Amerika Birleşik Devletleri Arasında Gelir Üzerinden Alınan Vergilerde Çifte Vergilendirmeyi ve Vergi Kaçakçılığını Engel Olma Anlaşması’nın Bilgi Değişimi başlıklı 26’ncı maddesine göre yapılacaktır²⁶.

1.5. Uluslararası Hukuki Kaynaklar Arasında Hiyerarşi

Önceki bölümlerde ortak vergi incelemesine hukuki dayanak teşkil eden 3 farklı uluslararası kaynak hakkında bilgi verilmiştir. Bu kaynaklar

²⁴ https://www.gib.gov.tr/uluslararasi_mevzuat/fatca-sorular, Erişim Tarihi:01.07.2021

²⁵ https://www.gib.gov.tr/uluslararasi_mevzuat/fatca-sorular, Erişim Tarihi:01.07.2021

²⁶ Resmi Gazete Tarih ve Sayı: 31.12.1997, 23217

arasında hiyerarşi bulunup bulunmadığı sorusunun cevabının aranması gerekir. Kurallar arasında hiyerarşi olup olmadığının yanıtı Sözleşmenin “Diğer Uluslararası Anlaşmalar ve Düzenlemeler” başlıklı 27’nci maddesinde bulunmaktadır. Maddenin ilk fıkrası bütün imzacı devletler için geçerlidir. İkinci fıkrası ise Avrupa Birliği üyeleri ile ilgilidir. Bütün imzacı ülkeler ve Türkiye için bağlayıcı ilk fıkrası aşağıdaki şekildedir:

“1. Bu Sözleşmenin sağladığı yardımlaşma olanakları, ilgili Taraflar arasında var olan veya gelecekte yapılacak olan uluslararası anlaşmalar veya diğer düzenlemelerde ya da vergi konularında işbirliğine ilişkin diğer araçlarda yer verilen yardımlaşma olanaklarını kısıtlamaz ve bunlar tarafından kısıtlanmaz.”

Yukarıdaki düzenleme kurallar arasında bir altlık üstlük ilişkisi olmadığını ortaya koymaktadır. Devletler kendi aralarında daha önceden imzalanmış anlaşmalardan mutabık kaldıkları anlaşma veya sözleşmeye dayanarak ortak vergi incelemesi yapabileceklerdir.

Sözleşme Türkiye, Almanya ve Cebelitarık dahil 141 ülke tarafından imzalanmıştır. Sözleşme Türkiye bakımından 01.07.2018, Almanya bakımından 01.12.2025 ve Cebelitarık bakımından 01.03.2014 tarihinden itibaren yürürlüktedir²⁷. Bu durumda bu üç ülke ikili olarak kendi aralarında bilgi değişimini ve ortak vergi incelemelerini ikili vergi anlaşmaları yoluyla veya Sözleşme yoluyla yapabileceklerdir. Kapsamı ve olanaklarının genişliği dikkate alındığında Sözleşmenin kullanılması daha makul bir yol olarak karşımıza çıkmaktadır. Diğer taraftan ABD Sözleşmeyi imzalamadığı için bu ülke ile yapılacak ortak vergi incelemelerinde iki ülke arasında imzalanan Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması esas alınacaktır.

²⁷ http://www.oecd.org/tax/exchange-of-tax-information/Status_of_convention.pdf, Erişim Tarihi: 22.02.2021

2. ULUSLARARASI ORTAK VERGİ İNCELEMELERİ

2.1. Ortak Vergi İncelemesi Tanımı

OECD Ortak İnceleme Raporunda (OECD Joint Audit Report) ortak incelemelerin tanımını yapmıştır. Buna göre ortak inceleme iki ve daha fazla devletin bir incelemeye birlikte katılarak bir mükellefin veya bu mükellefle bağlantılı diğer mükelleflerin sınırlar arası dahil vergi konularını ve işlemlerini incelemeleri şeklinde tanımlanmaktadır. Mükellefler gerçek kişiler ve tüzel kişiler olabilir. Ülkelerin ortak incelemeden götüktüleri amaç dikkate alınarak sınırlar arası işlemlere ilişkili şirket ve kişilerin ilgili ülkelerdeki faaliyetleri dahil edilir. Bu incelemelerde vergi mükellefi durumları ile ilgili olarak ülkelere ortak sunum yapar ve bilgi verir. Ülkelerin yetkili makam temsilcileri incelemelerde birlikte yer alırlar. Ortak vergi incelemeleri mükelleflerin vergiye uyum konularının tamamını kapsayabilir. İncelemenin kapsamını hukuki dayanak teşkil eden vergi anlaşmasını esas alarak yetkili makamlar belirler. Ülkeler arasındaki iş birliğinin sınırları vergi anlaşmalarının hukuki çerçevesine göre çizilir²⁸.

Yukarıda yapılan ortak inceleme tanımı hukuki bir tanım değildir. Daha çok iki vergi idaresinin bir konuda birlikte icra ettikleri ortak bir denetimi ifade etmektedir. Eğer ülkeler birlikte ortak bir denetim yapacaklar ise öncelikli olarak kendi aralarında ortak incelemenin hukuki çerçevesini oluşturmaları gerekecektir. Bunu yetkili makamlar karşılıklı müzakere yoluyla belirleyeceklerdir. Bunu belirlerlerken ikili anlaşma veya çok taraflı sözleşmeyi esas alacaklardır²⁹. Ortak vergi incelemesi tanımı üst bir kavram olarak yapılmış, içeriğinin şekillendirilmesi ve isimlendirilmesi taraflara bırakılmıştır. Bu nedenle ortak vergi incelemesine yönelik düzenlemelere ikili anlaşmalarda veya çok taraflı sözleşmede veyahut bu anlaşma ve sözleşmeye dayanarak ülkeler arasındaki yapılan mutabakatlarda yer verilmesi halinde bu kavram vücut bulacak ve bağ-

²⁸ OECD, Joint Audit Report, OECD Forum on Tax Administration 6 th Meeting, İstanbul, September, 2010, s.7-8

²⁹ OECD; Joint Audit Report, 2010, s. 8

layıcılık kazanacaktır. Nitekim aşağıda açıklanacağı üzere Sözleşmenin 8 inci maddesindeki “Eşzamanlı Vergi İncelemeleri” ve 9 uncu maddesindeki “Yurt Dışında Vergi İncelemeleri” ortak vergi incelemelerinin türleri olarak vücut bulmuş ve bağlayıcı hale gelmiştir.

2.2. Ortak Vergi İncelemelerinin Amacı ve Konuları

Ortak vergi incelemelerine girişmek için iki devletin yapılacak işlemlerden ortak yararlarının olması gerekmektedir. İki devlet için ortak yarar imkânı doğduğunda birlikte incelemeler yürütülecektir. Şu durumlarda ortak yarar imkânının varlığı kabul edilebilecek ve devletlerin ortak incelemelere girmesi beklenecektir. Bilgi değişimine göre ortak vergi incelemelerinden daha fazla katkı sağlanma ihtimali varsa devletler inceleme yolunu başvuracaklardır. Bir veya birbiriyle ilişkili birden fazla mükellefin ticari ve mali işlemleri üzerinde en az iki devletin vergi bakımından birbiriyle irtibatlı menfaati bulunması durumunda devletlerin birlikte inceleme yapması yerinde olacaktır. Ülke içinde münferiden yapılan incelemelerin mükellefin ticari işlemlerinden iki ülke ile bağlantılı kısmını veya iki ülkeyi ilgilendiren ticari işlemleri kavrayamaması durumunda bu eksiklik ortak incelemelerle giderilebilecektir.³⁰

Ortak vergi incelemelerinin en yoğun şekilde yapıldığı uluslararası vergilendirme konuları şu şekilde ortaya konulabilir. (1) Karmaşık ticari işlerin yeniden yapılandırılması süreçleri, (2) Gayrimaddi haklar dahil fayda bölüşüm anlaşmaları, (3) Maliyet dağıtım anlaşmaları, (4) Melez finansal araçlar, (5) Karşılıklı kredi işlemleri (Back to back loans), (6) Yapılandırılmış ticari işlemler, (7) İki ülkede matrahtan indirilen finansal kiralama işlemleri (Double-dip leases), (8) Hizmet anlaşmaları ve maliyet paylaşım anlaşmaları, (9) Özel varlık fonları, (10) Vergilendirme kaynağı ile ilgili işlemler (Çifte vergilendirmeme sorunu)³¹.

³⁰ OECD; Joint Audit Report, 2010, s. 8

³¹ OECD; Joint Audit Report, 2010, s. 25

2.3 Eşzamanlı Vergi İncelemeleri

Sözleşmenin 8 inci maddesi “Eşzamanlı Vergi İncelemeleri” başlığını taşımaktadır. Maddenin ilk fıkrasında akit devletler başvuran devlet ve talepte bulunulan devlet olarak adlandırılmıştır. Sözleşmenin tarafı devletlerden birinin talebi üzerine, iki veya daha fazla taraf devlet eşzamanlı vergi incelemesine ilişkin koşul ve yöntemleri belirlemek amacıyla birbirlerine danışacaklardır. İlgili taraf devletlerden her biri eşzamanlı vergi incelemesine katılıp katılmayacaklarına karar verecektir³². Dolayısıyla eş zamanlı vergi incelemesine katılıp katılmama konusunda akit devletlerin irade serbestisi bulunmaktadır. Eğer devletler eş zamanlı vergi incelemelerinden fayda görürlerse bu karşılıklı idari işleme birlikte gireceklerdir.

Maddenin 2’nci fıkrasında ise eş zamanlı vergi incelemesinin tanımı yapılmıştır. Yapılan tanım sözleşmenin amaçları ile sınırlı tutulmuştur. Sözleşmenin amaçları ile sınırlı olarak eşzamanlı vergi incelemeleri, kişi veya kişilerin ortak veya bağlantılı bir çıkara sahip olduğu vergisel işlemlerin, her biri kendi topraklarında olmak üzere eş zamanlı olarak incelenmesi ve elde edilecek her türlü bilginin değişime tabi tutulması amacıyla iki veya daha fazla akit tarafı devlet arasında yapılan idari düzenlemeleri ifade edecektir³³.

Benzer bir tanım OECD Transfer Fiyatlandırması Rehberi’nde şu şekilde yapılmıştır: İki veya daha fazla tarafın her birisi kendi hükümlerlik bölgesinde olmak üzere mükellef veya mükelleflerin vergi işlemlerinin, üzerinde ortak veya bağlantılı menfaatlerinin olduğu her türlü bilginin değişiminin sağlamak amacıyla eşzamanlı ve bağımsız olarak incelenmesi anlamına gelmektedir³⁴.

Eşzamanlı vergi incelemelerinde bir mükellefin farklı ülkelerdeki vergi ile ilgili işlemleri aynı anda farklı ülkelerde ve bu ülkelerin kendi

³² Sözleşme m.9/1

³³ Sözleşme m. 9/2

³⁴ OECD; Transfer Pricing Guidelines, 2017, para 4.80, Çevirisinde Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı, 2017, age.’den yararlanılmıştır.

inceleme yetkilileri tarafından incelenir. Elde edilen bilgiler bir havuzda toplanır ve paylaşılır. Böylelikle gerçeğe daha yakın sonuçlara ulaşmaya çalışılır³⁵. Eş zamanlı vergi incelemelerinde her devlet kendi ülkesinde incelemeye girişmekte ve elde edilen bilgileri diğer akit devlet ile paylaşmaktadır. Nihayetinde her iki ülke bu çalışmalardan elde ettiği bilgilerle mükelleflerin beyanlarının doğruluğunu kontrol etmektedir.

2.4. Yurt Dışında Vergi İncelemeleri

Sözleşmenin 9'uncu maddesi "Yurt Dışında Vergi İncelemeleri" başlığını taşımaktadır. Madde üç fıkra olarak düzenlenmiştir. Maddenin ilk fıkrasında yurt dışında vergi incelemesinin nasıl başlatılacağı açıklanmaktadır. Maddenin tanzim şekline göre devletler inceleme için başvuran devlet ve talepte bulunulan devlet olarak sınıflandırılmıştır. Diğer ülkedeki incelemede bulunmak için talepte bulunan devlet başvuran devlet olarak, kendi ülkesinde inceleme icra edilecek devlet ise talepte bulunulan devlet olarak adlandırılmaktadır. Başvuran devlet diğer akit devlette yapılan vergi incelemesine katılmak isteğini yetkili makamı vasıtasıyla diğer devletin yetkili makamına iletacaktır. Talepte bulunulan devlet bu başvuru üzerine kendi ülkesinde yapılan incelemenin uygun görülen kısmına başvuran devletin görevlilerinin katılmasına uygun bulursa izin verebilecektir³⁶. Benzer düzenleme Türkiye Cebelitarık Anlaşmasının 6'ncı maddesinin 2 ikinci fıkrasında yer almaktadır³⁷. Fıkranın kaleme alınış tarzı çok özenlidir. Yurt dışında vergi incelemelerinin ülkelerin hükümlerlik alanlarını doğrudan müdahale anlamını taşıdığı ve nazik bir konuyu ihtiva ettiği bilinciyle kaleme alınmıştır. Kendi ülkesinde inceleme yapılan devlet incelemeye katılacak diğer devlete bu izni verip vermemekte serbesttir. İzin kapsamı icra edilen incelemenin tamamı veya bir kısmı ile sınırlı olabilecektir. İzin başvurusu ve izin verme işlemi her iki devletin yetkili makamları vasıtasıyla yürütülecektir.

³⁵ Oats, Miller, Mulligan, 2017, age. s.607

³⁶ Sözleşme m. 10/1

³⁷ Türkiye-Cebelitarık Anlaşması, m.6/2

Maddenin ikinci fıkrasında talebin kabul edilmesi halinde incelemenin nasıl yürütüleceği açıklanmıştır. Talebin kabulü üzerine talepte bulunulan devletin yetkili makamı söz konusu incelemenin yerini ve zamanını, incelemeyi yürütmekle görevli merci veya memuru, incelemenin yürütülmesi için gerekli görülen usul ve koşulları başvuran devletin makamına mümkün olan en kısa süre içinde bildirecektir. Vergi incelemesinin yürütülmesine ilişkin tüm kararlar talepte bulunulan devlet tarafından alınacaktır³⁸. Benzer düzenleme Türkiye- Cebelitarık Anlaşmasının 6'ncı maddesinin 3'üncü fıkrasında bulunmaktadır³⁹. Düzenlemeler yurt dışında vergi incelemeleri sırasında esas yetkinin ülkesinde inceleme yürütülecek devlete ait olduğunu kesin bir dille kurala bağlamıştır. Nihayetinde vergi incelemesi talepte bulunulan ve izin veren devletin ülkesinde gerçekleşmektedir. Kararlarında bu devlet tarafından alınması olayın mantığına uygundur.

Maddenin 3'üncü fıkrası Sözleşmeye taraf devletlerin sözleşme imza aşamasında veya daha sonraki bir zamanda yurt dışında vergi incelemelerine izin vermeyeceklerine dair çekinceleri koyma haklarını olduğunu kayıt altına almıştır. Akit devletler genel kural olarak yurt dışında vergi incelemesi taleplerini kabul etmeyeceğine ilişkin niyetini Sözleşmenin depoziterlerinden birine bildirebilecektir. Böyle bir beyan her herhangi bir zamanda verilebilir veya daha önce verilen beyan geri çekilebilir⁴⁰. Her devlet hükümlerinin devamı olarak kendi ülkesinde diğer bir akit devlet görevlisinin yapılmakta olan bir vergi incelemesine katılmasını istememesi halinde bulun anlaşmanın depoziterlerine bildirmek suretiyle çekincesini ortaya koyabilecektir. Bu işlemi her zaman yapabilecektir. Ancak akılda tutulması gereken nokta böyle bir beyanda bulunan devletin aynı şekilde başka bir devlette vergi inceleme talebinde bulunmasının mümkün olmadığı hususudur.

Yukarıda yeri geldiğinde değinildiği üzere Türkiye Cebelitarık anlaşması Sözleşmeye paralel hükümler ihtiva etmektedir. Sözleşmede

³⁸ Sözleşme, m.10/2

³⁹ Türkiye-Cebelitarık Anlaşması, m.6/3

⁴⁰ Sözleşme, m.10/3

yer almayan ancak bu anlaşmanın 6'ncı maddesinin birinci fıkrasında ilave hüküm bulunmaktadır. İlave hükme göre, önceden makul bir bildirimde bulunulması halinde anlaşma tarafı devlet diğer devletin yetkili makam temsilcilerine konu ile ilgili gerçek ve tüzel kişilerden alınacak ön yazılı izinle kendi topraklarına gerçek kişileri sorgulamak ve kayıtları incelemek için girilmesine izin verebilir. İzin veren devlet ilgili gerçek kişilerle yapılması planlanan görüşmenin zamanı ve yerini diğer akit devlete bildirecektir⁴¹. Bu ilave düzenlemede hakkında inceleme yürütülen mükellefin önceden yazılı izninin alınacağı açıkça anlaşmaya yazılmıştır. Ayrıca incelemede sorgulamak ve kayıtları incelemek şeklinde teknikler kullanılabileceği açıklanmıştır.

Yurt dışında vergi incelemesinde üzerinde durulması gereken husus talepte bulunulan devletin yabancı bir vergi memurunun kendi ülkesine gelip inceleme yapmasına izin vermesidir. Örneğin Sözleşmeye imza koyan İngiltere'nin diğer akit devletlerinin vergi inceleme yetkililerine İngiltere'ye ziyaret etmelerine ve vergi kayıtlarını incelemeleri izin vermesi şeklinde tezahür edecektir. Burada dikkate alınması gereken husus yabancı inceleme yetkililerinin gizliliğe riayet etmesidir. Bu tür incelemeler telefon, e-posta gibi haberleşme araçlarına göre yürütülecek incelemelere göre daha etkili sonuçlar verecektir⁴².

3. ULUSLARARASI ORTAK VERGİ İNCELEMELERİNİN GELDİĞİ AŞAMA VE TÜRKİYE'NİN DURUMU

3.1. Uluslararası Alandaki Gelişmeler

Tüm dünya ülkeleri Covid-19 salgınının da etkisiyle kendi mukimlerinin diğer ülkelerde elde ettikleri gelirlerin takibi ve vergilendirilmesi konusunda hareket tarzı belirlemektedirler. Bu konuda OECD Covid-19 salgınının hemen başlarında "Koronavirüs Krizine Cevap Olarak Vergi ve Maliye Politikası: Güven ve Dayanıklılığın Güçlendirilmesi"

⁴¹ Türkiye-Cebelitank Anlaşması, m.6/1

⁴² Oats, Miller, Mulligan, 2017, age. s. 607-608

(Tax and Fiscal Policy in Response to the Coronavirus Crisis: Strengthening Confidence and Resilience) raporunu yayınlamıştır⁴³.

Bu raporda Covid-19 krizine karşı maliye politikası önerileri getirilmiştir. Öneriler arasında devletlerin gelirlerini artırmak için uluslararası vergilendirme alanıyla ilgili olan ikisi dikkati çekmektedir. İlk öneri vergi bilgi değişiminin artırılması yoluyla şeffaflığın sağlanmasıdır. Şeffaflığın sağlanması sayesinde vergi cennetleri veya zararlı vergi rekabeti uygulayan ülkelerdeki varlıklardan elde edilen gelirler kavranabilecek ve vergilendirilebilecektir. Vergi cennetlerinde veya tercihli vergi rejimi uygulayan ülkelerdeki varlıkların vergilendirilmesi devletlerin gelir azalışlarına bir çare olarak düşünülmesi gereken önemli bir kaynak alanıdır. İkinci öneri ise çok uluslu işletmelerin vergi planlaması yoluyla daha az vergi ödemelerinin önüne geçilmesidir. İkinci öneride küresel çapta faaliyette bulunan çok uluslu işletmelerin vergi planlaması adı altında vergi ziyana sebep olmaları engellenmeye çalışılmaktadır. Çok uluslu işletmelere yönelik çalışmalarla bu işletmelerin dünya üzerinde en az bir ülkede asgari vergi ödemeleri amaçlanmaktadır⁴⁴.

G20 inisiyatifi ve OECD'nin teknik çalışmaları ile şekillenen Matrah Azaltımı ve Kar Aktarımı (Base Erosion and Profit Shifting, BEPS) projesi ile gelişmiş ve gelişmekte olan ülkeler arasında vergi gelirlerinin paylaşımının yeni kuralları oluşmuştur. Gelir paylaşımı bilgi değişimine ve devamında ortak vergi incelemelerine dayanmaktadır. Bu alanlarda teknik ve idari kapasitesi güçlü olan ülkeler uluslararası alanda daha fazla vergi geliri temin edebileceklerdir⁴⁵.

Bu gelişmeleri önceden fark eden ve hızlıca uygulamaya başlayan ülkelerle ilgili veriler kamuoyları ile paylaşılmaya başlanmıştır. OECD Vergi Amaçlı Şeffaflık ve Bilgi Değişimi Küresel Forumu (The Global

⁴³ OECD, "Tax and Fiscal Policy in Response to the Coronavirus Crisis: Strengthening Confidence and Resilience, March, 2020

⁴⁴ OECD, 2020, age., s.42-43

⁴⁵ Irene Burges; Irma Mosquera: Corporate Taxation and BEPS: A fair Slice for Developing Countries, Erasmus Law Review, Vol 10, No:1, August 2017, s.46

Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes) 2020 yıllık Raporunda, vergi vergide saydamlık ve bilgi değişimi sayesinde ülkelerin vergi gelirlerini arttırma yoluna gittiklerini ve 107 Milyar Avro tutarında vergi, faiz ve ceza geliri elde edildiğini kamuoyuna duyurmuştur. Rapora göre bu ilave gelir vergi barışı düzenlemeleri ve kıyı ötesi bankacılık merkezlerinde yapılan vergi soruşturmaları sayesinde elde edilmiştir⁴⁶.

3.2. Türkiye'nin Durumu

Türkiye yurt dışına varlık kaçıışı fazla olan ülkeler arasındadır. Bu konuda kamuoyuna yansımış kapsamlı veriler bulunmamaktadır. Değişik kaynaklardan elde edilen verilerle kaba hesaplar yapılabilmektedir. New World Wealth raporuna göre Türkiye'den yurt dışına çıkan para tutarı 200 milyar dolar olduğu tahmin edilmektedir. Diğer bir tahmine göre Türkiye millî gelirin yaklaşık yüzde 20'sine denk gelen tutarın offshore hesaplarda bulunduğu düşünülmektedir. Türkiye'nin milli gelirin 750 milyar dolar civarında olduğu söylenebilir. Bu durumda Türkiye'nin yurt dışı varlıkları (750*%20) 150 Milyar dolar olarak hesaplanabilir. Bu iki tahmin dikkate alındığında Türkiye'nin yurt dışı varlıklarının kabaca 150 -200 milyar arasında olduğu sonucuna varılabilir⁴⁷. Daha önce açıklandığı üzere vergi bilgi paylaşımında dünya hızlı adımlar atmaktadır. Türkiye 2020 yılı sonu itibariyle uluslararası vergi bilgi değişiminde önemli bir aşamaya gelmiştir. Bilgi değişiminde geline nokta ülkenin kendi iç dinamikleri ve çabasından ziyade yurt dışının diğer bir değişle uluslararası toplumun baskıları nedeniyle olmuştur⁴⁸.

⁴⁶ OECD Global Forum, Global Forum on Transparency and Exchange of Information For Tax Purposes, Tax Transparency and Exchange of Information in Times of COVID-19 2020 GLOBAL FORUM ANNUAL REPORT, 2020, s.3

⁴⁷ Hüseyin Işık, İzmir Ekonomi Üniversitesi Hukuk Fakültesi "Covid-19 ve Hukuk Sempozyumu" On İki Levha Yayınları, İstanbul, Şubat 2021. Bu sempozyumda sunulan "COVID-19 Salgınının Sebep Olduğu Kamu Geliri Azalışlarına Çözüm Önerisi: Yurt Dışı Varlıkların Vergilendirilmesi" başlıklı tebliğ s. 664-665

⁴⁸ Işık, 2021, agt.s. 675

Türkiye geç de olsa gelişmeleri yakalamaya çalışmaktadır. Ancak finansal bilgilerin paylaşımında yurt dışında yaşayan Türk vatandaşlarının Türkiye'deki hesaplarının değişime tabi tutulması bu vatandaşlarda endişe yaratmıştır. Bu kapsamda 5 milyon fazla vatandaş olduğu tahmin edilmektedir. Zira Türkiye'de elde edilen faiz, kar payı gibi ödemelerin mukimi olduğu ülkelerde beyan edilmediğinin bilgi değişimi vasıtasıyla mukim devletler tarafından tespiti yapılabilecektir. Bu risk karşısında Türkiye son anda tavrı değişikliğine gitme eğilimi içine girmiştir. Dışişleri Bakan Yardımcısı TBMM Dışişleri Komisyonunda pandemi koşullarında bilgi değişiminin erteleneceğinin muhatap devletlere bildirileceği bilgisini paylaşmıştır⁴⁹.

Maliye İdaresi Ağustos ayında yayınladığı Bilgi Değişimi Rehberinde 2019 yılı verilerinin 2020 yılı sonunda 54 ülke ile paylaşılacağını duyurmuştur. Yurt dışında yaşayan 5 milyondan fazla Türkün bilgi paylaşımından dolayı zarar görmemesi için bu vatandaşların yoğun olduğu Almanya, Fransa, Belçika, Hollanda ve Avusturya'nın bilgi değişimi yapılacak ülkeler arasında olmadığını duyurmuştur. Bilgi değişimine alınmayan bu beş ülkeye ilave olarak diğer ülkelerle de iş birliği yapılmaması gündemdedir. Böyle bir durumda Türkiye OECD ve Avrupa Birliği nezdinde vergi iş birliği yapmayan ülkeler arasına girebilecektir⁵⁰.

Nitekim bu bağlamda Avrupa Birliği Türkiye'nin vergi kaçakçılığı ile etkin mücadele etmediği gerekçesiyle uyarılarda bulunmaktadır. Türkiye'nin finansal bilgileri otomatik değişimine uluslararası taahhütlerine rağmen girmedeği suçlaması getirmektedir. Vergi cennetleri listesine sokmakla tehdit etmektedir⁵¹. Geline nokta Türkiye'nin yurt dışı varlıkları vergilendirilmesi yönünde hareket etmesi beklenirken, ülkenin uluslararası saygınlığı için olumsuz durumlarla karşılaşmaya ve vergi alanında iş birliğinden kaçınan ülke haline gelmeye başlamıştır.

⁴⁹ Cumhuriyet, "Finansal Bilgi Paylaşımında Erteleme", 28.01.2021

⁵⁰ Cumhuriyet, "Finansal Bilgi Paylaşımında Erteleme", 28.01.2021

⁵¹ Cumhuriyet, "Vergi Cennetleri AB'den Türkiye'ye kara liste uyarısı", 13.02.2021

Türkiye vergi bilgi değişiminde bu kısır döngü içinde meşgul olun-ken, diğer ülkeler anlaşmaların vergi bilgi değişimi maddelerinin daha etkin bir şekilde kullanılması aşmasına geçmiştir. Bilgi değişimi kapsamında Türkiye'den giden bilgiler ilgili ülkelerde vergi incelemelerinde kullanılacaktır. Aynı şeyin Türkiye tarafından da yapılması icap etmektedir. Bunun üç gerekçesi vardır. İlki karşılıklılık esasını uygulamaktır. İkincisi ise Türkiye'nin vergi gelirlerini arttırmaktır. Üçüncüsü yurt içindeki mükellefler ile yurt dışı bağlantılı mükellefler arasında rekabetin sağlanmasıdır. Özellikle Covid-19 salgını dönemimde yurt dışı varlıklardan elde edilen gelirlerin vergilendirilmesi daha önemli bir hal almıştır. Bunun için Vergi Usul Kanununun yurt dışı bilgi değişimi ve yurt dışı bağlantılı ortak vergi incelemeleri konularına uyumunun sağlanması yerinde olacaktır. Devamında elde edilen bilgilerle yurt dışında bulunan varlıklardan elde edilen gelirlerin Türkiye'de vergilendirilmesi için yurt dışı bağlantılı vergi incelemelerine girilmesi gereği ortaya çıkacaktır. Türkiye'nin hâlihazırda attığı adımlar ile bundan sonra atması gereken adımlar izleyen bölümlerde açıklanacaktır.

4. İÇ HUKUKTA HÂLİHAZIRDA YAPILMIŞ DEĞİŞİKLİKLER

Türkiye'de uygulanan vergi kanunlarının kabul tarihlerine bakıldığında bugünkü vergi sisteminin temelini 1940'lı yılların sonları ile 1950'li yılların başlarında atıldığı rahatlıkla görülebilecektir⁵². Türk Vergi Sistemi'nin temellerinin atıldığı dönemden sonra yaklaşık üççeyrek asır geçmiştir. Dünya üççeyrek asır öncesine göre oldukça farklıdır. Sistemin temellerinin atıldığı yıllarda ortada imzalanmış bir vergi anlaşması dahi yoktur. Geçtiğimiz 2020 yılı itibariyle Türkiye 2'nci bölümde açıklanan vergi anlaşmalarını imzalamıştır. Bundan sonra bu anlaşmaların hızlı uygulamasına geçilecektir. İmzalanan anlaşmaları uygulamama gibi durum yoktur. Türkiye uygulamaz ise diğer akit devletler kendi ver-

⁵² 5421 sayılı Gelir Vergisi Kanunu 03.6.1949 tarihinde kabul edilmiş, 09.06.1949 tarih ve 7228 sayılı Resmi Gazetede yayınlanmıştır. 5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu 03.6.1949 tarihinde kabul edilmiş, 10.06.1949 tarih ve 7229 sayılı Resmi Gazetede yayınlanmıştır. 5432 sayılı Vergi Usul Kanunu 07.6.1949 tarihinde kabul edilmiş, 15.6.1949 tarih ve 7233 sayılı Resmi Gazetede yayınlanmıştır. 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulu Hakkında Kanun 21.07.1953 tarihinde kabul edilmiş, 28.7.1953 tarih ve 8469 sayılı Resmi Gazetede yayınlanmıştır.

gi tabanlarını korumak için bu yola başvuracaklardır. Yeni bir durumla karşı karşıya kalınmaktadır. İç hukukta ne yapıldı sorusuna karşılık verilebilecek cevap çok yoktur. İç hukukta yapılan düzenleme son derece sınırlıdır.

Mevcut durumda yurt dışı bilgi değişimi konusunda Vergi Usul Kanunu'na bir madde ilavesi yapılmıştır. Vergi Usul Kanuna 6487 sayılı Kanunun 9 uncu maddesiyle "Uluslararası anlaşmalar gereğince bilgi değişimi" başlıklı 152/A maddesi eklenmiştir. Madde aşağıdaki gibidir.

"Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı veya vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlar, usulüne uygun olarak yürürlüğe girmiş uluslararası anlaşmalarda yer alan bilgi değişimi hükümleri çerçevesinde, Maliye Bakanlığınca tespit edilecek usullere göre bu Kanunun 1 inci maddesinde belirlenen şümulle sınırlı olmaksızın bilgi toplayabilir."

Madde değişikliğinin nasıl geliştiğini izlemek ve amacını öğrenmek için madde gerekçesine ve yasama organındaki görüşme sürecine bakmak faydalı bir yoldur. Değişiklik yapan kanun yasama organına kanun teklifi olarak sunulmuştur. Teklif 24/5/2013 ve 6487 sayılı Kanun olarak 11.06.2013 tarih ve 28674 sayılı Resmi Gazetede yayınlanmış ve 11.06.2013 tarihinden itibaren yürürlüğe girmiştir. Kanun teklifinin genel gerekçesinde bu maddenin getiriliş amacı ile ilgili bir açıklama mevcut değildir. Aynı zamanda teklifin ilk halinde de yer almamaktadır.⁵³ Kanun teklifi TBMM Plan ve Bütçe Alt Komisyonunda görüşülürken teklife bir madde olarak ilave edilmiştir. İlave gerekçesi olarak şu şekilde açıklama yapılmıştır. Aşağıdaki açıklama dışında bir bilgi bulunmamaktadır.

"213 sayılı Kanunun 1 inci maddesinde yer alan şümul dikkate alınmaksızın Türkiye'nin taraf olduğu uluslararası anlaşmaların bilgi değişimi"

⁵³ TBMM, 6487 Sayılı Kanun TBMM Komisyon Raporu: <https://www.tbmm.gov.tr/sirasayi/donem24/yil01/ss463.pdf>, s. 39, Erişim Tarihi:04.01.2021

mi hükümleri kapsamında bilgi toplanmasını amaçlayan bir düzenleme, yeni çerçeve 9 uncu madde olarak kabul edilmiştir.”

Uluslararası vergilendirme alanında önemli bir madde Vergi Usul Kanuna ilave edilirken kanunu teklifinin ilk halinde yer almaması ve alt komisyonda ilave edilmesi üzerinde durulması gereken bir konudur. Yasama ve yürütme organının bu konuya gerekli özen göstermeden üzerinde pek fazla durmadan ele aldığını işaret etmektedir. Böyle ciddi konunun torba kanun tabir edilen o sırada görüşülen en yakın tarihli bir teklife yamanması Maliye İdaresinin konuyu sıradan bir mevzu gibi ele aldığını ve gerektirdiği özeni göstermediği göstermektedir.

5. İÇ HUKUKTA YAPILMASI GEREKEN DEĞİŞİKLİKLER

OECD Modelinin Yorumu yurt dışında vergi incelemelerinde akit devletlerin hak ve yükümlülüklerinin nasıl belirlendiği ve belirlenebileceği yönünde ipuçları vermektedir. Yorumda aşağıdaki açıklamalar yapılmıştır.

Sınır ötesi vergi incelemesi, talepte bulunan akit devletin yetkili makam temsilcilerinin incelemenin yürütüleceği ülkede bulunması yoluyla bilgi edinmelerine imkân vermektedir. Devletlerin iç mevzuatının imkân verdiği ölçüde, yetkili makamlar tarafından karşılıklı kararlaştırılan usuller uyarınca bir akit devlet yetkili makam temsilcilerinin ilgili kişiler ile görüşmek veya bu kişilerin defterlerini ve kayıtlarını incelemek üzere diğer akit devlete gitmesini, diğer akit devletin vergi makamları tarafından gerçekleştirilen mükellef görüşmelerinde veya incelemelerinde bulunmasına izin verilebilir. Bu gibi taleplere karşılıklılık esasına dayanarak cevap verilir. Ülkelerin mevzuat ve uygulamaları yabancı vergi memurlarına verilen hakların kapsamına ilişkin olarak farklılık gösterebilmektedir. Bu kapsamda yabancı bir vergi memurunun kendi ülkesindeki bir araştırma veya incelemeye aktif katılımına izin vermeyen devletler vardır. İzin vermekle birlikte ortak incelemenin sadece vergi mükellefinin onayı ile mümkün olduğu devletler de bulunmaktadır.⁵⁴

⁵⁴ OECD Model Tax Convention Commentary, 2014, m.26, para.9.2, Çevirisinde Gelir İdaresi Başkanlığı, 2015, age. den yararlanılmıştır.

Örneğin ABD İç Gelir Kanununun 7609 numaralı bölümü Üçüncü Şahıs Çağrılarını İçin Özel Usuller (Special Procedures for third party summonses) başlığını taşımaktadır. Bu kapsamda ABD Gelir İdaresi diğer ülke vergi idaresinin isteği üzere bilgi temini için defter ve belgeler üzerinde yapılacak incelemeden önce mükellefi konudan haberdar etme ve bu sayede diğer ülke talebi karşısında durumunu ifade etmek ve kendini savunmak bakımından olanak sağlamaktadır. Buna karşılık mükellefin defter ve belgelerine bakmadan temin ettiği elindeki bilgileri mükellefe sormadan diğer idare ile paylaşabilmektedir⁵⁵.

Daha önce de belirtildiği üzere Türk Vergi Sistemi'nin kuruluşundan yaklaşık 75 yıl gibi bir süre geçmiştir. Uluslararası arası alanda çok hızlı değişiklikler yaşanmaktadır. Bunlardan birisi de vergi bilgi değişimidir. Türkiye vergi bilgi değişiminde uluslararası mevzuata diğer ülkelerin ve uluslararası kuruluşların yön vermeleri ve grup baskısı nedeniyle tamamlanmıştır. Artık bunun uygulanmasına yani uluslararası ortak vergi incelemeleri aşamasına geçilmiştir. Burada ülke olarak hareket etmemek bir şey kazandırmadığı gibi ülke vergi tabanını aşındıracaktır. Bu konu Türkiye'nin ticari ilişkileri ve Türkiye kökenli vatandaşların çok olduğu Almanya örneğinden hareketle aşağıdaki gibi açıklanabilecektir.

Bilgi değişimine olanak veren düzenlemeler yürürlüğe girdikçe diğer ülkeler kendi mukimlerinden Türkiye'de elde ettikleri gelirlere ilişkin bilgileri otomatik olarak veya gerektiğinde talep üzerine isteyebileceklerdir. Nitekim daha önce belirtildiği üzere Sözleşmeyi 2020 Aralık ayı itibarıyla 141 ülke imzalamıştır. Türkiye ve Almanya bu ülkeler arasındadır. Bu bağlamda Almanya kendi mukimi bir Türk işçisinin Türkiye'deki bankalarından elde ettiği faiz gelirlerine ilişkin bilgileri edindikten sonra bunların kendi ülkesinde beyan edilip edilmediğini kontrol edecektir. Hatta bilgilerde çelişki bulunduğu veya ilave bilgi ihtiyacı duyduğu durumlarda Türkiye'den ortak inceleme talep edebilecektir. Kontrol sonucu beyan edilmediği tespit edilenler için ilave tarhiyatlara yapılacaktır. Benzer şekilde Türkiye kendi mukimi bir gerçek veya tü-

⁵⁵ Mindy Herzfeld; Richard L. , Doernberg, International Taxation in a Nutshell, 11 th Edition, West Academic Publishing, 2018, St Paul, MN, United States, s.170-171

zel kişinin Almanya’da gelir elde ettiğini öğrendiği durumda bu gelirin beyan edip edilmediğini kontrol edecektir. Beyan edilmediği anlaşılırsa Almanya’dan ortak vergi incelemesi talep edebilecektir. Varılan sonuçlara göre ilave tarhiyat yapabilecektir.

Bilgi değişimi ve gerekli durumlarda ortak vergi incelemesi taleplerine karşı çıkmak uluslararası hukuk bakımından çok zordur. Zira hem Türkiye hem de Almanya Sözleşmeye taraftır. Yine de talebe cevap vermeye bilinir, ancak bunun karşılığı başka müeyyideler olur. Nitekim Türkiye vergi bilgi değişiminde ayak dirediği için vergi cenneti gibi mütalaa edilme tehlikesiyle karşı karşıyadır.

Uluslararası camiada bu tür olumsuz yaklaşımlarla karşılaşmamak için bir an önce iç hukukun uluslararası vergi mevzuatına uyumunun sağlanması gerekir. Zira uluslararası anlaşmaları uygulamayabilmek için, iç hukukta ilave düzenlemeler yapmak ve bu düzenlemeleri hayata geçirebilmek amacıyla idari kapasiteyi güçlendirmek gerekecektir. Bunların ivedilikle yerine gerilmesi ihtiyaçtır. Yapıldığı takdirde hem idare hem de mükellefler bakımından olumlu sonuçları olacaktır. İdare bakımından daha önce de ortaya konulduğu üzere karşılıklılık ilkesi hayata geçecek, mükellefler arasında rekabet sağlanacak ve yurt dışı kaynaklı ilave tarhiyatlara vergi gelirleri artacaktır. Mükellefler ise uluslararası vergi incelemesine muhatap olduklarında haklarını ve yükümlülüklerini bilebilecektir. Zira iç hukukta uyum düzenlemeleri olmadıkça mükelleflerin uluslararası mevzuattan haberdar olması ve gereklerine göre hareket etmesi beklenemeyecektir. Bilgi eksikliğinin iç hukukta yapılacak uyum düzenlemeleriyle giderilmesi gerekmektedir. Böylelikle mükelleflerin farkındalığı artacaktır.

Gelinen noktada ülkelerin vergi sistemlerinin diğer ülke sistemleriyle etkileşimi bundan on yıl öncesine göre çok fazla artmıştır. Bu etkileşimi sağlıklı devamı için vergi kanunlarının uluslararası vergi mevzuatını daha fazla içerecek şekilde tanzim edilmesi ve uyum sağlanması yerinde olacaktır. Makalenin konusu bakımından usule ilişkin düzenlemelerde değişiklikler yapılması ve Vergi Usul Kanunu’nun uluslararası mevzu-

ata uyumunun sağlanması gerekli olmaktadır. Uyum için Vergi Usul Kanuna ilaveler yapılması ihtiyacı vardır. İlaveler yapılırken iki yöntem benimsenebilir. İlk yöntemde kanuna ayrı bir bölüm eklenebilir. Bu bölümün başlığı “Uluslararası Vergilendirme İşlemleri” şeklinde olabilir. İkinci yöntemde ise mevcut bölümlerin sonuna varsa uluslararası boyutu olan maddeler ilave edilebilir. Ayrı bir bölüm eklenmesi yöntemi seçilirse bu bölüme sadece uluslararası vergi işlemlerinin icrasında takip edilecek usul ve esaslar konulur. Uluslararası ortak vergi incelemeleri bir alt bölüm olarak burada yer alır. İkinci yöntem seçilirse vergi incelemesi bölümü iki kısma ayrılarak önce yurt içi vergi incelemelerine ilişkin düzenlemelere, devamında uluslararası ortak vergi incelemelerine ilişkin düzenlemelere yer verilir.

Hangi yöntem seçilirse seçilsin bentler halinde yer verilen izleyen hususların uyum düzenlemelerinde yer alması yerinde olacaktır. (1) İnceleme tabi mükelleflerin hak ve yükümlülükleri (2) İncelemeye katılacak yabancı vergi inceleme görevlilerini hak ve yükümlükleri. (3) Temin edilen bilgilerin yabancı devlet tarafından anlaşmalarda belirtilen gizlik kuralarına göre ifşa edilmeyeceği. (4) Süreler (5) Yerli inceleme elamanları ile yabancı ülke temsilcileri arasında incelemenin icrası sırasında görüş ayrıkları olduğu durumlarda yerli inceleme elemanın görüşünün esas alınacağı (6) Ortaya çıkan masrafların ne şekilde karşılanacağı (7) Mükelleflerin yabancı ülkede mukim bağlı işletmelerinin temsilcilerinin incelemelere davet edilip edilmeyeceği (8) İnceleme tutanaklarını dili ve imza usulü. (9) Ortak vergi incelemesi sonucu devletler arasında vergi matrahının yer değiştirmesi halinde bir ülkedeki ilave tarhiyata karşı diğer ülke matrahının nasıl azaltılacağı.

Yukarıda başlıklar halinde ortaya konulan hususlar sınırlı olamayıp ihtiyaca göre arttırılabilecektir. Böylelikle uluslararası ortak vergi incelemelerinde mükelleflerin ve idarenin hak ve yükümlükleri açıklıkla ortaya konulmuş olacaktır.

SONUÇ

Türkiye kendi isteğiyle olmasa bile uluslararası vergi sisteminde meydana gelen değişmelerin etkisiyle vergi bilgi değişimi ağını önemli ölçüde tamamlamıştır. Gelineen noktada vergi bilgi değişimi önemli fırsatlar sunmaktadır. Bu fırsatları kullanmak için bir an önce harekete geçilmesinde fayda vardır. Bu alanda adım atılması ülke vergi tabanının korunması için önemli bir yoldur. Böylelikle ülke vergi gelirleri arttırılabilecektir. Yurt içi mükellefler ile yurt dışı bağlantılı mükellefler arasında vergi yükü bakımından vergi rekabet eşitliğinin sağlanmasında olumlu etkisi olacaktır. Ayrıca diğer ülkelerin vergi tabanlarını korumak için hareket etmeleri karşısında yakın gelecekte kendini buna mecbur hissedecektir. Vergi bilgi değişiminde gelinen aşama nasıl yurt dışının zorlaması ile olduysa, benzer bir akıbet uluslararası ortak vergi incelemeleri bakımından da ufukta belirmiştir.

Türk Vergi Sistemi'nin ortak vergi incelemeleri konusunda uluslararası vergilendirme alanındaki gelişmeleri yakalayabilmesi için Vergi Usul Kanunu'nda uyum düzenlemeleri yapılması gerekecektir. Bu bakımdan anılan kanuna uluslararası ortak vergi incelemelerine ilişkin düzenlemeleri içeren ayrı bir bölüm ilave edilmesi veya mevcut vergi incelemesi bölümünün sonuna maddeler ilave edilmesi yerinde olacaktır. Hangi yöntem seçilirse seçilsin ilave edilecek bölüm veya maddelerde uluslararası ortak vergi incelemelerinde hem Türk Mali İdaresinin hem de diğer akit devlet idaresinin yetki, görev ve sorumlulukları açıkça yazılmalıdır. Buna ilave olarak mükellefin hak ve yükümlükleri etraflı olarak ortaya konulmalıdır. Bu yapıldığı takdirde uluslararası vergilendirme kaynakları ile iç hukuk arasında ortak vergi incelemeleri bakımından uyum sağlanmış olacaktır. Uyum mükellefler için hak ve yükümlülüklerinin bilinmesi ve kendilerini güvende hissetmeleri bakımından elzemdır. Böylelikle mükelleflerde farkındalık yaratılacaktır. Uyum sağlandıktan sonra idarece ortak vergi incelemeleri yapılmalıdır. Ortak vergi incelemeleri ile hazine bakımında ilave gelir sağlanacak, ülkeler arası ilişkilerin temelini teşkil eden karşılıklılık ilkesi hayata geçirilecek ve yurt içi ve yurt dışı mükellefler arasında vergi rekabeti tesis edilecektir.

KAYNAKÇA

Burges, Irene; Mosquera Irma: “Corporate Taxation and BEPS: A Fair Slice for Developing Countries”, Erasmus Law Review, Vol 10, No:1, August 2017, p.29-47

Cumhuriyet: “Finansal Bilgi Paylaşımında Erteleme”, 28.01.2021

Cumhuriyet: “Vergi Cennetleri, AB’den Türkiye’ye kara liste uyarısı”, 13.02.2021

Gelir İdaresi Başkanlığı: Gelir ve Servet Üzerinden Alınan Vergilere İlişkin Model Anlaşma, 15.07.2014 Tarihli Kısaltılmış Basım, 2015

Facta Anlaşması: Türkiye Cumhuriyeti Hükümeti ile Amerika Birleşik Devletleri Hükümeti Arasında Genişletilmiş Bilgi Değişimi Yoluyla Uluslararası Vergi Uyumunun Artırılması Anlaşmasıdır

Herzfeld, Mindy; Doernberg, Richard L.: International Taxation in a Nutshell, 11 th Edition, West Academic Publishing, 2018, St Paul, MN, United States

IŞIK, Hüseyin: “Finansal Bilgilerin Vergi Amaçları İçin Uluslararası Otomatik Değişimi” Vergi Dünyası, Yıl 38, Sayı 454, Haziran 2019, s.51-68

IŞIK, Hüseyin: İzmir Ekonomi Üniversitesi Hukuk Fakültesi “Covid-19 ve Hukuk Sempozyumu” On İki Levha Yayınları, İstanbul, Şubat 2021. Bu sempozyumda sunulan “COVID-19 Salgınının Sebep Olduğu Kamu Geliri Azalışlarına Çözüm Önerisi: Yurt Dışı Varlıkların Vergilendirilmesi” başlıklı tebliğ ss. 653-686

TBMM: 6487 Sayılı Kanun TBMM Komisyon Raporu: <https://www.tbmm.gov.tr/sirasayi/donem24/yil01/ss463.pdf>, Erişim Tarihi:04.01.2021

OECD Global Forum: Global Forum on Transparency and Exchange of Information For Tax Purposes, “Tax Transparency and Exchange of Information in Times of COVID-19 2020 GLOBAL FORUM ANNUAL REPORT”, 2020

OECD: “Tax and Fiscal Policy in Response to the Coronavirus Crisis: Strengthening Confidence and Resilience, May 2020

OECD: Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations, Paris, 2017

OECD: Model Tax Convention on Income and on Capital, Condensed Version, Paris, November 2017

OECD and Council Of Europe: Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters, 2011, <https://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/ENG-Amended-Convention.pdf>, 17.01.2021

OECD: Joint Audit Report, OECD Forum on Tax Administration 6 th Meeting, İstanbul, September 2010

OECD: Manual on the Implementation of Exchange of Information Provision for Tax Purposes, 2006

Oats, Lynne; Miller, Angharad; Mulligan, Emer: Principles of International Taxation, 6 th Edition, Bloomsbury Publishing Plc, London, 2017

Türkiye–Cebelitarık Anlaşması: Türkiye Cumhuriyeti Hükümeti ile Cebelitarık Hükümeti Arasında Vergi Konularında Bilgi Değişimi Anlaşması

Türkiye-Almanya Anlaşması: Türkiye Cumhuriyeti ile Almanya Federal Cumhuriyeti Arasında Gelir Üzerinden Alınan Vergilerde Çifte Vergilendirmeyi ve Kaçakçılığı Önleme Anlaşması

Türkiye-Amerika Anlaşması: Türkiye Cumhuriyeti ile Amerika Birleşik Devletleri Arasında Gelir Üzerinden Alınan Vergilerde Çifte Vergilendirmeyi ve Vergi Kaçakçılığını Engel Olma Anlaşması

United Nations: UN Model Double Taxation Convention Between Developed and Developing Countries 2017 Update, New York, 2017

Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı: OECD Çok Uluslu İşletmeler ve Vergi İdareleri İçin Transfer Fiyatlandırma Rehberi, Temmuz 2017