

Uluslararası Alanda Vergi İdareleri Arasında Bilgi Değişimi: Türkiye'nin Taraf Olduğu Anlaşmalar Açısından Konunun Değerlendirilmesi¹

Ali ÇELİKKAYA*
Aytül BİŞGİN**

Özet

Küreselleşme ile birlikte uluslararası mal ve sermaye akımlarının neden olduğu vergisel sorunları çözüme kavuşturmak şart olmuştur. Bu sorunların çözüm yolu ise tam ve güvenilir bilgi değişimi ve şeffaflığın sağlanmasından geçmektedir. Vergi idareleri arasındaki bilgi değişimi sayesinde uluslararası alanda işbirliği yaparak çifte vergilendirilmeyi önleme, kara paranın aklanması, vergi kaçakçılığı ve zarar verici vergi rekabeti ile mücadele imkânı sağlanmış olacaktır.

Bu çalışmanın temel 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

Exchange of Information among Tax Administrations on an International Level: Evaluation of the Subject Matter on Agreements that Turkey Involved

Abstract

With the contribution of globalization in the world, it has become imperative for

¹Bu çalışma, Doç.Dr. Ali ÇELİKKAYA danışmanlığında, Aytül BİŞGİN tarafından hazırlanan "Uluslararası Alanda Vergi İdareleri Arasında Bilgi Değişimi: Türkiye'nin Taraf Olduğu Anlaşmalar Açısından Konunun Değerlendirilmesi" isimli yayınlanmamış yüksek lisans tezinden türetilmiştir.

*Doç.Dr., Eskişehir Osmangazi Üniversitesi, İİBF, Maliye Bölümü, acelikka@ogu.edu.tr

**Arş.Gör., Karamanoğlu Mehmetbey Üniversitesi, İİBF, Maliye Bölümü, aytul_bsgn@hotmail.com

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. With the exchange of information among tax administrations, an international level of cooperation helps eliminating double taxation, money laundering, tax evasion, and unfair competitive tax advantage.

The primary objective of the present study: 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*

JEL Classification Codes: *K33, K34*

Giriş

Uluslararası alanda sermaye akışının ve rekabetin artmasıyla birlikte ekonomik sorunların üstesinden gelme konusunda ülkelerin tek başına aldıkları önlemler sorunları çözmede yetersiz kalmış ve bu sorunların üstesinden gelebilmek için de ülkelerin birlikte hareket etmeleri şart olmuştur. Bu bağlamda etkin bir vergilendirme sistemine ihtiyaç duyulmuş ve vergisel konularda ülkeler arası bilgi değişimi kavramı ön plana çıkmıştır. Vergisel anlamda ülkeler arası bilgi değişiminin sağlanmasına olanak veren ilk düzenleme ise çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarının bir maddesi olarak ortaya çıkmıştır. Ancak uluslararası ticaretin yaygınlaşması, finansal işlemlerin dünya çapında yürütülmesiyle birlikte ülkelerin gerek mükellefleri gerekse mükelleflerin elde ettikleri gelirleri kontrol etmeleri zorlaşmış, bu da vergiden kaçınma ve vergi kaçakçılığı gibi sorunları artırmıştır. Vergi konularında uluslararası sorunların artmasıyla birlikte bilgi değişimine olan talepte de artışlar gözlenmiştir ve özellikle son yıllarda bilgi değişimi anlaşmaları önem arz etmeye başlamıştır.

Uluslararası alanda imzalanan anlaşmalarda yer alan bilgi değişimine ilişkin hüküm ile vergi kaçakçılığı, zararlı vergi rekabeti, kara paranın aklanmasının önlenmesi gibi sorunlarla mücadele amaçlanmıştır. Bu sorunların çözümü de uluslararası alanda işbirliğine dayanmaktadır. Vergisel konularda uluslararası işbirliğinin temel unsuru bilgi değişimidir. Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Örgütü (OECD) üyesi ülkelerde vergi konulu bilgi değişimi OECD Model Vergi Anlaşmasının (OECD Model Tax Convention) 26'ncı maddesine dayanarak gerçekleştirilmektedir. Söz konusu madde kapsamında bilgi değişimi anlaşmalarının uygulanmaya başlaması ile birlikte ülkeler arasında geniş kapsamlı bir bilgi alışverişi söz konusu olacaktır.

Bu çalışmanın başlıca amaçları; vergi idareleri arasında uluslararası bilgi değişimi konusunu OECD Model Anlaşmasının 26'ncı maddesi çerçevesinde incelemek, 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

önemine vurgu yapmaktır. Çalışmanın sonraki bölümleri şu şekildedir: İlk olarak bilgi değişiminin teorik çerçevesi ele alınmaktadır. İkinci olarak bilgi değişimine yönelik sınırlamalar, bilgi değişiminde kullanılan yöntemler ve OECD'nin bu konuda yaptığı çalışmalar yer almaktadır. Üçüncü olarak ise Türkiye'nin taraf olduğu bilgi değişimi anlaşmaları analiz edilmekte ve genel bir değerlendirme yapılarak bilgi değişimi konusunda literatürdeki boşluk doldurulmaya çalışılmaktadır.

1. Bilgi Değişiminin Teorik Temelleri

1.1. Bilgi Değişiminin 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 değişimine ilişkin hükümleri önem kazanmaya başlamıştır.

Vergi idareleri arasındaki bilgi değişimi, etkin bir uluslararası vergi sistemi için önemli bir unsurdur. Bilgi değişimi konusundaki işbirliği her ne kadar çeşitli formlarda olsa da uygulamada genellikle çift taraflı vergi anlaşmalarında ek bir madde konularak gerçekleştirilmektedir (Bacchetta, 2000:275). Etkin bir bilgi değişimi sırasıyla ulaşılan bilginin güvenilir olması, bilgiye zamanında erişme ve bilgi değişimi yapmak için yeterli donanım ve yeteneğe sahip olmak anlamlarına gelmektedir (OECD, 2010a:10).

Kerres ve Proell'in (2009:44) ifade ettiği gibi bilgi değişimi, sınırların olmadığı bir dünyada birbirleriyle uyumlu olmayan vergi kanunlarıyla mücadele etmede önemli bir araçtır. Bilgi değişimi aynı zamanda ülkelerin kendi vergileme hakkı olan kazançların doğru bir şekilde hesaplanmasını ve ödenmesini sağlamak amacıyla vergi alanında yapmış oldukları işbirliği sayesinde elde ettikleri vergilemeye ilişkin bilgileri paylaşmalarıdır (Balcı, 2010:35).

1.2. Bilgi Değişiminin Hukuki Dayanakları

Ülkeler arasında bilgi değişiminin geçmişi 19'uncu yüzyılın ortalarına kadar dayanmaktadır. Belçika'nın Fransa (1843), Lüksemburg (1845) ve Hollanda (1845) ile imzaladığı anlaşmalarda günümüzdeki düzenlemelere benzer bazı hükümlerin yer aldığı görülmektedir. Ardından 1921 yılında uluslararası çifte vergilendirme ve vergi kaçakçılığı ile ilgili çalışmalar başlatılmış ve 1923-1927 yılları arasında ilk vergi anlaşma modeli hazırlanmıştır. 1971 yılından itibaren ise OECD'nin yapmış olduğu çalışmalarla bilgi değişimi konusu önem kazanmıştır. Ancak geçmişi bu kadar eskilere dayanmasına rağmen bilgi değişimi konusunda günümüze kadar fazla bir ilerleme kaydedilmemiştir (Öner, 2008:1-2).

Uluslararası alanda bilgi değişimi konusundaki temel yasal dayanak OECD Model Anlaşmasının 26'ncı maddesinin 1'inci fıkrasıdır (OECD, 2008a:17). Buna göre “akit devletlerin yetkili makamları, anlaşma hükümlerinin gerçekleştirilmesi için gerekli bilgileri ya da anlaşmanın aksine olmadığı sürece politik alt bölümleri ya da mahalli idareleri adına alınan her türlü vergi ile ilgili iç mevzuat hükümlerinin yürütülmesi için gerekli bilgileri değişime tabi tutacaklardır. Bilgi değişimi 1'inci ve 2'nci maddelerle sınırlı kalmayacaktır.”

OECD Model Anlaşmasının 26'ncı maddesi dışında vergi amaçları bakımından bilgi değişiminin gerçekleştirilmesine temel teşkil eden diğer yasal dayanaklar ise şunlardır (Balcı, 2010:35):

- i. OECD veya Birleşmiş Milletler Model Anlaşmasını esas alan Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları
- ii. Bilgi Değişimi Anlaşmaları
- iii. Avrupa Birliği Karşılıklı Yardımlaşma Direktifi
- iv. Avrupa Konseyi/OECD Vergi Konularında Bilgi Değişimi 2002 Model Anlaşması
- v. Kuzey Avrupa İdari Yardımlaşma Anlaşması
- vi. Amerika Kıtası Vergi İdareleri (CIAT) tarafından geliştirilen Bilgi Değişimi Model Anlaşması
- vii. Rusya Federasyonu tarafından geliştirilen Vergi Mevzuatı ile İlgili Konularda İşbirliği ve Karşılıklı Yardımlaşma Model Anlaşması

1.3. Bilgi Değişiminin Önemi

Uygulanan 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 çeşitli önlemler almaya zorlamıştır. Zira devletler sadece kendi sınırları içerisinde aldıkları önlemlerle uluslararası vergilendirme sorunlarını çözmede yetersiz kalmaya başlamışlardır. Bu nedenle özellikle 1990'lı yılların ortalarından itibaren uluslararası alanda bilgi değişimi konusunda yapılan çalışmalarda önemli bir artış gözlenmiştir (Öz, 2009:27).

Özellikle 2008 yılında Meksika'da yapılan "Vergi Alanında Şeffaflık ve Bilgi Değişimi" konulu global forumun ve 2009 yılında Londra'da yapılan G-20 Zirvesinde vergi cennetlerine yönelik alınan kararların desteklenmesinin vergi konularında uluslararası işbirliğinin öneminin artmasında büyük katkısı olmuştur. Ardından OECD kapsamında yürütülen çalışmalar büyük bir ivme kazanmıştır (Balcı, 2010:34).

Uluslararası Kalkınma ve İşbirliği Teşkilatı, Birleşmiş Milletler ve Avrupa Birliği gibi kuruluşlar uluslararası işbirliğinin gerçekleştirilebilmesi için uzun yıllardan beri yoğun bir şekilde çalışmaktadır. Çeşitli sebeplerden dolayı ülkeler bu konuya olması gerektiği kadar ilgi göstermemişlerdir. Ancak son yıllarda bu anlayış değişmiş ve vergi idareleri uluslararası işbirliği konusundaki açıklarını çeşitli yollarla kapatmaya başlamıştır. Bu bağlamda, vergi idaresi bürokratlarının belirli zamanlarda bir araya geldikleri "yapıcı bağlantılar" çerçevesinde gerçekleştirilen görüşmeler yoluyla bilgi değişimi konusu gündemden düşmemekte, bir başka deyişle önemini sürdürmektedir (Kılıç, 2006:106).

1.4. Bilgi Değişiminin Amaçları

Bilgi değişiminin ilk ve en genel amacı vergisel konularda imzalanan anlaşma hükümlerinin uygulanmasını gerektirecek bilgileri doğrulamak yani anlaşma hükümlerinin yürütülmesini sağlamaktır. Anlaşma hükümlerinin yürütülmesi için bilgi değişimi anlaşmalarına ciddi ihtiyaç duyulmaktadır (Öner, 2010:41).

Bilgi değişiminin ikinci amacı iç hukuk hükümlerini uygulamak ve yürütmektir. Mevcut olan bazı bilgi değişimi anlaşmalarında anlaşma hükümlerinin yürütülmesi ifadesine öncelik verilirken bazılarında da vergi kaçakçılığının önlenmesi amacı ön plana çıkmaktadır (Öner, 2010:46). OECD Model Anlaşmasının 26'ncı maddesine göre "iç hukukun uygulanması veya yürütülmesi için bilgi talebi, bir gerçek veya tüzel kişinin mali ikametgâhı, bir tüzel kişinin vergi durumu, kaynak ülkedeki gelirin niteliği, vergi beyanında gösterilen gelirler ve harcamalar, iş kayıtları, bir

şirketin kuruluş belgeleri, bir şirketin kuruluş zamanındaki unvanı, adresi ve daha sonra gerçekleşen tüm unvan ve adres değişiklikleri, banka kayıtları, muhasebe kayıtları ve mali bilançolar, ticari anlaşmalar, faturaların kopyaları gibi unsurların hepsini veya herhangi birini içerebilir” (OECD, 2006a:10).

1.5. Bilgi Değişiminin Şeffaflık Standartları

OECD, 2008 yılından sonra vergiden kaçınma ve vergi kaçakçılığıyla mücadele etmek için vergisel bilgi değişimi ve işbirliği alanındaki çalışmaları hızlandırmıştır. Özellikle mali krizin ardından finansal istikrarı sağlamaya çalışan bazı OECD üye ülkeleri için vergiden kaçınma ve vergi kaçakçılığı büyük bir problem olmuştur. Bu sebeplerden dolayı vergisel konularda işbirliği şart olmuştur. OECD 2009 yılından önce hedeflenen yetki alanları arasında işbirliğini ortaya çıkarmak için şeffaflık ve bilgi değişiminde mevcut aşamayı listeleyen bir “ilerleme raporu” sunmuştur. Ardından vergisel konularda iş birliği yapmayan üye ülkelere yaptırımlar uygulayacağına dair söylemlerde bulunmuştur (Pheny ve Wong, 2010:71).

OECD’nin 2010 yılında yayınlamış olduğu “Vergisel Amaçlar için Şeffaflık ve Bilgi Değişimi” konulu raporda belirtilen standartlar şunlardır (OECD, 2010b:4):

- i. Akit devletlerin iç hukuk hükümlerinin uygulanması ve yönetimi için gerekli olduğu konularda talep üzerine bilgi değişimi,
- ii. Banka gizliliği veya vergiye ilişkin ulusal çıkarların bilgi değişimine sınır getirmemesi,
- iii. Güvenilir bilgiye ulaşılabilirlik ve bilgiyi elde etme gücü,
- iv. Vergi mükelleflerinin haklarına saygı gösterilmesi,
- v. Değişime konu olan bilginin gizliliği konusunda katı kuralların mevcut olmasıdır.

1.6. Bilgi Değişiminin Gerçekleşmesi için Gerekli Koşullar

Ulusal vergi idareleri arasında vergisel konularda tam bir bilgi değişiminin gerçekleşmesi için üç şartın olması gereklidir (Keen ve Lighthart, 2004:11):

- i. Ulusal vergi idareleri vergi mükellefleri ile ilgili sahip oldukları bilgileri diğer ülkelerle paylaşmak için yasal bir güce sahip olmalıdır.
- ii. Vergi idareleri yurt içindeki tüm kurumlardan ve diğer üçüncü şahıslardan vergi ile ilgili bilgileri elde edebilmek için yetkiye sahip olmalıdır.
- iii. Finansal kurumlar ve diğer kurumların vergi mükellefleri, vergiye ilişkin ayrıntılı bilgilere sahip olmalıdır.

Bilgi değişiminin gerçekleşmesi için mevcut koşullar yerine getirilmedikçe tam anlamı ile bilgi paylaşımının altyapısı oluşmamaktadır. Ancak günümüzde ülkelerin uygulamaları incelendiğinde yukarıda söz edilen şartların oluşmasının bugün için zor olduğu görülmektedir.

Bu bilgiler vergiyi belirlemeye, değerlendirmeye, verginin tahsilatını kolaylaştırmaya, vergi yükümlülüğünü ortaya çıkarmaya yarayan “kavrayıcı bilgiler” içermektedir (Özer, 2006:87-88).

1.7. Bilgi Değişiminde Karşılaşılan Sorunlar

Ekonominin küreselleşmesi ve liberalleşmesiyle birlikte yerel vergi idareleri bilgi değişiminde birçok problemle karşı karşıya kalmıştır. Bunlardan öne çıkanlar ise özetle şu şekildedir (Spencer, 2000:88-89):

- i. Yerel vergi idareleri ulusal bir hükümetin yönetiminde bulunmakta ve uluslararası herhangi bir vergi idaresi bulunmamaktadır.

ii. Vergi idarelerinde çalışan memurlar bilgi değişimi konusunda yeterli bilgi birikimine sahip değildir.

iii. Birçok ülkedeki banka sırları ve diğer gizlilik kuralları, finansal kurumlar tarafından hükümet yetkililerine konuyla ilgili bilgilerin açıklanmasını engellemektedir. Bu gizlilik kurallarının bazı finans merkezleri ve vergi cenneti olarak tanımlanan ülkelerde var olması etkin bir bilgi değişimini engellemektedir.

iv. Bir ülkeden diğer bir ülkeye zorunlu bir bilgi değişiminin olduğu otomatik bilgi değişimi konusunda uygulamada problemler yaşanmaktadır.

v. Bilgi değişimi önünde teknik engeller, dilden kaynaklanan problemler, tanımlamalardan kaynaklanan sorunlar ve yazılımla ilgili engeller mevcuttur.

vi. Bazı devletlerde bilginin vergi idarelerine iletilmesi oldukça güçtür. Birçok devlette hâlâ vergi kimlik numarası kullanılmamakta ya da kullanılsa bile işlevsel olmamaktadır.

vii. Bunların yanı sıra vergi idarelerinden kaynaklanan sorunlar da mevcuttur. Hatta bu sayılanların vergi idaresinin az gelişmişliğinin bir sonucu olduğu dahi söylenebilir. Gerek yetişmiş personel sayısının eksikliği gerekse yeni teknolojilere yabancı olan personelin sayısı bu konuda önemli etkenlerden biridir (Öner, 2010:237).

2. Bilgi Değişimine Yönelik Sınırlamalar

2.1. Genel Açıklamalar

Bilgi değişimine yönelik sınırlamalar OECD Model Vergi Anlaşmasının 26'ncı maddesinin 3 ile 5'inci fıkralarında ve OECD'nin 2002 tarihli Vergi Konulu Bilgi Değişimi Model Anlaşmasının 7'nci maddesinde yer almaktadır.

Bilgi değişimine yönelik sınırlamaların olduğu nadir durumlarda akit taraflar bilgi sağlamak zorunda değildirler. Bilgiyi sağlamak ya da sağlamamak konusunda karar akit tarafa bırakılmaktadır. Devam eden süreçte yetkili makamlar herhangi bir zorunluluk olmasa dahi bilgiyi temin edebilirler. Yetkili makamların bilgiyi temin etmesi halinde anlaşma çerçevesi içinde hareket etmeleri gerekmektedir (OECD, 2006a:13).

Bilgi değişimine ilişkin hüküm, akit taraflar arasında bilgi değişim taahhüdünü içerir. Bu anlamda, bir devletin diğer devlete karşı bilgi verme yükümlülüğü düzenleme altına alınır. Bu nedenle bir uluslararası hukuk meselesidir. Fakat bilgi değişimi ulusal hukuktan tamamen bağımsız değildir. Karşı devletten talebi almış olan devlet, ancak iç hukukuna göre toplayabildiği, toplaması mümkün olan bilgileri sağlayabilir. İç hukukta bir sınırlama varsa bu değişeceği bilgi açısından da bir sınırlama olduğu anlamına gelmektedir. Bu aşamada artık konu iç hukuk meselesi haline gelmektedir. Talepte bulunulan devlet açısından verilebilecek bilgilerin bir diğer sınırını talep eden devletin iç hukukundaki yetkisi dahilinde toplayabileceği bilgiler oluşturur. Ayrıca bilgi değişimi, devletlerin karşılıklı yükümlülüklerini düzenleyen bir meseledir ve kamusal menfaatler ile ilgili sonuçlar doğurur. Fakat bu türden uluslararası yükümlülüklerin etki ve sonuç alanı aynı zamanda bireysel menfaatler alanıdır, yani buradaki kamusal menfaatlerle vergi yükümlüsünün bireysel menfaatleri (özel yaşam hakkı) arasındaki dengenin tesisi çok önemlidir (Yaltı, 2011:10).

OECD'nin 77/779 sayılı Direktifinin 8'inci maddesinde düzenlenen bilgi değişimine yönelik sınırlamalar şunlardır (Schenk-Geers, 2009:163):

i. Bilgiyi sağlayan üye ülke bu bilgileri kendi amaçları için kullanıyor ve bilgilerde kendi iç kanunlarınca korunuyorsa sağlanan ya da elde edilen bilgileri karşı ülkeye iletmekte herhangi bir zorunluluk yoktur.

ii. Herhangi bir ticari ya da meslek sırrı ya da kamu politikasına aykırı düşecek bilgiler açıklanmayabilir.

iii. Üye ülkenin yetkili makamı yasal nedenlerden dolayı bilgiye ulaşamayacak durumda ise bilgi sağlamayı reddedebilir.

2.2. Gizlilik Hükümü

OECD Model Vergi Anlaşmasının 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 duruşmaları sırasında ya da adli kararlar alınırken açıklanabileceği belirtilmiştir (OECD, 2010c:38).

Model Anlaşmada geçen 2'nci fıkranın yorumunda ise “akit taraflar arasında imzalanan vergi anlaşmalarında bilginin üçüncü bir ülkeye iletebilmesi için açık bir hüküm bulunması gerektiği anlaşmada açık hüküm bulunmadığı takdirde söz konusu bilginin akit devlet tarafından üçüncü bir ülkeye açıklanamayacağı” ifade edilmiştir (OECD, 2008b:352).

Bilgi yalnızca devletin sorumlu vergi idaresine veya yargı mensuplarına açıklanabilir. Bu bilgiler yalnızca bu görevlerin gerektirdiği amaçlar için kullanılabilir. Başka amaçlar için kullanılmaları yasaktır (Balcı, 2010:38). Ayrıca ülkelerin vergi mahremiyetinin ihlali sayılacağı gerekçesiyle bilgi vermekten kaçınmaları mümkün değildir (Atıla, 2008:64).

Model Anlaşmada banka bilgilerine ilişkin ise herhangi bir sınırlama öngörülmemektedir. Mevcut sınırlamalar ülkelerin iç hukukundan kaynaklanmaktadır. Banka bilgilerine erişim konusunda gerek OECD Model Vergi Anlaşmasının 26'ncı maddesi gerekse OECD'nin 2002 tarihli Vergi Konulu Bilgi Değişimi Model Anlaşması banka gizliliği esasının bilgi sağlamayı reddedecek bir neden olmadığını şart koşmaktadır. Dolayısıyla anlaşmaya taraf olan ülkeler doğrudan ya da dolaylı olarak yasal ya da idari yollarla banka bilgilerine erişim yetkisine sahip olmalıdır ve bu bilgileri talep eden ülkeye verilmek durumundadır. Bilgi talep edilen tarafın banka gizliliği gerekçesiyle bilgi vermeyi reddetmesi mümkün değildir (Çölgezen, 2010:104).

2.3. Mütakabiliyet (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 zorunluluğu bulunmaktadır (OECD, 2006a:13).

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 karşı taraftan bekledikleri 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 (Kılıç, 2006:112).

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 (Atila, 2008:64). Bilgi doğası gereği karşılıklılık gerektirmese bile bu anlaşmalardaki bilgi değişimi konusu genelde karşılıklılık esasına dayanmaktadır. Bilgi elde etme yöntemleri ve olanakları her devlette farklılık göstermektedir. Bilgi akışının tek taraflı olmasını önlemeye yönelik Model Anlaşmanın 26'ncı maddesinin ikinci fıkrasının a ve b bentlerinde bir karşılıklılık ilkesi öngörülmektedir. Bilgi değişimi karşılıklılık ilkesi üzerine kurulu olsa da değişime tabi tutulan bilginin niteliği aslında bir karşılıklılık gerektirmemektedir (Öner, 2010:149).

2.4. Kamu Düzeni

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 sınırlamaya bilgi değişim uygulamasında çok nadir başvurulmaktadır (OECD, 2006a:14).

2.5. 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 gerekmektedir. 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 bulunan tarafın takdir yetkisine bırakılmaktadır. Belirli bir durumda bir akit tarafın bu türden gerekçelerle bazı bilgileri sağlamayı reddetmesi durumunda ticaret, iş veya diğer sırrın detaylarını ilgili belgelerden çıkartıp bilginin kalan kısmını diğer akit tarafa sağlaması gerekmektedir. Yetkili makamın rolü ise hassas bilgilerin iletilip iletilmeyeceğine karar vermek ve bilgiyi toplayacak olan yerel idarelere hangi konuların hassas olabileceğini ilk etapta bildirmektir (OECD, 2006a:14).

2.6. Yasal Mesleki Ayrıcalık

Bir akit taraf verilen bilginin bir avukat, hukuk danışmanı veya diğer kabul görmüş kanuni temsilci ile müşteri arasındaki gizli bilgileri açıklayacak 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 (OECD, 2006a:15).

3. Bilgi Değişim Yöntemleri

Bilgi değişim yöntemleri OECD Model Anlaşma Kapsamındaki Yöntemler ve Vergi Denetimlerine Yardımcı Olan Yöntemler olarak iki başlık altında değerlendirilebilir.

3.1. OECD Model Anlaşma Kapsamındaki Yöntemler

Uygulamada duruma özgü üç tür bilgi değişimi bulunmaktadır. Bunlar sırasıyla talep üzerine bilgi değişimi, otomatik bilgi değişimi ve kendiliğinden bilgi değişimidir.

3.1.1. Bilgi Verilmesini Zorunlu Kılan Yöntemler

Talep üzerine bilgi değişimi ve otomatik bilgi değişimini, bilgi verilmesini zorunlu kılan yöntemler olarak nitelendirebiliriz. Bir anlaşma olmadan talep üzerine

bilgi değişimi ve otomatik bilgi değişiminden bahsedemeyiz. Dolayısıyla söz konusu bu iki yöntem de belirli bir anlaşmayı zorunlu kılmaktadır.

3.1.1.1. Talep Üzerine Bilgi Değişimi

Bilgi değişim yöntemlerinden en yaygın olarak kullanılanı talep üzerine bilgi değişimidir. Bu tür bilgi değişiminde bilgi, kaynak ülkeden belirli bir istek üzerine ikametgâh ülkesine aktarılmaktadır. Bilgi isteği her zaman özel bir konu ya da kişiye ilişkin olmak durumundadır (Keen ve Ligthart, 2004:4).

Talep üzerine bilgi değişimi yoluyla vergi matrahının tespiti için malın fiyatı, maliyeti, ödenen komisyonlar gibi bilgiler diğer ülkenin vergi yönetiminden istenebilir. Örneğin, 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 olan ve kendi yasalarında öngörülen tüm bilgi toplama yöntemlerini kullanmak zorundadır (Kılıç, 2006:109-110).

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 bulunurken birtakım hususlara dikkat etmelidir. Vergi mükelleflerinin isim ve adresi, bilgi değişimi ile ilgili yabancı kişi ve kurumun isim ve adresleri, vergi mükellefi ile bu kişi ve kurum arasındaki ilişki, ilgili olduğu vergi, vergi incelemesi yapılan yıl, istenilen bilginin ne olduğu, cevaba ne kadar acil olarak ihtiyaç duyduğu, bilgi talep eden ülkede incelemenin hangi safhada olduğu gibi bilgiler bilgiyi talep eden tarafın yazışmalarda açıkça belirtilmek durumundadır (Kalaycıoğlu, 2011).

Talep eden tarafın ilgili bilgileri yazışmalarda belirtmesinden sonra talep edilen ülke tarafından söz konusu bilgi isteği değerlendirilir ve ardından cevap yazılır. Cevapta yer alacak listede; 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 gibi bilgilerin yer alması gerekmektedir (Göktaş, 1999:85).

Talep üzerine bilgi değişiminde bilgi talebinde bulunan akit devletin söz konusu bilgiyi elde etmek için ülkesindeki tüm olanaklarını kullanmış olması gerekir. Talepte bulunan tarafın söz konusu bilgiyi elde etme çabalarına talepte bulunduğu devlette mümkün olan araştırmaları yapması da dahildir. Ayrıca, bilgi talebini alan tarafın yetkili makamlarının doksan gün içinde istenen bilgiyi sağlaması gerekir. Eğer istenen bilgi doksan gün içinde sağlanamayacaksa yetkili makamın diğer makama bu durumu bildirmesi gerekir (Öner, 2010:71-74).

3.1.1.2. Otomatik Bilgi Değişimi

Otomatik bilgi değişiminde vergi ile ilişkili tüm bilgi periyodik olarak kaynak ülkeden ikametgâh ülkesine aktarılmaktadır (Keen ve Ligthart, 2004:4).

OECD'nin belirlediği otomatik bilgi değişimi kapsamında yer alabilecek konular; 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, sanatçılar, sporcular tarafından elde edilen gelirler, emeklilik gelirleri ve benzeri türden gelirler, kamu hizmeti karşılığı elde edilen gelirler, ikametgâh değişiklikleri, şirket ve vakıf kuruluş ve kapanışları, miras ya da bağış yoluyla sahip olunan mallar ve işyeri açma kapama faaliyetleridir (OECD, 2006a:4).

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 aktarılmasını ifade etmektedir (OECD, 2000:1). OECD daha sonra 2004 yılında Standart Transmission Format (STF) adlı bir program geliştirmiştir. STF adlı veri tabanı programı ile uluslararası alanda vergisel konularda etkin bir otomatik bilgi değişimi sağlanmaya çalışılmaktadır (OECD, 2011a:3).

Otomatik bilgi değişimi, bilgi değişim yöntemlerinin arasında en verimli yöntemdir. Ancak uygulama konusundaki sıkıntılar dolayısıyla en zordur. Otomatik bilgi değişimi genelde faiz, kâr payları, telif gibi sınır ötesi ödemeleri kapsamaktadır. Sınır ötesi kazanılan geliri alacaklısına 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. Öncelikle 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 Modelinde otomatik bilgi değişimine değinilmiştir, ancak bu tür bir bilgi değişiminin gerekli olmadığı vurgulanmıştır. Tasarrufların vergilendirmesiyle ilgili Avrupa Birliği Direktifinde ise bazı durumlarda otomatik bilgi değişiminin gerekli olduğu belirtilmiştir. İkinci olarak 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 gereklidir. OECD bünyesinde otomatik bilgi değişim mekanizması üzerindeki çalışmalar sürdürülmektedir (Spencer, 2000:93).

3.1.2. Bilgi Verilmesini İhtiyari Kılan Yöntem

Bilgi verilmesini ihtiyari kılan yöntem ise kendiliğinden bilgi değişimidir. Bu yöntemde ise belirli bir anlaşmaya gerek duyulmadan tamamen tarafların inisiyatifine bırakılarak bilgi değişimi gerçekleşmektedir.

3.1.2.1. Kendiliğinden Bilgi Değişimi

Bu tür bir bilgi değişimi akit taraflardan birinin işine yarayacağını düşündüğü bilgileri karşı tarafa kendiliğinden göndermesi şeklinde olmaktadır. Bu tür bir bilgi değişim yöntemi çok sınırlı sayıda uygulanmaktadır (Spencer, 2000:92).

Kendiliğinden bilgi değişimi doğası gereği yerel vergi memurlarının işbirliği ve aktif katılımına dayanmaktadır. Kendiliğinden bilgi değişimi ile elde edilen bilgiler genellikle etkilidir. Çünkü vergi memurları tarafından vergi incelemeleri ya da benzer denetlemeler sırasında elde ettikleri seçkin bilgilerden oluşmaktadır (OECD, 2006b:3).

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 indirimi uygulamalarıdır (Göktaş, 2012).

Bir ülke tarafından kendiliğinden 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 bildirimler kendiliğinden bilgi değişimleri için gerekli iyileştirmeleri sağlayacağından oldukça önemlidir (Karadeniz, 2009a:23).

3.2. Vergi Denetimlerine Yardımcı Olan Yöntemler

OECD'nin yayınlamış olduğu kitapçıklarda geleneksel bilgi değişim yöntemlerinden başka vergi denetimlerine yardımcı olan bilgi değişim yöntemleri de bulunmaktadır. Bunlar sırasıyla eş zamanlı vergi kontrolü, yabancı ülkede vergi kontrolü ve endüstri çapında bilgi değişimidir (OECD, 2006a:8).

3.2.1. Eş Zamanlı Vergi Kontrolü

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 (OECD, 2006a:8). OECD Model Anlaşmasının bilgi değişimi başlıklı 26'ncı maddesi eş zamanlı vergi kontrolünün yasal dayanağını oluşturmaktadır (Işık, 2005:151).

Eş zamanlı vergi kontrolü aynı zamanda transfer fiyatlandırması yoluyla oluşan vergi kaybının da önlenmesine yardımcı olmaktadır. Şöyle ki mükellefin birden fazla vergilendirme yetkisi kapsamındaki 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 kazandırır. Çifte vergilendirmenin önlenmesine de katkı sağlayan bu süreç ihtilafları azaltır. Bu incelemelerde karşılıklı etkin bilgi paylaşımı fonksiyonu ile transfer fiyatlandırması incelemelerinin süresi kısılabilir. Eş zamanlı incelemeler güvenilir bilgilere erişim sayesinde transfer fiyatlandırmasının en güç konularından emsal fiyatın tespiti noktasında etkin karşılaştırmalara ve dolayısıyla doğru fiyat saptamasına olanak vermektedir (Pehlivan, 2012).

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 (Öner, 2010:84).

3.2.2. Yabancı Ülkede Vergi Kontrolü

OECD Model Anlaşmasına göre akit 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 (Öner, 2010:100).

Yurt dışında vergi incelemeleri etkin bir uyum aracıdır. Zira vergi idareleri arasında bilgi değişimi yapılmasını ve tüm ilgili ticari faaliyetlerin kapsamlı bir şekilde gözden geçirilmesini sağlamaktadır. Ayrıca, yurt dışında 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 yurt dışında yapılması mümkün değildir. Yurt dışında vergi incelemesinin yabancı ülke tarafından kabul edilebilmesi için inceleme konusunun büyük çaplı olması, katı vergi planlamasının yapılmış olması ve yurt içi inceleme teknikleri ile matrahın kavranamamış olması gerekmektedir (Karadeniz, 2009b:23-25).

3.2.3. Endüstri Çapında Bilgi Değişimi

Endüstri çapında bilgi değişimi, belirli mükellefleri değil ilgili ekonomik sektörün tamamını örneğin, ilaç endüstrisi veya petrol endüstrisini kapsayan bir bilgi değişimidir (OECD, 2006a:8).

Endüstri çapında 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 ile başlatılır. Yetkili makamlar endüstri çapında değişimi koordine etmek üzere kendi vergi idarelerinden bir temsilci belirler. Ancak endüstri çapında bilgi değişimine ilişkin taraf ülkeler arasında yapılacak tüm resmi iletişimleri sonuçlandıracak olanlar yine yetkili makamlardır (Karadeniz, 2010:17).

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, ilaç sektörü, telekomünikasyon, temel kamusal hizmetler ve emtia ticareti gibi sektörler girebilmektedir (Balcı, 2010:41).

Endüstri çapında bilgi değişimi aslında talep üzerine bilgi değişiminin özel bir biçimi olarak da adlandırılabilir. Dolayısıyla talep üzerine bilgi değişimi yönteminde geçerli olan esasların genel itibarıyla bu tür bir bilgi değişiminde de geçerli olduğu söylenebilir (Öner, 2010:90).

4. OECD'nin Vergisel Konularda İşbirliğini Sağlamak için Yaptığı Çalışmalar

Vergi cennetleri gibi zararlı vergi rekabeti uygulamaları nedeniyle ülkelerin mevcut ve potansiyel gelirlerinde büyük kayıplar yaşanmaya başlamasıyla birlikte OECD bünyesinde çeşitli çalışmalar yürütölmeye 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 (Helvacı, 2011). Aynı

zamanda forum çalışmaları kapsamında OECD üyelerinden ve taahhütte bulunan ülkelerden oluşan “Resmi Olmayan İletişim Grubu” kurulmuştur. Bu grup, çeşitli tarihlerde toplanarak adil rekabetin sınırlarının belirlenmesi, bilgi değişimi ve saydamlık konularında çalışmalarda bulunmaktadır (Yılmaz, 2007:254).

31/08/2009 tarihinde gerçekleştirilen küresel forumda vergisel amaçlı bilgi değişimi ve şeffaflık konusundaki küresel forum standartlarının uygulanmasında gerçekleşen ilerlemelerin dört yıllık değerlendirmeleri yayınlanmıştır. İlerleme raporuna göre yaşanan son gelişmeler özetle şu şekildedir (OECD, 2009:2-3):

i. Tüm OECD ülkeleri Mart 2009’da Avusturya, Belçika, Lüksemburg ve İsviçre’nin çekinceleri kaldırmalarını takiben 2005 yılında güncellenmiş olan OECD Vergi Anlaşması Modelinin 26’ncı maddesini (bilgi değişimi) kabul etmiştir.

ii. Singapur, Macao ve Hong Kong uluslararası kabul görmüş vergileme standardına uyum sağlamak amacıyla 2009 yılında bilgi değişimine ilişkin bir yasayı yürürlüğe koyduklarını açıklamıştır.

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

iv. Bruney, Guatemala, Arubai, Belçika, Uruguay, Filipinler, Bermuda, Malezya, Kosta Rika, İngiliz Virjin Adaları, Bahreyn, Cayman Adaları, Lüksemburg ve Hollanda Antilleri uluslararası kabul görmüş vergileme standartlarını resmi olarak tanımış ve bu standartları uygulamak için adım atmıştır.

2011 yılında ise “Uluslararası Vergi Kaçakçılığı ve Şeffaflık-Bilgi Değişimi Standartlarının Uygulanması” ile ilgili OECD tarafından bir rapor sunulmuştur. OECD tarafından geliştirilen şeffaflık ve bilgi değişimi standardı doksan yedi ülkenin katılımıyla birlikte evrensel bir geçerlilik kazanmıştır (OECD, 2011b:102).

5. Türkiye’nin Taraf Olduğu Bilgi Değişim Anlaşmalarının Değerlendirilmesi

5.1. 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 (sermaye akışını kontrol edebilmek ve vergi kaybını önlemek için) imzalamış olduğu bilgi değişimi anlaşmalarıyla önemli adımlar atmaya başlamıştır.

OECD’nin mevcut raporlarında Türkiye şeffaflık ve bilgi değişim standartlarına uymayı taahhüt etmiş ülkeler grubundadır. OECD’nin “Vergisel İşbirliği 2010-Adil Rekabet Ortamına Doğru” adlı raporunda, şeffaflık ve bilgi değişimi standartlarına uymayı taahhüt etmiş olan ülkelerin durumları değerlendirilmiştir. Bu rapora göre

i) Türkiye bilgi değişimini OECD standartlarında önemli ölçüde uygulamaktadır.
ii) Türkiye Küresel Forumun bir üyesidir ve vergisel amaçlar için uluslararası şeffaflık ve bilgi değişim standartlarını uygulama konusunda karardır.
iii) Türkiye birçok ülkeyle anlaşma imzalamıştır ve bu anlaşmaların çoğu uluslararası standartta bilgi değişimini mümkün kılmaktadır.

iv) Türkiye’de vergisel konularda bilgi değişimi için banka bilgilerine erişimde kısıtlama yoktur ve aynı zamanda mülkiyet, kimlik ve hesap bilgilerini elde etme yetkisine sahiptir (OECD, 2010d:126).

5.2. Türkiye'nin Taraf Olduğu Bilgi Değişimi Anlaşmaları

Türkiye son yıllarda vergi cennetleri ile ilişkilerini hızlandırmış ve bu kapsamda ilk olarak 24/11/2010 tarihinde Jersey Hükümeti ile Bilgi Değişim Anlaşması imzalanmıştır. Bu Anlaşmayı takiben vergi konularına ilişkin benzer Bilgi Değişim Anlaşması Bermuda Hükümeti ile Türkiye Cumhuriyeti arasında 23/01/2012 tarihinde New York'taki Türk Başkonsolosluğunda imzalanmıştır. Ardından son olarak 13/03/2012 tarihinde Guernsey Hükümeti ile Türkiye Cumhuriyeti Hükümeti arasında Bilgi Değişim Anlaşması Londra'daki Türkiye Büyükelçiliğinde imzalanmıştır (KPMG, 2012).

5.2.1. Türkiye-Jersey Bilgi Değişimi Anlaşması

Jersey, Batı Avrupa'da Fransa'nın kuzeyinde yer alan Birleşik Krallığa bağlı Manş Adalarından biridir (Wikipedia).

Türkiye Cumhuriyeti Hükümeti ile Jersey Hükümeti arasında imzalanan "Vergi Konularında Bilgi Değişimi Anlaşması" ülkemizin vergisel alanda bilgi değişimi konusunda imzaladığı ilk anlaşmadır. 24/11/2010 tarihinde imzalanan anlaşma on üç maddeden oluşmaktadır. Bu maddelerde de genel olarak anlaşmanın amaç ve kapsamı, yetki alanı, yurt dışındaki 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. İmzalanan bilgi değişim anlaşmalarıyla cezai ve hukuki vergi konularında iki ülke arasında tam bir bilgi değişimi öngörülmekte ve böylece vergi kayıp ve kaçakçılığının önlenmesi amaçlanmaktadır (Gelir İdaresi Başkanlığı, 2012).

Jersey ile imzalanan bilgi değişimi anlaşmasında talep üzerine bilgi değişimi yöntemi esas alınmıştır. Talepte bulunulan tarafın istenilen bilgiye ihtiyaç duyup duymadığına 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 bilgi talebinde bulunabilecektir. Ayrıca, bilgi talebinde bulunulan tarafın istenilen bilginin kamu düzenine aykırılık teşkil ettiği gerekçesiyle bilgi talebini reddetme hakkına sahiptir (TBMM Komisyon Raporu, 2011:24).

Jersey ile imzalanan anlaşma metninde anlaşmaya taraf olan ülkelerin yazılı izinle yurt dışı vergi incelemelerinde bulunabilecekleri, bilgi değişiminde bulunulurken bütün bilgilerin gizli tutulacağı ve taraflara sağlanan bilginin başka hiçbir devlete açıklanamayacağı ayrıca anlaşmanın uygulanması ve yorumlanmasına ilişkin sorunlar ortaya çıktığında tarafların karşılıklı anlaşma usulüyle bu sorunları çözebilecekleri belirtilmiştir (TBMM Komisyon Raporu, 2011:29-32).

5.2.2. Türkiye-Bermuda Bilgi Değişimi Anlaşması

Bermuda, Atlas Okyanusu'nda, ABD'nin doğu ve Karayipler'in kuzey açıklarında bir takımadadır. İngiltere'nin (Birleşik Krallık) denizaşırı topraklarından biridir (Wikipedia).

Türkiye Cumhuriyeti Hükümeti ile Bermuda Hükümeti Arasında "Vergi Konularında Bilgi Değişimi Anlaşması" 23/01/2012 tarihinde New York'taki Türk Başkonsolosluğunda imzalanmıştır. İmzalanan bu anlaşma ile cezai ve hukuki vergi konularında iki ülke arasında tam bir bilgi değişimi öngörülmüş ve böylece vergi kayıp ve kaçığının önlenmesi amaçlanmıştır. Bermuda ile imzalanan bilgi değişim

anlaşmasıyla her çeşit ve 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 diğerinin ülke toprağında ve ilgili maddede belirtilen şartlarla inceleme yapabilmesine, ilgili kişilerle görüşebilmesine veya yapılmakta olan bir vergi incelemesine katılabilmesine de imkân sağlamaktadır (Gelir İdaresi Başkanlığı, 2012).

Bermuda ile imzalanan bilgi değişim anlaşmasında da talep üzerine bilgi değişimi yöntemi kullanılmaktadır. Talepte bulunulan tarafın yetkili makamı talebi aldıktan altmış gün içerisinde talebin eline ulaştığını ve varsa eksiklikleri yetkili makama yazılı olarak bildirmek zorundadır. Eğer talebin alınmasından itibaren doksan gün içerisinde bilgiyi temin edip göndermez ise gerekçeleriyle birlikte yazılı olarak bildirmesi gerekmektedir. Talepte bulunulan taraf, kendi kanunlarına göre elde etme imkânı bulunmayan bilgiyi elde etmek veya vermek zorunda değildir. Yine bilgi, talepte bulunulan ülkenin vatandaşı aleyhine bir ayırımı yol açıyorsa bilgi talebi reddedilebilecektir (TBMM Komisyon Raporu, 2012:7-11).

Bermuda ile imzalanan anlaşma metninde giderler konusu şu şekilde düzenlenmiştir. Taraflar başka türlü anlaşmaz ise yardım sağlama esnasında oluşan olağan giderler talepte bulunulan tarafça ve oluşan olağandışı giderler (ihtilaflı durumlarda ya da talebi karşılamak için gereken diğer durumlarda dışarıdan danışman istihdam edilmesi dahil) ise 750 ABD dolarını aşmıyorsa talepte bulunan tarafça karşılanacaktır. Eğer olağandışı giderler bu tutarı aşırıyorsa yalnızca aşan kısmının başvuran tarafça karşılanacağı belirtilmiştir (TBMM Komisyon Raporu, 2012:12).

5.2.3. Türkiye-Guernsey Bilgi Değişimi Anlaşması

Guernsey, resmi adı Bailiwick of Guernsey (Guernsey Muhafızlığı) olan Manş Denizi'nde Birleşik Krallığa bağlı Manş Adaları'ndan biridir (Wikipedia).

Türkiye Cumhuriyeti Hükümeti ile Guernsey Hükümeti arasında 13/03/2012 tarihinde imzalanan Bilgi Değişim Anlaşmasıyla cezai ve hukuki vergi konularında iki ülke arasında tam bir bilgi değişimi öngörülmekte ve böylece vergi kayıp ve kaçığının önlenmesi konusunda önemli bir adım atılmış olmaktadır. Guernsey ile imzalanan bu Anlaşmanın yürürlüğe girmesiyle birlikte her çeşit ve tanımdaki vergiler ile ilgili olarak inceleme elemanlarınca ihtiyaç duyulabilecek bilgilerin Guernsey yetkili makamlarından talep edilebileceği ve yine Guernsey tarafından ihtiyaç duyulabilecek bilgilerin de Türkiye'den karşılanabileceği belirtilmiştir. Anlaşma 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 sağlamaktadır (Gelir İdaresi Başkanlığı, 2012).

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 hükmü yer almaktadır. Talep üzerine bilgi değişim yönteminin hakim olduğu, tarafların istedikleri zaman bilgi talebinde bulunacağı, bilgi talebinde bulunan tarafın ise bilgi isteğine altmış gün içerisinde bilgiyi aldığına dair cevap vermesi gerektiği ve doksan

gün içerisinde de bilgiyi temin edip göndermez ise ya da bilgiyi temin etmeme durumunda bilgiyi reddetme gerekçesini yazılı olarak bildirmeleri gerektiği ifade edilmektedir (KPMG, 2012).

Sonuç ve Değerlendirme

Uluslararası alanda sermaye hareketliliğinin artmasıyla birlikte ekonomik sorunlar da büyük boyutlara ulaşmıştır. Ülkeler özellikle çifte vergilendirme, vergi kaçakçılığı, zararlı vergi rekabeti, kara paranın aklanmasının önlenmesi gibi birçok problemle karşı karşıya kalmıştır. Bu tür problemlerin çözümü de uluslararası alanda iş birliğinin varlığını gerekli kılmıştır. Zira ülkelerin tek başlarına bu sorunların çözümü için aldıkları önlemler yetersiz kalmıştır.

Bu bağlamda, OECD uluslararası sorunların üstesinden gelebilmek için çözüm arayışları içerisine girmiş ve vergi konularında imzalanan anlaşmaların 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" oluşturmaktadır.

OECD'nin özellikle zarar verici vergi rekabeti kapsamında geliştirilen Vergisel Bilgi Değişim Anlaşma Modeli kapsamında OECD üyesi olan ülkelerin özellikle 2009 yılında vergi cennetleriyle imzalamış oldukları anlaşmaların sayısında bir artış gözlenmiştir. Türkiye'de ise bu girişimler 2010 yılı itibarıyla önem kazanmaya başlamıştır. İmzalanan bilgi değişim anlaşmalarıyla 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.

Türk vergi sisteminde de zararlı vergi rekabetiyle mücadele konusunda 2006 yılında getirilen yeni Kurumlar Vergisi Kanununda transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı hükmünde vergi cennetlerine ilişkin düzenleme yer almaktadır. İlgili düzenlemede bilgi değişimi hususları dikkate alınarak transfer fiyatlandırmasıyla vergi cennetlerine yapılan her türlü işlemde %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 cenneti ülkesiyle anlaşma imzalamıştır. Yurt dışına transfer edilen kayıt dışı paranın önlenmesi için vergi cennetleriyle yapılan anlaşmalara göre Türkiye gerektiğinde vergi müfettişlerini gönderip iş adamlarının gizli hesaplarını araştırabilecektir. Gelir İdaresi Başkanlığı ve Mali Suçları Araştırma Kurulunun yanı sıra Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu ile de ortak çalışmalar yürütülmektedir. Diğer vergi cennetleriyle olan görüşmeler devam etmekte olup, en kısa zamanda bilgi değişimi anlaşmalarının sayısının artmasında adaletin sağlanması bakımından büyük yarar bulunmaktadır. Zira devletin bilgi eksikliği nedeniyle yurt dışında faaliyet gösteren bir mükellefin gelir sağladığı kaynağı bilememesi mükellefin lehine bir sonuç doğuracaktır. Bu adaletsizliğin giderilmesi için bilgi değişim anlaşmalarının imzalanması bir zorunluluk haline gelmiştir.

Netice olarak vergi gelirlerinin artması için etkin bir bilgi değişim mekanizmasının kurulması önceliklidir. Özellikle son yıllarda farkındalığın artmasıyla birlikte az da olsa bilgi değişimi konusunda ilerlemelerin kaydedildiği

görülmektedir. Özellikle ticari ilişkilerimizin yoğun olduğu ülkelerle bilgi değişimini öngören anlaşmaların imzalanmasında büyük yarar bulunmaktadır. 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 bundan sonraki süreçte bilgi değişimi konusuna daha fazla önem vermesi gerekmektedir.

Kaynakça

- Atila, B. (2008), "OECD Model Anlaşmaları Çerçevesinde Vergisel Amaçlı Bilgi Değişimi ve Banka Bilgilerine Erişim", *Vergi Dünyası Dergisi*, 322, 60-65.
- Bacchetta, P. ve Espinosa, M.P. (2000), "Exchange-of-Information Clauses in International Tax Treaties", *International Tax and Public Finance*, 7(3), 275-293.
- Balcı, S.H. (2010), "Vergi Alanında Uluslararası Bilgi Değişimi", *Vergi Dünyası Dergisi*, 347, 34-43.
- Çölgezen, Ö. (2010), "Şeffaflık ve Bilgi Değişimi", *Vergi Dünyası Dergisi*, 344, 101-107.
- GİB, http://gib.gov.tr/index.php?id=428&tx_ttnews%5Btt_news%5D=1981&tx_ttnews%5BbackPid%5D=27&cHash=ac417e789c (Erişim Tarihi: 16/02/2012)
- GİB, [http://www.gib.gov.tr/index.php?id=720&tx_ttnews \[tt_news\] =2025&tx_ttnews\[back](http://www.gib.gov.tr/index.php?id=720&tx_ttnews[tt_news]=2025&tx_ttnews[back) (Erişim Tarihi: 12/05/2012)
- Göktaş, A. (1999), "Vergi Kaçakçılığı Konusunda Uluslararası İşbirliği İmkânları", *Yaklaşım Dergisi*, 79, 80-86.
- Helvacı, G. (2011), Bilgi Değişimi Anlaşmalarında Türkiye'nin İlk İmzası, <http://www.vergidegundem.com/trTR/publicationPaper?categoryName=Vergide&publicationNumber=1&publicationYear=2011&publicationId=666661673> (Erişim Tarihi: 20/07/2011)
- <http://tr.wikipedia.org/wiki/Bermuda> (Erişim Tarihi: 06/12/2012)
- <http://tr.wikipedia.org/wiki/Guernsey> (Erişim Tarihi: 07/12/2012)
- <http://tr.wikipedia.org/wiki/Jersey> (Erişim Tarihi: 07/12/2012)
- Işık, H. (2005), *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, No:370, Ankara.
- Kalaycıoğlu, Ş. (2010), "Çifte Vergilemenin Önlenmesi Anlaşması ve Türkiye Uygulaması" (Çevrimiçi), <http://www.muhasabetr.com/makaleler/003/> (Erişim Tarihi: 14/04/2011)
- Karadeniz, S. (2009a), "OECD Ülkeleri Arasında Spontane Bilgi Değişimi", *Vergi Dünyası Dergisi*, 339, 20-23.
- Karadeniz, S. (2009b), "Yurt Dışında Vergi İncelemesi Yapılabilir mi?", *Vergi Dünyası Dergisi*, 335, 22-29.
- Karadeniz, S. (2010), "OECD Ülkeleri Arasında Endüstri Çapında Bilgi Değişimi", *Vergi Dünyası Dergisi*, 346, 16-19.
- Keen, M. ve Lighthart, J.E. (2004), "Information Sharing and International Taxation", Tilburg University, 117, 1-38.
- Kerres, C. ve Proell, F. (2009), "The Future of Banking Secrecy (Switzerland and Austria)", *International Step Journal*, 44-45.

- Kılıç, R. (2006), “Vergi Anlaşmaları Çerçevesinde Ulusal Gelir İdareleri Arasında Gerçekleştirilen Bilgi Değişimi”, *Vergi Dünyası Dergisi*, 302, 105-115.
- KPMG, <http://www.kpmgvergi.com/trtr/SanalKutuphane/MaliBultenler/vergi-bultenleri/2012/Pages/2012-41.aspx> (Erişim Tarihi: 08/05/2012)
- OECD (2000), *OECD Standardised Format for Automatic Exchange of Information for Tax Purposes*.
- OECD (2006a), *Manual on the Implementation of Exchange of Information Provisions for Tax Purposes (Module on General and Legal Aspects of Exchange of Information)*.
- OECD (2006b), *OECD Manual on the Implementation of Exchange of Information for Tax Purposes (Module 2 on Spontaneous Exchange of Information)*.
- OECD (2008a), *Articles of the Model Convention with Respect to Taxes on Income and on Capital*.
- OECD (2008b), *Model Tax Convention on Income and on Capital (Condensed Version)*, Paris.
- OECD (2009), *Overview of the OECD's Work on Countering International Tax Evasion*.
- OECD (2010a), *Transparency and Exchange of Tax Information: OECD and International Tax Regulation*.
- OECD (2010b), *Promoting Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes*.
- OECD (2010c), *Model Tax Convention on Income and on Capital (Condensed Version)*.
- OECD (2010d), *Tax Co-operation 2010- Towards Level Playing Field*.
- OECD (2011a), *The OECD Standard Transmission Format Version 2.1 for International Information Exchange in Taxation*.
- OECD (2011b), *OECD's Current Tax Agenda*.
- Öner, C. (2008), “Uluslararası Alanda Vergi İdareleri Arası Bilgi Değişimi”, Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Doktora Tezi.
- Öner, C. (2010), *Uluslararası Alanda Vergi İdareleri Arası Bilgi Değişimi*, Yetkin Yayınları, Ankara.
- Öz, N.S. (2009), “Sınır Ötesi Vergilendirmede Bilgi Değişiminin Artan Önemi”, *Vergi Sorunları Dergisi*, 255, 26-50.
- Özer, M.L. (2006), “Vergilendirmede Global Eğilimler ve Uluslararası Vergi Anlaşmaları”, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Doktora Tezi.
- Pehlivan, S. (2011), “Transfer Fiyatlandırmasında Vergi Denetiminin Etkinliği: Sorunlar ve Çözüm Önerileri”, <http://www.muhasabetr.com/yazarlarimiz/serdarpehlivan/003/> (Erişim Tarihi: 05/03/2012)
- Pheny, M. ve Wong, Pauline W.Y. (2010), “Why was Hong Kong Unable to Substantially Implement Tax Information Exchange in Time?”, *International Tax Journal*, 71-80.
- Schenk-Geers, T. (2009), “International Exchange of Information and the Protection of Taxpayers”, Kluwer Law International, Eucotax Series on European Taxation, 24.
- Spencer, D. (2000), “Exchange of Tax Information”, *Accountancy Business and Public Interest*, Sayı:5, No:1, 87-94.

- TBMM (2012), Türkiye Cumhuriyeti Hükümeti ile Bermuda Hükümeti Arasında Vergi Konularında Bilgi Değişimi Anlaşma Hükümlerinin Uygun Bulunduğuna Dair Kanun Tasarısı ile Dışişleri Komisyonu Raporu, 546.
- TBMM (2011), 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, 174.
- Yaltı, B. (2011), “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.
- Yılmaz C.A. (2007), “Vergi Planlaması (Türk Vergi Mevzuatı ve Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları Kapsamında Değerlendirilmesi)”, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi.