



KÜRESEL FORUM ÇALIŞMALARI: VERGİLEMEDE BİLGİ DEĞİŞİMİ ÜZERİNE GÜNCEL BİR DEĞERLENDİRME*

*Mehmet NAR***

ÖZET

Küreselleşme süreci, mal ve hizmetlerin, kişilerin ve sermayenin serbet dolaşımına imkan tanırken aynı zamanda bu durum pek çok sorunun da gündeme gelmesine neden olmuştur. Böylesi bir ortamda vergi kayıp ve kaçakları önemli boyutlara taşınırken özel gelirler artmakta, küresel manada vergi gelirleri ve sosyal refah kavramları da adeta tahribata uğramaktadır. Söz konusu sorunların çözümü, öncelikle devletler arası işbirliği ve vergilemede bilgi değişim mekanizmalarının gerçek manada şeffaf hale getirilmesini gerekli kılmaktadır. Bu amaçla Küresel Forum tarafından sunulan “ilerleme raporları” ile vergisel konularda bilgi değişimi ve saydamlığın arttırılmasına gayret edilmektedir. Küresel Forum, 2000'lerin başında OECD tarafından vergi cennetlerinin yarattığı vergi uyum risklerini ortadan kaldırmayı amaçlayan bir çalışmanın devamıdır. OECD ve OECD üyesi olmayan ülkeler arasında vergilemede bilgi değişimini etkin hale getirmek, dünya genelinde çok taraflı bir çerçeve oluşturmak, uluslararası kabul edilebilir vergi standartlarını ortaya koyma amaçlı çabaların bir ürünüdür. Dolayısıyla çalışma, öncelikle Küresel Forum faaliyetleri kapsamında gerçekleştirilen güncellemelere dikkat çekmektedir. Ardından vergisel sorunların çözülmesinde önemli rol oynayan 26. madde kapsamında getirilen düzenlemelere yer verilmektedir. Buradan hareketle bilgi değişimi konusunda güncel gelişmeler değerlendirilerek; idari yardımlaşma anlaşması, otomatik bilgi değişim yöntemi, kâr aktarma projesi gibi yeni uygulama alanları araştırma konusu edilmekte ve söz konusu yöntemlerin ne derece etkin ya da uygulanabilir oldukları sorgulanmaya çalışılmaktadır.

Anahtar Kelimeler: Küreselleşme, İşbirliği, Bilgi, Vergi, Şeffaflık

*Bu makale Crosscheck sistemi tarafından taranmış ve bu sistem sonuçlarına göre orijinal bir makale olduğu tespit edilmiştir.

** Yrd. Doç. Dr. Artvin Çoruh Üniversitesi, İ.İ.B.F İktisat Bölümü, E-mail: 0608mehmet@gmail.com.

GLOBAL FORUM STUDIES: A CURRENT EVALUATION ON TAX INFORMATION EXCHANGE

ABSTRACT

While globalization process allows free circulation of goods and services, and people and capital at the same time this situation causes many problems to become on the agenda. In such an environment while tax evasion and loss are increasing considerably, private incomes are increasing, too and at the same time tax incomes and social welfare concepts are in fact being destroyed in global terms. The solution for the aforesaid problems necessitates primarily international cooperation and to make mechanisms of information exchange more transparent in real terms. It was struggled to exchange information and increase transparency on topics about taxes by means of "progress reports" presented by Global Forum for this purpose. Global Forum is the continuation of a study which aims to demolish the risks of taxation harmony that are resulted from tax havens created by OECD by early 2000. Activating information exchange on taxation between countries which are not members of OECD and the OECD is the product of struggles aimed to create a multi-dimensional environment throughout the world and to set tax standards which can be accepted internationally. Consequently, the study primarily emphasizes the updates carried out in the context of Global Forum activities. Then, the arrangements brought within the context of 26th Article which played an important role in solving problems about taxation are included. Based on this, by evaluating current progress on information exchange; new practice areas like administrative helping treatment, automatic information exchange method, profit shifting projects are being discussed in studies and it is aimed to question to what extent aforesaid problems are effective and practicable.

Key Words: Globalisation, Cooperation, Information, Tax, Transparency

I. Giriş

Küresel Forum, 2000'lerin başında OECD (Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Teşkilatı) tarafından vergi cennetlerinin yarattığı vergi uyum risklerini ortadan kaldırmayı amaçlayan bir çalışmanın devamıdır. OECD ve OECD üyesi olmayan ülkeler arasında vergilemede bilgi değişimini etkin hale getirmek, dünya genelinde çok taraflı bir çerçeve oluşturmak, uluslararası kabul edilebilir vergi standartlarını ortaya koymak amaçlı çabaların bir ürünüdür. Özellikle 2008 krizi ile birlikte ülkelerin kamu harcamalarını gereği gibi finanse edememesi ve artan bütçe açıkları, küresel düzeyde vergi kayıplarının önlenmesini gerekli kılmıştır. Bu ihtiyacın bir gereği olarak, bilgi değişimine ilişkin uluslararası standartların yakalanabilmesi ve uygulamaların kontrolü amacıyla G-20 çağrısına bir yanıt olarak Eylül 2009'da, OECD bünyesinde "Vergi Amaçlı Bilgi Değişimi ve Saydamlık Küresel Forumu" (*Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes*) oluşturulmuştur. Küresel Forum geniş çaplı bir üye potansiyeline sahip olup şeffaflık ve vergi alanında talep üzerine bilgi alışverişi konusunda uluslararası kabul görmüş vergi standartlarının uygulanmasının temini için önde gelen uluslararası bir kurumdur. Küresel Forum tüm üyelerine bilgi alışverişi üzerinden standart yaptırımlar getirmekte, ülkeler

Turkish Studies

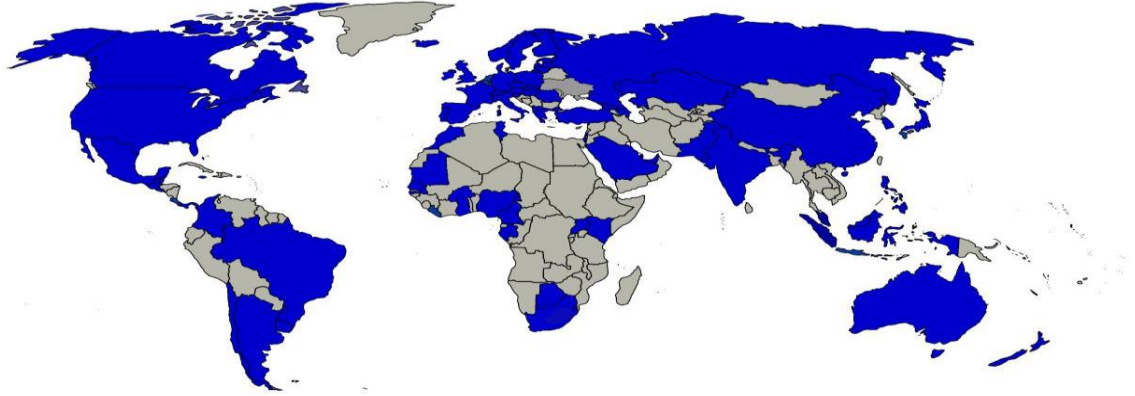
International Periodical For the Languages, Literature and History of Turkish or Turkic
Volume 9/5 Spring 2014



gerekli yükümlülükleri sağlayamadıkları takdirde zararlı vergilemede bulunan ülkeler kapsamında değerlendirilmekte ve daha yakından izlemeye tabi tutulmaktadır. Dolayısıyla pek çok alanda gerekli olan bilginin oluşturulması, geliştirilmesi ve kullanımı önemli olmakla birlikte bilgi değişiminine yönelik mekanizmaların var edilebilmesi, başta ekonomik kalkınma olmak üzere küresel ihtiyacın bir gereği olarak karşımıza çıkmaktadır (Giray, 2013: 1; Kobetsky, 2011: 59; OECD, 2013a:4).

Bu anlayıştan hareketle Küresel Forum çalışmaları önemli seviyelere ulaşmıştır. Küresel Forum'a üye ülke sayısı şu an itibariyle 121'dir. Şekil 1'de mavi ile gösterilen alanlar Küresel Forum'a üye ülkeleri temsil etmektedir. Küresel Forum üyeleri, bilgi alışverişi konusunda şeffaflığın temini ve uygulamaya yönelik taahhütlerini gerçekleştirmek ve yükümlülüklerini gereği gibi yerine getirebilmek için kendi iç mevzuatlarında da düzenlemelere gitmişlerdir. Sadece Lübnan mevcut standartlar konusunda taahhütte bulunmayı ve Küresel Forum'un üyesi olmayı reddetmiştir. Küresel Forum, Haziran 2012'de G-20'ye sunduğu raporundan bu yana, 11 yeni üye ülkenin katılımı ile kapsama alanını daha da arttırmıştır. 2012 yılı sonu itibariyle Kazakistan, Pakistan, Kamerun, Burkina Faso, Arnavutluk, Uganda, Gabon ve Senegal, Foruma üye olurken, 2013 başlarında ise Azerbaycan, Romanya ve Lesotho Krallığı, Foruma katılmışlardır (OECD, 2013b).

Şekil 1: Anlaşma Ağı



Kaynak: OECD

Küresel Forum üyeleri arasındaki anlaşma ağı büyümeye devam etmektedir. 2008'de, talep üzerine bilgi değişim anlaşmalarının çoğu, yetkili merciler arasında var olan vergi anlaşma ağlarına dayanmaktaydı. Öte yandan vergi konusunda sadece bir avuç dolusu vergilemede bilgi değişimi anlaşmalarının (*tax information exchange agreements -TIEAs*) yürürlükte olduğu görülmekteydi. Bugün ise dünya çapında yaklaşık 800 adet "Çift Taraflı Vergi Konularında Bilgi Değişim Anlaşması" bulunmaktadır. Ve bunlar büyük çaplı vergi anlaşma ağına sahip olmayan yargı alanları ile de bilgi alışverişini sağlayan ve kolaylaştıran mekanizmaların var olmasını mümkün kılmaktadır (OECD, 2013b; Sawyer, 2011: 41-44).

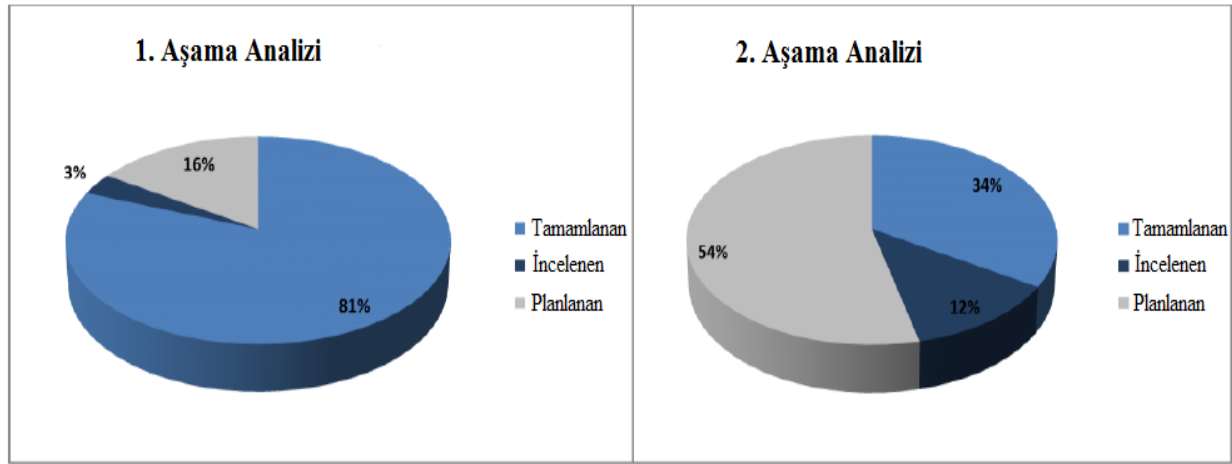
2. Gözden Geçirme Süreci

Küresel Forum'un görevi, etkin ve kapsamlı izleme ve gözden geçirme süreci çerçevesinde bilgi alışverişini teşvik etmektir. Forum, ülkeleri çeşitli aşamalarda değerlendirmeye tabi tutarak ortaya çıkan sonuçları Küresel Forum toplantılarının onayına sunmaktadır. Söz konusu aşamalar, birinci aşama (*Phase 1*) ve ikinci aşama (*Phase 2*) olmak üzere iki kategoriden oluşmaktadır. Birinci aşama ile bilgi alışverişinde ülkelerin yasal çerçeveleri incelenirken, ikinci aşama ile bilgi

değişimine yönelik uygulamalar değerlendirilmektedir (Tablo1). Bugüne kadar Küresel Forum, 98 ülkeye yönelik 113 gözden geçirme raporu (peer review reports) yayınlamış ve bunları kamuoyu ile paylaşmıştır (OECD, 2013c: 6).

Tablo 1: Gözden Geçirme Süreci

Gözden Geçirme	Kabul Edilen	Başlanan	Planlanan	Toplam
Aşama 1	72	4	19	95
Aşama 2	15	15	65	95
Birleşik	26	0	0	26
Toplam	113	18	85	216



Kaynak: OECD

Küresel Forum G-20'ye sunduğu Haziran 2012 tarihli rapordan bu yana 34 adet gözden geçirme gerçekleştirmiştir. Bunlardan 167 adet yeni tavsiye kararı çıkmıştır. **13 adet** birinci aşama raporu (Belize, Dominika, İsrail, Litvanya, Marshall Adaları, Nauru, Niue, Polonya, Portekiz, Rusya, Samoa, Sint Maarten ve Slovenya), **15 adet** ikinci aşama raporu (Avusturya, Bahamalar, Belçika, Bermuda, Brezilya, Cayman Adaları, Guernsey, Hindistan, Lüksemburg, Malta, Monako, Katar, San Marino, Singapur, ve İngiliz Virgin Adaları), **6 adet** birleşik birinci ve ikinci aşama raporu (Arjantin, Finlandiya, İzlanda, Güney Afrika, İsveç ve Türkiye) bahse konu ülkeleri değerlendirmeye tabi tutmuştur.

Yukarıdakilere ilaveten 5 ilave rapor daha kabul edilmiştir (Kosta Rika, Lihtenştayn, Monako, Birleşik Krallık ve Uruguay). Haziran 2012'de G-20'ye sunulan rapor esnasında, 11 ülkenin (Botswana, Brunei, Kosta Rika, Guatemala, Lübnan, Liberya, Panama, Trinidad ve Tobago, Birleşik Arap Emirlikleri, Uruguay ve Vanuatu) ikinci aşamaya geçemeyeceğine; çünkü bu ülkelerde bilgilerin etkin değişimine yönelik ulusal mevzuatın yetersiz olduğuna karar verilmiştir. Liechtenstein ve İsviçre'nin ise ikinci aşamaya geçmeleri şarta tabi tutulmuştur. Kosta Rika, Lihtenştayn ve Uruguay ise ikinci aşamaya geçmek için gerekli değişiklikleri gerçekleştirmişlerdir. 2012 Haziran ayında tamamlanan birinci aşama gözden geçirme neticesi 4

Turkish Studies

International Periodical For the Languages, Literature and History of Turkish or Turkic
Volume 9/5 Spring 2014



ülkenin (Dominik, Marshall Adaları, Nauru ve Niue) ikinci aşamaya geçemeyeceği kararlaştırılmıştır. Ayrıca gerekli yasal ve düzenleyici yükümlülükleri yerine getirinceye kadar 13 ülkenin yine birinci aşamada bekletilmesine karar verilmiştir. Botswana, Brunei, Dominika, Guatemala, Lübnan, Liberya, Marshall Adaları, Nauru, Niue, Panama, Trinidad ve Tobago, Birleşik Arap Emirlikleri, Vanuatu ve İsviçre'nin, ikinci aşama incelemesi hâlâ koşullara tabidir.

Bu şekilde Küresel Forum tarafından sunulan ilerleme raporları ile vergisel konularda bilgi değişimi ve saydamlığın artırılarak "küresel ağ sisteminin" oluşturulmasına gayret edilmekte, temel gerçekleştirmelerin ise ikinci aşama gözden geçirmelerin tamamlanmasını mütakip ortaya çıkacağı belirtilmektedir.

Netice itibarıyla, Küresel Forum inceleme raporları ülkelerin hukuki yapılarının uluslararası standartlara uygunluğunu denetlemektedir. Buna göre incelenen 880 materyal sonucu 637 öge uygun bulunmuş, 171 ögenin uygun ancak geliştirilmesi gerektiği kanatine varılmıştır. 72 ögenin ise uygun olmadığına karar verilmiştir. Bununla birlikte Küresel Forum'dan gelen isteklere karşılık bazı ülkeler, kendi bilgi değişim sistemlerini uygun hale getirmek suretiyle ihtiyaca cevap vermeye çalışmaktadır. Küresel Forum bu amaç doğrultusunda ek inceleme süreçleri oluşturmuştur. Buna ilaveten tüm ülkeler gerçekleştirdikleri tedbirleri açıklayan eylem raporlarını hazırlamak zorundadır. Şimdiye kadar 80 ülke 400 den fazla öneriyi, izleme raporlarını kapsamında ilgili birimlere iletmıştır (OECD, 2013c: 7).

3. Vergilemede Bilgi Değişimi

Vergi, ulusal veya yerel otoriteler tarafından diğer bir ifadeyle devlet veya devredilmiş vergilendirme yetkisine sahip unsurlarca kamu giderlerini karşılamak üzere toplanan parasal tutarlarını ifade etmektedir (Stewart, 2001: 376). Mevcut literatürde birçok çalışmanın optimal vergileme üzerine olduğu dikkate alındığında vergilemede basitlik, etkinlik, eşitlik kriterlerini bünyesinde barındıran optimal vergilendirme yaklaşımlarının, aslında vergi politikaları açısından bir rehber vazifesi görmesi amaçlanmıştır. Ancak bunun için öncelikle vergi sistemlerinin bilgi değişimine imkan tanıyan uygun mekanizmalara sahip olması gerekmektedir. Aksi takdirde hangi tür vergi sistemi dizayn edilirse edilsin öncelikle bilgi ya da istihbaratın gerçek mânada sağlanmadığı vergisel düzenlemelerde, vergileme sistemlerinden beklenen fayda ya da yarar istenilen seviyelerde elde edilemeyecektir. Bu durumda, mükellefler doğru ve eksiksiz bilgi vermek yerine gayri hukuki yollara başvurarak gelir kaynaklarını gizleyebileceklerdir. Çünkü vergi otoriteleri yasal güce sahip olmalarına rağmen bu gücü kullanabilmeleri; ancak mükellefler hakkında doğru bilgiye ulaşmaları halinde bir anlam ifade edecektir (McGee, 2008: 390-391; Melville, 2010: 13-14).

Bu ihtiyacın bir gereği olarak vergilemede etkin bilgi değişimine yönelik faaliyet ve çabaların ulusal ve uluslararası alanda büyük bir önem kazandığı görülmektedir. Özellikle küresel ekonomide yatırımcıların, nispeten yüksek vergi oranı uygulayan ülkeleri daha düşük vergi oranı uygulayan ülkelerle değiştirebilmeleri "vergi rekabeti" kavramının modern bir gerçek olarak karşımıza çıkmasına neden olmuştur. Söz konusu gelişmelere paralel vergi mükelleflerinin yurtdışından sağladıkları kazançların tespit edilmesinde bilgi değişimine yönelik mekanizmaların da ağırlıklı olarak gündeme geldiği görülmüştür (Hyman, 2010: 626).

Ülkeler arası vergi sistemlerinin yirminci yüzyılın ilk yıllarında şekillendiği görülmektedir. Çünkü I. Dünya Savaşı öncesi gelir vergisi uygulamaları yaygın olarak kullanılmadığı gibi ülkelerin uluslararası ticaret ve yatırımları da son derece sınırlıdır. Bununla birlikte ilerleyen dönemde işletmelerin küreselleşmesi ve yatırımların küresel entegrasyonu, sınır ötesi uluslararası ticaret ve yatırım hacmindeki artışı da beraberinde getirmiştir. Bu durum pek çok vergisel sorunu gündeme getirirken en temel sorunsallardan biri çifte vergilendirme problemi olarak karşımıza

çıkıştır. Bu sorunun giderilmesine yönelik diğer ülkelerle ikili vergi anlaşmalarının yürürlüğe konulduğu görülmekte, söz konusu modeller ise Milletler Cemiyetinin 1920'lerdeki çabalarına dayanmaktadır. Ancak bu model ya da anlaşmalar, genel mânada yeterli olamamaktadır. Çünkü çift taraflı vergi anlaşmalarında "bilgi alışverişi" açıkça belirtilmesine rağmen, vergi makamları bazı durumlarda uluslararası yardımlaşmaya sıcak bakmamakta, bağımsız çalışabilmekte, bilgiyi sınırlamakta, genel olarak değerlendirildiğinde uygulamada getirilen önlemlerin pek azının vergi otoriteleri tarafından dikkate alındığı görülmektedir (Kobetsky, 2011: 11). Buna karşılık uluslararası ticaret hacminde gerçekleşen değişim ve dönüşüm ülkeleri vergi matrahlarındaki aşınma karşısında daha dikkatli davranmaya sevk etmekte ve işbirliğine zorlamaktadır. Bu kapsamda vergilemede bilgi alışverişlerini biçimlendirmek ve çok yönlü hale getirmek uluslararası işleyişi gerekli kılmaktadır. Bir gün Avrupa Birliği bu hedefe ulaşsa bile AB Konseyi'nin vergisel konularda oybirliği kuralını benimsiyor olması, üye devletler açısından hâlâ bir mesele olarak değerlendirilmeye devam etmektedir (Cnossen and Sinn, 2003: 423; Schreiber, 2013: 99).

Ulus ötesi şirketlerin büyümesi ile birlikte, yeni dünya düzeninde "Bilgi Toplumu" kavramı ön plana çıkmıştır. Bilgi toplumu, ekonominin bilgiye dayalı olduğu bir düzeni tanımlamakta olup üretim, dağıtım, tüketim ve genel anlamda ekonomik açıdan bilgisayar ve iletişim teknolojilerinin toplumsal yapıyı biçimlendirici rolüne vurgulama yapılmaktadır. Bu kavram günümüzde iletişimin politik ekonomisi (*the political economy of communication*) olarak da adlandırılmaktadır. Bilgi değişimi ve iletişim üzerine gerçekleştirilen mücadelelerin ise genelde ekonomik faaliyetlerde görece daha fazla yer işgal ettiği görülmektedir (Mosco, 2009: 75).

Böylesi bir süreçte uluslararası sermaye akımlarından kaynaklı vergisel problemlerin çözümlenmesinde etkin bilgi değişimi ve iletişim teknolojilerinden yararlanma teşebbüsleri, küresel refahın sağlanması açısından da önemli kabul edilmektedir. Dolayısıyla vergi cennetleri gibi vergiden kaçınma ya da vergi kaçırma potansiyele sahip olunan alanlarda bu işlemlerin tespit edilebilmesi, şirketlerin çifte vergileme problemlerinin önlenmesi (Hopkins, 2010: 430 ; Schanz and Schanz, 2011: 88) kara para aklama faaliyetlerinin azaltılabilmesi, terörün finansmanının engellenmesi, uluslararası finansal sistemin bütünlüğünün sağlanarak diğer tehditlerin ortadan kaldırılabilmesi için uluslararası alanda etkin bilgi değişim mekanizmalarının oluşturulması gerekli görülmektedir (OECD, 2012a: 23).

Vergi cenneti olarak nitelendirilen ülke sayısının dünya genelinde artması, gelişmiş ülkeler başta olmak üzere, küresel ekonomilerin vergi gelirlerinde önemli ölçüde kayıplara neden olmuştur. Bundan dolayı vergiden kaçırma ve vergi cennetleri ihlalleri dünya çapında bir sorun olarak algılanmıştır. Zararlı vergi rekabetinin önlenmesi ve vergi cennetlerinin ortadan kaldırılarak küresel refahın sağlanması noktasında OECD'nin çalışmaları son derece önemlidir. Bu konuda OECD'nin başlattığı ilk çalışma 1998 tarihinde yayımladığı, "Zararlı Vergi Rekabeti: Yükselen Küresel Bir Sorun" (*Harmful Tax Competition: An Emerging Global Issue*) adlı rapordur. Raporda, vergi cennetleri ve zararlı vergi rekabetine yönelik temel kavramlar tanımlanmış ve en önemli sınırlayıcı kriterlerden biri olarak "etkin bilgi değişimindeki yetersizlikler" dile getirilmiştir. 2000 yılında ise vergi cenneti kapsamına giren ülkeler OECD tarafından kamuoyuyla paylaşılmıştır. Bu sürecin bir uzantısı olarak 2002 yılında "Vergi Konularında Bilgi Değişimi Anlaşma Modelinin" ilk kez ortaya çıktığı görülmüştür. Model anlaşma kapsamında, taraf ülkelerin sadece vergisel alanlarda bilgi teminine imkan tanımıştır (OECD, 2002: 103; Straus, 2009: 83).

Ülkelerin vergisel konularda bilgi değişimine imkan tanıyan ilk hüküm, aralarında akdetmiş oldukları, "Gelir ve Servet Üzerinden Çifte Vergilemeyi Önleme Anlaşmalarında" (*OECD-Model Tax Convention on Income and on Capital*) yer alan bilgi değişim mekanizmasının 26'ncı maddesidir. Buna göre: Akit devletlerin yetkili makamları, anlaşma hükümleri kapsamında istenilen **bilgiyi**, sözleşme hükümleriyle uyumsuzluk göstermediği ya da aykırı olmadığı sürece,

Turkish Studies

International Periodical For the Languages, Literature and History of Turkish or Turkic
Volume 9/5 Spring 2014



politik alt bölümler ya da mahalli idareler adına, her türlü vergi ile ilgili iç hukuk hükümlerinin yürütülmesi amacıyla değiştireceklerdir (OECD, 2003: 23; OECD, 2008:17).

Diğer bir hüküm ise yine “Birleşmiş Milletler Gelişmiş ve Gelişmekte Olan Ülkeler Arasında Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşma Modelinin” (*UN-Model Double Taxation Convention: Between Developed and Developing Countries*) 26. maddesidir. Gerek OECD gerekse BM modellerinin 26. maddesi, vergisel konularda bilgi alışverişine esas teşkil etmekte ve söz konusu modellerin yıllar itibarıyla güncellendiği görülmektedir. Bununla birlikte bir diğer temel hüküm ise 2002 yılında OECD üyesi ülkelerle vergi cenneti ülkelerin ortaklaşa çalışmaları sonucunda hazırlanan “Vergi Konularda Bilgi Değişimi Anlaşma Modeli” dir (*Model Agreement on Exchange of Information on Tax Matters*). Bu anlaşma ile de bilgi değişim mekanizmaları uluslararası temel standartlara kavuşturulmaya çalışılmıştır (United Nations, 2011: 435).

Genel itibarıyla değerlendirildiğinde vergisel konularda etkin bilgi alışverişinin sağlanmasına yönelik temel çalışmalar (OECD, 2011b: 83):

- (i) OECD Model Vergi Sözleşmesinin 26. Maddesi (*Article 26 of the OECD Model Tax Convention*)
- (ii) Vergi Konularda Bilgi Değişimi Üzerine 2002 Model Anlaşması (*The 2002 Model Agreement on Exchange of Information on Tax Matters*)
- (iii) Bilgi Alışverişinin Etkinleştirilmesi: Ulaşılabilirlik ve Güvenilirlik Standartları Raporu (*Enabling Effective Exchange of Information: Availability and Reliability Standard Report (JAHGA)*)
- (iv) Bilgi Değişimi Yasal Mevzuatı (*Legal Aspects of Exchange of Information*)
- (v) Bilgi Değişimi 2006 OECD Kılavuzu-Talep Üzerine Bilgi Değişimine İlişkin Model 1 (*The 2006 OECD Manual on Information Exchange – Module 1 on Exchange of Information on Request*)
- (vi) OECD’nin Zararlı Vergi Uygulamaları Rehberi (*The OECD’s Project on Harmful Tax Practices Consolidated Application Note Guidance in Applying the 1998 Report to Preferential Tax Regimes*) şeklinde altı başlık halinde sıralanmaktadır.

Bu konuda 2008 yılında Meksika’da yapılan vergisel alanda şeffaflık ve bilgi değişimini sağlamaya yönelik Küresel Forum çalışmaları ve 2009 yılında Londra da gerçekleştirilen G-20 zirvesi son derece önemli kabul edilmektedir (OECD, 2009: 2). Etkin bilgi değişimine yönelik olarak 2009 yılında, son on yılda katedilen mesafeden daha fazla bir gelişmenin gerçekleştirildiği görülmüştür. 2 Nisan 2009’da Londra’da düzenlenen G-20 zirvesinde; OECD tarafından geliştirilen şeffaflık ve bilgi değişimi standartları bütün kilit oyuncular tarafından uygun bulunmuştur (o zamana kadar banka bilgilerinin değişimine karşı çıkan ülkeler de dahil olmak üzere). Sonuçta, banka ve mutemet bilgileri de dahil olmak üzere talep üzerine bilgi değişimi, günümüzde uluslararası kabul edilebilir standartlara kavuşturulmuştur. Birleşmiş Milletler Ekim 2008’de “BM Model Vergi Sözleşmesine” OECD standartını da dahil etmiştir (OECD, 2010a: 2).

2009 yılındaki “Vergi Konularında Bilgi Değişimi ve Şeffaflık” konulu Küresel Forum çalışmaları kapsamında, bilgi değişimine esas oluşturan uluslararası standartlar ise şu şekilde sıralanmıştır: (i) Akit devletlerin iç hukuk kurallarının uygulanması ile ilgili konularda talep üzerine bilgi değişimi (ii) Banka sırrıveya ulusal çıkarlar gerekçe gösterilerek bilgi değişimine sınır

getirilmemesi (iii) Güvenilir bilgiye ulaşabilme ve onu elde edebilme gücü (iv) Vergi mükelleflerinin haklarına saygı gösterilmesi (v) Bilgi değişiminde gizliliğin korunması ve bunayönelikkatı kuralların uygulanması (OECD, 2010a: 4).

3.1. Bilgi Değişiminde Kullanılan Yöntemler

OECD, vergisel alanda bilgi değişimi konusunda gerek mükelleflerin gerekse diğer devletlerin haklarına saygılı olmak kaydıyla, vergi hukuku ve vergi anlaşmalarında yer alan mekanizmaların uygulama alanını genişletmek için sürekli çaba göstermektedir. Bu çalışmaların bir ürünü olan OECD Vergi Konularında Bilgi Değişim Anlaşma Modelinin 26. maddesine (OECD üyesi olmayan ülkeler ile birlikte geliştirilen) göre; üç tür bilgi değişim mekanizmasının uygulamada yer aldığı görülmektedir. Ayrıca söz konusu mekanizmaların zorunlu ya da zorunlu olmayan bilgi değişim mekanizmaları şeklinde ikili bir ayrıma tabi tutulması da mümkündür (Kobetsky, 2011: 103).

Bilgi değişimi konusunda Model Vergi Anlaşması'nın 26'ncı maddesi geniş kapsamlı bir bilgi değişimine imkan tanımakta ve bilgi değişiminin form ve şekilleri hakkında sınırlama getirmemektedir. Bilgi alışverişine yönelik başlıca yöntemler: istek ya da talep üzerine, otomatik ve spontane olmak üzere üçlü bir ayrıma tabi tutulmaktadır: (i) Talep üzerine bilgi değişiminde bir ülkenin yetkili makamının, anlaşmaya taraf diğer ülkenin yetkili makamından, mükelleflere ilişkin bilgi talebinde bulunmasıdır. (ii) Otomatik bilgi alışverişinde, bilgilerin kendiliğinden otomatik olarak değiştirilmesi amaçlanmaktadır. Genellikle kaynak ülkeden doğan faiz, temettü, telif hakları, emeklilik gibi gelirler konusunda mükelleflere yönelik bilgilerin (çoğunlukla mükellef tarafından yapılan ödemelerin raporlanması) rutin olarak aktarılmasını amaçlar. (iii) Bilginin spontane değişiminde ise vergi amaçları doğrultusunda anlaşmaya taraf ülkelerden birinin, vergi incelemeleri sırasında diğer ülkeyi ilgilendirdiğini düşündüğü bir bilgiyi karşı tarafa iletmesidir (OECD, 2006: 7).

Talep üzerine bilgi değişimi ve otomatik bilgi değişim yöntemleri zorunlu bilgi değişim mekanizmalarından sayılırken, spontane ya da kendiliğinden gerçekleşen bilgi değişim yöntemi ise vergi idaresinin ortada herhangi bir gerekçe bulunmaksızın diğer vergi idaresine "işine yarayacağı gerekçesiyle" bilgi aktarımında bulunmasıdır. Zorunlu mekanizmalarda ülkelerin karşılıklı olarak imzaladıkları uluslararası anlaşmalar bu değişimi zorunlu kılarken, gönüllü değişim yönteminde böyle bir anlaşmanın veya zorunluluğun varlığından bahsetmek mümkün değildir. Öte yandan yukarıda tanımlanan geleneksel yöntemlerin yanı sıra bilgi alışverişinin diğer formlarından bahsetmekte mümkündür:

Eşzamanlı vergi incelemeleri, farklı ülkelerde bulunan vergi idarelerinin vergi mükelleflerini, aynı anda ve birbirinden bağımsız olarak incelemeleridir. İki veya daha fazla ülke tarafından kendi topraklarında gerçekleştirilen denetim yöntemidir (Riccardi, 2013:91-92). *Yabancı bir ülkede gerçekleştirilen vergi denetim yönteminde* ise bir ülke yetkili temsilcisinin, anlaşmaya taraf bir diğer ülkede (yabancı yargı alanında) bilgi toplama amacıyla incelemede bulunabilmesine olanak tanınmasıdır. Ancak yurt dışında araştırma yapacak olan vergi denetim elemanlarının, yabancı ülke yargı alanı tarafından yetkilendirilmiş olması da zorunludur. Aksi takdirde bu durum ilgili ülkenin egemenliğinin ihlali olarak algılanacaktır (OECD, 2006: 8).

Vergi konularında bilgi değişim amaçlı ilave yöntemler kapsamında değerlendirebileceğimiz bir başka uygulama biçimi ise *endüstri çapında bilgi değişim mekanizmasıdır*. Bu yöntemde belirli bir vergi mükellefi dikkate alınmamaktadır. Aksine bir bütün olarak ekonomik sektörler hakkında bilgiye sahip olmak önemlidir. Bu yolla benzer iş kollarında faaliyet gösteren firmaların ortalama kazançları tahmin edilmeye çalışılmaktadır. Böylece aynı sektörlerde faaliyet gösteren bir firmanın kârını, olduğundan daha az göstermesinin önüne geçilmeye

çalışılırken aynı zamanda vergi kaçırmaya yönelik davranışların da asgari seviyeye çekilmesi hedeflenmektedir (OECD, 2006:8).

4.Vergilemede Bilgi Değişimi Üzerine Güncel Gelişmeler

Vergilemede bilgi değişimini sağlamak amacıyla oluşturulan temel araçlar OECD Model Anlaşmasının 26. maddesi ile birlikte “OECD–Avrupa Konseyi Vergi Konularında Karşılıklı İdari Yardımlaşma Sözleşmesi” (*Council of Europe and OECD Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters*) kapsamında getirilen düzenlemelerdir. Söz konusu düzenlemeler bilgiye kaynaklık eden vergi otoritelerinden, diğer vergi makamlarına, bilginin etkin ve verimli ve aynı zamanda sıkı gizlilik kuralları içerisinde aktarımını amaçlamaktadır. Bununla birlikte söz konusu bilgilere yetkisiz kişilerin erişiminin de engellenmesi hedeflenmektedir (OECD, 2013d).

Bu kapsamda OECD bilgi alışverişinde etkinliği artırmak için aşağıdaki önerilerde bulunmaktadır. Buna göre: (i) Eş zamanlı vergi denetimlerinin gerçekleştirilmesi (ii) Uluslararası vergi kimlik numaralarının kullanımının yaygınlaştırılması (iii) Otomatik bilgi değişimi için standart manyetik format uygulamasına geçilmesi (kâğıt üzerinden gerçekleştirilen bilgi akışının artık, elektronik araçlar vasıtasıyla gerçekleştirilmesi) (iv) Bilgilerin otomatik değişiminin temini amacıyla oluşturulan “Mutabakat Zaptının” (*OECD Model Memorandum of Understanding for Automatic Exchange of Information*) hayata geçirilmesi ile birlikte, aslolan vergi idareleri arasındaki işbirliğinin artırılmasının sağlanmasıdır (Kobetsky, 2011: 103).

4.1. Karşılıklı İdari Yardımlaşma Sözleşmesi

“Vergi Konularında Karşılıklı İdari Yardımlaşma Sözleşmesi” (*Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters*) kapsamında gerçekleştirilen güncellemeler ile hertürlü vergisel konularda idari yardımın geliştirilmesi, uluslararası işbirliğinin ve yükümlülüklerin açıkça belirlenmesi, mükellef haklarının güvence altına alınması, vergisel konularda ayrımcılığın ortadan kaldırılması, çifte vergilemenin önlenmesi, mükelleflerin meşru çıkarlarının koruması için çaba gösterilmesi, bilgi gizliliğinin koruması, uluslararası standart yaklaşımının uygulanabilmesi amacıyla çok taraflı yaklaşımların oluşturulması amaçlanmıştır.

Sözleşme vergisel konularda bilgi değişimini sağlamaya yönelik temel araçlardan biri olarak son derece önemli kabul edilmektedir. 1988 yılında OECD ve Avrupa Konseyi tarafından ortaklaşa geliştirilen sözleşme, 2010 yılındaki protokol ile değiştirilmiştir. Sözleşme vergi kaçakçılığı ve vergiden kaçınma ile mücadele etmek amacıyla tüm ülkeler için vergisel işbirliğinin tüm formlarını bünyesinde barındıran kapsamlı ve çok taraflı bir araçtır. Sözleşme *talep üzerine bilgi alışverişini* uluslararası standartlara kavuşturmak amacıyla; Nisan 2009’da Londra’da gerçekleştirilen G-20 çağrısına yanıt olarak değiştirilmiş yani tadiledilmiştir. Tadil edilen sözleşme, 1 Haziran 2011 tarihinde imzaya açılmıştır (OECD, 2010b; OECD, 2013e).

2009 yılından bu yana G-20, sürekli olarak *sözleşmeyi* imzalamaları konusunda ülkeleri teşvik etmektedir. Özellikle en son Eylül 2013’te gerçekleştirilen G-20 zirvesi de dahil olmak üzere gecikmeksizin mevcut sözleşmeyi imzalamaları konusunda ülkelere çağrıda bulunmaktadır. Şu anda 60 ülke sözleşmeyi imzalamıştır. Başta tüm G-20 ülkeleri dahil olmak üzere, tüm BRICS ülkeleri (Brezilya, Rusya, Hindistan, Çin ve Güney Afrika Cumhuriyeti), OECD ülkelerinin hemen hemen tamamı, önemli finans merkezleri ve artan sayıda olmak üzere gelişmekte olan ülkeler sözleşmeye imza koymuşlardır. Bu sözleşme, otomatik bilgi değişiminde yeni uluslararası vergi standartlarının oluşturulması konusunda, G-20’nin yaptığı en son çağrı ile daha da artan bir öneme sahip olmuştur (OECD, 2013f: 2-3).

Tadil Sözleşmesi (Şekil 2) mükelleflerin temel haklarına saygı gösterirken aynı zamanda ulusal vergi kanunlarının daha iyi işlemesi için uluslararası işbirliğini desteklemektedir. Tadil

Sözleşmesi, özellikle vergi kayıp ve kaçığı ile mücadele eden bir bakış açısıyla, otomatik bilgi değişimi de dahil olmak üzere, vergilendirme ve verginin toplanması konularında idareler arasındaki idari işbirliğinin bütün olası biçimlerini sağlamaktadır (OECD, 2012b).

Şekil 2: Tadil Sözleşmesi



Source: OECD

(i) *Çok taraflılık*: Tarafların, yargı organları tarafından alınan tedbirlerde dahil olmak üzere vergi konularında bilgi değişiminde idari yardımda bulunulmasını öngörmektedir (güncellenmiş idari yardımlaşma türleri aşağıda sıralanmaktadır). (ii) *Sözleşme geniş kapsamlıdır*: Gümrük vergileri hariç, genel hükümete ait tüm zorunlu vergileme biçimlerini ifade etmektedir. Gelirler, kazançlar, sermaye kazançları ve merkezi hükümet tarafından alınan net gelirler üzerindeki vergilere yönelik uygulanmaktadır. Ayrıca yerel vergileri, zorunlu sosyal güvenlik katkıları, mülk, veraset ve intikal vergisi gibi alanları kapsamaktadır. Genellikle ulusal hukukaltındaki hakvegüvencelere geçerli olmakla birlikte sözleşme yükümlülükleri “sınırlama” noktasında bir takım kısıtlamaları da tanımlamaktadır. Bununla birlikte çok yüksek gizlilik standartları ve kişisel bilgilerin korunmasına yönelik önlemler ise gerekli kabul edilmektedir. (iii) *Esneklik kapsamında*: Sözleşme kapsamındaki vergiler (örn. yerel vergiler) dahil olmak üzere sağlanacak idari işbirliğinin türü konusunda yargı alanlarının yapacağı düzenlemeler listelenmektedir. İdari işbirliği, imza anında ya da onay belgesi oluşturulurken yapılabileceği gibi daha sonraki aşamalarda da gerçekleştirilebilir ya da geri de çekilebilir. Bununla birlikte otomatik bilgi değişimi ve yurt dışı vergi değerlendirmeleri gibi belirli işbirliği biçimleri için ilgili idarelerin önceden onayı zorunludur. (iv) *Ciddi suçlarla savaşmak için bilgi kullanımı*: Sözleşme altında elde edilen bilgiler ciddi finansal suçların takibi gibi diğer amaçlarla da ilgili olabilir. Sözleşme (a) bu tür bir bilginin, ilgili idarenin yasal mevzuatı çerçevesinde diğer amaçlar için de kullanılabilir olduğunda (b) tarafların yetkili makamları, bu tür bir kullanıma yetki verdiğinde diğer kullanımlara da olanak sağlar (OECD, 2012b; OECD, 2013f: 1-6).

Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Örgütü ile Avrupa Konseyi'nin öncülüğünde hazırlanan ve birçok ülke tarafından imzalanan sözleşme; uluslararası alanda vergi konularında bilgi değişimi ve işbirliğini kolaylaştırmak için tasarlanmış çok taraflı bir mekanizmadır. Sözleşme, mükellef haklarını da gözeterek taraf ülkeler arasında vergi kayıp ve kaçığı ile mücadele amacıyla kapsamlı

Turkish Studies

International Periodical For the Languages, Literature and History of Turkish or Turkic
Volume 9/5 Spring 2014



bir işbirliğini hedeflemektedir. Sözleşmede öngörülen idari yardımlaşma yöntemleri; talep üzerine bilgi değişimi, spontane bilgi değişimi, otomatik bilgi değişimi, eş zamanlı vergi incelemeleri, yurt dışı vergi incelemeleri, koruma tedbirleri, tahsilatta yardımlaşma, ortak denetimler ve belgelerin tebliğ edilmesi konularını kapsamaktadır. Ayrıca, yardımlaşmanın kapsamı taraf ülkelerin mukim ve vatandaşları ile sınırlı tutulmamış, üçüncü ülke mukimleri ve vatandaşları da kapsama dahil edilmiştir (OECD, 2013f: 3-5).

18 Kasım 2013 itibarıyla Sözleşme'ye taraf olan ülkeler: Arnavutluk, Andorra, Arjantin, Avustralya, Avusturya, Azerbaycan, Belçika, Belize, Brezilya, Kanada, Çin, Şili, Kolombiya, Kosta Rika, Hırvatistan, Çek Cumhuriyeti, Danimarka, Estonya, Finlandiya, Fransa, Gürcistan, Almanya, Gana, Yunanistan, Guatemala, Macaristan, İzlanda, Hindistan, Endonezya, İrlanda, İtalya, Japonya, Kore, Letonya, Litvanya, Lüksemburg, Malta, Meksika, Moldova, Fas, Hollanda, Yeni Zelanda, Nijerya, Norveç, Polonya, Portekiz, Romanya, Rusya, Suudi Arabistan, Singapur, Slovak Cumhuriyeti, Slovenya, Güney Afrika, İspanya, İsviçre, İsveç, Tunus, Türkiye, Ukrayna, Birleşik Krallık ve Amerika Birleşik Devletleri'dir.

Ayrıca sözleşmeye taraf bir ülkenin inceleme elemanının, yurt dışında vergi incelemesinde bulunmasına, ilgili ülkede vergisel konularda yetkili kişilerle görüşebilmesine, var olan vergi inceleme sürecine dahil olabilmesine de olanak sağlanmıştır. Bunun yanında talep üzerine bilgi değişiminde, bilgi isteyen devlete, karşı devlet her türlü bilgiyi sağlamakla yükümlü tutulmuştur. Otomatik bilgi değişiminde ise taraflar 4. madde kapsamında otomatik bilgi değişiminde bulunmayı kabul ve taahhüt etmişlerdir. Öte yandan spontane bilgi değişimi kapsamında taraflardan biri, diğer devleti ilgilendirdiğini düşündüğü bir bilgiyi, karşı tarafın talebi olmaksızın göndereceğini beyan etmiş ve sözleşme kapsamında ayrıca diğer bilgi değişim yöntemlerine de yer verilmiştir. Bununla birlikte pek çok hüküm arasında gizlilik maddesi (madde 22) önemli kabul edilmektedir. Özellikle değişime tabi tutulan bilgilerin gizli tutulması, kişisel bilgilerin korunması, mükellef mahremiyetine saygı gösterilmesi ve bilgiyi alanın bunu uygun şekilde kullanacağından emin olunması halinde hükmün geçerli olacağı vurgulanmasına yer verilmiştir (bkz. geniş bilgi OECD, 2011a).

4.2. Otomatik Bilgi Değişimi Üzerine Güncellemeler

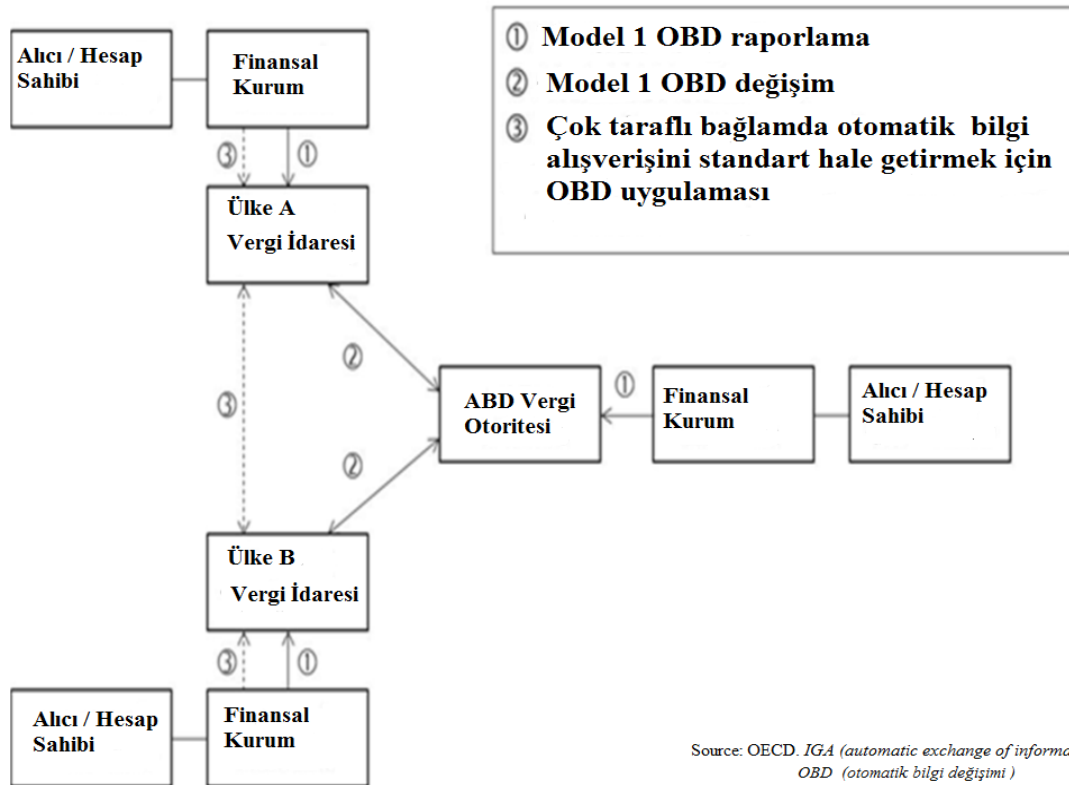
Öte yandan bu kapsamda değerlendirebileceğimiz diğer bir husus “Otomatik Bilgi Değişimi” çerçevesinde ortaya konan güncellemelerdir. Yukarıda da ifade edildiği gibi vergi konularında istek üzerine bilgi değişiminde bulunulması, 2009 yılında “Vergide Bilgi Değişimi ve Şeffaflık” konulu Küresel Forum çalışmaları kapsamında uluslararası standart yaklaşımlara kavuşturulmuştur. Böylece Küresel Forum çalışmaları bilgi değişiminde kapsamlı bir yapının oluşturulmasına, saydamlığın sağlanmasına, ulusal ve uluslararası hukuki mevzuatların önemli ölçüde geliştirilmesine olanak sağlamıştır. Nisan 2013 tarihinde G-20 maliye bakanları ile Merkez Bankası yöneticileri, bu kez bilgi değişiminin “otomatik” olarak uluslararası standart yaklaşımlara kavuşturulabilmesi için yürütülmesi gerekli faaliyetlere dikkat çekmişlerdir. Bu arayışlar sonucu Haziran 2013'te İrlanda'da düzenlenen G-8 Zirvesinde “Vergide Şeffaflıkta Değişime Doğru” (*A Step Change in Tax Transparency*) adlı rapor sunulmuştur. Raporda bilgi alışverişini otomatik, çok taraflı ve etkin hale getirebilmek için yapılması gerekenler sıralanmıştır. Buna göre yapılması gerekenler: 1) bilgi verme, bilgi değişimi ve ilgili durum tespit prosedürlerinin kapsamı üzerinde ortak bir anlaşma (2) yerel bilgi verme ve uluslararası bilgi değişimi açısından yasal bir zemin (3) ortak teknik çözümler (OECD, 2013g: 5-9) şeklinde tespit edilmiştir.

Ayrıca rapor bilgi değişiminde çok taraflı bir tek anlaşma modelinin uygulamaya konmasının “otomatik bilgi değişiminde” karmaşıklığın önlenmesi ve basitlik sağlanmasında, iki taraflı anlaşmalara göre çok daha avantajlı ve etkin sonuçlara yol açacağı vurgulanmasına yer

vermektedir. Bununla birlikte rapor, vergi kaçakçılığının küresel bir sorun olduğu noktasında otomatik bilgi değişimine yönelik modellerin bir an evvel standart hale getirilmesi gereği üzerinde durmaktadır. Çünkü otomatik bilgi değişiminde uluslararası standartların oluşturulması, öncelikle bu konuda dünya çapında uyum maliyetlerinin azaltılmasına ve çelişkilerin önlenmesine neden olacaktır. Aynı zamanda modellerden beklenen faydanın elde edilebilmesi mümkün hale gelirken, hükümetler açısından da küresel bazda ortaya çıkan vergisel kayıpların önlenememesi için etkin bir araç elde edilmiş olacaktır (OECD, 2013g: 6-7; OECD, 2013h: 23).

Model 1 (Tablo 2): Otomatik bilgi değişimi (OBD) ve günümüzde çift taraflı anlaşmalar kapsamında standart bir otomatik değişim model yapısını geliştirmek için gereken potansiyel düzeyi ortaya koymaktadır. 1 ve 2 numaralı işaretli çizgiler Model 1 kapsamında, (OBD) için gerekli olan bilgi akışını göstermektedir. Her iki durumda da (Birleşik Devletlere ve Birleşik Devletlerden sırasıyla A ve B ülkelerine) müşteri/hesap sahibi mali kurumlara bilgi sağlar ve daha sonra bu bilgi mali kurumlar tarafından yerleşim yerlerindeki vergi mercilerine bildirilir. A ve B ülkelerindeki vergi mercileri daha sonra otomatik olarak bilgileri Birleşik Devletler'deki vergi mercileri ile değiştirir ve Birleşik Devletler ise otomatik olarak sırasıyla A ve B ülkelerindekiler ile değiştirir. 3 numaralı işaretli çizgi ise ülkelerin benzer bilgiyi diğer ülkeler ile paylaşmasına olanak sağlamak için Model 1, (OBD)'nin uygulanması konusunda baskı yapma olasılığını gösterir (OECD, 2013g: 15).

Tablo 2: Çok Taraflı Model



Source: OECD. IGA (automatic exchange of information)

Turkish Studies

International Periodical For the Languages, Literature and History of Turkish or Turkic
 Volume 9/5 Spring 2014



Dahası Model 1'e göre OBD (Tablo 2): yukarıda tartışılan etkin bir otomatik değişim modelinin bir takım kilit özelliklerine sahiptir. Bu onu, küresel çapta otomatik standart değişimi için kilit bir mekanizma haline getirir. İlk olarak, geniş kapsamlı bir bildirim sistemi ve ağı oluşturmak için detaylı kurallar içerir. İkinci olarak, değiş tokuş yapılan bilginin belirli kalite ve standartları karşılması ve buna dahil olan yerel idari merciler tarafından etkili biçimde kullanılmasını sağlayacak bir takım özellikleri de bünyesinde barındırır. Üçüncü olarak, hâlihazırda var olan ve işe yaradığı kanıtlanmış olan ilişki ve süreçlere – yerel vergi mercilerine bildiren mali kurumlar ve diğer bir vergi merci ile bilgi değişimi yapan bir vergi merci – dayanır. Son olarak, küresel çaplı uygulama için tasarlanmıştır (OECD, 2013g: 16).

Boehm (2012) göre ekonomik faaliyetlerin ağırlıklı olarak dijital ortamda gerçekleştiği dikkate alındığında, vergi sistemlerinin otomatik bilgi değişim mekanizmalarına sahip olması her şeyden önemlidir. Çünkü elektronik veri paylaşım sistemleri olmadan ekonomik faaliyetlerin takibi son derece zordur. Abelson et al. (2009) göre ise kurulacak bilgisayar ağı sistemleri, denetimlerin etkinleştirilmesinde en verimli araçlardan biri olup aynı zamanda bu sistemlerin devletlerin vergilendirme alanını da olabildiğince genişlettiği kabul edilmektedir.

Buna karşın vergisel anlamda “otomatik bilgi alışverişi”en verimli bilgi değişim mekanizması olmakla birlikte, uygulaması en zor olanıdır. Çünkü otomatik bilgi değişim yöntemi genelde en az üç tür nedenden ötürü uygulamayı güçleştirmektedir (a) Hükümet ve Alıcı Hükümetin, özellikle bu tür otomatik bilgi değişimi konusunda anlaşması gereklidir. Çünkü “OECD Gelir Vergisi Anlaşma Modeli” ve “BM Gelir Vergisi Anlaşma Modeli” otomatik bilgi değişimini işaret eder, fakat onu gerektirmez (b) Otomatik bilgi değişiminde gerçekleştirilen transferlerin karşı tarafa iletilebilmesi için bilgilerin derlenmiş olması özellikle de “Vergi Kimlik Numarası” (*Taxpayer Identification Number-TIN*) sisteminin kullanımına dayalı olması gereklidir (c) İki ülke (X ülkesi ve 2. ülke) otomatik bilgi değişimini uygulamak için anlaşabilir. Ancak X ülkesinin yerel şirketi ya da bireyleri, üçüncü bir ülkedeki bir şirket yoluyla Z ülkesindeki yatırımı yönlendirebilir. Örneğin yukarıda bahsedildiği gibi vergi cenneti Y ülkesi türünden. Böylece X ülkesinin sakinleri, X ülkesi ve Z ülkesi arasındaki otomatik bilgi değişimini alt edebilir (Spencer, 2006: 93-94).

4.3. Matrahın Aşındırılması ve Kâr Aktarımı

Vergilemede etkin bilgi değişimi ve şeffaflığın sağlanması için hazırlanan raporlardan biri olan (*A Step Change in Tax Transparency*) ile bağlantılı bir diğer güncelleme “Matrah Aşınması ve Kâr Aktarımı Projesi” (*Base Erosion and Profit Shifting BEPS*) konusudur. OECD’nin “Matrah Aşınması ve Kâr Aktarımı Projesi” 2013 yılında yayınlanmış olup amaç, çok uluslu işletmeler tarafından dünya genelinde gerçekleştirilen faaliyetler üzerinden vergi kayıp ve kaçaklarının önlenmesidir. Aksi takdirde çok uluslu şirketler vergi yükünü en aza indirmek için çok sayıda fırsata sahip olduğundan bu durum bir taraftan mükelleflerin vergiye uyum maliyetlerini azaltırken öte yandan da azalan vergi gelirleri noktasında küresel refahı olumsuz şekilde etkilemektedir (Barsch, 2012: 56; 74; OECD, 2013h: 8).

Çok uluslu şirketler ise yapılan düzenlemelerin kendilerini hedef almasına ve suçlayıcı ifadeler taşımasına bir anlam veremediklerini dile getirmektedir. Özellikle kendi ülkeleri dışında yatırım yapmanın güçlüğü ve üstlendikleri riskler düşünüldüğünde elde edilen gelirlerin bir nevi hak olduğunu söylemektedirler. Öte yandan dünya çapında yapmış oldukları yatırımların küresel düzeyde hükümet başarısızlığını telafi etmeye yönelik faaliyetler olduğunu belirtmekte; *vergi koruyucu hüküm ya da teşviklerin* karşılığında kaynak ihtiyacındaki ülkelerin ekonomik büyümelerine yaptıkları katkıların ise inkâr edilemez bir gerçek olduğunu vurgulamaktadırlar.

Ancak mevcut durumun bu kadar basit olmadığı çok açıktır. Bu konuda Birleşmiş Milletler Ekonomik ve Sosyal Konsey Alt Komisyon Raporunda yer alan sert ifadeler küreselleşmenin bir parçası olan ulus ötesi şirketlerin, gelişmekte olan ülkelerde gerçekleştirdikleri postkolonyal sömürünün dayanılmaz boyutlara geldiğini ifade etmektedir. Hatta çok uluslu şirketlerin, insan haklarına yönelik uluslararası normları ihlal ettiği gerekçesiyle yeni kurulan “Uluslararası Ceza Mahkemesinde” (*ICC International Criminal Court*) yargılanmalarına yönelik öneriler bile mevcuttur. Çünkü genel olarak değerlendirildiğinde çok uluslu şirketler dünya çapında faaliyet gösteren hâkim küresel ekonomilerdir. Engin ekonomik zenginliğin sonucu, önemli siyasi ve kültürel güçleri de bünyelerinde toplamışlardır. Zengin ve yoksul ülkelerde aynı şekilde fakat farklı yollarla hareket etmekte; yasama, çalışma, çevre, kişisel ve sosyal haklara yönelik alanlarda devleti etkilemek adına müdahalede bulunabilmektedirler. Bu firmaların gücü ve büyüklüğü birçok ülkeyle mukayese edilemeyecek yoğunluk ve çaptadır. En önemli 200 çok uluslu şirketin birleştirilmiş yıllık gelirleri, dünya nüfusunun % 80’ini oluşturan 182 ülkenin elde ettiği gelir toplamından daha fazladır. Bu gelirler üzerinden çok uluslu şirketlerin adil bir pay ödemedikleri ise son derece açıktır (Nar, 2013: 160).

Son yıllarda karşılaşılan ve tüm dünyayı saran ekonomik krizlerin etkileri bu konuyu daha da önemli hale getirmektedir. Küresel ekonomide bazı mütevazı iyileşme oranları görülse de pek çok ülke ya da bölge, süreçle mücadeleyi hâlâ olumsuzluklar içerisinde devam ettirmektedir. Hükümetler mevcut sorunlarla başa çıkabilmek için daha fazla vergi gelirlerine ihtiyaç duymakta, bu kapsamda çok uluslu şirketlerin faaliyet ve kârları ise ön plana çıkmaktadır. Çünkü ÇUŞ’lar, küresel bazda önemli sayıda vergisel boşluklardan yararlanarak kârlarını, vergilemenin olmadığı alanlara transfer edebilmektedir. Hillman (2009) göre vergi tabanındaki aşınmanın önlenmesi; vergi yükünün adaletsiz ve keyfi paylaşımını ortadan kaldıracabileceği gibi, sosyal adaletin temini, gelir ve fırsat eşitliğinin sağlanması noktasında da temel oluşturacaktır. Ancak bu alanda düzenlenen uluslararası vergi kurallarının bir çoğunun yetersiz ve başlangıçta çifte vergilendirmenin önlenmesi için işletmelere yardımcı olmak amacıyla oluşturulmuş kurallara olduğu görülmektedir. Öte yandan çok uluslu şirketler çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarındaki farklılıklardan istifade ederek uluslararası vergi kurallarını etkisiz kılabilirler. Bu ve benzeri nedenlerden ötürü dünya kamuoyunda oluşan tepkiler sonucunda G-20 liderliğinde, çok uluslu şirketlerin kârı diğer ülkelere transfer ederek daha az vergi ödemelerinin önüne geçebilmek amacıyla çalışmalara hız verilmiştir. Bu çabalar sonucunda, şirketlerin matrah ve kar üzerindeki erezyonun engellenebilmesi için G-20 ülkeleri "OECD" den yardım istemiştir. Bunu üzerine OECD, 2013 tarihinde (*Base Erosion and Profit Shifting BEPS*) projesini ortaya koymuştur. Söz konusu proje, önerilen 15 adet eylem planından oluşmaktadır (Chodikoff, 2013: 1).

OECD Mali İşler Komitesi, “Matrah Aşınması ve Kâr Aktarımı” adlı projeyi Temmuz 2013’te ilan etmiş, 5-6 Eylül tarihleri arasında gerçekleştirilen G-20 zirvesinde ise katılımcı ülkelere sunmuştur. Eylem planında öncelikle, ülkelere gerçekleştirilmesi gereken eylemler **15 Madde** halinde sıralanmaktadır. Ardından öngörülen çalışmalarkapsamında yapılması gerekenler ortaya konmaktadır. Bu amaçla ülkeler arasında önemli ölçüde işbirliğinin artırılmasına yönelik faaliyetler başta olmak üzere, OECD Model Vergi Anlaşmaları kapsamındaki değişiklikler, yerel mevzuata yönelik tadil çalışmaları, ilgili ülkelere yönelik tavsiyeler ve gerekli düzenlemeler yer almaktadır. Bunlara ilaveten mevcut faaliyetlerin belirtilen *süreler* dahilinde (Eylül 2014 ve Aralık 2015) tamamlanmasına yönelik vurgulamaya yer verilmektedir. Bu kapsamda (OECD, 2013h: 29-34):

Eylem 1: Vergisel konularda dijital ekonominin getirdiği önemli zorlukları belirlemek, bu sorunların çözümü amacıyla ayrıntılı seçenekler sunmak ve bu amaçla özel bir görev gücü oluşturmak. **Eylem 2:** Ülke mevzuatları arasındaki hidrib düzenlemelerin etkilerini uyumlaştırmak. **Eylem 3:** Kontrol edilen yabancı kurum kazancı rejimlerini güçlendirmek. **Eylem 4:** Faiz

Turkish Studies

International Periodical For the Languages, Literature and History of Turkish or Turkic
Volume 9/5 Spring 2014



ödemelerinin gider olarak indirimi ve diğer mali ödemelerden kaynaklı matrah kaybını sınırlandırılmak. **Eylem 5:** Şeffaflığın artırılması ve ticari ve finansal işlemlerde zararlı vergi uygulamaları ile daha etkin mücadele etmek. **Eylem 6:** Çifte vergilemeyi önleme anlaşmalarının kötüye kullanımını önlemek. **Eylem 7:** Daimi işyeri (permanent establishment) statüsünden yapay kaçınmayı engellemek. **Eylem 8-10:** Transfer fiyatlandırmaya yönelik sorunları ortadan kaldırmak ve öncelikle yapılması gerekenleri tespit etmek. **Eylem 11:** Matrahın aşındırılması ve kârın aktarılmasına ilişkin verilerin toplanması ve analizi ile bunların tespitine yönelik gerekli yöntemleri belirlemek. **Eylem 12:** Mükelleflere agresif vergi planlamaları hakkında bildirimde bulunma zorunluluğu getirmek. **Eylem 13:** Transfer fiyatlandırma hakkında belgelendirme yükümlülüklerini gözden geçirmek. **Eylem 14:** Vergisel uyumsuzlukların çözümünde kullanılan mekanizmaları (Karşılıklı anlaşma usulü ve tahkime başvurma) daha etkin hale getirmek. **Eylem 15:** OECD Eylem Planı'na uygun olarak vergisel konularda çok taraflı bir yapının oluşturulması amacıyla rapor hazırlamak şeklinde ifade edilmektedir.

Burada dikkati çeken en önemli hususlardan biri; mevcut eylem planının ilk aşamasının “dijital ekonomiye” yönelik vurgulamasıdır. Çünkü uluslararası bilgi alışverişinde öncelikle dijital teknoloji ve prosedürleri etkin şekilde kullanmak ve yaygınlaştırmak, vergi sahtekarlığının önlenmesi ve vergi gelirlerinin korunmasında son derece gerekli görülmektedir (Schafer, 2006: 75). Genel olarak değerlendirildiğinde 15 adet eylem planı, çok uluslu şirketlerin kârlarını faaliyette bulundukları ülkelerden vergilemenin bulunmadığı ya da düşük düzeyde bulunduğu alanlara aktarımını önlemeye çalışmaktadır. Böylece vergi matrahındaki aşınmanın giderilmesi ve hükümetlerin kurumlar vergisi gelirlerini en etkin şekilde toplamalarına imkân sağlanması amaçlanmaktadır. Bu kapsamda özellikle “emsallere uygunluk prensibinin” vergi matrahında yol açtığı tahribatı önlemek amacıyla OECD Transfer Fiyatlama Presedüründe de önemli düzenlemelere gidilmektedir. Bu nedenle OECD Transfer Fiyatlama Anlaşmaları ve OECD Model Vergi Anlaşmaları başta olmak üzere çifte vergilemeyi önleme anlaşmalarının bu durumdan büyük ölçüde etkileneyeceği düşünülmektedir. Öte yandan OECD’nin yerel mevzuata yönelik ortaya koyduğu değişiklikler, ülkelerin ulusal düzeyde gelir ve kurumlar vergisine yönelik güncellemelerini de ön plana çıkaracaktır.

Sonuç

Vergilemede bilgi değişimini sağlamak amacıyla oluşturulan temel araç ya da mekanizma, OECD ve Birleşmiş Milletler Model Anlaşmalarında yer alan 26. madde olmakla birlikte bu konuda gerçekleştirilen temel güncellemelerin üç kapsamda değerlendirilmesi gerektiği düşünülmektedir. Bunlardan ilki (*Council of Europe and OECD Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters*) 2010/11 yılında revize edilen protokol, ikincisi otomatik bilgi değişimi üzerine gerçekleştirilen güncellemeler, üçüncüsü ise matrah aşındırılması ve kâr aktarımına yönelik mekanizmalardır.

(*Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters*) kapsamında gerçekleştirilen güncellemeler ile her türlü vergisel konularda idari yardımlaşmanın geliştirilmesi amaçlanmıştır. Sözleşme Haziran 2011 tarihinde imzaya açılmış ve bugüne kadar G-20 ülkeleri başta olmak üzere 50’den fazla ülke tarafından imzalamıştır. Bununla birlikte anlaşmayı imzalayan ülke sayısı oldukça sınırlı olup öncelikle bu sayıyı arttırmak gerekmektedir. Ayrıca bu anlaşmayı imzalayan ülkelerin sözleşme hükümlerini bir an önce yürürlüğe koymaları ise son derece önemlidir.

Bir sonraki adım bilgi değişiminin etkin bir şekilde otomatik hale getirilmesidir. Zaten G-20 ülkeleri de bu konuya atıfta bulunarak bilgi değişiminin otomatik hale getirileceğini ifade etmişlerdir. G-8 devletleri ise güvenli ve etkili bir şekilde otomatik bilgi alışverişinin çok taraflı bir ortamda Avrupa Birliği ile koordinasyon içinde uygulanabilmesi için nelerin yapılması gerektiğine

Turkish Studies

International Periodical For the Languages, Literature and History of Turkish or Turkic
Volume 9/5 Spring2014



yönelik OECD'den yardım istemiştir. 2012/2013 yıllarında G-20 maliye bakanları ve Merkez Bankası başkanları, yaptıkları toplantılarda otomatik bilgi değişimine ilişkin OECD çalışmalarının ivedilikle desteklenmesi gereği üzerinde durmuşlardır. Öte yandan otomatik bilgi değişimine yönelik yasal dayanağın *vergi anlaşmaları* (26.madde) genelinde yer aldığı görülmektedir. Bununla birlikte (*Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters*) kapsamında gerçekleştirilen güncellemelerinde otomatik bilgi değişimine dayanak sağladığı çok açıktır. Ancak burada unutulmaması gereken husus, otomatik bilgi değişim mekanizmasının sadece sözleşme kapsamındaki konuları içerdiği. Bunun dışında taraflar otomatik bilgi değişimine zorlanamamakta bu durum ise konumuz açısından sınırlandırıcı bir etki yaratmaktadır. Tüm bunlara rağmen, düşünülen tedbirsiz yöntemlerin vergi kayıp ve kaçığı ile mücadelede etkin birer araç olarak kullanılabileceği çok açıktır. Bu yolla vergi uyum maliyetleri azalırken vergi gelirlerinin artacağı muhakkaktır. Ancak otomatik bilgi değişiminden istenen neticelerin elde edilebilmesi, her şeyden önce uluslararası standartların oluşturulması ve küresel çapta ortak bir anlayışın sergilenmesini gerekli kılmaktadır.

Benzer çabaların bir diğer ürünü (*Base Erosion and Profit Shifting-BEPS*) uygulamasıdır. Söz konusu düzenlemeyle çok uluslu şirketlerin gelirlerini, olduğundan daha az göstermelerinin önüne geçilmeye çalışılmaktadır. Getirilen düzenlemelerle vergisel konularda ulusal ve uluslararası mevzuat önemli ölçüde tadil edilmektedir. OECD Çifte Vergilemeyi Önleme Anlaşmaları, Transfer Fiyatlandırma Kuralları, İkili ve Çok Taraflı Uluslararası Anlaşmalar, dijital ekonomi başta olmak üzere akla gelebilecek pek çok alanın bu düzenlemelerden doğrudan etkilenmesi beklenmektedir. Bu şekilde çok uluslu şirketlerin vergiden kaçınma eylemleri engellenebileceği gibi vergi kaçırma gerekçeleri de önemli ölçüde ortadan kaldırılabilecektir.

Ancak uluslararası düzenlemelerin arzu edilebilir seviyelere taşınmasındaki güçlükler ortadadır. Bu konuda ilk olarak uluslararası iş dünyasından güçlü bir muhalefetin olacağı ifade edilmektedir. Weaver (2010) göre gelişmekte olan ülkelerde 1 milyar insan hâlâ günde 1 dolardan daha az, yaklaşık 3 milyar insan ise günde 2 dolardan daha az bir parayla hayatta kalmaya çalışırken, ülkelerin vergi gelirlerine olan hayati ihtiyacı önemli boyutlara ulaşmıştır. Devletlerin vergilendirme yetkileri egemenliklerinin esasıdır. Bununla birlikte uluslararası alanda vergi kaçırmanın temelinde yatan gerçek *yetersiz işbirliğidir*. Bu durum uluslararası vergi kurallarının oluşumundaki gecikmeler tarafından da desteklenmektedir. Dolayısıyla uluslararası vergide bilgi alışverişlerini biçimlendirmenin ve çok yönlü hale getirmenin önemi ortadadır. Uluslararası vergilendirmeyi altüst eden sorunların çoğunu çözmek için uluslararası bir otoriteye duyulan ihtiyaç bugün daha da artmıştır. Bu amaçla uluslararası bir vergi polisinin oluşturulması (tax police) yanında yine küresel bazda ağır basan bağımsız bir mahkeme (vergi mahkemesi) ya da yargı alanının ihdası, bilgi alışverişi konusundaki yaklaşımların tatmin edici boyuta taşınmasına yardımcı olabilecektir. Ancak bu konuda karşılaşılan en önemli sınırlandırıcı etmen hiçbir ülkenin vergi yöneticisinin, diğer ülkelerin vergilerinde yaptırım uygulama işine yüksek düzeyde öncelik tanımasıdır. Bir gün Avrupa Birliği bu hedefe ulaşsa bile böyle bir uyumun tüm dünyada yakalanması zor olarak görülmektedir. Ayrıca AB Konseyinin vergisel konularda oybirliği kuralını benimseniyor olması da üye devletler açısından hâlâ bir mesele olarak ortada durmaya devam etmektedir.

Günümüzde, vergiden kaçırma ya da kaçırma işleminin tespit edilebilmesi için mevcut fırsatların yok edilmesi konusunda, ülkeler yeterli bilgiden yoksundur. Bahse konu mevcut düzenlemelerin vergide şeffaflık ve vergi amaçlı bilgi değişimi gerçekleştirilmeden bir anlam ifade etmeyeceği çok açıktır. Ekonomik faaliyetlerin ağırlıklı olarak dijital ortamda gerçekleştiği dikkate alındığında, vergi sistemlerinin otomatik bilgi değişim mekanizmalarına sahip olması her şeyden önemlidir. Çünkü elektronik veri paylaşım sistemleri olmadan ekonomik faaliyetlerin takibi son derece zordur. Dolayısıyla kurulacak bilgisayar ağı sistemleri, denetimlerin etkinleştirilmesinde

Turkish Studies

International Periodical For the Languages, Literature and History of Turkish or Turkic
Volume 9/5 Spring 2014



önemli araçlardandır. Bu sistemlerin devletlerin vergilendirme alanını genişlettiği kabul edilmekle birlikte, mükelleflerin bilgi gizliliğine ve haklarının korunmasına da azami özen göstermelidir. Geline nokta vergi kaçırma ve vergiden kaçırma konusunda toplumların artık tahammülü kalmamıştır. Ancak bu sorun hiçbir ülkenin kendi başına çözümleyebileceği bir konu olmayıp hükümetler tarafından acil, kolektif ve koordineli işbirliğini gerektirmektedir. Aksi takdirde gerçekleştirilmesi düşünülen hedeflerin temenniden öteye gidemeyeceği çok açıktır.

REFERENCES

- ABELSON, D., ARONSON, J. & COWHEY, P. (2009). *Transforming Global Information and Communication Markets: The Political Economy of Innovation*, The MIT Press.
- BARSCH, S. (2012). *Taxation of Hybrid Financial Instruments and the Remuneration Derived There from in an International and Cross-border Context*, by Springer.
- BOEHM, F.(2012). *Information Sharing and Data Protection in the Area of Freedom, Security and Justice*, Springer-Verlag Berlin Heidelberg.
- CHODIKOFF, D.W.(2013). *Base Erosion, Profit Shifting and Tightening Tax Noose on Multi National Enterprises*, Miller Thomson Limited Liability Partnership, 2013.
- CNOSSEN, S. & SINN, H.W. (2003). *Public Finance and Public Policy in the New Century*, The MIT Press.
- GIRAY, F. (2013). Gelişmekte Olan Ülkeler Perspektifinden Trips Anlaşması, *Turkish Studies, International Periodical For The Languages, Literature and History of Turkish or Turkic*, Volume, 8/12, pp. 543-553.
- HILLMAN, A.L. (2009). *Public Finance and Public Policy: Responsibilities and Limitations of Government*, Cambridge University Press.
- HOPKINS, B.R. (2010). *The Tax Law of Charitable Giving*, Fourth Edition, Published by JohnWiley & Sons Inc.
- HYMAN, D.N. (2010). *Public Finance: A Contemporary Application of Theory to Policy*, Tenth Edition, bySouth-Western, Cengage Learning.
- KOBETSKY, M. (2011). *International Taxation of Permanent Establishments: Principles and Policy*, Cambridge University Press.
- MCGEE, R.W.(2008). *Taxation and Public Finance in Transition and Developing Economies*, by Springer Science Business Media LLC.
- MELVILLE, A. (2010). *Taxation: Finance Act 2009*, Fifteenth edition, published by Pearson Education Limited.
- MOSCO, V. (2009). *The Political Economy of Communication*, Second Edition, by SAGE Publications Ltd, 2009.
- NAR, M. (2013). *Kamu Ekonomisi: Ekonomik Etkinlik ve Vergileme*, SeçkinYayıncılık, Ankara.
- OECD. (2002). *The 2002 Model Agreement on Exchange of Information on Tax Matters and its Commentary*.
- OECD. (2003). *Articles of the Model Convention With Respect to Taxes on Income and on Capital*.

-
- OECD.(2006). *Manual on the Implementation of Exchange of Information Provisions for Tax Purposes*.
- OECD. (2008). *Articles of the Model Convention with Respect to Taxes on Income and on Capital*, 17 July.
- OECD. (2009). *Overview of the OECD's Work on Countering International Tax Evasion*, A Background Information Brief.
- OECD. (2010a). *Promoting Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes*, OECD Publishing.
- OECD. (2010b). *The Multilateral Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters: Amended by the 2010 Protocol*, OECD Publishing.
- OECD. (2011a). *Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters*, Text Amended by the Provisions of the Protocol Amending the Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters, which entered into force on 1st June 2011.
- OECD. (2011b) *Implementing the Tax Transparency Standards: A Handbook for Assessors and Jurisdictions*, Second Edition, OECD Publishing.
- OECD. (2012a). *Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes*, OECD Publishing.
- OECD. (2012b). Questions & Answers, Background paper, *The Multilateral Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters*.
- OECD. (2013a). *Restoring Fairness to the Tax System*, by OECD Centre for Tax Policy and Administration.
- OECD. (2013b). Better Policies for Better Lives, Background Information Brief, *Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes*, by OECD.
- OECD. (2013c). *Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes*, OECD Publishing.
- OECD. (2013d). *Joint Council of EUROPE/OECD Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters*, OECD Publishing.
- OECD. (2013e). Exchange of information, Background paper, *Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters*.
- OECD. (2013f). *The Multilateral Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters*, November.
- OECD. (2013g). *A Step Change in Tax Transparency: OECD Report for The G8 Summit*.
- OECD. (2013h). *Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting*, OECD Publishing.
- RICCARDI, L. (2013). *Chinese Tax Law and International Treaties*, by Springer International Publishing, 2013.
- SAWYER, A. (2011). The *Oecd's Tax Information Exchange Agreements*, journal of Applied Law and Policy.
- SCHANZ, D. & SCHANZ, S.(2011). *Business Taxation and Financial Decisions*, Springer-Verlag Berlin Heidelberg.

Turkish Studies

International Periodical For the Languages, Literature and History of Turkish or Turkic
Volume 9/5 Spring 2014



-
- SCHAFER, A. (2006). **International Company Taxation in the Era of Information and Communication Technologies**, by Springer Science Business Media.
- SCHREIBER, U. (2013). **International Company Taxation: An Introduction to the Legal and Economic Principles**, Springer-Verlag Berlin Heidelberg.
- SPENCER, D. (2006). Exchange of Tax Information, **Accountancy Business and the Public Interest**, Vol. 5, No. 1, pp. 87–94.
- STEWART, W. J. (2001). **Dictionary of Law**, Second Edition, by Collins.
- STRAUS, J.(2009). **The Role of Law and Ethics in the Globalized Economy**, Springer-Verlag Berlin Heidelberg.
- United Nations. (2011). **Model Double Taxation Convention: Between Developed and Developing Countries**, Department of Economic & Social Affairs.
- WEAVER, C. (2010). **Development Aid, Washington, D.C: Congressional Quarterly Publication**, 2nd edition, pp, 93-117.

Turkish Studies

International Periodical For the Languages, Literature and History of Turkish or Turkic
Volume 9/5 Spring2014

