



**MATRAH AŞINDIRMA VE KÂR KAYDIRMA ÇOK TARAFLI  
SÖZLEŞMESİ'NİN TÜRKİYE'NİN ÇİFTE VERGİLENDİRMEYİ  
ÖNLEME ANLAŞMALARINA ETKİLERİ**

**Mustafa Cemil KARA**

**Ocak 2021  
DENİZLİ**



**MATRAH AŞINDIRMA VE KÂR KAYDIRMA ÇOK TARAFLI  
SÖZLEŞMESİ'NİN TÜRKİYE'NİN IFTE VERGİLENDİRMEYİ  
ÖNLEME ANLAŞMALARINA ETKİLERİ**

**Pamukkale Üniversitesi  
Sosyal Bilimler Enstitüsü  
Doktora Tezi  
Maliye Ana Bilim Dalı  
Maliye Programı**

**Öğrenci: Mustafa Cemil KARA**

**Danışman: Prof. Dr. Ersan ÖZ**

**Ocak 2021  
DENİZLİ**

Bu tezin tasarımı, hazırlanması, yürütülmesi, araştırmalarının yapılması ve bulgularının analizlerinde bilimsel etiğe ve akademik kurallara özenle riayet edildiğini; bu çalışmanın doğrudan birincil ürünü olmayan bulguların, verilerin ve materyallerin bilimsel etiğe uygun olarak kaynak gösterildiğini ve alıntı yapılan çalışmalara atıfta bulunulduğunu beyan ederim.

İmza  
Öğrenci Adı Soyadı

## ÖN SÖZ

Matrah Aşındırma ve Kâr Kaydırma Çok Taraflı Sözleşmesi, son yıllarda gelişen teknolojik olanaklarla oldukça kolaylaşan vergiden kaçınma ve vergi kaçırma çabalarına karşı kapsamı ve kapsayıcılığı geniş çok taraflı bir tepkiyi ortaya koymaktadır. Sözleşme, küresel kurumlar vergisi gelir kaybını azaltmak amacıyla uluslararası vergi kurallarını güncellemiş ve ülkeleri ileri düzey vergi iş birliklerine daha önce olmadığı kadar açık hale getirmiştir.

Sözleşmenin günümüzde sayısı üç bini aşan çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarına doğrudan etkileri söz konusudur. Ülkemizin çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarının önemli bir kısmında değişikliklerin meydana geleceği ve bunun, diğer ülkelerle olan mali ilişkilerimizi ve çok uluslu şirketlerin vergi planlamalarını ciddi biçimde etkileyeceği görülmektedir.

Bu çalışmanın yapılmasındaki ana motivasyon, ülkemizin tarafı olduğu ve yakın zamanda yasalaşması beklenen Matrah Aşındırma ve Kâr Kaydırma Çok Taraflı Sözleşmesi'nin, ülkemiz çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları ve dolayısıyla şirket grupları üzerindeki bazı etkilerinin ve yansımalarının ortaya konulmasına ve iyi anlaşılmasına duyulan ihtiyaçtır.

Çalışma konusunun seçiminde ve yürütülmesinde tez danışmanlığımı üstlenerek değerli uyarı ve önerileriyle her zaman yanımda olan sayın hocam Prof. Dr. Ersan ÖZ'e, yönlendirici görüş ve katkılarıyla desteklerini esirgemeyen saygıdeğer hocalarım Prof. Dr. İbrahim ORGAN, Prof. Dr. Mustafa Erkan ÜYÜMEZ, Prof. Dr. Ekrem KARAYILMAZLAR ve Prof. Dr. Mustafa Ali SARILI'ya içten teşekkürlerimi sunarım.

## ÖZET

### MATRAH AŞINDIRMA VE KÂR KAYDIRMA ÇOK TARAFLI SÖZLEŞMESİ'NİN TÜRKİYE'NİN ÇİFTE VERGİLENDİRMEYİ ÖNLEME ANLAŞMALARINA ETKİLERİ

KARA, Mustafa Cemil  
 Doktora Tezi  
 Maliye ABD  
 Maliye Programı  
 Tez Yöneticisi: Prof. Dr. Ersan ÖZ  
 Ocak 2021, X + 275 Sayfa

Küreselleşmenin etkisiyle artan uluslararası ekonomik faaliyetler bir yandan ulusal vergi sistemlerinin etkileşimini, diğer yandan bu etkileşimden kaynaklanan çatışmaları doğurmuştur. Özellikle sınır ötesi faaliyet gösteren şirketlerin vergi kaçırma ve vergiden kaçınma eğilimlerinin yaygınlaşmasıyla ülkelerin vergi kayıplarına maruz kalması ülkeler nezdinde endişelere neden olmuştur. Ülkeler daha önce olmadığı kadar vergide her türlü iş birliğine açık olmaya başlamıştır. Tek taraflı çabaların ulusal sınırları aşan sorunları çözmede yeterli olamadığı iyice belirginleşmiştir. Mevcut uluslararası vergi sisteminin ileri düzeyde vergi iş birliklerinin ve ülkeler arasında eşit ve adil rekabet şartlarının oluşturulmasındaki yetersizliği sisteme yönelik etkin bir güncelleme gereğini ortaya çıkarmıştır.

1920'lerden itibaren sarf edilen çok taraflı çabaların ürünü olan model vergi anlaşmaları her ne kadar ikili vergi anlaşmaların akdedilmesinde referans olarak alınsalar da bağlayıcı değildir. Bu nedenle sayısı üç binin üzerinde olan çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarını (ÇVÖA) hızlı ve eş zamanlı biçimde değiştirebilecek bağlayıcı çok taraflı bir sözleşmenin uluslararası vergi sistemi üzerindeki dönüştürücü etkilerine ihtiyaç oluşmuştur. Son dönemde G20 ve OECD üyesi ülkeler öncülüğünde geliştirilen Matrah Aşındırma ve Kâr Kaydırma (BEPS) Projesi ve özellikle projenin bağlayıcı çok taraflı sözleşmesiyle ülkeler yeni uluslararası vergi standartlarıyla tanışmışlardır. Bu yeni standartların uluslararası vergilendirme rejimini derinden etkileyeceği beklenmektedir.

Bu bağlamda çalışmanın amacı, BEPS'in engellenmesine dair çok taraflı sözleşmeden doğan yükümlülükler karşısında Türkiye'nin konumunu ve yaklaşımını inceleyerek, sözleşmenin ÇVÖA'larına ve çok uluslu şirketlerine olan etkileri ve yansımalarıyla birlikte Türkiye için önemini ortaya koymaktır.

**Anahtar Kelimeler:** Vergi, Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları, İş birliği, Matrah Aşındırma ve Kâr Kaydırma, Çok Taraflı Sözleşme

## **ABSTRACT**

### **THE EFFECTS OF THE MULTILATERAL CONVENTION ON BASE EROSION AND PROFIT SHIFTING ON TURKEY'S DOUBLE TAX AGREEMENTS**

KARA, Mustafa Cemil

Doctoral Thesis

Public Finance Department

Public Finance Programme

Adviser of Thesis: Prof. Dr. Ersan ÖZ

January 2021, 275 Pages

**International economic activities increasing in consequence of globalization have given rise to the interaction of national tax systems as well as to the conflicts arising from this interaction. Particularly, the increasing tendency of tax evasion and tax avoidance of multinational companies and the fact that countries are exposed to tax losses have induced concerns among countries. Countries have started to resort to all kinds of collaboration concerning tax, as never before. It has become obvious that unilateral efforts are not sufficient to solve problems crossing national borders. The insufficiency of the current international tax system in advanced tax collaboration and in composing equal and fair competition conditions among countries has proven the fact that there is a need for an effective update of the current system.**

**The fact that model tax agreements, which are the products of multilateral efforts put in since the 1920s, are taken as a reference for the conclusion of bilateral tax agreements does not mean that these models are binding. Consequently, there has occurred a need for the transformative effects of a binding multilateral convention on the international tax system, which would rapidly and simultaneously alter the existing double taxation agreements (DTAs), the total number of which exceeds three thousand. With Base Erosion and Profit Shifting (BEPS) Project and particularly its binding multilateral convention, developed by G20 and OECD member countries, countries all around the world were acquainted with new international tax standards. It is expected that these new standards will deeply change the landscape of international tax regime.**

**In this context, the purpose of the study is to put forth the effects and repercussions of multilateral convention to prevent BEPS on Turkey's DTAs and multinational companies as well as its importance for Turkey by revealing the position and approach of Turkey towards the obligations which have been taken from the convention.**

**Keywords:** Tax, Double Tax Treaties, Collaboration, Base Erosion and Profit Shifting, Multilateral Convention

## İÇİNDEKİLER

ÖN SÖZ .....	i
ÖZET.....	ii
ABSTRACT .....	iii
İÇİNDEKİLER .....	iv
ŞEKİLLER DİZİNİ.....	viii
TABLolar DİZİNİ .....	ix
SİMGE VE KISALTMALAR DİZİNİ .....	x
GİRİŞ .....	1

### BİRİNCİ BÖLÜM ÇİFTE VERGİLENDİRMEYİ ÖNLEME ANLAŞMALARI

1.1. Çifte Vergilendirme ve Çifte Vergi Yüğü Kavramı .....	4
1.2. Çifte Vergilendirmenin Türleri.....	6
1.2.1. Ekonomik Çifte Vergilendirme .....	6
1.2.2. Hukuki Çifte Vergilendirme .....	7
1.3. Uluslararası Hukuki Çifte Vergilendirmenin Nedenleri, Etkileri ve Çözüm Yolları.....	8
1.3.1. Uluslararası Hukuki Çifte Vergilendirmenin Nedenleri.....	10
1.3.1.1. Vergilendirme Yetkisi .....	11
1.3.1.1.1. Siyasi Anlamda Vergilendirme Yetkisi .....	12
1.3.1.1.2. Hukuki Anlamda Vergilendirme Yetkisi.....	13
1.3.1.1.3. Vergilendirme Yetkisinin Sınırlandırılması .....	15
1.3.1.2. Vergilendirme İlkeleri .....	18
1.3.1.2.1. Kaynak İlkesi.....	19
1.3.1.2.2. Mukimlik İlkesi .....	19
1.3.1.2.3. Uyrıkluk İlkesi.....	21
1.3.1.2.4. Türkiye Uygulaması .....	21
1.3.1.3. Vergilendirme İlkelerinin Devletlerin Vergilendirme Yetkisiyle Çakışması .....	23
1.3.1.3.1. Tam Mükellefiyetler Arası Çakışma .....	24
1.3.1.3.2. Tam Mükellefiyetle Dar Mükellefiyet Arası Çakışma.....	24
1.3.1.3.3. Dar Mükellefiyetler Arası Çakışma.....	25
1.3.2. Uluslararası Hukuki Çifte Vergilendirmenin Etkileri.....	25
1.3.3. Uluslararası Hukuki Çifte Vergilendirmenin Önlenmesinde Çözüm Yolları .....	26
1.3.3.1. Tek Taraflı Yollar .....	26
1.3.3.2. İki Taraflı Yollar .....	28
1.3.3.3. Çok Taraflı Yollar .....	28
1.3.3.3.1. NORDIC Çok Taraflı Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması ...	30
1.3.3.3.2. ANDEAN Çok Taraflı Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması..	30
1.3.3.3.3. CARICOM Çok Taraflı Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması	31
1.3.4. Çifte Vergilendirmeyi Önleme Yöntemleri .....	32
1.3.5. Türk Vergi Sisteminde Çifte Vergilendirmeyi Önleme Düzenlemeleri .....	36
1.4. Çifte Vergilendirmeme.....	44
1.4.1. Kavram.....	45
1.4.2. Çifte Vergilendirmemenin Nedenleri .....	46
1.4.2.1. Vergi Kaçırma ve Vergiden Kaçınma.....	49
1.4.2.2. Çok Uluslu Şirketler ve Vergi Planlaması .....	50



1.4.3. Çifte Vergilendirmemeye Çözüm Arayışları .....	52
1.5. Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmalarında Kavramsal Boyut.....	54
1.5.1. Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmalarının Tarihi Gelişimi .....	55
1.5.1.1. Milletler Cemiyeti Çalışmaları.....	57
1.5.1.2. Birleşmiş Milletler Çalışmaları .....	60
1.5.1.3. Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Örgütünün Çalışmaları .....	61
1.5.1.4. Birleşmiş Milletler ve Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Örgütü Model Vergi Anlaşmalarına Genel Bakış .....	63
1.5.2. Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmalarının İşlevi.....	65
1.5.3. Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmalarının Hukuki Niteliği .....	66
1.5.3.1. Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları ve Ulusal Hukuk İlişkisi ...	69
1.5.3.2. Türkiye Uygulaması.....	73
1.5.4. Türkiye'nin Taraf Olduğu Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları .....	76

## İKİNCİ BÖLÜM

### MATRAH AŞINDIRMA VE KÂR KAYDIRMA ÇOK TARAFLI SÖZLEŞMESİ'NİN GELİŞİMİ, NİTELİĞİ VE KAPSAMI

2.1. Vergide Çok Taraflı Sözleşme Kavramı .....	82
2.2. Vergide Çok Taraflılaşıma .....	83
2.3. Vergide Çok Taraflılaşımada “Şeffaflık ve Bilgi Değişiminde Küresel Forum”un Rolü .....	85
2.4. Vergide Çok Taraflılaşımada Önemli Enstrümanlar .....	87
2.4.1. Bilgi Değişimi.....	87
2.4.1.1. Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmalarında Bilgi Değişimi.....	89
2.4.1.2. Vergi Konularında Bilgi Değişimi Anlaşmaları .....	90
2.4.1.3. Otomatik Bilgi Değişimi .....	90
2.4.1.3.1. Tasarruf Direktifi.....	91
2.4.1.3.2. Rubik Anlaşmalar .....	92
2.4.1.3.3. Yabancı Hesapların Vergi Uyumuna Yasası.....	95
2.4.1.3.4. Otomatik Bilgi Değişimi Küresel Standardı.....	101
2.4.1.3.5. Türkiye'nin Otomatik Bilgi Değişimine Yaklaşımı .....	105
2.4.2. Vergilendirme Alanında İdari İşbirliğine Dair Avrupa Konseyi Direktifi ..	109
2.4.3. Avrupa Birliği Tahkim Sözleşmesi .....	110
2.4.4. Vergide Genel Kabul Görmüş Çok Taraflı Sözleşmeler .....	113
2.4.4.1. Vergi Konularında Karşılıklı İdari Yardımlaşma Sözleşmesi .....	113
2.4.4.2. Matrah Aşındırma ve Kâr Kaydırma Çok Taraflı Sözleşmesi .....	115
2.5. Matrah Aşındırma ve Kâr Kaydırma Projesi'nin Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmalarını Doğrudan Etkileyen Eylemleri .....	117
2.5.1. Hibrit Uyumsuzluk Düzenlemelerinin Etkisizleştirilmesi.....	123
2.5.2. Anlaşmanın Kötüye Kullanımının Engellenmesi .....	125
2.5.3. İş Yeri Oluşumundan Kaçınma Çabalarının Önlenmesi.....	127
2.5.4. Uyuşmazlık Çözüm Mekanizmalarının Etkinleştirilmesi.....	129
2.5.5. Çok Taraflı Bir Enstrümanın Geliştirilmesi.....	130
2.6. Matrah Aşındırma ve Kâr Kaydırma Çok Taraflı Sözleşmesi'nin Özellikleri ve Çalışma Esasları .....	132
2.6.1. Hazırlık Süreci ve Gerekliği .....	132
2.6.2. Hukuki Niteliği .....	134
2.6.3. Minimum Standartları.....	137
2.6.4. Esnekliği .....	139

2.6.5. Çekince Sistemi .....	142
2.6.6. Uyumlaştırıcı Hükümleri .....	144
2.6.7. Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmalarıyla Etkileşimi .....	147
2.6.8. İçeriği ve Özellikli Hususları .....	150
2.6.8.1. Önsöz .....	150
2.6.8.2. Terimlerin Kapsamı ve Yorumu .....	151
2.6.8.3. Hibrit Uyumsuzluklar .....	151
2.6.8.4. Anlaşmanın Kötüye Kullanımı .....	154
2.6.8.5. İş Yeri Statüsünden Kaçınma .....	160
2.6.8.6. Anlaşmazlık Çözümünün Geliştirilmesi .....	162
2.6.8.7. Tahkim .....	164
2.6.8.8. Son Hükümler .....	164

## ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

### MATRAH AŞINDIRMA VE KÂR KAYDIRMA ÇOK TARAFLI SÖZLEŞMESİ'NİN TÜRKİYE'NİN ÇİFTE VERGİLENDİRMEYİ ÖNLEME ANLAŞMALARİ İTİBARIYLA ETKİLERİ VE ÖNEMİ

3.1. Matrah Aşındırma ve Kâr Kaydırma Çok Taraflı Sözleşmesi'nin Model Anlaşmalara Etkileri .....	165
3.1.1. Anlaşmanın Başlığı ve Önsözüne Etkisi .....	165
3.1.2. Anlaşmanın Kişiler Yönünden Kapsamına Etkisi .....	166
3.1.3. Anlaşmanın Mukim Kavramına Etkisi .....	168
3.1.4. Anlaşmanın İş Yeri Tanımına Etkisi .....	170
3.1.5. Anlaşmanın Sermaye Değer Artış Kazançları Hükümüne Etkisi .....	179
3.1.6. Anlaşmanın Karşılıklı Anlaşma Usulü Hükümüne Etkisi .....	180
3.1.7. Anlaşmanın Menfaatlere Hak Kazanma Hükümüne Etkisi .....	186
3.2. Matrah Aşındırma ve Kâr Kaydırma Çok Taraflı Sözleşmesi Karşısında Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları İtibarıyla Türkiye'nin Konumu ve Uygulamaya Dair Değerlendirmeler .....	193
3.2.1. Kapsam Yönüyle .....	194
3.2.2. Hibrit Uyumsuzlukların Önlenmesi Yönüyle .....	195
3.2.3. Anlaşmanın Kötüye Kullanımının Önlenmesi Yönüyle .....	198
3.2.4. İş Yeri Statüsünden Kaçınmanın Önlenmesi Yönüyle .....	204
3.2.5. Uyuşmazlık Çözümünün Geliştirilmesi Yönüyle .....	210
3.2.6. Tahkim Hükümü Yönüyle .....	216
3.2.7. Son Hükümler Yönüyle .....	217
3.3. Matrah Aşındırma ve Kâr Kaydırma Çok Taraflı Sözleşmesi'nin Opsiyonel Hükümleri Karşısında Bazı Önemli Ülke Konumları ve Türkiye Eşleşimleri ..	217
3.3.1. Hibrit Uyumsuzlukların Önlenmesi Bakımından .....	218
3.3.2. Anlaşmanın Kötüye Kullanımının Önlenmesi Bakımından .....	222
3.3.3. İş Yeri Statüsünden Kaçınmanın Önlenmesi Bakımından .....	224
3.3.4. Tahkim Hükümü Bakımından .....	226
3.4. Matrah Aşındırma ve Kâr Kaydırma Çok Taraflı Sözleşmesi'nin Türk Şirketlerine Operasyonel Etkilerinin İlgili Maddeleri İtibarıyla Değerlendirilmesi .....	227
3.4.1. Şeffaf Kuruluşlara İlişkin Değerlendirmeler ve Örnek Olay İncelemesi ....	228
3.4.2. Anlaşmanın Kötüye Kullanımının Önlenmesi Bakımından Değerlendirmeler ve Örnek Olay İncelemesi .....	231

3.4.3. Kuruluşların Değeri Esas Olarak Gayrimenkul Varlıktan Kaynaklanan Hisselerinin veya Menfaatlerinin Elden Çıkarılmasından Doğan Sermaye Değer Artış Kazançlarına İlişkin Değerlendirmeler ve Örneğ Olay İncelemesi.....	232
3.4.4. İş Yeri Statüsünden Kaçınma Bakımından Değerlendirmeler ve Örneğ Olay İncelemeleri.....	234
3.4.5. Bir İşletmeyle Yakından İlişkili Sayılan Kişiler Yönünden Değerlendirmeler ve Örneğ Olay İncelemesi.....	238
3.4.6. Uyuşmazlık Çözümünün Geliştirilmesi Bakımından Değerlendirmeler ve Örneğ Olay İncelemesi.....	240
3.5. Matrah Aşındırma ve Kâr Kaydırma Çok Taraflı Sözleşmesi'nin Türkiye'nin Vergi Gelirleri Bakımından Önemi.....	241
SONUÇ.....	246
KAYNAKÇA.....	254
EKLER.....	267
ÖZ GEÇMİŞ.....	274

**ŞEKİLLER DİZİNİ**

Şekil 1. Şeffaf Kuruluşlar Aracılığıyla Uluslararası Şirket Yapısı Kurulması .....	229
Şekil 2. PPT Kuralının Türkiye'nin ÇVÖA'ları Açısından Uygulaması.....	231
Şekil 3. Gayrimenkul Varlık Kaynaklı Hisselerin Yurt Dışında Satışı Yoluyla Vergiden Kaçınma .....	233
Şekil 4. Komisyoncular Yoluyla İş Yeri Statüsünden Kaçınma Davranışı .....	235
Şekil 5. Yardımcı veya Hazırlayıcı Faaliyetler Yoluyla İş Yeri Statüsünden Kaçınma Davranışı .....	237
Şekil 6. Yakından İlişkili Kişiler Üzerinden Örnek Olay İncelemesi.....	238
Şekil 7. Karşılıklı Anlaşma Usulünün Geliştirilmesine İlişkin Örnek Olay İncelemesi .....	240

## TABLOLAR DİZİNİ

Tablo 1. Çifte Vergilendirmeyi Önleme Yöntemlerinin Uygulanmasına Göre Oluşan Efektif Vergi Oranları .....	34
Tablo 2. İstisna ve Mahsup Yöntemlerinin Karşılaştırılması.....	35
Tablo 3. Tam Mükellef Kurumun Yurt Dışında Ödediği Verginin Mahsubu .....	41
Tablo 4. Türkiye'nin Taraf Olduğu Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları ve Protokoller.....	78
Tablo 5. Otomatik Bilgi Değişimine Başlayacağını Taahhüt Eden Ülkeler .....	105
Tablo 6. BEPS Eylem Planı'nın Kapsamı ve Eylem Sınıflandırması.....	122
Tablo 7. Zorunluluk ve Opsiyonellik Durumlarına Göre MLI Maddeleri.....	142
Tablo 8. Uyumlaştırıcı Hükümler, Uygulama Zamanları ve Etkileri .....	147
Tablo 9. Türkiye'nin MLI Kapsamına Aldığı Anlaşmaları (Ülkeler İtibarıyla).....	195
Tablo 10. Türkiye'nin Opsiyon C Kapsamındaki Anlaşmaları .....	198
Tablo 11. Türkiye'nin MLI'nın Minimum Standardı Olan Önsöz Metnini İçeren Anlaşmaları.....	199
Tablo 12. Türkiye'nin PPT Maddesini İçeren Anlaşmaları .....	201
Tablo 13. Türkiye'nin PPT Hükümlerinin Bulunduğu Kanaatini Taşıdığı Anlaşmaları .....	201
Tablo 14. Türkiye'nin MLI'nın 9(1). Maddesindeki Hükümü İçeren Anlaşmaları.....	203
Tablo 15. Türkiye'nin MLI'nın 12(3)(a). Maddesindeki Hükümü İçeren Anlaşmaları ...	205
Tablo 16. Türkiye'nin MLI'nın 12(3)(b). Maddesindeki Hükümü İçeren Anlaşmaları ...	206
Tablo 17. Türkiye'nin Opsiyon A'yı Uygulayabileceği Anlaşmaları.....	208
Tablo 18. Türkiye'nin MLI'nın 16(1). Maddesinin İlk Cümlesi Kapsamında Değişikliğe Uğrayacak Anlaşmaları .....	211
Tablo 19. Türkiye'nin Üç Yıldan Daha Az Başvuru Süresi Bulunan Anlaşmaları .....	212
Tablo 20. Türkiye'nin Üç Yıl ve Üzerinde Başvuru Süresi Bulunan Anlaşmaları.....	213
Tablo 21. Türkiye'nin MLI'nın 16(4)(b)(ii). Maddesindeki Hükümü İçermeyen Anlaşmaları.....	214
Tablo 22. Türkiye'nin MLI'nın 16(4)(c)(ii). Maddesindeki Hükümü İçeren Anlaşmaları .....	214
Tablo 23. Türkiye'nin MLI'nın 17(2). Maddesindeki Hükümü İçeren Anlaşmaları.....	216
Tablo 24. MLI'nın 3, 4 ve 5. Maddelerine Yönelik Seçili Ülke Pozisyonları.....	219
Tablo 25. MLI'nın 8, 9, 10 ve 11. Maddelerine Yönelik Seçili Ülke Pozisyonları.....	223
Tablo 26. MLI'nın 12, 13 ve 14. Maddelerine Yönelik Seçili Ülke Pozisyonları.....	225
Tablo 27. MLI'nın 18. Maddesine Yönelik Seçili Ülke Pozisyonları .....	226
Tablo 28. Avrupalı Emsal Şirketlerin Distribütör Faaliyetleri Kapsamında Elde Ettikleri Faaliyet Kâr Marjına İlişkin Emsal Aralık .....	241
Tablo 29. Avrupalı Emsal Şirketlerin Distribütör Faaliyetleri Kapsamında Elde Ettikleri Faaliyet Kâr Marjına İlişkin Düzeltilmiş Emsal Aralık.....	241

## SİMGE VE KISALTMALAR DİZİNİ

AB	Avrupa Birliği
ABD	Amerika Birleşik Devletleri
AEOI	Automatic Exchange of Information
Art.	Article
BEPS	Base Erosion and Profit Shifting/Matrah Aşındırma ve Kâr Kaydırma
Bkz./bkz.	Bakınız
BM	Birleşmiş Milletler
BM MVA	BM Model Vergi Anlaşması
CRS	Common Reporting Standard
ÇVÖA	Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması
ÇUŞ	Çok Uluslu Şirketler
DTA	Double Tax Agreement
EOIR	Exchange of Information on Request
FTA	Forum on Tax Administration
GAAR	General Anti Avoidance Rule
GİB	Gelir İdaresi Başkanlığı
GVK	Gelir Vergisi Kanunu
G20	Group of 20
FATCA	Foreign Account Tax Compliance
ICC	International Chamber of Commerce
IMF	International Monetary Fund
IRS	Internal Revenue Service
KAU	Karşılıklı Anlaşma Usulü
KVA	Kapsanan Vergi Anlaşması
KVK	Kurumlar Vergisi Kanunu
LOB	Limitation of Benefits
MAP	Mutual Agreement Procedure
md.	madde
MCAA	Multilateral Competent Authority Agreement
MLI	Multilateral Instrument/Çok Taraflı Enstrüman
OECD	Organisation for Economic Cooperation and Development
OEEC	Organization for European Economic Cooperation
OECD MTC	OECD Model Tax Convention
OECD MVA	OECD Model Vergi Anlaşması
para.	paragraph
PPT	Principle Purpose Test
R.G.	Resmî Gazete
s.	sayfa
TBMM	Türkiye Büyük Millet Meclisi
TIEA	Tax Information Exchange Agreement
UN	United Nations
UN MTC	UN Model Tax Convention
VAHS	Viyana Anlaşmalar Hukuku Sözleşmesi
VCLT	Vienna Convention on the Law of Treaties
VUK	Vergi Usul Kanunu
WBG	World Bank Group

## GİRİŞ

Son yıllarda bilgi-iletişim teknolojilerinde ve ulaştırma-seyahat olanaklarındaki gelişmelerin ortaya çıkardığı çarpan etkisi, küreselleşmeyi hızlandırarak uluslararası insan, sermaye, mal ve hizmet dolaşımında olağanüstü bir hareketliliğe neden olmuştur. Özellikle İkinci Dünya Savaşı sonrası dönemde yaygınlaşan uluslararası ve uluslararası ekonomik birlikler ve kuruluşların katkısıyla ülkeler arası ilişkilerde önemli gelişmeler yaşanmıştır. Ancak küreselleşen ekonomik ilişkiler, özellikle vergilendirme açısından birçok uluslararası ekonomik sorunu da beraberinde getirmiştir. Vergi cennetleri ve imtiyazlı vergi rejimleri yoluyla artan zararlı vergi rekabeti uygulamaları uluslararası vergilendirmede sorunlu alanların artmasına yol açmıştır. Gelişmeler ve çeşitlenen sorunlar karşısında temel çözüm yöntemi olarak görülen ikili anlaşmaların yetersizliği sıcak bir gündem olarak tartışılmaya devam edegelmiştir.

Bir kısım vergi mükellefi, özellikle çok uluslu şirketler (ÇUŞ), artan sınır ötesi ekonomik etkileşimlerle lehlerine gelişen şartları ve fırsatları değerlendirerek dünya çapındaki vergi yüklerini önemli miktarlarda azaltabilmişlerdir. İş yapma modellerinin dijital ekonominin gelişmesine paralel olarak değişmesi ve çeşitlenmesi mevcut uluslararası vergi rejiminin aksayan yönlerini iyice belirgin hale getirmiştir. Kişilerin bir başka ülkeye yerleşmesi ve ekonomik faaliyetlerini taşıması, birden fazla ülkede gelir elde etmenin kolaylaşması, ülkeler arası ticari faaliyetlerin hızlanması sonucunda ortaya çıkan anlaşmazlıklar devletler arası anlaşmaları ve iş birliklerini zorunlu hale getirmiştir.

ÇUŞ'ların, mukim oldukları ülkelerdeki vergi yüklerini azaltmak amacıyla, kazançlarını vergilendirmenin hiç olmadığı ya da düşük oranlarda olduğu ülkelere kaydırma çabalarındaki ciddi düzeydeki artış bilinmektedir. Bunun neden olduğu ülke vergi matrahlarındaki aşınma ve vergi kayıpları, bu sorunlara karşı kurumsal ve proje odaklı bir çözüm arayışını gündeme getirmiştir. Birleşmiş Milletler (United Nations-BM/UN) ve özellikle Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Örgütü (Organisation for Economic Cooperation and Development-OECD) gibi uluslararası kuruluşlar bu alanda sınırlı girişimler yerine küresel kapsayıcılığı ve uzlaşmayı ortaya koyan yeni iş birliği girişimlerini hızlandırmıştır.

Genellikle “çifte vergilendirme”yi önleme amacı üzerine bina edilmiş olan uluslararası vergi rejimi, “çifte vergilendirmeme” sorununa da eğilmeye ayrı bir özen göstermeye başlamıştır. Vergiden kaçınma ve vergi kaçırma çabalarıyla vergi

matrahlarında meydana gelen aşınmalara karşı geliştirilen son dönemdeki önlemleri de bu özenin sonuçları olarak görmek mümkündür. Uluslararası vergi rejimini düzenleyen uluslarüstü bir otoritenin mevcut olmaması, uluslararası vergi iş birliğinin etkin düzeyde sağlanmasının önünde engel olarak gözüke de son yıllarda şeffaflık, özün önceliği ve vergi uyumu bağlamında bağlayıcı dokümanların üretilmesi ve uygulamaya geçirilmesi dikkat çekicidir. Uluslararası düzlemde yapılmakta olan vergi iş birliklerinin artması ve güçlenmesi, bir yandan da kapsayıcılığının genişlemesi kabul edilebilir bir uluslararası vergi uyumunu hedeflemekte ve gelinen aşamada başarılı görünmektedir.

Sınır ötesi ekonomik ilişkileri kolaylaştırması ve öngörülebilir kılması nedeniyle ÇVÖA'ların uluslararası vergi iş birliğinin gelişmesinde oynadığı rol yadsınamaz. Vergilendirme yetkisini her iki taraf ülke arasında karşılıklı olarak paylaştıran ÇVÖA'lar uzun yıllardır sıkça başvurulan bir yöntem olmuştur. ÇVÖA'larla ülkeler, bir yandan sınır ötesi kazanç üzerindeki çifte vergilendirmenin ortadan kaldırılmasına, diğer yandan farklı ülkelerde sahip oldukları grup şirketleri ve iş yerleri vasıtasıyla faaliyet gösteren ÇUŞ'ların agresif vergi planlamalarından dolayı uğradıkları vergi kayıplarını azaltmaya çalışmaktadırlar. Çifte vergilendirme kadar çifte vergilendirmemenin de anlaşmalarla çözümlenebilecek temel bir sorun haline gelmesi bu alandaki hareketlenmeyi artırmıştır.

G20 ülkelerinin mevcut uluslararası vergi sistemindeki sorunları öncelikleri arasına almasını takiben OECD'nin bu sorunlara karşı çok taraflı girişimleri çözüm arayışlarının şiddetlendiğinin bir göstergesidir. Günümüz uluslararası vergi sisteminin şekillenmesinde başrolü oynayan OECD'nin vergi konuları üzerindeki tartışmaların yetkin merkezi haline geldiği kabul edilmektedir. Yoğun ve sistemli çalışmalardan sonra OECD'nin vergi adaletini ve rekabet ortamını bozan uygulamalara karşı geliştirmiş olduğu Matrah Aşındırma ve Kâr Kaydırma (Base Erosion and Profit Shifting-BEPS) olarak adlandırdığı projesi Eylül 2013'te Saint-Petersburg'da gerçekleştirilen Zirve'de eylem planı olarak onaylanmıştır.

Son zamanların en kapsayıcı ve yapı taşları oldukça iyi tasarlanmış projesinde *“kârlar ekonomik faaliyetler nerede icra edilmişse ve değer nerede üretilmişse orada vergilendirilmelidir”* temel mantığı esastır. 15 eylemden oluşan projenin son eylemi, proje kapsamında gerçekleştirilen vergi tedbirlerinin küresel çapta uygulanmasını sağlamak üzere çok taraflı bir sözleşmenin oluşturulmasına ayrılmıştır. Sayısı 3000'i aşan ÇVÖA'ya hızlı ve kapsayıcı bir biçimde etki edebilecek Matrah Aşındırma ve Kâr Kaydırma Çok Taraflı Sözleşmesi, 100'den fazla ülke ve egemenlik alanının katkılarıyla



hazırlanmış ve 2017 yılında kabul edilmiştir. Sözleşme, ÇVÖA'larda bir dizi değişiklikler gerektiren BEPS Projesi sonuçlarının, koordineli ve tutarlı biçimde ülkelerce uygulamaya geçirilmesini hedeflemektedir.

Tez çalışması üç bölümden oluşmaktadır:

Birinci bölümde; vergilendirme yetkisi, çifte vergilendirme ve belli başlı türleri, uluslararası hukuki çifte vergilendirme sorunu ve nedenleri, çifte vergilendirmeme ve nedenleri, son olarak da ÇVÖA'lar öncelikle kavramsal ve teorik düzeyde ele alınmıştır.

İkinci bölümde; uluslararası vergilendirmede en başarılı iş birliği inisiyatifi olan ve yüksek düzeyde katılımcılığa ulaşan BEPS Projesi'nin 15. eyleminin ana hedefi olan BEPS Çok Taraflı Sözleşmesi'nin gelişimi, niteliği ve kapsamı detaylı biçimde incelenmiştir. Bu bölümde, çok taraflı sözleşmenin gelişimine zemin hazırlayan uluslararası vergilendirmedeki son dönem iş birlikleri özlü biçimde ele alınmıştır. Ayrıca G20 ve OECD üyesi olan Türkiye'nin uluslararası vergi iş birliğindeki gelişmeler karşısındaki yaklaşım ve yükümlülüklerine de yine bu bölümde yer verilmiştir.

Üçüncü bölümde ise BEPS Projesi'nin ve özelde çok taraflı sözleşmenin OECD Model Vergi Anlaşması'nı (bundan sonra OECD MVA olarak anılmıştır) ve BM Model Vergi Anlaşması'nı (bundan sonra BM MVA olarak anılmıştır) nasıl etkilediği, hangi hükümlerini değiştirdiği ve bu modellere ne tür yeni hükümler ilave ettiği ele alınmıştır. Bu yapılırken OECD MVA temel alınmak suretiyle model anlaşmaların ilgili madde hükümlerine dair açıklamalara ve BM MVA'nın farklılık gösteren hususlarına Türkiye'nin yaklaşımını da içerecek şekilde yer verilmiştir. Bu bölümde, çalışmanın ana teması olan BEPS Çok Taraflı Sözleşmesi karşısında Türkiye'nin konumu ve sözleşmenin ÇVÖA'larına olan etkileriyle diğer bazı önemli ülkelerin sözleşmenin opsiyonel hükümleri karşısındaki konumları Türkiye ile karşılaştırılmalı biçimde irdelenmiştir. Son olarak, birçok ülkede olduğu gibi Türkiye'de de yasalaşma süreci henüz tamamlanmamış çok taraflı sözleşmenin Türkiye'nin çok uluslu şirketlerine etkilerine ve Türkiye için önemine dair tespitlerde bulunulmuştur.

## BİRİNCİ BÖLÜM

### ÇİFTE VERGİLENDİRMEYİ ÖNLEME ANLAŞMALARARI

Uluslararası hukuki çifte vergilendirme, sınır ötesi ekonomik faaliyet yürüten vergi mükellefleri için geciktirilmeden çözülmesi gereken sorunların başında gelmektedir. Bununla birlikte, son dönemde dünyanın gündemini en az çifte vergilendirme kadar meşgul eden bir çifte vergilendirmeme sorunu da vardır. Sınır ötesi ekonomik faaliyetler için çifte vergilendirme(me)nin ortadan kaldırılması, vergi mükellefleri açısından vergide öngörülebilirliği, adaleti ve hukuki güveni tesis etmektedir. Bu nedenle ülkeler, vergi mükelleflerinin maruz kaldıkları vergi yükünü azaltmak amacıyla çifte vergilendirmeyi, diğer taraftan kendi vergi gelirlerini korumak amacıyla da çifte vergilendirmemeyi önlemeye yönelik ortak girişimlerde bulunmaktadır. Bu girişimler, ülkelere yapılan iç hukuk düzenlemeleri ve ikili veya çok taraflı anlaşmalarla gerçekleştirilebilmektedir.

Çalışmanın bu bölümünde konunun teorik temellerini ortaya koymak adına vergilendirme yetkisinin ne ifade ettiğine, ne şekilde sınırlandırılabilmesine, çifte vergilendirme teriminin tanımı ile belli başlı türlerine, uluslararası hukuki çifte vergilendirme sorununa, bu sorunun nedenlerine, olası etkilerine ve nasıl önlenebildiğine, çifte vergilendirmeme sorunu ve çözüm arayışlarına, ÇVÖA'ların tarihi gelişimine, önemine ve hukuki konumuna dair açıklamalara, gerektiği ölçüde Türkiye uygulamalarını içerecek şekilde yer verilmiştir.

#### 1.1. Çifte Vergilendirme ve Çifte Vergi Yüğü Kavramı

Uluslararası vergi dünyasının en çok tartışılan konularından biri olan çifte vergilendirme ve çifte vergi yüğü kavramı hakkında ülkeler, uluslararası kuruluşlar, akademi ve iş dünyası tarafından yapılan çalışma ve yayımlanan raporların sayısı oldukça fazladır. Bunda, uluslararası mal, sermaye ve emek akımları dolayısıyla ülke ekonomilerinin birbiriyle olan etkileşimindeki artışın etkisinin rolü büyüktür. Sınır ötesi ekonomik faaliyetlerdeki hızlı yükseliş, başta çifte vergilendirme<sup>1</sup> ve çifte vergi yüğü olmak üzere bazı mali sorunları uluslararası vergi gündemine taşımıştır.

<sup>1</sup> Çifte vergilendirme teriminin karşılığı İngilizcede “*double taxation*”, Fransızcada “*double imposition*”, Almandaca “*doppelbesteuerung*” olarak ifade edilmektedir.

Aynı vergi konusunun aynı dönem içinde birden fazla vergilendirilmesi durumunu karşılamak üzere çifte vergi yükü, mükerrer vergi veya çifte vergilendirme terimleri kullanılabilir. Çifte vergi yükü adından da anlaşılacağı üzere temel anlamıyla<sup>2</sup> iki kez vergilendirme, mükerrer vergi ise uygulamada görülmesi nadir olmakla birlikte aynı matrahın belli bir dönemde ikiden fazla vergilendirilmesi anlamına gelebilmektedir.<sup>3</sup> Bununla birlikte, uluslararası öğretide çifte vergilendirmenin, çifte ve mükerrer vergi terimlerini de karşılayacak şekilde kullanımı oldukça yaygındır. Çifte vergilendirme vergi matrahı üzerinden aynı dönem içinde ve aynı nitelikte birden fazla vergi almak yoluyla oluştuğundan, buna karşı önleyici tedbirlerin alınması modern vergi ilkeleri açısından oldukça önemlidir.

Türk vergi sisteminde çifte vergi veya verginin mükerrerliği, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun (VUK) 117. maddesinde “*aynı vergi kanununun uygulanmasında belli bir vergilendirme dönemi için aynı matrah üzerinden bir defadan fazla vergi istenmesi veya alınmasıdır*” şeklinde ifade edilerek bu durum vergi hatası olarak kabul edilmektedir. Bu tür çifte vergilendirme, kanun koyucu tarafından istenmeyen (gayri iradi) mükerrerlikten kaynaklanmakta ve genellikle uygulama hatasından doğan bu sonuç, mahsup veya düzeltme yolu gibi VUK hükümleriyle ortadan kaldırılabilir.<sup>4</sup> Diğer taraftan bazı hallerde de kanun koyucu tarafından isteyerek yapılan (iradi) mükerrerlikten kaynaklı çifte vergilendirmeye de rastlanmaktadır.<sup>5</sup> Örneğin, kurumlar vergisi mükellefi şirketlerin kazançları, önce kurumlar vergisine, sonradan hisse sahiplerine yapılan kâr dağıtım esnasında gelir vergisine tabi tutulmaktadır.

Yapılan açıklamalardan sonra çifte vergilendirmeyi, aynı vergi konusu üzerinde birden fazla vergilendirme yetkisinin çakışmasından veya aynı yetkinin birkaç kez kullanılmasından dolayı, aynı vergi mükellefi ve/veya aynı vergi konusundan, aynı vergilendirme dönemi içerisinde aynı nitelikte birden fazla vergi alınması şeklinde tanımlamak mümkündür.<sup>6</sup>

<sup>2</sup> Billur Yaltı'ya göre çifte vergi yükü geniş anlamda bir vergi mükellefine veya vergi konusuna birden fazla yükümlülük yüklenmesi olup vergilerin çeşitliliğinin veya vergilendirme yetkisi sayısının bu aşamada bir önemi bulunmamaktadır.

<sup>3</sup> Selahattin Tuncer, *Çifte Vergileme ve Milletlerarası Vergi Anlaşmaları*, Eskişehir İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi, Yayın No. 112-66, Sevinç Matbaası, Ankara, 1974, s. 2.

<sup>4</sup> S. Tuncer, *age.*, s. 9.

<sup>5</sup> S. Tuncer, *age.*, s. 8.

<sup>6</sup> Billur Yaltı Soydan, *Uluslararası Vergi Anlaşmaları*, Beta Basım, İstanbul, 1995, s. 3. (B. Yaltı Soydan'ın bu tanımı, Arnold A. Knechtle (*Basic Problems in International Fiscal Law*, Kluwer Law International, Deventer, 1979, s. 27) ve Akif Erginay (*Kamu Maliyesi*, Savaş Yayınları, Ankara, 1990, s. 127), Necmi Karakullukçu (*Milletlerarası Vergi Anlaşmaları*, Maliye Bakanlığı, Tetkik Kurulu Neşriyatı, 1971, s. 1),

## 1.2. Çifte Vergilendirmenin Türleri

Çifte vergilendirmede önemli bir ayrıma dikkat çekmekte yarar bulunmaktadır. Bir üst kavram olarak çifte vergilendirme ulusal düzeyde oluşabileceği gibi uluslararası düzeyde de oluşabilmektedir.<sup>7</sup> Bir ülkenin kendi sınırları içerisinde kendi vergi kanunlarının uygulanmasından doğan çifte vergilendirme ulusal çifte vergilendirme (internal double taxation), birden fazla devletin aynı mükellefi aynı vergi konusu üzerinden belirli dönem içinde vergilendirmesiyle oluşan çifte vergilendirme ise uluslararası çifte vergilendirme (international double taxation) olarak adlandırılmaktadır.<sup>8</sup> Bir başka deyişle, ulusal çifte vergilendirme, bir devletin örgütlenme biçimine bağlı olarak (merkezi devlet ve federal devlet gibi) vergilendirme yetkisini paylaşan birimlerinin aynı mükellef ve vergi konuları üzerinde vergilendirme yetkilerini kullanmasından kaynaklanırken uluslararası çifte vergilendirmede birden fazla devletin aynı konu üzerinden vergi alma çabalarının çakışması söz konusu olmaktadır. Çifte vergilendirme denilince akla ilk olarak uluslararası çifte vergilendirme geldiği de ifade edilmelidir.

OECD MVA'da çifte vergilendirme ekonomik ve hukuki çifte vergilendirme olarak temel bir ayrıma tabi tutulmaktadır.<sup>9</sup> Çifte vergilendirmenin bu iki ana sınıflandırması genel kabul görmektedir. Buna göre, aynı kişinin elindeki gelir veya servetten birden fazla devletin vergi alması durumunda uluslararası hukuki çifte vergilendirme, iki ayrı kişinin elindeki aynı gelir ve servetten vergi alınması durumunda uluslararası ekonomik çifte vergilendirme ortaya çıkmaktadır. Çifte vergilendirmenin türlerine ilişkin yapılan tanımların hiçbirinin ulusal ve uluslararası öğretide bir tanım ve terim birliği olmadığından kavramın içeriğini belirlemede yeterli olmadığı belirtilmelidir.<sup>10</sup>

### 1.2.1. Ekonomik Çifte Vergilendirme

Ekonomik çifte vergilendirmede aynı vergi konusu farklı kişiler elinde birden fazla devlet tarafından vergilendirilmektedir. Bu tür çifte vergilendirme, vergi

---

Selahattin Tuncer (*Çifte Vergileme ve Milletlerarası Vergi Anlaşmaları*, s. 1), Adnan Tezel (*Uluslararası Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları ve Türkiye Uygulaması*, İstanbul, 1989, s. 1) gibi yazarların verdiği tanımların bir sentezi durumundadır.

<sup>7</sup> B. Yaltı Soydan, *age.*, s. 2.

<sup>8</sup> S. Tuncer, *age.*, s. 7.

<sup>9</sup> OECD, "Model Tax Convention on Income and on Capital", 21 November 2017, Commentary on Article 23, Preliminary Remarks, para. 2. Bundan sonra OECD MTC olarak anılmıştır.

<sup>10</sup> B. Yaltı Soydan, *age.*, s. 2.

konularının birden fazla devlet tarafından farklı nitelendirilmesinden ya da vergi matrahının farklı yöntemlerle hesaplanmasından kaynaklanabilmektedir.<sup>11</sup> Vergi mükellefi bu çifte vergilendirme türünde farklı kişiler olmaktadır. Bir devlette mukim bir anonim şirketin kurum kazancının bu devlette kurumlar vergisine tabi tutulduktan sonra diğer devletin mukim pay sahiplerine dağıtılması halinde bu pay sahiplerinin elde ettikleri kâr paylarının bu diğer devlet tarafından da gelir vergisine tabi tutulması örnek olarak verilebilir.<sup>12</sup> Burada önce şirketin kazancı kurumlar vergisine, sonra şirketin dağıttığı kazanç hissedarlar nezdinde gelir vergisine tabi tutularak aynı kazanç unsuru iki defa vergilendirilmiş olmaktadır. Bu duruma dair bir başka örnek, örtülü kazanç dağıtımı ya da örtülü sermaye gibi düzenlemeler gereğince işlemin taraflarından biri tarafından yapılan vergilendirmeyi, karşı tarafın vergi matrahını azaltıcı yönde yapmasını gerektiren düzeltmesinin takip etmemesi şeklinde verilebilir.<sup>13</sup>

Uluslararası ekonomik çifte vergilendirme aynı vergi konusu üzerinden birden fazla kişinin, birden fazla devlet tarafından vergilendirilmesinden kaynaklandığı için ÇVÖA'ların kapsamına girmemektedir.<sup>14</sup> Ekonomik çifte vergilendirmeyi önlemek devletlerin vergi sistemlerini uyumlaştırmalarına bağlıdır.<sup>15</sup> Bazı ülkeler bu çifte vergilendirme türünü kabul etmezken bazıları kabul etmekle birlikte ortadan kaldırılması gereken bir durum olarak görmemektedir.<sup>16</sup> OECD, bu durumla karşılaşan ülkelere ikili müzakereler yoluyla karşılıklı olarak anlaşma yolunu önermektedir.<sup>17</sup>

### 1.2.2. Hukuki Çifte Vergilendirme

Hukuki çifte vergilendirmede aynı kişinin gelir ve servetinden birden fazla devletin vergi alması ve ayrı egemen devletlerin vergilendirme yetkilerinin çakışması söz konusudur. Bu türden bir çifte vergilendirme, sınır ötesi ticaret ve yatırımların önünde ciddi bir engel olması ve kişileri aşırı vergi yüküne maruz bırakması nedeniyle vergi adaletine de ters düşmektedir. Bu sorunla iç hukuk önlemleri veya ÇVÖA'lar<sup>18</sup> yoluyla mücadele edilmektedir.

<sup>11</sup> Nami Çağan, *Vergilendirme Yetkisi*, Kazancı Hukuk Yayınları, İstanbul, 1982, s. 214.

<sup>12</sup> B. Yaltı Soydan, *age.*, s. 10.

<sup>13</sup> Hamit Sarı, "Uluslararası Çifte Vergilendirmeyi Önleme Yöntemleri", *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı 369, Mayıs 2012, s. 43.

<sup>14</sup> OECD MTC 2017, Commentary on Article 23, Preliminary Remarks, para. 1.

<sup>15</sup> N. Çağan, *age.*, s. 214.

<sup>16</sup> B. Yaltı Soydan, *age.*, s. 10.

<sup>17</sup> OECD MTC 2017, Commentary on Art. 23, Preliminary Remarks, para. 1.

<sup>18</sup> Hukuki çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları terimi, OECD MVA'nın 1992 versiyonuyla birlikte bu anlaşmaların kapsamına çifte vergilendirmenin önlenmesi yanı sıra bilgi değişimi, uluslararası vergi kaçakçılığı ve vergiden kaçınma, ayrımcılığın önlenmesi gibi düzenlemelerin de girmesi dolayısıyla "vergi

Sınır ötesi ekonomik faaliyet yürüten kişilerin elde ettikleri gelirlerin ülkelerin farklı vergi sistem ve uygulamaları nedeniyle birden fazla vergiye tabi tutulabilmesi sık görülen bir durumdur. Buna göre özetle;

- a) Vergi mükellefinin aynı olması
- b) Vergilendirme döneminin aynı olması
- c) Vergi konusunun ve türünün aynı veya benzer olması
- d) Vergilendirme yetkisine sahip birden fazla ülkenin mevcudiyeti<sup>19</sup>

koşullarının oluşması durumunda uluslararası hukuki çifte vergilendirme gündeme gelebilmektedir. Çifte vergilendirmeyi uluslararası hukuki boyuta taşıyan temel husus, birden fazla devletin vergilendirme yetkilerini kullanması ile bu yetkilerin çakışması durumudur. Her devletin kendine göre farklı iç hukuk kuralları ve uygulamalarına sahip olmasının, sorunun çözümünün ikili vergi anlaşmalarıyla aranmasında önemli bir etken olduğu söylenebilir.

ÇVÖA'ların temel amacını oluşturması nedeniyle bu çalışmaya uluslararası hukuki çifte vergilendirmenin önlenmesi eksenli devam edilmiştir.

### **1.3. Uluslararası Hukuki Çifte Vergilendirmenin Nedenleri, Etkileri ve Çözüm Yolları**

Üretim faktörlerinin uluslararası hareketliliğinden kaynaklanan geliri hangi devletin vergilendirmesi gerektiği sorusu devamlı gündemdedir. Üretim faktörlerinin sadece bir devletle ilişkilendirildiği dönemler artık oldukça geride kalmıştır.

Devletler vergilendirme yetkilerini, ekonomik faaliyetlerin kendi ülkelerinde gerçekleştiği iddiasıyla kaynak devlet vasfıyla veya diğer devlette ekonomik faaliyette bulunan kişinin mukim olduğu devlet olduğu iddiasıyla mukim devlet vasfıyla ya da kişinin kendi uyrukluğunda olduğu iddiasıyla uyrukluk kapsamında kullanmaktadırlar.<sup>20</sup> Daha açık ifadeyle bir ülke kendi coğrafi sınırları içerisinde gerçekleştirilen ekonomik faaliyetlerden elde edilen geliri kaynak ilkesi çerçevesinde vergilendirme hakkını savunabilirken, bir diğer ülke de mukimlik ilkesi gereğince, kendi mukimi olan kişilerin yurt içi ve yurt dışı tüm gelir ve kazançlarını vergilendirmek hakkını kendinde bulabilir.

---

anlaşması" olarak kısaltılabilmektedir (B., Yaltı Soydan, *age.*, s. 29). Bu çalışmada çifte vergilendirmeyi önleme anlaşması ve kısaltılmışı olan "ÇVÖA" terimi genellikle tercih edilmiş, ancak vergi anlaşması terimi de kullanılmıştır.

<sup>19</sup> Osman Pehlivan, Ersan Öz, *Uluslararası Vergilendirme*, Celepler Matbaacılık, Ekim 2015, s. 72.

<sup>20</sup> B. Yaltı Soydan, *age.*, s. 2.

Yine, bir ülke uyrukluk ilkesini ölçüt olarak değerlendirip kendi uyrukluğunda olanların tüm yurt içi ve yurt dışı gelirlerini vergilendirmek isteyebilir. Bunlar, bir devletin vergilendirme hakkının sınırlarını ortaya koyan üç temel ilke olarak göze çarpmaktadır. Temel sorun, bir ülke mukiminin veya vatandaşının bir başka ülkede ekonomik faaliyet yürüttüğü durumda oluşmaktadır.

Devletlerin vergilendirme yetkilerini bahsedilen esaslar bağlamında özgürce kullanmaları, kişilerce elde edilen gelir unsurlarının birden fazla ülkede vergilendirilmesine yol açarak sınır ötesi ticaret ve yatırımların önünde engel oluşturmaktadır. Sorunun çözüme kavuşturulması için uluslararası hukuk ilkeleri çerçevesinde vergilendirme yetkisinin hangi ülkeye ait olduğunun tespit edilmesi gerekmektedir. Bu da devletlerin aralarında akdedecekleri bir ÇVÖA ile mümkün olmaktadır. ÇVÖA'lar yoluyla hangi ülkenin hangi gelir türünü vergilendireceği veya tarafların vergilendirme yetkilerini ne şekilde paylaşacakları belirlenebilmektedir.

Her ülkenin kendi mukimlerini ne şekilde belirleyeceklerine dair düzenlemesi genellikle bulunmaktadır. Mukimlik tanımındaki ülkeler arası farklılıklar, bir kişinin birden fazla ülkede mukim addedilmesiyle, başka bir deyişle çifte mukimlikle sonuçlanabilmektedir. Çifte mukimliğin çözümünde, ilgili ülkeler arasında mevcut veya akdedilecek bir vergi anlaşmasının katkısı büyüktür. Vergi anlaşmalarının büyük çoğunluğuna temel oluşturan OECD ve BM model anlaşmalarının 4. maddelerinde bir kişinin hangi ülkenin mukimi sayılacağı bir sıra<sup>21</sup> gözetilerek tespit edilmektedir.

Mukimliği belirlemede uyrukluğun sonlarda gelen bir ölçüt olduğu gözden kaçırılmamalıdır. Diğer taraftan, fiziksel mevcudiyet bir ülkede geçirilen gün sayısı olarak birçok ülkede gerçek kişi mükelleflerin mukimliğini tespit etmede kullanılan bir ölçüttür. Çoğu ülke bu ölçüt için takvim yılını kullanırken örneğin İngiltere gibi bazıları

<sup>21</sup> “Bu kişi, sadece daimî olarak kalabileceği bir evin bulunduğu ülkenin mukimi sayılacaktır. Eğer bu kişinin her iki ülkede de daimî olarak kalabileceği bir evi mevcut ise bu kişi sadece kişisel ve ekonomik ilişkilerinin daha yakın olduğu (hayati çıkarlarının merkezi konumundaki) ülkenin mukimi sayılacaktır. Eğer bu kişinin hayati çıkarlarının merkezi konumundaki ülke belirlenemez ise veya her iki ülkede de daimî olarak kalabileceği bir evi yoksa bu kişi yalnızca kalmayı alışkanlık edindiği evin bulunduğu ülkenin mukimi kabul edilecektir. Eğer kişinin her iki ülkede de kalmayı alışkanlık edindiği bir ev varsa ya da her iki ülkede bu türden bir ev söz konusu değilse bu kişi yalnızca vatandaşı olduğu ülkenin mukimi sayılacaktır. Eğer kişi her iki ülkenin de vatandaşı ise veya değilse ilgili ülkelerin yetkili makamları sorunu karşılıklı anlaşma yoluyla çözeceklerdir” (OECD MTC 2017, Art. 4(2); United Nations, Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries, 2017, Art. 4(2)). UN Model Double Taxation Convention bundan sonra UN MTC olarak anılmıştır.

6 Nisan'da başlayıp takip eden yılın 5 Nisan'ına kadar olan vergi yılını kullanmakta, bazıları da herhangi bir 12 ayda 183 günlük süreyi aramaktadır.<sup>22</sup>

Şirketlerin vergi mukimliğini belirlemek için iki yaklaşım mevcuttur.<sup>23</sup> Hukuki yaklaşım altında vergi mukimliğinde ticari sicile şirket kuruluş kaydı hangi ülkede ise şirket o ülkenin mukimi kabul edilecektir. Ekonomik veya ticari yaklaşıma göre ise şirketin idare merkezinin veya ana iş merkezinin bulunduğu ülke veya sıkça kullanılmasa da hissedarların mukim olduğu ülke dikkate alınmaktadır. Şirketlerin ana idare ve kontrol ülkesinin belirlenebilmesi için idari organlarının nerede toplandığı, şirket operasyon kararlarının nerede alındığı, stratejik denetimin nereden yapıldığı gibi ölçütler de göz ardı edilmemektedir.<sup>24</sup> Bununla birlikte, ülkeler idari merkez ve kontrol kavramını farklı yorumlayabilmektedirler. Bazı ülkeler bunu, işe dair planlamaların geliştirildiği bir merkez olarak, bazı ülkeler de operasyonların yönetildiği ve toplandığı yer olarak (İsviçre örneği), yine bazıları kanuni iş merkezi (ülkemiz örneği) veya yönetim kurulu toplantılarının yapıldığı yer olarak kabul edebilmektedir. OECD MVA ve BM MVA, şirketlerin çifte mukimlik sorununun çözümü için şirket vergi mukimliğini ülke yetkili makamlarının karşılıklı anlaşma yoluyla belirleyeceklerine hükmetmektedir.<sup>25</sup>

### 1.3.1. Uluslararası Hukuki Çifte Vergilendirmenin Nedenleri

Hızla gelişen bilgi-iletişim teknolojisi özellikle ÇUŞ'ların<sup>26</sup> yaygınlaşmasını ve bu şirketler için diğer devletlerde ekonomik faaliyetlerin kolaylaşmasını sağlamıştır. Vergisi düşük veya hiç olmayan ülkelere ticari faaliyetlerini yoğunlaştırarak kârlarını artırmaya çalışan şirketler, üretim faktörlerinin uluslararası dolaşımında yüksek hareketliliğe neden olmuşlardır. Elde edilen kazancın nasıl ve hangi devlet tarafından vergilendirilmesi gerektiği uluslararası vergi gündemini uzun yıllardır meşgul etmektedir.

Her devlet kendi ulusal sınırları içinde egemenlik haklarına dayanarak sosyal, politik ve ekonomik koşullarına göre vergi sistemini oluşturup vatandaşları ile ülkesinde

<sup>22</sup> Angharada Miller, Lynne Oats, *Principles of International Taxation*, Bloomsbury Professional, 2014, s. 40.

<sup>23</sup> A. Miller, L. Oats, *age.*, s. 67.

<sup>24</sup> A. Miller, L. Oats, *age.*, s. 75.

<sup>25</sup> OECD MTC 2017, Art. 4(3); UN MTC 2017, Art. 4(3).

<sup>26</sup> Çok uluslu şirketler iki veya daha fazla ülkede faaliyet gösteren ve buldukları ülkelerde yerleşik ilişkili şirketlerin oluşturduğu şirketler grubu olarak tanımlanabilir. Nitekim OECD çok uluslu şirketlerden; ekonominin tüm sektörlerinde faaliyet gösteren, genellikle birden fazla ülkede kurulan, faaliyetlerini çeşitli biçimlerde koordine edebilecekleri bağlantılı şirketleri veya diğer tüzel kişilikleri kapsayan ve mülkiyeti özel, devlete ait ve karma olabilen şirketler olarak bahsetmektedir. (OECD Guidelines for Multinational Enterprises, 2011, s. 17, <http://www.oecd.org/daf/inv/mne/48004323.pdf> (30/11/2020)).



mukim olmayanları vergilendirir.<sup>27</sup> Bağımsız ve özgür vergilendirme isteği devletlerin vergilendirme yetkilerinin çakışmasına, sonuç olarak da aynı kişinin aynı vergi konusundan birden fazla vergilendirilmesine yol açmaktadır.

Çifte vergilendirmenin ekonomik faaliyetleri ve maliyetleri etkilemesi verginin tarafsızlığı ilkesine aykırılık teşkil etmektedir.<sup>28</sup> Bir ülke mukimi başka bir ülkede ticari faaliyet yürütürken birden fazla vergi sisteminin yükümlülüklerini hesap etmek durumunda kalmaktadır. Faaliyetleri üzerinde çifte vergilendirme kaynaklı aşırı vergi yükünün oluştuğunu gören bir mükellef yatırım yapmama kararı alabilmekte ya da vergisiz veya vergi yükü düşük başka ülkeler arayabilmektedir.

Öte yandan, vergilendirme yetkisinin kullanılabilmesi için devlet ile mükellef arasında hukuki bir bağ kurulabilmesi icap etmektedir.<sup>29</sup> Bu bağ kurulması için mükellefin veya vergi konusunun devletin ülkesel egemenliği<sup>30</sup> veya kişisel egemenliği<sup>31</sup> altında olması gerekir. Dolayısıyla, vergi kanunlarının meşru olabilmesi, vergi konularının ve mükelleflerinin devletlerin ülkesel veya kişisel egemenliği içerisinde bulunmasına bağlıdır.<sup>32</sup>

Uluslararası hukuki çifte vergilendirmenin izahında iki devletin vergilendirme yetkilerinin çakışmasından sıkça bahsedildiğinden, vergilendirme yetkisine, bu yetkinin özelliklerine ve sınırlandırılmasının nasıl gerçekleştirildiğine değinilmesinde yarar bulunmaktadır.

### 1.3.1.1. Vergilendirme Yetkisi

Vergilendirme yetkisi demokrasinin simgesi olan parlamentoların kazandıkları ilk yetki olup diğer hak ve özgürlüklerin kazanılmasına da öncülük etmiştir.<sup>33</sup> Bu yetki anayasal temele dayanan önemli bir egemenlik hakkı olması nedeniyle devletin var oluşunu yakından ilgilendirir. Bir devletin vergilendirme yetkisine sahip olması kendisinden beklenen işlevleri yerine getirebilmesinin ön şartı olarak kabul

<sup>27</sup> S. Tuncer, *age.*, s. 13.

<sup>28</sup> Christiana Hji Panayi, "Treaty Shopping and Other Tax Arbitrage Opportunities in the European Union: A Reassessment-Part 1", *European Taxation*, IBFD, Mart 2006, s. 104.

<sup>29</sup> B. Yaltı Soydan, *age.*, s. 17.

<sup>30</sup> Ülkesel egemenlik bir devletin egemenliğini ancak ülkesi üzerinde kullanabileceğini ifade eder (B. Yaltı Soydan, *age.*, s. 16).

<sup>31</sup> Kişisel egemenlik bir devletin gerçek veya tüzel kişiler üzerindeki egemenliğini ifade etmekte, bu durumda devlet nerede olurlarsa olsunlar bu kişileri kendi hukuk kuralları kapsamına alabilmektedir (Rutsel Silvestre J. Martha, *The Jurisdiction to Tax in International Law*, Deventer, 1989, s. 43; B., Yaltı Soydan, *age.*, s. 16).

<sup>32</sup> B. Yaltı Soydan, *age.*, s. 17.

<sup>33</sup> N. Çağan, *age.*, s. 267.

edilmektedir.<sup>34</sup> Devletin egemenlik göstergelerinden biri olan vergilendirme yetkisi, devleti bu yetkiyi çıkarlarına uygun ve özgürce kullanmaya yöneltmektedir.<sup>35</sup>

Vergilendirme yetkisini ülke sınırları içerisinde egemenliğine dayanarak vergi toplamaya yönelik hukuki ve fiili güç olarak tanımlamak mümkündür.<sup>36</sup> Bu hukuki ve fiili egemenlik hakkı temelinde devletler tek taraflı olarak kişilerin gider, gelir ve malları üzerinden vergi alırlar.<sup>37</sup> Diğer anlatımla, devletler kamu hizmetlerinin yürütülebilmesi için gereksinim duydukları mali kaynağa, ağırlıklı olarak vergi salma ve toplama biçiminde, hukuk ve eylem gücünü kullanarak ulaşırlar. Vergilendirme yetkisini dar anlamda sadece devletin vergi koyma yetkisi oluştururken, geniş anlamda kamu giderlerini karşılamak üzere gerçek ve tüzel kişiler üzerine konulan resim, harç, şerefîye ile sosyal kamu kurumlarına ve meslek kuruluşlarına, dini kuruluşlara ödenen prim, ödenek ve aidatlar gibi her çeşit mali yükümlülüğe ilişkin yetkiler oluşturur.<sup>38</sup>

Her ne kadar vergilendirme yetkisi ülke egemenlik sınırlarına tabi ise de bazı durumlarda devletlerin vergilendirme yetkileri çakışabilmektedir. Artan uluslararası ekonomik ilişkiler ve gelişen küresel piyasalar dolayısıyla vergilendirme yetkisinin ulusal sınırların ötesine taşmış olması vergilendirme yetkilerinin çakışmasında önemli bir etkidir.<sup>39</sup> Bunda, kişilerin yalnızca bir devlete bağlı olmak yerine birden çok devletin vergi kanunlarının etkisi altında olmasının rolü büyüktür.

### 1.3.1.1.1. Siyasi Anlamda Vergilendirme Yetkisi

Bir devletin vergi yasaları ilke olarak o devletin egemenlik sahası içinde geçerlidir. Öte yandan, bir devletin mali sınırları gümrük sınırlarına eşit olduğundan gümrük sınırları bakımından o devletin coğrafi sınırları içinde yer alan serbest bölge, serbest liman ve antrepolar ülke dışı sayılmaktadır. Devletler, vergilendirme yetkilerinin kapsamını diledikleri kadar geniş tutabilirler, ancak devletler hukuku kuralları uyarınca bir devletin vergi kanunları başka bir devlette uygulanamayacağından, vergilendirme yetkilerinin sınırlarını gerçekçi biçimde belirlemek durumundadırlar.<sup>40</sup>

<sup>34</sup> N. Çağan, *age.*, s. 267.

<sup>35</sup> Mualla Öncel, Ahmet Kumrulu, Nami Çağan, *Vergi Hukuku*, Turhan Kitabevi, Ankara, 2014, s. 61.

<sup>36</sup> N. Çağan, *age.*, s. 2; Öncel vd., *age.*, s. 33.

<sup>37</sup> Mehmet Arslan, *Vergi Hukuku*, Dora Yayıncılık, Ankara, 2006, s. 3.

<sup>38</sup> N. Çağan, *age.*, s. 1-5; Öncel vd., *age.*, s. 33.

<sup>39</sup> Tamer Budak, Soner Yakar, "Vergilendirme Yetkisinin Sınırlandırılması", *Ç.Ü. Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, Cilt 16, Sayı 1, 2007, s. 133-134.

<sup>40</sup> Öncel vd., *age.*, s. 57. Bu çalışmada tek paragraf biçiminde yapılan yazımlarda, her cümleye aynı kaynak esere/çalışmaya işaret eden dipnot koymak yerine paragrafın sadece son cümlesine hangi ortak kaynaktan yararlanıldığına dair dipnot koymakla yetinilmiştir. Her cümle esasında dipnotta gösterilen kaynak esere

Vergilendirme yetkisinin asıl sahibi olarak devlet bu yetkisini kısmen diğer kamu tüzel kişilerine devredebilir. Vergilendirme yetkisinin bölüşümü federal devletlerde ve merkezi devletlerde farklı olabilmektedir. Federal devletlerde vergilendirme yetkisi federal devlet, federe devletler ve yerel idareler arasında, merkezi devletlerde ise merkezi devlet ile yerel idareler arasında bölüşürülmektedir. Bu yetki bölüşümü, federe devletlere ve yerel idarelere belirli vergi konuları, mükellefleri, matrahları, oranları ve diğer şartları belirleme yetkisinin bırakılması ile geniş biçimde gerçekleştirilebilmektedir. Bununla birlikte yetki bölüşümü, yasama yetkisi federe devletlere veya yerel idarelere devredilmeden yalnızca bazı vergilerin tarh, tahakkuk, tahsil ya da belli sınırlar içinde vergi oranlarını belirleme yetkisinin verilmesi suretiyle dar biçimde de gerçekleştirilebilmektedir.<sup>41</sup>

Özetle, vergilendirmede yetki bölüşümü çoğunlukla anayasal kurallara dayandırılır. Bu yetki, devlet tüzel kişiliği tarafından bizzat kullanılabilirdiği gibi yerel idarelere, federal devletlerde ise federe devletlere ve yerel idarelere belli ölçülerde devredilebilmektedir.

### **1.3.1.1.2. Hukuki Anlamda Vergilendirme Yetkisi**

Çağdaş anlayış, vergilendirme yetkisini kamu hukuku yaklaşımı kapsamında devlet egemenliği temeline dayandırmaktadır. Vergilendirme yetkisi bir kamu hukuku kavramı olarak devlete haklar yanında uymak zorunda olduğu belli ödevleri de yükler. Vergilendirme yetkisinin kapsamı, özellikleri, kullanılma biçimi ve sınırları çoğunlukla anayasal kurallarca belirlenmektedir. Vergilerin yalnızca kanunlarla alınabileceği çoğu devletin anayasasında hükme bağlanmıştır.<sup>42</sup>

Bir devlet, vergilendirme yetkisini, vergi, istisna ve muafiyetler koymak, bunları değiştirmek ve kaldırmak biçiminde ya da anayasal yetki devri koşulları mevcut ise yürütme organının belli hususlarda yetkili kılındığı durumlarda yasama boyutu; vergi tarh ve tahsil işlemlerine ilişkin olarak yürütme boyutu;<sup>43</sup> bunların yargısal süreçlerine ilişkin işlemler için de yargı boyutu ile uygulamaktadır. Vergilerin kanuniliği ilkesi gereği yürütme organı yasal bir dayanağı olmadan bir idari işlemle ya da yargı organı kıyas

---

ve cümle sırasına göre ilgili sayfalarına işaret etmektedir. Paragraf cümlelerinin eser kaynağında aynı sayfa numaralarına karşılık geldiği durumda söz konusu atfa dipnotta bir kez yer verilmiştir. Birden fazla cümlesine kaynak eser dipnotu verilen paragrafların bu kapsamda olmadığına dikkat edilmelidir.

<sup>41</sup> N. Çağan, *age.*, s. 8, 9.

<sup>42</sup> N. Çağan, *age.*, s. 4, 6, 7.

<sup>43</sup> Öncel vd., *age.*, s. 34.

yoluyla vergi koyma, değiştirme ve kaldırma yetkilerine sahip değildir.<sup>44</sup> Bununla birlikte, yasama sürecinin ağır işlemesi ve hızlı değişen günümüz ekonomik şartları karşısında vergi politikalarının sūratle uygulamaya geğirilmesi ihtiyacının oluşması nedenleriyle vergilendirme yetkisinin birçok ũlkede olduğu gibi belli ölçülerde yürütme organına verilmesi zorunlu hale gelmiştir.<sup>45</sup> Dolayısıyla, sosyal ve müdahaleci devlet anlayışı çerçevesinde, vergilendirme yetkisi yürütme organı lehine genişlemiş, yasama organının baskı gruplarının daha fazla etkisi altında olduğu dikkate alınarak vergilendirmeye ilgili değişiklikleri yapma yetkisi yürütme organına daha sık verilmeye başlanmıştır.<sup>46</sup> Günümüzde büyük vergi reformlarının yürütme organlarınca tasarlanması ve geręekleştirilmesi de bunun açık bir göstergesidir.

Hukuk devleti ilkesi, vergilerin kanuniliği ilkesiyle birlikte vergilendirmede eşitlik ve genellik ilkelerini de içinde barındırır.<sup>47</sup> Türkiye örneği göz önüne alındığında, 1982 Anayasası'nın 10. maddesinde belirtildiği üzere; “*herkes dil, ırk, cinsiyet, siyasi düşünce, felsefi inanç, din, mezhep ve benzeri sebeplerle ayırım gözetilmeksizin yasa önünde eşitlidir* (1. fıkra); *kadınlar ve erkekler eşit haklara sahiptir. Devlet bu eşitliğin yaşama geçmesini sağlamakla yükümlüdür* (2. fıkra); *hiçbir kişiye, aileye, zümreye veya sınıfa imtiyaz tanınamaz* (3. fıkra); *devlet organları ve idare bütün işlemlerinde yasa önünde eşitlik ilkesine uygun olarak hareket etmek zorundadırlar* (4. fıkra)”. Genellik ve eşitlik ilkeleri temelinde bir toplumda belirli şartları sağlayan *herkes* kural olarak vergi mükellefi kabul edilmeli, vergilendirmede eşit haklara sahip olmalı ve aynı muameleye tabi tutulmalıdır.

Türkiye’de vergilendirme yetkisi, diğer demokratik ũlkelerde olduğu gibi temelini anayasadan almaktadır.<sup>48</sup> Türkiye’nin egemenlik hakkından kaynaklanan vergilendirme yetkisine ilişkin temel ilkelere anayasanın 73. maddesinde yer verilmiştir. Maddenin 3. fıkrasında vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlölüklerin kanunla konulacağı, kaldırılacağı ve değiştirileceği düzenlenmiştir. Üçüncü fıkra verginin yasallığı ilkesini düzenlemekte ve vergilendirme yetkisinin yasama organı tarafından anayasaya uygun biçimde çıkarılan yasalarla kullanılacağını ortaya koymaktadır.<sup>49</sup> Fıkrayla bu ilkenin

<sup>44</sup> N. Çağan, *age.*, s. 7.

<sup>45</sup> N. Çağan, *age.*, s. 7.

<sup>46</sup> Gözde Erkin, “Türk Hukuku’nda Vergilendirme Yetkisi”, *Journal of Yaşar University*, 2013, s. 1132. <https://journal.yasar.edu.tr/wp-content/uploads/2014/01/3-Gözde-ERKİN.pdf> (07/09/2020).

<sup>47</sup> N. Çağan, *age.*, s. 6.

<sup>48</sup> G. Erkin, *agm.*, s. 1117.

<sup>49</sup> Öncel vd., *age.*, s. 40.

verginin konulmasının yanı sıra kanunla değiştirilmesi veya kaldırılmasını da kapsadığı açık biçimde ifade edilmiştir.

Anayasanın 73. maddesinin 4. fıkrasında ise Cumhurbaşkanına<sup>50 51</sup> vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin muaflık, istisnalar ve indirimleriyle oranlarına ilişkin hükümlerine kanunun belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içinde değişiklik yapma yetkisinin verilebileceği hükme bağlanmıştır. Bu hüküm, yürütme organı olan Cumhurbaşkanına vergilendirmeye ilişkin olarak belli sınırlar dâhilinde özel bir düzenleme yetkisi vermektedir. Cumhurbaşkanına verilen böyle bir yetki yasama organı tarafından yeniden düzenlenebileceği gibi ortadan da kaldırılabilir.<sup>52</sup>

Anayasanın vergi ödevi ile ilgili 73. maddesi siyasi haklar ve ödevler arasında düzenlendiğinden Cumhurbaşkanlığı kararnamesinin kapsamı dışında kalmaktadır. Anayasanın 104. maddesine göre yürütme yetkisine ilişkin konularda Cumhurbaşkanlığı kararnamesi çıkarılabilir, ancak temel haklar, kişi hakları ve ödevleri ile siyasi haklar ve ödevler Cumhurbaşkanlığı kararnamesiyle düzenlenemez. Cumhurbaşkanının, bu hak ve ödevler ile ilgili olarak ancak olağanüstü dönemlerde kararname ile düzenleme yapabileceği belirtilmelidir.<sup>53 54</sup>

### 1.3.1.1.3. Vergilendirme Yetkisinin Sınırlandırılması

Egemenliği mutlak, yani sınırsız ve hiçbir şarta bağlı olmayan bir güç olarak değerlendiren geleneksel anlayış, devletin ulusal ve uluslararası ilişkilerinde istediği gibi davranabilme özgürlüğü olduğunu kabul etmektedir.<sup>55</sup> Devlet bu gücüne dayanarak ülkesi üzerinde yaşayan gerçek ve tüzel kişiler için yerine getirmeleri gereken yükümlülükler şart koşabilmektedir.<sup>56</sup> Bu anlayış çerçevesinde egemenlik hakkına dayanan vergilendirmenin mutlak bir hak olduğu ve hiçbir şekilde dış bir etki ve güç ile sınırlandırılmasının mümkün olmadığı algısı oluşmuştur.<sup>57</sup> Çağdaş anlayış ise

<sup>50</sup> 21/1/2017 tarihli ve 6771 sayılı Kanun'un 16. maddesiyle, bu fıkra da yer alan "Bakanlar Kuruluna" ibaresi "Cumhurbaşkanına" şeklinde değiştirilmiştir.

<sup>51</sup> 16 Nisan 2017 tarihinde yapılan referandum ile gerçekleştirilen Anayasa değişikliğini takiben 24 Haziran 2018 tarihinde yapılan Cumhurbaşkanlığı Hükümet Sistemi olarak adlandırılan yeni hükümet sistemine geçilmiştir. Bu değişikliğin en belirgin özelliği yürütme yetkisinin Cumhurbaşkanında toplanmasıdır.

<sup>52</sup> Adnan Gerçek, "Vergileme Alanında Bakanlar Kurulu Kararlarının Hukuki Sınırı: ÖTV Açısından Bir İnceleme", *Vergi Sorunları Dergisi*, Sayı 204, Eylül 2005, s. 107, 122.

<sup>53</sup> Türkiye Cumhuriyeti Anayasası, 2709, 18/10/1982, md. 119.

<sup>54</sup> 2017 Anayasa değişiklikleri öncesinde Bakanlar Kurulu ancak olağanüstü dönemlerde vergi alanında kararname çıkarma yetkisine sahipti.

<sup>55</sup> Edip Çelik, *Milletlerarası Hukuk*, C.1, İstanbul, 1980, s. 324-325; B. Yaltı Soydan, *age.*, s. 14-15.

<sup>56</sup> N. Çağan, *age.*, s. 1.

<sup>57</sup> Bu anlayış Selahattin Tuncer tarafından da savunulmaktadır (S. Tuncer, *Çifte Vergileme ve Milletlerarası Vergi Anlaşmaları*, s. 14).

egemenliğe, hukuki açıdan başka bir dış veya üstün güce bağlı olmaksızın ve yalnızca uluslararası hukuk kuralları ya da rızaya dayalı ilişkiler bağlamında sınırlandırılabilen serbestçe karar verme yetkisi olarak bakmaktadır.<sup>58</sup> Bir başka deyişle, çağdaş anlayış egemenliğin sınırsız ve mutlak olduğu düşüncesinden uzaklaşmıştır.<sup>59</sup> Uluslararası hukukun asli işlevi ulusal hukuk düzenlerinin meşruluk alanını belirlemek olduğundan devlet egemenliklerinin sınırlarının belirlenmesi önemlidir.<sup>60</sup> Belirlenen sınırlar içerisinde her devlet egemenliğini özgürce kullanır.

Vergi yasalarının bir devletin ülke sınırları içerisinde uygulanabilmesi esastır.<sup>61</sup> Vergi yasaları yalnızca o devletin egemenlik alanı içinde geçerli olduğundan yabancı ülkelerde uygulanamaz.<sup>62</sup> <sup>63</sup> Bu nedenle, uluslararası vergi hukukunun nüfuz ettiği alanlarda devletler vergilendirme yetkilerindeki sınırlandırmaları kabul edebilmekte ve yaptıkları anlaşmalarla mutlak olan haklarından kısmen de olsa feragat edebilmektedirler.<sup>64</sup> Devletlerin vergilendirme yetkilerini kendi rızalarıyla vergi kanunlarına koydukları hükümlerle ya da uluslararası anlaşmalarla sınırlandırmaları da mali egemenliklerinin doğal bir sonucudur.<sup>65</sup> Devletlerin karşılıklı irade gösterdiği vergi anlaşmaları vergilendirme yetkilerini kısıtlamakla birlikte bu tasarruf iradidir. Devletlerin iradi olarak vergilendirme yetkilerini sınırlandırması egemenliklerinden vazgeçtikleri anlamına gelmemektedir. Ancak bir devletin vergilendirme yetkisinin kendi rızası dışında başka bir güç tarafından zorla ya da örtülü olarak anlaşma ile sınırlandırılması durumunda doğal olarak bu devletin mali egemenliğinden söz edilemeyecektir.<sup>66</sup>

Egemenliğin mali alandaki görünümü<sup>67</sup> <sup>68</sup> olan vergilendirme yetkisini her devlet uluslararası ilişkilerinde doğal olarak kendi ulusal çıkarları doğrultusunda özgür biçimde kullanma gayreti içerisinde dir.<sup>69</sup> Bununla birlikte, küresel alanda artan ekonomik ve ticari

<sup>58</sup> Hüseyin Pazarcı, *Uluslararası Hukuk Dersleri*, II. Kitap, Turhan Kitabevi, Ankara, 1996, s. 21; B. Yaltı Soydan, *age.*, s. 15.

<sup>59</sup> N. Çağan, *age.*, s. 2.

<sup>60</sup> R.S. J. Martha, *age.*, s. 24; B. Yaltı Soydan, *age.*, s. 15.

<sup>61</sup> S. Tuncer, *age.*, s. 14.

<sup>62</sup> B. Yaltı Soydan, *age.*, s. 17.

<sup>63</sup> Ömer Faruk Batırel, “Çağdaş Vergi Politikası”, İÜ Maliye Araştırma Merkezi Konferansları, *İÜ Yayınları*, 1993, İstanbul, s. 230-233.

<sup>64</sup> S. Tuncer, *age.*, s. 14.

<sup>65</sup> Öncel vd., *age.*, s. 57; N. Çağan, *age.*, s. 10.

<sup>66</sup> N. Çağan, *age.*, s. 211; Öncel vd., *age.*, s. 57.

<sup>67</sup> Özhan Uluatam, *Türk Vergi Hukuku*, Adım Yay., Ankara, 1990, s. 31; B. Yaltı Soydan, *age.*, s. 14; N. Çağan, *age.*, s. 2.

<sup>68</sup> Devletler için mali egemenliğin diğer görünümünü bütçe yapma, borçlanma ve harcamada bulunabilme, kamu mallarının idaresini yürütme gibi saymak mümkündür.

<sup>69</sup> Öncel vd., *age.*, s. 57.

ilişkiler devletleri vergilendirme yetkilerini sınırlandırmaya itmiştir. Bir yandan devletlerin uluslararası alanda siyasal ve ekonomik ilişkiler dolayısıyla sıkça karşı karşıya gelmeleri, diğer yandan vergi sistemlerindeki farklılıklar vergilendirme yetkilerinin çakışmasına yol açmıştır.<sup>70</sup> Özünde iki devletin vergilendirme yetkilerinin çakışması, bu devletlerin iki ayrı egemen devlet olmalarından kaynaklanmaktadır.<sup>71</sup> Çifte vergilendirmeyi doğuran bu durumu önlemek için devletler vergilendirme yetkilerini sınırlandırmaya gönüllü olarak yaklaşmaktadırlar.

Vergilendirme yetkisinin sınırlandırılması, siyasal iktidarı elinde bulunduranların sınırsız güçlerinin kısıtlanması mücadelesinin temelini oluşturmuş ve demokratik düzenin oluşmasına ve gelişmesine zemin hazırlamıştır. Vergilendirme yetkisinin kapsamı, sınırları, özellikleri ve kullanılma biçimi genellikle devletlerin anayasalarında düzenlenmektedir. Vergi kanunlarının uygulanabilir nitelikte olması için vergi mükellefinin veya vergi konusunun, vergilendiren devletin etki alanı içinde bulunması önemlidir.<sup>72</sup>

Günümüzde devletler arasındaki vergilendirme yetkisi çakışmasından kaynaklanan sorunları önlemek ve iş birliklerini geliştirmek üzere ikili vergi anlaşmaları yaygın olarak kullanılmaktadır. Bu anlaşmalara taraf olan devletler karşılıklı olarak vergilendirme yetkilerini sınırlandırmış olmaktadır.

Vergilendirme yetkisini sınırlandırmanın bir diğer biçimi de devletlerin uluslararası veya uluslararası ekonomik bütünleşmelere üye olmalarıdır. Ekonomik bütünleşme türlerine göre vergilendirme yetkisi sınırlandırması farklılık gösterebilmektedir. Bunlar; serbest ticaret bölgeleri, gümrük birlikleri, vergi birlikleri, ortak pazarlar, ekonomik ve parasal birlikler olarak dikkat çekmektedir.<sup>73</sup>

Uluslararası kurumlara yetki devri biçiminde ortaya çıkan bu sınırlandırma biçimine üye devletlerin vergilendirme yetkisini farklı açılardan sınırlandıran uluslararası yapıyla Avrupa Birliği (AB) örnek olarak verilebilir. AB hukuku, anlaşmalardan oluşan bir hukuk sistemi olduğundan üye devlet iç hukuklarının üzerinde olan uluslararası bir hukuk niteliğindedir. Üye devletler AB'ye katılarak egemenliklerini kendi iradeleri ile sınırlamış olmaktadır. Üye devletlerin vergilendirme yetkisi de AB hukukunun

<sup>70</sup> N. Çağan, *age.*, s. 9.

<sup>71</sup> B. Yaltı Soydan, *age.*, s. 14.

<sup>72</sup> N. Çağan, *age.*, s. 6, 213.

<sup>73</sup> Ekonomik bütünleşme türleri hakkında detaylı bilgi için bkz. N. Çağan, *age.*, s. 233-238.

gerektirdiği düzenlemelerle gümrük birliği, ortak pazar gibi amaçlar çerçevesinde sınırlandırılmaktadır. AB'nin temeli özelliğindeki Avrupa Ekonomik Topluluğu'nun kurucu anlaşması olan Roma Anlaşması'nın (1957) 7. maddesinde uyruklu temeline dayalı tüm ayırıcı uygulamaları yasaklanmaktadır. Yine 95. maddesinde “*Hiçbir üye devlet, diğer üye devletlerin ürünlerine doğrudan doğruya veya dolaylı olarak, kendi benzer ürünlerine uyguladıklarından hangi özellikte olursa olsun daha yüksek vergiler koyamaz. Ayrıca hiçbir üye devlet, diğer üye devletlerin ürünlerine, başka ürünleri dolayısıyla koruyacak özellikte vergiler koyamaz.*” 2009 yılında yürürlüğe giren Avrupa Birliği'nin İşleyişine Dair Antlaşma (Lizbon Antlaşması) ile Roma Anlaşması üzerinde birçok değişiklik yapılarak Birlik organlarına karar alma süreçlerinde bazı kolaylıklar sağlansa da vergilendirme alanında oy birliği esası korunarak üye ülkelerin vergi sorunlarında karşılıklı yardım ve iş birliği yapmaları önemle vurgulanmıştır.<sup>74</sup> Bir üye devletin vergi kanunlarında sadece yerli ürünler için vergi istisnaları ve imtiyazları tanınması durumunda AB hukukuna aykırı hareket edilmiş olur. Bunlar gibi başka hükümlerin de bulunduğu AB hukuku, üye devletlerin vergilendirme yetkisini kullanmalarını sınırlandırmaktadır.<sup>75</sup>

### 1.3.1.2. Vergilendirme İlkeleri

Devlet ile mükellef arasındaki hukuki ilişkinin vergilendirmeye yansımaları, bazı vergilendirme ilkelerinin mali öğretide benimsenmesi ve yaygın kullanımı ile gerçekleşmiştir. Bir devletin vergilendirme hakkının sınırlarını ortaya koyan ve devlet uygulamalarında vergi sonuçları birbirinden farklı olabilecek üç temel ilke vardır: Kaynak (source), ikamet (sitüs/residence)<sup>76</sup> ve uyruklu (nationality).<sup>77</sup> Devletler, gelir vergisi sistemlerini çıkarları doğrultusunda bu ilkelere birine veya bunların bileşimlerine göre oluşturabilmektedirler.<sup>78</sup> Bu üç ilkenin özelliklerine ve vergilendirmedeki rollerine yakından bakmakta yarar bulunmaktadır.

<sup>74</sup> Birol Ubay, *Avrupa Birliği'nde Dolaysız Vergilerin Uyumlaştırılması*, Hukuk Yayınları, Ankara, 2020, s. 35-36.

<sup>75</sup> N. Çağan, *age.*, s. 242-246. Avrupa Birliği Hukuku'nun üye devletlerin vergilendirme yetkilerini sınırlandırmasına ilişkin detaylı bilgi için bkz. N. Çağan, *age.*, s. 238-262.

<sup>76</sup> Türk vergi sisteminde ve ÇVÖA'larda terim mukimlik sözcüğüyle ifade edildiğinden bu çalışmada “ikamet” yerine “mukim/mukimlik” tabiri tercih edilmiştir.

<sup>77</sup> Bu üç farklı vergilendirme ilkeleri Birleşmiş Milletler'in sınıflandırmasıdır (Manual For the Negotiation of bilateral tax treaties between developed and developing countries, United Nations, New York, 1979); B. Yaltı Soydan, *age.*, s. 17; S. Tuncer, *age.*, s. 14-18.

<sup>78</sup> Hüseyin Işık, *Uluslararası Vergilendirme*, On İki Levha Yayıncılık, İstanbul, 2014, s. 21.



### 1.3.1.2.1. Kaynak İlkesi

Kaynak ilkesi, bir ülkenin sınırları içerisinde gerçekleştirilen ekonomik faaliyetten kaynaklanan geliri o ülkenin vergilendirmesini sağlamaktadır. Yapılan vergilendirmede geliri elde edenin nerede mukim olduğu değil, gelirin nerede doğduğu önemlidir. Diğer anlatımla, kaynak ilkesi gereği bir devlet, vergi mevzuatını kendi sınırları içerisinde gerçekleştirilen her türlü ekonomik faaliyete yerli ve yabancı ayırımı gözetmeksizin uygulamaktadır.<sup>79</sup> Geliri elde edenin ikametgâhı nerede olursa olsun veya bu kişi hangi devletin vatandaşı olursa olsun vergilendirmeye yetkili olan, kişinin ekonomik faaliyet gerçekleştirdiği devletin kendisidir.

Kaynak ilkesinin uygulanmasının sade ve kolay olmasının devletlere yarar sağladığı açık olmakla birlikte uygulamada bazı güçlüklerin de sıkça yaşandığı bir gerçektir. Gelirin nerede doğduğunun belirlenmesi bazı durumlarda güçleşmektedir. Örneğin, ortaya çıkan gelirin malın üretildiği yerde mi yoksa satıldığı yerde mi vergilendirileceği tartışma konusu olabilmektedir. Ayrıca, söz konusu gelir her iki devlet tarafından vergilendirilse dahi verginin nasıl paylaşılacağı ayrı bir sorundur.<sup>80</sup> Yine de kaynak ilkesi, bir yandan tüm devletler tarafından vergilendirmede esas alınan, diğer yandan bazı devletlerin vergi sistemlerini tamamıyla buna dayandırdıkları bir ilkedir.<sup>81</sup>

Yalnızca kaynak ilkesini kabul eden devletler ülke sınırları içerisinde cereyan eden ekonomik faaliyet gelirinden vergi almakta, ülke dışından elde edilen gelirden alınacak vergiden vazgeçmektedirler. Ancak kaynak ilkesinin tek başına uygulanmasının nadiren görüldüğü belirtilmelidir.

### 1.3.1.2.2. Mukimlik İlkesi

Mukimlik ilkesini uygulayan devlet, “ülkesel egemenliği” altında ikamet eden kişilerin dünya çapındaki gelirlerini vergilendirmektedir.<sup>82</sup> Bu ilke, medeni hukuktaki normal ikametgâh ilkesinden ayrılarak mükellefiyet tesisine temel oluşturan mali ikametgâhı temsil etmektedir.<sup>83</sup>

Mukimlik ilkesi, gerçek ve tüzel kişilerin mukim olduğu ülkeden ve ülke dışından elde ettiği tüm gelirleri üzerinden vergi alınmasını öngörür. Esas olan gelirin elde edildiği

<sup>79</sup> S. Tuncer, *age.*, s. 14.

<sup>80</sup> S. Tuncer, *age.*, s. 15.

<sup>81</sup> B. Yaltı Soydan, *age.*, s. 18.

<sup>82</sup> Akif Erginay, *Vergi Hukuku*, Ankara, 1992, s. 55; UN Manual, s. 11; B. Yaltı Soydan, *age.*, s. 19

<sup>83</sup> S. Tuncer, *age.*, s. 16.

yer (kaynağı) değil, kişinin mukimlik bağıdır. Vergilendirme yetkisi mükellef ile devlet arasındaki mukimlik ilişkisine dayandırılmaktadır.

Vergi hukukunun kendine özgü kavramlarından olan mali ikametgâh, özel hukuktaki devlet ile kişi arasında hukuki bağ oluşturan ve kişinin yer ile ilişkisini tanımlayan ikametgâhtan daha geniş bir kavramdır.<sup>84</sup> Vergilendirme açısından özel hukuktaki ikametgâhı da kapsayan mali ikametgâh, mükellefin belirli bir ülkede oturduğu, bulunduğu veya işlerini yürüttüğü yer olup bu yer gerçek kişiler için ikametgâh, ev, iş yeri; tüzel kişiler için ise yasal merkez, yönetim merkezi veya benzer nitelikte bir yer olarak adlandırılabilir.<sup>85</sup> Buna göre, bir kişinin mali ikametgâhı hangi devletin ülkesel sınırları içinde bulunuyor ise bu kişinin nereden ve nasıl elde edilirse edilsin, dünya çapındaki tüm gelir ve servet unsurlarının vergilendirilmesi bu devlete ait olmaktadır. Aradaki hukuki ilişki de kişisel bağ temelinde “kişisel anlamda ülkesel egemenlik”ten kaynaklanmaktadır.<sup>86</sup> Vergilendirme yetkisini kullanan devlet ile ülkesel bağ içinde bulunan vergi konusu değil, vergi mükellefi olmaktadır.<sup>87</sup> Vergi alma yetkisi mükellef ile devlet arasındaki bu bağa dayandırılmaktadır.<sup>88</sup>

Devletler, ikametgâhı kendi iç hukuklarında, mali açıdan “yerleşme kastı ile oturuş yeri”, “bir iş yeri vasıtasıyla faaliyette bulunulan yer” veya “altı ay ile bir yıl arasında değişen süreler arasında bir yerde oturma” gibi şartlara bağlayarak bunları ikametgâh için yeterli sayabilmektedirler.<sup>89</sup> Kurumlar açısından ikametgâh için ise genellikle “yasal merkez”, “iş merkezi”, “etkin yönetim merkezi”, “yönetim kurulu toplantılarının yapıldığı yer”, “pay sahiplerinin çoğunluğunun mukim olduğu yer” gibi esaslar kullanılmaktadır.<sup>90</sup> Bahsi geçen esaslar bağlamında yerleşmiş olanlar mukimlik ilkesini uygulayan devletlerde mukim, dışındakiler ise mukim olmayan kabul edilmiştir.<sup>91</sup> Mukimlik ilkesinde hangi devletin mukim devlet olduğunun belirlenmesinde devletlerin farklı ölçütler geliştirmeleri nedeniyle zorluklarla karşılaşılabilir. Bu ilkenin etkin bir şekilde uygulanması için bir kişinin gerek yurt içi gerekse yurt dışı gelirlerini izleyecek ve tespit edecek güçlü bir gelir idaresinin varlığı önemlidir.<sup>92</sup>

<sup>84</sup> B. Yaltı Soydan, *age.*, s. 19.

<sup>85</sup> B. Yaltı Soydan, *age.*, s. 19.

<sup>86</sup> Manuel Pires, *International Juridical Double Taxation of Income*, Deventer, 1989, s. 67; B. Yaltı Soydan, *age.*, s. 19.

<sup>87</sup> B. Yaltı Soydan, *age.*, s. 19.

<sup>88</sup> H. Sarı, *agm.*, s. 45.

<sup>89</sup> B. Yaltı Soydan, *age.*, s. 20; S. Tuncer, *age.*, s. 16-17.

<sup>90</sup> M. Pires, *age.*, s. 115-116; B. Yaltı Soydan, *age.*, s. 20; S. Tuncer, *age.*, s. 16-17.

<sup>91</sup> S. Tuncer, *age.*, s. 17.

<sup>92</sup> S. Tuncer, *age.*, s. 17.

### 1.3.1.2.3. Uyruluk İlkesi

Uyruluk ilkesine göre bir devlet kendi egemenlik hakkından doğan vergilendirme yetkisini, yine kendi egemenliği altında bulunan vatandaşlarının dünya çapında elde etmiş olduğu tüm gelir ve servet unsurları üzerinde uygulamaktadır. Diğer anlatımla, bir devlet, vatandaşının kendi ülkesi içinde veya dışında elde ettiği vergi konusuna giren tüm gelir unsurlarını kendi vergi kanunlarınca vergilendirmektedir.

Çoğu kez mukimlik ilkesiyle birlikte uygulanan uyruluk ilkesi, daha çok yardımcı bir vergilendirme ilkesi özelliğinde olup bu iki ilkeyi esas alan devletler kendi vatandaşlarının yurt içi ve yurt dışı gelirlerini birlikte vergilendirmektedirler.<sup>93</sup> Uyruluk ilkesi günümüzde yalnızca Amerika Birleşik Devletleri (ABD) tarafından uygulanmaktadır.<sup>94</sup> Geçmişte bu ilkeyi uygulayan ülkeler arasında Bulgaristan, Meksika ve Filipinler'in yer aldığı da belirtilmelidir.<sup>95</sup>

### 1.3.1.2.4. Türkiye Uygulaması

193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun (GVK) "*Mükellefler*" başlıklı 3. maddesinde yer alan "*Türkiye'de yerleşmiş olanlar Türkiye içinde ve dışında elde ettikleri kazanç ve iratların tamamı üzerinden vergilendirilirler*" hükmü ile "*Türkiye'de Yerleşme*" başlıklı 4. maddesinde yer alan "*ikametgâhı (yerleşme yeri)*"<sup>96</sup> Türkiye'de bulunanlar ile bir takvim yılı içinde Türkiye'de devamlı olarak altı aydan fazla oturanlar Türkiye'de yerleşmiş sayılır" hükmü, mukimlik ilkesinin gelir vergisi uygulamasında esas tutulduğunu ortaya koymaktadır. Bu maddelere göre yerleşmiş olmak ölçütü ikametgâh ve oturma süresi olarak iki unsura dayanmaktadır. İkametgâhı Türkiye'de bulunanlar ve Türkiye'de bulunmasa dahi bir takvim yılı içinde Türkiye'de devamlı olarak altı aydan fazla oturanlar Türkiye'de yerleşmiş (mukim) sayılacak ve yurt içi-yurt dışı kaynaklı tüm gelirleri üzerinden tam mükellef sıfatıyla Türkiye'de vergilendirilecektir. Burada "oturma"dan kasıt, mutlaka bir konut edinme zorunluluğu olmayıp "kalmak veya bulunmak"tır.<sup>97</sup> GVK'nın "*Yerleşme Sayılmayan Haller*" başlığı altında 5. maddesinde ise bir istisna getirilerek "*belli ve geçici görev veya iş için Türkiye'ye gelen iş, ilim ve fen adamları, uzmanlar, memurlar, basın ve yayın muhabirleri ve durumları bunlara*

<sup>93</sup> S. Tuncer, *age.*, s. 17.

<sup>94</sup> UN Manual, s. 10.

<sup>95</sup> UN Manual, s. 10.

<sup>96</sup> Yerleşim yeri bir kimsenin sürekli kalma niyeti ile oturduğu yerdir (4721 sayılı Türk Medeni Kanunu, md. 19).

<sup>97</sup> Adnan Tezel, *Türk Vergi Hukukunda Dış Vergileme (Dış Vergileme)*, Yayınlanmamış Doçentlik Tezi, İstanbul İktisadi Ticari İlimler Akademisi, İstanbul, 1978, s. 42.

*benzeyen diğer kimselerle tahsil veya tedavi veya istirahat veya seyahat maksadıyla gelen, diğer taraftan tutukluluk, hükümlülük veya hastalık gibi elde olmayan sebeplerle Türkiye’de alıkonulmuş veya kalmış olan yabancıların Türkiye’de altı aydan fazla kalsalar bile Türkiye’de yerleşmiş sayılmayacakları” ifade edilmiştir.*

Mukimlik ilkesinin kurumlar vergisi uygulamasına 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu’nun (KVK) “*Tam ve Dar Mükellefiyet*” başlıklı 3. maddesi çerçevesinde yer verilmiştir. Tam mükellefiyette kanuni veya iş merkezi Türkiye’de bulunan kurumlar tam mükellef sayılarak hem yurt içi hem yurt dışı kazanç ve iratlarının tamamı üzerinden vergilendirilmektedir. Dar mükellefiyette ise kanuni ve iş merkezlerinin her ikisi de Türkiye’de bulunmayan kurumlar, sadece Türkiye’de elde ettikleri kazançları üzerinden vergilendirilir.

Öte yandan, uyrukluk ilkesi temelinde tam mükellefiyet uygulamasına GVK’nın 3(2). maddesinde rastlanmaktadır: “*Resmi daire ve müesseselere veya merkezi Türkiye’de bulunan teşekkül ve teşebbüslere bağlı olup adı geçen daire, müessese, teşekkül ve teşebbüslerin işleri dolayısıyla yabancı memleketlerde oturan Türk vatandaşlarından buldukları memleketlerde elde ettikleri kazanç ve iratları dolayısıyla vergiye tabi tutulmuş bulunanlar, bu kazanç ve iratları üzerinden ayrıca vergilendirilmezler.*” Uyrukluk ilkesinin uygulamaya esneklik kazandırmak amacıyla daha çok mukimlik ilkesine yardımcı olarak kullanıldığı anlaşılmaktadır.<sup>98</sup>

Kaynak ilkesi açısından gelir vergisi uygulamasına GVK’nın “*Dar Mükellefler*” başlıklı 6. maddesinde rastlanmaktadır. Buna göre, Türkiye’de yerleşmiş olmayan gerçek kişiler sadece Türkiye’de elde ettikleri kazanç ve iratlar üzerinden vergilendirilecektir. Aynı biçimde kurumlar vergisi uygulamasında da kurum, hem kanuni merkezi<sup>99</sup> hem de iş merkezinin<sup>100</sup> yurt dışında bulunmasına bağlı olarak dar mükellef (non-resident taxpayer) vasfıyla sadece Türkiye’de elde ettiği kazanç ve iratlar üzerinden vergilendirilecektir. Kanuni merkezden kasıt, vergiye tabi kurumların kuruluş kanunlarında, tüzüklerinde, ana statülerinde veya sözleşmelerinde gösterilen merkez; iş merkezinden kasıt ise iş bakımından işlemlerin fiilen toplandığı ve yönetildiği

<sup>98</sup> Cevdet Okan Bahar, *Çifte Vergilendirmeyi Önleme ve Vergi kaçakçılığına Engel Olma Anlaşmaları ve Yabancıların Türkiye’de Vergilendirilmeleri*, Yaklaşım Yayınları, Ankara, 2008, s. 24.

<sup>99</sup> Kanuni merkez: Vergiye tabi kurumların kuruluş kanunlarında, tüzüklerinde, ana statülerinde veya sözleşmelerinde gösterilen merkezdir (KVK, md. 3(5)).

<sup>100</sup> İş merkezi: İş bakımından işlemlerin bilfiil toplandığı ve yönetildiği merkezdir (KVK, md. 3(6)).

merkezdir.<sup>101</sup> Kuruma dair bu iki merkezden birinin Türkiye’de bulunması durumunda kurum tam mükellef kabul edilecek ve yurt içi-yurt dışı tüm gelirlerinden tam mükellef vasfıyla vergilendirilecektir.

Gelir vergisi uygulamaları yönünden Türkiye’de üç ilkenin sentezine dayalı bir sistemin kabul edildiği, bu ilkelerden de uyrukluk ilkesinin diğerlerine göre ikincil bir önem taşıdığı dikkat çekmektedir.<sup>102</sup>

### **1.3.1.3. Vergilendirme İlkelerinin Devletlerin Vergilendirme Yetkisiyle Çakışması**

Vergilendirme ilkelerinin seçimi, seçilen ilkenin uygulama ve yorumlama biçimleri uluslararası vergilendirmede görülen mükerrerliğin başlıca nedenidir.<sup>103</sup> Aynı vergilendirme ilkesine dayanan sistemlere sahip devletlerde dahi yorumlama farklılıklarından ötürü çifte vergilendirme sorunu ortaya çıkabilmektedir.<sup>104</sup>

OECD MVA, akit devletlerin her birinin aynı kişiyi tüm dünyada elde ettiği gelir veya servet üzerinden vergiye tabi tutmasını; bir akit devlet mukiminin, diğer akit devlette elde ettiği gelir veya sahip olduğu servet üzerinden mukim ve kaynak devletlerin her ikisi tarafından vergiye tabi tutulmasını; ayrıca her bir akit devletin, her ikisinin de mukimi olmayan aynı kişiyi bir akit devlette elde ettiği gelir veya servet nedeniyle vergilendirmesini hukuki çifte vergilendirmenin üç durumu olarak ifade etmektedir.<sup>105</sup> Birinci durum, OECD MVA’nın 4. maddesindeki mukimlik kavramı ile çözüme kavuşturulmuşken ikinci durumda mukim veya kaynak devletin vergilendirme hakkından feragat etmesiyle çözüm mümkün olabilmektedir.<sup>106</sup> Üçüncü durum ise OECD MVA’nın kapsama dair birinci maddesinde anlaşmanın devletlerden birinin veya her ikisinin mukimi olan kişilere uygulanacağına hükmedildiğinden ÇVÖA’nın kapsamı dışındadır.

Vergilendirme ilkelerinin seçimi ile seçilen ilkelerin uygulanmasında ve yorumlanmasındaki farklılıklar devletlerin vergilendirme yetkilerinin çakışmasına üç şekilde yol açabilmektedir:<sup>107</sup> “Tam mükellefiyetler arası çakışma”, “tam mükellefiyet ile dar mükellefiyet arası çakışma” ve “dar mükellefiyetler arası çakışma”.

<sup>101</sup> KVK, md. 3(5-6).

<sup>102</sup> A. Tezel, *Dış Vergileme*, s. 40; B. Yaltı Soydan, *age.*, s. 21.

<sup>103</sup> S. Tuncer, *age.*, s. 18-19.

<sup>104</sup> B. Yaltı Soydan, *age.*, s. 23.

<sup>105</sup> OECD MTC 2017, Commentary on Art. 23, preliminary remarks, para. 3.

<sup>106</sup> OECD MTC 2017, Commentary on Art. 23, preliminary remarks, para. 5.

<sup>107</sup> B. Yaltı Soydan, *age.*, s. 23.

### 1.3.1.3.1. Tam Mükellefiyetler Arası Çakışma

Tam mükellefiyetler arası çakışmaya, iki devletin aynı kişiyi farklı vergilendirme ilkelerine ya da aynı ilkenin farklı yorumlarına dayanan vergilendirmeye tabi tutarak tam mükellef kabul etmeleri neden olmaktadır.<sup>108</sup> Bu çakışma türü kendi içinde *uyrukluk ilkesi-mukimlik ilkesi*, *mukimlik ilkesi-mukimlik ilkesi* ve *uyrukluk ilkesi-uyrukluk ilkesi* çakışmaları temelinde uluslararası hukuki çifte vergilendirme durumlarına neden olabilmektedir.<sup>109</sup>

Birinci durumda; devletlerden biri vatandaşını uyrukluk ilkesi gereğince dünya ölçeğinde (yurt içi ve yurt dışı) elde ettiği gelirler üzerinden vergilendirirken diğer devlet aynı kişiyi kendi mukimi olduğu gerekçesiyle vergilendirmektedir. İkinci durumda; devletlerden biri kişinin ikametgâhının kendi ülkesinde olduğu, diğer devlet ise ülkesinde altı aydan fazla kaldığı gerekçesiyle bu kişiyi mukim kabul ederek tam mükellef saymaktadır. Üçüncü durumda; devletlerin her ikisi de aynı kişinin kendi vatandaşı olduğu iddiasıyla dünya ölçeğinde elde ettiği gelirlerini vergilendirmektedir. Burada iki veya daha fazla ülkenin vatandaşı olan kişiler, ayrı ayrı bu ülkelerin vergi mükellefi olarak görülmektedir.<sup>110</sup>

### 1.3.1.3.2. Tam Mükellefiyetle Dar Mükellefiyet Arası Çakışma

Tam mükellefiyet ile dar mükellefiyet arası çakışma türünde bir devlet mukimi diğer devletten gelir elde etmekte veya o devlette servete sahip olmaktadır.<sup>111</sup> Mukim devlet, mukimlik ilkesi gereğince bu kişiyi tüm dünya gelirlerinden tam mükellefiyet esasında vergilendirmekte, diğer devlet ise kaynak ilkesi gereğince ülkesinde doğan geliri kaynak devlet olduğu iddiasıyla vergilendirmektedir.<sup>112</sup> Uluslararası hukuki çifte vergilendirmenin en yaygın görülen bu türü, bir devletin geliri elde eden kişinin kendi sınırları içerisinde yerleşik olduğu gerekçesiyle mukim devlet sıfatıyla, diğer devletin ise gelirin kendi ülkesinde elde edildiği gerekçesiyle kaynak devlet sıfatıyla vergilendirme hakkını kullanmasından kaynaklanmaktadır.<sup>113</sup> Burada ihtilaf, geliri elde edenin hangi ülkede yerleşik olduğu veya gelirin hangi ülkede elde edilmiş olmasında değil, gelir

<sup>108</sup> OECD MTC 2017, Commentary on Art. 23, preliminary remarks, para. 5; B. Yaltı Soydan, *age.*, s. 23; S. Tuncer, *age.*, s. 19.

<sup>109</sup> B. Yaltı Soydan, *age.*, s. 23.

<sup>110</sup> B. Yaltı Soydan, *age.*, s. 23.

<sup>111</sup> OECD MTC 2017, Commentary on Art. 23, preliminary remarks, para. 5; B. Yaltı Soydan, *age.*, s. 24.

<sup>112</sup> B. Yaltı Soydan, *age.*, s. 24.

<sup>113</sup> H. Sarı, *agm.*, s. 46.

üzerinde hangi devletin ne ölçüde vergilendirme yetkisini kullanacağı hususunda kendini göstermektedir.<sup>114</sup>

### 1.3.1.3.3. Dar Mükellefiyetler Arası Çakışma

Dar mükellefiyetler arasındaki çakışmaya her iki devletin, kendi mukimi olmayan bir kişiyi, gelirin ülkesinde elde edildiği gerekçesiyle dar mükellefiyete tabi tutarak vergilendirmesi neden olmaktadır.<sup>115</sup> Her iki devletin de mukimi olmayan bir kişinin, devletlerden birindeki iş yerinin diğer devletteki gayrimenkulünden kaynaklı gelir elde etmesi halinde her iki devletin de kaynak devlet olduğu iddiasıyla vergilendirme yetkisini kullanması, bu çakışma türüne örnek olarak verilebilir.<sup>116</sup> Başka bir örnek olarak, bir devlette kurulu bir şirketin, diğer devlette bulunan iş yeri vasıtasıyla üçüncü bir devletten faiz veya gayrimaddi hak geliri elde etmesi halinde aynı gelir üzerinde hem diğer devlet hem de üçüncü devlet kaynak devlet sıfatıyla vergilendirme hakkı iddiasında bulunabilecektir.<sup>117</sup> ÇVÖA yalnızca devletlerden birinin veya her ikisinin mukimi olan kişilere uygulanacağından bu çakışma durumunun anlaşmaların kapsamı dışında olduğu hatırlanmalıdır.<sup>118</sup>

### 1.3.2. Uluslararası Hukuki Çifte Vergilendirmenin Etkileri

Uluslararası hukuki çifte vergilendirme vergi mükelleflerinin kullanılabilir gelirleri üzerinde doğrudan etkili olmakla birlikte, vergilendirme yetkisinin paylaşımı yönüyle devletlerin vergi hasılatları üzerinde de etki sahibidir.<sup>119</sup>

Bir devlet vergi mükellefinin başka bir devlette elde ettiği gelirinin üzerinde her iki devlette de vergilendirmeye maruz kalmasının küresel olduğu kadar kişisel sonuçları da bulunmaktadır.<sup>120</sup> Vergi adaleti, vergisel açıdan koşulları eşit olanların eşit, farklı koşullarda bulunanların ise farklı vergilendirmeye tabi tutulmalarını gerektirdiğinden hukuki çifte vergilendirme ile oluşan sonuç buna ters düşmektedir.<sup>121</sup> Sadece ulusal geliri olan vergi mükellefi ile buna ilaveten yurt dışı gelirleri olan bir başka vergi mükellefi eşit olarak vergilendirilmediği gibi yabancı devlet kaynaklı gelirleri olan vergi mükellefi ek

<sup>114</sup> H. Sarı, agm., s. 46.

<sup>115</sup> B. Yaltı Soydan, *age.*, s. 24.

<sup>116</sup> OECD MTC 2017, Commentary on Art. 23, preliminary remarks, para. 5; S. Tuncer, *age.*, s. 19; B. Yaltı Soydan, *age.*, s. 24.

<sup>117</sup> H. Sarı, agm., s. 46.

<sup>118</sup> OECD MTC-UN MTC, Art. 1.

<sup>119</sup> Haluk Egeli, Güngör Özcan, "Çifte Vergilendirmenin Önlenmesi Yolları ve Türkiye Açısından Değerlendirilmesi", *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı 396, Ağustos 2014, s. 79.

<sup>120</sup> B. Yaltı Soydan, *age.*, s. 24.

<sup>121</sup> A. Erginay, *Kamu Maliyesi*, Savaş Yayınları, Ankara, 1990, s. 129; B. Yaltı Soydan, *age.*, s. 25.

vergi külfeti ile karşılaşmaktadır.<sup>122</sup> Ayrıca, uluslararası faaliyet gösteren yabancı yatırımcıların maruz kaldıkları çifte vergilendirmeyle rekabet güçlerinin azalması bir yana, mal, sermaye, teknoloji ve insan kaynağı gibi üretim faktörlerinin sınır ötesi hareketleri de daralmaktadır.<sup>123</sup>

Verginin ekonomi açısından önemli bir maliyet unsuru olduğu dikkate alındığında çifte vergilendirme, mükelleflerin davranışlarını etkileyerek çifte vergilendirme riskinin olduğu alanlarda faaliyetten çekilmelerine veya yasal olmayan yollara başvurmalarına yol açabilmektedir.<sup>124</sup> Diğer anlatımla, çifte vergilendirme kısa dönemde mali açıdan devlete gelir artışı sağlarken uzun dönemde maliyet artışından ötürü ekonomik faaliyetleri yavaşlatacağından, hatta caydırabileceğinden vergilendirilebilir alanların daralmasına, dolayısıyla vergi gelirlerinin azalmasına neden olabilecektir.<sup>125</sup>

### **1.3.3. Uluslararası Hukuki Çifte Vergilendirmenin Önlenmesinde Çözüm Yolları**

Uluslararası hukuki çifte vergilendirmenin önlenmesi için tek taraflı (unilateral), iki taraflı (bilateral) ve çok taraflı (multilateral) çözüm yolları tercih edilebilmektedir.

#### **1.3.3.1. Tek Taraflı Yollar**

Hukuki çifte vergilendirmeyi önlemek için başvurulmuş ilk yol, devletin vergilendirme yetkisini yasalarla tek taraflı olarak sınırlandırmaktır.<sup>126</sup> Tek taraflı yollar, vergiyi veya matrahı temel alan önlemler olarak ikiye ayrılmaktadır. Vergiyi temel alanlar mahsup yöntemi ve vergi oranının indirimi yöntemiyle matrahı esas alanlar istisna yöntemi ve matrahtan indirim yöntemidir.<sup>127</sup>

Mahsup yönteminde mukim devlet yabancı devlette ödenen vergiyi yurt içinde ödenecek vergiden düşmektedir. Yurt dışındaki vergi oranı yurt içindeki orandan düşük ise mukim devlete iç verginin dış vergiyi aşan kısmı ödenmekte, dış verginin iç vergiyi aştığı durumda da mukim devlet herhangi bir vergi tahsil etmemekte, ancak fazla kısım da iade edilmemektedir.<sup>128</sup> Mahsup yönteminin tam mahsup ve kısmi/normal mahsup

<sup>122</sup> B. Yaltı Soydan, *age.*, s. 25.

<sup>123</sup> Arnold A. Knetchle, *Basic Problems in International Fiscal Law*, Kluwer Law International, Deventer, 1979, s. 47; B. Yaltı Soydan, *age.*, s. 25.

<sup>124</sup> Özgür Saraç, *Küresel Vergi Rekabeti ve Ulusal Vergi Politikaları (Türkiye Değerlendirmesi)*, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara, Ağustos 2006, s. 88.

<sup>125</sup> Ö. Saraç, *age.*, s. 88; Egeli ve Özcan, *agm.*, s. 79.

<sup>126</sup> N. Çağan, *Vergilendirme Yetkisi*, s. 215.

<sup>127</sup> M. Pires, *age.*, s. 169-171; B. Yaltı Soydan, *age.*, s. 26.

<sup>128</sup> S. Tuncer, *age.*, s. 24-25; B. Yaltı Soydan, *age.*, s. 27.



olarak iki türü bulunmaktadır. Tam mahsupta, mukim devlet diğer devlette elde edilen gelirler üzerinden ödenen tüm vergilerin indirilmesine izin vermekte, kısmi mahsupta ise mukim devletçe yapılacak mahsup diğer devlette ödenen vergilerin bir kısmı ile sınırlandırılmaktadır.

Vergi oranının indirimi yönteminde gelire uygulanan vergi oranlarının indirilebilmesiyle uluslararası hukuki çifte vergilendirme önlenmeye çalışılmakla<sup>129</sup> birlikte vergi ve oranların çeşitliliği dolayısıyla sorunun çözümü bu yöntemle zor olmaktadır.<sup>130</sup>

İstisna yönteminde yurt dışı kaynaklı gelir mukim devlette vergiden istisna tutulmaktadır. Mukim devlet bu yöntemle yabancı ülkelerde elde edilen gelirleri kişinin toplam gelirlerine dâhil etmemekte ve yalnızca ülkesinde elde edilen gelirleri vergilendirmektedir. Bir başka deyişle mukim devlet, kaynak devletin münhasır vergilendirme yetkisini kabul ederek kaynak devlette elde edilen gelirler üzerinde mukimlik ilkesi gereğince oluşan vergilendirme yetkisini kullanmaktan vazgeçmektedir.

Matrahtan indirim yönteminde ise yabancı ülkelerde ödenen vergi, vergi idaresine bildirilen matrahtan indirilebilmekte, ancak yurt dışında ödenen vergiler indirilebilir gider olarak kabul edildiğinden çifte vergilendirme bu yolla bütünüyle değil, kısmi olarak ortadan kaldırılabilir.<sup>131</sup>

Diğer yöntemlerin çifte vergilendirmeyi önlemede yetersizlik ve kısıtları, mahsup yöntemi ile istisna yöntemini öne çıkarmıştır. Bu yöntemlere çifte vergilendirme sorununu önlemede amaca en fazla hizmet edebilen yöntemler olarak sıkça başvurulmaktadır. Özellikle istisna yöntemi, gelir üzerindeki vergi yükü yalnızca gelirin kaynağı olan ülkedeki vergi ile belirlendiğinden ve diğer ülke bu geliri ayrıca vergilendirmediğinden daha ileri ve kesin bir yol olarak göze çarpmaktadır.<sup>132</sup>

<sup>129</sup> Albert Radler, "Corporate Taxation in Common Market, Guides to European Taxation", vol.2, *BIFD*, Supplementary Services, s.IV-B:10; Helmut Debatin, Otto L. Walter, "Analysis of the German Tax System", *BIFD*, Amsterdam, 1981, s. A-4/9; B. Yaltı Soydan, *age.*, s. 26.

<sup>130</sup> Plasschaert Sylvain, "The Design of Schedular and Global Systems of Income Taxation-The International Dimension", *BIFD-Bul.*, Vol.XXXV, August/September 1981, s. 412; B. Yaltı Soydan, *age.*, s. 26.

<sup>131</sup> P. Sylvain, *agm.*, s. 412; B. Yaltı Soydan, *age.*, s. 26; S. Tuncer, *age.*, s. 23.

<sup>132</sup> S. Tuncer, *age.*, s. 26.

### 1.3.3.2. İki Taraflı Yollar

Ulusal önlemler, iki devletten birinin farklı yöntemler ve vergi düzenlemeleri uyguladığı ya da hiçbir yöntemle başvurmadığı durumlarda uluslararası çifte vergilendirmenin önlenmesinde yeterli olamamaktadır.<sup>133</sup> Bu nedenle, iki devleti ilgilendiren gelirin vergilendirilmesinde vergilendirme yetkisinin karşılıklı rıza dâhilinde daha adil paylaşılmasına imkân veren ÇVÖA'lara dünya ölçeğinde büyük önem verilmektedir.<sup>134</sup> Kaldı ki vergilendirme yetkisi gibi uluslararası anlaşma yapma yetkisi de devlet egemenliğinin bir göstergesi olarak anayasal temele dayanmaktadır.<sup>135</sup> Uygulamada devletler, çifte vergilendirmeyi ortadan kaldırmaya yönelik olarak bir yandan iç hukuka dair tedbirler geliştirirken diğer yandan birbiriyle vergilendirme yetkilerini kısıtlayan ÇVÖA'ları imzalayarak yürürlüğe sokmaktadırlar. Barındırdığı istisna ve mahsup yöntemlerine dair hükümlerden ötürü ÇVÖA'ların, uluslararası hukuki çifte vergilendirmeyi önlemedeki rolü inkâr edilememektedir.

ÇVÖA'larla devletler, iş birliğini geliştirerek ihtilafli vergi konuları üzerinde uzlaşma fırsatı da yakalayabilmektedirler. Vergilendirme yetkisinin kullanımı, ÇVÖA'lar yoluyla ya bir devlete bırakılmakta ya da paylaşılır. Bununla birlikte, anlaşmalara yüklenen rolün her zaman başarılı olamadığını ve uygulamada taraf devletler arasında oluşan anlaşmazlıklar, anlaşmadaki boşluklar ve yorum farklılıkları nedeniyle uluslararası hukuki çifte vergilendirmenin varlığını devam ettirdiği bir gerçek olarak ortadadır.<sup>136</sup>

### 1.3.3.3. Çok Taraflı Yollar

Uluslararası hukuki çifte vergilendirmenin önlenmesinde çok taraflı anlaşmalara nadiren rastlanmaktadır. Vergi sistemlerinin farklılaştığı ve vergilendirme alanında ülke hassasiyetlerinin yüksek olduğu bir ortamda çok sayıda devletin uzlaşmasında güçlükler vardır. Zira iki devletin anlaşma müzakerelerinin bile zor geçebildiği ve yıllarca sürebildiği bir ortamda çok taraflı bir anlaşmanın şekillendirilmesindeki zorluk ortadadır. Ayrıca çok taraflı anlaşmaların anlaşılması, uygulanması, değiştirilmesi ve sona erdirilmesi de iki taraflı anlaşmalar ile kıyaslandığında zor ve uzun süreçler

<sup>133</sup> B. Yaltı Soydan, *age.*, s. 28.

<sup>134</sup> Behçet Merzi, "Vergi Anlaşmaları ve Ülkemizin Durumu", *Maliye Dergisi*, S 18, Kasım-Aralık 1975, s. 22; B. Yaltı Soydan, *age.*, s. 28.

<sup>135</sup> N. Çağan, *age.*, s. 221.

<sup>136</sup> N. Karakullukçu, *age.*, s. 2-4; B. Yaltı Soydan, *age.*, s. 29.

gerektirmektedir.<sup>137</sup> Bundan ötürü, OECD ve BM bünyesinde de ikili anlaşmalar ile devam etmenin daha gerçekçi ve pratik olduğu kabul edilmiştir.

Günümüze kadar 3000’i aşkın ikili vergi anlaşması akdedilmişken NORDIC,<sup>138</sup> ANDEAN,<sup>139</sup> CARICOM<sup>140</sup> çok taraflı çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları gibi çok az sayıda çok taraflı anlaşma gerçekleştirilebilmiştir. Ancak adı geçen çok taraflı anlaşmalar bölgesel kalmaktan öteye gidememiş ve dünya kamuoyunda genel kabul görememiştir.<sup>141</sup> Taraf devletlerin dil ve kültür yakınlığı ile vergi sistemlerinin benzerliği ve aralarındaki yoğun ekonomik ilişkilerin rolü bu anlaşmaların oluşumunda etkili olmuştur.

Öte yandan, uluslararası çifte vergilendirmenin önlenmesi büyük ölçüde ikili anlaşmalar tarafından sağlanmasına rağmen ikili anlaşmaların hemen hemen tamamına yakını yıllar süren ve çok taraflı uzlaşma çabalarının neticesi olan OECD ve BM model anlaşmalarına dayandığından çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarının temelinde çok taraflı bir iş birliği ruhunun bulunduğu da yadsınamaz.<sup>142</sup> Öğretide bundan “*çok taraflılığa dayalı iki taraflılık*” olarak da bahsedilmektedir.<sup>143</sup> Model anlaşmalar bağlayıcı olmamakla birlikte uluslararası vergi rejiminin şekillendirilmesinde ve farklı vergi sistemlerinin etkileşim halinde belli hususlarda uyumlaştırılmasında önemli rol oynamış, çifte vergilendirmenin önlenmesine yönelik bağlayıcı ulusal kuralların geliştirilmesine ve ikili anlaşmaların akdedilmesine zemin oluşturmuştur.<sup>144</sup>

Çok taraflı anlaşma girişimlerinin geçmişte başarılı oldukları söylenemez. Ancak bu durum ÇVÖA’larda çok taraflılışmanın olanaksız olduğunu da göstermemektedir. Nitekim vergide çok taraflılışma eğiliminin BEPS Çok Taraflı Sözleşmesi’nin kabulü ve başlayan uygulamaları ile kuvvet kazandığı ortadadır.

<sup>137</sup> B. Yaltı Soydan, *age.*, s. 35.

<sup>138</sup> The Nordic Multilateral Double Taxation Convention.

<sup>139</sup> The Agreement to Avoid Double Taxation between the Member Countries of the Andean Community of Nations.

<sup>140</sup> The Double Taxation Agreement of the Caribbean Community.

<sup>141</sup> Caroline Silberztein, Jean-Baptiste Tristram, “OECD: Multilateral Instrument To Implement BEPS”, *International Transfer Pricing Journal*, September/October 2016, s. 347.

<sup>142</sup> Savaş Çevik, *Küresel Ekonomide Uluslararası Vergileme Yapısı, Ekonomi Politikası ve Ülkeler Arası İşbirliği*, Palet Yayınları, Konya, 2013, s. 133.

<sup>143</sup> Thomas Rixen, *The Political Economy of International Tax Governance*, England: Palgrave Macmillan, s. 116; S. Çevik, *age.*, s. 134.

<sup>144</sup> S. Çevik, *age.*, s. 134.

### 1.3.3.3.1. NORDIC Çok Taraflı Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması

İsveç, Norveç, Finlandiya, Danimarka ve İzlanda'dan oluşan İskandinav ülkeleri tarafından ilk olarak 22 Mart 1982 tarihinde imzalanan NORDIC Çok Taraflı Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması 29 Aralık 1983 tarihinde yürürlüğe girmiştir. Anlaşmada zaman içinde (1987, 1989 yıllarında) bazı değişiklikler yapılmıştır.<sup>145</sup> 1996 yılında Faroe Adaları da anlaşmaya dâhil olmuştur. NORDIC ülkeleri tarafından, 23 Eylül 1996 tarihinde Helsinki'de bir öncekini (the NORDIC Income and Capital Tax Treaty of 12 September 1989) değiştiren NORDIC Anlaşması imzalanmış, anlaşma 11 Mayıs 1997 tarihinde yürürlüğe girmiş ve 1 Ocak 1998 tarihinden itibaren de uygulanmaya başlamıştır.<sup>146</sup> NORDIC Anlaşması, çok taraflı bir anlaşmaya uygun olacak biçimde bazı anlaşma terimlerinin tanım ve kapsamalarına dair küçük çapta değişikliklerle birlikte OECD MVA'yı esas almıştır.<sup>147</sup> Bu anlaşma, dünyada varlığını sürdüren az sayıdaki çok taraflı çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarından biridir.

Anlaşma, adı geçen ülkelerin oluşturduğu bölgede ana şirket ve bağlı şirketler arasında yapılan temettü dağıtımlarında tevkifat yapılmaması olanağı sağlamakta ve çifte vergilendirmeyi önlemeye yönelik hükümler içermektedir. NORDIC Anlaşması'nın, AB hukukunun gereksinimlerine uyumunun sağlanabilmesi halinde tüm AB üyesi ülkeleri içine alan çok taraflı bir AB çifte vergilendirmeyi önleme anlaşması için iyi bir model olabileceği sürekli tartışılan bir konu olmuştur. Bu tür çok taraflı bir anlaşmayla AB içinde bulunan farklı vergi sistemlerinden kaynaklanan ve iç pazarın işleyişine tehdit olan engellerin aşılabileceğini umanların sayısı az değildir. NORDIC Anlaşması'na göre vergilendirme yetkisi kendisine bırakılan bir ülke, bu yetkisini iç hukuk kuralları gereğince kullanmadığı takdirde yetki diğer devlete geçmektedir.<sup>148</sup>

### 1.3.3.3.2. ANDEAN Çok Taraflı Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması

ANDEAN Çok Taraflı Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması, 1969 tarihli Cartagena Anlaşması ile ANDEAN Ortak Pazarı'nın oluşturulmasıyla<sup>149</sup> Latin Amerika'da endüstrileşmeyi hızlandırmak ve ticaretin önündeki engelleri kaldırmak

<sup>145</sup> Marjiaana Helminen, "The Nordic Multilateral Tax Treaty as a Model for a Multilateral EU Tax Treaty", *Bulletin For International Taxation*, IBFD, January 2007, s. 23.

<sup>146</sup> M. Helminen, agm., s. 23.

<sup>147</sup> M. Helminen, agm., s. 23.

<sup>148</sup> Roy Rohatgi, *Basic International Taxation*, Volume I: Principles, United Kingdom, 2005, s. 75; Ayhan Selçuk Özgenç, *Vergi Anlaşmalarının Kötüye Kullanılması-Anlaşma Alışverişi*, On İki Levha Yayıncılık, İstanbul, 2016, s. 51.

<sup>149</sup> <https://www.thefreedictionary.com/Cartagena+Agreement> (01/11/2020).

amacıyla Bolivya, Şili, Kolombiya, Ekvator ve Peru arasında 1971 yılında imzalanmış, gruba 1973 yılında Venezuela da katılmıştır.

Anlaşma tarafı olan ülkeler arasında yabancı sermaye ve gayrimaddi hak bedelleri bakımından ortak bir vergilendirme sistemi öngörülmektedir. Anlaşma, ağırlıklı olarak vergilendirmede kaynak ilkesini esas almakta ve kaynak ülke vergilendirmesini önemsemektedir.<sup>150</sup>

### 1.3.3.3. CARICOM Çok Taraflı Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması

CARICOM Çok Taraflı Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması, bazı Karayip ülkeleri olan Antigua ve Barbuda, Bahamas, Barbados, Belize, Dominica, Grenada, Guyana, Haiti, Jamaika, Montserrat, Saint Lucia, St. Kitts ve Nevis, St. Vincent ve the Grenadines, Suriname, Trinidad ve Tobago arasında 1973 yılında imzalanmıştır. Anlaşma Belize ile Trinidad ve Tobago arasında 1 Ocak 1995 tarihinde; Barbados, Jamaika ve St. Lucia arasında 1 Ocak 1996 tarihinde; Dominica ve Grenada arasında 1 Ocak 1997 tarihinde; St. Kitts ve Nevis ile Guyana arasında 1 Ocak 1998 tarihinde yürürlüğe girmiştir. CARICOM Anlaşması, Karayipler bölgesindeki ülkeler arasında bir ekonomik iş birliği örgütü olan Karayipler Topluluğu'nun 14 üyesinden 11'i tarafından imzalanmıştır.<sup>151</sup>

CARICOM Anlaşması, üye ülkelerinin üçüncü ülkelerle yapacakları vergi anlaşmalarının esaslarını belirlemekte ve üye ülkeler arasında ticari engellerin ortadan kaldırılarak ekonomik yönden uyumu amaçlamaktadır.<sup>152</sup> Anlaşma, genellikle diğer bölgesel anlaşmalarda olduğu gibi kaynak ülke vergilendirmesini esas almaktadır. Bununla birlikte, anlaşmanın temettüleri düzenleyen 11. maddesinde bir ülke mukimi şirketten diğer ülke mukimine yapılan temettü ödemeleri üzerinde %0 vergi kesintisinin öngörülmesi dikkat çekicidir.

CARICOM Anlaşması'nın ikili vergi anlaşmalarından önemli bir farkı kaynak ülkeye münhasır vergilendirme yetkisi vermesi olup anlaşmayı imzalayan her ülkenin yabancı ülkeden elde edilen gelirlerde vergilendirme hakkından feragati söz konusu olabilmektedir. CARICOM Anlaşması'nın OECD ve BM model anlaşmalarından ayrılan birçok düzenleme içermesi, yorumlama ihtiyacı oluştuğunda model anlaşma yorum

<sup>150</sup> R. Rohatgi, *age.*, s. 75-76; A. S. Özgenç, *age.*, s. 52.

<sup>151</sup> Huub M. M. Bierlaagh, "The CARICOM Income Tax Agreement for the Avoidance of (Double) Taxation", *Bulletin-Tax Treaty Monitor*, IBFD, January 2000, s. 99.

<sup>152</sup> R. Rohatgi, *age.*, s. 75-76; A. S. Özgenç, *age.*, s. 52.

notlarından yeterli düzeyde faydalanılamamasını netice vermektedir. Ayrıca, CARICOM Anlaşması'nda tanımların yeterince açık olmaması ve farklı yorumlara neden olabilmesi anlaşmanın diğer dezavantajları olarak görülmektedir.<sup>153</sup>

### 1.3.4. Çifte Vergilendirmeyi Önleme Yöntemleri

Devletler, çifte vergilendirme sorunlarını çözmek amacıyla tek taraflı olarak önlemler alsalar da devletlerin çifte vergilendirmeyi önleme yöntemlerindeki uygulama farklılıkları nedeniyle bu önlemler çoğu zaman yetersiz kalabilmektedir. Bu durumda ÇVÖA'lar bir açıdan çifte vergilendirme sorununun uluslararası bağlamda çözülmesinde teminat işlevi görmektedir.<sup>154</sup>

Devletlerin karşılıklı olarak çifte vergilendirme sorunlarını ele almaları ve bunları önleme yöntemlerine vergi anlaşmalarında yer vermeleri çözüm için umutları artırmaktadır. Vergi mükelleflerini çifte vergilendirmeden korumak amacıyla genel olarak üç yöntemin (matrahtan indirim yöntemi, istisna yöntemi ve mahsup yöntemi) kullanıldığına yukarıda değinilmiştir.

İstisna yöntemini uygulayan ülke kaynak ülkenin vergilendirme yetkisini bütünüyle tanımaktadır.<sup>155</sup> Mahsup yönteminde ise gerek mukim ülkenin gerek kaynak ülkenin vergilendirme yetkisi kabul edilmekte ve mukim ülke kaynak ülkede ödenen vergilerin ülkesinde ödenecek vergiden mahsubuna izin vermektedir.<sup>156</sup> Matrahtan indirim yönteminde kaynak ülkede ödenen vergiler mukim ülkede gider sayılarak vergi matrahından indirildiğinden bu yöntem kısmi bir çözüm sağlamaktadır.<sup>157</sup>

Vergi kanunlarında ve anlaşmalarında yaygın olarak yer verilen ve yukarıda kısaca bahsedilen mahsup yönteminin türlerine yakından bakmakta yarar vardır. Mahsup yönteminin başlıca iki türü mevcuttur.<sup>158</sup> Biri tam mahsup (full credit), diğeri kısmi/normal (ordinary credit) mahsup olarak adlandırılmaktadır. Tam mahsupta, mukim ülke diğerk ülkede elde edilen gelirler üzerinden ödenen tüm vergilerin indirilmesine izin vermekte, kısmi mahsupta ise mukim ülkede yapılacak mahsup diğerk ülkede ödenen vergilerin bir kısmı ile sınırlandırılmaktadır. İki yöntemin de ne şekilde uygulandığının aşağıdaki örnekler üzerinden izah edilmesi daha iyi anlaşılmasını sağlayacaktır.

<sup>153</sup> H. M. M. Bierlaagh, agm., s. 103-104.

<sup>154</sup> H. Işık, *age.*, s. 490.

<sup>155</sup> H. Işık, *age.*, s. 492.

<sup>156</sup> B. Yaltı Soydan, *age.*, s. 25-27.

<sup>157</sup> B. Yaltı Soydan, *age.*, s. 25-27.

<sup>158</sup> OECD MTC 2017, s. 382.

Tam mahsup:

İrlanda'da tam mükellef gerçek kişinin geliri 100.000 TL olsun. Bu kişinin bu gelirin 80.000 TL'sini İrlanda'dan, 20.000 TL'sini de Kanada'daki faaliyetlerinden elde ettiğini ve her iki ülkenin de tam mahsup yöntemini anlaşmalarında kabul ettiklerini farz edelim. İrlanda'da elde edilen gelir için gelir vergisi oranı %20 iken Kanada'da %40 olup İrlanda'da her iki ülkede elde edilen toplam gelire tekabül eden vergi oranı ise %30'dur.

Bu kişinin İrlanda ve Kanada'da elde ettiği toplam gelir olan 100.000 TL'ye karşılık gelen vergi oranı %30 olduğundan hesaplanan vergi miktarı 30.000 TL'dir. Bu kişinin Kanada'da elde ettiği 20.000 TL'lik gelirin vergisi ise bu gelire %40 Kanada vergi oranının uygulanması ile bulunan 8.000 TL'dir.

Tam mahsup yöntemi uygulandığında, Kanada'da ödenen 8.000 TL, İrlanda'da hesaplanan 30.000 TL'den mahsup edilecek ve İrlanda'da ödenecek vergi miktarı 22.000 TL olacaktır. Kişinin toplamda ödediği vergi ise 30.000 TL (22.000 + 8.000) olacaktır.

Kısmi mahsup:

Yukarıdaki örnekten yola çıkılırsa, kısmi mahsup yöntemi uygulandığında Kanada'da ödenen 8.000 TL'nin 6.000 TL'lik kısmı, İrlanda'da hesaplanan 30.000 TL'den mahsup edilecek ve İrlanda'da ödenecek vergi miktarı 24.000 TL olacaktır. Kişinin toplamda ödediği vergi ise 32.000 TL (24.000 + 8.000) olacaktır. Dolayısıyla İrlanda'da mahsup edilecek vergi tutarı, İrlanda'da toplam gelir üzerinden hesaplanan verginin Kanada'da elde edilen 20.000 TL'ye atfedilebilen kısmını ( $20.000/100.000 * 30.000 = 6.000$  TL) aşamayacaktır.

Sonuç olarak, tam mahsup yönteminde kişinin ödediği toplam vergi 30.000 TL iken kısmi mahsup yönteminde kişinin ödediği toplam vergi 32.000 TL olacaktır.

Türkiye'nin kendi mukimlerince yabancı ülkelerde elde edilen ve kaynak ülke vergilendirme hakkı gereği bu ülkelerden elde edilen kâr payı, faiz, gayrimaddi haklar gibi gelir türleri nedeniyle ödenen vergilerin mahsubunda OECD MVA'da işaret edildiği, ülkemizin akdettiği anlaşmalarda ve iç hukukta da belirtildiği üzere kısmi mahsup yöntemi uygulanmaktadır.<sup>159</sup>

<sup>159</sup> Timur Çakmak, "Uluslararası ve İç Vergi Mevzuatı Açısından Yurtdışı Kazançlarının Mahsubu", *Vergi Dünyası Dergisi*, Eylül 2009, Sayı 337, s. 23.

Aşağıdaki örnek tabloda ise üç yöntemin her birinin efektif vergi oranı üzerindeki etkilerinin ne derece farklılaştığı görülebilir. X şirketinin mukimi olduğu X ülkesinin kurumlar vergisi oranı %30'dur ve bu şirketin Y ülkesinde iş yeri bulunmaktadır. Y ülkesi de kurum kazançlarını %35 oranından vergilendirmektedir.

**Tablo 1. Çifte Vergilendirmeyi Önleme Yöntemlerinin Uygulanmasına Göre Oluşan Efektif Vergi Oranları**

	Hiçbir Yöntemin Uygulanmaması	İndirim Yöntemi	İstisna Yöntemi	Mahsup Yöntemi
Y ülkesinde elde edilen kâr	100	100	100	100
Y ülkesi vergi oranı- %35 (100 birim üzerindeki)	35	35	35	35
Vergi sonrası kâr	65	65	65	65
X ülkesi vergi oranı- %30 (100 birim üzerindeki)	30		-	30
X ülkesi vergi oranı- %30 (65 birim üzerindeki)	-	19,5	-	-
Y ülkesinde ödenen verginin mahsubu	-	-	-	35
Toplam ödenen vergi	65	54,5	35	30
Efektif vergi oranı (toplam vergi/vergi öncesi kâr)	%65	%54,5	%35	%30

**Kaynak:** A. Miller, L. Oats, *Principles of International Taxation*, s. 84.

Tablo 1'de görüldüğü üzere hiçbir çifte vergilendirmeyi önleme yönteminin uygulanmadığı durumda mükellef hem X ülkesinde hem de Y ülkesinde %65'e varan oranda vergi ödemek zorunda kalmaktadır. İndirim yönteminin sağlamış olduğu fayda ise sınırlı (%54,5) kalmakta ve çifte vergilendirmeyi tamamen önleyememektedir. İndirim yönteminde amaçlanan yurt içindeki yatırımları korumak ve artırmak olduğundan bu yöntem vergi oranlarının hayli düşük olduğu 20. yüzyılın başlarında birçok ülke tarafından kullanılmaktaydı. Ancak ilerleyen yıllarda gittikçe artan vergi oranları eğilimi ve istisna ve mahsup yöntemlerinin daha avantajlı olmaları nedeniyle indirim yöntemi cazibesini yitirmiştir.<sup>160</sup> Yine de bazı ülkelerde bu yöntem İngiltere'de olduğu gibi diğer yöntemlerin yanında bir seçenek olarak uygulanabilmektedir.<sup>161</sup>

<sup>160</sup> A. Miller ve L. Oats, *Principles of International Taxation*, s. 85.

<sup>161</sup> A. Miller ve L. Oats, *age.*, s. 85.



Tablo 2’de de dünyanın birçok ülkesinde yaygın olarak kullanılan ve OECD tarafından tavsiye edilen istisna ve mahsup yöntemlerinin vergi etkileri yakından görülebilir. Yukarıdaki örnekte Y ülkesindeki vergi oranı X ülkesinden daha yüksek olduğundan, istisna yöntemi uygulandığında daha fazla ödenecek vergi ile karşılaşılacaktır. Bir başka ifadeyle, mahsup yönteminin uygulanması avantajlı olmaktadır. Öte yandan, Y ülkesinde vergi oranının daha düşük olduğu durumda ise aşağıdaki örnekte olduğu gibi istisna yöntemi daha fazla vergi avantajı getirecektir.

Vergi oranının %30 olduğu X ülkesinde mukim X şirketinin Z ülkesinde iş yeri vardır. Z ülkesinde vergi oranı %20’dir. Aşağıdaki tablo her iki yöntemin uygulandığı durumda ortaya çıkan karşılaştırmalı neticeyi ortaya koymaktadır.

**Tablo 2. İstisna ve Mahsup Yöntemlerinin Karşılaştırılması**

	İstisna	Mahsup
Z ülkesinde elde edilen kâr	100	100
Z ülkesi vergi oranı-%20	20	20
Vergi sonrası kâr	80	80
X ülkesi vergi oranı-%30 (100 birim kazanç üzerinden)	-	30
Z ülkesinde ödenen verginin mahsubu	-	(20)
Toplam ödenen vergi	20	30
Efektif vergi oranı	%20	%30

**Kaynak:** A. Miller ve L. Oats, *age.*, s. 85.

Şu halde Z ülkesindeki (yabancı ülke) vergi oranının mukim ülke olan X ülkesinden daha düşük olması, istisna yöntemi uygulamasını daha avantajlı duruma getirmektedir.<sup>162</sup>

Son olarak artan oranlı istisna (exemption with progression) yöntemine de kısaca değinmekte yarar bulunmaktadır. Bu yöntem, bir ülke artan oranlı vergi yapısına sahip olduğunda kullanılabilir. Artan oranlı vergi yapısı bulunan ülke, yabancı ülkeden elde edilen geliri vergilendirmez, ancak mükellef bu geliri beyannamesinde belirtir. Vergi idaresi mükellefin tüm geliri üzerinden uygulanacak vergi oranını belirler. Sonrasında bu vergi oranını yalnızca vergilendirilebilir gelire uygular. Artan oranlı vergi uygulayan bir ülke, yurt dışı gelirden vergi almasa da yurt içi ve yurt dışı gelir toplamını dikkate alarak yurt içi gelire daha yüksek vergi oranı uygulamak suretiyle vergi kaybını en aza indirme çabasıdır.

<sup>162</sup> A. Miller ve L. Oats, *age.*, s. 84.

Dünyada en fazla kullanılan çifte vergilendirme yöntemleri olan istisna yöntemi ile mahsup yöntemleri saf halleri ile nadiren uygulanmaktadır. Çoğu ülke çifte vergilendirmeden kaçınmak için birden fazla yöntemi içeren formüller kullanmaktadır. Her ülkenin kendi istisna ve mahsup yöntemi uygulama kuralları farklı olabildiğinden karmaşık bir hal alabilmektedir. Bir ülkenin diğer ülkelerle akdettiği anlaşmalarda bile çifte vergilendirmeyi önleme hükümleri birbirinden farklılık gösterebilmektedir.

2011 yılında Uluslararası Mali Kuruluşu (International Fiscal Association) rapor sunan 32 ülkeden 11'i genellikle mahsup yöntemini, 8'i genellikle istisna yöntemini, geri kalan 13'ü de karma bir sistemi kullandığını bildirmiştir. Raporlar genel olarak, mahsup yönteminin vergiden kaçınma stratejilerini caydırmada daha fazla başarılı olduğunu, ancak idarenin yükünü de istisna yöntemiyle karşılaştırıldığında daha fazla artırdığını göstermektedir. Vergi idareleri şube kazançları veya bağlı şirketlerden gelen kâr payları gibi gelirler için istisna sistemini yaygınlıkla kullanırken faiz geliri, bazı gayrimaddi hak ve azınlık hisseleri kâr payı gelirleri için mahsup yöntemini tercih edebilmektedir. İstisna yöntemi, daha basit uygulama önermekle birlikte mukim ülkeyi önemli gelir kaybına da maruz bırakabilmektedir. Mahsup yönteminin uygulanması tam aksine karmaşık ve idare açısından daha maliyetli olduğundan mükellef yükümlülüklerinin yerine getirilmesinde gecikmelere neden olabilmektedir.<sup>163</sup>

### 1.3.5. Türk Vergi Sisteminde Çifte Vergilendirmeyi Önleme Düzenlemeleri

Türk mali idaresi, gelir ve kurumlar vergisi kanunlarındaki yabancı ülkelerde ödenen vergilerin mahsubuna ilişkin hükümler ile bazı gelir unsurlarına ve mükelleflere istisna veya muafiyetler getirerek çifte vergilendirmeyi önlemeye çalışmaktadır.<sup>164</sup> Türkiye'de yurt dışında elde edilen belli gelirlerde istisna yöntemi uygulanmakta, istisna kapsamına alınmamış bazı gelirlerde de bunlar gelir veya kurumlar vergisi matrahına ilave edilmekte ve yurt dışında bu gelirler için ödenen vergilerin hesaplanan gelir veya kurumlar vergisinden mahsubu yapılmaktadır.<sup>165</sup>

Gerçek kişiler bakımından yurt dışında ödenen vergilerin Türkiye'de tarh edilen gelir vergisinden ne şekilde mahsup edileceğine dair gelir vergisi uygulaması "*yabancı memleketlerde ödenen vergilerin mahsubu*" başlığı altında GVK'nın 123. maddesinde düzenlenmiştir. Buna göre, tam mükellefiyete tabi mükelleflerin yabancı memleketlerde

<sup>163</sup> A. Miller ve L. Oats, *age.*, s. 98, 97, 115.

<sup>164</sup> H. Işık, *age.*, s. 508.

<sup>165</sup> H. Sarı, *agm.*, s. 53.

elde ettikleri kazanç ve iratlardan mahallinde ödedikleri benzeri vergiler, Türkiye’de tarh edilen gelir vergisinin yabancı memleketlerde elde edilen kazanç ve iratlara isabet eden kısmından indirilebilmektedir. İndirilecek miktarın gelir vergisinin yabancı memleketlerde elde edilen kazanç ve iratlara isabet eden kısmından fazla olması durumunda aradaki farkın dikkate alınmayacağı maddede düzenlenmektedir. Bir başka deyişle, aşan kısmın mahsubu mümkün değildir. Yine, madde hükmüne göre hesaplanan gelir vergisinin yabancı memlekette elde edilen kazanç ve iratlara isabet eden kısmı bunların gelire olan nispeti (ödenen vergi/vergiye tabi gelir) üzerinden hesaplanacaktır. Maddede, mahsup işleminin yapılabilmesi için iki şarta yer verilmiştir. Birincisi, yabancı memlekette ödenen vergilerin gelir üzerinden alınan şahsi bir vergi olması zorunluluğu iken ikincisi, yabancı memlekette vergi ödendiğinin yetkili makamlardan alınan ve mahallindeki Türk elçilik veya konsoloslukları, yoksa orada Türk menfaatlerini koruyan memleketin aynı mahiyetteki temsilcileri tarafından tasdik olunan vesikalarla tevsik edilmesi gereğidir.

GVK 123. maddenin son paragrafında ise kontrol edilen yabancı kurumlara ilişkin hükümlerin uygulandığı durumlarda, yurt dışı iştirakin toplam vergi yükünün hesabında esas alınan vergilerin, ödenmiş olması şartıyla, Türkiye’de vergilendirilecek kontrol edilen yabancı kurum kârları üzerinden hesaplanan gelir vergisinden mahsup edilebileceği belirtilmektedir.

Uyruklu ilkesinin uygulama biçimini gösteren GVK’nın 3(2). maddesi hükmüyle de *(Resmi daire ve müesseselere veya merkezi Türkiye’de bulunan teşekkül ve teşebbüslere bağlı olup adı geçen daire, müessese, teşekkül ve teşebbüslerin işleri dolayısıyla yabancı memleketlerde oturan Türk vatandaşlarından buldukları memleketlerde elde ettikleri kazanç ve iratları dolayısıyla vergiye tabi tutulmuş bulunanlar, bu kazanç ve iratları üzerinden ayrıca vergilendirilmezler)* istisna yöntemi uygulanarak uluslararası çifte vergilendirmenin önlenmesine çalışılmaktadır.

Diğer taraftan, tam mükellefiyet esasına göre vergilendirilen kurumlara yönelik olarak da yurt dışından elde ettikleri bazı kazanç ve iratlar için KVK’nın 5. maddesinde düzenlenen bazı istisnalar mevcuttur. Bunlar; “yurt dışı iştirak kazançları istisnası”, “yurt dışı iştirak hisselerinin elden çıkarılmasından doğan kurum kazançları istisnası”, “yurt dışında bulunan iş yerleri veya daimî temsilcileri aracılığıyla elde edilen kurum kazançları istisnası”, “yurt dışında yapılan inşaat, onarım, montaj işleri ile teknik hizmetlerden elde edilen kazanç istisnası”dır.

Yurt dışı iştirak kazançları istisnasını düzenleyen KVK madde 5(1)(b)'de kanuni ve iş merkezi Türkiye'de bulunmayan anonim ve limited şirket niteliğindeki şirketlerin sermayesine iştirak eden kurumların bu iştiraklerinden elde ettikleri aşağıdaki şartları taşıyan iştirak kazançlarının kurumlar vergisinden istisna olduğu hüküm altına alınmıştır:

- (i) *İştirak payını elinde tutan şirketin yurt dışı iştirakin ödenmiş sermayesinin en az %10'una sahip olması,*
- (ii) *Kazancın elde edildiği tarih itibarıyla iştirak payının kesintisiz olarak en az bir yıl süreyle elde tutulması,*
- (iii) *Yurt dışı iştirak kazancının kâr payı dağıtımına kaynak olan kazançlar üzerinden ödenen vergiler dâhil iştirak edilen kurumun faaliyette bulunduğu ülke vergi kanunları uyarınca en az %15 oranında gelir ve kurumlar vergisi benzeri toplam vergi yükü taşıması; iştirak edilen şirketin esas faaliyet konusunun finansal kiralama dâhil finansman temini veya sigorta hizmetlerinin sunulması ya da menkul kıymet yatırımı olması durumunda, iştirak edilen kurumun faaliyette bulunduğu ülke vergi kanunları uyarınca en az Türkiye'de uygulanan kurumlar vergisi oranında gelir ve kurumlar vergisi benzeri toplam vergi yükü taşıması,*
- (iv) *İştirak kazancının, elde edildiği hesap dönemine ilişkin kurumlar vergisi beyannamesinin verilmesi gereken tarihe kadar Türkiye'ye transfer edilmesi.*

Yurt dışı iştirak kazancı istisnasının uygulanabilmesi için yukarıda bahsi geçen tüm şartların birlikte sağlanması gerekir. Öte yandan, bu şartların, yurt dışındaki inşaat, onarım, montaj işleri ve teknik hizmetlerin yapılabilmesi için ilgili ülke mevzuatına göre ayrı bir şirket kurulmasının zorunlu olduğu durumlarda, özel amaç için kurulduğunun ana sözleşmelerinde belirtilmesi ve fiilen bu amaç dışında faaliyetinin bulunmaması şartıyla, söz konusu şirketlere iştirak edilmesinden elde edilen kazançlar için aranmayacağı da maddede hüküm altına alınmıştır.

Yurt dışı iştirak hisselerinin elden çıkarılmasından doğan kurum kazançları istisnası ile ilgili olarak aynı maddenin (c) bendi gereğince, kazancın elde edildiği tarih itibarıyla aralıksız en az bir yıl süreyle nakit varlıklar dışında kalan aktif toplamının %75 veya daha fazlası, yurt dışında yerleşik sermaye şirketlerinin her birinin sermayesine en az %10 oranında iştirakten oluşan tam mükellefiyete tabi anonim şirketlerin, en az iki tam yıl süreyle aktiflerinde yer alan yurt dışı iştirak hisselerinin elden çıkarılmasından doğan kurum kazançları da kurumlar vergisinden istisna edilmektedir.

Yurt dışı iştirak kazançları istisnasına paralel bir istisna düzenlemesi benzer şartları sağlayan yurt dışı şube kazançları için de mevcuttur. KVK madde 5(1)(g)'de kurumların yurt dışında bulunan iş yerleri veya daimî temsilcileri aracılığıyla elde ettikleri kazançlarını vergiden istisna tutmalarına aşağıdaki şartlar dâhilinde imkân tanınmaktadır:

- (i) *Bu kazançların doğduğu ülke vergi kanunları uyarınca en az %15 oranında gelir ve kurumlar vergisi benzeri toplam vergi yükü taşıması,*
- (ii) *Kazançların elde edildiği hesap dönemine ilişkin yıllık kurumlar vergisi beyannamesinin verilmesi gereken tarihe kadar Türkiye'ye transfer edilmiş olması,*
- (iii) *Ana faaliyet konusu, finansal kiralama dâhil finansman temini, sigorta hizmetlerinin sunulması veya menkul kıymet yatırımı olan kurumlarda, bu kazançların doğduğu ülke vergi kanunları uyarınca en az Türkiye'de uygulanan kurumlar vergisi oranında gelir ve kurumlar vergisi benzeri toplam vergi yükü taşıması.*

Son olarak, KVK madde 5(1)(h)'de yurt dışında yapılan inşaat, onarım, montaj işleri ile teknik hizmetlerden sağlanarak Türkiye'de genel sonuç hesaplarına intikal ettirilen kazançlar herhangi bir şarta bağlanmaksızın kurumlar vergisinden müstesna kazançlar arasında yerini almıştır. Yurt dışında yapılan inşaat, onarım, montaj işleri ile teknik hizmetlerden sağlanan kazançların Türkiye'ye getirilmesi gerekmemekte olup kazançların istisnadan yararlanılması için Türkiye'de genel sonuç hesaplarına intikal ettirilmesi yeterli kabul edilmiştir. Bu istisnanın uygulanmasına dair hususlar 1 Seri No'lu KVK Genel Tebliği'nde açıklanmaktadır.

KVK madde 5(1)(h) kapsamında yurt dışında bulunan iş yerleri veya daimî temsilcileri aracılığıyla yapılan ve yurt dışında vergilendirilen inşaat, onarım, montaj işleri ile teknik hizmetlerden sağlanan kazançların (vergi yükü oranına bakılmaksızın), ayrıca yurt içinde de vergilendirilmesini önlemek amacıyla bu kazançlar kurumlar vergisinden istisna edilmektedir. İnşaat, onarım ve montaj işlerinin yurt dışında yürütülmesi için bir iş yeri gerekirken bu işlere bağlı teknik hizmetlerin Türkiye'den gerçekleştirilebilmesinin olanaklı olduğu durumlarda, proje hizmetleri gibi teknik hizmet faaliyetleri inşaat ve onarım işinin tamamlayıcı bir unsuru ise bu faaliyetler ister Türkiye'de isterse yurt dışında yapılsın, elde edilen kazançlar istisnadan yararlanabilecektir. Aksi takdirde yurt dışında devam eden bir inşaat ve onarma işi

olmadığı ya da ayrıca bir iş yeri veya daimî temsilci bulundurulmadığı durumlarda, teknik hizmet faaliyetlerinin ihracat olarak değerlendirilmesi gerektiğinden bu istisnadan yararlandırılmaları mümkün olmamaktadır. Bir başka ifadeyle, yurt dışında yapılan bir inşaat ve onarım işinin bulunmaması halinde ancak yurt dışında bir iş yeri veya daimî temsilci aracılığıyla yapılan teknik hizmetlerden elde edilen kazançlar istisnadan yararlandırılabilir.<sup>166</sup>

Yurt dışında ödenen vergilerin mahsubuna ilişkin kurumlar vergisi uygulaması KVK'nın 33. maddesinde düzenlenmiştir. Gelir vergisinde tam mükelleflerde uygulanan mahsup yöntemi kurumlar vergisinde de geçerli olup yabancı ülkelerde elde edilen gelirler üzerinden ödenen kurumlar vergisi ve benzeri vergiler Türkiye'de ödenecek kurumlar vergisinden mahsup edilebilecektir. Ancak burada da indirilecek tutar yabancı ülkelerde elde edilen kazançlara KVK'nın 32. maddesinde yazılı oranların uygulanması ile bulunacak tutardan fazla olamayacaktır.

Kanunda bir hüküm bulunmamakla birlikte 1 Seri No'lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği'nde yurt dışında ödenen vergilerin hesaplanan kurumlar vergisinden öncelikle mahsup edileceği, artan tutarın bulunması halinde yurt içinde kesinti suretiyle ödenen vergiler ve geçici verginin mahsup edileceği belirtilmektedir. Bu sıralamada yurt dışında ödenen vergilerin Türkiye'de mahsup edilebilmesinin ancak yurt içinde tarh olunan bir kurumlar vergisinin varlığına bağlı olması etken olarak gösterilebilmektedir.<sup>167</sup> İndirim ve istisnalar nedeniyle beyan edilen kazancın olmaması durumunda yabancı ülkelerde ödenen vergilerin mahsubu veya iadesi söz konusu olmayacağından ve yine yabancı memlekette ödenen kurumlar vergisi ve benzeri vergi, yurt içinde ödenen vergiden fazla olduğunda mahsup edilemeyen kısım, mükelleflerin diğer vergi borçlarına mahsup edilemeyeceği gibi mükellefe red ve iade de olunmayacağından yurt dışında ödenen vergilerin mahsubuna öncelik verildiği değerlendirilmektedir.<sup>168</sup>

1 Seri No'lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği'nin 33. bölümünde mahsupla ilgili örnekli açıklamalar yurt dışında ödenen vergilerin nasıl ve ne şartlarda Türkiye'de tarh edilen kurumlar vergisinden mahsup edilebileceğine dair bilgiler vermektedir. Tebliğin

<sup>166</sup> Lokman Yeliven, "Yurtdışında Yapılan 'İnşaat, Onarım, Montaj İşleri ile Teknik Hizmetler' Kavramının Tanım Sorunu", *Vergi Sorunları Dergisi*, Temmuz 2013, Sayı 298, s. 79.

<sup>167</sup> Okan Coşkun, "Yurt Dışında Ödenen Ancak Mahsup Edilemeyen Kurumlar Vergisi ve Benzeri Vergiler Kurum Kazancının Tespitinde Gider Olarak Dikkate Alınmaz", *Vergi Dünyası Dergisi*, Ağustos 2011, Sayı 360, s. 139.

<sup>168</sup> O. Coşkun, agm., s. 139.

33.3. bölümünde yurt dışında ödenen kurumlar vergisi ve benzeri vergilerin, hiçbir şekilde yurt dışında elde edilen kazançlara %20<sup>169</sup> kurumlar vergisi oranının uygulanmasıyla bulunacak tutardan fazla olamayacağı açıklığa kavuşturulmaktadır. Ayrıca, yurt dışında ödenen vergilerin Türkiye’de hesaplanacak kurumlar vergisinden mahsup edilmesi talep edildiğinde Türkiye’deki vergi matrahına dâhil edilen yurt dışı kazanç tutarının bu vergileri de içerecek şekilde brütleştirilmiş olmasının<sup>170</sup> gerektiği ve yurt dışında elde edilen kazançların kurumlar vergisinden istisna edilmiş olması halinde, bu kazançlar üzerinden yurt dışında ödenen vergilerin yurt içinde hesaplanan kurumlar vergisinden mahsup edilmesinin mümkün olmadığı ifade edilmiştir.

Örneğin tam mükellef kurumun, mukimi olduğu Türkiye’deki yatırımlarından elde ettiği kazanç 800.000 TL, yurt dışındaki iş yerinden elde ettiği ve istisna kapsamında bulunmayan kazancı 200.000 TL’dir. Yurt dışında elde ettiği kazançta %30 vergi oranının uygulanması karşılığı 60.000 TL’lik vergiyi kurum yabancı ülkede ödemiştir. Kurumun yurt dışında ödediği vergi aşağıdaki şekilde mahsup edilecektir.

**Tablo 3. Tam Mükellef Kurumun Yurt Dışında Ödediği Verginin Mahsubu**

Tam mükellef kurumun;	Tutar (TL)
Türkiye’de elde ettiği kazanç	800.000
Yurt dışında elde ettiği iş yeri kazancı	200.000
Yurt dışında ödediği vergi	60.000
Toplam kazancı	1.000.000
Hesaplanan kurumlar vergisi (1.000.000*%20)	200.000
Yurt dışında ödenen verginin mahsubuna izin verilecek miktar (200.000*%20)	40.000
Mahsubuna izin verilmeyen yurt dışında ödenen vergi miktarı (60.000 – 40.000)	20.000
Ödenecek vergi (200.000 – 40.000)	160.000

**Kaynak:** H. Işık, *Uluslararası Vergilendirme*, s. 518.

Tam mükellef kurum yurt dışındaki iş yerinde elde ettiği 200.000 TL’lik kazancı Türkiye’de kurum kazancına dâhil edecek, ancak bu kazanç üzerinden yurt dışında ödediği %30 oranındaki vergiye karşılık gelen 60.000 TL’nin Türkiye’de bu kazançla ilgili olarak hesaplanan vergiyi aşan kısmı olan 20.000 TL’yi [60.000 – (200.000 \* %20)]

<sup>169</sup> 7061 sayılı Kanun’un 91. maddesi uyarınca Kurumlar Vergisi Kanunu’na aşağıdaki geçici madde ilave edilmiştir: “(1) Bu Kanunun 32 nci maddesinin birinci fıkrasında yer alan %20 oranı, kurumların 2018, 2019 ve 2020 yılı vergilendirme dönemlerine (özel hesap dönemi tayin edilen kurumlar için ilgili yıl içinde başlayan hesap dönemlerine) ait kurum kazançları için %22 olarak uygulanır. (2) Bakanlar Kurulu, birinci fıkrada yazılı %22 oranını %20 oranına kadar indirmeye yetkilidir.” Kanuna yapılan bu madde ilavesi ile kurum kazançları üzerinden 2018, 2019, 2020 yılları için %22 oranında kurumlar vergisi alınacağı, bu oranın da tekrar %20’ye indirilebilmesi için Bakanlar Kuruluna yetki verilmiştir.

<sup>170</sup> Brütleştirilmekten kasıt, yabancı ülkede kurumlar vergisi oranının %20 olduğu durumda ödenen 20.000 TL’lik verginin Türkiye’de hesaplanacak kurumlar vergisinden mahsubu için Türkiye’deki kurumlar vergisi matrahına dâhil edilecek yurt dışı kazancın 100.000 TL brüt tutar olmasıdır.

Türkiye’de hesaplanan vergiden mahsup edemeyecektir. Mahsubuna izin verilmeyen kısmın izleyen yıllarda mahsup edilmesi de mümkün değildir.

Görüldüğü üzere gelir ve kurumlar vergisi düzenlemelerinde yurt dışında ödenen vergilerin sınırsız biçimde mahsubuna izin verilmemektedir. Mahsup uygulamasında bir üst sınır vardır ve bu durumda mükellefin çifte vergilendirmeye maruz kalması riski hâlâ bulunmaktadır.<sup>171</sup> Mahsup edilemeyen yurt dışında ödenen vergilerin kurum kazancının tespitinde zayıf da olsa gider kaydedilebileceğine dair tartışmalar mevcut olmakla birlikte bu, mevcut mevzuat hükümleri çerçevesinde mümkün değildir.<sup>172</sup> Çifte vergilendirmenin önlenemediği endişesi yargı kararlarına da konu olmuş, Danıştay bir kararında<sup>173</sup> davacının yurt dışında ödeyip mahsup edemediği verginin çifte vergilendirmeye yol açtığı gerekçesiyle iade talebini yerinde bulmamıştır.<sup>174</sup> Ayrıca, yurt dışında ödenen ve üst sınırı aşması nedeniyle mahsup edilemeyen vergilerin, bunlar indirilebilecek giderler arasında sayılmadığından kurum kazancının tespitinde gider olarak kabul edilmemesi gerektiğine dair bir özelgeyle gelir idaresi de bu yönde bir pozisyon almıştır.<sup>175</sup>

Yurt dışında ödenen vergilerin mahsubu ile ilgili olarak gelir ve kurumlar vergisi madde hükümlerini karşılaştırmakta, çifte vergilendirmenin önlenmesinde hangisinin daha fazla katkı sağladığını anlamak açısından yarar bulunmaktadır.

Gelir vergisi düzenlemesinde; yalnızca tam mükellef gelir vergisi mükelleflerinin yurt dışında ödedikleri vergilere mahsup olanağı tanınması nedeniyle kapsamın dar tutulduğu, bir başka ifadeyle, dar mükellefiyet esasına göre gelir vergisine tabi olan yurt dışında yerleşik gerçek kişilerin Türkiye’de iş yeri veya daimî temsilci vasıtasıyla elde ettikleri ve yurt dışında üçüncü bir ülkede tevkif suretiyle vergiye tabi tutulmuş olan gelirleri üzerinden ödedikleri vergilerin Türkiye’de hesaplanacak gelir vergisinden mahsubuna izin verilmediği görülmektedir. Kurumlar vergisi düzenlemesinde ise tam mükellefiyet esasına göre vergilendirme aranmayıp yabancı ülkelerde elde edilen ve Türkiye’de genel sonuç hesaplarına aktarılan gelirlere mahallinde ödenen kurumlar vergisi ve benzeri vergilerin, Türkiye’de bu kazançlar üzerinden tarh olunan kurumlar vergisinin mahsubu olanağından tam mükellef kurumların yanında Türkiye’de iş yeri veya daimî temsilci vasıtasıyla ticari faaliyette bulunan yabancı kurumların da

<sup>171</sup> H. Işık, *age.*, s. 518.

<sup>172</sup> O. Coşkun, *agm.*, s. 142.

<sup>173</sup> Danıştay 4. Dairesi, 20.10.2006 tarihli, Karar No. 2006/2028, Esas No. 2005/1956.

<sup>174</sup> O. Coşkun, *agm.*, s. 142.

<sup>175</sup> Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından verilen B.07.1.GİB.04.99.16.01/2- Muk-21.



yararlanabilmesine izin verildiği anlaşılmaktadır. Söz konusu durumun gelir vergisi bakımından çifte vergilendirmenin ortadan kaldırılması bağlamında sorun teşkil ettiği ortadadır. Kurumlar vergisi mükellefleri için tanınan bu mahsup hakkı, gelir vergisi mükelleflerine tanınmamaktadır.

Gelir vergisi uygulaması bakımından dikkat çeken bir husus da GVK'nın 123(7). maddesinde yer alan yabancı memleketlerde ödenen vergilerin ilgili buldukları kazanç ve iratlar mükellef tarafından hangi yılın gelirine ithal edilmişse, o yılın gelirine ait vergiden mahsup edilebilmesi hükmüdür. Buna göre, elde edildiği memlekette üzerinden vergi ödenmiş olan gelirin ait olduğu takvim yılında mükellef, toplamda hiç ya da yurt dışı kazanç kadar gelir elde etmemişse yurt dışında ödenmiş olan vergiye ilişkin olarak, kanunda aranan diğer tüm şartları taşısa bile mükellefin mahsup uygulamasından kısmen yararlandırılması veya hiç yararlandırılmaması neticeleriyle karşılaşılabilmektedir.<sup>176</sup>

Kurumlar vergisi yönüyle durum farklı olup yurt dışı kazancın Türkiye'de genel sonuç hesaplarına intikal ettirildiği hesap döneminde kazanç yetersizliği dolayısıyla tamamen veya kısmen mahsup edilemeyen vergiler bu dönemi takip eden üçüncü hesap dönemi sonuna kadar hesaplanacak kurumlar vergisinden mahsup edilebilmektedir. Bu durumda, ilgili yılda faydalanılamayan mahsup olanağının kurumlar vergisi mükelleflerinin aksine gelir vergisi mükellefleri bakımından izleyen yıllara devredilememesi, çifte vergilendirmenin bütünüyle ortadan kaldırılmamasıyla sonuçlanabilecektir.<sup>177</sup>

Gelirin elde edildiği yabancı ülke ile Türkiye arasında bir ÇVÖA mevcut ise Türkiye mukimi gerçek ve tüzel kişilerin yurt dışında kaynak ülkeye tanınmış olan vergilendirme hakkının tabi olduğu üst sınırı aşan bir oranda vergilendirilmiş olması halinde, vergi mevzuatında yer almamakla birlikte, verginin anlaşma hükümlerine aykırı olarak alınmış bu kısmı için mahsup olanağından yararlanılması mümkün değildir.<sup>178</sup> Ancak bu durumda mükellef vergi anlaşması hükümlerine aykırı olarak vergilendirme yapan devletin idari ve yargı makamlarında hakkını arayabilmekte ya da vergi anlaşmasında yer alan karşılıklı anlaşma usulünün işletilmesini sağlamak üzere iki ülke nezdinde de vergi makamlarına başvuruda bulunabilmektedir.

<sup>176</sup> H. Sarı, agm., s. 54.

<sup>177</sup> H. Sarı, agm., s. 54.

<sup>178</sup> T. Çakmak, "Uluslararası ve İç Vergi Mevzuatı Açısından Yurtdışı Kazançlarının Mahsubu", s. 24.

Türkiye'nin taraf olduğu ÇVÖA'ların, gelişmiş ülkelerle yapılanlarında yabancı sermayeyi ülkeye çekebilmek adına istisna yönteminin, gelişmekte olan ülkelerle yapılanlarında mahsup veya istisna yöntemi veya gelir unsurları itibarıyla her iki yöntemin de kullanılabilmesine rastlanmaktadır.<sup>179</sup> Ancak birçok ülke gibi Türkiye de çifte vergilendirmeyi önlemek amacıyla OECD MVA 23/B. maddesinde bahsi geçen mahsup yöntemini yaygın olarak kullanmaktadır. Türkiye'de yürürlükte bulunan mevcut 85 adet ÇVÖA'nın 22 adedinde istisna yöntemiyle birlikte mahsup yöntemi, 63 adedinde ise yalnızca mahsup yöntemi ile çifte vergilendirmenin önlenmesine çalışılmaktadır.

Türkiye'nin kendi mukimlerince yabancı ülkelerde elde edilen kâr payı, faiz, gayrimaddi haklar gibi gelir türleri nedeniyle kaynak ülke vergilendirme hakkı gereği ödenen vergilerin mahsubunda OECD MVA'da işaret edildiği, ülkemizin akdettiği anlaşmalarda ve iç mevzuatta da belirtildiği üzere kısmi mahsup yöntemi uygulanmaktadır.<sup>180</sup> Türkiye'nin taraf olduğu ÇVÖA'lara bakıldığında bazılarında elde edilen gelirin türüne göre mahsup veya istisna yönteminin, bazılarında ise tüm gelir türleri için mahsup yönteminin belirlendiği görülebilmektedir.

Son olarak, 7338 sayılı Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu'nun 12(c). maddesinde çifte vergilendirmeyi hafifletmeye yönelik bir hükmün de mevcut olduğu unutulmamalıdır. Buna göre, Türkiye Cumhuriyeti tabiiyetinde olan kişilerin yabancı ülkelerde bulunan malları üzerinden o ülkelerde alınan veraset ve intikal vergileri Türkiye'de beyannamede gösterilen malların değerinden, tevsik edilmek şartıyla, indirilebilmektedir. Verginin matrahtan indirimi yönteminin kabul edildiği bu düzenleme ile çifte vergilendirmenin yükü yalnızca bir ölçüde hafifletilmiş olmaktadır.<sup>181</sup>

#### 1.4. Çifte Vergilendirmeme

Uluslararası vergilendirmede madalyonun bir yüzü çifte vergilendirmeyi ortadan kaldırmaksa, diğer yüzü çifte vergilendirmemeye neden olan faktörleri ortadan kaldıracak veya bunlara çözüm geliştirecek mekanizmaları ve iş birliklerini oluşturmaktır.<sup>182</sup> Dünyanın son dönemde yoğunlaştığı başta gelen uluslararası vergilendirme konuları arasında “çifte vergilendirmeme” bulunmaktadır.

<sup>179</sup> Ali Çiçen, Nuray Serdaroğlu Erbil, “Çifte Vergilendirmeyi Önleme Yöntemleri, Temettü, Faiz, Gayrimaddi Hak Bedeli Kapsamında Vergi Anlaşmalarında Korunmalı Mahsup”, *Vergi Dünyası Dergisi*, Ekim 2011, s. 36-37.

<sup>180</sup> T. Çakmak, agm., s. 23.

<sup>181</sup> N. Çağan, *Vergilendirme Yetkisi*, s. 219.

<sup>182</sup> S. Çevik, *age.*, s. 141.

Vergi sistemleri ve finansal araçlar arasında uyumsuzluklar ve farklılıklar, vergi rekabeti ve yükümlülükleri azaltan vergi fırsatları çifte vergilendirmemeye zemin oluşturan ana unsurlardır.<sup>183</sup> ÇUŞ'ların bu zemini alabildiğince kullanma çabaları da bilinen bir gerçektir. ÇUŞ'lar, ülkeler arasındaki vergi sistemi farklılıklarından yararlanmak suretiyle vergi yükümlülüklerini azaltan planlama ve stratejiler geliştirmeyi ve bunlardan yüksek kârlar elde etmeyi işlerinin bir parçası olarak görmüşlerdir.

Özellikle 1980'li yıllardan sonra bilgi ve iletişim teknolojisi ile ulaşım olanaklarındaki baş döndürücü ilerleme, buna paralel olarak sınır ötesi ekonomik faaliyetlerde, finansal piyasalar ve ürünlerde hızlı artış, yenilik ve çeşitlilik, dünyayı çifte vergilendirme yanında çifte vergilendirmeme denilen yeni bir sorun ile karşı karşıya getirmiştir. Böylece, çifte vergilendirmeme sorunu uluslararası vergi gündeminin ilk sırasına taşınmış ve ulus devletlerin vergilendirme kabiliyetinde zayıflamanın, hatta ulus devletlerin çözümlerinin belirtisi olarak bile görülmüştür.<sup>184</sup>

#### 1.4.1. Kavram

Çifte vergilendirmenin, vergi mükellefleri yönüyle vergilendirmede adalet ilkesine aykırı bulunup ortadan kaldırılması için iç hukuk önlemleri veya anlaşmalarla çözüme kavuşturulmak istenen bir sorunu ifade eden bir kavram olduğuna önceki başlıklar altında dikkat çekilmişti. Çifte vergilendirmeme<sup>185</sup> ise vergi gelirlerinin ülkeler arasında adil biçimde paylaşılmasına engel oluşturmasının yanında, şirketlere sağladığı haksız rekabet avantajları ile yine vergi adaletini zedeleyen bir kavram olarak göze çarpmaktadır. Bu nedenle, uluslararası vergi dünyası çifte vergilendirme kadar çifte vergilendirmeme sorununun da sınır ötesi ekonomik faaliyetler önünde engel oluşturduğunu öngörmekte ve çözümleri için ÇVÖA'ları araç olarak düşünmektedir.

Çifte vergilendirmemenin uluslararası boyutluluğu ön plandadır. Çifte vergilendirmemeyi aynı vergi konusunun aynı mükellef nezdinde her iki ülkede de hiç vergilendirilmemesi olarak tanımlamak mümkündür. Kavramın özellikle 2008 küresel finans krizinden sonra önemi artan ve tartışılmaya başlayan henüz yeni bir kavram olduğu söylenebilir.

<sup>183</sup> Félix Daniel Martínez Laguna, "Abuse and Aggressive Tax Planning: Between OECD and EU Initiatives-The Dividing Line between Intended and Unintended Double Non-Taxation", *World Tax Journal*, IBFD, May 2017, s. 190.

<sup>184</sup> S. Çevik, *age.*, s. 141.

<sup>185</sup> Çifte vergilendirmeme terimi İngilizce dilinde "double nontaxation", Almanca dilinde "doppelte nichtbesteuerung", Fransızca dilinde "non double imposition" sözcükleriyle ifade edilmektedir.

Son 20 yılda yaşanan birtakım küresel ekonomik krizler neticesinde yüksek gelir kayıplarına uğrayan ülkeler, bunlara ÇUŞ'ların vergiden kaçınma ve vergi kaçırma çabaları da eklenince vergi gelirlerinde ciddi aşınmalarla karşı karşıya kalmışlardır. Dolayısıyla, uluslararası vergi dünyasını son yıllarda oldukça meşgul eden ve çifte vergilendirmeme olarak adlandırılan bu yeni kavram gündeme oturmuştur. Kavram esasında vergilendirilmesi gereken bir kazanç unsurunun hiçbir yerde gerektiği ölçüde vergilendirilmemesini de ifade etmektedir. Bununla birlikte, kavramın uluslararası kamuoyunda çifte vergilendirmeme olarak adlandırılmasının temel sebebinin, bu sorunun ÇVÖA'ların kapsamına girmesi ve genellikle iki ülke arasındaki anlaşmayla çözülmeye gayret edilmesi olduğu söylenebilir. Ayrıca, konunun uluslararası boyutunu vurgulamak amacıyla sınır ötesi vergi sorunlarının yaygın biçimde çözüm aracı olarak kullanıldığı ikili vergi anlaşmalarıyla ilişkilendirildiği de belirtilebilir.

Çifte vergilendirmeme, farklı vergi sistemlerinden kaynaklanan boşluklar nedeniyle oluşabileceği gibi bazı durumlarda yeterli hükümlerle donatılmamış anlaşmalar nedeniyle de oluşabilmektedir. Böylece, sınır ötesi ekonomik faaliyetlerden elde edilen gelir hiç vergilendirilmemiş ya da düşük vergilendirilmiş olmaktadır. Tıpkı çifte vergilendirme gibi çifte vergilendirmeme de vergi adaletini zarar vermektedir. Çifte vergilendirmede vergi mükellefleri merkezinde bozulan vergi adaleti, çifte vergilendirmemede devlet maliyeleri merkezinde bozulmaktadır. Bir ekonomik faaliyetten vergi kanunları çerçevesinde vergi alınabilirken alınmaması “değer nerede üretilmişse orada vergilendirilmeli” temel ilkesine de aykırılık teşkil etmektedir. Çifte vergilendirmeme ile birlikte aslında değer ne üretildiği yerde ne de tüketildiği yerde gerektiği ölçüde vergilendirilmediğini söylemek mümkündür.

#### **1.4.2. Çifte Vergilendirmemenin Nedenleri**

Küreselleşme ve dijital ekonominin yeni işlevi, ülkeler arasındaki zararlı vergi rekabeti, gayrimaddi hak transferleri ve sınır ötesi hizmetlerin kolaylaşması ve hızlanması gibi faktörler küresel çapta vergi kaçakçılığı ve agresif vergi planlaması fenomeninin yükselişine yol açmıştır.<sup>186</sup>

<sup>186</sup> Marcus Livio Gomes, “International Taxation and the Challenges for Multilateralism in the Context of the OECD Multilateral Instrument”, *Bulletin For International Taxation*, Vol. 72, No. 2, IBFD, 2018, s. 88; Ayhan Selçuk Özgenç, *Çok Taraflı Vergi Anlaşmasının Temel Esasları-Matrahın Aşındırılması Ve Karın Taşınması Eylem Planı 15 Çerçevesinde*, On İki Levha Yayıncılık, İstanbul, 2019, s. 1.

Finansal ürünlerin çeşitliliği ve ülkeler nezdinde farklı vergisel muameleye tabi tutulması çifte vergilendirmemeye sonuçlanabilen koşulları oluşturabilmektedir. Finansal piyasalardaki birbirinden çok farklı borçlanma ve yatırım araçları tanımlamalarındaki uluslararası farklılıklar ve yetersizlikler, bunları vergilendirmede farklı muamelelerin önünü açmaktadır. Sonuç olarak bu araçlardan elde edilen yüksek tutardaki gelirler hiç vergilendirilmeyebilmektedir.

Öte yandan, ÇVÖA akdeden ülkelerin mutabakata vardıkları hükümler paralelinde uygulamada ortaya çıkan her iki ülkede de vergilendirilmeme durumları da karşı karşıya kalınan bir diğer çifte vergilendirmeme nedenidir. Örneğin, anlaşma tarafı A devletin anlaşmanın diğer tarafı B devletindeki bir şirketin A devletindeki bir şirkete yaptığı ödemeyi temettü ödemesi olarak görüp vergilendirmezken B devleti de bu ödemeyi vergi matrahından indirilebilir bir faiz gideri olarak görebilmektedir. Vergi mükellefi netice itibarıyla ne B devletinde ne de A devletinde vergilendirilmemektedir. Yine, Fransa ve İtalya arasındaki ÇVÖA'ya göre bir Fransız teşebbüsünün İtalya'da 12 aydan daha az süre devam eden inşaat işinin olması durumunda bu teşebbüs, iş 12 aydan daha kısa zamanda tamamlandığı için hem İtalya'da hem de buna izin veren mevzuat olmasından ötürü Fransa'da vergilendirilmeyeceğinden çifte vergilendirmeme durumu ortaya çıkacaktır.<sup>187</sup> Bu inşaat işinden elde edilen gelir teşebbüsün vergi matrahının dışında kalmakta, dolayısıyla teşebbüs her iki ülkede de vergi ödememektedir.

Transfer fiyatlandırma yöntemleri ile vergilendirilmesi gereken gelirlerin matrah dışında bırakıldığı durumlarla sıkça karşılaşılabilir. Şirketler arasında emsal faiz oranından farklı oranların uygulandığı kredi faiz giderleri veya gelirleri, yine emsal alım satım fiyatlarından farklı mal ve hizmet fiyatlandırmaları gerekenden daha az vergi ödenmesiyle neticelenebilmektedir. Transfer fiyatlandırması, yüksek vergi oranları uygulayan ülkelerdeki vergi yükünü azaltmak için sık kullanılan bir çifte vergilendirmeme sebebidir. Ana şirket bağlı şirkete düşük fiyatlardan ürün satarak mukim olduğu ülkede kazancını düşük gösterebilir ya da yüksek vergili ülkelere yüksek fiyatlardan ürün satarak bu ülkelerdeki bağlı şirketin maliyetlerini yükselterek vergiye tabi kazançlarını azaltabilir. Bu tür yollarla kârın büyük bir bölümü ilişkili şirketler

---

<sup>187</sup> European Commission, "Summary Report of The Responses Received on The Public Consultation on Factual Examples and Possible Ways To Tackle Double Non-Taxation Case", TAXUD D1 D(2012), 5 July 2012, s. 16.

aracılığıyla düşük vergili ülkelere kaydırılmakta ve daha düşük vergi ödenmesi (bazen hiç vergi ödenmemesi) sağlanmaktadır.

1990'lı yıllardan itibaren ülkelerin vergi sistemlerini cazibe merkezi haline getirme çabaları *dibe doğru yarışa (race to the bottom)*<sup>188</sup> neden olduğundan çifte vergilendirmemeye hazır bir ortamın şartları oluşmaya başlamıştır. Küreselleşmeyle daha da hızlanan sermaye ve yatırım hareketlerinden pay almak isteyen ülkeler rekabetçi vergi politikaları geliştirmekten ve uygulamaktan kaçınmamışlardır. Vergi oran, teşvik ve imtiyazları belirlenirken ülkeler birbirinin vergi politikalarından büyük oranda etkilenirler. Bir ülkenin düşük ve imtiyazlı vergi rejiminin söz konusu olduğu ülkelere etkilenmesi ve kendisinin de aynı olanakları yabancı sermaye ve yatırımlara sunarak bu ülkelerle vergi rekabetine girişmesi beklenen bir durumdur. Vergi rekabeti, eğer bir ülke bu yolla yabancı sermayeyi çekemiyorsa ve vergi gelirleri aşınmaya maruz kalıyorsa zararlı kabul edilir. Zararlı vergi rekabeti, vergi adaletini bozan ve vergilendirilebilir geliri vergi dışında bırakan, dolayısıyla da çifte vergilendirmemeye neden olan faktörlerin başında gelmektedir.

Vergi cennetleri olarak nitelendirilen ülkeler veya egemenlik alanlarının çifte vergilendirmemeye yol açan zararlı vergi uygulamaları da yaygındır. Buralarda sunulan vergi ayrıcalıkları ve izin verilen vergisiz ekonomik faaliyetler şirketlere avantaj sağlamaktadır. Vergi cennetleri, ÇUŞ'ların vergiden kaçınmak için kâr kaydırma operasyonlarında sıkça kullandığı korunaklı limanlar olarak dikkat çekmektedir. ÇUŞ'lar yoğun olarak gayrimaddi hak ve faiz ödemelerini kârlarını azaltmak amacıyla vergi cennetlerine yönlendirerek mukim oldukları veya faaliyette buldukları ülkelere vergi ödememekte ya da çok az ödemektedirler.

Uluslararası ekonomik faaliyetlerden elde edilen gelirlerin yukarıda sayılan nedenlerle vergilendirilmemesi ya da gerektiği gibi vergilendirilmemesi ciddi sonuçlar doğurabilmektedir. Ülke vergi gelirlerinde meydana gelen azalmaların bunun ilk sonucu olduğu söylenebilir. ÇUŞ'ların çifte vergilendirmemeye neden olan sınır ötesi vergi planlamaları, vergi sistemi farklılıklarından daha fazla yararlanabilmeleri ve bunun için profesyonel desteğe daha kolay ulaşabilmeleri kendilerine küçük ve orta ölçekli şirketler

---

<sup>188</sup> Dibe doğru yarış, artan vergi rekabetinin devletleri azalan vergi gelirleri ve dolayısıyla azalan kamu hizmeti ile karşı karşıya bıraktığından önlem alınmadığı takdirde küresel ekonomiye ve refaha zarar verecek bir tehlike ve tehdit olarak kabul edilmektedir.

karşısında rekabet avantajı sağlamaktadır. Bu, vergi adaletini ve rekabet eşitliğini bozan bir durum olarak uluslararası vergi gündeminde yoğun biçimde ele alınan bir konudur.

BEPS Projesi'nin merkezinde de vergilendirmeme ve düşük vergilendirme nedeniyle maruz kalınan vergi adaletsizliği ve yüksek vergi geliri kayıpları yer almaktadır. BEPS Projesi çifte vergilendirmemeye karşı geliştirilen kapsamlı bir eylem planı olarak dikkat çekicidir. Proje, çifte vergilendirmemeye neden olan hemen hemen tüm eylemleri tanımlamış ve bu eylemlere karşı tavsiyeler ve kurallar üretmiştir. Bu tavsiyeler ve kurallar ülke iç hukuklarına ve model anlaşmaların metin ve yorumlarına etki etmek suretiyle çifte vergilendirme(me)ye çözümler aramaktadır. Konunun detaylı incelemelerine bu çalışmanın ikinci ve üçüncü bölümlerinde yer verilmiştir. Bu bölümde ise takip eden başlıklar itibarıyla çifte vergilendirmemenin nedenlerini oluşturan vergi kaçırma ve vergiden kaçınma ile uluslararası vergi planlamasının ayırıcı özelliklerine genel olarak değinilmekle yetinilmiştir.

#### **1.4.2.1. Vergi Kaçırma ve Vergiden Kaçınma**

Vergi kaçırma/kaçakçılığı, vergi mükelleflerince yasa dışı yollarla vergi yükümlülüklerini azaltmak çabaları için kullanılan genel bir terimdir.<sup>189</sup> Vergi kaçırma vergi yasalarının konuluş amacına aykırı biçimde vergi mükelleflerince vergi yükümlülüklerini azaltmak amacıyla kötüye kullanılması söz konusudur. Bu durum, vergi mükelleflerinin cezai ve idari müeyyidelerle karşı karşıya kalmasıyla sonuçlanmaktadır. Vergi mükelleflerinin hangi eylemlerinin yasal hangilerinin yasa dışı olduğu ülkelerin iç hukuklarında belirlenmektedir. Bir ülke için yasa dışı kabul edilen bir eylemin diğer ülke için yasal kabul edildiği durumlara da rastlanabilmektedir. Vergi beyannamelerinde yapılan iradi olmayan, yalnızca bilgi ve tecrübe eksikliğinden kaynaklanan hataların vergi kaçakçılığı olarak kabul edilmediği de belirtilmelidir. Bununla birlikte, örneğin eksik ya da yanlış beyan ve raporlama vergi idaresini yanıltmak amacıyla verilmişse vergi kaçırma teşebbüsü söz konusudur. Yine, matrah unsurlarında yanıltıcı bilgilere yer verilmesi, örneğin gerçekliği olmayan gider veya indirimlere vergi matrahı belirlenirken yer verilmişse de aynı durum geçerlidir.

Sınır ötesi bir işlemde vergi kaçırma tanımlayabilmek görüldüğü gibi kolay değildir. OECD'nin 1987 yılına ait "Uluslararası Vergi Kaçırma ve Vergiden Kaçınma

---

<sup>189</sup> Chris Finnerty, Paulus Merks, Mario Petriccione, Raffaele Russo, *Fundamentals of International Tax Planning*, IBFD, 2007, s. 49.

Raporu”nda vergi kaçırmanın, mükellefin vergi ödememek için bir yasa hükmünü hiç saymasını gerektirdiğine dair bir ifadesi vardır. Bir başka ifadeyle, OECD vergi kaçırmanın yasa hükmünün doğrudan ihlali ile oluştuğuna vurgu yapmaktadır.<sup>190</sup>

Vergiden kaçınma ise daha çok yasa hükümlerinde bulunan yasal boşluklardan yararlanılmak suretiyle gerçekleştirilmektedir. Vergiden kaçınmada, mükelleflerin vergi yükümlülüklerini azaltmak amacıyla vergi yasalarına aykırı olmadan mevcut olanak ve seçeneklerden yararlanması söz konusudur. Yasa koyucu, yasa hükümlerindeki boşluğu ya iradi biçimde öngörmekte ya da yasanın yazımı esnasında vergiden kaçınmaya olanak sağlayan durumu kavramayı unutmaktadır.<sup>191</sup> Yine de mükelleflerin hangi eylemlerinin vergi kaçırma ya da vergiden kaçınma olduğunun tam tespitine imkân bulunmadığı haller olduğu kabul edilmelidir.

Vergiden kaçınma her ne kadar yasa hükümlerine aykırı bir işlem veya eylem olmasa da ülkeler tarafından istenen bir durum da değildir. Birçok ülkede vergiden kaçınmalara karşı genel vergiden kaçınma kuralları (anti-avoidance rules) yürürlüktedir. Bu kurallar, başlı başına ülkelerin vergiden kaçınmaya karşı vergi gelirlerini koruma telaşı içerisinde olduklarını ortaya koymaktadır. Bu nedenle, vergiden kaçınmanın ülke vergi idarelerince kabul edilebilir eylemler olduğunu söylemek mümkün değildir. Bununla birlikte, vergi bir maliyet unsuru olduğundan mükelleflerin mecbur olduklarından fazla vergi ödememeleri için yasaları ihlal etmeyen vergiden kaçınma çabaları meşru görülebilmektedir.<sup>192</sup> Vergiden kaçınma genel olarak meşru görülse de mükelleflerin vergi yasalarındaki boşlukları, örneğin özel sözleşmeler yoluyla vergi yasalarının etrafından dolanarak kullanmaları önemli bir sorun olup kanun koyucuların ve vergi idarelerinin iradesinin ötesinde yüksek vergi kayıplarına neden olabilmektedir.<sup>193</sup>

#### **1.4.2.2. Çok Uluslu Şirketler ve Vergi Planlaması**

Vergi kaçırma ile vergiden kaçınma arasında kavramsal ayırım yapılabilmeyle birlikte aynı ayırımı vergiden kaçınma ile vergi planlaması arasında yapmak güçleşmektedir. Vergi planlaması, mükelleflerin yasaların amacına aykırı olmayan eylem

<sup>190</sup> C. Finnerty, P. Merks, M. Petriccione, R. Russo, *age.*, s. 49, 50.

<sup>191</sup> C. Finnerty, P. Merks, M. Petriccione, R. Russo, *age.*, s. 58.

<sup>192</sup> S. Çevik, *age.*, s. 144.

<sup>193</sup> S. Çevik, *age.*, s. 145.



ve işlemleri olarak tanımlanabilir. Ulusal vergi sistemlerinde yasa koyucu zımni ya da açık bir şekilde vergi planlamalarına rıza gösterebilmektedir.<sup>194</sup>

Öte yandan, vergi planlamasının ülkelerce “kabul edilebilir” ve “kabul edilemez” türlerinin olduğu söylenebilir. Kabul edilebilir vergi planlamasına örnek olarak, şirketlerin, yasal kuruluş tercihleri (iş yeri, şirket yapısı, şeffaf kuruluş biçimleri gibi), ülkelerin sunmuş oldukları vergi teşvik ve imtiyazlarından olabildiğince yararlanmaları, ülke vergi düzenlemelerine uygun ticari ve kurumsal yapılarını oluşturmaları verilebilir. Bu türden vergi planlamaları mükelleflerin vergilendirme yükümlülüklerini lehlerine çevirse de yasalar ve vergi idarelerinin bilgisi ve takibi dâhilindedir.

1980’li yıllardan sonra dünya çapında görülen ekonomik serbestleşme, döviz kontrollerinin kaldırılması, ÇUŞ’ların sayılarındaki artış, sınır ötesi ekonomik faaliyetlerdeki hareketlilik, finansal ve teknolojik yenilikler yeni vergi planlaması yöntemlerinin geliştirilmesine fırsat oluşturmuştur.<sup>195</sup> ÇUŞ’lar ülke vergi sistemi farklılıklarından, vergi anlaşmalarının ve vergi cennetlerinin sağladığı olanaklardan yararlanarak işlemin türünü ve ülkesini değiştirmek gibi yöntemler vasıtasıyla yaptıkları vergi planlamalarıyla vergi yüklerini azaltacak operasyonlara girişebilmektedirler.<sup>196</sup> Dünyanın birçok yerinde faaliyetlerini ilişkili şirketleri aracılığıyla yürüten ÇUŞ’lar bu fırsatı profesyonel danışmanlar yardımıyla olabildiğince kullanmışlar, yüksek kazançlar elde etmelerine rağmen oldukça düşük düzeylerde vergi ödemişler, bazen de hiç vergi ödemişlerdir. ÇUŞ’ların faaliyette buldukları ülkelerde tabi oldukları efektif vergi oranlarını ciddi düzeylerde azaltabildikleri ve ülkeleri milyarlarca dolar vergi kaybına uğrattıkları bilinmektedir.

ÇUŞ’lar sınır ötesi faaliyetlerinde finansal ürünleri ve hibrit yapıları, gayrimaddi varlıkların stratejik dağıtımını, ikili vergi anlaşmalarını, vergi cennetlerini, sermaye yapılarını, transfer fiyatlarını<sup>197</sup> ve faiz gideri manipülasyonlarını vergi matrahlarını azaltma amacıyla yaygın olarak kullanmaktadırlar. Ayrıca, vergi planlamalarında

<sup>194</sup> Reijoh Knuutinen, “International Tax Planning, Tax Avoidance and Corporate Social Responsibility”, *Interdisciplinary Studies Journal*, Laurea University of Applied Sciences, Finland, 2013, s. 77.

<sup>195</sup> S. Çevik, *age.*, s. 142.

<sup>196</sup> S. Çevik, *age.*, s. 145.

<sup>197</sup> Transfer fiyatı, bir ÇUŞ’un mal ve hizmetleri ile gayrimaddi varlıklarını ilişkili şirketleri arasında transfer ederken kullandığı fiyat olarak tanımlanabilir.

gayrimaddi varlıkları yaygın olarak kullanan ÇUŞ'larda küçük şirket gruplarına göre etkin vergi oranı çok daha düşük gerçekleşmektedir.<sup>198</sup>

Özetle, ÇUŞ'lar için özellikle kurumlar vergisi sistemlerindeki farklılıklar cazip vergi planlama fırsatları doğurmaktadır. Bu farklılıklardan yararlanmanın ana yolu, kârları vergi oranının yüksek olduğu ülkelerden düşük olduğu ülkelere kaydırmaktır. Örneğin, grup içi ticari işlemler üzerindeki transfer fiyatlarının kullanılması, gayrimaddi varlıkların verginin düşük olduğu ülkelere toplanması, yüksek vergili ülkelere faiz ödemeleri yoluyla vergi matrahının azaltılması kâr kaydırmada sıkça karşılaşılan operasyon türlerini oluşturmaktadır.

Vergi yüklerini en aza indirmeye çalışan ÇUŞ'lar yasaları açıkça ihlal etmeyerek, ancak yasalardaki boşlukları karmaşık ve profesyonel vergi planlama taktik ve stratejileriyle kullanarak kötüye kullanabilmektedirler.<sup>199</sup> Ülkelerin bu türden rıza göstermedikleri vergi planlaması agresif vergi planlaması olarak adlandırılmakta ve buna ülkelerce uluslararası iş birliği olanakları araştırılarak çözüm üretilmeye çalışılmaktadır. Bu nedenle, ülkeler kabul edilemez ya da gayrimeşru görülen vergi planlamalarına karşı gerek iç hukuklarına gerekse ikili vergi anlaşmalarına vergiden kaçınmayı önleyici kurallar dercetmek yoluyla önlem almaya çalışmaktadırlar.<sup>200</sup> ÇUŞ'ların yaptıkları bazı vergi planlamalarının bir ülkede kabul edilebilir, diğer ülkede ise agresif sayıldığı durumlarla da karşılaşılabilir ki bunlar uluslararası iş birliğinin önünde önemli bir engel olarak görülmektedir.<sup>201</sup>

#### 1.4.3. Çifte Vergilendirmemeye Çözüm Arayışları

Çifte vergilendirmeme, yol açtığı vergi kayıpları ve olumsuz ekonomik etkileri nedeniyle küresel bir sorundur ve çözümünü küresel bir inisiyatifi zorunlu kılmaktadır. Ülkeler çifte vergilendirmemeye mücadelede iç hukuklarında bir yandan genel ilkeleri belirleyen kanunların istismarı, ispat yükü, ekonomik öz (economic substance), özün biçime önceliği (substance over form), ana amaç (ticari veya değil) gibi “genel vergiden kaçınmayı önleme kuralları (general anti-avoidance rules)”, diğer yandan belirli işlem, eylem ve tertiplere yönelik örtülü sermaye, transfer fiyatlandırması, kontrol edilen

<sup>198</sup> Åsa Johansson, Øystein Bieltvedt Skeie, Stéphane Sorbe, Carlo Menon, “Tax Planning By Multinational Firms: Firm-Level Evidence From A Crosscountry Database”, *Economics Departments Working Papers No. 1355*, ECO/WKP(2016)79, 06 February 2017, s. 6.

<sup>199</sup> S. Çevik, *age.*, s. 149.

<sup>200</sup> S. Çevik, *age.*, s. 145, 149.

<sup>201</sup> S. Çevik, *age.*, s. 148.

yabancı kurum kuralları gibi “spesifik vergiden kaçınmayı önleme kuralları (specific anti-avoidance rules)” geliştirmekte ve yürürlüğe koymaktadır.

Güçlü vergiden kaçınma kurallarının vergi planlamalarını azalttığı bir gerçektir. Bununla birlikte, bunların işletmelere uyum maliyetleri getirmesi ve kârlılıklarını azaltması yanında, vergi idareleri için idari ve icrai maliyetler doğurduğu da bilinmektedir.<sup>202</sup> Diğer taraftan, çifte vergilendirmenin önlenmesi etkin bir uluslararası koordinasyona ihtiyaç duyduğundan G20,<sup>203</sup> OECD, BM ve AB gibi uluslararası kuruluşlar, uluslararası düzeyde yüksek iş birliğini sağlamak amacıyla yoğun girişimlerde bulunmaktadır. Bu kuruluşların girişimleri, çifte vergilendirmeme sorunu ile mücadelede ülke vergi sistemlerini uyumlaştırmak, ülkeleri iş birliğine teşvik etmek ve bu amaçla gerekli bilgi ve teknik desteği sağlamak gibi fonksiyonları içermektedir. Bu girişimlerin bağlayıcılığa sahip tedbir ve düzenlemelerinin uluslararası vergi sisteminin geleceğini etkileyeceğine ve şekillendireceğine de şüphe yoktur.

Çifte vergilendirmemeye mücadelede bilgiye erişimin değeri büyüktür. Vergiye tabi bir olayın vergi yasaları kapsamına alınabilmesi için mahiyetinin bilinmesi ve tüm unsurlarıyla kavranabilmesi önemlidir. Uluslararası bilgi değişimi bu amaca hizmet etmektedir. Ülkeler arasında aktif kullanılan bilgi değişimi mekanizması vergiye tabi olayın anlaşılmasında ve vergilendirilmesinde oldukça yararlıdır. Avrupa Birliği çifte vergilendirmeme sorununu etkili bilgi değişimi mekanizmalarıyla çözmeye çalışmaktadır. G20 tarafından yetkilendirilen OECD'nin geleneksel bilgi değişimi yöntemlerinin yanında, bu çalışmanın ikinci bölümünde detaylı biçimde ele alınan 2014 yılında geliştirdiği otomatik bilgi değişimi standardı çok sayıda ülkeyi tarafına çekebilmiştir. Ülkeler arasında yapılan yetkili makam anlaşmalarıyla bağlayıcı bir doküman haline getirilen otomatik bilgi değişimine taraf ülkelerin uyum durumu, OECD tarafından titiz bir eş inceleme ve izleme usullerine tabi tutulmaktadır.

Vergi idareleri arasındaki doğru bilgi paylaşımının standartlaşması ve hızlanmasını sağlayacak bilgi değişimi gelişmelerinin, çifte vergilendirmeme sorununa neden olan işlem ve eylemlerin önlenmesinde rolünün büyük olacağı ve vergiye tabi olması gereken olayın en azından bir ülkede vergilendirilmesini güvence altına alacağı beklenmektedir. Tam aksine vergi idareleri arasında bilgi değişimi olmadan transfer

<sup>202</sup> Å. Johansson, Ø. B. Skeie, S. Sorbe, C. Menon, agm., s. 6.

<sup>203</sup> G20 (the Group of 20) ülkeleri arasında Amerika Birleşik Devletleri, Almanya, Arjantin, Avrupa Birliği Komisyonu, Avustralya, Brezilya, Çin, Endonezya, Fransa, Güney Afrika, Güney Kore, Hindistan, İngiltere, İtalya, Japonya, Kanada, Meksika, Suudi Arabistan, Rusya ve Türkiye yer almaktadır.

fiyatlandırmalarının, kontrol edilen yabancı kurumların, hibrit işlem ve yapıların, gayrimaddi hak ve faiz gibi pasif kazançların vergilendirilmesinde büyük güçlükler yaşanacağı açıktır.

Dünyanın, çifte vergilendirmeme sorununa karşı OECD önderliğinde elbirliği ile 2013 yılında geliştirdiği ve çifte vergilendirmemeye yol açan birçok eylemi projelendiren BEPS Eylem Planı'na<sup>204</sup> ayrı bir önem verilmelidir. BEPS Projesi ile hemen hemen ilgili tüm uluslararası ve uluslararası kuruluşlar çifte vergilendirmemeye karşı açık bir mücadele içerisine girmişler ve ülkelere bu yolda rehberlik üstlenmişlerdir. Proje, çifte vergilendirmemenin engellenmesine yönelik, dijital ekonominin vergilendirilmesinden ÇVÖA'larda değişiklikler yapılmasına ve anlaşma yorumlarının güncellenmesine kadar birçok yenilik barındırmaktadır. Çifte vergilendirmemeye karşı kapsamı ve kapsayıcılığı geniş inisiyatiflerin önemli kısmı uygulamaya geçirilmiş, kontrol ve izleme süreçleri başlatılmış durumdadır.

### 1.5. Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmalarında Kavramsal Boyut

Uluslararası hukukta anlaşma terimi “andlaşma (treaty)”, “anlaşma (agreement)” ve “sözleşme/konvansiyon (convention)” terimleriyle karşılanabilmektedir. Ancak “andlaşma” teriminin devletlerin irade uyuşmasını ve parlamento onayını gerektirdiği, “anlaşma” teriminin devletlerin yaptığı ikincil öneme sahip ve resmî süreçlerin daha az olduğu bir enstrümanı temsil ettiği, “konvansiyon”un genellikle çok taraflı anlaşmaları ifade ettiği, “protokol”ün (protocol) ise genellikle bir andlaşmayı tamamlayıcı ve ayrıntılarını düzenleyici olduğu uluslararası hukukta kabul görmüştür.<sup>205 206</sup>

ÇVÖA'lar devletler arasında akdedilmeleri nedeniyle uluslararası vergi hukukunun doğrudan konusunu oluşturmakta ve bu hukuk dalı tarafından yönetilmektedir.<sup>207</sup> Bu nedenle, uluslararası vergi hukukunu belli başlı unsurlarıyla açıklamak yerinde olacaktır. Uluslararası vergi hukuku, devletler hukuku ile vergi hukukunun etkileşiminden doğmuş ve vergi hukukunun yeni, bağımsız ve önemli alanlarından biri olmuştur.<sup>208</sup> Bu hukuk dalı, bir devlet ile diğer devlet arasındaki ilişkileri

<sup>204</sup> OECD, Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting, OECD Publishing, Paris, 2013.

<sup>205</sup> Seha L. Meray, *Uluslararası Hukuk ve Örgütler*, Ankara, 1977, s. 198; B. Yaltı Soydan, *age.*, s. 29; Hüseyin Pazarıcı, *Uluslararası Hukuk Dersleri*, I. Kitap, Turhan Kitabevi, Ankara, 1997, s. 110.

<sup>206</sup> Bu çalışmada ifade kolaylığı sağlaması nedeniyle andlaşma yerine anlaşma tabiri tercih edilmiştir.

<sup>207</sup> B. Yaltı Soydan, *age.*, s. 29.

<sup>208</sup> S. Tuncer, *age.*, s. 28-29.

düzenlediğinden devletler genel hukukunu, devlet ile kişi arasındaki ilişkileri düzenlediğinden de devletler özel hukukunu ilgilendirmektedir.<sup>209</sup>

Yaklaşık iki yüzyıldır sınır ötesi sosyal ve ekonomik ilişkilerdeki artıştan kaynaklanan devletler arası vergi ilişkileri, özel olarak vergi alanına ilişkin ayrı bir uluslararası hukuk dalını zorunlu kılmıştır. Uluslararası vergi hukuku, iki veya daha fazla devleti ilgilendiren vergi ilişkilerini düzenleyen ve bu alanda ortaya çıkan sorunları inceleyen vergi hukuku dalı olarak görünürlüğünü artırmaya devam etmektedir.<sup>210</sup>

Devletlerin vergilendirmede benimsedikleri mukimlik, kaynak ve uyrukluk ilkeleri vergilendirmeyi ülke dışından elde edilen gelirlere doğru genişletirken diğer taraftan da aynı gelir unsurlarının mükerrer vergilendirilmesine neden olmakta, dolayısıyla devletler arasında anlaşmazlıklar ve yetki çatışmaları ortaya çıkmaktadır. Bu nedenle, uluslararası vergi hukukunun başlıca inceleme konusu olan ÇVÖA'lar ile devletler hukukunun ilke ve kurallarından yararlanmak suretiyle bu anlaşmazlık ve çatışmaların önüne geçilmesi sağlanmaya çalışılmaktadır. Zamanla bu anlaşmaların kapsamına çifte vergilendirmeyi önleme konularının yanında bilgi değişimi, ayırıcılığın giderilmesi, karşılıklı olarak diplomat muafıklarının tanınması, karşılıklı iş birliği ve yardımlaşma konuları da girmiştir.<sup>211</sup>

ÇVÖA'ların kanun gücünü kazanması ve vergi kanunlarına üstün gelmesi önemli bir özelliğidir. ÇVÖA'lar diğer uluslararası anlaşmalar gibi taraflarca imza edilmek ve her devletin parlamentosundan geçirilmek suretiyle yasalaşmaktadır.

### **1.5.1. Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmalarının Tarihi Gelişimi**

İlk uluslararası vergi anlaşmasının ne zaman yapıldığına dair tam bir bilgi olmamakla birlikte ilk örneğinin Fransa ile Belçika arasında 1843 yılında akdedilen anlaşma olduğunu iddia eden bir görüş mevcuttur.<sup>212</sup> Anlaşmaya göre her iki devlet de vergilerin tahsilini kolaylaştırmak amacıyla ilgili bilgi ve belgeleri değiştirmeyi kabul etmiştir.<sup>213</sup> Bu anlaşmayı, 1845 yılında Belçika-Hollanda ve Belçika-Lüksemburg arasında yapılan anlaşmaların imzalanması takip etmiştir.<sup>214</sup> Bu anlaşmaların çifte

<sup>209</sup> S. Tuncer, *age.*, s. 29.

<sup>210</sup> S. Tuncer, *age.*, s. 29-30.

<sup>211</sup> S. Tuncer, *age.*, s. 33.

<sup>212</sup> Akif Erginay, *Vergi Hukuku*, Ankara Hukuk Fakültesi Yayınları, No.290, Ankara, 1971, s. 18; S. Tuncer, *age.*, s. 40.

<sup>213</sup> A. Erginay, *Vergi Hukuku*, s. 19; B. Yaltı Soydan, *age.*, s. 36.

<sup>214</sup> M. Pires, *age.*, s. 95; B. Yaltı Soydan, *age.*, s. 36.

vergilendirmeyi önlemekten çok vergi kayıp ve kaçakçılığını ortadan kaldırmaya yönelik idari yardımlaşma konularını esas almaları dikkat çekmektedir.<sup>215</sup>

Bir başka görüşe göre ilk vergi anlaşması 1872 tarihinde İngiltere ile İsviçre (Waadt Kantonu) arasında veraset vergisinde çifte vergilendirmenin önlenmesine dair yapılmış, sonrasında da benzer anlaşmalar devam ederek 1947 yılına kadar Avrupa ülkeleri arasında imzalanan çeşitli vergi anlaşmalarının sayısı 129'a ulaşmıştır.<sup>216</sup> Bu anlaşmaların konuları gelir, kurumlar, veraset ve muamele vergileri başta olmak üzere çalışma, deniz ve hava ulaştırması, acente, hizmet, idari kolaylık hususlarını da içermektedir.<sup>217</sup> Yine bir başka görüş, ilk vergi anlaşmasını 1899 yılında imzalanan gelir vergisinde uluslararası çifte vergilendirmenin önlenmesini amaçlayan Avusturya-Prusya anlaşmasına dayandırmaktadır.<sup>218</sup> Bir görüş de 1899'da Prusya ve Avusturya arasında imzalanan ilk vergi anlaşmasını, yine Prusya'nın, Saksonya, Baden ve Lüksemburg ile yaptığı anlaşmalar, 1901'de Avusturya ile Liechtenstein ve 1912'de Yunanistan arasındaki anlaşmalar ile Avusturya ve Macaristan arasında 1909 yılında imzalanan bir anlaşmanın takip ettiğini ve bunların vergi anlaşmalarının ilkleri arasında kabul edildiğini ifade etmektedir.<sup>219</sup>

Birinci Dünya Savaşı'nı izleyen dönemde vergi anlaşmalarının birdenbire artışında savaş sonrası dönemde yüksek olan vergi oranlarının etkisi ve ekonomik alandaki sınır ötesi ilişkilerin hareketlenmesi etken olarak gösterilebilir.<sup>220</sup> İkinci Dünya Savaşı sonrası dönemde ise vergi anlaşmalarının sayısı hızla artmaya başlamıştır. Savaş öncesinde yaklaşık 40 anlaşma mevcutken savaş sonrası dönemde 250'ye yakın anlaşma imzalanmış ve yürürlüğe girmiştir.<sup>221</sup> 1950'lerden sonra sömürgelerin bağımsız devletler olarak dünya siyaset ve ekonomi sahnesine çıkmaları ve ÇUŞ'ların ülkeler arası artan faaliyetleri anlaşma sayısındaki hızlı yükselişlerin önemli bir sebebi olarak açıklanabilir.

<sup>215</sup> B. Yaltı Soydan, *age.*, s. 36.

<sup>216</sup> S. Tuncer, *age.*, s. 41.

<sup>217</sup> S. Tuncer, *age.*, s. 41.

<sup>218</sup> M. Zühtü Yücelik, Teoman Yayın, *Uluslararası Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları ve Bunların Ortaya Çıkardığı Sorunlar*, Ankara, 1969, s. 14; A. A. Knetchle, *age.*, s. 185; B. Yaltı Soydan, *age.*, s. 36.

<sup>219</sup> Michael J. McIntyre, "Developing Countries and International Cooperation on Income Tax Matters: An Historical Review", Yayınlanmamış Taslak, 2005, s. 1; UNCTAD, "Taxation UNCTAD Series on Issues in International Investment Agreements, New York/Geneva: United Nations, 2000, s. 22; E. R. A. Seligman, *Double Taxation and International Fiscal Corporation*, New York: The MacMillan Company, 1928, s. 37-47; S. Çevik, *age.*, s. 108.

<sup>220</sup> S. Tuncer, *age.*, s. 41.

<sup>221</sup> M. Pires, *age.*, s. 95-96; S. Tuncer, *age.*, s. 41; B. Yaltı Soydan, *age.*, s. 37.

Küreselleşmenin iletişim, bilişim ve ulaşım teknolojisindeki gelişmelerle hız kazanması anlaşma sayısını daha da artırmıştır.

Birinci Dünya Savaşı'nın ve özellikle İkinci Dünya Savaşı'nın ardından vergi anlaşmalarına olan ihtiyaç ve ilgi, uluslararası kuruluşları çifte vergilendirmeyi önleme amacıyla çalışmalar yapmaya, bu alanda standart ve modeller geliştirme çabasına yöneltmiştir.<sup>222</sup> Bu çalışmalar, Milletler Cemiyeti (Cemiyet'i Akvam-League of Nations), Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Örgütü ve Birleşmiş Milletler'in model metinleri ile önemli aşamalar kazanmıştır. Takip eden başlıklar altında bu kuruluşlar nezdinde yapılan çalışmalar ve kat edilen mesafe özlü biçimde ortaya konulmuştur.

### 1.5.1.1. Milletler Cemiyeti Çalışmaları

Vergilendirmede uluslararası koordinasyona yönelik düzenlemelerin kökeni ağırlıklı iki dünya savaşı arasında yapılan, günümüzde Birleşmiş Milletler'in temeli kabul edilebilecek Milletler Cemiyeti çalışmalarına dayandırılabilir. Milletler Cemiyeti Mali Komitesi tarafından tasarlanan ikili vergi anlaşması modellerinin uluslararası vergilendirme öğretisine kazandırdığı temel ilkeler ve anahtar terimler hâlen kullanılmaya devam etmektedir. Mali Komite'nin dört ekonomist<sup>223</sup> ile başlattığı çifte vergilendirmenin temel esasları, vergilendirme yetkisinin paylaşımı ve ekonomik etkilerine dair çalışmalar 1923 Raporu ile sonuçlanmıştır.<sup>224</sup>

Rapor esas itibarıyla mukim ülke vergilendirmesini kabul etmekle birlikte vergilendirme yetkisinin dağıtımının tek bir ilkeye dayanmasının mümkün olmadığını, diğer yaklaşımların da dikkate alınabileceğini ortaya koymaktadır.<sup>225</sup> Dolayısıyla, aktif gelirler için mukim ülkenin vergilendirme yetkisinin, pasif özellikli gelirler için kaynak ülke vergilendirmesinin de söz konusu olabileceği bir sistem doğmuştur.<sup>226</sup> Ayrıca, yapılan çalışmalar boyunca çifte vergilendirme sorununun ortadan kaldırılmasının çok taraflı bir anlaşmayla mümkün olup olmadığı tartışma konusu olmuş ve tartışmalar günümüze kadar gelmiştir.<sup>227</sup>

<sup>222</sup> A. Tezel, *Uluslararası Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları ve Türkiye Uygulaması*, s. 9; B. Yaltı Soydan, *age.*, s. 37.

<sup>223</sup> Profesörler Bruins, Einaudi, Seligman ve Joshua Stamp.

<sup>224</sup> Sol Picciotto, *International Business Taxation: A study in the Internationalization of Business Regulation*, Cambridge University Press, Electronic Edition, 2013, s. 18-19.

<sup>225</sup> League of Nations, Report on Double Taxation, Submitted to the Financial Committee by Professors Bruins, Einaudi, Seligman and Sir Josiah Stamp, Geneva, 1923, s. 18-28; S. Çevik, *age.*, s. 115.

<sup>226</sup> League of Nations, s. 40-51; S. Çevik, *age.*, s. 115.

<sup>227</sup> S. Çevik, *age.*, s. 114-115.

Ekonomistlerin raporundan önce Mali Komite, çifte vergilendirme sorununun ortadan kaldırılmasına yönelik düzenlemelerin teknik yönlerini çalışarak bir rapora bağlamak üzere ülke temsilcilerinden oluşan bir Teknik Uzmanlar Komitesi kurmuştu. Başta 7 Avrupa ülkesinin (Belçika, Çekoslovakya, Fransa, İngiltere, İtalya, Hollanda, İsviçre) temsilcilerinden oluşan ve sayısı daha sonra 12'ye, hatta Milletler Cemiyeti'nin üyesi olmayan ABD'nin gözlemci sıfatıyla temsilci göndermesiyle 13'e yükselen Teknik Uzmanlar Komitesi, çözüm önerilerinin yer aldığı ilk raporunu (League of Nations 1925) sunmuş ve rapor Mali Komite tarafından onaylanmıştır.<sup>228</sup> Komite, 1927 yılında anlaşma taslağı içeren ikinci raporunu (League of Nations 1927) üretmeyi başarmıştır. 1927 Raporu dört farklı anlaşma taslağı önerisi içermiştir. Bunların en önemlisi dolaysız vergilerde anlaşma taslağı<sup>229</sup> idi. Komitenin, ekonomistlerin çalışmalarına dayanan raporlarının Uluslararası Ticaret Odası'nın (International Chamber of Commerce-ICC) katkılarıyla iş dünyası temsilcileriyle olan iş birliklerini ihmal etmediğini belirtmekte yarar bulunmaktadır.<sup>230</sup>

1927 taslak önerisi, 1928 yılında geniş katılımlı hükümetlerarası bir toplantıda Milletler Cemiyeti tarafından değerlendirilerek kabul edilmiş ve orijinal taslağın yanında ülkelerin vergi sistemlerini esas alan iki adet alternatif vergi anlaşma versiyonu ortaya çıkmıştır (League of Nations, 1928). Bu modeller, günümüz ÇVÖA'larının temelini oluşturmaktadır. 1928 model taslaklarının; vergilendirme yetkisinin dağıtımında tek ve tartışmasız bir uluslararası vergilendirme ilkesi geliştirmenin mümkün gözükmediğini, ülkelerin ekonomik koşullarına ve gelişmişliklerine ve vergi sistemlerine göre bunun farklılaşabileceğini, diğer taraftan çok taraflı anlaşmanın arzu edilir olmasına rağmen çifte vergilendirme sorununun dünya gündemindeki aciliyetinden ötürü, şimdilik en uygun çözümün ikili anlaşmalar olduğunu kabul ettiği söylenebilir.<sup>231</sup>

Diğer taraftan, farklı devletlerde elde edilen ticari kazançların tahsisi (allocation of profits) ile ilgili 1929 yılında başlayan çalışmaların cemiyet bünyesinde 1935 yılında tamamlanmasıyla konuya dair bir Kazanç Tahsisi Modeli'nin de oluşturulduğu dikkat çekmektedir.<sup>232</sup> 1928 Modeli'nin de etkisiyle 1939 yılına kadar ÇVÖA'ların sayısı 20'yi bulmuş, ancak İkinci Dünya Savaşı'nın da etkisiyle anlaşmalar uygulanamaz hale

<sup>228</sup> S. Picciotto, *age.*, s. 20.

<sup>229</sup> Diğerleri; veraset ve intikal vergisine dair çifte vergilendirmeyi önleme taslağı, vergide idari yardımlaşma taslağı ve vergilerin tahsilinde adli yardımlaşma taslağıdır.

<sup>230</sup> S. Picciotto, *age.*, s. 20.

<sup>231</sup> S. Çevik, *age.*, s. 120.

<sup>232</sup> UN Manual, s. 17-18; B. Yaltı Soydan, *age.*, s. 38.



gelmiştir.<sup>233</sup> 1939 yılında düzenlenen Milletler Cemiyeti Mali Komitesi toplantısında uluslararası yatırım ve ticaret ortamında yükselen yeni eğilim ve sorunlar bağlamında model değişikliğinin önerilmesini takiben yapılan çalışmalar, 1943 yılında Meksika’da düzenlenen iki bölgesel konferans sonucunda genel olarak Meksika Modeli olarak bilinen üç model anlaşma<sup>234</sup> ile neticelenmiştir.<sup>235</sup> 1928 Modeli ve 1935 Kazanç Tahsisi Modeli’nin yerini alan 1943 Meksika Modeli mukim olmayan kişilerin elde ettikleri gelirlerin vergilendirilmesini münhasıran kaynak devlete bırakmıştır.<sup>236</sup>

1946 yılında Londra’da yapılan konferansta ise Meksika Modeli üzerinde sermaye ihracatçısı devletlerin de çıkarları gözetilerek özellikle temettü, faiz ve gayrimaddi hak bedelleri üzerinde yapılan değişikliklerle sermaye ihracatçısı ve ithalatçısı kabul edilen devletler arasında denge oluşturulmaya çalışılmıştır.<sup>237</sup> Meksika Modeli, bu gelirlerin elde edildiği ülkede vergilendirme öngörmekteyken Londra Modeli vergilendirme yetkisini mukim devlete bırakmaktadır. Bu nedenle, Londra Modeli’nin mukim ülke vergilendirmesinden yana tavır koyduğu söylenebilir. 1963 yılında OECD Modeli oluşturulana kadar vergi anlaşmalarının müzakere ve yönetiminde genellikle Londra Modeli’nin rehberliğinin hâkimiyeti bulunduğu ifade edilmelidir.<sup>238</sup>

Birinci Dünya Savaşı’ndan sonra kurulan Milletler Cemiyeti tarafından yürütülen tüm çalışmalar, vergi anlaşmalarının imzalanması ve yürürlüğe konmasında kavramsal ve kuramsal çerçeve sağlamıştır. Savaşı takip eden yıllarda ülkeler arası ticaretin artmaya başlaması ve ülkelerin vergi gelirine duydukları ihtiyaçtan ötürü bu ticaretten payına düşeni alma çabasıyla özellikle Avrupa ülkelerinde vergi yüklerinin aşırı derecede yükselmesi, Milletler Cemiyeti’ni bu alanda çalışmalar yapmaya iten nedenlerin başında gelmektedir. Bu kuruluşun oluşturduğu vergi anlaşma tipleri ve metinleri uluslararası vergi öğretisinin temel kaynakları olmuş ve 1945 yılında kurulan Birleşmiş Milletler Örgütü tarafından da benimsenerek geliştirilmiştir.

<sup>233</sup> S. Tuncer, *age.*, s. 42.

<sup>234</sup> “Gelir Vergisinde Çifte Vergilendirmenin Önlenmesi İçin İki Taraflı Anlaşma Modeli”, “Veraset ve İntikal Vergilerinde Çifte Vergilendirmenin Önlenmesi İçin İki Taraflı Anlaşma Modeli”, “Dolaysız Vergilerin Tahakkuk ve Tahsilinde Karşılıklı İdari Yardımlaşmanın Oluşturulması İçin İki Taraflı Anlaşma Modeli” (UN Manual, s. 18-19; B. Yaltı Soydan, *age.*, s. 38).

<sup>235</sup> B. Yaltı Soydan, *age.*, s. 38.

<sup>236</sup> B. Yaltı Soydan, *age.*, s. 38.

<sup>237</sup> UN Manual, s. 19-20; B. Yaltı Soydan, *age.*, s. 38.

<sup>238</sup> S. Çevik, *age.*, s. 124.

### 1.5.1.2. Birleşmiş Milletler Çalışmaları

İkinci Dünya Savaşından sonra 1945 yılında kurulan Birleşmiş Milletler, Milletler Cemiyeti'nin uluslararası vergi anlaşmalarıyla ilgili model oluşturma çalışmalarını devam ettirme kararı almış ve bu çalışmaları 1954 yılına kadar sürdürmüştür. Çalışmaların neticesinde kaynak devlet vergilendirmesi esas alınmış, dolayısıyla Londra Modeli yaklaşımı reddedilmiş ve Meksika Modeli'nin geliştirilmesi tercih edilmiştir.<sup>239</sup>

Savaş sonrası dönemde sömürgelerin hızla bağımsızlaşmasıyla çok sayıda gelişmekte olan ülkenin ortaya çıkışı ve artan dünya ekonomik ilişkileri vergi anlaşmalarında gelişmiş ülkelerle diğerleri arasındaki çıkar dengesinin doğru oluşturulması ihtiyacını şiddetlendirmiştir. BM Ekonomik ve Sosyal Konseyi, 4 Ağustos 1967 tarihinde aldığı bir kararla<sup>240</sup> Genel Sekreteryası'ndan, gelişmiş ve gelişmekte olan ülkeler arasındaki ÇVÖA'lar üzerinde her iki tarafın da çıkarlarını gözeterek şekilde çalışmalar yapmak için gelişmiş ve gelişmekte olan ülkelerle farklı bölge ve vergi sistemlerini temsil eden uzman ve vergi idarecilerinden oluşan Uzmanlar Grubu (ad hoc group of experts) kurmasını istemiştir.<sup>241</sup> Karar uyarınca 1968 yılında kurulan grup, 1968 yılından 1980 yılına kadar süren çalışmaları sonucunda, gelişmekte olan ülkelerle gelişmiş ülkeler arasında anlaşma müzakerelerinde kullanılmak amacıyla 1974'te "Gelişmiş Ülkelerle Gelişmekte Olan Ülkeler Arasında Vergi Anlaşmaları Rehberi",<sup>242</sup> 1979'da "Gelişmiş Ülkelerle Gelişmekte Olan Ülkeler Arasında İki Taraflı Vergi Anlaşması Görüşmeleri El Kitabı"<sup>243</sup> yayımlamıştır. Nihayet 1980 yılında model metin çalışması tamamlanarak 1977 OECD MVA'ya alternatif özelliğinde "Gelişmiş ve Gelişmekte Olan Ülkeler Arasında Çifte Vergilendirme Anlaşması Modeli"<sup>244</sup> ve eki Yorum Notları (Şerh)<sup>245</sup> oluşturulmuştur.

BM MVA, gelişmekte olan ülkelerin çıkarlarını daha fazla korumak amacıyla OECD MVA'ya karşı bir seçenek oluşturmak ihtiyacıyla tasarlanmıştır. BM MVA'da kaynak ilkesine verilen öncelik, kaynak devlete münhasıran vergilendirme hakkının

<sup>239</sup> B. Yaltı Soydan, *age.*, s. 40.

<sup>240</sup> Economic and Social Council resolution 1273 (XLIII).

<sup>241</sup> UN MTC 2017, s. vi, para. 6.

<sup>242</sup> Guidelines for Tax Treaties Between Developed and Developing Countries.

<sup>243</sup> Manual for the Negotiation of Bilateral Tax Treaties Between Developed and Developing Countries.

<sup>244</sup> United Nations Model Double Taxation Conventions Between Developed and Developing Countries.

<sup>245</sup> Commentary.

sağlanması şeklinde olmayıp OECD MVA'nın mukim ülkeye verdiği ağırlığı azaltmaya yönelik bir uzlaşmayı ortaya koymaktadır.<sup>246</sup>

1990'lı yıllarda yeni finansal ürünlerin ortaya çıkması ve çeşitlendirilmesi, transfer fiyatlandırması ve vergi cennetleri gibi yeni kavramların uluslararası ekonomik ilişkileri derinden etkilemesi, BM MVA'da güncelleme ihtiyacını doğurmuştur.<sup>247</sup> OECD Modeli kadar sık olmasa da 1999, 2001, 2003, 2005, 2011 ve 2017 yıllarında gerekli revizyonlar BM Modeli'nde de yapılmıştır. 2005 yılında Uzmanlar Grubu günümüzdeki Vergi Konularında Uluslararası İş Birliği Uzmanlar Komitesi'ne<sup>248</sup> dönüştürülmüştür. Komite, ülkelere aday gösterilen 25 üyeden oluşmakta ve BM Genel Sekreteryası tarafından 4 yıllığına seçilmektedir.<sup>249</sup> BM MVA üzerinde 2005 yılından sonraki güncellemeleri bu komite gerçekleştirmiştir.

### 1.5.1.3. Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Örgütünün Çalışmaları

İkinci Dünya Savaşı'ndan sonra savaşın açtığı yıkımı onarmak, yaraları sarmak ve Avrupa'yı kalkındırma amacıyla Avrupa Ekonomik İşbirliği Örgütü (Organization for European Economic Cooperation-OEEC) 1948 yılında kuruldu. OEEC, uluslararası sermaye ve emek hareketini kolaylaştırmak için çifte vergilendirmenin önlenmesinin önemli olduğu farkındalığıyla, uluslararası anlaşmalarda kullanılmak üzere bir model taslağın hazırlanması amacıyla 1958 yılında Mali Komite'yi (Fiscal Committee) görevlendirmiştir.<sup>250</sup>

Mali Komite, kurulduğu 1956 yılına kadar OEEC üyeleri arasında 70 vergi anlaşması imzalanmış olmasına rağmen, 1943 Meksika Modeli ile 1946 Londra Modeli üzerinde tam bir uzlaşma temin edilememesi, bunların çifte vergilendirmeyi önlemede yeterli olamayışları ve birçok temel uygulama boşluklarının bulunması nedenleriyle tüm ülkeler tarafından uygulanabilecek bir standart model oluşturma ihtiyacı hissetmiştir.<sup>251</sup> OEEC, 1960 yılında OECD'ye dönüşmüş, ancak çalışmalar aynı hızda devam ederek, Mali Komite 1958 ile 1961 yılları arasında üç ara raporu tamamladıktan sonra Yorum Notları'nı da içerecek şekilde "Gelir ve Servet Üzerinden Alınan Vergilere İlişkin Model

<sup>246</sup> UN MTC 2017, s. vi, para. 12.

<sup>247</sup> UN MTC 2017, s. vi, para. 9.

<sup>248</sup> The Committee of Experts on International Cooperation in Tax Matters.

<sup>249</sup> UN MTC 2017, s. v, para. 10.

<sup>250</sup> S. Tuncer, *age.*, s. 44.

<sup>251</sup> OECD MTC 2014, s. 7; B. Yaltı Soydan, *age.*, s. 39.

Taslak Anlaşma<sup>252</sup> başlıklı son raporunu hazırlamıştır.<sup>253</sup> OECD Konseyi 30 Temmuz 1963 tarihinde çifte vergilendirmenin önlenmesine dair bir Tavsiye Kararı olarak, üye ülkelerden kendi aralarında ikili anlaşmalar akdederken veya revize ederken söz konusu modele uymalarını istemiştir.<sup>254</sup> OECD üyesi olmayan ülkeler tarafından da uygulanan 1963 Modeli'nden sonra üye ülkeler arasında 69 anlaşma imzalanmış, 49 anlaşma revize edilmiş, 1977 yılına kadar ise toplamda 179 anlaşma akdedilmiştir.<sup>255</sup>

OECD Mali Komitesi<sup>256</sup> model anlaşmanın gelişen koşullara göre geliştirilebileceğini veya revize edilebileceğini öngörmüştür. Nitekim üye ülkelerin ikili anlaşmaların müzakere ve uygulamalarında edindiği bilgi birikimleri, vergi sistemlerinde değişen ve gelişen eğilimler ve ilerleyen teknoloji ile birlikte yeni ticaret faaliyetlerinin ve modellerinin ortaya çıkmasıyla model anlaşmanın güncellenmesine duyulan ihtiyaç, 1977 yılında “Gelir ve Servet Vergilerinde Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması Modeli”<sup>257</sup> adıyla yeni bir model anlaşma ve yorum notları ile sonuçlanmıştır. Yine 1980’li yıllardan sonra küreselleşen ve liberalleşen dünya ekonomisinde, özellikle OECD ülkelerinde yaşanan gelişmeleri dikkate alan ve bunların süregelen bir seyir izleyebileceğini öngören Mali İşler Komitesi zamanla değiştirilebilir bir model anlaşma konseptini benimsemiştir.<sup>258</sup> Buna göre, baştan sona tam bir revizyon işlemi beklenmeksizin model anlaşma periyodik güncellenmeye ve değişikliklere tabi tutulabilecektir.<sup>259</sup> 1977 Modeli’nin de bu kapsamda güncellenmesine karar verilerek 1992 Modeli oluşturulmuş olmakla birlikte bu model öncekiler kadar kapsayıcı ve geniş bir değişikliği temsil etmeyip devamlı bir revizyon işleminin ilk adımı olmuştur.<sup>260</sup> 1992 yılındaki revizyon ile üye devletlerin taleplerine yer verecek ve devamlı güncellemeleri mümkün kılacak biçimde “değiştirilebilir yapraklı”<sup>261</sup> yayımlanmaya başlayan OECD MVA, 1995, 1997, 2000, 2003, 2005, 2008, 2010, 2014 ve 2017 yılları itibarıyla güncellenmiştir.

<sup>252</sup> Draft Convention for the Avoidance of Double Taxation With Respect to Taxes on Income and Capital.

<sup>253</sup> OECD MTC 2014, s. 7; B. Yaltı Soydan, *age.*, s. 39.

<sup>254</sup> OECD MTC 2014, s. 7, 8.

<sup>255</sup> B. Yaltı Soydan, *age.*, s. 39.

<sup>256</sup> 1971 yılından sonra Mali İşler Komitesi (Committee on Fiscal Affairs-CFA) adını almıştır (OECD MTC 2014, s. 8).

<sup>257</sup> Model Convention for the Avoidance of Double Taxation With Respect to Taxes on Income and on Capital.

<sup>258</sup> OECD MTC 2014, s. 8.

<sup>259</sup> B. Yaltı Soydan, *age.*, s. 40.

<sup>260</sup> OECD MTC 2014, s. 8; B. Yaltı Soydan, *age.*, s. 40.

<sup>261</sup> S. Çevik, *age.*, s. 127.

Öte yandan, Mali İşler Komitesi veraset ve intikal vergilerine dair 1966 yılında “Tereke ve Veraset Vergilerinde Çifte Vergilendirme Anlaşması Tasarısı”nı oluşturmuş, bu tasarı 1982 yılında “Tereke, Veraset ve İntikallerde Çifte Vergilendirmenin Önlenmesi Anlaşma Modeli”ne dönüştürülmüş, ancak bu model yorum notları içermemiştir.<sup>262</sup>

#### **1.5.1.4. Birleşmiş Milletler ve Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Örgütü Model Vergi Anlaşmalarına Genel Bakış**

Uluslararası vergi anlaşmaları müzakerelerinde kullanılan rehber modeller olarak en popüler iki anlaşma seti dikkat çekmektedir: OECD MVA ve BM MVA.

OECD MVA, OECD’nin 1963 yılında geliştirdiği, farklı tarihlerde güncellemeler yaptığı “Gelir ve Servet Üzerinde Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması Modeli” iken BM MVA, BM’nin 1980 yılında OECD MVA’yı esas alarak geliştirdiği “Gelişmiş ve Gelişmekte Olan Ülkeler Arasında Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması Modeli”dir. BM MVA’nın yalnızca sınırlı bazı değişiklikler hariç yapısal ve hükümsel olarak OECD MVA’yı temel aldığı, bunun da OECD Modeli’nin ne denli iyi ve tutarlı hazırlandığını ortaya koyduğunu ifade etmek gerekmektedir. Bundan dolayıdır ki dünya çapında vergi anlaşmaları müzakere ve uygulamalarında en çok referans verilen ve yaygın kullanılan bir model olarak OECD Modeli önde gelmektedir.

OECD MVA ve BM MVA iki ülkenin bir araya gelerek, baştan sona bir anlaşma taslağının hazırlanmasının uzun ve yorucu bir çalışmayı gerektirmesi nedeniyle üye devletlere ortak bir anlaşma metni sunabilmek amacıyla hazırlanmıştır. İkili vergi anlaşmalarının akdedilmelerinde ve uygulanmalarında model anlaşmalar önemli yer tutmuştur. Bu sayede müzakere süreçleri oldukça kısalmış ve müzakerelerde hızla yol alınmasının önü açılmıştır. Devletler arasında akdedilen anlaşmalara temel oluşturan model anlaşmalar devletlere mevzuat ve uygulama bütünlüğü sağlamak yanında onları ortak tanım ve ilkeler ile ortak yöntem ve yorumlarda buluşturmuştur.<sup>263</sup>

Model anlaşmaların ülkelerdeki farklı koşullara göre uygulama esnekliğine sahip olması, rehber niteliğinde olması, bağlayıcı olmaması özellikleri göze çarpmaktadır. Taraf devletler, çifte vergilendirmenin önlenmesi ve sınır ötesi iş birliği hususlarındaki sorunları kavramada ve çözmede model anlaşmaları etkili bir araç olarak görmektedir. ÇVÖA’ların yorumlanması ve uygulanmasının kolaylaşmasında model anlaşmaların

<sup>262</sup> A. Tezel, *Uluslararası Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları ve Türkiye Uygulaması*, s. 11-12; B. Yaltı Soydan, *age.*, s. 40.

<sup>263</sup> B. Yaltı Soydan, *age.*, s. 43.

katkısı büyüktür. ÇVÖA'lar ağırlıkla OECD Modeli'ne göre şekillenmektedir. Ancak BM Modeli'nin gelişmekte olan ülkeler lehine olan hükümlerinin anlaşmalara dercedilmesine de sıkça rastlanmaktadır. Ülkemizin imzaladığı anlaşmalar, genellikle OECD Modeli'ni temel almakla birlikte BM Modeli'nin bazı hükümlerine de yer vermektedir. Anlaşma metinlerinin tamamının sadece bu iki modelden birine göre oluşturulması sık rastlanan bir durum değildir. Her anlaşmanın kendine özgü hükümlerinin ülke vergi sistemlerini ve politikalarını da yansıtacak biçimde genelde karma bir yapı arz ettiği söylenebilir.

OECD Modeli'nde vergilendirme yetkisi ağırlıkla mükellefin mukim olduğu devlete bırakıldığından modele kaynak ülke özelliği öne çıkan gelişmekte olan ülkelerin itirazları söz konusu olmaktadır. Gelişmiş ülkelerin domine ettiği OECD'nin model anlaşma metni çalışmalarına gelişmekte olan ülkelerin etkin olarak katılmayışi nedeniyle modelin bu ülkelerin çıkarlarını temsil etmediği sıkça dile getirilmiştir. Model anlaşmalarda gelişmiş ülkeler ile gelişmekte olan ülkeler arasındaki vergilendirme yetkisinin dağıtımında denge arayışına bağlı olarak ortaya çıkan BM Modeli ise ağırlıklı olarak kaynak ülkeyi gözetmektedir. BM Modeli'nin kaynak ülke hassasiyetinin, gelişmekte olan ülkelerin sosyoekonomik yönden gelişebilmelerini teminen sermaye, işgücü ve teknoloji transferinden daha fazla yararlandırılması düşüncesinden kaynaklandığı ifade edilebilir.

Model anlaşmalarda kavranan gelir ve servet unsurları genel olarak aşağıdaki gibi sıralanmaktadır:

- Gayrimenkul varlıklardan elde edilen gelirler
- Ticari kazançlar
- Uluslararası taşımacılık kazançları
- Temettü gelirleri
- Faiz gelirleri
- Gayrimaddi hak bedelleri
- Değer artış kazançları
- Serbest meslek faaliyetlerinden elde edilen gelirler
- Ücret gelirleri
- Şirket yönetim kurulu üyelerinin elde ettikleri gelirler
- Sanatçı ve sporcuların elde ettikleri gelirler
- Emekli maaşları

- Kamu hizmetinden elde edilen gelirler
- Öğrencilerin elde ettikleri gelirler
- Diğer gelirler

BEPS Çok Taraflı Sözleşmesi'nin etkide bulunduğu anlaşma maddeleri temelinde her iki modelin gelir ve servet unsurlarına göre ayrıştığı hususlara, Türkiye'nin yaklaşımını da içerecek şekilde detaylı olarak üçüncü bölümde yer verilmiştir.

### 1.5.2. Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmalarının İşlevi

ÇVÖA'ların temel amacı, çifte vergilendirmeyi önlemek ve bunu sağlamak için de vergilendirme yetkisini münhasıran taraf ülkelerden birine vermek ya da taraf ülkeler arasında paylaşmaktır. Bu amaç, ÇVÖA'ların adından da anlaşılacağı üzere başlangıç tarihlerinden itibaren ilk işlevi olarak dikkat çekmektedir. Sermaye ihraç eden ülkeler mukimlik ilkesini savunurken sermaye ithal eden ülkeler kaynak ilkesini savunduğundan ÇVÖA'ların çatışan çıkarları dengeleme işlevi göz ardı edilemez. ÇVÖA'ların devletlere vergi hakkı vermek gibi bir işlevinin olmadığı ve yalnızca devletlerin var olan vergilendirme yetkilerini sınırlamak üzere tasarlandığı vurgulanmalıdır.<sup>264</sup>

Özellikle model anlaşmalar örnek alınarak ortak ilkeler etrafında yapılan ÇVÖA'lar, uluslararası vergi hukukunun zengin bir kaynağını oluşturmaktadır. ÇVÖA'ların çifte vergilendirme sorunlarını önleme işlevinin yanında barındırdığı bilgi değişimi, idari yardımlaşma gibi son dönemdeki iş birliği girişimleri ile etkinliği artan hükümleriyle uluslararası vergi kaçırma ve vergiden kaçınmayı önleme işlevi de önem kazanmıştır. ÇVÖA'ların son dönem uluslararası iş birliği inisiyatifleriyle dünya gündemine oturan vergiden kaçınma ve vergi kaçırma önleme işlevine, uluslararası vergi sisteminin yeniden şekillendirilmesinde yüksek önem atfedilmektedir.<sup>265</sup> Model anlaşmalara son dönemde eklenen ve anlaşmadan faydalanacak olan mükellefleri sıkı biçimde tanımlayan “menfaatlerin sınırlandırılması” hükümleriyle, vergi gelirlerinde aşınmalara neden olan anlaşma alışverişi merkezli vergi planlamalarının da önüne geçilmeye çalışılmaktadır. Diğer taraftan, bilgi değişimi ve idari yardımlaşma hükümleri gibi vergiden kaçınma ve vergi kaçırma çabalarına karşı devletler arası iletişim, koordinasyon ve iş birliği odaklı ayrıntılı düzenlemelere anlaşmalarda daha fazla yer vermeye başlanmıştır.

<sup>264</sup> B. Yaltı Soydan, *age.*, s. 32.

<sup>265</sup> S. Çevik, *age.*, s. 48

ÇVÖA'ların vergi adaletini sağlamada ve ayrımcılığın önlenmesinde icra ettiği işlev yadsınmaz. ÇVÖA'ların ayrımcılığı önleyici hükümleriyle mukim ve mukim olmayan mükellefler arasındaki ayrımcı vergilendirmeye izin verilmemektedir. ÇVÖA'lar yabancı yatırımcıların ekonomik faaliyette buldukları ülkelerdeki kişi ve kuruluşlarla aynı vergilendirmeye tabi tutulacağını teminat altına almaktadır.<sup>266</sup> Mükelleflerin anlaşma hükümlerine aykırı vergilendirildiklerini düşünmeleri durumunda, sorunun iki ülke yetkili makamları arasında çözülebilmesini teminen başvurularını, ülkelerin iç hukuklarında sağlanan çözüm yollarından ayrı olarak yetkili makamlara ÇVÖA'larda bulunan karşılıklı anlaşma usulü mekanizmasıyla iletebilmeleri yabancı yatırımcılara güven ortamı oluşturmaktadır. Bu açılarından bakıldığında yabancı yatırımcılar açısından ÇVÖA'ların "hukuksal öngörülebilirlik" sağladığı açıktır.<sup>267</sup>

ÇVÖA'ların sermaye, kişi, mal ve hizmetler gibi üretim faktörlerinin sınır ötesi hareketliliğini sağlamaları ve önündeki engelleri kaldırmaları<sup>268</sup> nedeniyle, özellikle gelişmekte olan ülkeler açısından kalkınmaya katkı işlevinin bulunduğu da bir gerçektir.<sup>269</sup> Son olarak, anlaşmaların taraf ülkelerin iç hukuk hükümlerinin iyileştirilmesinde ve entegrasyonundaki rolü de önemlidir.<sup>270</sup> Anlaşmalar genelde mukimlik ve kaynak kurallarını tanımlamak, kaynak ve mukim devletin vergilendirme yetkilerini sınırlamak ve dağıtmak suretiyle iç hukuk kurallarındaki uyumlaştırmayı sağlamaktadır.<sup>271</sup>

### 1.5.3. Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmalarının Hukuki Niteliği

ÇVÖA'lar, taraf devletler arasında yeni bir hukuki ilişki oluşturan, var olan hukuki ilişkiyi değiştiren veya ortadan kaldıran yazılı hukuki işlemler tesis etmeleri nedeniyle hukuki sonuçlar doğurmaktadır.<sup>272</sup> ÇVÖA'ların akdedilmesi, uygulanmaları ve ortadan kaldırılmaları uluslararası vergi hukukunun kapsamına girmektedir. Uluslararası vergi hukukunu geniş anlamda "iki veya daha fazla devleti ilgilendiren vergi ve vergiden

<sup>266</sup> Wolfgang Ritter, "Requirements of Developed Countries From Double Tax Treaties with Developing Countries", UN Draft Model Taxation Convention Proceedings of a Seminar Held in Copenhagen in 1979 During the 33rd Congress of the IFA, IFA Congress Seminar Series, Kluwer 1979, s. 45-46; B. Yaltı Soydan, *age.*, s. 33.

<sup>267</sup> B. Yaltı Soydan, *age.*, s. 33.

<sup>268</sup> UN MTC 2017, Introduction, s. vii.

<sup>269</sup> Dan Throop Smith, "Functions of Tax Treaties", *National Tax Journal*, vol.XII, no4, December 1959, s. 318; B. Yaltı Soydan, *age.*, s. 34.

<sup>270</sup> Pierre Gravelle, "Tax Treaties Concepts, Objectives and Types", *Bulletin for International Fiscal Documentation*, December 1988, s. 523; S. Çevik, *age.*, s. 46.

<sup>271</sup> S. Çevik, *age.*, s. 46.

<sup>272</sup> Elif Cenkeri, "Hukuk Doktrininde Uluslararası Vergi Anlaşmalarının Konumu", *Sosyal Bilimler Dergisi*, SDÜ Fen Edebiyat Fakültesi, Aralık 2011, Sayı 24, s. 168.



*doğan ilişkileri düzenleyen ve bu amaçla devletler hukuku ilkelerine göre gerekli anlaşmaları sağlayan kuralları inceleyen vergi hukuku dalı*<sup>273</sup> olarak tanımlamak mümkündür. Uluslararası vergi hukukunun başat kaynağını oluşturan ve devletlerin vergilendirme yetkilerini sınırlandıran ikili veya çok taraflı anlaşmaların yanı sıra uluslararası çifte vergilendirmenin önlenmesine dair iç hukuk düzenlemeleri de uluslararası vergi hukukunun çalışma alanına girmektedir.<sup>274</sup>

Uluslararası vergi hukukunun inceleme konusu, başlangıçta ÇVÖA olmasına rağmen daha sonra genişlemiş, özellikle vatandaşlar ile yabancılar arasında karşılıklı vergi eşitliğinin sağlanması, karşılıklı olarak diplomat muafıklarının tanınması, vergi kayıp ve kaçakçılığının önlenmesi için iş birliği, vergi uygulamalarında karşılıklı idari yardımlaşma ve vergi mahremiyetini korumak şartıyla bilgi değişimi hususlarını kapsamıştır.<sup>275</sup>

Bir uluslararası anlaşma olan ÇVÖA, uluslararası hukukun idaresi altında olması nedeniyle Viyana Anlaşmalar Hukuku Sözleşmesi'nin<sup>276</sup> (VAHS, 1969<sup>277</sup>) de kapsama alanına girmektedir.<sup>278</sup> Bu sözleşme, anlaşmalar hukukunun temel ilkeleri bağlamında öteden beri oluşan ve teamül<sup>279</sup> haline gelen uluslararası örf ve adet kurallarının somutlaştığı ve özetlendiği bir metin olarak dikkat çekmektedir.<sup>280</sup> Sözleşmenin, bir devletin taraf olmasa da uymak zorunda olduğu kurallar bütünü olarak değerlendirilmesi, anlaşmaların ulusal hukuk karşısındaki konumunu ortaya koyan hükümlerine özel bir önem kazandırmaktadır.<sup>281</sup>

<sup>273</sup> S. Tuncer, *age.*, s. 31.

<sup>274</sup> B. Yaltı Soydan, *age.*, s. 59.

<sup>275</sup> S. Tuncer, *age.*, s. 33.

<sup>276</sup> The Vienna Convention on the Law of Treaties (VCLT).

<sup>277</sup> Önceleri anlaşmaların yapılışı, yürürlüğe girmesi ve sona ermesi konusunda uluslararası alanda geçerli olan örf ve adet kuralları dikkate alınmakta iken VAHS ile bu konudaki temel kurallar oluşturulmuş ve 35 ülkenin imzalamasıyla sözleşme 27 Ocak 1980 yılında yürürlüğe girmiştir (Hüseyin Güçlü Çiçek, Sibel Mutlucan Sayın, "Uluslararası Vergi Hukukunun Kaynakları Üzerine Bir Değerlendirme", Uludağ Üniversitesi, *İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, Uludağ Journal of Economy and Society*, Cilt/Vol. XXXII, Sayı/No. 2, 2013, s. 151). Türkiye, VAHS'a taraf olmadığından anlaşmaya taraf olmayan diğer ülkeler gibi örf ve adet hukuku kuralı olarak bu sözleşmeyi uygulayacaktır (Enver Bozkurt, M. Akif Kütükçü, Yasin Poyraz, *Devletler Hukuku*, Yetkin Yayınları, Ankara, 2009, s. 64; Çiçek ve Mutlucan Sayın, s. 151).

<sup>278</sup> B. Yaltı Soydan, *age.*, s. 84.

<sup>279</sup> Teamül bir yerde öteden beri yapılgelen bir davranış olarak tanımlanabilmektedir.

<sup>280</sup> B. Yaltı Soydan, *age.*, s. 84.

<sup>281</sup> Helmut Becker, Felix Würm, Double Taxation Conventions and The Conflict Between International Agreements and Subsequent Domestic Laws, *Intertax*, no.8/9, 1988, s. 260; B. Yaltı Soydan, *age.*, s. 84.

VAHS'ta uluslararası hukuk açısından evrenselliği kabul edilen “iyi niyet” ve “söze bağlılık (ahde vefa-pacta sund servanda)” ilkelerine bağlılık ön plandadır.<sup>282</sup> Sözleşmenin 26. maddesinde yürürlükteki her anlaşmanın ona taraf olanları bağlayacağını ve tarafların onu iyi niyetle uygulaması gerektiği belirtilmektedir.

Sözleşmenin “*Anlaşmaların yorumlanması*” başlıklı 31. maddesinin birinci fıkrasında, temel (genel) yorum kuralı ortaya koyularak bir anlaşmanın, anlaşmanın bütünü dikkate alınarak konu ve amacının ışığında, hükümlerine verilecek olağan anlamına uygun şekilde iyi niyetle yorumlanması gerektiği düzenlenmektedir. İkinci fıkrasında, bir anlaşmanın yorumu yapılırken anlaşmanın içeriğinin,<sup>283</sup> anlaşmanın bütünü, başlangıcı ve eklerine ilaveten anlaşmanın akdedilmesi ile bağlantılı olarak taraflar arasında akdedilen anlaşmalar ve taraflardan biri veya tümü tarafından oluşturulan ve anlaşma ile ilgisi diğer taraflarca kabul edilen herhangi bir belgeyi de kapsadığına hükmedilmektedir. Ayrıca, maddenin üçüncü fıkrasında belirtildiği gibi anlaşmanın içeriğinin yanında taraflar arasında anlaşmanın yorumu ve hükümlerinin uygulanmasıyla ilgili olarak yapılan daha sonraki tarihli anlaşmalar, anlaşmanın yorumuna dair tarafların mutabakata vardıkları herhangi bir uygulama işlemi ve taraflar arasındaki ilişkilerde uluslararası hukukun uygulanmasına dair herhangi bir kural da dikkate alınabilmektedir. Öte yandan, dördüncü fıkrada ise tarafların bir terime özel bir anlam vermeleri durumunda bu terimin verilen anlam çerçevesinde değerlendirileceği belirtilmektedir.

Sözleşme, bir anlaşmanın hükümlerini yorumlamada uygulanan temel kuralların, anlamı muğlak veya anlaşılmaz bırakması ya da çok açık bir şekilde saçma ve makûl olmayan bir neticeye götürmesi durumunda 32. maddede anlaşmanın hazırlık çalışmaları ve yapılma şartları dâhil tamamlayıcı yorum kurallarına başvurmayı öngörmektedir. Tamamlayıcı yorum kurallarına temel yorum kuralları ile saptanan anlamı teyit etmek amacıyla veya bu kurallarla sonuç elde edilemediğinde ihtiyaç duyulabilmektedir.<sup>284</sup>

Sözleşmenin 33. maddesinde bir anlaşmanın iki veya daha fazla dilde yapılması durumunda yorumda hangi dildeki metnin esas tutulacağına ilişkin kurallar yer almaktadır. Maddenin birinci fıkrasına göre belirli bir metnin üstün tutulacağına taraflar anlaşma metninde yer vermedikçe veya bunu kararlaştırmadıkça, her bir dildeki metin

<sup>282</sup> B. Yaltı Soydan, *age.*, s. 84.

<sup>283</sup> B. Yaltı Soydan, *age.*, s. 89.

<sup>284</sup> B. Yaltı Soydan, *age.*, s. 90-91.

aynı şekilde geçerli olacaktır. Bununla birlikte, fıkrada bir görüş ayrılığı durumunda tarafların anlaşma metnine koyacakları bir hükümle veya birlikte karar vermek suretiyle bir metnin esas alınmasını kabul edebilecekleri anlaşılmaktadır. Diğer taraftan, 33. maddenin ikinci fıkrası, anlaşma metninin oluşturulduğu dillerden farklı bir dildeki metnin ancak tarafların anlaşmada öngörmesi ya da kabul etmesi halinde geçerli olabileceğini belirtmektedir.

VAHS'in anlaşmaların yorumlarına ve uygulanmasına dair bahsi edilen ilkeleri uluslararası hukukun bir parçası olan ÇVÖA'larda da dikkate alınmaktadır. ÇVÖA'ların amacı ve konusu esas olarak uluslararası çifte vergilendirmenin ve uluslararası vergi kaçakçılığının önlenmesi olduğundan, yorumun anlaşmanın amaç ve konusu ışığında yapılması gerektiği göz önünde bulundurularak anlaşmanın uluslararası çifte vergilendirmeye neden olacak veya gelirin vergi dışı kalmasını sağlayacak biçimde yorumlanmasından kaçınılması gerekmektedir.<sup>285</sup>

#### **1.5.3.1. Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları ve Ulusal Hukuk İlişkisi**

ÇVÖA, taraf devletleri bağlayıcı uluslararası niteliğe sahip olmanın yanında iç hukukta öngörülen onay süreçlerinin ardından yürürlüğe girmesiyle de iç hukuk kuralı özelliğine sahiptir.<sup>286</sup> Uluslararası hukuk, devletlerin anlaşma yapmaya yetkili organ ve yetkilerinin belirlenmesini iç hukuka bırakmaktadır.<sup>287</sup> Uluslararası hukukta anlaşma yapmaya yetkili devlet temsilcileri iki kısma ayrılmaktadır: Birincisi, devlet başkanı, hükümet başkanı, dışişleri bakanı gibi görevleri nedeniyle hiçbir özel yetki belgesi almaları gerekmeyen devlet yetkilileri, ikincisi ise sadece temsilci olarak atandıkları devlet veya uluslararası örgüt nezdinde bu yetkiye sahip büyükelçi gibi anlaşma müzakerelerinde ve metnin kabulünde yetkili kabul edilebilmeleri için yetki belgesine sahip olmaları gereken kişilerdir.<sup>288</sup>

ÇVÖA, öncelikle taraf devletler arasında müzakere edilmekte ve bunun ardından üzerinde uzlaşılan bir anlaşma metni oluşturulmaktadır. Uzlaşılan anlaşma metni ise genellikle devlet yetkililerince parafe edilmekte ve imza aşamasında nihai olarak kabul edilen bu metin esas alınmaktadır. İmzalanan anlaşmanın bağlayıcı olabilmesi için anayasa çerçevesinde yetkili devlet organlarının anlaşmayı uygun bulması ve onaylaması

<sup>285</sup> B. Yaltı Soydan, *age.*, s. 90.

<sup>286</sup> H. Becker ve F. Würm, *agm.*, s. 258; B. Yaltı Soydan, *age.*, s. 67.

<sup>287</sup> H. Pazarıcı, *age.*, I. Kitap, s. 113; B. Yaltı Soydan, *age.*, s. 70.

<sup>288</sup> H. Pazarıcı, *age.*, I. Kitap, s. 113-114; B. Yaltı Soydan, *age.*, s. 70.

gerekmektedir. Devletler, onay yetkisini iç hukuklarında sadece yürütme organına veya sadece yasama organına ya da her iki organ arasında iki organın da ayrı ayrı iki işlem yapmasını gerektirecek şekilde paylaşırabilmektedirler.<sup>289</sup> Anlaşmaların uluslararası hukukta hüküm ifade etmesi, anlaşmada öngörülen veya taraf devletlerin belirledikleri süreç ve aşamaların tamamlanmasıyla mümkündür. Anlaşmada ayrıca bir yürürlük tarihi belirlenmemişse yürürlük işlemini temsil eden onay belgelerinin taraf devletlerce karşılıklı olarak değişimi ile anlaşma yürürlüğe girmektedir.<sup>290</sup>

Bir uluslararası anlaşmanın iç hukuk açısından geçerlilik kazanması iç hukukun bir parçası olmasına bağlıdır. Anlaşmaların iç hukuk düzenine entegre olması ise iki yöntem ile gerçekleşmektedir: Birincisinde, uluslararası anlaşmalar herhangi bir ilave işleme gerek duyulmaksızın kendiliğinden iç hukukta hüküm ifade edebilmektedir; ikincisinde ise iç hukuk düzeninin bir parçası olması ancak ilave bir ulusal işlemle iç hukuka aktarılma yoluyla mümkün olmaktadır.<sup>291</sup> Bu yöntemler, anlaşmaların iç hukukta hüküm ifade etmesinde iki farklı anlayışın ürünüdür. İkinci (düalist) görüş olarak adlandırılan bir görüşe göre, bir hukuk düzenindeki kuralların diğerinde doğrudan uygulanması, bu iki hukuk düzeninin birbirinden farklı ve bağımsız iki ayrı düzen olduğu gerekçesiyle mümkün değildir.<sup>292</sup> Bu nedenle, anlaşmaları iç hukuka aktarma sürecine ihtiyaç duyulmaktadır. Tekçi (monist) görüş olarak adlandırılan bir görüşe göre, bir hukuk düzeninden diğerine aktarma yapılmasına gerek olmayıp bunlar tek bir hukuk düzeninin parçaları olarak değerlendirildiğinden doğrudan hüküm ifade etmektedir.<sup>293</sup>

Öte yandan devletler, uluslararası hukuk kaynaklarının iç hukuktaki konumunu istedikleri gibi belirleyebilirler.<sup>294</sup> İç hukukun uluslararası hukuk karşısında üstünlüğünü kabul edenler olduğu gibi, uluslararası hukukun iç hukuk karşısında üstünlüğünü savunanlar da mevcuttur.<sup>295</sup> Devletlerin anlaşmaların yürürlüğe girmelerine dair düzenlemeleri birbirinden oldukça farklı olabildiğinden durum yalnızca tekçi veya ikinci görüş çerçevesinde izah edilememektedir.<sup>296</sup>

<sup>289</sup> H. Pazarıcı, *age.*, I. Kitap, s. 126; B. Yaltı Soydan, *age.*, s. 71.

<sup>290</sup> H. Pazarıcı, *age.*, I. Kitap, s. 132-133; B. Yaltı Soydan, *age.*, s. 71.

<sup>291</sup> B. Yaltı Soydan, *age.*, s. 71; H. Pazarıcı, *age.*, I. Kitap, s. 18-22.

<sup>292</sup> B. Yaltı Soydan, *age.*, s. 71.

<sup>293</sup> H. Pazarıcı, *age.*, I. Kitap, s. 136; B. Yaltı Soydan, *age.*, s. 72.

<sup>294</sup> Oytun Canyaş, *Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmalarının İç Hukuktaki Konumu*, Adalet Yayınevi, Ankara, 2016, s. 108.

<sup>295</sup> H. Pazarıcı, *age.*, I. Kitap, s. 18-22; B. Yaltı Soydan, *age.*, s. 71.

<sup>296</sup> H. Pazarıcı, *age.*, I. Kitap, s. 21-23; B. Yaltı Soydan, s. 72.

Anlaşmaların ulusal hukuk ile ilişkisinde bir diğer önemli boyut, iç hukuk haline gelen bir anlaşmanın iç hukuk ile çatışması halinde hangisinin üstün oluşu veya hangisine öncelik verileceğidir.<sup>297</sup> Devletlerin anayasalarında anlaşmaların iç hukuk kurallarının üstünde yer aldığına ve bir çatışma halinde anlaşma hükümlerinin esas tutulacağına dair bir hüküm varsa kaynaklar hiyerarşisinde daha üstte bulunan anlaşmaların iç hukuk karşısında uygulama önceliği bulunmaktadır.<sup>298</sup> Devletlerin anayasalarında anlaşmaların iç hukuka üstün oluşuna dair bir düzenleme mevcut değilse anlaşmalar ya bir kanunla iç hukuka aktarılarak ya da herhangi bir ilave işlem gerekmeden diğer iç hukuk kanunlarıyla aynı düzeyde muamele görecektir.<sup>299</sup> Anlaşmalar ile kanunlar arasında ortaya çıkan bir uyumsuzluk halinde “*sonraki kural önceki kuralı bertaraf eder (lex posterior derogat legi priori)*” ilkesinin doğal sonucu, anlaşmaların kendilerinden önce çıkan kanunlara karşı üstün olmaları, kendilerinden sonra çıkarılanlar karşısında ise üstün sayılmamaları, tam tersine sonradan çıkarılan kanunların anlaşma hükümlerinin önüne geçmesidir.<sup>300</sup> Anlaşmaların uygulanmasında kabul gören ikinci ilke olan “*özel hüküm genel hükümü bertaraf eder (lex specialis derogat legi generali)*” ifadesiyle özel hükümler genel hükümlere üstün kabul edilmektedir.<sup>301</sup> ÇVÖA’ların sınır ötesi işlemleri özel olarak düzenledikleri dikkate alındığında kendilerinden önceki ve sonraki vergi kanunlarının hükümlerini bertaraf etmeleri söz konusudur.<sup>302</sup> Ancak ÇVÖA’ların akdinden sonra çıkarılan vergi kanunlarında anlaşmalara karşı üstünlük açık olarak belirtilmişse bu özel hüküm gereğince bu vergi kanunlarının anlaşmalara üstün olduğu kabul görmektedir.<sup>303</sup>

Öte yandan, VAHS’in 27. maddesindeki “*tarafardan biri anlaşmayı icra etmeme gerekçesi olarak iç hukukunun hükümlerini öne süremez*” hükmü anlaşmaların kanunlara göre önceliğinin bir göstergesi olarak değerlendirilebilmektedir. VAHS’in “*iç hukukun anlaşma akdetme yetkisiyle ilgili hükümleri*” başlıklı 46. maddesinde ise bir devletin, iç hukukunun anlaşma akdetme yetkisiyle ilgili hükümlerini ihlal etmek suretiyle bir anlaşma akdetmiş olmasının bu anlaşmayı uygulamamasına dayanak oluşturabileceğine hükmedilmektedir. Başka anlatımla, anlaşmaların hukuka uygun biçimde iç hukuka

<sup>297</sup> B. Yaltı Soydan, *age.*, s. 77.

<sup>298</sup> B. Yaltı Soydan, *age.*, s. 78.

<sup>299</sup> B. Yaltı Soydan, *age.*, s. 78.

<sup>300</sup> B. Yaltı Soydan, *age.*, s. 78. Sonraki yasanın önceki yasayı bertaraf etmesi, önceki yasanın hükmünü ortadan kaldırması anlamına gelmemekte, ancak her özel durumda uygulama açısından etkisiz bırakması anlamına gelmektedir (B. Yaltı Soydan, *age.*, s. 78).

<sup>301</sup> B. Yaltı Soydan, *age.*, s. 79.

<sup>302</sup> B. Yaltı Soydan, *age.*, s. 79.

<sup>303</sup> Volker Langbein, “Double Taxation Agreements: Caught in the Conflict Between National Law and International Law”, *Intertax*, no.6/7, 1985, s. 148, 151; B. Yaltı Soydan, *age.*, s. 79.

aktarılmaması ve anlaşmaların akdinde yetkili organlara dair temel hükümlere aykırı hareket edilmesi 27. maddedeki hükmün bir istisnasını oluşturmaktadır.<sup>304</sup> Dolayısıyla uluslararası hukukun, anlaşmaların iç hukuk karşısındaki üstünlüğünü kabul ettiği anlaşılmakta olup anlaşmaların uygulanması açısından da herhangi bir hükmün değiştirilmesi iç hukuk kurallarında yapılacak değişikliklerle değil, karşılıklı olarak anlaşmada yapılacak değişikliklerle mümkün olacaktır.<sup>305</sup>

Ulusal hukukun anlaşma hükümlerini geçersiz kılması, anlaşma aşımı (treaty override)<sup>306</sup> olarak adlandırılır ve tartışmalı bir durumu ortaya koyar. Anlaşma aşımı, akit devletlerce yeni bir yasal düzenlemeyle kasıtlı olarak arzu edilebildiği gibi akit devlet yetkili makamlarının bu yönde bir etkiyi amaçlamamasına rağmen yeni düzenlemenin anlaşmaya aykırı hükümler içermesiyle de oluşabilmektedir.<sup>307</sup> Başka bir deyişle, anlaşmaya aykırı yapılan bu türden uygulamalar tamamen öngörüsüzlükten kaynaklanan bir yanılma nedeniyle veya yüksek miktarda vergi geliri kaybının söz konusu olması nedeniyle kasıtlı biçimde gerçekleştirilmiş olabilmektedir. Bazı devletlerde mevcut anlaşmaya uygun düşmeyen değişiklik barındıran yasal düzenlemelerin anlaşma hükümlerine üstün gelmesi amaçlanmaktadır. Sonraki kanun öncekini ilga eder (lex posterior rule) ilkesinin anlaşmalara teşmil edilen bir örneği ABD’de uygulanmaktadır. Eğer çıkarılan kanunda, kanun hükümlerinin anlaşmalara üstün geleceğine dair açık bir niyet yer alıyorsa kanunların anlaşmalara üstünlüğünden bahsedilebilecektir.<sup>308</sup> Ancak bu durum, anlaşmaya taraf diğer ülkelerce hoş karşılanmamaktadır. Bir devletin akdettiği anlaşmalara VAHS’in da başat ilkelerinden biri olan anlaşmaların iyi niyet (in good faith) ilkesi çerçevesinde sadık kalması gerekmektedir. VAHS’in 18. maddesinde bir devletin anlaşmanın hedef ve amacının aksine davranışlardan kaçınması gerektiği belirtilmektedir. Bir taraf devlet açıkça anlaşmanın artık tarafı olmayacağı hususunda niyetini bildirmediği anlaşmanın aksine davranış sergileyemez.

Son olarak, vergi anlaşmalarının ulusal hukukta olmayan yükümlülükler tesis edemeyeceği ifade edilmelidir. ÇVÖA’lar bir devletin iç hukukunda olmayan bir vergi getiremeyeceği gibi mükellefin durumunu kötüleştirici değil iyileştiricidir, daha açık

<sup>304</sup> B. Yaltı Soydan, *age.*, s. 84.

<sup>305</sup> B. Yaltı Soydan, *age.*, s. 84-85.

<sup>306</sup> Anlaşma aşımı, anlaşmadan sağlanan faydanın akit devletlerden biri tarafından yapılan düzenlemeler ile ortadan kaldırılması veya akit devlet iç hukuk düzenlemelerinin anlaşma hükümlerinin önüne geçmesi olarak tanımlanabilir.

<sup>307</sup> B. Yaltı Soydan, *age.*, s. 83.

<sup>308</sup> B. Yaltı Soydan, *age.*, s. 78.

ifadeyle iç hukuk kurallarını ya esnetir ya da ortadan kaldırır. Örneğin, bir ÇVÖA'da kâr payları üzerinden en fazla %10 oranında vergi tevkifatı uygulamasının mümkün olacağına dair bir hüküm var ise hiçbir ülke bu oranı aşan bir uygulamayı dayatamaz. Anlaşmadaki vergi tevkifatı oranları akit devletlerin uygulayabileceği en yüksek oranları temsil etmektedir. Ancak bir devletin iç hukukunda daha düşük oranlar varsa bu oranlar uygulanmalıdır.

### 1.5.3.2. Türkiye Uygulaması

Türkiye'de uluslararası anlaşmalara dair mevzuatın kaynağını başta 1982 Anayasası'nın 90 ve 104. maddeleri, yürütme organına önemli yetkiler veren 31 Mayıs 1963 tarihli ve 244 sayılı "Milletlerarası Andlaşmaların Yapılması, Yürürlüğü ve Yayınlanması ile Bazı Andlaşmaların Yapılması İçin Bakanlar Kuruluna Yetki Verilmesi Hakkında Kanun",<sup>309</sup> 5 Mayıs 1969 tarihli ve 1173 sayılı "Milletlerarası Münasebetlerin Yürütülmesi ve Koordinasyonu Hakkında Kanun" ve Cumhurbaşkanlığı Hükümet Sistemine geçiş sonrasında yayımlanan 15 Temmuz 2018 tarihli ve 9 sayılı "Milletlerarası Andlaşmaların Onaylanmasına İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi" oluşturmaktadır.<sup>310</sup>

Haziran 2018'den itibaren "Cumhurbaşkanlığı Hükümet Sistemi" adı ile yönetilen Türkiye'nin bu tarihe kadar uygulamakta olduğu parlamenter hükümet sistemi değişmiştir. Yeni hükümet sistemi öncesinde yürütme yetkisini Cumhurbaşkanı ile birlikte kullanan Başbakan ve Bakanlar Kurulunun yetkileri Cumhurbaşkanına geçmiştir. Yeni sistemle birlikte Başbakan ve Bakanlar Kurulu ile ilgili anayasal hükümlerle anayasada ve anayasanın yetki verdiği konularda çıkarılan ve yürürlükte olan pek çok hukuki düzenleme mülga edilmiş ya da bu düzenlemelerde değişikliğe gidilmiştir.<sup>311</sup>

Uluslararası anlaşmaları görüşmeye, imzalamaya ve uygulamaya yürütme organı yetkilidir. ÇVÖA'ların imzalanması ve yürürlüğe giriş süreçleri diğer uluslararası anlaşma türleri ile aynıdır.<sup>312</sup> ÇVÖA'ların imzalanmasını sağlamak üzere müzakerelere

<sup>309</sup> 02/07/2018 tarihli 703 sayılı Kanun Hükmünde Kararnamenin 181. maddesiyle, "Milletlerarası Andlaşmaların Yapılması, Yürürlüğü ve Yayınlanması ile Bazı Andlaşmaların Yapılması İçin Bakanlar Kuruluna Yetki Verilmesi Hakkında Kanun"un adı "Bazı Andlaşmaların Yapılması İçin Cumhurbaşkanına Yetki Verilmesi Hakkında Kanun" şeklinde değiştirilmiştir.

<sup>310</sup> B. Yaltı Soydan, *age.*, s. 74.

<sup>311</sup> Serkan Acuner, "Cumhurbaşkanlığı Hükümet Sistemi Sonrasında Uluslararası Vergi Anlaşmalarının Akdedilmesi, Onaylanması ve Yayınlanması İle İlgili Değişen Usul ve Esaslar", *Vergi Sorunları Dergisi*, Sayı 370, Temmuz 2019, s. 144.

<sup>312</sup> A. Tezel, *Uluslararası Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları ve Türkiye Uygulaması*, s. 25; B. Yaltı Soydan, *age.*, s. 74.

katılacak Türkiye Cumhuriyeti temsilcileri ve bunların yetkileri Cumhurbaşkanlığı Kararı ile belirlenmektedir.<sup>313</sup> Türkiye ile diğer ülkeler arasında yapılacak ÇVÖA'lara ilişkin temas ve müzakereler, Dışişleri Bakanlığı eliyle Hazine ve Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı (GİB) ile iş birliği yapılmak suretiyle yürütülmektedir.<sup>314</sup> Diğer ifadeyle, bir ÇVÖA yapılması sürecinde Hazine ve Maliye Bakanlığı ve Dışişleri Bakanlığı iş birliği halinde hareket etmektedir.

1982 Anayasası'nın 104. maddesine göre uluslararası anlaşmaları onaylamak ve yayımlamak yetkisi Cumhurbaşkanındadır. Ancak anayasanın 90. maddesine göre yapılacak uluslararası anlaşmaların onaylanması, Türkiye Büyük Millet Meclisinin (TBMM) onaylamayı bir kanunla uygun bulmasına bağlıdır. Usulüne göre yürürlüğe konulmuş uluslararası anlaşmalar kanun hükmündedir.<sup>315</sup> Uluslararası anlaşmaların anayasaya aykırılık iddiasıyla Anayasa Mahkemesinden iptalleri istenemez.<sup>316</sup> Usulüne göre yürürlüğe konulmuş temel hak ve özgürlüklere ilişkin uluslararası anlaşmalarla kanunların aynı konuda farklı hükümler içermesi halinde, uluslararası anlaşmalar esas alınır.<sup>317</sup>

TBMM'nin anlaşmayı bir uygun bulma kanunuyla onaylamasıyla anlaşma iç hukuk sistemine dâhil edilmiş olur. Tüm anlaşmaların yürürlük kazanması anayasa gereğince TBMM'ce uygun bulma yasasına bağlıdır. Öte yandan, anayasanın 90. maddesiyle devlet maliyesine bir yük getirmemek, kişi hallerine ve Türklerin yabancı ülkelerdeki mülkiyet haklarına zarar vermemek şartıyla ekonomik, ticarî veya teknik ilişkileri düzenleyen ve süresi bir yılı aşmayan anlaşmaların TBMM'ce uygun bulma yasasına gerek duyulmaksızın yayımlanma ile yürürlüğe konulabileceğine hükmedilmektedir. Yine de bu anlaşmalar yayımlarından itibaren iki ay içinde TBMM'nin bilgisine sunulacaktır.<sup>318</sup> Süresi genellikle bir yılı aşan vergi anlaşmalarının, devletin vergilendirme yetkisini sınırladıkları için vergi kanunlarında değişiklikler yaptığı ve devlet maliyesine yük getirdiği kabul edilmektedir.<sup>319</sup> Bu nedenle vergi anlaşmaları uygun bulma yasasının kapsamına girmektedir. Vergi anlaşmaları, iki taraf

<sup>313</sup> 15/07/2018 tarihli ve 9 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi, md. 1.

<sup>314</sup> 1173 sayılı Kanun, md. 1.

<sup>315</sup> 1982 Anayasası, md. 90(5).

<sup>316</sup> 1982 Anayasası, md. 90(5).

<sup>317</sup> 1982 Anayasası, md. 90(5).

<sup>318</sup> 1982 Anayasası, md. 90.

<sup>319</sup> N. Çağan, *Vergilendirme Yetkisi*, s. 223.



devlet arasında vergilendirme yetkisini ya birine vererek ya da paylaşırma yoluyla dağıttığından gelirlerin vergilendirilmesini doğrudan etkilemektedir.<sup>320</sup>

9 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi'nin 6. maddesi uyarınca onaylanmanın veya katılmanın TBMM'ce uygun bulunması zorunlu olan anlaşmaların, Cumhurbaşkanı tarafından TBMM'ye gönderilmesi, diğer taraftan Cumhurbaşkanı kararı ile doğrudan onaylanan anlaşmalardan yayımlanması zorunlu olanların ise yayımlarından başlayarak iki ay içinde Dışişleri Bakanlığı tarafından TBMM'nin bilgisine sunulması gerekmektedir.<sup>321</sup>

Sonuç itibarıyla, bir ÇVÖA TBMM'ce bir uygun bulma kanunuyla kabul edilmesinden sonra Cumhurbaşkanınca onaylanmak suretiyle ulusal ve uluslararası hukuk açısından geçerlilik kazanmaktadır.<sup>322</sup>

Anlaşmaların yürürlüğe girmesi ise anayasal süreçlerin tamamlanmasıyla Cumhurbaşkanı tarafından anlaşmanın onaylanarak yayımlanmasını müteakiben, Dışişleri Bakanlığınca hazırlanan onay belgelerinin taraf devletler arasında değişimiyle<sup>323</sup> mümkün olmaktadır. ÇVÖA'lara dair onay belgelerinin değişiminden sonra anlaşmanın uygulamaya gireceği tarih anlaşma metninde belirtilmemiş ise bir Cumhurbaşkanı kararı ile belirlenerek Resmî Gazete'de (R.G.) yayımlanmakta ve bu yürürlük tarihinde de yasa gücüne kavuşmaktadır.<sup>324</sup>

Anayasanın 90. maddesinin beşinci fıkrasında; usulüne göre yürürlüğe konulmuş uluslararası anlaşmaların kanun hükmünde olduğu, bunlar hakkında anayasaya aykırılık iddiasıyla Anayasa Mahkemesine başvurulamayacağı, usulüne göre yürürlüğe konulmuş uluslararası anlaşmalarla kanunların aynı konuda farklı hükümler içermelerinden dolayı çıkabilecek uyuşmazlıklarda uluslararası anlaşma hükümlerinin esas alınacağına hükmedilmektedir. Fıkra anlaşmaların iç hukuk kurallarından üstün olduğuna dair açık

<sup>320</sup> B. Yaltı Soydan, *age.*, s. 75.

<sup>321</sup> Bir uluslararası anlaşmaya ya da kanunun verdiği yetkiye dayanılarak Cumhurbaşkanı tarafından yapılan teknik veya idari nitelikteki anlaşmalardan ekonomik veya ticari niteliği olmayan, özel hukuk hükümlerine tabi gerçek ve tüzel kişilerin haklarını ilgilendirmeyen Türk kanunlarına değişiklik getirmeyen uluslararası anlaşmaların R.G.'de yayımlanması zorunlu değildir ve bu anlaşmaların onaylanmasına ilişkin Cumhurbaşkanı kararları da R.G.'de yayımlanmayabilecektir (9 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi, md. 4/2).

<sup>322</sup> H. Pazarıcı, *age.*, I. Kitap, s. 150.

<sup>323</sup> 9 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi, md. 5.

<sup>324</sup> 9 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi, md. 3/3.

bir düzenleme bulunmaması, anlaşmaların iç hukukla ilişkileri açısından öğretide tartışmalar yaşanmasına neden olabilmektedir.<sup>325</sup>

Öte yandan, anayasaya aykırılık iddiasıyla anlaşmaların Anayasa Mahkemesine götürülemiyor olmasının anlaşmalar ile yasalar arasında bir düzey farkını ortaya koyduğunu kabul etmek gerekmektedir. Zira ortada anayasaya aykırılığı gerekçe gösterilerek anlaşmalara karşı Anayasa Mahkemesine gidilememe durumu vardır ve bu da anayasaya aykırılığı tartışılabilen ve aykırılığın tespitiyle de iptal edilebilen yasalar ile anlaşmalar arasındaki eşitliği bozmaktadır.<sup>326</sup>

Anayasanın 90. maddesinde yer alan anlaşmaların kanun hükmünde olduğu vurgusunu, anlaşmanın iç hukukun bir parçası olduğunun göstergesi olarak yorumlamak ve bu hükmü maddenin ikinci cümlesi olan anlaşmalar hakkında Anayasa Mahkemesine başvurulamayacağı hükmü ile birlikte değerlendirmek uygun olacaktır. Türkiye'nin taraf olduğu ÇVÖA'lar, iç hukuk açısından vergi kanunları hükmünde olmakla birlikte bunların anayasaya aykırılığı iddia edilemediğinden ve iç hukuk kurallarına üstün olduğundan anlaşmalara açıkça aykırılık taşıyan bir vergi kanununun çıkarılması mümkün görünmemektedir.<sup>327</sup>

#### **1.5.4. Türkiye'nin Taraf Olduğu Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları**

Uluslararası ekonomik faaliyetlerin kolaylaştığı ve hızlandığı günümüzde uluslararası yatırımcılar, yatırım yapmayı planladıkları ülkelerin politik ve ekonomik açıdan istikrarlı olmasının yanında bu ülkelerde uygulanan vergi uygulamalarının da öngörülebilir olmasını önemserler. Bu nedenle ülkeler, uluslararası yatırım ve sermayenin önünü açmak için bunlar üzerindeki vergi yükünün adil ve dengeli olmasına özen gösterirler ve olası bir çifte vergilendirme yükünü bertaraf edecek ÇVÖA'lar akdedirler. Zira sonradan yapılacak iç hukuk düzenlemeleriyle her an değiştirilebilecek vergi kanunları uluslararası yatırımcılar için endişe kaynağıdır ve vergi belirliliğini sağlamada önemli bir enstrüman olan ÇVÖA'ların yatırımcıların bu endişesini gidermedeki rolü büyüktür.

Türkiye, anlaşmalara temel dayanak olarak kabul edilen OECD MVA ve BM MVA hükümleriyle kendi anlaşma politikası arasında denge kurmak suretiyle diğer ülkelerle ÇVÖA'lar akdetmekte ve yürürlüğe sokmaktadır.

<sup>325</sup> B. Yaltı Soydan, *age.*, s. 79.

<sup>326</sup> B. Yaltı Soydan, *age.*, s. 80.

<sup>327</sup> B. Yaltı Soydan, *age.*, s. 81.

Türkiye, ekonomik ilişkilerinin yoğun olduğu veya bu potansiyele sahip ülkelerle yapılacak anlaşmalara özel önem vermektedir. Bu kapsamda, Türkiye'nin aday ülke konumunda olduğu Avrupa Birliği ve üyesi olduğu OECD ülkeleriyle olan anlaşmalarının çok sayıda oluşu dikkat çekicidir. Öte yandan Türkiye, inşaat işlerinin yoğunlaştığı Rusya ve Orta Asya ülkeleriyle yaptıkları anlaşmalara da ağırlık vermiştir. Yine, soğuk savaş yıllarının bitimini müteakip dış politikasını ciddi biçimde revizyona tabi tutan Türkiye, 1998 yılında başlattığı “Afrika’ya Açılım Eylem Planı”<sup>328</sup> ve 2010 yılında kabul edilen ve kamu kurumları, özel sektör, sivil toplum kuruluşları ve insani yardım örgütlerinin faaliyetlerini içine alan bütüncül bir anlayışın ürünü olan “Afrika Strateji Belgesi” ile Afrika ülkeleriyle olan ilişkilerini ileri bir seviyeye taşıyabilmiştir.<sup>329</sup> Bu gelişmeler Türkiye'nin Afrika kıtası ülkeleriyle olan ÇVÖA ağının genişletilmesi yönünde itici güç olmuştur.

Son yıllarda Türkiye'nin Afrika ülkelerinde çeşitli yatırım ve hizmet alanlarında başta inşaat taahhüt şirketleri olmak üzere mal ve hizmet sunan şirketlerinin sayısı artmaktadır. Öte yandan, Türk Hava Yollarının Afrika'daki sefer noktalarının bu nedenle artması neticesinde karşılaşılabileceği vergi sorunlarının çözülmesi amacıyla Türkiye'nin Afrika ülkeleriyle olan ÇVÖA'larının sayısı da yeni müzakerelerle artmaya devam etmektedir. 2020 yılı Haziran ayı tarihi itibarıyla sekiz Afrika ülkesi (Cezayir, Fas, Mısır, Tunus, Etiyopya, Güney Afrika, Sudan, Gambiya) ile olan ÇVÖA'larımız yürürlüktedir. Beş ülke (Çad, Senegal, Fildişi Sahili, Somali, Ruanda,<sup>330</sup> Sierra Leone) ile imzalanan ÇVÖA'larımızın yürürlük işlemleri ise devam etmektedir. Güney Afrika ile yürürlükte bulunan ÇVÖA'mızı (bilgi değişimi ile ilgili maddesi itibarıyla) değiştiren bir Protokol imzalanmış ve 15 Temmuz 2017 tarihinde yürürlüğe girmiştir. Bunların dışında

<sup>328</sup> Söz konusu plan, Sahra Altı Afrika ülkeleriyle başta siyasi ilişkiler olmak üzere ticaret, yatırımlar, kültürel projeler, güvenlik ve askeri iş birliği ve kalkınma projeleri gibi birçok alanda hızlı ilerlemeyi hedeflemiştir (<http://www.mfa.gov.tr/turkiye-afrika-iliskileri.tr.mfa>, (09/08/2020)).

<sup>329</sup> <http://www.mfa.gov.tr/turkiye-afrika-iliskileri.tr.mfa>; <http://www.mfa.gov.tr/afrika-birligi.tr.mfa> (09/08/2020)

<sup>330</sup> 01/12/2018 tarihinde Buenos Aires'te imzalanan ve 15/01/2020 tarih ve 7207 sayılı Kanunla onaylanması uygun bulunan “Türkiye Cumhuriyeti Hükümeti ile Ruanda Cumhuriyeti Hükümeti arasında Gelir Üzerinden Alınan Vergilerde Çifte Vergilendirmeyi Önleme ve Vergi Kaçakçılığına Engel Olma Anlaşması” 3013 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararı ile de onaylanmıştır. Bu Karar 25/09/2020 tarih ve 31255 sayılı R.G.'de yayımlanmıştır. Kararın yayımlanması ile anlaşmanın yürürlüğe girebilmesi için gerekli olan yasal süreç Türkiye açısından tamamlanmış olmaktadır. Anlaşmanın “Yürürlüğe Girme” başlıklı 30. maddesinde belirtildiği gibi, akit devletlerin her biri kendi iç hukukunda öngörülen işlemlerinin tamamlandığını diplomatik yollarla birbirine bildirecek ve anlaşma bu bildirimlerden sonuncusunun alındığı tarihte yürürlüğe girecektir. Anlaşma hükümleri, anlaşmanın yürürlüğe girdiği tarihi izleyen yılın Ocak ayının birinci gününden itibaren hüküm ifade edecektir. Anlaşma hükümlerinin uygulanabilmesi için gereken işlemlerin Türkiye bakımından tamamlandığının Ruanda tarafına bildirilmesi önem arz etmektedir.

yedi ülke (Gabon, Uganda, Kenya, Botsvana, Burundi, Burkina Faso, Kongo Demokratik Cumhuriyeti) ile ÇVÖA'lar parafe edilmiş, ancak henüz imzalanmamıştır. Müzakereleri devam eden ve ÇVÖA teklifinde bulunan diğer Afrika ülkeleri de bulunmaktadır.

İlk olarak 1970 yılında Avusturya ve 1971 yılında Norveç ile ÇVÖA imzalayan Türkiye'nin imzalamış olduğu anlaşma sayısı Aralık 2020 itibarıyla 95 adet, bunlardan yürürlüğe girenlerin sayısı ise 85 adettir. Yukarıda değinilen beş Afrika ülkesi dışında Filistin, Venezuela ve Arjantin ile olan ÇVÖA'larımızın da yürürlük işlemleri devam etmektedir. Diğer taraftan, Özbekistan<sup>331</sup> ve Ukrayna<sup>332</sup> ile imzalanan Protokoller yürürlüğe girmiş, Kuveyt ile imzalanan Protokol ise henüz yürürlüğe girmemiştir. Yine yukarıda yedisi sayılan Afrika ülkelerinin dışında Türkmenistan (revize), Sri Lanka, Güney Kore (revize) ve Hong Kong ile ÇVÖA'lar parafe edilmiş, ancak henüz imzalanmamıştır.

Aşağıdaki tabloda şimdiye kadar yapılan tüm anlaşmaların imzalanma, yürürlük ve uygulanma tarihlerine göre dökümü görülebilir.

**Tablo 4. Türkiye'nin Taraf Olduğu Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları ve Protokoller**

No	Taraf Devlet	İmza Tarihi	Yürürlük Tarihi	Uygulama Tarihi
1	Avusturya	03/11/1970	24/09/1973	01/01/1974
	Avusturya (revize)	28/03/2008	01/10/2009	01/01/2010
2	Norveç	16/12/1971	30/01/1976	01/01/1977
	Norveç (revize)	15/01/2010	15/06/2011	01/01/2012
3	Güney Kore	24/12/1983	25/03/1986	01/01/1987
4	Ürdün	06/06/1985	03/12/1986	01/01/1987
5	Tunus	02/10/1986	28/12/1987	01/01/1988
6	Romanya	01/07/1986	15/09/1988	01/01/1989
7	Hollanda	27/03/1986	30/09/1988	01/01/1989
8	Pakistan	14/11/1985	08/08/1988	01/01/1989
9	İngiltere	19/02/1986	26/10/1988	01/01/1989

<sup>331</sup> Protokolün yürürlüğe giriş tarihi 25/11/2020 tarihli ve 3207 sayılı Cumhurbaşkanı Kararı ile 9 Temmuz 2020 olarak belirlenmiştir. Anılan Karar ise 25/11/2020 tarihli ve 31315 (2. Mükerrer) sayılı R.G.'de yayımlanmıştır.

<sup>332</sup> 09/11/2017 tarihinde Kiev'de imzalanan ve 07/04/2020 tarih ve 7234 sayılı Kanunla onaylanması uygun bulunan "27 Kasım 1996 Tarihinde Ankara'da İmzalanan Türkiye Cumhuriyeti Hükümeti ile Ukrayna Hükümeti Arasında Gelir ve Servet Üzerinden Alınan Vergilerde Çifte Vergilendirmeyi Önleme ve Vergi Kaçakçılığına Engel Olma Anlaşmasını Değiştiren Protokol" 3012 sayılı Cumhurbaşkanı Kararı ile onaylanmış ve bu Karar 25.09.2020 tarih ve 31255 sayılı R.G.'de yayımlanmıştır. Kararın yayımlanması ile söz konusu Protokolün yürürlüğe girebilmesi için gerekli iç onay süreci Türkiye açısından tamamlanmış olmaktadır. Protokolün 11. maddesinin 1 ve 2. fıkralarında belirtildiği gibi, akit devletler anlaşmayı tadil eden bu Protokolün yürürlüğe girmesi için iç hukuklarında öngörülen işlemlerin tamamlandığını, diplomatik yollardan yazılı olarak birbirine bildirecek ve Protokol bildirimlerin sonuncusunun alındığı ayı takip eden ayın son günü yürürlüğe girecektir. Protokolün yürürlüğe girmesine ilişkin iç hukuk onay işlemlerinin Türkiye açısından tamamlandığının Ukrayna tarafına diplomatik yollardan bildirilmesi gerekmektedir. Diğer taraftan, Protokolün yürürlüğe girebilmesi için Ukrayna tarafının iç hukuk işlemlerinin tamamlandığının da Türkiye'ye bildirilmesi icap etmektedir. Nitekim iki ülke de birbirine yapması gereken bildirimini yapmış olup Protokol 30 Kasım 2020 tarihinde yürürlüğe girmiştir.

10	Finlandiya	09/05/1986	30/12/1988	01/01/1989
	Finlandiya (Revize)	06/10/2009	04/05/2012	01/01/2013
11	K.K.T.C.	22/12/1987	30/12/1988	01/01/1989
12	Fransa	18/02/1987	01/07/1989	01/01/1990
13	Almanya (Feshedilen)	16/04/1985	30/12/1989	01/01/1990
	Almanya (Yeni)	19/09/2011	01/08/2012	01/01/2011
14	İsveç	21/01/1988	18/11/1990	01/01/1991
15	Belçika	02/06/1987	08/10/1991	01/01/1992
16	Danimarka	30/05/1991	20/06/1993	01/01/1991
17	İtalya	27/07/1990	01/12/1993	01/01/1994
18	Japonya	08/03/1993	28/12/1994	01/01/1995
19	BAE	29/01/1993	26/12/1994	01/01/1995
20	Macaristan	10/03/1993	09/11/1995	01/01/1993
21	Kazakistan	15/08/1995	18/11/1996	01/01/1997
22	Makedonya	16/06/1995	28/11/1996	01/01/1997
24	Cezayir	02/08/1994	30/12/1996	01/01/1997
25	Moğolistan	12/09/1995	30/12/1996	01/01/1997
26	Hindistan	31/01/1995	30/12/1996	01/01/1994
27	Malezya	27/09/1994	31/12/1996	01/01/1997
28	Mısır	25/12/1993	31/12/1996	01/01/1997
29	Çin Halk Cumhuriyeti	23/05/1995	20/01/1997	01/01/1998
30	Polonya	03/11/1993	01/04/1997	01/01/1998
31	Türkmenistan	17/08/1995	24/06/1997	01/01/1998
32	Azerbaycan	09/02/1994	01/09/1997	01/01/1998
33	Bulgaristan	07/07/1994	17/09/1997	01/01/1998
34	Özbekistan	08/05/1996	30/09/1997	01/01/1997
	Özbekistan (Protokol)	25/10/2017	09/07/2020	01/01/2021
35	ABD	28/03/1996	19/12/1997	01/01/1998
36	Beyaz Rusya	24/07/1996	29/04/1998	01/01/1999
37	Ukrayna	27/11/1996	29/04/1998	01/01/1999
	Ukrayna (Protokol)	09/10/2017	30/11/2020	01/01/2021
38	İsrail	14/03/1996	27/05/1998	01/01/1999
39	Slovakya	02/04/1997	02/12/1999	01/01/2000
40	Kuveyt	06/10/1997	13/12/1999	01/01/1997
	Kuveyt (Protokol)	14/09/2017	-	-
41	Rusya	15/12/1997	31/12/1999	01/01/2000
42	Endonezya	25/02/1997	06/03/2000	01/01/2001
43	Litvanya	24/11/1998	17/05/2000	01/01/2001
44	Hırvatistan	22/09/1997	18/05/2000	01/01/2001
45	Moldova	25/06/1998	28/07/2000	01/01/2001
46	Singapur	09/07/1999	27/08/2001	01/01/2002
47	Kırgızistan	01/07/1999	20/12/2001	01/01/2002
48	Tacikistan	06/05/1996	26/12/2001	01/01/2002
49	Çek Cumhuriyeti	12/11/1999	16/12/2003	01/01/2004
50	İspanya	05/07/2002	18/12/2003	01/01/2004
51	Bangladeş	31/10/1999	23/12/2003	01/01/2004
52	Letonya	03/06/1999	23/12/2003	01/01/2004
53	Slovenya	19/04/2001	23/12/2003	01/01/2004
54	Yunanistan	02/12/2003	05/03/2004	01/01/2005
55	Suriye	06/01/2004	21/08/2004	01/01/2005
56	Tayland	11/04/2002	13/01/2005	01/01/2006
57	Sudan	26/08/2001	31/01/2005	01/01/2006
58	Lüksemburg	09/06/2003	18/01/2005	01/01/2006
59	Estonya	25/08/2003	21/02/2005	01/01/2006
60	İran	17/06/2002	27/02/2005	01/01/2006
61	Fas	07/04/2004	18/07/2006	01/01/2007
62	Lübnan	12/05/2004	21/08/2006	01/01/2007
63	Güney Afrika	03/03/2005	06/12/2006	01/01/2007

64	Portekiz	11/05/2005	18/12/2006	01/01/2007
65	Sırbistan-Karadağ	12/10/2005	10/08/2007	01/01/2008
66	Etiyopya	02/03/2005	14/08/2007	01/01/2008
67	Bahreyn	14/11/2005	02/09/2007	01/01/2008
68	Katar	25/12/2001	11/02/2008	01/01/2009
	Katar (Revize)	18/12/2016	31/12/2018	01/01/2019
69	Bosna-Hersek	16/02/2005	18/09/2008	01/01/2009
70	Suudi Arabistan	09/11/2007	01/04/2009	01/01/2010
71	Gürcistan	21/11/2007	15/02/2010	01/01/2011
72	Umman	31/05/2006	15/03/2010	01/01/2011
73	Yemen	26/10/2005	16/03/2010	01/01/2011
74	İrlanda	24/10/2008	18/08/2010	01/01/2011
75	Yeni Zelanda	22/04/2010	28/07/2011	01/01/2012
76	Kanada	14/07/2009	04/05/2011	01/01/2012
77	İsviçre	18/06/2010	08/02/2012	01/01/2013
78	Brezilya	16/12/2010	09/10/2012	01/01/2013
79	Avustralya	28/04/2010	05/06/2013	01/01/2014
80	Malta	14/07/2011	13/06/2013	01/01/2014
81	Meksika	17/12/2013	23/07/2015	01/01/2016
82	Kosova	10/09/2012	15/10/2015	01/01/2016
83	Filipinler	18/03/2009	11/01/2016	01/01/2017
84	Vietnam	08/07/2014	09/06/2017	01/01/2018
85	Gambiya	11/02/2014	26/01/2018	01/01/2019
86	Senegal	14/11/2015	-	-
87	Fildişi Sahili	29/02/2016	-	-
88	Somali	03/06/2016	-	-
89	Çad	26/12/2017	-	-
90	Venezuela	03/12/2018	-	-
91	Ruanda	01/12/2018	-	-
92	Filistin	25/10/2018	-	-
93	Arjantin	01/12/2018	-	-
94	Sierra Leone	03/11/2020	-	-
95	Irak	17/12/2020	-	-

**Kaynak:** GİB internet sitesi, R.G. bilgileri ve Türkiye'nin MLI kapsamındaki bildiriminden yararlanılarak oluşturulmuştur.

Tablo 4'te görüleceği üzere 1971 yılında Norveç ile yapılan ikinci anlaşmadan sonra 1983 yılında Güney Kore ile yapılan anlaşmaya kadar uzun yıllar anlaşma yapılmamıştır. 1980 yıllardan itibaren Türkiye'nin dışa açılım politikalarına bağlı olarak başta Avrupa ülkeleri olmak üzere birçok ülkeyle ÇVÖA'lar akdedilmiş ve anlaşma yapmak amacıyla yoğun biçimde müzakerelere girişilmiştir.<sup>333</sup> Sonuç olarak, dünyanın tüm kıtalarından ülkelerle yapılan anlaşmaların sayısı dikkate alındığında Türkiye'nin geniş bir anlaşma ağına sahip olduğu söylenebilir.

Türkiye'nin OECD üyesi olması, ÇVÖA'larında OECD MVA'yı temel almasında etkilidir. Bununla birlikte, Türkiye OECD Modeli'nin daha çok gelişmiş ülke lehine hükümler barındırması nedeniyle modele koyduğu çekinceleri de dikkate alarak kendi anlaşma politikasına uygun anlaşma taslakları üzerinden müzakereler yürütmeyi tercih

<sup>333</sup> O. Pehlivan, E. Öz, *Uluslararası Vergilendirme*, s. 212.

etmektedir. Bir başka ifadeyle Türkiye, gelişmiş ülkelerle yaptığı anlaşmalarda kaynak ülkenin vergilendirme hakkını koruyan BM Modeli'nin, gelişmekte olan ve az gelişmiş ülkelerle yapılan anlaşmalarda ise mukim ülkenin vergilendirme hakkını gözeten OECD Modeli'nin hükümlerini esas alan, ancak kendi hususi gereksinimlerini de gözetten bir müzakere yaklaşımı sergilemektedir. Türkiye'nin iki model vergi anlaşması hükümlerine de ÇVÖA'larında yer verdiği karma bir yaklaşımının olduğunu söylemek yanlış olmayacaktır.

1963 yılı OECD Modeli'ne Türkiye'nin koymuş olduğu çekinceler ve bazı gelir unsurlarında kaynak ülke vergilendirilmesinin (modelin aksine) temin edilmesi göz önünde tutularak hazırlanmış ve 1969 yılında yayımlanmış bir Türk Modeli'nin de var olduğu hatırlatılmalıdır. Türkiye'nin o dönemdeki gereksinimlerine göre oluşturulan bu model oldukça eskidir ve kullanılmamaktadır. Modelin müzakereler esnasında anlaşma heyetince dikkate alınmasının gerekmediği ve dolayısıyla herhangi bir geçerliliğinin söz konusu olmadığı yetkili makamlarca da ifade edilebilmektedir. Türkiye her anlaşmayı kendi içinde ayrı değerlendirip belirlediği anlaşma politikası paralelinde kaynak ülke vergilendirmesine ya da mukim ülke vergilendirmesine ağırlık verebilmektedir.

Türkiye'nin taraf olduğu ÇVÖA'larda genel olarak düzenlenen gelir unsurları gayrimenkul varlıklardan elde edilen gelirler, ticari kazançlar, uluslararası taşımacılık kazançları, temettü gelirleri, faiz gelirleri, gayrimaddi hak bedelleri, sermaye değer artış kazançları, serbest meslek faaliyetlerinden elde edilen gelirler, ücret gelirleri, şirket yönetim kurulu üyelerinin gelirleri, sanatçı ve sporcularca elde edilen gelirler, özel sektör çalışanlarınca alınan emekli maaşları, kamu görevi karşılığında alınan ücret gelirleri ve emekli maaşları, öğretmenler ve öğrencilerin elde ettiği gelirler ve diğer gelirler olarak yer almaktadır. Bu gelir unsurları her anlaşmada ayrı ayrı detaylı biçimde müzakere edilmekte ve vergilendirilmeleri kaynak ülkesine bırakılabildiği gibi mukim ülkeye de bırakılabilmekte ya da her iki ülke arasında paylaşılabilir.

## İKİNCİ BÖLÜM

### MATRAH AŞINDIRMA VE KÂR KAYDIRMA ÇOK TARAFLI SÖZLEŞMESİ'NİN GELİŞİMİ, NİTELİĞİ VE KAPSAMI

Bu bölümde, G20 üyesi ülkelerin OECD aracılığıyla 2013 yılında projelendirdiği ve son yılların en başarılı vergi iş birliği projesi olarak görülen BEPS Eylem Planı'nın 15. eylem çalışmaları sonucunda 7 Haziran 2017 tarihinde imzaya açılan ve Türkiye'nin de aralarında bulunduğu 68 ülke<sup>334</sup> tarafından imzalanan "Matrah Aşındırma ve Kâr Kaydırma Çok Taraflı Sözleşmesi (MLI<sup>335</sup>)" incelenmiştir.

İncelemede, MLI'nın hazırlık sürecine, hukuki niteliğine, uluslararası vergi hukukuna etkisine, minimum standartlarına ve esnekliğine, çekince sistemi ve uyumlaştırıcı hükümlerine, ÇVÖA'larla olan etkileşimine, genel hatlarıyla içeriğine ve özellikli hususlarına odaklanılmıştır. Bunun öncesinde, vergide çok taraflılaştırma eğilimini BEPS Projesi çıktıları çerçevesinde somutlaştıran ve bağlayıcı çok taraflı bir enstrüman haline getirilen MLI'nın teorik ve pratik açıdan zemini ele alınmıştır. Bu zemini hazırlayan şeffaflık, bilgi değişimi ve idari yardımlaşma temelinde gelişme gösteren uluslararası vergilendirmede çok taraflılaştırma çabalarına genel olarak değinmekte yarar görülmüştür.

#### 2.1. Vergide Çok Taraflı Sözleşme Kavramı

Birden çok egemen ülke arasında akdedilen anlaşmalar genel olarak "Sözleşme (Konvansiyon/Convention)" olarak adlandırılmaktadır.<sup>336</sup> Çok taraflı sözleşme kavramı İngilizcede "Multilateral tax treaty", Fransızcada "Conventions fiscales multilatérales", Almandada "Multilaterale Steuerabkommen" olarak ifade edilmektedir.<sup>337</sup>

Vergide çok taraflı bir anlaşma veya sözleşme oluşturma düşüncesi, çok taraflılaştırmanın yüksek hızda seyrettiği günümüze ait bir yenilik olmayıp uzun yıllar öncesine dayanmaktadır. Örneğin, 12 Ekim 1923 tarihinde Avusturya, Macaristan, Polonya, İtalya, Romanya ve Sırp, Hırvat ve Sloven Krallığı arasında çok taraflı anlaşma imzalanmıştır.<sup>338</sup> Bazı bölgelerde NORDIC, ANDEAN, CARICOM gibi çok taraflı

<sup>334</sup> Kasım 2020 itibarıyla bu sayı 94'e yükselmiştir.

<sup>335</sup> Uluslararası vergi öğretisinde yaygınlıkla kullanılan İngilizce kısaltması (MLI) bu çalışmada kolaylık sağlaması nedeniyle tercih edilmiştir.

<sup>336</sup> H. Pazarcı, *age.*, I. Kitap, s. 110.

<sup>337</sup> IBFD International Tax Glossary, Amsterdam, IBFD; A. S. Özgenç, *Çok Taraflı Vergi Anlaşmasının Temel Esasları-Matrahın Aşındırılması Ve Karın Taşınması Eylem Planı 15 Çerçevesinde*, s. 4.

<sup>338</sup> Micheal Lang, Helmut Loukota, Albert J. Rädler, Joseph Schuch, Gerald Toifl, Christoph Urtz, Franz Wassermeyer, Mario Züger, *Multilateral Tax Treaties*, WU, 1998, s. 189.



anlaşmalara da rastlanmaktadır. Ancak bu anlaşmalar bölgesellikten öteye geçemedikleri gibi genel kabul de görmemişlerdir. Adı geçen çok taraflı anlaşmaların imzalandığı dönemin siyasi, sosyal ve ekonomik şartları günümüz şartlarıyla kıyaslanamamaktadır. Günümüzün gelişmiş teknolojik, bilişim ve ulaştırma olanaklarının vergide çok taraflı birliktelikleri kolaylaştırdığı açıktır. Bu nedenle günümüzde dünyanın geneline faydası olacak uluslararası vergi kurallarının ve standartlarının kabulü eskiye göre daha hızlı gerçekleştirilebilmektedir.

Vergide çok taraflı sözleşmenin, geçmişte çok taraflı vergi anlaşmalarındaki başarısızlıklar dikkate alındığında, titizlikle tasarlanması ve oluşturulması önemlidir. Çok taraflı sözleşme, ikili vergi anlaşmalarının varlığını ve günümüze kadar olan etkin işlevini göz önüne alarak şekillendirilmelidir. Bu gerçekliğin farkında olan uluslararası vergi dünyasının, gerek çifte vergilendirme gerekse çifte vergilendirmemeye karşı ikili vergi anlaşmalarını merkeze alan ve bunlarla birlikte işlev görecek çok taraflı bir sözleşmenin gerekliliğine olan inancı iyice belirgin hale gelmiştir.

Genellikle iki ülke arasında yapılan bir anlaşmaya dayanan ÇVÖA'lar çifte vergilendirmemeyi doğuran uluslararası vergiden kaçınma ve vergi kaçırma operasyonlarına karşı zayıf kalmakta ve anlaşma alışverişlerine sıklıkla konu olmaktadır. Çok taraflı sözleşmeyle ÇVÖA hükümleri çok taraflı bağlayıcılık kazanmakta ve vergiden kaçınmalara karşı birçok ülkenin ortak reaksiyonu temin edilmektedir. Böylece, mevcut durumla karşılaştırıldığında çok taraflı sözleşmenin farklı ÇVÖA'lar ve ülkeler kullanılarak yapılan vergiden kaçınma ve vergi kaçırma faaliyetlerinin hareket alanını daraltacağı açıktır. Çok taraflı sözleşmenin taraf ülkelerce uzlaşılan vergi hükümlerini barındırdığı düşünüldüğünde uluslararası iş birliğini geliştirmesi yanında temel mükellef hakları ile ülke vergi idarelerinin hukukunu da gözettiği söylenebilir.

## **2.2. Vergide Çok Taraflılaşıma**

1980'lerden sonra teknolojik ilerlemeler ve finansal yenilikler ile yüksek hızda artan uluslararası para ve sermaye hareketleri, ÇVÖA'larda çifte vergilendirme sorununun önlenmesi temel amacının yanında vergiden kaçınma ve vergi kaçırma sorununun da önlenmesine duyulan gereksinimi artırmıştır. Vergi cennetleri, zararlı vergi rekabetleri ile sınır ötesi vergi suçlarının varlığı ve sayılarındaki artış, bu sorunlara karşı küresel iş birliğini zorunlu kılmaktadır.

Vergiden kaçınma ve vergi kaçırma faaliyetlerine karşı küresel iş birliği ve koordinasyon çabaları daha önce olmadığı kadar dünya gündemindedir. Tek taraflı ulusal tedbir ve düzenlemelerin çok taraflılık özelliği sergileyen vergi sorunlarını çözmeye yetersizliği ve ülke vergi matrahı aşınmalarına yol açan sınır ötesi ekonomik faaliyetler, ÇVÖA'larda yeni ve etkili hükümler geliştirilmesinde etkili olmuştur. ÇVÖA'lar vergilendirme yetkisini kaynak ve mukim ülke arasında dağıtmak ve bölüştürmek işlevi görürken barındırdığı iş birliği ve idari yardımlaşma hükümleriyle ülkelere etkili bir iletişim ve uzlaşma ortamı sunmaktadır.

Uluslararası vergilendirmede yükselen gündemin, iş birliği ve tüm girişimlerde çok taraflılaştırmanın sağlanması yönünde olduğu son gelişmelerden anlaşılmaktadır. Gelişen teknoloji ve ulaşım olanakları ile sınır ötesi bir alışkanlık haline gelen vergiden kaçınma ve vergi kaçakçılığına karşı ikili vergi anlaşmalarının yetersiz kaldığı ortadadır. Sınır ötesine taşınan ve küresel bir özellik gösteren vergi sorunları küresel çözümler beklemektedir. İkili vergi anlaşmalarının ülkelerin birbiriyle kendi özel ekonomik ilişkilerini dikkate alan yapısı ve kolay yönetimi kabul edilmekle beraber küresel vergi sorunlarına karşı küresel çözüm üretemedikleri bilinmektedir. Buna karşılık vergi kayıp ve kaçakçılığı ile mücadelede çok taraflılığı sağlayan enstrümanların, tarafı olan tüm ülkeler üzerinde aynı kuralları geçerli kılmasından ötürü vergilendirmede öngörülebilirlik ve belirlilik sağladıkları açıktır. Çok taraflılığa dayanan uluslararası enstrümanların bağlayıcı belgeler oluşu ve bunlarda yapılacak bir revizyonun tüm taraf ülkeler için hüküm ifade etmesi, küresel vergi sorunlarına karşı hızlı ve koordine bir reaksiyonu kolaylaştırmaktadır.

Çok taraflı vergi anlaşmaları denemelerinden beklenen verim alınamamış, dolayısıyla vergi anlaşmalarında iki taraflılık uzun yıllardır süregelen bir eğilim olmuştur. Bununla birlikte, ikili vergi anlaşmalarının yürürlük süreçlerindeki yavaşlık, vergi matrahı aşınmalarına neden olması ve anlaşma alışverişine karşı korunmasız olması gibi zafiyetlerinin bulunması,<sup>339</sup> ikili vergi anlaşmalarını iptal etmeyen, ancak bunlar karşısında önceliği olan yeni tür bağlayıcı çok taraflılaştırma enstrümanına olan ihtiyacı şiddetlendirmiştir. MLI ile birlikte klasik ikili vergi anlaşma tipinden çok taraflılaştırılmış bir ikili vergi anlaşma tipine doğru güçlü bir eğilim iyice belirginleşmiştir.

<sup>339</sup> Jung-Hong Kim, "A New Age of Multilateralism in International Taxation", 2015, s. 228. [https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract\\_id=2733964](https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=2733964) (20/08/2020).

### 2.3. Vergide Çok Taraflılaşmada “Şeffaflık ve Bilgi Değişiminde Küresel Forum”un Rolü

Şeffaflık ve Bilgi Değişiminde Küresel Forum<sup>340</sup> vergi şeffaflığının ve bilgi değişiminin gerçekleştirilmesinde çok taraflı bir yapı görünümünde, 160’ı aşan üye sayısı ile geniş bir platformdur. Küresel Forum, 2000 yılında kurulmuş ve G20 üyelerinin şeffaflık ve bilgi değişiminde ilerleme sağlanması çağrısı üzerine Eylül 2009’da yeniden yapılandırılmıştır. Forum’un ana amacı bilgi değişimi ve şeffaflık standartlarının gelişimini ve uygulamasını sağlamak olarak göze çarpmaktadır. Forum, çalışmalarını yürütürken üye ülkelere olduğu kadar üyesi olmayanlara da çalışmalara eşit şartlarda katılım olanağı sunmaktadır. Forum üyeleri başta OECD ve G20 ülkeleri olmak üzere vergide şeffaflık ve bilgi değişimi konularında belli standartların geliştirilmesini isteyen kıyı ötesi finans merkezleri dâhil ülke ve egemenlik alanlarından<sup>341</sup> oluşmaktadır. Forum’un çalışmalarına Asya Kalkınma Bankası, Avrupa İmar Bankası, Avrupa Yatırım Bankası, Uluslararası Finans Kurumu, IMF, BM, Dünya Bankası gibi kuruluşlar da gözlemci sıfatıyla katılım sağlamaktadır. Bu haliyle Forum’un dünyadaki en büyük vergi grubunu oluşturduğu söylenebilir.

Forum, sıkı gözden geçirme süreçleri ile üyelerinin şeffaflık ve bilgi değişimi standartlarına uyumlarını devamlı izlemektedir. Bunun için de belirlenen standartların tüm dünyada uygulanmasını temin etmek üzere izleme (monitor) ve akran incelemesi (peer review) faaliyetlerinde bulunmakta ve ihtiyacı olan ülkelere gerekli teknik bilgi ve kapasite oluşturma desteği vermektedir. Forum’un talep üzerine bilgi değişimi ile otomatik bilgi değişimi uluslararası standartlarının uygulanmasına dair izleme ve akran inceleme faaliyetleri sıkı biçimde yapılmaktadır. Sonunda Forum tarafından, şeffaflığı ve bilgi değişimini ilgilendiren her bir unsur için ülkeler nezdinde genel bir derecelendirme ve notlandırma yapılmaktadır.

Eylül 2009’da Meksika’da gerçekleştirilen Küresel Forum toplantısı şeffaflık ve bilgi değişimi için dönüm noktası olmuştur. Toplantıda, şeffaflığı ve bilgi değişimi standartlarını geliştirmek üzere Forum’un yeniden yapılandırılması kararlaştırılmıştır.

<sup>340</sup> The Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purpose-the Global Forum. Bkz. <http://www.oecd.org/tax/transparency/about-the-global-forum/> (12/10/2020).

<sup>341</sup> Bu çalışmada “jurisdiction” teriminin Türkçe ifadesi olarak Hüseyin Pazarcı’nın “devlet niteliği kazanmamış örgütlenmiş topluluklar” ifadesi uygundur. Ancak çalışmada kolaylık olması açısından “egemenlik alanı” ifadesi tercih edilmiştir. Terim, devlet olma işlevlerini tam olarak yerine getiremeyen yapıları temsil etmektedir.

Forum'un misyonu; (1) vergide şeffaflık ve bilgi değişiminde yüksek standartları yakalamak ve bunları etkili, hızlı ve küresel düzeyde uygulamak, (2) izleme ve değerlendirme sürecini devamlı kılarak ülke değerlendirme raporları yayımlamak ve ülkelerin bu raporlardaki tavsiyeleri uygulama durumlarını ve aldıkları önlemleri Forum'a geri raporlamalarını zorunlu tutmak olarak yeniden şekillendirilmiştir.<sup>342</sup>

Vergi amaçlı bilgi değişiminde “Talep Üzerine Bilgi Değişimi (Exchange of Information on Request-EOIR)” ve “Otomatik Bilgi Değişimi (Automatic Exchange of Information-AEOI)” olarak iki uluslararası standart söz konusudur. Küresel Forum'un amaçlarının gerçekleştirilebilmesinde, birbirini tamamlayıcı bu iki standardın etkin biçimde uygulanması önemlidir. Bunun için ülkeler arasında yüksek iş birliği önemsenmekte ve bu görevi Forum üstlenmektedir. Forum, bu görevi esnasında dünya genelinde vergi kaçırma, vergiden kaçınma ve yasa dışı finansal hareketler ile mücadelede aktif rol oynamaktadır.

Küresel Forum üyeleri EOIR'in uygulanmasını taahhüt etmiştir. Bu taahhüde yönelik ilk tur gözden geçirmeler 2010-2016 yılları arasında yapılmıştır. 2016 yılından itibaren ikinci tur gözden geçirmelere başlanmış ve henüz tamamlanmamıştır. İlk tur gözden geçirmeler Aşama (Phase) 1 olarak yalnızca yasal çerçevenin standarda uygun olup olmadığına ilişkin olmakla birlikte Aşama 2, standardın uygulanmasının gözden geçirilmesine ilişkindir. 2016'da başlayan EOIR gözden geçirmeleri hem birinci aşama hem de ikinci aşamayı tek bir incelemede birleştirmeyi hedeflemektedir.

Küresel Forum'un hali hazırda üç önemli çalışma grubu belli bir plan ve program dâhilindeki işlerini büyük bir titizlik içerisinde yürütmektedir. Bu çalışma gruplarını yürütme kurulu (steering group), gözden geçirme grubu (peer review group) ve OECD'nin 2013'te bünyesine kattığı AEOI grubu oluşturmaktadır. Yürütme kurulu, Forum'un çalışmalarını planlayan ve organize eden organ olarak başkan ve başkan yardımcılarının yanı sıra 15 üye ülkeden oluşur. Gözden geçirme grubu ve AEOI grubu başkanları da yürütme kurulunun üyesidir. Kurul, yılda ortalama üç kez toplanmakta ve genel (plenary) toplantılarda tavsiyelerini sunmaktadır. Gözden geçirme grubu, Küresel Forum'un ana faaliyetini teşkil eden faaliyetleri icra etmektedir. Bu grup, talep üzerine bilgi değişimi standardına ülkelerin uyumunu incelemeyi iş edinmiş olup buna göre çalışma planı ve yöntemler geliştirmektedir.

<sup>342</sup> Decision of the Council Establishing the Global Forum on Transparency and Exchange of Information For Tax Purposes, C(2009)122/FINAL.

Forum, 2010'dan Kasım 2016'ya kadar 113 ülke için her iki aşamayı da tamamlayarak reyting belirlemiştir. Reytinglerde 22 ülke “Uyumlu”, 89 ülke “Büyük Ölçüde ya da Kısmen Uyumlu” ve 2 ülke de “Uyumsuz” olarak derecelendirilmiştir.<sup>343</sup> Son çalışma grubu AEOI ise otomatik bilgi değişimi standardını geliştirmek için 2013 yılında kurulan gönüllü bir gruptur. Grup, bilginin otomatik değişiminin güvenli bir ortamda gerçekleştirilebilmesini sağlamak amacıyla veri güvenliği ve gizlilik kuralları çerçevesinde ortak raporlama standardının geliştirilmesi ve küresel ölçekte uygulanmasını izleyecek mekanizmayı oluşturmakla görevlendirilmiştir.

#### **2.4. Vergide Çok Taraflılaşmada Önemli Enstrümanlar**

MLI'nın gelişimine temel oluşturan şeffaflık, bilgi değişimi ve idari yardımlaşma konularında bazı önemli uluslararası vergi iş birliği ve çok taraflılaşma çabaları ve düzenlemelerini ortaya koymakta yarar bulunmaktadır. “Bilgi Değişimi”, “Vergilendirme Alanında İdari İşbirliğine Dair Avrupa Konseyi Direktifi”, “Avrupa Birliği Tahkim Sözleşmesi”, “Vergi Konularında Karşılıklı İdari Yardımlaşma Çok Taraflı Sözleşmesi” gibi enstrümanlar, ikili vergi anlaşmalarını modifiye eden ve tarafı olan ülkelere uyulması gerekli hükümler barındıran MLI için güçlü bir temel ve deneyim olmuştur.

Takip eden başlıklar altında MLI'nın geliştirilmesinde günümüze kadar olan birikimlerinden yararlanılması bakımından önemi ve katkıları büyük olan vergide çok taraflılaşmanın önemli enstrümanları hakkında bilgilere yer verilmiştir.

##### **2.4.1. Bilgi Değişimi**

Vergi mükellefleri, gelir ve varlıklarını vergi ödememek üzere gizleme çabalarından vazgeçemedikleri gibi buna dönük yeni stratejiler geliştirmekten de kaçınmamışlardır. Bunlara karşı ülke vergi idareleri, mükelleflerin ödeyecekleri vergileri doğru yerde ödemeleri için birlikte hareket etmek gerektiğine kanaat getirmiştir. Vergi idareleri bu amaçla kendilerini bilgi teknolojisi ve gerekli yasal-idari yetkiler ile güçlendirerek mükellefleri izlemekte ve olası bilgi gizleme plan ve uygulamalarına karşı tedbirler geliştirmektedir.

Ülkeler genellikle yasal bir dokümana dayanmadan vergi konularında bilgi değişimini tercih etmezler. Genelde iki taraflılık merkezli, ancak giderek çok taraflılaşma

<sup>343</sup> Türkiye'nin genel durum notu, bilginin mevcudiyeti, bilginin ulaşılabilir olması ve bilginin değişimi olmak üzere üç başlık altındaki değerlendirme ölçütleri birlikte dikkate alındığında “Kısmen Uyumlu” (Partially Compliant) olarak tespit edilmiştir.

eğilimi gösteren ülkelerarası bilgi paylaşımı ve idari yardımlaşma mekanizmalarının temeli ÇVÖA'lar ve bilgi değişimi anlaşmalarına (tax information exchange agreements on tax matters) dayanmaktadır. Bir başka ifadeyle ikili vergi anlaşmaları, ikili bilgi değişimi anlaşmaları, çok taraflı bilgi değişimi anlaşmaları, bilgi değişimine izin veren tek taraflı ülke iç hukuk düzenlemeleri<sup>344</sup> bu yasal dayanakları sağlayabilmektedir.<sup>345</sup>

Bilgi değişimi anlaşmaları talep üzerine bilgi değişimi temelinde 2002 yılında OECD tarafından hazırlanan ve bağlayıcı olmayan bir model anlaşmaya dayanmaktadır. 2015 yılının Haziran ayında ise bilgi değişimi anlaşmaları kapsamının, OECD Mali İşler Komitesi'nin bir Model Protokol onayı ile otomatik ve kendiliğinden bilgi değişimini gerçekleştirebilmek üzere genişletilmesi kararlaştırılmıştır.<sup>346</sup> Ülkeler arasındaki özellikle kendiliğinden ve otomatik bilgi değişimi dâhil bilgi paylaşımı ve her türlü idari yardımlaşma temelli iş birliğinin gerçekleştirilmesinde, çok taraflı bir çerçeve anlaşması özelliğinde olan ve taraf sayısı hızla artan “Vergi Konularında Karşılıklı İdari Yardımlaşma Sözleşmesi”<sup>347</sup> ve “Şeffaflık ve Bilgi Değişiminde Küresel Forum” çalışmalarının rolü büyüktür.

Bilgi değişimi, özellikle G20 2009 Londra Zirvesi'nde liderlerin beyanı ile küresel bir gündem haline gelmiş, vergiden kaçınma ve vergi kaçırma faaliyetleri ile vergi cennetlerine karşı mücadelenin önemli bir enstrümanı olarak kabul edilmiştir. Zirve'de G20 Liderleri, kamu maliyeleri ve finansal sistemleri koruyabilmek amacıyla vergi cennetleri dâhil iş birliği yapmak istemeyen ülke ve egemenlik alanlarına (non-cooperative jurisdictions) karşı yaptırımların gerektiği üzerinde uzlaşmışlardır.<sup>348</sup> Beyanatta banka gizliliği döneminin artık sona erdiği belirtilerek ülkelere şeffaflık ve bilgi değişimi standartlarını kabul edip uygulama çağrısı yapılmıştır. Haziran 2015'te de bu sefer Almanya'da yapılan G7<sup>349</sup> Zirvesi'nde liderler, bilgi değişiminin otomatik temelde yapılmasında kararlılıklarını ortaya koymuş ve talep üzerine bilgi değişimine dair

<sup>344</sup> Amerikan FATCA'sı (Foreign Account Tax Compliance Act/Yabancı Hesapların Vergi Uyumu Yasası), İsviçre Rubik Anlaşmaları gibi.

<sup>345</sup> Annet Wanyana Oguttu, “A Critique on the Effectiveness of Exchange of Information on Tax Matters in Preventing Tax Avoidance and Evasion: A South African Perspective”, *Bulletin For International Taxation*, IBFD, January 2014, s. 3.

<sup>346</sup> <https://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/taxinformationexchangeagreementstieas.htm> (13/10/2020).

<sup>347</sup> The Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters.

<sup>348</sup> G20 London Summit, Leaders' Statement, 2 April 2009, para. 15.

[https://www.imf.org/external/np/sec/pr/2009/pdf/g20\\_040209.pdf](https://www.imf.org/external/np/sec/pr/2009/pdf/g20_040209.pdf) (13/10/2020).

<sup>349</sup> G7 üyeleri arasında Kanada, Fransa, İtalya, Japonya, Birleşik Krallık, Birleşik Devletler yer almaktadır.

uluslararası standardı yeterince uygulamayan ülke ve egemenlik alanlarını buna teşvik etmişlerdir.<sup>350</sup>

OECD ve Küresel Forum'un bilgi değişimini sistematik, düzenli ve kurumsal bir temele oturtma çalışmaları kayda değerdir. Bu çalışmalar bir yandan uluslararası standartlara uygun biçimde bilgi değişimlerini yaygınlaştırma, diğer yandan yeni oluşturulan küresel bir standart olarak otomatik bilgi değişimini etkinleştirme merkezli ilerlemektedir.<sup>351</sup>

#### 2.4.1.1. Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmalarında Bilgi Değişimi

Bilgi değişimi için temel hukuki düzenleme OECD MVA'nın 26. maddesidir. Madde, anlaşma hükümlerinin veya anlaşmayla uyumsuz olmadığı sürece taraf ülke iç hukuklarının uygulanması ile öngörülebilir derecede ilgili olan bilgilerin değişimini düzenlemektedir. Bilgi değişiminin kapsamı modelde geçen kişiler ve vergiler ile sınırlandırılmamıştır. “Öngörülebilir ilişkililik (foreseeable relevance)” teriminin, 1977 yılından beri modelde yer alan “gereklilik (necessary)” terimi yerine 2005 yılında<sup>352</sup> model anlaşma metnine girmesiyle mümkün olan en geniş kapsamın amaçlandığı açıktır. Ancak belirtilmelidir ki bu kapsama model yorum notlarında “fishing expeditions” olarak adlandırılan belirsiz, rastgele, genel ve konuyla açık bir bağ kurulamayan bilgiler dâhil değildir.<sup>353</sup> 2005 yılında modele ilave edilen 4. ve 5. fıkralarla talep edilen ülke nezdinde bilgi toplama yükümlülükleri detaylandırılmış ve banka bilgilerine yönelik istisnalar kaldırılmıştır. Modelin 2014 versiyonunda yapılan bir önemli değişiklikle, alınan bilgi her iki ülkenin kanunları uyarınca başka amaçlar ile kullanılabiliriyorsa ve bilgiyi sağlayan ülke bu tür kullanıma izin veriyor ise başka amaçlar için de kullanılabilir olacaktır.

OECD MVA Yorum Notları bilgi değişiminin üç biçimde veya bunların birleşimi ile yapılabileceğini belirtmektedir: “Talep üzerine bilgi değişimi (bir devletin diğer devletten anlaşma kapsamındaki bir konu hakkında bilgi istemesi)”, “otomatik bilgi değişimi (iki devlet arasında bilgi değişiminin bir sistem temelinde sağlanması)”, “kendiliğinden bilgi değişimi (diğer devletin ilgisi olabileceğinin değerlendirildiği bilgilerin kendiliğinden değişimi)”.<sup>354</sup> Model anlaşma bilgi değişimi olanaklarını artırıcı

<sup>350</sup> G7 Summit, Leaders' Declaration, June 7-8, 2015.

<https://obamawhitehouse.archives.gov/the-press-office/2015/06/08/g-7-leaders-declaration> (13/10/2020).

<sup>351</sup> S. Çevik, *age.*, s. 230.

<sup>352</sup> OECD Modeli'nin 2005 ve sonraki versiyonlarında bilgi değişimine yönelik daha geniş hükümler bulunmaktadır.

<sup>353</sup> OECD MTC 2014, Commentary on Art. 26, para. 5.

<sup>354</sup> OECD MTC 2014, Commentary on Art. 26, para. 9.

bir yaklaşım sergilemektedir. Model, bilgi değişimini yukarıda belirtilen yöntemler ile sınırlamamakta ve eş zamanlı incelemeler, yurt dışı vergi incelemeleri ve sektörel bilgi değişimleri gibi başka yöntemlerin de kullanılabileceğini vurgulamaktadır.<sup>355</sup>

#### 2.4.1.2. Vergi Konularında Bilgi Değişimi Anlaşmaları

Vergi anlaşmalarının 26. maddesi dışında bilgi değişimi için diğer bir yapısal çerçeveyi “Vergi Konularında Bilgi Değişimi Model Anlaşması (Model Agreement on Exchange of Information in Tax Matters/Tax Information Exchange Agreement-the TIEA Model)” sunmaktadır. Düşük oranlı vergiler uygulayarak veya hiç vergi almayarak yabancı sermaye çekmeye çalışan ve kamuoyunda vergi cenneti olarak adlandırılan ülke ve egemenlik alanlarındaki artış ve bunların yol açtığı küresel vergi kayıpları, OECD’yi bunlar ile mücadele etmek amacıyla anlaşmalar geliştirme yoluna itmiştir.

OECD, 2002 yılında zararlı vergi rekabeti uygulamalarını konu alan 1998 yılı raporunu temel alarak ikili ve çok taraflı bilgi değişimlerine imkân verecek model anlaşmayı yayımlamıştır. Modelde genel kural olarak yalnızca talep üzerine bilgi değişimi ile yurt dışında vergi incelemesine izin verilmekle birlikte taraf ülkeler istemeleri halinde bilgi değişiminin kapsamını otomatik ve kendiliğinden bilgi değişimlerini kapsayacak şekilde genişletebileceklerdir.<sup>356</sup> TIEA Modeli’ni otomatik bilgi değişimini içermek üzere değiştiren bir protokol<sup>357</sup> OECD tarafından 7 Ağustos 2015’te yayımlanmış ve bu protokol ile OECD MVA’nın 26. maddesi ile Vergi Konularında Karşılıklı İdari Yardımlaşma Sözleşmesi’nin 6 (otomatik bilgi değişimi) ve 7. (kendiliğinden bilgi değişimi) maddelerine uyum sağlanmıştır.<sup>358</sup> Protokol ile otomatik bilgi değişimine dair hükümlerin model metninde olmamasına yönelik eleştirilerin önü alınmıştır.

#### 2.4.1.3. Otomatik Bilgi Değişimi

Otomatik bilgi değişimi, genellikle vergiyle ilgili dar mükellefleri ilgilendiren geniş çaptaki bilgilerin sistematik ve periyodik olarak kaynak ülkeden mukim ülkeye iletilmesini ifade eder.<sup>359</sup> Otomatik değişime tabi tutulacak bilgi mükellefin adı, adresleri,

<sup>355</sup> OECD MTC 2014, Commentary on Art. 26, para. 9.1.

<sup>356</sup> The Model Agreement on Exchange of Information in Tax Matters, para. 39.

<sup>357</sup> Bkz. Model Protocol for the Purpose of Allowing the Automatic and Spontaneous Exchange of Information under a TIEA.

<http://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/Model-Protocol-TIEA.pdf> (02/08/2020).

<sup>358</sup> Christiana HJI Panayi, “Current Trends on Automatic Exchange of Information”, 2015, s. 2.

[https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract\\_id=2692057](https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=2692057) (02/08/2020).

<sup>359</sup> C. H. Panayi, agm., s. 4.



elde ettiği gelirin türü ve miktarı, menkul ve gayrimenkulleri gibi varlıklarını içermektedir. Otomatik bilgi değişimi, mükelleflerin vergilendirilme kapasitesi hakkında önemli bilgiler elde edilmesi ile vergi beyanlarının ve vergiye ilişkin iade veya mahsup gibi taleplerinin doğruluğunun ülkelerce test edilmesi olanağını sunmaktadır. Vergi cennetleriyle mücadelede oldukça yararlı bir enstrüman olan otomatik bilgi değişimi herhangi bir vergi istismarına karşı bilgi akışı sağlamakta ve vergi idarelerinin tedbir geliştirmesinin önünü açmaktadır. Otomatik bilgi değişimi bu yönü ile mükellefler üzerinde caydırıcı etkileri olması yanında vergiye gönüllü uyumu artırmakta ve mükelleflerin yabancı kaynaklı gelirleriyle ilgili raporlamalarını teşvik etmektedir.<sup>360</sup> Böylece, otomatik değişimlerle mükelleflerin yerli ve yabancı kaynaklı gelirleri arasında eşit muamele temin edilmiş, ekonomik ve finansal kaynakların vergi kayıplarına neden olacak şekilde yer değiştirmesinin önü alınmış olmaktadır.<sup>361</sup>

Otomatik bilgi değişiminin temel işleyişi 7 aşamada gerçekleşmektedir:<sup>362</sup> (1) Finansal kuruluşun vergi mükellefinden bilgi toplaması ve/veya kendisinin bilgi üretmesi, (2) finansal kurum tarafından vergi makamlarına bilgi verilmesi, (3) vergi idarelerinin, mukim ülkeye gönderilecek bilgileri birleştirmeleri, (4) bilgilerin şifrelenip ikamet edilen ülkenin vergi idarelerine gönderilmesi, (5) toplanan bilginin çözümlenmesi, (6) mukim ülkenin ilgili bilgileri otomatik veya manuel eşleşme sürecine tabi tutması, (7) mukim ülkenin sonuçları analiz etmesi ve uygun aksiyonda bulunması. Kaynak ülkeler genellikle finansal kuruluşları, mukimi olmayan mükelleflerine dair kimlik ve ödeme bilgilerini vergi idarelerine raporlamakla yükümlü tutmaktadır. Bu bilgiler alındığında ülkeler bunları bir araya toplamakta, mantıklı bir bütün haline getirmekte, şifrelemekte ve mukim ülkelerin vergi idarelerine göndermektedir. Kaynak ülkelerin bu bilgileri gönderirken gerekli güvenlik önlemlerini almakla yükümlü oldukları belirtilmelidir.

#### **2.4.1.3.1. Tasarruf Direktifi**

Geniş çapta zorunlu bir otomatik bilgi değişimi düşüncesinin bazı sınırlı girişimler dışında ilk kez Tasarruf Direktifi (Savings Directive<sup>363</sup>) ile hayata geçirildiği kabul

<sup>360</sup> C. H. Panayi, agm., s. 5.

<sup>361</sup> C. H. Panayi, agm., s. 5.

<sup>362</sup> OECD, "Automatic Exchange of Information What It Is, How It Works, Benefits, What Remains To Be Done", 2012, s. 9-11.  
<http://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/automatic-exchange-of-information-report.pdf> (10/08/2020).

<sup>363</sup> Council Directive 2003/48/EC of 3 June 2003 on Taxation of Savings Income in the Form of Interest Payments.

görmektedir. Tasarruf Direktifi AB’de mukim olmayanlara yapılan faiz ödemelerine dair bilgi değişimi standardı olarak otomatik bilgi değişimini öngörmüştür. Direktif, 3 Haziran 2003 tarihinde kabul edilmesine rağmen 1 Temmuz 2005 tarihinde yürürlüğe girebilmiştir. En son Mart 2014’te tasarruf ürünleri ve yatırımcı davranışlarındaki gelişmeler dikkate alınarak direktif güncellenmiş, ancak üzerinden çok geçmeden 10 Kasım 2015’te AB Konseyi tarafından feshedilmiştir.<sup>364</sup> Direktif konuları 1 Ocak 2016 tarihinde Karşılıklı Yardımlaşma Direktifi içinde yeniden şekillendirilmiştir.

Direktifin temel amacı özel tasarruf gelirleri ile ilgili üye ülkeler arasında otomatik bilgi değişimini zorunlu tutmaktır. Direktif bir üye ülkede diğer üye ülke mukimlerine yapılan faiz ödemelerinin vergisel yönden mukim addolunan ülkenin kanunlarına göre yapılmasına olanak tanımaktadır. Bilgi değişiminin bulunmadığı yerde vergi tevkifatları devreye girmektedir. Nitekim geçiş süresince<sup>365</sup> Avusturya, Belçika ve Lüksemburg bilgi değişimi yerine vergi tevkifatını uygulayabilmiştir. 2005 yılından itibaren ilk üç yıl için %15 olarak belirlenen tevkifat oranı, sonraki üç yıl için %20 ve daha sonraki yıllar için %35 olarak belirlenmiştir.<sup>366</sup> Toplanan vergilerin paylaşılması, kaynak üye ülkenin toplanan vergilerin %25’ini elinde tutup %75’ini faiz gelirinin gerçek faydalanıcısının mukim olduğu üye ülkeye transfer etmesi biçiminde uygulanmaktaydı.<sup>367</sup> Belçika, 1 Ocak 2010’dan itibaren geçici vergi tevkifatı uygulamasını sonlandırmış ve bilgi değişimi rejimini uygulamaya geçirmek amacıyla diğer üye ülkelere katılmış, Lüksemburg bu uygulamayı 1 Ocak 2015’ten itibaren sonlandırmış, son olarak Avusturya ise bilgi değişimine belli hesaplar itibarıyla Eylül 2017’de başlamıştır.<sup>368</sup>

#### 2.4.1.3.2. Rubik Anlaşmalar

Son yıllarda otomatik bilgi değişiminin dünya çapında uygulanması için yapılan girişimlerin bazı ülkeleri tedirgin ettiği bilinmektedir. Özellikle banka gizliliğinde sıkı geleneğe sahip veya düşük vergili ülkeler otomatik bilgi değişiminin ülkelerindeki

<sup>364</sup> <https://www.consilium.europa.eu/en/press/press-releases/2015/11/10/savings-taxation-directive-repealed/> (10/08/2020).

<sup>365</sup> Geçiş süresi (the transitional period), AB’nin İsviçre, Andorra, Liechtestein, Monaco ve San Marino ile Vergide OECD Bilgi Değişimi Model Anlaşmasında (2002) tanımlanan faiz ödemelerinde talep üzerine bilgi değişimi ile ilgili anlaşma yapması ve Konseyin oy birliği ile OECD MVA’da tanımlanan faiz ödemelerinde talep üzerine bilgi değişimine Birleşik Devletlerin taahhütte bulunması üzerinde uzlaşma sağlamaları halinde sonra erecektir (Tasarruf Direktifi, md. 10).

<sup>366</sup> Tasarruf Direktifi, md. 11.

<sup>367</sup> Tasarruf Direktifi, md. 12.

<sup>368</sup> C. H. Panayi, agm., s. 7.

yatırımları ve sermayeyi ürküteceği endişesine kapılmaktadırlar. Bu nedenle, genel olarak ülkeler otomatik bilgi değişimi standardını<sup>369</sup> ilk kabul eden olmamak için uluslararası baskılara direnmeye çalışırlar. Endişeler, otomatik bilgi değişimi uygulamalarına rubik model veya anonim vergi tevkifatı modeli olarak bilinen alternatif bir yaklaşımın oluşmasıyla sonuçlanmıştır.<sup>370</sup> Modele göre kaynak ülke kendi mukimi olmayan vergi mükelleflerinin kimlik, gelir veya varlık bilgilerini açıklamaksızın yalnızca yapılan vergi tevkifatı bilgisini mukim ülkeye göndermektedir. Böylece, mukim ülke kendi mukimleriyle ilgili vergi gelirlerini elde ederken kaynak ülke de banka gizliliği düzenlemelerine uygun davranmış olmaktadır.

Kendisi üye olmamakla birlikte İsviçre'nin AB ülkeleriyle yaptıkları Rubik anlaşmalar AB bünyesindeki otomatik bilgi değişimi kapsamında değerlendirilmektedir. Tasarruf direktifinin ilk versiyonuna benzer biçimde Rubik anlaşmalarda detaylı raporlama yerine vergi tevkifatı yeterli görülür ve mükellefler yabancı kaynaklı gelirlerini mukim ülkede beyan etmek zorunda kalmazlar. Ödeyici acente olarak bir banka, hesaplar üzerinde vergi tevkifatı yapmakta, ancak sahiplerinin kimliklerini banka gizliliğini sürdürmek adına ifşa etmemektedir. Bunun karşılığında ise mukim ülke gelirin bilgisi yerine vergi tevkifatından kaynaklanan vergi gelirini anonim biçimde elde etmektedir. Ücretler, yönetici ücretleri ve gayrimaddi haklar gibi bazı gelir türleri Rubik anlaşmalar kapsamında yer almadığından bu anlaşmaların anılan gelir türlerine olan gelir geçiş ve aktarmalarına, vergi tevkifatıyla veya bir ifşa ihtimaliyle karşılaşılmasını sağlamak üzere zemin oluşturduğu da bilinen bir durumdur.<sup>371</sup>

Rubik terimi Macar mimar ve heykeltıraş Erno Rubik tarafından 1974 yılında icat edilen ve Rubik küpü olarak bilinen bulmaca özellikli küpe dayanmaktadır.<sup>372</sup> Beyaz, sarı, turuncu, kırmızı, yeşil ve mavi renklerden oluşan 26 küçük küp, bir büyük küp oluşturmaktadır. Amaç küpün altı tarafını da tek renkte birleştirmeyi başarabilmektir. Bunu yaparken küpte herhangi bir kırılma ve parçalanma mümkün değildir. Rubik küpü

<sup>369</sup> 21 Temmuz 2014'te OECD, Vergide Finansal Hesap Bilgilerinin Otomatik Değişimine Dair Otomatik Bilgi Değişimi Standardı'nı yayımlamıştır (www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/standard-for-automatic-exchange-of-financial-information-in-tax-matters.htm (14/09/2020)). Standart, ülkeleri finansal kuruluşlardan detaylı hesap bilgileri temin etmeye ve bu bilgileri otomatik olarak yıllık bazda diğer ülke ve egemenlik alanları ile değişime tabi tutmaya çağırıştır.

<sup>370</sup> Vokhidjon Urinov, "The Rubik Model: An Alternative for Automatic Tax Information Exchange Regimes?", *Bulletin For International Taxation*, IBFD, January 28, 2015, s. 1.

<sup>371</sup> C. H. Panayi, agm., s. 15.

<sup>372</sup> V. Urinov, agm., s. 3.

dünyanın en çok satan oyuncakları arasında yerini almıştır.<sup>373</sup> Ancak mucidin amacı, dünyanın en çok satan oyuncaklarından birini icat etmekten ziyade küpün parçalarını mekanizmanın bütünlüğünü bozmadan bağımsızca hareket ettirmek suretiyle yapısal bir sorunun nasıl ortadan kalktığını göstermektir.<sup>374</sup>

Rubik modelin veya anlaşmalarının amacı, bilgi değişimi mekanizmasının işleyiş bütünlüğünü bozmadan uluslararası vergi bilgisi paylaşımı ihtiyacı ile banka gizliliği ve güvenliğine ilişkin yasal düzenleme ihtiyacı arasındaki gerilime bir çözüm geliştirmektir. Rubik modeli her iki sistemin bütünlüğünü korumak adına bir yandan mukim ülkeye mukimlerinin yabancı ülke kaynaklı gelirleri üzerindeki vergileri tahsil etme izni verirken, diğer yandan eş zamanlı olarak kaynak ülkenin bankacılık ve finansal gizlilik yasalarına uygun davranmasını temin eder. Bir başka ifadeyle model, mukim ülkenin kendi mükelleflerinin yabancı ülke kaynaklı gelirleri üzerinden vergi tahsilini mümkün kılarken kaynak ülkenin bu mükelleflerin kimlik ve diğer önemli bilgilerini iletmesini zorunlu tutmaz.<sup>375</sup>

Rubik modelde dar mükelleflerin yabancı varlık sahibi olduğu bir ülke; (a) varlıktan kaynaklanan gelir üzerinden vergi tevkifatını yapar, (b) toplanan vergileri bir araya getirir, (c) toplanan vergileri mükelleflerin kimlikleri, gelirleri veya varlıklarına ilişkin bilgileri ifşa etmeksizin mükelleflerin mukim olduğu ülkenin vergi idaresine transfer eder.<sup>376</sup> Sonuç olarak kaynak ülke mukim ülkeye vergi bilgisi yerine vergi geliri sağlamış olur.

2 Haziran 2004 tarihli AB-İsviçre, 15 Kasım 2004 tarihli Andora-AB, 29 Kasım 2004 tarihli AB-Lihtenştayn, 29 Kasım 2004 tarihli AB-San Marino, 7 Aralık 2004 tarihli AB-Monaco, 6 Ekim 2011 tarihli İsviçre-Birleşik Krallık (20 Mart 2012’de revize edilmiştir), 13 Ekim 2012 tarihli Avusturya-İsviçre anlaşmaları, Rubik tipi anlaşmalar arasında sayılabilmektedir.<sup>377</sup> Bununla birlikte, 27 Mayıs 2015 tarihli AB ve İsviçre arasında imzalanan uluslararası vergi uyumunu amaçlayan finansal hesap bilgilerinin otomatik değişimine dair anlaşma, 2004 tarihli anlaşmayı güncellemekte ve tasarruf gelirlerinin vergilendirilmesine ilişkin Mart 2014’te güncellenen AB direktifindekilere

<sup>373</sup> <https://www.businessinsider.com/how-rubiks-cube-became-one-of-bestselling-toys-in-history-erno-rubik-2018-10> (12/08/2020).

<sup>374</sup> David Singmaster, *Notes on Rubik’s Magic Cube*, Enslow Publishers, New Jersey, 1981; V. Urinov, agm., s. 3.

<sup>375</sup> V. Urinov, agm., s. 3.

<sup>376</sup> V. Urinov, agm., s. 2.

<sup>377</sup> V. Urinov, agm., s. 2.

denk güçlü kurallar içermektedir.<sup>378</sup> Bu anlaşmayla AB ve İsviçre'nin, mukimlerinin finansal hesap bilgilerinin 2018 yılından itibaren otomatik ve daha kapsamlı biçimde değişime tabi tuttukları gerçeği, vergi kaçırıcı ve vergiden kaçınan mükelleflerin gelirlerini İsviçre bankalarında artık beyan dışı bırakamayacaklarını ortaya koymaktadır. Anlaşma, OECD 2014 Küresel Standardı tarafından belirlenen finansal hesap bilgilerinin otomatik değişimi sistematiğiyle uyumludur.<sup>379</sup> Otomatik bilgi değişimi küresel standardına uyum sağlayan ülkelerin hızla artmaya başladığı dikkate alınırca bu anlaşmaların devamının geleceği ve İsviçre'nin diğer ülkelerle vergi tevkifatı öngören anlaşmalarının sonlandırılabilmesi anlaşılmaktadır.

Rubik anlaşmaların son yıllarda önemi artan ve yaygınlaşan otomatik bilgi değişimi standardıyla olan uyumsuzluğu ve vergi bilgisindeki anonimliği korumasının küresel mali şeffaflık eğilimiyle çelişmesi dikkat çekmektedir.<sup>380</sup> Diğer bir anlatımla, bu anlaşmaların karmaşıklığı bir yana sınır ötesi bilgi akışını yavaşlatması ve vergi bilgilerinin bulanıklaşmasına yol açması, küresel vergi şeffaflığının gerçekleştirilmesinde bir engel olarak kabul edilmektedir.<sup>381</sup> Vergi kaçakçılığı ve vergiden kaçınmalara karşı otomatik bilgi değişimi standardı üzerinde küresel bir uzlaşımın söz konusu olduğu bir gündemde, değişime tabi tutulacak bilginin anonimliğinin sürdürülmesinin uygun bir politika olmadığı söylenebilir.

#### 2.4.1.3.3. Yabancı Hesapların Vergi Uyumunu Yasası

Yaşanan küresel ekonomik krizlerin ülkeleri yeni gelir kaynağı arayışına itmesi, sınır ötesi vergi kuralları ve anlaşmaların şekillendirilmesi ile sonuçlanmıştır. ÇUŞ'ların BEPS faaliyetleri ülkeleri, bozulan maliyelerini onarmak adına gerek tek taraflı gerekse ikili ya da çok taraflı yollara sevk etmektedir. ABD'yi diğer ülkelerle otomatik bilgi değişimini başlatmaya iten önemli nedenler arasında Şubat 2008'de patlak veren Liechtenstein Global Trust (LGT),<sup>382</sup> Mayıs 2008'de patlak veren Union Bank of

<sup>378</sup> <https://www.consilium.europa.eu/en/press/press-releases/2015/05/27/eu-switzerland-taxation-agreement/> (09/08/2020). Anlaşma için bkz. <http://data.consilium.europa.eu/doc/document/ST-8297-2015-INIT/en/pdf> (09/08/2020).

<sup>379</sup> <https://www.consilium.europa.eu/en/press/press-releases/2015/05/27/eu-switzerland-taxation-agreement/> (09/08/2020).

<sup>380</sup> Pasquale Pistone, "Exchange of Information and Rubik Agreements: The Perspective of an EU Academic", *Bulletin For International Taxation*, IBFD, Nisan/Mayıs 2013, s. 222.

<sup>381</sup> V. Urinov, agm., s. 217.

<sup>382</sup> Bu skandal, Şubat 2008'de Alman vergi otoritelerinin bir Lihtenştayn bankası olan ve kraliyet ailesiyle sıkı ilişkileri olan LGT'nin bir çalışanından müşteri bilgilerinin satın alındığının tespit edilmesiyle ortaya çıkmış, Alman otoritelerinin de bu bilgileri birçok ülkeyle paylaştığı anlaşılmıştır. Bunun üzerine ABD Gelir İdaresi, LGT'de kıyı ötesi hesabı bulunan Amerikan vergi mükelleflerine yönelik olarak takibat başlatmıştır (J. Richard Harvey, "Offshore Accounts: Insider's Summary of FATCA and Its Potential

Switzerland (UBS)<sup>383</sup> kıyı ötesi (off-shore) vergi kaçakçılığı skandalları ve Başkan Obama'nın vergi kaçakçılığını önleyeceğine dair 4 Kasım 2008 seçimi taahhüdünün yer aldığı kabul edilmektedir.<sup>384</sup> Nihayet, ABD'de 18 Mart 2010 tarihinde yürürlüğe giren Yabancı Hesapların Vergi Uyumu Yasası<sup>385</sup> (Foreign Account Tax Compliance Act-FATCA) dünya ölçeğinde otomatik bilgi değişimine yönelik hareketlenmeyi hızlandıran bir süreci beraberinde getirmiştir. FATCA'dan önce de otomatik bilgi değişiminin küresel standart olması için çalışmalar başlamıştı, ancak FATCA ile birlikte çalışmalarda önemli bir sıçrama yaşanmıştır. Geline aşamada ise FATCA'nın yalnızca tek taraflı bir Amerikan yasası olmaktan ziyade vergide artan bilgi değişimi ve şeffaflık ihtiyacı paralelinde küresel bir iş birliği anlaşmasına evrildiği anlaşılmaktadır.<sup>386</sup>

FATCA esasında başka bir yasanın (the Hiring Incentives to Restore Employment Act of 2010) "Yabancı Hesapların Vergiye Uyumu" başlıklı beşinci bölümünün 501 ile 535. maddelerinde yer alan düzenlemeleri ve Amerikan Vergi Hukuku'nun vergilendirmeye ilişkin temel yasası olan İç Gelir Kanunu'nun (IRC) 1471 ile 1474. maddelerinde yapılan değişiklikleri ifade eder. FATCA'nın başlı başına bir yasa olarak anılması ise daha öncesinde "Yabancı Hesapların Vergiye Uyumu" adıyla ayrı bir yasa tasarısı olarak Amerikan Kongresine sunulmasından kaynaklanmaktadır.<sup>387 388</sup>

FATCA'nın, Mart 2010'da kanunlaşmasına rağmen yürürlüğü defalarca ertelenmiş, ancak Amerikan Hazinesi daha fazla süre uzatması olmayacak biçimde 1 Temmuz 2014 tarihinde yürürlüğe gireceğini resmî olarak açıklamıştır.<sup>389</sup> FATCA ile

---

Future", *Villanova Law Review*, Vol. 57, 2012, s. 476-479; Leyla Ateş, "FATCA Türkiye İçin Ne İfade Ediyor?", *Vergi Sorunları Dergisi*, Sayı 301, Ekim 2013, s. 67).

<sup>383</sup> Bu skandal, eski UBS çalışanı Bradley Birkenfield'in Mayıs 2008'de tutuklanması ve sonrasında iş arkadaşlarıyla beraber Amerikan vergi mükelleflerinin kıyı ötesi hesapları kullanmak suretiyle vergi kaçırılmalarına yardım ve destek verdiğini itiraf etmesiyle ortaya çıkmış, bunun üzerine IRS konuyu yargıya taşıyarak UBS'in vergi kaçırması olası bütün Amerikan müşterilerini bildirmesi için karar çıkartmıştır. UBS önce İsviçre banka gizliliği yasal düzenlemelerini öne sürerek müşteri bilgilerini vermeyi reddetmişken, sonunda 780 milyon dolar para cezasını ödemek ve yaklaşık 4.450 Amerikan vergi mükellefiyle ilgili bilgi vermeyi kabul etmek zorunda kalmıştır (J. R. Harvey, agm., s. 476-479; L. Ateş, agm., s. 68).

<sup>384</sup> Itai Grinberg, "The Battle Over Taxing Offshore Accounts", *UCLA Law Review*, Vol. 60, 2012, s. 334; L. Ateş, agm., s. 67).

<sup>385</sup> FATCA ilk olarak Ekim 2009'da Kongre'ye sunulmuş, Aralık 2009'da tadil edilmiş ve son olarak Mart 2010'da bir istihdam yasınının (the Hiring Incentives to Restore Employment Act) bir bölümü olarak kabul edilmiştir (J. R. Harvey, agm., s. 482; L. Ateş, agm., s. 66).

<sup>386</sup> Carol P. Tello, "FATCA: Catalyst for Global Cooperation on Exchange of Tax Information", *Bulletin For International Taxation*, IBFD, Şubat 2014, s. 102.

<sup>387</sup> I. Grinberg, agm., s. 334, dip notu 98; L. Ateş, agm., s. 66.

<sup>388</sup> İlgili doküman için bkz. Notice 2013-43.

<https://www.irs.gov/pub/irs-drop/n-13-43.pdf> (10/08/2020).

<sup>389</sup> Notice 2013-43; C. P. Tello, agm., s. 89.

ABD vatandaşlarının gelirlerini kayıt altına alarak izleme ve vergiden kaçınma ve vergi kaçakçılığının önüne geçme amacının güdüldüğü ortadadır. ABD dışındaki yabancı finansal kuruluşlara ABD vergi mükelleflerine ait finansal hesap bilgilerini ABD Gelir İdaresine (Internal Revenue Service-IRS) yıllık olarak bildirme yükümlülüğü getirilmektedir. Zira IRS, Amerika merkezli banka ve diğer aracı kuruluşlara getirmiş olduğu raporlama yükümlülükleriyle vergi mükelleflerinin beyanlarını doğru ve tam olarak yerine getirip getirmediğini denetleyebilirken yabancı hesaplardan elde ettikleri gelirler açısından beyan yükümlülüklerine uyup uymadıklarını denetlemede başarısız olmuştur.<sup>390</sup> FATCA ile ABD, raporlama yükümlülükleri kapsamına yabancı finans kuruluşlarını da dâhil etmiş olmaktadır.<sup>391</sup>

FATCA'nın dünya çapında ses getirmesinin ve gündem olmasının nedeni olarak diğer ülkelerdeki finansal kuruluşları doğrudan etkileyen bir düzenleme oluşu gösterilebilir. Amerikan sermaye piyasalarının dünyanın en büyüğü olması, yabancı finans kuruluşlarının mutlaka bir biçimde yatırımlarının bulunduğu Amerika'dan vazgeçememelerini ve bundan dolayı da FATCA'nın raporlama yükümlülüklerine kayıtsız kalamamalarını beraberinde getirmektedir.<sup>392</sup>

FATCA, yabancı finans kuruluşlarının ABD vergi mükellefleri hesapları hakkındaki bilgileri ABD ile yapılacak anlaşma çerçevesinde otomatik olarak raporlamasını zorunlu tutmaktadır. Söz konusu finansal kuruluşlarda toplam varlığı 50.000 USD üzerinde olan gerçek kişilerle 250.000 USD üzerinde olan tüzel kişilerin FATCA kapsamında IRS'e raporlama yapması zorunlu tutulmaktadır. FATCA'ya olan herhangi bir uyumsuzluğun sonucu ise yabancı finans kuruluşlarındaki, sahibi Amerikalı olsun olmasın tüm hesaplara, Amerikan kaynaklı faiz, kâr payı ve belli menkul kıymetlerin elden çıkarılmasından doğan kazançlar gibi bazı ödemelere yapılan %30 vergi tevkifatı (stopaj) olacaktır.<sup>393</sup> Bu tevkifat, ABD'den yabancı finans kuruluşlarına olan, muhatabı ABD vergi mükellefleri olsun olmasın, geniş çapta ödemeleri kapsamına almaktadır.

---

<sup>390</sup> L. Ateş, agm., s. 66.

<sup>391</sup> Susan Morse, "Ask For Help, Uncle Sam: The Future of Global Tax Reporting", *Villanova Law Review*, Vol. 57, 2012, s. 530.

<sup>392</sup> C. P. Tello, agm., s. 92.

<sup>393</sup> Internal Revenue Code Subtitle, A. Income Taxes, Chapter 4, Taxes To Enforce Reporting On Certain Foreign Accounts, Section 1471, Withholdable payments to foreign financial institutions.

FATCA'ya uyum, finansal kuruluşların yerleşik buldukları ülkelerde tabi oldukları veri güvenliği, banka gizliliği ve diğer ilgili düzenlemeler gibi zorunlu tutuldukları yükümlülükleri ihlal edeceği eleştirilerine konu olmuştur.<sup>394</sup> Ayrıca, finans kuruluşlarının karşı karşıya kaldığı FATCA'ya uyum maliyetleri ve uyumsuzluk durumunda orantısız kabul edilen %30'luk vergi tevkifatı yaptırımını birçok ülkeyi ve finans kuruluşunu yoğun lobi faaliyetlerine itmiştir. Bunun üzerine 2012 yılında Amerikan Hazinesi, beş büyük Avrupa ülkesinin (Fransa, Almanya, İtalya, İspanya ve Birleşik Krallık) maliye bakanlarıyla FATCA'nın uygulanması için çok taraflı bir yaklaşımı ve uzlaşmayı ortaya koyan ortak bir beyanda bulunmuştur.<sup>395</sup> Bu beyanat ile adı geçen ülkeler kıyı ötesi vergi kaçırmayı önleme amaçlı, finansal kuruluşlara yönelik küresel çapta ortak bir raporlama standardı geliştirmek için birlikte çalışma taahhüdünde bulunmuşlardır. Benimsenen hükümetlerarası yaklaşıma göre finansal kuruluşlar tarafından yapılacak raporlama, bu kuruluşların yerleşik olduğu ülkenin vergi idaresine karşılıklı otomatik bilgi değişimi formatında iletilmelidir.

Vergide otomatik bilgi değişimi ve iş birliğine yönelik öncü bir adım olan FATCA'ya ülke ve finansal kuruluşların uyumu ile farklı ülke politikaları ve hukuk sistemleri gözetilerek finansal bilgilerin otomatik biçimde değişimine izin veren alternatif hükümetlerarası anlaşma modelleri (Intergovernmental Agreements (IGAs) Model 1 ve Model 2)<sup>396</sup> diğer ülkelerin de destekleriyle geliştirilmiştir.<sup>397</sup> <sup>398</sup> IGA Model 1, Model 1A olarak karşılıklılık esasına dayalı (reciprocal), Model 1B olarak ise tek taraflı (nonreciprocal) biçimde iki versiyon halinde yayımlanmıştır. Her iki versiyonda da “en çok kayırlan ülke” hükmünün yer aldığı belirtilmelidir. Buna göre bir başka ülkeye, yapılan bir anlaşma kapsamında daha avantajlı imkânlar tanınması durumunda aynı

<sup>394</sup> I. Grinberg, agm., s. 334; L. Ateş, agm., s. 69.

<sup>395</sup> Bkz. Joint Statement From The United States, France, Germany, Italy, Spain and The United Kingdom Regarding An Intergovernmental Approach To Improving International Tax Compliance and Implementing FATCA.

<https://www.treasury.gov/press-center/press-releases/Documents/020712%20Treasury%20IRS%20FATCA%20Joint%20Statement.pdf> (10/08/2020).

<sup>396</sup> The Model Intergovernmental Agreement to Improve International Tax Compliance and to Implement FATCA (the Model IGAs).

<sup>397</sup> Model IGA 1 ve 2 için tam metni incelemek için bkz.

<http://www.treasury.gov/resourcecenter/taxpolicy/treaties/Documents/FATCA-Reciprocal-Model-1A-Agreement-Preexisting-TIEA-or-DTC-6-6-14.pdf>;

<https://www.treasury.gov/resource-center/taxpolicy/treaties/Documents/FATCA-Model-2-Agreement-Preexisting-TIEA-or-DTC-6-6-14.pdf> ve <http://www.treasury.gov/resource-center/tax-policy/treaties/Documents/FATCA-Nonreciprocal-Model-1BAgreement-No-TIEA-or-DTC-6-6-14.pdf> (12/05/2020).

<sup>398</sup> Tahir Erdem, “Fatca’da Önemli Bir Adım: Genişletilmiş Bilgi Değişimi Yoluyla Uluslararası Vergi Uyumunun Artırılması Anlaşması İmzalandı”, *Yaklaşım Yayınları*, Sayı 273, Eylül 2015, s. 1.



avantajlar mevcut anlaşmalara da tanınacaktır.<sup>399</sup> IGA Model 1, yabancı finansal kuruluşların her birinin IRS ile ayrı ayrı anlaşma yapma ve raporlama zorunluluğunu bertaraf etmek amacıyla ABD ile Fransa, Almanya, İtalya, İspanya ve İngiltere'nin katılımıyla geliştirilmiş bir model olarak dikkat çekmektedir.<sup>400</sup> IGA Model 1 kapsamında esasta anlaşarak (agreement in substance) anlaşmayı imzalayan ve yürürlüğe sokan ülke ve egemenlik alanlarının sayısı Mayıs 2020 itibarıyla 100'ü bulmuştur.<sup>401</sup>

IGA Model 2 ise bir ülkedeki finansal kuruluşların IRS'e doğrudan raporlama yapmasını öngörür. İsviçre ve Japonya'nın ABD ile birlikte geliştirdiği bu iş birliği anlaşması modelinin Model 1A'dan farkı, finansal kuruluşlara yapılacak bir anlaşma çerçevesinde doğrudan IRS'e raporlama olanağının tanınmasıdır.<sup>402</sup> IGA Model 2'yi tercih eden ülkelerin sayısı Mayıs 2020 itibarıyla 14 ülke ve egemenlik alanı<sup>403</sup> olup Model 1A'yı benimseyen ülkelere göre sayısının çok daha az olduğu göze çarpmaktadır. FATCA'nın başarısının ilgili IGA'nın imzalanmasını takiben iç hukuk haline gelmesine ve bilgi değişimine dair tüm süreçlerin tamamlanmasına bağlı olduğunu vurgulamak gerekir.

ABD ile çoğu FATCA ortakları arasında mevcut olan ÇVÖA'ların vergi oranlarını düzenleyen maddeleri kapsamında mükellefler bilgi değişimine maruz kalmadan bazı anlaşma oranlarından yararlanma olanağına sahiptir.<sup>404</sup> FATCA, anlaşma temelli vergi tevkifatlarına yeni bir koşul getirmektedir.<sup>405</sup> O da ilgili bilgilerde IRS'e raporlama zorunlulukları karşılanmadığı takdirde mükellefin bu ayrıcalıklı oranlardan yararlanamamasıdır. Daha ötesi, finansal kuruluşlar %30'luk vergi tevkifatı yapmak zorunda kalacaktır. Bu durumda uygulama ÇVÖA'ya göre değil, ilgili IGA ve bu paralelde yürürlüğe konulan iç hukuk kapsamında gerçekleştirilmiş olacaktır.<sup>406</sup>

FATCA'nın otomatik bilgi değişiminin yaygınlaşmasında ve bu alanda uluslararası iş birliklerinin artmasında payının büyük olduğu söylenebilir. Otomatik bilgi değişiminin küresel bir standart olmasında FATCA kaynaklı otomatik bilgi değişimi

<sup>399</sup> IGA Model 1A ve IGA Model 1B, Art. 7.

<sup>400</sup> T. Erdem, agm., s. 2.

<sup>401</sup> Detaylı bilgi için bkz. <https://www.treasury.gov/resource-center/tax-policy/treaties/pages/fatca.aspx> (12/05/2020).

<sup>402</sup> T. Erdem, agm., s. 2.

<sup>403</sup> Detaylı bilgi için bkz. <https://www.treasury.gov/resource-center/tax-policy/treaties/pages/fatca.aspx> (12/05/2020).

<sup>404</sup> Tonia Pediatiki, "FATCA and Tax Treaties: Does It Really Take Two to Tango?", *European Taxation-Special Issue*, IBFD, September 2013, s. 428.

<sup>405</sup> T. Pediatiki, agm., s. 428.

<sup>406</sup> T. Pediatiki, agm., s. 428.

yükümlülüklerinin katkısı önemsenmelidir. FATCA ve bu çerçevede ülkeler/finansal kuruluşlarla yapılan anlaşmalar ve otomatik bilgi değişimine dair teknik altyapı çalışmaları, küresel bir standart haline gelen OECD'nin Ortak Raporlama Standardının (Common Reporting Standard-CRS) şekillenmesinde katalizör görevi görmüştür.<sup>407</sup> Bunda IGA Model 1'in OECD'nin bilgi değişiminde küresel standart oluşturma çalışmalarında bir şablon olarak görülmesinin etkisi büyük olmuş, IGA Model 2 ise tam aksine küresel düzeyde bir iş birliği olarak değerlendirilmemiş, yalnızca ABD ile FATCA ortağı arasındaki uluslararası vergi kaçakçılığına karşı bir iş birliği olarak görülmüştür.<sup>408</sup>

FATCA'nın yürürlüğe girmesinden sonra Amerikan vatandaşlığından çıkan Amerikalıların sayısındaki artış dikkat çekicidir. Yalnızca FATCA'ya bağlanamasa da 2011 yılında 1781, 2013'te 2999, 2014'te 3415 ve 2015'te 4300 kişinin Amerikan vatandaşlığından çıkması artışların azımsanmayacak sayıda olduğunu göstermektedir.<sup>409</sup>

Türkiye ve ABD arasında uygulanmakta olan ÇVÖA'nın 26. maddesi vergi konularında bilgi değişimine izin vermektedir. ÇVÖA'nın kapsamındaki her tür vergi bilgileri ile diğer ilgili bilgilerin değişimini her iki ülke de karşılıklı olarak talep edebilmektedir. 26. maddenin<sup>410</sup> bilgi değişimine tanıdığı yetki de göz önünde bulundurularak ülkemizde ilgili tüm kamu kurumları, iş dünyası ve finans sektörü temsilcileriyle yürütülen çalışmalar sonucunda ABD ile Model 1 çerçevesinde karşılıklılık esasına dayalı olarak bir anlaşma imzalanması yönünde görüş birliği sağlanmıştır.<sup>411</sup> ABD ile yürütülen müzakereler sonucunda Model 1 kapsamında 3 Haziran 2014 tarihi itibarıyla yapılan özde anlaşma (agreement in substance) ile 31 Aralık 2014 tarihine kadar anlaşmanın imzalanması şartıyla Türkiye'nin finansal kuruluşlarının uyumlu olarak kabul edileceği öngörülmüş, daha sonra bu süre ABD tarafından özde anlaşılan ülkeler açısından uzatılmış ve anlaşmanın imzalanmasına kadar Türkiye'nin finansal kuruluşları FATCA'ya uyumlu olarak kabul edilmiştir.<sup>412</sup>

<sup>407</sup> C.H. Panayi, agm., s. 21.

<sup>408</sup> Maryte Somare, Viktoria Wohrer, "Two Different FATCA Model Intergovernmental Agreements: Which Is Preferable?, A Comparison of FATCA Model 1A and Model 2 Intergovernmental Agreements", *Bulletin For International Taxation*, IBFD, August 2014, s. 396, 398.

<sup>409</sup> Stjepan Gadžo, Irena Klemenčić, "Effective international information exchange as a key element of modern tax systems: promises and pitfalls of the OECD's common reporting standard", February 2017, s. 213. [https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract\\_id=3057963](https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=3057963) (14/05/2020).

<sup>410</sup> Temel odağı talep üzerine bilgi değişimi olsa da madde, otomatik bilgi değişimi için de yasal zemin sağlamaktadır. OECD MVA Yorum Notları açıkça talep üzerine, kendiliğinden ve otomatik olmak üzere üç tür bilgi değişimi öngörmektedir.

<sup>411</sup> T. Erdem, agm., s. 3.

<sup>412</sup> T. Erdem, agm., s. 3.

Türkiye Cumhuriyeti Hükümeti ile Amerika Birleşik Devletleri Hükümeti Arasında Genişletilmiş Bilgi Değişimi Yoluyla Uluslararası Vergi Uyumunun Artırılması Anlaşması<sup>413</sup> IGA Model 1'in<sup>414</sup> karşılıklılık esasına uygun biçimde 29 Temmuz 2015 tarihinde Ankara'da imzalanmıştır. Vergi kayıp ve kaçakçılığıyla etkin mücadele edilmesi, vergiye gönüllü uyumun artırılması ve iş birliğinin kuvvetlendirilmesi amacıyla iki ülke arasında imzalanan anlaşmayla Türkiye'nin finansal kuruluşlarındaki ABD'li hesap sahiplerine ilişkin belirli bilgilerle<sup>415</sup> ABD'nin finansal kuruluşlarındaki Türkiye mukimi hesap sahiplerine ilişkin belirli bilgilerin karşılıklı olarak değişime tabi tutulması öngörülmektedir.<sup>416</sup>

Öte yandan, 6677 sayılı “Anlaşma ve Eki Mutabakat Zaptının Onaylanmasının Uygun Bulduğuna Dair Kanun”, 16 Mart 2016 tarihli ve 29655 sayılı R.G.'de yayımlanarak yürürlüğe girmiştir. Ayrıca Anlaşma ve Eki Mutabakat Zaptının onaylanması hakkında 19 Eylül 2016 tarihli ve 2016/9229 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı 5 Ekim 2016 tarihli ve 29848 sayılı R.G.'de Türkçe ve İngilizce metinleri içerecek şekilde yayımlanmıştır. Böylece, ülkemiz ile ABD arasında FATCA uygulamasına ilişkin yasal süreç tamamlanmıştır. Ancak anlaşmanın işlerlik kazanması, Türkiye'nin gerekli iç işlemlerini tamamladığını ABD'ye yazılı olarak bildirdiği tarihte mümkün olacaktır.<sup>417</sup> Dolayısıyla, Aralık 2020 itibarıyla anlaşma henüz yürürlükte değildir.

#### 2.4.1.3.4. Otomatik Bilgi Değişimi Küresel Standardı

Bilgi değişimindeki küresel yükselişte bir dönüm noktası özelliğindeki 1998 yılına ait OECD'nin zararlı vergi rekabeti hakkındaki raporu,<sup>418</sup> vergi cennetleri ile iş birliğine yanaşmayan ülke ve egemenlik alanlarının temel karakteristiğinin bilgi değişimi

<sup>413</sup> Agreement Between the Government of the Republic of Turkey and the Government of The United States of America to Improve International Tax Compliance Through Enhanced Exchange of Information. Türkçe ve İngilizce metinleri için bkz.

[https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/haberler/FATCA/FATCA\\_Turkce.pdf](https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/haberler/FATCA/FATCA_Turkce.pdf)

[https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/haberler/FATCA/FATCA\\_%DDngilizce.pdf](https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/haberler/FATCA/FATCA_%DDngilizce.pdf) (12/06/2020).

<sup>414</sup> FATCA kapsamında ABD ile yapılan anlaşmanın Model 1 çerçevesinde şekillenmesinde modelin karşılıklılık esasına dayanması, kişisel verilerin korunması ve değişime tabi tutulan bilgilerin doğru amaçlarla kullanılmasının güvence altına alınması ve her bir Türk finansal kuruluşunun bilgileri Gelir İdaresi Başkanlığına sunmalarının maliyet ve etkinlik bakımından avantaj sağlaması etkili olmuştur (T. Erdem, agm., s. 3).

<sup>415</sup> Raporlama yükümlülüğü kapsamındaki kurum, hesap ve bilgiler için bkz.

[https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/haberler/FATCA/FATCA\\_Turkce.pdf](https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/haberler/FATCA/FATCA_Turkce.pdf) (12/06/2020).

<sup>416</sup> <https://www.gib.gov.tr/node/102002> (12/06/2020).

<sup>417</sup> Türkiye Cumhuriyeti Hükümeti ile Amerika Birleşik Devletleri Hükümeti Arasında Genişletilmiş Bilgi Değişimi Yoluyla Uluslararası Vergi Uyumunun Artırılması Anlaşması, md. 10.

<sup>418</sup> OECD, Harmful Tax Competition: An Emerging Global Issue, OECD Publishing, Paris, 1998. <https://doi.org/10.1787/9789264162945-en> (28/11/2020).

uygulamalarına kapalı olduğunu ortaya koymuştur. 2000 yılında ise temel amacı bilgi değişimi ve şeffaflık standartlarının gelişimini sağlamak olan Küresel Forum'un OECD tarafından Vergi İdareleri ve Politikaları Merkezi<sup>419</sup> bünyesinde kurulmasıyla vergide şeffaflık çalışmaları daha önce olmadığı kadar ivme kazanmıştır.

Ülkeler, kendi mukimlerinin yurt dışında önemli tutarlarda varlıkları olduğunun farkında olarak bu varlıklardan elde edilen gelirlerden vergi alabilmenin hesabını yapmış ve bu gelirlere dair bilgilerin ÇVÖA'lar dışında nasıl elde edileceği konusunda ortak çalışmalara başlamışlardır.<sup>420</sup> Bu çalışmalar, büyük hacimlerdeki vergi bilgilerinin sistematik ve periyodik olarak kaynak ülkeden mukim ülkeye aktarılabilmesinin otomatik olarak yapılması gerektiğinin kabulü ile hızlanmıştır.

Vergi kaçakçılığı ve vergiden kaçınma ile mücadelede iş birliği ve bilgi değişiminin önemi, özellikle 2008 küresel krizinden sonra çoğu ülke tarafından anlaşılmış ve şeffaflıkta küresel ve kapsayıcı standartların geliştirilmesi arayışı başlamıştır.<sup>421</sup> G20'nin banka gizliliği ve diğer mali suçlara karşı mücadelede kararlı duruşuyla vergide şeffaflık sorununa karşı kalıcı çözüm için fırsat doğmuştur.<sup>422</sup> G20'nin desteğini de arkasına alan Küresel Forum, çalışmalarını 2009 yılından itibaren hızlandırarak 6 Eylül 2013'te St. Petersburg'daki G20 Liderler Zirvesi'nde kabul edilen otomatik bilgi değişimi temelinde, 23 Şubat 2014 tarihinde G20 Maliye Bakanlarınca onaylanan Ortak Raporlama Standardını geliştirmiştir.<sup>423</sup> Standardın geniş ölçüde FATCA'nın hükümetlerarası yaklaşımından etkilendiğini ve geniş bir versiyonu olduğunu söylemek mümkündür.

19 Mart 2014'te "Erken Kabul Edenler Grubu"<sup>424</sup> adıyla anılan ülke ve egemenlik alanlarının ortak bir beyanatiyla 40'dan fazla ülke otomatik standardı ilk kabul eden

<sup>419</sup> Centre for Tax Policy and Administration (CTPA).

<sup>420</sup> Erkan Yetkiner, "Otomatik Bilgi Değişimi Düzenlemelerinin Getirdikleri", *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı 435, Kasım 2017, s. 78.

<sup>421</sup> Funda Başaran Yavaşlar, "Türk Vergi Hukukunda Uluslararası Bilgi Değişimine İzin Veren Hukuki Kaynakların Tespiti ve Değerlendirilmesi", *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı 401, Ocak 2015, s. 26.

<sup>422</sup> Mustafa Cemil Kara, İbrahim Organ, "Uluslararası Vergilendirmede Ortak Raporlama Standardı (CRS): Son Gelişmeler", *Vergi Sorunları Dergisi*, Sayı 339, Aralık 2016, s. 77.

<sup>423</sup> OECD, Standard for Automatic Exchange of Financial Account Information: Common Reporting Standard. 21 July 2014. <http://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/automatic-exchange-financial-account-informationcommon-reporting-standard.pdf> (14/06/2020).

<sup>424</sup> Arjantin, Belçika, Bulgaristan, Kolombiya, Hırvatistan, Güney Kıbrıs Rum Yönetimi, Çek Cumhuriyeti, Danimarka, Estonya, Faroe Adaları, Finlandiya, Fransa, Almanya, Yunanistan, Grönland, Macaristan, İzlanda, Hindistan, İrlanda, İtalya, Kore, Letonya, Lihtenştayn, Litvanya, Malta, Mauritius, Meksika, Hollanda, Norveç, Polonya, Portekiz, Romanya, San Marino, Seyşel, Slovakya, Slovenya, Güney Afrika, İspanya, İsveç, Birleşik Krallık, Man Adası, Guernsey ve Jersey, Anguilla, Bermuda, Virjin Adaları, Cayman Adaları, Cebelitarık, Montserrat, Turks ve Caicos Adaları.

olmayı taahhüt etmiştir.<sup>425</sup> Bu grup, yeni hesaplar ile mevcut hesaplara ilişkin bilgilerin ilk otomatik değişimlerini Eylül 2017 sonu itibarıyla yapmış olacaklarını kararlaştırmıştır.

21 Temmuz 2014 tarihinde OECD, standardın bütün bir versiyonunu<sup>426</sup> yayımlamayı başaramamıştır. Bu versiyon, ülkeler ve finansal kuruluşlar için şerh ve uygulama rehberi, detaylı model anlaşmalar, ayrıca güvenli bilgi iletimi için uyumlu bilgi teknolojileri temelli standart bir format ve yükümlülükler de içermektedir.<sup>427</sup> Otomatik bilgi değişimi küresel standardı, bilgi değişimini bir mekanizmaya bağlayan dört bölümü kapsamaktadır.<sup>428</sup> (1) Model Yetkili Makam Anlaşması (a model Competent Authority Agreement-CAA), (2) CRS, (3) CAA Şerhi, (4) Bilgi değişimi için teknik standartları ve ortak iletim sistemini (common transmission system-CTS<sup>429</sup>) ortaya koyan CRS XML Şeması.

Standart kapsamında raporlama yapmakla sorumlu tutulan finansal kuruluşlar arasında bankalar, saklama kuruluşları, brokılar, bazı kolektif yatırım araçları ve sigorta şirketleri yer almaktadır.<sup>430</sup> Standardı kabul eden ülkenin otomatik bilgi değişimi için yasal bir çerçeve oluşturan Vergi Konularında Karşılıklı İdari Yardımlaşma Sözleşmesi'ne taraf olması, diğer taraftan da otomatik bilgi değişimini uygulamaya geçirmek için de bir Çok Taraflı Yetkili Makam Anlaşması (a Multilateral Competent Authority Agreement-MCAA) imzalaması icap etmektedir.<sup>431</sup> Otomatik bilgi değişimi standardının ülke iç hukukuna aktarılması süreci de ayrı bir aşamadır ve her ülke kendi kanunları paralelinde imzaladıkları anlaşmaları yürürlüğe sokmak için belli usulleri takip edebilmektedir.

<sup>425</sup> C. H. Panayi, "Current Trends on Automatic Exchange of Information", s. 22; Erken Kabul Edenler Grubunun Ortak Beyanatı için bkz.

<http://www.oecd.org/tax/transparency/AEOI-earlyadopters-statement.pdf> (14/06/2020).

<sup>426</sup> Bkz. [http://www.keepeek.com/Digital-Asset-Management/oecd/taxation/standard-for-automatic-exchange-of-financial-account-information-for-tax-matters\\_9789264216525-en#page1](http://www.keepeek.com/Digital-Asset-Management/oecd/taxation/standard-for-automatic-exchange-of-financial-account-information-for-tax-matters_9789264216525-en#page1) (14/06/2020).

<sup>427</sup> C. H. Panayi, agm., s. 23.

<sup>428</sup> OECD, *Standard for Automatic Exchange of Financial Account Information in Tax Matters*, 2014.

Bkz. [https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/standard-for-automatic-exchange-of-financial-account-information-for-tax-matters\\_9789264216525-en#page5](https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/standard-for-automatic-exchange-of-financial-account-information-for-tax-matters_9789264216525-en#page5) (14/06/2020).

<sup>429</sup> CTS, otomatik bilgi değişiminin etkin, güvenli ve zamanında uygulanmasını sağlamak amacıyla OECD Vergi İdaresi Forumu (Forum on Tax Administration-FTA) tarafından tasarlanmış olup en son bilgi teknolojileri güvenlik standartlarına uygun yetkili makamların hem sunucudan sunucuya bağlantı (SFTP) hem de bir tarayıcı üzerinden bilgi gönderebildiği ve/veya aldığı güvenli ve şifreli yönetici (browser) temelli (HTTPS) bir iletişim sistemidir (Hüseyin Işık, "Finansal Bilgilerin Vergi Amaçları İçin Uluslararası Otomatik Değişimi", *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı 454, Haziran 2019, s. 59).

<sup>430</sup> Standard for Automatic Exchange of Financial Account Information Report, Bölüm VIII A ve B.

<sup>431</sup> C. H. Panayi, agm., s. 24.

Küresel Forum, bir yandan talep üzerine bilgi değişimi standardını dünya çapında uygulamaya geçirme gayreti gösterirken diğer yandan CRS’i vergi idareleri arasında mali bilgilerin otomatik değişimini sağlamak üzere yaygınlaştırma çabasıdadır. Küresel siyasi desteği arkasına alan OECD’nin CRS’e dayanan otomatik bilgi değişimi Eylül 2017’de başlamıştır. Uzun yıllardır vergide talep üzerine bilgi değişimi temelli birbiriyle bilgi paylaşımında bulunan vergi idareleri, bu bilgileri vergi kaçakçılığı şüphesi üzerine yalnızca münferit vergisel olaylarda kullanabilmekteydi.<sup>432</sup> Otomatik bilgi değişiminde ise bilgi sistematik olarak toplanmakta ve vergi idareleri de bu bilgiyi, mükelleflerin vergilendirilebilir gelir ve varlıklarını beyanlarında doğru raporlayıp raporlamadıklarını kontrol etmek için kullanabilmektedir.

Yüzden fazla ülke ve egemenlik alanı CRS’e taahhütte bulunmuş,<sup>433</sup> hemen hemen önemli finans merkezleri de dâhil olmuşsa da CRS’in kapsamı dışında ABD dâhil çok sayıda egemenlik alanının da bulunduğu belirtilmelidir.<sup>434</sup> CRS temelli bilgi değişimine Eylül 2017 itibarıyla başlanmıştır. Otomatik bilgi değişimi, küresel çapta bazı tahminlere göre 250.000’den fazla finansal kuruluşu ilgilendirmiş ve finansal kuruluşlarda sistem ve raporlama maliyetleri başta olmak üzere önemli değişiklik ve yükümlülükleri beraberinde getirmiştir.<sup>435</sup>

---

<sup>432</sup> Lauri Finér, Antti Tokola, “The Revolution in Automatic Exchange of Information: How Is the Information Used and What Are the Effects?”, *Bulletin For International Taxation*, IBFD, December 2017, s. 690.

<sup>433</sup> Mayıs 2020 itibarıyla CRS’e taahhütte bulunan sayısı 150’yi aşmıştır.

<sup>434</sup> L. Finér ve A. Tokola, agm., s. 695.

<sup>435</sup> L. Finér ve A. Tokola, agm., s. 692.

**Tablo 5. Otomatik Bilgi Değişimine Başlayacağını Taahhüt Eden Ülkeler**

<i>2017'de İlk Değişimlere Başlayacağını Taahhüt Eden Ülkeler (49)</i>
Anguilla, Arjantin, Belçika, Bermuda, İngiliz Virjin Adaları, Bulgaristan, Cayman Adaları, Kolombiya, Hırvatistan, Kıbrıs, Çek Cumhuriyeti, Danimarka, Estonya, Faroe Adaları, Finlandiya, Fransa, Almanya, Cebelitarık, Yunanistan, Guernsey, Macaristan, İzlanda, Hindistan, İrlanda, Man Adası, İtalya, Jersey, Kore, Letonya, Lihtenştayn, Litvanya, Lüksemburg, Malta, Meksika, Montserrat, Hollanda, Norveç, Polonya, Portekiz, Romanya, San Marino, Seyşeller, Slovakya Cumhuriyeti, Slovenya, Güney Afrika, İspanya, İsveç, Turks and Caicos Adaları ve Birleşik Krallık.
<i>2018'e Kadar İlk Değişimlere Başlayacağını Taahhüt Eden Ülkeler (51)</i>
Andorra, Antigua ve Barbuda, Aruba, Avustralya, Avusturya, Azerbaycan, Bahamalar, Bahreyn, Barbados, Belize, Brezilya, Brunei Darussalam, Kanada, Şili, Çin, Cook Adaları, Kosta Rika, Kuraçao, Dominika, Grönland, Grenada, Hong Kong (Çin), Endonezya, İsrail, Japonya, Lübnan, Makao (Çin), Malezya, Marshall Adaları, Morityus, Monako, Nauru, Yeni Zelanda, Niue, Pakistan, Panama, Katar, Rusya, Saint Kitts ve Nevis, Saint Lucia, Saint Vincent ve Grenadinler, Samoa, Suudi Arabistan, Singapur, Sint Maarten, İsviçre, Trinidad ve Tobago, Türkiye, Birleşik Arap Emirlikleri, Uruguay, Vanuatu.
<i>2019'a Kadar İlk Değişimlerini Yapacak Ülkeler (2)</i>
Gana, Kuveyt
<i>2020'ye Kadar İlk Değişimlerini Yapacak Ülkeler (5)</i>
Kazakistan, Ekvador, Nijerya, Umman, Peru
<i>2021'e Kadar İlk Değişimlerini Yapacak Ülkeler (2)</i>
Arnavutluk, Maldivler
<i>2023'e Kadar İlk Değişimlerini Yapacak Ülkeler (3)</i>
Ürdün, Karadağ, Tayland
<i>İlk Değişimler İçin Henüz Herhangi Bir Tarih Vermeyen Ülkeler (45)</i>
Ermenistan, Benin, Bosna Hersek, Botsvana, Burkina Faso, Yeşil Burun Adaları, Kamboçya, Kamerun, Çad, Fildişi Sahili, Cibuti, Dominik Cumhuriyeti, Mısır, El Salvador, Esvatini, Gabon, Gürcistan, Guatemala, Gine, Guyana, Haiti, Honduras, Jamaika, Kenya, Lesotho, Liberya, Madagaskar, Moritanya, Moldova, Moğolistan, Fas, Namibya, Nijer, Kuzey Makadenyo, Papua Yeni Gine, Paraguay, Filipinler, Ruanda, Senegal, Sırbistan, Tanzanya, Togo, Tunus, Uganda, Ukrayna.

**Kaynak:** <https://www.oecd.org/tax/transparency/AEOI-commitments.pdf> (12/08/2020).

Sonuç olarak, otomatik bilgi değişiminin dünya çapında hareketlenmesiyle vergi idareleri arasındaki iş birliği farklı bir boyut kazanmıştır. Artık bilgi değişimi, yalnızca ÇVÖA'lar ve bilgi değişimi anlaşmaları ile iki taraflı değil, küresel bir standart olan CRS ile dünya ülkelerinin etrafında toplandığı çok taraflı bir görünümde. Ülkeler CRS'i ikili anlaşmalar yoluyla yürürlüğe koyabilecekleri gibi çok taraflı anlaşmalar yoluyla da uygulayabileceklerdir. CRS, küresel vergi şeffaflığı yolunda çok önemli bir adım olarak kabul edilmektedir. Günümüz vergi sorunlarıyla mücadelede etkin bilgi değişiminin otomatik biçimde gerçekleştirilmesi gerektiğine olan kanaat iyice pekişmiştir.

#### **2.4.1.3.5. Türkiye'nin Otomatik Bilgi Değişimine Yaklaşımı**

Vergi Konularında Karşılıklı İdari Yardımlaşma Sözleşmesi'nin 1 Temmuz 2018 itibarıyla Türkiye açısından yürürlüğe girmesiyle diğer ülkelerle otomatik bilgi değişimi yapılmasının yasal dayanağı oluşmuştur. Ayrıca VUK'un 11 Haziran 2013 tarihinden itibaren geçerli olan "Uluslararası Anlaşmalar Gereğince Bilgi Değişimi" başlıklı 152/A.

maddesi de önemlidir. Bu maddede, GİB'in veya vergi incelemesi yapmaya yetkili olanların, usulüne uygun olarak yürürlüğe girmiş uluslararası anlaşmalarda yer alan bilgi değişimi hükümleri çerçevesinde, Hazine ve Maliye Bakanlığınca tespit edilecek usullere göre VUK'un 1. maddesinde belirlenen kapsamla sınırlı olmaksızın bilgi toplayabileceğine hükmedilmektedir.

Yine ÇVÖA'larımızda bilgi değişimini öngören hükümler ve yürürlükte olan Jersey, Bermuda, Guernsey, Man Adası ve Cebelitarık ile olan bilgi değişimi anlaşmalarımız yoluyla bilgi değişimi olanaklıdır. ÇVÖA'ların bilgi değişimi maddesine dayanılarak 20 Aralık 2018 tarihinde Norveç ve Letonya ile otomatik bilgi değişimi anlaşmaları imzalanmış ve anlaşmalar aynı tarihte yürürlüğe girmiştir. Her iki ülkeyle otomatik bilgi değişimleri karşılıklı olarak gerçekleştirilmiştir. Ayrıca, Türkiye ile ABD arasındaki yasal süreçleri tamamlanan FATCA anlaşmasının da iki ülke arasındaki otomatik bilgi değişimlerine izin verdiği de unutulmamalıdır.

Türkiye, CRS kapsamında mali hesap bilgilerinin ülkelerarası değişimi için 21 Nisan 2017'de Finansal Hesap Bilgilerinin Otomatik Değişimine İlişkin Çok Taraflı Yetkili Makam Anlaşması'nı imzalamıştır.<sup>436</sup> Anlaşma, bir Cumhurbaşkanı kararı ile 31 Aralık 2019 tarihinde onaylanmıştır.<sup>437</sup> CRS MCAA'nın tarafı olan tüm ülkeler ile otomatik bilgi değişimi yapılması bu aşamada söz konusu değildir. Zira 2014 yılında ülkelere verilen taahhüt "tüm uygun ve ilgili" ülkelerle olan otomatik bilgi değişimini kapsamına almaktadır. Bu anlaşmaya göre taraf ülkeler karşılıklılık temelinde ilgili ülkelerin mukimlerine ait finansal hesap bilgilerini, finansal kuruluşlardan toplayıp ayrı bir talep gerekmeksizin otomatik olacak biçimde her yıl ilgili ülkeyle paylaşacaktır. Türkiye, anlaşmaya taraf diğer ülke mukimlerinin belirlenen kapsamdaki hesap bilgilerini o ülkelere gönderecek ve o ülkelere de Türkiye mukimlerinin hesap bilgilerini alacaktır. Türkiye'de otomatik bilgi değişimi için bilgileri toplamaya ve paylaşmaya yetkili makam, Hazine ve Maliye Bakanlığına bağlı Gelir İdaresi Başkanlığı (GİB) olarak belirlenmiştir.<sup>438</sup>

<sup>436</sup> Türkiye, 2018 sonu itibarıyla otomatik bilgi değişimine başlamayı taahhüt eden ülkeler arasında sayılmaktadır.

<sup>437</sup> 31/12/2019 tarihli ve 30995 sayılı 5. Mükerrer R.G.

<sup>438</sup> Finansal Hesap Bilgilerinin Vergi Konularında Karşılıklı Olarak Otomatik Değişim Standardı Bilgilendirme Rehberi, Gelir İdaresi Başkanlığı, AB ve Dış İlişkiler Daire Başkanlığı, 2020, s. 4, 7. [https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/uluslararasi\\_mevzuat/Finansal\\_Hesap\\_Bilgilerinin\\_Rehberi.pdf](https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/uluslararasi_mevzuat/Finansal_Hesap_Bilgilerinin_Rehberi.pdf) (20/10/2020).



GİB, internet sitesinde “Finansal Hesap Bilgilerinin Vergi Konularında Karşılıklı Olarak Otomatik Değişim Standardı Bilgilendirme Rehberi”ni yayımlamıştır. Otomatik bilgi değişimlerine yardımcı olmak amacıyla da GİB tarafından “Mukimlik ve Durum Tespitine İlişkin Kılavuz” hazırlanmış olup söz konusu kılavuzda CRS’e dair yükümlülükler yer verildiği de belirtilmelidir.<sup>439</sup>

Otomatik bilgi değişimi taahhüdünün ülkelerce yerine getirilmesi önem arz etmektedir. Aksi takdirde hem OECD hem de AB nezdinde “kara liste” olarak da adlandırılan vergisel açıdan iş birliği yapmayan veya şeffaf olmayan ülke listeleri ve benzeri uygulamalar gündeme gelebilmektedir. Ülkeler bu yolla sıkı takip altına alınmakta ve çeşitli tedbirlerle karşılaşabilmektedirler. Kaldı ki uluslararası finans ve kredi kuruluşları da bu listeleme çalışmalarını titizlikle takip etmektedirler.

Anlaşmaya taraf ülkelerden Almanya, Hollanda, Belçika, Avusturya ve Fransa ile Türkiye arasında yapılacak otomatik bilgi değişimleri<sup>440</sup> Türkiye’nin 2020 yılı bilgi değişimi (2019 yılına ait bilgilerin paylaşılacağı) takvimine alınamamıştır. Tüm üye devletlerle otomatik bilgi değişimi yapmayan ülkeleri listeleme yoluyla izleyen AB, bu ülkelere karşı yaptırım uygulamasını<sup>441</sup> gündeme getirebilmektedir. Bu nedenle, ilerleyen süreçte otomatik bilgi değişimi yapılan ülke sayısının artırılması yüksek bir olasılığa sahiptir.<sup>442</sup>

Türkiye’nin ilk otomatik bilgi değişimi 2018 yılında Norveç ve Letonya ile başlamıştır. Aralık 2020 itibarıyla Türkiye’nin 57 ülkeyle otomatik biçimde bilgi göndermesi ve karşılıklılık temelinde bilgi alması söz konusudur.<sup>443</sup> Ülkelere 2019 yılına ilişkin bilgiler 2020 yılında gönderilecektir. Daha önceki tarihlere ait bilgilerin otomatik değişimi söz konusu değildir. Bazı ülkeler veri güvenliği sorunları nedeniyle yalnızca tek taraflı olarak bilgi göndereceklerini deklare etmişlerdir. Türkiye, Aralık 2020 itibarıyla

<sup>439</sup> CRS’e ilişkin yükümlülüklerin uygulama tarihi 1 Temmuz 2017 olarak belirlenmiş ve finansal kuruluşlara bildirim yapılmıştır. 30 Haziran 2017 tarihi itibarıyla finansal kuruluşlarca tutulan hesaplar “mevcut hesaplar” olarak, 1 Temmuz 2017 tarihinden itibaren açılmış hesaplar ise “yeni hesaplar” olarak nitelendirilmiştir. Ayrıca, kılavuzda finansal kuruluşlar için raporlama eşiklerini belirlemeye yönelik ölçütler detaylandırılmıştır.

<sup>440</sup> İsviçre, Aralık 2020 itibarıyla henüz bilgi gönderilecek ülkeler arasında yer almamaktadır.

<sup>441</sup> AB’nin uygulaması muhtemel yaptırımlarına; “Sürdürülebilir Gelişme İçin Avrupa Fonu”ndan kesintilerin ve garanti kısıtlamalarının uygulanması, üye ülkelerce belirli işlemlere yönelik sıkı denetimlerin yapılması ve bazı giderlerin reddedilmesi örnek olarak verilebilir (Finansal Hesap Bilgilerinin Vergi Konularında Karşılıklı Olarak Otomatik Değişim Standardı Bilgilendirme Rehberi, s. 8).

<sup>442</sup> Finansal Hesap Bilgilerinin Vergi Konularında Karşılıklı Olarak Otomatik Değişim Standardı Bilgilendirme Rehberi, s. 5.

<sup>443</sup> <https://www.oecd.org/tax/automatic-exchange/international-framework-for-the-crs/exchange-relationships/> (03/11/2020).

77 ülkeden bilgi alacaktır.<sup>444</sup> İlerleyen zamanda ülke sayısında değişikliklerin, yeni ülkelerin ilave edilmesi ya da çıkarılması biçiminde gerçekleşmesi beklenmektedir. Zamanla otomatik bilgi değişimi sürecinin anlaşmaya taraf tüm ülkeleri kapsayacağı anlaşılmaktadır.<sup>445</sup>

Finansal kuruluşlar, bildirim zorunlu olan hesaplara ilişkin isim/unvan, adres, mukim olunan ülke, vergi kimlik numarası, doğum yeri ve tarihi (gerçek kişiler için), hesap numarası, hesabın takvim yılı sonundaki değeri veya bakiyesi, faiz/kâr payı/sigorta gelirleri gibi kılavuzda belirtilen bilgileri her yıl ilgili oldukları takvim yılını takip eden yılın 31 Mayıs günü sonuna kadar GİB'e bildirmekle yükümlü tutulmaktadır.<sup>446 447</sup> Bu bildirim yapılmaması ya da eksik/yanıltıcı bildirimde bulunulması ve bu bildirim için belirlenen süre ve usule uyulmaması halinde, her bir bildirim için VUK'un mükerrer 355. madde hükmü gereği özel usulsüzlük cezasının kesilmesi gündeme gelebilecektir.<sup>448</sup>

Türkiye'nin vergide bilgi değişimine ve sınır ötesi tahsilatta yardımlaşmaya olumlu yaklaştığı, bunlara en geniş biçimde anlaşmalarında yer vermesinden anlaşılmaktadır. Türkiye'nin otomatik bilgi değişimine dair 2018 yılı sonuna kadar uygulamaya başlama taahhüdü bulunmakla birlikte bu süre en son 2019 yılı sonuna kadar<sup>449</sup> olmak üzere belirlenmiştir. Türkiye'nin en geç bu tarihe kadar otomatik bilgi değişimi anlaşmalarını aktive etmesi, bir başka deyişle CRS MCAA'nın onaylanarak ilgili ülkelerle otomatik bilgi değişimlerine başlaması öngörülmüştür. Geline aşamada 2019 yılı sonuna kadar CRS MCAA onaylanmış ve bu tarihten sonra da olsa otomatik bilgi değişiminde bulunulacak ülkelerin listesi yetkili makamca hazırlanmıştır.

<sup>444</sup> <https://www.oecd.org/tax/automatic-exchange/international-framework-for-the-crs/exchange-relationships/> (03/11/2020).

<sup>445</sup> Finansal Hesap Bilgilerinin Vergi Konularında Karşılıklı Olarak Otomatik Değişim Standardı Bilgilendirme Rehberi, s. 5.

<sup>446</sup> Öznur Gökçe Altınbaş, "Türkiye'de Ortak Raporlama Standartları (CRS)", *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı 449, Ocak 2019, s. 100.

<sup>447</sup> Türkiye de bu bilgileri 30 Eylül günü sonuna kadar ilgili ülkelere göndermek durumundadır.

<sup>448</sup> Ö. G. Altınbaş, agm., s. 100; E. Yetkiner, agm., s. 87.

<sup>449</sup> Council Conclusion, 7441/19, 12 March 2019. Avrupa Birliği Konseyi tarafından 8 Kasım 2016 tarihinde alınan kararlar "İş Birliği Yapmayan AB Üyesi Olmayan Ülkeler Listesi"nin oluşturulmasına dair kriterlerle ilgili süreç ortaya konulmuştur. Bunun için de İyi Uygulama (Code of Conduct) Grubu görevlendirilmiştir. AB, ülkeleri değerlendirmek üzere Küresel Forum standartlarına uygun listeleme kriterleri belirlemiştir. Bu kriterlerden biri, Türkiye'nin otomatik bilgi değişimine başlama tarihi "2019 yılı sonuna kadar" olarak belirlenmiştir.

## 2.4.2. Vergilendirme Alanında İdari İşbirliğine Dair Avrupa Konseyi Direktifi

AB ülkeleri arasında vergi alanında karşılıklı yardımlaşma yıllar öncesine dayanmaktadır. Doğrudan vergiler alanında karşılıklı yardımlaşma 1977 yılından itibaren 77/799/EC numaralı direktif ile yapılmakta idi. Bu direktif, Avrupa’da doğrudan vergiler alanında karşılıklı iş birliğine dair ilk yasal temeli sağlamış ve üye ülkeler arasında akdedilen ikili vergi anlaşmalarındaki karşılıklı yardımlaşma hükümlerine dayanak olmuştur.<sup>450</sup> 2011 tarihli ve 2011/16/EU numaralı Vergilendirme Alanında İdari İşbirliğine Dair Avrupa Konseyi Direktifi<sup>451</sup> ise küreselleşen dünyada yeni gündem konularına yeterince cevap verememesi nedeniyle önceki direktifin yerine kabul edilmiştir. Direktifin kapsamına katma değer vergisi, gümrük vergileri, özel tüketim vergileri ve zorunlu sosyal güvenlik primleri hariç her tür vergi girmektedir.<sup>452</sup>

Direktif, üyelerine Vergi Konularında Karşılıklı İdari Yardımlaşma Sözleşmesi’ne benzer bir iş birliği çerçevesi sunmaktadır. Direktifte kendiliğinden, otomatik ve talep üzerine olmak üzere üç tür bilgi değişim yöntemi öngörülmektedir. Ancak direktif beş kategoride (istihdam gelirleri, yönetici ücretleri, hayat sigortası ürünleri, emekli maaşları, gayrimenkul mülkiyetleri ve gelirleri) zorunlu otomatik bilgi değişimi öngörmektedir.<sup>453</sup> Bu kategoriler bazında otomatik bilgi iletimi, bilgi mevcut olduğu sürece üye devletin mali yılının sona ermesinden itibaren altı ay içinde ve en az yılda bir kez olmak üzere gerçekleştirilecektir.<sup>454</sup> Bu kapsama daha sonra uluslararası vergi gündemindeki gelişmelere paralel olarak finansal hesap bilgileri, sınır ötesi vergi özelgeleri, peşin fiyatlandırma anlaşmaları, ülke bazlı raporlama (CbCR<sup>455</sup>) ve vergi plan şemalarının da girmiş olduğu belirtilmelidir.<sup>456</sup>

<sup>450</sup> [https://ec.europa.eu/taxation\\_customs/business/tax-cooperation-control/administrative-cooperation-mutual-assistance-overview\\_en](https://ec.europa.eu/taxation_customs/business/tax-cooperation-control/administrative-cooperation-mutual-assistance-overview_en) (16/07/2020).

<sup>451</sup> Council Directive 2011/16/EU of 15 February 2011 on administrative cooperation in the field of taxation.

<sup>452</sup> Council Directive 2011/16/EU, Art. 2.

<sup>453</sup> Council Directive 2011/16/EU, Art. 8.

<sup>454</sup> Council Directive 2011/16/EU, Art. 8/6.

<sup>455</sup> Country by Country Reporting.

<sup>456</sup> Direktifin kapsamı; 2014/107/EU numaralı direktif ile finansal hesap bilgilerini, 2015/2376/EU numaralı direktif ile vergi özelgeleri ve peşin fiyatlandırma anlaşmalarını, 2016/881/EU numaralı direktif ile ülke bazlı raporlamaların otomatik değişimlerini, 2016/2258/EU numaralı direktif ile kara para aklama mevzuatı uyarınca toplanan gerçek faydalanıcı bilgilerine vergi otoritelerinin erişiminin sağlanmasını, 2018/822/EU numaralı direktif ile de sınır ötesi tertiplerin otomatik değişimini içerecek şekilde genişletilmiştir.

Direktif, idari yardımlaşmanın diğer araçlarına da yer vermektedir. Bir üye devlet görevlilerinin diğer üye devletin vergi birimlerinde bulunabilmesi ve idari soruşturmalarına katılımı (md. 11), eş zamanlı incelemeler, bildirim ve geri dönüş talepleri (md. 13-14), en iyi uygulamaların paylaşımı (md. 15) gibi araçlar üye ülkeler arasındaki vergi iş birliklerini belli bir düzeye taşıyan unsurlar olarak göze çarpmaktadır. Direktifin iş birliğini daha ileri boyuta taşıyan “en çok kayırılan ülke (most favoured nation)” hükmü de mevcuttur. Buna göre, bir üye ülke üçüncü bir ülkeye direktif kapsamında sağlandıktan daha geniş bir iş birliği sağlamakta ise bu üye ülke aynı iş birliğini bir başka üye ülkenin istemesi halinde reddedemeyecektir.<sup>457</sup> Ayrıca bazı özel hallerde üçüncü ülkeden sağlanan bilgiler diğer üye ülkelere de intikal ettirilebilecektir.<sup>458</sup>

### 2.4.3. Avrupa Birliği Tahkim Sözleşmesi

Avrupa Birliği Tahkim Sözleşmesi önce 23 Temmuz 1990 tarihinde Brüksel’de Belçika, Danimarka, Fransa, Almanya, Yunanistan, İrlanda, İtalya, Lüksemburg, Hollanda, Portekiz, İspanya ve Birleşik Krallık tarafından imzalanmış, 1995 yılında bunlara Avusturya, Finlandiya ve İsveç de dâhil olmuştur.<sup>459</sup> Tahkim Sözleşmesi 1 Ocak 1995 tarihinde yürürlüğe girmiştir.<sup>460</sup> 2004 yılında 10 ülke<sup>461</sup> daha sözleşmeye katılarak genişleme devam etmiştir. Mayıs 2015 itibarıyla 28 üye ülke (tüm üye ülkeler) sözleşmeye taraf olmuştur.

Tahkim Sözleşmesi bir AB direktifi niteliğinde olmadığından yeni üye ülkeleri de otomatik olarak bağlamaktadır. Sözleşme önce 1976 yılında bir direktif olarak önerilmişti.<sup>462</sup> Ancak Avrupa Konseyi’nde yapılan uzun müzakerelerden sonra Avrupa Komisyonu’nun önerisi direktiften hükümetlerarası bir sözleşmeye dönüştürülmüştür.<sup>463</sup> Üye ülkelerin tahkim konusunu direktiften ziyade çok taraflı bir sözleşmenin parçası

<sup>457</sup> Council Directive 2011/16/EU, Art. 19.

<sup>458</sup> Council Directive 2011/16/EU, Art. 24.

<sup>459</sup> Convention on the Accession of the Republic of Austria, the Republic of Finland and the Kingdom of Sweden to the Convention on the Elimination of Double Taxation in Connection with the Adjustments of Profits of Associated Enterprises.

<sup>460</sup> Convention 90/436/EEC of 23 July 1990 on the Elimination of Double Taxation in Connection with the Adjustment of Profits of Associated Enterprises, s. 10.

<sup>461</sup> Convention on the Accession of the Czech Republic, the Republic of Estonia, the Republic of Cyprus, the Republic of Latvia, the Republic of Lithuania, the Republic of Hungary, the Republic of Malta, the Republic of Poland, the Republic of Slovenia, and the Slovak Republic to the Convention on the Elimination of Double Taxation in Connection with the Adjustment of Profits of Associated Enterprises.

<sup>462</sup> [https://ec.europa.eu/taxation\\_customs/business/company-tax/transfer-pricing-eu-context/transfer-pricing-arbitration-convention\\_en](https://ec.europa.eu/taxation_customs/business/company-tax/transfer-pricing-eu-context/transfer-pricing-arbitration-convention_en) (17/07/2020).

<sup>463</sup> [https://ec.europa.eu/taxation\\_customs/business/company-tax/transfer-pricing-eu-context/transfer-pricing-arbitration-convention\\_en](https://ec.europa.eu/taxation_customs/business/company-tax/transfer-pricing-eu-context/transfer-pricing-arbitration-convention_en) (17/07/2020).

olarak görmek istemeleri mali egemenliklerinden vazgeçmek istemedikleri şeklinde yorumlanabilmektedir.<sup>464</sup> Direktiflerin, üye ülke iç hukuklarına doğrudan etki etmediği ve iç hukukun bir parçası olması için ilave parlamento onay sürecine tabi tutulduğu hatırlanmalıdır.

Sözleşmenin amacı, AB bünyesinde ilişkili teşebbüs kârlarında vergi idarelerince düzeltme işlemleriyle bağlantılı olarak ortaya çıkan çifte vergilendirmenin önlenmesidir. Bu amaca ulaşmak için sözleşme, AB ülkelerinin ilişkili teşebbüsleri arasında bir üye ülke teşebbüsünün kârlarının düzeltilmesi sonucunda oluşan çifte vergilendirme anlaşmazlığını<sup>465</sup> bağlayıcı tahkim usulüyle çözecek usulleri belirlemektedir.

Çoğu ÇVÖA'da ilişkili şirket kârlarının düzeltilmesi kaynaklı çifte vergilendirmeyi önlemek üzere hükümler mevcutsa da bu hükümler genellikle bağlayıcılık içermez. Başka deyişle, ÇVÖA'larda karşılıklı anlaşma usulü hükümleri altında transfer fiyatlandırması düzeltmelerini içeren anlaşmazlıkların çözümüne çalışılsa da sözleşmenin temel avantajı çözüme ulaşmada akit ülkelere bir *süre sınırı* ve karşılıklı anlaşma sağlanamadığında da vergi idarelerine *bağlayıcı* bir çözüm öngörmesidir.<sup>466</sup> Sözleşme akit ülkeler arasında anlaşma yoluyla çifte vergilendirmenin önlenmesine çalışır, ancak gerekliyse bağımsız bir danışma organının fikrine de başvurabilir. Sözleşmenin bu özelliği AB İç Pazarı'nda sınır ötesi faaliyetler için elverişli şartların geliştirilmesinin arzu edildiğini göstermektedir.

Tahkim başlangıçta 1 Ocak 1995'ten 31 Aralık 1999'a kadar 5 yıllık bir süre için yürürlüğe girmişti.<sup>467</sup> 1999 yılında AB üyesi ülkeler sözleşmenin uygulama süresini ilave 5 yıl uzatan ve otomatik olarak 5 yıllık devamlı yenileme izni veren protokolü kabul etmişlerdir.<sup>468</sup> Buna göre taraf ülkeler, sözleşmenin geçerli olduğu 5 yıllık sürenin son 6 ayı içinde eğer sözleşme süresinin uzatılmasına herhangi bir yazılı itirazda bulunmazlarsa yürürlük süresi otomatik olarak 5 yıl uzamaktadır.<sup>469</sup> Protokol, 1 Ocak 2000 tarihinde

<sup>464</sup> O. Rousselle, agm., s. 14-15.

<sup>465</sup> Farklı ülkelerde ticari faaliyet yürüten işletmelerden birinin emsaline göre farklı bir transfer fiyatı uyguladığı tespit edilerek bir ülkede vergi matrahında yapılan düzeltmeyi, diğer ülkedeki işletmenin vergi matrahında yapılacak düzeltmenin takip etmemesinin ekonomik çifte vergilendirme sorununa yol açtığı hatırlanmalıdır.

<sup>466</sup> Olivier Rousselle, "The EC Arbitration Convention-An Overview of the Current Position", *European Taxation*, IBFD, January 2005, s. 15.

<sup>467</sup> Convention 90/436/EEC of 23 July 1990, Art. 20.

<sup>468</sup> Protocol 1999/C 202/01 amending the Convention of 23 July 1990 on the Elimination of Double Taxation in Connection with the Adjustment of Profits of Associated Enterprises, s. 1; O. Rousselle, agm., s. 14.

<sup>469</sup> Protocol 1999/C 202/01 amending the Convention of 23 July 1990 on the Elimination of Double Taxation in Connection with the Adjustment of Profits of Associated Enterprises, Art. 1.

yürürlüğe girmiş olmakla birlikte tarafı olan ülkeler için son onay belgesinin teslimini takip eden üçüncü ayın ilk gününde yürürlüğe girmektedir.<sup>470</sup> Protokolü parlamentolarında onaylatan ülkelerden Portekiz onay belgesini 29 Temmuz 2004 tarihinde, İtalya ise 4 Ağustos 2004 tarihinde teslim etmiştir. Buna göre, bu iki ülke için protokol 1 Kasım 2004 tarihinde yürürlüğe girmiştir.<sup>471</sup>

Sözleşmenin konusu, bir işletmenin kârlarının düzeltilmesinden kaynaklanan çifte vergilendirmenin önlenmesiyle sınırlı tutulmuştur.<sup>472</sup> Çifte vergilendirme, ödemelerin niteliği (faiz-temettü), kuruluş sınıflandırması (şeffaf-opak) ya da ÇVÖA'ların farklı yorumlanması gibi nedenlerden de oluşabilmektedir.<sup>473</sup> Sözleşmenin bu türden çifte vergilendirme durumlarını kapsamadığı belirtilmelidir.

Tahkim Sözleşmesi'ne göre bir ülke transfer fiyatlandırması ilkeleri bağlamında teşebbüs kârlarının düzeltilmesini istiyorsa işletmeyi zamanında bilgilendirmeli, işletmenin de işleme taraf olan diğer işletmeyle, bu işletmenin mukim olduğu ülkeyi konudan haberdar etmesi için ayrıca iletişim kurmalıdır.<sup>474</sup> Bir üye ülke yetkili makamı, eğer işletmelerden biri transfer fiyatlandırması düzeltmelerini yaparken idari ve cezai bir müeyyideye tabi tutulmuşsa karşılıklı anlaşma veya Danışma Komisyonu usullerini başlatmaya zorlanamaz.<sup>475</sup> Başka bir ifadeyle, vergi mükellefi vergi kaçırmadan cezalandırılmışsa sözleşmenin avantajlarından yararlanamayacaktır.

Sözleşmede düzenlenen çifte vergilendirmeyi önleme mekanizması üç aşama olarak dikkat çekmektedir:<sup>476</sup> (1) Vergi düzeltilmesi yapma niyetinin bildirim zorunluluğu, (2) Karşılıklı anlaşma usulü, (3) Danışma Komisyonu (Advisory Commission) usulü. Eğer ülke yetkili makamları çifte vergilendirmeyi ortadan kaldıracak bir anlaşmaya iki yıllık bir süre içinde varamazlarsa çözüme dair kanaatini bildirmesi için bir Danışma Komisyonu atamalıdır.<sup>477</sup> Danışma Komisyonu, işletmelerle ülke yetkili makamlarından bilgi, belge ve kanıt sunmalarını ve her işletmenin komisyonun huzurunda temsil edilmesini isteyebilir. Komisyon, konu kendisine intikal ettiği tarihten itibaren altı ay

<sup>470</sup> Protocol 1999/C 202/01 amending the Convention of 23 July 1990 on the Elimination of Double Taxation in Connection with the Adjustment of Profits of Associated Enterprises, s. 2-3.

<sup>471</sup> O. Rousselle, agm., s. 14.

<sup>472</sup> O. Rousselle, agm., s. 15.

<sup>473</sup> O. Rousselle, agm., s. 15.

<sup>474</sup> Convention 90/436/EEC of 23 July 1990, Art. 15.

<sup>475</sup> Convention 90/436/EEC of 23 July 1990, Art. 8.

<sup>476</sup> O. Rousselle, agm., s. 15.

<sup>477</sup> Convention 90/436/EEC of 23 July 1990, Art. 7.1.

içinde kanaatini bildirmek zorundadır.<sup>478</sup> Bu kanaat ilk başta bağlayıcı değildir ve ülke yetkili makamları ileride uzlaştıklarında komisyonun bu kanaatinden sapabilirler. Ancak yetkili makamlar komisyonun kanaatini bildirmesinden itibaren altı ay içinde bir anlaşmaya varamazsa, komisyonun kararına uymak zorundadırlar.<sup>479</sup>

#### **2.4.4. Vergide Genel Kabul Görmüş Çok Taraflı Sözleşmeler**

Vergide çok taraflı sözleşmelerden ikisi, gerek kapsayıcılığı gerekse de vergide çok taraflılaştırmadaki rolleri itibarıyla dünya çapında dikkat çekicidir. Biri, ülkeler arasındaki özellikle kendiliğinden ve otomatik bilgi değişimi dâhil bilgi değişimi ve her türlü idari yardımlaşma temelli iş birliğinin gerçekleştirilmesinde çok taraflı bir çerçeve anlaşma özelliğinde olan ve taraf ülke sayısı yüksek “Vergi Konularında Karşılıklı İdari Yardımlaşma Sözleşmesi”,<sup>480</sup> diğeri ise ÇVÖA’ları hızlı biçimde değiştirebilecek kabiliyette bağlayıcı bir enstrüman olan “BEPS Çok Taraflı Sözleşmesi (MLI)”dir.

Bu başlık altında Vergi Konularında Karşılıklı İdari Yardımlaşma Sözleşmesi’nin kısa bir izahı yapılmış ve çok taraflılaştırmadaki rolünden bahsedilmiştir. BEPS Çok Taraflı Sözleşmesi ise takip eden başlıklar altında gelişimi, kapsamı ve niteliği itibarıyla detaylıca incelendiğinden burada bu sözleşmeden genel hatlarıyla bahsedilmekle yetinilmiştir.

##### **2.4.4.1. Vergi Konularında Karşılıklı İdari Yardımlaşma Sözleşmesi**

Vergi Konularında Karşılıklı İdari Yardımlaşma Sözleşmesi, 1988 yılında OECD ve Avrupa Konseyi’nin ortak çabalarıyla geliştirilmiştir. Başlangıçta sözleşmenin kapsamı tüm OECD ve AB üyesi ülkelerle sınırlı kalmıştır. 2010 yılında kabul edilen bir protokol ile sözleşme, OECD üyesi olmayan ülkelere de açık tutulmuş ve vergi kaçırma ve vergiden kaçınma çabalarıyla mücadelede iş birliğinin tüm şekillerine izin veren en kapsayıcı çok taraflı enstrüman düzeyine erişmiştir.

Sözleşmede öngörülen kapsamlı iş birliği yöntemleri arasında bilgi değişimi, eş zamanlı vergi incelemeleri, yurt dışı vergi incelemeleri, tahsilatta yardımlaşma ve belge tebliğine dair yöntemler yer almaktadır. Sözleşme, taraf ülkelerin mukim ve vatandaşlarını idari yardımlaşmanın kapsamına aldığı gibi, taraf olmayan herhangi bir devletin mukim ve vatandaşlarını da kapsamına almaktadır.

<sup>478</sup> Convention 90/436/EEC of 23 July 1990, Art. 11.

<sup>479</sup> Convention 90/436/EEC of 23 July 1990, Art. 12.

<sup>480</sup> The Multilateral Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters.

Sözleşmenin şekillenmesinde vergi kayıp ve kaçakçılığına karşı ÇVÖA'larla ulaşılan iş birliğinin uluslararası sorunları yeterince çözememesinin ve daha kapsamlı bir iş birliği öngören çok taraflı bir enstrümana duyulan ihtiyacın etkisi büyük olmuştur.<sup>481</sup> Her ne kadar vergi anlaşmalarında idari yardımlaşma ve iş birliğine yönelik bilgi değişimi ve vergi tahsilatında yardımlaşma gibi özel düzenlemelere yer verilse de bu düzenlemeler yalnızca anlaşmaya taraf devletleri bağladığından, çok sayıda devleti ilgilendiren sorunlar karşısında ortak bir çözüm yolunun çok taraflı bir sözleşmeyle karşılanması yoluna gidilmiştir.<sup>482</sup>

Bilgi değişimi, Vergi Konularında Karşılıklı İdari Yardımlaşma Sözleşmesi'nin<sup>483</sup> bazı hükümlerinden hukuki temellerini almaktadır. Bilgi değişiminden vergi alacaklarındaki tahsilatta idari yardımlaşmalara kadar uluslararası iş birliğinin olası tüm biçimlerine yer veren sözleşmeye üye ülke ve egemenlik alanı sayısı Ekim 2020 itibarıyla 140'ı aşmış, 125'ten fazla ülke ve egemenlik alanında da yürürlüğe girmiş durumdadır. Bu da sözleşmenin G20 ülkelerini, tüm OECD üyelerini, BRIICS<sup>484</sup> ülkelerini, önemli finans merkezlerini ve sayıları gittikçe artan gelişmekte olan ülkeleri kapsamına aldığını göstermektedir.<sup>485</sup>

Sözleşmede talep üzerine, kendiliğinden ve otomatik olmak üzere bilgi değişiminin üç türünü içerecek şekilde kapsamlı bir bilgi değişimi öngörülmektedir.<sup>486</sup> Sözleşme, uluslararası vergi kayıp ve kaçakçılığının muhtemel olduğu durumlarda iki veya daha çok taraf ülkenin eş zamanlı vergi incelemeleriyle<sup>487</sup> bir devletin yetkili makamının talebi üzerine diğer devlette yurt dışında vergi incelemeleri<sup>488</sup> yapılmasına dair düzenlemeleri de içermektedir.

<sup>481</sup> Levent Başak, "Vergi Konularında Karşılıklı İdari Yardımlaşma Sözleşmesinin Analizi ve Dikkat Edilmesi Gereken Bazı Hususlar", *Vergi Sorunları Dergisi*, Sayı 370, Temmuz 2019, s. 36.

<sup>482</sup> L. Başak, agm., s. 56.

<sup>483</sup> Sözleşme, 3 Kasım 2011 tarihinde Fransa'nın Cannes kentinde düzenlenen G20 Liderler Zirvesi'nde diğer ülkelerle birlikte Türkiye tarafından imzalanması ve 3 Mayıs 2017 tarihli ve 7018 sayılı Kanun ile onaylanmasının uygun bulunmasından sonra 26 Kasım 2017 tarihli R.G'de yayımlanan Bakanlar Kurulunun 30 Ekim 2017 tarih ve 2017/10969 sayılı kararıyla onaylanmıştır. 26 Haziran 2018 tarihli R.G.'de yayımlanan 14 Mayıs 2018 tarih ve 2018/11790 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile de 1 Temmuz 2018'de yürürlüğe girmiştir. Taraf ülkeler arasında vergi kayıp ve kaçakçılığıyla mücadelede kapsamı geniş vergi türlerinde iş birliğini öngören sözleşmenin, Türkiye açısından gelir ve kurumlar vergileri ile katma değer vergisi ile sınırlı tutulacağına dair Türkiye'nin bir çekincesi mevcuttur. Türkiye'nin ayrıca sözleşmenin Güney Kıbrıs Rum Yönetimi ile herhangi bir temasta bulunma yükümlülüğü getirmeyeceğine dair bir beyanı da bulunmaktadır.

<sup>484</sup> BRIICS ülkeleri arasında Brezilya, Rusya, Hindistan, Endonezya, Çin ve Güney Afrika yer almaktadır.

<sup>485</sup> <https://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/convention-on-mutual-administrative-assistance-in-tax-matters.htm> (17/07/2020).

<sup>486</sup> The Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters, Art. 5-7.

<sup>487</sup> The Convention, Art. 8.

<sup>488</sup> The Convention, Art. 9.



Sözleşme tahsilatta yardımlaşma konularına ayrı önem vermektedir. Temelde tahsilatta yardımlaşma bir taraf ülkenin talebi üzerine, talepte bulunulan ülkenin, talepte bulunan ülkenin vergi alacağını, kendi vergi alacağıymış gibi tahsil etmek amacıyla gerekli adımları atmasını öngörmektedir.<sup>489</sup> Sözleşme, vergi alacağını talep etme şartları oluşmamış veya vergi borcunun kesinleşmemiş olması halinde bile başvuran ülkenin vergi alacağını güvence altına almak adına diğer ülkeden koruma önlemleri (measures of conservancy) almasını isteme hakkı sağlamaktadır.<sup>490</sup> Belge tebliğinde (service of documents) yardımlaşmada ise sözleşme, talepte bulunulan ülkenin, başvuruda bulunan ülkenin talebi üzerine, yargı kararlarını da içerecek biçimde ilgili belgeleri, talepte bulunan ülkeye sunmasını zorunlu tutmaktadır.<sup>491</sup>

Sözleşme, uluslararası vergi iş birliklerinin geliştirilmesinde bir çerçeve anlaşma özelliği göstermektedir. Sözleşmenin taraf ülkelerin mukim ve vatandaşlarıyla sınırlı tutulmamış olması ve üçüncü ülke mukim ve vatandaşlarının da sözleşme kapsamına alınması, vergi cennetleri olarak bilinen ülke ve egemenlik alanlarında mukim kişilerin elde ettikleri gelirlerin tespit edilmesine ve vergilendirilmesine geniş bir zemin sağlamaktadır.<sup>492</sup> Sözleşme ayrıca, taraf ülkelerin bilgi değişimi ve idari iş birliği süreç ve yönetimini ortaya koyan kapsamlı bir düzenleme getirmektedir. Bu nedenle sözleşme, örneğin otomatik bilgi değişimi standardı kapsamında yapılacak raporlamaya yasal dayanak oluşturmaktadır. Bundan ötürü sözleşmenin ilgili ülkelerde yürürlüğe girmiş olmasının önem arz ettiği ifade edilmelidir.

#### **2.4.4.2. Matrah Aşındırma ve Kâr Kaydırma Çok Taraflı Sözleşmesi**

BEPS'in, ulusal vergi sistemleri arasındaki farklılıkları ve boşlukları kullanmak suretiyle yapılan vergi planlamalarının sonucunda kârın düşük vergili veya hiç vergi alınmayan lokasyonlara aktarılmasını ifade ettiği söylenebilir. Bu lokasyonlarda aslında ya hiç ekonomik faaliyette bulunulmamakta ya da çok az bulunulmaktadır. BEPS'e neden olan vergi planlamalarının çoğu, yasal olmasına rağmen zaman içinde sayılarının artmasına bağlı olarak uluslararası vergi rejiminin eşitlik ve adalet temelinde oluşmasına engel olmaktadır. Bu nedenle MLI, matrah aşındırmalarının ve kârların vergisiz veya düşük vergili yerlere kaydırılmasının önüne geçmek için 24 Kasım 2016 yılında kabul

<sup>489</sup> The Convention, Art. 11.

<sup>490</sup> The Convention, Art. 12.

<sup>491</sup> The Convention, Art. 17.

<sup>492</sup> L. Başak, agm., s. 57.

edilmiş çok taraflı bir enstrümandır.<sup>493</sup> MLI, 2013 yılında OECD ve G20 ülkelerinin matrah aşındırma ve kâr kaydırma faaliyetlerine karşı kabul ettiği 15 eylemli BEPS Projesi kapsamında yapılacak değişiklikleri ÇVÖA'lara hızlı bir biçimde adapte etmenin güçlü ve bağlayıcı bir yoludur.

MLI, BEPS'e zemin oluşturan vergi kaçırma ve vergiden kaçınma faaliyetlerine karşı BEPS Projesi'nin anlaşma merkezli tedbirlerini ÇVÖA'lara uygulamak suretiyle uluslararası vergilendirmede küresel bir uzlaşma ve çok taraflılaştırmanın sembolü olma yolunda ilerlemektedir. MLI'nın, ayrıca ÇVÖA'ları bir defada değiştirebilecek yapıda bir sözleşme olması nedeniyle uluslararası vergi uyumunda yeni bir dönemi başlattığı söylenebilir.

MLI'nın ÇVÖA'lara uygulanabilecek yeni bir şemsiye anlaşma olması itibarıyla hangi ÇVÖA'lar üzerinde etki sahibi olacağı ile bunların metinlerini ne ölçüde değiştireceğinin bilinmesi gerekmektedir. MLI'nın tarafı olan bir ülke, diğer taraf ülkeler de aynı bildirim yapıldığında anlaşmalarını modifiye edebilme olanağı elde edecektir. Bu, bir ülkeye birçok anlaşmasında BEPS'e neden olan mevcut hükümsel boşlukları süratle MLI'nın yeni hükümleriyle doldurmak veya onarmak fırsatı vermektedir. Diğer taraftan MLI, ülke gelir idarelerine BEPS kaynaklı vergi kayıplarını azaltma imkânı verirken çok uluslu şirketlere de uluslararası vergi rejiminin şeffaflığını ve öngörülebilirliğini artırmak ve ÇVÖA kaynaklı anlaşmazlıkların çözümünü kolaylaştırmak suretiyle fayda sağlayacaktır.<sup>494</sup> Sonuç olarak, MLI'nın BEPS faaliyetlerine karşı geliştirilmiş kurallarının ayrı ayrı anlaşma güncellemelerine gerek duyulmadan hızlı ve önemli kazanımlar getirmesine olan beklenti büyüktür.

Takip eden başlıklar altında MLI'a yönelik olarak detaylı anlatımlar yapıldığından konuya dair açıklamalar burada kısa tutulmuştur.

---

<sup>493</sup> BEPS Projesi'nin 15. eyleminde yer verilen "Çok Taraflı Enstrüman" terimi, enstrüman kabul edilip onaylandıktan sonra ise yaygın biçimde "Çok Taraflı Sözleşme" olarak ifade edilmiştir. Bu çalışmada ifade kolaylığı açısından terimin uzun ifadesi (the Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent Base Erosion and Profit Shifting) yerine dünyada da kullanımı yaygın olan "BEPS Çok Taraflı Sözleşmesi (BEPS Multilateral Convention)" ifadesi tercih edilmiştir.

<sup>494</sup> Angel Gurria, "Remarks at Adoption Ceremony of the BEPS Treaty", OECD, November 24, 2016. <http://www.oecd.org/tax/remarks-at-adoption-ceremony-of-the-BEPS-treaty.htm> (16/07/2020).

## 2.5. Matrah Aşındırma ve Kâr Kaydırma Projesi'nin Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmalarını Doğrudan Etkileyen Eylemleri

Matrah aşındırma ve kâr kaydırma sorununa olan farkındalığın ve dünya kamuoyundaki tepkinin artması neticesinde G20 ülkeleri, OECD'nin çabalarıyla dünya çapında ortak bir girişimin başlatılması yönünde ikna olmuş ve bu sorunu öncelikleri arasına yerleştirmiştir. G20 Liderleri, Eylül 2013'teki Saint-Petersburg'daki Zirve'de OECD'nin geliştirdiği BEPS Eylem Planı'nı kabul ederek üye ülkeleri BEPS'i doğuran faaliyetleri ortadan kaldırmak üzere vergi kurallarını gözden geçirmeye çağırıştır.

BEPS Eylem Planı, G20 ve OECD ülkelerinin ÇUŞ'ların en az vergi ödeme veya hiç vergi ödememe çabalarına karşı geliştirilmiş bir uluslararası girişimi ortaya koymaktadır. Plan, dünya kamuoyunun ÇUŞ'larla yerel şirketler arasındaki eşitsizliğe ve haksız uygulamalara son verme çağrılarına cevap niteliği taşımaktadır.<sup>495</sup> Nitekim planın, “küresel sorunlara karşı ancak küresel çözümlerle karşılık verilebilir” söylemini temel varsayımı olarak kabul etmesi de dikkat çekicidir.<sup>496</sup> Eylem planı yalnızca şirketlerin değil, aynı zamanda ülkelerin de uluslararası vergilendirmede adil olanı yapmalarını (fair play) öngörmektedir.<sup>497</sup>

OECD, çifte vergilendirmenin yanında çok düşük vergilendirmelerin de önüne geçilmesi yönünde uluslararası vergilendirme rejiminde radikal değişikliklerin yapılmasını savunmaktadır. Ancak BEPS Eylem Planı'nın asıl amacının, mevcut uluslararası vergi standartlarını tümünden değiştirmek olmayıp kaynak ve mukim ülke vergilendirmesini gözden geçirerek hakkaniyete uygun şekilde yapılandırmak olduğu vurgulanmalıdır.<sup>498</sup>

Eylem planının projelendirilmesiyle vergi gelirlerini aşındıran, vergi adaletini ve rekabet ortamını bozan BEPS uygulamalarına çözüm üretmek üzere geniş bir uluslararası iş birliği ortamının oluşturulması hedeflenmiştir. Son zamanların en kapsamlı biçimde hazırlanan projesi “kârların ekonomik faaliyetler nerede icra edilmişse ve değer nerede üretilmişse orada vergilendirilmesi” temel prensibi üzerine bina edilmiştir.<sup>499</sup> BEPS

<sup>495</sup> Shee Boon Law, “Base Erosion and Profit Shifting—An Action Plan for Developing Countries”, *Bulletin For International Taxation*, IBFD, January 2014, s. 41.

<sup>496</sup> Jung-Hong Kim, agm., s. 247.

<sup>497</sup> Pascal Saint-Amans, Raffaele Russo, “The BEPS Package: Promise Kept”, *Bulletin For International Taxation*, IBFD, April 2016, s. 237.

<sup>498</sup> Christiana HJI Panayi, “International Tax Law Following the OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project”, *Bulletin For International Taxation*, IBFD, November 2016, s. 628.

<sup>499</sup> M. C. Kara, E. Öz, agm., s. 174.

Projesi'nin temel mantığı dünyaya, uluslararası vergi sistemleri arasındaki farklılıklardan kaynaklanan çifte vergilendirmeme sorununun önüne geçmek, ekonomik faaliyetlerin özü ile vergilendirme arasındaki ilişkiyi kurmak ve vergilendirmede şeffaflığı artırmak olarak tanıtılmıştır.<sup>500</sup> Bununla birlikte projenin, uluslararası vergi rejimi üzerinde öteden beri çalışmalar yapan OECD'nin dünyadaki pozisyonunu güçlendirdiği ve zengin ülkeler için gelir tahsilatını artırma fırsatı sağladığı da dile getirilen bir söylem olarak not edilmelidir.<sup>501</sup>

BEPS Projesi'nin oluşturulmasında, önde gelen OECD ülkelerinin ekonomik kriz ve sorunlarla mücadele etmesinin, buna bağlı olarak vergi geliri toplama ihtiyacının rolü yadsınmaz.<sup>502</sup> BEPS Projesi'nin dikkat çeken bir önemli yönü de G20 ülkelerinin maliye bakanları tarafından başlatıldığı göz önüne alındığında politik bir inisiyatif olmasıdır.<sup>503</sup> Mevcut uluslararası vergi sisteminin ise çok az bir politik destekle bir grup teknokrat tarafından oluşturulduğu bilinmektedir.<sup>504</sup>

OECD, BEPS Projesi'ni uygulamak için güçlü bir iletişim stratejisi geliştirmiş ve bunu da üç sütun halinde belirlemiştir: (1) Gelişmekte olan ülkelerin ve bölgesel vergi kuruluşlarının (regional tax organizations) OECD Mali İşler Komitesi ve çalışma gruplarına doğrudan katılımları, (2) vergi politikası ve vergi idaresi yetkililerinden BEPS girişimine 5 ayrı bölge nezdinde ağ oluşturulması, (3) uluslararası kuruluşlar ve gelişmekte olan ülkeler ile iş birliği içerisinde birtakım araçlar (toolkits) yoluyla kapasite geliştirme desteği.<sup>505</sup>

OECD, 15 eylemi bir paket halinde içeren BEPS Projesi'nin tamamlanmasını bir takvime bağlamıştır. Kasım 2015'te Türkiye'nin Antalya kentindeki Zirve'de OECD/G20 BEPS final paketi onaylanmış ve uluslararası vergilendirmeye ilişkin 15 eylem merkezli “minimum standartlar”, “ortak yaklaşımlar” ve “en iyi uygulamalar” şekillendirilmiştir.<sup>506</sup> Proje, 2015 sonu itibarıyla 15. eylemi dışında tamamlanmıştır. Proje

<sup>500</sup> M. C. Kara, E. Öz, agm., s. 174.

<sup>501</sup> Yariv Brauner, *Treaties in the Aftermath of BEPS*, University of Florida Levin College of Law, 2016, s. 990.

<sup>502</sup> Y. Brauner, *age.*, s. 989.

<sup>503</sup> G20 Leaders' Declaration in Los Cabos (19 June 2012), para. 48.

<sup>504</sup> Arkadiusz Myszkowski, “Mind the Gap: The Role of Politics and the Impact of Cultural Differences on the OECD BEPS Project”, *Bulletin For International Taxation*, IBFD, May 2016, s. 279.

<sup>505</sup> OECD, Strategy for Deepening Developing Country Engagement in the BEPS Project, 2014. [www.oecd.org/ctp/strategy-deepeningdeveloping-country-engagement.pdf](http://www.oecd.org/ctp/strategy-deepeningdeveloping-country-engagement.pdf) (13/05/2020).

<sup>506</sup> Yasin Uslu, “An Analysis of Google Taxes in the Context of Action 7 of the OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Initiative”, *Bulletin For International Taxation*, 2018 (Volume 72), No. 4a/Special Issue, IBFD, s. 5.

çalışmalarının geliştirdiği tedbirlerin uygulamaya konulmasını amaçlayan 15. eyleme yönelik çalışmalar ise Kasım 2016'da 100'den fazla ülke ve egemenlik alanı tarafından "Matrah Aşındırma ve Kâr Kaydırma Çok Taraflı Sözleşmesi"nin oluşturulmasıyla tamamlanmıştır.<sup>507</sup> OECD, uluslararası vergi sistemini üyesi olmayan ülkelerin de katkılarına alarak güncellemeyi ve bütüncül bir yaklaşımla küresel bir aksiyon planına dönüştürmeyi başarmıştır.<sup>508</sup>

BEPS Projesi'nin uygulanma safhasına geçirilmesini teminen ülkelerin uygulaması gereken dört minimum standart belirlenmiştir:<sup>509 510</sup>

- 1- Zararlı vergi uygulamalarını şeffaflık ve önemli faaliyet temelinde daha etkili önlemek (Eylem 5)
- 2- Anlaşmanın kötüye kullanımını önlemek (Eylem 6)
- 3- Transfer fiyatlandırma dokümantasyonu oluşturmak (Eylem 13)
- 4- Anlaşmazlık çözüm mekanizmalarını etkinleştirmek (Eylem 14)

Ülkelerin her bir minimum standarda yönelik taahhütlerini uygulayıp uygulamadıkları sıkı gözden geçirme ve denetim mekanizmalarıyla takip edilmektedir.<sup>511</sup> Minimum standartların uygulanmasına dair herhangi bir eylemde bulunulmadığı takdirde ülkelerin zararlı vergi uygulaması barındıran veya iş birliğine yanaşmayan ülkeler olarak sayılması ve teşhir edilmesi, diğer ülkelere savunma tedbirleri alma ihtimalinin ortaya çıkması (örneğin Türkiye'ye yapılan ödemelere vergi tevkifatı engeli koyulması) gibi olumsuz sonuçları bulunabilmektedir.

G20 Liderleri, 15-16 Kasım 2015'te Antalya'daki Zirve'de oluşturulan bildiride (communique) kapsayıcılığın tüm ilgili ülke ve egemenlik alanlarını içine alması

<sup>507</sup> BEPS Projesi üzerindeki tartışmaların yoğun olarak yapıldığı bir dönemde, 1 Aralık 2014 tarihinden itibaren bir yıllık süreyle G20 Dönem Başkanlığını yürüten Türkiye bu görevini, projenin takvime bağlanan çalışmalarını 2015 yılı sonuna kadar başarılı bir şekilde koordine ederek ve katkılarına sunarak yerine getirmiştir.

<sup>508</sup> A. Myszkowski, agm., s. 279.

<sup>509</sup> <http://www.oecd.org/tax/oecd-presents-outputs-of-oecd-g20-beps-project-for-discussion-at-g20-finance-ministers-meeting.htm> (13/05/2020).

<sup>510</sup> 30 Haziran-1 Temmuz 2016 tarihinde Japonya'nın Kyoto kentinde gerçekleştirilen "BEPS Kapsayıcı Çerçeve"nin ilk toplantısına katılım sağlayan 82 ülke ve egemenlik alanı 4 minimum standardı uygulamayı taahhüt etmiştir.

<http://www.oecd.org/ctp/beps/first-meeting-of-the-new-inclusive-framework-to-tackle-base-erosion-and-profit-shifting-marks-a-new-era-in-international-tax-co-operation.htm> (13/05/2020).

<sup>511</sup> BEPS Projesi'nin anlaşılmasına ve uygulanmasına yönelik olarak OECD merkezinde ve dünya çapında gerçekleştirilen çalışma grubu ve bölgesel OECD/BEPS toplantıları, 12 bin sayfayı aşan çalışma dokümanı ve yayımlanan raporlar ülkelere ulusal ve uluslararası düzenlemelerin geliştirilmesi ve uygulanmasında kolaylık sağlamaktadır.

anlamına geldiğinin gözden uzak tutulmaması gerektiğini hatırlatarak, OECD’yi tüm dünyaya açık olacak şekilde kapsayıcı bir çerçeve geliştirmeye davet etmiştir:

*“...Bu nedenle, Projenin zamanlıca uygulanmasını kuvvetle teşvik ediyoruz ve geliştirmekte olanlar dâhil olmak üzere, tüm ülke ve egemenlik alanlarının bize katılmalarını teşvik ediyoruz. BEPS Projesi’nin küresel ölçekte uygulanmasının gözetimi için OECD’yi 2016 yılının başlarında, BEPS’i uygulamayı taahhüt eden, geliştirmekte olan ülkeler de dâhil olmak üzere, ilgilenen G20 dışı ülkeler ve egemenlik alanlarının eşit bir zeminde katılımıyla kapsayıcı bir çerçeve hazırlamaya çağırıyoruz.”*<sup>512 513</sup>

G20 Liderlerinin çağrısını gündemine alan OECD ve G20 ülkeleri, BEPS ile ilgili konularda standartlar geliştirmek ve tüm BEPS paketinin uygulanmasını gözden geçirmek üzere Kapsayıcı Çerçeve (Inclusive Framework on BEPS) yapısını kurmuştur.<sup>514</sup> Kapsayıcı Çerçeve’nin Aralık 2020 itibarıyla üye sayısı toplamda 135’i<sup>515</sup> aşmış durumdadır. Çerçeveye katılmak için ülkeler ve egemenlik alanlarının BEPS paketini uygulamayı taahhüt etmesi ve yıllık aidatını<sup>516</sup> ödemesi gerekmektedir.<sup>517</sup>

BEPS Projesi’nin başarısında etkin uluslararası koordinasyonun yanında projenin OECD üyesi olmayan özellikle geliştirmekte olan/az gelişmiş ülkelere de genişlemesinin önemini bilen OECD, Kapsayıcı Çerçeve çatısı altında uluslararası vergi sisteminin daha adil, güvenilir ve gönüllü uyum temelli şekillendirilmesine çabalamaktadır. OECD, Kapsayıcı Çerçeve ile olabildiğince fazla sayıda ülkenin bir araya gelip eşit düzlemde, şeffaf ve manipülasyonlara karşı daha korunaklı bir vergi sistemi için uluslararası vergi kurallarının uyumunu geliştirdiği bir yapı tasarlamıştır. Kapsayıcı Çerçeve aynı zamanda eş gözden geçirme (peer review) süreçleri ile ülkelerin yeni standartlara ne denli uyum sağladıklarını takip etmekle görevlidir.

Kapsayıcı Çerçeve üyesi ülkeler, Uluslararası Para Fonu (International Monetary Fund-IMF), OECD, Birleşmiş Milletler ve Dünya Bankası Grubu (The World Bank Group-WBG) tarafından kurulan “Vergide İşbirliği Platformu”nun (the Platform for Collaboration on Tax) güçlü desteğini de arkasına almış durumdadır. Yine, Afrika Vergi

<sup>512</sup> G20 Leaders’ Communiqué, Antalya Summit, 15-16 November 2015, para. 15.

<http://g20.org.tr/g20-leaders-commenced-the-antalya-summit/> (14/05/2020).

<sup>513</sup> Türkçe ifadelerine <http://www.g20.utoronto.ca/2015/151116-communication-tr.pdf> kaynağından ulaşılmıştır (14/05/2020).

<sup>514</sup> Background Brief, s. 11.

<sup>515</sup> Türkiye de Kapsayıcı Çerçeve’nin bir üyesidir ve çalışmalarına aktif biçimde katılım sağlamaktadır.

<sup>516</sup> Geliştirmekte olan ülkeler için indirimli olanı uygulanmaktadır.

<sup>517</sup> Background Brief, s. 11.

İdaresi Forumu (African Tax Administration Forum-ATAF), Amerika Vergi İdareleri Merkezi (CIAT),<sup>518</sup> Vergi İdareleri Liderleri İçin Değişim ve Araştırma Merkezi (CREDAF)<sup>519</sup> gibi bölgesel vergi kuruluşları gelişmekte olan ülkelerde BEPS paketinin etkin biçimde uygulanması amacıyla Kapsayıcı Çerçeve’de önemli rol almakta ve BEPS çalışmalarına gözlemci (observer) sıfatıyla katılım sağlamaktadır.<sup>520</sup>

Kapsayıcı Çerçeve’nin yalnız üye devletlere değil, üye olmayanlara da görüşlerini ve katkılarını ifade etme imkânı tanıyacak şekilde açık olması, vergide iş birliğinin ulaştığı mesafeyi ortaya koymaktadır.<sup>521</sup> Kapsayıcı Çerçeve ile herhangi bir ülke, BEPS Ortağı (BEPS Associate) olarak sürece katılım sağlayabilmekte ve katkıda bulunabilmektedir.<sup>522</sup> BEPS Projesi ülkeler arasında koordinasyonu ve bir dereceye kadar uyumu sağlamayı hedeflediğinden bu mahiyette bir kapsayıcı yapı kurgusu yerinde olmuştur. Zira BEPS paketinin etkin ve tutarlı biçimde uygulama başarısı, kapsamlı bir uygulama süreci gerektirmektedir.<sup>523</sup> Bunun için BEPS’e karşı mücadelede ülke ve egemenlik alanlarına ayırım gözetmeden eşit şartlar sunulmasına dikkat edilmesi önemlidir.<sup>524</sup> BEPS Projesi’ni oluşturan eylemler üç saç ayağı üzerine bina edilmiştir: Uyum, özün önceliği ve şeffaflık. Proje eylemlerinin bunlara göre dağıtımına aşağıdaki tabloda yer verilmiştir.

<sup>518</sup> İngilizcesi “the Inter-American Center of Tax Administrations”, Fransızcası “the Centro Interamericano de Administraciones Tributarias” olarak ifade edilmektedir.

<sup>519</sup> İngilizcesi “Exchange and Research Centre for Leaders of Tax Administrations”, Fransızcası “the Centre de rencontres et d’études des dirigeants des administrations fiscales” olarak ifade edilmektedir. 1982 yılında kurulmuş olup dört farklı kıtadan otuz Fransızca konuşan ülke vergi idaresi başkanlarını, üye ülkeler arasındaki iş birliğini ve iletişimi kolaylaştırmayı ve ortak çıkarlar ve tecrübe paylaşımını artırmayı amaç edinen hükümet dışı ve kâr odaklı olmayan bir kuruluştur.

<sup>520</sup> Background Brief, s. 11.

<sup>521</sup> BEPS Kapsayıcı Çerçeve’nin genel ve karar alıcı özellikteki toplantıları sırasıyla ilki 30 Haziran-1 Temmuz 2016’da Japonya’nın Kyoto kentinde, ikincisi 26-27 Ocak 2017’de Fransa’nın Paris kentinde, üçüncüsü 21-22 Haziran 2017 tarihinde Hollanda’nın Noordwijk kentinde, dördüncüsü 23-24 Ocak 2018 tarihinde Fransa’nın Paris kentinde, beşincisi 27-28 Haziran 2018 tarihinde Peru’nun Lima kentinde, altıncısı 23-24 Ocak 2019 tarihinde, yedincisi 28-29 Mayıs 2019 tarihinde, sekizincisi 29-30 Ocak 2020 tarihinde Fransa’nın Paris kentinde, dokuzuncusu, onuncusu ve on birincisi ise sırasıyla 01-02 Temmuz 2020, 08-09 Ekim 2020 ve 27-28 Ocak 2021 tarihlerinde küresel pandemi dolayısıyla uzaktan gerçekleştirilmiştir. Kapsayıcı Çerçeve’nin bölgesel toplantıları ülke uygulamalarının izlenmesi amacıyla Doğu Avrupa ve Avrasya, Frankafon-Afrika, Latin Amerika-Karayipler ve Asya-Pasifikler bölge ülkeleri ile ayrıca yapılmaya devam etmektedir.

<sup>522</sup> Sol Picciotto, “International Taxation and Economic Substance”, *Bulletin For International Taxation*, December 2016, s. 752.

<sup>523</sup> OECD, Background Brief Inclusive Framework on BEPS, January 2017, s. 10.

<sup>524</sup> Background Brief, s. 10.

**Tablo 6. BEPS Eylem Planı'nın Kapsamı ve Eylem Sınıflandırması**

Uyum	Özün Önceliği	Şeffaflık
<ul style="list-style-type: none"> <li>Eylem 2: Hibrit Uyumsuzluk Düzenlemelerin Etkisiz Hale Getirilmesi</li> <li>Eylem 3: Kontrol Edilen Yabancı Kurum Kurallarının Güçlendirilmesi</li> <li>Eylem 4: Faiz İndirimi ve Diğer Finansal Ödemeler Yoluyla Matrah Aşındırmanın Sınırlandırılması</li> <li>Eylem 5: Zararlı Vergi Uygulamalarıyla Daha Etkin Mücadele Etme</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>Eylem 6: Anlaşmaların Kötüye Kullanımının Engellenmesi</li> <li>Eylem 7: İş Yeri Statüsünden Yapay Kaçınmayı Önleme</li> <li>Eylem 8: Transfer Fiyatlandırması/Gayrimaddi Varlıklar</li> <li>Eylem 9: Transfer Fiyatlandırması/Risk ve Sermaye</li> <li>Eylem 10: Transfer Fiyatlandırması/Diğer Yüksek Riskli İşlemler</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>Eylem 11: BEPS'e ilişkin bilgilerin toplanması ve analiz edilmesi için metodolojilerin oluşturulması</li> <li>Eylem 12: Mükelleflere Agresif Vergi Planlamaları Hakkında Bildirimde Bulunma Zorunluluğu Getirme</li> <li>Eylem 13: Transfer Fiyatlandırması Belgelendirme Yükümlülüklerinin Gözden Geçirilmesi</li> <li>Eylem 14: Vergi Uyuşmazlıklarını Çözen Mekanizmaların Daha Etkin Hale Getirilmesi</li> </ul>
Eylem 1: Dijital Ekonominin Vergisel Sorunlarının Giderilmesi		
Eylem 15: Çok Taraflı Bir (Hukuki) Enstrüman Geliştirme		

**Kaynak:** <https://www.slideshare.net/OECDtax/beps-webcast-8-launch-of-the-2015-final-reports> (05/06/2020)

Eylem adımları, dijital ekonominin vergilendirilmesine dair kurallar (Eylem 1), çifte vergilendirmemelerin önlenmesi (Eylemler 2, 3, 4, 5, 6), ekonomik faaliyet ve vergilendirmenin uyumu (Eylemler 7, 8, 9, 10), vergi şeffaflığı ve anlaşmazlıkların çözümü (Eylem 11, 12, 13, 14) ve nihayet etkin biçimde uygulamaya geçme (Eylem 15) olarak kategorize edilebilir.<sup>525</sup> BEPS Eylem Planı'nda işaret edilen uluslararası vergilendirmeye dair eylemler uluslararası vergi rejiminin uzun yıllardır biriken ve çözümü en güç sorunlarını ele almaktadır.

Bu başlık altında BEPS Projesi'nin OECD MVA'yı ve ÇVÖA'ları doğrudan etkileyen eylemlerinin bu çalışma ile olan bağlantılarının görülmesi amaçlanmıştır. 2. eylem, 6. eylem, 7. eylem, 14. eylem ve doğal olarak 15. eylem çalışmaları BEPS Çok Taraflı Sözleşmesi'nin geliştirilmesine doğrudan etkide bulunan eylemler olarak dikkat çekmektedir. Bu nedenle, belirtilen eylemlerin uluslararası vergi rejiminde, özelde ise ÇVÖA'larda ne tür değişiklikleri planladığı eylem sırasına göre genel hatları itibarıyla izah edilmiştir.

<sup>525</sup> Hugh J. Ault, Wolfgang Schön, Stephen E. Shay, "Base Erosion and Profit Shifting: A Roadmap for Reform", *Bulletin For International Taxation*, IBFD, June/July 2014, s. 275.



### 2.5.1. Hibrit Uyumsuzluk Düzenlemelerinin Etkisizleştirilmesi

Günümüzde ekonomiye yön veren ÇUŞ'ların hibrit araçlar ve yapıları kullanarak sınır ötesi faaliyet gelirlerinin vergilendirilmesinden kaçınmaları yaygın bir uygulamadır. Karmaşık hibrit düzenlemeleri, ÇUŞ'ların küçük yerel şirketlere göre daha az vergi ödemesiyle sonuçlanan ve vergi rekabeti avantajı sağlayan yöntemlerden biridir.<sup>526</sup> Hibrit uyumsuzluk düzenlemelerinde, birden fazla vergi egemenlik alanında faaliyet gösteren işletme veya mali araçların tabi olduğu farklı vergi uygulamaları, bu türden bir uygulamaya taraf olanların toplam vergi yükünü azaltacak şekilde kullanılmaktadır.<sup>527</sup>

BEPS Projesi'nin 2. eylemi anlaşma hükümlerinden haksız bir şekilde yararlanan hibrit varlıkların etkisizleştirilmesi amacıyla OECD MVA ve Yorum Notları'nda ilgili değişikliklerin yapılmasını ve ulusal vergi kanunlarının da buna uygun hale getirilmesini öngörmektedir. OECD, 2014 yılının Eylül ayında yayımladığı, 2015 yılının Ekim ayında da güncellediği "Hibrit Uyumsuzluk Düzenlemelerini Etkisizleştirme" adlı final raporunda<sup>528</sup> BEPS'e neden olan en yaygın hibrit uyumsuzlukları açıklamakta, mevcut farklılıkların istismarına karşı finansal araçların ve yapıların vergilendirilmesine yönelik model anlaşmaya ve iç hukuk sistemlerine strateji ve öneriler getirmektedir. Öte yandan MLI, 3 (şeffaf kuruluşlar), 4 (çifte mukim kuruluşlar) ve 5. (çifte vergilendirmeyi önleme yöntemlerinin uygulanması) maddelerini hibrit uyumsuzluk düzenlemelerine ayırmıştır. Raporda yer alan düzenlemelerin ve adı geçen MLI hükümlerinin OECD MVA ve ÇVÖA'ların hükümlerine doğrudan etkide bulunacağı anlaşılmaktadır.

Hibrit yapı veya kuruluşlar bir ülke kanunlarına göre vergiye tabi iken, diğer ülke kanunlarına göre vergiden muaf kabul edilebilmektedir. Hibrit finansal araçlar ise iki ülkede farklı vergi uygulamasına tabi tutulabilmektedir. Bir hibrit araç bir ülkede borç (debt) olarak işlem görürken, diğer ülkede kâr payı/sermaye (equity) unsuru olarak işlem görebilmektedir. Daha açık ifade ile bir finansal ürün ihraç edildiği ülkede alacak hakkını, bunu elinde bulundurmanın mukim olduğu ülkede ise ortaklık hakkını temsil

<sup>526</sup> Peter Harris, "Neutralizing Effects of Hybrid Mismatch Arrangements, Papers on Selected Topics in Protecting the Tax Base of Developing Countries", United Nations, 2014, s. 3; M. C. Kara, E. Öz, "Bir Küresel Vergi Uyum Projesi: BEPS", *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı 414, s. 174. [http://www.un.org/esa/ffd/wp-content/uploads/2014/09/20140923\\_Paper\\_-\\_HybridMismatchArrangements.pdf](http://www.un.org/esa/ffd/wp-content/uploads/2014/09/20140923_Paper_-_HybridMismatchArrangements.pdf) (07/06/2020).

<sup>527</sup> Birol Ubay, "BEPS ve Avrupa Birliği Vergiden Kaçınma Direktifi Kapsamında Hibrit Uyuşmazlığı", *Vergi Raporu Dergisi*, Şubat 2019, 233, s. 105.

<sup>528</sup> OECD/G20 BEPS Project, Neutralising the Effects of Hybrid Mismatch Arrangements, Action 2: 2015 Final Report.

edebilmektedir.<sup>529</sup> Bu nedenle hibrit araçlardan elde edilen gelirin kâr payı mı yoksa faiz geliri olarak mı vergilendirileceği sorununun uluslararası vergi gündeminin çözüm bekleyen başat konuları arasında olması yerinde bir eylemdir.<sup>530</sup> Zira alacak hakkını temsil eden finansal ürün karşılığında bu hakkı elinde bulunduranlara ödenen faiz, vergiye tabi kurum kazancının tespitinde gider olarak indirim konusu olabilirken, ortaklık hakkını temsil eden ürünü elinde bulunduranlara ödenen kâr payının kurum kazancının tespitinde gider olarak indirimi olanak dışıdır.<sup>531</sup>

Hibrit olarak nitelendirilmenin arkasında iki ülkenin hibrit araçlar ve yapılar üzerinde uzlaşmamaları yatmaktadır. Özellikle, dünya genelinde hibrit finansal ürünlere yönelik olarak ortak bir sınıflandırmanın bulunmayışı hibrit uyumsuzluklara elverişli bir ortam hazırlamaktadır.<sup>532</sup> Nitekim OECD, hibrit uyumsuzluk düzenlemelerini “*bir yapı veya aracın vergilendirilmesinde, bu düzenleme altında yapılan ödeme kapsamında vergisel sonuçları itibarıyla bir uyumsuzluğa neden olacak şekilde hibrit bir unsurun kâr kaydırma stratejisi olarak kullanılmasıdır. Amaç, araç, yapı ve transferlerin iki veya daha fazla ülke arasındaki vergisel sonuçlarında oluşan farklılıklarından yararlanmaktır.*”<sup>533</sup> olarak tanımlamaktadır. Hibrit araçlar ve yapılar, iki ülkedeki farklı vergi sınıflandırmalarından dolayı sıklıkla çifte vergilendirme(me)nin sebepleri arasında gösterilmektedir. Dolayısıyla bunların iki ülkede de vergilendirilememeleri bilinen ve önlem alınmaya çalışılan bir sorun olarak dünya gündeminde yer almaktadır.

Diğer taraftan, günümüzde hibrit uyumsuzlukların yaygın olarak kullanılması karşısında mevcut uluslararası hukukun iş dünyasının ekonomik gerçekleriyle bağdaşmadığı ve yeterli olmadığı da bir gerçektir.<sup>534</sup> Ülkelerin mevcut “kanuna karşı hile”, “ekonomik gerçeklik”, “mali tarafsızlık”, “iş yapma amacı” gibi genel vergiden kaçınmayı önleme kuralları hibrit uyumsuzluklarla mücadelede ancak bir yere kadar etkili

<sup>529</sup> Emrah Ferhatoğlu, “BEPS Projesi’nin Vergi Anlaşmaları Hukukunda Hibrit Finansal Araç Sorununa Etkisi”, *Vergi Sorunları Dergisi*, Kasım 2015, Sayı 326, s. 18.

<sup>530</sup> E. Ferhatoğlu agm., s. 18.

<sup>531</sup> E. Ferhatoğlu, agm., s. 18.

<sup>532</sup> Seven-Eric Barsh, “Hybrid Mismatch Arrangements: OECD Recommendations and German Practice”, *Bulletin For International Taxation*, IBFD, Ekim 2013, s. 520.

<sup>533</sup> OECD, Hybrid Mismatch Arrangements, Tax Policy and Compliance Issues, March 2012. [http://www.oecd.org/tax/exchange-of-tax-information/HYBRIDS\\_ENG\\_Final\\_October2012.pdf](http://www.oecd.org/tax/exchange-of-tax-information/HYBRIDS_ENG_Final_October2012.pdf) (07/05/2020).

<sup>534</sup> Filip Djambov, *Taxation of hybrid financial instruments*, Yayınlanmamış Master Tezi, Maastricht University, 2014, s. 9.

olabilmekte, altında gerçek bir işlemin veya olayın bulunduğu durumlarda ise etkili olmayabilmektedir.<sup>535</sup>

Bu eyleme yönelik çalışmalar, faiz ödemelerinin giderleştirilmesinin sınırlandırılması konulu 4. eylem, kontrol edilen yabancı kurum düzenlemelerinin güçlendirilmesi konulu 5. eylem ve anlaşmaların kötüye kullanılmasının önlenmesi konulu 6. eyleme yönelik çalışmalarla koordinasyon halinde yürütülmektedir. Konuya kapsamlı ve yeterli çözüm arayışı, adı geçen diğer eylem maddelerine dair çalışmalarla koordinasyonu zorunlu kılmaktadır.<sup>536</sup> Koordinasyon ve tutarlılık unsurlarına 2015 final raporunda özel önem verilmekte ve önerilen kuralların farklı ülkelerdeki hibrit uyumsuzluk ve diğer spesifik vergiden kaçınmayı önleme kurallarıyla da paralel uygulanması gereğinin altı çizilmektedir.<sup>537</sup> Bir ülkenin bir hibrit kuralı uygulaması, diğerinin uygulamaması gibi koordinasyonsuzluk durumlarında mükelleflere kuralın uygulanmaması yönünde fırsat doğmaktadır. Hibrit düzenlemelerin kullanılması neticesinde oluşan vergi arbitrajını önlemek için gerek iç hukuklarda gerek vergi anlaşmalarında uluslararası koordinasyonun sağlanması gereklidir.<sup>538</sup> Bir başka deyişle, ulusal ve uluslararası kuralların etkileşim ve dayanışmasının gerekli olduğu çözüm arayışında etkili sonuçların alınması için koordine bir yaklaşımın önemi büyüktür.

### 2.5.2. Anlaşmanın Kötüye Kullanımının Engellenmesi

BEPS Projesi'nin 6. eylemi en önemli BEPS endişelerinden biri olan anlaşmanın kötüye kullanımına, özellikle de anlaşma alışverişine<sup>539</sup> karşı öneriler getirmektedir.<sup>540</sup> ÇVÖA'lar akdedilirken ülkeler, bu anlaşmaların sağladığı haklardan kendi mukimlerinin olabildiğince yararlanmasını sağlamayı, ancak üçüncü ülke mukimlerini bunlardan

<sup>535</sup> Raffaele Russo, "The OECD Report on Hybrid Mismatch Arrangements", *Bulletin For International Taxation*, IBFD, February 2013, s. 110.

<sup>536</sup> Kasper Dziurdz, "Circularly Linked Rules Countering Deduction and Non-Inclusion Schemes: Some Thoughts on a Tie-Breaker Test", *Bulletin For International Taxation*, IBFD, June 2013, s. 306.

<sup>537</sup> Popa Oana, "Hybrid Entity Payments-Extinct Species after the BEPS Action Plan?", *European Taxation*, IBFD, September 2014, s. 409.

<sup>538</sup> Luís Eduardo Schoueri, Guilherme Galdino, "Action 2 and the Multilateral Instrument: Is the Reservation Power Putting Coordination at Stake?", *Intertax*, Volume 46, Issue 2, Kluwer Law International BV, The Netherlands, 2018, s. 104.

<sup>539</sup> Anlaşma alışverişini (treaty shopping) anlaşmaya taraf bir ülkenin mukimi olmayan bir kişinin anlaşmanın avantajlarından faydalanma çabaları olarak ifade etmek mümkündür. Anlaşma alışverişinde, anlaşmaya dâhil olmayan bir ülkenin mukiminin anlaşma tarafı ülkelerden birinde bulunan bir aracı vasıtasıyla veya bizzat kendi ikametini o ülkelerden birine taşıyarak anlaşmanın avantajlarından haksız biçimde faydalanması söz konusu olmaktadır (M. C. Kara, E. Öz, "Bir Küresel Vergi Uyumu Projesi: BEPS", s. 176). Anlaşma alışverişinin tanımı model anlaşma metninde bulunmasa da yorumlarında kullanılmaktadır.

<sup>540</sup> OECD/G20 BEPS Project, Preventing the Granting of Treaty Benefits in Inappropriate Circumstances, Action 6, 2015 Final Report, s. 9.

mahrum etmeyi amaçlar.<sup>541</sup> Ülkeler arasında imzalanan vergi anlaşmaları yaygın olarak vergiden kaçınmak amacıyla kötüye kullanılabilir. ÇUŞ'lar anlaşmanın tarafı olan bir ülkede tabela şirketleri kurmak suretiyle, gerçekte anlaşma dâhilinde olmayan ve asıl faaliyette bulunduğu üçüncü ülke yerine anlaşmaya taraf ülkede gerçekleştiriyormuş gibi vergi avantajları elde edebilmektedir.<sup>542</sup> Üçüncü ülke mukimleri bu yöntemle özellikle kâr payı, faiz ve gayrimaddi hak ödemelerine ilişkin ödemeleri gereken vergileri asgariye düşürme fırsatı elde etmiş olmaktadır.<sup>543</sup> Yüksek vergi kayıplarıyla karşı karşıya kalan ülkeler vergi anlaşmalarına vergiden kaçınmayı önleyici (anti-abuse) hükümler üzerinde minimum standart içerecek şekilde uzlaşma gereği duymuştur.<sup>544</sup>

Eyleme dair çalışmalar OECD MVA ve Yorum Notları'nda yapılacak değişiklikler ile iç mevzuata yönelik öneriler geliştirilmesi çerçevesinde Eylül 2014'te ilk rapor, Ekim 2015'te ise final rapor olarak OECD tarafından yayımlanmıştır. Final rapor ülkeler tarafından uygulanması zorunlu "minimum standartlar" içermektedir. Eylül 2014 tarihli raporda vergi anlaşmalarının yeni "başlık ve önsöz" içermesi gerektiği önerisi geliştirilmiş, bu öneri daha sonra minimum standarda dönüştürülmüştür.

İlk minimum standart olarak; "*Bu anlaşma, vergi kaçırma veya vergiden kaçınma yoluyla çifte vergilendirmeme veya düşük oranda vergilendirilme fırsatları oluşturmaksızın (bu anlaşmayla sağlanan menfaatlerden üçüncü bir devletin mukimlerinin dolaylı olarak yararlanması amacını güden anlaşma alışverişi dâhil) çifte vergilendirmenin ortadan kaldırılması niyetini taşır.*" ifadelerini içeren açık bir beyanın vergi anlaşmalarının başlık ve önsözüne koyulması gerekmektedir. Böylece, ÇVÖA ile anlaşma alışverişi dâhil vergiden kaçınma veya vergi kaçırma yoluyla düşük vergilendirme veya hiç vergilendirmemeye fırsat tanımayacak biçimde çifte vergilendirmenin önlenmesinin amaçlandığı net biçimde belirginleştirilmektedir.<sup>545</sup>

İkinci minimum standart olarak 6. eylem kapsamında geliştirilen üç alternatif kuraldan birinin seçilmesi kabul edilmiştir. Ülkeler, ya "ana amaç testi (principal purpose test-PPT<sup>546</sup>)" kuralını ya PPT yanında basitleştirilmiş veya detaylı bir "menfaatlerin

<sup>541</sup> Qunfang Jiang, "Treaty Shopping and Limitation on Benefits Articles in the Context of the OECD Base Erosion and Profit Shifting Project", *Bulletin For International Taxation*, IBFD, March 2015, s. 140.

<sup>542</sup> Ahmet Çeç, "OECD Matrah Aşındırma ve Kâr Aktarımı Eylem Planı", *Vergi Sorunları Dergisi*, Sayı 361, Ekim 2018, s. 74.

<sup>543</sup> M. C. Kara, E. Öz, "Bir Küresel Vergi Uyumu Projesi: BEPS", s. 176.

<sup>544</sup> Action 6, 2015 Final Report, s. 9.

<sup>545</sup> Action 6, 2015 Final Report, s. 10.

<sup>546</sup> Ana amaç testi, OECD Modeli'nin 2017 yılı güncellemesinde 29. maddenin 9. fıkrası olarak düzenlenmiştir.

sınırlandırılması (limitation on benefits-LOB<sup>547</sup>)” kuralını ya da iç mevzuata konulacak kâr kaydırma amaçlı (conduit) yapıları önleyen bir mekanizma ile destekli detaylı bir LOB maddesini anlaşmalarına dercetmek durumundadırlar. Bununla birlikte, PPT kuralının ülkelerce yaygın olarak tercih edildiği gözlemlenmekte ve yapılan işlemin temel amaçlarından birisinin anlaşma menfaati elde etmek olduğu bu kuralla tespit edildiğinde bu menfaatlerin yine bu kural kapsamında reddedilmesi söz konusu olmaktadır.

LOB hükümleri anlaşmanın kötüye kullanımıyla mücadele etmek için ABD'nin ilk defa kullandığı ve öncülük ettiği bir tedbir olarak dikkat çekicidir.<sup>548</sup> ABD, akdettiği anlaşmalarda etkili olduğuna inancından ötürü LOB hükümleri üzerinde özellikle 1990'lı yıllardan itibaren ısrarcı olmaktadır. Günümüzde ise LOB, yalnızca bir ABD politikası olmaktan çıkmış ve diğer ülke ÇVÖA'larına da yaygınlaşmış durumdadır.<sup>549</sup> Mevcut ÇVÖA'lardaki LOB hükümleri ABD versiyonuna oldukça yakındır. Nitekim OECD MVA'nın 2003 versiyonunun 1. madde yorum notlarında bu paralelde örnek bir LOB maddesi göze çarpmaktadır.

BEPS Projesi'nin 6. eylem çalışmaları neticesinde geliştirilen, ancak yine de ABD versiyonunu temel alan daha ileri bir LOB versiyonunu OECD, ülkelere vergi anlaşmalarında kullanmaları için şiddetle tavsiye etmektedir. Projenin kapsayıcılığı bağlamında gelecekteki ÇVÖA'larda LOB hükümlerine yaygın olarak rastlanacağına dair dünya kamuoyundaki beklenti yüksektir.<sup>550</sup>

### 2.5.3. İş Yeri Oluşumundan Kaçınma Çabalarının Önlenmesi

İş yeri teriminin<sup>551</sup> tanımı bir ülkenin vergilendirme yetkisini belirleyen önemli vergilendirme ölçütlerinden biridir. İş yerinin kaynak devlette oluşması durumunda bu iş yerine atfedilen kazanç miktarı üzerinden kaynak devlete vergilendirme hakkı doğmaktadır. Bir başka ifadeyle, kaynak ülkede faaliyet gösteren yabancı bir teşebbüse ait iş yerinin oluştuğunun kabul edilmesi halinde, teşebbüsün elde ettiği gelirin iş yerine atfedilen kısmı üzerinden kaynak ülkede vergilendirilmesi icap etmektedir. Ters

<sup>547</sup> LOB kuralı, özü itibarıyla, ABD kaynaklı olup anlaşma hükümlerinden yararlanabilmeyi kişinin “nitelikli kişi (qualified person)” olması şartına tabi tutar ve yalnızca anlaşmadan faydalanmak amacıyla taraf ülkelerden birinde kurulan şirketlerin anlaşmadan faydalanmasını engellemek amacı taşır.

<sup>548</sup> Q. Jiang, agm., s. 141.

<sup>549</sup> Q. Jiang, agm., s. 141.

<sup>550</sup> Q. Jiang, agm., s. 141.

<sup>551</sup> Türk vergi sisteminde mevcut olan “iş yeri” terimi (VUK, md. 156), model anlaşmalarda kullanılan “permanent establishment” terimini karşıladığından ve ülkemizin taraf olduğu ÇVÖA'larda bu terimin Türkçe karşılığı olarak “iş yeri” terimi kullanıldığından bu çalışmada “daimî iş yeri” teriminin kullanılması tercih edilmemiştir.

düşünüldüğünde, kaynak ülke anlaşmaya taraf diğer ülke mukimini kendi sınırları içinde iş yeri vasıtasıyla ekonomik bir faaliyette bulunmadıkça vergilendiremeyecektir.<sup>552</sup> İş yeri kavramının kötüye kullanımı özellikle ÇUŞ'larca kullanılan bir vergi planlaması yöntemi haline gelmiş ve küreselleşmenin de etkisiyle sayıları giderek artan sınır ötesi ticaret ve iş modelleriyle daha da kolaylaşmıştır.<sup>553</sup>

BEPS Projesi'nin 7. eylemine ilişkin Ekim 2015'te yayımlanan final rapor, mükelleflerin önemli bir vergilendirme ölçütü olan iş yeri oluşumundan yapay yollarla kaçınma çabalarına set çekmek için iş yeri tanımının güncellenmesini öngörür. ÇUŞ'lar son zamanlarda diğer ülkelerde bağlı şirketler yerine temsilcilik benzeri tertiplerle elde ettikleri yüksek tutardaki kazançları satışların yapıldığı ülkelerin dışına kaydırmak suretiyle o ülkelerde ödenmesi gereken vergilerden kaçınarak yüksek vergi kayıplarına neden olmaktadır.<sup>554</sup> ÇUŞ'ların, farklı ülkelerdeki şirketleri vasıtasıyla çeşitli komisyonculuk tertiplerini kullanmak suretiyle kazançlarını ticari faaliyetlerini yürüttükleri ülkede vergi ödemeksizin ülke dışına kaydırmalarına benzer biçimde ticari operasyonlarını grup şirketleri arasında dağıtarak iş yeri kavramının hazırlayıcı/yardımcı faaliyet istisnalarından yararlanma çabaları OECD'yi bir an önce aksiyon almaya itmiştir.<sup>555</sup>

7. eylem kapsamında önerilen yeni kurallar, kaynak devlette yürütülen ticari faaliyetlerin özelliklerine odaklanarak spesifik faaliyet istisnalarının otomatik olarak uygulanmasının önüne geçmeyi ve yardımcı/hazırlayıcı karakterdeki faaliyetlerin, teşebbüslerin tüm iş operasyonları dikkate alınarak bir bütün halinde belirlenmesini amaçlamaktadır.<sup>556</sup> Eyleme ilişkin final raporda mevcut iş yeri tanımında günün ihtiyaçlarına uygun olarak OECD MVA'nın 5. maddesinde değişiklik önerilmektedir. Raporda, iş yerinin kötüye kullanımına yönelik sıkça kullanılan komisyonculuk tertipleri, spesifik faaliyet istisnaları, iş sözleşmelerinin şirketler arasında bölüştürülmesi ve sigorta satış stratejileri gibi uygulamalarla iş yerlerine kâr atıfları (profit attribution) değerlendirmeye tabi tutulmuştur.<sup>557</sup> Final raporun, kaynak ülkede elde edilen

<sup>552</sup> İbrahim Organ, Mustafa Cemil Kara, "Daimî İşyeri Statüsünden Kaçınmayı Önlemede Yeni Uluslararası Yaklaşım", *Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi*, Şubat 2017, 10(1): 1-12. s. 2.

<sup>553</sup> İ. Organ, M. C. Kara, agm., s. 3.

<sup>554</sup> OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, Preventing the Artificial Avoidance of Permanent Establishment Status, Action 7, 2015 Final Report, s. 9.

<sup>555</sup> Action 7, Final Report, s. 13; İ. Organ, M. C. Kara, agm., s. 6.

<sup>556</sup> Y. Uslu, "An Analysis of Google Taxes in the Context of Action 7 of the OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Initiative", s. 6.

<sup>557</sup> İ. Organ, M. C. Kara, agm., s. 6.

kazançların vergilendirilmesini teminen iş yerine dair hükümlerin kapsamını genişletmesi dikkat çekicidir. Önceden olduğu kadar iş yeri statüsünden kaçınma çabalarına başvurulması, bunlar yeni testlerle karşı karşıya kalacağından kolay olmayacaktır.<sup>558</sup>

Ülkelerin yakın bir zaman sonra iç hukuklarındaki iş yeri tanımlarını BEPS Projesi ve MLI gelişmeleri paralelinde değiştirmek zorunda kalacakları açıktır.<sup>559</sup> Aksi takdirde ÇUŞ'lar, iş yeri merkezli vergi planlaması fırsatlarından yararlanmaya devam edecektir.

#### **2.5.4. Uyuşmazlık Çözüm Mekanizmalarının Etkinleştirilmesi**

Uyuşmazlık çözüm mekanizmalarının iyileştirilmesi konulu 14. eylem, BEPS'i önleyici tedbirlerin vergi mükellefleri için belirsizliklerin ve beklenmedik çifte vergilendirmenin risklerini azaltma fonksiyonuyla BEPS Projesi'nin oldukça önemli aksiyonlarından biridir.<sup>560</sup> Güçlü bir uluslararası hukuki rejimin ihtilaf giderici sistemlerin etkinliğiyle ölçülmesi eğilimi son dönemde artış göstermektedir.<sup>561</sup> Eylem esas itibarıyla vergi anlaşmasından kaynaklanan ihtilafların çözümüne yönelik engelleri giderme amacındadır. Karşılıklı Anlaşma Usulü (Mutual Agreement Procedure-MAP/KAU) ÇVÖA'ların yorumundan veya uygulanmasından doğan anlaşmazlıkların ülke yetkili makamlarınca karşılıklı olarak çözümünü kolaylaştıran bir mekanizma olarak model anlaşmaların 25. maddesinde yerini almıştır. Ancak madde hükümlerinin daha da güçlendirilmesi, verimlilik ve etkinliğinin artırılması son yıllarda sık gündeme getirilen konulardan biridir. Dolayısıyla, ÇVÖA kaynaklı anlaşmazlıkların önlenmesi için KAU'ya dair hızlı, maliyeti düşük ve sonuç odaklı bir sistemin geliştirilmesi için uluslararası çabalar artırılmıştır.

Ekim 2015'te yayımlanan final raporunda eylemin minimum standart olduğu belirtilerek, ülkelerin standarda uyumunun güçlü bir akran temelli izleme mekanizmasının oluşturulması suretiyle etkin biçimde izleneceği ifade edilmiştir.<sup>562</sup> Belirlenen minimum standartla KAU'ya ilişkin ÇVÖA yükümlülüklerinin iyi niyetle ve makul bir sürede tam olarak yerine getirilmesi ve davaların zamanında çözülmesi, buna dair teşvik edici idari süreçlerin uygulamaya konulması ve mükelleflerin KAU'ya

<sup>558</sup> İ. Organ, M. C. Kara, agm., s. 11-12.

<sup>559</sup> Leonard Wagenaar, "The Effect of the OECD Base Erosion and Profit Shifting Action Plan on Developing Countries", *Bulletin For International Taxation*, IBFD, February 2015, s. 90.

<sup>560</sup> OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, Making Dispute Resolution Mechanisms More Effective, Action 14, 2015 Final Report, s. 9.

<sup>561</sup> Y. Brauner, "Treaties in the Aftermath of BEPS", s. 1017.

<sup>562</sup> Action 14, 2015 Final Report, s. 9.

erişebilmelerinin kolaylaştırılması umulmaktadır.<sup>563</sup> Ülkelerin belirlenen minimum standartta ne denli uyum sağladığını izlemek amacıyla iki aşamalı bir eş denetim ve gözden geçirme mekanizması oluşturulmuştur. Eş denetimde, değerlendirilen ülkeye, akran ülkelere<sup>564</sup> ve mükelleflere anket gönderilerek, anketlere verilen cevapların yanında ilgili ülkenin iç hukuku ve idari uygulamalarına göre bir rapor oluşturulmaktadır. Bu rapor, OECD üyesi olan ve olmayan ülke vergi idarelerinin oluşturduğu platform olan FTA MAP Forumu'nun onayına sunulmaktadır. Gözden geçirme aşamasında ise raporun onaylanmasından bir yıl sonra raporda belirlenen sorun ve eksikliklerin ne derece giderildiği kontrol edilmektedir.<sup>565</sup>

Minimum standardın uygulanması bir dizi “en iyi uygulama”<sup>566</sup> ile desteklenmektedir.<sup>567</sup> Ülkelerce mevzuat ve idari süreçler geliştirilirken başvurulabilecek ilave tedbirler olarak değerlendirilen “en iyi uygulamalar” minimum standartların aksine ülkeleri bağlayıcı özellikte değildir.

14. eylemle ÇVÖA'lara tercihe bağlı bir şekilde zorunlu tahkimin (arbitration) de eklenmek istendiği belirtilmelidir. Bazı ülkeler ikili vergi anlaşmalarında uygulamak üzere zorunlu bağlayıcı KAU tahkimini uygulamayı ayrıca taahhüt etmişlerdir. Başlangıçta yirmi<sup>568</sup> olarak şekillenen tahkimi taahhüt eden ülkeler sayısı Mayıs 2020 itibarıyla 30'u<sup>569</sup> bulmuştur.

### 2.5.5. Çok Taraflı Bir Enstrümanın Geliştirilmesi

Ülkelerin vergi sistemlerindeki boşluk ve farklılıklardan ötürü bazı ÇVÖA hükümleri bir yandan BEPS'i önlemekte yetersiz kalmakta bir yandan da BEPS'e fırsat oluşturabilmektedir.<sup>570</sup> OECD MVA'da yapılan herhangi bir değişiklik ülkeler arasındaki uzlaşmayı yansıtırsa da değişikliğin ÇVÖA'lara adapte edilmesi uzun zaman almaktadır.<sup>571</sup> Temeli 1920'li yıllara dayanan ÇVÖA'ların günümüz ekonomik koşullarına uyum

<sup>563</sup> Action 14, 2015 Final Report, s. 9.

<sup>564</sup> Bu ülkeler eş denetim ve gözden geçirme mekanizmasına katılan ülkelerdir.

<sup>565</sup> Ülkemiz için eş denetim tamamlanmış, Ekim 2019'da başlayan gözden geçirme aşaması ise devam etmektedir.

<sup>566</sup> Best practices.

<sup>567</sup> Action 14, 2015 Final Report, s. 9.

<sup>568</sup> Avustralya, Avusturya, Belçika, Kanada, Fransa, Almanya, İrlanda, İtalya, Japonya, Lüksemburg, Hollanda, Yeni Zelanda, Norveç, Polonya, Slovenya, İspanya, İsveç, İsviçre, İngiltere ve ABD.

<sup>569</sup> İlk listede yer alan Norveç, Polonya ve ABD ayrılmış, yerlerine Barbados, Curaçao, Fiji, Andora, Papua Yeni Gine, Maritus, Portekiz, Danimarka, Finlandiya, Singapur, Yunanistan, Malta ve Lihtenştayn dâhil olmuştur.

<sup>570</sup> OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, Developing a Multilateral Instrument to Modify Bilateral Tax Treaties, Action 15, 2015 Final Report, s. 9.

<sup>571</sup> Action 15, 2015 Final Report, s. 9.



sağlaması gerektiğinin ve bundan kaynaklı sorunların sıkça dile getirilmesi, OECD'nin konu hakkında aksiyon almasıyla sonuçlanmıştır. Birçok ülke ve uzman grubun uzun süren dirençlerine rağmen eyleme dair rapor, çok taraflı enstrümanın gerek hukuki konum gerek uygulama itibarıyla uygun olacağını ortaya koymuştur.<sup>572</sup> Süregelen tartışmalar ve değerlendirmeler sonucunda BEPS'i önlemede yüksek sayıdaki ÇVÖA'yı aynı anda yeniden müzakereye açan ve değiştiren çok taraflı bir enstrüman düşüncesinde katılımcı ülkeler uzlaşmıştır.<sup>573</sup>

BEPS Projesi'nin 15. eylemi, BEPS oluşturan durumlara karşı geliştirilecek tedbir ve kuralların uygulanması amacıyla MLI'n geliştirilmesini önemsemiştir. Bu eylemin temel amacı, BEPS Projesi ile geliştirilen bazı tedbir ve kuralların uygulama safhasını bağlayıcı bir anlaşmayla etkin kılmaktır. Enstrümanın uygulamaya konulması ile ÇVÖA'lar üzerinde tek tek değişikliğe gitmek zorunda kalmaksızın bunların BEPS Projesi'nin anlaşmaya ilişkin standartlarına uyumlu hale getirilmesi umulmaktadır. İlk aşamada BEPS'e karşı alınacak tedbirlerin MLI kapsamında uygulanabilirliğine dair uluslararası kamu hukuku ve vergi hukuku konularına değinen Eylül 2014 tarihli bir rapor, ardından Ekim 2015 itibarıyla MLI'a dair çerçeveyi ve özellikleri ortaya koyan final rapor OECD tarafından yayımlanmıştır.

BEPS Projesi'nin ülkelere uygulanmasını sağlamak amacıyla "Kapsayıcı Çerçeve" kapsamında uygulanması zorunlu tutulan dört minimum standart<sup>574</sup> olarak belirlenen eylemlerden 6 ve 14. eylemlere yönelik minimum standartlara, öte yandan minimum standart olarak belirlenmeyen, ancak çifte vergilendirme(me)yi önlemek açısından önemi büyük hibrit uygulamalarının etkisizleştirilmesi konulu 2. eylem ve iş yeri statüsünden kaçınmanın önlenmesi konulu 7. eyleme ilişkin tedbirlere MLI'da yer verilmektedir.

MLI, 31 Aralık 2016 tarihinden itibaren imzaya açılmış, ilk imza seromonisi ise 7 Haziran 2017 tarihinde yapılmış ve aynı tarihte Türkiye'nin de aralarında bulunduğu 68 ülke tarafından imzalanmıştır.<sup>575</sup> MLI, bir sonraki başlık altında gelişimi, niteliği, kapsamı ve özellikli hususları itibarıyla geniş biçimde incelenmiştir.

<sup>572</sup> Action 15, 2015 Final Report, s. 9.

<sup>573</sup> Action 15, 2015 Final Report, s. 9.

<sup>574</sup> "Eylem 5: Zararlı vergi uygulamalarını şeffaflık ve önemli faaliyet temelinde daha etkili önlemek", "Eylem 6: Anlaşmanın kötüye kullanımını önlemek", "Eylem 13: Transfer fiyatlandırma dokümantasyonu oluşturmak", "Eylem 14: Anlaşmazlık çözüm mekanizmalarını etkinleştirmek".

<sup>575</sup> Aralık 2020 itibarıyla MLI'ı imzalayan 94 ülkenin 56'sı bunu parlamentolarında onaylamıştır. <http://www.oecd.org/tax/treaties/beps-mli-signatories-and-parties.pdf> (07/12/2020).

## 2.6. Matrah Aşındırma ve Kâr Kaydırma Çok Taraflı Sözleşmesi'nin Özellikleri ve Çalışma Esasları

Yüzden fazla ülkenin yazımında aktif çalıştığı MLI'nın vergi anlaşmalarıyla birlikte hüküm ifade etmeye başlamasıyla uluslararası vergi hukukunun yapısını önemli ölçüde değiştireceği beklenmektedir. MLI'nın uluslararası vergi dünyasını, getirmiş olduğu yeni kurallar ve ÇVÖA'larla olan etkileşiminden kaynaklanabilecek olası sorunlar ile uzun bir süre meşgul edeceği söylenebilir. MLI, farklı yapıda çok taraflı bir sözleşme olarak ÇVÖA'ların toplu bir müzakeresi görünümündedir.<sup>576</sup> Çifte vergilendirmeme veya olması gerekenden düşük vergilendirmelerin önüne geçmek için uluslararası vergi tedbirlerinin MLI ile hayata geçirilmesi kaçınılmaz bulunmuştur. Bu nedenle, MLI'nın kendisi, hukuki niteliği, karmaşık çekince sistemi, uyumlaştırıcı hükümleri ve bunların ÇVÖA'ları nasıl etkileyeceğinin iyi anlaşılması gerekmektedir.

MLI'nın uluslararası vergi politikaları üzerinde önemli yansımalarının olacağı açıktır. MLI'nın tarafı olan ülkelerin gelişmiş, gelişmekte olan ve az gelişmiş ülkeler olmasından ötürü kapsayıcılığının gerek ülke sayısı gerekse ülke gelişmişlik düzeyi itibarıyla geniş olması, olası yansımaların boyutunu ortaya koymaktadır.

Bu başlık altında, uluslararası vergilendirmede bir dönüm noktasını oluşturacak potansiyeldeki MLI'nın hazırlık süreci ve gerekliliği, hukuki niteliği, esnekliği, çekince sistemi, uyumlaştırıcı hükümleri ve son olarak içeriği ve özellikli hususları ele alınmıştır.

### 2.6.1. Hazırlık Süreci ve Gerekliliği

BEPS çalışmaları sonucunda geliştirilen tedbirlerin uygulamaya geçirilmesinde oldukça önemli olan MLI'nın uluslararası kamu ve vergi hukuku boyutlarının analiz edilmesini sağlamak üzere 2015 yılı Mayıs ayı içinde çalışma ve müzakerelerine başlanmıştır. MLI, uluslararası vergilendirmede yaşanan matrah aşındırma ve kâr kaydırma faaliyetlerine ve ülkelerin gelir kayıplarına karşı kaçınılmaz bir BEPS eylem reaksiyonu olmuştur.<sup>577</sup>

<sup>576</sup> Stéphane Austrey (France), John Avery Jones (United Kingdom), Philip Baker (United Kingdom), Peter Blessing (United States), Robert Danon (Switzerland), Shefali Goradia (India), Koichi Inoue (Japan), Jürgen Lüdicke (Germany), Guglielmo Maisto (Italy), Toshio Miyatake (Japan), Angelo Nikolakakis (Canada), Kees van Raad, (the Netherlands), Richard Vann (Australia) and Bertil Wiman (Sweden), "The Proposed OECD Multilateral Instrument Amending Tax Treaties", *Bulletin For International Taxation*, December 2016, IBFD, s. 686.

<sup>577</sup> Aline Berbari, "The OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting (BEPS) Initiative and the Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent BEPS", *Bulletin For International Taxation*, October 2017, IBFD, s. 540.

2014 yılı içinde “İkili Vergi Anlaşmalarını Modifiye Etmek Amacıyla Çok Taraflı Bir Enstrüman Geliştirmek” adıyla bir rapor OECD Mali İşler Komitesi’nce kabul edilmiş ve G20 Liderleri tarafından onaylanmıştır. Bu raporu, 2015 yılında 2014 raporunu takviye eden ve çok taraflı enstrümanın oluşturulması için bir grup kurulmasını öngören final rapor takip etmiştir.<sup>578</sup>

BEPS Projesi eylemlerine yönelik olarak geliştirilen tedbirlerin ÇVÖA’lara süratli biçimde uyarlanabilmesini teminen geçici bir grup (ad-hoc)<sup>579</sup> OECD Mali İşler Komitesi tarafından oluşturulmuş ve yetkilendirilmiştir. Ad-hoc grup, MLI’nın metnini oluşturmak üzere tüm ilgili tarafların eşit şartlar altında katılımına açık tutulmuştur. Grup, MLI metninin yazımına vakit kaybetmeden başlayarak kısa süre içinde olabildiğince üye ülke ve egemenlik alanları ile gözlemci sıfatıyla uluslararası ve bölgesel kuruluşların eşit şartlar altında katkılarını alma çabasına girişmiştir. Bununla birlikte, ülkelerin çalışmalar sonucunda ortaya çıkan MLI metnini imzalaması zorunluluğunun bulunmadığı belirtilmelidir.

Grup, hibrit uyumsuzluklarının bertaraf edilmesi (eylem 2), anlaşmanın kötüye kullanımının önlenmesi (eylem 6), iş yerinin kötüye kullanımının önlenmesi (eylem 7) ve uyuşmazlıkların çözümü mekanizmalarının geliştirilmesi (eylem 14) gibi BEPS Projesi çıktılarını MLI’ya adapte etmeye çalışmıştır. Ad-hoc grubu çalışmalarına Mayıs 2015’te başlamış, 2016 yılının sonuna doğru da bir anlaşma metni üzerinde uzlaşmayı başarmıştır. Grubun altı kez genel mahiyette toplanarak, bağlayıcı bir karşılıklı anlaşma tahkimi geliştirmek için 27 üyeli olarak kurduğu tahkim alt grubunun ise beş kez toplanarak tamamlayabildiği MLI metni ile açıklayıcı notu (explanatory statement)<sup>580</sup> 24 Kasım 2016’da kabul edilmiştir.

MLI’nın geliştirilmemesi halinde çok sayıdaki vergi anlaşmalarının gözden geçirilmesi ve yeniden müzakereleri gibi zahmetli ve zaman alıcı süreçler riski, MLI gibi bağlayıcı bir anlaşma hazırlığını gerekli kılmıştır. İkili vergi anlaşmalarının yürürlüğe girmesi yıllar almaktadır. Bir turdan fazla süren anlaşma müzakerelerinin sayısı oldukça fazladır. Buna parlamento onay süreçleri de eklenince anlaşmaların tamamlanabilmesi

<sup>578</sup> Action 15, 2015 Final Report.

<sup>579</sup> Ad-hoc grubu OECD üyesi olmayan ülkeleri de kapsayan 95’in üzerinde üyesi olan ve Kasım 2015’te faaliyetlerine başlayan ve çok taraflı bir enstrüman geliştirmek üzere oluşturulmuş bir gruptur. Grubun tüm üyelerini görmek için bkz.

<http://www.oecd.org/tax/treaties/ad-hoc-group-on-the-multilateral-instrument.htm> (14/08/2020).

<sup>580</sup> Açıklayıcı not, MLI hükümlerinin ÇVÖA’lara olan etkilerine ve bu kapsamda vergi anlaşmalarının yorum ve uygulamasına yönelik kılavuz bilgiler sağlamaktadır.

çok zaman (genellikle 3 yıldan fazla) alabilmektedir. Bu nedenle, ikili vergi anlaşmalarını süratle değiştirebilecek potansiyelde bir şemsiye anlaşma özelliğinde uluslararası sözleşmenin varlığı zorunludur. OECD Genel Sekreteri Angel Gurría, 7 Haziran 2017 tarihinde MLI'nın imza seromonisindeki konuşmasında, MLI'nın kabulünün, anlaşma tarihinde bir dönüm noktası olduğunu ve ülkeleri BEPS Projesi'nin vergi anlaşmalarına dair değişikliklerini uygulamak amacıyla çok sayıda vergi anlaşma müzakerelerini yürütme zorluğundan kurtarmış olduğunu vurgulamıştır. MLI'nın gerekliliğine ilişkin bir başka hususun, ikili vergi anlaşmalarının anlaşma alışverişi gibi vergi kaçırma ve vergiden kaçınma operasyonlarına karşı çok taraflı bir sözleşmenin sunduğu küresel bir reaksiyonu sunamaması ve zayıf kalması olduğu söylenebilir.

### 2.6.2. Hukuki Niteliği

MLI, BEPS Projesi tedbirlerinin hızla uygulamaya geçirilmesinin hukuki temellerini ortaya koymaktadır. Vergi anlaşmalarına dair tedbirlerin MLI tarafından uygulamaya geçirilmesi, ülkelerin BEPS tedbirlerini uygularken kapsayıcılık ve etkin koordinasyon yaklaşımına ters olabilecek kendi çözümlerini kullanma riskini azaltacaktır.<sup>581</sup>

Az sayıdaki ikiden fazla tarafı ilgilendiren çok taraflı anlaşmaların BEPS 15. eylem final raporunda öngörülen MLI ile hedef kitleleri karşılaştırıldığında kapsamı ve etki alanı oldukça dardır.<sup>582</sup> Diğer taraftan, bu tür çok taraflı vergi anlaşmaları vergi anlaşmalarının bizzat kendisi iken MLI, vergi anlaşmalarının yerine geçmeyip onlarla aynı anda hüküm ifade ederek yalnızca anlaşmaları modifiye etmektedir.<sup>583</sup> Söz konusu olan, mevcut vergi anlaşmalarının yerine geçecek kapsamlı bir MLI değil, vergi anlaşmalarıyla birlikte uygulanacak bir MLI'dır.<sup>584</sup> MLI'nı, bağımsız bir metin olarak değil, modifiye ettiği her kapsanan vergi anlaşmasıyla birlikte okunması gerekmektedir.<sup>585</sup>

G20 üyelerinin de desteğini arkasına alan OECD, küresel vergi kayıplarına daha fazla küresel iş birliği çerçevesinde bir çözüm arayışıyla geliştirdiği BEPS Projesi'nin

<sup>581</sup> David Kleist, "A Multilateral Instrument for Implementing Changes to Double Tax Treaties: Problems and Prospects", *Intertax*, Volume 44, Issue 11, 2016, s. 824.

<sup>582</sup> Nathalie Bravo, "The Multilateral Tax Instrument and Its Relationship with Tax Treaties", *World Tax Journal*, Ekim 2016, s. 281.

<sup>583</sup> N. Bravo, agm., s. 281.

<sup>584</sup> D. Kleist, agm., s. 823.

<sup>585</sup> Nathalie Bravo, "Interpreting Tax Treaties in the Light of Reservations and Opt-Ins under the Multilateral Instrument", *Bulletin For International Taxation*, Volume 74, 2020, No. 4/5, s. 6.

son eylemini çok taraflı bir anlaşmanın geliştirilmesine ayırmış ve bunda başarılı olmuştur. Bu nedenle, OECD tarafından geliştirilen MLI'nın uluslararası vergilendirme sistemini değiştirme ve öteden beri ülkelerin karşılaştığı vergiden kaçınma sorunlarını çözme potansiyeli taşıdığını söylemek yanlış olmayacaktır. MLI'nın taraf ülkeler arasındaki sınır ötesi vergi düzenlemelerini uyumlaştıracağı açıktır. Milletler Cemiyeti'nin 1930'lu yıllarda tasarladığı model vergi anlaşmalarından itibaren bu türden yalnız içerik olarak değil, aynı zamanda yeni bir bağlayıcı hukuk olmasından dolayı bir çığır açan dokümana rastlamak zordur.<sup>586</sup> OECD MVA ve BM MVA'nın ülkeler üzerinde bağlayıcı olmayan ve yalnızca tavsiye<sup>587</sup> niteliğindeki rolüne karşılık MLI'nın tarafı olan ülkeleri bağlayıcı bir enstrüman oluşu dikkat çekicidir.

Dünyada yürürlükte bulunan ÇVÖA'ların çoğunun OECD MVA ve BM MVA'yı temel aldığı bir gerçek olsa da ülkeler model anlaşmaların getirmiş olduğu esneklikten fazlasıyla yararlanmaktadır. Dolayısıyla ülkeler anlaşmalarında çoğu hükmün alternatiflerine ve kendi geliştirdikleri hükümlere yer verebilmektedir. Geleneksel uluslararası vergi hukuku, iş birliği düşüncesinden ziyade vergi sistemlerinin rekabeti düşüncesine dayanmaktadır. Geleneksel sistemde vergi anlaşmaları daha çok rekabet avantajı sağlamak amacıyla yürürlüğe konulmaktadır. Ancak zamanla vergi rekabetinin gittikçe agresif bir hal alması ve vergi planlamalarının ülkeleri vergi kayıplarına maruz bırakması anlaşmaların çifte vergilendirmeyi önleme kadar çifte vergilendirmemeyi de önleme fonksiyonlarını gündeme taşımıştır. MLI'nın bir şemsiye anlaşma özelliğinde ÇVÖA'ların rekabete yol açan ve vergiden kaçınma operasyonlarına zemin oluşturan maddelerini modifiye ederek uyumlaştırması nedeniyle uluslararası vergi hukukunda önemli bir konum kazandığı kabul edilmelidir.

MLI'nın, BEPS Projesi'nin uygulamaya bakan bağlayıcı bir yönü olması nedeniyle uluslararası vergi hukukundaki boşlukları doldurma misyonu ortadadır. Şimdiye kadar OECD'nin kılavuzlar, tavsiyeler, hatta model anlaşma hükümleri gibi mevcut bağlayıcı olmayan dokümanları üye devletlerdeki hukuki yapı ve uygulamalar üzerinde istenildiği ve gerektiği ölçüde etki sahibi olamamıştır.<sup>588</sup> Bu dokümanların etkinliği daha çok eş inceleme mekanizmalarının işlerliğine bağlı olmakta ve ülkeler bunların zorlayıcı

<sup>586</sup> Bartosz Bacia, Patryk Toporowski, "Impact of the OECD Multilateral Instrument on International Tax Law", *Paper to be published in Journal of Law No. 1*, 2018, introduction. [https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract\\_id=3210088](https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=3210088) (07/11/2020).

<sup>587</sup> OECD üyesi ülkelerin vergi anlaşmaları akdederken veya revize ederken OECD MVA'yı takip etmelerinin tavsiye edildiği not edilmelidir (Recommendation, 23 Oct. 1997).

<sup>588</sup> B. Bacia, P. Toporowski, agm., MLI as the hard core of the BEPS Project.

etkisiyle OECD ilkelerine daha fazla uyum gösterme çabası içerisine girmektedir.<sup>589</sup> BEPS paketi de aynı biçimde bağlayıcı olmayan uluslararası vergi hukuku çıktılarını üretmiştir. Ancak paketin 15. eylemi çıktısı olan MLI'nın ülkelere imzalanarak uygulamaya geçirilmesiyle bağlayıcı uluslararası bir sözleşme üretilmiş ve uluslararası vergi sisteminin yeniden şekillendirilmesi için yeni bir fırsat doğmuştur.

Uluslararası hukuk uygulamalarında devletler arasında akdedilmiş anlaşmalara dair temel kaynağın 22 Mayıs 1969 tarihli "Viyana Anlaşmalar Hukuku Sözleşmesi"nin (VAHS) olduğuna ilk bölümde değinilmişti. VAHS'in aynı zamanda uluslararası örf ve adet hukuku olması nedeniyle taraf olmayan devletler bakımından da bağlayıcılığı bulunduğundan MLI hükümlerinin yorumu, kendinde bulunan yorum kurallarına ilaveten VAHS'nin yorum kuralları ile de uyumlu olmalıdır.<sup>590</sup>

Bir uluslararası anlaşma olarak MLI'nın yorumlanmasında da VAHS'in yorum kuralları (31 ve 32. maddeler) ile uluslararası hukukun diğer kuralları dikkate alınmalıdır. Ancak VAHS'in yorumlamaya dair ilkelerinin uluslararası hukukun genel kabul görmüş ilkelerine ilişkin geniş boyutlu ifadeler olduğu ve kanunlar gibi de görülmemesi gerektiği hatırlanmalıdır.<sup>591</sup>

VAHS'in, anlaşmaların bütünü dikkate alınarak konu ve amaçları doğrultusunda iyi niyetle yorumlanması gerektiğine dair genel yorumlama kuralını ortaya koyan 31. maddesi MLI'nın yorumlanmasında temel bir ölçüt oluştururken 32. maddesi anlaşmanın tamamlayıcı yorum araçlarının kullanımına izin vermektedir. 31. madde, MLI yorumlanırken kötü niyetli yorumlardan sakınılmasını temin etmektedir. Örneğin, MLI'nın minimum standart olarak belirlediği anlaşmaların çifte vergilendirme yanında vergiden kaçınma ve vergi kaçakçılığı çabalarının da önlenmesi amacını ortaya koyan "önsöz" metni, VAHS'in 31(1). maddesinde vurgulanan "*ahde vefa (pacta sunt servanda)*" ilkesi gereği gözetilmelidir. Buna göre, bir anlaşmanın amaç ve hedefinin açık olarak belirtilmesi iyi niyetle yorumlamada önemlidir. Çünkü bir anlaşmadaki önsöz metni, her iki ülkenin anlaşma akdederken ciddi ve güçlü niyetlerini temsil etmektedir. 32. maddeye göre, 31. madde çerçevesinde yapılan yorumun 31. maddenin uygulanmasından doğan anlamı muğlak veya anlaşılmaz bırakması ya da çok açık bir biçimde saçma veya makul olmayan bir sonuca götürmesi durumunda MLI'nın hazırlık

<sup>589</sup> B. Bacia, P. Toporowski, agm., MLI as the hard core of the BEPS Project.

<sup>590</sup> A. S. Özgenç, *Çok Taraflı Vergi Anlaşmasının Temel Esasları-Matrahın Aşındırılması Ve Karın Taşınması Eylem Planı 15 Çerçevesinde*, s. 184.

<sup>591</sup> J. F. A. Jones, agm., s. 102.

çalışmaları ve yapıma şartlarını içerecek şekilde tamamlayıcı yorum araçlarına başvurulabilecektir. Bu nedenle, MLI'nın açıklayıcı notları ve yorum notlarını içerecek şekilde güncellenen model anlaşmalar, MLI hükümlerinin anlamını belirlemede 32. madde kapsamında tamamlayıcı yorum araçları olarak kabul edilebilirler. Bunların işlevi, 31. maddenin uygulanmasından çıkan anlamı teyit etmek ya da 31. maddeye göre yapılan yorumun, manayı muğlak veya anlaşılmasız bırakması halinde diğer yorum araçlarıyla ulaşılan anlamı tamamlamaktır.<sup>592</sup> Bir başka anlatımla, MLI'nın olağan anlamını ortaya koymak açısından ya da olağan anlamının muğlak veya anlaşılmasız olduğu durumda açıklayıcı notları, güncellenen model anlaşma ve yorum notları tamamlayıcı yorum araçları olarak görülebilirler. Zira bunlar, üye ülkeler tarafından resmî olarak kabul edilmiş ve onaylanmış görüşleri yansıtmaktadırlar.

### 2.6.3. Minimum Standartları

BEPS Projesi'ne bakan yönüyle MLI, projenin eylemlerinden 2, 6, 7 ve 14 numaralı eylemlerin çıktıkları doğrultusunda iki taraflı vergi anlaşmalarını modifiye etmek amacıyla bu eylemlerin geliştirdiği tedbirleri hükümleştirmektedir.<sup>593</sup> Bunlardan eylem 6 (anlaşmanın kötüye kullanımının önlenmesi) ve eylem 14 (anlaşmazlıkların çözümü mekanizmalarının geliştirilmesi) minimum standart olarak belirlenmiştir. Minimum standartlar vergiden kaçınma ve vergi kaçakçılığına karşı her bir ülkenin belli bir düzeyde uyumunu sağlamak için oluşturulmuştur. Bu minimum standartların MLI maddelerindeki karşılığı 6 (kapsanan vergi anlaşmasının amacı), 7 (anlaşmanın kötüye kullanımının önlenmesi) ve 16. (karşılıklı anlaşma usulü) maddelerdir.

BEPS Projesi'nin 6. eylemi, haksız anlaşma menfaati elde etmenin önüne geçmek için iç hukuk kuralları üretmeyi, model anlaşma hükümleri ve tavsiyeler geliştirmeyi, çifte vergilendirmemeye neden olmayacak şekilde anlaşma akdedilmesini amaç edinmiş, çalışmalarını da bu kapsam dâhilinde sürdürmüştür. Eylül 2014'teki ilk rapor<sup>594</sup> ÇVÖA'ların "başlık" ve "önsöz" içermesi tavsiyesinde bulunmaktadır. Daha sonra bu tavsiye minimum standart olarak belirlenmiş ve MLI metninde karşılanması zorunlu bir unsur olarak yer almıştır. Önsöz; anlaşmaların, anlaşma alışverişi dâhil vergilendirmeme veya düşük vergilendirme fırsatlarına meydan vermemesini amaçlayan açık bir beyanı

<sup>592</sup> O. Canyaş, *age.*, s. 230.

<sup>593</sup> Explanatory Statement to the Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent Base Erosion and Profit Shifting, point 8. Bundan sonraki atıflarda "MLI, Explanatory Statement" denmekle yetinilmiştir.

<sup>594</sup> The September 2014 Deliverable.

içermelidir. Eylemin bir diğer tavsiyesi de temel amaçlarından birinin anlaşma menfaati elde etmek olan tertiplerin önünü almak üzere PPT'ye anlaşmalarda yer verilmesi olmuştur. Bu tavsiyenin de sonradan minimum standart alternatiflerinden biri olarak belirlendiği belirtilmelidir.

BEPS Projesi'nin ihtilaf çözüm mekanizmalarını daha etkin hale getirmek konulu 14. eylemi de minimum standart olarak MLI'da yer almıştır. OECD MVA vergi anlaşmalarının yorum ve uygulamalarından kaynaklanan ihtilafları çözmek amacıyla hükümler içermekle birlikte bunlar güçlü ve etkin olmadıklarından yeni kurallara ihtiyaç oluşmuştu. 14. eylem kapsamında geliştirilen tedbirler bu mekanizmaların etkinliğini ve verimliliğini artırmaya yönelik tasarlanmıştır.<sup>595</sup> Buna göre, karşılıklı anlaşma sürecinin her iki akit devlette de başlatılabilmesini sağlamak üzere OECD MVA'da metin değişikliği öngörülmüştür.<sup>596</sup> Yorum Notları'nda da bunlara paralel olarak yapılan bazı değişiklikler söz konusudur.<sup>597</sup>

MLI'nın 7. maddesinde anlaşmanın kötüye kullanımını önlemede “Ana Amaç Testi (PPT)” ve birlikte uygulanmak üzere “PPT ve Basitleştirilmiş Menfaatlerin Sınırlandırılması (simplified LOB)” olarak iki alternatif düzenlemeye yer verilmiştir. Ülkeler bu iki alternatiften birini tercih etmede özgür olmalarına rağmen ülkelerin PPT'yi seçmeleri dikkat çekicidir.<sup>598</sup> Basitleştirilmiş LOB versiyonunun uygulanması taraf ülkelerin birlikte bu versiyonu uygulamaya karar vermelerine bağlıdır.

Görüldüğü üzere, MLI'da yer alan minimum standartlara uyum şartı zorunlu tutulmaktadır. Bu uyum, bir ülkenin mevcut ÇVÖA'larında ilgili minimum standardı karşılayan bir hüküm bulunursa da sağlanmış olmaktadır. Dolayısıyla, bu ülke enstrümanda yer verilen minimum standardı bu durumda uygulamama hakkına sahiptir. Başka ifadeyle, bir ülkenin içinde bulunduğu koşulları da gözetmek suretiyle minimum standardın değişik versiyonlarına veya seçeneklerine, minimum standart hükümlerini karşılamak kaydıyla yer vermiş olması halinde minimum standarda uyum sağladığı kabul edilmektedir. Minimum standardın farklı şekillerde karşılanmasına izin verilen hallerde ülkeler benimsedikleri bir versiyonu uygulamakta özgürdürler, ancak ülkeler hangi versiyonda uzlaşacaklarına birlikte ayrıca karar vermelidir. Tersisi durumda, mevcut

<sup>595</sup> Action 14, 2015 Final Report, s. 13-22.

<sup>596</sup> Action 14, 2015 Final Report, s. 22.

<sup>597</sup> Action 14, 2015 Final Report, s. 22-28, 34-37.

<sup>598</sup> C. Silberztein, B. Granel ve J. B. Tristram, agm., s. 327.



anlaşmalarında böyle bir hüküm yoksa MLI'nın minimum standardına uyum, bir ülke için zorunlu olmaktadır.

Minimum standartlara uyum sağlanıp sağlanmadığı, BEPS Kapsayıcı Çerçeve'nin devamlı gözden geçirme ve izlemelerine tabi tutulacaktır. Minimum standartlara uyuma dair OECD tarafından yürütülecek eş gözden geçirme çalışmaları neticesinde bir ülkenin olumsuz değerlendirme alma riskinin bir ülke üzerinde her zaman baskı unsuru olduğu kabul edilmelidir.<sup>599</sup> Örneğin bir ülkenin kapsanan vergi anlaşması olarak OECD'ye (Depositer/Saklayıcı Kuruluş) bildirmediği ve BEPS'in ilgili minimum standartlarından yoksun bir anlaşması tespit edildiğinde bazı olumsuzluklarla karşılaşması olasılık dâhilindedir.<sup>600</sup>

#### 2.6.4. Esnekliği

Esneklik (flexibility), MLI'nın önemli bir özelliği olarak dikkat çekmektedir. Taraf ülkelerin MLI'nın bazı hükümlerini uygulamada anlaşamadıklarında MLI'nın esneklik özelliği devreye girmektedir. MLI, tekdüze vergi kuralları getirmek yerine taraf olmak isteyen ülkelere seçenekler sunar.<sup>601</sup> 15. eylem esnekliği, hızlı uygulamaya geçme, uyum, öngörülebilirlik ve verimlilik amaçlarına ulaşmada gerekli görür.<sup>602</sup> Ülkeler arasında MLI'a yönelik farklı değerlendirme ve taahhütlerin varlığı, enstrümanın esnek biçimde oluşturulmasını gerekli kılmıştır. Esneklik, taraf ülkelere bazı hükümlerin uygulanmasını taahhüt etme, ancak bazılarının dışında kalma (opt-out<sup>603</sup>) veya dâhil olma (opt-in<sup>604</sup>), alternatifler arasında seçim yapma, bazı anlaşmaları kapsam dışında bırakabilme, tahkim hükümleri gibi olanaklar sunmaktadır.<sup>605</sup> Bu bağlamda esneklik, BEPS Projesi'nin geniş katılımlı biçimde kabul görmesinde ve uygulanmasında bir güvence görevi üstlenmiştir.<sup>607</sup>

<sup>599</sup> Johann Hattingh, "The Multilateral Instrument from a Legal Perspective: What May Be the Challenges?", *Bulletin For International Taxation*, IBFD, 2017, Volume 71, 6 February 2017, s. 4.

<sup>600</sup> J. Hattingh, agm., s. 4.

<sup>601</sup> MLI, Explanatory Statement, points 14-15.

<sup>602</sup> Adrián Grant Hap, "OECD Multilateral Convention: Flexibility versus the BEPS Project", IBFD, 6 March 2017, s. 2.

<sup>603</sup> Opt-out mekanizması bir ülkenin MLI'daki bir hükme bağlı olmayacağı bildirimini yapmasıdır. Aksi takdirde bu hükmün otomatik olarak kendisine uygulanması söz konusu olabilecektir.

<sup>604</sup> Opt-in mekanizması bir MLI hükmüne bir taraf ülkenin açık bir ülkenin açık bir kabulüne dair bildirim var ise hükmün bu ülkeye otomatik olarak uygulanabileceğini ifade etmektedir.

<sup>605</sup> Action 15, 2015 Final Report.

<sup>606</sup> MLI, Explanatory Statement, s. 3.

<sup>607</sup> A. G. Hap, agm., s. 2.

MLI’da bulunan opsiyonel hükümler, çekinceler ve uyumlaştırıcı hükümler MLI’nın geniş ölçüde kabulüne katkı yapan esneklik odaklı MLI araçlarıdır. Taraf ülkenin tüm kapsanan anlaşmalarına uygulanması için tercih edilen opsiyonların OECD’ye bildirilmesi gerekmektedir.<sup>608</sup> Bununla birlikte, opsiyonel hükümler “dâhil olmama-opt out”<sup>609</sup> temelinden ziyade “dâhil olma-opt in”<sup>610</sup> temelinde işlev görmektedir.<sup>611</sup> Bir başka deyişle, opsiyonel hükümlerin temel varsayımı, “aksi belirtilmedikçe ilgili ülke üzerinde herhangi bir zorunluluk getirmediği” şeklinde ifade edilebilir.

MLI kapsamına girecek anlaşmaları listelemek ve bildirmek de “opsiyonel hükümler” olarak görülebilir. Zira imzacı ülkenin OECD’ye bildirdiği ölçüdeki anlaşmaları MLI kapsamında değerlendirilecektir. Bu nedenle, MLI’nın gelecekte akdedilecek anlaşmalara etki edebilmesi için MLI madde 29(5)’e göre taraf ülkenin bunları OECD’ye bildirmesi gerekmektedir. Taraf devletin kapsanan anlaşmalar listesini genişletme hakkı vardır ve bu hakkını her zaman kullanabilir. Kapsanan anlaşma olarak bildirilen her anlaşma MLI ile birlikte uygulama kabiliyeti kazanacaktır.<sup>612</sup> Diğer opsiyonel hükümlere MLI’nın 5 ve 13. maddeleri ile altıncı bölümünde (arbitration) rastlanabilmektedir.

Ülkelere esneklik tanınması, MLI’ya dair çok farklı ülke pozisyonları dikkate alındığında yerinde olmuştur. Ayrıca, MLI’nın minimum standartların haricindeki maddelerde daha da esneyebilmesi, ülkeleri MLI’nın uygulama sahasına çekebilmek için bir zorunluluk olarak görülmüştür. Kaldı ki MLI minimum standart hükümlerinde bile bir dereceye kadar esneklik tanımaktadır. Eğer bir minimum standart ülkelerce farklı biçimlerde karşılanıyorsa ülkeler kendi minimum standart özelliğindeki ifadelerini kullanmakta serbesttirler.<sup>613</sup> Başka deyişle, bir ülke kapsanan ÇVÖA’ında minimum standardı karşılayabilecek benzer bir hüküm bulunduruyorsa MLI’da belirtilen minimum standart metnini kullanmayı tercih etmeyebilir.

MLI’nın sağladığı bir diğer esneklik olarak ülkeler, BEPS Projesi’nin çıktılarını yansıtabilecek biçimde anlaşma akdettiklerini veya güncelleme çalışmalarının yapıldığını

---

<sup>608</sup> MLI, Art. 29.

<sup>609</sup> Ülkelerin bildirdiği çekinceler bu kategoride yer almaktadır.

<sup>610</sup> Sözleşmenin altıncı bölümündeki tahkim hükümleri bu kategoride yer almaktadır.

<sup>611</sup> D. M. Broekhuijsen, *A Multilateral Tax Treaty, Designing an Instrument to Modernise International Tax Law*, Doctorate Thesis, E.M. Meijers Instituut, 16 November 2017, s. 224. <http://hdl.handle.net/1887/57407> (25/07/2020).

<sup>612</sup> MLI, Explanatory Statement, para. 13.

<sup>613</sup> MLI, Explanatory Statement, para. 14.

gerekçe göstererek bu tür anlaşmalarını OECD'ye bildirmemekte ve dolayısıyla MLI kapsamına almayabilmektedirler.<sup>614</sup> Ülkeler MLI'nın uygulanmasını uygun gördükleri anlaşmalarını liste halinde OECD'ye göndermekte ve MLI da yalnızca bu anlaşmalar itibarıyla (eğer karşı taraf da göndermişse) hüküm ifade etmektedir. MLI'nın mümkün olduğunca çok anlaşmayı uygulama kapsamına alması istenmiş olsa da ülkelere anlaşmalarının bazılarını MLI kapsamından çıkarma hakkı verilmiştir. Bu nedenle MLI'nın, bir ülkenin tüm vergi anlaşmalarını otomatik olarak içine alan bir uluslararası enstrüman olmadığı söylenebilir.<sup>615</sup> MLI'nın esnekliği sağladığı araçları özetle aşağıdaki şekilde listelemek mümkündür:

- MLI tarafından modifiye edilecek mevcut ÇVÖA'ları seçme özgürlüğünü ülkelere vermesi
- Ülkelerin kendilerine uygun alternatifleri seçebilecekleri hükümlerin MLI'da mevcudiyeti
- MLI'daki bazı hükümlerde zorunluluk doğuran ifadeler yerine ülkelerin tercihine bırakılmanın söz konusu olması
- MLI'nın bazı hükümlerine yönelik çekince koyma olanağı
- MLI ile ÇVÖA hükümleri arasındaki etkileşimi sağlayan uyumlaştırıcı hükümlerin varlığı

Aşağıdaki tabloda MLI'da geçen opsiyonel ve zorunlu maddeler başlıklar itibarıyla görülebilir.

<sup>614</sup> MLI, Explanatory Statement, s. 3.

<sup>615</sup> J. Hattingh, agm., s. 4.

**Tablo 7. Zorunluluk ve Opsiyonellik Durumlarına Göre MLI Maddeleri**

Madde	Başlık	Zorunlu/Opsiyonel
3	Şeffaf Kuruluşlar	Opsiyonel
4	Çifte Mukim Kuruluşlar	Opsiyonel
5	Çifte Vergilendirmeyi Önleme Yöntemlerinin Uygulanması	Opsiyonel
6	Kapsanan Vergi Anlaşmasının Amacı	Zorunlu
7	Anlaşmanın Kötüye Kullanımının Önlenmesi	Zorunlu
8	Temettü Devir İşlemleri	Opsiyonel
9	Kuruluşların Değeri Esas Olarak Gayrimenkul Varlıktan Kaynaklanan Hisselerinin veya Menfaatlerinin Elden Çıkarılmasından Doğan Sermaye Değer Artış Kazançları	Opsiyonel
10	Üçüncü Ülkelerde Bulunan İş Yerleri için Kötüye Kullanım Karşıtı Kural	Opsiyonel
11	Vergi Anlaşmalarının Bir Tarafın Kendi Mukimlerini Vergilendirme Hakkını Sınırlandırma Amaçlı Uygulanması	Opsiyonel
12	Komisyonculuk Düzenlemeleri ve Benzer Stratejiler Yoluyla İş Yeri Statüsünden Yapay Kaçınma	Opsiyonel
13	Belirli Faaliyet İstisnaları Yoluyla İş Yeri Statüsünden Yapay Kaçınma	Opsiyonel
14	Sözleşmelerin Bölünmesi	Opsiyonel
15	Bir Teşebbüsle Yakından İlişkili Kişi Tanımı	Opsiyonel
16	Karşılıklı Anlaşma Usulü	Zorunlu
17	Karşı Düzeltmeler	Opsiyonel
18-26	Tahkim	Opsiyonel

**Kaynak:** Suranjali Tandon, “The Multilateral Legal Instrument: A Developing Country Perspective”, Working Paper No. 220, *National Institute of Public Finance and Policy*, New Delhi, 2018, s. 4-5. [https://www.nipfp.org.in/media/medialibrary/2018/03/WP\\_2018\\_220.pdf](https://www.nipfp.org.in/media/medialibrary/2018/03/WP_2018_220.pdf) (08/08/2020).

Tablo 7’de görüldüğü gibi MLI’da bazı zorunlu hükümler bulunmakla birlikte bunlar sayı olarak çok azdır. Bu da MLI maddelerinin ülkelerin tercihine bırakılan hükümlerinin sayıca fazla olduğunu ortaya koymaktadır. Bir başka deyişle, ülkelerin MLI’ı imzalamaları bunu bütünüyle kabul ettikleri anlamına gelmemektedir. MLI’ın güçlü ve etkili çoğu hükmünün opsiyonel olduğu söylenebilir. Taraf ülkelerin MLI’ın birçok hükmünü reddetme seçeneğine sahip olmalarının MLI’ın küresel başarısı için engel oluşturabileceği eleştiri konusu olabilmektedir. Bununla birlikte, dünya ülkelerini aynı platformda bir araya getirebilmek ve küresel bir uzlaşmaya ulaşmak için esnekliğin önemi göz ardı edilmemelidir.

### 2.6.5. Çekince Sistemi

VAHS’in 2(1). maddesinde çekince, anlaşma hükümlerinin (tüm madde veya bazı fıkralar, cümleler, sözcükler yönüyle) hukuki etkilerinden uzak durmak veya bunları modifiye etmek amacıyla bir ülkenin tek taraflı yazılı bir beyanı olarak tanımlanmaktadır. Çekincenin yazılı olma şartı da VAHS’in 23(1). maddesinde belirlenmiştir. VAHS’in 19. maddesinde ise ülkelerin, bir anlaşma tarafından yasaklanmamışsa, anlaşmada yalnız belli hükümlere çekince koyulması şartı yoksa veya düşünülen çekince anlaşmanın amaç

ve hedefine aykırı değilse çekincelerinin kapsamını belirlemede serbest oldukları vurgulanmaktadır. Bazı anlaşmalar, metin bütünlüğünü bozmamak adına ülkelerin çekince koyma olanaklarını sınırlamaktadır.<sup>616</sup> MLI da böyle bir anlaşmadır ve yalnızca belli hükümlerine ülkelerin çekince koymasına izin vermektedir.<sup>617</sup>

Çekinceler, ülkelerin özellikle çok taraflı anlaşmalar söz konusu olduğunda belli bir hükme katılmama iradesini ortaya koymaktadır. Çekince bulunan ülkelerin bunun gerekçelerini belirtmesi uygulamada rastlanan bir durum da değildir.<sup>618</sup> Çekincelerin, bir hükmün bir ülke için yazımını değiştirmekten ziyade bu hükmün bir ülke için uygulanıp uygulanmayacağına etki ettiği söylenebilir.<sup>619</sup> Çekince koymakla bir ülkenin bir hükmün getirdiği yükümlülükleri azaltmak ve hükmün uygulanıp uygulanmaması noktasında daha özgür davranmak istediği açıktır. Ülkeler, çekincelerini genel kural olarak tüm kapsanan anlaşmalarına uygulamaktadırlar.

MLI'a ilişkin olarak taraf ülkeler, minimum standart özelliği bulunan madde hükümleri haricindeki MLI maddelerinde, yapacakları bildirimde göre, genellikle çekince koymak suretiyle dışarda kalma haklarını kullanabilmektedirler. Örneğin, bir ülkenin, bir minimum standart olan MLI'nın önsözündeki beyana OECD'ye bildirdiği ÇVÖA'larında yer verdiği için bu beyanı anlaşmalarına uygulamayacağına dair çekince koyması mümkündür.<sup>620</sup> Yine MLI'nın açıklayıcı notunda bir taraf ülkenin MLI hükmünün dışında kalmak için bu hükme çekince koyduğu durumda, bu hükmün çekince koyan taraf ile diğerleri arasında uygulanmayacağı ve buna göre hükmün öngördüğü modifikasyonun çekince koyan ülkenin kapsanan anlaşmasına bir etkisi olmayacağı belirtilmektedir.<sup>621</sup>

MLI'a koyulan çekincelerin ülkelere, tercih ettikleri anlaşma politikalarını ifşa etme fırsatı verdiği ortadadır.<sup>622</sup> Çekinceler, çok taraflı bir anlaşmanın geniş ölçüde kabulünü sağlayan ve hükümlerine uygulama esnekliği kazandıran olmazsa olmazlarından kabul edilmektedir.<sup>623</sup> MLI, ülkelerin hangi hükümlerde çekince hakkı

<sup>616</sup> N. Bravo, "Interpreting Tax Treaties in the Light of Reservations and Opt-Ins under the Multilateral Instrument", 2020, s. 2.

<sup>617</sup> N. Bravo, agm., s. 2.

<sup>618</sup> N. Bravo, agm., s. 2.

<sup>619</sup> Roberto Ramos Obando, *Reservations and Compatibility Clauses in the Multilateral Instrument: Overcoming New Interpretative Challenges*, Master Thesis, Lund University, 2017, s. 12.

<sup>620</sup> Caroline Silberstein, Benoît Granel, Jean-Baptiste Tristram, "OECD Multilateral Convention to Prevent BEPS: Implementation Guide and Initial Thoughts", *International Transfer Pricing*, September/October 2017, INFD, s. 327.

<sup>621</sup> MLI, Explanatory Note, para. 14.

<sup>622</sup> Ricardo García Antón, "Untangling the Role of Reservations in the OECD Multilateral Instrument: The OECD Legal Hybrids", *Bulletin For International Taxation*, IBFD, October 2017, s. 551.

<sup>623</sup> D. M. Broekhuijsen, agm., s. 223.

olduğunu 28. maddesinin birinci fıkrasında tek tek belirlemiştir. Bir başka deyişle 28. madde, MLI’ca açıkça izin verilmedikçe çekince koyulamayacağına hükmetmektedir. MLI’nın açık olarak çekince koyulabilecek ve koyulamayacak hükümleri belirlemesindeki temel amaç devlet çıkarlarını dengeleme arayışıdır.<sup>624</sup> Ülkeler uygun gördükleri çekinceleri, MLI’ı imza aşamasında veya enstrümanın onayına dair belgeleri OECD’ye gönderme aşamasında belirleyebilmektedirler.<sup>625</sup>

MLI çekincelerinin bir ÇVÖA üzerindeki etkilerini aşağıdaki biçimde özetlemek mümkündür:

- Taraflarca MLI’a herhangi bir çekince koyulmamışsa, MLI metni ilgili ÇVÖA’ya uygulanacaktır.
- Bir ülke MLI’ın bir hükmüne çekince koymuşsa bu hüküm ilgili ÇVÖA metnine dâhil edilmeyecektir.

#### 2.6.6. Uyumlaştırıcı Hükümleri

Uyumlaştırıcı hükümler (compatibility clauses), çekincelerin oluşturulmasından sonra MLI’ın mevcut ÇVÖA’ları nasıl etkileyeceğini belirlemektedir.<sup>626</sup> Bu aşamada bir ÇVÖA’nın MLI tarafından nasıl değiştirildiği görülebilir.

MLI ile kapsanan anlaşmalar arasında ihtilaf bulunması durumunda uyumlaştırıcı hükümler devreye girmektedir. MLI açıkça ÇVÖA hükümlerinin değil, uyumlaştırıcı hükümlerinin geçerli olduğunu belirtmektedir. Ayrıca 1. maddede MLI’ın kapsamının, kapsanan vergi anlaşmalarını modifiye etmek olarak belirlenmesi MLI’ın hükümlerinin öncelikli olduğuna yapılan bir başka işarettir.<sup>627</sup> Nitekim “*Sözleşme hükümlerinin aynı hususu içeren mevcut anlaşma hükümleri ile çelişmesi durumunda, bu çelişki, örneğin Sözleşmenin, benzer türde bir hüküm içermeyen kapsanan vergi anlaşmaları da dâhil, hükümsüz kılmayı amaçladığı mevcut hükümleri tanımlayabilen bir veya daha fazla uyumlaştırıcı hükümleri ile çözülür*”<sup>628</sup> ifadesi bunun bir göstergesidir.

Uyumlaştırıcı hükümlerin hukuki etkisi iki unsura bağlıdır:<sup>629</sup> (1) Her iki ülkenin kapsanan ÇVÖA’sının ilgili hükmünün uyumlaştırıcı hüküm kapsamında olup olmadığına dair eşleme bildirim (matching notification) yapması, (2) uyumlaştırıcı

<sup>624</sup> D. M. Broekhuijsen, *age.*, s. 223.

<sup>625</sup> MLI, Art. 28(5).

<sup>626</sup> R. R. Obando, *agm.*, s. 17.

<sup>627</sup> M. Broekhuijsen, *age.*, s. 228.

<sup>628</sup> MLI, Explanatory Statement, para. 15, s. 5.

<sup>629</sup> M. Broekhuijsen, *age.*, s. 227.

hüküm türü. MLI'nın açıklayıcı notu dört adet uyumlaştırıcı hüküm türü tanımlar ve bunları listeler.<sup>630</sup>

1. MLI hükmü kapsanan ÇVÖA'nın mevcut hükmünün “*yerine (in place of)*” uygulanır.
2. MLI hükmü kapsanan ÇVÖA'nın mevcut hükmüne “*uygulanır (applies to)*” ya da ÇVÖA'nın mevcut hükmünü “*modifiye eder (modifies)*”.
3. MLI hükmü kapsanan ÇVÖA'nın mevcut hükmünün “*yokluğunda (in the absence of)*” uygulanır.
4. MLI hükmü kapsanan ÇVÖA'nın mevcut hükmünün “*yerine veya yokluğunda (in place or in the absence of)*” uygulanır.

Özetle, “yerine”, “uygulanır veya modifiye eder”, “yokluğunda” ve son olarak “yerine veya yokluğunda” olarak dört tür uyumlaştırıcı hükümle kapsanan ÇVÖA'ların MLI ile değiştirilmesi ya da modifiye edilmesi söz konusudur.

MLI hükmünün sadece mevcut bir hükmün “yerine” uygulandığı durumda, MLI hükmü ÇVÖA'daki mevcut hükmü değiştirmekte ve eğer ÇVÖA'da mevcut bir hüküm yoksa uygulanmamaktadır. MLI hükmü, ÇVÖA'daki mevcut bir hükme “uygulandığı” ya da onu “modifiye ettiği” durumda, ÇVÖA'daki hükmün yerine geçmeksizin onun uygulamasını değiştirir. Burada mevcut bir ÇVÖA hükmünün varlığı belirleyicidir. Bu iki durumda da MLI hükmünün uygulanması için tüm taraf ülkelerin kapsanan ÇVÖA'daki mevcut hüküm hakkında OECD'ye bildirimde bulunması önemlidir. MLI hükmünün sadece ÇVÖA'daki mevcut bir hükmün “yokluğunda” uygulandığı durumda, MLI hükmü sadece taraf ülkelerin kapsanan anlaşmada mevcut hükmün yokluğunun bildirimini yaptıklarında uygulanacaktır. MLI hükmünün ÇVÖA'daki mevcut bir hükmün “yerine veya yokluğunda” uygulandığı durumda, MLI hükmü her durumda uygulanacaktır. Eğer tüm taraf ülkeler ÇVÖA'daki mevcut hükmün varlığını bildirirlerse, bu hüküm uyumlaştırıcı hükümde belirtildiği ölçüde MLI hükmü ile yer değiştirecektir. Diğer taraftan, taraf ülkeler ÇVÖA'da bir hükmün varlığını bildirmezlerse MLI hükmü uygulanacaktır. Eğer taraf ülkelerce bildirilmemiş bir ÇVÖA hükmü var ise MLI hükmü mevcut hükümden üstün tutulacaktır. ÇVÖA'da mevcut bir hükmün olmaması durumunda ise MLI hükmü kapsanan ÇVÖA'ya ilave edilecektir.<sup>631</sup>

<sup>630</sup> MLI, Explanatory Statement, para. 15.

<sup>631</sup> MLI, Explanatory Statement, para. 15.

MLI maddelerinin çoğu hükmünde kapsanan vergi anlaşmasında mevcut bir hükmün “yerine veya yokluğunda” uygulanan hükümlere rastlamak mümkündür. Bu da bu tür uyumlaştırıcı hükmü MLI’da en çok kullanılan tür yapmaktadır. Bu uyumlaştırıcı hüküm daha önce bahsedildiği gibi ÇVÖA’ların mevcut hükümleri karşısında öncelik sahibidir. Bu hükümde zorunluluk ifade eden İngilizcede “*shall apply*” ibaresinin Türkçe karşılığı olan “*uygulanır*” ibaresi MLI’nın hükümlerine ÇVÖA’ların mevcut hükümleri karşısında amir bir anlam kazandırmaktadır. MLI’nın 9. maddesinde bu amir hüküm açıkça görülebilmektedir:<sup>632</sup>

*“Madde 9- Kuruluşların Değeri Esas Olarak Gayrimenkul Varlıktan Kaynaklanan Hisselerinin veya Menfaatlerinin Elden Çıkarılmasından Doğan Sermaye Değer Artış Kazançları*

*5. Fıkra- 4. fıkra, bir Kapsanan Vergi Anlaşmasının, bir Akit Ülke mukiminin bir kuruluştaki hisse veya diğer katılım haklarının elden çıkarılmasından elde ettiği kazançların, söz konusu hisseler veya hakların, değerlerinin belirli bir kısımdan fazlasının, diğer Akit Ülkede bulunan taşınmaz varlıktan (gayrimenkul) kaynaklanması kaydıyla veya kuruluşun varlıklarının belirli bir kısımdan fazlasının söz konusu taşınmaz varlıktan (gayrimenkul) oluşması kaydıyla, söz konusu diğer Akit Ülkede vergilendirilebileceğini öngören hükümlerinin yerine veya Kapsanan Vergi Anlaşmasında bu hükümlerin bulunmaması durumunda uygulanır.”*

Bu madde, MLI’da bulunan diğer maddeler gibi ÇVÖA’daki hükümler karşısında MLI’nın önceliğini, mevcut ÇVÖA hükmünün uygulanmasını geçersiz kılmakla açıkça ortaya koymaktadır.

Uyumlaştırıcı hükümlere ilişkin çalışma sistemini; uyumlaştırıcı hüküm türü, uygulama zamanı, mevcut hükme etkisi ve bildirim gereksinimi bağlamında özet olarak aşağıdaki tabloda görmek mümkündür.

<sup>632</sup> Maddenin Türkçe çevirisinde Gelir İdaresi Başkanlığının çeviri metninden yararlanılmıştır.



**Tablo 8. Uyumlaştırıcı Hükümler, Uygulama Zamanları ve Etkileri**

Uyumlaştırıcı Hüküm Türü	Uygulama Zamanı	Mevcut Hükme Etkisi	Bildirim Gereksinimi
MLI, mevcut kapsanan vergi anlaşması (KVA) hükmü “yerine” uygulanır.	Sadece KVA’da mevcut hüküm olduğunda	MLI hükmü mevcut KVA hükmünün yerine geçer.	Tüm anlaşma tarafları mevcut KVA hükmünü bildirmeli.
MLI hükmü, mevcut KVA hükmüne “uygulanır” veya bu hükmü “modifiye” eder.	Sadece KVA’da mevcut hüküm olduğunda	MLI hükmü, mevcut hükmün uygulamasını, bu hükmün yerine geçmeksizin değiştirir.	Tüm anlaşma tarafları mevcut KVA hükmünü bildirmeli.
MLI hükmü mevcut KVA hükmünün “yokluğunda” uygulanır.	Sadece KVA’da mevcut hüküm olmadığına göre	MLI hükmü KVA’ya eklenir.	Tüm anlaşma tarafları KVA hükmünün olmadığını bildirmeli.
MLI hükmü, mevcut KVA hükmü “yerine” veya “yokluğunda” uygulanır.	Mevcut hükmün KVA’da olup olmadığına göre	MLI hükmü mevcut hükmün yerine geçer veya mevcut hüküm yoksa KVA’ya eklenir.	İki taraf ülke mevcut hükmü bildirdiği durumda MLI hükmü bu hükmün yerini alır.  Bir tarafın bildirim yaptığı ve diğer tarafın yapmadığı durumda MLI hükmü uyumsuzluk ölçüsünde KVA hükmünün yerini alır.

**Kaynak:** Rajesh Simhan, “India’s MLI Positions, Impact on Availing Treaty Benefits”, Nishith Desai Associates, July 2017, s. 5. <http://www.nishithdesai.com/information/research-and-articles/nda-hotline/nda-hotline-single-view/article/indias-mli-positions-impact-on-availing-treaty-benefits> (07/08/2020).

### 2.6.7. Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmalarıyla Etkileşimi

MLI’nın doğrudan ÇVÖA’ların yerine geçmediği, daha çok anlaşmaların bazı maddelerinde hükümlerinin esas alındığı vurgulanmalıdır. MLI, ÇVÖA’yı ortadan kaldırmadığı gibi ÇVÖA ile birlikte hüküm ifade etmekte ve uygulanmaktadır. MLI, bir protokol gibi doğrudan mevcut bir ÇVÖA’yı değiştiren bir enstrüman olarak algılanmamalıdır.<sup>633</sup> Bazı ülkeler MLI’nın yürürlüğe girmesinden sonra ÇVÖA’larını MLI hükümleri doğrultusunda değiştirmek suretiyle kendi konsolide (sentez) anlaşmalarını üretmeye de başlamıştır. Konsolide anlaşmalar, anlaşmalarına dair iç uygulamalarında kolaylık sağlamak amacıyla ülkelerce tercih edilebilmektedir.<sup>634</sup> ÇVÖA’ların MLI paralelinde oluşturulan konsolide versiyonlarının her ÇVÖA’yı MLI ile birlikte takip etmekten daha kullanışlı olduğu açıktır.<sup>635</sup> Oluşturulan konsolide versiyonlar ile tek metin

<sup>633</sup> MLI, Explanatory Statement, para. 13.

<sup>634</sup> MLI, Explanatory Statement, para. 13.

<sup>635</sup> S. Austria vd., “The Proposed OECD Multilateral Instrument Amending Tax Treaties”, s. 684.

halinde bir araya getirilen anlaşma hükümleri, ülkeler için daha derli toplu bir görünüm ve kılavuz arz etmektedir.

Ülkeler, MLI kapsamına sokmak istedikleri anlaşmalarını MLI'ı imzaladıklarında bir liste halinde OECD'ye bildirmelidir. MLI'nın ÇVÖA ile etkileşimi bundan sonra başlamaktadır. MLI kapsamına alınan ÇVÖA'lar üzerinde MLI hükümleri, karşı ülke de MLI'ı imzalayıp ilgili anlaşmayı MLI kapsamına almışsa etki edecektir. MLI kapsamı dışındaki ÇVÖA'larda ise MLI imzalanmış olsa da herhangi bir etki söz konusu olmayacaktır. Örneğin Türkiye-Fransa ÇVÖA'sını Türkiye MLI kapsamına almamış olsaydı, MLI imzalamış olmasına rağmen bu anlaşmaya MLI hükümleri uygulanmayacaktı. Ancak Fransa ile yapılan ÇVÖA, MLI'nın uygulanacağı anlaşmalar kapsamında her iki taraf devlet tarafından OECD'ye bildirildiğinden MLI bu anlaşma üzerinde hüküm ifade edecektir.

Bir önceki başlık altında bahsedildiği gibi uyumlaştırıcı hükümler, MLI ile ÇVÖA arasında mevcut örtüşmeyen hususları onarmaktadır.<sup>636</sup> Uyumlaştırıcı hükümler, MLI ile anlaşmalar arasında köprü işlevini yerine getirerek, anlaşma yerine MLI hükümlerinin temel alınmasıyla olası bir anlaşmazlığın önünü almaktadır.<sup>637</sup>

MLI'nın uyumlaştırıcı hükümlerinin bir ÇVÖA hükmüne uygulanması veya onu değiştirmesi, onun yerine geçeceği anlamına gelmeksizin mevcut hükmün ne şekilde uygulanacağına işaret etmektedir.<sup>638</sup> Bu durumda MLI ile ÇVÖA'daki hükümlerin birlikte değerlendirilmesi gerekecektir. Her iki hüküm metni de ortada olacağından yorumlanmalarında sorun çıkmasının ihtimal dâhilinde olduğu da gözden uzak tutulmamalıdır.<sup>639</sup>

MLI'nın uyumlaştırıcı hükümlerinden etkilenen ÇVÖA hükümlerinin OECD'ye zorunlu bildiri bu hükümlerin işlevini artırmaktadır. Zira bildirim hükümlerinin (notification clauses) kapsamına, ülkelerin tercihte bulunduğu opsiyon maddelerini OECD'ye bildirme zorunluluğunun yanında uyumlaştırıcı hükümlerin de bildiri girmektedir. MLI'a taraf olan ülkelerin MLI'nın hangi maddelerine çekince koyduğu, hangi opsiyonları/alternatifleri tercih ettiği veya ne tür uyumlaştırıcı hükümlerin bildiriminde bulunduğu zaman içinde netleşince, MLI'nın anlaşılması ve uygulanmasının

<sup>636</sup> J. Hattingh, "The Multilateral Instrument from a Legal Perspective: What May Be the Challenges?", s.4.

<sup>637</sup> J. Hattingh, agm., s. 4.

<sup>638</sup> MLI, Explanatory Statement, para. 15.

<sup>639</sup> Hattingh, agm., s. 7.

daha kolay olacağı umulmaktadır. Bu nedenle, ülkelerin uyumlaştırıcı hükümlerin etkileyeceği anlaşma maddelerini ortaya koyarken titiz davranmalarının önemi büyüktür.

Ülkeler MLI pozisyonlarını ortaya koyan, kapsanan vergi anlaşmalarını, çekince ve bildirimlerini belli bir şablonda OECD'ye göndermelidir. Bir ülke MLI pozisyonunun dışında hareket etmeye hiçbir surette zorlanamayacağı gibi diğerlerinin belirlemiş olduğu MLI pozisyonlarıyla bağlı da değildir.<sup>640</sup> MLI'ı imzalamış olması, bir ülkeyi tüm ÇVÖA'larını MLI kapsamına almaya mecbur tutmamaktadır. Örneğin, bir ÇVÖA kapsanan vergi anlaşması olarak bildirilmedikçe MLI'nın bu anlaşmayı modifiye etmesi mümkün değildir ya da bir MLI hükmüne açık bir çekince koyulmuşsa bu hüküm, çekinceyi bildiren ülke için geçerli olmayacaktır.<sup>641</sup> Çekince ve bildirimlerden oluşan liste geçici bir listedir ve değiştirilebilecektir. MLI'nın iç hukuka aktarıldığına dair onay belgelerinin tüm diğer çekince ve bildirimlerle OECD'ye sunulmasıyla son ve kalıcı liste oluşturulmuş olacaktır.<sup>642</sup> Ancak MLI bir ülkede yürürlüğe girdikten sonra da o ülkenin MLI lehine genişletici bildirim güncellemelerine devam edebileceği unutulmamalıdır.<sup>643</sup>

Özetle, MLI'nın bir hükmünün mevcut bir ÇVÖA'ya uygulanabilmesi için bazı aşamaların tamamlanması gerekmektedir. Önce, ÇVÖA tarafı olan ülkeler MLI'ı imzalamalıdır. Sonra, taraf ülkeler MLI kapsamına dâhil edecekleri anlaşmalarını belirlemelidir ve bu anlaşmalar da eşleşmelidir. Örneğin Türkiye, MLI kapsamında yapmış olduğu son bildirim tarihinde mevcut olan tüm anlaşmalarını OECD'ye iletmıştır. Ancak Türkiye'nin bildirdiği anlaşmalar arasında ABD, Brezilya ve Tayland gibi MLI'ı imzalamamış ülkelerle olan anlaşmaları da bulunmaktadır. Bu da Türkiye'nin bildirdiği bazı anlaşmaların MLI'dan etkilenmeyeceği anlamına gelmektedir.

Son olarak, iki taraf ülke MLI'nın belli maddeleriyle bağlı olacaklarına dair aralarında mutabık olmalıdır. MLI'nın bir hükmüne ilişkin iki ülke pozisyonları arasında herhangi bir eşleşim (uyum) oluşmamışsa MLI hükmü kapsanan vergi anlaşmasına uygulanmayacaktır. MLI'ı imzalayan ülke sayısının çokluğu önemli olmakla birlikte

<sup>640</sup> Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent Base Erosion and Profit Shifting: Functioning under Public International Law, Note by the OECD Directorate for Legal Affairs, s. 6.

<sup>641</sup> Note by the OECD Directorate for Legal Affairs, s. 6.

<sup>642</sup> Juan Angel Becerra, "The Interpretation and Application of the Preamble and Article 6(1) of the OECD Multilateral Instrument in the Context of North American Tax Treaty Networks", *Bulletin For International Taxation*, January 2018, IBFD, s. 2.

<sup>643</sup> MLI, Art. 28(9), 29(5).

MLI'nin dünya çapında ÇVÖA'lara etki edebilmesi ve uygulanabilmesi bakımından bu ülkeler arasında MLI hükümlerine karşı pozisyon uyumunun da bulunması gereklidir.

### 2.6.8. İçeriği ve Özellikli Hususları

MLI metni yedi bölüm halinde otuz dokuz maddeden oluşmaktadır. Birinci bölümde “*Kapsam (madde 1)*” ve “*Terimlerin Yorumlanması (madde 2)*”, ikinci bölümde “*Hibrit Uyumsuzluklar (madde 3-5)*”, üçüncü bölümde “*Anlaşma İstisması (madde 6-11)*”, dördüncü bölümde “*İş Yeri Statüsünden Kaçınma (madde 12-15)*”, beşinci bölümde “*Anlaşmazlık Çözüm Yöntemlerini Geliştirme (madde 16-17)*”, altıncı bölümde “*Tahkim (madde 18-26)*” ve yedinci bölümde “*Son Hükümler (madde 27-39)*” yer almaktadır. MLI metninde, BEPS'e yol açan agresif vergi planlaması ve anlaşmanın kötüye kullanımı karşısında ÇVÖA'ların zayıf kalan hükümlerinin değiştirilmesi veya kuvvetlendirilmesi yanında bunlara yeni hükümler ilave edilmesiyle olası BEPS unsurlarının önüne geçilmesinin amaçlandığı ifade edilmiştir.

MLI, taraf ülkeler için daha önce belirtildiği üzere uygulaması zorunlu bazı minimum standartlar (6, 7 ve 16. maddeler) içermektedir. Diğer maddeler ise taraf ülkelerin kendi anlaşma politikası ve pozisyonlarına göre tercihlerine bırakılmıştır. Ülkelerin diğer maddeleri imzalayarak kabul etme ya da bunlara çekince koyarak uygulamama hakları mevcuttur. MLI'ı imzalayan ülkeler hangi hükümlere çekince koyduklarını ve bazı MLI hükümlerinin uygulanmasına dair diğer bildirimleri gösteren bir beyanı OECD'ye göndermektedir.

MLI metnini bir bütün olarak anlamak amacıyla temel hükümlerine genel çerçevesi ve özellikleri itibarıyla bu başlık altında yer verilmiştir.

#### 2.6.8.1. Önsöz

Önsözün, BEPS Projesi'nin vergi anlaşması temelli vergi tedbirlerini, vergi anlaşmalarını yeniden müzakere etmek zorunda kalmaksızın hızlı, koordine ve tutarlı biçimde uygulamak amacını yansıttığı görülmektedir.<sup>644</sup> Önsözün ilk ve ikinci paragrafında, zararlı uluslararası vergi planlamalarının ülkelere yaşattığı yüksek kurumlar vergisi kayıplarının bilincinde olarak BEPS'in yalnızca endüstrileşmiş ülkelerin değil gelişmekte olan ülkelerin de sorunu olduğu kabul edilmektedir. Üçüncü paragrafta kârların elde edildiği ve ekonomik değer oluşturduğu yerde vergilendirilmesinin önemi

<sup>644</sup> MLI, Explanatory Statement, s. 8.

ortaya koyulmaktadır. Altıncı paragrafta BEPS Projesi'nin anlaşma temelli tedbirlerinin çok taraflı bir zeminde hızlı, koordine ve tutarlı biçimde uygulanmasını sağlamanın esas alındığına vurgu yapılmaktadır. Yedinci paragraf ise ÇVÖA'ların çifte vergilendirmeyi önlemek kadar, düşük vergilendirmenin veya hiç vergilendirilmemenin de önlenmesinin amaçlanması gerektiğini belirtmektedir. MLI'nın önsözündeki bu ifadelerin, BEPS'e karşı evrensel bir cevabı ortaya koyan hukuki bir beyan olduğu aşikardır.

### 2.6.8.2. Terimlerin Kapsamı ve Yorumu

Ülkeler, vergi kayıplarına neden olan vergi uygulamaları ve anlaşmaların kötüye kullanımına karşı taraf oldukları MLI ile kendilerini hukuken bağlamaktadır. Anlaşmanın ilk bölümü “*Terimlerin Kapsam ve Yorumu*” başlığı altında MLI'nın kapsamına ve bazı tanımlara yer verilmektedir. Tanımlanan terimler arasında “*Kapsanan Vergi Anlaşması*” dikkat çekmektedir. Terim, MLI'nın uygulama sahasını ortaya koymaktadır. Tanımlamaya göre kapsanan vergi anlaşması, taraf ülkeler arasında uygulanan ve her iki tarafın da MLI kapsamına aldığı OECD'ye bildirdiği anlaşmadır.<sup>645</sup> Bir başka deyişle, bir anlaşmayı tarafları kapsanan vergi anlaşması olarak OECD'ye bildirmemişse bu anlaşma MLI kapsamında olmayacaktır. Öte yandan, MLI'da tanımlanmamış terimler için ilgili kapsanan vergi anlaşmasındaki tanımlar esas tutulacaktır.<sup>646</sup>

### 2.6.8.3. Hibrit Uyumsuzluklar

MLI'nın 3 ila 5. maddelerini içeren “*Hibrit Uyumsuzluklar*” başlıklı ikinci bölümü BEPS Projesi'nin hibrit uyumsuzluk düzenlemelerinin etkisizleştirilmesi konulu 2. eylemi sonuçlarını yansıtmaktadır.

En yaygın hibrit uyumsuzluk türünün *şeffaf (transparent)*<sup>647</sup> kuruluşlar (*yapı veya tertip*) olduğu söylenebilir. 3. maddeyle şeffaf kuruluşların ortaklarının mukim oldukları devlette vergilendirilmesi öngörülmektedir. Maddede şeffaf kuruluşların geliri ortakların geliri sayılacağına ve anlaşmadan kaynaklanan indirimli temettü stopaj oranı gibi ayrıcalıklardan ortakların kendilerinin yararlanacağına hükmedilmektedir. Bir örnek yardımıyla konuya açıklık kazandırılması yararlı olacaktır.<sup>648</sup> A Devleti ve B Devleti OECD MVA'ya uygun biçimde ÇVÖA imzalamıştır. A Devleti, B Devletinde kurulan bir kuruluşun şirket olduğunu değerlendirmekte ve bu kuruluşun A Devletinde mukim bir

<sup>645</sup> MLI, Art. 2(1)(a)(ii).

<sup>646</sup> MLI, Art. 2(2).

<sup>647</sup> Şeffaf kuruluşlar vergi mükellefi olmayıp ortaklar nezdinde vergilendirilen yapılardır.

<sup>648</sup> Action 2: 2015 Final Report, para. 435, s. 140-141.

borçludan almış olduğu faizi vergilendirmektedir. Bununla birlikte, B Devletinin iç hukukuna göre bu kuruluş, ortaklık (partnership) olarak kabul edilmekte ve kuruluşun gelirini eşit biçimde paylaşan iki ortağı paylarına düşen faiz geliri üzerinden vergilendirilmektedir. İki ortaktan biri B Devletinin mukimi, diğeri ise A ve B Devletlerinin anlaşması olmayan başka bir ülkenin mukimidir. MLI'nın 3. maddesi böyle bir durumda faizin gelirinin yarısının B Devleti mukiminin geliri sayılacağını öngörmektedir.

3. maddenin dördüncü fıkrasında şeffaf kuruluşların mukimliğine ilişkin hükümlerin, kapsanan vergi anlaşmalarında bulunmaması durumunda veya bulunsa da bunların yerine (“in the absence of” or “in place of”) uygulanacağı düzenlenmektedir. Bu madde, vergi mükelleflerinin bir ülkede şeffaf kuruluşları kullanmak suretiyle vergiden kaçınmalarını zorlaştırmaktadır. Ülkelerin bu maddeyi uygulamayacaklarına dair çekince koyma hakkı mevcuttur.<sup>649</sup>

Kuruluş veya yapıların vergi avantajı elde etmek için her iki ülkenin de mukimi olduklarını iddia etmelerinden ötürü ÇVÖA'lar kötüye kullanılabilir. <sup>650</sup> MLI öncesinde gerek OECD MVA gerekse BM MVA'nın 4(3). maddelerinde çifte mukim kuruluşun yalnızca etkin yönetim yerinin bulunduğu ülkenin mukimi sayılacağı öngörülmekte idi.<sup>651</sup> Ancak etkin yönetim yeri kavramının manipülasyonlara açık olduğu bilindiğinden BEPS Projesi'nin 2. eylemi bunun yerine bir kuruluşun mukimliğinin belirlenmesini iki ülke yetkili otoritelerinin karşılıklı anlaşmaya varma şartına bağlamıştır.<sup>652</sup>

MLI'nın “Çifte Mukim Kuruluşlar” başlıklı 4. maddesinde de çifte mukimliğe sahip gerçek kişiler dışındaki kişilerin birden fazla ülkenin mukimi olması durumunda, tarafların yetkili otoritelerinin bir araya gelerek karşılıklı anlaşma yoluyla mukim olunan taraf ülkeyi belirlemek için gayret etmesi öngörülmektedir. Bunun için fiili yönetim yeri, kuruluş yeri ya da bir başka ölçüt göz önünde bulundurularak mukim olunan ülke belirlenmektedir. Bir başka ifadeyle, karşılıklı anlaşmaya varılırken yalnızca etkin

<sup>649</sup> MLI, Art. 3(5).

<sup>650</sup> Annet Wanyana Oguttu, “Should Developing Countries Sign the OECD Multilateral Instrument to Address Treaty-Related Base Erosion and Profit Shifting Measures?”, *CGD Policy Paper 132*, November 2018, s. 17.

<https://www.cgdev.org/publication/should-developing-countries-sign-oecd-multilateral-instrument-address-treaty-related> (07/07/2020).

<sup>651</sup> A. W. Oguttu, agm., s. 17.

<sup>652</sup> A. W. Oguttu, agm., s. 17.

yönetim yeri değil, diğer faktörler de dikkate alınmalıdır. Karşılıklı anlaşmanın gerçekleşmediği durumda ise kişi kapsanan vergi anlaşmasının sağladığı ayrıcalıklara hak kazanamayacaktır. Bu madde taraf ülkelerin gerçek kişi dışındaki vergi mükelleflerinin hangi ülkede mukim olduğunda uzlaşmalarını sağlamaktadır. Çifte mukim kuruluşlarla ilgili hükümler minimum standart olarak belirlenmediğinden taraf ülkeler 4. maddeyi anlaşmalarında uygulamayacaklarına dair maddenin tümüne çekince koyabilirler.<sup>653</sup>

5. maddede, “Çifte Vergilendirmeyi Önleme Yöntemlerinin Uygulanması” başlığı altında üç alternatif (Opsiyon A, B, C) önerilmektedir. Taraf ülkeler bunlardan birini seçebilecekleri gibi hiçbirini de seçmeyebilirler.<sup>654</sup>

Opsiyon A; bir ÇVÖA, bir mükellefin kaynak ülkede elde ettiği geliri mukimi olduğu ülkenin vergiden istisna tutmasını sağlıyorsa ve kaynak ülke bu geliri vergilendirmekten feragat ediyor veya önemli oranda sınırlı vergilendirme yapıyorsa, bu durumda mükellefin mukim olduğu ülkenin mahsup yöntemini bu gelire uygulama hakkı olduğunu öngörmektedir. Diğer anlatımla, her iki ülke de aynı vergi matrahını vergiden istisna tutamayacak veya düşük vergilendirme yapamayacaktır.<sup>655</sup>

Opsiyon B; mukim ülkenin kaynak ülkedeki vergi matrahından indirilebilen temettüler gibi sermaye gelirini vergilendirmesi için istisna yöntemi yerine mahsup yöntemini uygulamaya yetkili olduğunu öngörmektedir. Opsiyon B, bir ülke mukiminin diğer ülkeden elde ettiği temettü geliri, bu diğer ülkede indirim unsuru olarak muamele görüyorsa, mukim olunan ülkenin bu geliri istisna eden kapsanan vergi anlaşması hükmünü uygulamamasını gerektirmektedir.

Opsiyon C; OECD MVA madde 23/B'nin (mahsup yöntemi) kapsanan vergi anlaşmalarında istisna yöntemiyle yer değiştirmesini öngörmektedir.<sup>656</sup> Opsiyon C'ye göre bir ülke mukimi, kaynak ülkede vergilendirilebilen bir gelir elde ettiğinde mukim ülke kaynak ülkede ödenen vergilerin mahsubuna izin vermelidir.

Opsiyon A ile Opsiyon C'nin birbirinden ayırt edici özellikleri ile karşılaştırılmalı biçimde bilinmesinde bu iki opsiyonun anlaşılabilmesi için yarar bulunmaktadır. Opsiyon A, gelirin elde edildiği devlet tarafından gelirin vergiden istisna edildiği durumda bu

<sup>653</sup> MLI, Art. 4(3)(a).

<sup>654</sup> MLI, Art. 5 (1).

<sup>655</sup> Joseph Morley, “Why the MLI Will Have Limited Direct Impact on Base Erosion Profit Sharing”, *Northwestern Journal of International Law & Business*, Volume 39, Issue 2, 2019, s. 234.

<sup>656</sup> Opsiyon C'yi Avrupa Birliği üye ülkelerinin çoğunun tercih ettiği gözlemlenmiştir.

devletin anlaşmanın istisna hükümlerini uygulamamasını, uygulanacak vergi oranının sınırlandırıldığı durumda ise mukim devletin ödenen verginin mahsubuna izin vermesini öngörmektedir. Opsiyon C ise bir devlet mukimi, diğer devlette vergilendirilebilen bir gelir elde ettiğinde mukim devletin bu gelir üzerinden alacağı vergiden diğer devlette ödenen vergiyi mahsup etmesini gerektirmektedir. Diğer anlatımla, Opsiyon A vergiden istisna edilme durumunda mevcut ÇVÖA istisna hükümlerini uygulama dışı bırakmakta, düşük oranda vergilendirme yapılması durumunda ise mevcut istisna hükmünü mahsuba çevirmektedir. Opsiyon C ise koşulsuz şartsız çifte vergilendirmenin bundan sonra mahsupla önlenmesini öngörmektedir.

5. madde üzerinde taraf ülkeler, vergi anlaşmalarına bu madde hükümlerini uygulamama yönünde çekince koyma olanağına sahiptirler. Bu üç opsiyonun da vergi mükelleflerinin her iki ülkede vergiden kaçınma fırsatlarını azaltmaya katkıda bulunacağı ortadadır.<sup>657</sup> MLI'nın çifte vergilendirmeyi önleme yöntemlerinin uygulanması konulu 5. maddesinde yer alan opsiyonların uygulanmasına dair bazı özellikli durumlar mevcuttur. Kapsanan vergi anlaşmasının taraflarından biri 5. maddeye çekince koymuşsa, diğer taraf ülkenin yaptığı seçimin bir hükmü olmayacak ve madde aralarındaki anlaşmaya uygulanmayacaktır. Kapsanan vergi anlaşmasının taraflarından biri 5. madde ile ilgili bir opsiyonu uygulamayı seçer ve buna dair gerekli bildirim yaparsa diğer taraf ülke hiçbir seçimde bulunmasa da anlaşma, seçimde bulunan ülkenin mukimleri için uygulanabilecektir. Kapsanan vergi anlaşmasının taraflarından biri 5. maddeyle ilgili bir opsiyonu uygulamayı seçer ve buna dair gerekli bildirim yapmaz, diğer taraf ülke de hiçbir seçimde bulunmazsa 5. madde bu anlaşmaya uygulanmayacaktır. Son olarak, kapsanan vergi anlaşmasının tarafları bir opsiyonu seçer, ancak gerekli bildirim yapmazsa MLI'nın 5. maddesi yine her iki taraf ülke için de uygulanmayacaktır.

#### **2.6.8.4. Anlaşmanın Kötüye Kullanımı**

“*Anlaşmanın Kötüye Kullanımı (Treaty Abuse)*” başlıklı üçüncü bölümde uygulanması zorunlu minimum standartlara yer verilmektedir. “*Kapsanan Vergi Anlaşmasının Amacı*” başlıklı 6. maddenin birinci fıkrası, BEPS Projesi'nin 6. eylem tedbirlerinden olan bir minimum standardı yansıtmaktadır. Buna göre tüm taraflar vergi anlaşmalarının girişine 6. eylem final raporunda belirtilen aşağıdaki önsözü koymalıdır:

---

<sup>657</sup> J. Morley, agm., s. 234.



*“Bu anlaşma, vergi kaçırma veya vergiden kaçınma yoluyla çifte vergilendirmeme veya düşük oranda vergilendirilme fırsatları yaratmaksızın (bu anlaşmayla sağlanan menfaatlerden üçüncü bir devletin mukimlerinin dolaylı olarak yararlanması amacını güden anlaşma alışverişi dâhil) çifte vergilendirmenin ortadan kaldırılması niyetini taşır.”*

Bu önsöze, kapsanan vergi anlaşmasında yer alan önsözün yerine veya yokluğunda yer verilmelidir.<sup>658</sup> Önsözde çifte vergilendirmeyi önlemek kadar çifte vergilendirmeme veya düşük vergilendirmeyi de önlemenin önemli olduğu vurgulanmaktadır. Bu yeni önsöz metni ile ÇVÖA’ların amacı daha güçlü ve açık olarak ortaya koyulmaktadır.<sup>659</sup>

MLI’nın 6(4). maddesi, ülkelere kapsanan anlaşmalarında minimum standardı karşılayan bir önsöze sahip olmaları halinde 6(1). maddede geçen önsöz metnine yer vermeme serbestliği tanımaktadır. Her taraf ülkenin OECD’ye hangi kapsanan vergi anlaşmalarının önsöz içerip içermediğini ve metnini bildirmesi gerekmektedir. Üçüncü fıkrada yer verilen *“ekonomik ilişkileri daha fazla geliştirmek ve vergi konularında iş birliğini artırmayı isteyerek”* şeklindeki ilave opsiyonel metne de Türkiye dâhil birçok ülkenin ÇVÖA’ların girişinde yer vermeye başladığı gözlemlenmektedir.

7. madde (anlaşmanın kötüye kullanımının önlenmesi) bir diğer minimum standardı yansıtmakta ve standardın uygulanmasında opsiyonlar sunmaktadır. MLI’nın en uzun maddesi olması ve minimum standart içermesinden dolayı bu madde dikkat çekicidir. BEPS Projesi’nin 6. eylemine ilişkin final raporda, en azından yalnız bir PPT kuralını veya PPT ile birlikte basitleştirilmiş LOB’u ya da vergi anlaşmalarında daha önce ilgilenilmemiş kanal finansal tertiplere atıfta bulunan bir mekanizmayla desteklenen detaylı bir LOB kuralını tek başına uygulamak, minimum standart olarak belirlenmişti. Ancak MLI’da detaylı bir LOB kuralına yer verilmemiştir.

Aşağıda yer verilen MLI’nın 7. maddesinin 1. fıkrası, minimum standardı karşılamak üzere temel varsayılan (default) bir hüküm olarak PPT’nin kapsamını ortaya koyan bir düzenleme özelliği taşımaktadır.

<sup>658</sup> MLI, Explanatory Statement, para. 81.

<sup>659</sup> OECD MVA’nın 2014 versiyonunda 1. maddeye ait yorum notlarının 7. paragrafında ÇVÖA’ların temel amacının, uluslararası çifte vergilendirmeyi önleyerek mal ve hizmet değişimi ile sermaye ve kişilerin dolaşımını teşvik etmek olduğu, bir diğer amacının da vergiden kaçınmak ve vergi kaçakçılığını önlemek olduğu belirtilmektedir.

“Bir Kapsanan Vergi Anlaşmasının hükümlerine bakılmaksızın, bir gelir veya servet unsuru ile ilgili olarak Kapsanan Vergi Anlaşması kapsamındaki bir menfaat, doğrudan veya dolaylı olarak bu menfaat ile sonuçlanan herhangi bir tertip veya işlemin esas amaçlarından birinin bu menfaati elde etmek olduğu sonucuna varılması, tüm ilgili durum ve şartlar göz önünde bulundurulduğunda makul ise bu şartlar altında bu menfaatin sağlanmasının Kapsanan Vergi Anlaşmasının ilgili hükümlerinin hedef ve amacına uygun olacağı ortaya koyulmadıkça, sağlanmaz.”

PPT'nin, vergi idarelerine mükelleflerin işlemlerini gerçekleştirirken niyetlerini okumada oldukça geniş serbest alan bırakması ve ispat yükünün mükelleflere ait olması gibi nedenlerle eleştirildiği belirtilmelidir.<sup>660</sup>

Taraf ülkeler, PPT'ye ek olarak 7. maddenin 8 ila 13. paragrafları arasında hükümleri ve özellikleri belirtilen basitleştirilmiş LOB'u<sup>661</sup> uygulamayı tercih edebileceklerdir. Başka ifadeyle, bir taraf ülkenin OECD'yi bilgilendirmek suretiyle basitleştirilmiş LOB'u PPT ile birlikte kapsanan vergi anlaşmalarına uygulaması mümkündür. Ancak basitleştirilmiş LOB'u uygulamak için diğer taraf ülkelerin bunu simetrik biçimde birlikte uygulamayı tercih etmesi gerekmektedir.<sup>662</sup> Taraf ülkeler PPT ile birlikte basitleştirilmiş LOB'u uygulamak için anlaşmamışlarsa madde 7(16), PPT'yi basitleştirilmiş LOB ile desteklemek isteyen ülkeye 7. maddenin dışına tamamen çıkma olanağı sunmaktadır. Ancak taraflar yine de anlaşmanın kötüye kullanımını önlemek için minimum standardı karşılayacak karşılıklı tatmin edici çözüme ulaşmak için çaba sarf etmekle yükümlüdür.<sup>663</sup> Madde 7(15)(a), taraflara detaylı bir LOB üzerinde anlaşmak kaydıyla minimum standardı karşılama olanağı da getirmektedir. 7. maddenin, spesifik olarak anlaşmanın kötüye kullanımını önlemeye dönük işlevi olması nedeniyle ÇVÖA'lar üzerinde en kalıcı etkiye sahip hükümlere sahip olduğu söylenebilir.<sup>664</sup>

MLI'nın 8. maddesinde gerçek faydalanıcıya (beneficial ownership) ödenmiş temettüler üzerindeki indirimli oranın hak edilmesi için asgari 365 gün yeni hisse sahipliği süresine yer verilmektedir. Buna göre, temettü ödemelerinin vergiden istisna tutulabilmesi veya indirimli oranda vergilendirilmesi için bu ödemelerin gerçek

<sup>660</sup> Micheal Lang, “BEPS Action 6, Introducing an Antiabuse Rule in Tax Treaties”, *Tax Notes International*, No. 7, 2014, vol. 74, s. 660.

<sup>661</sup> Basitleştirilmiş LOB yalnızca belli niteliklere sahip kişilerin anlaşma menfaatlerinden yararlandırılmalarını gerektirmektedir. Bu kişiler örneğin aktif ticaretle meşgul bireyler, hükümet kuruluşları, halka açık şirketler, kamu görevlileri veya bazı kâr amaçlı olmayan kuruluşlar olabilmektedir.

<sup>662</sup> MLI, Explanatory Statement, para. 100-102.

<sup>663</sup> MLI, Art. 7(16).

<sup>664</sup> Christopher Bergedahl, “Anti-Abuse Measures in Tax Treaties Following the OECD Multilateral Instrument - Part 1”, *Bulletin For International Taxation*, January 2018, s. 12.

lehtarının, diğer akit devlette mukim bir şirket olması ve bu şirketin diğer şirkette sahip olduğu sermaye ve oy hakkı gibi unsurların belirli bir eşiği geçmesi ve hissedarlık ilişkisinin asgari 365 gün devam ettirilmesi gerekmektedir.<sup>665</sup> ÇVÖA'lardaki standart hüküm, gelirin elde edildiği kaynak ülkeye, pay sahibinin bağlı şirkette belli bir oranda pay sahipliği bulunması halinde mukim olmayan (dar mükellef) mükelleflere ödenen kâr paylarına daha düşük oranda tevkifat yapma izni vermesi biçiminde idi. MLI'nın 8. maddesiyle kapsanan vergi anlaşmalarında düşük oranda vergilendirme yapılmasına ilave bir şart daha getirilmiş oldu.<sup>666</sup> Bu da yukarıda bahsedildiği gibi bağlı şirkette en az 365 gün boyunca hisse sahipliğinin bulunması şartıdır. Bu madde minimum standart olmadığından ülkelerin maddeyi uygulamayacaklarına dair çekince hakkı bulunmaktadır.

MLI'nın 9. maddesi, değerini önemli oranda gayrimenkul oluşturan varlık hisse veya haklarının elden çıkarılmasından kaynaklanan sermaye değer artış kazançlarının vergilendirilmesini düzenlemektedir. Bu madde, büyük oranda gayrimenkul varlığa sahip şirketlerdeki menfaatleri elden çıkaran teşebbüslerin, menfaatin elden çıkarılmasının hemen öncesinde gayrimenkul hisselerinde değişiklik yapmak suretiyle vergiden kaçınmalarının önüne geçmeyi amaçlamaktadır. BEPS Projesi'nin 6. eylem final raporunun bu alandaki kötüye kullanımlara karşı geliştirdiği OECD MVA'nın 13(4). maddesine bir süre sınırı ilavesi tavsiyesi MLI'nın 9. maddesinde yerini bulmuştur. MLI'nın bu maddesi de OECD MVA'nın 2017 versiyonunun 13(4). maddesine "*bir akit devlet mukimince, elden çıkarmanın gerçekleşmesinden önceki 365 gün boyunca, değerinin %50'den fazlası doğrudan ve dolaylı olarak diğer akit devlette bulunan gayrimenkul varlıkları temsil eden hisse senetleri veya ortaklık veya tröstlerdeki haklar gibi benzer haklardan oluşuyor ise bunların elden çıkarılmasından sağlanan kazançlar, bu diğer devlette vergilendirilebilir*" biçiminde yansımıştır. O halde 9. maddenin dördüncü fıkrası hükmü, değer eşiğinin (%50) mülkiyetin elden çıkarılmasından önceki 365 gün içerisinde herhangi bir zamanda karşılanması durumunda uygulanacak ve bu hükümlerle gayrimenkulün bulunduğu kaynak devletin vergilendirme hakkı doğacaktır. Kaynak devletin vergilendirme hakkının doğmasının şartı, fıkradan anlaşılacağı üzere elden çıkarmanın gerçekleşmesinden önceki 365 günlük süre içinde herhangi bir zamanda hisse senetleri veya benzeri hakların %50'sinden fazlasının gayrimenkulden kaynaklanmasıdır.

<sup>665</sup> A. Demirci, agm., s. 86.

<sup>666</sup> B. Bacia, P. Toporowski, agm., Payment of cross-border dividends.

MLI'nin 10. maddesinin oluşturulmasında, vergi mükelleflerinin üçüncü ülkelerde bulunan iş yerlerini kullanarak ÇVÖA tarafı olan her iki ülkede de vergiden kaçındıklarına dair endişelerin etkisi büyüktür. 10. maddede, bir akit devlet teşebbüsü, diğer akit devletten, teşebbüsün 3. ülkedede bulunan iş yerine atfedilebilen bir gelir elde ettiğinde ve bu gelir ilk bahsedilen devlette vergilendirilmediğinde, 3. ülkede alınan vergi, gelir ilk devlette elde edilip 3. ülkeye atfedilebilir olmaması halinde alınacak verginin %60'ından az ise o gelire anlaşma menfaatlerinin uygulanmayacağı hükme bağlanmaktadır. Bir başka deyişle madde, eğer iş yeri, teşebbüsün mukim olduğu ülkede ödenmesi gereken verginin %60'ından daha az bir oranda vergilendiriliyorsa kaynak ülkeye belli durumlarda anlaşma menfaatlerini sağlamama olanağı vermektedir. Bu hüküm diğer akit devletten elde edilen söz konusu gelirin, iş yerinin ticari faaliyetlerinden aktif olarak elde edilmesi halinde uygulanmayacaktır.

10. maddede, A ülkesinde yer alan bir işletmenin B ülkesinde gelir elde ettiği, ancak A ülkesinin bu geliri, C ülkesinde bir iş yerine atfedilebilir olarak değerlendirdiği ve dolayısıyla geliri vergilendirmediği bir senaryo öngörülmektedir. Bu gibi durumlarda MLI, yürürlükteki bir kapsanan vergi anlaşmasının menfaatlerinin, herhangi bir gelir unsuru üzerindeki C ülkesindeki vergi, bu iş yeri şayet A ülkesinde bulunsaydı, o gelir unsuru üzerinde A ülkesinde uygulanacak verginin %60'ından düşük ise o gelir unsuruna uygulanmayacağını değerlendirmektedir. Ayrıca, bu gelir unsuru, B ülkesinde kendi iç mevzuatı kapsamında vergilendirilebilir olacaktır. Bu konuda iki istisna bulunmaktadır: Bunların ilki, C ülkesinde bulunan iş yerine atfedilebilen gelirin bu iş yeri vasıtasıyla yürütülen aktif bir iş ile bağlantılı olduğu durumlarda geçerlidir. İkinci istisna ise yukarıda verilen örnekteki B ülkesinin yetkili makamı eğer mükellef yukarıdaki testi karşılayamazsa kapsanan vergi anlaşmasının menfaatlerinden yararlanabileceğine (A ülkesinin yetkili makamına danışarak) karar vermesi durumunda geçerlidir. MLI'nın bu hükmü sayesinde, işletmelerin aktif iş yapmayan iş yerlerini kullanarak elde ettikleri gelirin yüksek vergi uygulayan ülkelerde vergilendirilmeyip vergi uygulamayan veya düşük uygulayan ülkelerde vergilendirilmesi stratejilerinin önüne geçilmiş olacaktır.<sup>667</sup>

10. maddenin, mükellef anlaşmanın tarafı olmayan 3. ülkede bir teşebbüsçe elde edilen gelirin vergiye tabi tutulmadığı veya çok düşük oranlarda vergiye tabi tutulduğu durumda ÇVÖA hükümlerini kullanmaya teşebbüs ederse, gelirin kaynağını göz önüne aldığı ve buna bir koruma temin ettiği anlaşılmaktadır. Özetle 10. maddenin üçüncü

<sup>667</sup> J. Morley, agm., s. 236, 237.

lkelerde yerleşik iş yerleri hakkında kötüye kullanımı önleyici kural getirdiği söylenebilir. Madde minimum standart özelliği taşımadığından ülkeler maddeye yönelik çekince koyma olanağına sahiptir.

çnc bölümün son maddesi olarak ‘‘Taraf lkenin Kendi Mukimlerini Vergilendirme Hakkını Sınırlayan Anlaşmaların Uygulanması’’ başlıklı MLI’nın 11. maddesi, ÇVÖA’ların bir akit devletin kendi mukimlerini vergilendirmesini bazı hükümleriyle tanınan olanaklar dışında etkilemeyeceğine hükmetmektedir. ÇVÖA’lar genel olarak iç hukuk uygulamalarını sınırladığından, bir ülkenin kendi mukiminin gelirini, örneğın kontrol edilen yabancı kurumlarının gelirini ya da şeffaf kuruluş gelirinin ortaklara düşen payını vergilendirmesine izin veren iç hukuk hükümlerinin anlaşma hükümlerine aykırı olduğu şeklinde yorumlar yapılabilmektedir.

Mukimlerini vergilendirme hakkını korumak adına ülkeler sanki aralarındaki anlaşmalar yürürlükte değilmiş gibi mukimlerini vergilendirmeye izin veren ‘‘koruma hükümlerini (saving clauses)’’ anlaşmalarına dercedebilmektedirler.<sup>668</sup> BEPS Projesi’nin 6. eylem final raporu da bu tür bir koruma hükmünün kullanılmasını<sup>669</sup> nermiş ve bu koruma hükmüne MLI’nın 11. maddesinde yer verilmiştir. Bu hükmün MLI’a dercedilmesiyle bir ülkenin kendi mukimlerini vergilendirmesine izin veren iç hukuk uygulamasının anlaşma hükümlerine aykırı olduğu yönündeki yorumların önüne geçilmesi amaçlanmıştır. Dolayısıyla bu madde, kapsanan vergi anlaşmalarının bir ülkenin kendi mukimlerini vergilendirmesine yönelik sınırlamalarını belli ölçüde kaldıracak ve kendi mukimlerini vergilendirebilme hakkını korumuş olacaktır.<sup>670</sup>

11. maddede (a) bendinden (j) bendine kadar belirlenen on durum dışında bir anlaşmanın bir ülkenin kendi mukimlerini vergilendirme yetkisini etkilemeyeceği açıklığa kavuşturulmaktadır.<sup>671</sup> Böylece, bir teşebbüsün ÇVÖA’lardan yararlanarak mukim oldukları ülkelerde vergi vermeyecekleri durumlar sınırlandırılmış olacaktır. lkeler bu maddeyi uygulamama yönünde çekince koyma hakkına sahiptir. Çekincede bulunmayan ülkeler ise anlaşmalarının madde hükmünü içerip içermediğini OECD’ye bildirmelidir.

<sup>668</sup> McDaniel PR, Ault JH, Repeti JR, *Introduction to United States International Taxation*, Asian Publishers, 2013, s. 181; A. W. Oguttu, agm., s. 22.

<sup>669</sup> Action 6, 2015 Final Report, para. 63.

<sup>670</sup> J. Morley, agm., s. 237.

<sup>671</sup> J. Morley, agm., s. 237.

### 2.6.8.5. İş Yeri Statüsünden Kaçınma

BEPS Projesi'nin 7. eylemi çalışmalarının ürünü olan MLI'nın dördüncü bölümündeki maddelerde, iş yeri statüsünden kaçınma çabalarını önlemeye yönelik hükümlere rastlanmaktadır. Bu bölüm altındaki maddeler itibarıyla iş yeri statüsünden kaçınma zorlaştırılmaktadır.

12. maddeye göre, bir kişi bir akit devlette bir teşebbüs adına hareket ediyor ve sözleşme imzalamayı alışkanlık haline getiriyorsa veya teşebbüsçe maddi düzeltme/değişiklik yapılmayan sözleşmelerin imzalanmasında önemli bir rol oynuyorsa, yine bu sözleşmeler teşebbüs adına ise veya mülkiyet ya da hakkın devrini veya bir hizmet tedarikini içeriyorsa bu teşebbüsün o kişinin adına gerçekleştirdiği faaliyetler bakımından o akit devlette bir iş yeri olduğu kabul edilir. Bir başka ifade ile bir kişinin sözleşmeleri sürekli olarak yapması veya sözleşmelerin tamamlanmasında teşebbüs tarafından maddi bir düzeltme veya değişiklik yapılmaksızın sürekli olarak başrolde olması durumunda bir iş yerinin oluştuğu kabul edilecektir. MLI, bu düzenlemeyle bağımlı temsilci kurallarını daha da güçlendirerek, bir iş yerinin, bağımlı bir temsilcinin sadece teşebbüs adına sözleşmeyi imzalamakla değil, sözleşmelerin sonuçlandırılmasında başrolü oynaması halinde de oluşabilmesinin önünü açmaktadır. Maddenin, uluslararası ticari faaliyet yürüten teşebbüslerin yabancı ülkelerde bir iş yeri oluşturmaksızın acente olarak faaliyet gösteren temsilcilere sahip olmalarını sınırlandırmada rolünün büyük olacağı umulmaktadır.<sup>672</sup> Bu madde minimum standart olmadığından ülkelerin maddeye çekince koyma hakkı mevcuttur.

13. madde, spesifik faaliyet istisnaları yoluyla iş yeri statüsünden kaçınmayı önleyecek hükümler getirmektedir. Maddeye göre özetle faaliyetler ancak hazırlayıcı veya yardımcı karakterde ise iş yeri oluşturmayacak, aksi takdirde oluşturmuş kabul edilecektir. Madde, iş yeri oluşumunun şartlarını tereddüte yer vermeyecek şekilde tam olarak ortaya koymaktadır. BEPS Projesi'nin 7. eyleminin iş yeri kavramı için istisnaları hazırlayıcı veya yardımcı faaliyetlerle sınırlamak üzere modifiye eden önerilerde bulunduğu hatırlanmalıdır.<sup>673</sup> Bu önerilerin MLI'nın 13. maddesinde hükümleştirildikleri görülebilmektedir. Madde, faaliyetlerin hazırlayıcı veya yardımcı karakterde olması şartıyla iş yeri tanımının dışında kalacağını açıklığa kavuşturmuştur.

<sup>672</sup> J. Morley, agm., s. 238.

<sup>673</sup> Action 7, 2015 Final Report, para. 13.

13. maddenin 1. fıkrası, hiçbirini tercih etmemek mümkün olmakla birlikte iki opsiyon getirmektedir:

Opsiyon A, model anlaşmanın 5(4). maddesi istisnalarını, her birini hazırlayıcı veya yardımcı özellikte olması şartına bağlayarak uygulanmasını gerektirmektedir.<sup>674</sup> Başka bir ifade ile Opsiyon A, model anlaşmadaki maddede yer alan (a), (b), (c) ve (d) bentlerinde sayılan istisnalar itibarıyla sabit bir yerin bir iş yeri oluşturabilmesini faaliyetin yalnızca hazırlayıcı veya yardımcı karakterde olmamasına bağlamaktadır.<sup>675</sup> Burada iş yeri tanımlamasından istisna tutulacak faaliyetlerin “hazırlayıcı veya yardımcı nitelikte” olması şartı esas alınmaktadır.

Opsiyon B ise taraf ülkelere (a), (b), (c) ve (d) bentlerindeki istisnaları ayrı ayrı hazırlayıcı veya yardımcı özellikte olmaları şartına bağlamadan bunları korumalarına ve sabit yer dâhilinde yapılan faaliyetlerin kombinasyonlarının hazırlayıcı veya yardımcı karakter taşımaları durumunda (e ve f bentleri) iş yeri saymamalarına izin vermektedir.<sup>676</sup> Başka deyişle Opsiyon B’de ÇVÖA’ların iş yeri maddesinin 4. fıkrasındaki (a), (b), (c) ve (d) bentlerindeki faaliyetlerin ayrı ayrı hazırlayıcı veya yardımcı faaliyet niteliğinde olması aranmamakta olup fıkrada yazılı olması iş yeri oluşturmaması için yeterlidir.<sup>677</sup> Fıkradaki (e) ve (f) bentlerindeki faaliyetlerin ise hazırlayıcı veya yardımcı faaliyet niteliğinde olması gerekmektedir.

Öte yandan, BEPS Projesi’nin 7. eylemi bir ülkedeki operasyonların kısımlara ayrılmasıyla iş yeri kavramına dair istisnaların kötüye kullanılabildiğine dikkat çekmiştir. Bu kötüye kullanımın da genellikle bir ülkede yürütülen bir işin, bir şirketin ticari faaliyetlerinin bir parçasını oluşturmasına rağmen ayrı teşebbüslere atfedilerek yapıldığı gözlemlenmektedir.<sup>678</sup> Bu yolla kısımlara bölünmüş (fragmented) faaliyetler hazırlayıcı veya yardımcı özellikte kabul edilip iş yeri istisnasından yararlandırılabilir. Bu stratejiye karşı 7. eylem bir “kısımlara bölünememe (anti-fragmentation) kuralı” önermiş, bu kural da MLI’nın 13(4). maddesine yansıtılmıştır. Kural, bir arada ele alındığında kısımlara bölünmüş faaliyetlerin tüm işin tamamlayıcısı olmaları durumunda iş yeri statüsü istisnasını reddetmektedir.<sup>679</sup>

<sup>674</sup> MLI, Art. 13(2)(a).

<sup>675</sup> MLI, Explanatory Statement, para. 170-171; A. W. Oguttu, agm., s. 24.

<sup>676</sup> MLI, Art. 13(3); A. W. Oguttu, agm., s. 24.

<sup>677</sup> MLI, Explanatory Statement, para. 172-173.

<sup>678</sup> A. W. Oguttu, agm., s. 24.

<sup>679</sup> Action 7, 2015 Final Report, para. 14-15.

BEPS Projesi'nin 7. eylemi, 12 aydan daha fazla süren inşaat, şantiye ve montaj projelerinin iş yeri oluşturacağına dair OECD MVA hükmünün (BM MVA'da 6 ay) bu projelere ait sözleşmeler daha kısa sürelerle bölünmek suretiyle kötüye kullanılabilirdiğinin farkında olarak özel bir kötüye kullanımı önleyici kural önermiş<sup>680</sup> ve bu öneri MLI'nın 14. maddesinde hükme bağlanmıştır. Bu kural, süre eşliğinin aşılmayıp aşılmadığına karar verebilmek için daha kısa sürelerle bölünen sözleşmelerin sürelerinin toplanmasını öngörmektedir. Özetle, 14. madde sözleşmelerin bölünmesi yoluyla iş yeri oluşumundan kaçınılması durumlarına karşı getirilmiş önlemlere yer vermektedir. Bu madde önlemleri minimum standart olmadığından ülkeler maddeyi uygulamayacaklarına dair çekinceye bulunabilirler.

15. maddede ise “*bir teşebbüse yakından ilişkili bir kişi*” tanımı yapılmaktadır. Bu tanıma göre, eğer bir kişi diğerindeki gerçek menfaatin doğrudan veya dolaylı olarak %50'den fazlasına (şirket yönünden, toplam oy ve hisselerin değerinin ya da şirketteki gerçek ortaklık menfaatinin %50'den fazlasına) sahipse veya başka bir kişi, bu kişi veya kişilerdeki gerçek menfaatlerin doğrudan veya dolaylı olarak %50'den fazlasına (şirket yönünden, toplam oy ve hisselerin değerinin ya da şirketteki gerçek ortaklık menfaatinin %50'den fazlasına) sahipse yakından ilişkili olarak değerlendirilir. Bir teşebbüse yakından ilişkili kişi teriminin MLI'nın 12(2), 13(4) ve 14(1). maddelerinde de geçtiği belirtilmelidir. Minimum standart oluşturmadıklarından ötürü ülkelerin tüm maddeyi uygulamama yönünde çekinceye bulunma hakları mevcuttur. 15. madde, söz konusu terimin içinde geçtiği hükümlerden herhangi birini tercih eden ülkeler için zorunlu kılınmıştır. Bir başka deyişle, sadece ilgili maddelerin dışında kalmayı (opt out) tercih eden ülkeler bu maddeye çekince koyabilirler.

#### **2.6.8.6. Anlaşmazlık Çözümünün Geliştirilmesi**

Beşinci bölüm, BEPS Projesi'nin minimum standart olarak belirlenen 14. eylemi sonuçlarını düzenlemektedir. Bu bölümde anlaşmadan kaynaklanan anlaşmazlıkların hızlı ve etkin biçimde çözümünü sağlayacak hükümlere yer verilmektedir.

MLI'nın 16(1). maddesinde, bir akit devlet bir vergi mükellefi hakkında vergi anlaşmasına aykırı bir vergilendirme işleminde bulunmuş ise mükellefin, akit devletlerin iç hukuk usulünden bağımsız olarak taraf devletlerden herhangi birinin yetkili makamına başvurma hakkı düzenlenmektedir. Buna göre, anlaşmaya aykırı bir uygulamaya tabi

<sup>680</sup> Action 7, 2015 Final Report, para. 16-17.



tutulduğunu düşünen bir kişi 3 yıl içinde sadece mukim olduğu ülke yetkili makamına değil, diğer akit devletin yetkili makamına da başvurabilir. Bu başvurunun da anlaşmazlığa dair bir bilgilendirmenin ilgili ülke tarafından mükellefe yapılmasını takip eden 3 yıl içinde yapılması gerekmektedir. Yetkili makamın ise kendisine yapılan başvuruları çözüme kavuşturmada içten çaba göstermesi beklenmektedir. 16(2). maddede yetkili makamın başvuruyu haklı bulması, fakat tatmin edici bir çözüme ulaşamaması halinde, anlaşmaya aykırı vergilendirmeyi önlemek için, diğer akit devlet yetkili makamıyla karşılıklı anlaşma yoluna gitmesi gerektiği belirtilmektedir. Ayrıca anlaşmaya varılan hususlar, akit devletlerin iç mevzuatında öngörülen zaman aşımı sürelerine bakılmadan uygulanacaktır. MLI'nın 16(3). maddesinde ise akit devlet yetkili makamlarının, anlaşmadan kaynaklı her türlü sorunu karşılıklı anlaşmayla çözmeleri gerektiği, ayrıca anlaşmada ele alınmayan durumlardan kaynaklanan çifte vergilendirmenin ortadan kaldırılması için de birbirine danışabilecekleri düzenlenmektedir.

MLI'nın 16(5). maddesinde taraf ülkelerin minimum standarda farklı biçimlerde ulaşma iradesinin olduğu durumda bu ülkelere karşılıklı anlaşma yoluyla minimum standardı karşılayabilecek bir çözüm opsiyonu da tanınmaktadır.

MLI'nın 17. maddesinin şekillenmesinde, BEPS Projesi'nin 14. eylemi final raporunun ülkelerin tek taraflı olarak mükelleflerin haklı olduğu durumlarda karşılıklı düzeltmeler yapma imkânına sahip olmalarının daha etkili ve verimli olacağını vurgulamasının rolü büyüktür.<sup>681</sup> Nitekim raporda geçen 1 no'lu en iyi uygulama (best practice), ülkelerin OECD MVA'nın 9(2). maddesini anlaşmalarına ilave etmelerini tavsiye etmektedir.<sup>682</sup> 17. madde, taraf ülkelere bu en iyi uygulamayı anlaşmalara adapte edecek bir mekanizma önermektedir.<sup>683</sup> Madde, bir akit devletçe yapılan vergilendirmeden kaynaklanan düzeltmelere karşı transfer fiyatlandırması konularını da kapsayan önlemler içermekle birlikte minimum standartlar arasında yer olmadığından zorunlu olmayıp ülkelerin tercihine bırakılmaktadır. Başka ifadeyle madde BEPS Projesi'nin 14. eylemi minimum standardının bir unsuru olarak değil, en iyi uygulama olarak önerilmiştir. Bununla birlikte, 17. maddenin çekince hükümleri incelendiğinde

<sup>681</sup> Action 14, 2015 Final Report, para. 43; MLI, Explanatory Statement, para. 209; Reuven S. Avi-Yonah, Haiyan Xu, "A Global Treaty Override? The New OECD Multilateral Tax Instrument and Its Limits", *Michigan Journal of International Law*, Volume 39, Issue 2, 2018, s. 193.

<sup>682</sup> OECD/G20 BEPS Project, Making Dispute Resolution Mechanisms More Effective, Action 14, Final Report, para. 43; MLI, Explanatory Statement, para. 209.

<sup>683</sup> MLI, Explanatory Statement, para. 209.

ülkelere gerçek bir “dışında kalma” seçeneğinin sunulmadığı görülebilir. Ülkeler MLI’nın 17. maddesindeki düzenlemeye ÇVÖA’larında zaten sahipse bu maddeyi bütünüyle uygulamayacaklarına dair çekinceye bulunabilirler. Dolayısıyla ülkelerin minimum standart olmasa da bu maddeyi benimsemekten başka çaresi olmadığı söylenebilir.

#### **2.6.8.7. Tahkim**

Altıncı bölüm tahkim müessesesine ait hükümlere yer vermektedir. 18. madde, taraf ülkelerin bu bölümü kapsanan vergi anlaşmalarına uygulayabileceklerini ve bu tercihlerini OECD’ye bildirmeleri gerektiğini düzenlemektedir. Maddede MLI’nın tahkim hükümlerinin, yalnızca bunları uygulayacaklarını taahhüt eden ülkeler<sup>684</sup> arasında geçerli ve bağlayıcı olacağına hükmedilmektedir. Bu ülkelerin ÇVÖA’larında zorunlu bağlayıcı tahkimi, anlaşma kaynaklı sorunlarını belirli bir sürede çözmek için taahhüt ettikleri açıktır. İki taraf ülke yetkili makamlarının iki yıllık bir süre içerisinde karşılıklı anlaşma yoluyla sorunu çözüme kavuşturamaması halinde ilgili kişi talepte bulunursa sorunun tahkime sevk edilmesi mümkün olacaktır. 19 ve 20. maddeler tahkim süreci ve hakemlerin atanmalarını düzenleyen kural ve usullere yer vermektedir. 21. madde tahkim gizliliğine dair hükümleri içermektedir. 22, 23, 24, 25 ve 26. maddeler de yine tahkime dair diğer konuları düzenlemektedir.

#### **2.6.8.8. Son Hükümler**

MLI’nın son hükümleri başlıklı yedinci bölümde imza ve onaylamaya dair hükümler, çekince koyulabilecek madde hükümleri, bildirim yapılabilecek madde hükümleri, kapsam dâhilindeki anlaşmalara sonradan yapılacak modifikasyonların saklı tutulması, taraflar konferansı, yorum ve uygulama, değişiklik, yürürlüğe giriş, geri çekilme, anlaşma protokolleri ile ilişkiler, Saklayıcı Kuruluş gibi hususlara dair hükümler düzenlenmektedir.

---

<sup>684</sup> MLI’nın tahkime dair hükümlerine vergi anlaşmalarında yer vereceklerini OECD’ye bildiren ülkeler arasında Almanya, Andora, Avustralya, Avusturya, Belçika, Barbados, Curaçao, Fiji, Finlandiya, Fransa, Hollanda, İngiltere, İrlanda, İsveç, İsviçre, İspanya, İtalya, Japonya, Kanada, Liechtenstein, Lüksemburg, Malta, Maritus, Portekiz, Singapur, Slovenya, Yeni Zelanda ve Yunanistan bulunmaktadır.

## ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

### MATRAH AŞINDIRMA VE KÂR KAYDIRMA ÇOK TARAFLI SÖZLEŞMESİ'NİN TÜRKİYE'NİN ÇIFTE VERGİLENDİRMEYİ ÖNLEME ANLAŞMALARİ İTİBARIYLA ETKİLERİ VE ÖNEMİ

Bu bölümde, MLI'nın model anlaşmalara etkileri, MLI karşısında Türkiye'nin konumu, MLI'nın Türkiye'nin ÇVÖA'ları itibarıyla etkileri ve önemi irdelenmiş, MLI'nın opsiyonel hükümleri karşısında bazı önemli ülke konumları ve Türkiye eşleşimleri de ortaya konularak MLI'nın ülkeler arasında ne şekilde uygulanabileceği gösterilmiştir. Bu bölümde ayrıca MLI'nın Türkiye'de uygulanmasına dair eylem önerilerine yer verilerek güçlü bir rehberlik amaçlanmıştır.

Öte yandan bu bölümde, MLI'nın Türkiye'nin sınır ötesi ekonomik faaliyeti bulunan şirketlerine muhtemel operasyonel etkileri örnek olay incelemeleri yoluyla izah edilmiştir. Bu çaba MLI'nın ilgili madde hükümleri itibarıyla uygun görsellerle de desteklenerek MLI'nın şirket gruplarının organizasyon yapılarını ve operasyonlarını ne şekilde etkileyebileceği uygulama odaklı incelemeye tabi tutulmuştur. Yine bu bölümde MLI'nın uygulanmasına dair Türk şirketlerine olası risk ve kayıplara maruz kalmamaları için önemli önerilerde bulunulmuştur. Son olarak MLI'nın Türkiye'nin vergi gelirleri açısından arz ettiği önem ayrı bir başlık altında ele alınmıştır.

#### 3.1. Matrah Aşındırma ve Kâr Kaydırma Çok Taraflı Sözleşmesi'nin Model Anlaşmalara Etkileri

Çalışmanın bu başlığı altında BEPS Projesi ile bunun çok önemli bir çıktısı olan BEPS Çok Taraflı Sözleşmesi'nin etkisi altında 2017 yılında güncellenen model anlaşmaların ilgili hükümleri incelenmiştir. Bu inceleme, OECD Modeli temelinde, ancak BM Modeli'nin MLI'dan etkilenen hususlarına da yer verecek şekilde yapılmıştır. Ayrıca, ilgili madde hükümleri itibarıyla Türkiye'nin yaklaşımı, çekince ve gözlemleri ihmal edilmeyerek gerektiği ölçüde ele alınmıştır.

##### 3.1.1. Anlaşmanın Başlığı ve Önsözüne Etkisi

Vergi anlaşmalarınca getirilen kuralların kavranabilmesi ve anlaşılabilmesi için anlaşma başlığı ve önsözünün ortaya koyduğu amaç yeterince açık olmalıdır. BEPS Projesi çıktıları doğrultusunda gerek OECD MVA'da gerekse BM MVA'da yapılan 2017 yılı güncellemesinde yeni başlık "*(A Devleti) ile (B Devleti) Arasında Gelir ve Servet*

*Vergileri ile İlgili Çifte Vergilendirmeyi, Vergi Kaçırma ve Vergiden Kaçınmayı Önleme Anlaşması*<sup>685</sup> adını almıştır. ÇVÖA'larda MLI ile birlikte gelişen yeni eğilim olan çifte vergilendirilmenin önlenmesi yanında vergi kaçırma ve vergiden kaçınmanın da önlenmesi amacının anlaşma başlığında vurgulanması dikkat çekicidir.

Anlaşma başlığının hemen arkasından gelen “Önsöz” ile tarafların aralarındaki ekonomik ilişkileri daha fazla geliştirmeye ve vergi konularında iş birliğini artırmaya istekli olduğu, diğer taraftan anlaşmanın vergi kaçırma veya vergiden kaçınma yoluyla çifte vergilendirmeme veya düşük oranda vergilendirilme fırsatları yaratmaksızın (bu anlaşmayla sağlanan menfaatlerden üçüncü bir devletin mukimlerinin dolaylı olarak yararlanması amacını güden anlaşma alışverişi dâhil) çifte vergilendirmenin ortadan kaldırılması niyetini taşıdığı ortaya koyulmaktadır.

### 3.1.2. Anlaşmanın Kişiler Yönünden Kapsamına Etkisi

Anlaşmanın hükümlerinden yararlanabilecek kişilerin kapsamı 1. madde ile belirlenmektedir. Bir kişinin anlaşma kapsamında olup olmadığının tespiti için 1. madde ile birlikte, kişi terimini tanımlayan madde 3(1)(a) ve (b)<sup>686</sup> ile bir akit devlet mukimini tanımlayan madde 4(1)<sup>687</sup> dikkate alınarak değerlendirme yapılmalıdır.<sup>688</sup> Maddenin anlaşma menfaatlerine hak kazanan vergi mükelleflerinin kapsamını kontrol altına almaya hizmet ettiğini söylemek mümkündür. Maddenin mukim kişilere uygulanması, vergi mükelleflerinin akit devletlerin birine gerçek bir ekonomik rabıta ile bağlı olmalarını gerektirdiğinden anlaşma alışverişiyle mücadelenin ilk çabası olarak değerlendirilebilir.<sup>689</sup>

Maddenin ilk fıkrasıyla anlaşmanın yalnızca akit devletlerden birinin veya her ikisinin mukimi olan kişilere uygulanabileceğine hükmedilmektedir. Akit devletlerin mukimi dışındaki kişilerin vergi anlaşmasının sağladığı menfaatlerden istifade etmelerinin mümkün olmadığını maddenin ilk fıkrası ortaya koymaktadır. Eski anlaşmalarda kişi kapsamının, akit devletlerden birinin vatandaşı olmaya bağlandığı

<sup>685</sup> Convention between (State A) and (State B) and on capital and the prevention of tax evasion and avoidance.

<sup>686</sup> Madde 3(1)'in (a) fıkrası, kişi teriminin bir gerçek kişiyi, bir şirketi ve kişilerin oluşturduğu diğer herhangi bir yapıyı kapsadığını, (b) fıkrası ise şirket teriminin herhangi bir kuruluşu kapsadığını belirtir.

<sup>687</sup> 4. maddede mukim terimi, bir akit devletin iç hukuku gereğince ev, ikametgâh, yönetim yeri veya benzeri bir ölçüt dolayısıyla vergiye tabi olan kişi anlamına gelecek biçimde tanımlanmaktadır.

<sup>688</sup> P. Johann Hattingh, “The Role and Function of Article 1 of the OECD Model”, *Bulletin*, IBFD, November 2003, s. 546.

<sup>689</sup> P. Johann Hattingh, “Article 1 of the OECD Model: Historical Background and the Issues Surrounding It”, *Bulletin-Tax Treaty Monitors*, IBFD, Mayıs 2003, s. 218.

görülmele birlikte yeni anlaşmalarda bu kıstas büyük ölçüde terk edilerek bir veya her iki akit devletin mukimi kapsam olarak belirlenmektedir. Nadiren de olsa bazı anlaşmaların vergi yükümlülüğünü esas alarak kapsamı oldukça geniş belirlediklerine rastlanmaktadır.<sup>690</sup> Bir akit devletin veya her ikisinin mukimi sayılacak kişilere dair açıklamalara anlaşmanın 4. maddesinde yer verilmektedir. Buna göre, mukim terimi bir akit devletin kanunları gereğince ikametgâh, ev, yönetim merkezi veya benzer özellikte diğer herhangi bir kıstas nedeniyle vergi mükellefi kabul edilen kişiler ile devlet ve onun politik alt birimi veya yerel idaresi ile birlikte devletin kabul gören emekli fonunu<sup>691</sup> da kapsamaktadır.

BEPS Projesi ve MLI'nın etkisi altında yapılan OECD MVA'nın 2017 yılı güncellemesinde 1. maddeye iki fıkra daha ilave edilmiştir. İkinci fıkrada, akit devletlerin herhangi birinde vergi kanunları açısından tamamen ya da kısmen mali açıdan şeffaf olarak muamele gören kuruluş veya tertiplerce veya bunların aracılığıyla elde edilen gelir, bir akit devletin vergilendirme amaçları bakımından bunun bir mukiminin geliri olarak muamele edildiği ölçüde bu akit devletin mukiminin geliri olarak kabul edileceğine hükmedilmektedir.<sup>692</sup> Buna göre, ikinci fıkra ile her iki akit devletin vergi mevzuatına göre tamamen veya kısmen şeffaf olarak muamele gören bir kuruluş veya tertip tarafından elde edilen gelirin, sadece bu gelirin bir akit devletin vergilendirme sistemine göre o akit devletin mukiminin geliri sayılması halinde, o akit devlet mukiminin geliri olarak kabul edilmesinin gerektiği düzenlenmektedir. Fıkrada mali açıdan kısmen veya tamamen şeffaf kuruluşlarca elde edilen gelirin, bir akit devletin bu geliri mukiminin geliri sayması kaydıyla, tıpkı mukimlerce elde edilen gelir olarak muamele görmesi gerektiğinin kabulüyle bu alandaki boşluğun doldurulması ve tartışmaların önünün alınması amaçlanmaktadır.

Önceki durumda bazı ülkelerin bu yapı ve tertipleri vergilendirmeye tabi tutması bazılarının ise bunları şeffaf kabul ederek yok sayması ve ortaklarını payları oranında vergiye tabi tutması söz konusu idi. Ancak bazı ortakların ortaklığın kurulduğu ülkenin mukimi olmaması anlaşmanın uygulanmasında güçlükler yol açmakta idi. Uygulama

<sup>690</sup> Kişiler her iki devletin de mukimi olmamalarına rağmen bu devletlerde gelir veya servetleri üzerinden vergiye tabi tutulabilmektedir (OECD MTC 2014, Commentary on Art. 1, para. 1).

<sup>691</sup> Recognised pension fund.

<sup>692</sup> Fıkra, BEPS Projesi'nin "Hibrit Uyumsuzluklarının Etkisizleştirilmesi" başlıklı 2. eylem final raporunun OECD MVA 1. maddeye, mali açıdan şeffaf kuruluşlara dair önermiş olduğu yeni fıkradır. Projenin 15. eylem çalışmalarının neticesi olan MLI'da mali olarak şeffaf kuruluşlara dair aynı ifadeler yer verilmektedir.

daha çok, şirket gibi muamele gören ortaklıkların mukim kabul edilerek anlaşma kapsamına alınması ya da anlaşmada özel bir hüküm mevcut değilse anlaşma kapsamı dışında tutulması biçiminde gerçekleşmekte idi.<sup>693</sup> OECD Modeli'nin 2017 yılı güncellemesinde<sup>694</sup> BEPS Projesi çalışmaları sonucunda geliştirilen özel kural modelde ikinci fıkra olarak yerini almış ve mali açıdan kısmen veya tamamen şeffaf kuruluş kazançlarının vergilendirilmesine açıklık getirilmiştir. 1. maddeye eklenen ikinci fıkrayla şeffaf kabul edilen yapıların ortaklarının mukim oldukları devlette vergilendirilmesi öngörülmüştür.

Modelin 2017 versiyonuna eklenen üçüncü fıkrada ise anlaşmanın bir akit devletin kendi mukimlerini vergilendirmesini 7. maddenin 3. fıkrasında,<sup>695</sup> 9. maddenin 2. fıkrasında ve 19, 20, 23[A] [B], 24, 25 ve 28. maddelerde sağlanan menfaatler dışında etkilemeyeceği düzenlenmiştir. ÇVÖA'ların zikredilen madde hükümleri dışında bir akit devletin kendi mukimlerini vergilendirmesine yönelik bir sınırlama getirilmediğine netlik kazandırılmaktadır. Ayrıca, fıkra hükmü bir ÇVÖA ile sunulan menfaatlerin aykırı durumlarda kullanılmasının önünü almış olmaktadır.

Özetle, 2017 yılı güncellemesiyle modele ilave edilen ikinci ve üçüncü fıkralar ile amaçlananın, iki devletin vergilendirme bakımından ortaklıklara yaklaşımları arasında uyumu sağlayarak her bir devlet tarafından aynı işleme ÇVÖA'nın farklı hükümlerini uygulama arayışına son vermek ve olası çifte vergilendir(me)me sorunlarını ortadan kaldırmak olduğu söylenebilir.<sup>696</sup>

### 3.1.3. Anlaşmanın Mukim Kavramına Etkisi

Gerek OECD MVA gerekse BM MVA'nın 4. maddesinde “*mukim*” başlığı altında tanım ve açıklamalar yapılmaktadır. Maddenin amacı mukimi tanımlamak ve çifte mukimliğin oluşmasını engellemektir.<sup>697</sup> Bu madde, vergi anlaşmaları kapsamına giren kişilerin belirlenmesi ve çifte vergilendirme durumlarının ortaya çıkması durumunda nasıl çözüleceğini göstermesi nedeniyle önemli bir role sahiptir. Bir kişinin hangi devlette mukim olduğunun bilinmesi, geliri üzerinde yapılacak vergilendirmede belirleyicidir.

<sup>693</sup> OECD MTC 2017, Commentary on Art. 1, para. 5; B. Yalıtı Soydan, “*Uluslararası Vergi Anlaşmaları*”, s. 111.

<sup>694</sup> BEPS Projesi'nin 2. eylemi çalışmaları neticesinde tamamlanan final raporda yer alan metin model anlaşmaya olduğu gibi aktarılmıştır.

<sup>695</sup> BEPS'in 6. eylemi çalışmaları neticesinde tamamlanan final rapor kapsamında model anlaşmaya ilave edilmiştir.

<sup>696</sup> Abdulkadir Demirci, “ÇVÖA'ların Kapsadığı Kişiler: OECD Model Vergi Anlaşması ve MLI Açısından Değerlendirme”, *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı 454, Haziran 2019, s. 149.

<sup>697</sup> OECD MTC 2017, Commentary on Art. 4, para. 1.

Akit devletlerin vergilendirme yetkisinin belirlenmesi için bir kişinin hangi devletin mukimi olduğunun tespiti gerekmektedir. Zira anlaşmazlığın kaynağı her iki akit devletin ilgili kişinin kendi yasaları gereği kendi ülkesinde mukim olduğunu iddia etmeleri olmaktadır.<sup>698</sup>

Gerçek kişiler dışında kalan kişilerin mukimliğinin belirlenmesinde devletler kanuni merkez, tescil merkezi, iş merkezi, kuruluş yeri, etkin yönetim yeri gibi farklı ölçütler benimseyebildiklerinden bunlar birden fazla ülkede mukim sayılabilmektedirler. Bir devletin mukimlik ölçütü olarak etkin yönetim yerini, diğer devletin de kanuni merkezi esas alması durumunda bir tüzel kişi her iki devlette de mukim (çifte mukim) kabul edilmekte ve tam mükellefiyete tabi tutulmaktadır.

Madde fıkrasının gerçek kişi dışındaki bir kişinin her iki devletin mukimi olması durumunda bu kişinin yalnızca etkin yönetim yerinin bulunduğu devletin mukimi sayılacağı öngörüldüğü önceki versiyonlarına<sup>699</sup> ilişkin Türkiye'nin çekincesi bulunmakta idi. Türkiye, maddeye koymuş olduğu çekinceyle gerçek kişiler dışında kalan kişilerin çifte mukimliğinin söz konusu olduğu durumda etkin yönetim yerinin yanında "kanuni ana merkez (registered office)" ölçütünü de kullanma hakkını saklı tutmakta idi. Zira KVK'nın 3(1). maddesi, kanuni veya iş merkezi Türkiye'de bulunanların Türkiye içinde ve dışında elde ettikleri kazançların tamamı üzerinden vergilendirileceğini, dolayısıyla mukimliklerinin kanuni veya iş merkezlerinin Türkiye'de bulunması şartına bağlı olduğunu öngörmektedir.

Devletlerin bir kısmının sadece tek bir ölçüte mevzuatlarında yer vermesi, diğerlerinin de birden fazla ölçüt kullanması ya da kullanılan ölçütlerin farklı yorumlanmaları nedeniyle oluşan çifte mukimliğin<sup>700</sup> BEPS Projesi sonuçları ve MLI paralelinde yapılan OECD MVA 2017 yılı güncellemesinde karşılıklı anlaşmayla çözülmesi öngörülmüştür. Mukimliğin belirlenmesinde taraf ülkeler etkin yönetim yeri ölçütünün yanında kuruluş yeri veya ilgili diğer faktörleri de göz önüne almalıdırlar. Dolayısıyla MLI ile birlikte mukimliği belirleme yolunun genişletilmiş olduğu söylenebilir.

<sup>698</sup> OECD MTC 2017, Commentary on Art. 4, para. 2.

<sup>699</sup> OECD MVA'nın 1992 ve sonraki versiyonlarında Türkiye'nin bu çekincesine rastlamak mümkündür.

<sup>700</sup> Jean-Marc Rivier, "The Fiscal Residence of Companies", General Report, XL1st IFA Congress, Bruxelles 1987, CDFI, vol.LXXIIa, Kluwer 1987, s. 61-62; B. Yaltı Soydan, *age.*, s. 130.

Türkiye, OECD MVA 2017 yılı güncellemesiyle oluşan madde fıkrasının<sup>701</sup> yeni versiyonuna çekince koymamış olsa da aynı hükmü içeren MLI'nın 4. maddesini anlaşmalarına uygulamayacağına dair çekincesi bulunmaktadır. Türkiye'nin yürürlükteki ÇVÖA'ları incelendiğinde gerçek kişiler dışındaki kişilerde çifte mukimlik sorununun çözümünde farklı ölçütler (kanuni merkez, kuruluş yeri, karşılıklı anlaşma usulü, etkin yönetim yeri, tescil merkezi gibi) ve karşılıklı anlaşma yolunun kullanıldığı görülebilmektedir. Türkiye'nin taraf olduğu anlaşmalarda sadece kanuni ana merkez veya tescil merkezi ölçütünün belirlendiği anlaşmalar çoğunlukta olmakla birlikte yalnızca etkin yönetim yeri ölçütüne veya bunun yanında karşılıklı anlaşma usulüne yer verilen anlaşmalar da mevcuttur. Gerçek kişiler dışında kalan kişilerde çifte mukimliğin sadece karşılıklı anlaşma usulüyle belirlenebilmesinin öngörüldüğü anlaşmalara da rastlanabilmektedir. Almanya anlaşması gibi bazı anlaşmalarda akit devletlerin yetkili makamlarının karşılıklı anlaşma yoluyla çifte mukimliğin çözüme ulaştırılamaması durumunda ilgili kişiye anlaşmanın uygulanmayacağı, bir başka deyişle, kişinin her iki ülkede de mukim sayılmayacağı açıkça ifade edilmektedir.<sup>702</sup>

### 3.1.4. Anlaşmanın İş Yeri Tanımına Etkisi

İş yeri, uluslararası vergi hukukunda bir teşebbüsün diğer ülkede olan ticari kazancının vergilendirilebilmesi için anahtar öneme sahip olup kapsamına dair tartışmaların yıllardır süregeldiği bir kavram olarak dikkat çekicidir. İş yeri kavramının ülke iç hukuklarında farklı şekillerde tanımlanmakta oluşu, vergilendirme hakkının hangi devlete ait olacağına belirlenmesi açısından kavramı daha önemli hale getirmektedir.<sup>703</sup> OECD MVA ve BM MVA'nın 5. maddelerinde kapsamı ortaya konulan iş yerine dair hükümler kaynak devlete, kendi ülkesinde iş yeri oluşması halinde ve bu iş yerine atfedilen kazanç miktarı nispetinde vergilendirme hakkı vermektedir.

ÇVÖA'larla hangi durumlarda iş yerinin oluşacağına ve ortaya çıkan ticari kazancı hangi ülkenin vergilendireceğine karar verilmektedir.<sup>704</sup> Mevcut durumda, bir akit devlet, diğer akit devlet mukimi bir teşebbüsü, kendi devlet sınırları içerisinde bir iş yeri vasıtasıyla faaliyeti bulunmadıkça vergilendirme hakkına sahip olmayacaktır. İş

<sup>701</sup> OECD MTC 2017, Art. 4(3).

<sup>702</sup> Türkiye-Almanya ÇVÖA, md. 4(3).

<sup>703</sup> Öznur Yılmaz, "Hazırlayıcı ve Yardımcı Faaliyetler Bağlamında OECD Model Vergi Anlaşmasında Daimi İşyeri", *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı 457, Eylül 2019, s. 137.

<sup>704</sup> H. Özge Yıldırım, "ÇVÖA'da İşyeri Kavramı ile İlgili Öngörülen Değişiklikler", *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı 434, Ekim 2017, s. 51.



yerinin de vergilendirilmesi yoluyla tam mükellef bir şirket yapısı ile iş yeri arasındaki vergilendirme farkı ortadan kaldırılmış, dolayısıyla vergilendirme avantajı elde etmek için diğer ülkede şirket yerine iş yeri oluşturulmasının önü alınmış olmaktadır.<sup>705</sup> İş yerinin oluşup oluşmadığının tespiti, sadece bir ticari faaliyet kazancının diğer devlette vergilendirilmesinde değil, aynı zamanda OECD MVA ve BM MVA'nın kâr payları ile ilgili 10, faiz gelirleri ile ilgili 11, gayrimaddi hak bedelleri ile ilgili 12, ücret gelirleri ile ilgili 15 ve diğer gelirler ile ilgili 21. maddesi kapsamında da önem arz etmektedir.<sup>706</sup>

OECD MVA'nın 5. maddesinin birinci fıkrasında iş yeri terimi bir teşebbüsün işlerinin tamamen veya kısmen yürütüldüğü sabit bir iş yeri olarak tanımlanmaktadır. Fıkra aslında bir teşebbüsün diğer devlette vergilendirilebilmesi için bir eşik (threshold) veya alt sınır tanımlaması yapmaktadır.<sup>707</sup> İş yerine ilişkin üç özellik göze çarpmaktadır:<sup>708</sup> Birincisi, iş yeri işe ilişkin bir fiziki yer (bina, tesis, belli bir yer, hatta makine veya teçhizat) olmalıdır; ikincisi, işe ilişkin bu yer belirli ölçüde sürekliliğe sahip sabit bir yer olmalıdır; üçüncüsü, bir teşebbüse ait iş, bu yer vasıtasıyla yürütülmelidir.

5. maddenin ikinci fıkrasında iş yerinin özellikle hangi unsurları kapsamına aldığı belirlenmektedir. Buna göre, yönetim yeri, şube, büro, fabrika, atölye, maden ocağı, petrol veya doğal gaz kuyusu, taş ocağı veya doğal kaynakların çıkarıldığı diğer herhangi bir yer iş yeri oluşturabilecek unsurlar arasında sayılmaktadır. Bu yerlerin iş yeri kabul edilmesi için ilk fıkrada yer alan “bir teşebbüsün işlerinin tamamen veya kısmen yürütüldüğü sabit bir iş yeri” tanımına uygun olması gerektiği açıktır.

5. maddenin üçüncü fıkrasında bir inşaat şantiyesi, yapım veya kurma projesinin 12 ayı aşan bir süre devam etmesi halinde iş yeri oluşturacağı ayrı olarak düzenlenmektedir. 12 aylık sürede dikkat edilmesi gereken bir husus, bu sürenin her bir münferit inşaat şantiye veya proje açısından ayrı ayrı aranmasıdır.<sup>709</sup> Bu nedenle, yüklenicinin söz konusu şantiye veya proje ile ilgisi olmayan diğer işler için harcadığı süre 12 aylık sürenin hesaplanmasında dikkate alınmayacak, ancak farklı sözleşmelere dayanmasına rağmen ticari ve coğrafi olarak bir bütünlük arz eden inşaat şantiyeleri tek

<sup>705</sup> Christiana HJI Panayi, “The Taxation of Permanent Establishments: Selected Issues”, *Bulletin For International Taxation*, April/May 2013, s. 227.

<sup>706</sup> Mogens Rasmussen, “Permanent Establishments: The Current State of Play”, *Bulletin For International Taxation*, Volume 65, No. 11, 2011, “Introduction”, s. 1.

<sup>707</sup> Detlev J. Piltz Rechtsanwalt, “When is There an Agency Permanent Establishment?”, *Bulletin-Tax Treaty*, 2004, IBFD, May 2004, s. 198.

<sup>708</sup> OECD MTC 2017, Commentary on Art. 5, para. 2.

<sup>709</sup> OECD MTC 2017, Commentary on Art. 5, para. 51.

bir iş olarak değerlendirilecektir.<sup>710</sup> Bir inşaat, iş yeri oluşturduğunda ana teşebbüsün elde ettiği kazançtan OECD usullerine uygun bir payın bu iş yerine atfedilmesi gerekecektir.<sup>711</sup>

Bir başka husus, bir inşaat projesinin 12 aydan daha kısa dönemli kısımlara bölünmesi ve her bir kısmın farklı sözleşmelere dayandırılarak aynı şirketler grubuna bağlı olan farklı şirketlere yaptırılması yoluyla 12 aylık süre eşiğinin kötüye kullanılabilmesidir. Devletler bu türden kötüye kullanımların önüne geçebilmek için vergiden kaçınmanın önlenmesine yönelik kurallara başvurabilirler, örneğin BEPS Projesi ve MLI çalışmalarının katkılarıyla modele dercedilen “menfaatlere hak kazanma (entitlement to benefits)” başlıklı 29. maddenin 9. fıkrasını uygulayabilirler ya da anlaşmalarında bu madde yoksa özellikle sözleşmelerin bölünmesiyle ilgili ayrı bir madde oluşturabilirler. PPT niteliğindeki bu fıkra hükmünün çalıştırılmasıyla, aynı şantiyede veya sahada yakından ilişkili teşebbüslerin farklı dönemlerdeki her biri 30 günü aşan faaliyetlerini toplama suretiyle 12 ay eşiğine ulaşıldığında iş yeri olduğu kabul edilebilecektir.<sup>712</sup>

Yüklenicinin hazırlık çalışmaları dâhil işe başladığı tarihte şantiye kurulmuş kabul edilmektedir.<sup>713</sup> Örneğin yüklenici, yapmayı planladığı inşaat projesi için öncesinde bir planlama bürosu açmışsa, büronun kurulduğu tarihten itibaren şantiye oluşmuş, 12 aylık sürenin de yine bu tarihten itibaren işlemeye başladığı kabul edilecektir.<sup>714</sup> Şantiyenin varlığının son bulması ise çalışmaların yalnızca geçici olarak durdurulmasıyla değil, çalışmaların tamamlanarak kalıcı olarak terk edilmesiyle mümkün olacaktır.<sup>715</sup>

BM MVA'nın 5. maddesi ise bu süreyi, “montaj projeleri” ve “inşaat şantiyeleri, yapım, kurma ve montaj projelerine ilişkin gözetim faaliyetleri”ni de iş yeri kapsamına alarak kaynak ülkeler lehine 6 ay olarak öngörmüştür. Maddenin üçüncü fıkrasında montaj işleri de kapsama dâhil edilmekte ve bahsi geçen tüm faaliyetlere yönelik gözetim faaliyetlerinin de iş yeri sayılacağı vurgulanmaktadır. Buna göre, sabit olmak şartıyla yukarıda adı geçen yerler ve 6 ayı aşan bir süre devam eden inşaat şantiyesi, yapım, montaj veya kurma projesi ve bunlarla ilintili gözetim faaliyetleri iş yeri kapsamında

<sup>710</sup> OECD MTC 2017, Commentary on Art. 5, para. 51.

<sup>711</sup> Tomasz Lewicki, “A Construction Consortium as a Permanent Establishment from an International Tax Law Perspective: Inconsistencies and Deficiencies in Article 5(3) of the OECD Model and Commentary”, *Bulletin For International Taxation*, January 2012, IBFD, s. 45.

<sup>712</sup> OECD MTC 2017, Commentary on Art. 5, para. 52.

<sup>713</sup> OECD MTC 2017, Commentary on Art. 5, para. 54.

<sup>714</sup> OECD MTC 2017, Commentary on Art. 5, para. 18; M. Batun, “OECD Model Anlaşması Çerçevesinde İşyeri Kavramı”, s. 48.

<sup>715</sup> OECD MTC 2017, Commentary on Art. 5, para. 54.

değerlendirilmelidir. Öte yandan aynı fıkarda, bir teşebbüs tarafından çalışanları veya bu amaçla görevlendirilen diğer personel vasıtasıyla verilen hizmet ifalarının diğer devlette herhangi bir 12 aylık dönemde toplamda 183 günü aşan bir süre devam eden danışmanlık hizmetlerini de içerecek şekilde iş yeri kapsamı içinde değerlendirileceği düzenlenmektedir.<sup>716</sup> Bunun için ayrıca iş amaçlı sabit bir lokasyona ihtiyaç bulunmamaktadır.

Türkiye'nin, ilgili kişinin planlama, denetleme veya danışmanlık faaliyetlerini de içerecek şekilde profesyonel hizmetleri ve bağımsız mahiyetteki diğer faaliyetleri belirli bir süreklilik içerisinde ya doğrudan ya da ayrı bir teşebbüsün çalışanları aracılığıyla gerçekleştirmesi halinde, bu kişiye Türkiye'de bir iş yerine sahipmiş gibi davranma hakkını saklı tutan bir çekincesi<sup>717</sup> vardır. Türkiye'nin ayrıca OECD MVA Yorum Notları'nın elektronik ticaret ile ilgili 122 ila 131 numaralı paragraflarında belirtilen faaliyetlerin hangi şartlarda sabit iş yeri oluşturup oluşturmayacağı ile ilgili pozisyonunu saklı tutan bir gözlem notunun (observation)<sup>718</sup> bulunduğu belirtilmelidir. Bu gözlem notu internet sitelerinin Türkiye'de iş yeri oluşturabilmesini sağlayabileceği şeklinde yorumlanabilir.

OECD MVA'nın 5. maddesinin dördüncü fıkrası hazırlayıcı veya yardımcı özellikteki işlevlerde bulunan bazı yerlerin iş yeri sayılmayacağını düzenlemektedir. Bir başka deyişle, hazırlayıcı veya yardımcı özelliğe sahip depolama, teşhir, teslim<sup>719</sup> gibi faaliyetler sabit bir iş yeri vasıtasıyla yürütülseler dahi iş yeri oluşturmayacaktır. Bu durumda bir akit devlet mukiminin diğer akit devletteki hazırlayıcı veya yardımcı faaliyetlerden elde ettiği gelir iş yeri kapsamına girmediğinden kaynak devlet yerine mukim devletin vergilendirme yetkisine bağlanmaktadır.<sup>720</sup> Fıkra, iş yeri olarak kabul edilmeyecek yerleri aşağıdaki biçimde sıralamaktadır:

- (a) teşebbüse ait tesis, mal veya ticari eşyanın yalnızca depolanması, teşhiri veya teslimi amacıyla kullanılması,
- (b) teşebbüse ait mal veya ticari eşya stoklarının yalnızca depolama, teşhir veya teslim amacıyla elde tutulması,

<sup>716</sup> UN MTC 2017 Art. 5(3)(b).

<sup>717</sup> OECD MTC 2017, Art. 5, Reservations on the Article, para. 196.

<sup>718</sup> OECD MTC 2017, Art. 5, Observations on the Commentary, para. 183.

<sup>719</sup> Teslim amacıyla sabit bir yerin kullanımı BM MVA'da iş yeri oluşturan hususlar arasında yer almaktadır. Bu, BM MVA'nın kaynak ülkeler lehinde iş yeri istisnasını daraltan bir düzenlemesi olarak dikkat çekicidir.

<sup>720</sup> B. Yaltı Soydan, *age.*, s. 134.

- (c) teşebbüse ait mal veya ticari eşya stoklarının, yalnızca bir başka teşebbüse işlettirilmesi amacıyla elde tutulması,
- (d) işe ilişkin sabit bir yerin, yalnızca teşebbüse mal veya ticari eşya satın alma veya bilgi toplama amacıyla elde tutulması,
- (e) işe ilişkin sabit bir yerin teşebbüs için yalnızca hazırlayıcı veya yardımcı karakter taşıyan diğer herhangi bir faaliyetin yürütülmesi amacıyla elde tutulması,
- (f) işe ilişkin sabit bir yerin yalnızca (a) ile (e) arası bentlerde bahsedilen faaliyetlerin bazılarını bir arada yürütmek amacıyla elde tutulması  
(sabit yer aracılığı ile yapılan bu türden faaliyetlerin veya (f) bendi durumunda tüm faaliyetlerin hazırlayıcı veya yardımcı nitelikte olması şartıyla)

Parantez içi ifadenin, BEPS Projesi ve MLI çalışmalarının etkisiyle yapılan OECD MVA'nın 2017 yılı güncellemesi ile tüm listeyi kapsayacak şekilde konumlandırılmasının konuya ilişkin tereddütleri önleyeceği umulmaktadır. Zira bu ifade (a) bendinden (f) bendine kadar tüm listedeki faaliyetlerin iş yeri oluşturmamasını "hazırlayıcı veya yardımcı" vasfı taşıması zorunluluğuyla sınırlandırmıştır. Modelin önceki versiyonunda ilk dört istisnanın "hazırlayıcı veya yardımcı" şartına tabi oluşu hususunda tereddüt oluşabilmekte idi. Modelin 2017 yılı güncellemesiyle birlikte iş yeri kavramının istisnalarını oluşturan durumlar, parantez içeriindeki ifadenin listenin en altına tüm bentleri kapsam üzere yerleştirilmesiyle tereddüte yer vermeyecek şekilde daraltılmış oldu. Depolama, teşhir, teslim, işleme veya bilgi toplama gibi amaçlarla kullanılan sabit bir yer sadece söz konusu faaliyetler hazırlayıcı veya yardımcı özellikteyse iş yeri statüsünde kabul edilmeyecekken, bir teşebbüsün ana faaliyet konularından olduğu durumda iş yeri kabul edilecektir.

Hazırlayıcı veya yardımcı mahiyette olan veya olmayan faaliyetleri birbirinden ayırmak kolay olmamakla birlikte eğer teşebbüsün genel amacıyla işe ilişkin sabit yerin genel amacı örtüşüyorsa işe ilişkin yerde yürütülen faaliyetleri hazırlayıcı veya yardımcı faaliyet olarak değerlendirmek doğru olmayacaktır. Burada işe ilişkin sabit yerin faaliyetinin teşebbüsün tüm faaliyetleri içeriisinde önemli bir ağırlığa sahip olup olmamasına bakılacak ve buna göre karar verilecektir. Örneğin R devletinin teşebbüsü S devletinde, bu devletteki müşterileri için çevrim içi (online) satış hizmeti verdiği mallarının depolanması ve buradan teslimi/dağıtımı amacıyla önemli sayıda çalışana sahip olduğu büyük bir depo işletmesi durumunda, bu teşebbüs S devletinde işlettiği bu

büyük depo için fıkranın sağladığı iş yeri istisnalarından yararlanamayacaktır. Zira depolama ve teslim faaliyeti teşebbüsün esaslı bir faaliyeti olup önemli sayıda çalışan gerektirmektedir.<sup>721</sup>

Dijital ekonominin yükselişiyle bir iş yerine gereksinim duymadan faaliyetlerini kolaylıkla gerçekleştirebilen birçok işletmenin, internetten satışlara konu olan eşyanın depolama ve teslim faaliyetlerinin gerçekte “hazırlayıcı veya yardımcı” mahiyette olup olmadıklarının daha fazla test edilmeye başlanacağı bir sürece girildiği ortadadır. Amazon, Alibaba gibi dijital alışveriş devlerinin bu teste daha sık takılacağı bir dönemin başlamak üzere olduğu söylenmelidir.

OECD MVA ve BM MVA'nın 5. maddesinde, BEPS Projesi'nin “İş Yeri Statüsünden Yapay Yollarla Kaçınmanın Önlenmesi” adlı 7. eyleminin final raporunun önerisiyle şekillenen MLI'nın 13(4). maddesine uygun biçimde yeni bir kısımlara ayırmayı önleme kuralı (new anti-fragmentation rule) “4.1. fıkra” olarak yer bulmuştur. Fıkroda, iki teşebbüs tarafından aynı yerde gerçekleştirilen veya aynı teşebbüs veya yakından ilişkili bir teşebbüs tarafından iki yerde gerçekleştirilen ticari faaliyetlerin, uyumlu bir iş operasyonunun tamamlayıcı işlevlerini oluşturmaması şartıyla, eğer bir teşebbüs veya yakından ilişkili teşebbüs aynı yerde veya aynı akit devlette farklı bir yerde ticari faaliyetlerini sürdürüyorsa, bu teşebbüs tarafından kullanılan veya idame ettirilen sabit iş yeri için ve

(a) bu madde hükümleri altında söz konusu yer veya diğer yer teşebbüs için veya yakından ilişkili teşebbüs için iş yeri oluşturuyorsa,

veya

(b) aynı yerdeki iki teşebbüsün veya iki yerdeki aynı teşebbüsün veya yakından ilişkili iki teşebbüsün faaliyetlerinin birleşimi sonucu ortaya çıkan bütün faaliyetler, hazırlayıcı veya yardımcı karakter niteliği taşııyorsa

4. fıkranın uygulanmayacağı düzenlenmektedir.

Bu düzenlemeyle artık ilişkili tarafların birbirinden ayrılmış faaliyetleri bütün bir iş sayılacak ve dolayısıyla kısımlara ayırma faaliyetlerinin “hazırlayıcı veya yardımcı” faaliyet istisnasından yararlanması önlenebilecektir. OECD MVA Yorum Notları'nda fıkra 4.1 başlığı altında konuya dair örnekli açıklamalar mevcuttur. Örneğin, maddenin dördüncü fıkrasının (f) bendinin uygulamasıyla ilgili “faaliyetlerin kısımlara

<sup>721</sup> OECD MTC 2017, Commentary on Art. 5, para. 59, 62.

bölünmesi”<sup>722</sup> yoluyla iş yeri statüsünden kaçınmanın önlenmesine dair hususlara yer verilmiştir. Buna göre, bir teşebbüs, her biri tek başına sadece hazırlayıcı veya yardımcı mahiyet taşıyan birleşik ve aralarında bütünlük (cohesive) arz eden ticari faaliyetleri birçok küçük kısımlara ayırarak iş yeri istisnalarından yararlanabilmekte iken bu yeni fıkranın ihdasıyla malların teslim alınması, depolanması, teslimi gibi birbirini tamamlayıcı fonksiyonların icrası durumunda bu faaliyetler organizasyonel olarak birbirinden ayıramayacağından, iş yeri statüsünden kaçınmak için bunların her birinin hazırlayıcı veya yardımcı nitelikte olduğu iddia edilemeyecektir.<sup>723</sup> Bu yeni kuralın uygulanmaya başlamasıyla ÇUŞ’lar kaynak devletlerdeki iş yeri oluşumu merkezli vergi planlamalarını vergi idarelerince olası bir inceleme durumuna karşı gözden geçirmek zorunda kalacaklardır.

OECD MVA’nın 5. maddesinin beşinci fıkrasında iş yeri kapsamına giren dikkat çekici bir başka husus bağımlı acentelerin de iş yeri oluşturmasıdır. Ancak bu fıkra için BEPS Projesi’nin “İş Yeri Statüsünden Kaçınmanın Önlenmesi” başlıklı 7. eylem final raporunda ve MLI’a istinaden modelin 2017 yılı güncellemesinde iş yeri kavramının kapsamı genişletilmiştir.

Modelin 2017 yılı güncellemesi öncesinde madde, bir kişinin bir akit devlette diğer taraf devletin “*bir teşebbüsün adına hareket etmesi ve sözleşme akdetme yetkisine sahip biçimde bu yetkisini de devamlı nitelikte kullanmakta*” ise bu kişinin bu ilk devlette teşebbüs için gerçekleştirdiği her türlü faaliyet dolayısıyla, dördüncü fıkrada bahsedilen iş yeri oluşumunu gerektirmeyecek faaliyetleri icra etmediği sürece, bir iş yeri olduğu kabul edileceğine yönelik olarak düzenlenmiş idi. Burada, bağımlı temsilcilik faaliyetleri nedeniyle iş yerinin oluştuğunun kabul edilmesi için “teşebbüs adına sözleşme akdetme yetkisi” aranması, bazı komisyonculuk faaliyetlerinin iş yeri kapsamına girmemesiyle neticelenmekteydi. Uygulamada çoğu kez bir komisyoncunun müşterilerle temsil ettiği teşebbüs adına değil, kendi adına sözleşme akdetmesi nedeniyle yabancı teşebbüsler bir iş yeri oluşumuna sebep olmadan diğer devlette vergi ödemeksizin yüksek hacimlerde ticari faaliyet gerçekleştirebilmekteydiler. Öte yandan, yabancı bir teşebbüsün diğer devletteki ticari faaliyetleriyle ilgili müşterileriyle akdettikleri sözleşmeler farklı bir devlet üzerinden de kolaylıkla yapılabilmekteydi. Ayrıca bu teşebbüsün kaynak ülkedeki

<sup>722</sup> “fragmentation of activities”.

<sup>723</sup>OECD MTC 2017, Commentary on Art. 5, para. 79.

bir bağılı şirket veya ilişkili olduğu bir bağımsız temsilci üzerinden de iş yeri oluşumuna neden olmayacak biçimde ticari faaliyetlerde bulunması mümkündür.<sup>724</sup>

BEPS Projesi ve MLI ışığında modelde yapılan 2017 yılı güncellemesiyle bağımlı temsilcinin faaliyetleri dolayısıyla iş yeri oluşturan “teşebbüs adına sözleşme yapma yetkisine sahip olma ve bu yetkiyi devamlı biçimde kullanma” yerine, kişinin “sözleşmeleri adet halinde devamlı yapması veya sözleşmelerin tamamlanmasında teşebbüs tarafından maddi değişiklik yapılması söz konusu olmaksızın adet haline getirmek suretiyle devamlı olarak başrol oynaması” durumlarında teşebbüse ait bir iş yerine sahip olduğu kabul edilecektir. Bu sözleşmeler teşebbüs adına akdedilebileceği gibi, teşebbüse ait bir eşyanın mülkiyetinin transferi veya kullanım hakkının devri veya o teşebbüsün hizmet ifaları için de akdedilebilecektir.<sup>725</sup>

Bu yeni durumla, yabancı bir teşebbüs adına bağımlı temsilci vasıtasıyla diğer devlette gerçekleştirilen ticari faaliyetlerle birlikte bu teşebbüs hesabına yürütülen faaliyetler de teşebbüse ait iş yeri oluşturabilecektir. Bundan sonra bir iş yerinin oluşması için yalnızca bağımlı bir temsilcinin teşebbüs adına sözleşmeyi imzalaması değil,<sup>726</sup> temsilcinin sözleşmelerin tamamlanmasında öncü rolü oynaması ve teşebbüse ait bir eşyanın transferi, kullanım hakkının devri veya teşebbüsün hizmet ifalarına ilişkin sözleşmelerin yapılması da yeterli olabilecektir. Bir başka ifadeyle, bir aracının (intermediary) bir devlette yürüttüğü faaliyetler yabancı bir teşebbüsün sözleşmelerinin düzenli olarak ifasını sağlıyorsa, aracının bu faaliyetleri, 4. fıkradaki iş yeri oluşumunu gerektirmeyecek nitelikte olmaması ve gerçekten bağımsız bir şekilde yürütülmemesi şartıyla teşebbüse ait bir iş yerinin varlığını doğurabilecektir. BM MVA'nın 5. maddesinin yeni beşinci fıkrasında OECD MVA'dan farklı olarak, adet halinde devamlı olarak sözleşmeleri sonuçlandırmayan ve sözleşmelerin sonuçlandırılmasında başrolü oynamayan bağımlı acentenin, ilgili devlette teşebbüs adına ticari mal teslimi (delivery) amacıyla düzenli biçimde ticari mal stoku bulundurması halinde teşebbüs için gerçekleştireceği herhangi bir faaliyetinin bu devlette iş yeri oluşturacağına hükmedilmektedir.

<sup>724</sup> İ. Organ, M. C. Kara, agm., s. 7.

<sup>725</sup> OECD MTC 2017, Art. 5(5).

<sup>726</sup> Modelin 2014 versiyonu yorum notlarının 32.1. paragrafında sözleşme teşebbüs adına yapılmasa da teşebbüsü bağlayıcı nitelikteyse sözleşmeyi yapan acentenin iş yeri niteliğini haiz olduğuna dair yorum mevcuttur.

OECD Modeli'nin önceki versiyonunun altıncı fıkrasında, bir teşebbüsün bir akit devletteki ticari faaliyetlerini, yalnızca bu işlerin yürütülmesine işlerinin olağan seyri çerçevesinde devam etmekte olan bir simsar, genel komisyon acentesi veya bağımsız statüde diğer herhangi bir acente vasıtasıyla yürütmesi durumunda bu devlette bir iş yerine sahip olmayacağı düzenlenmekte idi. Modelin 2017 yılı güncellemesi neticesinde oluşturulan yeni altıncı fıkrada, bir akit devlette diğer akit devletin teşebbüsü adına bağımsız acente vasfıyla ve olağan işlerini takip eder biçimde faaliyette bulunan kişiye beşinci fıkranın uygulanmayacağı düzenlenmektedir. Eğer bu kişi ayrıca yakından ilişkili (closely related) olduğu bir veya daha fazla teşebbüs adına “*münhasıran veya neredeyse münhasıran (exclusively or almost exclusively)*” hareket ediyorsa bağımsız temsilci olarak kabul edilmeyecektir.

Maddenin altıncı fıkrasında yapılan önemli bir yenilik, “*münhasıran veya neredeyse münhasıran*” tabirinin fıkrada kullanılması olarak dikkat çekmektedir.<sup>727</sup> Bu değişiklikle örneğin bir temsilcinin yakından ilişkili olan teşebbüsler için gerçekleştirdiği satışlar, tüm satışlarının %10'undan az ise bağımsızlık statüsünü koruyabilecektir.<sup>728</sup> Bu durumda temsilcinin faaliyetleri “*münhasıran veya neredeyse münhasıran*” olarak adlandırılabilir yeni bir bağımsızlık testini başarılı biçimde geçmiş sayılacaktır. Bu yeni hükümle bağımsız acente uygulamalarının kapsamı daraltılmıştır. Gerek beşinci fıkra gerekse altıncı fıkradaki yeni kurallar geniş bir bağımlı acente kavramını ortaya çıkarmıştır.<sup>729</sup>

BEPS Projesi'nin 7. eylem final raporunun tavsiyesi ve MLI'nın etkisiyle modelin 5. maddesine sekizinci fıkra da ilave edilmiş, fıkrada teşebbüs ile yakından ilişkili kişiden ne anlaşılması gerektiği düzenlenmiştir. Buna göre, bir kişi diğer kişi üzerinde bir kontrole sahipse veya her ikisi de aynı kişilerin kontrolü altında ise yakından ilişkili kişinin belli şartlar altında oluşabileceği belirtilmektedir. Örneğin, bir kişinin veya teşebbüsün diğeri üzerinde doğrudan veya dolaylı olarak %50'den fazla faydalanıcı çıkarı (beneficial interest) varsa (veya bir şirketin varlığı durumunda şirketteki toplam oyların ve şirket hisselerinin değerinin ve öz sermayenin %50'den fazlası) bu kişi veya teşebbüs diğer teşebbüs ile yakından ilişkili kişi olarak değerlendirilecektir. Yine bir başka kişinin de bu kişi ve teşebbüs veya iki teşebbüs ile aynı ilişki içerisinde bulunması da aynı

<sup>727</sup> Y. Uslu, agm., s. 8.

<sup>728</sup> OECD MTC 2017, Commentary on Art. 5, para. 112.

<sup>729</sup> Y. Uslu, agm., s. 9.



neticeyi verecektir. Öte yandan, yakından ilişkili kavramının 9. maddede kullanılan ilişkili teşebbüsler (associated enterprises) kavramından ayrıştırılması gerekmekte olup her ne kadar bir dereceye kadar örtüşmeler de farklı olarak amaçlandıkları kabul edilmektedir.<sup>730</sup>

OECD Modeli'nin 2017 yılı güncellemesiyle iş yeri kavramının kapsamının genişletilmesine dair yukarıda bahsi geçen ilaveler, iş yeri kurullarındaki kötüye kullanımlar ve zafiyetlerden kaynaklı aşırı derecede matrah aşındırma ve kâr kaydırmalarına karşı BEPS Projesi çalışmaları sürecinde geliştirilen tedbirleri yansıtmaktadır. Özellikle son dönemde bir teşebbüsün diğer devlette rahatlıkla bir iş yeri veya bağımlı bir temsilciye sahip olmaksızın yürütebildiği faaliyetlerin yaygınlaşması, bunun neticesinde yüksek kazançlar elde etmesi ve bunların vergilerini ödememesi bahsi geçen ilavelerin arkasındaki itici güç olmuştur.

BEPS Projesi 7. eylem ve MLI çalışmaları kapsamında iş yerinin tanımı, kapsamı, istisnalar ve iş yerine atfedilen kazançların belirlenmesi konularının gözden geçirilmesi ve geliştirilmesi, “*kazanç nerede elde edildiyse ve değer nerede üretildiyse orada vergilendirilmeli*” prensibine de uygun olarak kaynak devletlerin vergilendirme haklarını korumada olumlu bir adım olmuştur. Ancak iş yerinin güncel halinin de küreselleşmenin getirdiği yeni iş modelleri karşısında yetersizliğini devam ettirmekte olduğu ve dijital ekonomiyi içine alacak şekilde yeniden tanımlanmasının gerektiği de ortadadır.<sup>731</sup> Dijital ekonominin, bir teşebbüsün başka bir ülkede fiziksel bir mevcudiyet gerektirmeksizin o ülkeden fiilen ekonomik kazanç sağlamasını mümkün kılması bunu zorunlu kılmaktadır.

### **3.1.5. Anlaşmanın Sermaye Değer Artış Kazançları Hükümüne Etkisi**

Bir işletmenin aktifindeki varlıkların elden çıkarılmasından doğan kazancın vergilendirilmesinde bu varlıkların bulunduğu devletin yetkilendirilmesi oldukça yaygın bir durumdur. Sermaye değer artış kazançlarının vergilendirilmesinde devletlerin iç hukuk düzenlemeleri esas alınmakta olup uygulamalara bakıldığında bu tür kazançlardaki vergilendirmenin ülkeden ülkeye önemli ölçüde farklılaştığı görülebilmektedir.<sup>732</sup>

Sermaye değer artış kazançlarının vergilendirilmesine ilişkin esaslar OECD MVA ve BM MVA'nın 13. maddelerinde düzenlenmektedir. 13. madde her ne kadar sermaye

<sup>730</sup> OECD MTC 2017, Commentary on Art. 5, para. 119.

<sup>731</sup> Dale Pinto, “The Need to Reconceptualize the Permanent Establishment Threshold”, *Bulletin*, IBFD, July 2006, s. 266.

<sup>732</sup> OECD MTC 2017, Commentary on Art. 13, para. 1, 4.

değer artış kazançlarının neler olduğuna dair ayrıntılı bir tanım vermese de “varlığın elden çıkarılması” tabiri, özellikle varlık satışı veya varlığın kısmi elden çıkarılması, kamulaştırılması, hisse karşılığında bir şirkete transferi, bir hakkın satışı, hediye kapsamında elden çıkarılması ve hatta ölüm halinde varlığın el değiştirmesinden kaynaklı sermaye değer artış kazançlarını ifade etmek için yaygın olarak kullanılmaktadır.<sup>733</sup> Bununla birlikte, anlaşmada tanımı yapılmayan terimlerin anlamının iç hukuk kurallarınca belirlenmesine yönelik bir atfa anlaşmada yer verilmek şartıyla taraf ülke iç hukuklarındaki tanımlara itibar edilecektir. Örneğin, Türkiye bakımından GVK’nın değer artış kazançlarına ilişki mükerrer 80. maddede yer verilen tanım<sup>734</sup> dikkate alınacaktır.

Maddenin dördüncü fıkrasında BEPS Projesi ve MLI kapsamında değişiklik yapılmıştır. Buna göre, bir akit devlet mukimince hisse senetlerinin veya bir ortaklık veya tröstteki haklar benzeri hakların elden çıkarılmasıyla elde edilen kazançlar, eğer elden çıkarmanın gerçekleştirilmesinden önceki 365 gün boyunca herhangi bir zamanda bu hisse senetleri ve benzeri hakların değerinin %50’sinden fazlası, doğrudan veya dolaylı olarak diğer akit devlette bulunan ve 6. maddedeki tanımlamaya uygun gayrimenkul varlıklardan oluşmakta ise bu diğer akit devlette vergilendirilebilecektir. Fıkra yapılan değişiklikle 365 gün süresince herhangi bir zamanda değer eşiğinin (%50) sağlanmış olması kaynak devletin vergilendirme hakkı için yeterli olacaktır.

OECD MVA ve BM MVA’nın BEPS Projesi ve MLI ışığında yapılan 2017 yılı güncellemesiyle bu fıkra her iki modelde de aynı biçimde düzenlenmiş, önceki versiyonlarında bulunan farklılık ortadan kaldırılmıştır.

### **3.1.6. Anlaşmanın Karşılıklı Anlaşma Usulü Hükümüne Etkisi**

Karşılık anlaşma usulü (KAU) anlaşmanın uygulanmasından kaynaklanan zorlukları aşmak amacıyla OECD MVA ve BM MVA’nın 25. maddelerinde hüküm altına alınmıştır. KAU, akit devletlerin iç hukuku dışındaki özel bir yöntem olarak dikkat çekmektedir.<sup>735</sup> Gelişmiş ülkeler arasında yaygın olarak kullanılan KAU’nun temel amacı, çifte vergilendirmeye neden olan anlaşma kaynaklı ihtilafları önlemektir.<sup>736</sup>

<sup>733</sup> OECD MTC 2017, Commentary on Art. 13, para. 4-5.

<sup>734</sup> “...mal ve hakların satılması, bir ivaz karşılığında devir ve temlik, trampa edilmesi, takası, kamulaştırılması, devletleştirilmesi, ticaret şirketlerine sermaye olarak konulmasını ifade eder”.

<sup>735</sup> OECD MTC 2017, Commentary on Art. 25, para. 8.

<sup>736</sup> Ersin Nazalı, “Karşılıklı Anlaşma Usulünün (KAU) Türk Vergi Hukukunda Uygulanabilirliği”, *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı 383, Temmuz 2013, s. 48.

İki akit devlet yetkili makamları bir araya gelerek, vergi anlaşmasının uygulanması ve yorumlanmasından kaynaklanan sorunları tartışarak ve müzakere ederek karşılıklı anlaşma yoluyla çözmeye gayret etmektedir. Bir akit devletin vergi mevzuatındaki değişiklikten kaynaklanacak şekilde bir kişinin anlaşmaya aykırı bir vergilendirmeye tabi tutulma ihtimali ortaya çıktığı anda bu kişi yetkili makamlara beklemeden başvuruda bulunabilecektir.<sup>737</sup> Yapılan işlemin anlaşmaya aykırı olabileceği kanaati, KAU sürecinin başlatılması için yeterli olmaktadır.

BEPS Projesi'nin 14. eylemi minimum standartlarına MLI'da yer verilmesiyle taraf ülkeler bunları uygulama yükümlülüğüne girmişlerdir. Dolayısıyla taraf ülkeler OECD MVA'nın 25. maddesinin 1, 2 ve 3. fıkralarını ÇVÖA'larına uygulamalı, transfer fiyatlandırması konularında da KAU'nun kullanımını sağlamalı ve sonuçlanan karşılıklı anlaşmalara uymalıdır.

OECD MVA'nın birinci fıkrasında, bir kişinin, akit devletlerden birinin veya her ikisinin işlemlerinin kendisi için bu anlaşmanın hükümlerine uygun düşmeyen bir vergilendirmeye neden olduğu veya olacağı kanaatine vardığında, bu devletlerin iç mevzuatında öngörülen çözüm yollarıyla bağlı kalmaksızın, olayı iki akit devletten birinin yetkili makamına arz edebileceği belirtilerek, söz konusu müracaatın, anlaşma hükümlerine aykırı düşen bir vergilendirmeye neticelenen eylemin ilk bildiriminden itibaren üç yıl içerisinde yapılması gerektiğine hükmedilmektedir.

OECD MVA'nın bir önceki versiyonunda, kişi olayı mukimi olduğu akit devletin yetkili makamına veya kişinin durumunun ayrımcılık yapmama başlıklı 24. maddenin 1. fıkrasına uygun düşmesi halinde,<sup>738</sup> vatandaşı olduğu akit devletin yetkili makamına arz edebileceği belirtilmekte idi. Bu hüküm, BEPS Projesi ve MLI çalışmaları doğrultusunda yapılan modelin 2017 yılı güncellemesiyle değişerek, kişinin olayı iki akit devletten birinin yetkili makamına arz edebilmesi mümkün hale getirilmiştir. Mevcut durumda KAU kapsamındaki başvurular kişinin mukimi olduğu veya ayırım yapılması ile ilgili durumlarda vatandaşı olunan devlete yapılırken, yeni durumda artık bu kişi başvurusunu her iki devletten birine yapabilecektir.

<sup>737</sup> OECD MTC 2017, Commentary on Art. 25, para. 14.

<sup>738</sup> Kişi kendisine ayrımcılık yapıldığı kanaatini taşıyorsa.

Örneğin,<sup>739</sup> Türkiye mukimi olan (A)'nın İspanya'da elde ettiği gelirin İspanya-Türkiye Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmasına aykırı biçimde İspanya'da vergilendirilmesi üzerine (A) kişisi karşılıklı anlaşma kapsamındaki başvurusunu her iki akit devletten birisinin yetkili makamına yapabilecektir. Yetkili makamdaki kastedilen, anlaşmaların “*Genel Tanımlar*” başlıklı 3. maddesinde belirlenen anlam olacaktır. Türkiye yönünden yetkili makam terimi Hazine ve Maliye Bakanını veya onun yetkili kıldığı kişileri ifade etmektedir.<sup>740</sup> BM MVA'nın ilgili fıkrası OECD MVA'nın bir önceki versiyonundaki fıkra hükümleriyle aynı şekilde varlığını korumaktadır. Bir başka deyişle, BM MVA'da mukim olunan devletin yetkili makamına başvuruda bulunulabilecektir. Yeni durumun yalnız OECD MVA için geçerli olduğu belirtilmelidir.

KAU başvurusunun anlaşma hükümlerine aykırı düşen işlemin ilk bildirim tarihinden itibaren üç yıl içerisinde gerçekleştirilmesi önemlidir. Asgari olarak kabul edilen üç yıllık sürenin amacı vergi idarelerini geç itirazlara karşı korumaktır. Akit devletler mükelleflerin yararına ikili anlaşmalarında iç hukuk düzenlemeleri ile anlaşma hükümlerini uyumlaştırmak amacıyla daha uzun süreler de belirleyebilirler. Öte yandan üç yıllık süre, yapılan idari ve hukuki işlemler esnasında da işlemeye devam ettiğinden, uygulamada vergi mükellefleri için güçlükler ortaya çıkmakta ve mükellefler KAU'ya başvuru ile iç hukuk süreçleri arasında seçim yapmak zorunda kalmaktadır. Bu durum KAU'nun etkin kullanılmamasına yol açmaktadır. Bu nedenle, bazı devletler iç hukuk süreçlerinin takibi boyunca üç yıllık sürenin işlemeyeceğine yönelik iç hukuk düzenlemeleri yapmaktadır.<sup>741</sup>

Türk vergi mevzuatı yönüyle zaman aşımını durduran veya kesen haller arasında mükellef tarafından veya yetkili makamlar arasında KAU sürecinin başlatılması sayılmadığından zaman aşımı işlemeye devam etmektedir. Zaman aşımının durması veya kesilmesi için de Türk vergi hukukunda buna dair bir hüküm olması veya ÇVÖA'daki KAU maddesinde açık bir ifadenin yer alması gerekmektedir.<sup>742</sup>

Yukarıdaki açıklamalar çerçevesinde akit ülkelerin yetkili makamları tarafından kabul edilebilir bir KAU başvurusu için iki önemli zorunluluğun yerine getirilmesi gerekmektedir. İlki, mükellefin başvurusunu her iki devlet yetkili makamlarından birine

<sup>739</sup> Örneğin oluşturulmasında “Gelir İdaresi Başkanlığı, Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmalarında Yer Alan Karşılıklı Anlaşma Usulüne İlişkin Rehber”den (2019) faydalanılmıştır.

<sup>740</sup> Karşılıklı Anlaşma Usulü Rehberi, s. 9.

<sup>741</sup> OECD MTC 2017, Commentary on Art. 25, para. 25.

<sup>742</sup> Karşılıklı Anlaşma Usulü Rehberi, s. 12.

yapması, ikincisi ise bu başvurunun anlaşmaya aykırı olan bir vergilendirme işlemine ilişkin eylemin ilk bildiriminden itibaren üç yıl içerisinde yapılması. Ayrıca, anlaşma KAU başvurularının şekline dair özel herhangi bir kural koymadığı gibi, yetkili makamlar uygun gördükleri özel usulleri belirleyebilirler. Hiçbir özel usulün belirlenmediği durumlarda ise itiraz başvuruları ilgili devletin yetkili vergi makamlarına sunulan diğer itiraz başvurularına benzer biçimde yapılabilir.<sup>743</sup>

OECD MVA'nın 2017 yılı güncellemesinden önceki versiyonunun ilk fıkrasındaki üç yıllık süre uygulamasına Türkiye'nin bir çekincesi mevcut idi. Bu çekinceye göre Türkiye, olayın ilgili vergilendirme yılını takip eden beş yıl içerisinde yetkili makamına sunulması gerektiği şartını koşma hakkını saklı tutmakta idi. Türkiye ayrıca, anlaşma hükümlerine aykırı olan vergilendirme ile ilgili bildirim bu beş yıllık sürenin son yılında yapılması durumunda, bildirim yapıldığı tarihten itibaren bir yıl içerisinde mükellefin yetkili makama başvurması gerektiğini de belirtmiş idi. Bu çekincesiyle Türkiye, VUK'un 114 ve 126. maddelerindeki tarh zaman aşımı ve bununla ilgili vergi hatalarının düzeltilmesinde zaman aşımı sürelerinin uygulanmasını imzalayacağı ÇVÖA'lar bakımından devam ettirmek amacıyla elini güçlü tutmak istemişti. Ancak OECD MVA 2017 yılı güncellemesinde bu çekinceye Türkiye yer vermemiştir. Türkiye'nin bunu yapmakla BEPS Projesi'nin 14. eylemi ve MLI minimum standartlarına uyumu amaçladığı söylenebilir.

Maddenin ikinci fıkrasında, söz konusu yetkili makamın itirazı haklı bulması, ancak kendisinin tatmin edici bir çözüme ulaşmaması durumunda, anlaşmaya ters düşen vergilendirmeyi önlemek amacıyla, diğer akit devletin yetkili makamıyla karşılıklı anlaşma yoluyla konuyu çözmeye gayret edeceği belirtilerek, anlaşmaya varılan her hususun, akit devletlerin iç hukukunda öngörülen zaman aşımı sürelerine bakılmaksızın uygulanacağı düzenlenmektedir. Fıkırada, yetkili makamların kendilerine yapılan itirazı haklı bulmaları, ancak uygun bir çözüme ulaşamamaları durumunda nasıl bir yol izlemeleri ve anlaşmaya varılan hususların uygulanmasında da süre, zaman aşımı vs. gibi kısıtlamalara gitmemeleri gerektiği öngörülmektedir. Ancak yetkili makamların bir vergi uyuşmazlığının çözümüne yönelik karşılıklı anlaşma sürecini tamamlayarak uyuşmazlığı ortadan kaldırma gibi bir zorunluluğunun bulunmadığı ve bu hususta vergi mükellefine

<sup>743</sup> OECD MTC 2017, Commentary on Art. 25, para. 16.

herhangi bir güvence verilmediği de fıkra hükmünden anlaşılmaktadır.<sup>744</sup> Vergi mükelleflerinin durumuna yönelik olarak KAU'ya ilişkin anlaşmalarda açık bir hüküm öngörülmemesi, sürecin eleştirildiği en önemli eksiklikler arasında sayılmaktadır.<sup>745</sup>

Türkiye'nin maddenin ikinci fıkrasına çekincesi mevcuttur. Çekincede, Türkiye vergi iadesi taleplerini bir düzene oturtmak amacıyla mükellefleri, karşılıklı anlaşmadan kaynaklanan alacaklarını talep etmek için anlaşmanın sonuçlandığının bildirim tarihinden itibaren bir yıl içinde yetkili vergi idaresine başvuruyu zorunlu kılma hakkını saklı tutmaktadır.<sup>746</sup> Türkiye, bu çekincesini OECD MVA'nın 2017 versiyonunda daha kısa hale getirerek güncellemiştir.

Maddenin üçüncü fıkrasında, akit devletlerin yetkili makamlarının, anlaşmanın yorumundan veya uygulanmasından kaynaklanan her türlü güçlüğü veya tereddütü karşılıklı anlaşmayla çözmek için çaba sarf edecekleri, aynı zamanda, anlaşmada ele alınmayan durumlardan kaynaklanan çifte vergilendirmenin ortadan kaldırılması için de birbirine danışabilecekleri düzenlenmektedir. KAU'da yetkili makamların anlaşmanın yorumlanması ve uygulanmasında karşılaşılan sorunları çözmeye mümkün olduğunca gayret göstermeleri esastır. Yetkili makamların üzerinde anlaştıkları konulara ait kararlar idareler için karşılıklı anlaşmayı değiştirmeyi veya feshetmeyi kararlaştırmadıkları sürece bağlayıcı olmaktadır.<sup>747</sup> Diğer taraftan, yetkili makamların KAU çerçevesinde varmış oldukları mutabakatın mükellefler açısından bağlayıcı olmadığını belirtmekte yarar bulunmaktadır. Mükellefin yetkili makamların mutabakata vardıkları sonucu kabul etmemesi durumunda, mukimi olduğu veya vatandaşı bulunduğu devletin iç hukukunda yer alan çözüm yollarına zaman sınırlamalarını da dikkate alarak başvurması mümkündür.<sup>748</sup>

Son olarak beşinci fıkrada,

- a) 1. fıkra uyarınca bir kişi bir akit devletin yetkili makamına, akit devletlerden birinin veya her ikisinin işlemlerinin o kişi için bu anlaşmanın hükümlerine uygun düşmeyen bir vergilendirmeyi netice verdiği kanaatine dayanarak olayı iletmiş ve

<sup>744</sup> Emrah Ferhatoğlu, "Vergi Anlaşmaları Hukukunda Uyuşmazlıkların Çözümlemesi", *Vergi Sorunları Dergisi*, Sayı 301, Ekim 2013, s. 60.

<sup>745</sup> E. Ferhatoğlu, agm., s. 60.

<sup>746</sup> OECD MTC 2017, Commentary on Art. 25, para. 99.

<sup>747</sup> OECD MTC 2017, Commentary on Art. 25, para. 54.

<sup>748</sup> Karşılıklı Anlaşma Usulü Rehberi, s. 14.

- b) yetkili makamlar 2. fıkra hükümlerine uygun olarak olayı çözüme kavuşturmak için, olaya dair yetkili makamlar tarafından zorunlu olarak istenen tüm bilgilerin her iki akit devlet yetkili makamlarına arz edildiği tarihten itibaren iki yıl içerisinde bir anlaşmaya varamamışlar ise,

ilgili kişinin yazılı olarak talep etmesi halinde, söz konusu olaydan kaynaklanan çözülmemiş her türlü sorunun tahkime gönderileceği, ancak devletlerden birinde çözülmeyen sorunlar hakkında bir mahkeme kararı verilmiş ise söz konusu sorunların tahkime gönderilmeyeceği, ilgili olaydan doğrudan etkilenen kişinin tahkim kararını uygulayan karşılıklı anlaşmayı reddetmediği sürece, söz konusu kararın her iki akit devlet için de bağlayıcı olacağı ve bu devletlerin iç mevzuatındaki herhangi bir zaman aşımına bağlı olmaksızın uygulamaya konulacağı, son olarak akit devletlerin yetkili makamlarının karşılıklı anlaşma yoluyla fıkranın uygulama şeklini belirleyecekleri düzenlenmektedir.

OECD MVA'nın bir önceki versiyonunda 5. fıkranın (b) bendinde yer alan “...olay, diğer akit devletin yetkili makamına arz edildiği tarihten itibaren iki yıl içerisinde...” ifadesi, modelin 2017 yılı güncellemesinde yukarıdaki gibi “...olaya dair yetkili makamlar tarafından zorunlu olarak istenen tüm bilgilerin her iki akit devlet yetkili makamlarına arz edildiği tarihten itibaren iki yıl içerisinde...” olarak, “ilgili kişinin talep etmesi halinde, söz konusu olaydan kaynaklanan çözülmemiş her türlü sorun tahkime gönderilecektir” ifadesi de “ilgili kişinin **yazılı olarak talep etmesi halinde, söz konusu olaydan kaynaklanan çözülmemiş her türlü sorun tahkime gönderilecektir**” olarak değiştirilmiştir. Yapılan değişiklikle bir mükellef, yetkili makamların anlaşmazlık hakkında iki yıl içinde karşılıklı anlaşmaya varamadığı durumda yazılı olmak kaydıyla tahkime başvurabilecektir.

Ayrıca önceki versiyonda fıkraya ait bir dipnot, güncellenen fıkrada yer almamaktadır. Dipnotta özetle, bazı devletlerde iç hukuk gereğince veya siyasi/idari gerekçelerle tahkime dayalı bir uyuşmazlık çözümünün mümkün olmayabileceği; ayrıca, bazı devletlerin tahkim fıkrasına yalnızca belirli devletler ile akdettikleri anlaşmalarda yer vermek isteyebilecekleri; tahkim fıkrasının yalnızca her bir devletin uygun bulması durumunda anlaşmaya dâhil edilmesi gerektiğine dair ifadeler yer almakta idi. Ayrıca, dipnotta soruna dair bir mahkeme kararı devletlerin birinde mevcut ise sorunun tahkime gönderilmeyeceğine ilişkin koşulun bu fıkradan çıkarılması hususunda devletlerin anlaşmaya varabilmeleri gerektiği de belirtilmiş idi. Bu dipnotla OECD MVA'nın tahkimle ilgili hükmünün vergilendirme yetkisini yasama organının aleyhine kısıtlama

niyetinde olmadığına işaret edilmekteydi.<sup>749</sup> Modelin 2017 yılı güncellemesinde bu dipnota yer verilmemesi, başka bir ifade ile tahkim fıkrasının yukarıdaki gibi dipnotsuz biçimde modelde yer almasının, KAU'nun yetersiz kaldığı durumlarda son çare olarak vergi anlaşmalarında tahkime başvurulması zorunluluğunun yolunu açtığı şeklinde yorumlanması mümkündür. Zira devletlerin bu fikraya çekince koymadıkları sürece vergi anlaşması müzakerelerinde zor durumda kalmaları olasılık dâhilindedir. Nitekim Türkiye bazı ülkelerle<sup>750</sup> birlikte anlaşmalarında bu fıkra hükümlerine yer vermeme hakkını saklı tutmuştur.<sup>751</sup>

Fıkroda yetkili makamların iki yıl içerisinde bir anlaşmaya varamadığı durumlarda, olayın vergi mükellefinin talebiyle tahkime sevk edileceği öngörülmekte olup bu süreç ise yetkili makamlar tarafından verilecek bir ön izne bağlı olmayacaktır.<sup>752</sup> Tahkim süreci esasında vergilendirme yetkilerini kısmen ya da tamamen bağımsız hakemlerden oluşan bir komiteye devretmeye gönülsüz olan devletleri, KAU sürecini anlaşmayla neticelendirmeye zorlamaktadır.<sup>753</sup>

### 3.1.7. Anlaşmanın Menfaatlere Hak Kazanma Hükümüne Etkisi

Uluslararası gelir akımlarını vergilendirmek güç ve bir o kadar da tartışmalı bir konudur. Daha fazla yabancı yatırım çekmek amacıyla gelişmekte olan ülkeler ÇVÖA'lar vasıtasıyla vergi imtiyazları sağlamaya çalışırken, şirketler ise anlaşmaların sağladığı menfaatleri dikkate alarak ekonomik faaliyetlerini planlamaktadırlar.

Vergiden kaçınma uygulamalarının zararlı etkilerine karşı vergi anlaşmalarının kötüye kullanılmasını önleyecek tedbirlerin yapısının nasıl olması gerektiği üzerinde son yıllarda uluslararası düzlemde yoğun tartışmalar gündemdedir.<sup>754</sup> Şirketlerin vergi yüklerini azaltmak amacıyla ÇVÖA'ları kötüye kullanmalarına karşı BEPS Projesi ile yeni teknik ve yöntemler arayışı, LOB yönteminin anlaşmalara dercedilmesiyle sonuçlanmıştır. Bir ülkedeki vergi imtiyazlarından yararlanmak isteyen bir yabancı yatırımcı, anlaşma tarafı olan ülkesinin bir mukimi olduğunu LOB kapsamında belgelendirmek zorunda kalacaktır. Kısaca LOB, anlaşma alışverişi gibi oldukça iyi

<sup>749</sup> Okan Netek, Mehmet Dağ, "Uluslararası Vergi Uyuşmazlıklarında Tahkim Mekanizması Olarak OECD Model Vergi Anlaşması", *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı 386, Ekim 2013, s. 51.

<sup>750</sup> Danimarka, İsrail, Kore ve Meksika.

<sup>751</sup> OECD MTC 2017, Commentary on Art. 25, para. 97.

<sup>752</sup> OECD MTC 2017, Commentary on Art. 25, para. 63.

<sup>753</sup> O. Netek, M. Dağ, agm., s. 52.

<sup>754</sup> José Domingo Palomino Pérez, *Are the LOB provisions efficient measures to prevent tax treaty shopping by taxpayers?*, Master Tezi, 2017, Tilburg University, s. 5.



bilinen bir kötüye kullanma durumuna karşı etkili bir önlem olarak üçüncü ülke mukimlerinin anlaşma imkânlarından yararlanmalarının önüne geçmeyi hedeflemektedir.

LOB hükümleri, OECD MVA ve BM MVA'nın 29. maddelerinde özünde aynı, ancak ayrı yazımlar halinde detaylı olarak hüküm altına alınmıştır. Madde, vergi anlaşmalarının yapılış amacına aykırı olan anlaşma alışverişinin farklı versiyonlarını önlemeye yönelik hükümler barındırmaktadır. BEPS Projesi ve MLI'nın etkisiyle model anlaşmalara eklenen 29. maddede yer alan hükümler OECD MVA temelinde özet halinde aşağıda açıklanmıştır.

Maddenin dipnotunda belirtildiği üzere 29. madde, akit devletlerin aralarındaki ekonomik ilişkileri daha fazla geliştirmek ve vergisel konularda iş birliğini artırmak, diğer taraftan anlaşmanın vergi kaçakçılığı veya vergiden kaçınma yoluyla çifte vergilendirmeme veya düşük oranda vergilendirilme fırsatlarına neden olmadan anlaşma alışverişini içerecek şekilde çifte vergilendirmenin ortadan kaldırılması niyetlerini ortaya koyduğu anlaşma önsözünü yansıtmaktadır.<sup>755</sup> Bu amaç ve madde yazımı, BEPS Projesi'nin 6. eylem final raporunda kararlaştırılan bir minimum standardına karşılık gelmektedir. Final raporda, akit devletlerin maddenin yazımını minimum standardı ne şekilde uygulayacaklarına göre belirlemede serbest olduklarının altı çizilmektedir.<sup>756</sup> Durumlarına göre devletler yalnızca maddenin 9. fıkrasında yer alan genel kötüye kullanımı önleyici kuralı uygulayabilecekleri gibi maddenin tüm detaylı versiyonunu ya da 9. fıkra ile maddenin diğer fıkralarının farklı versiyonlarını anlaşmalarına dercedebilirler.<sup>757</sup> OECD, model anlaşmanın ilgili maddelerinde yer alan şartların yeterli olmadığı ve kolaylıkla savuşturulabileceği düşüncesinden hareket ederek genel vergiden kaçınma kurallarının yanında detaylı bir LOB düzenlemesine anlaşmalarda yer verilmesini önermektedir.

Maddenin birinci fıkrasında, 3. ve 5. fıkralara tabi olarak anlaşma menfaatlerini, bir akit devlette mukim olan, ikinci fıkrada tanımlanan şekliyle, bir “nitelikli kişi (qualified person)” ile sınırlandırıldığına vurgu yapılmaktadır. Bir akit devlet mukimi,

<sup>755</sup> OECD MTC 2017, Commentary on Art. 29, para. 1.

<sup>756</sup> Action 6, 2015 Final Report, para. 22; OECD MTC 2017, Commentary on Art. 29, para. 1.

<sup>757</sup> OECD MTC 2017, Commentary on Art. 29, para. 1-3.

anlaşma ile aksi belirtilmediği sürece, nitelikli kişi kabul edilmez ise anlaşmadan menfaat elde edemeyecektir.<sup>758</sup>

İkinci fıkrada, mukim birinin nitelikli kişi olarak kabul edildiği tanımların, bir gerçek kişi, bir akit devlet, politik alt bölüm ve kurumları ve diğer vasıtaları, halka açık bazı şirket ve kuruluşlar, halka açık şirketlerin ve kuruluşların belirli iştirakleri, bazı kâr amacı gütmeyen kuruluşlar ve tanınmış (recognised) emeklilik fonları, belirli mülkiyet ve matrah aşındırma gerekliliklerini karşılayan diğer kuruluşlar ile belli kollektif yatırım araçlarını kapsayacağı düzenlenmektedir. Fıkrada otomatik olarak anlaşma menfaatlerine hak kazanan nitelikli kişilerin kimler olabileceği sayılmaktadır. Bununla birlikte, vergi idarelerinin anılan vergi mükelleflerinin durumunu anlaşmanın menfaatlerine hak kazanıp kazanmadıklarını belirlemek üzere devamlı biçimde gözden geçirmeleri mümkündür.<sup>759</sup> İkinci fıkradan özellikle halka açık bazı şirket ve kuruluşlar ile belirli mülkiyet şartlarını karşılayan diğer kuruluşların nitelikli kişi olarak kabul edilmeleri için borsa testiyle<sup>760</sup> sahiplik ve matrah aşındırma testini<sup>761</sup> yerine getirmelerinin beklendiği anlaşılmaktadır.<sup>762</sup> Bununla birlikte, bir mukimin anılan şartları yerine getirmemesi durumunda da LOB maddesinin 3, 4 veya 6. fıkra<sup>763</sup> düzenlemeleri kapsamında da anlaşmanın menfaatlerine hak kazanması mümkün olabilmektedir.

Öte yandan, üçüncü fıkrada, mukim olmayan bir kişi, eğer mukim olduğu ülkede aktif bir şekilde iş faaliyeti yürütüyor ve gelir bu işten kaynaklanıyor ise bu kişinin elde

<sup>758</sup> OECD MTC 2017, Commentary on Art. 29, Paragraph 1: provision restricting treaty benefits to a resident of a Contracting State who is a “qualified person”, Simplified and detailed versions. Bu paragraf, BM MVA’nın 29. maddesinin ilk fıkrasıyla aynıdır.

<sup>759</sup> OECD MTC 2017, Commentary on Art. 29, para. 12.

<sup>760</sup> Halka açık bir şirket hisselerinin sıkı bir mevzuata tabi olduğu ve borsaya kote olan şirketlerin genellikle kurulduğu devlet ile güçlü bir bağlantısı olduğu genel kabul görmektedir. Bu tür kuruluşların yalnızca anlaşma alışverişi nedeniyle kurulan paravan kuruluşlar olma olasılığının düşük olduğu kanaati hâkimdir.

<sup>761</sup> Sahiplik testi, oy gücünün en az %50’sinin ve şirket hisselerinin değerinin doğrudan veya dolaylı olarak nitelikli kişilerce sahiplenilmesini aramaktadır. Matrah aşındırma testi ise şirketin vergilendirilebilir dönemdeki brüt gelirinin %50’sinden azının akit devletlerden birinde nitelikli olmayan mukim kişilere indirilebilir ödemeler özelliğinde ödenmesi durumunda karşılanmış olmaktadır.

<sup>762</sup> J. D. P. Pérez, *age.*, s. 34.

<sup>763</sup> 3. fıkra, belirli bir gelir kalemine göre aktif faaliyet testini içermektedir (J. D. P. Pérez, *age.*, s. 34). Bu teste göre kişi mukim olduğu devlette aktif bir şekilde iş faaliyeti yürütmeli ve gelir bu iş dolayısıyla elde edilmelidir. Bu test mukim olunan devlette gerçekleştirilen işletme faaliyetinin kaynak devletteki işletmeyle bağlantılı olmasını gerektirmektedir. 4. fıkra, bir şirketin üzerinde anlaşılan pay oranının üstündeki payı eşdeğer haklara sahip belirli kişilere ait ise nitelikli kişi olmayanlara anlaşma menfaatlerini sağlayan düzenlemedir. Türev menfaatler (derivative benefits) düzenlemesi olarak da adlandırılan fıkra uyarınca diğer devlet mukimlerinin sahip olduğu bazı şirketlerin, doğrudan yatırım yaptıkları durumdaki gibi, menfaatlere hak kazanmalarını sağlamaktadır (J. D. P. Pérez, *age.*, s. 34). 6. fıkra uyarınca, akit devlet yetkili otoritesinin, anlaşma kapsamında menfaatlerin sağlanmayacağı kişilere, bir başka deyişle testlerde başarısız olan kişilere, takdir yetkisini kullanarak (iyi niyetli olarak görmesi halinde) anlaşma menfaatlerini sağlaması mümkün kılınmaktadır.

ettiği gelire anlaşma menfaatlerinin sağlanması; dördüncü fıkrada, bir şirketin en azından üzerinde anlaşılmanın üstünde bir payı eşdeğer haklara sahip belirli kişilere aitse nitelikli kişi olmayanlara anlaşma menfaatlerinin sağlanması; beşinci fıkrada “merkez şirket (headquarters company)” olarak nitelendirilen bir kişiye anlaşma menfaatlerinin sağlanması; altıncı fıkrada, bir akit devlete, 1. fıkra uyarınca menfaatlerin sağlanmayacağı kişilere belirli anlaşma menfaatlerinin sağlanmasına izin verilmesine dair ifadeler yer almaktadır. Yedinci fıkrada, 1 ile 7. fıkraların amaçları bakımından geçerli tanımlar ibaresi ile yetinilmiştir.<sup>764</sup> Tüm bu fıkralara ilişkin hüküm ifade eden düzenlemeler ise sekizinci fıkra olarak maddede yer almaktadır.

Maddenin sekizinci fıkrasının (a) bendinde,

- (i) bir akit devletin teşebbüsü diğer akit devletten gelir elde ediyorsa ve ilk akit devletin bu geliri teşebbüsün üçüncü bir egemenlik alanındaki iş yerine atfedilebilir olarak kabul ettiği ve
- (ii) bu iş yerine atfedilen gelirin ilk akit devlette vergiden istisna olduğu durumlarda,

bu anlaşmanın menfaatlerinin, üçüncü ülkedeki verginin eğer iş yeri ilk akit devlette olsaydı uygulanacak olan verginin %60’ından az olması halinde, söz konusu gelir unsuruna uygulanmayacağı, bu durumda bu fıkrada yer alan hükümlere tabi olan gelirin, anlaşmada yer alan diğer hükümlere bakılmaksızın, diğer akit devletin iç hukukunda yer alan hükümlere göre vergiye tabi olacağına hükmedilmektedir.

Fıkranın (b) bendinde, bu fıkranın önceki hükümlerinin, diğer devletten elde edilen gelirin iş yeri vasıtasıyla aktif bir iş faaliyetinden kaynaklanması ya da buna bağlı olduğu durumlarda (sırasıyla, bir banka, sigorta kuruluşu veya kayıtlı menkul kıymetler alım-satımcısı tarafından yürütülen bankacılık, sigorta veya menkul kıymetler faaliyetleri olmadıkça, işletmenin kendi hesabına yapma, yönetme veya basit holding yatırımları hariç) geçerli olmadığı belirtilmektedir.

Fıkranın (c) bendinde, anlaşma menfaatlerinin, bir akit devlet mukimi tarafından elde edilen gelirlere bu fıkranın önceki hükümleri uyarınca sağlanması reddediliyorsa, mukimin talebi üzerine diğer akit devlet yetkili makamının, mukimin talebine cevap olarak bu fıkradaki gereklilikleri karşılayamama nedenlerini (zararın var olduğu durumlar gibi) göz önüne alarak, bu faydaları yine de söz konusu gelirlere uygulayabileceği

<sup>764</sup> Tanımların detaylı açıklamaları için bkz. OECD MTC 2017, Commentary on Art. 29, para. 113-159.

düzenlenmektedir. Fıkra da ayrıca, bahsedilen talebin yapıldığı yetkili makamın diğer akit devletin yetkili makamına söz konusu talebi kabul veya reddetmeden önce danışması gerektiğinin altı çizilmektedir.

Son olarak, maddenin dokuzuncu fıkrasında, menfaatin sağlanmasının anlaşmanın ilgili hükümlerinin konusuna ve amacına uygun olacağı tespit edilmedikçe, tüm ilgili gerçekler ve koşullar göz önüne alınmak kaydıyla anlaşma menfaatlerinden yarar sağlayan düzenleme veya işlemin temel amaçlarından birinin bu menfaati doğrudan veya dolaylı olarak sağlamak olduğu sonucuna varılırsa, anlaşmanın diğer hükümlerine bakılmaksızın anlaşma kapsamında bir menfaatin bir gelir veya servet unsuruna ilişkin olarak sağlanmayacağı hüküm altına alınmaktadır. Fıkra, OECD'nin tek başına bir LOB hükmünün tüm anlaşma alışverişi biçimlerini kavramada yetersiz olabileceğini fark etmesi üzerine genel bir vergiden kaçınma kuralı olarak önerdiği PPT'yi içermektedir.<sup>765</sup> Buna göre, işlem veya tertiplerin ana amaçlarından biri bir anlaşmadan menfaat sağlamak ise mükellef anlaşmadan faydalandırılmamalıdır. Fıkra hükümleri böyle bir durumda anlaşmadan menfaat sağlamayı önleme rolüne sahip olacaktır.<sup>766</sup> Yapılan bir işlem ve tertibe yönelik tüm bilgiler dikkatlice incelendikten sonra ana amaçlardan birinin anlaşmadan menfaat sağlamak olduğuna dair kanaat oluşursa kişi anlaşmadan yararlandırılmayacaktır. Kötüye kullanılan anlaşma maddelerinden elde edilen menfaatlerin reddi, PPT uygulamalarının bir sonucu olarak ortaya çıkmaktadır.

OECD MVA 2014 versiyonunun 1. maddesinin 9.5 numaralı yorum notunda PPT mevcuttu. Modelin 2003 versiyonunun aynı numaralı yorum notunda da bu test aynı biçimde yer almaktaydı. Ancak bu notta belirli işlem ve tertiplere girişilmesinin başlıca amacının daha avantajlı bir vergisel konum elde etmek olması halinde anlaşmanın sağladığı menfaatlerin verilmemesi düzenlenmekteydi. BEPS Projesi ve MLI çalışmalarının etkisiyle modelin 2017 yılı güncellemesinde PPT'ye dair ifade farklılığı göze çarpmaktadır. Modele 29. maddenin dokuzuncu fıkrası olarak giren PPT'de işlem ve tertiplerin ana amaçlarından birinin bile anlaşma menfaati sağlamak olması halinde bunun, testin geçilememesi için yeterli görüldüğü ve dolayısıyla testin daha geniş tanımlandığı dikkat çekmektedir. PPT kuralı elde edilen her tür gelir için ayrı ayrı

<sup>765</sup> J. D. P. Pérez, *age.*, s. 40-41.

<sup>766</sup> OECD MTC 2017, Commentary on Art. 29, para. 170.

işletilmektedir, bir başka deyişle yapılan test sonucunda bazı gelir türleri için anlaşma menfaati reddedilebilirken bazıları için kabul edilebilmektedir.<sup>767</sup>

Vergiden kaçınmayı önleme kuralları, mükelleflerin, sınır ötesi işlemlerinin tabi olduğu vergilerden kurtulmak veya en azından bunları azaltmak amaçlı kötü niyet taşıyan davranışlarına set olmak için kullanılan araçlardır. Vergi mükellefleri genellikle, ekonomik faaliyetlerini mümkün olduğunca az vergi doğuracak şekilde yapılandırma gayretindedirler. Bunun için sarf ettikleri çabaların tek amacı vergi ödememek veya oldukça az ödemekse vergi mükellefleri genellikle kötü niyetli olarak değerlendirilirler. Ülkeler kötü niyet potansiyeli taşıyan bu türden tertiplere karşı önlem almaya çalışmaktadırlar. LOB hükümleri oldukça karmaşık ve uygulaması güç bir hal alabilmesine rağmen mükellefler ve vergi idareleri için bu hükümlerin öngörülebilirlik sağladığı da bir gerçektir. Ancak bazı ülkeler, LOB hükümlerinin uygulanmasındaki teknik ve idari yetersizliklerinden dolayı ya da ülke anlaşma pozisyonlarının gereği genel kötüye kullanımı önleyici hükümleri daha fazla tercih edebilmektedirler.

LOB hükümleri, ülkelerin her bir akit devlet mukimine menfaat sağlamak amacıyla vergi anlaşması yaptıklarını kabul etmekle birlikte üçüncü ülke mukimlerinin anlaşmadan menfaat sağlamasını önleyecek ek koşullar getirmek suretiyle anlaşma alışverişini önlemeyi amaçlamaktadır. LOB hükümlerine ABD'nin yaklaşımı, vergi anlaşmasının kapsamı dışındaki ülkelerin anlaşma menfaatlerinden yararlanmasını önlemek için belirli ve ayrıntılı hükümlerin anlaşmalara dâhil edilmesi gerektiği yönündedir. Anlaşma alışverişine karşı kendi temel LOB anlayışını ortaya koyan ABD'nin 1996 ve 2006'da değiştirilen 1981 tarihli model anlaşmasında bile LOB hükümleri mevcut idi.<sup>768</sup> ABD Model Anlaşması'nın 22. maddesinde yer alan LOB hükümleri, bir kuruluşun akit devlet açısından anlaşma uyarınca mukim kişi olarak kabul edilecek yeterli bir bağı bulunup bulunmadığını belirlemeye yönelik detaylıca oluşturulmuştur. LOB hükümlerine, ABD versiyonunu temel alan diğer vergi anlaşmalarında da rastlanmaktadır. OECD, LOB'a dair benzer hususlara model anlaşma yorum notlarında yer vermektedir.

OECD, anlaşmanın menfaatlerinden haksız yararlanmalara karşı menfaatleri sınırlandıracak belirli bir kötüye kullanımı önleyici kuralın anlaşmaya dâhil edilmesini

<sup>767</sup> Robert J. Danon, "Treaty Abuse in the Post-BEPS World: Analysis of the Policy Shift and Impact of the Principal Purpose Test for MNE Groups", *Bulletin For International Taxation*, January 2018, s. 43.

<sup>768</sup> J. D. P. Pérez, *age.*, s. 26.

önermenin yanında bazı şart ve eşiklerin belirlenmesinin anlaşmadan yararlanmaya hak kazanmada önemli olduğunu vurgulamaktadır.<sup>769</sup> OECD MVA'nın 2017 yılı öncesi versiyonlarına göre vergi mükelleflerinin anlaşma hükümlerinden yararlanabilmeleri için model anlaşmanın 1, 3 ve 4. maddelerinde belirtilen şartları yerine getirmeleri gerekmekte idi. Ancak son yıllarda özellikle BEPS Projesi ile gelişen süreçte model anlaşmanın anılan maddelerindeki şartları yerine getirmenin kötüye kullanımları önlemede artık yeterli olmadığı noktasında küresel düzlemde bir fikir birliği oluşmuştur.

OECD MVA'nın 2017 versiyonunda 29. madde olarak model ana metninde yer bulan LOB hükümlerine göre anlaşma menfaatlerinden hak kazanma daha sıkı kurallara bağlanmış oldu. Bundan sonra anlaşma menfaatine hak kazanmak için ilgili mükellef, anlaşma bakımından nitelikli bir kişi olarak kabul görmesi için LOB hükümlerinin tüm zorunluluklarını yerine getirmek zorunda kalacaktır. Nitekim BEPS Projesi kapsamında geliştirilen anlaşmaların kötüye kullanılmasına yönelik önlemler minimum standart oluşturmaktadır. Bu nedenle, yapılan işlemin ya da tertibin asıl amaçlarından birinin anlaşmadan menfaat elde etmek olduğu tespit edildiğinde kişinin anlaşmanın menfaatlerinden yararlanamamasına yönelik ÇVÖA'lara yönelik bir PPT hükmü eklenmektedir. Buna ilaveten anlaşma menfaatlerinden faydalanılabildiğini yine belli koşullara bağlayan bir basitleştirilmiş LOB hükmünün ÇVÖA'lara dâhil edilip edilmemesi ülkelerin tercihinin bırakılmıştır.

Türkiye'nin geçmişte akdetmiş olduğu bazı ÇVÖA'larda (Brezilya, İsrail, Kazakistan, Lübnan, Malta, Katar, Filistin, Senegal) anlaşmanın kötüye kullanımını engellemek üzere bazı hükümler mevcuttur. ABD ile olan ÇVÖA'mızda ise ABD tarafının önerisi üzerine basitleştirilmiş LOB hükümlerine yer verilmiştir. Türkiye, BEPS Projesi çerçevesinde oluşturulan ve tarafı olduğu MLI kapsamında PPT hükmüne anlaşmalarında yer vermek üzere OECD'ye bildirimde bulunmuştur. Böylece, diğer ülkelerin de MLI'a taraf olmaları kaydıyla minimum standart olan PPT hükmü anlaşmalarımıza eklenecektir. MLI'a taraf olmayan ülkelerle ilgili olarak ise ÇVÖA müzakerelerinde PPT hükmünün anlaşmaya eklenmesini Türkiye bir ülke politikası olarak benimsemektedir. Son yıllarda, Ruanda, Arjantin, Venezuela, Sierra Leone, Irak gibi ülkelerle akdedilen ÇVÖA'larda bu hükme yer verilmiş olması da bunun bir göstergesidir.

---

<sup>769</sup> J. D. P. Pérez, *age.*, s. 32.

### 3.2. Matrah Aşındırma ve Kâr Kaydırma Çok Taraflı Sözleşmesi Karşısında Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları İtibarıyla Türkiye'nin Konumu ve Uygulamaya Dair Değerlendirmeler

MLI, 7 Haziran 2017 tarihinde Fransa'nın Paris kentinde OECD'de gerçekleştirilen imza seremonisinde diğer ülkelerle birlikte Türkiye tarafından imzalanmıştır. Türkiye, MLI hükümlerine yönelik olarak kapsanan vergi anlaşmalarını, çekince ve bildirimlerini içeren geçici listesini Nisan 2017'de, bu ilk listenin güncellendiği ikinci bildirimini ise Mart 2020'de OECD'ye iletmıştır. Türkiye'nin bu listede yapmayı planladığı herhangi bir değişikliği MLI'nın parlamento onay sürecinin tamamlanmasına kadar OECD'ye gönderme imkânı bulunmaktadır.<sup>770</sup> Türkiye'nin MLI maddeleri itibarıyla tüm bildirimlerinin, MLI karşısındaki konumunu belirlemesi nedeniyle önemi büyüktür. Türkiye açısından MLI'nın etkilerinin analiz edilebilmesi için MLI'a taraf ve Türkiye'nin anlaşma akdettiği ülkelerin de OECD'ye bildirdiği anlaşmalar, çekince ve bildirimlerinin bilinmesi gerekmektedir.

Türkiye'nin taraf olduğu ÇVÖA'larına MLI'ı uygularken ya da yorumlarken, "MLI'ın kendisi", "Türkiye ve anlaşma ortağı tarafından bildirim yapılan kapsanan vergi anlaşmaları", "MLI hükümlerine karşı Türkiye'nin pozisyonu", "MLI hükümlerine karşı taraf ülke pozisyonları" ve "taraf ülkeler arasında oluşan MLI eşleşimleri (match-birbirine uygun düşme)"<sup>771</sup> birlikte ele alınmalıdır.

MLI, gerekli yasal sürecin tamamlanmasının ardından Türk iç hukukunun bir parçası olduğunda Türk vergi anlaşmaları MLI ile modifiye edilmiş olacaktır. Bir başka ifadeyle MLI, Türkiye ve anlaşma ortakları için yürürlüğe girdiğinde ilgili ÇVÖA'ları etkileyecektir. Dolayısıyla, MLI minimum standartlarına dair yükümlülükleri ile bildirimleri kapsamında Türkiye'nin, anlaşmalarında bazı değişiklikleri gerçekleştirmesi ve uygulamaya geçirmesi gerekmektedir. MLI'nın yürürlük kazanmasında ilk parlamento ayağının tamamlanması için hazırlanan "Matrah Aşındırma ve Kâr Kaydırmanın Engellenmesine Yönelik Vergi Anlaşmaları ile İlgili Önlemlerin Uygulanmasına İlişkin Çok Taraflı Sözleşme"<sup>772</sup> beyan ve çekincelerle birlikte onaylanmasının uygun

<sup>770</sup> Türkiye, MLI yürürlüğe girdikten sonra MLI kapsamında yaptığı mevcut bildirimleri üzerinde daraltıcı güncelleme yapamayacakken genişletici güncellemelerine devam edebilecektir (MLI, Art. 28(9), 29(5)).

<sup>771</sup> Eşleşimler neticesinde tercih edilen pozisyonların taraf ülkeler arasında uygulanıp uygulanmayacağı ortaya çıkmaktadır.

<sup>772</sup> BEPS Çok Taraflı Sözleşmesi'nin uzun İngilizce ifadesinin (the Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent Base Erosion and Profit Shifting) Türkçe çevirisinin kanun teklifinin başlığı olarak tercih edildiği anlaşılmaktadır. Kanun teklifine kaynak atfında bulunulurken

bulduğuna dair kanun teklifi ve gerekçesi TBMM'ye Haziran 2020 tarihi itibarıyla sunulmuştur.

Aşağıdaki alt başlıklar itibarıyla MLI karşısında aldığı konuma göre Türkiye'nin mevcut ve gelecekteki anlaşmaları üzerinde önemli rol icra edecek ya da herhangi bir etkisi olmayacak MLI hükümleri bölümler itibarıyla incelenmiştir.

### **3.2.1. Kapsam Yönüyle**

MLI'nın 2(1)(a)(ii). maddesi itibarıyla Türkiye, MLI kapsamına alınacak aşağıdaki tabloda yer alan 94 adet<sup>773</sup> ÇVÖA'sını OECD'ye iletmiştir. Bu liste, MLI ile ilgili kanun teklifinin meclise sunulduğu tarih itibarıyla Türkiye'nin yürürlükte olan, imzalanan ve henüz yürürlükte olmayan yeni ve revize tüm anlaşmalarını içermektedir. Diğer ülkelerin de Türkiye'nin gönderdiği kapsanan anlaşmalar listesine karşılık gelen anlaşmalarını OECD'ye bildirmeleri durumunda MLI bu anlaşmalar üzerinde etki sahibi olacaktır. Diğer anlatımla, Türkiye'nin bildirdiği anlaşmalar üzerinde MLI'nın etki göstermesi için bu anlaşmalara taraf olan diğer ülkelerin de bunları öncelikle MLI bakımından kapsanan anlaşmalar olarak bildirmeleri gerekmektedir.

---

kullanım kolaylığı sağlaması için uzun Türkçe başlık yerine "BEPS Çok Taraflı Sözleşmesi'ne İlişkin Kanun Teklifi" şeklinde kısaltılmışı kullanılmıştır.

<sup>773</sup> Türkiye ilk bildiriminde 90 adet ÇVÖA'sını OECD'ye bildirmişti. Türkiye son bildiriminde ise akdetmiş olduğu, ancak yürürlüğe henüz girmemiş yeni anlaşmaları olan Arjantin, Çad, Filistin, Ruanda ve Venezuela anlaşmalarına da yer vermiş ve ilk bildiriminde Katar anlaşması ve daha sonra revize edilen Katar anlaşmasının iki satırda ayrı ayrı gösterilmesinden revize anlaşmanın yürürlüğe girmesiyle vazgeçmiştir. Böylece, Türkiye'nin bildirimde bulunduğu toplam ÇVÖA sayısı 94 olmuştur.



**Tablo 9. Türkiye'nin MLI Kapsamına Aldığı Anlaşmaları (Ülkeler İtibarıyla)**

1	Avusturya	2	Arnavutluk	3	Cezayir	4	Arjantin
5	Avustralya	6	Azerbaycan	7	Bahreyn	8	Bangladeş
9	Beyaz Rusya	10	Belçika	11	Bosna Hersek	12	Brezilya
13	Bulgaristan	14	Kanada	15	Çad	16	Fildişi Sahili
17	Hırvatistan	18	Çek Cumhuriyeti	19	Danimarka	20	Mısır
21	Estonya	22	Etiyopya	23	Finlandiya	24	Fransa
25	Gürcistan	26	Almanya	27	Yunanistan	28	Macaristan
29	Hindistan	30	Endonezya	31	İran	32	İrlanda
33	İsrail	34	İtalya	35	Japonya	36	Ürdün
37	Kazakistan	38	Kore	39	Kosova	40	Kuveyt
41	Kırgızistan	42	Letonya	43	Lübnan	44	Litvanya
45	Lüksemburg	46	Makedonya	47	Malezya	48	Malta
49	Meksika	50	Moldova	51	Moğolistan	52	Karadağ
53	Fas	54	Yeni Zelanda	55	Norveç	56	Umman
57	Çin Halk Cumhuriyeti	58	Pakistan	59	Filistin	60	Filipinler
61	Polonya	62	Portekiz	63	Katar	64	Romanya
65	Rusya	66	Ruanda	67	Suudi Arabistan	68	Senegal
69	Sırbistan	70	Singapur	71	Slovakya	72	Slovenya
73	Somali	74	Güney Afrika	75	İspanya	76	Sudan
77	İsveç	78	İsviçre	79	Suriye	80	Tacikistan
81	Tayland	82	Gambiya	83	Hollanda	84	Tunus
85	Kuzey Kıbrıs Türk Cumhuriyeti	86	Türkmenistan	87	Birleşik Arap Emirlikleri	88	Ukrayna
89	Birleşik Krallık	90	Amerika Birleşik Devletleri	91	Özbekistan	92	Venezuela
93	Vietnam	94	Yemen				

**Kaynak:** BEPS Çok Taraflı Sözleşmesi'ne İlişkin Kanun Teklifi

Türkiye'nin bildirdiği anlaşmalar arasında ABD ve Brezilya gibi MLI'ı imzalamamış ülkelerle olan anlaşmaların da yer alması<sup>774</sup> ileride bu ülkelerin de MLI'ı imzalama ihtimalinin göz ardı edilmediği biçiminde yorumlanabilir.<sup>775</sup>

### 3.2.2. Hibrit Uyumsuzlukların Önlenmesi Yönüyle

MLI'nın 3, 4 ve 5. maddelerini içeren bölümü hibrit uyumsuzlukların önlenmesiyle ilgilidir. 3. madde, mali açıdan şeffaf kuruluşları ele almaktadır. 4. madde, gerçek kişiler

<sup>774</sup> Türkiye'nin MLI kapsamında anlaşmalarını OECD'ye bildirdiği, MLI'ı henüz imzalamamış olan ülkeler; "ABD, Cezayir, Moğolistan, Türkmenistan, Azerbaycan, Özbekistan, Beyaz Rusya, Moldova, Kırgızistan, Tacikistan, Bangladeş, Suriye, Tayland, Sudan, İran, Lübnan, Etiyopya, Yemen, Brezilya, Kosova, Filipinler, Vietnam, Gambiya, Somali, Çad, Filistin, Ruanda ve Venezuela"dır. Türkiye'nin MLI kapsamında anlaşmalarını bildirdiği, ancak onay sürecini henüz tamamlamayan ülkeler ise "Tunus, Romanya, Pakistan, Almanya, İtalya, Macaristan, Makedonya, Malezya, Çin, Bulgaristan, Kuveyt, Hırvatistan, İspanya, Yunanistan, Estonya, Fas, Güney Afrika, Bahreyn, Meksika, Senegal ve Fildişi Sahili"dir. Öte yandan, Türkiye ile olan anlaşmasını MLI kapsamında bildirmeyen ülkeler ise Güney Kore ve Arjantin'dir.

<sup>775</sup> Alper Cihat Demir, "Çok Taraflı Sözleşme (MLI) Hükümlerine İlişkin Olarak Türkiye Tarafından Yapılan Bildirimlerin Değerlendirilmesi", *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı 445, Eylül 2018, s. 92.

dışındaki kişilerin çifte mukimliğiyle ilgili olup çifte mukimliğin belli ölçütler gözetilerek karşılıklı anlaşma yoluyla çözüme kavuşturulmasını düzenlemektedir. Karşılıklı anlaşma sağlanamadığında çifte mukim kuruluşların ÇVÖA'dan faydalandırılmaması gündeme gelmektedir. Bir başka deyişle, çifte mukim bir kuruluşun karşılıklı anlaşma yoluyla mukim olduğu ülke belirlenememişse ÇVÖA avantajları bu kuruluşu uygulanmayacaktır.

MLI'nın 3. maddesinde yer alan mali açıdan şeffaf kuruluşlara ilişkin hükümlere Türkiye herhangi bir çekinceye veya beyanda bulunmamıştır. Bu durum, madde hükümlerine Türkiye'nin vergi anlaşmalarında yer vereceğini göstermektedir. MLI'a taraf diğer ülkelerin bu madde üzerinde uygulanmaması yönünde bir beyanı olmadığı müddetçe bu madde hükümleri taraf ülkelerin ÇVÖA'larında değişiklik getirecektir. Türkiye'nin anlaşma ortaklarının bu yöndeki kabullerinin önemli olduğu, ancak bu durumda anlaşmaları üzerinde etkili olacağı unutulmamalıdır. Madde hükümleri, mevcut vergi anlaşmalarında benzer hükümlerin bulunduğu durumda bunların “*yerine (in place of)*”, bulunmadığı durumda ise bunların “*yokluğunda (in the absence of)*” uygulanacaktır.

MLI'nın 3. maddesiyle OECD MVA'nın “Kapsanan Kişiler” başlıklı 1. maddesinin 2017 yılı güncellemesinde tamamen veya kısmen mali açıdan şeffaf olarak kabul edilen kuruluş veya tertiplerce elde edilen gelirlerin, ortaklarının mukim oldukları devlette vergilendirilmesi açıklığa kavuşturulmaktadır. Bu bağlamda, akit devletlerden herhangi birinin kanunlarına mali şeffaf olarak görülen varlıklarca veya bunlar vasıtasıyla elde edilen kazancın o devlet mukimince elde edilen kazanç olarak görüleceğine dair MLI'nın 3. madde hükmünü, Türkiye'nin ÇVÖA'larının ilgili maddesine ilave etmesi gerekecektir. Ancak karşı ülkenin de bu maddeyi anlaşmasına dâhil etmeyi kabul etmesi gerektiği unutulmamalıdır.

MLI'nın 4. maddesinde çifte mukim kurumların ele alındığı düzenleme, çifte mukimlik sorununun taraf devletlerin karşılıklı anlaşmasıyla giderilmesine öncelik tanımaktadır. İlgili ülkelerin karşılıklı anlaşma yoluyla sorunu çözmeleri halinde kişiler anlaşmanın getirdiği avantajlardan yararlanabilecektir. MLI'nın 4(3)(a). maddesinin verdiği hakka dayanarak Türkiye, 4. maddenin tamamını kapsanan vergi anlaşmalarına uygulamama hakkını saklı tutan çekincesini OECD'ye bildirmiştir. Dolayısıyla bu maddenin Türkiye'nin kapsanan anlaşmaları üzerinde herhangi bir değişiklik getirmesi söz konusu olmayacaktır. Türkiye maddeye ilişkin pozisyonunu MLI yasalaşınca kadar değiştirmedikçe çifte mukimlik sorununa mevcut anlaşmalarında yer alan hükümlere göre çözüm bulacaktır.

MLI'nin “*Çifte Vergilendirmeyi Önleme Yöntemlerinin Uygulanması*” başlıklı 5. maddesi, çifte vergilendirmeyi önleme yöntemleri bakımından kapsanan vergi anlaşmalarındaki mevcut hükümleri modifiye etmeyi amaçlamaktadır. Çifte vergilendirmeyi önleme yöntemlerinin uluslararası alanda koordineli uygulanmayışı çifte vergilendirmemenin önemli nedenleri arasında belirtilmektedir.<sup>776</sup> 5. maddede istisna yönteminde kaynak ülkenin vergilendirme hakkını kullanmaması ya da düşük oranda kullanması halinde oluşacak çifte vergilendirmeme ve zararlı vergi uygulamalarının önünü almak amacıyla üç farklı opsiyon önerilmektedir. Bu opsiyonlarla özünde ülkelere çifte vergilendirmenin önlenmesinde istisna yöntemi yerine mahsup yöntemini uygulama seçenekleri sunulmaktadır.

Türkiye, yürürlükteki anlaşmalarında ağırlıklı olarak ve son yıllarda akdettiği anlaşmaların tamamında mahsup yöntemini kabul etmiştir. Türkiye'nin istisna yöntemi ile birlikte mahsup yönteminin kabul edilmiş olduğu eski tarihli anlaşmaları da mevcuttur. İmza tarihindeki ilk bildiriminde Türkiye bu maddeyi ÇVÖA'larına uygulamama yönünde tercih hakkını (çekince) kullanmıştı. Ancak daha sonra Türkiye'nin eski anlaşmalarında yer verilen istisna yönteminin, çifte vergilendirmemeye ve zararlı vergi uygulamalarına yol açmamasını teminen Opsiyon C'nin (mahsup yöntemi) tercih edildiği OECD'ye bildirilmiştir. Bu opsiyonun tercihinde Türkiye'nin, iç hukuk uygulamasının son dönemde akdedilmiş anlaşmaları ve OECD'nin güncel çalışmaları ile tutarlı olmasını istemesinin etken olduğu söylenebilir.

Sonuç olarak Türkiye'nin, güncellediği bildirim kapsamında istisna yöntemi uygulanan anlaşmalarını belirleyip bu anlaşmalarında mahsup yöntemini uygulaması gerekecektir. Diğer ülkelerin yapacağı bildirim de bu paralelde olması şartıyla Türkiye istisna yöntemini içeren anlaşmalarını mahsup yöntemini uygulayacak şekilde değiştirecektir. Başka deyişle, diğer ülkeler tüm maddeye ya da Türkiye'nin Opsiyon C'yi uygulamasına karşı herhangi bir çekince koymadığı sürece MLI ilgili ÇVÖA'yı etkileyecektir.<sup>777</sup> Türkiye, Opsiyon C kapsamına girdiğini düşündüğü anlaşmalarının listesini MLI'nin bildirim zorunluluğunu düzenleyen 5(10). maddesi uyarınca OECD'ye iletmiştir. Türkiye'nin hangi ÇVÖA'larının bu kapsamda olduğu aşağıdaki tabloda ilgili madde hükmü numaraları itibarıyla görülebilir.

<sup>776</sup> Andrew M C Smith, “The OECD’s Multilateral Instrument (MLI)—Will It Save New Zealand From Multinationals’ Tax Avoidance?”, Paper, *31st Annual Conference of the Australasian Tax Teacher’s Association*, 2019, s. 9.

<sup>777</sup> MLI, Art. 5(8)/(9)/(10).

**Tablo 10. Türkiye'nin Opsiyon C Kapsamındaki Anlaşmaları**

<b>Diğer Taraf Ülke</b>	<b>Madde Numarası</b>
Arnavutluk	23(2)(a)
Azerbaycan	22(1)(a)
Bangladeş	23(1)(a)
Beyaz Rusya	22(1)(a)
Belçika	23(2)(a)(c)
Hırvatistan	22(1)(a)
Estonya	22(2)(a)
Hindistan	22(3)(a)
Endonezya	22(1)(a)
Kırgızistan	22(1)(a)
Letonya	22(2)(a)
Litvanya	22(2)(a)
Makedonya	23(1)(a)
Moldova	22(1)(a)
Fas	22(1)(a)
Slovakya	22(1)(a)
Sudan	22(1)(a)
İsveç	23(1)(a)
Tayland	23(1)(a)
Hollanda	23(1)(a) Protokol XIV
Kuzey Kıbrıs Türk Cumhuriyeti	22(1)(a)(b)
Türkmenistan	22(1)

**Kaynak:** BEPS Çok Taraflı Sözleşmesi'ne İlişkin Kanun Teklifi

### 3.2.3. Anlaşmanın Kötüye Kullanımının Önlenmesi Yönüyle

MLI'nın üçüncü bölümü anlaşmanın kötüye kullanımı konularını düzenlemektedir. Bu bölümdeki 6 ve 7. maddeler taraf ülkeler için minimum standartları temsil etmektedir. Geriye kalan 8, 9, 10 ve 11. maddeleri ise taraf ülkeler seçip seçmemekte serbesttirler.

MLI'a taraf ülkelerin ÇVÖA'ların giriş kısmına tarafların ortak niyetlerinin, vergi kaçakçılığı veya vergiden kaçınma yoluyla çifte vergilendirmemeye ya da düşük vergilendirmeye yol açmadan çifte vergilendirmeyi önlemek olduğuna dair bir önsöz eklemeleri gerekmektedir. Anlaşma önsözü, BEPS Projesi'nin 6. eyleminde minimum standart olarak belirlendiğinden ve MLI'nın da 6. maddesiyle çok taraflı sözleşme standardına bağlandığından Türkiye'nin MLI kapsamında değişmesi planlanan tüm ÇVÖA'larına eklenmek durumundadır. Türkiye'nin yeni ÇVÖA'ları da bu yeni önsözün ruhuna uygun biçimde oluşturulmalıdır.

Türkiye OECD'ye MLI'ı imza sırasında gönderdiği mevcut çekince ve bildirim listesini bu doğrultuda güncellemiş ve yeni bildirimini yapmıştır. Türkiye'nin MLI'nın minimum standardı olan 6(1). maddesindeki önsöz metnini, 6(4). maddenin verdiği hakka dayanarak bu metni içeren kapsanan vergi anlaşmalarına uygulamama hakkını saklı

tutacağına dair bir çekincesi bulunmaktadır. Bu çekince kapsamında Türkiye henüz yürürlüğe girmemiş, ancak önsöz metnini içeren aşağıdaki tabloda gösterilen ÇVÖA'larını OECD'ye bildirmiştir.

**Tablo 11. Türkiye'nin MLI'nın Minimum Standardı Olan Önsöz Metnini İçeren Anlaşmaları**

Diğer Taraf Ülke	Önsöz Metni
Arjantin	Vergi kaçakçılığı veya vergiden kaçınma yoluyla (üçüncü Devletlerin mükimlerinin dolaylı menfaatleri için bu Anlaşmada sağlanan kolaylıkları elde etmeyi amaçlayan anlaşma seçme (treaty shopping) ayarlamaları da dâhil) vergilendirmeme veya düşük vergilendirme olanağı yaratmadan gelir üzerinden alınan vergiler bakımından çifte vergilendirmeyi önlemek için bir Anlaşma akdetmek niyetiyle,
Ruanda	Vergi kaçakçılığı veya vergiden kaçınma yoluyla (üçüncü Devletlerin mükimlerinin dolaylı menfaatleri için bu Anlaşmada sağlanan kolaylıkları elde etmeyi amaçlayan anlaşma seçme (treaty-shopping) ayarlamaları da dâhil) vergilendirmeme veya düşük vergilendirme olanağı yaratmadan gelir üzerinden alınan vergilerde çifte vergilendirmeyi önleme anlaşması akdetme amacıyla,
Venezuela	Vergi kaçakçılığı veya vergiden kaçınma yoluyla (üçüncü Devletlerin mükimlerinin dolaylı menfaatleri için bu Anlaşmada sağlanan kolaylıkları elde etmeyi amaçlayan anlaşma seçme (treaty-shopping) ayarlamaları da dâhil) vergilendirmeme veya düşük vergilendirme olanağı yaratmadan gelir üzerinden alınan vergiler bakımından çifte vergilendirmeyi önlemek için bir Anlaşma akdetmek niyetiyle,

**Kaynak:** BEPS Çok Taraflı Sözleşmesi'ne İlişkin Kanun Teklifi

MLI'nın anlaşmanın kötüye kullanımı bölümünde yer alan kapsanan vergi anlaşmalarının amacını ortaya koyan 6. maddesi minimum standart olduğundan Türkiye'nin bu madde yükümlülüklerini karşılamayan kapsanan vergi anlaşmalarını bu maddenin dışında bırakması mümkün değildir. Dolayısıyla Türkiye, MLI'nın bu maddeye yönelik minimum standardını bu anlaşmalarına uygulamak durumundadır.

Türkiye ayrıca MLI'nın 6(6). maddesine uygun olarak maddenin 3. fıkrasında ülkelerin tercihinin bırakılan *“ tarafların aralarındaki ekonomik ilişkileri daha fazla geliştirmek ve vergisel konularda iş birliğini artırmaya istekli olmak”* ifadesini kapsanan vergi anlaşmalarına uygulayacağını OECD'ye bildirmiştir. Bir başka deyişle, Türkiye bir minimum standart olan önsöz ile minimum standart özelliğinde olmayan yukarıdaki ifadeye de tercihindan ötürü bu önsözde yer verecektir. Türkiye'nin kapsanan vergi anlaşmalarından yalnızca son akdettiği anlaşmalardan olan Arjantin, Ruanda ve Venezuela anlaşmalarında bu ilave metne rastlanmaktadır.<sup>778</sup> MLI'da bu ilave ifadeye yer verilmesi, vergi anlaşması akdedecek iki ülke arasında vergi tahsilatında yardımlaşma ve

<sup>778</sup> Ülkemizin sırasıyla 3 Kasım 2020 ve 17 Aralık 2020 tarihinde imzaladığı Sierra Leone ve Irak anlaşmalarında da bu ilave metin yer almaktadır. Bu anlaşmalar ülkemizin OECD'ye MLI'a dair son bildiriminden sonraki tarihlerde imzalandıkları için kapsanan vergi anlaşmaları içinde bulunmamaktadır.

bilgi değişimi yanında ekonomik ilişkileri ve idari iş birliklerini de gclendirme amacı güdüldüğünü ortaya koymaktadır.

Bu ilavelerden sonra Türkiye'nin ÇVÖA'larının eski ve yeni yazımları arasındaki farkı görebilmek amacıyla aşağıdaki karşılaştırma faydalı olacaktır.

Türkiye'nin mevcut ÇVÖA'larında bulunan yazım; *“Gelir üzerinden alınan vergilerde ifte vergilendirmeyi önleyen ve vergi kaaklığına engel olan bir Anlaşma yapmak isteğiyle,”* iken sözleşmenin yürürlüğe girmesinden sonraki yazım; *“Ekonomik ilişkilerini daha fazla geliştirmek ve vergi konularında iş birliğini artırmak isteğiyle,*  
*Vergi kaaklığı veya vergiden kaçınma yoluyla (cnc Devletlerin mukimlerinin dolaylı menfaatleri için bu Anlaşmada sağlanan kolaylıkları elde etmeyi amaçlayan anlaşma seçme (treaty shopping) ayarlamaları da dâhil) vergilendirmeme veya düşük vergilendirme olanağı yaratmadan gelir üzerinden alınan vergiler bakımından ifte vergilendirmeyi önlemek için bir Anlaşma akdetmek niyetiyle,”* şeklini alacaktır.

Anlaşmanın kötüye kullanımının nlenmesine dair 7. maddeye (Menfaatlere Hak Kazanma) yönelik olarak Türkiye, MLI'n minimum standartları arasında bulunan  alternatif kural içerisinden maddenin 1. fıkrasında yer alan PPT hükmünü ÇVÖA'larına dâhil edeceğini beyan etmiştir.

MLI'n 7(1). maddesi ile yapılan işlem ya da düzenlemenin asıl amaçlarından birinin anlaşma menfaatinden yararlanmak olduğunun tespiti halinde kişinin anlaşmadan yararlandırılmamasına yönelik ÇVÖA'lara bir hüküm (PPT) eklenmektedir. Bunun yanı sıra objektif ltlerden oluşan bir veya daha fazla testin geçilmesi halinde anlaşma menfaatlerinden yararlanılmasını öngören hükmün (basitleştirilmiş LOB) ÇVÖA'lara dâhil edilip edilmemesi ülkelerin tercihine bırakılmıştır. Türkiye'nin MLI minimum standardını karşılayabilen PPT hükmünü tercih etmesinden dolayı, *“Bu Anlaşmanın diğer hükümlerine bakılmaksızın, bir gelir unsuruna ilişkin olarak bu Anlaşma kapsamındaki bir menfaat, doğrudan veya dolaylı olarak bu menfaat ile sonuçlanan herhangi bir tertip veya işlemin esas amaçlarından birinin bu menfaati sağlamak olduğu sonucuna varılması, tüm ilgili durum ve koşullar göz önünde bulundurulduğunda makul ise bu koşullar altında bu menfaatin sağlanması bu Anlaşmanın ilgili hükümlerinin hedef ve*

*amacına uygun olacağı ortaya konmadıkça, sağlanmayacaktır.”* biçimindeki PPT hükmünü anlaşmalarına ilave etmesi gerekecektir.

Diğer taraftan, Türkiye'nin MLI'nın 7(15)(b) maddesine uygun olarak PPT düzenlemesini, herhangi bir tertip veya işlemin veya bir tertip veya işlemle ilgili herhangi bir kişinin esas amacı veya esas amaçlarından birinin anlaşma menfaati elde etmek olduğu durumlarda, anlaşmanın sağladığı menfaatlerin tamamını reddeden hükümleri hâlihazırda içermekte olan kapsanan vergi anlaşmalarına uygulamama hakkını saklı tutan çekincesi, Türkiye'nin güncellenen son bildiriminde yer almıştır. Zira Türkiye'nin Arjantin, Ruanda, Venezuela gibi kapsanan vergi anlaşmaları aşağıdaki tabloda gösterildiği gibi ilgili maddeleri itibarıyla MLI'da yer verilen PPT hükümlerini içermektedir. Bu bağlamda MLI, Türkiye'nin bu anlaşmalarına uygulanmayacaktır.

**Tablo 12. Türkiye'nin PPT Maddesini İçeren Anlaşmaları**

Diğer Taraf Ülke	Madde Numarası
Arjantin	27
Ruanda	29
Venezuela	28

**Kaynak:** BEPS Çok Taraflı Sözleşmesi'ne İlişkin Kanun Teklifi

Türkiye'nin, basitleştirilmiş LOB versiyonu ile PPT hükmünün desteklenmesine dair bir beyanatının olmadığına da altı çizilmelidir. Diğer ülkeler basitleştirilmiş LOB versiyonunu kullanmayı beyan etmiş olsalar bile Türkiye için bu bir anlam ifade etmeyecektir. Türkiye ayrıca PPT hükümlerini içerdiği kanaatini taşıdığı aşağıda yer verilen mevcut ÇVÖA'larına dair bildirimini OECD'ye iletmıştır. Bu durumda Türkiye'nin tabloda adı geçen ülkelerle olan anlaşmalarındaki hükümler MLI ile çelişiyorsa MLI hükümleri uygulanacaktır.

**Tablo 13. Türkiye'nin PPT Hükümlerinin Bulunduğu Kanaatini Taşıdığı Anlaşmaları**

Diğer Taraf Ülke	Madde Numarası
Brezilya	28
İsrail	27
Kazakistan	27 (birinci cümle)
Lübnan	25(1), 10(7), 11(8), 12(7)
Malta	26(3)
Filistin	10(6), 11(8), 12(7), 21(3)
Katar	28
Senegal	28

**Kaynak:** BEPS Çok Taraflı Sözleşmesi'ne İlişkin Kanun Teklifi

Türkiye, MLI'nın 8(3)(a). maddesi kapsamında temettü dağıtım işlemlerini konu edinen ve istisnaya ilişkin veya vergi oranını sınırlandıran anlaşma hükümlerinin uygulanabilmesi için 365 gün süreli elde tutma süresi öngören MLI'nın 8. maddesinin tamamını anlaşmalarına dâhil etmeyeceğine dair çekincesini OECD'ye bildirmiştir. Türkiye'nin pozisyonunda bir değişiklik olmadığı müddetçe anlaşmalarının MLI'nın bu madde hükümlerinden etkilenmesi beklenmemektedir. Bir başka deyişle, Türkiye bu bildiriminden vazgeçmediği sürece mevcut ÇVÖA'larının 10. madde hükümleri geçerli olacaktır. MLI'nın 8. madde hükümleri de uyulması zorunlu hükümler arasında olmadığından taraf ülkeler bunları anlaşmalarına dâhil edip etmemekte serbesttirler.

MLI'nın 9. maddesindeki düzenleme, değerinin belli bir orandan fazlası diğer devletteki gayrimenkul varlıktan oluşan hisse senetlerinin veya iştirak biçimindeki diğer hakların satışından elde edilen geliri, gayrimenkulün bulunduğu diğer devletin vergilendirebileceğini öngören ÇVÖA hükmünün (genellikle 13. madde), ilgili oran eşiği satıştan önceki 365 gün boyunca herhangi bir zamanda sağlanmış ise hükmün mevcut halinde kavranan hisse senedi ve haklara ilaveten örneğin tröst veya ortaklıktaki haklar gibi hisseler ve benzer haklara da uygulanacağını öngörmektedir.

Türkiye, kuruluşların değeri esas olarak gayrimenkul varlıktan kaynaklanan hisselerinin veya menfaatlerinin elden çıkarılmasından kaynaklanan sermaye değer artış kazançlarını ilgilendiren MLI'nın 9. maddesine ilk bildiriminde çekince koyma hakkını kullanmış ve bu maddenin ilk fıkrası<sup>779</sup> hükmünü anlaşmalarına uygulamayacağına dair hakkını saklı tutmuştu. Türkiye son bildiriminde ise 9. maddenin 4. fıkrasını uygulamayı tercih ettiğini belirtmiştir. Türkiye, 9(1). madde hükmünü içerdiğini düşündüğü aşağıdaki tabloda gösterilen ÇVÖA'larına dair bildirimini de OECD'ye yapmıştır. Böylece Türkiye son bildiriminde MLI'nın 9(4). maddesi hükmünün<sup>780</sup> diğer taraf ülkenin de aynı yönde

<sup>779</sup> “Bir Kapsanan Vergi Anlaşmasının, bir Akit Devlet mukimince, bir kuruluşun hisseleri veya diğer katılım haklarının elden çıkarılmasından elde edilen kazançların; bu hisse veya hakların, değerlerinin belirli bir kısımdan fazlası, diğer Akit Devlette bulunan gayrimenkul varlıktan (taşınmaz varlık) kaynaklanıyorsa (veya kuruluşun varlıklarının belirli bir kısımdan fazlası, bu gayrimenkulden (taşınmaz mal) oluşuyorsa), diğer Akit Devlette vergilendirilebileceğini öngören hükümleri:

- a) ilgili değer eşiği, elden çıkarmadan önceki 365 gün içinde herhangi bir zamanda karşılandığıysa uygulanır; ve
- b) halihazırda hükümlerin kapsamında yer alan hisse veya haklara ek olarak, bir ortaklık veya tröste ilişkin menfaatler (bu hisse veya menfaatler halihazırda kapsanmadıkları sürece) gibi, hisse veya benzer menfaatlere de uygulanır.”

<sup>780</sup> “Bir Kapsanan Vergi Anlaşmasının amaçları itibarıyla, bir Akit Devlet mukiminin, hisse veya benzer çıkarların, ortaklık veya tröstle ilgili çıkarlar gibi, elden çıkarılmasından elde ettiği kazançlar, eğer, elden çıkarmadan önceki 365 gün içinde herhangi bir zamanda, bu hisse veya benzer çıkarların değerlerinin yüzde 50'sinden fazlasının, doğrudan veya dolaylı olarak, söz konusu diğer Akit Devlette bulunan taşınmaz varlıktan (gayrimenkul) kaynaklanması halinde, diğer Akit Devlette vergilendirilebilir.”



bildirim yapması halinde tüm ÇVÖA'larına uygulanmasını kabul etmiştir.<sup>781</sup> Bu hükme Türkiye'nin anlaşmalarında yer vermesi önem arz etmektedir. Söz konusu hükmün kaynak ülkelerin vergilendirme yetkisini genişletici bir etkisi bulunduğundan Türkiye'nin kaynak ülke konumunda olduğu gelişmiş ülkelerle olan anlaşmaları bakımından yararlı olacağı açıktır.

**Tablo 14. Türkiye'nin MLI'nın 9(1). Maddesindeki Hükümü İçeren Anlaşmaları**

No	Diğer Taraf Ülke	Madde Numarası
1	Arjantin	13(4)
2	Avustralya	13(4)
3	Kanada	13(4)
4	Fildişi Sahili	13(4)
5	Mısır	13(4)
6	Estonya	13(1)
7	Finlandiya	13(4)
8	Fransa	13(2)
9	Almanya	13(2)
10	Hindistan	13(4)
11	İrlanda	13(2)
12	İsrail	13(4)
13	Letonya	13(1)
14	Litvanya	13(1)
15	Malta	13(2)
16	Meksika	13(2)
17	Fas	13(4)
18	Yeni Zelanda	13(4)
19	Norveç	13(4)
20	Çin Halk Cumhuriyeti	13(4)
21	Filipinler	13(4)
22	Ruanda	15(4)
23	Senegal	13(4)
24	Güney Afrika	13(4)
25	Amerika Birleşik Devletleri	13(1)(b)
26	Venezuela	13(4)
27	Vietnam	13(4)

**Kaynak:** BEPS Çok Taraflı Sözleşmesi'ne İlişkin Kanun Teklifi

MLI'nın üçüncü ülkelerde bulunan iş yerlerine yönelik vergiden kaçınmayı önleme kuralını düzenleyen 10. maddesine karşı Türkiye'nin MLI'nın 10(5)(a). maddesi kapsamında bu madde hükümlerini bütünüyle anlaşmalarının kapsamına almayacağı yönünde çekincesi mevcuttur. Madde hükümlerinin Türkiye'nin anlaşmalarına herhangi bir etkisi söz konusu olmayacaktır.

<sup>781</sup> Türkiye, MLI'ı imzaladığı tarihte yaptığı bildiriminde değerinin belli bir orandan fazlasının diğer ülkedeki gayrimenkul varlıktan oluşan hisse senetlerinin veya iştirak biçimindeki diğer hakların satışından elde edilen geliri, gayrimenkulün bulunduğu diğer devletin vergilendirebileceğine ilişkin hükmün mevcut olduğu anlaşmaları kapsam dışı bırakarak ilgili MLI hükmünü, bu hükmün bulunmadığı anlaşmalara ilave etmeyi seçmişti. Son bildiriminde ise MLI'nın bu hükmünü mevcut anlaşmalarımıza da uygulayacağını belirterek hükmün uygulamasını genişletmiştir.

Vergi anlaşmasının taraflarından birinin kendi mükimlerini vergilendirme hakkını sınırlayıcı amaçlı uygulaması konulu 11. maddesi de minimum standart olarak belirlenmediğinden ülkelerin bu madde hükümlerini anlaşmaları kapsamına almamaları mümkündür. Türkiye de MLI'nın 11(3)(a). maddesine uygun olarak bu maddeyi bütünüyle anlaşmaları kapsamına almayacağı yönündeki çekincesini OECD'ye bildirdiğinden maddenin Türkiye'nin anlaşmalarına bir etkisi olmayacaktır.

### 3.2.4. İş Yeri Statüsünden Kaçınmanın Önlenmesi Yönüyle

Bir ülkede iş yeri oluşumundan kaçınmak yoluyla vergi ödeme yükümlülüğünden kurtulmak ÇUŞ'ların sıkça kullandığı bir vergiden kaçınma stratejisidir. Özellikle dijital ekonomi faaliyetleri yürüten ÇUŞ'lar için bu strateji, ülkeleri yüksek vergi geliri kayıplarına maruz bırakmaktadır. MLI, bu türden vergiden kaçınma çabalarıyla mücadele etmeyi amaçlayan ve dördüncü bölümünde düzenlenen dört madde (12, 13, 14 ve 15. maddeler) içermektedir.

Komisyonculuk tertipleri ve benzeri stratejiler yoluyla iş yeri statüsünden yapay kaçınma konulu MLI'nın 12. maddesi iş yeri tanımının kapsamını, dolayısıyla kaynak ülkenin vergilendirme yetkisini genişleten hükümler içermektedir. Bununla birlikte, bu hükümler minimum standart olarak belirlenmediğinden ülkelerin bunları uygulayıp uygulamama serbestliği bulunmaktadır. Türkiye madde hükümlerini bütünüyle kapsanan anlaşmalarına dâhil etmeme yönünde herhangi bir çekinceye bulunmamıştır. Bu nedenle, madde hükümlerinin Türkiye'nin bir kısım ÇVÖA'ları (karşı ülkenin de bu hükümleri benimsemesi kaydıyla) üzerinde iş yeri statüsünün belirlenmesine yönelik etki sahibi olacağı söylenebilir. Bununla birlikte Türkiye, MLI'nın 12(5). maddesi kapsamında aşağıdaki tabloda listelenen ÇVÖA'larının madde 12(3)(a)'da belirtilen hükmü<sup>782</sup> içerdiğine dair güncellediği son bildirimini OECD'ye iletmiştir.

<sup>782</sup> “1. fıkra, bağımsız statüdeki bir acente dışındaki bir kişinin bir teşebbüs için gerçekleştirdiği faaliyete ilişkin olarak teşebbüsün Akit Devlette bir iş yerine sahip kabul edileceği (veya bir kişinin Akit Devlette iş yeri olarak kabul edileceği) koşulları açıklayan Kapsanan Vergi Anlaşması hükümlerinin yerine, ancak yalnızca bu hükümler bu kişinin o Akit Devlette teşebbüs adına sözleşme akdetme yetkisine sahip olup bu yetkisini mutaden kullandığı durumları ele alırsa uygulanır.”

**Tablo 15. Türkiye'nin MLF'nin 12(3)(a). Maddesindeki Hükümü İçeren Anlaşmaları**

No	Diğer Akit Ülke	Madde Numarası	No	Diğer Akit Ülke	Madde Numarası
1	Avusturya	5(5)(a)	2	Arnavutluk	5(5)
3	Cezayir	5(4)	4	Avustralya	5(6)(a)
5	Azerbaycan	5(4)	6	Bahreyn	5(5)(a)
7	Bangladeş	5(5)	8	Beyaz Rusya	5(4)
9	Belçika	5(5)(a)	10	Bosna Hersek	5(5)
11	Brezilya	5(5)	12	Bulgaristan	5(5)
13	Kanada	5(5)(a)	14	Çad	5(5)
15	Fildişi Sahili	5(5)	16	Hırvatistan	5(5)
17	Çek Cumhuriyeti	5(5)	18	Danimarka	5(5)(a)
19	Mısır	5(4)	20	Estonya	5(5)
21	Etiyopya	5(5)	22	Finlandiya	5(5)(a)
23	Fransa	5(5)(a)	24	Gürcistan	5(5)
25	Almanya	5(5)	26	Yunanistan	5(5)(a)
27	Macaristan	5(4)	28	Hindistan	5(4)(a)
29	Endonezya	5(5)(a)	30	İran	5(4)
31	İrlanda	5(6)(a)	32	İsrail	5(5)
33	İtalya	5(4)(a)	34	Japonya	5(7)
35	Ürdün	5(5)	36	Kazakistan	5(4)
37	Kore	5(5)(a)	38	Kosova	5(5)
39	Kuveyt	5(4)	40	Kırgızistan	5(5)
41	Letonya	5(5)	42	Lübnan	5(5)
43	Litvanya	5(5)	44	Lüksemburg	5(5)(a)
45	Makedonya	5(4)	46	Malezya	5(4)
47	Malta	5(5)	48	Meksika	5(5)
49	Moldova	5(5)	50	Moğolistan	5(4)
51	Karadağ	5(5)	52	Fas	5(4)
53	Yeni Zelanda	5(7)	54	Norveç	5(6)(a)
55	Umman	5(4)	56	Çin Halk Cumhuriyeti	5(5)
57	Pakistan	5(5)(a)	58	Filistin	5(5)
59	Filipinler	5(4)	60	Polonya	5(4)
61	Portekiz	5(5)(a)	62	Katar	5(5)
63	Romanya	5(4)(a)	64	Rusya	5(5)
65	Ruanda	5(5)	66	Suudi Arabistan	5(5)(a)
67	Senegal	5(5)(a)	68	Sırbistan	5(5)
69	Singapur	5(4)(a)	70	Slovakya	5(4)
71	Slovenya	5(5)	72	Somali	5(5)
73	Güney Afrika	5(4)	74	İspanya	5(5)(a)
75	Sudan	5(5)	76	İsveç	5(4)(a)
77	İsviçre	5(5)	78	Suriye	5(5)
79	Tacikistan	5(5)	80	Tayland	5(5)(a)
81	Gambiya	5(5)	82	Hollanda	5(5)(a)
83	Tunus	5(5)	84	Türkmenistan	5(4)(a)
85	Birleşik Arap Emirlikleri	5(4)	86	Ukrayna	5(5)
87	Birleşik Krallık	5(5)(a)	88	Amerika Birleşik Devletleri	5(4)(a)
89	Özbekistan	5(4)(a)	90	Venezuela	5(5)
91	Vietnam	5(5)	92	Yemen	5(5)

**Kaynak:** BEPS Çok Taraflı Sözleşmesi'ne İlişkin Kanun Teklifi

Diğer taraftan Türkiye, MLI'nın 12(6). maddesi kapsamında<sup>783</sup> aşağıdaki ÇVÖA'larının, MLI'nın 12(3)(b). maddesinde<sup>784</sup> belirtilen hükmü içerdiğine dair güncel bildirimini de OECD'ye iletmiştir.

**Tablo 16. Türkiye'nin MLI'nın 12(3)(b). Maddesindeki Hükmü İçeren Anlaşmaları**

No	Diğer Akit Ülke	Madde Numarası	No	Diğer Akit Ülke	Madde Numarası
1	Avusturya	5(6)	2	Arnavutluk	5(6)
3	Cezayir	5(5)	4	Avustralya	5(7)
5	Azerbaycan	5(5)	6	Bahreyn	5(6)
7	Bangladeş	5(6)	8	Beyaz Rusya	5(5)
9	Belçika	5(6)	10	Bosna Hersek	5(6)
11	Brezilya	5(6)	12	Bulgaristan	5(6)
13	Kanada	5(6)	14	Çad	5(6)
15	Fildişi Sahili	5(6)	16	Hırvatistan	5(6)
17	Çek Cumhuriyeti	5(6)	18	Danimarka	5(6)
19	Mısır	5(5)	20	Estonya	5(6)
21	Etiyopya	5(6)	22	Finlandiya	5(6)
23	Fransa	5(6)	24	Gürcistan	5(6)
25	Almanya	5(6)	26	Yunanistan	5(6)
27	Macaristan	5(5)	28	Hindistan	5(5)
29	Endonezya	5(6)	30	İran	5(5)
31	İrlanda	5(7)	32	İsrail	5(6)
33	İtalya	5(5)	34	Japonya	5(8)
35	Ürdün	5(6)	36	Kazakistan	5(5)
37	Kore	5(6)	38	Kosova	5(6)
39	Kuveyt	5(5)	40	Kırgızistan	5(6)
41	Letonya	5(6)	42	Lübnan	5(6)
43	Litvanya	5(6)	44	Lüksemburg	5(6)
45	Makedonya	5(5)	46	Malezya	5(5)
47	Malta	5(6)	48	Meksika	5(7)
49	Moldova	5(6)	50	Moğolistan	5(5)
51	Karadağ	5(6)	52	Fas	5(6)
53	Yeni Zelanda	5(8)	54	Norveç	5(7)
55	Umman	5(5)	56	Çin Halk Cumhuriyeti	5(6)
57	Pakistan	5(6)	58	Filistin	5(6)
59	Filipinler	5(5)	60	Polonya	5(5)
61	Portekiz	5(6)	62	Katar	5(7)
63	Romanya	5(6)	64	Rusya	5(6)
65	Ruanda	5(7)	66	Suudi Arabistan	5(6)
67	Senegal	5(7)	68	Sırbistan	5(6)
69	Singapur	5(5)	70	Slovakya	5(5)

<sup>783</sup> “4. fıkrada belirtilen çekinceyi koymamış olan her bir Taraf, Kapsanan Vergi Anlaşmalarından her birinin, 3. fıkranın b) bendinde belirtilen hükmü içerip içermediğini, bu hükmün madde ve fıkra numarasıyla birlikte Saklayıcı Kuruluşa bildirir. 2. fıkra, bir Kapsanan Vergi Anlaşması hükmüne ilişkin olarak, sadece tüm Akit Devletlerin o hükmeye dair böyle bir bildirim yapmış olmaları durumunda uygulanır.”

<sup>784</sup> “2. fıkra, bağımsız statüdeki bir acentenin bir teşebbüs için gerçekleştirdiği faaliyete ilişkin olarak teşebbüsün Akit Devlette bir iş yerine sahip kabul edilmeyeceğini öngören bir Kapsanan Vergi Anlaşması hükümlerinin yerine uygulanacaktır.” 2. fıkra, bağımsız acente olarak iş yapan ve bu işin olağan seyrinde diğer akit ülkenin bir teşebbüsü için hareket eden kişiye 1. fıkranın uygulanmayacağına, bununla birlikte bir kişi yakından ilişkili olduğu bir veya birden fazla teşebbüs hesabına münhasıran veya neredeyse münhasıran hareket ederse, bu kişinin her bir teşebbüs bakımından bağımsız acente olarak değerlendirilmeyeceğine hükmetmektedir.

71	Slovenya	5(6)	72	Somali	5(6)
73	Güney Afrika	5(5)	74	İspanya	5(6)
75	Sudan	5(6)	76	İsveç	5(5)
77	İsviçre	5(6)	78	Suriye	5(6)
79	Tacikistan	5(6)	80	Tayland	5(6)
81	Gambiya	5(6)	82	Hollanda	5(6) ve Protokol Madde III
83	Tunus	5(6)	84	Kuzey Kıbrıs Türk Cumhuriyeti	5(4)
85	Türkmenistan	5(5)	86	BAE	5(5)
87	Ukrayna	5(6)	88	Birleşik Krallık	5(6)
89	Amerika Birleşik Devletleri	5(5)	90	Özbekistan	5(5)
91	Venezuela	5(7)	92	Vietnam	5(6)
93	Yemen	5(7)			

**Kaynak:** BEPS Çok Taraflı Sözleşmesi'ne İlişkin Kanun Teklifi

İş yeri tanımının kaynak ülke vergilendirme hakkı lehine genişletilmesine dair yukarıda bahsi geçen hükümlerin Türkiye'nin ÇVÖA'larına dâhil edilmesinin, çok sayıda gelişmiş ülkeyle anlaşması bulunan ülkemiz için olumlu bir tercih olduğu belirtilebilir.

Sonuç itibarıyla, MLI'nın 12. maddesiyle ÇVÖA'ların 5. maddesindeki bağımlı temsilci hükümleri bir yandan genişletilirken diğer yandan belirginleştirilmektedir. Yeni 5. madde altında bağımsız temsilci ile ilgili yeni hükümlerle “*yakından ilişkili olduğu bir veya birden fazla teşebbüs adına münhasıran veya neredeyse münhasıran hareket eden kişiler*” de bağımsız temsilci sayılmayacaktır. 5. maddenin yeni versiyonunu uygulamayı kabul eden Türkiye, ilgili ülke karşısında belirleyeceği anlaşma politikasına bağlı olarak bu madde hükümlerine ileride yapılacak anlaşmalarında yer verebilecektir.

MLI'nın iş yeri statüsünden kaçınmaya karşı bir başka önlemi olan spesifik faaliyet istisnaları yoluyla iş yeri oluşumundan yapay kaçınma konulu 13. madde hükümlerine yönelik Türkiye'nin herhangi bir çekincesi bulunmadığından bu hükümler ÇVÖA'larına uygulanacaktır. ÇVÖA'ların 5. maddesinde bazı faaliyetleri iş yeri tanımı kapsamı dışında tutan fıkra hükmü (genellikle 4. fıkra) mevcuttur. MLI'da bu hükme dair sunulan iki ayrı opsiyondan (Opsiyon A ve B), Türkiye ilgili hükmü yorumlama yöntemiyle uyumlu olduğundan, faaliyetlerin yalnızca hazırlayıcı veya yardımcı nitelikte olması durumunda iş yeri kapsamı dışında tutulması olanağı sağlayan Opsiyon A'yı seçmiştir. Bir başka deyişle Türkiye, MLI'nın taraf ülkenin opsiyon seçimini OECD'ye bildirmesini öngören 13(7). maddesi kapsamında 13(1). maddesinde yer alan Opsiyon A ve B arasından Opsiyon A'yı uygulamayı seçmiş ve bildirimini yapmıştır.

Opsiyon A, Türkiye'nin maddede yer alan ve iş yeri istisnaları listesindeki tüm faaliyetlerin hazırlayıcı veya yardımcı karakterde oluşuna genel bir atıf yapılması gereğini ortaya koymaktadır. Türkiye bu bildiriyle hazırlayıcı veya yardımcı nitelikte olmayan depolama, teşhir veya teslim gibi faaliyetlerin iş yeri oluşturacağını kabul ettiğini beyan etmiş olmaktadır.<sup>785</sup> Diğer taraftan Türkiye, MLI'nın 13(5)(a). maddesine<sup>786</sup> uygun biçimde Opsiyon A'yı uygulayabileceği aşağıdaki tabloda yer alan ÇVÖA'larının ilgili hükümlerine dair güncel bildirimini MLI'nın 13(7). maddesi kapsamında OECD'ye iletmiştir.

**Tablo 17. Türkiye'nin Opsiyon A'yı Uygulayabileceği Anlaşmaları**

No	Diğer Akit Ülke	Madde Numarası	No	Diğer Akit Ülke	Madde Numarası
1	Avusturya	5(4)	2	Arnavutluk	5(4)
3	Cezayir	5(3)	4	Arjantin	5(4)
5	Avustralya	5(4)	6	Azerbaycan	5(3)
7	Bahreyn	5(4)	8	Bangladeş	5(4)
9	Beyaz Rusya	5(3)	10	Belçika	5(4)
11	Bosna Hersek	5(4)	12	Brezilya	5(4)
13	Bulgaristan	5(4)	14	Kanada	5(4)
15	Çad	5(4)	16	Fildişi Sahili	5(4)
17	Hırvatistan	5(4)	18	Çek Cumhuriyeti	5(4)
19	Danimarka	5(4)	20	Mısır	5(3)
21	Estonya	5(4)	22	Etiyopya	5(4)
23	Finlandiya	5(4)	24	Fransa	5(4)
25	Gürcistan	5(4)	26	Almanya	5(4)
27	Yunanistan	5(4)	28	Macaristan	5(3)
29	Hindistan	5(3)	30	Endonezya	5(4)
31	İran	5(3)	32	İrlanda	5(5)
33	İsrail	5(4)	34	İtalya	5(3)
35	Japonya	5(6)	36	Ürdün	5(4)
37	Kazakistan	5(3)	38	Kore	5(4)
39	Kosova	5(4)	40	Kuveyt	5(3)
41	Kırgızistan	5(4)	42	Letonya	5(4)
43	Lübnan	5(4)	44	Litvanya	5(4)
45	Lüksemburg	5(4)	46	Makedonya	5(3)
47	Malezya	5(3)	48	Malta	5(4)
49	Meksika	5(4)	50	Moldova	5(4)
51	Moğolistan	5(3)	52	Karadağ	5(4)
53	Fas	5(3)	54	Yeni Zelanda	5(6)
55	Norveç	5(5)	56	Umman	5(3)
57	Çin Halk Cumhuriyeti	5(4)	58	Pakistan	5(4)
59	Filistin	5(4)	60	Filipinler	5(3)
61	Polonya	5(3)	62	Portekiz	5(4)
63	Katar	5(4)	64	Romanya	5(3)
65	Rusya	5(4)	66	Ruanda	5(4)

<sup>785</sup> A. C. Demir, agm., s. 95.

<sup>786</sup> "2. veya 3. fıkra, bir Kapsanan Vergi Anlaşmasının, iş ile ilgili sabit bir yer vasıtasıyla yürütüldüğünde bile iş yeri oluşturmadığı kabul edilen belli faaliyetlerin sayıldığı hükümlerinin (ya da bir Kapsanan Vergi Anlaşmasının benzer biçimde işleyen hükümlerinin) ilgili kısımlarının yerine uygulanacaktır." Türkiye'nin seçimine göre 2. fıkra (Opsiyon A) uygulanacaktır.

67	Suudi Arabistan	5(4)	68	Senegal	5(4)
69	Sırbistan	5(4)	70	Singapur	5(3)
71	Slovakya	5(3)	72	Slovenya	5(4)
73	Somali	5(4)	74	Güney Afrika	5(3)
75	İspanya	5(4)	76	Sudan	5(4)
77	İsveç	5(3)	78	İsviçre	5(4)
79	Suriye	5(4)	80	Tacikistan	5(4)
81	Tayland	5(4)	82	Gambiya	5(4)
83	Hollanda	5(4)	84	Tunus	5(4)
85	Kuzey Kıbrıs Türk Cumhuriyeti	5(3)	86	Türkmenistan	5(3)
87	BAE	5(3)	88	Ukrayna	5(4)
89	Birleşik Krallık	5(3)	90	Amerika Birleşik Devletleri	5(3)
91	Özbekistan	5(3)	92	Venezuela	5(4)
93	Vietnam	5(4)	94	Yemen	5(4)

**Kaynak:** BEPS Çok Taraflı Sözleşmesi'ne İlişkin Kanun Teklifi

Buna göre, karşı ülkenin de Türkiye gibi Opsiyon A'yı seçmesi ve ilgili hükmü OECD'ye bildirmesi halinde yürütülen faaliyetler hazırlayıcı veya yardımcı özellikte olmamak kaydıyla iş yeri oluşturacaktır.

Belirli faaliyet istisnalarının kötüye kullanılması yoluyla iş yeri statüsünün oluşumundan kaçınmaya yönelik girişimlerin önlenmesi ve kaynak ülke vergilendirme yetkisinin genişlemesine katkıda bulunan hükümlerin kabulü ve buna uygun seçimini bildirmesi Türkiye'nin kaynak ülke vergilendirmesi yaklaşımını önemsediğini ortaya koymaktadır.

Anlaşmaların 5. maddesinin MLI'nın 13. maddesi ile şekillenen yeni versiyonu, bir teşebbüsün aynı ülkede farklı yerlerde ekonomik faaliyetlerde bulunması halinde bu faaliyetlerin birleşiminden oluşan yardımcı ya da hazırlayıcı özellik taşımayan genel faaliyetin de iş yeri oluşturacağını hükme bağlamaktadır. Türkiye'nin MLI'nın 13. maddesini bu haliyle anlaşmalarına dercetmesinin tercihine uygun bir yaklaşım olacağı açıktır.

MLI'nın 14. maddesi, iş yeri statüsünün oluşumundan kaçınmak amacıyla sözleşmelerin yapay olarak bölünmesi suretiyle bir işin ana sözleşmedeki işten farklı bir iş olarak gösterilmesi çabalarının önüne geçilmesini amaçlamaktadır. Madde hükümleri minimum standart oluşturmadığından Türkiye bu madde hükümlerini bütünüyle uygulamama yönündeki hakkını kullanmış ve MLI'nın 14(3)(a). maddesi kapsamında çekincesini OECD'ye bildirmiştir. Türk şirketlerinin yurt dışında gerçekleştirdiği birçok inşaat projesinden elde ettikleri kazançların yurt dışında vergiye tabi tutulmasına neden olabilecek bu madde hükümlerine koyulan çekinceyle Türkiye bu hükümlere

anlaşmalarında yer vermemeyi tercih etmiştir.<sup>787</sup> Dolayısıyla madde hükümlerinin Türkiye'nin ÇVÖA'ları üzerinde bir etkisi olmayacaktır.

Dördüncü bölümün son maddesi olan teşebbüsle yakından ilişkili kişi tanımını içeren MLI'nın 15. maddesi hakkında herhangi bir bildirim bulunmadığından Türkiye'nin bu maddede geçen tanıma anlaşmalarında yer vermesi beklenmektedir. Tanıma göre, kişi veya teşebbüsten birinin diğeri üzerinde kontrole sahip olması veya her ikisinin de aynı kişi veya teşebbüslerin kontrolü altında olması durumunda bir kişi, teşebbüsle yakından ilişkili kabul edilecektir. Her durumda kişi veya teşebbüsten birisinin, diğerrinin doğrudan veya dolaylı olarak %50'den fazla oranda menfaatine sahip olması veya başka bir kişinin, o kişi ve teşebbüsün doğrudan veya dolaylı olarak %50'den fazla oranda menfaatine sahip olması halinde yakından ilişkililik oluşacaktır. MLI'nın farklı maddelerinde de geçen “*yakından ilişkili kişi*” terimiyle ilgili bu hüküm, bu terimi içeren hükümlerden herhangi birine çekince koymayan ya da bunu anlaşmalarında uygulama tercihinde bulunan ülkeler için zorunlu olacaktır.

### 3.2.5. Uyuşmazlık Çözümünün Geliştirilmesi Yönüyle

MLI'nın beşinci bölümünde (16 ve 17. maddeler) yer alan karşılıklı anlaşma usulü başlıklı 16. maddesi, bir minimum standart olarak belirlenmiştir. MLI'a taraf ülkelerin karşılıklı anlaşma usulüne ilişkin zorunluluğa uyması gerekmektedir. Türkiye'nin mevcut anlaşmalarında kişi, anlaşmaya aykırı vergilendirildiğini düşündüğü durumda KAU başvurusunu yalnızca mukim olduğu devlet yetkili makamına yapabilmekte idi. MLI'nın 16. maddesiyle kişi artık anlaşmadan kaynaklanan ihtilafı her iki devlet yetkili makamından birine götürebilme hakkı elde ettiğinden, bir minimum standart olan madde hükmünün Türkiye'nin ÇVÖA'larını modifiye edeceği açıktır.

Türkiye, anlaşmalara aykırı vergi muamelesine maruz bırakıldığını iddia eden mükellefin muameleyi iki ülkeden birinin yetkili makamına sunabileceğini düzenleyen MLI hükmünü uygulamayı taahhüt ettiği aşağıdaki tabloda gösterilen ÇVÖA'larının listesini OECD'ye bildirmiştir. Türkiye'nin bu tablodaki anlaşmaları, KAU sürecinin başlatılması için sadece mukim olunan devlete başvuru olanağı veren anlaşmalarını göstermektedir. Bu anlaşmalar itibarıyla tabloda belirtilen maddeler, diğerr taraf ülkenin de aynı yönde bildirimde bulunması halinde MLI'nın 16(1). maddesinin ilk cümlesiyle<sup>788</sup>

<sup>787</sup> A. C. Demir, agm., s. 95.

<sup>788</sup> MLI, Art. 16(1)-“*Bir kişi, Akit Devletlerden biri veya her ikisinin işlemlerinin, kendisi için Kapsanan Vergi Anlaşmasının hükümlerine uygun olmayan bir vergilendirmeye neden olduğu veya neden olacağı*



değişikliğe uğrayacak ve ilgili anlaşmanın KAU maddesi her iki yetkili makamdan birine başvuru imkânı sağlayacaktır.

**Tablo 18. Türkiye'nin MLI'nın 16(1). Maddesinin İlk Cümlesi Kapsamında Değişikliğe Uğrayacak Anlaşmaları**

No	Diğer Akit Ülke	Madde Numarası	No	Diğer Akit Ülke	Madde Numarası
1	Avusturya	24(1), birinci cümle	2	Arnavutluk	25(1), birinci cümle
3	Cezayir	26(1), birinci cümle	4	Avustralya	25(1), birinci cümle
5	Azerbaycan	24(1), birinci ve ikinci cümle	6	Bahreyn	24(1)
7	Bangladeş	25(1), birinci cümle	8	Beyaz Rusya	24(1), birinci cümle
9	Belçika	25(1), birinci cümle	10	Bosna Hersek	26(1), birinci cümle
11	Brezilya	25(1), birinci cümle	12	Bulgaristan	24(1)
13	Kanada	25(1)	14	Çad	24(1), birinci cümle
15	Fildişi Sahili	24(1), birinci cümle	16	Hırvatistan	24(1), birinci cümle
17	Çek Cumhuriyeti	24(1), birinci cümle	18	Danimarka	24(1), birinci cümle
19	Mısır	25(1)	20	Estonya	24(1), birinci cümle
21	Etiyopya	25(1), birinci cümle	22	Finlandiya	24(1), birinci cümle
23	Fransa	25(1)	24	Gürcistan	24(1), birinci cümle
25	Almanya	24(1), birinci cümle	26	Yunanistan	24(1), birinci cümle
27	Macaristan	25(1)	28	Hindistan	25(1)
29	Endonezya	24(1)	30	İran	26(1), birinci cümle
31	İrlanda	25(1), birinci cümle	32	İsrail	24(1)
33	İtalya	25(1), birinci cümle ve Protokol VII	34	Japonya	24(1)
35	Ürdün	27(1)	36	Kazakistan	24(1)
37	Kore	25(1)	38	Kosova	24(1), birinci cümle
39	Kuveyt	27(1)	40	Kırgızistan	24(1), birinci cümle
41	Letonya	24(1), birinci cümle	42	Lübnan	24(1), birinci cümle
43	Litvanya	24(1), birinci cümle	44	Lüksemburg	25(1), birinci cümle
45	Makedonya	25(1), birinci cümle	46	Malezya	24(1)
47	Malta	24(1), birinci cümle	48	Meksika	24(1), birinci cümle
49	Moldova	24(1), birinci cümle	50	Moğolistan	24(1)
51	Karadağ	26(1), birinci cümle	52	Fas	24(1), birinci cümle
53	Yeni Zelanda	24(1), birinci cümle	54	Norveç	25(1), birinci cümle
55	Umman	24(1), birinci cümle	56	Çin Halk Cumhuriyeti	25(1), birinci cümle
57	Pakistan	25(1)	58	Filistin	24(1), birinci cümle
59	Filipinler	25(1), birinci cümle	60	Polonya	25(1)
61	Portekiz	25(1), birinci cümle	62	Katar	25(1), birinci cümle
63	Romanya	28(1)	64	Rusya	24(1), birinci cümle
65	Ruanda	25(1), birinci cümle	66	Suudi Arabistan	24(1), birinci cümle
67	Senegal	24(1), birinci cümle	68	Sırbistan	26(1), birinci cümle
69	Singapur	25(1), birinci cümle	70	Slovakya	24(1), birinci cümle
71	Slovenya	25(1), birinci cümle	72	Somali	24(1), birinci cümle
73	Güney Afrika	25(1), birinci cümle	74	İspanya	24(1), birinci cümle
75	Sudan	24(1), birinci cümle	76	İsveç	25(1)
77	İsviçre	24(1)	78	Suriye	25(1), birinci cümle
79	Tacikistan	24(1), birinci cümle	80	Tayland	25(1), birinci cümle

*kanaatine vardığında, bu Akit Devletlerin iç hukukunda öngörülen çözüm yollarıyla bağlı olmaksızın, durumu Akit Devletlerden herhangi birinin yetkili makamına arz edebilir. Söz konusu müracaat, Kapsanan Vergi Anlaşması hükümlerine uygun olmayan bir vergilendirmeye neden olan eylemin ilk bildiriminden itibaren üç yıl içerisinde yapılmalıdır.”*

81	Gambiya	24(1), birinci cümle	82	Hollanda	25(1)
83	Tunus	26(1), birinci cümle	84	Kuzey Kıbrıs Türk Cumhuriyeti	24(1)
85	Türkmenistan	24(1), birinci cümle	86	BAE	26(1)
87	Ukrayna	25(1), birinci cümle	88	Birleşik Krallık	25(1)
89	Amerika Birleşik Devletleri	25(1)	90	Özbekistan	24(1), birinci cümle
91	Vietnam	25(1), birinci cümle	92	Yemen	24(1), birinci cümle

**Kaynak:** BEPS Çok Taraflı Sözleşmesi'ne İlişkin Kanun Teklifi

Diğer taraftan Türkiye, MLI'nın 16(1). maddesinin “*başvurunun kapsanan vergi anlaşması hükümlerine uygun düşmeyen bir vergilendirmeye yol açan eylemin ilk bildiriminden itibaren üç yıl içerisinde yapılması*” gerektiğine dair ikinci cümlesinde belirtilen üç yıllık başvuru süresinden daha kısa süreler içeren aşağıdaki tabloda yer alan 5 adet ÇVÖA'sını MLI'nın bildirimine ilişkin 16(6)(b)(i). maddesi uyarınca OECD'ye bildirmiştir.

**Tablo 19. Türkiye'nin Üç Yılda Daha Az Başvuru Süresi Bulunan Anlaşmaları**

No	Diğer Taraf Ülke	Madde Numarası
1	Cezayir	26(1), ikinci cümle
2	Kanada	Protokol 8(a) ve Protokol 8(b)'nin birinci cümlesi
3	İtalya	25(1), ikinci cümle
4	Lübnan	24(1), ikinci cümle
5	Çin Halk Cumhuriyeti	25(1), ikinci cümle

**Kaynak:** BEPS Çok Taraflı Sözleşmesi'ne İlişkin Kanun Teklifi

Yine Türkiye MLI'nın 16(1). maddesinin ikinci cümlesinde belirtilen ifadeye uygun biçimde, üç yıl ve üzerinde başvuru sürelerine sahip, aşağıdaki Tablo 20'de yer alan vergi anlaşmalarını MLI'nın bildirim usulüne ilişkin 16(6)(b)(ii). maddesi kapsamında OECD'ye bildirmiştir.

**Tablo 20. Türkiye'nin Üç Yıl ve Üzerinde Başvuru Süresi Bulunan Anlaşmaları**

No	Diğer Akit Ülke	Madde Numarası	No	Diğer Akit Ülke	Madde Numarası
1	Avusturya	24(1), ikinci cümle	2	Arjantin	24(1), ikinci cümle
3	Avustralya	25(1), ikinci cümle	4	Bosna Hersek	26(1), ikinci cümle
5	Çad	24(1), ikinci cümle	6	Fildişi Sahili	24(1), ikinci cümle
7	Hırvatistan	24(1), ikinci cümle	8	Estonya	24(1), ikinci cümle
9	Etiyopya	25(1), ikinci cümle	10	Finlandiya	24(1), ikinci cümle
11	Gürcistan	24(1), ikinci cümle	12	Almanya	24(1), ikinci cümle
13	Yunanistan	24(1), ikinci cümle	14	İrlanda	25(1), ikinci cümle
15	Kosova	24(1), ikinci cümle	16	Letonya	24(1), ikinci cümle
17	Litvanya	24(1), ikinci cümle	18	Lüksemburg	25(1), ikinci cümle
19	Makedonya	25(1), ikinci cümle	20	Malta	24(1), ikinci cümle
21	Meksika	24(1), ikinci cümle	22	Karadağ	26(1), ikinci cümle
23	Fas	24(1), ikinci cümle	24	Yeni Zelanda	24(1), ikinci cümle
25	Norveç	25(1), ikinci cümle	26	Umman	24(1), ikinci cümle
27	Filistin	24(1), ikinci cümle	28	Filipinler	25(1), ikinci cümle
29	Portekiz	25(1), ikinci cümle	30	Katar	25(1), ikinci cümle
31	Ruanda	25(1), ikinci cümle	32	Suudi Arabistan	24(1), ikinci cümle
33	Senegal	24(1), ikinci cümle	34	Sırbistan	26(1), ikinci cümle
35	Singapur	25(1), ikinci cümle	36	Slovenya	25(1), ikinci cümle
37	Somali	24(1), ikinci cümle	38	İspanya	24(1), ikinci cümle
39	Suriye	25(1), ikinci cümle	40	Gambiya	24(1), ikinci cümle
41	Venezuela	24(1), ikinci cümle	42	Vietnam	25(1), ikinci cümle
43	Yemen	24(1), ikinci cümle			

**Kaynak:** BEPS Çok Taraflı Sözleşmesi'ne İlişkin Kanun Teklifi

MLI'nın 16. maddesinin 2. fıkrasıyla<sup>789</sup> ilgili Türkiye, aşağıdaki tabloda gösterilen ÇVÖA'larının MLI'nın 16(4)(b)(ii). maddesindeki<sup>790</sup> “ülkelerin iç hukuklarındaki zaman aşımı sürelerine bakılmadan karşılıklı anlaşmanın uygulanması” gerektiğini öngören hükmü içermediğini, bildirim yükümlülüğünü ilgilendiren 16(6)(c)(ii). maddesi kapsamında OECD'ye bildirmiştir.

<sup>789</sup> “Söz konusu yetkili makam, itirazı haklı bulur ve kendisi tatminkâr bir çözüme ulaşamaz ise Kapsanan Vergi Anlaşmasına uygun olmayan vergilendirmenin önlenmesi amacıyla, diğer Akit Devletin yetkili makamu ile karşılıklı anlaşma yoluyla sorunu çözmeye gayret eder. Anlaşmaya varılan her husus, Akit Devletlerin iç hukukunda öngörülen zaman aşımı sürelerine bakılmaksızın uygulanır.”

<sup>790</sup> “2. fıkranın ikinci cümlesi, bir Kapsanan Vergi Anlaşmasında, mutabakata varılan her hususun, Akit Devletlerin iç hukukunda öngörülen zaman aşımı sürelerine bakılmaksızın uygulanacağını öngören hükümlerin bulunmaması halinde uygulanır.”

**Tablo 21. Türkiye'nin MLI'nın 16(4)(b)(ii). Maddesindeki Hükümü İçermeyen Anlaşmaları**

1	Arnavutluk	2	Cezayir	3	Azerbaycan	4	Bahreyn	5	Bangladeş
6	Beyaz Rusya	7	Belçika	8	Brezilya	9	Bulgaristan	10	Kanada
11	Çad	12	Fildişi Sahili	13	Hırvatistan	14	Çek Cumhuriyeti	15	Mısır
16	Etiyopya	17	Yunanistan	18	Macaristan	19	Hindistan	20	Endonezya
21	İran	22	İtalya	23	Ürdün	24	Kazakistan	25	Kore
26	Kosova	27	Kuveyt	28	Kırgızistan	29	Lübnan	30	Lüksemburg
31	Makedonya	32	Malezya	33	Meksika	34	Moldova	35	Moğolistan
36	Fas	37	Umman	38	Çin Halk Cumhuriyeti	39	Pakistan	40	Filistin
41	Filipinler	42	Polonya	43	Katar	44	Romanya	45	Rusya
46	Suudi Arabistan	47	Senegal	48	Singapur	49	Slovakya	50	Somali
51	Güney Afrika	52	Sudan	53	İsveç	54	İsviçre	55	Suriye
56	Tacikistan	57	Tayland	58	Gambiya	59	Tunus	60	Kuzey Kıbrıs Türk Cumhuriyeti
61	Türkmenistan	62	Birleşik Arap Emirlikleri	63	Ukrayna	64	Birleşik Krallık	65	Amerika Birleşik Devletleri
66	Özbekistan	67	Vietnam	68	Yemen				

**Kaynak:** BEPS Çok Taraflı Sözleşmesi'ne İlişkin Kanun Teklifi

Son olarak Türkiye, MLI'nın 16. maddesinin 3. fıkrasıyla<sup>791</sup> ilgili aşağıdaki ÇVÖA'larının, MLI'nın 16(4)(c)(ii). maddesinde<sup>792</sup> belirtilen ve anlaşmada ele alınmayan durumlardan kaynaklanan çifte vergilendirmenin önlenmesi için de taraf ülkelerin birbirine danışabileceklerini öngören hükmü içermediğini OECD'ye bildirmiştir.

**Tablo 22. Türkiye'nin MLI'nın 16(4)(c)(ii). Maddesindeki Hükümü İçeren Anlaşmaları**

No	Ülkeler
1	Belçika
2	Brezilya
3	İrlanda
4	İtalya
5	Ürdün
6	Pakistan
7	Portekiz
8	Birleşik Krallık

**Kaynak:** BEPS Çok Taraflı Sözleşmesi'ne İlişkin Kanun Teklifi

<sup>791</sup> "Akit Devletlerin yetkili makamları, Kapsanan Vergi Anlaşmasının yorumundan veya uygulanmasından kaynaklanan her türlü zorluğu veya tereddüdü karşılıklı anlaşma yoluyla çözmek için gayret eder. Yetkili makamlar aynı zamanda, Kapsanan Vergi Anlaşmasında ele alınmayan durumlardan kaynaklanan çifte vergilendirmenin ortadan kaldırılması için de birbirine danışabilirler."

<sup>792</sup> "3. fıkranın ikinci cümlesi, bir Kapsanan Vergi Anlaşmasında, Akit Devletlerin yetkili makamlarının aynı zamanda, Kapsanan Vergi Anlaşmasında ele alınmayan durumlardan kaynaklanan çifte vergilendirmenin ortadan kaldırılması için de birbirine danışabileceklerini öngören hükümlerin bulunmaması halinde uygulanır."

Sonuç olarak, MLI'nın 16. maddesi gereğince, anlaşmaya aykırı uygulamaya maruz kaldığını düşünen bir kişinin 3 yıl içerisinde sadece mukim olduğu devlet yetkili makamına değil, diğer akit devlet yetkili makamına da başvurabileceğini, yetkili makamın sorunun çözümünde karşılıklı anlaşma için gayret göstereceğini, karşılıklı anlaşmanın neticesinin iç hukukta yer alan zaman aşımı süresine bakılmaksızın uygulanacağını ve KAU'nun, anlaşmanın yorum veya uygulamasında ortaya çıkan tereddütlerin giderilmesi yanında anlaşmada yer almayan durumlarda oluşan çifte vergilendirmenin çözümü için de kullanılmasını öngören hükümleri Türkiye'nin ÇVÖA'larına ilave etmesi veya anlaşmalarını buna göre güncellemesi gerekmektedir.

Özetle, Türkiye BEPS Projesi ışığında 2017 yılında güncellenen OECD MVA'nın 25. maddesinin 1, 2 ve 3 numaralı fıkra hükümlerine, bunların hâlihazırda bulunmadığı anlaşmalarında yer vermelidir.

Transfer fiyatlandırması düzeltmelerini konu edinen "Karşı Taraf Düzeltmeleri" başlıklı MLI'nın 17. maddesine ilişkin olarak Türkiye'nin, maddenin tamamını<sup>793</sup> 17(2). maddede<sup>794</sup> belirtilen hükmü hâlihazırda içeren kapsanan vergi anlaşmalarına uygulamama hakkını saklı tutan bir çekincesi vardır. Türkiye, anlaşmalarının genellikle 9(2). maddelerinde yer verilen bu hükme benzer hükümler içeren aşağıdaki anlaşmalarını OECD'ye bildirmiştir.

<sup>793</sup> Bir ülkenin MLI'nın 17. maddesinin tamamını anlaşmalarına uygulamayacağına dair çekince koyması, 17(2). maddesindeki hükmün anlaşmalarında mevcut olması şartına ya da böyle bir hükmün bulunmaması durumunda da 17(1). maddede belirtilen uygun düzeltmeyi yapması ve sorunu çözmek adına gerekli çabayı göstermesi şartına bağlıdır (MLI, Art. 17(3)).

<sup>794</sup> "1. fıkra, bir Akit Devletin, kendisinin bir teşebbüsünün kazancından alınan verginin miktarında; diğer Akit Devletin, bu kazancı kendi teşebbüsünün kazancına dâhil edip vergilendirdiği ve aynı zamanda, dâhil edilen bu kazancın, iki bağımsız teşebbüs arasında olması gereken koşullar göz önünde tutularak, bu diğer Akit Devlet teşebbüsünde kendisini göstermesi gereken kazanç olması halinde, gerekli düzeltmeleri yapmasını öngören bir hükmün yerine veya bu hükmün bulunmaması halinde uygulanır."

**Tablo 23. Türkiye'nin MLI'nın 17(2). Maddesindeki Hükümü İçeren Anlaşmaları**

No	Diğer Taraf Ülke	Madde Numarası	No	Diğer Taraf Ülke	Madde Numarası
1	Avusturya	9(2)	2	Arnavutluk	9(2)
3	Cezayir	9(2)	4	Arjantin	9(2)
5	Avustralya	9(3)	6	Azerbaycan	9(2)
7	Bahreyn	9(2)	8	Bangladeş	9(2)
9	Beyaz Rusya	9(2)	10	Belçika	9(2)
11	Bosna Hersek	9(2)	12	Bulgaristan	9(2)
13	Kanada	9(2)	14	Çad	9(2)
15	Fildişi Sahili	9(2)	16	Hırvatistan	9(2)
17	Çek Cumhuriyeti	9(2)	18	Danimarka	9(2)
19	Mısır	9(2)	20	Estonya	9(2)
21	Etiyopya	9(2)	22	Finlandiya	9(2)
23	Fransa	9(2)	24	Gürcistan	9(2)
25	Almanya	9(2)	26	Yunanistan	9(2)
27	Macaristan	9(2)	28	Hindistan	9(2)
29	Endonezya	9(2)	30	İran	9(2)
31	İrlanda	9(2)	32	İsrail	9(2)
33	İtalya	9(2)	34	Japonya	9(2)
35	Ürdün	9(2)	36	Kazakistan	9(2)
37	Kosova	9(2)	38	Kuveyt	9(2)
39	Kırgızistan	9(2)	40	Letonya	9(2)
41	Lübnan	9(2)	42	Litvanya	9(2)
43	Lüksemburg	9(2)	44	Makedonya	9(2)
45	Malta	9(2)	46	Meksika	9(2)
47	Moldova	9(2)	48	Moğolistan	9(2)
49	Karadağ	9(2)	50	Fas	9(2)
51	Yeni Zelanda	9(2)	52	Norveç	9(2)
53	Umman	9(2)	54	Çin Halk Cumhuriyeti	9(2)
55	Pakistan	9(2)	56	Filistin	9(2)
57	Filipinler	9(2)	58	Polonya	9(2)
59	Portekiz	9(2)	60	Katar	9(2)
61	Romanya	9(2)	62	Rusya	9(2)
63	Ruanda	9(2)	64	Suudi Arabistan	9(2)
65	Senegal	9(2)	66	Sırbistan	9(2)
67	Singapur	9(2)	68	Slovakya	9(2)
69	Slovenya	9(2)	70	Somali	9(2)
71	Güney Afrika	9(2)	72	İspanya	9(2)
73	Sudan	9(2)	74	İsveç	9(2)
75	Suriye	9(2)	76	Tacikistan	9(2)
77	Tayland	9(2)	78	Gambiya	9(2)
79	Hollanda	9(2)	80	Tunus	9(2)
81	Türkmenistan	9(2)	82	Birleşik Arap Emirlikleri	9(2)
83	Ukrayna	9(2)	84	Birleşik Krallık	9(2)
85	Amerika Birleşik Devletleri	9(2)	86	Özbekistan	9(2)
87	Venezuela	9(2)	88	Vietnam	9(2)
89	Yemen	9(2)			

**Kaynak:** BEPS Çok Taraflı Sözleşmesi'ne İlişkin Kanun Teklifi

### 3.2.6. Tahkim Hükümü Yönüyle

MLI'nın altıncı bölümünde yer alan 18-26. maddeleri tahkime dair hususları düzenlemektedir. Taraf ülkelerin bir bütün olarak bunları anlaşmaları kapsamına alıp

almama hakkı mevcuttur. Bu bölüm düzenlemelerini anlaşmaları kapsamına almak isteyen ülkelerin OECD'ye bildirimde bulunmaları icap etmektedir. Bu bölümün bir ÇVÖA üzerinde hüküm ifade etmesi, anlaşmaya taraf iki ülkenin de tahkime dair hükümleri anlaşmalarına dâhil edeceklerini bildirmelerine bağlı bulunmaktadır. Türkiye tahkim hükümlerinin anlaşmalarına uygulanmasına yönelik herhangi bir beyanda bulunmadığından ve bu hükümler ancak uygulanmaları yönünde bildirimde bulunan ülkeler için geçerli olacağından Türkiye'nin vergi anlaşmaları üzerinde herhangi bir etkisi söz konusu olmayacaktır. Bir başka ifade ile Türkiye tahkim hükümlerini uygulayacağını taahhüt etmediği sürece vergi anlaşmalarından kaynaklanan ihtilaflarda tahkime başvuru mümkün değildir.

### **3.2.7. Son Hükümler Yönüyle**

MLI'nın son hükümler başlıklı yedinci bölümünde yer alan 27-39. maddeler arasında yürürlüğe giriş konulu 35. maddenin 4. fıkrası hükmünü anlaşmalarına uygulamama yönünde Türkiye'nin bir çekincesi bulunmaktadır. Türkiye bu çekincesiyle KAU hükümlerinin Türkiye için MLI'nın yürürlüğe girmesinden sonra hüküm ifade edeceğini bildirmiştir. Bir başka deyişle, karşılıklı anlaşmaya konu olan hususların Türkiye için MLI'nın yürürlüğe girdiği tarihten sonraki dönemlere ait olması gerekmektedir.

### **3.3. Matrah Aşındırma ve Kâr Kaydırma Çok Taraflı Sözleşmesi'nin Opsiyonel Hükümleri Karşısında Bazı Önemli Ülke Konumları ve Türkiye Eşleşimleri**

MLI'a katılan her ülke, minimum standartlara ek olarak kendisinin ve diğer taraf ülkenin tercih etmesi halinde diğer MLI hükümlerini anlaşmalarına uygulamak durumundadır. Türkiye, MLI'nın BEPS'e karşı çok taraflı çözümlerini anlaşma politikasına uygun bulduğundan önemli bir kısmını kabul etmektedir. Türkiye'nin uygun görmediği belli MLI hükümlerine de çekinceleri bulunmaktadır. Türkiye yürürlükte olan ve imzalayıp henüz yürürlüğe koymadığı, OECD'ye yaptığı son bildirim tarihindeki tüm anlaşmalarını MLI kapsamına almış ve bu anlaşmaları MLI hükümleri doğrultusunda değiştirmeyi kabul etmiştir. Karşılıklılık esasının geçerli olduğu MLI'nın opsiyonel hükümlerinin uygulanması için ülkelerin birbiriyle olan anlaşmalarını MLI kapsamına almaları, ilgili MLI hükmünü kabul etmeleri ya da bu hükme herhangi bir çekince koymamış olmaları önemlidir.

Bu başlık altında Türkiye'nin ekonomik ilişkilerinde ön sıralarda gelen Almanya, İngiltere, İtalya, İspanya, Hollanda ve Belçika, Japonya, Rusya ve Çin gibi ülkeler ile geleceğe yönelik ekonomik potansiyeli yüksek olan Hindistan, Endonezya ve Meksika gibi bazı ülkelerin MLI hükümlerine karşı aldıkları pozisyon ve Türkiye eşleşimleri gösterilmiştir. Böylece, hangi MLI hükümlerinin ne şekilde Türkiye ile bu ülkeler arasındaki ÇVÖA'lara uygulanacağı anlaşılacaktır. MLI hükümlerinin bir ülke için uygulanması veya etkili olması diğer ülkenin de anlaşmayı MLI kapsamına alması ve aynı yönde bildirimde bulunmasına bağlıdır. Türkiye bu ülkeleri MLI kapsamındaki vergi anlaşmalarına dâhil ettiği gibi bu ülkeler de Türkiye'yi dâhil etmişlerdir. Dolayısıyla bu ülkelerle Türkiye arasında ilk eşleşim tamam olup bundan sonra maddeler bakımından ülke pozisyonlarının birbiriyle örtüşüp örtüşmediğine bakılacaktır.

Aşağıdaki alt başlıklar itibarıyla MLI'nın opsiyonel bölümleri nezdinde Türkiye ile adı geçen ülkeler arasında ülke pozisyonları açısından bir uyumun olup olmadığı irdelenmiştir. Ayrıca, incelenen ülkelerin MLI maddeleri karşısındaki pozisyonları, parlamento onay süreçleri tamamlanana kadar değişebileceğinden, mevcut bildirimlerine göre ülkeler nezdinde karşılaştırmalı değerlendirmelerin yapıldığına dikkat edilmelidir.

### **3.3.1. Hibrit Uyumsuzlukların Önlenmesi Bakımından**

MLI'nın hibrit uyumsuzlukların önlenmesi başlıklı ikinci bölümünün 3. maddesi OECD MVA'da açık olarak ele alınmamış olan mali şeffaf kuruluşlar, 4. maddesi çifte mukim kuruluşlar, 5. maddesi ise çifte vergilendirme(me)yi önlemek yöntemlerinin kullanılması ile ilgilidir. Türkiye için hibrit uyumsuzluklarının önlenmesine ilişkin MLI tercihlerinin Almanya, İngiltere, İtalya, İspanya, Hollanda, Belçika, Japonya, Çin, Rusya, Hindistan, Endonezya ve Meksika ile olan ÇVÖA'larında etkili olması için aynı tercihlerin bu ülkeler tarafından da yapılması gerekmektedir. Aşağıdaki tabloda bu ülkelerin hibrit uyumsuzlukların önlenmesi ile ilgili 3, 4 ve 5. maddeler itibarıyla pozisyonları ve Türkiye eşleşimleri görülebilir.



**Tablo 24. MLI'nin 3, 4 ve 5. Maddelerine Yönelik Seçili Ülke Pozisyonları**

	<b>3. Madde</b>	<b>4. Madde</b>	<b>5. Madde</b>
<b>Türkiye</b>	✓	Çekince	✓
Almanya	Çekince	Çekince	✓
Birleşik Krallık	✓ <sup>795</sup>	✓	✓
İtalya	Çekince	Çekince	✓
Hollanda	✓ <sup>796</sup>	✓	✓
İspanya	✓ <sup>797</sup>	Çekince	✓
Belçika	✓	Çekince	✓
Çin	Çekince	✓ <sup>798</sup>	✓
Japonya	✓ <sup>799</sup>	✓ <sup>800</sup>	✓
Rusya	✓	✓ <sup>801</sup>	Çekince
Hindistan	Çekince	✓ <sup>802</sup>	✓
Endonezya	Çekince	✓ <sup>803</sup>	Çekince
Meksika	✓	✓ <sup>804</sup>	✓

**Kaynak:** Ülke Bildirim ve Çekince Listeleri ile Türkiye'nin BEPS Çok Taraflı Sözleşmesi'ne İlişkin Kanun Teklifi

MLI'nın 3. maddesinin tamamına çekince koyan ülkeler olarak Çin, Almanya, Hindistan, Endonezya ve İtalya göze çarpmaktadır. Türkiye 3 ve 5. maddeyi kabul etmiş, 4. maddeye ise çekince koymuştur. Türkiye, 4. maddeyi bütünüyle anlaşmalarına uygulamama yönünde tercih kullanmıştır. Türkiye'nin çekince koyduğu 4. maddenin, bu maddeyi diğer ülkeler kabul etseler dahi Türkiye'nin anlaşmaları bakımından bir etkisi

<sup>795</sup> Birleşik Krallık, 3. maddenin 2. fıkrasına yönelik kısmi çekincesinde fıkra hükmünü kapsanan anlaşmalarına uygulamama hakkını saklı tutmuştur. Bununla birlikte, Birleşik Krallık bildiriminde 1. fıkra hükmünü içerdiğini düşündüğü anlaşmalarına da yer vermiştir. Bu da 1. fıkra hükmünün bildirimi yapılmayan diğer kapsanan anlaşmalarına uygulanacağı anlamına gelmektedir.

<sup>796</sup> Hollanda'nın sadece 3. maddenin 1. fıkra hükmüne sahip kapsanan anlaşmalarına maddenin bu hükmünün uygulamayacağına dair kısmi çekincesi bulunmaktadır.

<sup>797</sup> İspanya'nın sadece 1. fıkra hükmüne sahip kapsanan anlaşmalarına maddenin bu hükmünün uygulamayacağına dair kısmi çekincesi bulunmaktadır.

<sup>798</sup> Çin, 4. maddenin 1. fıkra hükmünü içerdiğini düşündüğü kapsanan anlaşmalarını bildirmiştir ve bu bildirim tüm kapsanan anlaşmalarını içerdiği tespit edilmiştir.

<sup>799</sup> Japonya'nın 3. maddenin 2. fıkrasını kapsanan vergi anlaşmalarına uygulamayacağına dair kısmi çekincesi vardır. Japonya'nın ayrıca 1. fıkra hükmünün bulunduğunu düşündüğü anlaşmalarına bu fıkra hükmünü uygulamayacağına dair bildirim vardır.

<sup>800</sup> Japonya, 4. maddenin 1. fıkra hükmünü içerdiğini düşündüğü kapsanan anlaşmalarını bildirmiştir ve bu bildirim tüm kapsanan anlaşmalarını içerdiği tespit edilmiştir.

<sup>801</sup> Rusya, 4. maddenin 1. fıkrasını sadece bu fıkra hükmünün bulunduğunu düşündüğü anlaşmalarına uygulamama hakkını saklı tutmaktadır.

<sup>802</sup> Hindistan, 4. maddenin 1. fıkrasını sadece bu fıkra hükmünün bulunduğunu düşündüğü anlaşmalarına uygulamama hakkını saklı tutmaktadır.

<sup>803</sup> Endonezya'nın bütünüyle 4. maddeyi sadece Türkiye ve ABD ile olan anlaşmalarına uygulamayacağına dair çekincesi bulunmaktadır. Endonezya ayrıca 1. fıkra hükmünün bulunduğunu düşündüğü anlaşmalarını bildirmiştir.

<sup>804</sup> Meksika'nın bütünüyle 4. maddeyi sadece Endonezya ve ABD ile olan anlaşmalarına uygulamayacağına dair çekincesi bulunmaktadır.

oluşmayacaktır. Türkiye'nin bir kısım ÇVÖA'ları sadece 3 ve 5. madde kapsamında, diğer ülkelerin de bu maddeleri kabulüne bağlı olarak etkilenecektir. Çifte vergilendirmeyi önleme yöntemlerinin uygulanmasına dair 5. maddeden ÇVÖA'ların etkilenmesinin, diğer ülkelerin anlaşmalarında kabul etmiş oldukları yönetime de bağlı olduğu belirtilmelidir.

3. maddenin Türkiye'nin hangi ülkelerle olan anlaşmalarını etkileyeceği Tablo 24'te görülebilmektedir. Buna göre, Türkiye'nin 3. maddeye çekince koymamış olan Hollanda, İspanya, Belçika, Japonya, Rusya, Meksika ve Birleşik Krallık ile olan anlaşmaları bu madde kapsamı itibarıyla değişikliğe uğrayacaktır. Tabloda yer alan diğer ülkelerin 3. maddeye çekinceleri söz konusu olduğu için Türkiye'nin bu ülkelerle olan anlaşmaları bu madde hükmünden etkilenmeyecektir.

Özellik arz etmesinden ötürü 5. maddenin uygulanması üzerinde ayrıca durmakta yarar bulunmaktadır. Anlaşmalarımızın çifte vergilendirmenin önlenmesi maddelerinin Türkiye mukimlerini ilgilendiren kısımlarının değişmesi için aşağıdaki ölçütler dikkate alınmalıdır:

- Anlaşmanın her iki ülkenin Kapsanan Vergi Anlaşması listesinde yer alması
- Anlaşmanın ilgili maddesinin Türkiye yönünden istisna öngörmesi
- İlgili madde Türkiye yönünden istisna öngörüyorsa Türkiye'nin Opsiyon C'yi uygulamak üzere bu maddeyi (istisna hükmünü) içeren anlaşmaları belirlemesi ve bildirmesi (sadece istisna öngörülen anlaşmalar bildirilebilir)
- Karşı ülkenin Türkiye'nin Opsiyon C'yi uygulama isteğini bloke edecek bir çekince bulunmamış olması

Türkiye'nin karşı ülkenin 5. maddeyi uygulamasına ilişkin herhangi bir blokesi olmadığı için anlaşmanın sadece karşı ülkenin mukimlerini ilgilendiren kısmının değişmesi mümkündür. Bunun için aşağıdaki ölçütlerin yerine getirilmesi önemlidir:

- Anlaşmanın her iki ülkenin Kapsanan Vergi Anlaşması listesinde yer alması
- Anlaşmanın ilgili maddesinin karşı ülke yönünden istisna öngörmesi
- İlgili madde karşı ülke yönünden istisna öngörüyorsa, bu ülkenin bir opsiyon seçerek anlaşmasını değiştirmek istediği ülkelerin arasında Türkiye'yi de bildirmesi (sadece istisna öngörülen anlaşmalar bildirilebilir)

5. maddenin temel özelliği, bu maddeyi uygulamayı tercih eden bir ülkenin karşı ülkenin bu maddeyi seçip seçmediğine bakılmaksızın maddeyi ÇVÖA'ya kendi

mukimleri için uygulayabilmesi (karşı ülkenin bloke koymaması şartıyla) olarak dikkat çekmektedir.

Tablo 24’te yer alan Rusya ve Endonezya’nın 5. maddeye yönelik çekinceleri söz konusu olduğu için Türkiye’nin bu ülkeler ile olan anlaşmaları bu madde hükmünden etkilenmeyecektir. Ancak Türkiye’nin Rusya anlaşmasında mevcut durumda da mahsup yöntemi uygulandığı not edilmelidir. Diğer taraftan, Türkiye’nin Japonya, Birleşik Krallık, Almanya, İtalya, Çin, Hindistan ve Meksika ile olan anlaşmaları, bu ülkeler 5. maddeye çekince koymamış olsalar da mahsup yöntemi öngörmüş olduklarından 5. maddeden etkilenmeyeceklerdir. Hindistan 5. maddeye ilişkin Opsiyon C’yi seçmiş, ancak mevcut Türkiye-Hindistan anlaşmasında zaten kendi mukimleri için mahsup yöntemi öngörüldüğünden bildirimde bulunmamıştır. Bu nedenle anlaşmada, Hindistan mukimlerine mevcut durum uygulanacakken Türkiye tercihinden ötürü hâlihazırda istisna yöntemi uygulanan kendi mukimleri için Opsiyon C’yi, yani mahsup yöntemini uygulayacaktır.

Türkiye’nin 5. madde kapsamında bildirdiği ÇVÖA’lar bakımından, bu maddeye ilişkin çekincesi bulunmamakla birlikte hiçbir opsiyonu tercih etmeyen ülkelerle olan anlaşmaları mevcut haliyle bu ülkelerin mukimlerine uygulanmaya devam edecektir. Türkiye mukimleri için ise anlaşmada Opsiyon C uygulanacaktır. Örneğin, Belçika 5. maddeye ilişkin çekincesi bulunmamakla birlikte hiçbir opsiyonu tercih etmemiş ve bildirmemiştir. Madde, Türkiye’nin Belçika ile olan anlaşmasına olan etkisi bakımından değerlendirilirse, Belçika mukimlerine anlaşmanın mevcut haliyle, Türkiye mukimleri için ise anlaşmada Opsiyon C’nin uygulanacağı söylenebilecektir. Türkiye’nin Hollanda ile olan anlaşması her iki ülke mukimlerini ilgilendiren kısmı da değişecek şekilde etkilenecektir. Hollanda, çifte vergilendirmeyi önleme yöntemlerinin uygulanmasıyla ilgili opsiyonlar (A, B ve C) arasından Opsiyon A’yı, Türkiye de son bildiriminde Opsiyon C’yi uygulamayı seçmiş olduğundan her iki ülke de kendi mukimleri için seçmiş oldukları opsiyonları uygulayabilecektir.<sup>805</sup> Türkiye’nin İspanya ile olan anlaşmasının ise İspanya mukimlerini ilgilendiren kısmı (istisna öngören hükmü itibarıyla) değişecektir. Zira anlaşmanın 22(2). maddesi kapsamında Türkiye mukimleri açısından zaten sadece mahsup yöntemi öngörülmektedir.

<sup>805</sup> MLI, Art. 5(1); Explanatory Note, para. 68-69.

### 3.3.2. Anlaşmanın Kötüye Kullanımının Önlenmesi Bakımından

MLI'nın üçüncü bölümünü oluşturan ve anlaşmanın kötüye kullanımının önlenmesiyle ilgili olan maddelerden 6 ve 7. maddeler uygulaması zorunlu olan minimum standartlar içermektedir. MLI'nın 6(3). maddesinde bir minimum standart olan “önsöz metni”ne ek olarak ülkelerin tercihine bırakılan “ *tarafların aralarındaki ekonomik ilişkileri daha fazla geliştirmek ve vergisel konularda iş birliğini artırmaya istekli olmak*” ifadesini Türkiye'nin yanında seçili ülkeler arasındaki Belçika, Çin, Japonya, Meksika, Hollanda, Rusya, Birleşik Krallık ve İspanya'nın da anlaşmalarına uygulayacaklarını bildirdikleri belirtilmelidir. Dolayısıyla, Türkiye'nin bu ülkelerle olan vergi anlaşmaları 6(3). maddeden etkilenecektir. Yine bir minimum standart olan 7. maddeye ilişkin olarak Hindistan, Meksika ve Rusya PPT'nin yanında LOB hükmünü tercih ederken Türkiye ile birlikte diğer ülkeler PPT hükmünü tercih etmişlerdir.

Diğer maddeler (8, 9, 10 ve 11) ise ülkelerin gerek bildirimde bulunarak kabul edebileceği gerekse bildirimde bulunmayarak rıza göstermiş sayılacağı veya çekince koyabileceği opsiyonel hükümlerden oluşmaktadır. Minimum standartlar MLI'nın tarafı olan her ülke için bağlayıcı olacağından burada opsiyonel olan hükümler itibarıyla Türkiye ve seçili diğer ülkelerin pozisyonları ve eşleşim durumları incelenmiştir. Aşağıdaki tabloda opsiyonel hükümlere dair Türkiye ile birlikte seçili ülkelerin pozisyonları görülebilir.

**Tablo 25. MLI'nin 8, 9, 10 ve 11. Maddelerine Yönelik Seçili Ülke Pozisyonları**

	8. Madde	9. Madde	10. Madde	11. Madde
Türkiye	Çekince	✓ <sup>806</sup>	Çekince	Çekince
Almanya	Çekince <sup>807</sup>	✓	✓	Çekince
Birleşik Krallık	Çekince	Çekince	Çekince	✓
İtalya	Çekince	Çekince <sup>808</sup>	Çekince	Çekince
Hollanda	✓ <sup>809</sup>	✓	✓	Çekince
İspanya	✓ <sup>810</sup>	✓ <sup>811</sup>	✓	Çekince
Belçika	✓ <sup>812</sup>	Çekince <sup>813</sup>	Çekince	✓
Çin	✓ <sup>814</sup>	Çekince <sup>815</sup>	Çekince	✓
Japonya	Çekince	✓ <sup>816</sup>	✓	Çekince
Rusya	Çekince <sup>817</sup>	Çekince <sup>818</sup>	✓	✓
Hindistan	Çekince <sup>819</sup>	✓ <sup>820</sup>	✓	✓
Endonezya	✓ <sup>821</sup>	✓ <sup>822</sup>	Çekince	✓
Meksika	✓ <sup>823</sup>	✓	✓	Çekince <sup>824</sup>

**Kaynak:** Ülke Bildirim ve Çekince Listeleri ile Türkiye'nin BEPS Çok Taraflı Sözleşmesi'ne İlişkin Kanun Teklifi

Tablo 25'de Türkiye'nin üçüncü bölüm altındaki 9. madde hariç tüm opsiyonel maddelere çekince koyduğu görülebilmektedir. Yine tablodan seçili ülkeler arasında tüm maddeleri kabul eden bir ülkenin olmadığı da anlaşılmaktadır. Seçili ülkeler en azından bir maddeye çekincelerini bildirmişlerdir. Bir başka deyişle, Türkiye'nin anlaşma ortağı olan bu ülkelerin anlaşmanın kötüye kullanımının önlenmesini kurala bağlayan bu dört maddeden en azından birisine ya bütünüyle ya da kısmi olarak çekince koyduğu tablodan

<sup>806</sup> Türkiye'nin MLI'nın 9. maddenin 4. fıkrasını uygulayacağına dair tercihi bulunmaktadır.

<sup>807</sup> Almanya'nın MLI'nın 8(3)(b)(i). maddesi kapsamında kısmi çekincesi vardır. Almanya, minimum elde tutma süresini içeren anlaşmalarını bildirmiştir.

<sup>808</sup> İtalya, 9. maddenin 1. fıkrasını anlaşmalarına uygulamama yönünde çekincesini bildirmiş, ancak 4. fıkrasını uygulamayı kabul etmiştir.

<sup>809</sup> Hollanda, 8. madde hükmünü içerdiğini düşündüğü anlaşmalarının bildirimini yapmıştır.

<sup>810</sup> İspanya, 8. madde hükmünü içerdiğini düşündüğü anlaşmalarının bildirimini yapmıştır.

<sup>811</sup> İspanya, 9. maddenin 4. fıkrasını uygulamayı seçtiğini bildirmiştir.

<sup>812</sup> Belçika, 8. madde hükmünü içerdiğini düşündüğü anlaşmalarının bildirimini yapmıştır.

<sup>813</sup> Belçika'nın MLI'nın 9(6)(b). maddesi kapsamında 1. fıkrayı uygulamayacağına dair kısmi çekincesi vardır.

<sup>814</sup> Çin, 8. madde hükmünü içerdiğini düşündüğü anlaşmalarının bildirimini yapmıştır.

<sup>815</sup> Çin'in MLI'nın 9(6)(b). maddesi kapsamında 1. fıkrayı uygulamayacağına dair çekincesi vardır.

<sup>816</sup> Japonya, 9. maddenin 4. fıkrasını uygulamayı seçtiğini bildirmiştir.

<sup>817</sup> Rusya'nın MLI'nın 8(3)(b)(i). maddesi kapsamında kısmi çekincesi vardır. Rusya, minimum elde tutma süresini içeren anlaşmalarını bildirmiştir.

<sup>818</sup> Rusya'nın MLI'nın 9(6)(e). maddesi kapsamında hükmün mevcut olduğu anlaşmalarına 1. fıkrayı uygulamama yönünde kısmi çekincesi vardır

<sup>819</sup> Hindistan'ın MLI'nın 8(3)(b)(iii). maddesi kapsamında kısmi çekincesi vardır. Hindistan 365 günden daha fazla süreli elde tutma şartını haiz anlaşmalarına 1. fıkraya hükümlerini uygulamama hakkını saklı tutmaktadır.

<sup>820</sup> Hindistan, 9. maddenin 4. fıkrasını uygulamayı seçtiğini bildirmiştir.

<sup>821</sup> Endonezya 8. madde hükmünün olduğunu düşündüğü tek anlaşması olan Japonya anlaşmasının bildirimini yapmıştır.

<sup>822</sup> Endonezya, 9. maddenin 4. fıkrasını uygulamayı seçtiğini bildirmiştir.

<sup>823</sup> Meksika, 8. madde hükmünün bulunduğunu düşündüğü anlaşmalarını bildirmiştir.

<sup>824</sup> Meksika'nın MLI'nın 11(3)(b). maddesi kapsamında kısmi çekincesi vardır. Meksika bu kapsamda sadece hükmün bulunduğu ABD ile olan anlaşmasına maddeyi uygulamayacağına dair bildirimde bulunmuştur.

anlaşılabilir. Türkiye'nin üçüncü bölümde kabul ettiği tek madde olan 9. maddeyi, seçili ülkelerden Almanya, Hollanda, İspanya, Japonya, Hindistan, Endonezya ve Meksika da kabul ettiklerinden, bu ülkelerle olan anlaşmalarının bu maddeden etkileneceği açıktır.

Ülkelerin MLI'nın 9. maddesine karşı aldığı pozisyonlar incelendiğinde, maddeyi kabul eden veya buna kısmi çekince koyan ülkelerin (Türkiye dâhil) ağırlığı dikkat çekmektedir. Dolayısıyla BEPS olasılığını azaltmak amacıyla çoğu ülkenin, değerini ağırlıklı olarak gayrimenkullerin temsil ettiği hisse veya varlık satışlarından elde edilen sermaye kazançlarındaki değer eşiği (%50) için 365 günlük bir test uygulamasını uygun gördüğü anlaşılmaktadır. Bundan, gelişmiş ülkelerin de aralarında olduğu bu ülkelerin kaynak ülke vergilendirmesinden yana tercih kullandıkları çıkarımı yapılabilir.

### **3.3.3. İş Yeri Statüsünden Kaçınmanın Önlenmesi Bakımından**

MLI'nın dördüncü bölümü altında düzenlenen ve iş yeri statüsünün oluşumundan kaçınmayı önlemeye yönelik 12, 13 ve 14. maddeleri, Türkiye ile birlikte seçili ülkelerin aldıkları pozisyonlar itibarıyla aşağıdaki tabloda karşılaştırmalı biçimde ele alınmıştır. Bu bölüm altında yer alan 15. maddeye ise sadece "teşebbüsle yakından ilişkili kişi" tanımına yer vermesi nedeniyle tabloda yer verilmemiştir. Bununla birlikte, 15. maddeye seçili ülkeler arasında sadece Çin ve Almanya'nın çekince koyduğu, Türkiye dâhil diğer seçili ülkelerin herhangi bir çekincesinin bulunmadığı belirtilmelidir. Dolayısıyla bu madde çekince bulunmayan ülkeler arasındaki anlaşmalara kabul ettikleri MLI hükümleri (teşebbüsle yakından ilişkili kişi terimi bulunan) itibarıyla uygulanabilecektir.

**Tablo 26. MLI'nin 12, 13 ve 14. Maddelerine Yönelik Seçili Ülke Pozisyonları**

	12. Madde	13. Madde	14. Madde
<b>Türkiye</b>	✓	✓	Çekince
Almanya	Çekince	✓ <sup>825</sup>	Çekince
Birleşik Krallık	Çekince	✓	Çekince
İtalya	Çekince	✓ <sup>826</sup>	Çekince
Hollanda	Çekince	✓ <sup>827</sup>	Çekince <sup>828</sup>
İspanya	✓	✓ <sup>829</sup>	Çekince
Belçika	Çekince	✓ <sup>830</sup>	Çekince
Çin	Çekince	Çekince	Çekince
Japonya	✓	✓ <sup>831</sup>	Çekince
Rusya	✓	✓ <sup>832</sup>	Çekince <sup>833</sup>
Hindistan	✓	✓ <sup>834</sup>	✓
Endonezya	✓	✓ <sup>835</sup>	✓
Meksika	✓	✓ <sup>836</sup>	Çekince

**Kaynak:** Ülke Bildirim ve Çekince Listeleri ile Türkiye'nin BEPS Çok Taraflı Sözleşmesi'ne İlişkin Kanun Teklifi

Türkiye, Japonya ve Meksika 12 ve 13. maddeleri kabul etmiş, 14. maddeye de bütünüyle anlaşmalarında uygulamayacakları yönünde çekince koymuşlardır. Ayrıca Hollanda ile Rusya 12 ve 13. maddeyi kabul etmekle birlikte 14. maddeye kısmi çekince koymuşlardır. İspanya, Hindistan ve Endonezya tüm maddeleri anlaşmalarına uygulamayı kabul etmişlerdir. Çin ise maddelerin tümüne çekince koyması nedeniyle dikkat çekmektedir. Dolayısıyla Çin'in bu maddeleri, bildirdiği hiçbir anlaşmasına uygulamama hakkını kullandığı söylenebilir.

12. madde, Türkiye'nin İspanya, Japonya, Rusya, Hindistan, Endonezya ve Meksika ile olan anlaşmalarına uygulanacaktır. 12. maddeyi kabul eden ülkelerin, kapsanan anlaşmalarının iş yeri statüsünün oluşmasına dair hükmünü MLI çizgisine getirmek suretiyle geniş tutmak istedikleri açıktır. 13. maddeyi ise Çin haricinde diğer tüm seçili ülkeler kabul ettiklerinden Türkiye'nin bu ülkelerle olan anlaşmaları maddeden etkilenecektir. Bununla birlikte, 13. madde ile ilgili olarak Opsiyon A'yı seçen Almanya, Hindistan, Endonezya, İtalya, Japonya, Meksika, Hollanda, Rusya, İspanya ve Türkiye,

<sup>825</sup> Almanya, MLI'nın 13(1). maddesine ilişkin Opsiyon A'yı uygulamayı tercih etmiştir.

<sup>826</sup> İtalya, MLI'nın 13(1). maddesine ilişkin Opsiyon A'yı uygulamayı tercih etmiştir.

<sup>827</sup> Hollanda, MLI'nın 13(1). maddesine ilişkin Opsiyon A'yı uygulamayı tercih etmiştir.

<sup>828</sup> Hollanda'nın MLI'nın 14. maddesini bütünüyle doğal kaynakların keşfi veya kullanımını içeren anlaşma hükümlerine uygulamayacağına dair çekincesi vardır.

<sup>829</sup> İspanya, MLI'nın 13(1). maddesine ilişkin Opsiyon A'yı uygulamayı tercih etmiştir.

<sup>830</sup> Belçika, MLI'nın 13(1). maddesine ilişkin Opsiyon B'yı uygulamayı tercih etmiştir.

<sup>831</sup> Japonya, MLI'nın 13(1). maddesine ilişkin Opsiyon A'yı uygulamayı tercih etmiştir.

<sup>832</sup> Rusya, MLI'nın 13(1). maddesine ilişkin Opsiyon A'yı uygulamayı tercih etmiştir.

<sup>833</sup> Rusya'nın MLI'nın 14. maddesini bütünüyle doğal kaynakların keşfi veya kullanımını içeren anlaşma hükümlerine uygulamayacağına dair çekincesi vardır.

<sup>834</sup> Hindistan, MLI'nın 13(1). maddesine ilişkin Opsiyon A'yı uygulamayı tercih etmiştir.

<sup>835</sup> Endonezya, MLI'nın 13(1). maddesine ilişkin Opsiyon A'yı uygulamayı tercih etmiştir.

<sup>836</sup> Meksika, MLI'nın 13(1). maddesine ilişkin Opsiyon A'yı uygulamayı tercih etmiştir.

birbiriyle olan anlaşmalarında Opsiyon A'yı uygulayacaklardır. Opsiyon B'yi seçili ülkeler arasından yalnızca Belçika tercih etmiştir. Bu nedenle Belçika ile Opsiyon A'yı seçen ülkeler arasındaki anlaşmaların etkilenmesi söz konusu değildir. Çünkü bu ülkeler ile Belçika arasında tercih uyumsuzluğu vardır ve bu durumda aralarındaki anlaşmalar bu maddeden etkilenmeden olduğu gibi kalmaktadır. Birleşik Krallık seçili ülkeler arasında 13. madde nezdinde farklı bir yol izleyen tek ülkedir. Birleşik Krallık Opsiyon A veya B'den herhangi birini tercih etmemiş, maddeye karşı bir çekince de bildirmemiştir. Bununla birlikte Birleşik Krallık, MLI'nın 13(4). maddesini içerdiğini düşündüğü tüm kapsanan anlaşmalarının listesini bildirmiştir. Diğer ülkeler de aynı paralelde bildirimde bulunmadığı müddetçe Birleşik Krallık ile olan anlaşmalarına herhangi bir etki söz konusu olmayacaktır.

14. maddeye Hindistan ve Endonezya dışında diğer tüm ülkeler Türkiye gibi çekince koymuşlardır. Dolayısıyla madde, Türkiye ve çekince koyan ülkeler ile Türkiye ve maddeyi kabul eden diğer ülkeler arasındaki anlaşmaları etkilemeyecektir.

### 3.3.4. Tahkim Hükümü Bakımından

Türkiye, MLI'nın tahkim hususlarını düzenleyen altıncı bölümündeki 18. madde kapsamında herhangi bir bildirimde bulunmamıştır. Bu bölüm düzenlemeleri ancak taraf ülkelerin 18. madde uyarınca bunları uygulayacakları yönündeki tercihlerini OECD'ye bildirmeleri halinde hüküm ifade edecektir. Aşağıdaki tabloda görüldüğü gibi seçili ülkeler arasında Almanya, İngiltere, İtalya, İspanya, Hollanda, Belçika ve Japonya'nın MLI'nın altıncı bölümünü uygulama yönünde bildirimleri vardır. Bu ülkelerin tahkimi KAU sürecini hızlandırmak için bir teşvik aracı olarak gördükleri söylenebilir.

**Tablo 27. MLI'nın 18. Maddesine Yönelik Seçili Ülke Pozisyonları**

	18. Madde
<b>Türkiye</b>	Uygulama Yönünde Bildirimi Yok
Almanya	Uygulama Yönünde Bildirimi Var
İngiltere	Uygulama Yönünde Bildirimi Var
İtalya	Uygulama Yönünde Bildirimi Var
Hollanda	Uygulama Yönünde Bildirimi Var
İspanya	Uygulama Yönünde Bildirimi Var
Belçika	Uygulama Yönünde Bildirimi Var
Çin	Uygulama Yönünde Bildirimi Yok
Japonya	Uygulama Yönünde Bildirimi Var
Rusya	Uygulama Yönünde Bildirim Yok
Hindistan	Uygulama Yönünde Bildirimi Yok
Endonezya	Uygulama Yönünde Bildirimi Yok
Meksika	Uygulama Yönünde Bildirimi Yok

**Kaynak:** Ülke Bildirim ve Çekince Listeleri



18. madde, Türkiye'nin maddeyi uygulama yönünde bir bildirimini olmadığından anlaşmaları üzerinde herhangi bir etki doğurmayacaktır. Dolayısıyla, diğer bazı ülkelerin tahkimi uygulama yönünde bildirimde bulunmalarının Türkiye açısından bir önemi bulunmamaktadır.

### **3.4. Matrah Aşındırma ve Kâr Kaydırma Çok Taraflı Sözleşmesi'nin Türk Şirketlerine Operasyonel Etkilerinin İlgili Maddeleri İtibarıyla Değerlendirilmesi**

Türkiye'nin şirket grupları uzun yıllardır dünyanın birçok ülkesinde farklı türde teşebbüsler kurmak suretiyle üretimden satışa kadar pek çok farklı alanda faaliyet göstermektedirler. Son yıllarda Türk şirketlerinin yurt dışı yatırımlarının artış göstermesiyle birlikte bu faaliyetler hızlanmıştır. Yurt dışı yatırımların Hollanda ve İsviçre gibi avantajlı vergi anlaşmalarına sahip ülkeler üzerinden gerçekleştirilmesi sık görülen bir durumdur. Türk şirketlerin yurt dışı yatırımlara yönelmelerinin temel nedenleri aşağıdaki gibi özetlenebilir.

- Uluslararası bir yapıya sahip olmak ve ticareti geliştirmek
- Yeni pazarlara açılarak satış hacimlerini artırmak
- Diğer ülkelerin yatırım ikliminden ve teşviklerinden yararlanmak
- Avantajlı finansman kaynaklarına daha kolay ulaşmak
- İlgili ülkelerin sahip olduğu avantajlı vergi ve ticaret anlaşmalarından yararlanmak
- Uluslararası varlıkların korunmasını güvence altına almak (asset protection)

Ayrıca, uluslararası yatırımcılar ilgili ülkenin karşı karşıya olduğu ekonomik ve siyasi riskler nedeniyle o ülkeye doğrudan yatırım yapmak yerine genellikle uygun bir ülke üzerinden ve orada kurulu bir şirketin (örneğin holding şirketin) hisselerini satın alarak dolaylı yoldan yatırım yapmayı tercih etmektedirler. Bu olanağı yatırımcılara sunan ülkeler daha fazla uluslararası yatırım çekebilmektedirler.

Türkiye'nin yatırımcıları başta uluslararası holding kuruluşları olmak üzere operasyon şirketi, yatırım fonu şirketi, tröst (trust), özel vakıf (private foundation) gibi farklı şekillerdeki yapıları kullanarak uluslararası yatırımlar gerçekleştirmektedirler. Aynı biçimde yabancı yatırımcılar da son 20 yılda Türkiye'ye ciddi düzeyde doğrudan veya dolaylı yatırımlarda bulunmuşlardır. Bazı durumlarda bu tür yatırımların arkasında Türkiye'de mukim şirket ve gerçek kişiler de bulunabilmektedir. Dolayısıyla, bu tür

yatırımlar Türkiye'nin yatırımcıları tarafından geliştirilmiş ve yönetilen yapıların varlığını ortaya koymaktadır.

OECD tarafından geliştirilen ve Türkiye'nin de içinde yer aldığı G20 ülkeleri tarafından desteklenen BEPS Projesi'nin ve önemli bir çıktısı olan çok taraflı sözleşmesinin, uluslararası yatırımları bulunan Türk şirketlerini de yakından ilgilendirdiği açıktır. Türk şirket gruplarının BEPS Projesi'ni tüm unsurlarıyla henüz yeterli düzeyde anladıklarını ve buna göre yapısal değişikliklere gittiklerini söylemek mümkün değildir. Bazı şirket grupları transfer fiyatlandırması dokümantasyonu hazırlamak gibi BEPS Projesi'ne uyum amaçlı çeşitli çalışmalar yapsalar da bu çalışmaların yeterli olmadığı ve uyum düzeyinin düşük olduğu ortadadır. Bununla birlikte, söz konusu anlaşmanın Türkiye tarafından yürürlüğe konulmasının ardından Türk şirketlerinin uygulama ve operasyonlarında kayda değer değişikliklerin olacağı beklenmektedir.

BEPS Çok Taraflı Sözleşmesi'ni imzalayan ve yakın zamanda yürürlüğe koyması beklenen Türkiye'nin vergi anlaşması imzaladığı ülkelerden az bir kısmının MLI'a taraf olmaması veya aynı maddeleri seçmemesi nedenleriyle bunlar ile yapılan ÇVÖA'lar söz konusu değişikliklerden etkilenmeyecektir. Bununla birlikte, Türkiye'nin ekonomik ilişkilerinde çok önemli paylara sahip Almanya, Hollanda, İspanya, Rusya, Çin, Japonya gibi ülkelerin MLI'ı imzalamaları ve minimum standart olan hükümlerle birlikte her iki tarafça kabul edilen opsiyonel hükümlerin varlığı nedeniyle Türk şirket gruplarının MLI'dan ciddi biçimde etkilenecekleri açıktır. Olası etkilerin anlaşmanın ilgili maddeleri itibarıyla ayrı ayrı ele alınmasında yarar bulunmaktadır. Böylece, hem şirketlerin mevcut durumları ortaya konulmuş hem de anlaşmanın şirketleri ve uygulamalarını ne şekilde etkileyebileceği ve değiştirebileceği irdelenmiş olacaktır.

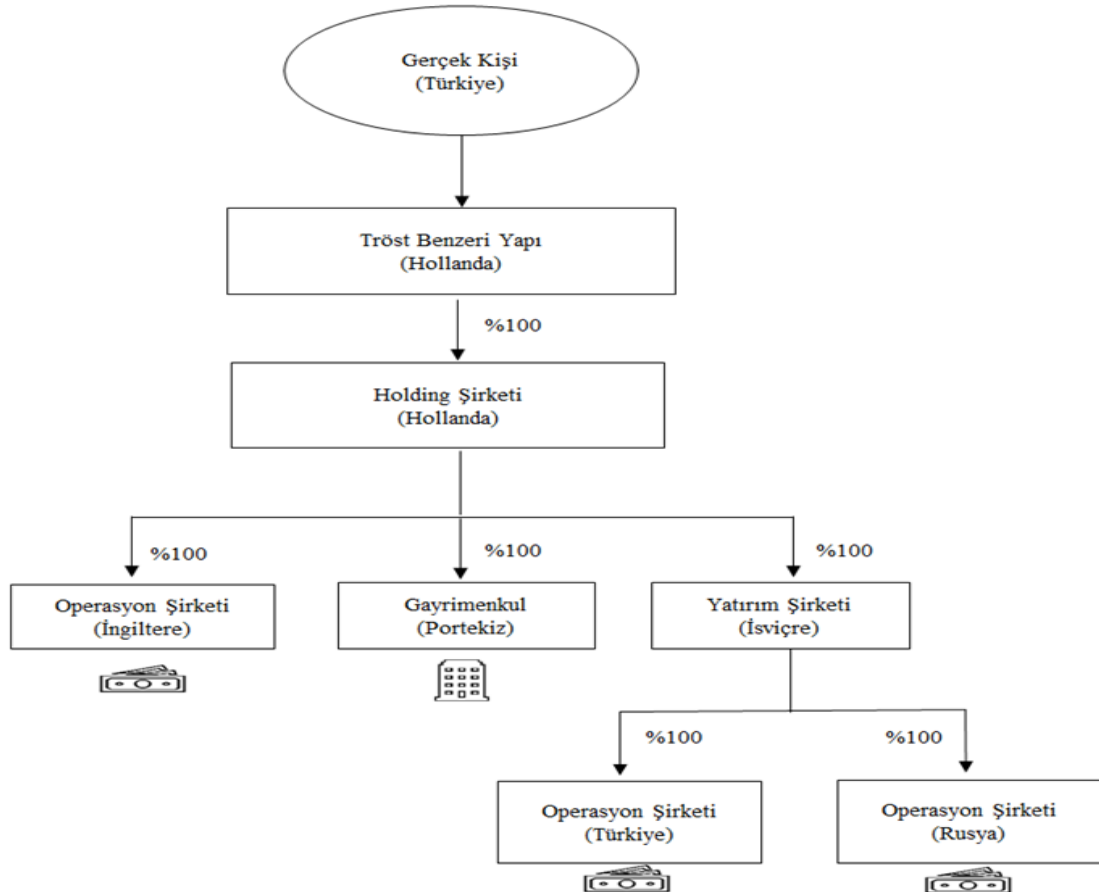
Takip eden başlıklarda Türkiye'nin sınır ötesi faaliyeti bulunan şirketleri üzerinde BEPS Çok Taraflı Sözleşmesi'nin etkileri, Türkiye tarafından kabul edilmiş maddeler bazında ele alınmıştır. Bu değerlendirmeler yapılırken en sık kullanılan ve pratik hayatta gözlemlenen uluslararası yapılar dikkate alınmış ve mevcut yapıların BEPS Çok Taraflı Sözleşmesi'nden ne yönde etkileneceği işlenmiş ve değerlendirilmiştir.

### **3.4.1. Şeffaf Kuruluşlara İlişkin Değerlendirmeler ve Örnek Olay İncelemesi**

Mevcut uygulamalara bakıldığında Türkiye'nin şirketleri ya da gerçek kişi yatırımcılarının yurt dışında vergi cennetleri dâhil bazı ülkelerde şeffaf kuruluşlar

oluşturarak uluslararası yatırımlarını yönettikleri görülebilmektedir. Bu tür yapıların oluşturulmasının temel nedeninin, yatırımcıların uluslararası düzeyde gizlilik ve bazı durumlarda mukim oldukları ülkede (Türkiye’de) vergiden kaçınma arayışı olduğu söylenebilir. Bu durum, aşağıdaki şekildeki örnek olay üzerinden daha kolay anlaşılabilir.

**Şekil 1. Şeffaf Kuruluşlar Aracılığıyla Uluslararası Şirket Yapısı Kurulması**



**Kaynak:** Tarafımızdan türetilmiştir.

Şekil 1’de gösterilen yapıda Türkiye’de mukim bir gerçek kişi yurt dışı yatırımlarını ve ticari faaliyetlerini sürdürmek amacıyla Hollanda kanunlarına göre bir tröst benzeri yapı kurmuştur. Tröst benzeri yapı, yurt içi ve uluslararası yatırımları yönetmek amacı taşıdığına düzenlediği kuruluş sözleşmesinde yer vermiştir. Bu amaçla, öncelikle bu yapı tarafından Hollanda’da bir holding şirketi kurulmuş, bu holding şirketi de Türkiye ve Rusya’da mukim şirketleri devralmış veya yeni uluslararası şirketler kurarak iştiraklerde bulunmuştur.

Hollanda vergi kanunlarına göre tröst benzeri yapı, şeffaf bir kuruluş olup vergilendirme kurucular düzeyinde yapılmaktadır. Buna göre, ticari faaliyet yürütmediği

sürece bu yapı Hollanda'da kurumlar vergisi ve katma değer vergisi gibi vergilere tabi olmamaktadır.

Örnek olayda görüldüğü üzere, operasyon şirketleri ilgili ülkede elde etmiş oldukları vergiye tabi kazançlar üzerinden kurumlar vergisi ödemekte ve aşağıdan yukarıya doğru kâr dağıtmaktadırlar. Bunun sonucunda, Hollanda'da kurulu holding şirketi operasyonlardan ve gayrimenkullerden elde edilen kazançları bünyesinde toplamaktadır. Hollanda vergi kanunlarına göre, belli şartların karşılanması halinde holding şirketi tarafından elde edilen kazançlar iştirak kazançları istisnası (participation exemption) kapsamında vergiye tabi tutulmamaktadır.

Hollanda'da kurulu tröst benzeri yapı sözleşmesine göre ise holding şirketi tarafından Türkiye'de mukim ve bu yapıyı kuran gerçek kişiye kâr dağıtılması durumunda tröst benzeri yapı temettü (kâr payı) gelirini doğrudan doğruya Türkiye'deki kişinin hesaplarına aktarmaktadır. Hollanda'daki mevcut vergi kanunları ve Türkiye-Hollanda arasındaki ÇVÖA'ya göre tröst tarafından Türkiye'de mukim kişiye kâr dağıtımı durumunda dağıtımına konu edilen kâr payı üzerinden Hollanda'da azami %20'yi geçmeyecek oranda vergi alınabilmekte ve bu kişinin Hollanda mukimi şirketin en az %10 sermayesini doğrudan doğruya elinde bulunduran bir Türkiye mukimi olması halinde anlaşmanın 23(1)(a) maddesi uyarınca bu vergi nihai vergi olmakta ve Türkiye'deki gerçek kişi tröst benzeri yapıdan elde ettiği kazanç nedeniyle bir daha vergilendirilmemektedir.<sup>837</sup>

Bununla birlikte, Türkiye ve Hollanda'nın MLI'nın 3. maddesini karşılıklı olarak kabul etmeleri ve 5. maddesine her iki ülkenin de yapmış olduğu bildirimler ve opsiyon tercihlerinden dolayı MLI'nın her iki ülkede de yürürlüğe girmesiyle yukarıdaki durum tamamen değişecektir. Yeni durumda Türkiye MLI'dan kaynaklanan hakkını kullanarak Türkiye-Hollanda ÇVÖA'sının 23(1). maddesini uygulamayacak ve söz konusu temettü gelirini Türkiye'de tamamen beyan ettirerek vergilendirecektir. 5. maddeyle ilgili olarak Türkiye, Opsiyon C'yi seçtiğinden Hollanda ile olan anlaşması kapsamında kendi mukimleri için mahsup yöntemini uygulayacaktır. Bir başka deyişle, Türkiye, Hollanda'dan elde edilen temettü gelirini istisna etmek yerine vergilendirecek, ancak yine

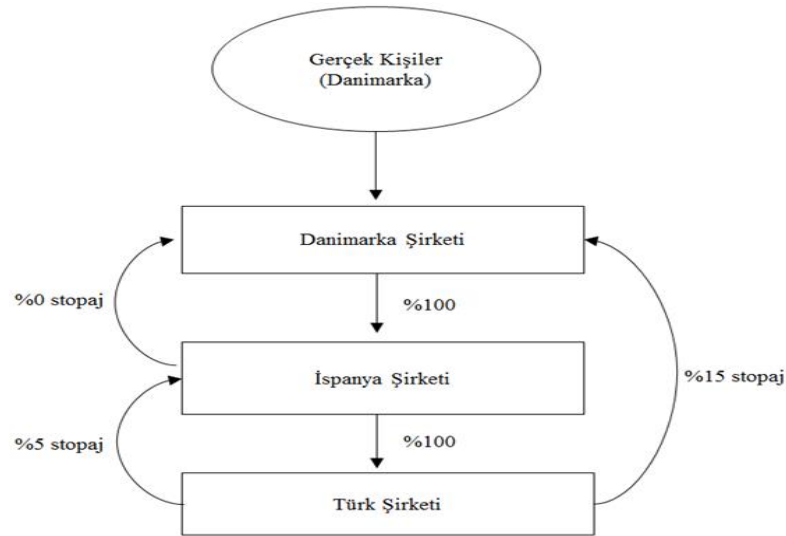
<sup>837</sup> Ancak bu uygulama, Protokolün XIV numaralı maddesi uyarınca Hollanda kanunlarının Hollanda'da mukim şirketlere, Türkiye'de mukim şirketlerden elde ettikleri temettüler için Hollanda kurumlar vergisi ödememe hakkı tanıdığı sürece devam edecektir. Ayrıca, kişinin Hollanda mukimi şirketin %10'dan daha az sermayesini doğrudan doğruya elinde bulundurması halinde çifte vergilendirme anlaşmanın 23/1/b maddesine göre Türkiye'de mahsup yoluyla önlenecektir.

anlaşmanın 23. maddesine göre çifte vergilendirmenin önlenmesi için Hollanda'da temettü gelirine uygulanan %20 oranındaki verginin ödenecek vergiden indirilmesine mahsup yöntemini uygulamak suretiyle izin verecektir. Böylece, MLI ile bu tür yapılar kullanılarak amaçlanan vergiden kaçınma davranışlarının önüne geçilmiş olacak ve şeffaf kuruluşların ortaklarının mukim oldukları devlette tam olarak vergilendirilmesi mümkün hale gelecektir.

### 3.4.2. Anlaşmanın Kötüye Kullanımının Önlenmesi Bakımından Değerlendirmeler ve Örnek Olay İncelemesi

MLI'nın bir diğer minimum standardı olan anlaşmanın kötüye kullanımının önlenmesi konulu 7. maddesindeki opsiyonlar arasından Türkiye PPT kuralını benimsemiştir. MLI'a taraf ülkelerden bu yönde seçim yapanlarla Türkiye açısından bu madde, yürürlüğe girdikten sonra mevcut/gelecekteki durumlara uygulanabilecektir. Bu kuralın Türkiye'nin ÇVÖA'ları açısından uygulaması aşağıdaki şekildeki örnek yardımıyla açıklanabilir.

Şekil 2. PPT Kuralının Türkiye'nin ÇVÖA'ları Açısından Uygulaması



**Kaynak:** Tarafımızdan türetilmiştir.

Bu örnek olayda Danimarka şirketi Türkiye'deki yatırımlarını doğrudan yapmak yerine İspanya'daki başka bir iştiraki üzerinden yapmıştır. Türkiye'deki şirket ticari faaliyetler yürüten bir operasyon şirkettir ve vergi sonrası kârını İspanya'ya temettü olarak dağıtmaktadır. Temettü dağıtımında Türkiye-İspanya arasındaki ÇVÖA'nın 10. maddesine göre Türkiye tarafından %5 stopaj vergisi uygulanmaktadır. Buna karşın, eğer Danimarka şirketi Türkiye'deki şirkete doğrudan iştirak etmiş olsaydı, bu durumda

Türkiye-Danimarka arasındaki ÇVÖA'nın 10. maddesine göre Türkiye tarafından %15 stopaj vergisi uygulanacaktı.

Eğer Türkiye, Danimarka şirketinin İspanya üzerinden Türkiye'ye yatırım yapmasının arkasındaki amacın Türkiye-İspanya arasındaki ÇVÖA'nın daha avantajlı oranından yararlanmak olduğu sonucuna varır ise Türkiye-İspanya arasındaki ÇVÖA'da geçerli olan %5 stopaj oranı yerine Türkiye-Danimarka arasındaki ÇVÖA'ya göre hareket ederek kâr dağıtımında %15 oranını uygulayabilecektir. Görüldüğü üzere MLI'ın uygulamaya konulması Türkiye gibi özellikle gelişmekte olan ülkeler için vergi kayıplarının önüne geçilmesini kolaylaştıracağı için önemlidir. Yeni uygulamanın anlaşmaların kötüye kullanımını içeren mükellef davranışlarının kontrolüne olan katkısının da büyük olacağı beklenmektedir.

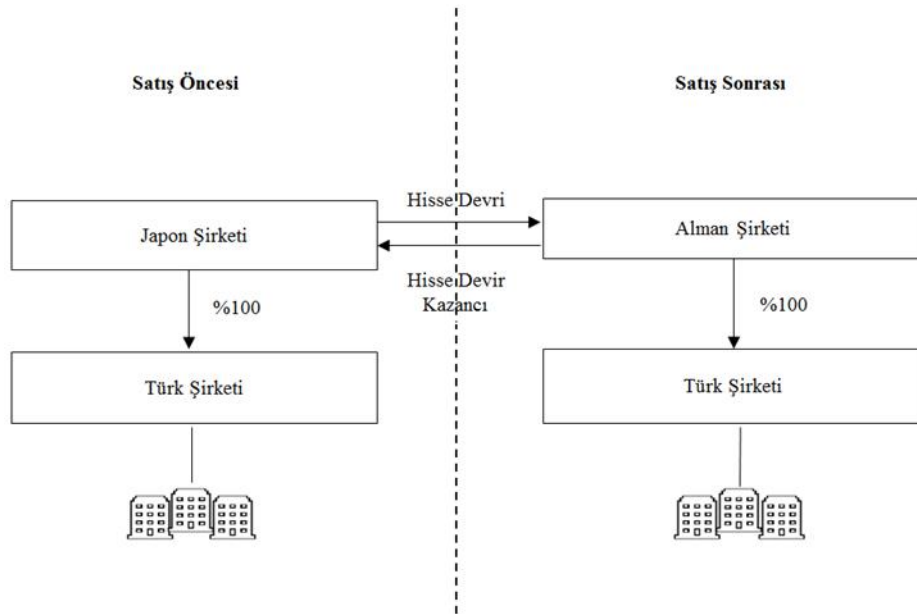
Bu tür kurgu ve uygulamalar özellikle Türkiye'ye yatırım yapan yabancı sermayeli şirketler tarafından sıklıkla kullanılmaktadır. Aynı durum yurt dışı yatırım yapan Türk şirketleri için de geçerlidir. Buradaki temel sorun yukarıda örnekte olduğu gibi ara bir şirket kurarak ÇVÖA'ların kötüye kullanılmasından kaynaklanmaktadır. Bu sorunun MLI ile bertaraf edilmesi olanak dâhilindedir. Ancak vergi idarelerinin bu tür yapılara gidilmesindeki ana amaçlardan birinin anlaşmaları kötüye kullanmak olduğunu somut olarak ortaya koymaları gerekecektir. Uluslararası yapıda ara şirketlerin kullanılıyor olması tek başına vergi anlaşmalarının kötüye kullanıldığının somut göstergesi olmayacaktır. Bu nedenle, vergi idarelerinin ÇUŞ'ların ticari saikler ile bu tür yapılar kurduklarını ve ticari hayatın bazı durumlarda bunların kuruluşunu zorunlu kıldığını (örneğin yönetim kolaylığı nedeniyle) da göz önüne alması gerektiği açıktır. Aksi takdirde konunun mükellefler ile idare arasında çeşitli ihtilaflara neden olacağı söylenebilecektir.

### **3.4.3. Kuruluşların Değeri Esas Olarak Gayrimenkul Varlıktan Kaynaklanan Hisselerinin veya Menfaatlerinin Elden Çıkarılmasından Doğan Sermaye Değer Artış Kazançlarına İlişkin Değerlendirmeler ve Örnek Olay İncelemesi**

Kuruluşların değeri esas olarak gayrimenkul varlıktan oluşan varlık hisse veya menfaatlerinin elden çıkarılmasından doğan sermaye değer artış kazançlarının vergilendirilmesini önlemek amacıyla vergiden kaçınma uygulamalarıyla sıklıkla karşılaşılabilir. Söz konusu uygulamalara ilişkin örnek olaya ve ilgili bulgulara

aşağıdaki şekilde yer verilmiştir. Sonrasında da MLI'nın konuya dair 9. maddesinin bu türden vergi uygulamalarına ve kayıplarına karşı bir önlem olarak neyi amaçladığı izah edilmiş ve değerlendirmelerde bulunulmuştur.

**Şekil 3. Gayrimenkul Varlık Kaynaklı Hisselerin Yurt Dışında Satışı Yoluyla Vergiden Kaçınma**



**Kaynak:** Tarafımızdan türetilmiştir.

Türkiye’de bulunan gayrimenkullerin elde çıkarılması durumunda ÇVÖA’ların 6. maddesine göre gayrimenkul satışından elde edilen kazanç yönünden Türkiye’nin vergilendirme hakkı bulunmaktadır. Buna karşın, özellikle yurt dışında bulunan şirketler doğrudan gayrimenkul satın almak yerine, örneğin alışveriş merkezi gibi yüksek değerli gayrimenkul varlıkları bilançosunda bulunduran Türkiye’deki şirketin hisselerini satın almaktadırlar. Türkiye’deki şirketin sahibi dar mükellef yabancı şirket yatırımdan çıkmaya karar verdiği durumda ise gayrimenkul varlıkları alıcı şirkete doğrudan satmak yerine Türkiye’deki şirketin hisselerini yurt dışında satarak vergiden kaçınmaktadır. Zira genel olarak ÇVÖA’ların 13(4). maddesinde hisse senedi gibi varlıkların en az 365 gün süreyle elde tutulması şartıyla elden çıkarılmalarında Türkiye gibi gayrimenkul varlığın bulunduğu kaynak ülkelerin herhangi bir vergilendirme yetkisi bulunmamaktadır.

Bu örnek olayda olduğu üzere eğer Japonya gibi bir ülkedeki şirket yurt dışı iştirak (bu örnek olayda Türkiye’deki şirket) hisselerini elden çıkardığında aynı zamanda kendi ülkesinin iç mevzuatına göre yurt dışı iştirak hissesi satış kazançlarına yönelik istisnadan yararlanabilmektedir. Bir başka deyişle, Türkiye-Japonya arasındaki ÇVÖA’nın 13. maddesine göre Türkiye’nin vergilendirme hakkı olmadığı gibi, Japonya’da da bu tür bir

kazanç vergiye tabi olmayabilir. Böyle bir durum çifte vergilendirmeme sebebi olmaktadır. MLI'nın 9. maddesi ise bu çifte vergilendirmeme durumunu kaynak ülke lehine (bu örnekte Türkiye lehine) ortadan kaldırmayı hedeflemektedir. Buna göre hisse senetleri veya benzeri hakların değerinin %50'sinden fazlasının gayrimenkulden kaynaklanması ve %50 değer eşliğinin bunların elden çıkarılmasından önceki 365 günlük süre içerisinde herhangi bir zamanda sağlanmış olması halinde elde edilen kazanç gayrimenkulün bulunduğu ülke tarafından vergilendirilecektir. Bu tür hisse devirleri kolay tespit edilememekle birlikte özellikle bir incelemede MLI'nın 9. maddesinin vergi inceleme elemanlarınca uygulanması mümkün olabilecektir.

MLI'nın 9. maddesi, Türkiye'nin bu örnek olayda olduğu gibi söz konusu hisse satışları nedeniyle maruz kaldığı vergi kayıplarının azaltılması için kullanılabilecek önemli bir araç haline gelecektir. Bu maddenin çalıştırılmasıyla birlikte Türkiye'ye yatırım yapan ve ÇVÖA'lardan yararlanarak vergiden kaçınma amacı güden yabancı sermayeli şirketlerin bu yöndeki davranışları önlenmiş olacaktır. Benzer biçimde, bu madde uluslararası yatırım yapan ve benzer yapılar üzerinden hisse senedi satışları yapan Türk şirket gruplarının da vergiye yönelik davranışlarında önemli değişikliklere yol açacaktır.

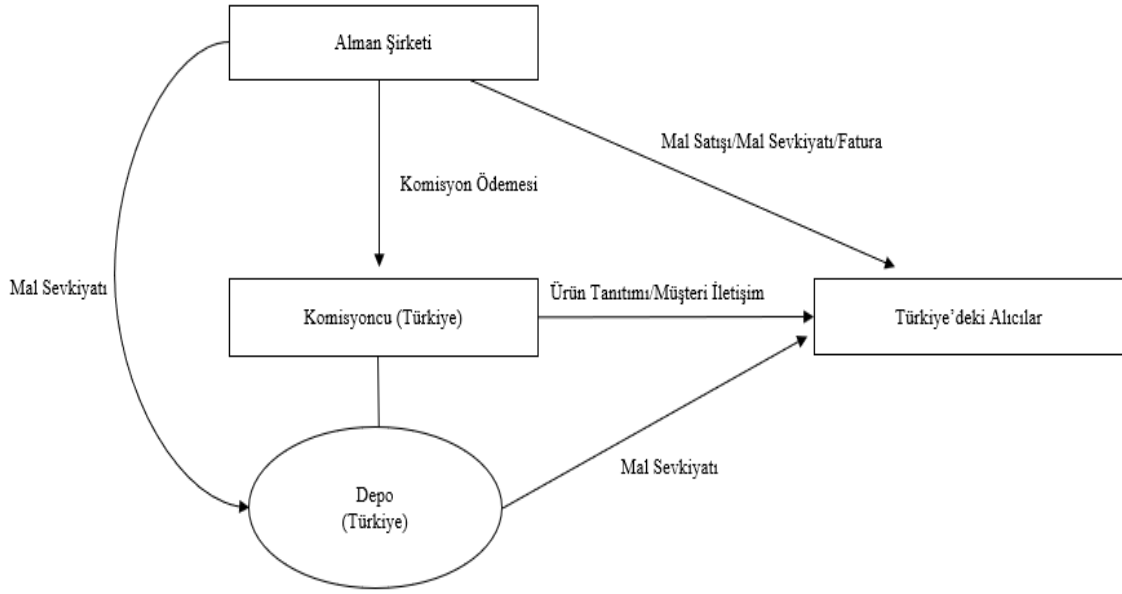
#### **3.4.4. İş Yeri Statüsünden Kaçınma Bakımından Değerlendirmeler ve Örnek Olay İncelemeleri**

ÇUŞ'lar komisyonculuk tertipleriyle hazırlayıcı/yardımcı faaliyetleri kullanmak suretiyle diğer ülkelerde bir iş yerine gerek duymaksızın ekonomik faaliyetlerde bulunmaktadır. Sık kullanılan bu türden vergiden kaçınma stratejileriyle ÇUŞ'lar diğer ülkelerde vergi ödeme yükümlülüğünden kurtulmaktadır. Kazancın elde edildiği kaynak ülkeleri ciddi boyutta vergi geliri kaybına maruz bırakan bu yöntemlere karşı MLI, 12 ve 13. maddeleriyle önlem almaya çalışmaktadır. Bu maddeler, kaynak ülkelerin vergilendirme yetkisini genişleten ve ÇUŞ'lar üzerinde caydırıcı hükümler içermektedir.

Aşağıdaki şekil 4 ve 5'te ÇUŞ'ların vergiden kaçınma stratejilerine dair örnek olay incelemelerine yer verilmiş ve MLI'nın iş yeri statüsünden kaçınmaları konu edinen 12 ve 13. maddelerinin bunlar üzerindeki etkileri izah edilmiştir. Uygulamada şekillerde gösterilen örnek olaylara sıklıkla rastlanmaktadır.



**Şekil 4. Komisyoncular Yoluyla İş Yeri Statüsünden Kaçınma Davranışı**



**Kaynak:** Tarafımızdan türetilmiştir.

Türkiye’de herhangi bir iştiraki veya şubesi bulunmayan bir Alman şirketi Türkiye’de mukim 3. taraf bir komisyoncuyla Türkiye’deki alıcılara üretimini yaptığı malların satışı için anlaşmıştır. Yapılan anlaşmaya göre Türkiye’deki komisyoncu şirket Alman şirketin ürünlerinin satışı üzerinden belirli bir oranda komisyon kazancı elde etmektedir. Mevcut ÇVÖA’ya göre Türkiye’de vergiye tabi olacak gelir sadece komisyon kazancından oluşmaktadır. Alman şirketi ise Türkiye’den önemli düzeyde kazanç elde etmesine rağmen Türkiye’de iş yerine sahip olmadığı için kazancı üzerinden sadece Almanya’da vergiye tabi olmaktadır. Burada temel sorun, gelirin kaynak ülkesi olan Türkiye’nin doğan kazançtan oldukça düşük bir vergi almakta olmasıdır. Bu durum ÇUŞ’lar tarafından iyi bilindiğinden mevcut düzenlemeler kaynak ülkenin (örnek olayda Türkiye’nin) aleyhine olacak şekilde kullanılmaktadır.

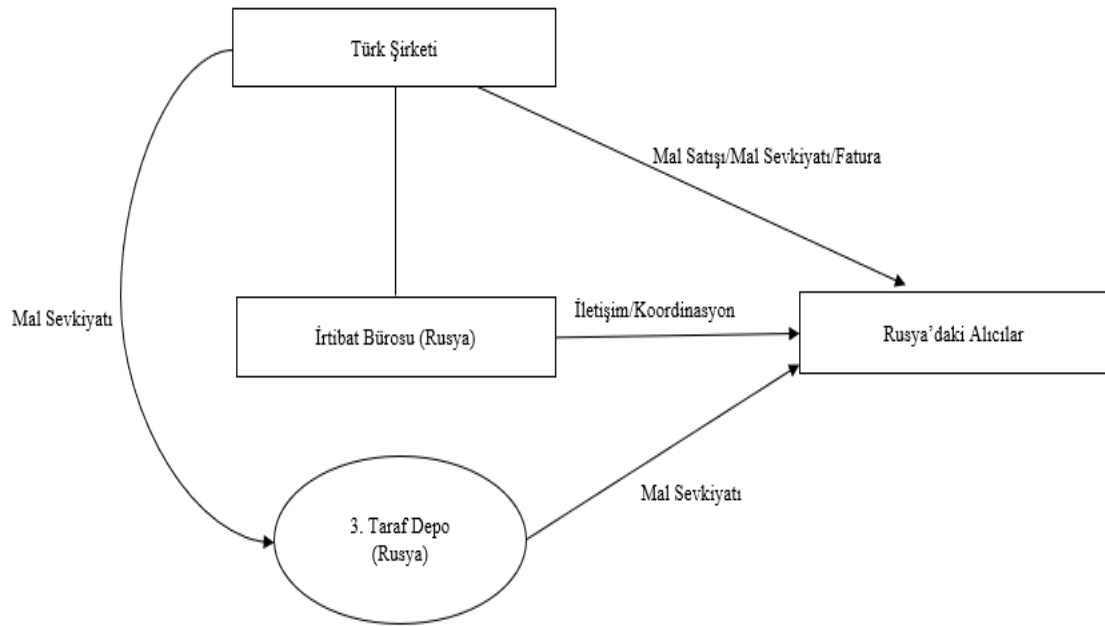
Yukarıda bahsedilen türden durumları engellemek amacıyla MLI’nın 12. maddesi ile önemli bir değişiklik gündemdedir. Bu maddeyle özellikle münhasır olarak belirli bir yabancı şirketin Türkiye’de komisyoncular üzerinden sürdürdüğü ticari faaliyetler açısından iş yerinin oluştuğunu iddia etmek ve ilgili şirketin Türkiye kaynaklı kazancını vergiye tabi tutmak mümkün olabilecektir. Bunun doğal sonucu olarak söz konusu olayda olduğu üzere Alman şirketin Türkiye’de bir iştirak ya da şube açması zorunlu hale gelebilecektir. Aksi takdirde MLI’nın 12. maddesinin verdiği hakkı kullanarak verginin

hesaplanmasında esas alınan kazancın Türkiye tarafından vergilendirilmesinin önünde ciddi bir engel bulunmayacaktır.

MLI'nın 12. maddesinin uygulanmasında Türkiye'deki komisyoncunun ve yabancı şirketin faaliyetlerinin yakından incelenmesi gerekmektedir. Özellikle komisyoncunun yurt dışındaki şirkete olan bağımlılık derecesi önem arz etmektedir. Örneğin, Türkiye'deki komisyoncu taraf münhasır olmayacak şekilde çok sayıda şirket için komisyonculuk faaliyeti sürdürmekteyse MLI'nın 12. maddesi ileri sürülerek komisyoncunun Alman şirketin iş yeri olduğunu iddia etmek güçleşecektir. Bu nedenle, her bir olayın kendi koşulları dikkate alınarak ayrı ayrı değerlendirilmesinde fayda bulunmaktadır. Aynı durum benzer faaliyetler yürüten ve diğer ülkelerde komisyoncular aracılığıyla çalışan Türk şirketleri için de geçerlidir. Türk şirketlerinin de mevcut durumlarını inceleyerek vergisel açıdan olumsuz sonuçlarla karşılaşmayacakları yapısal bir dönüşüme gitmeleri gerekecektir. Bu nedenle, mevcut durum detaylı biçimde incelenmek kaydıyla, kaçınılmaz olması halinde komisyoncu yapı ve tertiplerin terk edilmesi ve kaynak ülkelerde iştirak veya şube kuruluşuna gidilmesi şirket grupları için uygun bir yol olacaktır.

Öte yandan, ÇUŞ'ların yardımcı veya hazırlayıcı faaliyet istisnalarını kullanmak suretiyle benimsedikleri vergi planlamalarına da uygulamada sık rastlanmaktadır. Bu tür uygulamalar kaynak ülkelerin vergi gelirlerinde ciddi düzeylerde kayıplara neden olmaktadır. Çoğu zaman kaynak ülkeler bunlara karşı çaresiz kalmaktadır. Ancak MLI ile birlikte vergiye tabi gelirin kaynaklandığı ülkeler açısından bu geliri kavrama ve vergilendirme olanaklı hale gelmiştir. Özellikle yardımcı veya hazırlayıcı faaliyetleri birbirinden ayrıştırarak iş yeri oluşmasını engellemeye yönelik stratejilerle mücadele etmek amacıyla tasarlanan MLI'nın 13. maddesi kapsamındaki örnek olaya ve sonuçlarına aşağıdaki şekilde yer verilmiştir.

**Şekil 5. Yardımcı veya Hazırlayıcı Faaliyetler Yoluyla İş Yeri Statüsünden Kaçınma Davranışı**



**Kaynak:** Tarafımızdan türetilmiştir.

Bu örnek olayda Türk şirketi Rusya'daki alıcılara doğrudan Türkiye'den satış yapmaktadır. Bu satışlar için de Rusya'da bir depo kiralanmış ve Rus müşterilerden alınan siparişler üçüncü tarafa ait depodan da sevk edilebilmektedir. Ayrıca Türk şirketi, Rusya'da müşterilerle iletişim ve koordinasyon fonksiyonu üstlenen bir irtibat ofisi açmıştır. İrtibat ofisinin herhangi bir şekilde müşterilerle sözleşme imzalama yetkisi bulunmamasıyla birlikte onlarla iletişim halinde bulunduğu belirtilmelidir. İrtibat bürosu ile üçüncü taraf depo arasında herhangi bir ilişki bulunmamaktadır ve bu iki faaliyet ayrı ayrı değerlendirildiğinde yardımcı veya hazırlayıcı faaliyetler yürütüldüğü sonucu ortaya çıkmaktadır. Ancak bütün olarak bakıldığında irtibat bürosu müşterilerle yürüttüğü ilişkilerde siparişin oluşmasına katkıda bulunmakta ve bu da Rusya'daki depodan yapılan mal sevkiyatlarıyla doğrudan ilişkilendirilebilmektedir. Böyle bir durumda Rusya, MLI'nın tarafı olması ve 13. maddenin Türkiye ve Rusya tarafından karşılıklı olarak kabul edilmesi nedeniyle söz konusu faaliyetleri bir bütün olarak değerlendirebilecek ve Türk şirketinin Rusya'da iş yerine sahip olduğunu kolaylıkla ileri sürebilecektir.

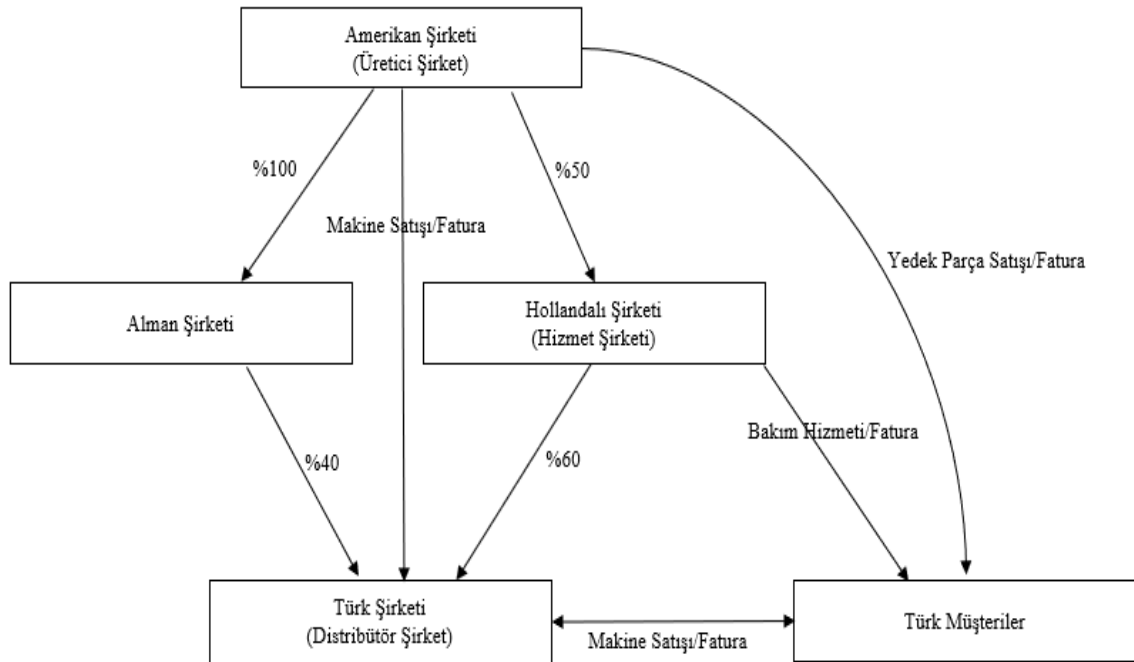
Sonuç olarak, Türk şirketinin Rusya pazarındaki müşterilere yönelik satışlarından ötürü Rusya'da iş yeri olduğu kabul edilecek ve bu şirketin Rusya kaynaklı elde ettiği gelirler Rusya'da vergiye tabi tutulacaktır. Aynı durum, Türkiye'de faaliyet gösteren yabancı şirketler için de geçerli olacaktır. Böyle bir durumda Türkiye de yabancı

şirketlerin iş yerine sahip olduklarını MLI'nın 13. maddesine göre iddia edebilecek ve Türkiye kaynaklı kazançlarını vergiye tabi tutabileceklerdir. Bundan ötürü, çok uluslu Türk şirketlerinin diğer ülkelerdeki satış faaliyetlerini ve iş yeri riski doğuran yapıları gözden geçirmeleri ve gerektiğinde de sonlandırmaları yerinde olacaktır.

### 3.4.5. Bir İşletmeyle Yakından İlişkili Sayılan Kişiler Yönünden Değerlendirmeler ve Örnek Olay İncelemesi

MLI'nın 15. maddesine göre kişi veya teşebbüsten birinin diğeri üzerinde kontrole sahip olması veya her ikisinin de aynı kişi veya teşebbüslerin kontrolü altında olması durumunda (en az %50 oranında) bir kişi teşebbüs ile yakından ilişkili kabul edileceği daha önce ifade edilmişti. ÇUŞ'ların yakından ilişkili kişiler üzerinden yaptıkları vergi planlamaları en çok kullanılan vergiden kaçınma yöntemleri arasında sayılmaktadır. Aşağıdaki şekilde yer verilen örnek olayda Amerikalı şirket Türkiye'deki şirketi Alman ve Hollandalı iştirakleri üzerinden kontrol etmektedir. Kontrol oranı en az %50 oranında olduğu için bu şirketler yakından ilişkili şirketler olarak kabul edilecektir.

**Şekil 6. Yakından İlişkili Kişiler Üzerinden Örnek Olay İncelemesi**



**Kaynak:** Tarafımızdan türetilmiştir.

Hollandalı şirket de %60 iştiraki nedeniyle Türk şirketiyle yakından ilişkili sayılacaktır. Türkiye'deki şirket Türk müşterilerle sözleşme imzalamamakla birlikte hem mal satışları hem de hizmet satışları için sözleşmenin oluşmasına yönelik müşterilerle müzakerelerde bulunmaktadır. Sözleşmeler her ne kadar Amerikan şirketi ve Hollandalı

şirketi ile Türk müşteriler arasında imzalanırsa da Türk şirketi olmadan mal ve hizmet satışı sözleşmelerinin neticelendirilmesi mümkün görünmemektedir.

İlk bakışta Türk şirketi sadece Türkiye'deki müşterilere makine satışını yapan bir distribütör şirket olarak gözükse de gerçekte ana şirketinin ve dolaylı olarak kendisini kontrol eden Amerikan şirketinin Türkiye'de yedek parça satışlarına destek olmakta ve dolayısıyla Hollandalı şirketin bakım hizmetlerinin satışının da gerçekleşmesini sağlamaktadır.

Mevcut uygulamada Türk şirketi hem Hollandalı hem de Amerikan şirketi ile yakından ilişkili sayılsa bile Türk şirketinin Amerikalı şirketin yedek parça, dolayısıyla da Hollandalı şirketin bakım hizmetlerinin satışına doğrudan katkıda bulunmadığı, satışlara aracılık gibi bir faaliyetinin olmadığı ve dolayısıyla bu iki yabancı şirket açısından iş yeri oluşturmadığı iddia edilebilecektir. Bununla birlikte, MLI'nın 12 ve 15. maddeleri birlikte değerlendirildiğinde Türk şirketinin hem Hollandalı hem de Amerikan şirketi ile yakından ilişkili olduğu ve bu iki şirket açısından Türkiye'de iş yeri oluşturduğunu söylemek mümkün hale gelecektir. Bunun temel nedeni eş zamanlı olmasa da Türkiye'deki şirketin dolaylı olarak Amerikan şirketinin yedek parçasının satışlarına zemin hazırladığı ve makinalar ile yedek parçaların birlikte satılabildiği gerçeğidir. Aynı biçimde, Türk şirketinin makine satışları olmasa Hollandalı şirketin Türk müşterilere bakım hizmeti vermesi de mümkün gözükmemektedir.

Buraya kadarki değerlendirmeler ışığında, MLI'nın 15. maddesine göre Türk şirketi hem Hollandalı hem de Amerikan şirketi ile yakından ilişkili sayılacak ve yine MLI'nın 12. maddesine göre bu iki şirketin Türkiye'de daimî temsilcisi olarak kabul edilecektir.

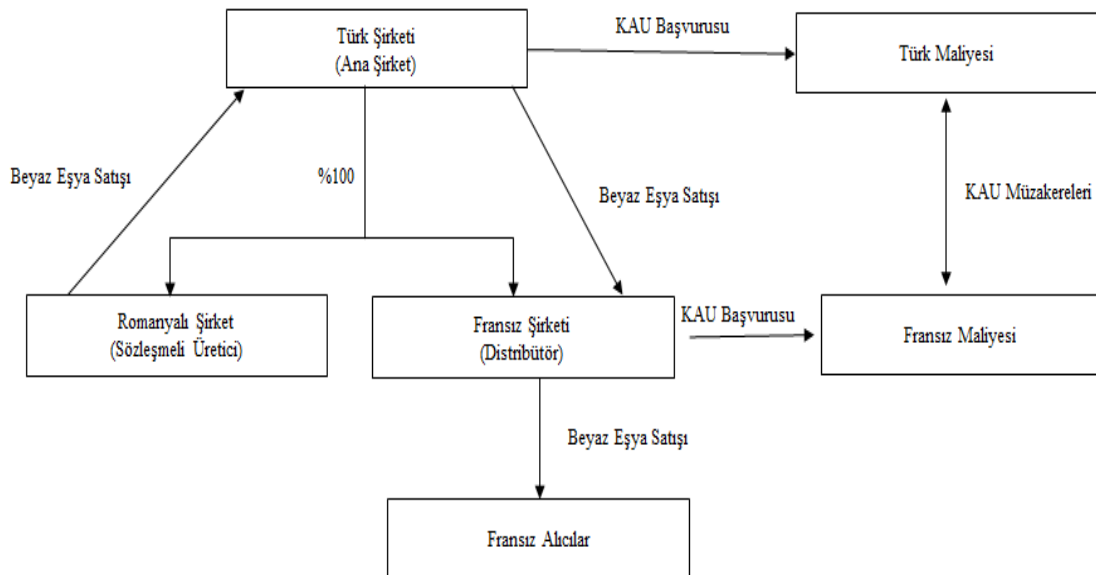
Daha önce belirtildiği üzere, MLI'nın 15. maddesi ve dolayısıyla 12. maddesinin doğru şekilde uygulanabilmesi için her bir olayın kendi koşullarına göre ayrı ayrı değerlendirilmesi gerekmektedir. Bu örnek olayda olabileceği gibi eğer Türk şirketinin satışları Hollandalı ve Amerikan şirketlerinin Türkiye'deki müşterilere satışları birbiriyle ilişkili değilse ve bütünleşik olarak bir değerlendirme yapılmasına imkân yoksa Türk şirketinin bu iki şirket açısından daimî temsilci oluşturduğunu iddia etmek yanlış bir değerlendirme olacaktır.

### 3.4.6. Uyuşmazlık Çözümünün Geliştirilmesi Bakımından Değerlendirmeler ve Örnek Olay İncelemesi

Bir taraf ülke vergi mükellefi hakkında diğer taraf ülkede vergi anlaşmasına aykırı bir vergilendirme işleminde bulunulması durumunda mükellefin taraf ülkelerin iç hukuk usulünden bağımsız olarak taraf ülkelerin herhangi birinin yetkili makamına başvurma hakkını düzenleyen MLI'ın 16. maddesinin Türkiye'nin şirket grupları üzerindeki etkisini aşağıdaki şekilde görülen örnek olay yoluyla açıklamak mümkündür. Örnek olayda ortaya çıkan ekonomik çifte vergilendirmenin çözümü için KAU süreci ele alınmıştır.

Türkiye'nin çok uluslu şirket grubu, beyaz eşya üretimi ve satışı yapan bir gruptur. Grubun belirlediği transfer fiyatlandırması politikasına göre Türkiye'deki ana şirket girişimci şirket olarak konumlandırılırken, Romanya'daki grup şirketi Türkiye'deki ana şirkete bağlı sözleşmeli üretici, Fransa'daki grup şirketi ise distribütör olarak hareket etmektedir. Romanya'daki üretici şirket toplam maliyetleri üzerinden, Fransa'daki distribütör şirket ise faaliyet giderleri üzerinden emsallere uygun bir kârlılık elde etmektedir. Söz konusu kârlılıklar, grup tarafından veri tabanları üzerinden gerçekleştirilen emsal çalışmaları ile tarafların üstlendikleri fonksiyonlar, karşı karşıya kaldıkları riskler ve sahip oldukları varlıklar esas alınarak belirlenmiştir.

Şekil 7. Karşılıklı Anlaşma Usulünün Geliştirilmesine İlişkin Örnek Olay İncelemesi



**Kaynak:** Tarafımızdan türetilmiştir.

Fransız şirketi tarafından yapılan emsal çalışması sonucunda Avrupalı emsal şirketlerin faaliyet kârlılıkları esas alınarak belirlenen emsal aralık aşağıdaki gibidir:

**Tablo 28. Avrupalı Emsal Şirketlerin Distribütör Faaliyetleri Kapsamında Elde Ettikleri Faaliyet Kâr Marjına İlişkin Emsal Aralık**

Faaliyet Kâr Marjı (2015-2019)						
	Sayı	Minimum	Alt Çeyrek	Medyan	Üst Çeyrek	Maksimum
Emsal Set	9	%1,23	%2,17	%4,35	%5,87	%6,88

**Kaynak:** Tarafımızdan türetilmiştir.

Bununla birlikte, Fransa’da yapılan vergi incelemesi sonucunda Fransız şirketinin faaliyet düzeyindeki kârlılığı olan %3,5’in emsallere uygun olmadığı yönünde eleştiri yapılarak ek tarhiyat yapılmıştır. Fransız vergi idaresi, Fransız şirketi tarafından sunulan yukarıdaki emsal aralığın uygun olmadığını ve yine emsal olarak dikkate alınan şirketlerden bazılarının tam olarak şirket niteliğine sahip olmadığını ileri sürerek ilave tarhiyatta bulunmuştur. Buna göre, Fransız vergi idaresi emsal olarak gösterilen 4 şirketi emsal olarak kabul etmemiş ve emsal aralığı emsal olarak gösterilen 5 şirket üzerinden belirlemiştir. Fransız inceleme elemanı tarafından yapılan düzeltme sonrasında tespit edilen emsal aralık ise aşağıdaki gibidir.

**Tablo 29. Avrupalı Emsal Şirketlerin Distribütör Faaliyetleri Kapsamında Elde Ettikleri Faaliyet Kâr Marjına İlişkin Düzeltilmiş Emsal Aralık**

Faaliyet Kâr Marjı (2015-2019)						
	Sayı	Minimum	Alt Çeyrek	Medyan	Üst Çeyrek	Maksimum
Emsal Set	5	%1,23	%3,67	%5,25	%6,48	%6,88

**Kaynak:** Tarafımızdan türetilmiştir.

Bu veriler ışığında, Fransız vergi idaresi emsal aralığın medyan değeri olan %5,25’i dikkate alarak cezalı ilave tarhiyat yoluna gitmiştir. MLI’nın 16. maddesine göre Fransız şirketinin Fransız vergi idaresinden karşılıklı anlaşma yoluna gidilmesini talep etmek hakkı bulunmaktadır. Ayrıca, 16. maddeye göre bu başvuruyu Türkiye’deki ana şirketin de 3 yıllık süre içinde Türk vergi idaresine yapması mümkündür. MLI’nın yürürlüğe girmesiyle KAU başvuru sayısında ve uyuşmazlıkların çözümünde artış görülmesi umulmaktadır.

### **3.5. Matrah Aşındırma ve Kâr Kaydırma Çok Taraflı Sözleşmesi’nin Türkiye’nin Vergi Gelirleri Bakımından Önemi**

MLI’nın, uluslararası vergi rejimini oluşturan ÇVÖA’ları güncelleyen ve ezber bozan yapısıyla ÇUŞ’ların BEPS yoluyla vergi yüklerini azaltacak fırsatları ortadan kaldıracığına ya da en azından azaltacağına olan beklenti büyüktür. Türkiye gibi gelişmekte olan ve ÇUŞ’ların önemli sayıda faaliyetinin bulunduğu bir ülke için bu

şirketlerce sıkça kullanılan anlaşma alışverişi ve iş yeri oluşumundan kaçınma çabalarını bertaraf etmek önemlidir.

MLI, anlaşma alışverişi ve diğer anlaşma kaynaklı kâr kaydırma faaliyetlerini önlemede faydalı bir mekanizma sunmaktadır.<sup>838</sup> BEPS'in yıllık bazda küresel kurumlar vergisi gelirinin %4 ile %10'u arasında (100 ile 240 milyar dolar arasında)<sup>839</sup> bir kayba neden olduğu ve bu vergi geliri kaybının gelişmekte olan ülkelere (kurumlar vergisine bağımlılık bu ülkelerde daha fazladır) olan etkisinin gelişmiş ülkelere göre daha şiddetli olduğu dikkate alındığında MLI'nın önemi ortaya çıkmaktadır.

Birçok ülkede olduğu gibi ülkemizde de ÇUŞ'lara ait vergi beyannameleri ve bunlarla ilgili vergi raporları gelir idaresinin sıkı gizlilik kısıtlarına tabidir. Bu belgelere ait bilgiler kamuya açık değildir ve kamu kurumları (belli protokollere bağlanmak kaydıyla) haricinde erişime izin verilmemektedir. Nitekim OECD'nin 2 numaralı "Vergi Politikası Analizi ve Vergi İstatistikleri" çalışma grubunun bir anketinde kurumlar vergisi gelirlerinde ÇUŞ'ların payı ile ilgili bilgi talebine otuz yedi ülkeden sadece sekizinin bilgi sağlayabilmesi, bu kısıtın dünya çapında gözetildiğinin açık göstergesidir.<sup>840</sup>

Bununla birlikte, ülkemizin 2019 yılı kurumlar vergisi gelirlerine, OECD'nin küresel bazda kurumlar vergisi gelir kaybını tahmin etmek için kullandığı %4 ile %10 oranlarının uygulanması yoluyla kurumlar vergisi kaybının bir tahmini yapılabilir. Bu oranlar kullanılmak suretiyle 2019 yılında ülkemiz kurumlar vergisi gelirinin 78,8 milyar TL gerçekleştiği dikkate alındığında ülkemizin yıllık olarak ortalama 3,15 milyar TL ile 7,88 milyar TL arasında BEPS kaynaklı vergi kaybına maruz kaldığı söylenebilir. Ayrıca, kâr dağıtım ve gayrimaddi hak bedeli ödemesi kaynaklı kurumlar vergisi tevkifatı katkıları ile iş yeri ve transfer fiyatlandırması kaynaklı kurumlar vergisi kayıplarındaki azalışlar dikkate alındığında bu tutar daha yüksek gerçekleşebilecektir.

Ülkemizin imzalamış olduğu MLI'ı uygulamaya koyması için yukarıda bahsedilenler gibi birçok neden sayılabilir. MLI'da bulunan anlaşma ilgili BEPS tedbirleri, kârları ekonomik faaliyetten yoksun lokasyonlara kaydırmak amacıyla kullanılan vergi planlamalarını azaltmak ve mümkünse ortadan kaldırmak için önemli bir potansiyele sahiptir. MLI'nın anlaşma alışverişine ve iş yeri oluşumunun engellenmesine

<sup>838</sup> A. W. Oguttu, agm., s. 3.

<sup>839</sup> OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, Measuring and Monitoring BEPS, Action 11, 2015 Final Report, s. 79.

<sup>840</sup> Action 11, 2015 Final Report, s. 23.



karşı kaynak ülke vergilendirmesini güçlendiren yapısı dikkat çekicidir.<sup>841</sup> MLI hükümlerinin, BEPS Projesi “*ekonomik faaliyetler nerede yapılıyorsa ve değer nerede üretiliyorsa orada vergilendirilmesi*” temel ilkesine uygun biçimde kaynak ülke vergilendirmesine ağırlık vermektedir. ÇUŞ’ların artık geçmişte olduğu gibi düşük kârlarla faaliyet gösteren şirket yapılarını sürdürmeleri güçleşecektir.

Türkiye’nin kaynak ülke vergilendirmesine yönelik kabul ettiği MLI hükümleriyle mevcut anlaşmalarını otomatik olarak değiştirmesi MLI’ın yasalaşmasıyla ve yürürlüğe girmesiyle mümkün hale gelecektir. Aksi takdirde ülkemizin bu hükümler paralelinde ayrı ayrı ÇVÖA’larını güncellemesi yorucu, zahmetli müzakereler ve uzun zaman gerektirecekti. MLI ile ülkemiz bildirimini yaptığı önemli sayıda anlaşmaya doğrudan ve otomatik biçimde etki etme olanağına sahip olacaktır. Aşağıda belli maddeler itibarıyla MLI’ın yürürlüğe girmesinin Türkiye’nin vergi gelirleri için önemine değinilmiştir.

İki ülkenin aynı yapı veya işlemi farklı yorumlamalarından kaynaklanan hibrit uyumsuzlukları, çifte vergilendir(me)meye neden olan önemli bir sınır ötesi sorun olduğundan ülkemiz için MLI’ın ikinci bölümünde düzenlenen bu konuya ilişkin mevzuat geliştirme fırsatı doğmuştur. Hibrit yapı veya işlemlerin kullanılmasından kaynaklanan vergi kayıplarının önlenmesi, kaynak ülkelerin vergilendirme hakkını gözetmesinden dolayı Türkiye için önemlidir. Gelir ve kurumlar vergisi kanunlarında hibrit yapı ve işlemlerine dair yapılacak yasal düzenlemeler tüm ilgililere vergide öngörülebilirlik temelinde hukuki güvence sağlayacaktır.

MLI’ın çifte vergilendirmeyi önleme yöntemlerinin uygulanmasına yönelik 5. maddesinde ülkelere çifte vergilendirmenin önlenmesinde istisna yöntemi yerine mahsup yöntemini uygulama opsiyonları sunulmaktadır. Türkiye son yıllarda yaptığı anlaşmalarda çifte vergilendirmeyi önlemede mahsup yöntemine yer verdiği için MLI’ın anlaşmalarda mahsup yöntemini öneren seçeneğini tercih etmeyi uygun bulmuştur. Bu tercihiyle Türkiye istisna yönteminin de uygulandığı anlaşmalarını mahsup yöntemine dönüştürerek çifte vergilendirmeme ve zararlı vergi uygulamalarına zemin oluşturan şartları ortadan kaldırma olanağını elde etmiştir. Böylece, istisna uygulaması nedeniyle alınmayan vergi, mahsup olanağı sunmak kaydıyla alınmaya başlayacaktır. Bir diğer ifadeyle bir gelir anlaşmaya taraf diğer ülkede vergiye tabi tutulmamışsa Türkiye’de

---

<sup>841</sup> A. W. Oguttu, agm., s. 4.

vergiye tabi tutulacak ve bu da ülkemizin vergi gelirlerine katkıda bulunacaktır. Yurt dışında vergi ödenmişse bu verginin Türkiye’de mahsubu imkân dâhilinde olacağı için ÇUŞ’ların vergiden kaçınma davranışlarında da azalma görülebilecektir.

ÇVÖA tarafı olmayan ülke mukimlerinin ÇVÖA’nın sunmuş olduğu menfaatlerden yararlanmak için yaptığı anlaşma alışverişi operasyonlarına karşı MLI’nın minimum standardını Türkiye’nin uygulamaya koyması vergi kayıplarını azaltacak bir diğer düzenleme olarak dikkat çekicidir. Çoğu ülke gibi Türkiye de MLI’da temel varsayılan düzenleme olan PPT’yi tercih etmiştir. PPT herhangi bir genel vergiden kaçınmayı önlemeye yönelik iç hukuk kuralından (General Anti Avoidance Rule-GAAR) daha geniş biçimde tasarlanmıştır. GAAR, bir işlemin ana amacının vergiden kaçınmak ve vergi kaçırmak olmasına vurgu yaparken, PPT için “*ana amaçlarından biri*” vurgusu yapılarak hükmün kapsamı geniş tutulmuştur.<sup>842</sup> PPT’nin bu özelliğinden dolayı bir ülke için vergi kayıplarını önlemede yararlı olacağı açıktır.

Türkiye’nin, değerini ağırlıklı olarak (en az %50 oranında) gayrimenkullerin oluşturduğu varlık hisselerinin satışından elde edilen değer artış kazançlarının kaynak ülkede vergilendirilmesine ilişkin MLI maddesini kabul etmesi vergi gelirlerine olumlu yönde yansıtacaktır.

İş yeri statüsünden kaçınma stratejilerinin kaynak ülke vergilendirmesine verdiği zarar ortadadır. BEPS Projesi’nin 7. eylemi sonuçlarının MLI’a aktarılması neticesinde kaynak ülkede iş yeri oluşumunu kısıtlayan vergi planlamaları artık önceden olduğu kadar kolay yapılamayacaktır. MLI ile iş yeri statüsünü oluşturan şartlar güçlendirildiği için yabancı şirketlerin Türkiye’de iş yerinden kaçınma çabaları zorlaşacaktır. Türkiye, iş yeri oluşumuna ilişkin MLI tarafından artırılan parametreleri kabul etmekle, önceden iş yeri oluşumunu gerektirmeyen olayları vergilendirme bakımından kavrama fırsatı elde etmiştir. Zira Türkiye’nin mevcut anlaşmalarının çoğunda iş yerinin tanımı hızlı değişen uluslararası vergi ortamında BEPS stratejilerini karşılamada yetersiz, iş yeri parametreleri de vergilendirme hakkını kaynak ve mukim ülke arasında adil biçimde dağıtmaktan uzaktır.

MLI’nın iş yeri oluşumuna dair düzenlemesinde gösterim (display) ve teslim (delivery) için ürünlerin tutulduğu ve depolandığı yerler eğer hazırlayıcı veya yardımcı karakterde değilse, başka ifade ile firmaların ana faaliyetlerinden birini oluşturuyorsa ev

---

<sup>842</sup> A. W. Oguttu, agm., s. 20.

sahibi ülke olarak Türkiye'nin bu türden yerleri iş yeri sayma ve vergilendirme hakkı doğmuş olacaktır. Nitekim son yıllarda önceden hazırlayıcı veya yardımcı karakterdeki iş faaliyetleri dijital ekonominin gelişmesiyle bir işletmenin ana faaliyetleri olarak oldukça yaygın hale gelmiştir.<sup>843</sup> Örneğin, büyük depolarda önemli sayıda çalışan tarafından internetten siparişler alınmakta ve malların dağıtımı buralardan yapılabilmektedir. Dolayısıyla, MLI'nın yürürlüğe girmesiyle özellikle yabancı sermayeli dar mükellef kurumların Türkiye'de iş yeri veya iştirak kurmaları bu tür şirketler için zorunlu hale gelebilecektir. MLI'nın iş yeri statüsü oluşumunu destekleyen hükümlerinin kaynak ülke olarak vergilendirme hakkını genişletmesinden ötürü Türkiye'nin vergi gelirlerine katkı sağlaması beklenmektedir.

BEPS Projesi'nin 14. eylem çalışmaları, anlaşma uyuşmazlıklarının etkin çözülmesine duyulan ihtiyacı ortaya koymuş ve bunun için uyuşmazlık çözüm mekanizmasını güçlendiren öneriler geliştirmiştir. MLI'nın 16. maddesine yansıtılan ve bazısı minimum standart olarak belirlenen önerilerin KAU'nun etkinliğini artırmasına olan beklenti büyüktür. Maddede KAU'ya kimlerin erişebileceği, süre boyutu ve takip edilmesi gereken süreçler düzenlenmiştir. Türkiye için yeni ve güçlendirilmiş KAU hükümlerini, bunlardan yoksun anlaşmalarına dercetmek anlaşmadan kaynaklı ihtilafları çözmede etkinlik ve verimlilik sağlayacaktır. Ancak bunun için ülke gelir idarelerinin yasal, teknik ve idari açıdan güçlendirilmesi yanında sağlıklı ve etkili iletişimi de önem arz etmektedir.<sup>844</sup> Türkiye'nin bundan sonraki süreçte yabancı yatırımcılara sunacağı güçlü ve etkin KAU'nun vergide öngörülebilirliği ve yabancı sermaye açısından hukuki güveni tesis edeceği, dolayısıyla bunun vergi gelirlerine olumlu yansıtacağı umulmaktadır.

Özetle, MLI hükümlerinin, ÇUŞ'ların BEPS yoğun faaliyetlerine set olabileceğini ve bundan sonra devlet maliyelerine daha fazla vergi ödemek zorunda kalacaklarını söylemek yanlış olmayacaktır. Artan vergilerle devletlerin halka yönelik olarak yapacakları kamusal hizmetlerde ve alt yapı yatırımlarında artışların görüleceğini tahmin etmek zor değildir.<sup>845</sup> Bununla birlikte, öncelikle MLI'nın birçok ülkede yasalaşması ve uygulamaya geçirilmesi, sonrasında da mali etkilerinin izlenmesi ve analiz edilmesi daha doğru sonuçlar ortaya koyabilecektir.

<sup>843</sup> Action 7, 2015 Final Report, s. 10.

<sup>844</sup> A. W. Oguttu, agm., s. 10.

<sup>845</sup> Action 11, 2015 Final Report, s. 80.

## SONUÇ

Vergi mükelleflerinin payına düşen vergiyi ilgili ülkeye ödemesi gerektiği hususunda küresel bir uzlaşma arayışı devam etmektedir. BEPS Projesi, uluslararası vergi kurallarının ilk şekillenmeye başladığı 1920'li yıllardan bu yana önemi yüksek çok taraflı bir çaba olarak dikkat çekmektedir. Şüphesiz projenin tüm unsurlarıyla tamamlanmasıyla uluslararası vergilendirme kuralları önemli ölçüde değişecek ve ÇVÖA'lar bünyesinde çok taraflı uzlaşmaya dayalı hükümler daha sık kullanılmaya başlanacaktır.

Vergi kayıplarına yol açan temel sorunlar küresel gündemin başta gelen konularından olmuştur. BEPS Projesi'nin kapsayıcı ve sıkı takip mekanizmaları yoluyla ülkelerin daha önce olmadığı kadar geniş ve katılımcı platformlarda bir araya getirilmesinin, eşitlikçi ve uyum merkezli bir uluslararası vergilendirme sistemine doğru bir dönüşüm başlattığı açıktır. Bu dönüşümde ÇVÖA'ların çok taraflılaşmasını amaçlayan MLI'nın rolü büyüktür. MLI ile birlikte ÇVÖA'ların belli hükümleri çok taraflı bir kabulleşmenin sonucu olarak değişikliğe tabi tutulacaktır. MLI ile ayrıca, mukim ülke vergilendirmesine ağırlık veren OECD Modeli ve kaynak ülke vergilendirmesine ağırlık veren BM Modeli birbirine oldukça yakınlaştırılmış ve mukim-kaynak ülke vergilendirilmesine vergi adaleti temelinde yeni bir anlayış getirilmiştir.

MLI'nın küresel bir vergi sistemini nihayet gerçekleştireceğini söylemek için erken olmakla birlikte gelişen yapısı ve artan taraf ülke sayısı dikkate alındığında uluslararası vergi rejiminin en önemli unsuru olan ÇVÖA'larda bir dereceye kadar uyumun sağlanması beklenmektedir. MLI, temelde çifte vergilendirmeye sorununa çözüm aramanın yanında çifte vergilendirme sorununa karşı da çok taraflı bir reaksiyon sunmaktadır. ÇVÖA'larda günümüze kadar sınırlı ve yetersiz kaldığı düşünülen çok taraflılaşma çabalarının, taraflarını bağlayıcı MLI metniyle uluslararası vergi sistemini yeniden biçimlendireceği ve dönüştüreceği umulmaktadır.

MLI ile birlikte uluslararası vergi hukukunun dinamikleri değişecek, devletler daha önce olmadığı kadar iş birliklerine açık hale gelecek ve karşılıklı anlaşma mekanizmaları hız kazanacaktır. Bundan sonraki süreçte vergi anlaşmaları akdedilirken BEPS'e neden olan durumlara izin vermeyecek hükümlere özellikle yer verilecektir. Nitekim BEPS Projesi ve MLI kapsamında vergiden kaçınmaya karşı tedbirlerin vergi anlaşmalarına uygun biçimde uygulanıp uygulanmadığı takip süreç ve mekanizmaları ile

lkeler nezdinde sıkı biçimde takip edilmeye başlanmıştır. Dolayısıyla lkeler BEPS Kapsayıcı ereve ve MLI kaynaklı uluslararası taahhlerini göz ardı edemeyeceklerdir.

MLI'ın öncesinde OECD MVA'da doğrudan vergi anlaşmalarının kötüye kullanılmasına dair bağımsız ve kapsamlı bir madde metni yer almadığından bu durum vergiden kaçınma uygulamalarıyla mücadelede belirsizliklere neden olmaktaydı. BEPS Projesi'nin 6. eylemi çalışmaları neticesinde geliştirilen kaynak devletin vergilendirme hakkını güçlendiren daha sıkı ve geniş kapsamlı anlaşmanın kötüye kullanımını önleyici kurallar MLI'da yer bularak mücadeleye hız kazandırmıştır.

MLI'ın vergi anlaşmalarının uyumlaştırılmasındaki önemini, bazı anahtar niteliğindeki anlaşma hükümlerinde MLI metinlerinin esas alınmasından ve taraf ülkeler arasında uygulama ve yorum tutarlılığı getirmesinden anlamak mümkündür. Bununla birlikte, MLI'ın mevcut anlaşmaları olduğu gibi değiştirmediği sürece farklılıkların devam etmesi kaçınılmazdır. Taraf ülkelere verilen, bazı hükümler için dışarda kalma (opt-out), içeride kalma (opt-in) veya alternatif hükümler arasında tercih hakları gibi farklı taraf ülke taahh düzeylerinin, anlaşmaların uyumlaştırılması sürecini geciktirecek bir durum olduğunu da not etmek gerekir. Ülkelerin ekonomik ve politik tercihlerindeki büyük farklılıklar göz önüne alındığında vergi anlaşma hükümlerinden oluşan ve tüm ülkelere uygulanabilen tek bir metin paketi üzerinde uzlaşmak kolay değildir. Yine de ülkelerin vergi anlaşmalarını akdederken, MLI ile imza koydukları hükümlerin yer aldığı model anlaşmaların son versiyonunu yoğun şekilde kullanmaya başladıkları bir gerçektir. Ayrıca, MLI'ın gelecekteki olası değişikliklerinin OECD MVA'ya yansıtılmasının gündeme alınmasının, ileride çok taraflı vergi anlaşmalarının akdedilmesi sürecini başlatması da mümkündür.

Gerek ekonomik gerekse politik etkisi nedeniyle tarih boyunca uluslararası vergi çalışmalarında n sıralarda yer alan ve önemli katkılar sunmuş olan başta ABD ve Brezilya gibi ülkelerin MLI'ı yakın bir gelecekte imzalamaya ikna edilmesiyle vergi kaçırma ve vergiden kaçınma tedbirlerinin dünya çapında uygulanmasında büyük fırsat elde edileceği açıktır. Bu lkelerin MLI'ı imzalamasının BEPS'i azaltmadaki etkisini tahmin etmek zor olmayacaktır.

ÇVÖA'ları uzun ve yorucu ikili müzakerelere gerek olmaksızın tek bir sözleşmeyle modifiye edebilen MLI'ın imzacı tarafı olan Türkiye'yi de bazı ykmllklerin beklediği ortadadır. MLI'ın minimum standart niteliğindeki madde

hükümlerinin ÇVÖA'larında bulunmadığı durumlarda MLI'a taraf olan ülkelere ÇVÖA'lara yansıtılması, Türkiye'nin arasında bulunduğu ağırlıkla G20 ve OECD ülkelerini içeren Kapsayıcı Çerçeve ülkeleri tarafından taahhüt edilmiştir. Diğer taraftan, ülkelerin tercihine bırakılan durumlarda OECD'ye gönderilen çekince ve bildirimler de bağlayıcılık getirmektedir. Türkiye de yapmış olduğu bildirimleri kapsamında ÇVÖA'larını gözden geçirmelidir. Türkiye'nin yükümlülükleri itibarıyla yerine getirmesi gereken eylemleri, öneriler halinde yol haritası oluşturacak biçimde aşağıdaki gibi tespit edilmiştir: Türkiye;

- ÇVÖA'larına, ortak niyetin çifte vergilendirmenin önlenmesi yanında vergi kaçırma veya vergiden kaçınma yoluyla oluşan çifte vergilendirmenin de önlenmesi olduğunu belirten önsözü, minimum standart olması nedeniyle eklemelidir.
- OECD'ye bu yönde bildirimde bulunduğu için, ÇVÖA'larının giriş kısmına ülkeler arasındaki ekonomik ilişkiyi geliştirme ve vergide iş birliğini artırma isteğini ortaya koyan ifadeyi eklemelidir.
- ÇVÖA'larına, yapılan işlem ya da tertibin asıl amaçlarından birinin anlaşma menfaatlerinden yararlanmak olduğunun belirlenmesi halinde kişinin anlaşmadan yararlandırılmamasına yönelik minimum standart özelliğindeki "Menfaatlere Hak Kazanma" maddesini eklemelidir.
- ÇVÖA'larında, minimum standart olmasından ötürü, anlaşmaya aykırı uygulamaya tabi tutulduğunu iddia eden bir kişinin 3 yıl içerisinde sadece mukim olduğu devlet yetkili makamına değil, diğer akit devlet yetkili makamına da başvurabileceğini belirtmelidir. Ayrıca ÇVÖA'larına, yetkili makamların sorunun karşılıklı çözümünde gayret göstereceklerine, neticenin iç hukukta yer alan zaman aşımı süresine bağlı olmadan uygulanacağına ve KAU'nun vergi anlaşmalarının yorumundan veya uygulanmasından doğan güçlük veya tereddütün giderilmesi ve anlaşmada yer almayan durumlarda oluşan çifte vergilendirmenin çözümü için de kullanılmasına dair hükümler eklemeli ve mevcutları da buna göre revize etmelidir.
- anlaşma politikasına uygun olması nedeniyle minimum standart olmasalar da uygulayacağına dair bildirimde bulunduğu MLI hükümlerini de ÇVÖA'larına ilave etmelidir. Bu kapsamda, mali şeffaf olarak muamele gören kuruluşlar tarafından veya bunlar vasıtasıyla elde edilen kazancın bu kuruluşların ortakları

tarafından elde edilen kazanç olarak kabul edileceğine dair MLI hükmünü ÇVÖA'larının "Kapsanan Kişiler" başlıklı 1. maddesine gerekli olduğu durumlarda eklemelidir.

- OECD'ye yaptığı son bildirim çerçevesinde istisna yöntemi uygulanan ÇVÖA'larını belirleyerek diğer ülkenin bildirim de aynı yönde ise bunlara mahsup yöntemi uygulamalıdır.
- iş yerinin oluşma şartlarını geniş tutan anlaşmaların 5. maddesinin yeni versiyonuna bu yönde tercihte bulunmasından ötürü, anlaşma politikasını da göz önünde bulundurarak, ÇVÖA'larında yer vermelidir.
- diğer ülkenin de aynı yönde bildirim bulunması halinde, değer artış kazançlarının vergilendirilmesine ilişkin hükümleri içeren ÇVÖA'ların 13. maddesinde vergilendirme hakkının belirlenmesine yönelik olarak ilaveten "satıştan önceki 365 günlük süre"ye de anlaşmalarında yer vermelidir.
- MLI'ın "*yakından ilişkili kişi*" terimi ile ilgili ifadeleri, terimi içeren 5. maddenin yeni versiyonunun kullanılması halinde, bu yönde tercihte bulunduğu için ÇVÖA'larında kullanılmalıdır.
- son olarak, anlaşma politika ve pozisyonu itibarıyla uygun bulmayarak çekince koyduğu MLI'ın bazı maddelerine de tutarlılığını ve kararlılığını göstermek adına ÇVÖA'larında yer vermemelidir.

Öte yandan, MLI'a ilişkin TBMM'ne sevk edilen bir kanun teklifinin mevcut olması nedeniyle yakın bir zamanda MLI'ın yasalaşarak yürürlüğe girmesi çok uluslu Türk şirketleri için de önemli bir gündemdir. MLI'ın yeni bir anlaşma olması dolayısıyla hem idarenin hem de şirketlerin tecrübesinin olmadığı düşünüldüğünde etkilerinin birkaç yıl içinde görüleceğini söylemek mümkündür. Bu bağlamda, yakın zamanda Türkiye için yürürlüğe girmesi beklenen ve ticari hayata önemli yansımaları olacak BEPS Çok Taraflı Sözleşmesi'nin uygulanması karşısında Türkiye'nin sınır ötesi şirket gruplarının lehine olabilecek bazı önemli öneriler de aşağıdaki biçimde listelenmiştir:

- Öncelikle şirket grubu içinde vergisel açıdan agresif yapıların olup olmadığı tespit edilmelidir. Özellikle vergi cennetlerindeki ya da düşük vergi oranlarının uygulandığı ülkelerdeki yapılar ile ÇVÖA'lar kullanılarak çok düşük düzeyde verginin ortaya çıktığı işlemlerin bildirim yükümlülüğü kapsamına girip girmeyeceği incelenmelidir.

- Geçmiştekinin aksine kıyı ötesi (off-shore) yapıların devam ettirilebilme olasılığı oldukça azalmış ve bu tür yapılara yönelik vergi riskleri hiç olmadığı kadar artmıştır. Bu nedenle, kıyı ötesi yapılardan vergilendirmenin bulunduğu ülke (on-shore) yapılarına geçiş için yapılanma faaliyetlerine başlanmalıdır. Yeterince ekonomik nitelik (substance) oluşturulabildiği sürece şirketlerin vergi planlama avantajlarından yine de yararlanmalarının mümkün olduğu da unutulmamalıdır. Bunun yanında, vergilendirmenin bulunduğu ülke yapıları ilgili şirkete, bildirim yükümlülükleri ve daha da önemlisi vergi inceleme riski açısından olumlu yönde katkıda bulunacaktır.
- MLI ve özellikle transfer fiyatlandırması belgelendirmesi kapsamında yapılacak ülke bazlı raporlama birlikte düşünüldüğünde agresif vergi yapılarının tespit edilmesi eskiye göre çok daha fazla mümkün olacaktır. Bu nedenle, ülke bazlı raporlamanın mevcut yapılara ve işlemlere olan etkileri değerlendirilmelidir.
- Ekonomik niteliğe sahip olmayan operasyon modellerinin uygulanması mümkün görünmemektedir. Operasyon modelinde fonksiyon ve risklerin birbiriyle uyumlu olması aranmaktadır. Dolayısıyla, “değerin olduğu yerde vergilendirilmesi” ilkesi öne çıkmaktadır. Buna göre, operasyon modeli içinde nerede gerçek değer oluşturuluyorsa orada vergilerin ödenmesi doğru bir uygulama olacaktır.
- MLI kapsamındaki vergi anlaşmalarına, anlaşmaların vergiden kaçınma ya da vergi kaçırma amacıyla kullanılamayacağı yönünde bir hüküm eklenmiştir. Buna göre, vergi avantajı sağlamak amacıyla kurulan şirket yapıları vergi anlaşmalarının sağladığı avantajlardan faydalanamayacaktır. Mevcut bir şirket yapısının ana amaçlarından biri vergi anlaşmalarından yararlanmaksa bu durumda anlaşmayla sağlanan indirimli vergi oranlarından faydalanması mümkün olmayacaktır. İlgili şirketin gerçek lehtar (beneficial owner) olup olmadığı da önemlidir. Bu tür şirketlerin gerçek lehtar olmadığı durumda anlaşmalardan faydalanma olanağı ortadan kalkacaktır. Dolayısıyla, ekonomik niteliği bulunmayan şirket yapıları MLI uygulamalarına daha fazla takılacak ve ciddi vergi riskleri ile karşı karşıya kalacaktır.
- Operasyon yapısının MLI ile getirilen düzenlemelere uygun olmadığına karar verilirse, operasyon yapısı transfer fiyatlandırması düzenlemeleri de dikkate alınarak yenilenebilir ya da yeni bir modele geçilebilir. Özellikle operasyon modeli içinde ekonomik niteliğin artırılması ve şirketlerin yeniden yapılandırılmaları oldukça önemlidir. Ayrıca, kıyı ötesi yapıların



vergilendirmenin bulunduğu ülke yapıları haline getirilmesi operasyonel değişiklik bağlamında dikkate alınmalıdır.

- Mevcut şirket yapılarının PPT'yi geçip geçmediği araştırılmalıdır. Başka bir deyişle, holding şirketler gibi yapıların ana amaçlarından birinin vergi anlaşmalarından yararlanmak suretiyle vergiden kaçınma olmadığı ortaya konmalıdır. Bunun yanında, ülkeler tarafından iç hukukta düzenlenen benzer kuralların etkisi de değerlendirilmelidir.
- Operasyon modeli nedeniyle iş yeri riski artış göstermiş olabilir. İş yeri eşliğinin aşağı çekilmesi ile örneğin mevcut modelde komisyoncu ya da satış destek şirketi olarak fonksiyon üstlenen şirketlerin iş yeri riski oluşturmaları fazlasıyla mümkündür. Dolayısıyla, operasyon modeli kapsamındaki fonksiyonlar MLI ile getirilen yeni düzenlemelere göre yeniden yapılandırılmalıdır.
- MLI ile dar mükelleflerin diğer ülkede iş yeri oluşturmada ticari faaliyet sürdürmelerine olanak veren düzenleme ve stratejilerin önüne geçilmesi de amaçlanmaktadır. Sözleşmeleri imzalamasa dahi sürekli olarak sözleşmenin sonuçlandırılması için çalışanlar ve bu yönde önemli katkıda bulunanlar ile sözleşme şartlarının büyük oranda değiştirilmeden teşebbüs tarafından kabul edilmesi durumunda ilgili kişiler daimî temsilci olarak kabul edileceklerdir. Bu tür kişilerin ilgili ülkede daimî temsilci olarak atanmasının ve mükellefiyet tesisinin gerektiği durumda kaynak ülkede oluşturulan değere uygun olarak vergi ödenmesi tercih edilerek ortaya çıkabilecek daimî temsilci riskinden kaçınılmalıdır.
- Belirli bir teşebbüsle sürekli olarak çalışan taraflar, üçüncü kişilerle yapılan sözleşmelerden sadece belirli bir oranda komisyon alsalar ve sözleşme komisyoncu adına yapılırsa dahi, teşebbüsün sözleşme ile belirli bir yükümlülüğü yerine getirme zorunluluğu bulunuyorsa, komisyoncu kişiler daimî temsilci olarak kabul edilecektir. Bu nedenle, eğer var ise söz konusu komisyoncu yapılar yerine daimî temsilcilik veya iş yeri açılması yoluna gidilmelidir.
- Bunların ışığında, iş yeri riskine bağlı olarak öncelikle satın alma, üretim, satış ve yönetim gibi tüm fonksiyonlar dikkate alınarak iş yeri risk analizi yapılmalıdır. Böylece, uyum maliyeti, doğabilecek ilave vergiler gibi yeni düzenlemelerin şirkete olan maddi etkilerinin belirlenmesi mümkün olacaktır.
- Ayrıca, belirli bir ülkede müşteriye gönderilmek üzere tutulan stoklar ya da envanter gibi varlıklar ticari faaliyetin ana unsurunu oluşturuyor ise iş yeri oluşturma

riski bulunmaktadır. Bu kapsamda stok tutulan depolama gibi alanlar da üçüncü taraflara ait olsalar bile iş yeri oluşturabilecektir. Bu tür yerlerin varlığı da göz önünde tutulmalıdır.

- Komisyoncuların sadece tek bir taraf ya da aynı gruptan kişilerle çalıştığı durumlar iş yeri riski oluşturacaktır. Komisyoncularla yapılmış olan mevcut sözleşmeler incelenmelidir. Bu tür durumlar için uyum maliyetlerine göre yeni bir yapıya geçilmeli veya tamamen bağımsız taraflarla komisyoncu sözleşmesi kapsamında çalışılmalıdır.
- Mevcut operasyon modeli incelenerek, ticari faaliyetler nedeniyle iş yeri riskinin düzeyi ülkeler bazında belirlenmelidir. Özellikle merkezileştirilmiş operasyon modelinde ekonomik nitelik bulunmuyorsa iş yeri riski artacaktır. Operasyon modeli revize edilebileceği gibi yeni bir modele de geçilebilir.
- KAU süreci şirketler tarafından daha etkin olarak kullanılmalı ve özellikle transfer fiyatlandırması gibi sınır ötesi uyumsuzlukların çözümünde daha fazla tercih edilmelidir. KAU'nun etkin kullanılması, şirketlerin lehine sonuçlar doğuracak ve çifte vergilendirme ile ilgili sorunların giderilmesinde önemli bir araç haline gelecektir. Etkin bir KAU'nun önemli miktarda yabancı yatırımcı ve sermayeyi ülkemize çekebileceği unutulmamalıdır.

MLI'nın birçok maddesinin Türkiye için yürürlük kazanması, Türkiye'nin ÇVÖA politikası için bir güncelleme fırsatı oluşturacaktır. Türkiye'nin 1970'li yıllardan itibaren yapılagelen anlaşmalarının uzun geçmişi dikkate alındığında bunların zamanın şartlarına ve ticari hayatın gerekliliklerine uyum sağlaması son derece önemlidir. MLI ile birlikte vergi kaçırma ve vergiden kaçınma davranışlarına karşı geliştirilen yeni ve etkin kuralların hızlı biçimde ve tek bir enstrüman ile anlaşmalara adapte edilmesinin, Türkiye'nin vergi gelirlerine de katkıda bulunacağı umulmaktadır. Böylece, BEPS'in yıllık küresel kurumlar vergisi gelirinde %4 ile %10 arasında (100 ile 240 milyar dolar arasında) bir kayba neden olduğu dikkate alındığında ve bu oranlar ülkemizin 2019 yılına ait kurumlar vergisi gelirine uygulandığında, ülkemizin yıllık ortalama 3,15 milyar TL ile 7,88 milyar TL arası olduğu tahmin edilen BEPS kaynaklı vergi kaybının önemli düzeyde azaltılması mümkün olabilecektir. Buna, yurt dışına kâr dağıtım ve gayrimaddi hak bedeli ödemeleri üzerinden yapılacak kurumlar stopaj vergileri ile iş yeri ve transfer fiyatlandırması tertiplerinin tespitleri de eklenince vergi gelirleri daha yüksek gerçekleşebilecektir.

Son olarak, MLI'nın Türkiye'de yakın bir zamanda yasalaşmasıyla nasıl uygulanacağına dair gelir idaresinin bir tebliğ, sirküler gibi ikincil mevzuatı hazırlaması ve yayımlaması olası mükellef sorunlarının önüne geçilmesi ve uygulamayı kolaylaştırması açısından oldukça önemlidir. MLI'nın yürürlüğe girmesiyle ÇVÖA'larla birlikte MLI aynı anda uygulamada olacağından ülkemizin ÇVÖA'larıyla MLI'ı konsolide eden sentez anlaşma metinlerine yönelik çalışmaları bir an önce tamamlaması gerekmektedir. Böylece MLI hükümleri ÇVÖA'lara uyarlanacak ve tek bir sentez metinle anlaşmaların uygulanmasında kolaylık sağlanacak ve iki ayrı anlaşmadan (ÇVÖA ve MLI) kaynaklanan olası karışıklıkların önüne geçilmiş olacaktır.

## KAYNAKÇA

- Acuner, S. (2019). “Cumhurbaşkanlığı Hükümet Sistemi Sonrasında Uluslararası Vergi Anlaşmalarının Akdedilmesi, Onaylanması ve Yayınlanması İle İlgili Değişen Usul ve Esaslar”, *Vergi Sorunları Dergisi*, Sayı 370, s. 137-149.
- Agreement Between the Government of the Republic of Turkey and the Government of The United States of America to Improve International Tax Compliance Through Enhanced Exchange of Information.  
[https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/haberler/FATCA/FATCA\\_Turkce.pdf](https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/haberler/FATCA/FATCA_Turkce.pdf)  
[https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/haberler/FATCA/FATCA\\_%DDngilizce.pdf](https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/haberler/FATCA/FATCA_%DDngilizce.pdf) (12/06/2020).
- Altınbaş, Ö. G. (2019). “Türkiye’de Ortak Raporlama Standartları (CRS)”, *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı 449, s. 98-101.
- Antón, R. G. (2017). “Untangling the Role of Reservations in the OECD Multilateral Instrument: The OECD Legal Hybrids”, *Bulletin For International Taxation*, IBFD, s. 544-552.
- Arslan, M. (2006). *Vergi Hukuku*, Dora Yayıncılık, Ankara.
- Ateş, L. (2013). “FATCA Türkiye İçin Ne İfade Ediyor?”, *Vergi Sorunları Dergisi*, Sayı 301, s. 65-72.
- Ault, H. J., Schön, W. and Shay, S. E. (2014). “Base Erosion and Profit Shifting: A Roadmap for Reform”, *Bulletin For International Taxation*, IBFD, s. 275-279.
- Austry, S., vd. (2016). “The Proposed OECD Multilateral Instrument Amending Tax Treaties”, *Bulletin For International Taxation*, IBFD, s. 683-689.
- Avi-Yonah, R. S. and Xu, H. (2018). “A Global Treaty Override? The New OECD Multilateral Tax Instrument and Its Limits”, *Michigan Journal of International Law*, Volume 39, Issue 2, s. 154-216.
- Bacia, B. and Toporowski, P. (2018). “Impact of the OECD Multilateral Instrument on International Tax Law”, *Paper to be published in Journal of Law No. 1*.  
[https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract\\_id=3210088](https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=3210088) (07/11/2020).
- Bahar, C. O. (2008). *Çifte Vergilendirmeyi Önleme ve Vergi kaçakçılığına Engel Olma Anlaşmaları ve Yabancıların Türkiye’de Vergilendirilmeleri*, Yaklaşım Yayınları, Ankara.
- Barsh, S. E. (2013). “Hybrid Mismatch Arrangements: OECD Recommendations and German Practice”, *Bulletin For International Taxation*, IBFD.
- Başak, L. (2019). “Vergi Konularında Karşılıklı İdari Yardımlaşma Sözleşmesinin Analizi ve Dikkat Edilmesi Gereken Bazı Hususlar”, *Vergi Sorunları Dergisi*, Sayı 370, s. 36-57.
- Başaran Yavaşlar, F. (2015). “Türk Vergi Hukukunda Uluslararası Bilgi Değişimine İzin Veren Hukuki Kaynakların Tespiti ve Değerlendirilmesi”, *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı 401, s. 25-37.
- Batirel, Ö. F. (1993). “Çağdaş Vergi Politikası”, İÜ Maliye Araştırma Merkezi Konferansları, *İÜ Yayınları*, İstanbul, s. 217-237.

- Batun, M. (2014). "OECD Model Anlaşması Çerçevesinde 'İşyeri' Kavramı", *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı 390, s. 41-51.
- Becerra, J. A. (2018). "The Interpretation and Application of the Preamble and Article 6(1) of the OECD Multilateral Instrument in the Context of North American Tax Treaty Networks", *Bulletin For International Taxation*, IBFD, s. 2-9.
- Becker, H. and Würm, F. (1988). "Double Taxation Conventions and The Conflict Between International Agreements and Subsequent Domestic Laws", *Intertax*, no.8/9, s. 257-263.
- Berbari, A. (2017). "The OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting (BEPS) Initiative and the Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent BEPS", *Bulletin For International Taxation*, IBFD, s. 538-543.
- Bergedahl, C. (2018). "Anti-Abuse Measures in Tax Treaties Following the OECD Multilateral Instrument-Part 1", *Bulletin For International Taxation*, IBFD.
- Bierlaagh, H. M. M. (2000). "The CARICOM Income Tax Agreement for the Avoidance of (Double) Taxation", *Bulletin-Tax Treaty Monitor*, IBFD, s. 99-110.
- Bozkurt, E., Kütükçü, M. A. ve Poyraz, Y. (2009). *Devletler Hukuku*, Yetkin Yayınları, Ankara.
- Brauner, Y. (2016). *Treaties in the Aftermath of BEPS*, University of Florida Levin College of Law.
- Bravo, N. (2016). "The Multilateral Tax Instrument and Its Relationship with Tax Treaties", *World Tax Journal*.
- Bravo, N. (2020). "Interpreting Tax Treaties in the Light of Reservations and Opt-Ins under the Multilateral Instrument", *Bulletin For International Taxation*, Volume 74, No. 4/5, s. 1-13.
- Broekhuijsen, D. M. (2017). *A Multilateral Tax Treaty, Designing an Instrument to Modernise International Tax Law*, Doctorate Thesis, E.M. Meijers Instituut. <http://hdl.handle.net/1887/57407> (25/07/2020).
- Budak, T., Yakar, S. (2007). "Vergilendirme Yetkisinin Sınırlandırılması", *Ç.Ü. Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, Cilt 16, Sayı 1, s. 133-144.
- Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı. B.07.1.GİB.04.99.16.01/2- Muk-21.
- Canyaş, O. (2016). *Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmalarının İç Hukuktaki Konumu*, Adalet Yayınevi, Ankara.
- Cenkeri, E. (2011). "Hukuk Doktrininde Uluslararası Vergi Anlaşmalarının Konumu", *Sosyal Bilimler Dergisi*, SDÜ Fen Edebiyat Fakültesi, Sayı 24, s. 167-174.
- Convention 90/436/EEC of 23 July 1990 on the Elimination of Double Taxation in Connection with the Adjustment of Profits of Associated Enterprises.
- Convention on the Accession of the Republic of Austria, the Republic of Finland and the Kingdom of Sweden to the Convention on the Elimination of Double Taxation in Connection with the Adjustments of Profits of Associated Enterprises.
- Convention on the Accession of the Czech Republic, the Republic of Estonia, the Republic of Cyprus, the Republic of Latvia, the Republic of Lithuania, the Republic of Hungary, the Republic of Malta, the Republic of Poland, the Republic of Slovenia, and the Slovak Republic to the Convention on the Elimination of

Double Taxation in Connection with the Adjustment of Profits of Associated Enterprises.

- Coşkun, O. (2011). “Yurt Dışında Ödenen Ancak Mahsup Edilemeyen Kurumlar Vergisi ve Benzeri Vergiler Kurum Kazancının Tespitinde Gider Olarak Dikkate Alınamaz”, *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı 360.
- Council Directive 2003/48/EC of 3 June 2003 on Taxation of Savings Income in the Form of Interest Payments.
- Council Directive 2011/16/EU of 15 February 2011 on administrative cooperation in the field of taxation.
- Çağan, N. (1982). *Vergilendirme Yetkisi*, Kazancı Hukuk Yayınları, İstanbul.
- Çakmak, T. (2009). “Uluslararası ve İç Vergi Mevzuatı Açısından Yurtdışı Kazançlarının Mahsubu”, *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı 337, s. 18-24.
- Çeç, A. (2018). “OECD Matrah Aşındırma ve Kâr aktarımı Eylem Planı”, *Vergi Sorunları Dergisi*, Sayı 361, s. 69-79.
- Çelik, E. (1980). *Milletlerarası Hukuk*, C.1, İstanbul.
- Çevik, S. (2013). *Küresel Ekonomide Uluslararası Vergileme Yapısı, Ekonomi Politikası ve Ülkeler Arası İşbirliği*, Palet Yayınları, Konya.
- Çiçek, H. G., Mutlucan Sayın, S. (2013). “Uluslararası Vergi Hukukunun Kaynakları Üzerine Bir Değerlendirme”, Uludağ Üniversitesi, *İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, Uludağ Journal of Economy and Society*, Cilt/Vol. XXXII, Sayı/No. 2, s. 141-169.
- Çiçen, A., Serdaroğlu Erbil, N. (2011). “Çifte Vergilendirmeyi Önleme Yöntemleri, Temettü, Faiz, Gayrimaddi Hak Bedeli Kapsamında Vergi Anlaşmalarında Korunmalı Mahsup”, *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı 362, s. 35-43.
- Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmalarında Yer Alan Karşılıklı Anlaşma Usulü’ne İlişkin Rehber (2019). Gelir İdaresi Başkanlığı.
- Danıştay 4. Dairesi (2006). Karar No. 2006/2028, Esas No. 2005/1956.
- Danon, R. J. (2018). “Treaty Abuse in the Post-BEPS World: Analysis of the Policy Shift and Impact of the Principal Purpose Test for MNE Groups”, *Bulletin For International Taxation*, IBFD.
- Debatin, H., Walter, O. L. (1981). “Analysis of the German Tax System”, *BIFD*, Amsterdam, s.A-4/9.
- Decision of the Council Establishing the Global Forum on Transparency and Exchange of Information For Tax Purposes, C(2009)122/FINAL.
- Demir, A. C. (2018). “Çok Taraflı Sözleşme (MLI) Hükümlerine İlişkin Olarak Türkiye Tarafından Yapılan Bildirimlerin Değerlendirilmesi”, *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı 445, s. 91-96.
- Demirci, A. (2017). “Matrah Aşındırma ve Kâr aktarımından Korunmak İçin Vergi Anlaşmalarıyla Bağlantılı Tedbirlerin Uygulanması Hakkındaki Çok Taraflı Anlaşma ve Türkiye’nin Mevcut Pozisyonu”, *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı 436, s. 83-93.

- Demirci, A. (2019). “ÇVÖA’ların Kapsadığı Kişiler: OECD Model Vergi Anlaşması ve MLI Açısından Değerlendirme”, *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı 454, s. 147-157.
- Djambov, F. (2014). *Taxation of hybrid financial instruments*, Yayınlanmamış Master Tezi, Maastricht University.
- Dziurdz, K. (2013). “Circularly Linked Rules Countering Deduction and Non-Inclusion Schemes: Some Thoughts on a Tie-Breaker Test”, *Bulletin For International Taxation*, IBFD, s. 122-127.
- Egeli, H., Özcan, G. (2014). “Çifte Vergilendirmenin Önlenmesi Yolları ve Türkiye Açısından Değerlendirilmesi”, *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı 396, s. 75-90.
- Erdem, T. (2015). “Fatca’da Önemli Bir Adım: Genişletilmiş Bilgi Değişimi Yoluyla Uluslararası Vergi Uyumunun Artırılması Anlaşması İmzalandı”, *Yaklaşım Yayınları*, Sayı 273.
- Erginay, A. (1971). *Vergi Hukuku*, Ankara Hukuk Fakültesi Yayınları, No.290, Ankara.
- Erginay, A. (1990), *Kamu Maliyesi*, Savaş Yayınları, Ankara.
- Erginay, A. (1992). *Vergi Hukuku*, Ankara.
- Erkin, G. (2013). “Türk Hukuku’nda Vergilendirme Yetkisi”, *Journal of Yaşar University*, s. 1111-1153.  
<https://journal.yasar.edu.tr/wp-content/uploads/2014/01/3-Gözde-ERKİN.pdf> (07/09/2020)
- European Commission (2012). “Summary Report of The Responses Received on The Public Consultation on Factual Examples and Possible Ways To Tackle Double Non-Taxation Case”, TAXUD D1 D(2012).
- Ferhatoğlu, E. (2013). “Vergi Anlaşmaları Hukukunda Uyuşmazlıkların Çözümlemesi”, *Vergi Sorunları Dergisi*, Sayı 301, s. 52-64.
- Ferhatoğlu, E. (2015). “BEPS Projesi’nin Vergi Anlaşmaları Hukukunda Hibrit Finansal Araç Sorununa Etkisi”, *Vergi Sorunları Dergisi*, Sayı 326, s. 17-30.
- Finansal Hesap Bilgilerinin Vergi Konularında Karşılıklı Olarak Otomatik Değişim Standardı Bilgilendirme Rehberi (2020). Gelir İdaresi Başkanlığı, AB ve Dış İlişkiler Daire Başkanlığı.  
[https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/uluslararasi\\_mevzuat/Finansal\\_Hesap\\_Bilgilerinin\\_Rehberi.pdf](https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/uluslararasi_mevzuat/Finansal_Hesap_Bilgilerinin_Rehberi.pdf) (20/10/2020).
- Finér, L., Tokola, A. (2017). “The Revolution in Automatic Exchange of Information: How Is the Information Used and What Are the Effects?”, *Bulletin For International Taxation*, IBFD, s. 688-696.
- Finnerty, C., Merks, P., Petriccione and M., Russo, R. (2007). *Fundamentals of International Tax Planning*, IBFD.
- Gadžo, S., Klemenčić, I. (2017). “Effective international information exchange as a key element of modern tax systems: promises and pitfalls of the OECD’s common reporting standard”.  
[https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract\\_id=3057963](https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=3057963) (07/11/2020).
- Gelir Vergisi Kanunu (193 sayılı).
- Gerçek, A. (2005). “Vergileme Alanında Bakanlar Kurulu Kararlarının Hukuki Sınırı: ÖTV Açısından Bir İnceleme”, *Vergi Sorunları Dergisi*, Sayı 204, s. 107-122.

- Gomes, M. L. (2018). “International Taxation and the Challenges for Multilateralism in the Context of the OECD Multilateral Instrument”, *Bulletin For International Taxation*, Vol. 72, No. 2, IBFD.
- Gravelle, P. (1988). “Tax Treaties Concepts, Objectives and Types”, *Bulletin for International Fiscal Documentation*.
- Grinberg, I. (2012). “The Battle Over Taxing Offshore Accounts”, *UCLA Law Review*, Vol. 60.
- Gurria, A. (2016). “Remarks at Adoption Ceremony of the BEPS Treaty”, OECD.
- G7 Summit, Leaders’ Declaration (2015).  
<https://obamawhitehouse.archives.gov/the-press-office/2015/06/08/g-7-leaders-declaration> (13/10/2020).
- G20 Leaders’ Communiqué (2015). Antalya Summit.  
<http://g20.org.tr/g20-leaders-commenced-the-antalya-summit/> (14/05/2020).
- G20 London Summit (2009). Leaders’ Statement.  
[https://www.imf.org/external/np/sec/pr/2009/pdf/g20\\_040209.pdf](https://www.imf.org/external/np/sec/pr/2009/pdf/g20_040209.pdf) (13/10/2020).
- Hap, A. G. (2017). “OECD Multilateral Convention: Flexibility versus the BEPS Project”, IBFD.
- Harris, P. (2014). “Neutralizing Effects of Hybrid Mismatch Arrangements, Papers on Selected Topics in Protecting the Tax Base of Developing Countries”, United Nations.  
[http://www.un.org/esa/ffd/wp-content/uploads/2014/09/20140923\\_Paper\\_-\\_HybridMismatchArrangements.pdf](http://www.un.org/esa/ffd/wp-content/uploads/2014/09/20140923_Paper_-_HybridMismatchArrangements.pdf) (07/06/2020).
- Harvey, J. R. (2012). “Offshore Accounts: Insider’s Summary of FATCA and Its Potential Future”, *Villanova Law Review*, Vol. 57.
- Hattingh, J. (2017). “The Multilateral Instrument from a Legal Perspective: What May Be the Challenges?”, *Bulletin For International Taxation*, IBFD, Volume 71.
- Hattingh, P. J. (2003). “Article 1 of the OECD Model: Historical Background and the Issues Surrounding It”, *Bulletin-Tax Treaty Monitors*, IBFD, s. 215-221.
- Hattingh, P. J. (2003). “The Role and Function of Article 1 of the OECD Model”, *Bulletin*, IBFD, s. 546-553.
- Helminen, M. (2007). The Nordic Multilateral Tax Treaty as a Model for a Multilateral EU Tax Treaty, *Bulletin For International Taxation*, IBFD, s. 23-38.
- IBFD International Tax Glossary, Amsterdam, IBFD.
- Internal Revenue Code Subtitle, A. Income Taxes, Chapter 4, Taxes To Enforce Reporting On Certain Foreign Accounts, Section 1471, Withholdable payments to foreign financial institutions.
- Işık, H. (2014). *Uluslararası Vergilendirme*, On İki Levha Yayıncılık, İstanbul.
- Işık, H. (2019). “Finansal Bilgilerin Vergi Amaçları İçin Uluslararası Otomatik Değişimi”, *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı 454, s. 51-68.
- İnternet: <https://www.businessinsider.com/how-rubiks-cube-became-one-of-best-selling-toys-in-history-erno-rubik-2018-10> (12/08/2020).



- Internet: <https://www.consilium.europa.eu/en/press/press-releases/2015/11/10/savings-taxation-directive-repealed/> (10/08/2020).
- Internet: <https://www.consilium.europa.eu/en/press/press-releases/2015/05/27/eu-switzerland-taxation-agreement/> (09/08/2020).
- Internet: <http://data.consilium.europa.eu/doc/document/ST-8297-2015-INIT/en/pdf> (09/08/2020).
- Internet: <https://www.gib.gov.tr/node/102002> (12/06/2020).
- Internet: <http://www.g20.utoronto.ca/2015/151116-communique-tr.pdf> (14/05/2020).
- Internet: [https://ec.europa.eu/taxation\\_customs/business/company-tax/transfer-pricing-eu-context/transfer-pricing-arbitration-convention\\_en](https://ec.europa.eu/taxation_customs/business/company-tax/transfer-pricing-eu-context/transfer-pricing-arbitration-convention_en) (17/07/2020).
- Internet: <https://www.irs.gov/pub/irs-drop/n-13-43.pdf> (10/08/2020).
- Internet: [http://www.keepeek.com/Digital-Asset-Management/oecd/taxation/standard-for-automatic-exchange-of-financial-account-information-for-tax-matters\\_9789264216525-en#page1](http://www.keepeek.com/Digital-Asset-Management/oecd/taxation/standard-for-automatic-exchange-of-financial-account-information-for-tax-matters_9789264216525-en#page1) (14/06/2020).
- Internet: <http://www.oecd.org/daf/inv/mne/48004323.pdf> (30/11/2020).
- Internet: <https://www.oecd.org/tax/automatic-exchange/international-framework-for-the-crs/exchange-relationships/> (01/11/2020).
- Internet: [http://www.oecd.org/tax/exchange-of-tax-information/HYBRIDS\\_ENG\\_Final\\_October2012.pdf](http://www.oecd.org/tax/exchange-of-tax-information/HYBRIDS_ENG_Final_October2012.pdf) (07/05/2020).
- Internet: <http://www.oecd.org/tax/transparency/about-the-global-forum/> (12/10/2020).
- Internet: <https://www.oecd.org/tax/transparency/AEOI-commitments.pdf> (12/08/2020).
- Internet: <http://www.oecd.org/tax/transparency/AEOI-earlyadopters-statement.pdf> (14/06/2020).
- Internet: <http://www.oecd.org/tax/treaties/beps-mli-signatories-and-parties.pdf> (07/12/2020).
- Internet: [https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/standard-for-automatic-exchange-of-financial-account-information-for-tax-matters\\_9789264216525-en#page5](https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/standard-for-automatic-exchange-of-financial-account-information-for-tax-matters_9789264216525-en#page5) (14/06/2020).
- Internet: <https://www.slideshare.net/OECDtax/beps-webcast-8-launch-of-the-2015-final-reports> (05/06/2020).
- Internet: <https://www.thefreedictionary.com/Cartagena+Agreement> (01/11/2020).
- Internet: <http://www.treasury.gov/resource-center/taxpolicy/treaties/Documents/FATCA-Reciprocal-Model-1A-Agreement-Preexisting-TIEA-or-DTC-6-6-14.pdf> (05/06/2020).
- Internet: <https://www.treasury.gov/resource-center/taxpolicy/treaties/Documents/FATCA-Model-2-Agreement-Preexisting-TIEA-or-DTC-6-6-14.pdf> (12/05/2020).
- Internet: <http://www.treasury.gov/resource-center/tax-policy/treaties/Documents/FATCA-Nonreciprocal-Model-1BAgreement-No-TIEA-or-DTC-6-6-14.pdf> (12/05/2020).
- Internet: <https://www.treasury.gov/resource-center/tax-policy/treaties/pages/fatca.aspx>

(12/05/2020).

İnternet: <http://www.mfa.gov.tr/turkiye-afrika-iliskileri.tr.mfa> (09/08/2020).

İnternet: <http://www.mfa.gov.tr/afrika-birligi.tr.mfa> (09/08/2020).

Jiang, Q. (2015). "Treaty Shopping and Limitation on Benefits Articles in the Context of the OECD Base Erosion and Profit Shifting Project", *Bulletin For International Taxation*, IBFD, s. 139-148.

Johansson, Å., Skeie, Ø. B., Sorbe, S. and Carlo, M. (2017). "Tax Planning By Multinational Firms: Firm-Level Evidence From A Crosscountry Database", Economics Departments Working Papers No. 1355, ECO/WKP(2016)79.

Joint Statement From The United States, France, Germany, Italy, Spain and The United Kingdom Regarding An Intergovernmental Approach To Improving International Tax Compliance and Implementing FATCA.

<https://www.treasury.gov/press-center/press-releases/Documents/020712%20Treasury%20IRS%20FATCA%20Joint%20Statement.pdf> (10/08/2020).

Kara, M. C., Organ, İ. (2016). "Uluslararası Vergilendirmede Ortak Raporlama Standardı (CRS): Son Gelişmeler", *Vergi Sorunları Dergisi*, Sayı 339, s. 77-81.

Kara, M. C., Öz, E. (2016). "Bir Küresel Vergi Uyum Projesi: BEPS", *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı 414, s. 172-181.

Karakullukçu, N. (1971). *Milletlerarası Vergi Anlaşmaları*, Maliye Bakanlığı, Tetkik Kurulu Neşriyatı.

Kim, J. H. (2015). "A New Age of Multilateralism in International Taxation". [https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract\\_id=2733964](https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=2733964) (20/08/2020).

Kleist, D. (2016). "A Multilateral Instrument for Implementing Changes to Double Tax Treaties: Problems and Prospects", *Intertax*, Volume 44, Issue 11, s. 823-830.

Knetchle, A. A. (1979). *Basic Problems in International Fiscal Law*, Kluwer Law International, Deventer.

Knuutinen, R. (2013). "International Tax Planning, Tax Avoidance and Corporate Social Responsibility", *Interdisciplinary Studies Journal*, Laurea University of Applied Sciences, Finland.

Kurumlar Vergisi Kanunu (5520 sayılı).

Laguna, F. D. M. (2017) "Abuse and Aggressive Tax Planning: Between OECD and EU Initiatives-The Dividing Line between Intended and Unintended Double Non-Taxation", *World Tax Journal*, IBFD.

Lang, M., vd. (1998). *Multilateral Tax Treaties*, WU.

Lang, M. (2014). "BEPS Action 6, Introducing an Antiabuse Rule in Tax Treaties", *Tax Notes International*, No. 7, vol. 74.

Langbein, V. (1985). "Double Taxation Agreements: Caught in the Conflict Between National Law and International Law", *Intertax*, no.6/7.

Law, S. B. (2014). "Base Erosion and Profit Shifting—An Action Plan for Developing Countries", *Bulletin For International Taxation*, IBFD, s. 41-46.

- League of Nations (1923). Report on Double Taxation: Report and Resolutions, Submitted to the Financial Committee by Professors Bruins, Einaudi, Seligman and Sir Josiah Stamp, Geneva.
- Lewicki, T. (2012). "A Construction Consortium as a Permanent Establishment from an International Tax Law Perspective: Inconsistencies and Deficiencies in Article 5(3) of the OECD Model and Commentary", *Bulletin For International Taxation*, IBFD, s. 39-46.
- Manual For the Negotiation of bilateral tax treaties between developed and developing countries, United Nations, New York, 1979.
- Martha, R. S. J. (1989). *The Jurisdiction to Tax in International Law*, Deventer.
- McIntyre, M. J. (2005). "Developing Countries and International Cooperation on Income Tax Matters: An Historical Review", Yayınlanmamış Taslak.  
[www.michielse.com/files/mcintyre\\_int\\_cooperation.pdf](http://www.michielse.com/files/mcintyre_int_cooperation.pdf) (11/08/2020).
- Meray, S. L. (1977). *Uluslararası Hukuk ve Örgütler*, Ankara.
- Merzi, B. (1975). "Vergi Anlaşmaları ve Ülkemizin Durumu", *Maliye Dergisi*, S 18.
- Miller, A. and Oats, L. (2014). *Principles of International Taxation*, Bloomsbury Professional.
- Morley, J. (2019). "Why the MLI Will Have Limited Direct Impact on Base Erosion Profit Sharing", *Northwestern Journal of International Law & Business*, Volume 39, Issue 2, s. 225-247.
- Morse, S. (2012). "Ask For Help, Uncle Sam: The Future of Global Tax Reporting", *Villanova Law Review*, Vol. 57, s. 528-550.
- Myszkowski, A. (2016). "Mind the Gap: The Role of Politics and the Impact of Cultural Differences on the OECD BEPS Project", *Bulletin For International Taxation*, IBFD.
- Nazalı, E. (2013). "Karşılıklı Anlaşma Usulünün (KAU) Türk Vergi Hukukunda Uygulanabilirliği", *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı 383, s. 48-50.
- Netek, O., Dağ, M. (2013). "Uluslararası Vergi Uyuşmazlıklarında Tahkim Mekanizması Olarak OECD Model Vergi Anlaşması", *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı 386, s. 53-59.
- Oana, P. (2014). "Hybrid Entity Payments-Extinct Species after the BEPS Action Plan?", *European Taxation*, IBFD.
- Obando, R. R. (2017). *Reservations and Compatibility Clauses in the Multilateral Instrument: Overcoming New Interpretative Challenges*, Master Thesis, Lund University.
- OECD (2013). Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting, OECD Publishing, Paris.
- OECD (2013). Addressing Base Erosion and Profit Shifting, OECD Publishing, Paris.
- OECD (2012). Automatic Exchange of Information What It Is, How It Works, Benefits, What Remains To Be Done.  
<http://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/automatic-exchange-of-information-report.pdf> (10/08/2020).

- OECD/G20 BEPS Project, Preventing the Granting of Treaty Benefits in Inappropriate Circumstances, Action 6, 2015 Final Report.
- OECD/G20 BEPS Project, Preventing the Artificial Avoidance of Permanent Establishment Status, Action 7, 2015 Final Report.
- OECD/G20 BEPS Project, Measuring and Monitoring BEPS, Action 11, 2015 Final Report.
- OECD/G20 BEPS Project, Making Dispute Resolution Mechanisms More Effective, Action 14, 2015 Final Report.
- OECD/G20 BEPS Project, Developing a Multilateral Instrument to Modify Bilateral Tax Treaties, Action 15, 2015 Final Report.
- OECD/G20 BEPS Project, Explanatory Statement to the Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent Base Erosion and Profit Shifting.
- OECD (1998). Harmful Tax Competition: An Emerging Global Issue, OECD Publishing, Paris. <https://doi.org/10.1787/9789264162945-en> (28/11/2020).
- OECD (2012). Hybrid Mismatch Arrangements, Tax Policy and Compliance Issues. [http://www.oecd.org/tax/exchange-of-tax-information/HYBRIDS\\_ENG\\_Final\\_October2012.pdf](http://www.oecd.org/tax/exchange-of-tax-information/HYBRIDS_ENG_Final_October2012.pdf) (07/05/2020).
- OECD (2014). Strategy for Deepening Developing Country Engagement in the BEPS Project. [www.oecd.org/ctp/strategy-deepeningdeveloping-country-engagement.pdf](http://www.oecd.org/ctp/strategy-deepeningdeveloping-country-engagement.pdf) (13/05/2020).
- OECD (2014). Model Tax Convention on Income and on Capital.
- OECD (2017). Background Brief, Inclusive Framework on BEPS.
- OECD (2017). Model Tax Convention on Income and on Capital.
- OECD (2014). Standard for Automatic Exchange of Financial Account Information: Common Reporting Standard. <http://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/automatic-exchange-financial-account-informationcommon-reporting-standard.pdf> (14/06/2020).
- Oguttu, A. W. (2014). "A Critique on the Effectiveness of Exchange of Information on Tax Matters in Preventing Tax Avoidance and Evasion: A South African Perspective", *Bulletin For International Taxation*, IBFD, s. 2-19.
- Oguttu, A. W. (2018). "Should Developing Countries Sign the OECD Multilateral Instrument to Address Treaty-Related Base Erosion and Profit Shifting Measures?", *CGD Policy Paper 132*. <https://www.cgdev.org/publication/should-developing-countries-sign-oecd-multilateral-instrument-address-treaty-related> (07/07/2020).
- Organ, İ., Kara, M. C. (2017). "Daimî İşyeri Statüsünden Kaçınmayı Önlemede Yeni Uluslararası Yaklaşım", *Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi*, 10(1), s. 1-12.
- Öncel, M., Kumrulu, A. ve Çağan, N. (2014). *Vergi Hukuku*, Turhan Kitabevi, Ankara.
- Özgenç, A. S. (2016). *Vergi Anlaşmalarının Kötüye Kullanılması-Anlaşma Alışverişi*, On İki Levha Yayıncılık, İstanbul.

- Özgenç, A. S. (2019). *Çok Taraflı Vergi Anlaşmasının Temel Esasları-Matrahın Aşındırılması Ve Karın Taşınması Eylem Planı 15 Çerçevesinde*, On İki Levha Yayıncılık, İstanbul.
- Panayi, H. C. (2006). “Treaty Shopping and Other Tax Arbitrage Opportunities in the European Union: A Reassessment-Part 1”, *European Taxation*, IBFD, s. 104-110.
- Panayi, H. C. (2013). “The Taxation of Permanent Establishments: Selected Issues”, *Bulletin For International Taxation*, IBFD, s. 226-237.
- Panayi, H. C. (2015). “Current Trends on Automatic Exchange of Information”.  
[https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract\\_id=2692057](https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=2692057) (02/08/2020).
- Panayi, H. C. (2016). “International Tax Law Following the OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project”, *Bulletin For International Taxation*, IBFD.
- Paul, R. M., Ault, H. J. and Repeti, J. R. (2013). *Introduction to United States International Taxation*, Aspen Publishers.
- Pazarcı, H. (1996). *Uluslararası Hukuk Dersleri*, II. Kitap, Turhan Kitabevi, Ankara.
- Pazarcı, H. (1997). *Uluslararası Hukuk Dersleri*, I. Kitap, Turhan Kitabevi, Ankara.
- Pediaditaki, T. (2013). “FATCA and Tax Treaties: Does It Really Take Two to Tango?”, *European Taxation-Special Issue*, IBFD, s. 426-429.
- Pehlivan O., Öz, E. (2015). *Uluslararası Vergilendirme*, Celepler Matbaacılık.
- Pérez, J. D. P. (2017). *Are the LOB provisions efficient measures to prevent tax treaty shopping by taxpayers?*, Master Tezi, Tilburg University.
- Picciotto, S. (2013). *International Business Taxation: A study in the Internationalization of Business Regulation*, Cambridge University Press, Electronic Edition.
- Picciotto, S. (2016). “International Taxation and Economic Substance”, *Bulletin For International Taxation*, IBFD.
- Pinto, D. (2006). “The Need to Reconceptualize the Permanent Establishment Threshold”, *Bulletin*, IBFD, s. 260-279.
- Pires, M. (1989). *International Juridical Double Taxation of Income*, Deventer.
- Pistone, P. (2013). “Exchange of Information and Rubik Agreements: The Perspective of an EU Academic”, *Bulletin For International Taxation*, IBFD, s. 216-225.
- Protocol 1999/C 202/01 amending the Convention of 23 July 1990 on the Elimination of Double Taxation in Connection with the Adjustment of Profits of Associated Enterprises.
- Radler, A., “Corporate Taxation in Common Market, Guides to European Taxation”, vol.2, *BIFD*, Supplementary Services, s.IV-B:10.
- Rasmussen, M. (2011). “Permanent Establishments: The Current State of Play”, *Bulletin For International Taxation*, Volume 65, No. 11.
- Rechtsanwalt, D. J. P. (2004). “When is There an Agency Permanent Establishment?”, *Bulletin-Tax Treaty*, IBFD, s. 196-201.
- Ritter, W. (1979). “Requirements of Developed Countries From Double Tax Treaties with Developing Countries”, UN Draft Model Taxation Convention Proceedings of a Seminar Held in Copenhagen in 1979 During the 33rd Congress of the IFA, IFA Congress Seminar Series, Kluwer.

- Rivier, J. M. (1987). "The Fiscal Residence of Companies", General Report, XL1st IFA Congress, Bruxelles, CDFI, vol.LXXIIa, Kluwer.
- Rixen, T. *The Political Economy of International Tax Governance*, England: Palgrave Macmillan.
- Rohatgi, R. (2005). *Basic International Taxation*, Volume I: Principles, United Kingdom.
- Rousselle, O. (2005). "The EC Arbitration Convention-An Overview of the Current Position", *European Taxation*, IBFD.
- Russo, R. (2013). "The OECD Report on Hybrid Mismatch Arrangements", *Bulletin For International Taxation*, IBFD.
- Saint-Amans, P. and Russo, R. (2016). "The BEPS Package: Promise Kept", *Bulletin For International Taxation*, IBFD, s. 236-241.
- Saraç, Ö. (2006). *Küresel Vergi Rekabeti ve Ulusal Vergi Politikaları (Türkiye Değerlendirmesi)*, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara.
- Sarı, H. (2012). "Uluslararası Çifte Vergilendirmeyi Önleme Yöntemleri", *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı 369, s. 43-55.
- Schoueri, L. E. and Galdino, G. (2018). "Action 2 and the Multilateral Instrument: Is the Reservation Power Putting Coordination at Stake?", *Intertax*, Volume 46, Issue 2, Kluwer Law International BV, The Netherlands, s. 104-114.
- Seligman, E. R. A. (1928). *Double Taxation and International Fiscal Corporation*, New York: The MacMillan Company.
- Silberstein, C., Granel, B. and Tristram, J. B. (2017). "OECD Multilateral Convention to Prevent BEPS: Implementation Guide and Initial Thoughts", *International Transfer Pricing*, INFD.
- Silberstein, C. and Tristram, J. B. (2016). "OECD: Multilateral Instrument To Implement BEPS", *International Transfer Pricing Journal*.
- Simhan, R. (2017). "India's MLI Positions, Impact on Availing Treaty Benefits", Nishith Desai Associates.  
<http://www.nishithdesai.com/information/research-and-articles/nda-hotline/nda-hotline-single-view/article/indias-mli-positions-impact-on-availing-treaty-benefits> (07/08/2020).
- Singmaster, D. (1981). *Notes on Rubik's Magic Cube*, Enslow Publishers, New Jersey.
- Smith, A. M C. (2019). "The OECD's Multilateral Instrument (MLI)—Will It Save New Zealand From Multinationals' Tax Avoidance?", Paper, 31st Annual Conference of the Australasian Tax Teacher's Association.
- Smith, D. T. (1959). "Functions of Tax Treaties", *National Tax Journal*, vol.XII, no4.
- Somare, M. and Wohrer, V. (2014). "Two Different FATCA Model Intergovernmental Agreements: Which Is Preferable?, A Comparison of FATCA Model 1A and Model 2 Intergovernmental Agreements", *Bulletin For International Taxation*, IBFD, s. 395-403.
- Sylvain, P. (1981). "The Design of Scheduler and Global Systems of Income Taxation-The International Dimension", *BIFD-Bul.*, Vol.XXXV.

- Tandon, S. (2018). “The Multilateral Legal Instrument: A Developing Country Perspective”, Working Paper No. 220, *National Institute of Public Finance and Policy*, New Delhi.  
[https://www.nipfp.org.in/media/medialibrary/2018/03/WP\\_2018\\_220.pdf](https://www.nipfp.org.in/media/medialibrary/2018/03/WP_2018_220.pdf)  
 (08/08/2020).
- Tello, C. P. (2014). “FATCA: Catalyst for Global Cooperation on Exchange of Tax Information”, *Bulletin For International Taxation*, IBFD, s. 88-102.
- Tezel, A. (1978). *Türk Vergi Hukukunda Dış Vergileme (Dış Vergileme)*, Yayınlanmamış Doçentlik Tezi, İstanbul İktisadi Ticari İlimler Akademisi, İstanbul.
- Tezel, A. (1989). *Uluslararası Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları ve Türkiye Uygulaması*, İstanbul.
- The Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters.
- The Model Agreement on Exchange of Information in Tax Matters.
- The Model Protocol for the Purpose of Allowing the Automatic and Spontaneous Exchange of Information under a TIEA.  
<http://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/Model-Protocol-TIEA.pdf>  
 (02/08/2020).
- The Model Intergovernmental Agreement to Improve International Tax Compliance and to Implement FATCA.
- The Vienna Convention on the Law of Treaties (VCLT).
- Tuncer, S. (1974). *Çifte Vergileme ve Milletlerarası Vergi Anlaşmaları*, Eskişehir İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi Yayın No. 112-66, Sevinç Matbaası, Ankara.
- Türkiye Cumhuriyeti Anayasası, 2709, 18/10/1982.
- Türkiye Cumhuriyeti Hükümeti ile Amerika Birleşik Devletleri Hükümeti Arasında Genişletilmiş Bilgi Değişimi Yoluyla Uluslararası Vergi Uyumunun Artırılması Anlaşması.
- Ubay, B. (2019). “BEPS ve Avrupa Birliği Vergiden Kaçınma Direktifi Kapsamında Hibrit Uyuşmazlığı”, *Vergi Raporu Dergisi*, 233, s. 104-117.
- Ubay, B. (2020). *Avrupa Birliği'nde Dolaysız Vergilerin Uyumlaştırılması*, Hukuk Yayınları, Ankara.
- Uluatam Ö. (1990). *Türk Vergi Hukuku*, Adım Yay., Ankara.
- UNCTAD (2000). *Taxation UNCTAD S Series on Issues in International Investment Agreements*, New York/Geneva: United Nations.
- United Nations (2017). *Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries*.
- Urinov, V. (2015). “The Rubik Model: An Alternative for Automatic Tax Information Exchange Regimes?”, *Bulletin For International Taxation*, IBFD.
- Uslu, Y. (2018). “An Analysis of Google Taxes in the Context of Action 7 of the OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Initiative”, *Bulletin For International Taxation*, (Volume 72), No. 4a/Special Issue, IBFD.

- Wagenaar, L. (2015). "The Effect of the OECD Base Erosion and Profit Shifting Action Plan on Developing Countries", *Bulletin For International Taxation*, IBFD, s. 84-92.
- Yaltı Soydan, B. (1995). *Uluslararası Vergi Anlaşmaları*, Beta Basım, İstanbul.
- Yeliven, L. (2013). "Yurtdışında Yapılan 'İnşaat, Onarım, Montaj İşleri ile Teknik Hizmetler' Kavramının Tanım Sorunu", *Vergi Sorunları Dergisi*, Sayı 298, s. 78-82.
- Yetkiner, E. (2017). "Otomatik Bilgi Değişimi Düzenlemelerinin Getirdikleri", *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı 435, s. 78-87.
- Yıldırım, H. Ö. (2017). "ÇVÖA'da İşyeri Kavramı ile İlgili Öngörülen Değişiklikler", *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı 434, s. 50-55.
- Yılmaz, Ö. (2019). "Hazırlayıcı ve Yardımcı Faaliyetler Bağlamında OECD Model Vergi Anlaşmasında Daimî İşyeri", *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı 457, s. 136-143.
- Yücelik, M. Z., Yayın, T. (1969). *Uluslararası Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları ve Bunların Ortaya Çıkardığı Sorunlar*, Ankara.



## **EKLER**

**EK-1**

**GELİR VE SERVET ÜZERİNDEN ALINAN  
VERGİLERE İLİŞKİN ANLAŞMA  
(MODEL CONVENTION  
WITH RESPECT TO TAXES  
ON INCOME AND ON CAPITAL)**

**ANLAŞMANIN ÖZETİ  
(SUMMARY OF THE CONVENTION)**

**Başlık ve Önsöz  
(Title and Preamble)**

**BÖLÜM I  
(Chapter I)**

**ANLAŞMANIN KAPSAMI  
(SCOPE OF THE CONVENTION)**

**Madde 1 Kapsanan Kişiler  
(Article 1 Persons covered)**

**Madde 2 Kapsanan Vergiler  
(Article 2 Taxes covered)**

**BÖLÜM II  
(Chapter II)  
TANIMLAR  
(DEFINITIONS)**

**Madde 3 Genel Tanımlar  
(Article 3 General definitions)**

**Madde 4 Mukim  
(Article 4 Resident)**

**Madde 5 İş Yeri  
(Article 5 Permanent establishment)**

**BÖLÜM III**  
(Chapter III)  
**GELİRİN VERGİLENDİRİLMESİ**  
(TAXATION OF INCOME)

**Madde 6 Gayrimenkul Varlıklardan Elde Edilen Gelir**  
(Article 6 Income from immovable property)

**Madde 7 Ticari Kazançlar**  
(Article 7 Business profits)

**Madde 8 Uluslararası Gemicilik ve Hava Taşımacılığı**  
(Article 8 International shipping and air transport)

**Madde 9 Bağımlı Teşebbüsler**  
(Article 9 Associated enterprises)

**Madde 10 Temettüleri**  
(Article 10 Dividends)

**Madde 11 Faiz**  
(Article 11 Interest)

**Madde 12 Gayrimaddi Hak Bedelleri**  
(Article 12 Royalties)

**Madde 13 Sermaye Değer Artış Kazançları**  
(Article 13 Capital gains)

**Madde 14 [Silindi]**  
(Article 14 [Deleted])

**Madde 15 Ücret Geliri**  
(Article 15 Income from employment)

**Madde 16 Yöneticilere Yapılan Ödemeler**  
(Article 16 Directors' fees)

**Madde 17 Sanatçı ve Sporcular**  
(Article 17 Entertainers and sportspersons)

**Madde 18 Emekli Maaşları**  
(Article 18 Pensions)

**Madde 19 Kamu Hizmeti**  
(Article 19 Government service)

**Madde 20 Öğrenciler**  
(Article 20 Students)

**Madde 21 Diğer Gelirler**  
(Article 21 Other income)

**BÖLÜM IV**  
(Chapter IV)  
**SERVETİN VERGİLENDİRİLMESİ**  
(TAXATION OF CAPITAL)

**Madde 22 Servet**  
(Article 22 Capital)

**BÖLÜM V**  
(Chapter V)  
**ÇİFTE VERGİLENDİRMEYİ ÖNLEME YÖNTEMLERİ**  
(METHODS FOR ELIMINATION OF DOUBLE TAXATION)

**Madde 23 A İstisna Yöntemi**  
(Article 23 A Exemption method)  
**Madde 23 B Mahsup Yöntemi**  
(Article 23 B Credit method)

**BÖLÜM VI**  
(Chapter VI)  
**ÖZEL HÜKÜMLER**  
(SPECIAL PROVISIONS)

**Madde 24 Ayrım Yapılmaması**  
(Article 24 Non-discrimination)  
**Madde 25 Karşılıklı Anlaşma Usulü**  
(Article 25 Mutual agreement procedure)  
**Madde 26 Bilgi Değişimi**  
(Article 26 Exchange of information)  
**Madde 27 Vergilerin Tahsilatında Yardımlaşma**  
(Article 27 Assistance in the collection of taxes)  
**Madde 28 Diplomatik Temsilciler ve Konsolosluk Memurları**  
(Article 28 Members of diplomatic missions and consular posts)  
**Madde 29 Menfaatlere Hak Kazanma**  
(Article 29 Entitlement to benefits)  
**Madde 30 Bölgesel Genişleme**  
(Article 30 Territorial extension)

**BÖLÜM VII**  
(Chapter VII)  
**SON HÜKÜMLER**  
(FINAL PROVISIONS)

**Madde 31 Yürürlüğe Girme**  
(Article 31 Entry into force)  
**Madde 32 Yürürlükten Kalkma**  
(Article 32 Termination)

**EK-2**

**MATRAH AŞINDIRMA VE KÂR KAYDIRMANIN ENGELLENMESİNE  
YÖNELİK VERGİ ANLAŞMALARINI İLE İLGİLİ ÖNLEMLERİN  
UYGULANMASINA İLİŞKİN ÇOK TARAFLI SÖZLEŞME  
(MULTILATERAL CONVENTION  
TO IMPLEMENT TAX TREATY RELATED MEASURES  
TO PREVENT BASE EROSION AND PROFIT SHIFTING)**

**BÖLÜM I**

(PART I)

**TERİMLERİN KAPSAMI VE AÇIKLAMASI  
(SCOPE AND INTERPRETATION OF TERMS)**

**Madde 1 – Sözleşmenin Kapsamı**

(Article 1 – Scope of the Convention)

**Madde 2 – Terimlerin Açıklanması**

(Article 2 – Interpretation of Terms)

**BÖLÜM II**

(PART II)

**HİBRİT UYUMSUZLUKLAR  
(HYBRID MISMATCHES)**

**Madde 3 – Şeffaf Kuruluşlar**

(Article 3 – Transparent Entities)

**Madde 4 – Çifte Mukim Kuruluşlar**

(Article 4 – Dual Resident Entities)

**Madde 5 – Çifte Vergilendirmeyi Önleme Yöntemlerinin Uygulanması**

(Article 5 – Application of Methods for Elimination of Double Taxation)

**BÖLÜM III**

PART III

**ANLAŞMANIN KÖTÜYE KULLANIMI  
TREATY ABUSE**

**Madde 6 – Kapsanan Vergi Anlaşmasının Amacı**

(Article 6 – Purpose of a Covered Tax Agreement)

**Madde 7 – Anlaşmanın Kötüye Kullanımının Önlenmesi**

(Article 7 – Prevention of Treaty Abuse)

**Basitleştirilmiş Menfaatlerin Sınırlandırılması Hükümü**

(Simplified Limitation on Benefits Provision)

**Madde 8 – Temettü Devir İşlemleri**

(Article 8 – Dividend Transfer Transactions)

**Madde 9 – Kuruluşların Değeri Esas Olarak Gayrimenkul Varlıktan Kaynaklanan Hisselerinin veya Menfaatlerinin Elden Çıkarılmasından Doğan Sermaye Değer Artış Kazançları**

(Article 9 – Capital Gains from Alienation of Shares or Interests of Entities Deriving their Value Principally from Immovable Property)

**Madde 10 – Üçüncü Ülkelerde Bulunan İşyerleri için Kötüye Kullanım Karşıtı Kural**

(Article 10 – Anti-abuse Rule for Permanent Establishments Situated in Third Jurisdictions)

**Madde 11 – Vergi Anlaşmalarının Bir Tarafın Kendi Mukimlerini Vergilendirme Hakkını Sınırlandırma Amaçlı Uygulanması**

(Article 11 – Application of Tax Agreements to Restrict a Party’s Right to Tax its Own Residents)

**BÖLÜM IV**

**PART IV**

**İŞ YERİ STATÜSÜNDEN KAÇINMA**

**(AVOIDANCE OF PERMANENT ESTABLISHMENT STATUS)**

**Madde 12 – Komisyonculuk Düzenlemeleri ve Benzer Stratejiler Yoluyla İş Yeri Statüsünden Yapay Kaçınma**

(Article 12 – Artificial Avoidance of Permanent Establishment Status through Commissionnaire Arrangements and Similar Strategies)

**Madde 13 – Belirli Faaliyet İstisnaları Yoluyla İş Yeri Statüsünden Yapay Kaçınma**

(Article 13 – Artificial Avoidance of Permanent Establishment Status through the Specific Activity Exemptions)

**Madde 14 – Sözleşmelerin Bölünmesi**

(Article 14 – Splitting-up of Contracts)

**Madde 15 – Bir Teşebbüsle Yakın İlişkili Kişi Tanımı**

(Article 15 – Definition of a Person Closely Related to an Enterprise)

**BÖLÜM V**

**(PART V)**

**UYUŞMAZLIKLARIN ÇÖZÜMLENMESİNİN GELİŞTİRİLMESİ**

**(IMPROVING DISPUTE RESOLUTION)**

**Madde 16 – Karşılıklı Anlaşma Usulü**

(Article 16 – Mutual Agreement Procedure)

**Madde 17 – Karşı Düzeltmeler**

(Article 17 – Corresponding Adjustments)

**BÖLÜM VI**

**(PART VI)**

**TAHKİM**

**(ARBITRATION)**

**Madde 18 – VI. Bölümü Uygulama Seçimi**

(Article 18 – Choice to Apply Part VI)

**Madde 19 – Zorunlu Bağlayıcı Tahkim**

(Article 19 – Mandatory Binding Arbitration)

**Madde 20 – Hakemlerin Tayini**

(Article 20 – Appointment of Arbitrators)

**Madde 21 – Tahkim İşlemlerinin Gizliliği**

(Article 21 – Confidentiality of Arbitration Proceedings)

**Madde 22 – Tahkim Sonuçlanması Öncesinde Bir Sorunun Çözülmesi**

(Article 22 – Resolution of a Case Prior to the Conclusion of the Arbitration)

**Madde 23 – Tahkim Sürecinin Türü**

(Article 23 – Type of Arbitration Process)

**Madde 24 – Farklı bir Çözüm Üzerinde Anlaşma**

(Article 24 – Agreement on a Different Resolution)

**Madde 25 – Tahkim İşlemleriyle İlgili Masraflar**

(Article 25 – Costs of Arbitration Proceedings)

**Madde 26 – Uyumluluk**

(Article 26 – Compatibility)

**BÖLÜM VII**

(PART VII)

**SON HÜKÜMLER**

(FINAL PROVISIONS)

**Madde 27 – İmza ve Onay, Kabul veya Uygun Bulma**

(Article 27 – Signature and Ratification, Acceptance or Approval)

**Madde 28 – Çekinceler**

(Article 28 – Reservations)

**Madde 29 – Bildirimler**

(Article 29 – Notifications)

**Madde 30 – Kapsanan Vergi Anlaşmalarında Sonraki Değişiklikler**

(Article 30 – Subsequent Modifications of Covered Tax Agreements)

**Madde 31 – Taraflar Konferansı**

(Article 31 – Conference of the Parties)

**Madde 32 – Yorum ve Uygulama**

(Article 32 – Interpretation and Implementation)

**Madde 33 – Değişiklik**

(Article 33 – Amendment)

**Madde 34 – Yürürlüğe Girme**

(Article 34 – Entry into Force)

**Madde 35 – Hüküm İfade Etme**

(Article 35 – Entry into Effect)

**Madde 36 – VI. Bölümün Hüküm İfade Etmesi**

(Article 36 – Entry into Effect of Part VI)

**Madde 37 – Çekilme**

(Article 37 – Withdrawal)

**Madde 38 – Protokollerle İlişki**

(Article 38 – Relation with Protocols)

**Madde 39 – Saklayıcı**

(Article 39 – Depositary)

## ÖZ GEÇMİŞ

### KİMLİK BİLGİLERİ

<b>Adı Soyadı</b>	: Mustafa Cemil KARA
<b>Doğum Yeri</b>	: Giresun
<b>Doğum Tarihi</b>	: 16/11/1978
<b>E-posta</b>	: mustafa.cemil.kara@gelirler.gov.tr

### EĞİTİM BİLGİLERİ

<b>Lise</b>	: Eynesil Lisesi
<b>Lisans</b>	: ODTÜ Siyaset Bilimi ve Kamu Yönetimi
<b>Yüksek Lisans</b>	: Maastricht Üniversitesi Hukuk Fakültesi-Hollanda
<b>Doktora</b>	: Pamukkale Üniversitesi Maliye Ana Bilim Dalı
<b>Yabancı Dil ve Düzeyi</b>	: İngilizce-İleri Seviye (A Düzeyi) Almanca-Orta Seviye Arapça-Orta Seviye

### İŞ DENEYİMİ

2002 yılının Ağustos ayında Devlet Gelir Uzmanı olarak Gelir İdaresi Başkanlığında görevine başladı. 2006 yılında Maliye Bakanlığı ana hizmet birimlerinden olan Gelir Politikaları Genel Müdürlüğünde Avrupa Birliği ve Kurumlar Vergisi Uzmanı olarak görevlendirildi. Eylül 2008 tarihinden Nisan 2014 tarihine kadar Tütün ve Alkol Piyasası Düzenleme Kurumunda (TAPDK) Üst Kurul Uzmanı olarak Avrupa Birliği ve Dış İlişkiler uzmanı olarak çalışmalarda bulundu. Tütün, tütün mamulleri ve alkol düzenlemeleri konularında Avrupa Birliği mevzuatına uyum çalışmalarını yürüten heyette üye olarak görev aldı. İlgili uluslararası çalışma gruplarının farklı ülkelerde gerçekleştirilen toplantılarına Türkiye delegesi vasfıyla iştirak etti ve ilgili panel oturumlarında konuşmacı ve başkan olarak görevler aldı.

TAPDK'daki görevi esnasında kazanmış olduğu Avrupa Birliği Jean Monnet bursuyla Hollanda'nın Maastricht Üniversitesi'nde uluslararası ve Avrupa Birliği vergi hukuku yüksek lisans (LLM) öğrenimini tamamladı. Türkiye'ye dönüşünün ardından 29 Nisan 2014 tarihinde Hazine ve Maliye Bakanlığı Gelir Politikaları Genel Müdürlüğüne Uluslararası İlişkiler ve Vergi Anlaşmaları Daire Başkanı olarak atandı. Yaklaşık 6 yıl süreyle bu görevi icra ettikten sonra Ekim 2019 tarihinden itibaren de Gelir İdaresi



Başkanlığında Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları ve Diğer Anlaşmalar Grup Başkanı olarak görevine devam etmektedir. Daire başkanı ve grup başkanı vasfıyla ilgili ulusal ve uluslararası düzeyde uluslararası kuruluşların çalışma grubu faaliyetlerinde aktif görevler aldı. Sorumluluğu kapsamında Türkiye’de uluslararası sempozyum, seminer ve toplantıların düzenlenmesinde önemli katkılarda bulundu.

Hazine ve maliye uzmanları, vergi müfettişlerine, devlet gelir uzmanları ve gelir uzmanlarına “Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları ve Diğer Vergi Anlaşmaları”, “Uluslararası Vergilendirme”, “Uluslararası Vergi İş Birliği”, “Vergilendirmede AB Müktesebatına Uyum” konularında kurum bünyesinde eğitim ve seminerler verdi.

### **ARAŞTIRMA ALANLARI**

Vergi konularında Vergi Dünyası, Vergi Sorunları, Uzman Bakış dergilerinde yayınlanmış çok sayıda makaleleri bulunmaktadır. Hollanda’daki yüksek lisansını “Türkiye’nin Doğrudan Vergilerde Avrupa Birliğine Uyumu” konulu tezi kaleme alarak tamamladı. Çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları, diğer vergi anlaşmaları, uluslararası vergilendirme, uluslararası vergi iş birliği, Avrupa Birliği’nde vergilendirme başlıca araştırma alanlarını oluşturmaktadır.

### **TEZDEN ÜRETİLEN TEBLİĞ VE YAYINLAR**

Makale (Vergi Dünyası Dergisi/Şubat 2018): “G20/OECD Matrah Aşındırılması ve Kâr Kaydırma Projesi (BEPS) Çok Taraflı Enstrüman (MLI)”.