

VERGİ PUSULASI

Promosyondur. Para ile satılmaz. Sayı: 5 - Temmuz 2023



*Teknoloji Geliştirme Bölgesindeki Yapılan Seri Üretimlerin Vergilendirilmesi

İlyas Emre YAYLA

*Avukatlık Hizmetinde Kdv Bakımından Asgari Vekalet Ücreti Ve Karşı Vekalet Ücreti Sorunsalı

Harun SAĞIR

*Kar Yedeğinin Sermayeye İlavesi Vergi Gelirlerini Nasıl Azaltır?

Murat BİRİNCİ

ULUSLARARASI VERGİ:

*Türk Vergi Sisteminde Bilgi Değişiminin Yeri

Adile Ecemiş GÜLEÇ

*Özelge ve Örneklerle Türkiye - Almanya ÇVÖA

Caner TURUNÇ

VERGİ PUSULASI



5. YIL

Maliye Denetim Elemanları Derneği 3 Aylık Yayın

YAZI DANIŐMA KURULU

ADI-SOYADI	UNVANI	GÖREV YERİ
Prof. Dr. Abuzer PINAR	Öğretim Üyesi	Ankara Medipol Üniversitesi
Prof. Dr. Murat BATI	Öğretim Üyesi	19 Mayıs Üniversitesi
Prof. Dr. Murat DEMİR	Öğretim Üyesi	Harran Üniversitesi
Dr. Başar SOYDAN	Öğretim Üyesi	Marmara Üniversitesi
Dr. Mehmet KÜÇÜKKAYA	Öğretim Üyesi	Harran Üniversitesi
Turan ULAŐ	Öğretim Üyesi	Afyon Kocatepe Üniversitesi
Dr. Eyyüp İNCE	Vergi BaşmüfettiŐi (E. Gelirler Kontrolörü)	İstanbul Sektörel-1
Dr. Erdal KOYUNCU	Vergi BaşmüfettiŐi (E. Gelirler Kontrolörü)	İstanbul Sektörel-1
Dr. Gülşen ÖZKAN	Vergi BaşmüfettiŐi (E. Hesap Uzmanı)	Ankara Sektörel-1
Fisun TÜRKMEN	Vergi BaşmüfettiŐi (E. Hesap Uzmanı)	Ankara Sektörel-1
Nazmi KARYAĞDI	E. Baş Hesap Uzmanı	Özel Sektör
Erhan COŐGUN	E.Vergi BaşmüfettiŐi (E. Gelirler Kontrolörü)	Özel Sektör
Hakkı SAYAN	E. Vergi Baş Müfettişi (E. Hesap Uzmanı)	Özel Sektör
Erdal GÜLEÇ	E. Hesap Uzmanı	Özel Sektör
Naciye TAŞKESEN	Vergi Müfettişi	İstanbul Sektörel-1
Murat SOFTA	E. Vergi Müfettişi	Özel Sektör
Adile ECEMİŞ GÜLEÇ	Vergi Müfettişi	İstanbul Sektörel-1
Erkan EŐİT	E. Vergi Müfettişi	Özel Sektör
Çiğdem GÜNEŐ AŐIK	Vergi Müfettişi	İstanbul Sektörel-1
Hasan AYZİT	Vergi Müfettişi	İstanbul Sektörel-1
Mikail OKYAY	E. Vergi Müfettişi	Özel Sektör
Ufuk KAYNAR	E. Vergi Müfettişi	Özel Sektör
Fırat DEMİR	Vergi Müfettişi	İstanbul Sektörel-1
Bayram MAVİ	Hazine ve Maliye Müfettişi	TeftiŐ Başkanlığı
Cihad ULUS	Vergi Müfettişi	Ankara Sektörel-1
Ömer ŐENER	Vergi Müfettişi	İstanbul Sektörel-1
Gökhan USLU	Vergi Müfettişi	Ankara Sektörel-1
Adem YALÇIN	Vergi Müfettişi	İstanbul Sektörel-1
Yasin TOPAL	Vergi Müfettişi	Ankara Sektörel-1
MuŐafa YILMAZ	Vergi Müfettişi	Ankara Sektörel-1
Hamdi YILDIRIM	Vergi Müfettişi	Ankara Sektörel-1
Faruk ARSLAN	Vergi Müfettişi	Ankara Sektörel-1
Hüseyin SUNGUR	E. Vergi Müfettişi	Özel Sektör
Behiç BARIŞIK	Vergi Müfettişi	Ankara Sektörel-1
Kürőat ÖZTÜRK	E. Vergi Müfettişi	Özel Sektör
Yusuf YILDIZ	E. Vergi Müfettişi	Özel Sektör
Sedat KANLI	E. Vergi Müfettişi	Özel Sektör
Salih YILMAZ	Vergi Müfettişi	İstanbul Sektörel-1
Sinan UYGUR	Vergi Müfettişi	İstanbul Sektörel-1
Ümit Çağlar IŐIKOĐLU	Vergi Müfettişi	Ankara Sektörel-1
Ahmet YAVUZ	Vergi Müfettişi	İstanbul Sektörel-1
İkbal BAŞ	Vergi Müfettişi	İstanbul Sektörel-1
Rıdvan ÖNDER	Vergi Müfettişi	Ankara Sektörel-1
Bilal KABASAKAL	Vergi Müfettişi	Ankara Sektörel-1
Emre SEZER	Vergi Müfettişi	Ankara Sektörel-1
Murat MUTLU	E. Vergi Müfettişi	Özel Sektör
İbrahim FATİHOĞLU	Vergi Müfettişi	Ankara Sektörel-1
Sercan KOÇ	Vergi Müfettişi	İstanbul Sektörel-1
Mehmet SUBAŐI	E. Vergi Müfettişi	Özel Sektör
İbrahim Eren ARSLAN	Vergi Müfettişi	İstanbul Sektörel-1
Yusuf KARATAŐ	Vergi Müfettişi	Ankara Sektörel-1
Ferhat ATA KUL	Hazine ve Maliye Müfettişi	TeftiŐ Başkanlığı
Halit İslam EK MEN	Vergi Müfettişi	İstanbul Sektörel-1
Nasuh ERDÖNMEZ	Vergi Müfettişi	İzmir Sektörel-1
Pelin ÇOŐKUN	Vergi Müfettişi	İstanbul Sektörel-1
Harun DOĞAN	E. Vergi Müfettişi	Özel Sektör
Uğur KÜÇÜKKAHYAOĞLU	Vergi Müfettişi	İstanbul Sektörel-1
Kamil SIR	Vergi Müfettişi	İstanbul Sektörel-1
Ramazan EFE	Vergi Müfettişi	İstanbul Sektörel-1
Hasan KAYA	Vergi Müfettişi	İstanbul Sektörel-1
Murat DÖNMEZ	Vergi Müfettişi	İstanbul Sektörel-1
Cevdet KAPLAN	Vergi Müfettişi	İstanbul Sektörel-1
BarıŐ Berk GÜNDOĐMUŐ	Vergi Müfettişi	Ankara Sektörel-1
Haluk AMİL	Vergi Müfettişi	İstanbul Sektörel-1
Mehmet Nazmi TOR	Vergi Müfettişi	Ankara Sektörel-1
Sıbğatullah İMAMOĞLU	Vergi Müfettişi	Ankara Sektörel-1
Alican KARABULUT	Vergi Müfettişi	Ankara Sektörel-1
Naci KAYAKÖZÜ	Vergi Müfettişi	Ankara Sektörel-1
Alican ÖZÜZEYBEK	Vergi Müfettişi	Ankara Sektörel-1

VERGİ PUSULASI

SAYI 5
TARİH TEMMUZ / 2023

Sahibi	Maliye Denetim Elemanları Derneği Adına Dernek Başkanı Halit İslam EKMEN
Genel Yayın Yönetmeni	Adile ECEMİŞ GÜLEÇ
Sorumlu Yazı İşleri Müdürü	Ufuk KAYNAR
Dış İlişkiler Koordinatörü ve Reklam Sorumlusu	Mehmet Nazmi TOR
Yayın Kurulu	Şenay OTO Funda ŞAHİN Ayfer KAYACAN Naciye TAŞKESEN Ömer YÜREK Fırat DEMİR Hüseyin PEKMEZCİLER Sinan UYGUR Adem YALÇIN Rıdvan ÖNDER Nasuh ERDÖNMEZ
İstanbul Temsilcisi	Özge İnci HURŞİTOĞLU
Ankara Temsilcisi	Behiç BARIŞIK
İzmir Temsilcisi	Kazım ATİK
Makale Göndermek İçin Dizgi ve Görsel Tasarım	yayin@mded.org Fatma Nur İYİGÖR
Yayın Satış ve Yazışma Adresi	Finanskent Mah. Finans Cad. Sarphan Finans Merkezi Sitesi B Blok No:5/B No:333 Ümraniye/İstanbul (212) 909 13 10 yayin@mded.org www.mded.org
Baskı Cilt	Aryan Basım Tanıtım ve Matbaa Hizmetleri San. Tic. Ltd. Şti. - Yüzyıl Mah. Mas-Sit Matbaacılar Sitesi 5. Cadde: No:57-58 Bağcılar/İstanbul - (212) 544 99 06
Yıllık Abone Bedeli	500,00 TL (KDV Dahil)

- Dergimiz 3 AYLIK DERGİ olup, gönderilen makaleler en az 1 tanesi 10 yıl ve üzeri mesleki kıdeme sahip olan 2 okuma komisyonu üyesi tarafından okunmaktadır.
- Okuma komisyonu tarafından uygun görülen makaleler yayın kurulu kararı ile yayımlanmaktadır. Yazım ve yayın kuralları makalelerden önceki bölümde yer almaktadır.
- Vergi Pusulası Dergisinde yer alan yazı, tablo, şekil veya resimlerin telif hakkı Maliye Denetim Elemanları Derneğine aittir. Bir bölümü veya tamamı Dernek Yönetim Kurulu yazılı izni olmaksızın kopyalanamaz ya da bastırılmaz yazılardan alıntı yapıldığında kaynağın belirtilmesi gerekmektedir.
- Vergi Pusulası Dergisinde yayımlanan yazıların bilimsel ve etik sorumluluğu yazarlara aittir. Bu yazılar Hazine ve Maliye Bakanlığı'nın veya Vergi Denetim Kurulu'nun görüşü olarak değerlendirilemez

TÜRK VERGİ SİSTEMİNDE BİLGİ DEĞİŞİMİNİN YERİ: OECD YAKLAŞIMLARI ÇERÇEVESİNDE SON GELİŞMELER

Adile ECEMİŞ GÜLEÇ¹

ÖZET

Sınırların ortadan kalkmaya başladığı gitgide küçülen modern dünyada, vergi uygulamalarında şeffaflık, bilgi değişimi, ülkeler arası iş birliği gibi konular sık sık gündeme gelmektedir. Çok uluslu şirketlerin varlığı, vergi planlaması (tax-planning) ve kar aktarımı (profit-shifting) uygulamaları, vergi mükelleflerinin mobilizasyonu, vergi cennetlerinin varlığı gibi unsurlar vergiden kaçınma ve/veya vergi kaçırma yoluyla ülkelerin vergileme hakkının erozyona uğramasına sebebiyet verebilmektedir. Bu olumsuz gelişmeler ülkeleri vergisel konularda iş birliği yapmak adına teşvik edicidir. Vergisel konularda yapılan bilgi değişimi uygulamaları bu anlamda uluslararası vergisel iş birliğini sağlayan ve geliştirilmesine yardımcı olan önemli bir köşe taşıdır. Bu makalede, vergisel anlamda bilgi değişiminin Türk vergi sistemindeki yeri incelenerek mevzuatta güncel uygulaması bulunan bilgi değişimi türlerine değinilecek ve OECD'nin yaklaşımları çerçevesinde bilgi değişimiyle ilgili konulardaki güncel gelişmelere yer verilecektir.

Anahtar Sözcükler: bilgi değişimi, OECD, EOIr, AEOI, CbCr, şeffaflık.

¹ Vergi Müfettişi, Doktora Öğrencisi, **Orcid No:** 0000-0001-6336-9727.

GİRİŞ

Vergi alma hakkı devletler için egemenliğin varlığının kanıtı olduğu kadar bu egemenliğin devamı için de elzemdir. Hızla gelişen dünyada her bakımdan ortadan kalkmaya başlayan yapay sınırlar, vergi ile ilgili konularda da kendini göstermiş; çok uluslu şirketlerin varlığı, vergilenebilir kaynakların kolayca yer değiştirebilmesi ve vergi mevzuatı bakımından ülkeler arası uygulama farklılıkları gibi faktörler vergilendirilebilir kazanç üzerindeki vergi yükünün azaltılması noktasında vergi mükelleflerinin iştahını artırmıştır. Bu nedenle, ülkelerin vergileme haklarının korunması için özellikle son yıllarda vergide şeffaflığın ve ülkeler arası bilgi değişiminin geliştirilmesini temel alan ülkeler arası ve üstü pek çok girişim ve uygulama gündeme gelmiştir. OECD bünyesinde bulunan Küresel (Global) Forum Sekreterliği, vergi alanında uluslararası kabul görmüş şeffaflık ve bilgi değişimi standartlarının etkili küresel uygulamasını kolaylaştırmayı misyon edinmiş, böylece vergisel anlamda bilgi değişimi uygulamalarının izlenmesine ve geliştirilmesine öncülük etmiştir.

Güncel uygulamalara bakıldığında vergisel anlamda bilgi değişimi, öteden beri süregelen “talep üzerine bilgi değişimi (EOIr)” uygulamalarına ilaveten bilgi değişimi için herhangi bir talep beklenmeksizin karşılıklılık esasına dayanması şartıyla otomatik olarak bilgi değişimini (AEOD); ülkeler arasında kendiliğinden (spontane) ve/veya eşzamanlı (simultane) olarak bilgi değiştirilmesini hatta belli şartlar dahilinde diğer ülkede inceleme yapılmasını veya bir başka ülkeye/ülkeden vergisel konularda teknik destek sağlanmasını içerecek şekilde geniş bir spektruma yayılmış durumdadır. Ayrıca vergisel şeffaflığın sağlanması bakımından çok uluslu şirketlere getirilen “ülke bazlı raporlama (CbCr)”

zorunluluğu da bu kapsamda ele alınabilecek bir diğer önemli uygulamadır.

Yukarıda bahsi geçen her bir bilgi değişimi türünün yasal dayanağı farklı olabileceği gibi, ülkelerin bilgi değişimine konu uluslararası anlaşmalara taraf olması/olmaması durumu da farklılık arz edebilmektedir. Türkiye’nin vergisel anlamda bilgi değişimi uygulamalarının OECD’nin güncel yaklaşımları çerçevesinde irdelenmesi bu makalenin konusunu oluşturmaktadır. Bu kapsamda makalenin sonraki bölümlerinde sırasıyla Türkiye’nin vergisel anlamda hangi bilgi değişimi türlerini gerçekleştirmekte olduğu, bunların yasal ve uluslararası hukuk çerçevesindeki altyapıları (dayanakları) incelenerek, OECD’nin güncel yaklaşımları çerçevesinde ülkemizin sürece uyumu değerlendirilecektir.

A. Türkiye’de Bilgi Değişimi Uygulamaları ve Bunların Yasal Altyapısı

1. Talep Üzerine Bilgi Değişimi (*Exchange of Information on Request*)

1.1. Genel olarak talep üzerine bilgi değişimi

Talep üzerine bilgi değişimi, bir ülkede/vergileme bölgesinde yapılan vergi incelemesi sırasında ortaya çıkan şüpheli hususlarla ilgili bir bilginin, mevcut ülkeden/vergileme bölgesinden elde edilememesi durumunda uluslararası yasal bir dayanağın da bulunması şartıyla bir diğer ülkenin/vergileme bölgesinin yetkili otoritesinden talep edilmesi olarak tanımlanabilir. Buna göre, bir başka ülkeden talep üzerine bilgi istenebilmesi için öncelikle bu bilginin yapılan vergi incelemesi ile ilişkisinin kurulması, talep edilen bilgiye inceleme yapılan ülkede ulaşılamamış olunması, bilgi talep edilecek ülke ile talep eden ülke arasında bir uluslararası anlaşma olması veya bu tarz bir sözleşmenin tarafı durumunda olmaları gerekmektedir.

Talep üzerine bilgi değişimi kapsamında istenebilecek bilgiler dayanak sözleşmeye göre değişmekle birlikte genel olarak aşağıdaki gibi sıralanabilir:

- Transfer fiyatlandırmasına ilişkin dokümanlar,
- Kontrol eden kişi veya yasal sahipliğe ilişkin bilgiler,
- Mukimliğin teyidine ilişkin bilgiler,
- Muhasebe ve banka kayıtları,
- Vergi iadesi bilgileri.

Talep üzerine bilgi değişiminin çeşitli yasal dayanakları bulunabilir. Bunlar;

- Çifte vergilemeyi önleme anlaşmaları (*double taxation conventions - DTCs*)
 - Bilgi değişimi anlaşmaları (*tax information exchange agreements - TIEAs*)
 - Vergi konularında karşılıklı idari yardımlaşma sözleşmesi (*The Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters- The MAAC*)
 - Diğer çok uluslu ve bölgesel anlaşmalar

1.2. Türkiye’de talep üzerine bilgi değişimi uygulamaları

Talep üzerine bilgi değişimi Türkiye’de öteden beri uygulama alanı bulmuştur. Türkiye, çeşitli devletlerle bilgi değişiminde ikili enstrümanlar olarak geçen “çifte vergiyi önleme anlaşmaları” ve “bilgi değişimi anlaşmaları” imzalamıştır. Ülkemiz halen yürürlükte olan toplam 89² çifte vergilemeyi önleme anlaşması ile 5 bilgi değişimi anlaşmasına taraf durumundadır³. Ayrıca Türkiye 01.07.2018 tarihinden bu yana, OECD üye ülkelerinin (2011’den bu yana OECD’ye üye olmayan ülkelerin de) taraf olduğu çok uluslu bir sözleşme olan “Vergi Konularında Karşılıklı İdari Yardımlaşma Sözleşmesi (*The MAAC*)”ni

imzalayan ülkeler arasındadır. Bu sözleşmenin tarafları arasında G20 ülkelerinden off-shore merkezlerine kadar toplam 147 ülke/vergileme bölgesi vardır. Türkiye bütün bu uluslararası enstrümanlar sayesinde bilgi değişimi konusunda toplam 173 ülke/vergileme bölgesi ile ortaklık kurmuştur.

Türkiye’nin taraf olduğu çifte vergilemeyi önleme anlaşmaları akit devlet mukimlerinin gelir üzerinden alınan vergilerini kapsama alır. Ayrıca bu sözleşmeler kapsamında vergi kaçırmayı veya vergiden kaçınmayı önlemek amacıyla yetkili makamlar tarafından ihtiyaç duyulan bilgilerin de elde edilebilmesi söz konusudur.

Vergi Konularında Karşılıklı İdari Yardımlaşma Sözleşmesi’nin kapsamı ise çifte vergilemeyi önleme anlaşmalarına göre daha geniştir. Türkiye için Sözleşme’nin 2’nci maddesinde belirtildiği üzere bilgi değişimi kapsamına gelir, kurumlar ve katma değer vergileri alınmıştır. Ayrıca makalemizin sonraki bölümlerinde belirtileceği üzere, bu sözleşmenin kapsamına zorunlu (uygulaması için yalnızca *The MAAC*’e taraf olmanın yeterli olduğu) bilgi değişimi yöntemleri olan talep üzerine ve kendiliğinden bilgi değişiminin yanı sıra opsiyonel (uygulaması için yalnızca *The MAAC*’e taraf olmanın yetmediği buna ek olarak çok taraflı yetkili makam anlaşmaların akdedilmesi ile uygulaması mümkün bulunan) bilgi değişimi yöntemleri olan otomatik bilgi değişimi, eş zamanlı ve yurt dışında vergi incelemeleri gibi diğer bilgi değişimi yöntemleri de alındığından, bu sözleşmenin tarafı olmakla Türkiye bilgi değişimi konusunda büyük ve kapsamlı bir ağın parçası olmuştur. Türkiye bu sözleşmeye taraf olmakla geniş bir ortaklık ağına sahip olduğu ve bu anlaşmanın geniş kapsamına dayanarak bilgi değişimi gerçekleştirebildiği

2 https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/uluslararasımevzuat/Turkiyenin_Sonuclandirdigi_Vergi_Anlaslari_Listesi.pdf

3 https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/uluslararası_mevzuat/BILGIDEGISIMIANLASMALISTESI.htm

için karşı ülke bu anlaşmanın tarafı olmadığı sürece mevcut anlaşmalara ek olarak yeni bilgi değişimi anlaşması yapmamaktadır.

2. Otomatik Bilgi Değişimi (Automatic Exchange of Information)

2.1. Genel olarak otomatik bilgi değişimi

Otomatik bilgi değişimi, finansal hesaplarla ilgili önceden tanımlanmış veri setinin herhangi bir talebe gerek olmaksızın kaynak ülkeden yerleşikliğinin bulunduğu ülkeye toplu bir şekilde bir plan dahilinde aktarılmasıdır. Otomatik bilgi değişiminin temel faydaları arasında;

- Vergi kaçakçılığının ve off-shore servetinin tespit edilmesi,
- Vergisel süreçlere uyumsuzluğun caydırılması,
- Yerel sinerjiyi desteklemek ve uluslararası arenada ülke itibarını artırmak olarak sayılabilir.

Otomatik bilgi değişimi, “Vergi Konularında Karşılıklı İdari Yardımlaşma Sözleşmesi (*The MAAC*)”de belirtilen opsiyonel uygulamalardan biridir. Buna göre otomatik bilgi değişimi için “Vergi Konularında Karşılıklı İdari Yardımlaşma Sözleşmesi (*The MAAC*)”ne taraf olmak gerekli olmasına rağmen yeterli değildir. Zira bu sözleşmenin 6’ncı maddesinde “iki veya daha fazla tarafın otomatik bilgi değişimi yapmayı karşılıklı olarak kararlaştırabilecekleri” belirtilmiştir. Bu kapsamda taraf ülkeler arasında otomatik bilgi değişiminin sağlanması için “çok taraflı yetkili makam anlaşmaları”nın (*Multilateral Competent Authority Agreement (MCAA)*) yürürlüğe konulması gerekmektedir.

Otomatik bilgi değişiminin, çok taraflı yetkili makam anlaşmaları ile yürürlüğe konulan FATCA,

CRS (*common reporting standard*), ülke bazlı raporlama (*CbCr- country by country report*) gibi çeşitli türleri bulunmaktadır. FATCA ve CRS kapsamındaki yükümlülüklerde karşı ülkede mukim durumda bulunan kişilerin Türkiye’de bulunan ve bildirim zorunlu hesaplar kapsamına giren belli finansal hesaplardan elde ettikleri bazı gelirlerinin mukimi oldukları ülkeye yıllık olarak bildirilmesi söz konusudur. Karşılıklılık ilkesi gereğince Türkiye de aynı şekilde kendi yerleşiklerinin yurt dışında bulunan finansal hesaplarına ait bilgileri taraf ülkelere bu kapsamda temin etmektedir. Çok uluslu şirketlerin vergisel uygulamaları bakımından önem arz eden ülke bazlı raporlama (*CbCr*) ise esasen OECD tarafından vergi uygulamalarında şeffaflığın sağlanması ve geliştirilmesi adına uygulamaya konan matrah aşındırması ve kar aktarımı (*BEPS-base erosion and profit shifting*) projesinin 13 no.lu eylem planının bir parçası durumundadır.

2.2. Türkiye’de otomatik bilgi değişimi uygulamaları

Otomatik bilgi değişimi uygulamaları kapsamında Türkiye;

- FATCA yetkili makam anlaşmasını imzalayarak ABD ile⁴,
- Finansal Hesap Bilgilerinin Otomatik Değişimine İlişkin Çok Taraflı Yetkili Makam Anlaşmasını (*MCAA CRS*) imzalayarak Vergi Konularında Karşılıklı İdari Yardımlaşma Sözleşmesi (*The MAAC*) tarafları ile⁵,
- Ülke Bazlı Raporların Değişimine İlişkin Çok Taraflı Yetkili Makam Anlaşmasını (*CbCr MCAA*) imzalayarak Vergi Konularında Karşılıklı İdari Yardımlaşma Sözleşmesi (*The MAAC*) tarafları ile⁶ otomatik bilgi değişimi uygulamasında bulunmayı taahhüt etmiştir. Finansal Hesap Bilgilerinin

4 https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/haberler/FATCA/FATCA_Turkce.pdf SET: 17.06.2023.

5 https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/uluslararasımevzuat/Finansal_Hesap_Bilgilerinin_Otomatik_Degisimine_Iliskin_Cok_Taraflı_Yetkili_Makam_Anlaşması.pdf SET: 22.06.2023.

6 [https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/uluslararasımevzuat/Ulke_Bazlı_Raporların_Degisimine_Iliskin_Cok_Taraflı_Yetkili_Makam_Anlaşması\(CBCR_MCAA\).pdf](https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/uluslararasımevzuat/Ulke_Bazlı_Raporların_Degisimine_Iliskin_Cok_Taraflı_Yetkili_Makam_Anlaşması(CBCR_MCAA).pdf) SET: 30.06.2023.

Otomatik Değişimine İlişkin Çok Taraflı Yetkili Makam Anlaşmasını (MCAA CRS) imzalayan ülke sayısı Mayıs/2023 itibarıyla 120'dir.⁷ Buna göre, Türkiye'de bildirim yükümlüsü durumunda olan finansal kuruluşlar, CRS ve FATCA bildirim yükümlülükleri kapsamında yabancı ülke mukimlerinin ve bunların kontrol ettikleri kurumların Türkiye'deki finansal kuruluşlarda tuttukları finansal hesaplara ilişkin bilgileri Türk yetkili otoritesi olan Gelir İdaresi Başkanlığı aracılığıyla anlaşmaya taraf olan diğer ülkelere yıllık olarak göndermektedir.

Yine aynı şekilde çok uluslu işletmeler için öngörülen ülke bazlı raporlama da son uluslararası gelişmeler neticesinde Türk vergi sistemine yerleştirilmiştir. Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtım Hakkında Genel Tebliğ (Seri No: 1)'de Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ (Seri No: 4)'in 5'inci maddesi⁸ ile "1 seri no.lu Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtım Hakkında Genel Tebliğ"e "Ülke Bazlı Rapor" başlıklı 7.4 numaralı bölüm eklenmiştir. Buna göre, "*raporlanan hesap döneminden bir önceki hesap döneminin konsolide finansal tablolarına göre toplam konsolide grup geliri, 750 milyon Avro ve üzerinde olan çok uluslu işletmeler grubunun Türkiye'de mukim nihai ana işletmesinin veya vekil işletmesinin, raporlanan hesap döneminden sonraki on ikinci ayın sonuna kadar ülke bazlı raporu hazırlaması ve elektronik ortamda Gelir İdaresi Başkanlığına sunması*" gerekmektedir. İlk olarak 2019 hesap dönemi için hazırlanan ülke bazlı raporlar gelirin, vergilerin ve işletme faaliyetlerinin ülke bazında dağılımını, ülke bazında çok uluslu işletmeler grubuna dâhil

tüm işletmelerin listesini ve bunlara ilavesi gerek görülen hususları içeren üç tablo halinde hazırlanmalıdır.⁹

3. Spontane (Kendiliğinden) Bilgi Değişimi

Kendiliğinden bilgi değişimi, faaliyet veya inceleme sırasında bulunan bilgilerin, bir anlaşmanın karşı tarafına faydalı olabileceği değerlendirildiği için karşı taraftan önceden alınan bir talep olmaksızın gönüllü olarak iletilmesidir. Kendiliğinden bilgi değişimi, Vergi Konularında İdari Yardımlaşma Sözleşmesi kapsamında olup, herhangi bir "çok taraflı yetkili makam anlaşması"na gerek kalmadan belli durumların ortaya çıkması halinde taraf ülkelerce zorunlu olarak gerçekleştirilmesi gereken bir bilgi değişimi prosedürüdür. Bilgilerin karşı tarafa iletilmesi gereken durumlar Vergi Konularında İdari Yardımlaşma Sözleşmesi'nin 7'nci maddesinde belirtildiği üzere şunlardır:¹⁰

- Karşı tarafın vergi kaybına uğrayabileceğini varsayacak göstergeler varsa,
- Vergiye tabi bir kişi bilgiyi iletmesi gereken ülkede bir vergi indirimi ve istisnası elde ediyorsa ve bu yeni durumu bilgi iletilecek ülke nezdinde bir vergi artışı veya vergi yükümlülüğü doğuruyorsa,
- İki taraftaki kişiler arasındaki iş ilişkisi taraflardan birinde veya diğerinde ya da her ikisinde birden vergi tasarrufu elde edilecek şekilde yürütülüyorsa,
- Şirket grupları arasında kazancın yapay transferi sonucunda vergi tasarrufu olduğu kanaatine neden olacak sebepler varsa.
- İlk bahsedilen tarafa diğer tarafından iletilen bilgi, bu diğer tarafta vergi yükümlülüğü

7 <https://www.oecd.org/tax/automatic-exchange/international-framework-for-the-crs/crs-mcaa-signatories.pdf> SET: 30.06.2023.

8 <https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2020/09/20200901-3.htm> SET:09.06.2023

9 <https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2020/09/20200901-3.htm> SET:09.06.2023.

10 https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/uluslararasımevzuat/Vergi_Konularında_Karsilikli_Idari_Yardimlasma_Sozlesmesi.pdf SET:08.06.2023.

doğması ile ilgili olabilecek bilgilerin elde edilmesini mümkün kılyorsa.

Yukarıda sayılan sebeplerin varlığının tespiti halinde Türkiye yetkili otoritesinin Vergi Konularında İdari Yardımlaşma Sözleşmesinin ilgili tarafına karşı taraftan bir talep beklemeksizin söz konusu bilgileri iletmesi gerekmektedir.

4. Eşzamanlı (Simultane) Vergi İncelemeleri, Yurt dışında Vergi İncelemeleri

Eş zamanlı (simultane) vergi incelemesi yoluyla bilgi değişimi, Vergi Konularında Karşılıklı İdari Yardımlaşma Sözleşmesi (The MAAC)'nin 8'inci maddesinde¹¹ “*kişi veya kişilerin ortak veya bağlantılı bir çıkara sahip olduğu vergisel işlemlerin her biri kendi topraklarında olmak üzere eş zamanlı olarak incelenmesi için elde edilecek her türlü bilginin değişime tabi tutulması amacıyla düzenleme yapılması*” olarak tanımlanmıştır.

Yurt dışında vergi incelemesi yoluyla bilgi değişimi ise, yine Vergi Konularında Karşılıklı İdari Yardımlaşma Sözleşmesi (The MAAC)'nin 9'uncu maddesinde¹² “*başvuran devletin yetkili makam temsilcilerinin talepte bulunulan devletteki bir vergi incelemesinin uygun bir bölümünde bulunmalarına izin verilmesi*” suretiyle gerçekleştirilen bilgi değişimi yöntemidir.

Eş zamanlı (simultane) vergi incelemeleri ve yurt dışında vergi incelemeleri “Vergi Konularında Karşılıklı İdari Yardımlaşma Sözleşmesi (The MAAC)”nde belirtilen opsiyonel uygulamalar arasındadır. Buna göre, eşanlı ve yurtdışında vergi incelemesi kapsamında bilgi değişimi için “Vergi Konularında Karşılıklı İdari Yardımlaşma Sözleşmesi (The MAAC)”ne taraf

olmak gerekli olmasına rağmen yeterli değildir. Sözleşmenin 8 ve 9'uncu maddelerine göre sözleşme taraflarından birinin karşı taraftan bu tarz bir talepte bulunması mümkündür ancak bu talebin karşı tarafça olumlu karşılanması zorunlu değildir. Bu kapsamda Türkiye'den yapılacak taleplerin veya Türkiye'nin taraf ülkelerden yapacağı taleplerin yetkili otorite tarafından koşullara göre değerlendirileceği aşıkardır.

B. OECD'nin Güncel Yaklaşımları Çerçevesinde Türkiye'nin Bilgi Değişimi Sürecine Uyumunun Değerlendirilmesi

Türkiye uluslararası bilgi değişimi uygulamalarına vergisel anlamda entegre olabilmek adına özellikle “Vergi Konularında Karşılıklı İdari Yardımlaşma Sözleşmesi (The MAAC)”nin 01.07. 2018 tarihinde yürürlüğe girmesi sonrasında büyük yol katetmiştir. Sözleşmenin yürürlüğe girmesinin akabinde genel raporlama standardı (CRS) kapsamında finansal bilgilerin otomatik olarak değişimini sağlamak amacıyla imzalanan yetkili makam anlaşması da 31.12.2019 tarihinde onaylanmıştır. Yine özellikle transfer fiyatlandırması ve vergi tabanının erozyona uğratılmasının önlenmesi bakımından önem arz eden ülke bazlı raporların değişimine ilişkin çok taraflı yetkili makam anlaşması 01.10.2020 tarihinde onaylanmıştır. Türkiye'nin, uluslararası alanda vergide şeffaflığın sağlanması ve geliştirilmesi adına ortaya konan tüm bu mevzuatın tarafı olması ve söz konusu mevzuatı yerel mevzuatına entegre etme çabası, ülkemizin uluslararası iş birliği için ne denli istekli olduğunun bir ifadesidir. Nitekim bu çabasının yansıması OECD bünyesinde bulunan Küresel Forum tarafından 07.11.2022 tarihinde onaylanarak yayımlanan “*Vergide Şeffaflık ve Bilgi Değişimi Küresel Forum İkinci Tur Eş*

11 https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/uluslararasımevzuat/Vergi_Konularında_Karsilikli_Idari_Yardimlasma_Sozlesmesi.pdf SET:08.06.2023

12 https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/uluslararasımevzuat/Vergi_Konularında_Karsilikli_Idari_Yardimlasma_Sozlesmesi.pdf SET:08.06.2023.

Denetim Raporu”nda da belirtilmiştir. Buna göre, Türkiye’nin 2013 birinci tur eş denetimde aldığı “kısmen uyumlu” ortalama notu 2022’de sonuçlanan ikinci tur eş denetimde “büyük ölçüde

uyumlu” notuna yükselmiştir. Bilgi değişiminin alt başlıkları bakımından birinci ve ikinci tur eş denetimlerde katedilen gelişmelere aşağıdaki tabloda karşılaştırmalı olarak yer verilmiştir.

Bilgi Değişimi Unsuru	Birinci Tur Eş Denetim Raporu (2013)	İkinci Tur Eş Denetim Raporu(2022)
Sahiplik ve kimlik bilgilerine mevcudiyeti	Uyumsuz	Büyük ölçüde uyumlu
Muhasebe bilgilerine mevcudiyeti	Uyumlu	Uyumlu
Banka bilgilerine mevcudiyeti	Uyumlu	Büyük ölçüde uyumlu
Bilgi erişimi	Kısmen uyumlu	Büyük ölçüde uyumlu
Haklar ve güvenlik	Uyumlu	Uyumlu
Talep üzerine bilgi değişimi mekanizmaları	Büyük ölçüde uyumlu	Uyumlu
Talep üzerine bilgi değişimi mekanizmaları ağı	Uyumlu	Uyumlu
Gizlilik	Uyumlu	Uyumlu
Haklar ve veri güvenliği	Büyük ölçüde uyumlu	Uyumlu
Taleplerin zamanında ve istenen şekilde karşılanması	Kısmen uyumlu	Kısmen uyumlu
Genel Puan	Kısmen uyumlu	Büyük ölçüde uyumlu

*Kaynak: https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/global-forum-on-transparency-and-exchange-of-information-for-tax-purposes-turkiye-2022-second-round_b2af0142-en#page13

C. OECD’nin Bilgi Değişimi Standartlarındaki Son Değişiklik ve Gelişmeler

Kripto varlık piyasasının son dönemlerdeki hızlı gelişiminin küresel vergi şeffaflığındaki son kazanımların aşınmasına engel olmak amacıyla, Nisan 2021’de, OECD tıpkı finansal bilgilerin otomatik değişiminde geliştirilen CRS standardına benzer bir çerçevenin kripto varlıklardaki işlemler için de geliştirmesi için G20 tarafından görevlendirildi. Bu kapsamda kripto varlık işlemlerine ilişkin vergi bilgilerinin otomatik bilgi değişimi kapsamında standart bir şekilde raporlanmasını sağlayan “Kripto Varlık

Raporlama Çerçevesi (*Crypto Assets Reporting Framework - CARF*)” Ağustos 2022’de OECD tarafından onaylandı. Aynı tarihte, belirli elektronik para ürünleri ve Merkez Bankası Dijital Para Birimleri de kapsam içine alınarak genel raporlama standardı olan *CRS*’de değişiklikler yapılmıştır. *CRS*’de yapılan değişiklikler, kripto varlık raporlama çerçevesi (*CARF*) ışığında, türevler ve yatırım araçları yoluyla kripto varlıklara yapılan dolaylı yatırımları da kapsamaktadır. Yine aynı tarihte, durum tespiti (*due diligence*) ve raporlama gerekliliklerini güçlendirmek adına değişiklikler yapılmıştır. Bu kapsamda Haziran 2023’te, OECD tarafından “Vergi Konularında Otomatik Bilgi Değişimine İlişkin Uluslararası Standartlar” kripto varlık raporlama çerçevesini (*CARF*) ve genel raporlama standardının (*CRS*) 2023 yılı güncellemelerini de içerecek şekilde yayımlanmıştır.¹³

¹³ https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/international-standards-for-automatic-exchange-of-information-in-tax-matters_896d79d1-en#page1 SET: 05.07.2023.

SONUÇ

Türkiye diğer alanlarda olduğu kadar vergi ile ilgili konularda da uluslararası arenada bulunmak ve küreselleşen dünyanın bir parçası olmak istemektedir. Ayrıca yapay sınırların ortadan kalkması, para, kapital ve vergi mükelleflerinin hızlı mobilizasyonu, vergilemede yerel uygulamalar arasındaki farklılıklar, söz konusu farklılıkların mükellefler ve çok uluslu şirketler bakımından vergisel bir avantaja dönüştürülmesi tehlikesi ülkelerin uluslararası vergi şeffaflığına katkı sağlamalarını hem kendileri hem de diğer ülkeler için bir nevi gereklilik haline getirmiştir. Uluslararası ve/veya üstü bu çaba kendisini bilgi değişimi, vergi tabanının erozyonunun önlenmesi, karın ülkeler arasına aktarılmasının önlenmesi gibi bazı uygulamaları gündeme getirmiştir. Bilgi değişimi konusunun güncel olması, yeni yaklaşımları ve türleri bulunması konuyu ilgi çekici kılmaktadır. Bu makalede, vergisel anlamda bilgi değişiminin Türk vergi sistemindeki yeri incelenmiş ve mevzuatta güncel uygulaması bulunan bilgi değişimi türlerine değinilmiştir. Ayrıca OECD'nin yaklaşımları çerçevesinde bilgi değişimiyle ilgili konulardaki güncel gelişmelere ve Türkiye'nin sürece uyumuna ilişkin bilgiler verilmiştir.

KAYNAKÇA

https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/uluslararasımevzuat/Vergi_Konularında_Karsilikli_Idari_Yardimlasma_Sozlesmesi.pdf
SET:08.06.2023.

https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/haberler/FATCA/FATCA_Turkce.pdf
SET: 08.06.2023.

https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/ulusla_arasimevzuat/Finansal_Hesap_Bilgilerinin_Otomatik_Degisimine_Iliskin

[Cok_Tarafli_Yetkili_Makam_Anlasmasi.pdf](#)
SET: 08.06.2023.

[https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/uluslararasımevzuat/Ulke_Bazli_Raporların_Degisimine_Iliskin_Cok_Tarafli_Yetkili_Makam_Anlasmasi\(CBCR_MCAA\).pdf](https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/uluslararasımevzuat/Ulke_Bazli_Raporların_Degisimine_Iliskin_Cok_Tarafli_Yetkili_Makam_Anlasmasi(CBCR_MCAA).pdf) SET:08.06.2023.

<https://www.resmigazete.gov.tr/eskier2020/09/20200901-3.htm> SET:09.06.2023.

https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/global-forum-on-transparency-and-exchange-of-information-for-tax-purposes-turkiye-2022-second-round_b2af0142-en#page19
SET: 08.06.2023.

<https://www.oecd.org/tax/automatic-exchange/international-framework-for-the-crs/crs-maa-signatories.pdf> SET: 30.06.2023.

https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/international-standards-for-automatic-exchange-of-information-in-tax-matters_896d79d1-en#page1 SET: 05.07.2023.