

VERGİSEL BİLGİLERİN OTOMATİK DEĞİŞİMİ STANDARDI VE TÜRKİYE

Doç. Dr. Leyla Ateş*

Özet

Vergi idarelerinin dar mükelleflere ya da yurtdışında gelir elde eden tam mükelleflere ulusal vergi yasalarını uygulama kapasitesi, ülke sınırlarının ötesindeki bilgilere ulaşılabilmesine bağlıdır. Birçok ülke idaresi çeşitli yasal düzenlemelerle vergisel bilgiye ulaşmasını sağlayacak geniş yetkilerle donatılmıştır. Türk vergi idaresi de bu idareler arasındadır. Ancak sınıraşan kişi, varlık ya da işlemler söz konusu olduğunda vergi idarelerinin söz konusu yetkileri gücünü kaybetmektedir. Çünkü elde etmek istedikleri sınırlarının dışındaki vergisel bilgiler, kendileri için doğrudan ulaşılabilir değildir. Devletler, bu bilgileri kendilerine sağlayabilecek yabancı aktörler karşısındaki güçlerinin hukuki ve pratik sınırlarını kabul etmeye mecburdur. Bu durum, çokuluslu ve değişken sermaye ve emek hareketlerine kendi vergi yasalarını uygulayabilmeleri için, vergi idarelerinin diğer ülke vergi idareleri ile işbirliğine gitmesini ve ulusötesi kuruluşlar ve ağlar oluşturmak için çalışmalar yapmasını kaçınılmaz kılmaktadır. Bu makalede ulusötesi vergisel idari işbirliği çalışmalarının son çıktısı olan otomatik bilgi değişimi standardı ele alınacaktır. Makalenin amacı Türkiye'nin yeni uluslararası standarda uyumunu değerlendirmektir.

Anahtar Kelimeler: Otomatik bilgi değişimi, ulusötesi vergisel işbirliği, ortak raporlama standardı, yetkili makam anlaşması, çifte vergilendirme anlaşmaları

* İstanbul Kemerburgaz Üniversitesi Hukuk Fakültesi Vergi Hukuku Anabilim Dalı öğretim üyesi, Mahmutbey Dilmenler Cad. No. 26, Bağcılar/İstanbul, 0212 604 01 00 (Dahili: 4012), leylaates@hotmail.com. 20-24 Mayıs 2015 tarihleri arasında Antalya'da düzenlenen 30. Türkiye Maliye Sempozyumunda görüş ve eleştirileriyle çalışmaya katkıda bulunan katılımcılara teşekkürü borç bilirim.

AUTOMATIC CHANGING TAX INFORMATION STANDARD AND TURKEY

Abstract

The capacity of tax administration to enforce national tax laws in respect of limited liable taxpayers or full liable taxpayers having foreign income is associated to access beyond borders. Many countries' tax administrations are equipped with broad powers to ensure access to tax information by various regulations. The Turkish tax administration is also among these administrations. However, the tax administrations lose those powers in the case of labour, assets or transactions are across borders. Because the information they want to access is not directly available to them. Governments must contend with legal and practical limits on their powers over against foreign actors who will provide the information. Therefore national tax administrations must cooperate with administrators from other countries and work to build transnational institutions and networks that give them capacity to access cross-border tax information. This article discusses automatic exchange of information standard, the last output of transnational tax administrative cooperation. The purpose of this paper is to examine the compliance of Turkey with the new standard.

Keywords: Automatic exchange of information, transnational tax cooperation, common reporting standard, competent authority agreement, double tax treaties

Giriş

Vergi idarelerinin dar mükelleflere ya da yurtdışında gelir elde eden tam mükelleflere ulusal vergi yasalarını uygulama kapasitesi, ülke sınırlarının ötesindeki bilgilere ulaşılabilmesine bağlıdır. Birçok ülke idaresi çeşitli yasal düzenlemelerle vergisel bilgiye ulaşmasını sağlayacak geniş yetkilerle donatılmıştır¹. Türk vergi idaresi de bu idareler

¹ Kristoffersson E./Pistone P. "General Report", Tax Secrecy and Transparency: The Relevance of Confidentiality in Tax Law içinde (editörler) Kristoffersson E, Lang M,

arasındadır². Ancak sınıraşan kişi, varlık ya da işlemler söz konusu olduğunda vergi idarelerinin söz konusu yetkileri gücünü kaybetmektedir³. Çünkü elde etmek istedikleri sınırlarının dışındaki vergisel bilgiler (*extraterritorial tax information*), kendileri için doğrudan ulaşılabilir değildir. Devletler, bu bilgileri kendilerine sağlayabilecek yabancı aktörler karşısındaki güçlerinin hukuki ve pratik sınırlarını kabul etmeye mecburdur⁴. Bu durum, çokuluslu ve değişken sermaye ve emek hareketlerine kendi vergi yasalarını uygulayabilmeleri için, vergi idarelerinin diğer ülke vergi idareleri ile işbirliğine gitmesini ve ulusötesi kuruluşlar ve ağlar oluşturmak için çalışmalar yapmasını kaçınılmaz kılmaktadır⁵. Ulusötesi vergisel idari işbirliği çalışmalarının son çıktısı Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Teşkilatı Konseyince (*Organization of Economic Cooperation and Development ya da OECD*) 15 Temmuz 2014 tarihinde onaylanan “Vergisel Konularda Finansal Hesap Bilgilerinin Otomatik Değişimi Standardı” ya da Standart’dır⁶.

Otomatik bilgi değişimi (*automatic exchange of information*), “mükelleflerin gelirleri hakkındaki çeşitli bilgilerin (temettü, faiz, maaş gibi) önemli miktarlarda ya da toplu olarak, kaynak ülkeden ikametgâh

Pistone P, Schuch J, Staringer C, Storck A, C. 2, PL Academic Research, Frankfurt am Main, 2013, s. 6-12; Dean S., “The Incomplete Global Market for Tax Information”, Boston College Law Review, 2008, Vol. 49, s. 612-625.

² Ferhatoğlu E. “Turkey”, Tax Secrecy and Transparency: The Relevance of Confidentiality in Tax Law içinde (editörler) Kristoffersson E, Lang M, Pistone P, Schuch J, Staringer C, Storck A, C. 2, PL Academic Research, Frankfurt am Main, 2013, s. 1142-1147.

³ Stewart M., “Transnational Tax Information Exchange Networks: Steps towards a Globalized, Legitimate Tax Administration”, World Tax Journal, 2012, Vol. 4:2, s. 154.

⁴ Dean, s. 607.

⁵ Stewart, Transnational Tax, s. 152).

⁶ Standard for Automatic Exchange of Financial Account Information in Tax Matters, bk. OECD, Standard for Automatic Exchange of Financial Account Information in Tax Matters, Paris, 2014. Vergi idareleri arasında, çalışmamızda odaklanılan vergisel bilgi değişiminde işbirliği dışında, vergi incelemesi, vergi uygulaması ve vergi tahsilatı ile idare ve çokuluslu işletmeler arasında ilişkiler kurma ve yönetmeyi içeren diğer idari işbirliği türleri de gün geçtikçe artmaktadır, bk. Stewart, Transnational Tax, s. 153.

ülkesine sistematik ve periyodik bir biçimde gönderilmesidir.”⁷ Bir yetkili makamın diğer bir yetkili makamdan belli bir bilgiyi istediği “talep üzerine bilgi değişimi” (*exchange of information on request*) ve yetkili makamlar arasında bir bilgi isteği olmaksızın gerçekleşen “kendiliğinden bilgi değişimi” (*spontaneous exchange of information*) ile birlikte geleneksel bilgi değişiminin üç türünden biridir⁸. Mükelleflerin yabancı memleketlerde elde ettikleri kazançları doğru beyan edip etmediklerinin, gelirin elde edildiği kaynak ülkeden alınan bilgiler ile mukim olunan ülkedeki mükellef bilgileri karşılaştırılmak suretiyle tespitini amaçlar⁹. Otomatik bilgi değişimi ulusötesi vergisel işbirlikleri kapsamında uzun yıllardır var olmakla birlikte,¹⁰ yeni uluslararası standart haline gelmesi¹¹ offshore vergi kayıp ve kaçığı ile mücadelenin temel aracı kılındığını göstermektedir. Standart ile finansal bilgilerin otomatik değişimi ortak bir zemine bağlanarak bilgi değişiminin işleyişindeki etkinliğin artırılması ve bu değişime aracı kılınan finansal kuruluşların maliyetlerinin düşürülmesi hedeflenmiştir¹². Ülkemizin üyesi bulunduğu OECD Şeffaflık ve Vergisel Amaçlı Bilgi Değişimi Küresel Forumu¹³ ya da OECD Küresel Forumu’nun yeni standardı desteklediğini açıkladığı 28-29 Ekim 2014 Berlin toplantısında, Türkiye gerekli hukuksal düzenlemeleri tamamlayarak, 2018 yılından itibaren finansal hesap bilgilerini otomatik olarak karşılıklı değişime tabi tutacağını taahhüt etmiştir¹⁴. Dahası OECD Küresel Forumu üyesi tüm ülkelerin 2015 yılı içerisinde otomatik bilgi

⁷ Öner C., Uluslararası Alanda Vergi İdareleri Arası Bilgi Değişimi, Yetkin Yayınları, Ankara, 2010, s. 76.

⁸ Öner, Bilgi Değişimi, s. 71 vd.

⁹ Parida S., “Automatic Exchange of Information. Exchange of Information for Tax Purposes” içinde (editörler) Günther O C, Tüchler N, Linde, Wien, 2013, s. 425.

¹⁰ Bk. 1. Bölüm.

¹¹ Bk. 2. Bölüm.

¹² OECD Standard, s. 10.

¹³ Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes.

¹⁴ OECD, 7th Meeting of the Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes. Berlin, Germany, 28-29 October 2014, para. 5, Annex 2, <http://www.oecd.org/tax/transparency/statement-of-outcomes-gfberlin.pdf>.

değişimi uygulama planını açıklaması beklenmektedir¹⁵. Dolayısıyla, Türkiye'nin otomatik bilgi değişimi standardına uyum sürecine ilişkin planına bu yıl ulaşmak mümkün görünmektedir. Bundan hareketle, makalenin ilk bölümünde otomatik bilgi değişiminin genel hukuksal dayanakları, ikinci bölümünde otomatik bilgi değişiminin uluslararası bir standart olarak kabulü, üçüncü bölümünde ise Türk Hukukunun otomatik bilgi değişimi uluslararası standardına uyumu incelenecektir.

1. Otomatik Bilgi Değişiminin Hukuksal Dayanakları

Ulusötesi vergisel idari işbirliği çalışmalarının (*transnational tax administration cooperation*) geçmişi, 1843 yılında Fransa ve Belçika arasında imzalanan ilk iki taraflı vergi anlaşmasına kadar götürülmektedir¹⁶. Esasen bilgi değişimini ilişkin olan anlaşma, mülkiyete ilişkin belge ve bilgilerin vergisel amaçlarla tapu idareleri arasında değişimini öngörmüştür¹⁷. Ancak ulusötesi vergisel bilgi değişiminin yaygın hukuki dayanağını, çifte vergilendirme anlaşmaları (*double tax treaties*) adıyla bilinen iki taraflı uluslararası anlaşmalarda benimsenen hükümler oluşturmaktadır¹⁸. Günümüzde yürürlükte olduğu tahmin edilen 3000'den fazla çifte vergilendirme anlaşmasının birine ya da diğerine dayandığı iki anlaşma modelinin, yani OECD Modelinin¹⁹ ve BM Modelinin,²⁰ 26. maddesi bilgi değişimi talep ve koşullarına özgülüştür²¹. Söz konusu modeller temelini Milletler Cemiyeti'nin 1921'de başlayan çalışmalarında bulmaktadır. Milletler Cemiyeti

¹⁵ OECD Meeting, para. 5.

¹⁶ Stewart, *Transnational Tax*, s. 154; Yaltı B., *Uluslararası Vergi Anlaşmaları*, Beta Yayınları, İstanbul, 1995, 36.

¹⁷ Jogarajan S., "Prelude to the International Tax Treaty Network: 1815-1914 Early Tax Treaties and the Conditions for Action", *Oxford Journal of Legal Studies*, 2011, Vol. 31(4), s. 687.

¹⁸ Stewart, *Transnational Tax*, s. 159.

¹⁹ OECD Model Tax Convention on Income and Capital (OECD Gelir ve Servet Hakkında Vergi Anlaşması Modeli).

²⁰ United Nations Model Double Tax Convention between Developed and Developing Countries (Birleşmiş Milletler Gelişmiş ve Gelişmekte Olan Ülkeler Arasında Çifte Vergi Anlaşması Modeli).

²¹ Schenk-Geers A. C. M., *International Exchange of Information and the Protection of Taxpayers*, Eucotax, 2009, s. 79-80.

uzmanlarınca 1926 ve 1927 yıllarında hazırlanan dört model anlaşma, 1928 yılında hükümet uzmanlarının genel kurul toplantısında kabul edilmiştir²². Bu model anlaşmalardan biri olan “Vergilendirme Konularında İdari Yardımlaşma Sözleşmesi”²³ hem talep üzerine bilgi değişimini hem de taşınmaz mülkiyeti gibi belli kategorilerle ilgili olarak otomatik bilgi değişimini öngören hükümler içermiştir²⁴. Milletler Cemiyeti’nin 1943 Meksika ve 1946 Londra vergi anlaşması modelleri de benzer hükümler taşımaktadır²⁵. İkinci Dünya Savaşı sonrası OECD tarafından yürütülen vergi anlaşması çalışmalarında ise ayrı idari yardımlaşma anlaşması yaklaşımı terk edilerek, idareler arası vergisel işbirliği hükümlerini çifte vergilendirme anlaşması hükümleriyle melezleme yaklaşımı benimsenmiştir²⁶. İlk kez 1963 yılında yayınlanan çifte vergilendirmeye ilişkin OECD Modeli’nin 26ncı maddesi, bu yaklaşıma bağlı olarak vergi idareleri arasında bilgi değişimine özgülüştür. Ancak ilgili düzenlemede otomatik bilgi değişimi yöntemine madde metninde yer verilmemiştir²⁷. Bununla birlikte, 1970’lerden itibaren yaşanan gelişmeler neticesinde OECD Modelinde bilgi değişimi imkânları arttırılmıştır. Talep üzerine, otomatik ve kendiliğinden bilgi değişimi model şerhlerinde açıkça zikredilmeye başlanmış; bunun yanında eş zamanlı vergi araştırmaları, yurt dışında vergi araştırmaları ve endüstriyel çapta bilgi değişimleri olmak üzere yeni yöntemler bilgi değişimi kapsamında sayılmaya başlanmıştır²⁸.

Çifte vergilendirme anlaşmaları dışında, iki ya da çok taraflı vergi anlaşmaları ağır vergi idareleri arasında sınırötesi vergisel bilgi değişimine her geçen gün artan hukuki dayanaklar sağlamaktadır. Yine OECD

²² Vogel K. “Double Tax Treaties and Their Interpretation”, Berkeley Journal of International Law, 1986, Vol. 4(1), s. 10-11; Yaltı, s. 37.

²³ Draft Convention on Administrative Assistance in Matters of Taxation.

²⁴ Dean, s. 641; Cannas F., “The Historical Development of the Exchange of Information for Tax Purposes”, Exchange of Information for Tax Purposes içinde (editörler) Günther O C, Tüchler N, Linde, Wien, 2013, s. 18.

²⁵ Dean, 643-644; Cannas, s. 19.

²⁶ Dean, s. 644-645.

²⁷ Dean, s. 647.

²⁸ Öner, Bilgi Değişimi, s. 69-70.

tarafından hazırlanan, G20 ve Küresel Forum tarafından desteklenen Vergisel Bilgi Değişimi Anlaşmaları,²⁹ vergi idarelerinin kendi mukimlerinin vergi cennetlerinde ve onların aracılığıyla yaptıkları offshore yatırım faaliyetleri hakkında bilgiye ulaşmasını amaçlamaktadır³⁰. Normal olarak çifte vergilendirme anlaşması imzalamayan vergi cenneti ülkelerle yapılan vergisel bilgi değişimi anlaşmaları, teorik olarak çok taraflı mümkün olmakla birlikte, uygulamada yalnızca iki taraflı olarak yapılmaktadır³¹. Bugüne kadar tüm dünyada 600'den fazla vergisel bilgi değişim anlaşması imzalanmıştır³². Bu anlaşmalar talep üzerine bilgi değişiminde uygulanabilir olmakla birlikte,³³ anlaşma şerhine dayanılarak, taraf ülkeler arasında bir anlaşmaya varılması halinde vergisel bilgi değişim anlaşmalarının otomatik bilgi değişimi için yasal dayanak oluşturabileceği ileri sürülmektedir³⁴. Diğer bir hukuki dayanak Avrupa Konseyi üyesi ülkeler ve OECD'nin ortak çabalarıyla geliştirilen Vergisel Konularda Karşılıklı İdari Yardımlaşma Sözleşmesi'dir³⁵. İlk defa 1988 yılında yayınlanan, 2011 yılında yürürlüğe giren bir protokol ile yenilenen sözleşme idari işbirliğinin her türünü içermekte, otomatik bilgi değişimine de izin vermektedir. Ancak bu sözleşme kapsamında otomatik bilgi değişiminin gerçekleşebilmesi için taraf ülke idareleri arasında ayrı bir anlaşma

²⁹ Tax Information Exchange Agreements (TIEAs).

³⁰ OECD, Agreement on Exchange of Information on Tax Matters, 2002, <http://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/2082215.pdf>.

³¹ Wittmann K. "The CoE/OECD Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters", Exchange of Information for Tax Purposes içinde (editörler) Günther O. C./Tüchler N, Linde, Wien, 2013, s. 177.

³² <http://www.oecd.org/ctp/harmful/43775845.pdf>.

³³ Bu anlaşma kapsamında talep üzerine bilgi değişiminin gerçekleştirilmesinde kullanılacak form OECD'nin sitesinde Türkçe olarak yayınlanmıştır. Form "Vergisel Bilgilerin Değişimi Anlaşmaları'ndaki Bilgi Değişimine İlişkin Model Bilgi Değişimi Formu olarak adlandırılmıştır (OECD, Model Template for Request of Information, <http://www.oecd.org/ctp/harmful/taxinformationexchangeagreementstieas.htm>).

³⁴ Parida, s. 430.

³⁵ OECD, Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters, 2011, <http://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/ENG-Amended-Convention.pdf>.

imzalanması gerektiği açıkça hükme bağlanmıştır³⁶. Böylece anlaşma otomatik bilgi değişimi mekanizmasını harekete geçirecek ve işlevsel kılacaktır³⁷. Sınırötesi vergisel bilgi değişiminin kurumsal ve hukuksal altyapısının en gelişmiş şekilde sunulduğu mekanizmalar ise Avrupa Birliği'nden çıkmıştır. Geçmiş 1970'lere kadar dayanmakla birlikte, esaslı bilgi değişimi uygulamalarının AB seviyesinde ivme kazanması son on yıl içinde olmuştur³⁸. Avrupa Birliği Konseyi'nce kabul edilen çeşitli direktiflerle hem dolaylı vergilendirmede katma değer ve özel tüketim vergilerine ilişkin bilgilerin, hem de dolaysız vergilendirmede ücretler, yönetim kurulu üyeleri ücretleri, hayat sigortası ürünleri, emekli maaşları, gayrimenkul sermaye sahipliği ve iratları bilgileri ile faiz ve benzeri tasarruf gelirlerine ilişkin bilgilerin üye ülkeler arasında otomatik olarak değişimi zorunluluğu getirilmiştir³⁹. Tüm bunların dışında bir kısım bölgesel vergisel işbirliği anlaşmalarında idareler arasında otomatik bilgi değişimi öngörülmüştür. Örnek olarak İskandinav Vergisel Konularda Karşılıklı İdari Yardımlaşma Konvansiyonu⁴⁰ ile Çifte Vergilendirmeden Kaçınma ve Vergisel Konularda Karşılıklı İdari Yardımlaşma Hakkında Güney Asya Bölgesel İşbirliği Kuruluşu Sınırlı Çok Taraflı Anlaşması gösterilebilir⁴¹.

2. Otomatik Bilgi Değişiminin Yeni Uluslararası Standart Olarak Kabulü

Dünyamızın her geçen gün artan bir hızla küreselleşmesi, vergi mükelleflerinin finansal kuruluşlar aracılığıyla mukimi oldukları ülkenin

³⁶ OECD Convention, m. 6.

³⁷ OECD Standard, s. 13.

³⁸ Stewart, Transnational Tax, s. 164.

³⁹ Parida, s. 428-430.

⁴⁰ Nordic Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters, bk. Valkama M., "The Nordic Mutual Assistance Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters", Automatic Exchange of Information. Exchange of Information for Tax Purposes içinde (editörler) Günther O. C./ Tüchler N., Linde, Wien, 2013, s. 197.

⁴¹ South Asian Association for Regional Cooperation Limited Multilateral Agreement on Avoidance of Double Taxation and Mutual Administrative Assistance in Tax Matters, bk. Stewart M., "International Tax, the G20 and the Asia Pacific: From Competition to Cooperation?", Asia & Pacific Policy Studies, 2014, Vol. 1 (3), s. 491.

dışında yatırımlarını yapmalarını, tutmalarını ve yönetmelerini kolaylaştırmaktadır⁴². Yüksek miktardaki paralar offshore hesaplarda saklanmakta ve vergi mükelleflerinin ülkesindeki vergisel yükümlülüklerine riayet etmemesi nedeniyle vergilendirilememektedir⁴³. ABD'nin de içinde bulunduğu Kuzey Amerika ülkelerindeki 38.2 trilyon dolar varlığın 700 milyar doları, yani yaklaşık yüzde 2'si, Avrupa'daki varlığın yaklaşık yüzde 8'ine isabet eden 3 trilyon doları, Latin Amerika'daki varlığın yüzde 25'ine isabet eden 900 milyar doları, Orta Doğu ve Afrika'daki varlığın yaklaşık yüzde 33'üne isabet eden 1.4 trilyon doları offshore hesaplarda tutulmaktadır⁴⁴. Gayrisafi yurt içi hasılası 774.9 milyar dolar olan Türkiye'deki varlığın yaklaşık yüzde 20'sine denk gelen 158 milyar doların offshore hesaplarda bulunduğu düşünülmektedir⁴⁵. Uluslararası Araştırmacı Gazeteciler Konsorsiyumu'nun (*International Consortium of Investigative Journalist*) yayınladığı bir rapora göre, farklı ülkelere binlerce varlıklı müşterisinin vergiden kaçmasına ve paralarını gizlemesine yardımcı olan HSBC Bankası'nın İsviçre şubesinde 2005-2007 arasında 3.105 Türk müşteriye ait 4.584 hesapta toplam 3.5 milyar dolarlık mevduat yer almıştır⁴⁶. Bu yüzden offshore vergi kaçakçılığı vergi sistemlerinin bütünlüğünü korumak zorunda olan tüm dünya ülkeleri ve tabii ki Türkiye için büyük bir sorundur. Bu ortak sorunun aşılması yine tüm ülke vergi idarelerinin işbirliği halinde mücadele etmesini gerektirmektedir. Bu işbirliğinin anahtar unsurunu ise bilgi değişimi teşkil etmektedir⁴⁷.

Otomatik bilgi değişimi ulusötesi vergisel işbirliklerine en başından beri konu olmakla birlikte, çifte vergilendirme anlaşmaları kapsamında en genel ve en çok kullanılan bilgi değişimi yöntemi talep üzerine bilgi

⁴² OECD Standard, s. 9.

⁴³ OECD Standard, s. 9.

⁴⁴ Grinberg I., "The Battle Over Taxing Offshore Accounts", *UCLA Law Review*, 2012, Vol. 60, s. 318.

⁴⁵ <http://www.todayszaman.com/news-287531-158-billion-in-turkish-funds-in-offshore-accounts.html>.

⁴⁶ <http://www.icij.org/project/swiss-leaks/explore-swiss-leaks-data>.

⁴⁷ OECD Standard, s. 9.

değişimi olmuştur⁴⁸. Ancak, talep üzerine bilgi değişimi için getirilen mükellefin isminin, hesabının hangi ülkede ve hangi finansal kuruluşta olduğunun bilinmesi, vergi kaçakçılığına ilişkin makul bir şüphenin varlığı gibi belirli ve detaylı bilgi sınırlamaları bilgi değişiminin etkinliğini azaltmaktadır⁴⁹. Bu durum, küreselleşme ve teknolojik değişikliklerde yaşanan büyük artışın ardından, mevcut pratiğin işlerliğinin sorgulanmaya başlamasına yol açmıştır. Söz konusu sorgulama 2008 küresel finansal krizinin ortasında yaşanan Liechtenstein Global Trust ve Union Bank of Switzerland ya da UBS off-shore vergi kaçakçılığı skandallarının ardından hız kazanmıştır. Amerika Birleşik Devletleri'nde 2010 yılında kabul edilen ve kısaca FATCA olarak anılan "Yabancı Hesaplar Vergi Mevzuatına Uyum Yasası"nın finansal kuruluşlar ve ülkeleri üzerinde yarattığı etkiyle⁵⁰ siyasi ilgi 2012 yılı itibariyle otomatik bilgi değişimi üzerine odaklanmıştır.

Türkiye'nin aralarında bulunduğu G20 ülkelerinin liderleri 6 Eylül 2013 tarihinde otomatik bilgi değişiminin "yeni küresel standart" olacağını taahhüt etti ve bu standardın oluşturulması için yapılan OECD çalışmalarına tam desteğini açıkladı⁵¹. OECD'nin çalışmaları neticesinde vergisel konularda finansal bilgilerin otomatik değişimi için oluşturduğu standart önce 23 Şubat 2014 tarihinde G20 Maliye Bakanları ve Merkez Bankası Başkanları tarafından onaylandı. Ardından 6 Mayıs 2014 tarihinde OECD üyesi olan -Türkiye dâhil tüm 34 üye ülke- ve olmayan bazı ülkelere, otomatik bilgi değişimi standardının süratle uygulanacağı ve standardın iç hukuka aktarılacağı taahhütleri bir bildiriyle ilan edildi⁵². OECD Konseyi'nce 15 Temmuz 2014 tarihinde onaylanmasının ardından, 21 Temmuz 2014 tarihinde yeni standardın ayrıntılı bir şerh ve bilgi

⁴⁸ Öner, Bilgi Değişimi, s. 71.

⁴⁹ Grinberg, s. 316.

⁵⁰ Ateş L., "FATCA Türkiye İçin Ne İfade Ediyor?", Vergi Sorunları, 2013, S. 301, s. 65 vd.

⁵¹ G20 Communiqué, Meeting of Finance Ministers and Central Bank Governors, Washington, 2013, 10-11 October, s. 2, https://g20.org/wp-content/uploads/2014/12/Ministerial_Communique_eng_new-Washington-October.pdf.

⁵² OECD Standard, s. 10.

değişimi uygulanması için teknik çözümleri içeren tam metni yayınladı. Küresel Forum'un 28-29 Ekim 2014 tarihlerinde Berlin'de gerçekleştirilen toplantısında yeni otomatik bilgi değişimi standardı desteklendi. Üye 89 ülke, finansal hesap bilgilerini karşılıklı olarak otomatik değişime tâbi tutacağını ve gerekli hukuksal prosedürleri tamamlayarak ilk değişimi 2017 veya 2018 itibariyle gerçekleştireceğini taahhüt etti⁵³. Türkiye de 2018 tarihini veren ülkeler arasında yerini aldı.

3. Türk Hukukunun Uluslararası Standarda Uyumu

Otomatik bilgi değişiminin etkili bir yöntem olarak işleyebilmesi için gerekli ortak zemini yaratmak üzere hazırlanan Standardın iki unsuru bulunmaktadır: Model Yetkili Makam Anlaşması ya da Model YMA⁵⁴ ve Ortak Raporlama ve Usul Standardı ya da ORS⁵⁵.

İki ya da daha çok ülke arasında imzalanabilen Model YMA, vergi idareleri arasında gerçekleştirilecek otomatik bilgi değişiminin usulünü belirlemektedir. Bilgi değişiminin hukuki dayanağını oluşturan iki ya da çok taraflı vergi anlaşmaları ile ORS arasında bağ kurarak, finansal hesap bilgilerinin taraf ülke vergi idareleri arasında otomatik olarak değişimini mümkün kılmaktadır. Türkiye bakımından bilgi değişiminin hukuki dayanağını yürürlükte bulunan 80 çifte vergilendirme anlaşması oluşturmaktadır. Ülkemizce imzalanan iki vergisel bilgi değişimi anlaşması bulunmaktadır⁵⁶. Ancak iki taraflı vergisel bilgi değişim anlaşmalarının otomatik bilgi değişiminin hukuki dayanağını oluşturabileceği konusu şüpheli olduğundan, kural olarak çifte vergilendirme anlaşmaları ağı dışında kalan vergi cenneti ülkelerle⁵⁷

⁵³ OECD Meeting, s. 2.

⁵⁴ Competent Authority Agreement ya da CAA.

⁵⁵ Common Reporting and Due Diligence Standard ya da CRS.

⁵⁶ <http://www.gib.gov.tr/index.php?id=1055>.

⁵⁷ Bahreyn bir vergi cenneti olmasına rağmen (Tax Havens: How Globalization Really Works (editörler) Ronen P./ Murphy R./ Chavagneux C., 2010, s. 148), Türkiye ile Bahreyn bir vergi anlaşması imzalamıştır (RG: 14.11.2005, 21.08.2007). Ancak anlaşmanın bilgi değişimi hükmünde, vergisel bilgi değişimi anlaşması hükümleri ile OECD Modeli'nin bilgi değişimi hükmü harmanarak karma bir hüküm yaratılmıştır, Öner C., "A different approach to the Agreement on Exchange of Information in Tax

otomatik bilgi değişimine gidebilmemiz bu ülkelerce de taraf olunan Vergisel Konularda Karşılıklı İdari Yardımlaşma Sözleşmesi ile mümkün olabilir. Ama Türkiye bu anlaşmayı 3 Kasım 2011 tarihinde imzalamış olmasına rağmen henüz onaylamamıştır⁵⁸. Buna göre, Türkiye açısından yürürlükteki çifte vergilendirme anlaşmaları otomatik bilgi değişiminin tek hukuksal dayanağıdır. Ancak Standardın temel hedefinin vergi idarelerinin kendi mukimlerinin vergi cennetlerinde ve onların aracılığıyla yaptıkları offshore yatırım faaliyetleri hakkında bilgiye ulaşması olduğu hatırlandığında, ülkemiz açısından bu hukuki dayanağın yetersiz kalacağı ortadadır. Diğer taraftan, Türkiye'nin henüz yürürlükte bir YMA'sı bulunmamaktadır. OECD Küresel Forumu'nun Berlin toplantısında çok taraflı bir YMA ellibir ülke tarafından imzalanmıştır⁵⁹. Türkiye toplantıda hazır bulunmasına ve hatta aynı toplantıda 2018 yılından itibaren finansal hesap bilgilerini otomatik olarak karşılıklı değiştireceğini taahhüt etmesine rağmen bu anlaşmaya imza atmamıştır. YMA bağlamında değinilmesi gereken bir husus, 30 Temmuz 2015 tarihinde Türkiye ile Amerika Birleşik Devletleri arasında FATCA'nın yürütülmesi amacıyla "Genişletilmiş Bilgi Değişimi Yoluyla Uluslararası Vergi Uyumunun Artırılması Anlaşması" imzalanmış ve onaylanması için Türkiye Büyük Millet Meclisi'ne sunulmuştur⁶⁰. Anlaşma Hükümetlerarası Anlaşma Model 1'i esas almıştır⁶¹. Bu hükümetlerarası anlaşma, Türkiye ile Amerika Birleşik Devletleri arasındaki çifte vergilendirme anlaşmasının bilgi değişimi hükmünü dayanak alarak, karşılıklı otomatik bilgi değişimine iki ülke vergi idaresini yetkili kılmaktadır. Diğer bir deyişle, bir YMA niteliğindedir. Ancak bu yetkilendirme otomatik bilgi

Matters (Turkey has secretly approved Model Tax Agreement)", Intertax, 2009, Vol. 37 (8/9), s. 483-492. Dolayısıyla kuralın dışına çıkıldığını söylemek pek de mümkün görünmemektedir.

⁵⁸ OECD, Jurisdictions Participating in the Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters, Status-17 November 2014, http://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/Status_of_convention.pdf, s. 4.

⁵⁹ <http://www.oecd.org/tax/exchange-of-tax-information/multilateral-competent-authority-agreement.htm>.

⁶⁰ www.gib.gov.tr.

⁶¹ <http://www.treasury.gov/resource-center/tax-policy/treaties/Pages/FATCA-Archive.aspx>.

değişimine ilişkin OECD Standardının dışında, kendi içinde raporlama yükümlülükleri ve usul hükümleriyle birlikte ayrı bir sistem yaratmaktadır. Sonuç olarak, Standardın bu ayağı Türkiye bakımından henüz işletilebilir değildir.

Standardın diğer ayağı olan ORS, finansal kuruluşların finansal hesapları vergisel amaçlarla kendi idarelerine raporlarken tabi olacağı usul ve esasları belirlemektedir. Standardın uygulanabilmesi için ORS'nin iç hukuka aktarılmasını gerekmektedir⁶². ORS dokuz bölümden oluşmaktadır. I. Bölüm otomatik değişime tabi tutulması amaçlanan mali hesap bilgilerinin kapsamını belirlemektedir⁶³. II. Bölümden VII. Bölüme kadar kapsama dâhil bilgilerin tâbi olması gereken usul ortaya konulmuştur⁶⁴. VIII. Bölüm tanımlara,⁶⁵ sonuncu olan IX. Bölüm ise ORS'nin etkili uygulanması ve ORS ile uyum için öngörülen ulusal mevzuat değişikliklerine yer verilmiştir⁶⁶. ORS'nin iç hukukumuzda aktarılması yönünde herhangi bir yasa yapım faaliyeti henüz bulunmamaktadır. Standart dar mükelleflerin mukim oldukları ülkelerin mevzuatıyla uyum sağlanması amacıyla oluşturulduğundan, iç hukukumuzdaki mevcut bilgi verme yükümlülüklerinden ayrı, spesifik olarak bu amaca ulaşmaya yönelik bir sistemin hukukumuzda yaratılması için yasa yapım süreçlerinin en kısa zamanda işletilmeye başlaması gerekmektedir.

⁶² OECD Standard, s. 14.

⁶³ Section I: General Reporting Requirements.

⁶⁴ Section II: General Due Diligence Requirements; Section III: Due Diligence for Preexisting Individual Accounts; Section IV: Due Diligence for New Individual Accounts; Section V: Due Diligence for Preexisting Entity Accounts; Section VI: Due Diligence for New Entity Accounts; Section VII: Special Due Diligence Rules.

⁶⁵ Section VIII: Defined Terms.

⁶⁶ Section IX: Effective Implementation.

Sonuç

Otomatik bilgi değişimi uluslararası vergi kayıp ve kaçağı ile mücadele kapsamında yeni standart olarak ilan edilmiştir. Türkiye bu standarda hizmet etmek üzere yeniden şekillendirilen ulusötesi vergisel işbirliği ağına dâhil olmak üzere adımlar atmıştır. Ülkemiz Vergisel Konularda Finansal Hesap Bilgilerinin Otomatik Değişimi Standardı'nı destekleyerek, gerekli hukuksal düzenlemeleri tamamlamak suretiyle 2018 yılından itibaren finansal hesap bilgilerini otomatik olarak karşılıklı değişime tabi tutmayı taahhüt etmiştir. Bu çalışma ile Türkiye'nin yeni uluslararası standarda uyum için bundan sonra atması gereken adımlar olarak, Vergisel Konularda Karşılıklı İdari Yardımlaşma Sözleşmesinin onaylanması, iki ya da çok taraflı YMA'ların akdi ve ORS'nin iç hukukumuza aktarılması gerekleri tespit edilmiştir.

Kaynakça

- Ateş L.,** “FATCA Türkiye İçin Ne İfade Ediyor?”, Vergi Sorunları, 2013, S. 301, s. 65-72.
- Cannas F.,** “The Historical Development of the Exchange of Information for Tax Purposes”, Exchange of Information for Tax Purposes içinde (editörler) Günther O C, Tüchler N, Linde, Wien, 2013, s. 15-34.
- Dean S.,** “The Incomplete Global Market for Tax Information”, Boston College Law Review, 2008, Vol. 49, s. 605-672.
- Ferhatoğlu E.** “Turkey”, Tax Secrecy and Transparency: The Relevance of Confidentiality in Tax Law içinde (editörler) Kristoffersson E, Lang M, Pistone P, Schuch J, Staringer C, Storck A, C. 2, PL Academic Research, Frankfurt am Main, 2013, s. 1135-1162.

- G20 Communiqué**, Meeting of Finance Ministers and Central Bank Governors, Washington, 2013, 10-11 October, https://g20.org/wp-content/uploads/2014/12/Ministerial_Communique_eng_new-Washington-October.pdf.
- Grinberg I.**, “The Battle Over Taxing Offshore Accounts”, *UCLA Law Review*, 2012, Vol. 60, s. 306-382.
<http://www.gib.gov.tr/index.php?id=1055>.
<http://www.icij.org/project/swiss-leaks/explore-swiss-leaks-data>.
<http://www.oecd.org/ctp/harmful/43775845.pdf>.
<http://www.oecd.org/tax/exchange-of-tax-information/multilateral-competent-authority-agreement.htm>.
<http://www.todayszaman.com/news-287531-158-billion-in-turkish-funds-in-offshore-accounts.html>
<http://www.treasury.gov/resource-center/tax-policy/treaties/Pages/FATCA-Archive.aspx>.
- Jogarajan S.**, “Prelude to the International Tax Treaty Network: 1815-1914 Early Tax Treaties and the Conditions for Action”, *Oxford Journal of Legal Studies*, 2011, Vol. 31(4), s. 679-707.
- Kristoffersson E/ Pistone P. “General Report”**, *Tax Secrecy and Transparency: The Relevance of Confidentiality in Tax Law içinde* (editörler) Kristoffersson E, Lang M, Pistone P, Schuch J, Staringer C, Storck A, C. 2, PL Academic Research, Frankfurt am Main, 2013, s. 1-34.
- OECD**, *Agreement on Exchange of Information on Tax Matters*, 2002, <http://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/2082215.pdf>.
- OECD**, *Model Tax Convention on Income and on Capital*, Paris, 2010.

- OECD,** Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters, 2011, <http://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/ENG-Amended-Convention.pdf> (OECD Convention).
- OECD,** Standard for Automatic Exchange of Financial Account Information in Tax Matters, Paris, 2014 (OECD Standard).
- OECD,** 7th Meeting of the Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes. Berlin, Germany, 28-29 October 2014, <http://www.oecd.org/tax/transparency/statement-of-outcomes-gfberlin.pdf> (OECD Meeting).
- OECD,** Jurisdictions Participating in the Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters, Status-17 November 2014, http://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/Status_of_convention.pdf.
- OECD** Model Template for Request of Information, <http://www.oecd.org/ctp/harmful/taxinformation/exchangeagreementstieas.htm>.
- Öner C.,** “A different approach to the Agreement on Exchange of Information in Tax Matters (Turkey has secretly approved Model Tax Agreement”, *Intertax*, 2009, Vol. 37 (8/9), s. 483-492.
- Öner C.,** *Uluslararası Alanda Vergi İdareleri Arası Bilgi Değişimi*, Yetkin Yayınları, Ankara, 2010 (Bilgi Değişimi).
- Parida S.,** “Automatic Exchange of Information. Exchange of Information for Tax Purposes” içinde

- (editörler) Günther O C, Tüchler N, Linde, Wien, 2013, ss. 421-444.
- Schenk-Geers A. C. M.**, International Exchange of Information and the Protection of Taxpayers, Eucotax, 2009.
- Stewart M.**, “Transnational Tax Information Exchange Networks: Steps towards a Globalized, Legitimate Tax Administration”, World Tax Journal, 2012, Vol. 4:2, ss. 152-179 (Transnational Tax).
- Stewart M.**, “International Tax, the G20 and the Asia Pasific: From Competition to Cooperation?”, Asia & Pacific Policy Studies, 2014, Vol. 1 (3), ss. 484-496.
- Tax Havens:** How Globalization Really Works (editörler) Ronen P./ Murphy R./ Chavagneux C., 2010.
- Valkama M.**, “The Nordic Mutual Assistance Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters”, Automatic Exchange of Information. Exchange of Information for Tax Purposes içinde (editörler) Günther O. C./ Tüchler N., Linde, Wien, 2013, ss. 197-220.
- Vogel K.** “Double Tax Treaties and Their Interpretation”, Berkeley Journal of International Law, 1986, Vol. 4(1), ss. 4-85.
- Wittmann K.** “The CoE/OECD Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters”, Exchange of Information for Tax Purposes içinde (editörler) Günther O. C./ Tüchler N., Linde, Wien, 2013, ss. 175-196.
- Yalıtı B.**, Uluslararası Vergi Anlaşmaları, Beta Yayınları, İstanbul, 1995.

