

Malî Hukuk Dergisi

JOURNAL OF FISCAL LAW

**VERGİ HUKUKU, MALÎ SUÇLAR VE CEZALAR,
ŞİRKETLER HUKUKU, KAMBIYO MEVZUATI,
DIŞ TİCARET VE TEŞVİKLER, GÜMRÜK UYGULAMALARI,
MUHASEBE, SERMAYE PİYASASI HUKUKU,
AVRUPA BİRLİĞİ**

*TAX LAW, FISCAL CRIMES AND PENALTIES, COMPANY LAW,
EXCHANGE REGULATIONS, FOREIGN
TRADE AND INCENTIVES, CUSTOM ENFORCEMENTS,
ACCOUNTING, CAPITAL MARKET LAW, THE EUROPEAN UNION*

**MALÎ GELİŞMELER, MAKALELER, ANAYASA MAHKEMESİ
KARARLARI, DANIŞTAY KARARLARI, YARGITAY
KARARLARI, VERGİ MAHKEMESİ KARARLARI,
TEBLİĞLER, SİRKÜLERLER, GENELGELER,
İÇ GENELGELER, MUKTEZALAR,
RESMÎ GAZETE ÖZETLERİ,
MALÎ HUKUK İLE İLGİLİ ÖNEMLİ BİLGİLER,
YENİ YAYINLAR**

*FISCAL DEVELOPMENTS, ARTICLES, THE CONSTITUTIONAL
COURT' DECISIONS, COUNCIL STATE DECISIONS, COURT OF
CASSATION DECISIONS, TAX COURTS' DECISIONS, COMMUNIQUÉS,
CIRCULARS, CIRCULAR LETTERS, DOMESTIC CIRCULAR LETTERS,
TAX RULINGS, ABSTRACTS OF OFFICIAL GAZETTE, MAJOR
INFORMATION OF FISCAL LAW, NEW PUBLICATIONS*



TR Dizin Hukuk Veri Tabanında Dizinlenmektedir



Malî Hukuk Dergisi
Journal of Fiscal Law

“Hakemli Dergidir”/“Peer reviewed Journal”

Cilt: 15/Sayı: 171
Volume: 15/Issue: 171
Yıl/Year: 2019

Yayın Sahibi/Publisher: Legal Yayıncılık A.Ş. adına Sahibi ve Genel Yayın Yönetmeni/*On Behalf of Legal Yayıncılık INC. Publisher and Executive Editor*
Av./Atty. Lütfürrahman BAŞÖZ

Sorumlu Yazı İşleri Müdürü/
Responsible Manager: Av./Atty. Ramazan ÇAKMAKCI

Yayıncının Adı/Name of
Publishing Company: Legal Yayıncılık A.Ş.
(Sertifika No./Certificate No. 27563)

Basım ve Cilt/Printing and Volume: Net Kırtasiye Tanıtım ve Matbaa San. Tic. Ltd. Şti (Net Copy Center)
(Sertifika No/Certificate No.: 13723)
Tel: 0212 249 40 60

Basıldığı Yer/Place of Publication: İnönü Cad. Beytülmalcı Sk. No: 23/A Gümüşsuyu/Beyoğlu-İstanbul

Basıldığı Tarih/Publication Date: Nisan/April 2019

Yönetim Yeri/Place of Management: Caferağa Mah. General Asım Gündüz Cad. (Bahariye) Sekizler Apt. No: 59 D: 6-7
Kadıköy/İstanbul
Tel. 0 216 449 04 85-86 Faks/Fax: 0 216 449 04 87

E-posta/E-mail: legal@legal.com.tr

URL: www.legal.com.tr

Yayın Dili/Published on Language: Türkçe/İngilizce

Yayın Türü/Type of Publication: Uluslararası, Süreli, Aylık Hukuk Dergisi/
This journal is a peer reviewed international law journal published per month

Yurt Dışı Temsilciliği
Legal Publishing Albania Shpk

Rruga Sami Frasheri, pallati 14, hyrja 11, ap. 8 ne
Tirane/Albania
www.legalalbania.com
info@legalalbania.com

Basılı ISSN: 1305-4074
Online ISSN: 2149-4185

Dergiye yapılan atıflarda “**MHD**” kısaltması kullanılmalıdır.
For citations please use the abbreviation: “MHD”

Katkıda bulunmak isteyenler için iletişim bilgileri:
*All correspondence concerning articles and other submissions should
be addressed to:*

E-mail: akademi@legal.com.tr

Telefon/Phone: 0 216 449 04 85-86

Faks/Fax: 0 216 449 04 87

Posta Adresi/Postal Address:

Caferağa Mah. General Asım Gündüz Cad.
(Bahariye) Sekizler Apt. No: 59 D: 6-7 Kadıköy/İstanbul

**Bu dergide yayımlanan yazılarda ileri sürülen görüşler yazarlara
aittir.**

*Articles published in this journal represent only the views of the
contributors.*

Copyright © 2019

*Bu derginin tüm yayın hakları LEGAL YAYINCILIK A.Ş. 'ye aittir.
Yayınevinin izni alınmadan eğitim ve tanıtım amaçlı kısmi alıntılar hariç
olmak üzere hiçbir şekilde kopya edilemez, çoğaltılamaz ve
yayınlanamaz.*

*All rights reserved. No part of this publication may be copied,
reproduced, stored in a retrieval system, or transmitted, in any form or
by means, without the prior expressed permission in writing of the
LEGAL YAYINCILIK A.Ş.*

MALÎ HUKUK DERGİSİ

Caferağa Mah. General Asım Gündüz Cad.
(Bahariye) Sekizler Apt. No: 59 D: 6-7 Kadıköy/İstanbul
Tel: (216) 449 04 85 - 449 04 86 Faks: (216) 449 04 87

İnternet adresi: www.legal.com.tr

E-mail: legal@legal.com.tr

GENEL EDITÖR
EDITOR IN CHIEF

Prof. Dr. Hakan ÜZELTÜRK - Yeditepe Üniversitesi Hukuk Fakültesi

YAYIN ve DANIŞMA KURULU
EDITORIAL and ADVISORY BOARD

Prof. Dr. Adnan GERÇEK - Uludağ Üniversitesi İİBF

Prof. Dr. Aykut HEREKMAN - Emekli - Anadolu Üniversitesi İİBF

Prof. Dr. Ayşe GÜNER - Marmara Üniversitesi İktisat Fakültesi

Prof. Dr. S. Ateş OKTAR - İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Maliye Bölüm Başkanı

Prof. Dr. Doğan ŞENYÜZ - Uludağ Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dekanı ve Mali Hukuk Anabilim Dalı

Prof. Dr. Duran BÜLBÜL - Ankara Hacı Bayram Veli Üniversitesi İİBF Başkanı

Prof. Dr. Elif SONSUZOĞLU - Yakın Doğu Üniversitesi Hukuk Fakültesi

Prof. Dr. Erkan AYDIN - Marmara Üniversitesi İktisat Fakültesi

Prof. Dr. Gülay COŞKUN - Emekli - Yıldız Teknik Üniversitesi İİBF

Prof. Dr. Gülsen GÜNEŞ - Bahçeşehir Üniversitesi Hukuk Fakültesi

Prof. Dr. Hakan ÜZELTÜRK - Yeditepe Üniversitesi Hukuk Fakültesi

Prof. Dr. Hanifi AYBOĞA - Marmara Üniversitesi – SBMYO

Prof. Dr. Mustafa AKKAYA - Atılım Üniversitesi Hukuk Fakültesi

Prof. Dr. Murat ALIŞKAN - Marmara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Ticaret Hukuku Anabilim Dalı Başkanı

Prof. Dr. Metin TAŞ – İstanbul Gedik Üniversitesi İktisadi, İdari ve Sosyal Bilimler Fakültesi

Prof. Dr. Nevzat SAYGILIOĞLU - Emekli - Gazi Üniversitesi İİBF

Prof. Dr. Şükrü KIZILOT - Emekli - Gazi Üniversitesi İİBF

Prof. Dr. Tekin MEMİŞ - Beykent Üniversitesi Hukuk Fakültesi

Prof. Dr. Volkan DEMİR - Galatasaray Üniversitesi İİBF

Prof. Dr. Yenal ÖNCEL - Emekli - İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi

Prof. Dr. Yusuf KARAKOÇ - Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi

Doç. Dr. Barış BAHÇECİ - İzmir Ekonomi Üniversitesi Hukuk Fakültesi

Doç. Dr. Filiz KESKİN – Avukat

Doç. Dr. Hatice YURTSEVER - Celal Bayar Üniversitesi SMYO

Doç. Dr. Özgür BİYYAN - Bandırma Onyedli Eylül Üniversitesi, İİBF

Doç. Dr. Ümit Süleyman ÜSTÜN - Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi

Doç. Dr. Resul KURT - İstinye Üniversitesi İİSBF

Dr. Balca ÇELENER - Galatasaray Üniversitesi Hukuk Fakültesi

Dr. Öğr. Üyesi Bumin DOĞRUSÖZ - Marmara Üniversitesi İktisat Fakültesi

Dr. Öğr. Üyesi Ege GÖKTUNA - Özyeğin Üniversitesi Hukuk Fakültesi

Dr. Öğr. Üyesi Ezhan DOĞRUSÖZ - Marmara Üniversitesi İktisat Fakültesi

Dr. Mustafa ALPASLAN – SMMM

Dr. Nedim TÜRKMEN - Yeminli Malî Müşavir

Dr. Veysi SEVİĞ - Emekli- Marmara Üniversitesi İİBF - İTO Müşaviri

Ar. Gör. Alperen Asım KORUK – Yeditepe Üniversitesi Hukuk Fakültesi

Adnan NAS - Yeminli Malî Müşavir

Adem DURAK - Yeminli Mali Müşavir

Asım ÖZGÖZÜKARA - Yeminli Malî Müşavir

Bora UNUTMAZ - Vergi Başmüfettişi

Cahit YERCI - Vergi Başmüfettişi

Fatih DURAL - Yeminli Malî Müşavir

Feridun GÜNGÖR - Yeminli Mali Müşavir

Ferruh TUNÇ - Yeminli Mali Müşavir

Hakan Hasan ARI - Yeminli Malî Müşavir

Hüseyin Perviz PUR - Yeminli Mali Müşavir

Mehmet İPEK – Avukat

Mehmet KÜÇÜKKAYA - Avukat

Murat BAŞARAN - Vergi Başmüfettişi

Mustafa ÇAMLICA - Yeminli Malî Müşavir

Mustafa UYSAL - Vergi Konseyi Eski Başkanı

Osman ÖZEN - Yeminli Mali Müşavir

Öznur ONAT - Avukat

Sedat ERATALAR - Yeminli Mali Müşavir

Serdar KOYUTÜRK - Vergi Konseyi Eski Genel Sekreteri

Yahya ARIKAN - TÜRMOB Genel Sekreteri

HAKEM KURULU

BOARD OF REFEREE

- Prof. Dr. Mustafa AKKAYA** - Emekli - Atılım Üniversitesi Hukuk Fakültesi
- Prof. Dr. Murat ALIŞKAN** - Marmara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Ticaret Hukuku
Anabilim Dalı Başkanı
- Prof. Dr. Hanifi AYBOĞA** - Marmara Üniversitesi - SBMYO
- Prof. Dr. Erkan AYDIN** - Marmara Üniversitesi İktisat Fakültesi
- Doç. Dr. Barış BAHÇECİ** - İzmir Ekonomi Üniversitesi Hukuk Fakültesi
- Prof. Dr. Duran BÜLBÜL** - Ankara Hacı Bayram Veli Üniversitesi İİBF
- Doç. Dr. Özgür BİYYAN** - Bandırma Onyedi Eylül Üniversitesi, İİBF
- Prof. Dr. Gülay COŞKUN** - Emekli - Yıldız Teknik Üniversitesi İİBF
- Dr. Balca ÇELENER** - Galatasaray Üniversitesi Hukuk Fakültesi
- Prof. Dr. Volkan DEMİR** - Galatasaray Üniversitesi İİBF
- Dr. Öğr. Üyesi Bumin DOĞRUSÖZ** - Marmara Üniversitesi İktisat Fakültesi
- Dr. Öğr. Üyesi Ezhan DOĞRUSÖZ** - Marmara Üniversitesi İktisat Fakültesi
- Prof. Dr. Adnan GERÇEK** - Uludağ Üniversitesi İİBF
- Dr. Öğr. Üyesi Ege GÖKTUNA** - Özyeğin Üniversitesi Hukuk Fakültesi
- Prof. Dr. Ayşe GÜNER** - Marmara Üniversitesi İktisat Fakültesi
- Prof. Dr. Gülsen GÜNEŞ** - Bahçeşehir Üniversitesi Hukuk Fakültesi
- Prof. Dr. Aykut HEREKMAN** - Emekli - Anadolu Üniversitesi İİBF
- Prof. Dr. Yusuf KARAKOÇ** - Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi
- Prof. Dr. Ayşegül MUTLU** - Marmara Üniversitesi İktisat Fakültesi
- Prof. Dr. Tekin MEMİŞ** - Beykent Üniversitesi Hukuk Fakültesi
- Prof. Dr. S. Ateş OKTAR** - İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Maliye Bölüm
Başkanı
- Prof. Dr. Yenal ÖNCEL** - Emekli - İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi
- Prof. Dr. Nevzat SAYGILIOĞLU** - Emekli - Gazi Üniversitesi İİBF
- Dr. Veysi SEVİĞ** - Emekli - Marmara Üniversitesi İİBF - İTO Müşaviri
- Prof. Dr. Doğan ŞENYÜZ** - Uludağ Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dekanı ve Mali
Hukuk Anabilim Dalı
- Prof. Dr. Elif SONSUZÖĞLU** - Yakın Doğu Üniversitesi Hukuk Fakültesi
- Prof. Dr. Metin TAŞ** - İstanbul Gedik Üniversitesi İktisadi, İdari ve Sosyal Bilimler
Fakültesi
- Doç. Dr. Ümit Süleyman ÜSTÜN** - Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi
- Prof. Dr. Hakan ÜZELTÜRK** - Yeditepe Üniversitesi Hukuk Fakültesi
- Doç. Dr. Hatice YURTSEVER** - Celal Bayar Üniversitesi SMYO

MALÎ HUKUK DERGİSİ

Cilt: 15/Sayı: 171

Yıl: 2019

İÇİNDEKİLER

Makaleler..... 519

Araştırma Makaleleri

Uluslararası Vergi Anlaşmalarının Kötüye Kullanımı: Vergi Anlaşması
Alışverişi

Hüda CARDA

Cansu DİLİBAL

Doç. Dr. Özgür BİYAN..... 521

6102 Sayılı TTK'nun 376. Maddesinin Uygulamasına Yönelik
Genel Tebliğ Kapsamında Finansal Tablolar Açısından Teknik İflas ve
Borca Batıklık

Dr. Mehmet Okan ÜNALDI (SMMM, Bağımsız Denetçi)..... 541

Türkiye'de Bireysel Emeklilik Sisteminin Vergilendirme Sürecinin
İncelenmesi

Dr. Ufuk KAYA..... 571

Türkiye'de Mağaza Poşetlerinin Ücretli Satılmaya Başlanması'nın
Çevre ile İlişkisi Üzerine Bir Değerlendirme

Ayşenur KAYA..... 611

Malî Gelişmeler..... 629

Yargıtay Kararları 647

Yargıtay Hukuk Daire Kararları 649

İdari Görüşler 655

Sirküler Listesi..... 657

Sirkülerler 659

Resmî Gazete Özetleri..... 661

Önemli Bilgiler..... 677

Yüksek Mahkeme Kararları Arama Dizini	713
Kanun Maddelerine Göre Arama Dizini.....	715
LEGAL YAYINCILIK ÜRÜN FİYAT LİSTESİ	717
LEGAL HUKUK DERGİLERİ SİPARİŞ FORMU	722
LEGALBANK ABONELİK FORMU	723
KİTAP SİPARİŞ FORMU.....	724

JOURNAL OF FISCAL LAW

Volume: 15/Issue: 171

Year: 2019

CONTENTS

Articles.....	519
Research Articles	
Abuse of Tax Treaties: Treaty Shopping <i>Hüda CARDA</i> <i>Cansu DİLİBAL</i> <i>Assoc. Prof. Dr. Özgür BİYAN.....</i>	521
Technical Bankruptcy and over Indebtedness Within the Scope of the General Communiqué that Concerns the Implementation of Article 376 of the Turkish Commercial Law Numbered: 6102 <i>Dr. Mehmet Okan ÜNALDI (CPA, Independent Auditor)</i>	541
Review of Taxation Process of Private Pension System in Turkey <i>Dr. Ufuk KAYA.....</i>	571
An Assessment on the Relation of the “Bag Law” No 7061 to the Tax Code <i>Ayşenur KAYA.....</i>	611
Fiscal Developments	629
Court of Cassation Decisions.....	647
Court of Cassation Civil Chambers Decisions.....	649
Administrative Opinions.....	655
Circular List.....	657
Circulars.....	659
Abstracts of Official Gazette	661
Useful Information	677
Index of High Courts’ Decisions.....	713
Index of Related Law Code Articles.....	715

LEGAL PUBLISHING PRICE LIST	717
ORDERING FORM FOR THE LEGAL LAW JOURNALS	722
SUBSCRIPTION FORM FOR THE LEGALBANK LEGAL DATABASE	723
BOOK ORDER FORM	724

MAKALELER

ARTICLES

- * Uluslararası Vergi Anlaşmalarının Kötüye Kullanımı: Vergi Anlaşması Alışverişi

Abuse of Tax Treaties: Treaty Shopping

Hüda CARDA

Cansu DİLİBAL

Doç. Dr./Assoc. Prof. Dr. Özgür BİYAN

- * 6102 Sayılı TTK'nun 376. Maddesinin Uygulamasına Yönelik Genel Tebliğ
Kapsamında Finansal Tablolar Açısından Teknik İflas ve

Borca Batıklık

*Technical Bankruptcy and over Indebtedness Within the Scope of the General
Communiqué that Concerns the Implementation of Article 376 of the Turkish
Commercial Law Numbered: 6102*

Dr. Mehmet Okan ÜNALDI

(SMMM, Bağımsız Denetçi/CPA, Independent Auditor)

- * Türkiye’de Bireysel Emeklilik Sisteminin Vergilendirme Sürecinin İncelenmesi

Review of Taxation Process of Private Pension System in Turkey

Dr. Ufuk KAYA

- * Türkiye’de Mağaza Poşetlerinin Ücretli Satılmaya Başlanması’nın Çevre ile İlişkisi
Üzerine Bir Değerlendirme

An Assessment on the Relation of the “Bag Law” No 7061 to the Tax Code

Ayşenur KAYA

- Araştırma Makalesi -

ULUSLARARASI VERGİ ANLAŞMALARININ KÖTÜYE KULLANIMI: VERGİ ANLAŞMASI ALIŞVERİŞİ* (ABUSE OF TAX TREATIES: TREATY SHOPPING)

Hüda CARDA**

Cansu DİLİBAL***

Doç. Dr./Assoc. Prof. Dr. Özgür BİYAN****

ÖZ

Bu çalışmada, küreselleşme ile beraber artan sermaye, insan kaynağı ile mal ve hizmet hareketliliği sonucu önemi giderek daha net bir şekilde anlaşılan uluslararası vergi anlaşmalarının kötüye kullanımı ele alınmıştır. Uluslararası vergi anlaşmalarının hukuk düzeni içindeki yeri, kapsamı, işlevi ve amacı ana hatlarıyla açıklanmış ve uluslararası vergi planlamasına yer verilmiştir. Daha sonra uluslararası vergi anlaşmalarının, anlaşma alışverişi yoluyla nasıl kötüye kullanıldığı ve vergi anlaşma modellerinin kötüye kullanma kriterleri ayrıntılı bir şekilde ortaya konulmaya çalışılmıştır. Anlaşmaların kötüye kullanılması sonucunda meydana gelen haksız vergi rekabeti çerçevesinde, uluslararası vergi anlaşmalarının dürüstlüğü aykırı bir şekilde kullanımını önlemek için OECD çalışmalarına da yer verilerek önerilerde bulunulmuştur.

^H Hakem denetiminden geçmiştir.

* Bu makale 20.03.2019 tarihinde Yayınevimize ulaşmış olup, 29.03.2019 tarihinde birinci hakem; 29.03.2019 tarihinde ikinci hakem onayından geçmiştir.

Bu çalışma, 27-28 Haziran 2018 tarihinde Bandırma’da gerçekleştirilen “Uluslararası Uygulamalı Ekonomi ve Sosyal Bilimler Kongresi”nde (ICEESS’18) sunulan tebliğin makale formatına çevrilmiş halidir.

** Bandırma Onyediy Eylül Üni., Sos. Bil. Ens., Maliye Yüksek Lisans Programı, hcarda06@gmail.com. ORCID ID: orcid.org/0000-0002-4802-4461.

*** Bandırma Onyediy Eylül Üni., Sos. Bil. Ens., Maliye Yüksek Lisans Programı, cansu.dilibal@gmail.com. ORCID ID: orcid.org/0000-0002-9901-6787.

**** Bandırma Onyediy Eylül Üniversitesi, İİBF, Maliye Bölümü, Öğretim Üyesi, obiyanyan@bandirma.edu.tr. ORCID ID: orcid.org/0000-0002-1005-2950.

Anahtar Kelimeler: Uluslararası Vergi Anlaşmaları, Kötüye Kullanım, Vergi Anlaşması Alışverişi, Uluslararası Vergilendirme.

ABSTRACT

In this study, deals with the abuse of international tax treaties, whose importance is increasingly recognized as a result of increased capital, human resources and mobility of goods and services. The place in the legal order of international tax treaties, scope, and describes their function and purpose of the outline is given to international tax planning. Then, it was tried to explain how the abuses of international tax agreements through the exchange of agreements and the abuse criteria of tax agreement models were elaborated. As a result of the misuse of unfair tax competition occurring within the framework of the agreement, in order to prevent the use of international tax treaties in a way contrary to honesty and some suggestions are given in the OECD work place.

Keywords: *International Tax Agreement, Abuse of Use, Tax Agreement Shopping, International Taxation.*

I. GİRİŞ

Uluslararası vergilendirme dünya ülkelerinin en önemli konularının başında gelmektedir. Özellikle bu alandaki sorunların önemi her geçen gün kendini fazlasıyla hissettirmeye devam etmektedir. Bir yanda mükellefler arasında adil vergilendirme oluşturmak diğer yanda ise vergi kayıp ve kaçığına izin vermemek adına, vergilendirme yetkisini kullanmaya çalışan ülkeler, uluslararası ekonomiden paylarını almak için ulusal bazda çözümler üretmeye çalışırken, uluslararası kuruluşlar da yaptığı çalışmalarla çözüm odaklı yaklaşımlar üretme gayretine devam etmektedirler.

Uluslararası vergilendirme konusunda çok sayıda sorun olmakla birlikte en önemli sorunların biri de vergi anlaşmalarının kötüye kullanılmasıdır. Ulus devletlerin birbirleriyle yaptıkları vergi anlaşmalarında yer alan farklı düzenlemelerden yararlanan ya da yorumlanması aşamasında boşluklardan faydalanan çok uluslu şirketler ciddi vergi kayıplarına neden olmaktadır. Teknik olarak vergi anlaşması alışverişi (tax treaty shopping) olarak isimlendirilen bu uygulamaların vergi adaletini bozdu-

ğu kabul edilmiştir. OECD’de bu konunun önemine dikkat çekmekte ve uluslararası uzlaşma altında önlem alınması gerektiğini raporlar yayınlarak vurgulamaktadır.

Vergi anlaşmaları alışverişlerinin bu önemine istinaden yapılan bu çalışmada öncelikle uluslararası vergi anlaşmalarının hukuki niteliği ve önemine ana hatlarıyla yer verilmekte, vergi anlaşmaları alışverişinin temelini oluşturan vergi planlaması açıklanmakta ve en son bölümde çalışmanın ana konusu olan anlaşma alışverişi hususunda detaylı analiz yapılmakta ve çözüm önerilerine yer verilmektedir.

II. ULUSLARASI VERGİ ANLAŞMALARININ HUKUKİ NİTELİĞİ VE ÖNEMİ

Sermaye ve mal hareketlerinin uluslararası alanda serbestçe dolaşımını ifade eden küreselleşme kavramı¹ günümüz dünyasına yön veren devimsel bir rüzgârdır. Küreselleşme süreci ile birlikte uluslararası alanda ticari ve sınaî hareketlilik artmış, ülkeler arasındaki mal ve para hareketlerinde önemli gelişmeler kaydedilmiştir. Küreselleşme süreci ile birlikte vergilendirme konusu ülkelerin kendi iç mevzuatlarına göre uyguladıkları bir alan olmaktan çıkıp, ekonomiler arası bir entegrasyon sürecine girmek zorunda kalmıştır. Çünkü küreselleşme ile ülkeler arasındaki ticari sınırlar ortadan kalkmış, buna bağlı olarak da uluslararası vergileme sorunları ortaya çıkmıştır.

Her devletin sahip olduğu vergilendirme yetkisi, bir devletin ülkesi üzerindeki egemenlik gücünü kullanarak vergi alma konusunda sahip olduğu hukuki ve fiili gücü olarak tanımlanır². Devletler ekonomik, politik, mali ve sosyal durumları ölçüsünde vergi sistemlerini kurar ve sınırları içerisindeki vergilendirme yetkisini kullanır. Lakin devletlerin sahip olduğu bu hak uluslararası alanda yetki çatışmasına sebep olmaktadır³. Devletlerin vergilendirme yetkilerinin çatışması ortaya *uluslararası çifte*

¹ Esra Siverekli Demircan, “Yeni Ekonomik Düzendeki Küreselleşme Yerelleşme Bağlamında Belediyelerde Yeni Mali Yönetim Anlayışı”, Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, Sayı: 30, 2008, s.101.

² Mualla Öncel,, Nami Çağan, Ahmet Kumrulu, Vergi Hukuku, Ankara Üniversitesi, SBF Yayınları: Ankara, 1985, s.39.

³ Zeynep Arıkan, “Demokratik Gelişim Sürecinde Vergilendirme Yetkisinin Sınırları (Türkiye Değerlendirmesi)”, Doktora Tezi, Dokuz Eylül Üniversitesi, İzmir, 1994, s.95.

vergilendirme sorununu çıkarmaktadır⁴. Uluslararası çifte vergileme sorunun çözümünde kullanılan en önemli araç uluslararası vergi anlaşmalarıdır. Özellikle iki taraflı anlaşmalar vergilendirme yetkisinin ülkeler arası paylaşımını düzenler. Böylece ekonomik faaliyetler sonucunda hangi ülkenin ne kadar vergi alacağı tespit edilmiş olur.

Uluslararası Adalet Divanı Statüsü'nün 38. maddesi uyarınca uluslararası anlaşmalar, uluslararası hukukun asli ve hiyerarşik açıdan en yetkin kaynağıdır⁵. Uluslararası vergi anlaşmaları, hukuki sonuçları bakımından “çok fonksiyonlu” bir metindir; bu sözleşmenin bir fonksiyonu ‘*çifte vergilendirmenin önlenmesi, ortadan kaldırılması*’dır. Amaç, mukim vergi mükelleflerinin diğer devlet sınırlarına geçen işlemleri dolayısıyla, taraf devletlerden sadece birinde vergilendirilmesinin sağlanmasıdır. İkinci fonksiyonu ise ‘*vergi kaçakçılığının önlenmesi*’dir. Bu ikinci fonksiyon bakımından, vergi anlaşmalarının üstlendiği rol 2000’li yıllardan sonra giderek artmıştır⁶.

Uluslararası çifte vergilendirme kısa dönemde devletlere vergi geliri artışı sağlamasına karşın uzun dönemde küresel ekonomik sistemi olumsuz etkilemekte ve vergi gelirlerinde azalışa yol açmaktadır⁷. Bu sebeple uluslararası vergi anlaşmalarının ilk çıkış amacı, sınır ötesi ticaret ve yatırımlara engel olan çifte vergilendirme engellini kaldırılarak, dünya ölçeğinde ekonomik kalkınmaya katkı sağlamaktır. Zamanla bu amaca vergi kaçakçılığı ve vergiden kaçınma ile mücadele amacı da eklenmiştir. Her iki amaç da birbirine eşit önemli ve vazgeçilemez niteliktedir⁸.

⁴ İbrahim Nihat Bayar, *Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları ve Mahsup Sistemi Türkiye- İngiltere Andlaşması*, Maliye ve Hukuk Yayınları: Ankara, 2006, s.9.

⁵ Uluslararası Adalet Divanı Statüsünde uluslararası hukukun asli kaynaklarının sıralanışı için bkz. Erişim Adresi: http://www.unicankara.org.tr/doc_pdf/adalet_divani.pdf, (Erişim Tarihi: 05.06.2018).

⁶ Billur Yaltı, ‘Türk Vergi Anlaşması Uygulamasına İlişkin Gözlemler, Tebliğ Metni, İsviçre- Türkiye Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması’nın Temel Esasları Sempozyumu, Kadir Has Üniversitesi Hukuk Fakültesi- İsviçre- Türkiye Araştırmalar Vakfı, 2011, s.2.

⁷ Ferhan Berkay ve Ramazan Armağan, “Vergilemenin Uluslararası Boyutlarından Çifte Vergilendirme Sorunsalının Türk Vergi Sistemine Etkisi”, Süleyman Demirel Üniversitesi Vizyoner Dergisi, Sayı:5, 2011, s.91.

⁸ Aynur Akbel, “Uluslararası Vergi Anlaşmalarında ‘Gerçek Lehdar’ Kavramı”, Yüksek Lisans Tezi, Marmara Üniversitesi, İstanbul, 2017, s.99.

Vergi anlaşmaları aynı zamanda, yurtiçi ve yurtdışı yatırımları olan mükellefler arasında, yüklenilen vergi bakımından oluşan eşitsizliğin giderilmesi, adaletin sağlanması işlevini üstlenirler. Dolayısıyla vergi anlaşmalarına ayrımcılığı önleyici hükümler konularak, ayrımcı vergileme önlenabilir⁹. Bununla birlikte ülkeler arasındaki vergi harmonizasyonunun geliştirilmesi, vergi mükelleflerinin vergiye gönüllü uyumunun artırılması, doğrudan yabancı yatırımların çekilmesi, ülkelerin ticari bağlarının güçlendirilmesi ve haksız rekabetin ortadan kaldırması gibi fonksiyonlarından da söz edilebilir¹⁰.

Uluslararası vergi anlaşmaların hukuk düzeni içerisinde yeri ve gücüne ilişkin tüm ülkeler açısından kabul edilmiş genel bir kural mevcut olmamakla birlikte, bahse konu anlaşmaların her ülkenin kendi anayasal sistemi içerisinde değerlendirilmesi gerekmektedir. Bu itibarla, uluslararası anlaşmaların normlar hiyerarşisindeki yeri tartışmalı bir konudur¹¹.

III. ULUSLARARASI VERGİ PLANLAMASI ARACI OLARAK VERGİ ANLAŞMALARI ALIŞVERİŞİ

Vergi, bireyler ve işletmeler açısından önemli bir maliyet unsurudur. Bu durum mükelleflerin kanunların sınırları kapsamında vergi yüklerini azaltan uygulamalara başvurmasına sebep olmaktadır. Mükelleflerin vergi yükünü azaltmak için başvurdukları işlemlerin bütünü vergi planlaması olarak addedilmektedir. Vergi planlaması yapmak olağan ve yasal bir olgu olmasına rağmen küreselleşme ile birlikte özellikle çok uluslu işletmeler vergi planlamasını kötüye kullanmaya başlamışlardır. Çok uluslu işletmelerin faaliyet gösterdikleri alanlardaki işlemlerinin girift bir yapı sergilemesi ve bu işlemlerin denetiminin zor olması vergi planlamasında kullanılan türev enstrümanların sayısını artırmıştır. Trans-

⁹ Murat Çubukçu, “Uluslararası Çifte Vergilendirme Sorunu”, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İstanbul Üniversitesi, İstanbul, 2006, s.77.

¹⁰ Hakan Yavuz, “Türkiye ile Türkî Cumhuriyetler Arasındaki Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmalarının Muhtemel Katkıları”, Maliye Araştırmaları Dergileri, Sayı:3, 2015, s.50.

¹¹ Doktrinde mevcut 3 farklı görüş vardır; anlaşmaların ulusal yasaların üzerinde olduğu görüşü anlaşmaların ulusal yasalara eşdeğer olduğu görüşü ve ulusal yasaların anlaşmaların üzerinde olduğu görüşüdür. Bkz. Elif Cenkeri, “Hukuk Doktrininde Uluslararası Vergi Anlaşmalarının Konumu”, SDÜ Fen Edebiyat Fakültesi Sosyal Bilimler Dergisi, Sayı:24, 2011, s.169. Detaylı tartışmalar için ayrıca bkz. Bayar, s.51.

fer fiyatlandırması, serbest bölgeler, vergi cennetleri, hibrit finansal araçlar, elektronik ticaret, vergi anlaşma alışverişleri vb. aracılığıyla vergi rejimlerindeki boşluklardan yararlanarak hareket eden birey ve kurum sayısı artmıştır.

Şirketler tarafından uygulanan ve kötüye kullanılan uluslararası vergi planlaması, “*agresif vergi planlaması*” olarak ifade edilmekte ve son yıllarda OECD ve Avrupa Birliği (AB) gibi uluslararası entegrasyonların çalışmalarında yoğun bir biçimde yer almaktadır¹². Agresif vergi planlaması mikro vergi planlaması kapsamında değerlendirilen bir kavram olup, belli bir gelir türüne yönelik efektif vergi oranını düşürmeyi amaçlayan vergi uygulamalarıdır. Meşru bir yöntem olan vergi planlamasının kötüye kullanım şekli olarak agresif vergi planlaması ile özellikle çok uluslu şirketlerin daha az vergi ödemek için ülkelerin tek başlarına üstesinden gelemeyecekleri sofistike teknikler geliştirerek ve alanlarında uzman vergi danışmanlarını istihdam etmek suretiyle vergi planlamasının sınırlarını zorlamaktadırlar¹³.

Çok uluslu şirketler agresif vergi planlamaları yaparken haksız vergi rekabetinden faydalanırlar. Bir ülke vergi rekabeti sonucunda diğer ülkelerin vergi tabanını (örnek olarak, sadece yabancı şirketlere düşük vergi oranı sağlayarak) haksız bir biçimde iktisap ederek negatif vergisel dışsallıklar yaratıyorsa buna ‘*haksız (zararlı) vergi rekabeti*’ denmektedir¹⁴. Haksız vergi rekabeti bir ülkenin uygulamış olduğu vergi politikaları nedeniyle diğer ülkeleri gelir kaybına uğratıp zarar görmesine neden olan rekabet türüdür¹⁵. Ayrıca tercihli vergi rejimi uygulayan, vergi cenneti olarak tanımlanan ve off-shore bankalara ev sahipliği yapan ülkeler sermaye sahiplerine ile çok uluslu şirketlere avantajlar sağlamakta olup vergi cenneti ülkelerin varlığı firmaları özellikle transfer fiyatlaması yo-

¹² Hüseyin Çakır, “Uluslararası Vergi Planlaması ve Türkiye Uygulamaları Açısından Değerlendirilmesi”, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Gazi Üniversitesi, Ankara, 2016, s.20.

¹³ Hüseyin Şen ve İsa Sağbaş, Vergi Teorisi ve Politikası, Kalkan Maatbacılık: Ankara, 2016, s. 480-481.

¹⁴ Kemal Akmaz, “Uluslararası Vergi Rekabeti”, E-yaklaşım Dergisi, Sayı:51, 2007, s. 2

¹⁵ Volkan Yurdadoğu ve Murat Albayrak, “OECD Ülkelerinde Vergi Rekabeti”, Sosyoekonomi Dergisi, Sayı:25, 2017, s.127.

luyla kârlarını bu ülkelere kaydırmaları için teşvik etmektedir¹⁶. Dolayısıyla artık mevcut kurallar dünyada vergi matrahlarının adil dağılımını ve adil vergilemeyi sağlayamamakta ve ülkeleri haksız vergi rekabeti sorunsalı ile baş başa bırakmaktadır.

Haksız vergi rekabetinin ortadan kaldırılması ve uluslararası vergilendirme sorunlarına çözüm üretilmesine yönelik olarak G20 ülkelerinin çağrısı üzerine OECD tarafından 2013 yılında BEPS Eylem Planı açıklanmıştır. 15 eylemden oluşan BEPS Eylem Planı üç ana başlıkta toplanmaktadır. Bu başlıklar; (i) kurumlar vergisinin uluslararası düzeyde uyumu, (ii) vergilendirme ve özün önceliği ilkesinin eşgüdümlemesi ve (iii) vergilendirmede belirlilik ve öngörülebilirlikle desteklenen şeffaflığın sağlanmasından oluşmaktadır¹⁷.

Agresif vergi planlama araçlarından biri de haksız vergi rekabetinden yararlanarak vergi anlaşma alışverişi yoluyla kötüye kullanımdır. Transfer fiyatlandırması araçları ve kanal şirketler yoluyla gerçekleştirilen anlaşma alışverişlerinin kötüye kullanımına yönelik öneriler aynı zamanda BEPS 6 No'lu Eylem Planında (Action-6: Treaty Abuse) yer almaktadır. Söz konusu 6 No'lu Eylem Planında vergi anlaşmaları alışverişlerinin önlenmesi için standartlar getirilmekte, doğru zamanda, doğru uygulamalarla ulus devletlerin ne yapmaları gerektiği konusunda görüşlerde bulunmaktadır.

IV. ANLAŞMA ALIŞVERİŞİ YOLUYLA KÖTÜYE KULLANIM

1. Kavramsal Olarak Anlaşma Alışverişi (Treaty Shopping) ve Kanal Şirket Uygulaması

Geniş anlamda vergi anlaşması alışverişi “uluslararası vergi anlaşması açısından yararlanmak için önceden belirlenmiş bir çaba ve belirli bir amaç için en uygun sözleşmenin seçilmesi”¹⁸ olarak ifade edilmekte-

¹⁶ Yudum Biçinel, “Avrupa Birliğinde Vergi Rekabeti ve Zararlı Vergi Rekabetinin Önlenmesine Yönelik Çalışmalar: Kurumlar Vergisi Üzerine Bir Değerlendirme”, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Dokuz Eylül Üniversitesi, İzmir, 2006, s.7.

¹⁷ Ramazan Biçer, ve Mehmet Erginay, “OECD Matrahın Aşındırılması ve Kârın Aktarılması Eylem Planı ve Türkiye’ye Etkileri”, Vergi Sorunları Dergisi, Sayı: 326, 2015, s 55-57.

¹⁸ David G. Duff, ‘Responses to tax treaty shopping: A Comparative Evaluation’, Erişim Adresi: https://commons.allard.ubc.ca/cgi/viewcontent.cgi?article=1095&context=fac_pubs, (Erişim Tarihi: 10.06.2018), s.3.

dir. Başka bir ifadeyle anlaşma alışverişi/anlaşma seçimi yoluyla anlaşmanın kötüye kullanılması, “... bir kişinin normalde kapsamına girmediği bir anlaşmanın lehe olan hükümlerinden faydalanma amacıyla akit devletlerden birinde oluşturduğu yapay kuruluşlar aracılığıyla faaliyette bulunması” şeklinde tanımlanabilmektedir¹⁹.

Sınır ötesi işlemler üzerinde yüksek oranlı vergiler uygulayan ülkeler, özellikle çok uluslu şirketlerin vergi anlaşması alışverişi yapmaları konusunda uygun ortam hazırlamıştır. Yüksek oranlı vergilerden kaçmak ya da hiç vergi ödememek adına anlaşma alışverişi uygulayan işletmeler yaptıkları bu işlemler sonucunda olumsuz dışsalılıklara neden olmaktadır. Ayrıca bu işlemler maliye politikalarını etkisiz hale getirmekte, vergi mevzuatları üzerinde baskı yaratmakta ve sonuç olarak devletlerin vergilendirme yetkilerinin sınırlandırılmasına sebep olmaktadır²⁰.

Anlaşma alışverişlerini daha iyi çözümleyebilmek adına çok uluslu şirketlere kısaca değinmekte fayda vardır. “Çok uluslu şirket bir ana merkez ile ona bağlı çeşitli ülkelerde üretimde bulunan ve ana merkezin denetimi altındaki şubelerin oluşturdukları bir bütündür”²¹. İki farklı ülkede mukim iki şirketi arasında anlaşma yapıldığı zaman elde edilecek kazancın hangi ülke tarafından vergileneceği çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarında belirlenmiştir. Bununla birlikte bu gelir akışında anlaşmaya taraf olmayan üçüncü bir ülkede mukim başka bir şirket tarafından devreye girilmesi durumunda sermaye akışı bozulmakta ve anlaşmanın asıl tarafı olan şirketlerin yararlanacağı haklardan anlaşmada asla yer almayan üçüncü ülke şirketi de faydalanmaya başlamaktadır²².

Vergi anlaşmaların anlaşma alışverişi yoluyla kötüye kullanılması kanal şirketler aracılığıyla gerçekleştirilmektedir. Kanal şirketler ise doğrudan kanal şirketler ve atlama taşı kanal şirketler olarak ikiye ayrılmaktadır.

¹⁹ Billur Yaltı Soydan, *Uluslararası Vergi Anlaşmaları*, Beta Basım Yayın, İstanbul, Temmuz, 1995, s.307.

²⁰ Vincent Arel Bundock, “The Unintended Consequences of Bilateralism: Treaty Shopping and International Tax Policy”, *International Organization*, No: 2, 2017, s.349.

²¹ Halil Seyidoğlu, *Ekonomik Terimler Sözlüğü*, Güzem Yayınları, No:4, Ankara, Ocak 1992, s.31-132.

²² Annet Wanyana Oguttu, “Curbing 'Treaty Shopping': The 'Beneficial Ownership' Provision Analysed From A South African Perspective”, *Vol.40, No.2, 2007*, Erişim Adresi: <http://www.jstor.org/stable/23252664>, (Erişim Tarihi:27.05.2018), s.241-242.

A. Doğrudan Kanal Şirketler

Çok uluslu şirketler özellikle maddi olmayan varlıkları yoğun kullanarak karlarını anlaşmaya dayalı şirketlerden daha düşük vergilenen, sanal ya da yavru firmalara aktarmaya çalışmaktadırlar. Böylece mevcutta iş yaptıkları ülkelerden elde ettikleri kurumsal gelirlerini saklayabilmekte ve vergi anlaşmalarının alışverişi ile stopajlardan kaçınabilmektedirler²³. İmzalanan vergi anlaşmalarının, kaynak ülkelerde özellikle temettü, faiz ve telif haklarına ilişkin stopaj vergilerini düşük oranda vergilemesi ya da hiç vergilememesi durumunda ve bunlara ek olarak sermaye kazançlarının vergilenmesi esnasında kaynak ülke vergilerinin sınırlandırması nedeniyle genellikle kaynak ülkeler açısından dezavantaj oluşturmaktadır²⁴.

Bir ülkede vergi anlaşmasının olmaması veya sunulan bir takım vergi indirimlerinden ziyade ülkelerin kendi aralarında yapmış oldukları vergi indirimleri de söz konusudur. Vergi anlaşmaları arasındaki bu farklılıklar, yatırımcıların uluslararası alanda en faydalı anlaşmayı seçmeyi de teşvik eder.

B. Atlama Taşı Kanal Şirketler

Atlama taşı kanal şirketler, doğrudan kanal şirketlere göre daha karışık ve çoğunlukla yapılan işlemlerde daha fazla kanal şirketin kurulduğu ve böylelikle vergi yükünün azaltıldığı ya da yok edildiği yöntemlerde kullanılmaktadır. Atlama taşı kanal şirketler aracılığı ile vergi anlaşmalarında yer alan istisnalar, borçlanma yöntemleri ve uygulama sonuçları, kar aktarımı, faiz ödemesi ya da gayrimaddi haklar üzerinden yapılan işlemler gibi araçlar kullanılarak ülkeler arasında yapılan vergi anlaşmaları kötü amaçla kullanılır²⁵.

V. ANLAŞMA ALIŞVERİŞİ BİÇİMLERİ

Anlaşma alışverişi yapılanmaları başta gayri maddi hakların kullanımıyla beraber kredi anlaşma alışverişi yapılanmaları şeklinde ortaya

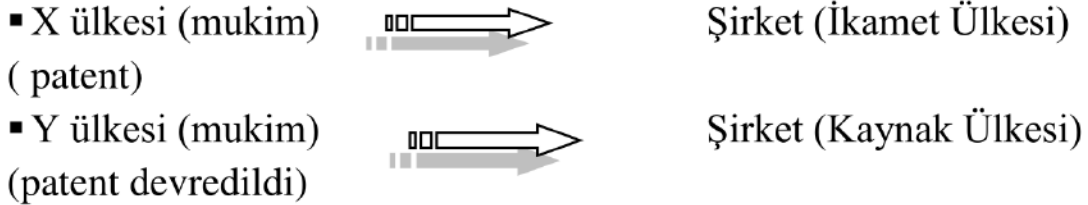
²³ Hong Sunghoon, "Taxation of Unknown Beneficial Owners: Treaty Shopping with Incomplete Information", 2016, Erişim Adresi: <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.2609632>, (Erişim Tarihi: 05.06.2018), s.2.

²⁴ Duff, a.g.e. s.3. Detaylı bir örneklendirme için bkz. Yaltı Soydan, a.g.e. s.308.

²⁵ Örneklendirme için bkz. Yaltı Soydan, a.g.e. s.308-309.

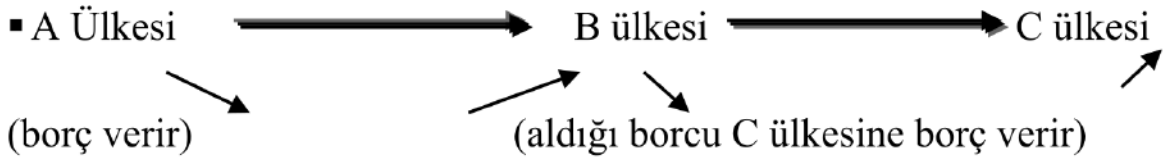
çıkılmaktadır. Bununla birlikte bu yapılanmalara holding şirketler ve iş faaliyetine dayanan yapılanmalar da örnek olarak gösterilebilmektedir.

Gayri maddi haklardan elde edilen gelirleri kapsayan ve bunları başka şirketlere taşınmasını hedef alan yapılanma biçimleridir. Bir örnekte, kurgu şöyle işlemektedir²⁶:



Bu örnekte, X ülkesi geliştirmiş olduğu patenti başka ülkelere (mukim şirketlere) devretmek istemektedir. Y ülkesindeki mukim şirkete doğrudan devretmesi durumunda, Y devleti X devletine ödenecek gelir üzerinden vergilendirme hakkını (dar mükellef vergisi) kullanacaktır. Burada atlama taşı kanal şirket ya da düşük orana sahip bir ülkede kurulan üs şirketlere patent hakkının devredilmesi durumunda elde edilecek olan gelir, gayri maddi hakların anlaşma alışverişi kapsamında kullanarak vergiden kaçınmayı sağlamaktadır.

Kredi anlaşma alışverişi yapılanmaları (borçlanma) yoluyla da vergi yükünün minimize edilmesi mümkündür. Ülkeler arasında verilen kredilerin taşıdığı yüksek maliyetler aracı kuruluşlar yoluyla düşürülmeye çalışılır. Örneğin²⁷:



A ülkesi B ülkesine borç verir, aldığı borcu B ülkesi C ülkesine borç olarak geri verir. Atlama taşı kanal şirket yapılanmalarına benzeyen bu yapıda faiz oranı sabittir. Bu yapılanmadaki asıl amacın vergi marjını A ülkesinde bırakmaktır.

Anlaşma alışverişinin kötüye kullanım yollarından biri de forum alışveriştir. Maddi hukukun birleştirilmesinin öne sürülen avantaj ve

²⁶ Ayhan Selçuk Özgenç, *Vergi Anlaşmalarının Kötüye Kullanılması: Anlaşma Alışverişi*, Oniki Levha Yayıncılık, İstanbul, Mart, 2016, s.107.

²⁷ Özgenç, a.g.e.s.106.

amaçlarından biri, 'forum alışverişi', yani avukatın, müvekkilinin menfaatine en faydalı olan forum arayışının önlenmesidir. Malların Uluslararası Satımına İlişkin Sözleşmeler Hakkında Birleşmiş Milletler Komitesi (CISG), Malların Karayoluyla Uluslararası Taşınması (CMR) ve Uluslararası Faktoring Sözleşmesi (IFC) yapmış olduğu tartışmalar çerçevesinden çıkan raporda; uluslararası tekdüze sözleşme hukuku sözleşmelerinin yürürlüğe girmesinin 'forum alışverişini' engelleyemeyeceğini göstermeye çalışmaktadır. 'Forum alışverişi' için olasılıklar azaltabilir, ancak bu engellenemez²⁸.

VI. ANLAŞMA ALIŞVERİŞİNİN KÖTÜYE KULLANIMINI ÖNLEME YOLLARI

Anlaşma alışverişini önlemek için birçok soru akla gelmektedir:

- Vergi anlaşması alışverişi yolunu yatırımcılar ne sıklıkla kullanmakta ve vergi indirimini en aza indirmek mümkün mü?
- Vergi makamları anlaşma alışverişine karşı nasıl durmalıdır?
- Vergi anlaşması alışverişi, bir kaynak ülkede vergi gelirlerini ne kadar etkiler?
- Vergi anlaşması alışverişi, yabancı vergi kredi sistemleri gibi vergi indirimi kurallarıyla önlenebilir mi²⁹?

Bu sorular ışığında anlaşma alışverişini önlemek için ülkelerin ve OECD'nin yaklaşımına değinilecek ve konu açıklanmaya çalışılacaktır.

1. GERÇEK LEHDAR (BENEFICIAL OWNERSHIP) ÖLÇÜTÜ

Gerçek lehdar kavramı ilk kez 1977 yılında OECD Model Vergi Anlaşmasında yer almıştır. Net bir tanımı olmamakla birlikte gerçek lehdar kavramı anlaşmanın üç maddesinde karşımıza çıkmaktadır: Kar payı (10), Faiz (11) ve Gayri Maddi Hak Bedelleri (12). Bu maddelerde yer alan gerçek lehdar kavramı faiz, temettü ve gayri maddi haklara sahip bir alıcının başka bir taraf için temsilci veya aday olarak hareket eden bir aracıya dönüşerek anlaşmalardan faydalanılmaması gerektiğini

²⁸ Franco Ferrari Source, "Forum Shopping' Despite International Uniform Contract Law Conventions, International and Comparative Law Quarterly, Vol. 51, No. 3, 2002, s.689.

²⁹ Sunghoon, a.g.e. s.3.

göstermektedir. Ayrıca OECD'nin "*Bakma/ İnceleme*" yöntemine göre; söz konusu gelirin, ikamet hallerinde vergiye tabi olması durumunda anlaşmanın kaynak devlette sağlanmasını öngören hükmün verilmesine ve gerçek lehdar kavramının kullanılmasını önermektedir. Dolayısıyla gerçek lehdar kavramı anlaşma alışverişlerini önleyen bir vergi güvenlik müessesidir³⁰.

Gerçek lehdar kavramındaki tartışmalı husus; bu kavramının uluslararası bir anlama sahip olması mı yoksa her devletin iç hukukuna göre mi belirlenmesi gerektiğidir. Doktrinde ilk görüş ağırlıklı olarak benimsenmektedir³¹. Türkiye'de yapılan bütün çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarında gerçek lehdar terimi geçmektedir³². Türkiye'de aracı kişilerin ilgili gelirin gerçek lehdarı sayılması için kişinin sadece ikametgâhının ilgili ülkede olması yeterli görülmektedir. Bu durum, kişileri paravan şirketler kurarak ilgili vergi anlaşmasından yararlanmaya teşvik etmekte ve dolayısıyla ülkelerin uluslararası ticaretten kaynaklanan vergi gelirlerinin ciddi miktarda aşınmasına sebebiyet vermektedir³³.

2. MUKİM SIFATININ SINIRLANDIRILMASI (LIMITATION OF BENEFITS -LOB)

LOB uygulamasının ilk kez anlaşmalarda yer alması Amerika Birleşik Devletleri tarafından gerçekleştirilmiştir. Amerika Birleşik Devletleri, uluslararası vergi anlaşmalarının amacına aykırı kullanımına itiraz eden ilk ülke olmuştur. US Modelinin teknik açıklaması açık bir şekilde "vergi anlaşmalarının, üçüncü ülkeler tarafından kötüye kullanımını özellikle önleyen hükümler içermesi gerektiğini" ifade etmektedir. Bununla birlikte tarihsel olarak incelendiğinde ABD'nin anlaşma alışverişlerine karşı tavrı her zaman bu kadar düşmanca olmamıştır. Asıl olarak başlangıçta ABD anlaşma alışverişleri konusunda hiçbir kaygı gütmektedir. Fakat 1980'lerde ABD yönetimi, yurt içi yatırımı finanse etmek amacıyla girişimlerini yabancı sermayenin çekilmesine yoğunlaş-

³⁰ Oguttu, a.g.e. s.243-244.

³¹ Ahmet Emrah Geçer, Uluslararası Vergi Hukukunda Gerçek Lehdar Kavramı, Türkiye Adalet Akademisi Dergisi, Yıl: 6, Sayı:20, 2015, s.486.

³² Gelir İdaresi Başkanlığı, Uluslararası Mevzuat, Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları, Erişim Adresi: http://www.gib.gov.tr/fileadmin/mevzuat/uluslararasi_mevzuat/VERGIANLASMALIST.htm, (Erişim 22.06.2018).

³³ Geçer, s.489.

tırmıştı. Yabancı sermayeyi ABD pazarlarına teşvik etmek için yabancı yatırımcıların elde ettiği portföy kazançları vergilendirmeden muaf tutmaktaydı. Bu sebeple ABD ‘yabancı portföy yatırımları için bir çeşit vergi cenneti’ olarak nitelendirilmekteydi. Anlaşma alışverişlerinin suiistimal edilmesi vergi cennetleri ile ilgili olduğu için ABD açısından büyük bir sakınca teşkil etmekteydi. ABD önlem amacıyla 1989 tarihli ABD-Almanya anlaşmasında ilk kez LOB hükmünü ilân etti ve müteakip akdedilen tüm ABD anlaşmaları LOB hükümlerini içermeye başladı. Böylece günümüzde içerisinde LOB hükmü olmaksızın uygulanan bir ABD vergi anlaşması bulunmamaktadır³⁴.

LOB hükmü ABD’nin yeni model vergi anlaşmasının 22. maddesinde düzenlenmiştir. Bu madde modelin en uzun ve en detaylı düzenlemelerinden biridir. Menfaatlerin sınırlandırılması maddesi sadece belirli şartları sağlayan kişilere anlaşma menfaatlerinin sağlanmasına ilişkin olup, bu şartlar, sahiplik yapısı, yasal yapısı ve faaliyetleri temelinde kuruluşun mukim olduğu devlet ile yeterli bağı bulunmasını sağlamayı amaçlamaktadır³⁵. Kaynağını US Modeli’nden alan LOB hükmü, anlaşma alışverişinin önlenmesinde anlaşmalara yerleştirilecek hükümlerden biridir. Bu hüküm 2003 değişiklikleriyle OECD Model Şerhi önerileri arasına da girmiştir. Anlaşma alışverişlerini önlemeye yönelik diğer koşullardan temel farkı, doğrudan anlaşma alışverişini önlemeye yönelik olmasıdır. Koşul, getirmiş olduğu bir dizi test ile kural olarak iki sözleşmecî devlet arasında karşılıklı olması beklenen anlaşma faydasının diğer sözleşmecî devlette gerçek bir iş bağlantısı veya varlığı olmayan üçüncü ülke mukimlerine ulaşmasını engelleme amacı taşımaktadır³⁶.

Anlaşmaların suiistimalinin ve kötüye kullanımının engellenmesine yönelik özel nitelikli kural olan LOB hükmü daha objektif unsurlara dayanan, ancak, çok teknik ve detaylı bir kuraldır. Diğer yandan mukim sıfatının sınırlandırılması hükmü oldukça teknik ve karışık ve bir o kadar da detaylı olması sebebiyle Japonya’nın önerisi ile OECD

³⁴ Reuven S. Avi-Yonah, “Rethinking Treaty Shopping: Lessons for the European Union.” C. H. Panayi, co-author. In *Tax Treaties: Building Bridges between Law and Economics*, 21-50. Amsterdam: IBFD, 2010., Erişim Adresi: http://repository.law.umich.edu/book_chapters, (Erişim Tarihi: 08.06.2018), s.44.

³⁵ Tahir Erdem, “Uluslararası Vergi Hukukunda Kurallar Yeniden Yazılırken ABD’nin Yeni Vergi Model Anlaşması: Mükemmeliyetçiliğin Kusurları”, *Mali Çözüm Dergisi*, Sayı:135, 2016, s.100.

³⁶ Özgenç, a.g.e. s.165.

bünyesinde basitleştirilmiş versiyon (simplified LOB) şeklinde bir alternatif üzerinde çalışılmaktadır³⁷.

VII. VERGİ ANLAŞMALARI ALIŞVERİŞİNE YÖNELİK ÇÖZÜM ÖNERİLERİ VE OECD YAKLAŞIMI

1977 OECD Vergi Modelinden bu yana bazı anlaşma alışverişleri önleme koşulları üzerindeki eksikler (örneğin gerçek lehdar ve LOB hükümlerinin eksikleri) OECD Mali İşler Komitesi tarafından fark edilir hale gelmeye başlamış ve bu nedenle daha spesifik tedbirler alınmasını önermiştir. Bu tedbirlerin temeli, anlaşma yararlarının, yalnızca, işletmenin iktisadi ilişkilerden dolayı ekonomik olarak ikamet ettiği ülke ile yeterli bağlantıya sahip olan kuruluşlar için mevcut olması gerektiğidir. Aracı kuruluşun mülkiyetine ve ödemenin gerçek alıcısı ile ilişkisine odaklanır. Tedbirlerin asıl amacı, gelirin resmi alıcısının fiilen geliri elde etmemesi veya gelirin kesinlikle bir üçüncü ülke ikametgâhına geçmesi durumunda iki devlet tarafından imzalanan vergi anlaşmasından faydalanmaması gerektiğini öngörmektedir. Gelir vergisinin alıcı kuruluşun ikamet ettiği ülkede vergilendirilmediği, ancak üçüncü bir ülkeye geçtiği bir durumda, vergi anlaşmasının hükümleri, kaynak ülke gelirlerinde bir azalmaya sebep olmaktadır. 2003 yılında OECD, anlaşma alışverişi ile başa çıkmak için kapsamlı bir fıkra olan US modelinin LOB hükmünün 41. Maddesini OECD model şerhi önerileri arasına eklemiştir. Bununla birlikte LOB koşulu hariç olmak üzere, OECD anlaşma alışverişlerini önleyici hükümlerinin çoğu, uygulamada yorumlama güçlüğü yaratacak şekilde geniş ve belirsiz olma eğilimindedir. Tanımsal yetersizlikler ve katı teorik temellerin eksikliği göz önüne alındığında, bu şaşırtıcı olmaktadır. Ayrıca bu anlaşma alışverişleri hükümlerinin ülkelerin kendi vergi mevzuatlarına bile tanımı olmayabilir. Terim OECD'nin çifte vergilendirme ve mali kaçısın önlenmesi konusunda yaptığı açıklamalardan çıkarılmaktadır³⁸. Bazı görüşlere göre gerçek lehdar teriminin akit devletlerin iç hukuklarından türetilemeyen uluslararası mali bir anlam taşıması gerektiği ifade edilmiştir³⁹.

³⁷ Erdem, a.g.e. s.100.

³⁸ Avi-Yonah, s.32-33-34.

³⁹ Philip Baker, "Beneficial Ownership: After Indofood", GITC Review, Cilt VI, No.1, February, 2007, s.27, Erişim Adresi: http://taxbar.com/wp-content/uploads/2016/01/Beneficial_Ownership_PB.pdf, (Erişim Tarihi: 10.06.2018),.

G20 ülkelerinin çağrısı üzerine OECD tarafından hazırlanan BEPS Eylem Planı Temmuz 2013 tarihinde açıklanmış ve ülkeler BEPS'e neden olan uygulamalarını önlemek üzere mevzuatlarını gözden geçirmeye davet edilmiştir⁴⁰. BEPS Eylem Planı, 15 eylemi üç ana başlıkta toplamaktadır. Bununla birlikte BEPS eylem planının 6. maddesi anlaşmaların suiistimalini önlemeye yöneliktir. 6 numaralı eylem ile birlikte çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarının şirket ve/veya kişilerce kötüye kullanımının önüne geçilmesi amaçlanmaktadır⁴¹. Fakat 6 numaralı eylemin daimi işyeri kavramının tanımına yönelik suiistimalleri önleyecek şekilde güncellenmesi gerektiği de ifade edilmiştir. Birçok ülkede daimi işyeri kavramına ilişkin anlaşma kurallarının yorumu, yabancı girişimlere ait malların, bu girişimcilerin başka bir ülkede faaliyet gösteren yerel birimlerine vergiye tabi satış kazancı bırakmadan transfer edilmesini mümkün kılan satış sözleşmelerinin yapılmasına olanak tanımaktadır. Benzer şekilde çok uluslu şirketler, faaliyetlerini daimi işyeri statüsü istisnalarından faydalanabilecek şekilde çoklu grup işletmeleri arasında yapay olarak tasnif edebilmektedir. Bu doğrultuda, uygun olmayan koşullarda anlaşmanın sağladığı faydadan yararlanmanın önüne geçilebilmesi için ulusal kuralların tasarımı ile ilgili model anlaşma hükümleri ve tavsiyeler geliştirilmelidir⁴². İkametgâh ülkeleri kendi gelirlerini en üst düzeye çıkarmak için vergi indirimi sistemlerini seçebilir ve daha sonra yatırımcılar ve kaynak ülkeler bu belgede incelediği gibi anlaşma alışverişi ve vergi denetimiyle oynayabilirler. Ancak vergi dairesi kaynak ülkesinin sık sık denetlenmesini şartı ile yatırımcılar hedeflerini belirleyebilirler⁴³.

BEPS projesi kapsamında ortaya koyulan eylem adımlarının taahhüt edilen takvim dâhilinde sonuçlandırılması ve otomatik bilgi değişimi çalışmalarının istenildiği gibi devam etmesi ile uluslararası vergi alanındaki pek çok problemin ortadan kalkması, en azından ıslah edilmesi beklenmektedir. Vergide şeffaflık, bilgi değişimi ve karın elde edildiği yer-

⁴⁰ Sencer Turunç, "Matrah Aşındırma & Kar Kaydırma BEPS", Ankara: T.C. Maliye Bakanlığı Avrupa Birliği Dış İlişkiler Dairesi Başkanlığı, 2013,s.3.

⁴¹ Biçer ve Erginay ,a.g.e. s.59.

⁴² Nagihan Birinci ve Levent Yahya Eser, "Vergi Kayıp ve Kaçaklarıyla Mücadelede BEPS Eylem Planı ve Değerlendirilmesi", Uluslararası Ekonomik Araştırmalar Dergisi, Sayı:3, 2017, s.454.

⁴³ Sunghoon, a.g.e. s.17.

de vergilendirilmesi gerektiği açıktır⁴⁴. Bu süreçle birlikte oluşturulacak daha şeffaf bir küresel vergi sistemi sayesinde gelişmekte olan ekonomiler de gelir toplama kapasitelerini artırarak kalkınmanın finansmanında kullanılacak daha fazla ulusal kaynağa sahip olabileceklerdir⁴⁵.

Küresel düzeyde hem kişisel gelir vergisi hem de kurumsal gelir vergisi tabanlarının erozyona uğraması ve matrah aşındırması konusu uluslararası alanda ivedilikle çözüm getirilmesi gereken bir sorun haline gelmiştir. Gelir vergisinin kaçırılmasını önlemeye yönelik yasalar daha sıkı bir denetime girmiş olsa bile, çok uluslu şirketlerin uyguladığı agresif vergi planlamaları günden güne artmaktadır⁴⁶.

VIII. SONUÇ

Geçtiğimiz son on yıl boyunca, gelişen dünyada ülkelerin yatırım ve ticaret hacimlerindeki artış küreselleşme ile birlikte ikili anlaşmaların öneminin artmasına neden olmaktadır. Bir vergi planlaması aracı olan anlaşma alışverişleri aslında bu amacın dışına çıkan sadece vergi yükünü hafifletmeyi kendine hedef haline getiren bir olgu olarak karşımıza çıkmaktadır. Bu durumda ortaya çıkan anlaşma alışverişini kötüye kullanım sonucunda aslında dürüstlük ilkesinin ihlal edilmekte böylelikle uluslararası vergi kaçınma ve kaçırma eylemleri kolaylaşmaktadır.

Vergi planlamasının sonucu olarak haksız vergi rekabeti ortaya çıkmaktadır. Ülkelerin uygulamış olduğu vergi politikaları nedeniyle diğer ülkelerin gelir kaybına kısacası matrah aşınmasına uğraması bundan dolayı zarar görmesi aslında anlaşmaların negatif etkilerini bizlere göstermektedir.

Haksız vergi rekabetine neden olan vergi anlaşması alışverişini konu eden bu çalışmada varılması gereken sonuçların başında özellikle çok uluslu şirket yapılanmaları ve bunların alt kolları olan kanal ya da yavru şirketlere dikkat edilmesi gerektiğidir. Türk Vergi Sisteminde

⁴⁴ Mustafa Cemil Kara ve Ersan Öz, “Bir Küresel Vergi Uyum Projesi: BEPS”, Vergi Dünyası Dergisi, Say:414, 2016, s. 180.

⁴⁵ Turunç, a.g.e. s. 14.

⁴⁶ Maarten Van't Riet and Lejour Arjan, “Profitable Detours: Network Analysis of Tax Treaty Shopping”, Proceedings. Annual Conceference on Taxation and Minutes of the Annual Meeting of the National Tax Association, Vol.10, 2015, Erişim Adresi: <https://www.ntanet.org/wp-content/uploads/proceedings/2015/003-riet-lejour-profitable-detours-network-analysis-treaty.pdf>, (Erişim Tarihi: 18.06.2018), s.3.

mevcut durum doğrudan kötüye kullanımı engellemeye yönelik işlemler dolaylı işlemlerdir. Özellikle VUK 3. maddede “Gerçek Mahiyet” kavramı, KVK 7. madde “Kontrol Edilen Yabancı Kurum Kazancı”, KVK 12.madde “Örtülü Sermaye”, KVK 13.madde “Transfer Fiyatlaması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı”, GVK 41.madde “Gider Kabul Edilmeyen Ödemeler” gibi dolaylı işlemlere örnek teşkil etmektedir. Bunların yanı sıra her ülkeyle yapılan anlaşmalarda önleyici koşullar konulmalıdır.

OECD’nin 2013 yılında başlattığı ve 2018 itibariyle önemli bir noktaya getirdiği BEPS Eylem Projesi kapsamındaki gelişmeler henüz yeterli seviyeye gelmemiştir. Sorunun çözümü için ulus devletlerin tek başına çare bulması mümkün olmadığından uluslararası bir konsensüs şarttır. Vergi kanunlarının yeniden kaleme alınması öngörülen günümüzde OECD çalışmaları başta olmak üzere uluslararası gelişmelerin yakından takip edilmesi ve mevcut hükümlere dâhil edilmesi Türk Vergi Sistemi açısından önem arz etmektedir.

KAYNAKÇA

Ahmet Emrah Geçer, Uluslararası Vergi Hukukunda Gerçek Lehdar Kavramı, Türkiye Adalet Akademisi Dergisi, Yıl: 6, Sayı:20, 2015.

Annet Wanyana Oguttu, “Curbing 'Treaty Shopping': The 'Beneficial Ownership' Provision Analysed From A South African Perspective”, (July 2007), Vol.40, No.2, Erişim Adresi: <http://www.jstor.org/stable/23252664>, (Erişim Tarihi:27.05.2018).

Ayhan Selçuk Özgenç, Vergi Anlaşmalarının Kötüye Kullanılması: Anlaşma Alışverişi, Oniki Levha Yayıncılık, İstanbul, Mart, 2016.

Aynur Akbel, “Uluslararası Vergi Anlaşmalarında ‘Gerçek Lehdar’ Kavramı”, Yüksek Lisans Tezi, Marmara Üniversitesi, İstanbul, 2017.

Billur Yaltı Soydan, Uluslararası Vergi Anlaşmaları, Beta Basım Yayın, İstanbul, Temmuz, 1995.

Billur Yaltı, ‘Türk Vergi Anlaşması Uygulamasına İlişkin Gözlemler, Tebliğ Metni, İsviçre- Türkiye Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması’nın Temel Esasları Sempozyumu, Kadir Has Üniversitesi Hukuk Fakültesi- İsviçre- Türkiye Araştırmalar Vakfı, 2011.

David G. Duff, ‘Responses to tax treaty shopping: A Comparative Evaluation’, Erişim Adresi: https://commons.allard.ubc.ca/cgi/viewcontent.cgi?article=1095&context=fac_pubs, (Erişim Tarihi: 10.06.2018).

Elif Cenkeri, “Hukuk Doktrinde Uluslararası Vergi Anlaşmalarının Konumu”, SDÜ Fen Edebiyat Fakültesi Sosyal Bilimler Dergisi, Sayı:24, 2011.

Esra Siverekli Demircan, “Yeni Ekonomik Düzendeki Küreselleşme Yerelleşme Bağlamında Belediyelerde Yeni Mali Yönetim Anlayışı”, Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, Sayı: 30, 2008.

Ferhan Berkay ve Ramazan Armağan, “Vergilemenin Uluslararası Boyutlarından Çifte Vergilendirme Sorunsalının Türk Vergi Sistemine Etkisi”, Süleyman Demirel Üniversitesi Vizyoner Dergisi, Sayı:5, 2011.

Franco Ferrari Source, “Forum Shopping’ Despite International Uniform Contract Law Conventions, International and Comparative Law Quarterly, Vol. 51, No. 3, 2002.

Gelir İdaresi Başkanlığı, Uluslararası Mevzuat, Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları, Erişim Adresi: http://www.gib.gov.tr/fileadmin/mevzuatek/uluslararasi_mevzuat/VERGIANLASMALIST.htm, (Erişim 22.06.2018).

Hakan Yavuz, “Türkiye ile Türkî Cumhuriyetler Arasındaki Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmalarının Muhtemel Katkıları”, Maliye Araştırmaları Dergileri, Sayı:3, 2015.

Halil Seyidoğlu, Ekonomik Terimler Sözlüğü, Güzem Yayınları, No:4, Ankara, Ocak 1992.

Hong Sunghoon, “Taxation of Unknown Beneficial Owners: Treaty Shopping with Incomplete Information”, (January 1, 2016), Erişim Adresi: <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.2609632>, (Erişim Tarihi: 05.06.2018).

Hüseyin Çakır, “Uluslararası Vergi Planlaması ve Türkiye Uygulamaları Açısından Değerlendirilmesi”, Yüksek Lisans Tezi, Gazi Üniversitesi, Ankara, 2016.

Hüseyin Şen ve İsa Sağbaş, Vergi Teorisi ve Politikası, Kalkan Maatbacılık: Ankara, 2016.

İbrahim Nihat Bayar, Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları ve Mahsup Sistemi Türkiye- İngiltere Andlaşması, Maliye ve Hukuk Yayınları: Ankara, 2006.

Kemal Akmaz, “Uluslararası Vergi Rekabeti”, E-yaklaşım Dergisi, Sayı:51, 2007.

Maarten Van’t Riet and Lejour Arjan, “Profitable Detours: Network Analysis of Tax Treaty Shopping”, Proceedings. Annual Conference on Taxation and Minutes of the Annual Meeting of the National Tax Association, Vol.10, 2015, Erişim Adresi: <https://www.ntanet.org/wp-content/uploads/proceedings/2015/003-riet-lejour-profitable-detours-network-analysis-treaty.pdf>, (Erişim Tarihi: 18.06.2018).

Mualla Öncel,, Nami Çağan, Ahmet Kumrulu, Vergi Hukuku, Ankara Üniversitesi,SBF Yayınları: Ankara, 1985.

Murat Çubukçu, “Uluslararası Çifte Vergilendirme Sorunu”, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İstanbul Üniversitesi, İstanbul, 2006.

Mustafa Cemil Kara ve Ersan Öz, “Bir Küresel Vergi Uyumu Projesi: BEPS”, Vergi Dünyası Dergisi, Say:414, 2016.

Nagihan Birinci ve Levent Yahya Eser, “Vergi Kayıp ve Kaçaklarla Mücadelede BEPS Eylem Planı ve Değerlendirilmesi”, Uluslararası Ekonomik Araştırmalar Dergisi, Sayı:3, 2017.

Philip Baker, “Beneficial Ownership: After Indofood”, GITC Review, Cilt VI, No.1, February, 2007, s.27, Erişim Adresi: http://taxbar.com/wp-content/uploads/2016/01/Beneficial_Ownership_PB.pdf, (Erişim Tarihi: 10.06.2018),.

Ramazan Biçer, ve Mehmet Erginay, “OECD Matrahın Aşındırılması ve Kârın Aktarılması Eylem Planı ve Türkiye’ye Etkileri”, Vergi Sorunları Dergisi, Sayı: 326, 2015.

Reuven S. Avi-Yonah, “Rethinking Treaty Shopping: Lessons for the European Union.” C. H. Panayi, co-author. In Tax Treaties: Building Bridges between Law and Economics, 21-50. Amsterdam: IBFD, 2010., Erişim Adresi: http://repository.law.umich.edu/book_chapters, (Erişim Tarihi: 08.06.2018).

Sencer Turunç, “Matrah Aşındırma & Kar Kaydırma BEPS”, Ankara: T.C. Maliye Bakanlığı Avrupa Birliği Dış İlişkiler Dairesi Başkanlığı, 2013.

Tahir Erdem, “Uluslararası Vergi Hukukunda Kurallar Yeniden Yazılırken ABD’nin Yeni Vergi Model Anlaşması: Mükemmeliyetçiliğin Kusurları”, Mali Çözüm Dergisi, Sayı:135, 2016.

Uluslararası Adalet Divanı Statüsünde uluslararası hukukun asli kaynaklarının sıralanışı için bkz. Erişim Adresi: http://www.unicankara.org.tr/doc_pdf/adalet_divani.pdf, (Erişim Tarihi: 05.06.2018).

Vincent Arel Bundock, “The Unintended Consequences of Bilateralism: Treaty Shopping and International TaxPolicy”, International Organization, No: 2, 2017.

Volkan Yurdadoğu ve Murat Albayrak, “OECD Ülkelerinde Vergi Rekabeti”, Sosyoekonomi Dergisi, Sayı:25, 2017.

Yudum Biçinel, “Avrupa Birliğinde Vergi Rekabeti ve Zararlı Vergi Rekabetinin Önlenmesine Yönelik Çalışmalar: Kurumlar Vergisi Üzerine Bir Değerlendirme”, Yüksek Lisans Tezi, Dokuz Eylül Üniversitesi, İzmir, 2006.

Zeynep Arıkan, “Demokratik Gelişim Sürecinde Vergilendirme Yetkisinin Sınırları (Türkiye Değerlendirmesi)”, Doktora Tezi, Dokuz Eylül Üniversitesi, İzmir, 1994.