

ULUSLARARASI VERGİLENDİRME VE KAVRAMLARININ ORTAYA ÇIKIŞI VE GELİŞİMİ

A THE EMERGENCE AND DEVELOPMENT OF INTERNATIONAL TAXATION AND ITS CONCEPTS

Birol UBAY

Dr. Öğr. Üyesi, İnönü Üniversitesi, ORCID: 0000-0001-8855-3897, birol.ubay@inonu.edu.tr.

Kabul Tarihi /
Accepted: 10 Haziran
2025

İletişim /
Correspondence: Birol
UBAY

Benzerlik Oranı/
Plagiasim: %15

Makale Türü/Article
Type: Araştırma
Makalesi/ Research
Article

ÖZET

Uluslararası vergilendirmenin tarihi insan uygarlığının en eski dönemlerine kadar uzanmaktadır. Ancak, uluslararası kural ve kavramların oluşturulması 20. yüzyıla kadar belirgin bir şekilde gerçekleşmemiştir. Uluslararası vergilendirme, egemenliğin bir işareti olarak görülse de ülkelerin kendi vergileme haklarını üstün görmesi küresel bir kaosa yol açabilir. Bu nedenle, uluslararası bir vergi sistemi oluşturmak önemlidir. Birden fazla ülkede faaliyet gösteren kişilerin veya işletmelerin elde ettikleri gelirleri vergilendirme yetkisinin kimde olduğunun belirlenmesi önemlidir. 1920'lerde oluşturulan uluslararası vergilendirme ilkeleri, başlangıçta çifte vergilendirmeyi önlemek için tasarlanmıştır. Ancak, küreselleşme ile uluslararası ticaretin genişlemesi ve sonrasında dijitalleşme uluslararası vergilendirmenin kapsamının genişlemesine yol açmıştır. Bu nedenle uluslararası vergilendirmenin, daimi işyeri, çifte vergilendirme, vergi cennetleri, vergi kaçakçılığı ve vergiden kaçınma gibi mevcut kavramlarının dijital ekonominin olgusuna göre yeniden tanımlanması önemlidir.

Anahtar Kelimeler: Uluslararası Vergileme, Vergi Cennetleri, Vergiden Kaçınma, Bilgi Değişimi.

JEL Kodları: H20, H21, H26

ABSTRACT

The history of international taxation can be traced back to the earliest periods of human civilisation. However, it was not until the 20th century that international rules and concepts were clearly established. Although international taxation is regarded as a sign of sovereignty, the superiority of countries' own taxation rights may lead to global chaos. Therefore, the establishment of an international tax system is imperative, in order to determine who is authorised to tax the income earned by individuals or businesses operating in more than one country. The principles of international taxation established in the 1920s were originally designed to avoid double taxation; however, the expansion of international trade, accelerated by globalisation and subsequent digitalisation, has led to the expansion of the scope of international taxation. Therefore, it is important to redefine the existing concepts of international taxation, such as permanent establishment, double taxation, tax havens, tax evasion and tax avoidance, according to the phenomenon of the digital economy.

Keywords: International Taxation, Tax Havens, Tax Avoidance, Information Exchange.

JEL Codes: H20, H21, H26

1. GİRİŞ

Vergilendirme hakkı, ülkelerin egemenlik yetkisinin bir göstergesidir. Ancak bunun uluslararası alanda sınırsız kullanılması küresel çapta bir vergilendirme kaosuna yol açacaktır. Çünkü, uluslararası ticarete taraf olan her ülkenin kendi vergilendirme hakkını üstün görmesi, aynı gelir üzerinde farklı ülkelerin hak iddia etmesine neden olacaktır. Bu nedenle, bu vergilendirme karmaşasını ortadan kaldıracak uluslararası bir vergilendirme sisteminin oluşturulmasına ihtiyaç duyulmuştur.

Her ne kadar geçmişi çok eskilere kadar uzansa da uluslararası vergilendirmenin temel ilke ve çerçevesi ancak 20'nci yüzyılın ilk çeyreğinde oluşturulmuştur. Bununla birlikte, uluslararası vergilendirme günümüze kadar oluşturulan temel kavramlar etrafında birçok gelişmeye de sahne olmuştur. Son ve en büyük değişim ise dijital ekonominin ortaya çıkardığı kavramsal belirsizliklere bir tepki olarak yaşanmıştır.

Uluslararası vergilendirme kendi dinamikleri içinde binanın temellerine dokunmadan sürekli bir restorasyon içindedir. Aslında bu değişim ulusal vergi sistemlerinin yaşadığı değişimlere paralel ancak yavaş bir süreci işaret etmektedir.

Bu açıdan çalışma, uluslararası vergilendirme olgusunu tarihsel, kuramsal ve uygulamalı yönleriyle ele alarak, özellikle dijital ekonominin bu alandaki kavramsal ve yapısal etkilerini analiz etmeyi ve günümüz uluslararası vergilendirme sistemine de bir ışık tutmayı amaçlamaktadır.

Buna göre, çalışmanın ikinci bölümünde vergileme hakkının içeriği ve uluslararası vergilendirmenin ve temel kavramların ortaya çıkışı ve gelişimi değerlendirilecektir. Sonraki bölüm ve alt bölümlerde ise uluslararası vergilendirmede kullanılan bazı kavramların içerikleri ve dijital ekonominin bu kavramlar üzerindeki etkileri üzerinde durulacaktır.

2. VERGİLENDİRME HAKKI

Egemenlik hakkı, bir ülkenin kendi kaderini tayin etme yetkisini ifade eder. Bu nedenle, egemenlik hakkı devletlere kendi amaçlarını gerçekleştirebilmek için vatandaşları üzerinde anayasal yetkiler tanır (Dagan, 2022, s. 318-328). Egemenliğin tek bir tanımı olmamakla birlikte, egemen bir devletin üç temel unsurdan oluşması gerektiği kabul edilir: toprak, halk ve hükümet (Ring, 2009, s. 555).

Vergilendirme hakkı, bu üç temel unsur arasındaki ilişki açısından önemli bir bağlayıcı unsur olup, aynı zamanda devletin ekonomik bağımsızlığının anahtarıdır. Vergi egemenliği bağlamında, devletin yetki alanı içerisinde yaşayan tüm bireyler ve gruplar, iradelerinden bağımsız olarak, devletin vergi ve harç koyma ve bunları tahsil etme yetkisine tabidir. Bu doğrultuda, vergilendirme alanında devletin bağımsız hareket etme kabiliyeti, hem tüm nüfusun çıkarları doğrultusunda politika belirleyebilme hem de bu süreci yabancı devletlerin veya belirli vergi mükellefi gruplarının etkisinden uzak şekilde yürütebilme becerisini ifade eder (Kostyukov ve Maslov, 2018, s. 449-460).

Dahası vergi egemenliği; bir devletin kendi vergi yasalarını oluşturma ve bu yasaları ulusal sınırlar içerisinde uygulama yetkisidir. Bu yetki, devlet egemenliğinin temel bir unsurudur. Dolayısıyla, devletin kendi vergi politikasını belirleyebilmesi ve sınırları içinde faaliyet gösteren kişi ve işletmelerden vergi toplayabilmesi, bu egemenliğin doğal bir sonucudur. Ayrıca, vergi politikalarını denetleme yetkisi, devletin kamu hizmetlerini yerine getirmesini sağlarken, demokratik hesap verebilirlik ve meşruiyet ilkelerini de destekler (Yanez, 2024, s. 285-297).

Ulusal vergi egemenliği üç temel egemenlik hakkını bünyesinde barındırır: Meclisin vergi yasası yapma yetkisini ifade eden yasal egemenlik, vergi yasalarının uygulanmasını kapsayan idari egemenlik ve vergi gelirlerini bütçe geliri olarak talep etme hakkını içeren gelir egemenliği. Ancak, vergi egemenliği hükümetlere, sınır ötesi gelirlerin hangi kısmının yerel

vergilere tabi olacağına ilişkin bağımsız karar alma yetkisi verdiği için uluslararası çifte vergilendirme sorununu doğurur (Genschel ve Rixen, 2015, s. 154-184).

Bu durum, bir vergi mükellefinin aynı gelirine birden fazla ülkenin vergi idaresinin vergi koyma hakkı iddia etmesine ve sonuç olarak yurtdışı gelirlerin yurtiçi gelirlere kıyasla daha yüksek bir vergi yüküne maruz kalmasına yol açar. Aynı zamanda, vergileme taleplerinin örtüşmesi ülkeler arasında ticareti olumsuz etkileyen vergi engellerine, aracı kuruluşların zorluk yaşamasına ve uluslararası ekonomik entegrasyonun sektöre uğramasına neden olabilir (Genschel ve Rixen, 2015, s. 154-184). Özellikle ulusal piyasaların hâkim olduğu bir sistemde, devletler arasında ortaya çıkan vergi koyma ve tahsil etme hakları, uluslararası vergi rekabetini tetiklemektedir (Ring, 2009, s. 555).

Birçok ülkede vergilendirme yetkisi, ulusal egemenliğin bir göstergesi olan iç yasama süreçlerine dayanır ve bu süreçlerin temelini anayasa ve yasal düzenlemeler oluşturur. Bu nedenle, vergi koyma ve tahsil etme yetkisine ilişkin olarak uluslararası hukukta genellikle bir kısıtlama öngörülmemektedir. Prensip olarak, uluslararası vergi anlaşmaları vergi kurallarının uygulanmasını etkileyebilir ancak sözleşme taraflarının yasama yetkisini sınırlayamaz (UNCTAD, 2000, s. 7).

Uluslararası anlaşmaların yasama yetkisi üzerinde doğrudan etkisi nadiren görülür. Ancak, bir devletin kendi ulusal sınırlarının ötesinde yasama yetkisini kullanması açık sınırlamalara tabidir. Diğer bir deyişle, bir devletin vergileme yetkisinin sınırı, diğer devletlerin ulusal sınırlarıyla çizilmiştir. Bu sebeple devletler, vergileme yetkileri kapsamına girdiğini düşündükleri yabancı kaynaklı gelirlerle bağlantı kurabilmek adına "bağlantı ilkeleri" kullanmaktadır (UNCTAD, 2000, s. 7).

Vergi politikası, piyasa, vatandaş ve devlet arasında çift yönlü bir etkileşim ortaya koyar. Bu durum, klasik vergilendirme ilkelerinin dış etkenlerden bağımsız olarak ülke içi dinamiklere göre şekillendirildiğini göstermektedir (Christians, 2009). Ancak günümüzde yaşanan hızlı küreselleşme ve dijitalleşme, piyasa ile düzenleyici otoriteler arasındaki ilişkiyi dönüştürmekte ve geleneksel vergileme anlayışını yeniden ele alma ihtiyacını ortaya çıkarmaktadır.

Bu bağlamda, uluslararası vergileme yetkisinin sınırlandırılması, devletler arasındaki vergi rekabetinin kontrol altına alınması açısından büyük önem taşımaktadır. Çünkü uluslararası vergilemede, vergi gelirlerinin küresel düzeyde adil bir şekilde dağıtılması amacı, sadece uluslararası şirketlerin veya gelişmiş ülkelerin çıkarlarına değil, daha geniş kapsamlı ulusal çıkarlara dayanmalıdır (Sadchikov ve diğerleri, 2020, s. 319-326).

Öte yandan, egemen devletlerin vergi sistemleri karmaşık ve birbirinden farklı yapılar içerdiği için uyumsuzluklar kaçınılmazdır. Her devlet, özellikle kendi egemenlik alanı içinde gerçekleşen uluslararası ekonomik faaliyetleri, vergi gelirleri açısından bir kaynak olarak görür. Bu durum, faaliyetin gerçekleştiği ülke ile faaliyeti gerçekleştiren yabancıların mukim olduğu ülke arasında vergi çatışmalarına yol açar. Dolayısıyla, uluslararası vergileme sistemleri, ulusal vergilendirme yetkilerini dengeleyecek çözüm mekanizmaları geliştirmeye çalışmakta ve yetki paylaşımı açısından bir denge kurma çabası göstermektedir (Sadchikov ve diğerleri, 2020, s. 319-326).

2.1. Uluslararası Vergilemenin Ortaya Çıkışı ve Gelişimi

Tarihte vergileme hakkının kullanımına ilişkin ilk kayıtlı örnek, yaklaşık 5000 yıl önce Eski Mısır'da Firavun'un tahıl hasadının yüzde 20'sine eşdeğer bir vergi topladığına dair belgelere dayanmaktadır (Samson, 2002, s. 22). O dönemde tahıl hem kolaylıkla toplanabilen hem de ticareti yapılabilen somut bir değer taşıyor ve toplum genelinde yeniden dağıtılabilecek bir kaynak olarak kabul ediliyordu.

Mısırlardan sonra, kendi bölgelerini genişleten ve medeniyetlerini geliştiren Yunanlılar, vergilendirme fikrini benimseyerek bu anlayışı gelişmiş dünyaya yaymışlardır (Willis, 2021). Hatta, Mısır-Yunan ortak kültürünü yansıtan ve günümüzde hiyerogliflerin çözülmesinde

anahtar rol oynayan Rosetta Taşı, büyük ölçüde M.Ö. 196'da yürürlüğe giren vergi yasalarını açıklayan bir belge niteliğindedir (The British Museum, 2017).

Antik çağda bile egemen otoriteler ile vergi toplama hakkı arasında ilişki kuran anlaşma örneklerine rastlanmaktadır. Bu durum, uluslararası vergi hukukunun sanıldığı gibi yalnızca 1920'lerde doğmuş yeni bir alan olmadığını; aksine, tarih boyunca devletlerin varlıklarını sürdürebilmeleri için vergilendirilebilir değerlere ihtiyaç duyduklarını göstermektedir. Ayrıca, günümüzde kullanılan uluslararası vergi hukukuna ait kavramlar, tarihsel süreçte ülkeler arası ekonomik, politik, sosyal, kültürel ve felsefi ilişkiler doğrultusunda kademeli olarak gelişmiştir (Sadowsky, 2021, s. 2).

Bu bağlamda, sınır ötesi ticari faaliyetlere ilişkin vergilemeyi etkileyen kurallar dizisi; yerel vergi mevzuatı, ikili vergi anlaşmaları ve çok taraflı hukuki araçlar gibi çeşitli uluslararası belgelerden oluşmaktadır (OECD, 2018, s. 167). Modern uluslararası vergilendirme kurallarının temelleri ise 1920'lerde atılmıştır. Bu dönemde geliştirilen ilkeler, daha çok fiziksel üretim faktörlerinin ön planda olduğu ve emeğin yoğun olarak kullanıldığı bir ekonomik yapıya dayanmaktadır. Özellikle, bu süreçte sınır ötesi ticari kazançların vergilendirilmesine ilişkin iki temel kural belirginleşmiştir: kaynak ilkesi ve şahsılık ilkesi (OECD, 2018, s. 169).

Bu iki temel kural, bir ticari faaliyet ulusal sınırları aştığında o faaliyetten doğan kârların hangi ülkede vergilendirileceği sorusunu cevaplandırmak amacını taşır. Prensip olarak, vergilendirme hakkını farklı egemenlik alanlarına tahsis etmek için üç olasılık söz konusudur: üretimin gerçekleştiği kaynak ülke, geliri elde eden şirketin mukim olduğu ikamet ülkesi ve satışların fiilen yapıldığı varış yeri ülkesi. Milletler Cemiyeti tarafından 1920'lerde sağlanan bu uzlaş, bugünkü uluslararası vergilendirme sistemine felsefi bir temel kazandırmıştır (Kurian, 2022, s. 61-71).

Bu uzlaşya göre, üretimden elde edilen aktif gelirler açısından birincil vergilendirme hakkı kaynak ülkeye tanınırken, temettü, faiz ve telif gibi pasif gelirler üzerinde birincil vergilendirme hakkı ise geliri elde edenin mukim olduğu ikamet ülkesine verilmiştir (Kurian, 2022, s. 61-71).

1920'lerdeki bu yaklaşım, fiziksel varlıkların ve üretim faktörlerinin varlığına büyük önem vermekteydi. Dijital ekonominin gelişiminden önce, ticaret genellikle bir ülkenin sınırları içindeki mağaza, fabrika veya ofis gibi fiziksel sabit üsler aracılığıyla yürütülüyordu. Bu tür fiziksel varlıkların bulunduğu yere daimî işyeri (Permanent Establishment – PE) adı verilmiştir. Ancak daimî işyeri kavramı, tüketimin yapıldığı pazarları dikkate almadığı için genellikle gelişmiş ülkelerin lehine bir sonuç doğurmuştur (Kurian, 2022, s. 61-71).

Uluslararası vergilendirmenin ve bu kapsamda vergi anlaşmalarının önem kazanmasının tarihsel zeminine bakıldığında, 19. yüzyıldaki çifte vergilendirme endişelerinin belirleyici bir rol oynadığı görülmektedir (Genschel ve Rixen, 2015, s. 154-184). Bu dönemde uluslararası ticaretin büyümesiyle birlikte, birden fazla ülkenin aynı gelir üzerinde vergi hakkı iddia etmesi sorunu ortaya çıkmıştır. Bu gelişmeler karşısında, uluslararası ticari çıkarları korumak amacıyla Uluslararası Ticaret Odaları (ICOC) öncülüğünde çeşitli koordinasyon çabaları başlatılmıştır (ICC, 2024).

Birinci Dünya Savaşı sonrasında, uluslararası iş çevrelerini temsil eden ICOC, 1920'li yıllarda çifte vergilendirmenin önüne geçilmesi için Milletler Cemiyeti'ni harekete geçmeye çağırmıştır (Jogarajan, 2018, s. 85-97). Bu çabaların sonucunda, 1921 yılında Avusturya, Macaristan, İtalya, Polonya, Romanya ile Sırp, Hırvat ve Sloven Krallığı, çifte vergilendirmeyi önlemeye yönelik ilk çok taraflı anlaşma için uzlaşmaya varmıştır (Jogarajan, 2020, s. 929-933). 1923 yılında ise Milletler Cemiyeti tarafından hazırlanan raporla uluslararası vergilemenin üç temel ilkesi ortaya konmuştur. Bunlar: (a) Gelir türlerinin sınıflandırılması ve ekonomik bağıllığın objektif testlerle ölçülerek vergilendirme hakkının kaynak veya ikamet ülkesine tahsisi, (b) Vergi uygulamalarında ikamet ilkesinin ağırlığının göz ardı edilmesi ve kaynak ülke vergilendirmesinin tek doğru yöntem olduğu yönündeki hatalı varsayıma karşı eleştiri ve (c) Gelir vergilerinde artan oranlı vergileme ilkesinin ikamet ülkesine ait olması

gerektiği yönünde bir görüş birliğidir. Bu rapor, genel olarak kaynak ilkesine göre vergilemeyi sınırlayan, buna karşılık şahsılık ilkesine göre ikamet ülkesine öncelik tanıyan bir yaklaşımı benimsemiştir (Genschel ve Rixen, 2015, s. 154-184).

2.2. Uluslararası Vergilemede Temel Vergileme İlkeleri

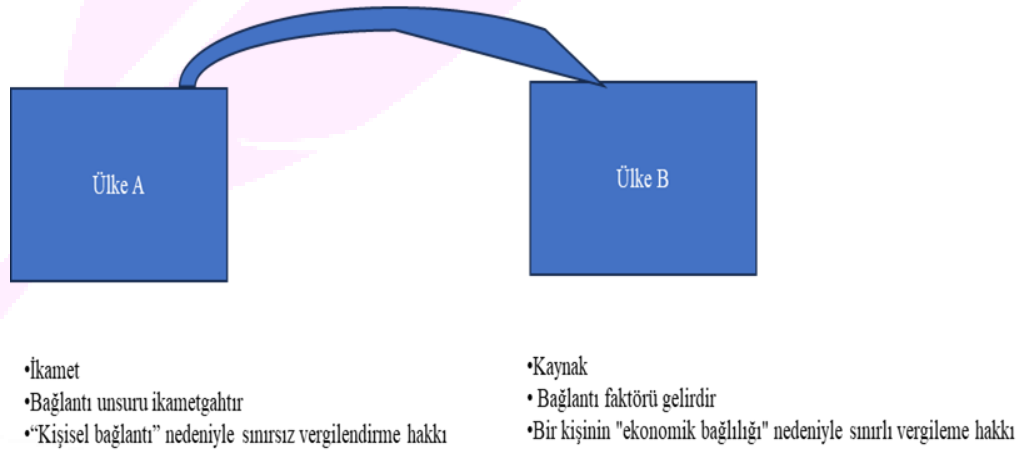
Vergilendirme, modern bir devletin temel işlevlerinden biridir. Genel anlamda uluslararası vergilendirme ise ulusal vergi politikalarının uluslararası unsurlarını ifade eder. Bu bağlamda uluslararası vergilendirme; çok uluslu şirketlerden (ÇUŞ) gelen doğrudan yabancı yatırımlar ile ulusal hükümetlerin gerçekleştirdiği portföy yatırımları gibi sınır aşan ekonomik faaliyetlerin vergilendirilmesini kapsar. Vergilendirme hakkı, her ne kadar ulusal hükümetlerin egemen bir yetkisi olsa da farklı ülke vergi sistemleri arasında yeterli koordinasyon sağlanamadığında, uluslararası yatırımların sınır aşan doğası vergi sistemleri arasında çatışmaya neden olabilir (Cadzow, 2023).

Bu çatışmalar, özellikle yabancı gelirin elde edildiği ülke ile yatırımı yapanın mukim olduğu ülke arasında, aynı gelir üzerinde ortaya çıkan çakışan vergilendirme talepleriyle çifte vergilendirme riskini doğurur. Bu durum, yabancı yatırımcıların yatırım kararlarını olumsuz etkileyebilir ve sermaye çıkışına yol açabilir. Öte yandan, çok uluslu şirketler, ülkeler arasındaki vergi mevzuatındaki boşluklardan faydalanarak vergi yükümlülüklerini asgari düzeye indirmek amacıyla vergiden kaçınma tekniklerine başvurabilirler (Cadzow, 2023).

Daha önceki bölümde belirtildiği üzere, uluslararası vergilendirme sistemleri esasen iki temel prensip üzerinden sınır aşan gelirleri vergilendirmeyi amaçlar. Bunlardan ilki, vergi mükellefi ile ülke arasında yeterli bağlantının kurulmasına dayanan ikamet esaslı vergilendirme yani şahsılık ilkesidir. Bu ilkeyi benimseyen ülkeler, kendi ülkesinde yerleşik olan gerçek ve tüzel kişilerin dünya genelinde elde ettikleri tüm gelirleri vergilendirme hakkına sahiptir (UNCTAD, 2000, s. 8).

İkamet esaslı vergilendirmeye karşı olarak bazı vergi sistemleri, gelir ile ülke arasındaki doğrudan bağlantıyı esas alan kaynak ilkesini benimser. Bu sistemde, gelir sahibinin mukim olup olmamasına bakılmaksızın, ülke topraklarında elde edilen tüm gelirler vergilendirilir. Günümüzde pek çok ülke, bu iki ilkeyi birlikte uygulamaktadır. Böylece, ülkede yerleşik olanlar —ve bazı durumlarda vatandaşlar— dünya genelinde elde ettikleri gelirler üzerinden tam mükellef sıfatıyla vergilendirilirler (UNCTAD, 2000, s. 8).

Şekil 1. İkamet ve Kaynak İlkesine Göre Vergileme



(Kaynak: Tarafımızca üretilmiştir.)

Şekil 1’de uluslararası vergilendirmede kullanılan iki temel prensibi —ikamet esaslı ve kaynak esaslı vergileme— karşılaştırmalı olarak göstermektedir. İkamet esasına (şahsılık ilkesi) göre, kişinin mukim olduğu ülke, dünya genelindeki tüm gelirleri üzerinden vergilendirme hakkına sahipken; kaynak ilkesine göre, gelirin elde edildiği ülke, kişinin ikamet durumuna bakmaksızın vergileme yapabilir.

Uluslararası vergilendirme sistemi, iki ana gelir kategorisinin vergilendirilmesine yönelik kurallar geliştirmiştir. Birincisi, ülke dışından gelip o ülkede çalışan, ticari işlem gerçekleştiren ya da mülk veya gelir elde eden kişilerin vergilendirilmesidir. İkincisi ise, bir ülkeye bağlı olup yurt dışında çalışan, ticaret yapan ya da gelir/mülk sahibi olan kişilerin vergilendirilmesidir (Vann, 1998).

Bu kapsamda, uluslararası vergilendirmede mükelleflerin ülke ile olan bağlantısını açıklamak için genellikle şahsılık ilkesi; gelirin ülke ile bağlantısını belirtmek için ise kaynak ilkesi kullanılır. Bu iki ilke, neredeyse tüm gelir türleri ve vergilendirme alanlarında merkezi rol oynamaktadır (Vann, 1998).

Örneğin, gelir vergisinde mukim olmayanların yurt içi gelirlerinin vergilendirilmesi ve mukimlerin yurt dışı gelirlerinin vergilendirilmesi konuları bulunmaktadır. Türk gelir vergisi sistemi, 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunun (GVK) 3'üncü maddesi "*aşağıda yazılı gerçek kişiler Türkiye içinde ve dışında elde ettikleri kazanç ve iratların tamamı üzerinden vergilendirilirler: 1. Türkiye'de yerleşmiş olanlar; 2. Resmi daire ve müesseselere veya merkezi Türkiye'de bulunan teşekkül ve teşebbüslere bağlı olup adı geçen daire, müessese, teşekkül ve teşebbüslerin işleri dolayısıyla yabancı memleketlerde oturan Türk vatandaşları*" hükmü ile şahsılık ilkesini, 6'ncı maddesi "*Türkiye'de yerleşmiş olmayan gerçek kişiler sadece Türkiye'de elde ettikleri kazanç ve iratlar üzerinden vergilendirilirler*" hükmü ile de kaynak ilkesini benimsemiştir.

Her iki durumda da temel sorun, gelirin çifte vergilendirilmesi veya hiç vergilendirilememesi olasılığıdır. Yani, birden fazla ülkenin aynı gelir üzerinde hak iddia etmesiyle çifte vergilendirme sorunu ortaya çıkabileceği gibi, herhangi bir ülkenin bu geliri vergilendirmemesi durumunda da çifte vergilendirmeme oluşabilir. Bu tür durumlar, ülkelerin vergi matrahlarının aşınmasına ve uluslararası ticaretin önünde yapısal bir engel oluşmasına neden olarak ekonomik refah kayıplarına yol açar.

3. ULUSLARARASI VERGİLEMEDE KULLANILAN TEMEL KAVRAMLARIN TANIMLARI

Uluslararası vergileme bakımından son yüzyıllık dönemde vergileme hakkının dağıtımı ve uluslararası vergileme sorunlarının tespiti ve çözümlenmesi bakımından oluşturulmuş temel kavramları tanımlamak, dijital ekonomi sonrası dönemde ortaya çıkan uluslararası vergilendirme sorunlarını ve çözüm önerilerini anlamak için önemlidir. Çünkü, dijital ekonomi uluslararası vergilendirme bakımından yeni kavramlar ortaya çıkarmamış sadece bu kavramların güncellenmesini sağlamıştır. Bu nedenle, bu alt bölümde uluslararası vergilendirme bakımından önemli olan çifte vergilendirme ve çifte vergilendirmeme, daimî işyeri ve vergi ikametgahı, ikili vergi anlaşmaları, vergi cennetleri ve ikili vergi anlaşmalarından kaynaklanan uluslararası bilgi değişimi kavramları genel hatları ile açıklanacaktır.

3.1. Çifte Vergilendirme ve Çifte Vergilendirmeme

Daha önceki bölümlerde belirtildiği üzere, vergilendirme hakkı devletlerin egemenlik göstergelerinden biridir; ancak bu, sınırsız bir hak değildir. İki egemen devletin vergilendirme hakkının çatıştığı durumlarda, hangi ülkenin vergilendirme hakkına sahip olduğunu belirlemede, gelir veya geliri elde eden kişi ile vergilendirme hakkını kullanacak devlet arasında güçlü bir bağlantının bulunması gereklidir.

Gerçek kişiler için bu bağlantı faktörleri; sürekli ikametgâh, mukimlik veya vatandaşlık iken; şirketler için daimî işyeri veya kanuni merkezidir. Bu bakımdan bağlantı faktörüyle vergilendirme hakkının hangi ülkede olacağı belirlenirken vergiyi doğuran olayın ya da faaliyetin vergilendirme hakkını kullanacak ülkede gerçekleşip gerçekleşmediğine veya faaliyetin amacının bir şekilde bu ülkeyle bağlantısının olup olmadığına dikkat etmek gereklidir. Her ne kadar uluslararası vergi uygulamaları bakımından devletlerin vergi egemenliğinin belirgin bir sınırı olmasa da gelir üzerinden alınan vergiler bakımından yasa

koyucu yalnızca kendi egemenlik bölgesi ile gerçek bağlantısı olan uluslararası gelirleri vergilendirme yoluna gitmektedir (Lang, 2021, s.1).

Bu açıdan bakıldığında, dar anlamıyla uluslararası çifte vergilendirme, iki devletin aynı vergiye tabi kişiye, aynı gelir kalemi için benzer bir gelir vergisi uygulaması durumunda ortaya çıkar (Vogel, 1986, s.4). Diğer yandan, ikili vergi anlaşmaları yoluyla önlenmeye çalışılan uluslararası çifte vergilendirme ise daha geniş bir içeriğe sahiptir. İkili anlaşmalar, genellikle aynı tür gelir kalemi üzerinden, iki farklı ülkede birden fazla vergi mükellefinin vergilendirilmesi, yani ekonomik çifte vergilendirme durumlarını engellemeye çalışır (Vogel, 1986, s.4). Örneğin, bir ülke o ülkede faaliyet gösteren bir grup şirketinin elde ettiği geliri vergilendirirken aynı gelir, ana şirketin bulunduğu ülkede tekrar vergilendirilir. Bu ikinci vergilendirme genellikle, bağlı şirketin elde ettiği kârın ana şirkete temettü (kâr payı) olarak aktarılması durumunda olmaktadır.

Bazı durumlarda, dar mükellefiyetten kaynaklanan çifte vergilendirme sorunları da ortaya çıkmaktadır. Normal şartlar altında, bir kişi her iki devlette de dar mükellef konumunda olduğunda çifte vergilendirme durumu ortaya çıkmaz, çünkü devletler bu durumda yalnızca kendi egemenlik alanları içinde elde edilen gelirleri vergilendirme yoluna gitmektedir. Ancak, her devletin dar mükellef tanımı aynı olmayabilir ve bu durum dar mükellefiyete dayalı çifte vergilendirme sorununu doğurabilir (Lang, 2021, s.2).

Nihayetinde, ikili vergi anlaşmaları ister dar anlamda ister geniş anlamda olsun, çifte vergilendirmeyi ortadan kaldırmayı amaçlamaktadır. Çünkü çifte vergilendirmenin önlenmemesi, uluslararası ticaret ve yatırım üzerinde yıkıcı etkiler gösterebilir (United Nations, 2015, s.3). Kuşkusuz, arzu edilmeyen bu çifte vergilendirme; uluslararası ekonomik ilişkilerin ve uluslararası işletmelerin normal gelişimini olumsuz etkilediği gibi, vergi sistemlerinin sermaye dolaşımı konusunda sağlaması gereken tarafsızlığı da zedelemektedir (Echegaray, 2015, s.25).

Son dönemlerde çifte vergilendirmenin yanı sıra, "çifte vergilendirmeme" adı verilen yeni bir uluslararası vergi sorunu da ortaya çıkmıştır. Çifte vergilendirmemenin varlığı yalnızca bir vergi politikası sorunu değil, aynı zamanda yasal bir sorun anlamına da gelmektedir. Ancak, bir şeyin vergilendirilmediği her durumun yasa dışı sonuç doğurmadığını da unutmamak gerekir (Erdős ve Kiss, 2019, s.1). Çifte vergilendirmeme durumu, çifte vergilendirme kadar açık değildir. Çifte vergilendirmeme, sınır ötesi bir gelir unsurunun, iki ya da daha fazla ülkenin vergi sistemlerinin etkileşimi sonucu hiçbir ülkede vergilendirilmemesi durumudur. Yani, uluslararası faaliyetlerden veya yatırımlardan elde edilen bir gelir ya tamamen vergiden muaf kalır ya da çok düşük oranlarla vergilendirilir. (Erdős ve Kiss, 2019, s.2).

Çifte vergilendirmeme ile ilgili olarak özellikle Avrupa Birliği örnekleri dikkat çekicidir. AB Komisyonu, Birlik içinde çifte vergilendirmemeyi önlemeye yönelik önemli çalışmalar yürütmektedir. AB içinde ortaya çıkan çifte vergilendirmeme durumlarına bir örnek, finansal araçların uyumsuzluğudur. Bu durum hem borcun hem de özsermayenin özelliklerini taşıyan finansal araçların varlığı halinde ortaya çıkabilir. Bu tür finansal araçlar genellikle "hibrit finansal araçlar" olarak adlandırılır ve imtiyazlı hisse senetleri, kâr katılımı içeren krediler gibi örnekleri içerir. Üye devletler, bu hibrit araçları mutlaka aynı şekilde nitelendirmeyecektir. Eğer üye devletler arasında bu tür finansal araçların niteliği konusunda bir uyumsuzluk varsa —örneğin, bir ülkede borç olarak kabul edilirken diğerinde özsermaye olarak değerlendirilmesi gibi— çifte vergilendirmeme durumu ortaya çıkabilir (TAXUD, 2012, s.6).

3.2. Daimî İşyeri ve Vergi İkametgahı

İkili vergi anlaşmalarında yer alan önemli kavramlardan bir olan daimî işyeri kavramı başka bir ülke mukimi olan şirketin gelir elde ettiği diğer ülkede vergi ödeyip ödemeyeceğini tespit etme bakımından kritik öneme sahiptir.

Uluslararası vergi kurallarına göre, mukim olmayan bir şirket genellikle daimî işyerinin bulunduğu ülkede vergiye tabi olacaktır. Bunun nedeni, OECD modelini temel alan çifte vergilendirme anlaşmalarının genellikle bir 'daimî işyeri eşiği' içermesidir. Bir şirketin, daimî işyeri anlamına gelecek kadar bir egemenlik yetki bölgesinde yeterli varlığı yoksa, bu ülkenin ya da bölgenin vergileme hakkı reddedilir. Çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları kapsamındaki 'daimî işyeri' tanımı OECD Model Vergi Anlaşmasının 5'inci maddesine dayanılarak oluşturulmuştur. OECD Model Vergi Anlaşmasının 5'inci maddesine göre (OECD, 2003);

“Sözleşmenin amaçları bakımından "daimî işyeri" terimi, bir teşebbüsün işinin tamamen veya kısmen yürütüldüğü işe ilişkin sabit bir yer anlamına gelir. İşyeri" terimi özellikle: a. yönetim yeri; b. şube; c. ofis; d. fabrika; e. atölye ve f. maden, bir petrol veya gaz kuyusu, taş ocağı veya doğal kaynakların çıkarıldığı herhangi bir yeri kapsar. Bir şantiye veya inşaat ya da kurulum projesi, ancak on iki aydan fazla sürmesi halinde daimî işyeri teşkil eder.

Diğer yandan, 5'inci maddenin önceki hükümlerine bakılmaksızın, "daimî işyeri" terimi; a. Tesislerin yalnızca teşebbüse ait mal veya ticari eşyanın depolanması, teşhiri veya teslimi amacıyla kullanılması; b. Teşebbüse ait mal veya ticari eşya stokunun yalnızca depolama, teşhir veya teslim amacıyla bulundurulması; c. Teşebbüse ait mal veya ticari eşya stokunun yalnızca başka bir teşebbüs tarafından işlenmesi amacıyla bulundurulması; d. Teşebbüs için yalnızca mal veya ticari eşya satın almak veya bilgi toplamak amacıyla işe ilişkin sabit bir yerin muhafaza edilmesi; e. İşe ilişkin sabit bir yerin yalnızca teşebbüs için hazırlayıcı veya yardımcı nitelikteki diğer herhangi bir faaliyetin yürütülmesi amacıyla muhafaza edilmesini de kapsar.

Burada işe ilişkin sabit bir yerin yalnızca a'dan e'ye kadar olan bentlerde belirtilen faaliyetlerin herhangi bir birleşimi için muhafaza edilmesi, ancak bu birleşmeden kaynaklanan iş için sabit yerin genel faaliyetinin hazırlayıcı veya yardımcı nitelikte olması gerekir.”

Buna göre, BM Model Anlaşmasının 7(1)'inci maddesi, yabancı bir teşebbüsün ticari kazançlarının, bir devlette yalnızca teşebbüsün o devlette kârın atfedilebileceği bir daimî işyerine sahip olması halinde vergilendirilebileceğini öngörmektedir. BM Model Anlaşmasının Yorumlarına göre, bu madde, bir akit devlet teşebbüsünün ticari kazançlarına ilişkin vergileme haklarını, bu kazançların Sözleşmenin diğer maddeleri kapsamındaki farklı kurallara tabi olmadığı ölçüde tahsis etmektedir. Bir akit devlet teşebbüsünün, diğer devlette yerleşik bir daimî işyeri olmadığı ve bu teşebbüsün ticari kazançları Sözleşmenin diğer maddelerinde belirtilen özel gelir kategorilerine girmediği sürece, bu karların diğer devlet tarafından vergilendirilemeyeceği temel ilkesini içermektedir (UN, 2021, m.7).

Vergi anlaşmalarındaki daimî işyeri kavramı, uluslararası vergilendirmenin temel unsurlarından biridir ve öncelikli işlevi bir devletin mukimi teşebbüsün başka bir devlet topraklarında ticari kazanç elde etmesi durumunda vergilendirme hakkının nasıl dağıtılacağını tespit etmektir. Bu bağlamda, ülkeler her ne kadar fiziksel mevcudiyet gibi eşik gereksinimleri kullansalar da genel olarak tanımlanan bir daimî işyerinin mevcut olmadığı veya bunun varlığı kabul edilmediği sürece, mukim olmayanlarca elde edilen yerel kaynaklı ticari kazançları karşılıklı olarak vergilendirmemeye karar vermiştir (UN, 2016, s.3).

Daimî işyeri kavramı uzun bir geçmişe sahip olmasına rağmen, pratikte halen akademisyenler, yargı, vergi mükellefleri ile vergi makamları arasında daimî işyerinin ne olduğuna dair anlaşmazlıklar süre gelmektedir. Bu anlaşmazlıklar ya da sorunlar vergi anlaşmaları modelleri ve bunlarının yorumlarında yer verilen daimî işyeri hükümlerinin kaynak ülke ile ikamet ülkesi arasındaki vergileme hakkının uygun bir şekilde dağıtımı için yeterli olup olmadığı konusundadır. Kanımızca, bu konudaki endişeler dijital ekonominin gelişimi ile daimî işyeri kavramının bulanıklaşması üzerine daha önemli hale gelmiştir.

Genellikle bazı devletlerin vergi kanunları, vergi mükelleflerinin ikamet edilen devlet ile olan kişisel bağlılığına dayalı olarak tam vergi yükümlülüğü öngörmektedir. Bu vergi yükümlülüğü, vergi kanunları dikkate alınırca sadece yalnızca bir devlette “ikametgahı”

bulunan kişilere getirilmemektedir. Tam mükellefiyet durumları, örneğin ülkenin topraklarında sürekli olarak veya belki yalnızca belirli bir süre kalan kişileri de kapsayacak şekilde genişletilebilir. Bazı vergi sistemleri, örneğin, ülkede ana limanı bulunan gemilerde hizmet veren kişilere de tam vergi yükümlülüğü getirmektedir (OECD, 2010, s.83). Çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları, normalde, bir kişinin vergisel açıdan "mukim" olarak kabul edileceği ve dolayısıyla o akit devlette tam mükellef olarak vergiye tabi tutulacağı durumları belirleyen iç mevzuatla ilgilenmez. Diğer bir ifadeyle, çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları tam mükellefiyete ilişkin taleplerin akit devletler arasında kabul edilebilmesi için, "ikamet"e ilişkin iç mevzuat hükümlerinin standartlarını belirlememektedir. Bu bakımdan devletler tutumlarını tamamen iç hukuka göre alırlar. Diğer yandan çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları ülke vergi kanunlarında yer verilen dar mükellefiyet tanımları ile ilgilenir (OECD, 2010, s.83).

Konuyu anlamlandırmak açısından, örnek olarak, Türkiye, Almanya, Fransa, İngiltere vergi kanunlarında yer alan dar mükellef, işyeri ve ikametgâh tanımları şu şekilde özetlenerek karşılaştırılabilir:

Tablo 1. Uluslararası Vergi Anlaşmalarında Temel Tanımların Karşılaştırmalı Tablosu

Ülke	İkametgâh (Tax Residence)	Dar Mükellefiyet (Non-Resident)	İşyeri (Permanent Establishment)
Almanya	Bir kişinin Almanya'da sürekli ikametgâhı, olağan ikameti veya iş merkezi bulunuyorsa mukim olarak kabul edilir. Şirketler açısından ise, kanuni merkezinin Almanya'da bulunması durumunda mukim sayılmaktadır.	Almanya'da ikamet etmeyen, ancak Almanya kaynaklı gelir elde eden şahıslar, sadece bu gelirler üzerinden vergilendirilmektedir.	Sabit iş yeri, aşağıdaki unsurları içerebilir: yönetim merkezi, ofis, şube, atölye, maden sahası ve belirli bir süreden uzun süreli inşaat alanı.
İngiltere	Birey için: Belirli bir gün sayısını aşan ikamet, kalıcı ev olarak kabul edilir. Şirket için: İngiltere'de kurulmuşsa veya kanuni merkezi İngiltere'deyse mukim olarak kabul edilir.	İngiltere'de yaşamayan, fakat İngiltere'den gelir elde eden yabancılar dar mükellef olarak kabul edilir.	Sabit iş yeri, ofis, şube, atölye, inşaat sahası veya ajan aracılığıyla sürdürülen sürekli işleri kapsar.
Fransa	Bireylerin asli ikamet yeri Fransa'da olduğunda, ekonomik ve kişisel bağların merkezi dikkate alınarak mukim sayılır. Şirketler için ise etkin yönetim yeri veya yasal merkez kriteri geçerlidir.	Fransa'da yaşamayıp Fransa'dan gelir elde eden kişiler dar mükelleftir.	Ofis, şube, atölye, sabit yerleşim; ayrıca temsilci aracılığıyla düzenli iş yürütülmesi durumları da iş yeri olarak kabul edilir.
Türkiye	Bireyler için: Türkiye'de ikamet etmek veya bir takvim yılında 6 aydan fazla kalmak. Şirketler için: Türkiye'de kurulmuş olmak veya kanuni merkezi Türkiye'de bulunmak.	Türkiye'de gelir elde eden, ancak yerleşik olmayan kişiler dar mükelleftir ve sadece Türkiye kaynaklı gelirleri vergilendirilir.	Yönetim merkezi, şube, ofis, atölye, maden sahası, petrol kuyusu veya belirli bir süre boyunca devam eden inşaat/montaj faaliyetleri işyeri olarak kabul edilir.

(Kaynak: Tarafımızca üretilmiştir.)

Tablo 1’de Almanya, İngiltere, Fransa ve Türkiye’nin ikametgâh, dar mükellefiyet ve işyeri tanımları karşılaştırılmıştır. Dört ülke, ikametgâhı kişisel ve ekonomik bağlarla belirlerken, dar mükellefiyette ülke kaynaklı gelirleri vergilendirir. İşyeri tanımları genellikle OECD Model Anlaşması’na uygundur ve sabit yer, şube, ofis gibi kriterler ortaktır. Bu uyum, ikili vergi anlaşmalarıyla çifte vergilendirme riskini azaltmayı amaçlar.

Gelir vergisi açısından, bugün çoğu devlet ikametgâhı ya sürekli oturulan yer (geleneksel tanım) ya da yasal ikamet yeri olarak tanımlamaktadır; burada dar mükellefler için genellikle yabancı bireyin ülkede geçirdiği 183 gün (altı aydan fazla) gibi objektif bir eşik getirilmiştir (Zelinsky, 2017, 2.271).

3.3. İkili Vergi Anlaşmaları

Uluslararası vergilendirme alanında, geleneksel uygulamalara ya da Birleşmiş Milletler (BM) ve OECD gibi uluslararası kuruluşların düzenlemelerine dayanan bağlayıcı ve yeknesak bir uluslararası vergi hukuku sistemi bulunmamaktadır. Ancak bu eksikliğe rağmen, devletler arasında akdedilen çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları, taraf devletlerin vergilendirme yetkileri üzerinde önemli sınırlamalar getirerek uluslararası vergilendirme düzeninin oluşumunda merkezi bir rol oynamaktadır (UNCTAD, 2024, s.4). Vergi anlaşmaları çoğu ülkenin uluslararası vergi kurallarının önemli bir yönünü temsil etmektedir. Halihazırda 2.500’den fazla ikili gelir vergisi anlaşması yürürlüktedir¹ ve sayı giderek artmaktadır (UNCTAD, 2024, s.4).

Viyana Sözleşmesinin 2. Maddesine göre; Antlaşma, devletler arasında imzalanan ve uluslararası hukuka tabi olan uluslararası bir antlaşmadır (Vienna Convention, 1969)². Buna göre; vergi anlaşmaları taraf devletlere haklar verir ve yükümlülükler getirir ancak vergi getirmez. Aksine, bir devlet tarafından konulan vergileri sınırlandırır. Anlaşmalar imzalandıktan sonra devletler için bağlayıcıdır, ancak vergi mükellefleri üzerinde etkili olabilmeleri için bunların yerel bir mevzuata dahil edilmesi gerekmektedir.

Vergi anlaşmaları ile yerel vergi mevzuatı arasındaki ilişki ve çatışma riski çoğu zaman vergi anlaşmalarının üstünlüğüne göre çözümlenmektedir. Temel prensip: İç hukuk hükümleri ile bir antlaşma arasında çelişki olması durumunda antlaşmanın geçerli olmasıdır (“anlaşmanın geçersiz kılınması”)³. Vergi anlaşmalarının amacı, sınır ötesi faaliyetlerde vergi engellerini

¹ Halihazırda Türkiye 93 ülke ile çifte vergilendirmeyi önleme anlaşması imzalamıştır. Son imzalanan anlaşma Arjantin ile 13/9/2024 tarihinde imzalanmış ve 1/1/2025 tarihinden itibaren yürürlüğe girmiştir.

² Türk mevzuatına göre, Türkiye’nin herhangi bir uluslararası anlaşmayla hukuken bağlı hale gelebilmesi için, söz konusu anlaşmanın ilgili iç hukuk prosedürlerine uygun olarak onaylanması gerekir. Bu bağlamda, anlaşmanın sadece imzalanmış olması yeterli değildir. Ayrıca, Türkiye Cumhuriyeti Anayasası ve iç hukukunda, uluslararası anlaşmaların geçici olarak uygulanmasını açıkça düzenleyen veya buna izin veren herhangi bir hüküm bulunmamaktadır. Bununla birlikte, Türkiye 1969 tarihli Viyana Antlaşmalar Hukuku Sözleşmesi’ne taraf değildir.

³ Eğer bir ülkenin iç vergi kanunları ile o ülkenin imzaladığı bir uluslararası anlaşma (örneğin bir çifte vergilendirmeyi önleme anlaşması- ÇVÖA) arasında çelişki varsa, uluslararası anlaşma hükümleri esas alınır, iç hukuk hükümleri uygulanmaz.

ortadan kaldırarak sınır ötesi ticareti ve yatırımı kolaylaştırmaktır. Bu amaca ulaşmak için, bir vergi anlaşmasının en önemli hükümleri çifte vergilendirmeyi ortadan kaldırmayı amaçlamaktadır (operasyonel amaç) (UNCTAD, 2024, s.4).

Örneğin, vergi anlaşmaları çifte ikametten kaçınmak için eşitliği bozan kurallar getirir, belirli gelir türleri üzerindeki kaynak vergi yetkisini sınırlandırır veya ortadan kaldırır. İkamet edilen ülkenin, kaynak ülke vergisine yönelik muafiyet veya yabancı vergi mahsubu sağlamasını zorunlu kılar.

Çoğu vergi anlaşması temel olarak belirli yatırım gelirleri (temettüleri, faizler, telif hakları) üzerinden indirimli stopaj oranları sağlayarak kaynak ve ikamet ülkesi arasında vergi gelirinin bir miktar paylaşımını sağlamaktır. Bir vergi anlaşmasının diğer amacı ise vergi kaçakçılığını önlemektir; ancak bunu başarmak için anlaşmalarda çok az hüküm bulunur. Diğer yandan, vergi anlaşmalarının ikincil amaçları; yabancı uyruklulara ve yerleşik olmayanlara karşı ayrımcılığın ortadan kaldırılması ve akit devletler arasında bilgi alışverişinin sağlanmasıdır. Bilgi değişimi mali kaçakçılıkla mücadelede önemli bir araçtır ve uyumsuzluk çözüm mekanizmaları sağlar.

OECD'nin misyonu, dünya çapında insanların ekonomik ve sosyal refahını artıracak politikaları teşvik etmektir. OECD Gelir ve Sermayeye İlişkin Model Vergi Sözleşmesi ile vergilendirme, finans, çevre, ticaret, sosyal ve refah, rekabet, dijitalleşme gibi çok çeşitli konularda uluslararası standartlar belirler. Gelir ve Sermayeye İlişkin OECD Model Vergi Sözleşmesi ilk kez taslak halinde 1963'te yayımlanmıştır ve 1977, 1992... 2017'de yenilenmiştir (OECD, 2017).

OECD Model Anlaşması'nın yanında, madde bazında düzenlenmiş ayrıntılı bir yorum bulunmaktadır. Bu, vergi anlaşmalarının yorumlanması ve uygulanması açısından oldukça önemlidir. OECD Modeli, kaynak ülkenin, diğer anlaşma ülkesinin mukimlerinin kazandığı belirli gelir kategorileri üzerinden aldığı verginin bir kısmından veya tamamından vazgeçmesini zorunlu kılarak çifte vergilendirmeyi ortadan kaldırır veya azaltır (OECD, 2017, s.25).

OECD Model Anlaşması; 4'üncü maddesiyle “mukim” tanımı; 10'uncu maddesiyle “temettülerin vergilendirilmesi”; 11'inci maddesiyle “faizlerin vergilendirilmesi”; 12'nci maddesiyle “telif haklarının vergilendirilmesi”; 21'inci maddesiyle “diğer gelirlerin” vergilendirilmesi; 26'ncı maddesiyle “bilgi alışverişi” ile ilgili hükümleri düzenlemiştir. Bununla birlikte çifte vergilendirme kavramı OECD Modelinin kendisinde veya Antlaşmanın Yorumunda tanımlanmamıştır (OECD, 2017, s.25);

Çifte vergilendirme, uluslararası vergi hukukunda, bir kişinin ya da bir şirketin aynı gelir üzerinde birden fazla devlet tarafından vergiye tabi tutulması durumunu ifade eder. Bu durum, genellikle aynı vergilendirme dönemi içerisinde, aynı vergiye tabi gelir kalemi üzerinden birden fazla vergi yükümlülüğü doğurur (Ismer, ve Rub, 2020, s. 555-564). Çifte vergilendirme hem hukuki hem de ekonomik anlamda iki şekilde ortaya çıkabilir. Hukuki çifte vergilendirme, aynı gelir kalemi üzerinde, farklı ülkeler tarafından yapılan doğrudan vergilendirme işlemleri ile ilgilidir ve genellikle devletler arası anlaşmalarla düzenlenir. Ekonomik çifte vergilendirme ise, birden fazla vergi yükümlülüğünün farklı vergilendirme sistemlerinden kaynaklanması ve bu sistemlerin birbirinden bağımsız olarak aynı ekonomik değeri vergilendirmesi durumunu tanımlar (Lang, 2021, s.3).

Çifte vergilendirme, çeşitli risklerin ve çatışmaların sonucunda ortaya çıkabilir. Bu riskler, genellikle birden fazla devletin aynı gelir üzerinde vergi uygulamaya çalışmasıyla bağlantılıdır. Hukuki ve ekonomik çifte vergilendirmeye neden olabilen bu risklerin başında ikamet -kaynak ilkesine göre gerçekleşen çatışmalar gelmektedir.

Şekil 2. Çifte Vergilendirme Riski

İkamet-kaynak çatışması (1)



İkamet-ikamet çatışması (2)



(Kaynak: Daha önceki bölümlerde anlatılan konulardan faydalanılarak tarafımızca türetilmiştir.)

Şekil 2’de yer alan çifte vergilendirme risklerinden biri olan ikamet-kaynak çatışmasında, bir ülke, vergi mükellefinin kendi ülkesinde mukim olmasına dayanarak, onun yabancı kaynaklı geliri üzerinde vergilendirme hakkı iddia ederken; diğer ülke ise, gelirin kendi ülkesinden elde edilmesini gerekçe göstererek aynı gelir üzerinde vergilendirme yetkisini ileri sürer. Bu durumda, bir kişinin yurt dışından gelir elde etmesi halinde, hem gelir elde edilen (kaynak) ülke hem de kişinin yaşadığı (ikamet) ülke bu gelir üzerinde vergi talebinde bulunabilir. Eğer çifte vergilendirmeyi önlemeye yönelik bir vergi anlaşması ya da iç hukuk düzenlemesi kapsamında gelir üzerinden indirim ya da mahsup hükümleri bulunmuyorsa, aynı gelir hem kaynak hem de ikamet edilen ülke tarafından vergilendirilerek çifte vergilendirme riski doğabilir (OECD, 2017, m.4).

Şekil 2’de yer verilen bir diğer çifte vergilendirme riski ise ikamet-ikamet çatışmasıdır. Bu durumda, iki veya daha fazla ülke, aynı vergi mükellefinin kendi ülkelerinde mukim olduğunu iddia ederek, onun aynı gelirini vergilendirme hakkı talep eder. Bu durum, "çifte mukim vergi mükellefi" olarak tanımlanır. Bir ülkenin ikamet esasına dayalı vergilendirme yetkisini kullanabilmesi için, bireyleri ve tüzel kişileri mukim veya mukim olmayan şeklinde sınıflandıran açık kurallara sahip olması gerekir. Aksi takdirde, bir mükellef aynı dönemde birden fazla ülkede mukim sayılarak çifte vergilendirmeye maruz kalabilir (OECD, 2017, m.4).

İkamet-ikamet çatışmalarında, vergilendirme hakkının hangi ülkeye ait olduğunu belirlemede hem bireyler hem de tüzel kişiler açısından eşitliği zedeleyen bazı kurallar bulunmaktadır. Bireyler bakımından eşitliği bozan kurallar şunlardır:

- a) Bireyin kalıcı olarak ikamet ettiği yer,
- b) Hayati çıkarlarının merkezinin bulunduğu ülke,
- c) Mutat meskeninin bulunduğu yer ve
- d) Vatandaşı olduğu ülke.

Bu kurallar, çifte vergilendirmeyi önlemeye yönelik anlaşmalar kapsamında bireyin yalnızca bir devlette mukim sayılmasını sağlamak amacıyla uygulanır. Ancak, bu kriterlerin yeterli olmaması durumunda, anlaşmaya taraf ülkelerin yetkili vergi makamları, karşılıklı anlaşma prosedürü çerçevesinde bireyin mukim olduğu ülkeyi belirleyebilir (OECD, 2017, m.4).

Tüzel kişiler açısından eşitliği bozan kural ise, OECD Model Vergi Anlaşması’nda “etkin yönetim yerinin bulunduğu ülke” olarak tanımlanmıştır. Bununla birlikte, bazı çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarında şirketin kurulduğu ülke esas alınarak mukimlik belirlenir. Birçok anlaşma ise, şirketlerin mukimliği konusunda ortaya çıkabilecek uyuşmazlıkları çözmek amacıyla konuyu ilgili ülkelerin yetkili makamlarına havale etmektedir. Bu tür durumlarda, gelir vergisi oranlarının düşük seviyelerde olması halinde çifte vergilendirmeden kaynaklanan ekonomik verimsizlikler ve adalet sorunları görece olarak tolere edilebilir düzeyde kalmaktadır. Ancak, vergi oranlarının yüksek seviyelere ulaşması

durumunda, mükellef üzerinde oluşan çifte vergi yükü ağırlaşmakta; bu da uluslararası ticaretin etkin, dengeli ve sürdürülebilir şekilde işlemlerini ciddi biçimde sekteye uğratmaktadır. (OECD, 2017, m.4).

OECD Model Vergi Anlaşması çerçevesinde, bu tür durumlarda uluslararası çifte vergilendirmenin ortadan kaldırılmasına yönelik olarak hangi yöntemin uygulanması gerektiği konusunda devletler arasında tam bir fikir birliği sağlanamamıştır. Bununla birlikte, uygulamada en yaygın şekilde başvuru yapılan yöntemler muafiyet yöntemi ile mahsup (indirim tabi tutma) yöntemidir.

Şekil 3. Muafiyet ve İndirim Yöntemi Karşılaştırması

Muafiyet yöntemi	İndirim yöntemi
►Basitlik ►Düşük idari yük	►Düşük düzeyde vergi planlama faaliyeti ►Dış kayıpların yurt içi gelirden indirilebilmesi
►Gider tahsis kurallarına duyulan ihtiyaç ►Dış zararların yurt içi gelirden düşülmemesi ►Vergi planlama faaliyetine yüksek hassasiyet	►Kuralların karmaşıklığı: ► (i) yabancı vergi indirimi sınırlaması; ► ve (ii) dolaylı vergi indirimi ►Yüksek idari yük

(Kaynak: Anlatılan konulardan faydalanılarak tarafımızca türetilmiştir.)

Şekil 3'te yer verilen uluslararası çifte vergilendirmeyi önlemeye yönelik araçlardan biri olan muafiyet yöntemi, ikamet edilen devletin, mukim vergi mükelleflerinin yabancı kaynaklı gelirlerini vergiden muaf tutması esasına dayanır. Bu yöntemde, ikamet devleti yalnızca yerel kaynaklı gelirler üzerinden vergileme yetkisini kullanırken, yabancı kaynaklı gelirler vergilendirme dışında bırakılmaktadır. Bu yaklaşım, "bölgesel vergilendirme esası" olarak da adlandırılmakta olup, vergilendirme hakkını yalnızca gelirin elde edildiği ülkeye tanır. Bu bağlamda, muafiyet yöntemi, ikamet esasına dayalı uluslararası çifte vergilendirmeyi tamamen ortadan kaldırmakta; uygulama kolaylığı ve vergisel belirlilik sağlaması nedeniyle vergi idareleri açısından da tercih edilebilir bir yöntem olarak öne çıkmaktadır (Rust ve Ndubai, 2022- s.7).

Buna karşılık, mahsup yöntemi (ya da diğer adıyla "indirim yöntemi") çerçevesinde, ikamet devleti, mükellefin yabancı bir ülkede ödediği gelir vergilerini, kendi ülkesinde ödemesi gereken vergiden mahsup etmesine imkân tanır. Bu yöntem kapsamında, yabancı kaynaklı gelirler hem kaynak ülkesinde hem de ikamet ülkesinde vergilendirilmekle birlikte, çifte vergilendirme, yabancı ülkede ödenen verginin yerli vergiden düşülmesi yoluyla hafifletilmektedir. Böylelikle, mükellefin toplam vergi yükü kısmen azalmakta; ancak muafiyet yöntemine kıyasla çifte vergilendirme tamamen ortadan kalkmamaktadır (Rust ve Ndubai, 2022- s.7).

OECD Model Vergi Anlaşması'nın 25. maddesi, Akit Devletler arasında uluslararası vergi anlaşmazlıklarını çözmek amacıyla Karşılıklı Anlaşma Prosedürü (KAP) uygulanmasını öngörmektedir. KAP, çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarından kaynaklanan ihtilafların çözülmesinde, taraf devletlerin yetkili vergi makamlarının doğrudan etkileşimde bulunmalarını sağlayan bir yöntem olarak öne çıkmaktadır. Bu prosedür, taraf devletlerin yetkili vergi makamlarının, sorunları ortak bir platformda yüz yüze tartışarak çözüm arayışında bulunmalarını hedeflemektedir. Söz konusu süreçte, diplomatik yazışma kurallarına bağlı kalmaksızın, vergi makamları doğrudan iletişim kurarak ihtilafları çözme yönünde girişimlerde bulunmaktadır. Bu yaklaşım, sürecin daha hızlı işlemlerini sağlamayı ve uluslararası vergi anlaşmazlıklarının çözümünü hızlandırmayı amaçlamaktadır. KAP kapsamında, devletler yazılı veya sözlü irtibat kurarak vergi idareleri arasında bilgi paylaşımını mümkün kılabilir. Bu durum, çözüm arayışını bağımsız ve etkin bir ortamda yürütmeyi teşvik etmektedir.

KAP'ın işleyişinin daha etkin hale getirilmesi ve mükelleflerin mağduriyetlerinin önlenmesi amacıyla, OECD model vergi anlaşmasında 2008 yılında yapılan bir güncelleme ile tahkim mekanizması sürece dahil edilmiştir. Bu güncellemeyle, mükellefler, yetkili vergi makamlarının iki yıl içinde karşılıklı anlaşmaya varamaması durumunda, çözüme ulaşamayan konularda tahkim talep etme hakkına sahip olmuşlardır. Bu düzenleme, vergi idareleri arasındaki anlaşmazlıkları çözmek için alternatif bir yol sunmakta olup, taraf ülkeler arasındaki tahkim sürecinde yaşanabilecek sorunları en aza indirmek için iç hukuk ve tahkim prosedürlerine ilişkin benimsedikleri yaklaşım genellikle ortak bir temele dayanmaktadır (OECD, 2017, m.25).

Buna göre;

- Bir kişi, aynı anda hem Karşılıklı Anlaşma Prosedürü (KAP)'ne hem de iç hukuk çarelerine başvuruda bulunamaz. Eğer iç hukuk çareleri hâlâ geçerli ve kullanılabilir durumdaysa, yetkili vergi makamları genellikle mükelleflerden iç hukuk çarelerini askıya almayı kabul etmelerini talep eder. Mükellef bu talebi kabul etmezse, KAP süreci, iç hukuk çarelerinin tükenmesini bekleyene kadar ertelenmektedir.
- KAP'a başvurulduktan ve taraflar arasında karşılıklı anlaşmaya varıldıktan sonra, mükellef ve durumdan doğrudan etkilenen diğer taraflara, anlaşmayı reddetme ve askıya alınmış olan iç hukuk çarelerine başvurma hakkı tanınır. Ancak, eğer mükellef ve ilgili diğer taraflar anlaşmayı kabul etmeyi tercih ederlerse, bu kişiler, anlaşmanın ele aldığı meselelerle ilgili iç hukuk çarelerinin uygulanmasından feragat etmek zorunda kalacaklardır.
- Bir devletin iç hukuk çarelerine başvurulduktan ve bu çareler tükenene kadar, diğer devlette çifte vergilendirmeyi önlemek amacıyla muafiyet talep eden bir mükellef yalnızca KAP'tan yararlanabilecektir. İç hukuk çarelerinin tükenmesi, mükellef için KAP'a başvurunun tek seçenek haline gelmesini sağlamaktadır.

3.4. Vergi Cennetleri

Bir ülkenin kalkınması, özellikle gelişmekte olan ülkelerde yoksulluğun azaltılması için hayati önem taşıyan ulaştırma altyapısı, sağlık hizmetleri ve eğitim gibi kamu malları ve hizmetlerinin sağlanmasına yönelik vergi gelirleriyle yakından bağlantılıdır. Ancak, ülkeler kamusal mal ve hizmetleri finanse etmek için gereken geliri toplama konusunda büyüyen bir sorunla karşı karşıyadır. Bunun bir nedeni; vergi rekabetinin zenginlere vergi yükümlülüklerinden kaçmaları için giderek daha fazla fırsat sunmasıdır. Bu durum, kalbur üstü zenginlerin ve ÇUŞ'ların düşük vergi avantajları sunan vergi cennetlerinden faydalanarak vergi yüklerini düşürürken, sıradan vatandaşların ve küçük işletmelerin daha fazla vergi yüküne katlanmasına neden olur (Oxfam, 2000, s.2).

2008 küresel finansal krizine kadar, Karayip Adaları gibi bazı ülkeler veya bağımlı bölgeler, yüksek gelir gruplarına mensup bireyler, organize suç faaliyetlerinden elde edilen gelir sahipleri ve varlıklı elitler tarafından finansal gizlilik ve düşük vergilendirme avantajları nedeniyle tercih edilen mali sığınaklar olarak öne çıkmaktaydı. Bu bölgeler, küresel ekonomik sistemin çevresel ve marjinal aktörleri olarak değerlendiriliyordu. Ancak 2008 kriziyle birlikte iki temel gerçek gün yüzüne çıkmıştır: Birincisi, küresel ekonominin sanılandan çok daha entegre ve merkezî bir yapıya sahip olduğu; ikincisi ise, en büyük vergi cennetlerinin düşünüldüğünün aksine genellikle gelişmiş ve merkezî ekonomilerle güçlü bağlantıları bulunan, sistemik öneme sahip ülkeler olduğudur. (Shaxson, 2019, s.7).

Vergi cenneti teriminin standart bir tanımı olmamakla birlikte OECD 1998 tarihli Zararlı Vergi Rekabeti Raporunda vergi cennetlerini tanımlayan temel özelliklere yer vermiştir. OECD'nin belirlediği temel kriterler çerçevesinde vergi cennetleri; belirli yerlerde mali veya diğer ekonomik faaliyetleri destekleyen nihayetinde ticareti ve yatırımı bozan veya genel olarak vergi sistemlerine olan güveni zayıflatan vergi rejimleridir (OECD,1998). Vergi cenneti, yabancı yatırımcılara düşük vergi oranları sunan, hatta vergilemeyen bir ülke veya ülkenin bir parçasıdır. Burada belirtilmesi gereken vergi cennetleri yalnızca bir ülkeyi değil, aynı zamanda ülkelere bağlı daha küçük birimleri de ifade ettiğinden, İngilizce'de "jurisdiction" olarak ifade edilen genellikle yasal sorumluluk veya yetki alanını tanımlayan

"egemenlik yetki bölgelerini" ifade eder. Vergi cennetleri uluslararası piyasada hareket halinde olan finansal sermaye için rekabet halindedir (Otto vd., 2015, s.2).

Vergi cenneti olarak hareket eden ülkeler ya da egemenlik yetki bölgeleri, daha fazla yatırım ve ekonomik faaliyet çekebilecekleri inancıyla düşük vergi oranları sunarlar. Ülkeler düşük vergi oranları sunarak, yatırımcıların yerel olarak kazandıkları vergi öncesi gelirlerinin çoğunu elinde tutmalarına olanak tanır. Diğer rekabet koşulları eşit olduğunda, daha düşük vergi oranlarına sahip ülkelerin daha yüksek vergi oranlarına sahip ülkelere kıyasla, daha cazip fırsatlar sunması ve dolayısıyla daha fazla miktarda yabancı yatırımı kendine çekmesi olasıdır (Hines Jr, 2007, s.1). Vergi cennetleri sundukları çekici yatırım fırsatlarına ek olarak, kendi ülkelerinde daha düşük vergi ödemek isteyen bireyler ve ÇUŞ'lar için vergiden kaçınma olanakları sunmaktadır.

Şöyle ki, vergi cennetlerinde kazandıkları gelirler üzerinden kendi mukim oldukları ülkede tarafından vergilendirilen bireyler için, vergiden kaçınma genellikle gelirin kasıtlı olarak yanlış beyan edilmesi yoluyla olurken (Naoki, 2021, s.10) ÇUŞ'lar matrah aşınması yöntemlerini kullanmaktadır (Hines Jr, 2007, s.1).

Vergi cennetleri ile yoksulluk sorunu arasında da sıkı bir bağlantı vardır. Özellikle offshore vergi cennetlerinin yoksul ülkelerin çıkarlarını baltalamasının üç ana yolu vardır. Bunlar (Oxfam, 2000, s.2):

- **Vergi rekabeti ve vergiden kaçış:** Vergi cennetleri ve zararlı vergi uygulamaları, büyük işletmelere ve varlıklı bireylere vergi yükümlülüklerinden kaçma fırsatları sunmaktadır. Bu durum, ülkelerin hem kendi vatandaşları hem de yabancı sermaye üzerinden vergilendirme yoluyla gelir elde etme kapasitesini sınırlamaktadır. Bu, yoksul ülke hükümetlerinin, kendi vatandaşının refahının ve sürdürülebilir ekonomik kalkınmanın bağlı olduğu sosyal hizmetlere ve ekonomik altyapıya yönelik hayati yatırımlar yapma becerisini ciddi şekilde zayıflatabilir.
- **Kara para aklama.** Offshore vergi cennetleri, siyasi yolsuzluk, yasa dışı silah ticareti, yasa dışı elmas ticareti ve küresel uyuşturucu ticaretinden elde edilen gelirler için güvenli bir sığınak sağlamaktadır.
- **Finansal istikrarsızlık.** Offshore sistemi, yoksul ülkelerde geçim kaynaklarını yok eden finansal krizlerin sayısının artmasına katkıda bulunur.

Vergi cennetleri yoluyla gerçekleşen vergiden kaçınmanın ya da vergi kaçakçılığının büyüklüğüne ilişkin tam ve güvenilir bir tahmin yapmak imkânsız gibi görünmektedir (Kutera, 2018, s.11-121). 2024 yılında yayımlanan Küresel Vergi Kaçakçılığı Raporuna göre; 2022 yılında küresel çapta elde edilen kurum kazancı 16 trilyon dolar olup, bunun yaklaşık 2,8 trilyon doları yabancı kaynaklı gelirdir. Söz konusu Rapora göre; bu yabancı kaynaklı gelir ÇUŞ'ların ana merkezleri dışındaki yabancı ülkelere elde ettiği kazançlardır ve bu gelirin yaklaşık 1 trilyon doları düşük vergili ya da vergisiz vergi cennetlerine aktarılmıştır (EUTAXObservatory, 2024, s.40). 2021 yılında en büyük yurt içi ve yurt dışı doğrudan yabancı yatırım stokuna sahip 25 ülke arasında 12 vergi cenneti yer alırken bunlardan 7'si Avrupa'da yer almaktadır. Bu ülkeler aynı zamanda dünyadaki en büyük doğrudan yabancı yatırım stoku/GSYİH oranlarına da sahiptir. Karayip adaları en büyük oranlara sahip olmakla birlikte, birçok Avrupa vergi cenneti de bu listede üst sıralarda yer almaktadır. Neredeyse hepsinin doğrudan yabancı yatırım (DYY)/GSYH oranları %150'nin üzerindedir ve bu özelliklerinden dolayı OECD tarafından yatırım merkezleri olarak adlandırılmaktadır (Lejour, 2023, s.13).

Avrupa vergi cennetleri, Avrupa kıtasında yer alan ve şirketler ile bireylerin vergi yükünü azaltmalarına imkân tanıyan belirli ülke veya bölgelerdir. Bu ülkeler, neredeyse tüm vergi cennetleri gibi yüksek doğrudan yabancı yatırım stoku/GSYİH oranlarına sahiptir. Ancak, genellikle küçük ada ekonomilerinden oluşan geleneksel vergi cennetlerinden önemli ölçüde farklılık gösterirler. Avrupa ülkeleri, doğrudan yabancı yatırımlardan kaynaklanan mali akışların bir yöne, bu yatırımlardan elde edilen vergilendirilebilir gelirlerin ise başka bir yöne yönlendirilmesini kolaylaştırmaktadır. Çok uluslu şirketler (ÇUŞ'lar), bu geçişler sırasında sağladıkları vergi tasarrufları sayesinde bu yapıları tercih etmektedir. Bu tür sermaye

geçişlerine aracılık eden ülkelere genellikle "kanal ülkeler" denir (Lejour, 2023, s.18). Küresel ölçekte kanal ülkelere örnek olarak Hollanda, Birleşik Krallık, Singapur, İrlanda ve İsviçre gösterilebilir. Örneğin, Hollanda uzun yıllardır hem gelen hem de giden doğrudan yabancı yatırımlar açısından önemli bir kanal ülke konumundadır. Temettü, faiz ve imtiyaz hakları gibi ikincil gelirler de çoğunlukla Hollanda üzerinden yönlendirilmektedir (Lejour, Möhlmann ve van 't Riet, 2019, s.4).

Ülkeler, ekonomilerini çeşitlendirmek ve yabancı yatırımları çekmek için kasıtlı olarak 'geleneksel' bir vergi cenneti olarak hareket edebilirken, kanal ülke⁴ haline gelme konusundaki iradeleri daha örtülüdür. Ülkelerin uluslararası yatırım ortamını geliştirme yönündeki tercihleri aynı zamanda bir kanal rolünü üstlenmelerini de teşvik edebilir. Kanal ülkeleri geleneksel vergi cennetleri gibi sıfır vergi oranı yerine yatırım ortamı ve kar aktarımı konularında düşük vergi politikası uygulama yoluna giderler (Lejour, 2023, s.19).

Bir ülkeyi vergi cenneti olarak sınıflandırmak veya vergi cenneti olmamak için geçerli uluslararası kriterler mevcuttur. Birincisi, ülke ya da egemenlik yetki bölgesi (kurumsal) gelir üzerinden hiç vergi almamalı ya da fiilen düşük vergi almalıdır. Bu arada vergi kanunlarının geniş vergi istisnaları ile donatılmış olması yasal bir vergi oranı uygulanmasını önemsiz hale getirecektir. İkincisi, vergi cennetlerinde geçerli vergi kanunları şeffaflıktan yoksundur. Üçüncüsü, vergi cenneti olarak hareket eden ülke veya egemenlik yetki bölgeleri yabancı vergi mükellefleri hakkında diğer vergi idarelerine bilgi sağlamada işbirlikçi davranmazlar. Sonuç olarak, vergi cennetleri aracılığıyla bireyler ve firmalar kasıtlı olarak gelir ve servetlerini gizli tutabilirler ve dolayısıyla kendi mukim oldukları ülke vergilendirmesinden kaçınılabilir, hatta vergi kaçırabilirler (OECD 1998).

3.5. İkili Anlaşmalara Dayanan Uluslararası Bilgi Değişimi

Vergilendirme alanında uluslararası bilgi değişimi, günümüzde uluslararası vergi hukukunun en önemli araçlarından bir tanesidir. Vergilendirme alanından gerçekleştirilecek uluslararası bilgi değişimi, dar anlamda uluslararası vergi kanunlarıyla ilgili iken geniş anlamda uluslararası finansal hukukun bir parçasıdır.

Vergilendirme devlet bütçesi bakımından kamu harcamalarını finanse etmenin en önemli araçlarından birisi iken vergilendirme yetkisi de devletler bakımından ulusal egemenliğin en önemli unsurlarından biridir. Bununla birlikte vergilendirmede devlet ve birey arasında ters bir çıkar ilişkisi mevcuttur. Öyle ki devlet en önemli bütçe gelir kalemi olan vergi gelirlerini arttırmayı ve vergi matrahlarını genişletmeyi amaçlarken, vergi mükellefleri ise kendi bütçelerinden karşılıksız olarak devlete aktardıkları vergi dolayısıyla katlandıkları yükü en aza indirmeyi hedefler. Bu nedenle vergilendirme sürecinin sağlıklı bir şekilde işlemesi ve vergi mükelleflerinin vergi düzenlemelerine gönüllü uyumunun sağlanması; vergi mükellefleri ve vergi idaresi arasındaki karşılıklı güvenin sağlanmasına bağlıdır. Vergi idareleri tarafından vergi mükelleflerin haklarının açıkça ortaya konması ve korunması

⁴ Kanal ülke (conduit country), uluslararası vergi planlamasında şirketlerin karlarını düşük vergili veya vergisiz ülkelere (vergi cennetlerine) aktarmadan önce geçici olarak yönlendirdikleri bir ara ülkedir. Bu ülkeler genellikle:

Çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları ağına sahiptir (çok sayıda ülkeyle vergi anlaşması yapmışlardır), Finansal ve hukuki altyapısı gelişmiştir (örneğin güçlü bankacılık ve hukuk sistemi), Amaçları şirketlere vergi avantajı sağlamaktır, doğrudan "vergi cenneti" gibi davranmasalar da vergi yükünü azaltmaya hizmet ederler.

sayesinde, vergi kanunlarına gönüllü uyumun artacağı OECD'nin raporlarında açıkça dile getirilmektedir.

Vergilendirme alanında uluslararası bilgi değişimi, ikili veya çok taraflı uluslararası anlaşmalar bazında yürütülmektedir. Burada iki temel ikili anlaşma türü kullanılmaktadır. İlki, çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarıdır (ÇVÖ). İkincisi ise vergilendirme alanında bilgi değişimi anlaşmalarıdır Peter, 2016, s. 7).

Uluslararası vergilendirmede işbirliğinin en önemli aracı konumundaki bu yaygın ikili anlaşma modelleri aslında dezavantajlarını da içinde taşımaktadır. Özellikle bunlar ikili anlaşmalar üzerine kuruldukları için dünyanın diğer kesiminin bu anlaşma dışında kalmasına sebebiyet vermektedirler. Ayrıca bu ikili anlaşma modelleri büyük oranda "talep üzerine" yapılacak bilgi değişimlerine dayanmaktadır. Bu nedenle "kendiliğinden (spontane) bilgi değişimi" modelinin aksine bilgiyi talep etmeden önce neyin talep edileceğinin tam olarak belirlenmesi gerekmektedir. Bununla ötesinde ülkeler arasında gerçekleşecek bilgi değişimi ikili bir anlaşmaya dayanmış olsa da talep edilen bilgiler, her zaman mevcut olmayabilir veya toplanması zor olabilir (OECD, 1990, s.7).

Bu ikili anlaşma türlerinin ilki olan Çifte Vergilendirme (yi Önleme) Anlaşmaları (ÇVÖ); anlaşmaya tarafa iki ülke arasında gerçekleşen uluslararası ekonomik faaliyetten kaynaklanan gelir veya kazançların her iki ülke tarafından aynı anda vergilendirilmesini önlemeye yönelik kapsamlı bir anlaşmadır. Ülkelerin bu tür anlaşmalara girmelerinin en önemli nedeni, yabancı yatırımları teşvik etmektir.

Uluslararası ticaretin en önemli aktörü konumundaki şirketler ve diğer aktörler, çifte vergilendirmeyi önlemeyi amaçlayan anlaşmaları, "anlaşma alışverişi"⁵ yoluyla kötüye kullanarak, sınır ötesi gelirlerinin daha düşük bir oranda vergilendirilmesini ya da hiç vergilendirilmemesini sağlayabilir. Ülkeler arasında çifte vergilendirmeyi önleme amaçlı yapılan anlaşmaların büyük çoğunluğu, Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Örgütü (OECD) tarafından oluşturulan Model Anlaşmaya dayanmaktadır⁶.

Bununla birlikte OECD tarafından sık sık güncellenen ve birçok ikili anlaşmanın temeli olarak kullanılan Model Anlaşma ile ilgili olarak gelişmekte olan ülkeler tarafından, vergilendirmede çoğunlukla uluslararası yatırımcının mukim olduğu gelişmiş ülkenin vergileme hakkını koruduğu yönünde eleştirilmektedir. Bunun yanında BM Vergi Uzmanları Komitesi tarafından ekonomik faaliyetin gerçekleştiği ülkenin, genellikle gelişmekte olan ülkeler, vergilendirme hakkını ön planda tutan Model Sözleşme'nin türevi de oluşturulmuştur (Rixen, 2008, s. 101- 104).

İkinci anlaşma türü, vergilendirme alanında bilgi değişimi sözleşmesidir. Bu ikili anlaşmalar, ÇVÖ'leri tamamlayıcı olarak veya gelir ve kazançlar üzerinden alınan vergilerin düşük oranlı olduğu ya da hiç vergilendirme yapılmayan ülkelerle ÇVÖ yapılmasının uygun olmadığı durumlarda kullanılmak üzere tasarlanmıştır.

⁵ Çokuluslu bir işletmeyi, belirli vergi yetki bölgelerinde mevcut daha avantajlı vergi muamelelerinden yararlanmak için yeniden yapılandırma uygulamasıdır. Gelir elde ettiği kaynak ülkeyle vergi anlaşması bulunmayan bir ülkede merkezi olan bir işletme, vergi yükümlülüğünü en aza indirmek için merkezin bulunduğu ülke ile uygun bir vergi anlaşmasına sahip olan ikinci bir kaynak ülkede gelir elde etmek için faaliyet gösterir. Çoğu ülke, bu uygulamayı engellemek için "anlaşma alışverişi karşıtı" yasaları uygulamaya koymuştur.

⁶ Türkiye halihazırda 93 ülke ile ÇVÖ Anlaşması imzalamıştır.

Günümüzde Vergi Bilgi Değişimi Anlaşmalarının büyük çoğunluğu 2001 yılında OECD'nin Zararlı Vergi Uygulamaları Projesinin bir sonucu olarak kurulan Vergilendirme Küresel Forumu tarafından 2002 yılında yayınlanan OECD Model Anlaşmasına dayanmaktadır. Bu Forum, Bermuda, Kayman Adaları, Kıbrıs, Man Adası, Malta, Mauritius ve Hollanda Antilleri gibi birçok vergi cennetini içermektedir⁷.

Vergi Bilgi Değişimi Anlaşmasının kapsamı ÇVÖ'lere göre daha dar olmasına karşın, bilgi alışverişi konusunda daha ayrıntılı hususları içermektedir. Örneğin Türkiye'nin Bermuda ile imzaladığı Vergi Konularında Bilgi Değişimi Anlaşmasının ilk maddesine bakıldığında hangi konularda bilgi değişimi yapılmasının öngörüldüğü diğer maddelerinde ise bunun yöntemleri ve kuralları açıklanmıştır.

Madde hükmü aynen şu şekilde düzenlenmiştir:

“Tarafların yetkili makamları, Anlaşma ile uyumsuzluk göstermediği sürece, Taraflar, politik alt bölümleri veya mahalli idareleri adına alınan her tür ve tanımdaki dolaysız vergilere ilişkin iç mevzuat hükümlerinin uygulanması ve idaresi ile ilgili olduğu düşünülen bilgileri sağlama konusunda bilgi değişimi suretiyle yardımlaşacaklardır. Söz konusu bilgiler, vergilerin tarhi, tahakkuku ve tahsilatı, vergi alacaklarının cebri icrası ve tahsilatı veya vergiyle ilgili sorunların incelenmesi veya takibatına ilişkin olduğu öngörülen bilgileri kapsayacaktır. Bilgiler, bu Anlaşma hükümlerine uygun olarak değişime tabi tutulacak ve 8 inci maddede öngörüldüğü şekilde gizlilik hükümlerine tabi olacaktır. Talepte bulunulan Tarafın mevzuatı veya idari uygulamalarıyla kişilere sağlanmış olan haklar ve koruyucu hükümler, etkin bilgi değişimini gereksiz bir şekilde önlemediği veya geciktirmediği ölçüde uygulanmaya devam eder.”⁸

OECD, BM ve Amerika Kıtası Vergi İdareleri Merkezi (CIAT), ÇVÖ'ler ve vergi bilgi değişimi anlaşmaları ile ilgili olarak sadece şablon ikili anlaşmalar oluşturmaktadırlar. İki devlet bu türden bir şablonu temel alarak ikili anlaşma imzalamadığı sürece bunların herhangi bir yaptırım gücü yoktur. Bu iki taraflılık iki zorluk ortaya çıkarmaktadır. Birincisi, bu sistem birçok uluslararası aktör arasında sadece birkaç bağlantıya neden olmaktadır ve ikincisi ise gelişmekte olan ülkeler sistemden tamamen uzak kalmaktadır. Her bir durumda da çok taraflı bir sistem çok daha kapsamlı ve etkili olacaktır.

Bu türden bilgi değişimi anlaşmalarında çok taraflılığı sağlamak, vergi yetki alanları arasında idari iş birliğinin artırılmasının zorluğuna dayalı olduğundan kolay bir iş değildir. 2009'un başlarında vergi cennetlerine karşı uygulamaya konulan yaptırımlar ve kara listeye alma tehditleri neticesinde, şu taahhütler sağlanmıştır:

(a) OECD'nin yeni ÇVÖ'sinde yer alan bilgi değişimine yönelik 26 ıncı madde hükmünü kabul ederek, mevcut anlaşmalarını bu yeni versiyonu içerecek şekilde yeniden görüşmeyi taahhüt ettiler (ör, İsviçre, Lüksemburg, Avusturya, Singapur bunu taahhüt etmiştir),

(b) En azından uluslararası topluluğu kara listeye alma tehditleri ile ilgili beklentilerini tatmin edecek birkaç yeni bilgi değişimi anlaşmasının müzakeresini sonuçlandırmalıdır. (örn., Jersey, Guernsey ve Man Adası bunu taahhüt etmiştir).

Vergi cenneti ülkelerin karar listeye girmemek için vermiş oldukları bu taahhütleri gerçekleştirebilmeleri için öncelikle kendi yasal mevzuatlarını teorik olarak vergisel amaçlar bakımından bilgi değişimine olanak sağlayacak şekilde değiştirmeleri gereklidir. OECD'nin mevcut ÇVÖ'su anlaşma taraflarının bilgi toplamak için bir mekanizma geliştirmelerini şart

⁷ Türkiye'nin bugüne kadar yürürlüğe girmiş beş adet vergi bilgi değişimi anlaşması Bermuda, Jersey, Guernsey, Man Adası ve Cebelitarık ile imzalanmıştır.

⁸ Gelir İdaresi Başkanlığı, 2012, Türkiye Cumhuriyeti Hükümeti ile Bermuda Hükümeti Arasında Vergi Konularında Bilgi Değişimi Anlaşması, madde.1

koşmamaktadır bu nedenle bilgi değişimi anlaşmaları bakımından iç hukuk değişiklikleri oldukça önemlidir. Bununla birlikte bu ülkeler ayrıca mevcut ikili anlaşmalar ya yeniden müzakere etmeli ya da yeni anlaşmalar yapmalıdırlar ki bu da zaman kaybına neden olacaktır.

Dahası, ülkeler bilgiyi edinme veya sunma prosedürleri ile ilgili başka kısıtlamalar da uygulayabilir. Örneğin, bazı ülkeler herhangi bir bilgi verilmeden önce ilgili kişiye talebin bildirilmesi ve itiraz etme fırsatı verilmesi gerektiğini düşünebilir. Bu şekilde vergi kaçakçılığının izini sürmek kolaylaşabilir.

Vergi bilgi değişimi anlaşmaları genel olarak gelişmiş ülkeler lehine sonuçlar doğurmaktadır. Şili, Hindistan ya da Güney Amerika gibi orta düzey gelişmişliğe sahip ülkeler bile vergi cenneti sayılan ülke ya da ekonomik bölgelere ile vergilendirme alanında ikili bilgi değişimi anlaşması imzalarken ABD, İsviçre veya Almanya gibi gelişmiş olan ülkeler ile aynı şartlar altında bu ikili anlaşmaları imzalamaları oldukça zordur. Güçlü ekonomilere sahip gelişmiş ülkelerin vergi cennetiyle vergilendirme alanında ikili bilgi değişimi anlaşmaları peşinde koşmaları, gelişmekte olan ülkelerin vergi cennetlerine karşı toplu müzakere pozisyonu zayıflayacaktır.

Hem ÇVÖ hem de vergilendirme alanında bilgi değişimi anlaşmalarının her ikisi birden talep üzerine bilgi değişimini öngörmektedirler. Özellikle ÇVÖ'ler otomatik bilgi değişimine izin vermekle beraber bunu gerekli kılmazlar bu yüzden otomatik bilgi değişimi için ayrı bir ek anlaşma yapılması gereği doğmaktadır. Diğer yandan vergilendirme alanında bilgi değişimi anlaşmaları ise bilgi değişimi ile ilgili katı koşulları içinde taşımaktadır. Bu tür ikili anlaşmalar bilgi değişimi için “zarf atma” çabalarını ortadan kaldırmak üzere tasarlanmıştır. Dolayısıyla talep edilecek bilginin içeriği detaylı ve yasal kriterlere göre hazırlanmalı yani bilgi istenilmeden önce bilgi isteyen tarafın gerçekten elinin güçlü olması gereklidir. Bu kapsamda bilgi talebinde bulunan ülke OECD Vergisel Bilgilerin Değişimi Anlaşmalarındaki Bilgi Değişimine İlişkin Model Bilgi Değişimi Formunun açıklama bölümünde özellikle istenen kriterlere dikkat etmelidir.

OECD tarafından hazırlanan Model ÇVÖ Anlaşmasının 26/3 maddesi bilgi talebinde bulunulan devlet lehine temel kurala dair belirli sınırlamaları içermektedir. Madde hükmüne göre *“öncelikle, fıkra bilginin diğer akit devletin kullanımına sunumunda, bir akit devletin kendi iç mevzuatı ve idari uygulamasının ötesine geçmek durumunda olmadığına açıklık getirmektedir. Bununla birlikte, vergi mahremiyetine ilişkin iç hükümler, mevcut madde altında bilgi değişimine bir engel oluşturuyor olarak yorumlanmamalıdır. Yukarıda belirtildiği gibi talepte bulunan devletin makamları bu madde uyarınca alınan bilgiye ilişkin olarak gizliliği gözetmekle yükümlüdür”* (OECD, 2014).

Açık bir şekilde belirtmek gerekirse: CVÖ Madde 26 yalnızca bilgi alışverişi hakkında olup, bilgi edinme yükümlülüğü yaratmamaktadır. Bu maddeye göre ulusal vergi makamlarının, bilgi edinmek için kendi vergisel amaçları için sahip oldukları mevcut yetkileri kullanması gerekmektedir. Buna karşılık, Vergilendirme alanında bilgi değişimi anlaşmalarının banka bilgileri gibi bilgilere erişebilmek için (sınırlı bir) yükümlülüğü vardır (OECD, 2014).

Vergi konularında bilgi değişiminin ana uluslararası yasal kaynağı 1988 yılında Strazburg'da imzalanan Avrupa Konseyi / OECD Vergi Konularında Karşılıklı İdari İşbirliği Mutabakatıdır (Council of Europe, 2011, s.1-15) (Ortak Mutabakat). Ortak Mutabakatın amacı her bir taraf için uluslararası vergi kaçığına karşı çıkmak ve ulusal kanunları güçlendirmenin yanında aynı zamanda vergi mükelleflerinin haklarına saygı gösterilmesini sağlamaktır.

Vergilendirme alanında uluslararası işbirliği için üç farklı türde bilgi değişimi aracı kullanılmaktadır. Bunlar; talep üzerine bilgi değişimi, spontane (kendiliğinden) bilgi değişimi ve otomatik bilgi değişimidir.

Bilgi değişiminin bu üç aracı Avrupa Konseyi / OECD ortak mutabakatının 5-7'nci maddelerinde yer almaktadır. Bununla birlikte OECD'nin ÇVÖ model anlaşmasının 26'ncı maddesi bu üç bilgi değişimi aracı arasında bir ayırım yapmamıştır. OECD'nin vergi

konularında bilgi değişimi modelinin 5'inci maddesi açık bir şekilde talep üzerine bilgi değişimine vurgu yapmaktadır (OECD, 2022). Bununla birlikte sözleşme tarafları bu işbirliğini otomatik ve kendiliğinden (spontane) bilgi değişimi yoluyla genişletebilirler (OECD, 2015).

3.6. Uluslararası Vergi Kaçakçılığı ve Vergiden Kaçınma Eylemleri

Teorik açıdan incelendiğinde, marjinal maliyet ve faydaların karşılıklı etkileşimi sebebiyle vergi kaçırma ile vergiden kaçınmanın birbirini ikame etmesi mümkün görünmektedir. Örneğin, vergi kaçırma azaltmak amacıyla mükellef açısından vergiden kaçınmayı daha cazip hale getirecek önlemler alınabilir. Ancak, teorik olarak mümkün olsa da pratikte vergi kaçırma ile vergiden kaçınmanın birbirinin yerine geçmesi mümkün değildir. Bunun nedeni, vergi kaçırma ve vergiden kaçınmanın farklı temellere dayanıyor olmasıdır (Alstadsæter vd.). 2022, s.1).

Vergi kaçakçılığının vergiden kaçınmadan temel farkı yasadışı bir eylem olmasıdır. Vergi kaçakçılığı, vergi mükelleflerinin hile veya diğer yasadışı yollar kullanarak yasal yükümlülüklerinden kaçmaya çalışması eylemidir. Diğer bir ifadeyle, gelir üzerinden gerçekleşen vergi kaçakçılığı; kaçakçılık, uyuşturucu ticareti ve kara para aklama gibi kanundışı bir eylemin sonucudur. Kasıtlı olarak yanlış beyanların verildiği, sahte belgelerin üretildiği vergi kaçakçılığı vergi kanunlarının yanı sıra birçok ülkede ceza kanunları kapsamında da yaptırıma tabidir (Tookitaki, 2023). Vergi kaçakçılığı daha geniş anlamıyla; gelir veya gelirle ilgili bilgilerin kasıtlı olarak gizlenmemesine rağmen, yasal olarak ödenmesi gereken vergilerin dikkatsiz veya ihmalkâr bir şekilde ödenmemesini de kapsayabilir. Kasıtsız olarak gerçekleşen vergi kaçakçılığı eylemleri vergi aslının faiz ve vergi cezası ile ödenmesine yol açar (UN, 2011,s.2).

Türk vergi sisteminde kaçakçılık suçları ve cezası Vergi Usul Kanunun 359'uncu maddesinde düzenlenmiştir. Madde hükmüne göre; "*Vergi kanunlarına göre tutulan veya düzenlenen ve saklanma ve ibraz mecburiyeti bulunan; defter ve kayıtlarda hesap ve muhasebe hileleri yapanlar, gerçek olmayan veya kayda konu işlemlerle ilgisi bulunmayan kişiler adına hesap açanlar veya defterlere kaydı gereken hesap ve işlemleri vergi matrahının azalması sonucunu doğuracak şekilde tamamen veya kısmen başka defter, belge veya diğer kayıt ortamlarına kaydedenler ile defter, kayıt ve belgeleri tahrif edenler veya gizleyenler veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleyenler veya bu belgeleri kullananlar*", hakkında on sekiz aydan beş yıla kadar hapis cezası uygulanması söz konusudur. Aynı madde metninde ayrıca, kaçakçılık suçu olarak öngörülen farklı durumlarda düzenlenmiştir.

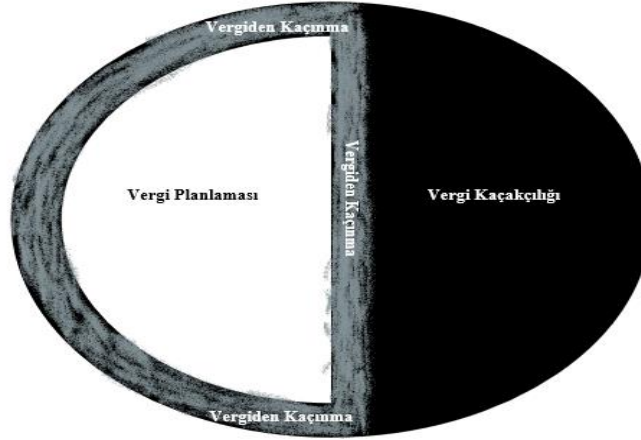
Vergi kaçakçılığı genellikle vergi yükümlülüğünün gizlendiği veya göz ardı edildiği yasa dışı düzenlemeleri içerir; yani vergi mükellefi, gelirini veya bilgilerini vergi idaresinden saklayarak yasaya göre ödemesi gerekenden daha az vergi öder. Vergi kaçakçılığı, toplumu kolektif malları ve refah programlarını finanse etmek için gereken kaynaklardan mahrum bırakırken, verimlilik maliyeti yaratır. Ayrıca, vergisini dürüstçe ödeyen vergi mükellefleri üzerindeki vergi yükünü arttıracığından vergi sistemine olan güveni azaltıcı bir etki gösterir (European Commission, 2019, s.25).

Vergiden kaçınma eylemi ise bir vergi mükellefinin yasal olarak ödemesi gereken vergiyi en aza indirmek veya ortadan kaldırmak için mevcut yasalar çerçevesinde, ancak bazı durumlarda yasallığın sınırında hareket etmesi olarak tanımlanabilir. Bu eylem, genellikle, vergi mevzuatının başlangıçta amaçlamadığı bir vergi avantajını elde etmek için kanunun katı kurallarından, boşluklardan ve uyumsuzluklardan faydalanmayı içerir (Plechanovová, 2010, s.1-28).

Vergiden kaçınmak, vergi planlaması yoluyla ödenecek vergiden tasarruf yapmayı sağlayacak bir reçeteyi takip etmeye benzer. Ancak vergi planlamasından farklı olarak vergiden kaçınmak daha az vergi ödeyebilmek için yasanın izin verdiği tüm "içeriklerin" kullanılması anlamına gelir. Aslında agresif bir vergi planlaması tekniğidir ve görünüşte vergiden kaçınmak için başvuru yöntemleri her ne kadar yasal sınırın çizgisi içindeyse de

vergi kaçakçılığının sınırındadır. Vergisiz araçlara yatırım yapmak, bağışlar, işletmenin yeniden yapılandırılması gibi görünüşte yasal ancak amaçları dışında kullanılabilecek ve vergi matrahını azaltacak birçok farklı yöntem vardır (Ubay, 2024, s.133).

Şekil 4. Vergi Kaçakçılığı – Vergiden Kaçınma – Vergi Planlaması



(Kaynak: Tarafımızca türetilmiştir.)

Şekil 4'te görüldüğü üzere; vergiden kaçınma karanlık taraf olan vergi kaçakçılığı ile aydınlık taraf olan vergi planlaması arasındaki gri bölgede yer almaktadır. Yasal sınırların içinde kalmakla birlikte vergiden kaçınma eylemleri vergi kanunlarındaki boşluklardan, vergi sistemleri arasındaki uyumsuzluklardan faydalanan vergi matrahını azaltmayı amaçladığı için etik değildir. Diğer yandan, vergiden kaçınma teknikleri etik olmasa da genellikle şeffaftır ve meşru vergi indirimlerinin kullanılmasını içerir. Buna karşılık, vergi kaçakçılığı şeffaf değildir ve gelirin eksik bildirilmesi veya kayıtların tahrif edilmesi gibi dürüst olmayan taktikleri içerir. Vergi kaçakçılığı, yasa dışı niteliği göz önüne alındığında, hapis cezaları ve ağır para cezaları da dahil olmak üzere ciddi cezalara yol açabilecek türden eylemler içerir. Tersine, vergiden kaçınma eylemleri ceza gerektirmez, ancak aşırı agresif vergiden kaçınma planlarına karşı vergi idareleri önlemler alırlar. Ayrıca, vergiden kaçınma taktiklerinin agresif bir şekilde kullanımı aynı vergi kaçakçılığında olduğu gibi vergi gelirlerinde azalışa neden olacaktır.

4. DİJİTAL EKONOMİNİN ULUSLARARASI VERGİLENDİRME KAVRAMLARINA ETKİLERİ

Özellikle içinde bulunduğumuz yüzyılda hem ekonominin ve toplumun giderek dijitalleşmesi, toplumu oluşturan bireylerin hareket etme ve etkileşim kurma şekillerini hızla değiştirmiştir. Gerçekleşen dijital dönüşümlerin en önemli ayırt edici özelliklerinden biri; internet üzerinden makineler tarafından okunabilen bilgilerin ya da dijital verilerin katlanarak büyümesi olmuştur (UNCTAD, 2021, s.3). Bu dijital veriler günümüzde veri analitiği, yapay zekâ, blockchain, bulut bilişim ve tüm internet tabanlı hizmetler gibi gelişim gösteren dijital teknolojilerin temelini oluştururken, dijital ekonomi içinde temel bir ekonomik kaynak haline gelmiştir. 2020 başlarından itibaren küresel bir kapanmaya neden olan COVID-19 salgını dijitalleşme süreçlerinin hızlanmasına neden olurken, gittikçe daha fazla insan çalışmak, ders çalışmak, iletişim kurmak, satmak ve satın almak veya eğlence için yürüttüğü faaliyetleri mümkün olduğu ölçüde çevrimiçi kanallar aracılığıyla yerine getirmiştir (UNCTAD, 2021, s.3).

Dijital ekonomi ilk ortaya çıktığında internet ekonomisi, yeni ekonomi veya web ekonomisi olarak adlandırılmıştır. Bunun temelinde yatan neden; bu ekonomide gerçekleşen işlemlerin sürdürülebilirliğinin büyük ölçüde internete bağımlı olmasıdır. Bununla birlikte, dijital ekonominin internet ekonomisine göre daha gelişmiş ve daha karmaşık olduğu yadsınamaz bir gerçektir (Nguyen, 2023, s.2). Dijital ekonomi, dijital veriyi ve bilgiyi temel üretim faktörleri olarak kullanan bir ekonomik faaliyet türüdür. Bu nedenle, verimliliğin

artırılması ve ekonomik yapının optimize edilmesi için bilgi ve iletişim teknolojileri önemli bir itici güçtür. Buna göre, dijital ekonominin iki temel özelliğe sahip olduğu görülebilir; birincisi dijital bilgi ve enformasyon üretimin temel faktörleridir; ikincisi ise modern bilgi ağları, bilgi ve iletişim teknolojileri üretim biçimini ve ekonomik yapıyı değiştirmiştir (Mottaeva, Khussainova ve Gordeyeva, 2023, s.2).

Diğer yandan, günümüzde hızla büyüyen ve gelişen dijital ekonominin uluslararası vergilendirme bakımından önemli zorluklar ortaya çıkardığı gerçeği yadsınamaz. Bu küresel ticari uygulamalara mevcut uluslararası vergi hukuku ve prensipleri ayak uydurmakta zorlanmakta hatta çoğu zaman başarısız olmaktadır. Fiziksel ticareti vergilendirmeye yönelik olarak tasarlanmış vergi sistemleri dijital ekonomi içinde yükselen dijitalleşmiş şirketleri vergilendirmekte zorluk yaşamaktadır. Bunun en önemli nedeni ise dijital ekonominin uluslararası vergilendirmenin temel dayanaklarından biri olan kaynak ülkede fiziksel mevcudiyet gerekliliğini modern iş modelleri için artık gereksiz hale getirmesidir. Dijital ekonomi içinde yer alan dijitalleşmiş şirketler bir başka ülkedeki faaliyetlerini o ülkede bir daimî işyerine ya da temsilciye ihtiyaç duymadan çevrimiçi şekilde kolayca gerçekleştirmektedir.

Daimî işyeri kavramının yokluğunda, şirketlerin pazar ülkede dijital hizmetler dolayısıyla elde ettiği gelirler sadece şirketin mukim olduğu ülkede vergilendirilme durumunda kalmaktadır. Ancak, oldukça yüksek oranda dijitalleşen ÇUŞ'lar kendi merkezlerini düşük vergi ödeyecekleri ya da hiç vergi ödemeyecekleri düşük vergili ülkelere veya vergi cennetlerine taşıyarak vergi yüklerini asgari düzeye indirgemektedir. Bu şekilde, dijital ekonomi içindeki faaliyetler üzerinden vergi alınması olanağı hem ikamet hem de kaynak ülke bakımından zorlaşmaktadır (Harpaz, 2021, s.57-101).

Dijital ekonomi aslına bakılırsa işletmelerin kar elde etmeye yönelik yürüttüğü faaliyetlerin temel doğasını değiştirmedir çünkü işletmeler halen kar elde etmek için bir girdi kaynağına, bu girdiyi elde etmeye, bir değer yaratmaya ya da katmaya ve bunları müşterilerine satmaya ihtiyacı vardır. Bu faaliyetleri desteklemek için işletmeler ayrıca halen piyasa araştırması, reklam ve müşteri desteğine ihtiyaç duyarlar. Dijital ekonomi bu ihtiyaçları ortan kaldırmamış ancak işletmelerin bu faaliyetleri daha hızlı ve daha geniş bir ölçekte üstelik Pazar ülkede daimî işyerine ihtiyaç duymayacak şekilde gerçekleştirirken Pazar ülkede vergi ödemeden kaçınmasının da önünü açmıştır. Bu durum, vergi anlaşmalarında temel dayanak noktası olan ve fiziksel mevcudiyete göre oluşturulan daimî işyeri kavramının dijital ekonomi için yetersiz kalmasının bir sonucudur (Committee of Experts on International Cooperation in Tax Matters, 2019).

Şekil 5. Dijitalleşmiş Ekonomide Vergisel Sorunlar

KÜTLESİZ ÖLÇEK	MADDİ OLMAYAN VARLIKLARA DAYANMA	BÜYÜK VERİ ve KULLANICI KATILIMI	AKICILIK ve HAREKETLİLİK
Vergiye tabi fiziksel varlığı olmayan ya da kısıtlı vergilendirilebilir varlığı olan dijitalleştirilmiş işletmelerin, (altyapı yok, çalışan yok) daha geniş pazarlara ulaşma kapasitesi, ülkeler arasında vergilendirme haklarının dağıtımını bozmaktadır.	Fikri mülkiyet teknolojisi, ticari markalar, markalar gibi maddi olmayan varlıkları geliştirme ve bunları dünya çapında kullanma kapasitesi. Bu durum, bu varlıklardan elde edilen gelirin vergilendirme yetkisini ülkeler arasında tahsisini zorlaştırmakta ve matrah aşınması fırsatları yaratmaktadır.	Son derece dijitalleştirilmiş işletmeler; hedeflenen reklamlar ve dijital ağlar aracılığıyla önemli karlar elde etmek için verilerden ve kullanıcı tarafından oluşturulan içerikten yararlanı; ancak kullanıcıların bulunduğu ülkelerde vergiye tabi varlığı ya çok azdır veya hiç yoktur.	Dijitalleşme, maddi olmayan varlıkların, kullanıcıların veya müşterilerin ve iş fonksiyonlarının hareketliliğini artırdı.

(Kaynak: Tarafımızca türetilmiştir.)

Uluslararası vergilendirmenin temel sorunu; yaklaşık yüzyıl önce oluşturulması ve günümüz modern iş modellerini içerecek şekilde güncellenmede yavaş kalmasıdır. Dijitalleşmenin ortaya çıkardığı bu modern iş modelleri uluslararası ekonomik hayatın içinde var olan dijitalleşmiş şirketlerin gelirlerinin vergilendirilmemesine neden olmaktadır. Şekil

5'te görüleceği üzere bunun nedeni dijital ekonominin kütesiz ölçekli işletmeler yaratması, büyük oranda maddi olmayan varlıkların ticaretine dayanması ve dijital ekonomi içinde büyük veri ve kullanıcı verilerinin kullanılmasıdır. Ayrıca, dijitalleşmenin maddi olmayan varlıkların, kullanıcıların veya müşterilerin ve iş fonksiyonlarının hareketliliğini arttırması da bu üç nedeni destekleyen bir diğer vergisel sorun olarak şekil 5'te yer almaktadır.

- **Kütesiz ölçek.** Dijital şirketler internetin sağladığı avantajlar sayesinde küresel çapta müşteri potansiyeline ulaşma imkanına sahiptir. Üstelik tüketicinin ülkesinde herhangi bir daimi işyerine ihtiyaç duymadan bu faaliyetleri gerçekleştirir. Ancak bu durum, daimi işyeri kuralını benimseyen çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları bakımından önemli bir sorun teşkil eder. Çünkü, tüketicinin ülkesinde elde edilen gelirin vergilendirilmesine dayanak oluşturacak bağlantı oluşmamıştır. Şöyle ki, bir dijital şirketin bir ülkede daimi işyerine sahip olduğu varsayılrsa bile bu şirketin elde ettiği gelirler ile küresel çaptaki işlemlerine yönelik faaliyetlerine ilişkin bağlantının kurulamaması önemli bir vergisel sorundur. Bu tür şirketler dijital ekonominin küresel pazarlara rahatça erişim sağlama özelliğini kullanarak müşteri kitlesini daimi işyerine ihtiyaç duymadan katlayacaktır. Başka bir ifadeyle dijital şirketler kütlelerinde herhangi bir değişiklik olmadan kıtalararası ölçekte büyüme imkanına sahip olacaktır. Bu duruma “kütesiz ölçek” denilmektedir (OECD, 2018b).

Yüksek düzeyde dijitalleştirilmiş iş modelleri, önemli bir ekonomik faaliyet gerçekleştirdikleri herhangi bir ülkede dış kaynak kullanmayı veya fiziksel özelliklerini ortadan kaldırmayı başarır, bu durumda söz konusu ülke vergi idaresi için daimi işyeri kavramını aynı ekonomik faaliyet üzerinde uygulamak oldukça zorlaşacaktır (Ocampo, 2019, s.13-23).

- **Kullanıcı değeri yaratma** Dijital bir şirket tanımlanabilir bir daimi işyerine sahip olsa bile, bu şirketin pazar ülkelerde üreteceği yeni değer türlerini tanımlama konusunda kar dağıtım kuralları yetersiz kalmaktadır. Bir dijital şirket, kullanıcılarının aktif katılımından, kullanıcılar tarafından oluşturulan verilerden ve ağ etkilerinden önemli değer elde edebilir. Bu değerlerin hiçbirisi geçerli kar dağıtım kuralları tarafından tanımlanmıştır. Burada kullanıcılar iki şekilde değer yaratırlar; birincisi kullanıcıların kendi verilerini şirketlerin toplamasına ve işlemesine izin vermesidir. Bu şekilde dijital şirketler müşteriye özel mal ve hizmetler üretmektedir. Kullanıcılardan toplanan veriler hem çok geniş hem de oldukça dijitalleşmiş şirketlerin modellerinin ayrılmaz bir parçasıdır. İkincisi, kullanıcılar dijital iş modellerinin işlemesinde önemli bir unsur olan iletişim ağının kurulmasında kullanıcıların rolüdür (Aslam ve Shah, 2021, s.191).

- **Gayri maddi varlıklar.** Dijital şirketlerin varlıklarının büyük bir kısmı, ticari markalar ve diğer fikri mülkiyet hakları gibi maddi olmayan varlıklardan oluşmaktadır. Bu maddi olmayan varlıkların değerini belirlemek zordur. Aynı zamanda mobil olan bu varlıklara atfedilen gelir kolaylıkla düşük vergili ülkelere ya da vergi cennetlerine aktarılabilir (OECD, 2018b).

Matrah aşınması ve kar aktarımı stratejilerinde maddi olmayan varlıkların ve özellikle fikri mülkiyetin konumu önemlidir. Özellikle, fikri mülkiyetin değerini belirlemek zordur ve çoğu zaman emsallere uygun bir fiyatın belirlenmesine yönelik bir emsal yoktur. Bu, transfer fiyatlandırması yöntemiyle dijital şirketlerin karlarını düşük vergili ya da vergi cenneti ülkelere kaydırmasını kolaylaştırır (OECD, 2018b).

Dahası, kurumlar vergisi uygulamasında, özellikle de fikri mülkiyete ilişkin tercihli vergi uygulaması bulunması, araştırma faaliyetlerinin konumunu, yasal patent mülkiyetini ve patent başvurularının sayısını etkileyecektir. Ülkelerin kurumlar vergisi kanunları bakımından OECD tarafından yapılan ayrıntılı değerlendirmeler; büyük miktarda maddi olmayan varlıklara sahip ÇUŞ'ların kar aktarma bakımından çok fazla imkânı olduğunu göstermektedir (Hak ve Andrić, 2021, s.110).

- **Büyük veri kullanımı ve hareketlilik.** Dijital şirketlerin ve ÇUŞ'ların dijital ekonomi içindeki yeni iş modellerinin dayandığı yazılım ve algoritmalara gibi gayri maddi

varlıklara daha fazla bünyelerinde barındırması vergilendirme bakımından önemli bir zorluk ortaya çıkarmaktadır. Şöyle ki, bu gayri maddi varlıkların dünya çapında hareketli olması, şirketlerin vergi yüklerini asgari düzeye indirgeyecek şekilde yeniden yapılanmalarına kolaylık sağlamaktadır. Özellikle grup şirketler arasında bu gayri maddi varlıkların transfer edilmesinde emsale uygunluk prensibini sağlayacak örneklemenin olmaması durumunda vergi idaresi bakımından bu varlıkların vergisel değerlemesi zorlaşmaktadır. Kısacası, şirketler gelirlerinin büyük bir kısmını veri tabanları, yazılımlar ve algoritmalar ile marka ve ticari markalar gibi özgün gayri maddi varlıklardan elde ediyorsa bunların emsale uygunluk prensibine göre değerlemesinin yapılması çok zordur (Szczepeński, 2020, s.2).

Bunula birlikte, bu faktörler sadece dijital şirketlere mahsus bir durum değildir. Birçok dijital olmayan şirkette gayri maddi varlıklara sahiptir. Ancak, bahsi geçen vergisel olumsuzluk dijitalleşme ile körüklenmiş ve uluslararası vergi çerçevesi dijital şirketler için dar kapsamlı hale gelmiştir (OECD, 2018b).

5. SONUÇ

Dijital ekonomi, uluslararası vergilendirme sisteminin temel taşlarından biri olan daimî işyeri kavramını soyut hale getirmiştir. Bu değişim, vergi cennetleri, vergi kaçakçılığı ve vergiden kaçınma gibi olguların dijital ekonomi bağlamında dönüşümünü anlamayı zorunlu kılmaktadır. Geleneksel dönemde, ÇUŞ'lar ve varlıklı bireyler, mukim oldukları ülkelerdeki vergi yükünü azaltmak amacıyla vergi cennetlerini kullanırken, dijitalleşme süreciyle birlikte bu uygulamalar internet ağları üzerinden herkese hizmet sunacak şekilde evrilmiştir. Benzer şekilde, uluslararası vergi kaçakçılığı ve vergiden kaçınma eylemleri de dijitalleşerek ulusal vergi idarelerinin bu tür faaliyetleri tespit etmelerini daha da zorlaştırmıştır.

Ancak, uluslararası vergi sisteminin temel ilkeleri hâlâ aynı kalmaktadır. Bu ilkeler, uluslararası düzeyde elde edilen gelirlerin çifte vergilendirilmesini veya hiç vergilendirilmemesini önlemeyi ve kısacası vergilendirme hakkının taraf ülkeler arasında adil ve doğru bir şekilde dağıtılmasını sağlamayı amaçlamaktadır. Bu ilke doğrultusunda, uluslararası vergilendirme sisteminde küresel işbirliğini hedefleyen bazı önemli dönüşümler de yaşanmıştır. Çifte vergilendirilmenin ya da vergilememenin önlenmesinde temel araçlardan biri olan ikili vergi anlaşmaları, dijital ekonomi etkisiyle daha kapsamlı ve çok taraflı vergi anlaşmalarına doğru evrilmeye başlamıştır. OECD'nin küresel çapta, AB'nin ise bölgesel ölçekte gerçekleştirdiği çalışmalarla, vergilendirme alanında taraf ülkeler arasında otomatik bilgi değişimini sağlayan çok taraflı vergi bilgi değişim anlaşmaları hayata geçirilmiştir. Bu gelişmeler, ulusal vergilendirme haklarının üzerine inşa eden ve farklı vergilendirme hakları kullanımını düzenlemeye yönelik çok katmanlı bir uluslararası vergilendirme sisteminin dinamik bir yapıya sahip olduğunu göstermektedir. Bu dinamik yapı, her gelişmeye hızlıca uyum sağlayamayabilir ya da uluslararası uzlaşa ve işbirliği gerektirdiği için zaman zaman zorluklarla karşılaşılabilir. Ancak, genel itibarıyla uluslararası vergilendirme sistemi, zamanın gereksinimlerine uyum sağlayacak şekilde istikrarlı bir biçimde evrilmektedir.

Bundan dolayı çalışma, uluslararası vergilendirme olgusunu tarihsel, kuramsal ve uygulamalı yönleriyle ele alarak, özellikle dijital ekonominin bu alandaki kavramsal ve yapısal etkilerini analiz etmeyi amaçlamıştır. Çalışmanın temel argümanı, uluslararası vergilendirme sisteminin tarihsel olarak fiziksel varlık ve üretim faktörlerine dayalı yapısının, dijitalleşen küresel ekonomi karşısında yetersiz kaldığı yönündedir. Bu çerçevede, vergileme hakkının egemenlik ilkesiyle olan ilişkisi sorgulanmış ve ikili vergi anlaşmaları, çifte vergilendirme, daimî işyeri ve vergi cennetleri gibi temel kavramların geçirdiği dönüşüm değerlendirilmiştir.

Elde edilen bulgular, dijital ekonominin fiziksel varlık zorunluluğunu ortadan kaldırarak daimî işyeri ve ikametgâh gibi kavramların tanımlarını belirsizleştirdiğini ve bu durumun mevcut vergi uygulamaları üzerinde önemli sonuçlar doğurduğunu ortaya koymaktadır. Bu bağlamda çalışma, klasik uluslararası vergilendirme kurallarının dijital çağın gerekliliklerine cevap vermekte yetersiz kaldığını ve uluslararası iş birliğine dayalı yeni yaklaşımlara ihtiyaç duyulduğunu göstermektedir. OECD ve AB tarafından geliştirilen çok

tarafı bilgi değişimi anlaşmaları ve dijital şirketlerin vergilendirilmesine y6nelik 7abalar, bu d6n6ř6m6n bir sonucu olarak değerlendirilmiştir.

7alışmanın literat6re katkısı 67 temel boyutta değerlendirilebilir. İlk olarak, uluslararası vergilendirmenin tarihsel evrimini ve temel kavramlarını sistematik bi7imde ele alarak, kavramsal bir 7er7eve sunmaktadır. İkinci olarak, dijital ekonominin mevcut kavramlar 6zerindeki etkisini analiz ederek, bu alandaki g6ncel tartişmalara teorik ve pratik d6zeyde katkı sağlamaktadır. 676nc6 olarak ise, uluslararası vergi sisteminin yeniden yapılandırılmasına y6nelik 6neriler geliştirerek, politika yapıcılara ve araştırmacılara yol g6sterici bir perspektif sunmaktadır. Sonu7 olarak, bu 7alışma, dijitalleşme s6recinin uluslararası vergilendirme sistemi 6zerindeki etkilerini b6t6nc6l bir yaklaşımla inceleyerek, alan yazında hem kavramsal derinlik hem de g6ncel bağlam a7ısından 6zg6n bir katkı sunmaktadır. Gelişen iş modelleri karşısında uluslararası vergi normlarının yeniden tanımlanması gerekliliği, bu 7alışmanın ortaya koyduğu temel sonu7lardan biri olarak değerlendirilebilir. Bu bağlamda, uluslararası vergi hukukunun geleceğine ilişkin yapılacak tartişmalarda, dijital ekonomi eksenli yeni paradigmalara duyulan ihtiya7 daha da belirginleşmektedir.

KAYNAK7A

- Alstadsætera, A., Johannesenb, N., Herry, S., Le G. ve Zucman, G. (2022). Tax evasion and tax avoidance, *Journal of Public Economics* 206 104587, <https://doi.org/10.1016/j.jpubeco.2021.104587>.
- Aslam, A. ve Shah, A. (2021). Taxing the Digital Economy, 10'uncu b6l6m, *Corporate Income Taxes under Pressure: Why Reform Is Needed and How It Could Be Designed*, edit6rler: Ruud A. de Mooij; Alexander D Klemm; Victoria J Perry, International Monetary Fund (IMF).
- Cadzow, L. (2023). Literature Review International Tax, ICTD, Erişim adresi: https://www.ictd.ac/wp-content/uploads/2023/03/ICTD-International-Tax-Literature-review_V2.pdf , Erişim tarihi: 22.04.2024
- Christians, A. (2009). Sovereignty, Taxation and Social Contract, *Minnesota Journal of International Law*. 245. <https://scholarship.law.umn.edu/mjil/245>.
- Committee of Experts on International Cooperation in Tax Matters (2019). Tax Issues related to the Digitalization of the Economy: Report, E/C.18/2019/CRP.12, Eighteenth session New York, 23-26 April 2019.
- Council of Europe, (2011). Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters - Council of Europe Treaty Series No. 127, ISBN 978-92-871-7182-5.
- Dagan, T. (2022). Klaus Vogel Lecture 2021: Unbundled Tax Sovereignty – Refining the Challenges, *IBFD Bulletin For International Taxation* July 2022, s:318-328.
- Echegaray, R. (2015). Current Notes on the Phenomenon of International Double Taxation: Argentina's Experience, *CIAT/AEAT/IEF Tax Administration Review* No. 39.
- Erd6s, E. ve Kiss, L.N. (2019). Double taxation and double non-taxation as the New tendencies of EU e-tax law, *MultiScience - XXXIII. microCAD International Multidisciplinary Scientific Conference* University of Miskolc, 23-24 May, 2019. ISBN 978-963-358-177-3.
- European Commission (TAXUD) (2012). Staff working paper The internal market: factual examples of double non-taxation cases, Consultation document, Brussels, TAXUD D1.
- European Commission (2019). Estimating International Tax Evasion by Individuals, *Taxation Papers Working Paper No 76 – 2019*, PDF: ISBN 978-92-79-11213-6.

- EUTAXObservatory (2024), Global Tax Evasion Report 2024, Cofunded by the European Union, NORAD, or the Research Council of Norway.
- Genschel P. ve Rixen T. (2015). Settling and Unsettling the Transnational Legal Order of International Taxation. In: Halliday TC, Shaffer G, eds. Transnational Legal Orders. Cambridge Studies in Law and Society. Cambridge University Press; s:154-184
- ICC (2024). Our mission, history and values, Erişim adresi: <https://iccwbo.org/about-icc-2/our-mission-history-and-values/>, Erişim tarihi: 24.04.2024).
- Ismer, R. ve Rub, J. (2020). What Is International Double Taxation?, 48, Intertax, Issue 6, s. 555-564, <https://kluwerlawonline.com/journalarticle/Intertax/48.6/TAXI2020052>.
- Hak, M. ve Andrić, B. (2021). Challenges Of Transfer Of Intangible Assets in Digital Companies: Case Study Of European Union Market, 64th International Scientific Conference on Economic and Social Development – Online Conference Proceeding Book, 22 January, 2021.
- Harpaz, A. (2021). Taxation of the Digital Economy: Adapting a Twentieth-Century Tax System to a Twenty-First-Century Economy, The Yale Journal Of International Law, Vol. 46, ss.57-101.
- Hines Jr, J.R. (2007). Tax Havens, The New Palgrave Dictionary of Economics, 2nd ed., edited by Lawrence E. Blume ve Steven N. Durlauf.
- Jogarajan S. (2018). The ICC and the Development of the 1928 Models. In: Double Taxation and the League of Nations. Cambridge Tax Law Series. Cambridge University Press.
- Jogarajan, S. (2020). The 100th Anniversary of International Institutions and International Taxation. Intertax: international tax review, 48 (10)..
- Kostyukov, A ve Maslov, K. (2018). The Role Of National Fiscal Security And Tax Sovereignty in Collection of Taxes, Optimization of Organization and Legal Solutions concerning Public Revenues and Expenditures in Public Interest (Conference Proceedings), ed. Ewa Lotko, Urszula K. Zawadzka-Pak, Michal Radvan, Bialystok-Vilnius 2018, s. 449-460.
- Kurian, A. (2022). The evolution of international tax regime and the OECD Two-Pillar solution: Analysis from a developing country perspective. Journal of Economic Issues, 1(1), s.61-71, <https://doi.org/10.56388/ei220808>.
- Kutera, M. (2018). The Role of Tax Havens in Tax Avoidance by Multinationals, T. Choudhry and J. Mizerka (eds.), Contemporary Trends in Accounting, Finance and Financial Institutions, Springer Proceedings in Business and Economics, https://doi.org/10.1007/978-3-319-72862-9_9.
- Lang, M., (2021). Introduction to the Law of Double Taxation Conventions 3rd edition, IBFD Online books – accessible online through the IBFD Tax Research Platform, ISBN: 978-90-8722-686-2 (PDF).
- Lejour, A. (2023). Good tax practices in the fight against tax avoidance- The signalling role of FDI data, publication for the Committee on tax matters, Policy Department for Economic, Scientific and Quality of Life Policies, European Parliament, Luxembourg.
- Lejour, A., Möhlmann, J. ve van 't Riet, M. (2019). Conduit country the Netherlands in the spotlight, CPB Policy Brief.
- Mottaeva, A., Khussainova, Z. ve Gordeyeva, Y. (2023). Impact of the digital economy on the development of economic systems, E3S Web of Conferences 381, 02011 (2023), <https://doi.org/10.1051/e3sconf/202338102011>.

- Naoki, O. (2021). Fight against Tax Havens and International Tax Law —New Taxing Right and a Global Minimum Tax— Policy Research Institute, Ministry of Finance, Japan, Public Policy Review, Vol.17, No.1, April 2021.
- Nguyen, O. (2023). Digital Economy and Its Components: A Brief Overview and Recommendations, MPRA Paper No. 116110, posted 25 Jan 2023, Online at <https://mpra.ub.uni-muenchen.de/116110/>.
- Ocampo, A.F.R. (2019). Scale Without Mass: Permanent Establishments in The Digital Economy, *Revista de Direito Tributário Internacional Atual* • January 2019, DOI: 10.46801/2595-7155-rdtia-n5-1, s.13-23.
- OECD (2018). Tax Challenges Arising From Digitalisation – Interim Report 2018, OECD Publishing.
- OECD (2018b). Tax and Digitalisation, OECD Going Digital Policy Note, OECD, Paris, www.oecd.org/going-digital/topics/tax.
- OECD (2003). Articles Of The Model Convention With Respect To Taxes On Income And On Capital, OECD publishing, Paris.
- OECD (2010). Model Tax Convention (Condensed Version), ISBN 978-92-64-08948-8.
- OECD (2017). Articles Of The Model Convention With Respect To Taxes On Income And On Capital, OECD publishing.
- OECD (1998). Harmful Tax Competition – An Emerging Global Issue, OECD publishing, Paris.
- OECD, (2014). Model Tax Convention on Income and on Capital condensed version, OECD Publishing, http://dx.doi.org/10.1787/mtc_cond-2014-en.
- OECD (2002). Agreement On Exchange Of Information On Tax Matters, Article 5. <http://www.oecd.org/tax/exchange-of-tax-information/taxinformationexchangeagreementstieas.htm>
- OECD (2015). The Model Protocol For The Purpose Of Allowing The Automatic And Spontaneous Exchange Of Information Under A TIEA, Madde 5A ve 5B.
- Otto, F., Michael, F., Philipp, G. Gertraud, L., Martina, N. ve Martin, S. (2015). Tax Avoidance, Tax Evasion and Tax Havens, AK Wien.
- OECD, 1990, Taxpayers' Rights and Obligations Paris, OECD Publications Service.
- Oxfam GB Policy Paper (2000). "Tax Havens: Releasing the hidden billions for poverty eradication", Erişim adresi: <https://policy-practice.oxfam.org/resources/tax-havens-releasing-the-hidden-billions-for-poverty-eradication-114611/>, erişim tarihi 28.04.2024).
- Peter., P., (2016). The Development Of International Tax Information Exchange In International Law, EU Law And Hungarian Law New opportunities for tax authorities, limitations to protect taxpayers, THESIS OF PHD DISSERTATION, Catholic University Faculty of Law and Political Science Doctorate School, Budapest.
- Plechanovová, B., (2010). The Lisbon Treaty and the Decision-Making in the EU Council Should We Expect a Policy Shift (?), To be presented at research workshop Voting, Power and Manipulation Institute of Economic Studies, Charles University Prague.
- Ring, D., (2009). Democracy, sovereignty and tax competition: the role of tax sovereignty in shaping tax cooperation, *Florida Tax Review*, Vol. 9, s. 555, Boston College Law School Legal Studies Research Paper No. 171.

- Rixen, T. (2008). *The Political Economy of International Tax Governance*, Palgrave/McMillan: Basingstoke, 2008, Available at SSRN: <https://ssrn.com/abstract=2734796>
- Rust, A. ve Ndubai, J.W. (2022). Chapter 1 Method Article and Unilateral Measures to Avoid Double Taxation, Ed. Michael Lang, *Exemption Method and Credit Method The Application of Article 23 of the OECD Model*, WU Institute for Austrian and International Tax Law, European and International Tax Law and Policy Series, IBFD.
- Sadowsky, M. (2021), *The History of International Tax Law* (March 16, 2021), OUP Handbook of International Tax Law (F. Haase, G. Kofler eds., Oxford University Press 2021 Forthcoming), Available at SSRN: <https://ssrn.com/abstract=3853172>.
- Sadchikov, M.N., Pokachalova, E.V., Bakaeva, O.Y. ve Razgildieva, M.B. (2020), *Legal Support of State Tax Sovereignty: Paradigm Change, Advances in Social Science, Education and Humanities Research*, volume 498 Proceedings of the XIV European-Asian Law Congress "The Value of Law" (EAC-LAW 2020).
- Samson, W.D. (2002). *History of Taxation*. In: Lymer, A., Hasseldine, J. (eds) *The International Taxation System*. Springer, Boston, MA. https://doi.org/10.1007/978-1-4615-1071-0_2.
- Szczepański, M. (2020). *Digital taxation State of play and way forward*, European Parliamentary Research Service.
- Shaxson, N. (2019). *Tackling tax heavens, The billions attracted by tax havens do harm to sending and receiving nations alike*, IMF, Finance & Development, September 2019.
- Tax justice Network (2024). What is unitary tax, Erişim adresi: <https://taxjustice.net/faq/what-is-unitary-tax/> , Erişim tarihi: 05.05.2024.
- The British Museum (2017). Everything you ever wanted to know about the Rosetta Stone, Erişim adresi: <https://www.britishmuseum.org/blog/everything-you-ever-wanted-know-about-rosetta-stone>, Erişim tarihi: 21.04.2024.
- Tookitaki (2023). Understanding Tax Avoidance vs Tax Evasion- Key Differences, Erişim adresi: <https://www.tookitaki.com/compliance-hub/understanding-tax-avoidance-vs-tax-evasion-key-differences>, erişim tarihi: 30.04.2024.
- Ubay, B. (2024). Vergi Planlamasının Karanlık Yüzü: Agresif Vergi Planlaması, Kırklareli Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi ISSN: 2146-3417 | E-ISSN: 2587-2052 Cilt 13, Sayı 02.
- United Nations Conference On Trade And Development (UNCTAD) (2000). *Taxation*, UNCTAD/ITE/IIT/16, United Nations New York and Geneva.
- United Nations Conference On Trade And Development (UNCTAD) (2021). *Digital Economy Report 2021-Cross-border data flows and development: For whom the data flow*, United Nations Publications, eISBN: 978-92-1-005825-4.
- UNCTAD (2024). *Double taxation treaties and their implications for investment: what investment policymakers need to know*, United Nations publication issued by the United Nations Conference on Trade and Development, ISBN: 978-92-1-003056-4.
- United Nations (2015). *Department of Economic and Social Affairs, United Nations Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries*, United Nations publication, Sales No. 12.XVI.1.
- United Nations (UN) (2016). *Guidance Note on Permanent Establishment Issues for the Extractive Industries, Extractive Industries Taxation: CRP.3 – ATTACHMENT D* Pes.

- United Nations (UN) (2021). United Nations Model Double Taxation Convention Between Developed And Developing Countries 2021, Department of Economic & Social Affairs, eISBN: 9789210001007, Madde 7.
- United Nations (UN) (2011). Note on the Revision of the Manual for Negotiation of Bilateral Tax Treaties, Committee of Experts on International Cooperation in Tax Matters Seventh session, E/C.18/2011/CRP.11/Add.1.
- Willis, R. (2021). A brief history of taxation, Accountancy Age, Erişim Adresi: <https://www.accountancyage.com/2021/01/26/a-brief-history-of-taxation/>, Erişim tarihi: 21.04.2024
- Vann, R.J. (1998). Chapter 18 International Aspects of Income Tax, Tax Law Design and Drafting (Volume 2), ed. Victor Thuronyi, International Monetary Funds.
- Vienna Convention, (1969). Vienna Convention on the Law of Treaties (Vienna, 23 May 1969)
- Vogel, K. (1986). Double Tax Treaties and Their Interpretation, International Tax & Business Lawyer Vol.4.1.
- Yáñez, F. (2024). From the Tax Base Erosion to the Tax Sovereignty Shifting from States to OECD/Inclusive Framework, Revista de Derecho Fiscal n.º 24 • enero-junio de 2024 • s: 285-297.
- Zelinsky, E. A (2017). Defining Residence for Income Tax Purposes: Domicile as Gap-Filler, Citizenship as Proxy and Gap-Filler, 38 MICH. J. INT'L L. 271.

EXTENDED SUMMARY

The history of international taxation can be traced back to the earliest recorded periods of human civilisation, where it served as a reflection of the right to taxation. However, it was not until the 20th century that the establishment of international rules and concepts in this field became a prominent feature.

The taxation right is seen as a sign of sovereignty, but its unlimited use could lead to global chaos as countries in international trade consider their own right superior. This could lead to conflicting claims over income, so an international system is needed to avoid confusion. A key issue is determining who has the power to tax people or businesses doing business in more than one country.

The principles of international taxation, which were established around the concept of 'permanent establishment' in the 1920s and have gained widespread acceptance over time, were initially designed to prevent the imposition of double taxation, i.e. the levying of the same tax by more than one country on the same income of companies engaged in international trade.

However, the expansion of international trade networks, which has been driven by globalisation, has led to an expansion of the scope of the main purpose of international taxation. Notable changes include the emergence of double non-taxation, tax evasion and avoidance, and the taxation of the digital economy. These developments have prompted a fundamental re-evaluation of the fundamental concepts of the international tax system to align with the demands of the digital economy.

It is evident that the contemporary digital economy, characterised by its rapid growth and evolution, poses considerable challenges to the field of international taxation. The

prevailing international tax laws and principles are found to be inadequate in keeping pace with the evolving global commercial practices that characterise this digital era. Tax systems, which are designed to tax physical trade, encounter significant difficulties in applying these same taxes to digitalised companies that are emerging within the digital economy. The most significant reason for this is that the digital economy renders the requirement of physical presence in the country of origin, which is one of the main pillars of international taxation, redundant for modern business models. Digitalised companies in the digital economy can easily carry out their activities in another country online without the need for a permanent establishment or representative in that country.

While the digital economy has made the concept of permanent establishment, which is at the heart of the concept of international taxation, abstract, it has made it necessary to identify precisely the evolution and transformation of concepts such as tax havens, tax evasion and tax avoidance within the digital economy. In fact, tax havens, used in the pre-digital economy by multinationals and the very wealthy to reduce their taxable income in their country of residence, have been digitalised to serve all segments that use Internet networks and do not want to pay taxes. Similarly, well-known international tax evasion and avoidance schemes have become more difficult for national tax administrations to detect through digitalisation.

Nevertheless, the fundamental principles of the international tax system remain constant, namely the prevention of double taxation or non-taxation of income obtained in the international arena. In essence, this ensures a fair and correct distribution of the right to taxation among the involved countries. This situation has led to the realisation of certain transformations with the aim of promoting global cooperation in international taxation. The most significant instrument in the identification of double taxation or non-taxation, bilateral tax treaties, have undergone a transformation, evolving into broader multilateral treaties, a development influenced by the digital economy. The efforts of the OECD on a global scale and the EU on a regional scale have resulted in the establishment of multilateral information exchange agreements in the field of taxation, which stipulate the automatic exchange of information between taxation authorities.

This evolution underscores the dynamic nature of the international taxation system, which is predicated on national taxation rights and incorporates layers to prevent conflicts between different rights. However, this dynamism may not always keep pace with every development, and its application can be cumbersome and challenging, necessitating international consensus and cooperation. Nonetheless, the system exhibits sufficient stability to adapt to the evolving landscape.

International taxation is subject to a constant process of self-reform within its own dynamics, without affecting the fundamental principles upon which it is based. This evolution is analogous to that observed in national tax systems, albeit at a gradual pace. The primary challenge confronting international taxation is its creation approximately a century ago, which has led to its failure to adapt to contemporary business models. The advent of modern business models, precipitated by digitalisation, has engendered a situation wherein the income of digitally-oriented companies, which are an integral component of the global economic landscape, evades taxation. Despite its extensive history, the foundational principles and framework of international taxation were not established until the early 20th century. However, since then, numerous developments have emerged around the fundamental concepts that have been established. The most recent and significant of these developments has emerged as a response to the conceptual uncertainties arising from the digital economy.

The present study aims to shed light on the contemporary international taxation system by analysing the emergence and development of international taxation and its concepts. In the

second part of the study, the content of the right to taxation and its effects on the emergence and development of international taxation and basic concepts are evaluated. In the following chapters and sub-chapters, the contents of some of the concepts used in international taxation and current changes are analysed.

