

## ULUSLARARASI ALANDA GERÇEKLEŞTİRİLEN VERGİ DENETİMİ

Doç. Dr. Ramazan KILIÇ

### Özet

Vergi denetimi beyan esasına dayanan modern vergi sistemlerinin işleyebilmesinde önemli yere sahiptir. Ülkelerin kendi ulusal sınırları içerisinde gerçekleştirilen bu işlem, aynı zamanda vergisel bağımsızlığın da bir sonucudur. Ancak ekonomik işlemler birden fazla ülkeyi kapsadığında vergi idaresinin denetim yetkisini kullanabilmesinde bazı sıkıntılarla karşılaşılır. Zira normal durumlarda, vergi incelemesi yabancı ülke sınırları içerisinde gerçekleştirilemez. Bu sorun ancak ilgili diğer ülke vergi idareleri ile birlikte eş zamanlı ve koordineli olarak gerçekleştirilen vergi denetimleri ile ya da bilfiil yabancı ülkeye giderek icra edilecek vergi kontrolü ile çözümlenebilir. İlk bakışta vergi bağımsızlığının ihlali gibi görünen bu yöntemler, OECD ve Avrupa Konseyinin hazırladığı, ülkemizin de imzaladığı fakat henüz onaylamadığı Çok Taraflı Vergi Anlaşması, OECD'nin Çift Taraflı Vergi Anlaşması Modelleri ve Avrupa Müktesebatı tarafından öngörülmüştür. Böylece ülkeler vergi alanındaki yardımlaşmalarını işbirliği boyutuna taşıyabilmektedirler. Çalışmamızın amacı ülkemizde pek tartışılmayan, ancak yakın gelecekte taraf olacağımız uluslararası vergi anlaşmasının da öngörmesi nedeniyle gündeme gelmesi kaçınılmaz olan “eş zamanlı vergi kontrolleri” ve “yabancı ülkede vergi kontrolü” yöntemlerini tanıtmaktır. Söz konusu uygulamalara izin veren hukuki kaynaklar incelendikten sonra, hangi kurallar çerçevesinde uygulandığı, vergi idareleri için taşıdığı önem, ülkelerin çekinceleri, uluslararası vergilemede ortaya çıkan sorunların çözümü açısından taşıdıkları önem ortaya konacaktır.

**Anahtar Kelimeler:** Uluslararası Vergisel İşbirliği, Yabancı Ülkede Vergi Denetimi, Eş zamanlı Vergi Denetimi

## TAX AUDITING IN THE INTERNATIONAL AREA

### Abstract

Tax auditing has an important place in the modern tax system based on self-declaration. The process which is carried out within the national borders of the countries is also a result of tax independence. However, when the economic transactions include more than one country, tax administration faces difficulties in wielding its audit authority. Forasmuch as, in normal circumstances tax audit cannot be carried out abroad. The solution to this problem is the simultaneous and coordinated tax audits involving the other countries or conducting the audit abroad. These methods seem to be violations of tax independence at first glance, yet they are incorporated in the Multilateral Tax Treaty prepared by the OECD and European Council, and signed but not currently approved by our country and the Bilateral Tax Treaty Models prepared by the OECD and European Union acquis. Hence, the countries move beyond supporting to enhancing cooperation in taxation efforts. The purpose of this study to introduce "simultaneous tax controls" and "foreign country tax control" methods which are currently overlooked but would be likely to come into vogue as Turkey will be the part of international tax treaty including these methods. Reviewing the legal foundations that allow the aforementioned practices, the framework for their enforcement, the importance for the tax administration, their role in terms of resolving problems that come out in the international taxation, and the reservations of the countries are discussed.

**Keywords:** International Tax Collaboration, Foreign Country Tax Auditing, Simultaneous Tax Audit.

**JEL Classification Codes:** H21, H26, H87, K34

## GİRİŞ

Modern vergi sistemleri beyan esasına dayalı tarhiyatı esas alır. Vergi denetimi de beyan esasına dayanan modern vergi sistemlerinin uygulanabilmesinde önemli yere sahiptir. Vergi idareleri, beyan edilen bilgilerin doğruluğunu ortaya koymak, beyannamelerde gerçek bilgilere yer verilmesini sağlamak amacıyla, mükelleflerini belirli programlar dâhilinde denetlemeye tabi tutar. Ülkelerin kendi ulusal sınırları içerisinde gerçekleştirilen bu işlem aynı zamanda vergisel bağımsızlığın bir sonucudur. Ancak ekonomik işlemler birden fazla ülkeyi kapsadığında veya bir mükellef birden fazla ülkede vergiyi doğuran olaya karıştığında, yabancı ülkelerde gerçekleştirilen bu faaliyetlerle, vergi idaresinin aktif denetim alanı dışına çıkmış olur. Zira normal durumlarda vergi incelemesi yabancı ülke sınırları içerisinde icra edilemez. Her ulusal vergi idaresi benzer sorunlarla karşılaşabilir. Bu sorun ancak ilgili diğer ülke vergi idareleri ile birlikte eş anlı ve koordineli olarak gerçekleştirilen vergi denetimleri ile ya da bilfiil yabancı ülkeye giderek icra edilecek vergi kontrolü ile çözümlenebilir. İlk bakışta vergi bağımsızlığının ihlali gibi görülen bu yöntemler Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Teşkilatı (OECD) ve Avrupa Konseyinin hazırlamış olduğu, bizim de imzaladığımız fakat henüz onaylamadığımız “Çok Taraflı Vergi Anlaşması”, OECD’nin hazırlamış olduğu Model Anlaşma ya da Avrupa Müktesebatı tarafından öngörülmüştür. Bu yöntemlerle, ülkeler vergi alanındaki yardımlaşmalarını işbirliği boyutuna taşıyabilirler.

Eş zamanlı vergi kontrolleri, birden fazla ülkenin vergi idaresi tarafından aynı anda gerçekleştirilen ve elde edilen bilgilerin teati edilmesiyle vergi matrahını bütüncül görme imkânı veren bir yöntemdir. Özellikle yabancı ülkeden elde edilen bilgiye dayalı olarak yönlendirilmeye muhtaç vergi incelemelerinde oldukça faydalıdır. Bu uygulamada, iki veya daha fazla ülkenin vergi idaresi vergi incelemesine tabi tutulan mükellef nezdinde elde edilen bilgilerden ortak fayda sağlayacaklarını düşünürler. Her biri kendi sınırları içerisinde bağımsız olarak vergi incelemesini gerçekleştirirler. Özellikle birden fazla ülkede faaliyet gösteren çok uluslu şirketlerin kendi aralarında yapmış oldukları işlemlerin ortaya çıkartılmasında, transfer fiyatlaması yoluyla kar transferi yapılmasında, vergi cennetleri ile mücadelede eş zamanlı vergi kontrolü önem kazanır.

Yabancı ülkede vergi kontrolü ise, ülkelere ihtiyaç duydukları bilgileri elde etmede kendi denetim elemanlarını kullanma imkânı veren bir yöntemdir. Bu uygulamada, klasik anlayışın ötesine geçerek, vergi bağımsızlığına bir istisna teşkil edecek şekilde, yabancı bir ülkenin vergi denetim elemanlarına kendi topraklarında vergi incelemesi yapma izni vermesi söz konusudur. Oldukça sıkı kurallara bağlanan yabancı ülkede vergi denetiminin aktif veya pasif olarak hayata geçirilen iki farklı uygulaması bulunmaktadır.

Çalışmamızda, ülkemizde pek tartışılmayan, ancak yakın gelecekte taraf olacağımız uluslararası vergi anlaşmasının öngörmesi nedeniyle gündeme gelmesi kaçınılmaz olan bilgi değişimi uygulamasının ileri safhaları olarak nitelendirilebilecek söz konusu uygulamalar üzerinde durulacaktır. Bu uygulamalara izin veren hukuki kaynaklar tanıttıldıktan sonra, hangi kurallar çerçevesinde hayata geçirildiği, vergi idareleri için taşıdığı önem, ülkelerin çekinceleri, uluslararası vergilemede ortaya çıkan sorunların çözümü açısından taşıdıkları önem ortaya konacaktır.

### 1. Uluslararası Vergi Denetimine İzin Veren Hukuki Belgeler

Vergi idareleri, uluslararası alanda gerçekleştirilen vergiden kaçınma ve vergi kaçakçılığı ile daha etkin bir şekilde mücadele edebilmek için, aralarındaki işbirliğini geliştirebilirler. Daha güçlü bir şekilde uygulanabilen bu işbirliği özellikle vergi cennetleri ile mücadelede oldukça etkilidir (Kılıç, 2010: 387).

Uluslararası vergi hukukunun kaynakları arasında yer alan ve uluslararası vergi denetimine izin veren hukuki belgeler, ülkelerin imzalamış oldukları çift taraflı (bilatérale) ve çok taraflı (multilatérale) vergi anlaşmaları olarak karşımıza çıkar. Bu şekilde bir hukuki belgeye dayanmaksızın hiçbir ülke kendi sınırları içerisinde bir vergi incelemesine izin vermeyeceği gibi, bu faaliyetleri sonucunda elde etmiş olduğu bilgi ve belgeleri de başka herhangi bir ülkeyle paylaşmayacaktır.

## 1.1. Çift Taraflı Vergi Anlaşmaları

Ülkelerin vergilendirme ile ilgili ilişkileri, aralarında imzaladıkları vergi anlaşmaları vasıtasıyla düzenlenir. Uluslararası vergi anlaşmaları, ülkeleri birbirine bağlayan ve vergilendirme ile ilgili olarak milli sınırları aşan düzenlemelerden kaynaklanan sorunları çözüme kavuşturmayı amaçlayan anlaşmalardır. Uluslararası vergi anlaşmaları başlangıçta hukuki çifte vergilendirmeyi ortadan kaldırmayı asıl hedef olarak belirlemişler ve vergilendirme yetkilerinin akit ülkeler arasında paylaşılması yoluyla bu sorunla mücadele etme yoluna gitmişlerdir. Anlaşma hangi vergiler üzerine uygulanacaksa ismi de bu şekilde belirlenmiştir. Daha sonra vergiden kaçınma ve vergi kaçakçılığı ile mücadelenin önem kazanması ile birlikte, vergi anlaşmalarının isimlerinde bu konu vurgulanmaya başlanmıştır. Günümüzde vergi anlaşmalarını, ismi sadece “A ülkesi ile B ülkesi arasında imzalanan uluslararası vergi anlaşması” olarak belirlenebilen genel vergi anlaşmaları ile bazı ülkelerin (vergi cennetleri) hassasiyetleri nedeniyle ortaya çıkan ve vergilendirmenin hangi alanını kapsadığını belirten özel vergi anlaşmaları olarak iki grupta toplamak mümkündür.

### 1.1.1. Genel Vergi Anlaşmaları

Ülkeler OECD'nin ilkini 1963 yılında yayınladığı ve belli aralıklarla güncellediği modellerini baz alarak vergi anlaşmalarını imzalama yoluna giderler. Kendi hassasiyetlerini dikkate alarak modelde yapılmasını istedikleri değişiklikleri taraf ülke ile müzakere ederek bir sonuca varmaya çalışırlar. Konumuzla ilgili uluslararası alanda vergi denetimi yapılabilmesine imkan veren düzenleme, bu model anlaşmanın 26. maddesini oluşturan “bilgi değişimi” (Kılıç, 2006:74) konusu içerisinde yer alır. Bu maddede metninde ve açıklamalarında (commentaire), son olarak, 17 Temmuz 2012 tarihinde yapılan güncelleme, OECD Konseyi tarafından kabul edilmiştir.<sup>1</sup>

Revize edilen son hali de dahil olmak üzere, madde metninde, ne bizim üzerinde durduğumuz, eşanlı vergi kontrollerine ve yabancı ülkede vergi incelemelerine, ne de klasik bilgi değişim yolları arasında yer alan, otomatik bilgi değişimi ve spontane bilgi değişimine yer verilmediğini belirtmek gerekir. Bu yöntemler, Model anlaşmanın uygulamasının anlatıldığı OECD Vergi İşleri Komitesinin açıklamalarında geçmektedir (paragraf 9). Dolayısıyla, OECD'nin hazırlanmış olduğu modeli esas alarak vergi anlaşması imzalayan ve bu anlaşmada “bilgi değişimi” maddesine yer veren ülkeler, vergi incelemelerini diğer ülkeye taşıyabilecek hukuki imkana sahip olacaklardır.

### 1.1.2. Özel Vergi Anlaşmaları

Vergileme konusunda hassasiyeti yüksek olan vergi cenneti gibi ülkeler genel vergi anlaşmalarının ülke çıkarlarına ters düşeceğini değerlendirerek böyle bir anlaşmaya taraf olmak istemeyebilirler. Veya bazı ülkeler vergi alanındaki işbirliklerini daha ileriye taşımak isteyebilirler. İşte bu gibi ülkeler için OECD belli bir alanı düzenleyen, özel vergi anlaşma modelleri hazırlamıştır. Vergi cenneti ülkeler için 18 Nisan 2002 tarihinde sadece bilgi değişimini öngören vergi anlaşması modeli yayınlanmıştır (Kılıç, 2011:400). Böylece “işbirliğine” gitmeyi kabul eden vergi cennetleri için özellikle normal vergi rejimine sahip ülkelerin ihtiyaç duydukları vergilendirmeye ilgili bilgileri değişebilmek mümkün hale gelmiştir. Diğer taraftan birbirleri ile koordineli olarak eş zamanlı vergi incelemesi gerçekleştirmek isteyen ülkeler için 23 Temmuz 1992 tarihinde, vergi alacağının tahsili konusunda işbirliğine gitmek isteyen ülkeler için ise 29 Ocak 1981 tarihinde yine OECD tarafından sözleşme modelleri yayınlanmıştır (Kılıç, 2010:273). Bu şekilde akdedilen özel vergi anlaşmaları aracılığı ile de vergi incelemelerini uluslararası ölçekte gerçekleştirmek mümkündür.

## 1.2. Çok Taraflı Vergi Anlaşmaları

Vergi hukukunda çok taraflı anlaşmalara pek sık rastlanmaz. Zira ülkeler mali bağımsızlıklarından fedakârlık anlamına gelebilecek düzenlemelerden yararlanacak ülkeleri

<sup>1</sup> [http://www.oecd.org/fr/ctp/echange-de-renseignements-fiscaux/120718\\_Article%2026-FR.pdf](http://www.oecd.org/fr/ctp/echange-de-renseignements-fiscaux/120718_Article%2026-FR.pdf) (19.02.2014).

tamamen kendileri belirlemek isterler. Bununla birlikte, bilgi değişimi veya işbirliği gibi bazı alanlar çok taraflılığı gerekli kılmaktadır. Bu bağlamda karşımıza OECD ile Avrupa Konseyi'nin birlikte hazırladıkları “Çok Taraflı Vergi Anlaşması” ile Avrupa Birliği müktesabata çıkar. Her iki düzenleme de birbirleri ile sıkı ekonomik ilişki içerisinde bulunan/bulunması gereken ülkeler için bir “mecburiyet” olarak değerlendirilir.

### 1.2.1. OECD/Avrupa Konseyinin Hazırlamış Olduğu Çok Taraflı Vergi Anlaşması

“Vergi Konularında Karşılıklı İdari Yardımlaşma Anlaşması” 1988 yılında OECD Vergi İşleri Komitesinin hazırladığı proje baz alınarak, Avrupa Konseyi ile OECD tarafından ortaklaşa gerçekleştirilen bir projedir. 1 Nisan 1995 tarihinde, Finlandiya'nın beşinci ülke olarak anlaşmayı onaylaması ile İsveç (20 Nisan 1989), Norveç (5 Mayıs 1989), Amerika Birleşik Devletleri (28 Haziran 1989) ve Danimarka (16 Temmuz 1992) arasında uygulamaya konmuştur. Anlaşmanın imzaya açıldıktan ancak yedi yıl sonra yürürlüğe girebilmesi, vergi alanındaki çok taraflı uluslararası düzenlemelerdeki güçlüğü gözler önüne sermektedir. Başlangıçta, sadece bu iki uluslararası organizasyona (OECD ve Avrupa Konseyi) üye olan gelişmiş ülkeler anlaşmanın tarafı olabilirken, 2009 yılından itibaren çok taraflı anlaşma, üye olmayan az gelişmiş ülkelere de açılmıştır. 2010 yılında, OECD'nin hazırlamış olduğu anlaşma modelinin bilgi değişimini düzenleyen 26. maddesi ile uyumlu hale getirebilmek için revize edilmiş ve yapılan değişiklik 1 Haziran 2011 tarihinde kabul edilen protokolle yürürlüğe girmiştir<sup>2</sup>. 29 Ağustos 2013 tarihinde Çin'in de katılımıyla, çok taraflı anlaşmayı imzalayan ülke sayısı 64'e yükselmiştir. Bu ülkeler şunlardır (OECD, 2014):

Güney Afrika, Arnavutluk, Almanya, Andorra, Suudi Arabistan, Arjantin, Avustralya, Avusturya, Azerbaycan, Belçika, Belize, Brezilya, Kanada, Şili, Çin, Kolombiya, Güney Kore, Kosta Rika, Hırvatistan, Danimarka, İspanya, Estonya, Amerika Birleşik Devletleri, Rusya, Finlandiya, Fransa, Gürcistan, Gana, Yunanistan, Guatemala, Macaristan, Hindistan, Endonezya, İrlanda, İzlanda, İtalya, Japonya, Kazakistan, Letonya, Lihtenştayn, Litvanya, Lüksemburg, Malta, Meksika, Moldavya, Fas, Hollanda, Yeni Zelanda, Nijerya, Norveç, Polonya, Portekiz, Slovakya Cumhuriyeti, Çek Cumhuriyeti, Romanya, İngiltere, San Marino, Singapur, Slovenya, İsveç, İsviçre, Tunus, Türkiye, Ukrayna. Ayrıca söz konusu çok taraflı anlaşmanın uygulama alanı Danimarka tarafından Faroe Adaları ve Grönland, Hollanda tarafından Aruba, Curaçao ve Saint Martin, İngiltere tarafından da Kayman Adaları, Monserrat ve Turks & Caicos adalarını kapsayacak şekilde genişletilmiştir. Anlaşma her ne kadar 64 ülke tarafından imzalanmış olsa da, aralarında Türkiye'nin de bulunduğu birçok ülke tarafından henüz onaylanmamış, dolayısıyla da bu ülkeler anlaşmanın henüz tarafı olmamışlardır<sup>3</sup>.

Çok taraflı anlaşma vergisel alanda mümkün olan bütün idari işbirliği yollarını yani gerek vergi matrahının tespit edilmesinde yararlanılan bilgi değişimini, gerekse tahsilatta yardımlaşmayı, hem de tüm vergileri kapsayacak şekilde hazırlanmıştır. İlk maddenin ikinci fıkrası idari yardımlaşmanın kapsamına “eş zamanlı vergi incelemelerini” ve “yabancı ülkede yapılan vergi incelemelerine katılmayı” açıkça ilave etmiş, 8. ve 9. maddelerinde de izlenecek prosedürü detaylandırmıştır. Dolayısıyla, diğer ülke sınırları içerisinde de vergi kayıp ve kaçığı ile mücadeleyle imkân vermiştir.

Çok taraflı vergi anlaşması, anlaşmaya dahil edilen vergileri 2. maddenin 1. paragrafında saymıştır. İlk olarak (a) merkezi idare adına tahsil edilen ve anlaşmaya taraf olan ülkelerin üzerinde rezerv koyamayacakları (madde 30) gelir veya kârlar üzerinden alınan vergiler, bunlardan ayrı olarak toplanan sermaye geliri üzerinden alınan vergiler ve net aktif üzerinden alınan vergiler gelmektedir. Bu grupta vergi sistemlerinin esasını oluşturan vergilerin yer aldığı görülür. Daha sonra (b) aynı grup vergilerden, yerel yönetimler adına veya devletlerin politik alt birimleri adına toplanan vergileri ve sosyal sigorta primlerini de ilave ederek, gümrük vergileri haricindeki tüm vergileri (dolaylı vergiler, veraset ve intikal vergileri, menkul sermaye iratları

<sup>2</sup> Anlaşma metni için bkz: [http://www.oecd.org/fr/ctp/echange-de-renseignements-fiscaux/Convention\\_modifi%C3%A9e.pdf](http://www.oecd.org/fr/ctp/echange-de-renseignements-fiscaux/Convention_modifi%C3%A9e.pdf) (18.02.2014).

<sup>3</sup> Anlaşmayı onaylayan ve henüz onaylamayan ülkelerin listesi için bkz: [http://www.oecd.org/tax/exchange-of-tax-information/Status\\_of\\_convention.pdf](http://www.oecd.org/tax/exchange-of-tax-information/Status_of_convention.pdf) (18.02.2014).

vs.) anlaşmada öngörülen işbirliği kapsamına almıştır. (B) bendinde yer alan vergiler üzerine ülkelerin rezerv koyma hakkı vardır. Gümrük vergileri anlaşmaya dahil edilmemiştir çünkü bu vergilerde işbirliğini öngören ayrı bir anlaşma vardır. Görüldüğü gibi anlaşmanın uygulanacağı vergiler çok geniş tutulmuş ve OECD'nin yayınladığı bültendeki tüm vergiler kapsama alınmıştır.

Anlaşmaya taraf olan her ülke, anlaşma ekinde yer alan listeye hangi vergileri üzerinde işbirliğine gitmek istediğini belirtir. Anlaşmayı uygulamaya koymuş olsalar bile, ülkelerin listedeki vergileri değiştirme hakları her zaman vardır. Ancak bu düzenlemelerden ve söz konusu vergilerle ilgili iç kanunlarında yapmış oldukları değişikliklerden Avrupa Konseyi'ni veya OECD'yi haberdar etmeleri gerekir.

### 1.2.2. Avrupa Birliği Müktesebatı

Avrupa Birliği özelinde, topluluk mevzuatı da üye ülkeler arasında bilgi değişimini düzenlemektedir. İdari yardımlaşma, bütçe kayıplarına yol açan, vergi adaletini bozan ve ekonomik düzen içindeki sermaye hareketlerinde ve rekabet şartlarında eşitsizliklere yol açan vergi kaçakçılığı ile mücadelede önemli bir araç olarak görülmektedir. Bu nedenle, 19 Aralık 1977 tarihli Direktifle<sup>4</sup> vergi kaçakçılığı ile mücadele amacıyla üye ülkeler vergi idareleri arasında, karşılıklı bilgi değişimi konusunda yardımlaşma öngörülmüştür (Bilici, 2010:218). Söz konusu direktif dolaysız vergiler (gelir ve servet) alanında idari yardımlaşmayı öngörmektedir. Bu direktifin uygulama alanı 6 Aralık 1979 tarih ve 79/1070/CEE, 79/1071<sup>5</sup> numaralı direktiflerle, dolaylı vergileri de kapsayacak şekilde genişletilmiştir. Avrupa Birliği Konseyi 1977 tarihli bu Direktifi 15 Şubat 2011 tarihinde kabul ettiği “vergi alanında idari işbirliğine ilişkin” 2011/16/UE numaralı yeni bir Direktifle<sup>6</sup> yürürlükten kaldırmıştır. Katma değer vergisi (KDV) alanında idari yardımlaşmayı öngören özel düzenleme ise, Avrupa Birliği Konseyi'nin 218/92 numara ve 27 Ocak 1992 tarihli kararı ile kabul edilen tüzük (règlement)<sup>7</sup> aracılığı ile yapılmıştır. Böylece topluluk içerisinde gerçekleştirilen alım satımlarla ilgili olarak ortak bir bilgi alışverişi sistemi kurarak 79/1070 numaralı direktifi tamamlamıştır. KDV için geçerli olan bu iki düzenleme Avrupa Birliği Konseyinin 1798/2003 numaralı tüzüğüyle birleştirilmiş ve 1 Ocak 2004 tarihinden itibaren yürürlüğe konmuştur<sup>8</sup>. Böylece Avrupa Birliği ülkeleri içerisinde KDV uygulamasını etkin hale getirmek ve vergi kaçakçılığı ile daha iyi mücadele edebilmek için üye ülkeler arasında bilgi değişimini ve idari işbirliğini öngören ortak bir sistem uygulamaya konmuştur. Yeni düzenleme, eş zamanlı vergi incelemesi (madde 12-13) ve yabancı ülkede vergi incelemesi (madde 11) de dahil olmak üzere bütün bilgi değişimi metodlarını öngörmüştür. Söz konusu düzenleme, son olarak 7 Ekim 2010 tarihli Avrupa Konseyinin kararı ile güncellenmiştir<sup>9</sup>. Ayrıca, tasarruflardan elde edilen faiz gelirleri ve royalty (telif hakkı, lisans) ödemeleri ile ilgili olarak bilgi değişimini öngören Direktif 3 Haziran 2003 tarihinde kabul edilmiş<sup>10</sup> fakat, Avrupa Konseyi'nin kararıyla<sup>11</sup> ancak 1 Temmuz 2005 tarihinden itibaren kısmen uygulanmaya başlanabilmiştir.

Halihazırda Avrupa Birliği'ne üye olan ülkelerde vergi alanında idari işbirliğini düzenleyen 2011/16/UE sayılı Direktifin 11. ve 12. maddeleri ile, KDV'de kaçakçılıkla mücadeleyi ve işbirliğini öngören 907/2010/UE numaralı Tüzük 'ün 28 ve 29. maddeleri incelediğimiz konuya ayrılmıştır. Buna göre üye ülkeler, uygulama biçimini aralarında yapacakları bir sözleşme ile belirleyerek, diğer üye ülkenin vergi inceleme elemanlarını kendi ülkelerine kabul edebilmektedirler (11 ve 28. maddeler). Yine üye ülkeler, birden fazla ülkede aynı anda gerçekleştirilecek bir vergi incelemesinin daha yararlı olacaklarını düşündükleri her

<sup>4</sup> Avrupa Topluluğu Resmi Gazetesi, n°L 336, 27 Aralık 1977.

<sup>5</sup> Avrupa Topluluğu Resmi Gazetesi, n°L 331, 27 Aralık 1979.

<sup>6</sup> Avrupa Birliği Resmi Gazetesi, n°L 64/1, 11 Mart 2011.

<sup>7</sup> Avrupa Topluluğu Resmi Gazetesi, n°L 24, 1 Şubat 1992.

<sup>8</sup> Avrupa Birliği Resmi Gazetesi, n°L 264, 15 Ekim 2003.

<sup>9</sup> Avrupa Birliği Resmi Gazetesi, n°L 268, 12 Kasım 2010.

<sup>10</sup> Avrupa Topluluğu Resmi Gazetesi, n°L 157, 26 Haziran 2003.

<sup>11</sup> Avrupa Topluluğu Resmi Gazetesi, n°L 257, 4 Ağustos 2004.

durumda, eş zamanlı (simultané) vergi incelemesine başvurabilmektedirler (12. ve 29. maddeler).

## 2. Uluslararası Vergi Denetimi Yöntemleri

Kısaca yukarıda işaret etmiş olduğumuz hukuki düzenlemeler, vergi denetimlerinin ulusal sınırları aşacak şekilde uygulanabilmesine imkân tanımaktadır. Konuya olumlu yaklaşan ülkeler, küresel ekonominin avantajlarını kullanarak uluslararası alanda gerçekleştirilen vergi kaçakçılığı ve vergiden kaçınma ile böylece daha etkin mücadele edebileceklerdir. Ulusal vergi idareleri bu amaçla, her biri kendi sınırları içerisinde kalmak kaydıyla, birbirleri ile koordineli olarak, aynı anda vergi incelemesi yapabilecekleri gibi, partneri olduğu diğer ülkenin topraklarında da vergi incelemesini gerçekleştirebileceklerdir.

### 2.1. Eş zamanlı Vergi İncelemesi

Eş zamanlı vergi incelemesi ulusal vergi idareleri arasında daha sıkı bir işbirliğini gerektirir. Özellikle yabancı kaynaklardan elde edilecek bilgilerin yapılan vergi incelemesini etkilediği hallerde oldukça yararlıdır, zira bilgi değişimini hızlandırıcı ve kolaylaştırıcı özelliği vardır (OECD, 1995: 55). Bu vergi denetimi yolu, birden fazla ülkede faaliyette bulunan çok uluslu şirketin her bir vergi idaresi tarafından aynı anda vergi incelemesine tabi tutulmasını ifade eder. Her ülkenin vergi müfettişleri, önceden birlikte kararlaştırdıkları aynı zaman diliminde kendi ülkelerinde vergi incelemesini gerçekleştirirler. Bu şekilde elde ettikleri bilgileri diğer ülke vergi denetim birimleri ile paylaşırlar. Bizim de imzaladığımız ancak henüz uygulamaya konmayan Çok Taraflı Vergi Anlaşması eş zamanlı vergi incelemesini 8. maddesinin ikinci fıkrasında tanımlamıştır. Buna göre eş zamanlı vergi incelemesi, “iki veya daha fazla devletin, her biri kendi sınırları içerisinde kalarak, kendileri için ortak çıkarlarının bulunduğu veya tamamlayıcı bilgilere ulaşacaklarını düşündükleri bir veya daha fazla mükellef üzerinde, topladıkları bilgileri değişmek üzere yaptıkları vergi incelemesidir”. Bu uygulamanın ne şekilde hayata geçirileceği, yine ülkelerin kendi aralarında imzalayacakları bir sözleşme ile belirlenecektir. Yani, hem Çok Taraflı Anlaşma, hem çift taraflı anlaşmalar, hem de Avrupa Birliği mevzuatı eş zamanlı vergi incelemesini uygulamak isteyen ülkelerin ayrı bir sözleşme ile tüm detaylar belirlendikten sonra hayata geçirebileceklerini ifade etmişlerdir.

Bu işbirliği yönteminin OECD üyesi ülkeler arasında gittikçe artan bir şekilde uygulanmak istenmesi üzerine, OECD Vergi İşleri Komitesi bir sözleşme (accord) modeli hazırlamıştır<sup>12</sup>. Hazırlanan bu modelde hukuki ve uygulama yönünden uyulması gereken prensipler belirlenmiş ve 23 Temmuz 1992’de OECD Konseyi tarafından üye ülkelere eş zamanlı olarak yapacakları vergi incelemelerinde kullanmaları tavsiye edilmiştir<sup>13</sup>. Bu sözleşmede, eş zamanlı vergi kontrolleri ile ulaşılması gereken hedefler, transfer fiyatlandırması yoluyla ya da vergi cennetlerinde bulunan firmalarla yapılan işlemlerin ortaya çıkarılarak, vergi matrahının ve mükellefin ödeyeceği vergi borcunun doğru hesaplanması ve bilgi değişiminin kolaylaştırılması olarak belirtilmiştir. Bu işbirliği yolunun amacı, mükellefin ekonomik durumunun tam olarak kavranabilmesi için ülkeler arasında hızlı bilgi değişimini gerçekleştirmektir.

Eş zamanlı gerçekleştirilen vergi denetimleri ile idareler aynı anda incelemeye başlamakta ve elde ettikleri bulguları birbirleri ile paylaşmaktadırlar. Her ülkenin vergi idaresi, operasyonlarını kendi memurları eliyle kendi mevzuatları ve teamülleri çerçevesinde yürütür. Ancak bu memurlar aralarında haberleşmekte ve gerek denetim boyunca gerekse denetimden sonra ulaştıkları bilgileri birbirlerine iletmektedirler. Bu şekilde gerçekleştirilen hızlı ve etkili bilgi değişimi sayesinde, vergi idareleri bir mükellefin ekonomik durumunu tam olarak kavrayabilmektedir. Ülkeler elde ettikleri bilgilere dayanarak, diğer ülkeye danışmaksızın, tek taraflı olarak vergileme yapmakta serbesttirler (Melot, 2004:758). Ancak, bu durum çifte vergilemeye sebep olabileceğinden, ülkelerin yapacakları ek tarhiyattan da birbirlerini haberdar etmeleri yerinde olacaktır.

<sup>12</sup> Sözleşme metni için bkz: <http://www.oecd.org/fr/ctp/echange-de-renseignements-fiscaux/2666503.pdf> (23.02.2014).

<sup>13</sup> Recommandation C(92)81 du Conseil de l’OCDE.

Eş zamanlı vergi incelemesi, uluslararası ticaretin önemli sorunlarından olan çok uluslu şirketlerin vergilendirilmesinde ve özellikle transfer fiyatlandırması veya vergi cennetleri ile ilgili güçlüklerin aşılmasına imkân veren oldukça önemli bir işbirliği yöntemidir (Orsoni, 2002: 52). Diğer taraftan, bağımsız olan, fakat aralarındaki sıkı ekonomik bağlantılarla rahatça vergi kaçakçılığı yaparak kuruldukları ülkelere zarar veren şirketlere dönük olarak da gerçekleştirilebilir (Lambert, 219).

Eş zamanlı vergi incelemesi, çok taraflı olarak ta uygulanabilir. Nitekim “Dörtler Grubu” olarak anılan Fransa, İngiltere, Almanya ve Amerika Birleşik Devletleri’nden müteşekkil oluşum (Kılıç, 2006: 77) imzalanacak özel sözleşmeler aracılığıyla dört ülkede aynı anda vergi denetimini öngörmüştür. Bu sözleşmeler, dört ülke içinde de faaliyette bulunan bir grup nezdinde aynı anda yapılacak bir operasyonu ve denetim sırasında ilgili ülkelerde uyulması gereken kuralları önceden tanımlamıştır (Levine-Pirson, 1985:295).

Dörtler Grubu’nu oluşturan ülkelerde de görüldüğü gibi, eş zamanlı vergi incelemesini uygulamaya koyacak olan ulusal vergi idareleri, buna izin veren bir anlaşmanın yanında, izlenecek süreci detaylı olarak belirten bir özel sözleşme de imzalarlar. Zaten daha öncede ifade ettiğimiz gibi, tüm hukuki kaynaklar, detayların bu şekilde belirleneceği sözleşmelerle bu vergi denetiminin uygulanacağını, madde metninde yapmış oldukları atıfla belirtmişlerdir. Yani, ne bilgi değişimine izin veren 26. maddenin yer aldığı OECD modeline göre imzalanan çift taraflı vergi anlaşması, ne OECD/Avrupa Konseyi’nin hazırladığı Çok Taraflı Anlaşmayı kabul etme, ne de Avrupa Birliği’ne üye olduktan sonra müktesebatta yer alan ilgili direktif ve tüzükler, otomatik olarak böyle bir denetimin hayata geçmesini öngörmemektedir. Devletlerin vergilendirme alanındaki hassasiyetleri nedeniyle tüm hukuki metinler, bu alanda ayrıca hazırlanacak özel bir sözleşme ile detayların belirleneceğini ifade etmişlerdir. Yukarıda kısaca değindiğimiz OECD’nin hazırladığı özel sözleşme modeli bu ihtiyaçtan doğmuştur. Bu model hukuki ve uygulama açısından uyulması gereken genel prensipleri ortaya koymaktadır.

Vergi idareleri, eş zamanlı vergi incelemesini doğru ve etkin bir şekilde yürütmeyi garanti altına almak için özel olarak bu işle ilgili denetim elemanı görevlendirme yoluna gidebilirler. Ayrıca atanan bu müfettişlerin izleyecekleri aşamalar da belirlenir.

### **2.1.1. Eş zamanlı Vergi İncelemesinde Yer Alan Görevliler**

Ülkeler eş zamanlı vergi incelemesini, dikkatlice seçtikleri ve kendileri için oldukça önemli olan durumlarda uygulamaya koyarlar (OCDE, 1987: 53). Aynı anda vergi kontrolü yapılması kararlaştırılan dosya seçildikten sonra, vergi elemanları diğer ülkelerdeki meslektaşları ile bir araya gelir, denetim planını hazırlar ve eş zamanlı kontrolün koordineli olarak uygulanmasını ve sonuçlarını yakından izlerler. Özellikle transfer fiyatlandırması gibi karışık olan işlemlerle ilgili görüşmelerine, bazı noktaların aydınlatılması için mükellef de davet edilebilir (OCDE, 1995: 56).

OECD, eş zamanlı vergi kontrolünün uygulamasına dönük olarak hazırlamış olduğu rehberde (OCDE, 2006:7) dört ayrı personel grubunun oluşturulmasını tavsiye etmektedir, bunlar; koordinatör, temsilciler, müfettişler ve bilgisayar koordinatörleridir.

Eş zamanlı vergi denetimlerinin koordinatörü, vergi idaresinin kabul etmiş olduğu program dâhilinde ve vergi hukuku disiplini altında vergi denetiminin yapılmasından sorumludur. Pratik faydasından dolayı koordinatörün yabancı meslektaşları ile bilgi değişimine gidebilmesine izin verilmelidir. Koordinatör yetkili otorite olarak belirlenebileceği gibi, kendisine yetki devri de yapılabilir. Ancak ülkeler bilgi değişiminin merkezi olarak yapılması konusunda oldukça hassastırlar (Kılıç, 2006: 78).

### 2.1.2. Uygulama Aşamaları

Eş zamanlı vergi incelemesini gerçekleştirmek için belirlenen personelin atanmasından sonra, aşama aşama uygulamanın nasıl olacağı ortaya konur. OECD Vergi İşleri Komitesi'nin bu alanda ilgililer için hazırlamış olduğu rehber 10 ayrı etap öngörmüştür (OCDE, 2006:9-20). Ülkelerin kendilerinin de bağımsız olarak belirleyebilecekleri bu aşamalar, uygulama kolaylığı ve birlikteliği olması açısından OECD tavsiyeleri doğrultusunda gerçekleştirilir.

#### 1. aşama; Öncelikli olayların seçimi:

İlk aşamada, eş zamanlı vergi denetiminin koordinatörleri, bağımsız olarak vergi denetimine alınacak olayları tespit ederler. Bu kapsamda, vergi kaçakçılığında şüphe duyulan haller ile saldırgan yapıda olan uluslararası vergi planlaması uygulamaları ele alınabilir.

#### 2. aşama; İnceleme kararının alınması:

İkinci aşamada, koordinatörler, vergi idaresindeki ilgili diğer personelle birlikte, birinci aşamada belirlenen olay özelinde, eş zamanlı vergi denetimine katılıp katılmayacaklarına karar verirler. Şayet katılma yönünde karar almışlarsa, eş zamanlı vergi incelemesinin koordinatörleri bilgi değişimi taleplerini birbirlerine iletebilecekleri gibi, aralarında bilgi değişimini düzenleyen madde uyarınca birbirleri ile kendiliklerinden bilgi paylaşımına da gidebilirler.

#### 3. aşama; Ön inceleme:

Bu aşamada vergi müfettişleri, tespit edilen mükelleflerin finansal durumlarını ve vergi beyannamelerini inceler ve yabancı meslektaşları ile eş zamanlı vergi denetiminin planlaması amacıyla yapacakları toplantı öncesinde işletmenin organizasyon yapısını analiz ederler.

#### 4. aşama; Mükelleflerle iletişime geçilmesi:

OECD Vergi İşleri Komitesi, eş zamanlı vergi denetimine konu edilecek mükelleflerle irtibat kurularak, onlara eş zamanlı vergi incelemesine tabi tutulacaklarının bildirilmesini tavsiye etmektedir. Mükellef hakları açısından değerlendirdiğimizde, bu prosedüre başlamadan önce mükellefin bilgilendirilmesi olumludur. Bununla birlikte, yapılan bilgilendirmenin, bazı delillerin yok edilme riskini de beraberinde getireceği açıktır. Bu yönde şüphesi olan ülkeler, eş zamanlı vergi denetimine başlanılmadan önce mükellefi haberdar etmemeyi tercih edebilirler.

#### 5. aşama; İlk planlama toplantısı:

Bu toplantı daha önceden atanmış olan temsilciler arasında yapılır. Gündem eş zamanlı vergi incelemesinin hedeflerinin ve stratejilerinin belirlenmesidir.

#### 6. aşama; Vergi mükellefleri ile görüşmeler

Atanan temsilcilerin, daha ilk görüşmeden itibaren, vergi mükelleflerine eş zamanlı vergi incelemesi hakkında bilgi vermeleri, hangi hukuki dayanaklara göre bu işlemi yaptıkları ve özellikle de vergi idarelerinin bu denetimler sonucunda elde ettikleri bilgileri paylaşacaklarının bildirilmesi gerekir.

#### 7. aşama; Detaylı inceleme:

Bu aşamada vergi mükellefi ile görüşmenin dışında derinlemesine, detaylı olarak vergi incelemesi yapılır. Vergi müfettişlerinin denetim programları arasındaki uyumun sağlanması ve diğer ülkedeki görevli vergi inceleme elemanları ile sıkı bir işbirliğinin sergilenmesi gereken aşamadır.

#### 8. aşama; İncelemenin tamamlanması:

Ülkeler simultane vergi incelemesinden hedefledikleri amaçlara ulaştığında belirlenen temsilciler aralarında yaptıkları toplantı sonrasında bu işbirliğini sona erdirirler. Diğer taraftan, prosedürün herhangi bir safhasında, yani henüz tamamlanmadığı bir zamanda da, ülkeler eş zamanlı vergi kontrolünü sonlandırdıklarını diğer tarafa bildirebilirler. Tabiri diğerle, ülkelerin her an eş zamanlı vergi kontrolünden vazgeçmeleri mümkündür.



### 9. aşama; Nihai rapor:

Eş zamanlı vergi kontrolünün sonunda temsilcinin bir rapor hazırlaması gerekir. Bu raporda, ulaşılan sonuçların özeti ve geliştirilmesi gereken hususlarla, izlenmesi gereken yollar ortaya konur.

### 10. aşama; Tavsiyelerin uygulamaya konulması

Uygulamanın daha faydalı olabilmesi için, eş zamanlı vergi kontrolünün koordinatörlerinin, program değişikliği alternatiflerini araştırdıkları ve nihai raporda tavsiye edilen hususları ne şekilde uygulayabilecekleri konusunun değerlendirildiği aşamadır.

Eş zamanlı vergi incelemesinin ülkelerin vergi idareleri arasında güçlü bir işbirliğini gerektirmesi ve bu yöntemin uygulanmasındaki hassas durumlar nedeniyle, OECD bütün safhaları detaylı olarak açıklamayı gerekli görmüştür. Elbette ki, ülkeler farklı yollar veya safhalar belirlemek ve bunları uygulamak noktasında serbesttirler. Kuzey Avrupa ülkeleri (Norveç, İsveç, Danimarka, Finlandiya, İzlanda) 1972 yılında imzalamış oldukları anlaşma ile (Convention Nordique) kendi aralarında eş zamanlı vergi denetimleri yapılabileceğini kabul etmişlerdir. Bu ülkelerde olduğu gibi, söz konusu yöntem uygulandığında, hem dolaysız vergilerde hem de dolaylı vergilerde oldukça etkili ve verimli bir kontrol aracı olduğu görülecektir (OCDE, 2006:4).

### 2.1.3. Eş zamanlı Vergi İncelemesinin Uluslararası Vergi Hukukunda Karşılaşılan Önemli Sorunlar Açısından Değerlendirilmesi

Eş zamanlı vergi incelemeleri, ulusal vergi idareleri arasındaki idari yardımlaşmanın işbirliğine taşınması adına önemli bir uygulamadır. Bu yolla, grupların kendi bünyelerinde bulunan farklı şirketlerin yaptıkları işlemlerden doğan vergileme sorunlarının çözülmesi, özellikle transfer fiyatlandırması uygulamaları veya vergi cennetlerinin karıştığı işlemlerin tespit edilmesi gibi uluslararası vergi hukukunda karşılaşılan sorunların çözümü amaçlanır. Vergi kaçakçılığının önlenmesi açısından da etkili olan bu yöntem, aynı zamanda çifte vergilendirmenin (özellikle ekonomik çifte vergilendirmenin) de önüne geçer, bu yönüyle de mükellefler açısından faydalıdır.

Çok uluslu şirketlerin vergilendirilmesinde, ilgili ülkelerin vergi idarelerine, her iki tarafta gerçekleştirilen vergi mevzuatına aykırı uygulamaları tespit etme imkânı verir. Çok uluslu şirketler, maliyetlerin paylaşılması veya karların dağıtılmasında oldukça karmaşık işlemleri, küresel ölçekte kolayca uygulayabilirler. Dijital ekonominin sağladığı avantajlardan yararlanarak, hiçbir ülkenin vergi sistemine yakalanmadan, boşluklardan yararlanarak vergi planlamasına gidebilmektedirler. Böylece vergi matrahlarının aşınması ve ödemeleri gereken vergileri ödemeyerek hem kamu gelirlerinde azalmaya yol açmakta hem de ülke içindeki ağır vergi yüküne maruz kalan mükelleflere göre daha rekabetçi hale gelmektedirler. OECD konu ile ilgili olarak “Matrah Aşındırma ve Kâr Aktarmaya Karşı Eylem Planı” (Base Erosion and Profit Shifting, BEPS) hazırlamış ve ülkeleri daha sıkı bir vergisel işbirliğine davet etmiştir<sup>14</sup>. Eş zamanlı gerçekleştirilen vergi kontrolleri sayesinde, vergi idareleri çok uluslu şirketlerin bu faaliyetlerinden daha iyi haberdar olarak, karşılaştırma yapma ve uluslararası işlemleri inceleme fırsatı bulurlar. Bu prosedür sayesinde, transfer fiyatlandırması konusunda karşılaşılabilecek uyuşmazlıklar daha erken farkına varılarak minimize edilebilir. Eş zamanlı vergi kontrolü aracılığıyla elde edilen bilgilerle, vergi idareleri transfer fiyatının belirlenmesi konusundaki alternatifleri değerlendirip, farklılıkları ortadan kaldırabilir (OCDE, 1995: 58). Vergi sistemleri arasındaki fay hatları kapatılarak vergi matrahının aşınmasının önüne de geçilebilir.

Vergi idareleri, eş zamanlı vergi incelemeleri sırasında, transfer fiyatı üzerinde anlaşamamış dahi olsalar, mükellef, çifte vergilendirmenin ortadan kaldırılması amacıyla “karşılıklı anlaşma usulü” prosedürünün uygulanmasını isteyebilir. OECD’nin hazırlamış olduğu model anlaşmasının 25. maddesinde düzenlenen karşılıklı anlaşma usulü (*procédure amiable*) bir vergi anlaşmasına taraf olan devletlerin aralarındaki uyuşmazlıkların yetkili

<sup>14</sup> OECD’nin Matrah Aşındırma ve Kâr Aktarmaya Karşı Eylem Planı için bkz: <http://www.oecd.org/ctp/BEPSActionPlan.pdf> (09.04.2014)

makamlarının bir araya gelerek yaptıkları görüşmeler sonucunda ortak bir mutabakata ulaşarak çözmelerine izin veren bir yoldur (Ferhatoğlu, 2010: 38). Bu durumda, eş zamanlı vergi kontrolü, vergi idaresi tarafından yapılacak düzeltme işlemi ile karşılıklı anlaşma usulünün uygulamaya konması arasında geçecek sürenin ciddi olarak azaltılmasına izin verir. Zaten OECD'nin eş zamanlı vergi kontrolü için hazırlamış olduğu sözleşme modeli, bu uygulamanın karşılıklı anlaşma usulünü kolaylaştıracağı, çünkü vergi idarelerinin yapacakları düzeltmeye ilişkin tüm bilgilere eş zamanlı vergi denetimi yoluyla ulaşabilecekleri fikri üzerine kurulmuştur (OCDE, 1992). Vergi idarelerinin elde ettikleri bu bilgilere dayanarak yapmış oldukları vergi tarhiyatları, işlemlerin gerçek yapısı ve uygulanacak vergisel hükümler, karşılıklı anlaşma usulünün uygulanmasını kolaylaştıracak ve yetkili vergi idareleri daha kolay bir şekilde anlaşmaya varabileceklerdir (OCDE, 1995: 57).

Ayrıca, eş zamanlı vergi incelemeleri, taraf ülke vergi idareleri arasında tesis etmiş olduğu koordinasyon sayesinde mükelleflerin yerine getirmek zorunda oldukları vergisel ödevlerinde hissedilir ölçüde azalma sağlar. Böylece, çifte vergilendirmenin ortadan kaldırılması gibi problemlerin çözüme kavuşturulması sürecini hızlandırır. Eş zamanlı vergi kontrolleri sürecinde, her iki vergi idaresine gerekli açıklamaları ve belgeleri sunan mükellef te aktif rol oynar. Böylece ortaya çıkabilecek yanlış anlaşılımlar giderilerek farklı iki vergi idaresinin eşgüdüm içerisinde çalışarak doğru vergilendirme yapabilmelerinin önü açılmış olur.

## 2.2. Yabancı Ülkede Vergi İncelemesi

Uluslararası alanda vergi denetimi konusunda hukuki kaynakların öngördüğü ikinci uygulama yabancı ülkede vergi incelemesidir (le contrôle fiscal à l'étranger). Bu yolla, bilgiye ihtiyacı olan ülke, kendi vergi müfettişlerini kullanarak yabancı bir ülkenin sınırları içerisinde vergi incelemesi yapabilir. Yabancı ülkede vergi kontrolü uygulaması, bilgiye ihtiyacı olan ülkenin vergi müfettişlerinin, diğer ülkedeki meslektaşlarına kıyasla dosyayı daha iyi bildikleri hipotezine dayandırılır (Thomas, 2004:172).

Bu yöntemin kullanılabilmesi öncelikle yukarıda üzerinde durduğumuz hukuki kaynakların kabulüne bağlıdır. Ayrıca, konunun öneminden dolayı özel bir sözleşme yapılmakta ve iç hukukta da yabancı ülkenin denetim elemanlarının uyması gereken kurallar detaylı olarak belirlenmektedir. OECD model anlaşmasının 26.maddesinin metninde aynen eş zamanlı vergi denetiminde olduğu gibi, yabancı ülkede vergi incelemesinden de bahsedilmemiştir. Ancak bu maddenin yorumunda, “iç mevzuattaki şartlar dâhilinde ve karşılıklılık esasına göre, anlaşmaya taraf olan bir ülkenin, diğer akit devletin görevlendirdiği personeline, kişileri sorgulamak, dosyaları incelemek ve kaydetmek veya ilk devletin kendisinin yapacağı denetim ve soruşturmalarda bulunmak amacıyla, aralarında yapmış oldukları özel sözleşmeye dayanarak, kendi topraklarına girmesine izin verebileceği” (OCDE, 2005: 332) belirtilmiştir. Türkiye'nin de içinde yer aldığı birçok gelişmiş ya da gelişmekte olan ülkenin imzaladığı vergi anlaşmalarında referans aldığı bu model, yabancı ülkede vergi denetimini, detayları ve şartları ancak ve ancak özel anlaşma ve iç hukukta belirlenmek şartıyla öngörmektedir. Ülkelerin bağımsızlıklarının ihlal edilmemesini garanti altına almayı hedefleyen bu yorum yine de bazı ülkeleri tatmin etmemekte ve bu prosedürü hayata geçirmekte çekingen davranmalarını önleyememektedir.

Çok taraflı vergi anlaşması (9. madde) ve Avrupa Birliği Direktifi (2011/16/UE, 11. Madde) vergi inceleme elemanının yabancı bir ülkede vergi incelemesine katılabilmesini öngörmektedir. Söz konusu “ziyaret” yabancı ülkenin belirleyeceği tarih, yer ve şartlar dâhilinde vereceği izinle gerçekleşir. Bu düzenlemeler de yabancı ülkede gerçekleştirilecek vergi kontrolünün tamamen bu ülkenin (yabancı vergi denetim elemanını kabul eden ülkenin) inisiyatifinde gerçekleşebileceğini belirtmişlerdir.

Yabancı bir ülkede gerçekleştirilecek vergi incelemesine aktif veya pasif olarak katılma hakkı veren bu yöntemin bütün aşamalarının detaylı olarak belirtilmesi gerekir.

### 2.2.1. Yabancı Ülkede Aktif veya Pasif Vergi İncelemesi

Yabancı ülkede vergi incelemesinin iki farklı uygulaması vardır. Bu farklılıklar, vergi denetimi için anlaşma ile bağlı olunan ülkeye gönderilen müfettişlere tanınan yetkilerden kaynaklanmaktadır. Ülkelerin konuya yaklaşımları, aralarındaki, ticari, ekonomik, mali ilişkilerin yoğunluğu ve iç hukuk hükümleri uygulamanın içeriğini belirlemektedir. Şayet bir ülke, yabancı denetim elemanlarının yerli denetim elemanları tarafından gerçekleştirilen vergi denetiminin sadece bazı aşamalarına gözlemci olarak katılmalarına veya kendi denetim elemanları ile kontak kurmasına izin veriyorsa, yabancı ülkede “pasif” vergi denetiminden söz edilir. Pasif olarak tanımlanan bu uygulamada, “ziyaretçi” müfettişler, “yerli” meslektaşlarının sıkı markajı altındadır. Yabancı vergi memurlarının, vergi mükellefleri veya ilgili diğer kişilerle serbestçe görüşmelerine izin verilmez. Yabancı ülke sınırları içerisinde gerçek bir vergi incelemesi yapmaları söz konusu değildir. OECD’nin hazırlamış olduğu, bilgi değişiminin hukuki ve genel prensiplerinin değerlendirildiği rehberde, bu uygulama “Yetkili otorite tarafından görevlendirilen temsilcilerin ziyareti” şeklinde tanımlanmıştır ki, bu haliyle anlaşmaya taraf ülkeler açısından çok daha kolay kabullenilebilmektedir (OCDE, 2006:8). Zira vergi bağımsızlığı konusunda hassasiyeti yüksek olan ülkeler, yabancı ülkede vergi denetimi adı altında bir uygulamaya baştan karşı çıkmaktadır ve bunu kendi bağımsızlıklarının ihlali olarak görebilmektedir. Ancak daha kabul edilebilir bir isimlendirme ile bu uygulamaya izin verilebilir. Her hâlükârda daha yumuşak ifade edilen bu “ziyaretin” de ancak verilecek bir ön izinle gerçekleştirilebileceğini ifade etmek gerekir.

Yabancı ülkede aktif vergi denetimi uygulamasında ise, akit ülkenin vergi inceleme elemanlarına, mükellefle görüşme, belgeleri inceleme izni verilir. Bu tip vergi kontrolleri, özellikle, mükellefe muhasebe kayıtlarını yabancı ülkede tutma izni veren ve mükellefin de yabancı ülkede vergi incelemesini kabul ettiği ülkeler için yararlıdır. Böylece mükellefin ikametgâhının bulunduğu ülke vergi idaresine, tutmak zorunda olduğu defter ve belgeleri gönderme külfeti ortadan kalkar (OCDE, 2006:4).

### 2.2.3. Uygulama Aşamaları

Yabancı ülkede vergi incelemesi, aynen eş zamanlı vergi incelemelerinde olduğu gibi, aşama aşama OECD Vergi İşleri Komitesinin hazırlamış olduğu rehberde detaylandırılmıştır (OCDE, 2006:9-16). Ülkelerin konu üzerindeki hassasiyeti ve taşıdığı önem böyle bir çalışmayı gerekli kılmıştır. Vergisel alandaki yardımlaşmalarını işbirliğine taşımak isteyen devletlerin vergi idareleri, OECD’nin hazırlamış olduğu bu rehberi baz alarak ayrı bir sözleşme imzalamak suretiyle akit ülkenin denetim elemanlarının, kendi ülkelerinde vergi denetimi yapmalarına izin verirler. Rehber, yabancı ülkede vergi incelemesinin sekiz aşamada gerçekleştirilmesini öngörür:

#### 1. aşama; Bilgi değişimi kurallarına göre bilgi talebinde bulunma:

Kendi vergi inceleme elemanları ile anlaşmaya taraf olan diğer ülkede vergi incelemesi yapmayı düşünen ülkenin vergi idaresi, öncelikle “bilgi değişimi prosedürü” (Kılıç, 2006:80) çerçevesinde, ihtiyaç duyduğu bilgileri talep eder. Şayet acil bir durum varsa, aynı anda bilgi talep ettiği ülkede vergi kontrolü yapmak istediğini de bildirebilir. Yabancı ülkede vergi denetimi en son başvurulması gereken bir yoldur. Bir ülkenin vergi idaresi, öncelikle, iç hukukun kendisine vermiş olduğu yetkileri kullanarak ihtiyacı olan bilgilere ulaşmaya çalışır. Şayet bu bilgilere ulaşamamışsa ve yabancı meslektaşlarının bu bilgilere sahip olduklarını veya ulaşabileceklerini düşünüyorsa, onlara müracaat eder. Yoksa ilk iş olarak diğer ülkede kendi personelinin inceleme yapmasını isteyemez. Ancak, bilgilerin istenmesi ve gönderilmesi zaman alacaksa, bilgi talebine vergi incelemesi alternatifini de ekler.

#### 2. aşama; Yabancı ülkede vergi incelemesine katılma talebine ilişkin karar alınması:

Kendisinden bilgi talep edilen ülke, istenilen bilgilerin ancak gerçekleştirilecek bir vergi incelemesi ile elde edilebileceğini bildirmişse, bilgi talebinde bulunan ülkenin bu vergi incelemesine katılıp katılmayacağına karar vermesi gerekir. Tabiidir ki, diğer ülke, bu katılımın sağlanabileceğine dair bir sözleşmenin önceden imzalanmış ve bu izni vermeyi kabul etmiş

olması ön şarttır. Bu aşamada, bilgiye ihtiyacı olan ülke, dosyanın önemini ve denetim elemanlarını diğer ülkeye göndermenin kendisine sağlayacağı avantajları ve maliyetlerini düşünerek kendi kararını verir.

*3. aşama; Yabancı ülkede vergi incelemesine katılma talebinde bulunma:*

Yabancı ülkede vergi incelemesine katılma yönünde karar alan ülke, bir an evvel, yazılı olarak bu talebini ilgili ülkeye bildirmelidir. Bu müracaatında, vergi denetim elemanlarının kendilerini kabul edecek ülkeye gitmelerinin gerekçelerini de belirtir. Ayrıca, vergi incelemesine konu edilecek olay, incelemeyi yapacak personel ve bu kontrolün hangi tarihlerde yapılmak istendiği de bildirilir.

*4. aşama; Yabancı ülkede vergi incelemesine katılma talebinin kabul veya reddine ilişkin karar verilmesi:*

Yabancı ülkede vergi incelemesinin uygulamaya konabilmesi muhakkak bu ülkenin vergi idaresinin vereceği olumlu cevaba bağlıdır. Aralarında bilgi değişimine izin veren bir vergi anlaşmasının olması, yabancı ülkede vergi denetimi yapılmasına izin veren bir sözleşmenin yapılmış olması, çok taraflı vergi anlaşmasına imza koymuş ve onaylamış bulunması veya AB'ye üye bir ülke olarak konuyla ilgili Direktif ve Tüzükleri kendi iç mevzuatına dahil etmesi, otomatik olarak kendi sınırları içerisinde partner ülke vergi idaresi müfettişlerinin vergi incelemesine katılabilecekleri sonucunu doğurmaz. Ancak bu aşamada verilecek olumlu karar neticesinde yabancı meslektaşların ülkeye gelmeleri mümkün olur. Bu talebin iletildiği vergi idaresi, ülkesinin vergilendirme alanında uygulanan işbirliği politikasını, bu ülke ile olan ilişkilerini (karşılıklılık) ve dosyada belirtilen olayın önemini dikkate alarak talebi kabul veya reddeder.

*5. aşama; Kendisine müracaat edilen ülkenin, vergi incelemesinin yapılacağı tarihi ve uyulması gereken kuralları bildirmesi:*

Bu aşamada, kendi ülkesinde yabancı vergi denetim elemanlarını kabul etmeye karar veren ülkenin hem bu kararını, hem de uyulması gereken kuralları, karşı tarafa en kısa sürede bildirmesi gerekir. Yabancı ülkede vergi denetimi uygulamasında, tamamen ev sahibi ülkenin kuralları geçerlidir. Bu kapsamda, denetimin ne zaman ve nerede gerçekleştirilebileceğini, altyapının kullanılmasında uyulacak kuralları, vergi denetimini yönlendirmek amacıyla belirlenen kurum ya da görevlendirilen memuru, son olarak ta kendi iç mevzuatlarında konu ile ilgili uyulması gereken hususları, yerine getirilmesi gereken şartları diğer ülkenin vergi idaresine bildirir.

*6. aşama; Müracaat eden ülkenin vergi müfettişlerinin vergi incelemesine katılması:*

Vergi denetimine katılmak için kendisine müracaat edilen ülkenin yetkilendirdiği sorumlu müfettiş, kendi ülkesinin mevzuatı ve idari uygulamalarına göre, yapılacak vergi incelemesine katılmasına izin verilen yabancı ülke vergi inceleme elemanlarının hareket alanını belirler. Aktif veya pasif olarak vergi kontrolüne iştirak edilebilmesi mümkündür. Örneğin aktif olarak vergi incelemesine katılıp mükellefe soru sorabilmelerine ya da defter ve belgelerine bakmalarına izin verilebileceği gibi, pasif bir katılım çerçevesinde, sadece, vergi kontrolünü yapan o ülke müfettişlerinin yanında bulunmalarına izin verebilirler.

*7. aşama; Prosedürün sona ermesi ve nihai raporun yayınlanması:*

Yabancı ülkede gerçekleştirilen vergi incelemesi sona erdiğinde, bu denetime katılan yabancı vergi müfettişleri, detaylı bir rapor hazırlayarak ulaştıkları sonuçları özet halinde belirtirler. Ayrıca raporlarında bu uygulamanın daha iyi bir aşamaya getirilebilmesi için yapılması gerekenleri de belirtirler.

*8. aşama; Değerlendirme ve yabancı ülkede vergi incelemesi uygulamasının geliştirilmesi için önerilen tedbirlerin uygulamaya konulması*

Bu aşamada, hazırlanan raporda belirtilen hususlar her iki ülkenin sorumlu personeli tarafından dikkatle incelenerek, prosedürün iyileştirilmesi için gayret sarf edilir.

Ülkeler kendi aralarında imzalayacakları anlaşmalarda OECD'nin hazırlamış olduğu bu rehberde yer alan hususları aynen benimseyebilecekleri gibi kendilerine göre bazı değişiklikler de yapabilirler. Nitekim Fransa ile Amerika Birleşik Devletleri arasında 31 Ağustos 1994 tarihinde imzaladıkları, “Gelir ve servet üzerinden alınan vergilerde çifte vergilendirmeyi önleme ve vergi kaçakçılığı ve vergiden kaçınma ile mücadele anlaşmasının metninde<sup>15</sup> konuyu düzenlemiştir. Bu anlaşmanın 27. maddesinin 4. paragrafının c bendi “her iki ülke vergi müfettişlerinin diğer ülke sınırları içerisinde vergi mükellefi ile görüşmesine, defter, kayıt ve belgelerinin fotokopilerinin alınmasına” izin verilmiştir. Ülkelerin vergi egemenlik hakları üzerinde ciddi bir istisna teşkil eden böyle bir uygulama iki şarta bağlanmıştır. İlk olarak hem mükellef hem de kendi sınırları içerisinde yabancı vergi müfettişini kabul edecek ülke ile anlaşılması gerekmektedir ki söz konusu ülke kendi müfettişini de bu görüşmeye dahil edebilir. İkinci olarak ta, böyle bir işbirliği ancak diplomatik yollarla, karşılıklı prensibine göre elde edilecek ön izin çerçevesinde gerçekleştirilebilir.

## SONUÇ

Türkiye'nin de içinde yer aldığı “normal vergi rejimine” sahip ülkeler vergileme alanında uluslararası ölçekte karşılaştıkları sorunları çözebilmek amacıyla vergi anlaşmaları imzalama yoluna giderler. Çünkü tek taraflı olarak kendi iç hukuklarına koyacakları düzenlemeler çoğu zaman bu sorunları ortadan kaldırmaya ya da bu sorunlarla etkin biçimde mücadele etmeye kafi gelmez. Ülkelerin imzalamış oldukları vergi anlaşmaları bilgi değişimini öngören maddeye de yer verir. Bu madde sayesinde ulusal vergi idareleri birbirleri ile yardımlaşır. Bu alanda bazı ülkelerin daha istekli davranırken, bazı ülkelerin çekingen tavrı dikkat çekmektedir. Özellikle, aynı geçmişi, kültürü, dili, ekonomik düzeyi paylaşan ülkeler (İskandinav ülkeleri gibi) vergi alanında idari işbirliğini aktif olarak uygulamaktadır. Yine İskandinav ülkelerinin yanında, Fransa ile Belçika'nın, Almanya ile Avusturya'nın, Amerika Birleşik Devletleri ile Kanada'nın da bu alanda başarılı uygulamalarının olduğunu belirtmek gerekir (Gangemi, 1990:96).

Fransız vergi idaresi (Direction Générale des Finances Publiques), imzalanan vergi anlaşmalarında öngörüldüğü üzere, yapmış olduğu sözleşmeler doğrultusunda eş zamanlı vergi incelemelerine katılabilmektedir. Bu sözleşmelerde, hangi aşamalara riayet edileceği belirtilmiştir. Örneğin Amerika Birleşik Devletleri ile 1979 yılında imzalanan sözleşmede ilk olarak eş zamanlı vergi incelemesine tabi tutulacak işletmelerin belirleneceği, bu seçimin hangi kriterlere göre yapılacağı, hangi hukuki kuralların uygulanacağı tespit edilerek, eş zamanlı vergi incelemelerinin koordinasyonunun sağlanıp bilgilerin değişildikten sonra denetimlerin sona erdirileceği ve böylece prosedürün tamamlanacağı ifade edilmiştir (Levine-Pinson:1985:295). İspanya ile olduğu gibi, daha yakın zamanda imzalanan sözleşmelerde ise, eş zamanlı vergi incelemelerinin aşamaları bir ekte (annexe) belirtilmiştir (BOI, 2002). Ayrıca, 1 Ocak 2005 tarihinden itibaren, Fransız Vergi Usul Kanununa (Livre des Procédures Fiscales) Avrupa Birliği'ne üye olan ülkelerle, dolaylı vergiler ve sigorta primleri üzerinden alınan vergilere dönük eş zamanlı vergi incelemesine gidilebileceğine dair düzenleme eklenmiştir (Lamarque, 2008:191). Fransa'da, yabancı bir ülkenin vergi denetim elemanlarının vergi incelemesine katılabilmelerine, 1999 yılından itibaren izin vermeye başlanmıştır (Lamarque, 2000:2). Belçika ile imzalanan “vergi kaçakçılığı ve vergiden kaçınmanın önlenmesi amacıyla, bilgi değişimi ve idari işbirliğini amaçlayan sözleşme”nin 5. maddesi, vergi inceleme elemanlarının diğer ülkeye her türlü bilgiyi toplamak için gidebilmelerini öngörmüştür. Uygulamanın ne şekilde olacağı vergi idarelerinin aralarında yapacakları sözleşme ile belirlenecektir. Ayrıca KDV alanında işbirliğini düzenleyen AB Tüzüğü'nün 28. maddesinde ifade edilen kurallar çerçevesinde, AB üyesi olan ülkelerin vergi denetim elemanlarının da Fransa topraklarında vergi incelemesi yapmalarının (ilgili ülke ile yapılan sözleşme doğrultusunda) mümkün olduğunu belirtmek gerekir.

Türkiye'ye gelince, ülkemiz, her ne kadar imzalamış olduğu hemen hemen tüm vergi anlaşmalarında bilgi değişimi maddesine yer vermiş olmasına rağmen (Kılıç, 2010:393-399), uluslararası vergi denetimi alanında, ne eş zamanlı vergi incelemelerini ne de yabancı ülkede

<sup>15</sup> [http://www.impots.gouv.fr/portal/deploiement/p1/fichedescriptive\\_1835/fichedescriptive\\_1835.pdf](http://www.impots.gouv.fr/portal/deploiement/p1/fichedescriptive_1835/fichedescriptive_1835.pdf) (03.03.2014).

vergi incelemesini detaylandıran özel bir sözleşme imzalamamıştır. Sadece, 2010 yılında Jersey, 2012 yılında ise Bermuda ile bilgi değişimi anlaşması imzalanmış ve “yurtdışında vergi incelemeleri” öngörülmüştür (6. ve 7. maddeler). Vergi cennetleri ile mücadelede oldukça önemli yeri olan bilgi değişimi anlaşmalarının diğer vergi cenneti ülkelerle de imzalanması ve uluslararası vergi incelemelerine izin veren maddelerin bu anlaşmalara konulması gerekmektedir. Belçika ile akdedilen vergi anlaşmasının 26. maddesi, akit ülkelerin vergi denetim elemanlarının diğer ülkede gerçekleştirilen vergi incelemelerine gözlemci olarak katılabileceklerini hükme bağlamıştır. Ancak buna ilişkin uygulamanın nasıl olacağına dair ayrı bir sözleşme imzalanmadığı gibi, Vergi Usul Kanununda da yabancı ülkelerin vergi denetim elemanlarının ülkemizde bulunmalarının önünü açacak bir düzenleme yoktur. Özellikle ekonomik ilişkilerimizin yoğun olduğu ülkelerle bu tip sözleşmelerin imzalanması ve hayata geçirilmesi uluslararası vergi kaçakçılığı ve vergiden kaçınma ile mücadelede vergi idaremizin elini güçlendirecektir. Vergi Usul Kanunu’na da, Gelir İdaresi Başkanlığı’nın uluslararası vergi denetimine, partner ülke vergi idareleri ile imzalayacağı özel sözleşmelere göre katılabilmesini öngören düzenleme eklenmelidir. Ayrıca söz konusu prosedürlerin zamanaşımını durduran bir diğer neden olarak Vergi Usul Kanunu 114. maddesine ilave edilmesi de yerinde olacaktır.

Uluslararası alanda gerçekleştirilecek vergi incelemesi, çok sıkı şartlara bağlanmış ve de sınırlı olarak başvuru bir metot olarak gözüke de, çoğu zaman bazı ülkelerce bir tabu olarak değerlendirilen vergi alanındaki işbirliğinin etkisini ve önemini ortaya koyması açısından önemlidir. Ülkemizin de vergisel alandaki idari yardımlaşma uygulamalarını bilgi değişimi seviyesinden, uluslararası vergi incelemesine yükseltmesi ve yabancı meslektaşları ile gerçek bir işbirliğine gitmesi gerekmektedir. Böylece, son yıllarda Maliye’nin gündemini meşgul eden yurtdışı varlıkların kavranması konusu da, daha mümkün hale gelebilecektir.

#### KAYNAKÇA

- Bilici, Nurettin (2010), *Avrupa Birliği ve Türkiye, (Temel Bilgiler, İktisadi-Mali Konular)*, Seçkin yayıncılık, Ankara.
- BOI (Bulletin officiel des impôts) (2002), Accord signé entre la France et l’Espagne, 28 janvier 2002, K-3-02, n:59, 26 mars 2002.
- Ferhatoğlu, Emrah (2010), *Uluslararası Vergi Uyuşmazlıklarının Tahkim Yoluyla Çözümlemesi*, Beta, İstanbul.
- Gangemi, Bruno (1990), « Echange des informations dans le cadre de l’assistance administrative internationale », *Cahier de Droit Fiscale Internationale*, Volume, LXXVb, Kluwer, Rotterdam.
- Kılıç, Ramazan (2006), “Gelir İdarelerinin Modernizasyonunda Uluslararası Alan: Ulusal Vergi Yönetimleri Arasındaki İdari İşbirliği”, 21. Türkiye Maliye Sempozyumu: Kamu Maliyesinde Güncel Gelişmeler”, 10-14 Mayıs, Antalya.
- Kılıç, Ramazan (2011), “Vergi Cennetleri ile Mücadelede Bilgi Değişimi Anlaşmaları”, 25. Türkiye Maliye Sempozyumu: Kriz Ortamında Vergi Politikalarının Değerlendirilmesi, 24-28 Mayıs, Antalya.
- Kılıç, Ramazan (2010), *La Coopération Administrative Internationale en Matière Fiscale*, Edition Universitaires Européennes, Saarbrücken, Germany.
- Lamarque, Jean (2008), *Code de Procédure Fiscale*, Dalloz, Paris.
- Lamarque, Jean (2000), *JurisClasseur Procédure Fiscal*, Fasc.116-20, LexisNexis SA, Paris.
- Lambert, Thierry (2000), “Un aspect méconnu du contrôle fiscal : l’assistance fiscale internationale”, *Bulletin Francis Lefebvre*, avril, Paris, p.215-220.
- Levine, Pierre – Pinson Pierre (1985), “L’Entraide fiscale: de la collaboration a la coopération, *DPCI*, tome 11, n:1, Masson, Paris, p.267-297.
- Melot, Nicolas (2004), *Territorialité et Mondialité de l’Impôt*, Dalloz, Paris.

- OCDE (Organisation de Coopération et de Développement Economiques) (1987), *Question de Fiscalité Internationale, Quatre études, n:1*, Paris.
- OCDE (1992), Accord modèle pour entreprendre des contrôles fiscaux simultanés, Paris.
- OCDE (1995), *Principes applicables en matière de prix de transfert à l'intention des entreprises multinationales et des administrations fiscales*, Document de travail de l'OCDE, Paris.
- OCDE (2005), *Modèle de Convention fiscale concernant le revenu et la fortune, Version abrégé*, Paris.
- OCDE (2006), *Manuel de l'OCDE sur la mise en oeuvre des dispositions relatives aux échanges de renseignements, Module sur la Conduite des Contrôles Fiscaux Simultanés, Module sur les Aspects généraux et juridiques de l'Echange de Renseignement, Module sur les contrôles fiscaux à l'étranger*, Paris.
- OECD (Organisation for Economic Co-operation and Development), (2014), Exchange of Information, <http://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information> (18.02.2014).
- Orsoni, Gérard (2002), "La coopération des Administrations Fiscales", *Petites Affiches*, n°97, 15 mai, Paris, p.50-53.
- Thomas, Jérôme Nirmal (2004), *Le contrôle fiscal des opérations Internationales*, Collection Finances Publiques, Edition l'Harmattan, Paris.